



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله  
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير



المرجع : ...../2021

المبدآن: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فرع: علوم التسيير

التخصص: مالية المؤسسة

## مذكرة بعنوان:

### متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر (IPSAS) -دراسة حالة من وجهة نظر محاسبي المؤسسات العمومية والأكاديميين المختصين-

مذكرة مكتملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير (د.م.د)

تخصص " مالية المؤسسة "

تحت إشراف الدكتور:

بوطلاعة محمد

إعداد الطلبة:

-بوصبوع ليلي

-حملوي دنيا

### لجنة المناقشة

| الصفة        | الجامعة                                | اسم ولقب الأستاذ |
|--------------|--|------------------|
| رئيسا        | المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله | حريز هشام        |
| مشرفا ومقررا | المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله | بوطلاعة محمد     |
| مناقشا       | المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله | جابر زيد         |

السنة الجامعية 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## دعاء

اللهم انفعنا بما علمتنا ويسر لنا سبيل العلم

يا رب علمنا أن نحب الناس كلهم، وعلمنا أن نحاسب أنفسنا قبل أن  
نحاسب غيرنا، علمنا أن التسامح هو أكبر مراتب القوة، وأن الانتقام هو

### أول مظاهر الضعف

يا رب لا تجعلنا نصاب بالغرور إذا نجحنا، ولا باليأس إذا أخفقتنا بل

ذكرنا دائما أن الإخفاق هو التجربة التي تسبق النجاح

يا رب إذا أعطيتنا نجاحا فلا تأخذ تواضعنا

وإذا أعطيتنا تواضعا فلا تأخذ اعتزازنا بكرامتنا

وإذا أسأنا يا رب إلى الناس فامنحنا شجاعة الاعتذار، وإذا أساء الناس

إلينا فامنحنا شجاعة العفو

آمين يا رب العالمين





## شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

«رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت عليّ وعلى والدي وأن أعمل

سالكاً مرضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين»

«صدق الله العظيم»

بعد شكر الله تعالى وحمده الذي وفقنا على إنجاز هذا العمل المتواضع

ندعو بالخير والثناء للأساتذة الكرام،

وأن نتقدم لهم بوافر الشكر والتقدير على رعايتهم بعملنا.

ونتوجه بالشكر الخاص

للدكتور "محمد بوطالة"

الذي لم يبخل علينا بالتوجيهات والنصائح القيمة.

إلى الأساتذة المناقبين على تأطير هذا العمل المتواضع

ونتوجه شكرنا إلى كل من ساهم وساعدنا في إنجاز

هذا العمل مدقنا الوحيد في هذا

أن نستفيد وكذا كل من اطالع على فحوى هذه المذكرة.

# الإهداء

﴿قُلْ إِنَّمَا أَعْمَلُ بِمَا أُهْدِي اللَّهُ وَعَلَيْكُمْ وَعِيسَى اللَّهُ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ﴾

«صدق الله العظيم»

إلى من أهدى الأمانة ونصح الأمة وبلغ الرسالة إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار إلى من كان مصدر عزتي وإسراي إلى من ضحا من أجلي وتعب على تحقيق حلمي، أرجو من الله أن يمد يدي عمرك ويعوضك على كل تعب لتري ثماراً قد حان قطافها بعد طول إنتظار "أبي" الغالي.

إلى معني الحنان بسمه الحياة، إلى ملاكي في الحياة إلى من كان دائماً سر نجاحي إلى أغلى الحبايب أطال الله عمرك "أمي" الحبيبة.

إلى من شاركوني الحزن

الدافعي وكانوا أقرب التي من روحي إلى أخواني الأعماء حفظهم الله ورعاهم وإلى أبنائهم أطال الله عمرهم، وإلى كل من يحمل لقب "بوصيغ".

إلى أروع الأشخاص الذي عرفتهم في حياتي وساعدوني في مشواري الجامعي "مسبح وهشيرة" حفظكم الله، وإلى يذابيح الصدق الصافي إلى من سددت وبرفتهم في دروب الحياة الحلوة رفيقاتي الأعماء "لى كل هؤلاء أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع"

ليلي



# الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

"يرفع الله الذين آمنوا والذين آتوا العلم درجا"

الحمد لله ومهما حمدناه لن يستوفي حمده والصلوة والسلام

على أشرف المرسلين. أهدي ثمرة جهدي إلى نبع المحبة

والأمان ونظرتما ملؤهما الحنان وتحت قدميما

الحنان إلى "أمي" الغالية والتي ما زالت بدعائها

ونحائهما الثمينة وأقوالها الحكيمة.

أهدي ثمرة جهدي إلى سدي

في الحياة الذي ليس له مثيل ولا أحد يكون له بديل وله الفضل

الكبير لوصولي إلى هذا المكان إلى "أبي" الغالي حفظه الله لنا.

أهدي ثمرة جهدي إلى إخوتي وكل عائلتي صغيرها وكبيرها

والتي حديقتي وكل من ساهم من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل

دنيا



# فهرس المحتويات

| رقم الصفحة | المحتوى   |
|------------|---|
|            | بسماء   |
|            | دعاء  |
|            | شكر وعرفان  |
|            | الإهداء   |
| X-VI       | فهرس المحتويات  |
| XII        | قائمة الأشكال   |
| XIII       | قائمة الجداول   |
| XIV        | قائمة المختصرات   |
| XV         | قائمة الملاحق   |
| XVI        | ملخص  |
| أ-هـ       | مقدمة   |
| 40-01      | الفصل الأول: عموميات حول المحاسبة العمومية                            |
| 02         | تمهيد   |
| 12-03      | المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية                                 |
| 03         | المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية                                 |
| 06         | المطلب الثاني: أهداف ومجال تطبيق المحاسبة العمومية                    |
| 07         | المطلب الثالث: مرتكزات المحاسبة العمومية                              |
| 08         | المطلب الرابع: مكونات نظام المحاسبة العمومية                          |
| 10         | المطلب الخامس: المقارنة بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية. |



|       |  |
|-------|--|
| 39-13 | المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية                             |
| 13    | المطلب الأول: الإطار القانوني للمحاسبة العمومية  |
| 14    | المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للمحاسبة العمومية                                       |
| 17    | المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية   |
| 27    | المطلب الرابع: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي                            |
| 31    | المطلب الخامس: إجراءات تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية                               |
| 40    | خلاصة  |
| 68-41 | الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام                                  |
| 42    | تمهيد  |
| 54-43 | المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام                            |
| 43    | المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام                            |
| 44    | المطلب الثاني: دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام                 |
| 45    | المطلب الثالث: إجراءات إصدار المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ( IPSAS )       |
| 45    | المطلب الرابع: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ( IPSAS )                 |
| 48    | المطلب الخامس: تحديد مزايا والانتقادات للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام         |
| 67-55 | المبحث الثاني: الإطار العام للمعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام                    |
| 55    | المطلب الأول: محددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع ( IPSAS )                    |
| 56    | المطلب الثاني: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية |
| 57    | المطلب الثالث: عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق          |
| 64    | المطلب الرابع: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي               |

|         |  |
|---------|--|
| 65      | المطلب الخامس: هيكل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.                            |
| 68      | خلاصة  |
| 95-69   | الفصل الثالث: دراسة ميدانية  |
| 70      | تمهيد  |
| 74-71   | المبحث الأول: تقديم عام للمركز الجامعي ميلة والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة |
| 71      | المطلب الأول: نشأة المركز الجامعي وموقعه   |
| 72      | المطلب الثاني: الهياكل القاعدية للمركز الجامعي                                       |
| 72      | المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للجامعة   |
| 74      | المطلب الرابع: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة                               |
| 94-75   | المبحث الثاني: عرض وتحليل أداة الدراسة واختبار الفرضيات                              |
| 75      | المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة   |
| 77      | المطلب الثاني: أساليب ومصادر جمع البيانات والمعلومات                                 |
| 79      | المطلب الثالث: تفسير وتحليل محاور الدراسة  |
| 93      | المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة   |
| 94      | المطلب الخامس: الارتباط بين البعد الكلي ولمتغير مستقل وأبعاد.                        |
| 95      | خلاصة  |
| 99-96   | خاتمة  |
| 103-100 | قائمة المراجع  |
| 120-104 | الملاحق  |

# قائمة الأشغال



| الصفحة | عنـوان الشكـل   | رقم الشكل |
|--------|---|-----------|
| 52     | التشكيل الجغرافي لمجلس المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام         | (01-02)   |
| 52     | مستخدمي المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حسب المنشأ الجغرافي | (02-02)   |
| 53     | التنوعي الإقتصادي لمجلس IPSAS   | (03-02)   |
| 73     | الهيكل التنظيمي للجامعة   | (01-03)   |

# قائمة الجداول

| رقم الجدول | عنـــــــــــــــــوان الجـــــــــــــــــدول  | الصفحة |
|------------|---|--------|
| (01-03)    | قائمة الدول التي تتبنى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام  | 46     |
| (02-02)    | معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الإستحقاق  | 63     |
| (01-03)    | البيانات الديمغرافية لعينة الدراسة  | 76     |
| (02-03)    | مقياس ليكارت الخماسي  | 78     |
| (03-03)    | درجات سلم ليكارت الخماسي  | 78     |
| (04-03)    | قيمة معامل ألفا كروتياك   | 78     |
| (05-03)    | التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات العين<br>(عبارات ضرورة إصلاح نظام المحاسب العمومية)           | 80     |
| (06-03)    | التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات العينة حول<br>عبارات تطبيق أسس المحاسبة العمومية الحديث       | 85     |
| (07-03)    | التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات العينة حول<br>عبارات العوامل الحفزة للتقارب مع معايير (IPSAS) | 89     |
| (08-03)    | إختبار K-S توزيع البيانات   | 93     |
| (09-03)    | ملخص نتائج العلاقة بين المتغيرات  | 94     |



# قائمة المختبرات

| الاختصار           | أصل الاختصار   | معناه باللغة العربية                      |
|--------------------|--|---|
| IPSAS <sub>S</sub> | International public-sector Accounting standards       | معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام      |
| IPSAS <sub>B</sub> | International public-sector Accounting standards Board | مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام |
| IAS                | International Accounting standards                     | معايير المحاسبة الدولية                   |
| IFAC               | International Federation of Accountants                | الاتحاد الدولي للمحاسبين                  |
| IFRS               | International Financial Accounting standards           | المعايير الدولية للتقارير المالية         |

# قائمة الملاحق



| رقم الملحق | عنـــــــــــــــــوان الملحق  | الصفحة |
|------------|--|--------|
| 01         | استبيان حول متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر (IPSAS) دراسة حالة من وجهة نظر محاسبي المؤسسات العمومية والأكاديميين المختصين. | 105    |
| 02         | ألفا كرونباخ   | 109    |
| 03         | البيانات العامة  | 109    |
| 04         | التكرارات  | 111    |
| 05         | المتوسط الحسابي والانحراف المعياري   | 118    |
| 06         | إختبار K-S لتوزيع البيانات   | 120    |
| 07         | الإرتباط بين البعد الكلي ولمتغير مستقل وأبعاده   | 120    |

## **ملخص:**

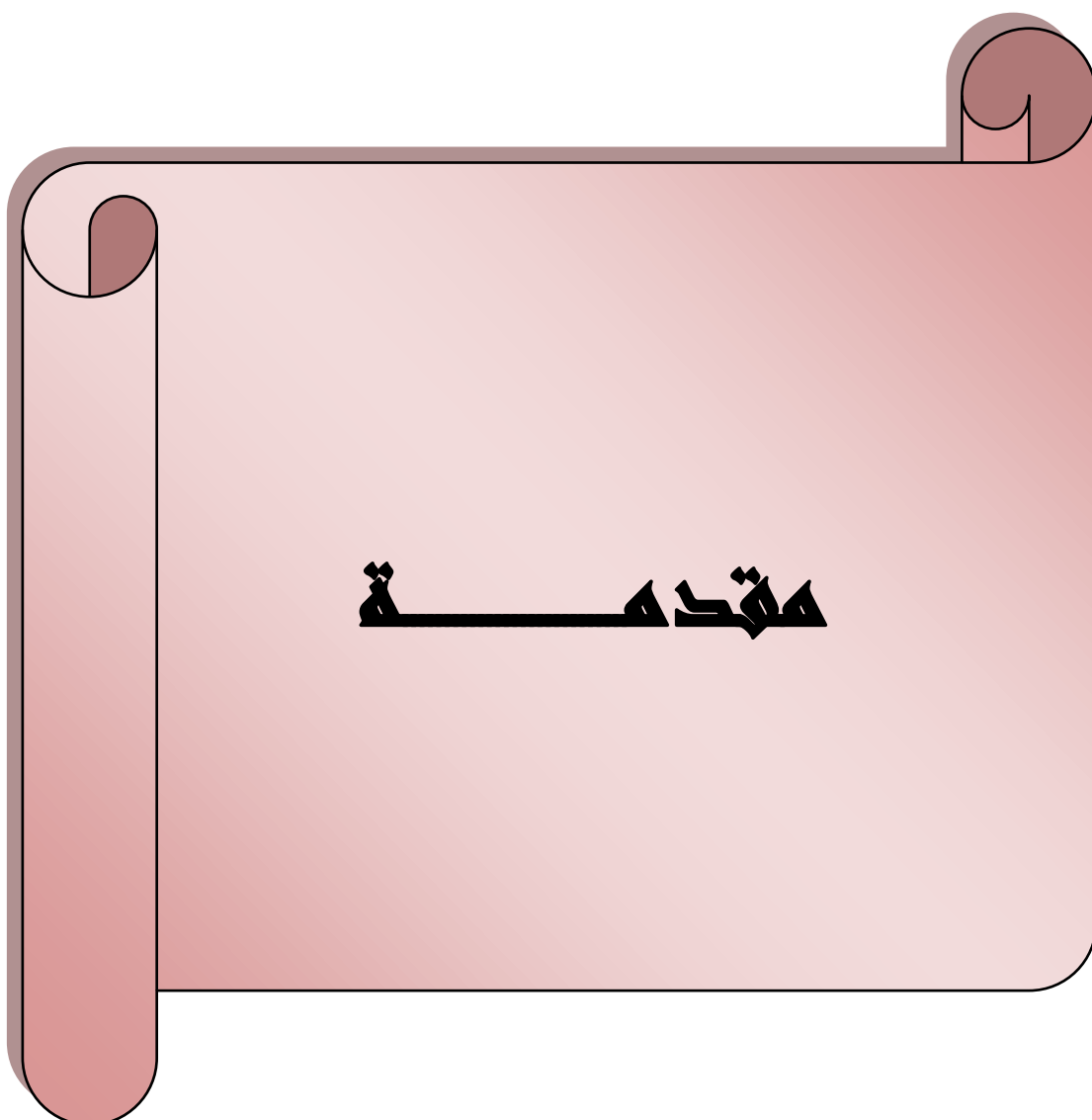
تمثل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام القواعد التي تحكم العمليات المالية المحاسبية تطبق في كامل الوحدات الحكومية، التي تنشأ في القطاع العام الغير هادف للربح، وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع مشروع تكييف المحاسبة العمومية في الجزائر مع متطلبات تطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ولخصت هذه الدراسة إلى أن المعايير الدولية المحاسبية في القطاع العام تقدم أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية -تحقيق الشفافية في تسيير الموارد العمومية- كما تم الأخذ بأسلوب الدراسة الميدانية عن طريق استعمال الإستبيان الذي أخذ كأداة رئيسية لجمع المعلومات اللازمة والضرورية لأغراض هذه الدراسة.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة العمومية، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مجلس الاتحاد الدولي.

## **Abstract:**

The International Accounting Standards for the Public sector Represent the rules that govern Accounting Financial operations That are applied in all government units, which arise in the non-profit public sector , and This study aims to identify the reality of the Project of adapting public accounting in Alegria withe the requirement of international accounting standards of the public sector , This study indicates That the international accounting standards for the public sector provide the best agreed accounting practices for the design of an accounting system That allows the presentation of crédible government Financial statments, achieving transparency in the management of public resources, we have used in This research the Field study merhod with the questionnaire ase a main tool for collecting the data for the pur porposes of this study .

**Keywords:** public accounting, international public sector accounting standards, international federation council.



تمهيد:

تعتبر المحاسبة العمومية نظامًا خاصًا للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام ذات الطابع الإداري أو غير الربحي، حيث تستمد هذه الخصوصية في كونها مراقبة صرف وتداول المال العام، حيث خصها المشرع بإطار قانوني يهدف إلى تقنين وضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية من أجل فرض رقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية وتحديد صلاحياتهم ومسؤولياتهم عند تنفيذ المعاملات المالية لوحدات القطاع العام لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها وحماية المال العام من الاختلاسات والتبديد إضافة إلى تحقيق الإقتصاد والرشادة في استعمال الموارد العمومية، وقد عملت مختلف الدول في إطار التوافق والتوحيد الدولي على إيجاد مبادئ أو معايير دولية تكون كمرجع دولي تعتمد عليه هذه الأخيرة في إطار المحاسبة العمومية وكانت النتيجة بظهور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام التي تساعد في إعداد القوائم المالية كالميزانية العامة وحتى تكون المحاسبة العمومية واضحة ومفهومة من خلال مسك الدفاتر والسجلات والقيود المحاسبية العمومية عن غيرها من مجالات المحاسبة تعتبر محاسبة الحكومة أو دولة معينة تختلف من دولة لأخرى وهذا ما جاءت وعملت لأجله معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.

## 1. الإشكالية البحث:

وعليه يمكن تحديد السؤال الرئيسي للإشكالية التي نود معالجتها كالتالي:

- كيف نطبق مضمون معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر IPSAS؟

ولمعالجة الإشكالية الرئيسية تم تقسيمها إلى أسئلة فرعية الموالية:

- ما مدى ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية للقطاع العام في الجزائر IPSAS؟
- ما مدى مساهمة تطبيق أسس المحاسبة العمومية الحديثة للقطاع العام في الجزائر IPSAS؟
- ما مدى تأثير العوامل المحفزة للتقارب مع معايير (IPSAS) للقطاع العام في الجزائر؟

## 2. فرضيات الدراسة:

للإجابة على إشكالية المطروحة تم وضع جملة من الفرضيات والمتمثلة فيما يلي:

- إن ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية للقطاع العام في الجزائر IPSAS يخضع لنقاش واسع بين الفاعلين واستحداث مصالح متخصصة تتولى مهمة الإشراف على عملية التحديث؛
- تساهم تطبيق أسس المحاسبة العمومية الحديثة للقطاع العام في الجزائر IPSAS بالرقابة الداخلية على الأموال العمومية، وتعطي صورة شفافة عن استعمال الموارد كما تضمن تسيير فعال للإدارات العمومية؛
- تأثر العوامل المحفزة للتقارب مع معايير IPSAS للقطاع العام بدعم الهيئات الدولية للدول الراغبة في التقارب حيث تتخبط هذه الدول في جهود توحيد محاسبة القطاع العام.

## 3. مبررات اختيار الموضوع:



- حداثة الموضوع من حيث الطرح، والاهتمام المتزايد به في الآونة الأخيرة؛
- قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع من الجانب النظري، وكمساهمة متواضعة منا أن يكتب هذا الموضوع؛
- النقص المطروح في البحوث المتخصصة في مجال المحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- الميول والرغبة الشخصية في تناول هذه المواضيع وذلك لارتباطها بالتخصص (مالية المؤسسة).

#### 4. أهداف الدراسة:

- تهدف هذه الدراسة إلى جملة من الأهداف وهي كما يلي:
- التعرف على المحاسبة العمومية من خلال تعريفها وأهدافها ومجالها وإطارها القانوني والتنظيمي؛
- التعرف على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأهدافها ودورها، وأهم الإجراءات المتخذة في المعايير المحاسبة الدولية؛
- عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق ولأساس النقدي.

#### 5. أهمية الدراسة:

يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة وذلك نظرًا للمكانة الاستراتيجية للمحاسبة العمومية في نظام الإدارة المالية الدولية والتي تعرض في شكل تقارير وقوائم مالية واستعمالها لأغراض التخطيط والرقابة أداء الوحدات الحكومية في مجال الاقتصاد في تسيير الموارد العمومية، لأنّ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي التي تحدد مضمون وطريقة عرض وإعداد البيانات المالية.

#### 6. الدراسات السابقة:

- الدراسة الأولى: دراسة خلف الله بن يوسف معاش قويدر (2017): متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS: تتمثل هذه الدراسة في مقال منشور بمجلة الحقوق والعلوم الإنسانية العدد الاقتصادي 31- (2) جامعة زيان عاشور بالجلفة، تمت معالجة الإشكالية الخاصة بهذه الدراسة حول: مامدى فعالية تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؟ وقد تم في هذه الدراسة إبراز مفاهيم الحاسبة العمومية ودورها في المؤسسات العمومية الجزائرية وما مدى ارتباطها بمعايير الحاسبة الدولية للقطاع العام، وقد تم استخدام المنهج الوصفي في هذه الدراسة من أجل إبراز المعلومات الخاصة بالجانب النظري والمنهج التحليلي للحصول على البيانات الخاصة بالجانب الميداني وذلك عن طريق توزيع استبيانات على عينة من محاسبي المؤسسات العمومية المتواجدة وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن المحاسبة العمومية تساهم في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية، وأن 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 تغير جذري في محاسبتها العمومية.

➤ **الدراسة الثانية: شلال زهير 2014** وهي: طروحة دكتوراء بعنوان: إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، وقد هدفنا هذه الدراسة إلى التعرف على الأطر النظرية التي تحكم المحاسبة العمومية الحديثة، وعلى تشخيص 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، وعن بداية تحول المحاسبة العمومية الجزائرية من مبدأ "محاسبة الصندوق" إلى مبدأ الإستحقاق" وذلك في إطار الإصلاح المحاسبي لسنة 1995، حيث قامت وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة بتقريب نظامها إلى نظام المحاسبة المالية للدولة، لكن هناك نقائص أشار إليها أهمها:

➤ أن الإصلاحات عنت بشكل رئيسي بالجانب الفني أو التقني لنظام محاسبة الدولة، أي غياب تنظيري وقانوني مرجعي وهذا يعتبر إشكالا كبيرا لأن غياب إجراءات تنظيرية وتقنية للمراحل الإداري والميدانية المتعلقة بتنفيذ العمليات يجعل من الضروري توسيع نطاق الإصلاح على مستوى: الإطار القانوني والتنظيمي والإجرائي من جهة وعلى مستوى تعميم العملية إلى المستويات المحلية من جهة أخرى، و خلصت الدراسة بتقديم توصيات لتفعيل تطبيق الإصلاحات القائمة ومن أهمها: تكييف الإجراءات المحاسبية لمحاسبة الخزينة العمومية وفق متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

➤ **الدراسة الثالثة: بوشنطر سليمة:** المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة لدراسة حالة إقامة (جامعية)، مذكرة: مقدمة متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر 3، الجزائر 2010 تمثلت أهداف هذه الدراسة في: إلى إجراءات المحاسبة والآليات المعتمدة على أداة المؤسسات العمومية من الاختلاسات والأخطاء وتحديد مدى فعاليتها في الجانب النظري والتطبيقي.

كما تمحورت نتائجها فيما يلي:

بالرغم من وجود رقابة إلا أنها لم تصل إلى تحقيق المبتغي والهدف من المحاسبة العمومية، وإن الإدارة الجزائرية ضعيفة سواء من حيث القوانين أو من حيث الخبرة المالية للمسيرين تستدعي إعادة النظر في هذه الجوانب.

## 7. ما يميز هذا الدراسة الحالية عن باقي الدراسات السابقة:

تطرقت الدراسات السابقة إلى متطلبات تطبيق المحاسبة الدولية في الجزائر والنقائص والفراغات التي تمس المحاسبة العمومية وتطرقت أيضا إلى الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومختلف الهيئات والمنظمات الدولية التي تقوم بإصدارها وتعديلها وتحديثها، وأهملت مختلف الدراسات معايير

المحاسبة وتطوير المحاسبة العمومية، وهذا ما ركزت عليه دراستنا من خلال التعريف بالمحاسبة العمومية، وعرض لمعايير والإجراءات المتخذة لتنفيذ أهداف المحاسبة العمومية وإصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

## 8. حدود الدراسة:

➤ **الحدود الموضوعية:** تقتصر دراستنا على المحاسبة الدولية والإجراءات والجهود المبذولة من أجل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

➤ **الحدود المكانية:** اهتمت الدراسة بتوضيح متطلبات معايير المحاسبة الدولي للقطاع العام في الجزائر IPSAS، من وجهة نظر المحاسبين المختصين والأكاديميين خلال دراستها على مستوى المركز الجامعي عبد الحفيظ بالوصوف -ميلة-.

## 9. المنهج والأدوات المستخدمة:

للإلمام بمختلف جوانب موضوع الدراسة تم استخدام أدوات المنهج الوصفي والتحليلي، وذلك من خلال عرض المفاهيم النظرية وتقديم الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية، وعرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في حين تم تحليل الفرضيات بالاعتماد على إجابات أفراد العينة المدروسة، وتحليل واقع وتم الإعتماد على الكتب والمراجع باللغة العربية والأجنبية والمجالات والمقالات في الجانب النظري، وإعتماد أسلوب التحليل الإحصائي بإستخدام برنامج SPSS.

## 10. صعوبات الدراسة:

تجدر الإشارة إلى أن إعداد أي بحث علمي تعترضه العديد من الصعوبات، وتكمن أهم هذه الصعوبات التي واجهتنا في:

➤ نقص الدراسات في الجانب النظري والتقني في مجال المحاسبة العمومية وخاصة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛

➤ نقص الملحوظ في المراجع المتخصصة في المحاسبة العمومية والمالية العامة في مكتبة الجامعة؛

➤ نقص مستوى الإدراك والفهم لتطبيق معايير المحاسبة الدولية من طرف المحاسبين؛

➤ عدم استرجاع مجمل الاستبيانات الموزعة وصعوبة فهم مستلمها لما جاء بها.

## 11. هيكل الدراسة:

من خلال إنجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث فصول تبدأ بمقدمة وتنتهي بخاتمة تضمنت تلخيص عام وتحليل الفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم عرض النتائج التي توصلنا إليها، وهذه الفصول كالتالي:

➤ **الفصل الأول:** "عموميات حول المحاسبة العمومية" تمت معالجتها من خلال مبحثين، المبحث الأول:

ماهية المحاسبة العمومية من خلال تقديم تعريف لها وأهدافها ومجالها وأهم مكوناتها ومركزاتها والمقارنة

بينها وبين المحاسبة المالية، المبحث الثاني: ويتمثل في الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر، من خلال تقديم الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية وأعوانها ومبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وأهم إجراءات تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية.

➤ **الفصل الثاني: "معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"** حيث خصص المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ودور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية وأهم الإجراءات إصدارها وتطبيق المعايير وتحديد المزاي والانتقادات في معايير المحاسبة الدولية، المبحث الثاني: خصصت فيه الإطار العام للمعايير الدولية المحاسبة للقطاع العمومي مع تحديد محدداتها وأهم متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية وعرض المعايير المحاسبية الدولية على أساس الاستحقاق والأساس النقدي والهياكل المحاسبية.

➤ **الفصل الثالث: "الدراسة الميدانية للمركز الجامعي ميلة"** حاولنا من خلال هذا الفصل تقديم عام المركز الجامعي مع بيان الهياكل القاعدية والتنظيمية، ودراسة خصائص عينة الدراسة والأساليب مع بيان تفسير وتحليل محاور الدراسة واختبار الفرضيات وبيان الارتباط بين البعد الكلي ولمتغير مستقل وأبعاد.

# الفصل الأول:

## مفاهيم حول المحاسبة العمومية

### تمهيد:

تطور مفهوم المحاسبة العمومية ليتلاءم مع التطور الحاصل في دور الدولة ووظائفها في الحياة الاقتصادية مما ترتب عليها من ازدياد في حجم النفقات وتنوع مجالاتها، إضافة إلى تطور حجم الإيرادات وتنوع مصادرها وانعكاس ذلك على نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي، بحيث أصبحت المحاسبة العمومية أداة مهمة لمراقبة وتقييم أداء وحدات القطاع العام ومصدرًا مهمًا 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 لتكيف الممارسات وأسس القياس المحاسبي مع مميزات نشاط الوحدات الحكومية بهدف الرفع من جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتحقيق الشفافية والإفصاح الكامل والدقيق عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

انطلاقاً مما سبق ولدراسة ذلك أكثر تفصيلاً سنحاول تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالي:

➤ **المبحث الأول:** ماهية المحاسبة العمومية.

➤ **المبحث الثاني:** الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية.



## المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

يتناول هذا المبحث عرض المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية عن طريق بيان ماهية المحاسبة العمومية ومجالها وأهدافها إضافة إلى تحديد مرتكزات ومكونات المحاسبة العمومية مع تقديم مقارنة بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية.

### المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

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 (أي المحلية) والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.<sup>1</sup>

كما يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها فرع من فروع المحاسبة يقوم على مجموعة من المبادئ والأسس العلمية الخاصة بتسجيل وتسوية وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومي بهدف فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ومصروفها والمساعدة في اتخاذ القرار.<sup>2</sup>

إن قواعد المحاسبة العمومية هي التي تعرف على المحاسبين العموميين الأمرين بالصرف حتى يأخذ كل إيراد وكل نفقة صيغته الشرعية في إطار الأموال العمومية.<sup>3</sup>

وفي تعريف آخر للمحاسبة العمومية أيضا بأنها "مجموعة من القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة، وهذه الأخيرة تخرج من زاوية كونها إتمادات ينبغي صرفها في الأغراض المخصصة، كما أنها من زاوية أخرى تمثل إيرادات ينبغي تحصيلها وتخضع كلا من إجراءات الصرف والتحصيل لقوانين وتشريعات قائمة تفسرها وتوضحها مجموعة من القواعد الصادرة لأجهزة الصرف والتحصيل والتي تحدد كيفية القيد في السجلات المحاسبة المعمول بها في جميع الوحدات الحكومية.<sup>4</sup>

كما تعتبر المحاسبة العمومية بأنها "مجموعة القواعد التي تنظم وتقن المدخلات ومخرجات الأموال العمومية، وبالتالي يمكن تقديم ثلاثة مفاهيم للمحاسبة العمومية:<sup>5</sup>

➤ **المفهوم التقني:** ويقصد به مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها.

➤ **المفهوم الإداري:** وهو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي.

<sup>1</sup> - لوني نصيرة. محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية. موجه لطلبة سنة ثانية ل.م.د حقوق، البويرة. الجزائر. 2013، ص: 2.

<sup>2</sup> - بوشنطر سليمة. المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة. مذكرة ماجستير. 2011، ص: 60.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص: 60.

<sup>4</sup> - شلال زهير، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة - أطروحة دكتوراه - تسيير المنظمات، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013، ص: 04.

<sup>5</sup> - شباكي سعدان، دراسة تحليلية ونقدية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة قسنطينة، 2001، ص: 67.

➤ **المفهوم القانوني:** وهو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية الدولية.

انطلاقاً من التعاريف السابقة يمكن الاستنتاج بأن المحاسبة العمومية تقوم بمتابعة تسيير ومراقبة الأموال العمومية وتحديد القواعد التقنية المحاسبية والإجراءات الإدارية الواجب احترامها وإتباعها وتنفيذها أثناء الميزانية العامة للدولة وإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية عن نتائج نشاط مختلف وحدات القطاع العام.

### ❖ التمييز بين الإطار القانوني والتقني للمحاسبة العمومية:

تتميز المحاسبة العمومية بضرورة تكيف الإطار التقني مع متطلبات الإطار القانوني الذي يؤسس لتكريس شرعية تنفيذ المعاملات المالية لمختلف وحدات القطاع العام، حيث يمكن التمييز بينهما على النحو التالي:<sup>1</sup>

#### 1. الإطار القانوني للمحاسبة العمومية:

هناك علاقة قوية بين التشريعات والمحاسبة العمومية حيث تحدد أحكام القوانين والتنظيمات في مختلف الدول القيود التي يتوجب على المحاسبة العمومية التقيد بها، وعلى هذا الأساس فإن أحكام التشريعات المالية لها انعكاسات وتأثير مباشر على أدوات المحاسبة العمومية، وفي حالة مل إذا كان هناك تعارف بين الأحكام التشريعية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها قبل الأولوية تكون للتقيد بالأحكام التشريعية على أن ينظر بتعديلها لتنسجم مع المبادئ المحاسبية إن أمكن ذلك.

لهذه الأسباب تعتبر المحاسبة العمومية مادة يغلب عليها الإطار القانوني إذ خصها المشرع الجزائري بإطار قانوني خاص بها، وذلك وفق لأحكام القانون رقم 21/90 المؤرخ في 4 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والذي يضع قيوداً قانونية وتنظيمية لتسيير ومراقبة الأموال العمومية لضمان مشروعية العمليات المالية للدولة وتحقيق الاستعمال الأمثل للموارد المالية وحمايتها من كل التلاعبات.

إضافة إل ذلك يحدد هذا الأخير التزامات ومسؤوليات كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين في مجال تسيير العمليات المالية للخزينة العمومية وتنفيذ العامة للدولة، إضافة إلى القوانين والتنظيمات المتعلقة بضبط و تقنين الإجراءات صرف المال العام وتنفيذ الصفقات العمومية وتحصيل الإيرادات.

#### 2. الإطار التقني للمحاسبة العمومية:

يقصد بالإطار التقني للمحاسبة العمومية مجموعة التعليمات والتنظيمات المتعلقة بتصنيف الحسابات إضافة إلى تقنيات التسجيل والقيود المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات والدفاتر المحاسبية للخزينة العمومية، من أجل تحقيق ومراقبة شرعية، تنفيذ العمليات المالية للدولة ومطابقتها لقواعد المحاسبة العمومية،

<sup>1</sup> - شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص: 05 .

كما توفر هذه المحاسبة الإحصائيات والبيانات حول المركز المالي للدولة من أجل اتخاذ القرارات عن طريق تقديم الوضعية المالية للخرينة والنتائج المالية لتطبيق قانون المالية.

وفي هذا الإطار تعتبر التعليمات العامة رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 والمتعلقة بمحاسبة الخزينة العمومية المرجع الأساسي لدليل الحسابات الذي يستعمله المحاسب العمومي في الجزائر لقيّد المعاملات المالية للدولة.

### 3. خصائص نشاطات وحدات القطاع العام:

يهدف نشاط الوحدات الحكومية إلى تحقيق منفعة عامة عن طريق تداول المال العام في شكل إعمادات مسجلة في الميزانية العامة للدولة، وعلى هذا الأساس فإن مكونات نظام المحاسبة العمومية يجب أن يتلاءم مع خصائص وطبيعة نشاط القطاع العام والتي تتمثل فيمايلي:<sup>1</sup>

- غياب دافع الربح، حيث أن نشاط القطاع العام يهدف أساساً إلى تقديم خدمات عامة من أجل تحقيق منفعة عامة للمجتمع والتي يتم أداؤها من دون مقابل أو بمقابل بسيط لا يتناسب مع التكلفة؛
- لا توجد علاقة مباشرة بين الإيرادات والنفقات في نشاط القطاع العام، بحيث يغلب على بعض الوحدات الحكومية نشاط تحصيل الإيرادات فقط مثل مصالح إدارة الضرائب والجمارك، في حين يغلب على البعض الآخر جانب النفقات؛

- تخضع المحاسبة العمومية لمجموعة من القواعد القانونية والضوابط الرقابية التي تهدف إلى ضبط وتقنين وفرض رقابة صارمة على صرف وتداول المال العام، وهذا ما يؤكد على ضرورة الالتزام الكامل بتنفيذ نصوص القوانين في مجالات المحاسبة العمومية حتى ولو جاءت هذه النصوص متعارضة مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها؛

- غياب حافز المنافسة في مجال نشاط القطاع العام، حيث أن التنظيمات غير الهادفة للربح لا تواجه سوق محدد تتنافس عليه مع المنظمات المتشابهة لعملها حيث أن طبيعة العمل الذي تقوم به هذه المنظمات لا يتوقع منه عائد أو يكون هناك عائد رمزي لا يغطي التكاليف فإن الإقبال على هذا النوع من الأعمال قليل جداً مما يوجد لهذا النوع سوق لا تنافسية؛

- ليس لوحدة القطاع العام رأس مال هو الحال في القطاع الخاص، لأن الوحدات الحكومية لا تعتمد في تمويلها على رأس المال ولكنها تعتمد على إعمادات آلية مقترحة من طرف السلطة التنفيذية ومعتمد من السلطة التشريعية؛

- ملكية الأصول للوحدات الحكومية هي ملكية عامة، إضافة لكونها تعتمد على تمويل نشاطها على الموارد المتجددة والمخصصة لها سنوياً في الميزانية العامة للدولة؛

<sup>1</sup> - شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص ص: 6-7.

- الموارد المرخصة في الميزانية تعتبر أموال مخصصة تصرف في المجال الذي رصدت من أجله وفقاً لتبويب الميزانية.

## المطلب الثاني: أهداف ومجال تطبيق المحاسبة العمومية

### 1. أهداف المحاسبة العمومية:

تكمن الغاية من تطبيق المحاسبة العمومية في تحقيق الأهداف التالية:<sup>1</sup>

➤ **توفير المعلومات اللازمة للمساءلة:** تساعد المعلومات من أجل الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال الوحدة الحكومية إلى السلطة التشريعية أو أي جهة أخرى كجهاز تنفيذي أو قضائي له الحق أو المبرر في طلب ذلك، بما يتفق مع الإطار التشريعية لذلك.

➤ **توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة:** وتهدف إلى الرقابة على الموارد الإقتصادية المتاحة للوحدة الحكومية والمحافظة عليها، وذلك باستخدام أدوات المحاسبة العمومية المختلفة التي تمكنها من ذلك وعن طريق الجهات المخولة لهذه الوظيفة والتي يقصد بها التأكد من الالتزام بالبرامج والخطط والسياسات المحددة؛

➤ **توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات:** توفير المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات عن طريق توفير تقارير دورية أو خاصة، تفيد في المقارنة بين نتائج العام الحالي والأعوام السابقة، وتقييم البرامج والأنشطة والمفاضلة بين البدائل تقدير حجم الموارد اللازمة لتحقيق أهداف الوحدة؛

➤ **توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات الوطنية:** توفير النظام المحاسبة العمومية المعلومات المعدة والمجهزة طبقاً للمفاهيم والتعاريف والتبويبات المستخدمة في الحسابات القومية، وتزداد أهمية هذا الهدف ازدياداً لاتجاه إلى توطيط العلاقة إلى درجة الدمج بين نظامي الحاسبة العمومية والوطنية؛

➤ **توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإحكام عن النشاط الحكومي:** وذلك لأن النشاط الحكومي يؤثر على النشاط الإقتصادي بصفة عامة، سواء على مستوى الأفراد أو المؤسسات المختلفة، لذل فإن الحكومة والأفراد والمؤسسات بحاجة إلى معرفة العمليات والأنشطة الحكومية للمساعدة في إتخاذ القرارات المبنية على ذل النشاط؛

كما تهدف المحاسبة العمومية إلى خلق الظروف اللازمة للأداء عملية الرقابة الداخلية والخارجية للأنشطة الإقتصادية.<sup>2</sup>

### 2. مجال تطبيق المحاسبة العمومية:

<sup>1</sup> - عباس عبد الحفيظ، تقييم فعالية النفقات العامة في ميزانية الجماعات المحلية، دراسة حالة نفقات ولاية تلمسان وبلدية المنصورة، مذكرة ماجستير، تسيير المالية العامة، جامعة تلمسان، جامعة الجزائر، 2011، ص: 100.

<sup>2</sup> - خلف عبد الله، الوردات وسهيل بسيم الدباس، المحاسبة الحكومية وإعداد موازنة البرامج والأداء، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 26.

يعتبر تطبيق المحاسبة العمومية محدوداً قانونياً لزنها تختص بتسجيل العمليات المالية المرتبطة بتحصيل وصرف المال العام المتداول عن طريق تنفيذ الميزانية العامة للدولة، ومن هنا نتطرق إلى عرض نطاق اختصاص المحاسبة العمومية:<sup>1</sup>

➤ حدد القانون 90-21 الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية والمذكورة على سبيل الحصر في المادة الأولى من هذا القانون والمتمثلة في الدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية البلديات والولايات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كالمستشفيات والجامعات بالإضافة لمجلس الأمة بعد تأسيسه بموجب دستور 1966؛

➤ ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من المؤسسات العمومية الإقتصادية ذات الطابع الصناعي والتجاري هو كونها خاضعة للقانون العام أي أن إدارتها تتم وفق قواعد القانون الإداري كما أنها تتصرف في معظم الأحيان كسلطات عمومية لتوجيه أوامر أونواهي للمواطنين وفرض إلتزامات معينة عليهم ومحاسبيها معينون من قبل وزير المالية ومكلفون بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات والعمليات المالية والمحاسبية الأخرى.

### المطلب الثالث: مرتكزات المحاسبة العمومية (المبادئ)

للمحاسبة العمومية مبادئ ترتكز عليها مختلف الهيئات العمومية والتي تميزها عن باقي المحاسبات وقواعد مختلفة تعتبر كمرجع للقوانين والمراسيم والتعليمات المختلفة التي تقوم بتطبيقها هذه الأخيرة فيوجد عدة مبادئ نذكرها:<sup>2</sup>

➤ **مبدأ إستقلالية الدورات والنتائج الدورية:** يرغب مستعملو البيانات المحاسبية بمختلف أنواعها في تزويدهم بنتائج دورية نتائج الماضي وتقديرات المستقبل مما يؤدي بالضرورة إلى تجزئة الإستمرارية (أي تجزئة حياة المؤسسة إلى فترات تسمى الدورة المحاسبية وتتألف من إثني عشر شهراً) وعليه فإن القانون التجاري والصناعي والقانون الضريبي يجبران المؤسسة ذات الطابع التجاري والصناعي على إعداد قوائم مالية على مدى إثني عشر شهراً، هذا يجبر المؤسسات المذكورة على القيام بعمليات الجرد الطبيعي في نهاية كل دورة على الأقل وتقديم القوائم المالية إلى مصلحة الضرائب.

➤ **مبدأ إستقرار الوحدة النقدية:** يعتمد علم المحاسب على إفتراض أن الوحدة النقدية هي الوسيلة العامة لقياس تبادل العملات والأحداث والأنشطة الإقتصادية، فإن الوحدة النقدية تستخدم كأداة سهلة وملائمة ومفيدة د في نفس الوقت للقياس والتحليل المحاسبي، حيث أنه هذا الإفتراض لا يأخذ بعين الإعتبار ما يطرأ على الوحدة النقدية من تغيرات في القوة الشرائية خلال الفترات الزمنية المتعاقبة.

<sup>1</sup> - منصوري الزين، المحاسبة العمومية، الجزائر، 2015، ص: 7.

<sup>2</sup> - خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، العدد 31(2)، المركز الجامعي بافلو، جامعة الجلفة، ص: 280-281.

➤ **مبدأ الحيطة والحذر:** يعد هذا المبدأ من أبرز الموضوعات المثيرة للجدل بين المحاسبين، فهو يؤدي إلى حدوث أخطاء القياس المحاسبي وإنقاص من قيمة المعلومات المحاسبية ويجعلها غير قادرة على إتخاذ القرارات، لأنها بعيدة عن الواقع الإقتصادي.

➤ **مبدأ أحسن البيانات والموضوعية:** لكي يستطيع مستعملو القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة فهم محتواها يجب أن تكون بياناتها مرتبطة، بيانات كافية، بيانات ذات معنى، بيانات واضحة. وهذا يعني أن تكون لها المصادقية وأن تعطي لها الثقة التامة من طرف مستعمليها بمختلف أنواعها

### المطلب الرابع: مكونات نظام المحاسبة العمومية

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

#### 1. النظام المحاسبي العمومي:

يقوم بمجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية بهدف حماية موجودات الحكومة وتقديم البيانات المالية الدقيقة من تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.<sup>1</sup>

#### ➤ وظائفه:

تتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

- ❖ التسجيل التاريخي للنشاط العمومي؛
- ❖ توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتوفير الموازنة وبيان المركز المالي للدولة وإظهار الفائض أو العجز.
- ❖ متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو أي إلتزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها.

#### ➤ الشروط الواجب توفرها في النظام المحاسبي العمومي:

تتمثل في:<sup>3</sup>

- ❖ أن يكون النظام المحاسبي متطابق مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى؛
- ❖ أن ترتبط تصنيفات الموازنة ارتباطاً وثيقاً على إعتبار الوظائف الحسابات كالموازنة من العناصر المتكاملة للإدارة المالية العامة؛
- ❖ يجب أن تنظم الحسابات بطريقة تصفح بوضوح أن الأغراض التي من أجلها تحصلت وأنفقت الأموال العامة والمستويات الإدارية المسؤولية عن الجباية والإنفاق عن البرنامج؛
- ❖ أن يكون للنظام المحاسبي العمومي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة.

<sup>1</sup> - محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص: 133.

<sup>2</sup> - عقلة محمد يوسف المبيضين ، نظام المحاسبة الحكومي وإدارته ، دار وائل للنشر ، الأردن ، عمان ، ط 1 ، 1999 ص: 134.

<sup>3</sup> - محمد الهور ، مرجع سبق ذكره ، ص: 134.



## ➤ الإجراءات المتبعة في النظام المحاسبي المالي:

تشمل ما يلي:<sup>1</sup>

❖ مسؤولية الإشراف على الحسابات التي يجب أن تركز في يد مسؤول واحد وهو الذي يصدر التعليمات المالية؛

❖ على كل وحدة إدارية محلية ومركزية أن تعد الموازنة الخاصة بها حيث تبين إيراداتها ونفقاتها؛

❖ تخصم جميع الإرتباطات علي بنود الإعتمادات الخاصة بها في الوقت الذي يتم توقيع عقود الإرتباطات أو أوامر التوريد؛

❖ يجب تطبيق مبادئ المحاسبة والقواعد الأساسية حالة قيام الدولة بموازنة نشاط إقتصادي أو صناعي عن طريق وحداتها المختلفة.

## 2. نظام الموازنة العامة:

هي خطة مالية سنوية للسنة المالية المركزية تصدرها السلطة التشريعية بقانون يفوض السلطة التنفيذية، مسبقاً بالإتفاق فيه أو ذلك سعياً لتحقيق أهداف الدولة.<sup>2</sup>

## ➤ أهمية الموازنة العامة:

تبرز أهميتها من خلال النقاط التالية:<sup>3</sup>

❖ إستمدت أهميتها من كونها أداة رقابية فعالة بين السلطة التشريعية تضمن لها الإشراف الكامل على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية وتقييم أدائها؛

❖ تعتبر أداة من أدوات السياسة المالية التي يمكن إستخدامها في إدارة الإقتصاد الوطني وتوجيهه في حالات التضخم أو الكساد؛

❖ تستخدم كأداة تنسيق بين أجهزة الدولة المختلفة على أوجه الإستخدامات المتعددة للجهات المنفذة؛

❖ تلعب دوراً كبيراً في الرقابة بالمقارنة بين مخصصات الموازنة للوحدة الحكومية وبين الإنفاق الفعلي لها.

## 3. نظام الرقابة المالية:

عرفها هنري فايول بأنها " التأكد مما إذا كان كل شيء يحدث مطابق للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء يقصد بها معالجتها ومنع تكرارها.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - محمد الهور، مرجع سابق ذكره، ص: 145.

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

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص 65.

<sup>4</sup> - علي عباس، الرقابة الإدارية على كمال والأعمال، مكتبة الرائد العلمية، عمان، الأردن، ط1، 2001، ص: 22.

## ➤ وسائل الرقابة المالية:<sup>1</sup>

تتمثل في:

- ❖ التقيد بالإتمادات الموازنة العامة (النفقات والإيرادات كل حسب بنده)؛
- ❖ الكشف الدورية المطلوبة لوزارة المالية أي على المحاسبين في الدوائر المختلفة أن يقدموا إلى وزير المالية في غضون ثلاثة أيام بعد نهاية كل شهر الحسابات والجداول الختامية وذلك لتمكين الوزارة من دراسته؛
- ❖ لجان التعديد والتمهيش، يترتب عليها تقديم تقارير إلى وزارة المالية مع التوصيات بشأنها؛
- ❖ 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؛
- المفتش العام في وزارة المالية وتتلخص مهامه في:
- ❖ القيام بجولات تفتيشية مفاجئة للمحامين وأمناء الصناديق في الدوائر الحكومية المختلفة؛
- ❖ تقديم النصائح والإرشادات والخبرات المالية للدوائر لما يتمتع به من خبرة في الأمور المالية؛
- ❖ إجراء الأبحاث التي تساعد على تطوير وتحديث عمليات المحاسبة الحكومية؛
- ❖ التحقيق في الإختلاسات التي تقع في دوائر الدولة وتقديم تقارير عنها.

## المطلب الخامس: المقارنة بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

### أولاً: أوجه التشابه بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

يمكن عرض أهم أوجه التشابه بين النظامين في النقاط التالية:<sup>2</sup>

- **مبدأ القيد المزدوج:** يطبق كل من النظام المحاسبي الحكومي والنظام المحاسبي المالي نظرية القيد المزدوج في إثبات العمليات، ويقوم هذا المبدأ على أساس أن قيد العمليات المالية يتم عن طريق التسجيل في جانبين متساويين لحسابين مختلفين أحدهما دائن والآخر مدين، بحيث يساعد هذا المبدأ على التحقق من صحة القيد وتوازنه في السجلات المحاسبية.
- **مبدأ إثبات وحدة القياس:** يتم استخدام الوحدة النقدية كوسيلة إثبات العمليات المالية لكلا النظامين، مع إثبات بغض النظر عن تغيرات قدراتها الشرائية.
- **مبدأ التكلفة التاريخية:** يقوم كلا النظامين على فرضية الاستمرارية ولهذا يتم تقييم معظم الأصول وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، حيث أنه تتفق المحاسبة التجارية مع المحاسبة العمومية في أن يتم التعبير عن بنود الإيرادات والنفقات في كليهما بوحدات نفعية متجانسة، مفترض أن القيمة الشرائية للنقود لا تتغير فالعمليات

<sup>1</sup> - محمد الهور، مرجع سبق ذكره، ص ص: 221-222.

<sup>2</sup> - شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص ص: 15-16.

تثبت في الدفاتر على أساس تكلفتها التاريخية بصرف النظر عما قد يحدث من متغيرات في مستويات الأسعار.

➤ **الفترة المحاسبية:** يتفق كل النظامين على مبدأ السنوي المحاسبية واستقلال السنوات المالية بحيث يتم قياس نتيجة النشاط الاقتصادي للوحدات الهادفة إلى تحقيق الربح عند نهاية كل سنة مالية في حين أن توقع الإيرادات والنفقات للوحدات الحكومية غير الهادفة إلى تحقيق الربح يكون لمدة سنة.

➤ **الدورة المستندية:** يعتمد النظام المحاسبي في كل منها على مجموعة متكاملة من الدفاتر والمستندات والسجلات المحاسبية وإن اختلفت في الشكل والمسميات.

➤ **توفير البيانات المالية:** كل من النظامين يتفقان من حيث الهدف وهو قياس وتوصيل معلومات مفيدة وذات معنى لفئات المستخدمين في شكل تقارير وقوائم دورية وختامية.

### ثانياً: أوجه الاختلاف بين نظام الحاسب العمومية والمحاسبة المالية

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

➤ **تكوين المخصصات والاحتياطات:** تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر، الذي يستند إلى الاحتياط المسبق لأي خسارة محتملة أو مؤكدة نتيجة النقص في قيمة أصل من الأصول لمواجهة التزامات المترتبة على المؤسسة، أما في النظام المحاسبي الحكومي الذي يتناول تنفيذ الميزانية كخطة مالية تعكس نشاط الحكومة وفقاً للإيرادات المتوفرة، وعكس هذا الأساس لا مجال لمسك قيود لتكوين المخصصات من هذا القبيل أما عند ظهور حالات طارئة تستدعي نفقات غير مخصصة في الميزانية، فتقوم الحكومة بتدبير الأموال اللازمة لمواجهتها.

➤ **خصوصية الشخصية المعنوية في القطاع العام:** لا تتمتع وحدات القطاع العام بشخصية معنوية مستقلة بحد ذاتها، ولكن تشكل وحدة متكاملة تتصرف باسم ولفائدة الدولة على عكس المحاسبة في القطاع الخاص التي تستند على إنشاء شركات تميزها شخصية مستقلة عن مالكيها أو المساهمين فيها.

➤ **مقابلة الإيرادات بالنفقات:** تطبيقاً لقاعدة عمومية وشمولية الإيرادات والنفقات في الميزانية، فإن نظام المحاسبة العمومية لا يقوم بمقابلة الإيرادات بالنفقات من أجل حساب النتيجة أما هو الحال في حسابات المنشآت الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق الربح، حيث يتم مقابلة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة بغرض قياس الفائض أو العجز.

➤ **لا يتم حساب الإهلاك على الأصول:** لا تطبق المحاسبة العمومية الإهلاكات على الأصول ولا تمسك لها قيود الدفاتر المحاسبة، حيث يتم إثبات الاستثمارات في سجلات إحصائية، حيث يتم تخصيص اعتمادات مالية في الميزانية من أجل اقتناء الأصول الثابتة، والتي لا تستعمل بالضرورة من أجل تحقيق الإيرادات كما هو الحال في النشاطات التجارية، وبالتالي لا مجال لتطبيق الإهلاك من أجل إعادة تكوين الأموال بغرض استبدال الأموال الثابتة خاصة في نظم المحاسبة العمومية القائمة على الأساس النقدي.

<sup>1</sup> - عقلة محمد يوسف المبييضين، مرجع سبق ذكره، ص: 42.



## المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية

يتناول هذا المبحث الإطار القانوني والتنظيمي مع بيان أعوان والفصل بين الأمر بالصرف والمحاسبة العمومية وأهم الإجراءات المتخذة في تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية.

### المطلب الأول: الإطار القانوني للمحاسبة العمومية

يتولى نظام المحاسبة العمومية مهمة متابعة وإثبات العمليات المالية وإعداد التقارير والقوائم المالية لنشاط الوحدات الحكومية وفق أسس وقواعد تضبط إجراءات تداول المال العام وتحدد آليات الرقابة والمسائلة القانونية للموظفين المسؤولين عن تنفيذ العمليات المالية للدولة، حيث يمكن التمييز بين الإطار القانوني المتعلق بتقنيين الجانب التقني للمحاسبة العمومية والمتعلق بضبط إجراءات مسك القيود والسجلات المحاسبية وبين الادخار القانوني المتعلق بتحديد إجراءات إعداد وتنفيذ ومراقبة الميزانية العامة للدولة وتحديد الصلاحيات ومسؤوليات مختلف أعوان المحاسبة العمومية.<sup>1</sup>

وفي هذا الإطار، "يجب أن يصمم النظام المحاسبي الحكومي بشكل ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية والتعليمات المالية ليبين مدى التزام الوحدات الحكومية بالقواعد التشريعية والمالية المطبقة، ولقد خص المشرع الجزائري المحاسبة العمومية بإطار قانوني خاص بها يضبط ويقنن مراحل وإجراءات تسيير وتداول المال العام من طرف مختلف أعوان المحاسبة العمومية.<sup>2</sup>

ومن أهم النصوص التشريعية التي تقنن المحاسبة العمومية في الجزائر مايلي:<sup>3</sup>

- ❖ القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 والمتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم؛
- ❖ القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية؛
- ❖ القانون رقم 95-20 المؤرخ في 17/07/1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة؛
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بمراحل وإجراءات مسك محاسبة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين؛
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتحديد إجراءات تسخير المحاسب العمومي من طرف الأمر بالصرف؛
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 92-19 المؤرخ في 09/01/1992 والمتعلق بإجراءات الدفع عن طريق خطاب الاعتماد لنفقات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 92-26 المؤرخ في 13/01/1992 والمتعلق بالحساب الجاري للمحاسب العمومي والوكالات المالية؛

<sup>1</sup> - نواف محمد عباس، المحاسبة الحكومية، دار صناع للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص: 25.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص: 25.

<sup>3</sup> - <http://quizlit.com/16240612/01> - flash-cands 20/04/2020 16:37 مدخل إلى المحاسبة العمومية -

❖ المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 والمتعلق بالمراقبة القبلية للنفقات الملتمزم بها؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06/02/1993 والمتعلق بتحديد آجال دفع النفقات وتحصيل أوامر الإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المدعومة؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05/05/1993 والمتعلق بتحديد إجراءات فتح وتنظيم وتسيير الوكالات المالية للنفقات والإيرادات؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 97-286 المؤرخ في 04/07/1997 والمتعلق بتحديد إجراءات الالتزام وتنفيذ النفقات العمومية والمحدد للصلاحيات ومسؤوليات الأمرين بالصرف؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 98-227 المؤرخ في 13/07/1998 والمتعلق بنفقات التجهيز العمومية؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 01-351 المؤرخ في 10/11/2001 والمتعلق بتحديد إجراءات مراقبة استعمال إعانات الدولة للجماعات المحلية والجمعيات والتنظيمات.

إضافة إلى التشريعات التي تدرج في قانون المالية لكل سنة والتي لها أثر مباشر على المحاسبة العمومية والتي تعتبر من أهم مصادر التشريع لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، تختص وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسب بسلطة إصدار اللوائح التطبيقية ذات الطابع التقني المتعلقة بالقيود المحاسبية العمومية للعمليات المالية للدولة، مع احترام متطلبات القوانين والمراسيم التنفيذية المتعلقة بالمحاسبة العمومية.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للمحاسبة العمومية

يؤثر بتطبيق قواعد ومبادئ المحاسبة العمومية في الجزائر على تنظيم الإدارة المالية لوحدات القطاع العام للتكيف مع متطلبات الإطار القانوني للمحاسبة العمومية أما من الجانب التقني، فإن تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يؤثر مباشرة على طريقة إدارة وتسيير المال العام من طرف الوحدات الحكومية، حيث يتطلب تطبيق هذا المبدأ أن ينتمي المحاسب العمومي إلى وزارة المالية في حين يكون الأمر بالصرف تابعا لمختلف الوزارات إضافة إلى عدم إمكانية الجمع بين الوظيفتين.<sup>2</sup>

ولبيان ذلك سيتم دراسة العناصر الآتية:<sup>3</sup>

- النظام المركزي للمحاسبة العمومية؛
- إجراءات غلق السنة المحاسبية.

<sup>1</sup> - نواف محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص: 25.

<sup>2</sup> - شلال زهير، مرجع سابق ذكره، ص: 101.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص ص: 101-104.



## ➤ أولاً: النظام المركزي للمحاسبة العمومية:

يعتمد التنظيم المحاسبي العمومي في الجزائر على الدمج والتركيز المرحلي للمحاسبة، والتي يتم من خلال دمج محاسبة المحاسب العمومي الثانوي في محاسبة المحاسب العمومي الرئيسي من أجل تجميعها لدى العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية بهدف إعداد الحساب الختامي للدولة، ولعرض متطلبات التنظيم المركزي للمحاسبة العمومية في الجزائر سيتم دراسة النقاط الآتية.

**1. مفهوم النظام المركزي للمحاسبة العمومية:** يقصد بالنظام المركزي للمحاسبة "وجود إدارة مركزية" واحدة تقوم بعملية التنظيم المحاسبي المتكامل من حيث القبض والصرف والتسجيل الكامل لكافة التصرفات المالية الحاصلة للدولة وإجراء التدقيق والرقابة على تلك التصرفات وإعداد التقارير الدورية للحسابات الختامية للدولة. عند تطبيق النظام المركزي تعتبر "الوحدات الإدارية الحكومية كافة ملزمة بتوريد ما قامت بتحصيله من الإيرادات إلى الخزينة التي ترتبط بها تلك الوحدات وفي المقابل فإن الخزينة ملزمة بسد نفقات الوحدات الحكومية ضمن التخصصات المعتمدة في الموازنة العامة.

يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على المركزية في تسجيل العمليات المحاسبية تحت إشراف المركزي للخزينة العمومية ويقصد به عملية ربط وتركيز محاسبة الخزينة بين مختلف المحاسبة العمومية، حيث يقوم المحاسب الثانوي بتنفيذ العمليات المالية لصالح المحاسب الرئيسي فتتم عملية تركيز المحاسبة على مرحلتين أساسيتين.

في المرحلة الأولى، يقوم المحاسب الثانوي عند نهاية كل شهر بإرسال جداول ميزان الحسابات إلى المحاسب الرئيسي التابع له والذي يقوم بعملية دمج محاسبة المحاسبين الثانويين المتواجدين في إقليمه المحاسبي إلى سجلات المحاسبة الخاصة بمصلحة وذلك بعد تدقيق ومراقبة صح ومشروعة القيد المحاسبي للعمليات المالية التي قام بها المحاسب الثانوي.

أما في المرحل الثانية، يقوم المحاسب الرئيسي للدولة بإرسال ميزان الحسابات الخاصة بمصالحه إلى مصالح العون المحاسبي المركزي للخزينة الذي يقوم بعملية دمج وتركيز ميزان الحسابات للمحاسبين الرئيسيين على المستوى الوطني من أجل إعداد ميزان الحسابات العام للدولة.

**2. تنظيم شبكة محاسبي الخزينة العمومية:** يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على إجراءات تركيز ودمج المحاسبة عن طريق تنظيم مصالح الإدارة المالية للدولة بشكل يسمح بدمج وتركيز المحاسبة بصفة تدريجية، تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة التابعة لوزارة المالية، عن طريق شبكة الخزينة العمومية المتكونة من مايلي:

**2-1- العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية:** وهو المحاسب الذي يملك الصفة القانونية للمحاسب العمومي دون أن يقوم بحيازة أو تداول الأموال العمومية أي محاسب من دون صندوق، بحيث يكسب محاسب عمومي مركزي يقوم بدمج محاسبة المحاسبين العموميين الرئيسيين، لكونه يقوم بدمج وتركيز

محاسبة أمناء الخزينة لمختلف الولايات وجمع الإحصائيات المتعلقة بالوضع المالية للخزينة وتنفيذ العمليات الخاصة بالحساب الجاري للخزينة المفتوحة لدى البنك المركزي.

**2-2- أمين الخزينة المركزية:** وهو المحاسب الرئيسي المكلف بتنفيذ العمليات المالية للمصالح المركزية للدولة بما فيها تنفيذ ميزانية مصالح رئاسة الجمهورية ورئاسة الحكومة، إضافة إلى مختلف الوزارات والهيئات الإداري ذات الطابع الوطني، ومراقبة صناديق التسبيقات والإيرادات المفتوحة لديها.

**2-3- أمين الخزينة الرئيسية:** يختص المحاسب الرئيسي بتنفيذ العمليات المالية المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة، إضافة لكونه مكلف بمتابعة تسديد معاشات ومنح المجاهدين وذوي الحقوق، معاشات أفراد الجيش، والقاعدات المدفوعة من ميزان الدولة.

**2-4- أمين الخزينة الولائية:** وهو المحاسب العمومي المعني على رأس خزينة كل ولاية، والمكلف بتنفيذ العمليات المالية لميزاني الدول على مستوى الولاية، إضافة إلى تنفيذ ميزانية الولاية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري الموجودة في إقليم الولاية، ويقوم كذلك بمراقبة ومدمج محاسبة المحاسبين الثانويين والوكالات المالية وصناديق التسبيقات والإيرادات المرخصة في إقليم الولاية.

**2-5- أمين خزينة ما بين البلديات:** والذي يعتبر بمثابة محاسب عمومي ثانوي يخضع للسلطة المحاسبة لأمين الخزينة الولائية، مكلف بتنفيذ ميزانية البلديات والهيئات العمومية المجلة ذات الطابع الإداري المتواجدة على المستوى الدائرة، أما بالنسبة لقابضي الضرائب والجمارك وأملاك الدولة ومحافظو الرهون فيخضعون لسلطة الإدارة الوصية عليهم ولا يخضعون لسلطة الخزينة العمومية إلا من الجانب المحاسبي فقط، لكونها المحاسبي الرئيسي المكلف بمراقبة وتدقيق العمليات المالية التي يقومون بتنفيذها.

**ثانيا: إجراءات غلق السنة المحاسبية:**

تطبيقا لقاعدة السنوية في إعداد الميزانية، والتي يقصد بها أن يتم "تقدير الإيرادات والنفقات بصورة دورية لمدة سنة واحدة ويكون لكل سنة فإن ذلك يؤدي بموازنة مستقلة بنفقاتها وإيراداتها عن موازنة السنة السابقة وعن موازنة السن اللاحقة" وعلى هذا الأساس فإنه من الطبيعي أن توافق السنة المحاسبية لنظام المحاسب العمومية مبدأ سنوية الميزانية.

تمتد السنة المحاسبية لنظام المحاسب العمومية في الجزائر من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر من كل سنة، حيث يتم إيقاف تسجيل العمليات المالية للسنة في 31 ديسمبر من أجل إعداد حساب التسيير من طرف الحاسبة العمومية، والذي يتضمن وثائق إثبات كل العمليات التي تم تنفيذها خلال السنة.

وفي هذا الإطار، يستسلم المحاسب العمومي حوالات الدفع أو أوامر التحصيل من الأمر بالصرف مع وثائق إثبات العمليات المالية، الذي يقوم عن نهاية كل شهر بتسوية العمليات التي استلمها سواء بقبولها أو رفضها من أجل تحقيق الإيقاف الشهري المحاسبي للعمليات المالية التي قام بقيدها في سجلات المحاسبة.

يتم تطبيق إجراءات غلق السنة المحاسبية بهدف إعداد الحساب الختامي السنوي للدولة وفق الأساس النقدي والذي يتضمن إجمالي النفقات المدفوعة وجمالي الإيرادات المحصلة خلال السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه الأخيرة تخص السنة المالية نفسها أو سنة مالية سابقة.

وعليه فإن الإعتمادات المخصصة لتمويل تسديد نفقات التسيير والتي لم تصرف في نهاية السنة المالية تلغي ولا تصاف إلى رصيد اعتمادات السنة القادمة، بل يتم تسجيلها كإيرادات مختلفة للميزانية لأن الدفع سيتم في السنة اللاحقة ضمن ميزانية جديدة، في حين أن هذا الإجراء لا يتم تطبيقه على أرصدة الحسابات الخاصة للخرينة والإعتمادات المخصصة لدفع النفقات المبرمجة في رخص برامج التجهيز العمومي متعددة السنوات.

أما بالنسبة للإيرادات التي لم تقبض خلال إثباتها، فإنها تبقى مستحقة حتى يتم تحصيلها وتسجيلها في الحساب الختامي للسنة المالية التي قبضت فيها.

### المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية

تستند مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عدة أعوان يختص كل منهم إلى مهام وسلطات محددة قانونا حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية لأعوان المحاسب العمومية كما يلي:

#### 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، يتناول هذا الفرع دراسة وطبيعة نشاط الأمر بالصرف من منظور المحاسبة العمومية عن طريق عرض العناصر الموالية:

#### **1. تعريف الأمر بالصرف:<sup>1</sup>**

الأمر بالصرف هو موظف يتصرف باسم ولفائدة الدولة يعين مسؤول عن تسيير مرفق عام حيث يصطلح بمهام مالية مكمل لنشاطه الإداري لأنه المسؤول المكلف بتنفيذ ميزانية المرفق العام الذي يقوم بتسييره وبالتالي يقوم بتحرير أوامر صرف النفقات وأوامر تحصيل الإيرادات والتي تمثل السند القانوني الذي بواسطته يقوم المحاسب العمومي بتنفيذ العمليات المالية المرخصة في الميزانية.

وغالباً ما يعرف بالأمر بالصرف في وحدات القطاع العام بصفة (المدير)، ولكن ليس لكل مدير صفة الأمر بالصرف لأنه يشترط أن يملك هذا الأخير صلاحيات مالية تمكنه من تنفيذ الميزانية، وبالتالي كل مسؤول لا تمتلك صلاحيات مالية لا يعتبر أمر بالصرف، لأن ممارسة الصلاحيات المالية هي التي تسمح للأمر بالصرف تحديد مجال صرف المال العام سواء من حيث طرق التعاقد مع المتعاملين الاقتصاديين، السعر، الكمية، أو نوع السلع والخدمات التي يريد اقتناءها، وذلك في حدود الإعتمادات المرخصة وفق أبواب الميزانية، وفي ظل احترام القوانين والتنظيمات المعمول بها.

<sup>1</sup> - المرجع نفسه، ص: 105.

وفقا لنص المادة 23 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية يعرف الأمر بالصرف من خلال المهام المؤكدة له، حيث يعتبر أمر بالصرف كل عون معين قانون لتنفيذ إجراءات الالتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات، والقيام بإجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالصرف بالتحصيل من جانب الإيرادات.

## 2. تصنيف الأمرين بالصرف:

تم تحديد الأمرين بالصرف في الجزائر وفق أحكام المادة 25 من القانون 90-21 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، حيث يمكن التمييز بين الأصناف الآتية:<sup>1</sup>

**2-1- الأمر بالصرف الرئيسي:** بناء على نص المادة رقم 26 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسب العمومية تمنح صفة الأمر بالصرف الرئيسي حصريا بالفئات الموالية:

➤ المسؤولون المكلفون بتسيير المجلس الدستوري والمجلس الوطني الشعبي ومجلس الأمة ومجلس المحاسبة؛

➤ الوزراء في حدود الإعتمادات المفتوحة في ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارة إضافة إلى الحسابات الخاصة للخرينة المرخصة في قانون المالية؛

➤ الوالي في حدود ميزانية الولاية؛

➤ رؤساء المجالس البلدية الذي يتصرفون لحسابات البلديات؛

➤ المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.

**2-2- الأمر بالصرف الثانوي:** يقوم الآمرون بالصرف الرئيسيون بتعيين الأمرين بالصرف الثانويين من المديرين الجهويين والمديرين المنصبين على رأس الهيئات العمومية غير المركزية الذين يمثلون مختلف الوزارات على المستوى المحلي، والذي يقومون بإصدار أوامر تحصيل الإيرادات وحوالات الدفع بتفويض من الأمر بالصرف الرئيسي.

**2-3- الأمر بالصرف الوحيد:** يعتبر الوالي أمر بالصرف رئيسا وحيدا في نفس الوقت بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية، إضافة إلى كونه المسؤول المباشر عن متابعة تنفيذ البرامج الإقليمية اللامركزية للتجهيز العمومي المقرر إنجازها على مستوى الولاية وتمويل نهائي من الميزانية العامة للدولة.

**2-4- الأمر بالصرف المفوض أو المستخلف:** يستطيع كل من الأمر بالصرف الرئيسي والثانوي تعيين مستخلف من الموظفين العاملين تحت سلطتهم المباشرة في حالة غياب أو مانع بصفة مؤقتة من أجل ضمان استمرارية تسيير المرفق العام، أو بغرض تقسيم المهام وذلك عن طريق منحهم تفويض للتوقيع بالنيابة يسمح لهم بتنفيذ العمليات المالية وتجدر الإشارة في هذا المجال، بأن المستخلف الذي لا يمتلك صلاحيات مالية بالتفويض لا يعتبر أمر بالصرف.

<sup>1</sup>-مرجع نفسه ص ص: 106 - 107.

### 3. مهام الأمر بالصرف:

يعتبر الأمر بالصرف المسؤول المباشر عن ضمان السير الحسن لوحدات القطاع العام عن طريق تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية المكلف بتسييرها، وتطبيقا لمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي الذي يعتبر بمثابة العمود الفقري لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، يختص الأمر بالصرف بتنفيذ المراحل الإداري للعمليات المالية، حيث يقوم بتنفيذ إجراءات الالتزام، التصفية وإصدار سند الأمر بالدفع من جانب النفقات أما من جانب تنفيذ الإيرادات، يقوم الأمر بالصرف بتنفيذ مرحلة الإثبات والتصفية وتحرير سند الأمر بالحصول.<sup>1</sup>

إضافة إلى المهام الإدارية المتعلقة بتسيير المرفق العام، يضطلع الأمر بالصرف بالصرف بمهام محاسبية متعلقة بمسك محاسبة إدارية ذات طابع إحصائي للإيرادات والنفقات التي يقوم بها خلال السنة المالية والتي لا يترتب عنها قيود محاسبة أو مسك سجلات محاسبة وفق القيد المزدوج، لأن عمليات التسجيل المحاسبي هي من اختصاص المحاسب العمومي حصريا، وفي هذا الإطار فإن الأمر بالصرف وفق أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمكنها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون، يعتبر الأمر بالصرف ملزم في نهاية كل سنة بإعداد الحساب الإداري الذي يتضمن العناصر المالية:<sup>2</sup>

**1.3. محاسبة الإيرادات:** تتضمن محاسبة الأمر بالصرف من جانب الإيرادات بيانات في شكل جداول تظهر إجمالي أو أوامر تحصيل الإيرادات التي تم إصدارها وكذلك التخفيضات أو الإلغاءات، وقيمة التحصيلات.

**2.3. محاسبة الالتزامات:** تهدف هذه المحاسبة إلى إظهار حجم نفقات التسيير والتجهيز الملزم بها بالنسبة إلى رخص البرامج وإعتمادات الدفع السنوية، وبالتالي تسمح هذه المحاسبة بالإفصاح كما يلي:

- الإعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب أبواب وبنود ميزانية التسيير؛
- تفويضات الإعتمادات الممنوحة للأمرين بالصرف الثانويين؛
- إجمالي الالتزامات بالدفع لنفقات التسيير والتجهيز التي تم القيام بها؛
- مبلغ الأرصدة المتاحة لنفقات التسيير والتجهيز.

**3.3. محاسبة أوامر الصرف:** يمكس الأمر بالصرف محاسبة وفق القيد الوحيد والتي يجب أن تفصح عن العناصر الآتية:

- الإعتمادات المفتوحة والمفوضة؛
- التفويضات بالإعتمادات الممنوحة للأمرين بالصرف الثانويين؛
- مبالغ الأوامر بالصرف أو التحويلات الصادرة؛

<sup>1</sup> - المرجع نفسه، ص: 107.

<sup>2</sup> - المادة 23 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق لـ 15 أوت 1990 متعلق بالمحاسبة العمومية.

➤ الإعتمادات المتاحة.

**4. طبيعة مسؤولية الأمر بالصرف:** يعتبر الأمر بالصرف مسؤول على المخالفات الصريحة للقوانين المعمول بها والتي يتم إثباتها بعد التحقيق والتدقيق من طرف هيئات الرقابة، لأن الأمر بالصرف يتحمل مسؤولية شخصية مدنية وجنائية عن جميع العمليات غير الشرعية التي يقوم بها، ويكون هذا الأخير مسؤولا شخصيا عن تعويض الضرر الذي يسببه للأفراد المتضررين وللخزينة العمومية.

عن طريق فحص وتدقيق الحساب الإداري يكون الأمر بالصرف مسؤولا أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية التابعة لمجلس المحاسبة عن كل مخالفة صريحة لقواعد الميزانية والمالية المتعلقة بالعمليات المالية التي قام بها والتي ألحقت ضرر بالخزينة العمومية، حيث تهدف الرقابة اللاحقة التي تمارسها هذه الغرفة التي 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.

وفي حالة الأخذ بمسؤولية الأمر بالصرف ذات طابع جزائي، يقوم مجلس المحاسبة بتحويل الملف إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا للقيام بإجراءات المتابعة الجزائية، دون أن يحل ذلك بالمتابعات القضائية أو سقوط حق المتضررين الذين يمكن لهم متابعة الأمر بالصرف شخصين أمام القضاء. إضافة إلى ذلك يتميز الأمرون بالصرف الرئيسيين بمسؤولية ذات طابع سياسي أمام البرلمان ومجلس الأمة فيما يخص تحقيق أهداف برامج الحكومة وصرف الإعتمادات المالية خاصة في جال تجسيد برامج التجهيز العمومية.

## ثانيا: المحاسب العمومي

يقوم المحاسب العمومي بمهام حساسة في مجال تنفيذ الميزانية لأنه يختص دون غيره بمسؤولية حيازة وتداول المال العام وللإحاطة بمختلف هذه الجوانب سيتم دراسة العناصر الموالية:<sup>1</sup>

**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 قانون للقيام بالعمليات الموالية:

➤ تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛

➤ ضمان حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والموارد المكلف بها وحفضها؛

➤ تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والموارد العمومية؛

ومن خلال تحليل هذه المهام يمكن ملاحظة أن المحاسب يختص بتنفيذ المراحل المحاسبية للعمليات المالية لوحدات القطاع العام لأنه العون المكلف قانون بقبض وصرف المال العام، لهذا السبب فإن طريقة

<sup>1</sup> - المادة 33 من نفس القانون ( 90-21)، مرجع سبق ذكره.

تعيين واعتماد المحاسب العمومي تتطلب إجراءات خاصة محددة قانون وتشتت توفير مؤهلات تتلاءم مع طبيعة المهام الموكلة له.

وفي هذا الإطار يتولى وزير المالية مهمة تعيين أو اعتماد المحاسبين حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف من أصناف المحاسبين، وذلك وفق أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 1991/08/07 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، إضافة إلى ذلك يجب على المحاسب العمومي أن يقوم بتأدية القسم المهني قبل توليه ممارسة المهام الموكلة إليه ومن أجل تنصيبه الرسمي على رأس مصلحة محاسبية يجب عليه أن يقدم الوثائق التالية:

➤ نسخة من قرار التعيين؛

➤ محضر تأدية القسم؛

➤ نسخة من عقد التأمين لتغطية مسؤولية المجلس العمومي.

**2. تصنيف المحاسب العمومي:** تصنيف المحاسبين العموميين له علاقة مباشرة بالتقسيم الإداري المالي للدولة، حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية للمحاسبين العموميين:

**1.2. المحاسب العمومي الرئيسي:** وهو المحاسب الذي يكون مكلفا بإجراء القيد النهائي في سجلات المحاسبة للعمليات المالية للدولة، حيث يقوم بإعداد حساب التسيير الذي يخضع لمراقب مجلس المحاسبة، وفقا لنص المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 1991/09/07 والمتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها، يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من:

➤ العون المحاسب المركزي للخزينة العمومية؛

➤ أمين الخزينة الرئيسية؛

➤ أمناء الخزينة في الولاية؛

➤ الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحق.

**2.2. المحاسب الثانوي:** وهو كل محاسب يتولى تجميع محاسبة محاسب رئيسي، حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي، الذي يقوم بدوره شهريا بتدقيق ودمج القيود المحاسبية التي قام بها المحاسب الثانوي الواقع في إقليم سلطة المحاسبة، وعليه يمتلك صفة محاسب عمومي ثانوي للدولة كل من:<sup>1</sup>

➤ قابض الضرائب؛

➤ قابض الجمارك؛

➤ أمناء خزائن خزينة ما بين البلديات؛

<sup>1</sup> -Manuel de procédures d'exécution des dépenses et récépés publiques. OP.EIT.2007.P :15.



➤ قابضو أملاك الدولة؛

➤ محافظو الرهون؛

➤ أمناء خزائن المراكز الإستشفائية الجامعية؛

➤ أمناء خزائن القطاع الصحي.

**3. مهام المحاسب العمومي:** يعتبر المحاسب العمومي عوناً من أعوان الرقابة على تنفيذ العمليات المالية للدولة، لأنه مكلف بتطبيق رقابة أثناء تنفيذ الميزانية، فهو مطالب بالتحقق من مشروعية سندات الأمر بالتحصيل وسندات الأمر بالصرف ومطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها قبل تنفيذها.

يتدخل المحاسب العمومي في المرحلة الأخيرة من تنفيذ الميزانية، حيث يقوم بتنفيذ مرحلة تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات المرخصة في الميزانية، ونتيجة لذلك يعتبر المحاسب العمومي العون المكلف قانوناً بحيازة وحراسة وتداول الأموال والقيم العمومية، إضافة إلى المهام المرتبطة بإجراء القيود المحاسبية ومسك السجلات المحاسبية القانونية للعمليات التي يقوم بتنفيذها، وإعداد حساب التسيير سنوياً وإيداعه في الآجال المحددة قانوناً لدى مجلس المحاسبة، والمحافظة على الوثائق إثبات العمليات المالية والمستندات والسجلات المحاسبية لجميع العمليات التي يقوم بها.

وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين المهام المحاسبية والمهام المتعلقة بمراقبة تنفيذ الميزانية، لأن عملي تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات لا تعتبر عمليات تحويلات مالية بسيطة بل تخضع لشروط قانونية وإجراءات تنظيمية يجب التحقق من توفرها قبل تنفيذها، أما من جانب تنفيذ الإيرادات فإن المحاسب العمومي يتكفل تحت مسؤولية الشخصية والمالية عن اتخاذ إجراءات التحصيل القانونية ابتداءً من تاريخ استلام سندات الأمر بالتحصيل المحررة من طرف الأمر بالصرف، وذلك بعد أن يتحقق بأن هذا الأخير مرخص له قانوناً بتحصيل الإيرادات.

وتجدر الإشارة في هذه المجال بأن المحاسب العمومي مسؤول عن متابعة تطبيق إجراءات التحصيل بالتراضي ثم استعمال الأدوات القانونية للتحصيل الإلزامي للإيرادات العمومية ولا يعتبر مسئولاً عن الأخطاء المرتكبة في تحديد الوعاء أو عند تصفية الحقوق التي يتولى تحصيلها.

وبناء على ما سبق فإن المحاسب العمومي يختص لمراقبة وتنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات من حيث الشكل وليس من حيث المضمون، عن طريق التحقق من مشروعية العمليات المالية على الوثائق المحاسبية ومطابقتها للقوانين المعمول بها، دون أن يتدخل في مجال حسن تسيير المال العام هو من اختصاص الأمر بالصرف.

**4. طبيعة مسؤولية المحاسب العمومي:** يتميز المحاسب العمومي بمسؤولية ذات طابع خاص تتوافق مع طبيعة المهام المكلف بها، رغم أن المشرع قدم له الحماية الكاملة أثناء ممارسة مهامه إلا أنه يعتبر مهام الأمان الأخير قبل صرف المال العام، لهذا السبب توصف مسؤولية المحاسب العمومي بأنها تعتبر صمام الأمان الأخير قبل صرف المال العام، لهذا السبب توصف مسؤولية المحاسب العمومي بأنها مسؤولية

شخصية مالية، والذي ينتج عنها ضرورة تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حال التأكد من ارتكابه لمخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها للعمليات التي قام بتنفيذها، حيث يتعين على المحاسب العمومي أن يغطي بأمواله الخاصة أي عجز مالي في الصندوق وكل نقص حسابي مستحق يتحمله.

وعلى هذا الأساس فإن هذه الأخيرة مسؤولية موضوعية يتم إقرارها بناء على وقائع وأحداث ملموسة يتم إثباتها بوثائق محاسبية مرتبطة بالمهام المكلف بها، تنتج عن عجز في الصندوق والتقصير في تحصيل الإيرادات أو دفع نفقة من دون وجه حق ألحقت ضررا بالخزينة العمومية، أو مخالفات يتم إثباتها في حساب التسيير من طرف مجلس المحاسبة بصفته هيئة رقابة مالية لاحقة، لأن المحاسب العمومي يعتبر مسئولا شخصيا وماليا عن مسك المحاسبة والمحافظة على وثائق إثبات العمليات والسجلات المحاسبية.

إضافة إلى ذلك يمكن أن تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والموظفين الموضوعيين تحت أوامرهم، ومن أجل تغطية المخاطر المرتبطة بطبيعة مهام ومسؤولية المحاسب العمومي، فإنه مطالب قانونيا بتقديم عقد التأمين عن مخاطر مهنة المحاسب العمومي عند تنصيبه على رأس مصلح عمومية، وذلك وفق لأحكام المادة رقم 54 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تنص على أنه يتعين على المحاسب العمومي قبل مباشرة وظيفته أن يكتب تأمينا على مسؤوليته المالية.

ونظرا للطبيعة الخاصة لمسؤولية المحاسب العمومي فإنه لا يتم الأخذ بمسؤولية إلا عن طريق وزير المالية أو مجلس الحاسبة، بواسطة تنفيذ إجراء وضع المحاسب في وضعية مدين اتجاه الخزينة العمومية في حساب خاص، وذلك في حالة إدانته بارتكاب مخالفات صريحة للتشريعات المعمول بها من أجل تسديد العجز في الصندوق أو تعويض الضرر الذي ألحقه بالخزينة العمومية دون أن يخل ذلك بالمتابعات الجزائية حسب درجة وطبيعة المخالفة المرتكبة.

ولكن من أجل التخفيف من ضغط المسؤولية الشخصية والمالية على عاتق المحاسب العمومي الذي ارتكب خطأ مهنيا وتثبت حسن نيته وضع المشروع الجزائي إجراءات من شأنها أن تخفف من مسؤولية الشخصية والمالية وذلك عن طريق طلب الاستفادة من الإجراءات الموالية:

#### 1.4 إجراء الإعفاء من المسؤولية:

يطلب المحاسب الموضوع في حالة مدين إعفائه من تسديد المبالغ المستحقة من وزير المالية الذي يقدر قبول أو رفض الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخزينة العمومية، وذلك وفقا لأحكام المادة 38 من القانون 91-21 المؤرخ في 7 أوت 1991 بقانون المالية التكميلي لسنة 1991، وفي حالة إثبات القوة القاهرة يرخص القانون لمجلس المحاسبة الإعفاء الجزئي أو الكلي للمحاسب الموضوع وفي حالة مدين.

## 2.4 طلب الإجراء الرجائي:

يستطيع المحاسب العمومي الموضوع في حالة مدين اتجاه الخزينة العمومية أن يقدم طلبا ثانيا لوزير المالية لإعفائه من تسديد الدين، وبعد استشارة لجنة المنازعات التي تقوم بالتحري عن الوضعية المالية والمادية الفعلية للمحاسب من أجل تقدير إمكانية أو استحالة الدفع، بناء على ذلك يقرر وزير المالية الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخزينة العمومية.

### ثالثا: المراقب المالي

يعتبر المراقب المالي عون من أعوان المحاسبة العمومية الذي تتحصر صلاحيته في مجال المراقبة القبلية لتنفيذ النفقات العمومية، ولبيان دور المراقب المالي سيتم دراسة العناصر الآتية:<sup>1</sup>

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

يمارس المراقب المالي صلاحياته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية إجراءات الإنفاق والذي ينتج عنها عبئ مستقبلي على عاتق الدولة، وبالتالي تهدف هذه الرقابة القبلية إلى ضمان حقوق الغير اتجاه الدولة عن طريق التأكد من مشروعية العمليات قبل عقد النفقة والتحقق من توفر التغطية المالية الكافية لتنفيذ العملية وفق أبواب الميزانية، إضافة إلى ذلك تسمح هذه المراقبة بتفادي تراكم الديون على عاتق الدولة نتيجة سوء تسيير الأمرين بالصرف عن طريق تقييد صلاحياتهم المالية وإخضاعها لمراقبة قبلية.

وعلى هذا الأساس لا توجد علاقة رئاسية تربط المراقب المالي مع الأمر بالصرف أو المحاسب العمومي، حيث لا يخضع كل واحد منهم لسلطة الآخر رغم أنهم يمارسون مهامهما متكاملة فيما بينها في مجال تنفيذ النفقات.

## 2. مهام المراقب المالي:

تتمثل المهمة الرئيسية للمراقب المالي في مراقبة عمليات تنفيذ النفقات العمومية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها قبل تنفيذها عن طريق التحقق من مشروعية إجراء الالتزام بالدفع، وعليه يقوم المراقب المالي قبل قبول التأشير على الالتزام بالدفع أن يتحقق من توفر العناصر الآتية:

- صفة الأمر بالصرف؛
- مطابقتها التامة للقوانين والأنظمة المعمول بها؛
- توفر الإعتمادات أو المناصب المالية؛
- التخصيص القانوني للنفقة؛

<sup>1</sup> - شلال زهير مرجع سبق ذكره ص: 113.

- مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة؛
- وجود التأثيرات أو الآراء التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض، عندما تكون مثل هذه التأشير قد نص عليها التنظيم الجاري به العمل.

يتحقق المراقب المالي من توفر كل الشروط المذكورة أعلاه في أجل أقصاه عشرة أيام، يمدد إلى عشرة أيام أخرى في الحالات الاستثنائية بالنسبة للملفات التي تتطلب تدقيق معمق، حيث يقوم بوضع التأشير على بطاقة الالتزام عن طريق ختم وتوقيع وتاريخ تأشير مصلحة المراقب المالي بحيث تسجل كل تأشير وفقاً لترتيب تسلسلي في سجلات تدوين التأشير والرفض لكل سن مالية.

أما في حالة إخلال بأحد الشروط القانونية، يقوم المراقب المالي بتحرير إشعار الرفض المؤقت في الحالات التي يكون فيها إجراء الالتزام بالنفقة مشوباً بمخالفات للتنظيم المعمول به قابلة للتصحيح ناتجة عن نقص في وثائق إثبات النفقة المطلوبة أو أخطاء حسابية يمكن تعديلها، يقوم الأمر بالصرف بتصحيح الالتزام بالدفع وفقاً للتبريرات الرفض المؤقت، وفي حالة عدم احترام الأمر بالصرف للملاحظات المدونة في الرفض المؤقت، يحذر المراقب المالي إشعار الرفض النهائي للالتزام بدفع النفقة محدداً فيه كل أسباب الرفض القانونية.

ولتفادي وضعية الانسداد عند الرفض النهائي للالتزام بالنفقة، يستطيع الأمر بالصرف طلب استعمال إجراء التغاضي تحت مسؤولية الشخصية والمالية، من أجل التأثير على الالتزام بالنفقة موضوع الرفض المالي الذي ترفع مسؤولية عند قبول تنفيذ إجراء التغاضي، بشرط أن يقوم بإرسال نسخة من لف النفقة موضوع التغاضي إلى وزير المالية والوالي للإعلام.

ولكن حفاظاً عن المال العام، قيد المشرع الجزائري حالات اللجوء إلى إجراء التغاضي من طرف الأمر بالصرف، حيث لا يستطيع هذا الأخير طلب استعمال هذه الإجراءات الاستثنائية في الحالات التي يكون فيها الرفض النهائي للمراقب المالي مبرر بالعناصر الآتية:<sup>1</sup>

- صفة الأمر بالصرف؛
- عدم توفر الإعتمادات أو انعدامها؛
- انعدام التأثيرات أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به؛
- انعدام الوثائق الثبوتية التي تتعلق بالالتزام؛
- التخصيص غير القانوني للالتزام بهدف إخفاء إما تجاوز الإعتمادات وإما تعديلاً لها أو تجاوز المساعدات مالية في الميزانية؛

إضافة إلى المهام المرتبطة بالمراقبة القبلية للنفقات فإن المراقب المالي مكلف بمسك محاسبة الالتزامات ذات الطابع الإحصائي من أجل تحديد مبلغ النفقات الملتزم بها من الإعتمادات المسجلة في

<sup>1</sup>-مرجع نفسه ص ص: 114-115.

الميزانية والأرصدة المتوفرة، هذه المحاسب البسيطة لا تتطلب إجراء قيود محاسبية وفق القيد المزدوج، حيث تهدف إلى تحديد العناصر الآتية:

**1.2 محاسبة نفقات التسيير:** يتولى المراقب المالي مسك محاسبة وفق القيد الوحيد بالمراقبة تنفيذ نفقات التسيير والتي يجب أن تفصح عن العناصر الآتية:

• الإعتمادات المفتوحة أو المخصصة حسب الأبواب والمواد؛

• ارتباط الإعتمادات؛

• التعويضات بالإعتمادات التي تمنح للآمرين بالصرف الثانويين؛

• الالتزام بالنفقات التي تمت؛

• الأرصدة المتوفرة.

**2.2 محاسبة نفقات التجهيز:** بصفة منفصلة عن محاسبة نفقات التسيير يقوم المراقب المالي بمسك محاسبة وفق القيد الوحيد لتسجيل تنفيذ مختلف رخص لبرامج المتعلقة بنفقات التجهيز العمومية والتي تسمح بعرض البيانات الآتية:

➤ ترخيص البرامج، وعند الاقتضاء إعادة التقييمات المتتالية؛

➤ التفويضات بترخيص البرامج؛

➤ الأرصدة المتوفرة.

بناء على بيانات محاسبة الالتزامات يستطيع المراقب المالي التحقق من كافة المخصصات المالية المخصصة في أبواب وبنود الميزانية لتغطية تسديد النفقات، وتقديم تقارير مالية دورية لوزارة المالية عن حجم النفقات الملتزم بها وعن نسبة استهلاك اعتمادات الميزانية من طرف مختلف الآمرين بالصرف.

عند تحليل مهام المراقب المالي يمكن الاستنتاج بأنه مكلف بتطبيق مراقبة قبلية على تنفيذ النفقات ذات طابع وقائي أو احترازي، بهدف دفع الأمر بالصرف إلى الإذعان الكامل لاحترام تخصصات صرف النفقات وفق أبواب وبنود الميزانية، وعدم تجاوز الاعتمادات المالية المرخصة في الميزانية عند استعمال إجراءات الالتزام من أجل التحقق من توفر التغطية المالية الكافية لتسديد النفقة، وذلك عن طريق خصم المبلغ الملتزم به من الإتمادات المالية لباب أو بند الميزانية الذي يتوافق مع طبيعة العملية وذلك قبل عقد النفقة بصفة نهائية، ما يسمح بتفادي تراكم الديون على عاتق الدولة.

**3. طبيعة مسؤولية المراقب المالي:**

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

كما يعتبر المراقب المالي مسئول أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالي لمجلس المحاسبة، المؤهلة قانونا في تدقيق ومراقبة نشاط المراقبين الماليين في مجال رقابة الانضباط في تسيير الميزانية، وفي حالة التحقق من ارتكاب مخالفات صريح لقواعد تنفيذ الميزانية تمتلك هذه الأخيرة صلاحيات فرض عقوبات مالية على المراقب المالي المعني، وذلك وفقا لأحكام البند رقم 07 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة، من دون أن يخل ذلك بتطبيق العقوبات الجزائية أو التعويضات المدنية عندما تقتضي طبيعة المخالفة ذلك.

## المطلب الرابع: مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

### 1. أهمية المبدأ أو مبرراته:

بعد مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها النظام المحاسبة العمومية، وهو يعني أن تنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية يتم على مرحلتين متميزتين، ومن طرف فئتين مختلفتين ومنفصلتين من الأعوان:<sup>1</sup>

- المرحلة الإدارية التي يقوم فيها الأمر بالصرف بالالتزام بالنفقات وتصفيتهما والأمر بدفعها من جهة، وإثبات الإيرادات وتصفيتهما والأمر بتحصيلها من جهة أخرى؛
- المرحلة المحاسبية التي يضطلع أثناءها المحاسبون العموميون بدفع النفقات وتحصيل الإيرادات.

وقد كرس قانون المحاسبة العمومية هذا المبدأ في مادته 55 التي تنص على تنافي وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي.

الواقع أن هذا التنافي القانوني بين الوظائف الذي يعطي لمبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين أصالته وأهميته الخاصة في نظام المحاسبة العمومية، فهو ليس فقط إجراء آمن أو نظام لتقسيم المهام قابليين للتطبيق في مختلف الهيئات أو المؤسسات العمومية والخاصة، بل هو يهدف خاصة إلى فرض رقابة صارمة وفعالة على تنفيذ الميزانية (لاسيما رقابة المحاسبين العموميين على عمليات الأمرين بالصرف)، كما أنه يوحي بفكرة الفصل بين السلطات أي سلطات المتصرفين الأمرين بالصرف في مقابل سلطات المحاسبين العموميين).

فبالنسبة للدولة مثلا، إذا كان كل وزير يمثل السلطة المخولة للقيام بعمليات النفقات والإيرادات الخاصة بدائرته الوزارية (المرحلة الإدارية)، إلا أنه غير مؤهل قانونا للاحتفاظ بالأموال العمومية، حيث أن هذا يدخل ضمن مهام أمين الخزينة المركزية الذي يتبع مباشرة وزير المالية، بصفته رئيس الإداري، ويمارس باسمه الرقابة على أوامر الدفع والتحصيل التي يتلقاها من الوزراء، ومن هنا فإن وزير المالية، بصفته سلطة مقابلة لسلطات الوزراء الآخرين، يبدو كحا للأموال العمومية، وضمان لضمان استعمالها.

<sup>1</sup> - محمد مسعى، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، 2003، ص: 21

إذا كان التطبيق المطلق لمبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين وما يتبعه من إجراءات معقدة (نسبياً) ورقابة صارمة يؤدي أحياناً إلى البدء في تنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية، مما قد يعرقل إدارتها، وينقص من مردود عملها، ويضر بمصالح مرتفقيها، فإن وجود بعض الاستثناءات على ذلك التطبيق من شأنه التخفيف من حدة هذه العيوب.

**2. الاستثناءات في مجال النفقات:** يبدوا الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين في مجال النفقات به مطلق، ومن ثمة فإن الاستثناءات على المبدأ محدودة جداً، حيث يمكن تبريرها بالضرورة العملية أو السياسية، وهي محصورة في حالات الدفع بدون أمر بالصرف المنصوص عليها في المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19 جانفي 1993 والمتضمن قانون المالية لسنة 1993.<sup>1</sup>

### 1.2. حالات الدفع بدون أمر بالصرف مسبقاً:

ويتعلق الأمر بالحالات الثلاثة التالية:

- الدفع بواسطة وكالات التسبيقات؛
- أصل رأس المال وفوائده المستحقة على قروض الدولة، وكذا خسائر الصرف المتعلقة بأصل رأس المال؛
- النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي الممول من مساعدات خارجية؛
- الواقع أن الخروج عن القاعدة في هذه الحالات، أي دفع النفقات المعنية من طرف المحاسب قبل الأمر بدفعها من طرف الأمر بالصرف، يعتبر نسبياً، حيث أن الإجراء المعمول به هنا هو ضرورة إصدار أوامر أو حوالات دفع (حسب الحالة) للتسوية من طرف الأمر بالصرف بعد أن يكون قد تحقق من شرعية النفقات المدفوعة سلفاً.

ولنأخذ مثال عن ذلك وكالات التسبيقات الموجودة في معظم الهيئات العمومية.

فطبقاً للتنظيم المعمول به (ولاسيما المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993 والمحدد إنشاء وتنظيم وسير وكالات الإيرادات والنفقات) يمكن للهيئات العمومية إنشاء مصلحة خاصة تسمى عادة وكالة التسبيقات، لدفع بعض النفقات دون التقيد بالإجراءات المألوفة لتنفيذ النفقات العمومية، ولاسيما الأمر بالصرف المسبق، ويتعلق الأمر بالصرف ذات الطابع الإستعجالي أو ذات المبالغ الزهيدة.

فوكيل التسبيقات، التي يعينه الأمر بالصرف ويعتمد الحاسب العمومي، يتلقى من هذا الأخير مبلغاً محدداً يسمى تسبيقاً، ليدفع منه مباشرة النفقات المعنية إلى الدائنين، بعد حصوله على التبريرات اللازمة منهم، ثم يقوم دورياً (في نهاية كل شهر كأقصى أجل) بتسليم سندات إثبات النفقات المسددة من قبله إلى الأمر بالصرف الذي يصدر بعد التأكد من شرعية هذه النفقات أوامر أو حوالة دفع بمبلغها للتسوية في

<sup>1</sup>- محمد مسعى، مرجع سبق ذكره، ص: 22.

<sup>2</sup>- المرجع نفسه، ص: 23.



حساب إيداع الأموال الخاص بالوكالة، وهو ما يسمح للمحاسب المخصص (أي المحاسب العمومي الكلف بدفع النفقات الهيئة العمومية المعنية) بخصمها نهائياً من اعتمادات الميزانية، بعد التحقق من شرعيتها.

## 2.2. حالات الدفع بدون أمر الصرف:<sup>1</sup>

يتعلق الأمر هنا بثلاث حالات هي:

- معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المسدد في ميزانية الدولة؛
- رواتب أعضاء القيادة السياسية والحكومية؛
- المصاريف والأموال الخصوصية يبدوا الاستثناء عن القاعدة في هذه الحالة مطلقاً، حيث أن النفقات المعنية يتم دفعها مباشرة من طرف المحاسبين المكلفين بذلك دون أي تدخل، سابق أو لاحق، من طرف الأمرين بالصرف (على الأقل فيما يتعلق بإجراء الأمر بالصرف).
- بالنسبة للحالة الأولى، فإن تبرير دفع النفقات المتعلقة بها دون أمر بالصرف هو الضرورة العملية، فالقاعدة في تسديد المعاشات، بصفة عامة، هي بعد تصفيتها تطبيق للقوانين والأنظمة السارية المفعول ووضع مبالغها المحددة بدقة تحت تصرف المحاسبين المعنيين لدفعها مباشرة إلى المستفيدين عند حلول آجال استحقاقها، بحيث أن الطابع التكراري للعملية لا يسوغ إخضاعها لإجراء الأمر بالصرف في كل مرة.
- وفيما يخص رواتب أعضاء القيادة السياسية والحكومية، فإن دفعها بدون أمر بالصرف يمكن عدة ضمن امتيازات السلطات العليا في الدولة.

أما فيما يخص المصاريف والأموال الخصوصية (أو الأموال السرية) فإن الأمر يتعلق بإعتمادات توضح تحت تصرف الحكومة لاستخدامها بكل حرية في بعض الأنشطة أو السرية، أي أن تسديد تلك المصاريف أو قبض تلك الأموال لا يخضعان لقواعد المحاسبة العمومية في تنفيذ النفقات العمومية ومراقبتها، فهي بحكم طبيعتها الخاصة تخضع لقواعد غير مألوف في القانون العام.

## 3. الاستثناءات في مجال الإيرادات:<sup>2</sup>

يبدوا تطبيق مبدأ الفصل بين المدين بالصرف والمحاسبين نسبياً في مجال الإيرادات، مقارنة بتطبيقه في مجال النفقات. فكما هو معلوم، الهدف الرئيسي من تطبيق المبدأ هو ضمان الرقابة من طرف المحاسبين على العمليات المالية التي يجر بها الأمور بالصرف، لكن في مجال الإيرادات يصعب الفصل، في كثير من الأحيان، بين المرحلة الإدارية (إثبات الإيرادات)، وتصفيتها والأمر بتحصيلها من قبل الأمرين بالصرف) والمرحلة المحاسبية (تحصيل الإيرادات من قبل المحاسبين) في عمليات تنفيذها، وهو ما يؤدي إلى استبعاد هذا الفصل لأسباب عملية (مثل السرعة والتبسيط في إجراءات تحصيل الإيرادات).

<sup>1</sup> - المرجع نفسه، ص: 24.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص: 24.



وبناء على ذلك فإن تطبيق المبدأ يكون مشروطاً بمدى ملائمته لطبيعة الإيرادات وتنظيم الهيئة المعنية بتحصيلها.

وفيما يلي بنود الحالتين الشائعتين بصدد الاستثناءات على مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين في مجال الإيرادات.

### 1.3. الجباية نقداً:

وهي القاعدة في مجال الإيرادات المثبتة حسب تصريحات المدنين بها أنفسهم، مثل الضرائب غير المباشرة، والحقوق الجمركية، وحقوق التسجيل... الخ، فالإيرادات من هذا النوع يمكن تحصيلها مباشرة من طرف المحاسبين، أي دون تدخل الأمرين بالصرف.

### 2.3. وكالات الإيرادات:

يتم عادة إنشاء هذه الوكالات على مستوى الهيئات العمومية (المرسوم التنفيذي رقم 93-108 السابق ذكره) لتحصيل مختلف الإيرادات (باستثناء الضرائب والرسوم والإتاوات التي تقرها قوانين الجباية، الجمارك، والأملاك الوطنية) التي لا يمكن حسب طبيعتها أن تخضع للإجراءات العامة في التنفيذ، فوكيل الإيرادات الذي يعينه الأمر بالصرف ويعتمده المحاسب المخصص، يقبض مباشرة حصيلة الإيرادات المعنية (أسعار خدمات مقدمة من طرف الهيئة العمومية المقصودة على سبيل المثال)، ثم يقوم دورياً (كل أسبوع على الأقل) بنقلها إلى صندوق هذا الأخير.

### 4. عواقب خرق مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين:<sup>1</sup>

قد يحدث أن يتدخل، عن قصد أو عن جهل، أحد أعوان المحاسبة العمومية (أمر بالصرف أو محاسب عمومي) في اختصاصات عون آخر، حيث يعتبر هذا التدخل حرقاً لمبدأ الفصل بينهما، وبحملهما تبعات مختلفة.

### 1.4. فيما يخص المحاسب:

يمكن للمحاسب، بصفة عامة، أن يخرق مبدأ الفصل باعتدائه على اختصاصات الأمر بالصرف فيما يتعلق بالإذن بتحصيل إيراد أو دفع نفقة.

فقيام المحاسب بتحصيل مبالغ دون سند تحصيل صادر بشأنها عن الأمر بالصرف (ولاسيما إذا كانت هذه المبالغ لا تمثل حقوقاً مكتسبة للهيئة العمومية المعنية) يمكن أن يجعل منه مرتكباً لجريمة الغدر (أو الابتزاز أو الاختلاس).

أما قيامه بدفع نفقة دون أمر أو حوالة دفع، فيمكن أن يعرضه لإقحام مسؤوليته المالية الشخصية ووضعه في حالة مدين تجاه الهيئة العمومية المعنية بمبلغ العملية غير الشرعية.

<sup>1</sup> -مرجع نفسه، ص: 27.

## 2.4. فيما يخص الأمر بالصرف:

إن قيام الأمر بالصرف بالتدخل في اختصاصات المحاسب العمومي (مثل تحصيل الإيرادات أو مداولة الأموال والقيم) تمكن أن يجعل منه محاسباً فعلياً (شبه محاسب بتعبير المادة 50 وما بعدها من قانون المحاسبة العمومية)، ويحمله بالتالي، نفس الالتزامات والمسؤوليات التي يصطلح بها المحاسب العمومي، ويعرضه لنفس العقوبات المطبقة على هذا الأخير، فضلاً عن العقوبات الجزائية التي يمكن أن يتعرض لها عن جريمة انتحال الصفة أو اغتصاب الوظيفة.

## المطلب الخامس: إجراءات تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية

### أولاً: تعريف الإيرادات العامة:<sup>1</sup>

يقصد بالإيرادات العامة، كأداة مالية "مجموعة الدخول التي تحصل عليها الدولة من المصادر المختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي". وقد حاول المفكرون في مجال المالية تقسيم الإيرادات العامة إلى أقسام متعددة يضم كل منها الإيرادات المتشابهة في الخصائص.

فيقسم المشرع الجزائري موارد الميزانية العامة للدولة إلى مايلي:

1. الإيرادات ذات الطابع الجبائي وكذا حاصل الغرامات؛
2. مداخيل الأملاك التابعة للدولة؛
3. التكاليف المدفوعة لقاء الخدمات المؤدقوا الأتاوى؛
4. الأموال المخصصة للمساهمات والهبات؛
5. التسديد بالرأسمال للقروض والتسبيقات الممنوحة من طرف الدولة من الميزانية العامة وكذا الفائدة المترتبة عنها؛
6. مختلف حاصل الميزانية التي بنص القانون على تحصيلها؛
7. مداخيل المساهمات المالية للدولة المرخص بها قانوناً؛
8. الحصة المستحقة للدولة من أرباح مؤسسات القطاع العمومي، المحسوبة والمحصلة وفق الشروط المحددة في التشريع المعمول به.

إن هذا العرض التفصيلي والرقمي للموارد العمومية للدولة لا يسمح بتمييز هذه الموارد بصفة واضحة حسب طبيعتها، لذا وجب القيام بدراسة عامة للوارد العامة لتقديم نظرة شاملة ولتفسير كيف يمكن للدولة أن تلجأ لها من أجل تغطية الأعباء العامة.

فكما ذكرنا فإن عرض الموارد العامة يمكن أن يتم بطرق عديدة حيث يمكننا أن نميز مثلاً بين الموارد العادية والموارد غير العادية، إيرادات الميزانية وإيرادات الخزينة، إيرادات المتأتية عن خدمات مقدمة وإيرادات

<sup>1</sup> - محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2008، ص ص: 115 - 118.

متأتية عن طريق السلطة...الخ وعندما نأخذ بعين الاعتبار مصطلح "إيراد" في مجاله الواسع يمكننا أن نفرق بين إيرادات الضرائب وإيرادات القروض والإيرادات النقدية.

كما قام بعض فكري المالية العامة بتقسيم الإيرادات العامة وإيرادات شبيهة بإيرادات القطاع الخاص، مثل إيرادات ممتلكات الدولة الخاص وإيرادات متعلقة بالنشاط العام وليس لها نظير في إيرادات الأفراد، ومثالها في ذلك الرسوم والضرائب والغرامات المالية.

ويمكن العيب في هذا التقسيم أن الدولة وهي بصدد إدارة ممتلكاتها الخاصة، تتمتع بسلطات عامة لا يتمتع بها الأفراد، وقد تستعمل الدولة هذه السلطات لتضمن أسعار مبيعاتها جزء منها يعتبر ضريبة في الواقع، ومن ثم لا يمكن القول بأن إيرادات ممتلكات الدولة تعتبر شبيهة بإيرادات نشاط الأفراد شبيها كاملاً. وقد اتجه بعض المفكرين الماليين إلى التمييز بين مصادر الإيرادات العامة على أساس عنصر الإيجار من جانب الدولة في الحصول على الإيراد استناداً إلى سيادتها ويشمل هذا النوع:

❖ **الضرائب (الرسوم):** التي تمثل أهم شكل من أشكال الإيرادات العامة؛

❖ **الغرامات المالية:** التي تفرضها المحاكم وتذهب إلى خزينة الدولة والتي تفرض لمعاقبة شخص ما يقصد منعه من تكرار القيام بعمل مشابه؛

❖ **التعويضات:** وهي المبالغ الواجب دفعها للدولة على سبيل التعويض عن أضرار معينة لحقت بها، سواء كانت من أفراد أو هيئات خاصة في الداخل أو من دولة أجنبية ومن أمثلتها التعويضات التي تحص عليها الدولة من أضرار الحرب.

❖ **القروض الإجبارية:** وهي القروض التي تلجأ فيها الدولة إلى إجبار الأفراد على التنازل على جزء من دخولهم لفترة معينة، من التزام الدولة بعد انتهاء هذه الفترة برد هذا الجزء إلى الأفراد، وقد تعفى الدولة نفسها، بموجب سلطاتها من دفع أي فائدة على هذا القرض مثال ذلك إجبار الأفراد على التنازل عن جزء من دخولهم في صورة قروض للدولة.

أما مصادر الإيرادات التي لا يتضمن فيها عنصر الإيجار فتشمل:

❖ **الإيرادات التي تحصل عليها الدولة من ملكية خاصة بها، مثال ذلك تأجير الأراضي الفلاحية التي تملكها الدولة؛**

❖ **الإيرادات التي تحصل عليها الدول كمقابل سلعة أو خدمة تبيعها؛**

❖ **القروض الإختبارية:** التي لا تقوم على عنصر الإيجار حيث تعرض الدولة على الأفراد إقراضها مبالغ معينة لمواجهة بعض أوجه الإنفاق العام، ولمدة معينة تلتزم الدولة بعد إنقضاءها، برد قيمة القرض بالإضافة إلى فائدة معينة في مواعيد محددة؛

وأخيراً، كما ذكرنا سابقاً فقد اتجه كثير من الماليين التقليديين إلى التفرقة بين مصادر الإيرادات على أساس مدى دوري وانتظام هذه الإيرادات التي تحصل عليها الدولة ويميزوا بين الإيرادات العادية وغير العادية.

فالإيرادات العادية هي تلك التي تحصل عليها الدولة سنوياً بصورة دورية، كإيرادات ممتلكاتها الخاصة والرسوم والضرائب، ودورية الإيراد قد ترجع إلى طبيعة (إيرادات الممتلكات والمشاريع العامة) أو للنصوص التشريعية التي تحصل عليها الدولة بصورة غير دورية وغير منتظمة، بل تلجأ إليها الدولة من وقت لآخر، كالقروض والإصدار النقدي، وبيع جزء من ممتلكات الدولة وبالرغم من أن هذا التقسيم قد لعب دوراً كبيراً في الفكر المالي القديم، إلا أنه قد فقد الكثير من أهميته في وقتنا الحالي.

فقد كان الغرض قديماً هو اللجوء إلى الموارد غير العادية في ظل الظروف غير العادية والاستثنائية كوسيلة تكميلية للإيرادات العامة.

ولكن مع تطور دور الدولة وزيادة النفقات العامة واتساعها وقصور الإيرادات العامة وحدها من مواجهة تطور النفقات العامة أصبح اللجوء إلى ما يسمى بالإيرادات غير العادية أمر عادي ومتكرراً بالنسبة للدول المتقدمة والنامية على حد سواء، ولذلك فلم يعد لهذا التقسيم أهمية اقتصادية تذكر، وإن كان اللجوء إلى القروض العامة لا بد أن يتم في أضيق نطاق ممكن، نظراً لكونه يمثل عبئاً إضافياً على الأجيال المقبلة.

### ثانياً: تعريف النفقات العامة:

تعرف النفقة العامة بأنها "مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق منفعة عامة".<sup>1</sup>

وفقاً لهذا التعريف يمكن اعتبار النفقة العامة ذات عناصر ثلاثة:

#### ➤ العنصر الأول: النفقة العامة مبلغ نقدي:

يتطلب قيام الدولة بنشاطها المالي، الذي يستهدف إشباع الحاجات العامة والتي يحددها كل من طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، وخصائص مرحلة التطور التي يمر بها المجتمع، أن تتوفر بعض الأموال الاقتصادية اللازمة وتخصيصها لهذا الغرض، فقد كانت الدولة تحصل على كل أو بعض السلع التي تحتاجها بطرائق مختلفة.<sup>2</sup>

حيث تقوم الدولة بواجباتها في الإنفاق العام باستخدام مبلغ من النقود ثمناً لما تحتاجه من منتجات، السلع وخدمات من أجل تسيير المرافق العامة وثماناً لرؤوس الأموال الإنتاجية التي تحتاجها للقيام بالمشروعات الاستثمارية التي تتولاها، ويمنح المساعدات والإعانات المختلفة من اقتصادية واجتماعية وثقافية وغيرها، ومما لا شك فيه أن استخدام الدولة للنقود هو أمر طبيعي ويتماشى مع الوضع القائم في ظل اقتصاد نقدي تقوم فيه جميع المبادلات والمعاملات بواسطة النقود، ومن ثم تصبح النقود هي وسيلة الدولة للإنفاق شأنها في ذلك شأن لأفراد.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2009، ص: 25.

<sup>2</sup> - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، ذ. س. ص: 51.

<sup>3</sup> - سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص: 25.

وبالرغم من أن الإنفاق العام قد ظل لفترة طويلة من الزمن يتم في صورة عينية كقيام الدولة بمصادرة جزء من ممتلكات الأفراد، أو الاستيلاء جبرا على ما تحتاجه من أموال ومنتجات دون تعويض أصحابها تعويضا عادلا، أو إرغام الأفراد على العمل بدون أجر إلا أن هذا الوضع قد اختفى بعد انتهاء مرحلة اقتصاد المقايضة، أو كما يسمى بالتبادل العيني، وبعد أن صارت النقود هي الأداة الوحيدة في التعامل والمبادلات.<sup>1</sup>

واستنادا إلى ذلك لا تعتبر الوسائل غير النقدية التي قد تتبعها الدولة، للحصول على ما تحتاجه من منتجات أو منح المساعدات، من قبيل النفقات العامة، كذلك لا تعتبر نفقات عامة المزايا العينية مثل السكن المجاني، أو النقدية كالإعفاء مثل الضرائب أو الشرفية كمنح الألقاب والأوسمة التي تقدمها الدولة لبعض القائمين بخدمات عامة أو لغيرهم من الأفراد، ولا يقلل من ذلك أنه في بعض الحالات الاستثنائية التي قد يتعذر على الدولة تماما الحصول على احتياجاتها عن طريق الإنفاق النقدي، مثل أوقات الحروب والأزمات الحادة قد تعد بعض الوسائل غير النقدية من قبل النفقات العامة إلا أن ذلك استثناء لا يجب التوسع فيه بأي حال من الأحوال، ونتيجة للأسباب والركائز السالفة، فإن النفقات العامة دائما تتم في صورة نقدية، ولا يخفى على الفطنة أن الإنفاق في صورته النقدية قد أدى إلى ازدياد حجم النفقات العامة، وبالتالي ازدياد حجم الضرائب (كمصدر أساسي للإيرادات العامة) وغيرها من الأعباء العامة مع توزيع أعدل لهذه الأعباء كل بحسب قدرته التكلفية.<sup>2</sup>

### ➤ العنصر الثاني: النفقة العامة يقوم بها شخص عام

وفقا لهذا العنصر، لا يعتبر المبلغ النقدي الذي ينفق لأداء خدمة عامة من قبل النفقة العامة إلا إذا أصدر من شخص عام، ويقصد بالأشخاص العامة الدولة بما في ذلك الهيئات والمؤسسات العامة ذات الشخصية المعنوية، والولايات في الدول الاتحادية، أو قد تكون أشخاص عامة محلية كمجالس المحافظات والمدن والقرى في الدول الموحدة وعلى هذا فإن النفقات التي ينفقها أشخاص خاصة طبيعية أو اعتبارية لا تعبر نفقة عامة حتى ولو كانت تهدف إلى تحقيق نفع عام، مثال ذلك إذا قام شخص ببناء مستشفى ثم تبرع بها للدولة فإن هذا الإنفاق لا يعد عاما، ذلك أن الأموال التي قام بإنفاقها تعد أموالا خاصة وليست عامة بالرغم من عمومية الهدف، ومن ثم يعد من قبيل الإنفاق الخاص.

ومن المتفق عليه أن كافة المبالغ التي تنفقها الدولة بصدد ممارستها لنشاط العام وبموجب سيادتها وسلطتها المرة تعد نفقات عامة، أما النفقات التي تنفقها الدولة بصدد ممارستها لنشاط اقتصادي مماثل للنشاط الذي ييشره الأفراد مثل المشروعات الإنتاجية فقد ثار خلاف فقهي حول طبيعتها.

<sup>1</sup> - المرجع نفسه، ص: 26.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص: 27.

### العنصر الثالث: النفقة العامة الغرض منها تحقيق نفع عام:

أي تحقيق الصالح العام للمجتمع حيث يستفيد أفراد المجتمع بصور عامة من تلك الخدمة التي تقدمها الحكومة وذلك لأن الأموال التي تغطي هذه النفقات العامة تمت جبايتها من الأفراد ويعتبر مفهوم الحاجة أمرا نسبيا يختلف من مجتمع لآخر حسب التطور الحضاري والاجتماعي والثقافي لكل مجتمع.<sup>1</sup>

### ثالثا: إجراءات تنفيذ الإيرادات والتفقات العمومية

#### 1. إجراءات تنفيذ الإيرادات:

تتمثل هذه الإجراءات في إثبات حقوق الدائنين العموميين (أي الهيئات العمومية)، وتصفياتها، والأمر بتحصيلها، من جهة، وفي التحصيل من جهة أخرى.<sup>2</sup>

فالعمليات الثلاثة الأولى هي مبدئيا من اختصاص الأمرين بالصرف أما العملية الأخيرة فيصطلح بها المحاسبون العموميون.

**1.1. الإثبات:** وهو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي (المادة 16 من قانون المحاسب العمومي).

هذا الإجراء له طابع مادي وطابع قانوني، فمن الناحية المادية، يتم التحقق من وجود الواقعة المنشئة لحق الدائن العمومي (وجود أساس الوعاء الضريبي أو العمليات المتعلقة بالمنتجات أو الخدمات المقدمة... الخ) أما من الناحية القانونية فيجب أن يكون تكريس هذا الحق مطابقا لأحكام التشريعية والتنظيمية السارية المفعول.

**2.1. التصفية:** وتتمثل في تحديد مبلغ الدين (الحق) العمومي القابل للتحصيل لمثل تحديد مبلغ ضريبة بتطبيق النسبة أو التعريف الخاصة بها على الأساس الضريبي لها).

في الواقع إثبات وتصفية الإيرادات العمومية هما عمليتان متكاملتان، وغالبا ما يتم إجراءهما في وقت واحد، الأمر الذي يجعل بالإمكان جمعهما تحت عبارة "تحديد الإيرادات" وإذا كانت إجراءات إثبات وتصفية الإيرادات العمومية هي مبدئيا وقانونيا من اختصاص الأمرين بالصرف (المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية)، فهذا لا يعني أنها تتم دائما بمعرفتهم وتحت مسؤوليتهم المباشرة، فالإيرادات الضريبية مثلا يتم إثباتها وتصفياتها من طرف أعوان المصالح الجباية (الذين هم ليسو أمرين بالصرف) أو من طرف المدينين بها أنفسهم (مثل التصريحات المراقبة في مجال الرسم على القيمة المضافة أو الضريبة على الأرباح....).

كما أن بعض الإجراءات لا تتطلب تدخل الأمرين بالصرف أو غيرهم من الأعوان العموميين لإثباتها وتصفياتها (وكذا الأمر بتحصيلها) مثل الغرامات والعقوبات المالية المحكوم بها لصالح الهيئات العمومية.

<sup>1</sup> - محمد الصغير، علي يسرى أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003، ص: 23.

<sup>2</sup> - محمد مسعى، مرجع سابق، ص: 62-64.

**3.1. الأمر بالتحصيل:** خلاف لإجراءات الإثبات والتصفية، وباستثناء حالات الديون التي لا تحتاج بطبيعتها إلى إصدار مسبق لأوامر تحصيل (مثل تلك المقررة في الأحكام والقرارات القضائية) فإن إجراء الأمر بتحصيل الإيرادات العمومية هو من صلاحيات الأمرين بالصرف وحدهم، وحسب طبيعة الديون المثبتة والمصفاة لصالح مختلف الهيئات العمومية فإن أوامر تحصيلها تتخذ عدة أشكال: جدول جبائي حالة الضرائب المباشرة، إشعار بإجراء التحصيل حالة الضرائب غير المباشرة وإيرادات أملاك الدولة، مستخرج من حكم أو قرار قضائي كالغرامات والتعويضات أو عقد كأن يلتزم متعاقد ع هيئة عمومية ما بدفع مقابل ما يحصل عليه من خدمات أو أي سند آخر يمكن اعتباره قانوناً أمر بالتحصيل، وفي الحالات التي لا توجد فيها شكل خاص لأوامر التحصيل فإن الأمرين بالصرف يصدران أوامر تسديد أو استيراد، كما أنهم يصدران سندات إيرادات للديون المسددة مباشرة من قبل المدينين، حيث تمكن هذه السندات المحاسبين من الحسم الميزاني للمبالغ المحصلة تقييدها في حساباتهم.

**4.1. التحصيل:** وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء ذمة الأفراد اتجاه الخزينة العمومية، إذن هي مرحلة محاسبية يتكفل بها المحاسب العمومي، حيث يتكفل المحاسب سند التحصيل بعد مراقبة شرعيته (المادة 09 من المرسوم التنفيذي 93-46 المؤرخ في 06 فيفري 1999 والمادة 35 من القانون 90-21) ويكمل تنفيذه بتقاضي المبلغ المحدد في السند، يتحمل المحاسب العمومي المسؤولية المالي الشخصية عن التحصيل ومن هذا فهم مطالبون ببذل العناية اللازمة واتخاذ كل الإجراءات القانونية تحت طائلة مسؤولياتهم المالية والشخصية ويتم ذلك بإتباع أولاً:<sup>1</sup>

❖ **التحصيل الودي:** وهو القاعدة حيث يقوم المحاسبون العموميون بتحصيل الإيرادات بمحاولة التحصيل الودي، وذلك بإشعار المدينين بأوامر التحصيل الصادرة بشأنهم عن طريق رسالة موصى بها مع الإشعار بالاستلام، من أجل ثمانية (08) أيام من تاريخ التكفل بها، مطالبتهم بالتسديد في أجل ثلاثين (30) يوماً من تاريخ تبليغ الإشعار، وهذا الأجل قابل للتمديد من طرف المحاسبين العموميين لمدة ستة (06) أشهر وإذا لم يتم التسديد في هذا الأجل يقوم المحاسب العمومي بتذكير المدينين عن طريق إنذار كتابي بضرورة دفع ديونهم في أجل عشرين (20) يوماً من تاريخ تبليغ الإنذار (المواد 10، 11، 13 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06 فيفري 1999).

❖ **التحصيل الجبري:** إذا تخلف المدينون عن التسديد بعد استفاد إجراءات التحصيل الودي، يتعين على المحاسبين العموميين الشروع في تطبيق إجراءات التحصيل الجبري، والتي تتمثل بداية في جعل أوامر تحصيل الإيرادات تنفيذه من طرف الأمرين بالصرف المصدرين لها، وذلك بطلب من المحاسبين العموميين المكلفين بها من أجل أقصاه 15 يوماً وتسمى أوامر التحصيل التي أصبحت تنفيذية.

<sup>1</sup> - المادة 79 من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية.



أوامر التحصيل التي أصبحت تنفيذية هي أوامر تصدر فور ظهور حال المخالفة وهذا طبقاً للمادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46، وذلك بوضع التأشيرة التالية على أمر التحصيل المصادق على مطابقته للأصل من طرف المحاسب العمومي "حدد هذا الأمر بمبلغ . . . ليصبح بياناً تنفيذياً، طبقاً للمادة 68 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 متبوعة بتوقيع الأمر بالصرف.د

وتطبق أوامر التحصيل التي أصبحت تنفيذية في الحالات التالية:

- المبالغ المدفوعة خطأً من طرف الدولة لأشخاص توقعوا أو تركوا وظائفهم؛
- المبالغ المدفوعة للمقاولين أو الموردين الذين لم ينجزوا أو لم يقوموا بما عليهم؛
- الحقوق المتولدة نظراً لتوقف الاتفاقية الممضى عليها من طرف أشخاص يستفيدون من مبالغ ممنوح أو شبه أجور؛

➤ الحقوق الناتجة ضد مدنيين غير قادرين على الدفع أو الذين لديهم تصرفات تهدد مصالح الخزينة؛

➤ الحقوق التي اقترب ميعادها.

- **التكفل بحالة المخالفة:** حالات المخالفة تحول من الأمرين بالصرف إلى المحاسبين المخصصين ع نهاية التكلفة، المحاسبون المخصصون بعد يتكفلون بهذه الحالات في سجل خاص بعد بطريقة تسمح بإظهار وبطريقة واضحة المعلومات التالية: رقم التكفل تبعاً للترتيب السنوي والتتالي، اسم أو التعريف بالجهة المرسل، رقم وتاريخ ومبلغ ومحتوى أو ملخص الرسالة المعنية، اسم ولقب وعنوان المدين، إظهار اسم المرسل في الرسالة المرسله لقابض الضرائب، خانة الملاحظات التي تحتوي على كل المعلومات الإضافية التي لها علاقة بوضعية التحصيل لهذا الأخير.

- **تحصيل حال المخالفة:** النسخة الثانية من حالة المخالفة ترسل من طرف المحاسب المخصص تحت إطار رسالة معدة بنسختين لقابض الضرائب لمكان إقامة المدين للتحصيل، الذي حين يستلم الملف يعيد إلى المحاسب المخصص نسخة من الرسالة مرفقة بتأشيرة إثبات الاستلام وهذا في أجل أقصاه 08 أيام، حال المخالفة التي استلمها قابض الضرائب يتكفل بها هذا الأخير في سجل خاص يبين مختلف الملاحظات الواجبة التكفل بحالة المخالفة من طرف قابض الضرائب للتحصيل وهي تعتبر بمثابة ضرائب مباشرة (المادة 50 من القانون 90-21) تحصيل حالة المخالفة يتم متابعتها حتى يتم عرض المدين أمام الهيئة القضائية ذات الكفاءة، وفي هذه الحالة الطعن المقدم من طرف قابض الضرائب تحول حسب الشروط المعتادة إلى المحاسب المخصص في نهاية التحصيل النهائي.

وإضافة إلى أوامر التحصيل التي أصبحت تنفيذية (حالة المخالفة) نجد وثيقة أخرى تستعمل للتحصيل الجبري وهي وثيقة الحجز لدى الغير.

- **وثيقة الحجز لدى الغير:** فيما يخص تحصيل الحقوق التي لا تنتمي إلى الضرائب ولا إلى ممتلكات (الدومين) وحسب المادة 93 من التنظيم رقم 96-31 المؤرخ في 30 سبتمبر 1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997 التي تسح لأمناء الخزينة إصدار وثائق الحجز لدى الغير المنصوص عليها في المادة 384 من



قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للحقوق الجبائية، هذه الوثيقة معدة من أجل تحصيل الحالات التي أخذت شكل مخالفات.

**2. إجراءات تنفيذ النفقات:** تتميز إجراءات تنفيذ النفقات العمومية بنوع من التعقيد والبطء (مقارنة بالإجراءات المعمول بها في الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية))، حيث يمر هذا التنفيذ في الحالات العامة، بأربع مراحل متتالية، هي: الإلتزام والتصفية، والأمر بالصرف، ثم الدفع، فتطبيق لمبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين، فإن المراحل الثلاثة الأولى، التي يمكن أن توصف مجتمعة بالمرحلة الإدارية، هي من صلاحيات الأمرين بالصرف، أما الرابعة، التي تسمى بالمرحلة المحاسبية فهي من اختصاص المحاسبين العموميين.<sup>1</sup>

**1.2. الإلتزام:** عرفته المادة 19 من القانون 90-21 على أنه "الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين" ومعناه أنه المستند الذي يجعل الإدارة مدنية، والذي يترجم بالضرورة في التجسيد المحاسبي بخروج الموارد العامة، وهو مستند يتضمن واجب الذي يؤدي إلى إنفاق مثل توظيف موظفين في هيئة عمومية أو طلب شراء لوازم... الخ، ولكن هذا المستند يجب أن يكون مأخوذاً بالاحترام الصارم للإذن الوارد في الميزانية.

**2.2. التصفية:** هي العملية التي تعتمد على تحديد المبلغ الواجب دفعه للدائن الذي أدى الخدمة العامة، فالتصفية لا تعمل على إنشاء الدين العام وإنما على التصريح به، وتهدف إلى مراقبة حقيقة الدين وتحديد مبلغ النفقة الناتجة، وهي تعتبر تطبيقاً لقاعدة هامة في نظام المحاسبة العمومية وهي قاعدة "أداة الخدمة" أو "قاعدة الحق المكتتب" أي أنه لا يمكن صرف النفقات العمومية إلا بعد تنفيذ موضوعها، بمعنى أن الهيئات العمومية لا تدفع مسبقاً، باستثناء حالات قليلة جداً ومقررة مثل التسبيقات على الصفقات العمومية.

**3.2. الأمر بالصرف:** هو عبارة عن قرار إداري موجه من قبل الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي المخصص لدفع النفقة المصفاة، هذا الأمر يأخذ شكل أمر بالصرف إذا قام به أمر بالصرف رئيسي، ويأخذ كل حالات دفع إذا قام به أمر بالصرف ثانوي، الأمر بالصرف يعتبر واجب الدفع من قبل صندوق الخزينة المركزية أو من الخزينة الرئيسية بينما حوالة الدفع واجبة الدفع على صندوق خزائن الولايات.

الأمر بالصرف أو حوالات الدفع المقدمة إلى المحاسب العمومي المخصص من أجل الصرف يجب أن تكون مرفقة ومدعمة بكل الوثائق المبررة للنفقة الواجبة الدفع، كذلك الفاتورة يجب أن تعد تبعا للقواعد الموضوعية والمتعلقة بالفاتورة وكذا الأمر بتسجيل الخدمة المقدمة، وأن تكون معدة بشكل جيد لكي لا يتم رفضها من طرف المحاسب العمومي، مع ملاحظة أنه توجد نفقات تدفع بدون مر بالصرف (المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19 جانفي 1993).

**4.2. الدفع:** هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي (المادة 22 من القانون 90-21) وهو المرحلة المحاسبية في تنفيذ النفقات العمومية، حيث أن أوامر أو حوالات الدفع التي يصدرها الأمرون بالصرف ترسل

<sup>1</sup> - منصور الزين، مرجع سابق ذكره، ص: 36-37.

إلى المحاسبين العموميين المخصصين، أي المكلفين دون غيرهم بدفع مبالغها، ودور المحاسبين هذا لا يقتصر فقط على إنجاز العمليات المالية المتمثلة في إخراج النقود من الصندوق لتسديد النفقات، بل أن دورهم أهم بكثير حيث يتمتعون في هذا المجال بنوع من السلطة الرقابي وفي حدود صلاحياتهم، على عمليات الأمرين بالصرف، وعليه فإن المحاسبين العموميين ملزمين وتحت طائلة القيام بمسؤولياتهم المالية بالتحقق من شرعية النفقات قبل دفعها، أي إجراء كل عمليات الرقابة المفروضة عليهم قانوناً (المادة 36 من القانون 90-21).

### خلاصة:

من خلال دراستنا لهذا الفصل استخلصنا أن 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.

وتعتبر المحاسبة العمومية في الجزائر مادة أساساً قانونياً وتنظيمياً تقوم بضبط وتقنين إجراءات صرف وتداول المال العام، كما تتميز بعدة أعوان يختص كل منهم إلى مهام وسلطات محددة قانوناً والمتمثلة في الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب المالي والتي من غير هؤلاء الثلاث لا تصرف النفقة ولا يمشي الإيراد ولها عدة إجراءات تقوم بتنفيذها.

**الفصل الثاني:**  
**معايير المحاسبة الدولية**  
**في**  
**القطاع العام**

### تمهيد:

شهدت في الآونة الأخيرة عدة تغيرات جذرية في مجال المحاسبة العمومية من أجل خلق إدارة قادرة على تنفيذ الخطة المالية وإستراتيجية الدولة بفعالية وترشيد استعمال المال العام، ونتجت صعوبات في مختلف بلدان العالم حيث كان هناك اختلاف بيئة الممارسات المحاسبية في المؤسسات العمومية في فهم وتفسير البيانات المحاسبية لاختلاف مبادئ إنتاج هذه البيانات وهو الأمر الذي أدى إلى فرض تأسيس إطار وقواعد ومعايير مستقلة للمحاسبة حيث أدرك الإتحاد الدولي للمحاسبين الحاجة إلى إيجاد إطار عالمي موحد للمحاسبة في القطاع العام من أجل تحسين الثقة في نوعية وموثوقية تقديم التقارير والبيانات المالية، وقرر جلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سحق الحكومات ومختلف الهيئات العمومية باعتماد معايير وطنية خاص بها، وهو يقوم بتشجيع وتوحيد المتطلبات الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

يتناول هذا الفصل دراسة مفاهيم أساسية متعلقة بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وذلك وفق

مبحثين:

- المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- المبحث الثاني: الإطار العام للمعايير الدولية المحاسبي للقطاع العمومي.

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

يتناول هذا البحث مفاهيم عامة حل المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وبيان دوره وأهدافه الذي قام به مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين وأهم الإجراءات إصدار وتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع بيان أهم المزايا.

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

تعرف المعايير المحاسبية بأنها "إطار كتابي جهاز أو هيئة إصدار المعايير في تاريخ معين ويتضمن عددًا من المعايير المتجانسة، تتناول بشكل متكامل الأسلوب المناسب لقياس أو عرض نوعية معينة من العمليات أو الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة أو نتائج أعمالها".<sup>1</sup>

#### 1. تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

- تعرف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بأنها "عبارة عن معايير ذات صبغة إعلامية تطبق في كامل الوحدات الحكومية، سواء كانت إقليمية أو محلية وفي الهيئات والمنظمات العامة للدولة".<sup>2</sup>
- 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>3</sup>
- كما تعني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية المحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها وتوحيد معالجاتها للأمور المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام بإعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي صدرت عن مؤسسات القطاع العام".<sup>4</sup>

• ومن هذا نستنتج أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعتبر صبغة إعلامية وتطبق في كامل الوحدات الحكومية، وتقوم بتوجيه ومعالجة الأمور المتماثلة وتقديم الإرشادات لتحقيق العرض والإفصاح في البيانات المالية.

<sup>1</sup> - محمد شريف توفيق، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية السعودية، العدد 05 لمجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1987، ص: 174-175.

<sup>2</sup> - مالك لعلاية، عبود زرقين، متطلبات إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسب القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، جامعة لمسيل، الجزائر، العدد 15، 2016، ص: 331.

<sup>3</sup> - الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير الحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة ظلال أبو غزال، عمان، 2009، ص: 14.

<sup>4</sup> - خيضر خبيطي، يونس مونه، آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، الجزائر، العدد 02، 2016، ص: 99.

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

### أولاً: دور مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

قام مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين بتعيين مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام كهيئة مستقلة مسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية في الوحدات الحكومية والإدارية التي لا تهدف لتحقيق الربح، والذي يعمل على أن تكون بياناته متوافقة مع المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص ومميزات القطاع العام وعلى هذا الأساس يصدر مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام معايير محاسبة عالمية عالية الجودة لإعداد التقارير المالية الحكومية على الأساس النقدي الذي يتضمن إفصاحات اجبارية وأخرى اختيارية يتم التشجيع على الإلتزام بها، كما يقوم المجلس بإصدار معايير المحاسبية وفق الأساس الإستحقاق المحاسبي حيث يتم مقارنتها مع المعايير الدولي لإعداد التقارير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن يحافظ قدر المستطاع على المعالج المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كانت هناك مسألة هامة ذات صلة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير.<sup>1</sup>

### ثانياً: أهداف مجلس المعايير الدولية للقطاع العام

لقد قام الإتحاد الدولي للمحاسبين بإنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لوضع معايير محاسبة عالية الجودة لإستخدام منشآت القطاع العام في مختلف بقاع العالم في إعداد البيانات المالية ذات الغرض العام، وفي هذا الخصوص تشير البيانات المالية ذات الغرض العام إلى البيانات المالي الصادرة للمستخدمين غير القادرين على طلب معلومات مالية تلبي احتياجاتهم المحددة من المعلومات، لذل يعمل مجلس معايير الحاسب الدولية في القطاع العام كهيئة مستقلة لوضع المعايير تحت رعاية الإتحاد الدولي للمحاسبين.<sup>2</sup>

حيث يحقق أهدافه من خلال:<sup>3</sup>

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

<sup>1</sup> - الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجم جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموع طلال أبو غزال، عمان، 2008، ص: 26.

<sup>2</sup> - أحمد حلمي جمعة، المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص: 37.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص: 38.

### المطلب الثالث: إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

- تتم إجراءات إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في النقاط التالية:<sup>1</sup>
- ❖ يتم إصدار مسودة عرض exposure Draft ويرمز لها بـ ED وتحمل رقماً متسلسلاً لكل معيار Ipsas أو دليل RPG للتعليق العام؛
- ❖ وعند تعديل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام Ipsas، وأدلة RPG يمكن في بعض الأحيان طلب استشارة قبل وضع المعيار أو التعديل حيز التنفيذ؛
- ❖ يتم أخذ الردود على مسودات العرض والاستشارات بعين الاعتبار 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 بوزارات المالية والخزانة وغيرها على مستوى دول العالم كافة.

### المطلب الرابع: تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)

لا يمتلك المجلس سلطة لإجبار الحكومات العمومية على الامتثال 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 الاستثمارية في المجلس، وفي هذا الإطار، بحث المجلس الحكومات على تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من أجل تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية والارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على مستوى الدولي، ويعترف مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بحق الحكومات ومختلف الهيئات العمومية باعتماد معايير وطنية خاصة بها، حيث يشجع المجلس بشكل كبير تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، ولا يتم وصف البيانات والقوائم المالية الحكومية بأنها تتبنى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، إلا إذا كانت تتمثل لمجمل متطلبات كل المعايير المعمول بها والمصادق عليها من طرف المجلس، وعلى هذا الأساس لا يمتلك المجلس سلطة فوق تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بل يعوضها بصفة اختيارية 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، يعتمد نجاح المجلس على مدى الاعتراف والدعم الدولي للمعايير

<sup>1</sup> - خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، مرجع سبق ذكره، ص ص: 284-285.



المحاسبي من طرف الحكومات والهيئات الدولية المهنية المهمة بمجال المحاسبة، وفي هذا الإطار يعرض الجدول الموالي بيانات عن الدول التي تعمل على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.<sup>1</sup>

الجدول رقم (01-02): قائمة الدول التي تتبنى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

| قائمة الجداول  | الوضعية تجاه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام   |
|--|--|
| أستراليا - بريطانيا<br>نيوزيلندا - كندا<br>- الولايات المتحدة<br>الأمريكية | - تبني نظام محاسبة حكومية على أساس الاستحقاق الكامل وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.                               |
| أفغانستان  | تبني البرامج إصلاحات لتطبيق الأساس النقدي وفقا لمتطلبات المعايير   |
| ألمانيا  | الحكومة تخطط لاعتماد معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام وذلك بالتعاون مع برنامج الأمم المتحدة الإنمائي ودعم من البنك الدولي.         |
| الجزائر  | مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومي بالتعاون مع البنك الدولي يتضمن متطلبات المعايير في القطاع العام.                                       |
| الأرجنتين  | في إطار تنفيذ مشروع لتطوير معايير المحاسبة في قطاع العام بالتنسيق مع المعايير الدولية على أساس الاستحقاق.                                |
| أرمينيا  | عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولي في القطاع العام وفقا للأساس النقدي، ثم الانتقال نحو الاعتماد المعايير الدولية وفق أساس الاستحقاق. |
| أذربيجان   | التوجه نحو اعتماد المعايير الدولية.  |
| بنغلادش  | في إطار تنفيذ مشروع اعتماد المعايير الدولية، تكييف التشريعات.  |
| بربادوس  | مشروع في إطار التنفيذ لاعتماد المعايير الدولية على أساس الاستحقاق بالتأكيد مع صندوق النقد الدولي.  |
| كمبوديا  | في إطار تنفيذ مخطط لتبني المعايير الدولية.   |
| جزر كايمان   | الحكومة اعتمدت معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام على أساس الاستحقاق.  |
| الصين  | مشروع في إطار التنفيذ من أجل اعتماد المعايير الدولية في القطاع العام دون توفر أي إعلان رسمي بذلك.  |
| قبرص   | تم اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي.   |
| شرق وجنوب  | أعضاء الجمعية الإفريقية للمحاسبة تسعى إلى تبني معايير المحاسبة الدولية بتمويل  |

<sup>1</sup> - شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص ص: 55-56.

|               |  |
|---------------|--|
| إفريقيا       | من طرف إعلان رسمي بذلك الجمعية السويدية للتعاون والتنمية   |
| تيمور الشرقية | اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي.  |
| السلفادور     | مشروع البنك الدولي من بين أهدافه لتبني المعايير الدولية (جانفي 2005).  |
| فجبي          | مخطط الاعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي.   |
| فرنسا         | التحول نحو المعايير المحاسبية وفق أساس الاستحقاق وتكيف القواعد والتنظيم المحاسبي على متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.  |
| غامبيا        | في إطار اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي ثم التحول إلى أساس الاستحقاق.   |
| غانا          | تم اعتماد المعايير الدولية وفق الأساس النقدي.  |
| المجر         | بالتعاون مع إصلاحات الاتحاد الأوروبي التي تتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية.  |
| الهند         | البنك الدولي يعمل مع الحكومة لاعتماد معايير المحاسب الدولية، تمويل من طرف صندوق النقد الدولي لاعتمادها على مستوى الدولة.   |
| اندونيسيا     | معايير المحاسبة الدولية متوافقة مع معايير المحاسبة العمومية المتوقعة بحلول 2009.   |
| جمايكا        | الالتزام باعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الاستحقاق والتغيير في طور الإنجاز.   |
| كازاخستان     | تدم وزير المالية طلب الدعم لتقديم المساعدة التقنية ودراسة إمكانية إدخال (المعايير المحاسبية)   |
| لاوس          | البنك الدولي يعمل مع الحكومة لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.  |
| لاتفيا        | إصلاحات بالتعاون مع الاتحاد الأوروبي تتضمن معايير المحاسبة الدولية.  |
| ليتوانيا      | إصلاحات بالتعاون مع الاتحاد الأوروبي تتضمن معايير المحاسبة الدولية.  |
| لبنان         | تبني مشروع قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.  |
| مقدونيا       | في إطار تنفيذ برنامج لاعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي.  |
| جزر المالديف  | إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد المعايير الدولية للمحاسب في القطاع العام.  |
| ماليزيا       | أعلنت الحكومة الماليزية اعتماد المعايير المحاسب الدولية في القطاع العام، وتم إعداد البيانات المالي الحكومية لسنة 2005، وفق الأساس وتتم المصادقة عليها من طرف المؤسسة العليا لمراجعة الحسابات في ماليزيا. |
| موريتانيا     | اتخاذ قرار اعتماد معايير المحاسب الدولية في القطاع العام، قيد التنفيذ.   |

|         |  |
|---------|--|
| منغوليا | الحكومة تعل على اعتماد المعايير الدولية وفق أساس الاستحقاق (2003) مشروع يدعم البنك الدولي والبنك الآسيوي للتنمية.              |
| المغرب  | إصلاح مؤسساتي يتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.  |
| نيبال   | اتخاذ قرار اعتماد المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي.  |
| هولندا  | الحكومة تجرب تطبيق نظام محاسبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق مع تعديلات عن الضرورة.   |
| نيجيريا | إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي.   |
| النرويج | الحكومة المركزية تعمل على التغيير من أجل التوجه نحو تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الإشتقاق الكامل. |
| باكستان | إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي بدعم من البنك الدولي.                    |

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

نلاحظ من خلال الجدول أن مختلف الدول ساهمت في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق كأستراليا وبريطانيا ونيوزيلندا، كندا والولايات المتحدة الأمريكية التي تعتبره الدول الأولى المتقدمة التي أفلحت في تطبيق معايير المحاسبة الدولية على أساس الاستحقاق. أما فيما يخص الجزائر فهيتقوم بالتعاون مع البنك الدولي من أجل إصلاح نظام المحاسبة العمومية ولا تعبر عن تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

### المطلب الخامس: تحديد مزايا والانتقادات للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

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

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

❖ **التوافق المحاسبي والقابلية للمقارنة:** إن السبب الرئيسي من وراء إنشاء المعايير المحاسبة 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 المحاسبية في العالم، والتي يطال بها كل من الأكاديميون والمهنيون والمنظمات الدولية المختلفة، بما في ذلك مقدمي الأموال مثل صندوق النقد الدولي أو البند الدولي

<sup>1</sup> - جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبية العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، محاسبة وتدقيق، كلية علوم اقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2019، ص: 34-35.

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.

❖ **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 أحدثت العولمة أكثر من أي وقت مضى، زيادة التعاون والتبادل التجاري والتجارة الدولية بين دول العالم، وبالتالي هناك حاجة ماسة لزياد 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 الشفافي 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 نسبته 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 أيضًا في إطار محاربة الفساد وسوء التسيير، وخاصة فيما يتعلق بتسيير الأموال.

❖ **عاملًا 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 أيضًا إلى تحسين أداء مراقبة الميزانية، فضلًا عن

الحكومة عن طريق توفير معلومات محاسبة متسقة وواضحة وموجزة ويمكن مقارنتها من بلد إلى آخر، وبالإضافة إلى ذلك يمكن أن تكون المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مفيدة أيضاً 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 المحاسبي في القطاع العام التي قدمتها مهنة المحاسب العالمية لحد الآن، ولقد أصبحت مرجعاً 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 للائتمان لمعايير IPSAS ولاسيما تلك التي خاضت تجربة تبني المعايير المحاسبة 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 المحاسبة الدولية في القطاع العام المتبنية على أساس الاستحقاق هي بمثابة المرجع الدولي الرئيسي للمعايير المحاسبة في القطاع العام، وأن العديد من الدول تتجه نحو هذه المعايير بشكل متزايد، إضافة لذلك يرون أن هذه المعايير تتمتع بمرونة عالية، بحيث يمكن مثلاً تقييم الأصول والمعدات بالتكلفة التاريخية والقيمة العادلة

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

❖ **تفادي إعادة اختراع 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.

**ثانياً: الانتقادات الموجهة للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام<sup>1</sup>**

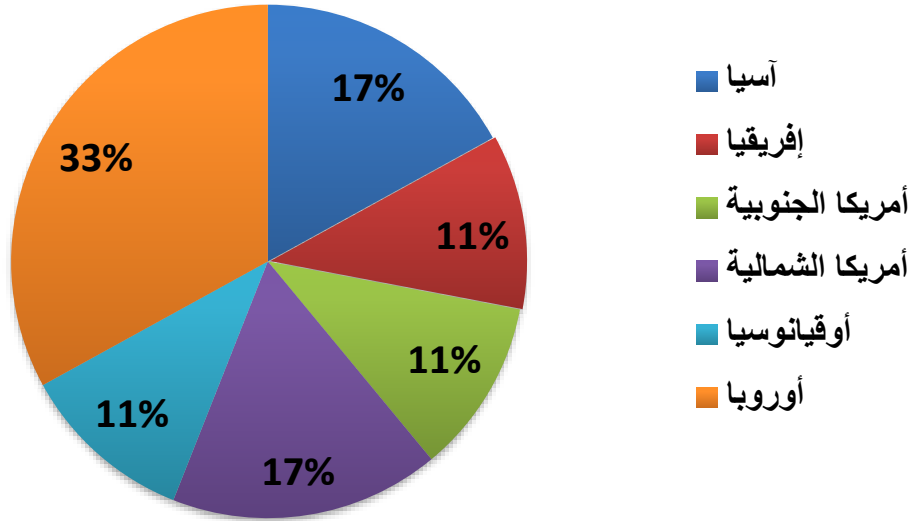
❖ **جدلية إصدار معايير محاسبية بالقطاع العام من طرف المحاسبين المهنيين المنتمين للقطاع الخاص:** هناك جدلية واسعة حول حقيقة إصدار معايير محاسبة خاصة بالقطاع العام من طرف المحاسبين المهنيين المنتمين للقطاع الخاص، فأعضاء المجلس الثمانية عشر ينتمون للمنظمات العالمية التابعة إلى القانون الخاص وليست التابعة للحكومات، وحتى المجلس نفسه يتبع للإتحاد الدولي للمحاسبين، والذي يعتبر هيئة خاص تعنى بتطوير مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم.

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

❖ نقص التمثيل الجغرافي والاقتصادي: من الناحية النظرية فإن مجلس المعايير ذو طابع دولي ويسعى إلى تحقيق توازن جغرافي معين من خلال الأعضاء الثمانية عشر، أمّا 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 باللغة 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 ون جهة أخرى سيطرة مناطق جغرافية على حساب مناطق أخرى حيث أشار إلى سيطرة التوجه الأنجلوساكسوني، فمن بين ثمانية عشر عضوًا، 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، أمّا الشرق الأوسط والمحيط الهادي فهي غير ممثلة إطلاقًا، والشكلين التاليين يوضحان ذلك:

الشكل رقم (02-01): التشكيل الجغرافي لمجلس المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

### التشكيل الجغرافي في مجلس المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

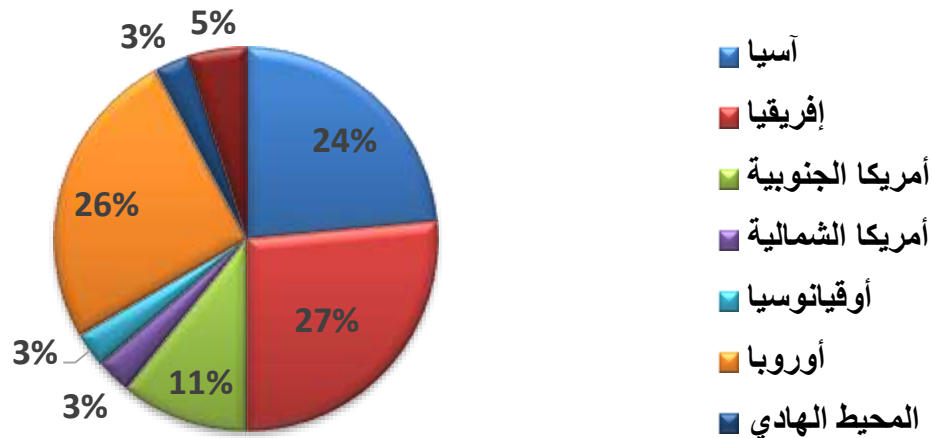


المصدر: حبايي أمين هناء، مرجع سبق ذكره، ص: 41.

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.

شكل رقم (02-02): مستخدمي المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حسب المنشأ الجغرافي

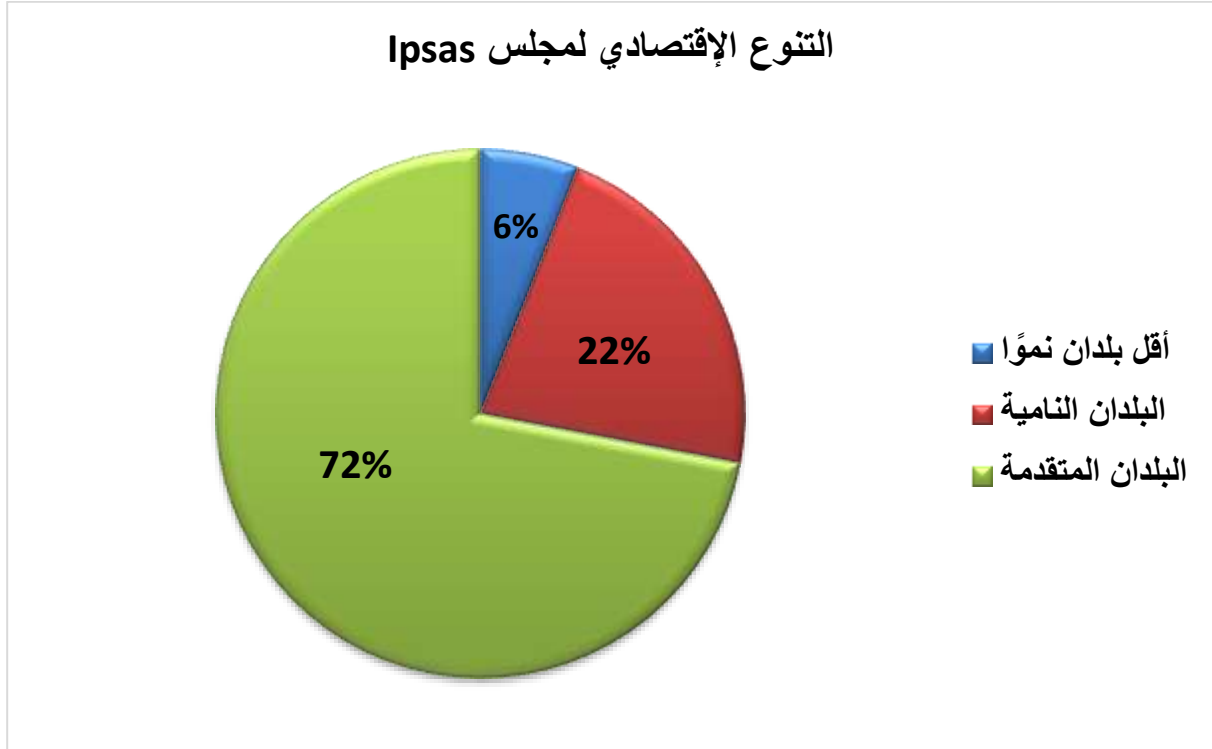
### التشكيل الجغرافي في مجلس المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام



المصدر: حبايي أمين 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 و أوقيانوسيا بنسبة 3 بالمائة وهي أدنى الدول المستخدمة للمعايير المحاسبية للقطاع العام.

شكل رقم (02-03): التنوع الاقتصادي لمجلس Ipsas



المصدر: حسابي 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 ملزمة 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 لتتوير الخيارات



للمستثمرين الماليين على المحفظة الاستثمارية وبيع وشراء الشركات أما معايير IPSAS فتولي أهمية كبيرة للمواطنين وممثليهم.

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

## المبحث الثاني: الإطار العام للمعايير الحاسبية للقطاع العام.

من خلال بحثنا هذا سيقوم بعرض محددات ومتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وعرض المعايير المحاسبية وفق أساس الاستحقاق ووفق الأساس النقدي (إعداد لتقارير المالية وفق أساس النشاط المحاسبي) وهيكل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

### المطلب الأول: محددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).

لعله من وجهة النظر التي تمت الإشارة إليها من أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs قد تأثرت إلى حد كبير بوجهتي النظر الأمريكية والبريطانية باعتبار سابقهما لوضع معايير محاسبة محلية خاصة بهما خرجت من نطاق حدود البلدين إلى كثير من الدول التي ليس لديها معايير محاسبة خاصة بها، مما يؤدي إلى وجود بعض المحددات التي تفيد تطبيق المعايير المحاسبية الدولي ويمكن إدراجها فيما يلي:<sup>1</sup>

1. عدم إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة التي يتم أخذها بعين الاعتبار عند وضع هذه المعايير حيث كما سبق وأن تمت الإشارة إليه فإن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs في الغالب موجهة إلى تنظيم مهنة المحاسبة في القطاع العام في الدول المتقدمة، والتي وصلت إلى مستويات عالية من الثقافية والمساءلة والمحاسبة فيما يتعلق باستخدام المال العام وحسن توجيهه.
2. يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديل للقوانين في الدول المطبقة أو الأنظمة والتشريعات والتعليمات والبلاغات التي تصدر بموجبها.
3. أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs دائمة التغيير وذلك بسبب تغير وتطور الظروف المحيطة والمتعلقة بالمواضيع التي أصدرت المعايير بشأنها والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، وأمر آخر بالظروف والمستجدات والصعوبات التي تتولد وتظهر عند تطبيق المعايير.
4. اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير ففي حين لا يكون الأمر صعبا نجد أن الأمر ليس من السهولة بمكان للمطبقين في الدول النامية، أضف إلى ذلك اعتبار اللغة حيث تبدل جهود كبيرة لترجمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs إلى عديد من اللغات كون وضعياتهم باللغة الإنجليزية.
5. الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs وفي وضع المعايير المحاسبية الدولية وتعديلها، فلا يمكن أن تبقى مهنة المحاسبة بمعزل عن خصم التطورات والضغوطات السياسية.

<sup>1</sup> - قمو آسيا، اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير الحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS خلال الفترة (2002-2012)، مذكر ماجستير في المحاسبة والجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2012-2013، ص: 232-233.

6. عدم توفير النية والجدية لدى الحكومات والسلطات الحاكمة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs وذلك لأسباب تتعلق بتغيب المؤسسة المقصودة من أجل التصرف بالمال العام وفق الأهواء والأمزجة.

## المطلب الثاني: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية.

تشكل متطلبات تطبيق الجانب العملي من أجل تحقيق الهدف من اندماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية، ويقصد بمتطلبات التطبيق هو ما ينبغي على المنظمات المهنية والهيئات المهتمة بالمحاسبة والمؤسسات والجامعات وغيرها، أن تقوم به من أجل تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وما يرتبط بها بشكل كفاء وسليم، وعليه فإن متطلبات التطبيق تتمثل أساسا فيما يلي:<sup>1</sup>

1. **التأهيل العلمي والعملية:** يعتبر أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية (المجلس العمومي والأمر بالصرف) المعنيين بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لذلك لا بد من تأهيلهم علميا وعمليا ليكونوا قادرين على تطبيق المعايير الحاسبة الدولي للقطاع العام بشكلها الصحيح في عالم سريع التغير فالمحاسب اليوم أصبح مطالبا بمهارات واسعة في تكنولوجيا المعلومات وأكثر أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر لا يتوفرون على الكفاءات والمهارات المطلوب وليس لهم دراية بهذه المعايير، فضلا أن بمفهومها وبطبقوها تطبيق سليما، وهذا ليس خاص بأعوان تنفيذ المحاسبة العمومية في الجزائر فقط، بل هو الحال نفسه في معظم دول العالم التي لم تقم بعد بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

2. **الأنظمة والقوانين التي تفرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:** إن تطبيق معايير الحاسبة الدولية للقطاع العام يحتاج إلى أسس قانونية تستند إليها المؤسسات العمومية التي ستطبقها، ومن بينها قانون المحاسبة العمومية، قانون الصفقات العمومية..الخ.

3. **دور الإعلام:** للإعلام دور هام في توضيح حقيقة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ونشر التحقيقات والدراسات لكي لا يساء فهم هذه المعايير وما المقصود منها وعدم الخلط مع أية معايير أو مفاهيم أخرى ولا شك أن هذا الدور شبع غائب في الجزائر، فليس هناك اهتمام إعلامي بهذا الموضوع من كل وسائل الإعلام باستثناء تناول الموضوع في شكل خبر (تقرير عن ملتقى أو يوم دراسي..الخ) من دون فسخ المجال للمختصين لتوضيح أهمي معايير القطاع العام من خلال تقديم التحاليل والنقاش حول آفاق النظام المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

<sup>1</sup> -خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، مرجع سبق ذكره، ص 287.

### المطلب الثالث: عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق

سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق على حدى:

#### أولاً: معيار إعداد وعرض التقارير والبيانات المالية.

##### ❖ المعيار (01): عرض البيانات المالية:

يتعامل هذا المعيار مع متطلبات إعداد البيانات المالية الحكومية، ذات الغرض العام التي تقدم معلومات عن المركز المالي والتدفقات النقدية للمنشأ إضافة إلى بيان الأداء، تكون مفيدة لمستخدمي القوائم المالية لوحدات القطاع العام في اتخاذ القرار وتقييم المسؤولية في توزيع واستعمال الموارد، ولتحقيق ذلك يجب أن توفر البيانات المالية للقطاع العام العناصر الآتية:<sup>1</sup>

- ✓ توفير معلومات حول المصادر وتوزيع واستخدامات الموارد المالية؛
- ✓ توفير معلومات حول كيفية تمويل المنشأ لأنشطتها وتلبيتها لمتطلباتها النقدية؛
- ✓ توفير معلومات حول الرفع المالي للمنشأة والتغيرات فيها.

##### ❖ المعيار (02): بيانات التدفق المحاسبي:

يهدف إلى عرض معلومات حول التغيرات التاريخية في النقد والنقد المكافئ (المعامل) في منشأة القطاع العام من خلال بيان التدفقات النقدية التي تهدف هذه التدفقات خلال هذه الفترة وفقاً للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.<sup>2</sup>

##### ❖ المعيار (06): البيانات المالية الموحدة والمنفصلة:

يطبق هذا المعيار عند إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة للمنشآت الاقتصادية المسيطر عليها من طرف الدولة أو المنشآت المشتركة الأجنبية والمحلية، باستثناء الوحدات التي تكون فيها السيطرة مؤقتة لكونها مملوكة ومحتفظ بها بغرض التصرف فيها خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الامتلاك أو الوحدات التي تبحث فيها الإدارة عن مستثمر.<sup>3</sup>

##### ❖ المعيار (10): التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع:

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (29) وفق لمتطلبات هذا المعيار يجب على وحدات القطاع العام إعادة تقدير وعرض البيانات المالية لأداء المالي عن طريق إعادة تقدير المبالغ المسجلة وتعديلها من خلال تطبيق المؤشر العام للأسعار، لأن البيانات المالية في الاقتصاد المرتفع تعتبر مفيدة إذا تم التعبير عنها وفقاً لحدّة القياس السارية في تاريخ التقرير، وتجدر الإشارة في هذا الإطار، بأن هذا المعيار لا يحدد معدلاً مطلقاً لتعريف التضخم المرتفع حيث أن عملية تحديد متى يصبح هذا المعدل

<sup>1</sup> - شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص: 60.

<sup>2</sup> - دبلويت كتيب، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، نحو إدارة مالية متطورة، النسخة الثانية في الشرق الأوسط، 1926، ص: 10.

<sup>3</sup> - شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص: 21.

مرتفعاً يخضع الحكم الشخصي، ولكن هناك مؤشرات لمعدل التضخم المرتفع منه تفضيل عامة الناس الاحتفاظ بمدخراتهم بعملة غير عملة البلد الأصلي، أي عملة مستقرة نسبياً والاحتفاظ بمدخراتهم لأصول غير نقدية.<sup>1</sup>

#### ❖ المعيار (14): الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الاعتراف وقياس الأحداث التي تلبي تاريخ إعداد القوائم المالية حيث يجب التمييز بين آخر يوم من الفترة التي تغطيها القوائم المالية والذي يعبر عنه بتاريخ إعداد التقارير المالية، وبين تاريخ اعتماد وإصدار البيانات المالية بشكلها النهائي من أجل المصادقة عليها من طرف السلطات المختصة، وبالتالي على المنشأة الإفصاح عن المبالغ المعدلة في القوائم المالية، نتيجة تسويات محاسبية أو تصويب الأخطاء بحيث تظهر وتعكس وقائع معدلة بعد إعداد التقرير.<sup>2</sup>

#### ❖ المعيار (18): تقديم التقارير حول القطاعات:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد مبادئ لتقديم التقارير المالية حسب القطاعات ويقصد بالقطاع نشاط أو مجموعة من الأنشطة القابلة للتمييز للمنشأة والتي يكون من الملائم تقديم المعلومات حولها بشكل منفصل لأغراض تقييم الأداء السابق للمنشأة في تحقيق أهدافها واتخاذ القرارات حول التوزيع المستقبلي للمورد، وفي معظم الحالات تعكس التصنيفات الرئيسية المعتمدة في الميزانية العامة للدولة القطاعات التي يتم تقديم التقارير المالية.<sup>3</sup>

#### المعيار (24): عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية:

يطبق هذا المعيار على وحدات القطاع العام باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية والذي يحدد متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية لنتائج تنفيذ ميزانيات وحدات القطاع العام، من أجل تحقيق الشفافي في تسيير المال العام وتفعيل أدوات المراقبة والمساءلة من خلال إظهار مدى الامتثال للميزانية المصادق عليها ومدى تحقيق النتائج المقدرة.<sup>4</sup>

#### ثانياً: معايير الأصول الملموسة والغير ملموسة

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

هدفه شرح محاسبة الاستثمارات من قبل المستثمر في شركات الزميلة، حيث يؤدي الاستثمار في شركات زميلة إلى الاحتفاظ بحصة ملكية على شكل حصة مساهمة أو هيكل حقوق ملكية رسمي آخر.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله، محاسبة منشآت غير الهادفة للربح، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2010، ص: 169.

<sup>2</sup> - شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص: 72.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص: 72.

<sup>4</sup> - المرجع نفسه، ص: 72.

<sup>5</sup> - دبلويت كتيب، معايير المحاسب الدولية في القطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

### المعيار (08): الحصص في المشاريع المشتركة:

هدفه يوضح المعالجة المحاسبية للحصص في المشاريع المشتركة، بغض النظر عن الهياكل أو الأشكال القانونية لأنشطة المشروع المشترك.<sup>1</sup>

### المعيار (11): عقود الإنشاء:

عرف بأنه عقد يتم الاتفاق عليه بشكل محدد لإنشاء الأصل أو تشكيله من الأصول المترابطة أو المعتمدة على بعضها من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض أو الاستخدام النهائي له، ومن الأمثلة على عقود الإنشاء الاتفاق على بناء جسر أو بناية مؤلفة من شقق أو مكاتب لجهة معينة أو بناء سد أو شق طريق أو تعبيد أو بناء نفق أو سفينة، ويهدف هذا المعيار المخصص لبحث العقود الإنشاء إلى بيان المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات لعقود الإنشاء، حيث يحد الترتيبات التي ستصنف على أنها عقود إنشاء ويوفر الإرشادات بشأن أنواع عقود الإنشاء التي تنشأ في القطاع العام ويحدد أساس الاعتراف والإفصاح من مصروفات وإيرادات العقد.<sup>2</sup>

### المعيار (12): المخزون:

يهدف هذا المعيار وصف المعالجة المحاسبية للمخزون في وحدات القطاع العام تحت نظام التكلفة التاريخية، ويوفر إرشادات عملية لتحديد مبلغ التكلفة الذي يجب الاعتراف به كأصل يدرج في الميزانية العمومية والاعتراف اللاحق به كمصروف عند استهلاكه، حيث يجب أن تشمل تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى المتكبدة خلال نقل المخزون إلى موقعه ووضعه للحالين علماً أن هذا المعيار لا ينطبق على الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي، الإنتاج الزراعي والمعادن التي لها معالجة محاسبية خاصة، ومن أمثلة المخزون في القطاع العام المخزون الإستراتيجي الذخائر الحربية، المخزون القابل للاستهلاك وقطع الغيار، ومواد الصيانة، الطوابع البريدية.<sup>3</sup>

### المعيار (13): عقود الإيجار:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد السياسات والإفصاحات المعمول بها فيها يتعلق بعقود الإيجار التمويلية والتشغيلية للمستأجرين والمؤجرين.<sup>4</sup>

### المعيار (16): العقارات الاستثمارية:

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية والإفصاحات ذات الصلة وتعرف العقارات الاستثمارية حسب ما ورد في الفقرة السابعة من هذا المعيار على أنها الأراضي أو المباني

<sup>1</sup> - المرجع نفسه، ص: 17.

<sup>2</sup> - حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، دمشق، 2008، ص: 250.

<sup>3</sup> - حبابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص: 96.

<sup>4</sup> - المرجع نفسه، ص: 97.

المحتفظ بها من قبل المالك أو بموجب إيجار تمويلي لتحقيق مكاسب من الإيجارات أو من زيادة القيمة الرأسمالية أو كليهما.<sup>1</sup>

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

يهدف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS<sup>17</sup> إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات لتمكين مستخدمي القوائم المالية من التحقق من المعلومات المتعلقة باستثمار الوحدة العمومية في الممتلكات والآلات والمعدات، والتغيرات التي قد تطرأ عليها.<sup>2</sup>

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

يهدف هذا المعيار إلى تحديد كيفية المعالجة المحاسبية لكل من المخصصات والخصوم المحتملة والأصول المحتملة، وضمان أن يتم الإفصاح عم معلومات كافية عنها في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها وكميتها، وبالتالي يهدف هذا المعيار إلى ضمان أن يتم التعامل فقط مع الخصوم الحقيقية ضمن القوائم المالية، ويتم استثناء الاعتراف بالنفقات المستقبلية المخطط لها حتى ولو تم الموافقة عليها من قبل الإدارة وبالمثل مخصصات خسائر التأمين الذاتي، ومخصصات عامة غير مؤكدة، وغيرها من الأحداث التي لم تحدث.<sup>3</sup>

#### المعيار (21): انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد:

يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبقها الوحدة لتحديد ما إذا كانت قيمة أحد الأصول غير المولدة للنقد قد انخفضت ولضمان الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة كما يحدد متطلبات الإفصاح للوحدة وإجراءات عكس خسارة الانخفاض.<sup>4</sup>

#### المعيار (26): انخفاض 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 أيضاً متى تقوم المنشأة بعكس خسارة انخفاض القيمة كما توضح الإفصاحات المطلوبة.<sup>5</sup>

#### المعيار (31): الأصول غير ملموسة:

يهدف إلى تحديد المعالجة المحاسبية بالنسبة للأصول غير ملموسة التي لا يتم التعامل معها في أي معيار آخر من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> - المرجع نفسه، ص: 97.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص: 97.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص: 98.

<sup>4</sup> - المرجع نفسه، ص: 99.

<sup>5</sup> - دبلويت كتيب، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، مرجع سبق ذكره، ص: 46.

<sup>6</sup> - المرجع نفسه، ص: 48.

ثالثاً: معايير الأدوات المالية

المعيار (15): الأدوات المالية الإفصاح والعرض:

يشجع هذا المعيار الإفصاح عن طبيعة ونطاق استخدام الأدوات المالية والأغراض المالية التي تستخدم من أجلها والمخاطر المرتبطة بها، والسياسة المتبع لتغطية هذه المخاطر، ومن متطلبات هذا المعيار ضرورة الإفصاح عن الأدوات المالية المدرجة ضمن الميزانية أو خارجها، مع التمييز بين التدفقات النقدية الناتجة عن الالتزامات المالية وبين الفوائد المترتبة عنها التي يتم تصنيفها على أنها مصاريف يتم عرضها في بيان الأداء المالي.<sup>1</sup>

المعيار (28): الأدوات المالية "العرض":

يهدف إلى شرح مبادئ تصنيف وعرض الأدوات المالية كالالتزامات أو صافي الأصول/حقوق الملكية ومقاصة الالتزامات والأصول المالية.<sup>2</sup>

المعيار (29): الأدوات المالية "الاعتراف والقياس":

يهدف تحديد مبادئ المعترف إلغاء الاعتراف وقياس الأصول المالية والالتزامات المالية.<sup>3</sup>

المعيار (30): الأدوات المالية "الإفصاحات":

هدفه يصف الإفصاحات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم الأدوات المالية المهمة للمنشأة وطبيعة مخاطرها ودرجتها، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.<sup>4</sup>

تابعاً: باقي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

المعيار (03): السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء:

يهدف إلى تحديد المعايير اللازمة لاختيار السياسات المحاسبية وتغييرها مع المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في هذه السياسات، التغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء.<sup>5</sup>

المعيار (04): آثار التغيرات في أسعار الصرف:

هدفه شرح المعالجة المحاسبية للمعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الخارجية للمنشأة.<sup>6</sup>

المعيار (05): تكاليف الاقتراض:

هدفه شرح المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض.<sup>7</sup>

<sup>1</sup> - المرجع نفسه، ص: 42.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص: 48.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص: 48.

<sup>4</sup> - المرجع نفسه، ص: 49.

<sup>5</sup> - حبابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص: 99.

<sup>6</sup> - المرجع نفسه، ص: 99.

<sup>7</sup> - المرجع نفسه، ص: 99.



### المعيار (09): الإيراد من المعاملات التبادلية:

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للإيرادات الناتجة والمتأتية من المعاملات والأحداث التبادلية والنقطة الأساسية المطروحة هنا بشأن الاعتراف بالإيرادات هي تحديد وقت الاعتراف بها، حيث يتم الاعتراف بالإيرادات عندما يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية خدمة للوحدة، وعندما يمكن تقييم هذه الفوائد بشكل موثوق.<sup>1</sup>

### المعيار (20): الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة:

يهدف هذا المعيار إلى ضمان وجود إفصاح عن الأطراف ذات العلاقة وقد وردت بعض المصطلحات في هذا المعيار فيما يلي:<sup>2</sup>

❖ موظفو الإدارة الرئيسيون وهؤلاء هم: جميع المدراء وأعضاء الهيئة الحاكمة في الوحدة؛  
❖ الأشخاص الآخرون الذين يملكون السلطة والمسؤولية للتخطيط والتوجيه والرقابة على أنشطة وحدة الإبلاغ؛

❖ الأطراف ذات العلاقة تعتبر أطراف ذات العلاقة إذا كان أحد الأطراف له القدرة على التحكم في الطرف الآخر أو كان له تأثير هام على الطرف الآخر عند اتخاذ قرارات مالية وتشغيلية.

### ❖ المعيار (22): الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية الموحدة لوحدات القطاع العام من أجل تحقيق الشفافية حول عرض المعلومات المالية لنشاط القطاع الحكومي العام وفصله عن الأنشطة العمومية ذات الطابع التجاري، حيث يجب التمييز بين المنشآت التي تعتمد أساساً على الإيرادات العمومية لتمويل أنشطتها وبين الهيئات التي تعتمد بشكل أساسي عن الأنشطة التجارية لتمويل ميزانيتها.<sup>3</sup>

### المعيار (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.<sup>4</sup>

ويمكن تلخيص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق في الشكل الموالي:

<sup>1</sup> - شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص: 85.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص: 90.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص: 90.

<sup>4</sup> - دبلويت كتيب، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مرجع سبق ذكره، ص: 25.

الجدول رقم (02-02): معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق

| اسم المعيار  | رقم المعيار   | معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق |
|--|---|--|
| <p>✓ عرض البيانات المالية؛</p> <p>✓ بيانات التدفق المحاسبي؛</p> <p>✓ البيانات المالي الموحدة والمفصلة؛</p> <p>✓ التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع؛</p> <p>✓ الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير؛</p> <p>✓ تقديم التقارير حول القطاعات؛</p> <p>✓ عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية.</p>  | <p>(01)</p> <p>(02)</p> <p>(06)</p> <p>(10)</p> <p>(14)</p> <p>(18)</p> <p>(24)</p>   | <p>- معايير إعداد وعرض التقارير والبيانات المالية</p>      |
| <p>✓ الاستثمارات في المنشآت الزميلة؛</p> <p>✓ الحصص في المشاريع المشتركة؛</p> <p>✓ عقود الإنشاء؛</p> <p>✓ المخزون؛</p> <p>✓ عقود الإيجار؛</p> <p>✓ العقارات الاستثمارية؛</p> <p>✓ الممتلكات والمصانع والمعدات؛</p> <p>✓ المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة؛</p> <p>✓ انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد؛</p> <p>✓ انخفاض الأصول المولدة للنقد؛</p> <p>✓ الأصول غير ملموسة</p> | <p>(07)</p> <p>(08)</p> <p>(11)</p> <p>(12)</p> <p>(13)</p> <p>(16)</p> <p>(17)</p> <p>(19)</p> <p>(21)</p> <p>(26)</p> <p>(31)</p> | <p>-معايير الأموال الملموسة والغير ملموسة</p>              |
| <p>✓ الأدوات المالية للإفصاح والعرض.</p> <p>✓ الأدوات المالية "العرض"؛</p> <p>✓ الأدوات المالية "الاعتراف والقياس"؛</p>  | <p>(15)</p> <p>(28)</p> <p>(29)</p>   | <p>-معايير الأدوات المالية</p>                             |

|   |      |   |
|---|------|---|
| ✓ الأدوات المالية "الإفصاحات"؛                                  | (30) |   |
| ✓ السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء؛ | (03) | -باقي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق. |
| ✓ آثار التغيرات في أسعار الصرف؛                                 | (04) |   |
| ✓ تكاليف الاقتراض؛  | (05) |   |
| ✓ الإيراد من المعاملات التبادلية؛                               | (09) |   |
| ✓ الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة؛                               | (20) |   |
| ✓ الإفصاح عن المعلومات المالية                                  | (22) |   |
| حول القطاع الحكومي العام؛                                       |      |   |
| ✓ الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات).      | (23) |   |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعطيات السابقة.

### المطلب الرابع: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي

#### 1. الهدف من المعيار الدولي في القطاع العام وفق الأساس النقدي:

يهدف هذا المعيار إلى وصف الطريقة التي ينبغي أن تعرض بها القوائم المالية لأغراض العامة وفقاً للأساس النقدي المحاسبي، حيث أن الامتثال لمتطلبات وتشجيعات هذا المعيار سيعزز شفافية وشمولية التقارير المالية للإيرادات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية للحكومات والهيئات العمومية، كما أنه سيعزز قابلية مقارنة القوائم المالية لنفس الحكومات أو الهيئة في الفترات السابقة وقابلية مقارنة القوائم المالية للهيئات الأخرى التي تعتمد للأساس النقدي هو أنه يحكي جزء فقط من القصة المالية، ومع ذلك فإن المعيار المحاسبي وفقاً للأساس النقدي يعد بمثابة نقطة انطلاق سليمة لهيئات القطاع العام التي ليس لديها أي معايير محاسبة معمول بها لتعزيز ممارسات إعداد التقارير المالية الخاصة بهم.<sup>1</sup>

#### 2. هيكلية المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام وفقاً للأساس النقدي:

ويشمل جزئين: الجزء الأول إلزامي أما الجزء الثاني فهو غير إلزامي.<sup>2</sup>

#### 1.2. الجزء الإلزامي:

يحدد المتطلبات التي تنطبق على جميع الهيئات العمومية التي تعد قوائم مالية لأغراض العامة في إطار المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام وفقاً للأساس النقدي حيث يعرف المحاسبة وفقاً للأساس

<sup>1</sup>-حبابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص: 106.

<sup>2</sup>-مرجع نفسه، ص: 106.

النقدي، ويحدد متطلبات الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية، ويتناول مسائل إبلاغ محددة أخرى، ويشمل القوائم التالية:

- ❖ قائمة موحدة للإيرادات والنفقات النقدية.
- ❖ قائمة مقارنة بين الميزانية والمبالغ الفعلية.
- ❖ إيضاحات حول القوائم المالية.

## 2.2. الجزء غير الإلزامي:

يحدد السياسات والإفصاحات الإضافية التي تشجع الهيئة على تبنيها لتعزيز المساءلة المالية وشفافية قوائمها المالية ويشمل القوائم المالية:

- ❖ قائمة الأموال النقدية وأرصدة الحسابات؛
- ❖ الملاحظات؛
- ❖ قائمة الفواتير المستحقة؛
- ❖ إيضاحات حول إفصاحات الأصول غير المالية؛
- ❖ قائمة السلف والقروض الغير مبررة؛
- ❖ قائمة الخصوم المحتملة.

## المطلب الخامس: هيكل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

يتمثل هيكل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام فيما يلي <sup>1</sup>:

### 1. معايير القوائم المالية:

- ❖ المعيار الأول (IPSAS<sub>01</sub>): عرض البيانات المالية؛
- ❖ المعيار الثاني (IPSAS<sub>02</sub>): بيانات التدفق النقدي.

### 2. معايير حسابات الميزانية:

- ❖ المعيار الحادي عشر (IPSAS<sub>11</sub>): عقود الإنشاء؛
- ❖ المعيار الثاني عشر (IPSAS<sub>12</sub>): المخزون؛
- ❖ المعيار الثالث عشر (IPSAS<sub>13</sub>): عقود الإيجار؛
- ❖ المعيار السادس عشر (IPSAS<sub>16</sub>): العقارات الاستثمارية؛
- ❖ المعيار السابع عشر (IPSAS<sub>17</sub>): الممتلكات والمصانع والمعدات؛
- ❖ المعيار التاسع عشر (IPSAS<sub>19</sub>): المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة؛
- ❖ المعيار الواحد والعشرون (IPSAS<sub>21</sub>): انخفاض قيمة الأصول الغير مولد للنقد.

<sup>1</sup> - عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية و أثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، أطروحة الدكتوراه (ل.م.د)، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أدرار، 2018-2019، ص: 200-201.

- ❖ المعيار الخامس والعشرون (IPSAS<sub>25</sub>): منافع الموظفين؛
- ❖ المعيار السادس والعشرون (IPSAS<sub>26</sub>): انخفاض قيم الأصول المولدة للأصول؛
- ❖ المعيار الواحد والثلاثون (IPSAS<sub>31</sub>): الأصول غير ملموسة.
- 3. معايير الحسابات المجمعة:
- ❖ المعيار السادس (IPSAS<sub>06</sub>): البيانات المالية الموحدة والمنفصلة؛
- ❖ المعيار السابع (IPSAS<sub>07</sub>): المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة.
- 4. معايير العرض والإفصاح في القوائم المالية:
- ❖ المعيار الثاني والعشرون (IPSAS<sub>22</sub>): الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام؛
- ❖ المعيار الرابع والعشرون (IPSAS<sub>24</sub>): عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية؛
- ❖ المعيار الثامن والعشرون (IPSAS<sub>28</sub>): العرض؛
- ❖ المعيار التاسع والعشرون (IPSAS<sub>29</sub>): الأدوات المالية الاعتراف والقياس؛
- ❖ المعيار الثلاثون (IPSAS<sub>30</sub>): الإفصاحات (الأدوات المالية).
- 5. معايير السياسات والتغيرات المحاسبية:
- ❖ المعيار الثالث (IPSAS<sub>03</sub>): التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء؛
- ❖ المعيار الرابع (IPSAS<sub>04</sub>): آثار التغيرات في سعر الصرف الصحي؛
- ❖ المعيار الخامس (IPSAS<sub>05</sub>): تكاليف الاقتراض؛
- ❖ المعيار التاسع (IPSAS<sub>09</sub>): الإيراد من المعاملات التبادلية؛
- ❖ المعيار الرابع عشر (IPSAS<sub>14</sub>): الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير؛
- ❖ المعيار الثالث والعشرون (IPSAS<sub>23</sub>): الإيراد من المعاملات غير تبادلية (الضرائب والتحويلات)؛
- ❖ المعيار الثاني والثلاثون (IPSAS<sub>32</sub>): ترتيب امتياز تقديم الخدمات، المانح.
- 6. معايير أخرى:
- ❖ المعيار العاشر (IPSAS<sub>10</sub>): التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع؛
- ❖ المعيار السابع والعشرون (IPSAS<sub>27</sub>): الزراعة؛
- ❖ المعيار الثامن عشر (IPSAS<sub>18</sub>): تقديم التقارير حول القطاعات؛
- ❖ المعيار العشرون (IPSAS<sub>20</sub>): الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة؛
- ❖ المعيار الثالث والثلاثون (IPSAS<sub>33</sub>): التطبيق المبدئي لأساس الاستحقاق في IPSAS.
- ❖ المعيار الرابع والثلاثون (IPSAS<sub>34</sub>): البيانات المالية المنفصلة؛
- ❖ المعيار الخامس والثلاثون (IPSAS<sub>35</sub>): البيانات المالية الموحدة؛
- ❖ المعيار السادس والثلاثون (IPSAS<sub>36</sub>): الإفصاح عن المصالح في الهيئات الأخرى؛
- ❖ المعيار التاسع والثلاثون (IPSAS<sub>39</sub>): منافع الموظفين؛

- ❖ المعيار الأربعون (IPSAS<sub>40</sub>): عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام؛
- ❖ المعيار الواحد والأربعون (IPSAS<sub>41</sub>): الأدوات المالية.

### خلاصة:

نستخلص من هذا الفصل أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تقوم بتوجيه ومعالجة الأمور المتماثلة وتقديم الإرشادات أو نماذج حول طرق عرض البيانات المالية الحكومية كما تقوم بتوضيح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي ستتناول العمليات والأحداث وإعداد القوائم المالية بالنسبة لوحدات القطاع.

كما أن يقوم بتحقيق أهداف ودور من خلال الإصدارات التي قام بها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لوضع معايير عالية الجودة، كما حددت مزايا والانتقادات التي تتميز بها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كالتوافق المحاسبي ومسايرة العولمة حيث أدت إلى تطورات سريعة وواسعة شملت جل المجالات، أما انتقاداته فكانت من طرف المحاسبين المنتمين للقطاع الخاص.

وفي هذا الإطار تم تصنيف معايير تتماشى مع متطلبات المعايير الدولية للقطاع العام وفق الأساس النقدي أو وفق الأساس الاستحقاق.

**الفصل الثالث:**  
**دراسة ميدانية**  
**للمركز الجامعي عبد**  
**الحفيظ بوالصوفـة \_ هيلة \_**



**تمهيد:**

بعد التطرق إلى الفصلين السابقين الذي تناولنا فيهما المحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS حيث تطرقنا إلى مفاهيم عامة وشرح مفصل للفصلين، أما الفصل هذا فنقوم بتقديم عام لمحل دراسة المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة وذلك بعرض الخطوات المنهجية التي تم إتباعها من خلال تحديد نموذج الدراسة، وكذلك أداة جمع البيانات والأساليب وتفسير وتحليل محاور الدراسة واختيار صدق وثبات الدراسة، لتسهيل الوصول إلى النتائج المرغوبة.

## المبحث الأول: تقديم عام للمركز الجامعي ميلة والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

يتناول المبحث عرض عام للمركز الجامعي ميلة من حيث النشأة والموقع والهياكل القاعدية للمركز الجامعي والهيكل التنظيمي والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

### المطلب الأول: نشأة المركز الجامعي وموقعه

وستنطلق فيه إلى نشأة المركز الجامعي وموقعه<sup>1</sup>

#### 1. نشأة المركز الجامعي:

نشأ قطاع التعليم العالي بالولاية بافتتاح المركز جامع ميلة، وهو مؤسسة عمومية ذات طابع علمي، ثقافي، ومهني تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، ويهدف إلى توفير تكوين علمي ونوعي للطلبة في ميادين مختلفة، تم إنشاؤه بموجب المرسوم التنفيذي رقم 08-204 مؤرخ في 06 رجب عام 1429 الموافق ل 09 يوليو سنة 2008، فتح أبوابه خلال الموسم الجامعي 2008-2009، لأكثر من 1000 طالب، ليكون بذلك أول مؤسسة جامعية ينطلق بها قطاع التعليم العالي والبحث العلمي في الولاية، بموجب المقرر رقم 14/01 المؤرخ في 29 ذو الحجة الموافق ل 23 أكتوبر 2014 الصادر عن وزارة المجاهدين والذي يتضمن تكريس تسمية المؤسسات الجامعية، ثم إعادة تسمية المركز الجامعي ميلة باسم المجاهد عبد الحفيظ بو الصوف وذلك يوم أول نوفمبر 2014 بذكرى ثورة التحرير الوطنية.

#### 2. موقع الجامعة ومساحتها:

يقع المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف -ميلة- على بعد 8 كلم عن مركز مدينة ميلة على الطريق الرابط بين بلدية ميلة وبلدية زغاية، ويتربع على مساحة تقدر بحوالي 87 هكتار، على رغم من مساحته الكبيرة غير أن محيطه يتميز بطبيعته الفلاحية مما أدى إلى نقص في المرافق الخارجية للطلبة والأساتذة والإداريين أيضا.

#### 3. مهام المركز الجامعي:

في إطار مهام المرفق العام للتعليم العالي تتولى الجامعة مهام التكوين العالي والبحث العلمي والتطوير التكنولوجي، تتمثل المهام الأساسية للمركز الجامعي في مجال التكوين العالي على الخصوص فيما يلي:

- تكوين الإطارات الضرورية للتنمية الاقتصادية والثقافية للبلاد؛
- تلقين الطلبة مناهج البحث العلمي وترقية التكوين عن طريق البحث؛
- المساهمة في إنتاج ونشر معهد للعلم والمعارف وتحصيلها وتطويرها؛

<sup>1</sup> - <http://www.centre-univ-mila-dz>.

➤ المشاركة في التكوين المتواصل؛

تتمثل المهام الأساسية للمركز الجامعي في مجال البحث العلمي والتطوير التكنولوجي على الخصوص فيما يلي:

- المساهمة في الجهد الوطني للبحث العلمي والتطوير التكنولوجي؛
- المساهمة في ترقية الثقافة الوطنية ونشرها؛
- المساهمة في دعم القدرات العلمية والوطنية؛
- تثمين نتائج البحوث ونشر الإعلام العلمي والتقني؛
- المشاركة ضمن الأسرة العلمية والثقافية الدولية في تبادل المعارف وإثرائها.

### **المطلب الثاني: الهياكل القاعدية للمركز الجامعي**

يتوفر المركز الجامعي حاليا على 8000 مقعد بيداغوجي، وثلاث مكتبات ومطعم جامعي، ويتوفر على نخبة من الكفاءات العلمية في تخصصات مختلفة تشرف على تأطير طلبة ومنحهم تكوينا حسب احتياجاتهم ووفق مساراتهم وتخصصاتهم، وقد استقطب المركز الجامعي العديد من الأساتذة حسب الميادين التي يتوفر عليها.

يحتوي المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف -ميلة- على ثلاث معاهد تأسست مع إنشاء الجامعة بموجب المرسوم التنفيذي 08-204 المؤرخ في 09 جويلية 2008 وهي:

#### **1. معهد العلوم والتكنولوجيا:**

ويضم ثلاث أقسام:

- قسم الرياضيات والإعلام الآلي؛
- قسم العلوم الطبيعية والحياة؛
- قسم العلوم والتقنيات.

#### **2. معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلو التسيير:**

ويضم قسمين:

- قسم العلوم الاقتصادية والتجارية؛
- قسم علوم التسيير.

#### **3. معهد الآداب واللغات:**

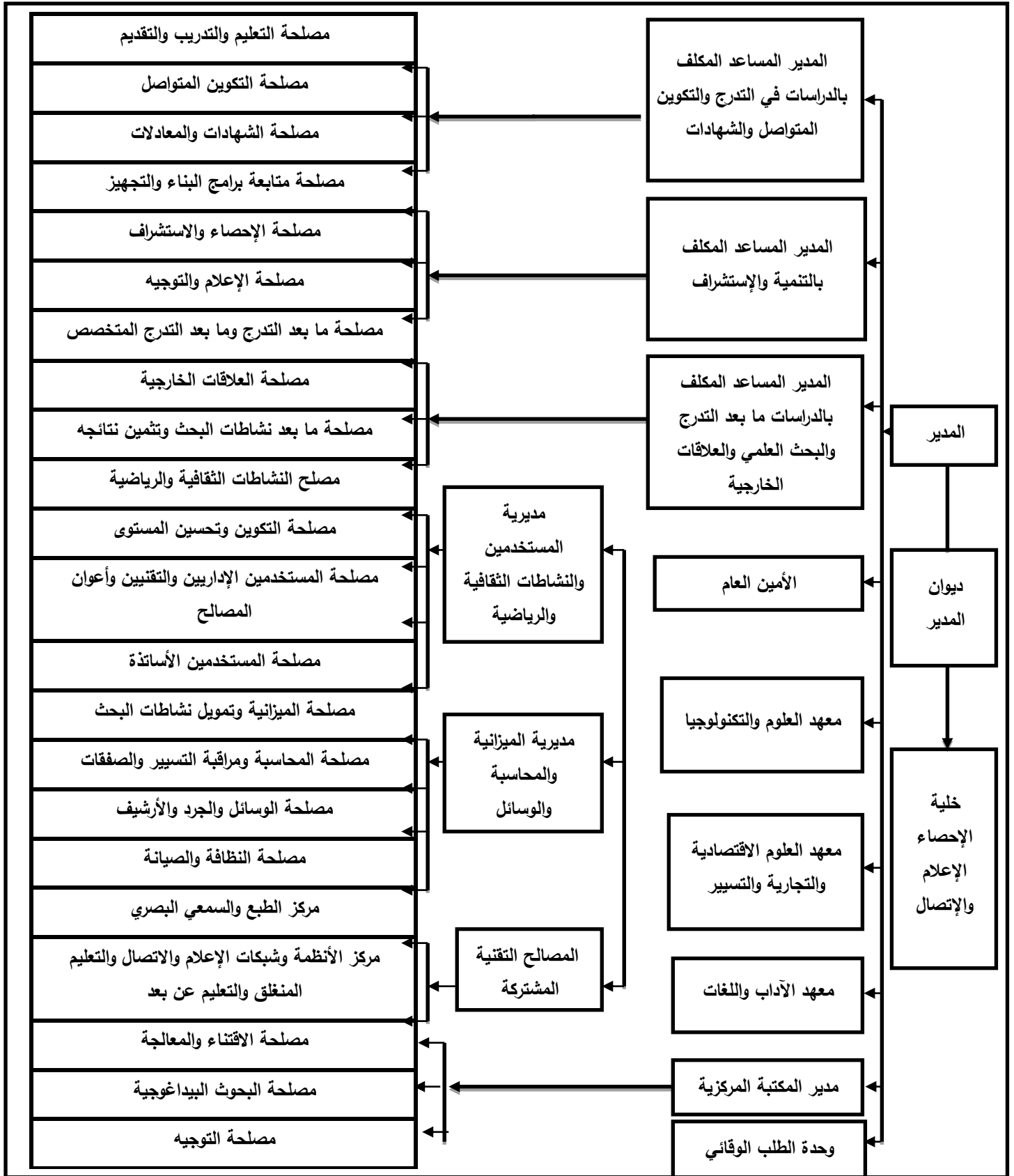
ويضم قسمين:

- قسم اللغة والأدب العربي؛
- قسم اللغات الأجنبية.

### **المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للجامعة**

سنتطرق في هذا المطلب إلى الهيكل التنظيمي للمركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف:

الشكل رقم (03-01): الهيكل التنظيمي للمركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف -ميلة-



المصدر: <http://www.centre-univ-mila.dz>

### المطلب الرابع: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي SPSS وتم استخدام الاختبارات الإحصائية اللامعلمية، وذلك بسبب أن مقياس ليكرتهو مقياس ترتيبي وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

- النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويفيد الباحث في وصف عينة الدراسة؛
- اختيار ألف كرونباخ (salpha،Cronbach) لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة؛
- معامل ارتباط سيرمان (Spearman correlation coefficient) لقياس درجة الارتباط والعلاقة بين المتغيرات؛
- اختبار (Kolmogorov-Smirnov) للتأكد من اعتيادية البيانات بمعنى الوقوف على ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

## المبحث الثاني: عرض وتحليل أداة الدراسة واختبار الفرضيات

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى خمسة مطالب فالمطلب الأول: خصائص عينة دراسة، والمطلب الثاني: أساليب ومصادر جمع البيانات والمعلومات، والمطلب الثالث: تفسير وتحليل محاور الدراسة، المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة، أما المطلب الخامس: الارتباط بين البعد الكلي ولمتغير مستقل وأبعاد.

### المطلب الأول: خصائص عين الدراسة

#### أولاً: تحديد عينة الدراسة

اشتملت عينة الدراسة على عدد من المتغيرات الديمغرافية المتعلقة بالخصائص الشخصية للأفراد لدى المحاسبين والأكاديميين المختصين، حيث تم توزيع 40 استبيان على عينة اختيارية من العاملين محل الدراسة وقد أعيد منها 30 استبيان والعينة ممثلة أساساً من الموظفين لحاملي لشهادات الجامعية وكذلك من لديهم خبرة في العمل.

الجدول رقم (03-01): البيانات الديمغرافية لعينة الدراسة

| الخصائص     | الفئة              | التكرار | النسبة |
|-------------|--------------------|---------|--------|
| الجنس       | ذكر                | 17      | %54.8  |
|             | أنثى               | 14      | %45.2  |
| العمر       | 24 سنة إلى 30 سنة  | 1       | %3.2   |
|             | 31 سنة إلى 40 سنة  | 23      | %74.2  |
|             | 41 سنة إلى 50 سنة  | 5       | %16.1  |
|             | أكثر من 50 سنة     | 2       | %6.5   |
| مؤهل العلمي | ثانوي              | 0       | %0     |
|             | تكوين مهني         | 0       | %0     |
|             | جامعي              | 16      | %51.6  |
|             | دراسات عليا        | 15      | %48.4  |
| الوظيفة     | إطار مالي          | 2       | %6.5   |
|             | أستاذ جامعي        | 17      | %54.8  |
|             | محاسب              | 3       | %9.7   |
|             | متصرف              | 9       | %29    |
|             | أمر بالصرف         | 0       | %0     |
| الخبرة      | أقل من 05 سنوات    | 4       | %12.9  |
|             | من 06 إلى 10 سنوات | 21      | %67.7  |
|             | من 11 إلى 20 سنة   | 6       | %19.4  |
|             | أكثر من 20 سنة     | 0       | %0     |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS بإصدار 24.

**ثانيا: تحليل بيانات الديمغرافية لعينة الدراسة:**

من أجل تحليل موضوعي للبيانات المتعلقة بخصائص عينة الدراسة، سوف نقوم بعرض خصائص متعلقة بالجدول فيما يلي:

**1. الجنس:** يبين الجدول أن معظم الأفراد المبحوثين ذكر نسبة 54.8% في ما يقابل 45.2% من أفراد العينة إناثا.

**2. العمر:** يبين الجدول أن 96.8% من أعمار أفراد العينة أكبر من 31 سنة وهو السن الذي يتميز بخاصية النضج العمري ، مما يجعل إجاباتهم موضوعية إلى حد كبير وتقديرهم للأمور .

**3. المؤهل العلمي:** يوضح الجدول أن غالبية أفراد عين الدراسة يحوزون على مستوى جامعي فما فوق أي ما يقادر بـ 100% (51.6+48.4) وهذا يوضح قدرة أفراد العينة على استيعاب مضمون الإستبانة وإعطاء إجابات دقيقة.

**4. الوظيفة:** بين الجدول أن وظائف عين الدراسة جاءت متنوعة وبإمكان أفرادها الإجابة على الأسئلة الاستبانة لأنها تعالج موضوع يقع ضمن اختصاص عمل كامل أفراد العينة وعليه فإن الإجابات تتميز بالدقة والموضوعية .

**5. الخبرة:** يوضح الجدول أن غالبية أفراد عينة الدراسة يتوفرون على خبرة في مجال تمكنهم من التعامل الجيد مع أسئلة الإستبانة، حيث أن 27 فردا تفوق خبرتهم المهنية 5 سنوات أي ما نسبته 87.1% ويربط هذا المتغير بمتغير العمر، الوظيفة ومتغير المؤهل العلمي تحصل على حقيقة مفادها أن إجابات أفراد عينة الدراسة تتمتع بالجودة والدقة بالنظر للخصائص النوعية المتوفرة فيها.

### **المطلب الثاني: أساليب ومصادر جمع البيانات والمعلومات**

وقد استخدم مصدرين أساسيين للمعلومات:

#### **أولاً: المصادر الثانوية:**

حيث اتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للبحث إلى مصادر البيانات الثانوية و التي تتمثل في الكتب و المراجع العربية و الأجنبية ذات العلاقة و المقالات و الوثائق و الإحصائيات التي لها علاقة بموضوع البحث و الدراسات السابقة التي تناولت موضوع البحث و مطالعة في المواقع الأنترنت المختلفة،

#### **ثانيا: المصادر الأولية:**

لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث تم استخدام تقنية الاستبيان من أجل جمع البيانات، وفيما يلي شرح موجز لمحاور وأبعاد استبيان الدراسة ويتكون الاستبيان من معلومات شخصية والوظيفة المتعلقة بأفراد العينة وثلاث محاور .

**المحور الأول:** وهو خاص بضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية ويتكون من 10 عبارات؛

**المحور الثاني:** تطبيق أسس المحاسبة العمومية الحديثة يتكون من (08) عبارات؛



المحور الثالث: وهو خاص بالعوامل المحفزة للتقارب مع معايير (IPSAS) والذي يتكون من (10) عبارات.

وقد استخدم مقياس ليكارت الخماسي حسب الجدول التالي:

جدول رقم (03-02): مقياس ليكارت الخماسي

| الدرجة  | 1             | 2         | 3             | 4     | 5          |
|---------|---------------|-----------|---------------|-------|------------|
| التصنيف | غير وافق بشدة | غير موافق | موافق نوعا ما | موافق | موافق بشدة |

وقد تم اختيار الدرجة 1 للتصنيف "غير موافق بشدة" وهو يتناسب مع هذا التصنيف وهي أفضل وتعطى نتائج أدق، ولتحديد طول الخلايا مقياس ليكارت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) تم حساب المدى (4 = 1-5) تم تقسيمه على عدد الخلايا (4 = 5/4) ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهو الواحد الصحيح وذلك من أجل تحديد مجال الخلية هكذا مع جميع الخلايا الأخرى حسب الجدول

الجدول رقم (03-03): درجات سلم ليكارت الخماسي

| الدرجة          | 1             | 2         | 3             | 4         | 5          |
|-----------------|---------------|-----------|---------------|-----------|------------|
| التصنيف         | غير وافق بشدة | غير موافق | موافق نوعا ما | موافق     | موافق بشدة |
| المتوسط الحسابي | 1.79-1.00     | 2.59-1.80 | 3.39-2.60     | 4.19-3.40 | 5.00-4.20  |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

بعد عرض أداة الدراسة على مجموعة من الأساتذة والمحاسبين لغرض تقييمها، وإجراء التصحيحات المطلوبة وتم القيام بقياس أداة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ وأيضا قوة الارتباط بين درجات كل فقرة تضمن فقرات الاستبيان، والجدول التالي يوضح معامل ألفا كرونباخ لجميع العبارات.

الجدول رقم (03-04): قيمة معامل ألفا كرونباخ

| عدد العبارات | قيمة معامل ألفا كرونباخ |
|--------------|-------------------------|
| 28           | 0.872                   |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS الإصدار 24.

لقد حصلنا على ألفا كرونباخ بقيمة 0.872 وهي أكبر من 0.6 ما يدل على ثبات الإستبانة بمعنى أنه لو أعيد توزيع نفس عدد الاستبيانات على نفس عينة التتبع المقدر بـ 87.2% وعليه فالإستبانة تمتاز بالصدق.

### المطلب الثالث: تفسير وتحليل محاور الدراسة

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

#### **أولاً: تحليل عبارات المحور الأول إصلاح نظام المحاسبة العمومية:**

والجدول التالي يمثل المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات العينة حول ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

الجدول رقم (03-05): التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات العينة حول عبارات ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية

| الرقم | العبارات  | المقياس | غير موافق بشدة | غير موافق | موافق نوعاً ما | موافق بشدة | متوسط حسابي | انحراف معياري | ترتيب العبارات | اتجاه العبارات |
|-------|---|---------|----------------|-----------|----------------|------------|-------------|---------------|----------------|----------------|
| 1     | تحتاج المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها        | تكرار   | 0              | 2         | 5              | 11         | 4.06        | 0.892         | 9              | موافق          |
|       |   | نسبة    | 0              | 6.5%      | 16.1%          | 35.5%      |             |               |                |                |
| 2     | يعتمد التشريع الجديد للمحاسب العمومية على مراعاة بيئة للمحاسبة في الجزائر | تكرار   | 0              | 2         | 8              | 6          | 3.81        | 0.833         | 10             | موافق          |
|       |   | نسبة    | 0              | 6.5%      | 25.8%          | 19.4%      |             |               |                |                |
| 3     | يجب أن يخضع إصدار   | تكرار   | 1              | 0         | 0              | 17         | 4.45        | 0.810         | 5              | موافق بشدة     |
|       |   | نسبة    | 3.2%           | 0         | 0              | 54.8%      |             |               |                |                |

|   |   |       |   |   |      |       |       |      |       |  |            |
|---|---|-------|---|---|------|-------|-------|------|-------|--|------------|
|   |   |       |   |   |      |       |       |      |       | تشريع جديد للمحاسبة العمومية لنقاش واسع بين الفاعلين |            |
| 4 | يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد للمحاسبة العمومية إصلاح للإيرادات العمومية | تكرار | 0 | 0 | 2    | 14    | 15    | 4.42 | 0.620 | 7  | موافق بشدة |
|   |   | نسبة  | 0 | 0 | %6.5 | %45.2 | %48.8 |      |       |  |            |
| 5 | يجب أن يتم تحديث الإدارات العمومية بتكنولوجيا الإعلام والاتصال          | تكرار | 0 | 0 | 0    | 12    | 17    | 4.55 | 0.506 | 2  | موافق بشدة |
|   |   | نسبة  | 0 | 0 | 0    | %45.2 | %54.8 |      |       |  |            |
| 6 | يجب استحداث مصالح متخصصة تتولى  | تكرار | 0 | 0 | 1    | 16    | 14    | 4.42 | 0.564 | 6  | موافق بشدة |
|   |   | نسبة  | 0 | 0 | %3.2 | %51.6 | %45.2 |      |       |  |            |

|   |   |       |   |      |      |       |       |      |       |                                |            |
|---|---|-------|---|------|------|-------|-------|------|-------|--------------------------------|------------|
|   |   |       |   |      |      |       |       |      |       | مهمة الإشراف على عملية التحديث |            |
| 7 | يحتاج العنصر البشري إلى إعادة تأهيل شاملة                             | تكرار | 0 | 2    | 0    | 10    | 19    | 4.48 | 0.811 | 4                              | موافق بشدة |
|   |   | نسبة  | 0 | %6.5 | 0    | %32.3 | %61.3 |      |       |                                |            |
| 8 | يجب أن يحظ بكافة المحاسبين بتكوين خاص في المحاسبة العمومية            | تكرار | 0 | 0    | 1    | 12    | 18    | 4.55 | 0.568 | 3                              | موافق بشدة |
|   |   | نسبة  | 0 | 0    | %3.2 | %38.7 | %58.1 |      |       |                                |            |
| 9 | يتطلب إنجاز عملية إصلاح المحاسبة العمومية مرافقة من مختصين في الميدان | تكرار | 0 | 0    | 0    | 8     | 23    | 4.74 | 0.445 | 1                              | موافق بشدة |
|   |   | نسبة  | 0 | 0    | 0    | %25.8 | %74.2 |      |       |                                |            |

الفصل الثالث: دراسة ميدانية المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف -ميلة-

|               |   |       |      |      |       |       |        |         |            |   |            |
|---------------|---|-------|------|------|-------|-------|--------|---------|------------|---|------------|
| 10            | إن إصلاح المحاسبة العمومية لا يقتصر فقط على تكوين المحاسبين دون غيرهم | تكرار | 0    | 2    | 1     | 15    | 13     | 4.26    | 0.815      | 8 | موافق بشدة |
|               | نسبة  | 0     | %6.5 | %3.2 | %48.4 | %41.9 |        |         |            |   |            |
| إجمالي المحور |   |       |      |      |       |       |        |         |            |   |            |
|               |   |       |      |      |       |       | 4.3742 | 0.35116 | موافق بشدة |   |            |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول رقم (03-05) نتائج المحور الأول إنجاء اتجاه إجابات أفراد العينة لكل العبارات بمتوسط حسابي 4.3742 وانحراف معياري 0.35116 وتحليل هذه القيم نحصل على الاختبار موافق بشدة بتشتت ضئيل جدًا للإجابات على كامل العبارات ما يعني إجماع أفراد العينة على ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية وهذا يؤكد فرضية الدراسة الأولى، أمّا تفصيل النتائج فهي كالتالي:

❖ أجمع أفراد العينة على ضرورة توفير المرافقة من قبل المختصين من أجل إنجاح عملية إصلاح المحاسبة العمومية بمتوسط حسابي 4.74 وانحراف معياري 0.445 وهو ما يقابل الاختبار موافق بشدة حيث جاءت الفقرة (9) في المرتبة الأولى، وأكدت أفراد العينة على تحديث الإدارات العمومية بالتكنولوجيا الإعلام والاتصال، فبلغ متوسط حسابي 4.55 والانحراف المعياري 0.506 وهو ما يقابل الاختبار موافق بشدة وجاءت الفقرة (05) في المرتبة الثانية، ومن إجابات المحاسبين على ضرورة تكوين خاص بالمحاسبة العمومية، فكان المتوسط الحسابي 4.55 والانحراف المعياري 0.568 وهو ما يقابل الاختبار موافق بشدة وجاءت الفقرة (08) في المرتبة الثالثة، وأكدت إجابات أفراد العينة على ضرورة تأهيل شامل للعنصر البشري لعملية الإصلاح بمتوسط حسابي 4.48 وانحراف معياري 0.811 ما يقابل الاختبار موافق بشدة حيث احتلت الفقرة (07) المرتبة الرابعة، وفيما يخص تشريع جديد ينظم المحاسبة العمومية، بلغ متوسط حسابي 4.06، وانحراف معياري 0.892 وهذا ما يقابل الاختبار موافق التي احتلت الفقرة (01) المرتبة التاسعة، ولقد أجمع أفراد العينة على الملائمة بين التشريع الجديد مع بيئة الحاسبة فكان المتوسط الحسابي 3.81 والانحراف المعياري 0.833 وهذا ما يقابل الاختبار موافق وجاءت الفقرة الثانية في المرتبة العاشرة.

❖ على ضوء ما تحصلنا عليه من إجابات للعبارات مما سجلنا أعلى متوسط حسابي وأقل قيمة للانحراف المعياري مما حقق مشاركة فعلية للمهتمين بحقل المحاسبة سواء كانوا ممارسين أو أكاديميين من مختلف الاختصاص.

#### **ثانيا: تحليل عبارات المحور الثاني تطبيق أسس المحاسبة العمومية الحديثة**

والجدول التالي يمثل المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات العينة حول عبارات تطبيق أسس المحاسبة العمومية الحديثة.

الجدول (03\_06): التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات العينة حول

عبارات تطبيق أسس المحاسبة العمومية الحديثة

| رقم<br>العبارات | العبارات   | المقياس | غير<br>موافق<br>بشدة | غير<br>موافق | موافق<br>نوعًا ما | موافق | موافق<br>بشدة | متوسط<br>حسابي | انحراف<br>معيارى | ترتيب<br>العبارات | اتجاه<br>العبارة |
|-----------------|--|---------|----------------------|--------------|-------------------|-------|---------------|----------------|------------------|-------------------|------------------|
| 1               | تساهم<br>المحاسبة<br>العمومية<br>الحديثة<br>بالرقابة<br>الداخلية<br>على الأموال<br>العمومية    | تكرار   | 0                    | 4            | 5                 | 9     | 13            | 4              | 1.065            | 4                 | موافق            |
|                 |  | نسبة    | 0                    | %12.9        | %16.1             | %29   | %41.9         |                |                  |                   |                  |
| 2               | تعزز<br>المحاسبة<br>العمومية<br>مسؤولية<br>القائمين<br>على<br>التصرف في<br>الأموال<br>العمومية | تكرار   | 0                    | 2            | 5                 | 9     | 15            | 4.19           | 0.946            | 1                 | موافق            |
|                 |  | نسبة    | 0                    | %6.5         | %16.1             | %29   | %48.4         |                |                  |                   |                  |
| 3               | تعطي<br>المحاسبة<br>العمومية<br>الحديثة<br>صورة شفافة  | تكرار   | 1                    | 1            | 3                 | 14    | 12            | 4.13           | 0.957            | 2                 | موافق            |
|                 |  | نسبة    | %3.2                 | 3.2%         | %9.7              | %45.2 | %38.7         |                |                  |                   |                  |



| عن استعمال الموارد العمومية |   |       |      |       |       |       |       |      |       |   |       |
|-----------------------------|---|-------|------|-------|-------|-------|-------|------|-------|---|-------|
| 4                           | تضمن المحاسبة العمومية سير فعال للإدارات العمومية                 | تكرار | 2    | 2     | 6     | 11    | 10    | 3.81 | 1.167 | 6 | موافق |
|                             |   |       | %6.5 | %6.5  | %19.4 | %35.5 | %32.3 |      |       |   |       |
| 5                           | تعتمد المحاسبة العمومية على التسيير على أساس الإدارة بالنتائج     | تكرار | 1    | 3     | 5     | 11    | 11    | 3.90 | 1.106 | 5 | موافق |
|                             |   |       | %3.2 | 0     | %9.7  | %35.5 | %35.5 |      |       |   |       |
| 6                           | تقوم المحاسبة العمومية بإعداد إجراءات موحدة لكل الإدارات العمومية | تكرار | 0    | 5     | 5     | 16    | 5     | 3.68 | 0.945 | 7 | موافق |
|                             |   |       | 0    | %16.1 | %16.1 | %51.6 | %16.1 |      |       |   |       |
| 7                           | تقوم المحاسبة   | تكرار | 0    | 0     | 15    | 13    | 3     | 3.61 | 0.667 | 8 | موافق |
|                             |   |       | 0    | 0     | %48.4 | %41.9 | %9.7  |      |       |   |       |

|       |   |         |        |               |       |      |      |   |       |  |  |
|-------|---|---------|--------|---------------|-------|------|------|---|-------|--|--|
|       |   |         |        |               |       |      |      |   |       | العمومية على أساس محاسبة الحقوق المسجلة أو محاسبة الالتزام |  |
| موافق | 3 | 0.831   | 4.10   | 10            | 16    | 3    | 2    | 0 | تكرار | 8  | تعزز المحاسبة العمومية مبادئ الحكومة في إدارة مرافق القطاع العام |
|       |   |         |        | %32.3         | %51.6 | %9.7 | %6.5 | 0 | نسبة  |  |  |
| موافق |   | 0.63298 | 3.9274 | إجمالي المحور |       |      |      |   |       |  |  |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (03-06) أعلاه أنه قد تم التطرق في هذا المحور إلى تطبيق أسس المحاسبة العمومية الحديثة من خلال استقصاء آراء أفراد عينة الدراسة بوضع ثمانية عبارات تبرز مزايا المحاسبة العمومية وتطبيقاتها الحديثة فتحصلنا على متوسط حسابي لجميع العبارات قدرت بـ **3.9274** وانحراف معياري **0.6298** وهذا ما يؤكد فرضية الدراسة الثانية تحصلنا على اختيار موافق، أما تفصيل النتائج كالتالي: أجمع أفراد العينة على قدرة المحاسبة العمومية الحديثة على تعزيز مسؤولية القائمين في التصرف في المال العام إذ بلغ المستوى الحسابي **4.19** والانحراف المعياري **0.946** وهذا ما يقابل الاختيار موافق حيث جاءت الفقرة (02) المرتبة الأولى وأجمع المستجوبون عن استعمال الموارد العمومية بحوزة شفافة للمحاسبة العمومية الحديثة فكان المتوسط الحسابي **4.13** والانحراف المعياري **0.957** وهذا ما يقابل الاختبار موافق حيث احتلت الفقرة (03) المرتبة الثانية، كما أكدت أفراد العينة أن إدارة مرافق القطاع العام تقوم بتعزيز المحاسبة العمومية فكان المتوسط الحسابي **4.10** والانحراف المعياري **0.831** وهذا ما يقابل الاختبار موافق حيث جاءت الفقرة (08) المرتبة الثالثة وأجمع أفراد العينة على توحيد إجراءات للإدارات العمومية من مزايا المحاسبة الحديثة، إذ بلغ المتوسط الحسابي **3.68** والانحراف المعياري **0.945** وهذا ما يقابل الاختبار موافق حيث احتلت الفقرة (06) المرتبة السابعة، كما أجمع المستجوبون على أن المحاسبة الحديثة تعتمد على محاسبة الالتزام إذا بلغ المتوسط الحسابي **3.61** والانحراف المعياري **0.667** وهذا ما يقابل الاختبار موافق حيث جاءت الفقرة (07) المرتبة الثامنة، وهذا يعني أن جميع العبارات التي أخذت لعينة الأفراد موافقين على تطبيق أسس المحاسبة العمومية الحديثة.

#### **ثالثاً: تحليل عبارات المحور الثالث المتعلق بالعوامل المحفزة مع معايير (IPSAS)**

والجدول التالي يمثل المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات العينة حول عبارات العوامل

المحفزة للتقارب مع المعايير IPSAS

الجدول (03-07): التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات العينة حول عبارات العوامل المحفزة للتقارب مع معايير (IPSAS)

| رقم العبارات | العبارات  | المقياس | غير موافق بشدة | غير موافق | موافق نوعًا ما | موافق بشدة | متوسط حسابي | انحراف معياري | ترتيب العبارات | اتجاه العبارات |
|--------------|---|---------|----------------|-----------|----------------|------------|-------------|---------------|----------------|----------------|
| 1            | يحظى تطبيق معايير IPSAS بدعم الهيئات الدولية للدول الراغبة في التقارب /التبني | تكرار   | 0              | 0         | 7              | 15         | 4.06        | 0.727         | 2              | موافق          |
|              |   | نسبة    | 0              | 0         | %22.6          | %48.4      |             |               |                |                |
| 2            | يعتبر مجلس المعايير محاسبة القطاع العام الدولة IPSAS هيئة مستقلة ونزيهة       | تكرار   | 0              | 1         | 6              | 21         | 3.84        | 0.638         | 7              | موافق          |
|              |   | نسبة    | 0              | %3.2      | %19.4          | %67.7      |             |               |                |                |
| 3            | يحافظ التقارب/ التبني معايير IPSAS على سياد كل دولة ترغب                      | تكرار   | 0              | 0         | 9              | 16         | 3.90        | 0.700         | 5              | موافق          |
|              |   | نسبة    | 0              | 0         | 29%            | 51.6%      |             |               |                |                |

الفصل الثالث: دراسة ميدانية المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف - ميلة -

|   |       |   |      |       |       |       |      |       |   | في تطبيقها |   |
|---|-------|---|------|-------|-------|-------|------|-------|---|------------|---|
| 4 | تكرار | 0 | 0    | 10    | 15    | 6     | 3.87 | 0.718 | 6 | موافق      | يقدم مجلس معايير محاسبة القطاع العام المرافقة لعملية تبني معايير IPSAS      |
|   |       | 0 | 0    | 32.3% | 48.4% | 19.4% |      |       |   |            |   |
| 5 | تكرار | 0 | 1    | 7     | 12    | 11    | 4.06 | 0.854 | 3 | موافق      | تتخطى الدول التي تتقارب/تبني معايير IPSAS في جهود توحيد محاسبة القطاع العام |
|   |       | 0 | 3.2% | 22.6% | 38.7% | 35.5% |      |       |   |            |   |
| 6 | تكرار | 0 | 1    | 7     | 16    | 7     | 3.94 | 0.772 | 4 | موافق      | تمكن عملية التقارب/تبني معايير IPSAS من تيسير الحصول على الموارد المالية    |
|   |       | 0 | 3.2  | 22.6% | 51.6% | 22.6% |      |       |   |            |   |
| 7 | تكرار | 0 | 0    | 9     | 8     | 14    | 4.16 | 0.860 | 1 | موافق      | يسمح  |

|       |    |       |      |       |        |       |       |   |       |   |    |
|-------|----|-------|------|-------|--------|-------|-------|---|-------|---|----|
|       |    |       |      | %45.2 | %25.8  | %29   | 0     | 0 | نسبة  | التقارب/تبني معايير IPSAS إعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام |    |
| موافق | 9  | 1.112 | 3.65 | 14    | 8      | 8     | 6     | 0 | تكرار | يعزز التقارب/التبني لمعايير IPSAS ثقة الأفراد في حكوماتهم             | 8  |
|       |    |       |      | %29   | %25.8  | %25.8 | %19.4 | 0 | نسبة  |   |    |
| موافق | 10 | 0.926 | 3.52 | 3     | 16     | 6     | 6     | 0 | تكرار | يضمن التقارب/التبني لمعايير IPSAS رقابة فعالة لممتلكات ومقدرات الشعوب | 9  |
|       |    |       |      | %9.7  | %51.6  | %19.4 | %19.4 | 0 | نسبة  |   |    |
| موافق | 8  | 0.915 | 3.65 | 6     | 11     | 11    | 3     | 0 | تكرار | يضمن التقارب/التبني لمعايير IPSAS معلومات تلبي رغبات                  | 10 |
|       |    |       |      | %19.4 | 35.5 % | %35.5 | %9.7  | 0 | نسبة  |   |    |

|       |         |        |               |  |  |  |  |  |  |                    |  |
|-------|---------|--------|---------------|--|--|--|--|--|--|--------------------|--|
|       |         |        |               |  |  |  |  |  |  | كافة<br>المستخدمين |  |
| موافق | 0.59079 | 3.8645 | إجمالي المحور |  |  |  |  |  |  |                    |  |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

لقد تم تصميم هذا المحور من أجل استقصاء آراء أفراد عينة الدراسة حول العوامل المحفزة، فتحصلنا على متوسط حسابي قدر بـ 3.8645 وانحراف معياري 0.59079 وهذا ما تثبته الفرضية الثالثة وتحليلها تحصلنا على الاختبار موافق وفيما يلي تفصيل النتائج:

أكدت إجابات أفراد العينة أن تبني معايير يعطي صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام، بلغ متوسط حسابي 4.16 وانحراف معياري 0.860 وهذا ما يقابل اختبار موافق حيث جاءت الفقرة (07) المرتبة الأولى كما أكدوا أن عدة هيئات دولية تدعم تطبيق المعايير حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.06 وانحراف معياري 0.727 وهذا ما يقابل الاختبار موافق حيث احتلت الفقرة (01) المرتبة الثانية وأكد المستجوبون أن تبني معايير يدخل ضمن جهود توحيد محاسبة القطاع العام حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.06 وانحراف معياري 0.854 وهذا ما يقابل الاختبار موافق حيث جاءت الفقرة (05) المرتبة الثالثة وإن تقارب المعايير محاسبة القطاع العام تمكن من تيسير عملية الحصول على الموارد المالية وهذا ما أكدته أفراد العينة حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.94 والانحراف المعياري 0.772 وهذا ما يقابل الاختبار موافق واحتلت هذه الفقرة (06) المرتبة الرابعة، وأجمع المستجوبون أن تبني المعايير يعزز ثقة أفراد في حكوماتهم فبلغ متوسط حسابي 3.65 والانحراف المعياري 1.112 وهذا ما يقابل الاختبار موافق حيث جاءت الفقرة (08) المرتبة التاسعة، وأكدت إجابات أفراد عينة الدراسة أن تبني المعايير يضمن رقابة فعالة لممتلكات ومقدرات الشعوب، فبلغ المتوسط الحسابي 3.52 والانحراف المعياري 0.926 وهذا ما يقابل الاختبار موافق حيث احتلت الفقرة (09) المرتبة العاشرة.

من خلال ما تحصلنا عليه من إجابات للعبارات مما سجلنا أعلى متوسط حسابي وأقل قيم انحراف المعياري مما حقق مشاركة فعلية للمهتمين بحقل العوامل المحفزة للمعايير من محاسبين وأكاديميين بموافقتهم من مختلف تخصصاتهم.

### المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة

في هذا المطلب سيتم اختبار فرضيات الدراسة الرئيسية وذلك بإجراء بعض الاختبارات الإحصائية قبل استخدام الاختبارات المعلمية في إثبات أوتقي تلك الفرضيات.

#### 1. اختبار الفرضيات الأساسية للانحدار:

من أجل تطبيق تحليل الانحدار لاختبار الفرضيات، يجب التحقق من بعض الشروط وذلك من أجل سلامة وملائمة البيانات الافتراضية تحليل الانحدار وسوف يتم توضيحها كآتي:

#### 1.1 اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات:

من أجل التحقق من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، قمنا باختبار اختبار (Kolmogorov – S Smimov) لأن الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعي. ومن أجل التحقق من الفرضيات قمنا من خلال برنامج SPSS بإجراء الاختبار جودة المطابقة K-S فكانت النتائج في الجدول كالتالي:

جدول رقم (03-08): اختبار K-S لتوزيع البيانات

| المتغيرات               | ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية | تطبيق أسس المحاسبة العمومية الحديثة | العوامل المحفزة للتقارب مع معايير IPSAS | الكلية  |         |
|-------------------------|------------------------------------|-------------------------------------|---|---------|---------|
| عدد أفراد العينة        | 31                                 | 31                                  | 31                                      | 31      |         |
| معلّمتا لطبيعي          | المتوسط                            | 4.3742                              | 3.9274                                  | 3.8645  | 4.0645  |
|                         | الانحراف المعياري                  | 0.35116                             | 0.62398                                 | 0.59079 | 0.40912 |
| الاختلافات الأكثر تطرقا | مطلق                               | 0.158                               | 0.191                                   | 0.132   | 0.190   |
|                         | إيجابي                             | 0.080                               | 0.132                                   | 0.095   | 0.092   |
|                         | سلبي                               | 0.158-                              | 0.191-                                  | 0.132-  | 0.190-  |
|                         | قيمة اختبار K-S                    | 0.881                               | 1.066                                   | 0.736   | 1.055   |
|                         | المستوى المعنوية                   | 0.419                               | 0.206                                   | 0.650   | 0.216   |

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.



نلاحظ من خلال الجدول أن المستوى المعنوية لكل المحاور أكبر من 0.05 مما يدعون إلى قبول الفرضية التي تقول بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي بإمكاننا استخدام الاختبارات المعلمية وخاصة أسلوب الانحدار.

### **المطلب الخامس: الارتباط بين البعد الكلي ولمتغير مستقل وأبعاد**

من خلال برنامج SPSS نتحصل على النتائج التالية:

**جدول (03\_09): ملخص نتائج العلاقة بين المتغيرات**

| الكلي | العوامل المحفزة للتقارب مع معايير IPSAS | تطبيق أسس المحاسبة العمومية الحديثة | ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية |                      |             |
|-------|---|-------------------------------------|------------------------------------|----------------------|-------------|
| 0.783 | 0.856                                   | 0.779                               | 0.715                              | R                    | تغير مستقل  |
| 0.613 | 0.732                                   | 0.606                               | 0.511                              | R <sup>2</sup>       | معامل تحديد |
| 0.000 | 0.000                                   | 0.000                               | 0.000                              | عند المستوى المعنوية |             |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يظهر من الجدول أن المتغير المستقل لدى ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية بلغ 71.5% وهي قيمة عالية، ومعامل تحديد بـ 51.1% عند مستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، وبلغ تطبيق أسس المحاسبة العمومية الحديثة لدى المتغير المستقل 77.9% ومعامل التحديد 60.6% عند مستوى معنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، أما العوامل المحفزة للتقارب مع معايير IPSAS بلغ المتغير المستقل 85.6% ومعامل تحديد 73.2% عند مستوى معنوية 0.000 وهو أقل من 0.05.

ومن خلال هذا استنتجنا أن قيمة معال الارتباط بين ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية الحديثة وتطبيق أسس المحاسبة العمومية الحديثة والعوامل المحفزة للتقارب مع معايير IPSAS بلغت 78.3% وهي قيمة عالية وتدل على درجة الارتباط بين المتغيرات ونوعية العلاقة التي بينهما هي طردية، وبلغ معامل التحديد 61.3% والذي يبين لنا أن المتغير التابع تفسرها علاقة الانحدار، وأن الباقي 38.7% لا يدخل في النموذج وذلك بسبب مجموعة من العوامل الأخرى، ونجد كذلك أن المستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من 0.05 وبالتالي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين المتغير المستقل والمتغيرات التابعة.

### خلاصة:

من خلال ما تعرضنا له في هذا الفصل المتمثل في الدراسة التطبيقية والتي تم فيها عرض وتحليل أداة وعينة الدراسة والتي تتميز أغلب أفرادها بالمستوى العلمي الجامعي، مما مكننا من كسب إجابات تتميز بجدية وواقعية كبرى، وتم التطرق إلى إصلاح نظام المحاسبة العمومية وما مدى مطابقتها وملائمتها مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، كما تم عرض العوامل المحفزة للتقارب مع معايير (IPSAS).

كما تم التوصل إلى نتائج اختبار الفرضيات التي تبين من خلالها أن هناك ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية وأسس تطبيقها كما لها أثر مباشر على العوامل المحفزة مع المعايير IPSAS.

خاتمة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر IPSAS، معالجة الإشكالية التي تدور حول مضمون معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر IPSAS. حيث تم التطرق فيه إلى المحاسبة العمومية في الإطار التقني بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS هذا الأمر الذي أصبح مطلباً وضرورة حتمية لا مفر منها، وقد تمت الإستعانة بما توفرت عليه المراجع من الكتب وأطروحات وجرائد، مع إجراء دراسة تطبيقية ميدانية بالإعتماد على توزيع استبيان على عينة من المحاسبين وكذلك الأكاديميين المتخصصون في مجال المحاسبة العمومية وقد قسمت هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول حيث تناولنا في الفصل الأول عموميات حول المحاسبة العمومية والذي بدوره في مبحثين تمثلت في ماهية المحاسبة العمومية، والإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر، أما الفصل الثاني فقد كان حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الذي يلوج بدوره إلى مبحثين ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الإطار العام للمعايير الدولية للمحاسبة للقطاع العمومي، أما الفصل الثالث فقد عالج الدراسة الميدانية والذي انقسم إلى مبحثين كان الأول حول تقديم عام للمركز الجامعي ميلة و الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة ' عرض و تحليل أداة الدراسة و اختبار الكفاءة وعليه تم التوصل إلى بعض الإستنتاجات والتوصيات كان من أهمها:

#### • نتائج اختبار الفرضيات:

توصلنا إلى نتائج اختبار الفرضيات وهي كالآتي:

❖ **الفرضية الأولى:** والتي تنص على "ضرورة اصلاح نظام المحاسبة العمومية" وبعد دراستنا لمتغير تابع واختبارها تم إثبات صحتها، وتبين لنا أن متغير مستقل بلغ 0.715 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 عند المستوى المعنوية؛

❖ **الفرضية الثانية:** والتي تنص على " تطبيق أسس المحاسبة العمومية الحديثة" وبعد دراستنا لمتغير تابع واختبارها تم إثبات صحتها وتبين لنا أن قيمة متغير مستقل 0.779 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 عند المستوى المعنوية؛

❖ **الفرضية الثالثة:** والتي تنص على "العوامل المحفزة للتقارب مع معايير IPSAS" وبعد دراستنا لمتغير تابع واختبارهم تم إثبات صحتها وتبين لنا أن قيمة متغير مستقل 0.856 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 عند مستوى المعنوية.

#### • النتائج المتوصل إليها:

لقد توصلنا من خلال هذا البحث إلى عدة نتائج، يمكن تلخيص أهمها في مايلي:

❖ إن من أهم ما يتميز به النظام المحاسبي العمومي الفعال هو الملائمة والمرونة والدقة والواقعية، والاقتصادية والاستخدام الجيد للبيانات؛

- ❖ تبني أحد الأسس المحاسبة يؤدي إلى اختلاف محاور القياس المحاسبي وجودة الإبلاغ المالي الحكومي مما يؤثر على نوعية ومكونات عناصر القوائم المالية؛
- ❖ تقديم المعايير الدولية المحاسبية في القطاع العام أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليًا لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية، تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترقي جودة الإبلاغ المالي الحكومي من الرقابة إلى تقديم أدوات المسائلة عن الأداء وتقديم نتائج نشاط وحدات القطاع العام، مما يسمح لها بتلبية حاجيات فئات مستخدمي البيانات المالية الحكومية؛
- ❖ يعتبر أساس الإستحقاق الكامل أفضل أساس للقياس الحكومي لكونه يسمح بتطوير نظام محاسبة حكومية فعال، يحقق أهداف الرقابة المالية؛
- ❖ يسمح تطبيق الأساس الاستحقاق الكامل بتحقيق الإثبات المحاسبي لكافة العمليات وغير المالية للوحدات الحكومية، لأن القوائم المالية المعدة وفق هذا الأساس هي التي تقدم معلومات شاملة ودقيقة عن طبيعة المركز المالي للحكومة؛
- ❖ تسعى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS إلى تقريب المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية، وتجعلها متميزة بعدة ميزات منها منطق الأداء والانتقال إلى الذمة المالية، والشفافية والدقة في المعلومات المحاسبة والإتساق المنطقي الداخلي والخارجي والملائمة والواقعية والمفهومية؛

### • الإقتراحات 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، بغرض تطبيق نظام الرقابة الداخلية، وكذلك الوصول لنظام محاسبي عمومي فعال؛
- ❖ لا بد للتشريعات والقوانين المالية العمومية أن تمتاز بالوضوح، والمرونة وخالية من الغموض والثغرات، ومواكبة للتطورات الاقتصادية الراهنة، ومتوافقة مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؛
- ❖ النهوض بمهنة المحاسبة العمومية ورفع مستواها بتأهيل اللّامين بالصرف والمحاسبين العموميين والمراقب المالي ليكونو قادرين على القيام بمهامهم من خلال الإهتمام الجاد بنظام التكوين الذي يجب أن يتوافق مع معايير التكوين المعمول بها عالمياً؛
- ❖ ضرورة الإسراع في مساعدة الإدارات والمؤسسات العمومية على توفير إطارات مؤهلة علمياً وعملياً لتطبيق معايير القطاع العام وذلك من خلال إجراء دورات تكوينية تتميز بالجدية والفعالية إضافة إلى

وجود جهة اتصال دائم بمحاسبي المؤسسات والإدارات العمومية من أجل مساعدتهم على حل المشاكل المحاسبية ومناقشتها؛

❖ ضرورة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة وتوسيع تشكيلته لنتضمن كل الأطراف التي لها علاقة بنظام المحاسبة العمومية وخصوصاً الجهات المسؤولة على تطبيقه وإعطائها فرصة لتقديم الإقتراحات والتوجيهات الضرورية، وبالتالي تكون مساهمة وعلى دراية لما يجري من تغيرات على الساحة المحاسبية في الجزائر؛

❖ تأهيل الأساتذة الجامعيين و تكوين نخبة لها دراية و معرفة دقيقة بنظام المحاسبة العمومية لتكوين في مستوى تخريج إطارات لها تأهيل علمي وإعداد مهني كافي لإنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال إرسال بعثات إلى الخارج لتلقي التكوين اللازم في مجال المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

#### • أفاق الدراسة

من خلال دراستنا معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لا حظنا أن مجمل الدراسات التي عالجت موضوع معايير المحاسبة الدولية للقطاع، ركزت على الجانب النظري، وتوجد مواضيع ذات صلة وطيدة بها لم يسعنا التطرق لها، لكنها تفتح مجالات لباحثين آخرين للخوض فيها ومعالجتها ولعل من أهمها:

❖ حوكمة تحصيل الإيرادات العامة بالجزائر في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؛

❖ انعكاسات تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات والإدارات العمومية على نظام المحاسبة العمومية؛

❖ تقارب محاسبة الدولة مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام؛

❖ التسيير العمومي من منظور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

# قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

أ. الكتب

1. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة ظلال أبو غزال، عمان، 2009.
2. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجم جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموع ظلال أبو غزال، عمان، 2008.
3. أحمد حلمي جمعة، المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
4. إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، عمان، 2003.
5. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، دمشق، 2008.
6. خالد أمين عبد الله، محاسبة مننآت غير الهادفة للريح، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2010.
7. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شاية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، د.س.
8. خلف عبد الله، الواردات وسهيل بسيم الدباس، المحاسبة الحكومية وإعداد موازنة البرامج والأداء، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
9. دبلويت كتيب، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، نحو إدارة مالية متطورة، النسخة الثانية في الشرق الأوسط، 1926.
10. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2009.
11. عقلة محمد يوسف المبيين، نظام المحاسبة الحكومي وإدارته، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، ط 01، 1999.
12. علي عباس، الرقابة الإدارية على كمال والأعمال، مكتبة الرائد العلمية، عمان، الأردن، ط 1، 2001.
13. لوني نصيرة، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، موجه لطلبة سنة ثانية ل.م.د حقوق، البويرة، الجزائر، 2013.
14. محرزى محم عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2008.
15. محم الصغير، علي يسرى أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003.
16. محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، الأردن، 1998.
17. محمد مسعى، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، 2003.
18. منصورى الزين، المحاسبة العمومية، الجزائر، 2015.
19. نواف محمد عباس، المحاسبة الحكومية، دار صناع للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.



ب. المذكرات والرسائل

1. بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة، مذكرة ماجستير، 2011.
2. جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي IPASAS على نظام المحاسبة في الجزائر، أطروحة دكتوراه، محاسبة وتدقيق، كلية علوم اقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2019.
3. شبايكي سعدان، دراسة تحليلية ونقدية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة قسنطينة، 2001.
4. شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية -أطروحة دكتوراه- تسيير المنظمات، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013.
5. عباس عبد الحفيظ، تقييم فعالية النفقات العامة في ميزانية الجماعات المحلية، دراسة حالة نفقات ولاية تلمسان وبلدية المجاورة، مذكرة ماجستير، تسيير المالية العامة، جامعة تلمسان، جامعة الجزائر، 2011.
6. عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (ل.م.د)، كلي العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، 2018-2019.
7. قمو آسيا، إتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير الحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS خلال الفترة (2002-2012)، مذكر ماجستير في المحاسبة والجباية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2012-2013.

ج. المجلات و الأبحاث

8. خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، كمتطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات إقتصادية، العدد 31(2)، المركز الجامعي بافلو، جامعة الجلفة.
9. خيضر خبيطي، يونس مونه، آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، الجزائر، العدد 02، 2016.
10. مالك لعلاية، عبود زرقين، متطلبات إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسب القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، جامعة لمسيلا، الجزائر، العدد 15، 2016.
11. محمد شريف توفيق، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية السعودية، العدد 05 لمجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1987.

د. القوانين والمراسيم والأوامر

12. المادة 23 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق لـ 15 أوت 1990 متعلق بالمحاسبة العمومية.

13. المادة 79 من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية.

ثانيا: باللغة الأجنبية:

A. LIVRES:

14. Manuel de procédures d'exécution des dépenses et recettes publiques. OP.EIT.2007.

D. SITES WEB:

15. <http://www.centre-univ-mila-dz>.

16. <http://quizlit.com/16240612/01> - flash-cands مدخل إلى المحاسبة العمومية 37: 16 20/04/2020.

الملاحق

ملحق رقم (01): استبيان متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر (IPSAS)  
دراسة حالة: من وجهة نظر محاسبي المؤسسات العمومية والأكاديميين المختصين  
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف  
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير  
تخصص: مالية المؤسسة

### استبيان حول:

متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر (IPSAS)

دراسة حالة: من وجهة نظر محاسبي المؤسسات العمومية والأكاديميين المختصين

\*السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته\*

السادة والسيدات الكرام...

تحية طيبة وبعد...

يقوم الباحث بإجراء دراسة تهدف الى معرفة متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر (IPSAS) ويعني جزء من الدراسة الميدانية في اطار تحضير لانجاز مذكرة لنيل شهادة الماستر لعلوم التسيير تخصص مالية المؤسسة.  
ويتمثل رأيكم الموضوعي اهمية كبيرة لتحقيق اهداف الدراسة فالرجاء الاجابة على فقرات الاستبانة المرفقة علما بان المعلومات التي تقدمونها تستخدم لإغراض البحث العلمي فقط  
نقد لكم تعاونكم معنا ونحن على اتم الاستعداد لتزويدكم بنسخة نتائج الدراسة بعد اتمامها ان ارتأيتم ذلك

شاكرون لكم حسن تعاونكم

اعداد الطالبتين:

- بوصبوع ليلي  
- حملاوي دنيا

اشراف الدكتور:

بوطلاعة محمد

السنة الجامعية 2021/2020

الملاحظة: ارجو التكرم بوضع الاشارة (×) في مربع الاجابة التي تراها مناسبة  
أولا: البيانات العامة:

1- الجنس

☐

انثى

☐

ذكر

2- الفئة العمرية:

☐

31 سنة الى 40 سنة

☐

اكثر من 50 سنة

☐

24 سنة الى 30 سنة

☐

41 سنة الى 50 سنة

3- المؤهل العلمي:

☐

تكوين مهني

☐

دراسات عليا

☐

ثانوي

☐

جامعي

4- الوظيفة:

☐

محاسب

☐

استاذ جامعي

☐

اطار مالي

☐

امر بالصرف

☐

متصرف

5- الخبرة الميدانية:

☐

من 06 الى 10 سنة

☐

اكثر من 20 سنة

☐

اقل من 05 سنوات

☐

من 11 سنة الى 20 سنة

### المحور الأول: ضرورة اصلاح نظام المحاسبة العمومية:

**المحاسبة العمومية:** هي احدى فروع المحاسبة التي تقوم على مجموعة من المبادئ والأسس والمعايير والقواعد والأساليب العلمية الخاصة بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بالأنشطة الحكومية وتقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات.

| الرقم | العبارات   | موافق<br>بشدة | موافق | موافق<br>نوعا ما | غير<br>موافق | غير<br>موافق<br>بشدة |
|-------|--|---------------|-------|------------------|--------------|----------------------|
| 01    | تحتاج المحاسبة العمومية في الجزائر الى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها         |               |       |                  |              |                      |
| 02    | يعتمد التشريع الجديد للمحاسبة العمومية على مراعاة بيئة للمحاسبة في الجزائر |               |       |                  |              |                      |
| 03    | يجب ان يخضع اصدار تشريع جديد للمحاسبة العمومية لنقاش واسع بين الفاعلين     |               |       |                  |              |                      |
| 04    | يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد للمحاسبة العمومية اصلاح للإيرادات العمومية    |               |       |                  |              |                      |
| 05    | يجب ان يتم تحديد الادارات العمومية بتكنولوجيا الاعلام والاتصال             |               |       |                  |              |                      |
| 06    | يجب استحداث مصالح متخصصة تتولى مهمة الاشراف على عملية التحديث              |               |       |                  |              |                      |
| 07    | يحتاج العنصر البشري الى اعادة تأهيل شاملة                                  |               |       |                  |              |                      |
| 08    | يجب ان يحظى كافة المحاسبين بتكوين خاص في المحاسبة العمومية                 |               |       |                  |              |                      |
| 09    | يتطلب انجاح عملية اصلاح المحاسبة العمومية مرافقة من مختصين في الميدان      |               |       |                  |              |                      |
| 10    | ان اصلاح المحاسبة العمومية لا يقتصر فقط على تكوين المحاسبين دون غيرهم      |               |       |                  |              |                      |

### المحور الثاني: تطبيق أسس المحاسبة العمومية الحديثة:

| الرقم | العبارات   | موافق<br>بشدة | موافق | موافق<br>نوعا ما | غير<br>موافق | غير<br>موافق<br>بشدة |
|-------|--|---------------|-------|------------------|--------------|----------------------|
| 01    | تساهم المحاسبة العمومية الحديثة بالرقابة الداخلية على الاموال العمومية |               |       |                  |              |                      |
| 02    | تعزز المحاسبة العمومية مسؤولية القائمين على التصرف في الاموال العمومية |               |       |                  |              |                      |
| 03    | تعطي المحاسبة العمومية الحديثة صورة شفافة عن استعمال الموارد العمومية  |               |       |                  |              |                      |
| 04    | تضمن المحاسبة العمومية تسير فعال للإدارات                              |               |       |                  |              |                      |

|  |  |  |  |  |   |    |
|--|--|--|--|--|---|----|
|  |  |  |  |  | العمومية  |    |
|  |  |  |  |  | تعتمد المحاسبة العمومية على التسيير على اساس الادارة بالنتائج           | 05 |
|  |  |  |  |  | تقوم المحاسبة العمومية بإعداد اجراءات موحدة لكل الادارات العمومية       | 06 |
|  |  |  |  |  | تقوم المحاسبة العمومية على اساس محاسبة الحقوق المسجلة او محاسبة لالتزام | 07 |
|  |  |  |  |  | تعزز المحاسبة العمومية مبادئ الحكومة في ادارة مرافق القطاع العام        | 08 |

### المحور الثالث: العوامل المحفزة للتقارب مع معايير (IPSAS)

معايير المحاسبة العمومية الدولية في القطاع العام: هي قواعد لإعداد القوائم المالية فهي مبادئ محاسبة مقبولا قبولاً عاماً تحدد نوع المعلومات التي ينبغي ان تتألف منها القوائم المالية.

| الرقم | العبارات   | موافق بشدة | موافق | موافق نوعاً ما | غير موافق | غير موافق بشدة |
|-------|--|------------|-------|----------------|-----------|----------------|
| 01    | يحظى تطبيق معايير IPSAS بدعم الهيئات الدولية للدول الراغبة في التقارب/ التبني  |            |       |                |           |                |
| 02    | يعتبر مجلس المعايير محاسبة القطاع العام الدولة IPSAS هيئة مستقلة ونزيهة        |            |       |                |           |                |
| 03    | يحافظ التقارب /التبني معايير IPSAS على سيادة كل دولة ترغب في تطبيقها           |            |       |                |           |                |
| 04    | يقدم مجلس معايير محاسبة القطاع العام المرافقة لعملية تبني معايير IPSAS         |            |       |                |           |                |
| 05    | تنخرط الدول التي تتقارب /تبني معايير IPSAS في جهود توحيد محاسبة القطاع العام   |            |       |                |           |                |
| 06    | تمكن عملية التقارب/ تبني معايير IPSAS من تيسير الحصول على الموارد المالية      |            |       |                |           |                |
| 07    | يسمح التقارب /تبني معايير IPSAS من اعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام |            |       |                |           |                |
| 08    | يعزز التقارب /التبني لمعايير IPSAS ثقة الافراد في حكوماتهم                     |            |       |                |           |                |
| 09    | يضمن التقارب /التبني لمعايير IPSAS رقابة فعالة لممتلكات ومقدرات الشعوب         |            |       |                |           |                |

|  |  |  |  |  |    |   |
|--|--|--|--|--|----|---|
|  |  |  |  |  | 10 | يضمن التقارب /التبني لمعايير<br>IPSAS معلومات تلبي رغبات كافة<br>المستخدمين |
|--|--|--|--|--|----|---|

الملحق رقم (02): ألفا كرونباخ

Statistiques de fiabilité

| Alpha de<br>Cronbach | Nombre<br>d'éléments |
|----------------------|----------------------|
| 0,872                | 28                   |

الملحق رقم (03): البيانات العامة

الجنس نوع

|        | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage<br>valide | Pourcentage<br>cumulé |
|--------|-----------|-------------|-----------------------|-----------------------|
| ذكر    | 17        | 54,8        | 54,8                  | 54,8                  |
| أنثى   | 14        | 45,2        | 45,2                  | 100,0                 |
| Valide |           |             |                       |                       |
| Total  | 31        | 100,0       | 100,0                 |                       |

العمرية الفئة

|                | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage<br>valide | Pourcentage<br>cumulé |
|----------------|-----------|-------------|-----------------------|-----------------------|
| سنة 24-30      | 1         | 3,2         | 3,2                   | 3,2                   |
| سنة 31-40      | 23        | 74,2        | 74,2                  | 77,4                  |
| سنة 41-50      | 5         | 16,1        | 16,1                  | 93,5                  |
| سنة 50 من أكثر | 2         | 6,5         | 6,5                   | 100,0                 |
| Valide         |           |             |                       |                       |
| Total          | 31        | 100,0       | 100,0                 |                       |

العلمي المؤهل

|             | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage<br>valide | Pourcentage<br>cumulé |
|-------------|-----------|-------------|-----------------------|-----------------------|
| جامعي       | 16        | 51,6        | 51,6                  | 51,6                  |
| عليا دراسات | 15        | 48,4        | 48,4                  | 100,0                 |
| Valide      |           |             |                       |                       |
| Total       | 31        | 100,0       | 100,0                 |                       |



الوظيفة

|              | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| مالي إطار    | 2         | 6,5         | 6,5                | 6,5                |
| جامعي أستاذ  | 17        | 54,8        | 54,8               | 61,3               |
| Validé محاسب | 3         | 9,7         | 9,7                | 71,0               |
| متصرف        | 9         | 29,0        | 29,0               | 100,0              |
| Total        | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

الميدانية الخبرة

|                   | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|-------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| سنوات 5 من أقل    | 4         | 12,9        | 12,9               | 12,9               |
| Validé سنوات 6-10 | 21        | 67,7        | 67,7               | 80,6               |
| سنة 11-20         | 6         | 19,4        | 19,4               | 100,0              |
| Total             | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

الملحق رقم (04): التكرارات

سيرها قواعد ينظم جديد تشريع إلى الجزائر في العمومية المحاسبة تحتاج

|               | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| موافق غير     | 2         | 6,5         | 6,5                | 6,5                |
| ما نوعا موافق | 5         | 16,1        | 16,1               | 22,6               |
| Valide موافق  | 13        | 41,9        | 41,9               | 64,5               |
| بشدة موافق    | 11        | 35,5        | 35,5               | 100,0              |
| Total         | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

الجزائر في للمحاسبة بيئة مراعاة على العمومية للمحاسبة الجديد التشريع يعتمد

|               | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| موافق غير     | 2         | 6,5         | 6,5                | 6,5                |
| ما نوعا موافق | 8         | 25,8        | 25,8               | 32,3               |
| Valide موافق  | 15        | 48,4        | 48,4               | 80,6               |
| بشدة موافق    | 6         | 19,4        | 19,4               | 100,0              |
| Total         | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

الفاعلين بين واسع للنقاش العمومية للمحاسبة جديد تشريع اصدار يخضع أن يجب

|                   | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|-------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| بشدة موافق غير    | 1         | 3,2         | 3,2                | 3,2                |
| موافق             | 13        | 41,9        | 41,9               | 45,2               |
| Valide بشدة موافق | 17        | 54,8        | 54,8               | 100,0              |
| Total             | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

العمومية للإيرادات اصلاح العمومية للمحاسبة جديد محاسبي نظام تطبيق يتطلب

|               | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| ما نوعا موافق | 2         | 6,5         | 6,5                | 6,5                |
| Valide موافق  | 14        | 45,2        | 45,2               | 51,6               |
| بشدة موافق    | 15        | 48,4        | 48,4               | 100,0              |
| Total         | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

الاتصال و الاعلام بتكنولوجيا العمومية الادارات تحديد يتم أن يجب

|                   | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|-------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| موافق             | 14        | 45,2        | 45,2               | 45,2               |
| Valide بشدة موافق | 17        | 54,8        | 54,8               | 100,0              |
| Total             | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

التحديث عملية على الاشراف مهمة تتولى متخصصة مصالح استحداث يجب

|               | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| ما نوعا موافق | 1         | 3,2         | 3,2                | 3,2                |
| Valide موافق  | 16        | 51,6        | 51,6               | 54,8               |
| بشدة موافق    | 14        | 45,2        | 45,2               | 100,0              |
| Total         | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

شاملة تأهيل اعادة الى البشري العنصر يحتاج

|              | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| موافق غير    | 2         | 6,5         | 6,5                | 6,5                |
| Valide موافق | 10        | 32,3        | 32,3               | 38,7               |
| بشدة موافق   | 19        | 61,3        | 61,3               | 100,0              |
| Total        | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

العمومية المحاسبة في خاص بتكوين المحاسبين كافة يحظى أن يجب

|               | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| ما نوعا موافق | 1         | 3,2         | 3,2                | 3,2                |
| Valide موافق  | 12        | 38,7        | 38,7               | 41,9               |
| بشدة موافق    | 18        | 58,1        | 58,1               | 100,0              |
| Total         | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

الميدان في مختصين من مرافقة العمومية المحاسبة اصلاح عملية انجاح يتطلب

|                   | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|-------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| موافق             | 8         | 25,8        | 25,8               | 25,8               |
| Validé بشدة موافق | 23        | 74,2        | 74,2               | 100,0              |
| Total             | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

غيرهم دون المحاسبين تكوين على فقط لا يقتصر العمومية المحاسبة اصلاح ان

|               | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| موافق غير     | 2         | 6,5         | 6,5                | 6,5                |
| ما نوعا موافق | 1         | 3,2         | 3,2                | 9,7                |
| Validé موافق  | 15        | 48,4        | 48,4               | 58,1               |
| بشدة موافق    | 13        | 41,9        | 41,9               | 100,0              |
| Total         | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

العمومية الأموال على الداخلية بالرقابة الحديثة العمومية المحاسبة تساهم

|               | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| موافق غير     | 4         | 12,9        | 12,9               | 12,9               |
| ما نوعا موافق | 5         | 16,1        | 16,1               | 29,0               |
| Validé موافق  | 9         | 29,0        | 29,0               | 58,1               |
| بشدة موافق    | 13        | 41,9        | 41,9               | 100,0              |
| Total         | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

العمومية الأموال في التصرف على القائمين مسؤولية العمومية المحاسبة تعزز

|               | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| موافق غير     | 2         | 6,5         | 6,5                | 6,5                |
| ما نوعا موافق | 5         | 16,1        | 16,1               | 22,6               |
| Validé موافق  | 9         | 29,0        | 29,0               | 51,6               |
| بشدة موافق    | 15        | 48,4        | 48,4               | 100,0              |
| Total         | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

العمومية الموارد استعمال عن شفافة صورة الحديثة العمومية المحاسبة تعطي

|                | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|----------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| بشدة موافق غير | 1         | 3,2         | 3,2                | 3,2                |
| موافق غير      | 1         | 3,2         | 3,2                | 6,5                |
| ما نوعا موافق  | 3         | 9,7         | 9,7                | 16,1               |
| موافق          | 14        | 45,2        | 45,2               | 61,3               |
| بشدة موافق     | 12        | 38,7        | 38,7               | 100,0              |
| Total          | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

العمومية للإدارات فعال تسيير العمومية المحاسبة تضمن

|                | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|----------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| بشدة موافق غير | 2         | 6,5         | 6,5                | 6,5                |
| موافق غير      | 2         | 6,5         | 6,5                | 12,9               |
| ما نوعا موافق  | 6         | 19,4        | 19,4               | 32,3               |
| موافق          | 11        | 35,5        | 35,5               | 67,7               |
| بشدة موافق     | 10        | 32,3        | 32,3               | 100,0              |
| Total          | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

بالنتائج الإدارة أساس على تسيير على العمومية المحاسبة تعتمد

|                | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|----------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| بشدة موافق غير | 1         | 3,2         | 3,2                | 3,2                |
| موافق غير      | 3         | 9,7         | 9,7                | 12,9               |
| ما نوعا موافق  | 5         | 16,1        | 16,1               | 29,0               |
| موافق          | 11        | 35,5        | 35,5               | 64,5               |
| بشدة موافق     | 11        | 35,5        | 35,5               | 100,0              |
| Total          | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

العمومية الإدارات لكل موحدة إجراءات بأعداد العمومية المحاسبة تقوم

|           | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|-----------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| موافق غير | 5         | 16,1        | 16,1               | 16,1               |

|               |    |       |       |       |
|---------------|----|-------|-------|-------|
| ما نوعا موافق | 5  | 16,1  | 16,1  | 32,3  |
| موافق         | 16 | 51,6  | 51,6  | 83,9  |
| بشدة موافق    | 5  | 16,1  | 16,1  | 100,0 |
| Total         | 31 | 100,0 | 100,0 |       |

لالتزام محاسبية أو المسجلة الحقوق محاسبية أساس على العمومية المحاسبية تقوم

|               | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| ما نوعا موافق | 15        | 48,4        | 48,4               | 48,4               |
| موافق         | 13        | 41,9        | 41,9               | 90,3               |
| بشدة موافق    | 3         | 9,7         | 9,7                | 100,0              |
| Total         | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

العام القطاع مرافق ادارة في الحكومة مبادئ العمومية المحاسبية تعزز

|               | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| موافق غير     | 2         | 6,5         | 6,5                | 6,5                |
| ما نوعا موافق | 3         | 9,7         | 9,7                | 16,1               |
| موافق         | 16        | 51,6        | 51,6               | 67,7               |
| بشدة موافق    | 10        | 32,3        | 32,3               | 100,0              |
| Total         | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

التبني / . التقارب في الراغبة للدول الدولية الهيئات بدعم IPSAS معايير تطبيق يحظى

|               | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| ما نوعا موافق | 7         | 22,6        | 22,6               | 22,6               |
| موافق         | 15        | 48,4        | 48,4               | 71,0               |
| بشدة موافق    | 9         | 29,0        | 29,0               | 100,0              |
| Total         | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

نزاهة و مستقلة هيئة IPSAS الدولة العام القطاع معايير محاسبية مجلس يعتبر

|  | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
|--|-----------|-------------|--------------------|--------------------|

|               |    |       |       |       |
|---------------|----|-------|-------|-------|
| موافق غير     | 1  | 3,2   | 3,2   | 3,2   |
| ما نوعا موافق | 6  | 19,4  | 19,4  | 22,6  |
| Valide موافق  | 21 | 67,7  | 67,7  | 90,3  |
| بشدة موافق    | 3  | 9,7   | 9,7   | 100,0 |
| Total         | 31 | 100,0 | 100,0 |       |

تطبيقها في ترغب دولة كل سيادة على IPSAS معايير التنبئي/ التقارب يحافظ

|               | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| ما نوعا موافق | 9         | 29,0        | 29,0               | 29,0               |
| Valide موافق  | 16        | 51,6        | 51,6               | 80,6               |
| بشدة موافق    | 6         | 19,4        | 19,4               | 100,0              |
| Total         | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

IPSAS معايير تنبئي لعملية المرافقة العام القطاع محاسبة معايير مجلس يقدم

|               | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| ما نوعا موافق | 10        | 32,3        | 32,3               | 32,3               |
| Valide موافق  | 15        | 48,4        | 48,4               | 80,6               |
| بشدة موافق    | 6         | 19,4        | 19,4               | 100,0              |
| Total         | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

العام القطاع محاسبة توحيد جهود في IPSAS معايير تنبئي/ تقارب التي الدول تنخرط

|               | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| موافق غير     | 1         | 3,2         | 3,2                | 3,2                |
| ما نوعا موافق | 7         | 22,6        | 22,6               | 25,8               |
| Valide موافق  | 12        | 38,7        | 38,7               | 64,5               |
| بشدة موافق    | 11        | 35,5        | 35,5               | 100,0              |
| Total         | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

المالية الموارد على الحصول تيسير من IPSAS معايير تنبئي/ التقارب عملية تمكن

|               | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| موافق غير     | 1         | 3,2         | 3,2                | 3,2                |
| ما نوعا موافق | 7         | 22,6        | 22,6               | 25,8               |
| Valide موافق  | 16        | 51,6        | 51,6               | 77,4               |
| بشدة موافق    | 7         | 22,6        | 22,6               | 100,0              |
| Total         | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

العام القطاع لكيانات شفافة مالية صورة اعطاء من IPSAS معايير تبني / التقارب يسمح

|               | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| ما نوعا موافق | 9         | 29,0        | 29,0               | 29,0               |
| Valide موافق  | 8         | 25,8        | 25,8               | 54,8               |
| بشدة موافق    | 14        | 45,2        | 45,2               | 100,0              |
| Total         | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

حكوماتهم في الأفراد ثقة IPSAS لمعايير التبني / التقارب يعزز

|               | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| موافق غير     | 6         | 19,4        | 19,4               | 19,4               |
| ما نوعا موافق | 8         | 25,8        | 25,8               | 45,2               |
| Valide موافق  | 8         | 25,8        | 25,8               | 71,0               |
| بشدة موافق    | 9         | 29,0        | 29,0               | 100,0              |
| Total         | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

الشعوب مقدرات و لممتلكات فعالة رقابة IPSAS لمعايير التبني / التقارب يضمن

|               | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| موافق غير     | 6         | 19,4        | 19,4               | 19,4               |
| ما نوعا موافق | 6         | 19,4        | 19,4               | 38,7               |
| Valide موافق  | 16        | 51,6        | 51,6               | 90,3               |
| بشدة موافق    | 3         | 9,7         | 9,7                | 100,0              |
| Total         | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |



المستخدمين كافة رغبات تلبية معلومات IPSAS لمعايير التبني / التقارب يضمن

|               | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| موافق غير     | 3         | 9,7         | 9,7                | 9,7                |
| ما نوعا موافق | 11        | 35,5        | 35,5               | 45,2               |
| Valide موافق  | 11        | 35,5        | 35,5               | 80,6               |
| بشدة موافق    | 6         | 19,4        | 19,4               | 100,0              |
| Total         | 31        | 100,0       | 100,0              |                    |

الملحق رقم (05): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

#### Statistiques descriptives

|  | N  | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type |
|--|----|---------|---------|---------|------------|
| الجزائر في العمومية المحاسبة تحتاج سيرها قواعد ينظم جديد تشريع إلى     | 31 | 2       | 5       | 4,06    | ,892       |
| العمومية للمحاسبة الجديد التشريع يعتمد                                 | 31 | 2       | 5       | 3,81    | ,833       |
| الجزائر في للمحاسبة بيئة مراعاة على                                    | 31 | 1       | 5       | 4,45    | ,810       |
| جديد تشريع اصدار يخضع أن يجب بين واسع لنقاش العمومية للمحاسبة الفاعلين | 31 | 3       | 5       | 4,42    | ,620       |
| جديد محاسبي نظام تطبيق يتطلب   | 31 | 4       | 5       | 4,55    | ,506       |
| للإيرادات اصلاح العمومية للمحاسبة العمومية                             | 31 | 3       | 5       | 4,42    | ,564       |
| العمومية الإدارات تحديد يتم أن يجب الاتصال و الاعلام بتكنولوجيا        | 31 | 2       | 5       | 4,48    | ,811       |
| تتولى متخصصة مصالح استحداث يجب التحديث عملية على الاشراف مهمة          | 31 | 3       | 5       | 4,55    | ,568       |
| تأهيل اعادة الى البشري العنصر يحتاج شاملة                              | 31 | 4       | 5       | 4,74    | ,445       |
| بتكوين المحاسبين كافة يحظى أن يجب العمومية المحاسبة في خاص             | 31 | 2       | 5       | 4,26    | ,815       |
| المحاسبة اصلاح عملية انجاح يتطلب في مختصين من مراقبة العمومية الميدان  | 31 | 2       | 5       | 4,00    | 1,065      |
| لا يقتصر العمومية المحاسبة اصلاح ان غيرهم دون المحاسبين تكوين على فقط  | 31 | 2       | 5       | 4,19    | ,946       |
| الحديث العمومية المحاسبة تساهم العمومية الأموال على الداخلية بالرقابة  | 31 | 2       | 5       |         |            |
| مسؤولية العمومية المحاسبة تعزز الأموال في التصرف على القائمين العمومية | 31 | 2       | 5       |         |            |

|                                       |    |   |   |      |       |
|---------------------------------------|----|---|---|------|-------|
| صورة الحذيفة العمومية المحاسبة تعطي   | 31 | 1 | 5 | 4,13 | ,957  |
| العمومية الموارد استعمال عن شفافة     |    |   |   |      |       |
| فعال تسيير العمومية المحاسبة تضمن     | 31 | 1 | 5 | 3,81 | 1,167 |
| العمومية للادارات                     |    |   |   |      |       |
| تسيير على العمومية المحاسبة تعتمد     | 31 | 1 | 5 | 3,90 | 1,106 |
| بالنتائج الادارة اساس على             |    |   |   |      |       |
| اجراءات باعداد العمومية المحاسبة تقوم | 31 | 2 | 5 | 3,68 | ,945  |
| العمومية الادارات لكل موحدة           |    |   |   |      |       |
| اساس على العمومية المحاسبة تقوم       | 31 | 3 | 5 | 3,61 | ,667  |
| محاسبة أو المسجلة الحقوق محاسبة       |    |   |   |      |       |
| لالتزام                               |    |   |   |      |       |
| مبادئ العمومية المحاسبة تعزز          | 31 | 2 | 5 | 4,10 | ,831  |
| العام القطاع مرافق ادارة في الحكومة   |    |   |   |      |       |
| بدعم IPSAS معايير تطبيق يحظى          | 31 | 3 | 5 | 4,06 | ,727  |
| في الرغبة للدول الدولية الهيئات       |    |   |   |      |       |
| التبني / . التقارب                    |    |   |   |      |       |
| العام القطاع معايير محاسبة مجلس يعتبر | 31 | 2 | 5 | 3,84 | ,638  |
| نزيهة و مستقلة هيئة IPSAS الدولة      |    |   |   |      |       |
| IPSAS معايير التبني/ التقارب يحافظ    | 31 | 3 | 5 | 3,90 | ,700  |
| تطبيقها في ترغب دولة كل سيادة على     |    |   |   |      |       |
| العام القطاع محاسبة معايير مجلس يقدم  | 31 | 3 | 5 | 3,87 | ,718  |
| IPSAS معايير تبني لعملية المرافقة     |    |   |   |      |       |
| معايير تبني/ تتقارب التي الدول تنخرط  | 31 | 2 | 5 | 4,06 | ,854  |
| محاسبة توحيد جهود في IPSAS            |    |   |   |      |       |
| العام القطاع                          |    |   |   |      |       |
| معايير تبني/ التقارب عملية تمكن       | 31 | 2 | 5 | 3,94 | ,772  |
| على الحصول تسيير من IPSAS             |    |   |   |      |       |
| المالية الموارد                       |    |   |   |      |       |
| IPSAS معايير تبني / التقارب يسمح      | 31 | 3 | 5 | 4,16 | ,860  |
| لكيانات شفافة مالية صورة اعطاء من     |    |   |   |      |       |
| العام القطاع                          |    |   |   |      |       |
| IPSAS لمعايير التبني / التقارب يعزز   | 31 | 2 | 5 | 3,65 | 1,112 |
| حكوماتهم في الأفراد ثقة               |    |   |   |      |       |
| لمعايير التبني / التقارب يضمن         | 31 | 2 | 5 | 3,52 | ,926  |
| و لممتلكات فعالة رقابة IPSAS          |    |   |   |      |       |
| الشعوب مقدرات                         |    |   |   |      |       |
| لمعايير التبني / التقارب يضمن         | 31 | 2 | 5 | 3,65 | ,915  |
| كافة رغبات تلبي معلومات IPSAS         |    |   |   |      |       |
| المستخدمين                            |    |   |   |      |       |
| N valide (listwise)                   | 31 |   |   |      |       |

الملحق رقم (06): إختبار K-S لتوزيع البيانات

Statistiques descriptives

|                     | N  | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type |
|---------------------|----|---------|---------|---------|------------|
| ضرورة               | 31 | 3,60    | 4,90    | 4,3742  | ,35116     |
| تطبيق               | 31 | 2,38    | 4,63    | 3,9274  | ,62398     |
| العوامل             | 31 | 2,70    | 4,70    | 3,8645  | ,59079     |
| الكلية              | 31 | 3,14    | 4,61    | 4,0645  | ,40912     |
| N valide (listwise) | 31 |         |         |         |            |

الملحق رقم (07): الارتباط بين البعد الكلية ولمتغير مستقل وأبعاده

Corrélations

|                           | ضرورة  | تطبيق  | العوامل | الكلية |
|---------------------------|--------|--------|---------|--------|
| Corrélation de Pearson    | 1      | ,371*  | ,477**  | ,715** |
| ضرورة Sig. (bilatérale)   |        | ,040   | ,007    | ,000   |
| N                         | 31     | 31     | 31      | 31     |
| Corrélation de Pearson    | ,371*  | 1      | ,445*   | ,779** |
| تطبيق Sig. (bilatérale)   | ,040   |        | ,012    | ,000   |
| N                         | 31     | 31     | 31      | 31     |
| Corrélation de Pearson    | ,477** | ,445*  | 1       | ,856** |
| العوامل Sig. (bilatérale) | ,007   | ,012   |         | ,000   |
| N                         | 31     | 31     | 31      | 31     |
| Corrélation de Pearson    | ,715** | ,779** | ,856**  | 1      |
| الكلية Sig. (bilatérale)  | ,000   | ,000   | ,000    |        |
| N                         | 31     | 31     | 31      | 31     |

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

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