

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

رقم:

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطالب(ة): رزقي لمين

محمد عمرون

تحت عنوان

آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات

الجزائرية

لجنة المناقشة:

رئيسا
مشرفا و مقررا
مناقشا

جامعة المسيلة
جامعة المسيلة
جامعة المسيلة

اسم ولقب الدكتور: السعيد قاسمي
اسم ولقب الأستاذ: نبيل قليل
اسم ولقب الأستاذ: موسى حجاب

السنة الجامعية: 2017/2016

نتقدم أولاً بالحمد والشكر لله سبحانه وتعالى على
توفيقه ونعمته

الحمد لله الذي وفقنا على إتمام هذا العمل المتواضع
كما نتقدم بالشكر والعرفان إلى من كان دليلنا ومرشدنا
في هذا العمل الأستاذ " قليل نبيل " الذي أشرف على
هذا العمل كما لا أنسى كل من ساعدنا في إتمام هذا
العمل ولو كان بمساهمة صغيرة
كل الشكر والعرفان لأساتذة
كلية التجارة بجامعة المسيلة
ولمن ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد.

فهرس الموضوعات

فهرس الموضوعات

	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
	قائمة المختصرات
	فهرس الموضوعات
	كلمة الشكر
أ-د	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية وواقعها في الجزائر
06	تمهيد
	المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية
07	المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية ومبادئها
07	الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية
07	الفرع الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية
08	الفرع الثالث: أهداف المحاسبة العمومية ومجالات تطبيقها
09	المطلب الثاني: نظام الموازنة العامة
09	الفرع الأول: تعريف الموازنة العامة
10	الفرع الثاني: تحضير الميزانية العامة
12	الفرع الثالث: نظام الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية
	المبحث الثاني: إصلاحات نظام المحاسبة العمومية لئيتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .
14	المطلب الأول: المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs)
14	الفرع الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية:
16	الفرع الثاني: إستراتيجية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر:
20	المطلب الثاني: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
20	الفرع الأول: مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية:
23	الفرع الثاني: نقائص نظام المحاسبة العمومية الحالي:

24	المطلب الثالث: مدى اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائرية نحو تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:
24	الفرع الأول: متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:
26	الفرع الثاني: تطوير مشروع نظام المحاسبة العمومية:
30	الفرع الثالث: أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية:
33	خلاصة الفصل
	الفصل التطبيقي: الدراسة الميدانية
35	تمهيد.
	المبحث الأول: المنهجية والإجراءات
36	المطلب الأول: منهجية الدراسة
36	الفرع الأول: أدوات الدراسة
37	المطلب الثاني: مجال وإجراءات الدراسة
37	الفرع الأول: مجال الدراسة
38	الفرع الثاني: إجراءات الدراسة
	المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج
39	المطلب الأول: تحليل البيانات الوصفية
44	المطلب الثاني: عرض وتفسير نتائج فرضيات الدراسة ومناقشتها
49	خلاصة الفصل
51	خاتمة.
55	المصادر و المراجع
58	الملاحق
	الملخص

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
39	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	01
40	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	02
41	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	03
42	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	04
43	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير القطاع	05
44	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار الدلالة t الخاصة بالمحور الأول	06
46	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار الدلالة t الخاصة بالمحور الثاني	07
47	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار الدلالة t الخاصة بالمحور الثالث	08

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
39	يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	01
40	يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	02
41	يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	03
42	يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	04
43	يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير القطاع	05
45	المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية الخاصة	06
46	المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية الخاصة بالمحور الثاني	07
48	المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية الخاصة بالمحور الثالث	08

قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IPSASs	International public sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
GASB	governmental Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة العمومية.
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
MSB	Modernisation des Système Budgetaires	تحديث نظام الميزانية

مقدمة عامة

إن التطور الهام للمؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي في الآونة الأخيرة والتي أصبحت ملزمة على مواكبة التطورات العصرية في علم الإدارة ومتابعة كل المستجدات في حياة الإدارة الحديثة، لذلك أصبح من الواجب على مسيري الإدارة العامة تطبيق الأسس النظرية الحديثة للمالية العامة والقيام بدراسة علمية معاصرة لإعداد الموازنة العامة وتطبيق النماذج الحديثة لأعدادها.

وبالتالي فإننا نرى من الضروري الاعتماد على نظام محاسبي سليم مواكب للإصلاحات التي تقوم بها الدولة من أجل توحيد اللغة المحاسبية للمحاسبة العمومية بين الدول من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وبما يتوافق مع البيئة المحاسبية الجزائرية .

الإشكالية الرئيسية:

وما نحاول في هذا البحث تسليط الضوء عليه وذلك من خلال الإجابة على التساؤل الرئيسي:

ما هو واقع نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية؟ وما هي جهود الإصلاح في سياق مواكبة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

ولتبسيط الإشكالية يمكن تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟
- ما هي أهم الإصلاحات التي قامت بها الدولة الجزائرية في سياق عصرنة نظام المحاسبة العمومية؟
- ما هو مضمون معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام؟
- ما هو أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟

فرضيات الدراسة:

لإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية المطروحة تم وضع الفرضيات التالية :

- طرق إعداد وعرض مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا تعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- إن إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لمواكبة معايير المحاسبة للقطاع العام يتطلب إرادة سياسية من الدولة؛
- إن إعداد مخرجات نظام المحاسبة العمومية حسب معايير المحاسبة للقطاع العام سيعطي صورة أصدق عن وضعية المؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع:

يرجع سبب اختيارنا للموضوع إلى ما يلي:

- حداثة الموضوع من حيث الطرح، والاهتمام المتزايد به في الآونة الأخيرة؛
- قلة الدراسات التي تناولت هذا موضوع معايير المحاسبة للقطاع العام، ولدت لدينا الفضول لدراسته ومحاولة المساهمة في توضيح مضامينها؛
- الميول والرغبة الشخصية في تناول هذه المواضيع وذلك لارتباطها بالتخصص (تدقيق محاسبي).

أهداف الدراسة :

- تهدف هذه الدراسة إلى جملة من الأهداف وهي كما يلي :
- الوقوف عند واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؛
- الوقوف عند مسار إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؛
- التعرف على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وكيفية إصدارها و نطاقها ومجال تطبيقها؛
- بيان أثر اعتماد معايير المحاسبة للقطاع العام في تحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

أهمية الدراسة:

تظهر أهمية موضوع الدراسة من الأهمية الكبيرة التي توليها جل دول العالم لتسيير ميزانيتها السنوية وضمان توزيعها على مؤسساتها بشكل متوازن وتغطيت مختلف نفقاتها و متطلباتها في سياق الكفاءة والتسيير الرشيد ومحاربة أشكال الفساد المالي والإداري. كل هذا يجعل من موضوع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يواكب أدوات التسيير الحديثة، ونخص بالذكر معايير المحاسبة للقطاع العام موضوعا مهما خاصة مع تأكيد الحكومة على ضرورة الإدارة الرشيدة للموارد في ظل سياسة ترشيد النفقات التي تنتهجها.

الدراسات السابقة:

- دراسة مفتاح فاطمة، " تحديث النظام الميزاني في الجزائر"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان، 2011/2010، هدفت هذه الدراسة إلى ضرورة إصلاح النظام الميزاني في الجزائر، وكذا مشروع تحديث الميزانية، ومعرفة مدى التقدم في الأشغال، والأهداف المرجو من تحقيق الجزائر للإصلاح الميزاني بهذا المشروع، ومواكبتها لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

- خالد جمال الجعارات، " تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام"، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات جامعة

ورقلة، الجزائر، 25 نوفمبر 2014، لقد تطرق الباحث في ورقته إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وإلى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وهو الجهة التي تتولى وضعها بتكليف من الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وآلية إصدار هذه المعايير كذلك تطرق الباحث إلى التعريف بمعايير التقارير المالية الدولية IFRS وهي المعايير التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، والتي تعتبر القاعدة الرئيسية التي يستمد منها مجلس IPSASB، في وضعه لمعايير IPSAS، وتم التطرق إلى الميزات التي تتحقق بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وكذلك المحددات، والانتقادات التي توجه لهذه المعايير إضافة إلى مناقشة الأسس المحاسبية التي تستند إليها معايير القطاع العام، وهي أساس الاستحقاق وكذلك الأساس النقدي الذي يطبق حالياً على مدى واسع في محاسبة القطاع العام، كذلك فقد تم إصدار معيار خاص بالإبلاغ المالي في ضوء تطبيق الأساس النقدي، وتطرق الباحث إلى الأساس المعدل وواقع تطبيق الأسس المحاسبية في معايير IPSAS.

- خضير خبيطي ويونس مونه، " نظام المحاسبة العمومية الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني المعايير، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات جامعة ورقلة، الجزائر، 25 نوفمبر، 2014 تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي، ومدى وتحديد الدولية للقطاع العام"، وتحديد متطلبات تبني هذه المعايير، من اتجاه هذا النظام نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام خلاله توصلت الدراسة إلى أن واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي لا يلبي احتياجات المستخدمين، كما توصلت إلى أن لتطبيق نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على أساس الاستحقاق من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية تستلزمه بيئة اقتصادية، سياسة، اجتماعية... إلخ. ثلاثم تبني هذه المعايير.

المنهج والأدوات المستخدمة:

للإمام بمختلف جوانب موضوع الدراسة تم استخدام أدوات المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال عرض المفاهيم النظرية وتقديم الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية، وعرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في حين تم اختبار وتحليل نتائج الفرضيات بالاعتماد على إجابات أفراد العينة المدروسة، وتحليل واقع.

وتم اعتماد على الكتب والمصادر والمراجع بالعربية والأجنبية والدوريات والمجلات والمقالات في الجانب النظري، واعتماد أسلوب التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS .

صعوبات البحث: وجهتنا في إعداد البحث مجموعة من الصعوبات يمكن إيجازها في ما يلي:

- قلت المراجع والبحوث التي تطرقت إلى الموضوع صعب من تحديد إشكالية البحث؛
- صعوبة إجراء دراسة حالة على المؤسسة في الجزائر بسبب تحفظ المسؤولين عليها؛
- نقص تأهيل المحاسبين العموميين في المؤسسات الجزائرية صعب من عملية جمع الاستبيانات.

وقد تمت تقسيم موضوع الدراسة على النحو التالي:

الفصل الأول :

نتناول في هذا الفصل دراسة تمهيدية للمحاسبة العمومية والميزانية، والذي نبرز من خلاله مختلف تعاريف المحاسبة العمومية وأشكالها وميادين تطبيقها، ثم نتطرق إلى الميزانية العمومية وذلك بذكر أهدافها، مبادئها، خصائصها، أنواعها، ودورة الميزانية وتنفيذها.

كما نتعرض إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وأهم الإصلاحات التي قامت بها الدولة الجزائرية لتتماشى مع هذه المعايير ..

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية:

حاولنا من خلال هذا الفصل تحليل البيئة الجزائرية بالتركيز على مجموعة من المتغيرات التي نرى بأنها ضرورية لنجاح تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وتضمن هذا الفصل كذلك عرض وتحليل نتائج اختبار فرضيات الدراسة، والتي حاولنا من خلالها معرفة هل معايير المحاسبة الدولية تتطابق مع وجهات نظرنا مع مجتمع الدراسة المتكون من الفئات ذات العلاقة بالممارسات المحاسبية.

الفصل الأول

تهميد:

لقد تطورت المحاسبة العمومية تبعا لتطور نشاط الدولة، فعندما كانت نشاطاتها يقتصر على أداء وظائف سياسة كالأمن والدفاع والعدالة كانت المحاسبة العمومية عبارة عن تسجيل النفقات وتحصيل الإيرادات، وعندما تطورت وظائف الدولة وأصبحت تشمل وظائف أخرى مثل التعليم والصحة،..... إلخ، أدى بدوره إلى زيادة وتنوع الخدمات كما ونوعا، مما استلزم تطور المحاسبة العمومية لتواكب هذه التحولات في وظائف الدولة، فكانت المحاسبة العمومية بمثابة الأداة التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات، ولمواكبة الجزائر للتطورات الحاصلة في مجال المحاسبة العمومية حاولت وزارة المالية إعداد مشروع إصلاح لنظام المحاسبة العمومية يهدف على تطوير وعصرنة الإطار التقني حيث يسمح بالانتقال من الأساس النقدي إلى الأساس الاستحقاق المحاسبي مع توفير مجموعة من المتطلبات لضمان تطبيق ناجح للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مستقبلا

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية ومبادئها:

الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية: توجد عدة تعاريف للمحاسبة العمومية يمكن تعريفها نذكر منها ما يلي: .

1- من الناحية القانونية: هي مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النقود العامة هذا التعريف يعتبر تقليديا مستوحى من المرسوم الفرنسي الصادر 31 ماي 1862 والذي ظل طيلة قرن من الزمن إلى غاية صدور مرسوم 29 ديسمبر 1962 أهم نص تنظيمي للمحاسبة العمومية في فرنسا فالنقود العامة التي يعهد تسييرها بمثابة مادة المحاسبة العمومية نفسها، عرفها مرسوم 31 ماي 1862 بأنها النقود الدولة والمحافظات، والبلديات، والمؤسسات العمومية،....¹.

2- من الناحية الإدارية: تعني المحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس الحسابات والميزانيات الملحقة والهيئات الإقليمية (المحلية) والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما تبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من النفقات وتحصيل الإيرادات، كما تبين المحاسبة كذلك كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للأمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين².

الفرع الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية: تقوم المحاسبة العمومية على عدة مبادئ من أهمها مايلي:

1- مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي: يقصد به أنه لا يمكن للأمر بالصرف القيام بالمهام المنوطة بالمحاسب العمومي بمعنى أن يكون الأمر بالصرف والمحاسب العمومي شخصان متميزين يراقب الثاني منهما العمليات التي يقوم بها الأول، وينتج عن هذا المبدأ انه لا يجوز أن يخضع المحاسب العمومي لسلطة الأمر بالصرف الوظيفية.

وتنص قوانين المحاسبة العمومية على أنه تتنافى وظيفة المحاسب العمومي مع وظيفة الأمر بالصرف وذلك حسب المادة 55 من القانون 21/90: " تتنافى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي"³.

¹ محمد مسعي: المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عين مليلة، الجزائر، ص6،7.

² مرجع نفسه، ص 07.

³ بلعروسي أحمد اليتجاني: قانون المحاسبة العمومية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011، ص40.

2- مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات: بمعنى خلط جميع النفقات والإيرادات التي تم تحصيلها لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كل النفقات العامة دون تمييز إلا في بعض الحالات والتي نصت عليها المادة 08 من القانون رقم 17-84 " لا يمكن أي إيراد لتغطية نفقة خاصة تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز" غير انه يمكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص الموارد لتغطية بعض النفقات، وتكتسي هذه العمليات حسب الحالات الأشكال التالية: الميزانيات الملحقة، الحسابات الخاصة للخزينة، الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الاعتمادات¹.

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

الفرع الثالث: أهداف المحاسبة العمومية ومجالات تطبيقها:

أ- أهداف المحاسبة العمومية: تعمل المحاسبة العمومية على تحقيق جملة من الأهداف يمكن إيجاز أبرزها فيما يلي:

- 1- حماية الأموال العمومية من كل ما يمكن أن تتعرض له من أشكال التلاعب أو ما يسمى بسلامة استخدامها (غش، اختلاس، تبذير).
- 2- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة بتوفير آليات تسمح بتطبيق رقابة مستمرة على أداء المال العام من طرف الوحدات الحكومية.
- 3- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي وذلك عن طريق إنتاج وعرض بيانات مالية يتم استعمالها لإعلام عن نتائج العمليات المالية للدولة لمختلفة الفئات.
- 4- تحقيق الرقابة في الإنفاق أي صرف الموال العمومية بطريقة تسمح بتحقيق أهداف هذا الصرف بأقل تكلفة ممكنة.

¹ بلعروسي أحمد اليتجاني: مرجع سابق، ص11.

² الجريدة الرسمية العدد 35 الصادرة بتاريخ 15/08/1990 المادة 41 من قانون 22/90.

ب- مجالات التطبيق المحاسبة العمومية:

يمكن حصر المحاسبة العمومية في جانبين الجانب العضوي ويتعلق بالهيئات الخاضعة للقواعد المحاسبة العمومية، أي الهيئات العمومية والجانب المادي ويخص العمليات التي تطبق عليها هذه القواعد، أي العمليات المالية والمحاسبية¹.

المطلب الثاني : نظام الموازنة العامة:

تعد الموازنة العامة من أهم أدوات التخطيط المالي لكونها الأداة الأساسية التي تحدد أهداف الحكومة وسيادتها وبرامجها في كيفية استغلال الموارد وعملية وتوزيعها.

الفرع الأول: تعريف الموازنة العامة، مبادئها، وخصائصها:

أ- تعريف الموازنة العامة: هناك عدة تعاريف للموازنة العامة نذكر منها:

1- عرفها القانون الفرنسي بأنها: القانون المالي السنوي الذي يقدر و يجيز لكل سنة ميلادية مجموع إيرادات الدولة وأعبائها².

2- هي وثيقة هامة مصادق عليها من طرف البرلمان تهدف إلى تقدير النفقات الضرورية لإشباع الحاجات العامة والإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات عن فترة مقبلة عادة ما تكون سنة³.

ب- مبادئ الميزانية العامة: تخضع الميزانية لمجموعة من القواعد والمبادئ العامة، من شأنها تدعيم الرقابة في تسيير لأموال العمومية وتتمثل فيما يلي:

1- مبدأ السنوية بمعنى أن الميزانية العامة تعد كل سنة فقط.

2- مبدأ الوحدة تستوجب هذه القاعدة أن تدرج جميع إيرادات الدولة ومصروفاتها في وثيقة واحدة، والغرض من ذلك هو فرض الموازنة في أبسط صورة حتى يتسنى لمن يريد الإطلاع على المركز المالي للدولة .

3- مبدأ عمومية الموازنة ويقضي هذا المبدأ أن تدرج في الموازنة العامة كافة الإيرادات العامة، وكافة النفقات العامة، دون إغفال ودون أي مقاصة بينهما⁴.

4- مبدأ توازن الميزانية: يقصده به أن تتساوى جملة الإيرادات العامة مع جملة النفقات العامة.

ج- خصائص الموازنة العامة: للموازنة العامة مجموعة من الخصائص نذكر منها⁵:

¹ محمد مسعي : المحاسبة العمومية ، مرجع سابق، ص ص 6- 7.

² خالد شحادة الخطيب، احمد زهير : أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الخامسة الأردن، عمان، ص 270

³ محرز محمد عباس: اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، ، 2010، ص 317

⁴ خالد شحادة الخطيب، احمد زهير : أسس المالية العامة، مرجع سابق، ص 279.

⁵ محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلا: المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة ، الجزائر، ص ص 92.91.

- 1- الموازنة العامة تقدير لإيرادات ونفقات الدولة عن فترة قادمة تتضمن توقعاً لأرقام مبالغ النفقات العامة والإيرادات العامة لمدة لاحقة غالباً تكون سنة.
 - 3- الموازنة العامة تقدير معتمد من السلطة التشريعية أو وجود تقديرات للإيرادات العامة والتدفقات العامة، لا يكفي وحده لتكوين أمام موازنة عامة للدولة بل لابد من أن يقترن هذا التقدير بموافقة أو بإجازة من السلطة التشريعية.
 - 4- الموازنة العامة خطة مالية لسنة قادمة حيث تعتبر من الناحية الاقتصادية والمالية بمثابة خطة مالية تعد في ضوء تفصيل اقتصادي، يعبر عن الاختيارات السياسية والاقتصادية للدولة ويضمن تخصيص موارد معينة في استخدامات محددة على النحو الذي يكفل تحقيق أقصى إشباع ممكن للحاجات العامة.
 - 5- الموازنة عمل إداري ومالي حيث أنها عبارة عن مجموعة من الإجراءات الإدارية والمالية تتخذها السلطة التنفيذية حيث تتمكن من تنفيذ سياستها المالية.
- الفرع الثاني: تحضير الميزانية العامة:** يمر تحضير الميزانية العامة بمرحلتين هما مرحلة الإعداد ومرحلة الاعتماد هي تقدير
- أ- **مرحلة إعداد الميزانية:** الاتجاه السائد في مختلف الأنظمة أن إعداد الميزانية والتحضير الأولي يتم بمعرفة السلطة التنفيذية الإدارية العامة، نظر لما تتمتع بها من إمكانيات ووسائل تسمح لها بذلك وبهذا الصدد تطرح مسألة تحديد الجهة الإدارية المختصة في ذلك حيث نجد:¹
 - في إنجلترا: يتمتع وزير الخزانة بسلطات واسعة في إعداد الميزانية.
 - في الولايات المتحدة الأمريكية: يقوم بذلك مكتب الميزانية التابع مباشرة لرئيس الجمهورية.
 - في فرنسا: لا يتمتع وزير الخزانة بالسلطات الواسعة التي يتمتع بها وزير الخزانة البريطاني فهو يستطيع بعدد ورود تقديرات نفقات الوزارات المختلفة إليه أن يقترح تعديلات عليها، فإن لم يوافق الوزير المختص على هذه التعديلات فإن الخلاف يعرض على مجلس الوزراء ليفصل فيه.
 - في الجزائر: تعتبر وزارة المالية المسؤولة عن تحضير مشروع قانون المالية حيث يتمتع وزير المالية بصلاحيات واضحة وهذا ما نصت عليه المادة 3 من القانون رقم 341/84 المؤرخ في 17/11/1984، إلا أن ذلك أصبح يتم تحت سلطة رئيس الحكومة، بعد أن أصبح الجهاز التنفيذي يتسم في قمته بالازدواجية (رئيس الجمهورية، رئيس الحكومة) حيث أصبح لرئيس الحكومة دور الإشراف الأعلى على ذلك، من أجل تجسيد

¹ محمد الصغير بعلي ويسرى أبو العلا: المالية العامة، مرجع سابق، ص 99.

برنامج الحكومة، وتعتمد وزارة المالية في إعداد مشروع الميزانية على جملة من المعطيات والتوجهات تتمثل فيما يلي¹:

1- توجهات المخطط السنوي: ويستند على الأهداف العامة المراد إنجازها في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية كما هي واردة في قانون كل مخطط سنوي.

2 - توقعات مختلف القطاعات: تقوم مختلف الوزارات والقطاعات باقتراح توقعات سواء بالنسبة للنفقات أو الإيرادات الخاصة بها المبنية على الممارسات خلال ميزانية السنة ما قبل الأخير وبالتغيير المخالف المادة 120 من الدستور فإن الحكومة ملزمة بإيداع مشروع المالية لدى البرلمان قبل منتصف شهر أكتوبر من السنة السابقة لتنفيذه.

ب- تنفيذ الميزانية: تعتبر مرحلة تنفيذ الميزانية العامة، من أهم المراحل ويقصد بها وضع بنودها المختلفة موضع التنفيذ، وتخص بها السلطة التنفيذية، وتشرف على هذا التنفيذ وزارة المالية حيث تتولى تحصيل وجباية الإيرادات الواردة المقدره في الميزانية، كما تتولى الإنفاق على الوجه المدرجة في الميزانية وسنتطرق فيما يلي إلى كيفية تنفيذ الميزانية:

1 - عمليات تحصيل الإيرادات: يتم تحصيل الإيرادات العامة بواسطة موظفين مختصين في وزارة المالية مباشرة أو تابعين لجهات حكومية تتبع وزارة المالية كما يجب مراعاة عدة قواعد عامة في عمليات تحصيل الإيرادات العامة تتمثل في:

- تحصيل الإيرادات في مواعيد معينة وطرق معينة

- تحصيل مستحقات الدولة فور نشوء، حقوقها لدى الغير وقد ضمن المشرع حق الدولة في تحصيل إيراداتها في أسرع وقت ممكن بإعطاء الحكومة حق الامتياز على أموال المدين على عاتق الدائنين.²

2- عمليات صرف النفقات: تحدد عملية صرف النفقات العامة بمقدار الاعتمادات المقررة في الموازنة العامة والتي تمت بموافقة السلطة التشريعية عليها، وتمثل الحد الأقصى المسموح به للإنفاق، وفي الأغراض المحددة لكل اعتماد منها، وتعتمد السلطة التنفيذية في عمليات صرف النفقات العامة على القاعدة المالية المتبعة وهي قاعدة تخصيص الاعتمادات أي أن تلتزم السلطة التنفيذية بعدم تحويل اعتماد ما من الغرض المخصص له في الموازنة العامة، وتتم عملية النفقات العامة بالمراحل التالية:

¹ محمد الصغير بعلي ويسرى أبو العلا: المالية العامة، مرجع سابق، ص ص 100-102.

² محرز محمد عباس: اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق ص ص 368-369.

1- **عقد النفقة:** هو الواقعة التي تنشئ الالتزام في ذمة الدولة، وبمعنى آخر تنشأ الارتباط بالنفقة نتيجة اتخاذ السلطة التنفيذية لقرار ما، يترتب عنه دين في ذمة الحكومة يتطلب سداد هذا الدين اتفاقاً من جانب الحكومة مثل تعيين العاملين في الدولة، شراء السلع أو التعاقد مع المعتمدين لعمليات البناء والتشييد.

2- **تصفية أو تحديد النفقة:** فيه تصدر السلطة التنفيذية قرار تحدد فيه التقدير الفعلي للمبلغ المستحق للدائنين الواجب أدائه والتأكد من حلول مواعده استحقاقه ومن أنه لم يسبق تأديته أو تسويته عن طريق المقاصة، وتقديم جميع الوثائق والتبويبات الخاصة بالنفقة ومن ثم خصم هذا الإنفاق من الاعتماد المقرر في الموازنة العامة.

3- **الأمر بالصرف:** بعد معرفة مبلغ النفقة يقوم الشخص المختص (الوزير، المدير،..) بإصدار الأمر إلى المحاسب بدفع المبلغ إلى شخص معين، بموجب وثيقة مكتوبة تسمى الأمر بالصرف.¹

4- **الصرف:** والدفع الفعلي للمبلغ المستحق لصاحبه عن طريق المحاسب بعد التأكد من السندات، والمحاسبون هم موظفون موجودون بالإدارات العامة إلا أنهم لا يخضعون للسلطة الرئاسية للأمر بالصرف بها، حتى يمكنهم مراقبة عمليات صرف النفقة من حيث مطابقتها للقانون

الفرع الثالث: نظام الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية:

أ- **تعريف الرقابة:** وتعد المرحلة الأخيرة التي تمر بها الميزانية العامة للدولة وتسمى مرحلة مراجعة تنفيذ الميزانية والصرف منها هو التأكد من أن تنفيذ الميزانية قد تم على الوجه المحدد ووفق السياسة التي وضعتها السلطة التنفيذية وإجازتها من طرف السلطة التشريعية.²

ب- **أنواع الرقابة المالية:** هناك عدة صور تأخذها الرقابة على تنفيذ الميزانية نذكر منها:

1- **الرقابة الإدارية:** تتولى وزارة المالية الرقابة على تنفيذ الميزانية، حيث يقوم الرؤساء من موظفين الحكومة بمراقبة رؤوسهم وكذلك مراقبة موظفي وزارة المالية عن طريق المراقبين الماليين ومديري الحسابات على عمليات المصروفات التي يأمر بدفعها المختصون أو من ينوب عنهم.³

2- **الرقابة التشريعية:** هي الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية على تنفيذ الموازنة العامة حيث تكفل دساتير مختلف الدول حق السلطة التشريعية في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة أثناء وبعد انتهاء السنة المالية، وتعمل رقابة السلطة التشريعية على التأكد من أن تنفيذ الموازنة يتم وفقاً لما أجازته تلك السلطة من

¹ محمد الصغير بعلي ويسرى أبو العلا: المالية العامة، مرجع سابق، ص ص 110 - 111.

² عون محمود الكفراوي: الرقابة المالية النظرية والتطبيق، مطبعة الانتصار للطباعة الأونست، طبعة 1، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 21.

³ محرز محمد عباس: اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 373

إيرادات ونفقات، ويثير تطبيق هذه الرقابة وممارستها فعليا، بعض النواحي الفنية التي حكمت تطورها وأثرت في فعاليتها ضعفا وقوة¹

3- الرقابة المستقلة: تعتبر هذه الرقابة أكثر أنواع الرقابة فعالية ويقصد بها الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة عن طريق هيئة مستقلة عن كل من الإدارة والسلطة التشريعية تنحصر مهمتها في رقابة تنفيذ الميزانية والتأكد من أن عمليات النفقات والإيرادات قد تمت على النحو الصادر به لما إجازته السلطة التشريعية وطبقا للقواعد المقدره في الدولة وبمعنى آخر تتولى هذه الرقابة هيئة فنية خاصة، تقوم بفحص تفاصيل تنفيذ الميزانية ومراجعة حسابات الحكومية ومستندات التحصيل والصرف ومحاولة كشف ما تتضمنه من مخالفات ووضع تقرير شامل عن ذلك وبناء عليه تستطيع السلطة التشريعية فحص الحساب الختامي فحفا جديا تحاسب على أساسه الحكومة عن كافة المخالفات المالية².

¹ خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية: أسس المالية العامة، مرجع سابق، ص324

² عون محمد الكفراوي: الرقابة المالية النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص22.

المبحث الثاني: إصلاحات نظام المحاسبة العمومية ليتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .
 لقد شهد مجال المحاسبة العمومية عدة تغيرات أدخلت على الممارسات المحاسبية العمومية القديمة التي لوحظ عليها تقصير في خدمة الصالح العام وعدم مواكبتها للتطورات الحاصلة في العالم، الأمر الذي أوجب الانتقال نحو تطبيق مبادئ وأسس نظام المحاسبة العمومية وفق للمعايير الدولية، حيث أعلنت الحكومة الجزائرية عن برنامج لإصلاح نظامها المحاسبي وعن مشروع لعصرنة النظام المحاسبي هدفه الأساسي تعزيز قدرات وزارة المالية في تأدية مهامها الأساسية في الرقابة على المال العام من أجل عرض وإفصاح المعلومات بغرض المساءلة.

المطلب الأول: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs)

الفرع الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية:

أ- نشأتها وتطورها: تعود نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من نشأت مجلس معايير المحاسبة العمومي (GASB) ، حيث أنشئ سنة 1984 تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية (FAF) لتناول قضايا التقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية، ولقد كان الدافع لإنشاء هذا المجلس التقصي في قابلية القوائم المالية التي تعدها الحكومات للمقارنة مع التقارير المالية التي تعدها المؤسسات الاقتصادية، وذلك عندما واجهت بعض المدن الأمريكية احتمال الإفلاس.

أين تم إصدار أول معيار في جويلية 1984 وهو المعيار الملزم الرسمي الواجب على جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات تطبيقه على الوحدات الحكومية¹ .

وفي 10 نوفمبر 2004 تم إنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) ليحل محل مجلس معايير المحاسبة العمومية وهي لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) حيث تأسس هذا الأخير في 1977 م ويشمل 167 عضو لـ 127 دولة² .

ويهدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) إلى خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام وتسهيل المقارنة بين المعايير الدولية والوطنية، ويحقق المجلس أهدافه من خلال³ :

- إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

¹ آسيا قمو: اتجاه المحاسبة العمومية في ظل معايير القطاع العام، مذكرة ماجستير ، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، 2012، ص13.

² International Federation of Accountants IFCA, Internat Public Sector Accounting STANDARDS Board, Edition 2012, p2

³ الاتحاد الدولي للمحاسبين : مرجع سابق، ص14.

- تشجيع قبول هذه المعايير وتحقق التوافق الدولي معها؛
 - نشر وثائق أخرى تقدم إرشادات حول مواضيع وخبرات إعداد التقارير المالية في العالم؛
 يتم تعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSASB) من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ويضم 18 عضواً، و 15 عضو منهم من قبل الهيئات الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين، ثلاثة أعضاء من العامة يتم ترشيحهم من قبل أي فرد أو منظمة، إضافة إلى ذلك يتم تعيين عدد محدود من المراقبين لكنهم لا يتمتعون بحق التصويت، مهمتهم فقط التعبير عن آرائهم في المجلس.
 وتحققاً لهذه الغاية قام المجلس بتعديل المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة العمومية (GASB) وواصل في إصدار معايير جديدة وأخيرا IPSA32: ترتيبات الامتياز (المانح)، الذي أصدر في جانفي 2014.

ب- المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs): بأنها عبارة عن مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند إليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع.

كما أنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات، وقياس وعرض والإفصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

إن وجود المعايير المحاسبية يعزز موضوعية المخرجات المحاسبية، حيث أن موضوعية القياس التي تتطلبها المحاسبة لا يمكن تحقيقها إلا بوجود إطار نظري متكامل يحكم عملية التطبيق¹.

ج- تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: من خلال هذا العنصر سيتم عرض مختلف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق التصنيف التالي:²

1- معايير متعلقة بالميزانية العامة للدولة:

-المعيار: 13 عقود الإيجار.

-المعيار: 16 العقارات الاستثمارية.

¹ عزة الأزهر: عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المراجعة والمحاسبة الدولية- دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد- منكرة لاستكمال متطلبات الماجستير، جامعة البليدة، 2009، ص78.

² الإتحاد الدولي للمحاسبين: إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الجزء 1، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، 2010، ص20

-المعيار : 17 الممتلكات والمصانع والمعدات.

-المعيار: 31 الاصول غير ملموسة.

-المعيار : 12 المخزون.

-المعيار:5 تكاليف الإقراض.

-المعيار : 25 منافع الموظفين.

2- معايير متعلقة بحسابات التسيير¹:

-المعيار :9 الايراد الناتج عن عمليات التبادل.

-المعيار : 23 الايراد الناتج عن عمليات غير التبادلية.

-المعيار :3 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

-المعيار : 14 الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير.

3 - معايير متعلقة بالحسابات المجمعّة للدولة :

-المعيار :6 البيانات المالية الموحدة والمنفصلة؛

-المعيار:7 المحاسبة عن الاستثمارات في المؤسسات الزميلة؛

-المعيار :8 الحصص في المشاريع المشتركة.

4- معايير أخرى :

-المعيار : 15 الأدوات المالية، الإفصاح والعرض.

-المعيار : 10 التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.

-المعيار: 18 تقديم التقارير حول القطاعات.

-المعيار : 29 الأدوات المالية، الاعتراف والقياس.

الفرع الثاني: إستراتيجية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر:

في إطار الإستراتيجية التي تبنتها الجزائر لاعتماد المعايير الدولية للقطاع العام وكخطوة أولى ركزت على المعايير التي تتوافق مع البيئة الداخلية للدولة بما يسمح بتطبيقها حاليا، في انتظار تهيئة المناخ لتطبيق المعايير الأخرى، واهتمت الجزائر بالمعايير العامة التي تحدد التزامات الإبلاغ أو التعامل مع العمليات السيادية في الحسابات الرئيسية ونوعية الاستحقاق، وتشمل هذه المعايير:

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين : إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مرجع سابق، ص21.

- المعيار 1 IPSAS : عرض القوائم المالية

يحدد هذا المعيار المفاهيم التي يستند إليها نظام المحاسبة والإبلاغ وفق أربعة قوائم مالية والملحق الذي يخصص لشرح القواعد المحاسبية والطرق الجديدة المستعملة خلال الدورة، تغيير طريقة حساب الاهتلاك ... وتتمثل القوائم المالية من أجل إعطاء الصورة الصادقة لحسابات الدولة كآلاتي:

1- جدول الأصول والخصوم، تظهر على بيان المركز المالي¹ :

- الأصول: وتشمل على الاستثمارات المادية والغير المادية، الأصول المالية، المخزونات والحقوق المثبة.
-الخصوم : وتشمل على الديون المتعلقة بالرسوم والتحويلات، الديون الناتجة عن العمليات المباشرة، المئونات، الخصوم الغير الجارية.

-الأصول الصافية أو النتيجة الصافية : تمثل الفرق بين الأصول والخصوم في الميزانية، وبيان التغيرات في الرصيد الصافي للدورة، والأثر التراكمي لحساب التغيرات والتصحيحات، رصيد الفائض أو العجز المتراكم في بداية العام وحتى نهاية الفترة .بالإضافة إلى إدماج حسابات الخاصة الخارجة عن الخزينة.

2- جدول التدفقات النقدية: يهدف إلى تقديم معلومات عن القدرة المالية لخزينة الإدارات العمومية وكيفية استخدامها، وكيف أنها استخدمت التدفقات النقدية في جميع أنحاء السنة.

حيث أن مجموع تدفقات الخزينة تشمل النشاط، الاستثمار، العمليات التمويلية، ومجموع هذه التدفقات عبارة عن التغيرات السنوية للخزينة والتي تمثل الفرق بين الرصيد في بداية الفترة والرصيد في نهاية الفترة.

3- جدول النفقات الصافية : يهدف إلى تحديد مختلف التكاليف المتعلقة بالعمليات المالية، ويعمل على تقسيمها إلى تكاليف الوظيفية، وتكاليف التدخل الصافية، والتكاليف المتعلقة بالتمويل من أجل تقييم الأداء في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وفقا للاعتمادات المخصصة وفقا لموازنة البرامج.

حيث أن النفقات تتكون من نفقات وظيفية مثل أجور المستخدمين في الإدارات العمومية، نفقات التدخل مثل نفقات النظافة العمومية، نفقات مالية مثل الفوائد، خسائر سعر الصرف الناتجة عن العمليات المالية، والإيرادات تتكون من إيرادات وظيفية مثل إيرادات الناتجة عن الخدمات المقدمة من المصالح الإدارية، إيرادات التدخل مثل استرجاع خسارة القيمة لمئونة السنة السابقة، ربح سعر الصرف الناتجة عن

¹ عادل نقموش: إستراتيجية عصنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، الملتقى الدولي بورقلة حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر 29 - 30 نوفمبر 2011، ص05.

العمليات المالية. وتمثل النفقات الصافية نسبة تنفيذ النفقات مقارنة بنسبة تحصيل الإيرادات لمعرفة مقدار العجز الموازني للموازنة العامة للدولة.¹

4- جدول رصيد عمليات الخزينة : يتمثل في حجم الإيرادات المحصلة الناتجة من العمليات المالية والنفقات المدفوعة حسب البرامج الدولة وفق الاعتمادات المخصصة لكل برنامج والأهداف التي تسعى الدولة تحقيقها في إطار سياستها الداخلية، وإجراء تحليل لطبيعة النفقات أو وظيفة الاختيار التي تعتمد على تحليل العوامل التاريخية وأنظمة كل إدارة عمومية.

حيث أن رصيد عمليات الخزينة للإيرادات والنفقات بالاعتماد على مبدأ الاستحقاق وأخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة في إطار القواعد المحاسبية التي تتوفر عليها المعايير الدولية.

5- الملحق : يسجل في هذا الملحق الإجراءات الجديدة التي قامت بها الدولة خلال دورة السنة وتبينها في الملحق من أجل إعطاء المعلومة المالية مثل تغيير في طرق الاهتلاك، تغيير في المعالجة المحاسبية في تقييم أصول الدولة من طريقة التقييم على أساس القيمة التاريخية إلى الانتقال طريقة القيمة العادلة. بالإضافة إلى الاتفاقيات والمعاهدات الجديدة التي تعقدها الدولة مع الأطراف المتعاملة معها.

- **المعيار 2 IPSAS بيانات التدفق النقدي²:** التدفق النقدي هو التمييز بين التدفقات النقدية من هذه العمليات والأنشطة الاستثمارية والتمويل الأحكام التي تتناول طبيعة المتكاملة وغيرها من العمليات بالعملة الأجنبية، تعمل الجزائر في إطار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تطبيق المعيار الثاني المتعلق بالتدفقات النقدية من أجل:

- توفير المعلومات المالية وسهولة انتقالها بين مختلف الإدارات العمومية.

- اعتماد النموذج وفقا لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية رقم **2 IPSAS** تكامل الاحتياجات للمعيار

رقم 2 IPSAS مع المعيار رقم 1 IPSAS

وهو يبين الطرق التي يمكن استخدامها:

- الطريقة المباشرة التي تحدد التدفقات النقدية عند وقوعها مسبقا وفقا للمعايير .

- الطريقة غير المباشرة لحسابات التدفق النقدي. يطبق هذا معيار ابتداء من سنة 2009 للبيانات المالية التي تغطي فترات التدفق النقدي، وفقا لمعايير المحاسبة على أساس الاستحقاق.

¹ عادل نقموش: إستراتيجية عصنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مرجع سابق، ص6

² الاتحاد الدولي للمحاسبين : إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الجزء 1، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، 2010، ص22.

المعيار 23 IPSAS : الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات) تعمل الجزائر على تعيين الهدف لتطبيق مصطلح هذا المعيار من خلال:¹

- تتبع الحقوق المثبتة لجميع الحقوق الجبائية في تنظيم استحقاقات جميع المطالبات الضريبية التي تخضع لإصدار العائدات.

- الاستفادة من التجارب الأجنبية المتبينة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لهذا المعيار في كيفية المعالجة المحاسبية في الجزائر.

ويعتمد هذا المعيار على:

- الرقابة على مختلف التحويلات.

- التنبؤ بمختلف التحويلات المحققة.

- الشفافية في تقييم التحويلات المحققة.

المعيار 24 IPSAS : عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية.

تعمل الجزائر على تعيين الهدف لتطبيق مصطلح هذا المعيار من خلال² :

- نشر موجز لنتائج لتنفيذ الميزانية وعرضها في القوائم المالية وتقديم كل الملاحظات المتعلقة بالحسابات المالية في الملحق.

- الإفصاح بين المحاسبة للحسابات العامة للدولة والمحاسبة المتعلقة بالميزانية وتحليل الانحرافات يطبق

هذا المعيار على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 فيفري 2009 بهدف التشجيع على تطبيق هذا المعيار.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين : إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الجزء 1، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين ، مجموعة طلال أبو غزالة، 2010، ص30

² عادل نقموش: إستراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مرجع سابق، ص7

المطلب الثاني: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

في هذا المطلب يتم التطرق إلى أهم المراحل التي مرت بها المحاسبة العمومية في الجزائر، ودراسة مدى اتجاه نظام المحاسبة العمومية نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الفرع الأول: مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية: مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل مختلفة منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي وشملت هذه المراحل مايلي¹:

1- مرحلة الاحتلال 1862 إلى غاية 1962 : كانت الجزائر تطبق نظام المحاسبة العمومية مثل ذلك المعمول به في فرنسا حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا لا سيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 مايو 1862 المتضمن تنظيم المحاسبة العمومية بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة .

2- مرحلة بعد الاستقلال 1962 إلى غاية 1975 : في هذه المرحلة قامت الجزائر على تكييف بعض النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية مع الواقع الجزائري ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 69-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد للالتزامات ومسئوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة محاسب عمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية، بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات، المناشير ومذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيم لعل أهمها التعليمية العامة لسنة 1967 التي تقدم تعاريف لكل حسابات الخزينة وتحدد كيفية استعمالها، التعليم رقم 16 المؤرخة في 1968/10/12 والمتعلقة بمجموعة حسابات الخزينة.

3- مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية 1975 إلى غاية 1990 : في هذه المرحلة تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية ، وفق أحكام الأمر رقم 73-29 الصادر 5 جويلية 1973، أضيف إلى ذلك صدور أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولا سيما تلك الواردة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، وفي مختلف قوانين المالية السنوية فقد تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة

¹ محمد مسعي: المحاسبة العمومية، مرجع سابق، 2003، ص 9، 11.

العمومية، أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأساسي الأول لها.

4- مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية 1990 إلى غاية 1995¹: تعد هذه المرحلة بمثابة ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد

القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر، ولعل أبرز هذه المراسيم:

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسئولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يسكها الأمرون بالصراف - والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصراف للمحاسبين العموميين.

فهذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة بصدر التعليم رقم 078 في 17 أوت 1991 من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والأمرين بالصراف ومسئولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم.

5- مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي 1995 إلى غاية 2006 : شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد فجندت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إدارات المديرية، لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق -الذي يعتمد فقط على التسجيل المحاسبي لما تم إنفاقه -إلى محاسبة الذمة والتي تم أيضا بالتقييد المحاسبي لموارد الدولة العقارية والمنقولة، حيث قام هذا الفوج بعدها بالاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية (DGCP) التابعة لوزارة

¹ محمد مسعي: المحاسبة العمومية، مرجع سابق، 2003، ص 12.

الميزانية الفرنسية للاستفادة من التجربة الفرنسية، أين تم إنجاز المشروع والمصادقة عليه في 23 أبريل 1997¹.

وبالموازاة مع إعداد هذا المشروع قامت وزارة المالية ببعض الإجراءات لضمان تطبيق فعال للمخطط المحاسبي للدولة:

- 1- **تكييف أنظمة الإعلام الآلي مع القواعد الجديدة لمشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE** : حيث تم في سنة 2001 برمجة قواعد المخطط المحاسبي للدولة ضمن شبكة الإعلام الآلي الموجودة، وبذلك أصبحت هذه الأخيرة تحتوي على نظامين في آن واحد (نظام مدونة حسابات الخزينة، والمخطط المحاسبي للدولة)².
- 2- **تكوين المحاسبين العموميين**: حيث اتخذت وزارة المالية عدة إجراءات لتوعية وإعلام المحاسبين في إطار برنامج تكويني³ :

- يومان دراسيان في 30 نوفمبر 01 ديسمبر لسنة 1990 خاص بنواب أمناء الخزينة ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية تضمن تقديم عرض عام للمخطط المحاسبي الجديد.

- دورة تكوينية يوم 25 أبريل 2000 خاص أمناء الخزينة الولائية تم فيها عرض ومناقشة الآراء حول مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

- دورة تكوينية يوم 10 جوان 2000 خصت نواب أمناء الخزينة الولائية ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية حول قواعد سير المخطط المحاسبي للدولة.

- دورة تكوينية من أجل شرح آليات التقيد المحاسبي للحقوق المثبتة لفائدة كل من:

- أمناء الخزينة الولائية وكذا قابضي الضرائب، وذلك يوم 09 جويلية 2000 .

- قابضي الجمارك والأملاك الوطنية، وذلك يوم 13 جويلية 2000 .

وبعدها وضع مشروع المخطط حيز الاختبار من أجل التأكد من صلاحية المشروع للتطبيق على أرض الواقع عبر مرحلتين⁴ :

1 - محمد مسعي: المحاسبة العمومية، مرجع سابق ص 12.

2 - هند حماني: مكانية تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، 2013، ص 17.

3 - هند حماني: مرجع سابق، ص 18.

4 - عبد السميع رونية: واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003-2008، الملتقى الدولي بورقلة حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر 29 - 30 نوفمبر 2011، ص 09.

-اختبار المخطط المحاسبي للدولة على مستوى ست ولايات هي بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية، ميلة، وهذا بداية من التاسع جويلية 2000 .

- تعميم الاختبار على كامل التراب الوطني: وكان هذا بداية من سنة 2003 .

وتجدر الإشارة إلى أن هذا المخطط المحاسبي للدولة تم استلهامه من المخطط المحاسبي الوطني

(PCN)المطبق في المؤسسات الاقتصادية لكن هذا المشروع تم تجميده في 2007 .

الفرع الثاني: نقائص نظام المحاسبة العمومية الحالي: نظرا للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال أثبت

النظام الحالي للمحاسبة العمومية قصوره في عدة جوانب نذكر بعض منها¹ :

1- عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة: حيث أن عملية التسجيل المحاسبي في إطار المحاسبية العمومية تتعلق فقط بتحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات (الأساس النقدي) وبذلك تم إهمال عناصر أخرى مهمة كالأموال العقارية والمنقولة، وكذا حقوق الدولة وديونها تجاه الغير، والتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي، وهذا أدى إلى سوء تسيير عناصر الذمة للدولة.

2- طريقة ترقيم حسابات المدونة: ترقيم مجموعة حسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي أفقد توازن مجموعة الحسابات، بحيث أصبحت تحتوي على أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة مما يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، خاصة مع التطورات التي تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة² .

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

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

5- عدم توفر قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية: حيث يتم متابعتها في سجلات خارج المحاسبة عن طريق القيد الوحيد رغم أنها تتم بصفة آلية وفق تويب الميزانية، مما ينتج عنه عبء إضافي

¹ هند حماني: مرجع سابق، ص 21.

² شلال زهير: آفاق إصلاح المحاسبة العمومية الخاصة بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2014، ص 176.

على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لتقيد هذه العمليات. وبالتالي، فإن مخرجات النظام المحاسبي العمومية لا يوفر بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس التكاليف¹.

المطلب الثالث: مدى اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائرية نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS: من خلال العرض المسبق للمراحل التي مرت بها المحاسبية العمومية في الجزائر اتضح لنا أن الجزائر قامت بعدة إصلاحات لنظامها المحاسبي لجعله أكثر ملائمة للتطورات الحاصلة في البيئة الداخلية والخارجية، حيث كان لصدور القانون 90-21 الأثر الكبير في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، وتبعته ترسانة من القوانين المتمثلة في المرسوم التنفيذي رقم 91-311 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين، المرسوم التنفيذي رقم 91-313 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها... الخ، وأهمها التعليم رقم 078 التي من خلالها تم تبني مبدأ القيد المزدوج لأول مرة (اتجاه نحو الاستفادة من مبادئ وتقنيات محاسبة المؤسسات الاقتصادية)، وهذا مما سهل من عملية التسجيل المحاسبي والرقابة على المال العام وكذا الحد من الفساد المالي.

وكخطوة لتطوير نظام المحاسبة العمومية والذي أثبت قصوره في مختلف جوانبه من جهة، والاندماج في البيئة العالمية من جهة أخرى، قامت وزارة المالية ومنذ سنة 1995 بإعداد مشروع مخطط محاسبي للدولة يقوم على أساس الاستحقاق في القياس المحاسبي للعمليات المالية، وتعد هذه الخطوة نتيجة حتمية للاتجاه نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، حيث أن هذه الأخيرة تعتمد على أساس الاستحقاق وتجدر الإشارة إلى أن البيئة الجزائرية غير جاهزة وبشكل كبير لتبني المعايير (IPSAS)، وخاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي للدولة، لذا على وزارة المالية بناء إستراتيجية مستقبلية لتكييف البيئة الجزائرية بما يتوافق مع البيئة العالمية، كذا توفير مجموعة من المتطلبات لتسهيل عملية تبني المعايير المحاسبية (IPSAS).

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

¹ شلال زهير: مرجع سابق، ص 177.

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

2- تغيير أساس القياس المحاسبي: نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على أساس النقدي، حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة، لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول والاهتلاكات ومتابعة المخزونات من جهة أخرى، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحول إلى الاستحقاق المحاسبي¹.

وتجدر الإشارة إلى أن هذا الأساس يعطي السنة المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة بها، حيث يتم تحميلها بكل ما يخصها من إيرادات ومصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع للتحصيل أو الصرف، إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة إهلاكها².

3- تخفيف مركزية السلطة: شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة، ونتج عن هذا الوضع تنميط نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم، ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها³.

4- تأهيل و تدريب العاملين في القطاع العام :

يتوجب على الجهات المعنية (وزارة المالية، وزارة التعليم العالي...) تأهيل أعوان المحاسبة العمومية - المحاسب العمومي، الأمر بالصرف، المراقب المالي، القاضي لدى مجلس المحاسبة، الطلبة الجامعيين -.. علميا و عمليا من أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي

¹ شلال زهير : مرجع سابق، ص31.

² خضير خبيطي، يونس مونة، نظام المحاسبة العمومية الجزائرية بين الواقع ومتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 ص5.

³ حسن زكي أحمد عثمان: تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء - دراسة ميدانية- مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، مصر، ص56.

المتوافق مع المعايير، لذا يتوجب ما يلي¹ :

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

5- الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات :

أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة (السلطة التشريعية، السلطة التنفيذية...) لأن تبني هذه المعايير ضمن نظام المحاسبية العمومية يلزم توفير إتمادات مالية كبيرة وكفاءات عالية من أجل نجاحه.

6- تبني تقنيات و تكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية: من أجل تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالة، لأن استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية يزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي و يتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية.

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

أ- تعريف بمشروع تحديث نظام الميزانية العامة: منذ حوالي 8 سنوات أعربت الجزائر عن رغبتها في تحديث وتطوير أساليبها المعتمدة في تخطيط وتحضير وتنفيذ الميزانية، وكذا أساليب الرقابة عليها، ذلك من خلال تعاقدتها مع مؤسسات وهيئات دولية لتمويل وتقديم الاستشارة في هذا المسار في إطار تحديث نظم الميزانية، ورغم التأخر الكبير الذي يعرفه تولى هذا الإصلاح إلا أن تقدم الأشغال فيه يعرف نسبة معتبرة إلى يومنا هذا، وقد حدد التاريخ النهائي لتطبيق أساليب الإصلاح على الميزانية العامة بتاريخ 2012².

يمثل محور مشروع تحديث نظام الميزانية **Projet de Modernisation de Systemes**

(Budgetaires) أساسا في الانتقال في التسيير القائم وفق النتائج في تسيير النفقة العمومية ويشمل

المحاور التالية:

¹ هند حماني: مرجع سابق، ص23.

² مفتاح فاطمة: تحديث النظام الميزاني في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، تلمسان، 2011، ص95.

- إطار الميزانية المتعدد السنوات.
 - ميزانية البرامج القائمة على أساس النتائج ومؤشرات الأداء.
 - تجديد تقديم الميزانية القائمة ووثائقها.
 - تجديد دورة الميزانية.
 - اعتماد قانون عضوي جديد.
 - تجديد الإطار المحاسبي للميزانية.
 - اعتماد وتطوير أنظمة المعلومات المعتمدة في تحضير الميزانية.
 - تعزيز الرقابة ومسؤولية المسيرين.
- ب- هيكل مشروع تحديث نظم الميزانية العامة وأهدافه:
- 1- هيكل المشروع: ويتكون هيكل المشروع من عنصرين أساسيين هما¹:
- 1-1- إطار الميزانية : وتدرج تحته المحاور التالية:
- تبني إطار ميزانية متعدد السنوات: يكون هذا الإطار متكامل إذ يغطي الاستثمارات والنفقات الجارية، كما يحافظ على سنوية الميزانية بشكل تام على المستوى التشريعي، فالميزانية السنوية تحضر وتقدم مع توقعات ممتدة على مدى السنوات الثلاثة الموالية تتكامل بذلك مع الوضع الاقتصادي الكلي لنفس الفترة.
 - تحسن تقدي وعرض الميزانية: بدافع الحصول على نقاشات أكثر انفتاحا واستشارة للاختبارات الاقتصادية والاجتماعية للحكومة.
 - تعزيز وظيفة الاستشارة لدى وزارة المالية: يتعلق الأمر بقدرتها على التقييم ومراقبة نوعية تكاليف الاستثمارات والسياسات المدرجة في طلبات الاعتماد الوزارية.
 - تعزيز الرقابة على الميزانية من أجل توسيع مساهمتها في فعالية النفقة، وتقوية متابعة تنفيذ مشاريع الاستثمار العمومي بهدف رفع النجاعة والقدرة على الاستثمار في القطاع العمومي.
- 1-2- الإعلام والأنظمة المعلوماتية: يرتكز هذا العنصر أساسا على اقتناء وتركيب أنظمة ومواد وبرامج معلوماتية متطورة وذات أداء مرتفع.

¹ موقع وزارة المالية: www.mf.gov.dz

إن استعمال أدوات الإعلام الآلي والتكنولوجيات الحديثة سوف يسمح لوزارة المالية ولأميرين بالصرف بتتبع تطور معطيات الميزانية ابتداء من تقديمها وحتى تنفيذها على مختلف المستويات (مركزية، جهوية، ولائية).

ت- عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية: في إطار حركة إصلاح مؤسسات الدولة قامت وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة العمومية بتشكيل لجنة عمل تتكون من أخصائيين محليين ودوليين في ميدان المحاسبة العمومية، من أجل تقديم مشروع إصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية والاستفادة من خبرات الدول المتقدمة في هذا المجال، والتي لها نظام محاسبي متشابه مع النظام الجزائري بهدف تطوير وعصرنة نظام محاسبة الخزينة العمومية، لكي يصبح أداة فعالة لتحقيق الرشادة والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية وتحقيق الشفافية والإفصاح الشامل والدقيق عن نتائج النشاط الحكومي¹.

تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية قامت هذه اللجنة بإعداد مشروع تعليمية عامة يتضمن تتضمن مدونة جديدة لفيد العمليات المالية للدولة تحت عنوان "المخطط المحاسبي للدولة" والذي من شأنه تعويض مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية بعد المصادقة عليه من طرف الهيئات المختصة.

يسعى مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة، لتدارك نقائص مدونة حسابات الخزينة العمومية التي يعاني من محدودية البيانات التي يمكن استخراجها من القوائم المالية التي تم إعدادها على الأساس النقدي، والتي لا تسمح بعرض مجمل عناصر الذمة المالية للدولة.

وعلى هذا الأساس، يعتبر مشروع إصلاح المحاسبة العمومية قفزة نوعية نحو تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر من أجل إنشاء نظام معلوماتي محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة وفي آجال معقولة للمسؤولين، حول مجمل أصول وخصوم الدولة وعرض نتائج تنفيذ قانون المالية والوضعية المالية للخزينة العمومية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية وتوظيفها لأغراض المساءلة وتقييم الأداء، بحيث تستخرج هذه المعلومات بصفة مباشرة من سجلات المحاسبية دون اللجوء إلى السجلات الإحصائية كما كان معمول به في النظام القائم على مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية.

¹ شلال زهير: مرجع سابق، 2014، ص ص 182-183.

ج- الإجراءات المتخذة لتنفيذ المشروع:

1- اتفاقية البنك الدولي: انطلق الحديث عن تحديث نظام الميزانية العامة في الجزائر من الناحية القانونية ابتداء من 17 جويلية 2001 ذلك بعد الاتفاقية التي تمت مع البنك الدولي تحت حساب ح/17047 لموقعة في 18 أفريل 2001 والمتعلقة بتمويل برنامج الإصلاح الميزاني، ولكن تنفيذ الاتفاقية عرف تأخر دام 03 سنوات وفي هذا الإطار قام البنك الدولي بإصدار تقارير تخص تمويله للمشروع وتبين مكوناته بالإضافة إلى التكلفة الإجمالية للمشروع، وفي أكتوبر 2004 تم توقيع عقدين¹: "إطار الميزانية المتعدد السنوات" بمبلغ 1586000 أورو، وتحسين تقديم الميزانية" بمبلغ 435000 أورو، ليتم في أفريل 2005 توقيع عقد لتجديد دورة النفقة العمومية بمبلغ 2.2 مليون أورو

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

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

- ايطار الميزانية المتعدد السنوات.
- تحسين عرض ونشر الميزانية.
- تعزيز وظيفة الاستشارة لوزارة المالية.

2-2- المشروع الثاني: تم عقد المشروع الثاني للفترة ما بين 2008-2012 بهدف تحسين إدارة الإنفاق العام وتحسين تقديم الخدمات للشعب يواصل المشروع الثاني مسار المشروع الأول ويواجه أساسا لـ:

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

¹ مفتاح فاطمة: مرجع سابق، 2011، ص ص : 98-100.

- العمل على تطبيق النظام الجديد وتأهيل القدرات لتحضير ميزانية على أساس البرامج. محتوى المشروع الثاني:
- الدعم القانوني، إطار النفقات على المدى المتوسط .CDMT.
- نشر نظام المعلومات SIGBUD.
- التكوين.
- الاتصال
- د- الهيئات المكلفة بمتابعة المشروع: يعتمد مسار مشروع MSB على ثلاث هياكل تنظيمية مكملة لبعضها وتتمثل في :
 - هيكل تنظيمي وظيفي وعملي داخلي على مستوى وزارة المالية والذي يعتبر بمثابة المحرك لعملة الإصلاح الميزاني.
 - هيكل تنظيمي وظيفي وعملي على مستوى كل وزارة أو هيئة عمومية MIP.
 - هيكل مؤسساتي على مستوى الحكومي من أجل اتخاذ القرارات الكبرى والتوجهات ذات الطبيعة الإستراتيجية وتعزيز التبادل والتشاور بين الهيئات الوزارية والمؤسسات العمومية الأخرى في المجالات المتعلقة بالإصلاح الميزاني.
- الفرع الثالث: أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية: يهدف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى تطوير نظام معلوماتي لمحاسبة الخزينة يسمح بتوفير المعلومات ذات جودة عالية وفي آجال معقولة للمسؤولين من أجل اتخاذ القرار وتوظيفها في مجال عرض تحليل نتائج النشاط الحكومي وتقييم الأداء لمختلف وحدات القطاع العام، بهدف تحقيق الشفافية والرشادة في تسيير الميزانية العامة للدولة¹.
- وفي هذا الإطار، حدد مشروع التعليم العامة للمخطط المحاسبي للدولة أهداف إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق العناصر الآتية:
 - توفير معلومات موثوقة ودقيقة عن مجمل نشاطات الدولة.
 - توفير أدوات فعالة للرقابة على تسيير الموارد العمومية لضمان الرشادة ومشروعية العمليات المالية للدولة.
 - تقديم قوائم مالية في آجال معقولة تعرض معلومات سهلة القراءة وتلي حاجيات متخذي القرار.

¹ شلال زهير، مرجع سابق، 2014، ص ص 184-185.

إضافة إلى أهداف الرقابة ومتابعة قيد مختلف العمليات المالية للدولة، سيسمح النظام المحاسبي الجديد بتحقيق مايلي:

- معرفة ممتلكات الدولة بمختلف مكوناتها.
- إمكانية تحديد تكلفة الخدمات العمومية.
- تحديد النتائج السنوية وتقييم أداء نشاط الإدارة.

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

1- تطبيق محاسبة الممتلكات في محاسبة العمومية: من الأهداف الأساسية لنظام محاسبة الدولة هو قيد المحاسبي للاستثمارات والممتلكات المنقولة وغير المنقولة للدولة عن طريق استحداث أقسام حسابات لمتابعة تسجيل عمليات حيازة أو اهتلاك أو التنازل عن التجهيزات والاستثمارات العمومية، حيث إن هذه العمليات لم تكن تأخذ بعين الاعتبار في محاسبة الخزينة العمومية التي تعتمد على تسجيل الأثر النقد الناتج عن هذه العمليات، مما ينتج عنه عدم إمكانية تقدير حجم وقيمة ممتلكات الدولة¹.

ولمواجهة هذه الوضعية، يهدف مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى توسيع نطاق محاسبة الخزينة إلى تسجيل الأصول العينية والمالية للدولة وعرضها في القوائم المالية للحكومة ، عن طريق فتح حسابات جديدة من أجل قيد قيمة مختلف ممتلكات الدولة المنقولة وغير المنقولة، وذلك بالاعتماد على تقنيات معالجة التثبيات في محاسبة القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع، حيث تم تحديد جال تسجيل الممتلكات في مجموعة حسابات الاستثمارات والممتلكات التي تستعمل من طرف المرافق العمومية من أجل تحقيق منعة عامة دون الأخذ بعين الاعتبار الممتلكات التي لها قيمة تاريخية أو ثقافية.

وبسبب الحجم الضخم لممتلكات الدولة وتراكمها من سنة إلى أخرى، سوف يتم إدراجها في محاسبة الدولة على مراحل، حيث يتم في السنة الأولى من تطبيق المخطط المحاسبي للدولة قيد الاستثمارات الجديدة فقط

¹ شلال زهير، مرجع سابق، 2014، ص ص 186.

أما المحلة الثانية، سوف يتم إدراج باقي الاستثمارات التي تم إنجازها خلال السنوات الماضية بعد حصرها وتقييمها.

2- تطبيق محاسبة الحقوق المستحقة للدولة في المحاسبة العمومية: من أهم عيوب محاسبة الخزينة العمومية هو عدم استطاعة النظام تقديم معلومات من الدفاتر والسجلات المحاسبية عن حجم الحقوق مستحقة الدفع من طرف الدولة والتي لم يتم تحصيلها، وذلك لعدم توفر حسابات لتسجيل هذه العمليات التي لا نتج عنها أثر نقدي عند إثبات الحقوق لفائدة الدول، لأن المحاسبة على الأساس النقدي تغطي فقط مرحلة التحصيل الفعلي للإيرادات العمومية، ولا تقدم الإثبات المحاسبي عن المبلغ الإجمالي للإيرادات التي تم إثباتها أو إلغاؤها أو باقي الإيرادات غير المحصلة، التي يتم متابعتها في سجلات إحصائية خارج المحاسبة¹.

لمعالجة هذه النقائص، تم إدراج محاسبة الحقوق المستحقة في محاسبة الدولة عن طريق تحقيق المتابعة لمختلف مراحل تحصيل الإيرادات العمومية وتقييم النتائج، وذلك عن طريق فتح حسابات تخص لقيود الإيرادات عند إثباتها وعند إلغاؤها وعند تحيلها مما سوف يسمح بتحديد باقي الإيرادات التي يتم تحصيلها من السجلات وعرضها في القوائم المالية من أجل تقييم أداء الإدارة المختصة بتحصيلها .

والنتيجة الأساسية التي يهدف إليها مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية هو إنشاء نظام محاسبي عمومي يسمح بتجميع كل الصول والخصوم التابعة للدولة في وثيقة واحدة وهي موازنة الدولة لا تبنى على أساس حساب الربح والخسارة، يتم عن طريقها عرض حجم الاستثمارات العمومية وديون وقروض ومستحقات الدولة إلى جانب بيان الوضعية المالية الفعلية للخزينة العمومية، إضافة عرض النتائج تنفيذ الميزانية على شكل موازنة للدولة مما يسهل عملية مراقبة وتقييم النشاط الحكومي من طرف الهيئات المختصة .

¹ شلال زهير، مرجع سابق، 2014، ص ص 185-186.

خلاصة الفصل: نستنتج من هذا الفصل أن النظام المحاسبة العمومية في الجزائر يعتمد على الأساس النقدي عوض اعتماده على الأساس الاستحقاق مما يؤدي إلى عدم قدرته على تلبية احتياجات مستخدمي القرارات المالية .

إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى تحقيق الشفافية وصدق القوائم المالية للمؤسسات العمومية، مما أدى بالدولة الجزائرية إلى تبني هذه المعايير وإدخال إصلاحات على نظامها المحاسبي ليتلاءم معها.

الفصل التطبيقي

تمهيد

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

المبحث الأول: منهجية وإجراءات الدراسة التي سيتبعها الباحثان، حيث سيتناول هذا المبحث منهج الدراسة المتبع، وطرق جمع البيانات، وتحديد مجتمع الدراسة، وكيفية اختيار وتحديد العينة، بالإضافة إلى شرح خطوات إعداد أداة الدراسة والمتمثلة في استبيان وزع على أفراد العينة المختارة، وقياس صدق وثبات هذا الاستبيان من أجل التأكد من سلامة ووضوح فقراته بما يعزز الثقة والدقة في النتائج التي سيتم الحصول عليها.

أما المبحث الثاني: فيتناول تحليل ومناقشة فقرات أداة الدراسة، حيث سنقوم بعرض النتائج وتحليل فرضيات البحث وتحليل استجابات أفراد عينة البحث على المقياس المستخدم وذلك فيما يتعلق بكل فرضية على حده وبما يحقق أهداف، بواسطة النظام الإحصائي SPSS.

المبحث الأول : منهجية البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومدى مساهمتها في عملية الإصلاح وذلك بالتطبيق على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، قام الباحثان بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، وذلك لان المنهج الوصفي التحليلي يهدف إلى دراسة الظاهرة، وجمع الحقائق والمعلومات عنها ومن ثم تحليلها للوصول إلى النتائج والتوصيات.

المطلب الأول :منهجية الدراسة:**الفرع الأول: أدوات الدراسة :**

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

1-مصادر البيانات الثانوية: تم الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية المتمثلة في الكتب، والمراجع العربية والأجنبية، والدوريات والمقالات، والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، المجالات العلمية والمهنية المتخصصة، وبعض المواقع ذات الصلة على شبكة الانترنت.

2-مصادر البيانات الأولية: تم الحصول على المصادر الأولية من خلال تصميم استبيان كأداة رئيسية للبحث، وقمنا بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج الإحصائي SPSS .

ب- مجتمع الدراسة: يقصد بمجتمع الدراسة بأنه جميع الأشخاص أو الأشياء الذين يكونون موضوع مشكلة البحث"، ويتكون مجتمع الدراسة من أساتذة جامعيين ومحاسبين ومحافظي حسابات وموظفين إداريين وقد تم توزيع استبيانات الدراسة على عينة تمثل مجتمع الدراسة.

ج- عينة الدراسة: تم اختيار عينة مدروسة مكونة من 37 مفردة من مجتمع الدراسة، تم توزيع الاستبيان عليها واسترجاع 35 استبيان، وقد وزعت هذه الاستبيانات على أساتذة جامعيين ومحافظي حسابات ومحاسبين وموظفين إداريين ومقتصدين، وقد أجري عليها التحليل الإحصائي للتحقق من صدق الاستبيان.

د- العينة التي أجريت عليها الدراسة: قام الباحثان بتحديد عينة الدراسة من حيث طريقة اختيار العينة وحجمها كما يلي:

1- حجم العينة: وتشمل عينة الدراسة الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين والموظفين الإداريين ومقتصدين، وبذلك تكون العينة قد غطت معظم مجتمع الدراسة وتم اختيار العينة تبعا لمتغيرات الدراسة، حيث بلغ عدد أفراد العينة 35 مفردة تم أخذها من 37، حيث وزع الاستبيان لكل مفردة من أفراد

العينة، وقد تم استرجاع 35 استبيان، وبعد إلغاء 2 من الاستبيانات، أصبحت الاستمارات الصالحة للمعالجة 33، وهي نسبة عالية قياساً للأبحاث المماثلة

2-طريقة اختيار العينة: تم اختيار عينة الدراسة بطريقة المسح الشامل كأحد الأساليب الإحصائية المستخدمة لتكون ممثلة لمجتمع الدراسة وفقاً لقواعد البحث العلمي في اختيار العينات مقدارها 35 فرد، بحيث تشمل أساتذة جامعيين ومحافظي حسابات ومحاسبين وموظفين إداريين بولاية المسيلة ومقتصدين وذلك في العام الدراسي 2016/2017.

المطلب الثاني: مجال وإجراءات الدراسة:

الفرع الأول: مجال الدراسة: لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في التعرف على دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية في ظل ظروف عدم التأكد، قام الباحثان ببناء وتصميم استبيان الدراسة مستفيدين من الأدبيات السابقة المشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في هذا في الحقل الأكاديمي والمهني.

وقد اشتمل الاستبيان على جزأين : يستخدم الجزء الأول في جمع البيانات الشخصية عن المبحوثين والمؤهل العلمي، والجنس والعمر، والمستوى التعليمي، والوظيفة، والخبرة العملية، والقطاع الذي ينتمي إليه، وهي بيانات تفيد في التعرف على خصائص مجتمع الدراسة، أما الجزء الثاني من الاستبيان فهو عبارة عن مقياس يهدف إلى التعرف على واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وقد احتوى هذا الجزء على مجموعة من الفقرات بلغ عددها 17 فقرة، حيث تعلقت الفقرات من 1 إلى 6 بالفرضية الأولى وهي: نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يستجيب لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية. والفقرات من 7 إلى 11 بالفرضية الثانية وهي: " هناك متطلبات يجب توافرها لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والفقرات من 12 إلى 17 بالفرضية الثالثة: معايير المحاسبة الدولية تسهم في تحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

وعند وضع هذا الاستبيان تم الأخذ بعين الاعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية، وتلبي جميع المتطلبات والمتغيرات ذات التأثير على فرضيات الدراسة، مع مراعاة أن تكون معظم الأسئلة واضحة وذات نهايات مغلقة لسهولة وسرعة الإجابة عليها وسهولة تحليلها، وقد تم توزيع اغلب الاستبيانات شخصياً على أفراد العينة، وذلك لشرح الاستبيان وتوضيح أي غموض فيه ومراعاة الجدية في الإجابة عليه. وبعد استطلاع رأي عدد من المتخصصين في مجال الدراسة، تم إعداد الاستبيان على النحو التالي:

1- تحديد المجالات الرئيسية للاستبيان والفقرات الخاصة بكل مجال، ومن ثم إعداد استبيان أولي من أجل استخدامه في جميع البيانات والمعلومات.

- 2- مراعاة قواعد البحث العلمي عند إعداد هذا الاستبيان من موضوعية وشمول.
 - 3- عرض الاستبيان على المشرف من أجل اختيار ملاءمة لجمع البيانات.
 - 4- تعديل الاستبيان بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
 - 5- تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين، واللذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد، وإجراء التعديلات اللازمة.
 - 6- إجراءات استطلاعية ميدانية أولية لفحص صدق وثبات الأداة.
 - 7- إعداد الاستبيان في صورته النهائية، ثم توزيعه على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة ومن ثم جمعه وإجراء التحليل الإحصائي .
- الفرع الثاني: إجراءات الدراسة:**
- أ- قام الباحثان بإعداد استبانته حول آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الحكومية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
 - ب- وزعت الاستبيان على العينة الاستطلاعية (37) مفردة من محاسبين ومحافظي حسابات وأساتذة جامعيين وموظفين إداريين ومقتصدين.
 - ج- تم توزيع الاستبيان على أفراد عينة البالغة (37) مفردة، حيث تم استرجاع (35) استبيان، ويجدر الإشارة إلى انه تم إلغاء (02) استمارات.
 - د- تم إدخال بيانات الاستبيانات التي استعادتها من المبحوثين وتفريقها في الحاسب الآلي باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، لتحليل بياناتها إحصائيا والحصول على النتائج.

المبحث الثاني : عرض وتحليل النتائج:

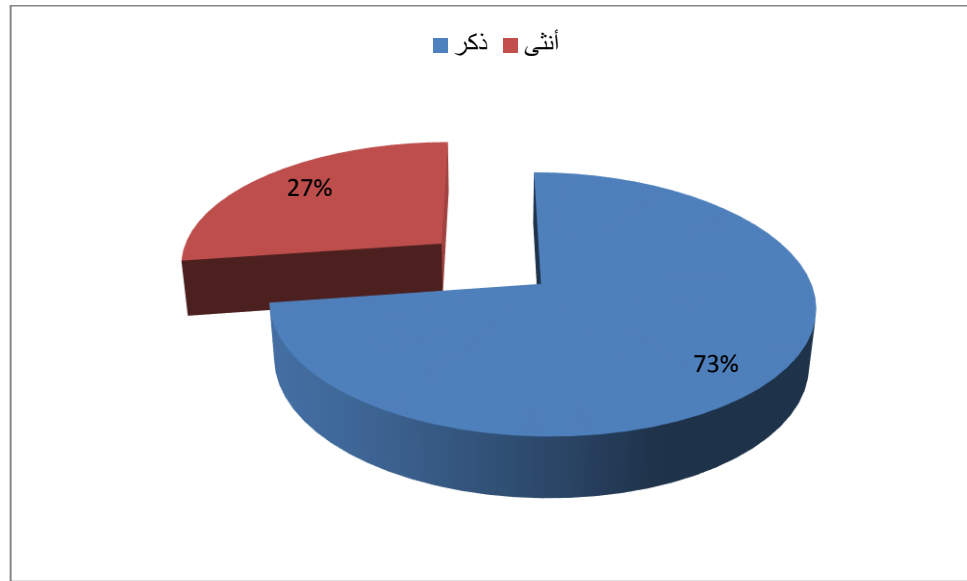
المطلب الأول: تحليل عينة الدراسة :

الجدول رقم (1) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

النسبة المئوية	التكرارات	الجنس
%72.7	24	ذكر
%27.3	09	أنثى
%100	33	الإجمالي

المصدر : من إعداد الطالبين حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم (1) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر : من إعداد الطالبين حسب نتائج الاستبيان

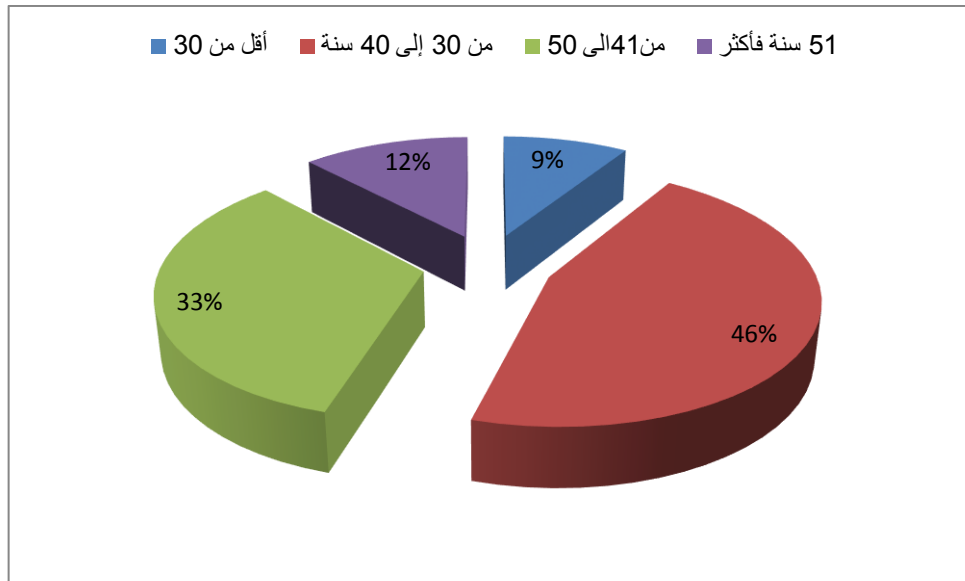
من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 33 فرد، نلاحظ أن عدد الذكور قدر بـ 24 فرد أي بنسبة 72.7 %، في حين نلاحظ أن عدد الإناث قدر بـ 09 أفراد أي ما نسبته 27.3 % .

الجدول رقم (2) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 30	03	%9.1
من 30 إلى 40 سنة	15	%45.5
من 41 إلى 50	11	%33.3
51 سنة فأكثر	04	%12.1
الإجمالي	33	%100

المصدر : من إعداد الطالبين حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم (2) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر : من إعداد الطالبين حسب نتائج الاستبيان

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 33 فرداً، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين يقل سنهم عن 30 سنة قدر بـ 03 أفراد أي بنسبة 9.1 %، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد الذين يتراوح سنهم ما بين 30 إلى 40 سنة قدر بـ 15 فرداً أي ما نسبته 45.5 %، أما الأفراد الذين يتراوح

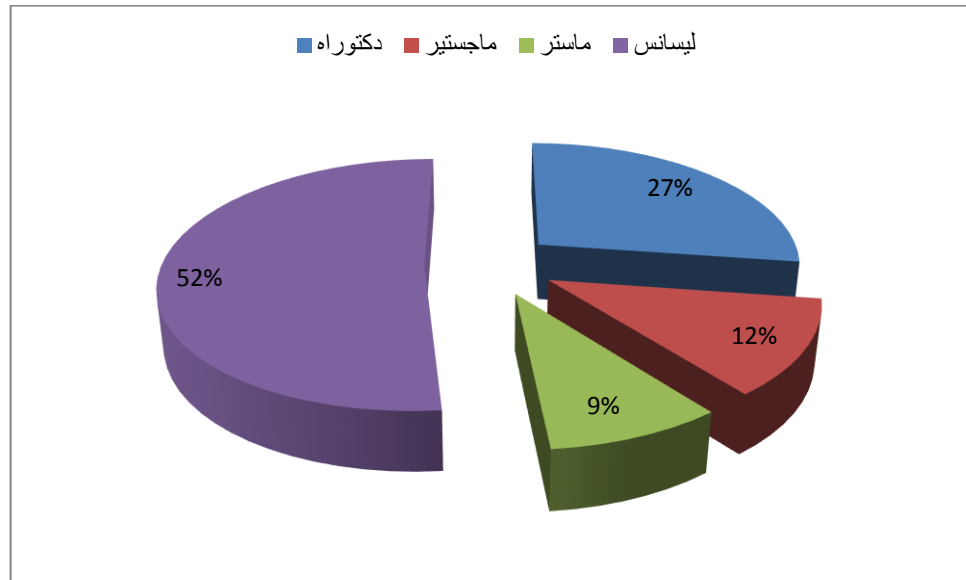
سنة 50 إلى 41 ما بين 50 سنة فقد قدر عددهم بـ 11 فرد بنسبة بلغت 33.3% وأخيرا الأفراد الذين يفوق سنهم 51 سنة فقد قدر عددهم بـ 04 أفراد بنسبة مئوية بلغت 12.1%.

الجدول رقم (3) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

النسبة المئوية	التكرارات	المستوى التعليمي
27.3%	09	دكتوراه
12.1%	04	ماجستير
9.1%	03	ماستر
51.5%	17	ليسانس
100%	33	الإجمالي

المصدر : من إعداد الطالبين حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم (3) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي



المصدر : من إعداد الطالبين حسب نتائج الاستبيان

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 33 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد ذوي المؤهل دكتوراه قدر بـ 09 أفراد أي بنسبة 27.3%، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد ذوي المؤهل ماجستير قدر بـ 04 أفراد أي ما نسبته 12.1%، أما الأفراد الذين مؤهلهم ماستر فقد بلغ

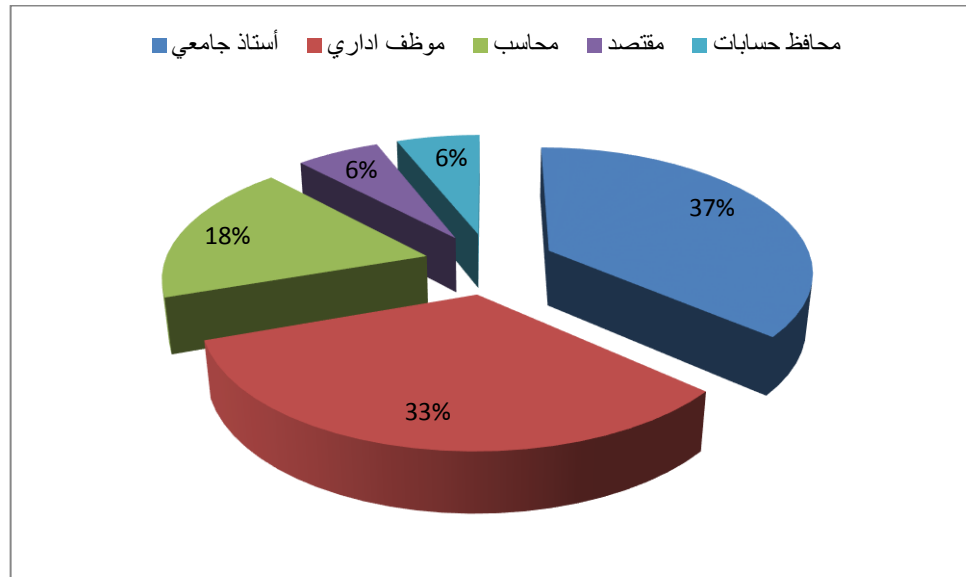
عدد 03 أفراد بنسبة قدرة بـ 9.1%، وفي الأخير الأفراد ذوي المؤهل ليسانس قدر عددهم بـ 17 فرد بنسبة بلغت 51.5%.

الجدول رقم (4) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرارات	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	12	36.4%
موظف اداري	11	33.3%
محاسب	06	18.2%
مقتصد	02	6.1%
محافظ حسابات	02	6.1%
الإجمالي	33	100%

المصدر : من إعداد الطالبين حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم (4) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية



المصدر : من إعداد الطالبين حسب نتائج الاستبيان

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 33 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين يشغلون منصب أستاذ جامعي قدر بـ 12 فرد أي بنسبة 36.4%، في حين

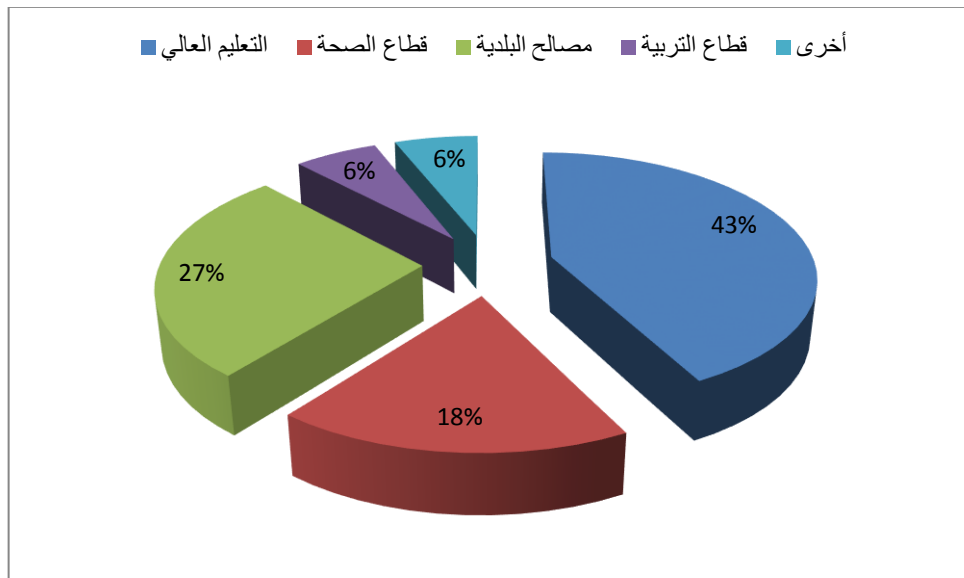
نلاحظ أن عدد الأفراد الذين يشغلون منصب موظف إداري قدر بـ 11 فرد أي ما نسبته 33.3%، أما الأفراد الذين يشغلون منصب محاسب فقد قدر عددهم بـ 06 أفراد أي بنسبة 18.2%، في حين بلغ عدد الأفراد الذين يشغلون منصب مقتصد 02 فرد بنسبة قدرت بـ 6.1%، ونفس النسبة السابقة تمثل الأفراد الذين يشغلون منصب محافظ حسابات.

الجدول رقم (5) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير القطاع

القطاع	التكرارات	النسبة المئوية
التعليم العالي	14	42.4%
قطاع الصحة	06	18.2%
مصالح البلدية	09	27.3%
قطاع التربية	02	6.1%
أخرى	02	6.1%
الإجمالي	33	100%

المصدر : من إعداد الطالبين حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم (5) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير القطاع



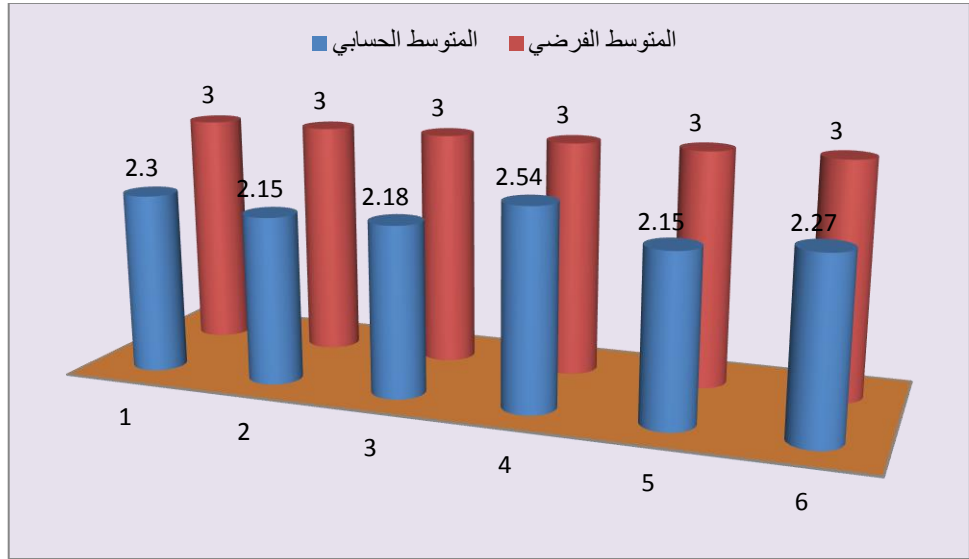
المصدر : من إعداد الطالبين حسب نتائج الاستبيان

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 33 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين ينتمون إلى قطاع التعليم العالي قدر بـ 14 فرد أي بنسبة 42.4%، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد الذين ينتمون إلى قطاع الصحة قدر بـ 06 أفراد أي ما نسبته 18.2%، أما الأفراد الذين ينتمون إلى مصالح البلدية فقد قدر عددهم بـ 09 أفراد أي بنسبة 27.3%، في حين بلغ عدد الأفراد الذين ينتمون إلى قطاع التربية 02 فرد بنسبة قدرت بـ 6.1%، ونفس النسبة السابقة تمثل الأفراد الذين ينتمون إلى قطاعات أخرى.

المطلب الثاني: عرض وتفسير نتائج فرضيات الدراسة ومناقشتها:

1- الفرضية الجزئية الأولى: " طرق إعداد وعرض مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا تعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة "، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة التالية:

الجدول رقم (6) يمثل: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار الدلالة t الخاصة بالمحور الأول									
الاسئلة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الفرضي	الفرق بين المتوسط الحسابي و المتوسط الفرضي	t	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
2	33	2.15	0.8700	03	-0.8480	-5.6	32	0.000	دال عند 0.01
1	33	2.30	0.847	03	-0.6960	-4.7	32	0.000	دال عند 0.01
3	33	2.18	0.726	03	-0.8180	-6.4	32	0.000	دال عند 0.01
4	33	2.54	0.665	03	-0.4540	-3.9	32	0.000	دال عند 0.01
5	33	2.15	0.507	03	-0.8480	-9.6	32	0.000	دال عند 0.01
6	33	2.27	0.626	03	-0.7270	-6.6	32	0.000	دال عند 0.01



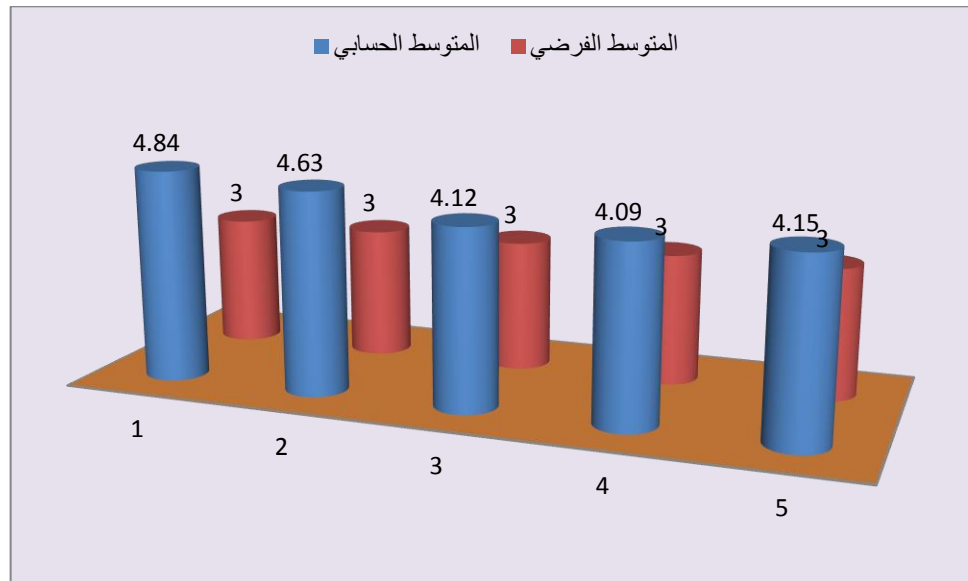
شكل رقم (6) يمثل: المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية الخاصة بالمحور الأول

من خلال الجدول رقم (6) والشكل رقم (6) أعلاه وبالنظر إلى المتوسطات الحسابية لأفراد عينة الدراسة على المحور الأول والتي جاءت كما يلي، السؤال الأول بمتوسط بلغ (2.30)، يليه السؤال الثاني بمتوسط قدر بـ (2.15)، أما السؤال الثالث فقد بلغ متوسطه (2.18)، في حين السؤال الرابع قدر متوسطه بـ (2.54)، أما السؤال الخامس فقد بلغ متوسطه (2.15)، وأخيرا متوسط السؤال السادس والذي قدر بـ (2.27). يتبين من خلال الجدول (6) أن أغلب المتوسطات الحسابية لأسئلة المحور الأول "واقع نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الحكومية الجزائرية" جاءت منخفضة، وهذا بناء على قيم "ت" التي كانت كلها دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) ولصالح المتوسط الفرضي، وبناء عليه تم تحقيق الفرضية الجزئية الأولى بـ: " طرق إعداد وعرض مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا تعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة "

2- الفرضية الجزئية الثانية: " إن إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لمواكبة معايير المحاسبة للقطاع العام يتطلب إرادة سياسية من الدولة "، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة التالية:

الجدول رقم (7) يمثل: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار الدلالة t الخاصة بالمحور الثاني

الاسئلة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الفرضي	الفرق بين المتوسط الحسابي و المتوسط الفرضي	t	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
1	33	4.84	.3640	03	1.848	29.164	32	.000	دال عند 0.01
2	33	4.63	.6520	03	1.636	14.400	32	.000	دال عند 0.01
3	33	4.12	.4840	03	1.121	13.291	32	.000	دال عند 0.01
4	33	4.09	.2910	03	1.090	21.466	32	.000	دال عند 0.01
5	33	4.15	.6180	03	1.151	10.695	32	.000	دال عند 0.01



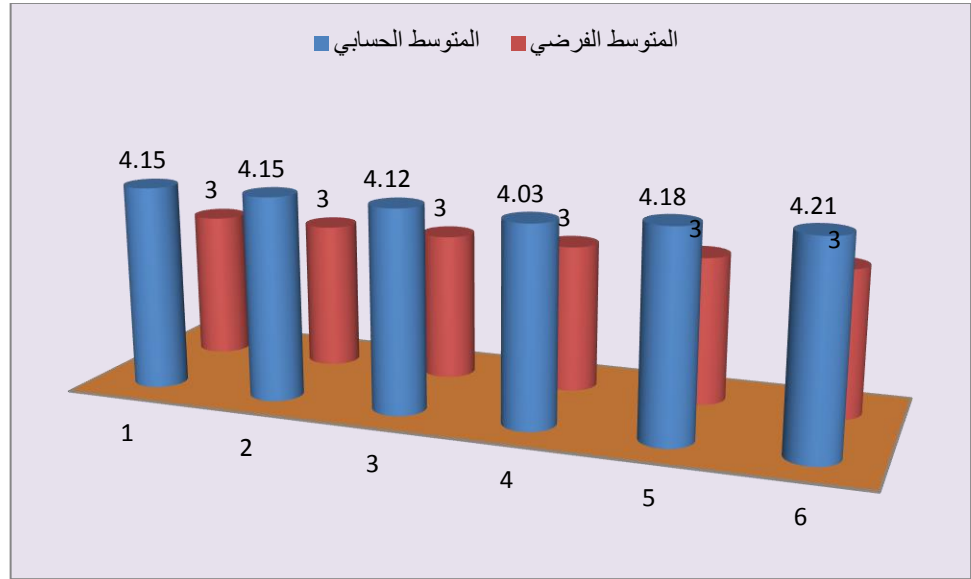
شكل رقم(7) يمثل : المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية الخاصة بالمحور الثاني

من خلال الجدول رقم (7) والشكل رقم (7) أعلاه وبالنظر إلى المتوسطات الحسابية لأفراد عينة الدراسة على المحور الثاني والتي جاءت كما يلي، السؤال الأول بمتوسط بلغ (4.84)، يليه السؤال الثاني بمتوسط قدر بـ (4.63)، أما السؤال الثالث فقد بلغ متوسطه (4.12)، في حين السؤال الرابع قدر متوسطه بـ (4.09)، أما السؤال الخامس والأخير فقد بلغ متوسطه (4.15) .

يتبين من خلال الجدول (7) أن جميع المتوسطات الحسابية لأسئلة المحور "متطلبات إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في سياق مساعي مسايرة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" جاءت مرتفعة، وهذا بناء على قيم "ت" التي كانت كلها دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، ولصالح المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة، وبناء عليه يمكن القول بأن فرضية الدراسة القائلة بـ: إن إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لمواكبة معايير المحاسبة للقطاع العام يتطلب إرادة سياسية من الدولة " قد تحققت".

3- الفرضية الجزئية الثالثة: إن إعداد مخرجات نظام المحاسبة العمومية حسب معايير المحاسبة للقطاع العام سيعطي صورة أصدق عن وضع المؤسسة"، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة التالية:

الجدول رقم (8) يمثل: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار الدلالة t الخاصة بالمحور الثالث									
الاسئلة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الفرضي	الفرق بين المتوسط الحسابي و المتوسط الفرضي	t	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
1	33	4.15	.5070	03	1.151	13.03	32	.000	دال عند 0.01
2	33	4.15	.5650	03	1.1512	11.6	32	.000	دال عند 0.01
3	33	4.12	.4840	03	1.121	13.2	32	.000	دال عند 0.01
4	33	4.03	.5850	03	1.030	10.1	32	.000	دال عند 0.01
5	33	4.18	.6350	03	1.181	10.6	32	.000	دال عند 0.01
6	33	4.21	.4840	03	1.212	14.3	32	.000	دال عند 0.01



شكل رقم (8) يمثل : المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية الخاصة بالمحور الثالث

من خلال الجدول رقم (8) والشكل رقم (8) أعلاه وبالنظر إلى المتوسطات الحسابية لأفراد عينة الدراسة على المحور الثالث والتي جاءت كما يلي، السؤال الأول بمتوسط بلغ (4.15)، يليه السؤال الثاني بمتوسط قدر بـ (4.15)، أما السؤال الثالث فقد بلغ متوسطه (4.12)، في حين السؤال الرابع قدر متوسطه بـ (4.03)، أما السؤال الخامس فقد بلغ متوسطه (4.18) وقد قدر متوسط السؤال السادس بـ (4.21) .

يتبين من خلال الجدول (8) أن جميع المتوسطات الحسابية لأسئلة المحور " أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تعزيز اصطلاحات نظام المحاسبة العمومية الجزائرية " جاءت مرتفعة، وهذا بناء على قيم "ت" التي كانت كلها دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، ولصالح المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة، وبناء عليه يمكن القول بأن فرضية الدراسة القائلة بـ: " إن إعداد مخرجات نظام المحاسبة العمومية حسب معايير المحاسبة للقطاع العام سيعطي صورة أصدق عن وضعية المؤسسة " قد تحققت.

خلاصة الفصل:

إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي محور الثورة العالمية للمحاسبة الحكومية وقد جاءت استجابة إلى نداءات الحكومات المتزايدة، حيث أنه في السنوات الأخيرة أصبحت إصلاحات القطاع العام على المستويات الوطنية وكذلك على مستوى المنظمات الدولية تشجع لتطوير المحاسبة الحكومية وتحويلها إلى محاسبة على الاستحقاق عوض الأساس النقدي.

ومن أجل التوافق مع النظام المحاسبي الدولي للقطاع العام، استجابت الجزائر لهذه المستجدات الدولية بتبنيها لنظام محاسبي عمومي يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سواء من حيث الإطار المفاهيمي النظري أو من الناحية التقنية، رغم ملاحظة بعض الاختلافات التي ترجع - أساسا - إلى الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات البيئة الجزائرية في إعدادها، وهذا ما يتطلب القيام أكثر بإعداد البيئة الجزائرية حتى تتسجم أكثر معالم تغيرات الاقتصادية الدولية.

خاتمة عامة

لقد تطرقنا في هذه الدراسة إلى آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال الإجابة على الإشكالية المطروحة ما هو واقع نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية؟ وما هي جهود الإصلاح في سياق مواكبة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟ وذلك من خلال تحليل الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحقيق أهداف الحكومات والمؤسسات العمومية من الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية ذات الغرض العام وتحقيق جودتها والتسيير العقلاني للمال العام، والانعكاسات التي يمكن حدوثها عند تطبيق هذه المعايير، حيث تكتسي أهداف القوائم والتقارير المالية أهمية بالغة خاصة عندما تكون الحكومات والمؤسسات العمومية بصدد مضمونها.

نتائج اختبار الفرضيات:

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

الفرضية الأولى: والتي تنص أن " طرق إعداد وعرض مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا تعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة " وبعد دراستها واختبارها تم إثبات صحتها، وهذا بناء على قيم "ت" التي كانت كلها دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) ولصالح المتوسط الفرضي، وبناء عليه تم قبول الفرضية الجزئية الأولى ب: " طرق إعداد وعرض مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا تعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة " حيث أن مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي لا تتسم بمستوى إفصاح عال ما يعطي صورة مظلمة عن وضعية المؤسسة العمومية، ولا تكفي لعملية اتخاذ القرارات لأنها لا تتيح لنا إمكانية المقارنة بين السنوات المالية، ولا تستوعب كل عناصر التجهيز الخاصة بالمؤسسة، كما أن نظام المحاسبة العمومية الحالي يحتوي على مدونة حسابات غير مرنة أفقدت توازن حسابات الميزانية بحيث تحتوي على مجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة.

الفرضية الثانية: والتي تنص: إن إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لمواكبة معايير المحاسبة للقطاع العام يتطلب إرادة سياسية من الدولة " وبعد دراستها واختبارها تم إثبات صحتها، وهذا بناء على قيم "ت" التي كانت كلها دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، ولصالح المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة، وبناء عليه يمكن القول بأن فرضية الدراسة القائلة ب: إن إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لمواكبة معايير المحاسبة للقطاع العام يتطلب إرادة سياسية من الدولة " قد تحققت"، أي أن لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يتطلب وجود بيئة اقتصادية ومالية ملائمة، وكذا عصنة أنظمة الإدارة

العمومية من حيث التكنولوجيا وأنظمة المعلومات، وإدخال إصلاحات جوهرية على نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

الفرضية الثالثة: والتي تنص: " إن إعداد مخرجات نظام المحاسبة العمومية حسب معايير المحاسبة للقطاع العام سيعطي صورة أصدق عن وضع المؤسسة "، وبعد دراستها واختبارها تم إثبات صحتها، وهذا بناء على قيم "ت" التي كانت كلها دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، ولصالح المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة، وبناء عليه يمكن القول بأن فرضية الدراسة القائلة بـ: "معايير المحاسبة الدولية تسهم في تحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر " قد تحققت، أي أن تبني معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يؤدي إلى عرض تقارير مالية تتسم بالشفافية والإفصاح بما يتوافق مع ما هو معمول به دولياً، كما يؤدي إلى الارتقاء بمستوى التسيير بما يعزز الحكم الراشد في المؤسسات العمومية.

نتائج البحث:

وعلى هذا الأساس يمكن عرض نتائج الدراسة كما يلي:

- نظام المحاسبية العمومية المعمول به في الجزائر يأخذ أساس الأساس النقدي في إعداد القوائم المالية دون مراعاة لأساس الاستحقاق ما يعطي مخرجات لا تعبر بصدق عن حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة؛
- إن مخرجات نظام المحاسبة العمومية المعمول به في الجزائر لا تتسم بالإفصاح الكافي ما يعطي صورة مضللة عن وضعية المؤسسة، ما يعيق ترشيد القرارات؛
- بذلت الجزائر جهود معتبرة في مساعيها لتطوير وإصلاح نظام المحاسبة العمومية، لكنها لم ترقى بعد إلى ما هو معمول به دولياً .
- إن ترقية نظام المحاسبة العمومية للمؤسسة الجزائرية من خلال مسايرة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يتوافق مع مساعي تعزيز الحكم الراشد وترشيد النفقات التي تبنتها الحكومة؛
- إن اعتماد معايير المحاسبة للقطاع العام يتطلب جهداً ومرافقة من طرف الدولة و إدراكاً لأهميتها، بما ينسجم مع سياسة الحكومة وتطلعاتها في إطار محاربة الفساد المالي والإداري؛
- يقدم نظام المحاسبة العمومية المعد وفق معايير دولية للمحاسبية في القطاع طرق تقييم وعرض للقوائم المالية بصورة أكثر وضوحاً، تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترتقي بجودة الإبلاغ المالي الحكومي، مما يسمح بتلبية حاجيات فئات مستخدمي البيانات المالية الحكومية.

الاقتراحات والتوصيات:

بناء على تحليل البيئة الجزائرية ونتائج الاستبيان نوصي بضرورة تهيئة البيئة الجزائرية على مختلف الجوانب لعملية الإصلاح والتوافق الدولي لضمان التطبيق الجيد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال ما يلي:

- العمل على تكيف البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية لكي تستجيب لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- ضرورة العمل على تجسيد مشروع نظام المحاسبة العمومية بما يسمح بترقية التسيير وتعزيز سياسية ترشيد الإنفاق؛
- ضرورة عصرنه أنظمة الإدارة العمومية من حيث التكنولوجيا وأنظمة المعلومات أصبح بما ينسجم و متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- ضرورة التأهيل المستمر للمحاسبين العموميين علميا وعمليا بما يستجيب لاستيعاب متطلبات لتطبيق معايير القطاع العام وذلك من خلال إجراء دورات تكوينية تتميز بالجدية والفعالية إضافة؛
- ضرورة القيام بأيام دراسية وملتقيات علمية للتعريف بمعايير المحاسبة للقطاع العام وبيان أثرها على مخرجات نظام المعلومات في المؤسسة العمومية.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع:

- 1- أحمد اليتجاني بلعروسي: قانون المحاسبة العمومية، دار الهومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011.
- 2- الكفراوي عون محمود: الرقابة المالية النظرية والتطبيق، مطبعة الانتصار للطباعة الأونست، طبعة 1، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 3- الخطيب شحادة خالد، شامية احمد زهير: أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الخامسة الأردن، عمان.
- 4- بعلي محمد الصغير، أبو العلا يسرى: المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر.
- 5- مسعى محمد: المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عين مليلة، الجزائر.
- 6- محمد عباس محرزى: اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، 2010.

المراجع الأجنبية

**-International Federation of Accountants IFCA, Internat Public Sector
Accounting STANDARDS Board, Edition 2012**

المذكرات:

- 1- آسيا قمو، اتجاه المحاسبة العمومية في ظل معايير القطاع العام، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، 2012، ص 13.
- 2- عزة الأزهر: عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المراجعة والمحاسبة الدولية- دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد- مذكرة لاستكمال متطلبات الماجستير، جامعة البليدة، 2009
- 3- هند حماني: 'مكانية تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، 2013

قائمة المصادر والمراجع

- 4- شلال زهير: آفاق إصلاح المحاسبة العمومية الخاصة بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير ، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس
- 5- حسن زكي أحمد عثمان، تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء - دراسة ميدانية- مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، مصر
- 6- مفتاح فاطمة/ تحديث النظام الميزاني في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، تلمسان

الملتقيات الدولية:

- 1- عادل نقموش: إستراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر مداخله ضمن الملتقى الدولي بورقلة يومي 24 و 25 نوفمبر 2014
- 2- عبد السميع رويينة: واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003-2008، الملتقى الدولي بورقلة حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر 29 - 30 نوفمبر 2011
- 3- خضير خبيطي، يونس مونة، نظام المحاسبة العمومية الجزائرية بين الواقع ومتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، مداخله ضمن الملتقى الدولي بورقلة يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.

المقالات والتقارير:

- 1- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الجزء 1، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين ، مجموعة طلال أبو غزالة، 2010.

مواقع الانترنت:

- 1- موقع وزارة المالية الجزائرية: www.mf.gov.dz

الملاحق

1985



جامعة محمد بوضياف - المسيلة
Université Mohamed Boudiaf - M'sila

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

قسم علوم تجارية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

كلمة الاستبيان

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

أخي الفاضل/ أختي الفاضلة تحية طيبة وبعد...

يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان كأداة لجمع البيانات المتعلقة بالجزء الميداني لدراستنا استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق تحت عنوان " آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الحكومية الجزائرية"، حيث تهدف الدراسة إلى معرفة آرائكم كأكاديميين ومهنيين في الموضوع.

لذا نرجو من سيادتكم التكرم بتعبئة الاستبانة المرفقة وإعطائها الأهمية المناسبة لما لها من تأثير على نتيجة الدراسة، وأن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة، وبالتالي الحصول على نتائج وتوصيات الدراسة أكثر دقة، مع التأكيد على سرية المعلومات التي ستقدمونها حيث أنها سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم منا كل التقدير والشكر

أولاً: البيانات الشخصية والمهنية:

يرجى وضع علامة (x) أما الإجابة المناسبة:

- 1- الجنس: ذكر () أنثى ()
- 2- العمر: أقل من 30 سنة () من 30 إلى 40 سنة ()
من 40 إلى 50 سنة () أكثر من 50 سنة ()
- 3- المستوى التعليمي: دكتوراه () ماجستير () ماستر ()
ليسانس () أخرى ()
- 4- الوظيفة: أستاذ جامعي () موظف إداري ()
محاسب () مقتصد () محافظ الحسابات ()
- 6- القطاع الذي تنتمي إليه: التعليم العالي () مديرية التربية ()
مديرية الصحة () مصالح البلدية () أخرى ()

ثانيا : الاستبانة

المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الحكومية الجزائرية:

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي لا تتسم بمستوى إفصاح عالما يعطي صورة مظلمة عن وضعية المؤسسة.					
2	مخرجات نظام المحاسبة العمومية لا تكفي لعملية اتخاذ القرارات لأنها لا تتيح لنا إمكانية المقارنة بين السنوات المالية.					
3	مخرجات نظام المحاسبة العمومية لا تستوعب كل عناصر التجهيز الخاصة بالمؤسسة.					
4	نظام المحاسبة العمومية الحالي يحتوي على مدونة حسابات غير مرنة أفقدت توازن حسابات الميزانية بحيث تحتوي على مجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة.					
5	إعداد الموازنة وفق نظام المحاسبة العمومية الحالي يركز على الأساس النقدي فقط دون إعطاء أهمية لأساس الاستحقاق ما يجعلها غير كافية لفهم وضعية المؤسسة.					
6	نظام المحاسبة العمومية لا يعطي تقيما حقيقيا لأداء المؤسسة الحكومية ولا يعبر عن حقيقة مركزها المالي.					

المحور الثاني: متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في سياق مساعي مسايرة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	نظام المحاسبة العمومية يتطلب بيئة اقتصادية ومالية ملائمة ليستجيب لمتطلبات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام.					
2	عصرنة أنظمة الإدارة العمومية من حيث التكنولوجيا وأنظمة المعلومات ضرورة ملحة لنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.					
3	مساعي الدولة في ترشيد نفقات المؤسسات العمومية تحتاج آليات تسيير فعالة والتي بدورها تحتاج جهود تنظيمية ومالية هامة					
4	إدخال إصلاحات جوهرية على نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية يتطلب فهم واستيعاب أهميتها من طرف الدولة.					
5	تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري لإرساء مبادئ الحكم الراشد في المؤسسات العمومية الجزائرية.					

المحور الثالث: أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تعزيز إصلاحات نظام المحاسبة العمومية الجزائرية.

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	عرض تقارير مالية تتسم بالشفافية والإفصاح بما يتوافق مع ما هو معمول به دولياً.					
2	توسيع مجال محاسبة الخزينة العمومية ليشمل تسجيل الأصول العينية والمالية وعرضها ضمن القوائم المالية للمؤسسة.					
3	الاتجاه نحو تخصيص أفضل للموارد من شأنه ترشيد الإنفاق الحكومي.					
4	تعزيز شفافية المعاملات وسهولة استخدامها من طرف الهيئات المختصة.					
5	الارتقاء بمستوى التسيير بما يعزز الحكم الراشد في المؤسسات العمومية.					
6	توظيف أدوات رقابية فعالة على تسيير الموارد ومشروعية العمليات المالية للدولة ما يحد من أشكال الفساد المالي والإداري.					

الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	24	72.7	72.7	72.7
Valide أنثى	9	27.3	27.3	100.0
Total	33	100.0	100.0	

العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 30 سنة	3	9.1	9.1	9.1
من 30 الى 40 سنة	15	45.5	45.5	54.5
Valide من 40 الى 50 سنة	11	33.3	33.3	87.9
أكثر من 50 سنة	4	12.1	12.1	100.0
Total	33	100.0	100.0	

المستوى التعليمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
دكتوراه	9	27.3	27.3	27.3
ماجستير	4	12.1	12.1	39.4
Valide ماستر	3	9.1	9.1	48.5
ليسانس	17	51.5	51.5	100.0
Total	33	100.0	100.0	

الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أستاذ جامعي	12	36.4	36.4	36.4
موظف اداري	11	33.3	33.3	69.7
Valide محاسب	6	18.2	18.2	87.9
مقتصد	2	6.1	6.1	93.9
محافظ حسابات	2	6.1	6.1	100.0
Total	33	100.0	100.0	

القطاع

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
التعليم العالي	14	42.4	42.4	42.4
قطاع الصحة	6	18.2	18.2	60.6
مصالح البلدية	9	27.3	27.3	87.9
قطاع التربية	2	6.1	6.1	93.9
أخرى	2	6.1	6.1	100.0
Total	33	100.0	100.0	

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
س1	33	2.3030	.84723	.14748
س2	33	2.1515	.87039	.15152
س3	33	2.1818	.72692	.12654
س4	33	2.5455	.66572	.11589
س5	33	2.1515	.50752	.08835
س6	33	2.2727	.62614	.10900

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
س1	-4.726-	32	.000	-.69697-	-.9974-	-.3966-
س2	-5.600-	32	.000	-.84848-	-1.1571-	-.5399-
س3	-6.466-	32	.000	-.81818-	-1.0759-	-.5604-
س4	-3.922-	32	.000	-.45455-	-.6906-	-.2185-
س5	-9.604-	32	.000	-.84848-	-1.0284-	-.6685-
س6	-6.672-	32	.000	-.72727-	-.9493-	-.5053-

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
س1	33	4.8485	.36411	.06338
س2	33	4.6364	.65279	.11364
س3	33	4.1212	.48461	.08436
س4	33	4.0909	.29194	.05082
س5	33	4.1515	.61853	.10767

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
1	29.164	32	.000	1.84848	1.7194	1.9776
2	14.400	32	.000	1.63636	1.4049	1.8678
3	13.291	32	.000	1.12121	.9494	1.2930
4	21.466	32	.000	1.09091	.9874	1.1944
5	10.695	32	.000	1.15152	.9322	1.3708

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
1	33	4.1515	.50752	.08835
2	33	4.1515	.56575	.09848
3	33	4.1212	.48461	.08436
4	33	4.0303	.58549	.10192
5	33	4.1818	.63514	.11056
6	33	4.2121	.48461	.08436

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
1	13.034	32	.000	1.15152	.9716	1.3315
2	11.692	32	.000	1.15152	.9509	1.3521
3	13.291	32	.000	1.12121	.9494	1.2930
4	10.109	32	.000	1.03030	.8227	1.2379
5	10.689	32	.000	1.18182	.9566	1.4070
6	14.368	32	.000	1.21212	1.0403	1.3840

المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، في تحسين نظام المحاسبة العمومية وطرق إعداد وعرض الإحصائيات المالية العامة باعتبار أن هذه المعايير عبارة عن مجموعة من القواعد والإجراءات المحاسبية في تسيير الأموال العمومية بنوع من الشفافية لتحقيق الرشادة في الإنفاق العام.

الجزائر كغيرها من الدول حاولت تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يظهر ذلك من خلال تبنيتها لمشروع تحديث نظام الميزانية، والذي يهدف إلى تكوين قاعدة قانونية وتنظيمية جديدة للنظام الميزاني يركز محورها على التسيير القائم وفق النتائج.

الكلمات المفتاحية:

نظام المحاسبة العمومية- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام- الرشادة- الشفافية- تحديث نظام الميزانية

Resumé :

Cette étude vise à démontrer le rôle joué par les normes internationales du secteur public comptables, afin d'améliorer le système de comptabilité publique et les méthodes de préparation et la présentation des statistiques des finances publiques étant donné que ces normes est un ensemble des règles et procédures comptables dans la conduite des fonds publics, une sorte de transparence pour assurer une rationalisation des dépenses publiques.

L'Algérie, comme d'autres pays ont essayé d'adopter des normes comptables internationales pour le secteur public montre par l'adoption du projet de modernisation du système budgétaire, qui vise à créer une nouvelle base juridique et réglementaire pour un budget basé sur le système centré sur la gestion en fonction des résultats en fonction.

Mots-clés:

Système de comptabilité public - Secteur des normes comptables internationales Transparence Am- système budgétaire Transparence- mis à jour de système.