



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة  
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الفرع: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

## مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر بعنوان:

مساهمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين الأداء المالي  
للمؤسسات العمومية  
دراسة حالة عينة من المحاسبين العموميين بولاية ميلة

المشرف	اعداد الطلبة	
عزي فريال منال	شيماء بلكيموش	1
	عبير طرشي	2

## لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ(ة)
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	مريم باي
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	عزي فريال منال
ممتحنا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	محمد بوطلاعة

السنة الجامعية 2023/2022

# شُكْرُهُ وَتَقَاتُلُهُ

نتقدم أولاً بالحمد والشكر لله سبحانه وتعالى على  
توفيقه ونعمته.

الحمد لله الذي وفقنا على إتمام هذا العمل المتواضع.

كما نتقدم بالشكر والعرفان إلى من كان دليلنا

ومرشدنا في هذا العمل الأستاذة "عزي فريال منال"

التي أشرفتنا على هذا العمل، كما نشكر كل من ساهم

من قريب أو من بعيد على إتمام هذا العمل، لاسيما

من عمل على كتابته وطباعته جزاهم الله خيراً.

## الإهداء

لاشي يضاهاى فرحة التخرج فى من أجمل اللحظات التى تمر بحياتنا، فتعب  
السنين وسهر الليالى ودعاء الوالدين قد حصدناه، وما مررنا به من ضغوطات  
نفسية قد زالت ونسيناها بمجرد شعورنا بفرح التخرج، والشكر أقدمه لله  
عزّ وجلّ أولاً ولوالدي ولوالدتي وكل من وقف بجاني فى اكمال مسيرتي  
الدراسية، وشكر خاص لزميلة مذكرة التخرج "عبير" والأستاذة المشرفة

"عزي فريال منال"

وندعو الله أن يتمم علينا بالنجاح

شيماء

# الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم.

"يرفع الله الذين آمنوا والذين أتوا العلم درجات" سورة المجادلة الآية 11  
الحمد لله مهما حمدناه لن نستوفي حمده، والصلاة والسلام على أشرف  
المرسلين، أهدي هذا العمل:

❖ إلى من أحمل إسمه بكل فخرا الذي لم أجد عبارات تفيه حقه بالتقدير

والاحترام الذي علمني كيف يكون الصبر طريق النجاح إلى "والدي الحبيب"

❖ إلى سندي في الحياة، من سهرت الليالي ومن ضحت بالكثير من أجلي وحملت

همومي التي غمرتني بدعائها والتي لو وصفتها لما أنصفتها "أمي الغالية"

أهديكما هذا العمل فهو منكما قبل أن يكون مني.

❖ إلى من أرفع رأسي إعتزازا وفخرا بإنتمائي لهم إلى من بهم أستمد عزتي وإصراري

وبرفقتهم سرت في دروب الحياة بحلوها ومرها وكانوا معي على طريق الخير

والنجاح إلى أختي وأخي.

❖ إلى من سكنوا موطن قلبي وجمعتني بهم الأيام إلى صديقتاتي العزيزات وإلى من

تقاسمت معي هذا العمل.

❖ إلى كل قريب وبعيد وإلى كل من وقف جانبي ولو بكلمة طيبة.

عبير

## فهرس المحتويات

II	الإهداء
VII	قائمة الأشكال:
VIII	قائمة الجداول:
IX	الملخص:
أ	مقدمة

## الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية في الجزائر

9	تمهيد:
10	المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية العمومية:
10	المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية:
11	المطلب الثاني: خصائص وأهداف المحاسبة العمومية:
13	المطلب الثالث: مبادئ المحاسبة العمومية:
16	المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر
16	المطلب الأول: القواعد المنظمة للمحاسبة العمومية
19	المطلب الثاني: نطاق تطبيق المحاسبة العمومية
20	المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية:
33	المبحث الثالث: مكونات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر:
33	المطلب الأول: النظام المحاسبي العمومي:
34	المطلب الثاني: نظام الموازنة العامة:
35	المطلب الثالث: نظام الرقابة المالية:
37	خلاصة الفصل:
	الفصل الثاني: مساهمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين الأداء المالي للمؤسسات
39	تمهيد:
40	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS":

40	المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام "IPSAS" .....
42	المطلب الثاني: مجلس معايير المحاسبة الدولية .....
45	المطلب الثالث: نطاق إصدار وتطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام:.....
46	المطلب الرابع: أهداف ومراحل إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .....
48	المبحث الثاني: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS" .....
48	المطلب الأول: عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام "IPSAS" .....
55	المطلب الثاني: أمثلة عن تطبيق دول العالم لمعايير القطاع العمومي .....
57	المطلب الثالث: استخدام معايير المحاسبة الدولية في الجزائر .....
59	المطلب الرابع: تحديد المزايا والانتقادات للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .....
66	المبحث الثالث: دور معايير القطاع العام في دعم الأداء المالي بالمؤسسات العمومية .....
66	المطلب الأول: تعريف الأداء المالي وأهميته: .....
68	المطلب الثاني: أهداف وخصائص الأداء المالي: .....
70	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء المالي: .....
72	المطلب الرابع: أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الأداء المالي: .....
74	خلاصة الفصل: .....
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين لولاية ميلة	
76	تمهيد: .....
77	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية .....
77	المطلب الأول: منهجية الدراسة .....
79	المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة .....
80	المطلب الثالث: صدق وثبات الإستبانة: .....
86	المبحث الثاني: تحليل البيانات ونتائج الدراسات .....
86	المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة .....
93	المطلب الثاني: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة .....

98 .....	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
104.....	خاتمة
109.....	قائمة المراجع
114.....	قائمة الملاحق

قائمة الأشكال:

- الشكل رقم 1: أنواع الأمرين بالصرف في الجزائر ..... 24
- الشكل رقم 2: التشكيل الجغرافي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ..... 63
- الشكل رقم 3: مستخدمى المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام حسب المنشأ الجغرافي ..... 63
- الشكل رقم 4: التنوع الاقتصادي لمجلس IPSAS ..... 64
- الشكل رقم 5: العوامل المؤثرة في الأداء المالي ..... 72
- الشكل رقم 6: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس ..... 86
- الشكل رقم 7: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية ..... 87
- الشكل رقم 8: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي ..... 89
- الشكل رقم 9: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة ..... 90
- الشكل رقم 10: توزيع عينة الدراسة حسب نوع القطاع ..... 91
- الشكل رقم 11: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة الميدانية ..... 92



قائمة الجداول:

- الجدول رقم 1: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS" ..... 48
- الجدول رقم 2: قائمة الدول التي تتبنى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ..... 55
- الجدول رقم 3: محتوى مشروع معايير المحاسبة الدولية في الجزائر ..... 58
- الجدول رقم 4: المعايير التي يمكن تطبيقها والتي يمكن الاستغناء عنها ..... 59
- الجدول رقم 5: الإحصائيات الخاصة بالإستبانة ..... 78
- الجدول رقم 6: فئات مقياس "likert" الخماسي ودلالاتها ..... 79
- الجدول رقم 7: معاملات ارتباط "بيرسون Pearson" لفقرات بعد المحاسبة العمومية ..... 81
- الجدول رقم 8: معاملات ارتباط "بيرسون Pearson" لفقرات بعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ..... 82
- الجدول رقم 9: معاملات ارتباط "بيرسون Pearson" لفقرات المحور الثاني ..... 83
- الجدول رقم 10: ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل الثبات "ألفا كرونباخ Alpha Crombach" ..... 85
- الجدول رقم 11: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس ..... 86
- الجدول رقم 12: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية ..... 87
- الجدول رقم 13: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي ..... 88
- الجدول رقم 14: توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة ..... 90
- الجدول رقم 15: توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع القطاع ..... 91
- الجدول رقم 16: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة الميدانية ..... 92
- الجدول رقم 17: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات بعد المحاسبة العمومية ..... 93
- الجدول رقم 18: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات بعد تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ..... 95
- الجدول رقم 19: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات محور الأداء المالي ..... 97
- الجدول رقم 20: معامل الالتواء ومعامل التفرطح لمتغيرات الدراسة ..... 99
- الجدول رقم 21: العلاقة بين محاور المحاسبة العمومية في ظل تبني معايير IPSAS وتحسين الأداء المالي ..... 100
- الجدول رقم 22: نتائج تحليل الانحدار الخطي ..... 101

### المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تطوير نظام المحاسبة الجزائري وتحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية، حيث أبرزت هذه الدراسة أهمية ضرورة التبني التدريجي لهذه المعايير في تطوير وتحسين مختلف جوانب نظام المحاسبة العمومية لأنه لا يلي احتياجات المستخدمين، فتبني هذه المعايير الدولية IPSAS في البيئة الجزائرية يمكن من مواكبة التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة العمومية على الصعيد الدولي وكذا تحقيق المساءلة والشفافية والرشادة في الانفاق العام بالإضافة إلى الرفع من مستوى الأداء في المؤسسات والإستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

### الكلمات المفتاحية:

محاسبة عمومية، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الشفافية، الأداء المالي.

### Summary:

This study aimed to find out the extent to which the adoption of international accounting standards for the public sector IPSAS contributed to the development of the Algerian accounting system and the improvement of the financial performance of public institutions. These international IPSAS standards in the Algerian environment enable us to keep abreast of the developments taking place in the field of public accounting at the international level, as well as achieving accountability, transparency and rationality in public spending, in addition to raising the level of performance in institutions and the optimal utilization of available resources.

### key words:

Public accounting, international accounting standards for the public sector, transparency, financial performance.



# مقدمۃ



إن المحاسبة العمومية لطالما كانت أداة فاعلة في التحكم وكيفية التعامل مع المعطيات المالية من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرار سواء كان ذلك على مستوى المؤسسات الخاصة أو العمومية.

فخلال السنوات الأخيرة قامت العديد من الدول المتقدمة بالكثير من التغييرات والتعديلات على مستوى أنظمتها لتمثل في تغيير وعصرنة الإدارة العمومية وهذا بهدف تطوير فعالية وكفاءة الخدمات العمومية المقدمة، فتزايد الاهتمام بدراسة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في جميع أنحاء العالم، والجزائر كغيرها من الدول سعت لتبني هذه المعايير واعتبارها كمرجع دولي تعتمد عليه في إطار المحاسبة العمومية لما أثبتته هذه المعايير من نجاعة في تحسين جودة المعلومات المتضمنة في القوائم المالية الحكومية وزيادة شفافيته وقابليتها للفهم من طرف مستخدميها.

فعملية تبني هذه المعايير تعتبر قفزة نوعية نحو تكييف النظام المحاسبي مع المعايير الدولية ونحو تطبيق أساس الإستحقاق في المحاسبة العمومية وبالتالي تحسين عمل المؤسسات العمومية ومن تم الوصول إلى الكفاءة والفعالية في الأداء المالي والعقلانية في تسيير الموارد المتاحة لتحقيق نتائج أفضل لأن هذه المعايير تسمح من توفير تقارير وقوائم مالية تلخص الوضع المالي وتعطي معلومات عن إيرادات ونفقات الدول بكل دقة وشفافية.

### الإشكالية الرئيسية:

تعيش المؤسسات الجزائرية اليوم تغيرات هامة، حيث أصبح من الضروري أن تحسن في نظامها المحاسبي وذلك بهدف تحسين آدائها المالي وإستغلالها الجيد لمواردها المتاحة.

بناء على ما سبق فإن إشكالية دراستنا تتمحور حول السؤال الرئيسي التالي:

هل يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية الجزائرية؟

### الأسئلة الفرعية:

في سبيل الإجابة عن الإشكالية نقوم بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

◀ هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0,05$ ) لبعد المحاسبة العمومية في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الجزائرية؟

◀ هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0,05$ ) لبعد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية؟

## فرضيات الدراسة:

للإجابة على فرضيات الإشكالية المطروحة نضع الفرضية الرئيسية التالية:

يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية.

## الفرضيات الفرعية:

◀ للمحاسبة العمومية أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0,05$ ) في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية.

◀ لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0,05$ ) في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية.

## مبررات اختيار الموضوع:

### مبررات موضوعية:

◀ الإصلاحات التي باشرت الدولة في تطبيقها على نظام المحاسبة العمومية.

◀ حداثة الموضوع وزيادة الاهتمام به مؤخرًا.

◀ النقص المعتبر في البحوث التي تتناول هذا الموضوع.

### مبررات شخصية:

◀ الرغبة الشخصية في اختيار الموضوع لارتباطه بالتخصص (مالية مؤسسة).

◀ القيمة العلمية التي تحظى بها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

◀ الرغبة في الاطلاع أكثر على هذا الموضوع.

## اهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى معرفة ما يلي:

◀ التعرف على نظام المحاسبة العمومية من خلال تقديم كل من التعريف، الخصائص،

الأهداف، أعوان المحاسبة ومكونات النظام المحاسبي.

◀ التعرف على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وكيفية إصدارها، أهدافها وكذلك اهم المزايا والانتقادات الموجهة لها.

◀ عرض افاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.

◀ توضيح أثر هذه المعايير على الأداء المالي بالمؤسسات العمومية في ولاية ميلة.

## أهمية الدراسة:

تنبثق اهمية هذه الدراسة من أهمية الإشكالية التي تناولتها، حيث أنها تحاول تفسير العلاقة ما بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS والتي تحظى بأهمية كبيرة والآخر الأداء المالي والذي يعد موضوع إهتمام المؤسسات العمومية والتي تسعى لتحسينه والوصول إلى أحسن مستويات الأداء خاصة في بيئة تتصف بالتغيرات والتطورات السريعة، لهذا تم الربط بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وعملية تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية بالجزائر.

## الدراسات السابقة:

1. دراسة شلال زهير 2014: أطروحة دكتوراه بعنوان "اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة" كلية العلوم للإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، وقد هدفت هذه الدراسة الى التعرف على الأطر النظرية التي تحكم المحاسبة العمومية الحديثة وتشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال التطرق لإجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق نظام الخزينة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة، وكذلك بداية تحول المحاسبة العمومية في الجزائر من مبدا "محاسبة الصندوق" الى "مبدا الاستحقاق".

## ومن اهم نتائجها:

تقدم المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية، تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترقى بجودة الإبلاغ المالي الحكومي من الرقابة الى تقديم أدوات المسائلة عن الأداء وتقييم نتائج نشاط وحدات القطاع العام.

لا تكتسب المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام صفة الاجبار او الالزام بالنسبة للدول التي تحتفظ بحرية اختيار ما يتلاءم مع نظمها المحاسبية، حيث ان التفاعل الدولي مع هذه المعايير

هو الذي يكسبها أهمية كبيرة، ويجعلها من أبرز أدوات اصلاح وتطوير نظم المحاسبة العمومية على المستوى الدولي.

2. دراسة خلف الله بن يوسف معاش قويدر 2017 بعنوان: متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية ودراسات إقتصادية - المجلد 2 العدد 31، وقد هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مفاهيم المحاسبة العمومية ودورها في المؤسسات العمومية الجزائرية وما مدى إرتباطها بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

**ومن اهم نتائجها:**

ان المحاسبة العمومية تساهم في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية، وان تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سيؤدي إلى تحسن جودة المعلومات والارتقاء بمستوى المحاسبة العمومية لكن بالرغم من كل هذا فالجزائر لا زالت بعيدة عن تطبيق هذه المعايير مما سيتطلب مستقبلا إلى تغيير جذري في محاسبتها العمومية.

3. دراسة جابي أمينة هناء 2018: أطروحة دكتوراة بعنوان : "اثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر" كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، وقد هدفت هذه الدراسة إلى أن المحاسبة بجميع تخصصاتها تعتبر اداة فاعلة في توجيه وترشيد قرارات المسيرين والمسؤولين (خاص، عمومي أو وطني) كما تمكن من متابعة ومراقبة تسيير الأموال، وعليه بناء نموذج لمحاسبة مالية للدولة اداة جد فاعلة في ذلك هدفت ايضا الى توضيح أن عملية تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية تطلبت عدة عقود فإن عملية تطوير وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ستتطلب هي الأخرى فترة زمنية معتبرة بالنظر إلى العوائق الواردة في هذه العملية.

**ومن أهم نتائجها:**

أصبحت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS والمستوحاة بشكل كبير من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمثابة اللغة المحاسبية العالمية المتعارف عليها في مختلف أنحاء العالم او يمكنها أن تكون مرجعا للحكومات الوطنية التي ترغب في القيام بإصلاحات مفادها تطبيق أساس الاستحقاق والممارسات المحاسبية المقبولة عموما في القطاع الخاص.

يعتبر تحسين المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال التطبيق التدريجي للمعايير وتكييفها مع البيئة الجزائرية أمر ضروري، وذلك لان هذه المعايير ستجلب العديد من المزايا للمحاسبة العمومية وترقى بها إلى المستوى العالمي من خلال توضيح الوضعية المالية والأداء وتعزيز المسائلة والشفافية كونها معيارا لتقييم وتحسين المحاسبة العمومية.

### ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

ركزت الدراسات السابقة على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والنقائص التي يتصف بها، وتطرت أيضا إلى الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والهيئات والمنظمات الدولية التي تقوم بإصدارها وتعديلها وتحديثها، واهملت علاقتها بتحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية. في حين أن دراستنا هذه ركزت على تعريف الأداء المالي والعوامل المؤثرة عليه ودور معايير المحاسبة للقطاع العام في دعم الأداء المالي بالمؤسسات العمومية.

### حدود الدراسة:

◀ **الحدود المكانية والزمانية:** تتناول هذه الدراسة عينة محدودة من المؤسسات العمومية على مستوى ولاية ميلة، ولقد امتدت هذه الدراسة من 2023/04/01 الى 2023/05/20.

### المنهج والأدوات المستخدمة:

للإلمام بمختلف جوانب موضوع الدراسة تم إستخدام أدوات المنهج الوصفي التحليلي، للإجابة على الإشكالية الرئيسية، إضافة إلى منهج دراسة الحالة من خلال دراسة مجموعة من المؤسسات العمومية بولاية ميلة، وذلك عن طريق استبيان موجه للمحاسبين العموميين من أجل معرفة آرائهم في الموضوع و مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية الجزائرية، ودراسة علاقة تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية، وتم الاعتماد على الكتب والمراجع العربية والاجنبية والمجلات والمقالات والملتقيات والجريدة الرسمية في الجانب النظري واعتماد أسلوب التحليل الاحصائي باستخدام برنامج SPSS.



## صعوبات الدراسة:

من خلال طرحنا لهذا الموضوع صادفتنا صعوبات في دراسة الحالة والمتمثلة في:

- ◀ رفض بعض المسؤولين إستقبالنا وتزويدنا بالمعلومات اللازمة من أجل إجراء الدراسة الميدانية بمؤسستهم.
- ◀ الصعوبة الناجمة عن عدم تفهم بعض الموظفين لثقافة الاستبيان.
- ◀ نقص الدراسات في الجانب النظري والتقني في مجال المحاسبة العمومية وخاصة المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS.
- ◀ النقص الملحوظ في المراجع المتخصصة في المحاسبة العمومية وكذلك المعايير الدولية للقطاع العام في مكتبة الجامعة.
- ◀ نقص مستوى الادراك والفهم لتطبيق معايير المحاسبة الدولية من طرف المحاسبين.

## هيكل الدراسة:

لمعالجة هذا الموضوع بطريقة تسمح لنا بالإلمام بجميع الجوانب التي نراها مهمة وكذا الإجابة عن مختلف التساؤلات المطروحة، فإننا سنتطرق إلى مقدمة نبرز فيها الإشكالية، الفرضيات، والمنهج المتبع في الدراسة ثم ثلاثة فصول كمايلي:

- ◀ **الفصل الأول:** تم التطرق إلى الإطار النظري للمحاسبة العمومية في الجزائر وتم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث المبحث الأول بعنوان ماهية المحاسبة العمومية، أما المبحث الثاني تناولنا فيه القواعد المنظمة للمحاسبة العمومية ونطاق تطبيق وكذلك أعوان المحاسبة العمومية، وفي الأخير المبحث الثالث بعنوان مكونات نظام المحاسبة العمومية.
- ◀ **الفصل الثاني:** تم التطرق إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS وعلاقتها بدعم الأداء المالي وتم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول بعنوان مفاهيم عامة حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، أما المبحث الثاني تناولنا فيه متطلبات تبني معايير IPSAS، أما المبحث الثالث بعنوان دور معايير القطاع العام في دعم الأداء المالي بالمؤسسات العمومية.

◀ الفصل الثالث: دراسة إحصائية لدور تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين الأداء المالي لعينة من المحاسبين العموميين بولاية ميله، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين المبحث الأول الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني: تناولنا فيه تحليل البيانات ونتائج الدراسات.

الفصل الأول:

الإطار النظري للمحاسبة

العمومية في الجزائر

**تمهيد:**

عرف مفهوم المحاسبة العمومية تطورا من أجل مواكبة التقدم الحاصل في الدولة وكذا وظائفها في الحياة الاقتصادية وما يترتب عليها من زيادة في حجم النفقات وتنوع مجالاتها، حيث أصبحت المحاسبة العمومية أداة لمراقبة وتقييم أداء وحدات القطاع العام وكذلك تعتبر مصدرا مهما للبيانات اللازمة.

وفي هذا الإطار تعتبر المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام، فرضت العمل على تأسيس إطار نظري مستقل لتكليف الممارسات وأسس القياس المحاسبي من مميزات نشاط الوحدات الحكومية من أجل الرقي بجودة الإبلاغ المالي الحكومي وتحقيق الشفافية والافصاح الكامل والدقيق عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة وذلك عن طريق تكييف المعايير المحاسبية والاستفادة من مزايا المحاسبة في القطاع العام مع خصائص نشاط وحدات القطاع العام لترقية نظام محاسبي ذو معنى لتلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية الحكومية.

إنطلاقا مما سبق ولدراسة ذلك أكثر تفصيلا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو

التالي:

- ◀ المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية في الجزائر.
- ◀ المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر
- ◀ المبحث الثالث: مكونات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

## المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية في الجزائر:

يتناول هذا المبحث عرض المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية عن طريق بيان ماهية المحاسبة العمومية وخصائص وأهداف المحاسبة العمومية وكذلك مجال تطبيقها.

### المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية:

من الصعب إعطاء تعريف جامع للمحاسبة العمومية وإنما يتم تعريفها حسب الزاوية التي ينظر من خلالها إليها، وسنعرض عدد من التعريفات كمايلي:<sup>1</sup>

◀ لقد عرفت هيئة الأمم المتحدة بأنها "تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والأنشطة المرتبطة في القطاع الحكومي".

◀ وفي تعريف آخر: "هي مجموعة من الإجراءات المحاسبية تتم وفقا للتشريعات المالية من حيث إثبات الإيرادات ونفقات الدولة وتصنيفها وتلخيصها وإعداد التقارير المالية ورفعها إلى الجهات المختصة".

◀ هي كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.<sup>2</sup>

◀ في تعريف آخر: تعرف المحاسبة العمومية بأنها: مجموعة من القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية، وبيان عملياتها المالية، وعرض حساباتها مراقبتها والمحددة لالتزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.<sup>3</sup>

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن تصور ثلاث تعاريف (قانونية وتقنية وإدارية) للمحاسبة العمومية

تتمثل في:

### ◀ التعريف القانوني:

تعرف المحاسبة العمومية في المادة الأولى من القانون 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنها "تلك الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري، والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات

<sup>1</sup> خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، ط 1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 14.

<sup>2</sup> لوني نصيرة، مطبوعة في مقياس المحاسبة العمومية، موجهة لطلبة السنة الثانية ل م د، تخصص: حقوق، جامعة البويرة، الجزائر، 2013/2014، ص 2.

<sup>3</sup> محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص 6.

الطابع الإداري، كما يحدد هذا القانون إلتزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين كل فيما يخصه وكذا مسؤولياتهم و تطبيق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها".<sup>1</sup>

#### ◀ التعريف التقني:

"هي مجموعة القواعد الخاصة بعرض الحسابات العمومية"، ويعتبر هذا التعريف جد ضيق حيث يحصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية، إضافة إلى ذلك العمليات المالية لأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وإلتزامات ومسؤوليات هؤلاء... إلخ.<sup>2</sup>

#### ◀ التعريف الإداري:

"هي قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين"، إن إضافة عنصر "تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين" إلى سابقه هو الذي جعل هذا التعريف يسمى بالإداري، لكنه يبقى محدودا، لأنه يستثني الأمرين بالصرف وكذا الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن مجال تطبيق قواعد المحاسبة العمومية.<sup>3</sup>

مما سبق يمكننا أن نعرف المحاسبة العمومية على أنها أحد فروع المحاسبة المتخصصة في تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف إلى تحقيق ربح، فهي ترتكز على مختلف القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة.

#### المطلب الثاني: خصائص وأهداف المحاسبة العمومية:

يتناول هذا المطلب عرض مختلف أهداف المحاسبة العمومية يليه تحليل خصائص النظام المحاسبي لوحدات القطاع العام.

#### أولا: خصائص المحاسبة العمومية:

نبين فيما يلي أهم خصائص المحاسبة العمومية:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، العدد 35، المادة الأولى المتعلقة بالحسابية العمومية، ص 1132.

<sup>2</sup> محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص 7.

<sup>3</sup> محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص 8.

<sup>4</sup> بن بيا محمد، عدي محمود، واقع المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية، مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسة: جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2017، ص 7.

- ◀ تشترك في الوظائف الأساسية مع المحاسبة العامة وهي قياس وتسجيل وتبويب وتوصيل المعلومات المالية التي تفيد متخذي القرارات.
- ◀ تعتبر المجال المحاسبي المتخصص بتقدير العمليات المالية في مؤسسات الدولة.
- ◀ يوجد ارتباط بين المحاسبة العمومية وبين مجالات المحاسبة الأخرى، مثل محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية.
- ◀ لا تهدف الدولة من خلال المحاسبة العمومية إلى تحقيق الربح.
- ◀ تعتبر التشريعات والنصوص القانونية كمرجعية للمحاسبة العمومية بالدرجة الأولى.
- ◀ تعلق المحاسبة العمومية بالقطاع العمومي لانطباق مفهوم الحكومة على الوحدة الحكومية (الوزارة والدوائر والمؤسسات) ويتبع هذا المفهوم خاصية هامة في المحاسبة العمومية وهي أن الوحدة تدير شؤونها المالية بداتها وهي في نفس الوقت مسؤولة أمام الجهات الرقابية العليا في السلطة التنفيذية.

#### ثانياً: أهداف المحاسبة العمومية:

تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير بيانات ومعلومات موضوعية ذات مصداقية حول نشاط القطاع العام من أجل تحقيق الشفافية والرشادة في صرف وتداول المال العام وذلك في سبيل الوصول إلى التحديد الصادق مع الإفصاح الكامل عن الموقف المالي ونتائج تنفيذ العمليات المالية للدولة وفي هذا لإطار يمكن تحديد أهداف المحاسبة فيما يلي:<sup>1</sup>

- ◀ التحقق من احترام ترخيصات الميزانية في مجال الإيرادات والنفقات وذلك عن طريق تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف وأثناءه للتأكد من أن الصرف يتم في حدود اعتمادات وأغراض الموازنة، وسلامة إجراءاته في حدود القوانين واللوائح والإجراءات المنظمة لكيفية التصرف والحدود التي وضعت له، بما يكفل ترشيد النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة.
- ◀ توفير نظام رقابة داخلية فعال يضمن حماية المال العام إضافة إلى إثبات حقوق الدولة والتزاماتها المالية ومتابعة تحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماتها.
- ◀ تحقيق الرقابة على الإلتزامات المالية لمختلف وحدات القطاع العام ومتابعة الوفاء بها.
- ◀ توفير البيانات حول حركة التدفقات النقدية من أجل تحديد الوضعية المالية للخزينة العمومية ومن أجل اتخاذ القرار وتحديد مصادر تمويل الخزينة.

<sup>1</sup> شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات - المالية للدولة، أطروحة دكتوراه شعبية: العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات جامعة: أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2013-2014، ص ص 10-11.

- ◀ توفير المعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية للوحدات الحكومية المختلفة ورسم سياساتها وإتخاذ القرارات المتعلقة بها بما يساعد على إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة في الفترات المقبلة.
- ◀ توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع توقعات الأداء المخطط له في الميزانية العامة.

### المطلب الثالث: مبادئ المحاسبة العمومية:

تسجيل العمليات المحاسبية وتقديم النتائج حسب شروط معينة متعارف عليها عموماً، تسمى المبادئ المحاسبية، تطورت مع الزمن وأصبحت مطبقة هنا وهناك وهي في تطور مستمر شأنها في ذلك المحاسبة، مما أدى إلى رفض بعضها وظهور مبادئ أخرى جديدة معوضة.

من المبادئ الأساسية المحاسبية المتفق عليها عموماً مايلي:<sup>1</sup>

#### أولاً: مبدأ استمرارية النشاط:

تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار، حيث أن حياتها طويلة، وقد تكون غير محدودة وينبغي عليها التطلع إلى المستقبل دون نية التوقف والتصفية، هذا المبدأ أساس قواعد التقييم ولولاه لاختلقت أشكال القوائم المالية وربما محتوياتها.

#### ثانياً: مبدأ استقلالية الدورات والنتائج الدورية:

علاقة هذان المبدآن بالمبدأ السابق علاقة مباشرة يرغب مستعملو البيانات المحاسبية بمختلف أنواعها في تزويدهم بنتائج دورية نتائج الماضي وتقديرات المستقبل مما يؤدي بالضرورة إلى تجزئة الاستمرارية (أي تجزئة حياة المؤسسة إلى فترات تسمى الدورة المحاسبية وتتألف من اثنتي عشر شهراً) وعليه فإن القانون التجاري والصناعي والقانون الضريبي يجبران المؤسسة ذات الطابع التجاري والصناعي على إعداد قوائم مالية على مدى اثنتي عشر شهراً، هذا يجبر المؤسسات المذكورة على القيام بعملية الجرد الطبيعي في نهاية كل دورة على الأقل وتقديم القوائم المالية إلى مصلحة الضرائب كما يجبر المساهمين على عقد جمعية عامة كل عام للموافقة على الحسابات.

#### ثالثاً: مبدأ استقرار الوحدة النقدية:

يعتمد علم المحاسبة على افتراض أن الوحدة النقدية هي الوسيلة العامة لقياس تبادل العمليات والأحداث والأنشطة الاقتصادية، فإن الوحدة النقدية تستخدم كأداة سهلة وملائمة ومفيدة في نفس الوقت للقياس والتحليل المحاسبي، حيث أن هذا الافتراض لا يأخذ بعين الاعتبار ما يطرأ على الوحدة النقدية من

<sup>1</sup> عبد الله عبد السلام أحمد وآخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، مصر، 2000، ص 28.



تغيرات في القوة الشرائية خلال الفترات الزمنية المتعاقبة، الأمر الذي أدى إلى توجيه النقد لهذا الافتراض والمطالبة باستخدام وحدة النقود الثابتة للقياس والتي تأخذ بعين الاعتبار تعديل التكلفة التاريخية على أساس مستوى الأسعار العام.<sup>1</sup>

#### رابعاً: مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية:

يعتبر هذا المبدأ أن طرق التسجيل والتقييم المحاسبية ثابتة من دورة إلى أخرى وكل تغيير يجب الإعلان عنه وتبريره للموافقة عليه وفي جميع الحالات يجب أن لا يؤثر أبداً على مدى صدق وسلامة الحسابات.

تبرر الطرق الجديدة بكل جدية تغيرات في النشاط، طرق استعمال الوسائل، تغيير العلاقات مع الغير وحتى اكتشاف أخطاء الماضي والعدول عنها.<sup>2</sup>

#### خامساً: مبدأ الحيطة والحذر:

يعد هذا المبدأ من أبرز الموضوعات المثيرة للجدل بين المحاسبين، فهو يؤدي إلى حدوث أخطاء في القياس المحاسبي وإنقاص من قيمة المعلومات المحاسبية ويجعلها غير قادرة على اتخاذ القرارات، لأنها بعيدة عن الواقع الاقتصادي.<sup>3</sup>

#### سادساً: مبدأ القيد المزدوج:

يسجل محاسبو المؤسسة عمليات عديدة ومتنوعة حسب قواعد دقيقة ويحتاجون إلى وسائل الرقابة لتمكنهم من اكتشاف أغلب الأخطاء في حينها، تعتمد المحاسبة العامة كغيرها من المحاسبات العصرية على مبدأ القيد المزدوج لما له من فوائد كبيرة في اكتشاف الأخطاء ويشترط في القيد المزدوج في كل عملية محاسبية تسجيل تساوي مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف المدينة للحسابات الأولى ومجموع المبالغ المسجلة في الأطراف الدائنة للحسابات الثانية، أي يشترط توازن الحسابات وذلك بالنسبة لكل عملية.<sup>4</sup>

#### سابعاً: مبدأ أحسن البيانات أو الموضوعية:

لكي يستطيع مستعملو القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة فهم محتواها يجب أن تكون بياناتها مرضية: بيانات كافية بيانات ذات معنى، بيانات واضحة.

<sup>1</sup> خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، مرجع سبق ذكره، ص 36.

<sup>2</sup> محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص 35.

<sup>3</sup> نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة الأصول العلمية والعملية، ج 1، ط 3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 39.

<sup>4</sup> عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريبيج، الجزائر، 2009، ص 08.

هذا يعني أن تكون لها المصادقية وأن تعطى لها الثقة التامة من طرف مستعمليها بمختلف أنواعهم، ويتضمن مبدأ الموضوعية القواعد الواجب اتباعها للوصول إلى النتائج حتى يتمكن المحلل من مقارنة نتائج المؤسسة بالمؤسسات الأخرى ولكي تكون المقارنة موضوعية، وذات معنى بين مختلف المؤسسات يجب توحيد المصطلحات والقوائم المالية أي أن البيانات الظاهرة بالميزانية وحسابات النتائج بيانات دقيقة ولها نفس المعنى في مختلف المؤسسات.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 477.

## المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر

يتناول هذا المبحث الإطار القانوني والتنظيمي مع بيان نطاق التطبيق وأعاون المحاسبة العمومية.

## المطلب الأول: القواعد المنظمة للمحاسبة العمومية

إن العلاقة بين المحاسبة العمومية والقانون العام تعتبر من أوثق العلاقات، فالمحاسبة تنتمي إلى القانون العام وتعتبر جزءا منه، وتتجلى هذه العلاقة في الشكل كما تتجلى في المضمون، فالأفعال القانونية التي تحكم وتنظم الممارسات المحاسبية العمومية عبارة عن أفعال انفرادية صادرة عن السلطات العمومية: الدستور، الأوامر العضوية، قوانين المالية، القواعد العامة، القرارات، التعليمات، النشرات، حتى القواعد التقنية للمحاسبة العمومية، كلها قواعد للقانون العام.

حيث يتم تحديد هذه القوانين بموجب تعليمات وزير المالية، وتعتبر إجراءات إدارية وتطبق هذه القواعد على العمليات المالية للهيئات العمومية، وعلى عكس ذلك، فإن العمليات المالية للجمعيات والمنظمات والشركات وكل هيئات القطاع الخاص لا تخضع لهذه القوانين، إلا إذا وردت استثناءات صريحة ومحدودة.<sup>1</sup>

فالأحكام الدستورية والتشريعية والتنظيمات القائمة في الدول -وبالخصوص القانون باعتباره أداة لحماية الصالح العام- هي القيود التي تحكم المحاسبة العمومية والتي يجب التقيد بها، وفي حالة وجود تعارض بين النصوص والقواعد القانونية من جهة والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من جهة أخرى، فالأولية تكون للتقيد بالأحكام التشريعية إلى أن يتسنى تعديلها لتتطابق مع المبادئ المحاسبية إن أمكن ذلك<sup>2</sup>، ومن هنا يتبين لنا أن المحاسبة العمومية مرتبطة بالقوانين والتشريعات واللوائح المالية المعمول بها، وهو ما يتطلب ضرورة أن يتلاءم نظام المحاسبة العمومية معها لتفعيل دورها.

وفي الجزائر يتضمن مجال المحاسبة العمومية إطار قانوني خاص يضبط واجبات ومسؤوليات الأمرين بالصراف والمحاسبين والأعاون الآخرين المكلفين بتنفيذ العمليات المالية للدولة والجماعات المحلية والهيئات العمومية، ويتميز الإطار القانوني الذي ينظم مجال المحاسبة العمومية بتوسعه، وذلك نظرا لتعدد واختلاف العمليات المالية والمحاسبية للهيئات العمومية، ويمكن تقسيم الإطار القانوني للمحاسبة العمومية إلى ما يلي:

<sup>1</sup> Jaques Magnet, Éléments de comptabilité publique, 5e édition, L.G.D.J, Paris, France, 2001, p19.

<sup>2</sup> إسماعيل خليل إسماعيل ونائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 21.

نص دستور 1996 الذي لا يزال ساري المفعول إلى يومنا هذا على بعض الأحكام المتعلقة بالأموال العامة كتلك المتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الإعتمادات المالية من طرف الحكومة، أو تلك الخاصة بتكليف أجهزة الرقابة بالتحقيق في ملائمة استخدام وتسيير الوسائل المادية والأموال العمومية.

#### ثانياً: النصوص القانونية:

لا تخفى علينا العلاقة الوطيدة بين المحاسبة العمومية والمالية العمومية، إذ تعتبر فرع من فروعها إضافة إلى الفرعين الآخرين المتمثلين في قانون الميزانية والقانون الجبائي. وعليه تتمثل القوانين المتعلقة بمجال المحاسبة العمومية فيما يلي:

- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، ج.ر. العدد 28: وهو قانون جد هام في مجال المحاسبة العمومية حيث نص على عدة أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، كما هناك العديد من الإحالات في القانون رقم 90-21 عليه. وفي سبتمبر 2018 صدر نص جديد يحدد إطار عمل الإدارة المالية للدولة، والمتمثل في القانون العضوي الجديد المتعلق بقوانين المالية في الجريدة الرسمية رقم 53، حيث يحدد هذا القانون المبادئ والقواعد المتعلقة بالميزانية العامة للدولة، وحسابات الدولة وتنفيذ القوانين المالية، ويلغي هذا النص الجديد القانون رقم 84-17 والذي أصبح لا يستجيب للمتطلبات التي تفرضها المتغيرات والتطورات التي تعرفها الدولة السياسية والاقتصادية.

- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، ج.ر. العدد 35: ويعتبر المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية. والملاحظ في الجزائر أنه قبل صدور هذا القانون لم يوجد نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية، والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأول والأساسي لها، حيث يتضمن اثنان وسبعون مادة مصنفة في أربعة أبواب. خصص الباب الأول للأحكام المتعلقة بالميزانية والعمليات المالية وتنفيذها، في حين تم تخصيص الباب الثاني للأعوان المكلفون بالتنفيذ، أما الباب الثالث فتناول الأحكام المتعلقة بالرقابة على النفقات المستعملة ورقابة التنفيذ ورقابة التسيير، أما الباب الرابع فتناول الأحكام الخاصة بالعقوبات المالية في حق المدينين.

- الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة، المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010.

ثالثا: المراسيم التنفيذية

- المراسيم التنفيذية هي مجموعة من النصوص التنظيمية المطبقة على مختلف الجوانب في مجال المحاسبة العمومية منها:
- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، ج.ر.العدد 43 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.
  - المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، ج.ر.العدد 43 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين و إجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
  - المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، ج.ر.العدد 43 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون وكيفيةا ومحتواها.
  - المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، ج.ر.العدد 43 والمتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.
  - المرسوم التنفيذي رقم 92-19 المؤرخ في 09 جانفي 1992، ج.ر.العدد 05، المحدد لإجراءات الدفع بالاعتماد من نفقات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
  - المرسوم التنفيذي رقم 92-26 المؤرخ في 13 جانفي 1992، ج.ر.العدد 05، والمتعلق بالحسابات البريدية الجارية الخاصة بالمحاسبين العموميين والوكلاء الإداريين.
  - المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، ج.ر.العدد 82، والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.
  - المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06 فيفري 1993، ج.ر.العدد 09، المحدد لآجال دفع النفقات وتحصيل الإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعومة.
  - المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993، ج.ر.العدد 30، المحدد لكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها.
  - المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ في 22 جانفي 1996، ج.ر.العدد 06، يحدد انتقاليا الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة.
  - المرسوم التنفيذي رقم 98-227 المؤرخ في 13 جويلية 1998، ج.ر.العدد 51، والمتعلق بنفقات الدولة للتجهيز.
  - المرسوم التنفيذي رقم 04-308 المؤرخ في 22 سبتمبر 2004، ج.ر.العدد 62، المتضمن إحداث

تعويض عن المسؤولية الشخصية لفائدة الأعوان المحاسبين المعتمدين والوكلاء.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، ج.ر. العدد 64، المتعلق بمصلحة المراقبة المالية.

#### رابعا: الاجتهاد القضائي

يمكن للاجتهاد القضائي إعطاء تفسيراً لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة أو محل انتقاد أو جدال أثناء التطبيق، وكذا سدا للفراغ القانوني في بعض الحالات.<sup>1</sup>

#### المطلب الثاني: نطاق تطبيق المحاسبة العمومية

إن نظام المحاسبة العمومية يطبق على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة.

وحسب المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية:<sup>2</sup>

تتميز المحاسبة العمومية بأنها تُطبق على الهيئات العمومية التابعة للدولة والتي تهدف أساساً إلى تحقيق خدمة عمومية أو منفعة عامة بغض النظر عن مفهوم الربح والخسارة، حيث يتمحور نشاط الهيئات العمومية في تنفيذ توقعات الميزانية الذي يركز حول تحصيل الإيرادات العمومية من أجل تحويل النفقات العمومية.

على هذا الأساس يمكن حصر مجال تطبيق المحاسبة العمومية كمايلي:

- ◀ الميزانية والعمليات المالية الخاصة بالدولة.
- ◀ الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة.
- ◀ العمليات المالية للميزانية الملحقه.
- ◀ العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات، البلديات).
- ◀ المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري.

<sup>1</sup> محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص 11.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية، القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، العدد 35، المادة الأولى المتعلقة بالحسابية العمومية، ص 1132.

المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية:

تستند مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عدة أعوان تختص كل منهم في مهام وسلطات محددة قانونيا، حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية لأعوان المحاسبة العمومية:

◀ الأمر بالصرف.

◀ المحاسب العمومي.

◀ المراقب المالي.

أولاً: الأمر بالصرف:

يعتبر الأمر بالصرف مسير يعين على رأس هيئة عمومية له مهام إدارية وأخرى مالية في إطار تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية المكلف بتسييرها.

1. تعريف الأمر بالصرف.

الأمر بالصرف هو كل شخص يؤهل قانونا لتنفيذ عمليات تتعلق بأموال الدولة ومؤسساتها العمومية سواء كانت هذه العمليات تتمثل في الإيرادات والنفقات، وقد يكون الأمر بالصرف معينا مثل الوالي والمدير العام في إدارة عمومية مما يمكن أن يكون منتخبا كرئيس المجلس الشعبي، كما يمكن أن يكون إبتدائيا أو رئيسيا أو ثانويا.<sup>1</sup>

ويُعرف الأمر بالصرف بأنه كل شخص يؤهل قانونا لتنفيذ العمليات، المالية والإدارية، باسم ولحساب الدولة أو الهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.<sup>2</sup>

كما يعرف الأمر بالصرف على أنه: الإداري المؤهل للأمر بصرف النفقات (ومن المفترض الإيرادات، ولكن في هذا المجال دوره يكون أقل أهمية) فهو ذلك الذي لديه دور رئيسي (ولكن ليس دائما حصريا) في قرار استخدام الإعتمادات المفتوحة في الميزانية مما يعني أن هذه الميزة تكون محفوظة فقط لأعلى السلطات الإدارية.<sup>3</sup>

ومن كل التعريفات السابقة ذكرها نستخلص أن الأمر بالصرف هو شخص مؤهل قانونيا، له عدة مهام منها إدارية وأخرى مالية وذلك في إطار تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية المكلف بتسييرها.

<sup>1</sup> خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبية العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، العدد 31، طبعة 2، الجزائر، 2017، ص277.

<sup>2</sup> سكوتي خالد، دور الأمر بالصرف في مراقبة الميزانية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد العاشر، العدد الثاني، 2017/06/15، ص 511

<sup>3</sup> Jean-Luc Albert et luc Saïdj, Finances publiques, 8ème édition, éditions Dallaz, paris, 2013, p 107.

2. أصناف الأمرين بالصرف:

حسب المادة 25 من القانون 90 - 21 فإن الأمرين بالصرف هم رئيسيون أو ثانويون أو وحيدين:

أ. الأمرين بالصرف الرئيسيون:

الأمر بالصرف الرئيسي هو الذي يتم تعيينه أو إنتخابه على رأس الهرم الإداري للهيئة التي يتولى إدارتها، والذي تمنح له السلطات الخاصة بتراخيص الميزانية بصفة مباشرة دون وسيط فيصدر أوامر بالدفع لفائدة الدائنين وأوامر تحصيل الإيرادات ضد المدينين، وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين سواء تعلق الأمر بتفويض الاعتمادات الخاصة بالتسيير، أو الاعتمادات الخاصة بالتجهيز والاستثمار، حيث يقوم الأمر بالصرف الرئيسي في هذه الأخيرة بتبليغ أوامر التفويض بالبرامج المأذون بها إلى الأمر بالصرف الثانوي وذلك ضمن الحدود المرخص بها.<sup>1</sup>

يمنح قانون المحاسبة العمومية صفة الأمر بالصرف الرئيسي لكل من:<sup>2</sup>

- ◀ المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة.
- ◀ الوزراء.
- ◀ الولاة عندما يتصرفون لحساب الولاية.
- ◀ رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات.
- ◀ المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- ◀ المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من الميزانية الملحقة.

ب. الأمرين بالصرف الثانويين:

الأمر بالصرف الثانوي هو كل رئيس لمصلحة من مصالح الدولة غير الممركزة أو المؤسسات أو الهيئات العمومية التي ينص قانونها الأساسي على منح الوحدات التابعة لها شيئا من الاستقلال المالي علما بأن هذه المصالح غير الممركزة والوحدات التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية لا تتمتع بالشخصية المعنوية.

<sup>1</sup> سكوتي خالد، دور الأمر بالصرف في مراقبة الميزانية، مرجع سبق ذكره، ص 512.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية، القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المادة 26، مرجع سبق ذكره، ص 1134.



فالأمر بالصرف الثانوي في مثل هذه المصالح والوحدات هو المكلف بإصدار حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الإعتمادات، ويباشر هذه الوظيفة تحت السلطة الرئاسية للأمر بالصرف الرئيسي وفي حدود الإعتمادات المفوضة له من هذا الأخير.<sup>1</sup>

زيادة على ذلك، تخصص حوالات الدفع الصادرة من الأمرين بالصرف الثانويين في حدود الإعتمادات التي يفوضها الأمر بالصرف الرئيسيون لكي قابلة للدفع من صندوق أمناء خزينة الولاية المختصين إقليمياً.<sup>2</sup>

ومما سبق يمكن تعريف الأمر بالصرف الثانوي كمايلي: أنه الشخص الذي يتم تفويضه من طرف الأمر بالصرف الرئيسي، ويقوم بإصدار حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الإعتمادات المفتوحة وأوامر الإيرادات ضد المدينين.

#### ج. الأمر بالصرف الوحيدين:

إختصاص الأمر بالصرف الوحيد يعود للوالي في تنفيذه لعمليات التجهيز العمومي الغير ممرکز (المادة 27 من القانون 90-21) فالبرامج القطاعية الغير مركزية للدولة (P.S.D) تخص برامج التجهيز المسجلة تحت أمر الوالي والذي يوافق عليه ويعتمد من طرف وزارة المالية وهذا وفقا للبرنامج السنوي للتجهيز الذي تُحدده الحكومة (المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 98-227 الصادر بتاريخ 13 جويلية 1998 المتعلق بنفقات التجهيز للدولة).<sup>3</sup>

والأمر بالصرف الوحيد هو ليس رئيسي ولا ثانوي فهو ليس رئيسي لأنه لا يتوفر على ميزانية خاصة به والإعتمادات التي ينفذها هي موزعة اعتباراً من ميزانية التجهيز للدولة.

#### د. الأمر بالصرف المفوضين:

يعطي قانون 90 - 21 لكل أمر بالصرف الحق أن يفوض صلاحياته المحاسبية في حدود اختصاصاته وتحت مسؤولياته في إعطاء تفويض بالإمضاء إلى موظفين دائمين (مرسمين) يكون تحت سلطته المباشرة وفق ما تنص عليه المادة 29 ومنه الشروط الخاصة بتفويض الصلاحيات:<sup>4</sup>

◀ أن يكون المفوض أمراً بالصرف (رئيسي / ثانوي / وحيد).

◀ أن يكون التفويض في حدود اختصاص الأمر بالصرف.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، العدد 43، المادة 8، 1991، ص 1648.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية، المادة 26، 1991، مرجع سبق ذكره، ص 1650.

<sup>3</sup> Ali Bissaad: droit de la comptabilité publique; édition houma; Alger, 2004, page 88.

<sup>4</sup> الجريدة الرسمية، القانون رقم 90-21، المادة 29، مرجع سبق ذكره، ص 1134.

◀ أن يكون تفويض الإمضاء لصالح موظف مرسوم وهذا التفويض شخصي يزول بمجرد إنتهاء مهام أحد طرفيه.

◀ أن يكون الموظف موضوعا تحت السلطة الإدارية المباشر للأمر بالصرف.

◀ الأمر بالصرف المفوض لصالحه ينفذ العمليات المالية ولكن تبقى المسؤولية تابعة للأمر بالصرف الأصلي (سواء كان الأمر بالصرف رئيسي أو ثانوي أو وحيد) وتنتهي مهام الأمر بالصرف بالتفويض بنهاية وظيفة الأمر بالصرف الأصلي أو الموظف، مع الإشارة إلى أن هذا التفويض يمكن سحبه وفق نفس الإجراءات المتخذ بها.

### 3. مهام ومسؤولية الأمر بالصرف:

أ. مهام: نص القانون رقم 90-21 في المواد التالية: 16، 17، 18، 19، 20، 21 على العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف كمايلي:

◀ **الإثبات:** الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي، فمن الناحية المادية يتم التحقق من وجود الواقعة المنشئة لحق الدائن العمومي أما من الناحية القانونية فيجب أن يكون تكريس هذا الحق مطابقا لأحكام القانون.<sup>1</sup>

◀ **التصفية:** هو تحديد المبلغ الدقيق والحقيقي الواجب أدائه بناء على المستندات التي تثبت وجود الدين وحلول أجله.<sup>2</sup>

◀ **الإلتزام:** الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين.<sup>3</sup>

◀ **الأمر بالتحصيل والتحصيل:** عملية التحصيل هي المرحلة المحاسبية في تنفيذ الإيرادات وهو الإجراء الذي بموجبه يتم إبراء الدين العمومي حيث يوجه الأمر بالصرف أمر بتحصيل الإيراد ويرسله إلى المحاسب العمومي المكلف بالتحصيل، ويتم قبول تحصيلها من طرف المحاسب العمومي بعد التحقق من الترخيص بذلك قانونيا.<sup>4</sup>

ب. **مسؤوليات:** يعتبر الأمر بالصرف مسؤول عن كل المخالفات الصريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها والتي يتم إثباتها بعد التحقيق والتدقيق من طرف مختلف هيئات الرقابة ولأن الأمر بالصرف يتحمل مسؤولية شخصية مدنية وجزائية عن جميع العمليات غير الشرعية التي يقوم بها،

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، القانون رقم 90 - 21، المادة 16، مرجع سبق ذكره، ص 1133.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية، القانون رقم 90 - 21، المادة 17، نفس المرجع، ص 1133.

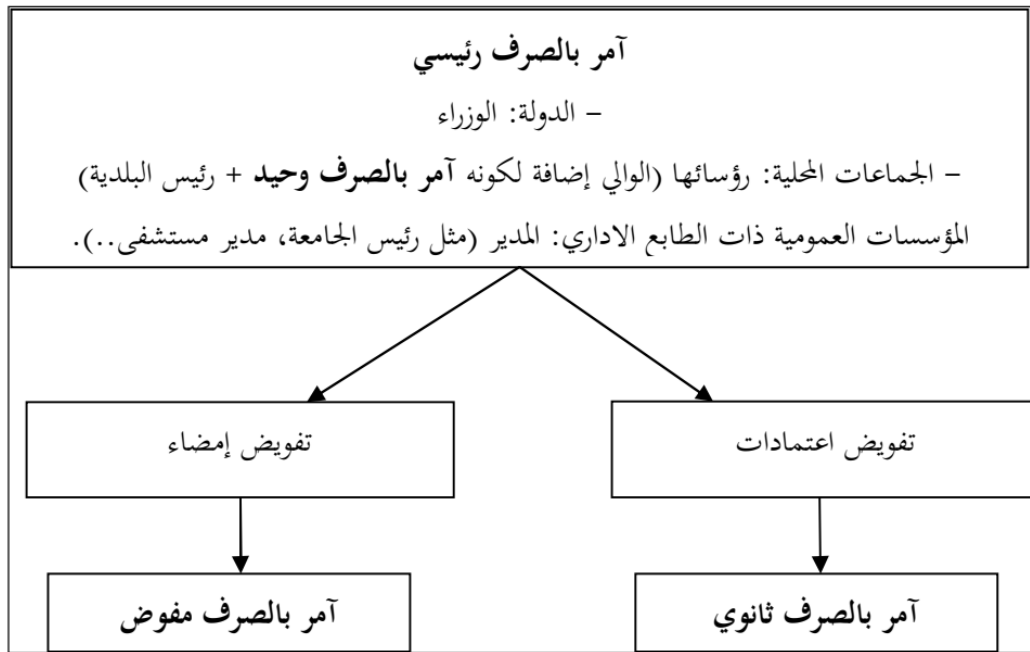
<sup>3</sup> الجريدة الرسمية، القانون رقم 90 - 21، المادة 29، نفس المرجع، ص 1133.

<sup>4</sup> الجريدة الرسمية، القانون رقم 90 - 21، المادة 20، نفس المرجع، ص 1133.

ويكون هذا الأخير مسؤولاً شخصياً عن تعويض الضرر الذي يُسببه للأفراد المتضررين للخبزينة العمومية.

عن طريق فحص وتدقيق الحساب الإداري يكون الأمر بالصرف مسؤولاً أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية التابعة لمجلس المحاسبة عن كل مخالفة صريحة لقواعد الميزانية والمالية المتعلقة بالعمليات المالية التي قام بها والتي ألحقت ضرراً بالخبزينة العمومية، حيث تهدف الرقابة اللاحقة التي تمارسها هذه الغرفة إلى التأكد من تطبيق الإجراءات القانونية فيما يخص فحص وتدقيق شرعية العمليات المالية للأميرين بالصرف واحترام ترخيصات الميزانية إلى جانب تقييم تسيير المرفق العام من جانب الاقتصاد والرشادة في صرف المال العام.<sup>1</sup>

الشكل رقم 1: أنواع الأمرين بالصرف في الجزائر



المصدر: جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2019/2018، ص 129.

ثانياً: المحاسب العمومي:

يقوم المحاسب العمومي بمهام حساسة في مجال تنفيذ الميزانية لأنه يختص دون غيره بمسؤولية حيازة وتداول المال العام ولإحاطة بمختلف هذه الجوانب سيتم دراسة العناصر التالية:

<sup>1</sup> شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 108.

1. تعريف المحاسب العمومي:

يعرف المشرع الجزائري المجلس العمومي من خلال تحديد المهام الموكلة له وذلك وفق نص المادة 33 من القانون رقم 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية حيث "يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات التالية:<sup>1</sup>

← تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.

← ضمان حراسة وحفظ الأموال أو السندات أو القيم أو المواد المكلف بها وحفظها.

← تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد.

← حركة حسابات الموجودات".

ويعرف أيضا وفق المادة 34 من نفس القانون "يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساسا لسلطته.

يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير بالمالية.

تحدد كفايات تعيين بعض المحاسبين العموميين أو اعتمادهم عن طريق التنظيم".<sup>2</sup>

2. أصناف المحاسبون العموميون:

أ. التصنيف من حيث المهام:

يمكن تصنيف المحاسبين العموميين على حسب المهام المكلفين بها إلى:<sup>3</sup>

← **المحاسب الرئيسي:** وهو المحاسب المؤهل قانونا للقيام بعملية القيد المحاسبي النهائي للعمليات المالية للدولة المتعلقة بعمليات النفقات والإيرادات المكلف بها وفقا لبنود الميزانية العامة للدولة.

← **المحاسب الثانوي:** وهو المحاسب العمومي الذي ينفذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لصالح المحاسب العمومي الرئيسي، وعليه فالمحاسب المفوض يقوم بإرسال العمليات المالية التي قام بها إلى المحاسب المكلف المؤهل قانونا للقيام بالقيد المحاسبي النهائي لهذه العمليات.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، القانون رقم 90 - 21، المادة 33، مرجع سبق ذكره، ص 1134.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية، القانون رقم 90 - 21، المادة 34، نفس المرجع، ص 1134.

<sup>3</sup> عبد المطلب ببيصار، المحاسبة العمومية وحسابات الدولة، مطبوعة دروس موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس وسنة أولى ماستر، تخصص تسيير عمومي، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2020/2019، ص 93.

◀ شبه المحاسب: وهو كل شخصا أو موظف يحوز أو يتداول الأموال والقيم العمومية بدون أن تكون له الصفة القانونية للمحاسب العمومي.

◀ محاسب بدون صندوق: وهو المحاسب الذي يملك الصفة القانونية للمحاسب العمومي دون أن يقوم بحيازة أو تداول الأموال العمومية، أي محاسب بدون صندوق، بحيث يكسب صفة محاسب عمومي مركزي يقوم بدمج محاسبة المحاسبون العموميون والذي يعرف باسم الوكيل المحاسبي المركزي للخرينة العمومية.

ب. التصنيف من حيث محاسبة المرافق العمومية:

المحاسب الرئيسي هو المكلف بتنفيذ العمليات المالية التي تجرى في إطار المادتين 35 و36 من القانون 90-21 والتي يتم التطرق إليها في مهام المحاسبون العموميون أما المحاسبون الثانويون فهم الذين يتولى تجميع عملياتهم محاسب رئيسي.

◀ المحاسبون العموميون الرئيسيون:

المحاسبون العموميون الذين يأخذون صفة محاسب عمومي رئيسي فيتمثلون في:<sup>1</sup>

❖ العون المحاسب المركزي للخرينة.

❖ أمين الخزينة المركزي.

❖ أمين الخزينة الرئيسي.

❖ أمين الخزينة في الولاية.

❖ الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة.

وسوف نذكر كل نوع من أنواع المحاسبون العموميون الرئيسيون في الأتي:

❖ العون المحاسب المركزي للخرينة: ويتولى مهمتين أساسيتين:

• تركيز كل الحسابات التي يتكفل بها المحاسبون الرئيسيون الآخرون أي (48 أمين خزينة

ولائي وأمين الخزينة المركزي وأمين الخزينة الرئيسي).

• متابعة الحساب المفتوح باسم الخزينة العمومية على مستوى البنك المركزي.

❖ أمين الخزينة المركزي: هو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي، خاصة

ميزانية الوزارات، فله مهمة انجاز عمليات الدفع الخاصة بنفقات التسيير وكذا ميزانيات

التجهيز.

<sup>1</sup> عبد المطلب بيبصار، المحاسبة العمومية وحسابات الدولة، مرجع سبق ذكره، ص 94.

❖ أمين الخزينة الرئيسي: يتكفل بعمليات الخزينة، ولا يهتم بعمليات الميزانية، وإذا كان في الواقع يتكفل بها بصفة مباشرة عند تغطية المديونية، كما يتكفل بمعاشات المجاهدين لأنها تعتبر شبه ديون على عاتق الدولة.

❖ أمين الخزينة الولائي: هو محاسب رئيسي منصب من طرف وزير المالية على رأس خزينة كل ولاية، والمكلف بتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات لميزانية الدولة وميزانية الولاية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري الموجودة في إقليم الولاية، ويقوم كذلك بمراقبة صناديق التسبيقات والإيرادات للأعوان المحاسبين، إضافة إلى إعداد حساب التسيير إلى جانب الإرسال الشهري للوضع المالية لخزينة الولاية إلى عون المحاسب المركزي للخزينة. وهذا ما أكدته المادة 53 من ذات المرسوم المذكور سابقا التي تنص على " أمين خزينة الولاية هو المحاسب الرئيسي لميزانية الولاية".

#### ◀ المحاسبون العموميون الثانويون:

فيتمثلون في:<sup>1</sup>

- ❖ قابض أملاك الدولة.
- ❖ قابض الضرائب.
- ❖ قابض الجمارك.
- ❖ محافظو الرهون.

إضافة إلى هاته الأصناف من المحاسبون الثانويون يكون أمين خزينة البلدية محاسبا عموميا على مستوى البلدية وهذا ما أكدته المادة 205 من قانون البلدية رقم 10/11 كميالي: "يمارس مهام أمين خزينة البلدية محاسب عمومي معين طبقا للتنظيم".

يتولى المحاسبون العموميون الثانويون تجميع عملياتهم محاسب عمومي رئيسي، وعليه فيمكن تعريفه على هذا الأساس أنه الشخص الذي يتولى القيام برقابة وتنفيذ العمليات المالية في وحدة من وحدات الجهة الإدارية التي يشرف عليها كليا محاسب رئيسي، ويتصرف بصفته محاسبا عموميا مساعد عند قيامه بتلك العمليات المالية لحساب المحاسب العمومي الرئيسي.

وتجدر الإشارة الى أن كل شخص يقوم بهذه العمليات دون أن يكون معيننا قانونا، يعتبر محاسبا فعليا أو شبه محاسب وكذلك حسب المادة 51 من قانون المحاسبة العمومية السالف الذكر وهذا الأخير

<sup>1</sup> عبد المطلب بيبصار، المحاسبة العمومية وحسابات الدولة، مرجع سبق ذكره، ص 95.

يخضع لنفس التزامات ومسؤوليات المحاسب العمومي، كما يخضع لنفس الرقابة ونفس العقوبات المطبقة على المحاسب العمومي.

### 3. مهام ومسؤوليات المحاسبون العموميون:

#### أ. مهام المحاسبين العموميين:

يقوم المحاسب المحاسب العمومي بالمهام التالية:<sup>1</sup>

- ◀ مسك محاسبة الهيئات العمومية بواسطة الدفاتر المحاسبية الرئيسية وكذلك الثانوية.
- ◀ تحصيل الإيرادات هذا التحصيل يتم بإبرامه المديونية الخارجية.
- ◀ يقوم بتداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والموارد.
- ◀ يتصرف في الأموال الموجودة بحوزة الهيئات العمومية وذلك في إطار تنقيد الميزانية ويعد مسئولا عنها.
- ◀ مطالب بإصدار الوضعية المالية للهيئات العمومية التي تمثلها كل ثلاثة أشهر وإرسالها للوزارة الوصية في الآجال المحددة.
- ◀ مطالب بإصدار حسابات التسيير الخاص بالسنة المالية، وإرسالها في الآجال المحددة إلى كل من الوزارة الوصية ووزارة المالية ومجلس المحاسبة.

#### ب. مسؤوليات المحاسب العمومي:

تتمثل مسؤوليات المحاسب العمومي فيما يلي:<sup>2</sup>

يتحمل المحاسب العمومي مجموعة من المسؤوليات نظرا لأهميته المرتبطة بصرف المال العام وأهم مسؤولية ترتبط بالمحاسب العمومي هي عدم احترامه لقواعد المحاسبة العمومية حيث ينجر عنها تعويض الضرر الذي يلحق بالهيئات العمومية جراء مخالفة هذه القواعد.

إذا كان المحاسب العمومي عون من أعوان الدولة، فإن القانون المالي ينفرد بتأسيس مسؤولية شخصية ومالية للمحاسب العمومي اتجاه الدولة.

والتصرفات التي تترتب عنها المسؤولية المالية والمدنية للمحاسب العمومي هي:

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، القانون رقم 90 - 21، المادة 72، مرجع سبق ذكره، ص 1138.

<sup>2</sup> بوخالفى مسعود، المحاسبة العمومية، مطبوعة دروس موجهة لطلبة السنة الثالثة مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وجباية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة غرداية، الجزائر، 2020/2019، ص ص 36-37.

- ◀ عدم تحصيل ايراد، عجز في الصندوق، دفع نفقة بدون وجه مشروع، هذه الموضوعية لا تتطلب التقييم والبحث في السلوك الشخصي للمحاسب.
- ◀ تحريك المسؤولية يتم تلقائيا متى تمت معاينة العجز أو الخلل في الحساب.
- ◀ يتعين على المحاسب تسديد العجز من أمواله الخاصة.
- ◀ إنها تقوم على أساس خطأ مفترض من جانب المحاسب لا يمكن استبعاده إلا بإثبات القوة القاهرة أو خطأ الغير.
- ◀ عندما تحرك المسؤولية المالية للمحاسب العمومي يتعين عليه التسديد من أمواله الخاصة بالمبالغ موضوع التصفية وفقا لإجراء يعرف بتصفية باقي الحساب.
- ◀ بغرض التخفيف من آثار إجراء تصفية باقي الحساب على الوضع المالي للمحاسب، يلزم القانون المحاسبون العموميون بإكتتاب تأمين يغطي المسؤولية المدنية.
- السلطات المخولة قانونا لإقحام المسؤولية المالية الشخصية للمحاسبين العموميون فهي للوزير المكلف بالمالية ومجلس المحاسبة ويمسك المحاسب العمومي محاسبه، بما يسمح بإستخراج البيانات التالية:

#### ◀ في مجال نفقات التسيير:

- الإعتمادات المفتوحة والمفوضة لكل حساب من الحسابات.
- الأوامر بالصرف وحوالات الدفع القابلة للتسديد.
- الأرصدة المتاحة.

#### ◀ في مجال نفقات التجهيز:

- لرخص البرامج وتعديلاتها المنتالية.
- الالتزامات المتعلقة بكل عملية.
- الإعتمادات المفوضة لكل حساب.
- الأوامر بالصرف وحوالات الدفع القابلة للتسديد.
- رصيد رخص البرامج.
- الرصيد المتاح للاعتمادات المفتوحة.



ثالثا: المراقب المالي:

### 1. تعريف المراقب المالي:

هو شخص تابع لوزارة المالية ويعد عون من أعوان الوزارة المكلفة بالمالية ويمارس الرقابة المسبقة للنفقات التي يلتزم بها ويساعده مراقب مالي مساعد، طبقا لأحكام المرسوم التنفيذي 92-414 المعدل والمتمم والقوانين الأساسية الخاصة التي تحكمهم.<sup>1</sup>

ويعرف أيضا: هو موظف ينتمي إلى وزارة المالية. مهمته التأشير على مشروع الإلتزام الذي يحره الأمر بالصرف وله صلاحية رفض بعض العمليات المخالفة للقانون ويمكن للمراقب المالي أن يعطي إرشادات ونصائح للأمر بالصرف فهو بمثابة مستشار المالي.<sup>2</sup>

لا تطبق على المراقب المالي المسؤولية المالية والشخصية لأنه لا يعتبر عونا محاسبيا، كما يجب عليه ضبط حسابات الإلتزام وهذا سيؤدي به إلى دفع التقارير الدورية لوزير المالية لكي يتمكن من متابعة تنفيذ الميزانية.<sup>3</sup>

وحسب ما جاء في نص المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 فإن المراقب المالي يراقب النفقات الملتزم بها على عدة ميزانيات وهي كالاتي: الحسابات الخاصة بالخرينة - نفقات ميزانية الولاية نفقات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.<sup>4</sup>

### 2. مهام المراقب المالي ومسؤولياته:

أ. مهامه:

وفقا لأحكام المادة 58 من القانون 90-21 رقم والمادتين 9 و 23 من المرسوم التنفيذي رقم 92 - 414 فإن المراقب المالي يتولى مهمة إجراء المراقبة القبليّة لمشروعية إجراء الإلتزام بالدفع الذي يقوم به الأمر بالصرف، وقبل قبول التأشير على هذا الإلتزام يجب على المراقب المالي أن يتحقق ممايلي:<sup>5</sup>

◀ صفة الأمر بالصرف.

◀ المطابقة التامة للقوانين والأنظمة المعمول بها.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 91-313، المادة 32-33، مرجع سبق ذكره، ص 1650.

<sup>2</sup> Moussa oudai l'essentiel de la comptabilité publique, recueil de textes l'egislatifs Actualisés, public house Muhammadiyalsy, Algérie, 2011, P 34

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 15 نوفمبر 1992، العدد 82، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها، المادة 21، ص 2103.

<sup>4</sup> الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 92-414، المادة 02، نفس المرجع، ص 2101.

<sup>5</sup> الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 92-414، المادة 09، نفس المرجع، ص 2102.

- ◀ توفر الإعتمادات أو المناصب المالية.
- ◀ التخصيص القانوني للنفقة.
- ◀ مطابقة مبلغ الإلتزام بالعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة.
- ◀ وجود التأشيرات أو الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض، عندما تكون مثل هذه التأشيرة قد نص عليها التنظيم العمل به.
- وتشير المادة 10 من المرسوم التنفيذي 381/11 المتعلق بمصالح الرقابة المالية على أن مهام المراقب المالي بصفته رئيسيا لمصلحة الرقابة المالية الآتية:<sup>1</sup>
- ◀ تنظيم مصلحة المراقبة المالية وإدارتها وتنشيطها.
- ◀ تنفيذ الأحكام القانونية والتنظيمية فيما يتعلق بمراقبة النفقات الملتزم بها.
- ◀ القيام بأي مهمة أخرى مترتبة عن عمليات الميزانية.
- ◀ تمثيل الميزانية لدى لجان الصفقات ولدى المجالس الإدارية ولدى مجالس توجيه المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- ◀ إعداد تقارير سنوية عن النشاط وعروض الأحوال 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.

**ب. مسؤوليته:**

ترتبط مسؤولية المراقب المالي بشرعية التأثيرات التي يقوم بمنحها حيث يعتبر مسؤول شخصيا أمام مختلف هيئات الرقابة ووزارة المالية عن التأثيرات اللاشعرية التي تشكل مخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية، والتي يتم إثباتها بالوثائق المحاسبية المطلوبة لتبرير الإلتزام بالنفقات.

كما يعتبر المراقب المالي مسؤول أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية لمجلس المحاسبة، المؤهلة قانونا في تدقيق ومراقبة نشاط المراقبين الماليين في مجال رقابة الانضباط في تسيير الميزانية، وفي حالة التحقق من ارتكاب مخالفات صريحة لقواعد تنفيذ الميزانية تمتلك هذه الأخيرة صلاحيات فرض عقوبات مالية على المراقب المالي المعني، وذلك وفقا لأحكام البند رقم 07 من المادة 88 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 27 نوفمبر 2011، العدد 64، المادة 10، ص 21.

في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة من دون أن يخل ذلك بتطبيق العقوبات الجزائية أو التعويضات المدنية عندما تقتضي طبيعة المخالفة ذلك.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> شلال زهير، مرجع سابق، ص ص 116-117.

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

يعتبر نظام المحاسبة العمومية مجموعة عناصر متفاعلة تعمل معا من أجل تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف ويمكن تقسيم كل عنصر في هذا النظام إلى مكونات وهي:

#### المطلب الأول: النظام المحاسبي العمومي:

أولاً: تعريفه:

يعتبر أحد النظم المحاسبية الخاصة التي تتولى متابعة النشاط الحكومي ومهمة الإشراف عليه بأعلى مستوى إداري ممكن في الإدارة المالية العامة لضمان تنظيم وتوحيد أسلوب العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية بصورة مركزية وشمولية كونه الأسلوب الأمثل لتجميع كافة التقارير التي تعدها الوحدات الحكومية في وثيقة واحدة تعرض نتائج أعمال الحكومة.<sup>1</sup>

ويعرف أيضا على أنها "مجموعة المفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة بصفة دورية وتقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة ومراقبتها."<sup>2</sup>

#### ثانياً: عناصر النظام المحاسبي العمومي:

تتمثل في مايلي:<sup>3</sup>

1. **المستندات المالية:** وهي الوثائق المستخدمة في التعاملات المالية في الوحدات المحاسبية العمومية الحوالات وغيرها.
2. **السجلات المالية:** وهي السجلات التي يمسكها كل من المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف كاليئات العمومية.
3. **التقارير والقوائم المالية:** وهي تلك التقارير التي تبين الوضعيات المالية للوحدة العمومية، والتي تكون إما دورية أو تكون عند حدوث ما يتطلب إرسال تقارير إلى الجهات المعنية من قبل المحاسبين أو المدراء العموميين.
4. **إستخراج النتائج وقائمة والمركز المالي:** وهي النتائج التي تحققت من خلال ممارسة الوحدات الحكومية لنشاطها والتي تبين المركز المالي لها.
5. **الآلات:** وهي الوسائل المستخدمة في إطار القيام بالمحاسبة كاستخدام أجهزة الإعلام الآلي، والأجهزة الحديثة والاتصال.

<sup>1</sup> خلف الله بن يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 282.

<sup>2</sup> بن بيا محمد، مرجع سبق ذكره، ص 10.

<sup>3</sup> خلف الله بن يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 283.

6. التعليمات: وهي تلك التعليمات التي يتلقاها المدراء والمحاسبون العموميون التي تمكن من الأداء الحسن للوحدات الحكومية.

ثالثا: وظائفه:

تتمثل وظائف النظام المحاسبي العمومي<sup>1</sup>:

1. التسجيل التاريخي للنشاط العمومي بصفة رقمية؛
2. متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو أي التزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها؛
3. فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع وقوع ضياع أو إختلاس أو سوء استخدام لها أو كشف الأخطاء أو التلاعب الذي يمكن أن يحدث لها؛
4. توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتوفير الموازنة وبيان المركز المالي للدولة وإظهار الفائض أو العجز؛
5. توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تسهل عملية التحليل الاقتصادي ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الإيرادات العامة واستخداماتها؛
6. توفير التقارير اللازمة عن تنفيذ البرامج والخدمات التي تؤدي الأجهزة الحكومية بحيث تسهل عمليات تقييمها؛
7. توفير البيانات والمعلومات من مختلف الجهات لاستخدامها كمؤشرات اتخاذ القرارات ورسم السياسات أو إخضاعها لعملية الدراسة والتحليل أو لغاية فرض الرقابة على النشاط العمومي المالي.

**المطلب الثاني: نظام الموازنة العامة:**

**أولا: تعريف نظام الموازنة العامة:**

أصبحت الموازنة العامة من المواضيع الجديرة بالدراسة وذلك لدورها الأساسي في تحريك النشاط الإقتصادي، كما أنها أداة مباشرة من أدوات تقدير المصروفات وتحصيل الإيرادات، وهو خطة مالية سنوية للسلطة المركزية تصدرها السلطة التشريعية بقانون يفوض السلطة التنفيذية مسبقا بالإتفاق وفق أحكامه، ويلزمها بتحميل الإيرادات ضمن الأحكام والأساليب المبينة فيه، وذلك سعيا لتحقيق أهداف الدولة وأولوياتها.

<sup>1</sup> عقلة محمد يوسف المبيضين، نظام المحاسبة الحكومي وإدارته، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 1990، ص 36.

ثانيا: دورة الموازنة لعامة:

تمر بجملة من المراحل الزمنية المتعاقبة والمتداخلة فيما بينها وهي:

1. **مرحلة الإعداد والتحضير:** هي أدق وأهم مرحلة لأن نتائجها ومدى فعاليتها سوف تؤثر في جميع المراحل اللاحقة، فضلا لما تقوم به السلطة التنفيذية بإعداد تقدير النفقات والإيرادات العامة بحكم مسؤولياتها عن تحقيق أهداف الدولة.
2. **اعتماد الموازنة (المصادقة):** بعد الانتهاء من مشروع الموازنة يعرض على السلطة التشريعية لمناقشة ودراسة وتحليل تقديرات الميزانية.
3. **مرحلة تنفيذ الموازنة:** تبدأ مرحلة تنفيذ الموازنة العامة لصدور الأمر المالي العام من قبل رئيس الوزراء الذي يخول بموجبه الوزراء ورؤساء الدوائر صلاحية الإنفاق من المخصصات المرصدة في قانون المالية.<sup>1</sup>

ثالثا: أهمية الموازنة العامة:

تبرز أهميتها من خلال النقاط التالية:<sup>2</sup>

1. إستمدت أهميتها من كونها أداة رقابية فعالة بين السلطة التشريعية تضمن لها الإشراف الكامل على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية وتقييم أدائها؛
2. تعتبر أداة من أدوات السياسة المالية التي يمكن إستخدامها في إدارة الإقتصاد الوطني وتوجيهه في حالات التضخم أو الكساد؛
3. تستخدم كأداة تنسيق بين أجهزة الدولة المختلفة على أوجه الإستخدامات المتعددة للجهات المنفذة؛
4. تلعب دورا كبيرا في الرقابة بالمقارنة بين مخصصات الموازنة للوحدة الحكومية وبين الإنفاق الفعلي لها.

**المطلب الثالث: نظام الرقابة المالية:**

نشأت الرقابة المالية للمحافظة على الأموال العامة من سوء التصرف وذلك عن طريق التأكد من إتباع الإجراءات وقواعد العمل المحددة من قبل، وكذلك للتأكد من سلامة نتائج أعمال الوحدات ومراكزها المالية.

<sup>1</sup> بولرباح غريب، ليلي ريمة هيدوب مداخلة بعنوان دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الحكومي (IPSAS) في خلق توافق النظم المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، يومي 24 و25 نوفمبر 2014 ص 758.

<sup>2</sup> إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2003، ص 65.

أولاً: تعريف: وعرفها هنري فايول بأنها:<sup>1</sup>

"التأكد مما إذا كان كل شيء يحدث مطابقاً للخطة الموضوعية والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة وأن عرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء ويقصد بها معالجتها ومنع تكرارها.

ثانياً: وسائل الرقابة المالية: وتتمثل في:<sup>2</sup>

1. التقيد بالإتمادات الموازنة العامة (النققات والإيرادات كل حسب بنده).
2. الكشوف الدورية المطلوبة لوزارة المالية أي على المحاسبين في الدوائر المختلفة أن يقدموا إلى وزير المالية في غضون ثلاثة أيام بعد نهاية كل شهر بشأنها الحسابات والجدول الختامية وذلك لتمكن الوزارة من دراسته.
3. لجان التقدير والتهميش، يترتب عليها تقديم تقارير إلى وزارت المالية مع التوصيات بشأنها.
4. المراقب المالي (المحاسب المفوض) يعين بقرار من وزير المالية لدى كل من الدوائر الحكومية والمؤسسات الحكومية ذات الإستقلال المالي وتتلخص مهمته في الرقابة والمتابعة على تنفيذ الميزانية.

<sup>1</sup> خلف الله بن يوسف أن معاش قويدر، مرجع سبق ذكره، ص 283

<sup>2</sup> بوضوح ليلي، حملاوي دنيا، مرجع سابق، ص 10،9

## خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل استخلصنا ان المحاسبة العمومية هي التي تحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري حيث تهدف إلى توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات، كما تختص بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة.

حيث تقوم مهمة تنفيذ العمليات المالية بتدخل عدة أعوان يختص كل منهم إلى مهام وسلطات تحدد قانونيا والمتمثلين في الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب المالي والذين من غيرهم لا تصرف أي نفقة ولا يحصل إيراد، ولتحقيق الإستعمال السليم للمال العام وحمايته من شتى أنواع الإنحراف والتلاعب فإن تنفيذ العمليات المالية يخضع لسلطة من الرقابات التي تقوم بها هيئات مختلفة عن التي قامت بتنفيذها.

يعتبر نظام المحاسبي العمومي نظام رقابة ومعلومات حيث يرتبط بالموازنة العامة التي تعتبر الخطة المالية التي تعكس نشاط الدولة وبرامجها من خلال النفقات المقررة لها، ومصادر تمويل لتغطيتها وهذا بهدف معرفة نتيجة تنفيذ الموازنة والمركز المالي للدولة.



## الفصل الثاني:

مساهمة معايير المحاسبة

الدولية للقطاع العام IPSAS

في تحسين الأداء المالي

للمؤسسات

## تمهيد:

يشهد العالم تطورا سريعا في مفاهيم وأدوات الإدارة العامة التي تسمح بتنفيذ استراتيجية الدولة وسياساتها بفعالية عالية وترشيد استعمال المال العام لتحقيق إدارة ذات كفاءة، من أهم هذه الأدوات نظام المحاسبة العمومية الذي يقع على عاتقه توفير البيانات الدقيقة التي تحقق الإفصاح الكامل عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة وتحقيق رقابة فعالة، وقد ثبت عجز المحاسبة التقليدية في توفير معلومات ذات شفافية وملائمة وياتت أنظمة المحاسبة العمومية في الوقت الحالي مطالبة بالتحديد والتجديد.

العديد من الحكومات والمنظمات الدولية في أنحاء العالم أدركت ضرورة عصرنة أنظمتها المالية والمحاسبية حيث تم منح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سلطة اصدار معايير دولية في المحاسبة وتشجيع قبولها دوليا لأنها تقوم بتوفير تقارير وقوائم مالية تلخص الوضع المالي للمؤسسات وبالتالي تحسين أدائها المالي وضمان استمرارها.

حيث يتناول هذا الفصل مفاهيم أساسية حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ودورها في تحسين أداء المؤسسات العمومية وذلك وفق المباحث الثلاثة الآتية:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام "IPSAS"

المبحث الثاني: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS"

المبحث الثالث: دور معايير القطاع العام في دعم الأداء المالي بالمؤسسات العمومية.

## المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام :"IPSAS"

يتناول هذا المبحث مفاهيم عامة حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وبيان دوره والأهداف التي قام بها مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين وأهم إجراءات الإصدار وتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

### المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام "IPSAS" أولاً: النشأة والتطور:

تعود نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى نشأة مجلس معايير المحاسبة الحكومية governmental accounting Standards board (Gasb) والذي أنشأ تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية FAF لتناول قضايا التقرير المالي في الحكومات المركزية والمحلية، ولقد كان الدافع لإنشاء هذا المجلس التقصي في قابلية مقارنة القوائم المالية التي تعدها الحكومات مع التقارير المالية التي تعدها منشآت الأعمال وذلك عندما واجهت بعض المدن الأمريكية احتمال الإفلاس، ويتشابه هيكل مجلس معايير المحاسبة الحكومية Gasb مع نظيره في مجلس معايير المحاسبة المالية fasb.<sup>1</sup>

وبعدها تم إنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB في 10 نوفمبر 1984 ليحل محل مجلس معايير المحاسبة العمومية وهي لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين حيث تأسس هذا الأخير سنة 1977 ويشمل 167 عضواً و127 دولة.<sup>2</sup>

### ثانياً: التعريف والأهمية:

#### 1. التعريف:

تعني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها وتوحيد معالجتها للأمور

<sup>1</sup> أسية قمو، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، المجلد 7، العدد 2، الجزائر، 2021، ص 24.

<sup>2</sup> international Federation of accountants, IFAC, internat, Public sector accounting Standars board, edition 2012, New York City, United States, P2.

المتماثلة كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها.<sup>1</sup>

وقد تم إنشاء المجلس المكلف بإصدار هذه المعايير في 10 نوفمبر 2004، وهو يعتبر كلجنة دائمة تابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين وحيث يهدف إلى خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع الحكومي وتسهيل المقاربة بين المعايير الدولية والمحلية للدول<sup>2</sup>، تم إصدار 42 معيار إلى غاية سنة 2021<sup>3</sup>، سنتطرق لبعضها في المطلب الموالي.

كما عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأنها توضح متطلبات الإعراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام.<sup>4</sup>

وبناء على الدراسة رقم (13) للجنة القطاع العام التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين تعرف المعايير المحاسبية "بأنها عبارة عن بيانات رسمية تبين كيف يجب أن تنعكس أنواع معينة من المعاملات والأحداث الأخرى في القوائم المالية الحكومية، وفقا لذلك فالإلتزام بمعايير محاسبية موثوق ومعترف بها يعتبر ضروريا للحصول على عرض عادل للقوائم المالية".<sup>5</sup>

وتعرف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بأنها "عبارة عن ذات صبغة إعلامية تطبق في كامل الوحدات الحكومية سواء كانت إقليمية أو محلية وفي الهيئات والمنظمات العامة للدولة"<sup>6</sup>، أيضا هي:

مجموعة القواعد التي تحكم عمل المحاسب وتستعين بها في عمله ومبدئيا يجب أن يحتوي كل معيار على ثلاث عناصر رئيسية هي:<sup>7</sup>

◀ وصف تفصيلي للمشكلة المراد معالجتها.

<sup>1</sup> خيضر خبيطي، بونس مونة، أفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2016، ص 99.

<sup>2</sup> international federation of accountants, hand book of international public sector accounting pronouncements, Volume I, IPSASP, 2021, P3.

<sup>3</sup> [https://www.ipSASB.org/publications/ip Sas - 42-social benefits -1; consulté le10-04-2023 à: 17:03](https://www.ipSASB.org/publications/ip%20Sas%20-%2042-social%20benefits%20-%201;consult%C3%A9%20le%2010-04-2023%20%C3%A0%2017:03)

<sup>4</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين الإصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الجزء 1، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2009، ص 14.

<sup>5</sup> international federation of accountants, Study no 13, Governance in the public sector: A Governing Body perspective, New york, 2001, p 08.

<sup>6</sup> مالك العلابية، عبود زرقين، متطلبات إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسب القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير علوم تجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 15، 2016، ص 331.

<sup>7</sup> Belkaoui AHmed, Théorie comptable, presse de l'université du Québec, 2 ème édition, Québec, 1984 P 57.

◀ عرض حلول ملائمة لحل المشكلة بناء على نظرية.

◀ قديم مبرر للحل المعتمد.

وفي الأخير نستخلص من كل التعاريف التي تطرقنا إليها أن المعايير المحاسبية القطاع العام أصبحت ضرورية في المحاسبة العمومية حيث أصبحت ملجأ المحاسبين لتوفيرها للمعلومات المالية المفيدة اللازمة لإتخاذ قرارات المؤسسة، بالإضافة إلى الشفافية.

## 2. الأهمية:

بالنسبة للأهمية التي تتلخص عن تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام نحاول تفسيرها بما يلي:<sup>1</sup>

يسمح تطبيق معايير (IPSAS) من تحقيق التوافق في الأسس والقواعد التي يعتمد عليها في المعالجة المحاسبية وبالتالي تحقيق التوافق في الممارسات المحاسبية الدولية في القطاع الحكومي، وهو ما يساعد في الرفع من جودة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع الحكومي على المستوى الدولي، كما أن تطبيق هذه المعايير يسهل من عملية المقارنة بين المعلومات خلال الدورات المتتالية وكذا المقارنة بين المعلومات الصادرة عن وحدات تمارس نفس النشاط وحتى بين وحدات تنشط في بلدان مختلفة وهو ما يمكن من اتخاذ أفضل القرارات.

ويتضح ذلك جلياً بأن معايير المحاسبة الدولية تخدم بلا شك مصالح الدول المؤسسة لها من خلال ملائمة النظام المحاسبي لكل دولة وتكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية أي العمل على توحيد الطرق التي بها تحديد وقياس الأحداث المالية المتماثلة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية الداخليين والخارجيين.<sup>2</sup>

وعلى هذا الأساس نقول أن هذه المعايير الدولية أهمية كبيرة ويجب الاعتراف الدولي بها وتشجيع الهيئات و المنظمات العالمية على تبني متطلبات هذه المعايير للسماح بالتعبير الصادق عن الوضعية المالية لضمان حماية المال العام وعناصر الذمة المالية للدول.

## المطلب الثاني: مجلس معايير المحاسبة الدولية

يعتبر مجلس IPSASB حالياً صاحب الدور الرئيسي في عملية وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وسوف نخصص من خلال هذا المطلب تعريف المجلس، مفهومه وأهدافه.

<sup>1</sup> عبدوس إيمان، دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2021/2020، ص 26.

<sup>2</sup> محمد رجراج، "التوحيد في النظرية المحاسبية وآثاره على الإقتصاد الجزائري"، مجلة علمية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، عدد 26، جامعة الجزائر 3، 2012، ص 14.

## 1. التعريف بمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB:

تمت صياغة الطبعة الأولى لمعايير (IPSASs) من طرف لجنة القطاع العام (PSC) التابعة للفيدرالية الدولية للخبراء المحاسبين (IFAC) ففي سنة 2002 تم اعتماد 20 معيار (IPSASs) من خلال تكييف المعايير المحاسبية الدولية (IAS) مع واقع محاسبة القطاع العام، وفي سنة 2004 قامت الفيدرالية (IFAC) بإنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) بدلا عن لجنة (PSC)، وهذا المجلس الذي أصدر طبعة جديدة من معايير (IPSASs) أصبحت تضم 24 معيارا دوليا، لتشهد بعد ذلك عدة إصدارات وتعديلات آخرها كان سنة 2020 بإجمالي 42 معيار على أساس الإستحقاق ومعيار وحيد يتعلق بالإبلاغ المالي المستند على أساس النقدي.

ويعتبر مجلس (IPSASB) الجهة التي تم تخصيصها دوليا من قبل إتحاد المحاسبين الدوليين لتولي مسؤولية إصدار وتطوير (IPSASs)، وكافة الأدلة والمنشورات الأخرى لتمكين منشآت القطاع العام في دول العالم من فهم وتطبيق المعايير للتمكن من إعداد التقارير ذات الأغراض العامة، بما يكفل جودة وشفافية التقارير المصدرة والتزويد بمعلومات يستند إليها أصحاب القرار في الإدارات الحكومية وأصحاب العلاقة.

ويتبنى مجلس (IPSASB) الإجراءات الواجبة لتطوير معايير (IPSAS) التي تتيح الفرصة للتعليق من قبل الأطراف المعنية بما في ذلك المدققون والمعدون (بما في ذلك وزارات المالية) وواضعو المعايير والأفراد كما أن اجتماعات مجلس (IPSASB) لمناقشة تطوير معايير (IPSAS) والموافقة على إصدارها أو أوراق أخرى مفتوحة للجمهور بما في ذلك محاضر اجتماعات مجلس (IPSASB)، ومن بين المراقبين في اجتماعات مجلس (IPSASB) بنك التنمية الآسيوي، والاتحاد الأوروبي، ومجلس (IASB) وصندوق النقد الدولي، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والأمم المتحدة، وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي، والبنك الدولي.<sup>1</sup>

## 2. دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB

يلعب مجلس المعايير (IPSASB) مهاما فعالة على الصعيد الدولي نوجز أهمها فيما يلي:<sup>2</sup>

- تطوير وإصدار معايير محاسبية عالية الجودة ومنشورات أخرى من أجل تعزيز الثقة في الإدارة المالية للقطاع العام وتحسين شفافية وجودة التقارير المالية للقطاع العام التي ستؤدي إلى معلومات مفيدة لمتخذي

<sup>1</sup> عامر مريم، طويلب محمد، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في عرض القوائم المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، مجلد 24، عدد 1، جامعة الجزائر 3، 2021، ص 1218.

<sup>2</sup> عامر مريم، طويلب محمد، مرجع سبق ذكره، ص 1219.

القرار، بالإضافة إلى دعم تقارب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مع المعايير المحاسبية الوطنية للقطاع العام، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

- يعمل المجلس في سبيل تحسين جودة التقارير المالية في القطاع العام على إصدار ما يلي:

- ◀ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كونها المعايير التي ينبغي على أعضاء مهنة المحاسبة تطبيقها أثناء إعداد التقارير المالية الخاصة بمؤسسات القطاع العام؛
- ◀ إرشادات الممارسة الموصى بها والتي تشجع مؤسسات القطاع العام على إتباعها؛
- ◀ دراسات لتقديم النصح بشأن أمور تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام؛
- ◀ بحوث وتقارير بحوث أخرى، لتقديم المعلومات التي تساهم في تعزيز المعرفة العامة بشأن المسائل والتطورات المتعلقة بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.

### 3. أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

يهدف مجلس **IPSASB** من خلال الدور المنوط به إلى نفس هدف **IFAC**، أي خدمة المصلحة العامة، من خلال تطوير معايير محاسبية ذات جودة عالية في القطاع العام، وتسهيل التقارب بين المعايير الدولية والوطنية، وبالتالي تعزيز جودة التقارير المالية في جميع أنحاء العالم وتوحيدها. ويتم تحقيق هذه الأهداف من خلال اضطلاع المجلس بما يلي:<sup>1</sup>

- ◀ صياغة ونشر معايير محاسبية ذات جودة عالية؛
  - ◀ العمل على التقارب الدولي بين هذه المعايير وتشجيع قبولها؛
  - ◀ نشر دراسات حول القضايا والخبرات في إعداد التقارير المالية في القطاع العام؛
  - ◀ نشر الوعي فيما يخص فوائد تبني هذه المعايير.
- فالهدف الأساسي من مجلس **IPSASB** هو تطوير معايير **IPSAS** عالية الجودة للمحاسبة في القطاع العام، وتقديم إرشادات حول كيفية استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عمليا، أو ما يعرف بإرشادات الممارسة الموصى بها **RPGs**، وهي بيانات توفر إرشادات حول أفضل الممارسات في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام غير البيانات المالية، والترويج لها، وتسهيل تبادل المعلومات بين المحاسبين والعاملين في القطاع العام.

<sup>1</sup> جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي **IPSAS** على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، محاسبة وتدقيق، كلية علوم اقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2019، ص 45.

## المطلب الثالث: نطاق إصدار وتطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام:

### 1. نطاق إصدار معايير المحاسبة الدولية المحاسبة الدولية للقطاع العام:

تتجه إستراتيجية إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في القطاع العام نحو تحقيق التقارب قدر الإمكان في تطبيق منهجية معايير المحاسبة الدولية المالية في القطاع الخاص حيث أن استراتيجية التقارب تعتمد على إقتباس المعايير من متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص مع الأخذ بعين الإعتبار خصوصيات النشاط الحكومي.<sup>1</sup>

وتتم إجراءات إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في النقاط التالية:<sup>2</sup>

◀ يتم إصدار مسودة عرض exposure Draft ويرمز لها بـ ED وتحمل رقما متسلسلا لكل معيار IPSAS أو دليل RPG للتعليق العام.

◀ وعند تعديل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS أو أدلة RPG يمكن في بعض الأحيان طلب استشارة قبل وضع المعيار أو التعديل حيز التنفيذ.

◀ يتم أخذ الردود على مسودات العرض والإستشارات بعين الإعتبار قبل إصدار المعيار أو الدليل أو تعديلها.

◀ يتم التعاون مع كافة الجهات الوطنية للمعايير في إعداد وإصدار المعايير والأدلة ومن أمثلة هذه الجهات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

◀ يتم الإعلان عن المعايير والأدلة وتعديلاتها ويتم التعاون في هذا المجال مع كافة الجهات الوطنية المخولة كوزارات المالية والخزانة وغيرها على مستوى دول العالم كافة.

### 2. تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

من خصائص تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:<sup>3</sup>

لا يمتلك المجلس سلطة إجبار الحكومات والهيئات العمومية على الإمتثال لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث أنه يشجع هذه الأخيرة على المشاركة بشكل كبير في وضع هذه المعايير عن طريق تقديم الملاحظات والمقترحات لمختلف اللجان والهيئات الإستشارية في المجلس.

<sup>1</sup> www.lfac.org/ipsab, consulter le 10/04/2023, 16:52.

<sup>2</sup> خلف الله بن يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 285.

<sup>3</sup> شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 55.



في هذا الإطار، يحث المجلس الحكومات على تبني معايير المحاسبة في القطاع العام من أجل تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية، والإرتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي.

يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحق الحكومات ومختلف الهيئات العمومية بإعتماد معايير وطنية خاصة بها، حيث يشجع المجلس بشكل كبير تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتوحيد المتطلبات الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من أجل تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية الدولية.

على هذا الأساس لا يمتلك المجلس سلطة فرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بل يعرضها بصفة إختيارية على الدول التي ترغب في تحسين نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي، عن طريق تبني معايير معترف بها دولياً كوسيلة لضمان مصداقية وشفافية البيانات المالية للوحدات الحكومية.

#### المطلب الرابع: أهداف ومراحل إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

أولاً: أهداف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

تسعى معايير IPSAS إلى تحقيق هدفين رئيسيين لتحسين جودة وتوعية المعلومات وتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة الخاصة وإضافة إلى هذين الهدفين توجد أهداف ثانوية تتمثل في مايلي:<sup>1</sup>

- ◀ تصوير معايير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم.
- ◀ مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة الخاصة.
- ◀ الإعتماد على الأداء.
- ◀ تطبيق مبدأ محاسبة الالتزام.
- ◀ الإعتماد على القيد المزدوج.
- ◀ تحقيق توعية وكيفية عرض التقارير المالية للقطاع العام.
- ◀ تدعيم المصادقة على الحسابات من طرف المدققين.
- ◀ تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية على المعلومات المالية في القطاع العام.

<sup>1</sup> آسيا قمو، مرجع سبق ذكره، ص 25.

ثانياً: مراحل إصدار وتصنيف المعايير المحاسبية في القطاع العام:

### 1. مراحل إصدار معايير المحاسبة الدولية:

تتضمن عملية الإصدار الرسمية لمشاريع مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS B) الخطوات التالية:<sup>1</sup>

◀ دراسة إصدارات كل من:

❖ مجلس معايير المحاسبة الدولية.

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

❖ هيئات المحاسبة المهنية.

❖ المؤسسات الأخرى المعنية بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.

◀ تشكيل لجان توجيهية أو هيئات إستشارية للمشاريع أو لجان فرعية لتقديم مداخلات إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حول مشروع ما.

◀ نشر مسودة عرض لإبداء ملاحظات الجمهور المتأثرين بإصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وعادة تكون لمدة 4 أشهر على الأقل.

◀ دراسة جميع الملاحظات المستلمة وإجراء التعديلات على المعايير المقترحة، حيث ما كان ملائماً وعلى ضوء أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB).

◀ نشر معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).

<sup>1</sup> خيضر خبيطي، مونة يونس، مرجع سبق ذكره، ص 100.

## المبحث الثاني: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS"

يتناول هذا المبحث متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حيث سنعرض كل معايير المحاسبية وكذلك أمثلة عن بعض الدول والمنظمات التي تبنت هذه المعايير وكذلك قمنا ببيان مزايا وانتقادات هذه المعايير الدولية.

### المطلب الأول: عرض المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS"

في سبيل عرض اهداف المعايير ومختلف الإصدارات ندرج الجدول المختصر التالي:

الجدول رقم 1: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS"

اسم المعيار	الهدف من المعيار
المعيار رقم 1: عرض البيانات المالية	إن الهدف من هذا المعيار هو بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة من أجل ضمان إمكانية المقارنة بين كل من البيانات المالية للمنشأة للفترة السابقة والبيانات المالية الخاصة بمنشآت أخرى، ولتحقيق هذا الهدف، يبين هذا المعيار الإعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات المالية والإرشادات بشأن هيكل هذه البيانات والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات المالية المعدة بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي، أما الإعتراف والقياس والإفصاح بشأن المعاملات الخاصة والأحداث الأخرى فنتناولها معايير أخرى من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
المعيار رقم 2: بيانات التدفق النقدي	يحدد بيان التدفقات النقدية (أ) مصادر التدفقات النقدية الواردة (ب) والبنود التي أنفق عليها النقد خلال فترة تقديم التقارير (ج) ورصيد النقد في تاريخ تقديم التقارير إن المعلومات حول التدفقات النقدية للمنشأة مفيدة في أنها تقدم لمستخدمي البيانات المالية المعلومات لكل من الأغراض المحاسبية وأغراض صنع القرار، وتتيح معلومات التدفق النقدي للمستخدمين تحديد الطريقة التي تحصل فيها منشأة في القطاع العام على النقد الذي تتطلبه لتمويل أنشطتها والأسلوب الذي تم فيه إستخدام هذا النقد. عند إتخاذ وتقييم القرارات حول تخصيص الموارد مثل إستمرار أنشطة المنشأة يحتاج المستخدمون إلى فهم التدفقات النقدية ومدى التأكد منها. إن هدف هذا المعيار هو طلب تقديم

<p>المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقد والنقد المعادل لمنشأة بواسطة بيان تدفق نقدي يبين التدفقات النقدية خلال الفترة الناشئة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.</p>	
<p>إن الهدف من هذا المعيار هو فرض معايير لعملية إختيار وتغيير السياسات المحاسبية، بالإضافة إلى (أ) المعالجة المحاسبية والإفصاح - عن التغيرات في السياسات المحاسبية (ب) التغيرات في التقديرات المحاسبية و (ج) تصويب الأخطاء. ويهدف المعيار إلى تعزيز مدى ملائمة ومصداقية البيانات المالية الخاصة بالمنشأة، وقابلية مقارنة تلك البيانات المالية عبر الوقت مع البيانات المالية للمنشآت الأخرى. - ويتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1 متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية، بإستثناء تلك الإفصاحات عن التغيرات في السياسات المحاسبية، كما وردت في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1 عرض البيانات المالية".</p>	<p>المعيار رقم 3: السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء</p>
<p>- يمكن أن تقوم المنشأة بالأنشطة الأجنبية بطريقتين، فقد يكون لها معاملات بالعملة الأجنبية أو قد يكون لها عمليات أجنبية، ومن أجل إدخال المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية في البيانات المالية لمنشأة، فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملة تقرير المنشأة، ويجب ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة تقرير المنشأة. - إن المواضيع الرئيسية في محاسبة المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية هي تقرير أي (أ) سعر صرف سيتم إستخدامه و(ب) كيفية الإعراف في البيانات المالية بالأثر المالي للتغيرات في أسعار الصرف.</p>	<p>المعيار رقم 4: آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي</p>
<p>يبين هذا المعيار المعالجة المحاسبية لتكاليف الإقتراض، وهو يتطلب بشكل عام التسجيل الفوري لتكاليف الإقتراض على أنها مصروفات على أن هذا المعيار يتيح، كمعالجة بديلة مسموح بها، رسمة تكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل.</p>	<p>المعيار رقم 5: تكاليف الإقتراض</p>
<p>شرح متطلبات إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة لمنشأة إقتصادية وفقا لمبدأ الإستحقاق المحاسبي ولتحديد كيفية المحاسبة للاستثمارات في المنشآت المسيطر عليها، والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة</p>	<p>المعيار رقم 6: البيانات المالية الموحدة والمنفصلة</p>

<p>والمنشآت الزميلة في البيانات المالية المنفصلة.</p>	
<p>شرح محاسبة الاستثمارات من قبل مستثمر في الشركات الزميلة، حيث يؤدي الاستثمار في شركة زميلة الى الإحتفاظ بحصة ملكية على شكل حصة مساهمة أو هيكل حقوق ملكية رسمي آخر.</p>	<p>المعيار رقم 7: الاستثمارات في المنشآت الزميلة</p>
<p>يوضح المعالجة المحاسبية اللازمة للحصص في المشاريع المشتركة، بغض النظر عن الهياكل أو الأشكال القانونية لأنشطة المشروع المشترك.</p>	<p>المعيار رقم 8: الحصص في مشاريع مشتركة</p>
<p>بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات الناتجة عن المعاملات والأحداث التبادلية.</p>	<p>المعيار رقم 9: الإيراد من المعاملات التبادلية</p>
<p>بيان معايير محددة للمنشآت التي تعرض تقريرها بعملة ذات إقتصاد مفرط في التضخم، بحيث تكون المعلومات المالية المقدمة (بما في ذلك المعلومات المالية الموحدة) ذات معنى.</p>	<p>المعيار رقم 10: التقارير المالية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع</p>
<p>بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقود الإنشاء في البيانات المالية للمقاول</p>	<p>المعيار رقم 11: عقود الإنشاء</p>
<p>بيان المعالجة المحاسبية للمخزون، بما في ذلك تحديد التكاليف والاعتراف بالمصاريف، بما فيها أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، وتوفير إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحميل التكاليف على المخزون</p>	<p>المعيار رقم 12: المخزون</p>
<p>يهدف هذا المعيار إلى تحديد السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة للمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية.</p>	<p>المعيار رقم 13: عقود الإيجار</p>
<p>إن الهدف من هذا المعيار هو بيان: - متى يتوجب على المنشأة أن تعدل بياناتها المالية لتعكس الوقائع بعد تاريخ إعداد التقرير. - الإفصاحات التي يجب على كل منشأة تقديمها عن التاريخ الذي تم فيه اعتماد إصدار البيانات المالية، وعن وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير.</p>	<p>المعيار رقم 14: الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير</p>
<p>إن الهدف من هذا المعيار هو تعزيز فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية وخارجها للمركز المالي والأداء والتدفقات النقدية لحكومة أو منشأة أخرى في القطاع</p>	<p>المعيار رقم 15: الأدوات المالية الإفصاح والعرض</p>

<p>العام. إن الإشارة إلى الموازنة العمومية في هذا المعيار في سياق "ضمن الميزانية" و"خارج الميزانية" تحمل نفس معنى "بيان المركز المالي".</p>	
<p>يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة</p>	<p>المعيار رقم 16: العقارات الاستثمارية</p>
<p>وصف مبادئ الاعتراف الأولي والمحاسبة اللاحقة (تحديد المبلغ المسجل وتكاليف الاستهلاك وخسائر إنخفاض القيمة) للممتلكات والمصانع والمعدات بحيث يمكن لمستخدمي البيانات المالية التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المنشأة في الممتلكات والمصانع والمعدات والتغييرات في هذه الاستثمارات</p>	<p>المعيار رقم 17: الممتلكات والمصانع والمعدات</p>
<p>إن الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات من أجل فهم الأداء السابق للمنشأة بشكل أفضل، والتعرف على المصادر المخصصة لدعم الأنشطة الرئيسية للمنشأة، وتعزيز شفافية التقارير المالية وتمكين المنشأة من الوفاء بالتزاماتها المطلوبة</p>	<p>المعيار رقم 18: تقديم التقارير حول القطاعات</p>
<p>توضيح معايير الاعتراف المناسبة وقواعد قياس المخصصات، والالتزامات والأصول المحتملة، وضمان الإفصاح عن معلومات كافية في الإيضاحات حول البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها، ووقتها ومقدارها. وبالتالي، يهدف معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام رقم 19 إلى ضمان التعامل فقط مع الإلتزامات الحقيقية ضمن البيانات المالية. يُستثنى الاعتراف بالنفقات المستقبلية المخطط لها، حتى إذا وافقت عليها الإدارة وبالمثل، مخصصات خسائر التأمين الذاتي، ومخصصات عامة غير مؤكدة، وغيرها من الأحداث التي لم تحدث.</p>	<p>المعيار رقم 19: المخصصات، والإلتزامات المحتملة، والأصول المحتملة</p>
<p>ضمان أن تفصح البيانات المالية عن وجود علاقات بين الأطراف ذات العلاقة والمعاملات بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة بها. إن مثل هذه المعلومات مطلوبة لأغراض المساءلة ولتسهيل فهم المركز المالي والأداء المالي للمنشأة مقدمة التقارير بشكل أفضل</p>	<p>المعيار رقم 20: الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة</p>
<p>ضمان إدراج الأصول غير المولدة للنقد بما لا يزيد عن قيمة الخدمة</p>	<p>المعيار رقم 21: إنخفاض قيمة</p>

الأصول غير المولدة للنقد	القابلة للاسترداد، وشرح كيفية احتساب مبلغ الخدمة القابلة للاسترداد
المعيار رقم 22: الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام	يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة. ويمكن أن يعزز الإفصاح عن معلومات مناسبة حول القطاع الحكومي العام في حكومة ما من شفافية التقارير المالية وأن يساعد على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير المتعلقة بالسوق التي تقوم بها الحكومة وبين البيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية
المعيار رقم 23: الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية بخصوص الإيراد الناشئ من معاملات غير تبادلية، باستثناء المعاملات غير التبادلية التي تؤدي إلى اندماج المنشأة
المعيار رقم 24: عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	التأكد من أن منشآت القطاع العام قد أوفت بالتزاماتها المتعلقة بالمساءلة وتعزيز الشفافية في بياناتها المالية من خلال تطبيق الموازنة المعتمدة والمسؤولة عنها أمام الجمهور، حيث تعد الموازنة والبيانات المالية على نفس الأساس وأدائها المالي في تحقيق النتائج المدرجة في الموازنة
المعيار رقم 25: منافع الموظفين	وضع أسس للمحاسبة والإفصاح عن منافع الموظفين، بما في ذلك منافع الموظف القصيرة الأجل (الأجور، الإجازات السنوية، الإجازات المرضية، المكافآت، تقاسم الأرباح والمنافع غير النقدية)؛ معاشات التقاعد؛ التأمين على حياة الموظف ما بعد الإنهاء من الخدمة والمنافع الطبية؛ مكافأة نهاية الخدمة، وغيرها من منافع أخرى طويلة الأجل (إجازة الخدمة الطويلة، العجز، التعويضات المؤجلة والمكافآت، والمشاركة في الأرباح على المدى الطويل)، بإستثناء المعاملات القائمة على أساس الأسهم وخطط منافع تقاعد الموظف
المعيار رقم 26: انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد	يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتحديد ما إذا انخفضت قيمة إحدى الأصول المولدة للنقد ولضمان الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة. ويحدد هذا المعيار أيضا متى تقوم المنشأة بعكس خسارة انخفاض القيمة كما توضح الإفصاحات المطلوبة
المعيار رقم 27: الزراعة	شرح المعالجات والإفصاحات المحاسبية للنشاط الزراعي
المعيار رقم 28: الأدوات المالية:	شرح مبادئ تصنيف وعرض الأدوات المالية كالتزامات أو صافي

الأصول/حقوق الملكية، ومقاصة الإلتزامات والأصول المالية	العرض
تحديد مبادئ الاعتراف، إلغاء الاعتراف وقياس الأصول المالية والإلتزامات المالية.	المعيار رقم 29: الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
يصف الإيضاحات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم الأدوات المالية المهمة للمنشأة، وطبيعة مخاطرها ودرجتها، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر	المعيار رقم 30: الأدوات المالية: الإفصاحات
تحديد المعالجة المحاسبية بالنسبة للأصول غير الملموسة التي لا يتم التعامل معها في أي معيار آخر من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	المعيار رقم 31: الأصول غير الملموسة
يهدف هذا المعيار إلى وصف محاسبة ترتيبات امتياز تقديم الخدمات من قبل المانح، والتي هي منشأة قطاع عام	المعيار رقم 32: ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح
يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات للمنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى والتي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بعد تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق	المعيار رقم 33: تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى
يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات المحاسبة والإفصاح عن الاستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة في البيانات المالية المنفصلة	المعيار رقم 34: البيانات المالية المنفصلة
يهدف هذا المعيار إلى إرساء مبادئ معينة لعرض وإعداد البيانات المالية الموحدة عندما تسيطر المنشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى	المعيار رقم 35: البيانات المالية الموحدة
يهدف هذا المعيار إلى وصف محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وبيان المتطلبات الخاصة بتطبيق طريقة حقوق الملكية عند محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	المعيار رقم 36: الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
يهدف هذا المعيار إلى وضع متطلبات محاسبة جديدة للترتيبات المشتركة لتحل محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 8 (الحصص في المشاريع المشتركة). وقد ألغى هذا المعيار خيار تطبيق طريقة التوحيد التناسبي عند محاسبة المنشآت الخاضعة	المعيار رقم 37: الترتيبات المشتركة



<p>للسيطرة المشتركة. كما ألغى المعيار 37 الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة فقط للتمييز حالياً بين العمليات المشتركة والمشاريع المشتركة</p>	
<p>يهدف هذا المعيار إلى الاشتراط على المنشأة الإفصاح عن معلومات في بياناتها المالية تساعد مستخدمي هذه البيانات على تقييم (1) طبيعة حصصها في المنشآت الخاضعة للسيطرة، والترتيبات المشتركة والشركات الزميلة والمنشآت المنظمة التي لم يتم توحيدها والمخاطر المرتبطة بتلك الحصص؛ و (2) آثار تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.</p>	<p>المعيار رقم 38: الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى</p>
<p>يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس المحاسبة لمنافع الموظفين والإفصاح عنها، بما فيها المنافع قصيرة الأجل (الأجور، الإجازات السنوية والإجازات المرضية مدفوعة الأجر، المكافآت، المشاركة في الأرباح، المنافع غير النقدية)، ومعاشات التقاعد، والتأمين على الحياة بعد مغادرة الخدمة، والرعاية الصحية بعد مغادرة الخدمة، ومنافع إنهاء الخدمة، وغيرها من منافع الموظفين طويلة الأجل (إجازة الخدمة الطويلة، العجز، التعويضات المؤجلة، المكافآت، المشاركة في الأرباح على المدى الطويل)، باستثناء المعاملات القائمة على أساس الأسهم وخطط منافع تقاعد الموظفين.</p>	<p>المعيار رقم 39: منافع الموظفين</p>
<p>يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات التصنيف والاعتراف والقياس لعمليات اندماج الأعمال في القطاع العام</p>	<p>المعيار رقم 40: عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام</p>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو ادارة مالية متطورة، النسخة الثانية.

## المطلب الثاني: أمثلة عن تطبيق دول العالم لمعايير القطاع العمومي

وفيما يلي عرض وضعية دول العالم تجاه المعايير:

الجدول رقم 2: قائمة الدول التي تتبنى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

قائمة الدول	الوضعية اتجاه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
أستراليا، بريطانيا، نيوزيلندا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية	نظام محاسبي عمومي على أساس الاستحقاق الكامل وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
أفغانستان	تبنى مشروع إصلاحات لتطبيق الأساس النقدي وفقا لمتطلبات المعايير.
ألبانيا	الدولة تخطط لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وذلك بالتعاون مع برنامج الأمم المتحدة الإنمائي ودعم من البنك الدولي
الجزائر	مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالتعاون مع البنك الدولي يتضمن متطلبات المعايير الدولية في القطاع العام.
الارجنتين	تم تنفيذ مشروع لتطوير معايير المحاسبة في القطاع العام بالتنسيق مع المعايير الدولية على أساس الاستحقاق.
أرمينيا	عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفقا للأساس النقدي، وبعده يتم اعتماد المعايير الدولية وفق أساس الاستحقاق.
أذربيجان	التوجه نحو اعتماد المعايير الدولية على أساس الاستحقاق.
بنغلادش	في إطار تنفيذ مشروع اعتماد المعايير الدولية، الجهود متواصلة لتكييف التشريعات.
بربادوس	مشروع إصلاح قيد التنفيذ لاعتماد المعايير الدولية على أساس الاستحقاق بالتعاون مع صندوق النقد الدولي.
كمبوديا	في إطار تنفيذ مشروع إصلاح لتبني المعايير الدولية
جزر كايمان	الدولة اعتمدت معايير المحاسبة الدولية ولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق.
الصين	مشروع إصلاح قيد التنفيذ من أجل اعتماد المعايير الدولية في القطاع العام دون توفر أي إعلان رسمي بذلك.
قبرص	تم تبني المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي.

أعضاء الجمعية الإفريقية للمحاسبين تسعى إلى تبني معايير المحاسبة الدولية بتمويل من طرف الجمعية السويدية الدولية للتعاون والتنمية.	شرق وجنوب افريقيا
تم تبني المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي.	تيمور الشرقية
مشروع إصلاح من طرف البنك الدولي من بين أهدافه تبني المعايير الدولية	السلفادور
مخطط إصلاح لتبني المعايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي.	فيجي
الانتقال نحو المعايير المحاسبية وفق أساس الاستحقاق وتكيف مختلف القواعد والتنظيمات المحاسبية مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.	فرنسا
الإتجاه نحو اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي تم التحول إلى أساس الاستحقاق.	غامبيا
تم اعتماد المعايير الدولية وفق الأساس النقدي.	غانا
بالتعاون مع إصلاحات الاتحاد الأوروبي التي تتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية.	المجر
التعاون مع البنك الدولي لاعتماد معايير المحاسبة الدولية، وتمويل من طرف صندوق النقد الدولي.	الهند
معايير المحاسبة الدولية متوافقة مع معايير المحاسبة العمومية بحلول 200	اندونيسيا
الالتزام باعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الاستحقاق، والتغيير في طور الإنجاز.	جمايكا
قدم وزير المالية طلب الدعم لتقديم المساعدة التقنية ودراسة إمكانية إدخال المعايير المحاسبية في القطاع العام.	كازاخستان
بالتعاون مع البنك الدولي لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	لاوس
إصلاحات بالتعاون مع الاتحاد الأوروبي تتضمن المعايير المحاسبية الدولية. نيجيريا مشروع قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي	لاتفيا
النرويج الوزارة الوصية تعمل على التغيير من أجل التوجه نحو تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الاستحقاق الكامل.	
باكستان مشروع اصلاح قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي بدعم من البنك الدولي	
إصلاحات بالتعاون مع الاتحاد الأوروبي تتضمن المعايير المحاسبية الدولية.	ليتوانيا
مشروع إصلاح قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.	لبنان

مقدونيا	بصدد تنفيذ برنامج لاعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي.
جزر المالديف	إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد المعايير الدولية للمحاسبية في القطاع العام.
ماليزيا	أعلنت الحكومة الماليزية اعتماد المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وتم إعداد البيانات المالية الحكومية لسنة 2005 وفق الأساس النقدي وتم المصادقة عليها من طرف المؤسسة العليا لمراجعة الحسابات في ماليزيا دون أي تحفظ.
موريتانيا	اتخاذ قرار اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، قيد التنفيذ.
منغوليا	الحكومة تعمل على اعتماد المعايير الدولية وفق أساس الاستحقاق (2003) مشروع بدعم البنك الدولي والبنك الآسيوي للتنمية.
المغرب	مشروع إصلاح مؤسساتي يتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
نيبال	اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي.
هولندا	الدولة تجرب تطبيق نظام محاسبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق مع تعديلات عند الضرورة.
نيجيريا	مشروع قيد التنفيذ للاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي
النرويج	الوزارة الوصية تعمل على التغيير من أجل التوجه نحو تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الاستحقاق الكامل.
باكستان	مشروع اصلاح قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي بدعم من البنك الدولي

المصدر: شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 59.

### المطلب الثالث: استخدام معايير المحاسبة الدولية في الجزائر

#### 1. المعايير المتبناة في الجزائر:

احتوى مشروع معايير المحاسبة للدولة لسنة 2014 على 17 معيار تمت صياغتها بالاعتماد على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع تكييفها مع البيئة المحلية والنظام المحاسبي المالي SCF النظام المحاسبي الفرنسي PCG والاصلاح المحاسبي الموازناتي في كل من فرنسا وبلجيكا؛ الجدول التالي يبين محتوى مشروع معايير المحاسبة الدولية في الجزائر:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> فاطمة الزهراء قاضي، محمد طويلب، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر مع المرجع الدولي في عرض البيانات المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، مجلد 23، العدد 1، 2020، ص 492.

الجدول رقم 3: محتوى مشروع معايير المحاسبة الدولية في الجزائر

اسم المعيار	رقم المعيار المحاسبي للدولة
عرض القوائم المالية	.1
قائمة نفقات الدولة	.2
الايرادات بين المعاملات غير التبادلية	.3
الأعباء	.4
مكونات خزينة الدولة	.5
الديون والأدوات المالية لأجل	.6
الاستثمارات في المنشآت الزمنية	.7
عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	.8
الأصول المادية	.9
الأصول الغير الملموسة	.10
المخصصات الالتزامات والأصول المحتملة	.11
الايرادات من المعاملات التبادلية	.12
المخزون	.13
عقود الايجار	.14
انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد	.15
السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	.16
الحقوق على الأصول المتدولة	.17

المصدر: فاطمة الزهراء قاضي، محمد طويلب، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر مع المرجع الدولي في عرض البيانات المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، مجلد 23، العدد 1، 2020، ص493.

## 2. المعايير التي يُوجَل تطبيقها والتي يمكن الاستغناء عنها:

حددت لجنة صياغة مشروع المخطط المحاسبي للدولة المعايير التي يمكن تطبيقها بعد تكييف المعايير السابقة، والمعايير التي يمكن الاستغناء عنها حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 4: المعايير التي يمكن تطبيقها والتي يمكن الاستغناء عنها

المعايير التي يمكن تطبيقها	المعايير التي يمكن الاستغناء عنها
المعيار 8 معلومات مالية عن الاستثمارات في المنشآت المشتركة.	المعيار 10: المعلومات المالية الاقتصادية شديدة التضخم.
المعيار 11: عقود البناء.	المعيار 22: معلومات عن القطاع الحكومي.
المعيار 13: عقود الايجار.	معيار المحاسبة وفق الأساس النقدي (نظرا للتوصيات المتعلقة بتنفيذ محاسبة الاستحقاق يقترح
المعيار 20: الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة.	استبعاد هذا المعيار.
المعيار 21 انخفاض الأصول غير مولدة النقد.	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مسعود بوخالف، مرجع سابق، ص 194-198.

### المطلب الرابع: تحديد المزايا والانتقادات للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

#### أولاً: مزايا معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

إن من أهم الأسباب التي دفعت معظم الدول إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام هي المزايا التي تحققها هذه الأخيرة، والتي تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

◀ **التوافق المحاسبي والقابلية للمقارنة:** إن السبب الرئيسي من وراء إنشاء المعايير المحاسبية الدولية هو الحاجة إل التوافق المحاسبي، حيث توفير معايير IPSAS لغة المحاسبة المشتركة للدول التي لها معايير محاسبية وطنية مختلفة، كما تساعد على توحيد العديد من أسس القياس والإفصاح والمصطلحات بين الدول المختلفة، مما ينتج إمكانية مقارنة أفضل لنظم المحاسبة في العالم، والتي يطال بها كل من الأكاديميون والمهنيون والمنظمات الدولية المختلفة، بما في ذلك مقدمي الأموال مثل صندوق النقد الدولي أو البند الدولي لتمكينهم من مقارنة القوائم المالية لمختلف الدول التي اعتمدت معايير IPSAS فحسب بينيتو وآخرون "Benito B" فإن الكثير الدول سيميل إلى تطبيق هذه المعايير أكثر في المستقبل القريب، سبب الحاجة إلى الحد من الاختلافات بين أنظمة المحاسبة العمومية في مختلف أنحاء العالم وزيادة قابلية المقارنة فيما بينها، كما أن هذه المعايير لا تسمح بالمقارنة بين أنظمة الدول مع بعضها البعض فحسب وإنما تسمح من المقارنة بين مستويات الحكومية في نفس الدولة.

<sup>1</sup> جابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص 34-35.

◀ **مسايرة العولمة:** شهد العالم في العقود الأخيرة تحولات وتطورات سريعة وواسعة شملت جل المجالات وما بينها مجال المحاسبة العمومية، فنحن الآن نعيش في عصر العولمة، والتي تعرف على أنها الضغط في جميع أنحاء العالم من أجل التغيير ولقد أحتت العولمة أكثر من أي وقت مضى، زيادة التعاون والتبادل التجاري والتجارة الدولية بين دول العالم، وبالتالي هناك حاجة ماسة لزيادة التوافق بين المعايير التي توجه التقارير المالية بطريقة تجعلها مفهومة وتجمع نفس المعلومات إلى المستخدمين في جميع أنحاء العالم، فتبنى المعايير الدولية يساعد على الارتقاء بمهنة المحاسبة العمومية من حيث توفير محاسبين مؤهلين وقادرين على العمل وفق هذه المعايير في مختلف أنحاء العالم.

◀ **تعزيز المساءلة والشفافية:** إن التركيز على المساءلة من قبل المواطنين يمثل أحد جوانب التركيز المتزايدة للقضاء على الفساد وتعزيز الشفافية في الحكومة فلا تكاد تخلو أي دولة من الدول من الفساد، فالفساد ليس له حدود، وقد انتشر في جميع أنحاء العالم، حتى في الدول المتقدمة التي تعتبر نظيفة إلا أن الفرق يكمن في نسبه ودرجته في كل دولة، فالفساد في الدول النامية أكبر مما هو عليه في الدول المتقدمة لأن الدول المتقدمة قامت بتطوير وسائلها من أجل كبح الفساد، فحسب تقديرات البنك الدولي نجد أن حوالي 5 في المائة من الناتج المحلي الإجمالي في جميع أنحاء العالم، يضيع بسبب الفساد كسوء استخدام الأموال والاختلاسات ونتيجة لهذه الإحصائيات أصبحت محاربة الفساد أولوية للمنظمات الدولية، ولذلك قامت الجهات الدولية المانحة للأموال في السنوات الأخيرة بتعزيز مبادئ الحكومة الرشيدة، بعد أن خلصت إلى أن تعزيز قدرات الحكومات الضعيفة على الحكومة يعد بمثابة إستراتيجية جيدة لدعم وتحسين المساءلة والشفافية والنزاهة، وأن الحكومة الرشيدة هي بمثابة ترياق قوي مضاد للفساد والاحتيال، وذلك من خلال تشجيعها لقبول المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS يعتبر واحدًا من التحركات الأكثر أهمية في السنوات الأخيرة لتعزيز المساءلة والشفافية في القطاع العام، وبالتالي الحد ولو نسبيًا من نسب الفساد، فحسب دراسة لصندوق النقد الدولي (IMF) أن القوائم المالية المعدة وفقًا لأسباب الاستحقاق وتوفر معلومات غنية وهامة ليس فقط لأغراض تحليل استدامة السياسة المالية ونوعية القرارات المالية، ولكن أيضا في إطار محاربة الفساد وسوء التسيير، وخاصة فيما يتعلق بتسيير الأموال.

◀ **عاملا محفزًا لتحسين الأداء:** لا يعتبر تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) غاية في حد ذاتها، وإنما وسيلة لتوفير قوائم مالية ذات جودة عالية بل الأصول الثابتة، والأجور وبالأخص استحقاقات الموظفين، كما يمكن أن يؤدي تطبيق هذه المعايير أيضا إلى تحسين أداء مراقبة الميزانية، فضلا عن الحكومة عن طريق توفير معلومات محاسبة متسقة وواضحة وموجزة

ويمكن مقارنتها من بلد إلى آخر، وبالإضافة إلى ذلك يمكن أن تكون المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مفيدة أيضا للتطورات المستقلة من حيث مراجعة الحسابات في القطاع العام.

◀ مرجع دولي: أصبحت هذه المعايير بمثابة اللغة المحاسبية العالمية المتعارف عليها في مختلف أنحاء العالم فلها أهمية بالغة، ذلك أنها قائمة على توفير معلومات سهلة الفهم وملائمة وموثوق بها وقابلة للمقارنة، إضافة لذلك فإن هذه المعايير تمثل أفضل الأفكار المحاسبية في القطاع العام التي قدمتها مهنة المحاسب العالمية لحد الآن، ولقد أصبحت مرجعا معترف به لتقديم وتحسين المحاسبة العمومية في جميع دول العالم حيث خلص بينيتو "Benito B" وزملاءه إلى أن هناك العديد من الدول التي لديها القدرة الكافية للامتثال لمعايير IPSAS ولاسيما تلك التي خاضت تجربة تبني المعايير المحاسبية في القطاع الخاص والعمل بها (وهي معظم الدول التي تتبع الثقافة الأنجلوسكسونية على غرار أستراليا، نيوزيلندا، المملكة المتحدة UK، جنوب إفريقيا، الولايات المتحدة الأمريكية) كما خلصوا إلى أن المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام المتبنية على أساس الاستحقاق هي بمثابة المرجع الدولي الرئيسي للمعايير المحاسبية في القطاع العام، وأن العديد من الدول تتجه نحو هذه المعايير بشكل متزايد، إضافة لذلك يرون أن هذه المعايير تتمتع بمرونة عالية، بحيث يمكن مثلا تقييم الأصول والمعدات بالتكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

◀ تقارير شاملة: من المتوقع أن يعزز اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الإفصاح الكامل عن المعلومات المالية التي تستخدم حاجة مختلف المستخدمين وأن يلقي الكشف الجزئي عن المعلومات المالية كما هو الحال حاليًا في معظم الهيئات العمومية، ومن شأن التمثيل الكامل أن يعزز نوعية التقارير المالية من حيث محتواها وملائمتها وقدرتها التنافسية الدولية.

◀ تفادي إعادة إختراع العجلة: أما Christiane وزملاؤه فيرون أن من أهم أسباب تطبيق هذه المعايير أنها كفاءة للاستفادة من معارف وخبرات مجلس المعايير المحاسبية الدولي، وتساعد على تفادي إعادة اختراع العجلة، بمعنى أنه من الحكمة تبني معايير جاهزة، وعدم الخوض في تجربة تطوير معايير قد تم اختراعها بنجاح من قبل ذلك أنها تهدر معها الكثير من الأوقات والطاقات والأموال.

ثانيا: الانتقادات الموجهة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:<sup>1</sup>

1. جدلية إصدار معايير محاسبية بالقطاع العام من طرف المحاسبين المهنيين المنتمين للقطاع الخاص:

هناك جدلية واسعة حول حقيقة إصدار معايير محاسبية خاصة بالقطاع العام من طرف المحاسبين

<sup>1</sup> جابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص ص 39-40.



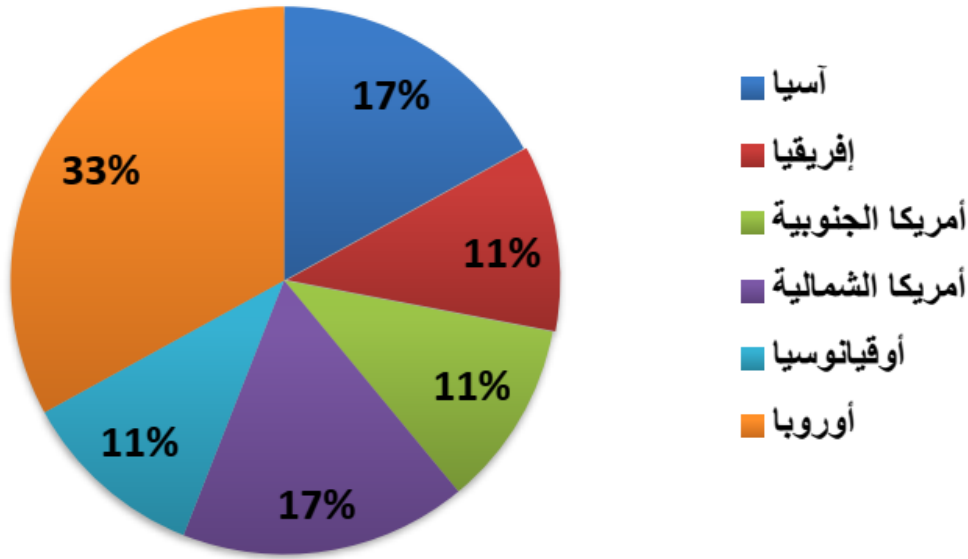
المهنيين المنتمين للقطاع الخاص، فأعضاء المجلس الثمانية عشر ينتمون للمنظمات العالمية التابعة إلى القانون الخاص وليست التابعة للحكومات، وحتى المجلس نفسه يتبع للإتحاد الدولي للمحاسبين، والذي يعتبر هيئة خاص تعنى بتطوير مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم.

2. نقص التمثيل الجغرافي والاقتصادي: من الناحية النظرية فإن مجلس المعايير ذو طابع دولي

ويسعى

إلى تحقيق توازن جغرافي معين من خلال الأعضاء الثمانية عشر، أما من الناحية العملي فنجد أن هناك تحيز ثقافي قوي مع وجود هيمنة واضحة لدول مثل المملكة المتحدة ونيوزيلندا وأستراليا وجنوب إفريقيا، ولم يتم تعويض هذا التحفيز من خلال عملية المشاورات العامة بشأن مشروع المعايير حيث أن معظم الردود المستلمة من مجلس المعايير المحاسبة الدولية تأتي من هذه الدول كما أن مناقشات مجلس IPSAS تكون بالغة الإنجليزية وفي الغالب من قبل ممثلي الدول الأنجلوسكسونية، كما تستخدم هذه اللغة الوحيدة لجميع أعمالها، وهو ما يبرز التحيز الثقافي الذي ميزه مجلي المعايير المحاسبة الدولية منذ البداية، وهو ما أشار إليه Sébastien Rocher من خلال مقالة الذي يشك من خلاله في استقلالية مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحيث أشار إل هيمنة أصحاب المهنة الحرة في ميدان المحاسبة من المكاتب المحاسبية الكبرى في حين أن هناك تغيب للفاعلين في القطاع العام (ممثلي الوزارات منظرين وطنين، محاسبين عموميين..). من جهة ومن جهة أخرى سيطرة مناطق جغرافية على حساب مناطق أخرى حيث أشار إلى سيطرة التوجه الأنجلوساكسوني، فمن بين ثمانية عشر عضواً، نجد ستة أعضاء من أوروبا وثلاثة من أمريكا الشمالية واثنان من أوقيانوسيا، وهناك عضويين فقط من إفريقيا وعضويين من آسيا، في حين أن هذه المناطق هي أول مستخدمي المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أما الشرق الأوسط والمحيط الهادي فهي غير ممثلة إطلاقاً، والشكلين التاليين يوضحان ذلك:

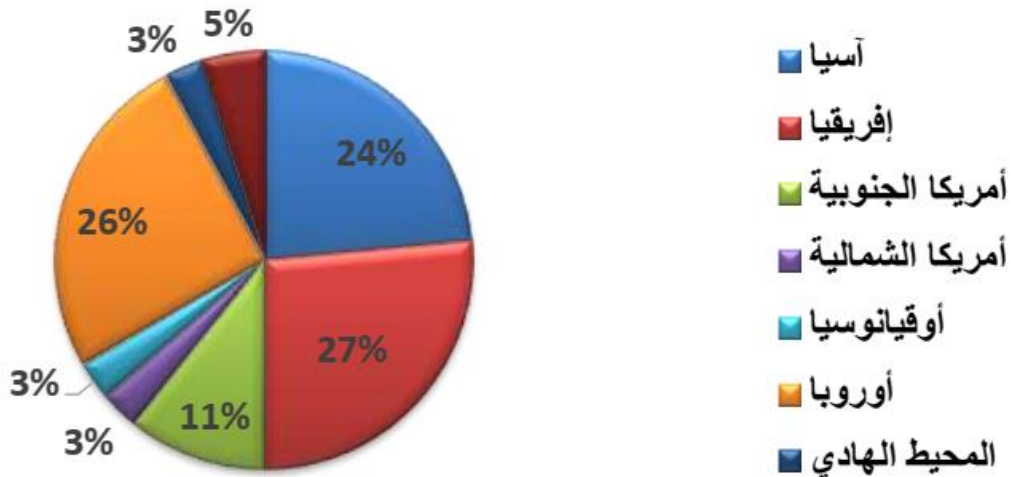
الشكل رقم 2: التشكيل الجغرافي لمجلس المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام



المصدر: جابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص 41.

نلاحظ من خلال هذا التمثيل الجغرافي أن آسيا هي التي تحتل المرتبة الأولى بنسبة 33 بالمائة من لإجراءات لمجلس المعايير المحاسبية الدولية، أما في المراتب الأخيرة لكل من أمريكا الجنوبية، أوقيانوسيا، إفريقيا فكانت أدنى نسبة لمجلس المعايير بنسبة 11 بالمائة.

الشكل رقم 3: مستخدمي المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حسب المنشأ الجغرافي

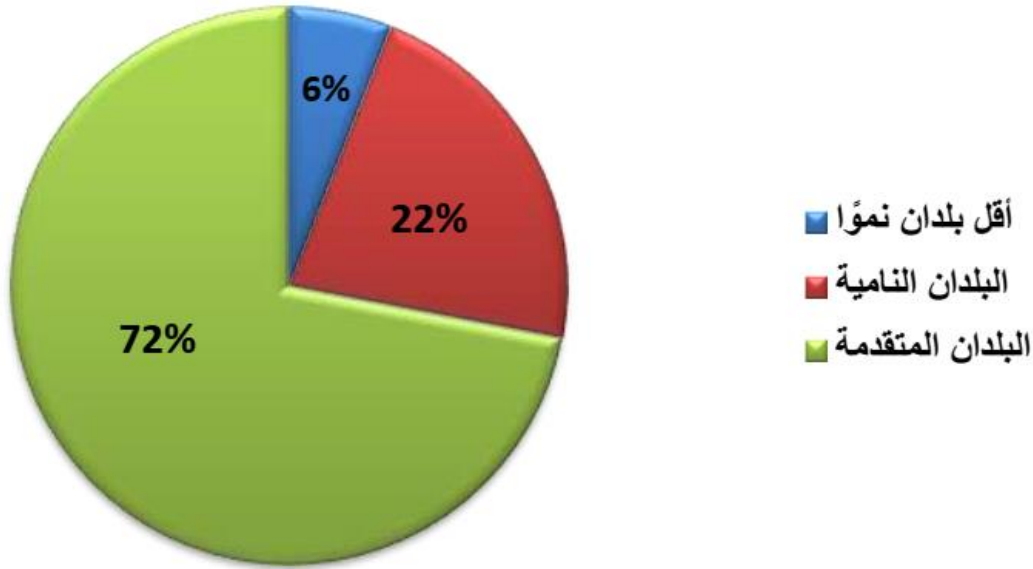


المصدر: جابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص 41.

نلاحظ في هذا التمثيل أن هناك نقص في التمثيل الجغرافي لمستخدمي المعايير المحاسبية الدولية حيث أصبحت إفريقيا هي المرتبة الأولى بنسبة 27 بالمائة ثم تليها أوروبا بنسبة 26 بالمائة،

أما أمريكا الشمالية وأوقيانوسيا بنسبة 3 بالمائة وهي أدنى الدول المستخدمة للمعايير المحاسبية للقطاع العام.

الشكل رقم 4: التنوع الاقتصادي لمجلس IPSAS



المصدر: جابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص 42.

نلاحظ من خلال هذا الشكل أن البلدان المتقدمة هي التي تستخدم أساساً في المعايير المحاسبية الدولية بنسبة 72 بالمائة من التنوع الاقتصادي ثم تليها البلدان لأقل نمواً بنسبة 6 بالمائة وهي أدنى الدول في التنوع الاقتصادي.

وكعيب إضافي للمجلس هو أن IPSASB ليست ملزماً بقواعد الحوكمة المطبقة من قبل هيئات التوحيد الثلاثة الأخرى التابعة لـ I fac التي تصدر معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير أخلاقيات مهنة المحاسبة ومعايير التدريب، حيث أن هذه الأخيرة تخضع للرقابة الخارجية لمجلس مراقبة المصلحة العامة PIOP الذي يضم ممثلين عن المنظمات الوطنية وأراء المجموعات التشاورية الاستشارية.

#### ◀ حقيقة أن المعايير IPSAS تستند بشكل كبير على معايير IAS/IFRS:

قام الإتحاد الدولي للمحاسبين بتوقيع اتفاق مع مجلس IASB في نوفمبر 2011 لتطوير التعاون بين وبين مجلس IPSASB في حين أنه حتى الجهات المستهدفة للإبلاغ المالي مختلفة فمعايير IFRS صممت في المقام الأول لصالح المستثمرين حيث يتوقع أن توفر معلومات مالية مفيدة لتنوير الخيارات للمستثمرين الماليين على المحفظة الاستثمارية وبيع وشراء الشركات أما معايير IPSAS فتولى أهمية كبيرة للمواطنين وممثلهم.

فنموذج IFRS المتبع من طرف معايير IPSAS هو واحد من العوامل التي تفسر أنه لا يوجد لحد الآن معيار محاسبي بشأن ما يشكل جزءاً أساسياً من الاتفاق العام، أي نفقات الحماية الاجتماعية، كما لا يوجد أي معيار للأصول المحددة للقطاع العام مثل المعالم الأثرية والتاريخية، والحدائق الوطنية العمومية، أو لأصول الملموسة مثل الحق في فرض الضرائب أو الرسوم التي تتعلق باستخدام الممتلكات العمومية.

نموذج IFRS و IAS من قبل المعايير والتحفيز الثقافي المذكور أعلاه يمكنهم تفسير أن معيار (IPSAS25) الذي يتناول رواتب ومعاشات موظفي وأعاون القطاع العام بنفس طريقة المعاشات التقاعدية الرسملة التي يديرها القطاع الخاص، فلم يكن هناك نقاش حول العواقب المحاسبية التي ينبغي استخلاصها من أسلوب تحويل المعاشات من نظام التوزيع الذي يتم من خلاله تحويل نفقات السنة من خلال إيرادات نفس السنة (عكس نظام الرسملة) كما يجب الإشارة إلا أنه لا يوجد معيار محاسبي خاص بنفقات الحماية الاجتماعية، بما فيها نفقات المعاشات الضمان الاجتماعي (فالمعيار رقم 25 يتعلق بمعاشات الموظفين فحسب).

كما يوضح نموذج IAS/IFRS أيضا أن المعايير المتعلقة بالأدوات العمومية، مستنسخة من IFRS وهي معقدة للغاية ولا تتناسب مع الإدارات العمومية، والتي اعتبرها مجلس IPSASB في الفقرة 2009/2008 أي في عز الأزمة المالية مفيدة، أما اليوم فقد عفا عليها الزمن جزئياً.

## المبحث الثالث: دور معايير القطاع العام في دعم الأداء المالي بالمؤسسات العمومية

يعتبر الأداء المالي من أهم الأمور التي أصبحت ذات أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات الاقتصادية فهو المرآة الكاشفة للوضع المالية للمؤسسة وهذا ما سنحاول شرحه من خلال هذا المبحث.

### المطلب الأول: تعريف الأداء المالي وأهميته:

#### أولاً: تعريف الأداء المالي

يعرف الأداء المالي بأنه أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الإستثمارية وتوجيهها تجاه الشركات الناجحة فهي تعمل على تحفيز المستثمرين للتوجه إلى الشركة أو الأسهم التي تشير معاييرها المالية على التقدم والنجاح عن غيرها.

أداة لتحفيز العاملين والإدارة في الشركة لبدل المزيد من الجهد بهدف تحقيق نتائج ومعايير مالية أفضل من سابقتها.<sup>1</sup>

يرى بعض المفكرين بأن الأداء المالي يتمثل في تشخيص السلامة المالية للمؤسسة للوقوف على مدى قدرتها على خلق القيمة ومواجهة التحديات المستقبلية من خلال الإعتماد على الكشوفات المالية.

يرى البعض الآخر بأن الأداء المالي يعبر عن مدى قدرة المؤسسة الاقتصادية على الإستغلال الأمثل لمواردها المالية في الإستخدام القصير وطويل الأمد من أجل تشكيل ثروة.<sup>2</sup>

يعرف على أنه مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة والفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة من خلال بلوغ أهداف المالية بأقل التكاليف.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد محمود الخطيب، الاداء المالي وأثره على عوائد الأسهم والشركات، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2009 ص ص (45-46).

<sup>2</sup> نوبلي نجلاء، إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010/2011، ص 149.

<sup>3</sup> عبد الوهاب دادان رشيد، رشيد حفصي، تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باستخدام طريقة التحليل التمييزي خلال الفترة 2006\_2011، مجلة الواحات البحوث والدراسات - جامعة غرداية، المجلد 7، العدد 2، الجزائر، 2014، ص 211.

يشير الأداء المالي إلى تعظيم النتائج من خلال تحسين المردودية يتحقق ذلك بتدنية التكاليف والإيرادات بصفة مستمرة تمتد إلى المدى المتوسط والطويل، بغية تحقيق كل من التراكم في الثروة والإستقرار في مستوى الأداء.<sup>1</sup>

يهدف الأداء المالي لإستغلال الموارد المالية والمادية والبشرية بما يتوافق وظروف البيئة الداخلية وكذا الخارجية لتحقيق الأهداف الإستراتيجية.<sup>2</sup>

من خلال كل التعريفات التي قدمناها سابقا يعتبر الأداء المالي عنصر مهم وفعال لتقييم أداء المؤسسة حيث هو قدرة المؤسسة على توظيف واستغلال مواردها المادية والبشرية في مختلف الأنشطة التي تمارسها وذلك قصد الوصول إلى الأهداف الإستراتيجية المحددة من قبل.

### ثانيا: أهمية الأداء المالي:

للأداء المالي أهمية كبيرة في حياة المؤسسة وتطورها فهذه الأخيرة تسعى دائما إلى تحقيق أهدافها المسطرة مسبقا ومن هنا نتطرق إلى أهمية الأداء المالي:<sup>3</sup>

- ◀ تتبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في أنه يهدف إلى تقييم أداء الشركات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في الشركة لتحديد جوانب القوة والضعف فيها والإستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد القرارات المالية للمستخدمين.
- ◀ وتأتي أهمية الأداء المالي أيضا وبشكل خاص في عملية متابعة أعمال الشركات وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها وتوجيه الأداء نحو الإتجاه الصحيح والمطلوب من خلل تحديد معوقات وبيان أسبابها إقتراح إجراءاتها التصحيحية وترشيد الإستخدامات العامة للشركات وإستثماراتها وفقا للأهداف العامة للشركات والمساهمة في إتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على الإستمرارية والبقاء والمنافسة.

<sup>1</sup> ابن البار موسى، بوساق أمين، نموذج مقترح لتقسيم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية عينة من المؤسسة الناشطة بمنطقة بالمسيلة الصناعية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة: المجلة 4، العدد 1، الجزائر، ص 60.

<sup>2</sup> وهبية رمضان، محمد حسين، إبراهيم فضل المولى بشير، أثر إستراتيجية التميز في الاداء للمصارف التجارية، مجلة علوم اقتصادية، المجلد 16، جزء 02، جامعة السودان للعلوم وتكنولوجيا، 2015، ص 113.

<sup>3</sup> توفيق سميح محمد الأغوات، دور المؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي لشركة البوتاس العربية، جامعة الإسراء، عمان، الأردن، 2015/2014، ص 40.

← ناهيك عن كون الأداء المالي يساهم في عملية متابعة نشاط المؤسسة من طرف الأعوان الخارجيين من عملاء - موردين - مستثمرون الخ مما يضفي الصورة الشفافة للوضعية المالية والتي تسمح بوضع الثقة في التعامل معها واتخاذ القرارات السليمة.<sup>1</sup>

## المطلب الثاني: أهداف وخصائص الأداء المالي:

### 1. أهداف الأداء المالي:

يمكننا التطرق إلى أهداف الأداء المالي في المؤسسات بشكل عام من خلال حصر أهمها في النقاط

التالية:<sup>2</sup>

← **التوازن المالي:** وهو هدف تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس باستقرار المؤسسة المالي وهو يمثل في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالإحتفاظ به وعبر الفترة المالية يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات (إستخدامات الأموال ومصادرهما).

← **نمو المؤسسة:** يعتبر نمو المؤسسة عامل أساسي من عوامل تعظيم قيمتها ولهذا فإن قرارات النمو تتميز بأنها قرارات إستراتيجية، فالنمو وظيفة إستراتيجية جد هامة للمؤسسة الإقتصادية وهي ظاهرة تعكس وهي مدى نجاح ونجاعة إستراتيجياتها المتعلقة بجانب التطور، التوسع، البقاء، الإستمرار.

← **الربحية والمردودية:** تمثل الربحية نتائج عدد كبير من السياسات والقرارات وتقيس مدى كفاءة وفاعلية إدارة الشركة في توليد الأرباح فهي تعبر عن العلاقة التي تربط الأرباح برقم الأعمال في المؤسسة الإقتصادية، وتهدف المؤسسة من قياس الربحية إلى تقدير قدرة المشروع على الكسب ومدى كفايته في تحقيق الأرباح الصافية من النشاط العادي الذي تمارسه.

← **السيولة وتوازن الهيكل المالي:** تقيس السيولة بالنسبة للمؤسسة قدرتها على مواجهة التزاماتها القصيرة الأجل، أي قدرتها على تحويل الأصول المتداولة (المخزونات والقيم القابلة للتحقيق) إلى أموال متاحة بسرعة، فنقص السيولة أو عدم كفايتها يقود المؤسسة على عدم المقدرة على الوفاء أو مواجهة التزاماتها وتأدية بعض المدفوعات. ويقاس هذا المتغير قدرة أصول الشركة المتداولة على تغطية الخصوم المتداولة.

<sup>1</sup> نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص 151.

<sup>2</sup> طرشي محمد، يخلف صافية، أهمية مراقبة التسيير كآلية لتحسين الأداء المالي في ظل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول "مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع"، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة 2، الجزائر، يوم 25-04-2017.

أما توازن الهيكل المالي للمؤسسة يعني أن الموارد الدائمة تُغطي الإستخدامات الثابتة والأصول المتداولة تغطي الموارد القصيرة الأجل وذلك من أجل ضمان حقوق المقرضين وعدم وقوع المؤسسة في حالة عسر مالي أي أن التكلفة المالية تلعب دورًا مهمًا في التخصيص الأمثل للموارد المالية.

بالإضافة إلى الأهداف السابق ذكرها عدّد بن طريف سنة 2019 عدة أهداف للأداء التالي وتتمثل في:<sup>1</sup>

- معرفة الأداء المالي يتيح للمنظمة مراقبة ومتابعة نشاطها وطبيعتها بالإضافة إلى متابعة سير عملها ضمن الظروف المالية والإقتصادية المحيطة بها.
- يساعد المنظمة على تحليل ومقارنة لوضعها المالي في الفترة الحالية مع الفترة الماضية، بالإضافة إلى تقديم تفسيرات للبيانات المالية لإتخاذ القرار مناسب تبعاً لأوضاع المنظمة.
- أضاف علي سنة 2018 أن الأداء المالي يمكن أن يحقق للمستثمرين الأهداف التالية:
- متابعة ومعرفة نشاط الشركة وطبيعتها كما يساعد على متابعة الظروف الإقتصادية والمالية المحيطة، وتقدير مدى تأثير أدوات الأداء المالي من ربحية وسيولة ومديونية وتوزيعات على سعر السهم.

يساعد المستثمر على إجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير البيانات الآلية وفهم التفاعل بين البيانات المالية لأتخاذ القرار الملائم لأوضاع الشركات.

## 2. خصائص الأداء المالي:

إن الأداء المالي يعتبر كمنهج لتحقيق الأهداف المالية للمؤسسة ليس هذا فقط بل يضم أيضا الأهداف العامة والإستراتيجية ونذكر أهم خصائصه والتي تتمثل في:<sup>2</sup>

- ◀ الأداء المالي أداة تعطي صورة واضحة على الوضع المالي القائم في المؤسسة الإقتصادية ويحزّن الإدارة لبذل المزيد من الجهد لتحقيق أداء مستقبلي أفضل من سابقته.
- ◀ الأداء المالي أداة تدارك الإنحرافات والمشاكل التي قد تواجه المؤسسة وتحديد مواطن القوة والضعف وهو وسيلة جذب المستثمرين للتوجه للإستثمار في المؤسسة.

<sup>1</sup> أشرف كمال عثمان، إبراهيم، أثر إستراتيجية التميز في كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية السعودية، المجلة العربية للنشر العلمي السعودية، العدد 25، 2020، ص 489.

<sup>2</sup> محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 45.



◀ يسمح الأداء المالي بتعظيم النتائج من خلال تحسين المردودية، ويتحقق ذلك بتدنية التكاليف وتعظيم الإيرادات بصفة مستمرة تمتد إلى المدى المتوسط والطويل بغية تحقيق كل من التراكم في الثروة والإستقرار في مستوى الأداء.

◀ يعبر الأداء المالي عن مدى تمتع وتحقيق المؤسسة لهامش أمان عن حالة الإعسار المالي وظاهرة الإفلاس، أو بتعبير آخر مدى قدرة المؤسسة على التصدي للمخاطر والصعاب المالية يعبر أيضا عن مدى قدرة المؤسسة على الإستغلال الأمثل لمواردها في الإستخدامات ذات الأجل الطويل والقصير من أجل تشكيل الثروة.

### المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء المالي:

هناك العديد من المشاكل والصعوبات التي تواجه المنشآت وتعرقل أداء وظائفهم مما دفع الباحثين والهيئات المختصة بالبحث عن هذه الأسباب ومحاولة تحليلها ووضع حلول صائبة بشأنها، ومنه نذكر أهم العوامل التي تؤثر على الأداء المالي نذكرها:<sup>1</sup>

#### 1. العوامل الداخلية:

إن المؤسسة تواجه مجموعة من العوامل الداخلية التي تؤثر على أدائها المالي وربحيته، لكن يمكن للمؤسسة أن تتحكم وتسيطر على هذه العوامل بالشكل المناسب والذي يساعد على تعظيم العائد المتوقع وتقليل التكاليف والمصروفات من أهم هذه العوامل نذكر:

◀ **الهيكل التنظيمي:** يؤثر الهيكل التنظيمي على الأداء المالي من خلال تقسيم المهام والمسؤوليات المتعلقة بالوظيفة المالية ومن ثم تحديد الأنشطة وتخصيص الموارد اللازمة لها، فضلا عن تأثير طبيعة الهيكل التنظيمي على إتخاذ القرارات المالية ومدى ملاءمتها للأهداف المالية المسطرة، ومدى تصحيحها لطبيعة الإنحرافات الموجودة.

◀ **المناخ التنظيمي:** ويقصد به مدى وضوح التنظيم في المؤسسة، وإدراك العاملين علاقة أهداف المؤسسة وعملياتها وأنشطتها بالأداء المالي حيث إذ كان المناخ التنظيمي مستقر فإنه منطقيا نضمن سلامة الأداء المالي بصورة ملحوظة وإيجابية كذلك جودة المعلومات المالية وسهولة سريانها بين مختلف الفروع والمصالح وهذا ما يضيفي الصورة الجيدة للنشاط المالي وبالتالي الأداء المالي.

◀ **التكنولوجيا:** يقصد بها تلك الأساليب والمهارات الحديثة التي تخدم الأهداف المرجوة، كتكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب، وتكنولوجيا التحسين المستمر.. الخ، لذا وجب على المؤسسة الإقتصادية

<sup>1</sup> نوبلي نجلاء، مرجع سابق، ص 80.

أن تولي إهتمامها الكبير بتكنولوجيا المستخدمة والتي يجب أن تتسجم مع الأهداف الرئيسية لها ، وذلك عن طريق التكيف والإستيعاب المستجدياتها بهدف الموائمة بين التقنية والأداء المالي ، مما يضعها أمام حتمية تطوير هذا الأخير بما يلائم التكنولوجيا المستخدمة.

◀ **حجم المؤسسة:** قد يؤثر حجم المؤسسة وتصنيفها على الأداء المالي بشكل سلبي، فكل حجم المؤسسة يشكل عائقاً للأداء المالي، لأن في هذه الحالة تصبح الإدارة أكثر تعقيداً وتشابكاً، وقد يؤثر إيجاباً من ناحية أن كبر حجم المؤسسة يتطلب عدد كبير من المحللين الماليين مما يساهم في رفع جودة الأداء المالي لها وهذه الحالة هي الأكثر واقعية.

## 2. العوامل الخارجية:

ونقصد بها التغيرات الخارجية التي تواجه المؤسسة والتي تؤثر على أدائها المالي حيث لا يمكن للمؤسسة أو إدارتها التحكم فيها بل يمكنها فقط توقع النتائج المستقبلية لهذه التغيرات ومحاولة إيجاد خطط وحلول لمواجهتها والتقليل من خطرهما ونذكر بعض من هذه العوامل.<sup>1</sup>

◀ **السوق:** يؤثر السوق في الأداء المالي عن طريق قانوني العرض والطلب، فإن تمييز السوق بالإنتعاش وكثرة الطلب سيؤثر على الأداء المالي، أما في الناحية العكسية نلاحظ تراجع في الأداء المالي.

◀ **المنافسة:** تعتبر المنافسة سلاح ذو حدين بالنسبة للأداء المالي في المؤسسة، فنراها قد تعتبر المحفز لتعزيزه عندما تواجه المؤسسة تداعيات المنافسة فتحاول جاهدة لتحسين صورتها ووضعها المالي عن طريق أداء مالي لتواكب هذه التداعيات، أما في الحالة العكسية إن لم تكن أهلاً لهذه التداعيات فإن ذلك سيؤدي إلى تدهور الأداء المالي.

◀ **الأوضاع الاقتصادية:** إن الأوضاع الاقتصادية العامة قد تؤثر على الأداء المالي سواء بطريقة سلبية أو إيجابية، فنجد مثلاً في الإزمات الاقتصادية، أو في حالات التضخم تؤثر بالسلب على الأداء المالي، أما في حالة إرتفاع الطلب الكلي أو دعم الدولة لإنتاج ما قد يؤثر بإيجابية على الأداء المالي.

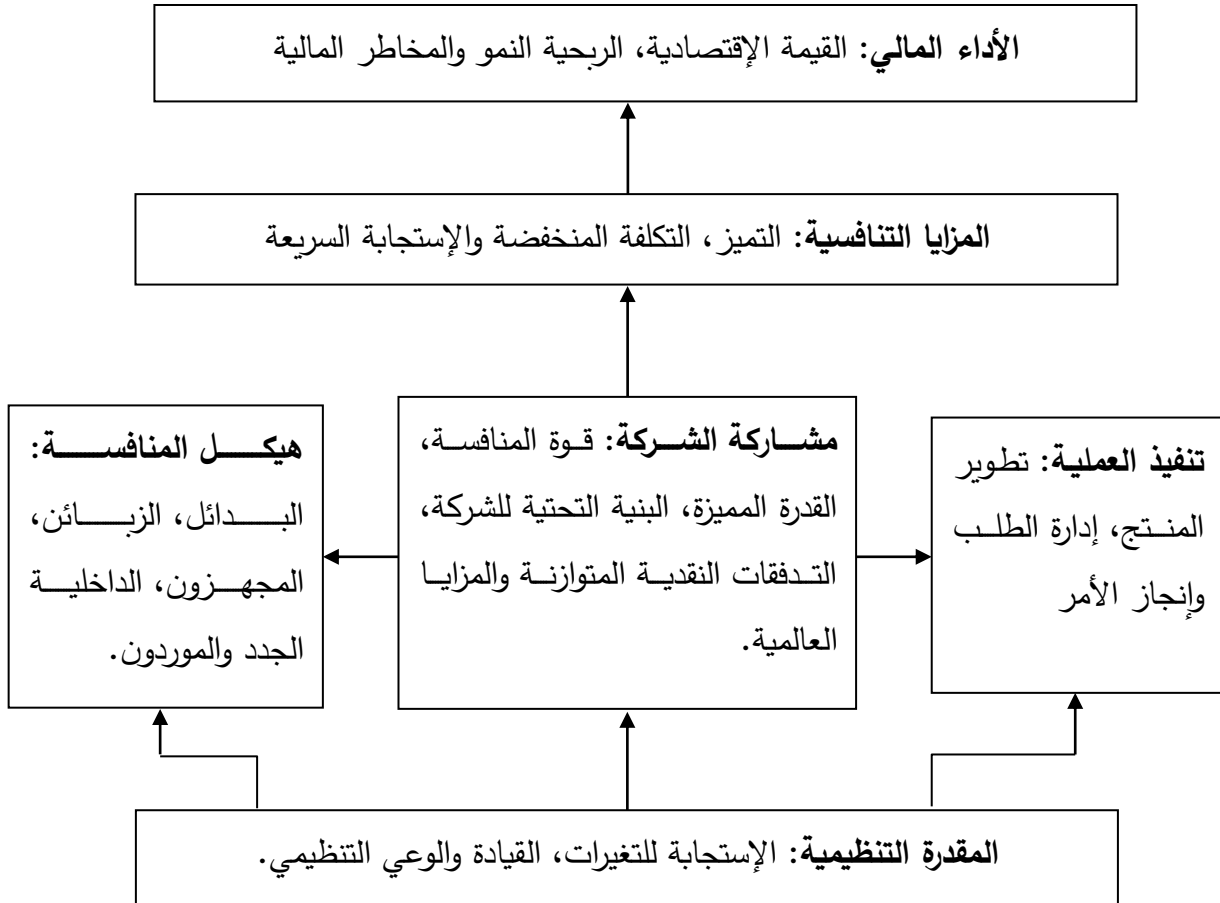
وبصفة عامة يمكن القول أن أداء المؤسسة هو عبارة عن التوافق بين كفاءتها وفاعلية إستخدام مواردها حيث يتأثر بعوامل كثيرة جداً منها ما يمكن التحكم فيه ومنها ما يصعب أو يتعذر التحكم فيه، فعملية الفصل بين العوامل و التحكم فيها يبقى بدوره صعب الضبط والتدقيق

<sup>1</sup> حيدر عباس إطار مقترح لتطبيق الموازنة الصفريّة لتطوير الأداء المالي، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية، العراق، العدد 1، 2017، ص

وهو ما جعل بعض العوامل يصعب إدراجها ضمن هذه المجموعة أو تلك والتي من بينها حجم المؤسسة الذي يؤثر على أدائها بمختلف أنواعه.

ويمكن توضيح العوامل المؤثرة في الأداء المالي سواء الداخلية أو الخارجية في الشكل التالي:

الشكل رقم 5: العوامل المؤثرة في الأداء المالي



المصدر: محمد فاضل نعمه الياسري، استخدام مؤشرات الأداء المالي القائمة على التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي، مجلة كربلاء العلمية، العراق، العدد 2، 2018، ص 190.

#### المطلب الرابع: أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الأداء المالي:

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي معايير محاسبية، تحظى بالقبول العام والتي توضح كيفية

إعداد القوائم المالية حيث يهدف تطبيق متطلبات هذه المعايير الى:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> <https://www.abacademies.org/articles/the-effect-of-adopting-international-public-sector-accounting-standards-ipsas-on-financial-performance-in-the-jordanian-public-sec-10275.html>, consulter le 01/05/2023, 16 :00.

- ◀ تحسين شفافية التقارير المالية: حيث تهدف معايير IPSAS إلى تحسين شفافية التقارير المالية وتوفير معلومات مالية دقيقة والتي تمكن المستثمرين والموظفين بشكل أفضل من فهم أداء المؤسسات بشكل أفضل.
- ◀ تحسين جودة البيانات المالية: تضمن معايير IPSAS استخدام أساليب محاسبية قياسية مما يحسن في جودة البيانات المالية ومنع التلاعب والاختلاس.
- ◀ تحسين إدارة الموارد المالية: تساعد معايير IPSAS في تحسين إدارة الموارد المالية للمؤسسة، حيث يتم توفير معلومات مالية أكثر دقة وشفافية وبالتالي التخطيط بشكل أفضل لإدارة الموارد المالية.
- ◀ تحسين المراقبة والرقابة: تساعد معايير IPSAS على تحسين المراقبة والرقابة على النفقات الحكومية والموارد المالية وبالتالي تحسين الإجراءات المحاسبية والمالية بشكل أفضل.
- ◀ تحسين إدارة المخاطر المالية: حيث تعتمد معايير IPSAS على إدارة المخاطر المالية وهذا ما يساعد الحكومات والمؤسسات الحكومية على تقليل المخاطر المالية وتحسين إدارة الموارد المالية. ومن خلال هذه النقاط يمكن القول أن معايير IPSAS تعد أداة فعالة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة وذلك من خلال تحسين جودة المعلومات وتعزيز الشفافية والمسائلة في إعداد التقارير المالية وبالتالي تحقيق المؤسسة لأهدافها المالية وإدارة مواردها المتاحة بشكل أفضل وضمان إستمرارها وبقائها.

## خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل مفاهيم عامة حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS حيث تطرقنا إلى أهميتها ومزاياها في تحسين نظام المحاسبة وتأثيرها على الأداء المالي ونستخلص من خلال هذا الفصل أن معايير المحاسبة الدولية تساهم بشكل كبير في تحقيق توافق السياسات المالية وتحقيق المؤسسة لأهدافها المالية واستخدام مواردها المتاحة بشكل أفضل ومن تم تحسين أدائها المالي وضمان استمرارها.

## الفصل الثالث:

دراسة ميدانية لعينة من  
المحاسبين لولاية ميلّة

**تمهيد:**

بعد ما تناولنا في الفصل الأول مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية والفصل الثاني مساهمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS" في تحسين الأداء المالي للمؤسسات، سنحاول في هذا الفصل أي الجانب التطبيقي إسقاط الدراسة ميدانيا من خلال إبراز دور تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS" في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية، وعلى هذا الأساس تمت الدراسة على عينة من المحاسبين العموميين بمجموعة من المؤسسات العمومية الجزائرية المتواجدة بولاية ميلة.

أين تم الإعتماد على أداة الإستبيان للحصول على المعلومات الضرورية وإجراء الإختبارات الإحصائية الملائمة لدراسة صحة الفرضيات.

حيث يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية باستعمال وسائل البحث العلمي والمتمثلة في الإستبيان، وزع على أفراد العينة المختارة وسنتطرق من خلال هذا الفصل إلى:

◀ المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

◀ المبحث الثاني: تحليل البيانات ونتائج الدراسات

## المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

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

### المطلب الأول: منهجية الدراسة

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

#### أولا: مجتمع الدراسة:

تم توزيع استبيانات الدراسة على عينة تمثل مجتمع الدراسة الذي يتكون من المحاسبين العموميين، الأمرين بالصرف والمدققين بالمؤسسات العمومية التالية:

- ◀ مديرية الشباب والرياضة؛
- ◀ مديرية النقل؛
- ◀ مديرية الطاقة والمناجم؛
- ◀ مديرية النشاط الاجتماعي والتضامن؛
- ◀ مديرية التعمير والبناء؛
- ◀ مديرية الإشغال العمومية؛
- ◀ الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي؛
- ◀ الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي لغير الأجراء؛
- ◀ مديرية التجارة؛
- ◀ مديرية الضرائب؛
- ◀ مديرية التربية؛
- ◀ المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة؛
- ◀ خزينة الدولة؛
- ◀ دار المالية.



ثانيا: عينة الدراسة

تم اختيار عينة مكونة من 43 فرد من مجتمع الدراسة تم توزيع الإستبيان عليها، حيث تم استرجاع 43 استبيان، وقد وزعت هذه الاستبيانات على المحاسبين العموميين الأمرين بالصرف مدققين، ويمثل الجدول التالي عدد الاستمارات الموزعة والمسترجعة:

الجدول رقم 5: الإحصائيات الخاصة بالإستبانة

الاستبانة	التوزيع التكراري	النسبة
الاستبانات الموزعة	43	%100
الاستبانات غير المسترجعة	00	%00
الاستبانات المسترجعة	43	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين.

ثالثا: أداة الدراسة

لتحقيق هدف الدراسة والإلمام بجوانب الموضوع تم تصميم استبيان والإستعانة عليه كأداة من أدوات جمع البيانات، حيث تم صياغة نموذج من الأسئلة، وقد تم اعداد الإستبانة والتي تتكون من ثلاث أجزاء كمايلي:

1. القسم الأول: يشمل البيانات العامة

2. القسم الثاني: محاور الدراسة

أ. المحور الأول: المحاسبة العمومية في ظل تبني معايير "IPSAS" ويشمل بعدين:

◀ البعد الأول: المحاسبة العمومية

◀ البعد الثاني: تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS"

ب. المحور الثاني: الأداء المالي

من أجل تحديد طول فئات مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في محوري الإستبانة تم حساب المدى<sup>1</sup>، بين أكبر وأصغر قيمة لدرجات مقياس ليكارت (5=1-4)، ثم تقسيمه على عدد درجات المقياس للحصول في الأخير على طول الخلية الصحيحة أي (0.8 = 5/4) بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (1) وذلك لتحديد الحد الأعلى لأول خلية أو فئة (1.8 = 1 + 0.8) وهكذا يصبح طول الخلايا او الفئات كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم 6: فئات مقياس "likert" الخماسي ودلالاتها

رقم الفئة	المجال	الدرجات	الوزن	مستوى الأهمية
الأولى	[1.80-1]	غير موافق بشدة	01	ضعيف جدا
الثانية	[2.60-1.81]	غير موافق	02	ضعيف
الثالثة	[3.40-2.61]	محايد	03	متوسط
الرابعة	[4.20-3.41]	موافق	04	عالية
الخامسة	[5-4.21]	موافق بشدة	05	عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مقياس "likert" الخماسي

### المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

بعد فحص جميع الإستبانات المسترجعة، قمنا بتفريغ وإدخال بياناتها في الحاسوب باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية الإجتماعية "Statistical Package For Social Sciences" والذي يرمز له اختصارا (SPSS) والذي يحتوي على مجموعة من الأساليب والإختبارات الإحصائية التي تتدرج ضمن الإحصاء الوصفي والإستدلالي ومن خلاله فقد استخدمنا الأساليب الإحصائية التالية:

**أولا: التكرارات والنسب المئوية:** تم الاستعانة بها للتعرف على الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد

عينة الدراسة، وتحديد استجابات أفرادها تجاه فقرات المحاور الخاصة بالإستبانة.

**ثانيا: معامل الارتباط بيرسون "Pearson":** تم استخدامه لمعرفة درجة الارتباط بين كل فقرة والدرجة

الكلية للبعد أو المحور الذي تنتمي إليه، وذلك لتأكد من صدق الإتساق الداخلي والإتساق البنائي

للإستبانة.

<sup>1</sup> المدى :هو الفرق بين أكبر وأصغر قيمة في التوزيع الإحصائي، أو هو الفرق بين الحد الأعلى للفتة الأخيرة والحد الأدنى للفتة الأولى، انظر: جلاطو جيلالي، الإحصاء مع تمارين ومسائل محلولة، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 70.

ثالثا: معامل الثبات "ألفا كرونباخ **cronbach Alpha**": تم استخدامه للتأكد من ثبات الإستبانة،

حيث أنه من الناحية التطبيقية يعتبر ثبات أداة الدراسة:<sup>1</sup>

1. ضعيفا: إذا كان معامل ألفا كرونباخ أقل من (0.6).
2. مقبولا: إذا كان معامل ألفا كرونباخ يتراوح بين (0.6 و 0.7).
3. جيدا: إذا كان معامل ألفا كرونباخ يتراوح بين (0.7 و 0.8).
4. ممتازا: إذا كان معامل ألفا كرونباخ أكبر من (0.8).

رابعا: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري: لتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات الإستبانة، ومعرفة مقدار تشتت الإجابات.

خامسا: الالتواء والتفرطح: للتأكد من أن متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي يجب أن تكون قيمة معامل الالتواء بين  $(3+ < sk < 3-)$  أما فيما يخص التفرطح فيجب أن يكون أقل من (20).

سادسا: اختبار (T) للعينة الواحدة: لفحص متوسط متغير ما إذا كان أصغر أو يساوي أو أكبر من قيمة ثابتة، وتساوي في مقياس "likert" لهذه الدراسة ثلاثة لأنها تتوسط درجات الإجابة.

سابعا: الانحدار الخطي المتعدد: يأخذ بعين الإعتبار تأثير متغيرين مستقلين أو أكثر على المتغير التابع ولقد تم الإعتماد عليه لمعرفة أثر تبني المعايير في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية، ومن ثم اختبار الفرضيات المتعلقة بهذا الخصوص.

### المطلب الثالث: صدق وثبات الإستبانة:

هي العملية التي يتم من خلالها ضبط الإستبانة قبل توزيعها على عينة الدراسة، لأنها تؤدي إلى القياس العلمي بما يسمح باستغلال وتحليل البيانات بشكل سليم ومن ثم تعميم النتائج. ومن أجل ذلك يتم اختبار أداة الدراسة على مرحلتين هما: صدق الأداة وثباتها.

#### أولا: صدق الإستبانة

##### 1. الصدق الظاهري لأداة الدراسة:

بعد الإنتهاء من إعداد الإستبانة وتطويرها في ضوء المراجعة المكتبية، تم عرضها في صورتها الأولية على الأستاذ المشرف ومجموعة من الأساتذة ذوي الإختصاص بكلية العلوم أقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

<sup>1</sup> محمود مهدي البياتي، تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS). الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، الأردن، 2005،

من أجل إبداء آرائهم حول صدقها الظاهري. وبعدها تم إجراء التعديلات بناء على اقتراحات المحكمين من أجل الحصول على الإستبانة في صورتها النهائية.

## 2. الصدق البنائي لأداة الدراسة:

بعد التأكد من الصدق الظاهري للدراسة، تم الانتقال إلى التأكد من الصدق البنائي والذي يقيس مدى الإتساق الداخلي لفقراتها، ومدى انتماء كل فقرة للبعد أو المحور الذي تقع فيه، ولمعرفة مدى وجود التجانس الداخلي بين إجابات أفراد العينة حول فقرات أبعاد محاور الإستبيان، تم الإعتماد على معامل الارتباط "بيرسون Pearson" ومستوى الدلالة "Sig" وقد جاءت النتائج كما يلي:

### أ. الإتساق الداخلي لفقرات المحور الأول (المحاسبة العمومية في ظل تبني معايير "IPSAS"):

حيث تم حساب معامل الارتباط "بيرسون Pearson" لمعرفة درجة ارتباط كل فقرة من فقرات أبعاد المحور الأول بالدرجة الكلية للبعد.

◀ الإتساق الداخلي لفقرات بعد المحاسبة العمومية: حيث تم حساب معامل الارتباط "بيرسون Pearson" لمعرفة درجة ارتباط كل فقرة من فقرات بعد المحاسبة العمومية بالدرجة الكلية للبعد وجاءت النتائج كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 7: معاملات ارتباط "بيرسون Pearson" لفقرات بعد المحاسبة العمومية

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يساعد الاستخدام الفعال للمحاسبة العمومية في الحد من الاختلاس في المؤسسات العمومية	0,870**	0,000
02	يتميز نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بحدائته	0,440**	0,003
03	تضمن المحاسبة العمومية حماية المال العام	0,643**	0,000
04	لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر العديد من النقائص	0,756**	0,001
05	تخضع المحاسبة العمومية لإصلاحات قانونية وتقنية	0,422**	0,000

06	تساعد المحاسبة العمومية في تحقيق الشفافية في المؤسسات	0,656**	0,000
07	يساعد الاستخدام الفعال للمحاسبة العمومية في الحد من الفساد في المؤسسات العمومية	0,872**	0,000

دال إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.01)، \*دال إحصائيا عند مستوى الدلالة المعتمد (0.05)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد المحاسبة العمومية والدرجة الكلية لجميع فقراته موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، كما أن جميع القيم الإحتمالية أقل من 0.01، مما يدل على أن فقرات هذا البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

◀ الإتساق الداخلي لفقرات بعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS: حيث تم

حساب معامل الارتباط "بيرسون Pearson" لمعرفة درجة ارتباط كل فقرة من فقرات بعد تبني

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS بالدرجة الكلية للبعد وجاءت النتائج كما هو مبين

في الجدول التالي:

الجدول رقم 8: معاملات ارتباط "بيرسون Pearson" لفقرات بعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

IPSAS

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS يساعد في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسات العمومية	**0,785	0,000
02	ضرورة التوجه العالمي نحو التبني التدريجي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	**0,635	0,000
03	يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في توفير المعلومات في الوقت المناسب واتخاذ القرارات المناسبة	**0,466	0,000

0,000	**0,726	يسد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS فجوات النظام المحاسبي الحالي في الجزائر	04
0,000	**0,792	يعزز انتهاج معايير المحاسبة الدولية قابلية المقارنة الوطنية والعالمية للمعلومات المالية الحكومية في الجزائر مع الحكومات الأخرى	05

دال إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.01)، \* دال إحصائيا عند مستوى الدلالة المعتمد (0.05)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS والدرجة الكلية لجميع فقراته موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، كما أن جميع القيم الإحتمالية أقل من 0.01، مما يدل على أن فقرات هذا البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

ب. الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني (الآداء المالي):

حيث تم حساب معامل الارتباط "بيرسون Pearson" لمعرفة درجة ارتباط كل فقرة من فقرات المحور الثاني بالدرجة الكلية للمحور.

الجدول رقم 9: معاملات ارتباط "بيرسون Pearson" لفقرات المحور الثاني

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تتوفر المؤسسة على البيانات المالية الضرورية لتحقيق الأهداف المسطرة	**0,921	0,000
02	تتوفر المؤسسة على المعلومات الخاصة بتحديد المركز المالي لها	**0,641	0,000
03	تتوفر البيانات المالية والمحاسبية التي تمكن من تحديد المركز الانتمائي للمؤسسة وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها	**0,834	0,000
04	يمكن للمؤسسة أن تقيم كفاءة جهازها الإداري ومدى فعاليته في تحقيق الأهداف بسهولة	**0,518	0,000

05	توفر القوائم المالية معلومات مناسبة تساهم في معرفة الوضع المالي الحالي	**0,353	0,000
06	تتوفر معلومات تساهم في حساب وتحديد نتائج أعمال المؤسسة	**0,512	0,000
07	تتوفر معلومات تساهم في معرفة وتحديد الإنحرافات عن الخطة الموضوعية	**0,471	0,000
08	يتم اتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة حالات الانحرافات ومدى تأثيرها على الأداء المالي	**0,804	0,000

دال إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.01)، \*دال إحصائيا عند مستوى الدلالة المعتمد (0.05)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لجميع فقراته موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، كما أن جميع القيم الإحتمالية أقل من 0.01، مما يدل على أن فقرات هذا المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

ثانيا: ثبات أداة الدراسة:

هناك عدة طرق للتحقق من ثبات أداة القياس، اخترنا من بينها "ألفا كرونباخ Alpha Crombach"، أين قمنا بحساب "معامل ثبات ألفا كرونباخ Alpha Crombach"، لجميع الفقرات بالإضافة إلى حساب معامل الثبات الكلي للأداة وذلك من أجل التأكد بأنها تعطي نفس النتائج أو نتائج متقاربة إذا طبقت أكثر من مرة على نفس العينة في ظروف مشابهة، والنتائج المتوصل إليها موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 10: ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل الثبات "ألفا كرونباخ Alpha Crombach"

أبعاد ومحاور الدراسة	العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ	جودة القياس
المحاسبة العمومية	07-01	0,673	مقبول
تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS	12-08	0,864	ممتاز
المحور الأول المحاسبة العمومية في ظل تبني معايير "IPSAS"	12-01	0,708	جيد
المحور الثاني الأداء المالي	08-01	0,818	ممتاز
الثبات الكلي	08-01/12-01	0,795	جيد

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معامل الثبات ألفا كرونباخ لجميع الأبعاد والمحاور يتراوح بين (67,3% و86,4%) بدرجة ثبات تتراوح من مقبولة إلى ممتازة، كما أن درجة الثبات الكلي هي الأخرى جيدة، حيث بلغ معدل الثبات الكلي (79,5%)، مما يدل على أداة الدراسة تتمتع بدرجة جيدة ممتازة تبرر استخدامها لأغراض هذه الدراسة.



## المبحث الثاني: تحليل البيانات ونتائج الدراسات

يشمل هذا المبحث على تحليل البيانات ومتغيرات الدراسة، خصائص العينة ونتائج الإستبيان.

### المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

للتعرف على الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد العينة تم توزيعها حسب متغير: الجنس، الفئة العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة، نوع القطاع، الخبرة الميدانية.

#### أولاً: توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس كما هو مبين في الجدول التالي:

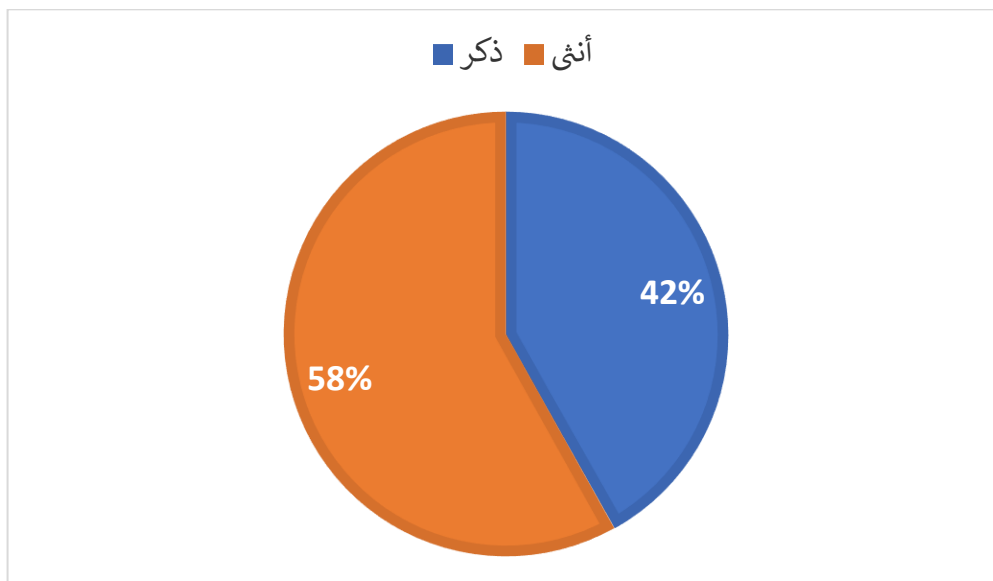
الجدول رقم 11: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

النسبة المئوية %	التكرار	الجنس
41,9	18	ذكر
58,1	25	أنثى
100	43	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات برنامج SPSS

ومن خلال الشكل الموالي سوف نوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس:

الشكل رقم 6: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول السابق أن عنصر الاناث يمثل ما نسبته 58.1% من عينة الدراسة وهي تفوق نسبة الذكور التي تمثل (41.9%) من الحجم الإجمالي للعينة. ويمكن أن تعود هذه النتائج إلى المؤسسات العمومية محل الدراسة والتي تتصف بالطابع الخدماتي وهذا ما يجعل اقبال عنصر الاناث أكثر.

**ثانيا: توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية**

جاء توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية كما يوضحه الجدول التالي:

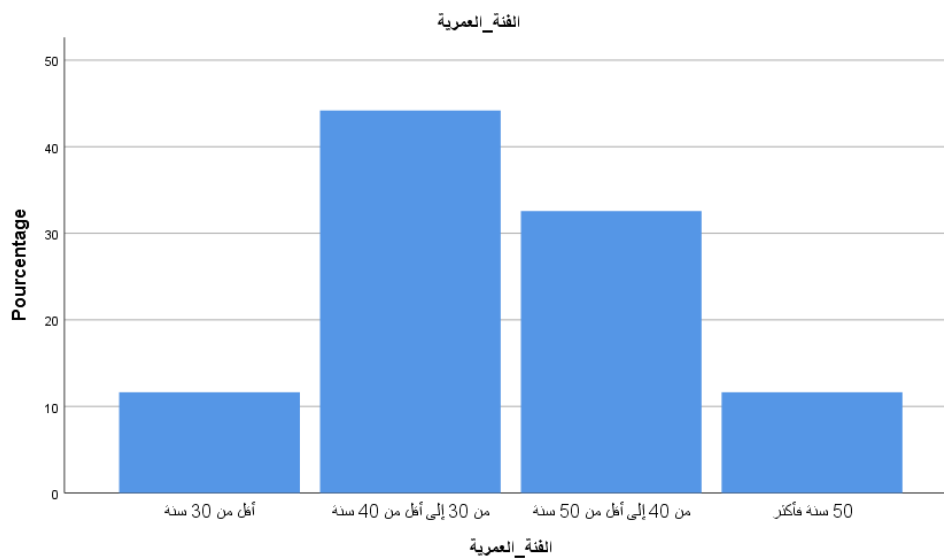
الجدول رقم 12: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية

النسبة المئوية %	التكرار	الفئة العمرية
11,6	5	أقل من 30 سنة
44,2	19	من 30 إلى أقل من 40 سنة
32,6	14	من 40 إلى أقل من 50 سنة
11,6	5	50 سنة فأكثر
100	43	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات نظام SPSS

ومن خلال الشكل الموالي سوف نوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الفئة العمرية:

الشكل رقم 7: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات برنامج SPSS

تم توزيع افراد عينة الدراسة على الفئات العمرية الاربعة , حيث نلاحظ من الجدول السابق أن (19) من أفراد العينة أعمارهم تتراوح من 30 الى اقل من 40 سنة بنسبة (44,2 %)، تليها (14) من افراد العينة اعمارهم تتراوح من 40 إلى اقل من 50 سنة بنسبة (32,6 %)، في حين تعود المرتبة الثالثة للفئتين العمريتين اقل من 30 سنة و 50 سنة فاكثر بتكرار (5) ونسبة (11,6 %) ، وتشير هذه النتائج إلى أن معظم العاملين في المؤسسات محل الدراسة هم الفئات الشبابية القادرة على العمل ,مما ينعكس على امكانية التطور المهني والتكويني , والاداري لهذه العينة مستقبلا.

### ثالثا: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي كما يوضحه الجدول التالي:

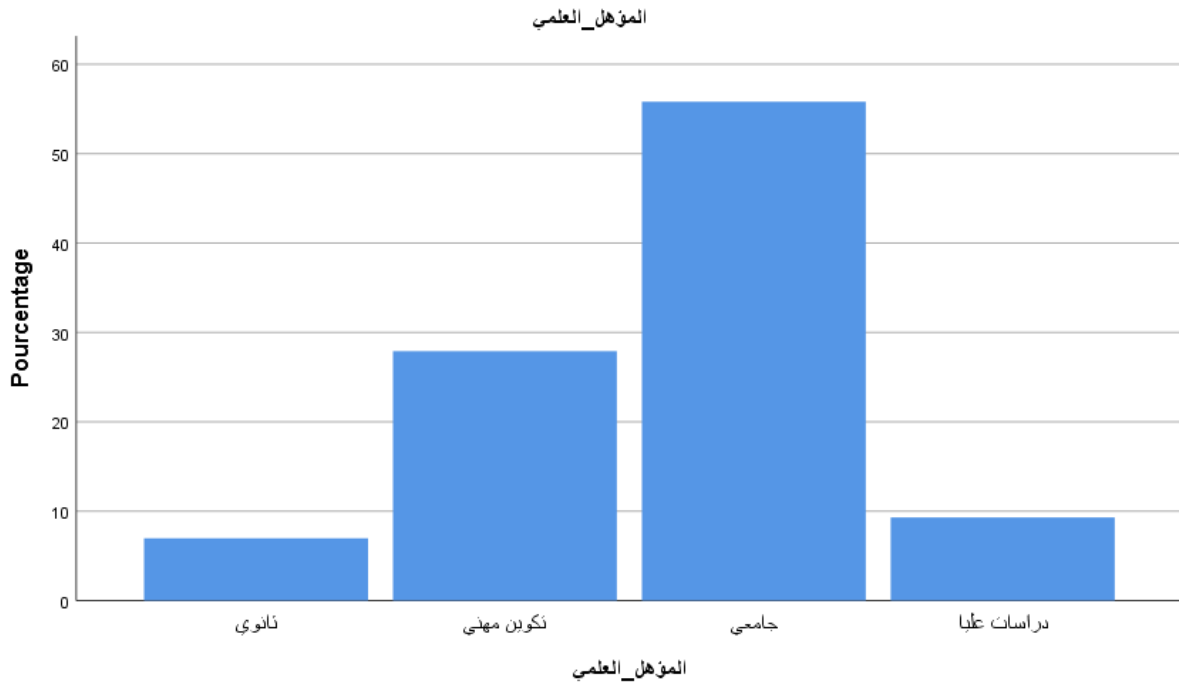
الجدول رقم 13: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	التكرار	المؤهل العلمي
7,0	3	ثانوي
27,9	12	تكوين مهني
55,8	24	جامعي
9,3	4	دراسات عليا
100	43	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات نظام SPSS

ومن خلال الشكل الموالي سوف نوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي:

الشكل رقم 8: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات نظام SPSS

من خلال جدول توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي يتضح أن حوالي (55,8%) من أفراد العينة هم حاملو شهادات جامعية و يعود ذلك من جهة لوجود حاملي الشهادات بنسبة معتبرة داخل المؤسسات نتيجة شروط التوظيف التي يطلب العمل فيها خصوصا خلال السنوات الاخيرة , ومن جهة اخرى الى التركيز على هذه الفئة في توزيع الاستبيان , لضمان فهم عبارات الاستبيان مما يؤثر على مصداقيته , وهناك بعض الموظفين مستواهم تكوين مهني بنسبة (27,9%) و ثانوي بنسبة(7%) فهؤلاء لا يحملون شهادات عالية الا ان اختيارهم كان باعتبارهم يملكون خبرة سنوات طويلة في العمل و بعضهم لديهم مركز وظيفي عالي ,مما استوجب اختيارهم لأهمية اجاباتهم على فقرات الاستبيان, و كذلك دراسات عليا بنسبة (9,3%) كل ذلك مؤشر على ان المؤسسات تستقطب الكوادر البشرية ذات المستويات العلمية العالية .

#### رابعاً: توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

جاء توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة كما يوضحه الجدول التالي:

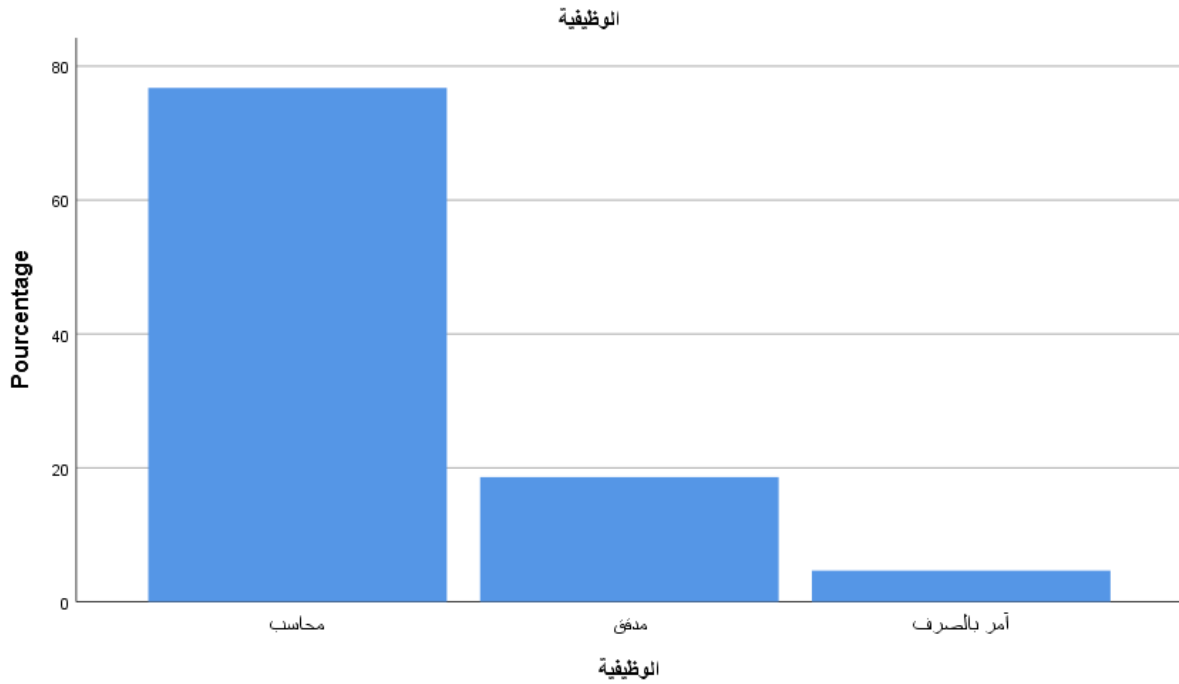
الجدول رقم 14: توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية %
محاسب	33	76,7
مدقق	8	18,6
أمر بالصرف	2	4,7
المجموع	43	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات نظام SPSS

ومن خلال الشكل الموالي سوف نوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة:

الشكل رقم 9: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات نظام SPSS

يتضح من خلال الجدول السابق أن غالبية أفراد العينة يشغلون منصب محاسب بنسبة (76,7%) ثم تليها نسبة (18,6%) تخص افراد العينة الذين يشغلون منصب مدقق، في حين كانت النسبة الأقل للأمرين بالصرف حيث بلغت (4,7%) متمثلة في فردين، وانطلاقاً من هذه النتائج، يمكن القول أن الوظائف عين

الدراسة جاءت متنوعة و بإمكان افرادها الاجابة على اسئلة الاستبيان لأنها تعالج موضوع يقع ضمن اختصاص عمل كامل افراد العينة، و عليه فالإجابات تتميز بالدقة و الموضوعية.

**خامسا: توزيع عينة الدراسة حسب نوع القطاع**

جاء توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير نوع القطاع كما يوضحه الجدول التالي:

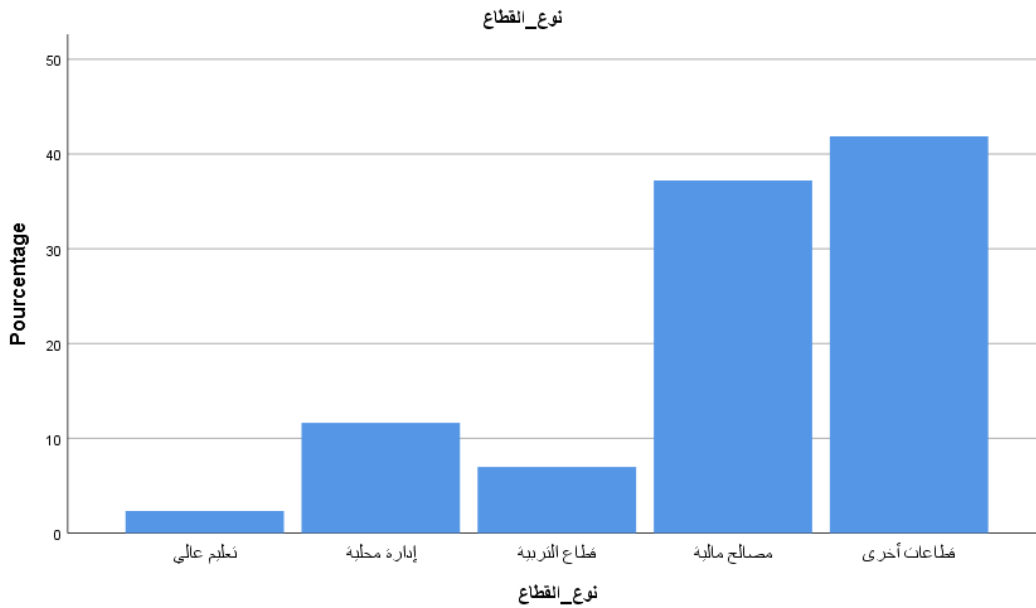
الجدول رقم 15: توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع القطاع

النسبة المئوية %	التكرار	نوع القطاع
2,3	1	تعليم عالي
11,6	5	إدارة محلية
7,0	3	قطاع التربية
37,2	16	مصالح مالية
41,9	18	قطاعات أخرى
100	43	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات نظام SPSS

ومن خلال الشكل الموالي سوف نوضح توزيع أفراد العينة حسب نوع القطاع:

الشكل رقم 10: توزيع عينة الدراسة حسب نوع القطاع



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات نظام SPSS

تشير نتائج الجدول السابق إلى أن غالبية افراد العينة من فئة قطاعات اخرى بنسبة ( 41,9%) وتليها مصالح مالية بنسبة (37,2%) , ثم ادارة محلية بنسبة (11.6% ) و قطاع التربية بنسبة (7,0%) وفي الاخير التعليم العالي بنسبة (2,3%) ،من خلال هذه النتائج يمكن القول ان عينة هذه الدراسة تشمل قطاعات و مصالح متنوعة و ذلك لضمان تنوع في افراد العينة .

سادسا: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة الميدانية

جاء توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة الميدانية كما يوضحه الجدول التالي:

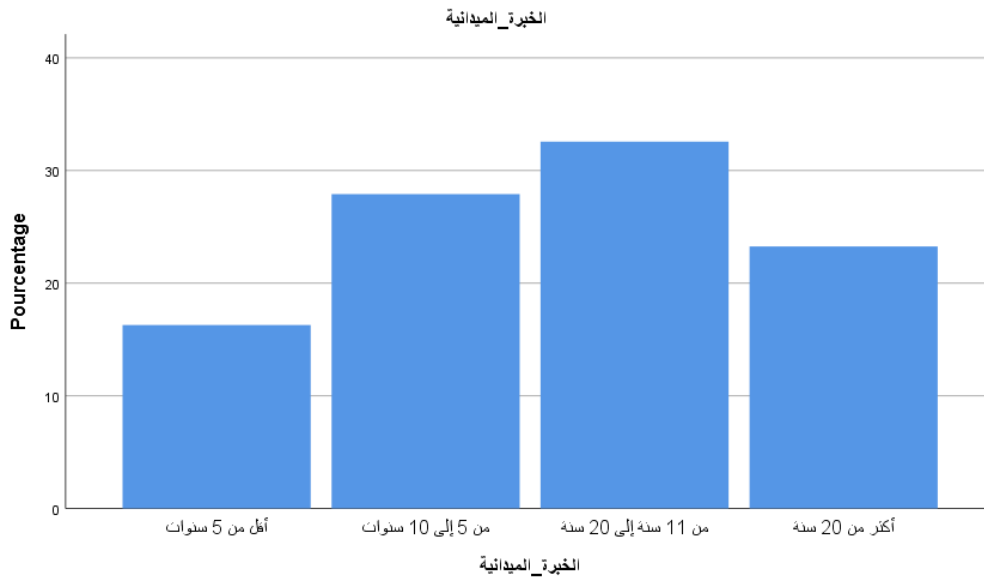
الجدول رقم 16: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة الميدانية

النسبة المئوية %	التكرار	الخبرة الميدانية
16,3	7	أقل من 5 سنوات
27,9	12	من 5 إلى 10 سنوات
32,6	14	من 11 سنة إلى 20 سنة
23,3	10	أكثر من 20 سنة
100	43	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات نظام SPSS

ومن خلال الشكل الموالي سوف نوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة الميدانية:

الشكل رقم 11: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة الميدانية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات نظام SPSS

من خلال جدول توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة الميدانية يتضح أن أغلب أفراد العينة يتمتعون بخبرة تتراوح ما بين 11 و20 سنة بنسبة (32,6%)، أما ما نسبته (27,9%) فهم أفراد تتراوح خبرتهم ما بين 5 و10 سنوات، في حين تمثل فئة الأفراد الذين تزيد خبرتهم عن 20 سنة ما نسبته (23,3%)، وجاءت في المرتبة الأخيرة فئة الأفراد ذو خبرة أقل من 5 سنوات (16,3%)، ومن خلال هذه النتائج يمكن القول ان هذه الارقام تشير الى ان المؤسسات محل الدراسة تعمل على توفير الخبرة الكافية في موظفيها من اجل اداء مهامها.

### المطلب الثاني: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة

لتحليل إجابات أفراد العينة حول فقرات محاور الإستبانة، سنقوم باستخدام كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وذلك لمعرفة درجة موافقتهم على كل فقرة.

#### أولاً: عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة الخاصة بالمحور الأول

يمثل محور المحاسبة العمومية في ظل تبني معايير IPSAS المتغير المستقل في هذه الدراسة، ويتضمن (12) فقرة موزعة على بعدين، ومن أجل معرفة واقع المحاسبة العمومية في ظل تبني معايير IPSAS في هذه الدراسة، قمنا بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة وكل بعد، وفي الأخير تم قياس الإتجاه العام للمحور.

#### 1. عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة الخاصة ببعد المحاسبة العمومية

يتضمن بعد المحاسبة العمومية (07) فقرات، وفيما يلي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات هذا البعد كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 17: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات بعد المحاسبة العمومية

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	الترتيب
01	يساعد الاستخدام الفعال للمحاسبة العمومية في الحد من الاختلاس في المؤسسات العمومية	4,12	0,879	عالية	02
02	يتميز نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بحدائته	3,12	1,313	عالية	07



03	عالية	0,785	4,05	تضمن المحاسبة العمومية حماية المال العام	03
01	عالية	0,697	4,12	لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر العديد من النقائص	04
05	عالية	0,653	3,95	تخضع المحاسبة العمومية لإصلاحات قانونية وتقنية	05
06	عالية	0,966	3,86	تساعد المحاسبة العمومية في تحقيق الشفافية في المؤسسات	06
04	عالية	0,886	4,02	يساعد الاستخدام الفعال للمحاسبة العمومية في الحد من الفساد في المؤسسات العمومية	07
0,768	4,07	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لبعدها المحاسبة العمومية			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات نظام SPSS

يوضح الجدول أعلاه المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات بعد المحاسبة العمومية، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا البعد بين (3,12-4,12)، أي بدرجة موافقة عالية، وجاء ترتيب فقرات هذا البعد كما يلي: في المرتبة الأولى فقرة رقم 04 "لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر العديد من النقائص" بمتوسط حسابي بلغ (4.12) وانحراف معياري قدره (0.697)، والمرتبة الثانية للفقرة رقم 01 "يساعد الاستخدام الفعال للمحاسبة العمومية في الحد من الاختلاس في المؤسسات العمومية" بمتوسط حسابي بلغ (4.12) وانحراف معياري قدره (0.879)، وجاءت الفقرة رقم 03 "تضمن المحاسبة العمومية حماية المال العام" في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ (4.05) وانحراف معياري قدره (0.785)، وجاءت الفقرة رقم 07 "يساعد الاستخدام الفعال للمحاسبة العمومية في الحد من الفساد في المؤسسات العمومية" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي بلغ (4.02) وانحراف معياري قدره (0.886)، ثم تليها الفقرة رقم 05 "تخضع المحاسبة العمومية لإصلاحات قانونية وتقنية" في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي بلغ (3.95) وانحراف معياري قدره (0.653)، و الفقرة رقم 06 "تساعد المحاسبة العمومية في تحقيق الشفافية في المؤسسات" في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي بلغ (3.86) وانحراف معياري قدره (0.966)، وفي الأخير الفقرة رقم 02 "يتميز نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بحداثته" في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.12) وانحراف معياري قدره (1.313).

وبشكل عام يتضح من نتائج الجدول، أن درجة موافقة أفراد العينة على بعد المحاسبة العمومية عالية، وجاءت بمتوسط حسابي قدره (4,07) وانحراف معياري بلغ (0,768) وهو أقل من (1)، مما يدل على أن هناك اتساق عام في آراء أفراد العينة.

2. عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة الخاصة ببعد تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع

العام IPSAS:

يتضمن بعد هذا البعد (05) فقرات، وفيما يلي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات هذا البعد

كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 18: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات بعد تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع

العام IPSAS

الترتيب	مستوى الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الرقم
02	عالية	0,743	4,14	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS يساعد في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسات العمومية	08
01	عالية جدا	0,773	4,21	ضرورة التوجه العالمي نحو التبني التدريجي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	09
03	عالية	0,799	4,07	يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في توفير المعلومات في الوقت المناسب واتخاذ القرارات المناسبة	10
05	عالية	0,872	3,95	يسد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS فجوات النظام المحاسبي الحالي في الجزائر	11
04	عالية	0,754	4,05	يعزز انتهاج معايير المحاسبة الدولية قابلية المقارنة الوطنية والعالمية للمعلومات المالية الحكومية في الجزائر مع الحكومات الأخرى	12

0,590	4,09	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لبعث تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
0,556	4,08	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات نظام SPSS

يوضح الجدول أعلاه المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات بعد تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا البعد بين (3,95-4,21)، أي بدرجة موافقة من عالية إلى عالية جدا، وجاء ترتيب فقرات هذا البعد كما يلي: في المرتبة الأولى فقرة " ضرورة التوجه العالمي نحو التبني التدريجي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام " بمتوسط حسابي (4.21) وانحراف معياري قدره (0.773)، وعادت المرتبة الثانية للفقرة رقم 08 " تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS يساعد في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسات العمومية " بمتوسط حسابي بلغ (4.14) وانحراف معياري قدره (0.743)، وجاءت الفقرة رقم 10 " يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في توفير المعلومات في الوقت المناسب واتخاذ القرارات المناسبة " في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ (4.07) وانحراف معياري قدره (0.799) ، ثم تليها الفقرة رقم 12 " يعزز انتهاج معايير المحاسبة الدولية قابلية المقارنة الوطنية والعالمية للمعلومات المالية الحكومية في الجزائر مع الحكومات الأخرى " بمتوسط حسابي بلغ (4.05) وانحراف معياري قدره (0.754)، و المرتبة الأخيرة للفقرة رقم 11 " يسد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS فجوات النظام المحاسبي " بمتوسط حسابي بلغ (3.95) وانحراف معياري قدره (0.872).

وبشكل عام يتضح من نتائج الجدول، أن درجة موافقة أفراد العينة على بعد تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS عالية، وجاءت بمتوسط حسابي قدره (4,09) وانحراف معياري بلغ (0,590) وهو أقل من (1)، مما يدل على أن هناك اتساق عام في آراء أفراد العينة. كما نلاحظ من خلال نتائج الجدول، أن درجة موافقة أفراد العينة على المحور الأول عالية، وجاءت بمتوسط حسابي قدره (4,08) وانحراف معياري بلغ (0,556) وهو أقل من (1)، مما يدل على أن هناك اتساق عام في آراء أفراد العينة.

ثانيا: عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة الخاصة بالمحور الثاني

يمثل محور الأداء المالي المتغير المستقل في هذه الدراسة، ويتضمن (08) فقرات، ومن أجل معرفة واقع الأداء المالي في هذه الدراسة، قمنا بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة، وفي الأخير تم قياس الإتجاه العام للمحور.

الجدول رقم 19: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات محور الأداء المالي

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	الترتيب
01	تتوفر المؤسسة على البيانات المالية الضرورية لتحقيق الأهداف المسطرة	3,81	1,029	عالية	05
02	تتوفر المؤسسة على المعلومات الخاصة بتحديد المركز المالي لها	3,77	0,895	عالية	07
03	تتوفر البيانات المالية والمحاسبية التي تمكن من تحديد المركز الانتمائي للمؤسسة وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها	3,40	1,050	عالية	08
04	يمكن للمؤسسة أن تقيم كفاءة جهازها الإداري ومدى فعاليته في تحقيق الأهداف بسهولة	3,84	0,974	عالية	04
05	توفر القوائم المالية معلومات مناسبة تساهم في معرفة الوضع المالي الحالي	3,95	0,615	عالية	02
06	تتوفر معلومات تساهم في حساب وتحديد نتائج أعمال المؤسسة	3,91	0,840	عالية	03
07	تتوفر معلومات تساهم في معرفة وتحديد الانحرافات عن الخطة الموضوعية	3,79	0,989	عالية	06
08	يتم اتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة حالات الانحرافات ومدى تأثيرها على الأداء المالي	3,98	0,672	عالية	01

0,744	3,90	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور الأداء المالي
-------	------	--

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات نظام SPSS

يوضح الجدول أعلاه المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات محور الأداء المالي، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا البعد بين (3,40-3,98)، أي بدرجة موافقة عالية، وجاء ترتيب فقرات هذا البعد كما يلي: في المرتبة الأولى فقرة رقم 08 " يتم اتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة حالات الانحرافات ومدى تأثيرها على الأداء المالي " بمتوسط حسابي (3.98) وانحراف معياري قدره (0.672)، وعادة المرتبة الثانية للفقرة رقم 05 " توفر القوائم المالية معلومات مناسبة تساهم في معرفة الوضع المالي الحالي " بمتوسط حسابي بلغ (3.95) وانحراف معياري قدره (0.615)، وجاءت الفقرة رقم 06 " تتوفر معلومات تساهم في حساب وتحديد نتائج أعمال المؤسسة " في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ (3.91) وانحراف معياري قدره (0.840)، ثم جاءت الفقرة رقم 04 " يمكن للمؤسسة أن تقيم كفاءة جهازها الإداري ومدى فعاليته في تحقيق الأهداف بسهولة" في المرتبة الرابعة " بمتوسط حسابي بلغ (3.84) وانحراف معياري قدره (0.974)، ثم الفقرة رقم 01 " تتوفر المؤسسة على البيانات المالية الضرورية لتحقيق الأهداف المسطرة" في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي بلغ (3.81) وانحراف معياري قدره (1.029)، ثم الفقرة رقم 07 " تتوفر معلومات تساهم في معرفة وتحديد الانحرافات عن الخطة الموضوعية" في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي بلغ (3.79) وانحراف معياري قدره (0.989)، ثم الفقرة رقم 02 " تتوفر المؤسسة على المعلومات الخاصة بتحديد المركز المالي لها" في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي بلغ (3.77) وانحراف معياري قدره (0.895)، ثم المرتبة الأخيرة للفقرة رقم 03 " تتوفر البيانات المالية والمحاسبية التي تمكن من تحديد المركز الانتمائي للمؤسسة وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها" بمتوسط حسابي بلغ (3.40) وانحراف معياري قدره (1.050).

وبشكل عام يتضح من نتائج الجدول، أن درجة موافقة أفراد العينة على محور الأداء المالي عالية، وجاءت بمتوسط حسابي قدره (3,90) وانحراف معياري بلغ (0,744) وهو أقل من (1)، مما يدل على أن هناك اتساق عام في آراء أفراد العينة.

### المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

قبل التطرق لاختبار فرضيات الدراسة لابد من اختبار طبيعة توزيع البيانات، والتأكد من أنها تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، ومن أجل ذلك اعتمدنا على معاملي "الإلتواء والتفرطح" لمعرفة طبيعة توزيع البيانات.

وقد جاءت نتائج اختبار طبيعة توزيع البيانات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 20: معامل الالتواء ومعامل التفرطح لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	معامل الالتواء ( <i>Skewness</i> )	معامل التفرطح ( <i>Kurtosis</i> )
المحاسبة العمومية	-0,617	-0,357
تبني معايير المحاسبة الدولية	-0,379	-0,589
المحور الأول	-0,119	-0,615
المحور الثاني	-0,757	-0,150

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات نظام SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن معاملات الالتواء بالنسبة لجميع المتغيرات تتراوح بين (-0.119) و(-0.757) وهي أقل من 3 وتقع ضمن المجال المقبول للتوزيع الطبيعي الذي يتراوح بين (-3 و3)، أما معاملات التفرطح فهي محصورة بين (-0.150) و(-0.615) وهي أقل من (20). ومنه فإن هذه النتائج تشير إلى أن البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي.

وانطلاقاً من هذا الاختبار يمكن متابعة الدراسة واختبار مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة.

#### أولاً: اختبار الفرضية الرئيسية

من أجل التأكد من صحة الفرضية الرئيسية والتي تقول بأنه: تُسهم المحاسبة العمومية في ظل تبني معايير IPSAS في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية، فإنه يجب اختبار العلاقة بين المحاسبة العمومية في ظل تبني معايير IPSAS وتحسين الأداء المالي إحصائياً كما يلي:

(H0): لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين المحاسبة العمومية في ظل تبني معايير IPSAS وتحسين الأداء المالي.

(H1): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين المحاسبة العمومية في ظل تبني معايير IPSAS وتحسين الأداء المالي.

وسنقوم باختبار الفرضية الأولى بالإعتماد على قاعدة القرار التالية:

- إذا كانت قيمة "Sig" أكبر من 0,05 نقبل الفرضية الصفرية (H0) ونرفض الفرضية البديلة (H1).

- إذا كانت قيمة "Sig" أقل من 0,05 نرفض الفرضية الصفرية (H0) ونقبل الفرضية البديلة (H1).

وقد تم التحقق من صحة هذه الفرضية من خلال إيجاد معاملات الارتباط بين محاور استبانة المحاسبة العمومية في ظل تبني معايير IPSAS ومحور الأداء المالي، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 21: العلاقة بين محاور المحاسبة العمومية في ظل تبني معايير IPSAS وتحسين الأداء المالي

المحاور	عدد الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
البعد الأول: المحاسبة العمومية	07	0,009	0,356
البعد الثاني: تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS	05	0,004	0,402
المحاسبة العمومية في ظل تبني معايير IPSAS	12	0,002	0,438

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات نظام SPSS

يوضح الجدول أعلاه أن هناك علاقة طردية قوية ذات دلالة إحصائية بين أبعاد المحاسبة العمومية في ظل تبني معايير IPSAS وتحسين الأداء المالي حيث كانت قيمة معامل الارتباط 0,438 ومستوى الدلالة 0,002 وهي أقل من 0.05 وهذا يعني أنه كلما ازدادت المحاسبة العمومية في ظل تبني معايير IPSAS كلما تحسن الأداء المالي.

وهذه النتيجة والتي تظهر العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والأداء المالي للمؤسسات وهي تعكس مدى قناعة المبحوثين لأهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية.

ويتضح من النتيجة أعلاه أن ترتيب الأبعاد كالتالي: تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، ثم بعد المحاسبة العمومية.

**ثانيا: اختبار الفرضيات الفرعية:**

من أجل التأكد من صحة الفرضيات الفرعية والتي تقول بأنه:

1. الفرضية الفرعية الأولى: للمحاسبة العمومية أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى

الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية.

2. الفرضية الفرعية الثانية: لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS أثر إيجابي

ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين الأداء المالي للمؤسسات

العمومية.

وسيتم اختبار أثر المحاسبة العمومية في ظل تبني معايير IPSAS (المحاسبة العمومية، تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS)، وذلك باستخدام نموذج تحليل الانحدار المتعدد والنتائج المتوصل إليها موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 22: نتائج تحليل الانحدار الخطي

النموذج MODEL	المعاملات غير النمطية	المعاملات النمطية	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة T
-	B	Beta	-	-
ثابت Constant	0,859	-	0,002	3,004
المحاسبة العمومية	0,234	241,0	0,003	6,111
تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS	0,392	0,311	0,000	4,663

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات نظام SPSS



للمحاسبة العمومية أثر إيجابي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية لأن مستوى الدلالة Sig= 0,003 وهو أقل من 0,005 ومنه فإن الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على أن للمحاسبة العمومية أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية مقبولة .

للتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS أثر إيجابي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية لأن مستوى الدلالة Sig= 0,000 وهو أقل من 0,005 ومنه فإن الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على أن لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية مقبولة.

## خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل حاولنا التعرف على دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية محل الدراسة، وذلك من خلال تصميم إستبيان مكون من متغيرات فرعية لمحاور نموذج الدراسة، حيث تم تحليل بيانات الإستبيان عن طريق برمجية SPSS ومن أجل القيام بالتحليل الإحصائي تم الإستعانة بالأساليب الإحصائية الوصفية والمتمثلة في التكرارات والنسب المئوية لمعرفة خصائص العينة المدروسة و المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لمعرفة إتجاه إجابات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة، وتم الإستعانة بأساليب الإحصاء الإستدلالي والمتمثلة في تحليل الإنحدار وذلك من أجل تحديد أثر المتغيرات الفرعية المستقلة (معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام) والمتغير التابع (الأداء المالي للمؤسسات العمومية).

وقد تم الخروج بنتائج بينت قبول فرضيات الدراسة، حيث أثبتت النتائج أن لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام دور في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية محل الدراسة وهذا ما أكدناه من خلال معامل التحديد والإنحدار التي كانت ذات دلالة إحصائية



خاتمة



### خاتمة:

يعد نظام المحاسبة العمومية الإطار القانوني والتقني لتحضير وتنفيذ ومراقبة العمليات المالية في إطار الميزانية العامة للدولة.

فموضوع تطوير وعصرنة نظام المحاسبة في الجزائر وفي كل الدول عبر العالم على حد سواء يكتسي أهمية كبيرة، فالجزائر تدرك أن النظام المالي لم يعد يستجيب لمتطلبات التسيير السليم للأموال العمومية وفيه الكثير من النقائص، وهذا ما جعلها تفكر في التبنى التدريجي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لما تسمح به من عرض قوائم مالية ذات مصداقية وتحقيق الشفافية في تسيير الموارد العمومية ومن ثم تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية وتحقيقها لأهدافها المالية.

فتبني هذه المعايير الدولية بمثابة قفزة مهمة في نظام المحاسبة المالي، لذلك يجب الأخذ بعين الاعتبار فكرة تبنيها بصفة كلية مستقبلا لضمان إنعاش العمليات المالية المحاسبية.

### نتائج النظري:

◀ إن مخرجات نظام المحاسبة العمومية المعمول به في الجزائر لا تتسم بالإفصاح الكافي ما يعطي صورة مضللة عن وضعية المؤسسة.

◀ يعتبر تحسين المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال التطبيق التدريجي للمعايير وتكييفها مع البيئة أمر ضروري وذلك لأن هذه المعايير ستجلب العديد من المزايا للمحاسبة العمومية وترقى بها إلى المستوى العالمي، من خلال توضيح الوضعية المالية والأداء وتعزيز المسائلة والشفافية كونها معيارا لتحسين وتقييم المحاسبة العمومية.

◀ المحاسبة العمومية هي إحدى فروع المحاسبة تهتم بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير والتسجيل والتقرير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومات.

◀ يتم تنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات العامة في الوحدات الحكومية من قبل يطلق عليهم (أعوان المحاسبة العمومية).

◀ تستمد المحاسبة العمومية أحكامها وقواعدها من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990.

◀ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق تحقق الإفصاح الكامل عن السياسات المالية وتحقق الشفافية والموثوقية.

### نتائج التطبيق:

- ◀ للمحاسبة العمومية أثر على تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية.
- ◀ لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أثر في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية.
- ◀ تضمن المحاسبة العمومية حماية المال العام.
- ◀ ضرورة التوجه العالمي نحو التبني التدريجي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- ◀ تتوفر المؤسسة على المعلومات الخاصة بتحديد المركز المالي لها.

### الاقتراحات والتوصيات:

بناء على ما تقدم من نتائج يمكن صياغة الاقتراحات التالية:

- ◀ استعمال وسائل التكنولوجيا والإعلام الآلي في إدارة جميع الهيئات العمومية التي تخضع عملياتها المالية للمحاسبة العمومية، بعرض تطبيق نظام الرقابة الداخلية، وكذلك الوصول لنظام محاسبي عمومي فعال.
- ◀ النهوض بمهنة المحاسبة العمومية ورفع مستواها بتأهيل الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والمراقبين الماليين ليكونوا قادرين على القيام بمهامهم من خلال الاهتمام الجاد بنظام التكوين الذي يجب ان يتوافق مع معايير التكوين المعمول بها عالميا.
- ◀ ضرورة الاسراع في مساعدة الادارات والمؤسسات العمومية في توفير اطرار مؤهلة علميا وعمليا لتطبيق معايير القطاع العام.
- ◀ تأهيل الاساتذة الجامعيين وتكوين نخبه لها دراية ومعرفة بنظام المحاسبة العمومية لتكون في مستوى تخريج اطرار لها تأهيل علمي واعداد مهني كافي للإنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام خاصة من خلال ادراج تخصصات في الجامعة حول معايير IPSAS والمحاسبة العمومية الحديثة.
- ◀ اعتماد النهج التدريجي في تنفيذ التحول نحو المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.
- ◀ الإطلاع على تحديثات التشريعات والقوانين المقترحة لإصلاح وعصرنة أنظمة الميزانية مثل القانون العضوي الجديد رقم 18-05 المتعلق بقوانين المالية والذي سيحل محل القانون العضوي رقم 84-17 والذي يغير جذريا في الإطار المحاسبي للدولة بدخوله حيز التنفيذ بدءا من سنة 2023، والذي يحمل في طياته التحول نحو المحاسبة على أساس الإستحقاق المطبقة في الشركات، وعليه ان

المحاسبة العمومية الجديدة سوف تنتقل من وسيلة تسجيل فقط إلى وسيلة ابلاغ وهذ بدوره يساهم في المزيد من الحسابات العمومية الأكثر شفافية والأكثر كفاءة في تسيير الموارد العمومية.

◀ ضرورة تكوين وتأهيل الموظفين المختصين في مجال المحاسبة العمومية، من خلال تشكيل لجنة متخصصة من الأساتذة والخبراء في مجال المحاسبة العمومية والخبراء المحاسبين في القطاع الخاص بحكم تجربتهم مع النظام المحاسبي المالي، لتولي مهام تدريب الموظفين الجدد على آليات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ورسكلة القدامى، وبالتالي ضمان وجود فريق من المهنيين المؤهلين في مجال المحاسبة وعند تنفيذ مشروع الإصلاح.

### آفاق الدراسة:

من خلال دراستنا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لاحظنا أن مجمل الدراسات ركزت على الجانب النظري، وتوجد مواضيع ذات صلة وطيدة بها لم يسعنا الوقت للتطرق لها لكنها تفتح مجالات لباحثين آخرين الخوض فيها ومعالجتها ولعل من أهمها:

- ◀ تقارب محاسبة الدولة مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- ◀ التسيير العمومي من منظور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.
- ◀ دور المعايير المحاسبية العمومية للقطاع العام في الحد من الفساد الإداري والمالي وتحقيق الأداء الحكومي.
- ◀ أهمية الإصلاح المحاسبي في القطاع العام المحلي من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.
- ◀ تقارب محاسبة الدولة مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1. الإتحاد الدولي للمحاسبين الإصدارت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الجزء 1، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2009.
2. إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2003.
3. إسماعيل خليل إسماعيل ونائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
4. توفيق سميح محمد الأعوات، دور المؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي لشركة البوتاس العربية، جامعة الإسراء، عمان، الأردن، 2015/2014.
5. جلاطو جيلالي، الإحصاء مع تمارين ومسائل محلولة، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
6. حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
7. خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، ط 1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.
8. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، الجزائر، 2009.
9. عقلة محمد يوسف المبيضين، نظام المحاسبة الحكومي وإدارته، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 1990.
10. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
11. محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر، عين مليلة، الجزائر، 2003.
12. محمود مهدي البياتي، تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS). الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، الأردن، 2005.
13. نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة الأصول العلمية والعملية، ج 1، ط 3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.



1. ابن البار موسى، بوساق أمين، نموذج مقترح لتقسيم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية عينة من المؤسسة الناشطة بمنطقة المسيلة الصناعية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة: المجلة 4، العدد 1، الجزائر.
2. أشرف كمال عثمان، إبراهيم، أثر إستراتيجية التميز في كفاءة الأداء الماي في الشركات الصناعية السعودية، المجلة العربية للنشر العلمي السعودية، العدد 25، 2020.
3. حيدر عباس إطار مقترح لتطبيق الموازنة الصفرية لتطوير الأداء المالي، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية، العراق، العدد 1، 2017.
4. خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبية العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، العدد 31، طبعة 2، الجزائر، 2017.
5. سكوتي خالد، دور الأمر بالصرف في مراقبة الميزانية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد العاشر، العدد الثاني، 2017/06/15.
6. عامر مريم، طويلب محمد، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في عرض القوائم المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، مجلد 24، عدد 1، جامعة الجزائر 3، 2021.
7. عبد الوهاب دادان رشيد، رشيد حفصي، تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باستخدام طريقة التحليل التمييزي خلال الفترة 2006\_2011، مجلة الواحات البحوث والدراسات - جامعة غرداية، المجلد 7، العدد 2، الجزائر، 2014.
8. فاطمة الزهراء قاضي، محمد طويلب، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر مع المرجع الدولي في عرض البيانات المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، مجلد 23، العدد 1، 2020.
9. مالك العلابية، عبود زرقين، متطلبات إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسب القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير علوم تجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 15، 2016.
10. محمد رجراج، "التوحيد في النظرية المحاسبية وأثاره على الإقتصاد الجزائري"، مجلة علمية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، عدد 26، جامعة الجزائر 3، 2012.

11. محمد محمود الخطيب، الاداء المالي وأثره على عوائد الأسهم والشركات، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2009.
12. وهبية رمضان، محمد حسين، إبراهيم فضل المولى بشير، أثر إستراتيجية التميز في الاداء للمصارف التجارية، مجلة علوم اقتصادية، المجلد 16، جزء 02، جامعة السودان للعلوم وتكنولوجيا، 2015.

### ثالثا: المذكرات

1. آسية قمو، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، المجلد 7، العدد 2، الجزائر، 2021.
2. بن بيا محمد، عدي محمود، واقع المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية، مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسة: جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2017.
3. جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبية العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، محاسبة وتدقيق، كلية علوم اقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2019.
4. خيضر خبيطي، يونس مونة، أفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2016.
5. شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات - المالية للدولة، أطروحة دكتوراه شعبة: العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات جامعة: أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2013-2014.
6. عبدوس إيمان، دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2020/2021.
7. نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010/2011.

### رابعاً: الملتقيات والندوات

1. بولرباح غريب، ليلي ريمة هيدوب مداخلة بعنوان دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الحكومي (IPSAS) في خلق توافق النظم المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، يومي 24 و25 نوفمبر 2014.
2. طرشي محمد، يخلف صفية، أهمية مراقبة التسيير كآلية لتحسين الأداء المالي في ظل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول "مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع"، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة 2، الجزائر، يوم 25-04-2017.

### خامساً: القوانين والمراسم

1. الجريدة الرسمية، القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، العدد 35، المادة الأولى المتعلقة بالحسابية العمومية.
2. الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 27 نوفمبر 2011، العدد 64، المادة 10..
3. الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، العدد 43، المادة 8، 1991.
4. الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 15 نوفمبر 1992، العدد 82، المتعلق

### سادساً: المحاضرات

1. بوخالفى مسعود، المحاسبة العمومية، مطبوعة دروس موجهة لطلبة السنة الثالثة مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وجباية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة غرداية، الجزائر، 2020/2019.
2. عبد الله عبد السلام أحمد وآخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، مصر، 2000.
3. عبد المطلب بيسار، المحاسبة العمومية وحسابات الدولة، مطبوعة دروس موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس وسنة أولى ماستر، تخصص تسيير عمومي، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2020/2019.

4. لوني نصيرة، مطبوعة في مقياس المحاسبة العمومية، موجهة لطلبة السنة الثانية ل م د، تخصص: حقوق، جامعة البويرة، الجزائر، 2014/2013.

### سابعاً: مواقع الإلكترونية

1. <https://www.abacademies.org/articles/the-effect-of-adopting-international-public-sector-accounting-standards-ipsas-on-financial-performance-in-the-jordanian-public-sec-10275.html>, consulter le 01/05/2023, 16 :00.
2. <https://www.ipSASB.org/publications/ip Sas - 42-social benefits -1>; consulté le 10-04-2023 à: 17:03
3. [www.Ifac.org/ipsab](http://www.Ifac.org/ipsab), consulter le 10/04/2023, 16:52.

### ثامناً: المراجع الأجنبية

1. Ali Bissaad: droit de la comptabilité publique; édition houma; Alger, 2004.
2. Belkaoui AHmed, Théorie comptable, presse de l'université du Québec, 2 ème édition, Québec, 1984.
3. international federation of accountants, hand book of international public sector accounting pronouncements, Volume I, IPSASP, 2021.
4. international Federation of accountants, IFAC, internat, Public sector accounting Standars board, edition 2012, New York City, United States.
5. international federation of accountants, Study no 13, Governance in the public sector: A Governing Body perspective, New york, 2001.
6. Jaques Magnet, Éléments de comptabilité publique, 5e édition, L.G.D.J, Paris, France, 2001.
7. Jean-Luc Albert et luc Saïdj, Finances publiques, 8ème édition, éditions Dallaz, paris, 2013.
8. Moussa oudai l'essentiel de la comptabilité publique, recueil de textes l'egislatifs Actualisés, public house Muhammadiyalsy, Algérie, 2011.

# قائمة الملاحق

## قائمة الملاحظ

الملاحق 01: قائمة الأساتذة المحكمين

الرقم	الأستاذ	الجامعة
1.	عزي فريال منال	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
2.	باي مريم	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
3.	علية عبد الباسط	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
4.	بوالدياب مراد	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المحاسبية والمالية

تخصص مالية مؤسسة

السنة الثانية ماستر

## استبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته....

أما بعد:

لي عظيم الشرف أن أضع بين أيديكم الكريمة هذا الاستبيان، والذي صمم لجمع المعلومات اللازمة لدراسة بعنوان دور تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS" في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية عينة في المحاسبين العموميين بميلة، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص مالية مؤسسة بالمركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف-ميلة، راجيين منكم الإجابة على جميع فقرات الاستبيان بدقة وذلك لأجل الحصول على إجابات دقيقة والخروج بالنتائج والاقتراحات المرجوة، علماً أن إجاباتكم لغرض البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا فائق الشكر والتقدير

إشراف الدكتورة:

عزي فريال منال

من اعداد الطالبتين:

← طرشى عبير

← بلكيموش شيماء

السنة الجامعية: 2022-2023

## قائمة الملاحق

### القسم الأول: البيانات العامة

أرجو التكرم بوضع الإشارة (X) في مربع الإجابة التي تراها مناسبة.

	ذكر	الجنس
	أنثى	
	أقل من 30 سنة	الفئة العمرية
	من 30 سنة إلى أقل 40 سنة	
	من 40 إلى أقل من 50 سنة	
	50 سنة فأكثر	
	ثانوي	المؤهل العلمي
	تكوين مهني	
	جامعي	
	دراسات عليا	
	محاسب	الوظيفة
	مدقق	
	آمر بالصرف	
	تعليم عالي	نوع القطاع
	إدارة محلية	
	قطاع التربية	



## قائمة الملاحظ

	مصالح مالية	
	قطاعات أخرى	
	أقل من 5 سنوات	الخبرة الميدانية
	من 5 الى 10 سنوات	
	من 11 سنة إلى 20 سنة	
	أكثر من 20 سنة	

## قائمة الملاحق

القسم الثاني: محاور الدراسة

المحور الأول: المحاسبة العمومية في ظل تبني معايير "IPSAS"

تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS": هي مجموعة القواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادفة إلى الربح وذلك لتوجيه ممارساتها وتوحيد معالجتها للأمور المماثلة كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء المؤسسات الأخرى.

نرجو منكم وضع علامة (X) أمام درجة سلم القياس التي ترونها متناسبة مع العبارة.

الرقم	العبارة	درجات سلم القياس				
		غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
<b>المحاسبة العمومية:</b>						
01	يساعد الاستخدام الفعال للمحاسبة العمومية في الحد من الاختلاس في المؤسسات العمومية.					
02	يتميز نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بجدائته					
03	تضمن المحاسبة العمومية حماية المال العام					
04	لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر العديد من النقائص					
05	تخضع المحاسبة العمومية لإصلاحات قانونية وتقنية					
06	تساعد المحاسبة العمومية في تحقيق الشفافية في المؤسسات					
07	يساعد الإستخدام الفعال للمحاسبة العمومية في الحد من الفساد في المؤسسات العمومية					
<b>تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS":</b>						
08	تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS يساعد في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسات العمومية					
09	ضرورة التوجه العالمي نحو التبني التدريجي لمعايير المحاسبة الدولية القطاع العام					
10	يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في توفير المعلومات في الوقت المناسب واتخاذ القرارات المناسبة					

## قائمة الملاحق

					يسد تبني معايير المحاسبة الدوامية للقطاع العام IPSAS فجوات النظام المحاسبي الحالي في الجزائر	11
					يعزز انتهاج معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS قابلية المقارنة الوطنية والعالمية للمعلومات المالية الحكومية في الجزائر مع الحكومات الأخرى	12

### المحور الثاني: الأداء المالي

نرجو منكم وضع علامة (X) أمام درجة سلم القياس التي ترونها متناسبة مع العبارة.

الرقم	العبارة	درجات سلم القياس				
		غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
01	تتوفر المؤسسة على البيانات المالية الضرورية لتحقيق الأهداف المسطرة					
02	تتوفر المؤسسة على المعلومات الخاصة بتحديد المركز المالي لها					
03	تتوفر البيانات المالية والمحاسبية التي تمكن من تحديد المركز الائتماني للمؤسسة وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها					
04	يمكن للمؤسسة أن تقيّم كفاءة جهازها الإداري ومدى فعاليته في تحقيق الأهداف بسهولة					
05	توفر القوائم المالية معلومات مناسبة تساهم في معرفة الوضع المالي الحالي					
06	تتوفر معلومات تساهم في حساب وتحديد نتائج أعمال المؤسسة					
07	تتوفر معلومات تساهم في معرفة وتحديد الإنحرافات عن الخطة الموضوعية					
08	يتم اتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة حالات الإنحرافات ومدى تأثيرها على الأداء المالي					

شكرا على حسن تعاونكم

**Echelle** : تباث المحاسبة العمومية :

**Récapitulatif de traitement des observations**

		N	%
Observations	Valide	43	100,0
	Exclue	0	,0
	Total	43	100,0

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,673	8

**Fiabilité**

**Echelle** : تباث تبني معايير المحاسبة الدولية :

**Récapitulatif de traitement des observations**

		N	%
Observations	Valide	43	100,0
	Exclue	0	,0
	Total	43	100,0

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,864	6

### Fiabilité

Echelle : تباث المحور الأول :

#### Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	43	100,0
	Exclue	0	,0
	Total	43	100,0

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,708	13

### Fiabilité

Echelle : تباث المحور الثاني :

#### Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	43	100,0
	Exclue	0	,0
	Total	43	100,0

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,818	9

### Fiabilité

Echelle : الثبات الكلي :

#### Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	43	100,0
	Exclue	0	,0
	Total	43	100,0

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,795	20

### Table de fréquences

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	18	41,9	41,9	41,9
	أنثى	25	58,1	58,1	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

## قائمة الملاحظ

### العمرية\_الفئة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة 30 أقل من	5	11,6	11,6	11,6
	سنة 40 إلى أقل من 30 من	19	44,2	44,2	55,8
	سنة 50 إلى أقل من 40 من	14	32,6	32,6	88,4
	سنة فأكثر 50	5	11,6	11,6	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

### العلمي\_المؤهل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ثانوي	3	7,0	7,0	7,0
	تكوين مهني	12	27,9	27,9	34,9
	جامعي	24	55,8	55,8	90,7
	دراسات عليا	4	9,3	9,3	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

### الوظيفية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب	33	76,7	76,7	76,7
	مدقق	8	18,6	18,6	95,3
	أمر بالصرف	2	4,7	4,7	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

## قائمة الملاحق

### القطاع\_نوع

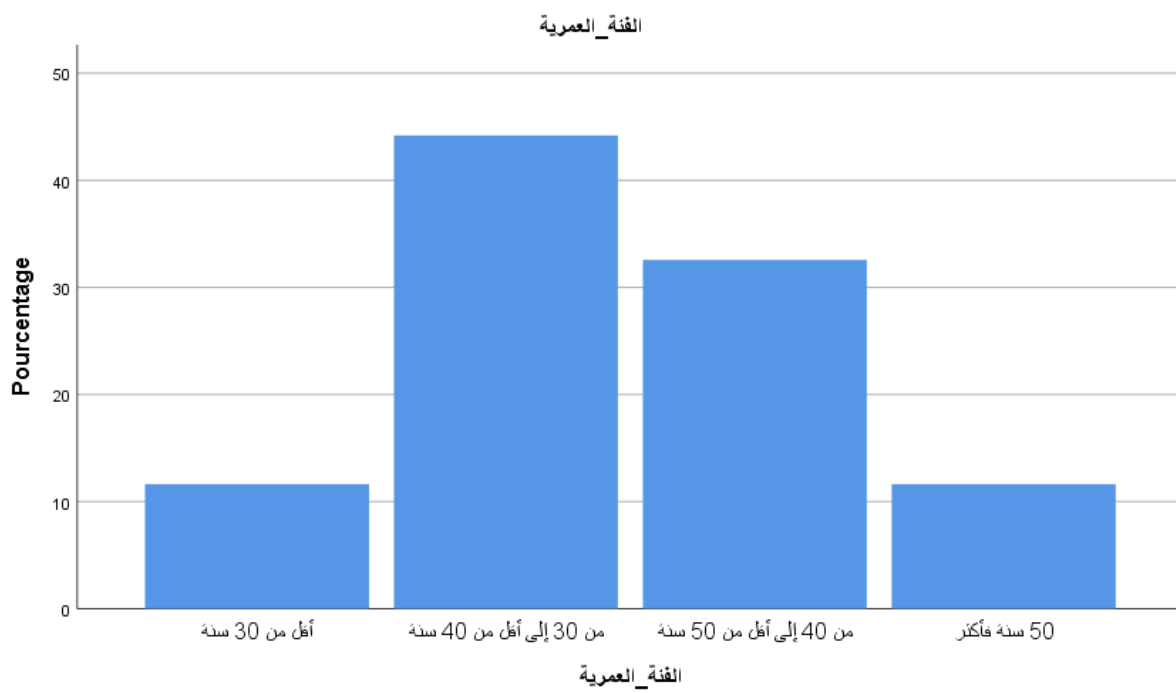
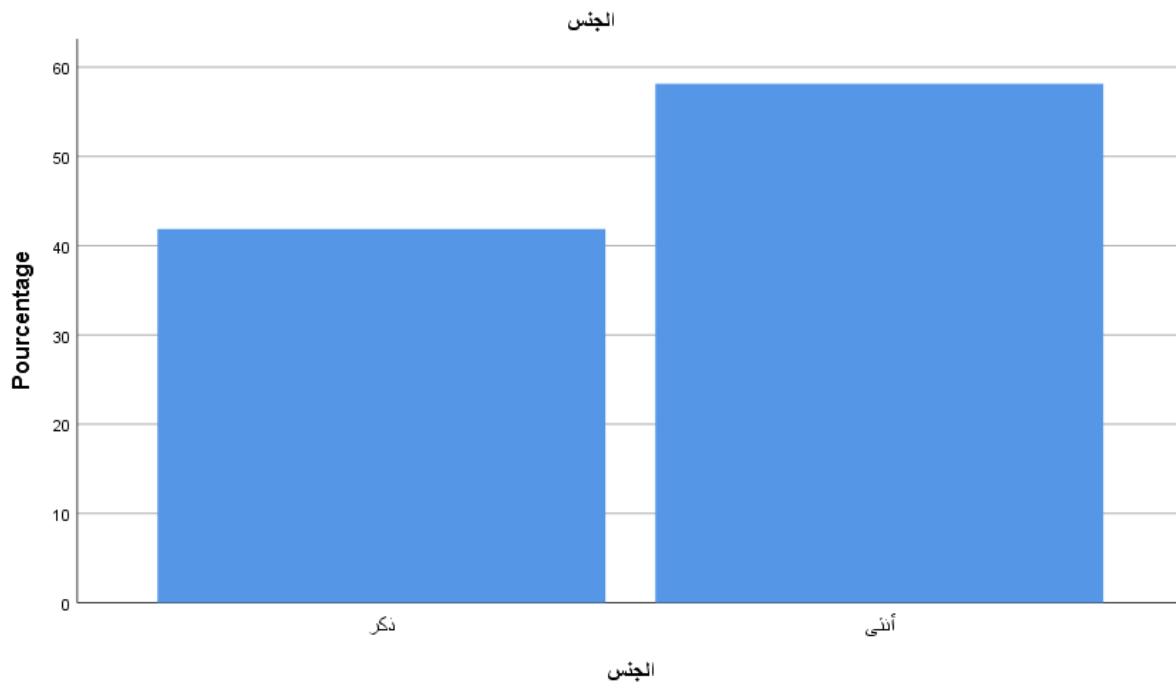
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تعليم عالي	1	2,3	2,3	2,3
	إدارة محلية	5	11,6	11,6	14,0
	قطاع التربية	3	7,0	7,0	20,9
	مصالح مالية	16	37,2	37,2	58,1
	قطاعات أخرى	18	41,9	41,9	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

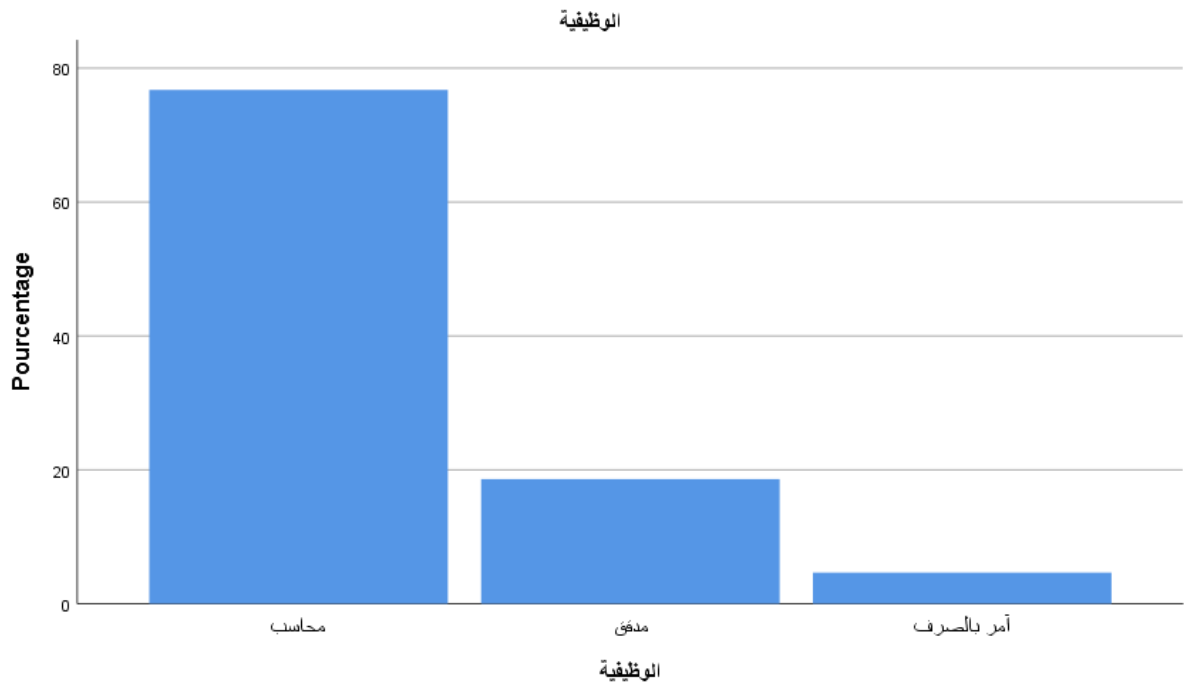
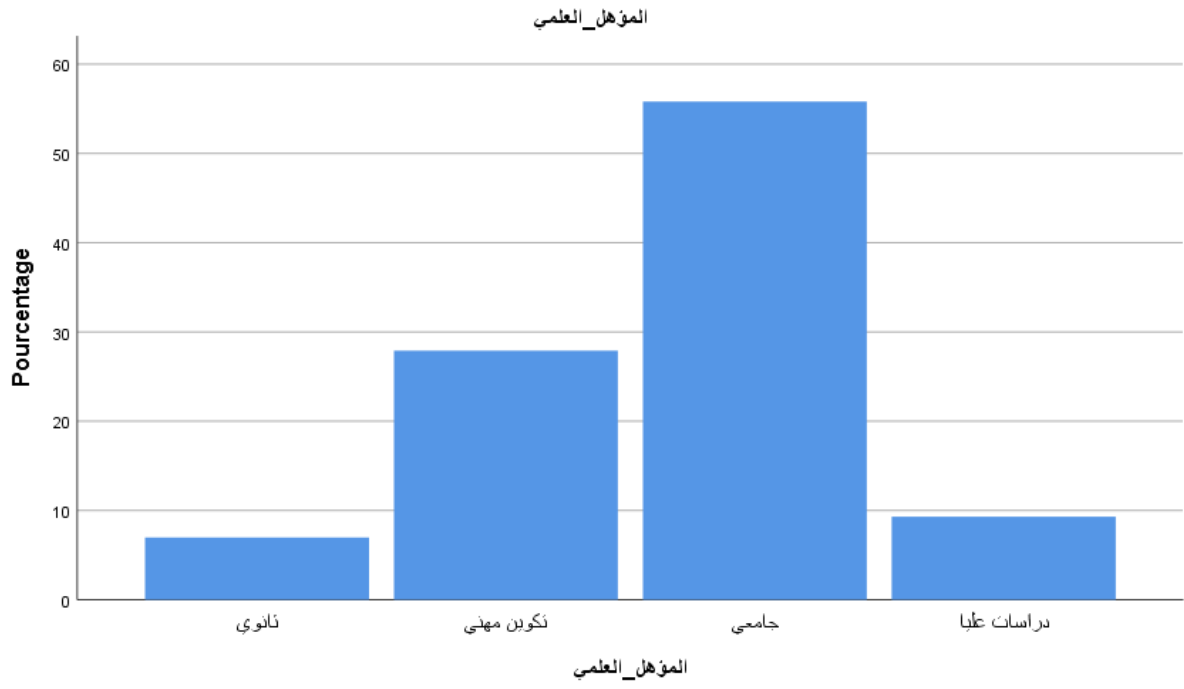
### الميدانية\_الخبرة

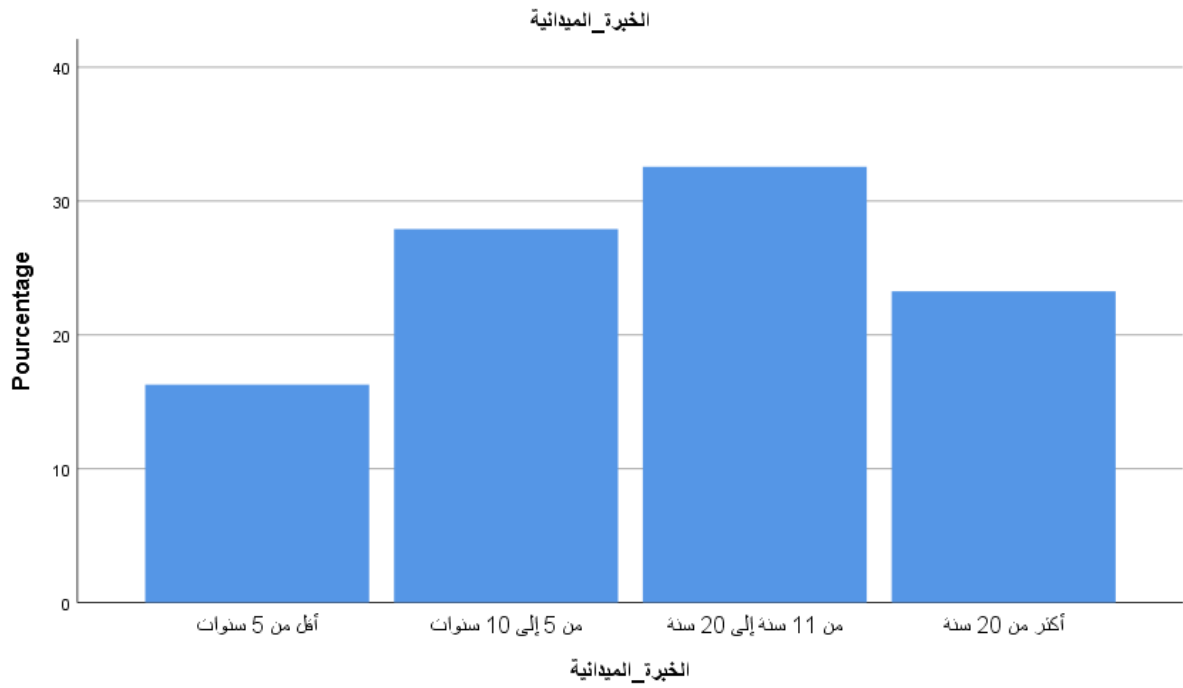
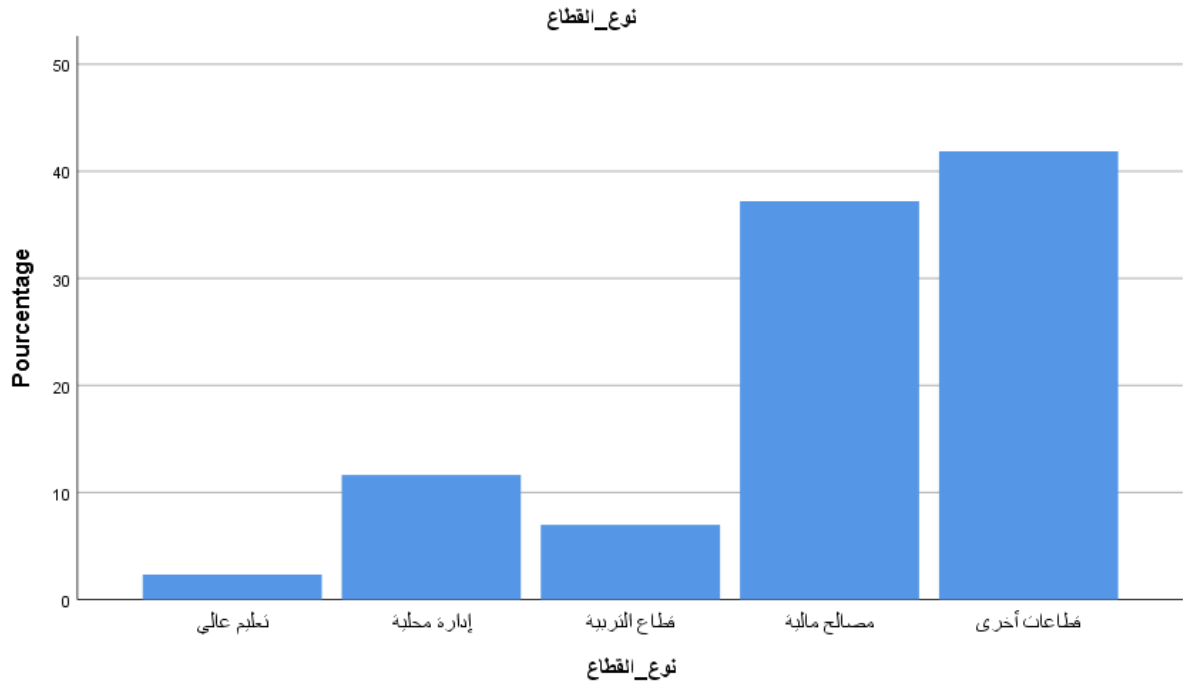
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 5 أقل من	7	16,3	16,3	16,3
	سنوات 10 إلى 5 من	12	27,9	27,9	44,2
	سنة 20 سنة إلى 11 من	14	32,6	32,6	76,7
	سنة 20 أكثر من	10	23,3	23,3	100,0
	Total	43	100,0	100,0	



Graphique à barres







## Descriptives

### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
يساعد الاستخدام الفعال للمحاسبة العمومية في الحد من الاختلاس في المؤسسات العمومية	43	4,12	,879
يتميز نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بحدائته	43	3,12	1,313
تضمن المحاسبة العمومية حماية المال العام	43	4,05	,785
لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر العديد من النقائص	43	4,12	,697
تخضع المحاسبة العمومية لإصلاحات قانونية وتقنية	43	3,95	,653
تساعد المحاسبة العمومية في تحقيق الشفافية في المؤسسات	43	3,86	,966
يساعد الاستخدام الفعال للمحاسبة العمومية في الحد من الفساد في المؤسسات العمومية	43	4,02	,886
العمومية المحاسبة	43	4,07	,768
N valide (liste)	43		

## Descriptives

### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يساعد في تحسين جودة IPSAS العام التقارير المالية للمؤسسات العمومية	43	4,14	,743
ضرورة التوجه العالمي نحو التبني التدريجي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	43	4,21	,773
يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية في توفير IPSAS للقطاع العام المعلومات في الوقت المناسب واتخاذ القرارات المناسبة	43	4,07	,799
يسد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع فجوات النظام المحاسبي IPSAS الحالي في الجزائر	43	3,95	,872

يعزز انتهاج معايير المحاسبة الدولية قابلية المقارنة الوطنية والعالمية للمعلومات المالية الحكومية في الجزائر مع الحكومات الأخرى	43	4,05	,754
الدولية المحاسبة معايير تبني	43	4,09	,590
N valide (liste)	43		

## Descriptives

### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
العمومية المحاسبة	43	4,07	,768
الدولية المحاسبة معايير تبني	43	4,09	,590
الأول المحور	43	4,08	,556
N valide (liste)	43		

## Descriptives

### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تتوفر المؤسسة على البيانات المالية الضرورية لتحقيق الأهداف المسطرة	43	3,81	1,029
تتوفر المؤسسة على المعلومات الخاصة بتحديد المركز المالي لها	43	3,77	,895
تتوفر البيانات المالية والمحاسبية التي تمكن من تحديد المركز الانتماني للمؤسسة وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها	43	3,40	1,050
يمكن للمؤسسة أن تقيم كفاءة جهازها الإداري ومدى فعاليته في تحقيق الأهداف بسهولة	43	3,84	,974
توغر القوائم المالية معلومات مناسبة تساهم في معرفة الوضع المالي الحالي	43	3,95	,615
تتوفر معلومات تساهم في حساب وتحديد نتائج أعمال المؤسسة	43	3,91	,840
تتوفر معلومات تساهم في معرفة وتحديد الانحرافات عن الخطة الموضوعية	43	3,79	,989
يتم اتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة حالات الانحرافات ومدى تأثيرها على الأداء المالي	43	3,98	,672
الثاني المحور	43	3,90	,744
N valide (liste)	43		

## Descriptives

### Statistiques descriptives

	N	Skewness		Kurtosis	
	Statistiques	Statistiques	Erreur standard	Statistiques	Erreur standard
العمومية_المحاسبية	43	-,617	,361	-,357	,709
الدولية_المحاسبية_معايير_تبني	43	-,379	,361	-,589	,709
الأول_المحور	43	-,119	,361	-,615	,709
الثاني_المحور	43	-,757	,361	-,150	,709
N valide (liste)	43				