



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الصديق بن يحيى



كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة  
ماستر تخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع:

إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة  
الدولية في القطاع العام (IPSAS)  
-دراسة ميدانية لعينة من أعوان المحاسبة العمومية لولاية جيجل-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة  
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إشراف الأستاذ:  
فيصل قميحة

إعداد الطالبين:  
الطاهر عليوة  
محمد لمين نغيز

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة الأصلية	الإسم واللقب
رئيسا	جامعة جيجل	أ. عبد الرزاق لعريوي
مقررا	جامعة جيجل	أ. فيصل قميحة
مناقشا	جامعة جيجل	أ. فاتح حمية

السنة الجامعية: 2017/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، اللهم لك الحمد حتى ترضى،  
ولك الحمد على ما أعطيت، ولك الشكر على ما قضيت، تباركت  
ربنا وتعاليت.

نتقدم بالشكر إلى من أهدانا الأصل..... ومن مهد لنا طريق العلم  
في كل يوم، الأسبق إلى التضحية  
دون ملل، إلى من علمنا أن العلم فوق الجميع..... وان  
التواضع تاج لا يليه إلا الرفيع.....

إلى أول معلم للبشرية وهاذي الأمة الإسلامية..... محمد الله محمد  
صلى الله عليه وسلم

كما نتقدم بالشكر الجزيل وعظيم الامتنان وخالص التقدير و العرفان  
إلى الأستاذ "فيصل قميحة"

كما لا ننسى الشكر الجزيل إلى الذي ساندك في عملنا هذا بكل  
ترحيب و روح عفوية إلى:

الأستاذ "عمران بوريب"

كما نشكر كل من مد لنا يد المساعدة من قريب أو من بعيد ولو  
بكلمة طيبه لإتمام هذا العمل



## إهداء

بعد بسم الله الرحمن الرحيم

نحمد المولى العلي القدير، الذي أنار لنا درب  
العلم، وأعاننا على ما فيه، ومنحنا القدرة على  
التفكير، و التفاني في انجاز هذا العمل المتواضع  
الشيء الجميل في هذا الوجود هو أن نعمل  
والشيء الأجل أن نحصل على ثمرة عملنا،  
ولكن الأجل من هذا وذاك هو أن نهدي هذه  
الثمرة إلى من هم أعلى واعز في حياتنا.

إلى التي كانت مصدر قوتي وقدرتي في طلب  
العلم، والتي شجعتني على إتمام الدراسة وغرست  
في قلبي حب العلم والمعرفة، والتي كانت سندي  
وسر سعودي،

إلى أحلى كلمة ينطق بها اللسان ويهتز لها  
الفؤاد، إلى التي يعتبر إرضائها إرضاء للخالق، إلى  
التي جعلت الجنة تحت قدميها إلى أعلى ما  
عندي في الوجود

إلى.....أمي العالمة

إلى من جاهد الحياة لأجلنا

إلى.....أبي العزيز

إلى عائلتي..... أخواتي

إلى أصدقائي..... وأحبائي.

# قائمة المحتويات

## فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	شكر وتقدير
	الإهداء
ب	فهرس المحتويات
و	قائمة الجداول
ح	قائمة الأشكال
ط	قائمة المختصرات
5-2	مقدمة عامة
	<b>الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية</b>
7	تمهيد
8	المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية
8	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية
9	المطلب الثاني: أهداف و خصائص المحاسبة العمومية
10	المطلب الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية والجهات المستفيدة منها
13	المبحث الثاني: أسس ومبادئ المحاسبة العمومية والتميز بينها وبين المحاسبة المالية
13	المطلب الأول: أسس المحاسبة العمومية
17	المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية
18	المطلب الثالث: التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية
20	المبحث الثالث: أعوان المحاسبة العمومية
20	المطلب الأول: الأمر بالصرف
22	المطلب الثاني: المحاسب العمومي
24	المطلب الثالث: المراقب المالي
25	المبحث الرابع: مكونات نظام المحاسبة العمومية
25	المطلب الأول: النظام المحاسبي العمومي
27	المطلب الثاني: الموازنة العامة
28	المطلب الثالث: الرقابة المالية

30	الخلاصة الفصل
	الفصل الثاني: واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري ليتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
32	التمهيد
33	المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
33	المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
34	المطلب الثاني: إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومجال تطبيقها
37	المطلب الثالث: دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
38	المبحث الثاني: تصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
38	المطلب الأول: معايير إعداد التقارير وعرض البيانات المالية
40	المطلب الثاني: معايير الأصول الملموسة وغير الملموسة
43	المطلب الثالث: معايير الأدوات المالية
44	المطلب الرابع: باقي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
45	المبحث الثالث: واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
46	المطلب الأول: التطور التاريخي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر
47	المطلب الثاني: دواعي إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
48	المطلب الثالث: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
50	المبحث الرابع: تطور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
50	المطلب الأول: مشروع المخطط الوطني للدولة (PCE)
52	المطلب الثاني: مشروع عصرنة أنظمة الميزانية (MSB)
53	المطلب الثالث: أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
55	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: الدراسة تطبيقية حول متطلبات و معوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
57	تمهيد
58	المبحث الأول: المنهجية و الإجراءات والأساليب الإحصائية

58	المطلب الأول: منهجية الدراسة
59	المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المعتمدة
60	المطلب الثالث: صدق وثبات الإستبانة
66	<b>المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة</b>
66	المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة
70	المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة
80	<b>المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق</b>
80	المطلب الأول: اختبار الفرضيات
83	المطلب الثاني: اختبار الفروق
86	خلاصة الفصل
88	الخاتمة
93	قائمة المراجع
	الملاحق
	الملخص



# قائمة الجداول والأشكال

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
36	معايير المحاسبة الحكومية للقطاع العام ipsas.	01
58	الإحصائيات الخاصة بالإستبانة.	02
59	جدول التوزيع لمقياس لكارث.	03
61	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول (واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر).	04
62	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني (متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر).	05
63	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث (معوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر).	06
64	الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع (أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر).	07
65	الإلتساق البنائي للمحاور.	08
65	معامل الثبات (ألفا كرونباخ).	09
66	توزيع أفراد العينة حسب الجنس.	10
67	توزيع أفراد العينة حسب العمر.	11
68	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	12
69	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.	13
71	اختبار التوزيع الطبيعي.	14
71	تحليل فقرات المحور الأول (واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر).	15
73	تحليل فقرات المحور الثاني (متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر).	16
76	تحليل فقرات المحور الثالث ( معوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر)	17
78	تحليل فقرات المحور الرابع ( أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر).	18
81	نتائج اختبار T- test لاختبار الفرضية الأولى.	19
81	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الثانية.	20

82	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الثالثة.	21
83	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الرابعة.	22
83	اختبار الفروق بالنسبة للجنس.	23
84	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر.	24
84	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي.	25
85	إختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة.	26

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
67	توزيع أفراد العينة حسب الجنس.	01
68	توزيع أفراد العينة حسب العمر	02
69	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	03
70	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.	04

قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
GASB	Governmental Accounting Standards Board.	مجلس معايير المحاسبة العمومية
FAF	Financial accounting foundation	مؤسسة المحاسبة المالية
IPSASB	International public sector accounting standards board	مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IFAC	International federation of accounting	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IPSAS	International public sector accounting stadards	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
DGCP	Direction générale de la comptabilité publique	المديرية العامة للمحاسبة العامة
PCE	Plan comptable de l'état	المخطط المحاسبي للدولة
MSB	Modernisation des systemes budgetaires	تحديث نظام الميزانية
NCT	Nomenclature des compte de l'état	مدونة حسابات الخزينة
IAS	International accounting standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International financial reporting standards	معايير التقارير المالية الدولية

# مقدمة

## مقدمة:

تخضع العمليات الاقتصادية ذات الطابع المالي في المؤسسات الحكومية إلى قواعد وأسس المحاسبة العمومية التي تعتبر الإطار الذي يحكم ويضبط هذه المعاملات، وفي ظل التطورات الدولية في مجال المحاسبة العمومية وجب بالضرورة تبني نظام محاسبي سليم وفعال يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، خلفا للأنظمة المحاسبية المعتمدة سابقا التي لم ترقى إلى مستوى تطلعات الممارسات المحاسبية الدولية للقطاع العام، وذلك لضمان التسيير الرشيد للنفقات والإيرادات العمومية، وكذا تلبية حاجيات مستعملي المعلومة المحاسبية والمالية، مما يسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة ومركزها المالي، وحتى يرقى النظام المحاسبي المتبنى إلى مستوى هذه التطلعات يتعين إجراء إصلاحات فيه من الجانب النظري والتقني أو التطبيقي استنادا إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

ومن خلال ما سبق يمكننا طرح التساؤل الرئيسي التالي:

**ما هو واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري؟ وما هي جهود إصلاحه ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؟**

ومن خلال هذا التساؤل الجوهرى يمكننا صياغة التساؤلات الفرعية التالية:

- ❖ ما هي المحاسبة العمومية؟ وما هو مجال تطبيقها؟ ما هي المبادئ والأسس التي تقوم عليه؟
- ❖ من هم أعوان المحاسبة العمومية؟ وما هي مكونات نظام المحاسبة العمومية؟
- ❖ ما المقصود بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟ ومن يقوم بإصدارها؟
- ❖ ما هو واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟
- ❖ فيما تكمن متطلبات إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر؟
- ❖ ما هي أهم معوقات التي أدت إلى تأخر إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لمواكبة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟
- ❖ ما هو أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟

**فرضيات الدراسة:**

للإجابة على الإشكالية الواردة و التساؤلات الفرعية تم وضع الفرضيات التالية:

❖ إن نظام المحاسبة العمومية غير مرن ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي الحالي للمؤسسة العمومية مما لا يضمن التسيير الفعال للإدارات العمومية.

❖ يتطلب نظام المحاسبة العمومية مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية والقانونية والتكنولوجية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة.

❖ التشريعات القانونية ونقص التأهيل العلمي والعملية للمورد البشري وغياب الإرادة السياسية في الجزائر تعيق التطبيق السليم للمعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر.

❖ يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تدعيم الشفافية و الإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية.

### أسباب اختيار الموضوع:

هناك العديد من الأسباب حفرتنا على اختيار هذا الموضوع منها أسباب شخصية وأخرى موضوعية:

#### 1- الأسباب الشخصية:

من أهم الأسباب الشخصية التي دفعتنا إلى اختيار الموضوع ما يلي:

❖ الميول والرغبة الشخصية في تناول هذه الموضوع .

❖ مدى ملائمة الموضوع لتخصصنا.

❖ الرغبة في دراسة المستجدات المحاسبية للاستفادة المستقبلية.

#### 2- الأسباب الموضوعية:

من أهم الأسباب الموضوعية التي دفعتنا إلى اختيار الموضوع نذكر ما يلي:

❖ الإصلاحات المحاسبية التي باشرتها الدولة على نظام المحاسبة العمومية.

❖ حداثة الموضوع من حيث الطرح، والاهتمام المتزايد به في الآونة الأخيرة.

❖ قلة الدراسات التي تناولت موضوع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وتمحور معظمها حول

معايير المحاسبة المالية IAS/IFRS.

#### أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة:

❖ تأكيد أهمية المحاسبة العمومية في تسيير المؤسسات الحكومية.

❖ التعرف على الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين الأداء في

مجال المحاسبة العمومية.

❖ المعرفة الميدانية بهدف التطبيق والعمل بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .



## أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف هذه الدراسة:

- ❖ إعطاء مفاهيم نظرية عن المحاسبة العمومية.
- ❖ تقديم صورة عن واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.
- ❖ التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ومختلف تقسيماتها.
- ❖ تبيان أثر إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالاعتماد على معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام.

## منهج الدراسة:

للوصول إلى أهداف الدراسة المرجوة واختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه، فإن الموضوع سيتم معالجته بإتباع المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال عرض المفاهيم النظرية وتقديم الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية، وعرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالإضافة إلى الاعتماد على منهج دراسة حالة الذي يتطرق لموضوع الدراسة في الواقع الميداني، من خلال التعرف على واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال توزيع استبيان و اختبار وتحليل نتائج الفرضيات بالاعتماد على إجابات أفراد العينة المدروسة.

## حدود الدراسة:

**1- الحدود المكانية:** تمت الدراسة في مجموعة من المؤسسات العمومية (جامعة، ثانويات، خزينة عمومية....الخ)، ومجموعة من المكاتب الخاصة بالمحاسبة وقد تمت هذه الدراسة على مستوى ولاية جيجل.

**2- الحدود الزمنية:** جميع المعلومات المقدمة في الجانب التطبيقي كانت في الفترة الممتدة من 2018/03/15 إلى غاية 2018/05/05.

## هيكل الدراسة:

من أجل الإلمام بموضوع الدراسة ارتأينا تقسيمه إلى ثلاث فصول إذ تضمن الجانب النظري فصلين والجانب التطبيقي فصل، حيث تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية الذي تضمن أربعة مباحث عبارة عن ماهية المحاسبة العمومية، أما في المبحث الثاني فتطرقنا إلى أسس ومبادئ المحاسبة العمومية والتميز بينها وبين المحاسبة المالية، أما المبحث الثالث فكان حول أعوان المحاسبة العمومية، أما المبحث الرابع فكان حول مكونات نظام المحاسبة العمومية، أما الفصل الثاني فتضمن واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري ليتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي شمل على أربعة مباحث المبحث الأول بعنوان ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع

العام، أما المبحث الثاني فكان حول تصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أما المبحث الثالث فكان حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أما المبحث الرابع فكان حول تطور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وفي الفصل الثالث و الأخير قمنا بدراسة تطبيقية حول متطلبات ومعوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والذي تضمن ثلاث مباحث المبحث الأول تناولنا فيه المنهجية والإجراءات والأساليب الإحصائية، أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى تحليل بيانات ونتائج الدراسة، أما المبحث الثالث فقمنا فيه باختبار الفرضيات وتحليل الفروق.

## الفصل الأول :

### الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية

#### تمهيد

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية.

المبحث الثاني: أسس ومبادئ المحاسبة العمومية والتميز بينها وبين المحاسبة المالية.

المبحث الثالث: أعوان المحاسبة العمومية.

المبحث الرابع: مكونات نظام المحاسبة العمومية.

#### خلاصة

## الفصل الأول:

## الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية

## تمهيد

شهدت المحاسبة العمومية تطورا كبيرا وذلك من أجل أن تواكب وتتلاءم مع تطور نشاط الدولة ووظائفها لاسيما في الحياة الاقتصادية. فبعدما كان نشاط الدولة يقتصر على وظائف سياسية كالأمن والعدالة والدفاع، كانت المحاسبة العمومية عبارة عن تسجيل النفقات وتحصيل الإيرادات، وبعد تطور وظائف الدولة وامتدادها إلى وظائف أخرى كالتعليم والصحة... الخ، مما أدى إلى زيادة في حجم النفقات واختلاف مجالاتها، إضافة إلى زيادة في الإيرادات واختلاف مصادرها. الأمر الذي أدى إلى تطور المحاسبة العمومية لتواكب هذا الامتداد في وظائف الدولة بحيث أصبحت المحاسبة العمومية الأداة التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ الميزانيات وكذلك الرقابة وتقييم أداء وحدات القطاع العام في تسيير المال العام. وفي هذا السياق تضافرت الجهود لبناء إطار نظري واضح ومنفرد لتسهيل الممارسات وأسس القياس المحاسبي في نشاط الوحدات الحكومية من أجل تحقيق الشفافية والمتابعة المستمرة والدائمة للوضع المالية وكذلك الاستفادة من مزايا المحاسبة في القطاع العام وتلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية الحكومية، ولهذا سنتطرق في هذا الفصل إلى العناصر التالية:

**المبحث الأول:** ماهية المحاسبة العمومية.

**المبحث الثاني:** أسس ومبادئ المحاسبة العمومية والتمييز بينها وبين المحاسبة المالية.

**المبحث الثالث:** أعوان المحاسبة العمومية.

**المبحث الرابع:** مكونات نظام المحاسبة العمومية.

## المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

إن للمحاسبة العمومية دور هام في ضبط وتنظيم الوحدات الحكومية والوحدات الخدمية الغير هادفة لتحقيق الربح، إذ تعتبر مصدرا لتوفير المعلومات اللازمة لتخطيط المالي بغرض تسهيل عمليات المتابعة المستمرة والدائمة للوضع المالي.

## المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

لقد تم تعريف المحاسبة العمومية بعدة تعاريف يمكن ذكر منها:

- عرف كهولر المحاسبة العمومية على أنها "المبادئ والتقاليد والإجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات والمحافظات والوحدات الحكومية القومية".<sup>(1)</sup>
- عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية على أنها " تختص بقياس وتبويب وتقديم ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المحصلات والنفقات والأنشطة المرتبطة بالقطاع الحكومي".<sup>(2)</sup>
- كما عرفت المحاسبة الحكومية بأنها " الفرع الذي يقوم على تسجيل التصرفات المالية للوحدات الحكومية في ضوء إطار محدد يحكمه النظام واللوائح المالية والتعليمات والقواعد التي تهدف إلى تحقيق الرقابة على الإيرادات والمصروفات".<sup>(3)</sup>
- كما تعرف على أنها " فن تقدير إيرادات الموازنة العامة، واعتماد تخصصاتها وتسجيل بيانات عمليات الوحدات الإدارية الحكومية الممكن قياسها وتصنيفها وتبويبها وعرضها ضمن التقارير والقوائم المالية باعتبارها مصدر للمعلومات، وأساس اتخاذ القرارات وتحقيق الرقابة على المال العام وتقييم الأداء وتحسين التخطيط".<sup>(4)</sup>
- يمكن تعريف المحاسبة العمومية أيضا بأنها "مجموعة المفاهيم والأسس والمعايير والأساليب التقنية التي تمكن من إثبات تحصيل وصرف الموارد الحكومية وتقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها".<sup>(5)</sup>

نستخلص مما سبق تعريف شامل للمحاسبة العمومية حيث تعتبر " إحدى فروع المحاسبة التي تقوم على مجموعة من المبادئ والأسس والمعايير والقواعد والأساليب العلمية الخاصة بتسجيل وتبويب وتلخيص

(1) محمد فضل مسعد، وآخرون، المحاسبة الحكومية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 13.

(2) نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة لحكومية، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 11.

(3) خلف عبد الله الوردات، سهيل نسيم الدباس، المحاسبة الحكومية وإعداد الموازنة، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص: 23.

(4) توفيق عبد الجليل، خالد البدور، المحاسبة الحكومية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2009، ص: 10.

(5) علي سعيد سنون، المحاسبة الحكومية والقومية، دار الكتب القانونية، مصر، 2009، ص: 20.

العمليات المالية المتعلقة بالأنشطة الحكومية، وتقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات، بهدف فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ونفقاتها والمساعدة على اتخاذ القرار".

### المطلب الثاني: أهداف و خصائص المحاسبة العمومية

يتناول هذا المطلب عرض مختلف أهداف المحاسبة العمومية، يليه تحليل خصائص المحاسبة العمومية.

#### الفرع الأول: أهداف المحاسبة العمومية

تكمن الأهداف التي تسعى المحاسبة العمومية إلى تلبيتها في:<sup>(1)</sup>

- ❖ سهولة تحضير الحساب الختامي للدولة وإعداده.
- ❖ الرقابة على تحقيق الموارد المقدره بالموازنة ومتابعة تحصيلها.
- ❖ ترشيد الإنفاق على نحو يكفل فاعلية النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة.
- ❖ تحقيق الالتزامات المالية ومتابعة الوفاء بها.
- ❖ الرقابة المالية قبل الصرف في حدود إتمادات وأغراض الموازنة.
- ❖ إظهار ومتابعة نتائج تنفيذ الموازنة العامة.
- ❖ المساعدة في توفير المعلومات المالية الضرورية لعمليات التخطيط الاقتصادي والمالي والاجتماعي القصير وطويل الأجل.<sup>(2)</sup>
- ❖ الرقابة على الأصول المملوكة للدولة بكافة عناصرها الثابتة والمتداولة.
- ❖ توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي لتساعد مستخدمي البيانات المالية في اتخاذ قرارات رشيدة في شؤون المالية بما يخدم اقتصاد الدولة.<sup>(3)</sup>

#### الفرع الثاني: خصائص المحاسبة العمومية

نبين فيما يأتي أهم خصائص المحاسبة العمومية:<sup>(4)</sup>

- ❖ أنها تؤدي الوظائف الأساسية للمحاسبة عموماً، وهي قياس وتسجيل وتبويب وإنتاج وتوصيل المعلومات المالية التي تفيد متخذي القرارات، وهذا هو المفهوم الحديث الواسع للمحاسبة الحكومية والذي يجعلها قاصرة على نتائج تنفيذ تقديرات الإيرادات و النفقات.

(1) صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية، مكتبة وفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2013، ص: 10.

(2) عبد الرزاق الشحادة، وآخرون، المحاسبة الحكومية، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2011، ص: 23.

(3) خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص: 26.

(4) اسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، ط1، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص: 39.

❖ إن المحاسبة الحكومية هي المجال المحاسبي المتخصص لتقدير العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، وهذه من أهم خصائص المحاسبة الحكومية وتعني أن المحاسبة الحكومية تعتمد على وضع التقديرات المتوقعة للعمليات المالية خلال الفترة أو الفترات القادمة، وهو ما يسمى بالموازنة العامة، ويعزز هذه الخاصية وجود التشريعات والضوابط المالية العديدة، والإجراءات الإدارية التي تتبع سنويا من أجل ضمان إصدار الموازنة العامة، ومرورها في مراحل محددة من دوائر السلطة التنفيذية إلى السلطة التشريعية.

❖ لا يوجد رأس مال مستثمر للوحدات الحكومية حيث أنها في الغالب لا تهدف إلى الربح، ويعتمد نشاط الوحدات الحكومية على الموارد المالية النقدية المتجددة سنويا والتي تحدد في الموازنة العامة للدولة.

❖ إتباع المحاسبة الحكومية لنظام القيد المزدوج، حيث يقوم النظام المحاسبي على مجموعة من المستندات والدفاتر والحسابات المتوازنة، ومبدأ استقلال السنوات المالية، مطبقا الأساس النقدي الذي يقوم على الاهتمام بالإيرادات والنفقات فقط.

❖ في المحاسبة الحكومية تعتبر تكلفة إحلال أصل ثابت بأصل جديد محله من المصروفات وتحمل للفترة التي تم فيها إحلال الأصل الجديد، ويتم الإحلال للأصول بناء على تخصيص الاعتماد المالي اللازم في الفترة المرغوب فيها إحلال الأصل.

❖ تتأثر المحاسبة الحكومية بنصوص القوانين والأنظمة والتعليمات بشكل واضح، وتلتزم بها حتى لو جاءت هذه النصوص متعارضة مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.<sup>(1)</sup>

### المطلب الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية والجهات المستفيدة منها

يعتبر مجال تطبيق المحاسبة العمومية محدودا قانونا لكونها تختص في تسجيل العمليات المالية المتعلقة بتحصيل وصرف المال العام، وتقديم تقارير وقوائم مالية عن نتائج هذه العمليات للجهات والهيئات التي لها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة لتلك البيانات. وسنتناول في هذا المطلب عرض مجال تطبيق المحاسبة العمومية والجهات المستفيدة من المحاسبة العمومية.

### الفرع الأول: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

بالاستناد إلى المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية فإن قانون المحاسبة العمومية يحدد الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات الخاصة بالدولة

(1) محمد فضل مسعد، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

والمجلس الشعبي الوطني والمجلس الدستوري ومجلس المحاسبة والميزانية الملحقه والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري".<sup>(1)</sup>

يحدد هذا القانون الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية المتمثلة في:<sup>(2)</sup>

❖ الدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة.

❖ الميزانيات الملحقه والجماعات الإقليمية كالبليات والولايات.

❖ المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كالمستشفيات والجامعات.

❖ مجلس الأمة ( بعد تأسيسه بموجب دستور 1996).

ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من المؤسسات العمومية الاقتصادية ذات الطابع الصناعي والتجاري هو كونها خاضعة للقانون العام أي أن إدارتها تتم وفق قواعد القانون الإداري كما أنها تتصرف في معظم الأحيان كسلطات عمومية بتوجيه مجموعة من الأوامر أو النواهي للمواطنين وفرض التزامات معينة عليهم كما أن محاسبيها معينون من قبل وزير المالية ومكلفون أيضا بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات و مختلف العمليات المالية والمحاسبية الأخرى.

### الفرع الثاني: الهيئات المستفيدة من المحاسبة العمومية

إن الجهات المستفيدة بشكل رسمي من بيانات المحاسبة العمومية هي:<sup>(3)</sup>

#### أولاً- السلطة التشريعية:

تقدم البيانات المحاسبية للسلطة التشريعية ضمن التقارير التي تطلبها خلال الفترة المالية، وتعتمد السلطة التشريعية أيضا على القوائم المالية المنشورة في نهاية الفترة المالية. إضافة إلى التقارير التي تقدمها الجهات الرقابية الخارجية إلى السلطة التشريعية، وتمكن هذه المعلومات السلطة التشريعية من القيام بالمهام التالية:

❖ الرقابة على السلطة التنفيذية، ومدى تقيدها بقانون الموازنة العامة للدولة.

❖ تقييم أداء السلطة التنفيذية.

❖ المساءلة عن أي انحرافات بين المنفذ وبين تقديرات الموازنة العامة للدولة.

❖ التخطيط المستقبلي وإقرار خطط الموازنات العامة المقبلة.

#### ثانياً- السلطة التنفيذية:

(1) المادة رقم 01 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 35.

(2) الزين منصور، محاضرات حول المحاسبة العمومية، (غير منشور) جامعة البليدة، الجزائر، ص: 06.

(3) خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص: 34.



تعتمد السلطة التنفيذية على التقارير والقوائم المالية التي تعد بنهاية كل فترة مالية، بالإضافة إلى التقارير الدورية والبيانات المحاسبية التي تطلبها وبالطريقة والوقت الذي تريد.

كما تمكن البيانات المحاسبية السلطة التنفيذية من:

- ❖ تحديد الأنشطة والخدمات العامة لكل فترة مالية.
- ❖ رقابة أداء الوحدات الإدارية الحكومية ومتابعتها واتخاذ القرارات المناسبة لتقويمه.
- ❖ تقييم الإدارات العليا لأداء الدوائر الحكومية التابعة لها.
- ❖ إعداد خطة الموازنة العامة للدولة.

### ثالثا- الجهات الرقابية:

تمكن البيانات المحاسبية الجهات الرقابية من أداء مهامها، وتنقسم الجهات الرقابية إلى رقابة داخلية وخارجية، شعبية و ذاتية.

❖ **رقابة داخلية:** تقدم البيانات المحاسبية للجهات الرقابية الداخلية، دوريا وعند الطلب، وبنهاية الفترة المالية الختامية.

❖ **رقابة خارجية:** يتولى ديوان المحاسبة باعتباره وكيل السلطة التنفيذية، أعمال الرقابة الخارجية على أنشطة الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات العامة الرسمية والمجالس البلدية.

❖ **رقابة شعبية:** يتأكد المواطنون من مدى قيام السلطة التنفيذية بمهامها وانسجام ذلك مع قانون الموازنة العامة المقرر من قبل ممثلهم في مجلس النواب.

❖ **رقابة ذاتية:** تعد أهم أنواع الرقابة وأكثرها فعالية، ويسعى فيها كل موظف إلى أداء عمله على أتم وجه بدوافع وقيم ذاتية.<sup>(1)</sup>

### رابعا- المستثمرون:

وتشمل هذه الفئة كل من المستثمرين الحاليين أو المتوقعين في السندات أو القروض الحكومية وتلك المؤسسات التي تعتمد زيادة أو تجديد القروض أو إعادة جدولتها، وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير تتضمن معلومات تفيد في تقييم وضع السيولة والحالة المالية والاطمئنان على استثماراتهم ومدى إمكانية استردادها.

### خامسا- دافعوا الضرائب والإيرادات الأخرى:

(1) المرجع السابق، ص: 35.

وتشمل هذه الفئة دافعي الضرائب والرسوم ومقدمي الإعانات أو التبرعات للجهات الحكومية وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير تتضمن معلومات تفيد في التعرف على كيفية استخدام الأموال التي حصلت عليها الجهات ومدى الكفاءة في استخدامها في المجالات المحددة ولتحقيق الأهداف التي خصصت من أجلها.

**سادسا - الجمهور :**

وتشمل هذه الفئة جمهور الشعب بصفة عامة سواء كانوا دافعين الضرائب والرسوم أو متلقين للخدمات الحكومية أو الإعانات والمساعدات الحكومية وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير تتضمن معلومات ومؤشرات تفيدهم في التعرف على مدى كفاءة الأجهزة في استخدام الأموال والموارد التي تم تجميعها من أفراد الشعب و ثرواتهم.<sup>(1)</sup>

### المبحث الثاني: أسس ومبادئ المحاسبة العمومية والتمييز بينها وبين المحاسبة المالية

نتناول في هذا المبحث عرض مختلف أسس المحاسبة العمومية، والتعرف على مبادئها بالإضافة إلى التمييز بين المحاسبة المالية و العمومية.

#### المطلب الأول: أسس المحاسبة العمومية

إن الدول تطبق أسس محاسبية مختلفة، يمكن بيانها على خط أفقي، طرفه الأول يمثل الأساس النقدي وطرفه الثاني يمثل أساس الاستحقاق، وبينهما يقع مزيج بين هذين الأساسين، وتتفاوت الدول في درجة تطبيقها لأي من هذه الأسس، ويعتمد اختيار الدولة للأساس المحاسبي على الأهداف التشغيلية للوحدة الحكومية، والبيئة الاقتصادية و الاجتماعية والقانونية التي تعمل فيها.

#### الفرع الأول: الأساس النقدي

##### أولاً- تعريف الأساس النقدي

■ يمكن تعريف الأساس النقدي بأنه " إثبات ما يحصل من إيرادات قبضت فعلا وإثبات النفقات في السجلات عند دفعها فعلا بمعنى أن واقعة الصرف (الدفع) أو التحصيل النقدي هو أساس القياس والتسجيل في السجلات المحاسبية للنفقات والإيرادات بغض النظر عن أن هذه النفقات والإيرادات تعود لفترات مالية سابقة أو لاحقة لهذه الفترة".<sup>(2)</sup>

(1) قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، عمان، 1999، ص: 54.

(2) نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره، ص: 34.

ويمكن تعريفه كالتالي " يعتمد الأساس النقدي على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة والإيرادات التي تعود لنفس السنة المالية أو سنة سابقة أو لاحقة".<sup>(1)</sup>

### ثانيا- مميزات الأساس النقدي

❖ البساطة وسهولة التطبيق والفهم.

❖ السرعة في إعداد التقارير والقوائم المالية حيث لا يحتاج إلى عمل تسويات جردية.

❖ تكلفة تطبيقه قليلة.<sup>(2)</sup>

❖ الأساس النقدي موضوعي لا يتدخل في عنصر التقدير الشخصي.

❖ يمكن بواسطة هذا الأساس إقفال الحسابات وإعداد الحساب الختامي في أقصر وقت ممكن.

❖ يعتبر هذا الأسلوب ملائما في حالة قيام الوحدة الحكومية بنشاط يتميز بتأدية خدمات وتكون

المصروفات ممثلة في شك أجور ورواتب وما شابهها.

❖ إن هذا الأساس يعتبر أسلوب للدفع على ضوء الأموال الجاهزة و المحصلة.<sup>(3)</sup>

### ثالثا: عيوب الأساس النقدي

تتمثل عيوب الأساس النقدي في النقاط التالية:<sup>(4)</sup>

❖ يقتضي تطبيق هذه الطريقة وجود كثير من الوقائع المالية الضرورية التي تساعد على إعداد المركز

المالي السليم، والنتائج الصحيحة للنشاط الحكومي.

❖ إن تداخل تدفقات إيرادات وإنفاق كل سنة مع السنوات المالية التالية لا يوضح بصورة دقيقة الإمكانيات

المالية للدولة.

❖ إن الأساس النقدي ليس نظاما للمحاسبة الحكومية، لأنه يركز اهتمامه فقط على جوانب العمليات التي

تتجسد في قبض أموال نقدية ودفعها.

❖ تثير طريقة الأساس النقدي صعوبات كبيرة في الوصول إلى تتبع إجمالي الإنفاق العام على

المشروعات، التي يتطلب تنفيذها رصد إتمادات مالية لها لعدة سنوات مالية.

❖ لا يسجل كل الأحداث المالية التي تقع خلال السنة المالية ويقتصر الإثبات على الموارد والنفقات.

<sup>(1)</sup> مالك لعلايبي، عبود زرقين، متطلبات إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية،

مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، جامعة لمسيلا، الجزائر، العدد15، 2016، ص: 32.

<sup>(2)</sup> إسماعيل خليل إسماعيل، نائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، ص: 50.

<sup>(3)</sup> محمد فضل مسعد، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 50.

<sup>(4)</sup> خالد شحادة الخطيب، محمد خالد مهاني، محاسبة حكومية، ط2، وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص: 76.

## الفرع الثاني: أساس الاستحقاق

## أولاً: تعريف أساس الاستحقاق

يقوم بتحصيل الحساب الختامي للفترة المحاسبية من نفقات أو إيرادات بغض النظر عن واقعة دفع النفقات أو تحصيل الإيرادات وتعد الفترة المحاسبية مستقلة فتحمل بما يخصها من إيرادات ونفقات تماشياً مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات وفرض استمرارية المشروع وإجراء التسويات الجردية لإضافة العناصر المستحقة واستبعاد العناصر المقدمة وإجراء جرد فعلي للمخازن والخزائن والأصول الثابتة والمتداولة الأخرى لتحديد المستفاد منها خلال السنة المالية.<sup>(1)</sup>

## ثانياً: مميزات أساس الاستحقاق

تتمثل مميزات أساس الاستحقاق في:<sup>(2)</sup>

- ❖ حسابات الاستحقاق تعطي تلقائياً قائمة صحيحة وواقعية و سليمة بالموجودات والالتزامات نتيجة معالجة كل من الإيرادات والنفقات ومقابلة الإيرادات بالنفقات من خلال تحمل ما يخص السنة المالية ما يخصها.
- ❖ أساس الاستحقاق يمكن من إجراء المقارنات لكل من إيرادات ومصروفات سنة مالية إلى أخرى.
- ❖ يؤدي إلى تحقيق وفرات عن طريق الرقابة الأكثر فعالية على الإنفاق.
- ❖ أساس الاستحقاق يسهل إعداد التقديرات عن المدة المالية المقبلة.
- ❖ يميز بين النفقات الرأسمالية والنفقات الإيرادية وما يعكسه ذلك من أثر إيجابي على عدالة وصدق البيانات المالية.

## ثالثاً: عيوب أساس الاستحقاق

تتمثل عيوب أساس الاستحقاق في:<sup>(3)</sup>

- ❖ سوء تحميل الإيرادات والنفقات من حيث تضخيم المصاريف المستحقة لزيادة قدرة الحكومة الإنفاقية أو تخفيض الإيرادات المستحقة لإخفاء عجز الإدارة عن متابعة تحصيل الإيرادات المستحقة.
- ❖ تشويه المركز النقدي و إحداث خلل فيه لاشتماله على بيانات مستقبلية محتملة لا تتحقق.

(1) أسماء جيلي، القياس والإفصاح المحاسبيين في القطاع العام، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، شعبة علوم مالية ومحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013، ص: 20.

(2) خلف الله الوردات، سهيل نسيم دباس، مرجع سبق ذكره، ص: 53.

(3) محمود عبد الله محمود وشاح، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص: 55.

❖ تدخل العنصر الشخصي والاعتماد على التقدير عند تحديد بعض المصروفات والقيام بعملية الجرد والتسويات.

❖ تبني تطبيق أساس الاستحقاق مكلف ويحتاج إلى مهارات محاسبية لنجاح تطبيقه.

### الفرع الثالث: أساس الالتزام

يطلق عليه الأساس المعدل كونه يجمع بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق وقد لقي هذا الأساس قبولاً لدى التنظيمات الغير هادفة لتحقيق الربح وخاصة لدى الحكومات التي اعتمدت استخدام الأساس النقدي في معالجة الإيرادات وأساس الاستحقاق في معالجة النفقات وعليه فإن هذا الأساس يعالج مشكلة تحقيق النفقات حيث تحمل السنة المالية بالنفقات التي تخصها كاملة سواء دفعت خلال العام أو تم الارتباط بها ولم تدفع إلا أنه عجز كما الأساس النقدي من قبله في معالجة الإيرادات المستحقة و المقدمة.

وعليه فإن تطبيق هذا الأساس يحقق العديد من المزايا التي يمكن إجمالها فيما يلي:<sup>(1)</sup>

❖ إظهار مختلف حقوق الغير بما يمكن من تأمين الأموال اللازمة لتغطيتها عند تنفيذ الخدمات وتوريد اللوازم.

❖ إظهار الحساب الختامي والقوائم المالية بصورة أكثر واقعية من الأساس النقدي.

❖ تسهيل عملية التحليل والمقارنة بما يحقق رقابة أفضل للنفقات.

❖ يمنح القائمين على تنفيذ المشاريع قدرة أكبر على الاستمرار في تنفيذها وذلك بما يحجز لها من مخصصات عند عملية التعاقد.

وبالرغم من المزايا سابقة الذكر إلا أن تطبيق هذا الأساس رافقه العديد من العيوب تتمثل في:

❖ تحميل السنة المالية بمبالغ لا تخصها لأنها متعلقة بتوريد لوازم أو تنفيذ خدمة في المستقبل.

❖ تجميد الأموال لحين تنفيذ الخدمة أو توريد اللوازم.

❖ عدم التمييز بين النفقات الجارية والرأسمالية وبالتالي التأثير سلباً على الحساب الختامي والمركز المالي.

❖ قد تلجأ إليه الوحدة الإدارية للاستفادة من المخصصات غير مستغلة لزيادة قدرتها الإنفاقية في السنة القادمة.

(1) محمود عبد الله محمود وشاح، مرجع سبق ذكره، ص: 53.

## المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية

تقوم المحاسبة العمومية على عدة مبادئ من أهمها ما يلي:

## أولاً- المبدأ الإداري ( مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي)

يقصد به أنه لا يمكن للأمر بالصرف القيام بالمهام المنوطة بالمحاسب العمومي بمعنى أن يكون الأمر بالصرف والمحاسب العمومي شخصان متميزين يراقب الثاني منهما العمليات التي يقوم بها الأول، وينتج عن هذا المبدأ أنه لا يجوز أن يخضع المحاسب العمومي لسلطة الأمر بالصرف الوظيفية. ونصت قوانين المحاسبة العمومية على أنه تتنافى وظيفة المحاسب العمومي مع وظيفة الأمر بالصرف حيث جاء حسب المادة 55 من القانون 21/90: "تتنافى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي".<sup>(1)</sup>

## ثانياً- المبدأ القانوني ( مبدأ التمييز بين الشرعية و الملائمة )

بموجب هذا المبدأ فإن كل ما هو شرعي أو قانوني يدخل في مفهوم الميزانية ومن اختصاص المحاسب العمومي، بينما يدخل في مجال الملائمة كل ما هو صادر من قرارات شخصية للأمر بالصرف. فالشرعية والقانونية تتعلق بكل ما هو قانوني أي العمل وفق القوانين السارية المفعول ولا يجوز الخروج عن الإطار القانوني المسطر للقيام بمختلف المهام المالية للمحاسب. أما الملائمة فتعني ترك المبادرة للموظفين العموميين للقيام بمهامهم ولكن دائما في إطار القوانين المعمول بها.<sup>(2)</sup> إن الشرعية و القانونية هي في الواقع ركيزة عمل كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي، حيث أن كلاهما مرتبط ارتباطا وثيقا بتطبيق القوانين، ولكن في بعض الحالات يسمح لهم بحرية اتخاذ القرار الذي يرونه ملائما في إطار مهامهم ولكن بشرط عدم التعارض مع القوانين المعمول بها. فإذا افترضنا أن رئيس الجامعة يريد اقتناء عتاد أو أجهزة الإعلام الآلي فإن كل ما يتعلق بنوعية الأجهزة ملائمة للاحتياجات، هل هو ضروري ويدخل في الاحتياجات الملحة للمؤسسة. فإن كل هذه الاستفسارات تدخل في اختصاص الأمر بالصرف وتتعلق بالملائمة، أما إذا تساءلنا عن طريقة التسديد لهذه الأجهزة والوثائق المبررة لها فإن ذلك يدخل في نطاق الشرعية، لأن التسديد يخضع للإجراءات القانونية ومن اختصاص المحاسب، لأنه لا يصح دفع مبلغ الأجهزة قبل الاستلام المادي و القانوني لهذه الأجهزة وتبرير كيفية شرائها ومدى توفر الاعتمادات المالية اللازمة لدى المؤسسة لتسديدها.<sup>(3)</sup>

(1) أحمد التيجاني بلعروسي ، قانون المحاسبة العمومية، ط1، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص: 40.

(2) الزين منصوري، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

(3) المرجع السابق، ص: 10.

**ثالثاً- المبدأ المحاسبي أو التقني ( عدم تخصيص الإيرادات للنفقات )**

بمعنى خلط جميع النفقات والإيرادات التي تم تحصيلها لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كل النفقات العامة دون تمييز إلا في بعض الحالات والتي نصت عليها المادة 08 من القانون رقم 84-17 "لا يمكن أي إيراد لتغطية نفقة خاصة تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز" غير أنه يمكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص الموارد لتغطية بعض النفقات، وتكتسي هذه العمليات حسب الحالات الأشكال التالية: الميزانيات الملحقة، الحسابات الخاصة للخزينة، الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الاعتمادات<sup>(1)</sup>

**رابعاً- مبدأ تخصيص النفقات**

إذا كان مبدأ عدم التخصيص هو الذي يحكم الإيرادات فإن النفقات يحكمها مبدأ التخصيص بمعنى أن الاعتمادات المالية المفتوحة في الميزانية يجب أن تخصص بدقة وذلك لإرساء الانضباط وتسهيل المراقبة من قبل الهيئات الرقابية المختلفة.<sup>(2)</sup>

**المطلب الثالث: التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية**

تلتقي المحاسبة العمومية مع المحاسبة المالية للوحدات الاقتصادية في كثير من النقاط المشتركة، كون كل منهما يعتمدان على المحاسبة إلا أن هذه الخاصية لا تمنع أن يكون بينهما عناصر اختلاف، هذا حسب طبيعة وهدف كل منهما.

وهو ما سنوضحه من خلال عرض المميزات المشتركة والمختلفة لهاتين المحاسبتين.

**1- أوجه التشابه: تتشابه المحاسبة العمومية مع المحاسبة المالية في النقاط التالية:<sup>(3)</sup>**

- أ- استخدام النقود كوحدة قياس: تستخدم كل من المحاسبة المالية والعمومية النقود كوحدة للقياس وذلك عند التعبير عن الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم.
- ب- استخدام نظرية القيد المزدوج: تعتمد كل من المحاسبة المالية و العمومية على نظرية القيد المزدوج عند إثبات العمليات المالية في الدفاتر، حيث تنص هذه النظرية على أن كل عملية مالية لها طرفان طرف مدين والآخر دائن بنفس القيمة.

(1) المادة رقم 41 من قانون 22/90، الجريدة الرسمية العدد 35 الصادرة بتاريخ 15/08/1990.

(2) حسين الصغير، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، الجزائر، 2001، ص:101.

(3) عبد الحميد مرغيت، محاضرات حول أساسيات المحاسبة العمومية، غير منشورة، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل،

ج- إعداد التقارير الدورية: من أجل متابعة تنفيذ العمليات المالية من فترة لأخرى تقوم كل من المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية بإعداد حوصلة دورية عن سيرورة العمليات المالية في تقارير مالية متخصصة لهذا الغرض.

د- توافر الرقابة الداخلية والخارجية: تتوافر المحاسبة المالية على أجهزة للرقابة و المراجعة الداخلية وكذا المراجعة الخارجية (محافظة الحسابات)، والمحاسبة العمومية بدورها تتوافر على رقابة داخلية من داخل الوحدة الحكومية وكذا رقابة خارجية كرقابة ديوان (مجلس) المحاسبة.

هـ - اعتماد مبدأ السنوية في إعداد الحسابات الختامية: تقوم كل من المحاسبتين على مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية حيث تغطي كل دورة فترة السنة المدنية.

ي- وجود مدونة للحسابات: تعتمد كلتا المحاسبتين على مدونة حسابات، حيث تقسم الميزانيات العامة في المحاسبة العمومية إلى فصول ومواد يعطى رقما لكل منهما لتسهيل إعداد الميزانية وتنفيذها ومتابعتها والرقابة عليها. أما في المحاسبة المالية فيوجد دليل حسابي لكل نوع من أنواع الأصول والخصوم.

2- أوجه الاختلاف: هناك العديد من أوجه الاختلاف بين كل من النظامين، ومن أهم مجالات الاختلاف ما يلي: (1)

أ- من حيث الطبيعة القانونية : قواعد المحاسبة العمومية بما فيها التقنية كلها ذات مصدر تشريعي أو تنظيمي، أما قواعد المحاسبة الخاصة فإنها قبل كل شيء عبارة عن معايير أو ضوابط مستمدة من العادات أو الاتفاقيات المحاسبية، ووجدت قبولا عاما من قبل الأطراف المعنيين، ثم يأتي التشريع أو التنظيم بعد ذلك ليعطي الصبغة القانونية لهذا التتميط المحاسبي، مثلما هو الشأن بالنسبة للمناهج المطبقة في مختلف البلدان.

ب- من حيث الأهداف: ترمي المحاسبة العمومية أساسا إلى التحقق من قانونية أو شرعية أو نظامية العمليات المالية، بينما تهدف المحاسبة الخاصة إلى معرفة نتيجة هذه العمليات بالدرجة الأولى فبالنسبة للهيئات العمومية، تعتبر هذه النتيجة غير ذات أهمية كبيرة، لأن سبب وجود هذه الهيئات ليس تحقيق الربح، وإنما القيام ببعض المهام أو تقديم خدمات ذات منفعة عامة وبالمقابل فإن ما يهم المقاولين و المساهمين و المعنيين في المؤسسة التجارية ليس الصحة القانونية للعمليات المالية، وإنما الطريقة التي يستمدون منها أرباحهم وفوائدهم.

(1) محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص: 19.



ج- من حيث مجال التطبيق: الملاحظ أن المحاسبة العمومية كانت ولا تزال تعتبر أساسا محاسبة نقدية أي متعلقة بعمليات تحصيل ودفع النقود والديون والمواد وغيرها، حيث يشمل مجموع الأصول والخصوم للمؤسسة.

ولعل السبب الرئيسي في عدم توسع مجال المحاسبة العمومية على الرغم من محاولة ذلك في بعض البلدان يعود إلى الصعوبات الكبيرة من الناحية القانونية في تقييم ممتلكات الدولة والهيئات العمومية الأخرى، وبالتالي صعوبة تقييم ذمتها المالية ومعرفة مركزها المالي.

### المبحث الثالث: أعوان المحاسبة العمومية

لقد حدد قانون المحاسبة العمومية و مختلف المراسيم والتنظيمات في مجال المحاسبة العمومية مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عدة أعوان يختص كل منهم إلى مهام وسلطات.

#### المطلب الأول: الأمر بالصرف

يعد الأمر بالصرف أحد الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية للدولة .

#### الفرع الأول: تعريف الأمر بالصرف

عرف الأمر بأنه " الشخص الذي يعمل باسم الدولة والجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية ويقوم بعملية التعاقد وبتصفية دين الغير أو قيمة أو بتحصيل الإيرادات العامة ويأمر بصرف النفقات وفي هذا إطار فيتحقق من حقوق الهيئات العمومية"<sup>(1)</sup>

والمادة 23 من القانون 21/90 عرفت الأمر بالصرف بأنه " يعد أمر بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 16، 17، 19، 20، 21 بحكم التعيين أو الانتخاب بالوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها في الفقرة أعلاه وتنتهي صفة الأمر بالصرف قانون وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة"<sup>(2)</sup>

#### الفرع الثاني: أصناف الأمرين بالصرف

لقد حددت المادة 25 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية أصناف الأمرين بالصرف حيث نصت المادة على ما يلي " يكون الأمر بالصرف ابتدائيين أو أساسيين وإما أمرين بالصرف ثانويين"<sup>(3)</sup>

من هنا نستنتج أن للأمرين بالصرف صنفين أمرين بالصرف رئيسيين (أساسيين) وأمرين بالصرف ثانويين:

(1) علي زغود، المالية العامة، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 131.

(2) المادة 23 من القانون 21-90، مرجع سبق ذكره.

(3) المادة 25 من القانون 21-90، مرجع سبق ذكره.

## أولاً- الأمرين بالصرف الرئيسيين

لقد نصت المادة 26 من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على الأمرين بالصرف الرئيسيين وذلك بمراعاة ما جاء في المادة 23 من نفس القانون حيث أشارت الأمرين بالصرف الرئيسيين هم: (1)

❖ المسؤولين المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة.  
❖ الوزراء.

❖ الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية.

❖ رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات.

❖ المسؤولون المعينون على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.

❖ المسؤولون على الوظائف المحددة في الفقرة 2 من المادة 23 أعلاه.

## ثانياً- الأمرين بالصرف الثانويين

الأمرين بالصرف الثانويين يباشرون هذه المهمة بصفتهم رؤساء مصالح غير ممرضة وينجزون

عمليات الميزانية في حدود مجال اختصاصهم وفي الإطار الإقليمي المعين فيه وبتفويض من الوزير

الأمر بالصرف الرئيسي. والتفويض من الممكن أن يكون تفويض سلطة أو تفويض توقيع: (2)

1- تفويض السلطة: طبقاً للمادة 28 من القانون 90-21 فإنه يمكن للأمرين بالصرف الرئيسيين تفويض

سلطتهم أو استخلافهم في حالة غيابهم أو حصول أي مانع وذلك بموجب عقد تعيين يحرر قانوناً ويبلغ

للمحاسب ويعد هذا التفويض انتقالاً للسلطة وبالتالي انتقال المسؤولية.

2- تفويض الإمضاء (التوقيع): يكون الأمرين بالصرف الرئيسيين الذي يفوضون توقيعاتهم لصالح

الموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم ودائماً تحت

مسؤوليات.

## الفرع الثالث: مهام الأمرين بالصرف

لقد نص القانون 90-21 في المواد 16، 17، 19، 20، 21، من العمليات التي يقوم بها الأمرين

بالصرف والتي جاءت كما يلي:

❖ يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي. (3)

(1) المادة 26 من القانون 90-21 ، مرجع سبق ذكره.

(2) الزين منصور، مرجع سبق ذكره، ص: 40.

(3) المادة 16 من قانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

❖ تسمح تصفية الإيرادات، بتحديد المبلغ الصحيح المدين الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي، و الأمر بتحصيلها.<sup>(1)</sup>

❖ يعد الالتزام الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين.<sup>(2)</sup>

❖ تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحدد المبلغ الصحيح لمختلف النفقات العمومية.<sup>(3)</sup>

❖ يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي بموجبه دفع النفقات العمومية.<sup>(4)</sup>

### المطلب الثاني: المحاسب العمومي

بالإضافة إلى الأمر بالصرف يعتبر المحاسب العمومي من بين الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية الخاصة بالدولة.

### الفرع الأول: تعريف المحاسب العمومي

■ عرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي وفق المادة 33 من قانون 90-21 المتعلقة بالمحاسبة

العمومية على أنه يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام، كل شخص يعين قانونا للقيام فضلا عن

العمليات المشار إليها في المادتين 18 و22 بالعمليات التالية:<sup>(5)</sup>

❖ تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.

❖ ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلفة بها وحفظها.

❖ تداول الأموال و السندات والقيم والمواد.

❖ حركة حسابات الموجودات.

والمحاسب العمومي هو الذي يشتغل في مؤسسة عمومية ذات الطابع إداري يسمى عون محاسبا أو رئيس مصلحة المحاسبة.<sup>(6)</sup>

وفي هذا السياق يتولى الوزير المكلف بالمالية تعيين المحاسبين العموميين اللذين يخضعون أساسا

لسلطته، كما يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية. وهذا استنادا إلى

المادة 34 من القانون 90-21.

<sup>(1)</sup> المادة 17 من قانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

<sup>(2)</sup> المادة 19 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

<sup>(3)</sup> المادة 20 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

<sup>(4)</sup> المادة 21 من قانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

<sup>(5)</sup> المادة 33 من قانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

<sup>(6)</sup> علي زغود، مرجع سبق ذكره، ص: 135.

**الفرع الثاني: أصناف المحاسبين العموميين**

من خلال هذا التصنيف يمكن أن نميز بين نوعين من المحاسبين العموميين وهما المحاسب العمومي الرئيسي والمحاسب العمومي الثانوي.

**أولاً- المحاسب العمومي الرئيسي**

من خلال المرسوم التنفيذي 91-313 والذي ذكر في المادة 31 أنه يتمتع بصفة المحاسبين العموميين الرئيسيين التابعين للدولة كل من:<sup>(1)</sup>

❖ العون المحاسب المركزي للخرينة.

❖ أمين الخزينة المركزي.

❖ أمناء الخزينة في الولايات.

❖ الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة.

**ثانياً- المحاسبين العموميين الثانويين**

وهم من يرسلوا بمحاسبيتهم إلى المحاسب العمومي الرئيسي من أجل مركزتها من طرف هذا الأخير.

المحاسبين العموميين الثانويين هم:<sup>(2)</sup>

❖ قابض الضرائب.

❖ قابض أملاك الدولة.

❖ قابض الجمارك.

❖ قابض البريد والمواصلات.

❖ قابض التسجيل.

**الفرع الثالث: التزامات المحاسبين العموميين**

المحاسبين العموميين هم قبل كل شيء موظفون عموميون، وبهذه الصفة فهم يخضعون

للتزامات المقررة في النصوص الأساسية الخاصة بسلوكهم، إضافة إلى ذلك فهم يخضعون لجملة من

الالتزامات الخاصة بممارسة مهامهم كمحاسبين عموميين.<sup>(3)</sup>

<sup>(1)</sup> المادة 31 من المرسوم التنفيذي 91-313، المؤرخ في 07/09/1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها.

<sup>(2)</sup> الزين منصوري، مرجع سبق ذكره، ص: 43.

<sup>(3)</sup> سامية شويخي، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة ماجستير، تخصص مالية عامة، جامعة أبو بكر بلقائد، تلمسان، 2011، ص: 20.

**أولاً- التنصيب وتسليم المهام:**

بعد تعيينه من قبل الوزير المكلف بالمالية وأدائه اليمين القانونية في حالة تعيينه لأول مرة واكتتاب تأمين على المسؤولية المالية يتم تنصيب المحاسب العمومي في مهامه من طرف الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، ويترتب على هذا التنصيب الرسمي تحرير محضر تسليم المهام الذي يجب توقيعه حضورياً من قبل المحاسب المباشر لمهامه (الداخل) والمحاسب المنتهية مهامه (الخارج).

**ثانياً- تعارض الوظائف**

ويتعلق الأمر أساساً بتطبيق مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، حيث أن التعارض لا يقتصر فقط على التنافي بين وظائف هؤلاء المحاسبين والأمرين بالصرف (المادة 55 من قانون المحاسبة العمومية) بل يمتد ليشمل أزواج الأمرين بالصرف الذين لا يجوز لهم بأي حال من الأحوال أن يكونون محاسبين مخصصين لديهم (المادة 56 من قانون المحاسبة العمومية).

**ثالثاً- إيداع الحسابات**

المحاسبون العموميون بعد نهاية كل سنة مالية أو انتهاء مهامهم بإيداع تسييرهم لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة لمراجعتها والبت في مسؤوليتهم عن تسيير المراقب.

**المطلب الثالث: المراقب المالي**

يعتبر المراقب المالي من الأعوان المتدخلون في كل مراحل إعداد الميزانية لكن في حدود الصلاحيات التي يخولها له القانون.

**الفرع الأول: تعريف المراقب المالي**

■ المراقب المالي هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية، من أجل مراقبة إجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف عند النفقة بصفة نهائية.<sup>(1)</sup>

يمارس المراقب المالي صلاحياته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية إجراءات الإنفاق الذي ينتج عنها عبئ مستقبلي على عاتق الدولة.

**الفرع الثاني: مهام المراقب المالي**

يتحقق المراقب المالي قبل قبول التأشير على الالتزام بالدفع من توفر العناصر التالية:<sup>(2)</sup>

(1) زهير شلال، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014 ص: 113.

(2) المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

- ❖ صفة الأمر بالصرف.
  - ❖ مطابقتها التامة للقوانين والأنظمة المعمول بها.
  - ❖ توفير الإعتمادات أو المناصب المالية.
  - ❖ التخصيص القانوني للنفقة.
  - ❖ مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبنية في الوثيقة المرفقة.
  - ❖ وجود التأشيرات أو الآراء التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض، عندما تكون مثل هذه التأشيرة قد نص عليها التنظيم الجاري به العمل.
- وحسب المادة 3 من المرسوم التنفيذي 92-414 يقوم المراقب المالي بإعداد تقرير حول ظروف تنفيذ الميزانية كل ثلاثة أو ستة أشهر حيث يقوم المراقب المالي بإرسالها لكل من الوزير المكلف بالمالية أو الأمر بالصرف.<sup>(1)</sup>

### المبحث الرابع: مكونات نظام المحاسبة العمومية

- يعتبر نظام المحاسبة العمومية مجموعة عناصر متفاعلة تعمل معا من أجل تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف ويمكن تجزئة كل عنصر في النظام إلى مكونات وهي:
- النظام المحاسبي العمومي.
  - الموازنة العامة.
  - الرقابة المالية.

### المطلب الأول: النظام المحاسبي العمومي

يعد النظام المحاسبي العمومي الوسيلة التي من خلالها يتم تقديم المعلومات المفيدة لتقدير الإيرادات والنفقات السنوية الحكومية.

### الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي العمومي

■ يعرف النظام المحاسبي العمومي بأنه: " مجموعة المفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة بهذا النشاط بصفة دورية وتقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة ومراقبتها"<sup>(2)</sup>

عرفه الإتحاد الدولي للمحاسبين بأنه: "سلسلة من المهام و القيود المحاسبية لوحدة إدارية حكومية ما و التي تعالج معاملتها بواسطة مسك السجلات المالية."<sup>(3)</sup>

(1) المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414، مرجع سبق ذكره.

(2) عقلة محمد يوسف المبيضين، نظام المحاسبة الحكومي وإدارته، ط1، دار وائل للنشر ولتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص: 26.

(3) عبد الرزاق قاسم شحادة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 69.

**الفرع الثاني: عناصر نظام المحاسبة العمومية**

فيما يتعلق بنظام المحاسبة العمومي فيمكن القول بأنه وفي إطاره العام عبارة عن خطة منتظمة تشمل عناصر مترابطة ، إضافة إلى الإجراءات و الأساليب المستخدمة وفق قواعد و تعليمات محددة لتحقيق أهداف الإدارة المالية العامة ، ويتكون نظام المحاسبة العمومي من العناصر التالية :<sup>(1)</sup>

❖ **الموازنة العامة:** هي البرنامج المالي للخطة التي تعدها الحكومة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف معينة.

❖ **المجموعة المستندية:** هي التي تغطي النشاط وتحدد دور كل منها بدقة وبشكل يتماشى معه سهولة حركة هذا النشاط .

❖ **المجموعة الدفترية:** هي التي تشمل الدفاتر والسجلات المحاسبية والإحصائية المستخدمة في إثبات العمليات المالية والمحاسبية.

❖ **تسجيل العمليات المحاسبية في كافة السجلات و الدفاتر المحاسبية:** يتم فيها إثبات جميع المستندات المتضمنة البيانات الخاصة بالعملية المالية.

❖ **اللوائح المالية:** توضح توزيع العمل وتحدد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات وخطوط سير العمل بشكل يسهل التنفيذ مع الرقابة عليه و يمكن اكتشاف الأخطاء بسهولة.

❖ **مجموعة التقارير المالية:** تعرض نتائج في صور متعددة تبعا لطبيعة وترتيب النتائج ولتلبية متطلبات السلطة التنفيذية أو التشريعية أو جهات أخرى.

❖ **التعليمات:** هي تلك التعليمات التي يتلقاها المدراء العموميون و المحاسبون العموميون التي تمكن من الأداء الحسن للوحدات الحكومية .

❖ **الموظفون:** هم الأشخاص المؤهلون والمكلفون بالسهر على الاستخدام الأمثل والرشد للأموال العامة.<sup>(2)</sup>

**الفرع الثالث: أهداف نظام المحاسبة العمومية**

يمكن النظام المحاسبي الحكومي (العمومي) الفعال من تحقيق مجموعة من الأهداف نذكر منها:<sup>(3)</sup>

❖ **حصر الإيرادات العامة للوحدات الحكومية و مصروفاتها بصورة دقيقة.**

❖ **إعداد التقارير المالية التي تظهر حركة التدفقات النقدية للخرينة.**

<sup>(1)</sup> نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره، ص:39.

<sup>(2)</sup> المادة 03 و المادتين 43 و 44 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مرجع سبق ذكره.

<sup>(3)</sup> حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، 2004، ص:19.

- ❖ تصميم الدفاتر و السجلات المحاسبية التي تساعد الوحدات الحكومية في الحصول على البيانات المالية اللازمة لاتخاذ القرارات .
- ❖ المحافظة على المال العام وذلك بالتأكد من دقة وصحة إجراءات تحصيل موارد الدولة والتصرف فيها.
- ❖ توفير المعلومات اللازمة لممارسة عمليتي التخطيط و الرقابة في مختلف أجهزة الإدارة الحكومية.
- ❖ تقديم لما يتوقع إنفاقه أو ما يتوقع تحصيله خلال السنة المالية المقبلة.<sup>(1)</sup>

### المطلب الثاني: الموازنة العامة

أضحت الموازنة العامة من المواضيع المهمة والجديرة بالدراسة وذلك لدورها الأساسي والفعال في تحريك النشاط الاقتصادي للدولة، كما أنها تعتبر أداة مباشرة من مختلف أدوات تقدير المصروفات و تحصيل الإيرادات.

### الفرع الأول: تعريف الموازنة العامة

- تعرف على أنها " تقدير تفصيلي لنفقات الدولة وإيراداتها خلال سنة مالية مقبلة تعده أجهزة الحكومة، وتعتمده السلطة التشريعية بإصدار ما يسمى بنظام الميزانية، الذي يجيز لهذه الأجهزة تنفيذ الميزانية".<sup>(2)</sup>
- وعرفت أيضا على أنها " البرنامج المالي للجهاز الإداري في فترة زمنية محددة يظهر فيها تقدير النفقات العامة و تقدير الموارد اللازمة".<sup>(3)</sup>

### الفرع الثاني: مبادئ الموازنة العامة للدولة

- من أجل السير الجيد للموازنة العامة للدولة تستلزم عمليات تحضيرها وتنفيذها الالتزام بالعديد من القواعد والمبادئ، وتتلخص أهم هذه المبادئ في:<sup>(4)</sup>
- أولاً- مبدأ السنوية: إن الموازنة سنوية في إعدادها شاملة في محتواها ومضمونها لأنها تترجم الجزء السنوي من برنامج التنمية للدولة، وفيما يتعلق بالإيرادات العامة فتجد قاعدة السنوية تطبق تطبيقا دقيقا فيكون الترخيص بتحصيل الضرائب والرسوم سنويا.
- أما فيما يخص النفقات العامة يجب أن تبرر الإعتمادات اللازمة لتغطية نفقات التسيير في كل سنة وفي مجموعها ولا يمكن تحويل الإعتمادات المفتوحة لسنة مالية معينة للسنة المالية التالية.

(1) بشير عبد العظيم البنا، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، ص: 12.

(2) محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 03.

(3) قاسم إبراهيم الحسيني، مرجع سبق ذكره، ص: 70.

(4) لحسن دردوري، سياسة الميزانية في علاج عجز الموازنة العامة للدولة - دراسة مقارنة الجزائر وتونس-، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014، ص: 164.



ثانيا- مبدأ الوحدة: يعني هذا المبدأ إدراج كل عناصر الموازنة في بيان واحد أي أن تخصص موازنة واحدة تكون ملمة بجميع النفقات والإيرادات وذلك مهما كانت طبيعتها.

ثالثا- مبدأ الشمولية أو العمومية: يعني هذا المبدأ أن تظهر كافة تقديرات النفقات وكافة تقديرات الإيرادات في وثيقة الموازنة دون أي مقاصة بينهما، ويعتبر هذا المبدأ مكمل لمبدأ وحدة الموازنة.

رابعا- مبدأ توازن الميزانية: تعني قاعدة توازن الموازنة العامة للدولة، ألا تزيد النفقات العامة على الإيرادات والعكس.

### الفرع الثالث: مراحل الموازنة العامة

تمر الموازنة العامة بأربعة مراحل هي:<sup>(1)</sup>

- ❖ **مرحلة التحضير والإعداد:** تتم مرحلة إعداد مشروع الموازنة العامة من قبل المؤسسات الحكومية المختصة وتحديد التقديرات المتعلقة بما يخصها من نفقات وإيرادات للسنة المالية القادمة.
- ❖ **مرحلة الاعتماد:** تتم مرحلة اعتماد الميزانية من قبل السلطة التشريعية الممثلة لجموع الشعب.
- ❖ **مرحلة تنفيذ الموازنة:** تنفيذ الموازنة العامة من قبل السلطة التنفيذية بأجهزتها المختلفة وفقا لما اعتمده السلطة التشريعية وتحت رقابتها.
- ❖ **مرحلة الرقابة على تنفيذ الموازنة:** أن العمل يجري لرقابة سلامة تنفيذ الخطة المالية للدولة إنفاقا أو إيرادا وفق ما قرره قانون الموازنة العامة.

### المطلب الثالث: الرقابة المالية

يمكن القول أن الرقابة على المال العام هو ذلك النظام الفرعي من أنظمة المحاسبة الحكومية الذي يهتم بالرقابة على المال العام.

### الفرع الأول: تعريف الرقابة المالية

- تعرف الرقابة المالية بأنها "تطبيق المعلومات المحاسبية بغرض التنظيم واختبار ومقارنة وعرض معلومات إحصائية مع جميع السجلات ذات العلاقة لمساعدة الإدارة في وضع القرارات اللازمة لتنفيذ وإجراء العمل".<sup>(2)</sup>
- وتعرف أيضا بأنها "الرقابة التي تستهدف التأكد من استعمال المال العام، بما يتفق مع أهداف التنظيم الإداري".<sup>(3)</sup>

(1) عبد الغفور إبراهيم أحمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص: 258.

(2) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، دار الحامد، عمان، 2014، ص: 207.

(3) حمدي سليمان القبيلات، الرقابة المالية والإدارية على الأجهزة الحكومية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص: 10.

**الفرع الثاني: أهداف الرقابة المالية:**

يمكن إبراز الأهداف العامة التي تسعى الرقابة لتحقيقها:<sup>(1)</sup>

- ❖ الحفاظ على الممتلكات و الموجودات بما يضمن حماية المال العام و الحفاظ على حقوق الأطراف ذات العلاقة بالوحدة محل الرقابة.
- ❖ التحقق من أن الإنفاق تم وفقا لما هو مقرر طبقا للخطط الموضوعية.
- ❖ أن الموارد حصلت كما هو مقرر وأنها استخدمت أفضل استخدام.
- ❖ متابعة تنفيذ الخطة الموضوعية وتقييم الأداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقا للسياسات الموضوعية.

❖ التأكد من سلامة القوانين و اللوائح و التعليمات المالية والتحقق من مدى كفايتها وملاءمتها.<sup>(2)</sup>

**الفرع الثالث: الجهات المكلفة بالرقابة المالية:**

تتمثل الجهات المكلفة بالرقابة المالية في الجزائر في ما يلي:<sup>(3)</sup>

أولاً- **المراقب المالي:** هو عون من أعوان المكلفين بالرقابة المالية القبلية على تنفيذ النفقات العمومية، يعين بقرار وزاري من طرف وزارة المالية.

ثانياً- **المفتشية العامة للمالية:** أنشئت المفتشية العامة للمالية سنة 1980 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 80-53 المؤرخ في أول مارس 1980 والذي كان محدد لتنظيمها وسيرها وصلاحياتها، حيث يدير المفتشية رئيس يسهر على تنفيذ أعمال الرقابة والدراسات التقويم الموكلة إليها.

ثالثاً- **مجلس المحاسبة:** يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية وبهذه الصفة يدقق في شروط استعمال وتسيير الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية من طرف الهيئات التي تدخل في نطاق اختصاصه ويتأكد من مطابقة عمالياتها المحاسبية والمالية للقوانين والتنظيمات المعمول بها.<sup>(4)</sup>

**خلاصة**

نستخلص من هذا الفصل أن المحاسبة العمومية هي الفرع الذي يقوم بتسجيل وتبويب عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات وكذلك هي الأحكام التنفيذية التي تطبق على الميزانيات وعمليات الخزينة بالنسبة

(1) أكرم إبراهيم حماد، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، جبهة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص:21.

(2) عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، ط2، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص:22.

(3) الرشيد بوكساني، نسيم أوكيل، أجهزة الرقابة المالية على الأنشطة الحكومية - حالة الجزائر-، على الموقع:

[http://mhassan037.blogspot.com/2014/12/blog-post\\_84.html](http://mhassan037.blogspot.com/2014/12/blog-post_84.html)، 03-06-2018، 02:15، ص:01.

(4) المادة 02 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17/06/1995، معدل ومتمم بالأمر رقم 02/10 المؤرخ في 26/08/2010،

والمعلق بمجلس المحاسبة.

للوحدات الحكومية مع الأخذ بعين الاعتبار بعض الخصائص كون هذه الأخيرة لا تهدف إلى تحقيق الربح بل إلى تأدية خدمات عامة والرقابة على صرف المال، كما أن لها مجال تطبيق خاص وجهات مستفيدة من المعلومات المالية التي تقدمها من خلال اختصاصها بدراسة المبادئ وأسس القياس المحاسبي لحفظ المال العام.

وفي هذا المجال توكل مهمة تنفيذ هذه العمليات إلى أعوان مختصين كل حسب مهامه المحددة قانونا وهم الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب المالي.

يتكون نظام المحاسبة العمومية من الموازنة العامة والرقابة المالية حيث يتم وضع الخطة المالية التي ستعتمد عليها الحكومة خلال السنة المالية من خلال الموازنة العامة ويتم الرقابة عليها للتأكد من حسن التصرف في المال العام واستغلاله وفقا للخطة المالية المعتمدة ما يجعل نظام المحاسبة العمومية نظاما للمعلومات والرقابة.

## الفصل الثاني :

واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري ليتوافق  
مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

### تمهيد

- المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.  
المبحث الثاني: تصنيف معايير المحاسبة في القطاع العام.  
المبحث الثالث: واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.  
المبحث الرابع: تطور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

### خلاصة

## الفصل الثاني:

### واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري ليتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

#### تمهيد

بعد القصور و الفشل الذي برهنتها الممارسات المحاسبية العمومية التقليدية في تسيير المال العام، شهدت لآونة الأخيرة عدة تغيرات جذرية في مجال المحاسبة العمومية من أجل خلق إدارة قادرة على تنفيذ الخطة المالية وإستراتيجية الدولة بفعالية و ترشيد استعمال المال العام.

و مع تطور وتوسع حجم نشاطات الحكومة و اختلاف بيئة الممارسات المحاسبية في المؤسسات العمومية على نظيرتها في القطاع الخاص، نتجت عنه صعوبات في مختلف بلدان العالم في فهم و تفسير البيانات المحاسبية لاختلاف مبادئ إنتاج هذه البيانات و هو الأمر الذي أدى إلى فرض تأسيس إطار و قواعد و معايير مستقلة للمحاسبة في القطاع العام لتسهيل عملية عرض البيانات المحاسبية و قابليتها للمقارنة وتوفير المعلومات المالية لمستخدمي هذه المعلومات.

ومن خلال هذا الفصل سوف نتطرق إلى:

المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

المبحث الثاني: تصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

المبحث الثالث: واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

المبحث الرابع: تطور مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر.

## المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تعود نشأة المعايير المحاسبية للقطاع العام إلى نشأة مجلس معايير المحاسبة العمومي (GASB) حيث أنشئ سنة 1984 تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية (FAF) لتناول قضايا التقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية، وفي سنة 2004 تم إنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) ليحل محل مجلس معايير المحاسبة العمومية التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، حيث يهدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية إلى خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية للقطاع العام.

### المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

#### الفرع الأول: تعريف المعايير المحاسبية

يمكن تعريف المعايير المحاسبية بأنها: " نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد

الممارسة العملية في المحاسبة أو التدقيق أو مراجعة الحسابات".<sup>(1)</sup>

كما يمكن تعريف المعايير المحاسبية بأنها: " بيان كتابي يصدره جهاز أو هيئة تنظيمية رسمية أو مهنية يتعلق بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو نوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث المتعلقة بالمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها".<sup>(2)</sup>

وتعرف كذلك بأنها: " ترجمة للإطار المفاهيمي سواء في الأهداف، المفاهيم أو الفروض والمبادئ، كما تمثل إحدى أدوات التطبيق العملي مما يتطلب مراعاة الظروف البيئية في بنائها".<sup>(3)</sup>

#### الفرع الثاني: تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تعرف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بأنها " عبارة عن معايير ذات صبغة إعلامية تطبق في كامل الوحدات الحكومية، سواء كانت إقليمية أو محلية وفي الهيئات والمنظمات العامة الدولية".<sup>(4)</sup> كما تعنى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام " بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية المحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها وتوحيد معالجاتها للأمر المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام باعتبار

(1) حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان، 2011، ص: 103.

(2) عبد الحميد مانع الصيغ، المحاسبة الدولية الإطار النظري والتطبيق العملي، ط2، دار الكتاب، صنعاء، 2009، ص: 42.

(3) إبراهيم محمد علي الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام

المحاسبية الحكومي في العراق، مجلة المثني للعلوم الإدارية، العراق، مجلد 2، العدد 3، 2012، ص: 148.

(4) مالك لعلايبي، عبود زرقين، مرجع سبق ذكره، ص: 331.

أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي صدرت عن مؤسسات القطاع العام".<sup>(1)</sup>

في حين يعرفها مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بأنها "توضيح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام".<sup>(2)</sup> في هذا الإطار يمكن إعطاء تعريف محدد للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام حيث تعرف بأنها "عبارة عن مجموعة من الإرشادات والمقاييس المرجعية و المحددة، يقوم المحاسب بالاستناد إليها في إنجاز مختلف أعماله من قياس وعرض وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع".

### الفرع الثالث: أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تستمد المعايير أهميتها من مدى الاعتراف الدولي بها وتشجع الهيئات و المنظمات العالمية على تبني متطلبات هذه المعايير ونستخلص هذه الأهمية في:<sup>(3)</sup>

❖ **المساهمة في تحقيق توافق السياسات المحاسبية على المستوى الدولي:** وذلك عن طريق تقديم إرشادات وتوجيهات للمهنيين المختصين في مجال المحاسبة من أجل الارتقاء بجودة البيانات المالية وتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام، إضافة إلى تحسين قابلية المقارنة للمعلومات المالية بين مختلف الفترات على المستوى الدولي.

❖ **العمل على توجيه الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي:** وذلك عن طريق تحقيق التقارب فيما يخص طريقة إعداد وعرض البيانات المالية لوحدات القطاع العام، وكذا تشجيع التنسيق المحاسبي الدولي لتطوير وتحديث نظم المحاسبة العمومية والرفع من جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية.

على هذا الأساس فإن هذه المعايير لا تكتسي الصفة الإلزامية في تطبيقها بل تعتمد على مستوى القبول الدولي لها لأن تطبيق معايير معترف بها دولياً يضمن توفير بيانات مالية حكومية ذات مصداقية وجودة عالية.

**المطلب الثاني: إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومجال تطبيقها.**

### الفرع الأول: إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

(1) خيضر خبيطي، يونس مونه، آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، الجزائر، العدد 2، 2016، ص: 99.

(2) عبد الحميد مرغيت، مرجع سبق ذكره، ص: 69.

(3) زهير شلال، مرجع سبق ذكره، ص: 51.

ويقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS بإصدار ما يلي:<sup>(1)</sup>

- 1- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS كمعايير يجب تطبيقها من قبل أعضاء المهنة لغايات إعداد التقارير المالية ذات الأغراض العامة من قبل منشآت القطاع العام، وقد صدر منها 32 معيار كلها سارية ماعدا المعيار IPSAS15 المتعلق بالأدوات المالية: العرض والإفصاح.
  - 2- أدلة الممارسات الموصى بها Recommended practice guidelines والتي يتم إختصارها بـ RPGs والتي تزود بأدلة أفضل الممارسات في منشآت القطاع العام وتشجع على إتباعها وتطبيقها، ويأتي عرض دليل التطبيق مباشرة بعد عرض المعيار وتعتبر جزء منه.
  - 3- دراسات لتوفير النصائح في قضايا التقارير المالية في القطاع العام، وتستند إلى دراسة أفضل الممارسات والأساليب الأكثر فعالية للتعامل مع القضايا ذات العلاقة.
  - 4- أوراق وأبحاث أخرى للتزويد بمعلومات تساهم في زيادة المعرفة بقضايا الإبلاغ المالي في القطاع العام، وتهدف إلى التزويد بمعلومات جديدة أو تحديث النظر إلى هذه المعايير.
- وسيتم عرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجدول الموالي:

<sup>(1)</sup> خالد جمال جعارات، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية IPSAS- IFRS- IAS في تفعيل أداء المؤسسات، جامعة ورقلة، الجزائر، (24-25) نوفمبر، 2014، ص: 16.



جدول رقم (01): معايير المحاسبة الحكومية للقطاع العام IPSAS

العيار باللغة الانجليزية	المعيار باللغة العربية	رقم المعيار
Pesentation of Financial statements.	عرض البيانات المالية	IPSAS 1
Cash flow statements.	بيانات التدقيق النقدي	IPSAS 2
Accounting polcies , changes in accounting estimates and errors.	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	IPSAS 3
The effects of change in exchange rates.	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	IPSAS4
Borrowing costs.	تكاليف الاقتراض	IPSAS 5
Consolidated and separate financial statements	البيانات المالية الموحدة	IPSAS 6
Investments in associates	المحاسبة عن الاستثمارات الزميلة	IPSAS 7
Interests in joint ventures	الحصص في المشاريع المشتركة	IPSAS 8
Revenue from exchange transaction	الإيراد من المعاملات التبادلية	IPSAS 9
Financial reporting in hyperinflationary economies	التقرير المالي في اقتصاديات التضخم المرتفع	IPSAS 10
Construction contracts	عقود الإنشاء	IPSAS 11
Inventories	المخزون	IPSAS 12
Leases	عقود الإيجار	IPSAS 13
Events after the repoting date	الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير	IPSAS 14
Financial instruments :disclosure and presentation	الأدوات المالية الإفصاح والعرض	IPSAS 15
Investement proprety	العقارات الاستثمارية	IPSAS 16
Proprety , plant , and equipment	الممتلكات و المصانع والمعدات	IPSAS 17
Segment reporting	تقديم التقارير حول القطاعات	IPSAS 18
Provision, contingent liabilities and contingent assets	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	IPSAS 19
Related party disclosures	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	IPSAS 20
Impairment of non –cash- generating assets	انخفاض الأصول غير المولدة للنقد	IPSAS 21
Disclosure of financial information about the general government sector	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي	IPSAS22
Revenue from non-exchange transation ( taxes and transfers)	الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	IPSAS 23
Presentation of bugdet information in financial statements	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	IPSAS 24
Employee benefits	منافع الموظفين	IPSAS 25
Impairment of cash –generating asset	انخفاض الأصول المولدة للنقد	IPSAS 26
Agriculture	الزراعة	IPSAS 27
Financial instrument : presentation	الأدوات المالية، العرض	IPSAS 28
Financial instrument : recognition and measurement	الأدوات المالية، الاعتراف والقياس	IPSAS 29
Financial instrument : disclosures	الأدوات المالية، الإفصاح	IPSAS 30

Intangible asset	الموجودات غير الملموسة	IPSAS 31
Financial reporting under the cash basis of accounting	التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي	CASH BASIS IPSAS

المصدر: من إعداد الطالبيين بالاعتماد على إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين /مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

### الفرع الثاني: مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القاع لعام

من خلال نص القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية يمكن استنتاج مجال تطبيق هذه

المعايير:

" يقصد بالمحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية مراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالمجلس الشعبي ومجلس المحاسبة وميزانيات الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري".<sup>(1)</sup>

إن المعايير المحاسبية للقطاع العام ( ipsas ) مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية، وتتضمن مؤسسات القطاع العام الحكومات الوطنية والمحلية ( الولاية والبلدية) والمنشآت المكونة لها ( المجالس، الجامعات، المستشفيات....).<sup>(2)</sup>

### المطلب الثالث: دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

#### الفرع الأول: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بتعيين مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام كهيئة مستقلة مسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية في الوحدات الحكومية والإدارية التي لا تهدف لتحقيق الربح، والذي يعمل على أن تكون بياناته متوافقة مع المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص ومميزات القطاع العام وعلى هذا الأساس يصدر مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام معايير محاسبية عالمية عالية الجودة لإعداد التقارير المالية الحكومية على الأساس النقدي الذي يتضمن إفصاحات إجبارية وأخرى اختيارية يتم التشجيع على الالتزام بها، كما يقوم المجلس بإصدار معايير للمحاسبة وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي حيث يتم مقارنتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ويتم تعديلها لتتناسب مع خصوصيات منشآت القطاع العام، كما يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن يحافظ قدر المستطاع على المعالجة

<sup>(1)</sup>المادة 01 من قانون رقم 90-21، مرجع سبق ذكره.

<sup>(2)</sup> خيضر خبيطي، يونس مونه، مرجع سبق ذكره، ص : 100.

المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كانت هناك مسألة هامة ذات صلة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير.<sup>(1)</sup>

### الفرع الثاني: أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

يهدف المجلس التابع للاتحاد الدولي المحاسبي إلى خدمة الصالح العام عن طريق تطوير معايير إعداد التقارير المالية ذات جودة عالية والعمل على تسهيل المقارنة بين المعايير الدولية والوطنية من خلال إصدار مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية في القطاع العام لاستخدامها من طرف الحكومات في العلم ومختلف الوحدات غير الهادفة لتحقيق الربح، حيث تمثل هذه الأخيرة إرشادات عن أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية من قبل وحدات القطاع العام، من أجل تحسين المساءلة والشفافية المتعلقة بالقوائم المالية التي تعدها الحكومات، وفي هذا الإطار يهدف نشاط المجلس إلى تحقيق العناصر أدناه:<sup>(2)</sup>

- ❖ إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .
- ❖ تشجيع قبولها وتحقيق التوافق الدولي مع تلك المعايير.
- ❖ نشر وثائق أخرى توفر إرشادات حول قضايا وخبرات تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.

### المبحث الثاني: تصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

أصدر مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام ( 31 ) معيارا محاسبيا للمحاسبة في وحدات القطاع العام على أساس الاستحقاق ومعيار واحد على الأساس النقدي يمكن إتباعه من قبل البلدان (النامية) الغير مستعدة لاعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي.

#### المطلب الأول: معايير إعداد التقارير وعرض البيانات المالية

تحدد معايير عرض البيانات المالية طريقة وشروط إعداد القوائم المالية الحكومية وفق متطلبات المعايير التي سنعرضها في هذا المطلب.

- ❖ **المعيار رقم (01) عرض البيانات المالية:** البيانات المالية هي عرض مالي هيكلية للموقف المالي للوحدات الاقتصادية والهدف منها تقديم معلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية والتي تفيد قطاع واسع من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية.<sup>(3)</sup>

<sup>(1)</sup>الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2008، ص: 26.

<sup>(2)</sup>المرجع السابق، ص: 04.

<sup>(3)</sup>حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 127.

ولتحقيق ذلك يجب توفر البيانات المالية للقطاع العام العناصر الآتية: (1)

✓ مصادر الأموال واستخدامها.

✓ كفاءة قيام الوحدة الاقتصادية بتمويل نشاطاتها والالتزام بمتطلباتها النقدية.

✓ معلومات حول قدرة الوحدة الاقتصادية على تمويل نشاطاتها ومقابلة الالتزامات المترتبة عليها.

✓ معلومات حول تقييم الوحدة الاقتصادية من حيث كلفة الخدمات والفعالية في تنفيذ أداء الوحدة الاقتصادية.

❖ **المعيار رقم (02) بيان التدفق لنقدي:** يهدف هذا المعيار إلى تقديم المعلومات حول المتغيرات

التاريخية في النقد والنقد المعادل لمنشأة بواسطة بيان تدفق نقدي يبين التدفقات النقدية خلال الفترة الناشئة

عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويقصد بالنقد وفقا لهذا المعيار مجموع ودائع الصندوق

والودائع تحت الطلب، أما النقد المعادل فيعبر عن الاستثمارات المالية قصيرة الأجل وعالية السيولة بحيث

تكون قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ نقدية متاحة دون أن تخضع إلى مخاطر كبيرة للمتغيرات في

القيم. (2)

❖ **المعيار رقم (06) البيانات المالية الموحدة والمفصلة:** يهدف هذا المعيار إلى تقييم الأداء المالي

للوحدات الحكومية وتنظيم العلاقة بين الوحدات الحكومية المسيطرة والوحدات التابعة لها بحيث يمكن

الإدارة العامة من تحسين الأداء المالي في الوحدات الحكومية وتوحيد المفاهيم لدى الوحدات الحكومية. (3)

❖ **المعيار رقم (10) التقارير المالية في ظل اقتصاديات التضخم المرتفع:** تم صياغة هذا المعيار بشكل

رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (29)، وفقا لمتطلبات هذا المعيار يجب على وحدات القطاع العام

إعادة تقدير وعرض البيانات المالية المسجلة في كل من بيان المركز المالي، بيان التدفقات النقدية وبيان

لأداء المالي عن طريق إعادة تقدير المبالغ المسجلة وتعديلها من خلال تطبيق المؤشر العام للأسعار،

لأن البيانات المالية في الاقتصاد المرتفع تعتبر مفيدة إذا تم التعبير عنها وفقا لحددة القياس السارية في

تاريخ التقرير. وتجدر الإشارة في هذا الإطار، بأن هذا المعيار " لا يحدد معدلا مطلقا لتعريف التضخم

المرتفع حيث أن عملية تحديد متى يصبح هذا المعدل مرتفعا يخضع للحكم الشخصي، ولكن هنالك

(1) المرجع السابق، ص: 127.

(2) محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009، ص: 240.

(3) حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 140.

مؤشرات لمعدل لتضخم المرتفع منه تفضيل عامة الناس الاحتفاظ بمدخراتهم بعملة غير عملة البلد الأصلي، أي عملة مستقرة نسبيا و الاحتفاظ بمدخراتهم لأصول غير نقدية.<sup>(1)</sup>

❖ **المعيار رقم (14) الأحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ المالي:** إن الهدف من هذا المعيار هو تقديم وصف لما يلي:<sup>(2)</sup>

✓ متى يتوجب على المنشأة أن تعدل بياناتها المالية للأحداث (الوقائع) التي تلي تاريخ إعداد البيانات المالية.

✓ الإفصاحات التي يجب على كل وحدة حكومية الإفصاح عنها حول التاريخ الذي تم فيه اعتماد البيانات المالية، وحول وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير.

❖ **المعيار رقم (18) تقديم التقارير حول القطاعات:** إن الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ حول تقديم التقارير عن المعلومات المالية حسب القطاعات. إن الإفصاح عن هذه المعلومات سوف يساعد مستخدمي البيانات المالية حول فهم أفضل عن الأداء السابق للوحدة الحكومية و تحديد وتخصيص المصادر لتدعيم النشاطات الأساسية للوحدة الحكومية. إن الإفصاح يساعد أيضا في تعزيز الشفافية في التقارير المالية.<sup>(3)</sup>

❖ **المعيار رقم (24) عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية:** يطبق هذا المعيار على منشآت القطاع العام، باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية، والذي يحدد متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية لنتائج تنفيذ ميزانيات وحدات القطاع العام، من أجل تحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتفعيل أدوات المراقبة والمساءلة من خلال إظهار مدى الامتثال للميزانية المصادق عليها ومدى تحقيق النتائج المقدرة.<sup>(4)</sup>

### المطلب الثاني: معايير الأصول الملموسة وغير الملموسة

يتم تناول في هذا المطلب عرض متطلبات الإفصاح عن طريق معالجة الأصول الملموسة وغير الملموسة المحددة في المعايير التي سيتم التطرق إليها.

❖ **المعيار رقم (07) الاستثمارات في المنشآت الزميلة:** هذا المعيار تطبقه المنشآت التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق، حيث يؤدي الاستثمار في الشركة الزميلة إلى الاحتفاظ

(1) خالد أمين عبد الله، محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2010، ص: 169.

(2) الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 373.

(3) حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 101.

(4) الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 739.

بحصة ملكية على شكل حصة مساهمة أو هيكل حقوق ملكية رسمي آخر، ولا ينطبق على الاستثمارات في الشركات الزميلة من قبل مؤسسات رأس المال ذو المخاطر التي تقاس بالقيمة العادلة، صناديق الاستثمار لمشارك ومشاريع الائتمان والمنشآت المتشابهة.<sup>(1)</sup>

❖ **المعيار رقم (08) الحصص في المشاريع المشتركة:** تطبق المنشأة التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي هذا المعيار في محاسبة الحصص في المشاريع المشتركة وإعداد التقارير عن أصول والتزامات وإيرادات ومصاريف المشروع المشترك في البيانات المالية للمشاركين في المشاريع المشتركة والمستثمرين بغض النظر عن الهياكل أو الأشكال التي تتم بموجبها أنشطة المشروع المشترك.<sup>(2)</sup>

❖ **المعيار (11) عقود الإنشاء:** يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات عقود الإنشاء، والتي يمكن التعبير بعقود الصفقات العمومية وهذا المعيار:<sup>(3)</sup>

✓ يحدد الترتيبات اللازمة لتصنيف عقود الإنشاءات.

✓ يوفر الإرشادات بشأن أنواع عقود الإنشاء التي تنشأ في القطاع العام.

✓ يحدد أساس الاعتراف والإفصاح عن مصروفات العقد، وإذا كان ملائماً إيرادات العقد.

❖ **المعيار رقم (12) المخزون:** إن الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجات المحاسبية للمخزون في ظل نظام التكلفة التاريخية. إن المسألة المهمة في محاسبة المخزون تحديد مقدار الكلفة المرتبة بالأصل. إن هذا المعيار يزودنا بإرشادات عملية لتحديد التكلفة وما سيتعرف به لاحقاً كمصروف منها متضمناً التخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق. إن هذا المعيار يزودنا أيضاً بإرشادات عن معادلات التكلفة المستخدمة لتحليل التكاليف للمخزون.<sup>(4)</sup>

❖ **المعيار رقم (13) عقود الإيجار:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة للمستأجرين و المؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية.<sup>(5)</sup>

(1) المرجع السابق، ص: 213.

(2) هند حماني، إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013، ص: 14.

(3) الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 291.

(4) حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 147.

(5) الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 288.

❖ **المعيار رقم (16) العقارات الاستثمارية:** إن الهدف من هذا المعيار الدولي هو وصف المعالجة

المحاسبية لملكية الاستثمارات والافصاحات المرتبطة بها. ويتعامل هذا المعيار مع محاسبة ملكية

الاستثمارات ما عدا ملكية الاستثمارات في ظل عقود الإيجار التمويلي والإيجار التشغيلي.<sup>(1)</sup>

❖ **المعيار رقم (17) الممتلكات و المصانع و المعدات:** إن الهدف من المعيار هو وصف المعالجة

المحاسبية للممتلكات والمعدات والمصانع. من الأمور الأساسية في محاسبة الممتلكات والمصانع و

المعدات هو توقيت الاعتراف بالأصول و تحديد قيمتها التي يجب أن تسجل بها و مصاريف الاستهلاك

الواجب الإفصاح عنها.<sup>(2)</sup>

❖ **المعيار رقم (19) المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة:** تعتبر جميع المخصصات محتملة

لأنها غير مؤكدة من حيث التوقيت أو المبلغ، بحيث يتم تكوينها من أجل تغطية الالتزامات المحتملة

لأحداث سابقة والتي لم يتم الاعتراف بها لعدم التأكد من تحققها لكونها متعلقة بأحداث غير مؤكدة

وخارجة عن نطاق سيطرة المؤسسة، والتي يمكن أن يصدر عنها تدفق لمنافع اقتصادية أو نفقات

استثنائية لتسوية الالتزامات. وعلى هذا الأساس يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص هو أفضل

تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ التقرير.<sup>(3)</sup>

❖ **المعيار رقم (21) انخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد:** يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات

التي تطبقها المنشأة لتحديد ما إذا انخفضت قيمة إحدى الأصول غير المولدة للنقد ولضمان الاعتراف

بخسائر انخفاض القيمة، ويحدد المعيار أيضا متى تقوم المنشأة بعكس خسارة انخفاض القيمة كما توضح

الافصاحات المطلوبة.<sup>(4)</sup>

❖ **المعيار رقم (26) انخفاض قيم الأصول المولدة للنقد:** يتناول هذا المعيار متطلبات الاعتراف و قياس

انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد، حيث تعتبر هذه الأخيرة أصول محتفظ بها بهدف رئيسي هو تحقيق

عائد تجاري ينتج تدفقات نقدية من الاستخدام المستمر للأصل.<sup>(5)</sup>

❖ **المعيار رقم (31) الأصول غير الملموسة:** يصف هذا المعيار شروط الاعتراف وقياس المعاملة

المحاسبية للأصول غير الملموسة، مثل برامج الحاسوب، ملكية فكرية وحقوق التأليف، علامات تجارية

(1) حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص : 149.

(2) المرجع السابق، ص: 150-151.

(3) زهير شلال، مرجع سبق ذكره، ص: 77.

(4) الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 617.

(5) زهير شلال، مرجع سبق ذكره، ص : 78.

حيث يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس فقط إذا كانت منافع اقتصادية من المحتمل إنتاج عنها تدفقات نقدية مستقبلية، ويجب أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بقيمته العادلة بموثوقية.<sup>(1)</sup>

### المطلب الثالث: معايير الأدوات المالية

تم عرض متطلبات الإفصاح عن آليات معالجة البيانات المالية للأدوات المالية لوحدات القطاع العام وفق أساس الاستحقاق في المعايير التالية:

❖ **المعيار رقم (15) الأدوات المالية، الإفصاح والعرض:** يهدف هذا المعيار إلى زيادة فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات ضمن بنود القوائم المالية للوحدة الحكومية والوضع المالي لهذه الوحدات وقائمة التدفقات النقدية لهذه الوحدات.<sup>(2)</sup>

❖ **المعيار رقم (28) الأدوات المالية "العرض":** هدف هذا المعيار تأسيس مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية كالالتزامات أو صافي أصول ملكية لعملية تقاص الأصول المالية والالتزامات المالية، وتطبق لتصنيف الأدوات المالية من وجهة نظر المصدر، من خلال الأصول المالية، الالتزامات المالية، حقوق الملكية، وتصنيف الفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة والخسائر والمكاسب، والظروف التي يجب فيها إجراء مقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية.<sup>(3)</sup>

❖ **المعيار رقم (29) الأدوات المالية "الاعتراف والقياس":** هدف هذا المعيار هو إنشاء قواعد للاعتراف وقياس الأصول المالية، والالتزامات المالية وبعض العقود لبيع وشراء الأصول غير المالية.<sup>(4)</sup>

❖ **المعيار رقم (30) الأدوات المالية "الإفصاحات":** يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أن مستخدمي البيانات المالية الحكومية بحاجة إلى معلومات تسمح لهم بتقدير حجم مخاطر الأدوات المالية التي تصدرها وحدات القطاع العام وكيفية إدارتها لهذه المخاطر.<sup>(5)</sup>

لهذه الأسباب يهدف هذا المعيار إلى حث الهيئات العمومية على توفير الإفصاحات التي تسمح بتقدير ما يلي:<sup>(6)</sup>

✓ أهمية البيانات المالية للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة.

(1) زهير شلال، مرجع سبق ذكره، ص: 79.

(2) حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 150.

(3) الإتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 941.

(4) المرجع السابق، ص: 1029.

(5) زهير شلال، مرجع سبق ذكره، ص: 81.

(6) المرجع السابق، ص: 81.



✓ طبيعة المخاطر الناجمة عن البيانات المالية التي تتعرض لها المنشأة أثناء الفترة وفي نهاية إعداد التقرير، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.

#### المطلب الرابع: باقي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يتناول هذا المطلب عرض متطلبات تطبيق المعايير كآلاتي:

❖ **المعيار رقم (03) السياسة لمحاسبية، التغييرات في تقديرات المحاسبية والأخطاء:** إن الهدف من هذا المعيار هو وصف عمليات الإفصاح والتصنيف و المعالجة المحاسبية لعناصر معينة في القوائم المالية وذلك بهدف قيام الوحدات الحكومية بإعداد وعرض القوائم المالية على أساس ثابت لتعزيز قابلية مقارنة سنوات سابقة، كما يحدد المعيار المعالجة المحاسبية في التقديرات والسياسات والأخطاء المحاسبية.<sup>(1)</sup>

❖ **المعيار رقم (04) آثار التغييرات في أسعار الصرف:** يهدف إلى ترجمة العمليات والعملات الأجنبية إلى عمليات أو عملة تقرير المنشأة، ويبين كيفية الاعتراف في البيانات المالية عند التغييرات في أسعار الصرف.

❖ **المعيار رقم (05) تكاليف الاقتراض:** يبين هذا المعيار المعالجة لتكاليف الاقتراض و يتطلب التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض على أنها مصروفات ويتيح معالجة رسمة تكاليف الاقتراض.<sup>(2)</sup>

❖ **المعيار رقم (09) الإيراد من المعاملات التبادلية:** يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات والمعاملات التبادلية الناتجة عن تقديم خدمات، بيع البضائع أو استخدام أطراف أخرى لأصول المنشأة المنتجة للفوائد والإتاوات وأرباح الأسهم.<sup>(3)</sup>

❖ **المعيار رقم (20) الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة:** يهدف إلى ضمان وجود الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة أين توجد سيطرة، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتم بين المنشأة وأطرافها من أجل فهم المركز المالي والأداء المالي للمنشأة وتقديم التقارير بشكل أفضل.<sup>(4)</sup>

❖ **المعيار رقم (22) الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام:** يهدف إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة وهذا سيزيد من شفافية التقارير المالية ويساعد على فهم أفضل للعلاقة بين

(1) حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 136.

(2) هند حماني، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

(3) محمد خالد المهياي، مرجع سبق ذكره، ص: 280.

(4) هند حماني، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

الأنشطة السوقية وغير السوقية التي تقوم بها الحكومة وبين البيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية.<sup>(1)</sup>

❖ **المعيار رقم (23) الإيراد من المعلومات غير التبادلية:** يهدف إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية حول الإيرادات المالية الناشئة من معاملات غير تبادلية، باستثناء المعاملات غير تبادلية التي تؤدي إلى اندماج المنشأة.<sup>(2)</sup>

❖ **المعيار رقم (25) منافع الموظفين:** وفق هذا المعيار يقصد بمنافع الموظفين جميع أشكال التعويضات التي تقدمها وحدات القطاع العام مقابل الخدمات التي يقدمها الموظفون حيث يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس المحاسبة والإفصاح عن مختلف فئات منافع الموظفين.<sup>(3)</sup>

❖ **المعيار رقم (27) الزراعة:** يهدف هذا المعيار إلى بيان المعاملة المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي لوحدات القطاع العام، حيث يشتمل النشاط الزراعي على تسيير مختلف المحاصيل الزراعية والأسول البيولوجية المتداولة أساسا لأغراض البيع أو من أجل توزيعها من دون مقابل أو بمقابل رمزي لا يغطي تكلفتها.<sup>(4)</sup>

### المبحث الثالث: واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

لقد تطورت المحاسبة العمومية تبعا لتطور نشاط الدولة، وأصبح من الضروري إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر حتى يواكب هذه التطورات خاصة أن هيئات عالمية كبرى مثل صندوق النقد الدولي تحفز وتدعم كل دولة ترغب في إصلاح نظام محاسبة قطاعها العام.

#### المطلب الأول: التطور التاريخي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر

مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل مختلفة منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي وشملت هذه المراحل ما يلي:<sup>(5)</sup>

#### ❖ أولاً- مرحلة الاحتلال من 1862 إلى 1962:

كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضع للنظام الفرنسي حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا لاسيما المرسوم الإمبراطوري

(1) نور الهدى بوليفة، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، شعبة علوم تسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، الجزائر، 2015، ص: 38.

(2) هند حماني، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

(3) نور الهدى بوليفة، مرجع سبق ذكره، ص: 38.

(4) زهير شلال، مرجع سبق ذكره، ص: 88.

(5) محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص: 9-11.

المؤرخ في 31 مايو 1862 المتضمن تنظيم المحاسبة بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1430 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.

#### ❖ثانيا- مرحلة بعد الاستقلال 1962 إلى 1975:

في هذه المرحلة قامت الجزائر بالعمل على إصدار مجموعة من النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب في مجال المحاسبة العمومية، وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري ولعل أهم نص تنظيمي هو المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد للالتزامات و مؤسسات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لهم صفة المحاسب العمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية.

بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات، المناشير ومذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيم من أهمها التعليمات العامة لسنة 1967 تعرف كل حسابات الخزينة وتحديد كيفية استعمالها، التعليمات رقم 16 المؤرخة في 15/10/1968 والمتعلقة بمجموعات حسابات الخزينة.

#### ❖ثالثا- مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية (1975 إلى 1990):

في هذه المرحلة تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1973، فقد تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية.

#### ❖رابعا- مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية (1990 إلى 1995):

تعد هذه المرحلة بمثابة ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار قانون رقم 90-25 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر.

#### ❖خامسا- مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي ( 1995 إلى 2006): شرعت السلطات المختصة في

التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد فجدت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إطارات المديرية، حيث قام بعدها بالاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العامة (DGCP) التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية للاستفادة من التجربة الفرنسية بالموازاة مع إعداد هذا المشروع قامت وزارة المالية ببعض الإجراءات لضمان تطبيق فعال للمخطط المحاسبي للدولة.<sup>(1)</sup>

(1) خيضر خبيطي، يونس مونه، مرجع سبق ذكره، ص: 105

## المطلب الثاني: دواعي إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

عرف نظام المحاسبة العمومية مراحل تطور مختلفة إلا أنه لم يواكب التطورات الدولية في هذا المجال مما أدى إلى ظهور عدة أسباب لإصلاحه.

### أولاً- محدودية الإطار المحاسبي الحالي:

بقي الإطار المحاسبي للدولة مجسدا في مدونة حسابات الخزينة عاجزا عن تأدية الدور المنوطة به رغم التعديلات التي مسته نظرا لعدة نقائص منها أساسا:(1)

أ- **المدونة لا تعطي نظرة شاملة حول ذمة الدولة:** حيث تقتصر على التقييد المحاسبي في إطار المحاسبة الحالية للدولة على تسجيل عمليات الصندوق أي العمليات الخاصة بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات المدرجة ضمن تنفيذ قانون المالية، فمدونة حسابات الخزينة تخدم فكرة محاسبة الصندوق أي ما تم تحصيله وما تم إنفاقه لا غير، مهمة بذلك أهم عناصر الذمة المالية للدولة من أملاك عقارية ومنقولة، مستحقات الدولة وديونها، والتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي من طرف مختلف المصالح المعنية.

ب- **جمود تقييم حسابات المدونة:** إن تقييم حسابات المدونة نظام تنقصه المرونة فالاعتماد على التقييم الخطي أثر سلبا على تجانس وحدة المدونة، نظرا لمحدوديته في التكيف مع التعديلات المتكررة التي تفرضها العمليات الجديدة أو التغيير في النشاطات الممارسة من طرف الدولة.

ج- **صعوبة تركيز المعلومات المحاسبية بسبب سوء تنظيم الإطار المحاسبي الحالي:** فهذا الأخير لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات، التي تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية المتواجدة عبر كل مراكز التسجيل المحاسبي.

د- **تعقيد وصعوبة استغلال النتائج والوثائق المحاسبية:** نتيجة الاعتماد على الحسابات العامة التي تلخص مجمل العمليات المنفذة دون التطرق إلى تفاصيلها، أي دون إعطاء معلومات دقيقة على مختلف تقسيمات هذه العمليات الأمر الذي يصعب من عملية التحليل والمقارنة المحاسبية.(2)

### ❖ ثانيا- حتمية الاستجابة للمعايير المحاسبية:

يتضمن الإطار المحاسبي الحالي للمحاسبة العمومية نقائص عديدة لا تتماشى وشروط دخول الجزائر في

(1) عبد السميع روبينة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، (29-30) نوفمبر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011، ص:05.

(2) نادية ضريفي، أمال حاج جاب الله، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد07، جامعة الأغواط، الجزائر، 2018، ص:219.

اتفاقيات وعلاقات مع عدة دول ومنظمات دولية، فهي مجبرة على الاستجابة إلى المعايير الدولية في مجال المحاسبة العمومية، هاته المعايير من شأنها توحيد لغة التخاطب وبالتالي تسمح بإجراء مقارنات بين مختلف الدول وهو ما لا يسمح به الإطار المحاسبي الحالي نظرا لصعوبة إدماج محاسبة الدولة ضمن المحاسبة الوطنية التي تعد احد أهم وسائل المقارنة الدولية.

إن الاستجابة للمعايير الدولية المحاسبية في المحاسبة العمومية لم يعد خيارا أمام الدول، الشيء الذي يسمح للحكومة وكذا ممثلي الشعب من القراءة الواضحة والشفافة لإيرادات ونفقات الدولة بعيدا عن فزاعة التدخل في الشؤون الداخلية للبلد.<sup>(1)</sup>

### ❖ ضرورة احترام المبادئ الأساسية للتسيير العمومي:

يتميز التسيير العمومي بتعدد المصادر، فعند البحث عن أهم امتدادات أو جذور التسيير العمومي يمكن ذكر: القانون العام، الاقتصاد العمومي، علم اجتماع المنظمات والعلوم السياسية، وهنا تبرز إحدى أهم مقومات التسيير العمومي ألا وهي الشرعية فالدولة التي يتمتع قضاؤها بالاستقلالية في قراراته عن السلطة تجعل قرارات القاضي عادلة حسب ما تنصه القوانين، وعليه فالشرعية مرتبطة بالعدل.<sup>(2)</sup>

### المطلب الثالث: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يتوجب على الدولة الجزائرية توفير مجموعة من المتطلبات للمساعدة على تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، هذا بسبب البيئة الجزائرية الغير ملائمة.

#### 1- إصلاح نظام المحاسبة العمومية:

نظرا لما يعاني منه نظام المحاسبي العمومي الجزائري من عدة أوجه القصور في مختلف جوانبه، لذا يجب على الدولة (وزارة المالية) إيجاد نظام محاسبي جديد، خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE وهذا من خلال إصدار مجموعة من القوانين التي تستند إليها مؤسسات القطاع العام.<sup>(3)</sup>

#### 2- تغيير أساس القياس المحاسبي:

نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على أساس النقدي، حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن الالتزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة، لا يوفر بيانات حول

(1) عبد السميع رويبة، مرجع سبق ذكره، ص: 06.

(2) المرجع السابق، ص: 07.

(3) لمين رزقي، محمد عمرون، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016، ص: 25.

تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول والإهلاكات ومتابعة المخزونات من جهة أخرى، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحول إلى الاستحقاق المحاسبي.<sup>(1)</sup>

### 3- تخفيف مركزية السلطة:

شاعت في السنوات السابقة مركزية السلطة في مختلف مؤسسات الدولة، حيث كانت تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة، ونتج عن هذا الوضع تنميط نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم، ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها.<sup>(2)</sup>

### 4- التأهيل العلمي والعملي للمحاسب:

المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، لذلك لا بد من تأهيله علميا وعمليا ليكون قادرا على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الصحيح. ولتأهيل المحاسبين على ممارسة هذه المعايير وتطبيقها يجب:<sup>(3)</sup>

- ✓ عقد الدورات التدريبية و ورشات العمل للمحاسبين ومدققي الحسابات.
- ✓ تضمين معايير المحاسبة الدولية والمراجعة الدولية في امتحانات المحاسبين القانونيين.
- ✓ تطوير مناهج كليات الاقتصاد والتسيير والإدارة في الجامعات الرسمية ومعاهد التكوين المهني لكي تتضمن تدريس معايير المحاسبة الدولية للطلاب من تخصيص المحاسبة بشكل خاص.

كما أنه بات من الضروري الالتفات إلى التأهيل والتعليم المحاسبي العالمي، فقد تم قطع شوط طويل وتحقيق قدر لا يستعان به من التقدم فيما يتعلق بمعايير المحاسبة.

### 5- الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات:

إن تطبيق المعايير المحاسبية في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة ( السلطة التشريعية، السلطة التنفيذية... ) لأن تبني هذه المعايير ضمن نظام المحاسبة العمومية يلزم توفير إتمادات مالية كبيرة وكفاءات عالية من أجل نجاحه.

(1) المرجع السابق، ص: 25.

(2) حسن زكي أحمد عثمان، تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء، مذكرة ماجستير، جامعة القاهرة، مصر، ص: 56.

(3) الزين منصوري، متطلبات تطبيق معايير محاسبة الدولية في الجزائر، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، المركز الجامعي الوادي، 2011، ص: 93.

## 6- إدخال تقنيات وتكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية:

في ظل توحيد لغة التخاطب و المقارنة على المستوى الدولي، لا يتم هذا إلا عن طريق توافر قدرة تكنولوجية كافية وفعالة لوضع خطة سليمة ودقيقة لتطبيق معايير القطاع العام ولأن استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية سيزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي وسيتيح الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية.<sup>(1)</sup>

## المبحث الرابع: تطور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

مرت المحاسبة العمومية في الجزائر بعدة إصلاحات لنظامها المحاسبي، وكخطوة أولى لتطوير هذا النظام والذي أثبت قصوره في مختلف جوانبه من جهة، والإدماج في البيئة العالمية من جهة أخرى، قامت وزارة المالية ومنذ سنة 1995 بإعداد مشروع مخطط محاسبي للدولة يقوم على أساس الاستحقاق في القياس المحاسبي للعمليات المالية، وتعد هذه الخطوة نتيجة حتمية للاتجاه نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

## المطلب الأول: مشروع المخطط الوطني للدولة (PCE)

لقد وضعت السلطات العمومية في الجزائر مشروع الإصلاح المحاسبي وفق النموذج الفرنسي ضمن أولويات برنامج النشاط لوزارة المالية منذ سنة 1995، لهذا وضعت خطة عمل شملت المراحل التالية:

### ❖ المرحلة الأولى: تحديد معالم مشروع المخطط المحاسبي الجديد

تشمل هذه المرحلة تحديد معالم مشروع المخطط المحاسبي الجديد وفق فكرة أساسية هي الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة.<sup>(2)</sup>

ومن أجل تجسيد ذلك تبنى فريق العمل الخطوات التالية:<sup>(3)</sup>

1- جمع وإحصاء كل النصوص القانونية والوثائق التقنية المتعلقة بالمحاسب العمومي.

2- إعداد تشخيصات حول الأنظمة المحاسبية العمومية وهذا على مستوى مختلف وحدات التحصيل (الدولة، الجماعات المحلية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، الميزانية الملحقة بالبريد والمنتشات الصحية).

(1) هند حماني، مرجع سبق ذكره، ص: 23.

(2) نادية ضريفي، أمال حاج جاب الله، مرجع سبق ذكره، ص: 221.

(3) عبد السميع روبينة، المخطط الوطني للدولة "إطار جديد للمحاسبة العمومية"، مجلة البحوث والدراسات، العدد 04، جامعة بسكرة،

الجزائر، 2007، ص: 194.

- 3- إجراء نقاش موسع مع مختلف الوزارات حول جوانب المشروع وتمحور هذا النقاش حول التقييد المحاسبي لكل من الاستثمارات، الإهلاكات، المستحقات والديون، والمخزونات.
- 4- استغلال التشخيصات وتحديد محاور الإصلاح.

#### ❖ المرحلة الثانية: الصياغة التقنية لقواعد مشروع المخطط المحاسبي

لقد سمحت النتائج المستخلصة من مختلف المناقشات حول موضوع إصلاح محاسبة الدولة مع مختلف الدوائر الوزارية بالانطلاق في الصياغة التقنية للقواعد المحاسبية لذا برمجت مجموعة من الأعمال التي كانت كما يلي: (1)

- 1- تحضير مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE وذلك بالتركيز على نظام ترقيم الحسابات وطريقة تصنيفها ضمن الأصناف العشرة لمشروع المخطط لجعلها أكثر تلاؤما مع نشاطات الدولة والتغيرات الحاصلة عليها.

2- إعداد الجداول المرفقة TABLEAU DE CORRESPONDANCE حيث تضم هذه الأخيرة بالنسبة لكل حساب من مدونة حسابات الخزينة أو مشروع المخطط المحاسبي للدولة الحساب المرافق له.

- 3- إعداد مشروع التعلية التي تضمن دخول مشروع المخطط حيز التطبيق والذي يشمل على الطرق والقواعد العامة لعمل حسابات المخطط إلى جانب التسجيل المحاسبي للعمليات على الأموال العمومية.

#### ❖ المرحلة الثالثة: اختبار مشروع المخطط على مستوى المراكز المحاسبية

بعد تحديد الصياغة التقنية لحسابات مشروع المخطط المحاسبي، تم التفكير في وضع مشروع المخطط وكذا الجداول المرفقة حيز الاختبار، من أجل التأكد من صلاحية المشروع للتطبيق لئتم ذلك على خطوتين: (2)

- 1- اختبار مشروع PCE على مستوى ستة ولايات: شرع منذ 09 جويلية 2000 في اختبار الحسابات الجديدة الموافقة لحسابات المدونة الحالية، على مستوى الخزينة الولائية لستة (06) ولايات أخذت كعينة للاختبار وهي: بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية، ميلة، وقد سمح هذا الاختبار بـ:
- ✓ تصحيح الوثائق المحاسبية بما فيها مشروع المخطط المحاسبي للدولة والجداول المرفقة.
  - ✓ إعداد وثيقة TR6 وكذا الميزان الشهري مع جديد المخطط المحاسبي للدولة.

(1) نادية ضريفي، أمال حاج جاب الله، مرجع سبق ذكره، ص: 222.

(2) المرجع السابق، ص: 223.



2- تعميم الاختبار على كامل التراب الوطني : بعد اختبار مشروع المخطط المحاسبي لمدة سنة على

مستوى الولايات الستة (06)، تم توسيع مجال الاختبار ليشمل كل ولايات الوطن من أجل:

✓ اختبار المشروع في مجال عمليات التحصيل و الدفع وكذا تسجيل الحقوق المثبتة للدولة على مستوى

الخزينة الولائية، الوكالات المالية وكذا العون المحاسبي المركزي للخزينة.

✓ إدراج أنظمة الإعلام الآلي المكيفة مع قواعد PCE.

✓ تكييف المعلومات المحاسبية لوثائق TR6 وكذا الميزان الشهري مع جديد المخطط الوطني للدولة.

وتجدر الإشارة، أن المرحلة تميزت بمسك المحاسبين العموميين لمحاسبتين NCT/PCE إلى جانب ذلك

فقد أسفرت عمليات معاينة هذه الاختبارات من خلال أعمال مختلف اللجان وكذا التقارير المقدمة من

طرف خلايا المتابعة على تحقيق نتائج ايجابية على مستوى الخزائن الولائية.<sup>(1)</sup>

**المطلب الثاني: مشروع عصرنة أنظمة الميزانية (MSB)**

بعد التخلي عن مشروع الإصلاح المحاسبي لسنة 1995، تم الشروع في إصلاح محاسبي جديد

يتمشى مع ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي وذلك في إطار تبني وزارة المالية

لمشروع إصلاح مالي ومحاسبي متكامل في إطار مشروع عصرنه أنظمة الميزانية.

**الفرع الأول: الإصلاح الميزاني كخطوة سابقة لـإصلاح المحاسبي**

فقد تم البدء في مشروع عصرنة أنظمة الميزانية في سنة 2005 أين أبرمت وزارة المالية (ممثلة في

المديرية العامة للميزانية) عقدا مع مكتب استشارات كندي CRC SOGEMA من أجل وضع تصور

شامل ومتكامل لإصلاح المالية العمومية وذلك في إطار القرض المقدم من طرف البنك العالمي، لتنتهي

الأشغال بإعداد مجموعة من التقارير مكنت من صياغة أهم محاور هذا المشروع والتي برزت في

محورين أساسيين هما:

**1- إطار الميزانية:** وتدرج تحته الجوانب التالية:<sup>(2)</sup>

✓ تبني إطار ميزانية متعدد السنوات.

✓ تحسين تقديم وعرض الميزانية.

✓ تعزيز وظيفة الاستشارة لدى وزارة المالية.

(1) المرجع السابق، ص: 223.

(2) فاطمة مفتاح، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص

تسيير المالية العامة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011، ص: 96، 97.

✓ تعزيز وتطوير الرقابة على الميزانية من أجل توسيع مساهمتها في فعالية النفقة، وتقوية متابعة تنفيذ مشاريع الاستثمار العمومي بهدف رفع النجاعة والقدرة على الاستثمار في القطاع العمومي.

2- الإعلام والأنظمة المعلوماتية: يركز هذا العنصر على اقتناء وتركيب أنظمة وبرامج معلوماتية متطورة وذات أداء مرتفع.

إن استعمال أدوات الإعلام الآلي و التكنولوجيات الحديثة سوف يسمح لوزارة المالية والأمين الصرف بتتبع تطور معطيات الميزانية ابتداء من تقديمها وحتى تنفيذها على مختلف المستويات.

يعد المحور الأول المتعلق بالجوانب الميزانية أكبر الورشات التي تعمل عليها هيكل وزارة المالية حيث تم تكليف مكتب الاستشارات الكندي CRC SOGEMA بإنجاز الجانب الأول والثاني من المشروع، فبالنسبة للجانب المتعلق ب " تحسين تقديم وعرض الميزانية " فقد أعد هذا المكتب في ماي 2006 تطبيق للإعلام الآلي حول التسيير الحكومي المدمج في الميزانية SIGBUD".

أما الجانب المتعلق بإعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات فقد تم الشروع فيه منذ سنة 2004 إلى غاية 2007 أين تمت تجربته على مستوى المديرية العامة للميزانية بالتنسيق مع خمس وزارات ليقرر بعد ذلك إعداد أول ميزانية لبرنامج سنة 2010 ، ونظرا لعدة معوقات فإن هذه الميزانية لم ترى النور إلى يومنا هذا.(1)

### الفرع الثاني: مشروع إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية

يعد هذا المشروع جزء من مشروع عصرنة أنظمة الميزانية المتعلقة بإطار الميزانية، حيث تم الشروع في انجازه سنة 2007، وأوكلت مهمة إعداد الدراسات المتعلقة بهذا الجزء إلى مجمع الاستشارات الفرنسي ( GIP- ADTETEF ) الذي قام بدراسة تشخيصية وتحليله للواقع المحاسبي الحالي من مختلف جوانبه التنظيمية والتقنية، إلى جانب دراسة أسباب فشل مشروع المخطط المحاسبي 1995، وعلى هذا الأساس تمت صياغة إستراتيجية للتقييس وفق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ipsas حيث تهدف هذه الإستراتيجية إلى:(2)

✓وضع تصور جديد لإجراءات تنفيذ النفقات العمومية.

✓الانتهاء من صياغة مخطط محاسبي جديد للدولة.

✓إعادة تنظيم مصالح وزارة المالية وكذا الوزارات المنفقة حول الإجراءات الجديدة لتنفيذ النفقات العمومية.

(1) نادية ضريفي، أمال حاج جاب الله، مرجع سبق ذكره، ص: 233.

(2) المرجع السابق، ص: 234.

### المطلب الثالث: أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يهدف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى تطوير نظام معلوماتي لمحاسبة الخزينة يسمح بتوفير المعلومات ذات جودة عالية وفي آجال معقولة للمسؤولين من أجل اتخاذ القرار وتوظيفها في مجال عرض تحليل نتائج النشاط الحكومي وتقييم الأداء لمختلف وحدات القطاع العام، بهدف تحقيق الشفافية والرشادة في تسيير الميزانية العامة للدولة.

وفي هذا الإطار، حدد مشروع التعليمات العامة للمخطط المحاسبي للدولة أهداف إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق العناصر الآتية:<sup>(1)</sup>

- توفير معلومات موثوقة ودقيقة عن مجمل نشاطات الدولة.  
- توفير أدوات فعالة للرقابة على تسيير الموارد العمومية لضمان الرشادة ومشروعية العمليات المالية للدولة.

- تقديم قوائم مالية في آجال معقولة تعرض معلومات سهلة القراءة وتلبي حاجيات متخذي القرارات.  
إضافة إلى أهداف الرقابة ومتابعة قيد مختلف العمليات المالية للدولة، سيسمح النظام المحاسبي الجديد بتحقيق ما يلي:

✓ معرفة ممتلكات الدولة بمختلف مكوناتها.

✓ إمكانية تحديد تكلفة الخدمات العمومية.

✓ تحديد النتائج السنوية وتقييم أداء نشاط الإدارة.

ولتحقيق هذه الأهداف، اعتمد نظام محاسبة الدولة على إعداد نظام محاسبي يتبنى مفاهيم ونظام المحاسبة في القطاع الخاص وتكييفها مع خصوصيات نشاط وحدات القطاع العام، حيث يتضمن هذا الأخير أقسام حسابات جديدة لم يكن يستعملها المحاسب العمومي عن طرق إدراج المفاهيم التالية في محاسبة الخزينة العمومية.

<sup>(1)</sup> لمين زريقي، محمد عمرون، مرجع سبق ذكره، ص: 31، 30.

## خلاصة

نستخلص من هذا الفصل أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تقدم إرشادات أو نماذج حول طرق عرض البيانات المالية الحكومية، بغية توجيه و توحيد الممارسات و المعالجات المحاسبية فيما يخص الإفصاح و إعداد القوائم المالية بالنسبة لوحدات القطاع كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة و الرفع من مستوى جودة وموثوقية التقارير المالية التي صدرت عن وحدات القطاع العام. كما أن تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام تؤدي إلى تحقيق أهداف منشودة ولها دور في محاربة الفساد من خلال دعم المساءلة العامة والشفافية المالية. وفي هذا الإطار، ومن خلال الإصدارات التي قام بها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تم تصنيف هذه المعايير بما يتماشى مع متطلبات المعايير الدولية للقطاع العام وفق الأساس النقدي أو وفق أساس الاستحقاق. أما بالنسبة لمشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر فقد مر هذا النظام بمراحل أدت إلى عدة دواعي لإصلاحه ليواكب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

## الفصل الثالث :

الدراسة تطبيقية حول متطلبات ومعوقات إصلاح نظام  
المحاسبة العمومية في الجزائر

### تمهيد

المبحث الأول: المنهجية والإجراءات والأساليب الإحصائية.

المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة.

المبحث الثالث: إختبار الفرضيات وتحليل الفروق.

### خلاصة

**الفصل الثالث :****الدراسة التطبيقية حول متطلبات ومعوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر****تمهيد**

بعد استيفائنا للجانب النظري من البحث، والذي تطرقنا من خلاله إلى الخلفية النظرية لموضوع الدراسة سنحاول في هذا الفصل معاينة الواقع العملي من خلال إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع، وبغرض تدعيم هذه الدراسة حاولنا في هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية باستعمال وسائل البحث العلمي لجمع البيانات والمتمثلة في الإستبانة.

ولتحقيق هدف الدراسة قمنا بتصميم إستبانة من أجل اختبار مدى إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية من خلال المباحث التالية:

**المبحث الأول:** المنهجية والإجراءات. والأساليب الإحصائية.

**المبحث الثاني:** تحليل البيانات ونتائج الدراسة.

**المبحث الثالث:** اختبار الفرضيات وتحليل الفروق.

## المبحث الأول: المنهجية والإجراءات و الأساليب الإحصائية

نستعرض من خلال هذا المبحث أهم الخطوات والإجراءات التي تم الاعتماد عليها من خلال توضيح منهجية الدراسة، ومجتمع الدراسة، عينة الدراسة ومختلف الأدوات الإحصائية المستعملة، ومن ثم القيام بتحليل بيانات ونتائج الدراسة، وأخيرا اختبار الفرضيات وتحليل الفروق.

### المطلب الأول: منهجية الدراسة

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء موضوع الدراسة، وقد تم استخدام منهج دراسة الحالة لدراسة "إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS".

### أولاً: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة في مجموعة مؤسسات عمومية تابعة لقطاع الدولة تشمل فئة من محاسبين عموميين ومراقبين ماليين ومقنصدين كذلك فئة المديرين أو الأمرين بالصرف بالإضافة للأساتذة الجامعيين ومجموعة من المحاسبين المختارين بناء على علاقاتهم المجال المحاسبي في المؤسسات العمومية.

### ثانياً: عينة الدراسة

تم اختيار عينة مكونة من ( 75 ) مفردة من مجتمع الدراسة، تم توزيع الاستبيان عليها وقد تم استرجاع (60) استبيان من هذه العينة، وقد وزعت هذه الإستبانات على أساتذة جامعيين ومحاسبين عموميين ومراقبين ماليين ومقنصدين كما وزعت على عمداء الكليات بصفتهم أمرين بالصرف ومختلف المحاسبين، ويمثل الجدول التالي عدد الإستبانات الموزعة وغير المسترجعة و كذلك المستبعدة :

### الجدول رقم (02): الإحصائيات الخاصة بالإستبانة

النسبة	التوزيع التكراري	البيان
100%	75	الاستمارات الموزعة
12%	9	الاستمارات غير المسترجعة
8%	6	الاستمارات المستبعدة
80%	60	عينة الدراسة

المصدر: من إعداد الطالبين.

## ثالثا: أداة الدراسة

بغرض إكمال ما تم التطرق إليه في الجانب النظري والإمام بجوانب والموضوع من الناحية العملية تم الاستعانة بالاستبانة كأداة من أدوات جمع البيانات، وهذا لأهمية هذه الأخيرة كونها تعتبر أداة مضبوطة ومنظمة لجمع بيانات الدراسة، من خلال صياغة نموذج من الأسئلة موجهة لأفراد عينة الدراسة، وقد تم إعداد الإستبانة والتي تتكون من أربعة (04) محاور كما يلي:

❖ **المحور الأول:** واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

❖ **المحور الثاني:** متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

❖ **المحور الثالث:** معوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

❖ **المحور الرابع:** أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

و قد تم استخدام سلم لكارث المتدرج من 5 نقاط، حيث الدرجة "5" تعني موافق تماما، والدرجة "1" تعني غير موافق تماما. وقمنا بحساب المدى على النحو التالي:

5-1=4 ، حيث تمثل 4 عدد الفئات، بينما تمثل 5 عدد الدرجات، وبحسب المدى أو طول الفئة بقسمة عدد الفئات على عدد الدرجات، وبالتالي فالمدى يساوي 0.8 والجدول الموالي يمثل التوزيع لمقياس لكارث:

الجدول رقم (03): جدول التوزيع لمقياس لكارث

الفئة	[1-1.8]	[2.6-1.8]	[3.40- 2.6]	[4.2- 3.40]	[5 -4.20]
الدرجة	1	2	3	4	5
درجة الموافقة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما

المصدر: من إعداد الطالبين.

## المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المعتمدة

تم تفرغ وتحليل الإستبانة من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss)، وقد تم الاستعانة ببعض الأدوات الإحصائية التالية:

❖ النسب المئوية و التكرارات والمتوسط الحسابي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما، ويتم الاستفادة منها في وصف عينة الدراسة.

❖ اختبار ألفا كرونباخ (**crambach' alpha**): لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة.



❖ معامل ارتباط بيرسون ( **pearson corrélation coeffient** ) : لقياس درجة الارتباط ، حيث يقوم هذا في الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين، وقد تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للإستبانة.

❖ اختبار T في حالة عينة واحدة ( **T- Test** ) : لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى الدرجة المتوسطة وهي " 3" ، أو زادت أو قلت عن ذلك، وقد تم استخدام هذا الاختبار للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الإستبانة.

❖ اختبار تحليل التباين الأحادي ذو الاتجاه الواحد ( **one way analysis of anova (variance** ) : لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعات البيانات.

❖ اختبار **T (T- Test)** : للعينة المستقلة لمعرفة الفروق في حالة الأسئلة التي تحتوي على خيارين للإجابة.

❖ معامل الارتباط: وقد تم استخدامه في دراسة الصدق الداخلي لفقرات الإستبانة والانحدار.

❖ برنامج **EXCEL**: وتم استعماله في إعداد التمثيل البياني للمتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة.

**المطلب الثالث: صدق وثبات الإستبانة**

**أولاً: صدق الإستبانة**

يقصد بصدق الإستبانة أن تقيس أسئلة الإستبانة ما وضعت لقياسه، وقد تم التأكد من صدق

الإستبانة بطريقتين هما:

**1 صدق المحكمين:** عرضت أداة الدراسة على مجموعة من الأساتذة المحكمين ( 05 أساتذة) بكلية

العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، متخصصين في المحاسبة والمالية، وبناء على

الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المحكمون تم تعديل الاستبيان وإخراجه في شكله النهائي.

**2 صدق الاتساق الداخلي لفقرات الإستبانة:** يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من

فقرات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي إليه، وقد تم التأكد من صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان،

وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للفرع والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما

يلي:

❖ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر:**

يوضح الجدول رقم ( 04 ) نتائج الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول والمتمثل في واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

الجدول رقم (04): **الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول ( واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر)**

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	المحاسبة العمومية تخدم نشاطا معيناً هو النشاط الحكومي.	0.723	0.000
02	نظام المحاسبة العمومية لا يعطي تقييماً حقيقياً لأداء المؤسسة الحكومية، ولا يعبر عن حقيقة مركزها المالي.	0.632	0.000
03	إن نظام المحاسبة العمومية يقوم باستخدام مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية من أجل إعطاء بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.	0.698	0.000
04	يرتكز نظام المحاسبة العمومية الحالي في إعداد الموازنة على الأساس النقدي فقط دون إعطاء أهمية لأساس الاستحقاق مما يجعلها غير كافية لفهم وضعية المؤسسة.	0.632	0.000
05	للمؤسسات العمومية الإدارية في الجزائر ميزانية محددة تقوم باستغلالها.	0.698	0.000
06	تقوم المحاسبة العمومية بإعداد إجراءات موحدة لكل الإدارات العمومية.	0.551	0.000
07	مدونة حسابات نظام المحاسبة العمومية الحالي غير مرنة أدت إلى عدم توازن حسابات الميزانية لاحتوائها على مجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة.	0.455	0.000
08	نظام المحاسبة العمومية لا يضمن التسيير الفعال للإدارات العمومية نتيجة النقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي.	0.376	0.003

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج spss.

يبين الجدول رقم ( 04 ) معاملات الارتباط بين فقرات المحور الأول مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبيّنة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيم الاحتمالية للفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

❖ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر**

يوضح الجدول رقم (05) نتائج الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني المتمثل في متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

الجدول رقم (05): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني(متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر)

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	يتطلب نظام المحاسبة العمومية بيئة اقتصادية و مالية ملائمة ليستجيب لمتطلبات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام.	0.277	0.032
02	دراسة وتشخيص النظام المحاسبي المعمول به وتحديد مزايا و أوجه القصور فيه من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.	0.726	0.000
03	تأهيل وتدريب العاملين في القطاع الحكومي من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	0.654	0.000
04	من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية إدخال تقنيات وتكنولوجيا اتصالات حديثة .	0.739	0.000
05	وضع أسس قانونية ترتكز عليها المؤسسات العمومية و التي من بينها قانون المحاسبة العمومية ضروري من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.	0.436	0.000
06	إصلاح نظام المحاسبة العمومية يتطلب الدعم و المساندة السياسية من متخذي القرارات في المستويات الحكومية .	0.454	0.000
07	يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد للمحاسبة العمومية إصلاح للإدارات العمومية.	0.603	0.000
08	تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة.	0.614	0.000

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج spss.

يبين الجدول رقم ( 05 ) معاملات الارتباط بين فقرات من المحور الثاني مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبيّنة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيم الاحتمالية لأغلب الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

❖ الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث : معوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يوضح الجدول رقم (06) نتائج الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث المتمثل في معوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

الجدول رقم (06): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث (معوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر)

الرقم	الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	اختلاف الظروف الاقتصادية بين الجزائر و الدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	0.451	0.000
02	التشريعات القانونية في الجزائر ملائمة للتطبيق السليم لمعايير القطاع العام.	0.440	0.000
03	يساعد التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة العمومية من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية.	0.683	0.000
04	التطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي يتطلب التأهيل العلمي و العملي لمختلف أعوان المحاسبة العمومية.	0.862	0.000
05	من أسباب تأخر مشروع المخطط المحاسبي الجديد غياب الإرادة السياسية من الدولة.	0.266	0.040
06	تعتبر مخرجات النظام المحاسبي العمومي في الجزائر مقبولة قبولا عاما.	0.847	0.000
07	غياب قوانين وتنظيمات صارمة لحوكمة مؤسسات القطاع العام في الجزائر.	0.637	0.000
08	لا تتوفر الموارد البشرية المؤهلة و بالأعداد اللازمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.	0.862	0.000

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج spss.

يبين الجدول رقم (06) معاملات الارتباط بين فقرات من المحور الثالث مع المعدل الكلي لفقراته الذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيم الاحتمالية لكل الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

❖ الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يوضح الجدول رقم ( 07 ) نتائج الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع المتمثل في أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

الجدول رقم (07): الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع ( أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر )

الرقم	الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تدعيم الشفافية و الإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية.	0.735	0.000
02	يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي و الإداري وضمان مشروعية العمليات المالية بتوظيف أدوات رقابية فعالة.	0.680	0.000
03	يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات كافة المستخدمين.	0.822	0.000
04	يعزز تبني معايير الحاسبة الدولية للقطاع العام ثقة الأفراد في حكوماتهم .	0.741	0.000
05	يساهم تبني معايير الحاسبة الدولية للقطاع العام في تسيير الحصول على الموارد المالية و سهولة استخدامها من طرف الهيئات المخصصة	0.472	0.000
06	يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعزيز شفافية المعاملات وإعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام.	0.822	0.000
07	يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال تخصيص أفضل للموارد.	0.740	0.000
08	يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى الرفع من مستوى التسيير بما يعزز الحكم الراشد في كيانات القطاع العام.	0.623	0.000

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج spss.

يبين الجدول رقم (07) أن معاملات الارتباط بين فقرات من المحور الرابع مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيم الاحتمالية لأغلب الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

❖ الإتساق البنائي للمحاور: إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS .

يوضح الجدول رقم (08) نتائج الاتساق البنائي للمحاور الأربعة المتمثلة في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.

## الجدول رقم (08): الاتساق البنائي للمحاور

الرقم	المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.	0.865	0.000
02	متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.	0.850	0.000
03	معوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.	0.839	0.000
04	أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.	0.955	0.000

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج spss.

يبين الجدول رقم (08) معاملات الارتباط بين معدلات كل المحاور مع المعدل الكلي للجزء والذي يبين أن معاملات الارتباط المبيّنة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لمعدلات كل المحاور أقل من 0.05 مما يدل على أن فروع الجزء الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

## ثانيا: ثبات فقرات الإستبانة:

يقصد بثبات الاستبيان الاستقرار في نتائجه، وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة على أفراد العينة خلال فترة زمنية معينة تحت نفس الظروف والشروط، وهناك عدة طرق لاختبار الثبات من أهمها معامل ألفا كرونباخ (alpha crombachs)، هذا المعامل يكون مقبولا كلما كان أكبر أو يساوي 0.60، ويمكن توضيح نتائج اختبار الثبات لهذا الاستبيان وفقا لطريقة ألفا كرونباخ، كما يلي:

## الجدول رقم (09): معامل الثبات (ألفا كرونباخ)

المحور	العنوان	معامل ألفا كرونباخ
الأول	واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	0.689
الثاني	متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	0.690
الثالث	معوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	0.762
الرابع	أثر تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	0.856
	جميع المحاور	0.919

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج spss.

نلاحظ من خلال الجدول أن معاملات الثبات الخاصة بكل محور من محاور الاستبيان تتراوح ما بين 0.689 و 0.856 كما أن معامل الثبات لجميع المحاور يساوي 0.919 وهي تفوق النسبة الأدنى المقبولة 0.60 مما يدل على ثبات الاستبيان وبالتالي فهو قابل للدراسة والتحليل.

### المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة

يتضمن هذا المبحث عرضا لتحليل البيانات والوقوف على متغيرات الدراسة، وخصائص العينة، واستعراض أبرز نتائج الإستبانة والتي يتم الوصول إليها من خلال تحليل فقراتها.

#### المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

يتضمن الجزء الأول من الاستبيان بيانات، نوعية وكمية متعلقة بالمتغيرات الشخصية والوظيفية، وسيتم التطرق إليها وتحليلها.

#### أولاً- الجنس:

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الجنس وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

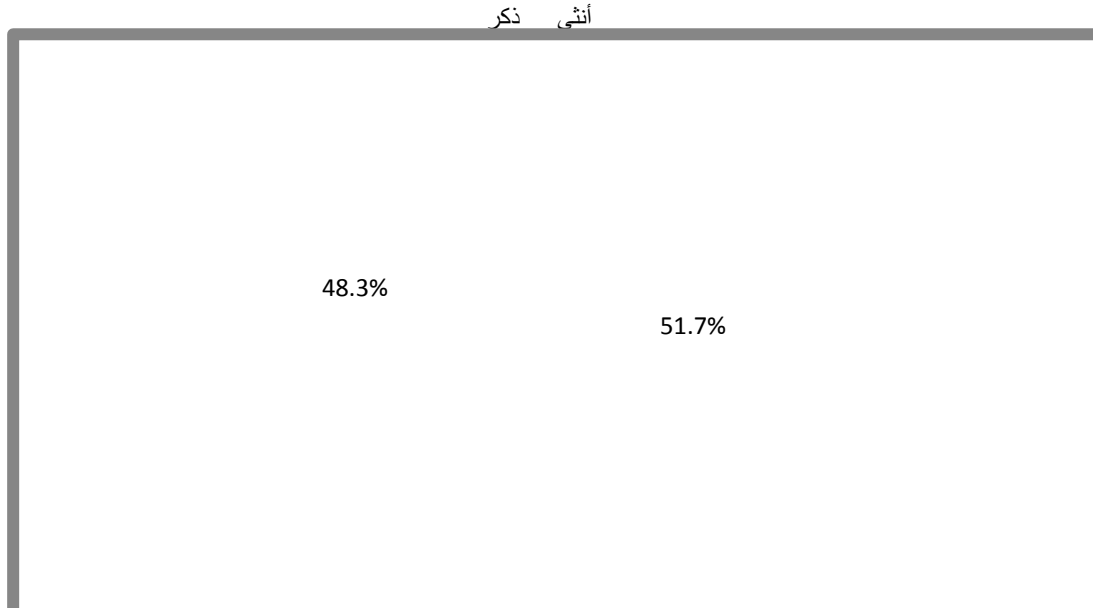
الجدول رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

النسبة المئوية	التكرارات	الجنس
51.7%	31	ذكر
48.3%	29	أنثى
100%	60	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج spss.

يشير الشكل رقم (01) إلى توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث الجنس.

الشكل رقم (01): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج Spss و Excel

نلاحظ من الجدول والشكل أن النسبة العالية من أفراد العينة هي من الذكور حيث بلغ عددهم 31 أي ما يعادل 51.7% ، في حين بلغ عدد الإناث 29 وبنسبة مقدارها 48.3%.

ثانيا - العمر:

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث السن وفق ما يوضحه الجدول والشكل الموالين:

الجدول رقم (11): توزيع أفراد العينة حسب العمر

النسبة المئوية	التكرارات	الفئة العمرية
5%	03	أقل من 30 سنة
61.7%	37	من 30 إلى 40 سنة
30%	18	من 41 إلى 50 سنة
3.3%	02	أكثر من 50 سنة
100%	60	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج spss.

يشير الشكل رقم (02) إلى توزيع أفراد عينة الدراسة وذلك حسب العمر.



**الشكل رقم (02): توزيع أفراد العينة حسب العمر**



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج Spss و Excel.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أغلب أفراد العينة من الفئة العمرية من 31 إلى 40 سنة حيث بلغ عددهم 37 فرد وبنسبة مقداره 61.7% ثم تليها الفئة العمرية من 41 إلى 50 سنة والبالغ عددهم 18 فرد وبنسبة مقداره 30%، ثم تأتي الفئة العمرية الأقل من 30 سنة والذي بلغ عددهم 03 وبنسبة قدرها 5%، أما الفئة الأخيرة الأكثر من 50 سنة فقد بلغ عددهم 2 فردين بنسبة 3.3%.

**ثالثا- المؤهل العلمي:**

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي وفق ما يلي:

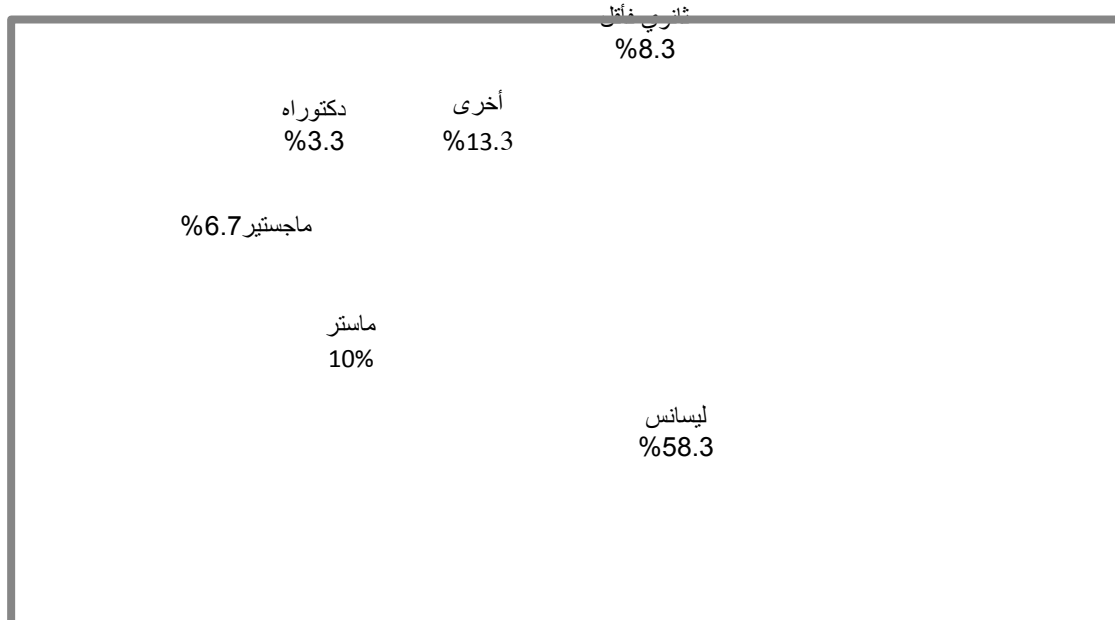
**الجدول رقم (12): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي**

النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
8.3%	05	ثانوي فأقل
58.3%	35	ليسانس
10%	06	ماستر
6.7%	04	ماجستير
3.3%	02	دكتوراه
13.3%	08	أخرى
100%	60	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج Spss.

يشير الشكل رقم (03) إلى توزيع أفراد عينة الدراسة وذلك حسب المؤهل العلمي لكل موظف.

## الشكل رقم (03): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج spss وبرنامج Excel.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم من فئة المؤهل العلمي ليسانس حيث بلغ عددهم 35 فردا وبنسبة 58.3%، ثم تليها فئة المؤهل العلمي شهادة أخرى والذي يبلغ عددهم 08 أفراد وبنسبة 13.3%، ثم فئة المؤهل العلمي ماستر والذي يبلغ عددهم 06 أفراد وبنسبة 10%، وبعدها تماما تأتي فئة المؤهل العلمي ثانوي فأقل الذي يبلغ عددها 5 أفراد بنسبة 8.3%، ثم فئة المؤهل العلمي ماجستير الذي يبلغ عددهم 04 أفراد بنسبة 6.7%، وأخيرا نجد فئة المؤهل العلمي دكتوراه بتكرار فردين أي بنسبة 3.3%.

## رابعا - الوظيفة:

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الوظيفة وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

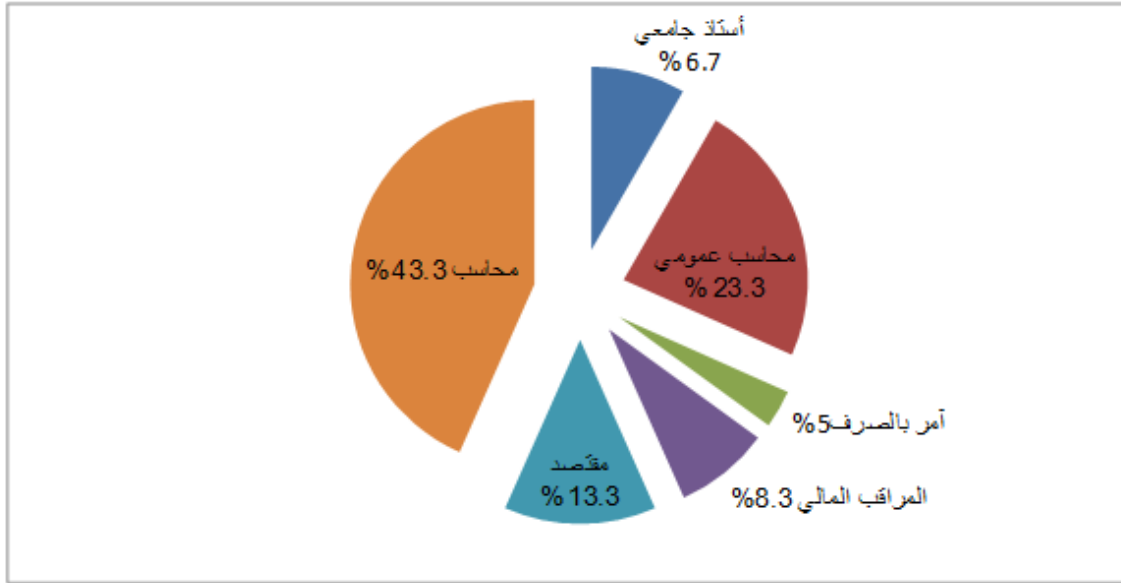
## الجدول رقم (13): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	4	6.7%
محاسب عمومي	14	23.3%
أمر بالصرف	03	5%
المراقب المالي	05	8.3%
مقتصد	08	13.3%
محاسب	26	43.3%
المجموع	60	100%

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج Spss و Excel.

يشير الشكل رقم (04) إلى توزيع أفراد عينة الدراسة وذلك حسب وظيفة كل موظف أو عامل.

الشكل رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج spss. وبرنامج Excel.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم من المحاسبين بتكرار 26 فرد ونسبة 43.3%، تليها فئة المحاسبين العموميين ممثلة بـ 14 محاسب عمومي أي بمعدل 23.3%، ثم تليها فئة المقتصدات والذي يبلغ عددهم 08 أفراد بنسبة 13.3%، بعدها تأتي فئة الأساتذة الجامعيين الذي يبلغ عددهم 04 أساتذة وهو ما يعادل 6.7%، أما فئة المراقبين الماليين فوصل عددهم إلى 05 أفراد بنسبة 8.3%، وفي المرتبة الأخيرة تأتي فئة الأمرين بالصرف بتكرار 3 أفراد وهو ما يعادل 5%.

#### المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة

من خلال هذا المطلب سوف نقوم بتحليل نتائج الدراسة كما يلي:

##### أولاً- اختبار التوزيع الطبيعي:

تتطلب معظم الاختبارات المعلمية أن يكون التوزيع طبيعياً للبيانات، وسنستعرض ( اختبار كولمجروف-

سمرنوف) لمعرفة هل البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً أم لا، كما يلي:

يوضح الجدول رقم (14) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

## الجدول رقم (14): اختبار التوزيع الطبيعي

المحاور	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
جميع محاور الدراسة	0.099	0.200

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج spss.

يتضح من الجدول أن القيمة الاحتمالية لمجموع محاور الدراسة تساوي 0.200 وهي أكبر من 0.05 وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، حيث سيتم استخدام الاختبارات المعلمية.

## ثانيا: تحليل فقرات الاستبانة

لتحليل البيانات تم استخدام اختبار T، وهذا لمعرفة ما إذا كانت درجة الموافقة تزيد أو تنقص عن الدرجة المتوسطة، حيث سنقوم بداية بتحديد المتوسط الحسابي للفقرة، ثم قيمة t المحسوبة ومقارنتها مع قيمة t الجدولية، إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية، والقيمة الاحتمالية أصغر من 0.05 نقبل الفقرة، أما في حالة العكس فهذا يعني أن إجابات أفراد العينة تؤول نحو الرفض. ويتم تحديد المجال الذي ينتمي إليه المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض، أما إذا كان المتوسط الحسابي ينتمي إلى المجال المتوسط، فإن القرار النهائي يتم أخذه على أساس قيمة t المحسوبة والقيمة الاحتمالية.

## 1 تحليل فقرات الإستبيان الخاصة بالمحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

من خلال الجدول الموالي نبين نتائج تحليل فقرات الإستبيان الخاصة بالمحور الأول المتمثل في واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

## الجدول رقم (15): تحليل فقرات المحور الأول (واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
01	المحاسبة العمومية تخدم نشاطا معيناً هو النشاط الحكومي.	4.033	0.882	9.071	0.000
02	نظام المحاسبة العمومية لا يعطي تقييماً حقيقياً لأداء المؤسسة الحكومية، ولا يعبر عن حقيقة مركزها المالي	4.233	0.744	12.826	0.000
03	إن نظام المحاسبة العمومية يقوم باستخدام مجموعة من المستندات من أجل إعطاء بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.	3.933	0.841	8.596	0.000
04	يرتكز نظام المحاسبة العمومية الحالي في إعداد الموازنة على الأساس النقدي فقط دون إعطاء أهمية لأساس الاستحقاق مما يجعلها غير كافية لفهم وضعية المؤسسة.	4.233	0.744	12.826	0.000

05	للمؤسسات العمومية الإدارية ميزانية محددة تقوم باستغلالها.	3.933	0.841	8.596	0.000
06	تقوم المحاسبة العمومية بإعداد إجراءات موحدة لكل الإدارات العمومية.	3.100	1.258	0.616	0.540
07	مدونة حسابات نظام المحاسبة العمومية الحالي غير مرنة أدت إلى عدم توازن حسابات الميزانية لاحتوائها على مجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة.	3.000	1.262	0.000	1.000
08	نظام المحاسبة العمومية لا يضمن التسيير الفعال للإدارات العمومية نتيجة النقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي.	3.133	1.227	0.841	0.404

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج spss.

**الفقرة الأولى:** في الفقرة رقم ( 01 ) بلغت قيمة المتوسط الحسابي " 4.033 " وهي تنتمي إلى المجال [3.40 - 4.2] وبلغت قيمة t المحسوبة 9.071 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المحاسبة العمومية تخدم نشاط معين هو النشاط الحكومي.

**الفقرة الثانية:** في الفقرة رقم (02) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "4.233" وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5] وبلغت قيمة t المحسوبة 12.826 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن نظام المحاسبة العمومية لا يعطي تقييما حقيقيا لأداء المؤسسة الحكومية ولا يعبر عن حقيقة مركزها المالي.

**الفقرة الثالثة:** في الفقرة رقم (03) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "3.933" وهي تنتمي إلى المجال [3.40 - 4.2] ، وبلغت قيمة t المحسوبة 8.596 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671 أما القيمة الاحتمالية فهي تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن نظام المحاسبة العمومية يقوم باستخدام مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية من أجل إعطاء بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.

**الفقرة الرابعة:** في الفقرة رقم (04) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "4.233" وهي تنتمي إلى المجال [4.2 - 5] وبلغت قيمة t المحسوبة 12.826 وهي أكبر من t الجدولية التي تساوي 1.671، أما القيمة الاحتمالية فهي تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن نظام المحاسبة العمومية الحالي يركز في إعداد الموازنة على الأساس النقدي فقط دون إعطاء أهمية لأساس الاستحقاق مما يجعلها غير كافية لفهم وضعية المؤسسة.

**الفقرة الخامسة:** في الفقرة رقم (05) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.933 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2]، وبلغت قيمة t المحسوبة 8.596 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل أن للمؤسسات العمومية الإدارية في الجزائر ميزانية محددة تقوم باستغلالها.

**الفقرة السادسة:** في الفقرة رقم ( 06) بلغت قيمة المتوسط الحسابي " 3.100" وهي تنتمي إلى المجال [2.6 - 3.4] ، وبلغت قيمة t المحسوبة 0.616 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.540 وهي أكبر من 0.05 مما يدل أن المحاسبة لا تقوم بإعداد إجراءات موحدة لكل الإدارات العمومية.

**الفقرة السابعة:** في الفقرة رقم (07) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "3.000" وهي تنتمي إلى المجال [2.6- 3.4]، وبلغت قيمة t المحسوبة 0.000 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671 والقيمة الاحتمالية تساوي 1.000 وهي أكبر من 0.05 مما يدل أن مدونة حسابات نظام المحاسبة العمومية الحالي مرنة.

**الفقرة الثامنة:** في الفقرة رقم (08) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "3.133" وهي تنتمي إلى المجال [2.6- 3.4]، وبلغت قيمة t المحسوبة 0.841 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.404 وهي أكبر من 0.05 مما يدل أن نظام المحاسبة العمومية يضمن التسيير الفعال للإدارات العمومية.

## 2 تحليل فقرات الاستبيان الخاصة بالمحور الثاني: متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

من خلال الجدول الموالي نبين نتائج تحليل فقرات الإستبيان الخاصة بالمحور الثاني المتمثل في متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

الجدول رقم (16): تحليل فقرات المحور الثاني(متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
01	يتطلب نظام المحاسبة العمومية بيئة اقتصادية ومالية ملائمة ليستجيب لمتطلبات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام.	4.233	0.673	14.192	0.000
02	دراسة وتشخيص النظام المحاسبي المعمول به وتحديد مزاياه وأوجه القصور فيه من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.	4.033	0.882	9.071	0.000

03	تأهيل وتدريب العاملين في القطاع الحكومي من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	4.233	0.744	12.826	0.000
04	من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية إدخال تقنيات وتكنولوجيا اتصالات حديثة.	3.933	0.841	8.592	0.000
05	وضع أسس قانونية تركز عليها المؤسسات العمومية والتي من بينها قانون المحاسبة العمومية ضروري من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.	4.350	0.684	15.275	0.000
06	إصلاح نظام الحاسبة العمومية يتطلب الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرار في المستويات الحكومية.	4.133	0.999	8.784	0.000
07	يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد للمحاسبة العمومية إصلاح للإدارات العمومية.	4.300	0.590	17.042	0.000
08	تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة.	4.133	0.832	10.540	0.000

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج spss.

**الفقرة الأولى:** في الفقرة رقم (01) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "4.233" وهي تنتمي إلى المجال [5-4.2] وبلغت قيمة t المحسوبة 14.19 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن نظام المحاسبة العمومية يتطلب بيئة اقتصادية ومالية ملائمة ليستجيب لمتطلبات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام.

**الفقرة الثانية:** في الفقرة رقم (02) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "4.033" وهي تنتمي إلى المجال [4.2-3.6]، وبلغت قيمة t المحسوبة 9.071 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن دراسة وتشخيص النظام المحاسبي المعمول به وتحديد مزاياه وأوجه القصور فيه من متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

**الفقرة الثالثة:** في الفقرة رقم (03) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.233 وهي تنتمي إلى المجال [5-4.2] وبلغت قيمة t المحسوبة 12.82 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن تأهيل وتدريب العاملين في القطاع الحكومي من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

**الفقرة الرابعة:** في الفقرة رقم (04) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.93 وهي تنتمي إلى المجال [4.2 3.4] وبلغت قيمة t المحسوبة 8.596 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671، والقيمة الاحتمالية

تساوى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن إدخال تقنيات وتكنولوجيا اتصالات حديثة من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

**الفقرة الخامسة:** في الفقرة رقم (05) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.35 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5] وبلغت قيمة t المحسوبة 15.27 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671، والقيمة الاحتمالية تساوى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن وضع أسس قانونية تركز عليها المؤسسات العمومية والتي من بينها قانون المحاسبة العمومية ضروري من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

**الفقرة السادسة:** في الفقرة رقم (06) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "4.13" وهي تنتمي إلى المجال [4.2-3.4]، وبلغت قيمة t المحسوبة 8.78 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671، والقيمة الاحتمالية تساوى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن إصلاح نظام المحاسبة العمومية يتطلب الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات في المستويات الحكومية.

**الفقرة السابعة:** في الفقرة رقم (07) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "4.30" وهي تنتمي إلى المجال [5-4.2]، وبلغت قيمة t المحسوبة 17.04 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671، والقيمة الاحتمالية تساوى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن تطبيق نظام محاسبي جديد يتطلب إصلاح للإدارات العمومية.

**الفقرة الثامنة:** في الفقرة رقم (08) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "4.13" وهي تنتمي إلى المجال [4.2-3.4]، وبلغت قيمة t المحسوبة 10.54 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671 والقيمة الاحتمالية تساوى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة.

### 3 ثالثا: تحليل فقرات الإستبيان الخاص بالمحور الثالث: معوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

من خلال الجدول الموالي نبين نتائج تحليل فقرات الإستبيان الخاصة بالمحور الثالث المتمثل في معوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر



## الجدول رقم (17): تحليل فقرات المحور الثالث (معوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	القيمة t	القيمة الاحتمالية
01	اختلاف الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	3.500	1.228	3.153	0.003
02	التشريعات القانونية في الجزائر ملائمة للتطبيق السليم لمعايير القطاع العام	3.916	0.743	9.955	0.000
03	يساعد التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة العمومية من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية.	4.016	0.770	10.227	0.000
04	التطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي يتطلب التأهيل العلمي والعمل لمختلف أعوان المحاسبة العمومية.	4.066	0.880	9.385	0.000
05	من أسباب تأخر مشروع المخطط المحاسبي الجديد غياب الإرادة السياسية من الدولة.	3.733	0.989	5.742	0.000
06	تعتبر مخرجات النظام المحاسبي العمومي في الجزائر مقبولة قبولاً عاماً.	4.033	0.882	9.071	0.000
07	غياب قوانين وتنظيمات صارمة لحوكمة مؤسسات القطاع العام في الجزائر.	4.033	0.882	9.071	0.000
08	لا تتوفر الموارد البشرية المؤهلة وبالأعداد اللازمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	4.066	0.880	9.385	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

**الفقرة الأولى:** في الفقرة رقم (01) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "3.50" وهي تنتمي إلى المجال [3.4 - 4.2]، وبلغت قيمة t المحسوبة 3.15 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن اختلاف الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

**الفقرة الثانية:** في الفقرة رقم (02) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "3.916" وهي تنتمي إلى المجال [3.4 - 4.2]، وبلغت قيمة t المحسوبة 9.555 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن التشريعات القانونية في الجزائر ملائمة للتطبيق السليم لمعايير القطاع العام.

**الفقرة الثالثة:** في الفقرة رقم (03) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "4.01" وهي تنتمي إلى المجال [4.2 - 3.6] وبلغت قيمة t المحسوبة 10.227 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671 والقيمة الاحتمالية تساوى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة العمومية يساعد على التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية.

**الفقرة الرابعة:** في الفقرة رقم (04) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "4.067" وهي تنتمي إلى المجال [4.2 - 3.6] وبلغت قيمة t المحسوبة 9.385 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671 والقيمة الاحتمالية تساوى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن التطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي يتطلب التأهيل العلمي والعملية لمختلف أعوان المحاسبة العمومية.

**الفقرة الخامسة:** في الفقرة رقم (05) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "3.733" وهي تنتمي إلى المجال [4.2 - 3.6] وبلغت قيمة t المحسوبة 5.74 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671، والقيمة الاحتمالية تساوى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن أسباب تأخر مشروع المخطط المحاسبي الجديد غياب الإرادة السياسية للدولة.

**الفقرة السادسة:** في الفقرة رقم (06) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "4.033" وهي تنتمي إلى المجال [4.2 - 3.4]، وبلغت قيمة t المحسوبة 9.071 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671 والقيمة الاحتمالية تساوى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن مخرجات النظام المحاسبي العمومي في الجزائر مقبولة قبولاً عاماً.

**الفقرة السابعة:** في الفقرة رقم (07) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "4.033" وهي تنتمي إلى المجال [4.2 - 3.4]، وبلغت قيمة t المحسوبة 9.071 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671 والقيمة الاحتمالية تساوى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن غياب قوانين و تنظيمات صارمة لحكومة مؤسسات القطاع العام في الجزائر.

**الفقرة الثامنة:** في الفقرة رقم (08) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "4.066" وهي تنتمي إلى المجال [4.2 - 3.4]، وبلغت قيمة t المحسوبة 9.385 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671 والقيمة الاحتمالية تساوى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن الموارد البشرية المؤهلة لا تتوفر وبالأعداد اللازمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.

تحليل فقرات الإستبيان الخاص بالمحور الرابع: أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

من خلال الجدول الموالي نبين نتائج تحليل فقرات الإستبيان الخاصة بالمحور الرابع المتمثل في أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر .

**الجدول رقم (18): تحليل فقرات المحور الرابع (أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام**

**في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر)**

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
01	يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تدعيم الشفافية و الإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية.	4.033	0.882	9.071	0.000
02	يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي و الإداري وضمان مشروعية العمليات المالية بتوظيف أدوات رقابية فعالة.	4.233	0.745	12.826	0.000
03	يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات كافة المستخدمين.	3.933	0.841	8.569	0.000
04	يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ثقة الأفراد في حكوماتهم.	3.850	0.971	6.779	0.000
05	يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تيسير الحصول على الموارد المالية وسهولة استخدامها من طرف الهيئات المختصة.	3.916	0.743	9.555	0.000
06	يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعزيز شفافية المعاملات و إعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام.	3.933	0.841	8.596	0.000
07	يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال تخصيص أفضل الموارد.	4.016	0.770	10.227	0.000
08	يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى رفع من مستوى التسيير بما يعزز الحكم الراشد في كيانات القطاع العام.	4.066	0.880	9.385	0.000

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج spss.

**الفقرة الأولى:** في الفقرة رقم (01) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "4.033" وهي تنتمي إلى المجال [3.4-

4.2]، وبلغت قيمة t المحسوبة 9.071 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671 والقيمة

الاحتمالية تساوى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى تدعيم الشفافية والإفصاح في عرض التقارير المالية مما يتوافق مع الممارسات الدولية .

**الفقرة الثانية:** في الفقرة رقم (02) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.233 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5] وبلغت قيمة t المحسوبة 12.826 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671، والقيمة الاحتمالية تساوى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساعد في الحد من الفساد المالي والإداري وضمان مشروعية العمليات المالية بتوظيف أدوات رقابية فعالة.

**الفقرة الثالثة:** في الفقرة رقم (03) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "3.933" وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2]، وبلغت قيمة t المحسوبة 8.596 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671 والقيمة الاحتمالية تساوى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يضمن توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات كافة المستخدمين.

**الفقرة الرابعة:** في الفقرة رقم (04) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.85 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2] وبلغت قيمة t المحسوبة 6.779 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671، والقيمة الاحتمالية تساوى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعزز ثقة الأفراد في حكومتهم.

**الفقرة الخامسة:** في الفقرة رقم (05) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.91 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5] وبلغت قيمة t المحسوبة 9.555 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671، والقيمة الاحتمالية تساوى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساهم في تيسير الحصول على الموارد المالية وسهولة استخدامها من طرف الهيئات المختصة.

**الفقرة السادسة:** في الفقرة رقم (06) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "3.933" وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2]، وبلغت قيمة t المحسوبة 8.596 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671 والقيمة الاحتمالية تساوى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يضمن تعزيز شفافية المعاملات وإعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام.

**الفقرة السابعة:** في الفقرة رقم (07) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "4.016" وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2] وبلغت قيمة t المحسوبة 10.227 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671 والقيمة الاحتمالية تساوى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعزز ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال تخصيص أفضل لموارد.

**الفقرة الثامنة:** في الفقرة رقم (08) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "4.067" وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2]، وبلغت قيمة t المحسوبة 9.385 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى الرفع من مستوى التسيير بما يعزز الحكم الراشد في كيانات القطاع العام.

### المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق

من أجل القيام باختبار الفرضيات يتعين علينا استخدام اختبار T للعينة الواحدة، وسنعمد على نموذج الانحدار لاختبار فرضيات الأثر، ولربط إجابات الأفراد بخصائصهم ارتأينا ضرورة القيام باختبار ANOVA.

#### المطلب الأول: اختبار الفرضيات

سيتم اختبار الفرضيات باستعمال اختبار T للعينة الواحدة (T test)، وهذا بالاعتماد على قاعدة القرار التالية:

- ❖ إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية نقبل الفرضية (H<sub>1</sub>) والتالي الفرضية البديلة (H<sub>0</sub>) مرفوضة.
- ❖ إذا كانت t المحسوبة أصغر من t الجدولية نرفض الفرضية (H<sub>1</sub>) ونقبل الفرضية البديلة (H<sub>0</sub>).
- ❖ إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة الواحدة أصغر من مستوى الدلالة المعتمدة (0.05) نقبل الفرضية (H<sub>1</sub>).
- ❖ إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نرفض الفرضية (H<sub>1</sub>).

**أولاً- اختبار الفرضية الأولى:** إن نظام المحاسبة العمومية غير مرن ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي الحالي للمؤسسة العمومية مما لا يضمن التسيير الفعال للإدارات العمومية.

**H<sub>0</sub>:** إن نظام المحاسبة العمومية مرن ويعبر عن حقيقة المركز المالي الحالي للمؤسسة العمومية مما يضمن التسيير الفعال للإدارات العمومية.

**H<sub>1</sub>:** إن نظام المحاسبة العمومية غير مرن ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي الحالي للمؤسسة العمومية مما لا يضمن التسيير الفعال للإدارات العمومية .

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الأولى والمتعلقة بالمحور الأول من الإستبانة:

## الجدول رقم (19): نتائج اختبار T test لاختبار الفرضية الأولى

الفرضية	درجة المعنوية المعتمدة	درجة الحرية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig- t)	القرار
H <sub>1</sub>	0.05	59	9.673	2.0003	0.000	قبول الفرضية

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 9.673 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H<sub>1</sub>، أي أن: "نظام المحاسبة العمومية غير مرن ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي الحالي للمؤسسة العمومية مما لا يضمن التسيير الفعال للإدارات العمومية".

ثانيا- اختبار الفرضية الثانية: يتطلب نظام المحاسبة العمومية مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية والقانونية والتكنولوجية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة.

H<sub>0</sub>: لا يتطلب نظام المحاسبة العمومية إلى مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية والقانونية والتكنولوجية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة .

H<sub>1</sub>: يتطلب نظام المحاسبة العمومية مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية والقانونية والتكنولوجية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة. يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار t للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الثانية والمتعلقة بالمحور الثاني من الاستبانة:

## الجدول رقم (20): نتائج اختبار T test لاختبار الفرضية الثانية

الفرضية	درجة المعنوية المعتمدة	درجة الحرية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig- t)	القرار
H <sub>1</sub>	0.05	59	12.685	1.671	0.000	قبول الفرضية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 12.685 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H<sub>1</sub>، أي أن: " يتطلب نظام المحاسبة العمومية مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية

والقانونية والتكنولوجية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة".

ثالثا - اختبار الفرضية الثالثة: التشريعات القانونية ونقص التأهيل العلمي والعملية للمورد البشري

وغياب الإرادة السياسية في الجزائر تعيق التطبيق السليم للمعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر.

$H_0$ : التشريعات القانونية ونقص التأهيل العلمي والعملية للمورد البشري وغياب الإرادة السياسية في

الجزائر لا تعيق التطبيق السليم للمعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر.

$H_1$ : التشريعات القانونية ونقص التأهيل العلمي والعملية للمورد البشري وغياب الإرادة السياسية في

الجزائر تعيق التطبيق السليم للمعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار t للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الثالثة والمتعلقة بالمحور الثالث من

الإستبانة:

الجدول رقم (21): نتائج اختبار T test لاختبار الفرضية الثالثة

القرار	القيمة الاحتمالية (sig- t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	درجة المعنوية المعتمدة	الفرضية
قبول الفرضية	0.000	1.671	20.373	59	0.05	$H_1$

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 20.373 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي

تساوي 1.671، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا

نقبل الفرضية  $H_1$ ، أي أن: "التشريعات القانونية ونقص التأهيل العلمي والعملية للمورد البشري وغياب

الإرادة السياسية في الجزائر تعيق التطبيق السليم للمعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر".

رابعا - إختبار الفرضية الرابعة: يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تدعيم الشفافية

و الإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية.

$H_0$ : لا يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تدعيم الشفافية و الإفصاح في عرض

التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية.

$H_1$ : يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تدعيم الشفافية و الإفصاح في عرض التقارير

المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار t للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الرابعة والمتعلقة بالمحور الرابع من

الإستبانة:

## الجدول رقم (22): نتائج اختبار T test لاختبار الفرضية الرابعة

الفرضية	درجة المعنوية المعتمدة	درجة الحرية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig- t)	القرار
H <sub>1</sub>	0.05	59	13.079	1.671	0.000	قبول الفرضية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 13.079 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.671، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H<sub>1</sub>، أي أن: " يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تدعيم الشفافية و الإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية".

## المطلب الثاني: اختبار الفروق

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي one way analysis of anova لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول "إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS" تعزى إلى العوامل الديمغرافية عند مستوى دلالة a= 0.05.

## أولاً- إختبار الفروق بالنسبة لمتغير الجنس

بما أن متغير الجنس له خيارين فقط فسوف نقوم باختبار الفروق عن طريق استخدام اختبار t للعينة المستقلة فهو الأنسب في هذه الحالة، والجدول الموالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

## الجدول رقم (23): اختبار الفروق بالنسبة للجنس

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرار	الجنس	المتغير
0.877	-0.157	0.42558	3.9375	31	ذكر	الجنس
	-0.156	0.52970	3.9569	29	أنثى	

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج spss.

نلاحظ من خلال الجدول أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.877 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الجنس عند مستوى دلالة 0.05.

## ثانياً- اختبار الفروق بالنسبة لمتغير العمر



لقد تم الاعتماد في هذا الاختبار على تحليل التباين الأحادي والجدول الموالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

الجدول رقم (24): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
متغير العمر	داخل المجموعات	1.273	3	0.424	1.976	0.128
	بين المجموعات	12.023	56	0.215		
	المجموع	13.296	59	-		

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج spss .

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.128 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير العمر عند مستوى دلالة 0.05.

### ثالثا - اختبار الفروق بالنسبة للمؤهل العلمي

يوضح الجدول رقم (25) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي:

الجدول رقم (25): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
المؤهل العلمي	داخل المجموعات	0.647	5	0.129	0.553	0.736
	بين المجموعات	12.648	54	0.234		
	المجموع	13.296	59	-		

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج spss .

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.736 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة تعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى دلالة 0.05.

## رابعاً: اختبار الفروق بالنسبة للوظيفة

يوضح الجدول رقم (26) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الوظيفة باستخدام

اختبار t للعينات المستقلة:

## الجدول رقم (26): اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة

القيمة الاحتمالية	قيمة f	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المتغير
0.401	1.046	0.235	5	1.174	داخل المجموعات	الوظيفة
		0.224	54	12.122	بين المجموعات	
		–	59	13.296	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج spss.

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.401 وهي أكبر من 0.05

مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى

دلالة 0.05.

## الخلاصة

يعد هذا الفصل تدعيماً للفصول السابقة من خلال التحقق من الجانب النظري عند تطبيقه ميدانياً حيث قمنا في هذا الفصل بتوزيع أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة على عينة من المحاسبين العموميين والأساتذة الجامعيين والمقصدية والأمينين بالصرف بالإضافة إلى عينة من المحاسبين ومراقبين ماليين على مستوى ولاية جيجل، وباستعمال برنامج **spss** وباستعمال مجموعة من الأساليب الإحصائية تم تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضيات البحث الموضوعية، حيث تم إثبات أن نظام المحاسبة العمومية غير مزن ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي الحالي للمؤسسة العمومية مما لا يضمن التسيير الفعال للإدارات العمومية، و توصلنا إلى أن نظام المحاسبة العمومية يتطلب مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية القانونية والتكنولوجية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة، كما توصلنا أن التشريعات القانونية ونقص التأهيل العلمي والعملي للمورد البشري وغياب الإرادة السياسية في الجزائر تعيق التطبيق السليم للمعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر، حيث تم التوصل أيضاً أن تبني هذه المعايير المحاسبية يؤدي إلى تدعيم الشفافية والإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع مختلف الممارسات الدولية.

# الخاتمة

الخاتمة

تعد المحاسبة العمومية الركيزة الأساسية للشؤون المالية للدولة كونها تلعب دورا هاما في المجال النظري والمجال التطبيقي لها، حيث تهدف بصفتها نظاما للمعلومات بوضع خطط وتتبؤات مستقبلية متوقع حدوثها مستقبلا كما تقوم بتشخيص الأنشطة والبرامج المختلفة المخطط لها سابقا من طرف الحكومة. ومن خلال توفيرها للمعلومات المتمثلة في القوائم المالية المتعلقة بأنشطة الوحدات الحكومية فهي تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة والملائمة فيها.

كما تلعب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دورا هاما في تحقيق أهداف الحكومات و المؤسسات العمومية في جودة إعداد التقارير والقوائم المالية وكذا الإفصاح عليها لأنها ذات غرض عام وتحقق التسيير العقلاني للمال العام.

وتوصلنا من خلال هذه الدراسة التي قمنا بها إلى مجموعة من الاستنتاجات سواء في الجانب النظري أو الجانب التطبيقي.

**أولاً- نتائج الجانب النظري:**

تتلخص أهم نتائج الدراسة النظرية في:

- ❖ المحاسبة العمومية هي ذلك الفرع من فروع المحاسبة الذي ينظم تسجيل العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الحكومية.
- ❖ يتم الاستناد إلى القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 الجريدة الرسمية رقم 35 والذي يعتبر المصدر الأساسي والرئيسي للمحاسبة العمومية.
- ❖ الأعوان الذين تسند إليهم مهمة تنفيذ المحاسبة العمومية هم الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب المالي.
- ❖ النظام المحاسبي العمومي يستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية من أجل حماية موجودات الحكومة، وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.
- ❖ نظام المحاسبة العمومية المعمول به في الجزائر يأخذ الأساس النقدي في إعداد القوائم المالية دون الأخذ بعين الاعتبار أساس الاستحقاق ما يعطي مخرجات لا تعبر بصدق عن حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة.

- ❖ لقيت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قبولا واستجابة من قبل دول العالم، حيث أن هذه المعايير مستوحاة من المعايير الدولية للتقارير المالية IAS/IFRS، والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تطبق من قبل المؤسسات العامة على مستوى الوطني والإقليمي (السلطات المحلية...) والمحلية (البلديات والمجتمعات العمرانية) أية هيئة عامة (وكالة أو سلطة أو مجلس..).
- ❖ هناك 31 معيار في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق، ومعيار وحيد للمحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس النقدي.
- ❖ جاءت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من أجل تحسين جودة التقارير المالية لمؤسسات القطاع العام، ودعم الشفافية والمساءلة المالية ومحاربة الفساد المالي.
- ❖ مرت المحاسبة العمومية في الجزائر بعدة إصلاحات لنظامها المحاسبي، لكنها لم ترقى بعد إلى ما هو معمول به دوليا.
- ❖ عدم ملائمة البيئة الاقتصادية والقانونية في الجزائر أثر سلبا على مشروع تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

#### ثانيا- نتائج الجانب التطبيقي:

من خلال الدراسة الميدانية توصلنا إلى النتائج التالية:

- ❖ إن نظام المحاسبة العمومية غير مرن ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي الحالي للمؤسسة العمومية مما لا يضمن التسيير الفعال للإدارات العمومية. أي أن نظام المحاسبي العمومي الحالي لا يعطي تقييما حقيقيا ودقيقا لأداء المؤسسة الحكومية، كما أنه لا يعبر عن حقيقة مركزها المالي بسبب نقص الشفافية والإفصاح في عرض التقارير المالية.
- ❖ يتطلب نظام المحاسبة العمومية مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية والقانونية والتكنولوجية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة، فمن خلال توفير وإتاحة هذه العوامل يسهل التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتجسيد الأهداف المرجوة.
- ❖ التشريعات القانونية ونقص التأهيل العلمي والعملية للمورد البشري وغياب الإرادة السياسية في الجزائر تعيق التطبيق السليم للمعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر ، أي في غياب نصوص قانونية وضعف تكوين المورد البشري وانعدام الدعم من صناع القرار في البلاد مما يعطل التطبيق السليم لهذه المعايير.

❖ يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تدعيم الشفافية و الإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية ، أي أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساعد على رفع مستوى الشفافية والإفصاح في عرض التقارير المالية بما تتوافق مع مختلف الممارسات الدولية.

❖ معرفة نقاط قوة وضعف النظام المحاسبي العمومي المعمول به من خلال الدراسات المستمرة له والعمل على إدخال تقنيات وتكنولوجيا حديثة عليه يساهم في مواكبة الممارسات المحاسبية الدولية في القطاع العام، وذلك من خلال وضع نظام معلومات حديث ومتطور يتكيف مع التطورات الدولية في هذا المجال.

❖ النظام المحاسبي العمومي الجزائري يأخذ الأساس النقدي في إعداد القوائم المالية دون الأخذ بعين الاعتبار أساس الاستحقاق مما يعطي مخرجات لا تعبر بصورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

### ثالثا: التوصيات

من خلال النتائج السابقة ارتأينا تقديم مجموعة من الاقتراحات و التوصيات و هي كالتالي:  
❖ العمل على إصلاح و تطوير النظام المحاسبي والتحسين من جودة التقارير و القوائم المالية حتى تعبر فعلا عن الأداء و المركز المالي للمؤسسة.

❖ تهيأت و توفير الظروف الاقتصادية والمالية المناسبة حتى يستجيب النظام المحاسبي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

❖ ضرورة الدعم السياسي من متخذي القرارات في الدولة من أجل إصلاح نظام المحاسبة العمومية ومواكبة التطورات الدولية في هذا المجال.

❖ تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كونها وسيلة رقابة تدعم الشفافية والإفصاح و المساءلة المالية،

❖ ضرورة التأهيل المستمر للمحاسبين العموميين علميا وعمليا وذلك من خلال إجراء دورات تكوينية من أجل إستيعاب متطلبات تطبيق معايير القطاع العام.

❖ التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال القيام بأيام دراسية و ملتقيات علمية حولها.

❖ ضرورة مواكبة التطورات التكنولوجية وخصوصا المعلوماتية بعصرنة الأنظمة المحاسبية آليا و إلكترونيا بما يتوافق مع نجاح تطبيق معايير القطاع العام.

❖ وضع قانون أو إطار أخلاقي للممارسات المحاسبية و إعطائه قوة الإلزام للقضاء على ظاهرة الفساد المالي والإداري في المؤسسات والإدارات العمومية للدولة.

#### رابعاً: آفاق الدراسة

من خلال تطرقنا لموضوع الدراسة لاح ظنا إمكانية مواصلة البحث في هذا الموضوع من جوانب أخرى، فقد اكتشفنا أن معظم الدراسات السابقة التي عالجت موضوع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ركزت على الجانب النظري عكس الجانب التقني و التطبيقي و الذي يعتبر مهم جدا و الذي يمكن أن يكون موضوع لدراسات أخرى و سوف نقترح بعض الآفاق للبحث في شكل عناوين يمكن أن تكون إشكاليات لدراسات مستقبلية:

❖ المعالجة المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

❖ تأثير معايير القطاع العام على أسس القياس المحاسبي.

❖ آليات إصلاح نظام المحاسبة العمومية ودوره في عقلنة وترشيد النفقات العمومية.

كل هذه العناوين قد تكون منطلق لإشكاليات أخرى للبحث، ويبقى المجال مفتوحاً للدراسات مستقبلية.



# قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

- 01- مسعد محمد فضل، الخطيب خالد الراغب، إيهاب نظمي إبراهيم، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 02- الرماحي نواف محمد عباس، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 03- الوردات خالد عبد الله، الدباس سهيل نسيم، المحاسبة الحكومية وإعداد الموازنة، الورق للنشر والتوزيع، عمان، 2010 .
- 04- توفيق عبد الجليل، البدور خالد، المحاسبة الحكومية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2009.
- 05- سنون على سعيد ، المحاسبة الحكومية والقومية، دار الكتب القانونية، مصر، 2009.
- 06- مبارك صلاح الدين عبد المنعم، المحاسبة الحكومية، مكتبة وفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2013.
- 07- الشحادة عبد الرزاق، البرغوثي قاسم، القطيش سمير إبراهيم، عطا الله محمد، المحاسبة الحكومية، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2011.
- 08- أحمرؤ إسماعيل حسين، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
- 09- الخطيب خالد شحادة، المهاني محمد خالد، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 10- الحسيني قاسم إبراهيم، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الورق للخدمات الحديثة، عمان، 1999.
- 11- إسماعيل خليل إسماعيل، عدس نائل حسن، المحاسبة الحكومية، اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- 12- الخطيب خالد شحادة، المهاني محمد خالد، المحاسبة الحكومية، الطبعة الثانية، وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- 13- بلعروسي أحمد التيجاني، قانون المحاسبة العمومية، الطبعة الأولى، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 14- الصغير حسين، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، الجزائر، 2001.
- 15- مسعي محمد، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003.
- 16- زغودود علي، المالية العامة، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

- 17- المبيضين عقلة محمد يوسف، نظام المحاسبة الحكومي وإدارته، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
- 18- حجاوي حسام أبو علي، الأصول العلمية والعملية للمحاسبة الحكومية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 19- البنا بشير عبد العظيم، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، اليازوري للنشر والتوزيع، عمان.
- 20- عصفور محمد شاكر، أصول الموازنة العامة، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 21- أحمد عبد الغفور إبراهيم، مبادئ الإقتصاد والمالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- 22- الزبيدي عبد الباسط علي جاسم، الموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
- 23- القبيلات حمدي سليمان، الرقابة المالية والإدارية على الأجهزة الحكومية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- 24- حماد أكرم إبراهيم، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، جبهة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 25- الكفراوي عوف محمود، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 26- القاضي حسين، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان، 2011.
- 27- الصيغ عبد الحميد مانع، المحاسبة الدولية الإطار النظري والتطبيق العملي، الطبعة الثانية، دار الكتاب، صنعاء، 2009.
- 28- المهاني محمد خالد، المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009.
- 29- عبد الله خالد أمين، محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2010.

#### ثانياً: المذكرات

- 1- وشاح محمود عبد الله محمود، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
- 2- شويخي سامية، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة ماجستير، تخصص مالية عامة، جامعة أبو بكر بالقائد، تلمسان، 2011.
- 3- زهير شلال، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014.

- 4- دردوري لحسن، سياسة الميزانية في علاج عجز الموازنة للدولة- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس-، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.
- 5- حماني هند، إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2013.
- 6- رزقي لمين، عمرون محمد، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2016.
- 7- عثمان حسن زكي أحمد، تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.
- 8- مفتاح فاطمة، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبي بكر بالقائد، تلمسان، 2011.
- 9- جيلي أسماء، القياس والإفصاح المحاسبيين في القطاع العام، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، شعبة علوم مالية ومحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013.
- 10- بوليفة نور الهدى، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، شعبة علوم تسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، الجزائر، 2015.
- ثالثا: المجالات والملتقيات
- 1- لعلايبي مالك، زرقين عبود، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، العدد 15، 2016.
- 2- الجزراوي إبراهيم محمد علي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية، مجلد 02، العدد 03، 2012.
- 3- خبيطي خيضر، مونه يونس، آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، 2016.
- 4- ضريفي نادية، جاب الله أمال حاج، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 07، 2018.
- 5- منصور الزين، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المركز الجامعي الوادي، العدد 02، 2011.

6- روبينة عبد السميع، المخطط الوطني للدولة "إطار جديد للمحاسبة العمومية"، مجلة البحوث والدراسات، العدد 04، 2007.

7- الجعارات خالد جمال، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية IAS- IFRS- IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات، جامعة ورقلة، الجزائر، (24-25) نوفمبر، 2014.

8- روبينة عبد السميع، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، (29-30) نوفمبر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011.

#### رابعاً: القوانين والمراسيم

- 1- القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 35.
- 2- الجريدة الرسمية، العدد 35، الصادرة بتاريخ 15 أوت 1990.
- 3- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها.
- 4- المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.
- 5- الأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، الصادر في 17 جويلية 1995، الدريدة الرسمية العدد 39.

#### خامساً: التقارير والمحاضرات

- 1- الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2008.
- 2- منصورى الزين، محاضرات حول المحاسبة العمومية، جامعة البليدة، الجزائر.
- 3- مرغيت عبد الحميد، محاضرات حول أساسيات المحاسبة العمومية، غير منشورة، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، 2015.

#### سادساً: المواقع الإلكترونية:

- 1- بوكساني الرشيد، أوكيل نسيمة ، أجهزة الرقابة المالية على الأنشطة الحكومية -حالة الجزائر\_ : [http://mhassan037.blogspot.com/2014/12/blog-post\\_84.html](http://mhassan037.blogspot.com/2014/12/blog-post_84.html)

الملاحق



قسم : العلوم المالية و المحاسبة  
تخصص : محاسبة و جباية معمقة

### استبيان (Questionnaire)

السلام عليكم و رحمة الله تعالى و بركاته، تحية طيبة و بعد:

في إطار دراسة حول موضوع "إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS" لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص: محاسبة و جباية معمقة. نتشرف بوضع تحت تصرفكم هذا الاستبيان، راجين منكم أن تتفضلوا بالإجابة على الأسئلة الواردة فيها بكل دقة و اهتمام لأن نتائج الدراسة تتوقف على مدى صحة إجاباتكم، و نحيطكم علما أن الإجابات ستعامل بسرية تامة و تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

و أخيرا تقبلوا منا فائق التقدير و الإحترام، و شكرا على تعاونكم

إشراف الأستاذ :

من إعداد الطالبان :

أ/ قميحة فيصل

• عليوة الطاهر

• نغيز محمد لمين

أولاً- البيانات الشخصية: يرجى وضع علامة (X) في الخانة المناسبة

أنثى

الجنس: ذكر

من 50 سنة

41 إلى 50 سنة

من 30 إلى 40 سنة

السن: أقل من 30 سنة

ماجستير

المؤهل العلمي: ثانوي فأقل

ماجستير دكتوراه أخرى

المراقب

أم

محاسب عمومي

الوظيفة: أستاذ جامعي

مقتصد محاسب

## المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يرجى وضع علامة (x) في الخانة المناسبة

العبارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
1 المحاسبة العمومية تخدم نشاطا معيناً هو النشاط الحكومي.					
2 نظام المحاسبة العمومية لا يعطي تقييماً حقيقياً لأداء المؤسسة الحكومية، و لا يعبر عن حقيقة مركزها المالي.					
3 إن نظام المحاسبة العمومية يقوم باستخدام مجموعة من المستندات و السجلات المحاسبية من أجل إعطاء بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير و قوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.					
4 يرتكز نظام المحاسبة العمومية الحالي في إعداد الموازنة على الأساس النقدي فقط دون إعطاء أهمية لأساس الاستحقاق مما يجعلها غير كافية لفهم وضعية المؤسسة.					
5 للمؤسسات العمومية الإدارية في الجزائر ميزانية محددة تقوم باستغلالها.					
6 تقوم المحاسبة العمومية بإعداد إجراءات موحدة لكل الإدارات العمومية.					
7 مدونة حسابات نظام المحاسبة العمومية الحالي غير مرنة أدت إلى عدم توازن حسابات الميزانية لاحتوائها على مجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة.					
8 نظام المحاسبة العمومية لا يضمن التسيير الفعال للإدارات العمومية نتيجة النقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي.					

## المحور الثاني: متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

العبارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
1 يتطلب نظام المحاسبة العمومية بيئة اقتصادية و مالية ملائمة ليستجيب لمتطلبات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام.					
2 دراسة و تشخيص النظام المحاسبي المعمول به و تحديد مزاياه و أوجه القصور فيه من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.					
3 تأهيل و تدريب العاملين في القطاع الحكومي من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.					
4 من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية إدخال تقنيات و تكنولوجيا اتصالات حديثة.					
5 وضع أسس قانونية ترتكز عليها المؤسسات العمومية و التي من بينها قانون المحاسبة العمومية ضروري من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.					
6 إصلاح نظام المحاسبة العمومية يتطلب الدعم و المساندة السياسية من متخذي القرارات في المستويات الحكومية.					
7 يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد للمحاسبة العمومية إصلاح للإدارات العمومية.					
8 تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي و تحقيق أهداف الموازنة.					



### المحور الثالث: معوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	العبارات
					1 اختلاف الظروف الاقتصادية بين الجزائر و الدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
					2 التشريعات القانونية في الجزائر ملائمة للتطبيق السليم لمعايير القطاع العام.
					3 يساعد التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة العمومية من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية.
					4 التطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي يتطلب التأهيل العلمي و العملي لمختلف أعوان المحاسبة العمومية.
					5 من أسباب تأخر مشروع المخطط المحاسبي الجديد غياب الإرادة السياسية من الدولة.
					6 تعتبر مخرجات النظام المحاسبي العمومي في الجزائر مقبولة قيولا عاما.
					7 غياب قوانين و تنظيمات صارمة لحوكمة مؤسسات القطاع العام في الجزائر.
					8 لا تتوفر الموارد البشرية المؤهلة و بالإعداد اللازمة لتطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.

### المحور الرابع: أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	العبارات
					1 يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تدعيم الشفافية و الإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية.
					2 يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي و الإداري و ضمان مشروعية العمليات المالية بتوظيف أدوات رقابية فعالة.
					3 يضمن تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات كافة المستخدمين.
					4 يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ثقة الأفراد في حكوماتهم.
					5 يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تيسير الحصول على الموارد المالية و سهولة استخدامها من طرف الهيئات المختصة.
					6 يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعزيز شفافية المعاملات و إعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام.
					7 يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال تخصيص أفضل للموارد.
					8 يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى الرفع من مستوى التسيير بما يعزز الحكم الراشد في كيانات القطاع العام.

## نتائج تحليل الإستبانة

الملحق رقم (01):.....إختبار الصدق الداخلي لفقرات الإستبانة عن طرق معامل الارتباط

الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

### Correlations

		a1	a2	a3	a4	a5	a6
a1	Pearson Correlation	1	,736**	,551**	,736**	,551**	,226
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000	,083
	N	60	60	60	60	60	60
a2	Pearson Correlation	,736**	1	,512**	1,000**	,512**	-,007
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000	,000	,956
	N	60	60	60	60	60	60
a3	Pearson Correlation	,551**	,512**	1	,512**	1,000**	,295 <sup>+</sup>
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000	,000	,022
	N	60	60	60	60	60	60
a4	Pearson Correlation	,736**	1,000**	,512**	1	,512**	-,007
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,000	,956
	N	60	60	60	60	60	60
a5	Pearson Correlation	,551**	,512**	1,000**	,512**	1	,295 <sup>+</sup>
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000		,022
	N	60	60	60	60	60	60
a6	Pearson Correlation	,226	-,007	,295 <sup>+</sup>	-,007	,295 <sup>+</sup>	1
	Sig. (2-tailed)	,083	,956	,022	,956	,022	
	N	60	60	60	60	60	60
a7	Pearson Correlation	,122	-,018	-,112	-,018	-,112	,277 <sup>+</sup>
	Sig. (2-tailed)	,354	,891	,395	,891	,395	,032
	N	60	60	60	60	60	60

a8	Pearson Correlation	-,082	-,109	-,024	-,109	-,024	,145
	Sig. (2-tailed)	,531	,408	,855	,408	,855	,270
	N	60	60	60	60	60	60
actualité	Pearson Correlation	,723**	,632**	,698**	,632**	,698**	,551**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	60	60	60	60	60	60

Correlations

		a7	a8	Actualité
a1	Pearson Correlation	,122	-,082**	,723**
	Sig. (2-tailed)	,354	,531	,000
	N	60	60	60
a2	Pearson Correlation	-,018**	-,109	,632**
	Sig. (2-tailed)	,891	,408	,000
	N	60	60	60
a3	Pearson Correlation	-,112**	-,024**	,698
	Sig. (2-tailed)	,395	,855	,000
	N	60	60	60
a4	Pearson Correlation	-,018**	-,109**	,632**
	Sig. (2-tailed)	,891	,408	,000
	N	60	60	60
a5	Pearson Correlation	-,112**	-,024**	,698**
	Sig. (2-tailed)	,395	,855	,000
	N	60	60	60
a6	Pearson Correlation	,277	,145	,551*
	Sig. (2-tailed)	,032	,270	,000
	N	60	60	60
a7	Pearson Correlation	1	,437	,455
	Sig. (2-tailed)		,000	,000
	N	60	60	60
a8	Pearson Correlation	,437	1	,376
	Sig. (2-tailed)	,000		,003
	N	60	60	60

	Pearson Correlation	,455**	,376**	1**
actualité	Sig. (2-tailed)	,000	,003	
	N	60	60	60

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

#### Correlations

		b1	b2	b3	b4	b5	b6
b1	Pearson Correlation	1	,072	,126	-,002	,004	,155
	Sig. (2-tailed)		,583	,337	,988	,978	,238
	N	60	60	60	60	60	60
b2	Pearson Correlation	,072	1	,736**	,551**	,008	,187
	Sig. (2-tailed)	,583		,000	,000	,949	,152
	N	60	60	60	60	60	60
b3	Pearson Correlation	,126	,736**	1	,512**	,070	-,020
	Sig. (2-tailed)	,337	,000		,000	,596	,881
	N	60	60	60	60	60	60
b4	Pearson Correlation	-,002	,551**	,512**	1	,218	,212
	Sig. (2-tailed)	,988	,000	,000		,095	,103
	N	60	60	60	60	60	60
b5	Pearson Correlation	,004	,008	,070	,218	1	,154
	Sig. (2-tailed)	,978	,949	,596	,095		,241
	N	60	60	60	60	60	60
b6	Pearson Correlation	,155	,187	-,020	,212	,154	1
	Sig. (2-tailed)	,238	,152	,881	,103	,241	
	N	60	60	60	60	60	60
b7	Pearson Correlation	,119	,273*	,300*	,314*	,365**	,075
	Sig. (2-tailed)	,364	,035	,020	,015	,004	,571
	N	60	60	60	60	60	60
b8	Pearson Correlation	-,087	,340**	,250	,448**	,303*	,039
	Sig. (2-tailed)	,510	,008	,055	,000	,019	,765

	N	60	60	60	60	60	60
	Pearson Correlation	,277 <sup>*</sup>	,726 <sup>***</sup>	,654 <sup>***</sup>	,739 <sup>***</sup>	,436 <sup>***</sup>	,454 <sup>***</sup>
necessit	Sig. (2-tailed)	,032	,000	,000	,000	,000	,000
	N	60	60	60	60	60	60

Correlations

		b7	b8	Necessit
b1	Pearson Correlation	,119	-,087	,277
	Sig. (2-tailed)	,364	,510	,032
	N	60	60	60
b2	Pearson Correlation	,273	,340	,726 <sup>***</sup>
	Sig. (2-tailed)	,035	,008	,000
	N	60	60	60
b3	Pearson Correlation	,300	,250 <sup>***</sup>	,654
	Sig. (2-tailed)	,020	,055	,000
	N	60	60	60
b4	Pearson Correlation	,314	,448 <sup>**</sup>	,739 <sup>***</sup>
	Sig. (2-tailed)	,015	,000	,000
	N	60	60	60
b5	Pearson Correlation	,365	,303	,436
	Sig. (2-tailed)	,004	,019	,000
	N	60	60	60
b6	Pearson Correlation	,075	,039	,454
	Sig. (2-tailed)	,571	,765	,000
	N	60	60	60
b7	Pearson Correlation	1	,503 <sup>*</sup>	,603 <sup>*</sup>
	Sig. (2-tailed)		,000	,000
	N	60	60	60
b8	Pearson Correlation	,503	1 <sup>***</sup>	,614
	Sig. (2-tailed)	,000		,000
	N	60	60	60
necessit	Pearson Correlation	,603 <sup>*</sup>	,614 <sup>***</sup>	1 <sup>***</sup>
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	

N	60	60	60
---	----	----	----

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

\*\*. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: معوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

Correlations

		c1	c2	c3	c4	c5	c6
c1	Pearson Correlation	1	,176	,260 <sup>*</sup>	,251	-,167	,203
	Sig. (2-tailed)		,178	,045	,053	,201	,119
	N	60	60	60	60	60	60
c2	Pearson Correlation	,176	1	,388 <sup>**</sup>	,242	-,008	,237
	Sig. (2-tailed)	,178		,002	,063	,954	,068
	N	60	60	60	60	60	60
c3	Pearson Correlation	,260 <sup>*</sup>	,388 <sup>**</sup>	1	,448 <sup>**</sup>	,184	,448 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)	,045	,002		,000	,159	,000
	N	60	60	60	60	60	60
c4	Pearson Correlation	,251	,242	,448 <sup>**</sup>	1	,001	,957 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)	,053	,063	,000		,992	,000
	N	60	60	60	60	60	60
c5	Pearson Correlation	-,167	-,008	,184	,001	1	,030
	Sig. (2-tailed)	,201	,954	,159	,992		,821
	N	60	60	60	60	60	60
c6	Pearson Correlation	,203	,237	,448 <sup>**</sup>	,957 <sup>**</sup>	,030	1
	Sig. (2-tailed)	,119	,068	,000	,000	,821	
	N	60	60	60	60	60	60
c7	Pearson Correlation	,016	,108	,373 <sup>**</sup>	,499 <sup>**</sup>	,282 <sup>*</sup>	,499 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)	,906	,413	,003	,000	,029	,000
	N	60	60	60	60	60	60
c8	Pearson Correlation	,251	,242	,448 <sup>**</sup>	1,000 <sup>**</sup>	,001	,957 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)	,053	,063	,000	,000	,992	,000

	N	60	60	60	60	60	60
	Pearson Correlation	,451**	,440**	,683**	,862**	,266*	,847**
obstacle	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,040	,000
	N	60	60	60	60	60	60

Correlations

		c7	c8	Obstacle
c1	Pearson Correlation	,016	,251	,451*
	Sig. (2-tailed)	,906	,053	,000
	N	60	60	60
c2	Pearson Correlation	,108	,242	,440**
	Sig. (2-tailed)	,413	,063	,000
	N	60	60	60
c3	Pearson Correlation	,373*	,448**	,683
	Sig. (2-tailed)	,003	,000	,000
	N	60	60	60
c4	Pearson Correlation	,499	1,000	,862**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000
	N	60	60	60
c5	Pearson Correlation	,282	,001	,266
	Sig. (2-tailed)	,029	,992	,040
	N	60	60	60
c6	Pearson Correlation	,499	,957	,847**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000
	N	60	60	60
c7	Pearson Correlation	1	,499	,637**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000
	N	60	60	60
c8	Pearson Correlation	,499	1	,862**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000
	N	60	60	60
obstacle	Pearson Correlation	,637**	,862**	1**

Sig. (2-tailed)	,000	,000	
N	60	60	60

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

\*\*. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

#### Correlations

		d1	d2	d3	d4	d5	d6
d1	Pearson Correlation	1	,736**	,551**	,322*	,108	,551**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,012	,413	,000
	N	60	60	60	60	60	60
d2	Pearson Correlation	,736**	1	,512**	,284*	,036	,512**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,028	,786	,000
	N	60	60	60	60	60	60
d3	Pearson Correlation	,551**	,512**	1	,548**	,289*	1,000**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000	,025	,000
	N	60	60	60	60	60	60
d4	Pearson Correlation	,322*	,284*	,548**	1	,382**	,548**
	Sig. (2-tailed)	,012	,028	,000		,003	,000
	N	60	60	60	60	60	60
d5	Pearson Correlation	,108	,036	,289*	,382**	1	,289*
	Sig. (2-tailed)	,413	,786	,025	,003		,025
	N	60	60	60	60	60	60
d6	Pearson Correlation	,551**	,512**	1,000**	,548**	,289*	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,025	
	N	60	60	60	60	60	60
d7	Pearson Correlation	,373**	,377**	,447**	,706**	,388**	,447**
	Sig. (2-tailed)	,003	,003	,000	,000	,002	,000
	N	60	60	60	60	60	60
d8	Pearson Correlation	,499**	,415**	,281*	,329*	,242	,281*



	Sig. (2-tailed)	,000	,001	,030	,010	,063	,030
	N	60	60	60	60	60	60
	Pearson Correlation	,735**	,680**	,822**	,741**	,472**	,822**
effet	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	60	60	60	60	60	60

Correlations

		d7	d8	Effet
d1	Pearson Correlation	,373	,499**	,735**
	Sig. (2-tailed)	,003	,000	,000
	N	60	60	60
d2	Pearson Correlation	,377**	,415	,680**
	Sig. (2-tailed)	,003	,001	,000
	N	60	60	60
d3	Pearson Correlation	,447**	,281**	,822
	Sig. (2-tailed)	,000	,030	,000
	N	60	60	60
d4	Pearson Correlation	,706*	,329*	,741**
	Sig. (2-tailed)	,000	,010	,000
	N	60	60	60
d5	Pearson Correlation	,388	,242	,472*
	Sig. (2-tailed)	,002	,063	,000
	N	60	60	60
d6	Pearson Correlation	,447**	,281**	,822**
	Sig. (2-tailed)	,000	,030	,000
	N	60	60	60
d7	Pearson Correlation	1**	,448**	,740**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000
	N	60	60	60
d8	Pearson Correlation	,448**	1**	,623*
	Sig. (2-tailed)	,000		,000
	N	60	60	60
effet	Pearson Correlation	,740**	,623**	1**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	

N	60	60	60
---	----	----	----

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

### الإتساق البنائي لجميع المحاور

#### Correlations

		actualité	necessit	Obstacle	effet	Total
actualité	Pearson Correlation	1	,732 **	,558 **	,750 **	,865 **
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000
	N	60	60	60	60	60
necessit	Pearson Correlation	,732 **	1	,534 **	,775 **	,850 **
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000	,000
	N	60	60	60	60	60
obstacle	Pearson Correlation	,558 **	,534 **	1	,815 **	,839 **
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000	,000
	N	60	60	60	60	60
effet	Pearson Correlation	,750 **	,775 **	,815 **	1	,955 **
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,000
	N	60	60	60	60	60
total	Pearson Correlation	,865 **	,850 **	,839 **	,955 **	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	
	N	60	60	60	60	60

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)

الملحق رقم (02): ..... معامل الثبات ألفا كرونباخ.

معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحور الثاني

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,690	8

معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحور الأول

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,689	8

معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحور الرابع

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,856	8

معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحور الثالث

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,762	8

معامل الثبات للمحاور الأربعة

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,919	32

الملحق رقم (03): ..... نتائج تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة.

Sex

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
m	31	51,7	51,7	51,7
f	29	48,3	48,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

## age

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
m de 30	3	5,0	5,0	5,0
30 - 40	37	61,7	61,7	66,7
Valid 41 - 50	18	30,0	30,0	96,7
p de 50	2	3,3	3,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

## Niv

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
seg	5	8,3	8,3	8,3
lice	35	58,3	58,3	66,7
mast	6	10,0	10,0	76,7
Valid mage	4	6,7	6,7	83,3
doc	2	3,3	3,3	86,7
autr	8	13,3	13,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

fonc

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ens univ	4	6,7	6,7	6,7
comp p	14	23,3	23,3	30,0
Ordo	3	5,0	5,0	35,0
Valid Cf	5	8,3	8,3	43,3
Eco	8	13,3	13,3	56,7
Comp	26	43,3	43,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

لملحق رقم (04).....إختبار التوزيع الطبيعي ( معامل الثبات ألفا كرونباچ )

#### Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
total	,099	60	,200 <sup>*</sup>	,969	60	,131

\*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

الملحق رقم (05)..... تحليل فقرات الإستبانة (اختبار t)

تحليل فقرات المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
a1	60	4,0333	,88234	,11391
a2	60	4,2333	,74485	,09616
a3	60	3,9333	,84104	,10858
a4	60	4,2333	,74485	,09616
a5	60	3,9333	,84104	,10858
a6	60	3,1000	1,25819	,16243
a7	60	3,0000	1,26223	,16295
a8	60	3,1333	1,22774	,15850
actualité	60	3,7000	,56053	,07236

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2- tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
a1	9,071	59	,000	1,03333	,8054	1,2613
a2	12,826	59	,000	1,23333	1,0409	1,4257
a3	8,596	59	,000	,93333	,7161	1,1506
a4	12,826	59	,000	1,23333	1,0409	1,4257
a5	8,596	59	,000	,93333	,7161	1,1506
a6	,616	59	,540	,10000	-,2250	,4250
a7	,000	59	1,000	,00000	-,3261	,3261
a8	,841	59	,404	,13333	-,1838	,4505
actualité	9,673	59	,000	,70000	,5552	,8448

تحليل فقرات المحور الثاني: متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
b1	60	4,2333	,67313	,08690
b2	60	4,0333	,88234	,11391
b3	60	4,2333	,74485	,09616
b4	60	3,9333	,84104	,10858
b5	60	4,3500	,68458	,08838
b6	60	4,1333	,99943	,12903
b7	60	4,3000	,59089	,07628
b8	60	4,1333	,83294	,10753
necessit	60	4,1688	,44438	,05737

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
b1	14,192	59	,000	1,23333	1,0594	1,4072
b2	9,071	59	,000	1,03333	,8054	1,2613
b3	12,826	59	,000	1,23333	1,0409	1,4257
b4	8,596	59	,000	,93333	,7161	1,1506
b5	15,275	59	,000	1,35000	1,1732	1,5268
b6	8,784	59	,000	1,13333	,8752	1,3915
b7	17,042	59	,000	1,30000	1,1474	1,4526
b8	10,540	59	,000	1,13333	,9182	1,3485
necessit	20,373	59	,000	1,16875	1,0540	1,2835

تحليل فقرات المحور الثالث: معوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
c1	60	3,5000	1,22820	,15856
c2	60	3,9167	,74314	,09594
c3	60	4,0167	,77002	,09941
c4	60	4,0667	,88042	,11366
c5	60	3,7333	,98921	,12771
c6	60	4,0333	,88234	,11391
c7	60	4,0333	,88234	,11391
c8	60	4,0667	,88042	,11366
obstacle	60	3,9208	,56231	,07259

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	Df	Sig. (2- taile d)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
c1	3,153	59	,003	,50000	,1827	,8173
c2	9,555	59	,000	,91667	,7247	1,1086
c3	10,227	59	,000	1,01667	,8177	1,2156
c4	9,385	59	,000	1,06667	,8392	1,2941
c5	5,742	59	,000	,73333	,4778	,9889
c6	9,071	59	,000	1,03333	,8054	1,2613
c7	9,071	59	,000	1,03333	,8054	1,2613
c8	9,385	59	,000	1,06667	,8392	1,2941
obstacle	12,685	59	,000	,92083	,7756	1,0661



تحليل فقرات المحور الرابع: أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
d1	60	4,0333	,88234	,11391
d2	60	4,2333	,74485	,09616
d3	60	3,9333	,84104	,10858
d4	60	3,8500	,97120	,12538
d5	60	3,9167	,74314	,09594
d6	60	3,9333	,84104	,10858
d7	60	4,0167	,77002	,09941
d8	60	4,0667	,88042	,11366
effet	60	3,9979	,59102	,07630

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
d1	9,071	59	,000	1,03333	,8054	1,2613
d2	12,826	59	,000	1,23333	1,0409	1,4257
d3	8,596	59	,000	,93333	,7161	1,1506
d4	6,779	59	,000	,85000	,5991	1,1009
d5	9,555	59	,000	,91667	,7247	1,1086
d6	8,596	59	,000	,93333	,7161	1,1506
d7	10,227	59	,000	1,01667	,8177	1,2156
d8	9,385	59	,000	1,06667	,8392	1,2941
effet	13,079	59	,000	,99792	,8452	1,1506

الملحق رقم (06).....إختبار الفرضيات (T-test)

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
actualité	60	3,7000	,56053	,07236
obstacle	60	3,9208	,56231	,07259
necessit	60	4,1688	,44438	,05737
effet	60	3,9979	,59102	,07630

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
actualité	9,673	59	,000	,70000	,5552	,8448
obstacle	12,685	59	,000	,92083	,7756	1,0661
necessit	20,373	59	,000	1,16875	1,0540	1,2835
effet	13,079	59	,000	,99792	,8452	1,1506

الملحق رقم (07).....إختبار الفروق عن طريق إختبار t للعينة المستقلة وإختبار anova

نتائج إختبار الفروق بالنسبة للجنس

Group Statistics

	sex	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
total	m	31	3,9375	,42558	,07644
	f	29	3,9569	,52970	,09836

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means	
		F	Sig.	t	df
total	Equal variances assumed	,863	,357	-,157	58
	Equal variances not assumed			-,156	53,738

Independent Samples Test

		t-test for Equality of Means			
		Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference
					Lower
total	Equal variances assumed	,876	-,01940	,12366	-,26694
	Equal variances not assumed	,877	-,01940	,12457	-,26917

Independent Samples Test

		t-test for Equality of Means
		95% Confidence Interval of the Difference
		Upper
total	Equal variances assumed	,22814
	Equal variances not assumed	,23038

نتائج اختبار الفروق بالنسبة للعمر

ANOVA

Total

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1,273	3	,424	1,976	,128
Within Groups	12,023	56	,215		
Total	13,296	59			

نتائج اختبار الفروق بالنسبة للمؤهل العلمي

ANOVA

Total

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,647	5	,129	,553	,736
Within Groups	12,648	54	,234		
Total	13,296	59			

نتائج اختبار الفروق بالنسبة للوظيفة

ANOVA

total

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1,174	5	,235	1,046	,401
Within Groups	12,122	54	,224		
Total	13,296	59			

### المخلص

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مدى إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ولتحقيق أهداف الدراسة تطرقنا في الجانب النظري إلى الإطار المفاهيمي والقانوني للمحاسبة العمومية، إضافة إلى واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على الاستبيان كأداة لجمع المعلومات ودراسة الموضوع من الناحية التطبيقية، حيث قمنا بتوزيع استبيان على محاسبين عموميين وأميرين بالصرف ومحاسبين إضافة إلى مراقبين ماليين ومقتصدين وأساتذة جامعيين، وهذا على مستوى ولاية جيجل.

وقد توصلنا من خلال الدراسة التطبيقية إلى مجموعة من النتائج أبرزها: أن نظام المحاسبة العمومية غير مرن ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي الحالي للمؤسسة العمومية مما لا يضمن التسيير الفعال للإدارة العمومية، وأنه لكي يستجيب لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يحتاج إلى مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية والقانونية والتكنولوجية بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة، كما أن التشريعات القانونية ونقص التأهيل العلمي والعملية للمورد البشري وغياب الإرادة السياسية تعيق التطبيق السليم للمعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر، وأن تطبيق هذه المعايير يؤدي إلى تدعيم الشفافية والحد من الفساد المالي والإداري بتوظيف أدوات رقابية فعالة.

ومن خلال هذه النتائج وضعنا بعض الاقتراحات أهمها: ضرورة مساندة متخذي القرارات في الدولة لمشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والعمل على توفير الظروف المناسبة لنجاح هذا المشروع، كذلك مواكبة التطورات الدولية في هذا المجال. **الكلمات المفتاحية:** معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، نظام المحاسبة العمومية، الشفافية، الأدوات الرقابية، المحاسب العمومي، الأمر بالصرف، المراقب المالي.

## Summary

The objective of this study is to highlight the extent to which the public accounting system in Algeria has been reformed according to the international accounting standards in the public sector. In order to achieve the objectives of the study, we discussed the theoretical and legal framework of public accounting, in addition to the reform of the Algerian accounting system to comply with the International Public Sector Accounting Standards. On the practical side, we relied on the questionnaire as a tool for collecting information and studying the subject in practice. We distributed a questionnaire to public accountants, money changers, accountants, financial observers, economists and university professors and This is at the level of Jijel State.

In the course of the applied study, we have reached a number of results. The most important of which is that the public accounting system is not flexible and does not reflect the current financial position of the public institution, which does not guarantee effective management of the public administration. Political, economic, legal and technological measures aimed at rationalizing government spending and achieving budget targets. Legal legislation, lack of scientific and practical qualification of the human resource and lack of political will hamper the proper application of public sector accounting standards. To Algeria, and that the application of these standards leads to the strengthening of transparency and reducing financial and administrative corruption by employing effective supervisory tools. Through these results, we have made some suggestions, the most important of which is the need to support the decision makers in the country to reform the public accounting system by adopting international accounting standards for the public sector, and work to provide the conditions for the success of this project, as well as keep abreast of international developments in this area.

**Keywords:** International Public Sector Accounting Standards, Public Accounting System, Transparency, Control Instruments, Public Accountant, Examiner, Controller.