

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra

Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion



جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

الموضوع

اهمية المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في تطوير

المحاسبة العمومية في الجزائر

دراسة ميدانية - وزارة المالية - بن عكنون

مذكرة مقمنة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف:

د. حمريط رشيد

إعداد الطالب(ة):

بن بوزيد ايمن عبد الرؤوف

مركسي احمد

التشكرات

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:
(إن أشكر الناس لله عز وجل أشكرهم
للناس)

نتقدم بجزيل الشكر والعرفان للدكتور
حمريط رشيد على مجهوداته ونصائحه
وعلى صبره معنا لإنجاز هذا المذكرة.
كما نتقدم بجزيل الشكر المسبق للجنة
المناقشة على ما سيقدمونه من
ملاحظات وتوجيهات والتي لن تزيد
هذا العمل إلا إتقاناً وجمالاً.
و نشكر كل أستاذة كليتنا على دعمهم
وتشجيعهم لنا، دون أن ننسى من مد لنا
يد المساعدة من قريب أو من بعيد.

الإهداء...

الحمد لله الذي بعونه تتم الصالحات والصلاة على رسوله الكريم

اما بعد:

مرّت قاطرة البحث بكثير من العوائق، ومع ذلك حاولت أن أتخطّها بثبات
بفضل من الله ومنّه.

إلى أبويّ وأخوتي وأصدقائي، فلقد كانوا بمثابة العضد والسند في سبيل
استكمال البحث.

ولا ينبغي أن أنسى أساتذتي ممن كان لهم الدور الأكبر في مُساندتي
ومدّي بالمعلومات القيّمة...

أهدي لكم بحث تخرّجني.....

داعياً المولى - عزّ وجلّ - أن يُطيل في أعماركم، ويرزقكم بالخيرات

بن بوزيد أيمن عبد الرؤوفه

الإهداء...

الحمد لله الذي بعونه تتم الصالحات والصلاة على رسوله الكريم

اما بعد:

إلى من أفضّلها على نفسي، ولم لا؛ فلقد ضحّت من أجلي

ولم تدّخر جُهدًا في سبيل إسعادي على الدوام

(أمّي الحبيبة).

نسير في دروب الحياة، ويبقى من يُسيطر على أذهاننا في كل مسلك نسلكه

صاحب الوجه الطيب، والأفعال الحسنة.

فلم يبخل عليّ طيلة حياته

(والدي العزيز).

إلى أصدقائي، وجميع من وقفوا بجواري وساعدوني بكل ما يملكون، وفي

أصعدة كثيرة

أُقَدِّم لكم هذا البحث، وأتمنّى أن يحوز على رضاكم.

مركسي احمد

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
I	شكر وتقدير
II-III	الاهداء
IV	قائمة المحتويات
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الاشكال
VIII	قائمة الملاحق
IX	الملخص
ا-ج	المقدمة
الفصل الاول: : الاطار النظري للمحاسبة العمومية في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	
3	مقدمة الفصل
3	المبحث الاول: ماهية المحاسبة العمومية في الجزائر
3	المطلب الاول: تعريف المحاسبة العمومية، مبادئها و اهميتها
10	المطلب الثاني: مبادئ و الاسس و اعوان المحاسبة العمومية في الجزائر ومكونات نظام المحاسبة العمومية
27	المبحث الثاني: ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
28	المطلب الاول: مفهوم واهداف المعايير الدولية في القطاع العام
35	المطلب الثاني: نطاق اصدار و تطبيق المعايير الدولية في القطاع العام
37	المبحث الثالث: تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
37	المطلب الاول: المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام
47	المطلب الثاني: نتائج تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر
57	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: دراسة ميدانية -وزارة المالية- بن محنون	
59	مقدمة الفصل
60	المبحث الاول: التعريف بمجتمع وعينة الدراسة
60	المطلب الاول: التعريف بوزارة المالية
61	المبحث الثاني: منهجية الدراسة وخصائص العينة

61	المطلب الاول: منهجية وعينة الدراسة
63	المبحث الثالث: عرض وتحليل النتائج
63	المطلب الاول: تحليل عينة الدراسة
68	المطلب الثاني: تفسير النتائج وتحليل محاور الدراسة
73	المطلب الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشتها
80	خلاصة الفصل
83	الخاتمة العامة
90	لمراجع
	الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	الجدول
17	الاسس المحاسبية في القطاع العام	01
32-29	معايير المحاسبية للقطاع العام	02
62	مقياس ليكرت الخماسي	03
63	توزيع افراد عينة الدراسة حسب الجنس	04
64	توزيع افراد عينة الدراسة حسب العمر	05
65	توزيع افراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	06
66	توزيع افراد عينة الدراسة حسب الوظيفة	07
67	توزيع افراد عينة الدراسة حسب نوع القطاع	08
67	توزيع افراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	09
69-68	نتائج المحور الثاني	10
70	نتائج المحور الثالث	11
73-71	نتائج المحور الرابع	12
75-74	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov- Smirnov	13
76-75	نتائج اختبار T للمحور الثاني	14
76	نتائج اختبار T للمحور الثالث	15
78-77	نتائج اختبار T للمحور الرابع	16

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	الشكل
09	الاطراف المستفيدة من معلومات المحاسبة العمومية.	01
11	مبادئ المحاسبة العمومية	02
13	الاسس المحاسبية	03
18	اعوان المحاسبة العمومية	04
26	مراحل اعداد الموازنة العامة	05
48	بعض اسهامات IPSAS في تطوير المحاسبة العمومية	06
63	توزيع افراد عينة الدراسة حسب الجنس	07
64	توزيع افراد عينة الدراسة حسب العمر	08
65	توزيع افراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	09
66	توزيع افراد عينة الدراسة حسب الوظيفة	10
67	توزيع افراد عينة الدراسة حسب نوع القطاع	11
68	توزيع افراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	12

فهرس الملاحق

الصفحة	العنوان	الملحق
90	استبيان الدراسة	01
94	التكرارات	02
103	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري	03
104	التوزيع الطبيعي	04
106	اختبار T	05
108	الفا كرنويباخ و جدول ANOVA	06

المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى اهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر، ولبلوغ هذا الهدف تم التطرق في الجانب النظري إلى لمختلف المفاهيم الأساسية المحاسبية العمومية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وبعض اسهامات هذه المعايير في تطوير و اصلاح المحاسبة العمومية، وتناولنا في الجانب التطبيقي دراسة ميدانية استهدفت عينة من اطارات في وزارة المالية ذات العلاقة بالتحصن ومحافظي حسابات، تقدر هذه العينة ب 42 فردا قسمت إلى مهنيين واكاديميين حيث اعتمدنا على المنهج التحليلي في إبراز وتحليل نتائج الدراسة الميدانية. وتشير النتائج إلى ان المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تساهم في تطوير المحاسبة العمومية من خلال تحسين الاداء الحكومي، الحد من الفساد المالي، تعزيز شفافية القوائم المالية، ترشيد النفقات العمومية... .

كلمات مفتاحية: المحاسبة العمومية، المعايير المحاسبية الدولية، الاصلاح المحاسبي.

Abstract :

This study aims to know the importance of international accounting standards for the public sector in the development of public accounting in Algeria, and to achieve this objective was approached in the theoretical part the different basic notions of public accounting and the standards international accounting standards for the public sector, and the contribution of these standards in the evolution and reform of public accounting, and dealt with in the applied side, a field study targeted a sample of executives from the Ministry of Finance linked to the specialization and to the auditors.

The results indicate that the International Public Sector Accounting Standards contribute to the development of public accounting by improving government performance, reducing financial corruption, enhancing the transparency of financial statements, rationalizing public expenditure... .

Key words: public accounting, international accounting standards for the public sector accounting reform.

مقدمة

نعيش في عالم مترابط و متصل في كافة جوانبه، ونرى ان افراد القطاع العام و الحكومي متفقين على ضرورة التعاون المشترك، بما في ذلك العمل ضمن مفهوم موحد و متناغم للإدارة المالية، بما في ذلك العمل ضمن مفهوم موحد و متناغم للإدارة المالية، و احد اركانها هو اتباع معايير محاسبية دولية عالية الجودة. التي تدفع الى تطوير المستمر، المسائلة و الزيادة النمو الاقتصادي. وهذا ما توفره " المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام".

في ظل الجهود المبذولة من طرف الهيئات و المنظمات الدولية التي تشرف على تنظيم الممارسة المحاسبية وعلى رأسها مجلس الاتحاد الدولي IFAC الذي يقوم بإصدار معايير المحاسبة الدولية IPSAS لتواكب التطورات الجديدة في وظائف الحكومة و تحسين و اتساع نشاط القطاع العام. وما ينجم عليه من تنوع مجالات النفقات و مصادر الإيرادات و زيادة كبيرة في حجمها. مما فع معظم الدول على التخلي على اسلوب الاساس النقدي في القياس المحاسبي الى اقتباس اساس الاستحقاق، مما يساهم في الرؤية الموضوعية و السليمة للإنفاق العام.

اذن، تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعتبر خطوة هام في اصلاح المحاسبة العمومية و خصوصا في الجزائر، وبالتالي ستعطي المجال الواسع للعديد من التغيرات في سبل التسيير و في دور المحاسبة. وبالرغم من العوائق المحتملة، منها: تكلفة تغيير النظام المحاسبي، و كيفية تكوين المستخدمين لهذا الاصلاح، وبالتالي يعتبر خطوة فعالة و سليمة في تحسين الرقابة على المال العام وسبل ترشيدها.

شهدت الجزائر مؤخرا فتح ورشات لإصلاح المحاسبي بصفة عامة وما يتعلق بالمحاسبة العمومية بصفة خاصة في ظل التوجه نحو التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي، وذلك لما له من اهمية كبيرة في توفير معلومات مالية شفافة ذات خصائص نوعية جيدة تتضمن معلومات تساعد متخذي القرار سواء الداخليين او الخارجيين.

تعتبر المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS والذي جاءت كألية لتوحيد الممارسات المحاسبية بين الدول في مؤسسات القطاع العام، جعلت الجزائر تسارع لتبنيه من اجل تحقيق متطلبات اتوافق والتوحيد مع هذه المعايير المحاسبية في مؤسسات القطاع العام في الجزائر.

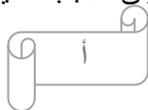
ان توجه الجزائر نحو توفير متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال تبني هذه المعايير وذلك من خلال الاستفادة من جهود الهيئات والمنظمات الدولية التي تعني بالإشراف على اصدار هذه المعايير، وايضا من خلال الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة وايضا المتشابهة لنمطنا الاقتصادي، الامر الذي سيعمل على تقريب الممارسات المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر مع نظيرتها من الدول المتقدمة.

1. الإشكالية:

بناء على مما سبق و من اجل فهم اهمية المعايير المحاسبية للقطاع العام و مساهمتها في تطوير المحاسبة العمومية، يمكننا طرح التساؤل الرئيسي الاتي:

"الى اي مدى تكمن اهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية في تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر؟"

وفي ظل لتساؤل الرئيسي و ضمن سياق الاجابة عليه، يمكننا ان نطرح التساؤلات الفرعية الاتية:



المقدمة العامة

- ❖ هل ستتجيب المحاسبة العمومية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ؟
- ❖ ماهي متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ؟
- ❖ كيف تساهم هذه المعايير في تطوير نظام المحاسبة العمومية؟

2. فرضيات الدراسة:

للإجابة على الاشكالية المطروحة، تم وضع الفرضية العامة الموالية:

➤ تعتبر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الحل الوحيد لسد الثغرات واصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر انطلاقا من المبادئ التي يرتكز عليها.

انطلاقا من الفرضيات العامة، يمكن وضع جملة من الفرضيات الجزئية و المتمثلة في:

- ❖ المحاسبة العمومية في الجزائر هي عبارة عن تقنية كمية لتسيير المال العام للدولة بخصائص معينة و قواعد محددة لتسجيل العميات الادارية و المحاسبية، تستجيب للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- ❖ الحكومة الجزائرية توفر جميع متطلبات تبني المعايير الدولية المحاسبية لتطوير المحاسبة العمومية.
- ❖ تساهم المعايير الدولية في تعزيز الرقابة والمساءلة، تحسين اداء الحكومات، تجعل مخرجات المحاسبة العمومية قابلة للمقارنة، ترشيد نفقات الحكومات.

3. اهداف الدراسة:

- ❖ تسليط الضوء على نظام المحاسبة العمومية المعمولة به في الجزائر .
- ❖ التعرف على تجارب الدولية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- ❖ التعريف بالاطار العلمي للمعايير المحاسبية للقطاع العام.
- ❖ الوقوف على اهمية المعايير المحاسبية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية.

4. اهمية الدراسة:

يعتبر تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام نقطة هامة لإصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر، ويسمح بتوفير اكبر قدر من المعلومات حول تطور مجال نفقاتها و تحسين جمع إيراداتها العامة و مختلف عملياتها المالية، و ذلك بإضفاء اكبر قدر من الشفافية و المصادقية لتطوير المحاسبة العمومية. مما يستوجب علينا تحديد متطلبات تطبيقها في البيئة الجزائرية.

5. اسباب اختيار الموضوع:

- ❖ الارتباط الاكاديمي لهذا الموضوع بتخصص الباحثين (محاسبة و تدقيق).
- ❖ حداثة الموضوع بتوجه العديد من الدول لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- ❖ شروع الجزائر في تطبيق القانون العضوي لقوانين المالية الذي يتبنى تسيير الميزانية حسب النتائج، مما يدفع الى ضرورة تطوير نظام المحاسبة العمومية.

6. المنهج المتبع:

تم الاعتماد في دراستنا على شقين:

- ❖ الشق النظري: تم الاعتماد فيه على المنهج الوصفي و التحليلي المتعلق بالمفاهيم الاساسية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر و التعرف على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالاستعانة بمجموعة من الكتب، المقالات الاكاديمية، مراسيم و قوانين، مذكرات دكتوراه... .
- ❖ اما الشق التطبيقي: يتم تصميم استبيان و توزيعه على عمال مركز التريص.

7. المنهجية البحث:

❖ الفصل الاول: الاطار النظري للمحاسبة العمومية في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع

تم معالجة الفصل الاول من خلال مبحثين :

- المبحث الاول تم اعطاء نظرة عامة حول المحاسبة العمومية في الجزائر، تم التطرق الى 3 مطالب الاول عالج: تعريف المحاسبة العمومية، مبادئها و اهميتها، اما الطلب الثاني عالج مبادئ و الاسس و اعوان المحاسبة العمومية في الجزائر وفي المطلب الاخير تم دراسة مكونات نظام المحاسبة العمومية.
- اما المبحث الثاني اخذنا نظرة عامة على المعايير الدولية للقطاع العام، قسم الى 3مطالب ايضا، الاول تم التطرق الى ماهية المعايير المحاسبية للقطاع العام و نشأتها ، اما المطلب الثاني عالج متطلبات تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام وفي المبحث الاخير تم دراسة اهمية المعايير في تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر.

❖ الفصل الثاني: دراسة ميدانية -وزارة المالية- بن عكنون

يعتبر هذا الفصل الجزء التطبيقي للفصل السابق، تم تقسيمه الى 3مباحث، الاول تم اعطاء نظرة عن مكان التريص، والمبحث الثاني تم تحليل معطيات الاستبيان ودراسة نتائجه، والمبحث الاخير تم اختبار فرضيات وصحة الدراسة.



الآطار النظري للمحاسبة العمومية في
الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع
العامة



مقدمة الفصل:

حسب المادة 09 من القانون التجاري الذي ينص على ضرورة مسك المحاسبة لكل شخص طبيعي ومعنوي يمارس نشاط تجاري، لكن الوحدات الحكومية (الدولة ومصالحها، الجماعات الإقليمية، والمؤسسات العمومية ذات طابع اداري) تتميز بمسكها لمحاسبة خاصة تستند اليها و ايضا مستخدمى القوائم المالية الى المعلومات التي توفرها لضمان الشفافية المطلوبة و القيام بالرقابة و اتخاذ القرارات اللازمة.

فعندما يتم المصادقة على مشروع قانون المالية و امضاه من طرف رئيس الجمهورية و اصداره في الجريدة الرسمية، تنطلق عمليات التنفيذ الفعلية لهذا القانون من تحصيل ايرادات و صرف النفقات في حدود الاعتمادات، غير ان عمليات التنفيذ تخضع لنظام محاسبي الذي يستمد اسسه من القانون 90-21 المؤرخ في 15 اوت 1990 و بالإضافة الى نصوص تنظيمية اخرى، و هذا النظام يسمى بنظام المحاسبة العمومية. حيث تعتبر هذه الاخيرة عنصر اساسي في التنظيم الاداري للدولة، لذا اصبحت مسالة تطويرها وعصرنتها امر ضروري لا بد منه.

حيث سعت الجزائر الى الاصلاح المحاسبة العمومية في ظل التوجه توحيد والتوافق المحاسبي الدولي، وذلك لما له اهمية كبيرة في توفير قوائم مالية ذات خصائص ونوعية جيدة تتميز بمكانية اتجاز القرارات المناسبة سواءا الداخليين والخارجيين.

ان تبني معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام **IPSAS**، والذي جاء مع الاصلاح الميزاني الجديد الذي جاء به القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية الذي باشرت الجزائر في تطبيقه بداية السنة الجارية، حيث انه سيمثل الخلفية التي ستطلق منها التعديلات التي مست قانون المحاسبة العمومية، حيث: اعطى حرية اكثر للأمرين بالصرف تبعا لتبني تسبير عمومي قائم على النتائج انطلاقا من اهداف محددة سابقا، بالإضافة الى المسؤولية المشتركة والتضامنية بين الامر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب المالي، وايضا ضرورة تبني مباد محاسبي جديد قائم على اساس الاستحقاق (قاوي السعيد، 2022، ص ص: 1308-1309). وايضا كألية لتوحيد الممارسات المحاسبية الدولية في مؤسسات القطاع العام، ونظرا لأهميتها جعل العديد من الدول ومن بينها الجزائر الى المسارعة في تبنيه من اجل تحقيق متطلبات التوافق والتوحيد مع هذه المعايير، لما له من ايجابيات عديدة تنعكس على الممارسة على الممارسة المحاسبية في مؤسسات القطاع العام بالجزائر. ان توجه الجزائر بتوفير جميع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال تبني هذه المعايير وذلك من خلال الاستفادة من جهود الهيئات والمنظمات الدولية التي تعني بالأشراف على اصدار هذه المعايير، وايضا من خلال الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة وايضا المشابهة لنمطنا الاقتصادي، الامر الذي سيعمل على تقريب الممارسة المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر مع باقي الدول الاخرى.

وفي هذا الصدد، سنتطرق في هذا الفصل النظري الى اعطاء نظرة شاملة على المحاسبة العمومية في الجزائر والوقوف على اهم النقائص التي كانت دافع للتعرف على المعايير المحاسبية للقطاع العام وتبنيها في الجزائر، واخيرا كيف تساهم هذه المعايير في تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر.

حيث تم تقسيم الفصل النظري الى 3 مباحث، حيث:

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية في الجزائر.

المبحث الثاني: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

المبحث الثالث: تطوير المحاسبة العمومية في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية في الجزائر

ارتبط نشوء المحاسبة العمومية برزت ملامح المحاسبة العمومية في الجزائر خاصة في فترة الكساد الذي شهده العام سنة 1929م، فأصبحت الدولة تقوم بمهام المحاسبة والرقابة على المال العام وتوفير الشفافية، حيث اقتضى قيامها بتقديم خدمات لمواطنيها والحصول على الموارد اللازمة انطلاقا من الرسوم والضرائب التي تفرضها على مواطنيها ومداخل أخرى، من أجل تمويل خدماتها، وهو ما استدعى البحث عن وسيلة تمكن الدولة من تسجيل نشاطها من موارد ونفقات عامة وفرض الرقابة على المال العام، وكانت هذه الوسيلة هي المحاسبة العمومية.

يتناول هذا المبحث اعطاء لمحة نظرية عن المحاسبة العمومية في الجزائر، من خلال عرض الإطار القانوني والتنظيم المعمول به المنظم لمهنة المحاسبة العمومية في الجزائر.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية، مبادئها وأهميتها

سوف نحاول من خلال هذا المطلب تقديم تعريف للمحاسبة العمومية حيث ما ورد في القانون الجزائري وفي الأدبيات من كتب ومقالات، كما نوضح خصائصها، مجال استخدامها، أهدافها والجهات المعتمدة لأليات المحاسبة العمومية.

1. تعريف المحاسبة العمومية

تعتبر المحاسبة العمومية من أهم المواضيع التي تناولها عدة مراجع الوطنية، الأجنبية وقوانين لأهميتها البالغة في تسيير وتنظيم الوحدات الحكومية والخدمات غير الهادفة لتحقيق ربح مادي، لذلك تعددت تعريفات المحاسبة العمومية ويعود ذلك إلى الزاوية المنظور منها إلى ماهية المحاسبة، لذلك سنحاول لتطرق إلى بعض التعاريف المهمة نذكر منها:

عرف المشرع الجزائري المحاسبة العمومية بأنها " تلك الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على البيانات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية المؤسسات العمومية ذات طابع إداري، كما يحدد هذا القانون التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين كل فيما يخصه وكذا مسؤولياتهم، وتطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها" (الجريدة الرسمية، 1990، المادة 01 و02).

و أعطى أيضا الدكتور سعود شايد مشكور وآخرون عدة تعريفات للمحاسبة العمومية، نذكر أحد التعاريف حيث أنها: " مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستخدم في تجميع وتلخيص وتحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي بغرض فرض الرقابة المالية على الإيرادات والمصروفات لغرض اتخاذ القرارات المناسبة" (سعود شايد مشكور وآخرون، 2012 ص:4).

- وعرفت أيضا بأنها: " مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية الملزمة قانونا والتي تحكم تسجيل وتبويب وتلخيص المعاملات المالية للوحدات الإدارية العامة، وتحقيق الرقابة المالية والضبط الداخلي، و

- تحليل و تفسير النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية و الحسابات الختامية لتلك الوحدات و التي تفيد في تقييم لأدائها، و توفير البيانات لمستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات".
- وعرفت ايضا بانها: "محاسبة تتبع الارادات و المصروفات و فرض الرقابة عليها في حدود الميزانية، بغض النظر عن نتيجة العمليات من ربح او خسارة، كما يقصد بها مجموعة المبادئ و الاسس التي تهدف الى المساعدة في فرض الرقابة المالية و القانونية للدولة و مواردها" (سعيد يحيى ضو و اخرون، 2015، ص:8).
 - وعرفت كذلك: "عبارة عن مجموعة من المبادئ و الاسس العلمية و القواعد و الاجراءات التي تكمن من عرض و تحليل البيانات المتعلقة بالنشأ الحكومي و قياس و تقييم نتائج هذا النشاط ومساعدة القائمين به في التخطيط و اتخاذ القرارات و الرقابة على المال العام"، (Jacques Magnet, 2001,p :8).
 - و ايضا: " مجموعة القواعد القانونية والفنية المطبقة على تنفيذ وتحديد ومراقبة العمليات المالية للهيئات العامة".
 - وايضا: " هي محاسبة موجهة للإدارات الحكومية و الجماعات العمومية لبلد معين، من اجل التسجيل و متابعة نفقاتهم و ايراداتهم. مصطلح 'محاسبة عمومية' يغطي مجموعة متنوعة من الانظمة المحاسبية خاصة بنوع معين من السلطات المعنية وهي: الدولة، جماعات محلية، وكالات و مؤسسات عامة. HAZAB Zineb (Khadidja et autre, 2022,p :2014).
- انطلاقا من التعريفات السابقة، نستطيع صياغة تعريف شامل للمحاسبة العمومية على انها: " مجموعة من المبادئ و التقنيات الملزمة بها الهيئات العمومية التابعة للدولة، و ذلك من اجل تنظيم، تسجيل و مراقبة العمليات العمومية سواء كانت نفقة او ايرادا وذلك بهدف للحفاظ على المال العام".

2. خصائص المحاسبة العمومية

- تتميز المحاسبة العمومية عن غيرها من المحاسبات بمجموعة من الخصائص التي لا تتوفر في غيرها، و هي (ابراهيم السيد المليحي، 2002، ص:3):
- الهدف غير ربحي: المحاسبة العمومية تسجيل الانشطة غير الربحية و التي توفرها الحكومة لأفرادها بدون مقابل او بمقابل رسوم رمزية. مثل: التعليم المجاني، الصحة، الامن... .
 - لا يوجد راس مال معين بالمعنى المحاسبي (و هو الفرق بين الاصول و الخصوم)، حيث لكل وحدة حكومية مخصصة لها كل سنة ، تعتمد عليها لانفاق على انشطتها خلال الوازنة العامة(اسماعيل حسين احمر و ، 2003، ص:).
 - نظام المالي الموحد: هي فرع متخصص ويحتل مكانة مهمة في القانون المالي العام للدولة تستمد تعليماتها من السلطة التشريعية، وتتميز المحاسبة العمومية باستقلالية القانون المحاسبي والذي أصبح حقيقة واضحة.
 - العمليات المسجلة تتأسس من عمليات على الخزينة و عمليات على الميزانية.
 - الملكية العامة للوحدات العمومية، اي لا يسمح للأفراد او المؤسسات بتملكها و يمكن تقسيم الوحدات الحكومية الى:
- وحدات غير ادارية: وهي الوحدات التي تكون ايراداتها تفوق مصروفاتها بشكل كبير، مثل: الجمارك.
- وحدات ادارية: و هي الوحدات التي يقتصر نشاطها على النفقات، او تحقيق إيرادات ضئيلة القيمة مثل: قطاعات الدفاع، الصحة و التعليم.
- تطبق عليها احكام الرقابة من الضياع او الاختلاس او سوء استخدام (عبد الوهاب نصر، 2000، ص:42).

- غياب حافز المنافسة في مجال نشاط القطاع العام، حيث ان التنظيمات غير الهادفة للربح لا تواجه سوق تتنافس عليه مع المنظمات المتشابهة لعلها حيث ان طبيعة العمل الذي تقوم به هذه المنظمات لا يتوقع منع ان يكون هناك عائد او يكون هناك عائد رمزي لا يغطي التكاليف، فان الاقبال على هذا النوع من الاعمال قليل جدا مما يوجد لهذا النوع سوق لا تنافسية.
- ملكية الاصول للوحدات الحكومية هي ملكية عامة، اضافة لكونها تعتمد على تمويل نشاطها على الموارد المتجددة و المخصصة لها سنويا في الميزانية العامة للدولة.

3. مجال استخدام المحاسبة العمومية

يوجد جانبين تستخدم فيهم المحاسبة العمومية، احدهما عضوي خاص بالهيئات العمومية و الاخر مادي يخص العمليات التي تطبق عليها هذه القواعد، ومنه تستخدم المحاسبة العمومية في عدة جوانب (نور الهدى بوليفة، 2020/2019، ص ص: 10-09) هي:

1.3. الجانب العضوي: الهيئات العمومية

حصرت الهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة في المادة 01 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية وهي : الدولة، المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس المحاسبة، الجماعات الاقليمية او المحلية (البلدية و الولاية) و المؤسسات العمومية ذات طابع اداري (الجامعات و المستشفيات...).

من بين مميزات هذه الهيئات ما يلي:

- تتميز بانها اشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام.
- عملياتها الادارية خاضعة ايضا لقانون الاداري.
- تتصرف اغلب الاحيان كسلطات عمومية ، و ذلك بتوجيه الاوامر و فرض التزامات للمواطنين
- تعيين محاسبين عموميين لها، مكلفون بالقيام بكل عملياتها المالية و المحاسبية.

2.3. الجانب المادي: العمليات المالية و المحاسبية

هي العمليات المالية الناتجة عن تنفيذ ميزانياتها وذلك بتقدير ايراداتها وتنفيذ نفقاتها، انجاز عمليات الخزينة، مسك المحاسبة و تسيير ممتلكاتها.

3. اهداف المحاسبة العمومية

تُعد المحاسبة أحد الأساسيات التي يقوم بها الأفراد منذ القدم، إذ بدأت المحاسبة بصفة عامة منذ آلاف السنين حيث كان يتم تسجيل المعاملات بين الأفراد، بينما تعود نشأة علم المحاسبة إلى "باسيولي" مسك الذي عمل على استخدام ما يُعرف باسم مسك الدفاتر عام 1494م (خالد احمد ياسين، 2015، ص ص: 1-2)، لتستمر المحاسبة حتى وقتنا الحالي ولكن مع مواكبتها للتطورات التقنية وتوفير البرامج المحاسبية التي تُسهل أعمال المحاسبة، اصبح لدينا انواع عديدة للمحاسبة، منها: المحاسبة العمومية

ونظراً لحاجة المدراء العموميين إلى البيانات المالية الدقيقة من أجل اتخاذ القرارات المناسبة في وقتها الصحيح، فإنه لا يُمكن للأعمال أن تستغني عن المحاسبة العمومية ، فالهدف من المحاسبة العمومية على الرغم من وجود العديد من أنواع المحاسبة، الا ان ما يميزها عن المحاسبات الاخرى هو العمل على توفير المعلومات

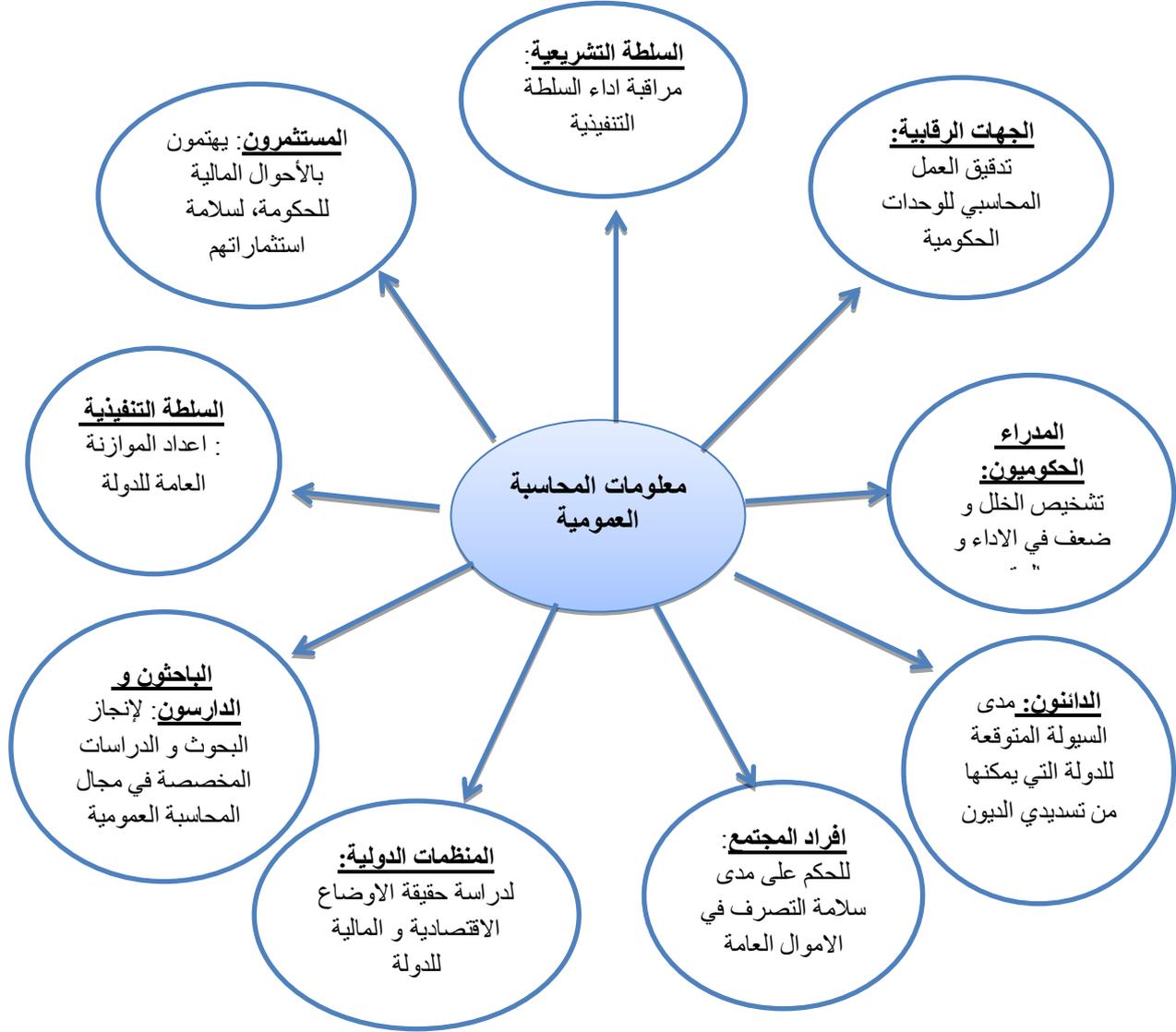
المالية ذات مصداقية و شفافية حول القطاع العام، من أجل تحقيق الشفافية و الرشادة في صرف و تداول و حماية المال عام من جميع الاعمال غير القانونية منها الاختلاسات و تبذير الال العام، وفيما يأتي توضيح للعديد من أهداف المحاسبة:

- التحقق من مراحل ترخيص الميزانية المقدمة في مجال الإيرادات و النفقات و ذلك عن طريق تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف واثاءه للتأكد من ان الصرف يتم في حدود اعتمادات و اغراض الموازنة، و سلامة اجراءاته في حدود القوانين و اللوائح و الاجراءات المنظمة لكيفية التصرف و الحدود التي وضعت له، بما يكفل ترشيد النفقات العامة في تحقيق اهداف الموازنة(احمد عمر بامشوش، 1979، ص:10).
- اثبات و تسجيل العمليات المالية في الدفاتر اليومية مسطرة تسطيرا خاصا يتفق مع طبيعة النشاط الذي تمارسه الحكومية، واثباتها ايضا في السجلات البيانية و الاحصائية مسطرة تسطيرا خاصا ايضا حتى يمكن المحافظة على حقوق الدولة و على ممتلكاتها عن كريق تتبع ما تحويه من بيانات(سعد بن محمد الهويمد، 2019، ص:22).
- احكام الرقابة المالية في الجهة الحكومية، (بشرى نجم عبد الله المشهداني، 2017، ص:19) ويشمل ما يلي:
 - تقديم المعلومات اللازمة للرقابة المالية على النفقات و الايرادات، و التأكد من انفاقها في الاوجه المخصصة لها، و التي تحقق اهداف القطاع العام وفقا للأنظمة و اللوائح المنظمة لذلك (التعليمات المالية للميزانية و الحسابات، تعليمات ما يصرف من البنود، نظام تصنيف مالية الحكومة).
 - تقديم المعلومات اللازمة للرقابة المالية على الايرادات و المدخولات، و التأكد من تحصيلها في وقتها و الحفاظ عليها وفقا للأنظمة و اللوائح المنظمة لإيرادات الدولة (نظام ايرادات الدولة و لائحته التنفيذية).
 - الرقابة على الاصول و الممتلكات و التأكد من سلامتها و المحافظة عليها و استخدامها في تحقيق الاهداف.
 - تحديد مدى التزام الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح بالقوانين و التشريعات الصادرة، و من بينها: قانون الموازنة العامة السنوي، و بيان نتائج تنفيذ قانون الموازنة العامة من خلال المقارنة بين الايرادات و النفقات المحققة فعليا الواردة في ميزان المراجعة مع كل من الايرادات و النفقات المقدرة و الواردة في الموازنة العامة و تحديد الانحرافات الحاصلة القرارات اللازمة و المناسبة بشأن هذه القرارات في الوقت المناسب (بشرى نجم عبد الله المشهداني ، المرجع نفسه، ص ص: 23-24).

4. الجهات المستفيدة من معلومات المحاسبة العمومية

تعددت الهيئات و الاطراف المستفيدة من المحاسبة العمومية و ذلك حسب رغبة كل منهم و طبيعة عملهم و الظروف التي تتحكم في ذلك العمل، الشكل الاتي يوضح بعض من تلك الجهات(بشرى نجم عبد الله المشهداني ،المرجع نفسه، ص: 24):

الشكل 01: الاطراف المستفيدة من معلومات المحاسبة العمومية.



المصدر: بشرى نجم عبد الله المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص:25.

1.4. السلطة التشريعية: تستفيد السلطة التشريعية من المعلومات التي توفرها المحاسبة العمومية و ذلك في جانبين:

- الجانب الاول: اقرار الموازنة العامة للسنة المالية القادمة
- اما الجانب الثاني : الرقابة على اداء السلطة التنفيذية و هي الوزارات و الوحدات الحكومية غير المرتبطة بها) و مدى التزامها بتنفيذ قانون الموازنة العامة بالشكل الصحيح و المساءلة على اية انحرافات قد تحدث بين ما تم تنفيذه و مدى تطابقه مع قانون الموازنة العامة، و كذلك المساءلة عما تم تلبينه من حاجيات المجتمع في ضوء المبالغ المحددة في الموازنة العامة.

- 2.4. **الجهات الرقابية:** وتتكون من جهتين : داخلية المتمثلة في (التدقيق الداخلي) الموجودة داخل كل ودة حكومية، و الخارجية المتمثلة في (ديوان الرقابة المالية). حيث تمكن معلومات المحاسبة الحكومية الجهات الرقابية من اداء مهامها المتمثلة في التدقيق المحاسبي في الوثائق المبررة لكل عملية مالية، و تحديد مدى تطابقها مع التشريعات النافذة و من ثم الكشف عن ايه مخالفات قد تحدث في هذا الخصوص، فضلا عن التأكد من صحة تسجيلها في السجلات المحاسبية وصولا الى مراجعة التقارير المالية و ما تتضمنه من معلومات محاسبية.
- 3.4. **السلطة التنفيذية:** المتمثلة في الوزارات و الوحدات الحكومية غير المرتبطة بوزارة و التي تعتمد على معلومات المحاسبة الحكومية لغرض اعداد الموازنة التقديرية للسنة المالية القادمة، بهدف رقابة اداء الوحدات الحكومية التابعة لها، و متابعة ادائها و اتخاذ القرارات اللازمة في هذا الخصوص.
- 4.4. **المدراء الحكوميون:** على اختلاف مستوياتهم الادارية الذين يكونون بحاجة الى المحاسبة الحكومية لتشخيص الخلل و مواطن الضعف و القصور في اداء الوحدات الحكومية المسؤولين عن ادارات، واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة ذلك.
- 4.5. **المستثمرون و رجال الاعمال:** حيث يهتمون بدراسة الاحوال المالية للحكومة، لسبب الواضح و هو ان قيمة وسلامة استثماراتهم تتوقف الى حد كبير على هذه الاحوال المالية(فاروق جمعة عبد العال، 2021،ص:26).
- 4.6. **افراد المجتمع:** مثل المكلفين بالضريبة، الناخبين و جميع المستفيدين من الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية، حيث يحتاجون الى معلومات المحاسبة العمومية للتعرف على مدى كفاءة اداء الوحدات الحكومية في ادارة الاموال العامة المستمدة من اموال المكلفين بالضريبة او الثروات الطبيعية او عن طريق اقتراض و تحديد مجالات الهدر و ضياع الاموال العمومية، و كذلك الافادة من المعلومات لتحديد ما اذا كانت الحكومة قد انجزت ما وعدت به من خدمات و تحديد تكاليف الخدمات المنجزة.
- 4.7. **الباحثون و المتدربون:** من امثال الدارسين في المالية العامة و في العلوم السياسية و في كثير من الفروع العلوم الاجتماعية و الذين يحتاجون الى هذه البيانات لمتابعة دراستهم(عمر حسين، 1981، ص:3-4).
- 4.8. **الدائنون:** احتياجهم لمعلومات المحاسبة الحكومية على مستوى الدول ككل لتقدير الموارد المالية المتوقعة للدولة في الامد القصير و درجة السيولة المتوقعة لايفاء الدولة بالتزاماتها المالية و المدة الزمنية المتوقعة لاسترداد مبلغ الدين.
- 4.9. **المنظمات الدولية:** مثل صندوق النقد الدولي، البنك الدولي و منظمة التجارة العالمية و غيرها حيث تعتمد هذه تعتمد هذه الاطراف على ما يتاح لها من المعلومات المالية تتوفي في ظل تطبيق المحاسبة العمومية لدراسة حقيقة الاوضاع الاقتصادية و المالية للدولة و مدى حاجة الدولة الى الدعم و المساعدة.
- المطلب الثاني: مبادئ و الاسس و اعوان المحاسبة العمومية في الجزائر**

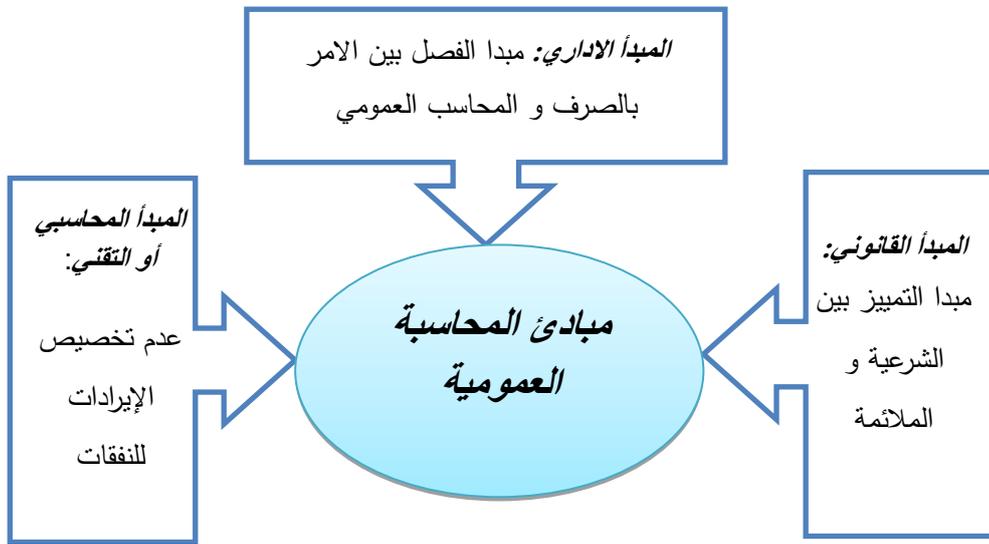
اعتمادا على مما سبق، سوف نوضح في هذا المطلب مبادئ والاسس التي تعتمد عليها المحاسبة العمومية، من خلال التطرق الى مفهوم كل اساس، وابرار اهميته وكذا عيوبه التي يجب الوقوف عليها، وايضا سوف نتعرف

على الاعوان المكلفون بمسكها والحرص على التطبيق الجيد لعملياتها، واخيرا مكونات المحاسبة العمومية في الجزائر

1. مبادئ المحاسبة العمومية

تتميز المحاسبة العمومية في الجزائر بثلاث (03) مبادئ كما هي موضحة في الشكل الاتي:

الشكل 02: مبادئ المحاسبة العمومية



المصدر: اعداد من طرف الطالبين بناء على مبدأ الفصل بين السلطات في ظل التعديل الدستوري في 2016 من خلال علاقة السلطة التنفيذية بالسلطة التشريعية، مجلة الدراسات و البحوث القانونية، المجلد 5/ العدد: 20، 2020، ص: 145.

1.1. المبدأ الإداري : (مبدأ الفصل بين الامر بالصرف و المحاسب العمومي):

يعتبر هذا المبدأ من اهم المبادئ في المحاسبة العمومية، حيث تقوم ليه كل المهام الادارية و الامور المالية. باعتباره مبدأ اساسي لأي ادارة عمومية منتظمة و عقلانية.

مبدأ الفصل بين سلطات الامر بالصرف و المحاسب العمومي مستوحى من فكرة قديمة، تم تطويرها من طرف المفكر الفرنسي " مونتيكيو" في كتابه " روح القوانين" الصادر في سنة 1748م، حيث ابرزه كمبدأ اساسي لتنظيم العلاقة بين السلطات العامة و منع استبداد الدولة(بن حمو الطاوس، 2020، ص: 145).

كما نص عليه القانون 21/90 حيث: " تتنافى وظيفة الامر بالصرف مع وظيفة الحاسب العمومي"(الجريدة الرسمية 15 اوت 1990، المادة 55).

يهدف تطبيق هذا المبدأ و ما يتبعه من إجراءات معقدة إلى فرض رقابة صارمة و فعالة على تنفيذ الميزانية للهيئات العمومية ، غير أنه في بعض الأحيان تؤدي هاته الصرامة إلى البطء في تنفيذ العمليات المالية، ينبع

بشكل خاص من تقسيم المهام ، وحدة النقد ، سهولة التحكم وفوق كل شيء أنه يجعل من الممكن تجنب الاحتيايل (Ali BISSAAD, février, 2001, p : 9).

ويرتكز مفهوم هذا المبدأ على تقسيم المهام و السلطات بين الامر بالصرف و المحاسب العمومي، اذ يكون لكل منهما سلطة مستقلة عن الاخر دون ان توجد علاقة راسية بينهما، حيث يختص الامر بالصرف تحت مسؤوليته الشخصية بتنفيذ اجراءات الاثبات و التصفية و اصدار سند الامر بالتحويل من جانب الايرادات في حين يختص المحاسب العمومي و تحت مسؤوليته الشخصية و المالية بتسديد النفقات و تحصيل الايرادات(زايدى نبيلة،2020/2019، ص:46).

2.1. المبدأ القانوني: (مبدأ التمييز بين الشرعية و الملائمة)

بموجب هذا المبدأ فان:

الشرعية تدخل في مفهوم الميزانية و من اختصاص المحاسب العمومي، اي انها تتعلق بكل ما هو قانوني، اي العمل وفق القوانين سارية المفعول ولا يجوز الخروج عن الاطار القانوني المسطر للقيام بمختلف المهام المالية للمحاسب.

اما الملائمة، تعني كل ما هو صادر من قرارات شخصية للأمر بالصرف، اي ترك المبادرة للموظفين العموميين للقيام بمهامهم في اطار القوانين المعمول بها(سلوى بوسته، 2015-2016، ص:25).

لا يجوز للمحاسب بأي حال من الأحوال أن يخضع أفعاله الدفع لتقدير فائدة القرارات المتخذة من قبل الامر بالصرف.

حيث يقوم المحاسب بإجراء فحص منتظم على المستندات الداعمة التي قدمها الامر بالصرف بصرف النفقة ، هذا هو مجال الذي يوضح للمحاسب أو اختصاصه.

فمثال على ذلك: اذا اراد مدير مؤسسة تربية اقتناء مجموعة معتبرة من اجهزة الاعلام الالي للطلبة، فان عدد الاجهزة و نوعيتها تكون من صلاحيات الامر بالصرف لانها من اختصاصه (ملائمة الاجهزة مع حاجيات المؤسسة). اما كل ما يتعلق بعمليات التسجيل ، التسديد و الوثائق الضرورية فتكون من ضمن صلاحيات المحاسب العمومي (شرعية الوثائق المبررة).

3.1. المبدأ المحاسبي(عدم تخصيص الإيراد لتغطية نفقة معينة):

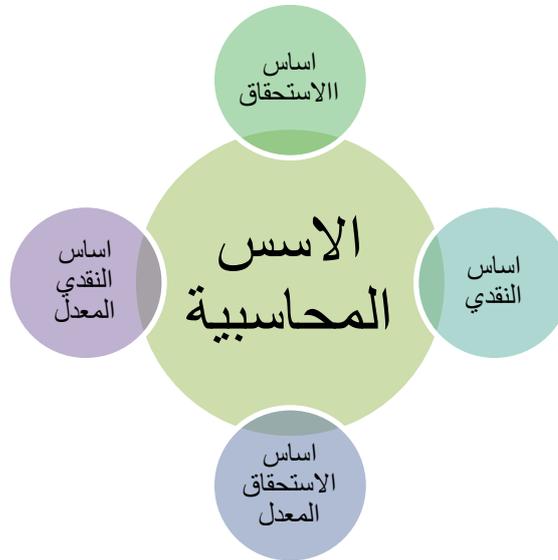
نص المشرع الجزائري على هذا المبدأ في المادة 08 من القانون 84/17 المتعلق بقوانين المالية حيث: " لا يمكن تخصيص اي ايراد لتغطية نفقة معينة". و بالتالي فان التخصيص يؤدي الى عرقلة سير المرافق العمومية في حالة نقص في التحويل، اما اذا كان يوجد فائض فيؤدي الى تبذير المال العام و الى بعض التجاوزات مثل ما يسمى بعمليات الاختلاسات وغيرها.

2. اسس المحاسبة العمومية

يمكن تعريف الاسس المحاسبية ب: " مجموعة من المبادئ المحاسبية التي تحدد متى يجب الاعتراف بأثار المعاملات او المعاملات او الاحداث لأغراض الابلاغ المالي" (International Federation of Accountants, Public Sector Committee, 1993, p: انطلقا من هذا التعريف فان الاسس المحاسبية هي مجموعة من المبادئ التي تحدد متى يمكن الاعتراف بالعمليات المالية و تسجيلها في السجلات و الدفاتر المحاسبية و عرض القوائم المالية بغض النظر عن طبيعة العمليات التي يتم قياسها (شلالي زهير، ، 2013/2014، ص:26).

وبالتالي فقد تعددت الاسس المحاسبية من دولة الى اخرى و اختلفت فيما بينها في تسجيل الايرادات و النفقات وذلك حسب الاساس الملائم لطبيعة نشاطها، ويعود ذلك الى الاهداف التشغيلية للهيئة العمومية، والبيئة الاقتصادية و الاجتماعية و القانونية التي تعمل فيها وايضا حسب نوع و درجة المسائلة و على اهداف التقارير المالية و احتياجات مستخدمي لبيانات و تلك التقارير المالية. كما اختلف الباحثون في مجال المحاسبة في تقسيم الاسس المحاسبية، فمنهم من يرى ان هناك اساسين رئيسيين هما: اساس الاستحقاق و اساس النقدي، وغير ان اجنة القطاع العام PSC والتي كانت تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، و تحولت فيما بعد لمجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB اضافت اساسين جديدين وهما: اساس الاستحقاق المعدل و اساس النقدي المعدل (امينة هناء جابي، وحكيم ملياني، 2017، ص:138).

الشكل 03: الاسس المحاسبية



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مستمدة من امينة هناء جابي، اهمية اصلاح المحاسبة العمومية م خلال التحول الى الاساس الاستحقاق المحاسبي -تجرب نيوزيلاندا و المملكة المتحدة-، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الادارية، العدد الثامن، ديسمبر 2017، ص:688.

1.2. اساس الاستحقاق:

تعريف: " يعني هذا المبدأ انه عند قياس صافي الدخل الخاص بالفترة، فان الايرادات التي تؤخذ في عين الاعتبار هي تلك الايرادات التي تخص الفترة سواء حصلت او لم تحصل، كما ان المصروفات التي تخص الفترة سواء سددت اولم تسدد. وهذا يعني ان تتم المحاسبة عن العمليات المالية بعض النظر عن اقرانها بالتدفقات النقدية الداخلة او الخارجة". (الدكتور وابل بن علي الوابل، ص:20).

ومنه فان مبدا الاستحقاق هي الطريقة التي يتم من خلالها تسجيل المعاملات المالية وقت حدوثها بغض النظر عن تاريخ الاستلام او دفع النقود.

ان تطبيق هذا الاساس يتطلب احترام قاعدة او مبدا اساسي و هو استقلالية الدورات احتراماً تاماً لتحديد ما يخص الفترة المحاسبية من ايرادات و نفقات، ولذلك يستوجب ان تظل الدفاتر و السجلات المحاسبية مفتوحة لمدة طويلة بعد انتهاء السنة حتى تتم عمليات التسوية اللازمة. كما يستلزم تطبيق اجراءات تقييم المخزون، وقياس الاصول الثابتة و المتداولة مع حساب اقساط الاهتلاك السنوية من اجل اعداد القوائم الختامية(رفيق بن عيسى، 2020، ص:435).

نظراً لنتائجه الدقيقة في تحليل التكاليف و تقييم الاداء و متابعة مختلف عناصر الثروة، لذلك لقي استخدام هذا الاساس المحاسبي قبولا كبيرا في محاسبة الوحدات الهادفة لتحقيق ربح.

❖ مزاياه: تتجلى مزاياه في(خالد المهاني، 2007، ص:19):

- عند تطبيق موازنة البرامج و الاداء يتطلب تحديد طبيعة مختلف العمليات و اسلوب ربط كل عملية باخر و النظام الواجب اعتماده و تحديد البيانات المالية التي يمكن استخلاصها من هذا النظام، لان نظام العمليات المالية و المحاسبية يعتبر حلقة متواصلة من العمليات المترابطة، لذلك يساعد على اتخاذ جميع القرارات المناسبة(مسعودي علي، جوان 2018، ص:196).
- تسجيل جميع الخطوات الخاصة بكل عملية.
- قياس التكلفة الحقيقية لكل نشاط من أنشطة الوحدة الحكومية.
- قياس صافي الفائض او العجز الحقيقي لكل نشاط على حدة و للوحدة الحكومية ككل.
- تسجيل و تقييم كافة الموجودات الوحدة الحكومية.
- بيان المراكز المالية الحقيقية للوحدة الحكومية و في تاريخ معين.
- توفير بيانات يتم اعدادها طبقاً لأسس و مبادئ ثابتة بغرض اجراء مقارنات و اعداد احصائيات، مما يسهل المساءلة على كافة المورد، و تقييم الاداء و الوضع المالي و التدفقات النقدية للوحدة.
- يسمح بتقييم قدرة الحكومة على استمرارية في تمويل انشطتها و مواجهة تعهداتها، كما يعطي للحكومة الفرصة للبرهنة على حسن سير مواردها.
- يعزز من حوكمة الميزانية العامة من خلال تحسين الشفافية المالي و تحسين نزاهة و موثوقية المعلومات المبلغ عنها، مما يحد من الانفاق الحكومي غير المرغوب فيه، و يمنع الحكومات من تقديم صورة غير حقيقة للتمويل الحكومي، مما يعزز من مصداقية الحكومة و يكسبها ثقة المجتمع.

- تغطية المعاملات غير النقدية و كذلك المعاملات النقدية و الاعتراف بالأثار المستقبلية للمعاملات و تغييرات السياسات (مسعودي علي، جوان 2018، ص:196).
- الموازنات الحالية التي تعدها الوحدات الحكومية و الحكومية بشكل عام سواء استثمارية او التجارية تكون على اساس المصروف الفعلي للوحدة بنسبة اقل او اكثر بدون دراسة حول المنفعة المحققة من الانفاق و خصوصا للوحدات الحكومية، لهذا فان اساس الاستحقاق المحاسبي يساعدها على التخطيط الجيد لاستغلال الموارد و من خلاله يتم اثبات ما للغير و ما عليهم من حقوق على الحكومة المحلية(عظيم نعيم باجي الجناي، 2017، ص:41).
- ❖ **عيوبه:** رغم تعد مزايا تطبيق اساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، الا لديه مجموعة من العيوب نذكر منها(زهير شلالي، مرجع سبق نكره، ص:36):
- يستلزم ان تظل الحسابات مفتوحة لفترة طويلة بعد انتهاء السنة المالية، حتى يتم الانتهاء من اجراء التسويات الخاصة بمصروفات و الإيرادات السنة، مما يؤدي الى تأخير في اعداد و نشر القوائم المالية، وبالتالي يقلل من فائدتها لمستخدميها و يضعف من الرقابة المالية (عبد الحي خولي، المحاسبة الحكومية، 1974، ص:18/17).
- استخدامه يؤدي الى ضرورة الاستعانة بالحكم و التقدير الشخصي في بعض المواقف، مما يفقد موضوعية بعض النتائج، كما الحال في جرد المخازن و تقييمها و تقدير المخصصات المختلفة، و جرد الديون المستحقة(قطب ابراهيم محمد، 1978، ص:152/151).
- يؤدي الى تأخر اعداد البيانات المالية.
- استخدامه يحتاج ذوي معرفة علمية.
- استخدامه اعلى تكلفة من الاساس النقدي.

2.2. اساس النقدي:

❖ **تعريفه:** يعرف الاساس النقدي بالعمليات و الاحداث الناتجة عن استلام و انفاق النقود، دون التطرق لأية حقوق و التزامات تنشأ خلال السنة، و النقدية بموجب هذا للأساس هي فقط مبالغ النقد التي تحتفظ بها الوحدة الحكومية، ولا يعترف بالمدينين او الدائنين او المخزون او المستحقات او المبالغ المدفوعة او المقبوضة مقدما(اسماعيل حسين احمر، مرجع سبق ذكره، ص:138). نفهم من التعريف انه مبدا محاسبي متبع عند تسجيل الإيرادات و النفقات عند قبضها او صرفها الفعلي. و ينتج عنه نتائج غير دقيقة، وذلك بسبب الاعتراف بالإيرادات في فترة مختلفة عن فترة الاعتراف بالنفقات ذات الصلة، حيث يمكن ان تكون النتيجة مرتفعة او منخفضة عن الارباح المعلومة بشكل غير صحيح. وله مصطلح اخر يطلق عليه اساس الخزينة لأنه مرتبط اساسا بالخزينة و يعكس حركتها عن طريق متابعة و تسجيل حركة التدفقات النقدية من و الى الصندوق.

ان اعتماد اساس النقدي في الاعتراف يوجب على الوحدة المحاسبية عند انتهاء السنة المالية التوقف عن تحصيل الإيرادات و صرف الاعتمادات تماشيا مع قانون المالية. فالاعتمادات التي تصرف يتم الغائها او اعادة

تخصيصها مرة اخرى خلال السنة التي تليها حسب الحاجة، اما الايرادات فان المحصل منها بعد ذلك التاريخ يسجل في الحساب اختامي لسنة التحصيل(بوخالفي مسعود، 2016 ص:51).

❖ مزاياه: اهم مزاياه هي:

- ان اتباع الاساس النقدي هو التركيز عند اعداد القوائم المالية و الحساب الختامي اظهار و قياس نتائج حركة التدفقات النقدية بوضوح و بصفة دقيقة، بهدف تحديد رصيد الخزينة. كما يتميز بالبساطة و الوضوح لعدم وجود الحاجة في تسويات قيادية في نهاية الفترة المحاسبية و سهولة تنفيذه و الموضوعية لاه لا يحتاج في تطبيقه استخدام عوامل التقدير الشخصي في عملية القياس(رقيق بن عيسى، مرجع سبق ذكره، ص:435).

- تعتبر تكلفته منخفضة نسبيا مقارنة بالاساس المحاسبي.

- تعطي لإصحاب المشاريع الصغيرة التي ليس لديها مخزون صورة دقيقة عن مقدار النقدية المتوفرة لديهم.

❖ عيوبه: على الرغم من مزايا هذا المبدأ، الا ان لديه بعض العيوب نذكر اهمها(بشير عبد العظيم البناء، مرجع سبق ذكره، ص:35):

- اهدار شخصية السنة المالية كوحدة زمنية مستقلة.

- تداخل الايرادات و النفقات تجعل المقارنة بين النتائج السنوات المختلفة غير سليمة.

- لا يتمشى هذا الاساس مع الاصول و القواعد المحاسبية السليمة، لأنه يقيس الاحداث النقدية فقط.

- لا يوفر الا القليل من المعلومات حول الاصول و الخصوم المستقبلية.

- يتجاهل بعض العناصر المهمة مثل: انه لا يعترف بالنفقات عند حدوثها بالرغم م وجود التزامات، و ايضا الديون و الخصوم الاخرى على المدى الطويل.

- يعطي مجال للحكومة بالتلاعب في حجم العجز الفعلي للميزانية، وذلك عن طريق تأجيل تسديد الالتزامات عند حلول اجل استحقاقها للتقليل من العجز، او الاسراع في استهلاك الاعتمادات المالية في نهاية السنة(رقيق عيسى، مرجع سبق ذكره، ص:435).

3.2. الاساس الاستحقاق المعدل:

❖ تعريفه: هو " الطريقة التي يتم بها تسجيل المصروفات وقت تحقق الالتزامات، ويتم تسجيل الإيرادات عند استلامها نقدا ما عدا الإيرادات المتاحة التي يجب ان تستحق لتعكس بالضبط الضرائب المفروضة والإيرادات المكتسبة" ويعني هذا بان الاعتراف يكون عندما تحدث المعاملات والاحداث المالية بصرف النظر عن عملية الاستلام او الدفع النقدي، و يطلق على هذا الاساس بمصطلح (محاسبة النفقة)، أي انه وفقا لأساس الاستحقاق المعدل يعترف بالإيرادات عندما تكون متاحة وتم استلامها، ويعترف بالنفقات في الفترة المحاسبية عندما تستحق تلك النفقات(قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، طه احمد حسن أرديني، 2019، ص:4).ومنه نستخلص ان : اساس الاستحقاق المعدل يرتكز على القياس تكلفة السلع و الخدمات المقنتاة خلال فترة، بغض النظر عن فترة استهلاكها او دفعها(ابراهيم عبد موسى السعبري، 2007، ص:4).

4.2. الأساس النقدي المعدل:

❖ **تعريفه:** هو يجمع بين الأساسين النقدي والاستحقاق حيث في ظل هذا الأساس يتم تسجيل الإيرادات النقدية فقط، أما المصروفات فتشمل المصروفات النقدية واهتلاكات الأصول الثابتة المحسوبة على أساس الاستحقاق، وهذا الأساس يتبع غالباً في المنشآت الفردية الخدمية مثل عيادات الأطباء، مكاتب المحاسبين القانونيين.. الخ وعلى الرغم من بساطة وسهولة تطبيق كل من الأساس النقدي والأساس النقدي المعدل إلا أن تطبيقها يؤدي إلى حدوث تداخل بين الفترات المحاسبية، كما يترتب على تطبيقهما تجاهل مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات خلال الفترة. الهدف هنا هو تقديم صورة مالية أكثر وضوحاً دون التعامل مع تكاليف التحول إلى محاسبة الاستحقاق الكاملة.

يوفر معلومات مالية أكثر صلة مما يمكن العثور عليه في الاحتفاظ بسجلات الأساس النقدي، ويفعل ذلك عموماً بتكلفة أقل مما هو مطلوب للاحتفاظ بمجموعة من سجلات المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل. وبالتالي، يمكن اعتباره نهجاً فعال التكلفة لمسك الدفاتر.

ومنه يمكن ان نلخص الاسس المحاسبية المتبعة في القطاع العام في الجدول الاتي:

الجدول رقم 01: الاسس المحاسبية في القطاع العام

الاساس النقدي	الاساس النقدي المعدل	اساس الاستحقاق المعدل	اساس الاستحقاق
تسجل النفقات و الإيرادات وقت الاستلام او دفع النقود فعلياً	يعترف هذا الاساس بالإيرادات و النفقات عند استلام او دفع النقد حتى فترة محددة بعد نهاية السنة	يستخدم المحاسبة على اساس الاستحقاق غير انه لا يعترف ببعض عناصر الأصول (مثل الأصول الثابتة) ومن الخصوم	تسجل كافة العمليات و الاحداث الاقتصادية عندما تتحقق بغض النظر عن وقت الاستلام او عفا النقود
نفقات/ إيرادات الانفاق / التحصيل	بعض الأصول و الخصوم النقدية تحصيل/ انفاق	بعض الأصول و الخصوم النقدية يتبع للدورة المحاسبية وفقاً للحدث	الأصول/ الخصوم يتبع دورة محاسبية وفقاً للحدث

المصدر: اعداد من طرف الطالبين بالاعتماد على معطيات مستمدة من مقال: امينة هناء جابي و حكيم ملياني، مرجع سبق ذكره، ص:138.

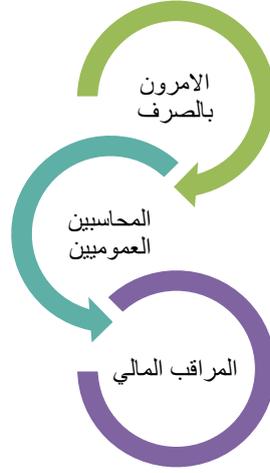
3. الاعوان المكلفون بالمحاسبة العمومية

لتنفيذ ميزانية الدولة او المؤسسات لابد من توفر مجموعة من الموظفين، يطلق عليهم اعوان المحاسبة العمومية، وهذا بهدف تحقيق الفعالية في التسيير و تجنب حدوث اختلاسات و تلاعبات في اموال الدولة.

حسب ما جاء به قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، فقد حدد الاعوان المكلفون بتنفيذ المعلومات المالية وهم: الأمرين بالصرف و المحاسبون العموميون، ورغم الدور الفعال الذي يحظى به المراقب المالي في تنفيذ النفقات العمومية، الا ان القانون لم يصنفه ضمن الاعوان، بل خصه ضمن المكلفين بالرقابة.

المهمة الرئيسية لهؤلاء الاعوان هي تنفيذ الجيد للنفقات العمومية بمختلف مراحلها وفق ما حدده القانون لإعطاء شفافية في تسيير المال العام

الشكل 04: اعوان المحاسبة العمومية



المصدر: من اعداد الطالبين انطلاقا من معطيات مستمدة من الجريدة الرسمية، القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المؤرخ في 15 اوت 1990، العدد 35.

1.3. الأمر بالصرف:

نصت المادة 23 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية على انه: "يعتبر امرا بالصرف كل شخص مؤهل قانونيا بتنفيذ عمليات الميزانية المتعلقة بإجراءات الاثبات والتصفية واصدار سند الامر بالتحصيل من جانب الإيرادات، و القيام بإجراءات الالتزام و التصفية و الامر بالصرف او تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات، ويخول التعيين او الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار اليها اعلاه صفة الامر بالصرف قانونا، و تزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة" (الجريدة الرسمية، 15 اوت 1990، المادة 23).

انطلاقا من هذا القانون، نستنتج ان الامر بالصرف هو موظف، يتصرف باسم الدولة او الجماعات المحلية او المرافق العمومية ذات طابع اداري و جميع المؤسسات و الادارات الخاضعة لقانون المحاسبة العمومية. حيث يقوم الامر بالصرف م بتحرير حوالات فيما يخص صرف النفقات و تحصيل الإيرادات والتي تمثل السند القانوني الذي بواسطته يقوم المحاسب العمومي بتنفيذ العمليات المالية المرخصة في الميزانية. كما يجدر الاشارة ان الامر بالصرف لديه كل الصلاحيات بتحديد مجال استعمال المال العام سواء من حيث طرق التعاقد مع المتعاملين الاقتصاديين من حيث كل ما يتعلق بالسلع و الخدمات التي يريد انتقائها من حيث كمية، سعر، نوع... . في حدود الاعتمادات الممنوحة في الميزانية وفي ظل احترام القانون (عبد المطلب بيبصار، 2021، ص:150).

❖ مهام الامرين بالصرف:

- تتلخص مهام الامر بالصرف في النقاط التالية(خالد سكوتي، 2020، ص: 217-218):
- اعداد الميزانية التقديرية و عرضها على مجلس ادارة المؤسسة، ثم تقديمها الى الوزارة الوصية مرفقة بقرار تبريري لهذه المبالغ المقررة.
 - متابعة الميزانية حسب ابواب المواد و الفقرات المسجل بعد المصادقة عليها مع احترام المبالغ المعتمدة لكل منها.
 - المحافظة على ممتلكات المؤسسة والقيام بعمليات الصيانة اللازمة لضمان استغلال الامثل للإمكانات المادية المتاحة.
 - المحافظة على كل وثائق المحاسبة المتعلقة بعمليات الالتزام و التصفية و الامر بالصرف.
 - تقديم الوضعية المالية المتعلقة بعمليتي الالتزام و الامر بالدفع و ذلك كل 03 اشهر الى الوزارة الوصية.
 - تقديم الحساب الاداري للمؤسسة و المتعلق بالسنة المالية، الى كل من الوزارة الوصية و مجلس المحاسبة و ذلك في الآجال المحددة.

❖ انواع الامرين بالصرف:

- بموجب المادة 73 من انون المالية التكميلي لسنة 1992، تغير تصنيف الامرين بالصرف من ابتدائيين و امريين بالصرف ثابطين الى ثلاثة اصناف هم: امرين بالصرف رئيسيون، ثانويون و امر بالصرف الوحيد.
- الامر بالصرف الرئيسي: هو كل شخص خولت له الصلاحيات بموجب القانون بإصدار الاوامر بالدفع لصالح الدائنين و اوامر الايرادات او التحصيل لصالح المدينين، و كذا تفويض الاعتمادات لفائدة الامرين بالصرف الثانويين. تم تحديد جميع الامور بالصرف الرئيسيون في المادة 26 من قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية(يوسف جيلالي، 2016، ص81)، حيث: "يعد امر بالصرف رئيسي كل من(الجريدة الرسمية، المادة 23):

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة.
 - الوزراء
 - الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية.
 - رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات
 - المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
 - المسؤولون المعينون على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.
 - المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.
- في حالة غياب الامر بالصرف الرئيسي يتم ما يسمى بالتفويض اين تستند سلطة الامر بالصرف الرئيسي في تسيير الاعتمادات المفتوحة لديه و تفويضها الى موظف يعمل تحت سلطته مباشرة و ينوب عنه في ذلك

بموجب تفويض توقيع، و حالة استخلاف اين يكون منصب الامر بالصرف الرئيسي شاغرا، بحيث يعين موظف اخر للحصول محله بصفة مؤقتة(عبد الحكيم سعاد، 2022، ص:676).

• الامر بالصرف الثانوي: هو المسؤول على راس المصالح العمومية غير المركزية، و يقومون بإصدار حوالات الدفع لفائدة الدائنين و اوامر الإيرادات ضد المدنيين، في حدود الاعتمادات المفوضة من طرف الامر بالصرف الرئيسي(بوعبادة فتيحة، 2020/2019، ص:101). وقد تم الاشارة اليهم في المادة 23 من القانون 21/90.

اذا، فالأمر بالصرف هو قوة تنفيذية للالتزام الذي قطعتة الهيئة العمومية بأداء النفقة العامة للجهة الدائنة، انطلاقا مما سبق، اذا كان الأمر بالصرف الرئيسي يصدر امرا بالصرف على شكل اكر بالدفع، فان الامر بالصرف الثانوي يصدر الامر بالصرف في صورة حوالات دفع، وفي هذا الجانب فان وثيقة الامر بالدفع او حوالة الدفع تكون في 04 نسخ، ثلاث منها الى الخزينة العمومية، و النسخة المتبقية توضع في الارشيف(عزري حميد، خوني رابح، 2021، ص:306).

• الامر بالصرف الوحيد: هي صفة جديدة انشئت بموجب المادة 73 من قانون المالية التكميلي لسنة 1993، وهو ليس رئيسيا او ثانويا، يعتبر الوالي امرا بالصرف رئيسيا وحيدا في نفس الوقت بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية، اضافة الى كونه المسؤول المباشر عن متابعة تنفيذ البرامج الاقليمية اللامركزية للتجهيز العمومي المقرر انجازها على مستوى الولاية ويتمويل نهائي من الميزانية العامة للدولة، وفيما يخص برامج الجهيز المركزية المسجلة في رقم دليل الوزارات فقد رخص تفويضها للأمرين بالصرف الثانويين(حتحاتي محمد، 2021، ص:553).

2.3. المحاسب العمومي:

هو كل موظف يعن قانونا للقيام بالعمليات الخاصة بأموال الدولة سواء مباشرة او بواسطة محاسبين اخرين، وسواء يتعلق الامر بتحصيل الإيرادات او دفع النفقات، و يمكن اعطاء تعريف اخر للمحاسب العمومي و هو كل من يكلف قانونا بمسك الحسابات الخاصة بالأموال العمومية وحراسته(حنيش احمد، 2014، ص:283).

حسب المادة 33 من قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المحاسب العمومي هو: " كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات التالية:

- تحصيل الإيرادات و دفع النفقات.
- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلفة بها و حفظها.
- تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد.
- حركة حسابات الموجودات.

- ضرورة المام المحاسبة بجميع القوانين بالمحاسبة العمومية و مواكبو التعديلات التي تطرا عليه(بن رقرق فارس، سحنون فاروق، 2019، ص:103).

على الرغم من الحماية التي قدمها المشرع للمحاسب العمومي، الا انه وصف مسؤولية المحاسب العمومي بالمسؤولية الشخصية و المالية، لا نه في حالة ارتكاب خطأ او مخالفة صريحة للقوانين او التنظيمات العمول بها، فمن الضروري تحمل كافة المسؤولية و تعويض الضرر الذي لحق بالخرينة من ماله الخاص(مشته بومدين، بشيري سيف الله، 2018/2017، ص:14).

❖ اصناف المحاسبين العموميين:

حسب المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، فان: "يكون المحاسبون العموميون اما رئيسيين او ثانويون و يتصرفون بصفة مخصص او مفوض".

• **المحاسبون العموميون الرئيسيون:** هو كل محاسب مكلف معين قانونا بتنفيذ العمليات المالية المذكورة في المادة 26 من القانون 21/90، و هم المخولون بأن يقيدوا نهائيا في كتاباتهم المحاسبية العمليات المأمور بها من صندوقهم و التي يحاسبون عليها أمام مجلس المحاسبة (خالد سكوتي، 2020، ص:95).

والمحاسبون الذين يتصرفون كمحاسبين رئيسيين هم:

- العون المحاسب المركزي للخرينة.

- امين الخرينة المركزي.

- امين خرينة رئيسي.

- امناء الخرينة في الولاية.

- الوكلاء المحاسبون للميزانيات الملحقة.

• **المحاسبون العموميون الثانويون:** يتولى المحاسبون العموميون الثانويون تجميع عملياتهم محاسب عمومي رئيسي، و على هذا الاساس فان: و كل موظف يتولى مهمة رقابة و تنفيذ العمليات المالية احد وحدات الجهة الادارية التي تشرف عليها كليا محاسبا رئيسيا، ويتصرف بصفته محاسبا عموميا مساعدا عند قيامه بتلك العمليات المالية لحساب المحاسب العمومي الرئيسي(كنزة بلحسين، عبد المجيد لخزاري، 2022، ص:1601).

و يتمثل المحاسبون الثانويون في كل من(الجريدة الرسمية 1991، المادة 32):

- امين الخرينة في البلدية.

- امناء خزائن القطاعات الصحية و المراكز الاستشفائية الجامعية.

- قابضو املاك الدولة.

- قابضو الجمارك.

- محافظو الرهون.
- قابضو الضرائب.
- المحاسبون المخصصون: المكلف بتنفيذ العمليات المالية على سبيل التخصيص، ان يتصرف بفته محاسبا مخصصا، وهذا عن طريق التنفيذ النهائي في سجلاته المحاسبية لكل عمليات الأمور بها عن طريق صندوقه و المسئول عنها امام مجلس الحاسبة (محمد الصالح بلول، ميلود عيود، 2019، ص:187).
- المحاسبون المفوضون: هم الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المخصصين (المرجع نفسه).

3.3. المراقب المالي:

هو موظف تابع لوزير المالية، حيث يتولى رقابة سابقة للنفقات ، حيث يخضع له الآمرون بالصرف عند قيامهم بأولى مراحل تنفيذ النفقة العمومية هي مرحلة الالتزام، اي مرحلة نشوء الدين العمومي تجاه الغير (نقروت محمد، حدي عبد القادر، 2016، ص: 127). ومنه: ان مراقبة تنفيذ الشرعي للنفقات العمومية تكون طوال السنة المالية، مع صرفها وفقا للأغراض المخصصة لها و بقدر الاعتمادات المحددة دون تجاوزها، وذلك للحفاظ على المالي العام وعدم تذييره. وهنا تتدخل الرقابة الممارسة من طرف المراقب المالي التي هي عملية اجرائية تسبق او ترافق او تعقب تنفيذ النفقات العمومية لتجنب حدوث اي خلل اثناء التنفيذ، مع إمكانية تداركه في وقته و التأكد من ان واقعة التنفيذ تمت على الوجه المطلوب شرعا و على الوجه الذي يجب ان تتم عليه فعالية و نجاعة و ملائمة للقانون (حمائتي صباح، فريجات اسماعيل، 2021، ص:184).

❖ صلاحيات المراقب المالي:

تمثل صلاحيات المراقب المالي في الحرص على تطبيق التشريع والتنظيم المتعلقة بالنفقات العمومية ويكلف بهذه الصفة على الخصوص بما يلي (حمائتي صباح، فريجات اسماعيل، 2021، ص:184):

- تنظيم مصلحة المراقبة المالية وإدارتها وتنشيطها؛
- تنشيط الاحكام القانونية والتنظيمية فيما يتعلق بمراقبة النفقات الملتزم بها؛
- القيام بأية مهمة أخرى مترتبة عن عمليات الميزانية؛
- تمثيل الوزير المكلف بالمالية لدى لجان الصفقات العمومية ولدى المجالس الادارية ومجالس توجيه المؤسسات العمومية ذات الطابع اداري و مؤسسات اخرى؛
- إعداد تقارير سنوية عن النشاطات وعروض الاحوال الدورية الوافية التي توجه إلى الوزير المكلف بالمالية؛
- تنفيذ كل مهام الفحص والرقابة المتعلقة بجوانب تطبيق التشريع والتنظيم المتعلقين بالمالية العمومية، بناء على قرار من الوزير المكلف بالمالية؛
- ممارسة السلطة السلمية على الموظفين الموضوعين تحت تصرفه وتأطيرهم؛
- المشاركة في تعميم التشريع والتنظيم المرتبط بالنفقات العمومية؛

- المشاركة في دراسة وتحليل النصوص التشريعية والتنظيمية المبادر بها من المديرية العامة للميزانية، والتي لها أثر على ميزانية الدولة و/ أو على ميزانية الجمعات المحلية والهيئات العمومية؛
 - إعداد تقييم سنوي ودوري حول نشاط المراقبة المالية؛
 - مساعدة في أي مهمة رقابية أو تقييم مصالحة في إطار البرنامج المسطر من المديرية العامة للميزانية؛
 - تقديم نصائح للأمرين بالصرف على المستوى المالي قصد ضمان نجاعة النفقات العمومية وفعاليتها؛
 - المساهمة في الاعمال التحضيرية للميزانية المعهودة إليه وضمان متابعتها وتقييمها وكذا اقتراح كل تدبير ضروري يسمح بتسيير ناجع وفعال للنفقات العمومية.
- كما يقوم المراقب المالي في اطار وظيفته و من خلال المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 414/92 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها ، في التحقق من العناصر الاتية(بهلول نور الدين، زغادنية اسماء، 2022، ص:90):

- صفة الامر بالصرف.
 - مشروعية النفقة العمومية و مطابقتها بالقوانين و الانظمة المعمول بها.
 - توفر الاعتمادات و المناصب المالية.
 - التخصيص القانوني للنفقة.
 - مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة.
 - وجود التأشيرات او الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الادارية المؤهلة لهذا الغرض، عندما تكون هذه التأشيرة قد نص عليها التنظيم الجاري بع العمل.
- خلال ممارسة المهام المطلوبة من قبل المراقب المالي، لا يأخذ بعين الاعتبار ملائمة الالتزام بالنفقات التي يعرضها عليه الامر بالصرف، وهنا لا يتحمل المراقب المالي مسؤولية اخطاء التسيير التي يقوم بها هذا الاخير، غير انه يجب عليه ان يرسل في كل الحالات تقريراً مفصلاً لوزير المالية في حالة ملاحظة مخالفة التشريع و التنظيم المعمول بهما(عثمان بن دراجي، 2022، ص:361).

4. مكونات نظام المحاسبة العمومية

يتكون نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من ثلاثة عناصر: النظام المحاسبي العمومي، الموازنة العامة و الرقابة المالية، التي تعتبر عناصر مكتملة و مترابطة فيما بينها من اجل تحقيق مجموعة من الاهداف.

1.4. النظام المحاسبي العمومي:

• تعريفه:

يعرف على انه: "مجموعة من الطرق والتعليمات المحاسبية المناسبة تستخدم مجموعة من المستندات و السجلات المحاسبية بهدف حماية الموجودات الحكومة وتقديم البيانات المالية الدقيقة من تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي" (محمد الهور، 1998، ص:133).

يمكن ان نستنتج انطلاقا من التعريف، ان النظام المحاسبي المالي هو مجموعة من القواعد، التعليمات لوحدة ادارية تابعة للدولة تساعد على تسجيل نتائج المتعلقة بنشاط هذه الوحدة بصفة دورية و تقديمها الى الجهات المسؤولة عن الرقابة.

• اهميته:

تكمن اهمية النظام المحاسبي العمومي في (سعيد يحيى ضو وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص:162):

- توحيد المفاهيم و المصطلحات المحاسبية و المستندات والدفاتر والقواعد المتعلقة بالإثبات في الدفاتر والتوجيه المحاسبي للعمليات المالية واعداد التقارير والقوائم والحسابات الختامية.
- وضع دليل محاسبي يتضمن جميع الحسابات و مسمياتها وتقسيمها والارقام التي ترمز لها و يحدد ملامح النظام.
- يعتبر كمرشد للعاملين في مجال المحاسبة العمومية.
- يسعى الى توفير البيانات الاساسية و الادوات التحليلية اللازمة للتخطيط و التنفيذ و الرقابة على مختلف المستويات التشريعية و التنفيذية و الرقابية.
- يسعى النظام المحاسبي العمومية الى توفير البيانات التي تساعد المستويات الادارية و ترشيدها في عملية اتخاذ القرارات ورسم السياسات و لك من خلال مشاركتها في اعداد الموازنة و الرقابة على تنفيذها.

2.4. الموازنة العامة:

• تعريف:

الموازنة العامة: "هي خطة سنوية اقتصادية، مالية وسياسية متمثلة بمجموعة من الاهداف و البرامج المقرر تنفيذها من قبل وحدات الدول المختلفة، خلال فترة زمنية معينة (سنة عادة) معبرا عنها بتقديرات تكاليفها المالية مع بيان تقديرات مصادر تمويلها" (دكتور سعيد جايد ، مرجع سبق ذكره، ص:24).

وفي القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جوان 1984 و المتعلق بقانون المالية المعدل و المتمم قد نص في المادة الثالث منه: " يقرر و يرخص قانون المالية للسنة بالنسبة لكل سنة مدنية بمجمل موارد الدولة واعبائها وكذا الوسائل الاخرى المخصصة لسير المرافق العمومية وتنفيذ المخطط الإنمائي السنوي"، كما عرف القانون رقم 90-21 في

المادة الثالثة على ان: "الميزانية هي الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات و النفقات الخاصة و الاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال و ترخص بها".
ومنه: نستنتج من التعريف السابق ان الموازنة العامة هي:

- تقدير مفصل للإيرادات و النفقات للسنة المالية القادمة للدولة.
- الوحدات التابعة للدولة مسؤولة على التنفيذ و ذلك بتطبيق القوانين و التعليمات
- كلما كان تنفيذ الموازنة متقن من طرف الوحدات الحكومية، عكس مصداقية النتائج الموصول إليها.
- تقدير المصروفات و الإيرادات يكون متوازن لسنة مالية محددة.

• أهميتها:

الموازنة العامة تعتبر كأداة للسياسة الاقتصادية تهدف الى تحقيق جملة من المهام (جمال لعمارة، 2002، ص:137):

اولا: تعميم التوازن في الاقتصاد

ان تعميم التوازن الاقتصادي يؤدي الى توازن المتغيرات الاقتصادية الكلية في الاقتصاد الوطني، وبحيث تتضمن السياسات التطبيقية تثبيت و تحديد مقدار النمو الذي يتناسب مع حجم العمالة، استقرار الاسعار وتوازن في القطاع الخارجي والذي يمكن تعجيله من خلال النفقات الاضافية في القطاعات المرغوب فيها والمطلوبة.

ثانيا: الكفاءة في تخصيص الموارد

الكفاءة التخصيصية تأخذ بعين الاعتبار تخصيص الموارد في الموازنة العامة وهو احد مبادئ الموازنة، ولأداء ذلك يتطلب ثقل و اهمية لكل من الاهداف المختلفة، وطرق تثبيت الافضلية الجماعية، وتكوين قرارات حكم على العلاقات بين القطاعات العامة و الخاصة، و الطابقت المتنافسة ضمن الحكومة ذاتها، وحول كيفية تأثير الإيرادات والنفقات و التمويلات المقترحة عليها.

ثالثا: ضبط سياسة الاستقرار

يتم ضبط سياسة الاستقرار عن طريق الموازنة العام للدولة لكي تسمح بإجراء قياس مفهوم و معتبر للواقع عن اثرها على الاقتصاد الوطني، كما ان مهمة الاستقرار تتعدد بحقيقة ان الاقتصاديات العالمية مرتبطة ببعضها بالتجارة و تدفقات راس المال، ولذلك يجب ان تأخذ الموازنة العامة في الاعتبار المشاكل المعقدة لتناسق السياسة الدولية و انعكاساتها على الاوضاع الاقتصادية للدولة.

• مراحل اعداد الموازنة العامة:

يتم اعداد الموازنة او الميزانية العامة وفق 4 مراحل(مفتاح فاطمة، 2010/2011، ص ص: 59-63):

الشكل 05:مراحل اعداد الموازنة العامة



اعداد من طرف: الطالبين انطلاقا من معطيات مستمدة من مقال مفتاح فاطمة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في اطار شهادة الدكتوراه، تخصص: تسيير المالية العامة، تحت عنوان: تحديث النظام الميزاني في الجزائر، 2011/2010، ص ص: 59-63.

- **مرحلة الإعداد و التحضير:** بعد الاعداد المبدئي من قبل الجهات الحكومية المعنية، تبدأ هذه المرحلة بقيام الوزارات، الدوائر والمؤسسات الحكومية بتعميم على اداراتها المختلفة بتقديم برامجها و نشاطاتها للسنة المالية المقبلة، يتم مناقشة المقترحات مع الوزراء حيث يتم اجراء اية تعديلات مقترحة ووضع مشروع نهائي ليصبح قانون المالية.
- **مرحلة الاعتماد و الاقرار:** مشروع الميزانية و قانون المالية يتم تقديمه من طرف السلطة التنفيذية امام البرلمان ليتم مناقشته ثم المصادقة عليه، حسب المادة من الدستور: البرلمان يصادق على قانون المالية في اجل اقصاه 75يوم من تاريخ ايداعه، حيث يتم المصادقة عليه من طرف السلطة التشريعية و امضاءه من طرف رئيس الجمهورية.
- **مرحلة التنفيذ:** بعد المصادقة عليه من طرف السلطة التشريعية، تبدأ مرحلة تنفيذ الميزانية. حيث تتولى وزارة المالية باعتبارها عضوا من اعضاء السلطة التنفيذية مهمة التنفيذ، عن طريق تجميع الإيرادات و ايداعها في الخزينة العمومية او البنك المركزي، كما يتم الانفاق في حدود الاعتمادات الواردة في الميزانية.
- **مرحلة الرقابة:** تهدف الى حماية المال العام من كل اشكال التلاعب و الاختلاس... ، وهذا ما يبين كثرة الهيئات الرقابية و تعدد اساليبها، وهناك نوعين(بن شنديخ بلال، 2017/2018، ص: 17):
الرقابة قبل المباشرة في الصرف: وذلك للتأكد من ان المخصصات المطلوبة من قبل الوزارات و الدوائر الحكومية لا تتعارض مع قانون الموازنة العامة، وان المصروفات الفعلية لا تتجاوز المخصصات المرصودة بالموازنة وتحقيق الرقابة على عمليات الصرف.
الرقابة اللاحقة: يمارسها ديوان المحاسبة عن طريق مراقبة النفقات و الإيرادات العامة لكافة الوزارات و الدوائر الحكومية، حيث تقدم تقرير الى السلطة التشريعية متضمنا الآراء و الملاحظات والمخالفات المرتكبة خلال تنفيذ الموازنة العامة، يتم خلال ذلك دراسة الاخطاء و المخالفات ويتم اتخاذ القرارات كقيلة الحدوث و تكرارها.

3.4. نظام الرقابة العامة:

• تعريفها:

تعرف الرقابة المالية بانها: "مجموعة من عمليات السيطرة التنظيمية المستمرة على تطبيق خطط المنظمة بصورة كفاءة وفعالة وبما يضمن تحقيق اهدافها دون هدر الموارد و القدرات المادية والمالية والبشرية، وهي وسيلة لتحديد مناطق و مجالات الاخفاقات ووضع المعالجات اللازمة لتصحيحها" (انصاف محمود رشيد، وآخرون، 2012، ص:326).

اما الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة تعرف ب: " انها اساليب للتأكد من انه قد تم تنفيذها وفق مضمون الاجازة التي منحها السلطة التشريعية للحكومة و بواسطتها يتم التحقق من ان صرف النفقات العامة وجباية الإيرادات العامة قد اتلى وفق الاهداف المحددة فيها، ويمكن ان يقوم بها كل من السلطة التشريعية ووزارة المالية و اجهزة مستقلة تنشأ للقيام بها" (الدكتور محمد خير العكام، 2018، ص: 10).

• اهدافها:

هناك نوعين عامة وخاصة (ساجي فاطيمة، 2015، ص: 292):

✓ اهداف عامة:

- ضمان شرعية تصرفات الادارة
- ضمان عدم وقوع اعتداء على حقوق الافراد و حرياتهم
- التحقق من سلامة الانفاق وفقا للخطط الموضوعة
- التحقق من تحصيل الموارد ووفق لما هو مقرر

✓ اهداف خاصة:

- المراقبة على مدى استغلال الامثل للموارد المتاحة و مدى كفاية و فعالية النفقة.
- المراقبة على مدى التزام الادارة في تنفيذها للميزانية المخصصة لها بالسياسات و الاهداف العامة للدولة من عدمه.
- اكتشاف الاخطاء و تصحيحها بتوجيه المسؤولين الى مواطن الخلل و كيفية التغلب عليها، فليست المراقبة تصيد للأخطاء بل من اهدافها التوجيه و الارشاد.

المبحث الثاني: ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

في ظل تطور نشاط المؤسسات العمومية وتنوعها، وما رافقه من زيادة في حجم النفقات العمومية وتنوع مجالاتها من جهة، وتنوع مصادر الإيرادات من جهة أخرى، مما وجب على الحكومات التكيف مع هذه التطورات، فالأمر يتطلب تحسين وتطوير نظام المحاسبة العمومية خاصة مع زيادة أهمية مخرجاته في تقييم الاداء الحكومي وفي ما يتعلق بترشيد الانفاق العام. حيث اصبح نظام المحاسبة العمومية مصدرا هاما للمعلومات المرتبطة بالمساءلة والرقابة على المال العام.

سعت الجزائر الى محاولة اصلاح المحاسبة العمومية، حيث شرعت وزارة المالية تحت اشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية في الجزائر بتنفيذ مشروع اصلاح المحاسبة العمومية، وذلك بمحاولة تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسات الدولية وذلك بتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

سوف نتطرق في هذا المبحث الى اعطاء نظرة عامة حول هذه المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

المطلب الاول: مفهوم واهداف المعايير الدولية في القطاع العام

يتناول هذا المطلب جميع المفاهيم المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين، سوف نبرز بعض التعريفات للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، كما سوف نوضح ايضا اهميتها واهدافها.

1. مفهوم المعايير الدولية في القطاع العام

يعرف المعيار المحاسبي عنه الانموذج الذي يوضع لقياس على ضوءه شيء ما، وفي المحاسبة هو بمثابة المرشد الاساسي لقياس العمليات و الاحداث و الظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة و نتائج اعمالها مع ايصال المعلومات الى المستفيدين منها (لافي محمد محمود حسين، 2013، ص:13).

اذن فالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS : هي المعايير التي توضح متطلبات الاعتراف، القياس، العرض والافصاح التي تتناول العمليات و الاحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام، ويشمل القطاع العام جميع الوحدات الخاصة للحكومة بشكل مباشر او غير مباشر، اي انه يشمل جميع وحدات قطاع الحكومة العامة وجميع الشركات العامة، كذلك تتضمن منشآت القطاع العام الحكومات الوطنية والحكومات الاقليمية مثل(الولاية والاقليم)، والحكومات المحلية مثل (المدينة) و المنشآت المكونة لها مثل (الدوائر و الوكالات و المجالس و الهيئات)(بولرباح عريب، ليلي ريمة هيدوب، 2014، ص:760).

و تعرف ايضا: انها مجموعة من معايير المحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام IPSASB تستخدم لغرض اعداد البيانات المالية الخاصة بالقطاع العام، تتميز بكونها تحظى بقبول دولي بحيث يستند في اصدارها على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (إيمان عبدوس، 2018، ص:310).

تبين هذه المعايير شروط الاعتراف، القياس، العرض و الكشف فيما يتعلق بالمعاملات و الوقائع التي تدخل في البيانات المالية التي تعد لأغراض عامة، وهي معايير للمعلومات من حيث الشكل و المحتوى و كيفية المعالجة المحاسبية للمعاملات و بعض عناصر الاصول و الخصوم (فاطمة الزهراء قاضي، محمد طويلب، 2020. ص: 488-489).

يمكن ان نستنتج ان المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام هي: هي مجموعة من معايير محاسبية صادرة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، من اجل تحسين نوعية المعلومات المالية لوحدات القطاع العام بغية تمكين قرارات تخصيص الموارد علة اساس معلومات اكثر موثوقية، مما يحسن الشفافية المالية و المحاسبة في القطاع العام.

الجدول رقم 02: معايير المحاسبية للقطاع العام

رقم المعيار	اسم المعيار	محتوى المعيار	معياري IFRS ذا علاقة
IPSAS1	عرض القوائم المالية	يهدف الى بيان طريقة اعداد البيانات المالية لأغراض عامة، بموجب اساس الاستحقاق المحاسبي.	IAS1
IPSAS2	قائمة التدفقات النقدية	يهدف الى تقديم معلومات حول التغيرات التاريخية، من خلال بيان التدفقات النقدية خلال الفترة والناجمة عن الانشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.	IAS7
IPSAS3	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية و الاخطاء	تحديد المعايير اللازمة لاختيار وتغيير السياسات المحاسبية، مه المعالجة المحاسبية والافصاح عن التغيرات هذه السياسات والتغير في التقديرات وتصحيح الاخطاء	IAS8
IPSAS4	اثر التغيرات في اسعار صرف العملة الاجنبية	بيان طرق المعالجة المحاسبية عن المعاملات بالعملة الاجنبية من خلال تحديد سعر الصرف المستخدم وكيفية الاعتراف في القوائم المالية	IAS21

	تبعاً للتغيرات في اسعار الصرف		
IAS23	توضيح المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، وفق النموذجين: نموذج المصاريف، نموذج الرسملة.	تكاليف الاقتراض	IPSAS5
IRFS et IAS27	بيان متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية الموحدة للمؤسسات التابعة للدولة كليا وجزئيا	القوائم المالية الموحدة و المفصلة	IPSAS6
IAS27	شرح محاسبة الاستثمار، اي معالجة محاسبية للحصص الملكية في المؤسسة الزميلة، اين يكون للدولة حق الاحتفاظ بصحة ملكية على شكل مساهمة اهو هيكمل ملكية رسمي اخر	الاستثمارات في الشركات الزميلة	IPSAS7
IAS27	بيان شروط الافصاح وعرض البيانات المالية عن اصول والتزامات المشاريع المشتركة التي تنشئها مؤسسات القطاع العام وفق شروط تعاقدية	الاستثمارات في العقود المشتركة	IPSAS8
IAS18	تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد الناتج عن المعاملات والاحداث التبادلية، وبيان معالجته المحاسبية، حيث يكون ذلك عندما من المحتمل ان يحقق نافع اقتصادية مستقبلية. مع امكانية قياسه بصورة موثوقة	الايراد من العمليات التبادلية	IPSAS9
IAS29	اعادة تقدير المبالغ المسجلة وتعديلها من خلال تطبيق المؤشر العام للأسعار	التقرير المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم	IPSAS10
IAS11	بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقود الانشاء في البيانات المالية عند اعتبار الدولة مقاولا يشرف على انجاز اصل او مجموعة اصول مرتبطة فيما بينها	عقود الانشاء (المقاولات)	IPSAS11
IAS2	بيان المعالجة المحاسبية للمخزون بما في ذلك تحديد التكاليف والاعتراف بالمصاريف. بما فيها اي تخفيض الى صافي القيمة القابلة للتحقيق	المخزون	IPSAS12
IAS17	تقديم وصف للمؤجر والمستأجر حول السياسات المحاسبية المناسبة ومتطلبات الافصاح عن عقود التأجير التشغيلي والتمويلي	الايجارات	IPSAS13
IAS10	تحديد شروط الاعتراف وقياس الاحداث والوقائع التي تلي تاريخ اعداد القوائم المالية، وكذا	الاحداث اللاحقة لفترة الابلاغ المالي	IPSAS14

	الافصاح عن المبالغ المعدلة في القوائم المالية		
IAS29	الغي هذا المعيار وحل محله كل من المعيار 28 و 29 و 30، ابتداء من 2013/01/01	الادوات المالية: الافصاح والعرض	IPSAS15
IAS40	يهدف هذا المعيار الى بيان المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الافصاح ذات العلاقة	الممتلكات المستثمرة (الاستثمارات العقارية)	IPSAS16
IAS16	يهدف الى بيان المعالجة المحاسبية المرتبطة بشروط الاعتراف بها كاصل وتحديد المبالغ المسجلة وتكليفها، اضافة الى عرض طريقة معالجة خسائر انخفاض القيمة المرتبطة باستثمارات مؤسسات القطاع العام	الممتلكات المنشآت والمعدات	IPSAS17
IFRS8	يهدف الى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات، من اجل فهم الاداء السابق للمؤسسة من جهة وتعزيز شفافية التقارير المالية من جهة اخرى	الافصاح القطاعي	IPSAS18
IAS37	يهدف الى تعريف المخصصات والالتزامات والاصول المحتملة وتحديد شروط الاعتراف بهذه الاحتياطات، وكيفية قياسها والافصاح عنها من اجل تمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعتها وتوقيتها ومقدارها	المخصصات الالتزامات الطارئة والاصول الطارئة	IPSAS19
IAS24	ضمان الافصاح عن البيانات المرتبطة بالمعاملات بين لمؤسسات وهيئات اخرى لها علاقة. وذلك بهدف المساءلة وتسهيل عرض المركز والاداء المالي للمؤسسة	الافصاح عن الاطراف	IPSAS20
IAS36	يهدف تحديد الاجراءات المتبعة في تحديد انخفاض الاصول غير المولدة للنقد، واليات التقييم والاعتراف بخسائر القيمة والمعالجة المحاسبية الخاصة بها. وكذا التوقيت المناسب لعكس هذه الخسائر والافصاحات اللازمة	الانخفاض في الاصول غير مولدة للنقود	IPSAS21
لا يوجد	يهدف الى تحديد متطلبات الافصاح عن البيانات المالية الموحدة لمؤسسات القطاع العام، لضمان الشفافية الخاصة بعرض هذه البيانات والفصل بين الانشطة ذات الطابع التجاري	الافصاح عن المعلومات المتلفة بالقطاع الحكومي العام	IPSAS22

	والانشطة غير التجارية		
لا يوجد	يهدف الى تحديد متطلبات اعداد التقارير المالية الخاصة بالإيراد الناتج عن المعاملات غير التبادلية وقياسها والافصاح عنها	الإيراد من العمليات غير التبادلية (الضرائب و التحويلات)	IPSAS23
لا يوجد	يهدف الى تحديد متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية لنتائج تنفيذ ميزانيات مؤسسات القطاع العام، ومقارنة المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية الناتجة عن تنفيذ الميزانية، مع ضرورة الإفصاح وتفسير الانحرافات الهامة	عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية	IPSAS24
IAS19	يهدف الى وضع اسس المعالجة المحاسبية والإفصاح عن الامتيازات التي يحصل عليها الموظفون في القطاع العام	منافع الموظفين	IPSAS25
ISA36	يهدف الى وصف الاجراءات المتبعة لتحديد ما اذا كان هناك انخفاض في قيمة احد الاصول المولدة للنقد. وكذا تحديد توقيت هذا الاعتراف والإفصاحات المطلوبة	الانخفاض في الاصول المولدة	IPSAS26
IAS41	يهدف الى توضيح المعالجات والإفصاحات المحاسبية المرتبطة بالنشاط الزراعي في المؤسسات القطاع العام	الزراعة	IPSAS27
IAS32	يهدف الى توضيح مبادئ تصنيف وعرض الادوات المالية، كالاتزامات او صافي الاصول/ حقوق الملكية، ومقاصة الاتزامات والاصول المالية	الادوات المالية: الغرض	IPSAS28
IAS39	يهدف الى تحديد شروط الاعتراف والغاء الاعتراف وقياس الادوات المالية الصادرة عن مؤسسات القطاع العام	الادوات المالية: الاعتراف والقياس	IPSAS29
IAS7	يهدف الى توضيح الإفصاحات التي تسمح للمستخدمي البيانات المالية بتقييم الادوات المالية الهامة في المؤسسات القطاع العام، وطبيعة ومدى مخاطرها وكذا كيفية ادارة هذه المخاطر	الادوات المالية: الإفصاح	IPSAS30
IAS38	يهدف الى تحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم يتطرق اليها معيار اخر	ترتيبات الامتيازات المشتركة	IPSAS31

	من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	
--	---	--

المصدر: اعداد الطالبين انطلاقا من مقال ضريفي نوال، ضريفي الصادق ، دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الاستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد الاول، العدد10، جوان2018، ص: 78-82.

2. اهمية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

❖ تكمن اهمية وضع معايير محاسبية في ضمان تجانس و توحيد المعلومات المحاسبية واطفاء المصادقية عليها بغية تحكيم عادل بين مصالح فئات مختلفة والتي هي في الاساس غير متجانسة وذلك من خلال تحديد وقياس الاحداث المالية للوحدة، وتحديد الطريقة المناسبة للقياس و اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب، وان تبنيها يؤدي الى اختلاف الاسس التي تحدد و تعالج العمليات والاحداث المحاسبية للوحدة و صعوبة اتخاذ قرار داخلي و خارجي من قبل المستفيدين و المعنيين(زيد شريف هداد الاجودي، محمد حلو داود الخрсان، 2020، ص:06).

❖ تسعى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الى ضمان ان تكون البيانات المالية المعدة على اساسها قابلة للمقارنة دوليا، وتساعد اصحاب المصلحة على تقييم مدى استخدام مواردهم. بالإضافة الى انها تشجع على الكشف الكامل الذي يتوقف على الشفافية، النزاهة و المسائلة(مزياني نور الدين، حفصي مريم، 2019، ص: 149).

❖ يتيح تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تحقيق ترشيد الانفاق الحكومي وذلك من خلال توفير معلومات قابلة للمقارنة وبالتالي التخطيط المسبق واعداد سياسات رشيدة من اجل الانفاق الحكومي، كما تسمح بتحسين جودة المعلومات المقدمة من القوائم المالية و توفير تفصيلات حول حركة التدفقات النقدية وبالتالي زيادة الادراك لأوجه صرف المال العام بدقة ومنه الوصول الى ترشيد الانفاق العمومي(مرداسي خلود، تقارير يزيد، 2021، ص:748).

❖ تساهم IPSAS من خلال تطبيق اساس الاستحقاق المحاسبي في تحقيق ما يلي(خالد بعاشي، نصر حكيدانور، 202، ص:161):

✓ تحسين الرقابة الداخلية و الشفافية فيما يتعلق بالموجودات و المطلوبات

✓ تطبيق اساس الاستحقاق يؤدي الى التوافق مع افضل الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي

✓ تحسين الادارة على اساس النتائج من خلال توفير معلومات شاملة عن التكاليف

❖ زيادة التعاون والتبادل التجاري و التجارة الدولية بين دول العالم، وبالتالي هناك الحاجة الماسة لزيادة التوافق بين المعايير التي توجه التقارير المالية بطريقة تجعلها مفهومة وتجمع نفس المعلومات الى المستخدمين في

جميع انحاء العالم، فتبني المعايير الدولية يساعد على الارتقاء بمهنة المحاسبة العمومية من حيث توفير محاسبين مؤهلين وقادرين على العمل وفق هذه المعايير في مختلف انحاء العالم.

❖ تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة: ويقصد به كل النواتج او الإيرادات المثبتة منذ ظهور الحق، اي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محلا لأمر بالتحصيل الذي يكرس حق الدائن العمومي، حيث تعطي قراءة توضح لمالية الدولة، والقضاء على الفساد الاداري من خلال ضبط الموجودات العمومية و توفير الرقابة على المال العمومي(خبيطي خيضر، مونه يونس، 2016، ص:108).

❖ القابلية المقارنة: النظام المحاسبي السابق كان يوفر نوعا من المعلومات التي يمكن مقارنتها دوريا، لكن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وبسبب تبنيها قامت بتوسعة هذه الخاصية لتشمل القدرة على مقارنة مختلف الكيانات دون الحاجة الى الاخذ بعين الاعتبار المتغيرات الجغرافية، السياسية او حتى النقدي. مما يجعلها تدعم فكرة تحقيق مؤشرات اداء تمتاز بمصادقية و يمكنها المساهمة في اتخاذ قرارات تمتاز بالكفاءة والفعالية(عبد الحليم ملياني، واخرون، 2022، ص: 18).

❖ تكوين لغة موحدة: من الجيد للحكومات خلق هذا التقارب في وجهات النظر بينها وخلق لغة موحدة في تقسيماتها الادارية. هذا التناغم يمكنه تحقيق عدة مزايا كقابلية نشر برامج تبادل الخبرات الدولية في مختلف القطاعات بدون الحاجة الى الاستعانة ببرامج تكوين طويلة و متوسطة المدى، كذلك يزيد تكوين لغة موحدة القابلية لمهني القطاعات الحكومية ان يلتحقوا للعمل في قطاعات دول اخرى، وهطه الميزة لم تكن مطروحة من قبل(عبد الحليم ملياني، المرجع نفسه، ص: 18).

❖ تعزيز الشراكة بين القطاعين الخاص و العام: الجهود التعاونية بين الهيئات الدولية المسؤولة عن اصدار المعايير الدولية للقطاع العام ومعايير التقارير المالية و التقارب بينهما امر من شأنه ان يعزز التعاون بين مختلف القطاعات(اسية قمو، عائشة سلمة كيجلي، 2022، ص: 27).

❖ النفوذ الاقتصادي: ان اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يزيد من النفوذ الاقتصادي للدول السيادية مع امكانية الحصول على فوائد تتناسب مع حجمها.

3. اهداف معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

يتمثل الهدف الاساسي لمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحسين جودة المعلومة المالية الصادرة عن المؤسسات التي تنشط في القطاع العام، وتحقق الرقابة والتوافق الجزئي بين المحاسبة المالية الخاصة التي تمارس في المؤسسات الاقتصادية و المحاسبة العمومية للقطاع العام. وتوجد اهداف اخرى تستفاد منها عند تبني هذه المعايير ومنه(سحنون مصعب، كنوشة عبد الوهاب، 2022، ص: 72):

- تطوير معايير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم.
- توفير معلومات مالية تسمح بتقييم الاداء لمؤسسات القطاع العام.
- تطبيق مبدأ محاسبة الالتزام.

- تحسين الممارسات المحاسبية من خلال الاعتماد على القيد المزدوج.
 - تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية للقطاع العام و توحيدها.
 - تدعيم المحاسبة العمومية بإدراج المصادقة على الحسابات من طرف المدققين.
 - تحقيق الشفافية، المصداقية والموثوقية على المعلومات المالية في القطاع العام.
- المطلب الثاني: نطاق اصدار و تطبيق المعايير الدولية في القطاع العام**

من خلال التعرف على ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام واهميتها وهدف كل معيار، سوف نتطرق في المطلب الثاني مجال تطبيق هذه المعايير، حدود التي تعيق تطبيقها ونختمه بالأسس المحاسبية للمعايير.

1. نطاق تطبيق و اصدار المعايير الدولية في القطاع العام

تطبق معايير المحاسبة الدولية على كل البيانات المالية ذات الغرض العام التي لا تهدف لتحقيق الارباح سواء وطنية او محلية (الولاية، البلدية...)، والمنشآت المكونة لها (المجالس، المستشفيات، الجامعات...)، ولا تطبق على المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي.

حيث يقوم مجلس المعايير الدولية في القطاع العام بصياغة معايير تنطبق على اساس الاستحقاق المحاسبي ومعايير اخرى تنطبق على الاساس النقدي المحاسبي. حيث تنص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على متطلبات التي تتناول المعاملات والاحداث الاخرى في التقارير المالية ذات الغرض العام، حيث هي تلك التقارير المالية المصممة لتلبية حاجات المستخدمين من المعلومات الذين يكونون غير قادرين على طلب اعداد تقارير مالية مصاغة خصيصا لتلبية حاجياتهم المحددة من المعلومات (الاتحاد الدولي للمحاسبين 2021، ص:14).

2. حدود استخدام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

من الجيد ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مع اهميته البالغة في تحقيق العديد من الاهداف، الا انه في نفس الوقت يواجه مجموعة من الصعوبات سواء قبل، اثناء وبعد التطبيق. و سنذكر مجموعة من المعوقات التي تحول امام التطبيق الجيد لهذه المعايير (بيض القول عبد الله، مسلم ابراهيم، 2021، ص:144):

- عدم وجود اسواق واضحة للسلع والمواد المقارنة اسعارها عند نهاية السنة مع سعر التكلفة.
- انعدام اسواق المالية تسمح للمؤسسة بتغيير سياستها المحاسبية قصد تحقيق اهدافها، مع تقييم نتائج ذلك.
- العقود التي تنجزها المؤسسات هي عقود لفائدة الدولة، ومبلغها معروف ولا تحقق فيها اية خسائر.
- عدم امكانية المؤسسات الجزائرية من استعمال تغيرات سعر الصرف العملات كوسيلة لتنوع العملات المتعامل بها، وليس لها اختبار العملة، وانما البنك الذي تتعامل معه هو الذي يحدد لها العملة، وغالبا لا تخرج عن عملة واحدة وهي الاورو، وان تنوعت لا تتعدى الاثنين: الاورو و الدولار.

- اختلاف في الثقافات و العادات بين الدول، المرجعيات المحاسبية بين فرنكوفونية وانجلوسكسونية، التطور الاقتصادي والمالي و المحاسبي بين الدول، القوانين والتشريعات، مستوى التعليم وكفاءة القائمين على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بين الدول وايضا النضج المحاسبي بين الدول النامية و المتقدمة(عبد الحليم ملياني، واخرون، مرجع سبق ذكره، ص:19).

3. المعايير المحاسبية وفق الاسس المحاسبية

يهدف مجلس المعايير المحاسبية الى اصدار و تطوير معايير محاسبية دولية حيث يمكن تقسيمها الى اساسين(محمد معروف حجوج، محمد مروان العشي، 2021، ص:32):

1.3. المعايير المحاسبية الدولية وفق الاساس الاستحقاق:

كما ذكرنا سابقا ان مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام 38 اصدر معيار ينظم به عمل القطاعات العمومية التي تعتمد على اساس الاستحقاق في تسجيل عملياتها واعداد قوائمها المالية، وتنقسم الى:

- ❖ المعيار 1 (القوائم المالية) و المعيار 2 (التدفقات النقدية): يهتمان بإعداد القوائم المالية التي تعرض فيها المعلومات في نهاية الفترة المحاسبية.
- ❖ معيار 11(عقود الانشاء)، معيار 12 (المخزن)، معيار 12 (عقود الايجار) ومعيار 31 (الاصول غير الملموسة): تهتم بمعالجة العناصر الموجودة في الميزانية العمومية.
- ❖ معيار 6(القوائم المالية الموحدة) ومعيار 7(التنبؤات في المؤسسة الزميلة): تهتم بكيفية معالجة و تسجيل الحسابات في القوائم المالية للحسابات المجمع بين الفروع والوحدات الاصلية.
- ❖ معيار 22 (الافصاح المالي عن المعلومات)، معيار 24 (الاعتراف و القياس)، معيار 30 (الافصاحات) ومعيار 28(العرض): تهتم بالفصاح عن كل البيانات الواجب عرضها في القوائم المالية.
- ❖ معيار 3 (تغيير السياسات المحاسبية) ومعيار 4 (التغيير في اسعار العملات الاجنبية).

2.3. المعايير المحاسبية الدولية وفق الاساس النقدي:

اصدر مجلس المحاسبة الدولية للقطاع العام معيارا واحد ينظم عمل القطاعات العمومية التي تعتمد على الاساس النقدي في تسجيل عملياتها واعداد قوائمها المالية، حيث تكون المساعلة على اساس المقبوضات و المدفوعات والارصدة النقدية.

وما بين تطبيق المعايير وفق اساس الاستحقاق التام و النقدي التام، اتاحت معايير المحاسبة الدولية العمومية الدمج بين الاساسين كأساس معدل، وبذلك يترك مجالا لوضع معايير وطنية خاصة بالحكومات وذلك بهدف الرفع من جودة الابلاغ المالي. حيث لا تكتسب المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الصفة الالزامية في تطبيقها و تحفظ الحكومات حول العالم بتطبيق ما يلائم نظامها الحسابي.

اذن، تعد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الاساس النقدي معيارا واحد يصف الطريقة التي ينبغي ان تقدم الوحدة الحكومية بياناتها المالية بموجب الاساس النقدي، ويتم بموجبه تقديم التقارير المالية عن المقبوضات النقدية والارصدة النقدية للوحدات الحكومية غير هادفة لربح مادي، ويجدر الاشارة الى ان مجلس IPSAS يشجع دول العالم للتحويل الى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق اساس الاستحقاق، ولكن في حال استخدام الحكومة اساس النقدي لتحقيق الشفافية في التقارير المالية للمقبوضات والمدفوعات النقدية والارصدة النقدية للحكومات. حيث يتألف المعيار من جزئين: الاول يحدد متطلبات عرض التقارير بموجب اساس النقدي، اما الجزء الثاني ليس الزاميا ويحدد الافصاحات الاضافية التي تشجع عليها، وينبغي على الوحدات الحكومية التي تعرض بياناتها بموجب هذا المعيار ان تتضمن ما يلي:

- بيانات المقبوضات والمدفوعات النقدية والتي ينبغي ان تعترف بجميع مبالغ المقبوضات والمدفوعات والارصدة النقدية، التي تسيطر عليها الوحدة الحكومية، كذلك تحديد المدفوعات التي يؤديها الطرف الثالث نيابة عن الوحدة وبشكل مفصل.
- السياسات المحاسبية والملاحظات التفسيرية.
- مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية، اما كبيان مالي اضافي او كبنود خاص بالموازنة الوحدة المصادق عليها متاحة للجمهور (صدام حمدان عكض الغريزي، 2021، صص: 163-164).

المبحث الثالث: تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

لقد عرف نظام المحاسبة العمومية عدة اصلاحات لاسيما بعد سنة 1995، وهذا نظرا عدة نقائص في نظام المحاسبة العمومية وفي ظل التطورات العالمية من خلال اقبال الكثير من الدول الى تبني المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام، وبالتالي شهد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر عدة اصلاحات ولكن سرعان ما تم التخلي عنهم، حيث حاولت الحكومة احداث تغييرا جذريا في نظام المحاسبة العمومية بتبني هذه المعايير الدولية، ولكن الجزائر في بداية 2023 بدأت بتطبيق القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية الذي يحث على تطبيق المعايير الدولية.

سوف نعرض في هذا المبحث مشاريع الاصلاح التي مست المحاسبة العمومية والدوافع التي جعلت الحكومة الجزائرية للشروع في هذه السلسلة من الاصلاحات، بالإضافة الى تحديات وعوائق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ونختتم الفصل النظري بنتائج تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في تطوير المحاسبة العمومية الجزائرية.

المطلب الاول: المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام

كما عرفنا سابقا، ان المحاسبة العمومية تعد احد فروع المحاسبة المخصصة في مجال التسيير وقياس نشاط وحدات قطاع العام التي لا تهدف الى ربح، تطورت مع تطور نشاط الحكومي وتوسع نشاطه. حيث تهدف الى فرض الرقابة على المال العام لمنع وقوع او ضياع او اختلاس او سوء استخدام له، فشهد نظام المحاسبة العمومية عدة اصلاحات وعدة مراحل بسبب مجموعة من نقائص التي دفعت الى جملة من اصلاحات مست عدة انظمة للمحاسبة العمومية في الجزائر، والتي فتحت مجال للتعرف و تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام من اجل تطوير المحاسبة العمومية .

اذن سوف نبرز الدوافع التي مكنت الحكومة من تبني الاصلاحات واعطاء نظرة على هاته الاخيرة، و في الاخير سوف نتعرف على تطوير المحاسبة العمومية في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية.

1. دوافع اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر:

هناك عدة انواع:

1.1. دوافع متعلقة بنظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

بفضل التطور الملحوظ الذي شهده في جميع الميادين وخاصة في المجال الاقتصادي والتي سبب في تغيير انماط تسييرها لتتماشى مع الدور المنوط بها والمتمثل اساسا في المساهمة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية،

الامر الذي يتطلب الحفاظ على المال العام وترشيد انفاقه، وفي هذا الصدد ثبت عجز نظام المحاسبة العمومية الحالي على مواكبة هذه التحولات من النقائص التي ظهرت في عدة جوانب، نذكر منها:

❖ **عدم اعطاء نظرة شاملة حول الذمة المالية للدولة:** يرتكز نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في تسجيل العمليات المحاسبية على الاساس النقدي في تسجيل عمليات تحصيل الايرادات وتحصيل النفقات، وبذلك تكون قد اهملت عناصر اخرى مهمة مثل: الاملاك العقارية والمنقولة، وكذا حقوق الدولة وديون اتجاه الغير، حيث تتم متابعة هذه العناصر خارج الاطار المحاسبي، مما يؤدي الى سوء تسيير عناصر الذمة المالية للدولة (ضريفي نوال، ضريفي الصادق، 2018، ص:75).

❖ **طريقة ترقيم حساب الدولة:** يتم ترقيم مجموع حسابات الخزينة العمومية وفق نظام تسلسلي خطي، وهذا ما افقدها توازن مجموعة من الحسابات، بحيث اصبحت تحتوي على اعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة، مما يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، ولا سيما مع التطورات التي تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة (يوسف السعيد احمد، 2022، ص:81).

❖ **صعوبة تركيز وتجميع المعلومات المحاسبية:** تجميع وتركيز المعلومات المحاسبية لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة التي تتطلب وجود نظام اعلام الي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية من مختلف مراكز التسجيل، بل ان عملية التركيز لا تتم في الأجال المناسبة، مما يسبب في تأخر حصر المعلومات واتخاذ القرارات (عبدوس ايمان، 2018، ص: 318).

❖ **تعقيد الوثائق المحاسبية:** حيث ان الوثائق المحاسبية تلخص مجمل العمليات المحاسبية المنفذة دون اعطاء معلومات دقيقة على مختلف تقسيمات هذه العمليات، مما يصعب عملية التحليل و المقارنة (ضريفي نادية، حاج جاب الله امال، 2018، ص: 219).

❖ **عدم وجود قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية:** تتم متابعة اعتمادات المالية تتم متابعتها في سجلات غير سجلات المحاسبة وذلك عن طريق قيد الوحيد رغم انها تتم بصفة الية وفق تبويبات الميزانية، مما ينتج عنه عبء اضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات. وبالتالي فان النظام المحاسبي العمومي لا يوفر معلومات مالية مفيدة من اجل تقييم اداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس تكاليفها.

2.2. دوافع متعلقة بنقائص في مجموعة حسابات الخزينة:

لقد عرف نظام المحاسبة العمومية في الجزائر عدة اصلاحات لاسيما بعد سنة 1995 وهذا نظرا للنقائص التي يعاني منها هذا النظام وخاصة مدونة حسابات الخزينة في ظل التطورات العالمية، وعليه تم اجراء اصلاح محاسبي وفق النموذج الفرنسي بإعداد مخطط محاسبي للدولة ولكن سرعان ما تم التخلي عنه، لأنه لم يكن وفق المعايير المحاسبية للقطاع العام، ولهذا باشرت الجزائر بإصلاحات اخرى سنة 2005 وذلك بإنشاء مشروع

للمخطط المحاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة مستمد من المعايير المحاسبية الدولية، ولكن مع مطلع العام الحالي 2023 باشرت الحكومة الجزائرية بإدخال تغييرات جوهرية متعلقة بإصلاح تسيير المالية في الجزائر وضرورة إعادة النظر في أهم القوانين المؤطرة للتسيير المالي و الميزانياتي، انطلاقا من القانون الاطار 84-17 المتعلق بقوانين المالية الذي تجاوزه الواقع الاقتصادي والمالي والاجتماعي للبلاد، وكذا مواكبة التحولات الدولية في مجال تسيير المالية العمومية ، تم الاعتماد على مبدأ التسيير المبني على النتائج انطلاقا من الاهداف واضحة ومحددة وفقا لغايات المصلحة العامة مع ضرورة خضوعها للتقييم.

بالإضافة لما سبق، نجد من نقائص نظام مدونة الخزينة ما يلي(احمد يوسف سعدي، 2014، ص:

:30)

- يستمد نظام المحاسبة العمومية من مجموعة من حسابات الخزينة الفرنسية من 1934 الى يومنا هذا، وبالتالي عدم مواكبة التطورات الحديثة، هذا ما أدى الى عجز النظام الحالي على توفير معلومات مالية واضحة.
- عدم تسجيل نظام المحاسبة العمومية الحالي لأصول و ممتلكات الدولة المنقولة وغير المنقولة، وعدم تطبيق مبدأ الحقوق المثبتة.
- عجز النظام المحاسبي لعمومي على توفير المعلومات اللازمة حول الموارد المالية للدولة، المتمثلة في: الاصول الثابتة، المخزون... . وهي تكفي بالموارد النقدية فقط.
- صعوبة تقديم احصائيات ومعلومات دقيقة عن مبالغ الإيرادات المستحقة للدولة، والتي لم يتم تحصيلها. والديون التي لم يتم تسديدها بعد. وهذا نظرا لعدم تطبيق مبدأ الاستحقاق حيث انها تعتمد على الاساس النقدي.
- لا يسمح هذا النظام بإعداد ميزانية تجمع بين الاصول و الخصوم للدولة، ولا بإعداد جدول حسابات النتائج.
- صعوبة تركيز المعلومات المحاسبية التي لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات.

3.2. دوافع متعلقة بمتغيرات البيئة الدولية وتطورها(بوعبان فتيحة، حسياني عبد الحميد، 2021، ص:

:247)

- ضرورة الاستجابة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: اصبح من الضروري على الدول دون خيار اخر الى حتمية بنتي المعايير الدولية للقطاع العام، لتكون هناك شفافية ووضوح في قراءة الإيرادات ونفقات الدولة من قبل الحكومة والشعب.
- الانتقال من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق: هو الذي يسمح بإدخال الميزانية العمومية كلها في احصاءات مالية للحكومة والتي تحتوي على كل ارصدة الاصول والخصوم والقيمة المضافة.

- نقص او انعدام الشفافية في الموازنات الدول العربية: وخاصة الدول المصدرة للنفط، مثلا: الجزائر والسعودية، والتي تم تصنيفهما على انهما دولتان لا توفران معلومات شفافة او واضحة عن الميزانية، او بالأحرى شبه معدومة او شحيحة، تقتقر الى الشفافية في الممارسات داخل مؤسستهما العامة.

3.2. دوافع متعلقة بالاطار العملي للمحاسبة العمومية في الجزائر:

الاطار العملي للمحاسبة العمومية في الجزائر يحتوي على مجموعة من الصعوبات تحد من المرونة في استخدام التقنيات المحاسبية لإعداد وعرض القوائم المالية والتي تتمثل في (حيرش فايزة، طرشي محمد، 2018، ص:5):

❖ الاهتمام بالمطابقة والشكلية: يعتبر الاطار العملي للمحاسبة العمومية مجرد اداة لاحترام الترخيص الموازني، اي ان الرقابة المسلطة على العمليات المالية تهدف الى معاينة مدى احترام هذا الترخيص الخاص بالنفقات والايادات العمومية، حيث لا يجب ان تتجاوز اوامر الصرف المقبولة لدع الاعتمادات المرخص، ويحضر ايضا تحصيل ابي ايراد مالم يتضمنه الترخيص الموازني او لم ينص عليه القانون.

❖ اهمال تكاليف الاجراءات والنتائج: من حيث الواقع العملي ايضا لنظام المحاسبة العمومية، نجد ان غايتها المحافظة على الشكل المطلوب قانونا في اطار احترام الترخيص الموازني، والوصول الى التظابق بين العمليات المالية للميزانية والتشريعات والتنظيمات المعمل بها، اما تكاليف الاجراءات فلا تدخل ضمن اهتماماتها، رغم ابي اجراءات ادارية ثمن قد يصعب تقدير تكفته.

2. مشروع اصلاح المحاسبة العمومية في ظل تبني المعايير الدولية للقطاع العام

1.2. مشروع اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر:

في ظل عجز نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على تلبية احتياجات متخذي القرار، ونظرا للنقائص في مدونة الخزينة العمومية التي تعاني من محدودية البيانات الي يمكن استخراجها من القوائم المالية التي تم اعدادها على الاساس النقدي، والتي لا تسمح بعرض مجمل عناصر الذمة المالية للدولة... وغيرها من نقائص التي مست نظام المحاسبة العمومية، فمشروع اصلاح وتطوير المحاسبة العمومية في الجزائر الى وضع اطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة لتدارك هاته النقائص.

وعلى هذا الاساس، فان الانتقال من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر يعد قفزة نوعية هامة من اجل انشاء نظام معلوماتي محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة وفي اجال محددة للمسؤولين، حول مجمل الاصول والخصوم للدولة وعرض نتائج تنفيذ قانون المالية والوضعية المالية للخزينة العمومية من اجل اتخاذ القرارات الاقتصادية و توظيفها للأغراض المساعلة وتقييم الاداء، بحيث تستخرج هذه المعلومات بصفة مباشرة من سجلات المحاسبة دون اللجوء الى السجلات الاحصائية كما كان قائما في مدونة مجموعة حسابات الخزينة.

❖ مشروع اصلاح المحاسبة العمومية للفترة 1995 الى 2005: باشرت الجزائر عملية الاصلاح المحاسبي بداية من سبتمبر 1995، حيث قامت وزارة المالية بتكوين فوج عمل مكون من اطارات المديرية العامة للمحاسبة، كما تم الاصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية، للاستفادة من تجربتها في هذا المجال بالاستعانة بخبراء من البنك العالمي وصندوق النقد الدولي. المحور الاساسي لهذا المشروع هو الانتقال من محاسبة الصندوق(الاساس النقدي) الى محاسبة الذمة(اساس الاستحقاق)، ومن اجل تجسيد ذلك، تبنى فريق العمل الخطوات الاتية:

- جمع وحصاء كل النصوص القانونية والوثائق التقنية المتعلقة بالمحاسبة العمومية.
- وضع تقارير لأنظمة المحاسبية المعمول بها من طرف المصالح الحكومية.
- عقد مجموعة من العلاقات قصد تبادل الخبرات، مثل: الاستعانة بوزارة الاقتصاد، المالية والصناعة الفرنسية للاستفادة من التجربة الفرنسية في هذا المجال.
- تحديد محاور الرئيسية التي مسها الاصلاح، والتي كانت موضوع تقرير رفع لمجلس الحكومة من اجل المناقشة.

- في نوفمبر 1996، تم تحضير ملف كامل حول مشروع المخطط.
- ارسال الملف الى مختلف هياكل ومصالح وزارة المالية لإبداء الراي وتقديم ملاحظات، والتي على اساسها تم اعداد التقرير النهائي الذي قدم لمجلس الحكومة، الذي صادقه على محتوى المشروع في 23-04-1997، الذي اوصى بالشروع في انجازه ضمن مداوات تجمع مختلف الاطراف المعنية على المستوى الوطني.
- في 09-07-2000، تم الشروع في اختبار المخطط المحاسبي للدولة على مستوى الخزينة الولائية لكل من(بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية وميلة)، بعد سنة من الاختبار تم تعميمه على كامل التراب الوطني، في هذه الفترة شهدت مسك المحاسبة وفق مدونة حسابات الخزينة وهي المحاسبة القانونية نظرا لعدم اعتماد المخطط بصفة نهائية، وكذا عجز النظام الجديد على استيعاب الاجراءات المحاسبية الجديدة.

العمل بهذا المخطط المحاسبي واجه عدة صعوبات حالت دون الاستمرار في تطبيقه، منها:

- التأخر في الاصلاح ادى الى صعوبة التوافق بين حسابات الميزانية وصعوبات المخطط المحاسبي للدولة.
- عدم وجود اطار قانوني جديد للمحاسبة العمومية يسمح بتحديد اجراءات وطرق العمل لمسايرة نجاح تطبيق عمل هذا المشروع.
- كثرة المعاملات المالية للدولة في نهاية كل سنة، ادت الى انشغال المحاسبين العموميين بعملية التحصيل بدل من تطبيق النظام المحاسبي.
- صعوبة الحصول على المعلومات المحاسبية كاملة عن ممتلكات الدولة، بسبب عدم اهتمام مسؤولي المصالح العمومية بعملية الجرد باعتبارها عملية لا تدخل ضمن مجال اختصاصهم.

- عدم تسجيل الممتلكات على مستوى المحاسبة العامة للدولة، بسبب اعتمادها على محاسبة الصندوق.
- عدم تحديد برنامج زمني يحدد مراحل الاصلاح واجراءات التخلي عن النظام ومعالجة الفروقات الناتجة عن هذا الانتقال.
- عدم الانتهاء من اعداد النظام الالي لتسجيل العمليات المالية والمعالجة الالية لدمج العمليات على المستوى المركزي.
- تبني مخطط الاصلاح كان تحت الضغوطات التي مارسها صندوق النقد الدولي في تلك الفترة من اجل تمكينه من الحصول على معلومات حول المالية العامة للدولة.
- رغم الجهود التي تم بذلها في اطار نجاح هذا المشروع، الا انه كان مصيره الفشل في مراحل الاولى التجريبية بسبب عدم توفر الدعائم والبيئة المناسبة التي تساعد على انجاحه، الامر الذي ادى الى التخلي عنه والمباشرة في تبني مشروع جديد قائم على المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS.

❖ مشروع اصلاح المحاسبة العمومية للفترة من 2005 الى يومنا هذا: بعد التخلي عن مشروع اصلاح المخطط المحاسبي 1995، تم الشروع في اصلاح جديد يتماشى مع التطورات العالمية والمتمثلة في معايير IPSAS. ترجع نشأة مشروع اصلاح نظام الموازنة العامة في الجزائر الى سنة 1998 والى 2000، تعتبر الموازنة العامة احد ركائز التي تركز عليها الدولة، فمشروع الاصلاح كان نتيجة النقاش بين الحكومة الجزائرية والبنك العالمي في تلك الفترة. كان النقاش حول الطرق والوسائل التي يجب وضعها لتحسين تسيير النفقات العامة، ومحاربة جميع الوسائل والعراقيل التي تحول دون تقديم خدمات ذات جودة ونوعية للمواطن . اهم مخرجات هذا النقاش تتمثل (عامر مريم، طويلب محمد، 2021، ص: 1222):

- مشروع عصرنه انظمة الميزانية: فقد تم البدء في مشروع عصرنه انظمة الميزانية سنة 2005، حيث ابرمت المديرية العامة للميزانية الجزائرية عقد مع مكتب استشارات كندي CRC SOGEMA من التصور الشامل والمتكامل للإصلاح المالية العمومية في اطار القرض المقدم من البنك العالمي، لتنتهي الاشغال بإعداد تقارير مكنت من صياغة اهم محاور، اهمها: الجوانب المتعلقة بكل من الميزانية و نظام الاعلام الالي والمعلومات.
- مشروع اعادة هيكلة اجراءات تنفيذ النفقات العمومية: يعتبر احد مشاريع عصرنه انظمة الميزانية، يسمح بتحسين فعالية ومرونة النفقة من خلال تقليص الاجراءات الادارية المتعلقة بها من مرحلة الالتزام الى دفع النفقة، كما ان هذا الجزء مرتبط بالجوانب المتعلقة بالإعلام الالي ونظام المعلومات، وقد اوكلت مهمة انجاز هذا المشروع سنة 2007 الى مجمع الاستشارات الفرنسي GIP ADTETEF الذي قام بدراسة تحليلية وتشخيصية للواقع المحاسبي الحالي من مختلف جوانبه التنظيمية والتقنية، من اجل صياغة استراتيجية للتقييس وفق المعايير IPSAS.

- المحاور الكبرى التي يركز عليها هذا المشروع:
 - الإطار القانوني: ويتضمن التدخلات الواجب القيام بها بهدف تكييف الإطار التشريعي الحالي مع الاجراءات المتضمنة في الاصلاح الموازني، فعلا بأحكام الدستور وكذا مبادئ الحكم الراشد، فانه من الضروري اعادة النظر في القانون 84-17 المؤرخ في 07-07-1984، المتعلق بقوانين المالية لو يعد يتلاءم مع مستجدات الحديثة، وهذا بإعداد القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية واصلاح التسيير العمومي، الذي تم البدا بتطبيقه في الفاتح من جانفي لهذا العام. حيث تضمن هذا المشروع عدة اصلاحات مست الجانبين الاداري والموازناتي وتتمحور حول النقاط التالية(حمزة شخاب، رضوان موجاري، 2022، ص: 77):
 - الميزانية القائمة على البرامج والاداء: بالانتقال من ميزانية الوسائل الى ميزانية البرامج، حيث يتم اعداد الميزانية على اساس البرامج من طرف كل دائرة وزارية وبناء على احتياجاتها والاهداف المسطرة مسبقا، مع الاخذ بعين الاعتبار مؤشرات النجاعة والاداء واطاحة عمليات التخطيط وبرمجة جميع مبادرات الدوائر الوزارية التي تقع تحت مسؤولياتهم.
 - التسيير القائم على النتائج: من طرف المسيريين ذاتهم، بهدف تحسين فعالية الادارة العمومية والمساءلة عن طريق تحديد نتائج متوقعة تتسم بالواقعية ورصد مدى التقدم في النتائج المرغوب تحقيقها، ومساعدة المسيريين على وضع اليات تقييم الاداء، من خلال توفير المؤشرات المتعلقة بهذا الغرض، ومساعدة المسيريين على وضع اليات تقييم الاداء، من خلال توفير المؤشرات المتعلقة بهذا الغرض، "مع تبني فكرة المسير المسؤول الوحيد على ادارته.
 - الاطار متعدد السنوات للميزانية: بالأخذ في الحسبان 3سنوات في عملية التقدير للنفقات على الاقل، اي ان السنة المالية الجارية اضافة الى سنتين اللاحقتين دون التخلي عن مبدا سنوية الميزانية، حيث تتم مصادقة البرلمان على الجزء الذي يمثل السنة المالية فقط، وبالتالي يمكن للمسيريين من تتبع وتحسين مسار البرمجة للميزانية لسنوات اللاحقة.
 - تخطيط النفقات على المدى المتوسط: يعد بمثابة اداة تعبر عن التوجهات الكبرى واولويات الدولة من خلال تحديد تقديرات الإيرادات والنفقات العمومية على افق يتجاوز 12 شهرا، وبالتالي التأكد من ديمومة سياسات الميزانية انطلاقا من التعرف المسبق على الموارد المتاحة واولويات الحكومة والاحتياجات المالية وضبط نظام توزيع هذه الموارد تطابقا مع الاولويات المسطرة، عن طريق بيان متكامل وواقعي للإيرادات العمومية الممكن جمعها على المدى المتوسط.
- بعد دراسة وتحديد الجوانب المراد تطويرها، فقد توصلت الى غاية سنة 2013 من الانتهاء بصفة كاملة من وضع الجوانب المرتبطة بالاطار المحاسبية وهذا بوضع مجموعة من الاجراءات والقواعد التي سيتمد عليها، والتي تعتبر بمثابة دليل يسترشد به الإطارات الذين يشرفون على تطبي هذا النظام ويمكن توضيح هذه العناصر على النحو الاتي:

- اعداد دليل المعايير الدولية للمحاسبة العمومية.
- اعداد دليل تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية.
- اعداد دليل للمخطط المحاسبي للدولة.
- اعداد دليل التقنيات المحاسبية للدولة.
- تحديد القوائم لمخرجات نظام المحاسبة العمومية.
- استخدام البرامج المعلوماتية في تسيير المعلومات المحاسبية للدولة.
- تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة.

2.2. متطلبات انجاح مشروع اصلاح المحاسبة العمومية المبنية على المعايير الدولية للمحاسبة العمومية :

تعتبر متطلبات التطبيق هي الجانب العملي من اجل تحقيق الهدف من اندماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية، وتشير متطلبات التطبيق هو ما ينبغي على المنظمات المهنية والهيئات العمومية ان تقوم به من اجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكل سليم وصحيح، وعليه فان متطلبات التطبيق تتمثل في(خلف الله يوسف، 2022، ص:82):

❖ **التأهيل العلمي والعملي:** بما ان اعوان تنفيذ المحاسبة العمومية في الجزائر هم المعنيين بالدرجة الاولى بتبني و تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، لابد من تهيئتهم علميا وعمليا ليكونوا قادرين على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكل الصحيح والسليم، بسبب التطور التكنولوجي للمعلومات، اصبح من الضروري تطوير كفاءات المحاسبين العموميين و تطوير مهارتهم المطلوبة لان ليس لهم دراية عن المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، هذا ليس خاص بأعوان تنفيذ المحاسبة العمومية في الجزائر فقط، بل هو الحال نفسه في معظم دول العالم التي لم تقم بعد بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

❖ **الانظمة والقوانين التي تفرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:** للتطبيق الجيد و السليم للمعايير الدولية للقطاع العام، يحتاج الى قاعدة قانونية صلبة تستند اليها المؤسسات العمومية التي ستطبقها، من بينها قانون المحاسبة العمومية، قانون الصفقات العمومية... .

❖ **الاعلام:** للإعلام دور هام في توضيح حقيقة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ونشر التحقيقات والدراسات لكي لا يساء فهم هذه المعايير وما المقصود منها وعدم الخلط مع ايه معايير او مفاهيم اخرى ولا شك ان هذا الدور شبه غائب في الجزائر، فليس هناك اهتمام اعلامي بهذا الموضوع من كل وسائل الاعلام باستثناء تناول الموضوع بشكل خبر (تقرير عن ملتقى...) من دون فسخ المجال للمتخصصين لتوضيح اهمية لتوضيح اهمية معايير القطاع العام من خلال تقديم التحليل والنقاش حول افاق لنظام المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

اما بالنسبة للجزائر، من اجل تبني المعايير المحاسبية الدولية يتوجب على الحكومة الجزائرية اصلاح نظام المحاسبة العمومية و ايجاد نظام محاسبي جديد(عفاف لومايزية، 2020، ص: 213)، خاصة بعد تجميد مخطط

المحاسبية للدولة (PCE)، بالإضافة إلى تغيير الأساس المحاسبي من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق بما يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية والعمل على تخفيف مركزية السلطة، وإيضاً توفير الدعم و المساندة السياسية من طرف متخذي القرارات، وضرورة تبني تقنيات حديثة في المؤسسات العمومية (وليد مرغني، زكرياء دمدوم، الحاج عامر، 2021، ص: 217).

3. تحديات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام:

يمكن التمييز بين نوعين من المعوقات التي واجهت لجنة المعايير المحاسبية الدولية: م ناحية التوفيق مع المعايير المحاسبية الدولية، ومن ناحية التطور الاقتصادي (رشيد بوكساني، ص ص: 12-13):

❖ من ناحية التوفيق مع المعايير المحاسبية الدولية:

بالرغم من اصرار لجنة المعايير الدولية للمعايير المحاسبية الدولية على تعزيز قبول معايير الدولة و التقيد بها في جميع انحاء العالم، نجد بعض المنظمات تشير إلى وجود مجموعة من الصعوبات نذكر منها:

- اختلاف النظام السياسي: الرأسمالي، الاشتراكي.
- اختلاف قانون الشركات والضرائب بين الدول.
- مستوى التطور الاقتصادي: دول متقدمة، دول نامية... .
- اختلاف وتباين الممارسات المهنية بين الدول.

❖ من ناحية التطور الاقتصادي: نذكر منها:

- سرعة نمو الاسواق الرأسمالية العالمية.
- الجهود التي تبذلها المنظمات العالمية في القضاء على العوائق التي تواجهها التجارة العالمية، مثل: البنك الدولي، منظمة التجارة العالمية.
- التوجه نحو تدويل تنظيم الاعمال.
- زيادة تأثير معايير المحاسبة الدولية بالمعايير الامريكية.
- تسارع ظهور العمليات الاقتصادية الجديدة.
- زيادة الحاجة إلى المعلومات الملائمة وموثوق منها.

ان المعايير المحاسبية الدولية مصممة خصيصا ليتم تطبيقها على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات الحكومية، وبالتالي فان تطبيق هذه معايير ينتج منه عدة معوقات تحول دون التطبيق الجيد لهذه المعايير نذكر منها(مقدم حاجة، لصعب خديجة، 2022/2021، ص:10):

- عدم امكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالكامل على مستوى دول العالم.
- الإبقاء على الكثير من البدائل المحاسبية.

- يتطلب تطبيق هذه المعايير تعديلات في القوانين والانظمة المعمول بها في الدول المطبقة والتشريعات والتعليمات والبلاغات التي تصدر بموجبها.
- المعايير المحاسبية دائمة التغيير.
- الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس معايير الدولية للقطاع العام في وضع المعايير المحاسبية الدولية وتعديلها.
- عدم توفر النية والجدية لدى الحكومات والسلطات الحاكمة بتطبيق المعايير الدولية للقطاع العام.
- التطور المستمر للمعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام..
- المستوى العلمي والمهني المرتفع لمحتويات المعايير.
- وهناك معوقات اخرى تحول اعتماد معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومنها(هيثم ممدوح حمدتن العبادي، 2013، ص ص: 35-38):
- قواعد المتعلقة بالموازنة العامة: وجود بعض القوانين التي تحدد مصادر الايرادات تعيق تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام منها: قانون الضريبة على الدخل، قانون الجمارك، قانون النقل، قانون الاحوال المدنية، قانون رسوم المحاكم النظامية والشرعية... .
- الهيكل التنظيمي: الهيكل التنظيمي للمؤسسات العمومية يتصف بالمركزية، وبالتالي تقل الصلاحيات المفوضة الى الموظفين وهناك ضعف في استجابة الهيكل التنظيمي للتغيرات في البيئة المحاسبية لأنه هيكل غير مرن يؤدي الى عدم نجاح المؤسسات الحكومية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومواكبة المستجدات والتطورات المحاسبية، لان قدرة هذا الهيكل على التطور السريع ضعيفة.
- ان اعتماد طرق محاسبية جديدة تتمثل في معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتطلب التزاما اضافيا من الموظفين ببذل الوقت والجهد، حيث تعتمد المؤسسات فترة متطاولة على الدعم المقدم من موظفيها، اضافة الى ما يؤدونه من واجبات عادية او تلجا الى تعيين الكثير من الموظفين، وهذا ما يتطلب نفقات اضافية.
- **المطلب الثاني: نتائج تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر**
- ان معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي محور الثورة العالمية للمحاسبة العمومية، وقد جاءت استجابة الى نداءات المتزايدة للحكومات، حيث انه في السنوات الاخيرة اصبح موضوع الاصلاحات وتبني معايير دولية امرا لا بد منه لكل حكومة تسعى الى تطوير محاسبتها وخاصة في القطاع العمومي، لذلك فالمنظمات الدولية تشجع على تطوير المحاسبة العمومية بتحويلها المحاسبة على اساس الاستحقاق الكامل لتحسين المساءلة، الموثوقية والشفافية في التقارير المالية من قبل الحكومات.

سنحاول ذكر كيف يساهم تبني المعايير الدولية للقطاع العمومي في تطوير المحاسبة العمومية، وذلك بمساهمته في:

الشكل 05: بعض اسهامات IPSAS في تطوير المحاسبة العمومية



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على المعطيات السابقة

1. تفعيل الرقابة والمساءلة في القطاع العام:

حضي موضوع الرقابة المالية على الاجهزة الادارية بصفة عامة، والرقابة المالية على المال العام خصوصا اهتمام الدول. فأنشئت لهذه الغاية منظمات اقليمية ودولية صدرت عنها مجموعة من الاعلانات تتضمن مبادئ دولية اساسية للرقابة المالية، تتعلق بتنظيم هيئات الرقابة العليا والتأكيد على استقلالها وتطبيق مبدأ المساءلة عن المخلفات المالية كضمان لتحسين الاداء المالي للإدارة وتنمية التعاون بين اجهزة الرقابة المالية العليا في الدول لمختلفة ونشر الوعي الرقابي المالي على المستويين الدولي والاقليمي، ولعل اهم الاعلانات الدولية الصادرة في مجال الرقابة المالية والقواعد الرقابية التي تضمنتها، اعلان واشنطن في 1991، اعلان طوكيو في 1985، اعلان جاكارتا في 1988، الى جانب الاعلان الصادر عن المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في 1996.

ومع تطور المجتمعات وتعدد السلطات من تشريعية، قضائية وتنفيذية وسن قوانين جديدة، ظهرت الحاجة الماسة للمراجعة والفحص لضمان تطبيق القوانين، وللتأكد من عدم تجاوزها، وما لبث ان تطورت حتى اصبح لها قواعد واهداف تتماشى مع المفاهيم المعاصرة، اين تهدف المراجعة والفحص الى مساعدة السلطات في تدقيق

وضبط العمليات المالية للتأكد من تحقيق الاهداف المرجوة، ولقد ازدادت اهميتها مع ظهور التخطيط الاقتصادي والاجتماعي وسعي الدولة لتحقيقها، اين عقدت المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا مؤتمرها الدولي التاسع في مدينة ليما عاصمة البيرو عام 1977، وفيه تم اقرار اعلان ليما لمبادئ المراجعة الحكومية التي اضحت بمثابة اطار فكري يمكن الركون اليه في تفسير قضايا عديدة فيما يتعلق باستقلالية اجهزة الرقابة العليا وسلطتها ومحدودية علاقتها مع كل من السلطة التشريعية والتنفيذية وطبيعة تقارير المراجعة (براضية حكيم، 2016، ص: 140).

وفي عام 1992، قامت لجنة معايير المراجعة التابعة للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا بإصدار معايير المراجعة الحكومية والتي تعد ارشادات يسير على نهجها مراجعو الرقابة العليا عند ادائهم لمهام المراجعة الحكومية، وفي عام 1998 تم اصدار ميثاق السلوك المهني لأجهزة الرقابة العليا خلال مؤتمر دولي السادس عشر الذي عقد بعاصمة اورجواي، يضم مجموعة من القيم والمبادئ الاخلاقية التي يتعين على مراجعي اجهزة الرقابة العليا التحلي بها عند ممارستهم لعملهم اليومي في المراجعة الحكومية، حيث تدعم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام اهداف معايير مراجعة الحسابات التي وضعتها المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة والمحاسبات بالشكل التالي:

- من بين الاجزاء الاربعة المكونة لمعايير مراجعة الحسابات التي وضعتها المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا للرقابة والمحاسبات "الافتراضات الاساسية" التي تقوم على ضرورة وجود معايير محاسبية مقبولة لإبلاغ البيانات المالية المتصلة باحتياجات الحكومة والافصاح عنها، وهنا تظهر اهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تسهل عملية المساءلة وتوفر المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات.
- يقوم مراجع الحسابات بتصميم اجراءات المراجعة القانونية بالشكل الذي يساعده على تحديد درجة الموثوقية التي تتمتع بها ميزانية الدولة ومدى اكتمال وصحة حساباتها، وفي هذا الشأن تظهر اهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الصادرة في شان العرض والافصاح الخاص بالبيانات المالية التي تدعم ارساء مبادى الشفافية والمصدقية في عرض المعلومات المالية في الموازنة العامة.
- تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية يضمن مستوى مقبول من الافصاح عن المخاطر على المالية العامة وتحليل ادارتها.

2. تحسين الاداء الحكومي

اثبتت الخبرة الدولية ان تطبيق اساليب الحديثة المرتبطة بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، واحترام القوانين والاعراف المحاسبية والمالية والادارية، يستوجب الشفافية والافصاح عن مؤثرات الاداء للدولة، والمتمثلة في كيفية استخدام الموارد المحددة مقابل نتائجها، حيث يتعين التركيز على جودة الاداء في الاجراءات. وبالتالي جودة المخرجات مع مراعاة التكلفة (عنيزة، ماهر، 2014، ص: 143)، ان اهداف الاساسية للتقارير المالية تتمثل في توفير المعلومات اللازمة لأغراض تقييم نتائج العمليات التشغيلية والرقابة عليها. ذلك ان التقارير المالية يجب ان لا تقتصر على المعلومات اللازمة لأغراض تقييم نتائج العمليات التشغيلية والرقابة عليها، ذلك ان التقارير المالية

يجب ان لا تقتصر على المعلومات ذات صلة بتقييم مقدار الموارد التي تم انفاقها وفيما تم انفاقها، بل ينبغي ان تشمل التقارير على معلومات ذات صلة بالأداء، اي بتقييم ما يحصل عليه الجمهور من استخدام الوحدات الحكومية للموارد العامة، ومدى فعالية وكفاءة استخدام الموارد العمومية. وقد ركزت سلسلة ابحاث مقاييس الاداء على استخدام معلومات الاداء واساليب قياسه، وكيفية اصال البيانات المتعلقة بهذه المقاييس للجمهور ومتخذي القرار، بغرض تحديد ما اذا كانت هذه التقارير ينبغي ان توفر معلومات تساعد على الوفاء بالتزامات الوحدات الحكومية، وتعين مستخدمي التقارير المالية على تقييم مسؤولية هذه الوحدات عن طريق توفير البيانات والمؤشرات التي تمكن من تقييم المجهودات، التكاليف وانجازات الخدمات والبرامج والانشطة التي تقدمه الوحدات الحكومية(براضية حكيم، 2016، ص: 140).

ان اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يؤدي الى:

- زيادة الدقة في البلاغ عن المعلومات ذات صلة بأداء الحكومات.
 - كما يسمح بتقييم الحكومات بدقة من قبل عدة مجموعات خارجية.
 - تفعيل الرقابة على المال العام، تحسين تقييم الاداء.
 - توفير معلومات شفافة وموثوقة لتحقيق المساءلة والافصاح اللازمين لعرض البيانات المالية بشفافية،
 - تلبية جميع حاجيات المستخدمين في اتخاذ قرارات عقلانية.
 - تقييم صنع القرار في المنظمات العامة ومساءلتها امام اصحاب المصلحة.
 - الضغط على المدراء لتشغيل المنظمات العامة بطريقة اكثر كفاءة.
 - تطبيق المساءلة الجيدة سيزيد من ثقة اصحاب المصلحة، وبالتالي تحسين اداء الوحدات العمومية.
- وايضا ب(ربيعة مريم، 2022، ص: 63):

- ❖ تقليل الغموض و الضبابية حول الاداء الحكومي
- ❖ توعية افراد المجتمع وضمان حقوقهم في الفهم والمعرفة من خلال مشاركتهم في المعلومات ات صلة بالقرارات التي تتخذها الحكومة على مختلف المستويات ومن ثم المساهمة في تحقيق مساءلة الحكومة عن ادائها.
- ❖ اتخاذ قناة اتصال فعالة بين الافراد و الوحدات الحكومية للمساهمة في مكافحة الفساد وتحسين جودة الخدمات المقدمة.
- ❖ تحسين صورة الحكومة محليا ودوليا في مجال الاصلاح ومكافحة الفساد لتجعلها حكومة جيدة بعيدة عن سلطة التكنم ومن ثم تحقيق مصداقية الحكومة امام المجتمع والعالم الخارجي.
- ❖ تعزيز قدرات افراد المجتمع على تقييم الصحيح للوضع المالي للحكومة بصورة شاملة متضمنا جميع الآثار الاقتصادية و الاجتماعية للقرارات المتعلقة بالأداء الحكومي المالي الحالي والمستقبلي.

3. الحد من الفساد المالي

هناك تباين في تعريف الفساد بين مختلف المهتمين من منظمات وباحثين وسياسيين، إلا أن الجميع يتفق فيما إذا كان سلوك معين يتضمن فساداً أم لا. تعرف منظمة الشفافية العالمية الفساد أنه "استغلال السلطة من أجل منفعة خاصة"، أما البين الدولي يعرف الفساد أنه "إساءة استعمال الوظيفة العامة للكسب الخاص"، حيث يتخذ صوراً وأشكالاً متعددة و أياً كان وجه ذلك الفساد أو مصدره فهو في حقيقته عملة واحدة، غمن الفساد الإداري الذي يلحق بالمؤسسات الحكومية والمؤسسات المختلفة التابعة لها، سواء اتخذ ذلك مظهر الرشوة المباشرة أو الریح من الوظيفة أو المحسوبية وفساد الذمم، أو حتى اختلاس وخيانة الأمانة بالحصول على أموال عامة، بوجه غير مشروع تحت غطاء ومسمى الهدايا والعطايا أو العمولات أو تحت أي مسمى آخر، دون أن ننسى الوجه الثالث للفساد وهو الفساد السياسي باعتبار أن المحاسبة جزء أساسي من تطوير الآلية الوقائية الوطنية كونها مصدر مهم للمعلومات، بالتالي فهي حاجز مهم ضد الفساد لهذا يتم العمل باستمرار لتطوير الممارسات المحاسبية في جميع الأنشطة الحكومية، وفي جميع أنحاء العالم. أما عن تعريف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو عن طريق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. حيث تعد المساءلة حجر الزاوية في إدارة الشؤون العامة في القطاع العام. لهذا يتم العمل باستمرار لتطوير الممارسات المحاسبية في جميع الأنشطة العمومية، وفي جميع أنحاء العالم، وتعد المساءلة هي حجر الزاوية في إدارة شؤون العامة في القطاع العمومي، ولأن نظام المحاسبة الجيد يلعب دوراً أساسياً في تطوير المساءلة في بلد ما، توصي المنظمات مثل: البنك الدولي، وصندوق النقد الدولي والاتحاد الدولي للمحاسبين، بأن تتبنى البلدان ممارسات محاسبية عالية الجودة، يتمثل أحد جوانبها في التحول من الأساس المحاسبي النقدي إلى أساس الاستحقاق. حيث يعتمد هذا التحول في الأساس المحاسبي على الحجة القائلة بأن الأنظمة المحاسبية قائمة على الاستحقاق توفر معلومات محاسبية موثوقة عكس الأساس النقدي مع المزيد من الإفصاحات التي يمكن استخدامها لضمان المساءلة المالية والسياسية للوحدات اللامركزية في الحكومة، حيث تؤكد الدراسات أن أنظمة المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق توفر إنتاجاً وتدقيقاً للمعلومات المحاسبية بشكل منظم وفي الوقت المناسب، يمكن أن يؤدي بدوره إلى زيادة حوافز المراقبة لدى أصحاب المصلحة، وبالتالي المساعدة في ردع الفساد.

وبناءً على هذا، قام عدد متزايد من البلدان بتنفيذ العديد من أطر المحاسبة على أساس الاستحقاق استجابة لنداء المعايير الدولية للقطاع العام، رغبة منها تحسين جودة المعلومات والشفافية، وبالتالي مساعدتها على الوفاء بالتزامات المساءلة، إضافة إلى الانتقال إلى أساس الاستحقاق يعزز من جودة المعلومات المالية لتكون مفيدة للمديرين في اتخاذ قراراتهم وتخصيص الموارد أي عندما تخصص الحكومات الموارد فأنها بحاجة إلى معلومات محاسبية ذات صلة موثوقة وقابلة للمقارنة من أجل التنبؤ بآثار قراراتها بمرور الوقت فيما يتعلق باستراتيجياتها لتقديم خدمات عامة، مما يساعد المستخدمين على تقييم المؤسسات العمومية مع ضمان شفافية المالية العامة، وبالتالي الحد من الفساد (ربيعي مريم، 2022، ص: 66-67).

4. تعزيز شفافية القوائم المالية:

تعرف الشفافية المالية بانها مبدا خلق بيئة يتم من خلالها جعل المعلومات عن الظروف والقرارات والتصرفات القائمة قابلة للوصول اليها بسهولة ومرئية وقابلة للفهم من قبل جميع المستخدمين على حد سواء(بن الطاهر حسين، بوطلاعة محمد، 2012، ص: 9).

تعرف هيئة الامم المتحدة الشفافية بانها حرية تدفق المعلومات معرفة بأوسع مفاهيمها، اي توفير المعلومات والعمل بطريقة ملفتة تسمح لأصحاب الشأن بالحصول على المعلومات الضرورية للحفاظ على مصالحهم على المعلومات الضرورية للحفاظ على مصالحهم واتخاذ القرارات المناسبة، واكتشاف الاخطاء.

ويمكن تعريفها بانها اعلان عن المبادئ وكشف الاهتمامات والاهداف والدوافع بمصادقية امام الراي العام، وبالتالي فهي ليست عرض لمجموعة من الارقام وانما يتوجب ان تكون هذه الارقام صادقة وصحيحة وتمثل حقيقة يمكن الاعتماد عليها في تخطيط المستقبل(البكوع فيحاء عبد الخالق، واخرون 2009، ص: 56).

يرتكز ميثاق الممارسات السليمة في مجال الشفافية المالية العامة على 4 مبادئ عامة وهي(ابو ريده ماهر، ابو يوسف محمد، 2020، ص: 243) :

- المبدأ الاول: وضوح الادوات والمسؤوليات ويعني بتحديد هيكل القطاع الحكومي ووظائفه والمسؤوليات داخل الحكومة، والعلاقة بين القطاع الحكومي وباقي قطاعات الاقتصاد، حيث يتعين على المؤسسات والقطاعات المالية ومؤسسات الاعمال العامة الاخرى مراعاة متطلبات الافصاح والشفافية، ومراعاة اخلاقيات الادارة في القطاع العام.
- المبدأ الثاني: اتاحة المعلومات للجمهور، ويؤكد هذا المبدأ على اهمية نشر المعلومات المالية الشاملة عن المالية العامة في اوقات يتم تسديدها بوضوح، حيث ينبغي ان تتضمن وثائق الميزانية عرضا للتوقعات المالية العامة في الفترة المستقبلية، وكذلك ينبغي الافصاح عن الخصوم الاحتمالية في الميزانية السنوية، ويعين عرض التكلفة التقديرية لجميع بنود النفقات، وكذلك استيفاء متطلبات المعيار الخاص لنشر البيانات فيما يتعلق بتقديم المعلومات عن الدين العام والالتزامات السابقة.
- المبدأ الثالث: علانية اعداد الموازنة العامة وتنفيذها والابلاغ عن نتائجها ويشمل نوعية المعلومات التي تتاح للجمهور فيما يخص عملية الميزانية.
- المبدأ الرابع: ضمانات صحة المعلومات، ويعني هذا المبدأ بجودة البيانات المالية العامة والحاجة الى تدقيق مستقل لمعلومات المالية العامة.

من بين اهداف وضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ه تحقيق درجة عالية من الشفافية على مستوى القطاع العام، بحث تعرض المعلومات المالية المتعلقة بالمركز المالي والاداء المالي وكيفية التصرف في التدفقات النقدية في وحدات القطاع العام، دون زيادة او نقصان. ولا يمكن تحقيق ذلك الا بمعرفة الاسس التي تم الاعتماد عليها في اعداد القوائم المالية، ويؤيد ذلك او ينفيه التغذية العكسية من مستخدمي هذه المعلومات المنشورة عن مدى الاستفادة منها في ترشيد ما تم اتخاذه من قرارات(فاطمة الزهراء قاضي، 2022، ص ص: 142-143).

كما ان بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي الى توافر معلومات مالية كافية ومسجلة وفقا لسياسات دقيقة لضبط تقدير الايرادات وترشيد النفقات. كما يؤدي الى تطبيق محاسبة الاستحقاق التي يتم على اساسها تسجيل كافة الايرادات والمصروفات والاصول والخصوم وحقوق الملكية (اصول صافية) وقت حدوث العملية الاقتصادية ذات الصلة بغض النظر عن تاريخ دفع المصروفات وتحصيل الايرادات فعلا، كما يستدعي اعداد الموازنة على هذا الاساس القيام بمراجعة مكثفة واعادة تصميم الاجراءات المتعلقة بالميزانية وكذا زيادة تركيز على الادارة والتخطيط الموازيين للسيولة لضمان مراعاة الاحتياجات الى السيولة في مرحلة التخطيط عن كثب و توشي الحذر في ادارتها طوال الفترة المالية وسريان الميزانية، فان التسجيل على اساس الاستحقاق من متطلبات تطوير الموازنة العامة للدولة ودعم شفافتها، تقتضي المعايير الدولية للقطاع العام ضرورة توافر مجموعة من العناصر لتحقيق الشفافية والمتمثلة في(فاطمة الزهراء قاضي، المرجع نفسه):

- ❖ تصميم الاجراءات والتعليمات الحكومية بما يتفق مع قواعد قانونية مكتوبة ومنشورة.
 - ❖ وضع قواعد واضحة للنشر والافصاح وتحدد فيها: المعلومات التي يجب توفيرها، المواعيد التي يجب نشرها فيها والمسؤولية القانونية من عدم نشرها.
 - ❖ توفر وحدات القطاع العام معلومات كافية لفهم عملها وتسهيل مراقبة ادائها.
 - ❖ توفير البيانات الرئيسية المتعلقة بالمالية العامة بشكل مفصل ودقيق وفي الوقت الملائم.
 - ❖ توفير المعلومات عن الاداء الاقتصادي في الوقت الملائم.
- ومنه، تتركز احتياجات مستخدمي القوائم المالية الحكومية ذات الغرض العام في توفير معلومات مفيدة لعملية اتخاذ القرار، وبالتالي تساهم المعايير في ما يلي(عبود ميلود، ثيقاوي العربي، 2017، ص:270):

- ❖ توفير معلومات حول مصادر توزيع واستخدام الموارد المالية.
- ❖ توفير معلومات حول كيفية تمويل الدولة انشطتها وتلبيتها لمتطلباتها.
- ❖ توفير معلومات مفيدة في تقييم قدرة الدولة على تلبية مطالبها وتعهداتها.
- ❖ توفير معلومات حول المركز المالي للدولة او الوحدة الحكومية والتغيرات فيها.
- ❖ توفير معلومات اجمالية مفيدة في تقييم اداء الوحدات الحكومية بالنسبة للتكاليف وكفاءة وانجازات الخدمة.
- ❖ توفير معلومات تبين اذا تم الحصول على موارد استخدامها وفقا للموازنة المعتمدة قانونا.

❖ توفير معلومات تبين ما اذا تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقا للمتطلبات القانونية، بما فيها القيود المالية التي تضعها سلطات التشريع المختصة.

❖ توفير معلومات متنسقة وقابلة للمقارنة على المستوى المحلي والدولي.

5. ترشيد النفقات العمومية:

يعرف الترشيح الحكومي انه: "تلك المبالغ النقدية التي اقرت من قبل السلطة التشريعية ليقوم شخص عام بإنفاقها في توفير سلع وخدمات عامة، وتحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية، ولتحقيق هذه الاهداف يجب التعامل بعقلانية في توزيع الموارد المالية وحسن استغلالها، وهذا ما يقودنا الى ضرورة الاخذ بمفهوم ترشيح الانفاق الحكومي(محمد بن هزة، 2012، ص:18).

المعايير المحاسبية للقطاع العام تتضمن جملة من معايير ذات متطلبات افصاح تساهم بدرجة كبيرة في توجيه النفقات العامة ومنه مساعدة اصحاب القرار في مراقبتها وحسن تسييرها، نذكر اهمها(بن فرج زوينة، مريم ربيعي، 2018، ص ص: 20-25):

❖ معيار 1: البيانات المالية

ان البيانات المالية هي عبارة عن تمثيل هيكلي للمركز المالي للمنشأ والمعاملات التي تقوم بها هذه المنشأ، واهداف البيانات المالية لأغراض العامة عي توفير معلومات حول المركز المالي والاداء، والتدفقات النقدية الخاصة بالمنشأ والتي تكون مفيدة لنطاق واسع من المستخدمين في اتخاذ وتقييم القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد وعلى وجه الخصوص فان اهداف التقارير المالية ذات الاغراض العامة في القطاع العام يجب ان تكون توفير المعلومات المفيدة لعملية اتخاذ القرار وبيان مدى مسؤولية المنشأة عن الموارد الموكلة لها.

❖ معيار 2: بيان التدفق النقدي

يحدد بيان التدفقات النقدية:

- مصادر التدفقات النقدية الواردة.
- البنود التي انفق عليها النقد خلال فترة تقديم التقارير .
- رصيد النقد في تاريخ التقديم.

حيث ان المعلومات حول التدفقات النقدية للمنشأة مفيدة في انها تقدم لمستخدمي البيانات المالية المعلومات لكل من الاغراض المحاسبية واتخاذ القرارات، وتتيح معلومات التدفق النقدي للمستخدمين تحديد الطريقة التي تحصل فيها المنشأة في القطاع العام على النقد التي تتطلبه لتمويل انشطتها والاسلوب الذي يتم فيه استخدام هذا النقد.

❖ معيار 18: تقديم التقارير حول القطاعات

ان الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات، سيؤدي الإفصاح عن هذه المعلومات الى:

- مساعدة مستخدمي البيانات المالية على فهم الاداء السابق للمنشأة بشكل افضل، والتعرف على المصادر المخصصة لدعم الانشطة الرئيسية للمنشأة.
 - تعزيز شفافية التقارير المالية وتمكين المنشأة من الوفاء بالتزاماتها، وتحقيق المساءلة.
- حيث تستخدم المعلومات المقدمة في تقارير هذه القطاعات من قبل مجلس الحكومة والادارة العليا كأساس لتقييم الاداء السابق للمنشأة في تحقيق اهدافها، ولاتخاذ القرارات حول تخصيص الموارد في المستقبل، ويعد الإفصاح عن المعلومات حول هذه القطاعات مناسباً كذلك لأغراض تقديم التقارير الخارجية.

❖ معيار 20: الإفصاحات عن الاطراف ذات علاقة

ان الهدف من هذا المعيار هو ضمان وجود الإفصاح عن العلاقات بين الاطراف ذات علاقة حيثما تكون هناك سيطرة، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتم بين المنشأة واطرافها ذات علاقة في ظروف معينة. وتطلب هذه المعلومات لأغراض المساءلة لتسهيل فهم المركز المالي والاداء المالي للمنشأة مقدمة للتقارير بشكل افضل.

ان القضايا الاساسية في الإفصاح عن المعلومات حول الاطراف ذات علاقة هي:

- تحديد الاطراف المسيطرة او المؤثرة بشكل كبير على المنشأة المقدمة للتقارير المالية.
- تحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول العمليات مع هؤلاء الاطراف.

❖ معيار 22: الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام

يهدف هذا المعيار الى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع العمومي في بياناتها المالية الموحدة، حيث يمكن ان يعزز الإفصاح عنها من شفافية التقارير المالية وان يساعد على فهم افضل للعلاقة بين الانشطة السوقية وغير المتعلقة بالسوق التي تقوم بها الحكومة، وبين البيانات المالية والاسس الاحصائية لإعداد التقارير المالية، كما يمكن ان يدعم الإفصاح عن المعلومات ملائمة حول القطاع الحكومي العام في البيانات المالية عملية اتخاذ القرارات وتعزيز المساءلة بالنسبة لمستخدمي هذه البيانات، فمثلاً: ينسجم الإفصاح عن المعلومات حول القطاع الحكومي العام مع الشفافية المحسنة لإعداد التقارير المالية، كما يساعد مستخدمي البيانات المالية على ان يفهموا ما يلي بشكل افضل:

- الموارد المخصصة لدعم أنشطة تقديم الخدمات من قبل القطاع الحكومي العام، والاداء المالي للحكومة في تقديم تلك الخدمات.

- العلاقة بين القطاع الحكومي العام وقطاعات الشركات وتأثير كل منها على الاداء المالي الكلي.

❖ معيار 24: عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية

يقتضي هذا المعيار تضمين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة في البيانات المالية الخاصة بالمنشآت التي يطلب منها، او تختار، اتاحة موازنتها المصادق عليها الجمهور، والتي تتحمل المسؤولية عنها علنا، ويتطلب المعيار ايضا الافصاح عن الاسباب وراء الاختلافات الهامة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية.

كما يتضمن الامتثال لمتطلبات هذا المعيار بان تؤدي منشآت القطاع العام التزامات المساءلة الخاصة بها وان تعزز شفافية البيانات المالية من خلال اظهار الامتثال للموازنة المصادق عليها التي تتحمل المسؤولية عنها علنا اظهار ادائهم المالي في تحقيق النتائج المقدرة.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل النظري، نستنتج ان المحاسبة العمومية تركز على مجموعة من القواعد القانونية والمبادئ التي تبين كيفية تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات، ومراقبة ميزانيات وحسابات الدولة، الجماعات المحلية، مؤسسات ذات طابع اداري، وغيرها من المؤسسات العمومية التي تتخذ نظام المحاسبة العمومية الية لتسيير اموالها.

انطلاقا من النقائص التي تمس المحاسبة العمومية و نظرا للإصلاحات التي استثمرتها الدول في اصلاح انظمتها المحاسبية، وذلك بتبني المعايير المحاسبية للقطاع العام التي كانت انطلاقة ممتازة من اجل تحقيق جملة من الاهداف القيمة من اجل تطوير المحاسبة العمومية الجزائرية.

نستخلص من هذا الفصل ان في ظل تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام النظام المحاسبي تصبح له القدة على تلبية احتياجات مستخدمي القرارات المالية ويعتمد على اساس الاستحقاق المحاسبي الذي يعتبر ملائما وقابلا للتطبيق في المحاسبة العمومية ويعتبر احد متطلبات تبني المعايير الدولية للقطاع العام، ومن اجل نجاح مسار العمل المحاسبي في القطاع العام يجب العمل على توفير المقومات اللازمة لذلك.

وبالرغم من تطبيق اساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية التي كانت مبنية من قبل وفق الاساس النقدي، سينتج عنه عدة صعوبات وعوائق محتملة من شأنها ان تخلف عدة اثار ايجابية و سعي منها ان تقود الادارات والمؤسسات العمومية الى الاحسن والافضل.

ومن خلال المبحث الثالث، استنتجنا ان تطبيق IPSAS يساهم في تطوير المحاسبة العمومية، من بين اسهاماته:

- تعزيز الرقابة والمساءلة.
- تحسين الاداء الحكومي.
- الحد من الفساد المالي.
- تعزيز شفافية القوائم المالية.
- ترشيد النفقات العمومية.



دراسة ميدانية - وزارة المالية - بن

مكتون



مقدمة الفصل

بعد التطرق إلى الفصل النظري السابق الذي تناولنا فيه المحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS حيث تطرقنا إلى مفاهيم عامة وشرح مفصل لهما، أما في هذا الفصل الدولية للقطاع العام فنقوم بتقديم عام لمحل الدراسة وهي وزارة المالية وبالتحديد المديرية العامة للميزانية وذلك بعرض الخطوات المنهجية التي تم إتباعها من خلال تحديد نموذج الدراسة، وكذلك أداة جمع البيانات والأساليب وتفسير وتحليل محاور الاستبيان واختيار صدق وثبات الدراسة، لتسهيل الوصول إلى النتائج المرغوبة. وبالتالي سنتطرق في هذا الفصل الى المباحث الآتية:

المبحث الاول: التعريف بمجتمع وعينة الدراسة.

المبحث الثاني: منهجية الدراسة وخصائص العينة.

المبحث الثالث: عرض وتحليل النتائج.

المبحث الاول: التعريف بمجتمع وعينة الدراسة

سوف نتطرق في هذا المبحث الى التعريف بميدان الدراسة واعطاء لمحة على المديرية التابعة لها بالتركيز على اهم مهامها.

المطلب الاول: التعريف بوزارة المالية

1. وزارة المالية

من اجل معرفة اهمية المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر، استهدفت دراستنا مجتمع اطارات في المالية والمحاسبة والهيئات الرقابية الجزائرية بالإضافة الى الأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة في القطاع العام.

ترجع نشأة وزارة المالية الجزائرية الى تاريخ 04 سبتمبر 1963 مع صدور مرسوم تقسيم كل من وزارة الصناعة والطاقة، والتجارة، وفي شهر جويلية اعيد تنظيم الوزارات وتجديد هيكلها لتتبع منها وزارة المالية، وتحتوي الوزارة المالية الجزائرية على عدة هيكل هي (الجريدة الرسمية، 2021، مرسوم تنفيذي رقم 21-252):

- المديرية العامة للتقدير والسياسات.
- المديرية العامة للميزانية.
- المديرية العامة للضرائب.
- المديرية العامة للخزينة والتسيير المحاسبي للعمليات المالية للدولة.
- المديرية العامة للجمارك.
- المديرية العامة للأموال الوطنية.
- المديرية العامة للرقمنة والمعلوماتية وانظمة المعلومات الاقتصادية.
- المديرية العامة للعلاقات الاقتصادية والمالية الخارجية.
- المفتشية العامة للمالية.
- المديرية العامة للاستشارات.
- المديرية المالية والوسائل والمنشآت.
- مديرية الموارد البشرية.
- مديرية الوكالة القضائية للخزينة.
- مديرية الاتصال

2. المديرية العامة للميزانية

تخضع المديرية العامة للميزانية لسلطة المدير العام ، وهي مسؤولة عن (موقع الرسمي للمديرية العامة للميزانية):

الفصل الثاني: دراسة ميدانية - وزارة المالية - بن مكنون

- المشاركة مع الهياكل والمؤسسات المعنية ، في وضع سياسة الميزانية .
- استهلال أي نص تشريعي أو تنظيمي يدخل في نطاق اختصاصه .
- دراسة واقتراح أي إجراء لازم لتطبيع نفقات الدولة وتحسين كفاءتها.
- إعداد مشروع الميزانية.
- الشروع في فتح وتحويل وإلغاء وإعادة توزيع المناصب المالية للمؤسسات ولإدارات العامة.
- المشاركة فيما يخصها في دراسة وإعداد وتنفيذ الاتفاقيات الدولية ذات الأثر المالي على ميزانية الدولة.
- متابعة إصلاح الميزانية وتنفيذ.

المبحث الثاني: منهجية الدراسة وخصائص العينة

تهدف هذه الدراسة الى معرفة اهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر، حيث قمنا باتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، لان هذا المنهج يهدف الى دراسة الظاهرة، وجمع الحقائق والمعلومات عنها ومن ثم تحليلها للوصول الى النتائج والتأكد من الفرضيات تحليل الفروق.

المطلب الاول: منهجية وعينة الدراسة

تعتبر منهجية الدراسة واجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي للدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الاحصائي للتوصل الى نتائج التي يتم تفسيرها في ضوء موضوع الدراسة.

1. مجتمع الدراسة وعينة:

يقصد بمجتمع الدراسة انه "جميع الافراد او الاشخاص او الاشياء الذين يكونون موضوع مشكلة البحث" (عبيدات واخرون، 2003، ص223). ويتكون مجتمع دراستنا من مراقبين ماليين، محاسبين عموميين، امرين بالصرف من مديرية العامة للميزانية في وزارة المالية بالإضافة الى بعض محافظي حسابات من قطاع خارجي.

اشتملت عينة الدراسة عدد من المتغيرات الديمغرافية المتعلقة بالخصائص الشخصية للأفراد لدى مديرية العامة للميزانية و محاسبين معتمدين من مصالح خارجية، حيث تم توزيع 45 استبيان على عينة اختيارية من العاملين محل الدراسة واعيد منها 42 ردا، والعينة متممة اساسا من اطارات سامية في زارة المالية وكذلك من لديهم خبرة في العمل.

تم اختيار العينة بطريقة المسح الشامل كأحد الاساليب الاحصائية المستخدمة لتكزن ممثلة لمجتمع الدراسة وفقا لقواعد البحث العلمي في اختيار العينات قدرها 42 فرد، بحث تشمل امرين بالصرف، محاسبين عموميين، مراقبون ماليين، اساتذة جامعيين، محاسبين معتمدين من مصالح خارجية وذلك في العام الدراسي 2022/2023.

2. مجال الدراسة :

تحقيق هدف الدراسة المتمثل في التعرف على اهمية المعايير الدولية المحاسبية في تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر، قام الطالبان ببناء وتصميم استبيان الدراسة مستفيدين من الأدبيات السابقة، واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في هذا في الحقل الأكاديمي والمهني، وقد اشتمل الاستبيان على جزئين:

الجزء الأول: في جمع البيانات الشخصية عن المستجوبين كالمؤهل العلمي، والجنس والعمر، والمستوى التعليمي، والوظيفة، والخبرة العلمية، والقطاع الذي ينتمي إليه، وهي بيانات مفيدة للتعرف على خصائص مجتمع الدراسة.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية - وزارة المالية - بن مكنون

الجزء الثاني : عبارة عن مقياس يهدف إلى التعرف على نظام المحاسبة العمومية الجزائري واهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وقد احتوى هذا الجزء على مجموعة من الفقرات بلغ عددها (35) فقرة، حيث تعمقت بما يلي:

- الفقرات من 1 الى 6 خاصة بالفرضية الاولى: المحاسبة العمومية في الجزائر هي عبارة عن تقنية كمية لتسيير المال العام للدولة بخصائص معينة و قواعد محددة لتسجيل العميات الادارية و المحاسبية.
 - الفقرات من 7 الى 11 خاصة بالفرضية الثانية: الحكومة الجزائرية توفر جميع متطلبات تبني المعايير الدولية المحاسبية لتطوير المحاسبة العمومية.
 - الفقرات من 12 الى 35 خاصة بالفرضية: تساهم المعايير الدولية في تعزيز الرقابة والمساءلة، تحسين اداء الحكومات، تجعل مخرجات المحاسبة العمومية قابلة للمقارنة، ترشيد نفقات الحكومات..
- وعند وضع هذا الاستبيان تم الأخذ بعين الاعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية وتلبي جميع المتطلبات ذات التأثير على فرضيات الدراسة، مع مراعاة أن تكون معظم الأسئلة واضحة وذات نهايات مغلقة لسهولة وسرعة الإجابة عليها وسهولة تحليلها.
- وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي المكون من خمس درجات لتحديد أهمية كل فقرة من فقرات الاستبيان، وذلك لقياس استجابات المستجوبين لفقرات الاستبيان حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 03: مقياس ليكرت الخماسي

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

المصدر: من اعداد الطالبين

ثانيا: منهجية الدراسة

1. قمنا بإعداد استبيان حول اهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر.
2. وزع هذا الاستبيان على عينة مكونة من 42 فرد تختلف رتبهم فيما بينهم: امرين بالصراف، محاسبين عموميون، مراقبون ماليون، ومحاسبين معتمدين.
3. يجدر الاشارة الى ان العينة التي كانت محل الدراسة تتكون من 60 فرد، لكن تم الاجابة على 42 استمارة فقط.
4. تم ادخال بيانات الاستبيانات التي تم الاجابة عليها وتفرغها في البرنامج الاحصائي SPSS، لتحليل بياناتها احصائيا والحصول على النتائج.

المبحث الثالث: عرض وتحليل النتائج

سوف نتطرق في هذا المبحث الى تحليل المحور الاول من الاستبيان وشرحه

المطلب الاول: تحليل عينة الدراسة

في هذا المطلب سوف يتم تحليل المحور الاول من استبيان الدراسة:

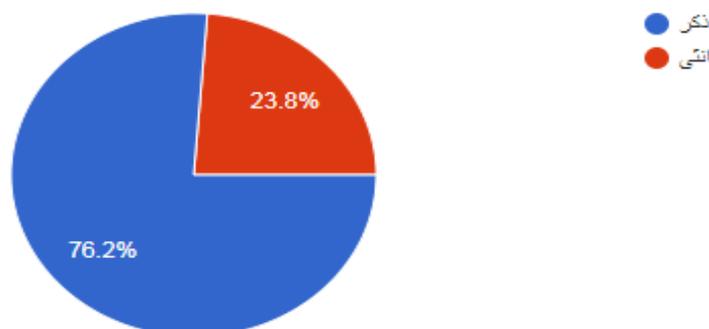
1. الجنس:

جدول رقم 04: توزيع افراد عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	32	76.2%
انثى	10	23.8%
اجمالي	42	100%

المصدر: من اعداد الطالبين انطلاقا من معطيات مستمدة من برنامج SPSS

الشكل رقم 07: توزيع افراد عينة الدراسة حسب الجنس



المصدر: من اعداد الطالبين انطلاقا من معطيات مستمدة من برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول والشكل أن النسبة العالية من افراد العينة هي من الذكور حيث عددهم 32 فردا بنسبة تقدر بـ 76.2%، بينما عدد الاناث قدر بـ 10 فردا بنسبة قدرها 23.8%.

2. العمر:

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

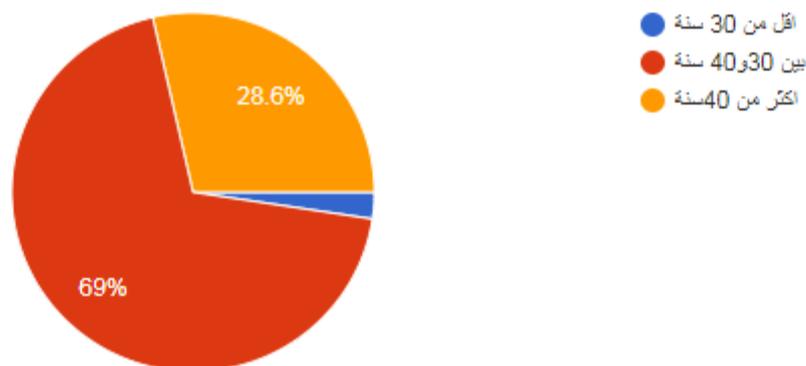
الفصل الثاني: دراسة ميدانية - وزارة المالية - بن مكنون

جدول رقم 05: توزيع افراد عينة الدراسة حسب العمر

الفئة العمرية	التكرارات	النسبة المئوية
اقل من 30 سنة	1	2.5%
بين 30 و 40 سنة	29	69%
اكثر من 40 سنة	12	28.6%
المجموع	42	100%

المصدر: من اعداد الطالبين انطلاقا من معطيات مستمدة من برنامج SPSS

الشكل رقم 08: توزيع افراد عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من اعداد الطالبين انطلاقا من معطيات مستمدة من برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 45 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين يقل سنهم عن 30 سنة قدر ب فرد واحد أي بنسبة 2.5%، في حين نلاحظ أن عدد الافراد الذين يتراوح سنهم ما بين 30 إلى 40 سنة قدر ب 27 فرد قدرت نسبتهم 67.5%، أما الافراد الذين يتراوح سنهم اكثر من 40 سنة فقد قدر عددهم ب 12 فرد بنسبة بلغت 30.

3. المستوى التعليمي:

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث المستوى وفق ما هو يوضح الجدول والشكل المواليين:

جدول رقم 06: توزيع افراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

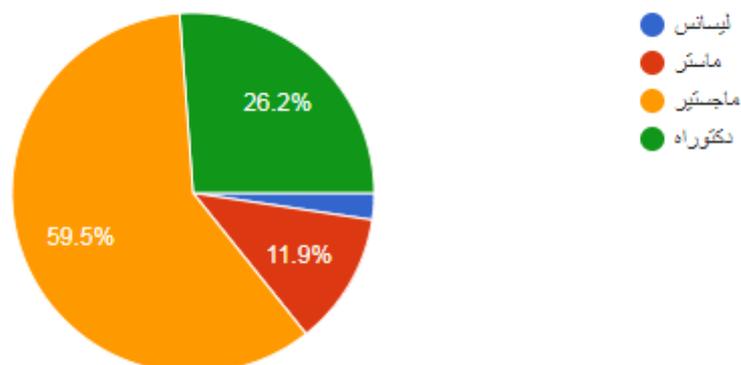
المستوى التعليمي	التكرارات	النسبة المئوية
ليسانس	1	2.4%
ماستر	5	11.9%
ماجستير	27	59.5%

الفصل الثاني: دراسة ميدانية - وزارة المالية - بن مكنون

دكتوراه	11	26.2%
الاجمالي	42	100%

المصدر: من اعداد الطالبين انطلاقا من معطيات مستمدة من برنامج SPSS

الشكل رقم 09: توزيع افراد عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من اعداد الطالبين انطلاقا من معطيات مستمدة من برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب افراد العينة من فئة المؤهل العلمي ماجستير حيث بلغ عددهم 25 فردا ونسبة 59.5% ، ثم تليها فئة المؤهل العلمي شهادة الدكتوراه والذي بلغ عددهم 11 افراد ونسبة 26.2% ، ثم فئة المؤهل العلمي ماستر والذي يبلغ عددهم 05 فرد ونسبة 11.9% ، وبعدها تماما تأتي فئة المؤهل العلمي ليسانس بتكرار فرد واحد بنسبة 2.4% .

4. الوظيفة:

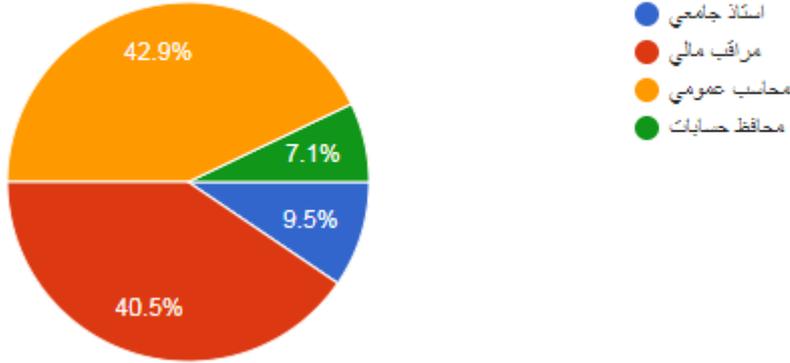
جدول رقم 07: توزيع افراد عينة الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
استاذ العليم العالي	4	9.5%
محاسب العمومي	18	42.9%
مراقب مالي	17	40.5%
محافظ حسابات	3	7.1%
المجموع	42	100%

المصدر: من اعداد الطالبين انطلاقا من معطيات مستمدة من برنامج

SPSS

الشكل رقم 10: توزيع افراد عينة الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من اعداد الطالبين انطلاقا من معطيات مستمدة من برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب افراد العينة تتكون محاسبين عموميين حيث بلغ نسبتهم 42.9 % بتكرار 18 فرد ويلبها فئة مراقبين ماليين بتكرار يساوي 17 فرد ، قدر نسبتها ب40.5% ويلبهم اساتذة التعليم العالي بنسبة 9.5 % واما اقل نسب هي فئة محافظي حسابات بنسبة قدرها 7.1%.

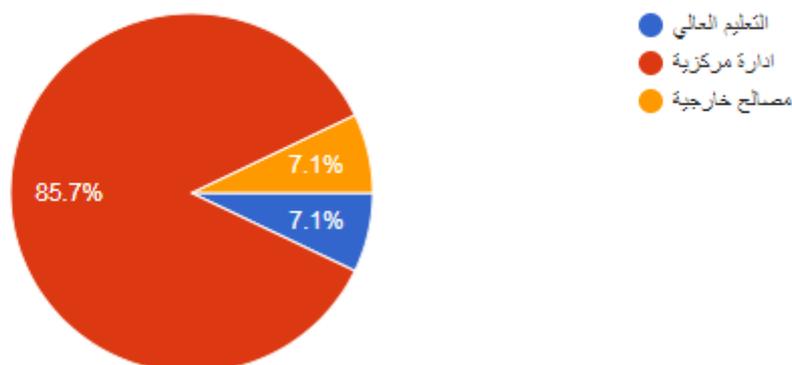
5. نوع القطاع:

جدول رقم 08: توزيع افراد عينة الدراسة حسب نوع القطاع

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
التعليم عالي	3	7.1%
مصالح خارجية	3	7.1%
ادارة مركزية	36	85.7%
المجموع	42	100%

المصدر: من اعداد الطالبين انطلاقا من معطيات مستمدة من برنامج SPSS

الشكل رقم 11: توزيع افراد عينة الدراسة حسب نوع القطاع



المصدر: من اعداد الطالبين انطلاقا من معطيات مستمدة من برنامج SPSS

على أساس القطاعات العمومية قمنا بتصنيف القطاعات المشكلة للعينة، حيث تنتمي نسبة الاكبر التي تقدر ب 90% الادارة المركزية خصوصا مديرية الميزانية، ويليهما قطاع مصالح خارجية بنسبة 7.1% واخيرا بعض العمال يدرسون في الجامعات بنسبة 7.1% ايضا.

6. الخبرة المهنية:

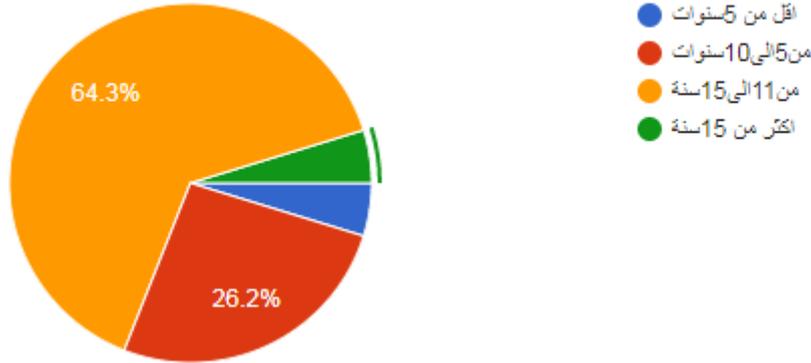
جدول رقم 09: توزيع افراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

النسبة المئوية	التكرار	الوظيفة
4.8%	2	اقل من 5 سنوات
26.2%	11	من 5 الى 10 سنوات
64.3%	27	من 11 الى 15 سنة
4.8%	2	اكثر من 15 سنة
100%	42	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبين انطلاقا من معطيات مستمدة من برنامج SPSS

الفصل الثاني: دراسة ميدانية - وزارة المالية - بن مكنون

الشكل رقم 12: توزيع افراد عينة الدراسة حسب الخبرة لكل مستجوب



المصدر: من اعداد الطالبين انطلاقا من معطيات مستمدة من برنامج SPSS

من خلال الجدول والشكل أعلاه وبالنظر إلى تكرارات ونسب افراد العينة والبالغ حجمهم إجمالا 42 فرد، نلاحظ أن عدد الافراد الذين يمتلكون خبرة مهنية أقل من 05 سنوات قدر ب فردين أي بنسبة 4.8% ، في حين أن 10 إلى 5 سنوات قدر ايضا ب فردين بنفس النسبة أم عدد الأفراد الذين يمتلكون خبرة مهنية من 11 إلى 15 سنة فقدر 27 فرد أي تمثل النسبة الاعلى بتقدير 64.3% في حين بلغ عدد يحوزون خبرة مهنية أكبر من 15 سنة فقدر ب 11 أف رد بنسبة قدرت 26.2%.

المطلب الثاني: تفسير النتائج وتحليل محاور الدراسة

حيث سوف نتناول في هذه المطلب عرض وتحليل بيانات الاستبيان، حيث تم إعداد جدول توزيع تكراري لمتغيرات الدراسة والمستخدم لأغراض التحليل الإحصائي الوصفي للحصول على الأوساط الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية عن جميع الفقرات وفيما يلي تحليل لكل متغير من متغيرات الدراسة

أولا: تحليل عبارات المحور الثاني واقع المحاسبة العمومية في الجزائر:

يمثل الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحرافات المعيارية لإجابات العينة واقع المحاسبة العمومية في

الجزائر:

الجدول رقم 10: نتائج المحور الثاني

العبرة	التكرار	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدلالة
	النسبة								
07	التكرار	34	8	0	0	0	1.1905	0.39744	موافق

الفصل الثاني: دراسة ميدانية - وزارة المالية - بن مكنون

النسبة	%81	%19	%0	%0	%0			بشدة
التكرار	35	7	0	0	0	1.1667	0.37720	موافق
النسبة	%83.3	%16.7	%0	%0	%0			بشدة
التكرار	33	8	1	0	0	1.2619	0.58683	موافق
النسبة	%78.6	%19	%2.4	%0	%0			بشدة
التكرار	7	1	4	26	4	3.4524	1.23372	معارض
النسبة	16.7%	%2.4	%9.5	61.9%	%9.5			
التكرار	6	1	1	28	6	3.6429	1.20611	معارض
النسبة	%14.3	%2.4	%2.4	66.7%	%14.3			
التكرار	10	2	26	4	0	3.3333	1.37338	محايد
النسبة	%23.8	%4.8	%61.9	%9.5	%0			
اجمالي المحور								
						2,341283	0,86245	موافق
								بشدة

المصدر: اعداد من طرف الطالبان بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من برنامج SPSS

يبين الجدول نتائج المحور الأول إذ جاء اتجاه إجابات أفراد العينة لكل العبارات بمتوسط حساب **2,341283** وانحراف معياري **0,86245** وتحليل هذه القيم نحصل على الاختبار موافق بشدة بنشئت ضئيل جداً للإجابات على كامل العبارات ما يعني إجماع أفراد العينة على ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية وهذا يؤكد فرضية الدراسة الأولى بوجود نقائص في المحاسبة العمومية وضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، أما تفصيل النتائج فهي كالتالي:

- ✓ أجمع أفراد العينة على ان نظام المحاسبة العمومية الحالي لا يوفر معلومات شفافة بمتوسط حسابي **3.4524** وانحراف معياري **1.233** وهو ما يقابل الاختيار معارض، وأكدت أفراد العينة على مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي لا يعطي صورة واضحة حول وضعية المالية الحقيقية للمؤسسة العمومية، فبلغ متوسط حسابي **3.6429** وانحرافه المعياري يقدر ب المعياري **1.20611** وهو ما يقابل الاختيار معارض، واجمعو افراد العينة على اعوان المحاسبة العمومية مؤهلون علميا وعمليا للتطبيق السليم لمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS بالحياد ، فكان المتوسط الحسابي **3.33** والانحراف المعياري **1.37338**.
- ✓ على ضوء ما تحصلنا عليه من إجابات للعبارات مما سجلنا أعلى متوسط حسابي **2.341283** وأقل قيمة للانحراف المعياري **0.86245** مما حقق مشاركة فعلية للمهتمين بحقل المحاسبة سواء كان ممارسين أو أكاديميين من مختلف الاختصاص.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية - وزارة المالية - بن مكنون

ثانيا: تحليل عبارات المحور الثالث متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر :

يمثل الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحرافات المعياري لإجابات العينة متطلبات تبني معايير المحاسبة

العمومية في الجزائر:

الجدول رقم 11: نتائج المحور الثالث

العبرة	التكرار	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدلالة
09	التكرار	32	8	1	1	0	1.3095	0.64347	موافق بشدة
	النسبة	%76.2	%19	%2.4	%2.4	%0			
10	التكرار	33	9	0	0	0	1.2143	0.41530	موافق بشدة
	النسبة	%78.6	%21.4	%0	%0	%0			
11	التكرار	33	8	1	0	0	0.41530	0.48437	موافق بشدة
	النسبة	%78.6	%19	%2.4	%0	%0			
12	التكرار	32	10	0	0	0	1.2381	0.43108	موافق بشدة
	النسبة	%76.2	%23.8	%0	%0	%0			
13	التكرار	33	9	0	0	0	1.21143	0.41530	موافق بشدة
	النسبة	%78.6	%21.4	%0	%0	%0			
اجمالي المحور									
							1,019428	0,477904	موافق بشدة

المصدر: اعداد من طرف الطالبان بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من برنامج SPSS

يبين الجدول نتائج المحور الأول إذ جاء اتجاه إجابات أفراد العينة لكل العبارات بمتوسط حساب **2,341283** وانحراف معياري **0,86245** وتحليل هذه القيم نحصل على الاختبار موافق بشدة بنسبة ضئيل جداً للإجابات على كامل العبارات ما يعني إجماع أفراد العينة على ان الجزائر هيئت جميع متطلبات تبني المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام وهذا ما يؤكد الفرضية الثانية، أما تفصيل النتائج فهي كالتالي:

تبين المعطيات ان استجابة العينة المدروسة حققت توازن نسبي اجمالي موافق بشدة، اذ قدر المتوسط الحسابي لمجموع المحور ب **1,019428**، بينما الانحراف المعياري قدر ب **0,477904**، ما يدل على ان هناك اتفاق نسبي بين عينة على الموافقة بشدة على فقرات المحور ، وهذا ما بين لنا بانالواقع المهني للجزائر مؤهل لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بمتوسط قدره **1.2143** وانحرافه المعياري **0.41530**، وان الحكومة الجزائرية اصدرت قوانين تقرر بضرورة تبني المعايير من بينها قانون العضوي لقوانين المالية الجديد الذي بداو بتنفيذه في مطلع العام الحالي بمتوسط **0.41530** يعتبر اقل متوسط ، بالاضافة الى التكوين المستمر لالعمال الذين لهم

الفصل الثاني: دراسة ميدانية - وزارة المالية - بن مكنون

صلة بالمحاسبة العمومية وتهيئتهم لهذه المعايير، ساهمت الحكومة الجزائرية بالعتاد المالي لتطوير نظام الاعلام الالي بمتوسط قدر 1.21143.

ثالثا: تحليل عبارات المحور الرابع اهمية تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية:

يمثل الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحرافات المعياري لإجابات العينة الرابع اهمية تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية:

الجدول رقم12: نتائج المحور الرابع

العبرة	التكرار	النسبة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدلالة
يساهم تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحسين الاداء الحكومي										
14	التكرار	33	9	0	0	0	0	1.1243	0.41530	موافق
	النسبة	%21.4	%21.4	%0	%0	%0	%0			بشدة
15	التكرار	34	8	0	0	0	0	1.1905	0.39744	موافق
	النسبة	%81	%19	%0	%0	%0	%0			بشدة
16	التكرار	32	10					1.12381	0.43108	موافق
	النسبة	%76.2	%23.8	%	%	%	%0			بشدة
17	التكرار	33	9					1.2143	0.41530	موافق
	النسبة	%78.6	%21.4	%0	%0	%0	%0			بشدة
18	التكرار	32	10					1.2381	0.43108	موافق
	النسبة	%76.2	%23.8	0%	0%	0%	0%			بشدة
يساهم تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز شفافية القوائم المالية										
19	التكرار	32	10	0	0	0	0	1.2381	0.43108	موافق
	النسبة	76.2%	23.8%	0%	0%	0%	0%			بشدة
20	التكرار	33	9	0	0	0	0	1.2143	0.41530	موافق
	النسبة	78.6%	21.4%	0%	0%	0%	0%			بشدة
21	التكرار	32	10	0	0	0	0	1.2381	0.43108	موافق
	النسبة	76.2%	23.8%	0%	0%	0%	0%			بشدة
22	التكرار	33	9	0	0	0	0	1.2143	0.41530	موافق
	النسبة	78.6%	21.4%	0%	0%	0%	0%			بشدة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية - وزارة المالية - بن مكنون

موافق بشدة	0.43108	1.2381	0	0	0	10	32	التكرار	23
			0%	0%	0%	23.8%	76.2%	النسبة	
يساهم تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي									
موافق بشدة	0.43108	1.2381				10	32	التكرار	24
			0%	0%	0%	23.8%	76.2%	النسبة	
موافق بشدة	0.41530	1.2143	0	0	0	9	33	التكرار	25
			0%	0%	0%	21.4%	78.6%	النسبة	
موافق بشدة	0.41530	1.2143	0	0	8	33	1	التكرار	26
			0%	0%	19%	78.6%	2.4%	النسبة	
موافق بشدة	0.41530	1.2143	0	0	0	9	33	التكرار	27
			0%	0%	0%	21.4%	78.6%	النسبة	
يساهم تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في ترشيد النفقات									
موافق بشدة	0.39744	1.1905	0	0	0	8	34	التكرار	28
			0%	0%	0%	19%	81%	النسبة	
موافق بشدة	0.39744	1.1905				8	34	التكرار	29
			0%	0%	0%	19%	81%	النسبة	
موافق بشدة	0.39744	1.1905	0	0	0	8	34	التكرار	30
			0%	0%	0%	19%	81%	النسبة	
موافق بشدة	0.39744	1.1905	0	0	0	8	34	التكرار	31
			0%	0%	0%	19%	81%	النسبة	
موافق بشدة	0.39744	1.1905	0	0	0	8	34	التكرار	32
			0%	0%	0%	19%	81%	النسبة	
يساهم تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تفعيل الرقابة والمساءلة									
موافق بشدة	0.41530	1.2143				9	33	التكرار	33
			0%	0%	0%	21.4%	78.6%	النسبة	
موافق بشدة	0.41530	1.2143	0	0	0	9	33	التكرار	34
			0%	0%	0%	21.4%	78.6%	النسبة	
موافق	0.39744	1.1905	0	0	0	8	34	التكرار	35

بشدة			0%	0%	0%	19%	81%	النسبة	
موافق	0.41530	1.2143	0	0	0	9	33	التكرار	36
بشدة			0%	0%	0%	19%	81%	النسبة	
موافق	0.41530	0.2143	0	0	0	9	33	التكرار	
بشدة			0%	0%	0%	19%	81%	النسبة	

المصدر: اعداد من طرف الطالبان بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من برنامج SPSS

من خلال هذا الجدول يظهر أن هناك مستوى مرتفع نسبيا فيما يتعلق بجميع محاور المعايير المحاسبية الدولية حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور 1.9031 ، كما تم تسجيل مستوى مرتفع فيما يتعلق بجميع المحاور الفرعية وقد سجلت أكبر المتوسطات في محور الأدوات المالية وهو مستوى مرتفع، كما أكدت النتائج المسجلة في الانحرافات المعيارية أن هناك فروق ضعيفة في إجابات أف ا رد العينة بمعنى أن إجاباتهم تتفق في مجملها، حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري لجميع فقرات المحور 1,15987 مما يعني أن اطارات المديرية محل الدراسة لديهم إجماع على أنه هناك مستوى مرتفع الأهمية الكبيرة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ل تطوير المحاسبة العمومية.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشتها

قبل البدء في اختبار الفرضيات لابد من التأكد من طبيعة توزيع متغيرات الدراسة، من خلال خضوعها للتوزيع الطبيعي ام لا، حتى نتمكن من اختيار الاختبار المناسب، بمعنى نختار المعلمي في حالة توفر شرط التوزيع الطبيعي ولا معلمي في حالة عدم تحققه.

1. اختبار التوزيع الطبيعي

ان العينة المعتمدة في الدراسة والمقدر عددها ب42 فرد او حالة كبيرة لحد انه يمكن اعتماد قانون الاعداد الكبيرة الذي ينص على ان كل المتغيرات المعتمدة في الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي ، وايضا لان العينة اكبر من 30 فرد، وبالتالي يمكن اعتماد الاختبارات المعلمية في الدراسة، ولتاكد من ذلك تم الاعتماد على اختبار التوزيع الطبيعي لجميع محاور الاستبيان، نختبر صحة الفرضيات الاتية:

H1: عينة البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي.

H2: عينة البيانات لا تخضع للتوزيع الطبيعي.

ولاختبار صحة الفرضيات اجرينا الاختبار على مستوى برنامج SPSS، وكانت النتائج كما هو موضح في الجدول:

الجدول رقم 13: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov- Smirnov

المحاور	الاختبار K-S	مستوى الدلالة
Q1	0,894	0.082
Q2	0,904	0.073
Q3	0,858	0.069
Q4	0,986	0.069
Q5	0,826	0.062
Q6	0,801	0.61
Q7	0.847	0.082
Q8	0,883	0.060
Q9	0,874	0.063
Q10	0,872	0.74
Q11	0,883	0.065
Q12	0,883	0.063
Q13	0,894	0.065
Q14	0,872	0.065
Q15	0,883	0.064
Q16	0,872	0.065
Q17	0,872	0.064
Q18	0,883	0.064
Q19	0,872	0.065
Q20	0,883	0.064
Q21	0,872	0.065
Q22	0,872	0.065
Q23	0,883	0.064
Q24	0,883	0.064
Q25	0,894	0.082
Q26	0,894	0.082
Q27	0,894	0.082
Q28	0,894	0.082
Q29	0,894	0.082
Q30	0,883	0.064

الفصل الثاني: دراسة ميدانية - وزارة المالية - بن مكنون

0.064	0,883	Q31
0.082	0,894	Q32
0.064	0,883	Q33
0.064	0,883	Q34

المصدر: من اعداد الطالبين انطلاقا من المعلومات المستمدة من برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول اعلاه بان اختبار التوزيع الطبيعي لم يحقق معنوية في كل محاور الاستبيان نتيجة لكون مستوى دلالاته اكبر من 0.05 من مستوى الدلالة المعتمد، مما يؤدي بنا لرفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية الذي يقر بان البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي ومن ثم يمكن استخدام الاختبارات المعلمية في جميع اختبار المتغيرات المدروسة.

2. اختبار وتحليل فرضيات الدراسة

1.2. اختبار الفرضيات

ستبدأ اولاً بالفرضيات الفرعية ثم الرئيسية أي عمية الاختبار تتم من الجزء الى الكل

1. الفرضية الفرعية الاولى:

- "المحاسبة العمومية في الجزائر هي عبارة عن تقنية كمية لتسيير المال العام للدولة بخصائص معينة و قواعد محددة لتسجيل العميات الادارية و المحاسبية ولكن لديها بعض النقائص التي تعيق من تسجيل بعض العمليات المالية، وبالتالي تستجيب للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام".

وقبل فحصها، نقوم باعادة صياغتها في صورتها الصفرية والبديلة:

- الفرضية الصفرية H_0 : المحاسبة العمومية في الجزائر لا تستجيب للمعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام.

- الفرضية البديلة H_1 : المحاسبة العمومية في الجزائر تستجيب للمعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام.

بههدف اختبار هذه الفرضية، تستعرض الجدول الاتي:

الجدول رقم 14: نتائج اختبار T للمحور الثاني

المحور الثاني: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر				
العبارة	الوسط الحسابي	الاختبار T	مستوى الدلالة	درجة الحرية
01	1.1905	-14.318	0.000	41
02	1.1667	-8.318	0.000	41
03	1.2619	-8.151	0.000	41
04	3.4524	7.629	0.000	41
05	3.6429	6.292	0.000	41

المصدر: من اعداد الطالبين انطلاقا من المعلومات المستمدة من برنامج SPSS

الفصل الثاني: دراسة ميدانية - وزارة المالية - بن مكنون

يبين الجدول اعلاه ان قيم ستودنت حققت مستوى الدلالة 0.000 لجميع عبارات المحور الثاني وهو ما يؤكد على الدلالة الاحصائية للاختبار عند مقارنته بمستوى الدلالة 0.05، وهذا ما يجعلنا نرفض الفرضية البديلة التي تنص على واقع المحاسبة العمومية تستجيب للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وهذا ما يجعلنا نستنتج ان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر هي عبارة عن تقنية كمية لتسيير المال العام للدولة ومراقبة ميزانيات وحساباتها، الجماعات المحلية، مؤسسات ذات طابع اداري، وغيرها من المؤسسات العمومية بقواعد محددة لتسجيل العميات الادارية و المحاسبية تنفيذ النفقات وتحصيل الايرادات، ولكن تعاني من بعض نقصان في شفافية مخرجاتها المالية ولا تعطي صورة واضحة حول الوضعية المالية الحقيقية لمؤسسة، وبالتالي تستجيب للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

2. الفرضية الفرعية الثانية:

- " الحكومة الجزائرية لديها جميع الامكانيات المادية والبشرية للتبني الجيد للمعايير الدولية المحاسبية من اجل تطوير المحاسبة العمومية".

وقبل فحصها، نقوم باعادة صياغتها في صورتها الصفرية والبديلة:

- الفرضية الصفرية **H0** : الجزائر توفر جميع متطلبات من اجلها تساعد على تبني المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام.

- الفرضية البديلة **H1**: الجزائر لا توفر متطلبات التي من اجلها تساعد على تبني المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام.

بههدف اختبار هذه الفرضية، تستعرض الجدول الاتي:

الجدول رقم15: نتائج اختبار T للمحور الثالث

المحور الثالث: متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر				
درجة الحرية	مستوى الدلالة	الاختبار T	الوسط الحسابي	
41	0.000	-6.954	1.3095	العبارة 01
41	0.000	-12.261	1.2143	العبارة 02
41	0.000	-10.194	1.2381	العبارة 03
41	0.000	-11.454	1.2381	العبارة 04
41	0.000	-12.261	1.2143	العبارة 05

المصدر: من اعداد الطالبين انطلاقا من المعلومات المستمدة من برنامج SPSS

يبين الجدول اعلاه ان قيم ستودنت حققت مستوى الدلالة 0.000 لجميع عبارات المحور الثالث وهو ما يؤكد على الدلالة الاحصائية للاختبار عند مقارنته بمستوى الدلالة 0.05، وهذا ما يجعلنا نرفض الفرضية البديلة على ان

الفصل الثاني: دراسة ميدانية - وزارة المالية - بن مكنون

الجزائر لا توفر جميع متطلبات التي من اجلها تساعد على تبني المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام، ما يجعلنا نستنتج ان الحكومة الجزائرية توفر ميزانية جيدة لتمويل نفقات تبني معايير IPSAS وموارد بشرية مؤهلة علميا وعمليا للتبني الجيد للمعايير الدولية المحاسبية من اجل تطوير المحاسبة العمومية واصدار لقوانين المالية الذي تحث على تطوير المحاسبة العمومية بتبني معايير IPSAS.

3. الفرضية الفرعية الثالثة:

- " تساهم المعايير الدولية في تكوير المحاسبة العمومية عن طريق تعزيز الرقابة والمساءلة، تحسين اداء الحكومات، تجعل مخرجات المحاسبة العمومية قابلة للمقارنة".
وقبل فحصها، نقوم باعادة صياغتها في صورتها الصفرية والبدلية:
 - الفرضية الصفرية H0 : تساهم المعايير الدولية في تطوير المحاسبة العمومية عن طريق تعزيز الرقابة والمساءلة، تحسين اداء الحكومات، تجعل مخرجات المحاسبة العمومية قابلة للمقارنة.
 - الفرضية البديلة H1: لا تساهم المعايير الدولية في تطوير المحاسبة العمومية عن طريق تعزيز الرقابة والمساءلة، تحسين اداء الحكومات، تجعل مخرجات المحاسبة العمومية قابلة للمقارنة.
- بههدف اختبار هذه الفرضية، تستعرض الجدول الاتي:

الجدول رقم16: نتائج اختبار T للمحور الرابع

المحور الثالث: متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر				
درجة الحرية	مستوى الدلالة	الاختبار T	الوسط الحسابي	
يساهم تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحسين الاداء الحكومي وذلك ب:				
41	0.000	-12.261	1.2143	العبارة 01
41	0.000	-13.2	1.1905	العبارة 02
41	0.000	-11.454	1.2381	العبارة 03
41	0.000	-12.261	1.2143	العبارة 04
41	0.000	-11.454	1.2381	العبارة 05
يساهم تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز شفافية القوائم المالية:				
41	0.000	-11.454	1.2381	العبارة 06
41	0.000	-12.261	1.2143	العبارة 07
41	0.000	-11.454	1.2381	العبارة 08
41	0.000	-12.261	1.2143	العبارة 09
41	0.000	-11.454	1.2381	العبارة 10
يساهم تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي:				

الفصل الثاني: دراسة ميدانية - وزارة المالية - بن مكنون

41	0.000	-11.454	1.2381	العبارة 11
41	0.000	-12.261	1.2143	العبارة 12
41	0.000	-12.261	1.2143	العبارة 13
41	0.000	-13.2	1.1905	العبارة 14
يساهم تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في ترشيد النفقات:				
41	0.000	-13.2	1.1905	العبارة 15
41	0.000	-13.2	1.1905	العبارة 16
41	0.000	-13.2	1.1905	العبارة 17
41	0.000	-13.2	1.1905	العبارة 18
41	0.000	-13.2	1.1905	العبارة 19
يساهم تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تفعيل الرقابة والمساءلة:				
41	0.000	-12.261	1.2143	العبارة 20
41	0.000	-12.261	1.2143	العبارة 21
41	0.000	-13.2	1.1905	العبارة 22
41	0.000	-12.261	1.2143	العبارة 23
41	0.000	-12.261	1.2143	العبارة 24

المصدر: من اعداد الطالبين انطلاقا من المعلومات المستمدة من برنامج SPSS

يبين الجدول اعلاه ان قيم ستودنت حقت مستوى الدلالة 0.000 لجميع عبارات المحور الثالث وهو ما يؤكد على الدلالة الاحصائية للاختبار عند مقارنته بمستوى الدلالة 0.05، وهذا ما يجعلنا نرفض الفرضية البديلة على ان المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لا تساهم في تطوير المحاسبة العمومية عن طريق تعزيز الرقابة والمساءلة، تحسين اداء الحكومات، جعل مخرجات المحاسبة العمومية قابلة للمقارنة، ما يجعلنا نستنتج تطبيق **IPSAS** يساهم في تطوير المحاسبة العمومية، من بين اسهاماته: تعزيز الرقابة والمساءلة، تحسين الاداء الحكومي، الحد من الفساد المالي، تعزيز وشفافية القوائم المالية.

خلاصة الفصل

يعتبر هذا الفصل محاولة بسيطة لتجسيد أهم ما تم التطرق إليه في الدراسة النظرية على أرض الواقع من خلال دراسة أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المحاسبية IPSAS في تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر.

و بعد هذا الفصل تدعيما لفصل النظري السابق من خلال التحقق من الجانب النظري عند تطبيقه ميدانيا حيث قمنا في هذا الفصل بتوزيع أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة على عينة من اطارات سامية في وزارة المالية بين عكنون التي تكونت من المحاسبين العموميين والأساتذة الجامعيين والأميرين بالصرف بالإضافة إلى عينة من المحاسبين معتمدين من مصالح خارجية.

وباستعمال مجموعة من الأساليب الإحصائية SPSS ، وباستعمال برنامج تحميل نتائج الدراسة واختبار فرضيات البحث الموضوعية، حيث تم إثبات ان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر هي عبارة عن تقنية كمية لتسيير المال العام للدولة ومراقبة ميزانيات وحساباتها، الجماعات المحلية ،مؤسسات ذات طابع اداري، وغيرها من المؤسسات العمومية بقواعد محددة لتسجيل العميات الادارية و المحاسبية تنفيذ النفقات وتحصيل الايرادات، ولكن تعاني من بعض نقصان في شفافية مخرجاتها المالية ولا تعطي صورة واضحة حول الوضعية المالية الحقيقية لمؤسسة ، و توصلنا إلى الحكومة الجزائرية توفر ميزانية جيدة لتمويل نفقات تبني معايير IPSAS وموارد بشرية مؤهلة علميا وعمليا للتبني الجيد للمعايير الدولية المحاسبية من اجل تطوير المحاسبة العمومية واصدار لقوانين المالية الذي تحت على تطوير المحاسبة العمومية بتبني معايير IPSAS، كما توصلنا تطبيق IPSAS يساهم في تطوير المحاسبة العمومية، من بين اسهاماته: تعزيز الرقابة والمساءلة، تحسين الاداء الحكومي، الحد من الفساد المالي، تعزيز وشفافية القوائم المالية.

الخاتمة العامة:

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع أهمية المعايير المحاسبية الدولية IPSAS لتطوير المحاسبة العمومية في الجزائر معالجة الإشكالية التي تدور حول: "مدى أهمية المعايير المحاسبية في تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر"، حيث تم التركيز على تطوير المحاسبة العمومية بسبب النقائص التي تطرقنا إليها وضرورة اصلاحها بتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، هذا الأمر الذي أصبح مطلباً وضرورة حتمية لا مفر منها، وقد تمت الاستعانة بما توفرت عليه المراجع من الكتب وأطروحات والجرائد الرسمية، مع إجراء دراسة تطبيقية ميدانية بالاعتماد على توزيع استبيان على عينة من الاطارات السامية في وزارة المالية وكذلك الأكاديميين المتخصصون في مجال المحاسبة، وقد قسمت هذه الدراسة إلى فصلين حيث تناولنا في الفصل الأول عموميات حول المحاسبة العمومية والمعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام والذي بدوره قسم إلى 3 مباحث تمثلت في ماهية المحاسبة العمومية في الجزائر، وماهية المعايير المحاسبية للقطاع العام، والمبحث الثالث تمثلت في دراسة أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية في تطوير المحاسبة العمومية، أما الفصل الثاني فقد عالج الدراسة الميدانية والذي انقسم إلى مبحثين كان الأول حول تقديم عام وزارة المالية وبالتحديد المديرية العامة للميزانية و الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة، عرض و تحليل أداة الدراسة واختبار كفاءة الدراسة وعليه تم التوصل إلى بعض الاستنتاجات والتوصيات كان من أهمها:

- المحاسبة العمومية هي محاسبة مخصصة للنشاط الحكومي، اذ هي فرع من فروع المحاسبات التطبيقية، اي ان اصولها وقواعدها واساليبها مطبقة على نوع معين من النشاطات وهو النشاط الحكومي لهذا تسير جنباً الى جنب مع القالب الذي يصب فيه فيعرضه في صورة رقمية تحدد معالمه وتقيس مده، وتقدم من المؤشرات ما يدل على نواحي الضعف والتقصير.
 - اعوان التنفيذ هذا النظام هم ثلاثة اعوان: الامر بالصرف، المحاسب العمومي، المراقب المالي.
 - اساس الاستحقاق المحاسبي هو الاساس الانسب لتسيير وتسجيل العمليات المالية العمومية.
 - انظمة المحاسبة العمومية تحتوي على ثغرات واضحة ومشجعة لارتكاب تجاوزات مالية وادارية، ولا تواكب مراحل التقدم التي تشهدها الجزائر.
 - يتحتم على الجزائر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، بسبب دخولها لاقتصاد السوق وعقدتها لمجموعة من الاتفاقيات الشراكة وانضمامها لبعض المنظمات الدولية.
 - المعايير المحاسبية الدولية جاءت لتحسين جودة التقارير المالية لمؤسسات القطاع العام، تحسين الشفافية والموثوقية، تحسين الاداء الحكومي وتعزيز المراقبة... .
- وفي النهاية يجب الاعتراف بان المحاسبة العمومية في الجزائر بعيدة كل البعد عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وهذا يجدر التأكيد بان المحاسبة العمومية في الجزائر في حاجة كبيرة لتغيير جذري لوضعيتها، وان هناك ضرورة لتحديد الاستراتيجية الملائمة لتطويرها، وهو الاطار الذي يلعبه الاصلاح المحاسبي المرجو والمطلوب الدور الاساسي فيه، والاعتراف بأهمية التخطيط في الاستراتيجية الجديدة لإصلاح المحاسبي، ووضع مخطط علمي وواقعي بهدف وضع حد للتلاعب بالمال العام وجعل المحاسبة العمومية في الغد أكثر تكيفا مع النظام الاقتصادي الاجتماعي وحتى السياسي الحالي والمستقبلي للجزائر، لذلك للتغيرات المنتظرة نحو التقدم والتطور والاندماج ايجابيا في الحركة العالمية لم تتم ولن تتحقق الا عبر انظمة معلومات قوية وحديثة وكفنة والاكثر من ذلك انظمة مرنة ودقيقة.

التوصيات:

- عملية الإصلاح المحاسبي يجب أن تتم وفق خطة استراتيجية تضمن دراسة المخاطر الممكنة وتحديد الأهداف المتوسطة وقصيرة المدى ومن ثم التنفيذ التدريجي للإصلاح مع تقييم مستوى التنفيذ في كل مرحلة من الإصلاح.
- شترك الأكاديميين و المهنيين في مجال المحاسبة و التدقيق في عملية الإصلاح المحاسبي انطلاقا من إعداد الاستراتيجية إلى التنفيذ و التقييم
- النهوض بمهنة المحاسبة العمومية ورفع مستواها بتأهيل الآمرين بالصرف الأوليين والثانويين والمحاسبين العموميين والمراقب المالي وأمناء الخزينة العمومية
- يجب على المؤسسات والادارات العمومية الجزائرية أن تواكب التطورات التكنولوجية والاقتصادية وخصوصا المعلوماتية بتعديل أنظمتها المحاسبية آليا و إلكترونيا.
- تأهيل الأساتذة الجامعيين وتكوين نخبة لها دراية ومعرفة دقيقة بنظام المحاسبة العمومية لتكون في مستوى تخريج إطارات لها تأهيل علمي وإعداد مهني كافي
- 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.
- ضرورة القضاء على ظاهرة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والادارات العمومية الجزائرية بإرساء إطار أخلاقي يضبط الممارسة المحاسبية وإعطائه قوة الإلزام ليكون أساس لاتخاذ الاجراءات القانونية اللازمة في حالة مخالفته.

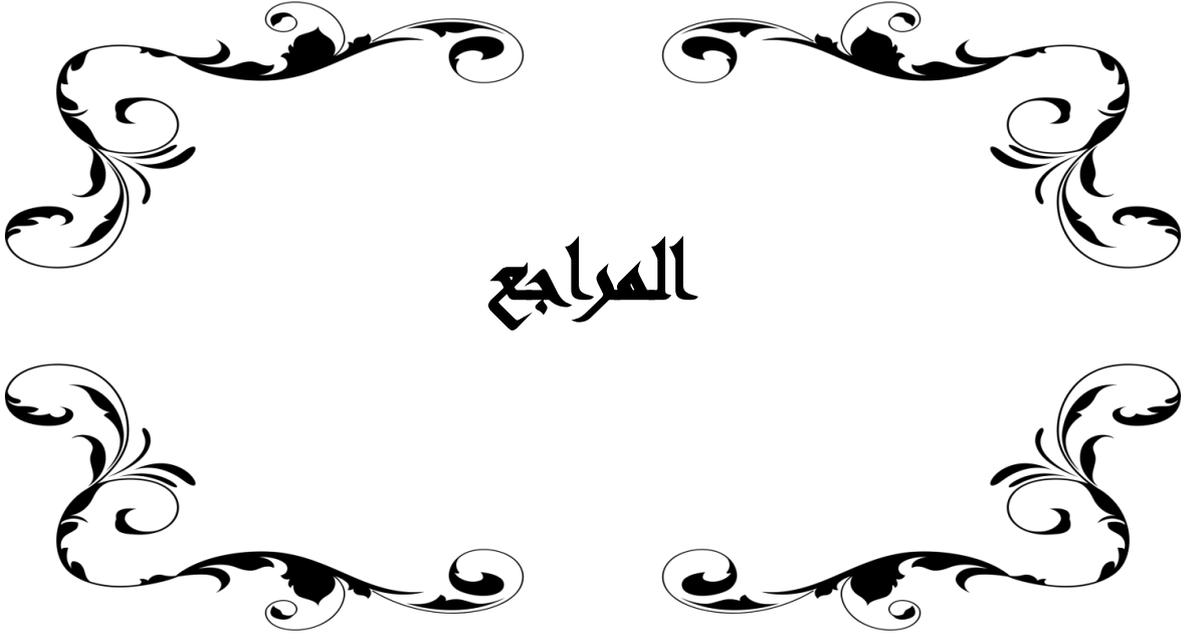
افاق الدراسة:

حاولنا في هذه الدراسة معالجة هذا الموضوع في حدود الإشكالية وحسب المعلومات المتوفرة التي تحصلنا عليها، و نظرا عمق الموضوع وثرائه الفكري ووفق ما تم التطرق إليه يمكن الاعتبار أن هذه الدراسة أحاطت بكل جوانب الموضوع بكل أبعاده و الذي نتمنى أن نكون قد أوفينا ولو بجزء منه ، ويبقى هذا الموضوع تكملة لمواضيع سابقة وتمهيدا لمواضيع لاحقة خاصة أن الجزائر في مرحلة اصلاحات بدأت من جوانب متعددة مع ضرورة عصرنة الادارات العمومية.

ومن خلال دراستنا يمكن القول ان تم دراسته إلا محاولة عن تقديم توضيح عن اهمية المعايير المحاسبية في تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر ، ربما تشوبها نقائص تكون منطلقا لبحوث أخرى:

- أثر أساس الاستحقاق على تطوير الموازنة العامة للدولة.
- دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية.
- اثر ونتائج تطبيق القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية في المحاسبة العمومية.

كل هذه المواضيع وغيرها قد تكون منطلق لإشكاليات أخرى للبحث ويبقى المجال مفتوح لدراسات مستقبلية.



أولاً: الكتب

1. ابراهيم السيد المليجي، (2002)، المحاسبة الحكومية، مصر: مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية.
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2021)، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة طلال ابوغزالة، عمان: نشر من طرف جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
3. احمد عمر بامشموش، (2003)، المحاسبة الحكومية و القومية، القاهرة، مصر: المطبعة العربية الحديثة.
4. اسماعيل حسين احمر (2003)، المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة، عمان: دار المسير .
5. بشرى نجم عبد الله المشهداني، سناء احمد ياسين و سحر طلال ابراهيم (2017)، المحاسبة الحكومية: مفاهيم نظرية و تطبيقات علمية، العراق: الذاكرة للنشر و التوزيع.
6. بشير عبد العظيم البناء، (2012)، الاسس العلمية و العملية في المحاسبة الحكومية، جامعة المنصورة، مصر: كلية التجارة.
7. الدكتور محمد خير العكام، (2018)، الرقابة المالية، سوريا: منشورات الجامعة الافتراضية السورية
8. الدكتور وابل بن علي الوابل، (2001)، اسس المحاسبة، الرياض، المملكة العربية السعودية: فهرسة الملك فهد الوطنية اثناء النشر .
9. سعد بن محمد الهويدم، (2019)، المحاسبة الحكومية في لمملكة العربية السعودية، المملكة العربية السعودية: فهرسة الملك فهد الوطنية اثناء النشر .
10. سعد بن محمد الهويدم، عبد الله بن علي الحسين، (2005)، المحاسبية في الاجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، الرياض، المملكة العربية السعودية: معهد الادارة العامة.
11. سعود شايد مشكور و اخرون، (2013)، المحاسبة الحكومية تطبيقاتها المركزية و اللامركزية في العراق، العراق: دار نيبور للطباعة والنشر والتوزيع.
12. سعيد يحيى ضو و اخرون، (2006)، المحاسبة الحكومية (النظرية و التطبيق)، القاهرة، مصر: جامعة القاهرة- كلية التجارة.
13. عبد الحي خولي، (1974)، المحاسبة الحكومية، القاهرة، مصر: مطبعة المدني.
14. عبد الوهاب نصر، (2000)، المحاسبة الحكومية و القومية، الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية الجديدة.
15. عمر حسين، (1981)، المحاسبة الحكومية و القومية، الاسكندرية، مصر: مؤسسة شباب الجامعة.
16. فاروق جمعة عبد العال، (2021)، المحاسبة الحكومية، مصر: كلية التجارة-جامعة بنها-.
17. قطب ابراهيم محمد، (1978)، الموازنة العامة للدولة، القاهرة، مصر: الهيئة العامة للكتاب.
18. محمد احمد عبد الله مختار، (2018)، المحاسبة الحكومية: النظرية و التطبيق، الخرطوم، السودان: فهرسة المكتبة الوطنية اثناء النشر .
19. محمد الهور، (2018)، اساسيات في المحاسبة الحكومية، الاردن: دار وائل للنشر .

ثانياً: المقالات

1. ابراهيم عبد موسى السعبري، (2007)، اثر الدليل المحاسبي لحسابات الدولة على تركيز قياس المال الحكومي و اسس المحاسبة، مجلة التقني.
2. ابو ريدة ماهر، ابو يوسف محمد، (2020)، دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تعزيز مبادئ الشفافية المالية (اطار مقترح)، مجلة المالية والاسواق.
3. احمد يوسف سعدي، (2014)، ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الاقتصاد و التنمية

- البشرية.
4. امينة هناء جابي،(2017)، اهمية اصلاح المحاسبة العمومية م خلال التحول الى الاساس الاستحقاق المحاسبي -تجرب نيوزيلاندا و المملكة المتحدة-، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الادارية.
 5. امينة هناء جابي، د. حكيم ملياني،(2017)، اهمية التحول من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية -تجربة بلدية رام الله الفلسطينية-، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية.
 6. انصاف محمود رشيد، رافعة ابراهيم الحمداني، عدنان سالم الاعرجي،(2012)، فعالية نظام الرقابة المالية و اثره على الفساد المالي في العراق/ دراسة تطبيقية على جامعة الموصل، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية و الادارية.
 7. ايمان عبدوس،(2016)، اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق و معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، global journal of economics and business.
 8. براضية حكيم،(2016)، اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لدعم الشفافية، المساءلة والرقابة على المال العام، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية.
 9. البكوع فيحاء عبد الخالق، منهل مجيد العلي، ابراهيم الافندي، دور الشفافية المحاسبية ومعايير الافصاح المحاسبي الدولي للحد من الفساد المالي، مجلة البحوث المستقبلية.
 10. بن الطاهر حسين، بوطلاعة محمد،(2012)، دراسة اثر حوكمة الشركات على الشفافية والافصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني بعنوان حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد الاداري والمالي، بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.
 11. بن حمو الطاووس،(2020)، مبدا الفصل بين السلطات في ظل التعديل الدستوري في 2016 من خلال علاقة السلطة التنفيذية بالسلطة التشريعية، مجلة الدراسات و البحوث القانونية.
 12. بن فرج زويينة، مريم ربيعي،(2018)، معايير المحاسبية الدولية الية لترشيد الانفاق الحكومي: الانفاق البيئي: بين حاجات التنمية المستدامة ومتطلبات التنمية المستدامة، مجلة دراسات في الاقتصاد وادارة الاعمال.
 13. بهلول نور الدين، زغانية اسماء، دور المراقب المالي في ترشيد النفقات العمومية على مستوى بلديات الجزائر -دراسة حالة الرقابة المالية بلدية سوق الاهراس-، الافاق للدراسات الاقتصادية.
 14. بوخالفي مسعود، هواري معراج،(2022)، تطبيق اساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية -دراسة تحليلية-، مجلة الحقوق و العلوم الانسانية -دراسات اقتصادية-.
 15. بوعبان فتيحة، حسباني عبد الحميد،(2021)، عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS): الجهود والتحديات، مجلة المؤسسة.
 16. بولرباح عريب، ليلي ريمة هيدوب، (2014)، دور المعايير المحاسبية للقطاع الحكومي ipsas في خلق توافق النظم المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول المعايير المحاسبية الدولية (isa- ifrs-ipsas) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية.
 17. بيبض القول عبد الله، مسلم ابراهيم،(2021)، معوقات تطبيق المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية في الجزائر، -دراسة تحليلية-، مجلة الدفاتر الاقتصادية.
 18. تقروت محمد، حديبي عبد القادر،(2016)، فعالية السابقة للنفقات الملتزم بها: بين الدور الرقابي و الاستشاري

- للمراقب المالي، حوليات جامعة بشار للعلوم الاقتصادية.
19. جمال لعامرة، (2002)، مدخل الموازنة العامة للدولة، مجلة العلوم الانسانية.
20. محتاتي محمد، (2021)، المسار القانوني للنفقات العمومية في الجزائر، مجلة الابحاث.
21. حمايتي صباح، فريجات اسماعيل، (2021)، دور المراقب المالي في حوكمة تسيير المرفق العام، الجلة الدولية للبحوث القانونية و السياسية.
22. حمزة شخاب، رضوان موجاري، (2022)، تكييف تقنيات المحاسبة العمومية مع الاصلاح الميزانياتي في الجزائر، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة.
23. حنيش احمد، (2014)، الرقابة على الانفاق العام كآلية لتحديد المسؤوليات و المحافظة على المال العام، مجلة الاقتصاد الجديد.
24. حيرش فايزة، طرشي محمد، (2018)، الرقابة على الوحدات العمومية في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية.
25. خالد احمد ياسين، (2015)، نشاه المحاسبة، مجلة المحاسب العربي.
26. خالد المهاني، (2013)، الاساليب الحديثة في ادارة المالية العامة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
27. خالد بعاشي، نصر حكيدانو، (2022)، اهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لترشيد نفقات الادارات العمومية الجزائرية (دراسة ميدانية لبلديات ولاية تيارت)، مجلة افاق للبحوث والداراسات.
28. خالد سكوتي، (2020)، الامر بالصرف كأول فاعل في عملية الرقابة، مجلة معالم للدراسات القانونية و السياسية.
29. خالد سكوتي، (2020)، دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصادية.
30. خبيطي خيضر، مونه يونس، (2016)، افاق تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية.
31. خلف الله يوسف، (2022)، مشروع اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تبني معايير القطاع الحكومي الخاص IPSAS، مجلة ابحاث اقتصادي معاصرة.
32. ربيعي مريم، (2022)، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحسين الاداء الحكومي والحد من الفساد المالي، اصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية، السياسية والاقتصادية.
33. ربيعي مريم، (2022)، دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسيت الاداء الحكومي والحد من الفساد المالي، اصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية، السياسية والاقتصادية.
34. رشيد بوكساني، (2011)، معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر وسبل تجاوزها -دراسة استكشافية لآراء الممارسين لمهنة المحاسبة-، مجلة الدراسات الاقتصادية.
35. رقيق بن عيسى، (2020)، اهمية الانتقال من المحاسبة العمومية القائمة على الوسائل الى محاسبة موجهة بالنتائج -حالة الجزائر-، مجلة ادارة الاعمال و الدراسات الاقتصادية.
36. زيد شريف هداد الاجودي، (2020)، محمد حلو داود الخرسان، دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تفعيل اداء المؤسسات الاقتصادية و الاجهزة الحكومية- بحث تطبيقي في محافظة ذي قار -العراق-، مجلة دراسات محاسبية و مالية.
37. ساجي فاطيمة، (2015)، الرقابة المالية في الجزائر بين الواقع و الحديث، مجلة المعيار.

38. سحنون مصعب، كنوشة عبد الوهاب، (2022)، مدى تطابق المحاسبة العمومية الجزائرية مع متطلبات معيار المحاسبة لدولي للقطاع العام رقم 1 في عرض المعلومات المالية لاداء المالية -دراسة ميدانية-، اصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية، السياسية والاقتصادية.
39. بن رقرق فارس، سحنون فاروق، (2019)، دور المحاسب العمومي في رقابة الصفقات العمومية في الجزائر.
40. ضريفي نادية، حاج جاب الله امال، (2018)، اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS، مجلة الدراسات القانونية والسياسية.
41. ضريفي نوال، ضريفي الصادق، (2018)، دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الاستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية.
42. عامر مريم، طويلب محمد، (2021)، مدى توافق مشروع المعايير المحاسبة العمومية مع معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASs في عرض القوائم المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية.
43. عبد الحكيم سعاد، (2022)، التفويض الانفرادي للاعتمادات في نظام عدم التركيز المالي: المفهوم و نطاق التطبيق، مجلة الدراسات القانونية المقارنة.
44. عبد الحليم ملياني، محمد كامل، محمد علاء الدين مرحوم، (2022)، تدويل المحاسبة العمومية في الجزائر نحو المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العمومي، اصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية، السياسية والاقتصادية.
45. عبد المطلب بيبصار، (2021)، دور اعوان المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية - دراسة تحليلية لتنفيذ ميزانية بلدية-، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية.
46. عبدوس ايمان، (2018)، اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة العامة للاقتصاد و الاعمال.
47. عبود ميلود، نيقاوي العربي، (2017)، الاثار المرجوة من الاصلاح المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASs، مجلة التكامل الاقتصادي.
48. عثمان بن دراجي، (2022)، حدود تدخل المراقب المالي في الرقابة على الصفقة العمومية بين النص و التطبيق، مجلة الحقوق و الحريات.
49. عزري حميد، خوني رايح، (2021)، اجراءات تنفيذ النفقات الحكومية في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي.
50. عظيم نعيم باجي الجنابي، (2017)، اساس الاستحقاق المحاسبي و دوره في اعداد و تحديد اولويات الموازنة التخطيطية للحكومات المحلية -دراسة تطبيقية في محافظة القادسية- ، المجلة العلمية للدراسات التجارية و البيئية.
51. عفاف لومايزية، (2020)، التوجه نحو المعايير المحاسبة العمومية الدولية و دوره في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد المالي والاداري في الجزائر، مجلة اضافات اقتصادية.
52. عزيزة ماهر، (2014)، دور معايير المحاسبة الحكومية الدولية في الحد من الفساد الاداري، مجلة مركز دراسات الكوفة.
53. عياش قويدر، يوسف لزررق، (2018)، دور المراقب المالي في المراقبة على نفقات الجماعات المحلية -حالة بلدية بوسعادة ولاية المسيلة-، مجلة التنمية و الاقتصاد التطبيقي.
54. فاطمة الزهراء قاضي، (2022)، متطلبات الافصاح عن القوائم المالية في القطاع العام في الجزائر في ظل اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، اصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات

الاستراتيجية، السياسية والاقتصادية.

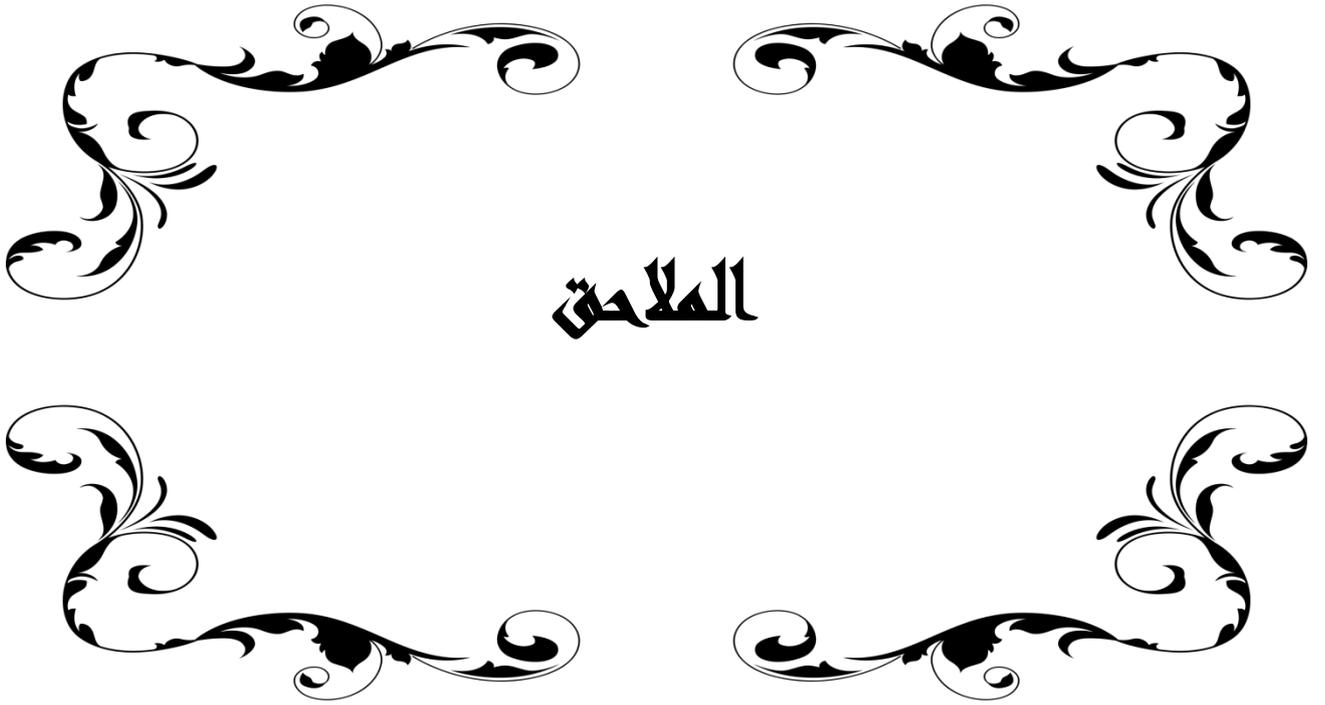
55. فاطمة الزهراء قاضي، محمد طويلب، (2020)، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام فب الجزائر مع المرجع الدولي في عرض البيانات المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية.
56. قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، طه احمد حسن أرديني، (2013)، تأثير اختلاف الاسس المحاسبية المعتمدة في المحاسبة الحكومية على القياس المحاسبي والاعتراف بعناصر القوائم المالية الحكومية (دراسة تحليلية)، كلية الإدارة والاقتصاد.
57. قاوي السعيد، (2022)، مظاهر التجديد على مستوى القانون العضوي 18-15 والاثار المحتملة على قانون المحاسبة العمومية الجديد، مجلة الاستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية.
58. كنزة بلحسين، عبد المجيد لخزاري، (2022)، رقابة المحاسب العمومي بين الفعالية و امكاني التسخير، مجلة الحقوق و العلوم الانسانية.
59. وليد مرغني، زكرياء دمدم، الحاج عامر، (2021)، مقارنة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS -وافق وتحديات-، مجلة العلوم الانسانية.
60. يوسف السعيد احمد، (2022)، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر واليات التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة ابعاد اقتصادية.
61. يوسف جيلالي، (2018)، النظام القانوني للأمر بالصرف في القانون الجزائري، مجلة القانون.

ثالثا: اطروحات ومذكرات

1. بن شنديخ بلال، (2018/2017)، واقع اصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، مستغانم، الجزائر: جامعة عبد الحميد بن باديس.
2. بوعبارة فتيحة، (2020/2019)، استراتيجية عصرنة الاطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
3. حمزة لعربي، (2013/2012)، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، بومرداس، الجزائر: جامعة امحمد بوقرة.
4. سلوى بوسته، (2016/2015)، المحاسبة العمومية و سبل تطويرها - حالة الجزائر 2005/2015، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
5. شلالى زهير، (2014/2013)، افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، اطروحة دكتوراه تخصص تسيير المنظمات، بومرداس، الجزائر: جامعة امحمد بوقرة.
6. صدام حمدان عكض الغريزي، (2021/2020)، دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ترشيد الموازنة العامة والرقابة على الاداء المالي (دراسة ميدانية وزارة المالية العراقية) مذكرة دكتوراه، العراق: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
7. لافي محمد محمود حسين، (2013/2012)، معوقات تطبيق لمحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية، رسالة ماجستير في المحاسبة، عمان:، جامعة عمان العربية.
8. احمد بن هزة، (2012/2011)، ترشيد سياسة الانفاق العام باتباع منهج الانضباط بالأهداف، دراسة تقييمية لسياسة الانفاق العام في الجزائر خلال الفترة (1990-2009)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تلمسان، الجزائر: جامعة ابي بكر بلقايد.

9. مشتة بومدين، بشيري سيف الله، (2018/2017)، دور المحاسب العمومي في تنفيذ العمليات المالية للدولة – دراسة ميدانية بخزينة ولاية برج بوعرييج-، مذكرة ماستر في علوم التسيير، المسيلة، الجزائر: جامعة محمد بوضياف .
10. مفتاح فاطمة،(2011/2010)، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، مذكرة ماجستير في اطار شهادة الدكتوراه في تسيير المالية العامة، تلمسان، الجزائر: جامعة ابي بكر بلقايد.
11. نور الهدى بوليفة،(2020/2019)، واقع اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة في العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، الوادي، الجزائر: جامعة الوادي.
12. هيثم ممدوح حمدتن العبادي،(2014/2013)، معوقات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية، رسالة في المحاسبة ، عمان: جامعة عمان العربية.
- زايدى نبيلة، (2020/2019)، مبدا الفصل بين المحاسب العمومي و الامر بالصرف ، مذكر الماستر في الحقوق، الجزائر: جامعة الجزائر 1.
- رابعا: قوانين
1. الجريدة الرسمية،(1991)، القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المؤرخ في 15 اوت 1990، العدد 35
2. الجريدة الرسمية (1991)، العدد 43، المرسوم التنفيذي رقم 313/91، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991.
- خامسا: مراجع اجنبية

1. Ali BISSAAD, (2001), Comptabilité publique : Budget, agent et compte, 1^{er} édition. HAZAB Zineb Khadidja,(2022),
2. K DJAMIL Abdeldjalil, La convergence entre comptabilité générale et comptabilité publique, Revue D'études Juridiques et économique.
3. International Federation of Accountants,(1993), Public Sector Committee, study n°02: Elements of the Financial Statements of National Government, IFAC, New York.
4. Jacques Magnet,(2001), Elément de comptabilité publique, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 5eme édition, Paris.





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية: العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

استبيان الدراسة

السلام عليكم ورحمة الله...

نحن الطالبان: بن بوزيد ايمن عبد الرؤوف و مركسي احمد.

استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق.

يشرفنا ان نضع بين ايديكم هذا الاستبيان من اجل جمع البيانات المتعلقة بالجزء الميداني لدراستنا تحت عنوان:

اهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر

ويتمثل رايبكم الموضوعي اهمية كبيرة لتحقيق اهداف دراستنا، فالرجاء الاجابة علة فقرات الاستبيان بكل صداقية، علما ان

المعلومات التي تقدمونها تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

نقدر تعاونكم لنا ونحن على اتم الاستعداد لتزويدكم بنسخة على نتائج دراستنا بعد اتمامها اذا اردتم ذلك.

ولكم كل الشكر والتقدير .

السنة الجامعية: 2023/2022.

المحور الاول: البيانات الشخصية

1. الجنس: () ذكر () انثى
2. السن: () اقل من 30 سنة () 30-40 سنة () اكثر من 40 سنة
3. المستوى التعليمي: () ليسانس () ماستر () ماجستير () دكتوراه
4. الوظيفة: () استاذ جامعي () مراقب مالي () محاسب عمومي () مفتش قسم
5. نوع القطاع: () التعليم العالي () ادارة مركزية () قطاعات اخرى
6. الخبرة المهنية: () اقل من 5 () من 5 الى 10 () من 11 الى 15 سنة () اكثر من 15 سنة

المحور الثاني: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

الرقم	العبارات	موافق	محايد	معارض
1	نظام المحاسبة العمومية الحالي يسجل كل العمليات عمليات تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات، ومراقبة الموازنات والحسابات الخاصة بالمؤسسات العمومية .			
2	النظام المحاسبي القديم يركز على الاساس النقدي، مما يجعلها غير كافية لفهم وضعية المؤسسة العمومية.			
3	الوثائق المحاسبية للنظام القديم تلخص مجمل العمليات المحاسبية المنفذة دون اعطاء معلومات دقيقة على مختلف تقسيمات هذه العمليات.			
4	نظام المحاسبة العمومية الحالي يعطي معلومات شفافة			
5	مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي يعطي صورة واضحة حول وضعية المالية الحقيقية للمؤسسة العمومية			
6	اعوان المحاسبة العمومية مؤهلون علميا وعمليا للتطبيق السليم لمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS			

المحور الثالث: متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر

الرقم	العبارات	موافق	محايد	معارض
1	الدعم من طرف الهيئات الدولية للدول المقبلية على التقارب وتبني هذه المعايير			
2	الواقع المهني في الجزائر مؤهل لتبني هذه المعايير			
3	اصدار قوانين وتعليمات دستورية تقرر بضرورة تبني المعايير الدولية وتعديل القوانين الحالية المعمول بها في المحاسبة العمومية			
4	تأهيل الاعوان وجميع العمال التي لهم صلة بالمحاسبة العمومية و تدريبهم علميا وعمليا وتهيئتهم لتبني هذه المعايير			
5	توفير العتاد المالي الجيد من قبل الحكومة الجزائرية وتطوير نظام الاعلام			

الملاحق

			الالي المعمول به.
--	--	--	-------------------

المحور الثالث: اهمية تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية:

الرقم	العبارات
1. يساهم تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحسين الاداء الحكومي وذلك ب:	
1	تبيان كيفية استخدام الموارد مقابل نتائجها، وبالتالي تقييم هذه النتائج وفرض الرقابة عليها
2	زيادة الدقة في التبليغ عن المعلومات ذات صلة بأداء الحكومات وتقييمها بدقة
3	توفر معلومات شفافة وموثوقة لتحقيق المساءلة والافصاح للرازمين لعرض البيانات المالية بشفافية
4	تساهم المعايير في تلبية حاجيات المستخدمين في اتخاذ قرارات بعقلانية
5	تساهم في تحسين صورة الحكومة محليا ودوليا في مجال الاصلاح ومكافحة الفساد وتحسين جودة الخدمات المقدمة
2. يساهم تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز شفافية القوائم المالية:	
1	يحسن القدرة على المساءلة من خلال تحسين عملية الابلاغ المالي في مؤسسات القطاع المالي
2	ان اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يحسن من عملية التخطيط الجيد لموازنات السنوات القادمة
3	يساعد على توفير معلومات حول مصادر توزيع واستخدام الموارد المالية
4	توفر معلومات دقيقة و ذات مصداقية من اجل معرفة الاداء الفعلي للوحدات العمومية وتقييمه بالنسبة للتكاليف وكفاءة الانجاز
5	تعطي معلومات متنسقة وقابلة للمقارنة على المستوى الدولي والمحلي
3. يساهم تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي:	
1	التحول من الاساس النقدي الى الاستحقاق يوفر معلومات محاسبية موثوقة مع المزيد من الافصاحات التي يمكن استخدامها لضمان المساءلة المالية والسياسية للوحدات الحكومية
2	ان الانظمة المالية المبنية على اساس الاستحقاق توفر نتائج دقيقة للمعلومات المحاسبية بشكل منتظم وفي الوقت المناسب
3	يؤدي الى زيادة حوافز الرقابة لدى اصحاب المصلحة وبالتالي المساعدة في ردع الفساد
4	ان تنفيذ الاستحقاق يساعد المستخدمين على تقييم المؤسسات

الملاحق

العمومية مع ضمان شفافية المالية العامة			
4. يساهم تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في ترشيد النفقات:			
1			الانتقال من الأساس النقدي الى الاستحقاق يساهم في التسجيل الكلي للنفقات و الإيرادات العمومية
2			تساعد على انتاج معلومات تفيد في ترشيد النفقات العمومية
3			تساهم في الكفاءة في تسيير المال العام و استخدامه
4			تساهم في معرفة مصادر التدفقات النقدية
5			يعطي نظرة جيدة حول مدى التزام اعوان المحاسبة العمومية في المحافظة على المال العام
5. يساهم تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تفعيل الرقابة والمساءلة:			
1			توفر المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة واتخاذ القرار
2			تساعد على تحديد درجة الموثوقية التي تتمتع بها ميزانية الدولة ودى اكتمال وصحة حساباتها
3			تدعم ارساء مبدأ الشفافية والمصادقية في عرض المعلومات المالية في الموازنة العامة
4			الافصاح الجيد عن المخاطر المالية العامة وتحليل ادارتها
5			تسهل وتسرع عملية الرقابة والمساءلة

الجنس

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ذكر	32	76,2	76,2	76,2
انثى	10	23,8	23,8	100,0
Total	42	100,0	100,0	

السن

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide اقل من 30 سنة	1	2,4	2,4	2,4
بين 30 و40 سنة	29	69,0	69,0	71,4
اكثر من 40 سنة	12	28,6	28,6	100,0
Total	42	100,0	100,0	

المستوى التعليمي

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ليسانس	1	2,4	2,4	2,4
ماستر	5	11,9	11,9	14,3
ماجستير	25	59,5	59,5	73,8
دكتوراه	11	26,2	26,2	100,0
Total	42	100,0	100,0	

الوظيفة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide استاذ جامعي	4	9,5	9,5	9,5
مراقب مالي	17	40,5	40,5	50,0
محاسب عمومي	18	42,9	42,9	92,9
محافظ حسابات	3	7,1	7,1	100,0
Total	42	100,0	100,0	

الملاحق

نوع القطاع

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
التعليم العامي	3	7,1	7,1	7,1
ادارة مركزية	36	85,7	85,7	92,9
مصالح خارجية	3	7,1	7,1	100,0
Total	42	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
اقل من 5 سنوات	2	4,8	4,8	4,8
من 5 إلى 10 سنوات	11	26,2	26,2	31,0
من 11 إلى 15 سنة	27	64,3	64,3	95,2
اكثر من 15 سنة	2	4,8	4,8	100,0
Total	42	100,0	100,0	

واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
موافق بشدة	34	81,0	81,0	81,0
موافق	8	19,0	19,0	100,0
Total	42	100,0	100,0	

[واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
موافق بشدة	35	83,3	83,3	83,3
موافق	7	16,7	16,7	100,0
Total	42	100,0	100,0	

الملاحق

واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 03

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	33	78,6	78,6	78,6
موافق	8	19,0	19,0	97,6
معارض	1	2,4	2,4	100,0
Total	42	100,0	100,0	

واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 04

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	7	16,7	16,7	16,7
موافق	1	2,4	2,4	19,0
محايد	4	9,5	9,5	28,6
معارض	26	61,9	61,9	90,5
معارض بشدة	4	9,5	9,5	100,0
Total	42	100,0	100,0	

واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 05

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	6	14,3	14,3	14,3
موافق	1	2,4	2,4	16,7
محايد	1	2,4	2,4	19,0
معارض	28	66,7	66,7	85,7
معارض بشدة	6	14,3	14,3	100,0
Total	42	100,0	100,0	

واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 06

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	10	23,8	23,8	23,8
محايد	2	4,8	4,8	28,6
معارض	26	61,9	61,9	90,5
معارض بشدة	4	9,5	9,5	100,0

الملاحق

Total	42	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 01

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	32	76,2	76,2	76,2
موافق	8	19,0	19,0	95,2
محايد	1	2,4	2,4	97,6
معارض	1	2,4	2,4	100,0
Total	42	100,0	100,0	

[متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 02

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	33	78,6	78,6	78,6
موافق	9	21,4	21,4	100,0
Total	42	100,0	100,0	

متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 03

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	33	78,6	78,6	78,6
موافق	8	19,0	19,0	97,6
محايد	1	2,4	2,4	100,0
Total	42	100,0	100,0	

متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 04

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	32	76,2	76,2	76,2
موافق	10	23,8	23,8	100,0
Total	42	100,0	100,0	

الملاحق

متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 05

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	33	78,6	78,6	78,6
موافق	9	21,4	21,4	100,0
Total	42	100,0	100,0	

تحسين الاداء الحكومي 01

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	33	78,6	78,6	78,6
موافق	9	21,4	21,4	100,0
Total	42	100,0	100,0	

تحسين الاداء الحكومي 02

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	34	81,0	81,0	81,0
موافق	8	19,0	19,0	100,0
Total	42	100,0	100,0	

تحسين الاداء الحكومي 03

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	32	76,2	76,2	76,2
موافق	10	23,8	23,8	100,0
Total	42	100,0	100,0	

تحسين الاداء الحكومي 04

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	33	78,6	78,6	78,6
موافق	9	21,4	21,4	100,0
Total	42	100,0	100,0	

تحسين الاداء الحكومي 05

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	32	76,2	76,2	76,2
موافق	10	23,8	23,8	100,0
Total	42	100,0	100,0	

تعزيز شفافية القوائم المالية: 01

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	32	76,2	76,2	76,2
موافق	10	23,8	23,8	100,0
Total	42	100,0	100,0	

تعزيز شفافية القوائم المالية 02

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	33	78,6	78,6	78,6
موافق	9	21,4	21,4	100,0
Total	42	100,0	100,0	

تعزيز شفافية القوائم المالية 03

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	32	76,2	76,2	76,2
موافق	10	23,8	23,8	100,0
Total	42	100,0	100,0	

تعزيز شفافية القوائم المالية 04

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	33	78,6	78,6	78,6

الملاحق

موافق	9	21,4	21,4	100,0
Total	42	100,0	100,0	

تعزيز شفافية القوائم 05

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	32	76,2	76,2	76,2
موافق	10	23,8	23,8	100,0
Total	42	100,0	100,0	

الحد من الفساد المالي 01

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	32	76,2	76,2	76,2
موافق	10	23,8	23,8	100,0
Total	42	100,0	100,0	

الحد من الفساد المالي 02

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	33	78,6	78,6	78,6
موافق	9	21,4	21,4	100,0
Total	42	100,0	100,0	

الحد من الفساد المالي 03

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	2,4	2,4	2,4
1	33	78,6	78,6	81,0
2	8	19,0	19,0	100,0
Total	42	100,0	100,0	

الحد من الفساد المالي 04

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	33	78,6	78,6	78,6
موافق	9	21,4	21,4	100,0
Total	42	100,0	100,0	

ترشيد النفقات 01

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	34	81,0	81,0	81,0
موافق	8	19,0	19,0	100,0
Total	42	100,0	100,0	

ترشيد النفقات 02

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	34	81,0	81,0	81,0
موافق	8	19,0	19,0	100,0
Total	42	100,0	100,0	

ترشيد النفقات 03

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	34	81,0	81,0	81,0
موافق	8	19,0	19,0	100,0
Total	42	100,0	100,0	

ترشيد النفقات 04

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	34	81,0	81,0	81,0
موافق	8	19,0	19,0	100,0
Total	42	100,0	100,0	

ترشييد النفقات 05

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	34	81,0	81,0	81,0
موافق	8	19,0	19,0	100,0
Total	42	100,0	100,0	

تفعيل الرقابة والمساءلة: 01

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	33	78,6	78,6	78,6
موافق	9	21,4	21,4	100,0
Total	42	100,0	100,0	

تفعيل الرقابة والمساءلة: 02

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	33	78,6	78,6	78,6
موافق	9	21,4	21,4	100,0
Total	42	100,0	100,0	

تفعيل الرقابة والمساءلة: 03

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	34	81,0	81,0	81,0
موافق	8	19,0	19,0	100,0
Total	42	100,0	100,0	

تفعيل الرقابة: 04

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	33	78,6	78,6	78,6
موافق	9	21,4	21,4	100,0

الملاحق

Total	42	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

تفعيل الرقابة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق بشدة	33	78,6	78,6	78,6
موافق	9	21,4	21,4	100,0
Total	42	100,0	100,0	

❖ المتوسط والانحراف المعياري:

Statistiques

	N		Moyenne	Ecart type	Variance
	Valide	Manquant			
الجنس	42	0	1,2381	,43108	,186
السن	42	0	2,2619	,49680	,247
المستوى التعليمي	42	0	3,0952	,69175	,479
الوظيفة	42	0	2,4762	,77264	,597
نوع القطاع	42	0	2,0000	,38255	,146
الخبرة المهنية	42	0	2,6905	,64347	,414
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	42	0	1,1905	,39744	,158
[واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	42	0	1,1667	,37720	,142
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 03	42	0	1,2619	,58683	,344
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 04	42	0	3,4524	1,23372	1,522
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 05	42	0	3,6429	1,20611	1,455
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 06	42	0	3,3333	1,37338	1,886
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 01	42	0	1,3095	,64347	,414
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية [في الجزائر 02	42	0	1,2143	,41530	,172
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 03	42	0	1,2381	,48437	,235
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 04	42	0	1,2381	,43108	,186
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 05	42	0	1,2143	,41530	,172

الملاحق

تحسين الاداء الحكومي 01	42	0	1,2143	,41530	,172
تحسين الاداء الحكومي 02	42	0	1,1905	,39744	,158
تحسين الاداء الحكومي 03	42	0	1,2381	,43108	,186
تحسين الاداء الحكومي 04	42	0	1,2143	,41530	,172
تحسين الاداء الحكومي 05	42	0	1,2381	,43108	,186
تعزيز شفافية القوائم المالية: 01	42	0	1,2381	,43108	,186
تعزيز شفافية القوائم المالية 02	42	0	1,2143	,41530	,172
تعزيز شفافية القوائم المالية 03	42	0	1,2381	,43108	,186
تعزيز شفافية القوائم المالية 04	42	0	1,2143	,41530	,172
تعزيز شفافية القوائم 05	42	0	1,2381	,43108	,186
الحد من الفساد المالي 01	42	0	1,2381	,43108	,186
الحد من الفساد المالي 02	42	0	1,2143	,41530	,172
الحد من الفساد المالي 03	42	0	1,1905	,39744	,158
الحد من الفساد المالي 04	42	0	1,2143	,41530	,172
ترشيد النفقات 01	42	0	1,1905	,39744	,158
ترشيد النفقات 02	42	0	1,1905	,39744	,158
ترشيد النفقات 03	42	0	1,1905	,39744	,158
ترشيد النفقات 04	42	0	1,1905	,39744	,158
ترشيد النفقات 05	42	0	1,1905	,39744	,158
تفعيل الرقابة والمساءلة: 01	42	0	1,2143	,41530	,172
تفعيل الرقابة والمساءلة 02	42	0	1,2143	,41530	,172
تفعيل الرقابة والمساءلة 03	42	0	1,1905	,39744	,158
تفعيل الرقابة 04	42	0	1,2143	,41530	,172
تفعيل الرقابة	42	0	1,2143	,41530	,172

❖ اختبار التوزيع الطبيعي:

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

	N	Paramètres normaux ^{a,b}		Différences les plus extrêmes			Statistiques de test	Sig. asymptotique e (bilatérale)
		Moyenne	Ecart type	Absolu	Positif	Négatif		
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	42	1,1905	,39744	,494	,494	-,316	,894	,082 ^c
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	42	1,1667	,37720	,504	,504	-,329	,904	,073 ^c
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 03	42	1,2619	,58683	,458	,458	-,328	,858	,069 ^c
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 04	42	3,4524	1,23372	,386	,233	-,386	,986	,062 ^c
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 05	42	3,6429	1,20611	,426	,241	-,426	,826	,061 ^c

الملاحق

واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 06	42	3,3333	1,37338	,401	,218	-,401	,901	,082 ^c
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 01	42	1,3095	,64347	,447	,447	-,315	,847	,060 ^c
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 02	42	1,2143	,41530	,483	,483	-,303	,883	,063 ^c
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 03	42	1,2381	,48437	,474	,474	-,312	,874	,074 ^c
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 04	42	1,2381	,43108	,472	,472	-,290	,872	,065 ^c
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 05	42	1,2143	,41530	,483	,483	-,303	,883	,063 ^c
تحسين الاداء الحكومي 01	42	1,2143	,41530	,483	,483	-,303	,883	,065 ^c
تحسين الاداء الحكومي 02	42	1,1905	,39744	,494	,494	-,316	,894	,065 ^c
تحسين الاداء الحكومي 03	42	1,2381	,43108	,472	,472	-,290	,872	,064 ^c
تحسين الاداء الحكومي 04	42	1,2143	,41530	,483	,483	-,303	,883	,065 ^c
تحسين الاداء الحكومي 05	42	1,2381	,43108	,472	,472	-,290	,872	,064 ^c
تعزيز شفافية القوائم المالية: 01	42	1,2381	,43108	,472	,472	-,290	,872	,064 ^c
تعزيز شفافية القوائم المالية: 02	42	1,2143	,41530	,483	,483	-,303	,883	,065 ^c
تعزيز شفافية القوائم المالية: 03	42	1,2381	,43108	,472	,472	-,290	,872	,064 ^c
تعزيز شفافية القوائم المالية: 04	42	1,2143	,41530	,483	,483	-,303	,883	,065 ^c
تعزيز شفافية القوائم المالية: 05	42	1,2381	,43108	,472	,472	-,290	,872	,064 ^c
الحد من الفساد المالي: 01	42	1,2381	,43108	,472	,472	-,290	,872	,064 ^c
الحد من الفساد المالي: 02	42	1,2143	,41530	,483	,483	-,303	,883	,065 ^c
الحد من الفساد المالي: 04	42	1,2143	,41530	,483	,483	-,303	,883	,065 ^c
ترشيد النفقات: 01	42	1,1905	,39744	,494	,494	-,316	,894	,082 ^c
ترشيد النفقات: 02	42	1,1905	,39744	,494	,494	-,316	,894	,082 ^c
ترشيد النفقات: 03	42	1,1905	,39744	,494	,494	-,316	,894	,082 ^c
ترشيد النفقات: 04	42	1,1905	,39744	,494	,494	-,316	,894	,082 ^c
ترشيد النفقات: 05	42	1,1905	,39744	,494	,494	-,316	,894	,082 ^c
تفعيل الرقابة والمساءلة: 01	42	1,2143	,41530	,483	,483	-,303	,883	,065 ^c
تفعيل الرقابة والمساءلة: 02	42	1,2143	,41530	,483	,483	-,303	,883	,065 ^c
تفعيل الرقابة والمساءلة: 03	42	1,1905	,39744	,494	,494	-,316	,894	,082 ^c
تفعيل الرقابة: 04	42	1,2143	,41530	,483	,483	-,303	,883	,065 ^c
تفعيل الرقابة	42	1,2143	,41530	,483	,483	-,303	,883	,065 ^c

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	42	1,1905	,39744	,06133
[واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	42	1,1667	,37720	,05820
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 03	42	1,2619	,58683	,09055
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 04	42	3,4524	1,23372	,19037
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 05	42	3,6429	1,20611	,18611
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 06	42	3,3333	1,37338	,21192
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 01	42	1,3095	,64347	,09929
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية [في الجزائر 02	42	1,2143	,41530	,06408
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 03	42	1,2381	,48437	,07474
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 04	42	1,2381	,43108	,06652
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 05	42	1,2143	,41530	,06408
تحسين الاداء الحكومي 01	42	1,2143	,41530	,06408
تحسين الاداء الحكومي 02	42	1,1905	,39744	,06133
تحسين الاداء الحكومي 03	42	1,2381	,43108	,06652
تحسين الاداء الحكومي 04	42	1,2143	,41530	,06408
تحسين الاداء الحكومي 05	42	1,2381	,43108	,06652
تعزيز شفافية القوائم المالية: 01	42	1,2381	,43108	,06652
تعزيز شفافية القوائم المالية: 02	42	1,2143	,41530	,06408
تعزيز شفافية القوائم المالية: 03	42	1,2381	,43108	,06652
تعزيز شفافية القوائم المالية: 04	42	1,2143	,41530	,06408
تعزيز شفافية القوائم المالية: 05	42	1,2381	,43108	,06652
الحد من الفساد المالي 01	42	1,2381	,43108	,06652
الحد من الفساد المالي 02	42	1,2143	,41530	,06408
الحد من الفساد المالي 04	42	1,2143	,41530	,06408
ترشيد النفقات 01	42	1,1905	,39744	,06133
ترشيد النفقات 02	42	1,1905	,39744	,06133
ترشيد النفقات 03	42	1,1905	,39744	,06133
ترشيد النفقات 04	42	1,1905	,39744	,06133
ترشيد النفقات 05	42	1,1905	,39744	,06133
تفعيل الرقابة والمساءلة: 01	42	1,2143	,41530	,06408
تفعيل الرقابة والمساءلة: 02	42	1,2143	,41530	,06408

الملاحق

تفعيل الرقابة والمساءلة 03	42	1,1905	,39744	,06133
تفعيل الرقابة 04	42	1,2143	,41530	,06408
تفعيل الرقابة	42	1,2143	,41530	,06408

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 2

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	-13,200	41	,000	-,80952	-,9334	-,6857
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01]	-14,318	41	,000	-,83333	-,9509	-,7158
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 03	-8,151	41	,000	-,73810	-,9210	-,5552
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 04	7,629	41	,000	1,45238	1,0679	1,8368
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 05	8,827	41	,000	1,64286	1,2670	2,0187
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 06	6,292	41	,000	1,33333	,9054	1,7613
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 01	-6,954	41	,000	-,69048	-,8910	-,4900
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 02	-12,261	41	,000	-,78571	-,9151	-,6563
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 03	-10,194	41	,000	-,76190	-,9128	-,6110
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 04	-11,454	41	,000	-,76190	-,8962	-,6276
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 05	-12,261	41	,000	-,78571	-,9151	-,6563
تحسين الاداء الحكومي 01	-12,261	41	,000	-,78571	-,9151	-,6563
تحسين الاداء الحكومي 02	-13,200	41	,000	-,80952	-,9334	-,6857
تحسين الاداء الحكومي 03	-11,454	41	,000	-,76190	-,8962	-,6276
تحسين الاداء الحكومي 04	-12,261	41	,000	-,78571	-,9151	-,6563
تحسين الاداء الحكومي 05	-11,454	41	,000	-,76190	-,8962	-,6276
تعزيز شفافية القوائم المالية: 01	-11,454	41	,000	-,76190	-,8962	-,6276
تعزيز شفافية القوائم المالية: 02	-12,261	41	,000	-,78571	-,9151	-,6563
تعزيز شفافية القوائم المالية: 03	-11,454	41	,000	-,76190	-,8962	-,6276
تعزيز شفافية القوائم المالية: 04	-12,261	41	,000	-,78571	-,9151	-,6563

الملاحق

تعزيز شفافية القوائم 05	-11,454	41	,000	-,76190	-,8962	-,6276
الحد من الفساد المالي 01	-11,454	41	,000	-,76190	-,8962	-,6276
الحد من الفساد المالي 02	-12,261	41	,000	-,78571	-,9151	-,6563
الحد من الفساد المالي 04	-12,261	41	,000	-,78571	-,9151	-,6563
ترشيد النفقات 01	-13,200	41	,000	-,80952	-,9334	-,6857
ترشيد النفقات 02	-13,200	41	,000	-,80952	-,9334	-,6857
ترشيد النفقات 03	-13,200	41	,000	-,80952	-,9334	-,6857
ترشيد النفقات 04	-13,200	41	,000	-,80952	-,9334	-,6857
ترشيد النفقات 05	-13,200	41	,000	-,80952	-,9334	-,6857
تفعيل الرقابة والمساءلة: 01	-12,261	41	,000	-,78571	-,9151	-,6563
تفعيل الرقابة والمساءلة: 02	-12,261	41	,000	-,78571	-,9151	-,6563
تفعيل الرقابة والمساءلة: 03	-13,200	41	,000	-,80952	-,9334	-,6857
تفعيل الرقابة: 04	-12,261	41	,000	-,78571	-,9151	-,6563
تفعيل الرقابة	-12,261	41	,000	-,78571	-,9151	-,6563

❖ الفا كرونباخ و جدول ANOVA:

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	42	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	42	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments standardisés	Nombre d'éléments
,956	,983	34

Matrice de corrélation inter-éléments

الملاحق

	واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01]	واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 03	واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 04	واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 05
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	1,000	,759	,618	-,130	-,058
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01]	,759	1,000	,679	-,114	-,027
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 03	,618	,679	1,000	-,302	-,209
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 04	-,130	-,114	-,302	1,000	,865
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 05	-,058	-,027	-,209	,865	1,000
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 06	-,030	-,204	-,293	,701	,736
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 01	,050	,084	,038	-,150	-,200
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 02]	,338	,234	,264	-,003	,059
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 03	,139	,178	,118	,060	,066
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 04	,298	,200	,230	,068	,074
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 05	,190	,234	,164	,092	,059
تحسين الاداء الحكومي 01	,486	,389	,264	,139	,205
تحسين الاداء الحكومي 02	,382	,434	,199	,168	,196
تحسين الاداء الحكومي 03	,441	,350	,230	,205	,214
تحسين الاداء الحكومي 04	,338	,389	,164	,235	,205
تحسين الاداء الحكومي 05	,441	,350	,230	,205	,214
تعزيز شفافية القوائم المالية: 01	,441	,350	,230	,205	,214
تعزيز شفافية القوائم المالية 02	,338	,389	,164	,235	,205
تعزيز شفافية القوائم المالية 03	,441	,350	,230	,205	,214
تعزيز شفافية القوائم المالية 04	,338	,389	,164	,235	,205
تعزيز شفافية القوائم 05	,441	,350	,230	,205	,214
الحد من الفساد المالي 01	,441	,350	,230	,205	,214
الحد من الفساد المالي 02	,338	,389	,164	,235	,205
الحد من الفساد المالي 04	,338	,389	,164	,235	,205
ترشيد النفقات 01	,382	,434	,199	,168	,196
ترشيد النفقات 02	,382	,434	,199	,168	,196
ترشيد النفقات 03	,382	,434	,199	,168	,196
ترشيد النفقات 04	,382	,434	,199	,168	,196
ترشيد النفقات 05	,382	,434	,199	,168	,196

الملاحق

تفعيل الرقابة والمساءلة:01	,486	,389	,264	,139	,205
تفعيل الرقابة والمساءلة:02	,486	,389	,264	,139	,205
تفعيل الرقابة والمساءلة:03	,382	,434	,199	,168	,196
تفعيل الرقابة 04	,486	,389	,264	,139	,205
تفعيل الرقابة	,486	,389	,264	,139	,205

Matrice de corrélation inter-éléments

	واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 06	متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 01	متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 02	متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 03	متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 04
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	-,030	,050	,338	,139	,298
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01]	-,204	,084	,234	,178	,200
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 03	-,293	,038	,264	,118	,230
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 04	,701	-,150	-,003	,060	,068
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 05	,736	-,200	,059	,066	,074
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 06	1,000	-,313	,086	-,122	,069
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 01	-,313	1,000	,385	,619	,431
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 02	,086	,385	1,000	,710	,798
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 03	-,122	,619	,710	1,000	,540
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 04	,069	,431	,798	,540	1,000
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 05	,043	,476	,717	,589	,934
تحسين الاداء الحكومي 01	,043	,476	,717	,710	,662
تحسين الاداء الحكومي 02	,015	,527	,633	,772	,583
تحسين الاداء الحكومي 03	,069	,519	,662	,656	,738
تحسين الاداء الحكومي 04	,043	,567	,576	,710	,662
تحسين الاداء الحكومي 05	,069	,519	,662	,656	,738
تعزيز شفافية القوائم المالية: 01	,069	,519	,662	,656	,738
تعزيز شفافية القوائم المالية:02	,043	,567	,576	,710	,662
تعزيز شفافية القوائم المالية:03	,069	,519	,662	,656	,738
تعزيز شفافية القوائم المالية:04	,043	,567	,576	,710	,662
تعزيز شفافية القوائم المالية: 05	,069	,519	,662	,656	,738
الحد من الفساد المالي:01	,069	,519	,662	,656	,738

الملاحق

الحد من الفساد المالي 02	,043	,567	,576	,710	,662
الحد من الفساد المالي 04	,043	,567	,576	,710	,662
ترشيد النفقات 01	,015	,527	,633	,772	,583
ترشيد النفقات 02	,015	,527	,633	,772	,583
ترشيد النفقات 03	,015	,527	,633	,772	,583
ترشيد النفقات 04	,015	,527	,633	,772	,583
ترشيد النفقات 05	,015	,527	,633	,772	,583
تفعيل الرقابة والمساءلة: 01	,043	,476	,717	,710	,662
تفعيل الرقابة والمساءلة 02	,043	,476	,717	,710	,662
تفعيل الرقابة والمساءلة 03	,015	,527	,633	,772	,583
تفعيل الرقابة 04	,043	,476	,717	,710	,662
تفعيل الرقابة	,043	,476	,717	,710	,662

Matrice de corrélation inter-éléments

	متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 05	تحسين الاداء الحكومي 01	تحسين الاداء الحكومي 02	تحسين الاداء الحكومي 03	تحسين الاداء الحكومي 04
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	,190	,486	,382	,441	,338
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01]	,234	,389	,434	,350	,389
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 03	,164	,264	,199	,230	,164
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 04	,092	,139	,168	,205	,235
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 05	,059	,205	,196	,214	,205
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 06	,043	,043	,015	,069	,043
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 01	,476	,476	,527	,519	,567
متطلبات تبني معايير المحاسبة [العمومية في الجزائر 02	,717	,717	,633	,662	,576
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 03	,589	,710	,772	,656	,710
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 04	,934	,662	,583	,738	,662
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 05	1,000	,576	,633	,662	,717
تحسين الاداء الحكومي 01	,576	1,000	,929	,934	,859
تحسين الاداء الحكومي 02	,633	,929	1,000	,868	,929
تحسين الاداء الحكومي 03	,662	,934	,868	1,000	,934
تحسين الاداء الحكومي 04	,717	,859	,929	,934	1,000

الملاحق

تحسين الاداء الحكومي 05	,662	,934	,868	1,000	,934
تعزيز شفافية القوائم المالية: 01	,662	,934	,868	1,000	,934
تعزيز شفافية القوائم المالية 02	,717	,859	,929	,934	1,000
تعزيز شفافية القوائم المالية 03	,662	,934	,868	1,000	,934
تعزيز شفافية القوائم المالية 04	,717	,859	,929	,934	1,000
تعزيز شفافية القوائم 05	,662	,934	,868	1,000	,934
الحد من الفساد المالي 01	,662	,934	,868	1,000	,934
الحد من الفساد المالي 02	,717	,859	,929	,934	1,000
الحد من الفساد المالي 04	,717	,859	,929	,934	1,000
ترشيد النفقات 01	,633	,929	1,000	,868	,929
ترشيد النفقات 02	,633	,929	1,000	,868	,929
ترشيد النفقات 03	,633	,929	1,000	,868	,929
ترشيد النفقات 04	,633	,929	1,000	,868	,929
ترشيد النفقات 05	,633	,929	1,000	,868	,929
تفعيل الرقابة والمساءلة: 01	,576	1,000	,929	,934	,859
تفعيل الرقابة والمساءلة 02	,576	1,000	,929	,934	,859
تفعيل الرقابة والمساءلة 03	,633	,929	1,000	,868	,929
تفعيل الرقابة 04	,576	1,000	,929	,934	,859
تفعيل الرقابة	,576	1,000	,929	,934	,859

Matrice de corrélation inter-éléments

	تحسين الاداء الحكومي 05	تعزيز شفافية القوائم المالية: 01	تعزيز شفافية القوائم المالية 02	تعزيز شفافية القوائم المالية 03	تعزيز شفافية القوائم المالية 04
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	,441	,441	,338	,441	,338
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01]	,350	,350	,389	,350	,389
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 03	,230	,230	,164	,230	,164
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 04	,205	,205	,235	,205	,235
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 05	,214	,214	,205	,214	,205
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 06	,069	,069	,043	,069	,043
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 01	,519	,519	,567	,519	,567
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 02	,662	,662	,576	,662	,576
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 03	,656	,656	,710	,656	,710
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 04	,738	,738	,662	,738	,662

الملاحق

متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 05	,662	,662	,717	,662	,717
تحسين الاداء الحكومي 01	,934	,934	,859	,934	,859
تحسين الاداء الحكومي 02	,868	,868	,929	,868	,929
تحسين الاداء الحكومي 03	1,000	1,000	,934	1,000	,934
تحسين الاداء الحكومي 04	,934	,934	1,000	,934	1,000
تحسين الاداء الحكومي 05	1,000	1,000	,934	1,000	,934
تعزيز شفافية القوائم المالية: 01	1,000	1,000	,934	1,000	,934
تعزيز شفافية القوائم المالية 02	,934	,934	1,000	,934	1,000
تعزيز شفافية القوائم المالية 03	1,000	1,000	,934	1,000	,934
تعزيز شفافية القوائم المالية 04	,934	,934	1,000	,934	1,000
تعزيز شفافية القوائم 05	1,000	1,000	,934	1,000	,934
الحد من الفساد المالي 01	1,000	1,000	,934	1,000	,934
الحد من الفساد المالي 02	,934	,934	1,000	,934	1,000
الحد من الفساد المالي 04	,934	,934	1,000	,934	1,000
ترشيد النفقات 01	,868	,868	,929	,868	,929
ترشيد النفقات 02	,868	,868	,929	,868	,929
ترشيد النفقات 03	,868	,868	,929	,868	,929
ترشيد النفقات 04	,868	,868	,929	,868	,929
ترشيد النفقات 05	,868	,868	,929	,868	,929
تفعيل الرقابة والمساءلة: 01	,934	,934	,859	,934	,859
تفعيل الرقابة والمساءلة 02	,934	,934	,859	,934	,859
تفعيل الرقابة والمساءلة 03	,868	,868	,929	,868	,929
تفعيل الرقابة 04	,934	,934	,859	,934	,859
تفعيل الرقابة	,934	,934	,859	,934	,859

Matrice de corrélation inter-éléments

	تعزيز شفافية القوائم 05	الحد من الفساد المالي 01	الحد من الفساد المالي 02	الحد من الفساد المالي 04	ترشيد النفقات 01	ترشيد النفقات 02
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	,441	,441	,338	,338	,382	,382
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	,350	,350	,389	,389	,434	,434
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 03	,230	,230	,164	,164	,199	,199
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 04	,205	,205	,235	,235	,168	,168
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 05	,214	,214	,205	,205	,196	,196
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 06	,069	,069	,043	,043	,015	,015
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 01	,519	,519	,567	,567	,527	,527

الملاحق

متطلبات تبني معايير المحاسبة [العمومية في الجزائر 02]	,662	,662	,576	,576	,633	,633
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 03	,656	,656	,710	,710	,772	,772
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 04	,738	,738	,662	,662	,583	,583
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 05	,662	,662	,717	,717	,633	,633
تحسين الاداء الحكومي 01	,934	,934	,859	,859	,929	,929
تحسين الاداء الحكومي 02	,868	,868	,929	,929	1,000	1,000
تحسين الاداء الحكومي 03	1,000	1,000	,934	,934	,868	,868
تحسين الاداء الحكومي 04	,934	,934	1,000	1,000	,929	,929
تحسين الاداء الحكومي 05	1,000	1,000	,934	,934	,868	,868
تعزيز شفافية القوائم المالية: 01	1,000	1,000	,934	,934	,868	,868
تعزيز شفافية القوائم المالية: 02	,934	,934	1,000	1,000	,929	,929
تعزيز شفافية القوائم المالية: 03	1,000	1,000	,934	,934	,868	,868
تعزيز شفافية القوائم المالية: 04	,934	,934	1,000	1,000	,929	,929
تعزيز شفافية القوائم المالية: 05	1,000	1,000	,934	,934	,868	,868
الحد من الفساد المالي 01	1,000	1,000	,934	,934	,868	,868
الحد من الفساد المالي 02	,934	,934	1,000	1,000	,929	,929
الحد من الفساد المالي 04	,934	,934	1,000	1,000	,929	,929
ترشيد النفقات 01	,868	,868	,929	,929	1,000	1,000
ترشيد النفقات 02	,868	,868	,929	,929	1,000	1,000
ترشيد النفقات 03	,868	,868	,929	,929	1,000	1,000
ترشيد النفقات 04	,868	,868	,929	,929	1,000	1,000
ترشيد النفقات 05	,868	,868	,929	,929	1,000	1,000
تفعيل الرقابة والمساءلة: 01	,934	,934	,859	,859	,929	,929
تفعيل الرقابة والمساءلة: 02	,934	,934	,859	,859	,929	,929
تفعيل الرقابة والمساءلة: 03	,868	,868	,929	,929	1,000	1,000
تفعيل الرقابة 04	,934	,934	,859	,859	,929	,929
تفعيل الرقابة	,934	,934	,859	,859	,929	,929

Matrice de corrélation inter-éléments

	ترشيد النفقات 03	ترشيد النفقات 04	ترشيد النفقات 05	تفعيل الرقابة والمساءلة: 01	تفعيل الرقابة والمساءلة: 02	تفعيل الرقابة والمساءلة: 03
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	,382	,382	,382	,486	,486	,382
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01 [الجزائر 01]	,434	,434	,434	,389	,389	,434
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 03	,199	,199	,199	,264	,264	,199
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 04	,168	,168	,168	,139	,139	,168

الملاحق

واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 05	,196	,196	,196	,205	,205	,196
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 06	,015	,015	,015	,043	,043	,015
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 01	,527	,527	,527	,476	,476	,527
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 02	,633	,633	,633	,717	,717	,633
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 03	,772	,772	,772	,710	,710	,772
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 04	,583	,583	,583	,662	,662	,583
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 05	,633	,633	,633	,576	,576	,633
تحسين الاداء الحكومي 01	,929	,929	,929	1,000	1,000	,929
تحسين الاداء الحكومي 02	1,000	1,000	1,000	,929	,929	1,000
تحسين الاداء الحكومي 03	,868	,868	,868	,934	,934	,868
تحسين الاداء الحكومي 04	,929	,929	,929	,859	,859	,929
تحسين الاداء الحكومي 05	,868	,868	,868	,934	,934	,868
تعزيز شفافية القوائم المالية: 01	,868	,868	,868	,934	,934	,868
تعزيز شفافية القوائم المالية: 02	,929	,929	,929	,859	,859	,929
تعزيز شفافية القوائم المالية: 03	,868	,868	,868	,934	,934	,868
تعزيز شفافية القوائم المالية: 04	,929	,929	,929	,859	,859	,929
تعزيز شفافية القوائم المالية: 05	,868	,868	,868	,934	,934	,868
الحد من الفساد المالي: 01	,868	,868	,868	,934	,934	,868
الحد من الفساد المالي: 02	,929	,929	,929	,859	,859	,929
الحد من الفساد المالي: 04	,929	,929	,929	,859	,859	,929
ترشيد النفقات: 01	1,000	1,000	1,000	,929	,929	1,000
ترشيد النفقات: 02	1,000	1,000	1,000	,929	,929	1,000
ترشيد النفقات: 03	1,000	1,000	1,000	,929	,929	1,000
ترشيد النفقات: 04	1,000	1,000	1,000	,929	,929	1,000
ترشيد النفقات: 05	1,000	1,000	1,000	,929	,929	1,000
تفعيل الرقابة والمساءلة: 01	,929	,929	,929	1,000	1,000	,929
تفعيل الرقابة والمساءلة: 02	,929	,929	,929	1,000	1,000	,929
تفعيل الرقابة والمساءلة: 03	1,000	1,000	1,000	,929	,929	1,000
تفعيل الرقابة: 04	,929	,929	,929	1,000	1,000	,929
تفعيل الرقابة	,929	,929	,929	1,000	1,000	,929

Matrice de corrélation inter-éléments

	تفعيل الرقابة 04	تفعيل الرقابة
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	,486	,486
[واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01]	,389	,389
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 03	,264	,264

الملاحق

04 واقع المحاسبة العمومية في الجزائر	,139	,139
05 واقع المحاسبة العمومية في الجزائر	,205	,205
06 واقع المحاسبة العمومية في الجزائر	,043	,043
01 متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر	,476	,476
02 [متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر	,717	,717
03 متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر	,710	,710
04 متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر	,662	,662
05 متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر	,576	,576
01 تحسين الاداء الحكومي	1,000	1,000
02 تحسين الاداء الحكومي	,929	,929
03 تحسين الاداء الحكومي	,934	,934
04 تحسين الاداء الحكومي	,859	,859
05 تحسين الاداء الحكومي	,934	,934
01 تعزيز شفافية القوائم المالية:	,934	,934
02 تعزيز شفافية القوائم المالية	,859	,859
03 تعزيز شفافية القوائم المالية	,934	,934
04 تعزيز شفافية القوائم المالية	,859	,859
05 تعزيز شفافية القوائم المالية	,934	,934
01 الحد من الفساد المالي	,934	,934
02 الحد من الفساد المالي	,859	,859
04 الحد من الفساد المالي	,859	,859
01 ترشيد النفقات	,929	,929
02 ترشيد النفقات	,929	,929
03 ترشيد النفقات	,929	,929
04 ترشيد النفقات	,929	,929
05 ترشيد النفقات	,929	,929
01 تفعيل الرقابة والمساءلة:	1,000	1,000
02 تفعيل الرقابة والمساءلة	1,000	1,000
03 تفعيل الرقابة والمساءلة	,929	,929
04 تفعيل الرقابة	1,000	1,000
تفعيل الرقابة	1,000	1,000

Matrice de covariance inter-éléments

	واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01]	واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 03	واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 04	واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 05
01 واقع المحاسبة العمومية في الجزائر	,158	,114	,144	-,064	-,028
01] واقع المحاسبة العمومية في الجزائر	,114	,142	,150	-,053	-,012

الملاحق

واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 03	,144	,150	,344	-,219	-,148
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 04	-,064	-,053	-,219	1,522	1,287
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 05	-,028	-,012	-,148	1,287	1,455
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 06	-,016	-,106	-,236	1,187	1,220
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 01	,013	,020	,015	-,119	-,155
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 02	,056	,037	,064	-,002	,030
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 03	,027	,033	,034	,036	,038
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 04	,051	,033	,058	,036	,038
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 05	,031	,037	,040	,047	,030
تحسين الاداء الحكومي 01	,080	,061	,064	,071	,103
تحسين الاداء الحكومي 02	,060	,065	,046	,082	,094
تحسين الاداء الحكومي 03	,075	,057	,058	,109	,111
تحسين الاداء الحكومي 04	,056	,061	,040	,120	,103
تحسين الاداء الحكومي 05	,075	,057	,058	,109	,111
تعزيز شفافية القوائم المالية: 01	,075	,057	,058	,109	,111
تعزيز شفافية القوائم المالية: 02	,056	,061	,040	,120	,103
تعزيز شفافية القوائم المالية: 03	,075	,057	,058	,109	,111
تعزيز شفافية القوائم المالية: 04	,056	,061	,040	,120	,103
تعزيز شفافية القوائم المالية: 05	,075	,057	,058	,109	,111
الحد من الفساد المالي 01	,075	,057	,058	,109	,111
الحد من الفساد المالي 02	,056	,061	,040	,120	,103
الحد من الفساد المالي 04	,056	,061	,040	,120	,103
ترشيد النفقات 01	,060	,065	,046	,082	,094
ترشيد النفقات 02	,060	,065	,046	,082	,094
ترشيد النفقات 03	,060	,065	,046	,082	,094
ترشيد النفقات 04	,060	,065	,046	,082	,094
ترشيد النفقات 05	,060	,065	,046	,082	,094
تفعيل الرقابة والمساءلة: 01	,080	,061	,064	,071	,103
تفعيل الرقابة والمساءلة: 02	,080	,061	,064	,071	,103
تفعيل الرقابة والمساءلة: 03	,060	,065	,046	,082	,094
تفعيل الرقابة 04	,080	,061	,064	,071	,103
تفعيل الرقابة	,080	,061	,064	,071	,103

Matrice de covariance inter-éléments

الملاحق

	واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 06	متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 01	متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 02	متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 03	متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 04
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	-,016	,013	,056	,027	,051
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01]	-,106	,020	,037	,033	,033
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 03	-,236	,015	,064	,034	,058
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 04	1,187	-,119	-,002	,036	,036
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 05	1,220	-,155	,030	,038	,038
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 06	1,886	-,276	,049	-,081	,041
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 01	-,276	,414	,103	,193	,120
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 02	,049	,103	,172	,143	,143
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 03	-,081	,193	,143	,235	,113
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 04	,041	,120	,143	,113	,186
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 05	,024	,127	,124	,118	,167
تحسين الاداء الحكومي 01	,024	,127	,124	,143	,118
تحسين الاداء الحكومي 02	,008	,135	,105	,149	,100
تحسين الاداء الحكومي 03	,041	,144	,118	,137	,137
تحسين الاداء الحكومي 04	,024	,152	,099	,143	,118
تحسين الاداء الحكومي 05	,041	,144	,118	,137	,137
تعزيز شفافية القوائم المالية: 01	,041	,144	,118	,137	,137
تعزيز شفافية القوائم المالية 02	,024	,152	,099	,143	,118
تعزيز شفافية القوائم المالية 03	,041	,144	,118	,137	,137
تعزيز شفافية القوائم المالية 04	,024	,152	,099	,143	,118
تعزيز شفافية القوائم المالية 05	,041	,144	,118	,137	,137
الحد من الفساد المالي 01	,041	,144	,118	,137	,137
الحد من الفساد المالي 02	,024	,152	,099	,143	,118
الحد من الفساد المالي 04	,024	,152	,099	,143	,118
ترشيد النفقات 01	,008	,135	,105	,149	,100
ترشيد النفقات 02	,008	,135	,105	,149	,100
ترشيد النفقات 03	,008	,135	,105	,149	,100
ترشيد النفقات 04	,008	,135	,105	,149	,100
ترشيد النفقات 05	,008	,135	,105	,149	,100

الملاحق

تفعيل الرقابة والمساءلة:01	,024	,127	,124	,143	,118
تفعيل الرقابة والمساءلة:02	,024	,127	,124	,143	,118
تفعيل الرقابة والمساءلة:03	,008	,135	,105	,149	,100
تفعيل الرقابة 04	,024	,127	,124	,143	,118
تفعيل الرقابة	,024	,127	,124	,143	,118

Matrice de covariance inter-éléments

	متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر05	تحسين الاداء الحكومي 01	تحسين الاداء الحكومي 02	تحسين الاداء الحكومي 03	تحسين الاداء الحكومي 04
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	,031	,080	,060	,075	,056
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01]	,037	,061	,065	,057	,061
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 03	,040	,064	,046	,058	,040
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 04	,047	,071	,082	,109	,120
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 05	,030	,103	,094	,111	,103
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 06	,024	,024	,008	,041	,024
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر01	,127	,127	,135	,144	,152
متطلبات تبني معايير المحاسبة [العمومية في الجزائر 02	,124	,124	,105	,118	,099
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 03	,118	,143	,149	,137	,143
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر04	,167	,118	,100	,137	,118
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر05	,172	,099	,105	,118	,124
تحسين الاداء الحكومي 01	,099	,172	,153	,167	,148
تحسين الاداء الحكومي 02	,105	,153	,158	,149	,153
تحسين الاداء الحكومي 03	,118	,167	,149	,186	,167
تحسين الاداء الحكومي 04	,124	,148	,153	,167	,172
تحسين الاداء الحكومي 05	,118	,167	,149	,186	,167
تعزيز شفافية القوائم المالية: 01	,118	,167	,149	,186	,167
تعزيز شفافية القوائم المالية:02	,124	,148	,153	,167	,172
تعزيز شفافية القوائم المالية:03	,118	,167	,149	,186	,167
تعزيز شفافية القوائم المالية:04	,124	,148	,153	,167	,172
تعزيز شفافية القوائم المالية:05	,118	,167	,149	,186	,167
الحد من الفساد المالي:01	,118	,167	,149	,186	,167

الملاحق

الحد من الفساد المالي 02	,124	,148	,153	,167	,172
الحد من الفساد المالي 04	,124	,148	,153	,167	,172
ترشيد النفقات 01	,105	,153	,158	,149	,153
ترشيد النفقات 02	,105	,153	,158	,149	,153
ترشيد النفقات 03	,105	,153	,158	,149	,153
ترشيد النفقات 04	,105	,153	,158	,149	,153
ترشيد النفقات 05	,105	,153	,158	,149	,153
تفعيل الرقابة والمساءلة: 01	,099	,172	,153	,167	,148
تفعيل الرقابة والمساءلة 02	,099	,172	,153	,167	,148
تفعيل الرقابة والمساءلة 03	,105	,153	,158	,149	,153
تفعيل الرقابة 04	,099	,172	,153	,167	,148
تفعيل الرقابة	,099	,172	,153	,167	,148

Matrice de covariance inter-éléments

	تحسين الاداء الحكومي 05	تعزيز شفافية القوائم المالية: 01	تعزيز شفافية القوائم المالية 02	تعزيز شفافية القوائم المالية 03	تعزيز شفافية القوائم المالية 04
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	,075	,075	,056	,075	,056
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01]	,057	,057	,061	,057	,061
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 03	,058	,058	,040	,058	,040
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 04	,109	,109	,120	,109	,120
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 05	,111	,111	,103	,111	,103
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 06	,041	,041	,024	,041	,024
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 01	,144	,144	,152	,144	,152
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 02]	,118	,118	,099	,118	,099
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 03	,137	,137	,143	,137	,143
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 04	,137	,137	,118	,137	,118
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 05	,118	,118	,124	,118	,124
تحسين الاداء الحكومي 01	,167	,167	,148	,167	,148
تحسين الاداء الحكومي 02	,149	,149	,153	,149	,153
تحسين الاداء الحكومي 03	,186	,186	,167	,186	,167
تحسين الاداء الحكومي 04	,167	,167	,172	,167	,172
تحسين الاداء الحكومي 05	,186	,186	,167	,186	,167

الملاحق

تعزيز شفافية القوائم المالية: 01	,186	,186	,167	,186	,167
تعزيز شفافية القوائم المالية: 02	,167	,167	,172	,167	,172
تعزيز شفافية القوائم المالية: 03	,186	,186	,167	,186	,167
تعزيز شفافية القوائم المالية: 04	,167	,167	,172	,167	,172
تعزيز شفافية القوائم المالية: 05	,186	,186	,167	,186	,167
الحد من الفساد المالي: 01	,186	,186	,167	,186	,167
الحد من الفساد المالي: 02	,167	,167	,172	,167	,172
الحد من الفساد المالي: 04	,167	,167	,172	,167	,172
ترشيد النفقات: 01	,149	,149	,153	,149	,153
ترشيد النفقات: 02	,149	,149	,153	,149	,153
ترشيد النفقات: 03	,149	,149	,153	,149	,153
ترشيد النفقات: 04	,149	,149	,153	,149	,153
ترشيد النفقات: 05	,149	,149	,153	,149	,153
تفعيل الرقابة والمساءلة: 01	,167	,167	,148	,167	,148
تفعيل الرقابة والمساءلة: 02	,167	,167	,148	,167	,148
تفعيل الرقابة والمساءلة: 03	,149	,149	,153	,149	,153
تفعيل الرقابة: 04	,167	,167	,148	,167	,148
تفعيل الرقابة	,167	,167	,148	,167	,148

Matrice de covariance inter-éléments

	تعزيز شفافية القوائم 05	الحد من الفساد المالي: 01	الحد من الفساد المالي: 02	الحد من الفساد المالي: 04	ترشيد النفقات: 01	ترشيد النفقات: 02
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	,075	,075	,056	,056	,060	,060
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01]	,057	,057	,061	,061	,065	,065
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 03	,058	,058	,040	,040	,046	,046
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 04	,109	,109	,120	,120	,082	,082
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 05	,111	,111	,103	,103	,094	,094
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 06	,041	,041	,024	,024	,008	,008
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 01	,144	,144	,152	,152	,135	,135
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 02]	,118	,118	,099	,099	,105	,105
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 03	,137	,137	,143	,143	,149	,149
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 04	,137	,137	,118	,118	,100	,100

الملاحق

متطلبات تبني معايير المحاسبة	,118	,118	,124	,124	,105	,105
العمومية في الجزائر 05	,167	,167	,148	,148	,153	,153
تحسين الاداء الحكومي 01	,149	,149	,153	,153	,158	,158
تحسين الاداء الحكومي 02	,186	,186	,167	,167	,149	,149
تحسين الاداء الحكومي 03	,167	,167	,172	,172	,153	,153
تحسين الاداء الحكومي 04	,186	,186	,167	,167	,149	,149
تعزيز شفافية القوائم المالية: 01	,186	,186	,167	,167	,149	,149
تعزيز شفافية القوائم المالية: 02	,167	,167	,172	,172	,153	,153
تعزيز شفافية القوائم المالية: 03	,186	,186	,167	,167	,149	,149
تعزيز شفافية القوائم المالية: 04	,167	,167	,172	,172	,153	,153
تعزيز شفافية القوائم المالية: 05	,186	,186	,167	,167	,149	,149
الحد من الفساد المالي 01	,186	,186	,167	,167	,149	,149
الحد من الفساد المالي 02	,167	,167	,172	,172	,153	,153
الحد من الفساد المالي 04	,167	,167	,172	,172	,153	,153
ترشيد النفقات 01	,149	,149	,153	,153	,158	,158
ترشيد النفقات 02	,149	,149	,153	,153	,158	,158
ترشيد النفقات 03	,149	,149	,153	,153	,158	,158
ترشيد النفقات 04	,149	,149	,153	,153	,158	,158
ترشيد النفقات 05	,149	,149	,153	,153	,158	,158
تفعيل الرقابة والمساءلة: 01	,167	,167	,148	,148	,153	,153
تفعيل الرقابة والمساءلة: 02	,167	,167	,148	,148	,153	,153
تفعيل الرقابة والمساءلة: 03	,149	,149	,153	,153	,158	,158
تفعيل الرقابة 04	,167	,167	,148	,148	,153	,153
تفعيل الرقابة	,167	,167	,148	,148	,153	,153

Matrice de covariance inter-éléments

	ترشيد النفقات 03	ترشيد النفقات 04	ترشيد النفقات 05	تفعيل الرقابة والمساءلة: 01	تفعيل الرقابة والمساءلة: 02	تفعيل الرقابة والمساءلة: 03
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	,060	,060	,060	,080	,080	,060
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	,065	,065	,065	,061	,061	,065
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 03	,046	,046	,046	,064	,064	,046
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 04	,082	,082	,082	,071	,071	,082
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 05	,094	,094	,094	,103	,103	,094
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 06	,008	,008	,008	,024	,024	,008
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 01	,135	,135	,135	,127	,127	,135

الملاحق

متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 02	,105	,105	,105	,124	,124	,105
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 03	,149	,149	,149	,143	,143	,149
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 04	,100	,100	,100	,118	,118	,100
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 05	,105	,105	,105	,099	,099	,105
تحسين الاداء الحكومي 01	,153	,153	,153	,172	,172	,153
تحسين الاداء الحكومي 02	,158	,158	,158	,153	,153	,158
تحسين الاداء الحكومي 03	,149	,149	,149	,167	,167	,149
تحسين الاداء الحكومي 04	,153	,153	,153	,148	,148	,153
تحسين الاداء الحكومي 05	,149	,149	,149	,167	,167	,149
تعزيز شفافية القوائم المالية: 01	,149	,149	,149	,167	,167	,149
تعزيز شفافية القوائم المالية: 02	,153	,153	,153	,148	,148	,153
تعزيز شفافية القوائم المالية: 03	,149	,149	,149	,167	,167	,149
تعزيز شفافية القوائم المالية: 04	,153	,153	,153	,148	,148	,153
تعزيز شفافية القوائم المالية: 05	,149	,149	,149	,167	,167	,149
الحد من الفساد المالي 01	,149	,149	,149	,167	,167	,149
الحد من الفساد المالي 02	,153	,153	,153	,148	,148	,153
الحد من الفساد المالي 04	,153	,153	,153	,148	,148	,153
ترشيد النفقات 01	,158	,158	,158	,153	,153	,158
ترشيد النفقات 02	,158	,158	,158	,153	,153	,158
ترشيد النفقات 03	,158	,158	,158	,153	,153	,158
ترشيد النفقات 04	,158	,158	,158	,153	,153	,158
ترشيد النفقات 05	,158	,158	,158	,153	,153	,158
تفعيل الرقابة والمساءلة: 01	,153	,153	,153	,172	,172	,153
تفعيل الرقابة والمساءلة: 02	,153	,153	,153	,172	,172	,153
تفعيل الرقابة والمساءلة: 03	,158	,158	,158	,153	,153	,158
تفعيل الرقابة 04	,153	,153	,153	,172	,172	,153
تفعيل الرقابة	,153	,153	,153	,172	,172	,153

Matrice de covariance inter-éléments

	تفعيل الرقابة 04	تفعيل الرقابة
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	,080	,080
[واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01]	,061	,061
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 03	,064	,064
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 04	,071	,071
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 05	,103	,103
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 06	,024	,024
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 01	,127	,127
[متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 02]	,124	,124
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 03	,143	,143

الملاحق

متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 04	,118	,118
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 05	,099	,099
تحسين الاداء الحكومي 01	,172	,172
تحسين الاداء الحكومي 02	,153	,153
تحسين الاداء الحكومي 03	,167	,167
تحسين الاداء الحكومي 04	,148	,148
تحسين الاداء الحكومي 05	,167	,167
تعزيز شفافية القوائم المالية: 01	,167	,167
تعزيز شفافية القوائم المالية: 02	,148	,148
تعزيز شفافية القوائم المالية: 03	,167	,167
تعزيز شفافية القوائم المالية: 04	,148	,148
تعزيز شفافية القوائم المالية: 05	,167	,167
الحد من الفساد المالي 01	,167	,167
الحد من الفساد المالي 02	,148	,148
الحد من الفساد المالي 04	,148	,148
ترشيد النفقات 01	,153	,153
ترشيد النفقات 02	,153	,153
ترشيد النفقات 03	,153	,153
ترشيد النفقات 04	,153	,153
ترشيد النفقات 05	,153	,153
تفعيل الرقابة والمساءلة: 01	,172	,172
تفعيل الرقابة والمساءلة: 02	,172	,172
تفعيل الرقابة والمساءلة: 03	,153	,153
تفعيل الرقابة 04	,172	,172
تفعيل الرقابة	,172	,172

Statistiques récapitulatives d'éléments

	Moyenne	Minimum	Maximum	Plage	Maximum / Minimum
Moyenne des éléments	1,417	1,167	3,643	2,476	3,122
Variance des éléments	,313	,142	1,886	1,744	13,257
Covariances inter-éléments	,122	-,276	1,287	1,564	-4,658
Corrélations inter-éléments	,630	-,313	1,000	1,313	-3,197

Statistiques récapitulatives d'éléments

	Variance	Nombre d'éléments
Moyenne des éléments	,425	34
Variance des éléments	,177	34
Covariances inter-éléments	,010	34
Corrélations inter-éléments	,111	34

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélation multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01	46,9762	144,073	,395	.	,956
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 01]	47,0000	144,537	,366	.	,956
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 03	46,9048	145,454	,155	.	,958
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 04	44,7143	137,819	,299	.	,963
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 05	44,5238	137,231	,329	.	,962
واقع المحاسبة العمومية في الجزائر 06	44,8333	141,411	,144	.	,967
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 01	46,8571	141,101	,424	.	,957
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 02	46,9524	141,217	,669	.	,955
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 03	46,9286	139,873	,689	.	,955
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 04	46,9286	140,800	,685	.	,955
متطلبات تبني معايير المحاسبة العمومية في الجزائر 05	46,9524	141,217	,669	.	,955
تحسين الاداء الحكومي 01	46,9524	138,778	,924	.	,954
تحسين الاداء الحكومي 02	46,9762	139,195	,922	.	,954
تحسين الاداء الحكومي 03	46,9286	138,312	,937	.	,953
تحسين الاداء الحكومي 04	46,9524	138,729	,930	.	,953
تحسين الاداء الحكومي 05	46,9286	138,312	,937	.	,953
تعزيز شفافية القوائم المالية: 01	46,9286	138,312	,937	.	,953
تعزيز شفافية القوائم المالية: 02	46,9524	138,729	,930	.	,953
تعزيز شفافية القوائم المالية: 03	46,9286	138,312	,937	.	,953
تعزيز شفافية القوائم المالية: 04	46,9524	138,729	,930	.	,953
تعزيز شفافية القوائم المالية: 05	46,9286	138,312	,937	.	,953
الحد من الفساد المالي 01	46,9286	138,312	,937	.	,953
الحد من الفساد المالي 02	46,9524	138,729	,930	.	,953
الحد من الفساد المالي 04	46,9524	138,729	,930	.	,953
ترشيد النفقات 01	46,9762	139,195	,922	.	,954

الملاحق

02 ترشيد النفقات	46,9762	139,195	,922	.	,954
03 ترشيد النفقات	46,9762	139,195	,922	.	,954
04 ترشيد النفقات	46,9762	139,195	,922	.	,954
05 ترشيد النفقات	46,9762	139,195	,922	.	,954
01 تفعيل الرقابة والمساءلة	46,9524	138,778	,924	.	,954
02 تفعيل الرقابة والمساءلة	46,9524	138,778	,924	.	,954
03 تفعيل الرقابة والمساءلة	46,9762	139,195	,922	.	,954
04 تفعيل الرقابة	46,9524	138,778	,924	.	,954
تفعيل الرقابة	46,9524	138,778	,924	.	,954

ANOVA

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig
Entre personnes	178,466	41	4,353		
Intra-population					
Entre éléments	589,155	33	17,853	93,821	,000
Résidus	257,463	1353	,190		
Total	846,618	1386	,611		
Total	1025,083	1427	,718		

Moyenne générale = 1,4167