

جامعة عبد الحميد بن باديس -مستغانم-  
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم المالية والمحاسبة



الشعبة: علوم مالية ومحاسبة      التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS بين متطلبات التطبيق وواقع  
المحاسبة العمومية بالجزائر

مقدمة من طرف الطالب:      خديم مخلوف  
تحت اشراف الاستاذ:      بوزيان العجال

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الأسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بشني يوسف	أستاذ التعليم العالي	مستغانم
مقررا	بوزيان العجال	أستاذ محاضر "أ"	مستغانم
مناقشا	مقراد عبد الله	أستاذ محاضر "ب"	مستغانم

السنة الجامعية: 2022-2023

## شكر وتقدير

قال رسول الله (صلى الله عليه وسلم): "مَنْ صَنَعَ إِلَيْكُمْ مَعْرُوفًا فَكَافِيئُهُ، فَإِنْ لَمْ تَجِدُوا مَا تُكَافِيئُونَهُ فَادْعُوا لَهُ حَتَّى تَرَوْا أَنَّكُمْ قَدْ كَافَأْتُمُوهُ". (رواه أبو داود) أخيرًا، أتقدم بجزيل شكري إلى كل من مدوا لي يد العون من قريب أو من بعيد والمساعدة في إخراج هذه الدراسة على أكمل وجه.

أولا الشكر لله الواحد القهار صاحب الفضل والإكرام أكرمنا بنعمة الإسلام ويسر لنا سبيل العلم، فله الشكر حتى يرضى وله الشكر بعد الرضا والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى صلى الله عليه وسلم تسليما كثيرا. ثم كامل الشكر والتقدير والامتنان للأستاذ المشرف: بوزيان العجال جزاهه الله عنا أفضل الجزاء على نصائحه وتوجيهاته القيمة وسعة صدره وصبره. فجزاه الله جنة الفردوس.

### كما لا يفوتنا

أود أن أعتنم هذه الفرصة حتى أشكر الاستاذ الفاضل: نور الدين اسماعين على دعمه السخي والكبير لي للخروج بهذا البحث حتى النهاية، أنا ممتن جدًا لك ولمساعدتك، والحمد لله الذي سخر هذه الفرصة لي، وألف شكر لقلبك الطيب وشخصك الكريم.

## الاهداء

إلى من لا يضاهيهما أحد في الكون، إلى من أمرنا الله ببرّهما، إلى من بذلا الكثير، وقدّما ما لا يمكن أن يردّ، إليكما تلك الكلمات أُمي وأبي الغاليان، أهدي لكما هذا البحث، فقد كنتما خير داعم لي طوال مسيرتي الدراسية.

إلى كل الزملاء والأصدقاء والأحباب سدد الله خطاهم ووفاهم على فضلهم حسنات في يوم الحساب وأصلح لهم أولادهم وأزواجهم وجمعنا الله وإياهم في جنات النعيم.  
إلى كل رفقاء وزملاء الدراسة والعمل وإلى جميع من أعاننا على هذا العمل  
أثاب الله الجميع.

أهدي الجميع ثمرة جهدي.

قائمة المختصرات

الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأجنبية	الاختصار
معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	Accounting International public sector Standards	IPSASS
مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	Accounting International public sector Standards Board	IPSASB
مجلس معايير المحاسبة العمومية	Standards Board Governmental Accounting	GASB
الاتحاد الدولي للمحاسبين	Accountants International Federation of	IFAC
مدونة حسابات الخزينة	trésor Nomenclature des comptes de	NCT
المخطط المحاسبي للدولة	Plan comptable de l'état	PCE
معايير المحاسبة الدولية	Standards International Accounting	IAS
تحديث نظام الميزانية	Budgetaires Modernisation des Systemes	MSB
لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية	International Financial Reporting Interpretation Committee	IFRIC
معايير التقارير المالية الدولية	Standards International Financial Reporting	IFRS

## قائمة الجداول

الصفحة	البيان	الصفحة
08	معايير المحاسبة الحكومية للقطاع العام IPSAS	1-2
47	يبين توزيع عينة الدراسة	1-3
48	يبين درجات مقياس ليكارت الخماسي	2-3
49	مقياس تحديد الوزن النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي	3-3
50	مقياس تحديد قيمة معامل ألفا كرومباخ	4-3
51	يبين توزيع العينة حسب الجنس	5-3
51	يبين توزيع العينة حسب العمر	6-3
52	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	7-3
52	توزيع العينة حسب الوظيفة	8-3
53	توزيع العينة حسب الخبرة	9-3
53	اختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف سميرنوف	10-3
54	المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	11-3
55	ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	12-3
56	المحور الثالث: أسس المحاسبة العمومية الحديثة	13-3
57	المحور الرابع: العوامل المحفزة للتقارب/التبني مع معايير IPSAS وIPSASB	14-3
59	معامل الارتباط بيرسون بين محاور الدراسة	15-3
60	تأثير الخصائص الديموغرافية على إجابات أفراد العينة للمحور الأول	16-3
61	تأثير الخصائص الديموغرافية على إجابات أفراد العينة للمحور الثاني	17-3
61	تأثير الخصائص الديموغرافية على إجابات أفراد العينة للمحور الثالث	18-3
62	تأثير الخصائص الديموغرافية على إجابات أفراد العينة للمحور الرابع	19-3

# الفهرس

رقم الصفحة	البيان
	الإهداء
	الشكر والتقدير
	قائمة الأشكال والجداول
01	المقدمة العامة
	الفصل الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
06	تمهيد
07	المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.
07	المطلب الأول: تعريف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ومجال تطبيقها وأهدافها
07	الفرع الأول: تعريف المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS
09	الفرع الثاني: مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: IPSAS
10	الفرع الثالث: أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
10	المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق
11	الفرع الأول: معايير اعداد التقارير وعرض البيانات المالية
11	الفرع الثاني: معايير الأصول الملموسة والغير ملموسة
13	الفرع الثالث: معايير الأحداث المالية
18	المطلب الثالث: مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)
18	الفرع الأول: تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB
18	الفرع الثاني: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB
18	الفرع الثالث: أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB
20	خلاصة الفصل
21	الفصل الثاني: عموميات حول المحاسبة العمومية.
22	تمهيد
23	المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

23	المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية ومبادئها
23	الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية
23	الفرع الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية
24	المطلب الثاني: خصائص المحاسبة العمومية
25	المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية
27	المبحث الثاني: أسس المحاسبة العمومية، أهدافها ومجال تطبيقها
27	المطلب الأول: أسس محاسبة العامة
29	المطلب الثاني: أهداف المحاسبة العمومية
29	المطلب الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية
30	المبحث الثالث: مكونات نظام المحاسبة العمومية
30	المطلب الأول: النظام المحاسبي العمومي
32	المطلب الثاني: مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية
35	المطلب الثالث: نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي
35	المطلب الرابع: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية لي قطاع العام
37	المبحث الرابع: تطوير وشروع نظام المحاسبة العمومية
37	المطلب الأول: التعريف بي مشروع تحديث نظام المزانبة العامة
38	المطلب الثاني: عرض مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومة وإجراءات المتخذة لتنفيذه
40	المطلب الثالث: أهداف مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية
43	خلاصة الفصل
44	الفصل الثالث: دراسة بمكتب محافظ الحسابات
45	تمهيد
46	المبحث الأول: المنهجية والإجراءات المتبعة
46	المطلب الأول: منهجية الدراسة
47	المطلب الثاني: إجراءات الدراسة
51	المبحث الثاني: التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة واختبار نوع البيانات

51	المطلب الأول: الدراسة الوصفية للخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة
53	المطلب الثاني: اختبار نوع البيانات
54	المبحث الثالث: دراسة تحليل نتائج الاستبيان
54	المطلب الأول: صدق أداة الدراسة
54	الفرع الأول: صدق المحكمين
54	الفرع الثاني: صدق المقياس
58	المطلب الثاني: صدق الإتساق البنائي لمحاور الدراسة
60	المطلب الثالث: تأثير الخصائص الديموغرافية لإجابات المبحوثين على محاور الدراسة
63	خلاصة الفصل
64	الخاتمة
69	مصادر والمراجع
73	الملخص



# المقدمة

## مقدمة:

شهد العالم في العقود الأخيرة تطورات اقتصادية واجتماعية وسياسية، مما ترتب عليه انهيار الحواجز بين الدول وظهور الاتفاقيات الدولية، هذا أدى بالدول الى اجراء إصلاحات شاملة لمختلف الأنظمة والسياسات الفاعلة لها، وقد جاء اصلاح مختلف جوانب المالية العامة في قلب مبادرات الإصلاح التي تبنتها الدول المختلفة نظرا للتطورات الكبيرة في أنشطتها وبرامجها الأمر الذي فرض تطوير النظم المحاسبية الحكومية.

نظرا لتطور أجهزة نظام القطاع العام واتساع نشاطاته هذا التطور الذي قابله تطور في تفكير ونهضة في وعي الشعوب ما أعطى روحا ودعما قويا لترسيخ وتكريس الممارسة الديمقراطية ما أدى إلى تطور مفهوم الحكومة والحكم الراشد، الأمر الذي جعل من محاسبة القطاع العمومي تكتسي أهمية بالغة في اهتمامات الباحثين والمفكرين من أهل الاختصاص لجعلها تتماشى من التطورات الراهنة والبحث على سبل الاستعمال الأمثل للموارد والاستخدامات العمومية والرقابة على تنفيذها.

وفي أوائل الثمانينيات من القرن الماضي انطلقت بعض الجهود لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة العمومية على مستوى العالم كمحاولة لتقريبها من المحاسبة المالية، حيث أنشئ مجلس معايير المحاسبة العمومية (GASB) تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية (FAF) وخلال سنة 2004 تم استبداله بمجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) ، وهي لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، حيث يهدف هذا المجلس (IPSASB) الى خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لأعداد التقارير المالية في القطاع العام ومقربتها بالمعايير المحاسبية الدولية (IAS / IFRS).

إن حتمية التغيير هذه فرضت على الدول القيام بمجموعة من الإصلاحات والتغيرات في مجال المالية العامة، فبرزت في الواجهة فكرة تطوير المحاسبة العمومية بهدف ترشيد وعقلنة تسيير الأموال العمومية، ووضع نظام معلوماتي محاسبي عمومي قادر على توفير بيانات محاسبة شاملة وأكثر دقة.

انطلاقا من هذا تطورت المحاسبة العمومية على المستوى الدولي من خلال جهود الهيئات والمنظمات الدولية التي تشرف على تنظيم مهنة المحاسبة وعلى رأسها مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC التي قام بإصدار معايير محاسبية دولية خاصة بالقطاع العام IPSAS لتواكب التطورات في وظائف الحكومة واتساع نشاط القطاع العام ما ترتب عليه زيادة في حجم النفقات وتنوع مجالاتها من جهة وزيادة الإيرادات وتنوع مصادرها من جهة أخرى، ولهذا تخلت معظم الدول عن إتباع أسلوب الأساس النقدي وإتباع أساس الاستحقاق لما يوفره من صورة موضوعية لسلامة الإنفاق العام وما يقدمه من إمكانية متابعة تطور أصول الوحدة واستهلاكها وجهود المحافظة وتنميتها.

ولمواكبة الجزائر للتطورات الحاصلة في مجال المحاسبة العمومية حاولت وزارة المالية خلال سنة 1995 إعداد مشروع إصلاح لنظام المحاسبة العمومية يهدف إلى عصرنه وتطوير المحاسبة العمومية من خلال تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن طريق تقديم قوائم مالية مفيدة لمتخذي القرارات الأمر الذي أدى بالجزائر إلى محاولة تكييف والتوافق

مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وذلك من خلال إصلاح نظامها المحاسبي للقطاع العمومي أو ما يعرف بالمحاسبة العمومية وذلك من أجل ضبط تسيير المال العام وتحسين جودة الإفصاح المالي للقطاع العام. إن تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الذي سبقته مجموعة من الإصلاحات في نظام المحاسبة العمومية جعله يتماشى وهذه المعايير ساقنا إلى طرح الإشكالية الآتية:

❖ ماهي الإجراءات الواجب اتخاذها والوسائل الضرورية التي تسمح بالانتقال من النظام المحاسبي العمومي إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في ظل إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري؟  
❖ الأسئلة الفرعية:

لمعالجة مختلف جوانب الإشكالية الرئيسية تم تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما هي الإجراءات التنظيمية المتعلقة بالمحاسبة العمومية في الجزائر؟
- ما هو واقع النظام المحاسبي العمومي؟
- ما هي المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وما مجال تطبيقها؟
- ما مدى تناغم النظام المحاسبي العمومي الحالي والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وما هي متطلبات الانتقال؟

فرضيات الدراسة:

إن الإصلاح المحاسبي في القطاع العام بشكل عام وضعنا أمام حتمية التخلي عن تطبيق الأساس النقدي والتوجه نحو تطبيق أساس الاستحقاق وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، الأمر الذي يتطلب تنفيذ مختلف الإصلاحات في طريق تنظيم وتسيير المال العام.

انطلاقا من هذه الفرضية الرئيسية يمكن وضع مجموعة من الفرضيات والتي يبنى على أساسها بحثنا هذا والتي كانت:

- ضعف النظام المحاسبي العمومي الحالي.
- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يسمح بتحقيق نوع من الشفافية في تسيير المال العام وتحسين جودة الإفصاح المالي الحكومي وتوفير أدوات المساءلة.
- التحفيز والدعوة إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتطبيق أسس الاستحقاق من طرف المنظمات الدولية المختصة.
- يهدف الإصلاح المحاسبي بالجزائر إلى وضع نظام محاسبي فعال يعرض مجمل أصول وخصوم الدولة، بهدف تحسين جودة الإفصاح المالي وتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير وإنفاق المال العام.

أسباب اختيار الموضوع:

- (1) حداثة الموضوع من حيث الطرح والاهتمام المتزايد به.
- (2) الميول الشخصي المرتبط بالاهتمام والبحث في مجال المحاسبة.

3) قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع من الجانبين النظري والتقني.

#### أهمية الموضوع:

للموضوع أهمية بالغة نظرا للتوجهات الراهنة والتحديات التي تواجهها الدول في مجالات التسيير والعملة والتي تكمن في أهمية النظام المحاسبي ومكانته الاستراتيجية في نظام الإدارة المالية. حيث يقوم بتوثيق وإثبات المعاملات المالية لتنفيذ الميزانية العامة للدولة وعرضها في شكل تقارير مالية توضح نشاط وحدات القطاع العام والتي تستخدم في مجال التغطية والرقابة من أجل العقلنة والترشيد في تسيير وإنفاق المواد المتاحة.

#### حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة في حدود مكانية و حدود زمانية أما الحدود المكانية فقمنا بحصرها في منطقة جغرافية محددة شملت بعض ولايات الغرب الجزائري (مستغانم، وهران، سيدي بلعباس، تلمسان) و ذلك نظرا لعلاقات المكتب محل التريص ( مكتب السيد تكرلي محمد خير قضائي محافظ حسابات و محاسب معتمد) مع مجموعة من خبراء و محافظي حسابات و محاسبين معتمدين و كذا موظفين و مسؤولين بمؤسسات عمومية بالولايات المعنية أما الحدود الزمانية فقمنا بحصرها منذ 2013 أين بدأ التفكير في التوجه نحو القانون العمومي الجديد من طرف الدولة الجزائرية و ما رافقه من إصلاحات الى غاية السنة الجارية 2023.

#### المنهج المتبع في الدراسة:

ان طبيعة الموضوع فرضت علينا المزج بين الأسلوبين الوصفي والتحليلي حيث تم استعمال الأسلوب الوصفي الذي اعتمده من أجل تمكين القارئ من التعرف على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وكذا مجموعة الإصلاحات التي باشرتها الدولة من أجل التمهيد الى الانتقال وتبني تلك المعايير مع ابراز أهمية تبنيها بالنسبة للدولة وللمؤسسات وللاقتصاد العام بصفة عامة اما الأسلوب التحليلي فتم اعتماده من اجل تحليل بيانات ونتائج الاستبيان اعتمادا على التركيبات الإحصائية باستعمال برنامج spss .

#### صعوبات الدراسة:

كأي بحث علمي فان الدراسة لا تخلو من الصعوبات الا أن هذه الدراسة وبشكل خاص حملت مجموعة معتبرة من الصعوبات خاصة وحدائث الموضوع حتى أن الكثير منهم يجهلون وجود معايير محاسبية دولية خاصة بالقطاع العام ويمكن حصر هذه العراقيل والصعوبات في النقاط التالية:

- حدائث الموضوع.
- نقص المراجع.
- نقص الدراسات السابقة باستثناء المقالات العلمية التي لا تلم بجوانب الموضوع بدقة.
- تأخر الجزائر مقارنة ببعض دول العالم أو حتى البلدان العربية على غرار الأردن في تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومباشرة الإصلاحات اللازمة لذلك.

# الفصل الأول:

واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تبني المعايير  
المحاسبية الدولية  
للقطاع العام

تمهيد:

إذا ما تحدثنا عن ممارسة المحاسبة العمومية عبر التاريخ الإنساني فلن نختلف على أن المحاسبة العمومية كانت أولها ممارسة، ورغم أن هذا السبق والزيادة كان ليعطيها الأولوية عي عملية تطوير البناء الفكري المحاسبي، ووضع معايير المحاسبة، إلا أن ذلك لم يكن مثلما كان عليه في مجال المحاسبة المالية وذلك بالرغم من حاجة المجتمع للفرعين معا.

ولعل الإختلاف يتضح جليا عندما يتعلق الأمر بمبدأ مصلحة الخدمة العامة، فالأكيد أن مصلحة الخدمة العامة تتأثر بالممارسات المحاسبية العمومية بدرجة أكبر مما سواها من فروع المحاسبة وهو ما يثبت أن تطورها وتنظيمها كان يفترض أن يسبق تطوير وتنظيم فروع المحاسبة الأخرى وأن يلقي اهتماما ورعاية أكبر.

إن ما تحمله بيئة الممارسات المحاسبية في المؤسسات العمومية من سمات وصفات تميزها عن غيرها في القطاع الخاص، هو الأمر الذي فرض تأسيس إطار وقواعد ومعايير مستقلة للمحاسبة العمومية حيث وفي 10 نوفمبر 2004 طور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مجموعة من المعايير لهذا القطاع والتي يشار إليها ب IPSAS . ملاحظة منها أن هناك فوائد جوهرية يمكن تحقيقها جراء هذه المعايير وذلك بتوفير معلومات حول الأداء المالي للمؤسسة العمومية وعرض القوائم والبيانات المالية بشكل ملائم وقابل للمقارنة ما يجعل منها تلعب دورا أساسيا في توضيح متطلبات الإعتراف والقياس والعرض والإفصاح وكل هذا من أهم المبادئ المحاسبية التي تساهم بفعالية في إثراء قيمة المعلومات التي تظهرها القوائم المالية ذات الغرض العام، وهذا ما سنتناوله في هذا الفصل من خلال المبحث الآتي:

المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas.

الفصل الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.  
المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

تلعب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الدور الفعال فيما يتعلق بمعايير إعداد وعرض إحصائيات المالية العامة هي بمثابة جزء من الجهد العالمي المبذول من أجل الرقي والتحسين للمحاسبة العمومية، وشفافية عمليات الحكومة.

وسنعرض في هذا المبحث المطالب التالية:

- التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومجال تطبيقها وأهدافها.

- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق.

- مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

المطلب الأول: تعريف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ومجال تطبيقها وأهدافها.

الفرع الأول: تعريف المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS:

لا تعني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد و الأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية و المحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارستها وتوحيد معالجتها للأمور المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تصدر عن المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام، وكذلك فإنه في ضوء إتباع الحكومات للأساس النقدي أو أساس الالتزام الذي تضعف فيه عملية الرقابة على الانفاق الرأس مالي بما يعرض المال العام للضياع بسبب غياب أبسط وسائل ضبط الموجودات الحكومية وجاء وضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS " International Public Sector Accounting Standards".

والتي يتبنى مسؤولية إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتعنى هذه المعايير بإصدار التقارير المالية وفقا لكل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، وقد صدر لغاية سنة 2014، 32 معيارا مبينة في الجدول أدناه وجاءت شاملة لمعالجة كافة القضايا المحاسبية المتعلقة بالإفصاح والعرض واللذين يشكلان قاعدة الإبلاغ المالي من خلال التقارير المالية التي تصدر عن الأنظمة المحاسبية الحكومية التي تطبق هذه المعايير إضافة إلى معيار يتعلق بالإبلاغ المالي المستند إلى الأساس النقدي<sup>1</sup>. حيث تولى المجلس إصدار معايير أخرى حتى شهر جانفي 2020، 10 معايير أخرى ليصبح عددها الإجمالي 42 معيار مع العلم أنه قام باستبدال بعض المعايير وإقصاء البعض منها.

وتعتمد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تعنى بالمحاسبة المستندة على أساس الاستحقاق، على المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS.

على الأجهزة الحكومية المعروفة بمنشآت الأعمال الحكومية تطبق هذه المعايير أي معايير IFRS، حيث أن نصوص معايير IPSAS مستمدة من نصوص معايير IFRS.

<sup>1</sup> خالد الجعارات، دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص 15.

جدول رقم (1-1): معايير المحاسبة الحكومية للقطاع العام IPSAS<sup>2</sup>

رقم المعيار	مسمى المعيار	معياري IFRS ذات العلاقة
IPSAS 1	عرض البيانات المالية	IAS1
IPSAS 2	بيانات التدفق النقدي	IAS7
IPSAS 3	السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	IAS 8
IPSAS 4	آثار التغييرات في أسعار الصرف الأجنبي	IAS21
IPSAS 5	تكاليف الاقتراض	IAS23
IPSAS 6	البيانات المالية الموحدة والمنفصلة	IAS27 و IFRS
IPSAS 7	الاستثمارات في الشركات الرميطة	IAS 23
IPSAS 8	الحصص في المشاريع المشتركة	IAS 27
IPSAS 9	الإيراد من المعاملات التبادلية	IAS 18
IPSAS 10	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	IAS 29
IPSAS 11	عقود الانشاء (المقاولات)	IAS 11
IPSAS 12	المخزون	IAS 02
IPSAS 13	عقود الإيجار	IAS 17
IPSAS 14	الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير	IAS 10
IPSAS 15	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	IAS 29
IPSAS 16	العقارات الاستثمارية	IAS 40
IPSAS 17	الممتلكات والمصانع والمعدات	IAS 16
IPSAS 18	تقديم التقارير حول القطاعات	IAS 08
IPSAS 19	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	IAS 37
IPSAS 20	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	IAS 24
IPSAS 21	الانخفاض في الأصول الغير مولدة للنقد	IAS 36
IPSAS 22	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام	لا يوجد
IPSAS 23	الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	لا يوجد
IPSAS 24	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية (القوائم المالية)	لا يوجد
IPSAS 25	منافع الموظفين	IAS 19
IPSAS 26	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد	IAS 36



IAS 41	الزراعة	IPSAS 27
IAS 32	الأدوات المالية: العرض	IPSAS 28
IAS 39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	IPSAS 29
IAS 07	الأدوات المالية: الإفصاحات	IPSAS 30
IAS 38	الأصول غير الملموسة	IPSAS 31
IFRS 12	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح	IPSAS 32
IAS 27	الإبلاغ المالي المعتمد	IPSAS 33
IAS 27	البيانات المالية المنفصلة	IPSAS 34
IAS 27	البيانات المالية الموحدة	IPSAS 35
IAS 27	الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة	IPSAS 36
IAS 27	الترتيبات المشتركة	IPSAS 37
IAS 27	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	IPSAS 38
IAS 27	استحقاقات الموظفين	IPSAS 39
IAS 27	مزيج في القطاع العام	IPSAS 40
IAS 27	الأدوات المالية	IPSAS 41
IAS 27	المنافع الاجتماعية	IPSAS 42

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com), : consulté le 04/05/2020 à 11 :00

ومن خلال التعرف على ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وهدف كل معيار بإيجاز سنتطرق في الفرع الموالي الذي يكمن في مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

**الفرع الثاني: مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:**

إن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) مصممة ل يتم تطبيقها على البيانات المتعلقة بالمؤسسات العمومية، وتتضمن مؤسسات القطاع العام الحكومات الوطنية والمحلية (الولاية، البلدية...) والمنشأة المكونة لها (المجالس، المستشفيات الجامعات...).

ومن خلال نص القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، يمكن أن نستنتج منه مجال تطبيق هذه المعايير: " يقصد بالمحاسبة العمومية هي كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالمجلس الدستوري، والمجلس الوطني الشعبي، مجلس المحاسبة والميزانيات الملحق والميزانيات والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري "

وتستثنى من تطبيق هذه المعايير المؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث يطبق عليها المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق الخطوات التالية:

1/ دراسة إصدارات كل من:

- مجلس معايير المحاسبة الدولية.

- الهيئات الوطنية لوضع المعايير والسلطات التنظيمية وغيرها من الهيئات الرسمية.

- هيئات المحاسبة العمومية.

- المؤسسات الأخرى المعنية بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.
- 2/ تشكيل لجان توجيهية أو هيئات استشارية للمشاريع أو لجان فرعية لتقديم مدخلات إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع حول مشروع ما.
- 3/ نشر مسودة عرض لإبداء ملاحظات الجمهور المتأثرين بإصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وعادة تكون لمدة 4 أشهر على الأقل.
- 4/ دراسة جميع الملاحظات المستلمة وإجراء التعديلات على المعايير المقترحة، حيثما كان ملائماً وعلى ضوء أهداف مجلس معايير المحاسبة للقطاع العام.
- 5/ نشر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

#### الفرع الثالث: أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

- تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم.
- مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية.
- تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة (محاسبة الذمة المالية) ويقصد بالحقوق المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموع الحقوق المستحقة تكون محلاً لأمر التحصيل يكرس حق الدائن العمومي، حيث تعطي قراءة أوضح المالية الدولية.
- تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية.
- تحقيق الشفافية والمصدقية والموثوقية على المعلومات العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على مستوى أو الدولية.
- تطبيق منطق الأداء، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة والغير المنقولة وكل استثماراتها كنفقات، وإنما تفيدها في جانب الأصول المملوكة عبر الزمن، وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم، عملاً بمبدأ القيد المزدوج.

#### المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق.

قام مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام (31) معيار محاسبي للمحاسبة في وحدات القطاع العام على أساس الاستحقاق، حيث يتم مقاربتها ومطابقتها قدر الامكان مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال محاولة الحفاظ على طبيعة المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعيار وتعديلها لتناسب مع خصائص النشاط في القطاع العام حيث يتناول هذا المبحث عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق على النحو التالي:

- معايير إعداد وعرض التقارير المالية.
- معايير معالجة الأصول الملموسة والغير الملموسة.
- معايير الأدوات المالية.

• باقي المعايير.

**الفرع الأول: معايير إعداد التقارير وعرض البيانات المالية.**

تحدد معايير عرض البيانات المالية الحكومية طريقة شروط وإعداد القوائم المالية الحكومية وفق متطلبات المعايير التي سنعرضها في هذا الفرع:

**المعيار رقم (01): عرض البيانات المالية**

يوضح المعيار الاعتبارات العامة لعرض البيانات المالية، وتقديم الإرشادات حول تخطيط البيانات المالية والحد الأدنى من متطلبات محتوى البيانات المالية التي يتم إعدادها بالتوافق مع أساس الاستحقاق.

**المعيار رقم (02): بيانات التدفق النقدي**

يتطلب المعيار تقديم معلومات عن التغيرات في النقد والتدبير المعادل خلال الفترة المالية من الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية.

**المعيار رقم (06): البيانات المالية الموحدة والمفصلة**

يتطلب المعيار أن تعد جميع المنشآت المسيطرة بيانات مالية موحدة، والتي توحد جميع المنشآت المسيطر عليها على أساس كل سطر على حدا. وقد تم حذف هذا المعيار واستبداله بالمعيارين 34 و 35.

**المعيار رقم (10): التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع**

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (29)، يصف المعيار خصائص الأنظمة الاقتصادية ذات التضخم المرتفع ويتطلب أن تعيد المنشآت التي تعمل في مثل هذه الأنظمة الاقتصادية تقديم البيانات المالية بحيث تكون المعلومات المالية المقدمة ذات معنى.

**المعيار رقم (14): الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير**

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (10) يضع المعيار متطلبات معالجة أحداث معينة التي تحدث بعد تاريخ إعداد التقرير، ويميز بين الأحداث المعدلة والأحداث الغير معدلة.

**المعيار رقم (18): تقديم التقارير حول القطاعات**

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (14)، يضع المعيار متطلبات الإفصاح عن المعلومات المالية للأنشطة القابلة للتمييز للمنشآت المعدة للتقارير، وقد تم استبداله.

**المعيار رقم (24): عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية**

يوضح المعيار متطلبات المقارنة بين المبالغ الفعلية والمبالغ المقدرة الناشئة عن تنفيذ الموازنة التي سيتم إدراجها في البيانات المالية، والمطابقة بين المبالغ الفعلية في الموازنة والمبالغ الفعلية في البيانات المالية.

**الفرع الثاني: معايير الأصول الملموسة والغير ملموسة**

يتناول هذا المطلب عرض متطلبات الإفصاح عن طريقة معالجة الأصول الملموسة والغير الملموسة المحددة في المعايير التي سيتم التطرق إليها<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> أجيستام، بونتو بيدان أندرنالك، دليل تفسير وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الطبعة 1، 2016.

#### المعيار رقم (07): الاستثمارات في المنشآت الزميلة

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (28)، يتطلب المعيار أن يتم حساب جميع هذه الاستثمارات في البيانات المالية الموحدة باستخدام أسلوب حقوق الملكية، وقد تم حذف هذا المعيار واستبداله بالمعيارين 34 و38.

#### معيار رقم (08): الحصص في المشاريع المشتركة

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (31)، يتطلب المعيار أن يتم تطبيق التوحيد التناسبي على اعتبار أنه المعالجة القياسية، واستخدام أسلوب حقوق الملكية على أنه بديل مسموح به لمحاسبة المشاريع المشتركة، وقد تم حذف هذا المعيار واستبداله بالمعيارين 34 و38.

#### المعيار رقم (11): عقود الإنشاء

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (11)، يعرف المعيار عقود الإنشاء ويضع متطلبات الاعتراف بالإيرادات الناشئة عن المعاملات التبادلية، ويتطلب قياس هذه الإيرادات بالقيمة العادلة للمقابل المقبوض أو القابل للقبض.

#### المعيار رقم (12): المخزون

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (02)، يضع المعيار متطلبات قياس المخزون (ويشمل المخزون المحتفظ به للتوزيع بلا مقابل أو بمقابل اسمي)، ويقدم إرشادات عن تحميل التكاليف.

#### المعيار رقم (13): عقود الإيجار

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (17)، يضع المعيار متطلبات المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التشغيلية والتمويلية من قبل المؤجر والمستأجر.

#### المعيار رقم (16): العقارات الاستثمارية

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (40)، يضع المعيار المعالجة المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة بالنسبة للعقارات الاستثمارية، ويقدم إما نموذج تطبيق القيمة العادلة أو نموذج القيمة التاريخية.

#### المعيار رقم (17): الممتلكات والمصانع والمعدات PPE

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (16)، يضع المعيار المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات، والتي تشكل أسس وتوقيت الاعتراف الأولي بهذه البنود، وتحديد قيم التسجيل المستمرة لها والاستهلاك المرتبط بها.

#### المعيار رقم (19): المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (37)، يضع المعيار متطلبات الاعتراف بالمخصصات وقياسها، والإفصاح عن الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة.<sup>4</sup>

**المعيار رقم (21): انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد**

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (36)، يصف المعيار الإجراءات التي تطبق لتحديد إذا تم انخفاض للأصول غير المولدة للنقد والتأكيد على أنه تم الاعتراف بخسائر الانخفاض.

**المعيار رقم (26): انخفاض الأصول المولدة للنقد**

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (36)، يصف المعيار الإجراءات التي تطبق لتحديد ما إذا كان هناك انخفاض في قيمة الأصول المولدة للنقد ولضمان تسجيل خسائر انخفاض القيمة.

**المعيار رقم (31): الأصول غير الملموسة**

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (38)، يصف المعيار المعالجة المحاسبية للاعتراف بالأصول غير الملموسة وقياسها.

**الفرع الثالث: معايير الأدوات المالية**

سيتم عرض متطلبات الإفصاح عن آليات معالجة البيانات المالية للأدوات المالية لوحدات القطاع العام وفق أساس الاستحقاق من خلال المعايير:

**المعيار رقم (15): الأدوات المالية "الإفصاح والعرض"**

تم تعليق هذا المعيار واستبداله بتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 "الأدوات المالية: العرض"، معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 "الأدوات المالية: الإفصاح".

**المعيار رقم (28): الأدوات المالية "العرض"**

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (32) ويحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (15) الأدوات المالية: الإفصاح والعرض الصادر في ديسمبر 2001، يضع المعيار مبادئ عرض الأدوات المالية مثل الالتزامات أو صافي الأصول / حقوق الملكية والمقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية.

**المعيار رقم (29): الأدوات المالية «الاعتراف والقياس»**

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (39) ويحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (15) ويضع المعيار مبادئ الاعتراف وقياس الأصول المالية، والالتزامات المالية، وبعض عقود شراء أو بيع البنود الغير المالية، وتم استبدال هذا المعيار بمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 41 الأدوات المالية.

<sup>4</sup> أجيستام، بونتو بيدان أندرنالك، نفس المرجع.

### المعيار رقم (30): الأدوات المالية "الإفصاح"<sup>5</sup>

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (07) IFRS ويحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (15)، يتطلب المعيار من المنشآت أن تقدم إفصاحات في بياناتها المالية تمكن المستخدمين من تقييم أهمية الأدوات المالية لمركز المنشأة المالية وأداؤها وطبيعة مدى المخاطر الناجمة عن المالية التي تتعرض لها المنشأة خلال الفترة وفي نهاية فترة اعداد التقارير وكيفية ادارة المنشأة لهذه المخاطر.

### المعيار رقم (34): البيانات المالية المنفصلة

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (27)، تطبق المنشأة هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في 01 يناير 2017 أو بعد هذا التاريخ.

### المعيار رقم (35): البيانات المالية الموحدة

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (10) IFRS ، تطبق المنشأة هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في 01 يناير 2017 أو بعد هذا التاريخ.

### المعيار رقم (38): الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (12) IFRS ، تطبق المنشأة هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في 01 يناير 2017 أو بعد هذا التاريخ.<sup>6</sup>

### المعيار رقم (41): الأدوات المالية

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (09) IFRS ، يحتوي المعيار 41 على إرشادات تطبيق إضافية للتعامل معها قروض ميسرة وعقود الضمان المالي التي أبرمت بصفر أو مقابل رمزي، أدوات حقوق ملكية ناشئة عن عدم التبادل المعاملات وقياس القيمة العادلة.

كما يتابع بشكل عام المتطلبات المتعلقة بالاعتراف بالموجودات والمطلوبات المالية وإلغاء الاعتراف بها، التي سبق إدراجها في المعايير المحاسبية الدولية 29. كما يجب قياس الذمم المدينة والدائنة قصيرة الأجل بمبلغ الفاتورة الأصلي عند الاعتراف الأولي، إذا كان تأثير الخصم غير جوهري. يعتبر أداة دين (1) محتفظ بها ضمن نموذج أعمال يتم تحقيق هدفه من خلال جمع التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية و(2) لديه يجب أن تكون الشروط التعاقدية التي تنشأ في تواريخ محددة للتدفقات النقدية التي هي مجرد مدفوعات من رأس المال والفائدة على المبلغ الأصلي القائم، تقاس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/حقوق الملكية، ما لم يتم تصنيف الأصل بالقيمة العادلة من خلال الفوائض أو العجز بموجب خيار القيمة العادلة. كما لا يغير المعيار 41 من المعايير

<sup>5</sup> أجيستام، بونتو بيدان أندرنالك، نفس المرجع.

<sup>6</sup> أجيستام، بونتو بيدان أندرنالك، نفس المرجع.

المحاسبية الدولية النموذج المحاسبي الأساسي للالتزامات المالية في المعيار 29. كذلك يتم قياس جميع المشتقات بما في ذلك تلك المرتبطة بالاستثمارات في الأسهم غير المسعرة، بالقيمة العادلة.<sup>7</sup>

- باقي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق:  
تتمثل باقي معايير المحاسبة الدولية في التالي:

**المعيار رقم (03): السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء**  
تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (08)، يحدد المعيار المعالجة المحاسبية للتغييرات في التقديرات المحاسبية، والتغييرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء المادية.

**المعيار رقم (04): آثار التغييرات في أسعار الصرف الأجنبي**  
تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (21)، يتعامل المعيار مع حساب المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية، ويوضح متطلبات تحديد سعر الصرف الذي سيتم استخدامه للاعتراف بمعاملات وأرصدة معينة، ويصف المعيار كيفية الاعتراف بالآثار المالية للتغييرات في أسعار الصرف في البيانات المالية.

**المعيار رقم (05): تكاليف الاقتراض**  
تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (23)، يصف المعيار المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض ويتطلب إما التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض كمصاريف، أو كمعالجة بديلة مسموح بها، رسملة تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة لاستملاك، أو البناء، أو لإنتاج الأصول المؤهلة.

**المعيار رقم (09): الإيراد من المعاملات التبادلية**  
تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (18)، يضع المعيار شروط الاعتراف بالإيرادات الناشئة عن المعاملات التبادلية، ويتطلب قياس هذه الإيرادات بالقيمة العادلة للمقابل المقبوض أو القابل للقبض.

**المعيار رقم (20): الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة**  
تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (24)، يضع المعيار متطلبات الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشآت المعدة للتقارير.

**المعيار رقم (22): الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام**  
يصف المعيار متطلبات الإفصاح للحكومات التي تختار أن تعرض معلومات عن القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة وهو غير قابل للتطبيق.

**المعيار رقم (23): الإيراد من المعاملات الغير التبادلية**

يتعامل المعيار مع القضايا التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند الاعتراف بالإيرادات من المعاملات غير التبادلية وقياسها، والتي تتمثل في الإيرادات ذات الطابع الجبائي أو التحويلات.

#### المعيار رقم (25): منافع الموظفين

يصف المعيار المعالجة المحاسبية ومتطلبات الإفصاح عن منافع الموظفين، وتشمل توقيت الاعتراف بالالتزامات والمصاريف، وقد تم استبداله بمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 39 استحقاقات الموظفين.

#### المعيار رقم (27): الزراعة

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (41)، يصف المعيار المعالجة المحاسبية والإفصاح عن الأصول البيولوجية والحصاد الزراعي عند نقطة الحصاد عندما ترتبط بالنشاط الزراعي.<sup>8</sup>

#### المعيار رقم (32): ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: "المانح"

يصف المعيار المحاسبة الخاصة بترتيبات امتياز تقديم الخدمات من قبل المانح، منشأة القطاع العام.

#### المعيار رقم (33): اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (01) IFRS، تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في 01 يناير 2017 أو بعد هذا التاريخ.

#### المعيار رقم (36): الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (28)، تطبق المنشأة هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في 01 يناير 2017 أو بعد هذا التاريخ.

#### المعيار رقم (37): الترتيبات المشتركة

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (11) IFRS، تطبق المنشأة هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في 01 يناير 2017 أو بعد هذا التاريخ.<sup>9</sup>

#### المعيار رقم (39): استحقاقات الموظفين للقطاع العام<sup>10</sup>

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (19)، يحتوي المعيار 39 IPSAS على إرشادات إضافية حول خطط مكافآت الخاصة بموظفي القطاع العام، وتطبق الكيانات معدل يعكس القيمة الزمنية للنقود. هدف من هذا المعيار وصف المحاسبة والإفصاح عن استحقاقات الموظفين، بما في ذلك الاستحقاقات القصيرة الأجل (الأجور والإجازة السنوية والإجازة المرضية والمكافآت وتقاسم الأرباح)؛ المعاشات؛ التأمين على الحياة بعد انتهاء الخدمة والاستحقاقات الطبية؛ استحقاقات نهاية الخدمة، وغيرها من استحقاقات الموظفين

<sup>8</sup> : أجيستام، بونتو بيدان أندرنالك، نفس المرجع.

<sup>9</sup> : جيستام، بونتو بيدان أندرنالك، نفس المرجع.

<sup>10</sup> : [www.ifrs.org/projects/work/plan](http://www.ifrs.org/projects/work/plan), op cit.



الطويلة الأجل (إجازة الخدمة الطويلة، والإعاقة، تعويض مؤجل ومكافآت وتقاسم الأرباح على المدى الطويل)، باستثناء المعاملات القائمة على الأسهم وخطط استحقاقات تقاعد الموظفين.

#### المعيار(40): تجميعات القطاع العام

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (03) IFRS، يستخدم المعيار 40 المعايير المختلفة وله هيكل مختلف نطاق، كما يصنف تركيبات معينة على أنها عمليات اندماج، كما يحتوي على إرشادات إضافية بشأن القطاع العام المحدد المعاملات، على سبيل المثال الإعفاء الضريبي.

• ينطبق على أي معاملة أو حدث آخر يفي بتعريف تركيبية القطاع العام.

• تعرف تركيبية القطاع العام بأنها "الجمع بين عمليات منفصلة في كيان واحد من القطاع العام". تتضمن أمثلة مجموعات القطاع العام ما يلي: تأميم؛ إعادة هيكلة وزارات الحكومة المركزية؛ إعادة تنظيم الحكومة المحلية أو الإقليمية، على سبيل المثال عن طريق إعادة ترتيب الحدود الإقليمية أو من خلال الجمع بين الكيانات؛ نقل العمليات من حكومة (أو وحدة حكومية) إلى أخرى.

• ما يلي ليس مجموعات من القطاع العام: اقتناء أو استلام أصل أو مجموعة من الأصول (إلى جانب أي مطلوبات ذات صلة) لا تشكل عملية؛ وافترض التزام أو مجموعة مطلوبات لا تشكل عملية. كما يستبعد المعيار 40 من المحاسبة نطاقه لتشكيل ترتيب مشترك في البيانات المالية للترتيب المشترك نفسه.

• العملية عبارة عن مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول و/ أو الالتزامات ذات الصلة التي يمكن إجراؤها وإدارتها لغرض تحقيق الكيان الأهداف، من خلال توفير السلع و/ أو الخدمات.

• تصنيف تجميعات القطاع العام:

- الاندماج: يؤدي إلى كيان ناتج وهو إما توليفة من القطاع العام لا يسيطر فيها أي طرف في المجموعة على واحد أو أكثر من العمليات، أو توليفة من القطاع العام يسيطر فيها طرف في المجموعة على عملية واحدة أو أكثر، وهناك أدلة على أن المزيج له الجوهر الاقتصادي للاندماج.

- الاستحواذ: هو مزيج من القطاع العام حيث يسيطر طرف في المجموعة (المستحوذ) على عملية واحدة أو أكثر، وهناك أدلة على أن الجمع ليس اندماج.

عندما يتحكم طرف واحد في تركيبية القطاع العام في عملية واحدة أو أكثر نتيجة للدمج، يعتبر الكيان الجوهر الاقتصادي للجمع في تحديد التصنيف المناسب. عند القيام بذلك، ينظر الكيان في المؤشرات التالية: المؤشرات المتعلقة بالاعتبار والمؤشرات المتعلقة بعملية صنع القرار.

#### المعيار(42): الاستحقاقات الاجتماعية (المنافع)

الاستحقاقات الاجتماعية هي التحويلات النقدية المقدمة لأفراد و / أو أسر محددة ممن يستوفون معايير الأهلية؛ التخفيف من تأثير المخاطر الاجتماعية، ومعالجة احتياجات المجتمع ككل. تشمل الأمثلة مزايا التقاعد، وإعانات البطالة، وإعانات الأطفال.

• المخاطر الاجتماعية هي أحداث أو ظروف تتعلق بخصائص الأفراد و / أو الأسر (على سبيل المثال، العمر والصحة والفقر وحالة التوظيف) وقد تؤثر سلبيًا على رفاهية الأفراد و / أو الأسر، إما بفرض طلبات إضافية على مواردهم أو عن طريق خفض دخلهم.

والهدف منه هو مساعدة مستخدمي البيانات المالية والتقارير المالية للأغراض العامة على تقييم طبيعة المنافع الاجتماعية التي يقدمها الكيان، وميزات تشغيل مخططات المنافع الاجتماعية؛ وتأثير المنافع الاجتماعية على الأداء المالي للمنشأة والمركز المالي والتدفقات النقدية.<sup>11</sup>

**المطلب الثالث: مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)**

**الفرع الأول: تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)**

ابتداء من 10 نوفمبر 2004 حل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مكان لجنة القطاع العام التابعة لإتحاد الدولي للمحاسبين و الذي هو عبارة عن منظمة عالمية لمهنة المحاسبة ثم تأسيسه سنة 1977، والذي تهدف مهنة الأساسية حسب نظامه الداخلي خدمة الصالح العام و الاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم، و المساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة، وتعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير والتعبير عن قضايا المصلحة العامة حين تكون الخبرة المهنية أكثر ملائمة.<sup>12</sup>

**الفرع الثاني: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB)**

وقد قام مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFACB) بتعيين مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)، كهيئة مستقلة مسؤولة عن وضع المعايير للمحاسبة في الوحدات الحكومية والإدارية التي لا تهدف لتحقيق الربح، والذي يعمل على أن تكون بياناته موافقة مع المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص ومميزات القطاع العام. وعلى هذا الأساس يصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معايير محاسبية عالمية عالية الجودة لإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية على الأساس النقدي الذي يتضمن إفصاحات إجبارية وأخرى اختيارية يتم التشجيع على الالتزام بها. إضافة إلى ذلك، يقوم المجلس بإصدار معايير للمحاسبة وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي يتم مقاربتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عن طريق تعديلها لتناسب مع خصوصيات منشآت القطاع العام، كما يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسألة هامة ذات صلة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير.<sup>13</sup>

<sup>11</sup> : [www.ifrs.org/projects/work/plan](http://www.ifrs.org/projects/work/plan), op cit.

<sup>12</sup>: الإتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ج 1، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين العموميين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2009، ص 04.

<sup>13</sup>: الإتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ج 1، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين العموميين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2008، ص 01.

عند إعداد البيانات المالية على أساس الاستحقاق، فإن المجلس يبين البيانات المالية ذات الغرض الخاص والتي تكون مصممة لتلبية احتياجات أطراف محددة بواصفات خاصة مثل التقارير المعدة لصالح هيئات الرقابة والسلطة التشريعية أو التنفيذية. أما البيانات المالية ذات الغرض العام فهي موجهة لمختلف شرائح المجتمع من أجل رفع مستوى الشفافية في تسيير المال العام وتقديم أدوات المساءلة عن الأداء.

#### الفرع الثالث: أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية القطاع العام: IPSASB

يهدف المجلس التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين إلى خدمة الصالح العام عن طريق تطوير معايير إعداد التقارير المالية ذات جودة عالية والعمل على تسهيل المراقبة بين المعايير الدولية والوطنية من خلال إصدار مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية في القطاع العام لاستخدامها من طرف الحكومات في العالم ومختلف الوحدات الغير هادفة للربح، حيث تمثل هذه الأخيرة إرشادات عن أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية من قبل وحدات القطاع العام، من أجل تحسين المساءلة والشفافية المتعلقة بالبيانات المالية التي تعدها الحكومات و في هذا الإطار يهدف نشاط المجلس إلى تحقيق العناصر أدناه:

- إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS).
- تشجيع قبولها وتحقيق التوافق الدولي مع تلك المعايير.
- نشر وثائق أخرى توفر إرشادات حول قضايا وخبرات تتعلق بإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عنصرا هاما في إستراتيجية عمل المجلس، الذي يهدف إلى الحفاظ على متطلبات وهيكل ونص المعيار ما لم يكن هناك سبب يأخذ بعين الاعتبار خصائص وطبيعة نشاط القطاع العام.

## خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم التطرق الى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال سرد مفاهيم المتعلقة بمعرفة المعايير الدولية للقطاع العام، مجال تطبيقها وأهدافها كما تم التطرق بصفة دقيقة ومفصلة الى مختلف معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الاستحقاق خاصة ما تعلق باعداد التقارير وعرض البيانات المالية والأدوات المالية.

كما تطرقنا من خلال هذا الفصل الى عرض شامل ومفصل الى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال تعريف هذا الأخير وإبراز دوره خاصة في مجال الإصدار مع ذكر أهداف المجلس حيث من خلال هذا الفصل وقفنا على واقع نظام المحاسبة العمومية في ظل المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

# الفصل الثاني:

عموميات حول المحاسبة العمومية  
(الإطار النظري والقانوني)

تمهيد:

إن التطور الحاصل في الدولة ووظائفها بما في ذلك الإقتصادية منها فرض فرض تطورا في مفهوم المحاسبة العمومية من أجل مواكبة التطورات، فإن ما ينجر على الدولة من زيادة في النفقات واختلاف مصادره وانعكاس ذلك على نوعية وجودة الإفصاح المالي الحكومي، جعل من المحاسبة العمومية أداة مهمة للمراقبة وتقييم الأداء في تسيير المال العام.

وباعتبار المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح، فإن من سمات تداول المال العام ما أجبر العمل على بناء إطار نظري منفرد لتمثيل الممارسات وأسس القياس المحاسبي مع مميزات نشاط الوحدات الحكومية، من أجل الرقي بجودة الإفصاح المالي الحكومي الواضح و الدقيق وذو مصداقية وتسهيل عمليات المتابعة الدائمة و المستمرة للوضعية المالية وذلك عن طريق تكييف المعايير المحاسبية للقطاع العام والاستفادة من مزايا المحاسبة العمومية، مع خصائص نشاط وحدات القطاع العام لترقية نظام محاسبي ذو معنى لتلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية الحكومية.

نتطرق في هذا الفصل إلى دراسة المحاسبة العمومية وفق ثلاث مباحث كالاتي:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية.

المبحث الثاني: أساس المحاسبة العمومية، أهدافها ومجال تطبيقها.

المبحث الثالث: مكونات نظام المحاسبة العمومية.

## المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية ومبادئها

### الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية:

للمحاسبة العمومية عدة تعارف من عدة جوانب وسنعرض منها ما يلي.

1- من الجانب القانوني: نص قانون المحاسبة العمومية رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 في مادته الأولى والثانية علي ما يلي: " يقصد بالمحاسبة العمومية (الحكومية) كل القواعد و الأحكام القانونية التي تبين و تحكم كيفية تنفيذ و مراقبة الحسابات و العمليات الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة و الميزانيات الملحققة و الميزانيات من الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما يبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و مسؤولياتهم، و يقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات و تحصيل الإيرادات"<sup>14</sup> و تعتبر مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام و التزامات و مسؤولية كل من المحاسب العمومي و الأمر بالصرف و تنفيذ العمليات المالية للدولة.

2- من الجانب الإداري: عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها: " المحاسبة التي تختص بقياس و معالجة و توصيل و مراقبة و تأكيدات صحة المتحصلات و النفقات و النشاطات المرتبطة بالقطاع العام"<sup>15</sup>. كما تعتبر " المجال المحاسبي المتخصص بعملة تقدير و قياس و تسجيل و تبويب العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، تم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار، و توصيلها إلى الجهات ذات العلاقة وفق التشريعات الرسمية و المبادئ الخاصة بذلك"<sup>16</sup>. وفي تعريف آخر يقصد بها " هي عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير و تقسيم الإدارة المالية للدولة و توزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي"<sup>17</sup>.

### الفرع الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية:

للمحاسبة العمومية عدة مبادئ سوف نعرض أهمها فيما يلي:

مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي: يقصد به أن الأمر بالصرف لا يمكنه القيام بالمهام المنسوبة إلى المحاسب العمومي أي أنهما شخصان متميزين يراقب الثاني منهما العمليات التي يقوم بها الأول، كما لا يجوز أن

<sup>14</sup>: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل 15-08-1990 المادة (1)، المادة (2)

<sup>15</sup>: صلاح الدين عبد المنعم، " المحاسبة العمومية مدخل معاصر " دار المطبوعات الجامعية، مصر، الإسكندرية، 2008، ص:5

<sup>16</sup>: اسماعيل حسين احمر، " المحاسبة العمومية من التقليد إلى الحداثة"، دار الميسرة، الأردن، عمان، 2013، ص: 35

<sup>17</sup>: شيايكي سعدان، "دراسة تحليلية و نقدية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر" أطروحة دكتوراه دولة، جامعة قسنطينة، 2011، ص: 67

يخضع المحاسب العمومي لسلطة الأمر بالصرف الوظيفية وحسب المادة 55 من القانون 90-21 الخاص بالمحاسبة العمومية "تتوافق وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي"<sup>18</sup>.

1. مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات: حسب المادة 08 من القانون رقم 84-17 " لا يمكن أي إيراد لتغطية نفقة خاصة تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز" غير أنه يمكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص الموارد لتغطية بعض النفقات، وتكتسي هذه العمليات حسب الحالات للأشكال التالية: الميزانيات الملحق، الحسابات الخاصة بالخزينة، الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الاعتمادات"<sup>19</sup>.

2. المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي: يعد المحاسب العمومي مسؤول مسؤولية شخصية و مالية على العمليات الموكلة له و عن كل خطأ يرتكبه أثناء تنفيذه لمختلف العمليات المالية و هذا حسب نص المواد (41، 46) من القانون 90-29 حيث تنص المادة 41: "تنطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية و المالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى تاريخ انتهاء مهامه، غير أنه لا يمكن إقحام هذه المسؤولية بسبب تسيير أسلافه إلا في العمليات التي يتكفل بها بعد التحقيق دون تحفظ أو اعتراض عند تسليم المصلحة الذي يتم وفق كفاءات تحدد عن طريق التنظيم."<sup>20</sup>

#### المطلب الثاني: خصائص المحاسبة العمومية

تتميز المحاسبة العمومية بعدة خصائص من أهمها:<sup>21</sup>

1. نشاط لا يهدف إلى تحقيق الربح وإنما يهدف إلى تأدية مجموعة من الخدمات العامة مثل الأمن، الدفاع عن العدالة والصحة العامة، تقوم الحكومة بتوفيرها لأفراد المجتمع دون مقابل أو مقابل رسوم لا توازي الخدمة المؤداة.
2. لا يوجد رأس مال معين للوحدات الحكومية بالمعنى المحاسبي المعروف، وإنما تعتمد على الموارد المخصصة لها سنويا بحيث تخصص الدولة لكل وحدة حكومية الأموال اللازمة للإنفاق على أنشطتها خلال الموازنة العامة.<sup>22</sup>
3. النظام المالي الموحد، فهو مستمد التعليمات المالية الصادرة عن السلطة التشريعية إلى جميع الوحدات الحكومية.
4. الملكية العامة للوحدات العمومية، حيث لا يسمح للأفراد أو المؤسسات بتملكها ويمكن تقسيم الوحدات العمومية إلى:

- وحدات غير إدارية: هي الوحدات التي تحصل على إيرادات تفوق مصروفاتها بكثير مثل مصلحة الجمارك.
- وحدات إدارية: وهي الوحدات التي يقتصر نشاطها على النفقات أو تحقيق إيرادات ضئيلة القيمة نسبيا مثل قطاعات الدفاع، قطاع الصحة والتعليم.

<sup>18</sup>: بلعروسي أحمد التيجاني، قانون المحاسبة العمومية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011، ص 40

<sup>19</sup>: بلعروسي أحمد التيجاني، مرجع سابق، ص 11

<sup>20</sup>: الجريدة الرسمية العدد 35 الصادرة بتاريخ 15-08-1990 المادة 41 من القانون 90-22

<sup>21</sup>: ابراهيم السيد المليحي " المحاسبة في الوحدات الحكومية"، مصر، الإسكندرية، الطبعة 1، 2002، ص: 04

<sup>22</sup>: اسماعيل حسين أحمر، مرجع سابق، 2003، ص: 39



5. الشخصية الاعتبارية (المعنوية) مفقودة في الوحدات العمومية، حيث أن كل وحدة تمثل خلية في الجهاز الإداري للدولة مرتبطة بالخلايا الأخرى وذلك لاعتبارات إدارية وتنظيمية عديدة.
6. العلاقة النسبية بين الإيرادات والمصروفات معدومة، فكل من العنصرين لهما طريق يختلف عن الآخر.
7. تتمتع الوحدات العمومية بالسلطة والسيادة اللازمة لأداء نشاطها، كما أنها تتصف بقوة الرقابة الداخلية اللازمة لحفظ المال العام من سوء الاستخدام، كما أن المحاسبة العمومية تتضمن معايير وإجراءات رقابية وأكثر من تلك المستخدمة في الأنظمة الأخرى، وأيضا لا يمكننا التفرقة بين المصروفات الإدارية.
8. أحكام الرقابة عليهما من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام.

### المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية

مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة تسند إلى عدة أعوان حسب الإختصاص في المهام ويتمتعون بسلطة محددة قانونا، ويمكن التمييز بينهم كالآتي:

1. الأمر بالصرف: تنص المادة 23 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية يعرف الأمر بالصرف من خلال المهام الموكلة له، حيث يعتبر أمرا بالصرف كل عون معين قانونا لتنفيذ إجراءات الالتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات.

كما يعرف الأمر بالصرف بأنه هو الشخص الذي يعمل بإسم الدولة والجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية ويقوم بعملية التعاقد وتصفية دين الغير، أو بتحصيل الإيرادات العامة ويأمر بصرف النفقات.<sup>23</sup> وفق أحكام المادة 25 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية نتمكن من تحديد أصناف الأمرين بالصرف كما يلي:

- 1.1. الأمر بالصرف الرئيسي: وفق نص المادة رقم 26 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تمنح صفة الأمر بالصرف الرئيسي حصريا للنفقات الآتية.

- المسؤولون المكلفون بتسيير المجلس الدستوري والمجلس الأمة ومجلس المحاسبة.
- الوزراء في حدود الإعتمادات المفتوحة في ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارة إضافة إلى الحسابات الخاصة للخزينة المرخصة في قانون المالية.
- الوالي في حدود ميزانية الولاية.
- رؤساء المجالس البلدية الذين يتصرفون لحسابات البلديات.
- المسؤولون المعينون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة والمستفيدة من ميزانية ملحقة.

- 2.1. الأمر بالصرف الثانوي: ويتم تعيينه من قبل الأمرون بالصرف الرئيسيون من أجل تسيير وتنفيذ وحدات القطاع العام اللامركزية، وتتكون شبكة الأمرون بالصرف الثانويين من المديرين العموميين والمديرين المنصبين

<sup>23</sup>: J. ; qgnet, elements de comptabilie public, 4<sup>eme</sup> édition, quercy, paris, 1998, p:28

على رأس الهيئات العمومية غير المركزية الذين يمثلون مختلف الوزارات على المستوى المحلي، الذين يقومون بإصدار أوامر تحصيل الإيرادات وحوالات الدفع بتفويض من الأمر بالصرف الرئيسي.

3.1. الأمر بالصرف الوحيد: يعتبر الوالي أمر بالصرف رئيسا ووحيدا في نفس الوقت بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية. كما له المسؤولية المباشرة عن متابعة تنفيذ البرامج الإقليمية اللامركزية للتجهيز العمومي المقرر إنجازها على مستوى الولاية وتمويل نهائي من الميزانية العامة للدولة.

2. المحاسب العمومي: يعرف المحاسب العمومي على أنه "هو كل عون أو موظف مؤهل قانونيا، يتصرف باسم الدولة، جماعة محلية، مؤسسة عمومية. من أجل تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات وتسيير السندات بواسطة الأموال والقيم الموضوعة تحت تصرفه، أو بواسطة التحويلات الداخلية للقيود، أو بواسطة المحاسبين العموميين الذين تحت إشرافه".<sup>24</sup>

وعرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي مع تحديد الموكلة له وذلك وفقا انص المادة 33 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، حيث يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات الآتية.

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.
- ضمان حفظ الأموال والسندات والقيم والموارد الموضوعة تحت تصرفه.<sup>25</sup>
- تداول الأموال والسندات والقيم والموارد العمومية.

ومن هذا المنطلق من خلال تحديدنا للمهام يمكننا القول بأن المحاسب يختص بتنفيذ مراحل المحاسبة للعمليات المالية لوحدة القطاع العام، لأنه العون المكلف قانونا بقبض وصرف المال العام، لهذا السبب فإن طريقة تعيين واعتماد المحاسب العمومي تتطلب إجراءات خاصة محددة قانونا وتشتت توفّر مؤهلات تتلاءم مع طبيعة المهام الموكلة له.

يعين ويعتمد المحاسب العمومي من قبل وزير المالية حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف من أصناف المحاسبين، وذلك وفق أحكام المرسوم التنفيذي لرقم 91-311 المؤرخ في 07-09-1991 والمتعلق بتعيين أو اعتماد المحاسب العمومي إضافة إلى ذلك يجب على المحاسب العمومي أن يؤدي القسم المهني قبل توليه المهام الموكلة إليه، ومن أجل تنصيبه الرسمي على مصلحة محاسبية عليه أن يقدم الوثائق التالية:

- نسخة من قرار التعيين.
  - محضر تأدية اليمين (القسم المهني).
  - نسخة من عقد التأمين لتغطية المسؤولية للمحاسبين العموميين.
- تصنيف المحاسبين العموميين له علاقة مباشرة بالقسم الإداري المالي للدولة حيث يمكن التمييز بين أصناف المحاسبين العموميين كالآتي:

<sup>24</sup>: M. Lascombe, vandendriessche, les finances publics, 5 eme edition dalloz, paris, 2003, p :135

<sup>25</sup>: J.F. picard, finances publics, 1 er édition, litec, paris, 2006, p :159

1/ المحاسب العمومي الرئيسي: هو المحاسب المكلف بإجراء القيد النهائي في السجلات المحاسبية للعمليات المالية للدولة، حيث يقوم بإعداد حساب التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة وفق نص المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07-09-1991 والمتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة الذي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون وكفايتها ومحتواها، يصنف المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من:

- العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية.

- أمين الخزينة المركزية.

- أمناء الخزينة في الولاية.

- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة.

2/ المحاسب الثانوي: تنطوي مهامه في تجميع محاسبة المحاسب الرئيسي، حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي.

3/ المراقب المالي: المراقب المالي هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية، من أجل مراقبة إجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف قبل عقد النفقة بصفة نهائية.

يمارس المراقب المالي صلاحياته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية إجراءات الإنفاق والذي ينتج عنها عبي مستقبلي على عاتق الدولة.<sup>26</sup>

تهدف الرقابة إلى ضمان حقوق الغير اتجاه الدولة عن طريق التأكد من مشروعية العمليات قبل عقد النفقة والتحقق من توفر التغطية المالية الكافية لتنفيذ العملية وفق أبواب الميزانية، إضافة إلى ذلك تسمح هذه المراقبة بتفادي تراكم الديون على عاتق الدولة نتيجة سوء تسيير الأمرين بالصرف عن طريق تنفيذ صلاحياتهم المالية وإخضاعها لمراقبة قبلية.

نستخلص أنه لا توجد علاقة رئيسية تربط المراقب المالي مع الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، حيث لا يخضع كل واحد منهم لسلطة الآخر رغم أنهم يمارسون مهامًا متكاملة فيما بينهما في مجال تنفيذ النفقات.

المبحث الثاني: أسس المحاسبة العمومية، أهدافها ومجال تطبيقها.

المطلب الأول: أسس المحاسبة العامة:

تعتمد المحاسبة العامة على أسس معينة لقياس وتسجيل العمليات المالية وتعتبر بمثابة الإجراءات والقواعد التي تمكن من إثبات ومسك الحسابات وعرض القوائم المالية والتوقييت المناسب لإجراء هذه العمليات، وهناك ثلاثة أسس سنعرضها كمايلي:

<sup>26</sup> المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14-11-1992 المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

1- الأساس النقدي: نقصد به بأن " الإيرادات المقبوضة في فترة مالية تسجل بالدفاتر لتعرض في القوائم المالية على أنها تخص هذه الفترة حتى ولو كان بعضها يتعلق بفترات سابقة أو لاحقة"<sup>27</sup> ، كما يمكن تعريفه أيضا بأنه " يعتمد الأساس النقدي على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة و الإيرادات التي قبضت فعلا خلالها، بغض النظر عما إذا كانت النفقات و الإيرادات تعود لنفس السنة المالية أو إلى سنة سابقة أو لاحقة"<sup>28</sup>، ولهذا الأساس مزايا و مساوئ تكمن فيما يلي:

#### 1.1 . مزايا الأساس النقدي:

- سهولة تسيير الموازنة لأنها تعتمد على التدفقات فقط.
- سهولة فرض الرقابة على الخزينة كون العمليات فيها فعلية وفق وثائق ثبوتية.
- الارتباط الوثيق بين الخزينة و الموازنة العامة و سهولة اكتشاف الأخطاء
- التمكن من إعداد الحساب الختامي للدولة في الوقت المحدد.

#### 1.2 . مساوئ الأساس النقدي :

- تعتبر القوائم المالية ذات صبغة إحصائية أكثر مما هي تسييرية.
  - عدم التمكن من معرفة النفقات التي لم تصرف بعد وكذلك الإيرادات التي لم تحصل.
  - استحالة قياس أداء الهيئات العمومية و لا حتى تقييم البرامج المنجزة.
- 2- أساس الاستحقاق: وفق هذا الأساس فإن مبدأ استقلالية الدورات يمثل أساس المحاسبة العمومية و المحاسبة المالية حيث يسجل الحساب الختامي كل النفقات التي لم تصرف و الإيرادات التي لم تحصل بعد خلال تلك الفترة، و يقتضي الأمر إجراء عمليات جرد للنفقات و الإيرادات لتحميلها في الدورة المحاسبية الخاصة بها ما يتطلب متابعة من طرف المحاسبين العموميين، ولهذا الأساس مزايا و مساوئ نذكر منها مايلي:

#### 1.2 . مزايا أساس الاستحقاق:

- يمكننا من إجراء مقارنة البيانات المالية من سنة لأخرى.
- إجراء تحليل عن مدى تطور النفقات و الإيرادات على طول مدة معينة.
- يعطي صورة حقيقية عن الوضعية المالية للهيئات العمومية.
- يمكننا من قياس أداء القائمين على تنفيذ البرامج و تحديد المسؤوليات و التزامات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين.

- يحدد تدابير تنفيذ و تحقيق الإيرادات و النفقات و عمليات الخزينة و كفاءات تقييدها محاسبيا.

#### 2.2 . عيوب أساس الاستحقاق:

- يتطلب كفاءة عالية في التسيير و معرفة كبيرة في ميدان المحاسبة.

<sup>27</sup>: عبد الحى الخولي، المحاسبة الحكومية، مطبعة المدني، مصر، القاهرة، 1984، ص:18

<sup>28</sup>: المنظمة العالمية للعلوم الإدارية، النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية، عمان، 1980، ص: 15، 16

- يؤدي إلى تأخير إصدار القوائم المالية حتى تتم كل التسويات فيما يخص الجرد.
- يتصف بتعقيد إجراءاته وجعلها مكلفة.
- 3- الأساس المشترك: وهو الاستعمال لأساس الاستحقاق والأساس النقدي في آن واحد بهدف الاستفادة من كافة المزايا المتاحة، حيث يتبنى قواعد الأساس النقدي من أجل الاعتراف والقياس المحاسبي للإيرادات العمومية، ويوظف قواعد أساس الاستحقاق في معالجته المحاسبية للنفقات.
- **المطلب الثاني: أهداف المحاسبة العمومية:**
- إن الأهداف التي تسعى المحاسبة العمومية إلى تلبيةها تكمن فيما يلي:<sup>29</sup>
- التسجيل التاريخي للنشاط الحكومي بصورة رقمية، مثلاً يقيد تفاصيل المعاملات المالية التي تقوم بها الدوائر الحكومية.
- متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو أية التزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها.
- فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع وقوع ضياع أو اختلاس أو سوء استخدام لها، وكشف الأخطاء أو التلاعب الذي يمكن أن يحدث لها.
- توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتنفيذ الموازنة، وبيان المركز المالي للدولة وإظهار الفائض أو العجز.
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تسهل عمليات التحليل الاقتصادي ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الإيرادات العامة واستخداماتها.
- توفير التقارير اللازمة عن تنفيذ البرامج والخدمات التي تؤديها الأجهزة الحكومية، بحيث تسهل إعداد أرقام الموازنة العامة بدقة، وقياس مدى الكفاية وتنفيذها وترشيد قرارات استخدامات الأموال العامة.
- توفير البيانات والمعلومات لمختلف الجهات لاستخدامها كمؤشرات في اتخاذ القرارات، أو إخضاعها لعمليات الدراسة والتحليل أو لغاية فرض الرقابة على النشاط الحكومي المالي.

#### المطلب الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية:

يمكن حصر مجال المحاسبة العمومية من جانبين كالآتي:

- 1- **الجانب العضوي:** ويتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية وهي تلك المذكورة في نص المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية رقم 90-21 المؤرخ في 15-08-1990 وتمثل في " الدولة، المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس المحاسبة، الميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري". إن ما يميز الهيئات عن غيرها من الهيئات أو المؤسسات العمومية مثل: " المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري"، هو كونها أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام وهي تتصرف في غالب الأحيان كسلطات عمومية " توجه الأوامر أو النواهي للمواطنين، وفرض الالتزامات عليهم «، كما يمكن إضافة معيار آخر لتمييز الهيئات هو اعتماد المحاسبين العموميين لها من قبل وزارة المالية.

<sup>29</sup>: نعيجة فهميم، نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير ورقابة الجماعات المحلية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سعد دحلب البليلة، 2011، ص:63.

- 2- الجانب المادي: ويتعلق بكل العمليات الناتجة عن تنفيذ ميزانية الهيئات العمومية من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وتمثل فيما يلي:
- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.
  - تسيير الممتلكات العمومية.
  - إنجاز عمليات الخزينة.
  - مسك المحاسبة.

### المبحث الثالث: مكونات نظام المحاسبة العمومية:

#### المطلب الأول: النظام المحاسبي العمومي:

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

1. تعريف النظام المحاسبي العمومي: يعرف على أنه " مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية بهدف حماية موجودات الحكومة وتقديم البيانات المالية الدقيقة من تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي."<sup>30</sup> ، كما يعرف أيضا بأنه " مجموعة المفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة بهذا النشاط بصفة دورية وتقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة ومراقبتها."<sup>31</sup>

2. الشروط الواجب توافرها في النظام المحاسبي العمومي: يتطلب النظام المحاسبي العمومي توفر شروط وتمثل فيما يلي:<sup>32</sup>

- أن يكون النظام المحاسبي العمومي متطابق مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى.
- أن ترتبط تصنيفات الموازنة ارتباطا وثيقا على اعتبار أن وظائف الحسابات من الموازنة من العناصر المتكاملة للإدارة المالية العامة.
- يجب أن تنظم الحسابات بطريقة تفصح بوضوح أن الأغراض التي من أجلها حصلت وأنفقت الأموال العامة والمستويات الإدارية المسؤولة عن الجباية والإنفاق على البرامج.
- أن يكون للنظام المحاسبي العمومي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة.
- أن يكون للنظام المحاسبي العمومي القدرة على بيان التزام السلطة التنفيذية لمختلف وحداتها الإدارية بالقوانين والأنظمة.

<sup>30</sup>: محمد الهور، "أساسيات في المحاسبة الحكومية"، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص: 133.

<sup>31</sup>: عقلة محمد يوسف المبيضين، نظام المحاسبة الحكومي وإدارته، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، الطبعة 1، 1999، ص: 26.

<sup>32</sup>: محمد الهور، مرجع سابق، ص: 134.

### 3- الإجراءات المتبعة في النظام المحاسبي العمومي: ويمكن حصرها فيما يلي:<sup>33</sup>

- مسؤولية الإشراف على الحسابات التي يجب أن تتركز في يد مسؤول واحد وهو الذي يصدر التعليمات المالية.
  - على كل وحدة إدارية أو مركزية أن تعد الموازنة الخاصة بها، حيث تبين إيراداتها ونفقاتها.
  - تخصم جميع الارتباطات على بنود الاعتمادات الخاصة بها في الوقت الذي يتم توقيع عقود الارتباطات أو أوامر التوريد.
  - تسجيل موجودات المستودعات من السلع اللازمة والأصول طويلة الأجل في سجلات بيانية يتم المراقبة عليها عن طريق أحداث حسابات مراقبة.
  - يجب تطبيق المبادئ المحاسبية والقواعد الأساسية حالة قيام الدولة بموازنة نشاط اقتصادي أو صناعي عن طريق وحداتها المختلفة.
  - اتخاذ نظام المراجعة الدورية في الوحدات الإدارية يقوم بها مراجع مستقل.
  - اعتماد تقارير شهرية مالية في الوحدات الحكومية بحيث تظهر هذه التقارير الوضع المالي من أجل أحكام المراقبة المالية والقانونية.
  - يجب أن تكون جميع التقارير مبينة على أساس موحد ولو على أساس مجموعات من الوحدات الإدارية المتماثلة في طبيعة النشاط والحجم.
- ### 4- دورة النظام المحاسبي العمومي: يمكن تحديد خطوات النظام المحاسبي العمومي في الخطوات التالية:<sup>34</sup>
- تحديد سنة مالية ذات فترة زمنية ثابتة يتم على أساسها إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة خلال السنة المالية التالية.
  - اعتماد الموازنة وصدور قانون العمل بها.
  - تنفيذ ما ورد بالميزانية عن طريق توزيع قوائم الإيرادات والمصروفات على الوحدات المحاسبية الموجودة في مختلف الوحدات الإدارية الحكومية.
  - مباشرة تنفيذ الموازنة طبقاً لقواعد تنفيذها وتوزيع الإعتمادات وتحصيل الإيرادات وفقاً للتوزيع المخطط في الموازنة.
  - إثبات العمليات المالية الفعلية من خلال النظام المحاسبي العمومي وفقاً لنفس أسلوب المطبق في النظام المحاسبي المالي، وذلك فيما يتعلق بحصر وتسجيل العمليات على أساس تاريخي وفقاً لنظام القيد المزدوج في دفاتر اليوميات المختلفة ثم تبويبها إلى حساباتها في دفاتر الأستاذ وفقاً للأحكام الخاصة باستخدام الاستثمارية الحكومية.

<sup>33</sup>: محمد الهور، مرجع سابق، ص:145.

<sup>34</sup>: محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، " المحاسبة الحكومية والقومية «، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، الإسكندرية، 2003، ص:

- في مرحلة تلخيص البيانات وهي المرحلة الثالثة من مراحل تشغيل النظام المحاسبي المالي العمومي تختلف المبادئ التي تخضع لها إجراءات التلخيص كما هو متبع في النظام المحاسبي المالي فلا مجال لإعداد حسابات ختامية يقابل فيها جانب الإيرادات والمصروفات وتقوم كل وحدة حكومية إدارية بإعداد حساب ختامي لها حتى يتسنى إعداد الحساب الختامي للدولة الذي يشتمل على إجمالي الملخصات الدفترية.
- تقوم الوحدة الادارية بإعداد تقارير دورية على أساس موحد شهرية وربع سنوية وختامية على المركز المالي لها ويتم رفعه إلى الادارة العامة لحسابات الحكومة بوزارة المالية على فترات منتظمة مرفقا بها المستندات الخاصة لأحكام الرقابة المالية والقانونية على العمليات الجارية واستخدام هذه التقارير في إعداد موازنات السنوات القادمة.

#### المطلب الثاني: مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية.

مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل مختلفة منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي وشملت هذه المراحل ما يلي:<sup>35</sup>

#### 1- مرحلة الاحتلال من 1862 إلى غاية 1962:

كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضع للنظام الفرنسي حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا لاسيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 مايو 1862 المتضمن تنظيم المحاسبة بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.

#### 2- مرحلة بعد الاستقلال 1962 إلى غاية 1975:

في هذه المرحلة قامت الجزائر بالعمل على إصدار مجموعة من النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية، أو عملت على تكييفها مع الواقع الجزائري ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لم تكن 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 وتحدد كيفية استعمالها، التعليمات رقم 16 المؤرخة في 12/10/1968 والمتعلقة بمجموعات حسابات الخزينة.

#### 3- مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية من سنة 1975 إلى غاية 1990:

في هذه المرحلة تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1973، وفق أحكام الأمر رقم 73-29 الصادر في نفس التاريخ، أضف إلى ذلك صدور أحكام تشريعية

<sup>35</sup>: مسعي محمد، "المحاسبة العمومية"، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ط2، 2003، ص:9-11.



متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولاسيما تلك الواردة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في جويلية 1984 والمعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، وفي مختلف قوانين المالية السنوية القانون فقد تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية و الجامع لمبادئها و قواعدها و المرجع الأساسي الأول لها.

#### 4- مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية من 1990 إلى غاية 1995 :

تعد هذه المرحلة بمثابة ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر، ولعل أبرز هذه المراسيم:

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين؛
  - المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين؛
  - المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمور بالصرف والمحاسبين العموميين وكفائتها ومحتواها. المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.
- فهذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة بصدور التعليمات رقم 078 في 17 أوت 1991 من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والأمرين بالصرف ومسؤولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم.

#### 5- مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي من 1995 إلى غاية 2006:

شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد فجددت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إدارات المديرية، لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق الذي يعتمد فقط على التسجيل المحاسبي لما تم "إنفاقه" إلى محاسبة الذمة والتي تم أيضا بالتقييد المحاسبي لموارد الدولة العقارية والمنقولة. حيث قام هذا التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية للاستفادة من التجربة الفرنسية (DGCP) الفوج بعدها بالاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية أين تم إنجاز المشروع والمصادقة عليه في 23 أفريل 1997 وبالموازاة مع إعداد هذا المشروع قامت وزارة المالية ببعض الإجراءات لضمان تطبيق فعال للمخطط المحاسبي للدولة:<sup>36</sup>

<sup>36</sup>: عبد السميع روبينة، "واقع إصلاح المحاسبة العمومية في ال جزائر 2003-2008"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر يوم 29 نوفمبر 2011، ص: 5-7

5-1- تكييف أنظمة الإعلام الآلي مع القواعد الجديدة لمشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE : حيث تم في سنة 2001 برمجة قواعد المخطط المحاسبي للدولة ضمن شبكة الإعلام الآلي الموجودة، وبذلك أصبحت هذه الأخيرة تحتوي على نظامين في آن واحد (نظام مدونة حسابات الخزينة، والمخطط المحاسبي للدولة).<sup>37</sup>

#### 5-2- تكوين المحاسبين العموميين:

حيث اتخذت وزارة المالية عدة إجراءات لنوعية وإعلام المحاسبين في إطار برنامج تكويني:

- يومان دراسيان في 30 نوفمبر و1 ديسمبر لسنة 1990 خاص بنواب أمناء الخزينة ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية تضمن تقديم عرض عام للمخطط المحاسبي الجديد.
  - دورة تكوينية يوم 25 أفريل 2000 خاص أمناء الخزينة الولائية تم فيها عرض ومناقشة الآراء حول مشروع المخطط المحاسبي للدولة.
  - دورة تكوينية يوم 10 جوان 2000 خصت نواب أمناء الخزينة الولائية ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية حول سير قواعد المخطط المحاسبي للدولة.
  - دورة تكوينية من أجل شرح آليات التقيد المحاسبي للحقوق المثبتة لفائدة كل من:
    - أمناء الخزينة الولائية وكذا قابضي الضرائب، وذلك يوم 09 جويلية 2000.
    - قابضي الجمارك والأملاك الوطنية، وذلك يوم 13 جويلية 2000.وبعدها وضع مشروع المخطط حيز الاختيار من أجل التأكد من صلاحية المشروع للتطبيق على أرض الواقع عبر مرحلتين:<sup>38</sup>
  - اختيار المخطط المحاسبي للدولة على مستوى ست ولايات هي بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية، ميلة، وهذا بداية من التاسع جويلية 2000.
- ثم يعم الاختيار على كامل التراب الوطني: وكان هذا بداية من سنة 2003. وتجدر الإشارة إلى أن هذا المخطط المحاسبي للدولة تم استلهامه من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) المطبق في المؤسسات الاقتصادية، لكن هذا المشروع تم تجميده في 2007. ومن ما تطرقنا له من مراحل نظام المحاسبة العمومية في المطلب السابق سنتطرق في المطلب الموالي إلى نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي.

<sup>37</sup>: خضير خبطي ويونس مونة، "نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بين الواقع ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول: دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص:08.

<sup>38</sup>: عبد السميع روبنة، مرجع سابق، ص:09.

### المطلب الثالث: نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي

نظرا للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال أثبت النظام الحالي للمحاسبة العمومية قصوره في عدة جوانب نذكر بعض منها:<sup>39</sup>

#### 1- عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة:

حيث أن عملية التسجيل المحاسبي في إطار المحاسبة العمومية تتعلق فقط بتحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات (الأساس النقدي) وبذلك تم إهمال عناصر أخرى مهمة كالأموال العقارية والمنقولة، وكذا حقوق الدولة وديون اتجاه الغير، والتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي، وهذا أدى إلى سوء تسيير عناصر الذمة للدولة.

#### 2- طريقة ترقيم حسابات الدولة:

ترقيم مجموعة حسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي أفقد توازن مجموعة الحسابات، بحيث أصبحت تحتوي على أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة مما يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، خاصة مع التطورات التي تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة.<sup>40</sup>

#### 3- صعوبة تركيز وتجميع المعلومات المحاسبية:

تجميع وتركيز المعلومات المحاسبية لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة التي تتطلب وجود نظام إعلام آلي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية من مختلف مراكز التسجيل، بل إن عملية التركيز لا تتم في الأجال المناسبة مما يسبب في تأخر حصر المعلومات واتخاذ القرارات.

#### 4- تعقيد الوثائق المحاسبية:

حيث أن مجمل الوثائق المحاسبية الواجب توفرها في إطار المدونة تتميز بتعقيدها وعدم سهولة استغلالها.

#### 5- عدم توفير قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية:

حيث يتم متابعتها في سجلات خارج المحاسبة عن طريق القيد الوحيد رغم أنها تتم بصفة آلية وفق تبويب الميزانية، مما ينتج عنه عبء إضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات وبالتالي، فإن مخرجات النظام المحاسبي العمومية لا يوفر بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية وقياس التكاليف.<sup>41</sup> وبعد التعرف على نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي سيتم التعرض في المطلب الموالي متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

### المطلب الرابع: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

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

<sup>39</sup>: خضير خبطي، يونس مونة، مرجع سابق، ص: 10

<sup>40</sup>: شلال زهير، "أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية"، أطروحة دكتوراه، بومرداس، 2014،

صك 176

<sup>41</sup>: شلال زهير، نفس المرجع السابق، ص: 177

## 1- إصلاح نظام المحاسبة العمومية:

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

## 2- تغيير أساس القياس المحاسبي:

نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على أساس النقدي، حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة، لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول والإهلاكات ومتابعة المخزونات من جهة أخرى، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحويل إلى أساس الاستحقاق المحاسبي. وتجدر الإشارة إلى أن هذا الأساس يعطي السنة المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة بها، حيث يتم تحميلها بكل ما يخصها من إيرادات ومصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع للتحويل أو الصرف، إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة إهلاكها.

## 3- تخفيف مركزية السلطة:

شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة، ونتج عن هذا الوضع تنميط نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم، ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها.<sup>42</sup>

## 4- تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام:

يتوجب على الجهات المعنية (وزارة المالية، وزارة التعليم العالي...) تأهيل أعوان المحاسبة العمومية المحاسب العمومي، الأمر بالصرف، المراقب المالي، القاضي لدى مجلس المحاسبة، الطلبة الجامعيين. علميا وعمليا من أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير، لذا يتوجب ما يلي:<sup>43</sup>

- عقد دورات تدريبية بمشاركة الأكاديميين والمهنيين خاصة بتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- تطوير المناهج الدراسية في الجامعات ومراكز التكوين لكي تتضمن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

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

أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام 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 اعتمادات مالية كبيرة وكفاءات عالية من أجل نجاحه.

<sup>42</sup>: محمود عبد الله محمود وشاح، "الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الفلسطيني"، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص:53

<sup>43</sup>: حسن زكي أحمد عثمان، "تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء"، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، مصر، ص:56

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

من أجل تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالة، لأن استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية يزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي ويتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية.

### المبحث الرابع: تطوير مشروع نظام المحاسبة العمومية

يتناول هذا المبحث عرض مشروع إصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية الذي بدأت مديرية المحاسبة العمومية بتنفيذه عن طريق تشكيل لجنة خبراء أسندت لها مهمة إعداد مخطط محاسبي جديد، يهدف إلى عصرنه وتطوير نظام محاسبة الخزينة العمومية لمواكبة تطور حاجيات مستخدمي القوائم المالية الحكومية وتوفير المعلومات لاتخاذ القرار.

سيتم تقديم مضمون مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق العناصر الموالية:

- التعريف بمشروع تحديث نظام الموازنة العامة.
- عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية.
- أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

### المطلب الأول: التعريف بمشروع تحديث نظام الميزانية العامة

منذ حوالي 08 سنوات أعربت الجزائر عن رغبتها وتحديث وتطوير أساليبها المعتمدة في تخطيط وتحضير وتنفيذ الميزانية، وكذا أساليب الرقابة عليها، ذلك من خلال تعاقدتها مع مؤسسات وهيئات دولية لتمويل وتقديم الاستشارة في هذا المسار في إطار تحديث نظم الميزانية. ورغم التأخر الكبير الذي يعرفه تولى هذا الإصلاح إلا أن تقدم الأشغال فيه يعرف نسبة معتبرة إلى يومنا هذا، وقد حدد التاريخ النهائي لتطبيق أساليب الإصلاح على الميزانية العامة بتاريخ 2012.<sup>44</sup>

يمثل محور مشروع تحديث نظام الميزانية *Projet de Modernisation des Systemes Budgetaires* أساسا في الانتقال في التسيير القائم وفق الوسائل إلى التسيير القائم وفق النتائج في تسيير النفقة العمومية ويشمل المحاور التالية:

- إطار الميزانية المتعدد السنوات.
- ميزانية البرامج القائمة على أساس النتائج ومؤشرات الأداء.
- تجديد تقديم الميزانية القائمة ووثائقها.
- تجديد دورة الميزانية واعتماد قانون عضوي جديد.
- تجديد الاطار المحاسبي للميزانية.

<sup>44</sup>: مفتاح فاطمة، "تحديث النظام الميزاني في الجزائر" مذكرة ماجستير غير منشورة، تلمسان، 2011، ص: 95

- اعتماد وتطوير أنظمة المعلومات المعتمدة في تحضير الميزانية.
- تعزيز الرقابة ومسؤولية المسيرين.

### 1- هيكل مشروع تحديث نظام الميزانية العامة وأهدافه

#### 1-1- هيكل المشروع: ويتكون هيكل المشروع من عنصرين أساسيين هما:<sup>45</sup>

1-1-1- إطار الميزانية: وتندرج تحته المحاور التالية: تبني إطار ميزانية متعدد السنوات: يكون هذا الإطار متكامل إذ يغطي الاستثمارات والنفقات الجارية، كما يحافظ على سنوية الميزانية بشكل تام على المستوى التشريعي، فالميزانية السنوية تحضر وتقدم مع توقعات ممتدة على مدى السنوات الثلاثة الموالية تتكامل بذلك مع الوضع الاقتصادي الكلي لنفس الفترة.

- تحسين تقديم وعرض الميزانية: بدافع الحصول على نقاشات أكثر انفتاحا واستشارة للاختيارات الاقتصادية والاجتماعية للحكومة.

- تعزيز وظيفة الاستشارة لدى وزارة المالية: يتعلق الأمر بقدرها على التقييم ومراقبة نوعية تكاليف الاستثمارات والسياسات المدرجة في طلبات الاعتمادات الوزارية.

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

1-1-2- الإعلام الآلي والأنظمة المعلوماتية: يرتكز هذا العنصر أساسا على اقتناء وتركيب أنظمة ومواد وبرامج معلوماتية متطورة وذات أداء مرتفع. إن استعمال أدوات الإعلام الآلي والتكنولوجيات الحديثة سوف يسمح لوزارة المالية والأميرين بالصرف بتتبع تطور معطيات الميزانية ابتداء من تقديمها وحتى تنفيذها على مختلف المستويات (مركزية، جهوية، ولائية). ومما سبق التعريف بتحديث نظام الموازنة العمومية سيتم التطرق إلى عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية والإجراءات المتخذة لتنفيذه:

1- عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية: عن طريق المديرية العامة للمحاسبة العمومية بتشكيل لجنة عمل تتكون من أخصائيين محليين ودوليين في ميدان المحاسبة العمومية، من أجل تقديم مشروع إصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية والاستفادة من خبرات الدول المتقدمة في هذا المجال، والتي لها نظام محاسبي متشابه مع النظام الجزائري لهدف تطوير وعصرنة نظام محاسبة الخزينة العمومية، لكي يصبح أداة فعالة لتحقيق الرشادة والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية وتحقيق الشفافية والإفصاح الشامل والدقيق عن نتائج النشاط الحكومي.<sup>46</sup>

تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية قامت هذه اللجنة بإعداد مشروع تعليمية عامة تتضمن مدونة حسابات جديدة لقيود العمليات المالية للدولة تحت عنوان "المخطط المحاسبي للدولة" والذي من شأنه

<sup>45</sup>: موقع وزارة المالية: [www.zd.vog.fm](http://www.zd.vog.fm) تاريخ الاطلاع 2023-05-23.

<sup>46</sup>: شلال زهير، مرجع سابق، ص 182-183.

تعويض مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية بعد المصادقة عليه من طرف الهيئات المختصة. يسعى مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر الى وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة، لتدارك نقائص مدونة حسابات الخزينة العمومية التي يعاني من محدودية البيانات التي يمكن استخراجها من القوائم المالية التي تم اعدادها على الأساس النقدي، والتي لا تسمح بعرض مجمل عناصر الذمة المالية للدولة. وعلى هذا الأساس، يعتبر مشروع إصلاح المحاسبة العمومية قفزة نوعية نحو تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر من أجل إنشاء نظام معلوماتي محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة وفي آجال معقولة للمسؤولين، حول مجمل أصول وخصوم الدولة وعرض نتائج تنفيذ قانون المالية والوضعية المالية للخزينة العمومية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية وتوظيفها لأغراض المساءلة وتقييم الأداء، بحيث تستخرج هذه المعلومات بصفة مباشرة من سجلات المحاسبة دون اللجوء إلى السجلات الإحصائية كما كان معدل به في النظام القائم على مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية.

ومن خلال ما تطرقنا إليه في المطلب السابق من عرض لمشروع نظام المحاسبة العمومية سيتم التعرض الى الاجراءات المتخذة لتنفيذ المشروع.

## 2- الاجراءات المتخذة لتنفيذ المشروع

### 2-1 التعاقد مع هيئات دولية:

2-1-1 اتفاقية البنك الدولي: انطلق الحديث عن تحديث نظام الميزانية العامة في الجزائر من الناحية القانونية ابتداء من 17 جويلية 2001 ذلك بعد الاتفاقية التي تمت مع البنك الدولي تحت حساب ح/7047 المتوقعة في 18 أفريل 2001 المتعلقة بتمويل برنامج الإصلاح الميزاني، ولكن تنفيذ الاتفاقية عرف تأخرا دام 03 سنوات وفي هذا الاطار قام البنك الدولي بإصدار تقارير تخص تمويله للمشروع وتبين مكوناته بالإضافة إلى التكلفة الإجمالية للمشروع، وفي أكتوبر 2004 تم توقيع عقدين<sup>47</sup>: "إطار الميزانية المتعدد السنوات" بمبلغ 1586000 أورو، وتحسين تقديم الميزانية " بمبلغ 435000 أورو، ليتم في أفريل 2005 توقيع عقد لتجديد دورة النفقة العمومية بمبلغ قدره 2.2 مليون أورو.

2-1-2 التعاقد مع مؤسسة "CRC SOGEMA": تأسست مؤسسة "CRC SOGEMA" سنة 1984، وتعتبر واحدة من أكبر المؤسسات الكندية التي تقدم خدمات الاستشارة في مجال التسيير وفي الادارة وتنفيذ مشاريع كبيرة في مجال التعاون الدولي في مجال التنمية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية. تعاقدت الجزائر في المؤسسة في مشروعين:

2-1-1-1 المشروع الأول: تم عقد المشروع الأول للفترة الممتدة خلال 2004-2007 تحت اسم تحديث نظام الميزانية، بتمويل من البنك الدولي، حيث أسست الجزائر مجموعة من الإصلاحات الرامية إلى تحويل بيئتها المؤسساتية، من بين المحاور الأساسية الثلاث لإصلاح قطاع المالية نجد إصلاح نظام تسيير النفقة العمومية والمسجلة ضمن مشروع إصلاح نظام الميزانية (MSB).

<sup>47</sup>: مفتاح فاطمة، مرجع سابق، ص 98-100.

يحتوي المشروع على ثلاث أجزاء:

- إطار الميزانية المتعدد السنوات.

- تحسين عرض ونشر الميزانية.

- تعزيز وظيفة الاستشارة لوزارة المالية.

2-1-2-2 المشروع الثاني: تم عقد المشروع الثاني للفترة الممتدة ما بين 2008-2012 تهدف الى تحسين إدارة الإنفاق

العام وتحسين تقديم الخدمات للشعب. يواصل المشروع الثاني مسار المشروع الأول ويوجه أساساً ل:

- الدعم المؤسسي وتدريب الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية في مجال الميزانية القائمة على أساس النتائج.

- العمل على تطبيق النظام الجديد وتأهيل القدرات لتحضير ميزانية سنة 2012 على أساس البرامج. محتويات

المشروع الثاني:

• الدعم القانوني، إطار النفقات على المدى المتوسط (CDMT).

• نشر نظام المعلومات (SIGBUD).

• التكوين.

• الإتصال.

2-2 الهيئات المكلفة بمتابعة المشروع:

يعتمد مسار مشروع (MSB) على ثلاث هيكل تنظيمية مكملة لبعضها وتمثل في:

• هيكل تنظيمي وظيفي وعملي داخلي على مستوى وزارة المالية والذي يعتبر بمثابة المحرك لعملية اصلاح الميزانية؛

• هيكل تنظيمي وظيفي وعملي على مستوى كل وزارة أو هيئة عمومية (MIP)؛

• هيكل مؤسسات على المستوى الحكومي من أجل اتخاذ القرارات الكبرى والتوجهات ذات الطبيعة الإستراتيجية

وتعزيز التبادل والتشاور بين الهيئات الوزارية والمؤسسات العمومية الأخرى في المجالات المتعلقة بالإصلاح الميزاني.

ومن خلال ما تعرضنا إليه في المطلب الثاني للإجراءات المتخذة لتنفيذ المشروع سنتطرق إلى أهداف مشروع

إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المطلب الآتي.

المطلب الثالث: أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

يهدف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى تطوير نظام معلوماتي لمحاسبة الخزينة يسمح بتوفير

معلومات ذات جودة عالية وفي آجال معقولة للمسؤولين من أجل إتخاذ القرار وتوظيفها في مجال عرض وتحليل

نتائج النشاط الحكومي وتقييم الأداء لمختلف وحدات القطاع العام، لهدف تحقيق الشفافية والرشادة في تسيير

الميزانية العامة للدولة.<sup>48</sup>

وفي هذا الإطار، حدد مشروع التعليم العامة للمخطط الحاسبي للدولة أهداف إصلاح نظام المحاسبة العمومية

في الجزائر وفق العناصر الآتية:

<sup>48</sup>: شلال زهير، مرجع سابق، ص 184-185.



- توفير معلومات موثوقة ودقيقة عن مجمل نشاطات الدولة.
- توفير أدوات فعالة للرقابة على تسيير الموارد العمومية لضمان الرشادة ومشروعية العمليات المالية للدولة.
- تقديم قوائم مالية في آجال معقولة تعرض معلومات سهلة القراءة وتلبي حاجيات متخذي القرار. إضافة إلى أهداف الرقابة ومتابعة قيد مختلف العمليات المالية للدولة، سيسمح النظام المحاسبي الجديد بتحقيق ما يلي:
- معرفة ممتلكات الدولة بمختلف مكوناتها.
- إمكانية تحديد تكلفة الخدمات العمومية.
- تحديد النتائج السنوية وتقييم فعالية أداء نشاط الإدارة.

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

#### 1- تطبيق محاسبة الممتلكات في محاسبة العمومية:

من الأهداف الأساسية لنظام محاسبة الدولة هو القيد المحاسبي للاستثمارات والممتلكات المنقولة وغير المنقولة للدولة عن طريق استحداث أقسام حسابات لمتابعة تسجيل عمليات حيازة أو إهلاك أو التنازل عن التجهيزات والاستثمارات العمومية، حيث إن هذه العمليات لم تكن تأخذ بعين الاعتبار في محاسبة الخزينة التي تعتمد على تسجيل الأثر النقدي الناتج عن هذه العمليات، مما ينتج عنه عدم إمكانية تقدير حجم وقيمة ممتلكات الدولة. ولمواجهة هذه الوضعية، يهدف مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى توسيع نطاق محاسبة الخزينة إلى تسجيل الأصول العينية والمالية للدولة وعرضها في القوائم المالية الحكومية، عن طريق فتح حسابات جديدة من أجل قيد قيمة مختلف ممتلكات الدولة المنقولة وغير المنقولة، وذلك بالاعتماد على تقنيات معالجة التثبيات في محاسبة القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام، حيث تم "تحديد مجال تسجيل الممتلكات في مجموعة حسابات الاستثمارات والممتلكات التي تستعمل من طرف المرافق العمومية من أجل تحقيق منفعة عامة دون الأخذ بعين الاعتبار الممتلكات التي لها قيمة تاريخية أو ثقافية. وبسبب الحجم الضخم لممتلكات الدولة وتراكمها من سنة إلى أخرى، سوف يتم إدراجها في محاسبة الدولة على مراحل، حيث يتم في السنة الأولى من تطبيق المخطط المحاسبي للدولة قيد الاستثمارات الجديدة فقط. أما في المرحلة الثانية، سوف يتم إدراج باقي الاستثمارات التي تم إنجازها خلال السنوات الماضية بعد حصرها وتقييمها.

#### 2- تطبيق محاسبة الحقوق المستحقة للدولة في المحاسبة العمومية.

من أهم عيوب محاسبة الخزينة العمومية هو عدم استطاعة النظام تقديم معلومات من الدفاتر والسجلات المحاسبية عن حجم الحقوق مستحقة الدفع من طرف الدولة والتي لم يتم تحصيلها، وذلك لعدم توفر حسابات لتسجيل هذه العمليات التي لا ينتج عنها أثر نقدي عند إثبات الحقوق لفائدة الدولة، لأن المحاسبة على الأساس

النقدي تغطي فقط مرحلة التحصيل الفعلي للإيرادات العمومية، ولا تقدم الإثبات المحاسبي عن المبلغ الإجمالي للإيرادات التي تم إثباتها أو إلغاؤها أو باقي الإيرادات غير المحصلة، والتي يتم متابعتها في سجلات إحصائية خارج المحاسبة.<sup>49</sup>

لمعالجة هذه النقائص، تم إدراج محاسبة الحقوق المستحقة في محاسبة الدولة عن طريق تحقيق الإثبات المحاسبي في الدفاتر والسجلات المحاسبية لكل حقوق الدولة المرخصة في قانون المالية عند إثباتها وليس عند تحصيلها، من أجل تحقيق المتابعة المحاسبية لمختلف مراحل تحصيل الإيرادات العمومية وتقييم النتائج، وذلك عن طريق فتح حسابات تخصص لقيود الإيرادات عند إثباتها وعند إلغائها وعند تحصيلها مما سوف يسمح بتحديد باقي الإيرادات التي لم يتم تحصيلها من السجلات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية من أجل تقييم أداء الإدارة المختصة بتحصيلها. والنتيجة الأساسية التي يهدف إليها مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية هو إنشاء نظام محاسبي عمومي يسمح بتجميع كل الأصول والخصوم التابعة للدولة في وثيقة واحدة وهي موازنة الدولة لا تبنى على أساس حساب الربح أو الخسارة، يتم عن طريقها عرض حجم الاستثمارات العمومية وديون وقروض ومستحقات الدولة إلى جانب بيان الوضعية المالية الفعلية للخزينة العمومية، إضافة عرض نتائج تنفيذ الميزانية على شكل موازنة للدولة مما يسهل عملية مراقبة وتقييم النشاط الحكومي من طرف الهيئات المختصة.

---

<sup>49</sup>: شلال زهير، مرجع سابق، ص 185-186.

## خلاصة الفصل:

نستخلص من هذا الفصل أن النظام المحاسبي العمومي للدولة له القدرة على تلبية احتياجات مستخدمي القرارات المالية ويعتمد على أساس 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 و تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS تؤدي إلى تحقيق وإنجاز أهداف منشودة ومطلوبة ولها دور في تعزيز تطوير المساءلة العامة والشفافية المالية ومصداقية البيانات المالية واجتناب الاختلال ومجاربة الفساد و إهدار المال العام وسوء تسييره، كما للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دور في الرقابة المالية والتنسيق مع المنظمات الدولية، تعتبر الرقابة الفعالة أساس نجاح أي نظام فبدونها لا يمكن لمكونات النظم أن تتمكن بمفردها من توفير التأكيد المعقول بأن للوحدة في ممارساتها لوحدها ستنجز الأهداف الموضوعية.

## الفصل الثالث:

دراسة ميدانية بمكتب محافظ حسابات  
محاسب معتمد وخبير قضائي محاسبي

تمهيد:

يتناول هذا الفصل واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية لمواجهة تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ويتكون هذا الفصل من ثلاث مباحث:

المبحث الأول: منهجية وإجراءات الدراسة التي سيتبعها الباحث، حيث سيتناول هذا المبحث منهج الدراسة المتبع، وطرق جمع البيانات، وتحديد مجتمع الدراسة، وكيفية اختيار وتحديد العينة، بالإضافة إلى شرح خطوات إعداد أداة الدراسة و الممتثلة في استبيان وزع على أفراد العينة المختارة، وقياس صدق وثبات هذا الاستبيان من أجل التأكد من سلامة ووضوح فقراته بما يعزز الثقة والدقة في النتائج التي سيتم الحصول عليها. كما و يتناول هذا المبحث تحديد الأساليب و الاختبارات الإحصائية التي ستستخدم في تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضياتها، أما المبحث الثاني: التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة واختبار نوع البيانات وستتناول في تحليل خصائص أفراد العينة التي تم دراستها والتي جمعت البيانات عنها بواسطة الجزء الأول من الاستبيان. أما المبحث الثالث فيتناول تحليل نتائج الاستبيان وهذا بتحليل ومناقشة فقرات أداة الدراسة، حيث سنقوم بعرض النتائج وتحليل فرضيات البحث وتحليل استجابات أفراد عينة البحث على المقياس المستخدم وذلك فيما يتعلق بكل فرضية على حدا وبما يحقق أهداف، بواسطة النظام الإحصائي SPSS.

## المبحث الأول: المنهجية والإجراءات المتبعة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومدى مساهمتها في عملية الإصلاح لتحقيق الانسجام والتوافق مع متطلبات البيئة الجديدة وتحقيق مزايا اقتصادية في ظل الشفافية التامة وذلك بالتطبيق على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، وذلك لأن المنهج الوصفي التحليلي يهدف إلى دراسة الظاهرة، وجمع الحقائق والمعلومات عنها ومن ثم تحليلها للوصول إلى النتائج والتوصيات.

### المطلب الأول: منهجية الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى كيفية الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية ومصادر البيانات الأولية وذلك كما يلي:

#### 1- مصادر البيانات الثانوية:

تم الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية المتمثلة في الكتب، والمراجع العربية والأجنبية، والدوريات والمقالات، والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والمؤهلات العلمية والمهنية المتخصصة، وبعض المواقع ذات الصلة على شبكة الإنترنت.

#### 2- مصادر البيانات الأولية:

تم الحصول على المصادر الأولية من خلال تصميم استبيان كأداة رئيسية للبحث، وقام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج SPSS الإحصائي.

#### مجتمع الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة كما ذكر (عبيدات وآخرون، 2003: ص 223) "بأنه جميع الأفراد أو الأشخاص أو الأشياء الذين يكونون موضوع مشكلة البحث"، ويتكون مجتمع الدراسة من أساتذة جامعين ومحاسبين عموميين ومحافظي حسابات وموظفين إداريين وقد تم توزيع استبيانات الدراسة على عينة تمثل مجتمع الدراسة.

#### عينة الدراسة:

تم اختيار عينة مدروسة مكونة من (55) مفردة من مجتمع الدراسة، تم توزيع الاستبيان عليها واسترجاع (52) استبيان، وقد وزعت هذه الاستبيانات على أساتذة جامعيين ومحافظي حسابات ومحاسبين وموظفين إداريين، وقد أجري عليها التحليل الإحصائي للتحقق من صدق الاستبيان.

#### 1- العينة التي أجريت عليها الدراسة:

قام الباحث بتحديد عينة الدراسة من حيث طريقة اختيار العينة وحجمها كما يلي:

#### 1-1- حجم العينة:

تشمل عينة الدراسة الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين العموميين والموظفين الإداريين، وبذلك تكون العينة قد غطت معظم مجتمع الدراسة وتم اختيار العينة تبعاً لمتغيرات الدراسة، حيث بلغ عدد أفراد العينة (52) مفردة تم أخذها من (55)، حيث وزع الاستبيان لكل مفردة من أفراد العينة، وقد تم استرجاع

(52) استبيان، وبعد إلغاء (3) من الاستبيانات، أصبحت الاستثمارات الصالحة للمعالجة (78)، وهي نسبة عالية قياسا للأبحاث المماثلة، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول رقم (1-3): يبين توزيع عينة الدراسة

النسبة	عدد الاستثمارات الصالحة للمعالجة	عدد الاستثمارات الملغاة	النسبة	عدد الاستثمارات المسترجعة	عدد الاستثمارات الموزعة	عينة الدراسة
%8	6	0	%7,69	6	8	خبير محاسبي
%13,33	10	0	%12,82	10	15	محافظ حسابات
%13,33	10	0	%12,82	10	12	محاسب معتمد
%34,66	26	0	%33,33	26	30	محاسب عمومي
%20	15	1	%20,51	16	20	إطار في مؤسسة عمومية
%10,66	8	2	%12,82	10	15	أخرى
%100	75	3	%100	78	100	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على نتائج الاستبيان.

2-1- طريقة اختيار العينة:

تم اختيار عينة الدراسة بطريقة المسح الشامل كأحد الأساليب الإحصائية المستخدمة لتكون ممثلة لمجتمع الدراسة وفقا لقواعد البحث العلمي في اختيار العينات مقدارها (100) فرد، بحيث تشمل محافظي حسابات و خبراء محاسبين ومحاسبين معتمدين واطارات في مؤسسات عمومية وجامعيين ومحاسبين عموميين وموظفين إداريين إضافة الى بعض الأساتذة الجامعيين ومتخصصين في المحاسبة والمالية لبعض المؤسسات الاقتصادية ببعض ولايات الغرب الجزائري (مستغانم وهران شلف تلمسان وسيدي بلعباس) وذلك في العام الدراسي 2023/2022.

## أداة الدراسة:

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في التعرف على دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية في ظل ظروف عدم التأكد، قام الباحث ببناء وتصميم استبيان الدراسة مستفيدا من الأدبيات السابقة المشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في هذا المجال في الحقل الأكاديمي والمهني.

وقد اشتمل الاستبيان على جزأين: يستخدم الجزء الأول في جمع البيانات الشخصية عن المبحوثين والمؤهل العلمي (المستوى العلمي)، و الجنس و العمر، والوظيفة، و الخبرة العملية، و هي بيانات تفيد في التعرف على خصائص مجتمع الدراسة، أما الجزء الثاني من الاستبيان فهو عبارة عن مقياس يهدف إلى التعرف على واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و وسائل الانتقال

وقد احتوى هذا الجزء على مجموعة من الفقرات بلغ عددها 41 فقرة مقسمة إلى أربع محاور، حيث تعلقت الفقرات من المحور الأول من (01-12) بالفرضية الأولى: محدودية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يخدم في عملية الإبلاغ المالي، والفقرات من (13-22) بالفرضية الثانية وهي: ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق مع تبني المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS، والفقرات من (23-31) بالفرضية الثالثة هي: أسس المحاسبة العمومية الحديثة و دور مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولي. أما المحور الرابع فاشتمل 10 فقرات من (32-41) وتناول العوامل المحفزة للتقارب مع معايير محاسبة القطاع العام والتطبيق السليم لها. وعند وضع هذا الاستبيان تم الأخذ بعين الاعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية، وتلبي جميع المتطلبات والمتغيرات ذات التأثير على فرضيات الدراسة، مع مراعاة أن تكون معظم الأسئلة واضحة وذات نهايات مغلقة لسهولة وسرعة الإجابة عليها وسهولة تحليلها. وقد تم توزيع اغلب الاستبيانات شخصيا على أفراد العينة، وذلك لشرح الاستبيان وتوضيح أي غموض فيه ومراعاة الجدية في الإجابة عليه. وقد تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي المكون من خمس درجات لتحديد أهمية كل فقرة من فقرات الاستبيان، وذلك لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب الجدول التالي:

### جدول رقم (2-3): يبين درجات مقياس ليكارت الخماسي

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

كما انه تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج، حيث تبنت الدراسة المعيار للحكم على الاتجاه عند استخدام مقياس ليكارت الخماسي، والجدول التالي رقم (2-3) يوضح ذلك:



جدول رقم (3-3): مقياس تحديد الوزن النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي.

الأهمية النسبية لدرجات المقياس	درجات المقياس المستخدمة في الدراسة	الوزن النسبي		الوسط الحسابي	
		إلى	من	إلى	من
درجة صغيرة جدا	غير موافق تماما	35.8%	20%	1.79	1
درجة صغيرة	غير موافق	51.8%	36%	2.59	1.8
درجة متوسطة	محايد	67.8%	52%	3.39	2.6
درجة كبيرة	موافق	83.8%	68%	4.19	3.4
درجة كبيرة جدا	موافق تماما	100%	84%	5.00	4.2

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

وقد تم إعداد هذا الجدول وفق المعيار التالي:

- المدى = 5 - 1 = 4 (أعلى قيمة - أدنى قيمة)
- عدد الفئات = 5 (حسب مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في الدراسة)
- طول الفئة =  $0.8 = 5/4$  (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.

وهكذا أصبح بالإمكان تصنيف قيم المتوسطات الحسابية لكل فقرة من الفقرات، والأهمية النسبية لها، كما ظهر في الجدول السابق.

وبعد استطلاع رأي عدد من المتخصصين في مجال الدراسة، تم إعداد الاستبيان على النحو التالي:

- 1 - تحديد المحاور الرئيسية للاستبيان والفقرات الخاصة بكل محور، ومن ثم إعداد استبيان أولي من أجل استخدامه في جميع البيانات والمعلومات.
- 2 - مراعاة قواعد البحث العلمي عند إعداد هذا الاستبيان من موضوعية وشمول.
- 3 - عرض الاستبيان على المشرف من أجل اختيار ملاءمته لجمع البيانات.
- 4 - تعديل الاستبيان بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
- 5 - تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين، واللذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد، وإجراء التعديلات اللازمة.
- 6 - إجراءات استطلاعية ميدانية أولية لفحص صدق وثبات الأداة.
- 7 - إعداد الاستبيان في صورته النهائية، ثم توزيعه على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة رقم (01)، ثم جمعه وإجراء التحليل الإحصائي.

جدول رقم (3-4): مقياس تحديد الوزن النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي.

الأهمية النسبية لدرجات المقياس	درجات المقياس المستخدمة في الدراسة	الوزن النسبي		الوسط الحسابي	
		إلى	من	إلى	من
درجة صغيرة جدا	غير موافق تماما	%35.8	%20	1.79	1
درجة صغيرة	غير موافق	%51.8	%36	2.59	1.8
درجة متوسطة	محايد	%67.8	%52	3.39	2.6
درجة كبيرة	موافق	%83.8	%68	4.19	3.4
درجة كبيرة جدا	موافق تماما	%100	%84	5.00	4.2

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

وقد تم إعداد هذا الجدول وفق المعيار التالي:

- المدى = 5 - 1 = 4 (أعلى قيمة - أدنى قيمة)
- عدد الفئات = 5 (حسب مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في الدراسة)
- طول الفئة =  $0.8 = 5/4$  (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.
- وهكذا أصبح بالإمكان تصنيف قيم المتوسطات الحسابية لكل فقرة من الفقرات، والأهمية النسبية لها، كما ظهر في الجدول السابق.
- وبعد استطلاع رأي عدد من المتخصصين في مجال الدراسة، تم إعداد الاستبيان على النحو التالي:
- 1 - تحديد المحاور الرئيسية للاستبيان والفقرات الخاصة بكل محور، ومن ثم إعداد استبيان أولي من أجل استخدامه في جميع البيانات والمعلومات.
- 2 - مراعاة قواعد البحث العلمي عند إعداد هذا الاستبيان من موضوعية وشمول.
- 3 - عرض الاستبيان على المشرف من أجل اختيار ملاءمته لجمع البيانات.
- 4 - تعديل الاستبيان بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
- 5 - تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين، واللذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد، وإجراء التعديلات اللازمة.
- 6 - إجراءات استطلاعية ميدانية أولية لفحص صدق وثبات الأداة.
- 7 - إعداد الاستبيان في صورته النهائية، ثم توزيعه على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة رقم (01)، ثم جمعه وإجراء التحليل الإحصائي.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة واختبار نوع البيانات من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى دراسة وصفية للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة، وذلك كالآتي:  
المطلب الأول: الدراسة الوصفية للخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من خبراء امحاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين ومحاسبين عموميين وموظفين إداريين وقد تم اختيار العينة بطريقة عشوائية، حيث تم توزيع (100) استمارة استقصاء، وقد تم استرجاع (78) استمارة ومنها (03) ملغاة والصالحة للمعالجة تكونت من (75) استمارة. وتتمثل الخصائص الديموغرافية للعينة فيما يلي:

1- توزيع عينة الدراسة حسب الجنس:

جدول رقم (3-5): يبين توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكور	62	%82,66
إناث	13	% 17,33
المجموع	75	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

تتكون عينة الدراسة من (75) فردا منهم (62) ذكر و (13) إناث حيث يوضح الشكل أعلاه، والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، عن نسبة الذكور كانت مرتفعة مقارنة بنسبة الإناث حيث بلغت نسبة الذكور %82,66، في حين قدرت نسبة الإناث ب % 17.33.

2- توزيع عينة الدراسة حسب العمر

جدول رقم (3-6): يبين توزيع العينة حسب العمر

العمر	أقل من 30 سنة	من 30 إلى 40 سنة	من 41 إلى 50 سنة	51 سنة فأكثر	المجموع
التكرار	8	40	18	9	75
النسبة	%10,66	%53,33	%24	%12	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (3-6) و الخاص بأفراد توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر نلاحظ تباين عمر أفراد عينة الدراسة وأن الفئة العمرية الأكثر تكرار في عينة الدراسة هي الفئة العمرية من 30 سنة إلى 40 سنة بنسبة مئوية 53.33 % ، تليها الفئة العمرية من 41 سنة إلى 50 سنة بنسبة مئوية 24 % ، ثم تأتي الفئة الأكثر من 51 سنة بنسبة 12% وفي الأخير الفئة الأقل من 30 سنة بنسبة مئوية 10,66% لذا فإن الفئة العمرية الأكثر تكراراً في عينة الدراسة تميل إلى أعمار متقدمة نسبياً في السن أي أن لها خبرة معتبرة في التعامل ميدانياً وهذا ما يمكن أن ينعكس إيجاباً على نتائج البحث.

### 3- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

جدول رقم (7-3): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
34.66%	26	دكتوراه
13.33%	10	ماجستير
26.66%	20	ماستر
25.33%	19	ليسانس
100%	75	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم (7-3) الخاص بتوزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة دكتوراه حيث بلغ عددهم 26 فرد بنسبة مئوية 34.66% وهي نسبة مرتفعة ويرجع ذلك إلى أن أغلبية أفراد العينة من فئة خبراء محاسبين و محافظي الحسابات الحاصلين على شهادة الدكتوراه زيادة على بعض الأساتذة جامعيين رغم قلتهم ، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة الماستر 26.66% ، ونسبة حاملي شهادة ليسانس 25.33% ونسبة حاملي شهادات ماجستير 13.33% أي أن أفراد العينة لديهم مستوى جامعي وهذا ما يزيد من أهمية البحث والنتائج المتوصل إليها.

- توزيع عينة الأفراد حسب الوظيفة

جدول رقم (8-3): توزيع العينة حسب الوظيفة

النسبة	التكرار	الوظيفة
8%	6	خبير محاسبي
13.33%	10	محافظ حسابات
13.33%	10	محاسب معتمد
34.66%	26	محاسب عمومي
20%	15	إطار في مؤسسة عمومية
10.66%	8	أخرى
100%	75	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول (8-3) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة يتضح لنا أن أكثر عدد هم من أفراد العينة من محاسبين عموميين و إطارات في مؤسسات عمومية بينما العدد الآخر من أفراد العينة يتوزع بين محافظي الحسابات و محاسبين عموميين و خبراء محاسبين حيث بلغت النسبة المئوية

للمحاسبين العموميين 34.66% ونسبة الإطارات في المؤسسات العمومية 20% بينما كانت نسبة 13.33% لكل من محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين أي تم التركيز في هذه الدراسة على المحاسبين العموميين وإطارات المؤسسات العمومية و محافظي الحسابات، يمكننا من معرفة آرائهم حول آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية ومدى إمكانية تبني معايير القطاع العام في البيئة الجزائرية وتقديم مختلف الاقتراحات و الحلول.

- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة:

جدول رقم (3-9): توزيع العينة حسب الخبرة

النسبة	التكرار	الخبرة
8%	6	أقل من 5 سنوات
54.66%	41	من 5 إلى 10 سنوات
20%	15	من 10 إلى 15 سنة
17.33%	13	أكثر من 15 سنة
100%	75	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يمثل الجدول رقم (3-9) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة، حيث نجد أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة في العمل تتراوح بين 05 و 10 سنوات بنسبة مئوية 54.66% وهي نسبة مهمة جدا إذ من الممكن أن تفضي على الدراسة نوع من الدقة والقرب أكثر من الواقع، تليها نسبة الأفراد الذين تتراوح خبرتهم ما بين 10 سنوات و 15 السنة حيث قدرت ب 20% ثم تليها الأفراد الذين تزيد خبرتهم عن 15 السنة بنسبة قدرت ب 17.33%، ثم أولئك الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات بنسبة مئوية قدرت ب 8%.

#### المطلب الثاني: اختبار نوع البيانات

قصد معرفة مدى اتباع توزيع بيانات الدراسة الميدانية للتوزيع الطبيعي نستعمل اختبار يوفره برنامج SPSS وهو اختبار كولمجروف سميرونوف الذي مفاده أنه يجب أن يكون مستوى الدلالة لكل محور من محاور الدراسة أكبر من 0.05 هذا ما بينه الجدول التالي:

جدول رقم (3-10): اختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف سميرونوف

المحاور	عنوان المحور	مستوى المعنوية	القيمة الإحصائية
المحور 1	واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	0.240	13.176
المحور 2	ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	0.087	12.096
المحور 3	أسس المحاسبة العمومية الحديثة ودور مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	0.320	14.164
المحور 4	العوامل المحفزة للتقارب/التبني مع معايير IPSAS و IPSASB	0.610	12.129
	جميع الفقرات	0.608	0.958

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

### المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى الأدوات المستخدمة في إثبات الصدق والاتساق الداخلي والبنائي لمحاور الاستبيان، والأدوات الإحصائية المستخدمة في التحليل،

#### المطلب الأول: صدق أداة الدراسة

يقصد بصدق الاستبيان أن تقيس أسئلة الاستبيان ما وضع لقياسه، وقام الباحث بالتأكد من صدق الاستبيان بطريقتين:

#### الفرع الأول: صدق المحكمين

قبل نشر الاستبيان على أفراد العينة تم عرضه على الأساتذة المحكمين في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة مستغانم بالتنسيق مع الأستاذ المؤطر، متخصصين في المحاسبة والمراجعة والإحصاء وذلك للاسترشاد بأرائهم في مدى مناسبة فقرات الاستبيان للهدف منها، وكذلك التأكد من صحة الصياغة اللغوية ووضوحها، وقد تم الأخذ بالملاحظات والتوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين، وقد تمت صياغة الاستبيان على الشكل الآتي.

#### الفرع الثاني: صدق المقياس

##### 1- صدق الاتساق الداخلي:

ويقصد بالاتساق الداخلي قوة الارتباط بين درجات كل فقرة من فقرات الاستبيان، والدرجة الكلية للمحور الرئيسي الذي تنتمي إليه، أي يقيس مدى صدق فقرات المقياس لقياس الأهداف، وتم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة البالغ حجمها (75)، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

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

جدول رقم (3-11): المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	يعتبر نظام المحاسبة العمومية في الجزائر نظام محلي محدود	4.35	0.57	موافق تماما
2	تعتمد المحاسبة العمومية في الجزائر على محاسبة القيد الوحيد (محاسبة الخزينة)	4.97	0.70	موافق تماما
3	تعتبر محاسبة الخزينة بسيطة وتتصف بالرتابة	4.84	0.71	موافق تماما
4	تنتج المحاسبة العمومية قوائم إحصائية لا تعبر عن الوضعية الحقيقية للمرافق العامة	1.87	0.86	غير موافق

غير موافق	0.97	2.26	تلي المحاسبة العمومية احتياجات مستعملي القوائم المالية من معلومات	5
موافق	1.22	3.73	تعاني المحاسبة العمومية من ضعف الرقابة الداخلية على الأموال لارتكازها على الأساس النقدي	6
محايد	1.36	2.92	توجد رقابة خارجية على المحاسبة العمومية في الجزائر	7
موافق تماما	0.52	4.87	تخضع المحاسبة العمومية للسلطة التشريعية في إصدار القوانين وتنفيذها ومراقبتها	8
غير موافق تماما	0.66	1.87	تلي المحاسبة العمومية متطلبات الرقابة في تجسيد مختلف المشاريع	9
موافق تماما	0.67	4.66	تعتبر إجراءات المحاسبة العمومية في الجزائر معقدة ومحدودة	10
غير موافق	0.86	1.85	يوجد انسجام بين النظام المحاسبي والموازنة العامة للدولة	11
موافق تماما	0.78	4.89	يوفر نظام المحاسبة العمومية معلومات إحصائية بدلا من أن تكون تسييرية مما يجعلها غي قابلة للمقارنة	12
	<b>0.20</b>	<b>3.59</b>	<b>جميع الفقرات</b>	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

تحليل نتائج المحور الأول: لقد عالج المحور الأول في الإستبانة موضوع واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وتضمن 12 فقرة حاولنا من خلالها استطلاع آراء أفراد العينة عن مدى محدودية المحاسبة العمومية في الإبلاغ المالي في الجزائر، ومدى قدرتها على توفير معلومات ذات جودة لعدة فئات من المستخدمين، فكان المتوسط الحسابي لكافة الفقرات 3.59 بانحراف معياري 0.2 وبإسقاط هذه القيمة 3.59 على سلم الأوزان نجد أن الاتجاه العام للإجابات تمركز حول الاختيار الموافق أي ضمن المجال (3.5 – 4.15) وبانحراف معياري ضعيف 0.2 مما يدل على إجماع أفراد العينة على الاختيار الموافق، وقد جاءت هذه النتيجة لتثبت فرضية الباحث الأولى التي أكدت على محدودية المحاسبة العمومية في عملية الإبلاغ المالي والجدول 3-11 يوضح النتائج بالتفصيل.

- الصديق الداخلي لفقرات المحور الثاني: ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

جدول رقم (3-12): المحور الثاني: ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

رقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
13	تحتاج المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها	4.38	0.54	موافق تماما

14	يعتمد التشريع على مراعاة بيئة للمحاسبة العمومية في الجزائر	4.54	0.59	موافق تماما
15	يجب أن يخضع إصدار تشريع جديد لنقاش واسع بين الفاعلين	4.57	0.49	موافق تماما
16	يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد لإصلاح للإدارات العمومية	4.44	0.62	موافق تماما
17	يجب أن يتم تحديث الإدارات بتكنولوجيات الإعلام والاتصال	4.46	0.52	موافق تماما
18	يجب استحداث مصالح تتولى مهمة الاشراف على عملية التحديث	4.30	0.58	موافق تماما
19	يحتاج العنصر البشري لاعادة تأهيل شاملة	4.43	0.65	موافق تماما
20	يجب أن يحظى كافة المحاسبين العموميين بتكوين خاص في المحاسبة العمومية	4.51	0.52	موافق تماما
21	يتطلب انجاح عملية إصلاح المحاسبة العمومية مرافقة من مختصين	4.39	0.62	موافق تماما
22	إن إصلاح المحاسبة العمومية لا يقتصر على تكوين المحاسبين دون غيرهم	4.29	0.54	موافق تماما
	جميع الفقرات	4.43	0.35	موافق تماما

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين الجدول 3-12 نتائج المحور الثاني، إذ جاء اتجاه الإجابات بمتوسط حسابي 4.43 وانحراف معياري ضعيف 0.35 وهو في المجال (4.2 إلى 5) أي الاختيار موافق تماما، مما يعني إجماع العينة على ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وهو ما يؤكد فرضية الباحث.

- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: أسس المحاسبة العمومية الحديثة ودور مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

جدول رقم (3-13) المحور الثالث: أسس المحاسبة العمومية الحديثة ودور مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

رقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
23	تحسن المحاسبة العمومية الحديثة الرقابة الداخلية على الأموال العمومية	4.39	0.53	موافق تماما



24	تعزز المحاسبة العمومية مسؤولية القائمين على التصرف في الأموال العامة	4.51	0.50	موافق تماما
25	تعطي المحاسبة الحديثة صورة شفافة عن استعمال الموارد العمومية	4.51	0.52	موافق تماما
26	تضمن المحاسبة العمومية تسيير فعال للإدارات العمومية	4.39	0.58	موافق تماما
27	تعتمد المحاسبة العمومية على التسيير على أساس الإدارة بالنتائج	4.37	0.65	موافق تماما
28	تقوم المحاسبة العمومية بإعداد إجراءات موحدة لكل الإدارات العمومية	4.30	0.63	موافق تماما
29	تقوم المحاسبة العمومية على أساس محاسبة الحقوق المسجلة / مبدأ الالتزام	4.34	0.55	موافق تماما
30	تعزز المحاسبة العمومية مبادئ الحوكمة في إدارة مرافق القطاع العام	4.36	0.58	موافق تماما
31	تعتمد المحاسبة العمومية الحديثة على مبدأ القيد المزدوج	4.32	0.55	موافق تماما
	جميع الفقرات	4.39	0.38	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

لقد تم التطرق في هذا المحور إلى أسس المحاسبة العمومية الحديثة من خلال استقصاء آراء أفراد عينة الدراسة عن طريق وضع 9 فقرات تبرز مزايا المحاسبة العمومية وتطبيقاتها الحديثة، فتحصلنا على متوسط حسابي في جميع الفقرات قد بـ 4.39 وبإسقاطه على سلم الأوزان نحصل على اختيار موافق تماما، وبهذا فإن أفراد عينة الدراسة أجمعوا على أهمية المحاسبة العمومية الحديثة وإمكانية اعتبارها بديل لمحاسبة الصندوق ويؤكد هذا الانحراف المعياري الذي كان في حدود 0.38 مما يدل على تقارب إجابات أفراد العينة وهو ما أكد فرضية الباحث الثالثة والجدول رقم 3-13 يوضح النتائج المتحصل عليها.

- الصديق لفقرات المحور الرابع: العوامل المحفزة للتقارب/التبني مع معايير IPSAS و IPSASB

جدول رقم (3-14): المحور الرابع: العوامل المحفزة للتقارب/التبني مع معايير IPSAS و IPSASB

رقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
32	يحظى تطبيق معايير IPSAS بدعم الهيئات الدولية للدول الراغبة في التبني	4.23	0.62	موافق تماما
33	يعتبر مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولي هيئة مستقلة ونزيهة	4.41	0.67	موافق تماما

34	يحافظ التقارب / تبني معايير IPSAS على سيادة كل دولة ترغب في تطبيقها	4.16	0.79	موافق
35	يقدم مجلس معايير محاسبة القطاع العام المرافقة لعملية تبني معايير IPSAS	4.27	0.70	موافق تماما
36	تنخرط الدول التي تبني معايير IPSAS في جهود توحيد محاسبة القطاع العام	4.14	0.65	موافق
37	تمكن عملية التقارب/تبني معايير IPSAS من تيسير الحصول على الموارد	3.90	1.00	موافق تماما
38	يسمح التقارب / تبني معايير IPSAS من إعطاء صورة شفافة عن القطاع العام	4.29	0.64	موافق تماما
39	يعزز التقارب/تبني المعايير IPSAS ثقة الأفراد في حكوماتهم	4.35	0.64	موافق تماما
40	يضمن التقارب/تبني المعايير IPSAS رقابة فعالة لممتلكات ومقدرات الشعوب	4.26	0.65	موافق تماما
41	يضمن التقارب / تبني لمعايير IPSAS معلومات تلي رغبات كافة المستخدمين	4.34	0.49	موافق تماما
	جميع الفقرات	4.24	0.51	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

لقد تم تصميم هذا المحور من أجل استقصاء آراء أفراد عينة الدراسة حول آفاق المحاسبة العمومية في الجزائر وإمكانية تطويرها مبرزين دور أحد أهم المرجعيات المحاسبية في العام ألا وهو مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSASB فتحصلنا على متوسط حسابي قدر بـ 4.24 وهو يقابل الاختيار موافق تماما وانحراف معياري مقبول إلى حد ما كونه قارب 0.51 على سلم ليكارت الخماسي وعليه فإن أهم ما يمكن تسجيله هو أن أفراد عينة الدراسة أجمعوا على ضرورة التبني/التقارب مع المعايير التي يصدرها مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية، وهذا تجسد من خلال تبني الدولة الجزائرية مشروع الدول السائرة نحو التبني/التقارب مع معايير IPSAS بناء على تصنيف مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية، وهو ما يؤكد فرضية الباحث الرابعة والجدول رقم 3-14 يوضح النتائج المتحصل عليها بالتفصيل.

#### المطلب الثاني: صدق الاتساق البنائي لمحاو الدراسة:

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور مع محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، ويوضح الجدول التالي رقم (3-15) مدى ارتباط كل محور مع محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، وعلاقتها القوية بالهدف العام للدراسة، وبذلك يكون الباحث قد تحقق من أن المقياس يتسم بدرجة عالية من الصدق.

جدول رقم (3-15): معامل الارتباط بيرسون بين محاور الدراسة

التعليق	مستوى المعنوية	معامل الارتباط	
ارتباط غير مقبول احصائيا	0.169	0.14	المحور 1 – ال محور 2
علاقة عكسية ضعيفة	0.014	0.248	المحور 1 – المحور 3
علاقة عكسية ضعيفة	0.020	0.234	المحور 1 – المحور 4
علاقة طردية قوية نوعا ما	0.000	0.599	المحور 2 – المحور 3
علاقة طردية قوية نوعا ما	0.000	0.517	المحور 2 – المحور 4
علاقة طردية قوية نوعا ما	0.000	0.568	المحور 3 – المحور 4

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

إن النتائج الظاهرة في الجدول 3-15 تعبر عن مدى ارتباط محاور الدراسة الأربعة حيث يمكن تحليل النتائج كالتالي:

1- إن العلاقة ما بين المحور الأول واقع المحاسبة العمومية في الجزائر والمحور الثاني ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر هي علاقة عكسية بقيمة - 0.14 حسب معاملات ارتباط بيرسون، غير أن هذا الارتباط جاء بمستوى معنوية قدر ب 0.169 وهو أكبر تماما من 0.05 بمعنى أنه ارتباط غير معنوي وبالتالي نرفض القيمة المتحصل عليها إحصائيا.

2- الارتباط بين المحور الأول و المحور الثالث أسس المحاسبة العمومية الحديثة لقد أسفرت النتائج على أن معامل الارتباط سلبي بقيمة -0.248 عند مستوى معنوية قدر ب 0.14 و هو أكبر من 0.05 دليل على وجود علاقة طردية بين المحورين ومفادها أنه في ظل محدودية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على الإبلاغ المالي يمكن أن تكون المحاسبة العمومية الحديثة بديل لها وهذا حسب الفقرات الواردة في المحور الثالث و قد أثبتت التجارب أن العديد من الدول انتقلت إلى تطبيق أنظمة محاسبية حديثة تركز على أساليب علمية متطورة في مجال التسيير و الإبلاغ المالي.

3- الارتباط بين المحور الأول و المحور الرابع العوامل المحفزة للتقارب / التبني مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و دور مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يظهر أن قيمة مستوي المعنوية 0.020 و هو أقل من 0.05 ما يدل على أن هذه النتيجة دالة إحصائيا، و معامل الارتباط الذي كانت نتيجته سلبية -0.234 حيث تعبر هذه القيمة على علاقة ارتباط عكسية ضعيفة و عليه و بالرجوع إلى العديد من الدراسات في مجال المحاسبة العمومية يمكن أن نفسر هذه العلاقة بسعي عدة دول ثبتت محدودية أنظمتها المحاسبية إلى تبني معايير محاسبة القطاع العام الدولية وهذا في ظل جهود مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلزامية إلى القضاء على الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية وتوحيد ممارستها.

4- أما فيما يخص العلاقة بين المحور الثاني و المحور الثالث يتضح لنا من خلال الجدول 3-13 مستوي المعنوية ب 0.000 ما يدل على أن إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يمكن أن يكون من خلال تبني أساليب وأسس

المحاسبة الحديثة التي توفر نجاعة في التسيير وتحديد صارم للمسؤوليات وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة، وهذا ما ورد في فقرات المحور الثالث والمحور الثاني اللذان حظيا بإجماع أفراد العينة على قبول عبارتها.

5- كذلك نرى من خلال الجدول 3-15 أن هناك ارتباط طردي قوي بين المحور الثاني والمحور الرابع بقيمة 0.517 عند مستوى المعنوية 0.000 والذي هو أقل من 0.05 مما يعني أنه ذو دلالة إحصائية ويشير إلى أن التقارب مع المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSAS يمكن أن يكون نتيجة واردة جدا لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

6- وأخيرا تحصلنا كذلك من خلال الجدول 3-15 على علاقة طردية قوية نوعا ما بين المحور الثالث والمحور الرابع بمعامل ارتباط قدره 0.586 عند مستوى معنوية 0.000 وهذا يدل على أن العوامل المحفزة للتقارب / التبني مع معايير محاسبة القطاع العام الدولية ما هي إلا مزايا للمحاسبة العمومية الحديثة و يلعب مجلس معايير محاسبة القطاع العام دورا هاما لتوحيد الأنظمة المحاسبية وبالتالي تطبيق المعايير الجديدة، وهذا ما أكدته عدة دراسات أجريت على دول أخرى يمكن أن نذكر منها: دراسة إبراهيم محمد علي الجزراوي و عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية و أهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق.

المطلب الثالث: تأثير الخصائص الديموغرافية لإجابات المبحوثين على محاور الدراسة:

بما أن بيانات محاور الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي فإننا سنستخدم على إختبار ANOVA ONE WAY.

1- تأثير الخصائص الديموغرافية على إجابات المحور الأول:

يبين الجدول رقم 3-16 أن مستوى المعنوية لكل من المتغيرات العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الجنس والخبرة كانت على التوالي 0.969، 0.064، 0.161، 0.917، 0.613 وهي أكبر من 0.05 أي لا تؤثر الخصائص الديموغرافية على إجابات أفراد العينة لفقرات المحور الأول.

الجدول رقم 3-16 تأثير الخصائص الديموغرافية على إجابات أفراد العينة للمحور الأول

	المحور الأول		
	مستوى المعنوية	درجة الحرية	القيمة الإحصائية
العمر	0.969	3	0.084
المؤهل العلمي	0.064	3	2.502
الوظيفة	0.161	5	1.624
الجنس	0.917	1	0.341
الخبرة	0.613	5	0.713

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

2- تأثير الخصائص الديموغرافية على إجابات المحور الثاني: يبين الجدول رقم 3-17 أن القيم المعنوية للخصائص الديموغرافية للعينة كلها أكبر من 0.05 حيث جاءت النتائج بالنسبة لتأثير العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة والجنس على إجابات أفراد العينة بالنسبة للمحور الثاني متتالية كالآتي 0.558، 0.487، 0.084، 0.928، 0.295 وعليه فلا تؤثر هذه الخصائص على إجابات أفراد العينة لكامل فقرات المحور الثاني.

الجدول رقم 3-17 تأثير الخصائص الديموغرافية على إجابات أفراد العينة للمحور الثاني

	المحور الثاني		
	مستوى المعنوية	درجة الحرية	القيمة الإحصائية
العمر	0.558	3	0.694
المؤهل العلمي	0.487	3	0.818
الوظيفة	0.084	5	2.014
الخبرة	0.928	5	0.270
الجنس	0.295	1	1.109

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

3- تأثير الخصائص الديموغرافية على إجابات المحور الثالث: يبين الجدول رقم 3-18 أن القيم المعنوية للخصائص الديموغرافية المتمثلة في العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة والجنس جاءت على التوالي 0.055، 0.228، 0.419، 0.475، 0.064 وهي كلها أكبر من 0.05 مما يدل على أنه لا يوجد تأثير لهذه المتغيرات على إجابات أفراد العينة بالنسبة للمحور الثالث.

الجدول رقم 3-18 تأثير الخصائص الديموغرافية على إجابات أفراد العينة للمحور الثالث

	المحور الثالث		
	مستوى المعنوية	درجة الحرية	القيمة الإحصائية
العمر	0.055	3	2.629
المؤهل العلمي	0.228	3	1.470
الوظيفة	0.419	5	1.005
الخبرة	0.475	5	0.916
الجنس	0.064	1	3.618

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

4- تأثير الخصائص الديموغرافية على إجابات المحور الرابع: يبين الجدول رقم 3-19 أن القيم المعنوية للخصائص الديموغرافية المتمثلة في العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة والجنس جاءت على التوالي 0.017، 0.077، 0.661، 0.331، 0.869 وهي كلها أكبر من 0.05 مما يدل على أنه لا يوجد تأثير لهذه المتغيرات على إجابات أفراد العينة بالنسبة للمحور الرابع.

الجدول رقم 3-19 تأثير الخصائص الديموغرافية على إجابات أفراد العينة للمحور الرابع

	المحور الرابع			
	مستوى المعنوية	درجة الحرية	القيمة الإحصائية	
لا يوجد تأثير	0.017	3	3.583	العمر
لا يوجد تأثير	0.077	3	2.358	المؤهل العلمي
لا يوجد تأثير	0.661	5	0.652	الوظيفة
لا يوجد تأثير	0.331	5	1.169	الخبرة
لا يوجد تأثير	0.869	1	0.027	الجنس

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

## خلاصة:

من خلال مشروع تحديث نظام الميزانية العامة للدولة التمسنا ضرورة التخلي جذريا على نظام المحاسبة العمومية القديم الذي يعتمد أساسا على الأساس النقدي والذي يعاني أساسا من عدد كبير من العيوب والنقائص التي تم ذكرها سابقا، فالمخطط الجديد للدولة أي تحديث المشروع الميزاني المعتمد أساسا على أساس الاستحقاق الكامل سيكون محل تطبيق إطار قانوني ونظامي، وهذا ما نجده من خلال القانون المتعلق بنظام المحاسبة العمومية للإدارات والمؤسسات الحكومية والمرسوم التنفيذي وكذا القرار الرسمي لوزارة المالية.

رغم تطبيق مشروع الإصلاح الميزاني الجديد للدولة سينتج عنه بعض الصعوبات والعوائق المحتملة التي تصبح مسألة الانتقال إلى تطبيق أساس الاستحقاق الكامل إلا أن هذه المسألة من شأنها أن تخلف عدة آثار ايجابية لعلها تقود الإدارات والمؤسسات الحكومية إلى الأحسن.



# الخاتمة



## الخاتمة:

لقد تطرقنا في هذه الدراسة إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بين التبني ووسائل الانتقال، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة " ما هي الوسائل الضرورية التي تسمح لنا بالانتقال من النظام المحاسبي العمومي إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في ظل إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري؟" وذلك من خلال تحليل الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحقيق أهداف الحكومات والمؤسسات الحكومية من الإفصاح عن القوائم و التقارير المالية ذات الغرض العام و تحقيق جودتها للتسيير العقلاني للمال العام ، والانعكاسات التي يمكن حدوثها على المستوى الداخلي بفعل تطبيق هذه المعايير، حيث تكتسي أهداف القوائم والتقارير المالية أهمية بالغة خاصة عندما تكون الحكومات والمؤسسات العمومية بصدد تحديد مضمونها، وقد أصبحت تتمحور أهداف القوائم والتقارير المالية حول مدى أهمية المعلومة المالية في اتخاذ القرارات على مستوى هرم السلطة. و التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق الكامل، حيث أصبحت قضية إفصاح الحكومات والمؤسسات العمومية عن المعلومات المالية ودرجة ملاءمتها وموثوقيتها من القضايا الملحة لمتخذي القرار، وفي سياق السعي إلى زيادة أهمية المعلومات المالية التي تتحقق عند التقيد بمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تتحمل الحكومات والمؤسسات العمومية أعباء على المستوى الداخلي خاصة في مرحلة الانتقال من تطبيق نظام محاسبي مبني على مفاهيم نظرية وأساليب تطبيقية إلى تطبيق نظام جديد مبني على الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتطبيقاته العملية.ويمكن توضيح ما سبق من خلال التمييز بين الآثار المرتقبة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحكومات والمؤسسات العمومية على المستوى الخارجي والمستوى الداخلي. إن أبرز العوامل التي ساعدت على تطور أشكال وطرق والحكومات والمؤسسات العمومية بعالمها الخارجي هو تزويد الطلب على المعلومات المالية عن حصيلتها ونشاطها ومركزها المالي المعبر عنه من طرف فئات تنتمي إلى بيئات متعددة وتحظى بثقافات محاسبية مغايرة.

وقد كان استعداد الحكومات والمؤسسات العمومية للاستجابة لهذه المطالب بهدف التقرب من متخذي القرار بتجنب الآثار السلبية الناجمة عن استعمال معلومات غير مناسبة على قراراتهم المتخذة. وعلى هذا الأساس اتجه مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلى مراعاة كافة المقومات الضرورية لتشغيل نظام المحاسبة العمومية على الحكومات والمؤسسات العمومية لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية. أما على المستوى الداخلي عملت العديد من الحكومات والمؤسسات العمومية عبر مختلف دول العالم على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بصفة اختيارية أو الزامية، إلا أن إنتاج المعلومة المالية وفق المرجعية الدولية يثير قضية الأعباء المترتبة عن الالتزام بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المنظمة لمسار إنتاج المعلومة المالية. حيث تتفاوت هذه المتطلبات بين تأهيل العنصر البشري وتوفير الإمكانيات المادية الضرورية لتجميع ونشر المعلومات وتشغيل النظام وبين التعديلات التي تظهر على بعض الوظائف التي تمارس في الحكومات والمؤسسات العمومية، كما تتحمل أيضا أعباء غير مباشرة ، غير أن ذلك لا يمنع من ظهور آثار إيجابية أهمها تحسين منفعة المعلومات الموجهة لإتخاذ القرارات وجودة الإبلاغ المالي الحكومي والحد من الفساد المالي و الإداري وتبديد المال العام. ومن أجل التوافق مع النظام

المحاسبي الدولي للقطاع العام، استجابت الجزائر للمستجدات الدولية بتبنيها لنظام محاسبي عمومي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سواء من حيث الإطار النظري أو من الناحية التقنية. والسعي نحو تهيئة بيئة جزائرية تنسجم مع المتغيرات الاقتصادية الدولية. ومنه فإن الميزة المستخلصة لهذا النظام أنه مستوحى من المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، و الهدف منه رفع مصداقية وجودة المعلومة المالية وما تعود به من فائدة في إنتاج القوائم و التقارير المالية للمؤسسات والإدارات العمومية في الجزائر، ولهدف مواكبة المتطلبات الدولية لاسيما متطلبات المنظمة العالمية للتجارة.

### نتائج اختبار الفرضيات

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم اختبار صحة الفرضيات من عدمها والتي تم وضعها كإجابة مؤقتة، وذلك كما يلي:

**الفرضية الأولى:** لقد أكدت الدراسة صحة الفرضية الأولى التي مفادها أن المحاسبة العمومية في الجزائر تعاني من قصور وصعوبات في عملية الإبلاغ المالي.

**الفرضية الثانية:** أثبتت الدراسة أن المحاسبة العمومية في الجزائر تحتاج إلى إصلاحات لتلبي حاجيات عدة مستخدمين من معلومات مالية.

**الفرضية الثالثة:** تعتبر المحاسبة العمومية الحديثة إطار نظري وعملي متكامل يمكن تطبيقه في الجزائر من خلال التوافق مع معايير محاسبة القطاع العام الدولية وهذا ما يثبت صحة هذه الفرضية.

**الفرضية الرابعة:** كشفت الدراسة عن دور مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية في تحفيز الدول لتبني معايير محاسبة القطاع العام الدولية وخاصة الجزائر ما يؤكد صحة الفرضية.

### نتائج الدراسة:

- تقدم المعايير الدولية المحاسبية في القطاع العام أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية، تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترقى بجودة الإبلاغ المالي والحكومي من الرقابة إلى تقديم أدوات المساءلة عن الأداء وتقديم نتائج نشاط وحدات القطاع العام، مما يسمح لها بتلبية حاجيات فئات مستخدمي البيانات المالية الحكومية.
- يعتبر أساس الاستحقاق الكامل أفضل أساس للقياس المحاسبي الحكومي لكونه يسمح بتطوير نظام محاسبة حكومية فعال، يحقق أهداف الرقابة المالية والإفصاح الكامل والدقيق عن مدى كفاءة وحدات القطاع العام في إدارة المال العام، عن طريق تقييم النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الإيرادات وقياس كفاءة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج والأنشطة المخطط لها.
- تبني أحد الأسس المحاسبية يؤدي إلى اختلاف محاور القياس المحاسبي وجودة الإبلاغ المالي الحكومي مما يؤثر على نوعية ومكونات عناصر القوائم المالية.
- يسمح تطبيق الأساس الاستحقاق الكامل بتحقيق الإثبات المحاسبي لكافة العمليات المالية وغير المالية للوحدات الحكومية، لأن القوائم المالية المعدة وفقا لهذا الأساس هي التي تقدم معلومات شاملة ودقيقة عن

طبيعة المركز المالي للحكومة، مما يحقق الافصاح الكامل والسليم عن استعمال الموارد المالية والإبلاغ المالي عن مكونات وتوزيع مجمل عناصر الأصول والخصوم للوحدات الحكومية.

- يعاني النظام الميزاني الحالي في الجزائر من نقائص واختلالات تتمثل أهمها في: قصور الميزانية العامة في تحقيق الأهداف المرجوة منها كون أن النفقات توجه لتحقيق البنود المسجلة فيها فقط وسوء التخطيط، والنقص الواضح لشفافية الميزانية من خلال نقص وثائقها وغموض بعض العمليات المالية للدولة.
- اتجهت الجزائر الى تحديث نظامها الميزاني من خلال تبنيها لمشروع تحديث نظام الميزانية (MSB) والذي يهدف إلى تكوين قاعدة قانونية وتنظيمية جديدة للنظام الميزاني يتمثل محورها في التسيير القائم وفق النتائج.
- يتمثل أساس مشروع (MSB) في إعداد إطار ميزانية قائم على أساس النتائج ذلك من خلال رصد السياسات العمومية في مهام (Missions) ترتبط هذه المهام بأهداف معينة، ويتم قياس مدى تحقق الأهداف باستعمال مؤشرات الأداء، فتعبر نسبة المؤشر عن مدى تحقق الهدف، وتفعيل مهام ودور الرقابة، ويقدم المشروع تقديمًا جديدًا للميزانية من خلال اعتماد معايير دولية في تصنيف النفقات، إثراء قانون المالية بوثائق جديدة.

الاقتراحات والتوصيات: بناء على تحليل البيئة الجزائرية ونتائج الاستبيان نوصي بضرورة تهيئة البيئة الجزائرية على مختلف الجوانب لعملية الإصلاح والتوافق الدولي لضمان التطبيق الجيد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال انتهاز إستراتيجية طويلة المدى تكمن فيما يلي:

- يجب فتح نقاش معمق حول نظام المحاسبة العمومية يشارك فيه كافة الأطراف ذات العلاقة من أكاديميين وممارسين من أجل تقييم واقع المحاسبة العمومية واستشراف آفاقها.
- ضرورة توفير الإمكانيات المادية والكفاءات البشرية لتجسيد نظام المحاسبة العمومية الحديثة.
- ضرورة الإسراع في مساعدة الإدارات والمؤسسات العمومية على توفير إطارات مؤهلة علميا وعمليا لتطبيق معايير القطاع العام وذلك من خلال إجراء دورات تكوينية تتميز بالجدية والفعالية إضافة إلى وجود جهة على اتصال دائم بالمحاسبين العموميين من أجل مساعدتهم على حل المشاكل المحاسبية ومناقشتها.
- النهوض بمهنة المحاسبة العمومية ورفع مستواها بتأهيل الأمرين بالصرف الأوليين والثانويين والمحاسبين العموميين والمراقب المالي وأمناء الخزينة العمومية ليكونوا قادرين على القيام بمهامهم من خلال الجاد بنظام التكوين الذي يجب أن يتوافق مع معايير التكوين المعمول بها عالميا، إضافة إلى الانضمام إلى المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم وتفعيل دورها في عملية الإصلاح المحاسبي والابتعاد عن الصراعات.
- والمصالح الضيقة التي تؤثر سلبا على مساهمتها في إنجاح نظام المحاسبة العمومية من خلال العمل على نشر المعرفة بالنظام والمساعدة على تطبيقه بتقديم الشروحات والتفاصيل اللازمة.

- يجب على المؤسسات والإدارات العمومية الجزائرية أن تواكب التطورات التكنولوجية والاقتصادية وخصوصا المعلوماتية بتعديل أنظمتها المحاسبية أليا والكتر ونيا بما يتوافق مع متطلبات نجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تطبيق.
- ضرورة القضاء على ظاهرة الفساد المالي والإداري بإرساء إطار أخلاقي يضبط الممارسة المحاسبية وإعطائه قوة الإلزام ليكون أساس لاتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة في حالة مخالفته، والسعي نحو تحقيق الشفافية في القوائم المالية من أجل كسب ثقة متخذي القرار وأفراد المجتمع.
- ضرورة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة وتوسيع تشكيلته لتتضمن كل الأطراف التي لها علاقة بنظام المحاسبة العمومية وخصوصا الجهات المسؤولة على تطبيقه وإعطائها فرصة لتقديم الاقتراحات والتوجيهات الضرورية، وبالتالي تكون مسايرة وعلى دراية لما يجري من تغيرات على الساحة المحاسبية في الجزائر؛
- تأهيل الأساتذة الجامعيين وتكوين نخبة لها دراية ومعرفة دقيقة بنظام المحاسبة العمومية لتكون في مستوى تخريج إطارات لها تأهيل علمي وإعداد مهني كافي لإنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال إرسال بعثات إلى الخارج لتلقي التكوين اللازم في مجال معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- تطوير الأساليب التعليمية وضرورة العمل على دمج فترة التدريب الميداني والمهارات المطلوبة في سوق العمل في البرامج التعليمية من أجل الحصول على خريجين قادرين على تلبية متطلبات سوق العمل.
- العمل على توفير البيئة المالية والقانونية التي تساعد على نجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بتنشيط الحركة المالية وجعل التشريعات القانونية أكثر مرونة.
- محاولة الاستفادة من المزايا التي يحققها نظام الحكم الراشد وحكومة المؤسسات والإدارات العمومية الجزائرية.
- يجب استغلال أهم ميزة لمجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولي ألا وهي المرونة والاستفادة من مزايا المرافقة التي يقدمها للدول الراغبة في التقارب مع المعايير وذلك بوضع معايير تلاءم البيئة الجزائرية.

آفاق الدراسة: من خلال دراستنا معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لاحظنا أن مجمل الدراسات التي عالجت هذا الموضوع ركزت على الجانب النظري بخلاف الجانب التقني الذي يعتبر مهم جدا والذي ممكن أن يكون موضوع لدراسات أخرى.

- دور الحكم الراشد في تحسين جودة الإبلاغ المالي للحكومات والمؤسسات العمومية.
- دور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في عقلنة وترشيد النفقات العامة.
- كل هذه المواضيع وغيرها قد تكون منطلق لإشكاليات أخرى للبحث، ويبقى المجال مفتوح لدراسات أخرى.



# المصادر والمراجع

## المراجع

أولا/ باللغة العربية:

1/ الكتب:

- ابراهيم السيد المليحي " المحاسبة في الوحدات الحكومية"، مصر، الإسكندرية، الطبعة 1، 2002.
1. اسماعيل حسين احمر، " المحاسبة العمومية من التقليد إلى الحداثة"، دار الميسرة، الأردن، عمان، 2013.
2. بلعروسي أحمد التيجاني، قانون المحاسبة العمومية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011.
3. خالد شحادة الخطيب، أحمد زاهر، "أسس المالية العامة"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الخامسة، عمان، الأردن.
4. صلاح الدين عبد المنعم، "المحاسبة العمومية مدخل معاصر" دار المطبوعات الجامعية، مصر، الإسكندرية، 2008.
5. عبد الحي الخولي، المحاسبة الحكومية، مطبعة المدني، مصر، القاهرة، 1984.
6. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد السرايا، "الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي" مصر، الإسكندرية، 1998.
7. عقلة محمد يوسف المبيضين، نظام المحاسبة الحكومي وإدارته، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، الطبعة 1، 1999.
8. علي عباس، "الرقابة الإدارية على المال والأعمال، مكتبة الرائد العلمية، عمان، الأردن، الطبعة 1، 2001.
9. عون محمد الكفراوي، "الرقابة المالية النظرية والتطبيق"، مطبعة الانتصار للطباعة الأنست، طبعة 1، مصر، الإسكندرية، 2008.
10. محرزى محمد عباس، "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 4، 2010.
11. محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر.
12. محمد الهور، "أساسيات في المحاسبة الحكومية"، دار وائل للنشر، الأردن، 1998.
13. محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، " المحاسبة الحكومية والقومية"، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، الإسكندرية 2003.
14. مسعى محمد، "المحاسبة العمومية"، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ط2، 2003، ص:9-11.
- الجرائد والمراسيم والقوانين:
15. لجريدة الرسمية: العدد 35 الصادرة بتاريخ 15-08-1990 المادة 41 من القانون 90-22

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل 15-08-1990 المادة (1) ، المادة (2)  
16.المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14-11-1992 المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

#### الإصدارات الدولية:

- 17.الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ج1، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة أبو طلال غزالة، عمان، 2010.
- 18.العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة أبو طلال غزالة، عمان، 2010.
- 19.الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ج1، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين العموميين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2009.
- 20.العربي للمحاسبين العموميين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2009.
- 21.الإتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ج1، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين العموميين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2008.
- 22.أجيستام، بونتو بيدان أندرنالك، دليل تفسير وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الطبعة 1، 2016.
- 22.المنظمة العالمية للعلوم الإدارية، النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية، عمان، 1980

#### المذكرات والملتقيات:

- 23.بوحطو حكيم، "الموازنة العامة وآفاق العصرية"، مذكرة ماجستير غير منشورة، المدية، 2008.
- 24.حسن زكي أحمد عثمان، "تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء"، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، مصر.
- 25.خالد الجعارات، دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة يومي 24-25 نوفمبر 2014.
- 26.خضير خبطي ويونس مونة، "نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بين الواقع ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول: دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25 نوفمبر 2014.
- 28.شبايكي سعدان، "دراسة تحليلية ونقدية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر" أطروحة دكتوراه دولة، جامعة قسنطينة، 2011.
- 29.شلال زهير، "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية"، أطروحة دكتوراه، بومرداس، 2014.
- 30.عبد السميع روبينة، "واقع إصلاح المحاسبة العمومية في ال جزائر 2003-2008"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر يوم 29 نوفمبر 2011.
- 31.محمود عبد الله محمود وشاح، "الإطار العام لتقويم وتطويرالنظام المحاسبي الفلسطيني"، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
- 32.مفتاح فاطمة، "تحديث النظام الميزاني في الجزائر" مذكرة ماجستير غير منشورة، تلمسان، 2011.

33. نعيجة فهميم، نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير ورقابة الجماعات المحلية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سعد دحلب البلدية، 2011.

مواقع الانترنت:

موقع وزارة المالية: [zd.vog.fm.www](http://zd.vog.fm.www)

[www.ifrs.org/projects/work/plan](http://www.ifrs.org/projects/work/plan).

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

باللغة الأجنبية:

34.M. Lascombe, vandendriessche, les finances publics, 5 eme edition dalloz, paris, 2003.

35.J.F. picard, finances publics, 1 er édition, litec, paris, 2006.

36.J. ; qgnet, elements de comptabilie public, 4 eme édition, q



## الملخص:

تمثل معايير المحاسبة للقطاع العام القواعد التي تحكم وتضبط نظام المحاسبة العمومية للمنظمات الحكومية والإدارات العمومية على أساس الاستحقاق الكامل، بهدف تسيير وضبط المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي، وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع مشروع تكييف وإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وخلصت هذه الدراسة إلى أن المعايير الدولية المحاسبية في القطاع العام تقدم أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دولياً لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية، تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترقى بجودة الإبلاغ المالي الحكومي من الرقابة إلى تقديم أدوات المساءلة عن الأداء وتقديم نتائج نشاط وحدات القطاع العام، مما يسمح لها بتلبية حاجيات فئات مستخدمي البيانات المالية الحكومية، واتجهت الجزائر إلى تحديث نظامها الميزاني من خلال تبنيها لمشروع تحديث نظام الميزانية (MSB) والذي يهدف إلى تكوين قاعدة قانونية وتنظيمية جديدة للنظام الميزاني يتمثل في التسيير القائم وفق النتائج.

الكلمات المفتاحية: نظام المحاسبة العمومية - معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام - الإبلاغ المالي الحكومي - تحديث نظام الميزانية.

### Résumé :

Les normes comptables pour le secteur public représentent les règles qui régissent et contrôlent le système de comptabilité publique pour les organisations gouvernementales et les ministères publics sur la base de la comptabilité d'exercice intégrale, dans le but de gérer et de contrôler les deniers publics et d'améliorer la qualité de l'information financière du gouvernement, et cette étude visait à identifier la réalité du projet d'adaptation et de réforme du système de comptabilité publique en Algérie avec les exigences d'application des bonnes normes comptables internationales pour le secteur public, cette étude a conclu que les normes comptables internationales dans le secteur public fournissent les meilleures normes comptables internationalement reconnues. pratiques de conception d'un système comptable qui permet la présentation d'états financiers gouvernementaux crédibles, assurer la transparence dans la gestion des ressources publiques et élever la qualité des rapports financiers du gouvernement de la surveillance à la fourniture d'outils pour rendre compte de la performance et présenter les résultats de l'activité des unités du secteur public, ce qui leur permet de répondre aux besoins des groupes d'utilisateurs des données financières du gouvernement, et l'Algérie s'est engagée à mettre à jour son système budgétaire en adoptant le Projet de Modernisation du Système Budgétaire (MSB), qui vise à créer une nouvelle base légale et réglementaire pour le système budgétaire représenté dans la gestion existante en fonction des résultats.

**Mots clés :** Système de comptabilité publique - Normes comptables internationales du secteur public  
Information financière du gouvernement - Modernisation du système budgétaire.