



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية مؤسسة

إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ضوء المعايير المحاسبية الدولية
– للقطاع العام – IPSAS
دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي

إشراف الدكتور:

أحمد الصالح سباع

إعداد الطالبات:

- سلمى حشاني
- عائشة جيدل
- فهيمة بدرالدين

رئيسا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر أ	عيسى زين
مشرفا ومقررا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر أ	أحمد الصالح سباع
مناقشا	جامعة الوادي	أستاذ مساعد	إبراهيم لكموته

الموسم الجامعي: 2025/2024



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية مؤسسة

إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ضوء المعايير المحاسبية الدولية
– للقطاع العام – IPSAS
دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي

إشراف الدكتور:

أحمد الصالح سباع

إعداد الطالبات:

- سلمى حشاني
- عائشة جيدل
- فهيمة بدرالدين

رئيسا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر أ	عيسى زين
مشرفا ومقررا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر أ	أحمد الصالح سباع
مناقشا	جامعة الوادي	أستاذ مساعد	إبراهيم لكموته

الموسم الجامعي: 2025/2024



الإهداء

﴿وَأَخِرُ دَعْوَاهُمْ أَنِ الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ﴾

من قال أنا لها.. نالها، وأنا لها وإن أبت رغما عنها أتيت بها

الحمد لله حباً وشكراً وامتناناً على البدء والختام.

الحمدُ والشكر لله الذي ما وصلت دون فضله فله الحمد كلها على البلاغ والتمام.. أهدي هذا النجاح

إلى النور الذي أثار دربي والنور الذي لا ينطفئ في قلبي، إلى الذي زين اسمي بأجمل الألقاب، من دعمني بلا حدود وأعطيني بلا مقابل

إلى من علمني أن الدنيا كفاح وسلاحها العلم والمعرفة، إلى من غرس في روحي مكارم الأخلاق وداعمي الأول في مسيرتي وسندي وقوتي وملاذي بعد الله.

إلى فخري واعتزازي (والدي حبيبي)

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واحتضنتني بقلبها قبل يدها وسهلت لي الشدائد بدعائها إلى القلب الحنون والشمعة التي كانت لي في الليالي المظلمات

سر قوتي ونجاحي ومصباح دربي إلى الإنسانية العظيمة (والدي غاليتي)

إلى ضلعي الثابت وأمان أيامي إلى ملهمي ونجاحي الذي من شددت عضدي بهم فكانوا لي ينابيع أرتوي منها

إلى خيرة أيامي وصفوقها إلي قرة عيني (أخي و أخواتي)

لكل من كان عوناً وسنداً في هذا الطريق وللأصدقاء الأوفياء ورفقاء السنين وأصحاب الشدائد والأزمات وإلى من أفاضني بمشاعره ونصائحه المخلصة.

أهديكم هذا الإنجاز وثمره نجاحي الذي لا طالما تمنيتها، ها أنا اليوم أتممت أول ثمراته بفضل من الله عز وجل، فالحمد لله على ما وهبني، وأن يعينني ويجعلني مباركاً أينما كنت.

سلمى



الإهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على المصطفى وأهله ومن وفى

أما بعد الحمد لله الذي وفقني لتثمين هذه الخطوة في مسيرتي الدراسية بالمذكرة هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضل

تعالى مهداة

إلى الروح التي حملتني ومنحتني الحياة وأحاطتني بحنانها وحرصت طول حياتها على تعليمي بصبرها وتضحيتها إلى
من كان دعاؤها سبب وصولي أُمي رحمها الله وجعل عملي هذا في ميزان حسناتها.

إلى سبب وجودي في الحياة أبي رحمه الله وأسكنه فسيح جناته.

إلى رفيق دربي زوجي الذي دعمني في مشواري هذا وكان وراء كل خطوة خطوتها في طريق العلم بعد الله عز وجل

إلى من هم أنس عمري أبنائي نزار.... رزان..... روان

إلى من وهبني الله نعمة وجودها معي أختي العقد المتين وأبنائها وزوجها

وأخيرا إلى كل من ساعدني وكان له دور من قريب أو من بعيد في إتمام هذه الدراسة سائلة المولى عز وجل أن يجزي

الجميع خير الجزاء في الدنيا والآخرة.

عائشة



الإهداء

الحمد لله الذي وفقنا لثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح

التي أهديتها:

إلى ملاكي في الحياة ... إلى معنى الحب والحنان والتفاني ... إلى بسملة الحياة وسر الوجود.. إلى من كان دعاؤها سر

نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب.. أُمي الحبيبة متعها الله بالصحة والعافية

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار.. إلى من علمني العطاء بدون انتظار.. إلى من أحمل اسمه بكل افتخار.. أرجو من الله

أن يرحمك ويتقبلك من الشهداء.. والذي العزيز رحمه الله

إلى من هم عزوتي وسندي في الحياة.. إلى من شاركوني طفولتي وأحبوني بصدق وإخلاص.. إلى من تعاونوا معي لإتمام

دراستي رفقاء البيت الطاهر الأنيق.. إخوتي وأخواتي

إلى روح أختي الطاهرة رحمها الله.. إلى كل أفراد العائلة صغيرا وكبيرا

إلى رفيقتا الدرب .. سلمى وعائشة

إلى كل طالب علم سعى بعلمه ليفيد الإسلام والمسلمين بكل ما أعطاه الله من علم ومعرفة.

فهيمة



شكر وتقدير

نشكر الله تعالى ونحمده حمدا كثيرا كما ينبغي لجلال وجهه

وعظيم سلطانه الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل .

إنه لمن دواعي الاعتراف بالجميل بعد اختتام هذه المذكرة، أن تتوجه بخير

الشكر وعظيم التقدير وخالص الامتنان للدكتور "أحمد الصالح سباع"

على ما قدمه لنا من نصائح سديدة، وتوجيهات مرشيدة وصبره معنا إلى آخر المطاف

حفظه الله ومرضقه سعادة الدارين .

كما لا ننسى أن نشكر كل من لجنة المناقشة

وكل عمال مديرية الضرائب بالوادي .

كما أشكر كل من ساهم في هذا العمل من قريب أو بعيد

سلمى وعائشة وفهيمة

الملخص

تهدف هذه الدراسة لمعرفة إلى أي مدى ساهم اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحديث وتطوير النظام العمومي بمديرية الضرائب بالوادي من حيث البنية التقنية والإجراءات المالية وذلك باتباع المنهج الوصفي التحليلي كما تم الأخذ، بأسلوب الدراسة الميدانية باستخلاص النتائج واستنباطها من الواقع عن طريق، إجراء مقابلات مع المسؤولين في مديرية الضرائب بالإضافة إلى استعمال الاستبيان كأداة رئيسية لجمع المعلومات اللازمة والضرورية للبحث، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن المعايير المحاسبية الدولية ساهمت في تحسين جودة التقارير لمؤسسة القطاع العام وتخصيص الموارد بناء على أكثر دقة وموثوقية إلا أن المؤسسة العمومية في القطاع العام مازالت بعيدة كل البعد عن الوصول إلى نظام محاسبي كفاء لأن الجزائر لم تطبق بعد بقية المعايير وهذا يتطلب تغيير جذري، على مستوى المحاسبة العمومية بالإضافة إلى أنها أغفلت إصلاح نظامها الرقابي، ويكون هذا بإعطائه استقلالية أكبر من أجل تفعيل دوره في تحقيق رقابة على تسيير المال العام.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية، معايير المحاسبة الدولية، القطاع العام، مديرية الضرائب بالوادي.

Abstract:

This study aims to determine the extent to which the adoption of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) has contributed to the modernization and development of the public system at the El Oued Tax Directorate, in terms of technical structure and financial procedures. This study followed a descriptive and analytical approach. A field study was also adopted, drawing conclusions from the real world by conducting interviews with officials at the Tax Directorate, and using a questionnaire as the primary tool for gathering the necessary information for the research. The study results showed that international accounting standards have contributed to improving the quality of public sector reporting and allocating resources based on greater accuracy and reliability. However, public institutions in the

public sector are still far from achieving an efficient accounting system, as Algeria has not yet implemented the remaining standards. This requires a radical change at the level of public accounting. Furthermore, Algeria has neglected to reform its oversight system, granting it greater independence to enhance its role in ensuring oversight of the management of public funds

Keywords: Public accounting, International Accounting Standards, Public sector, El Oued Tax Directorate.

فهرس المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
I-I	قائمة المحتويات
I	قائمة الجداول والأشكال
I	قائمة الملاحق
I	قائمة الرموز والمختصرات
أ-و	المقدمة
	الفصل الأول: الدراسات السابقة
2	تمهيد
3	المبحث الأول: المحاسبة العمومية
3	المطلب الأول: الدراسة باللغة العربية
5	المطلب الثاني: الدراسة باللغة الأجنبية
6	المبحث الثاني: المعايير المحاسبية الدولية IPSAS
6	المطلب الأول: الدراسة باللغة العربية
8	المطلب الثاني: الدراسة باللغة الأجنبية
9	المبحث الثالث: مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية
13	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: إصلاح النظام المحاسبي للقطاع العام في الجزائر
15	تمهيد
16	المبحث الأول: الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية
16	المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية
20	المطلب الثاني: أعوان المحاسبة العمومية
23	المطلب الثالث: أسس القياس المحاسبي في المحاسبة العمومية
25	المطلب 4: تقسيمات المحاسبة العمومية
28	المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
28	المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام "IPSAS" وأهميتها وأهدافها
31	المطلب الثاني: عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام "IPSAS" وأهدافها ونطاق إصدارها
38	المطلب الثالث: تحديد المزايا والانتقادات للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
43	المبحث الثالث: واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
43	المطلب الأول: التطور التاريخي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر
46	المطلب الثاني: دواعي إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
48	المطلب الثالث: تطور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
53	خلاصة الفصل الثاني

	الفصل الثالث: دراسة حالة في مديرية الضرائب
55	تمهيد
56	المبحث الأول: الإطار التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالوادي
56	المطلب الأول: التعريف بالمديرية الولائية للضرائب بالوادي وبدورها الجبائي
58	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب الولائية بالوادي:
60	المطلب الثالث: مهام وإنجازات المديرية الولائية للضرائب بالوادي
62	المبحث الثاني: واقع تطبيق IPSAS في مديرية الضرائب
62	المطلب الأول: أهمية تطبيق IPSAS في مديرية الضرائب
62	المطلب الثاني: التحديات الخاصة بتطبيق IPSAS في مديرية الضرائب
63	المطلب الثالث: أثر تطبيق IPSAS في تحسين الشفافية والإفصاح المالي ودور الحكومة في الإصلاح
64	المبحث الثالث: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.
64	المطلب الأول: منهجية وعينة الدراسة
65	المطلب الثاني: إجراءات الدراسة
68	المطلب الثالث: تحليل خصائص عينة الدراسة
74	المبحث الرابع: نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها
74	المطلب الأول: اختبار صدق وثبات الاستبيان
76	المطلب الثاني: تحليل نتائج محاور الاستبيان
84	المطلب الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات (Normality Distribution Test):
85	المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة
90	خلاصة الفصل الثالث
91	الخاتمة
96	المراجع
102	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01-01	مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	09
01-03	الاستمارات الموزعة والمسترجعة والملغاة والقابلة للدراسة	65
02-03	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	68
03-03	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	70
04-03	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العملي	71
05-03	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة	72
06-03	تحديد الاتجاه العام حسب قيم المتوسط المرجح	74
07-03	يوضح نتائج اختبار معامل الفاكرونباخ للاستبيان	75
08-03	يوضح الاتساق الداخلي لأبعاد الدراسة	76
09-03	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على محو الإطار المفاهيمي والمعياري لمعايير المحاسبة IPSAS الدولية للقطاع العام	77
10-03	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على محور دوافع وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية في IPSAS الجزائر في ضوء التوجه نحو اعتماد معايير	79
11-03	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على محور تكييف النظام المحاسبي العمومي الجزائري مع متطلبات IPSAS على المستوى القانوني	81
12-03	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على محور انعكاس تطبيق معايير IPSAS على تحديث البنية التقنية وتحسين الإجراءات المالية بمديرية الضرائب بالوادي	83
13-03	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لعينة الدراسة	84
14-03	ملخص مخرجات اختبار العينة الوحيدة T. Test للعلاقة الفرضية الأولى	85
15-03	ملخص مخرجات اختبار العينة الوحيدة T. Test للعلاقة الفرضية الثانية	86
16-03	ملخص مخرجات اختبار العينة الوحيدة T. Test للعلاقة الفرضية الثالثة	87
17-03	ملخص مخرجات اختبار العينة الوحيدة T. Test للعلاقة الفرضية الرابعة	88

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01-01	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالوادي	59

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
103	الاستبيان	01
105	بيان التحويل	02
106	بيان بالدفع	03
107	حالة الدفع	04
108	إشعار بالتحويل	05
114-109	المخطط المحاسبي	06

قائمة الرموز والمختصرات

الاختصار	اللغة الأصل	العربية
NCT	Nomenclature des Comptes du Trésor	مدونة حسابات الخزينة
PCE	Plan Compable de l'Etat	المخطط المحاسبي للدولة
IPSAS	International Public Sector Accounting Standars	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IFRS	International Financial Reports Standards	معايير التقارير المالية الدولية
LOLF	Loi Organique relative aux Loi de Finances	القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية
SIGBUD	Système Intégré Gouvernemental de Budgétisation	التسيير الحكومي المدمج للميزانية
IAS	International Accounting Standars	المعايير المحاسبية الدولية
KPIs	Key Performance Indicators	مؤشرات الأداء الرئيسية

مقدم

شهد العالم عبر العصور تطورات كبيرة في مجال المالية العامة وإدارة الموارد الاقتصادية، حيث كانت المحاسبة العمومية منذ الحضارات القديمة أداة رئيسة لضبط المعاملات المالية للدول والإمبراطوريات. اعتمدت الحضارات القديمة، كالحضارة السومرية، أنظمة تسجيلات محاسبية لتوثيق المعاملات المالية، وهو ما استمر مع النظام المالي الروماني الذي اعتمد على تسجيل الضرائب والنفقات العامة، وصولاً إلى العصور الوسطى حيث ظهرت نظم محاسبية لحكم أفضل لتنظيم أمور المالية في ظل توسع الملكيات والإمبراطوريات.

ومع النهضة الأوروبية وبداية القرن التاسع عشر، شهد العالم تحولاً كبيراً في أنظمة المحاسبة العمومية، حيث بدأت الدول في اعتماد نظم أكثر تطوراً قائمة على الإنفاق والإيرادات العامة، ما أدى إلى ظهور مبادئ المحاسبة الحديثة التي تستند إلى الشفافية والدقة. خلال القرن العشرين، برزت محاولات كبيرة لتنظيم دور المحاسبة في الاقتصادات الوطنية، خاصة في التخطيط الاقتصادي، مما ساهم في ضبط الميزانيات والبرامج الاقتصادية المالية على مستوى الحكومات.

وقد عرفت المحاسبة العمومية تحولات عميقة، خاصة بعد الأزمة الاقتصادية العالمية سنة 1929، والتي أبرزت الحاجة إلى أنظمة إدارية ومالية أكثر دقة وفعالية. وفي العالم العربي، وبالتحديد في الجزائر، ورثت الدولة بعد الاستقلال عام 1962 نظاماً محاسبياً مستمداً من المدرسة الفرنسية، نظراً لطبيعة الاستعمار الإداري الفرنسي الذي استمر لأكثر من 130 سنة. كان هذا النظام يهدف إلى تسجيل العمليات المالية بشكل أساسي، يركز على تسجيل النفقات والإيرادات دون إعطاء أهمية كافية لتحليل الأداء أو الرقابة، ما جعله عاجزاً عن مواكبة التحولات المالية المستقبلية.

خلال العقود اللاحقة، حاولت الجزائر إجراء إصلاحات جوهرية على نظام المحاسبة العمومية، خاصة في التسعينيات وبداية الألفية الجديدة، استجابة للمتغيرات الاقتصادية، وانخفاض أسعار النفط، والتحول نحو اقتصاد السوق. وقد تزايدت الحاجة إلى تبني معايير المحاسبة الدولية (IPSAS) لتتناسق مع متطلبات الحوكمة الاقتصادية وتحسين أداء المؤسسات العمومية.

وفي هذا الإطار، وبفعل التطورات الحكومية المتسارعة، والتحول نحو الرشادة في الإدارة المالية، أصبحت الجزائر تدرك أهمية تطوير محاسبتها العمومية لجعلها أكثر انسجاماً مع أفضل الممارسات الدولية، ومواءمة للرقابة على الإنفاق العام، وحسناً لتدبير اتخاذ القرار المالي.

رغم الجهود التي تبذلها الجزائر في تحديث نظام المحاسبة العمومية، لا تزال هناك تحديات كبيرة تعيق تحقيق إصلاح شامل وكامل. تتعلق هذه التحديات بالبيئة التشريعية، والبنية المؤسسية، والكوادر البشرية، وهي عناصر

تستوجب تحليل واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، في ضوء التغيرات الحالية، واستكشاف الحلول الممكنة لتمكين الحكومة المالية المستدامة.

وتُعد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS بمثابة مرجعية تقنية ومهنية ذات طابع دولي، تسعى إلى تحسين جودة المعلومات المالية للقطاع العام من خلال إصدار معايير خاصة تضمن التوحيد، والشفافية، وقابلية المقارنة بين الدول. وقد تبنتها العديد من الدول كلياً أو جزئياً، لتسهيل اتخاذ القرار المالي، وتحقيق الفعالية والنجاعة في تسيير المال العام.

في هذا السياق، بلغ عدد المعايير المعتمدة حالياً 42 معياراً، لا تعتمد بعضها سوى على نموذج محاسبي نقدي، أو نموذج محاسبي معدل بنسبة 25%، وهو ما يدفع نحو ضرورة التخطيط الجاد لتطبيق هذه المعايير بصورة تدريجية، ومرسومة، وفق خصوصية البيئة الجزائرية.

وقد بدأت الجزائر فعلاً في اعتماد بعض معايير IPSAS، ومنها المعيار الأول IPSAS1 المتعلق بعرض القوائم المالية في القطاع العام، والمعيار IPSAS39 المتعلق بمنافع الموظفين. ويهدف هذا التوجه إلى تحسين الشفافية والإفصاح، وبالرغم من هذه الخطوات، إلا أن التطبيق الكامل يتطلب تكييفاً قانونياً ومؤسسياً شاملاً، وملاءمة تنظيمية كاملة مع طبيعة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وذلك من خلال رؤية إصلاحية تدريجية دون مقابل، بما يسمح بتحقيق التغيير مع قابلية التطبيق في السياق الجزائري الواقعي.

الإشكالية:

بناء على ذلك، تتمحور إشكالية البحث حول السؤال الرئيسي التالي:

إلى أي مدى ساهم اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تحديث وتطوير النظام المحاسبي العمومي بمديرية الضرائب بالوادي، من حيث البنية التقنية والإجراءات المالية؟

التساؤلات الفرعية:

لمعالجة هذه الإشكالية سيتم الإجابة على التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- ما هو الإطار المفاهيمي والمعياري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)؟
- 2- ما دوافع وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ضوء التوجه نحو اعتماد معايير IPSAS؟
- 3- إلى أي مدى تم تكييف النظام المحاسبي العمومي الجزائري مع متطلبات IPSAS على المستوى القانوني والتنظيمي؟

4- ما مدى انعكاس تطبيق معايير IPSAS على تحديث البنية التقنية وتحسين الإجراءات المالية بمديرية الضرائب بالوادي؟

الفرضيات:

للإجابة على الإشكالية تم وضع جملة من الفرضيات والمتمثلة فيما يلي:

- ❖ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) تقدم إطاراً مفاهيمياً شاملاً يعزز الشفافية والمصادقية في التقارير المالية للقطاع العام، ويمكن تكييفه بشكل فعال في السياق الجزائري؛
- ❖ الإصلاحات في المحاسبة العمومية الجزائرية تهدف إلى تحسين مستوى الشفافية المالية وتعزيز الرقابة على الموارد العامة، من خلال التوجه نحو تطبيق معايير IPSAS، لتتماشى مع المعايير الدولية وتحقيق أفضل ممارسات الحوكمة؛
- ❖ تكييف النظام المحاسبي الجزائري مع معايير IPSAS على المستوى القانوني والتنظيمي قد واجه تحديات رئيسية تتعلق بالموارد البشرية، والبنية التحتية التقنية، مما أدى إلى تأخير في تحقيق نتائج ملموسة في التطبيق الفعلي لهذه المعايير؛
- ❖ تطبيق معايير IPSAS في مديرية الضرائب بالوادي قد ساهم في تحسين البنية التقنية للنظام المحاسبي، لكنه واجه بعض الصعوبات في تطبيق الإجراءات المالية بشكل فعال، نتيجة للعوائق المتعلقة بالتدريب وتحديث الأنظمة البرمجية.

أهداف الدراسة:

وتهدف هذه الدراسة إلى جملة من الأهداف وهي:

- 1- تسليط الضوء على المنظومة المحاسبية في الجزائر وذلك لما لها من أثر على الموارد العمومية؛
- 2- تسليط الضوء على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأهميتها؛
- 3- تشخيص وتحليل مدى توافق الإصلاح الميزانياتي مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- 4- الوقوف على واقع إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ومدى توافقتها لتبني المعايير الدولية.

أهمية الدراسة:

ويتميز هذا الموضوع بأهمية بالغة وهذا للمكانة الاستراتيجية لنظام المحاسبة العمومية في الإدارة المالية للدولة، بالإضافة إلى أنه أحدث الثورات العلمية التي تركز عليها إصلاحات المحاسبة العمومية للدول في جميع أنحاء العالم، وما

مدى الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas في تحسين مخرجات النظام المحاسبي في القطاع العمومي للحكومات والرفع من مصداقيتها وشفافيتها، وسعي الجزائر للظفر بالمزايا التي تحققها جراء تبني هذه المعايير في تحقيق النفع العام، كما أنه يرفع من جودة مخرجات النظام المحاسبي في القطاع العمومي وتقديم تقارير مالية ذات شفافية وجودة.

أسباب اختيار الموضوع:

كما يرجع اختيارنا للموضوع إلى المبررات التالية:

- ❖ حداثة الموضوع من حيث الطرح والاهتمام المتزايد به في الآونة الأخيرة؛
- ❖ قلة الدراسات في الموضوع بالنظر لحداثة عملية الإصلاح الميزانياتي في الجزائر؛
- ❖ التوجه الدولي نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- ❖ ارتباط الموضوع بمجال تخصصنا مالية مؤسسة.

منهج الدراسة:

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع تم اختيار المنهج الوصفي التحليلي، وهذا من أجل عرض مختلف مفاهيم المحاسبة العمومية، بالإضافة إلى المنهج التحليلي في عرض مختلف المفاهيم المتعلقة بالمعايير المحاسبة الدولية، كما تم الأخذ بأسلوب الدراسة الميدانية عن طريق استخلاص النتائج واستنباطها من أرض الواقع.

حدود الدراسة:

في حين كانت حدود الدراسة كما يلي:

الحدود الموضوعية: تناولت دراستنا موضوع المحاسبة العمومية والجهود التي بذلتها الجزائر في سبيل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

❖ **الحدود المكانية:** تمحورت دراستنا على دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي.

❖ **الحدود الزمنية:** لم ترتبط دراستنا على فترة زمنية محددة.

هيكل الدراسة:

تنقسم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول فصلين نظريين وفصل تطبيقي، يتناول الفصل الأول الدراسات السابقة حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسات باللغة العربية والدراسات باللغة الأجنبية ثم تليها دراسة المقارنة، أما الفصل الثاني فيضم ثلاثة مباحث نستعرض من خلالها الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية في مبحثها الأول، وفي

المبحث الثاني والثالث فيضم تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS وواقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على التوالي، أما في الفصل التطبيقي فيضم في مبحثه الأول تقديم مديرية الضرائب لولاية الوادي وفي المبحث الثاني فيتناول واقع تطبيق IPSAS في مديرية الضرائب أما الثالث يشمل الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية والمبحث الأخير يتناول نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها.

الفصل الأول

الدراسات السابقة

تمهيد

تعتبر الدراسات السابقة مهمة في البحث العلمي الذي يقوم به الباحث في إنجاز بحثه بشكل صحيح وحافزا كبيرا لإكماله، وهذا من خلال مجموعة من الأفكار التي قد تكون غائبة في ذهنه والاستفادة من النقاط والنتائج المتحصل عليها قبل الدخول في مضمون بحثه.

وبما أن موضوع بحثنا من المواضيع المهمة على الصعيد الفكري المحاسبي، كان علينا الوقوف على مجموعة من الدراسات السابقة والتي لها علاقة بمتغيرات البحث للاستفادة منها في التعرف على أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات، والانطلاق منها في إعداد بحثنا ثم إسقاطه على الواقع المحاسبي الجزائري، وقسمنا هذه الدراسات إلى دراسات باللغة العربية ودراسات باللغة الأجنبية

المبحث الأول: المحاسبة العمومية

سنحاول في هذا المبحث عرض عدة دراسات سابقة تخص المحاسبة العمومية.

المطلب الأول: الدراسة باللغة العربية

أولاً: دراسة نادية مغني: أطروحة دكتوراه حول دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2017

حيث اهتمت هذه الدراسة بمستوى ترشيد الأموال العمومية ارتباطا وثيقا بطبيعة الأطر المحاسبية والموازناتية والرقابية المشكلة لنظام المحاسبة العمومية في الدولة، لذلك يكتسي موضوع البحث عن أنجع هذه الأطر أهمية بالغة لضمان التخصص والاستعمال الأمثل لمقدرات الشعوب، وقد شهدت المفاهيم المتعلقة بنظام المحاسبة العمومية تغيرا جذريا من حيث أهداف هذا النظام، حيث انتقلت للتركيز بشكل أساسي على تحقيق النتائج ورفع مستوى الأداء بدلا من ترجيح ناحية الشكل والمطابقة القانونية.

تمحورت إشكالية هذه الدراسة في البحث عن إمكانية بناء تصور متكامل لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق ما تمليه أدبيات الفكر الإداري والمحاسبي الحديثة، مع مراعاة واقع هذا النظام بين طبيعة ومتطلبات الأطر القانونية والتنظيمية السارية وواقع الممارسات العلمية، وذلك سعيا لحصر وتشخيص مكان الخلل الأساسي التي أفرزت حالات الضعف العام المسجلة على مستوى المحاور الثلاثة المشكلة لنظام المحاسبة العمومية: المخطط المحاسبي للدولة ومسار تنفيذ العمليات المالية، الميزانية العامة للدولة، والرقابة على الأموال العمومية.

أفضت نتائج التشخيص الذي أجره لواقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، ومستوى نضج مشاريع إصلاح هذا النظام التي تم اعتمادها من طرف الدولة منذ عام 1995 ومدى استجابتها لمتطلبات المعايير والممارسات المحاسبية الدولية في القطاع العام، إلى ضرورة بدل المزيد من الجهود لضبط الجوانب التصورية لمعالم ومحاور الإصلاح، وتحديد الآليات المناسبة والشروط الكفيلة بوضع مشروع إصلاح هذا النظام موضع التنفيذ الفعال، بما يراعي متطلبات وخصائص البيئة محليا ويستجيب لاشتراطات المعايير والممارسات المحاسبية والموازناتية والرقابية الدولية.

ثانيا: دراسة عشه فطيمة: أطروحة دكتوراه حول محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2022.

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وذلك بغية تشخيص مواطن القوة ومكامن القصور التي يعاني منها، وإبراز أهمية تبني الممارسات الدولية السليمة في تحقيق الشفافية، المساءلة والرشادة في استعمال الأموال العمومية، وكذلك دراسة مدى توافق مشاريع إصلاحه مع هذه الممارسات، حيث تم الاستعانة بالمنهج الاستنباطي لدراسة توافق نظام المحاسبة العمومية ومشاريع إصلاحه مع الممارسات الدولية السليمة كما تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي عند دراسة التجارب الدولية لإصلاح أنظمة المحاسبة العمومية في كل من نيوزيلندا، المغرب وفرنسا.

وقد أظهرت نتائج تقييم واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر اعتماده على أسس تقليدية تتمثل في موازنة البنود واستعمال الأساس النقدي في التسجيلات المحاسبية، بالإضافة إلى الاعتماد على الرقابة القانونية، مما جعلت منه نظام تقليدي لا يتوافق مع الممارسات الدولية السليمة، المتمثلة في موازنة البرامج القائمة على النتائج واعتماد أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى رقابة الأداء التي تنص عليها الهيئات الدولية كصندوق النقد الدولي والبنك العالمي ومنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، وقد أظهرت الدراسة أن تنفيذ هذا المشروع عرف تأخرا كبيرا بسبب الصعوبات العديدة التي تعيق تنفيذ مشاريع إصلاح المالية العمومية في الجزائر، وقد أوصت الدراسة بضرورة توفر الإرادة السياسية لتنفيذ مشروع الإصلاح والاستفادة من التجارب الناجحة في هذا المجال.

ثالثا: دراسة شلال زهير، أطروحة دكتوراه حول آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير بجامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2014.

تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، عن طريق تحليل إجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة، لغرض تحديد سلبيات وإيجابيات النظام المحاسبي وتقديم الاقتراحات لمعالجة النقائص، إضافة إلى عرض آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية وتحليل نقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي للدولة وتقديم توصيات لتفعيل تطبيق هذه الإصلاحات.

المطلب الثاني: الدراسة باللغة الأجنبية

أولاً: دراسة الباحثين Ajewole Abiola Peter Alaran, Gideon Tayo Akinleye، تحت عنوان Effect of International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) on Information Delivery and Quality in Nigeria, Nigeria, 2020

تناولت هذه الدراسة آثار تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) على جودة التقارير في نيجيريا، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتناولت بيانات أولية مع مجتمع الدراسة البالغ سبعمائة وتسعة وتسعين (799) فرداً، وقد تم الحصول على العينات من وزارة المالية الاتحادية، إقليم العاصمة الفيدرالية-أبوجا، ووزارة التخطيط الاقتصادي والميزانية بولاية إكيتي، أڊو-إكيتي. تم توزيع مائتين وستة وستين (266) استبياناً واسترجاعها جميعاً. تم الحصول على مائة وثلاثة وثمانين (183) استبياناً من وزارة المالية الاتحادية، إقليم العاصمة الفيدرالية-أبوجا، وثلاثة وثمانين (83) استبياناً من وزارة التخطيط الاقتصادي والميزانية بولاية إكيتي.

ثانياً: دراسة MILIANI Abdelhalim; KAMELI Mohamed تحت عنوان The Impact of Accounting Reform in Algeria on the National Electronic Industries Corporation under International Accounting Standars IAS/IFRS, Sidi Bel Abbes, 2021.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الإصلاح المحاسبي على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الصناعية بعد مرور أكثر من 10 سنوات على تطبيقه، وقد تم اختيار المؤسسة الوطنية للصناعات الإلكترونية بسيدي بلعباس كحالة دراسية. وللإجابة على المشكلة المطروحة تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS لتحليل الاستبيان المقدم، كما تم استخدام المقابلة لاختبار الفرضيات. وخلصت الدراسة إلى أن أثر الإصلاح المحاسبي كان إيجابياً على الممارسات المحاسبية في الشركة، إلا أنه لم يحقق بعد الأهداف المرجوة من عملية الإصلاح المحاسبي.

المبحث الثاني: المعايير المحاسبية الدولية IPSAS

سنطرق في هذا المبحث إلى عرض عدة دراسات سابقة تخص المعايير المحاسبية الدولية IPSAS.

المطلب الأول: الدراسة باللغة العربية

أولاً: دراسة محمد عابد، بن قايد الشيخ: مجلة المقرري للدراسات الاقتصادية والمالية حول الإصلاح المحاسبي الجزائري مدى تأثير القانون 07-23 الخاص بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي بمعايير IPSAS، العدد 2، جامعة غرداية، 2024

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل إحدى مخرجات الإصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر وهو القانون 07-23 المتضمن قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي وضعه في ميزان معايير IPSAS. لقد خلصت الدراسة إلى أن القانون 07-23 يوافق معايير IPSAS في كثير من موادها ويختلف عنها في مواد أخرى ويمكن أن يتقلص هذا الاختلاف مع صدور القوانين والمراسم التنفيذية التابعة له.

ثانياً: دراسة عبد الكريم خيرة، براق نورة، مذكرة ماستر حول "إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2023

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر حالياً، حيث تمحورت إشكالية هذا البحث حول إصلاح نظام المحاسبة العمومية الذي شهدت مفاهيمه تغيراً جذرياً وهذا بالانتقال نحو التركيز على النتائج ورفع مستوى الأداء بدلاً من المطابقة القانونية وهذا من أجل تحقيق فعالية في تسيير الميزانية العمومية.

وفي هذه الدراسة تم مناقشة المعالم الرئيسية للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد ذلك قمنا بالتطرق إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مع الوقوف على التجارب الدولية والعربية نحو تبني هذه المعايير كما تناولنا مشروع عصنة المحاسبة العمومية في الجزائر.

ولقد توصلنا إلى أن نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا يزال يعتمد على الأساس النقدي في الممارسات المحاسبية وهو الذي أثبت عجزه وقصوره مما جعل منه نظام تقليدي لا يتوافق مع الممارسات الدولية السليمة وهذا ما يفسر التأخر الكبير في مسار الإصلاح مما ألزم وجود إرادة سياسية فعلية من قبل الحكومة الجزائرية إضافة إلى التكوين والتدريب المستمر للموظفين المعنيين ويتم ذلك عن طريق الاعتماد على التخطيط الاستراتيجي.

ومن أجل الوصول إلى نتائج ذات مصداقية حول موضوعنا تم اختيار مؤسسة عمومية ذات طابع علمي "المدرسة العليا للأساتذة" للوقوف على مسار الإصلاح بصفه ميدانية وذلك من خلال التعرف على دور أعوان المحاسبة العمومية ومدى تجسيدهم للاستراتيجية المتبناة من قبل الدولة الجزائرية فلاحظنا أن هناك جهود كبيرة لتطبيق هذه الإصلاحات وخاصة الإصلاح الميزانياتي الذي جاء به القانون العضوي 18_15، والوعي أن النظام المحاسبي العمومي الحالي لا يتماشى مع احتياجات المستخدمين، فلاحظنا أنه رغم اتجاه الجزائر نحو الإصلاح إلا أنه واجهه عدة صعوبات وعراقيل التي تمنع التطبيق الفعلي لها على أرض الواقع ولهذا توجب صياغة أطر قانونية وتنظيمية تتناسب والبيئة الجزائرية، من خلال الاستفادة من التجارب السابقة التي أثبتت نجاحها في تبني المعايير وفائدتها في تحقيق التوافق وفي لغة التخاطب المحاسبي للدول وتعزيز الشفافية والمصداقية والموثوقية، كما تبين لنا أن التحول إلى أساس الاستحقاق أصبح ضرورة حتمية والخيار الصحيح لما يقدمه من معطيات أكثر دقة حول الواقع المالي للهيئة العمومية والذي يساهم في الحد من ظواهر الفساد المالي.

ثالثا: عامر مريم، طويلب محمد، مجلة معهد العلوم الاقتصادية حول مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs في عرض القوائم المالية، المجلد 24، العدد 1، جامعة الجزائر 3، 2021

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية في الجزائر مع نظيرتها الدولية، وذلك بتسليط الضوء على المعيار الدولي الأول IPSAS 01 ما تضمنه من حد أدنى لمتطلبات القوائم المالية الموصى بها، ومقارنتها مع البنود الفعلية التي قدمها مشروع معايير المحاسبة العمومية في الجزائر. حيث ناقشت هذه الدراسة معالم المحاسبة العمومية في الجزائر وكذا معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs ومزايا تبنيها، بالإضافة إلى تناولها لمشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وتحليل توافقه مع المعايير الدولية من خلال إسقاط محتوى كل قائمة مالية تضمنتها هذه الأخيرة مع ما جاء به مشروع معايير المحاسبة العمومية المستقى من مشروع العصرنه.

وخلصت هذه الدراسة أن القوائم المالية المتضمنة في مشروع معايير المحاسبة العمومية في الجزائر تتوافق إلى حد ما مع ما أوصى به المعيار الدولي IPSAS 01 من حيث المحتوى وتختلف في العدد، إذ أنها تفتقر لقائمة التغيرات في رؤوس الأموال وذلك تماشيا مع ما تفرضه البيئة الاقتصادية الجزائرية الحالية.

المطلب الثاني: الدراسة باللغة الأجنبية

أولاً: دراسة Raquel Luz. De lima, Diana Vaz de Delima بعنوان: "Brazil's experience in IPSAS implementation", Brazil, 2019 .

هدفت الدراسة إلى فهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البرازيل، وما توصلت إليها البرازيل من إصلاحات، والبحث في التحديات التي واجهت البرازيل في تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام، ولتحقيق ذلك قام تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث أجريت مقابلات مع ممثل عن المجلس الفيدرالي للمحاسبة، وممثل عن أمانة الخازنة الوطنية، وممثل عن محكمة الحسابات الفدرالية، وجرى توزيع استبيانات على 63 فرد من المجموعة الفنية لتوحيد الإجراءات المحاسبية.

ومن أهم نتائج الدراسة، أن طريقة تنظيم الإدارة العامة البرازيلية والجوانب الثقافية غير مناسبة للإصلاحات، وأظهرت النتائج أنه على الرغم من أن عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الحكومة البرازيلية بدأت في عام 2008، إلا أن الإصلاح لا يزال في مرحلة مبكرة، ويتطلب المزيد من التفاعل بين الجهات الفاعلة المعنية، وفيما يتعلق بالتحديات التي تواجهها البرازيل في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام نقص الموظفين يعتبر أكبر تحدي، إضافة إلى قلة المعرفة في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

ثانياً: دراسة Nabila, H Assessing the impact of public" accounting reforms in Algeria: An analytical study of the government accounting system under the organic finance law (LOLF), Chérif Bouchoucha University Center, Aflou, 2024

تبحث هذه الدراسة في تأثير إصلاحات المحاسبة العامة في الجزائر، وخاصة الانتقال من نظام المحاسبة القائم على النقد إلى إطار قائم على الاستحقاق بموجب قانون المالية العضوي (LOLF) لعام 2018 يقيم البحث قيود نظام المحاسبة السابق. الذي كان غير كاف في توفير نظرة مالية شاملة للكيانات العامة. يقدم LOLF تغييرات كبيرة في الميزانية والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، بهدف تعزيز الشفافية والكفاءة والأداء في إدارة المالية العامة، من خلال مواءمة ممارسات المحاسبة في الجزائر مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) يسعى LOLF إلى تحسين دقة وموثوقية المعلومات المالية، وبالتالي دعم قرارات السياسة المالية الأفضل وتخصيص الموارد بشكل أكثر فعالية تستكشف الدراسة أيضاً التحديات التي واجهتها أثناء تنفيذ هذه الإصلاحات، بما في ذلك التحول الثقافي داخل

الإدارة العامة نحو الإدارة القائمة على الأداء وتعقيد تطوير وتطبيق مؤشرات الأداء الرئيسية (KPIs) تشير النتائج إلى أنه في حين أدت الإصلاحات إلى تحسينات كبيرة في التقارير المالية والمساءلة. إلا أن هناك تحديات مستمرة يجب معالجتها لتحقيق فوائد LOLF بشكل كامل. وتشمل التوصيات تعزيز صدق الميزانية، وتحسين أطر قياس الأداء، وتعزيز الضوابط الداخلية لضمان فعالية الإدارة المالية العامة في الجزائر على المدى الطويل.

المبحث الثالث: مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

جدول رقم (01-01): مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

الدراسات	الدراسات السابقة			الدراسات الحالية		
	الهدف	العينة أو الحالة المدروسة المنهجية المستخدمة	أهم النتائج	الهدف	العينة أو الحالة المدروسة المنهجية المستخدمة	أهم النتائج
دراسة نادية مغني، 2017، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام	البحث عن إمكانية بناء تصور متكامل لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق ما تلميه أدبيات الفكر الإداري المحاسبي الحديثة مع مراعاة متطلبات الأطر القانونية والتنظيمية السارية وواقع العملية	-دراسة تحليلية -استخدام أدوات المنهج الوصفي بالإضافة إلى المنهج الاستقرائي	مستوى نضج مشاريع الإصلاح المعتمد 1995 ومدى استجابته لمتطلبات المعايير والممارسات المحاسبية الدولية للقطاع العام وبذل المزيد من الجهود بما يراعي متطلبات وخصائص البيئة محليا.	معرفة إلى أي مدى ساهم اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع في ipsas العام تحديث وتطوير النظام العمومي بمديرية الضرائب بالوادي من حيث البنية التقنية والإجراءات المالية	-دراسة تحليلية - المنهج الوصفي والتحليلي - استبيان	المعايير المحاسبية الدولية ساهمت في تحسين جودة التقارير لمؤسسة القطاع العام وتخصيص الموارد بناء على أكثر دقة وموثوقية إلا أن المؤسسة العمومية في القطاع العام مازالت بعيدة كل البعد عن الوصول إلى نظام محاسبي كفء بالإضافة إلى أنها أغفلت إصلاح نظامها الرقابي.
عشه فطيمة، 2022، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة.	تقييم واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وذلك بغية تشخيص مواطن القوة ومكامن القصور التي يعاني منها، أهمية تبني الممارسات الدولية السليمة في تحقيق الشفافية والمساءلة.	-دراسة تحليلية لتجارب دولية في مجال إصلاح أنظمة المحاسبة العمومية (المغرب، نيوزيلندا، فرنسا) -المنهج الوصفي والاستنباطي والاستقرائي	اعتماد نظام المحاسبة العمومية على أسس تقليدية والاعتماد على الرقابة القانونية جعلته نظام تقليدي لا يتوافق مع الممارسات الدولية السليمة بالإضافة إلى أن مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر يتوافق مع الممارسات الدولية السليمة.			
شلال زهير، 2014، آفاق	تشخيص واقع المحاسبة العمومية في	-دراسة تحليلية	إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية			

			يتطلب الانتقال من تطبيق قواعد الأساس النقدي في تسجيل المعاملات المالية للوحدات الحكومية نحو تطبيق متطلبات أساس الاستحقاق وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام	- المنهج الوصفي والتحليلي	الجزائر عن طريق إجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق نظام محاسبة الخزينة ونقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة.	إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة.
			المساءلة بشكل إيجابي وكبير تؤثر على جودة التقارير المالية في نيجيريا على وجه التحديد، أدت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تحسين مستوى المساءلة. مما أدى بدوره إلى تحسين جودة التقارير المالية في نيجيريا	-المنهج الوصفي التحليلي - استبيان	دراسة آثار تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) على جودة التقارير المالية في نيجيريا	Ajewole Abiola Peter Alaran, Gideon Tayo Akinley Effect of International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) on Information Delivery and Quality in Nigeria,
			إن أثر الإصلاح المحاسبي كان إيجابيا على الممارسات المحاسبية في الشركة إلا أنه لم يحقق بعد الأهداف المرجوة من عملية الإصلاح المحاسبي	-المؤسسة الوطنية للصناعات الإلكترونية بسيدي بلعباس، دراسة حالة (استبيان) -المنهج الوصفي	تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الإصلاح المحاسبي على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الصناعية بعد مرور أكثر من 10 سنوات على تطبيقه	MILIANI Abdelhalim; KAMELI Mohamed, 2021 The Impact of Accounting Reform in Algeria on the National Electronic Industries Corporation under International Accounting Standards IAS/IFRS

			نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا يزال يعتمد على الأساس النقدي في الممارسات المحاسبية وبالتالي فهو نظام تقليدي لا يتوافق مع الممارسات الدولية السليمة	-دراسة حالة تطبيقية، المدرسة العليا للأساتذة - أدوات المنهج الوصفي ومنهج دراسة حالة	تسليط الضوء على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر حاليا	عبد الكريم خيرة، براق نورة، 2023 إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
			إن القانون 07-23 IPSAS يوافق معايير في كثير من موارد ويختلف عنها في مواد أخرى ويمكن أن يتخلص هذا الاختلاف مع صدور القوانين والمراسم التنفيذية التابعة له	-دراسة تحليلية - المنهج التحليلي	تحليل إحدى مخرجات الإصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر وهو القانون 23-07 المتضمن قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي وضعه في ميزان معايير IPSAS	محمد عابد، بن قايد الشيخ، 2024 الإصلاح المحاسبي الجزائري مدى تأثير القانون 23-07 الخاص بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي بمعايير IPSAS
			القوائم المالية المتضمنة في مشروع معايير المحاسبة العمومية في الجزائر تتوافق إلى حد ما مع ما أوصى به المعيار الدولي 01 في IPSAS من حيث المحتوى وتختلف من حيث العدد	-دراسة تحليلية - المنهج الوصفي	معرفة مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية في الجزائر مع نظيرتها الدولية بتسليط الضوء على المعيار الدولي 01 في IPSAS	عامر مريم، طويلب محمد، 2021 توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs في عرض القوائم المالية
			أدت الإصلاحات إلى تحسينات كبيرة في التقارير المالية والمساءلة إلا أنه هناك تحديات مستمرة يجب معالجتها LOLF لتحقيق فوائد بشكل كامل	-دراسة تحليلية	تأثير إصلاحات المحاسبة العامة في الجزائر وخاصة الانتقال من نظام المحاسبة القائم على النقد إلى إطار قائم على الاستحقاق	Nabila, H, 2024 Assessing the impact of public accounting reforms in Algeria: An

					بموجب قانون المالية العضوي لعام (LOLF) 2010	analytical study of the government accounting system under the organic finance law (LOLF)
			طريقة تنظيم الإدارة العامة البرازيلية والجوانب الثقافية غير مناسبة للإصلاحات، وأظهرت النتائج أنه على الرغم من أن عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العالم في الحكومة البرازيلية بدأت في عام 2008، إلا أن الإصلاح لا يزال في مرحلة مبكرة، ويتطلب المزيد من التفاعل بين الجهات الفاعلة المعنية	- المنهج الوصفي التحليلي -استبيان	هدفت الدراسة إلى فهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البرازيل، وما توصلت إليها البرازيل من إصلاحات، والبحث في التحديات التي واجهت البرازيل في تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام، ولتحقيق ذلك قام تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي	Raquel Luz. De lima, Diana Vaz de Delima (2019) "Brazil's experience in IPSAS implementa tion"

خلاصة الفصل الأول:

من خلال عرضنا للدراسات السابقة سواء باللغة العربية أو باللغة الأجنبية التي لها علاقة بموضوع المحاسبة العمومية في الجزائر وفي الدول الأخرى وهذا في ضوء تبني المعايير الدولية للقطاع العام ipsas يتبين لنا أن هذا الموضوع له من الأهمية البالغة في السياسات الاقتصادية والإدارية الحديثة ولما له من انعكاسات على مستوى الشفافية والمساءلة وجودة التقارير المالية في القطاع العام وهذا ما أظهرته جل الدراسات الأجنبية اتجاه بعض الدول في تطبيق هذه المعايير مما ساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز الثقة في المؤسسات العمومية وهذا على المستويين المحلي والدولي أما على مستوى الدول العربية والجزائر على وجه الخصوص فقد بينت العديد من البحوث أن الجزائر قد باشرت منذ بداية الألفية في عملية الإصلاح في المنظومة المحاسبية من خلال اعتماد النظام المحاسبي المالي scf ثم التوجه نحو التوافق مع معايير ipsas غير أن هذه العملية لاتزال تواجه عدة تحديات تتعلق بالقوانين والتشريعات ونقص التأهيل وضعف الهياكل التحتية الرقمية ومن خلال مقارنة الدراسات السابقة لاحظنا أنها ركزت على الجانب النظري، دون التوسع في الجانب التطبيقي أو دراسة حالات ميدانية تعكس الواقع في تطبيق الإصلاحات داخل المؤسسات العمومية وهو ما نسعى له من خلال بحثنا في تداركه في دراسة حالة تطبيقية تتيح لنا فهم مدى توافق الممارسات المحاسبية العمومية في الوقت الراهن مع متطلبات المعايير الدولية والبحث عن الفجوات داخل المؤسسة التي تعيق هذا الانتقال بالإضافة إلى إثراء النقاش حول آفاق الإصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر ومدى إمكانية بناء نظام تقارير مالية تتماشى مع المعايير الدولية على أرض الواقع.

الفصل الثاني

إصلاح النظام المحاسبي للقطاع العام في الجزائر

تمهيد

في الآونة الأخيرة شهدت المحاسبة العمومية تطورا تبعا لتطور واتساع نشاط الدولة بعدما كان يقتصر دورها على المحافظة على الأمن والاستقرار السياسي إلى دولة متدخلة بدلا من الدولة الحارسة، وذلك من خلال إنشاء مؤسسات عمومية اقتصادية أو إدارية، لذلك أصبحت هنا ضرورة ملحة لدراسة نشاطها المالي وتحديد طرق تسييرها، الأمر الذي أدى إلى تطوير المحاسبة العمومية لتواكب هذه التحولات في وظائف الدولة، حيث أصبحت المحاسبة العمومية الأداة التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ الميزانيات وكذلك الرقابة وتقييم أداء وحدات القطاع العام، لهذا حاولت وزارة المالية جاهدة إلى إعداد مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بهدف تطوير وعصرنة الإطار التقني حيث يسمح بالانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي مع توفير مجموعة من المتطلبات لضمان تطبيق فعال وناجح للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وهذا ما تم التطرق إليه في هذا الفصل من خلال ثلاثة مباحث وهي كالآتي:

المبحث الأول: الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية.

المبحث الثاني: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.

المبحث الثالث: واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

المبحث الأول: الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية

يشهد العالم تطورا سريعا في مفاهيم وأدوات الإدارة العامة، لتحقيق إدارة قادرة على تنفيذ استراتيجية الدولة وسياساتها بفعالية عالية وترشيد استعمال المال العام، ومن أهم هذه الأدوات نظام المحاسبة العمومية الذي يقع على عاتقه توفير البيانات على مدى كفاءة الإدارة في تسيير المال العام.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية

تعدّ المحاسبة العمومية فرعا من فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل وقياس نشاط الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.

أولا: تعريف المحاسبة العمومية

لقد تدرج مفهوم المحاسبة العمومية وتطور مع تطور دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية فلم يعد مقتصرا على الأمن والدفاع والعدالة بل تطور ليشمل مختلف جوانب الحياة من تعليم وصحة وتنمية اقتصادية واجتماعية.¹

تعرف المحاسبة العمومية بأنها "تلك المحاسبة الموجهة خصيصا لخدمة غرض أو أغراض المؤسسات غير الاقتصادية، أي المؤسسات ذات الطابع الإداري والتي تعود في وصايتها إلى الدولة أو هيئاتها القاعدية (البلدية، الولاية، الوزارة... الخ) ويسمى البعض بالمحاسبة الموازناتية لأنها تبنى على الموازنة بين الإيرادات والنفقات، فهي بالتالي محاسبة متميزة تقوم على تسيير الإيرادات الموفرة من طرف الدولة في شكل نفقات موزعة على الإيرادات العامة (القطاع الحكومي)، لذلك تحكمها إجراءات وميكانزمات خاصة"²

كما تعرف بأنها "المجال المحاسبي المتخصص في تقييم وقياس وتسجيل وتصنيف المعاملات المالية في وحدات القطاع العام ذات الطابع الإداري، وتوليد المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات وتوصيلها إلى أصحاب المصلحة وفقا للقواعد والأنظمة المعمول بها".³

¹ أحمد بربر، مسعود صديقي، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومي الجزائري، مجلة النمو الاقتصادي وريادة الأعمال، المجلد 6، العدد 2، كلية الاقتصاد والأعمال وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2023 ص: 116

² خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-دراسات اقتصادية-العدد 31، طبعة 02، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2017، ص: 276

³ قوجيل أحمد، دور إصلاح المحاسبة العمومية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في كفاءة الميزانية العامة دراسة حالة، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 14، العدد 1، جامعة وهران 2، 2024 ص: 159

وقد عرفت بأنها هي مجموعة القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة، وهذه الأخيرة لا تخرج من زاوية عن كونها اعتمادات ينبغي صرفها في الأغراض المخصصة كما أنها من زاوية أخرى، تمثل إيرادات ينبغي تحصيلها وتخضع كلا من إجراءات الصرف والتحصيل لقوانين وتشريعات قائمة تفسرها وتوضحها مجموعة من القواعد الصادرة لأجهزة الصرف والتحصيل والتي تحدد كيفية القيد في السجلات المحاسبية المعمول بها في جميع الوحدات الحكومية.¹

وفي تعريف آخر، تعتبر المحاسبة العمومية بأنها "مجموعة القواعد التي تنظم وتقن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية". وبالتالي، يمكن تقديم ثلاثة مفاهيم للمحاسبة العمومية:

- المفهوم التقني، ويقصد به مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها.²

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

- المفهوم القانوني، وهو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف وتنفيذ العمليات المالية للدولة.³

ثانيا: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

حدد القانون 90-21 الهيثات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية والمذكورة على سبيل الحصر في المادة الأولى من هذا القانون والمتمثلة في الدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحق والجماعات الإقليمية كالبلايات والولايات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كالمستشفيات والجامعات بالإضافة لمجلس الأمة بعد تأسيسه بموجب دستور 1996.

¹ عبد الحفي مرعي، محمد الفيومي، المحاسبة الحكومية والقومية، الدار الجامعية، 1990، ص: 15.

² شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير بجامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2014 ص: 4.

³ ناصر بن سنة، واقع النظام المحاسبي العمومي الجزائري والإصلاحات المتخذة لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 5، العدد 1، جامعة البويرة الجزائر، 2022، ص: 141.

ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من المؤسسات العمومية الاقتصادية ذات الطابع الصناعي والتجاري هو كونها خاضعة للقانون العام أي أن إدارتها تتم وفق قواعد القانون الإداري كما أنها تتصرف في معظم الأحيان كسلطات عمومية بتوجيه أوامر أو نواهي للمواطنين وفرض التزامات معينة عليهم ومحاسبها معينون من قبل وزير المالية ومكلفون بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات والعمليات المالية والمحاسبية الأخرى.¹

ثالثا: أهداف المحاسبة العمومية

تهدف المحاسبة العمومية إلى تحقيق الأهداف التالية:²

- الرقابة على تحصيل الموارد المقدرة بالموازنة العامة، ومتابعة تحصيلها فعلا في الوحدات الحكومية المختلفة؛
- الرقابة المالية قبل الصرف وأثناءه للتأكد من أن الصرف يتم في حدود اعتمادات وأغراض الموازنة، وسلامة إجراءاته في حدود القوانين واللوائح والإجراءات المنظمة لكيفية التصرف والحدود التي وضعت له، بما يكفل ترشيد النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة؛
- الرقابة على الأصول المملوكة للدولة بما يكفل سلامتها وصيانتها، وضمان التحقق من استخدامها للأغراض العامة وفي حدود القوانين واللوائح؛
- إثبات الالتزامات المالية ومتابعة الوفاء بها بما يكفل إعطاء صورة واضحة عن كل من الالتزامات قصيرة وطويلة المدى؛
- إمداد الجهات والهيئات التي لها مصلحة مباشرة في المعلومات المالية للنشاط الحكومي بالبيانات اللازمة لمتابعة نتائج تنفيذ الموازنة الجارية والموازنة الرأسمالية. وتشمل هذه الجهات الرؤساء الإداريين في مختلف الوحدات الحكومية والهيئات التشريعية وعلماء المالية والسياسية؛
- توفير المعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية للوحدات الحكومية المختلفة ورسم سياساتها واتخاذ القرارات المتعلقة بها، بما يساعد على إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة في الفترات المقبلة.

¹ منصور الزين، المحاسبة العمومية - دروس وتطبيقات -، الجزائر، 2012، ص: 6

² محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص: 42-43

رابعاً: خصائص المحاسبة العمومية

يتميز النظام المحاسبي العمومي المطبق في وحدات الجهاز الإداري للدولة بخصائص عدة أهمها:¹

1. لا توجد علاقة بين التحصيل والسداد فيما يتعلق بالقروض طويلة الأجل نظراً لاستقلال الفترات المالية وارتباط كل حدث بموازنة مستقلة، إذ يتم إدراج القرض في فترة الحصول عليه كإيرادات ويتم إدراج التسديدات في الفترات التي تدفع فيها كمصروفات؛
2. يطبق الأساس النقدي في معالجة الإيرادات والمصروفات أو الأساس المختلط بالنسبة للمصروفات وذلك تطبيقاً لمبدأ استقلال الفترات المالية بالنسبة لتنفيذ الموازنة العامة للدولة؛
3. نتيجة لتطبيق الأساس النقدي ومعالجة جوانب القصور الناتجة عن ذلك تستخدم دفاتر وسجلات إحصائية بهدف المحافظة على أموال وحقوق الدولة التي لا تظهر في الدفاتر والسجلات المحاسبية النظامية؛
4. لا تظهر قيم الموجودات الرأسمالية في الدفاتر بسبب عدم التفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية، ويتقضي ذلك الاعتماد على نظام العهدة (الذمة) باعتباره نظاماً للرقابة الإدارية، إذ يظل الموجود في عهدة مسؤول معين حتى يصبح غير صالح للاستعمال أو ينتفي الغرض من استعماله أو يتقرر توجيهه لاستعمال آخر أو نقله إلى ذمة شخص آخر؛
5. يرتبط النظام المحاسبي العمومي ارتباطاً وثيقاً بالموازنة العامة للدولة إذ يبنى النظام على وفق ما جاء بالموازنة العامة من اعتمادات ومسميات ونماذج وتبويب؛
6. يختلف النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الحكومية التي تمارس نشاطاً اقتصادياً اختلافاً كبيراً عن النظام المطبق في الوحدات الإدارية الحكومية نظراً لتباين خصائص ومسميات كل منهما. وبالرغم من ذلك يخضع النظام المحاسبي العمومي ككل لاعتبارات التخطيط والتنسيق والموازنة بين الإيرادات والمصروفات على مستوى الدولة؛

¹ أسعد محمد علي وهاب العواد، أساسيات المحاسبة الحكومية، دار ومكتبة البصائر للطباعة والنشر والتوزيع والإعلام، الطبعة الأولى، لبنان، 2012، ص ص: 13-14

7. تتعدد أوجه الرقابة والضبط الداخلي في النظام المحاسبي العمومي ويتمثل ذلك في المطابقات الدورية والختامية التي تجرى بين السجلات الإجمالية وبين السجلات التفصيلية، وكذلك الموازين والكشوفات الدورية ومطابقتها مع الحسابات في السجلات المختلفة؛
8. تعالج القروض أو الالتزامات طويلة الأجل على أنها إيرادات أو موارد رأسمالية عند استلامها وتعالج عند سدادها على أنها مصروفات أو استخدامات رأسمالية؛
9. توحيد المصطلحات المحاسبية والمالية التي تستخدم في النظام المحاسبي العمومي، وتعتبر سمة مهمة في النظام المحاسبي العمومي حيث توحد المصطلحات نتيجة التشريع الذي يلزم بوحدة المصطلحات المحاسبية والمالية لها، وهذه السمة تضمن ميزة الدقة في العمل المحاسبي؛¹
10. غياب دافع الربح: إن نشاط القطاع العام يهدف أساساً إلى تقديم خدمات عامة من أجل تحقيق منفعة عامة للمجتمع التي يتم أداؤها من دون مقابل أو بمقابل بسيط لا يتناسب مع التكلفة ولهذا منفعة عامة للمجتمع عن طريق مقابلة الإيرادات والأعباء في نظام المحاسبة العمومية.²

المطلب الثاني: أعوان المحاسبة العمومية

لقد حدد قانون المحاسبة العمومية ومختلف المراسيم والتنظيمات في مجال المحاسبة العمومية مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عدة أعوان يختص كل منهم إلى مهام وسلطات، حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية لأعوان المحاسبة العمومية كما يلي:

أولاً: الأمر بالصرف

عرف الأمر بأنه الشخص الذي يعمل باسم الدولة والجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية ويقوم بعملية التعاقد وبتصفية دين الغير أو قيمة أو بتحصيل الإيرادات العامة ويأمر بصرف النفقات³،

¹ أسعد محمد علي وهاب، هدى أحمد علي المطيري، تطبيق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي في المؤسسات البلدية لأغراض توحيد البيانات المالية -دراسة استطلاعية لآراء عينة من موظفي حسابات البلديات- مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 8، العدد 3، العراق، 2021، ص:105

² عبد الكريم خيرة، براق نورة، إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2023، ص:11

³ عيسى الياس عبد الرحمان، بوسعيد العربي، إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون، تيارت، 2024، ص:20

وفقا لنص المادة 4 من القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي يعتبر آمرا بالصرف، في مفهوم هذا القانون كل شخص معين أو منتخب أو مكلف يخول بتنفيذ العمليات الميزانية والمالية والممتلكات للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون.

يكلف الأمر بالصرف بما يأتي:¹

- إثبات الحقوق والالتزامات؛
- تصفية الإيرادات وإصدار عوامل الإيرادات المتعلقة بها؛
- ضمان الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو إصدار حوالات الدفع، في حدود الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة باستثناء الاعتمادات التقييمات؛
- إصدار أوامر الحركة التي تمس الممتلكات والمواد الخاصة بالدولة والهيئات العمومية الأخرى المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون؛
- الحفاظ على الممتلكات الموضوعة تحت تصرفه.

ثانيا: المحاسب العمومي

المحاسب العمومي هو كل موظف أو عون له الصفة القانونية لممارسة باسم الدولة أو الجماعات المحلية والهيئات العمومية، عمليات الإيرادات والنفقات وحيازة وتداول الأموال والقيم العمومية.²

وأما المشرع الجزائري وفقا لنص المادة 15 من القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي يعتبر محاسبا عموميا، كل عون عمومي معين أو معتمد قانونا للقيام بالعمليات المذكورة في المادة 24 من هذا القانون:³

يكلف المحاسب العمومي بما يأتي:⁴

-تحصيل الإيرادات و/أو دفع النفقات؛

¹ المادة 4 من القانون 07-23 المؤرخ في 21 يونيو 2021 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الجريدة الرسمية رقم 42.

² شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحه، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2002، ص:6

³ المادة 15 من القانون 07-23، مرجع سبق ذكره

⁴ المادة 24 من القانون 07-23، مرجع سبق ذكره

- حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والأغراض أو المواد المكلف بها؛
- تداول الأموال والسندات والقيم وحركة حسابات الموجودات؛
- مسك المحاسبة الميزانية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق؛
- مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة؛
- التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة؛
- إعداد القوائم المالية وحساب التسيير؛
- حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيره.

ثالثا: وكيل الصرف

يعتبر وكيل الصرف الشخص الذي يسمح له قانونا باستخدام السيولة النقدية والتعامل بالصكوك البريدية وصكوك الخزينة، لحساب المحاسب العمومي للمؤسسة مع تواجده بالقرب من الأمر بالصرف ويتم تعيينه من قبل هذا الأخير بصفته رئيس أو مدير مؤسسة الدائمين، كما يخضع وكيل الصرف لاعتماد المحاسب العمومي للمؤسسة مع إبلاغ المراقب المالي بهذا التعيين.¹

رابعا: المراقب الميزانياتي

هو عون يتم اختياره من بين موظفي مديرية الميزانية بوزارة المالية ويعين من طرف وزير المالية بموجب قرار وزاري للقيام بالمراقبة القبلية لعمليات الالتزام بدفع النفقات العمومية المرخصة في ميزانية الهيئة المعنية بالمراقبة، حيث يقوم بالتحقق من توفر الاعتمادات ومن مدى صحة توظيف النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به، وهذا بشكل مسبق لعملية الالتزام بالنفقة تجاه الغير بصفة نهائية.²

كذلك يمكن تعريفه على أنه شخص تابع لوزارة المالية، ورقابة المراقب الميزانياتي شرعية وليست ملائمة إذ أنها تقوم على شرعية النفقة، ويعمل المراقب الميزانياتي بمساعدة مساعدين له، ويتم تعيينهم بدورهم بقرار وزاري. طبقا للمادة 4³ هو شخص يعين من قبل الوزير المكلف بالميزانية (وزير المالية)، يمارس الرقابة المسبقة للنفقات

¹ خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، مرجع سبق ذكره ص: 278

² نادية مغني، أطروحة دكتوراه دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية،

جامعة الجزائر 3، 2017، ص: 85

التي يلتزم بها ويساعده مراقب ميزانياتي مساعد" طبقا لأحكام المرسوم التنفيذي 92-414 المعدل والمتمم والقوانين الأساسية الخاصة التي تحكمهم.¹

يكلف المراقب الميزانياتي بما يلي:²

- السهر على مطابقة مشاريع الالتزام بالنفقات بالنسبة إلى التشريع والتنظيم المعمول بهما، والاعتمادات المرخص بالالتزام بها ومناصب الشغل المفتوحة أو المرخص بها؛
- التحقق المسبق من توفر الاعتمادات ومناصب الشغل المالية؛
- تأكيد المطابقة بواسطة تأشيرة أو رأي مسبق على الوثائق المتعلقة بالاعتمادات ومناصب الشغل المالية والنفقات، أو، عند الاقتضاء، تبرير الرفض؛
- ضمان رقابة بعدية على الوثائق غير الخاضعة للتأشيرة أو الرأي المسبق والقيام بتحليلات تتعلق بمسارات وإجراءات الالتزام بنفقات الأمرين بالصرف والتأكد كذلك من جودة عناصر محاسبة الالتزامات؛
- تقديم النصح للأمر بالصرف من الناحية المالية؛
- مسك محاسبة الالتزام بالنفقات ومحاسبة متابعة مناصب الشغل المالية فيما يخصه؛
- إعلام الوزير المكلف بالمالية دوريا بمطابقة الالتزامات وبوضعية كل الاعتمادات ومناصب الشغل المفتوحة والمستعملة.

المطلب الثالث: أسس القياس المحاسبي في المحاسبة العمومية

الأسس المحاسبية هي تلك الطرق التي تشير إلى وقت تحقيق الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم ولحظة تسجيلها في الدفاتر وإظهارها على شكل تقارير مالية، أي أنها تستخدم لضبط اللحظة الزمنية التي يتحقق بموجبها قياس وتسجيل الأصول والخصوم والإيرادات والنفقات في حسابات الوحدة الإدارية الحكومية .

توجد عدة أسس مستخدمة في المحاسبة العمومية وهي:³

¹ بلباي سليم، بلواضح وليد، الأدوار الجديدة للمراقب الميزانياتي في الرقابة على تنفيذ ميزانية الدولة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2024، ص:7.

² المادة 103 من القانون 23-07، مرجع سبق ذكره

³ أحمد برير، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص:117

أولاً: الأساس النقدي

يقوم هذا الأساس على اعتبار أن إثبات النفقات في السجلات المحاسبية عند دفعها فعلاً وإثبات ما يحصل من إيرادات وقبضت فعلاً، وبعبارة أخرى تعد واقعة الدفع (الصرف) أو التحصيل النقدي أساس القياس والتسجيل المحاسبي للإيرادات والنفقات، وذلك بصرف النظر سواء كانت هذه الإيرادات والنفقات تخص فترات مالية سابقة لهذه الفترة أو لاحقة لها.¹

ثانياً: أساس الاستحقاق

انطلاقاً من النقائص المترتبة على تطبيق الأساس النقدي في الإدارات العمومية ولسد هذا النقص جاءت فكرة بديلة لهذا الأساس عرف بأساس الاستحقاق. حيث يستخدم في الوحدات الاقتصادية الخاصة الهادفة إلى الربح بصفة أساسية لقياس نتيجة أعمالها وذلك بإثبات قيد الإيرادات والنفقات عند استحقاقها وليس عند تحصيلها أو دفعها فعلاً تماشياً مع مبدأ استقلالية القرارات المالية ومبدأ استمرارية الوحدة وقاعدة تحقق الإيرادات عند واقعة البيع. واستناداً إلى ما سبق يتضح أن أساس الاستحقاق يعد الأساس الوحيد الذي تتوفر فيه كافة المعايير المذكورة سابقاً والتي يتم على ضوءها اختيار الأساس المناسب وهو ما يجعله الأساس الملائم خاصة مع تعقد الوظائف والأنشطة الحكومية.²

ثالثاً: أساس الالتزام

يقوم على اتباع قاعدة الربح النقدي بالنسبة (لعناصر الإيرادات)، وقاعدة الربح المكتسب بالنسبة (لعناصر النفقات)، بمعنى الاعتبار اعتبار أن "الإيرادات" تتحقق عند قبضها نقداً، وتتحقق "النفقات" على أساس الالتزامات التي تخص الفترة المالية، وطبقاً لهذه الطريقة يتم إظهار جميع الإيرادات التي قبضت نقداً خلال السنة في الجانب (الدائن) في الحسابات الختامية، ويظهر في الجانب (المدين) منه "النفقات" المصروفات التي دفعت نقداً، ولكن بعد إجراء جميع "التسويات الجردية" اللازمة، الخاصة (بالمصروفات المستحقة) عن المدة، والمصروفات المدفوعة مقدماً عن مدد متتالية، وعلى ذلك فإن أساس الالتزام أساس مشترك يجمع بين الأساسين النقد والاستحقاق.³

¹ رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الثانية 2013 ص: 65-66

² أحمد برير، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 117-118

³ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، وآخرون، المحاسبة الحكومية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009، ص: 31-32

المطلب 4: تقسيمات المحاسبة العمومية

تتضمن المحاسبة العمومية محاسبة عامة ومحاسبة ميزانية ومحاسبة التكاليف، حيث تعد الأخيرتان مفهومان حديثان يهدفان إلى إصلاح النظام المحاسبي العمومي الجزائري.

أولاً: المحاسبة الميزانية

تعرف على أنها مجمل القواعد والمبادئ التقنية التي تحكم التسجيل المحاسبي للعمليات المالية العمومية المتعلقة بميزانية وحدات القطاع العام، أي من خلالها يتم بيان جميع عمليات تحصيل الإيرادات وصرف النفقات العمومية على مدار السنة المالية الواحدة.¹

1- أصناف المحاسبة الميزانية

تنقسم المحاسبة الميزانية إلى محاسبة الالتزامات يتكفل بها الآمرون بالصرف ومحاسبة الصندوق تخص المحاسبين العموميين:²

1-1- محاسبة الالتزامات

تتعلق على وجه الخصوص بالنفقات العمومية فقط، وذلك في ظل رقابة مالية سابقة تشرف عليها هيئة رقابية يتكفل بها المراقب الميزانياتي (المراقب المالي سابقاً)، ولقد ورد تعريف محاسبة الالتزامات على النحو التالي: "محاسبة خاصة بتسيير رخص الالتزام واستهلاكها. ويتم مسك هذه المحاسبة لتحديد في أي وقت مبلغ الالتزامات التي تم الالتزام بها بعنوان رخص الالتزام وكذا مبلغ الرصيد الناتج" بصيغة معيارية تتولى تسجيل التزامات النفقات العمومية المرخص لها سنوياً.

1-2- محاسبة الصندوق

يطلق عليها أيضاً محاسبة الإيرادات والنفقات القائمة على محاسبة الصندوق، كونها تعتمد على الأساس النقدي في تسجيل العمليات المالية للميزانية، حيث تهتم بما تم تحصيله وصرفه فعلياً أي وقت ثبوت العملية. وهذا

¹ شخاب حمزة، توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، مجلة

الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 1، جامعة عباس لغرور، خنشلة، 2024، ص: 334

² المادة 84 من القانون 07-23، مرجع سبق ذكره

معناه أنها تتجاهل تماما تحديد المبالغ الواجب تحصيلها أو صرفها خلال السنة المالية.¹ كما أنه يترتب عن مسك محاسبة الصندوق نتيجة تتمثل في الفرق بين الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة في الميزانية والحسابات الخاصة للخزينة.²

ثانيا: محاسبة التكاليف

تعد محاسبة تحليل التكاليف فرع من فروع المحاسبة التحليلية، تسعى إلى تحديد تكاليف الخدمات والأنشطة العمومية،³

تهدف محاسبة تحليل التكاليف إلى تحليل تكلفة مختلف الأنشطة الملتزم بها في إطار البرامج، بهدف التمكين من تقييم نجاعتها.⁴

يمسك الآمرون بالصرف محاسبة تحليل التكاليف التي تقوم على أساس معطيات المحاسبة العامة.⁵

ثالثا: المحاسبة العامة

تسمح المحاسبة العامة بإعداد الميزان العامل للحسابات والقوائم المالية كما هي محددة في المخطط المحاسبي، وذلك من خلال:⁶ تسجيل مجمل الحركات التي تؤثر على الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة. وتقوم هذه المحاسبة على مبدأ إثبات الحقوق والالتزامات.

تؤخذ العمليات بعين الاعتبار خلال السنة المالية التي ترتبط بها، بغض النظر عن تاريخ دفعها أو تحصيلها.⁷

المحاسبة العامة هي محاسبة سنوية. وتهدف إلى تسجيل قيد:⁸

-العمليات الميزانية؛

- عمليات الخزينة؛

-العمليات المنجزة مع الغير والعمليات المؤقتة وعملية التسوية؛

¹ شخاب حمزة، مرجع سبق ذكره، ص: 334-335

² المادة 85 من القانون 07-23، مرجع سبق ذكره

³ شخاب حمزة، مرجع سبق ذكره، ص: 336

⁴ المادة 92 من القانون 07-23، مرجع سبق ذكره

⁵ المادة 93 من القانون 07-23، مرجع سبق ذكره

⁶ فوجيل أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 161

⁷ المادة 87، من القانون 07-23، مرجع سبق ذكره

⁸ المادة 88، من القانون 07-23، مرجع سبق ذكره

- جرد الموجودات والمنقولات والعقارات والمخزونات والقيم غير الثابتة؛

- الاهتلاكات والمؤونات والنواتج والأعباء المرتبطة بالسنة المالية.

تمسك المحاسبة العامة وفق مبدأ القيد المزدوج حصريا من قبل المحاسبين العموميين على أساس مخطط محاسبي.¹

¹ المادة 89، من القانون 07-23، مرجع سبق ذكره

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

يتناول هذا المبحث مفاهيم عامة حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وبيان أهميته والأهداف التي قام بها مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين.

المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام "IPSAS" وأهميتها وأهدافها

أولاً: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام "IPSAS" وأهميتها

تعني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها وتوحيد معالجتها للأمور المتماثلة كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها.¹

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

كما عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأنها توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام.

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

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

² آسية قمو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة التوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 7، العدد 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2021، ص: 36.

وتعرف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بأنها عبارة عن ذات صبغة إعلامية تطبق في كامل الوحدات الحكومية سواء كانت إقليمية أو محلية وفي الهيئات والمنظمات العامة للدولة.¹

أيضا هي: مجموعة القواعد التي تحكم عمل المحاسب وتستعين بها في عمله ومبدئيا يجب أن يحتوي كل معيار على ثلاثة عناصر رئيسية هي:

- وصف تفصيلي للمشكلة المراد معالجتها؛
- عرض حلول ملائمة لحل المشكلة بناء على نظرية؛
- تقديم مبرر للحل المعتمد.

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

ثانيا: الأهمية

بالنسبة للأهمية التي تتلخص عن تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام نحاول تفسيرها بما يلي:²

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

¹مالك العلابية، عبود زرقين متطلبات إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسب القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير علوم تجارية، العدد 15، جامعة المسيلة، 2016، ص: 331

²عبدوس إيمان، دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2021، ص: 26.

ويتضح ذلك جلياً بأن معايير المحاسبة الدولية تخدم بلا شك مصالح الدول المؤسسة لها من خلال ملائمة النظام المحاسبي لكل دولة وتكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية أي العمل على توحيد الطرق التي بها تحديد وقياس الأحداث المالية المتماثلة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية الداخليين والخارجيين.¹ وعلى هذا الأساس نقول أن لهذه المعايير الدولية أهمية كبيرة ويجب الاعتراف الدولي بها وتشجيع الهيئات والمنظمات العالمية على تبني متطلبات هذه المعايير للسماح بالتعبير الصادق عن الوضعية المالية لضمان حماية المال العام وعناصر الذمة المالية للدول.

ثالثاً: أهداف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

تسعى معايير IPSAS إلى تحقيق هدفين رئيسيين لتحسين جودة ونوعية المعلومات وتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة الخاصة وإضافة إلى هذين الهدفين توجد أهداف ثانوية تتمثل فيما يلي²:

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

¹ محمد رجاء "التوحيد في النظرية المحاسبية وآثاره على الاقتصاد الجزائري"، مجلة علمية دولية، العدد 26، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2012، ص: 14.

² آسيا قمو، مرجع سبق ذكره، ص: 25.

المطلب الثاني: عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام "IPSAS" وأهدافها ونطاق إصدارها

أولاً: نطاق إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تتجه استراتيجية إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو تحقيق التقارب قدر الإمكان في تطبيق منهجية معايير المحاسبة الدولية المالية في القطاع الخاص حيث أن استراتيجية التقارب تعتمد على اقتباس المعايير من متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات النشاط الحكومي.

وتتم إجراءات إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في النقاط التالية¹:

✓ يتم إصدار مسودة عرض exposure Draft ويرمز لها بـ ED وتحمل رقما متسلسلا لكل معيار

IPSAS أو دليل RPG للتعليق العام؛

✓ وعند تعديل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS أو أدلة RPG يمكن في بعض الأحيان

طلب استشارة قبل وضع المعيار أو التعديل حيز التنفيذ؛

✓ يتم أخذ الردود على مسودات العرض والاستشارات بعين الاعتبار قبل إصدار المعيار أو الدليل

أو تعديلها؛

✓ يتم التعاون مع كافة الجهات الوطنية للمعايير في إعداد وإصدار المعايير والأدلة ومن أمثلة هذه الجهات

مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB؛

✓ يتم الإعلان عن المعايير والأدلة وتعديلاتها ويتم التعاون في هذا المجال مع كافة الجهات الوطنية المخولة

كوزارات المالية والخزانة وغيرها على مستوى دول العالم كافة.

ثانياً: عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام "IPSAS" وأهدافها²

المعيار رقم 1: عرض البيانات المالية

إن الهدف من هذا المعيار هو بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة من أجل ضمان إمكانية المقارنة بين كل من البيانات المالية للمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية الخاصة بمنشآت أخرى.

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

² عبدوس إيمان، مرجع سبق ذكره، ص ص: 27-33.

المعيار رقم 2: بيانات التدفق النقدي

يحدد بيان التدفقات النقدية (أ) مصادر التدفقات النقدية الواردة (ب) والبنود التي أنفق عليها النقد خلال فترة تقديم التقارير (ج) ورصيد النقد في تاريخ تقديم التقارير إن المعلومات حول التدفقات النقدية للمنشأة مفيدة في أنها تقدم لمستخدمي البيانات المالية المعلومات لكل من الأغراض المحاسبية وأغراض صنع القرار.

المعيار رقم 3: السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

إن الهدف من هذا المعيار هو فرض معايير لعملية اختيار وتغيير السياسات المحاسبية، بالإضافة إلى (أ) المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية (ب) التغيرات في التقديرات المحاسبية و (ج) تصويب الأخطاء.

المعيار رقم 4: آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي

يمكن أن تقوم المنشأة بالأنشطة الأجنبية بطريقتين، فقد يكون لها معاملات بالعملة الأجنبية أو قد يكون لها عمليات أجنبية، ومن أجل إدخال المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية في البيانات المالية للمنشأة، فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملة تقرير المنشأة، ويجب ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة تقرير المنشأة.

المعيار رقم 5: تكاليف الاقتراض

يبين هذا المعيار المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، وهو يتطلب بشكل عام التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض على أنها مصروفات، على أن هذا المعيار يتيح كمعالجة بديلة مسموح بها، رسملة تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل.

المعيار رقم 6: البيانات المالية الموحدة والمنفصلة (ملغى وعوض بالمعيار 34 و 35)

شرح متطلبات إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة لمنشأة اقتصادية وفقاً لمبدأ الاستحقاق المحاسبي ولتحديد كيفية المحاسبة للاستثمارات في المنشآت المسيطر عليها، والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة والمنشآت الزميلة في البيانات المالية المنفصلة.

المعيار رقم 7: الاستثمارات في المنشآت الزميلة (ملغى وعوض بالمعيار 36)

شرح محاسبة الاستثمارات من قبل مستثمر في الشركات الزميلة، حيث يؤدي الاستثمار في شركة زميلة إلى الاحتفاظ بحصة ملكية على شكل حصة مساهمة أو هيكل حقوق ملكية رسمي آخر.

المعيار رقم 8: الحصص في مشاريع مشتركة (ملغى وعوض بالمعيار 37)

يوضح المعالجة المحاسبية اللازمة للحصص في المشاريع المشتركة بغض النظر عن الهياكل أو الأشكال القانونية لأنشطة المشروع المشترك.

المعيار رقم 9: الإيراد من المعاملات التبادلية

بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات الناتجة عن المعاملات والأحداث التبادلية.

المعيار رقم 10: التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

بيان معايير محددة للمنشآت التي تعرض تقريرها بعملة ذات اقتصاد مفرط في التضخم، بحيث تكون المعلومات المالية المقدمة (بما في ذلك المعلومات المالية الموحدة ذات معنى).

المعيار رقم 11: عقود الإنشاء

بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقود الإنشاء في البيانات المالية للمقاول.

المعيار رقم 12: المخزون

بيان المعالجة المحاسبية للمخزون، بما في ذلك تحديد التكاليف والاعتراف بالمصاريف، بما فيها أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، وتوفير إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحميل التكاليف على المخزون.

المعيار رقم 13: عقود الإيجار

يهدف هذا المعيار إلى تحديد السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة للمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية.

المعيار رقم 14: الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير

إن الهدف من هذا المعيار هو بيان متى يتوجب على المنشأة أن تعدل بياناتها المالية لتعكس الوقائع بعد تاريخ إعداد التقرير.

المعيار رقم 15: الأدوات المالية الإفصاح والعرض

إن الهدف من هذا المعيار هو تعزيز فهم مستخدمي البيانات المالية الأهمية الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية وخارجها للمركز المالي والأداء والتدفقات النقدية لحكومة أو منشأة أخرى في القطاع العام.

المعيار رقم 16: العقارات الاستثمارية

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.

المعيار رقم 17: الممتلكات والمصانع والمعدات

وصف مبادئ الاعتراف الأولي والمحاسبة اللاحقة تحديد المبلغ المسجل وتكاليف الاستهلاك وخسائر انخفاض القيمة للممتلكات والمصانع والمعدات بحيث يمكن لمستخدمي البيانات المالية التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المنشأة في الممتلكات والمصانع والمعدات والتغيرات في هذه الاستثمارات.

المعيار رقم 18: تقديم التقارير حول القطاعات

إن الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات من أجل فهم الأداء السابق للمنشأة بشكل أفضل، والتعرف على المصادر المخصصة لدعم الأنشطة الرئيسية للمنشأة، وتعزيز شفافية التقارير المالية وتمكين المنشأة من الوفاء بالتزاماتها المطلوبة.

المعيار رقم 19: المخصصات والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة

توضيح معايير الاعتراف المناسبة وقواعد قياس المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة، وضمان الإفصاح عن معلومات كافية في الإيضاحات حول البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها، ووقيتها ومقدارها.

المعيار رقم 20: الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة

ضمان أن تفصح البيانات المالية عن وجود علاقات بين الأطراف ذات العلاقة والمعاملات بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة بها.

المعيار رقم 21: انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد

ضمان إدراج الأصول غير المولدة للنقد بما لا يزيد عن قيمة الخدمة القابلة للاسترداد، وشرح كيفية احتساب مبلغ الخدمة القابلة للاسترداد.

المعيار رقم 22: الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة ويمكن أن يعزز الإفصاح عن معلومات مناسبة حول القطاع الحكومي العام في حكومة ما من شفافية التقارير.

المعيار رقم 23: الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية بخصوص الإيراد الناشئ من معاملات غير تبادلية، باستثناء المعاملات غير التبادلية التي تؤدي إلى اندماج المنشأة.

المعيار رقم 24: عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية

التأكد من أن منشآت القطاع العام قد أوفت بالتزاماتها المتعلقة بالمساءلة وتعزيز الشفافية في بياناتها المالية من خلال تطبيق الموازنة المعتمدة والمسؤولة عنها أمام الجمهور، حيث تعد الموازنة والبيانات المالية على نفس الأساس وأدائها المالي في تحقيق النتائج المدرجة في الموازنة.

المعيار رقم 25: منافع الموظفين (ملغى وعوض بالمعيار 39)

المعيار رقم 26: انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد

يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتحديد ما إذا انخفضت قيمة إحدى الأصول المولدة للنقد ولضمان الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة.

المعيار رقم 27: الزراعة

شرح المعالجات والإفصاحات المحاسبية للنشاط الزراعي.

المعيار رقم 28: الأدوات المالية: العرض

شرح مبادئ تصنيف وعرض الأدوات المالية كالتزامات أو صافي الأصول / حقوق الملكية، ومقاصة الالتزامات والأصول المالية.

المعيار رقم 29: الأدوات المالية: الاعتراف والقياس

تحديد مبادئ الاعتراف، إلغاء الاعتراف وقياس الأصول المالية والالتزامات المالية.

المعيار رقم 30: الأدوات المالية الإفصاحات

يصف الإفصاحات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم الأدوات المالية المهمة للمنشأة، وطبيعة مخاطرها ودرجتها، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.

المعيار رقم 31: الأصول غير الملموسة

تحديد المعالجة المحاسبية بالنسبة للأصول غير الملموسة التي لا يتم التعامل معها في أي معيار آخر من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

المعيار رقم 32: ترتيبات امتياز تقديم الخدمات المانح

يهدف هذا المعيار إلى وصف محاسبة ترتيبات امتياز تقديم الخدمات من قبل المانح، والتي هي منشأة قطاع عام.

المعيار رقم 33: تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى

يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات للمنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى والتي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بعد تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق.

المعيار رقم 34: البيانات المالية المنفصلة

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات المحاسبة والإفصاح عن الاستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة في البيانات المالية المنفصلة.

المعيار رقم 35: البيانات المالية الموحدة

يهدف هذا المعيار إلى إرساء مبادئ معينة لعرض وإعداد البيانات المالية الموحدة عندما تسيطر المنشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى.

المعيار رقم 36: الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

يهدف هذا المعيار إلى وصف محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وبيان المتطلبات الخاصة بتطبيق طريقة حقوق الملكية عند محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

المعيار رقم 37: الترتيبات المشتركة

يهدف هذا المعيار إلى وضع متطلبات محاسبة جديدة للترتيبات المشتركة لتحل محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 8 الحصص في المشاريع المشتركة). وقد ألغى هذا المعيار خيار تطبيق طريقة التوحيد التناسبي عند محاسبة المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة.

كما ألغى المعيار 37 الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة فقط للتمييز حالياً بين العمليات المشتركة والمشاريع المشتركة.

المعيار رقم 38: الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى

يهدف هذا المعيار إلى الاشتراط على المنشأة الإفصاح عن معلومات في بياناتها المالية تساعد مستخدمي هذه البيانات على تقييم (1) طبيعة حصصها في المنشآت الخاضعة للسيطرة، والترتيبات المشتركة والشركات الزميلة والمنشآت المنظمة التي لم يتم توحيدها والمخاطر المرتبطة بتلك الحصص؛ و (2) آثار تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

المعيار رقم 39: منافع الموظفين

وضع أسس للمحاسبة والإفصاح عن منافع الموظفين، بما في ذلك الأجور، الإجازات السنوية، الإجازات المرضية المكافآت، تقاسم الأرباح، مكافأة نهاية الخدمة، وغيرها من منافع أخرى طويلة الأجل إجازة الخدمة الطويلة، العجز التعويضات المؤجلة والمكافآت.

المعيار رقم 40: عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات التصنيف والاعتراف والقياس العمليات اندماج الأعمال في القطاع العام.

المعيار رقم 41: الأدوات المالية

يحدد المتطلبات الجديدة لتصنيف الأدوات المالية والاعتراف بها وقياسها، ويهدف إلى وضع مبادئ إعداد التقارير المالية للأصول والخصوم المالية التي ستوفر معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المالية من أجل التقييم والتأكد من التدفقات النقدية المستقبلية.

المعيار رقم 42: المنافع الاجتماعية

الهدف من هذا المعيار هو الرفع من مصداقية وشفافية الإبلاغ عن المعلومات التي توفرها التقارير المالية المتعلقة بالمنافع الاجتماعية، وقابليتها للمقارنة.

المعيار رقم 43: الإيجارات

يوضح المعيار كيفية المعالجة المحاسبية والإفصاحات العقود الإيجار التمويلية والتشغيلية لدى كل من المؤجر والمستأجر.

المطلب الثالث: تحديد المزايا والانتقادات للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

أولاً: مزايا معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

إن من أهم الأسباب التي دفعت معظم الدول إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام هي المزايا التي تحققها هذه الأخيرة، والتي تتمثل فيما يلي¹:

1-التوافق المحاسبي والقابلية للمقارنة:

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

¹ جاجي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي ipsas ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2019، ص: 34.

2-مسايرة العولمة:

شهد العالم في العقود الأخيرة تحولات وتطورات سريعة وواسعة شملت جل المجالات ومن بينها مجال المحاسبة العمومية، فنحن الآن نعيش في عصر العولمة، والتي تعرف على أنها الضغط في جميع أنحاء العالم من أجل التغير ولقد حثت العولمة أكثر من أي وقت مضى، زيادة التعاون والتبادل التجاري والتجارة الدولية بين دول العالم، وبالتالي هناك حاجة ماسة إلى زيادة التوافق بين المعايير التي توجه التقارير المالية بطريقة تجعلها مفهومة وتجمع نفس المعلومات إلى المستخدمين في جميع أنحاء العالم، فتبني المعايير الدولية يساعد على الارتقاء بمهنة المحاسبة العمومية من حيث توفير محاسبين مؤهلين وقادرين على العمل وفق هذه المعايير في مختلف أنحاء العالم¹.

3-تعزيز المساءلة والشفافية:

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

¹ جابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص: 35.

وهامة ليس فقط لأغراض تحليل استدامة السياسة المالية ونوعية القرارات المالية، ولكن أيضا في إطار محاربة الفساد وسوء التسيير، وخاصة فيما يتعلق بتسيير الأموال¹.

4-عاملا محفزا لتحسين الأداء:

لا يعتبر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) غاية في حد ذاتها، وإنما وسيلة لتوفير قوائم مالية ذات جودة عالية بل الأصول الثابتة، والأجور وبالأخص استحقاقات الموظفين، كما يمكن أن يؤدي تطبيق هذه المعايير أيضا إلى تحسين أداء مراقبة الميزانية، فضلا عن الحكومة عن طريق توفير معلومات محاسبية منسقة وواضحة وموجزة ويمكن مقارنتها من بلد إلى آخر، وبالإضافة إلى ذلك يمكن أن تكون المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مفيدة أيضا للتطورات المستقلة من حيث مراجعة الحسابات في القطاع العام.

5-مرجع دولي:

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

¹ عامر مريم، شروط استجابة القطاع العام الإداري الجزائري لتطبيق معايير الحاسبة الدولية ipsas، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2019، ص:61.

6-تقارير شاملة:

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

7-تفادي إعادة اختراع العجلة:

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

ثانيا: الانتقادات الموجهة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

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

هناك جدلية واسعة حول حقيقة إصدار معايير محاسبة خاصة بالقطاع العام من طرف المحاسبين المهنيين المنتمين للقطاع الخاص، فأعضاء المجلس الثمانية عشر ينتمون للمنظمات العالمية التابعة إلى القانون الخاص وليست التابعة للحكومات، وحتى المجلس نفسه يتبع للاتحاد الدولي للمحاسبين والذي يعتبر هيئة خاص تعنى بتطوير مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم¹.

2- نقص التمثيل الجغرافي والاقتصادي:

من الناحية النظرية فإن مجلس المعايير ذو طابع دولي ويسعى إلى تحقيق توازن جغرافي معين من خلال الأعضاء الثمانية عشر، أما من الناحية العملية فنجد أن هناك تحيز ثقافي قوي مع وجود هيمنة واضحة لدول مثل المملكة المتحدة ونيوزيلندا وأستراليا وجنوب إفريقيا، ولم يتم تعويض هذا التحفيز من خلال عملية المشاورات العامة بشأن مشروع المعايير حيث أن معظم الردود المستلمة من مجلس المعايير المحاسبة الدولية تأتي من هذه الدول كما

¹جاي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص: 39.

أن مناقشات مجلس IPSAS تكون باللغة الإنجليزية وفي الغالب من قبل ممثلي الدول الأنجلوسكسونية، كما تستخدم هذه اللغة الوحيدة لجميع أعمالها، وهو ما يبرز التحيز الثقافي الذي ميزه مجلس المعايير المحاسبية الدولية منذ البداية، وهو ما أشار إليه Sebastien Rocher من خلال مقاله الذي يشك من خلاله في استقلالية مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحيث أشار إلى هيمنة أصحاب المهنة الحرة في ميدان المحاسبة من المكاتب المحاسبية الكبرى في حين أن هناك تغيب للفاعلين في القطاع العام ممثلي الوزارات منظرين وطنين، محاسبين عموميين...). من جهة ومن جهة أخرى سيطرة مناطق جغرافية على حساب مناطق أخرى حيث أشار إلى سيطرة التوجه الأنجلوساكسوني، فمن بين ثمانية عشر عضواً، نجد ستة أعضاء من أوروبا وثلاثة من أمريكا الشمالية واثنان من أوقيانوسيا، وهناك عضوين فقط من إفريقيا وعضوين من آسيا، في حين أن هذه المناطق هي أول مستخدمي المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، أما الشرق الأوسط والمحيط الهادي فهي غير ممثلة إطلاقاً¹.

¹ جابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص: 40.

المبحث الثالث: واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

لقد تطورت المحاسبة العمومية تبعا لتطور نشاط الدولة، وأصبح من الضروري إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر حتى يواكب هذه التطورات خاصة أن هيئات عالمية كبرى مثل صندوق النقد الدولي تحفز وتدعم كل دولة ترغب في إصلاح نظام محاسبة قطاعها.¹

المطلب الأول: التطور التاريخي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يتناول هذا المطلب التطور التاريخي الذي مر به مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية وماهي أهم التحديات والإجراءات التي ميزت كل مرحلة وهذا لضمان تطبيق مشروع فعال ووضع استراتيجيات مختلفة تسمح بإصلاح المالية العمومية في الجزائر.

أولا: مشروع إصلاح المحاسبة العمومية للفترة من 1995 إلى 2006

قامت الدولة في هذه المرحلة بالتحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد وذلك بالاستعانة بمجموعة من إدارات وزارة المالية وبالشراكة مع المديرية العامة للمحاسبة العمومية الفرنسية وتمت المصادقة عليه في 23-04-1997.²

-ترجع أولى محاولات إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تسعينات القرن الماضي حين باشرت المديرية العامة للمحاسبة في هذا الإطار ابتداء من سبتمبر 1995 التحضير لوضع مشروع إصلاح ينقل النظام المطبق من نظام مرتكز على الأساس النقدي إلى نظام مرتكز على أساس الاستحقاق ويجعل المحاسبة العمومية محاسبة ذمة مالية تسمح بتسجيل كافة العمليات المالية للدولة بغض النظر على تاريخ الواقعة النقدية المرتبطة بها بدل محاسبة الخزينة التي تسجل فقط الأثر النقدي لعمليات الدولة.³

وبموازاة مع إعداد هذا المشروع قامت وزارة المالية ببعض الإجراءات لضمان تطبيق فعال للمخطط المحاسبي للدولة.⁴

¹ عيسى الياس عبد الرحمان بوسعيد العربي، إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون تيارت، 2024، ص: 45

² محمود عابد، بن قايد الشيخ، الإصلاح المحاسبي الجزائري مدى تأثير القانون 07/23 الخاصة بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي بمعايير IPSAS، مجلة المقرري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 8 العدد 2، جامعة غرداية 2024، ص: 167

³ عبدوس إيمان، مرجع سبق ذكره، ص: 144، بتصرف

⁴ خبيطي خضير ومونه يونس، مرجع سبق ذكره، ص: 105

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 الموجود، وبذلك أصبحت هذه

الأخيرة تحتوي على نظامين في آن واحد نظام مدونة حسابات الخزينة، والمخطط المحاسبي للدولة؛

2- تكوين المحاسبين العموميين: حيث عقدت وزارة المالية عدة دورات تكوينية للمحاسبين العموميين أمناء

الخزينة ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية نواب أمناء الخزينة الولائية، قباضي الضرائب وهذا

في الفترة الممتدة من 1990 إلى 2000 وبعدها وضع مشروع المخطط حيز الاختبار من أجل التأكد

من صلاحية المشروع للتطبيق على أرض الواقع عبر مرحلتين:

- اختبار المخطط المحاسبي على مستوى ست ولايات بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية، ميلة، بداية

9 جويلية 2000م؛

- تعميم الاختبار على كامل التراب الوطني وكان بداية سنة 2003م.

وقد شهدت كلا المرحلتين مسك المحاسبة وفق مدونة حسابات الخزينة وهي المحاسبة القانونية نظرا لعدم اعتماد

المخطط بصفة نهائية، وكذا عجز النظام الجديد على استيعاب الإجراءات المحاسبية الجديدة.

أسباب فشل مشروع المخطط المحاسبي للدولة:

إن العمل بالمخطط المحاسبي واجه عدة صعوبات نذكر منها:

- التأخر في إصلاح نظام الميزانية العامة للدولة الأمر الذي أدى إلى صعوبة التوافق بين حسابات الميزانية

وحسابات المخطط المحاسبي للدولة؛

- عدم وجود إطار قانوني جديد للمحاسبة العمومية يسمح بتحديد إجراءات وطرق العمل لمسايرة نجاح تطبيق

المشروع؛

- كثرة المعاملات المالية للدولة في نهاية كل سنة، أدت إلى انشغال المحاسبين العموميين بعملية التحصيل؛

- صعوبة الحصول على معلومات محاسبية كاملة عن ممتلكات الدولة بسبب عدم اهتمام مسؤولي المصالح

العمومية بعملية الجرد؛

- عدم تسجيل الممتلكات على مستوى المحاسبة العامة للدولة، بسبب اعتمادها على محاسبة الصندوق؛
- عدم تحديد برنامج زمني يحدد مراحل الإصلاح وإجراءات التخلي عن النظام ومعالجة الفروقات الناتجة عن هذا الانتقال؛

- عدم الانتهاء من إعداد النظام الآلي لتسجيل العمليات المالية والمعالجة الآلية لدمج العمليات على مستوى المركزي؛

- تبني الجزائر لمخطط الإصلاح كان تحت الضغوطات التي مارسها صندوق النقد الدولي في تلك الفترة من أجل تمكينه من الحصول على معلومات حول المالية العامة للدولة.

رغم الجهود التي بذلتها الجزائر من أجل إصلاح نظام المحاسبة العمومية خلال هذه الفترة، إلا أن هذا المشروع كان مصيره الفشل بسبب عدم توفر الدعائم والبيئة المناسبة الأمر الذي عجل بالتخلي عنه في سنة 2005 ومباشرة عملية إصلاح لنظام المحاسبة العمومية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.¹

ثانيا: مشروع إصلاح المحاسبة العمومية من 2006 إلى يومنا هذا

مشروع عصرنه النظام الميزانياتي للدولة MSB:

تداركا لنقاط ضعف وأسباب فشل المشروع أعلاه تم إبرام عقد مع مكتب الاستشارات الكندي CRC SOGEMA سنة 2004، من أجل وضع استراتيجية لإصلاح المالية العمومية، والذي يشمل عدة جوانب تتمثل في إعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات والذي يعتمد على التسيير الميزانياتي القائم على النتائج، إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية وعليه تمت صياغة خطة استراتيجية للتقييس وفق المعايير IPSAS وتكييفها مع الواقع الجزائري، وفي الأخير تحسين عرض ونشر الموازنة العامة للدولة بإنجاز نظام للإعلام الآلي يدعى النظام المدمج لعمليات التسيير الميزانياتي SIGBUD.²

وفيما يخص هذا الجانب فقد تم تكليف مكتب استشارات فرنسي GIP_ADTETEF، حيث أبرم العقد سنة 2006، حيث يسمح ذلك بتحسين فعالية ومرونة النفقة من خلال تقليص الإجراءات الإدارية المتعلقة

¹ دوبيي عبد الجبار وقاسم حدة، مداخلة بعنوان إصلاح وتحديث المحاسبة العمومية في الجزائر، الملتقى الوطني الافتراضي حول مشروع إصلاح المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، المركز الجامعي الشريف بوشوشة، آفلو، يوم 20 ديسمبر 2022، ص:7، بتصرف

² خبيطي خضير وبكاري بلخير، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ودوره في تفعيل التدقيق الحكومي في الجزائر، مجلة الواحات للبحوث والدراسات المجلد 13، العدد 2، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2020، ص:809، بتصرف

بها من مرحلة الالتزام إلى دفع النفقة، وقد بدأ الشروع في الإنجاز سنة 2007 أين قام مكتب الاستشارات الفرنسي بدراسة تشخيصية وتحليلية لواقع المحاسبة الحالي من مختلف جوانبه التنظيمية وكذا التقنية إلى جانب أسباب فشل المخطط المحاسبي للدولة 2002، وعلى هذا الأساس تم وضع استراتيجيات تقوم على:¹

- وضع تصور جديد لإجراءات تنفيذ النفقات العمومية؛
- الانتهاء من صياغة مخطط محاسبي جديد للدولة؛
- إعادة تنظيم مصالح وزارة المالية وكذا الوزارات المنفقة؛
- تكوين إطارات وزارة المالية وكذا الوزارات المنفقة حول الإجراءات الجديدة لتنفيذ النفقات العمومية.

المطلب الثاني: دواعي إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

كان للتطورات التي شهدها العالم في مجال الإدارة العمومية الحديثة بالإضافة إلى مطالبة الدولة بضرورة الإصلاح لمسايرة التطورات الدولية كان كهدف أساسي في اتجاه الجزائر إلى إصلاح نظامها الميزانياتي، لهذا تم التفصيل في هذا المطلب أهم مبررات الإصلاح بالإضافة إلى التطرق إلى أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

أولاً: مبررات الإصلاح الميزانياتي في الجزائر

هناك عدة أسباب أدت إلى التوجه نحو الإصلاح الميزانياتي في الجزائر والتي نخص منها بالذكر:²

- 1- غياب إطار ميزانياتي متعدد السنوات: فالنظرة الحالية محدودة بالإطار السنوي، حيث يتم تقدير الإيرادات والنفقات للسنة المالية القادمة وهو ما يعيق إمكانية رسم خطة استراتيجية ملائمة تحدد فيها أولوية الإنفاق على المدى المتوسط؛
- 2- ازدواجية الميزانية ميزانية التسيير وميزانية التجهيز: وهو الأمر الذي يصعب من إمكانية الربط بين هاتين الميزانيتين لغرض معرفة الغاية أو الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه بدقة أي معرفة حجم النفقات وطبيعتها التي ساهمت في تحقيق هدف معين، وهو ما من شأنه أن ينعكس سلباً على التخصيص الجيد للموارد؛

¹ بوستة سلوى، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2016، ص: 112، 113.

² وليد بن التركي، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل الإصلاح الميزانياتي الجديد، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، المجلد 12، العدد 01، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2023، ص: 667، بتصرف.

- 3- تسيير النفقات المرتكز على الوسائل: أي الوسائل المستخدمة وبالضبط نسبة استهلاك الاعتمادات المالية (هو معيار تقييم الأداء) في إهمال وغياب شبه تام لتقييم الأداء وانعكاسات النفقة العمومية على الواقع الاجتماعي والاقتصادي للأفراد والمجتمع؛
- 4- صعوبة قراءة وثائق الميزانية: عدم ربط النفقات التي تم تخصيصها بأهداف واضحة، محددة قابلة للقياس
- 5- رقابة مسبقة تتركز على تطابق النفقة؛
- 6- رقابة لاحقة دون أثر على تحسين التسيير الداخلي؛
- 7- ضعف في مساءلة المسيرين؛
- 8- نظام معلوماتي قليل الفاعلية.

ثانيا: 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 للدولة وفي هذا الإطار، حدد مشروع التعليم العامة للمخطط المحاسبي للدولة أهداف إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق العناصر الآتية:¹

- توفير معلومات موثوقة ودقيقة عن مجمل نشاطات الدولة؛
 - توفير أدوات للرقابة على تسيير الموارد العمومية لضمان الرشادة ومشروعية العمليات المالية؛
 - تقديم قوائم مالية في آجال معقولة تعرض معلومات سهلة القراءة وتلبي حاجيات متخذي القرار.
- إضافة إلى أهداف ومتابعة قيد مختلف العمليات المالية للدولة، سيسمح النظام المحاسبي الجديد بتحقيق ما

يلي:

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

¹ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص ص: 183-184

المطلب الثالث: تطور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

تناول مشروع الإصلاح وتحديث الميزانية العامة والذي يركز على الاعتماد التكنولوجي، في تحسين الخدمات خاصة في مجال الإعلام الآلي واستخدام الأساليب الحديثة في تسجيل الميزانية، بالإضافة إلى التطرق إلى مراحل تنفيذ المخطط المحاسبي الجديد والإشارة إلى الجهات الموكلة لكل مرحلة مروراً بمزايا مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية وفي الأخير تم التطرق إلى أهم العراقيل والتحديات مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية كآلية للرقابة على المال العام التي تحول دون تنفيذ هذا المشروع.

أولاً: مضمون مشروع تحديث الميزانية العامة بالجزائر

إن هذا المشروع المتضمن عصرنه نظام الميزانية إلى شقين، يخص الأول كيفية تسجيل الاعتمادات بالميزانية بينما يتكفل الشق الثاني بكل ما يتعلق بشبكة الإعلام الآلي والمنظومة المدججة للمعلومات.¹

1-التركيبة الأولى: التسجيل بالميزانية، تهدف إلى وضع نظام جديد لتسيير النفقات يتضمن إعداد الميزانية، تنفيذ ومراقبة النفقات (مرفوعة بمراجعة المعايير والممارسات -التطبيقات-المحاسبة)، متابعة ومراقبة الميزانية (تتضمن مختلف لوحات القيادة التي تسمح بمتابعة تنفيذ الميزانية) وكذا نشر الإجراءات الجديدة وتكوين كل المتدخلين المعنيين بالإصلاح، وتتضمن تركيبة (تسجيل الميزانية) أربعة تركيبات فرعية:

- التركيبة الفرعية: التسجيل الميزانياتي المتعدد السنوات؛

- التركيبة الفرعية: تحسين عرض ونشر الميزانية؛

- التركيبة الفرعية: صياغة السياسات الميزانية؛

- التركيبة الفرعية: إعادة هيكلة مسار تنفيذ النفقة العمومية.

2-التركيبة الثانية: الإعلام الآلي ونظام المعلومات، تهدف هذه التركيبة إلى إعداد ووضع أنظمة إعلامية تتماشى

مع الهيكلية الجديدة للميزانية، وتنقسم هذه التركيبة إلى ثلاث تركيبات فرعية.

- التركيبة الفرعية: إعداد المخطط التوجيهي لوزارة المالية؛

¹ عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية،

التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، 2020، ص: 306

- التركيبة الفرعية: تطوير وضع وتوطين نظام مدمج للتسيير الميزانياتي؛
- التركيبة الفرعية: دعم الهياكل القاعدية التكنولوجية وإحداث مديرية مركزية للإعلام الآلي.
- إن الأهداف الكبرى والمستهدفة من هذه التركيبة (الإعلام الآلي ونظام المعلومات) هي:
- عصنة وتبسيط المسار الميزانياتي؛
- تسهيل وتسريع معالجة العمليات المرتبطة بالنفقة؛
- التوافق في كل وقت وبين محاسبات الأمرين بالصرف الرئيسيين، الأمرين بالصرف الثانويين، المراقبون الماليون والمحاسبون؛
- تسهيل وتسريع إعداد مشاريع قانون تسوية الميزانية؛
- وضع حيز التطبيق، التغييرات المحدثة من طرف تركيبة (التسجيل بالميزانية)؛
- إدخال برامج تنمية يهدف دعم الوظيفة: استشارة اقتصادية لوزارة المالية.

ثانيا: مراحل تنفيذ المخطط المحاسبي الجديد

انطلاقا من هذه المفاهيم والمبادئ الجديدة المتبناة في تصور المخطط المحاسبي الجديد للدولة فقد تم تبني استراتيجية لتنفيذ هذا الإصلاح وذلك على مرحلتين:¹

1- المرحلة الانتقالية:

تمحورت أساسا حول صياغة تطبيق للإعلام الآلي تسمح بالانتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي الجديد عن طريق جدول للمرفقات يسمح بوضع حساب PCE مقابل كل حساب من حسابات NCT، واستنادا على هذا الجدول يتم استخراج مختلف الجداول المالية، لكن هذه الجداول تقتصر على العمليات المتعلقة بحسابات الصندوق، ولإثراء هذه الجداول المالية تم الشروع في إدراج المعلومات المحاسبية المتعلقة بالحقوق التي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للضرائب إلى جانب المعلومات المتعلقة بالاستثمارات، التي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية، وذلك من أجل أن تعكس الذمة الحقيقية للدولة حتى لا تقتصر على التدفقات المالية التي تسجلها الخزينة العمومية .

¹ بوسنة سلوى، مرجع سبق ذكره، ص: 116، 117، بتصرف

2- المرحلة النهائية:

وضع مشروع المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ وذلك بعد استكمال المهام التالية:

- إنهاء عملية الإحصاء الكلي للاستثمارات المادية للدولة من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية؛
 - إدراج عملية التنفيذ المحاسبي الآني للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات بالتنسيق مع المديرية العامة للضرائب.
 - إتمام الدورات التكوينية المتعلقة بمختلف متدخلين في مجال المحاسبة العمومية لا سيما المحاسبين العموميين بكل أصنافهم إلى جانب الآمرين بالصرف وكذا المراقبين العموميين لمختلف الوزارات المنفقة.
- وعليه فإن دخول المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ يتطلب أولا التنفيذ النهائي لمشروع إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية الذي يسمح بالتنفيذ المحاسبي للحقوق المثبتة المتعلقة بالنفقات في الوقت الحقيقي للالتزام لها، الأمر الذي يدرج الأمر بالصرف ضمن الوظيفة المحاسبية، إلى جانب ذلك فإن المرحلة النهائية لتنفيذ المخطط المحاسبي الجديد تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي، وهو ما يضمنه النظام المدمج لعملية التسيير الميزانياتي SIGB، هذا الأخير الذي يضمن التنسيق بين الإطار المحاسبي والميزانياتي في مشروع الإصلاح بالإضافة إلى أنه يسمح بالاطلاع على الوضعية المالية للدولة في أي وقت، دون انتظار الإجراءات المتعلقة بوضع الميزانية حيز التنفيذ، وكذا تركيز حسابات المحاسبين العموميين.

ثالثا: مزايا مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية كآلية للرقابة على المال العام

من أهم المزايا التي دفعت الجزائر إلى عصرنه نظامها المحاسبي العمومي وتعزيز الرقابة على المال العام نلخصها فيما يلي:¹

- مواكبة متطلبات العولمة؛
- تحسين جودة المعلومات المالية؛
- الإصلاح المحاسبي اعتمادا على المعايير المحاسبية الدولية يزيد من فعالية الإصلاح؛
- المساهمة في رفع تنافسية المؤسسات الجزائرية؛
- تسهيل دخول المؤسسات إلى الأسواق المالية الدولية؛

¹ سناني ليدية، منصوري ويزة، رقابة المال العام في الجزائر في ظل عصرنه نظام المحاسبة العمومية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2023،

- تعزيز الشفافية والإصلاح بالقوائم المالية؛
- تفعيل دور البورصة؛
- تأهيل نسبة المحاسبة للعمل في الأسواق الداخلية؛
- تحسين نظامي الاتصال والمعلومات بالمؤسسة؛
- إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة؛
- التخلص من عيوب الأساس النقدي وتطوير مهنة المحاسبة بشكل عام ومواكبة التطور الحديث في المعرفة المحاسبية العامة والممارسات المحاسبية في القطاع العام.

رابعاً: عراقيل وتحديات عصرة نظام المحاسبة العمومية كآلية للرقابة على المال العام

اجتمعت عدة عوامل لتحول دون تنفيذ مشروع عصرة الأنظمة الميزانية في الجزائر بالكيفية المطلوبة ووفق الآجال المخطط لها والتي يمكن ذكر أهمها فيما يلي:¹

- الفراغ القانوني، يتطلب تطبيق بعض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تعديلاً للقوانين في الدول المطبقة؛
- اختلاف البيئات وأنظمة الحياة السياسية في الدول المتقدمة عنها في الدول النامية؛
- مقاومة التغيير بسبب عدم استيعاب والتحكم في التسيير الجديد القائم عن النتائج وتقنياته؛
- التنسيق غير كافي بين المكونات الرئيسية التي تهدف إلى وضع إطار ميزانياتي متعدد السنوات؛
- قلة الخبرات والكفاءات اللازمة لتنفيذ مشروع الإصلاح وعصرة نظام المحاسبة العمومية؛
- عدم كفاية برامج التدريب وغياب الشراكة بين مراكز بحوث الجامعات والهيئات المكلفة بمشاريع الإصلاح؛
- إن اعتماد طرق محاسبية تمثل للمعايير المحاسبية الدولية يتطلب من الموظفين بذل الوقت والجهد الإضافي وبالتالي في الفترة الانتقالية على الإدارات العمومية تقديم الدعم لموظفيها أو تعيين عدد إضافي من الموظفين؛
- تعدد عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عملية معقدة في تغيير الإدارات العمومية، فهذه المعايير تجلب منافع عديدة في الأجلين المتوسط والطويل ولكن في الأجل القصير تتطلب تكاليف يصعب تطبيقها؛

¹ سناني ليدية، منصوري ويزة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 79، 80، بتصرف

- قلة الموظفين المؤهلين واعتماد المحاسبين على الأساس النقدي ونقص التدريب والتأهيل لموظفي القطاع العام وعدم الإلمام الكافي بالمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام نظرا لحدائتها في البيئة الجزائرية.

خلاصة الفصل الثاني:

إن المحاسبة تلعب دورا هاما في حماية المؤسسة العمومية لأن المحاسبة وسيلة وليست غاية نشأت وتطورت بتطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية على مدى العصور، لهذا جاءت الحاجة إلى ضرورة الإفصاح عن المعلومة المالية، ولكي تحقق المحاسبة العمومية أهدافها المسطرة لابد من تحديثها وعصرنتها بما يتوافق مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، كما نستنتج أن تبني هذه المعايير يساهم في الوصول إلى جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتحسين الأداء وتحقيق فعالية الرقابة والشفافية والمساءلة المالية وكفاءة تخصيص المال العام والعدالة في توزيع الإنفاق العام، بالإضافة إلى محاربة الفساد المالي والإداري وإعطاء صورة حقيقية للذمة المالية وبالتالي الوصول إلى قرارات صائبة.

لهذا أطلقت الجزائر مشاريعها الإصلاحية لأنظمة الميزانية والمحاسبة التي تهدف من خلالها إلى عصنة ممارستها في هذا المجال وتدارك النقائص المسجلة على الأنظمة المطبقة حاليا بما يسمح بدعم الشفافية في تسيير المال العام خاصة في ظل قضايا الفساد التي عرفتتها سابقا.

الفصل الثالث

دراسة حالة في مديرية الضرائب

تمهيد

يُعدّ تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) من أبرز آليات إصلاح النظام المحاسبي في القطاع العمومي، كونه يهدف إلى تعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة وحوكمة المالية العامة، وقد تم في الفصل السابق التطرق إلى الإطار النظري لمعايير IPSAS، من حيث المفاهيم، الأهداف، ومتطلبات التطبيق، بالإضافة إلى تحليل واقع النظام المحاسبي العمومي في الجزائر.

وفي هذا الفصل، سيتم الانتقال إلى الجانب التطبيقي للدراسة، من خلال اختبار مدى تحقق الفرضيات التي انطلقت منها المذكورة، ومحاولة الإجابة على الإشكالية والتساؤلات الفرعية المطروحة، وذلك بالاعتماد على استبيان وُزّع على عينة من موظفي مديرية الضرائب بولاية الوادي.

كما سيتم عرض المنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية، والوسائل والأساليب الإحصائية المعتمدة في تحليل البيانات، مع التحقق من صدق وثبات أداة القياس، وتحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة، ومن ثم الوقوف على آراء أفراد العينة حول مدى فعالية تطبيق معايير IPSAS في تحسين النظام المحاسبي، وأخيراً، سيتم اختبار الفرضيات البحثية وتفسير نتائجها وفق المنهج المتبع.

ولأجل ذلك، تم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث رئيسية، هي:

المبحث الأول: الإطار التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالوادي

المبحث الثاني: واقع تطبيق IPSAS في مديرية الضرائب

المبحث الثالث: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.

المبحث الرابع: نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها.

المبحث الأول: الإطار التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالوادي

تعد مديرية الضرائب الولائية بولاية الوادي، أكبر وأعلى هيئة جبائية متوفرة على مستوى الولاية حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى التعريف بها وهيكلها التنظيمي ومهامها وإنجازاتها.

المطلب الأول: التعريف بالمديرية الولائية للضرائب بالوادي وبدورها الجبائي

أولا: التعريف بالمديرية الولائية للضرائب بالوادي¹

تعتبر المديرية الولائية للضرائب لولاية الوادي كأحد أهم المرافق الأساسية ضمن الهيكل التنفيذي على مستوى ولاية الوادي حيث تم إنشاؤها القانوني كمديرية ولائية مستقلة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 8 شعبان عام 1411 الموافق لـ 23 فبراير سنة 1991 والذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها. وقد كانت سابقا (1984 - 1991) تضطلع بنفس المهام المكلفة بها، لكن باختلاف جوهري في الهيكل التنظيمي حيث كانت عبارة عن مديرتين فرعيتين تابعتين لمديرية التنسيق المالي آنذاك هما:

- المديرية الفرعية للوعاء.
- المديرية الفرعية للتحصيل.

تلعب مديرية الضرائب الولائية بولاية الوادي دورا محوريا في النظام الجبائي على مستوى الولاية، حيث تعد الهيئة الجبائية العليا فيها، وسلميا تتبع هذه المديرية إلى المديرية الجهوية للضرائب بورقلة كما أنها تتبع للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات الواقعة بالجزائر، وبالنسبة للمركز الجهوي للإعلام والوثائق فهي تتبع للمركز الجهوي للإعلام والوثائق بورقلة.

تقع المديرية الولائية للضرائب بالوادي في النزل المالي بحي المجاهدين وهي من إحدى الفروع المهمة في النزل المالي.

ثانيا: الدور الجبائي لمديرية الضرائب الولائية.

تضمن المديرية للضرائب ممارسة السلطة السلمية لمركز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب مستقبلا (مفتشيات الضرائب حاليا).

¹ من وثائق المؤسسة

وبهذه الصفة تسهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.

وتتولى المديرية الولائية للضرائب على وجه الخصوص ما يلي:¹

1- في مجال الوعاء

تتولى القيام بالمهام التالية:

- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
- تصدر الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية؛
- تحلل وتقوم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، وتعد تلخيصا عن ذلك وتقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.

2- في مجال التحصيل

في مجال التحصيل تتولى المديرية الولائية للضرائب المهام التالية:

- ✓ تشكل بالجدول وسندات الإجراءات وتحصيل الضرائب والأتاوى؛
- ✓ تراقب التكفل والتصفية اللذين يقوم بهما كل مكتب قابضة وتتابع تسوية ذلك؛
- ✓ تتابع تطوير الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛
- ✓ تضمن الرقابة القبلية وتصفى حسابات تسيير القابضين.

3- في مجال الرقابة

في هذا المجال تتولى القيام بما يلي:

- تنظم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
- تعد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة وتتابع تنفيذها وتقوم نتائجها؛
- تقوم بالرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.

¹ من وثائق المؤسسة

4- في مجال المنازعات:

ضمن هذا المجال تتولى المهام التالية:

- تدرس العرائض وتنظم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتمسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة؛
- تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.

5- في مجال الوسائل

فيما يتعلق بمجال الوسائل تتولى المهام التالية:

- تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛
- تضمن تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح؛
- توظف وتعين المستخدمين الذين لم تتقرر طريقة أخرى؛
- تنظم وتطبق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب؛
- تكون رصيذا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وتضمن توزيعه وتعميمه؛
- تسهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما تسهر على صيانة هذه الأملاك وتحافظ عليها.

6- في مجال الاستقبال والإعلام

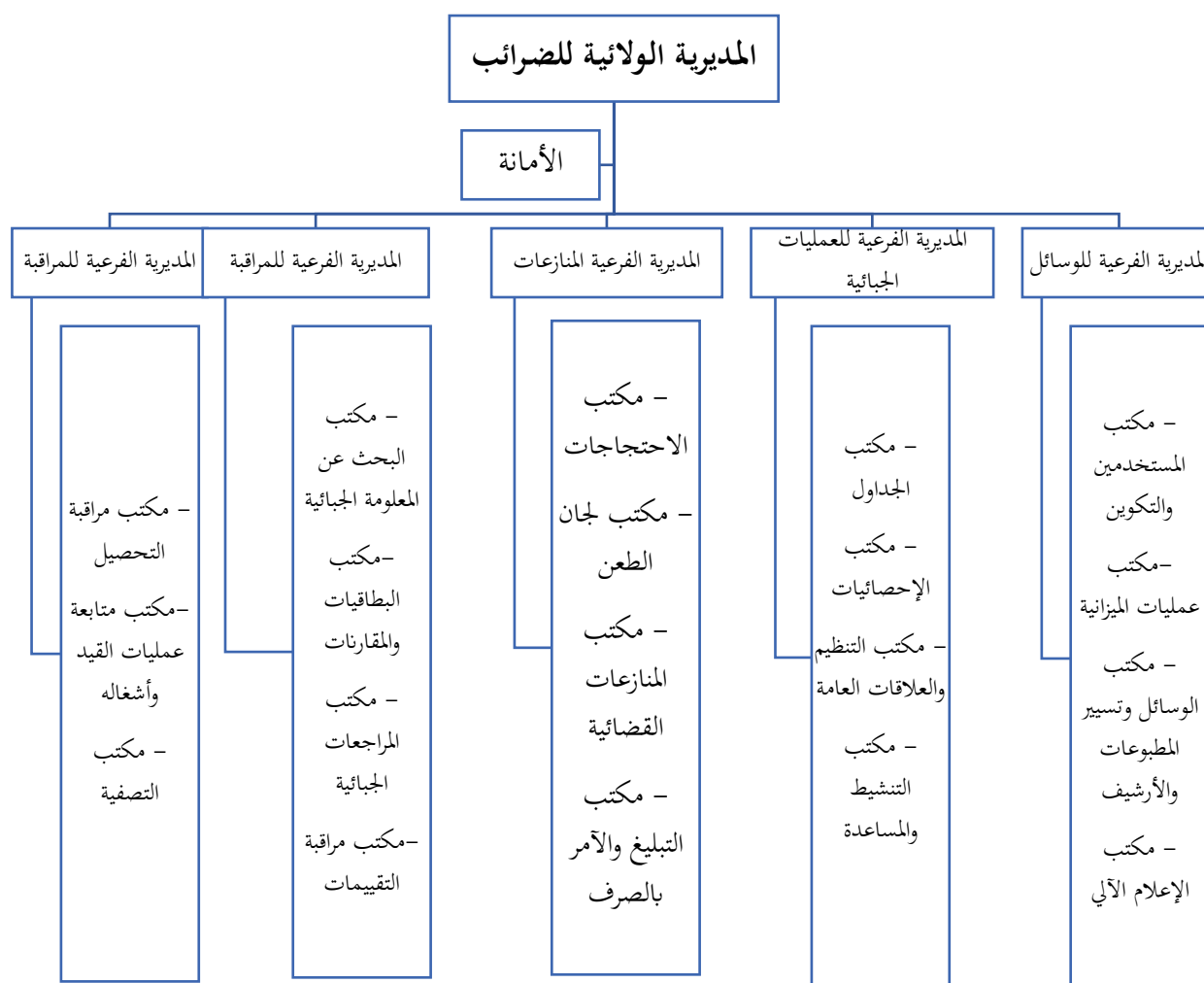
في إطار مجال الاستقبال والإعلام، تكلف المديرية الولائية للضرائب بما يلي:

- تنظم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- تنشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب الولائية بالوادي:

يتجسد الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالوادي وفقا للقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر عام 1430 الموافق لـ 21 فبراير سنة 2009 والذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها على النحو التالي:

الشكل رقم (01-03)



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المرجع: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المواد من 59 إلى 87 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21/02/2009، ص ص: 17-20.

المطلب الثالث: مهام وإنجازات المديرية الولائية للضرائب بالوادي

سوف نقسم هذا المطلب إلى فرعين في الفرع الأول نتكلم عن مهام المديرية الولائية للضرائب والفرع الثاني على إنجازات المديرية الولائية للضرائب بالوادي.

أولاً: مهام المديرية الولائية للضرائب بالوادي:¹

يتمثل الدور الرئيسي للإدارة الجبائية في تمويل الخزينة العمومية بالموارد المائية، إضافة إلى تجسيد سياسة الدولة في تحقيق بعض الأهداف الثانوية على المستوى الاقتصادي والاجتماعي ضمن المنظور العام لتوجهات الدولة حيث تضطلع بمهامها كإدارة فعالة ومصغية لتطلعات المكلفين بالضريبة، لاسيما ما تعلق منها بتبني القيم الأساسية للمجتمع وكذا تكريس الحقوق الفردية والجماعية، وحيث أنها مكلفة بتطبيق حق سيادي للدولة وهو تحصيل الضريبة، فقد حول القانون للإدارة الجبائية صلاحيات السلطة العمومية. لذلك وقصد تمكينها من تأدية مهامها الجبائية على أحسن وجه، منحها المشرع عددا معينا من الحقوق، مثل الحق في الرقابة، الحق في التحقيق، وكذا الحق في المعاينة.

غير أن المشرع من خلال منحه هذه الحقوق للإدارة الجبائية، لم يقصد إخضاع المكلف بالضريبة لمشيئتها وإرادتها حيث تم وضع حواجز تحمي المكلف بالضريبة من التعسفات والتجاوزات المحتملة والتي يمكن أن تصدر عن أعوان الضرائب أثناء ممارستهم لوظائفهم، ما يعزز مبدأ تكريس نزاهة الإدارة الجبائية.

ثانياً: إنجازات المديرية الولائية للضرائب بالوادي:²

- تطوير وعصرنه الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية عن طريق تبسيط وتجميع العدد الكبير من الإدارات الجبائية الحالية على مستوى الولاية (11 مفتشية - 7 قباضات) واختزاله إلى نظام المراكز (4 مراكز) لمصلحة المكلف بالضريبة.
- مركز الضرائب الوادي: خاضعين للنظام الحقيقي
- المركز الجواربي للضرائب (الوادي - قمار - الدبيلة): الصغار التجار الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

¹ من وثائق المؤسسة

² من وثائق المؤسسة

- المساهمة الفعالة في تجسيد برنامج الحكومة في دعم وتطوير زيادة الجباية العادية ومراقبة المستثمرين جبائيا في مختلف مراحل المشرع؛
- التفاعل الإيجابي قصد انجاح عمليات التكوين والتربص للطلبة المتدربين على مستوى الولاية وفي مختلف الصيغ (الجامعة - التكوين المهني.....)؛
- الانخراط في عالم التقنية بهدف تسهيل وتسريع تقديم الخدمات للمكلفين، بواسطة الاستغلال الأمثل لمختلف وسائل الاتصال مثل الإعلام الآلي - الانترنت - البريد الإلكتروني؛
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هي التي تتكفل بمحاربة الغش الجبائي.

المبحث الثاني: واقع تطبيق IPSAS في مديرية الضرائب

تسعى الجزائر جاهدة لإصلاح النظام المحاسبي وذلك من خلال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS الذي يتطلب إرادة سياسية من الدولة.

المطلب الأول: أهمية تطبيق IPSAS في مديرية الضرائب

تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في مديرية الضرائب له أهمية كبيرة منها:

أولاً: تعزيز الشفافية والمساءلة

يساعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS على عرض المعلومات بوضوح وتخصيص الموارد بناء على معلومات أكثر مصداقية وموثوقة مما يتيح للمواطنين والجهات الرقابية متابعة أداء المديرية.

ثانياً: دعم اتخاذ القرار

البيانات المحاسبية المبنية على IPSAS تساعد في اتخاذ قرارات مالية أكثر دقة وفعالية من قبل الإدارة العليا والجهات المعنية.

ثالثاً: تحسين جودة التقارير المالية

يساعد تطبيق IPSAS تقديم المعلومات بطريقة موحدة، مما يسهل فهمها ومقارنتها، سواء داخلياً أو على المستوى الدولي.

المطلب الثاني: التحديات الخاصة بتطبيق IPSAS في مديرية الضرائب

أولاً: التحديات الداخلية

1- قلة عدد المحاسبين وموظفي المالية المدربين على IPSAS؛

2- ضعف المعرفة الفنية بهذه المعايير لدى الموظفين؛

3- الحاجة إلى تدريب مستمر؛

4- أنظمة معلومات مالية غير محدثة.

ثانياً: التحديات الهيكلية

1- صعوبة تطبيق منهج موحد وغياب مركز قيادة فني داخل الهيكل لمتابعة التنفيذ؛

2- عدم توفير تكنولوجيا كافية وفعالة.

المطلب الثالث: أثر تطبيق IPSAS في تحسين الشفافية والإفصاح المالي ودور الحكومة في الإصلاح

تسعى الجزائر جاهدة لإصلاح النظام المحاسبي وذلك من خلال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الذي يتطلب إرادة سياسية من الدولة.

أولاً: أثر تطبيق IPSAS في تحسين الشفافية والإفصاح المالي

يعد تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أمراً مهماً نحو تعزيز الشفافية والإفصاح المالي في المؤسسات الحكومية، بما في ذلك مديرية الضرائب ومن أبرز أثر هذا التطبيق:

- 1- أضفى مزيداً من الدقة والوضوح في القوائم المالية مما يمكن الجهات الرقابية تحليلها بدقة؛
- 2- فرض معايير موحدة يؤدي إلى تقليل فرص التلاعب؛
- 3- الرفع من جودة الإبلاغ المالي الحكومي؛
- 4- تعزيز ثقة المواطنين؛
- 5- تسريع العمليات بسبب توفر بيانات يمكن التحقق منها؛
- 6- تفصيلي وأقل تعقيد.

ثانياً: دور الحكومة في الإصلاح

إن للحكومة دوراً جوهرياً في دعم إصلاح النظام المالي والمحاسبي ويتمثل ذلك في وضع تعديلات في القوانين أو وضع برامج حكومية ونذكر منها:

- 1- تعديل القوانين المالية والمحاسبية لتنسجم مع المعايير الدولية؛
- 2- إصدار قانون أو قرار وزاري يلزم جميع الجهات الحكومية بتطبيق IPSAS؛
- 3- إعداد برامج تدريبية وطنية وورشات عمل لتأهيل المحاسبين والماليين على أساس IPSAS؛
- 4- تطوير أنظمة معلومات مالية حكومية تدعم تطبيق IPSAS؛
- 5- تحفيز ثقافة الشفافية والالتزام.

المبحث الثالث: الطريقة والاجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

بعد تناول الإطارين المفاهيمي والنظري المتعلقين بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في الفصل السابق، بات من الضروري الانتقال إلى الشق الميداني من الدراسة، والذي يُعدّ مرحلة أساسية لاختبار مدى صحة الفرضيات المطروحة، ومحاولة الوصول إلى نتائج واقعية تدعم أو تخالف ما تم التوصل إليه نظريًا. ولتحقيق هذا الهدف، تم تصميم استبيان علمي موجه إلى عينة من موظفي مديرية الضرائب بولاية الوادي بصفتها مؤسسة عمومية مالية معنية بتطبيق معايير الشفافية والرقابة في المجال المحاسبي. وقد تم الاعتماد على أدوات وأساليب منهجية وإحصائية لضمان موضوعية النتائج، مع ضبط خصائص العينة وتحليل آرائها حول مدى فاعلية تطبيق IPSAS في تحسين النظام المحاسبي العمومي.

المطلب الأول: منهجية وعينة الدراسة

1- منهجية الدراسة المتبعة

يُعد اختيار المنهج العلمي خطوة أساسية في أي بحث أكاديمي، كونه الأداة التي تمكّن الباحث من تحليل الظاهرة المدروسة والكشف عن أبعادها وعلاقاتها المختلفة. وبما أن موضوع دراستنا يتمحور حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ومدى مساهمتها في تحسين النظام المحاسبي في الجزائر، فقد تم اعتماد المنهج التحليلي، وذلك باعتباره الأنسب لطبيعة الدراسة، إذ يتيح تحليل البيانات الميدانية واستنتاج المؤشرات والمعطيات ذات الصلة. كما يسمح هذا المنهج بفحص واقع تطبيق معايير IPSAS من خلال استقراء آراء الموظفين وتحليلها بطريقة علمية تساهم في تقييم العلاقة بين تبني هذه المعايير وتحسين الأداء المحاسبي داخل المؤسسات العمومية.

2- مجتمع الدراسة

يشير مجتمع الدراسة إلى الإطار العام الذي تُسحب منه العينة، ويشمل جميع الأفراد أو الجهات الذين يمثلون موضوع البحث. وبالنسبة لهذه الدراسة، فإن مجتمع الدراسة يتمثل في موظفي مديرية الضرائب بولاية الوادي، بصفتها مؤسسة عمومية مالية تطبق النظام المحاسبي العمومي، وتشكل نموذجًا ملائمًا لقياس مدى الاستعداد لتبني معايير IPSAS وتقدير أثرها المحتمل على النظام المحاسبي القائم.

3- عينة الدراسة

العينة هي تمثيل جزئي لمجتمع الدراسة يتم اختياره بهدف تسهيل جمع البيانات وتحليلها دون الحاجة إلى دراسة كل مفردات المجتمع، خصوصاً عند وجود قيود زمنية أو تنظيمية. وقد تم اختيار عينة قصدية من موظفي مديرية الضرائب بالوادي، نظراً لطبيعة عملهم المرتبطة مباشرة بمجال المحاسبة العمومية ومدى علاقتها بمعايير IPSAS. تم توزيع 35 استمارة استبيان على موظفي المديرية، وقد تم استرجاع 26 استمارة كاملة وصالحة للتحليل، وهو ما يمثل العينة النهائية للدراسة. وتمثل هذه العينة آراءً ميدانية مهمة حول واقع المحاسبة العمومية ودرجة الانفتاح على تطبيق المعايير الدولية في هذا المجال.

الجدول رقم (03-01): الاستمارات الموزعة والمسترجعة والملغاة والقابلة للدراسة

الاستمارات الموزعة	الاستمارات المسترجعة	الاستمارات غير المسترجعة	الاستمارات الملغاة	الاستمارات المدروسة	نسبة الردود
30	24	06	03	21	70%

المصدر: من إعداد الطالبات.

المطلب الثاني: إجراءات الدراسة

أولاً: الأدوات

يتناول هذا العنصر الأدوات المعتمدة في جمع البيانات الخاصة بالدراسة، بالإضافة إلى الوسائل والبرامج الإحصائية المستعملة في تحليل تلك البيانات، بما يتيح الوصول إلى نتائج دقيقة تدعم أهداف البحث.

1- أدوات جمع المعلومات والبيانات

تُعد الاستمارة من أبرز الأدوات المستخدمة في البحوث الميدانية، إذ تُعرف بأنها "أداة لجمع البيانات الإحصائية المتعلقة بموضوع بحث معين، وغالباً ما تكون عبارة عن نموذج يحتوي مجموعة من الأسئلة يُطلب من عينة الدراسة الإجابة عنها"، وقد تطلب إعداد هذه الأداة عدة مراحل أساسية، منها ما يلي:

2-مرحلة تصميم الاستمارة

تم إعداد استمارة الاستبيان الموجهة لجمع البيانات حول مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وأثرها على تحسين النظام المحاسبي في المؤسسات العمومية الجزائرية، وتحديدًا في مديرية الضرائب بالوادي، بحيث صُممت الاستمارة لتغطي محاور وأهداف الدراسة بدقة، مع مراعاة وضوح الأسئلة وسهولة فهمها من طرف المستجوبين، وسبقت الاستمارة دياجحة افتتاحية توضح موضوع البحث وهدفه، كما تُعرّف بالمؤسسة الجامعية والإطار الأكاديمي للدراسة، وتم التأكيد من خلالها على أهمية مشاركة أفراد العينة في تقديم إجابات دقيقة وموضوعية، مع ضمان السرية التامة للمعلومات المستخلصة، واقتصار استخدامها على أغراض علمية فقط، وقد حُتمت الديباجة بعبارات شكر وتقدير تقديرًا لحسن تجاوب المشاركين مع الباحثات.

محتوى الاستمارة

تضمنت الاستمارة مجموعة من الفقرات التي طُلب من أفراد العينة الإجابة عنها وفق مقياس ليكرت خماسي يتدرج من "غير موافق بشدة" إلى "موافق بشدة"، وقد تم تقسيم محتواها إلى قسمين رئيسيين:

القسم الأول: المعلومات الشخصية

اشتمل على أسئلة متعددة تهدف إلى التعرف على الخصائص الديموغرافية والمهنية للمبحوثين، وهي: المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، المهنة أو الوظيفة الحالية، وسنوات الخبرة. يُستخدم هذا القسم لوصف عينة الدراسة وتحليل تأثير هذه الخصائص على آرائهم تجاه تطبيق معايير IPSAS.

القسم الثاني: محاور الدراسة الأساسية

صُمم هذا القسم لمعالجة فرضيات الدراسة المتعلقة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في مديرية الضرائب، وينقسم إلى أربعة محاور رئيسية تشمل مجموعة من العبارات التي تقيس مدى اتفاق المبحوثين مع كل منها، وهي:

1. المعرفة والوعي بمعايير IPSAS وتدريب العاملين عليها.
2. دوافع وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية في ضوء اعتماد معايير IPSAS.
3. تكييف النظام المحاسبي العمومي الجزائري مع متطلبات IPSAS على المستوى القانوني والتنظيمي.

4. انعكاسات تطبيق معايير IPSAS على تحديث البنية التقنية وتحسين الإجراءات المالية في مديرية الضرائب بالوادي.

مرحلة توزيع الاستمارة

بعد إعداد الاستمارة، تم توزيعها على أفراد عينة الدراسة من خلال الاتصال المباشر، حيث كان الباحث حاضراً أثناء ملء الاستمارة لتوضيح أي استفسارات أو غموض قد يواجهه المبحوثين، مما ساهم في ضمان دقة وموضوعية الإجابات. كما تم ترك بعض الاستمارات مع المبحوثين الذين لم يتمكنوا من الحضور، ليتم ملؤها لاحقاً.

ثانياً: الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة

في هذه الدراسة، تم الاعتماد على مجموعة من الأدوات الإحصائية والبرامج لتحليل بيانات العينة ودراسة موضوع البحث، ويمكن تلخيصها كما يلي:

1. الأدوات الإحصائية

المتوسط الحسابي المرجح: وهو مقياس يعبر عن المعدل العام للبيانات عن طريق جمع القيم وقسمتها على عددها، ويُعد من أكثر المقاييس استخداماً لقياس المتوسطات.

الانحدار الخطي البسيط: أداة رياضية تهدف إلى تحليل العلاقة بين متغير تابع يتأثر بمتغير مستقل واحد (المتغير المفسر).

الانحدار الخطي المتعدد: يستخدم للتنبؤ بظاهرة ما بناءً على أكثر من متغير مستقل، حيث يساعد في فهم تأثير مجموعة من المتغيرات على المتغير التابع.

2. البرامج المستخدمة في تحليل البيانات

تم الاعتماد على برنامج "SPSS" الإصدار 29، وهو برنامج إحصائي متخصص كان يُستخدم في البداية في مجال العلوم الاجتماعية، لكنه اليوم يُعتمد عليه على نطاق واسع في العديد من المجالات العلمية لما يوفره من أدوات قوية لتحليل البيانات وإجراء الاختبارات الإحصائية.

3. مرحلة التحقق من صدق الاستمارة

قبل البدء في اختبار فرضيات الدراسة، حرص الباحث على التأكد من موثوقية أداة القياس، والتي تعني ثباتها في قياس المتغيرات بشكل دقيق ومستقر، سواء من حيث التناسق الداخلي بين عبارات الاستبيان (الثبات الداخلي) أو من حيث استقرار النتائج عند إعادة القياس (الثبات الخارجي).

وقد ركزت هذه الدراسة على التحقق من الثبات الداخلي فقط، وذلك عبر عرض الاستمارة على مجموعة من الأساتذة المختصين لتقييمها، بالإضافة إلى حساب معامل "ألفا كرونباخ" الذي يوضح مدى اتساق العبارات مع بعضها.

أ-تقييم الاستمارة من قبل الأساتذة

بعد إعداد الاستمارة وصياغة الأسئلة الخاصة بالدراسة، تم عرضها على عدد من الأساتذة المتخصصين لمراجعتها والتأكد من صحتها. وبناءً على ملاحظاتهم القيمة، تم تعديل بعض الأسئلة لتصبح أكثر وضوحاً.

المطلب الثالث: تحليل خصائص عينة الدراسة

أولاً: عرض وتحليل وصفي لإجابات أفراد العينة نحو محور المعلومات الشخصية

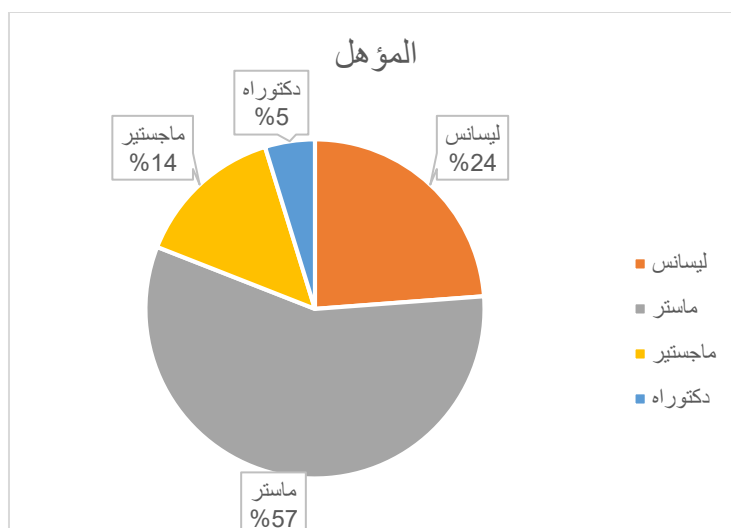
الجدول رقم (03-02): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المعلومات الشخصية

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
01	المؤهل	ليسانس	5	23.8
		ماستر	12	57.1
		ماجستير	3	14.3
		دكتوراه	1	4.8
المجموع			21	% 100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي أن أغلب المشاركين يحملون شهادة "ماستر" بنسبة 57.1%، تليها فئة الليسانس بنسبة 23.8%، ثم الماجستير بنسبة 14.3%، وأخيراً الدكتوراه بنسبة 4.8%. يشير هذا التوزيع إلى أن غالبية أفراد العينة يتمتعون بمستوى تعليمي عالٍ، مما يعزز من مصداقية إجاباتهم وقدرتهم على فهم مضمون الاستبيان والتفاعل معه بموضوعية ووعي.

الملاحظة: ارتفاع نسبة حاملي شهادات التعليم العالي (ماستر فما فوق) يؤشر على جودة العينة المختارة وانسجامها مع طبيعة الموضوع المدروس، ما يعزز من موثوقية النتائج العامة للدراسة.



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

ثانياً: توزيع أفراد العينة حسب التخصص

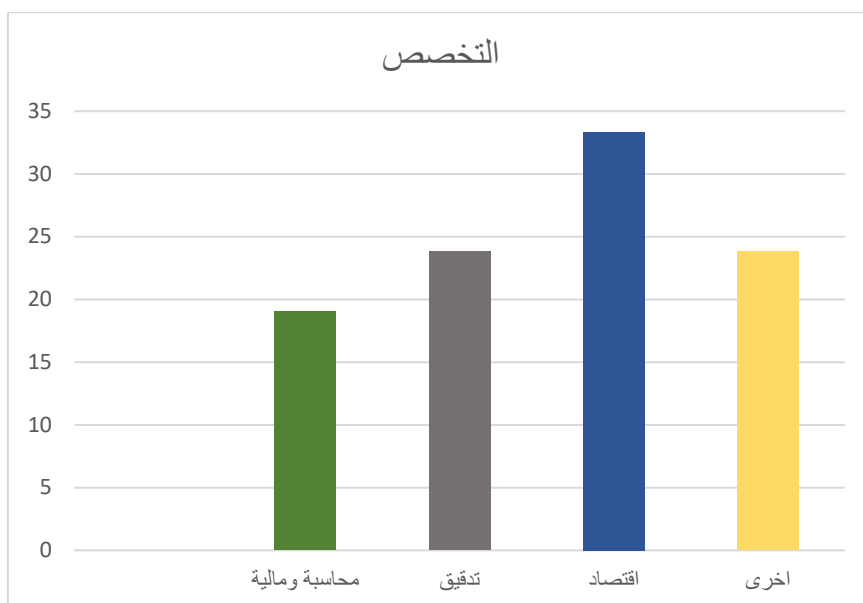
الجدول رقم (03-03): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
02	التخصص	محاسبة ومالية	4	19.0
		تدقيق	5	23.8
		اقتصاد	7	33.3
		أخرى	5	23.8
المجموع			21	%100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

يوضح توزيع أفراد العينة حسب التخصص أن أكبر نسبة كانت لمن يحملون تخصص الاقتصاد بنسبة 33.3%، تليها فئتا التدقيق والأخرى بنفس النسبة 23.8% لكل منهما، وأخيراً تخصص المحاسبة والمالية بنسبة 19.0%. هذا التنوع في التخصصات يعكس تنوع خلفيات المشاركين، مما يثري الدراسة بوجهات نظر متعددة تعزز من شمولية النتائج ودقتها.

الملاحظة: وجود توازن نسبي بين التخصصات المختلفة يؤكد تنوع العينة وتمثيلها الجيد للمجالات ذات الصلة بالموضوع، مما يرفع من موثوقية الدراسة.



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

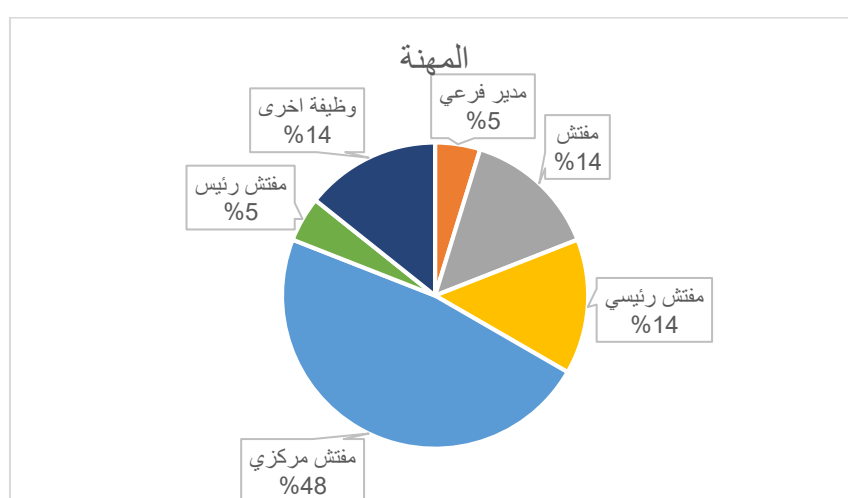
الجدول رقم (03-04): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العملي

النسبة	التكرار	الفئة	المتغير	الرقم
4.8	1	مدير فرعي	المهنة	03
14.3	3	مفتش		
14.3	3	مفتش رئيسي		
47.6	10	مفتش مركزي		
4.8	1	مفتش رئيس		
14.3	3	وظيفة اخرى		
%100	21	المجموع		

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العملي أن أكبر نسبة من المشاركين يشغلون وظيفة مفتش مركزي بنسبة 47.6%، تليها فئتا مفتش ومفتش رئيسي بنسبة متساوية 14.3% لكل منهما، أما باقي الوظائف مثل مدير فرعي ومفتش رئيس فكان لهما تمثيل أقل بنسبة 4.8% لكل منهما، بينما فئة وظائف أخرى مثلت 14.3%.

الملاحظة: يبرز الجدول أن غالبية العينة تعمل في مناصب رقابية ذات علاقة مباشرة بموضوع الدراسة، مما يعزز من دقة وموثوقية البيانات المستقاة منهم.



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

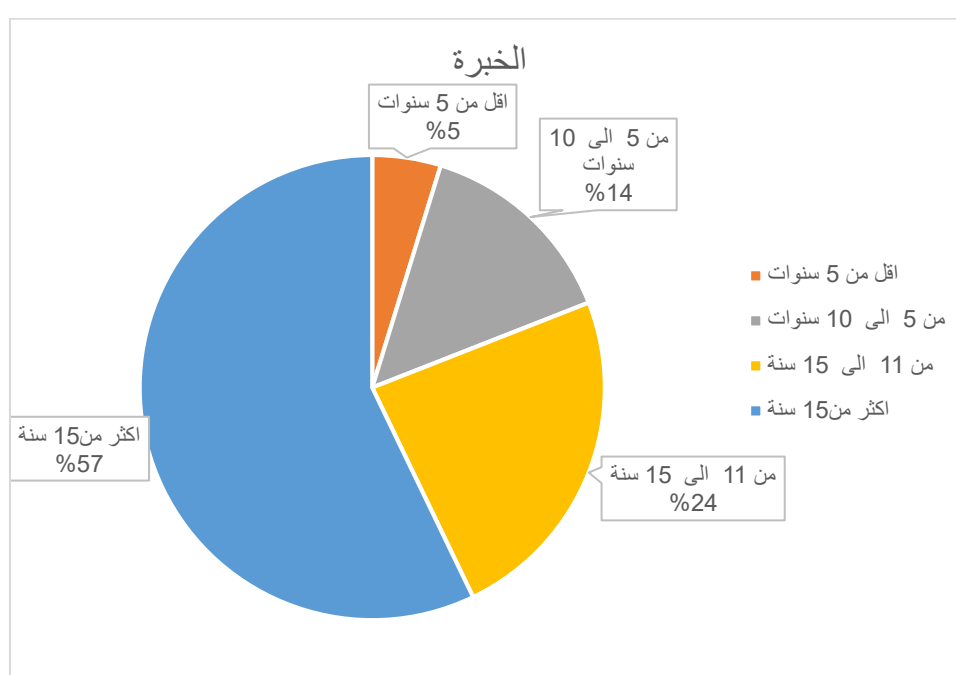
الجدول رقم (03-05): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
04	الخبرة	اقل من 5 سنوات	1	3.8
		من 5 الى 10 سنوات	3	3.8
		من 11 الى 15 سنة	5	15.4
		أكثر من15 سنة	12	76.9
المجموع			26	%100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

يوضح توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة أن الغالبية العظمى من المشاركين لديهم خبرة تزيد عن 15 سنة بنسبة 76.9%، تليها فئة من 11 إلى 15 سنة بنسبة 15.4%. أما الفئتان الأقل خبرة، أقل من 5 سنوات ومن 5 إلى 10 سنوات، فكان لهما تمثيل محدود بنسبة 3.8% لكل منهما.

الملاحظة: يوضح هذا التوزيع أن العينة تتمتع بخبرة مهنية عالية، مما يعزز من جودة ومصداقية المعلومات المستخلصة من استجاباتهم، ويعكس قدرة المشاركين على تقديم تقييمات دقيقة وموضوعية مبنية على خبرة عملية طويلة.



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها

يأتي هذا المبحث ليعرض النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية التي أُجريت على عينة من موظفي مديرية الضرائب بالوادي، وذلك بغرض تحليل وتفسير مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وتأثيرها على النظام المحاسبي العمومي.

المطلب الأول: اختبار صدق وثبات الاستبيان

الجدول رقم (03-06): تحديد الاتجاه العام حسب قيم المتوسط المرجح

الدرجة	مجال المتوسط الحسابي	الاتجاه العام	الإجابة على الأسئلة حسب سلم ليكارت الخماسي
1	من 01 إلى 1.80	مستوى منخفض جدا	غير موافق تماما
2	من 1.81 إلى 2.60	مستوى منخفض	غير موافق
3	من 2.61 إلى 3.40	مستوى متوسط	محايد
4	من 3.41 إلى 4.20	مستوى مرتفع	موافق
5	من 4.21 إلى 5	مستوى مرتفع جدا	موافق تماما

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

يبيّن المتوسط الحسابي (4.05) أن أفراد العينة يوافقون على هذه العبارة بدرجة مرتفعة، وهو ما يدل على اتجاه إيجابي نحو مضمون العبارة، بينما يشير الانحراف المعياري (0.60) إلى تقارب نسبي في آراء المستجوبين.

الجدول رقم (03-07): يوضح نتائج اختبار معامل ألفا كرونباخ للاستبيان

معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات	محاور الاستبيان
0.789	4	الإطار المفاهيمي والمعياري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)
0.872	4	دوافع وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ضوء التوجه نحو اعتماد معايير IPSAS
0.769	4	تكيف النظام المحاسبي العمومي الجزائري مع متطلبات IPSAS على المستوى القانوني والتنظيمي
0.697	4	تكيف النظام المحاسبي العمومي الجزائري مع متطلبات IPSAS على المستوى القانوني والتنظيمي
0.885	16	إجمالي الاستبانة

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

تُظهر نتائج الجدول أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الاتساق الداخلي والثبات الإحصائي، وهو ما يبرّر الاعتماد عليه في التحليل الإحصائي والاختبارات اللاحقة، سواء كانت تحليل المتوسطات أو اختبار الفرضيات، ومع ذلك، يُوصى بمراجعة المحور الذي سجل أدنى ثبات (0.697) لتحسين تجانس العبارات داخله.

الجدول رقم (03-08): يوضح الاتساق الداخلي لأبعاد الدراسة

الرقم	العبارة	الارتباط مع الدرجة الكلية للاستبيان	
		معامل الارتباط	الدلالة
1	الإطار المفاهيمي والمعياري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)	0.711**	0.000
2	دوافع وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ضوء التوجه نحو اعتماد معايير IPSAS	0.760**	0.000
1	تكييف النظام المحاسبي العمومي الجزائري مع متطلبات IPSAS على المستوى القانوني والتنظيمي	0.744**	0.000
2	تكييف النظام المحاسبي العمومي الجزائري مع متطلبات IPSAS على المستوى القانوني والتنظيمي	0.902**	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

يبين الجدول نتائج تحليل الاتساق الداخلي لأبعاد الاستبيان من خلال حساب معامل الارتباط بين كل محور والدرجة الكلية للاستبيان، باستخدام معامل بيرسون، وقد جاءت جميع قيم الارتباط موجبة ودالة إحصائيًا عند مستوى الدلالة (0.000)، مما يعكس وجود علاقة ارتباط قوية ودالة إحصائيًا بين كل بعد من أبعاد الاستبيان والدرجة الكلية.

المطلب الثاني: تحليل نتائج محاور الاستبيان

أولاً: عرض وتحليل وصفي لإجابات أفراد العينة نحو محور التدقيق الإطار المفاهيمي والمعياري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)

جدول رقم (03-09): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على محو الإطار المفاهيمي والمعياري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)

الرقم	العبارة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الرتبة	الاتجاه
1	يتمتع قسم التدقيق الداخلي في مؤسستنا بالاستقلالية الكافية لأداء مهامه بموضوعية	0.87	3.43	2	موافق
2	لا تتدخل الإدارة العليا في نتائج وتقارير التدقيق الداخلي	1.04	3.00	4	محايد
3	يقدم المدققون الداخليون تقاريرهم بشفافية وحيادية ودون تحيز	0.97	3.38	1	محايد
4	تلتزم المؤسسة بحماية المدققين الداخليين من أي ضغوط خارجية لضمان موضوعيتهم واستقلاليتهم	1.13	3.10	3	محايد
الإطار المفاهيمي والمعياري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)		0.79	3.22	مستوى مرتفع	

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

يتضح من خلال الجدول أعلاه ما يلي:

المتوسط الحسابي للعبارة الأولى هو (3.43) مما يدل على موافقة واضحة على أن قسم التدقيق الداخلي في المؤسسة يتمتع بالاستقلالية الكافية لأداء مهامه بموضوعية. أما الانحراف المعياري (0.870) فيدل على تباين متوسط في الآراء، مما يشير إلى اتفاق نسبي بين أفراد العينة على هذا الجانب.

المتوسط الحسابي للعبارة الثانية هو (3.00) ويشير إلى موقف محايد تجاه عدم تدخل الإدارة العليا في نتائج وتقارير التدقيق الداخلي. بينما الانحراف المعياري (1.04) يعكس تبايناً كبيراً في الآراء، ما يدل على اختلاف واضح بين المشاركين حول مدى تدخل الإدارة العليا في هذا الجانب.

المتوسط الحسابي للعبارة الثالثة هو (3.38) ويعبر عن موقف محايد يميل إلى الاتفاق على أن المدققين الداخليين يقدمون تقاريرهم بشفافية وحيادية ودون تحيز. والانحراف المعياري (0.970) يشير إلى تباين متوسط في الآراء. المتوسط الحسابي للعبارة الرابعة هو (3.10) ويعكس رأياً محايداً مع ميل طفيف نحو الاتفاق حول التزام المؤسسة بحماية المدققين الداخليين من الضغوط الخارجية لضمان موضوعيتهم واستقلاليتهم. أما الانحراف المعياري (1.13) فيدل على وجود تباين كبير في الآراء، مما يشير إلى وجود اختلاف في وجهات النظر بين أفراد العينة حول هذا الموضوع. المتوسط الحسابي العام للمحور بلغ (3.22) مما يدل على مستوى مرتفع نسبياً من الموافقة على أن الإطار المفاهيمي والمعياري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ينعكس إيجاباً على عمل التدقيق الداخلي، مع وجود تفاوت في الآراء حول بعض الجوانب المتعلقة باستقلالية وحماية المدققين الداخليين.

تفسير النتائج المتحصل عليها: تشير النتائج إلى أن أفراد العينة يتفقون بشكل عام على وجود استقلالية نسبية لقسم التدقيق الداخلي في أداء مهامه، ويميلون إلى الاعتقاد بأن المدققين الداخليين يقدمون تقارير شفافة وحيادية، مما يعكس تقبلاً إيجابياً للإطار المفاهيمي والمعياري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، (IPSAS) مع ذلك، هناك انقسام في الآراء حول دور الإدارة العليا في التدخل في نتائج التدقيق وحماية المدققين من الضغوط الخارجية، مما يوضح وجود تحديات متعلقة بضمان موضوعية واستقلالية التدقيق الداخلي بشكل كامل، هذه النتائج تبرز أهمية تعزيز الإجراءات التنظيمية والقانونية التي تكفل حماية استقلالية المدققين الداخليين، بما يدعم تطبيق معايير IPSAS بفعالية أكبر.

ثانيا: عرض وتحليل وصفي لإجابات أفراد العينة نحو محور دوافع وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ضوء التوجه نحو اعتماد معايير IPSAS.

جدول رقم (03-10): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على محور دوافع وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ضوء التوجه نحو اعتماد معايير IPSAS

الرقم	العبارة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الرتبة	الاتجاه
1	يملك فريق التدقيق الداخلي المؤهلات العلمية والخبرة العملية التي تؤهله للقيام بمهامه بكفاءة عالية	0.85	3.86	1	موافق
2	توفر المؤسسة برامج تدريبية مستمرة لتنمية مهارات المدققين الداخليين لتعزيز كفاءتهم المهنية	0.97	3.43	4	موافق
3	يلتزم المدققون الداخليون بالمعايير المهنية الدولية في أداء عملهم	1.02	3.38	3	محايد
4	يحرص المدققون الداخليون على تحديث معارفهم ومهاراتهم باستمرار	0.92	3.38	2	محايد
دوافع وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ضوء التوجه نحو اعتماد معايير IPSAS		0.80	3.51	مستوى مرتفع	

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

يتضح من خلال الجدول أعلاه ما يلي:

المتوسط الحسابي للعبارة الأولى هو (3.86) مما يدل على موافقة قوية على أن فريق التدقيق الداخلي يمتلك المؤهلات العلمية والخبرة العملية التي تؤهله للقيام بمهامه بكفاءة عالية. أما الانحراف المعياري (0.850) فيشير إلى اتفاق نسبي بين أفراد العينة مع تباين معتدل في الآراء.

المتوسط الحسابي للعبارة الثانية هو (3.43) ويعبر عن موافقة على توفر المؤسسة برامج تدريبية مستمرة لتنمية مهارات المدققين الداخليين، مما يعزز كفاءتهم المهنية. والانحراف المعياري (0.970) يدل على وجود تباين متوسط في الآراء بين المشاركين.

المتوسط الحسابي للعبارة الثالثة هو (3.38) ويشير إلى موقف محايد تجاه التزام المدققين الداخليين بالمعايير المهنية الدولية في أداء عملهم. الانحراف المعياري (1.02) يعكس تبايناً ملحوظاً في وجهات النظر بين أفراد العينة.

المتوسط الحسابي للعبارة الرابعة هو (3.38) ويعبر عن موقف محايد حول حرص المدققين الداخليين على تحديث معارفهم ومهاراتهم بشكل مستمر. أما الانحراف المعياري (0.920) فيدل على تباين معتدل في الآراء.

المتوسط الحسابي العام للمحور بلغ (3.51) مما يشير إلى مستوى مرتفع من الموافقة على دوافع وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ضوء التوجه نحو اعتماد معايير IPSAS.

تفسير النتائج المتحصل عليها:

تشير النتائج إلى أن أفراد العينة يعترفون بشكل عام بكفاءة فريق التدقيق الداخلي من حيث المؤهلات والخبرة، ويقدرّون الجهود المبذولة في توفير التدريب المستمر لتعزيز المهارات المهنية. مع ذلك، هناك تحفّظ نسبي أو انقسام في الآراء حول مدى التزام المدققين بالمعايير المهنية الدولية واستمرارية تحديث معارفهم. هذا يبرز أهمية تعزيز برامج التدريب والتطوير المهني لضمان توافق الأداء مع معايير IPSAS بشكل أفضل، مما يدعم نجاح إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر.

ثالثا: عرض وتحليل وصفي لإجابات أفراد العينة نحو محور تكييف النظام المحاسبي العمومي الجزائري مع متطلبات IPSAS على المستوى القانوني والتنظيمي

جدول رقم (03-11): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على محور تكييف النظام المحاسبي العمومي الجزائري مع متطلبات IPSAS على المستوى القانوني والتنظيمي

الرقم	العبرة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الرتبة	الاتجاه
1	يغطي التدقيق الداخلي جميع العمليات والأنشطة الأساسية في المؤسسة	0.77	4.00	1	موافق
2	يتم مراجعة نظم الرقابة الداخلية بشكل منتظم من قبل التدقيق الداخلي	0.72	3.86	2	موافق
3	يُعد التدقيق الداخلي طرفاً أساسياً في إدارة المخاطر المؤسسية	0.68	3.48	3	موافق
4	يتم إعداد خطط تدقيق سنوية شاملة بناءً على تقييم المخاطر	0.94	3.24	4	محايد
البعد الثالث: نطاق عمل التدقيق الداخلي		0.60	3.64	مستوى مرتفع	

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

يتضح من خلال الجدول أعلاه ما يلي:

المتوسط الحسابي للعبارة الأولى هو (4.00) مما يدل على موافقة قوية على أن التدقيق الداخلي يغطي جميع العمليات والأنشطة الأساسية في المؤسسة. أما الانحراف المعياري (0.770) فيشير إلى وجود اتفاق نسبي بين أفراد العينة مع تباین معتدل في الآراء.

المتوسط الحسابي للعبارة الثانية هو (3.86) ويعبر عن موافقة قوية على أن نظم الرقابة الداخلية يتم مراجعتها بشكل منتظم من قبل التدقيق الداخلي. والانحراف المعياري (0.720) يدل على تباین محدود نسبياً في الآراء.

المتوسط الحسابي للعبارة الثالثة هو (3.48) مما يشير إلى موافقة معتدلة على أن التدقيق الداخلي يُعد طرقاً أساسياً في إدارة المخاطر المؤسسية. الانحراف المعياري (0.680) يعكس تبايناً منخفضاً نسبياً في وجهات النظر بين أفراد العينة.

المتوسط الحسابي للعبارة الرابعة هو (3.24) ويعبر عن موقف محايد تجاه إعداد خطط تدقيق سنوية شاملة بناءً على تقييم المخاطر. أما الانحراف المعياري (0.940) فيدل على وجود تباين أكبر في الآراء مقارنةً بالعبارات الأخرى. المتوسط الحسابي العام للمحور بلغ (3.64) مما يشير إلى مستوى مرتفع من الموافقة على تكييف النظام المحاسبي العمومي الجزائري مع متطلبات IPSAS على المستوى القانوني والتنظيمي.

تفسير النتائج المتحصل عليها: تشير النتائج إلى وجود قبول قوي من قبل أفراد العينة بأن التدقيق الداخلي يشمل عمليات وأنشطة المؤسسة بشكل شامل، كما أن مراجعة نظم الرقابة الداخلية تتم بانتظام. كما يُنظر إلى التدقيق الداخلي كعنصر مهم في إدارة المخاطر المؤسسية، مما يعكس تقديرًا لدوره الحيوي في المؤسسة. مع ذلك، يظهر تباين في الآراء حول مدى شمولية وتخطيط التدقيق السنوي المبني على تقييم المخاطر، مما قد يشير إلى حاجة لتعزيز هذا الجانب لتحقيق توافق أفضل مع متطلبات IPSAS. عمومًا، تعكس هذه النتائج توجهًا إيجابيًا نحو التكييف القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي العمومي في الجزائر.

ثانياً: عرض وتحليل وصفي لإجابات أفراد العينة نحو محور انعكاس تطبيق معايير IPSAS على تحديث البنية التقنية وتحسين الإجراءات المالية بمديرية الضرائب بالوادي

جدول رقم (03-12): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على محور انعكاس تطبيق معايير IPSAS على تحديث البنية التقنية وتحسين الإجراءات المالية بمديرية الضرائب بالوادي

الرقم	العبارة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الرتبة	الاتجاه
1	يتم إدارة نشاط التدقيق الداخلي بكفاءة لتحقيق أهداف المؤسسة	1.03	3.19	4	محايد
2	تتوفر الموارد اللازمة لدعم نشاط التدقيق الداخلي	0.95	3.29	3	محايد
3	يتم تحديث خطة التدقيق الداخلي بما يتناسب مع التغيرات في البيئة المؤسسية	0.85	3.86	1	موافق
4	يشارك التدقيق الداخلي في الاجتماعات المهمة للمؤسسة	0.97	3.62	2	موافق
	انعكاس تطبيق معايير IPSAS على تحديث البنية التقنية وتحسين الإجراءات المالية بمديرية الضرائب بالوادي	0.69	3.48		مستوى مرتفع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

يتضح من خلال الجدول أعلاه ما يلي:

المتوسط الحسابي للعبارة الأولى هو (3.19) ويعبر عن موقف محايد تجاه إدارة نشاط التدقيق الداخلي بكفاءة لتحقيق أهداف المؤسسة. أما الانحراف المعياري (1.03) فيدل على وجود تباين كبير في الآراء بين أفراد العينة، مما يشير إلى اختلاف وجهات النظر حول كفاءة إدارة نشاط التدقيق الداخلي.

المتوسط الحسابي للعبارة الثانية هو (3.29) مما يشير إلى موقف محايد أيضاً تجاه توفر الموارد اللازمة لدعم نشاط التدقيق الداخلي. والانحراف المعياري (0.95) يعكس تباين متوسط في وجهات النظر بين أفراد العينة.

المتوسط الحسابي للعبارة الثالثة هو (3.86) ويدل على موافقة قوية على أن خطة التدقيق الداخلي يتم تحديثها بما يتناسب مع التغيرات في البيئة المؤسسية. أما الانحراف المعياري (0.85) فيدل على اتفاق نسبي بين المشاركين.

المتوسط الحسابي للعبارة الرابعة هو (3.62) ويشير إلى موافقة على مشاركة التدقيق الداخلي في الاجتماعات المهمة للمؤسسة. الانحراف المعياري (0.97) يظهر تبايناً معتدلاً في الآراء.

المتوسط الحسابي العام للمحور بلغ (3.48) مما يعكس مستوى مرتفعاً من الموافقة على انعكاس تطبيق معايير IPSAS على تحديث البنية التقنية وتحسين الإجراءات المالية بمديرية الضرائب بالوادي.

تفسير النتائج المتحصل عليها: تُظهر النتائج أن أفراد العينة لديهم تقييم متوازن تجاه كفاءة إدارة التدقيق الداخلي وتوفر الموارد اللازمة، مع تباين واضح في الآراء حول هذه الجوانب. في المقابل، هناك اتفاق واضح على أهمية تحديث خطة التدقيق الداخلي لمواكبة التغيرات البيئية، وكذلك على مشاركة التدقيق الداخلي في الاجتماعات المهمة، مما يعكس دوراً فاعلاً لهذا النشاط في المؤسسة. عموماً، يشير المتوسط العام إلى أن تطبيق معايير IPSAS له تأثير إيجابي نسبي على تحديث البنية التقنية وتحسين الإجراءات المالية بمديرية الضرائب بالوادي، مع بعض الجوانب التي قد تحتاج إلى تعزيز ووضوح أكبر في الإدارة والدعم.

المطلب الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات (Normality Distribution Test):

جدول رقم (03-13): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لعينة الدراسة

نوع التوزيع	Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnova			نوع الاختبار
	Sig	df	Statistic	Sig.	df	Statistic	البيانات
طبيعي	.2460	21	.9430	.2000	21	.1450	اجمالي عينة الدراسة

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

بما أن كلا القيمتين الاحتماليتين أكبر من 0.05 (عتبة الدلالة المتعارف عليها)، فإننا لا نرفض فرضية العدم (H_0) التي تفترض أن البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً، وعليه يمكننا القول أن:

بيانات عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، وهو ما يسمح باستخدام الأساليب الإحصائية المعلمية (Parametric Tests) في التحليل اللاحق مثل المتوسطات والانحدار وتحليل التباين وغيرها.

المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة

أولاً: اختبار الفرضية الأولى

- نص الفرضية الاحصائية: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) تقدم إطاراً مفاهيمياً شاملاً يعزز الشفافية والمصدقية في التقارير المالية للقطاع العام، ويمكن تكييفه بشكل فعال في السياق الجزائري.

- H_0 =الفرضية العدمية: لا تقدم معايير IPSAS إطاراً مفاهيمياً شاملاً يعزز الشفافية والمصدقية في التقارير المالية للقطاع العام ولا يمكن تكييفه بشكل فعال في السياق الجزائري.

- H_1 =الفرضية البديلة: تقدم معايير IPSAS إطاراً مفاهيمياً شاملاً يعزز الشفافية والمصدقية في التقارير المالية للقطاع العام ويمكن تكييفه بشكل فعال في السياق الجزائري.

جدول رقم (03-14): ملخص مخرجات اختبار العينة الوحيدة T.Test للعلاقة الفرضية الأولى

البيانات	العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	t قيمة المحسوبة	القيمة الاختبارية	مستوى الدلالة
الفرضية	21	0.322	0.79	20	1.299	3	0.104

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

- المتوسط الحسابي المحسوب = 3.22، وهو أعلى من القيمة الاختبارية المفترضة = 3، مما يشير مبدئياً إلى اتجاه إيجابي نحو الفرضية البديلة.

- قيمة t المحسوبة = 1.299، وهي غير كافية للوصول إلى دلالة إحصائية عند مستوى 0.05.

- القيمة الاحتمالية Sig. = 0.104، وهي أكبر من 0.05.

بما أن $Sig. > 0.05$ ، فإننا لا نرفض الفرضية العدمية H_0 ، مما يعني عدم وجود دليل إحصائي كافٍ لقبول

الفرضية البديلة H_1 عند مستوى دلالة 5%.

رغم أن المتوسط الحسابي يشير إلى وجود اتفاق نسبي بين أفراد العينة على أن معايير IPSAS تقدم إطاراً مفاهيمياً يعزز الشفافية، إلا أن النتيجة لم تكن دالة إحصائياً عند مستوى 0.05، مما يعني أنه لا يمكن تعميم هذا الاستنتاج على مجتمع الدراسة ككل. وعليه، فإن الفرضية الأولى لم تُدعم بشكل كافٍ إحصائياً وفق نتائج هذا الاختبار.

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية

- نص الفرضية الاحصائية: الإصلاحات في المحاسبة العمومية الجزائرية تهدف إلى تحسين مستوى الشفافية المالية وتعزيز الرقابة على الموارد العامة، من خلال التوجه نحو تطبيق معايير IPSAS، لتتماشى مع المعايير الدولية وتحقيق أفضل ممارسات الحوكمة.
- H_0 =الفرضية العدمية: لا تهدف الإصلاحات في المحاسبة العمومية الجزائرية إلى تحسين الشفافية المالية أو تعزيز الرقابة على الموارد العامة من خلال التوجه نحو تطبيق معايير IPSAS.
- H_1 =الفرضية البديلة: تهدف الإصلاحات في المحاسبة العمومية الجزائرية إلى تحسين مستوى الشفافية المالية وتعزيز الرقابة على الموارد العامة من خلال التوجه نحو تطبيق معايير IPSAS، لتتماشى مع المعايير الدولية وتحقيق أفضل ممارسات الحوكمة.

جدول رقم (03-15): ملخص مخرجات اختبار العينة الوحيدة T.Test للعلاقة الفرضية الثانية

البيانات	العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	t قيمة المحسوبة	القيمة الاختبارية	مستوى الدلالة
الفرضية	21	3.51	0.80	20	2.91	3	0.004

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

- المتوسط الحسابي = 3.51، وهو أعلى من القيمة الاختبارية المفترضة (3)، مما يعكس وجود اتجاه إيجابي بين أفراد العينة نحو صحة الفرضية.
- قيمة t المحسوبة = 2.91 وهي قيمة عالية نسبياً وتشير إلى وجود فرق معنوي.
- القيمة الاحتمالية Sig. = 0.004، وهي أقل من 0.05.

بما أن $Sig. < 0.05$ ، فإننا نرفض الفرضية العدمية H_0 ، ونقبل الفرضية البديلة H_1 ، مما يعني أن هناك أدلة إحصائية كافية لدعم صحة الفرضية.

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة

- نص الفرضية الاحصائية: تكييف النظام المحاسبي الجزائري مع معايير IPSAS على المستوى القانوني والتنظيمي قد واجه تحديات رئيسية تتعلق بالموارد البشرية، والبنية التحتية التقنية، مما أدى إلى تأخير في تحقيق نتائج ملموسة في التطبيق الفعلي لهذه المعايير.
- H_0 =الفرضية العدمية: لا توجد تحديات ذات دلالة إحصائية تؤثر على تكييف النظام المحاسبي العمومي الجزائري مع معايير IPSAS على المستوى القانوني والتنظيمي.
- H_1 =الفرضية البديلة: توجد تحديات رئيسية (مثل الموارد البشرية والبنية التحتية التقنية) تؤثر على تكييف النظام المحاسبي الجزائري مع معايير IPSAS، مما يؤدي إلى تأخير في تحقيق نتائج ملموسة في التطبيق الفعلي.

جدول رقم (03-16): ملخص مخرجات اختبار العينة الوحيدة T.Test للعلاقة الفرضية الثالثة

البيانات	العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	t قيمة المحسوبة	القيمة الاختبارية	مستوى الدلالة
الفرضية	21	3.64	0.60	20	4.869	3	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

- المتوسط الحسابي (3.64) أعلى من القيمة الاختبارية (3)، مما يشير إلى وجود اتفاق نسبي من طرف العينة على مضمون الفرضية.
- قيمة $t = 4.869$ تدل على فرق معنوي واضح بين المتوسط المحسوب والقيمة الفرضية.
- مستوى الدلالة $Sig. = 0.000 < 0.05$ ، مما يشير إلى أن النتائج ذات دلالة إحصائية قوية.
- بما أن Sig أقل من 0.05، فإننا نرفض الفرضية العدمية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 .

تشير نتائج اختبار الفرضية إلى أن تكييف النظام المحاسبي العمومي الجزائري مع معايير IPSAS يواجه تحديات حقيقية تتعلق بالموارد البشرية والبنية التقنية، مما يساهم في تأخر فعالية التطبيق. هذا يُبرز الحاجة إلى إصلاحات أعمق على مستوى التكوين، والإطار القانوني، والتجهيزات التقنية لضمان تحقيق المعايير الدولية.

رابعاً: اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

نص الفرضية الاحصائية: تطبيق معايير IPSAS في مديرية الضرائب بالوادي قد ساهم في تحسين البنية التقنية للنظام المحاسبي، لكنه واجه بعض الصعوبات في تطبيق الإجراءات المالية بشكل فعال، نتيجة للعوائق المتعلقة بالتدريب وتحديث الأنظمة البرمجية

H0=الفرضية العدمية: لا يوجد تأثير معنوي لتطبيق معايير IPSAS على تحسين البنية التقنية أو أن الصعوبات في الإجراءات المالية ليست ناتجة عن عوائق التدريب أو تحديث الأنظمة.

H1=الفرضية البديلة: لتطبيق معايير IPSAS أثر إيجابي على تحسين البنية التقنية، لكنه واجه صعوبات في تطبيق الإجراءات المالية نتيجة عوائق التدريب وتحديث الأنظمة البرمجية.

جدول رقم (03-17): ملخص مخرجات اختبار العينة الوحيدة T. Test للعلاقة الفرضية الرابعة

البيانات	العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	t قيمة المحسوبة	القيمة الاختبارية	مستوى الدلالة
الفرضية	21	3.48	0.69	20	3.235	3	0.002

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

- المتوسط الحسابي = 3.48 يفوق القيمة الاختبارية (3)، ما يدل على ميل العينة نحو الموافقة على مضمون الفرضية.

- قيمة t المحسوبة = 3.235 تشير إلى وجود فرق دال إحصائياً.

- مستوى الدلالة = 0.05 < Sig = 0.002 ، ما يدل على دلالة إحصائية قوية.

بما أن Sig. أقل من 0.05، فإننا نرفض الفرضية العدمية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1.

تؤكد نتائج الاختبار أن تطبيق معايير IPSAS في مديرية الضرائب بالوادي ساهم بالفعل في تحسين البنية التقنية للنظام المحاسبي، غير أنه واجه صعوبات في تطبيق الإجراءات المالية بفعالية، والتي يُعزى معظمها إلى نقص التكوين والتحديات المرتبطة بتحديث الأنظمة البرمجية.

خلاصة الفصل الثالث:

يعد هذا الفصل تدعيما للفصل السابق من خلال التحقق من الجانب النظري عند تطبيقه ميدانيا حيث قمنا في هذا الفصل بتوزيع أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان على عينة من موظفي مديرية الضرائب لولاية الوادي، وباستعمال برنامج spss وباستعمال مجموعة من الأساليب الإحصائية تم تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضيات البحث الموضوعية، حيث تم إثبات أن نظام المحاسبة العمومية غير مرن ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي الحالي للمؤسسة العمومية مما لا يضمن التسيير الفعال للإدارات العمومية، وتوصلنا إلى أن نظام المحاسبة العمومية يتطلب مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية القانونية والتكنولوجية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة، كما توصلنا أن التشريعات القانونية ونقص التأهيل العلمي والعملية للمورد البشري وغياب الإرادة السياسية في الجزائر تعيق التطبيق السليم للمعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر، حيث تم التوصل أيضا أن تبني هذه المعايير المحاسبية يؤدي إلى تدعيم الشفافية والإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع مختلف الممارسات الدولية، وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة البحثية من خلال اختبار أربع فرضيات رئيسية لاستخدام العينة الوحيدة (T-Test)، وبناء على ما جاءت به الدراسة الميدانية للواقع المحلي لمديرية الضرائب بالوادي هناك تطبيق ipsas على المستوى التقني لكن بعض التحديات في الانتقال السلس، والفعال نحو ipsas في الجزائر بصفة عامة ومديرية الضرائب بالواد على وجه الخصوص، وتتمثل هذه الصعوبات في نقص التكوين لدى الموظفين والتأخر في تحديث الأنظمة المعلوماتية.

الخاتمة

خاتمة

لقد باتت الحاجة إلى إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر ضرورة ملحة تملّحها التحولات الاقتصادية والإدارية المتسارعة، وما يفرضه الواقع المالي من متطلبات الشفافية والمساءلة وحسن تدبير المال العام. وفي ظل هذا المسعى، ظهرت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS كأداة فعالة لتعزيز مصداقية التقارير المالية الحكومية، وتوحيد ممارسات المحاسبة بما يتماشى مع أفضل المعايير العالمية. وقد أولت الجزائر في إطار جهودها لإصلاح نظامها المحاسبي العمومي أهمية متزايدة لهذه المعايير من أجل تحسين جودة المعلومات المالية، وتيسير اتخاذ القرار على مستوى مختلف الهيئات والمؤسسات العمومية.

وفي هذا الإطار، سعى هذا البحث إلى دراسة مدى ملاءمة وتحديات تطبيق معايير IPSAS في السياق الجزائري، من خلال مقارنة تحليلية تطبيقية على عينة من المؤسسات، بهدف الوقوف على الإنجازات المحققة والصعوبات القائمة، واقتراح توصيات عملية تدعم مسار الإصلاح المحاسبي وتساهم في ترسيخ مبادئ الحوكمة المالية الرشيدة.

وبعد التمهيد والاستقراء والتحليل الذي قمنا به خلال مختلف الفصول وهذا من أجل إيجاد الأجوبة لإشكالية البحث والتساؤلات الفرعية توصلنا في النهاية إلى وضع نتائج اختبار فرضيات الدراسة وإعادة صياغة النتائج العامة للبحث وإعطاء جملة من التوصيات المناسبة لمعالجة الملاحظات التي تبينت لنا عند الوقوف عليها، ومن خلال هذه الدراسة والتي تعالج الإشكالية "إلى أي مدى ساهم اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تحديث وتطوير النظام المحاسبي العمومي بمديرية الضرائب بالوادي، من حيث البنية التقنية والإجراءات المالية؟"

1- اختبار صحة الفرضيات:

الفرضية الأولى: "معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تقدم إطارا مفاهيميا شاملا يعزز الشفافية والمصداقية في التقارير المالية للقطاع العام ويمكن تكييفه بشكل فعال في السياق الجزائري"

وتكمن صحة هذه الفرضية في أن نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يركز على مبدأ التعاون بين مختلف أعوان المحاسبة العمومية حيث يساهمون فيما بينهم في إعداد الميزانية مما يعطيها أكثر مصداقية فكلما انتقلت بين مختلف الأعوان كلما أعطتها أكثر شفافية ومصداقية.

الفرضية الثانية: "الإصلاحات في المحاسبة العمومية تهدف إلى تحسين مستوى الشفافية المالية وتعزيز الرقابة على الموارد العامة من خلال التوجه نحو تطبيق معايير **ipsas** لتتماشى مع المعايير الدولية وتحقيق أفضل ممارسات الحوكمة"

وبالتالي تم إثبات صحة الفرضية في الفصل الثاني من خلال التعرف وتحليل محاور مشروع عصنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال الإصلاح الميزانياتي وذلك باعتماد موازنة البرامج القائمة على النتائج والإطار الميزانياتي وإعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية وتعزيز وثائق الميزانية بازدياد الشفافية وإقامة نظام معلومات محاسبي وميزانياتي وكذلك من خلال مشروع إصلاح محاسبة الدولة وفقا لمشروع مخطط محاسبة الدولة الجديد بالانتقال إلى أساس الاستحقاق المأخوذة من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

الفرضية الثالثة: "تكييف النظام المحاسبي الجزائري مع معايير **ipsas** على المستوى القانوني والتنظيمي قد واجه تحديات رئيسية تتعلق بالموارد البشرية والبنية التحتية التقنية مما أدى إلى تأخير في تحقيق نتائج ملموسة في التطبيق الفعلي لهذه المعايير"

وتكمن صحة هذه الفرضية التي تقتضي إصلاح المحاسبة العمومية وتكييفه مع المعايير **ipsas** إصلاحات تشمل عدة مجالات منها تكوين العنصر البشري وإدخال الرقمنة على الإدارة العمومية.

الفرضية الرابعة: "تطبيق معايير **IPSAS** في مديرية الضرائب بالوادي قد ساهم في تحسين البنية التقنية للنظام المحاسبي، لكنه واجه بعض الصعوبات في تطبيق الإجراءات المالية بشكل فعال، نتيجة للعوائق المتعلقة بالتدريب وتحديث الأنظمة البرمجية"

ركزت هذه الفرضية على الواقع المحلي لمديرية الضرائب بالوادي، وأكدت على وجود أثر إيجابي لتطبيق المعايير على البنية التقنية، مع وجود صعوبات حقيقية ترتبط بنقص التكوين والتأخر في تحديث الأنظمة المعلوماتية.

نتائج الدراسة:

1. تعتبر المحاسبة العمومية أداة فعالة للرقابة المالية؛
2. تبنت الجزائر 10 معايير فقط من ضمن المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وهذا لخصوصية البيئية الجزائرية وعدم قدرة تجسيد باقي المعايير على أرض الواقع؛
3. معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الاستحقاق تحقق الإفصاح الكامل عن البيانات المالية الحكومية، وتساهم

في ترشيد وعقلنة الإنفاق العام؛

4. قامت الحكومة بجهود معتبرة أشرفت عليها وزارة المالية لإعداد مشروع محاسبي فعال يسمح بالانتقال من

نظام محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية؛

5. تم تبني استراتيجية تنفيذ مشروع عصرة النظام المحاسبي الحكومي الجديد من خلال مرحلتين، الأولى انتقالية

تمحورت أساسا حول صياغة تطبيق الإعلام الآلي، ومرحلة نهائية تهدف إلى وضع مشروع المخطط المحاسبي

الجديد حيز التنفيذ؛

6. لعبت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحسين جودة التقارير لمؤسسة القطاع العام وتخصيص الموارد

بناء على معلومات أكثر دقة وموثوقة، إلا أنها مازلت بعيدة كل البعد عن الوصول إلى نظام محاسبي كفء

لأن الجزائر لم تتمكن من تطبيق بقية المعايير، وهذا يكون إلا بتغيير جذري على مستوى المحاسبة العمومية؛

7. غفلت الجزائر عن إصلاح نظامها الرقابي الذي يمثل أحد أهم جزء في الإصلاح، بالإضافة لإصلاح الميزانية

والنظام المحاسبي وهو ما يجب تداركه من خلال إعطاء استقلالية أكبر للجهات الرقابية، وتفعيل دورها في

تحقيق الرقابة على تسيير المال العام، وتنفيذ البرامج والسياسات وخير دليل قضايا الفساد التي عرفت الجزائر

في السنوات السابقة مما أثبت محدودية النظام الرقابي الحالي، ولهذا يجب على الجزائر وضع آلية لحفظ المال

وفق برنامج محاسبي كفء.

توصيات الدراسة:

1. على الجزائر مواكبة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وهذا بتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق،

والذي ينتج عنها نظام محاسبي فعال يسمح بسرعة إعطاء وتقديم البيانات المالية الواضحة والدقيقة وفي الوقت

المناسب للمسؤولين؛

2. إقامة دورات تدريب وتطوير قدرات الموظفين على النظام المحاسبي الجديد ومسايرة التغيرات السريعة، وهذا

على الجانب الفني والتكنولوجي؛

3. العمل على إجراء المزيد من الأبحاث والدراسات حول هذه المعايير المحاسبية الدولية وكيفية إدماجها في

المؤسسة العمومية؛

4. ضرورة وضع استراتيجية طويلة المدى لإصلاح نظام المحاسبة العمومية، وذلك وفق النهج التدريجي بما يتلاءم مع خصوصية البيئة الجزائرية حتى يتجسد على أرض الواقع؛
5. الاقتداء بالتجارب السابقة للدول والمنظمات في مجال الإصلاح المحاسبي التي نجحت عملية إصلاح وعصرنة أنظمتها المالية العمومية وأصبحت نموذج يحتذى به؛
6. إدخال وسائل التكنولوجيا والإعلام الآلي في إدارات جميع الهيئات العمومية التي تخضع عملياتها للمحاسبة العمومية، وهذا من أجل تطبيق نظام رقابة داخلية وآنية للوصول إلى نظام محاسبي كفء.

أفاق الدراسة:

من خلال هذه الدراسة نقترح مواضيع ذات صلة وطيدة بما لم يسعنا التطرق لها لكنها تفتح مجال لباحثين آخرين لمعالجتها والخوض فيها ونذكر منها ما يلي:

- إصلاح النظام الرقابي في الجزائر كآلية لحفظ المال العام؛
- دراسة تجربة دولة أجنبية في تبني المعايير المحاسبة الدولية؛
- مدى مساهمة الإصلاح المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المالية؛
- دور المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق مبدأ الشفافية والمساءلة؛
- دور الحكم الرشيد في إصلاح نظام محاسبي عمومي رشيد.

المراجع

قائمة المراجع

الكتب:

1. أسعد محمد علي وهاب العواد، أساسيات المحاسبة الحكومية، دار ومكتبة البصائر للطباعة والنشر والتوزيع والإعلام، الطبعة الأولى، لبنان، 2012.
2. رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الثانية، 2013.
3. عبد الحي مرعي، محمد الفيومي، المحاسبة الحكومية والقومية، الدار الجامعية، 1990.
4. محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
5. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، وآخرون، المحاسبة الحكومية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009.
6. منصور الزين، المحاسبة العمومية - دروس وتطبيقات -، الجزائر، 2012.

الأطروحات:

1. جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي ipsas ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2019.
2. شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير بجامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2014.
3. عامر مريم، شروط استجابة القطاع العام الإداري الجزائري لتطبيق معايير الحاسبة الدولية ipsas، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2019.
4. عبدوس إيمان، دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2021.

5. عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية والتسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، 2020.

6. عشه فطيمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2022.

7. نادية مغني: دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2017.

المذكرات:

1. بلباي سليم، بلواضح وليد، الأدوار الجديدة للمراقب الميزانياتي في الرقابة على تنفيذ ميزانية الدولة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2024.
2. بوسنة سلوى، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2016.
3. خالد جزاء العتيبي، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في قرارات الاستثمار للشركات الصناعية الكويتية، ماجستير تخصص محاسبة كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، 2013.
4. سناني ليديّة، منصوري ويزة، رقابة المال العام في الجزائر في ظل عصنة نظام المحاسبة العمومية، مذكرة ماستر في العلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2023.
5. شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحه، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2002.
6. عبد الكريم خيرة، براق نورة، إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2023.
7. عيسى الياس عبد الرحمان بوسعيد العربي، إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون تيارت، 2024.

المجلات:

1. أحمد برير، مسعود صديقي، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومي الجزائري، مجلة النمو الاقتصادي وريادة الأعمال، المجلد 6، العدد 2، كلية الاقتصاد والأعمال وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2023.
2. أسعد محمد علي وهاب، هدى أحمد علي المطيري، تطبيق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي في المؤسسات البلدية لأغراض توحيد البيانات المالية -دراسة استطلاعية لآراء عينة من موظفي حسابات البلديات- مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 8، العدد 3، العراق، 2021.
3. آسية قمو، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة التوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 7، العدد 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2021.
4. خبيطي خضير وبكاري بلخير، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ودوره في تفعيل التدقيق الحكومي في الجزائر، مجلة الواحات للبحوث والدراسات المجلد 13، العدد 2، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2020.
5. خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، متطلبات المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، دراسات اقتصادية، العدد 31، طبعة 02، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2017.
6. خيضر خبيطي، يونس مونة، أفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016.
7. دويبي عبد الجبار وقاسم حدة، مداخللة بعنوان إصلاح وتحديث المحاسبة العمومية في الجزائر، الملتقى الوطني الافتراضي حول مشروع إصلاح المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، المركز الجامعي الشريف بوشوشة، آفلو، يوم 20 ديسمبر 2022.
8. شخاب حمزة، توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 1، جامعة عباس لغرور، خنشلة، 2024.

9. قوجيل أحمد، دور إصلاح المحاسبة العمومية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في كفاءة الميزانية العامة دراسة حالة، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 14، العدد 1، جامعة وهران 2، 2024.
10. مالك العلالية، عبود زرقين متطلبات إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسب القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير علوم تجارية، العدد 15 جامعة المسيلة، 2016.
11. محمد رجراج، "التوحيد في النظرية المحاسبية وآثاره على الاقتصاد الجزائري"، مجلة علمية دولية، العدد 26، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2012.
12. محمود عابد، بن قايد الشيخ، الإصلاح المحاسبي الجزائري مدى تأثير القانون 07/23 الخاصة بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي بمعايير IPSAS، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية العدد 08، جامعة غرداية 2024.
13. ناصر بن سنة، واقع النظام المحاسبي العمومي الجزائري والإصلاحات المتخذة لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 5، العدد 1، جامعة البويرة الجزائر، 2022.
14. وليد بن التركي، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل الإصلاح الميزانياتي الجديد، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، المجلد 12، العدد 01، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2023.

القوانين

القانون 23-07 المؤرخ في 21 يونيو 2021 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الجريدة الرسمية رقم 42.
المراجع باللغة الأجنبية:

- Ajewole Abiola Peter Alaran, Gideon Tayo Akinleye, Effect of International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) on Information Delivery and Quality in Nigeria, Nigeria, 2020
- Haillami Nabila, Assessing the impact of public accounting reforms in Algeria: An analytical study of the government accounting system under the organic finance law (LOLF), International Journal of Economic Perspectives, Chérif Bouchoucha University Center, Aflou, 2024

- MILIANI Abdelhalim, KAMELI Mohamed, The Impact of Accounting Reform in Algeria on the National Electronic Industries Corporation under International Accounting Standards IAS/IFRS, Revue Organisation & Travail, Volume 10, N°1, Sidi Bel Abbes,2021
- Raquel Luz. De lima, Diana Vaz de Delima, "Brazil's experience in IPSAS implementation, Brazil, 2019

الملاحق

الملحق رقم (01)

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

الاسم واللقب (اختياري):

01	المؤهل العلمي	ليسانس	ماستر	دراسات علما		أخرى	
02	التخصص الأكاديمي	محاسبة ومالية	تدقيق	اقتصاد		أخرى	
03	المهنة أو الوظيفة الحالية	مدير فرعي	مفتش رئيسي	مفتش مركزي	مفتش رئيس	مراقب	وظيفة أخرى
04	سنوات الخبرة	اقل من 05 سنوات	ما بين 6 - 10 سنوات		ما بين 11 - 15 سنة		أكثر من 15 سنة

الجزء الثاني: محاور الدراسة

أولاً: الإطار المفاهيمي والمعياري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)

البيان	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً
1- لديك معرفة سابقة على المعايير المحاسبية الدولية؛					
2- هل قمت بدورات تدريبية على المعايير؛					
3- لديك وعي في ممارسة هذه المعايير؛					
4- لديك معرفة بالمعايير المطبقة في المؤسسة العمومية.					

ثانياً: دوافع وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ضوء التوجه نحو اعتماد معايير IPSAS

البيان	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً
1- تكمن أهمية تطبيق ipsas في مديرية الضرائب في تحقيق الشفافية؛ والمساءلة					
2- تحسنت إلى حد كبير عرض تقارير الإيرادات والإنفاق بعد انتهاج ipsas ؛					
3- أدى تطبيق ipsas في نظام المحاسبة بالمديرية إلى الدقة في البيانات المالية وتسهيل الرقابة وتحسين القرارات الحكومية؛					
4- سهل تطبيق ipsas على مستوى إدارة المديرية في عملية التدقيق وزيادة موثوقية التقارير.					

ثالثاً: تكييف النظام المحاسبي العمومي الجزائري مع متطلبات IPSAS على المستوى القانوني والتنظيمي

البيان	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً
على مستوى المؤسسة العمومية ومديرية الضرائب على وجه ipsas 1- يحتاج تطبيق الخصوص إلى جملة من القوانين والتشريعات لتسهيل تطبيقه؛					
2- هناك برامج وسياسات حكومية تدعم الإصلاح المحاسبي على المدى البعيد؛					
3- والإصلاحات المحاسبية الحديثة على مستوى المديرية تم تغيير في ipsas عند تطبيق .					
4- استفاد الموظفون من تدريبات ودورات تكوينية على النظام المحاسبي الحديث.					

رابعاً: انعكاس تطبيق معايير IPSAS على تحديث البنية التقنية وتحسين الإجراءات المالية بمديرية الضرائب بالوادي

البيان	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً
في مديرية الضرائب على مستوى جميع الفروع؛ ipsas 1- تم تطبيق معايير					
2- تم إدخال أو تطبيق معايير المحاسبة الدولية على مستوى مديري الضرائب بشكل تدريجي؛					
3- يحتاج تطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى تحديث داخلي؛					
4- يحتاج تطبيق المعايير المحاسبة الدولية الى تحديث خارجي.					

الملحق رقم (02)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
RÉPUBLIQUE ALGÉRIENNE DÉMOCRATIQUE ET POPULAIRE

بيان بالتحويل
النفقات مقدّمة في الميزانية العامة للدولة

الرمز	التصنيف حسب النشاط	التسمية
	محفظة البرامج	الإدارة العامة
	البرنامج	
	النشاط	
	النشاط الفرعي	
	البرنامج الفرعي	

المحاسب المختص:	أمين خزينة الوادي
RIB/RIP للخزينة:	3000680

رمز الأمر بالصرف :
سنة التمييز :
رقم الحوالة :
تاريخ الحوالة :

طريقة الدفع: حساب بنكي

المبلغ	رقم حساب المستفيد	البرنامج الفرعي	تحديد المستفيد
0.00	المجموع		

توقف مجموع هذا الجدول على مبلغ:

الأمر بالصرف

الملحق رقم (03)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
RÉPUBLIQUE ALGERIENNE DÉMOCRATIQUE ET POPULAIRE
ببـان بالـفـع
التفقات المقيّدة على الميزانية العامة للدولة
التفقات المقيّدة على الميزانية العامة للدولة

التصنيف حسب النشاط	الرمز	التسمية
محافظة البرنامج		
البرنامج		
النشاط		
البرنامج الفرعي		
النشاط الفرعي		

المحاسب العمومي المختص: أمين خزينة الوادي
RIB/RIP للخزينة: 30006/80

رمز الأمر بالصرف:

سنة التسيير:

رقم الحوالة:

تاريخ الحوالة:

طريقة الدفع: حساب الخزينة

سلك مناصب الشغل: موظفين

رقم -	الاسم و اللقب	رقم الحساب	رقم الصاب	صافي الدفع	القطاعات الضمان (SS)	القطاعات تفضية	القطاعات الضريبة على الدخل الاجمال (IRG)	القطاعات اخرى	المجموع الخام	الراتب 11000	العلاوات والتعويضات 12000	الزيادات 13000	الخدمات الاجتماعية على عتق صلب العمل 15000
1				0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
2				0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
مجموع الصفحة													
المجموع													

توفقا مجموع هذا الجدول على مبلغ:

الامر بالصرف

الملحق رقم (04)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
RÉPUBLIQUE ALGÉRIENNE DÉMOCRATIQUE ET POPULAIRE
حوالة الدفع T1 :
نفقت مقيمة في الميزانية العامة للدولة

التسمية	الرمز	التصنيف حسب الشئ
		محفظه البرامج
		البرنامج
		النشاط
		النشاط الفرعي
		البرنامج الفرعي

المحاسب المختص:	مين خزينة ولاية الوادي
للخزينة RIB/RIP:	300063.69

رمز الأمر بالصرف:
السنة المالية:
رقم الحوالة:
تاريخ الحوالة:
موضوع النفقة:

طريقة الدفع: حساب الخزينة العمومية

تحديد البنك / ج ب	مبلغ الإجمالي للدفع (الإجمالي الخام - مجموع القutations)
حساب الخزينة العمومية	0.00

الملاحظات	المبلغ	حساب القيد	تحديد المستفيدين أو المؤسسات
			الضمان الاجتماعي
			التعاضدية
			الضريبة على الدخل الإجمالي
			30006/69 ج.ب مين خزينة ولاية الوادي
			اقتطاع الغياب
			الخدمات الاجتماعية
			اقتطاع السيارة
			اقتطاع المناصب العليا
			اقتطاعات أخرى
	0.00		مجموع الاقتطاعات

المبلغ	القيد الميزانياتي
	12110
0.00	المجموع الخام

توقف الحوالة على مبلغ:

الإطار المخصص للمحاسب العمومي	
المبلغ الإجمالي للدفع	
الرفض	
نفقة قابلة للدفع	
إقتطاعات المحاسب العمومي	
المبلغ الإجمالي الصافي للدفع	

تاريخ التسديد:

الأمر بالصرف:

المحاسب العمومي المختص:

الملحق رقم (05)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
RÉPUBLIQUE ALGÉRIENNE DÉMOCRATIQUE ET POPULAIRE
أشعار بالتحويل
نفقات مقيمة في الميزانية العامة للدولة

التسمية	الرمز	التصنيف حسب النشاط
الإدارة العامة		محفظة البرامج
		البرنامج
		النشاط
		النشاط الفرعي
		البرنامج الفرعي

المحاسب المختص:	أمين خزينة الوادي
RIB/RIP للخزينة:	3000680

رمز الأمر بالصرف:

سنة التسيير:

رقم الحوالة:

تاريخ الحوالة:

طريقة الدفع بنك التنمية المحلية

تخفيض المستفيد	رقم حساب الدائن	البرنامج الفرعي	المبلغ	نطاق المحاسب المعروض	المبلغ الصافي للدفع	المرجع والملاحظة

الملحق رقم (06)

52200	Primes d'émission ou de remboursement des obligations
52300	Frais d'émission d'emprunts
52400	Primes d'encouragement à l'épargne
60000	DEPENSES D'OPERATIONS FINANCIERES
61000	Participations financières
61100	Etablissements financiers
61110	Etablissements financiers contrôlés
61120	Etablissements financiers non contrôlés
61200	Etablissements non- financiers
61210	Etablissements non- financiers contrôlés
61220	Etablissements non-financiers non contrôlés
61300	<i>Dotation aux comptes d'affectation spéciale</i>
62000	Prêts et avances
62100	Prêts
62110	Etablissements Publics à caractère Industriel et Commercial (EPIC)
62120	Etablissements Publics à caractère Economique(EPE)
62130	Collectivités locales
62140	Caisses sociales
62150	Particuliers
62200	Avances
62210	Etablissements Publics à caractère Industriel et Commercial (EPIC)
62220	Etablissements Publics à caractère Economique(EPE)
62230	Collectivités locales
62240	Caisses sociales
62250	Particuliers
63000	Dépôts et cautionnements
70000	DEPENSES IMPREVUES

NB. n.c.a : Non classée ailleurs

32100	Frais de développement de recherches et d'études
32200	Concessions, droits, brevets, licences et assimilés
32300	Logiciels informatiques et assimilés
32400	Autres immobilisations incorporelles
33000	Dotations d'investissements aux EPA et autres établissements publics assimilés
40000	DEPENSES DE TRANSFERT
41000	Transferts aux personnes
41100	Transferts aux apprenants
41200	Transferts à caractère social
41300	Transfert aux Moudjahidine
41400	Autres transferts aux personnes
42000	Transferts aux entreprises
42100	Soutien aux secteurs
42200	Rachat de la dette
42300	Bonification du taux d'intérêt <i>et marge bénéficiaire</i>
43000	Transferts à des établissements publics à caractère économique, industriel ou commercial et autres établissements publics assimilés
43100	<i>Transferts aux entreprises publiques économiques</i>
43200	<i>Transferts aux établissements à caractère industriel et commercial</i>
43300	<i>Transferts aux établissements publics à caractère scientifique et technologique</i>
43400	<i>Transferts aux autres établissements publics assimilés</i>
44000	Transferts aux collectivités locales
44100	Transferts aux collectivités locales en rémunération de personnel
44200	Transferts aux collectivités locales en fonctionnement
44300	Transferts aux collectivités locales en investissement
44400	<i>Transferts aux collectivités locales dans le cadre de la solidarité ramadhan</i>
45000	Transferts à des associations
46000	Transferts à des organisations internationales et à des pays étrangers
47000	Autres transferts
47100	<i>Dotations aux parlement et la Cour Constitutionnelle</i>
47200	<i>Transferts aux établissements publics à caractère administratif et aux établissements publics assimilés hors établissements publics à caractère scientifique et technologique</i>
47300	<i>Remboursement des sommes indûment perçues et restitutions</i>
47400	<i>Dégrèvements d'impôts</i>
47500	<i>Transferts aux comptes d'affectation spéciale</i>
47900	<i>Autres transferts n.c.a</i>
50000	CHARGES DE LA DETTE PUBLIQUE
51000	Intérêts sur la dette publique
51100	Intérêts sur la dette interne
51200	Intérêts sur la dette externe
51300	Engagements et garanties de l'Etat
51310	Engagements de l'Etat
51320	Garanties de l'Etat
52000	Autres frais de la dette publique
52100	Commissions d'engagements

29500	Concours, examens et tests professionnels
2A000	Dotations de fonctionnement aux EPA et autres établissements publics assimilés
30000	DEPENSES D'INVESTISSEMENT
31000	Immobilisations corporelles
31100	Terrains
31110	Terrain nu
31120	Terrain aménagés
31130	Terrain de gisement
31140	Terrain bâtis
31200	Aménagements et viabilisation de terrains
31300	Travaux forestiers
31400	Construction et entretien
31410	Infrastructures
31411	Infrastructures maritimes
31412	Infrastructures routières
31413	Infrastructures aéroportuaires
31414	Infrastructures ferroviaires
31415	Infrastructures hydrauliques
31416	Infrastructures sportives
31417	Infrastructures énergétiques, de télécommunications et des technologies de l'information et des communications
31418	Infrastructures de traitement des déchets et eaux usées
31419	Ouvrages d'art
31420	Bâtiments
31430	Logements
31440	Entretien et réhabilitation du patrimoine immobilier historique, culturel et culturel
31500	Installations, agencements et aménagements des constructions
31600	Installations techniques, matériel et outillage industriel
31610	Installations techniques et spécifiques
31620	Matériel et outillage industriel
31630	Autres matériel et équipement
31700	Matériel militaire
31800	Matériel de transport
31810	Transport routier
31811	Véhicules de transport des personnes
31812	Véhicules de transport des marchandises, des matières et produits et matières dangereuses
31820	Transport maritime
31830	Transport aérien
31840	Transports guidés: métro, tramway et téléphérique
31900	Autres immobilisations corporelles
31910	Matériel informatique
31920	Matériel et mobilier de bureau
31930	Œuvres d'art, tableaux, et collections
32000	Immobilisations incorporelles

25500	Gardiennage, sécurité et lutte anti-incendie
25600	Autres dépenses d'entretien et de réparations
26000	Autres services
26100	Soins médicaux et médecine de travail
26200	Soins vétérinaires
26300	Transport de déchets ménagers
26900	Autres services n.c.a
27000	Approvisionnements et fournitures
27100	Alimentation et restauration
27200	Produits pharmaceutiques, médicaux et parapharmaceutiques
27300	Matériels et mobiliers de bureau, matériels informatiques, petits équipements et consommables pour le matériel de bureau et le matériel informatique, y compris l'installation éventuelle
27310	Matériels et mobiliers de bureau, matériels informatiques, petits équipements et consommables
27320	Accessoires informatiques
27330	Matériels et équipements spécifiques et sensibles
27400	Papeterie et fournitures de bureau
27500	Habillement et chaussures
27600	Carburant, lubrifiant et produits combustibles
27700	Frais de télécommunications
27800	Frais d'électricité, gaz et eau
27900	Autres approvisionnements et fournitures
27910	Alimentation animale
27920	Accessoires spécifiques aux animaux
27930	Produits d'entretien et de nettoyage
27990	Autres approvisionnements et fournitures n.c.a
28000	Autres charges de fonctionnement
28100	Frais bancaires et frais assimilés
28200	Indemnités pour dommages matériels ou corporels
28300	Impôts, taxes et autres versements assimilés
28400	Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, logiciels et procédés
28500	Divers frais spécifiques aux services de sécurité
28600	Frais de magasinage et autres frais assimilés
28700	Indemnités
28710	Indemnités des membres des commissions et jurys
28720	Indemnités accordées aux intervenants dans l'opération électorale et référendaire
28730	Indemnités liées aux réquisitions des personnels hors opération électorale et référendaire
28800	Cotisations, contributions et frais d'adhésion aux organismes
28900	Autres charges de fonctionnement n.c.a
29000	Services d'apprentissage et de formation
29100	Formation et perfectionnement à l'intérieur du pays
29200	Formation à l'étranger
29300	Apprentissage
29400	Autres services d'apprentissage et de formation

15200	Prestations facultatives
16000	Accidents de travail et pensions de service
16100	Rentes d'accidents de travail
16200	Pensions pour dommages corporels
16300	Pensions de service
17000	Dotation de rémunération aux EPA et autres établissements publics assimilés
20000	DEPENSES DE FONCTIONNEMENT DES SERVICES
21000	Déplacements, transports et communications
21100	Missions, déplacements et frais connexes
21200	Transport, affranchissement et messagerie
21300	Frais de réception et cérémonies
21400	<i>Frais de conférences, congrès, séminaires, colloques, manifestations et journées d'études</i>
21500	Sensibilisation et vulgarisation
21600	Présents diplomatiques
21700	Fonds et Frais spéciaux
22000	Information et documentation
22100	<i>Publicité, information, documentation et abonnements</i>
22200	Edition et traduction
22300	Frais de confection des imprimeries et divers documents
23000	Services professionnels
23100	Honoraires
23200	Services techniques d'études, expertises et de recherche
23300	Services professionnels en communication
23400	Frais de justice
23500	Prestations informatiques et acquisition de logiciels spécifiques
23600	Frais d'arbitrage international
24000	Location
24100	Locations immobilières et foncières
24200	Locations mobilières
24300	Autres charges locatives
25000	Entretien et réparation
25100	Entretien et réparation des parcs
25110	Entretien et réparation du parc automobile y compris pneumatiques et contrôle technique automobile
25120	Entretien et réparation du parc aérien
25130	Entretien et réparation du parc maritime
25140	Entretien et réparation du parc ferroviaire
25150	Siglage de véhicules
25200	Entretien et réparation de la machinerie, du matériel et de l'équipement
25210	Entretien et réparation de la machinerie, du matériel et de l'équipement
25220	Entretien et réparation de Matériels et équipements spécifiques et sensibles
25300	Entretien et nettoyage des bâtiments et des infrastructures
25310	Entretien des bâtiments et des infrastructures
25320	Nettoyage des bâtiments et des infrastructures
25400	Entretien des espaces verts

« Annexe »

**LES SOUS CATEGORIES DE DEPENSES AINSI QUE LA CODIFICATION DE LA
CLASSIFICATION PAR NATURE ECONOMIQUE DES CHARGES BUDGETAIRES
DE L'ETAT**

Code	Nature de la dépense
10000	DEPENSES DE PERSONNEL
11000	Traitements
11100	Traitements des fonctionnaires et agents publics
11110	<i>Traitements des fonctionnaires</i>
11120	<i>Traitements des agents publics</i>
11200	Traitements du personnel contractuel
11210	Traitements du personnel contractuel à temps plein
11220	Traitements du personnel contractuel à temps partiel
11300	Rémunération des membres du gouvernement
11400	Traitements du personnel contractuel exerçant à l'étranger
11500	Traitement du personnel coopérant
12000	Primes, indemnités
12100	Primes et indemnités des fonctionnaires et agents publics
12110	<i>Primes et indemnités des fonctionnaires</i>
12120	<i>Primes et indemnités des agents publics</i>
12200	Primes et indemnités du personnel contractuel
12210	<i>Primes et indemnités du personnel contractuel à temps plein</i>
12220	<i>Primes et indemnités du personnel contractuel à temps partiel</i>
12300	Primes et indemnités du personnel coopérant
12400	Indemnités des membres permanents des institutions
12500	Indemnités du personnel mis à la disposition
12600	Indemnités du personnel contractuel exerçant à l'étranger
13000	Bonifications
13100	Bonifications indiciaires
13200	Autres bonifications
14000	Contributions de l'employeur
14100	Contributions aux organismes de sécurité sociale et de retraite
14200	Contributions aux œuvres sociales
14210	Œuvres sociales
14220	Contributions au logement social
14230	Contributions au régime de la retraite
15000	Prestations sociales à la charge de l'employeur
15100	Prestations à caractère familial
15110	Allocations familiales
15120	Prime de scolarité
15130	Allocation pour salaire unique