



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة بلحاج بوشعيب - عين تموشنت-



معهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير  
القسم: العلوم المالية والمحاسبة  
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات لنيل شهادة ماستر في محاسبة وجباية معمقة  
بعنوان:

## دور معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) في إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر - دراسة ميدانية - لمديرية الإدارة المحلية عين تموشنت

تحت إشراف الأستاذ:

د. درويش عمار

إعداد الطالبتين:

- فرح جلود مروى

- غوثي خيرة

السنة الجامعية: 2021 - 2022

قال الله تعالى:

﴿إِنَّ فِي خَلْقِ السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضِ وَاخْتِلَافِ اللَّيْلِ وَالنَّهَارِ  
وَالْفُلكِ الَّتِي تَجْرِي فِي الْبَحْرِ بِمَا يَنْفَعُ النَّاسَ وَمَا أَنْزَلَ اللَّهُ مِنَ  
السَّمَاءِ مِنْ مَّاءٍ فَأَحْيَا بِهِ الْأَرْضَ بَعْدَ مَوْتِهَا وَبَثَّ فِيهَا مِنْ كُلِّ  
دَابَّةٍ وَتَضْرِيفِ الرِّيحِ وَالسَّحَابِ الْمُسَخَّرِ بَيْنَ السَّمَاءِ وَالْأَرْضِ  
لآيَاتٍ لِقَوْمٍ يَعْقِلُونَ﴾

سورة البقرة الآية (164)

# الشكر والتقدير

قال تعالى: ﴿وَمَنْ يَشْكُرْ فَإِنَّمَا يَشْكُرُ لِنَفْسِهِ﴾

(لقمان الآية 12)

وقال رسول صلى الله عليه وسلم: "من لم يشكر الناس لم يشكر الله".

نحمد الله تعالى حمدًا كثيرًا طيبًا مباركًا ملئ السموات والأرض على ما أكرمنا به من إتمام هذه الدراسة التي أرجوا أن تنال رضاه.

نتوجه بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى كل من:

الدكتور الفاضل "درويش عمار" حفظه الله وأطال عمره لتفضله الكريم بالإشراف على هذه المذكرة، وتكرمه بنصحنا وتوجيهنا حتى إتمام هذه المذكرة.

كما لا ننسى بشكر الجزيل للدكتورة الفاضلة "حبشي" على عدمها لنا. أعضاء لجنة المناقشة الكرام: حفظها الله لتفضلها بقبول مناقشة هذه الدراسة

إلى جميع أستاذة كلية العلوم الاقتصادية

# الإهداء

وصلت رحلتي الجامعية إلى نهايتها بعد تعب ومشقة...

إلى من وضع المولى سبحانه وتعالى الجنة تحت قدميها ووقرها  
في كتابه العزيز... (أمي الحبيبة).

نسير في دروب الحياة، ويبقى من يسيطر على أذهاننا في كل  
مسلك نسلكه، صاحب الوجه الطيب والأفعال الحسنة، فلم  
ينخل علي طيلة حياته (والدي العزيز).

إلى زوجي العزيز ورفيق الكفاح في مسيرة الحياة  
إلى إخوتي، من كان لهم بالغ الأثر في كثير من العقبات  
والصعاب

ولا ينبغي أن أنسى أساتذتي ممن كان لهم الدور الأكبر في  
مساندتي ومدني بالمعلومات القيمة....

إلى من نساهم قلبي ولم ينساهم قلبي **خيرة**

# الإهداء

إلى من اقترن اسمها باسم المولى عزوجل ﴿وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ  
إِحْسَانًا﴾

إلى من كلفه الله بالهبة والوقار إلى من سهر على تعليمي ليرى ثمارا حان قطفها بعد  
طول انتظار والدي العزيز أطال الله في عمرك.

إلى التي أشعلت اصابعا العشر لتتير دربي إلى ملاكي في الحياة من كان دعائها سر  
نجاحي إلى أعلى الحباب أي الحبيبة أطال الله في عمرها ..

إلى من هم اقرب من روعي وأختي وأخي العزيزين ...

إلى كل من عرف فرح جلود مروى

إلى كل من سيتصفح مذكرتي

إليكم جميعا اهدي ثمرة جهدي

مروى

القدمة

لطالما كانت المحاسبة أداةً فاعلةً للتحكم والتعامل مع المعطيات المالية من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرار سواء كان ذلك على مستوى المؤسسات الخاصة ذات الطابع الربحي من خلال المحاسبة المالية أو العامة، أو المؤسسات العمومية ذات الطابع النفعي الغير الربحي من خلال المحاسبة العمومية. خلال السنوات الأخيرة قامت غالبية الدول المتقدمة بتغييرات عديدة على مستوى أنظمتها لمحاسبة القطاع العمومي، والذي يندرج في إطار التغيير وعصرنة الإدارة العمومية، بحيث تمثل الهدف من كل هذه الإصلاحات في تطوير فعالية وكفاءة الخدمات العمومية المقدمة.

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)، خلفاً للأنظمة المحاسبية المعتمدة سابقاً التي لم ترقى إلى مستوى تطلعات الممارسات المحاسبية الدولية للقطاع العام، وذلك لضمان التسيير الرشيد لـ نفقات والإيرادات العمومية، وكذا تلبية حاجيات مستعملي المعلومة المحاسبية والمالية، مما يسمح بإعطاء صورة صادقة للوضع المالية للمؤسسة ومركزها المالي، وحتى يرقى النظام المحاسبي المتبنى إلى مستوى هذه التطلعات يتعين إجراء إصلاحات فيه من الجانب النظري والتقني أو التطبيقي استناداً إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

### إشكالية الدراسة:

ومن خلال ما سبق يمكننا طرح التساؤل الرئيسي التالي:

- كيف يمكن لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ( IPSAS ) أن تسهم في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟

ومن خلال هذا التساؤل الجوهرى يمكننا صياغة التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي المحاسبة العمومية؟ وما هي أهدافها وخصائصها ؟ وما هو مجال تطبيقها؟
- ما المقصود بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ؟ ومن يقوم بإصدارها؟
- فيما تكمن متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية؟

## فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية الواردة والتساؤلات الفرعية تم اقتراح 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 و الاقتصادية و القانونية و التكنولوجية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي و تحقيق أهداف الموازنة .
- غياب التشريعات القانونية، نقص التأهيل العلمي والعملية للمورد البشري الذي يعيق التطبيق السليم للمعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر.
- يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تدعيم الشفافية والإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية للمحاسبة العمومية.

## أهداف الدراسة:

سنحاول من خلال هذه الدراسة الوصول إلى الأهداف التالية:

- التعرف بالمحاسبة العمومية الجزائرية من مختلف جوانبها وإبراز أهدافها.
- التعرف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي IPSAS وكيفية صياغتها.
- تبيان أثر إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالاعتماد على معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام.
- تعتبر المحاسبة بجميع تخصصاتها أداة فاعلة لتوجيه وترشيد قرارات المسيرين والمسؤولين كما تمكن من متابعة ومراقبة تسيير الأموال، وعليه يكون بناء نموذج لمحاسبة مالية للدولة أداة جد فاعلة في ذلك.

## أسباب اختيار الموضوع:

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



✓ الأسباب الشخصية:

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

- الميول والرغبة الشخصية في تناول هذا الموضوع.
- مدى ملائمة الموضوع لتخصصنا.

✓ 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

حدود الدراسة:

الحدود المكانية : تتمثل في مديرية الإدارة المحلية لولاية عين تموشنت.

الحدود الزمنية : كانت في الفترة الممتدة من 2022/03/20 إلى 2022/04/03.

✓ منهج وأدوات البحث:

لموصول إلى أهداف الدراسة المرجوة واختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه، فإن الموضوع سيتم معالجته بإتباع المنهج الوصفي التحليلي، بالإضافة إلى الاعتماد على منهج دراسي الحالة الذي يتطرق لموضوع الدراسة في الواقع الميداني، من خلال التعرف على واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال توزيع استبيان واختبار وتحليل نتائج الفرضيات بالاعتماد على إجابات أفراد العينة المدروسة بالإضافة إلى بعض البرامج الإحصائية مثل: SPSS.

✓ الدراسات السابقة:

- دراسة شلال زهير 2014، وهي أطروحة دكتوراه بعنوان إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، تخصص تسيير المنظمات ، جامعة أمحمد بوقرة ،بومرداس ، الجزائر، 2013-2014.

- هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأطر النظرية التي تحكم المحاسبة العمومية الحديثة، وعلى واقع المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال التطرق لإجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وذلك في إطار الإصلاح المحاسبي.
- دراسة مغني نادية 2017، وهي أطروحة دكتوراه بعنوان دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS، كلية علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، 2016-2017.
- حيث تناولت هذه الدراسة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، وتوصلت لضرورة إصلاح المحاسبة العمومية بما يستجيب للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وأوصت بضرورة بذل المزيد من الجهود لضبط الجوانب ومعايير الإصلاح.
- دراسة ضريفي صادق، ضريفي نوال وهي مقالة أكاديمية بعنوان دور تطبيق المعايير المحاسبية في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، جامعة الجزائر 3، 2018/05/10.
- حيث تناولت هذه الدراسة أهمية موضوع تحديث نظام المحاسبة العمومية توافقا مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كون هذه الأخيرة تعمل على تحسين جودة المعلومة المالية بالإضافة إلى تسليط الضوء على نقائص هذا النظام وضرورة تطويره من خلال مشروع الإصلاح.
- مزياي نور الدين، حفصي مريم، مقال تحت عنوان أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة أرساد الدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد رقم 02، العدد رقم 01، جامعة سكيكدة الجزائر، جوان 2019.
- هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) لإصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لتحقيق العديد من المزايا الكبيرة من توافق الممارسات المحاسبية المحلية مع هذه المعايير حيث أكدت هذه الدراسة أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر سوف يحسن من مصداقية وسلامة التقارير المالية للحكومة مما يساهم في تقديم الخدمات العمومية في شكل أكثر فعالية وكفاءة.
- تقرار يزيد، مرداسي خلود وهو مقال تحت عنوان أهمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في حوكمة الإنفاق الحكومي، مجلة

الدراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد رقم 04، العدد رقم 01، جامعة أم بواقي، الجزائر، جوان 2021.

- حيث تناولت هذه الدراسة معرفة مدى مساهمة إصلاح النظام المحاسبية العمومية في الجزائر لما يوافق معايير المحاسبة الدولية في ترشيد الإنفاق الحكومي ومن أهم نتائجها ضرورة توفر هذا النظام على أنظمة الرقابة الداخلية لتسمح بالمحافظة على المال العام وتعزيز طرق التسيير العقلاني للمال العام من أجل الوصول إلى الرشادة في الإنفاق الحكومي وكما يتيح تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تحسين جودة المعلومة المالية المقدمة في القوائم المالية وتوفير تفاصيل حول حركة التدفقات المالية.

- دراسة بوعبادة فتحية، حساني عبد الحميد وهي مقالة أكاديمية تحت عنوان عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) الجهود والتحديات، مجلة المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2021/07/01. حيث تناولت هذه الدراسة إلى التعرف على إمكانية ملائمة المعايير المحاسبية للقطاع العام مع نظام المحاسبة العمومية من خلال الإشارة إلى مختلف دوافع ومعوقات مشروع عصرنة وإصلاح هذا النظام بالإضافة إلى أهم الترتيبات القانونية والتشريعية اللازمة لذلك.

### هيكل البحث:

من أجل الإلمام بموضوع الدراسة ارتأينا تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول إذ تضمن الجانب النظري والجانب التطبيقي، حيث تناولنا في الفصل الأول إلى الإطار النظري للمحاسبة العمومية إذ يتضمن ثلاث مباحث عبارة عن ماهية المحاسبة العمومية والمبحث الثاني أسس ومبادئ المحاسبة العمومية أما المبحث الثالث أعوان المحاسبة العمومية والفصل الثاني تناول الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حيث شمل مفهوم عام لمعايير الحاسبة الدولية للقطاع العام والمبحث الثاني إصدار وتبني هذه المعايير وآخر مبحث في هذا الفصل كان عن واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر أما فيما يخص الفصل التطبيقي فتضمن مدى توفر متطلبات تطبيق IPSAS في الإدارات العمومية في الجزائر.

# الفصل الأول

## الإطار النظري المحاسبة العمومية

## تمهيد:

تطورت الحياة الاقتصادية والاجتماعية للمجتمعات المعاصرة بصورة كبيرة عما كانت عليه في الماضي، بحيث ازدادت مشاكل الدولة وتشعبت مسؤولياتها تجاه أفراد المجتمع على النحو الذي صارت تتدخل في توجيه النشاط الاقتصادي من أجل إحداث التوازن وتجنب الأزمات من جهة، وللرقي بالمستوى المعيشي للأفراد من جهة أخرى، وهذا على أجل تكوين دولة قوية في جميع الميادين، لذا اعتنت الدولة ببعض المشاريع غير المربحة والتي لا يستطيع الأفراد إدارتها، وهكذا زادت النفقات العامة للدولة على جميع الأصعدة قصد إشباع الحاجات العامة للأفراد، وهذه الزيادة في الإنفاق تتحملها خزينة الدولة.

كما أفرز التطور المتسارع الذي يشهده العالم اليوم مجموعة من التحديات الاقتصادية، الإدارية، المالية، المحاسبية والقانونية، وهذا ما أدى للبحث عن معلومات والمعطيات التي تساعد في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية المناسبة لذلك، فإن المعلومات المحاسبية يجب أن تكون معدة وفقا لمبادئ وقواعد علمية وعالمية راقية ومتطورة ومتعارف عليها لكي تكون واضحة وقابلة للفهم والاستيعاب والاستنتاج، وأن تظهر بصورة صادقة الوضع المالي للهيئة أو المؤسسة العمومية.

مما دفع مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام إلى وضع أطر ومعايير حديثة مفهومة ومعتمدة من قبل غالبية الدول المتحضرة، حيث تؤمن هذه المعايير الشفافية والمصداقية في جميع البيانات الصادرة عن الدولة، بحيث تساعد متخذي القرارات في اتخاذ القرار الصحيح.

ويتضمن هذا الفصل ما يلي:

- ❖ المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية
- ❖ المبحث الثاني: أسس ومبادئ المحاسبة العمومية
- ❖ المبحث الثالث: أعوان المحاسبة العمومية

**المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية**

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى ماهية المحاسبة العمومية لدى قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب حيث تطرقنا في المطلب الأول إلى مفهوم المحاسبة العمومية أما في المطلب الثاني إلى أهداف وخصائص المحاسبة العمومية أما في المطلب الأخير إلى مجال تطبيق المحاسبة العمومية.

**المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية**

عرف محمد مسعي المحاسبة العمومية على أنها: "مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية وبيان عملياتها المالية وعرض حساباتها ومراقبتها، والمحددة للالتزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين".<sup>1</sup>

كما عرفها محمد صغير أنها: "كل القواعد والأحكام التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الموازنات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة، الموازنات الملحقة، الجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما تبين أيضا التزامات الأمر بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، وكيفية مسك الحسابات".<sup>2</sup>

من خلال التعاريف السابقة، وحسب ما نصت عليه المادة الأولى من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، يتضح لنا أن الهيئات العمومية الجزائرية تتمثل في كل من: "الدولة، المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس المحاسبة، الميزانيات الملحقة، الجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري".<sup>3</sup>

**المطلب الثاني: أهداف وخصائص المحاسبة العمومية**

<sup>1</sup> - محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، 2003، ص 08.  
<sup>2</sup> - محمد صغير، دروس في المالية العمومية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، الجزائر، 2001، ص 118.  
<sup>3</sup> - المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، ج ر، ع 35، الصادرة في 15 أوت 1990.

يتناول هذا المطلب عرض مختلف أهداف المحاسبة العمومية، وهي تحميل خصائص المحاسبة العمومية.

### الفرع الأول: أهداف المحاسبة العمومية

تكمن الأهداف التي تسعى المحاسبة العمومية إلى بلوغها في:<sup>1</sup>

- سيولة 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>

<sup>1</sup> - صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2013، ص 10.  
<sup>2</sup> - الشحادة عبد الرزاق، وآخرون، المحاسبة الحكومية، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2011، ص 23.  
<sup>3</sup> - الوردات خلف عبد الله، المحاسبة الحكومية وإعداد الموازنة، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 26.  
<sup>4</sup> - أحمررو إسماعيل حسين، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2003، ص 39.

- 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 والنفقات.
- 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 سنوياً 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 سنوياً والتي تحدد في الموازنة العامة للدولة.
- إتباع المحاسبة الحكومية لنظام القيد المزدوج، حيث يقوم النظام المحاسبي على مجموعة من المستندات والدفاتر والحسابات المتوازنة، ومبدأ استقلالية السنوات المالية، مطبقاً الأساس النقدي الذي يقوم على الاهتمام بالإيرادات والنفقات فقط.
- تتأثر المحاسبة الحكومية بنصوص القوانين والأنظمة والتعليمات بشكل واضح، ويتقزم بها حتى لو جاءت هذه النصوص متعارضة مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

يعتبر مجال تطبيق المحاسبة العمومية محدوداً قانوناً 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.

<sup>1</sup> - مسعد محمد فيصل، وآخرون، المحاسبة الحكومية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2009، ص 17.



## 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 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 كالدليات 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 ومختلف العمليات المالية والمحاسبية الأخرى.

## الفرع الثاني: الهيئات المستفيدة من المحاسبة العمومية

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

<sup>1</sup> - المادة رقم 01 من القانون 90-21 المرجع السابق.

<sup>2</sup> - منصورى الزين، محاضرات حول المحاسبة العمومية، غير منشورة، جامعة البليدة، ص 06.

<sup>3</sup> - الخطيب خالد شحادة، المهائني، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2008، ص 34.

## أولاً: السلطة التشريعية

تقدم البيانات المحاسبية للسلطة التشريعية ضمن التقارير التي تطلبها خلال الفترة المالية، وتعتمد السلطة التشريعية أيضاً 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

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 لتقويمها.
- تقييم الإدارات العلها لأداء الدوائر الحكومية التابعة لها.
- إعداد خطة الموازنة العامة للدولة.

## ثالثاً: الجهات الرقابية

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

✓ رقابة داخلية: تقدم البيانات المحاسبية للجهات الرقابية الداخلية، دورها وعند الطلب، وبنهاية الفترة المالية الختامية.

- ✓ رقابة خارجية: يتولى ديوان المحاسبة باعتباره وكيل السلطنة التنفيذية، أعمال الرقابة الخارجية على أنشطة الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات العامة الرسمية والمجالس البلدية.
- ✓ رقابة شعبية: يتأكد المواطنون من مدى قيام السلطنة 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>

#### رابعاً: المستثمرون

وتشمل هذه الفئة كل من المستثمرين الحاليين أو المتوقعين في السندات أو القروض الحكومية وبذلك 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.

#### خامساً: دافعوا الضرائب والإيرادات الأخرى

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.

#### سادساً: 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 تفيد في التعرف على مدى كفاءة الأجهزة في استخدام الأموال والموارد التي تم تجميعها من أفراد الشعب وثرواتهم.

<sup>1</sup> - الخطيب خالد شحادة، المهائني، المرجع السابق، ص 35.

## المبحث الثاني: أسس ومبادئ المحاسبة العمومية

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

### المطلب الأول: أسس المحاسبة العمومية

إن الدول تطبق أسس محاسبية مختلفة، يمكن بيانها على خط أفقي، طرفها الأول يمثل الأساس النقدي وطرفها 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 والاجتماعية والقانونية التي تعمل فيها.

### الفرع الأول: الأساس النقدي

#### أولاً: تعريف الأساس النقدي

يمكن تعريف الأساس النقدي بأنه: إثبات ما يحصل من إيرادات قبضت فعلاً وإثبات النفقات في السجلات عند دفعها فعلاً بمعنى أن واقعة الصرف (الدفع) أو التحصيل النقدي هو أساس قياس التسجيل في السجلات المحاسبية للنفقات والإيرادات بغض النظر عن أن هذه النفقات والإيرادات تعود لفترات مالية سابقة أو لاحقة لهذه الفترة.<sup>1</sup>

ويمكن تعريفه كالتالي: يعتمد الأساس النقدي على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلاً خلال تلك السنة والإيرادات التي تعود لنفس السنة المالية أو سنة سابقة أو لاحقة.<sup>2</sup>

#### ثانياً: مميزات الأساس النقدي

- البساطة وسهولة التطبيق والفهم.

<sup>1</sup> - نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 34.

<sup>2</sup> - مالك لعلايبي، عبود زرقين، متطلبات إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلم تجارية، جامعة المسيلة، العدد 15، 2016، ص 32.

- السرعة في إعداد التقارير والقوائم المالية حيث لا يحتاج إلى عمل تسويات جردية.
- تكلفة تطبيقها قليلة.<sup>1</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 ملائماً في حالة قيام الوحدة الحكومية بنشاط يتميز بتأدية خدمات وتكون المصروفات ممثلة في شك أجور ورواتب وما شابهها.
- إن هذا الأساس يعتبر أسهل للرفع على ضوء الأموال الجاهزة والمحضرة.<sup>2</sup>

### ثالثاً: عيوب الأساس النقدي

تتمثل عيوب الأساس النقدي في النقاط التالية:<sup>3</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 الإمكانات المالية للدولة.
- إن الأساس النقدي ليس نظاماً 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 إعمادات مالية لها لعدة سنوات مالية.
- لا يسجل كل الأحداث المالية التي تقع خلال السنة المالية ويقتصر الإثبات على الموارد والنفقات.

<sup>1</sup>- إسماعيل خليل إسماعيل، وائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، اليازوري للنشر والتوزيع، 2011، عمان، الأردن، ص 50.

<sup>2</sup>- محمد فضل مسعد، وآخرون، المحاسبة الحكومية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 50.

<sup>3</sup>- خالد شحادة الخطيب، محمد خالد مهليني، محاسبة حكومية، ط2، وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 76.

## الفرع الثاني: أساس الاستحقاق

## أولاً: تعريف أساس الاستحقاق

يقوم بتحميل 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 المستنفذ 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 وسليمة 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 وفورات عن طريق الرقابة الأكثر فعالية على الإنفاق.
- أساس الاستحقاق يسهل إعداد التقديرات عن المدة المالية المقبلة.
- يميز بين النفقات الرأسمالية والنفقات الإردادية وما يعكس ذلك من أثر إيجابي على عدالة وصدق البيانات المالية.

<sup>1</sup>- أسماء جليبي، القياس والإفصاح المحاسبين في القطاع العام، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، شعبة علوم مالية ومحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2013، ص 20.

<sup>2</sup>- خلف الله الوردات، سهيل نسيم دباس، المحاسبة الحكومية وإعداد الموازنة، الورق لمنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 53.

### ثالثاً: عيوب أساس الاستحقاق

تتمثل عيوب أساس الاستحقاق في:<sup>1</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 وإحداث خلل في لاشتمالها على بيانات مستقلة محملة لا تتحقق.
- 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 قبولا 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 والمقدمة.

وعليه فإن تطبيق هذا الأساس يحقق العديد من المزايا التي يمكن إجمالها فيما يلي:<sup>2</sup>

- إظهار مختلف حقوق الغير بما يمكن من تأمين الأموال اللازمة لتغطيتها عند تنفيذ الخدمات وتوريد الموازن.
- إظهار الحساب الختامي والقوائم المالية بصورة أكثر واقعية من الأساس النقدي.
- تسهلي عملية التحميل والمقارنة بما يحقق رقابة أفضل للنفقات.

<sup>1</sup>- محمود عبد الله محمود وشاح، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص 55.

<sup>2</sup>- محمود عبد الله محمود وشاح، المرجع السابق، ص 53.

- 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 الموازن.
- 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.

### المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية

تقوم المحاسبة العمومية على عدة مبادئ من أهمها ما يلي:

#### أولاً: المبدأ الإداري (مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب 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 22/90: "تتنافى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي".<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - أحمد اليتجاني لبعروسي، قانون المحاسبة العمومية، ط1، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 40.



**ثانيا: المبدأ القانوني (مبدأ التمييز بين الشرعية والملائمة)**

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 للوظائف العموميين للقيام بمهامهم ولكن دائما في إطار القوانين المعمول بها.<sup>1</sup>

إن الشرعية والقانونية هي في الواقع ركيزة عمل كل من الأمر بالصرف والمحاسب 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 والقانوني لهذه الأجهزة وتبرير كيفية شرائها ومدى توفر الاعتمادات المالية اللازمة لدى المؤسسة لتسديدها.<sup>2</sup>

**ثالثا: المبدأ المحاسبي أو التقني (عدم تخصيص الإيرادات لمنفقات)**

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 17-84 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،

<sup>1</sup> - الزين منصور، محاضرات حول المحاسبة العمومية، (غير منشور)، جامعة البليدة، الجزائر، ص 10.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص 10.

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: تم ييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة العامة

لنقفي 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.

أولاً: أوجه التشابه: تتشابه المحاسبة العمومية مع المحاسبة المالية في النقاط التالية:<sup>3</sup>

- ✓ استخدام النقود كوحدة قياس: تستخدم كل من المحاسبة المالية والعمومية النقود كوحدة لمقياس وذلك عند التعبير عن الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم.
- ✓ استخدام نظرية القيد المزدوج: تعتمد كل من المحاسبة المالية والعمومية 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.
- ✓ 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.

<sup>1</sup> - المادة رقم 14 من القانون 22/90، الجريدة الرسمية العدد 35 الصادرة بتاريخ 15/08/1990.

<sup>2</sup> - حسين الصغير، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، الجزائر، 2001، ص 101.

<sup>3</sup> - عبد الحمي مرغيت، محاضرات حول أساسيات المحاسبة العمومية، غير منشورة، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2015، ص 11.

- ✓ توافر الرقابة الداخلية والخارجية: تتوافر المحاسبة المالية على أجهزة الرقابة والمراجعة الداخلية وكذا المراجعة الخارجية (محافظة الحسابات)، والمحاسبة العمومية بدورها تتوافر على رقابة داخلية من داخل الوحدة الحكومية وكذا رقابة خارجية كرقابة ديوان (مجلس) المحاسبة.
- ✓ اعتماد مبدأ السنوية في إعداد الحسابات الختامية: تقوم كل من المحاسبتين على مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية حيث تغطي كل دورة فترة السنة المدنيّة.
- ✓ وجود مدونة للحسابات: تعتمد لئلا 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.

ثانيا: أوجه الاختلاف: هناك العديد من أوجه الاختلاف بين كل من النظامين، ومن أهم مجالات الاختلاف ما يلي:<sup>1</sup>

- ✓ من حيث الطبيعة القانونية: قواعد المحاسبة العمومية بما فيها التقنية لئلا 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 للهناج المطبقة في مختلف البلدان.
- ✓ 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 لهيئات العمومية، تعتبر هذه النتيجة ليست 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 والمساهمين والمعنيين في المؤسسة التجارية ليس الصحة القانونية للعمليات المالية، وإنما الطريقة التي يستمدون منها أرباحهم وفوائدهم.

<sup>1</sup> - محمد مسعي، المرجع السابق، ص 19.

✓ 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 للهؤسسة.

ولعل السبب الرئيسي في عدم توسع مجال المحاسبة العمومية على الرغم من محاولة ذلك في بعض النلهان 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

#### المطلب الأول: أمر بالصرف

##### أولا: تعريف الأمر بالصرف

جاء في مفهوم المادة 23 من القانون رقم 90-21 أن الأمر بالصرف هو: كل شخص مؤهل باسم الهيئة العمومية التابع لها بإصدار الأوامر الخاصة بتنفيذ ميزانية الدولة بشقيها "الإيرادات والنفقات"، وتتجلى مهامه في: إثبات الإيرادات وتصفيتهما والأمر بتحصيلها، وكذا الالتزام بالنفقات وتصفيتهما والأمر بدفعها.

كما يعرف الأمر بالصرف على أنه: الإداري المؤهل للأمر بصرف النفقات "ومن المفترض الإيرادات، ولكن في هذا المجال، دوره يكون أقل أهمية"، فهو ذلك الذين لديه دور رئيسي "ولكن ليس دائما حصريا" في قرار استخدام الإعتمادات المفتوحة في الميزانية، مما يعني أن هذه الميزة تكون محفوظة فقط لأعلى السلطات الإدارية.<sup>1</sup>

مما سبق نستنتج أنه لا يمكن مباشرة عمليات تنفيذ النفقات العمومية إلا من طرف أشخاص مؤهلين لذلك.

<sup>1</sup>- Jean-Luc Albert et Luc Saïdj, **Finances publiques**, 8e édition, ÉDITIONS DALLOZ, Paris, 2013, p107.

## ثانياً: صلاحيات الأمر بالصرف

من خلال المواد 16، 17، 19، 20، 21 الواردة في القانون رقم 90-21، يمكن تعريف المهام المسندة إلى الأمر بالصرف في تنفيذه للميزانية كالتالي: إثبات الإيرادات وتصفياتها والأمر بتحصيلها، وكذا الالتزام بالنفقات وتصفياتها والأمر بدفعها، أي المرحلة الإدارية التي يعنى بها الأمر بالصرف، وفيما يلي نشرح كل عملية على حدى:

1 - المرحلة الإدارية لتنفيذ النفقات: وتتم عمليات تنفيذ النفقات لدى الأمر بالصرف عبر ثلاث مراحل:

### ✓ مرحلة الالتزام Engagement:

تعد مرحلة الالتزام المرحلة الأولى من مراحل تنفيذ النفقات العمومية، وحسب المادة 19 من القانون رقم 90-21 فيعرف الالتزام بالنفقة على أنه: "العمل الذي يترتب عنه إنشاء الدين"، أي أن الالتزام بالنفقة ينتج عن عمل يترتب عليه تحمل الميزانية لنفقة عمومية، ويعد الأمر بالصرف ملزماً بعدم تجاوز تراخيص الميزانية تطبيقاً للمادة 75 من القانون 84-17 التي نصت على ما يلي: "لا يجوز صرف أية نفقة بما يتجاوز مبلغ الإعتمادات المفتوحة ضمن الشروط المحددة في هذا القانون، ما لم تنص أحكام تشريعية على خلاف ذلك"، وباحترام آراء وتأشيرات هيكل الرقابة التي نصت عليها التشريعات والترتيبات السارية.

وقد يأخذ الالتزام بالنفقة صور عديدة، فقد يكون ناتجاً عن قرار إداري مثل قرار تعيين شخص بوظيفة عامة الذي يترتب عليها صرف نفقة في شكل مرتب لهذا الشخص أو إبرام صفقة مع مقاول أو أن يكون خارجاً عن إرادة أمر الصرف مثل صدور حكم بتغريم الإدارة؛ كما قد يكون ناتجاً عن عمل غير مشروع قد تتسبب فيه الإدارة للغير والذي يترتب عليه صرف نفقة كتعويض مادي للضرر،.. الخ؛ أي أن الالتزام بالنفقة يعنى القيام بعمل يجعل الدولة مدينة.

### ✓ مرحلة التصفية Liquidation:

تستند عملية التصفية مصممة لتحديد المبلغ النهائي المستحق على الإدارة ما بموجب الالتزام بالنفقة، وتتم هذه العملية على أساس مستندات التي تقرر وجود دين قائم الذات بذمة الهيئة العامة وأن ذلك الدين يمكن المطالبة به بداد الدين أي أن حقوقه ليست مصادرة، أو بتعبير المادة 20 من القانون

رقم 21-90 "تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية".

وعليه تتضمن عملية التصفية عمليتين أساسيتين هما:

- التأكد من حقيقة الدين ويشمل ذلك "التأكد من العمل المنجز **Service fait**" والذي يعني أن النفقات تصرف فقط لمستحقيها وذلك بعد إثبات استحقاقهم لها وإثبات قيامهم بالعمل المطلوب منهم.<sup>1</sup>

- وتحديد مبلغ النفقة حيث يتم تقدير المبلغ المستحق للدائن وخصمه من الاعتماد المقرر في الميزانية مع ضرورة التأكد من أن شخص الدائن غير مدين للدولة بشيء حتى يمكن إجراء المقاصة بين الدينين وبتصفية النفقة، يقوم الأمر بالصرف بوقف المبلغ المحدد.

✓ مرحلة الأمر بالدفع:

يعتبر الأمر بدفع النفقة آخر المراحل الإدارية لعملية تنفيذ النفقات العمومية، وقد نصت المادة 21 من القانون رقم 21-90 عليه: "يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية"، أي أن الأمر بالصرف يقوم في الأخير بإصدار الوثيقة التي يأذن بموجبها للمحاسب العمومي بتأدية النفقة وهي الأمر بالصرف وذلك على ضوء ما تم من إثبات لمبلغها، ويرفق بوثائق الإثبات التي تسمح للمحاسب من ممارسة مراقبته الخاصة.

2 -المرحلة الإدارية لتنفيذ الإيرادات:

تختلف عملية تنفيذ الإيرادات عن عملية تنفيذ النفقات، ذلك أن السلطة التنفيذية تكون مجبرة على تحصيل الإيرادات المسجلة بأكملها، في حين أنها غير مجبرة على صرف جميع النفقات المسجلة.<sup>2</sup> وتتم عملية تنفيذ الإيرادات التي يقوم بها الأمر بالصرف عبر مرحلتين:

<sup>1</sup> - André Barilari, **les contrôles financiers comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques**, L.G.D.J, Paris, 2003, p24.

<sup>2</sup> - يلس شاوش بشير، **المالية العامة: المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري**، ديوان المطبوعات الجامعية، وهران، 2007، ص 209.

✓ مرحلة الإثبات **Constatation**:

ورد تعريف إثبات الإيراد العمومي في نص المادة 16 من القانون رقم 90-21 على أنه: "الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي"، أي أن الأمر بالصرف يقوم بمعاينة حقوق المؤسسة في ميدان الإيرادات.

✓ التصفية **Liquidation**:

ورد في مفهوم نص المادة 17 من القانون رقم 90-21 بأن عملية تصفية الإيراد العمومي هي تلك العملية التي تسمح بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي والأمر بتحصيلها.

ويتم في هذه العملية تحرير سند التحصيل من الأمر بالصرف، والذي يبين فيه طبيعة الإيراد وقيمه النقدية وتعيين المدين وأجال ومكان الدفع، ثم يرسله للمحاسب العمومي الذي يتولى المرحلة الأخيرة المحاسبية من مراحل تنفيذ الإيرادات العمومية أي مرحلة التحصيل.

## المطلب الثاني: المحاسب العمومي

## أولاً: تعريف المحاسب العمومي

يعتبر محاسباً عمومياً كل موظف يخضع بحكم واجباته لوضع مالي محدد يضمن مسؤوليته الشخصية والمالية، ويتم تعيينه من طرف الوزير المكلف بالمالية "مع وجود استثناءات لبعض الأشخاص الاعتباريين"، ويقوم بإمضاء النصوص التي تنظم تعيينه، ويخضع أساساً لسلطته.<sup>1</sup>

## ثانياً: صلاحيات المحاسب العمومي

رأينا أن تنفيذ العمليات المالية للدولة يمر بمرحلتين إحداهما إدارية يقوم بالأمر بالصرف، ومرحلة محاسبية يقوم بها المحاسب، وفضلاً عن كون المحاسب العمومي مسؤول عن تنفيذ الجانب المحاسبي للعمليات المالية وحياسة المال العام وحراسته وتداوله، فهو مطالب إضافة لذلك بالقيام بجملة من العمليات الرقابية التي تمكنه من التثبت من شرعية النفقات التي دعي لتأديتها.

<sup>1</sup> - André Barilari, Idem , p24.

فدور المحاسبين العموميين هو ذو شقين، فمن ناحية هم مطالبون تحت مسؤوليتهم الشخصية والمالية بمراقبة درجة الانتظام المالي لتعليمات الإنفاق الموجهة لهم من قبل الأمرين بالصرف ورفض الانصياع لتعليمات غير قانونية؛ ومن جهة أخرى يعتبر المحاسبون العموميون الجهة الوحيدة التي يخول لها حيازة واستعمال الأموال العمومية "من قبلهم أو عن طريق مساعديهم"، ويطلق على هذا الدور أحيانا اسم "دور أمين الخزينة **Rôle de Caissier**".<sup>1</sup>

### 1 المرحلة المحاسبية لتنفيذ النفقات العمومية:

تعرف المرحلة المحاسبية لتنفيذ النفقات العمومية بمرحلة "تأدية النفقات" وهي مهمة أوكلها المشرع، مع جملة من المهام الأخرى إلى المحاسبون العموميون، وقد ضبطت المادة 33 من القانون 90-21 هذه المهام كما يلي:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛
  - ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلفة بها وحفظها؛
  - تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد؛
  - حركة حسابات الموجودات.
- كما أنهم مكفون بمراقبة صحة الدين، وتشمل هذه المراقبة ما يلي:<sup>2</sup>

- مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها؛
- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له؛
- شرعية عمليات تصفية النفقات؛
- توفر الإعتمادات؛
- أن الدين لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة؛
- الطابع الإجرائي للدفع؛
- تأشيرات عملية المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها؛

<sup>1</sup> - André Barilari, Idem , p24.

<sup>2</sup> - المادة 36 من القانون 90-21، المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، ج.ر، عدد 35، الصادرة في 15 أوت 1990.



- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي.

## 2- الصلاحيات المتعلقة بتنفيذ الإيرادات "مرحلة التحصيل Recouvrement":

تعد مرحلة التحصيل من صلاحيات المحاسب العمومي، والتي تسمح بدمج ديون الإدارة مع الخزينة العمومية؛ وتختلف طرق التحصيل باختلاف طبيعة الإيراد، وعادة ما تمر عبر عدة مراحل.<sup>1</sup> يقصد بالتحصيل مجموع العمليات التي تهدف إلى حمل مديني الدولة على تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين والأنظمة المعمول بها، فبعد أن يقوم الأمر بالصرف بمرحلة الإثبات والتصفية واحتساب مبلغها، يصل الدين إلى مرحلة التحصيل من طرف المحاسب بناء على أوامر بالتحصيل يصدرها الأمر بالصرف، وتعتبر هذه الأوامر سندات تنفيذية يتعين على المحاسب تنفيذها داخل الآجال المقررة لها قانونياً، ويخضع التحصيل لمجموعة من الضوابط التي تحرك المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي جراء عدم تحصيله لدين مستحق أو تحصيل دين غير مستحق.

ويتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بعملية التحصيل المادي للإيرادات أن يراقب مشروعيتها، من خلال التأكد من استيفائها لجميع الشروط والضوابط المتعلقة بها أي مراقبة صحتها وإدراجها في محلها، وكذا التحقق من الأوراق المثبتة.<sup>2</sup>

وفي هذا الصدد، يمكن التمييز بين نوعين من الإيرادات الخاضعة للتحصيل:

### ✓ تحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي:

بعد التكفل بأوامر الإيرادات سواء كانت جداول الإيرادات بالنسبة للضرائب أو غيرها، يقوم قابضوا الضرائب بإرسال نسخة من سند الأمر بالتحصيل إلى الخاضعين للضريبة، والذي يشتمل على بيانات متعلقة بمبلغ الضريبة الواجب دفعها وتاريخ بدأ التحصيل وكذا تاريخ آخر أجل للدفع، وفي حالة عدم الدفع في الآجال القانونية تطبق غرامات مالية تضاف إلى مبلغ الضريبة، ويقوم قابض الضرائب بإرسال إنذار إلى المدين بضرورة دفع الدين المستحق عليه، وفي حالة رفض المدين دفع الديون المستحقة عليها

<sup>1</sup> - جابي أمينة هناء، اثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في

الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف 1، السنة الجامعية 2018-2019، ص 132.

<sup>2</sup> - المادة 35 من القانون 90-21، المرجع السابق.

بشكل طوعي، يطبق قابض الضرائب إجراءات التحصيل الجبري بداية بإنذار المكلف ثم للإدارة الحرية في اختيار الإجراء التالي سواء بالغلق المؤقت أو بالحجز ثم البيع بالمزاد.<sup>1</sup>

### ✓ تحصيل الإيرادات الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة:

في سبيل تحقيق تسيير جيد للإيرادات العمومية، ووفقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06 فيفري 1993 المحدد لآجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة، فإن أوامر الإيرادات المتعلقة بتحصيل ديون خارجة عن الضرائب وأملاك الدولة يجب أن تصدر من الأمر بالصرف في غضون فترة أقصاها ثلاثين (30) يوما من إثباتها.<sup>2</sup> ويجب أن يبين الأمر بالإيرادات أسس تصنيفيتها ويتضمن كل البيانات الضرورية للتعرف على المدين واقتطاع الدين.<sup>3</sup>

ويقوم المحاسب العمومي بالتكفل في كتاباته بأوامر الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف بعد أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات،<sup>4</sup> ومن ثمة يرسل الإشعار بإصدار الأمر بالإيراد الذي يتكلف به إلى المدين في أجل ثمانية (08) أيام برسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام.<sup>5</sup>

<sup>1</sup>- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2013-2014، ص 127.

<sup>2</sup>- المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 6 فيفري 1993 المحدد لآجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة، ح ر عدد 9 الصادرة في 10 فيفري 1993.

<sup>3</sup>- المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46، المرجع السابق.

<sup>4</sup>- انظر إلى:

- المادة 35 من القانون 90-21، المرجع السابق.

- المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46، المرجع السابق.

<sup>5</sup>- المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46، المرجع نفسه.

وفي حالة عدم الدفع في أجل ثلاثين (30) يوماً ابتداء من تاريخ إبلاغ الإشعار بإصدار الأمر بالإيراد، يقوم المحاسب العمومي بتذكير المدين بإرسال إنذار دون مصاريف *Sommation sans frais* كتابيا، بضرورة دفع الدين المستحق عليه في أجل عشرين (20) يوما.<sup>1</sup>

تجدر الإشارة هنا إلى أن عملية التحصيل يجب أن تكون في المقام الأول بطريقة ودية من خلال إخبار الملمزمين بتاريخ التحصيل وآخر أجل للأداء مع حثهم على احترام الآجال المحددة، وهناك حالتين إما أن يقوم المحاسب العمومي بتحصيل مبلغ الدين أو انتهاء الآجال دون تحصيل، وفي الحالة الأخيرة يتعين على المحاسب القيام بطريقة التحصيل الجبرية.

فإذا لم يدفع المدين بعد انتهاء هذا الأجل المحدد ديونه، يصبح الأمر بالإيراد تنفيذيا من طرف الأمر بالصرف الذي أصدره بناء على طلب من المحاسب العمومي في غضون فترة أقصاها 15 يوما، وتوضع على نسخة الأمر بالإيراد المصادق على مطابقتها من طرف المحاسب العمومي المختص التأشير التالية المتبوعة بإمضاء الأمر بالصرف "يحدد هذا الأمر بالصرف مبلغ.... ليصبح بيانا تنفيذيا وذلك طبقا للمادة 68 من القانون 90-21"، وبعد أن تصبح الأوامر بالإيرادات تنفيذية يطلق عليها اسم "بيانات تنفيذية" ويرسلها المحاسب إلى قابض الضرائب بمحل إقامة الدائنين حتى يتم التحصيل الجبري تبعا لحافظة إرسال تحرر في نسختين، ويتكفل قابض الضرائب بالبيانات التنفيذية في سجل خاص تسجل فيه مختلف المتابعات المتخذة، ويعيد إلى المحاسبين نسخة من حافظة إرسال تحمل إشارة الاستلام والتكفل في أجل أقصاه ثمانية (08) أيام.<sup>2</sup> ومن إجراءات التحصيل الجبري الإنذار ثم الحجز ثم البيع وأخيرا الإكراه البدني.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46، المرجع نفسه.

<sup>2</sup> - أنظر إلى المواد 14، 15، 16، 17، 18، 19، من المرسوم التنفيذي رقم 93-46، المرجع السابق.

<sup>3</sup> - انظر قانون الإجراءات المدنية.

## المطلب الثالث: المراقب المالي

## أولاً: تعريف المراقب المالي

المراقب المالي هو شخص تابع لوزارة المالية، يعين من قبل الوزير المكلف بالميزانية،<sup>1</sup> مقره هو الوزارة المعين بها أو على مستوى الولاية، ويعمل المراقب المالي بمساعدة أشخاص مساعدين معينين بموجب قرار وزاري، وتعتبر رقابته رقابة مشروعية وليست رقابة ملائمة على النفقات العمومية، وحسب ما جاء في نص المادة 02 من المرسوم التنفيذي 92-414 فإن المراقب المالي يراقب النفقات الملتزم بها على عدة ميزانيات وهي كالاتي: الحسابات الخاصة بالخرينة، نفقات ميزانية الولاية، نفقات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.<sup>2</sup>

## ثانياً: صلاحيات المراقب المالي

وفقاً لأحكام المادة 58 من القانون رقم 90-21 والمادتين 9 و23 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 فإن المراقب المالي يتولى مهمة إجراء المراقبة القبلية لمشروعية إجراء الالتزام بالدفع الذي يقوم به الأمر بالصرف، وقبل قبول التأشير على هذا الالتزام يجب على المراقب المالي أن يتحقق مما يلي:<sup>3</sup>

- صفة الأمر بالصرف؛
- المطابقة التامة للقوانين والأنظمة المعمول بها؛
- توفر الإعتمادات أو المناصب المالية؛
- التخصيص القانوني للنفقة؛
- مطابقة مبلغ الالتزام بالعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة؛
- وجود التأشير أو الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض، عندما تكون مثل هذه التأشير قد نص عليها التنظيم الجاري به العمل.

<sup>1</sup> - المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21/11/2011، والمتعلق بمصالح المراقبة المالية، ج.ر. عدد 64.

<sup>2</sup> - المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414، المؤرخ في 14/11/1992، والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات العمومية التي يلتزم بها، ج ر عدد 82 الصادرة بتاريخ 15/11/1992.

<sup>3</sup> - المادة 09 من نفس المرسوم السابق.

ويشرع المراقب المالي في تفحص ومراجعة الوثائق المتعلقة بالنفقة الملتزم بها في أجل عشرة أيام من تاريخ استلام مصالح المراقبة المالية لاستمارة الالتزام، ويمكن تمديد الآجال إلى عشرين يوماً في حال تعقد الملفات.<sup>1</sup> وخلال هذه المدة على المراقب المالي تحديد مصير الالتزام بالنفقة سواء بمنح التأشير، وقد يتم رفض التأشير على الالتزام بالنفقة في بعض الحالات التي تكون فيها الالتزامات غير قانونية أو غير مطابقة للتنظيم، وقد يكون الرفض مؤقتاً أو نهائياً كما أن هناك حالة تغاضي، وفيما يلي شرح لذلك:

✓ **الرفض المؤقت:** يبلغ الرفض المؤقت في الحالات الآتية:<sup>2</sup>

- اقتراح التزام مشوب بمخالفات للتنظيم قابلة للتصحيح؛
- انعدام أو نقصان الوثائق الثبوتية المطلوبة؛
- نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة.

✓ **الرفض النهائي:** يعلل الرفض النهائي بما يلي:<sup>3</sup>

- عدم مطابقة اقتراح الالتزام للقوانين والتنظيمات المعمول بها؛
- عدم توفر الإعتمادات أو المناصب المالية؛
- عدم احترام الأمر بالصرف للملاحظات المدونة في مذكرة الرفض المؤقت.

ويتعين على المراقب المالي في حالة الرفض النهائي أن يرسل نسخة من الملف مرفقاً بتقرير مفصل إلى الوزير المكلف بالميزانية، ويسمح لهذا الأخير إعادة النظر في هذا الرفض عندما يقدر أن هذا الرفض مبني على عناصر غير مؤسسية.<sup>4</sup>

✓ **التغاضي:** يمكن للأمر بالصرف في حالة الرفض النهائي للالتزام بالنفقات المنصوص عليه في

المادتين 6 و7 أن يتغاضى عن ذلك تحت مسؤوليته بمقرر معلل، يعلم به الوزير المكلف بالميزانية،

<sup>1</sup> - المادة 14 من نفس المرسوم السابق.

<sup>2</sup> - المادة 11 من نفس المرسوم السابق.

<sup>3</sup> - المادة 12 من نفس المرسوم السابق.

<sup>4</sup> - المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، ج ر عدد 67، الصادرة بتاريخ 19 نوفمبر 2009.

حيث يرسل الملف الذي يكون موضوع التفاوضي مباشرة إلى الوزير المعني أو الوالي المعني حسب الحالة، وذلك حسب ما جاءت به المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414، ولا يمكن حصول التفاوضي المنصوص عليه في المادة 18 أعلاه في حالة رفض نهائي يعلن عنه بالنظر لما يلي:<sup>1</sup>

- صفة الأمر بالصرف؛
- عدم توفر الإعتمادات أو انعدامها؛
- انعدام التأشير أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به؛
- انعدام الوثائق الثبوتية التي تتعلق بالالتزام؛
- التخصيص غير القانوني للالتزام، بهدف إخفاء إما تجاوزا للإعتمادات وإما تعديلا لها أو تجاوزا لمساعدات مالية في الميزانية.

<sup>1</sup> - المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414، المرجع السابق.

## خلاصة الفصل:

تعتبر المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة، والتي يتم تطبيقها في كل الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري بصورة إجبارية فرضتها النصوص التشريعية والتنظيمية ووضحت هذه النصوص في هذا المجال الأدوات المستعملة لضبط الميزانية العامة للدولة والهيئات المحلية والتي هي أحد أهم عناصر المحاسبة العمومية، كونها تمثل الإطار الذي يبين مصادر التمويل أي الإيرادات، استخدامات الأموال العمومية أو بصورة أوضح النفقات، وكل هذا يتم بوجود أعوان يسهرون السير الحسن لهذه الحسابات، حيث يوجد في الجانب الإداري الأمر بالصرف.

أما من الجانب المحاسبي أين يتم التحصيل الفعلي للإيرادات ودفع النفقات من طرف المحاسب العمومي، ولم يتبقى سوى الجانب الرقابي أين يكون المراقب المالي و هو المكلف بالرقابة على والتأكد من صحة الحسابات، المبالغ المدرجة لتفادي حدوث الأخطاء والتجاوزات.

## الفصل الثاني

الإطار النظري معايير للمحاسبة الدولية IPSAS

في القطاع العام



**تمهيد:**

يعيش العالم اليوم في عصر العولمة التي احتلت في معظم الجوانب الحياة المختلفة، حيث شهد مجال التسيير العمومي تغيراً سريعاً في المفاهيم والأساليب والأنظمة المعمول بها، وذلك توازياً مع احتياجات الأفراد وتعدد الخدمات التي تتولاها الإدارة، وفي هذا السياق تعتبر أنظمة المحاسبة العمومية من أهم الوسائل لترشيد إدارة المال العام حيث تقع على عاتقها مسؤولية توفير البيانات والمعلومات اللازمة لصنع القرار ومع توسع حجم نشاطات الحكومة واختلاف الممارسات في المؤسسات العمومية على نظيرتها الخاصة نتجت عنه صعوبات في مختلف بلدان العالم في فهم وتفسير هذه البيانات لاختلاف مبادئ إنتاج هذه المعلومات الذي أدى إلى فرض تأسيس إطار وقواعد ومعايير مستقلة للمحاسبة في القطاع العام لتسهيل عملية عرض البيانات المحاسبية وتوفير معلومات مالية دقيقة وشاملة وموثوق بها وللحفاظ على المال العام.

ويتضمن هذا الفصل مايلي:

- ❖ المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.
- ❖ المبحث الثاني: إصدارات واستخدام المعايير المحاسبية الدولية
- ❖ المبحث الثالث: إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

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

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى ماهية المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لدى قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مباحث حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى مفهوم المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أما في المطلب الثاني إلى دور أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية أما المبحث الأخير إلى إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

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

طرحت فكرة التوافق والتوحيد المحاسبي لعدة سنوات في كلا القطاعين العام والخاص، غير أن المحاسبة في القطاع الخاص تلت الحظ الأكبر أما في الآونة الأخيرة زاد الاهتمام بالقطاع 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 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>

<sup>1</sup> - القاضي حسن، حمدان مأمون، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2011، ص 103.

<sup>2</sup> - مانع الصيغ عبد الحميد، المحاسبة الدولية الإطار النظري والتطبيق العملي، دار الكتاب، ط 2، صنعاء، اليمن، 2009، ص 42.

<sup>3</sup> - الجزراوي إبراهيم محمد علي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثني للعلوم الإدارية، مجلد 2، العدد 3، العراق، 2012، ص 148.

## 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>1</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 معالجتها للأموال المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي صدرت عن مؤسسات القطاع العام.<sup>2</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>3</sup>

في هذا الإطار يمكن إعطاء تعريف محدد للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام حيث تعرف بأنها: "عبارة عن مجموعة من الإرشادات والمقاييس المرجعية والمحددة، يقوم المحاسب بالاستناد إليها في إنجاز مختلف أعماله من قياس وعرض وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للشروع".

<sup>1</sup> - لعلايبي مالك، زرقين عبود، إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، العدد 15، 2016، ص 331.

<sup>2</sup> - خبيطي خيضر، مونه يونس، آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائر، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 2، الجزائر، 2016، ص 99.

<sup>3</sup> - مرغيت عبد الحميد، محاضرات حول أساسيات المحاسبة العمومية، غير منشور، جامعة الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، 2015، ص 69.

**المطلب الثاني: دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية****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 وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي حيث يتم مقارنتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ويتم تعديلها لتناسب مع خصوصيات منشآت القطاع العام، كما يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن يحافظ قدر المستطاع على المعالجة 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 العالم 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>

<sup>1</sup> - الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي

للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، ج1، عمان، الأردن، 2008، ص 26.

<sup>2</sup> - نفس المرجع، ص 04.

- 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.

### المطلب الثالث: إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

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

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

- 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 لئلا سارية ماعدا المعيار 15 IPSAS المتعلق بالأدوات المالية: العرض والإفصاح.
  - أدلة الممارسات الموصى بها Recommended practice guidelines والتي يتم اختصارها 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.
  - دراسات لتوفير النصائح في قضايا التقارير المالية في القطاع العام، وتستند إلى دراسة أفضل الممارسات والأساليب الأكثر فعالية للتعامل مع القضايا ذات العلاقة.
  - 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 جعرات، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام ، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS-IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات، جامعة ورقلة، الجزائر، (24-25) نوفمبر 2014، ص 16.

## الجدول رقم 01: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

المعيار 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، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	IPSAS 3
The effects of change in exchange rates.	أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	IPSAS 4
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 المشاركة	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 propety	العقارات الاستثمارية	IPSAS 16
Proprety , plant , and equipment	الممتلكات والمصانع 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	الافصاحات عن الأطراف ذات	IPSAS 20

	العلاقة	
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	IPSAS 22
Revenue from non-exchange transaction (taxes and transfers)	الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	IPSAS 23
Presentation of budget 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 الطالبين بالاعتماد على إصدارات الاتحاد الدولي للحاسبين/ مجلس معايير

المحاسبة الدولية في القطاع العام.

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

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

المعايير:

يقصد بالمحاسبة العمومية لئى 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>.

### المبحث الثاني: إصدارات واستخدام المعايير المحاسبة الدولية

#### المطلب الأول: كيفية إصدار المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

- يسبق نشر معيار للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام سلسلة من الدراسات التي ينشرها مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام التي تركز على المواضيع المثيرة للجدل، على التعريفات، وعلى معايير الاعتراف وساميات المحامية، وتستكشف هذه الدراسات أيضا ممارسات عدة بلدان وتواجه تحليلا متعمقا للمفاهيم والحلول، ويمكن اختصار مراحل إعداد المعايير في المراحل التالية:<sup>3</sup>
- إجراء مجموعة من الدراسات والدراسات لاستكشاف ممارسات المحاسبة الوطنية في العديد من البلدان وتبادل الآراء مع واضعي معايير المحاسبة الوطنية بشأن قضايا المحاسبة المثيرة للجدل في القطاع العام؛
  - مراجعة البيانات الصادرة من الجهات التي لها علاقة بالمحاسبة، ولاسيما تلك الصادرة عن مجلس IASB، وهيئات المحاسبية المهنية الأخرى؛
  - تشكيل فرق العمل التي تقوم بتوفير مدخلات للمجلس بشأن مشروع ما؛
  - نشر مسودة عرض ED بغية الحصول على تعليقات الجمهور، بحيث لا تقل فترة التعليقات عن مدة أربعة أشهر، وتتضمن أساسيا الاستنتاجات، وقد تكون مسودة العرض ED مسبوقة بورقة استشارية CP؛

<sup>1</sup> - المادة 01 من قانون رقم 90-21 المرجع السابق.

<sup>2</sup> - خبييطي خيضر، مونه يونس، المرجع السابق، ص 100.

<sup>3</sup> - Thomas Mülle-Marques Berger, op.cit. 2012.p 28.



- تأخذ في الاعتبار جميع التعليقات الواردة خلال فترة التعليق على أوراق المناقشة ومسودة العروض وإجراء التعديلات على المعايير المقترحة حسب الضرورة (عند الاقتضاء)؛
- بعد القيام بالتعديلات اللازمة، يجتمع أعضاء المجلس ويقومون بنشر مسودة تعرض على الجمهور، قبل إقرار معيار IPSAS رسمياً، بحيث إذا حظي على موافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل يتم إصداره؛
- إصدار معيار IPSAS المنضمين نتائج الدراسات، ويعرض مراحل عملية إعداد المعيار، ويرر الخيارات المتعددة.

تجدر الإشارة إلى أن مجلس المعايير يتيح للأطراف المهتمة (بما في ذلك المنظمات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين، ومدققي الحسابات، والذين يحضرون للمعايير (بما في ذلك وزارات المالية، واضعي المعايير والمحاسبين) فرصة التعليق على المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، ويتشاور أيضاً مع الفريق الاستشاري المعني بالمشاريع الرئيسية والمسائل التقنية والأولويات في برنامج العمل.

### المطلب الثاني: أساليب تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

اكتسبت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مكانتها وحظيت بالقبول من قبل مختلف الدول، بل إنه يمكن القول بأنها أصبحت المرجع الأبرز والأهم للمحاسبة العمومية على مستوى العالم، وما كان لهذه المعايير أن تنبوا هذه المكانة السامقة إلا نتيجة للمزايا التي تحققها. ولعل من أهم مزايا المعايير الدولية أنه يتم إصدارها وتحديثها بشكل دوري، وذلك بعد القيام بدراسات ومناقشات من طرف نخبة من خبراء المحاسبة من شتى أنحاء العالم لضمان عالية هذه المعايير واستيعابها للبيئات المختلفة وتنوع قوانينها وأعرافها وتطبيقاتها. كما أن هذه المعايير، المستوحاة بشكل كبير من معايير المحاسبة الدولية IFRS المخصصة للشركات، تراعي النماذج الحياة الحوكمة الرشيدة في القطاع العام، والتي تسعى لإقرار أنماط جديدة لقياس الأداء، والإفصاح عن معلومات مالية شفافة وملائمة، ومساءلة مسيري المال العام، ناهيك عن نشر التقارير الرقابية وفق أسس وقواعد محددة.

وبشكل عام، يمكن أن تستند إستراتيجية تطبيق المعايير على أحد ال نهجين، "نهج الانفجار الكبير أو النهج المرهلي"<sup>1</sup>

<sup>1</sup>- Abdul Khan and others, **Iceland Technical Assistance Report - IPSAS in Iceland: Towards Enhanced Fiscal**, 2014, P 36.

✓ نهج الانفجار الكبير أو "التحول الكامل": يترتب عن هذا النهج التحول من النظام المحاسبي السابق للمعايير المحاسبية الدولية إلى الامتثال الكامل لمعايير IPSAS بدءاً من تاريخ معين.

✓ النهج المرحلي التحول التدريجي: ينطوي النهج المرحلي على التنفيذ التدريجي للتحسينات في تسلسل مخطط له، بهدف تلبية متطلبات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلى أقصى حد ممكن عملياً، بنهاية المرحلة النهائية.

ويعد نهج التحول التدريجي هو الأنسب، خاصة عندما يجري تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتوحيد القوائم المالية على مستوى الحكومة عبر مراحل.

ومن شأن إتباع نهج التحول الكامل، الذي يتم بموجبه تنفيذ جميع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية أو معظمها في تاريخ محدد، أن ينطوي على مخاطر ويمكن أن يؤدي إلى تأخير كبير إلى أن يتم الانتهاء من جميع الاستعدادات والتحضيرات للتنفيذ الكامل، وعلى النقيض من ذلك، من شأن إتباع نهج تدريجي أن يتيح تلبية بعض متطلبات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الأجل القصير، مع التنفيذ التدريجي للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على المدى المتوسط، ومن شأن إتباع المنهج المرحلي أن يتيح الوقت أيضاً لبناء المهارات والخبرات المتصلة بالمعابر العامرية الدولية في القطاع العام تماشياً مع وتيرة التنفيذ. وبالنظر إلى الإطار الحالي للمحاسبة على أمام الاستحقاق ونظم تكنولوجيا المعلومات المعمول بها وقدرات الموظفين، فإن النهج المرحلي الذي يسمح من م عابنة وسد الثغرات المحددة في المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتحسين نوعية المعلومات المحاسبية تدريجياً خلال مرحلة التنفيذ، سيكون مناسباً<sup>1</sup>

**المطلب الثالث: أمثلة عن بعض الدول التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام**

إن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يكتسب زخماً في جميع أنحاء العالم، حيث استثمرت العديد من الدول في إصلاح أنظمتها المحاسبية في القطاع العام، والتي غالباً ما يشار إليها

<sup>1</sup> - Idem.

باسم التسيير العمومي المالي الجديد،<sup>1</sup> حيث بين الاستبيان الذي قام به الباحثين & Rolles Christiaems, Reyniers أن هناك عدد قليل من دول الاتحاد الأوروبي التي لا تزال تستخدم الأساس النقادي (مثل اليونان، وبعض المناطق في ألمانيا)، في حين تعليق الدول الأخرى معايير المحاسبة الدولية IFRS أو IPSAS<sup>2</sup> كما هو الحال في (فرنسا، ليتوانيا، السويد، سويسرا، المملكة المتحدة)، وقد خطت هولندا والترويج للمضي قدما نحو تحقيق التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

وفيما يتعلق بتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام فقد قامت الكثير من الدول في جميع أنحاء العالم بشبابها، وهناك من تنوي تبنيها ووضعت خططا واضحة للتحويل إليها عن قريب، ومن بين هذه الدول نذكر ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:<sup>3</sup>

- ✓ نيوزيلندا: اعتمادات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في عام 2014 مع بعض الاستثناءات، والتي كانت تعتمد سابقا على معايير IFRS.
- ✓ سويسرا والنمسا: أدخلت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مع بعض الاستثناءات.
- ✓ المملكة المتحدة وأستراليا: اعتمدت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS مع بعض التحسينات.
- ✓ الولايات المتحدة الأمريكية: تشجع الولايات المتحدة الأمريكية معايير وطنية منسقة على نطاق واسع مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.
- ✓ كما لوحظ تقدم جيد في البرازيل وشيلي واندونيسيا وكوريا وماليزيا والفلبين.

وقد نفذت غالبية دول الاتحاد الأوروبي مثل البرتغال، الدانمرك، وفنلندا المحاسبية على أساس الاستحقاق في حكوماتها المركزية، ولكنها لا تعتمد إصلاح أنظمتها المحاسبية وفقا لنموذج المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام. وفي السنوات الأخيرة، شرعت دول نامية كثيرة واقتصاديات ناشئة أيضا في مسارات إصلاح مماثلة، فعلى سبيل المثال، البلدان الأفريقية التي كانت في طليعة تبني

<sup>1</sup>- Guthrie J: 0. Olson: C. Humphrey. Debating developments in new public financial management: The limits of global theorising and some new ways forward Financial Accountability & Management, 153-). 1999.

<sup>2</sup>- Christinens, J, Reyniers, B. & Rolle, C. op.cit.

<sup>3</sup>- ACCA IPSAS implementation: current status and challenges. p14. Available at: <https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA/Global/Technical/pubsect/pi-IPSAS/implementation-cunet-Status-challenges.pdf>.

المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مثل غانا ونيجيريا وجنوب أفريقيا قررت الاعتماد الجزئي للمعايير، أما تنزانيا فقد اعتمدت المعايير كاملة، أين قام البنك الدولي وصندوق النقد الدولي برعاية التطورات الرئيسية في ممارسات المحاسبة العمومية، بما في ذلك اعتماد المحامية على أساس الاستحقاق ونشر نظم معلومات الإدارة المالية المتكاملة، مع احترام العديد من الدول مثل زامبيا وزيمبابوي اعتماد المعايير رسمية كجزء من برامج إصلاح الإدارة المالية، وقد تم تمويل بعض الحوافز والبرامج الخاصة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إفريقيا من قبل الجهات المانحة وقد اعتمدت بلدان جنوب آسيا أو تعترف أولاً تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفقاً للأساس النقدي كخطوة نحو التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفقاً للأساس الاستحقاق (ولكن لا تعتمد بالكامل)<sup>1</sup> كما بدأت بعض الدول العربية بالتخطيط التنبئي هذه المعايير هي الأخرى، فمن بين الدول الأعضاء في جامعة الدول العربية الـ 22، تطبيق خمس حكومات مركزية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وهي كل من: المغرب، الكويت، الإمارات العربية المتحدة، الأردن، وجزر القمر، وذلك حسب الإعلانات الرسمية الصادرة عن وزارات المالية في هذه الدول. ومن الجدير بالذكر أنه على الرغم من أن هذه الحكومات المركزية تقوم بتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق على قوائمها المالية، إلا أنها حافظت على ميزانياتها وفقاً للأساس النقدي أو الأساس النقدي المعدل، وتبين هذه الحكومات المركزية العربية إحراز تقدم يبعث على الأمل في برامج تبني معايير IPSAS وفقاً للأساس الاستحقاق، التي أدت حتى الآن إلى تحديث القوانين واللوائح ذات الصلة، وإعادة تصميم محمد الحسابات، وتطوير سياسات وعمليات محاسبية جديدة، وتنفيذ، نظم معلومات الإدارة المالية.<sup>2</sup>

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

لقد تطورت المحاسبة العمومية تبعاً 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.

<sup>1</sup> Adhikari, P.: F. Mellemvik. The adoption of IPSASs in South Asia: a comparative study of seven countries. Research in Accounting in Emerging Economies, 2010.p 10.

<sup>2</sup> Accrual accounting is for the public sector too "A perspective for Arab central governments". Deloitte. A Middle East Point of View. 2015. Available at: <https://www2.deloitte>.

## المطلب الأول: التطور التاريخي لنظام المحاسبة العمومية

مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل مختلفة منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي وشملت هذه المراحل ما يلي:<sup>1</sup>

### أولاً: مرحلة الاحتلال من 1862 إلى 1962

كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضع للنظام الفرنسي حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتعليمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا لاسيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 مايو 1862 المتضمن تعليم المحاسبة بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1430 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.

### ثانياً: مرحله 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 تكييها مع الواقع الجزائري ولعل أهم نص تنظيمي هو المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد للالتزامات ومؤسسات 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.

### ثالثاً: 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.

<sup>1</sup> - محمد مسعي، المرجع السابق ، ص 9-11.

### رابعاً: 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 .

### خامساً: مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي (1995 إلى 2006)

شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد فجددت 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>

### المطلب الثاني: دواعي إصلاح نظام المحاسبة العمومية

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 مجسداً في مدونة حسابات الخزينة عاجزاً عن تأدية الدور المنوطة به رغم التعديلات التي مسته نظراً لعدة نقاط منها أساساً:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - خيضر خبيطي، بونس مونه، آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة

العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، الجزائر، العدد 02، 2016، ص 15.

<sup>2</sup> - عبد السميع رويعة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، مداخلة في المؤتمر

العلمي الدولي حول الإصلاح العذاب في الجزائر، 29-30 نوفمبر، جامعة بورقولة، 2001، ص 05.

أ - المدونة لا تعطي نظرة شاملة حول ذمة الدولة:

حيث تقتصر على التقيد المحاسبي في إطار المحاسبة الحالية للدولة على تسجيل عمليات الصندوق أي العمليات الخاصة بتحصيل الإيرادات ونفع النفقات المدرجة ضمن تنفيذ قانون المالية، فمدونة حسابات الخزينة تقدم 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 ترقيم حسابات المدونة:

إن ترقيم حسابات المدونة نظام تنقصه المرونة فالاعتماد على الترميم الخطي أثر سلبي على تجانس ووحدة 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 الأمور التي يصعب من عملية التحليل والمقارنة المحاسبية.<sup>1</sup>

ثانيا: حتمية الاستجابة للمعايير المحاسبية

يتضمن الإطار المحاسبي الحالي للمحاسبة العمومية رقائص عديدة لا تتماشى وشروط دخول الجزائر في اتفاقيات وعلاقات مع عدة دول ومنظمات دولية، فهي مجبرة على الاستجابة إلى المعايير

<sup>1</sup> - رادية ضريفي، أمال حاج جاب الله ، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 07، جامعة الأغواط، 2003، ص 219.

الدولية في مجال المحاسبة العمومية، هاتك المعايير من شأنها تحي لغة التخاطب وبالتالي تسمح بإجراء مقارنات بين مختلف الدول وهو مالا يسمح به الإطار المحاسبي الحالي نظرا لصعوبة إدماج محاسبة الدولة ضمن المحاسبة الوطنية التي تعد أحد أهم وسائل المقارنة الدولية.

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

### ثالثا: ضرورة احترام المبادئ الأساسية للتسيير العمومي

يتميز التسيير العمومي بتعدد المصادر، فعند البحث عن أهم العدادات أو جذور التسيير العمومي يمكن فكرة القانون العام، الاقتصاد العمومية علم اجتماع المنظمات والعلوم السياسية، وهنا تبرز إحدى أهم مقومات التسيير العمومي ألا وهي الشرعية الدولية التي يتمتع قضاؤها بالاستقلالية في قراراته من السلطة تجعل قرارات القاضي عادلة حسب ما تقصه 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.

#### أولا: 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>

<sup>1</sup> - عبد السميع روبينة، المرجع السابق، ص 06.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص 07.

<sup>3</sup> - لمين رزوي، محمد عمرون، اتفاق إصلاح نظام المحاسبة الصوتية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضييف المسيلة، 2015، ص 25.



**ثانيا: تغيير أساس القياس المحاسبي**

نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على أساس التقدي، حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن الالتزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة، لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الأمانة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول و الإهتلاكات ومتابعة المخزونات من جهة أخرى، لذا يتوجب تعطيل أساس القيام بالتحويل إلى الاستحقاق المحاسبي.<sup>1</sup>

**ثالثا: تخفيف مركزية السلطة**

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

**رابعا: التأهيل العلمي والعملية للمحاسب**

المحاسب هو المعنى 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>

- وعقد الدورات التدريبية و ورشات العمل للمحاسبين ومدقي 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.

<sup>1</sup> - لمين رزقي، محمد عمرون، المرجع السابق، ص 25.

<sup>2</sup> - حسن زلفي أحمد عشان، تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفنية بأسلوب موازنة البرامج و أداء، م ذكره ماجستي، جامعة القاهرة، مصر، ص 56.

<sup>3</sup> - الزين م نصوري، متطلبات تطبيق معايير م حاسبة الدولية في الجزائر ، مجلة الدراسات المعاهد والمالية، العدد 02، المركز الجامعي الوادي، 2011، ص 93.

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

#### خامسا: 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 إعمادات مالية كبيرة وكقاعات عالية من أجل نجاحه.

#### سادسا: إدخال تقنيات وتكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية

في ظل توحيد لغة التخاطب والمقارنة على المستوى الدولي، لا يتم هذا إلا عن طريق توافر قدرة تكنولوجية كافية وفعالة لوضع خطة سليمة ودقيقة للتطبيق معايير القطاع العام ولأن استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية يزيد 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>

<sup>1</sup> - هند حمادي، إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص دراسات محاسبة وجباية معمة، جامعة ورقلة، 2013، ص 23.

## خلاصة الفصل:

نستخلص من هذا الفصل أن للنظام المحاسبي للدولة قدرة على تلبية احتياجات مستخدمي القرارات المالية ويعتمد على الأساس الاستحقاق المحاسبي الذي يعتبر ملائماً وقابلاً للتطبيق في المحاسبة وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ومن أجل نجاح مسار العمل المحاسبي في القطاع العام يجب العمل على توفير المقومات اللازمة لذلك وتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

تطبيق IPSAS تؤدي إلى تحقيق وإنجاز أهداف منشودة ومطلوبة ولها دور في تعزيز تطور المساءلة العامة والشفافية المالية ومحاربة الفساد، كما لمعايير المحاسبة للقطاع العام دور في الرقابة المالية في القطاع الحكومي ويشمل ذلك مدى الحاجة لوضع معايير الرقابة المالية والتنسيق مع المنظمات الدولية.

## الفصل الثالث

الدراسة الميدانية حول متطلبات إصلاح نظام المحاسبة

العمومية في الجزائر

**تمهيد:**

بهدف تحديد اثر الذي ينجم عن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية وعليه تم إجراء دراسة ميدانية لمديرية الإدارة المحلية ومنه سوف نحاول من خلال هذا الفصل معاينة الواقع العملي من خلال إسقاط الجانب النظري على ارض الواقع وكذا تحديد اثر العمل بهذه المعايير في الرفع من مستوى الممارسة المحاسبية في القطاع العام من خلال الوقوف على دواعي وأهداف تبني هذه المعايير من خلال استعمال وسائل البحث العلمي لجمع البيانات والمتمثلة في الاستبيان من اجل اختبار مدى إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية من خلال الباحث التالية:

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

المبحث الثاني: عرض وتحليل الدراسة

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات

**المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة****المطلب الأول: تعريف بمديرية الإدارة المحلية**

إن الإدارة العامة على مستوى الجماعات المحلية أو كما تعرف أيضا بعدم التركيز الإداري تتشكل من أجهزة هذا من أجل توزيع الاختصاصات على أعضاء السلطة، ويكون هذا التوزيع أما بنص قانوني أو عن الرئيس الإداري إلى المرؤوس الإداري، وتكون هذه الأجهزة موضوعة تحت سلطة الوالي أي كل عمل يكون له علاقة وتحت توجيه وإشراف من الوالي.

**أولا-تعريف بمديرية الإدارة المحلية لولاية عين تموشنت:**

هي إدارة عمومية تحت سلطة وزارة الداخلية والجماعات المحلية، ظهرت بدايتها بمرسوم رقم 09/582 المؤرخ في 29 فيفري 1990، الذي يحدد هيئات الإدارة المحلية في الولاية.

وتعتبر مديرية الإدارة المحلية من بين أهم المديريات الرئيسية والعريقة على مستوى الولاية، مما تقدمه من مهام لصالح الموظف والمواطن خاصة من ناحية التسيير الإداري.

**المطلب الثاني: مهام الإدارة المحلية**

إن مديرية الإدارة المحلية تمثل وزارة الداخلية، وذلك لإشرافها على تسيير ملفات مستخدمي الولاية وبلدياتها، وترابطها علاقة بالمواطن كوسيلة بينهما من حيث إنجاز المشاريع الإدارية، ويتم من خلالها تحديد المناصب المالية الممكنة وتقديم الدعم المالي لجميع بلديات الولاية.

وتتكفل مديرية الإدارة المحلية بما يلي:

- تدرس وتطور كل عمليات تحسين مستوى المستخدمين وتكوينهم.
- تجمع كل الوثائق الضرورية لسير مصالح البلديات سيرا منتظما وتحللها وتوزعها.
- تقوم بكل دراسة وتحليل إمكانات الولاية والبلديات من دعم مواردها المالية وتحسينها.
- تدرس الميزانيات والحسابات الإدارية في البلديات والمؤسسات العمومية وتوافق عليها.
- تعد مع المصالح الأخرى المعنية ميزانية التسيير وميزانية التجهيز في الولاية، كما تسهر على تنفيذها حسب الكيفيات المقررة.

- تدرس وتقترح وتضع كفاءات تسيير المستخدمين المعنيين لدى المصالح المشتركة في الولاية والبلدية.

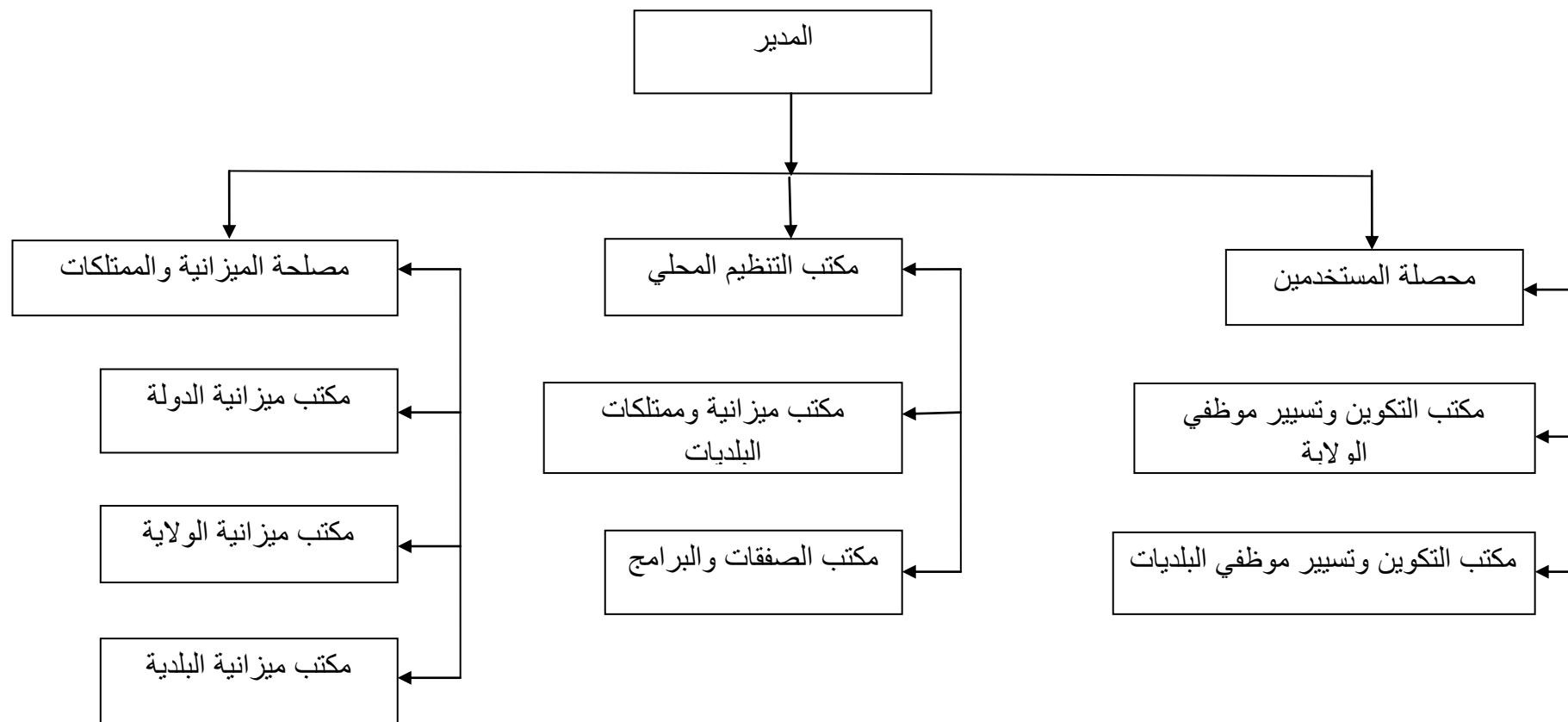
من خلال كل هذه المهام يتضح أن مديرية الإدارة المحلية بالولاية تقوم بدور المراقبة، المنسق والموجه بين مختلف إدارات ومصالح الولاية والدائرة والبلدية، ففي المراقبة يتمثل دورها في برمجة التكوين المستمر لفائدة موظفي البلديات والولاية، لرفع من كفاءتهم المهنية وجعلهم على مقربة من النصوص القانونية إضافة إلى مواكبة ومسايرة التحولات التي تمر بها الجزائر.

بالإضافة إلى ذلك، تسهر على تثمين ممتلكات البلديات لمنتجة وغير منتجة، من خلال عملية التحسين الدوري لأثمان إيجار ممتلكاتها، وإبرام عقود الامتياز لسير مراقفها العامة، أما الدور الذي تلعبه هذه المديرية في التنسيق، باعتبارها حلقة وصل بين البلديات والوزارة الداخلية والجماعات المحلية، وذلك لتزويد هذه الأخيرة بكل المعلومات التي تخص البلديات، كتبليغها بحالة وعدد البلديات التي لديها عجز مالي في ميزانيتها، لإشرافها مباشرة على ملف تصفية ديون البلديات، لإشراف على توزيع التجهيزات والحافلات الممنوحة من طرف وزارة التضامن الوطني للبلديات على غرار حافلات النقل المدرسي.

ثالثا: مصالح مديرية الإدارة المحلية لولاية عين تموشنت وهي:

- مصلحة المستخدمين (الموظفين).
- مصلحة التنشيط المحلي والصفقات والبرامج.
- مصلحة الميزانية والممتلكات.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي والتعداد البشري لمديرية الإدارة المحلية





**أولاً: التنظيم الهيكلي لمديرية الإدارة المحلية لولاية عين تموشنت:**

تتكون مديرية الإدارة المحلية من ثلاثة مصالح أساسية، نجد في كل مصلحة مكاتب تسيير من قبل مدير معين بموجب مرسوم رئاسي، وتتمثل هذه المصالح من:

**1 مصلحة المستخدمين في الولاية:**

مهمتها تقوم بتوظيف المستخدمين التابعين للولاية والدوائر، والموظفين التابعين لوزارة الداخلية على المستوى المحلي تتكون من مكاتبين هما:

- مكتب تكوين وتسيير موظفي الولاية.
- مكتب تكوين وتسيير موظفي البلديات.

**2 مصلحة التنشيط المحلي:**

تقوم بتابعة ومراقبة حركة البلديات، منه الإشراف على الدوائر والبلديات التابعة للولاية والإشراف على مستوى الولاية أيضا في نفس الوقت، وذلك عن طريق مراقبة مصالحها وأموالها، ودراسة الميزانية ومراقبتها إلى غاية تنفيذها، أي كل أمالك البلديات تسيير من طرف المصلحة من حيث الجانب المالي وجانب الأملاك وإضافة إلى أنها تقوم بمتابعة ومراقبة الصفقات التابعة للولاية التي تهتم بالقطاعات الداخلية والجماعات المحلية والاتفاقات المبرمة من طرف البلديات مثال: الإنجاز والتوريد وتتكون بدورها من مكاتبين:

- مكتب الميزانية وممتلكات البلدية: تهتم بكل ما يتعلق بالميزانية والممتلكات العقارية والمنقولة للبلدية.
- مكتب الصفقات والبرامج: هذا المكتب ينقسم إلى قسمين هما:

- صفقات تابعة للولاية (مسجلة في ميزانية الولاية).

- مراقبة الصفقات التي تبرمها الولاية في جميع النشاطات إذا كانت مطابقة للقوانين المعمول بها أولا.

**3 مصلحة الميزانية والممتلكات:**

تهتم بكل النفقات التي تتعلق لهذه المصلحة وتنقسم إلى ثلاثة مكاتب وهي:

- **مكتب ميزانية الدولة:** يقوم بتحضير ميزانية الولاية وتقسيمها على القطاعات المعنية بالأمر، وتكون الميزانية مخصصة من الوزارة الداخلية والجماعات المحلية سنويا تقوم بتوزيعها على مختلف واليات الجزائر، ثم تقوم الولاية بتوزيعها على قطاعات معينة وتابعة لها مثال: أجور الموظفين، نفقات خاصة بتسيير الولاية: خدمات، ترميم...  
• **مكتب ميزانية الولاية:** هي ميزانية خاصة بالولاية، ك شراء ألبسة خاصة لحراس الأمن للولاية، نفقات خاصة بتسيير الولاية، أجور تابعة لميزانية الولاية للموظفين غير مرسمين، بناء طرقات، بناء مستشفيات.....  
• **مكتب الممتلكات:** هي جميع ممتلكات الولاية، تتكفل بميزانية الولاية ودوائرها وبلدياتها مثل صيانة مباني خاصة بإطارات الولاية، حظيرة السيارات ....

### المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

تحتوي مختلف الوسائل والإجراءات المعتمد عليها من خلال تبين منهجية الدراسة، مجتمع الدراسة، عينة الدراسة، إضافة إلى مختلف الأدوات الإحصائية.

#### المطلب الأول: منهجية الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى كيفية الحصول على البيانات التي يتم استعمالها في التحميل الإحصائي اعتمادا على منهج دراسة الحالة.

##### أولا: مجتمع الدراسة

تم توزيع استبيانات الدراسة على عينة تمثل موظفي الإدارة المحلية لولاية عين تموشنت.

##### ثانيا: عينة الدراسة

تم اختيار عينة مكونة من 40 مفردة من مجتمع الدراسة تم توزيع الاستبيان عليها، حيث تم استرجاع 34 استبيان وقد وزعت هذه الاستبيانات على موظفي إدارة المحلية.

الجدول رقم 02: الإحصائيات الخاصة بالاستبانة

الاستبانة	التوزيع التكراري	النسبة
الاستبيانات الموزعة	40	%100
الاستبيانات غير المسترجعة	6	%15
الاستبيانات المسترجعة	34	%85

المصدر: من إعداد الطالبتين

ثالثا: أداة الدراسة

لتحقيق هدف الدراسة والإلمام بجوانب الموضوع تم تصميم استبيان والاستعانة على كآداة من أدوات جمع البيانات، حيث تم صياغة نموذج من الأسئلة، وقد تم إعداد الإستانة والتي تتكون من أربع محاور كما يلي:

المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

المحور الثاني: متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية

المحور الثالث: معوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية

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

وقد تم استعمال سلم لكارث متدرج من 5 نقاط حيث الدرجة "5" تعني موافق تماما والدرجة "1"

تعني غير موافق تماما، وقد تم حساب المدى على النحو التالي:

$$\text{المدى} = 5 - 1 = 4 \text{ (أعلى قيمة - أدنى قيمة).}$$

عدد الفئات = 5 (حسب مقياس لكارث الخماسي المستخدم في الدراسة).

$$\text{طول الفئة} = 4/5 = 0.8 \text{ (المدى/ أكبر قيمة في المقياس)}$$

\*إضافة هذه القيمة (0.8) إلى أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس وهي واحد صحيح)، وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية والجدول التالي يمثل التوزيع لسلم لكارث:

الجدول رقم 03: جدول التوزيع لسلم لكارث

الفئة	11.8-1[62]	12.6-] 1.8	]3.40-2.6]	]4.2-3.40]	[5-4.2]
الدرجة	1	2	3	4	5
درجة الموافقة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما

المصدر: من إعداد الطالبتين

#### رابعا: الأساليب الإحصائية المعتمدة.

تم تفرغ وتحميل الاستبيان اعتمادا على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **Statistical package force social sciences (spss)(ver 20)** وقد تم الاستعانة على بعض الأدوات الإحصائية التالية:

- ✓ **النسب المئوية:** وهذا لمعرفة نسبة أفراد العينة الذين اختاروا كلّ بديل من بدائل أسئلة الاستبيان، وتحسب بقسمة عدد التكرارات الموافقة لعبارة ما على عدد أفراد العينة.
- ✓ **الوسط الحسابي:** إنّ الوسط الحسابي هو القيمة التي تقع في منتصف البيانات، بحيث يكون مجموع القيم الواقعة قبله مساويا لمجموع القيم الواقعة بعده، ويحسب بالعلاقة التالية:

- ✓ **الانحراف المعياري:** يعتبر الانحراف المعياري من أكثر المقاييس التشتت أهمية لأهم مفهوم جبري محدّد بدقّة، وهو أقوى مقاييس التشتت حساسية وأكثرها شيوعا، والفكرة الأساسية لهذا المقياس هي أنّه بدلا من إهمال الإشارات الجبرية عند حساب الانحراف المتوسط نحاول التخلّص من هذه الإشارات بطريقة أخرى أكثر صلاحية، وذلك بتربيع الانحرافات، ويحسب بالعلاقة التالية:

- ✓ اختبار ألفا كرونباخ (Crambach'Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة؛
- ✓ معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط: يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين، وقد تم استخدام حساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي لإستبانة الدراسة.

ويحسب بالعلاقة الإحصائية التالية:

- ✓ اختبار كولموجروف-سميرنوف: وذلك لاختبار التوزيع الطبيعي الذي يمكننا معرفة نوع الاختبارات الواجب استخدامها عند اختبار الفرضيات.
- ✓ اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test) لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى الدرجة المتوسطة وهي 3 أم زادت أو قلّبت عن ذلك، وقد تم استخدام هذا الاختبار لمتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة.

### المطلب الثاني: صدق وثبات الإستبانة

#### أولاً: صدق الإستبانة

يقصد بصدق الإستبانة قياس أسلحة الإستبانة ما وضعت لقياسه، وقد تم التأكد من صدق الإستبانة بطريقتين بما:

- 1 **صدق المحكمين:** تم عرض أسلحة الاستبيان حتى مجموعة من الأساتذة المحكمين، بكمية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، متخصصين في المحاسبة والمالية واستناداً على الملاحظات تم تعديل الاستبيان.
- 2 **صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان:** تم التأكد من صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان وذلك بحساب معامل الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية لمفرع والمحور التابعة له كما يلي:

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

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

الجزائر.

**الجدول رقم 04: الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول**

الرقم	الفقرة	معدل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	المحاسبة العمومية تخدم نشاطا معيناً هو النشاط الحكومي	0.524	0.001
02	ليس للمؤسسات العمومية الإدارية في الجزائر ميزانية محددة تقوم باستغلالها.	0.361	0.036
03	نظام المحاسبة العمومية لا يعطي تقييماً حقيقياً لأداء المؤسسة الحكومي، ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي .	0.648	0.000
04	يرتكز نظام المحاسبة العمومية الحالي في إعداد الموازنة على أساس الاستحقاق فقط دون إعطاء أهمية للأساس النقدي مما يجعلها غير كافية لفهم وضعية المؤسسة.	0.656	0.000
05	نظام المحاسبة العمومية يقوم باستخدام مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية من أجل إعطاء بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.	0.238	0.175
06	مدونة حسابات نظام المحاسبة العمومية الحالي غير مرنة أدت إلى عدم توازن حسابات الميزانية لاحتوائها على مجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة.	0.535	0.001
07	نظام المحاسبة العمومية لا يضمن التسيير الفعال للإدارات العمومية نتيجة النقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي.	0.674	0.000
	<b>واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر</b>	<b>0.865</b>	<b>0.000</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج spss

يبين الجدول رقم 4 معاملات الارتباط بين فقرات المحور الأول من الاستبيان والدرجة الكلية لفقراته

بحيث تتراوح ما بين 0.238 للفقرة الخامسة كأدنى قيمة و 0.674 للفقرة السابعة كأقصى قيمة له،

بحيث الفقرة الخامسة ليس لها دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بحيث بلغت sig الإحصائية لهذه الفقرة 0.175 بعكس الفقرة السابعة التي لها دلالة وذلك عند مستوى دلالة معنوية 0.05 و بالنسبة للفقرة الثانية ليس لها دلالة إحصائية عند مستوى معنوي 0.05 حيث بلغت sig الإحصائية 0.036، وبلغ معامل الارتباط الكلي لل فقرات 0.865 عند مستوى دلالة 0.01 مما يدل أن هناك ارتباط موجب، وأن الفقرات المحور الأول صادقة في قياس ما وضعت لقياسه.

#### الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

يوضح الجدول رقم (05) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني متطلبات إصلاح نظام الحاسبة العمومية.

#### الجدول رقم 05: الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الرقم	الفقرة	معدل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	يتطلب نظام المحاسبة العمومية بيئة اقتصادية ومالية ملائمة ليستجيب لمتطلبات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام.	0.680	0.000
02	إصلاح نظام المحاسبة العمومية يتطلب الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات في المستويات الحكومية.	0.697	0.000
03	من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية إدخال تقنيات وتكنولوجيا اتصالات حديثة.	0.817	0.000
04	تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة.	0.728	0.000
05	وضع أسس قانونية تركز عليها المؤسسات العمومية والتي من بينها قانون المحاسبة العمومية ضروري من اجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.	0.842	0.000
06	يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد لمحاسبة العمومية إصلاح للإدارات العمومية.	0.584	0.000
07	تأهيل و تدريب العاملين في القطاع الحكومي من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ليتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية	0.734	0.000

		للقطاع العام	
0.040	0.354	دراسة و تشخيص النظام المحاسبي المعمول به و تحديد مزاياه و أوجه القصور فيه من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام	08
0.000	0.850	متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج spss

يبين الجدول رقم 5 معاملات الارتباط بين فقرات المحور الثاني من الاستبيان والدرجة الكلية لفقراته بحيث تتراوح ما بين 0.354 للفقرة الثامنة كأدنى قيمة و 0.842 للفقرة الخامسة كأقصى قيمة له، بحيث الفقرة الثامنة لها دلالة إحصائية عند مستوى دلالة معنوية عند 0.05 والفقرة الخامسة التي لها دلالة إحصائية عند مستوى دلالة معنوية 0.01 وبمعدل ارتباط كلي للمحور ثاني 0.850 عند مستوى دلالة معنوية 0.01 مما يدل ان هناك ارتباط موجب، وأن الفقرات المحور الثاني صادقة في قياس ما وضعت لقياسه.

#### الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: معوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية

يوضح الجدول رقم (06) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: مشاكل ومعوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

#### الجدول رقم 06: الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث

الرقم	الفقرة	معدل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	اختلاف الظروف الاقتصادية بين الجزائر والهدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	0.628	0.000
02	لا تتوفر الموارد البشرية المؤهلة وبالإعداد اللازمة لتطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.	0.506	0.002
03	التشريعات القانونية في الجزائر غير ملائمة للتطبيق السليم لمعايير القطاع العام .	0.843	0.000
04	التطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي يتطلب التأهيل العلمي والعملية	0.575	0.000



		لمختلف أعوان المحاسبة العمومية.	
0.000	0.714	تعتبر مخرجات النظام المحاسبي العمومي في الجزائر مقبولة قبولا عاما.	05
0.009	0.439	يوجد قوانين وتنظيمات صارمة لحوكمة مؤسسات القطاع العام في الجزائر.	06
0.000	0.762	من أسباب تأخر مشروع المخطط المحاسبي الجديد غياب الإرادة السياسية من الدولة .	07
0.000	0.765	يساعد التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة العمومية من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية	08
<b>0.000</b>	<b>0.839</b>	<b>معوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر</b>	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج spss

يبين الجدول أعلاه رقم 6 معاملات الارتباط بين فقرات المحور الثالث من الاستبيان والدرجة الكلية لفقراته بحيث تتراوح ما بين 0.439 للفقرة السادسة كأدنى قيمة و 0.843 للفقرة الثالثة كأقصى قيمة له، بحيث أن الفقرة السادسة لها دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.01 ونفس الملاحظة للفقرة الثالثة التي لها دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.01 ومعدل ارتباط كلي لفقرات المحور الثالث بلغ 0.839 عند مستوى دلالة معنوية 0.01 مما يدل أن هناك ارتباط موجب، وأن الفقرات المحور الثالث صادقة في قياس ما 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) الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

الجدول رقم 07: الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع

الرقم	الفقرة	معدل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعزيز شفافية المعاملات وإعطاء صورة مالية شفافة لمؤسسات القطاع العام.	0.811	0.000
02	يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تدعيم الشفافية والإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية.	0.733	0.000
03	يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي والإداري وضمان مشروعية العمليات المالية بتوظيف أدوات رقابية فعالة.	0.776	0.000
04	يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات مختلف المستخدمين .	0.682	0.000
05	يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ثقة الأفراد في حكوماتهم.	0.757	0.000
06	يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تيسير الحصول على الموارد المالية وسيولة استخدامها من طرف الهيئات المختصة.	0.629	0.000
07	يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال تخصيص أفضل للموارد.	0.697	0.003
08	يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى الرفع من مستوى التسيير بما يعزز الحكم الراشد في مؤسسات القطاع العام.	0.488	0.000
	اثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في اصلاح نظام المحاسبة العمومية	0.955	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج spss

يبين الجدول أعلاه رقم 07 معاملات الارتباط بين فقرات المحور الرابع من الاستبيان والدرجة الكلية لفقراته بحيث تتراوح ما بين 0.488 للفقرة الثامنة كأدنى قيمة و 0.811 للفقرة الأولى كأقصى قيمة

له، وذلك عند مستوى دلالة معنوية 0.01 وبلغ معدل الارتباط الكلي 0.955 عند مستوى دلالة معنوية 0.01 مما يدل أن هناك ارتباط موجب، وأن الفقرات المحور الرابع صادقة في قياس ما وضعت لقياسه.

#### ثانيا: ثبات فقرات الاستبانة

يمكن توضيح نتائج اختبار الثبات لهذا الاستبيان وفقا لطريقة ألفا كرونباخ كما يلي:

#### الجدول رقم 08: معامل الثبات (ألفا كرونباخ)

المحور	العنوان	معدل ألفا كرونباخ
الأول	واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	0.573
الثاني	متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية	0.849
الثالث	معوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية	0.809
الرابع	أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	0.852
	جميع المحاور	0.928

المصدر: من إعداد الطالبتين

يقصد بثبات مقياس دقته واتساقه فيما يقيسه من معلومات عن سلوك واتجاهات المستقضي من خلال الحصول على نفس النتائج إذا تم استخدامه على نفس العينة، أي انه يعطي قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها، ويمكن التحقق من ثبات واتساق المقياس من خلال عدة طرق نذكر منها تقدير الثبات من خلال معامل "ألفا كرومباخ".

ويقوم معامل "ألفا كرومباخ" درجة المصدقية والثبات الداخلي لمراذفات أداة القياس، وتعد نسبة 60% الأكثر قبولا إحصائيا، وقد تم التأكد من توفر الثبات الداخلي للاستبيان من خلال برنامج (SPSS ver20) فتحصلنا على معامل "ألفا كرونباخ" لجميع محاور الاستبيان 0.928 أي بنسبة 92.8% وهو معدل مرتفع وعالي القبول بحيث يمكن الاطمئنان لمصدقية وثبات أداة الدراسة ويمكن الاعتماد عليها في الإجابة على الفرضيات والوصول إلى تحقيق أهداف هذا البحث.

رابعاً: اختبار التوزيع الطبيعي

سنعرض اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، لأن معظم الاختبارات العلفية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويوضح الجدول رقم (15) نتائج الاختبار.

الجدول رقم 09: اختبار التوزيع الطبيعي

المحاور	القيمة z	القيمة الاحتمالية
جميع محاور الدراسة	0.126	0.186

المصدر: من إعداد الطالبتين

يبين جدول أن القيمة الاحتمالية لمجموع محاور الاستبيان تساوي 0.186 وهي أكبر من 0.05 وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي

المطلب الثالث: تحليل بيانات الشخصية ونتائج الدراسة

الفرع الأول: تحليل البيانات الشخصية

يتضمن الجزء الأول من الاستبيان بيانات شخصية خاصة بالمستبئين، وسيتم التطرق لهذه البيانات الشخصية وتحليلها.

أولاً: السن

يتم توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث العمر وفق ما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم 10: توزيع أفراد العينة حسب العمر

النسبة المئوية %	التكرارات	الفئة العمرية
0%	0	أقل من 30 سنة
52.9%	18	بين 30 و 40 سنة
35.3%	12	بين 41 و 50 سنة
11.8%	4	أكثر من 51 سنة
100%	34	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أغلب أفراد العينة من الفئة العمرية 30 إلى 40 سنة البالغ عددهم 18 بنسبة 52.9%، يليها الفئة العمرية من 41 إلى 50 سنة بنسبة 35.3% ثم يليهم الفئة العمرية الأكثر من 51 سنة البالغ عددهم 4 بنسبة 11.8%.

#### ثانياً: المستوى التعليمي

يتم توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث المستوى التعليمي وفق ما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم 11: توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

النسبة المئوية %	التكرارات	المستوى التعليمي
0%	0	ثانوي فأقل
14.7%	5	ليسانس
73.5%	25	ماستر
11.8%	4	دكتوراه
100%	34	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم فئة المؤهل العلمي الجامعي حيث بلغ عددهم 25 وذلك بنسبة 73.5%، ثم يليها فئة المؤهل العلمي الثانوي البالغ عددهم 5 بنسبة 14.7%، ويليهم فئة الدراسات العليا حيث بلغ عددهم 4 بنسبة 11.8%.

ثالثا: سنوات الخبرة

يتم توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث سنوات الخبرة وفق ما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم 12: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

النسبة المئوية %	التكرارات	الفئة العمرية
11.8%	4	أقل من 05 سنة
38.2%	13	بين 06 و 12 سنة
23.5%	8	بين 13 و 19 سنة
26.5%	9	أكثر من 20 سنة
100%	34	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن التي لها خبرة أقل من 5 سنوات بنسبة 11.8% وأغلب أفئدة العينة لديها خبرة ما بين 6 و 12 سنوات بنسبة 38.2%، ثم تأتي إطارات العينة التي لها خبرة بين 13 و 19 سنة بنسبة 23.5%، تأتي نسبة 26.5% من إطارات العينة ذات أقدميه أكثر من 20 سنة.

الفرع الثاني: تحليل فقرات الاستبيان

يشمل هذا الفرع على تحليل البيانات ومتغيرات الدراسة، ونتائج الاستبيان.

لتحليل بيانات الاستبيان تم استخدام اختبار T لمعرفة إذا كانت درجة الموافقة تزيد أو تنقص عن الدرجة المتوسطة، وسنقوم بتحديد المتوسط الحسابي وقيمة t المحسوبة ومقارنتها مع t الجدولية، إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والقيمة الاحتمالية أقل من 0.05 تقبل الفقرة، أما إذا كان العكس فترفض ويتم تحديد المجال الذي ينتمي إليه المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض.

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

يبين الجدول التالي نتائج تحميل فقرات الاستبيان الخاصة بالمحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

الجدول رقم 13: تحليل فقرات المحور الأول

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية	مستوى التقييم
01	المحاسبة العمومية تخدم نشاطا معيناً هو النشاط الحكومي	3.7941	1.06684	4.340	0.000	جيد
02	المؤسسات العمومية الإدارية في الجزائر ليس لها ميزانية محددة تقوم باستغلالها.	3.5882	1.01854	3.368	0.002	جيد
03	نظام المحاسبة العمومية لا يعطي تقييماً حقيقياً لأداء المؤسسة الحكومي، ولا يعبر عن حقيقة مركزها المالي .	3.5294	1.02204	3.020	0.005	جيد
04	يرتكز نظام المحاسبة العمومية الحالي في إعداد الموازنة على الأساس الاستحقاق فقط دون إعطاء أهمية لأساس النقدي مما يجعلها غير كافية لفهم وضعية المؤسسة.	2.9706	1.19304	-0.144	0.887	متوسط
05	نظام المحاسبة العمومية يقوم باستخدام مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية من أجل إعطاء بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.	3.8529	0.89213	5.575	0.000	جيد
06	مدونة حسابات نظام المحاسبة العمومية الحالي غير مرنة أدت إلى عدم توازن حسابات الميزانية لاحتوائها على مجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة.	3.2353	1.07475	1.277	0.211	متوسط

متوسط	0.142	1.504	1.36809	3.3529	نظام المحاسبة العمومية لا يضمن التسيير الفعال للإدارات العمومية نتيجة النقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي.	07
-------	-------	-------	---------	--------	--	----

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج spss

**الفقرة الأولى:** في الفقرة رقم (01) قدر الوسط الحسابي 3.7941 وبلغت قيمة t المحسوبة 4.340 وهي أكبر من t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه: "المحاسبة العمومية تخدم نشاطا معيناً هو النشاط الحكومي".

**الفقرة الثانية:** في الفقرة رقم (02) قدر الوسط الحسابي 3.5882 وبلغت قيمة t المحسوبة 3.368 وهي أكبر من t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.002 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن: "المؤسسات العمومية الإدارية في الجزائر ليس لها ميزانية محددة تقوم باستغلالها".

**الفقرة الثالثة:** في الفقرة رقم (03) قدر الوسط الحسابي 3.5294 وبلغت قيمة t المحسوبة 3.020 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.005 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "نظام المحاسبة لا يعطي تقييماً حقيقياً لأداء المؤسسة الحكومي ولا يعبر عن حقيقة مركزها المالي".

**الفقرة الرابعة:** في الفقرة رقم (04) قدر الوسط الحسابي 2.9706 وبلغت قيمة t المحسوبة 0.144 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.887 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أنه "يرتكز نظام المحاسبة العمومية الحالي 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) قدر الوسط الحسابي 3.8529 وبلغت قيمة t المحسوبة 5.575 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "نظام المحاسبة العمومية يستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية وتقدم بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي".



الفقرة السادسة: في الفقرة رقم (06) قدر الوسط الحسابي 3.2353 وبلغت قيمة t المحسوبة 1.277 وهي t أقل من قيمة الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.211 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن: "مدونة نظام المحاسبة العمومية الحالي مرن مما أدى إلى توازن حسابات الميزانية".

الفقرة السابعة: في الفقرة رقم (07) قدر الوسط الحسابي 3.3529 وبلغت قيمة t المحسوبة 1.504 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.142 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن: "نظام المحاسبة العمومية يضمن التسيير الفعال لموحدات الحكومية نتيجة الشفافية والإفصاح المالي".

نلاحظ من خلال مستوى التقييم في الجدول أعلاه أن معظم أفراد العينة التي تقدر بـ 57% كانت آراءهم ايجابية بمعنى أنهم موافقون بنسبة ممتازة على العبارة الخامسة التي تبحث إذ ما إن نظام المحاسبة العمومية يقوم بإعطاء بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي من خلال مجموعة من المستندات أما باقي أفراد العينة التي تقدر بنسبتهم بـ 43% اتجهت آراءهم نحو الحياد لان هذه الفقرات السادسة والسابعة والرابعة تهتم أكثر بإدلاء آراءهم في سياسات الحكومية مما يفسر اتجاههم إلى هذا النحو.

## 2- تحليل فقرات المحور الثاني: متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية:

يبين الجدول التالي نتائج تحليل فقرات الاستبيان الخاصة بالمحور الثاني: متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

### الجدول رقم 14: تحليل فقرات المحور الثاني

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية	مستوى التقييم
01	يتطلب نظام المحاسبة العمومية بيئة اقتصادية ومالية ملائمة ليستجيب لمتطلبات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام.	4.0588	0.95159	6.488	0.000	جيد

الفصل الثالث: الإطار النظري للمعايير المحاسبية العمومية في ظل المحاسبة العمومية

جيد	0.000	4.270	0.88360	3.6471	إصلاح نظام المحاسبة العمومية يتطلب الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات في المستويات الحكومية.	02
جيد	0.000	6.984	0.95766	4.1471	من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية إدخال تقنيات وتكنولوجيا اتصالات حديثة.	03
جيد	0.000	6.406	0.93696	4.0294	تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة.	04
جيد	0.000	5.759	0.83378	3.8235	وضع أسس قانونية تركز عليها المؤسسات العمومية والتي من بينها قانون المحاسبة العمومية ضروري من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.	05
جيد	0.001	3.783	1.08793	3.7059	يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد للمحاسبة العمومية إصلاح للإدارات العمومية.	06
جيد	0.000	4.672	1.13798	3.9118	تأهيل وتدريب العاملين في القطاع الحكومي من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ليتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	07
جيد	0.004	3.064	0.89562	3.4706	دراسة وتشخيص النظام المحاسبي المعمول به وتحديد مزاياه وأوجه القصور فيه من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام	08

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج spss

الفقرة الأولى: في الفقرة رقم (01) قدر الوسط الحسابي 4.0588 وبلغت قيمة t المحسوبة 6.488 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن: "تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر تتطلب بيئة اقتصادية ومالية ملائمة".

الفقرة الثانية: في الفقرة رقم (02) قدر الوسط الحسابي 3.6471 وبلغت قيمة t المحسوبة 4.270 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إن: "إصلاح نظام المحاسبة العمومية يتطلب الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات في المستويات الحكومية".

الفقرة الثالثة: في الفقرة رقم (03) قدر الوسط الحسابي 4.1471 وبلغت قيمة t المحسوبة 6.984 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن: "من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية إدخال تقنيات وتكنولوجيا اتصالات حديثة".

الفقرة الرابعة: في الفقرة رقم (04) قدر الوسط الحسابي 4.0294 وبلغت قيمة t المحسوبة 6.406 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 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".

الفقرة الخامسة: في الفقرة رقم (05) قدر الوسط الحسابي 3.8235 وبلغت قيمة t المحسوبة 5.7559 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يجب: "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) قدر الوسط الحسابي 3.7059 وبلغت قيمة t المحسوبة 3.783 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه: "يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد لمحاسبة العمومية إصلاح للإدارات العمومية".

الفقرة السابعة: في الفقرة رقم (07) قدر الوسط الحسابي 3.9118 وبلغت قيمة t المحسوبة 4.672 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية 0.000 وهي اقل 0.05 مما يدل على أن: "من متطلبات الإصلاح نظام المحاسبة العمومية وإعادة تأهيل وتدريب العنصر البشري في القطاع الحكومي ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام".

الفقرة الثامنة: في الفقرة رقم (08) قدر الوسط الحسابي 3.4706 وبلغت قيمة t المحسوبة 3.064 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.004 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن: "دراسة وتشخيص النظام المحاسبي المعمول به وتحديد مزاياه وأوجه القصور فيه من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام".

نلاحظ من خلال فقرات الاستبانة الخاصة بالمحور الثاني الذي يدرس متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية أن عبارات هذا المحور ايجابية جدا مما يفسر اتجاه آراء المستبشرين على النحو الجيد بشكل كبير وهذا يعني توافقهم على هذه المتطلبات و حتميتها لإصلاح هذا النظام.

### 3 تحليل فقرات المحور الثالث: مشاكل ومعوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية

يبين الجدول التالي نتائج تحميل فقرات الاستبيان الخاصة بالمحور الثالث: مشاكل ومعوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

الجدول رقم 15: تحليل فقرات المحور الثالث

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية	مستوى تقييم
01	اختلاف الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	3.5588	0.95952	3.369	0.002	جيد
02	لا تتوفر الموارد البشرية المؤهلة وبالإعداد اللازمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.	3.5294	1.02204	3.020	0.005	جيد

متوسط	0.005	2.035	1.01152	3.3529	التشريعات القانونية في الجزائر غير ملائمة للتطبيق السليم لمعايير القطاع العام .	03
جيد	0.000	4.311	1.11384	3.8235	التطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي يتطلب التأهيل العلمي والعملية لمختلف أعوان المحاسبة العمومية.	04
متوسط	0.629	-0.488	1.05508	2.9118	تعتبر مخرجات النظام المحاسبي العمومي في الجزائر مقبولة قبولاً عاماً.	05
جيد	0.033	2.231	1.07640	3.4118	يوجد قوانين وتنظيمات صارمة لحكومة مؤسسات القطاع العام في الجزائر.	06
جيد	0.019	2.478	1.10742	3.4706	من أسباب تأخر مشروع المخطط المحاسبي الجديد غياب الإرادة السياسية من الدولة .	07
متوسط	0.062	1.930	1.15509	3.3824	غياب التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة العمومية لا يعيق التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية	08

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج spss

**الفقرة الأولى:** في الفقرة رقم (01) قدر الوسط الحسابي 3.5588 وبلغت قيمة t المحسوبة 3.396 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.002 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) قدر الوسط الحسابي 3.5294 وبلغت قيمة t المحسوبة 3.020 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.005 وهي أقل من 0.05

مما يدل على أن: "عدم توفر الموارد البشرية المؤهلة يحد من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام".

الفقرة الثالثة: في الفقرة رقم (03) قدر الوسط الحسابي 3.3529 وبلغت قيمة t لمحسوبة 2.035 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.005 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن: "التشريعات القانونية والضريبية في الجزائر لا تلائم التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام".

الفقرة الرابعة: في الفقرة رقم (04) قدر الوسط الحسابي 3.8235 وبلغت قيمة t المحسوبة 4.311 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن: "التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يتطلب التأهيل العلمي والعلمي لأعوان المحاسبة العمومية".

الفقرة الخامسة: في الفقرة رقم (05) قدر الوسط الحسابي 2.9118 وبلغت قيمة t المحسوبة 0.488 - وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.629 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن: "مخرجات النظام المحاسبي في الجزائر لا تثقى قبولا تاما".

الفقرة السادسة: في الفقرة رقم (06) قدر الوسط الحسابي 3.4118 وبلغت قيمة t المحسوبة 2.231 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.033 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن: "هناك قوانين وتنظيمات صارمة لحكومة مؤسسات القطاع العام في الجزائر".

الفقرة السابعة: في الفقرة رقم (07) قدر الوسط الحسابي 3.4706 وبلغت قيمة t المحسوبة 2.478 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.019 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن: "غياب الإرادة السياسية في الجزائر من أسباب تأخر مشروع المخطط المحاسبي للهولة".

الفقرة الثامنة: في الفقرة رقم (08) قدر الوسط الحسابي 3.3824 وبلغت قيمة t المحسوبة 1.930 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.062 وهي أكبر من 0.05

مما يدل على أن: "غياب التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة العمومية يعيق التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية".

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معظم أفراد العينة التي تقدر نسبتهم بـ 62% كان اتجاههم آراءهم ايجابية إلى حد معتبر خاصة في العبارة الرابعة التي تناولت: "التطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي يتطلب التأهيل العلمي والعمل لمختلف أعوان المحاسبة العمومية" مما يفسر ضرورة تأهيل العنصر البشري خاصة على مستوى المحاسبي وتليها نسبة 38% ما أفراد العينة كان رأيهم محايدة إلى حد ما لأن فقرات الثالثة والخامسة على وجه الخصوص تتناول القوانين والتشريعات وتتناول مخرجات النظام المحاسبي والتي تدفع المستجوبين إلى الحياد لأنهم ليسوا من يشرعوا القوانين وليس لهم حق التشكيك في صحة هذه المخرجات.

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

يبين الجدول التالي نتائج تحليل فقرات الاستبيان الخاصة بالمحور الرابع: أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

الجدول رقم 16: تحميل فقرات المحور الرابع

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية	مستوى التقييم
01	يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعزيز شفافية المعاملات وإعطاء صورة مالية شفافة لمؤسسات القطاع العام.	3.4412	1.0784	2.385	0.023	جيد
02	يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تدعيم الشفافية والإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية.	3.2941	0.9383	1.828	0.077	متوسط

الفصل الثالث: الإطار النظري للمعايير المحاسبية العمومية في ظل المحاسبة العمومية

جيد	0.020	2.450	1.0500	3.4412	يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي والإداري وضمان مشروعية العمليات المالية بتوظيف أدوات رقابية فعالة.	03
جيد	0.021	2.429	0.9883	3.4118	يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات مختلف المستخدمين .	04
جيد	0.003	3.192	1.0207	3.5588	يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ثقة الأفراد في حكوماتهم.	05
جيد	0.000	3.918	1.0066	3.6765	يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تيسير الحصول على الموارد المالية وسيولة استخدامها من طرف الهيئات المختصة.	06
جيد	0.001	3.470	0.9883	3.5882	يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال تخصيص أفضل للموارد.	07
جيد	0.000	7.464	0.7582	3.9706	يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى الرفع من مستوى التسيير بما يعزز الحكم الراشد في مؤسسات القطاع العام.	08

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج spss

الفقرة الأولى: في الفقرة رقم (01) قدر الوسط الحسابي 3.4412 وبلغت قيمة t المحسوبة 2.385 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.023 وهي أقل من 0.05



مما يدل على أن: "تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ضروري لتحقيق شفافية المعاملات وشفافية التقارير المالية في القطاع العام الجزائري".

الفقرة الثانية: في الفقرة رقم (02) قدر الوسط الحسابي 3.2941 وبلغت قيمة t المحسوبة 1.828 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.077 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن: "لا يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قابلية مقارنة المعلومات المالية الحكومية الجزائرية مع الحكومات الأخرى".

الفقرة الثالثة: في الفقرة رقم (03) قدر الوسط الحسابي 3.4412 وبلغت قيمة t المحسوبة 2.450 وهي أكبر قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.020 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن: "تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سيحد من الفساد المالي والإداري المتفشي في المؤسسات العمومية الجزائرية باستعمال أدوات رقابية فعالة".

الفقرة الرابعة: في الفقرة رقم (04) قدر الوسط الحسابي 3.4118 وبلغت قيمة t المحسوبة 2.426 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.021 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن: "يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حاجيات مستخدمي التقارير المالية في القطاع العام".

الفقرة الخامسة: في الفقرة رقم (05) قدر الوسط الحسابي 3.5588 وبلغت قيمة t المحسوبة 3.192 وهي يدل أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.003 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن: "تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سيحسن من جودة الإبلاغ المالي في القطاع العام الجزائري".

الفقرة السادسة: في الفقرة رقم (06) قدر الوسط الحسابي 3.6765 وبلغت قيمة t المحسوبة 3.918 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن: "يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى تيسير الحصول على موارد مالية وسهولة استخدامها".

الفقرة السابعة: في الفقرة رقم (07) قدر الوسط الحسابي 3.5882 وبلغت قيمة t المحسوبة 3.470 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن: "يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال تخصيص أفضل للموارد".

الفقرة الثامنة: في الفقرة رقم (08) قدر الوسط الحسابي 3.9706 وبلغت قيمة t المحسوبة 7.464 وهي أكبر قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.035 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن: "يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى الرفع من مستوى التسيير بما يعزز الحكم الراشد في مؤسسات القطاع العام".

يوضح الجدول أعلاه أن آراء أفراد العينة في هذا المحور الذي تناول أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر اتجهت في اتجاه ايجابي بنسبة 87 % بمعنى أنهم موافقون على الآثار المترتبة على تبني هذه المعايير عكس باقي أفراد العينة الذين توجهوا نحو الحياد فيما يتعلق بتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أنها تدعم الشفافية والإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية لأنهم ليس لديهم دراية بممارسات الدولية خاصة للدول المتقدمة ما يفسر رأيهم المحايد .

### المبحث الثالث: اختبار الفرضيات

نقوم في هذا المبحث باختبار فرضيات الدراسة وكذلك تحميل الفروق.

#### المطلب الأول: اختبار الفرضيات

سوف نقوم في هذا المطلب باختبار الفرضيات الرئيسية والفرضيات الفرعية للدراسة وذلك باستخدام (t-test) للعينة الأحادية.

- إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية نقبل الفرضية (H1) وبالتالي الفرضية البديئة (H0) مرفوضة.

- إذا كانت t المحسوبة أصغر من t الجدولية نرفض الفرضية (H1) ونقبل الفرضية البديئة (H0).

- إذا كانت القيمة الإحصائية (sig) الناتجة عن إختبار T للعينه الواحدة أصغر من مستوى الدلالة المعتمدة (0.05) نقبل الفرضية (H1).

- إذا كانت القيمة الإحصائية (sig) الناتجة عن إختبار T للعينه الواحدة أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة (0.05) نرفض الفرضية (H1).

أولاً: ختبار الفرضية الأولى: نظام المحاسبة العمومية لا يعبر عن حقيقة المركز المالي للهؤسسات الحكومية.

- H0: نظام المحاسبة العمومية مرن و يعبر عن حقيقة المركز المالي للهؤسسات الحكومية.

- H1: نظام المحاسبة العمومية غير مرن لا يعبر عن حقيقة المركز المالي للهؤسسات الحكومية.

يبين الجدول التالي نتائج اختبار T للعينه الواحدة باختبار الفرضية والخاصة بالمحور الأول من

الإستبيان:

الجدول رقم 17: نتائج اختبار T test لاختبار الفرضية الأولى

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	درجة المعنوية المعتمدة	الفرضية
قبول الفرضية	0.000	2.035	4.749	33	0.05	H1

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه فيما يخص اختبار الفرضية الأولى نلاحظ أن قيمة t المحسوبة تساوي 4.749 وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.035، والقيمة الإحصائية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 ومن هنا نستنتج صحة الفرضية الأولى والتي تنص: نظام المحاسبة العمومية غير مرن لا يعبر عن حقيقة المركز المالي للهؤسسات الحكومية، نتيجة النقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي إضافة إلى عدم تأهيل العنصر البشري.

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.

- H0: لا يتطلب نظام المحاسبة العمومية مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية والقانونية والتكنولوجية ملائمة ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة.

- H1: يتطلب نظام المحاسبة العمومية مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية والقانونية والتكنولوجية ملائمة ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة.

يبين الجدول التالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة باختبار الفرضية والخاصة بالمحور الثاني من الاستبيان:

الجدول رقم 18: نتائج اختبار T test لاختبار الفرضية الثانية

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	درجة المعنوية المعتمدة	الفرضية
قبول الفرضية	0.000	2.035	7.354	33	0.05	H1

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه فيما يخص اختبار الفرضية الثانية نلاحظ أن قيمة t المحسوبة تساوي 7.354 وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.035، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 ومن هنا نستنتج صحة الفرضية الثانية والتي تنص: H1: يتطلب نظام المحاسبة العمومية مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية والقانونية والتكنولوجية ملائمة ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة.

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة: غياب التشريعات القانونية، نقص التأهيل العلمي والعملي للمورد البشري الذي يعيق التطبيق السليم للمعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر.

H0 - غياب التشريعات القانونية ، ونقص التأهيل العلمي والعملي للمورد البشري لا يعيق التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

H1 - غياب التشريعات القانونية ، و نقص التأهيل العلمي والعملي للمورد البشري يعيق التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

يبين الجدول التالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة بلختبار الفرضية والخاصة بالمشور الثالث من

الاستبيان:

الجدول رقم 19: 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	0.001	2.035	3.605	33	0.05	H1

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه فيما يخص اختبار الفرضية الثالثة نلاحظ أن قيمة t المحسوبة تساوي 3.605 وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.035، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05 ومن هنا نستنتج صرحه الفرضية الثالثة: غياب التشريعات القانونية، نقص التأهيل العلمي والعملي للمورد البشري يعيق التطبيق السليم للمعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر، نتيجة إلى القوانين والتنظيمات الصارمة التي تحكم المؤسسات الحكومية الجزائرية.

رابعاً: اختبار الفرضية الرابعة: يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تدعيم الشفافية والإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية للمحاسبة العمومية.

H0 - تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لا يدعم الشفافية والإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية للمحاسبة العمومية.

H1 - تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يدعم الشفافية والإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية للمحاسبة العمومية.

يبين الجدول التالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة للاختبار الفرضية والخاصة بالمحور الرابع من الاستبيان:

الجدول رقم 20: نتائج اختبار T test للاختبار الفرضية الرابعة

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	درجة المعنوية المعتمدة	الفرضية
قبول الفرضية	0.001	2.035	3.605	33	0.05	H1

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه فيما يخص اختبار الفرضية الرابعة نلاحظ أن قيمة t المحسوبة تساوي 4.633 وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.035، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 ومن هنا نستنتج صحة الفرضية الرابعة والتي تنص: تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يدعم الشفافية والإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية للمحاسبة العمومية.

### خلاصة الفصل:

نستخلص من خلال هذا الفصل أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر سوف يحسن من موثوقية ومصداقية وسلامة التقارير المالية للإدارة المحلية. وأن تنفيذ السليم للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يمكن أن يسهل الرقابة الداخلية الفعالة والإدارة المالية القائمة على النتائج في القطاع العام على وجه الخصوص المؤسسة محل الدراسة وهذا ما يساهم في تقديم خدمات عمومية أكثر فعالية وكفاءة.

يواجه إصلاح نظام المحاسبة الدولية في الجزائر وتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تحديات هامة ويتطلب القيام بإصلاحات عقيمة لتشمل عدة مجالات ومستويات كإصلاح المنظومة القانونية لنظام المحاسبية العمومية وتطوير الإدارة المحلية من ناحية العنصر البشري كالتكوين والتأهيل وتطوير التكنولوجيا داخل المؤسسة.

الخلافة



حاولنا من خلال تناولنا لموضوع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لمعالجة الإشكالية المطروحة التي تدور حول كيف يمكن لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) أن تسهم في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، انطلاقاً من الإحاطة بعموميات حول المحاسبة العمومية وتحليل لأهم ما جاءت به لتنظيم مهنة المحاسبة العمومية تم تطرقنا إلى مفهوم شامل حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وإلى أهم ما جاء به مشروع إصلاح المحاسبة العمومية وأهم العناصر المرتبطة بنجاح التحول من نظام المحاسبي الحالي إلى مخطط محاسبي للدولة وفق معايير و IPSAS محاولين البحث عن السبل الكفيلة لإنجاح عملية الإصلاح المحاسبي بما يتوافق بالممارسات المحاسبية الخاصة بالإدارة المحلية.

### نتائج الفرضيات:

- المحاسبة العمومية ركيزة أساسية لشؤون المالية للدولة كونها تلعب دوراً هاماً في المجال النظري والتطبيقي لها.
- 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 للإدارة المحلية مما لا تضمن تنمية محلية فعالة وتسيير مصالح المقاطعات الإقليمية.
- الأعران الذين تستند إليهم مهمة تنفيذ المحاسبة العمومية هم الأمر بالصرف المحاسب العمومي والمراقب المالي.
- المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات الحكومية.
- أصبح موضوع تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS موضوع الساعة، ولاسيما في ظل الأزمة الاقتصادية المالية التي شاهدها العديد من دول العالم والتي سرعان ما تحولت إلى أزمة سياسة حيث دفعت تداعيات هذه الأزمة الكثير من الدول إلى المراجعة العميقة للأنظمة المحاسبية والمالية من خلال تبني معايير IPSAS.
- نظام المحاسبة الحالي لا يوفر معلومات عن مدى سلامة العمليات المالي ومدى شرعيتها ومطابقتها للقانون المعمول به بحيث لا تسمح بتحديد أوجه الفساد المالي والإداري.

- يستهدف إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية وتحديث الإدارات وتدريب العنصر البشري وتأهيله.

### نتائج الجانب التطبيقي:

- إن نظام المحاسبة العمومية غير مرن ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي الحالي للمؤسسات العمومية مما لا يضمن التسيير الفعال للإدارات العمومية أي إن نظام المحاسبي الحالي لا يعطي تقييما حقيقيا ودقيقا لأداء المؤسسة الحكومية، كما انه 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.

- نقص التشريعات القانونية ونقص التأهيل العلمي و العملي للمورد البشري وغياب الإدارة السياسية في الجزائر تعيق التطبيق السليم للمعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر.

- إن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى تدعيم الشفافية والإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية.

- نظام المحاسبة العمومية الجزائري ي أخذ الأساس النقدي في إعداد القوائم المالية دون الأخذ بعين الاعتبار أساس الاستحقاق مما يعطي مخرجات لا تعبر عن الصورة الصادقة للوضع المالي للمؤسسة.

بصفة عامة الدولة الجزائرية بذلت العديد من الجهود لبناء نظام محاسبي يستوفي معايير المحاسبة الدولية غير انه يبدو أن الإدارة المحلية غير مستعدة لهذا التحول في وقت قصير وذلك لنقص التدريب فهم يقومون بدورات للعمال الجدد فقط على عكس غيرهم القدامى ونقص الخبرات والمهارات وبرامج الإعلام الآلي أو بالأحرى انعدامها باستثناء برنامج GENI SOFT الخاص برواتب العمال على مستوى هذه المؤسسة وغياب المحفزات للانتقال إلى هذه المعايير.

# قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية:

I. المراجع:

- 1 +الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، ج1، عمان، الأردن، 2008.
- 2 أحمد اليتجاني بلعروسي، قانون المحاسبة العمومية، ط1، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 3 أحمرؤ إسماعيل حسين، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2003.
- 4 إسماعيل خليل إسماعيل، وائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، اليازوري للنشر والتوزيع، 2011، عمان، الأردن.
- 5 حسين الصغير، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، الجزائر، 2001.
- 6 خالد شحادة الخطيب، محمد خالد مهليني، محاسبة حكومية، ط2، وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- 7 الخطيب خالد شحادة، المهليني، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2008.
- 8 خلف الله الوردات، سهيل نسيم دباس، المحاسبة الحكومية وإعداد الموازنة، الوراق لمنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- 9 الزين منصوري، محاضرات حول المحاسبة العمومية، (غير منشور)، جامعة البليدة، الجزائر.
- 10 -الشحادة عبد الرزاق، وآخرون، المحاسبة الحكومية، زمزم ناشرون وموزعون ، عمان، الأردن، 2011.
- 11 -صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2013.
- 12 -القاضي حسن، حمدان مأمون، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2011.
- 13 -مانع الصيغ عبد الحميد، المحاسبة الدولية الإطار النظري والتطبيق العملي ، دار الكتاب، ط 2، صنعاء، اليمن، 2009.

- 14 - محمد صغير، دروس في المالية العمومية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، الجزائر، 2001.
- 15 - محمد فضل مسعد، وآخرون، المحاسبة الحكومية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 16 - محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، 2003.
- 17 - مسعد محمد فيصل، وآخرون، المحاسبة الحكومية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2009.
- 18 - نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة لحكومية، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 19 - الوردات خلف عبد الله، المحاسبة الحكومية وإعداد الموازنة، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- 20 - يلس شاوش بشير، المالية العامة: المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، وهران، 2007.

## II. الرسائل العلمية والمذكرات:

- 1 - جابي أمينة هناء، اثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي ipsas على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2018-2019.
- 2 - شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2013-2014.
- 3 - محمود عب الله محمود وشاح، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، مذكرة ماجستي، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
- 4 - حسن زئي أحمد عثمان، تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفنية بأسلوب موازنة البرامج وأداء، مذكرة ماجستي، جامعة القاهرة، مصر.

- 5 لمين رزوي، محمد عمرون، اتفاق إصلاح نظام المحاسبة الصوتية في المؤسسات الجزائرية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2015.
- 6 هند حمادي، إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص دراسات محاسبة وجباية معمة، جامعة ورقلة، 2013.
- 7 أسماء جلي، القياس والإفصاح المحاسبين في القطاع العام، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، شعبة علوم مالية ومحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمة، جامعة ورقلة، 2013.

### III. المجالات:

- 1 مالك لعلايبي، عبود زرقين، متطلبات إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، جامعة المسيلة، 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 المثني للعلوم الإدارية، مجلد 2، العدد 3، العراق، 2012.
- 3 لعلايبي مالك، زرقين عبود، إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، العدد 15، 2016.
- 4 خبيطي خيضر، مونه يونس، آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 2، الجزائر، 2016.
- 5 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 02، 2016.
- 6 حادية ضريفي، أمال حاج جاب الله، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 07، جامعة الأغواط، 2003.

7 الزين م نصوري، متطلبات تطبيق معايير م حسية الدولية في الجزائر ، مجلة الدراسات المعاهد والمالية، العدد 02، المركز الجامعي الوادي، 2011.

#### IV. محاضرات وملتقيات والمؤتمرات:

- 1 منصورى الزين، محاضرات حول المحاسبة العمومية، غير منشورة، جامعة البليدة.
- 2 مرغيت عبد الحميد، محاضرات حول أساسيات المحاسبة العمومية، غير منشور، جامعة الصديق بن يحي، جيجل، الجزائر، 2015.
- 3 عبد الحمي مرغيت، محاضرات حول أساسيات المحاسبة العمومية، غير منشورة، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2015.
- 4 خالد جمال جعارات، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS-IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات، جامعة ورقلة، الجزائر، (24-25) نوفمبر 2014.

#### V. نصوص القانونية:

- 1 المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، ج ر، ع 35، الصادرة في 15 أوت 1990.
- 2 المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 6 فيفري 1993 المحدد لآجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة، ج ر عدد 9 الصادرة في 10/02/1993.
- 3 المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، والمتعلق بمصالح المراقبة المالية، ج.ر عدد 64.
- 4 المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414، المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، والمتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات العمومية التي يلتزم بها، ج ر عدد 82 الصادرة بتاريخ 15 نوفمبر 1992.
- 5 المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009، المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، ج ر عدد 67، الصادرة بتاريخ 19 نوفمبر 2009.

المراجع الأجنبية:

- 1- Jean-Luc Albert et Luc Saïdj, **Finances publiques**, 8e édition, ÉDITIONS DALLOZ, Paris, 2013.
- 2- André Barilari, **les contrôles financiers comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques**, L.G.D.J, Paris, 2003.
- 3- Guthrie J: 0. Olson: C. Humphrey. Debating developments in new public financial management: The limits of global theorising and some new ways forward *Financial Accountability & Management*, 153-). 1999.
- 4- <sup>1</sup>- Christinens, J, Reyniers, B. & Rolle, C. op.cit.
- 5- <sup>1</sup>- ACCA IPSAS implementation: current status and challenges. p14. Available at: [https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA/Global/Technical/pubsect/pi-IPSAS implementation-cunet-Status-challenges.pdf](https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA/Global/Technical/pubsect/pi-IPSAS%20implementation-cunet-Status-challenges.pdf).
- 6- Adhikari, P.: F. Mellemvik. The adoption of IPSASs in South Asia: a comparative study of seven countries. *Research in Accounting in Emerging Economies*, 2010.p 10.
- 7- <sup>1</sup>- Accrual accounting is for the public sector too "A perspective for Arab central governments". Deloitte. A Middle East Point of View. 2015. Available at: <https://www2.deloitte>.



اللا حوق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة بلحاج بوشعيب - عين تموشنت -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة  
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

### استبيان (Questionnaire)

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته، تحية طيبة وبعد:

في إطار إعداد دراسة حول موضوع "إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS" لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص: محاسبة وجباية معمقة.

نتشرف بوضع تحت تصرفكم هذا الاستبيان، راجين منكم أن تتفضلوا بالإجابة على الأسئلة الواردة فيه بكل دقة واهتمام لأن نتائج الدراسة تتوقف على مدى صحة إجاباتكم، ونحيطكم علما أن الإجابات ستعامل بسرية تامة وتستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

وأخيرا تقبلوا منا فائق التقدير والإحترام، وشكرا على تعاونكم.

إشراف الأستاذ:

د. درويش عمار

إعداد الطالبتين:

- فرح جلود مروى

- غوتي خيرة

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

السن: أقل من 30 سنة  من 30 إلى 40 سنة  من 40 إلى 50 سنة  أكثر من 50 سنة

المؤهل العلمي: ثانوي فأقل  ليسانس  ماستر   
ماجستير  دكتوراه  أخرى حدد  .....

الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات  من 6 سنوات إلى 12 سنة  من 13 سنة إلى 19 سنة  أكثر من 20 سنة

المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يرجى وضع علامة (x) في الخانة المناسبة

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	العبارات
					1 المحاسبة العمومية تخدم نشاطاً معيناً هو النشاط الحكومي
					2 ليس للهيئات العمومية الإدارية في الجزائر ميزانية محددة تقوم باستغلالها.
					3 نظام المحاسبة العمومية لا يعطي تقييماً حقيقياً لأداء المؤسسة الحكومي، ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي .
					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 نظام المحاسبة العمومية يقوم باستخدام مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية من أجل إعطاء بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.
					6 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

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

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

غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	العبارات	
					اختلاف الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	1
					لا تتوفر الموارد البشرية المؤهلة وبالإعداد اللازمة لتطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.	2
					التشريعات القانونية في الجزائر غير ملائمة للتطبيق السليم لمعايير القطاع العام .	3
					التطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي يتطلب التأهيل العلمي والعملية لمختلف أعوان المحاسبة العمومية.	4
					تعتبر مخرجات النظام المحاسبي العمومي في الجزائر	5

					مقبولة قبولاً عاماً.
					يوجد قوانين وتنظيمات صارمة لحوكمة مؤسسات القطاع العام في الجزائر.
					من أسباب تأخر مشروع المخطط المحاسبي الجديد غياب الإرادة السياسية من الدولة .
					يساعد التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة العمومية من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية

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

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	العبارات
					1 يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعزيز شفافية المعاملات وإعطاء صورة مالية شفافة لمؤسسات القطاع العام.
					2 يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تدعيم الشفافية والإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية.
					3 يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي والإداري وضمان مشروعية العمليات المالية بتوظيف أدوات رقابية فعالة.
					4 يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات مختلف المستخدمين .
					5 يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ثقة الأفراد في حكوماتهم.
					6 يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تيسير الحصول على الموارد المالية وسهولة استخدامها من طرف الهيئات المختصة.
					7 يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال تخصيص أفضل للوارد.
					8 يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى الرفع من مستوى التسيير بما يعزز الحكم الرشيد في مؤسسات القطاع العام.

## نتائج تحليل الإستبانة

اختبار الصدق الداخلي لفقرات الإستبانة عن طريق معامل الارتباط

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

### Corrélations

	يتم تطبيق قواعد وأساليب المحاسبة العمومية على العمليات المالية العمومية	المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري للدولة ليس لها رأس مال محدد تقوم باستغلاله	نظام المحاسبة العمومية لا يعطي تقييما حقيقيا لأداء المؤسسة الحكومي، ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي
المحاسبة العمومية تخدم نشاطا معيناً هو النشاط الحكومي	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 ,282 34	,214 ,224 34
ليس للمؤسسات العمومية الإدارية في الجزائر ميزانية محددة تقوم باستغلالها.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,282 ,106 34	,070 ,693 34
نظام المحاسبة العمومية لا يعطي تقييما حقيقيا لأداء المؤسسة الحكومي، ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	214 ,224 34	1 ,693 34
يرتكز نظام المحاسبة العمومية الحالي في إعداد الموازنة على الأساس النقدي فقط دون إعطاء أهمية لأساس الاستحقاق مما يجعلها غير كافية لفهم وضعية المؤسسة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,162 ,361 34	,436* ,010 34
نظام المحاسبة العمومية يقوم باستخدام مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية من أجل إعطاء بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,126 ,476 34	,088 ,621 34
مدونة حسابات نظام المحاسبة العمومية الحالي غير مرنة أدت إلى عدم توازن حسابات الميزانية لاحتوائها على مجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,229 ,194 34	,076 ,668 34
نظام المحاسبة العمومية لا يضمن التسيير الفعال للإدارات العمومية نتيجة النقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,010 ,956 34	,469** ,005 34
Total1	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,524** ,001 34	,648** ,000 34

		يرتكز نظام المحاسبة العمومية الحالي في إعداد الموازنة على الأساس النقدي فقط دون إعطاء أهمية لأساس الاستحقاق مما يجعلها غير كافية لفهم وضعية المؤسسة.	نظام المحاسبة العمومية يقوم باستخدام مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية من أجل إعطاء بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.	مدونة حسابات نظام المحاسبة العمومية الحالي غير مرنة أدت إلى عدم توازن حسابات الميزانية لاحتوائها على مجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة
	Corrélation de Pearson	,162	,126	,229
المحاسبة العمومية تخدم نشاطا معينا هو النشاط الحكومي	Sig. (bilatérale)	,361	,476	,194
	N	34	34	34
ليس للهيئات العمومية الإدارية في الجزائر ميزانية محددة تقوم باستغلالها.	Corrélation de Pearson	,040	-,069	,064
	Sig. (bilatérale)	,824	,700	,721
	N	34	34	34
نظام المحاسبة العمومية لا يعطي تقييما حقيقيا لأداء المؤسسة الحكومي، ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي .	Corrélation de Pearson	,436	,088	,076
	Sig. (bilatérale)	,010	,621	,668
	N	34	34	34
يرتكز نظام المحاسبة العمومية الحالي في إعداد الموازنة على الأساس النقدي فقط دون إعطاء أهمية لأساس الاستحقاق مما يجعلها غير كافية لفهم وضعية المؤسسة.	Corrélation de Pearson	1	,138	,147*
	Sig. (bilatérale)		,436	,406
	N	34	34	34
نظام المحاسبة العمومية يقوم باستخدام مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية من أجل إعطاء بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.	Corrélation de Pearson	,138	1	-,089
	Sig. (bilatérale)	,436		,616
	N	34	34	34
مدونة حسابات نظام المحاسبة العمومية الحالي غير مرنة أدت إلى عدم توازن حسابات الميزانية لاحتوائها على مجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة.	Corrélation de Pearson	,147	-,089	1
	Sig. (bilatérale)	,406	,616	
	N	34	34	34
نظام المحاسبة العمومية لا يضمن التسيير الفعال للإدارات العمومية نتيجة النقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي.	Corrélation de Pearson	,396	-,105	,457**
	Sig. (bilatérale)	,020	,554	,007
	N	34	34	34
Total1	Corrélation de Pearson	,656**	,238*	,535**

	Sig. (bilatérale)	,000	,175	,001
	N	34	34	34

		يرتكز نظام نظام المحاسبة العمومية لا يضمن التسيير الفعال للإدارات العمومية نتيجة النقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي..	Total1.
المحاسبة العمومية تخدم نشاطا معيناً هو النشاط الحكومي	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	010 ,956 34	,524 ,001 34
ليس للهيئات العمومية الإدارية في الجزائر ميزانية محددة تقوم باستغلالها.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,020 ,909 34	,361 ,036 34
نظام المحاسبة العمومية لا يعطي تقييماً حقيقياً لأداء المؤسسة الحكومي، ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,469 ,005 34	,648 ,000 34
يرتكز نظام المحاسبة العمومية الحالي في إعداد الموازنة على الأساس النقدي فقط دون إعطاء أهمية لأساس الاستحقاق مما يجعلها غير كافية لفهم وضعية المؤسسة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,396 ,020 34	,656 ,000 34
نظام المحاسبة العمومية يقوم باستخدام مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية من أجل إعطاء بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,105 ,554 34	,238 ,175 34
مدونة حسابات نظام المحاسبة العمومية الحالي غير مرنة أدت إلى عدم توازن حسابات الميزانية لاحتوائها على مجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,457 ,007 34	,535 ,001 34
نظام المحاسبة العمومية لا يضمن التسيير الفعال للإدارات العمومية نتيجة النقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 34	,674 34
Total1	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,674** ,000 34	1* ,175 34



\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

### الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني :متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية

	يتطلب نظام المحاسبة العمومية بيئة اقتصادية ومالية ملائمة ليستجيب لمتطلبات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام.	إصلاح نظام المحاسبة العمومية يتطلب الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات في المستويات الحكومية.	من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية إدخال تقنيات وتكنولوجيا اتصالات حديثة.
يتطلب نظام المحاسبة العمومية بيئة اقتصادية ومالية ملائمة ليستجيب لمتطلبات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 ,494** 34	822** ,000 34
إصلاح نظام المحاسبة العمومية يتطلب الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات في المستويات الحكومية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,494** ,003 34	,314 ,071 34
من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية إدخال تقنيات وتكنولوجيا اتصالات حديثة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,822** ,000 34	1 ,071 34
تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,814** ,000 34	,806** ,000 34
وضع أسس قانونية تركز عليها المؤسسات العمومية والتي من بينها قانون المحاسبة العمومية ضروري من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,739** ,000 34	,793** ,000 34
يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد لمحاسبة العمومية إصلاح للإدارات العمومية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,310 ,074 34	,392* ,022 34
تأهيل و تدريب العاملين في القطاع الحكومي من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ليتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,481** ,004 34	,374* ,029 34
دراسة وتشخيص النظام المحاسبي	Corrélation de Pearson	,215	,129

المعمول به وتحديد مزاياه وأوجه القصور فيه من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام	Sig. (bilatérale)	,221	,568	,468
	N	34	34	34
Total1	Corrélacion de Pearson	,860**	,697**	,817**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000
	N	34	34	34

	تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة	وضع أسس قانونية تركز عليها المؤسسات العمومية والتي من بينها قانون المحاسبة العمومية ضروري من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.	يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد لمحاسبة العمومية إصلاح للإدارات العمومية.	
يتطلب نظام المحاسبة العمومية بيئة اقتصادية ومالية ملائمة ليستجيب لمتطلبات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام.	Corrélacion de Pearson	,814	,739**	,310**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,074
	N	34	34	34
إصلاح نظام المحاسبة العمومية يتطلب الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات في المستويات الحكومية.	Corrélacion de Pearson	,379**	,406	,362
	Sig. (bilatérale)	,027	,017	,036
	N	34	34	34
من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية إدخال تقنيات وتكنولوجيا اتصالات حديثة.	Corrélacion de Pearson	,806**	,793	,392
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,022
	N	34	34	34
تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة.	Corrélacion de Pearson	1**	,666*	,187**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,289
	N	34	34	34
وضع أسس قانونية تركز عليها المؤسسات العمومية والتي من بينها قانون المحاسبة العمومية ضروري من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.	Corrélacion de Pearson	,666**	1*	,342**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,048
	N	34	34	34
يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد	Corrélacion de Pearson	,187	,342*	1*

لمحاسبة العمومية إصلاح للإدارات العمومية.	Sig. (bilatérale)	,289	,048	
	N	34	34	34
تأهيل و تدريب العاملين في القطاع الحكومي من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ليتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	Corrélacion de Pearson	,400**	,558**	,297*
	Sig. (bilatérale)	,019	,001	,089
	N	34	34	34
دراسة وتشخيص النظام المحاسبي المعمول به وتحديد مزاياه وأوجه القصور فيه من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام	Corrélacion de Pearson	-,125	,277	,302
	Sig. (bilatérale)	,480	,113	,083
	N	34	34	34
	Corrélacion de Pearson	,728**	,842**	,584**
Total1	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000
	N	34	34	34

		تأهيل و تدريب العاملين في القطاع الحكومي من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ليتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	دراسة وتشخيص النظام المحاسبي المعمول به وتحديد مزاياه وأوجه القصور فيه من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام	Total2
يتطلب نظام المحاسبة العمومية بيئة اقتصادية ومالية ملائمة ليستجيب لمطالبات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام.	Corrélacion de Pearson	,481	,215**	,860**
	Sig. (bilatérale)	,004	,221	,000
	N	34	34	34
إصلاح نظام المحاسبة العمومية يتطلب الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات في المستويات الحكومية.	Corrélacion de Pearson	,812**	,101	,697
	Sig. (bilatérale)	,000	,568	,000
	N	34	34	34
من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية إدخال تقنيات وتكنولوجيا اتصالات حديثة.	Corrélacion de Pearson	,374**	,129	,817
	Sig. (bilatérale)	,029	,468	,000
	N	34	34	34
تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أه داف الموازنة.	Corrélacion de Pearson	,400**	-,125*	,728**
	Sig. (bilatérale)	,019	,480	,000
	N	34	34	34
وضع أسس قانونية تركز عليها	Corrélacion de Pearson	,558**	,277*	,842**

المؤسسات العمومية والتي من بينها قانون المحاسبة العمومية ضروري من اجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.	Sig. (bilatérale)	,001	,113	,000
	N	34	34	34
يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد لمحاسبة العمومية إصلاح للإدارات العمومية.	Corrélacion de Pearson	,297	,302*	,584*
	Sig. (bilatérale)	,089	,083	,000
	N	34	34	34
تأهيل و تدريب العاملين في القطاع الحكومي من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ليتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	Corrélacion de Pearson	1**	,131**	,734*
	Sig. (bilatérale)		,460	,000
	N	34	34	34
دراسة وتشخيص النظام المحاسبي المعمول به وتحديد مزاياه وأوجه القصور فيه من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام	Corrélacion de Pearson	,131	1	,354
	Sig. (bilatérale)	,460		,040
	N	34	34	34
	Corrélacion de Pearson	734**	,354**	1**
Total2	Sig. (bilatérale)	,000		
	N	34	34	34

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

### الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: مشاكل ومعوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية

		اختلاف الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة يحد من التطبيق السريع لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	لا تتوفر الموارد البشرية المؤهلة وبالإعداد اللازمة لتطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.	التشريعات القانونية في الجزائر غير ملائمة للتطبيق السليم لمعايير القطاع العام .
اختلاف الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة يحد من التطبيق السريع لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	Corrélacion de Pearson	1	,029	,478**
	Sig. (bilatérale)		,870	,004
	N	34	34	34
لا تتوفر الموارد البشرية المؤهلة وبالإعداد اللازمة لتطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.	Corrélacion de Pearson	,029	1	,253
	Sig. (bilatérale)	,870		,148
	N	34	34	34
التشريعات القانونية في الجزائر غير ملائمة للتطبيق السليم لمعايير	Corrélacion de Pearson	,478**	253	1
	Sig. (bilatérale)	,004	,148	

القطاع العام .	N	34	34	34
التطبيق السليم لمعايير القطاع	Corrélacion de Pearson	,492**	,218	,487**
الحكومي يتطلب التأهيل العلمي	Sig. (bilatérale)	,003	,216	,003
والعملي لمختلف أعوان المحاسبة	N	34	34	34
العمومية.	Corrélacion de Pearson	,320	,269	,484**
تعتبر مخرجات النظام المحاسبي	Sig. (bilatérale)	,065	,123	,004
العمومي في الجزائر مقبولة قبولاً	N	34	34	34
عاماً.	Corrélacion de Pearson	,123	,292	,336
يوجد قوانين وتنظيمات صارمة	Sig. (bilatérale)	,490	,094	,052
لحوكمة مؤسسات القطاع العام في	N	34	34	34
الجزائر.	Corrélacion de Pearson	,344*	,228	,713**
من أسباب تأخر مشروع المخطط	Sig. (bilatérale)	,046	,194	,000
المحاسبي الجديد غياب الإرادة	N	34	34	34
السياسية من الدولة .	Corrélacion de Pearson	,540**	,362*	,659**
يساعد التكوين الأكاديمي في مجال	Sig. (bilatérale)	,001	,035	,000
المحاسبة العمومية من التطبيق	N	34	34	34
السليم لمعايير المحاسبة العمومية	Corrélacion de Pearson	628**	,506**	,843**
Total3	Sig. (bilatérale)	,000	,002	,000
	N	34	34	34

	التطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي يتطلب التأهيل العلمي والعملي لمختلف أعوان المحاسبة العمومية.	تعتبر مخرجات النظام المحاسبي العمومي في الجزائر مقبولة قبولاً عاماً.	يوجد قوانين وتنظيمات صارمة لحوكمة مؤسسات القطاع العام في الجزائر.
اختلاف الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	Corrélacion de Pearson	,492	,320
	Sig. (bilatérale)	,003	,065
	N	34	34
لا تتوفر الموارد البشرية المؤهلة وبالإعداد اللازمة لتطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.	Corrélacion de Pearson	,218	,269
	Sig. (bilatérale)	,216	,123
	N	34	34
التشريعات القانونية في الجزائر غير ملائمة للتطبيق السليم لمعايير	Corrélacion de Pearson	,487**	,484
	Sig. (bilatérale)	,003	,004

القطاع العام .	N	34	34	34
التطبيق السليم لمعايير القطاع	Corrélacion de Pearson	1**	,425	-,190**
الحكومي يتطلب التأهيل العلمي	Sig. (bilatérale)		,012	,281
والعملي لمختلف أعوان المحاسبة	N	34	34	34
العمومية.	Corrélacion de Pearson	,425	1	,193**
تعتبر مخرجات النظام المحاسبي	Sig. (bilatérale)	,012		,274
العمومي في الجزائر مقبولة قبولاً	N	34	34	34
عاماً.	Corrélacion de Pearson	-,190	,193	1
يوجد قوانين وتنظيمات صارمة	Sig. (bilatérale)	,281	,274	
لحوكمة مؤسسات القطاع العام في	N	34	34	34
الجزائر.	Corrélacion de Pearson	,192*	,478	,544**
من أسباب تأخر مشروع المخطط	Sig. (bilatérale)	,276	,004	,001
المحاسبي الجديد غياب الإرادة	N	34	34	34
السياسية من الدولة .	Corrélacion de Pearson	,384**	,551*	,016**
غياب التكوين الأكاديمي في مجال	Sig. (bilatérale)	,025	,001	,929
المحاسبة العمومية لا يعيق التطبيق	N	34	34	34
السليم لمعايير المحاسبة العمومية	Corrélacion de Pearson	,575**	,714**	,439**
Total3	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,009
	N	34	34	34

		من أسباب تأخر مشروع المخطط المحاسبي الجديد غياب الإرادة السياسية من الدولة .	غياب التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة العمومية لا يعيق التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية	Total3
اختلاف الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	Corrélacion de Pearson	,344	,540	,628**
	Sig. (bilatérale)	,046	,001	,000
	N	34	34	34
لا تتوفر الموارد البشرية المؤهلة وبالإعداد اللازمة لتطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.	Corrélacion de Pearson	,228	,362	,506
	Sig. (bilatérale)	,194	,035	,002
	N	34	34	34
التشريعات القانونية في الجزائر غير ملائمة للتطبيق السليم لمعايير	Corrélacion de Pearson	,713**	,659	,843
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000

القطاع العام .	N	34	34	34
التطبيق السليم لمعايير القطاع	Corrélacion de Pearson	,192**	,384	,575**
الحكومي يتطلب التأهيل العلمي	Sig. (bilatérale)	,276	,025	,000
والعملي لمختلف أعوان المحاسبة	N	34	34	34
العمومية.	Corrélacion de Pearson	,478	,551	,714**
تعتبر مخرجات النظام المحاسبي	Sig. (bilatérale)	,004	,001	,000
العمومي في الجزائر مقبولة قبولاً	N	34	34	34
عاماً.	Corrélacion de Pearson	,544	,016	,439
يوجد قوانين وتنظيمات صارمة	Sig. (bilatérale)	,001	,929	,009
لحوكمة مؤسسات القطاع العام في	N	34	34	34
الجزائر.	Corrélacion de Pearson	1*	,471	,762**
من أسباب تأخر مشروع المخطط	Sig. (bilatérale)	,	,005	,000
المحاسبي الجديد غياب الإرادة	N	34	34	34
السياسية من الدولة .	Corrélacion de Pearson	,471**	1*	,765**
غياب التكوين الأكاديمي في مجال	Sig. (bilatérale)	,005		,000
المحاسبة العمومية لا يعيق التطبيق	N	34	34	34
السليم لمعايير المحاسبة العمومية	Corrélacion de Pearson	,762**	,765**	1**
Total3	Sig. (bilatérale)	,000	,000	
	N	34	34	34

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

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

	يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعزيز شفافية المعاملات وإعطاء صورة مالية شفافة لمؤسسات القطاع العام.	يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تدعيم الشفافية والإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية.	يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي والإداري وضمان مشروعية العمليات المالية بتوظيف أدوات رقابية فعالة.	
يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعزيز شفافية المعاملات وإعطاء صورة مالية شفافة لمؤسسات القطاع العام.	Corrélacion de Pearson	1	,706**	,626**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000
	N	34	34	34

يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تدعيم الشفافية والإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,706** ,000 34	1  34	,449** ,008 34
يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي والإداري وضمان مشروعية العمليات المالية بتوظيف أدوات رقابية فعالة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,626** ,000 34	,449** ,008 34	1  34
يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات مختلف المستخدمين .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,564** ,001 34	,388* ,023 34	,579** ,000 34
يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ثقة الأفراد في حكوماتهم.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,705** ,000 34	,551** ,001 34	,583** ,000 34
يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تيسير الحصول على الموارد المالية وسيولة استخدامهم من طرف الهيئات المختصة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,191 ,279 34	,360* ,036 34	,311 ,073 34
يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال تخصيص أفضل للوارد.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,431* ,011 34	,527** ,001 34	,297 ,088 34
يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى الرفع من مستوى التسيير بما يعزز الحكم الرشيد في مؤسسات القطاع العام.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,239 ,174 34	,055 ,757 34	,474** ,005 34
Total4	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,811** ,000 34	,733** ,000 34	,776** ,000 34



		يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات مختلف المستخدمين .	يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ثقة الأفراد في حكوماتهم	يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تيسير الحصول على الموارد المالية وسيولة استخدامها من طرف الهيئات المختصة.
يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعزيز شفافية المعاملات وإعطاء صورة مالية شفافة لمؤسسات القطاع العام.	Corrélacion de Pearson Sig. (bilatérale) N	,564 ,001 34	,705** ,000 34	,191** ,279 34
يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تدعيم الشفافية والإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية.	Corrélacion de Pearson Sig. (bilatérale) N	,388** ,023 34	,551 ,001 34	,360** ,036 34
يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي والإداري وضمان مشروعية العمليات المالية بتوظيف أدوات رقابية فعالة.	Corrélacion de Pearson Sig. (bilatérale) N	,579** ,000 34	,583** ,000 34	,311 ,073 34
يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات مختلف المستخدمين .	Corrélacion de Pearson Sig. (bilatérale) N	1** ,000 34	,666* ,000 34	,290** ,096 34
يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ثقة الأفراد في حكوماتهم.	Corrélacion de Pearson Sig. (bilatérale) N	,666** ,000 34	1** ,000 34	,181** ,305 34
يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تيسير الحصول على الموارد المالية وسيولة استخدامها من طرف الهيئات المختصة.	Corrélacion de Pearson Sig. (bilatérale) N	,290 ,096 34	,181* ,305 34	1 34
يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال تخصيص أفضل للوارد.	Corrélacion de Pearson Sig. (bilatérale) N	,148* ,404 34	,265** ,130 34	,837 ,000 34
يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى الرفع من مستوى التسيير بما يعزز الحكم الرشيد في مؤسسات القطاع العام.	Corrélacion de Pearson Sig. (bilatérale) N	,098 ,583 34	,218 ,216 34	,384** ,025 34
Total4	Corrélacion de Pearson Sig. (bilatérale)	,682** ,000	,757** ,000	,629** ,000

	N	34	34	34
--	---	----	----	----

		يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال تخصيص أفضل للوارد.	يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى الرفع من مستوى التسيير بما يعزز الحكم الراشد في مؤسسات القطاع العام.	Total4
يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعزيز شفافية المعاملات وإعطاء صورة مالية شفافة لمؤسسات القطاع العام.	Corrélacion de Pearson Sig. (bilatérale) N	,431 ,011 34	,239 ,174 34	,811** ,000 34
يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تدعيم الشفافية والإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية.	Corrélacion de Pearson Sig. (bilatérale) N	,527** ,001 34	,055 ,757 34	,733** ,000 34
يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي والإداري وضمان مشروعية العمليات المالية بتوظيف أدوات رقابية فعالة.	Corrélacion de Pearson Sig. (bilatérale) N	,297** ,088 34	,474** ,005 34	,776 ,000 34
يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات مختلف المستخدمين .	Corrélacion de Pearson Sig. (bilatérale) N	,148** 404 34	,098* ,583 34	682** ,000 34
يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ثقة الأفراد في حكوماتهم.	Corrélacion de Pearson Sig. (bilatérale) N	,265** ,130 34	,218** ,216 34	,757** ,000 34
يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تيسير الحصول على الموارد المالية وسيولة استخدامهم من طرف الهيئات المختصة.	Corrélacion de Pearson Sig. (bilatérale) N	,837 ,000 34	,384* ,025 34	,629 ,000 34
يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال تخصيص أفضل للوارد.	Corrélacion de Pearson Sig. (bilatérale) N	1* ,012 34	,428** ,012 34	,697 ,000 34
يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية	Corrélacion de Pearson	,428	1	,488**

للقطاع العام إلى الرفع من مستوى التسيير بما يعزز الحكم الرشيد في مؤسسات القطاع العام.	Sig. (bilatérale)	,012		,003
	N	34	34	34
	Corrélation de Pearson	,697**	,488**	1**
	Total4	Sig. (bilatérale)	,000	,003
	N	34	34	34

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

### الاتساق البنائي لجميع المحاور

		Total	Total1	Total2	Total3	Total4
Total	Corrélation de Pearson	1	,855**	,849**	,881**	,898**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000
	N	34	34	34	34	34
Total1	Corrélation de Pearson	,855**	1	,650**	,809**	,588**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000
	N	34	34	34	34	34
Total2	Corrélation de Pearson	,849**	,650**	1	,536**	,762**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,001	,000
	N	34	34	34	34	34
Total3	Corrélation de Pearson	,881**	,809**	,536**	1	,734**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,001		,000
	N	34	34	34	34	34
Total4	Corrélation de Pearson	,898**	,588**	,762**	,734**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	
	N	34	34	34	34	34

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral)

الملحق رقم (02) معامل الثبات ألفا كرونباخ  
معامل الثبات ألفا كرونباخ المحور الأول

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,573	7

معامل الثبات ألفا كرونباخ المحور الثاني

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,849	8

معامل الثبات ألفا كرونباخ المحور الثالث

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,809	8

معامل الثبات ألفا كرونباخ المحور الرابع

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,852	8

معامل الثبات ألفا كرونباخ المحور الرابع

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,928	31

نتائج تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

العمر:

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بين 30 و 40 سنة	18	52,9	52,9	52,9
	بين 40 و 50 سنة	12	35,3	35,3	88,2
	أكثر من 50 سنة	4	11,8	11,8	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

المستوى التعليمي:

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	5	14,7	14,7	14,7
	ماستر	25	73,5	73,5	88,2
	دكتوراه	4	11,8	11,8	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

الخبرة المهنية:

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	4	11,8	11,8	11,8
	بين 6 و 12 سنوات	13	38,2	38,2	50,0
	بين 13 و 19 سنوات	8	23,5	23,5	73,5
	أكثر من 20 سنة	9	26,5	26,5	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

اختبار التوزيع الطبيعي ( معامـل الثبات ألفا كرونباخ )

	Kolmogorov-Smirnova			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
Total	,126	34	,186	,927	34	,026

a. Correction de signification de Lilliefors

## Test-t الإستهانة فقرات تحليل

الجزائر في العمومية المحاسبة نظام الأول: واقع المحور فقرات تحليل

### Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
المحاسبة العمومية تخدم نشاطا معيناً هو النشاط الحكومي	34	3,7941	1,06684	,18296
ليس للمؤسسات العمومية الإدارية في الجزائر ميزانية محددة تقوم باستغلالها. نظام المحاسبة العمومية لا يعطي	34	3,5882	1,01854	,17468
تقييماً حقيقياً لأداء المؤسسة الحكومي، ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي. يرتكز نظام المحاسبة العمومية الحالي في إعداد الموازنة على الأساس النقدي فقط دون إعطاء أهمية لأساس	34	3,5294	1,02204	,17528
الاستحقاق مما يجعله غير كافية لفهم وضعية المؤسسة. نظام المحاسبة العمومية يقوم باستخدام مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية من أجل إعطاء بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.	34	2,9706	1,19304	,20461
مدونة حسابات نظام المحاسبة العمومية الحالي غير مرنة أدت إلى عدم توازن حسابات الميزانية لاحتوائها على مجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة.	34	3,8529	,89213	,15300
نظام المحاسبة العمومية لا يضمن التسيير الفعال للإدارات العمومية نتيجة النقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي.	34	3,2353	1,07475	,18432
	34	3,3529	1,36809	,23462

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
المحاسبة العمومية تخدم نشاطا معيناً هو النشاط الحكومي	4,340	33	,000	,79412	,4219
ليس للهؤسسات العمومية الإدارية في الجزائر ميزانية محددة تقوم باستغلالها.	3,368	33	,002	,58824	,2328
نظام المحاسبة العمومية لا يعطي تقييماً حقيقياً لأداء المؤسسة الحكومي، ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي .	3,020	33	,005	,52941	,1728
يرتكز نظام المحاسبة العمومية الحالي في إعداد الموازنة على الأساس النقدي فقط دون إعطاء أهمية لأساس الاستحقاق مما يجعله غير كافية لفهم وضعية المؤسسة.	-,144	33	,887	-,02941	-,4457
نظام المحاسبة العمومية يقوم باستخدام مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية من أجل إعطاء بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.	5,575	33	,000	,85294	,5417
مدونة حسابات نظام المحاسبة العمومية الحالي غير مرنة أدت إلى عدم توازن حسابات الميزانية لاحتوائها على مجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة.	1,277	33	,211	,23529	-,1397
نظام المحاسبة العمومية لا يضمن التسيير الفعال للإدارات العمومية نتيجة النقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي.	1,504	33	,142	,35294	-,1244

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3	
	Intervalle de confiance 95% de la différence	
	Supérieure	
المحاسبة العمومية تخدم نشاطاً معيناً هو النشاط الحكومي	1,1664	
ليس للهؤسسات العمومية الإدارية في الجزائر ميزانية محددة تقوم باستغلالها.	,9436	
نظام المحاسبة العمومية لا يعطي تقييماً حقيقياً لأداء المؤسسة الحكومي، ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي .	,8850	
يرتكز نظام المحاسبة العمومية الحالي في إعداد الموازنة على الأساس النقدي فقط دون إعطاء أهمية لأساس الاستحقاق مما يجعله غير كافية لفهم وضعية المؤسسة.	,3869	



نظام المحاسبة العمومية يقوم باستخدام مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية من أجل إعطاء بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.	1,1642
مدونة حسابات نظام المحاسبة العمومية الحالي غير مرنة أدت إلى عدم توازن حسابات الميزانية لاحتوائها على مجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة.	,6103
نظام المحاسبة العمومية لا يضمن التسيير الفعال للإدارات العمومية نتيجة النقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي.	,8303

تحليل فقرات المحور الثاني: متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
يتطلب نظام المحاسبة العمومية بيئة اقتصادية ومالية ملائمة ليستجيب لمتطلبات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام.	34	4,0588	,95159	,16320
إصلاح نظام المحاسبة العمومية يتطلب الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات في المستويات الحكومية. من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية إدخال تقنيات وتكنولوجيا اتصالات حديثة.	34	3,6471	,88360	,15154
تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أه داف الموازنة. وضع أسس قانونية تركز عليها المؤسسات العمومية والتي من بينها قانون المحاسبة العمومية ضروري من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.	34	4,1471	,95766	,16424
تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أه داف الموازنة. وضع أسس قانونية تركز عليها المؤسسات العمومية والتي من بينها قانون المحاسبة العمومية ضروري من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.	34	4,0294	,93696	,16069
يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد لمحاسبة العمومية إصلاح للإدارات العمومية.	34	3,8235	,83378	,14299
تأهيل و تدريب العاملين في القطاع الحكومي من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ليتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	34	3,7059	1,08793	,18658
دراسة و تشخيص النظام المحاسبي المعمول به و تحديد مزاياه و أوجه القصور فيه من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام	34	3,9118	1,13798	,19516
دراسة و تشخيص النظام المحاسبي المعمول به و تحديد مزاياه و أوجه القصور فيه من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام	34	3,4706	,89562	,15360
total2	34	3,8493	,67334	,11548

	Valeur du test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
يتطلب نظام المحاسبة العمومية بيئة اقتصادية ومالية ملائمة ليستجيب لمتطلبات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام.	6,488	33	,000	1,05882	,7268
إصلاح نظام المحاسبة العمومية يتطلب الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات في المستويات الحكومية.	4,270	33	,000	,64706	,3388
من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية إدخال تقنيات وتكنولوجيا اتصالات حديثة.	6,984	33	,000	1,14706	,8129
تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أه داف الموازنة.	6,406	33	,000	1,02941	,7025
وضع أسس قانونية تركز عليها المؤسسات العمومية والتي من بينها قانون المحاسبة العمومية ضروري من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.	5,759	33	,000	,82353	,5326
يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد لمحاسبة العمومية إصلاح للإدارات العمومية.	3,783	33	,001	,70588	,3263
تأهيل و تدريب العاملين في القطاع الحكومي من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ليتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	4,672	33	,000	,91176	,5147
دراسة و تشخيص النظام المحاسبي المعمول به و تحديد مزاياه و أوجه القصور فيه من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام	3,064	33	,004	,47059	,1581
total2	7,354	33	,000	,84926	,6143

	Valeur du test = 3	
	Intervalle de confiance 95% de la différence	
	Supérieure	
يتطلب نظام المحاسبة العمومية بيئة اقتصادية ومالية ملائمة ليستجيب لمطالبات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام.	1,3908	
إصلاح نظام المحاسبة العمومية يتطلب الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات في المستويات الحكومية.	,9554	
من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية إدخال تقنيات وتكنولوجيا اتصالات حديثة.	1,4812	
تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة.	1,3563	
وضع أسس قانونية تركز عليها المؤسسات العمومية والتي من بينها قانون المحاسبة العمومية ضروري من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.	1,1144	
يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد لمحاسبة العمومية إصلاح للإدارات العمومية.	1,0855	
تأهيل وتدريب العاملين في القطاع الحكومي من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ليتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	1,3088	
دراسة وتشخيص النظام المحاسبي المعمول به وتحديد مزاياه وأوجه القصور فيه من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام	7831 ,	
total2	1,0842	

تحليل لفقرات المحور الثالث: مشاكل ومعوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية

#### Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
اختلاف الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	34	3,5588	,95952	,16456
لا تتوفر الموارد البشرية المؤهلة وبالإعداد اللازمة لتطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.	34	3,5294	1,02204	,17528
التشريعات القانونية في الجزائر غير ملائمة للتطبيق السليم لمعايير القطاع العام .	34	3,3529	1,01152	,17347
التطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي يتطلب التأهيل العلمي والعملي لمختلف أعوان المحاسبة العمومية.	34	3,8235	1,11384	,19102
تعتبر مخرجات النظام المحاسبي العمومي في الجزائر مقبولة قبولاً عاماً.	34	2,9118	1,05508	,18094
يوجد قوانين وتنظيمات صارمة لحوكمة مؤسسات القطاع العام في الجزائر.	34	3,4118	1,07640	,18460
من أسباب تأخر مشروع المخطط المحاسبي الجديد غياب الإرادة السياسية من الدولة .	34	3,4706	1,10742	,18992
غياب التكوين الأكاديمي في مجال	34	3,3824	1,15509	,19810

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
اختلاف الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. لا تتوفر الموارد البشرية المؤهلة وبالإعداد اللازمة لتطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.	3,396	33	,002	,55882	,2240
التشريعات القانونية في الجزائر غير ملائمة للتطبيق السليم لمعايير القطاع العام . التطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي يتطلب التأهل بل العلمي والعمل لمختلف أعوان المحاسبة العمومية.	3,020	33	,005	,52941	,1728
تعتبر مخرجات النظام المحاسبي العمومي في الجزائر مقبولة قبولاً عاماً.	2,035	33	,050	,35294	,0000
يوجد قوانين وتنظيمات صارمة لحكومة مؤسسات القطاع العام في الجزائر.	4,311	33	,000	,82353	,4349
من أسباب تأخر مشروع المخطط المحاسبي الجديد غياب الإرادة السياسية من الدولة .	-,488	33	,629	-,08824	-,4564
غياب التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة العمومية لا يعيق من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية	2,231	33	,033	,41176	,0362
	2,478	33	,019	,47059	,0842
	1,930	33	,062	,38235	,0207

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3
	Intervalle de confiance 95% de la différence
	Supérieure
اختلاف الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	,8936
لا تتوفر الموارد البشرية المؤهلة وبالإعداد اللازمة لتطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.	,8860
التشريعات القانونية في الجزائر غير ملائمة للتطبيق السليم لمعايير القطاع العام .	,7059
التطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي يتطلب التأهل بل العلمي والعمل لمختلف	1,2122

أعوان المحاسبة العمومية.	
تعتبر مخرجات النظام المحاسبي العمومي في الجزائر مقبولة قبولاً عاماً.	,2799
يوجد قوانين وتنظيمات صارمة لحوكمة مؤسسات القطاع العام في الجزائر.	,7873
من أسباب تأخر مشروع المخطط المحاسبي الجديد غياب الإرادة السياسية من الدولة .	,8570
غياب التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة العمومية لا يعيق من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية	,7854

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

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعزيز شفافية المعاملات وإعطاء صورة مالية شفافة لمؤسسات القطاع العام.	34	3,4412	1,07847	,18496
يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تدعيم الشفافية والإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية.	34	3,2941	,93839	,16093
يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي والإداري وضمان مشروعية العمليات المالية بتوظيف أدوات رقابية فعالة.	34	3,4412	1,05000	,18007
يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات مختلف المستخدمين .	34	3,4118	,98835	,16950
يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ثقة الأفراد في حكوماتهم.	34	3,5588	1,02073	,17505
يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تيسير الحصول على الموارد المالية وسهولة استخدامها من طرف الهيئات المختصة.	34	3,6765	1,00666	,17264
يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال تخصيص أفضل للوارد.	34	3,5882	98835	,16950
يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى الرفع من مستوى التسيير بما يعزز الحكم الرشيد في مؤسسات القطاع العام.	34	3,9706	,75820	,13003
Total4	34	3,5478	,68949	,11825

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعزيز شفافية المعاملات وإعطاء صورة مالية شفافة لمؤسسات القطاع العام.	2,385	33	,023	,44118	,0649
يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تدعيم الشفافية والإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية.	1,828	33	,077	,29412	-,0333
يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي والإداري وضمان مشروعية العمليات المالية بتوظيف أدوات رقابية فعالة.	2,450	33	,020	,44118	,0748
يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات مختلف المستخدمين .	2,429	33	,021	,41176	,0669
يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ثقة الأفراد في حكوماتهم.	3,192	33	,003	,55882	,2027
يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تيسير الحصول على الموارد المالية وسيولة استخدامها من طرف الهيئات المختصة.	3,918	33	,000	,67647	,3252
يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال تخصيص أفضل للوارد.	3,470	33	,001	,58824	,2434
يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى الرفع من مستوى التسيير بما يعزز الحكم الراشد في مؤسسات القطاع العام.	7,464	33	,000	,97059	,7060
Total4	4,633	33	,000	,54779	,3072

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3
	Intervalle de confiance 95% de la Difference
	Supérieure
يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعزيز شفافية المعاملات وإعطاء صورة مالية شفافة لمؤسسات القطاع العام.	,8175
يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تدعيم الشفافية والإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية.	,6215
يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي والإداري وضمان مشروعية العمليات المالية بتوظيف أدوات رقابية فعالة.	,8075
يضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات مختلف المستخدمين .	,7566
يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ثقة الأفراد في حكوماتهم.	,9150
يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تيسير الحصول على الموارد المالية وسهولة استخدامها من طرف الهيئات المختصة.	1,0277
يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال تخصيص أفضل للوارد.	,9331
يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى الرفع من مستوى التسيير بما يعزز الحكم الراشد في مؤسسات القطاع العام.	1,2351
Total4	,7884



## اختبار الفرضيات T-TEST

### Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
total	34	3,5787	,57819	,09916
Total1	34	3,4748	,58292	,09997
Total2	34	3,8493	,67334	,11548
Total3	34	3,4301	,69576	,11932
Total4	34	3,5478	,68949	,11825

### Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
total	5,837	33	,000	,57875	,3770	,7805
Total1	4,749	33	,000	,47479	,2714	,6782
Total2	7,354	33	,000	,84926	,6143	1,0842
Total3	3,605	33	,001	,43015	,1874	,6729
Total4	4,633	33	,000	,54779	,3072	,7884

# قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
40	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS	01
61	الإحصائيات الخاصة بالاستبانة	02
62	جدول التوزيع لسلم لكارث	03
64	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول	04
65	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني	05
66	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث	06
68	الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع	07
69	معامل الثبات (ألفا كرونباخ)	08
70	اختبار التوزيع الطبيعي	09
71	توزيع أفراد العينة حسب العمر	10
71	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	11
72	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	12
73	تحليل فقرات المحور الأول	13
75	تحليل فقرات المحور الثاني	14
78	تحليل فقرات المحور الثالث	15
81	تحليل فقرات المحور الرابع	16
85	نتائج اختبار T test لاختبار الفرضية الأولى	17
86	نتائج اختبار T test لاختبار الفرضية الثانية	18
87	نتائج اختبار T test لاختبار الفرضية الثالثة	19
88	نتائج اختبار T test لاختبار الفرضية الرابعة	20

الفهرس

الصفحة	محتويات البحث
أ	آية من القرآن
ب	الشكر والتقدير
ج-د	الإهداء
01	مقدمة
<b>الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية</b>	
07	تمهيد
08	المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية
08	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية
09	المطلب الثاني: أهداف وخصائص المحاسبة العمومية
10	المطلب الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية
14	المبحث الثاني: أسس ومبادئ المحاسبة العمومية
14	المطلب الأول: أسس المحاسبة العمومية
18	المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية
20	المطلب الثالث: تمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة العامة
22	المبحث الثالث: أعوان المحاسبة العمومية
22	المطلب الأول: أمر بالصرف
25	المطلب الثاني: المحاسب العمومي
30	المطلب الثالث: المراقب المالي
33	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: الإطار النظري معايير للمحاسبة الدولية IPSAS في القطاع العام</b>	
35	تمهيد
36	المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
36	المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
38	المطلب الثاني: دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية
39	المطلب الثالث: إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
42	المبحث الثاني: إصدارات واستخدام المعايير المحاسبية الدولية
42	المطلب الأول: كيفية إصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
43	المطلب الثاني: أساليب تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
44	المطلب الثالث: أمثلة عن بعض الدول التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع

	العام
46	المبحث الثالث: إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
47	المطلب الأول: التطور التاريخي لنظام المحاسبة العمومية
48	المطلب الثاني: دواعي إصلاح نظام المحاسبة العمومية
50	المطلب الثالث: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
53	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثالث: الدراسة الميدانية حول متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر</b>	
55	تمهيد
56	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة
56	المطلب الأول: تعريف بمديرية الإدارة المحلية
56	المطلب الثاني: مهام الإدارة المحلية
58	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي والتعداد البشري لمديرية الإدارة المحلية
60	المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية
60	المطلب الأول: منهجية الدراسة
63	المطلب الثاني: صدق وثبات الإستبانة
70	المطلب الثالث: تحليل بيانات الشخصية ونتائج الدراسة
84	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات
84	المطلب الأول: اختبار الفرضيات
88	خلاصة الفصل
91	الخاتمة
94	قائمة المصادر والمراجع
100	الملاحق
133	قائمة الجداول

## ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية، حيث المحاسبة العمومية من أولويات الدولة، بحيث تحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام حيث تناولنا من خلال هذه الدراسة في الجانب النظري إلى الإطار العام للمحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع إعطاء لمحة عن مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر اما الجانب التطبيقي فتمحور حول دراسة ميدانية لمديرية الإدارة محلية لولاية عين تموشنت واعتمدنا على الاستبيان كأداة لجمع البيانات وتحليلها من خلال برنامج التحليل الإحصائي spss.

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 الاقتصاد القانون والسياسية وغياب الدعم السياسي يعيق التطبيق السليم لمعايير المحاسبة للقطاع العام، وأن التطبيق السليم لهذه المعايير في الجزائر يؤدي إلى تدعيم الشفافية والحد من الفساد المالي والإداري بتوظيف أدوات رقابية فعالة

**الكلمات المفتاحية:** نظام المحاسبة العمومية، معايير المحاسبة الدولية، الإصلاح المحاسبي.

## Sommaire:

Cette étude visait à mettre en évidence le rôle des normes comptables internationales pour le secteur public dans la réforme du système comptable public, où la comptabilité publique est une priorité de l'État, afin qu'elle régisse l'activité financière des unités du secteur public. réformer le système de comptabilité publique en Algérie. Quant au volet pratique, il s'est articulé autour d'une étude de terrain de la Direction de l'Administration Locale de la Wilayat d'Ain Temouchent. Nous nous sommes appuyés sur le questionnaire comme outil de collecte et d'analyse des données à travers les programme d'analyse spss.

Grâce à l'étude appliquée, nous sommes parvenus à un ensemble de résultats, notamment : que le système de comptabilité publique n'est pas flexible et ne reflète pas la réalité de la situation financière actuelle de l'institution publique, ce qui ne garantit pas la gestion efficace de l'administration publique, et que pour répondre aux exigences de l'application des normes comptables internationales pour le secteur public, il faut un ensemble de facteurs L'économie juridique et politique et l'absence de soutien politique entravent la bonne application des normes comptables pour le secteur public, et que la bonne application de ces normes en Algérie conduit à renforcer la transparence et à réduire la corruption financière et administrative en employant des outils de contrôle efficaces

**Mots clés:** système de comptabilité publique, normes comptables internationales, réforme comptable