



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشاذلي بن جديد \_ الطارف \_



UNIVERSITE CHADLI BEN DJEDID -EL TAREF-

كلية العلوم الاقتصادية - العلوم التجارية وعلوم التسيير.

Faculté des sciences Economiques-Commerciales Et Sciences De Gestion.

الرقم التسلسلي: .....

السنة الجامعية: 2024/2023

قسم: العلوم الاقتصادية

مذكرة مقدمة في إطار متطلبات نيل شهادة الماستر

تحت عنوان:

واقع تطبيق المحاسبة العمومية في ظل الاتجاهات الحديثة في القطاع العام

(القانون العضوي 15-18 والقانون 07-23)

- دراسة حالة مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية - الطارف -

تخصص: اقتصاد نقدي بنكي

تحت إشراف الأستاذة:

د. بومدين منال

من إعداد الطالبتين:

- وادي وسام

- فدايي ندى شناز

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف -	د. جلابة علي
مقررا	جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف -	د. بومدين منال
مناقشا	جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف -	د. لعشوري نوال



تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على واقع نظام المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية، وذلك نظرا لأهميتها والدور الذي تلعبه في تسيير المال العام ومن أجل تشخيص مواطن القصور الذي يعاني منه هذا النظام ومعرفة مدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية IPSAS وتبيان أهميتها، مع التطرق للمستجدات المتعلقة بمشروع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر المرتبط بالقانون العضوي 15-18 والقانون 07-23.

وللوصول لنتائج الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري ومنهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي من خلال توزيع استبيان على عينة من المستجوبين وتحليل آرائهم باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة الخاصة بالبرنامج الإحصائي SPSS.v27.

وقد تم التوصل من خلال دراستنا الى ان هناك توافق بين المعايير الدولية القطاع العام والاصلاح المحاسبي في الجزائر لكن التي تخص منها إعداد وعرض التقارير المالية، وهو حسب ما يلائم البيئة الاقتصادية الجزائرية لأن هناك عوائق تحول دون تطبيق جميع المعايير وان مستجدات القانون 15-18 تم تطبيقها في مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية لولاية -الطارف- ما عدا أساس الاستحقاق في التسجيل المحاسبي رغم إعداد المخطط المحاسبي الجديد الدولة على أساسه.

**الكلمات المفتاحية:** معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، محاسبة عمومية، الإصلاح الميزانياتي، القانون العضوي.

## Abstract

---

This study aims to shed light on the reality of the public accounting system in the Algerian environment, given its importance and its role in managing public funds. It seeks to diagnose the shortcomings of this system and assess its compatibility with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), highlighting their significance. The study also addresses recent developments related to the budgetary reform project in Algeria linked to Organic Law 15-18 and Law 07-23.

To achieve study results, a descriptive-analytical approach was employed in the theoretical aspect, while a case study method was used in the practical aspect. A questionnaire was distributed to a sample of respondents, and their opinions were analyzed using appropriate statistical methods with SPSS software.

It was concluded through our study that there is agreement between international standards for the public sector and accounting reform in Algeria, but those related to the preparation and presentation of financial reports, which are appropriate to the Algerian economic environment because there are obstacles that prevent the application of all standards and that the developments of Law 15-18 have been implemented. Its application in the Directorate of Programming and Budget Follow-up of the state of Al-Tarf is no longer an accrual basis in accounting registration, despite the preparation of the new state accounting plan on its basis.

**Keywords:** International Public Sector Accounting Standards, public accounting, budgetary reform, Organic Law.

# إهداء

إلى التي بجانها أرتوي وبدفنها أحتمي ولحقها ما وفيت

إلى تلك الشمعة التي تحترق من أجل أن تضياء دربي

"أمي الغالية أطال الله في عمرها "

إلى ذراعي الذي به أحتمي وفي الحياة به أقتدي ركيزة عمري

وصدر أمانني وكبريائي

"أبي الغالي أطال الله في عمره "

إلى إخوتي فرحتي ومصدر قوتي وكل فرد من أفراد أسرتي الكبيرة حفظهم الله ورعاهم.

إلى كل شخص ساهم ولو بالقليل لإتمام هذا العمل.

# إهداء

الحمد لله وكفى والسلام على الحبيب المصطفى وأهله أما بعد:

الحمد لله الذي وفقني لثمين هذه الخطوة في مسيرتي الدراسية بمذكرتي هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضلته تعالى

مهداة إلى الوالدين الكريمين إلى منبع طموحي أبي و إلى ملهمتي أمي حفظهما الله.

لكل العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال الإخوة والأخت الحبيبة.

إلى صديقتي رعاهم الله ووفقهم

إلى كل من أحبهم قلبي

إلى الدكتورة: بومدين منال شكرا لكي.

# شكر وعرفان

في البداية الشكر والحمد لله، جل في علاه فإليه ينسب الفضل كله في إكمال هذا العمل

نتوجه بالشكر والعرفان إلى من أشرفت على هذا العمل

الدكتورة: بومدين منال التي دعمتنا بنصائحها وتوجيهاتها السديدة.

كما نتوجه بالشكر إلى السيد: بلقاسمي ناصر لحسن استقباله في مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية لولاية الطارف

كما نشكر كل من ساعدنا من بعيد أو قريب وشجعنا معنويا على إتمام هذا العمل.

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
12	أهم الاختلافات بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق حسب عدة معايير	1-1
13	مقارنة بين الأسس المحاسبية من حيث عناصر البيانات المالية	2-1
15	الأسس المحاسبية المطبقة في بعض الدول	3-1
17	أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية	4-1
19	أوجه التشابه بين المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية	5-1
35	معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي	6-1
38	عينة لبعض الدول تمثل وضعية تطبيقها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	7-1
52	توزيع الاعتمادات المخصصة بعنوان ميزانية التسيير لسنة 2021 حسب كل دائرة وزارية	1-2
53	توزيع النفقات ذات الطابع النهائي لسنة 2021 حسب القطاعات	2-2
61	مقارنة بين هيكل الميزانية في قانوني الميزانية 17-84 و 15-18	3-2
63	المقارنة بين دورة الميزانية في القانون 17-84 والقانون العضوي لقوانين المالية رقم 15-18 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018	4-2
87	الإحصاءات المتعلقة بالاستبيان (عينة الدراسة ونسبة الإجابة)	1-3
89	درجات مقياس ليكرت الخماسي	2-3
90	درجة أهمية المقياس	3-3
91	ارتباط فقرات محور الإصلاح المحاسبي في الجزائر للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية درجة أهمية المقياس	4-3
92	واقع تطبيق مستجدات القانون 15-18	5-3
93	اختبار ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل Alpha Cronbach	6-3

94	اختبار K-S	7-3
94	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	8-3
95	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	9-3
96	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	10-3
98	توزيع عينة الدراسة حسب الاستفادة من دورات تكوينية	11-3
99	وصف وتشخيص فقرات محور الاصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	12-3
101	وصف وتشخيص فقرات محور تطبيق مستجدات القانون 15-18.	13-3
103	اختبار One Sample T .Test للفرضية الرئيسية الأولى	14-3
104	اختبار One Sample T .Test للفرضية الفرعية الثانية	15-3

# قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
4	منحنى التطور التاريخي للمحاسبة	1-1
8	الجهات المستفيدة من المعلومات في مجال المحاسبة العمومية	2-1
36	عناصر النظام المحاسبي العمومي	3-1
38	العلاقة بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي	4-1
59	مخطط توضيحي لهيكلة الميزانية وفق كمفهوم البرنامج _النشاط	1-2
70	الدورة المستندية والإحصائية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر	2-2
86	الهيكل التنظيمي لمديرية البرمجة ومتابعة الميزانية	1-3
95	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	2-3
96	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	3-3
97	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	4-3
98	توزيع عينة الدراسة حسب الاستفادة من دورات تكوينية	5-3

## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
I	ملخص
II	Summary
III	إهداء
IV	إهداء
VI	شكر وتقدير
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الاشكال
VIII	قائمة المحتويات
أ-و	المقدمة
43-1	الفصل الأول: الإطار العام للمحاسبة العمومية في ظل المستجدات العالمية
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية
3	المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية
8	المطلب الثاني: الأسس المحاسبية التي تركز عليها المحاسبة العمومية وأهم الفروقات بينها
16	المطلب الثالث: أهداف المحاسبة العمومية والفرق بينها وبين المحاسبة المالية
20	المبحث الثاني: الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي العمومي
20	المطلب الأول: ماهية الموازنة العامة
25	المطلب الثاني: مبادئ الموازنة العامة وهيكلها
28	المطلب الثالث: النظام المحاسبي العمومية
32	المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
32	المطلب الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
35	المطلب الثاني: عرض وتصنيف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

38	المطلب الثالث: نطاق تطبيق معايير المحاسبة الدولية بالقطاع العام
43	خلاصة الفصل
79-44	الفصل الثاني: وافع تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي
45	تمهيد
46	المبحث الأول: تطور المحاسبة العمومية في الجزائر وأهم معيقاتها
46	المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة العمومية في الجزائر
48	المطلب الثاني: أهم القوانين المحدد لإطار المحاسبة العمومية
51	المطلب الثالث: معوقات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر (نقائص القانون 84-17 والقانون 90-21)
55	المبحث الثاني: إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل مستجدات القانون العضوي 15-18
55	المطلب الأول: تقديم القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية وأهم الأحكام التي جاء بها
61	المطلب الثاني: أهم الفروقات بين القانون 84-17 والقانون العضوي 15-18
63	المطلب الثالث: مبادئ المحاسبة العمومية في الجزائر
67	المبحث الثالث: الإطار التقني للمحاسبة العمومية والأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية
67	المطلب الأول: الإطار التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر
71	المطلب الثاني: أعوان المحاسبة العمومية حسب القانون 23-07
76	المطلب الثالث: إجراءات تحضير وتنفيذ الموازنة العامة للدولة
79	خلاصة الفصل
100-81	الفصل التطبيقي: دراسة حالة مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية لولاية الطارف
82	تمهيد
83	المبحث الأول: لمحة عامة حول مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية -ولاية الطارف-
83	المطلب الأول: تقديم مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية -ولاية الطارف-
84	المطلب الثاني: مهام مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية -ولاية الطارف-

85	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية البرمجة ومتابعة الميزانية -ولاية الطارف-
87	المبحث الثاني: منهجية وأدوات الدراسة
87	المطلب الأول: منهج ومجتمع وعينة الدراسة
88	المطلب الثاني: طريقة (أدوات وأساليب) الدراسة
90	المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة
91	المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات
91	المطلب الأول: وصف وتحليل البيانات الشخصية لعينة المؤسسة محل الدراسة
99	المطلب الثاني: وصف وتشخيص فقرات محاور الدراسة
102	المطلب الثالث: تحليل النتائج واختبار فرضية الدراسة
105	خلاصة الفصل
107	خاتمة
111	قائمة المصادر والمراجع
119	الملاحق

مقدمة

تعد المحاسبة العمومية هي القناة الرئيسية التي تمر عبرها كل البيانات المالية للدولة، حيث نجد أن كل المؤسسات والهيئات الحكومية تعمل بنظام المحاسبة العمومية الخاصة بالمعلومات المحاسبية التي تحكم النشاط المالي لوحدة القطاع العام ذات الطابع الإداري والغير ربحي. وترتبط المحاسبة العمومية ارتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية حيث خصها المشرع بإطار قانوني يهدف إلى ضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية من أجل فرض رقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية وتحديد صلاحياتهم ومسؤولياتهم عند تنفيذ المعاملات المالية لوحدة القطاع العام لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها. وحتى تتصف مخرجات نظام المحاسبة العمومية بالملائمة و الموثوقية بما يفي باحتياجات صنع القرارات في خدمة أغراض الشفافية والمساءلة والرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة فلا بد من تبنيتها لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تساعد على إعداد القوائم المالية كالميزانية العامة ومسك الدفاتر والسجلات والقيود المحاسبية حتى تكون المحاسبة العمومية واضحة ومفهومة ليرجع إليها المجلس العمومي لإثبات وتسجيل المعاملات المالية للدولة، وقد سعت العديد من الدول إلى إصلاح ماليتها العامة تماشيا مع التوجهات الجديدة للحفاظ على المال العام من الفساد المالي والإداري.

والجزائر ليست بمنأى عن بقية الدول فقد عرف نظام محاسبة العمومي فيها عدة إصلاحات حيث باشرت الدولة في عملية الإصلاح المالي والمزائياتي بداية من سنة 2001 مواكبة بذلك التحولات الدولية في مجال تسير المالية العمومية وذلك بغية الحفاظ على المال العام للدولة وتحقيق العدالة في توزيع الدخل. وعليه تم اصدار القانون العضوي 15\_18 المتعلق بقوانين المالية والذي يعتبر الإطار القانوني الجديد بعد فشل القانون 17\_84 في مواكبة التطورات والمستجدات الدولية، والذي جاء بإصلاحات جديدة. تلاها إصدار القانون 07\_23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي المرتبط بكيفية تنفيذ الميزانية من طرف الأعوان المكلفين بها كمرحلة أخرى لمواصلة الإصلاح المحاسبي.

#### أولا: إشكالية الدراسة

وما سبق تتضح معالم الإشكالية التي تحاول هذه الدراسة معالجتها من خلال السؤال الرئيسي التالي:

ما هو واقع تطبيق مستجدات المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل اصلاحات (القانون العضوي 15-

18 والقانون 07-23) في مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية -الطارف؟

وللإجابة على الإشكالية الرئيسية السابقة تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالمحاسبة العمومية وأسسها وأهم مبادئها ومستجداها الدولية؟
- ماهي أهم التطورات التي عرفتها المحاسبة العمومية في الجزائر والإصلاحات التي مستها قانونيا وتنظيما وتقنيا؟
- هل تم تطبيق مستجدات المحاسبة العمومية التي جاء بها (القانون العضوي 15-18 والقانون 07-23) في مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية -الطارف.

### ثانيا: فرضيات الدراسة

من أجل الإجابة عن الإشكالية الرئيسية للدراسة والأسئلة الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: يتوافق الاصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- الفرضية الثانية: جاء (القانون العضوي 15-18 والقانون 07-23) بمستجدات لتحقيق الشفافية والافصاح وتقييم الأداء.
- الفرضية الثالثة: تم تطبيق مستجدات المحاسبة العمومية التي جاء بها (القانون العضوي 15-18 والقانون 07-23) في مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية \_الطارف\_.

### ثالثا: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى:

- التطرق إلى معرفة الأسس التي تركز عليها المحاسبة العمومية.
- دراسة العلاقة بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي العمومي .
- تسليط الضوء على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كونها شكلا حديثا للمحاسبة العمومية في العالم.
- عرض وتحليل مشروع إصلاح النظام المحاسبي العمومي في ظل المستجدات الحديثة.
- عرض لأهم المستجدات التي جاء بها القانون 07\_23 لمواكبة الإصلاح فيما يتعلق بدور الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية .

- تحليل وتشخيص واقع تطبيق المحاسبة العمومية في ظل الاتجاهات الحديثة للقطاع العام حسب ما تقتضيه الأطر القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- التعرف على مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية وتشخيص مدى تطبيقها لأحكام القانون العضوي 15\_18 والقانون 23-07.

#### رابعاً: أهمية الدراسة

يمكن تحديد أهمية هذه الدراسة من خلال الدور الذي تلعبه المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية الهيئات العمومية وكونها المحور المركزي للمالية العمومية بالإضافة إلى الأهمية التي تحظى بها وحدات القطاع العام دون غيرها من القطاعات في الجزائر والخاضعة بدورها لقواعد المحاسبة العمومية.

وتكمن أهميتها كذلك في التعرف على معالم المحاسبة العمومية وأهم الاتجاهات الحديثة التي تساهم في إصلاح هذا النظام ومدى مواكبة الجزائر لهذه المستجدات العالمية.

كما يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة لكونه يشرح (يلخص) أهم المراحل التي مرت بها المحاسبة العمومية في الجزائر وأهم القوانين التي تقوم عليها والإصلاحات التي أقرتها الحكومة بالنسبة لهذه القوانين ومدى تطبيقها في المؤسسة الجزائرية.

#### خامساً: أسباب اختيار الموضوع

تم اختيار هذا الموضوع لكونه يعالج مجالاً مهماً يرتبط بالقطاع العام والذي يعتبر أهم القطاعات الأساسية والذي تلعب فيه المحاسبة العمومية دوراً هاماً في تنظيم المال العام والمحافظة عليه من أجل تحقيق العدالة والاستقرار.

#### أسباب ذاتية:

- الرغبة الشخصية للباحثين في دراسة المواضيع المتعلقة بالمالية.
- قلة الدراسات في هذا الموضوع رغم الأهمية البالغة التي يكتسيها.
- الرغبة في إثراء المكتبة بهذا النوع من الدراسات.

#### أسباب موضوعية:

- حداثة الموضوع والأهمية التي تكتسبها المحاسبة العمومية في النظام المالي للدولة.

- توجه أغلب دول العالم في إصلاح نظامها المحاسبي العمومي لتبني معايير المحاسبة الدولية والتوجه نحو أساس الاستحقاق.

- المستجدات الحديثة التي ظهرت في مجال المحاسبة العمومية.

#### سادسا: صعوبات الدراسة

إن من أهم الصعوبات التي تمت مواجهتها في إعداد الدراسة هي:

- صعوبة الوصول إلى التقارير المالية للمؤسسة.

- غياب الشفافية.

- عدم القدرة على التوفيق بين الدراسة والبحث العلمي.

- ندرة المعلومات المتعلقة بالقانون العضوي 07\_23 في مكان التبرص، .....

#### سابعا: حدود الدراسة

تم التعرض إلى الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية والمفاهيم المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية والقوانين المنظمة للإطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر.

- الحدود المكانية: اقتصرت الدراسة على مستوى مديرية البرجحة ومتابعة الميزانية.

- الحدود الزمنية: الفترة الممتدة من شهر فيفري لسنة 2024 إلى غاية بداية شهر جوان 2024.

#### ثامنا: منهج وأدوات الدراسة

بالنسبة للمنهج المتبع في الدراسة فلإلمام بمختلف جوانب الموضوع تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، والذي يساعد على تحليل البيانات واستنباط التفسيرات والاستنتاجات المرتبطة بالمشكلة المطروحة، أما بخصوص الجانب التطبيقي تم الاعتماد على منهج دراسة حالة بواسطة استخدام برنامج SPSS.v27 .  
تمثلت أدوات الدراسة في:

- تم الاعتماد على مجموعة من الكتب، الأطروحات، رسالات الماجستير، المذكرات، المجلات والمطبوعات.

- المقابلة، الملاحظات، الاستبيان الذي تم معالجة مخرجاته من خلال برنامج SPSS

## تاسعا: الدراسات السابقة

1- دراسة عشة فطيمة (2022): بعنوان: " محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة "، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية من جامعة ال جزائر3.

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وذلك بغيت تشخيص مواطن القوة ومكامن القصور التي يعاني منها، وابرز أهمية تبني الممارسات الدولية السليمة في تحقيق الشفافية، المساءلة والرشادة في استعمال الاموال العمومية، وكذلك دراسة مدى توافق مشاريع اصلاحه مع هذه الممارسات، وتحديد وتحليل اوجه القصور في نظام الموازنة العامة للدولة والرقابة عليها والوقوف على محدودية النظام المحاسبي للدولة وفقا لمدونة حسابات الخزينة والتعرف على الاتجاهات الدولية السليمة في مجال اصلاح نظام المحاسبة العمومية.

حيث تم التوصل فهذه الدراسة الى ان موازنة البنود تركز على تعبئة الوسائل دون الاهتمام بالنتائج واهمال التخطيط المالي طويل الاجل لما جعلها لا تحقق الرشادة في استعمال المال العام و اعداد الموازنة العامة للدولة وفق الأساليب الحديثة يعتمد بشكل اساسي على قياس كلفة الاستخدامات التي تقدمها الوحدات الحكومية والبرامج التي تنفذها ومسؤولة عنها، وهو ما يؤكد اهمية محاسبة المسؤولية والتكاليف في ظل الاساليب الحديثة لإعداد الموازنة العامة، حيث تم الاستعانة بالمنهج الاستنباطي لدراسة توافق نظام المحاسبة العمومية ومشاريع اصلاحه مع الممارسات الدولية السليمة كما تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي عند دراسة التجارب الدولية لإصلاح أنظمة المحاسبة العمومية.

2- دراسة شلال زهير (2004)، بعنوان "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة"، أطروحة دكتوراه من جامعة أحمد بوقرة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات.

هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص وتقييم واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بواسطة تحليل اجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق مدونة حسابات الخزينة وذلك بغية تحديد سلبيات وإيجابيات النظام المحاسبي، بالإضافة إلى التطرق لآفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية وفقا لمشروع مخطط محاسبة الدولة.

وحسب ما توصلت إليه هذه الدراسة أن نظام المحاسبة العمومية القائم الاساس النقدي يعتبر تقليدي ولا يوفر كافة البيانات المالية. أما بالنسبة لتحليل مشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة فهو يعتبر قفزة نوعية في مجال رفع جودة الإبلاغ المالي الحكومي لأنه يطبق أدوات أساس الاستحقاق في اثبات وقياس العمليات المالية، ويوفر النظام المحاسبي الجديد تغطية أوسع لنشاط وحدات القطاع العام مقارنة بالنظام القديم، لكن هذا المشروع أهمل في طياته الجانب المتعلق بتطوير وتحديث الدفاتر والمستندات المستعملة من طرف المحاسب العمومي. وقد تم استخدام أدوات المنهج الوصفي في دراسة الجزء الخاص بالمفاهيم النظرية من الدراسة في حين تم استخدام أدوات المنهج

التحليلي في تدقيق آليات مسك الدفاتر والسجلات والقيود المحاسبية لإثبات المعاملات المالية للدولة وفق المخطط المحاسبي.

تتشرك دراستنا مع الدراسات السابقة في أنهم يعالجون نفس الموضوع والمتعلق بالمحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية.

أما بالنسبة للفرق بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة، تعتبر دراستنا حديثة حيث تناولت المستجدات الجديدة الخاصة بالقانون 07\_23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والاعتماد على الاستبيان في تحليل نتائج هذه الدراسة.

### عاشرا: هيكل الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية التي تم ذكرها فيما سبق تم تقسيم هذه الدراسة إلى مقدمة عامة ثلاثة فصول وخاتمة.

حيث أن الفصل الأول تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول تمت فيه دراسة الإطار العام للمحاسبة العمومية، أما المبحث الثاني الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي العمومي، والمبحث الثالث المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

بالنسبة للفصل الثاني خصص للإصلاح المحاسبي في الجزائر حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى تطور المحاسبة العمومية في الجزائر وأهم معيقاتها، والمبحث الثاني تمت دراسة إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل القانون العضوي 15 18 وأحكامه، أما المبحث الثالث تم تناول الإطار التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر وأهم مستجدات القانون 07-23.

أخيرا الفصل الثالث وهو المتعلق بالجانب التطبيقي للدراسة ففي المبحث الأول تم إعطاء لمحة عامة حول مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية، وفي المبحث الثاني منهجية وأدوات الدراسة، ويأتي بعدها المبحث الثالث نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات.

# الفصل الأول

الإطار العام للمحاسبة العمومية

في ظل المستجدات العالمية

## تمهيد:

تعتبر المحاسبة العمومية أداة مهمة تختص بقياس وتسجيل نشاط الوحدات الغير حكومية، حيث تقوم على تنظيم مدخلات ومخرجات الأموال العمومية وذلك عن طريق وجود نظام محاسبي فعال حيث شهدت تطورا ملحوظا لتلائم مع المستجدات العالمية، وفي هذا الفصل سيتم دراسة الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية وأهم المستجدات الدولية وفق ثلاثة مباحث مقسمة إلى:

- **المبحث الأول:** الإطار العام للمحاسبة العمومية حيث تناول أهم المفاهيم النظرية المتعلقة بها.
- **المبحث الثاني:** شمل الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي العمومي والعلاقة بينهما.
- **المبحث الثالث:** المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام تم تناول فيه ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

## المبحث الأول: الإطار العام للمحاسبة العمومية

تعد المحاسبة العمومية إحدى فروع المحاسبة المتخصصة في تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح، ومن خلال هذا المبحث تم تناول المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية عن طريق بيان ماهيتها والأسس التي تقوم عليها وذكر أهدافها وأهم الفروقات بينها وبين المحاسبة المالية.

## المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية

تمت معالجة ماهية المحاسبة العمومية وفق النقاط الآتية:

- نشأتها والنظرية المفسرة لها.
- مفهومها والفئات المستخدمة لها ومجال تطبيقها.
- خصائصها.

## أولاً: نشأة المحاسبة العمومية والنظرية المفسرة لها

## -1 نشأتها:

نشأت المحاسبة منذ أن شعر الإنسان بحاجته إلى وجود سجلات وإثبات قيود تظهر أثر العمليات الاقتصادية التي يقوم بها خلال فترة زمنية معينة، ويعود تاريخها إلى استخدام البابليين والمصريين القدماء والإغريق والرومان لسجلات محاسبية على أساس الكميات كتسجيل كميات المحاصيل التي ترد لمخازن الدولة والكميات المصروفة منها. ثم تطورت المحاسبة نتيجة لتطور العوامل الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية والقانونية في المجتمعات المختلفة، أهمها الثورة الصناعية والتي شملت جميع أنحاء أوروبا، واعتماد وحدة النقد في المعاملات بدلا من نظام المقايضة والتي أدت لتطور وحدة القياس في الأنظمة المحاسبية، ومتطلبات الحكومة الضريبية والحاجة إلى البيانات المالية للمستثمرين وذلك لمعرفة أعمال الشركات والعائد المحتمل منها لاتخاذ القرار المناسب للاستثمار<sup>1</sup>.

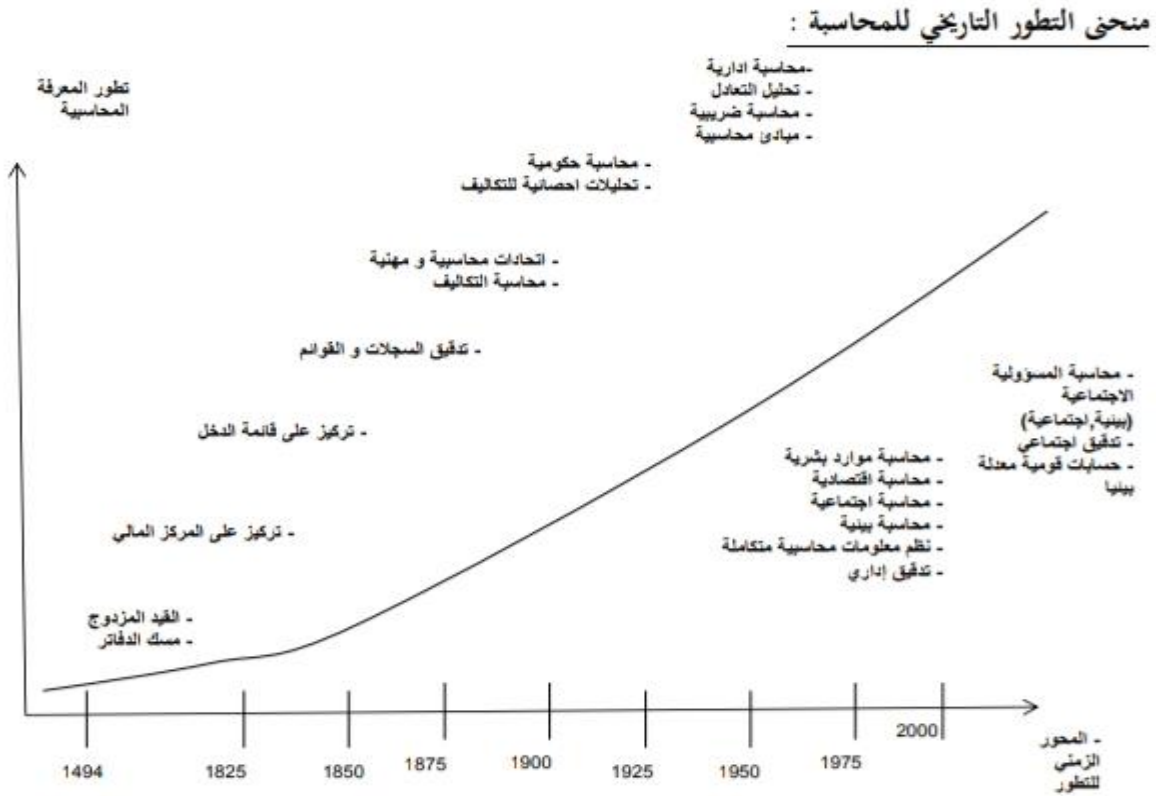
وينشوء الدولة اقتضى الأمر قيامها بتقديم خدمات للمواطنين وتأمين الموارد لتمويل نفقات الخدمات المقدمة وهو ما تطلب إيجاد وسيلة تمكن الدولة من تنظيم الموارد والنفقات العامة ومراقبتها وكانت هذه الوسيلة هي المحاسبة العمومية.

<sup>1</sup>بومدين حسين، محاضرات في المحاسبة العمومية، السنة الثالثة تسيير عمومي، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2021-2022، ص ص 01، 02، بتصرف.

وقد كان تطور المحاسبة الحكومية مصاحبا لتطور الدولة فكلما زاد تدخل الدولة الاقتصادي والاجتماعي كلما أثر ذلك على المحاسبة الحكومية في زيادة أهميتها ودورها في تنظيم وضبط إيرادات ومصروفات موازنتها فالمحاسبة العمومية هي أداة هامة لخدمة نشاط المالية العامة للدولة وتحقيق أهدافها<sup>1</sup>.

والشكل الموالي يلخص تطور المحاسبة ويبين مرحلة ظهور المحاسبة العمومية:

الشكل رقم (1-1): منحنى التطور التاريخي للمحاسبة.



المصدر: بومدين حسين، محاضرات في المحاسبة العمومية، السنة الثالثة تسيير عمومي، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2021-2022، ص ص 01، 02، بتصريف

<sup>1</sup>عشة فطيمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، أطروحة دكتوراه، إدارة مالية ومحاسبية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2021-2022، ص ص 03، 04.

## 2- النظرية المفسرة للمحاسبة العمومية (نظرية الأموال المخصصة):

ظهرت نظرية الأموال المخصصة بعد عجز نظرية الشخصية المعنوية ونظرية الملكية المشتركة في تفسير الوحدة المحاسبية في الوحدات الغير ربحية كمحاولة لإبعاد فكرة التشخيص في الوحدة المحاسبية، ويعود الفضل في تأصيلها إلى وليام فاتر WILLIAM VATER عام 1977، فوفق هذه النظرية تخصص مجموعة من الموارد لتأدية نشاط معين، ويكون استخدام هذه الموارد مقيدا بالغرض الذي يخصص من أجله. حيث أن الإيرادات والمصروفات طبقا لهذه النظرية تعبر عن التدفقات المالية من وإلى الوحدة ومصدر الإيرادات هو ما تحصله من ضرائب ورسوم في حين أن المصروفات هي مجموعة من الموارد التي تخصصها الدولة للإنفاق العام وفق القوانين والتعليمات ومنه لا يوجد ارتباط بين ما تحصله الوحدة من إيرادات وما تقوم بصرفه من اعتمادات. وعلى ضوء هذه النظرية فإن النظام المحاسبي يهتم بمفهوم وخصائص وطبيعة النشاط في الوحدات الإدارية الحكومية أي أنه يقوم بإظهار تساوي موارد الوحدة الحكومية مع نفقاتها بهدف عدم تجاوز الوحدة المحاسبية للمبالغ المخصصة وبذلك تكون معادلة الميزانية كالتالي:

$$\text{موارد الوحدة الإدارية (الأصول)} = \text{استخدامات الوحدة الإدارية (الالتزامات)}.$$

ومنه تعتبر نظرية الأموال المخصصة الأنسب لتفسير نشاط الوحدات الإدارية العمومية والتي تتميز باستبعاد العلاقة الشخصية بين ملاك المشروع والموجودات، كما أنها لا تهدف لقياس الربح ولا المحافظة على رأس مال المستثمر، فهي تركز على الأموال وتدفعاتها<sup>1</sup>.

## ثانيا: تعريف المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها

## 1- تعريف المحاسبة العمومية:

للمحاسبة العمومية عدة تعريفات مختلفة منها ما يلي:

تعرف: "بأنها تختص بقياس (تبويب وتقسيم) ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والأنشطة المرتبطة بالقطاع الحكومية"<sup>2</sup>.

أو هي: "المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات وتوصيلها إلى الجهات ذوات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>عشة فطيمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، مرجع سبق ذكره، ص ص 19-20.

<sup>2</sup>الفسفوس فؤاد، المحاسبة الحكومية، دار كنوز للمعرفة، عمان، المملكة الأردنية، 2009، ص 11.

<sup>3</sup>شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تسيير المنظمات، جامعة أحمد بوقرة، الجزائر، 2013\_2014. ص 03.

كذلك تعرف بأنها: " مجموعة من القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة وهذه الأخيرة تخرج من زاوية كونها اعتمادات ينبغي صرفها في الأغراض المخصصة، كما أنها من زاوية أخرى تمثل إيرادات ينبغي تحصيلها وتخضع كل من إجراءات الصرف والتحصيل لقوانين وتشريعات قائمة تفسرها وتوضحها مجموعة من القواعد الصادرة لأجهزة الصرف والتحصيل والتي تحدد كيفية التقييد في السجلات المحاسبية المعمول بها في جميع الوحدات الحكومية<sup>1</sup>.

وفي دليل المحاسبة العمومية الصادر عن الأمم المتحدة تعتبر المحاسبة العمومية: أداة للمديرين الحكوميين لأغراض الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة بالوزارة والمؤسسة الحكومية وأغراض الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية وبالموجودات المختلفة وتصنيف البيانات لاستخدامها لأغراض الرقابة وتنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة<sup>2</sup>.

أما هيئة الأمم المتحدة فتعرف المحاسبة العمومية بأنها: " المحاسبة التي تختص بتبويب وتقييم ومعالجة وتحصيل ومراقبة وتأكد صحة الإيرادات والنفقات للأنشطة المرتبة بالقطاع الحكومي"<sup>3</sup>.

وبما أن المحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد التي تنظم وتقن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية، فإنه يمكن تعريف المحاسبة العمومية حسب:<sup>4</sup>

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

<sup>1</sup> بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة، مذكرة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010/2011، ص ص 59-60.

<sup>2</sup> بلحمندو عبد الكريم، دور المحاسبة العمومية في تسيير ميزانية الجماعات المحلية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، محاسبة، جامعة غرداية، الجزائر، 2021، 2022، ص ص 04.

<sup>3</sup> بيسار عبد المطلب، مطبوعة بعنوان: المحاسبة العمومية وحسابات الدولة، السنة الأولى ماستر، السنة الثالثة ليسانس، تسيير عمومي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019، 2020، ص ص 28.

<sup>4</sup> خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد 01، 01/01/2016، الحلقة، الجزائر، ص ص 276.

كما سبق يمكن تقديم التعريف الشامل للمحاسبة العمومية:

هي فرع من فروع المحاسبة تشمل مجموعة القواعد القانونية والتقنية التي تبين وتضبط مراقبة وكيفية تنفيذ الميزانيات والحسابات وإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية عن مختلف أنشطة القطاع العام وتهدف لحماية المال العام وتسييره.

من خلال التعاريف السابقة يتبين لنا أن المحاسبة العمومية تتميز بجملة من الخصائص من أهمها:

- لا تهدف الدولة من خلال المحاسبة العمومية إلى تحقيق ربح بالإضافة إلى أنها مزيج من القواعد القانونية والقواعد التقنية<sup>1</sup>.
- تؤدي الوظائف الأساسية المحاسبية عموماً وهي قياس وتسجيل وتبويب وإنتاج وتوصيل المعلومات المالية التي تفيد متخذي القرارات وهي المجال المحاسبي المتخصص بتقرير العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي<sup>2</sup>.

## 2- مجال تطبيق المحاسبة العمومية والفئات المستخدمة لها:

بصفة عامة يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح، والتي تتداول المال من أجل تقديم خدم عامة أو تحقيق منفعة عامة، بغض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة للدولة وعلى هذا الأساس فإن المحاسبة العمومية تطبق في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة فهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة<sup>3</sup>. وتشمل الوزارات والمصالح الحكومية التابعة لها، وكذلك وحدات الحكم المحلي وتشمل المحافظات والمراكز والمدن، الأحياء، القرى ومدريات الخدمات التي تشملها موازنتها<sup>4</sup>.

أما الفئات المستخدمة للمحاسبة العمومية:

يختص نظام المحاسبة العمومية كنظام معلومات ورقابة بتوثيق وإثبات العمليات المالية للدولة وتسجيلها وتقديمها للتقارير والقوائم المالية عن نتائج هذه العمليات للجهات والهيئات التي لها مصلحة مباشرة وغير مباشرة

<sup>1</sup> بن بيا محمد، عدي محمود، واقع المحاسبة العمومية في المؤسسة العمومية، مذكرة ماستر، مالية المؤسسة، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2016-2017، ص 07.

<sup>2</sup> حماد أكرم إبراهيم، المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها، دار أمواج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص 12.

<sup>3</sup> مزروع آسيا، واقع تطبيق المحاسبة العمومية في البلديات الجزائرية، مذكرة ماستر، محاسبة وتدقيق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017-2018، ص 09.

<sup>4</sup> عشة فطيمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، مرجع سابق، ص 12.

بتلك البيانات، وعلى هذا الأساس فإن تحقيق الإبلاغ المالي الكامل مرهون بربط وتكثيف أهداف القوائم والتقارير المالية الحكومية وتوجيهها لتلبية متطلبات وحاجيات المستخدمين لها<sup>1</sup>، والجهات المستفيدة من المعلومات في مجال المحاسبة العمومية يمكن تحديدها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-2): الجهات المستفيدة من المعلومات في مجال المحاسبة العمومية.



المصدر: عشة فطيمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، أطروحة دكتوراه، إدارة مالية ومحاسبية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2021-2022، ص 07.

المطلب الثاني: الأسس المحاسبية التي تركز عليها المحاسبة العمومية وأهم الفروقات بينها

أولاً: الأسس المحاسبية التي تركز عليها المحاسبة العمومية

تعتمد معظم الأنظمة المحاسبية في قياس وتسجيل العمليات المالية على أسس محاسبية معينة متعارف عليها، والتي تعتبر قواعد وإجراءات تمكن من إثبات ومسك الحسابات وعرض البيانات المالية بطريقة مناسبة، وهذا ما سوف يتم التطرق إليه في هذا المطلب.

يمكن تعريف الأساس المحاسبي: على أنه طريقة القياس التي تشير إلى وقت تحقق الإيرادات والنفقات أو الموجودات والمطلوبات المتعلقة بها ووقت تسجيلها وإظهار ذلك في التقارير والقوائم المالية وبالتحديد فإنها تتعلق

<sup>1</sup>بوعكاز سميرة، مدى استجابة مشروع المحاسبة العمومية مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الجزائر IPSAS، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 06، العدد 01، 07/06/2023، الجزائر، ص 580.

بوقت القياس الذي يتم بغض النظر عن أساس القياس المستخدم سواء تم استخدام الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق<sup>1</sup>.

وتتمثل هذه الأسس في:

### 1- الأساس النقدي:

يعترف الأساس النقدي بالعمليات والأحداث الناتجة عن استلام وإنفاق النقود دون التطرق لأية حقوق والتزامات تنشأ خلال السنة النقدية بموجب هذا الأساس هي فقط مبالغ النقد التي تحتفظ بها الوحدة الحكومية ولا يعترف بالمدنين أو الدائنين أو المخزون أو المستحقات أو المبالغ المدفوعة أو المضبوطة مقدماً<sup>2</sup>.  
ومن بعض مزايا هذا الأساس<sup>3</sup>:

- البساطة والوضوح والسهولة في التطبيق حيث يعتمد على نظام بسيط وغير معقد.
- إمكانية إعداد الحسابات الختامية في وقت مبكر مما يضفي أهمية على نشر الحساب الختامي باعتباره إحدى مسائل الرقابة.
- لا يتطلب مهارة كبيرة في القائمين على تنفيذه.
- أما بالنسبة لأهم عيوبه:
- عدم إظهار المركز المالي الحكومي بشكل عادل وسليم<sup>4</sup>.
- تتطلب تسجيل كثير من الوقائع والأنشطة المالية لسنوات سابقة، وتداخل تدفقات، إيرادات ونفقات كل سنة مع السنوات المالية الجارية<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> قنوش ميلود، التوجه نحو تبني أساس المحاسبة الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة آفاق للبحوث والدراسات، المجلد 06، العدد 02، 31/07/2023، الجزائر، ص 139.

<sup>2</sup> بوخالفي مسعود، هواري مهراج، تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 01، العدد 01، 01/01/2016، الجزائر، ص 51.

<sup>3</sup> <https://specialties.bayt.com> تاريخ الاطلاع: 2024/02/24، الساعة (13:45)

<sup>4</sup> واثق إلهام محمد، النظام المحاسبي الحكومي في العراق ومدى انسجامه مع المعايير الدولية للقطاع العام بالتركيز على المعيار رقم (1) عرض البيانات المالية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 04، العدد 06، 22/06/2019، ص 123.

<sup>5</sup> فار التوفيق، عياد محمد، دور نظام المحاسبة العمومية في تحسين تسيير ميزانية الجماعات المحلية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة جيجل، الجزائر، 2021-2022، ص 10.

## 2- أساس الاستحقاق:

هو ذلك الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي (حساب قياس النتيجة) لأي سنة مالية بالمصروفات والإيرادات التي تحققت فعلا خلال تلك السنة بغض النظر لما إذا كانت هذه التدفقات قد دفعت أم لم تدفع بعد والإيرادات قبضت فعلا أم لم تقبض<sup>1</sup>.

كما عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين أساس الاستحقاق بأنه: " أساس محاسبي يتم الاعتراف بموجبه بالمعاملات والأحداث الأخرى عند وقوعها (وليس عند استلام النقد) ولذلك تسجل المعاملات والأحداث في السجلات المحاسبية ويعترف بها في القوائم المالية للفترات الزمنية الخاصة بها"<sup>2</sup>.

ومن بعض مزايا هذا الأساس ما يلي:

- توفير بيانات كاملة حول حجم حقوق والتزامات الوحدات الحكومية، حيث يتم إثبات حقوق الغير على الدولة وحقوق الدولة لدى الغير في السجلات المحاسبية مع تحديد تاريخ قيدها مما يضمن المتابعة الدقيقة (حجم الدين العمومي محاسبيا)، كذلك يعطي البيانات المالية والحقائق الضرورية لإظهار المركز المالي للحكومة بصفة عادلة<sup>3</sup>.

بالإضافة إلى أنه<sup>4</sup>:

- يمكن الوحدة الحكومية من تحقيق أهداف التقارير المالية وإعداد مختلف أشكالها وعرض كامل لعناصر القوائم المالية، وقياس الموارد العامة.
- يفصل بين العمليات الإيرادات والرأسمالية.
- يوفر سجلات دقيقة ومتكاملة.

<sup>1</sup> بولعجول عبد الكريم، دور نظام المحاسبة العمومية المعتمد على أساس الاستحقاق في تفعيل التدقيق الحكومي، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار الجزائر، 2021\_2022، ص 05.

<sup>2</sup> بونعامة أعمر، حرزي عبد العالي مساهمة المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات وترشيد نفقات المؤسسة العمومية، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص مالية المؤسسة، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2021/2022، ص 08.

<sup>3</sup> السلمي شعله عوض الله أحمد وعبد الرحمان بجلاء إبراهيم، أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية في الوحدات الحكومية، المجلة العربية للآداب والدراسات الإنسانية، المجلد 06، العدد 24، مصر ص 241.

<sup>4</sup> معيوف علي خديجة، الشكري سالم عائشة، الشيخي سعد آمال، متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي الليبي، المجلة الإفريقية للدراسات المتقدمة في العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 02، 2023/07/23، ليبيا، ص ص 29-30.

أما عيوبه تتمثل في:

- يؤدي إلى تأخير في إقفال الحسابات في نهاية السنة المالية واستخدامه يحتاج لأشخاص ذوي معرفة علمية<sup>1</sup>، والتأخر في إعداد البيانات المالية. بالإضافة إلى أنه<sup>2</sup>:
- غير موضوعي حيث يدخل فيه عنصر التقدير الذاتي المبني على الاعتبارات الشخصية مثل حالات تجرد المخازن وتقييمها.
- مصمم لقياس الربح، ويشوه المركز النقدي، ويحدث خلل في الرقابة على السيولة وقد يقدم تفسيرات خاطئة وتلاعبات في النتائج.

### 3- الأساس المشترك:

بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق يوجد أساس آخر يعرف بالأساس المشترك والذي يعتبر مزيج بين الأساسين السابقين.

ينتج الأساس المشترك عن التعديلات المطبقة على أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي للجمع بين مزايا النظامين فإذا كانت طبيعة هذه التعديلات أقرب إلى الأساس النقدي فينتج عنها ما يعرف بالأساس النقدي المعدل وأما إذا كانت التغييرات أقرب إلى أساس الاستحقاق الكامل فينتج عنها ما يعرف بأساس الاستحقاق المعدل حيث<sup>3</sup>:

- **الأساس النقدي المعدل:** طريقة هجينة تدمج كل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، غير أن إدماج الأساس النقدي يكون بنسبة أكبر كما تأخذ بعين الاعتبار الحسابات غير المدفوعة و/أو الذمم المدينة في نهاية السنة.
- **أساس الاستحقاق المعدل:** الأسلوب الذي يميل إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل ولكن مع بعض الاختلافات كعدم مراعاة بعض فئات الأصول أو الخصوم.

<sup>1</sup> أباجي الجنابي، عظيم منعم، أساس الاستحقاق المحاسبي ودوره في إعداد وتحديد أولويات الموازنة التخطيطية للحكومات المحلية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 08، العدد 04، 2017، ص 41.

<sup>2</sup> بولعجول عبد الكرم، دور نظام المحاسبة العمومية المعتمد على أساس الاستحقاق في تفعيل التدقيق الحكومي، مرجع سبق ذكره، ص ص 6-7

<sup>3</sup> جابي أمينة هناء، ملياني حكيم، أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصنة المحاسبة العمومية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، 10/04/2017، الجزائر، ص 138.

ثانياً: الفروقات الأساسية بين مختلف الأسس المحاسبية

تقوم الأنظمة المحاسبية على أسس محاسبية معينة لإثبات العمليات المالية وقياس النتائج وقد أوضح دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الأمم المتحدة أن أهمية استخدام أحد الأسس تختلف حسب طبيعة العمليات الممولة، وبالتالي فإن نوعية ودقة القوائم المالية تتأثر بصفة مباشرة بنوع الأساس المحاسبي المطبق. والجداول الموالية تلخص الفروقات بين هذه الأسس:

الجدول رقم (1-1): أهم الاختلافات بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق حسب عدة معايير

المعايير	الأساس النقدي	أساس الاستحقاق
من حيث الفهم	بسيط لكنه غير مألوف لمعظم الناس	معقد للغاية، ولكنه أكثر اعتياداً لمعظم الناس
من حيث التعامل معه	يسهل التعامل معه نسبياً	من السهل التعامل معه وفقاً لمعايير التدقيق والمحاسبة
من حيث الشمول	معلومات حول النقدية فقط	يتضمن معلومات حول النقدية والالتزامات
من حيث إدارة الأصول الغير المالية	لا يوفر المعلومات	يوفر معلومات حول كافة الأصول
من حيث إمكانية المقارنة	تستخدم الدول مجموعة متنوعة من الطرق المحاسبية التي لا تتفق مع بعضها البعض	الدول تستخدم معايير محاسبية مختلفة عن المحاسبة على أساس الاستحقاق والتي لا تتفق مع بعضها البعض
من حيث قياس استدامة السياسة المالية	فائدة محدودة جداً	مفيد ولكن يجب أن يستكمل مع معلومات إضافية
من حيث المصداقية	محدود	أكثر ألفة لدى وكالات التصنيف الدائنتين ووسائل الإعلام
كأساس لتحديد الاستراتيجية المالية	محدود	جيد عندما يستخدم جنباً لجنب مع المعلومات النقدية
من حيث المساءلة	محدود	يوفر معلومات

جيد	محدود	كأساس لتسعير المنتجات والخدمات
أفضل من الأساس النقدي	محدود	كرادع للاحتيال والفساد
تكلفة نظم المعلومات يمكن أن تكون أقل ولكن هناك حاجة إلى بذل المزيد من الجهود لتحديد وتقييم الأصول وغيرها من العناصر.	تكلفة عالية لنظم المعلومات (التخصيص والمحدودية)	من حيث التنفيذ
من السهل الاحتفاظ وتدريب المشغلين ودمج السجلات (المدفوعات، الأصول)	قليل من المهارة المطلوبة من جانب المحاسبين ولكن زيادة الطلب على الموظفين للعمل	من حيث الاستمرار في العمل

المصدر: جابي أمينة هناء، ملياني حكيم، أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق

المحاسبي في ظل عصرة المحاسبة العمومية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10،

2017/04/10، الجزائر، ص ص 140-141.

أما من حيث عناصر البيانات المالية الموجودة فإنه يمكن مقارنة هذه الأسس كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2): مقارنة بين الأسس المحاسبية من حيث عناصر البيانات المالية

عناصر البيانات المالية	الأساس المحاسبي
المقبوضات النقدية، المدفوعات النقدية، الأرصدة النقدية	الأساس النقدي
المقبوضات النقدية والمستحقة، المدفوعات النقدية والمستحقة، أرصدة النقد وشبه النقدية.	الأساس النقدي المعدل
الإيرادات، المصروفات، الموجودات المالية، المطلوبات، صافي الموارد المالية.	أساس الاستحقاق المعدل

<p>الإيرادات، المصروفات (تتضمن الاستهلاك)، الموجودات (المالية والعينة)، صافي الموجودات (حقوق الملكية).</p>	<p>أساس الاستحقاق</p>
--	-----------------------

المصدر: ميلود عبود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، ص 150.

مما سبق: وحسب ما هو موضح في الجداول السابقة تجدر الإشارة إلى أن الأساس النقدي هو الأكثر استعمالا في المحاسبة العمومية على المستوى الدولي لكونه يمتاز بالبساطة في التطبيق وانخفاض التكلفة التشغيلية للنظام ولكن مع ازدياد مطالبة الجهاز التشريعي بضرورة رفع مستوى الإبلاغ المالي عن طريق تقديم بيانات موضوعية وشاملة حول نشاط الحكومة، لتحقيق الشفافية والمساءلة عن مستوى وكفاءة وأداء الجهاز التنفيذي في تسيير المال العام، يركز تطوير نظام المحاسبة على المستوى الدولي على التخلي عن الأساس النقدي واعتماد أساس الاستحقاق<sup>1</sup>.

وقد أصبحت مسألة تطبيق أساس الاستحقاق خيارا ينبغي التفكير فيه بجدية بالنسبة للدول التي تنهز من هذا الاختيار وعلى الدول التي لم تفكر بعد في هذا الموضوع الاستعداد لمثل هذا التوجه العالمي والتحضير له وفق منهج يناسب نظم المحاسبة العمومية والمالية لها<sup>2</sup>.

وفي الجدول التالي عرض للأسس المطبقة في بعض الدول بناء على نتائج الدراسة التي قام بها صندوق النقد الدولي:

<sup>1</sup> شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، مرجع سبق ذكره، ص 43، بتصرف.

<sup>2</sup> ميلود عبود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 151.

الجدول رقم (1-3): الأسس المحاسبية المطبقة في بعض الدول

البلد	الأساس النقدي الكامل	الأساس المشترك	أساس الاستحقاق الكامل
استراليا			×
النمسا	×		
بلجيكا	×		
كمبوديا		×	
كندا			×
كولمبيا			×
الجمهورية التشيكية	×		
فنلندا		×	
فرنسا			×
ألمانيا	×		
اليونان	×		
هنغاريا	×		
أيسلندا		×	
اندونيسيا		×	
ايرلندا		×	
الأردن		×	
كينيا	×		
المكسيك		×	
المغرب	×		
هولندا	×		
نيوزيلندا			×
النرويج	×		

		×	الجمهورية السلوفاكية
		×	سلوفينيا
		×	سورينام
	×		السويد
		×	تركيا
×			بريطانيا
×			أمريكا

المصدر: شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية

للدولة، أطروحة دكتوراه، تسيير المنظمات، جامعة أحمد بوقرة، الجزائر، 2013\_2014. ص 42.

حسب ما يوضحه الجدول أعلاه فإن 14 دولة تطبق الأساس النقدي الكامل وهو أكثر أساس مطبق من قبل عينة الدول المذكورة والتي تضم دول منها متقدمة ونامية وعربية، أما الأساس المشترك تطبقه 08 دول كالسويد واندونيسيا...، أما بالنسبة لأساس الاستحقاق فهو مطبق من قبل 07 دول كلها متقدمة كأمريكا وبريطانيا وكندا....

### المطلب الثالث: أهداف المحاسبة العمومية والفرق بينها وبين المحاسبة المالية

يتناول هذا المطلب عرض لمختلف أهداف المحاسبة العمومية وأهم الفروقات بينها وبين المحاسبة المالية.

#### أولاً: أهداف المحاسبة العمومية

تهدف المحاسبة العمومية إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن إيجاز أبرزها فيما يلي:

- تقدم البيانات والمعلومات الملائمة والموثوق فيها عن نتائج الوحدات الحكومية (بالقوانين والأنظمة) مما يساعد في الحكم على مدى تقيد الوحدات الحكومية بالقوانين والأنظمة المحددة لها<sup>1</sup>.
- توفر البيانات والمعلومات التي تمكن من التخطيط السليم واتخاذ القرارات الموضوعية الرشيدة.
- تحديد العلاقة بين كل أعضائها خاصة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.
- ضمان احترام ترخيصات الميزانية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>الفسفوس فؤاد، المحاسبة الحكومية، مرجع سبق ذكره، ص ص 13-14.

<sup>2</sup>رزقي لمين، عمرون محمد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016-2017، ص 08.

- حماية الأموال العمومية من كل ما يمكن أن تتعرض له من أشكال التلاعب أو ما يسمى بسلامة استخدامها (غش، اختلاس، تبذير)، هذا وبالإضافة إلى:<sup>1</sup>
- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة بتوفير آليات تسمح بتطبيق رقابة مستمرة على أداء المال العام من طرف الوحدات الحكومية.
- تحقيق الرشادة في الإنفاق أي صرف الأموال العمومية بطريقة تسمح بتحقيق أهدافا الصرف بأقل تكلفة ممكنة.

### ثانيا: الفرق بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

تختلف طبيعة النشاط العمومي وأهدافه عن طبيعة وأهداف النشاط التجاري الذي يهدف أساسا لتحقيق الربح، وكذلك الاختلاف في طرق التمويل والإجراءات المتبعة لتحقيق الأهداف، كل هذا أدى إلى اختلاف المبادئ والأسس التي تقوم عليها كل من المحاسبة العمومية في الوحدات الإدارية العمومية والمحاسبة المالية في الوحدات الاقتصادية رغم ذلك فإن هناك بعض أوجه الشبه بينهما، وفيما يلي سيتم التطرق لأهم الفروقات وأوجه التشابه بينهما.

1- أوجه الاختلاف: يمكن تلخيص أهم أوجه الاختلاف بين المحسبتين العمومية والمالية في الجدول الموالي:

#### الجدول رقم (1-4): أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية:

أوجه الاختلاف	المحاسبة المالية	المحاسبة العمومية
الهدف	تهدف إلى معرفة نتيجة نشاط المنشأة (نتيجة الدورة) ومركزها المالي.	تهدف إلى تنفيذ ميزانيات المؤسسات الحكومية والرقابة عليها (القيام بالأعمال والخدمات ذات المنفعة العامة)
مصادر الإيرادات	الإيرادات تأتي من مدفوعات المشتريين للسلع أو الخدمات التي تنتجها	أغلب الإيرادات تأتي من الإخضاع الضريبي.
حساب الاهتلاكات	تقوم بحساب اهتلاك الأصول الثابتة باعتبارها تستخدم لتحقيق الإيرادات.	لا تقوم بحساب الاهتلاكات باعتبار أن الأصول تستخدم لتقديم خدمات ترجوها الدولة.

<sup>1</sup> بونعامة أعمار، حزين، مساهمة المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات وترشيد نفقات مؤسسة عمومية دراسة حالة الخزينة العمومية، مرجع سبق ذكره، ص 09.

إعداد الميزانيات	تقوم بتحديد الإيرادات أولاً (الأصول) ثم تحديد النفقات (الخصوم).	تقوم بتحديد النفقات المتوقعة أولاً ثم تحديد الإيرادات لتمويلها.
هيكل الميزانية	ميزانية المؤسسة تتضمن بيانات فعلية عند الأصول والخصوم.	الميزانيات العامة الأولية تتضمن بيانات تقديرية بالإيرادات والنفقات.
أسس القياس المحاسبي	تستخدم المحاسبة المالية عند تسجيل العمليات المالية أساس الاستحقاق.	تستخدم المحاسبة العمومية عند تسجيل العمليات المالية إما أساس الاستحقاق أو النقدي أو الالتزام (حسب المدة).
الجرد والمستويات الجردية	يستخدم لمعرفة المركز المالي للمؤسسة في لحظة معينة.	ليس للجرد معنى محاسبي بل يهدف فقط للتحقق من سلامة الأصول.
مبدأ الحيطة والحذر	نظراً لوجود رأس مال في المؤسسات تأخذ المحاسبة المالية بهذا المبدأ لمواجهة الخسائر المتوقعة مستقبلاً فتكون تبعا لذلك المؤونات والاحتياطات.	نظراً لعدم وجود رأس مال في الوحدات الحكومية، فليس لهذا المبدأ وجود.
حسابات النتيجة	تحدد نتيجة الدورة (ربح أو خسارة)	يحدد الحساب الختامي الفرق بين الإيرادات والنفقات سواء كان بالزيادة أو بالنقص، ويعتبر بمثابة فائض أو عجز في نهاية كل فترة مالية.

المصدر: بيسار عبد المطلب، مطبوعة بعنوان: المحاسبة العمومية وحسابات الدولة، السنة الأولى ماستر،

السنة الثالثة ليسانس، تسيير عمومي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف،

المسيلة، الجزائر، 2019، 2020، ص ص 39-40.

## 2- أوجه التشابه بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية:

رغم الاختلافات الموجودة بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية إلا أن هذا لا ينفي وجود نقاط تشابه

بينهما والتي يمكن تلخيصها في الجدول أسفله:

الجدول رقم (1-5): أوجه التشابه بين المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية:

أوجه التشابه	المحاسبة المالية	المحاسبة العمومية
استخدام النقود كوحدة قياس	تستخدم النقود كوحدة للقياس وذلك عند التعبير عن الأصول والخصوم.	تستخدم النقود كوحدة للقياس وذلك عند التعبير عن الإيرادات والنفقات.
استخدام نظرية القيد المزدوج	تعتمد كلا المحاسبين على نظرية القيد المزدوج عند إثبات العمليات المالية في الدفاتر حيث تنص على أن كل عملية مالية لها طرفان (مدين و الآخر دائن) بنفس القيمة في المجموع .	
إعداد التقارير الدورية	كلا المحاسبين يقومان بإعداد حوصلة دورية عن سيرورة العمليات في تقارير مخصصة، وهذا من أجل متابعة العمليات المالية من فترة لأخرى.	
توافر الرقابة الداخلية والخارجية	تتوفر على أجهزة للرقابة والمراجعة الداخلية وكذا الخارجية مثل محافظ الحسابات.	تتوفر على الرقابة الداخلية من داخل المؤسسة العمومية مثل رقابة المحاسب العمومي وكذا رقابة خارجية كرقابة مجلس المحاسبة.
اعتماد مبدأ السنوية في إعداد الحسابات الختامية	تقوم كل من المحاسبين على مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية حيث تغطي كل دورة فترة السنة المدنية.	
وجود مدونات للحسابات	في المحاسبة المالية يوجد دليل حسابي لكل نوع من أنواع الأصول والخصوم (SCF).	تقسم الميزانيات العامة في المؤسسات العمومية إلى فصول ومواد ويعطي رقما لكل منهما لتسهيل إعداد الميزانية وتنفيذها ومتابعتها والرقابة عليها.

المصدر: بيسار عبد المطلب، مطبوعة بعنوان: المحاسبة العمومية وحسابات الدولة، السنة الأولى ماستر، السنة الثالثة ليسانس، تسيير عمومي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019، 2020، ص 40.

حسب ما هو مذكور في الجدولين أعلاه يتضح أنه يستلزم على نظام المحاسبة العمومية محاولة تكييف إجراءات التسجيل المحاسبي للمعاملات المالية كي تتأقلم وتتلاءم مع مميزات المؤسسات العمومية الغير ربحية.

## المبحث الثاني: الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي العمومي

الموازنة العامة هي إحدى أدوات السياسة المالية التي تمكن الحكومة من تنفيذ سياستها الاقتصادية والاجتماعية وتحقق لها أهداف استراتيجية والتي تسعى لتحقيقها بفعالية وكفاءة من أجل إصلاحها لتتماشى مع التطورات الراهنة، وهي تمثل الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي العمومي وفي هذا المبحث سيتم التطرق إلى:

- ماهية الموازنة العامة وأهم مبادئها وهيكلها بالإضافة إلى النظام المحاسبي العمومي وعلاقته بالموازنة العامة.

## المطلب الأول: ماهية الموازنة العامة

تعتبر الموازنة العامة المحور الذي تدور حوله جميع أعمال الدولة ونشاطاتها في جميع المجالات وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا المطلب بصفة عامة.

## أولاً: مفهوم الموازنة العامة

تعرف الموازنة العامة للدولة بأنها تقدير للإيرادات العامة والنفقات العامة عن مدة قادمة، فهي خطة مالية للدولة تهدف إلى إشباع الحاجات العامة في ضوء الظروف والأهداف السياسية والاقتصادية والمالية للمجتمع.<sup>1</sup>

أو عمل سياسي يعبر عن فلسفة الحكام السياسية والاقتصادية في قيادة الدولة.<sup>2</sup>

كما عرفها القانون الفرنسي بأنها الصيغة التشريعية التي تقدر بموجبها أعباء الدولة ووارداتها، ويأذن بها ويقرها البرلمان في قانون الموازنة الذي يعبر عن أهداف الحكومة الاقتصادية والمالية.

ويعرفها القانون الأمريكي بأنها صك تقدر فيه نفقات السنة التالية ووارداتها بموجب القوانين المعمول بها عند التقدم واقتراح الجباية المبسطة فيها.<sup>3</sup>

أما دليل المحاسبة الحكومية الصادرة عن الندوة الإقليمية لهيئة الأمم المتحدة المنعقدة في بيروت في عام 1969 فقد عرف الموازنة العامة: "الموازنة العامة هي عملية سنوية تتركز على التخطيط والتنسيق ورقابة استعمال الأموال لتحقيق الأغراض المطلوبة بكفاءة فهي أساساً عملية اتخاذ القرار بطريقة يمكن أن يقوم بها الموظفون

<sup>1</sup> خالد عبد الحميد، حسانين عبد الحميد، دراسة تحليلية لأسباب عجز الموازنة العامة المصرية والاستراتيجية المقترحة لعلاجها، مجلة الشروق للعلوم التجارية، العدد 14، ص 06.

<sup>2</sup> م، د، علي حسين أحمد الفهداوي، الموازنة العامة والرقابة عليها في التشريعات العراقية، مجلة العلوم السياسية، العدد 59، 2020، ص 419.

<sup>3</sup> أحمد بيرش، الاتجاهات الحديثة في الموازنة العامة وتحديات السياسة المالية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، ص 04/2019/2018.

الرسميون على مختلف المستويات الإدارية بالتخطيط والتنفيذ لعمليات البرامج بطريقة مخططة للحصول على أفضل النتائج من خلال التوزيع والاستخدام الأكثر فعالية للمواد المتاحة"<sup>1</sup>.

وهي أيضا: بيان تقديري تفصيلي معتمد يحتوي على الإيرادات العامة التي يتوقع أن تحصلها الدولة والنفقات العامة التي يلزم إنفاقها خلال سنة مالية قادمة. فالموازنة تعتبر بمثابة البرنامج المالي للخطة التي تعمل بها الدولة عن سنة مالية مقبلة من أجل تحقيق أهداف محددة في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة<sup>2</sup>.

### ثانيا: خصائص الموازنة العامة

تتمثل خصائص الموازنة العامة في:<sup>3</sup>

- الموازنة العامة تقديرية: تتضمن الموازنة العامة تقديرا احتماليا لنفقات الدولة وإيراداتها أي ما ينتظر أن تنفقه السلطة التنفيذية وما يتوقع أن تحصله من إيرادات خلال فترة لاحقة.
- الموافقة على الموازنة العامة (الطبيعة القانونية): تعد الموازنة بمثابة خطة الحكومة لفترة لاحقة.
- الموازنة كأداة لتحقيق الأهداف: أصبحت هي الأداة الرئيسية في يد الحكومة لتحقيق أهدافها في مختلف المجالات.
- الموازنة خطة مالية: تعتبر وثيقة مالية أو جدول محاسبي يبين المحتوى المالي للموازنة، والذي يشمل تقديرات النفقات العامة مع تقسيمها إلى أنواع مختلفة هذا من جهة والهيئات التي تتولى هذا الإنفاق من جهة أخرى، كما يتضمن تقديرات الإيراد العام مع توضيح مصادره المختلفة.
- الموازنة مقيدة بحد ذاتها: فالموازنة في نفقاتها وإيراداتها يجب أن توضع لمدة معينة وأن تكون هذه المدة واحدة في كلا الفئتين وقد جرى أن تكون المدة سنة كاملة في معظم دول العالم.

<sup>1</sup>د.حسين عبد الكريم سلوم، محمد خالد المهاني، الموازنة العامة للدولة بين الاعداد و التنفيذ و الرقابة، (دراسة ميدانية للموازنة العراقية )، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد08، 2007/04/64، ص96 .

<sup>2</sup>د.إيهاب محمد يونس، الموازنة العامة و التنافسية العالمية "حالة مصر"، المجلة العلمية للدراسات و البحوث المالية و التجارية، المجلد02، العدد02، 2021، ص1151.

<sup>3</sup>د. وسيلة السبتي، محمد لمن علون، أحليمة عطية، عجز الموازنة العامة وطرق تمويله في الاقتصاد، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، المجلد 05، العدد 01، 30/04/2019، الجزائر، ص 169، بتصرف.

ثالثاً: أهمية الموازنة العامة

للموازنة العامة أهمية كبرى لأنها تعبر عن البرنامج العمل السياسي والاقتصادي والاجتماعي للحكومة

خلال الفترة المالية ولها أهمية من مختلف النواحي القانونية والإدارية والمحاسبية، ويمكن توضيح أهميتها كما يلي:

1- **الأهمية السياسية:** لم تعد الموازنة العامة مجرد وثيقة محاسبية لنفقات الدولة وإيراداتها بل أصبحت لها أهمية

سياسية كبيرة في الدول ذات الأنظمة النيابية حيث يشترط لتنفيذ بنود الموازنة العامة أن يعتمد مشروعها

من طرف البرلمان، وهذا الاعتماد يعد بمثابة الموافقة من ممثلي الشعب على خطة عمل الحكومة، وعلى

سياساتها المالية والاقتصادية بصفة عامة الموازنة تكون المرآة العاكسة لها.<sup>1</sup>

2- **الأهمية الاقتصادية:** تعتبر الأهمية الاقتصادية جانب مهم بالنسبة للموازنة العامة، فهي تعبر عن النشاط

الحكومي بما تشمله من الإيرادات العامة والنفقات العامة، فهي المرآة التي من خلالها يتم معرفة المركز المالي

للدولة، من جوانب ضعفها وقوتها، كما أدى تطور فن الموازنة إلى عدم الاهتمام في توازن الموازنة، وقد تحقق

الموازنة عجز تكون فيه النفقات أكثر من الإيرادات كعجز مقصود لتعجيل حركة الاقتصاد وتشجيع الجهاز

الإنتاجي على المزيد من العمل لمواجهة زيادة الطلب والوصول إلى التشغيل الكامل، وبالتالي انتقلت الموازنة

العامة من أداة رقابية برلمانية يغلب عليها الطابع السياسي إلى أداة اقتصادية تعمل على تطور الأداء

الاقتصادي.<sup>2</sup>

3- **الأهمية الاجتماعية:** تظهر من خلال تأثيرها في إعادة توزيع الدخل بين الطبقات الاجتماعية المختلفة

عن طريق فرض ضرائب تصاعدية مباشرة على ذوي الدخل المرتفعة وتوجيه حصيلتها لتمويل بعض أوجه

الإنفاق التي تستفيد منه الطبقات الاجتماعية الفقيرة وكذلك لتحقيق العدالة الاجتماعية قدر الإمكان.<sup>3</sup>

4- **أهمية الموازنة من الناحية المحاسبية:** من المعروف أن الموازنة العامة تمر بمراحل متعددة من أهمها مرحلة

الإعداد والتنفيذ والرقابة وفي كل هذه المراحل يتم الاعتماد على النظم والأساليب المحاسبية، ويزداد ارتباط

<sup>1</sup> د. أحمد نجح محمد السيد، الموازنة العامة في جمهورية مصر العربية وفقاً للقانون رقم 87 لسنة 2005، مجلة النيل للعلوم التجارية والقانونية ونظم المعلومات، المجلد 3، العدد 5، مصر، 2023، ص 04.

<sup>2</sup> زهير نعمان عبد الواحد الغراوي، العلاقة بين عجز الموازنة والاحتياجات الأجنبية الدولية في العراق مؤشرات ودلالات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 19، العدد 3، العراق، 2023، ص 129.

<sup>3</sup> لحسين نور الدين، صديقي محمد، أثر تقلبات أسعار البترول على الموازنة العامة بالجزائر، دراسة قياسية خلال الفترة 1980-2020، مذكرة ماستر، تخصص اقتصاد نقدي وبنكي، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2020-2021، ص 17.

الموازنة العامة بالعلوم المحاسبية تبعاً لزيادة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية واستخدامها الموازنة

العامّة كأداة حقيقية للدخل.<sup>1</sup>

#### رابعاً: أهداف الموازنة العامة

يمكن التعرف على أهم أهدافها في النقاط التالية:<sup>2</sup>

● **تستخدم الموازنة كأداة للتخطيط:** تعمل على تحديد استراتيجيات الدولة وترتيب أولوياتها، أهدافها والتعبير عنها بأساليب كمية ومالية، وتستخدم للتنبؤ بالأحداث المستقبلية والكشف عن المشاكل المتوقع حدوثها ودراساتها ومحاولة اقتراح الحلول الملائمة لها.

● **تستخدم الموازنة كأداة للرقابة:** تعد الموازنة أداة تسمح بالتأكد من سير العمليات في الطريق المخطط لها وأن الخطة تحقق الأهداف الموضوعية من دون انحراف أو إسراف في النفقات من جهة والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة من جهة أخرى وبالتالي تحقيق أكبر قدر من الإيرادات.

● **محااربة التسيب الإداري والمالي في القطاعات الحكومية:** من خلال وضع القواعد والضوابط التي تحد منه والمتابعة المستمرة لها والتأكيد من صرفها وفقاً لما خصصت من أجله والتأكيد على ضرورة إتباع القواعد والقوانين المالية والتعليمات الإدارية والإجراءات الحكومية المتعلقة بتنفيذ عمليات الصرف والعمل على تشجيع القطاع الخاص لإنشاء صناعات وطنية ومشروعات تنموية تساعد على رفع المستوى الاقتصادي والاجتماعي في البلاد.<sup>3</sup>

#### خامساً: أنواع الموازنة العامة

تتمثل أنواع الميزانية العامة حسب تسلسلها التاريخي فيما يلي:

● الموازنة التقليدية.

● موازنة الأداء والبرامج.

● موازنة التخطيط والبرمجة.

● موازنة الأساس الصفري.

1- **الموازنة التقليدية (موازنة البنود):** اتفق معظم المؤلفين على أن المميزات الرئيسية لموازنة البنود أو الرقابة

هو التصنيف حسب العرض من الإنفاق، وأن اسم "موازنة البنود" مأخوذ من عملية عرض الموازنة على

<sup>1</sup> أحمد بيرش، الاتجاهات الحديثة في الموازنة العامة وتحديات السياسة المالية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 10.

<sup>2</sup> د. وسيلة السبتي، د. ملين علون، أ. حليلة عطية، عجز الموازنة العامة وطرق تمويله في الاقتصاد، مرجع سبق ذكره، ص 172.

<sup>3</sup> م.د. محمد عبد الرضا حسين السيلوي، الرقابة البرلمانية على تنفيذ الموازنة العامة في العراق، مجلة المعهد، العدد 13، العراق 2023/06/30، ص 449.

شكل بنود، حسب العرض الذي تؤديه النفقات وبتفصيل رقمي للبنود المتعددة اللازمة لتشغيل وحدة إدارية مثل الرواتب، الأجور، والإيجارات وعلاوات السفر وقد ساد وانتشر التصنيف حسب العرض من الإنفاق باعتباره يلي الاحتياجات ويحقق الأهداف: المسألة والفعالية والرقابة.<sup>1</sup>

2- **موازنة البرامج والأداء:** وتندرج موازنة البرامج والأداء ضمن إطار المحاولات الإصلاحية التي يتم من خلالها ترجمة الأهداف المقررة إلى عدد من البرامج ثم تجزأ إلى تفصيلها المتمثلة بالأنشطة التي يعهد لإدارة الوحدة أمر أدائها بما يؤدي إلى تحقيق الأهداف ضمن التخصيصات المعتمدة المحددة لكل منها ومن ثم فإن هذه التخصيصات تكون مبررة عند عرضها في وثيقة الموازنة العامة على السلطة التشريعية لغرض إقرارها، وهذا يعني أن موازنة البرامج والأداء ستوفر الأساس لتبرير كل من:

- بقاء التخصيصات المعتمدة للاستمرار بالبرامج القائمة وعدم تخفيضها.
- زيادة التخصيصات المعتمدة لتحسين البرامج القائمة أو إضافة برامج جديدة.
- إلغاء أو تخفيض التخصيصات المعتمدة للبرامج التي يعتذر تنفيذها أو يحصل تكلف في تنفيذها لسبب ما.<sup>2</sup>

3- **موازنة التخطيط والبرمجة:** تعرف موازنة التخطيط والبرمجة بأنها: أداة للتخطيط، ووسيلة لاتخاذ القرارات التي تتعلق بالمفاضلة بين البرامج البديلة اللازمة لتحقيق أهداف معينة، أو لتعديل تلك الأهداف وتهدف إلى محاولة تبرير قرارات المخطط، وتنظر إلى البرامج والأنشطة الحكومية على أنها مجرد وسائل، تهدف إلى تحويل الموارد العامة أو عوامل الإنتاج إلى منتجات نهائية وهي الأهداف المطلوب تحقيقها.<sup>3</sup>

4- **الموازنة الصفريّة:** تسعى لتحقيق وفورات في الإنفاق العام سواء كان هذا الإنفاق متعلق بالبرامج الجديدة أو القديمة، ويتركز الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية على قيام كل مدير إدارة بتعديل الموازنة الداخلية الخاصة بإدارته في كل فترة بافتراض عدم وجود مصروفات في بداية السنة مع توظيف الطرق الفعالة التي تحقق متطلبات المؤسسة بأقل التكاليف وبالتالي يمكن القول أن الموازنة الصفريّة تأخذ عكس اتجاه الموازنة التقليدية حيث يتم تعديل بيانات موازنة العام الحالي بناء على ما هو مخطط له العام القادم، فهي

<sup>1</sup> هو زغي، تمويل عجز الموازنة العامة للدولة بالصكوك الإسلامية، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية، جامعة الجزائر، 2016-2017، ص 05.

<sup>2</sup> د. عامر محمد سلمان، م. سناء أحمد ياسين، إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء في بيئة الوحدات الحكومية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 92، ص 492.

<sup>3</sup> الجوزي فتيحة، الاستفادة من الاتجاهات العالمية في مجال الميزانية العامة للدولة في إصلاح النظام الموازني بالجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر 03، 2013-2014، ص 62.

موازنة تعد وفق نظام متكامل يشمل كافة المصروفات والإيرادات مع مراجعة كل الأنشطة والبرامج انطلاقاً من الصفر.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: مبادئ الموازنة العامة وهيكلها

سيتم التطرق إلى مبادئ وهيكل الموازنة العامة باختصار فيما يلي:

#### أولاً: مبادئ الموازنة العامة

**1- مبدأ السنوية:** تعد تقديرات الموازنة العامة لفترة زمنية محددة تكون غالباً سنة والسبب في اختيار المدة بالسنة يرجع إلى أن إعداد الموازنة ومناقشتها واعتمادها يتطلب وقتاً وجهداً لا يقل عن سنة، ولقد استقرت العادة على أن تكون فترة سنة حتى تحقق الحكومة الرقابة الفعلية على الهيئات التنفيذية لأن إطالة مدة الميزانية عن سنة لا يحقق الفعالية في الرقابة وكذلك إذا انخفضت المدة عن سنة فإنها تربط الأجهزة القائمة بتحضير الميزانية، وذلك لاضطرارها في فترة قصيرة للدخول في الدراسات المختلفة لتحديد التقديرات المتعلقة بالنفقات والإيرادات العامة إضافة إلى أن أغلبية العناصر التي تحويها عناصر الميزانية العامة قائمة على أساس سنوي.<sup>2</sup>

**2- مبدأ وحدة الميزانية:** يعني بما تدرج جميع نفقات الدولة وجميع إيراداتها في وثيقة واحدة حتى يتسنى معرفة مركزها المالي وحتى تتمكن جهة الرقابة المختلفة من مراقبة تصرفات الدولة المالية ومطابقتها للأهداف المحددة والاعتمادات الواردة في الموازنة كما وافقت عليها السلطة التشريعية.<sup>3</sup>

لكن بالرغم من أهمية هذا المبدأ ألا أنه يوجد استثناءات له تتمثل في :

● **الموازنات الملحقة:** ويقصد بها موازنات بعض الهيئات أو المرافق العامة القائمة بنشاط صناعي أو تجاري التي يستدعي حسن سيرها أن تخصص لها موازنة مستقلة تشتمل على إيرادات الهيئة، أو المرافق وتلحق بموازنة الدولة، حيث يضاف الفائض أو العجز في موازنة الهيئة إلى الموازنة العامة، وفي هذه الحالة لا يتعدى الأمر إعطاء الهيئة

<sup>1</sup> أحمد بريك مراجع أحمد، سلامة سعيد سلامة، أحمد لامين طاهر، محمد فرج أجويدة، عبد الكريم عبد المالك الرفادي، مقومات ومعوقات تطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات في ليبيا، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد 06، العدد 08، 2022/03/30، ص 113.

<sup>2</sup> خميس سليمان، هارون الهاشمي، مبدأ الشفافية في الموازنة العامة ودوره في مكافحة الفساد، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص قانون أعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2021-2022، ص 04.

<sup>3</sup> لحسن نور الدين، صديقي محمد، أثر تقلبات أسعار البترول على الموازنة العامة بالجزائر، دراسة قياسية خلال الفترة 1980-2020 مرجع سبق ذكره، ص 17.

الشخصية المعنوية المستقلة، بل تقتصر فقط على إعطائها الشخصية المالية المتميزة، ومن القواعد المقررة فيما يتعلق بالموازنة الملحقه أنه يسري عليها ما يسري على الموازنة العامة للدولة فيما يتعلق باعتماد السلطة التشريعية، فكأن الموازونات الملحقه وإن لم تحقق الاعتبار المالي الذي يستند إليه مبدأ وحدة الموازنة إلا أنها تحقق الاعتبار السياسي، وهو رقابة المجلس النيابي الكاملة عليها إلى حد ما.<sup>1</sup>

● **الموازانات المستقلة:** ويقصد بها الموازونات الخاصة بالمرافق والمشروعات العامة ذات الشخصية الاعتبارية المستقلة، إذ يتتبع الاستقلال في الشخصية الاعتبارية الممنوح لها الاستقلال في موازنتها عن الموازنة العامة دون حاجة إلى نص تشريعي صريح يقرر ذلك، ولا يستتبع استقلال المرفق أو المشروع العام بموازنة مستقلة أن يسعى بمفرده إلى تحقيق توازن موازنة أو أن يسعى إلى احتكار إيراداته.<sup>2</sup>

3- **مبدأ العمومية (الشمول):** يقتضي هذا المبدأ أن تدرج في وثيقة الميزانية كافة تقديرات النفقات وتقديرات الإيرادات دون أي مقاصة ويرتبط بهذا المبدأ قاعدتين أساسيتين هما قاعدة عدم تخصيص الإيرادات أو ما يسمى بمبدأ الشيوخ وقاعدة تخصيص الاعتمادات.<sup>3</sup>

● **قاعدة عدم تخصيص الإيرادات:** تقتضي هذه القاعدة أن تكون الموارد والنفقات الواردة بالموازنة غير محدودة فلا يجوز تخصيص إيرادات معينة لمقابلة نفقات معينة لأن التخصيص قد يفقد الموازنة العامة مرونتها فضلا عن أنه يؤدي إلى الإسراف إذا كان حجم الإيراد المخصص للنفقات تقل عن النفقات اللازمة لأداء خدمة.<sup>4</sup>

● **قاعدة تخصيص الاعتمادات:** تعني هذه القاعدة أن اعتماد السلطة التشريعية للنفقات لا يجوز أن يكون إجماليا، بل يجب أن يخصص مبلغ معين لكل وجه من أوجه الإنفاق العام، فلا يجوز أن يكون إعداد واعتماد النفقات كمبلغ إجمالي، ويترك للحكومة أمر توزيعه على أوجه الإنفاق المختلفة.<sup>5</sup>

4- **مبدأ التوازن:** يقصد بمبدأ توازن الموازنة العامة في الفكر المالي التقليدي، تساوي جملة الإيرادات العامة مع جملة النفقات العامة، وبالتالي لا تحقق الموازنة مبدأ التوازن، إذ زاد إجمالي النفقات عن إجمالي الإيرادات العامة والسبب الذي جعل مبدأ التوازن ذو أهمية في الفكر المالي التقليدي كونه مؤشر على حسن استخدام

<sup>1</sup> أحمد بيرش، الاتجاهات الحديثة في الموازنة العامة وتحديات السياسة المالية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 31.

<sup>2</sup> مي محرز، الصلة بين مبدأ الشمول ومبدأ الوحدة في الموازنة العامة، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 38، العدد 3، 08/05/2016، ص 164.

<sup>3</sup> د. هاجيرة ديلمي، الميزانية العامة في ميزان الحوكمة الجيدة، مجلة مجاميع المعرفة، عدد أكتوبر، 2017، ص 167.

<sup>4</sup> طه محسن، عبد الله، أم ود سالم عواد الهادي، التدقيق الداخلي لوحدة الإنفاق وأثره على فعالية الموازنة الاتحادية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 12، العدد 39، الفصل الثاني ل 2017، ص 112.

<sup>5</sup> هاجيرة ديلمي، الميزانية العامة في ميزان الحوكمة الجيدة، مرجع سبق ذكره، ص 167.

المال العام، وكضمان لاستمرار الثقة في مالية الدولة، والمحافظة على الاستقرار المالي والاقتصادي والسياسي للدولة.<sup>1</sup>

### ثانياً: هيكل الموازنة العامة

تتكون الموازنة العامة من جانبين هما:

1- **النفقات العامة:** هي مبلغ نقدي يخرج من الذمة المالية للدولة أو أحد تنظيماً بقصد إشباع حاجة عامة وتتضمن جميع النفقات المخصصة في الموازنة العامة سواء كانت تشغيلية أم استثمارية فضلاً عن المدفوعات التحويلية المختلفة بهدف تحسين المستوى المعيشي والضمان الاجتماعي لمواجهة آثار التقلبات الاقتصادية لاسيما البطالة، وتنقسم النفقات وفقاً للأساس الاقتصادي إلى قسمين هما:

● **النفقات التشغيلية:** وتتضمن نفقات المعاملات التشغيلية للوزارات والوحدات أي النفقات اللازمة لتسيير المرافق العامة.

● **النفقات الاستثمارية:** تتضمن نفقات المشاريع الاستثمارية ويتميز الإنفاق الاستثماري بصفة استثنائية لكونه يمثل المحدد الثاني للدخل الوطني بعد الاستهلاك.<sup>2</sup>

2- **الإيرادات العامة:** يقصد بها كأداة مالية مجموعة الدخول التي تحصل عليها الدولة من مصادر مختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، تعرف بأنها الأموال التي تجنيها الدولة من مختلف المصادر والجهات من أجل تمويل النفقات العامة والإيفاء بالاحتياجات العامة ويمكن تقسيمها إلى الآتي:<sup>3</sup>

#### أ- الإيرادات الأصلية والإيرادات المشتقة:

● **الإيرادات الأصلية:** هي تلك الإيرادات التي تحصل عليها الدولة من إيرادات ممتلكاتها.

● **الإيرادات المشتقة:** هي تلك الإيرادات التي تحصل عليها الدولة من خلال ما تقتطعه من ثروات الآخرين مثل الضرائب.

<sup>1</sup> الجوزي فيحة، الاستفادة من الاتجاهات العالمية في مجال الميزانية العامة للدولة في إصلاح النظام الموازني بالجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 35.

<sup>2</sup> د. وسيلة السبتي، د. محمد لين علون، أ. حليلة عطية، عجز الموازنة العامة وطرق تمويله في الاقتصاد، مرجع سبق ذكره، ص 171 .

<sup>3</sup> حاتم كريم أحمد، واقع إيرادات الموازنة العامة الاتحادية العراقية في ظل جائحة كورونا، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، العدد 78، 20/10/2022، ص 300.

**ب- الإيرادات العادية والإيرادات غير العادية:**

● **الإيرادات العادية:** هي تلك الإيرادات التي تتكرر بصورة دورية في الموازنة خلال مدة زمنية متعاقبة كإيرادات أملاك الدولة والضرائب والرسوم.

● **الإيرادات غير العادية:** هي الإيرادات التي لا تتكرر في الموازنة العامة أي تكون استثنائية كالقروض أو الإصدار النقدي.

**ت- الإيرادات الإجبارية والإيرادات الاختيارية:**

● **الإيرادات الإجبارية:** هي الإيرادات التي تستعمل الدولة سلطتها السيادية في الحصول عليها كالضرائب والرسوم والغرامات.

● **الإيرادات الاختيارية:** هي تلك الإيرادات التي لا يتم بها استعمال السلطة الإجبارية في الحصول عليها مثل: إيرادات أملاك الدولة أو الإعانات.

**المطلب الثالث: النظام المحاسبي العمومي**

يعتبر النظام المحاسبي العمومي أحد النظم الفرعية للمحاسبة العمومية، ويعد الوسيلة التي من خلالها يتم تقديم المعلومات المفيدة لتقدير الإيرادات والنفقات السنوية الحكومية، فهو يختص بمتابعة نشاط الهيئات الإدارية العمومية في قطاع الخدمات العامة كنشاط غير هادف للربح.

**أولاً: مفهوم النظام المحاسبي العمومي**

يعرف النظام بصفة عامة أنه مجموعة من العناصر أو الأجزاء التي ترتبط مع بعضها البعض وتؤدي عملها بشكل منتظم ومرتب لتحقيق هدف أو أهداف موضوعية من قبل وتمثل أهداف النظام نفسه، وتعمل هذه العناصر معاً كهيكل واحد وكيان واحد أو وحدة واحدة في سبيل تحقيق هذه الأهداف.<sup>1</sup>

كما يعرف بأنه: مجموعة من المفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة بهذا النشاط بصفة دورية وتقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة ومراقبتها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ميلود عبود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2018-2019، ص 152 .

<sup>2</sup> بيسار عبد المطلب، مطبوعة بعنوان: المحاسبة العمومية وحسابات الدولة، مرجع سبق ذكره، ص 35.

ويعرف أيضا بأنه: مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية بهدف حماية موجودات الحكومة وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي، وتبعاً لذلك فالنظام المحاسبي يستند على نوعين من القواعد:

● **قواعد علمية ومهنية:** وهي مجموعة من المبادئ العلمية المحاسبية وأسس القياس المحاسبي المستخدمة في تتبع وتحليل ودراسة المعاملات المالية وقياس نتائجها.

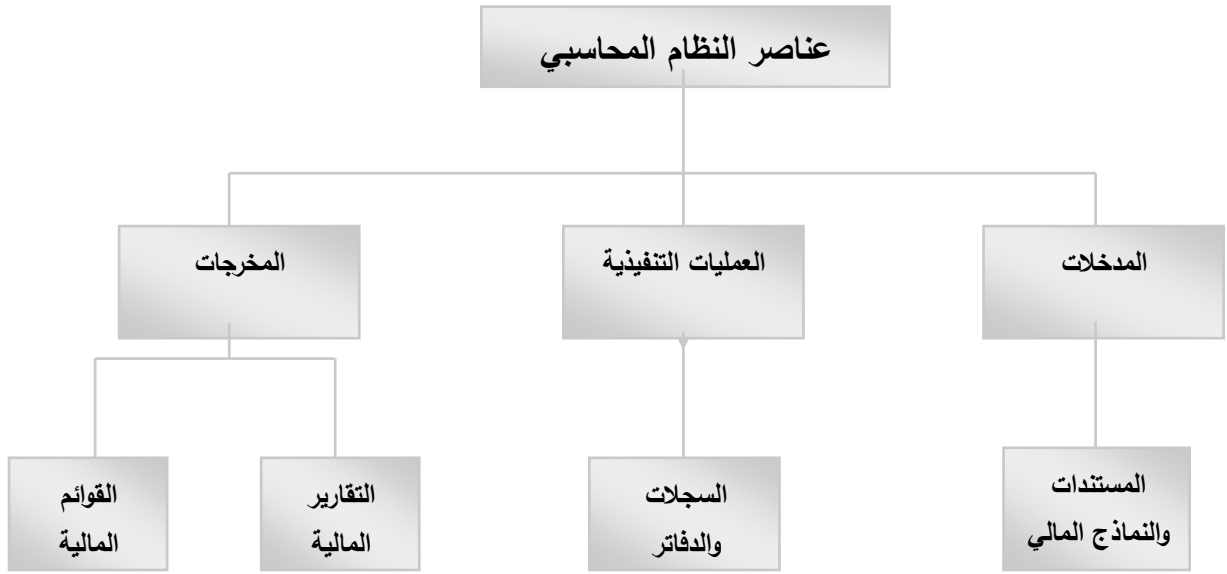
● **قواعد فنية:** وهي مجموعة المستندات والسجلات المحاسبية إضافة إلى مجموعة التعليمات والطرق والإجراءات اللازمة لبيان الحسابات وأنواعها.

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

مما سبق يمكن الاستنتاج أن النظام المحاسبي العمومي نظام فرعي من أنظمة المحاسبة يتولى متابعة نشاط الوحدات العمومية، يخضع للمساءلة القانونية، إذ أن تشريعات الدولة هي التي تحكمه وتحدد السجلات ونوعية المستندات والقواعد المالية والمحاسبية المتعلقة ببنية هذا النظام وتساعد مخرجاته على القيام بعملية الرقابة على تنفيذ الموازنة، ويتكون النظام المحاسبي العمومي من العناصر التالية:

<sup>1</sup>خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مرجع سبق ذكره، ص 282.

الشكل رقم (1-3): عناصر النظام المحاسبي العمومي



المصدر: ميلود عبود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2018-2019، ص 157.

يتمثل الشكل أعلاه في العناصر المكونة للنظام المحاسبي العمومي والذي يتفرع لثلاثة أقسام رئيسية، كل عنصر له أهميته ودوره في هذا النظام.

ثانيا: وظائف النظام المحاسبي العمومي

تتمثل أهم وظائفه فيما يلي<sup>1</sup>:

- متابعة المتحصلات النقدية المستحقة للحكومة سواء كانت من الأفراد أو المؤسسات والعمل على تحصيلها في أوقاتها والقيام بتسجيلها.
- يمثل النظام المحاسبي الحكومي شبكة الاتصال الرئيسية والرسمية التي تربط بما توفره تلقائيا من بيانات ومعلومات ومؤسسات بين السلطة التنفيذية وأجهزة الرقابة الخارجية وخاصة السلطة التشريعية.
- فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع وقوع الضياع أو الاختلاس أو سوء استخدام وكشف الأخطاء بالإضافة إلى توفير البيانات والمعلومات اللازمة لمختلف الجهات لاستخدامها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات.
- ثالثا: دورة النظام المحاسبي

<sup>1</sup>عشة فطيمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، مرجع سبق ذكره، ص 43.

يمكن تحديد خطوات النظام المحاسبي العمومي في النقاط التالية:<sup>1</sup>

- تحديد سنة مالية ذات فترة زمنية ثابتة يتم على أساسها إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة خلال السنة المالية التالية.
- اعتماد الموازنة وصدور قانون العمل بها.
- تنفيذ ما ورد بالميزانية عن طرق توزيع قوائم الإيرادات والمصروفات على الوحدات المحاسبية الموجودة في مختلف وحدات الإدارة العمومية.
- إثبات العمليات المالية الفعلية من خلال النظام المحاسبي العمومي وفقا لنفس أسلوب المطبق في النظام المحاسبي المالي وذلك فيما يتعلق بخصر وتسجيل العمليات على أساس تاريخي وفقا لنظام القيد المزدوج.
- تقوم كل مؤسسة عمومية بإعداد حساب ختامي لها حتى يتسنى إعداد الحساب الختامي للدولة.

#### رابعا: العلاقة بين النظام المحاسبي العمومي والموازنة العامة للدولة

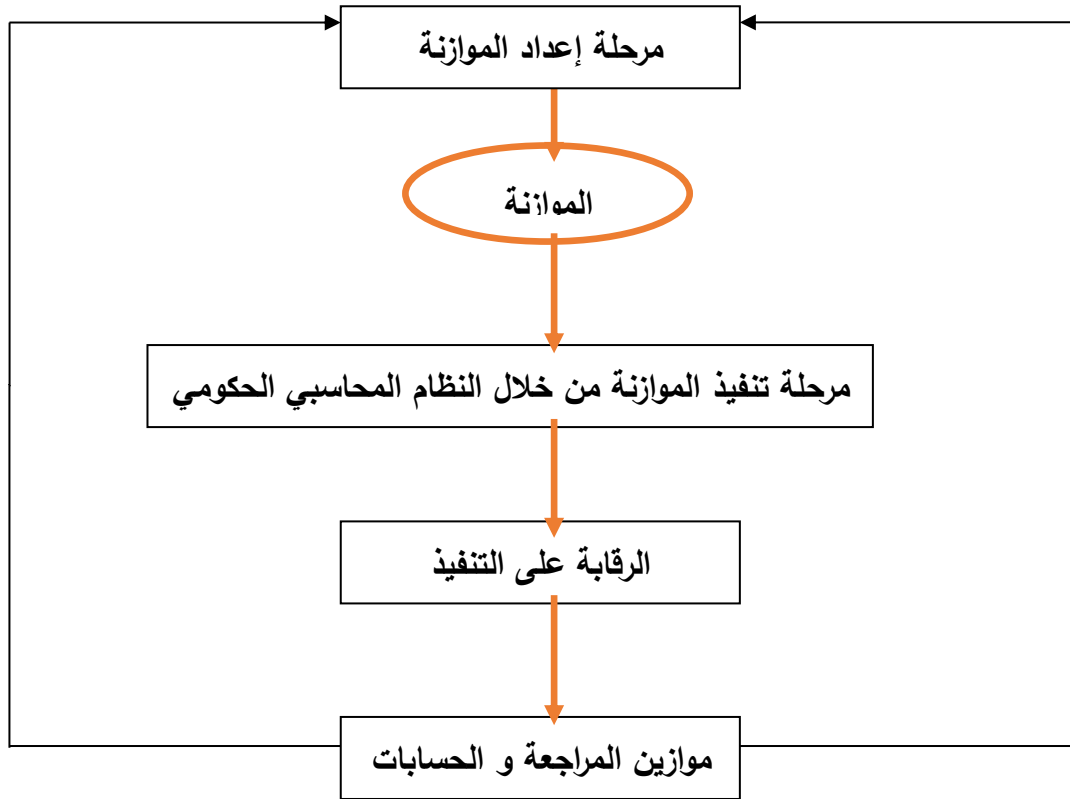
الموازنة العامة للدولة هي خطة معتمدة تتضمن برامج عمل وتقدير الإيرادات والنفقات اللازمة لتنفيذ البرامج الحكومية خلال الفترة القادمة وهي بذلك تمثل الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي، كما أن البرامج والأنشطة المتفرعة عن الموازنة العامة للدولة تتم معالجتها بواسطة النظام المحاسبي الحكومي بهدف توفير تقارير وقوائم تتضمن معلومات عن تلك البرامج بغرض استخدامها في المجالات الإدارية والمالية.<sup>2</sup>

يمكن دراسة وتوضيح العلاقة التكاملية بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي من نواحي الدورة التي تمر بها الموازنة والنشاطات التي يقوم بها النظام المحاسبي الحكومي والشكل التالي يوضح العلاقة بينهما:

<sup>1</sup> بيصار عبد المطلب، مطبوعة بعنوان: المحاسبة العمومية وحسابات الدولة، مرجع سبق ذكره، ص 38-39.

<sup>2</sup> عشة فطيمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، مرجع سبق ذكره، ص 50.

الشكل رقم (1-4): العلاقة بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي



المصدر: عشة فطيمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، أطروحة دكتوراه، إدارة مالية ومحاسبية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2021-2022، ص 51.

### المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

أصبحت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مبادئ محاسبية مقبولة على الصعيد العالمي فهي تمثل مرجعية دولية تنظم عملية إعداد التقارير المالية في القطاع الحكومي وتعتبر قواعد لإعداد القوائم المالية تحدد المعلومات التي تتألف منها، وقد اتجهت العديد من الدول لإصلاح أنظمتها المحاسبية بالموازاة مع أخذها لنماذج وآليات حديثة لإدارة المال العام بشكل يكفل تحقيق الحماية له عن طريق اعتمادها لتلك المعايير، وفي هذا المبحث سيتم تسليط الضوء عليها ومعالجتها من خلال ثلاثة مطالب.

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

##### أولاً: تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تعرف بأنها مجموعة المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بغرض استخدامها في إعداد البيانات المالية من قبل القطاع العام في جميع أنحاء العالم، وتستند هذه المعايير على معايير المحاسبة الدولية

IAS والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS وتستهدف تحسين نوعية التقارير المالية للقطاع العام من أجل تحقيق المزيد من الشفافية والموثوقية.<sup>1</sup>

وميزتها الأساسية الاعتراف بقواعد الأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، ويمكن حصر أهمية هذه المعايير في ما يلي:<sup>2</sup>

- تكمن أهمية وضع معايير محاسبية في ضمان وتجانس وتوحيد المعلومات المحاسبية وإضفاء المصداقية عليها بغية تحكيم عادل بين مصالح فئات مختلفة.
- تساعد إدارة الأعمال على زيادة ثروتها وتطبيق ترتيبات فعالة وكفاءة للإدارات وتمكن مستخدمي القوائم من اتخاذ القرارات المناسبة عند الاعتماد على المعلومات التي أعدت وفق المعايير الملائمة.

### ثانياً: أهداف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

تسعى معايير IPSAS إلى مجموعة من الأهداف الأساسية والمتمثلة في ما يلي<sup>3</sup>:

- تطوير معايير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم.
- مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة الخاصة.
- تحقيق نوعية وكيفية عرض التقارير المالية للقطاع العام وتدعيم المصادقة على الحسابات من طرف المدققين.<sup>4</sup>
- تحسين جودة وشفافية إعداد التقارير المالية في القطاع العام، من خلال تقديم معلومات أفضل للإدارة المالية وعملية صنع القرارات فيه.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> حمادة السعيد المعصراوي غازي، دراسة تحليلية نقدية لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام باستخدام النظرية المؤسسية ونظرية الشبكات الاقتصادية، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، العدد 1، سبتمبر 2019، مصر، ص 284.

<sup>2</sup> الأجوادي زيد شريف هدايب، الخرسان محمد حلو داود، دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية والأجهزة الحكومية، عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الأول، 2006، بغداد، ص 6.

<sup>3</sup> قمو آسية، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 07، العدد 2، 28/01/2022، ورقلة، الجزائر، ص 25.

<sup>4</sup> حاجة مقدم، لعصب خديجة، معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في المؤسسات العمومية، مذكرة ماستر أكاديمي، تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2021-2022، ص 61.

<sup>5</sup> قاضي فاطمة الزهراء، رهانات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر، اطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 3، 2019-2020، ص 90.

### ثالثا: مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

1- **التعريف به:** يمكن تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأنه الهيئة العالمية المكلفة بإصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تم تأسيسه في سنة 1977 ليحل محل لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين ابتداء من 2004/11/10، وتم تعيين هذا المجلس من قبل اتحاد المحاسبين الدوليين، بالإضافة إلى عملية إصدار للمعايير يهتم بالحرص على توصيل الفهم الصحيح لهذه الأخيرة إلى مؤسسات القطاع الحكومي.<sup>1</sup>

وهو يهدف لخدمة الصالح العام عن طريق وضع معايير لإعداد التقارير المالية يصدرها وفق أساسين: "الاستحقاق والنقدي".

### 2- مراحل إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

هناك مراحل تعكس عملية الإصدار الرسمية لمشاريع مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وهذه المراحل تتضمن الخطوات التالية<sup>2</sup>:

دراسة كل من إصدارات:

- مجلس المعايير المحاسبة الدولية الهيئات الوطنية لوضع المعايير والسلطات التنظيمية وغيرها من الهيئات الرسمية.
- هيئات المحاسبة المهنية والمؤسسات الأخرى المعنية بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.
- تشكيل لجان توجيهية أو هيئات استشارية للمشاريع أو لجان فرعية لتقديم مدخلات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حول مشروع ما.
- نشر مسودة عرض لإبداء ملاحظات الجمهور المتأثرين بإصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وعادة ما تكون لمدة أربعة أشهر على الأقل.
- دراسة جميع الملاحظات المستلمة وإجراء التعديلات على المعايير المقترحة، حيثما كان ملائما، وعلى ضوء أهداف مجلس معايير المحاسبة للقطاع العام، ونشر معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام.

<sup>1</sup>باني سيد علي، جابي أحمد، دراسة مقارنة بين مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر والمرجعية الدولية في معالجة الأصول الثابتة الملموسة، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 01، 2021/05/05، الجزائر، ص 299.

<sup>2</sup>بوكفوسة أحمد، تيفالي بن يونس، نحو إستراتيجية العنصرية نظام المحاسبة العمومية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، تجربة فرنسا، مجلة الاقتصاد والبيئة، المجلد 5، العدد 1، 1/04/2022، الجزائر، ص 373.

المطلب الثاني: عرض وتصنيف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع (40) معيارا محاسبيا في وحدات القطاع العام على أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى معيار محاسبي واحد وفقا للأساس النقدي، إذا تطبق هذه المعايير على العمليات المحاسبية الخاصة بوحدات القطاع الحكومي غير الهادفة للربح بينما لا تطبق في مؤسسات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي، حيث يتم مقارنتها ومطابقتها قدر الإمكان مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال محاولة الحفاظ على طبيعة المعالجة المحاسبية و النص الأصلي للمعيار وتعديلها لتناسب مع خصائص النشاط في القطاع العام .

أولا: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق

سيتم محاولة تلخيص أهم ما جاء في هذه المعايير في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-6): معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي

اسم المعيار	رقم المعيار
عرض البيانات المالية.	01
بيانات التدفق النقدي	02
السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	03
آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	04
تكاليف الاقتراض	05
البيانات المالية الموحدة والمنفصلة	06
الاستثمارات في المنشآت الزميلة	07
الحصص في مشاريع مشتركة	08
الإيراد من المعاملات التبادلية	09
التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	10
عقود الإنشاء	11
المخزون	12
عقود الإيجار	13

الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير	14
الأدوات المالية: الإفصاح والعدم (تم حذفه)	15
العقارات الاستثمارية	16
الممتلكات والمصانع والمعدات	17
تقديم التقارير حول القطاعات	18
المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة	19
الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	20
انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد	21
الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام	22
الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	23
عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	24
منافع الموظفين	25
انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد	26
الزراعة	27
الأدوات المالية: العرض	28
الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	29
الأدوات المالية، الإفصاحات	30
الأصول غير الملموسة	31
ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح	32
تبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى	33
البيانات المالية المنفصلة	34
البيانات المالية الموحدة	35
الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	36
الترتيبات المشتركة	37

الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	38
منافع الموظفين	39
عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام	40

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: شايك فرانس فان، كتيب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام،  
النسخة الثانية، ص ص 8-70.

### ثانيا: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الأساس النقدي

أما بالنسبة للأساس النقدي فقد وضع المجلس معيارا خاصا به والذي تطبقه وحدات القطاع الحكومي بشكل واسع وذلك بتكييف أهم ما جاء في المعايير السابقة والمتعلقة بأساس الاستحقاق مع متطلبات تطبيق الأساس النقدي، ونظرا لأهمية المعلومات المتعلقة بالمدفوعات والمقبوضات والأرصدة النقدية في دول مختلفة فقد حاول هذا المعيار بيان كيفية عرض القوائم المالية في القطاع الحكومي حساب هذا الأساس وذلك لمساعدة مستخدمي هذه القوائم في اتخاذ القرارات المختلفة واستعمالها لأغراض المساءلة وفي نفس الوقت توفير معلومات على مدى قدرة الوحدة على توليد التدفقات النقدية وكيفية استخدامها ومصادرها. وينقسم هذا المعيار إلى جزئين:<sup>1</sup>

#### 1- متطلبات تطبيق المحاسبة وفق الأساس النقدي وهي متطلبات إلزامية يجب التقيد بها وهي:

- متطلبات العرض الإفصاح: والتي تحدد القوائم المالية الواجب إعدادها والمعلومات التي يجب أن تتضمنها كما توضح السياسات المحاسبية وكيفية اختيارها.
- الاعتبارات العامة: وهي تحدد فترة إعداد القوائم المالية وتاريخ إصدارها، القيود المرتبطة بالإفصاح عن الأرصدة النقدية والمعلومات المقارنة الواجب إظهارها وكذا كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة.
- كفاءات تصحيح الأخطاء.
- كفاءات عرض معلومات الميزانية في القوائم المالية.

#### 2- متطلبات الإفصاحات غير الملزمة: حيث يحدد هذا الجزء المتطلبات الإضافية للإفصاح المتعلقة

بالسياسات المحاسبية والتوضيحات التي يمكن الأخذ بها عند اعتماد هذا الأساس وتضم الإفصاح عن الفئات الرئيسية للتدفقات النقدية والإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة ولا تعتبر هذه الإفصاحات ضرورية

<sup>1</sup>عبدوس إيمان، دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2020-2021، ص 34.

إلا أن الأخذ بما يعزز موثوقية وشفافية القوائم المالية، كما أنه يساعد في توفيرها في الوقت المناسب لاستعمالها في أغراض اتخاذ القرار.

### المطلب الثالث: نطاق تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

لا يمتلك المجلس السلطة لإجبار الهيئات العمومية على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وإنما يشجع ويعرض على الدول تبنيها بصفة اختيارية من أجل تحقيق الموثوقية للمعلومات المالية والمقارنة بسهولة بين النظم المحاسبية على مستوى دول العالم.

### أولاً: بعض الجهود الدولية في تطبيق المعايير

فيما يلي سيتم عرض وضعية تطبيق بعض دول العالم لهذه المعايير:

الجدول رقم (1-7): عينة لبعض الدول تمثل وضعية تطبيقها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

قائمة الدول	الوضعية اتجاه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
أستراليا، بريطانيا نيوزيلندا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية	نظام محاسبي عمومي على أساس الاستحقاق الكامل وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
أفغانستان	تبنى مشروع إصلاحات لتطبيق الأساس النقدي وفقاً لمتطلبات المعايير.
ألبانيا	الدولة تخطط لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وذلك بالتعاون مع برنامج الأمم المتحدة الإنمائي ودعم من البنك الدولي
الجزائر	مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالتعاون مع البنك الدولي يتضمن متطلبات المعايير الدولية في القطاع العام .
الأرجنتين	تم تنفيذ مشروع لتطوير معايير المحاسبة في القطاع العام بالتنسيق مع المعايير الدولية على أساس الاستحقاق .
أرمينيا	عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفقاً للأساس النقدي وبعده يتم اعتماد المعايير الدولية وفق أساس الاستحقاق .
أذربيجان	التوجه نحو اعتماد المعايير الدولية على أساس الاستحقاق

بنغلادش	في إطار تنفيذ مشروع اعتماد المعايير الدولية، الجهود متواصلة لتكييف التشريعات.
بربادوس	مشروع إصلاح قيد التنفيذ لاعتماد المعايير الدولية على أساس الاستحقاق بالتعاون مع صندوق النقد الدولي .
كمبوديا	في إطار تنفيذ مشروع إصلاح لتبني المعايير الدولية
جزر كايمان	الدولة اعتمدت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق
الصين	مشروع إصلاح قيد التنفيذ من أجل اعتماد المعايير الدولية في القطاع العام دون توفر أي إعلان رسمي بذلك .
قبرص	تم تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي .
شرق وجنوب إفريقيا	أعضاء الجمعية الإفريقية للمحاسبين تسعى إلى تبني معايير المحاسبة الدولية بتمويل من طرف الجمعية السويدية الدولية للتعاون والتنمية
تيمور الشرقية	تم تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي .
السلفادور	مشروع إصلاح من طرف البنك الدولي من بين أهدافه تبني المعايير الدولية .
فيجي	مخطط إصلاح لتبني المعايير المحاسبية الدولية وفق الأساس النقدي.
فرنسا	الانتقال نحو المعايير المحاسبية وفق أساس الاستحقاق وتكيف مختلف القواعد والتنظيمات المحاسبية مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
غامبيا	الاتجاه نحو اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي ثم التحول إلى أساس الاستحقاق.
غانا	تم اعتماد المعايير الدولية وفق الأساس النقدي.
المجر	بالتعاون مع إصلاحات الاتحاد الأوروبي التي تتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية
الهند	التعاون مع البنك الدولي لاعتماد معايير المحاسبة الدولية، وتمويل من طرف صندوق النقد الدولي.
أندونيسيا	معايير المحاسبة الدولية متوافقة مع معايير المحاسبة العمومية بحلول 200.

الالتزام باعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الاستحقاق والتغيير في طور الانجاز.	جاميكا
قدم وزير المالية طلب الدعم لتقديم المساعدة التقنية ودراسة إمكانية إدخال المعايير المحاسبية في القطاع العام .	كازاخستان
بالتعاون مع البنك الدولي لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	لاوس
إصلاحات بالتعاون مع الاتحاد الأوروبي تتضمن المعايير المحاسبية الدولية .	لاتفيا، ليتوانيا
مشروع إصلاح قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	لبنان
بصدد تنفيذ برنامج لاعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي .	مقدونيا
إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .	جزر المالديف
أعلنت الحكومة الماليزية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام و ثم إعداد البيانات المالية الحكومية لسنة 2005، وفق الأساس النقدي و ثم المصادقة عليها .	ماليزيا
اتخاذ قرار اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قيد التنفيذ .	موريتانيا
الحكومة تعمل على اعتماد المعايير الدولية وفق أساس الاستحقاق (2003) مشروع بدعم البنك الدولي و البنك الآسيوي للتنمية .	منغوليا
مشروع إصلاح و مؤسساتي يتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	المغرب
اتخاذ قرار و اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي .	نيبال
الحكومة تجرب تطبيق نظام محاسبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق مع تعديلات عند الضرورة.	هولندا
إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي .	نيجيريا
الحكومة المركزية تعمل على التغيير من أجل التوجه نحو تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الاستحقاق الكامل.	النرويج

باكستان	إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي بدعم من البنك الدولي .
---------	--

**المصدر:** من إعداد الطلبة بالاعتماد على: خبيطي خضير، مونه ويونس، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، عدد 2، 2016/06، ص ص 101-103.

ومما يتضح في معطيات الجدول المذكور أعلاه: يمكن ملاحظة أن الدول المتقدمة هي التي تسعى جاهدة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق، فالتفاعل الدولي مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يتجه في الوقت الحاضر نحو الابتعاد عن الأساس النقدي واعتماد أساس الاستحقاق بشكل تدريجي، وذلك لأنه يحقق الإفصاح الكامل عن البيانات المالية الحكومية وتعتبر دولة نيوزيلندا من أولى الدول التي كانت لها القدرة على تعميم تطبيق أساس الاستحقاق وفق متطلبات المعايير الدولية على كافة وحدات القطاع العام. بالإضافة إلى أنه هناك العديد من الدول التي تبنت إصلاحات لتكييف نظامها المحاسبي مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، كالجائر والتي باشرت في الشروع في إصلاحات لنظام المحاسبة العمومية بالتعاون مع البنك الدولي وإدراجها في الجدول لا يعبر عن تبنيتها لهذه المعايير بشكل رسمي وإنما يعبر عن شروعها في الإصلاحات والتي لم يتم تحديد طبيعتها أو تأكيد التوجه نحو تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية.<sup>1</sup>

### ثانيا: معوقات اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

- هناك عدة معوقات وانتقادات تحول دون اعتماد هذه المعايير من قبل الدول من بينها نذكر ما يلي:<sup>2</sup>
- قرب IPSAS من نموذج المحاسبة الخاصة: اعتماد نموذج المحاسبة الخاصة من قبل القطاع العام قد انتقد وهو في الواقع من الانتقادات الرئيسية وكأجوبة عليها في المشاورات العامة للاتحاد الأوروبي كانت بعض الإجابات تسلط الضوء على عدم اكتمال IPSAS فيما يتعلق بالمتطلبات المحاسبية للقطاع العام.
  - اعتماد هذه المعايير في كثير من البلدان النامية يتطلب استثمارا واسعا في تعليم وتدريب الناس على تطوير المهارات المحاسبية، وهذا ليس من الممكن دائما في البلدان أي الحكومات لديها موارد محدودة.

<sup>1</sup> شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، مرجع سبق ذكره، ص ص 58-59، بتصرف.

<sup>2</sup> حسيني عبد الحميد، بوعبادة فتيحة، عرض البيانات المالية وفق مشروع عصنة نظام المحاسبة العمومية بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 14، العدد 1، 31/12/2021، ص 122.

● وأيضاً من الصعوبات التي تواجهها أن هذه المعايير لا يستطيعون اعتمادها دون النظر في النظام السياسي المحدد والنظام القضائي ونظام الحكم في كل بلد، بالإضافة إلى ذلك هناك مرونة مرتفعة في مبادئ المعايير، مما لا يسمح للمعالجة المحاسبية البديلة لتقييم بنود القوائم المالية، وهذا يمكن أن يقلل من القابلية للمقارنة والتناسق بين مختلف القوائم المالية الأولية.

### ثالثاً: فوائد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

إن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمتغير جديد يعمل ضمن متغيرات نظام المحاسبة يمكن أن تسهم في تحقيق الملائمة و الموثوقية للمعلومات المالية المفصح عنها في التقارير المالية، مما يتيح إجراء مقارنة أفضل بين النظم المحاسبية على مستوى دول العالم ( خاصة المنظمات الدولية، صندوق النقد الدولي، البنك الدولي،....)، كما يسمح بتوفير الرقابة الاجتماعية للهيئات العمومية وإجراء تغييرات عميقة في الإدارات العمومية، وتبني معايير **IPSAS** من شأنه تشجيع جذب المستثمرين الأجانب على دخول البلاد، وكذلك فضح ممارسات الفساد الداخلية لبعض الموظفين العموميين وبالتالي ردعهم عن مثل هذه الأفعال، كما يعزز من مصداقية المعلومات المالية الحكومية وبالتالي يساعد على بناء ثقة المواطنين شركاء التنمية في الداخل والخارج<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> أحمد برير، مسعود صديقي، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومي الجزائري *Journal of Economic Growth and Entrepreneurship; JEGE*، المجلد 6، العدد 2، 2023/05/27، ص 121.

## خلاصة الفصل

حاولنا من خلال هذا الفصل التطرق للمحاسبة العمومية من حيث تعريفها وأهدافها ومجال تطبيقها فهي تهتم بتنظيم وتقنين وحماية الأموال العمومية للدولة من خلال تسجيل وإثبات العمليات المالية. وتعتمد في عملية تسجيلها على أسس محاسبية خاصة تتمثل في الأساس النقدي، وأساس الاستحقاق والأساس المشترك. وان الاختيار الصحيح للأساس المطبق يساهم في تحسين مخرجات النظام المحاسبي العمومي ويعد أساس الاستحقاق هو الأفضل نتيجة ما يحققه من شفافية في التسجيل والاثبات ومصداقية في الإفصاح الكامل والمساءلة.

لذلك نجد أن الاتجاه السائد للحكومات ومنشآت القطاع العام هو التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وهذا من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تساعد على اعداد تقارير مالية تتمتع بالموثوقية.

## الفصل الثاني

واقع تطبيق المحاسبة العمومية

في الجزائر في ظل الإصلاح

## تمهيد:

منذ مطلع التسعينات شرعت السلطات العمومية في الجزائر في عملية إصلاح تسيير المالية العمومية تحت شعار ترشيد النفقات العمومية، وذلك نتيجة للأزمات المالية والاتجاه الدولي نحو تبني المعايير الدولية للقطاع العام. وقد تبلور هذا التوجه في محاولة إصلاح النظام المحاسبي والميزانياتي للدولة من خلال ما يعرف بمشروع "عصرنة الأنظمة الميزانية"، حيث أملت التغييرات الحديثة في المحيط ضرورة تحديث القانون القديم 84-17 وتعويضه بالقانون العضوي لقوانين المالية رقم 18-15، وهذا من أجل تقديم تقارير مالية صادقة وتوفير أكبر قدر ممكن من المعلومات حول النفقات والايادات العامة للدولة والتصدي لظاهرة الفساد المالي. وفي هذا الفصل سيتم التطرق لهذه القوانين وتشخيص الإصلاح الذي عرفه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: تطور المحاسبة العمومية في الجزائر وأهم معيقاتها.
- المبحث الثاني: إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل المستجدات (القانون العضوي 15-18).
- المبحث الثالث: تنظيم الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر.

## المبحث الأول: تطور المحاسبة العمومية في الجزائر وأهم معيقاتها

منذ الاستقلال ليومنا هذا عرفت الجزائر العديد من القوانين والتشريعات التي نظمت المحاسبة العمومية والتي تأثرت بمختلف الظروف المحلية والدولية، لتنظيم المنظومة التشريعية والقانونية التي تحكم الميزانية ولمواكبة التطور الحاصل في الدول الأخرى وعليه توجب التطرق باختصار لأهم هذه القوانين وذكر أهم معيقاتها قبل التطرق للقانون العضوي الحالي.

## المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة العمومية في الجزائر

لقد مر نظام المحاسبة العمومية بمراحل مختلفة أثناء الاستعمار وبعد الاستقلال إلى غاية صدور قانون يحدد الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية وهذا ما سيتم عرضه فيما يلي:

أولاً: مرحلة تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر (1862\_1994):

## 1- المرحلة الاستعمارية من 1862 إلى غاية 1962:

كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضع للنظام الفرنسي حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا لاسيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 مايو 1862 المتضمن تنظيم المحاسبة، بالإضافة إلى المرسوم رقم 50\_1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة<sup>1</sup>.

## 2- مرحلة ما بعد الاستقلال (1962\_1988):

لقد تبنت الجزائر مبدأ استمرارية العمل بالتشريع الاستعماري كضرورة حتمية وذلك تفادياً للدخول في فراغ قانوني هي عن غنى عنه، وفي هذا الإطار صدر قانون 62\_157 الصادر في 31 ديسمبر 1962 الذي مدد سريان التشريع الساري المفعول (المرسوم 50\_1413) إلى تاريخ لاحق باستثناء أحكامه المخالفة للسيادة الوطنية الجزائرية إلى أن يستطيع المجلس الوطني إعطاء البلد تشريعاً جديداً لتتوالى بعدها المراسيم والأوامر في محاولة لقطع الصلة نهائياً بالتشريع الاستعماري إلى غاية صدور القانون 84\_17 المنظم لقوانين المالية في ظل النظام القانوني لدستور 1976 والميثاق الوطني لنفس السنة، وتم العمل به إلى غاية الأزمة الاقتصادية التي عرفتتها الجزائر والتي أُلقت بضملاها على النظام السياسي والقانوني وأدت مع بداية 1988 إلى تبني نهج اقتصادي جديد بعدما تخلت عن النهج الاشتراكي، بطبيعة الحال تأثر النظام المالي المحاسبي بهذه الأوضاع والتغيرات فصدر قانون 88\_01

<sup>1</sup> سناني ليدية، منصورى ويزة، رقابة المال العام في الجزائر في ظل عصنة نظام المحاسبة العمومية، مذكرة ماستر، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2023/2022، ص66.

والخاص بتوجيه المؤسسات العمومية والاقتصادية حيث نصت المادة 19 على أن يتم مسك التسيير المالي و المحاسبي للمؤسسة العمومية الاقتصادية بالطريقة التجارية من طرف محاسب معين بمعرفة المدير العام للمؤسسة العمومية الاقتصادية و تحت مسؤوليته الخاصة<sup>1</sup>.

### ثانيا: مرحلة إصدار قانون المحاسبة العمومية 1990

تميزت هذه المرحلة بصدور القانون رقم 90\_21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه، وهو المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر وعادة يسمى بقانون المحاسبة العمومية في الجزائر بالإضافة إلى المراسيم التنفيذية وقوانين المتمثلة فيما يلي:

- القانون 90\_32 المتعلق بمجلس المحاسبة و الصادر في 04 ديسمبر 1990 .
- القانون 91\_02 الذي يحدد القواعد الخاصة المطبقة على بعض أحكام القضاء الصادر بتاريخ 08 جانفي 1991.<sup>2</sup>
- المرسوم التنفيذي رقم 91\_311 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91\_312 المؤرخ في 07/09/1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، إجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91\_313 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بإجراءات التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميين وكيفية محتواها.
- المرسوم التنفيذي رقم 91\_314 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بإجراءات تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.<sup>3</sup>
- المرسوم التنفيذي رقم 92\_19 المؤرخ في 09 جانفي 1992 يحدد إجراءات الدفع باعتماد من نفقات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية رقم 05 الصادرة بتاريخ 22 جانفي 1992.

<sup>1</sup> بوسته سلوى، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 03، 2016/2015، ص 73.

<sup>2</sup> عشة فطيمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، مرجع سبق ذكره، ص 142.

<sup>3</sup> عيود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، مرجع سبق ذكره ص 238.

- المرسوم التنفيذي رقم 92\_26 المؤرخ في 13 جانفي 1992، المتعلق بالحسابات الجارية البريدية الخاصة بالمحاسبين العموميين والوكلاء الإداريين، الجريدة الرسمية رقم 05 الصادرة بتاريخ 22 جانفي 1992.
- المرسوم التنفيذي رقم 92\_414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها المعدل والمتمم الجريدة الرسمية رقم 82 الصادرة بتاريخ 15 نوفمبر 1992.
- المرسوم التنفيذي رقم 93\_46 المؤرخ في 06 فيفري 1993 يحدد أجال دفع النفقات وتحصل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المعنومة، الجريدة الرسمية رقم 09 الصادرة بتاريخ 10 فيفري 1993.<sup>1</sup>
- المرسوم التنفيذي رقم 93\_108 ألمض في 05/05/1993 المتعلق بتحديد كفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها.
- المرسوم التنفيذي رقم 97\_286 ألمض في 04/07/1997 المتعلق بتحديد إجراءات الالتزام وتنفيذ النفقات العمومية والمحدد لصلاحيات ومسؤوليات الأمرين بالصرف.
- المرسوم التنفيذي رقم 01\_351 ألمض في 10/11/2001 المتعلق بتحديد إجراءات مراقبة استعمال إعانات الدولة والجماعات المحلية والجمعيات والتنظيمات.<sup>2</sup>

#### المطلب الثاني: أهم القوانين المحددة لإطار المحاسبة العمومية

يعتبر القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية والقانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية من أهم القوانين والمحددة لإطار المحاسبة العمومية حيث تضمنت هذه القوانين تطور في مفاهيم نظام المحاسبة العمومية وسيتم التطرق لهم بشكل من التفصيل.

<sup>1</sup> نادية مغني، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 2016، 03/2017، ص76.

<sup>2</sup> عبدوس إيمان، دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، 2021/2020، ص70.

أولاً: القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية

### 1- تعريفه

يعتبر القانون 84-17 المؤرخ بتاريخ 7 جويلية سنة 1984 والمتعلق بقوانين المالية الركيزة الأساسية والمرجع الوحيد والأصل الذي يعطي التوجيهات ويحدد الأحكام التي من خلالها يتم إعداد قوانين المالية السنوية كما يعرف كذلك بالقانون العضوي لقوانين المالية<sup>1</sup>.

وقد جاء ملأ الفراغ القانوني في المجال الميزانياتي حيث شملت أحكامه مجمل الجوانب المتعلقة بقوانين المالية لاسيما الأحكام المتعلقة ب:

- تعريف قوانين المالية، قوانين المالية التكميلية وقانون ضبط الميزانية.
  - الميزانية العامة للدولة تخص الإيرادات العامة والنفقات العامة.
  - الميزانيات الأخرى كالميزانية الملحقمة وميزانية الجماعات والهيئات العمومية.
  - عمليات الخزينة وهي الحسابات الخاصة بالخزينة وعمليات الخزينة.
  - إعداد مصادقة وتنفيذ قوانين المالية.
- كما حدد القانون 84-17 محتوى قانون المالية سواء ما تعلق بالأحكام التشريعية وكذا الوثائق والمرفقات المقدمة على مستوى البرلمان.<sup>2</sup>

### 2- مصادره

إن القانون رقم 84-17 من بين القوانين المساهمة في البناء القانوني للدولة وتمثل أهم مصادره فيما يلي:  
الدستور:

- المواد 149 و151 من دستور 1976.
- المواد 114 و115 من دستور 1986.
- المواد 122 و123 من دستور 1996.
- الأمر المؤرخ في 2 جانفي 1959 المتضمن القانون العضوي لقوانين المالية الفرنسية.

<sup>1</sup> مفتاح فاطمة، الميزانية العامة بين القانون الأساسي 84\_17 ومشروع القانون العضوي الجديد لقوانين المالية، مجلة القانون والعلوم السياسية، العدد 04، جوان 2016، الجزائر، ص321.

<sup>2</sup> حاج جاب الله آمال، الإطار القانوني لقوانين المالية، دراسة تحليلية للقانون العضوي 18\_15، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية و السياسية، المجلد 06، 2021/11/05، الجزائر، ص117.

• قوانين المالية منذ استقلال الجزائر إلى غاية صدوره.

• المرسوم المؤرخ في 13 نوفمبر 1950.<sup>1</sup>

3- خصائصه:

يعتبر القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية بمثابة النص الذي يحدد إطار ومحتوى قوانين المالية الجزائرية وهو بمثابة النص الشامل الذي وضع حدا للممارسات التشريعية والتنظيمية المتفرقة ومن بين خصائصه كونه أنه وضع مبادئ عامة حول التحضير والتصويت وتنفيذ قوانين المالية ومضمونها وقد عرف عدة تعديلات:

• القانون رقم 88\_2005 المؤرخ في 12/01/1988 والقانون رقم 9\_24 المؤرخ في 31/12/1989 والمرسوم التشريعي رقم 93\_01 المؤرخ في 19/01/1993 المتضمن لقانون المالية لسنة 1993 والمرسوم التشريعي رقم 93\_15 المؤرخ في 04/12/1993 والمرسوم التشريعي رقم 93\_18 المؤرخ في 29/12/1993 المتضمن قانون المالية لسنة 1994.

• إن ال قانون 84-17 والذي يعتبر القانون المرجعي لقوانين المالية له نفس القوة القانونية لقوانين المالية السنوية ومنه لا يمكن أن يشكل إطارا إلزاميا بالنسبة للقوانين الأخرى مما حتم إصدار قانون عضوي جديد.<sup>2</sup>

ثانيا: القانون 90\_21 المتعلق بالمحاسبة العمومية

كما ذكر سابقا يعتبر القانون 90\_21 المؤرخ في 10 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم "بمماثلة مجموعة الإجراءات والقواعد القانونية والإدارية التي تمكن من تنفيذ العمليات المالية لشخص معنوي، فهو إذا يمثل المرحلة الإجرائية المتعلقة بتنفيذ قانون المالية فور صدوره في الجريدة الرسمية".<sup>3</sup>

وقد احتوى هذا القانون مجموعة من الأبواب وقد خصص:

• **الباب الأول:** لكل من الميزانية وكذا العمليات المالية وآليات تنفيذها كما احتوى هذا الباب على ثلاث فصول الفصل الأول يتعلق بالميزانية وفيه مجموعة من المواد ذات الصلة بها، أما الفصل الثاني فقد تم تخصيصه إلى العمليات المالية وبدورها احتوى على جملة من المواد المتعلقة بها أما الفصل الثالث فقد عالج العمليات الخاصة بالتنفيذ وقد تم تخصيص مجموعة من المواد الخاصة بهذا الشأن.

<sup>1</sup>12/03/2024 ; مقارنة بين 17\_84 و15\_18

<http://www.scribbd.com>

<sup>2</sup> الداوي عبد العزيز، مستجدات الميزانية العامة في ظل القانون العضوي 18\_15، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص قانون عام اقتصادي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر 2022\_2023، ص15 بتصرف.

<sup>3</sup> عشة فطيمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، مرجع سبق ذكره، ص147.

- **الباب الثاني:** يتعلق بالأعوان الذين كلفوا بالتنفيذ حيث خصص الفصل الأول للآمرين بالصرف أما الفصل الثاني فقد أشار إلى المحاسبين العموميين وأخيرا الفصل الثالث فقد حدد مواضع التنافي بين كل من وظيفة المحاسب العمومي ووظيفة الأمر بالصرف.
- **الباب الثالث:** تم على مستواه التطرق إلى عملية المراقبة فقد عالج الفصل الأول منه عمليات المراقبة الخاصة بالنفقات التي تم استعمالها، أما الفصل الثاني منه فقد وقف على عملية الرقابة المتعلقة بالتنفيذ والفصل الثالث خصص لعملية مراقبة التسيير.
- **الباب الرابع:** خاص بالأحكام الخاصة يحتوي على فصلين الأول وقف على مختلف العقوبات المالية أما الثاني تم وضعه لمعالجة الديون الأخرى.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: معوقات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر (نقائص القانونين 17-84 و 21-90)

إن الإطار القانوني الذي يعتمد عليه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر سابقا من خلال قانونين أساسيين هما القانون العضوي رقم 17-84 والقانون 21\_90 له العديد من النقائص خاصة مع التطورات المالية والمحاسبية على المستوى الدولي ومن أهم هذه النقائص ما يلي:

#### أولا: نقائص القانون 17-84

منذ إصدار هذا القانون أضحت كل قوانين المالية الجزائرية تخضع لأحكام ومبادئ هذا القانون والذي أصبح اليوم لا يساير الإصلاحات السياسية والاقتصادية التي ظهرت منذ عقدين. وتتمثل نقائص هذا القانون فيما يلي:<sup>2</sup>

- 1- **عدم دمج ميزانتي التسيير والتجهيز:** يظهر النظام الحالي نوع من اللاتجانس في التصنيف أن من جهة عناوين نفقات التسيير مهيكلة حسب الدوائر الوزارية، النص المادة والفقرة، بينما عناوين نفقات الاستثمار مهيكلة حسب القطاع، القطاع الفرع، الفصل المادة، ما قد يؤدي إلى سوء تخصيص نفقات التسيير ونفقات التجهيز. والجدولين الموالين يبينان كيفية تقسيم النفقات طبقا لأحكام المادة 23 من القانون 17-84 المؤرخ في 07 جويلية 1984 والمتعلق ب:

<sup>1</sup> ممي إسماعيل، المكّي زيدي، المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل القانون 21\_90 ودورها في مساعدة المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية: دراسة ميدانية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 08، العدد 02، 2024/01/16، الجزائر، ص ص 89-88.

<sup>2</sup> حاج جاب الله أمال، الإطار القانوني لقوانين المالية، دراسة تحليلية للقانون العضوي 18\_15، مرجع سبق ذكره، ص 116.

الجدول رقم (2-1): توزيع الاعتمادات المخصصة بعنوان ميزانية التسيير لسنة 2021 حسب كل دائرة

## وزارة

الجدول (ب)	
توزيع الاعتمادات المخصصة بعنوان ميزانية التسيير لسنة 2021 حسب كل دائرة وزارية	
المبالغ (دج)	الدوائر الوزارية
9.180.694.000	رئاسة الجمهورية
4.498.985.000	مصالح الوزير الأول
1.230.000.000.000	الدفاع الوطني
39.843.200.000	الشؤون الخارجية
555.565.924.000	الداخلية والجماعات المحلية والتهيئة العمرانية
82.385.764.000	العدل
88.844.915.000	المالية
62.212.609.000	الطاقة
268.450.000	الانتقال الطاقوي والطاقات المتجددة
235.317.071.000	المجاهدين وذوي الحقوق
27.453.234.000	الشؤون الدينية والأوقاف
771.349.354.000	التربية الوطنية
370.596.356.000	التعليم العالي والبحث العلمي
51.568.735.000	التكوين والتعليم المهنيين
15.241.761.000	الثقافة والفنون
38.060.439.000	الشباب والرياضة
150.000.000	الرقمنة والإحصائيات
2.288.950.000	البريد، المواصلات السلكية واللاسلكية
132.651.092.000	التضامن الوطني والأسرة وقضايا المرأة
4.536.161.000	الصناعة
2.097.763.000	المناجم
224.454.908.000	الفلاحة والتنمية الريفية
17.484.735.000	السكن والعمران والمدينة
16.224.651.000	التجارة
18.179.761.000	الاتصال
16.429.247.000	الأشغال العمومية
7.802.104.000	النقل
13.929.430.000	الموارد المائية
3.244.688.000	السياحة والصناعة التقليدية والعمل العائلي
410.672.176.000	الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات
163.123.879.000	العمل والتشغيل والضمان الاجتماعي
228.953.000	العلاقات مع البرلمان
2.426.351.000	البيئة
2.329.987.000	الصيد البحري والمنتجات الصيدية
327.000.000	الصناعة الصيدلانية
4.620.969.327.000	المجموع الفرعي
693.537.202.000	التكاليف المشتركة
5.314.506.529.000	المجموع العام

المصدر: الجريدة الرسمية، قانون المالية 2021، العدد 83، 2020، ص 59

## الجدول رقم (2-2): توزيع النفقات ذات الطابع النهائي لسنة 2021 حسب القطاعات

توزيع النفقات ذات الطابع النهائي لسنة 2021 حسب القطاعات  
(بالاف دج)

القطاعات	رخص البرنامج	اعتمادات الدفع
الصناعة.....	—	3.692.317
المناجم والطاقة.....	1.820.000	1.820.000
الزراعة والري.....	46.563.940	214.972.239
دعم الخدمات المنتجة.....	52.332.900	54.615.196
المنشآت القاعدية الاقتصادية والإدارية.....	380.636.944	588.064.297
التربية والتكوين.....	94.349.228	122.154.192
المنشآت القاعدية الاجتماعية والثقافية.....	40.986.844	116.718.336
دعم الحصول على سكن.....	193.755.820	434.244.266
مواضيع مختلفة.....	800.000.000	600.000.000
المخططات البلدية للتنمية.....	100.000.000	100.000.000
<b>المجموع الفرعي للاستثمار</b>	<b>1.710.445.676</b>	<b>2.236.280.843</b>
دعم النشاط الاقتصادي ( تخصيصات لحسابات التخصيص الخاص وخفض نسب الفوائد).....	—	395.583.535
احتياطي لنفقات غير متوقعة.....	171.740.000	166.660.545
<b>المجموع الفرعي لعمليات برأس المال</b>	<b>171.740.000</b>	<b>562.244.080</b>
<b>مجموع ميزانية التجهيز</b>	<b>1.882.185.676</b>	<b>2.798.524.923</b>

المصدر: قانون المالية 2021، الجريدة الرسمية، العدد 83، 2020، ص 60.

- 2- غياب تسيير ميزانياتي مبني على النتائج: يرتكز التسيير الحالي للمال العام على تعبئة الوسائل أكثر منه على البحث عن النتائج إذ أن الاعتمادات تمنح من أجل التكفل بالحاجيات المعبر عنها من طرف الأمر بالصرف خلال السنة المعنية وليس بدلالة أهداف الأداء التي يجب تحقيقها أو النتيجة التي يجب بلوغها.
- 3- نقص الشفافية في تقديم وثائق الميزانية مع صعوبة الوصول إليها: فهذه الصعوبات تتم مواجهتها أثناء النقاشات البرلمانية حول مشروع ميزانية الدولة تعود إلى أن الوثائق المقدمة من طرف وزارة المالية غير كافية

بالشكل الذي يسمح بتقديم كل المعلومات المطلوبة من جهة ومن جهة أخرى تقديم عرض محتشم للوثائق المقدمة للبرلمان.<sup>1</sup>

- 4- غياب نظام معلوماتي فعال: يعود ذلك إلى استعمال عتاد إعلام آلي غير ناجع ومتجاوز كما أن أنظمة وأدوات تسيير المعلومة غير الملائمة حيث لا تسمح بإعداد تقديرات اقتصادية كلية ذات مصداقية ولإعداد تصورات حسب كتل النفقات الموافقة لرخص الاعتمادات وبالمتابعة في الآجال الملائمة.
- 5- غياب إطار للنفقات على المدى المتوسط CDHT: من شأن غياب إطار استراتيجي يمكن من تسجيل النفقات حسب منطق أولويتها عدم السماح للحكومة بترتيب نفقاتها حسب متطلبات السياسة العامة وضرورات الوضع الاقتصادي للبلاد.
- 6- عدم تحمل مسؤولية المسيرين: إن ضعف مسؤولية المسيرين يعد واحدا من العراقيل القائمة أمام مهام تكملة ومتابعة الأهداف المسطرة لكل سياسة مالية معدة مسبقا، وعلى خلاف ذلك فإن قوة ومتانة المسؤولية لدى المسيرين يسمح بتحقيق أهداف الناجعة في الأداء، الفعالية والشفافية في مجمل نظام المالية العمومية.

### ثانيا: نقائص القانون 21\_90

- بالرغم من الدور المهم لهذا القانون هناك عدة نقائص تشوبه يمكن إيجازها فيما يلي:<sup>2</sup>
- لا يحتوي القانون 21\_90 سوى على محاسبة وحيدة للدولة تركز على الأساس النقدي وتسجيل مدخلات ومخرجات الخزينة لسنة معينة، ولا يسمح بإعطاء نظرة صادقة حول الوضعية المالية العمومية.
  - يهدف القانون 21\_90 من خلال أحكامه المتعلقة بالمحاسبة العمومية إلى توجيهها نحو المحافظة على الأموال "التحصيلات والمدفوعات" وتنفيذ الميزانية، فأغلب مميزات المحاسبة التقليدية تركز على مفهوم الشرعية مهملة دور المحاسبة العمومية كأداة للمعلومات والتي تسمح بتوجيه المالية العمومية.
  - إن تقييم التسيير المالي والمحاسبي العمومي الجزائري من خلال مبادئ القانون 21\_90 يبرز عدة نقائص تتعلق بتأخير دفع للموردين الخواص والعموميين الوطنيين والأجانب ويعيق من النمو، بالإضافة إلى أن النظام المفروض من خلال القانون السابق الذكر أدى إلى تأخير على مستوى مجلس المحاسبة للقيام بالرقابة البعدية لحسابات الدولة،

<sup>1</sup> بن علي لخضر، تكريس ميزانية مستدامة من خلال تطبيق أحكام القانون العضوي رقم 18\_15 المتعلق بقوانين المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 09، العدد 01، 2023/06/05، ص 95.

<sup>2</sup> عشة فطيمة، الإطار القانوني لقوانين المالية، دراسة تحليلية للقانون العضوي 18\_15، مرجع سبق ذكره، ص 150، بتصرف.

كذلك عدم وجود عقوبات يؤدي إلى عدم مسؤولية الإدارة وهو ما يؤدي إلى تدهور جودة ونوعية الخدمات الإدارية والمالية.

- مشاكل قانونية وتنظيمية بصفة عامة خاصة العلاقة بين الأمر بالصرف، المحاسب العمومي والمراقب المالي فيما يتعلق بالمسؤولية واللجوء إلى التسخير وحق التعاضي ووكالات التسيقات.
- في الأخير يمكن القول أن هذا القانون يعاني من فراغ قانوني تقني في إعدادة حيث يتم إعدادة عل تقليدي تجاوزه الزمن ومن الضروري معالجة نقائصه.

### المبحث الثاني: إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل المستجدات (القانون العضوي 18-15)

نظرا للاختلالات التي تشوب النظام المحاسبي العمومي في الجزائر خاصة تلك المتعلقة بقوانين المالية (84-17) وعدم قدرته على مواكبة التحولات التي شهدتها تسيير المالية العامة والتي حالت دون تحقيق الاستخدام الأمثل للإنفاق العام مما جعل إصلاح الإطار المنظم لقوانين المالية العمومية ضرورة حتمية وذلك بتبني قوانين جديدة " القانون العضوي 18\_15 والقانون 23\_07".

وهذا ما سيتم عرضه في هذا المبحث.

### المطلب الأول: تقديم القانون العضوي 18\_15 المتعلق بقوانين المالية وأهم الأحكام التي جاء بها

قبل التطرق إلى تعريف القانون 18-15 يمكن تلخيص أهم أهداف الانتقال فيما يلي<sup>1</sup>:

- اعتماد إطار الميزانية المتعددة السنوات.
- اعتماد ميزانية البرامج القائمة على أساس النتائج ومؤشرات الأداء.
- تحديد تقدم الميزانية ووثائقها وتحديد دورة الميزانية.
- اعتماد قانون عضوي جديد وتحديد الإطار المحاسبي للميزانية.
- اعتماد وتطوير أنظمة المعلومات المعتمدة في تحضير الميزانية.
- تعزيز الرقابة ومسؤولية المسيرين.
- تحسين أداء القطاع العام.

<sup>1</sup>مفتاح فاطمة، الميزانية العامة بين القانون الأساسي 17\_84 ومشروع القانون العضوي الجديد لقوانين المالية، مجلة القانون والعلوم السياسية، العدد04، جوان 2016، ص ص 341\_342.

## أولاً: تعريف القانون العضوي 18\_15 وأهم الأهداف المسطرة

## 1- تعريفه

يعرف القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية رقم 18\_15 الصادر في 02 سبتمبر 2018 بالإطار القانوني الجديد للميزانية بمرتبة الدستور المالي الذي من شأنه إحداث إصلاح معمق للتسيير العمومي وذلك من خلال تحديد الأهداف الواجب الالتزام بها والمراد تحقيقها، وتفعيل الرقابة على أداء المسيرين، اعتبر الأخصائيون هذا القانون ثمرة جهد كبير بالنسبة للسلطة التنفيذية وكذا السلطة التشريعية بعد ما حضي بقبول أصحاب القرارات السياسية<sup>1</sup>.

عرف القانون العضوي 18\_15 مخاض عسير استمر أكثر من 12 سنة حيث تم الشروع في إعدادده منذ سنة 2006 أين تم إيداعه على مستوى الأمانة العامة للحكومة حيث درس ضمن مجلس الوزراء. لكن تم سحبه في آخر لحظة قبل إيداعه للمناقشة لدى غرفتي البرلمان وذلك نتيجة وجود تردد لدى السلطات العمومية في تبني الإصلاح الجديد للمالية العامة الذي تم الشروع فيه منذ سنة 2005.<sup>2</sup>

أين أبرمت وزارة المالية (ممثلة في المديرية العامة للميزانية) عقدا مع مكتب استشارات كندي **CRC SOGEMA** من أجل وضع تصور شامل للإصلاح المالي العمومي.

وتعتبر الميزة البارزة في القانون العضوي 18\_15 هو تأجيل دخوله حيز التطبيق حيث اعتمدت وزارة المالية على التنفيذ التدريجي لأحكام هذا القانون وذلك بسبب التغيرات التي ستطرأ على هيكلية الميزانية العامة للدولة، مما يحتاج وقت للتأقلم مع أحكامه الجديدة وعليه سيتم إدراج في كل سنة مالية كتلة عملياتية ووظيفية ليبلغ استيعاب آليات الميزانية بالبرنامج والتسيير القائم على النتائج مستواه الكلي في 2023. في حين أن قانون تسوية الميزانية فسيتم مراجعة السنة المرجعية الخاصة به لتنتقل من السنة التي تسبق عرض القانون بثالث سنوات بالنسبة لسنوات 2023 و 2024 و 2025 لتصل إلى سنة واحدة 2026.

<sup>1</sup> أصابة أمين، بن موسى كمال، دراسة تحليلية للقانون العضوي الجديد رقم 18\_15 وأهميته في تحسين أداء القطاع العام في الجزائر، المجلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 08، العدد 10، 11/06/2020، ص 267.

<sup>2</sup> حاج جاب الله آمال، الإطار القانوني لقوانين المالية دراسة تحليلية للقانون العضوي 18\_15، مرجع سبق ذكره، ص 117.

## 2- الأهداف المسطرة من خلال تطبيق القانون العضوي الجديد رقم 15\_18 المتعلق بقوانين المالية:

- إن الهدف الرئيسي من عصنة نظام الميزانية في الجزائر هو دفع عجلة التنمية إلى الأمام وتحقيق الرفاهية والازدهار في المجتمع وخلق جو من الطمأنينة والأمان والرخاء الاقتصادي ومن أهم أهداف اعتماد القانون العضوي 15\_18 الجديد ما يلي<sup>1</sup>:
- يعيد هذا القانون وضع مناقشة الميزانية في صميم المناقشة البرلمانية.
  - يقترح هذا القانون تعديل مفهوم المقرر بتغييره إلى ما يتجاوز مقرا قانونيا (الامتثال للقواعد والإجراءات) نحو مقرر اقتصادي، ويكرس هذا القانون مبادئ الحرية ومسؤولية المسيرين في صميم سير المؤسسات والإدارات العمومية.
  - اعتماد مبدأ الحكامة في سير المالية العمومية.
  - تقييد حرية المبادرة لتحويل الاعتمادات بشروط صارمة.
  - يهدف هذا القانون العضوي إلى تقليص الصناديق الخاصة والتي هي محل انتقاد من قبل المؤسسات المالية العالمية، لأنها أصبحت مصدر للفساد في كثير من القطاعات والتي تعاني من سوء التسيير.
  - تعزيز الشراكة بين القطاعين العام والخاص لتمويل عمليات الاستثمار<sup>2</sup>.
  - ولعل القانون 15/18 يستهدف تحقيق غايتين رئيسيتين هما:<sup>3</sup>
  - إصلاح إطار التسيير العمومي وتوجيهه نحو النتائج: إن تحسين تسيير المالية العمومية وتحقيق فعاليتها والتحكم في النفاق العمومي جعل الدول والحكومات تعمل على تسيير ميزانياتها وفقا للقواعد المطبقة في القطاع الخاص، وإتباع أساليبها بالاعتماد على مؤشرات النتائج كأساس لتحديد الإيرادات والنفقات.
  - تعزيز شفافية المعلومات الميزانية: يعد تعزيز شفافية المالية عاملا حاسما في تسيير المالية العمومية والمسائلة عنها وهو ما يعكسه اهتمام المؤسسات المالية الدولية بهذا الجانب وتركيزها على التحسين المستمر للمدونات والمواثيق

<sup>1</sup> بوعيشاوي مراد، غزاري عماد، حوكمة الميزانية العامة في الجزائر على ضوء أحكام القانون العضوي الجديد رقم 15\_18 المتعلق بقوانين المالية، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 10، العدد 01، الجزائر، 2020/04/30، ص 21.

<sup>2</sup> ناصر عبد الهادي، بولال عبد الباسط، التوجهات الميزانية للجزائر على ضوء إصلاح قانون المالية، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص اقتصاد نقدي بنكي، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2023/2022، ص 24.

<sup>3</sup> أكحل محمد، القانون العضوي 15\_18 المتعلق بقوانين المالية وإصلاح تسيير المالية العمومية، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، المجلد 07، العدد 02، 2022/06/01، الجزائر، ص 710.

المرتبطة بها، وترتبط شفافية المالية العمومية والميزانية خصوصا بحجم المعلومات والإحصاءات المتعلقة بمختلف أنواع الإنفاق والإيرادات وموثوقيتها وتوفرها في الوقت المناسب وإتاحتها للجميع.

### ثانيا: الأحكام الجديدة للقانون العضوي 15/18 المتعلق بقوانين المالية

أصبح القانون العضوي 15/18 المتعلق بقوانين المالية يمثل الإطار الموازني الجديد للمالية العامة في القانون الجزائري، حيث تم إدراجه بناء على محاور جديدة وقد أعد بطريقة برغماتية تأخذ بعين الاعتبار القدرات التسييرية للوزارات والإدارة المركزية مع الأخذ بأفضل الممارسات الدولية في مجال تسيير المالية العمومية، وهو يعتبر ثمرة تراكم تجربة فاقت 15 عاما لإصلاح أنظمة تسيير المالية العمومية ويتميز هذا الإصلاح بإجراءات وأحكام جديدة تتمثل في:

#### 1- الأحكام المتعلقة بمفهوم وهيكلية الميزانية العامة للدولة:

##### أ- إعادة هيكلية الميزانية (الانتقال من ميزانية الوسائل إلى ميزانية البرامج)

في إطار المسعى العام لإصلاح التسيير العمومي وتوجيهه نحو النتائج سيكون إطار الميزانية المتمحورة حول النتائج الهدف الأول لهذا التوجه بإعادة النظر في تنظيم مدونة الميزانية ستبنى بموجب القانون 15/18 على أساس مفهوم البرنامج كوحدة جديدة للميزانية وكأساس ضروري لإصلاح لميزانية يحل محل القطاع والفصل لمدونة الميزانية المعمول بها في القانون 17/84، سيتم توحيد ميزانيات التسيير والاستثمار والتحويل في إطار وحدة وحيدة للميزانية من خلال التخصيص الجديد للإ اعتمادات.

وهذا التوحيد الجديد لمدولة الميزانية يأتي حسب التصنيف المنصوص عليه في المادة 28 من القانون 15/18

والتي تنص على تجميع أعباء ميزانية الدولة حسب التصنيفات الآتية بحسب<sup>1</sup>:

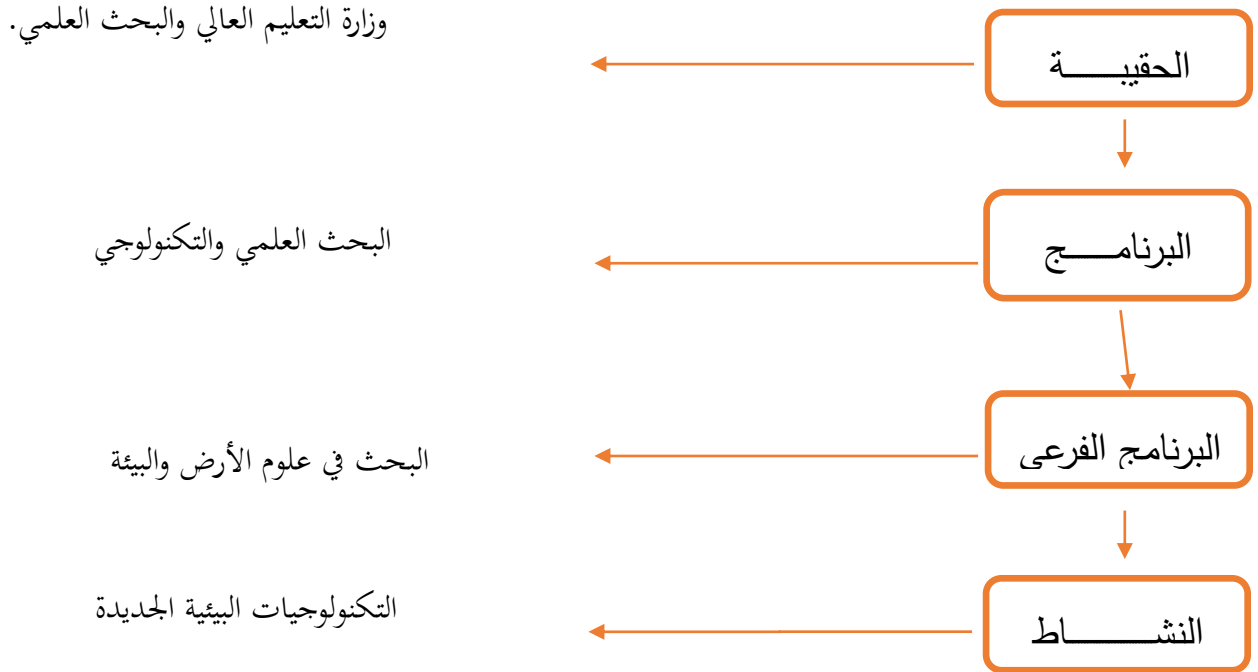
- النشاط: يتكون هذا التصنيف من البرنامج وتقسيماته.
- الطبيعة الاقتصادية للنفقات: يتكون هذا التصنيف من أبواب النفقات وأقسامها.
- الوظائف الكبرى للدولة: يتكون هذا التصنيف من خلال تعيين القطاعات المكلفة بتحقيق الأهداف حسب الوظيفة.
- الهيئات الإدارية المكلفة بإعداد الميزانية وتنفيذها: يعتمد هذا التصنيف على توزيع الاعتمادات المالية على الوزارات والمؤسسات العمومية.

<sup>1</sup>الجريدة الرسمية، المادة 28 من القانون العضوي 15\_18، ص ص 11 -12.

- تحدد العناصر المكونة للتصنيفات المذكورة أعلاه عن طريق التنظيم.

بالنسبة للتصنيف بحسب النشاط فهذا التصنيف يوضح النشاطات بحيث يقسمها لمهام واضحة تتجسد كل مهمة في حافظة بحيث الحافظة تجمع مجموعة من البرامج تتفرغ بدورها لبرامج فرعية ثم عمليات وعمليات فرعية وذلك من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من هاته المهام.

الشكل رقم (1-2): مخطط توضيحي لهيكله الميزانية وفق كمفهوم البرنامج\_النشاط



المصدر: حاج جاب الله آمال، الإطار القانوني لقوانين المالية دراسة تحليلية للقانون العضوي 18\_15،

مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد 06، 2021/11/05، الجزائر، ص121.

ب- الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة:

وذلك من خلال الانتقال من محاسبة الصندوق أو نظام التسيير الذي يعتمد على إعداد حساب السنة المالية الختامي على أساس النفقات التي صرفت بالفعل والإيرادات التي حصلت بالفعل خلال السنة المالية بغض النظر عن تاريخ نشأة التزام الدولة بالدفع أو تاريخ نشأة حقها في التحصيل، فطبقا لهذه الطريقة ينظر إلى الميزانية باعتبارها حساب للخزينة. حيث تكون وجهة النظر هي الغالبة إلى محاسبة الذمة التي تدرج كل الديون التي تملكها الدولة على الغير (أي أوامر التحصيل التي تحصل بعد) وكذا الديون التي تقع على عاتقها (أي النفقات التي لم يتم

تسديدها بعد) وهو الأمر الذي يسمح بإعطاء نظرة فعلية وشاملة عن ذمة الدولة بما يسمح بتسيير فعال للأموال العمومية.<sup>1</sup>

## 2- الأحكام المتعلقة بمفهوم قانون المالية:

● اعتماد مقارنة متعددة السنوات لنفقات وإيرادات الدولة (إدراج مبدأ الميزانية المتعددة السنوات):  
في سياق متصل باستعمال البرنامج كوحدة أساسية لتخصيص الاعتمادات المالية يعد البعد المتعدد السنوات ضروريا ليس من زاوية اعتباره رؤية للمدى المتوسط ولكن من ناحية اتخاذ القرار على أساس إسقاط يتجاوز السنة، نصت المادة 05 من القانون 18\_15 على وجوب اعتماد تأطير ميزانياتي متوسط المدى كل سنة من طرف الحكومة باقتراح من الوزير المكلف بالمالية في بداية إجراء إعداد قوانين المالية ويحدد للسنة المقبلة والسنتين الموالتين ويمكن مراجعة التأطير الميزانياتي المتوسط المدى كل سنة خلال إعداد مشروع قانون المالية للسنة، هذه الميزانية المتكاملة المتعددة السنوات تشمل كل الاستثمارات وكذا النفقات الجارية وتحافظ بصفه كلية على الطابع السنوي للميزانية ويعتبر تبني المقارنة المتعددة السنوات أكثر ملائمة للظروف الاقتصادية والمالية والاجتماعية للبلاد، أين تمت مباشرة هذا الإجراء بتبني مشروع تحديث أنظمة الميزانية باعتباره أداة لتسيير الموارد العامة يعبر عن التوجهات الكبرى للإيرادات والنفقات على مدى يتجاوز العام بإضافة توقعات لمدة سنتين متواليتين (ن+1، ن+2).<sup>2</sup>

## 3- الأحكام المتعلقة بمضمون قانون المالية:

أ- منع الأحكام الدخيلة عن قانون المالية: منع القانون العضوي 18\_15 الأحكام الدخيلة ذات الطابع غير المالي وغير الجبائي في قانون المالية، حيث نصت المادة 09 من القانون على: "لا يمكن إدراج أي حكم ضمن قوانين المالية ما لم يتعلق الأمر بموضوع هذه القوانين"، وقد عرفت الأحكام الدخيلة توسعا كبيرا في الممارسة القانونية في الجزائر حيث عدلت العديد من القوانين ذات الأهمية بموجب أحكام واردة ضمن قوانين المالية، في حين أن مضمونها لا يمت بأي صلة مع موضوع هذا الأخير، ولعل تفسير ذلك يرجع إلى محاولة ربح الوقت وتسريع إجراءات التعديل كون أن قانون المالية يصادق عليه وجوبا كل سنة أو محاولة تحرب السلطة التنفيذية من طرح تعديل هذه القوانين ضمن مشاريع قوانين مستقلة كانت قد تطرح جدالا في غرفتي البرلمان.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> حاج جاب الله أمال، الإطار القانوني لقوانين المالية: دراسة تحليلية للقانون العضوي 18\_15، مرجع سبق ذكره، ص 124.

<sup>2</sup> أكحل محمد، القانون العضوي 18\_15 المتعلق بقوانين المالية وإصلاح تسيير المالية العمومية، مرجع سبق ذكره، ص 712، بتصرف.

<sup>3</sup> حاج جاب الله أمال، الإطار القانوني لقوانين المالية: دراسة تحليلية للقانون العضوي 18\_15، مرجع سبق ذكره، ص ص 125-126.

ب- ترشيد اللجوء إلى حسابات التخصيص الخاص: تعد الحسابات الخاصة للخزينة وبالأخص حسابات التخصيص الخاص أحد النقاط السوداء التي تتميز التسيير الميزانياتي في الجزائر حيث تضخم عددها ليصل إلى أكثر من مئة حساب تخصيص خاص سنة 2014.

وهو عدد ضخّم إذا ما قورن بعدد هذه الحسابات في النظام المحاسبي الفرنسي حيث يصل عددها إلى ستة حسابات فقط. تتميز حسابات التخصيص الخاص بعدم خضوعها لمبدأ السنوية حيث يتم نقل أرصدها المتبقية من اعتمادات الدفع إلى السنة الموالية الأمر الذي يسهل على الأمر بالصرف متابعة تنفيذ صرف النفقات لاسيما تلك التي تتعلق بنفقات الاستثمار والتي تتطلب مدة زمنية طويلة من أجل تنفيذها. لكن ما يعاب على هذه الحسابات هو عدم خضوعها للرقابة البرلمانية، لأنها عمليات تتابع خارج إطار الميزانية العامة للدولة من خلال حسابات الخزينة، وهو ما جعل خبراء المالية يصفونها بكونها ثقباً في الخزينة العمومية.

وقد تم اللجوء إلى هذه الحسابات في تنفيذ معظم المشاريع الضخمة التي تم تسجيلها في مخططات الإنعاش الاقتصادي ومشاريع السكنات بمختلف صيغها، مشاريع تطوير مناطق الهضاب العليا والصحراء، كما نص القانون العضوي على إمكانية فتح في كتابات الخزينة حساب تخصيص خاص من شأنه احتواء القيم الزائدة عن تقديرات الموارد الجبائية للمحروقات غير أن استعمال موارد هذا الحساب (صندوق ضبط الإيرادات) سيقصر على حدود نسبة معينة من الناتج المحلي الخام سيتم تحديدها بموجب قانون المالية.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أهم الفروقات بين القانون 84-17 والقانون العضوي 18-15:

يمكن أن يوضح أهم ما جاء به القانون 18-15 خلافاً للقانون 84-17 إذ يمكن إبراز الأحكام الجديدة ومضمونها من مقارنة الهيكل القديمة مع الهيكل الجديدة للميزانية الدرجة في القانون 18-15 كما هو موضح في الجدول الموالي:

جدول رقم (2-3): يمثل الجدول مقارنة بين هيكل الميزانية في قانوني الميزانية 84-17 و 15-

18

القانون العضوي 18_15	القانون 84-17	
----------------------	---------------	--

<sup>1</sup> حاج جاب الله أمال، الإطار القانوني لقوانين المالية: دراسة تحليلية للقانون العضوي 18\_15، مرجع سبق ذكره، ص ص 126-127.

<p>دمج ميزانتي التسيير والتجهيز ضمن ميزانية واحدة مخصصة لكل حقبة وزارية من خلال البرنامج</p>	<p>الفصل بين ميزانية: التسيير: الجدول (ب) من قانون المالية التجهيز: الجدول (ج) من قانون المالية</p>	<p>هيكله الميزانية</p>
<p>تم اعتماد ميزانية واحدة سميت بالبرنامج، تقسم النفقات فيها حسب:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● النشاط: البرنامج وتقسيماته.</li> <li>- الوظائف الكبرى للدولة تعيين القطاعات المكلفة بتحقيق الأهداف حسب الوظيفة.</li> <li>- الهيئات الإدارية المكلفة بإعداد الميزانية وتنفيذها توزيع الاعتمادات على الوزارات والمؤسسات العمومية.</li> <li>● الطبيعة الاقتصادية للنفقات: أبواب النفقات وتقسيماتها كما يلي:</li> <li>- نفقات المستخدمين.</li> <li>- نفقات تسيير المصالح.</li> <li>- نفقات الاستثمار.</li> <li>- نفقات التحويل.</li> <li>- أعباء الدين العمومي.</li> <li>- نفقات العمليات المالية.</li> <li>- النفقات غير المتوقعة.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● نفقات التسيير: مقسمة 04 أبواب</li> <li>- أعباء الدين العام والنفقات المحسومة من الإيرادات.</li> <li>- تخصيصات السلطات العمومية.</li> <li>- النفقات الخاصة بالوسائل.</li> <li>- التدخلات العمومية: مقسمة</li> <li>● نفقات التجهيز: مقسمة 03 أبواب</li> <li>- الاستثمارات المنفذة من قبل الدولة.</li> <li>- إعانات الاستثمار الممنوحة من الدولة.</li> <li>- النفقات الأخرى بالرأس مال.</li> </ul>	<p>تقسيمات النفقات</p>

المصدر: بن لخضر، تكريس ميزانية مستدامة من خلال تطبيق أحكام القانون العضوي رقم 15-18

المتعلق بقوانين المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 09 العدد 01، الجزائر، ص ص

ثانيا: المقارنة بين دورة الميزانية في القانون 84-17 والقانون 18-15

أما بالنسبة لدورة الميزانية في القانونين 84-17 و 18-15 يمكن توضيح أهم الفروقات بينهم من خلال

الجدول التالي:

جدول رقم (2-4): يمثل المقارنة بين دورة الميزانية في القانون 84-17 والقانون العضوي لقوانين

المالية رقم 18-15 المؤخر في 02 سبتمبر 2018

دورة الميزانية	مراحل إعداد الميزانية وفق القانون 84-17	مراحل إعداد الميزانية وفق القانون العضوي لقوانين المالية
مرحلة إعداد الميزانية	إعداد وتحضير الميزانية يتم وفق منظور سنوي.	إعداد وتحضير الميزانية يتم وفق منظور متعدد السنوات.
مرحلة التصويت على الميزانية على مستوى البرلمان	هيكلية الميزانية مقسمة على أساس طبيعة النفقة.	الميزانية في إطار القانون العضوي مقسمة إلى برامج فرعية وأنشطة.
مرحلة الرقابة على الميزانية	التصويت الحالي على قانون المالية والميزانية يتم حسب الأبواب والمواد	أصبح التصويت على قانون المالية والميزانية يتم على أساس البرامج
	مدونة الميزانية منفصلة (تسيير وتجهيز)	مدونة الميزانية موحدة (التسيير والتجهيز)
	رقابة الممارسة حاليا هي رقابة الحسائية	الرقابة على الأداء

المصدر: صابة أمين بن موسى كمال، دراسة تحليلية للقانون العضوي الجديد رقم 18-15 وأهميته في تحسين أداء القطاع العام في الجزائر، المجلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 8، العدد 1، 2020، ص 275.

المطلب الثالث: مبادئ المحاسبة العمومية في الجزائر

تتميز المحاسبة العمومية بمجموعة من المبادئ التي تقوم عليها، منها ما يهتم بتنظيم العلاقة المتواجدة بين

الأشخاص المكلفين بتنفيذ الميزانيات العمومية ومنها ما يتعلق بالعمليات المراد تنفيذها.

## أولاً: مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

وهي الفكرة التي جاء بها المفكر منسيكو في كتابه روح القوانين والتي تعني تحديد السلطة بواسطة السلطة. وقد حدد القانون الجزائري طبيعة الأعوان المكلفين بتطبيق المحاسبة العمومية بصنفين هما: الآمرون بالصرف، والمحاسبون العموميون، حيث يمثل الأمر بالصرف سلطة الميزانية بينما يمثل المحاسب العمومي سلطة الخزينة وخص كل واحد منهما بمهام تعتبر نوعاً ما معقدة لارتباطها الوثيق بتطبيق القوانين والإجراءات والتعليمات السارية المفعول حيث يتولى الأمر بالصرف مهمة تنفيذ المرحلة الإدارية سواء لتحصيل الإيراد أو صرف النفقة ويتولى المحاسب العمومي المرحلة المحاسبية المتمثلة في تحصيل الإيراد أو تسديد النفقة<sup>1</sup>، ويمكن ملاحظة أن مهمة المحاسب العمومي تبدأ عندما تنتهي مهمة الأمر بالصرف و أن كلا المرحلتين متكاملتين غير انه لا ينبغي لأحدهما إتمام المرحلتين معا وهذا أخذاً بمبدأ الفصل بين المهام<sup>2</sup>.

إن مفهوم مبدأ الفصل بين المهام ينقسم إلى قسمين فالجانب الأول يخص السلطة فليس هناك علاقة رئاسة بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف أما الجانب الثاني فيخص الشخصية، حيث يمنع القيام بالوظيفتين من قبل شخص واحد أو أن تكون بينهم علاقة قرابة فحسب القانون 07-23:<sup>3</sup>

**المادة 32:** تتنافى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي.

**المادة 33:** لا يمكن بأي حال من الأحوال للأزواج والآباء والأبناء والإخوة من الدرجة الأولى للآمرين بالصرف أن يكونوا المحاسبين العموميين مختصين لهم.

## 1- الفائدة من تطبيق مبدأ الفصل والاستثناءات الواردة في مجال النفقات والإيرادات:

إن عملية الفصل بين أعوان تنفيذ العمليات المالية بصفة عامة والنفقات بصفة خاصة تهدف إلى:

- **تقسيم العمل الإداري:** يسمح مبدأ الفصل بتقسيم المهام إلى مرحلتين.
- **المرحلة الإدارية:** وهي من اختصاص الأمر بالصرف حيث يقوم بتنفيذ العمليات المالية الخاصة بالإثبات والتصفية والتحصيل بالنسبة للإيرادات، والالتزام والتصفية والأمر بالصرف بالنسبة للنفقات.

<sup>1</sup> مزياي نور الدين، حفصي مريم، أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 02، العدد 01، 2019، ص 141.

<sup>2</sup> زرقان سهام، الدور الجديد للأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية في ظل الإصلاح المحاسبي في القطاع العام في الجزائر-قراءة في القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، مجلة المنتدى لدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 07، العدد 27، 2023، ص 326.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2023، ص 07.

- المرحلة المحاسبية: وهي من اختصاص المحاسب العمومي الذي يقوم بدفع النفقات وتحصيل الإيرادات.
- وحدة العملية المالية والصندوق.
- القضاء على التلاعب<sup>1</sup>.

## 2- الاستثناءات الواردة في المبدأ الفصل:

### أ- الاستثناءات الواردة في مجال الإيرادات:

تطبيقا للمبدأ العام فإن الإيراد العمومي لا يمكن أن يحصل إلا بناء على سند تحصيل صادر عن الأمر بالصرف، والأميرين بالصرف هم وحدهم من لهم صلاحية إصدار من لهم صلاحية إصدار سندات تحصيل الإيراد العمومي، وهذا الأمر لا يمكن أن يسند للمحاسب العمومي، ولكن المشرع لم يغلق الباب كلية، وإنما ترك بعض الحالات أين يمكن للمحاسب العمومي أن يقوم بتحصيل الإيرادات دون تدخل الأمر بالصرف، ويتعلق الأمر بإثباتات بسيطة تتعلق بتحصيل بعض الإيرادات نقدا التي تعتمد على تصريح المدينين بأنفسهم في بعض الضرائب غير المباشرة والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل، وتتمثل في النقاط الآتية:<sup>2</sup>

● **الإيرادات التي تكون نقدا:** وهي إيرادات تكون بناء على تصريح المدينين بأنفسهم، والتي تلاحظ بسرعة من طرف المحاسب بدون تدخل الأمر بالصرف، ما عدا الرقابة اللاحقة لهذه التصريحات، ونجد هذا بالخصوص في مجال الضرائب المباشرة والحقوق الجمركية، ففي مجال الضرائب هناك فرق بين الحقوق المثبتة والحقوق نقدا، فالحقوق نقدا هي معرفة على أنها حقوق ضريبية أي دفعها يكون في الميدان مباشرة، وتدخل مباشر من طرف المدين بالضريبة، فهذا الأخير ملزم قانونيا وتنظيميا بالقيام هو بذاته بخلق هذه الضريبة ودفعها في الحال إلى صندوق القابض.

● **وكالات الإيرادات:** يتم عادة إنشاء هذه الوكالات على مستوى الهيئات العمومية وفق ما ينص عليه المرسوم التنفيذي رقم 93\_108 الصادر بتاريخ 05 ماي 1993، لتحصيل مختلف الإيرادات (باستثناء ضرائب الرسوم والإتاوات التي تقرها قوانين الجباية والجمارك والأملاك الوطنية) التي لا يمكن حسب طبيعتها أن تخضع لإجراءات العامة في التنفيذ، فوكيل الإيرادات التي يعينه الأمر بالصرف ويعتمده المحاسب العمومي يقوم بتحصيل مبالغ الإيرادات التي تدفع من طرف المدينين في الوقت المحدد، ثم يقوم المسيرين بدفع هذه المبالغ للمحاسب العمومي وذلك بعد مراقبة دقة وصحة التصفية لهذه الإيرادات.

<sup>1</sup> عتروز محمد، مساهمة المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات وترشيد نفقات المؤسسة العمومية، مذكرة ماستر، المركز الجامعي عبد الحفيظ بالصوف، الجزائر، 2020/2019، ص ص 22-23.

<sup>2</sup> الزين منصور، كتاب المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص ص 9-10.

حيث يرخص وزير المالية للأمر بالصرف بفتح صناديق تحصيل الإيرادات تحت مسؤوليته مباشرة إذا كانت طبيعة عمل مصالح الأمر بالصرف بالصرف تتطلب ذلك، بشرط أن تودع المبالغ المحصلة بواسطة هذه الصناديق بصفة دورية لدى المحاسب العمومي المرتبط به، الذي يقوم بتدقيق المبالغ المحصلة عن طريق الصناديق المفتوحة والمسيرة لدى مصالح الأمر بالصرف الذي يقوم بتحرير سند الأمر بالتحصيل تصحيحي لمجموع المبالغ المحصلة من تسوية العملية وتنفيذها في سجلات المحاسب العمومي. وعلى هذا الأساس، يشكل إجراء فتح صناديق تحصيل الإيرادات استثناء لمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لأنه يسمح للأمر بالصرف بتنفيذ مرحلة التحصيل والتي تعتبر في الأصل من مهام المحاسب العمومي<sup>1</sup>.

#### ب- الاستثناءات في مجال النفقات:

يقصد بها الاستثناءات في مجال النفقات كقيام المحاسب العمومي بدفع النفقات دون أمر بالدفع من الأمر بالصرف والتي تبرر لأسباب تسهيلية وضرورية لعمليات تنفيذ النفقات<sup>2</sup>، ويتعلق بالحالات التالية:

● **الدفع بواسطة وكالات التسبيقات:** أصل رأس مال وفوائده المستحقة على قروض الدولة وكذا خسائر الصرف المتعلقة بأصل رأس المال، النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عملية التجهيز العمومي الممول من مساعدات خارجية.

وتقوم هذه العمليات على دفع نفقات دون تقييد بالإجراءات المألوفة لتنفيذ نفقات العمومية ومن دون أمر مسبق بدفعها من قبل الأمر بالصرف، ليتم تسويتها بعد ذلك قبل هذا الأخير بإصدار أوامر وحوالات دفع التسوية بعد التحقق من صحة وشرعية النفقات.

● **النفقة بدون أمر بالصرف:** النفقات التي تسدد بدون أمر بالصرف تكون في ثلاث حالات: معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المسددة من ميزانية الدولة، رواتب أعضاء القيادة السياسية والحكومة، المصاريف والأموال الخصوصية.

تدفع هذه النفقات من قبل المحاسبة العمومية دون تدخل سابق أو لاحق من قبل الأمر بالصرف نظرا للتطابق التكراري لهذه المصاريف والامتيازات التي تتميز بها السلطات العليا في الدولة والطبيعة الخاصة لبعض الأنشطة - السرية.

<sup>1</sup> بن قطاف احمد، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 27.

<sup>2</sup> الزين منصور، كتاب المحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، ص 10-11.

## ثانيا: مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

بمعنى خلط جميع النفقات والإيرادات التي تم تحصيلها لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كل النفقات العامة دون تمييز إلا في بعض الحالات والتي نصت عليها المادة 08 من القانون رقم 84-17، غير انه يمكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص الموارد لتغطية بعض النفقات، وتكتسي هذه العمليات حسب الحالات، الأشكال التالية: الميزانيات الملحققة، الحسابات الخاصة للخرينة .....<sup>1</sup>

## ثالثا: مبدأ التمييز بين الشرعية والملائمة

بموجب هذا المبدأ فإن كل ما هو شرعي أو قانوني يدخل في مفهوم الميزانية ومن اختصاص المحاسب العمومي، بينما يدخل في مجال الملائمة كل ما هو صادر من قرارات شخصية للأمر بالصرف.<sup>2</sup>

## رابعا: مبدأ المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي

المحاسب العمومي مسؤول شخصي ومالي على العمليات الموكلة له وعن كل خطأ يرتكبه، أثناء تنفيذه لمختلف العمليات المالية.<sup>3</sup>

## المبحث الثالث: الإطار التقني للمحاسبة العمومية والأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية حسب (القانون 07-23)

تقوم المحاسبة العمومية على مجموعة من التعليمات والتقنيات والتي تعتبر إطارها التقني وترتكز على مبادئ أساسية والتي تعتبر إلزامية وواجبة التطبيق من طرف أعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية في الوحدات الحكومية حيث يختص كل واحد منهم بمهام محددة قانونا، وفي هذا المبحث سيتم التعرف على الإطار التقني وأعوان المحاسبة العمومية.

## المطلب الأول: الإطار التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر

تقوم المديرية العامة للميزانية في وزارة المالية بإصدار القواعد التقنية على شكل دليل عملي موجه إلى أعوان المحاسبة العمومية في ثلاثة مستويات هي:

<sup>1</sup> - رزقي مين، عمرون محمد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص08.

<sup>2</sup> - سحنون محمد، شخابة رضا، تصميم نظام المعلومات المحاسبة العمومية في الهيئات العمومية، مذكرة ماستر أكاديمي، محاسبة وجباية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريش، الجزائر، ص08.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص09.

## أولاً: القواعد التقنية لمحاسبة الدولة

حددها كل من التعليمات الصادرة عام 1968 والتعليمات المتعلقة بالمخطط المحاسبي للدولة هذه التعليمات قننت القواعد التقنية للمحاسبة العمومية حيث تنقسم التعليمات إلى الأجزاء التالية:

1- **الجزء الأول:** يحتوي على مدونة حسابات الخزينة: هي عبارة عن جدول يضم الحسابات الخاصة بالعمليات التي تقوم بها الخزينة العمومية، وتصنف حسابات الخزينة إلى ثلاث أجزاء رئيسية، المجموعات، الحسابات العامة والحسابات الخاصة.

**المجموعة الأولى:** الصندوق والمحفظة، **المجموعة الثانية:** عمليات الميزانية، **المجموعة الثالثة:** عمليات الخزينة، **المجموعة الرابعة:** مراسلي الخزينة، **المجموعة الخامسة:** عمليات الترتيب، **المجموعة السادسة:** النتيجة، **المجموعة السابعة:** لديون المضمونة من طرف الدولة، **المجموعة الثامنة:** حقوق الدولة، **المجموعة التاسعة:** خصصت للقيم غير النشطة، حيث أن حسابات هذه المجموعة لا تشكل جزء من محاسبة الأموال ولا تظهر في ميزان الحسابات الشهري للخزينة، بل تسجل في ميزان حسابات خاص ضمن محاسبة خاصة.

2- **الجزء الثاني:** المستندات المحاسبية والإحصائية يتم الاعتماد على مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية لتسجيل وتنظيم العمليات المالية في وحدات القطاع العام والمتمثلة فيما يلي:

- **مستخرج العمليات اليومية:** وهو بمثابة دفتر اليومية العامة الذي يستعمله المحاسب العمومي TR6 من أجل قيد العمليات اليومية المثبتة في بطاقات الإيرادات وبطاقات النفقات، والتي تم تنفيذها عن طريق الحسابات المالية أو عن طريق الحسابات الوسيطة التي ليس لها أثر مالي مباشر على الموجودات المالية للخزينة العمومية، يتكون مستخرج العمليات اليومية للخزينة العمومية من واجهتين الواجهة الأولى مخصصة لقيد مجموع عمليات الإيرادات المحصلة عن طريق الصندوق أو الحساب الجاري للخزينة لدى البنك المركزي أو الحساب الجاري البريدي للخزينة على التوالي. إضافة إلى الخانة المخصصة لقيد العمليات المدينة التي تمت عن طريق الحسابات الوسيطة، أما الواجهة الثانية لقيد ما يقابل العمليات المسجلة في الواجهة الأولى في الجانب الدائن<sup>1</sup>.

- **ميزان الحسابات الشهرية:** يتم إعدادها عند نهاية كل شهر من طرف المحاسب العمومي وترسل إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة بناء على أرصدة الحسابات المسجلة في دفتر اليومية لهدف إعداد الخلاصة الشهرية للعمليات المالية المنفذة حيث يتضمن أرصدة الافتتاحية لكل حساب من حسابات الخزينة في بداية السنة

<sup>1</sup> شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، مرجع سبق ذكره، ص 141

إضافة إلى مجموع الأرصدة الدائنة والمدينة للحسابات وتحديد الأرصدة الختامية للشهر الحالي والتي تمثل الأرصدة الافتتاحية للشهر المقبل<sup>1</sup>.

- **الدفتر العام:** يستخدم هذا الدفتر لتسجيل المبالغ الإجمالية المدينة أو الدائنة لكل حساب عند نهاية كل شهر<sup>2</sup>.
- **حساب التسيير:** تطبيقاً لمبدأ الفصل بين مهام المحاسب العمومي والأمر بالصرف اختتموا الدورة المحاسبية بإيداع حساب التسيير من طرف كل محاسب رئيسي حيث يتضمن حساب التسيير كل القيود والمستندات المحاسبية التي قام بتنفيذها المحاسب الرئيسي خلال السنة والتي تكون مرفقة بالوثائق الأصلية لإثبات العمليات المالية المقيدة في السجلات المحاسبية، بما فيها حوالات دفع نفقات وأوامر تحصيل الإيرادات العمومية الأصلية<sup>3</sup>.
- **المستندات الإحصائية:** تلعب السجلات الإحصائية دوراً مكملًا للوثائق المحاسبية باعتبار أن الأساس النقدي لا يوفر بيانات كافية لأجهزة الرقابة وبالتالي تساعد على تغطية العجز في توفير البيانات غير المتاحة في السجلات المحاسبية وكذا الاطلاع على متاحات الخزينة بصفة دائمة وتمثل في الوضعية العشرية، أو الشهرية لتحصيلات الميزانية، والملاحق في الأخير، وتنقسم المستندات ذات الطابع الإحصائي إلى<sup>4</sup>:

- الوضعية المختصرة لعملية الخزينة.
- الحساب الختامي للدولة.
- الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير.
- الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز.

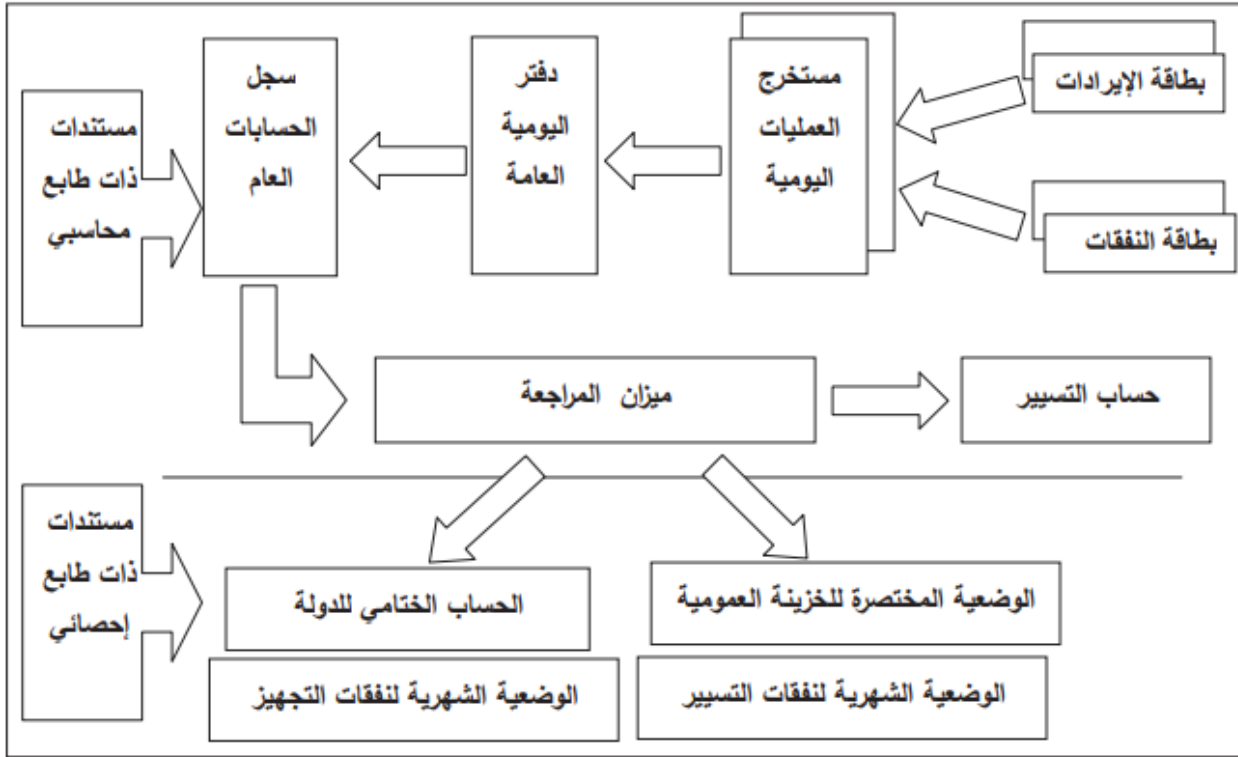
<sup>1</sup> عشه فطيمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، مرجع سبق ذكره، ص 171

<sup>2</sup> بوعبانة فتيحة، استراتيجية عصرة النظام المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير جامعة الجزائر 3، 2019\_2020، ص125.

<sup>3</sup> شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، مرجع سبق ذكره، ص 142-143.

<sup>4</sup> المرجع نفسه، ص 141

والشكل الموالي يبين الدورة المستندية والإحصائية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر:  
الشكل رقم (2-2): الدورة المستندية والإحصائية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر



المصدر: شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أحمد بوقرة، الجزائر، 2013-2014، ص 146.

- 3- الجزء الثالث والرابع: يصف كيفية مسك وإعداد التسجيلات المحاسبية.
- 4- الجزء الخامس والسادس: مخصص لتسجيلات نهاية السنة.
- 5- الجزء السابع: محاسبة القيم الغير نشطة.
- 6- الجزء الثامن: كيفية إعداد حساب التسيير للمحاسبين العموميين للدولة، والذي يتم تحويله إلى مجلس المحاسبة، مع كل المستندات والوثائق التبريرية بمختلف أنواعها.
- القواعد التقنية لمحاسبة الولايات والبلديات: بالنسبة للولايات حددتها التعليمتان W1 و W2، وبالنسبة للبلديات حددتها التعليمتان C1 و C2.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> بلول محمد الصالح، عبود ميلود، الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 182.

## ثانيا: بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

ليس لها إطار محاسبي معين باستثناء المؤسسات التعليمية والاستشفائية التي تعتمد طرقاً خاصة للتسجيل المحاسبي على أساس القيد البسيط.<sup>1</sup>

الفترة المحاسبية لتسجيل العمليات المالية: تنص المادة 03 من المرسوم التنفيذي 91\_313 على انه «يتم تطبيق القاعدة السنوية والترخيص السنوي يمنح لسنة واحدة أي أن تنفيذ عمليات الميزانية يجب أن يتم خلال السنة المعني ترخيصها وتبعاً لذلك فإن المحاسبة العامة تنسب حسب السنة المدينة»، أما بالنسبة لطريقة تسجيل العمليات وفقاً لطريقة القيد المزدوج لحسابين الدائن والمدين وهذا حسب المادة 05 من المرسوم التنفيذي 91-313.<sup>2</sup>

## المطلب الثاني: أعوان المحاسبة العمومية حسب القانون 07-23:

قبل التطرق لأعوان المحاسبة العمومية سيتم تقديم لمحة عامة عن القانون 07\_23 والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية وأهم المستجدات التي جاء بها من أجل مواكبة الإصلاح المحاسبي.

## أولاً: مستجدات القانون 07-23

نظراً للانتقادات التي وجهت لقانون المحاسبة العمومية 21/90 بسبب عدم فعالية تأطيره لإجراءات الرقابة. تم مراجعته هذا القانون بهدف تعزيز أساليب التدقيق والرقابة الداخلية وتخفيف وتبسيط الرقابة المالية بالإضافة إلى تعزيز الرقابة حسب المخاطر، وقد تضمن مشروع مراجعة القانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المؤرخ في 17 أوت 1990 تكييف مهام ومسؤوليات أعوان المحاسبة العمومية وإدراج أنواع جديدة للرقابة في ظل التسيير القائم على النتائج والنظام الجديد لمحاسبة الدولة وعلى إثر مشروع مراجعة القانون 90/21 وفقاً لمتطلبات الإصلاح المبرمجة فقط صدر القانون 23/07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي بتاريخ 21 جوان 2023.<sup>3</sup>

وحسب المادة الأولى منه فقد هدف هذا القانون إلى:

- تحديد قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي المطبقة على الميزانيات والعمليات المالية: للدولة، للجماعات المحلية، للمؤسسات العمومية والإدارية والمؤسسات العمومية للصحة، للأشخاص المعنوية الأخرى المكلفة بتنفيذ كل أو

<sup>1</sup> ماضي عبد الكريم، لونيصة نجيب، دور المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات وترشيد لنفقات المؤسسة في ظل الأزمة المالية الحالية، مذكرة ماستر، علوم التسيير 2017-2018، ص 04.

<sup>2</sup> بوعبادة فتيحة، استراتيجية عصرنة النظام المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 124

<sup>3</sup> زرقان سهام، الدور الجديد للأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية في ظل الإصلاح المحاسبي في القطاع العام في الجزائر-قراءة في القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، مرجع سبق ذكره، ص 324.

جزء من برنامج الدولة في مفهوم القانون العضوي رقم 18/15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 والمتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم.

- كما حددت أحكام المادة 08 من نص القانون هيكل محاسبي جديد ثلاثي الأبعاد إذ تضمنت المحاسبة العمومية ثلاثة أنواع من المحاسبة تتميز كل منها بشكل أساسي من حيث النطاق والأدوات والأهداف .
- نصت المادة 96 من نص القانون على أن يقدم الحساب العام للدولة مجمل المعلومات التي تعكس صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية للدولة ويتضمن الميزان العام للحسابات والقوائم المالية.
- نصت أحكام المادة 97 من نص القانون على ضمان نوعية الحسابات من خلال احترام مبادئ وقواعد المحاسبة والتقييم المحددة في المخطط المحاسبي حيث يجب على الحسابات أن تكون مطابقة للقواعد والإجراءات المعمول بها منتظمة وصادقة وأن تكون معدة وفق طرق دائمة كما يجب أن تكون متناسقة وشاملة وموثوقة وأن تتميز بالوضوح.

- فصل نص القانون في تحديد مسؤوليات كل الفاعلين في دائرة الإنفاق العمومي والإيرادات من بدايتها حتى تنفيذها النهائي راميا الى إضفاء المزيد من الشفافية عن طريق تقفي الأثر في تعبئة واستخدام الأموال العمومية.
- أدخل القانون 07/23 مبدأ المصادقة على حسابات الدولة من طرف مجلس المحاسبة حيث تهيئ مخرجات المحاسبة العمومية لا سيما المحاسبة العامة والتي تعد القوائم المالية الخمسة أهم مخرجاتها، الظروف الملائمة للرقابة البعدية التي يقوم بها مجلس المحاسبة، فقد نصت أحكام المادة 105 من نص القانون على مبدأ المصادقة على الحسابات من طرف مجلس المحاسبة، هذا الأخير يعد تقرير متعلق بالمصادقة على الحسابات والذي يرافق مشروع قانون تسوية الميزانية.

وعموما يطمح القانون 07/23 بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي إلى: التخلص من تكرار إجراءات التنفيذ والرقابة بين أعوان المحاسبة العمومية، إعادة تحديد نطاق وإجراءات الرقابة القبليّة والبعدية، تعزيز أساليب التدقيق والرقابة الداخلية، تخفيف وتبسيط الرقابة المالية، تعزيز الرقابة حسب المخاطر، تحسين الوظيفة المحاسبية من أجل تقسيم المسؤولية بصفة متساوية طبقا لمجال تدخل كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ووضع تنظيم جديد متلائم مع المحاسبة الجديدة.

### ثانيا: أعوان المحاسبة القانونية حسب القانون 07-23

يتم تنفيذ العمليات المالية في الوحدات الحكومية من قبل عدة أعوان والممثلين في كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب المالي، وفي هذا المطلب سيتم ذكر كل منهم على حدا.

## 1- الأمر بالصرف:

يعد الأمر بالصرف المحرك الأول لعملية تنفيذ العمليات المالية للميزانية العامة فهو يتولى العمليات الإدارية.

### • مفهوم الأمر بالصرف:

الأمر بالصرف هو كل مسئول إداري مخول له من طرف القانون إمكانية تنفيذ عمليات مالية مشار إليها في ميزانية عمومية ولكن فيما يتعلق بالشطر الإداري فقط.<sup>1</sup>

ويعرف حسب المادة 04 من القانون 23\_07: أنه يعتبر أمرا بالصرف كل شخص معين أو منتخب أو مكلف يخول بتنفيذ العمليات الميزانية والمالية والممتلكات للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون.<sup>2</sup>

### • تصنيف الأمر بالصرف: حسب القانون 23\_07 يمكن التمييز بين الأصناف التالية:

- الأمر بالصرف الرئيسي: تمنح صفة الأمر بالصرف الرئيسي للفئات التالية: المسؤولون المكلفون بتسيير المجلس الدستوري والمجلس الوطني الشعبي ومجلس الأمة ومجلس المحاسبة، الوزراء في حدود الاعتمادات المفتوحة في ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارات إضافة إلى الحسابات الخاصة بالخزينة المرخصة في قانون المالية، الوالي في حدود ميزانية الولاية، رؤساء المجالس البلدية الذين يتصرفون لحسابات البلديات، ...<sup>3</sup>
- الأمور بالصرف الثانويين: يباشرون هذه المهمة بصفتهم رؤساء المصالح غير المركزة وينجزون عمليات الميزانية في حدود مجال اختصاصهم وفي الإطار الإقليمي المعينين فيه وبتفويض من الأمر بالصرف الرئيسي.<sup>4</sup>
- الأمرين بالصرف الإقليميين: حسب المادة 08 من القانون 23-07 هم مسيرو برامج الهيئات الإقليمية في حالة تكليفهم بتنفيذ البرنامج كله أو جزء منه.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> بوعبادة فتيحة، استراتيجية عصنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 100 .

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 04، ال عدد42، 2023، ص 04.

<sup>3</sup> بونعامة أعمار، حرزي عبد العالي، مساهمة المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات وترشيد نفقات مؤسسة عمومية، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص مالية المؤسسة، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2021\_2022، ص 08. مرجع سبق ذكره، ص 10.

<sup>4</sup> بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية ودرها في حماية أملاك الدولة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010-2011، ص 79.

<sup>5</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 08، العدد 42، 2023، ص 5

• مسؤولية الأمر بالصرف:

- يعتبر الأمر بالصرف مسئولاً عن القرارات التي اتخذها أو أشر عليها أو نفذها ابتداءً من تاريخ استلامه لمهامه إلى غاية انقطاعه عنها وحسب المادة 04 من القانون 07\_23 يكلف الأمر بالصرف ب:
- إثبات الحقوق والالتزامات.
  - تصفية الإيرادات وإصدار أوامر الإيرادات المتعلقة بها.
  - ضمان الالتزام أو التصفية والأمر بالصرف أو إصدار حوالات الدفع في حدود الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة باستثناء الاعتمادات التقييمية.
  - 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.
  - كما يضمن الأمر بالصرف برحمة الاعتمادات المالية وتوفيرها وتوزيعها.

2- المحاسب العمومي

• مفهوم المحاسب العمومي:

المحاسب العمومي هو الشخص المكلف بتسيير المحاسبة في المؤسسة العمومية الإدارية، وهو المكلف بصفة رسمية بالتنفيذ الفعلي للنفقات والإيرادات وكذا عمليات الخزينة، وكذلك لفائدة المؤسسات العمومية. كما يعد محاسباً عمومياً كل شخص معين قانوناً للقيام فضلاً عن عمليات التحصيل والدفع بالعمليات التالية: (تحصيل الإيرادات ودفع النفقات، ضمان حراسة الأموال والسندات والقيم، حركة حسابات الموجودات) وبهذا نلاحظ أن دور المحاسب العمومي مزدوج فهو يقوم بتنفيذ النفقات والإيرادات العامة من جهة ويؤدي دوراً رقابياً هاماً من جهة أخرى.<sup>1</sup>

ويعرف في القانون 07\_23 حسب المادة 15 بأنه يعتبر محاسباً عمومياً كل عون عمومي معين أو معتمد قانوناً<sup>2</sup>، فحسب ما نصت عليه المادة 24 تتمثل مهام المحاسب العمومي في:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> سكوتني خالد، دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 09، العدد 03، 2020/04/29، غرداية، الجزائر، ص 93.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية، المادة 15، العدد 42، 2023، ص 05.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 24، العدد 42، 2023، ص 06.

- تحصيل الإيرادات و/أو دفع النفقات.
- 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.
- **تصنيف المحاسب العمومي:** يكون المحاسبون العموميون إما محاسبين مختصين أو مفوضين وإما محاسبين رئيسيين أو ثانويين وإما محاسبي الأموال والقيم أو التركيز المحاسبي.
- فحسب المادة 19 من القانون 07\_23 يعرف<sup>1</sup>:**
- **المحاسبون المختصون:** هم المحاسبون المخول لهم التقييد النهائي في كتاباتهم للعمليات التي يؤمرون بها على مستوى صناديقهم.
- **المحاسبون المفوضون:** هم الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المختصين.
- أما حسب المادة 20 من القانون 07-23 يعرف<sup>2</sup>:**
- **المحاسبون الرئيسيون:** هم الذين يقدمون حساباتهم مباشرة لمجلس المحاسبة.
- **المحاسبون الثانويون:** هم الذين تكون عملياتهم متركزة من طرف محاسب رئيسي، كما يقدمون حساباتهم لمجلس المحاسبة.
- وحسب المادة 21:** فإن محاسبو الأموال والقيم هم المكلفون بالتداول والحفاظ على الأموال والقيم والسندات التي يملكها الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون.<sup>3</sup>
- **محاسبو التركيز المحاسبي** هم الذين يقومون بتركيز وتقييد العمليات المالية المنفذة من طرف محاسبين آخرين في كتاباتهم وحساباتهم.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 19، العدد 42، 2023، ص 06.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 20، العدد 42، 2023، ص 06.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 21، العدد 42، 2023، ص 06.

## 3- المراقب الميزانياتي

حسب ما جاءت به النصوص المتعلقة بالإصلاح الموازني والصادرة ضمن القانون 07-23 تم استبدال تسمية المراقب المالي واستحداثها بالمراقب الميزانياتي، والمخول بممارسة مهمة الرقابة الميزانياتية تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، وذلك حسب ما نصت عليه المادة 103 من القانون المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية 07-23. والتي تهدف حسب المادة 103 إلى:<sup>1</sup>

- 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 للرأي 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: إجراءات تحضير وتنفيذ الموازنة العامة للدولة

تمر دورة الموازنة العامة للدولة بأربعة مراحل رئيسية وهي مرحلة التحضير ومرحلة المصادقة ومرحلة التنفيذ ومرحلة الرقابة وتمثل هذه المراحل في النقاط التالية:

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 103، العدد 42، 2023، ص12.

## أولاً: مرحلة تحضير الميزاني

تقوم السلطة التنفيذية بعملية تحضير وإعداد مشروع ميزانية الدولة بحيث أنه في الجزائر تقوم وزارة المالية بهذه العملية باعتبارها مختصة ومؤهلة لذلك فتتم هذه العملية بالتنسيق بين وزاره المالية والوزارات الأخرى من إعداد كل التقديرات ويمكن أن تمر هذه عملية إعداد الموازنة العامة للدولة بالمراحل التالية:<sup>1</sup>

- التنسيق بين كل العناصر المعنية بالموازنة العامة في الدولة ووضع الخطوط العريضة للخطة المالية والبحث في آليات تجسيدها ميدانيا من خلال وضع الأهداف المرجوة.
- تقوم السلطة التنفيذية بالتنسيق مع كل الأعضاء وتكليف كل وزراء القطاع بتحديد التقديرات للاحتياجات قطاعه.
- يقوم كل وزير بالتنسيق مع مسؤولي قطاعه من أجل تحديد الاحتياجات اللازمة والضرورية لقطاعه.
- تقوم وزارة المالية بدراسة التقديرات الموجودة لديها وبعد مطابقة هذه التقديرات مع سقف النفقات المحدد مسبقا.
- تقوم بإعداد المشروع الأولي لقانون المالية الذي يكون محل دراسة على طاولة مجلس الوزراء، بحيث تتم المناقشة بين مختلف الوزراء، كل وزير على حسب قطاعه ووزير المالية والذي يكون متمسكا بالخطة المالية للدولة من جهة وبالتركيز على الظروف الاقتصادية من جهة أخرى فمن غير الممكن أن تلي احتياجات كل الوزارات بشكل كامل ومنه يمكن لوزير المالية أن يرفض كل مطلب يمكن أن يخل بالتوازنات المالية للدولة ويحدث أزمة، وعند انتهاء المناقشات بين مجلس الوزراء يتم إعداد مشروع قانون المالية ليمر للبرلمان من أجل المصادقة عليه .

## ثانياً: مرحله الاعتماد

بعد أن يتم إعداد مشروع الموازنة العامة من قبل السلطة التنفيذية يقدم إلى السلطة التشريعية في الموعد المحدد حيث تشكل لجنة لهذا الغرض تكون مهمتها دراسة مشروع الموازنة وإعداد تقرير تفصيلي عنه كما تجري مناقشة مشروع الموازنة من قبل أعضاء مجلس النواب ويتم خلال ذلك استدعاء بعض الوزراء ممثلين الحكومة لتقديم التوضيحات وبعد إكمال المناقشة يتم التصويت عليه.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> دردوري لحسن، لقلطي الأخضر، الموازنة العامة في التشريع الجزائري، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، العدد 07، المجلد 02، 2017، ص ص 648،649

<sup>2</sup> عشة فطيمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، مرجع سبق ذكره، ص 36.

وحيث تتم هذه المرحلة اعتماد الميزانية من خلال ثلاثة مراحل هي:<sup>1</sup>

- **مرحلة المناقشة العامة:** يعرض مشروع الميزانية العامة المناقشة العامة في البرلمان وهذه المناقشة تنصب غالبا على كليات الميزانية العامة وارتباطها بالأهداف القومية كما يراها أعضاء المجلس.
- **مرحلة المناقشة التفصيلية المتخصصة:** تقوم لجنة متخصصة متفرعة عن المجلس النيابي للجنة الشؤون الاقتصادية والمالية ولها أن تستعين بما تراه من خبراء استشاريين من خارج البرلمان، وتقوم اللجنة بمناقشة مشروع الميزانية في جوانبها التفصيلية ثم ترفع بعد ذلك تقريرها إلى المجلس.
- **مرحلة المناقشة النهائية:** حيث يناقش المجلس مجتمعا تقرير اللجنة، ثم يصير التصويت على الميزانية العامة بأبوابها وفروعها وفقا للدستور والقوانين المعمول بها في هذا الشأن.

### ثالثا: مرحله تنفيذ الميزانية

يعتبر تنفيذ الميزانية بمثابة وضع قيد التنفيذ للاختيارات التي تم تقديرها إن على مستوى الإيرادات أو النفقات ويتم ذلك خلال فترة سنه مدينة تدعى السنة المالية ويمتد تنفيذها إلى غاية 15 مارس من السنة المالية بالنسبة لتسديد النفقات وإلى غاية 31 مارس من السنة الثانية أيضا بالنسبة لعمليات جباية الحصائل، ويتم تنفيذ العمليات المالية للجماعات المحلية من طرف الأمر بالصرف والمحاسب العمومي حيث يعطي الأمر بالدفع أو القبض بينما يعمل الثاني على دفع النفقات أو قبض الإيرادات وفقا لمبدأ أساسي وهو مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وبالتالي فإن العمليات المالية للجماعات المحلية يتم على مرحلتين، مرحلة إدارية يقوم فيها الأمر بالصرف بالالتزام بالنفقات (مع مراقبة هذا الالتزام من طرف مراقب مالي) وتصفيتهما والأمر بدفعها من جهة أو بإثبات الإيرادات وتصفيتهما والأمر بتحصيلها من جهة أخرى، أما المرحلة المحاسبية فيضطلع بها المحاسب العمومي يتم أثناءها تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.<sup>2</sup>

### رابعا: مراقبه تنفيذ الميزانية العامة

تتزامن هذه المرحلة مع التنفيذ بهدف التأكد من سلامة تنفيذ الإجراءات المالية وضمن التزام السلطة التنفيذية بالتطبيق الصادق لبنود الميزانية العامة، وقصد تحقيق هذه الغاية في الرقابة تأخذ عدة أشكال هي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> الداوي عبد العزيز، مستجدات الميزانية العامة في ظل القانون العضوي 15-18، مذكرة ماسنر أكاديمي، تخصص قانون عام اقتصادي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2022-2023، ص ص 26-27.

<sup>2</sup> د. بومدين حسين، بوضالح سفيان، بطاهر سليم، تحديث نظام الميزانية المحلية كأساس لنفيع الرقابة على النفقات العمومية المحلية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، العدد 07، 2016، ص 23.

<sup>3</sup> الداوي عبد العزيز، مستجدات الميزانية العامة في ظل القانون العضوي 15-18، مرجع سبق ذكره، ص ص 26-27.

- الرقابة الإدارية: هي تلك الرقابة التي تمارسها هيئات الإدارة العامة على بعضها البعض، فهي إذن رقابة تتم داخل السلطة التنفيذية، مما يجعلها داخلية وذاتية، كما يمكن أن تكون سابقة أو لاحقة.
- الرقابة التشريعية: يطلق عليها اسم الرقابة البرلمانية وهي رقابة خارجية تقوم بها السلطة التشريعية عن طريق مراقبه تنفيذ السلطة التنفيذية الميزانية.
- الرقابة المستقلة: وهي رقابة خارجية، تتولاها هيئة مستقلة، ولا تستطيع أي جهة أن تتدخل في عملها.

## خلاصة الفصل:

إن تطور مفهوم المحاسبة العمومية تبعاً لتطور النشاط الحكومي في تنوعه وازدياد حجمه أصبحت أداة مهمة في تقييم أداء الحكومة ومصدر مهما للبيانات اللازمة لأغراض المالية العمومية كما تعتبر النظام الذي يوفر جملة من الأدوات المستعملة في الرقابة والحفاظ على المال العام كونها تمثل الإطار الذي يبين مصادر التمويل أي الإيرادات، استخدامات الأموال العمومية أو بمعنى آخر النفقات وكل هذا يتم بوجود أعوان يسهرون على السير الحسن لهذه الحسابات، حيث أن الأمر بالصرف يوجد في الجانب الإداري، والمحاسب العمومي يقوم بالتحصيل الفعلي للإيرادات ودفع النفقات من الجانب المحاسبي، ولفنفاي حدوث الأخطاء والتجاوزات يكون المراقب المالي هو المكلف بالرقابة ويتأكد من صحة الحسابات.

ونظراً لتغيرات الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية أصبح من الضروري إصلاح المنظومة المالية والميزانية من طرف الجزائر، حيث أن الإصلاح الميزانياتي الذي ورد في القانون 15-18 جاء لتصحيح اختلالات الإطار الميزانياتي للقانون 84-17 لأنه لا يتماشى مع متطلبات عصرنة الميزانية العامة للدولة، ومن أجل إصلاح ميزانياتي كامل تبنى المشرع الجزائري القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية، حيث سعى إلى الارتكاز على محاور رئيسية وهذا من خلال تحسين مضمون مشاريع المالية، كما ركز على تنظيم حسابات الدولة لتحسين تسيير المالية العامة واستخدامه لطرق مستحدثه للتعامل وتعديل الاعتمادات.

الفصل التطبيقي  
دراسة حالة مديرية البرمجة  
ومتابعة الميزانية

## تمهيد:

أن حال المؤسسة الجزائرية هو حال اي مؤسسة تريد النهوض بما يتوفر لديها من إمكانيات للوصول إلى تحقيق ما تريد من الشفافية والوضوح في بياناتها المالية والمتماشي مع أهم المستجدات الدولية وإصلاح نظامها المحاسبي. وفي هذا الفصل سيتم اسقاط الجانب النظري على أرض الواقع وذلك من خلال دراسة ميدانية تم اجراءها بمؤسسة عمومية جزائرية والمتمثلة في مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية لولاية الطارف. حيث تم تقسيم الفصل التطبيقي إلى ثلاثة مباحث أساسية وفقا للخطة التالية:

- المبحث الأول: لمحة عامة حول مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية لولاية الطارف .
- المبحث الثاني: منهجية وأدوات الدراسة.
- المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات.

**المبحث الأول: لمحة عامة حول مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية لولاية الطارف**

من خلال هذا المبحث سيتم التعرف على مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية لولاية الطارف من خلال التطرق إلى نشأتها وتعريفها وذكر أهم مهامها وهيكلها التنظيمي.

**المطلب الأول: تقديم مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية لولاية الطارف****أولاً: نشأة المديرية**

أنشئت بمثابة مكتب بسيط مكتب النشاط الاقتصادي تابع للولاية وذلك في بداية السبعينات، ثم تحولت إلى مصلحة على مستوى ديوان السيد الوالي مصلحة التنشيط والتخطيط الاقتصادي، ثم أصبحت مديرية التخطيط والتهيئة العمرانية للولاية في عام 1979.

ولقد تم إرفاقها إلى وزارة التخطيط والتنمية للإقليم في عام 1980 الذي ساهم كثيرا في تنمية هياكل المديرية، وحددت صلاحيات المديرية بأمر مشترك بين الإيرادات في 23 مارس 1980 بشأن الترتيبات التنظيمية وأداء المديرية للتخطيط والتنمية في الإقليم.

وبالمرسوم رقم 86-30 المؤرخ في 18 فيفري 1986 تم تحديد التنظيم وهياكل الإدارة العامة للولاية، ومهامها وتنظيمها، أدمجت المديرية في قسم التنظيم الاقتصادي، في عام 1990 استعادت دورها الإداري في أعقاب قرار الحكومة بإعادة جميع الإيرادات والتي كانت تابعة للمندوب الوطني للتخطيط، قواعد تنظيم وسير عمل مصالح التخطيط والتهيئة العمرانية للولاية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-42 المؤرخ في 16 فيفري 1991.

في عام 1998 أصبحت المديرية تابعة لوزارة المالية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98\_40 المؤرخ في 01 فيفري 1998 المتعلق بنقل الصلاحيات والوظائف وإدارة الهياكل والوسائل والموظفين المتصلة بميزانية التجهيز للدولة.

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 11\_75 المؤرخ في 16 فيفري 2011 بصلاحيات المصالح الخارجية للمديرية العامة للميزانية وتنظيمها، أصبحت مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية تحت إشراف المديرية العامة للميزانية بوزارة المالية.

**ثانياً: تعريف مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية لولاية الطارف**

هي إحدى المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11/75 المؤرخ في 13 ربيع الأول عام 1432 الموافق ل 16 فيفري 2011 الذي يحدد صلاحيات المصالح الخارجية للمديرية العامة للميزانية و تنظيمها وسيرها، بالإضافة إلى القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 28 جوان 2011 الذي يحدد تنظيم مصالح مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية للولاية وسيرها في المكاتب .

تتواجد بالحى الإداري الجديد بولاية الطارف والذي يضم 15 مديرية ولأية كمديرية المصالح الفلاحية، مديرية البيئة، مديرية الجاهدين، مديرية الصيد البحري.... الخ، بالإضافة إلى مقر الولاية وتقع بالطريق الوطني رقم 82. تقدر مساحتها ب 1.571 م منها: 64772م مبنية، تحتوي على 03 طوابق:

- الطابق السفلي: 08 مكاتب وقاعة أرشيف.

- الطابق الأول: 12 مكتب وقاعة اجتماعات .

- الطابق الثاني: سكن وظيفي.

بالإضافة إلى 03 مساحات خضراء .

وتعتبر هذه المديرية هيئة مكلفة بمتابعة تخصيص الموارد تابعة للمديرية العامة للميزانية تباشر مهامها تحت سلطة المدير العام للميزانية كمصلحة خارجية للمديرية العامة للميزانية وتنفذ أدوارها على مستوى الولاية تحت وصاية المدير الجهوي للميزانية، وتمثل المديرية العامة للميزانية على المستوى المحلي في الشق الخاص بالميزانية والمتابعة وهي مكلفة أساسا باقتراح تسجيل البرامج والمشاريع المحلية الممولة من طرف ميزانية الدولة على الإدارة المركزية للميزانية .

ويدير مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية للولاية مدير يعين بموجب مرسوم رئاسي طبقا للتنظيم المعمول به، وظيفته وظيفته سامية للدولة ويكون راتبه مرتبط بتصنيف مسئول المصالح الخارجية للدولة على مستوى الولاية، حسب ما نصت عليه المادة 08 من الجريدة الرسمية العدد 11.

#### المطلب الثاني: مهام مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية

حسب المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 11-75 تكلف مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية على مستوى الولاية وتحت وصاية المدير الجهوي للميزانية بجملة المهام التالية:

#### أولا: في مجال الميزانية

● اقتراح تسجيل البرامج والمشاريع المحلية الممولة من طرف ميزانية الدولة، على الإدارة المركزية للميزانية طبقا لما تنص عليه أحكام المرسوم التنفيذي رقم 98\_227 المؤرخ في 19 ربيع الأول عام 1419 الموافق 13 يوليو سنة 1998، والمشاركة في الأشغال التحضيرية لهذه البرامج في حدود ما تسمح به الميزانية.

● حوصلة تقديرات الميزانية الضرورية لإنجاز البرامج المحلية الممولة من ميزانية الدولة، وتبليغها للإدارة المركزية للميزانية.

● متابعة إنجاز المشاريع غير الممركزة، بالاتصال مع الأمرين بالصرف المعنيين، طبقا لمواعيد الانجاز والاستلام لهذه المشاريع مع تقاسم التقارير اللازمة كل ثلاثة أشهر، وكلما استجوبت الضرورة ذلك، وتحليل أثارها على الميزانية.

- إنشاء بنك معطيات يتضمن أهم المعايير التقييمية للحالة الاجتماعية والاقتصادية وكذا المالية للقطاعات والجماعات المحلية وهذا في إطار مخطط رئيسي للمعلوماتية تضبطه المديرية العامة للميزانية تطبيقا لإصلاحات الميزانية.

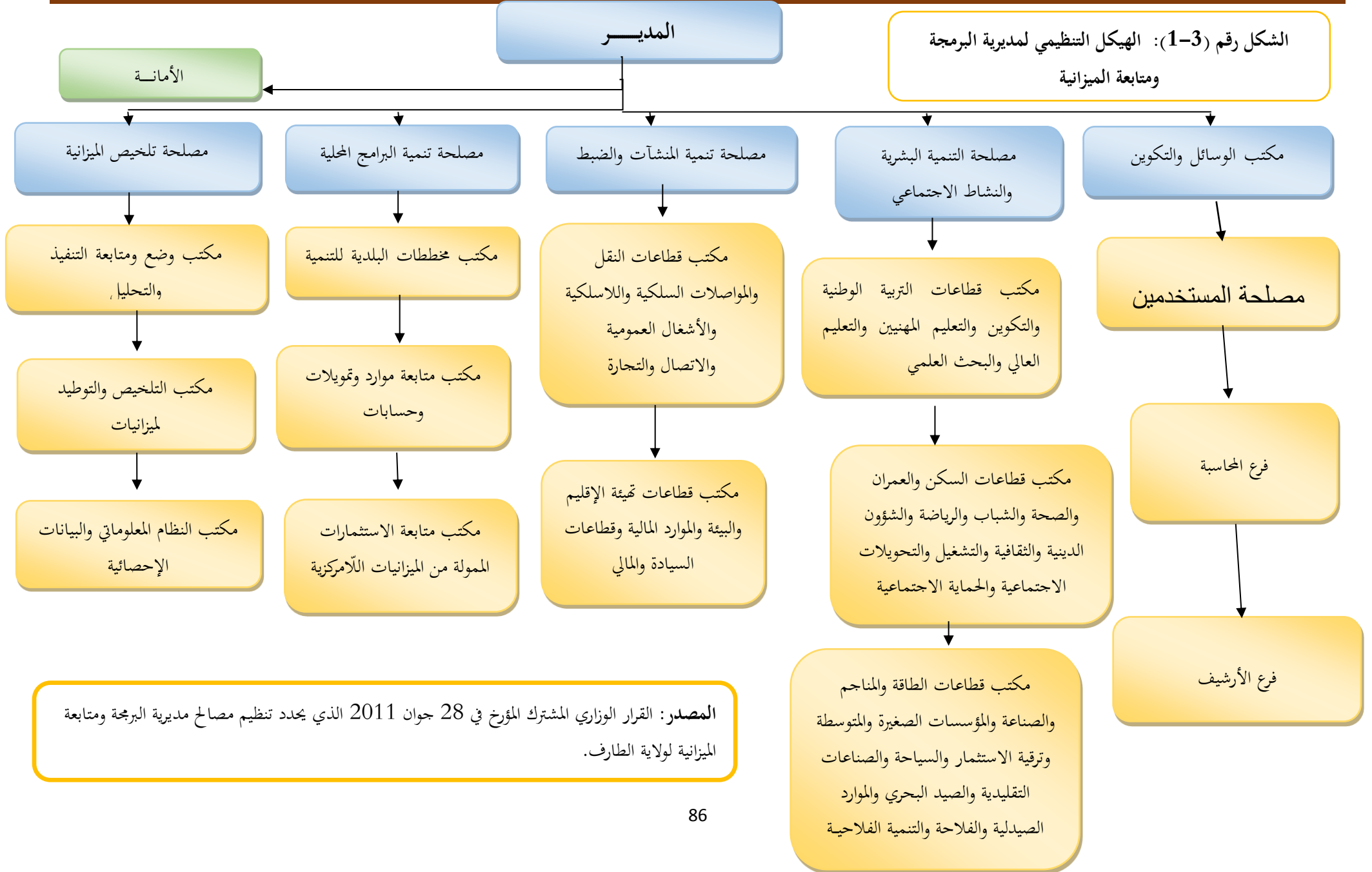
### ثانيا: في مجال التسيير

- تحضير وتنفيذ ميزانية المديرية وضمان متابعتها وتقييمها إضافة إلى تسيير المستخدمين والوسائل الموضوعة تحت تصرفها وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.
- دعم كل مهمة تفتيش وتقييم المصالح الخارجية للميزانية في إطار البرنامج الذي تحدده المديرية العامة للميزانية.
- ضمان حفظ أرشيف المديرية والسهر على مسك جرد الممتلكات المنقولة والعقارية وكذا صيانتها طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما في هذا المجال.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية البرمجة ومتابعة الميزانية

- تنظم مديريات البرمجة ومتابعة الميزانية على مستوى الولاية في أربع مصالح ومكتب تابع مباشرة للمدير، على الشكل التالي:
- مصلحة التنمية البشرية والنشاط الاجتماعي والاقتصادي.
  - مصلحة تنمية المنشآت والضبط.
  - مصلحة تلخيص الميزانية.
  - مكتب الوسائل والتكوين.
- والشكل الموالي يبين الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

<sup>1</sup>- المادة 06، من المرسوم التنفيذي رقم 75\_11 مؤرخ 2011/02/16، يحدد صلاحيات المصالح الخارجية للمديرية العامة للميزانية و تنظيمها و سيرها.



### المبحث الثاني: منهجية وأدوات الدراسة

في هذا المبحث تم الاعتماد على مختلف المكونات الرئيسية لمنهجية وطريقة وأدوات الدراسة الميدانية وكيفية اختيار العينة من مجتمع الدراسة.

### المطلب الأول: منهج ومجتمع وعينة الدراسة

#### أولاً: منهج الدراسة

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة وذلك لتوافقه مع متطلبات معالجة الموضوع المدروس والذي يتناول ظواهر وأحداث قابلة للقياس كما هي دون تدخل حيث يمكن للباحث أن يصفها ويحللها والوصول إلى النتائج المرغوب تحقيقها.

بالإضافة إلى ذلك تم الاعتماد على منهج دراسة حالة من خلال استخدام الأساليب الإحصائية المعتمدة في الدراسة.

#### ثانياً: مجتمع الدراسة

ويقصد به جميع عناصر ومفردات الدراسة، ويتكون مجتمع هذه الدراسة من جميع الموظفين في المستويات الإدارية العليا من فئة الإطارات السامية والعادية ومستويات تعليمية مختلفة في مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية لولاية الطارف.

#### ثالثاً: عينة الدراسة

تم توزيع 38 استبيان على الموظفين في المديرية وكانت نسبة الاستجابة من قبل الموظفين كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (3-1): يوضح الإحصاءات المتعلقة بالاستبيان (عينة الدراسة ونسبة الإجابة)

النسبة	العدد	الاستبيانات
100%	38	الاستبيانات الموزعة
78.94%	30	الاستبيانات المسترجعة
0%	0	الاستبيانات المفقودة
21.05%	8	الاستبيانات الملغاة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على فرز الاستبيان.

## المطلب الثاني: طريقة (أدوات وأساليب) الدراسة

## أولاً: أدوات ومصادر جمع المعلومات الخاصة بالدراسة الميدانية

لإنجاز هذه الدراسة تطلب توفر جملة من الأدوات والمصادر لجمع المعلومات والبيانات المطلوبة والتي تصنف كما يلي:

1- **المصادر الثانوية:** والمتتمثلة في مختلف المراجع والأدبيات والدراسات السابقة من كتب، مقالات، أطروحات، مذكرات...، ذات العلاقة بالموضوع المدروس وحتى يستطيع صياغة أسئلة الاستبيان بشكل يشمل كل أبعاد مشكلة الدراسة.

2- **المصادر الأولية:** حيث تم الاستعانة بالوسائل التالية للحصول على البيانات:

● **المقابلة:** نظرا للحاجة إلى الحصول على معلومات بشكل مباشر فقد تمت مقابلة شخصية لبعض المبحوثين بهدف جمع البيانات وتسجيل انطباعات تتضمن معلومات يفيد تحليلها في تفسير مشكلة الدراسة والوصول إلى النتائج المرجوة، بالإضافة إلى إجراء مقابلة شخصية مع معظم أفراد عينة الدراسة بهدف توضيح فقرات الاستبيان وشرح الأسئلة في حالة عدم فهمها وذلك لضمان الحصول على إجابات دقيقة عن الأسئلة الواردة فيه، وكذلك للتأكد من عدم ترك أي سؤال دون إجابة .

حيث تمت مقابلة شخصية مع السيد بلقاسمي ناصر والذي قدم لنا شرح مفصل عن القانون العضوي 15-18، أما بخصوص القانون 23-07 المتعلق بالحاسبة العمومية فحسب ما صرح به انه غير مطبق إلا في جزء.

● **الملاحظة:** تم الاعتماد على الملاحظة كأداة مكمل لجمع البيانات بجانب المقابلة والاستبيان، والقائمة على المشاهدة وتسجيل الملاحظات المفيدة وتجميعها وذلك أثناء الزيارات الميدانية للمديرية وقد مكن أسلوب الملاحظة العلمية من تحقيق فهم أعمق لما يبدو من مشكلات داخل المديرية ومن ثم الاعتماد على ذلك في تفسير بعض النتائج المتحصل عليها من خلال أداتي الاستبيان والمقابلة.

● **الاستبيان:** هو أحد أدوات البحث متمثل في استمارة بها مجموعة من الأسئلة المكتوبة ذات إجابات محددة، يتم تسليمها للموظفين للإجابة عليها وإعادةها والتي تهدف إلى جمع المعلومات من المستجيب.

حيث تم إعداد الاستبيان باللغة العربية وقد تمت صياغة الأسئلة بطريقة مبسطة ليسهل على الموظفين فهمها والإجابة عليها وفي نفس الوقت ملمة بكل جوانب الموضوع المدروس.

تضمن الاستبيان المحاور التالية:

- **المحور الأول:** شمل البيانات الشخصية والتعريفية الخاصة بالأفراد محل الدراسة والتي تضم (الجنس، المستوى التعليمي، الخبرة، دورات تكوينية).
  - **المحور الثاني:** احتوى على فقرات متعلقة بعوامل الإصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر ومدى التوافق مع معايير المحاسبة الدولية. (12 فقرة)
  - **المحور الثالث:** اشتمل على فقرات تخص واقع تطبيق القانون العضوي 18\_15 المتعلق بقوانين المالية وأعوان المحاسبة العمومية. (16 فقرة)
- لقد تم إدراج عبارات الاستبيان على سلم ليكرت الخماسي نظرا لسهولة استخدامه حيث يقوم على إعطاء مفردات العينة مجموعة من العبارات ويتطلب منهم التعبير على درجة موافقتهم من عدمها على سلم من (1) غير موافق بشدة إلى (5) موافق بشدة على كل عبارة من العبارات المعطاة، وهو ما اعتمدت عليه الدراسة الحالية في القياس.

### الجدول رقم (3-2): درجات مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطلبة.

فيما يخص الحدود المعتمد عليها في التعليق على الوسط الحسابي للمتغير اتفقتم تحديد خمسة مستويات:

حيث:

$$\text{طول الفئة} = \text{الحد الأعلى} - \text{الحد الأدنى} / \text{عدد المستويات} = 5/1-5 = 0.8$$

وبذلك تكون المستويات كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (3-3): درجة أهمية المقياس

مرتفعة جدا	مرتفعة	متوسطة	ضعيفة	ضعيفة جدا	درجة الموافقة
-4.2	-3.4	-2.6	-1.8	1.8-1	قيمة
05	4.2	3.4	2.6		الوسط

المصدر: فاروق ومحمد شريف، دور استراتيجية إدارة الموارد البشرية في تحسين الأداء داخل المؤسسة

2016-2017.

### المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة

تمت الاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية spss.v27 (من خلال التفرغ والتحليل الإحصائي للبيانات واختبار فرضيات الدراسة) وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

#### أولاً: معامل ألفا كرونباخ Alpha s'cronbach (من أجل اختبار ثبات أداء الدراسة)

هو مقياس يقيس درجة ثبات وصدق أسئلة الاستبيان، وهو مقياس يعتمد على حساب الارتباط الداخلي بين إجابات الأسئلة حيث يقيس هذا المعامل الارتباط الداخلي في فقرات الاستبانة (يبين إجابات الأسئلة) وحسب دراسة للباحثين "Strong" و"Hznsley" فإنه حتى يتحقق ثبات الأداة يجب أن يكون معامل ألفا كرونباخ أكبر أو يساوي 0.60 وأي زيادة في قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات ويحسب معامل ألفا كرونباخ بالمعادلة التالية:

$$= \frac{K}{K-1} \left( 1 - \frac{\alpha^2_{Iy}}{\alpha^2_x} \right)$$

حيث أن :

K: عدد الأسئلة

$\alpha^2_{Iy}$

: الانحراف المعياري للإجابات السؤال

$\alpha^2_x$

: الانحراف المعياري لكل الإجابات (الإجابات جميع الأسئلة)

- التكرارات والنسب المئوية: من أجل عرض خصائص العينة.
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية: لمعرفة اتجاهات إجابات أفراد العينة إذ يعتبر المتوسط الحسابي أحد مقاييس النزعة المركزية فهو يصلح للبيانات الكمية فقط وهو وحيد ويتأثر بالقيم الشاذة وبذلك فهو يستخدم لتحديد الرأي العام لأفراد العينة وترتيب البنود.
- الانحراف المعياري: فيعد من أكثر مقاييس التشتت شيوعا وأهمية واستخداما في التطبيقات العلمية، يقيس الانحراف المعياري درجة الاختلاف بين القيم ووسطها الحسابي وهو عبارة عن الجذر التربيعي الموجب للتباين.
- اختبار معامل الارتباط *Pearson* (يستخدم لقياس التغيير الذي يطرأ على المتغير التابع (Dépendant) ويرمز له  $y$  عندما تتغير قيم المتغير المستقل في حالة العينات الكبيرة والبيانات الكمية.
- اختبار *TEST* تم استخدامه لاختبار وصحة الفرضيات الفرعية الخاصة بكل محور من محاور الدراسة.

### المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات

بعد جمع المعلومات من أفراد عينة الدراسة، يتناول هذا المبحث وصف وتحليل متغيري الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: الاجراءات المتبعة لاختبار الاستبيان ووصف وتحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

أولا: قياس الاتساق الداخلي للاستبيان

من أجل التحقق من صدق الاتساق الداخلي للاستبيان تم حساب معامل الارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات كل محور مع البعد الذي تنتمي إليه ومع محورها وقد كانت النتائج كالتالي:

1- محور الإصلاح المحاسبي في الجزائر للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية

الجدول رقم (3-4): ارتباط فقرات محور الإصلاح المحاسبي في الجزائر للتوافق مع معايير المحاسبة

#### الدولية

الفقرة	معامل الارتباط مع المحور
01	0.228
02	0.421*
03	0.565**
04	0.663**

0.514**	05
0.362*	06
0.593**	07
0.649**	08
0.570**	09
0.604**	10
0.693**	11
0.470**	12

المصدر: من إعداد

الطالبتين بالاعتماد على

### مخرجات برنامج spss

من نتائج الجدول السابق يتبين أن معاملات الارتباط بين فقرات محور عوامل الاصلاح المحاسبي في الجزائر مع المحور دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05، باستثناء الفقرة الأولى التي ليست لها دلالة معنوية. وعليه فإن فقرات محور عوامل الاصلاح المحاسبي في الجزائر متسقة داخليا مع محورها التي تنتمي إليها، وهذا مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لفقرات هذا المحور.

## 2- محور واقع تطبيق مستجدات القانون 15-18

الجدول رقم (3-5): واقع تطبيق مستجدات القانون 15-18

الفقرة	معامل الارتباط مع المحور
01	0.298
02	0.462*
03	0.583**
04	0.529**
05	0.599**
06	0.780**
07	0.693**
08	0.604**

0.366*	09
0.513**	10
0.686**	11
0.544**	12
0.044	13
0.492**	14
0.372*	15
0.434*	16

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من نتائج الجدول السابق يتبين أن معاملات الارتباط بين فقرات محور واقع تطبيق القانون 15-18 مع المحور دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05، باستثناء الفقرة الأولى والثالثة عشر التي ليست لها دلالة معنوية. وعليه فإن فقرات محور واقع تطبيق القانون 15-18 متسقة داخليا مع محورها التي تنتمي إليها، وهذا مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لفقرات هذا المحور.

ثانيا: قياس ثبات الاستبيان

لغرض التحقق من ثبات أداة الدراسة والاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان، تم حساب معامل ألفا كرونباخ (Alpha cronbach) لمعرفة مدى قوة الارتباط والتماسك بين فقرات النموذج، وقد كانت النتائج كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-6): اختبار ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل Alpha Cronbach

متغيرات الدراسة	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
معامل ألفا كرونباخ الكلي	28	0.877

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss-27

يوضح الجدول أعلاه معامل الثبات (Alpha cronbach)، حيث بلغت قيمة الفا كرونباخ الكلية للاستبيان 0.877 أي 87.7% وهي قيمة كبيرة وأعلى من معامل القبول 0.60، وهذا ما يدل على صلاحية أداة الدراسة وثبات محاورها.

ثالثا: اختبار التوزيع الطبيعي

تم استخدام اختبار كولمغروف سميرنوف لمعرفة ما إذا كانت البيانات محل الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة الفرضيات لأن أغلب الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون التوزيع طبيعياً، والجدول التالي يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

الجدول رقم (3-7): اختبار K-S

المحور	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية sig	نوع التوزيع
المحور الثاني	0.127	0.200	طبيعي
المحور الثالث	0.081	0.200	طبيعي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss-27

يتضح من خلال الجدول السابق أن القيمة الاحتمالية Sig لمحوري الدراسة أكبر من مستوى المعنوية 0.05 لكلا المتغيرين، وبالتالي فإن بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، ويمكن استخدام الاختبارات الإحصائية المعلمية لنموذج الدراسة.

رابعا: وصف وتحليل البيانات الشخصية لعينة المؤسسة محل الدراسة

سيتم تحليل المعلومات الشخصية المتعلقة بأفراد الدراسة والتي تتمثل في: الجنس، المستوى التعليمي، الخبرة المهنية، الاستفادة من دورات تكوينية.

1- الجنس:

الجدول رقم (3-8): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

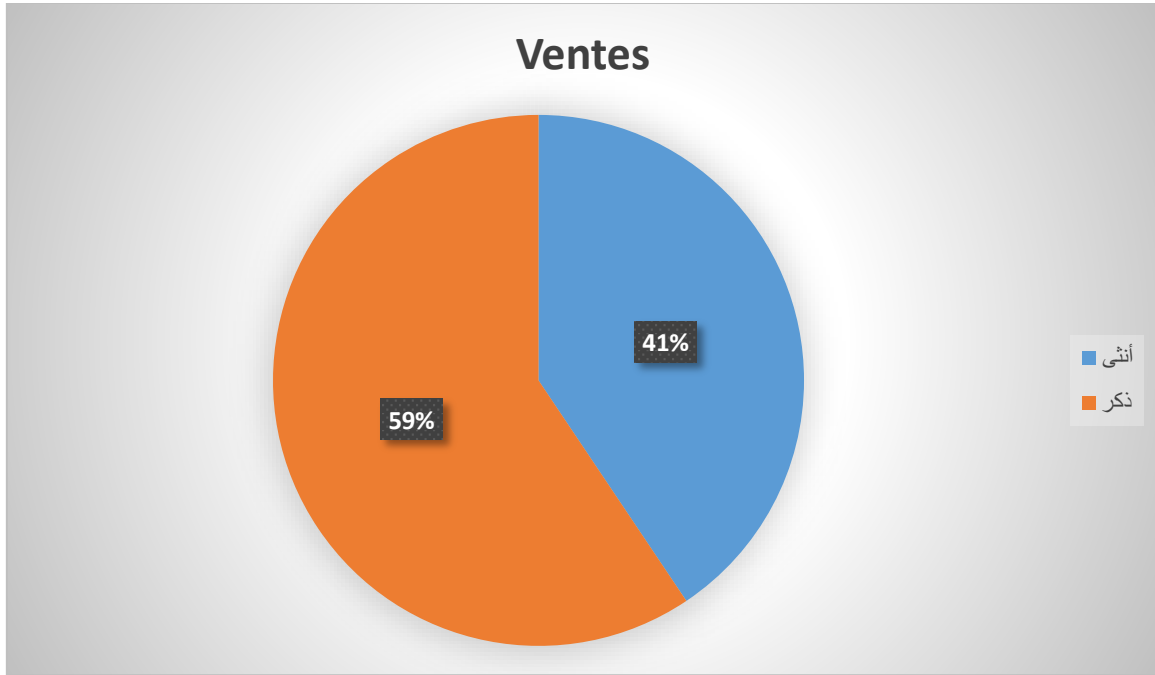
الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	12	59.4%
أنثى	18	40.6%
المجموع	30	100%

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

يشير الجدول السابق أن أغلبية الأفراد المكونين لعينة الدراسة تتكون من الإناث بنسبة 40.6%، بينما تشكل الذكور نسبة 59.4%

وهذا ما يبينه الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-2): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات spss

2- المستوى التعليمي: يلخصه الجدول الموالي:

الجدول رقم (3-9): توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

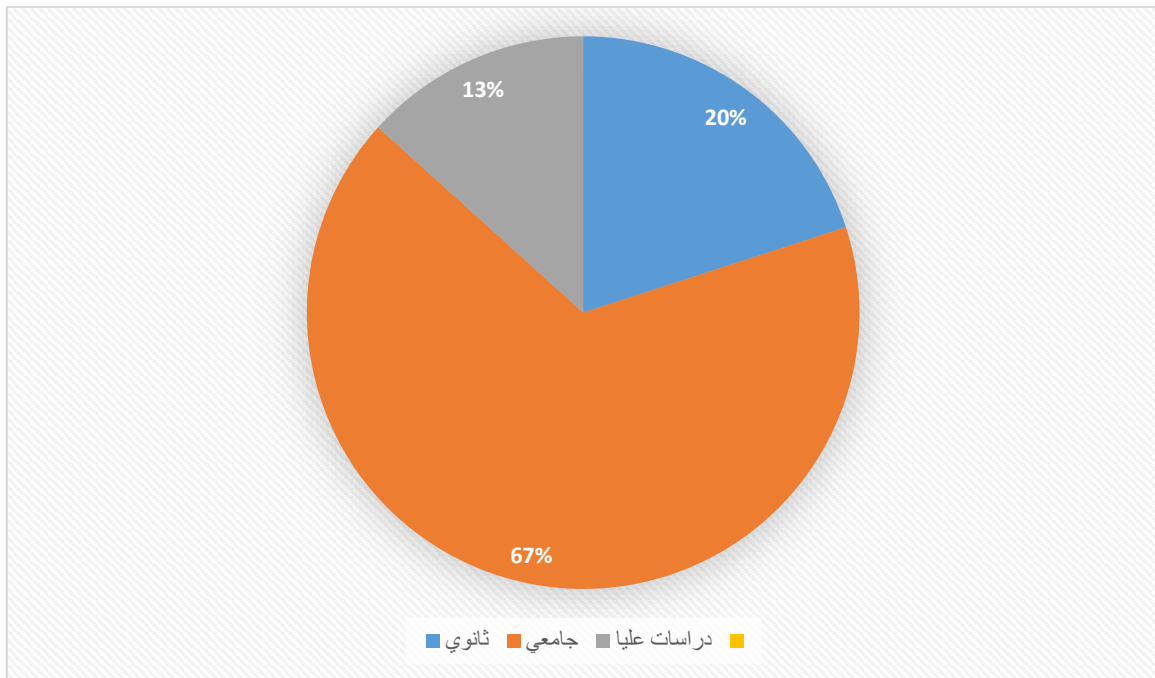
النسبة المئوية	التكرار	المستوى التعليمي
20%	06	ثانوي
66.7%	20	جامعي
13.3%	04	دراسات عليا
100%	30	المجموع

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

يشير الجدول السابق أن فئة من يملكون مستوى جامعي هي الفئة الغالبة على عينة الدراسة بنسبة 66.7%، ثم تليها فئة من يملكون مستوى ثانوي بنسبة 20.9%، بينما فئة من يملكون مستوى الدراسات العليا تمثلت بنسبة 13.3%.

ويمكن توضيح نتائج الجدول السابق من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-3): توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي



المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

### 3- سنوات الخبرة: يلخصها الجدول الموالي:

الجدول رقم (3-10): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

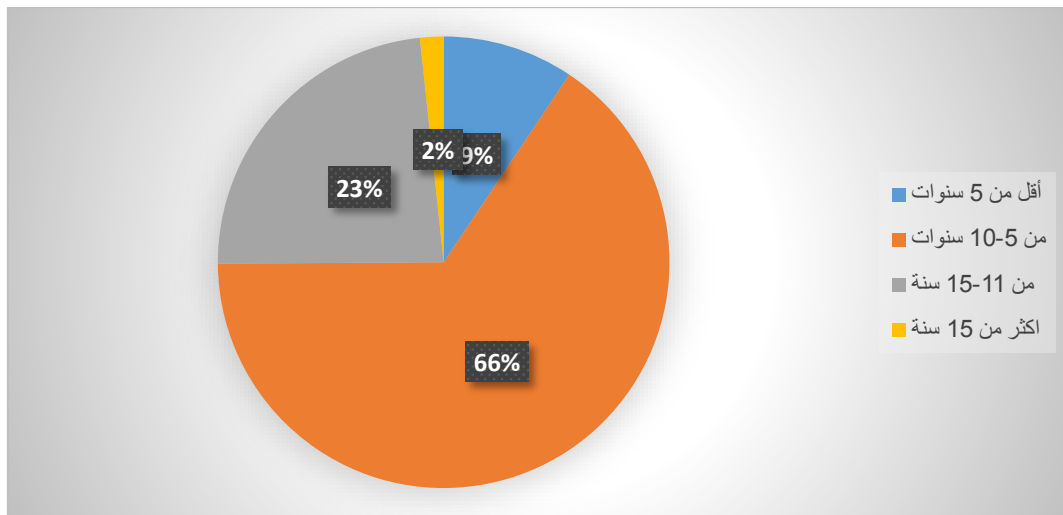
النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
6.7%	02	أقل من 5 سنوات
46.7%	14	من 5 إلى 10 سنوات
16.7%	05	من 11 سنة إلى 15 سنة
30%	09	أكثر من 15 سنة

المجموع	30	%100
---------	----	------

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات ب برنامج spss

يشير الجدول السابق إلى توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة، حيث احتلت الفئة التي تمتلك عدد سنوات خبرة أكثر من 15 سنة المرتبة الأولى بنسبة 46.7%، متقدما على الفئة التي تملك عدد سنوات أكثر من 15 سنة بنسبة 30%، يليها عدد الموظفين الذين يملكون عدد سنوات خبرة من 11 إلى 15 سنة بنسبة 16.7%، وأخيرا فئة من يملكون عدد سنوات خبرة أقل من 5 سنوات والذين قدرت نسبتهم ب 6.7%. وهذا ما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-4): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

4- الاستفادة من دورات تكوينية: حيث كانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (3-11): توزيع عينة الدراسة حسب الاستفادة من دورات تكوينية

النسبة المئوية	التكرار	الوظيفة
80%	24	نعم
20%	06	لا
100%	30	المجموع

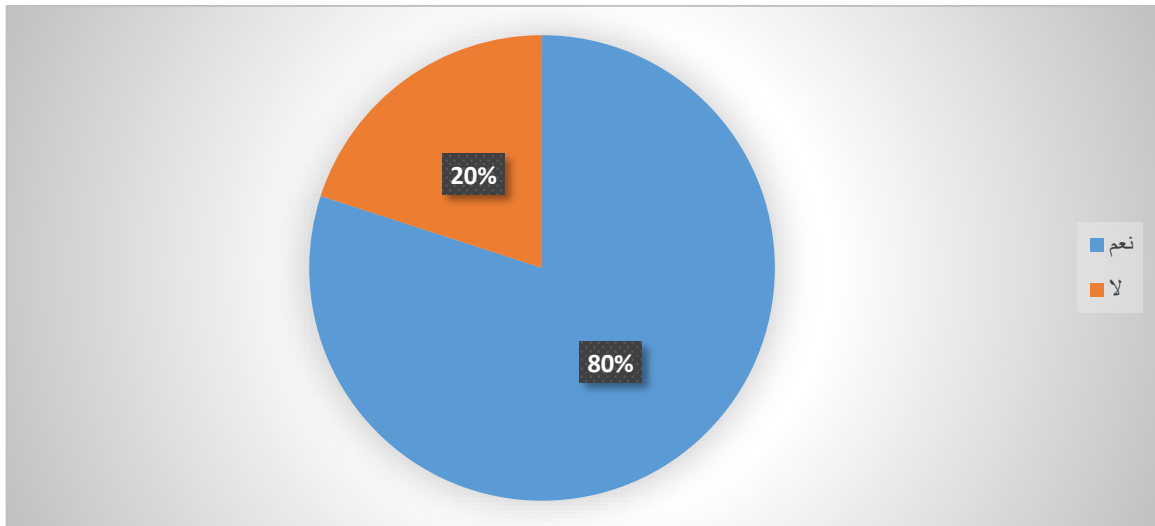
المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يوضح الجدول السابق أن أغلبية أفراد عينة الدراسة استفادوا من دورات تكوينية وهم 24 موظف يمثلون

نسبة 80%، بينما 20% من عينة الدراسة لم يستفد من دورات تكوينية.

والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (3-5): توزيع عينة الدراسة حسب الاستفادة من دورات تكوينية



المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

المطلب الثاني: وصف وتشخيص فقرات محاور الدراسة

أولاً: وصف وتشخيص فقرات محور الاصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

يمكن تلخيص اجابات عينة الدراسة حول هذا المحور في الجدول الموالي:

جدول رقم (3-12): وصف وتشخيص فقرات محور الاصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر للتوافق

مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

رقم العيارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	3.83	0.98	مرتفع
02	4.06	0.69	مرتفع
03	3.66	0.92	مرتفع
04	3.50	0.97	مرتفع
05	2.25	0.92	ضعيف
06	4.03	0.85	مرتفع
07	2.00	0.85	ضعيف
08	3.73	0.86	مرتفع
09	2.80	1.13	متوسط
10	2.20	0.92	ضعيف
11	3.86	0.97	مرتفع
12	3.90	0.92	مرتفع
المحور	3.61	0.48	مرتفع

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

- يتبين من خلال الجدول السابق أن اهتمام عينة الدراسة بمحور عوامل الاصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر كبير وهذا ما تعكسه القيمة المرتفعة، والتي بلغت 3.61، وكذلك قيم الوسط الحسابي للفقرات المشكلة له والتي تراوحت بين 4.06 و 2.00، وهي جميعا قيم كبيرة وضعيفة.
- بلغت أعلى قيمة للوسط الحسابي 4.06 للفقرة الثانية "تم اتباع خطة وبرنامج الانتقال أو التحول التدريجي من نظام محاسبي قديم إلى جديد"، مما جعلها تحتل المرتبة الأولى في هذا المحور، وهي قيمة كبيرة مرتفعة، تثبت اتجاه عينة الدراسة نحو الموافقة على هذه الفقرة وبشدة، وبانحراف معياري قدره 0.69.
  - غير بعيد عن الفقرة الثانية، جاءت الفقرة السادسة "هناك مصالح مختصة تراقب مدى تطبيق القطاع العمومي للقواعد الجديدة"، في المرتبة الثانية بقيمة وسط حسابي بلغت 4.03، وانحراف معياري قيمته 0.85.
  - أما الفقرة الخامسة تم الاصلاح في نظام المحاسبة العمومية من خلال تطبيق جميع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام فقد كان متوسط الاجابة ضعيف نظرا لعدم تطبيق جميع المعايير الدولية. والسابعة يتم تحين النظام المحاسبي العمومي الجديد وفق مستجدات المعايير المحاسبية الدولية دائمة التغير والعاشرة اعتماد وتنفيذ متطلبات معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالاعتراف والقياس حيث يتم وفق أساس الاستحقاق ويؤدي الى تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية الحكومية فقد كانت النتائج ضعيفة أيضا مما يدل على عدم قيام الدولة بالتحسين المستمر والذي يظهر لهم من خلال القوانين والمراسلات... وكذا عدم تطبيق أساس الاستحقاق رغم النص على ذلك.
  - تراوحت قيم الوسط الحسابي للفقرة الحادية عشر، الأولى، الثامنة، والثالثة والرابعة والثانية عشرة بين 3.90 و 3.50، وهي قيم تتراوح ضمن المجال المرتفع مما يدل على استجابة الأفراد لفقرات .
  - أما الفقرة التاسعة: تجرى عملية إعداد التقارير المالية وفق جميع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، في المرتبة الحادية عشر فقد بلغ وسط حسابي 2.80 وهي قيمة متوسطة ناجمة عن نقص في بعض القوائم، مما يعني استجابة متوسطة من عينة الدراسة لها. وبلغ انحرافها المعياري القيمة 0.85.

### ثانيا: وصف وتشخيص فقرات محور تطبيق مستجدات القانون 15-18:

يمكن تلخيص اجابات عينة الدراسة حول هذا المحور في الجدول الموالي:

جدول رقم (3-13): وصف وتشخيص فقرات محور تطبيق مستجدات القانون 15-18.

رقم العيارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	4.10	0.92	مرتفع
02	4.26	0.52	مرتفع جدا
03	4.00	0.83	مرتفع
04	4.26	0.63	مرتفع جدا
05	3.86	0.81	مرتفع
06	4.00	0.90	مرتفع
07	3.96	0.80	مرتفع
08	3.70	1.08	مرتفع
09	3.63	0.88	مرتفع
10	2.53	1.10	ضعيف
11	3.83	0.91	مرتفع
12	3.90	0.95	مرتفع
13	3.53	1.16	مرتفع
14	3.96	0.85	مرتفع
15	4.10	1.02	مرتفع
16	3.90	0.92	مرتفع
المحور	3.91	0.44	مرتفع

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتبين من خلال الجدول السابق أن استجابة عينة الدراسة لتطبيق القانون 15-18 كبيرة، وهذا ما تعكسه

القيمة المرتفعة، والتي بلغت 3.91، وكذلك قيم الوسط الحسابي للفقرات المشكلة له والتي تراوحت بين 4.26

و3.53، وهي قيم بين المجال المرتفع جدا والمرتفع، والمتوسط.

- بلغت أعلى قيمة للوسط الحسابي 4.26 للفقرة الثانية "تنفذ المديرية ميزانية البرامج المبنية على الأهداف والنتائج المرجوة والمتفق عليها في الإطار الاتفاقي مع مسؤول البرنامج بالوزارة"، مما جعلها تحتل المرتبة الأولى في هذا المحور، وهي قيمة ضمن المجال المرتفع جدا، تثبت اتجاه عينة الدراسة نحو الموافقة على هذه الفقرة وبشدة، وانحراف معياري قدره 0.52، وبنفس قيمة الوسط الحسابي جاءت الفقرة الرابعة "تعزيز وظيفة الاستشارة وشفافية ووضوح المعلومات" في المرتبة الثانية، وسبب ذلك كبر قيمة انحرافها المعياري مقارنة بالفقرة الثانية حيث بلغ 0.63.
- جاءت الفقرة الأولى: "تحضير الميزانية لمدة ثلاث سنوات في الإطار الميزانياتي المتوسط المدى نحو تحقيق النتائج على المدى القصير والمتوسط والطويل" في المرتبة الثالثة، بقيمة وسط حسابي مرتفعة 4.10، وانحراف معياري قيمته 0.92.
- تراوحت قيم الوسط الحسابي لل فقرات الخامسة عشر، الثالثة، السادسة، السابعة، الرابعة عشر، السادسة عشر، الثانية عشر، الخامسة عشر، والثامنة بين القيم 4.10 و 3.70، وجميع قيمها ضمن المجال المرتفع للوسط الحسابي أي هناك استجابة للأفراد للفقرات .
- بلغ الوسط الحسابي للفقرة العاشرة "إبقاء الحسابات الخاصة مفتوحة مدة طويلة حتى يتم تسويتها" 2.53 وهي ضمن المجال الضعيف، وانحراف معياري بلغ 1.10 أي لا يتم تطبيق أساس الاستحقاق.
- جاءت الفقرة أربعة عشر النظام المحاسبي العمومي الجديد لا يوفر معلومات حول ممتلكات القطاع العام كالأصول والموجودات المعنوية في المرتبة الأخيرة ضمن المحور بقيمة وسط حسابي بلغت 3.53.

### المطلب الثالث: تحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة.

يتناول هذا المطلب تحليل النتائج المتحصل عليها من خلال مختلف الاختبارات الإحصائية، واختبار فرضيات الدراسة.

أولاً: الفرضية الفرعية الأولى: يتوافق الاصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

من أجل اختبار صحة هذه الفرضية تم إجراء اختبار إختيار **One Sample T .Test** للعينة الواحدة كالتالي:

- الفرضية العدمية ( $H_0$ ): لا يتوافق الاصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
  - الفرضية البديلة ( $H_1$ ): يتوافق الاصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- وجاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (3-14): اختبار One Sample T .Test للفرضية الرئيسية الأولى

المتوسط المرجح=3								
مستوى الثقة 95%		الفرق بين المتوسطين	مستوى المعنوية Sig	درجة الحرية ddI	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتغير
القيمة القصوى	القيمة الدنيا							
1.00	0.63	0.81	0.001	29	9.20	0.48	3.61	الاصلاح المحاسبي للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

المصدر: إعداد الطالبتين وفقا لمخرجات برنامج spss

تبين مخرجات الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي لإجابات العبارات المكونة لمحور الاصلاح المحاسبي في الجزائر للتوافق مع المعايير الدولية قد بلغ 3.61 وهي قيمة مرتفعة، وانحراف قدره 0.48، وحيث أن قيمة t المحسوبة قد بلغت 9.20، وهي أكبر من قيمتها الجدولية، هذا ما يدفعنا إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، وما يؤكد هذه النتيجة أن مستوى الدلالة المحسوبة 0,000 كان أقل من 0,05 أي أقل من المستوى المعتمد فتوجد دلالة إحصائية بين متوسط الإجابات والمتوسط المرجح، وبالتالي يتم قبول الفرضية البديلة: يتوافق الاصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.(حسب ما هو مخطط له حاليا في الجزائر ضمن برنامج الاصلاح التدريجي)

ثانيا: الفرضية الفرعية الثانية: يتم تطبيق مستحداث القانون 15-18 من قبل مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية بولاية الطارف.

من أجل اختبار صحة هذه الفرضية تم إجراء اختبار اختبار One Sample T .Test للعينة الواحدة كالتالي:

الفرضية العدمية ( $H_0$ ): لا يتم تطبيق مستجدات القانون 15-18 من قبل مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية بولاية الطارف.

الفرضية البديلة ( $H_1$ ): يتم تطبيق مستجدات القانون 15-18 من قبل مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية بولاية الطارف.

- وجاءت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (3-15): اختبار One Sample T .Test للفرضية الفرعية الثانية

المتوسط المرجح=3								
مستوى الثقة 95%		الفرق بين المتوسطين	مستوى المعنوية Sig	درجة الحرية ddI	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتغير
القيمة القصوى	القيمة الدنيا							
1.07	0.74	0.91	0.001	29	11.34	0.44	3.91	القانون 18-15

المصدر: إعداد الطالبتين وفقا لمخرجات برنامج spss

تبين مخرجات الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي لإجابات العبارات المكونة للمحور الثاني قد بلغ 3.91 وبانحراف قدره 0.44، وحيث أن قيمة t المحسوبة قد بلغت 11.34، وهي أكبر من قيمتها الجدولية، هذا ما يدفعنا إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، وما يؤكد هذه النتيجة أن مستوى الدلالة المحسوبة 0,000 كان أقل من 0,05 أي أقل من المستوى المعتمد فتوجد دلالة إحصائية بين متوسط الإجابات والمتوسط المرجح، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، ومنه فإنه: يتم تطبيق مستجدات القانون 15-18 من قبل مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية بولاية الطارف.

## خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تم التعرف على مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية لولاية الطارف، تطرقنا فيه إلى التعريف بها، نشأتها، مهامها وهيكلها التنظيمي، جاء هذا الفصل على شكل فصل تحليلي ميداني للتحقق من واقع تطبيق المحاسبة العمومية في المؤسسة في ظل الإصلاح المحاسبي المتعلق بالمستجدات والقانونين 15\_18 و 07\_23 والتي تمت دراستها بواسطة برنامج SPSS ، لذلك فقد تم اسقاط مختلف المفاهيم النظرية المقدمة في الفصل الأول والثاني على ما يدور فعليا في المؤسسة محل الدراسة بغية الوصول الى إبراز النتائج وتقديم بعض الاقتراحات والتي سوف يتم ذكرها في الخاتمة.

الخاتمة

من خلال هذه الدراسة التي تم القيام بها والتي تتمحور حول واقع تطبيق المحاسبة العمومية في ظل المستجدات الحديثة في القطاع العام والتي درست وفق ثلاثة فصول، فصل نظري يخص المفاهيم العامة للمحاسبة العمومية التي تعتبر بأنها الأداة التي تقوم بمجموعة من القواعد التي تنظم مدخلات ومخرجات الأموال العمومية وهذا في وجود نظام محاسبي كامل ومتطابق مع النصوص التشريعية والقانونية الأخرى، وأهم الأسس المحاسبية التي تمكن من إثبات ومسك الحسابات وعرض البيانات المالية بطريقة ملائمة التي يطبقها نظام المحاسبي في قياس وتسجيل العمليات المالية، بالإضافة إلى الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي العمومي ومعرفة العلاقة بينهما، مع تسليط الضوء على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وذكر تجارب بعض الدول المطبقة لها وذلك نظرا لأهمية هذه المعايير في عملية الإصلاح، أما الفصل الثاني فهو يتعلق بالإصلاح المحاسبي والمتمثل في مختلف القوانين الجديدة، والمرتبطة بالإصلاح الميزانياتي وفق القانون 15-18 والمتعلق بقوانين المالية، بالإضافة إلى التعرف على المستجدات التي جاء بها القانون 07-23 الخاص بقواعد المحاسبة العمومية والذي حدد الدور الجديد للأعوان المكلفين بتنفيذ المحاسبة العمومية في الجزائر.

وفي الفصل الثالث المتعلق بالجانب التطبيقي تم تناول هذه الدراسة المتمثلة في واقع تطبيق المحاسبة العمومية في ظل الاتجاهات الحديثة للقطاع العام (القانون العضوي 15-18 والقانون 07\_23) بمديرية البرمجة ومتابعة الميزانية لولاية الطارف، لمعرفة مدى استجابة المديرية للمستجدات العالمية وللأحكام المتعلقة بالقوانين الخاصة بالإصلاح الميزانياتي.

#### أولاً: اختبار صحة الفرضيات

- **الفرضية الأولى:** "يتوافق الاصلاح المحاسبي بالعمومي في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام " محققة، هناك توافق حسب ما هو مخطط له حيث اعتمدت الجزائر في عملية اصلاحها للنظام العام على 12 معيار دولي و 05 معايير فرنسية كتغيير تدريجي وليس كلي.
- **الفرضية الثانية:** " جاء (القانون العضوي 15-18 والقانون 07-23) بمستجدات تحقيق الشفافية والافصاح وتقييم الأداء " محققة، والذي أوضح ما جاء به كل من القانونين في سبيل الاصلاح المحاسبي.
- **الفرضية الثالثة:** "تم تطبيق مستجدات المحاسبة العمومية التي جاء بها القانون العضوي 15-18 والقانون 07-23 في مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية -الطارف- " محققة، حسب النتائج المتحصل عليها في الجزء التطبيقي فإنه يتم تطبيق مستجدات القانون 15-18 من قبل مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية، أما بخصوص القانون 07-23 فإنه غير مطبق إلا في جزء فقط لم نتطرق إليه لأن السيد ناصر بالقاسمي أخبرنا بأن لديه مهام الأمر بالصرف فقط أما مهام المراقب الميزانياتي والمحاسب العمومي مطبقة في نزل المالية.

### ثانيا: النتائج

ومن خلال الدراسة النظرية والتطبيقية تم التوصل إلى جملة النتائج التالية:

- المحاسبة العمومية هي أداة هامة تسعى لتحقيق أهداف الدولة من خلال خدمة نشاط المالية العامة.
- تعتبر المحاسبة العمومية أداة تسيير المال العام في القطاع الغير ربحي.
- استخدام المحاسبة العمومية داخل المؤسسة العمومية يعطي مستخدمي المعلومات المالية اتخاذ القرارات المناسبة.
- تعتبر المحاسبة العمومية الحديثة إطار نظري وعملي متكامل يمكن تطبيقه في الجزائر من خلال التوافق مع معايير المحاسبية للقطاع العام.
- تقوم المحاسبة العمومية على تحقيق المصدقية والشفافية والموثوقية في إعطاء المعلومة المالية.
- تلعب المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام دورا كبيرا في تحسين جودة التقارير المالية
- ان الدفاتر والسجلات المحاسبية يستعين فيها المحاسب العمومي بمستندات ذات طابع إحصائي، لأنها لا تخضع للقواعد والأسس المتعارف عليها بما فيها مبدأ القيد المزدوج.
- إن تحقيق الإبلاغ المالي الكامل مرهون بربط وتكثيف أهداف القوائم المالية الحكومية وتوجيهها لتلبية متطلبات حاجيات المستخدمين لها .
- جاء القانون العضوي 15-18 لحماية المال العام ومكافحه الفساد.
- تسمح ميزانية البرامج بوضع نظام تسيير مرتكز على النتائج والأداء.
- تحديث نظام المحاسبة العمومية يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية وحسب ما يتلائم مع البيئة الاقتصادية الجزائرية.
- تبين أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يمكن أن يعزز هدف الحكومة المتمثل في تقديم الخدمات بأكثر فعالية وكفاءة.

### ثانيا: التوصيات

- العمل على إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث على المحاسبة العمومية في ظل المستجدات الجديدة.
- القيام باشهارات على مستوى الادارات والهيئات العمومية من اجل تعريف بمزايا تبني معايير المحاسبة الدولية القطاع العام.
- ضرورة رفع مستوى إدراك ووعي أفراد المجتمع المحاسبي لمفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال تكوينهم وتدريبهم من طرف المؤسسة العمومية
- توفير التدريب والتكوين اللازم والكافي للفاعلين في المحاسبة العمومية.
- العمل بكل صرامة على تطبيق المتطلبات الحديثة في العمل المحاسبي داخل المؤسسة العمومية.
- مواكبة المستجدات حول المعايير المعتمدة في الجزائر بعد بداية التطبيق بصورة دورية.

- الاستفادة من نتائج الدول الأخرى المطبقة لمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

### ثالثا: آفاق الدراسة

- يمكن اعتبار هذه الدراسة استكمالاً لما سبقها من الدراسات في هذا المجال، حيث تمت إعطاء نظرة شاملة حول هذا الموضوع بما كان متوفراً من معلومات ووقت ولقد لفت اهتمامنا أثناء معالجتنا لموضوعنا المواضيع التالية:
- استراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية.
  - آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة.
  - دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر.
  - محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المستجدات الدولية.

## قائمة المصادر والمراجع

أولاً: قائمة الكتب بالعربية

- حماد أكرم إبراهيم، المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها، دار أمواج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
- الفسفوس فؤاد، المحاسبة الحكومية، دار كنوز للمعرفة، عمان، المملكة الأردنية، 2009.

ثانياً: الرسائل الجامعية

1- أطروحات الدكتوراه:

- نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، أطروحة دكتوراه، إدارة مالية ومحاسبية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2021-2022.
- 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، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2020-2021.
- قاضي فاطمة الزهراء، رهانات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2019-2020.
- بوعبادة فتيحة، استراتيجية عصرنة النظام المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2019\_2020.
- أحمد بيرش، الاتجاهات الحديثة في الموازنة العامة وتحديات السياسة المالية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، 2018/2019.
- ميلود عبود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2018-2019.
- حمو زغبي، تمويل عجز الموازنة العامة للدولة بالصكوك الإسلامية، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية، جامعة الجزائر، 2016-2017.
- نادية مغني، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 2016، 03/2017.
- الجوزي فتيحة، الاستفادة من الاتجاهات العالمية في مجال الميزانية العامة للدولة في إصلاح النظام الموازي بالجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر 03، 2013-2014.
- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تسيير المنظمات، جامعة أحمد بوقرة، الجزائر، 2013\_2014.

2\_ رسائل ماجستير:

- بوسته سلوى، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 03، 2015/2016.

- بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية ودرها في حماية أملاك الدولة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010-2011.

### 3\_ مذكرات ماجستير أكاديمي:

- الداوي عبد العزيز، مستجدات الميزانية العامة في ظل القانون العضوي 18\_15، مذكرة ماجستير أكاديمي، تخصص قانون عام اقتصادي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر 2022\_2023.
- ناصر عبد الهادي، بولال عبد الباسط، التوجهات الميزانية للجزائر على ضوء إصلاح قانون المالية، مذكرة ماجستير أكاديمي، تخصص اقتصاد نقدي بنكي، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2022/2023.
- سحنون محمد، شخابة رضا، تصميم نظام المعلومات المحاسبة العمومية في الهيئات العمومية، مذكرة ماجستير أكاديمي، محاسبة وجباية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريريج، الجزائر، 2022\_2023.
- خميس سليمان، هارون الهاشمي، مبدأ الشفافية في الموازنة العامة ودوره في مكافحة الفساد، مذكرة ماجستير أكاديمي، تخصص قانون أعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2021-2022.
- بلحمدمو عبد الكريم، دور المحاسبة العمومية في تسيير ميزانية الجماعات المحلية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير أكاديمي، محاسبة، جامعة غرداية، الجزائر، 2021، 2022.
- بولعجول عبد الكريم، دور نظام المحاسبة العمومية المعتمد على أساس الاستحقاق في تفعيل التدقيق الحكومي، مذكرة ماجستير أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار الجزائر، 2021\_2022.
- بونعامه أعمار، حرزي عبد العالي، مساهمة المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات وترشيد نفقات مؤسسة عمومية، مذكرة ماجستير أكاديمي، تخصص مالية المؤسسة، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2021\_2022.
- حاجة مقدم، لعصب خديجة، معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في المؤسسات العمومية، مذكرة ماجستير أكاديمي، تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2021-2022.
- رزقي ملين، عمرون محمد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016-2017.

### 3\_ مذكرات الماجستير:

- سناني ليدية، منصور ويزة، رقابة المال العام في الجزائر في ظل عصرنه نظام المحاسبة العمومية، مذكرة ماجستير، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2022 - 2023.
- فار التوفيق، عياد محمد، دور نظام المحاسبة العمومية في تحسين تسيير ميزانية الجماعات المحلية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة جيجل، الجزائر، 2021-2022.

- حسين نور الدين، صديقي محمد، أثر تقلبات أسعار البترول على الموازنة العامة بالجزائر، دراسة قياسية خلال الفترة 1980-2020، مذكرة ماستر، تخصص اقتصاد نقدي وبنكي، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2021-2020.
- عتروز محمد، مساهمة المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات وترشيد نفقات المؤسسة العمومية، مذكرة ماستر، المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف ميله، الجزائر، 2019-2020.
- ماضي عبد الكريم، لونيسة نجيب، دور المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات وترشيد لنفقات المؤسسة في ظل الأزمة المالية الحالية، مذكرة ماستر، علوم التسيير 2017-2018.
- مزروع آسيا، واقع تطبيق المحاسبة العمومية في البلديات الجزائرية، مذكرة ماستر، محاسبة وتدقيق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017-2018.
- بن بيا محمد، عدي محمود، واقع المحاسبة العمومية في المؤسسة العمومية، مذكرة ماستر، مالية المؤسسة، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2016-2017.

#### ثالثا: المجالات:

- ممي إسماعيل، المكّي زيدي، المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل القانون 90\_21 ودورها في مساعدة المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية: دراسة ميدانية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 08، العدد 02، 2024/01/16، الجزائر.
- أحمد بري، مسعود صديقي، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومي الجزائري *Journal of Economic Growth and Entrepreneurship; JEGe*، المجلد 6، العدد 2، 2023/05/27.
- أحمد نجاح محمد السيد، الموازنة العامة في جمهورية مصر العربية وفقا للقانون رقم 87 لسنة 2005، مجلة النيل للعلوم التجارية والقانونية ونظم المعلومات، المجلد 3، العدد 5، مصر، 2023.
- أزهير نعمان عبد الواحد الغراوي، العلاقة بين عجز الموازنة والاحتياطات الأجنبية الدولية في العراق مؤشرات ودلالات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 19، العدد 3، العراق، 2023.
- بن عليّة لخضر، تكريس ميزانية مستدامة من خلال تطبيق أحكام القانون العضوي رقم 18\_15 المتعلق بقوانين المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 09، العدد 01، 2023/06/05.
- بوعكاز سميرة، مدى استجابة مشروع المحاسبة العمومية مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الجزائر *IPSAS*، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 06، العدد 01، 2023/06/07، الجزائر.
- زرقان سهام، الدور الجديد للأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية في ظل الإصلاح المحاسبي في القطاع العام في الجزائر-قراءة في القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، مجلة المنتدى لدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 07، العدد 27، 2023/12/02.

- قنوش ميلود، التوجه نحو تبني أساس المحاسبة الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة آفاق للبحوث والدراسات، المجلد 06، العدد 02، 31/07/2023، الجزائر.
- محمد عبد الرضا حسين السيلوي، الرقابة البرلمانية على تنفيذ الموازنة العامة في العراق، مجلة المعهد، العدد 13، العراق 2023/06/30.
- معيوف علي خديجة، الشكري سالم عائشة، الشيخي سعد آمال، متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي الليبي، المجلة الإفريقية للدراسات المتقدمة في العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 02، 2023/07/23، ليبيا.
- أحمد بريك مراجع أحمد، سلامة سعيد سلامة، أحمد لأمين طاهر، محمد فرج أجويده، عبد الكريم عبد المالك الرفادي، مقومات ومعوقات تطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات في ليبيا، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد 06، العدد 08، 2022/03/30.
- أكحل محمد، القانون العضوي 18\_15 المتعلق بقوانين المالية وإصلاح تسيير المالية العمومية، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، المجلد 07، العدد 02، 2022/06/01، الجزائر.
- بوكفوسة أحمد، تيفالي بن يونس، نحو إستراتيجية العنصرية نظام المحاسبة العمومية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، تجربة فرنسا، مجلة الاقتصاد والبيئة، المجلد 5، العدد 1، 1/04/2022، الجزائر.
- حاتم كريم أحمد، واقع إيرادات الموازنة العامة الاتحادية العراقية في ظل جائحة كورونا، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، العدد 78، 20/10/2022.
- خالد عبد الحميد، حسانين عبد الحميد، دراسة تحليلية لأسباب عجز الموازنة العامة المصرية والاستراتيجية المقترحة لعلاجها، مجلة الشروق للعلوم التجارية، العدد 30، 2022\_04\_14.
- قمو آسية، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 07، العدد 2، 28/01/2022، ورقلة، الجزائر.
- إيهاب محمد يونس، الموازنة العامة والتنافسية العالمية - حالة مصر-، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، المجلد 02، العدد 02، 2021.
- باني سيد علي، جابي أحمد، دراسة مقارنة بين مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر والمرجعية الدولية في معالجة الأصول الثابتة الملموسة، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 01، 2021/05/05، الجزائر.
- حسياني عبد الحميد، بوعبانه فتيحة، عرض البيانات المالية وفق مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 14، العدد 1، 31/12/2021.

- بوعيشاوي مراد، غزاري عماد، حوكمة الميزانية العامة في الجزائر على ضوء أحكام القانون العضوي الجديد رقم 18\_15 المتعلق بقوانين المالية، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 10، العدد 01، الجزائر 2020/04.
- سكوتي خالد، دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 09، العدد 03، 2020/04/29، غرداية، الجزائر.
- صابة أمين، بن موسى كمال، دراسة تحليلية للقانون العضوي الجديد رقم 18\_15 وأهميته في تحسين أداء القطاع العام في الجزائر، المجلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 08، العدد 10، 2020/06/11.
- علي حسين أحمد الفهداوي، الموازنة العامة والرقابة عليها في التشريعات العراقية، مجلة العلوم السياسية، العدد 59، 2020.
- حمادة السعيد المعصراوي غازي، دراسة تحليلية نقدية لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام باستخدام النظرية المؤسسية ونظرية الشبكات الاقتصادية، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، العدد 1، سبتمبر 2019، مصر.
- مزباني نور الدين، حفصي مريم، أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة أبحاث الدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 02، العدد 01، 2019.
- وسيلة السبتي، محمد لمن علون، أحليمة عطية، عجز الموازنة العامة وطرق تمويله في الاقتصاد، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، المجلد 05، العدد 01، 30/04/2019، الجزائر.
- هاجيرة ديلمي، الميزانية العامة في ميزان الحوكمة الجيدة، مجلة مجاميع المعرفة، عدد أكتوبر، 2017.
- باجي الجنابي، عظيم منعم، أساس الاستحقاق المحاسبي ودوره في إعداد وتحديد أولويات الموازنة التخطيطية للحكومات المحلية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 08، العدد 04، 2017.
- جابي أمينة هناء، ملياني حكيم، أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، 2017/04/10، الجزائر.
- دردوري لحسن، لقليطي الأخضر، الموازنة العامة في التشريع الجزائري، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، العدد 07، المجلد 02، 2017.
- طه محسن، عبد الله، أم ود سالم عواد الهادي، التدقيق الداخلي لوحدات الإنفاق وأثره على فعالية الموازنة الاتحادية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 12، العدد 39، الفصل الثاني ل 2017.
- بوخالفي مسعود، هواري مهراج، تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 01، العدد 01، 01/01/2016، الجزائر.
- بومدين حسين، بوصالح سفيان، بظاهر سليم، تحديث نظام الميزانية المحلية كأساس لتنفيذ الرقابة على النفقات العمومية المحلية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، العدد 07، 2016.

- 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، المجلد 10، العدد 01، 01/01/2016، الجلفة، الجزائر
- مفتاح فاطمة، الميزانية العامة بين القانون الأساسي 17\_84 ومشروع القانون العضوي الجديد لقوانين المالية، مجلة القانون والعلوم السياسية، ال عدد 04، جوان 2016.
- مي محرز، الصلة بين مبدأ الشمول ومبدأ الوحدة في الموازنة العامة، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 38، العدد 3، 08/05/2016.
- حسين عبد الكريم سلوم، محمد خالد المهاني، الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ والرقابة (دراسة ميدانية للموازنة العراقية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، ال عدد 08، 2007/04/6، ص 96.
- الأجودي زيد شريف هدا، الخرسان محمد حلو داود، دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية والأجهزة الحكومية، عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الأول، 2006، بغداد.
- السلمي شعله عوض الله أحمد وعبد الرحمان نجلاء إبراهيم، أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية في الوحدات الحكومية، المجلة العربية للآداب و الدراسات الإنسانية، المجلد 06، العدد 24، مصر .
- عامر محمد سلمان، م. سناء أحمد ياسين، إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء في بيئة الوحدات الحكومية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 92 ، 2019\_01\_26.

#### رابعاً: المطبوعات

- بيسار عبد المطلب، مطبوعة بعنوان: المحاسبة العمومية وحسابات الدولة، السنة الأولى ماستر، السنة الثالثة ليسانس، تسيير عمومي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2020/2019.

#### خامساً: المحاضرات

- بومدين حسين، محاضرات في المحاسبة العمومية، السنة الثالثة تسيير عمومي، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2021-2022.

#### سادساً: القوانين والأوامر

- قانون المالية 2021 من الجريدة الرسمية، العدد 83، 2020.
- القانون 07\_23 من الجريدة الرسمية، العدد 42، 2023.

#### سابعاً: مواقع الانترنت

- [www.specialties.bayt.com](http://www.specialties.bayt.com)

# قائمة الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الشاذلي بن جديد الطارف  
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير  
السنة الثانية ماستر  
تخصص: اقتصاد نقدي وبنكي  
استمارة موجهة لموظفي مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية  
تحية طيبة

يسعدني أن اضع بين أيديكم هذا الاستبيان والذي يشكل أداة لدراسة بعنوان:

واقع تطبيق المحاسبة العمومية في ظل الاتجاهات الحديثة في القطاع العام (القانون العضوي 15\_07\_18 والقانون 23\_07)

دراسة حالة مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية -الطارف-

#### قائمة الأساتذة المحكمين

الجامعة	الأساتذة	
جامعة الشاذلي بن جديد-الطارف-	د. تومي	01
جامعة الشاذلي بن جديد-الطارف-	د. بونعاس	02

الاستبيان المرفق هو جزء من بحث علمي مقدم في إطار الحصول على شهادة ماستر تخصص اقتصاد نقدي وبنكي.

تم إنجاز هذا الاستبيان من أجل معرفة واقع تطبيق المحاسبة العمومية في ظل الاتجاهات الحديثة في القطاع العام (القانون العضوي 15\_18 والقانون 23\_07)، وإن تعاونكم معنا يعزز بحثنا العلمي، لذا فإننا نرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على فقرات هذا الاستبيان آمليين ان تكون إجابتكم:

● على أساس الواقع الموجود وليس ما ترونه صحيحا.

● على جميع الأسئلة والفقرات بدقة وموضوعية.

● وضع علامة (X) أمام ما هو مناسب.

ونؤكد لكم أن المعلومات التي يتم الإدلاء بها سوف نتعامل معها بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط، وفي الأخير تقبلوا منا خالص التقدير والاحترام على حسن تعاونكم معنا وشكرا.

أولا: البيانات الأولية (الشخصية)

1- الجنس:

- ذكر

- أنثى

2- المستوى التعليمي:

- أقل من ثانوي

- ثانوي

- جامعي

- دراسات عليا

3- الخبرة:

- أقل من 5 سنوات

- من 5 إلى 10 سنوات

- من 11 إلى 15 سنة

- أكثر من 15 سنة

4- هل استفدت من دورات تكوينية؟

- نعم

- لا

المحور الثاني: الاصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية:

العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
(1) البرامج المحاسبية قديمة ولا تتوافق مع المستجدات العالمية.					
(2) تم اتباع خطة وبرنامج للانتقال أو التحول التدريجي من نظام محاسبي قديم الى جديد.					
(3) يعتمد الاصلاح المحاسبي العمومي على أسس وقواعد المحاسبة العمومية الدولية.					
(4) تم مراعاة البيئة المحاسبية العمومية عند إعداد النظام المحاسبي الجديد وليس التوافق مع المعايير.					
(5) تم الاصلاح في نظام المحاسبة العمومية من خلال تطبيق جميع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.					
(6) هناك مصالح مختصة تراقب مدى تطبيق القطاع العمومي للقواعد الجديدة.					
(7) يتم تحيين النظام المحاسبي العمومي الجديد وفق مستجدات المعايير المحاسبية الدولية دائمة التغير.					
(8) تعزيز الافصاح المحاسبي من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية.					
(9) تجرى عملية إعداد التقارير المالية وفق جميع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام					
(10) اعتماد وتنفيذ متطلبات معايير المحاسبة الدولية المتعلقة					

					بالاعتراف والقياس حيث يتم وفق أساس الاستحقاق ويؤدي الى تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية الحكومية.
					(11) يتم تقييم الأداء للقطاع العام وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وترسيخ قواعد ومبادئ التسيير الجيد.
					(12) ساهم المعايير المحاسبية الدولية في إصلاح الهيكل التشريعي للقوانين واللوائح التي تحكم المحاسبة العمومية.

### المحور الثالث: تطبيق مستجدات القانون 15\_18:

العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
1. تحضير الميزانية لمدة ثلاثة سنوات في الإطار الميزانياتي المتوسط المدى (2) نحو تحقيق النتائج على المدى القصير والمتوسط والطويل cbmT+cdmT					
2. تنفيذ المديرية ميزانية البرامج المبنية على الأهداف والنتائج المرجوة والمتفق عليها في الإطار الاتفاقي مع مسؤول البرنامج بالوزارة.					
3. تضع المديرية نظام تسيير مرتكز على الأهداف والنتائج والأداء.					
4. تعزيز وظيفة الاستشارة وشفافية ووضوح المعلومات.					
5. تعطي المسؤولين المسيرين حرية التسيير وفق الإطار الاتفاقي الممضي بين مسؤول النشاط ومسؤول البرنامج.					
6. ترافق المديرية مسؤولي السلطات الأخرى والمسيرين كرؤساء البلديات مدى تنفيذ ميزانية البرامج المتعلقة بالباب الثالث (الاستثمار العمومي).					
7. دجحت ميزانية المديرية في اربعة ابواب T1: نفقات المستخدمين T2: نفقات تسيير المصالح، T3: نفقات الاستثمار، T4: نفقات التحويل					
8. تحترم المديرية كل القرارات الخاصة بالإطار الإتفاقي مع المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات العمومية المماثلة.					
9. ابقاء الحسابات الخاصة مفتوحة مدة طويلة حتى يتم تسويتها.					

					10. تسجيل العمليات المالية عند استلام المقابل النقدي او دفعه فعلا
					11. تجرى مقارنة الموازنة المقدرة للمؤسسة مع الأرقام الفعلية المحققة.
					12. تم اعداد جميع التقارير المالية المطلوبة أي الإفصاح الكامل عن المعلومات لتعزيز مبدأ الشفافية والمساءلة وتسهيل عملية الرقابة
					13. النظام المحاسبي العمومي الجديد لا يوفر معلومات حول ممتلكات القطاع العام كالأصول والموجودات المعنوية.
					14. تنفيذ الميزانية يتطلب وجود أشخاص مؤهلين قانونيا للقيام بعملية التنفيذ في شقيها الإيرادات والنفقات العامة.
					15. يقوم كل عون من أعوان المحاسبة العمومية بأداء دوره و احترام مبدأ الفصل دون التدخل في مهام العون الآخر في حدود ما يسمح القانون.
					16. يقوم المحاسبون المفوضون بتنفيذ العمليات لحساب المحاسبين المختصين في المديرية.

الملحق رقم 02: معطيات SPSS  
01- الثبات ألفا كرونباخ

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	30	100,0
	Exclu <sup>a</sup>	0	,0
	Total	30	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,877	28

**Statistiques descriptives**

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
x1	30	2,00	5,00	3,8333	,98553
x2	30	2,00	5,00	4,0667	,69149
x3	30	1,00	5,00	3,6667	,92227
x4	30	2,00	5,00	3,5000	,97379
x5	30	2,00	5,00	2,5011	,92786
x6	30	2,00	5,00	4,0333	,85029
x7	30	2,00	5,00	2,0010	,85501
x8	30	2,00	5,00	3,7333	,86834
x9	30	1,00	5,00	2,8012	1,13512
x10	30	2,00	5,00	2,2000	,92289
x11	30	1,00	5,00	3,8667	,97320
x12	30	2,00	5,00	3,9000	,92289
y1	30	1,00	5,00	4,1000	,92289
y2	30	3,00	5,00	4,2667	,52083
y3	30	2,00	5,00	4,0000	,83045
y4	30	3,00	5,00	4,2667	,63968
y5	30	2,00	5,00	3,8667	,81931
y6	30	2,00	5,00	4,0000	,90972
y7	30	2,00	5,00	3,9667	,80872
y8	30	1,00	5,00	3,7000	1,08755
y9	30	2,00	5,00	3,6333	,88992
y10	30	1,00	5,00	2,5331	1,10433
y11	30	2,00	5,00	3,8333	,91287
y12	30	2,00	5,00	3,9000	,95953
y13	30	1,00	5,00	3,5333	1,16658
y14	30	2,00	5,00	3,9667	,85029
y15	30	1,00	5,00	4,1000	1,02889
y16	30	1,00	5,00	3,9000	,92289
N valide (liste)	30				

Statistiques

		الجنس	المستوى_التعلمي	الخبرة	الاستفادة
N	Valide	30	30	30	30
	Manquant	0	0	0	0

Table de fréquences

		الجنس		Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
		Fréquence	Pourcentage		
Valide	ذكر	12	40,0	40,0	40,0
	أنثى	18	60,0	60,0	100,0
Total		30	100,0	100,0	

		المستوى_التعلمي		Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
		Fréquence	Pourcentage		
Valide	ثانوي	6	20,0	20,0	20,0
	جامعي	20	66,7	66,7	86,7
	دراسات عليا	4	13,3	13,3	100,0
Total		30	100,0	100,0	

		الخبرة		Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
		Fréquence	Pourcentage		
Valide	أقل من 5 سنوات	2	6,7	6,7	6,7
	من 5 إلى 10 سنوات	14	46,7	46,7	53,3
	من 11 إلى 15 سنة	5	16,7	16,7	70,0
	كثير من 15 سنة أ	9	30,0	30,0	100,0
Total		30	100,0	100,0	

		الاستفادة			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	24	80,0	80,0	80,0
	لا	6	20,0	20,0	100,0
Total		30	100,0	100,0	

#### -04 - معامل الارتباط بيرسون بين محاور الدراسة

##### Corrélations

		عوامل الاصلاح	واقع تطبيق القانون
عوامل الاصلاح	Corrélation de Pearson	1	,833**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	30	30
واقع تطبيق القانون	Corrélation de Pearson	,833**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	30	30

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

#### -05 - التوزيع الطبيعي

##### Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
عوامل الاصلاح	,127	30	,200*	,966	30	,443
واقع تطبيق القانون	,081	30	,200*	,982	30	,869

\*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

a. Correction de signification de Lilliefors

#### -06 - الاتساق الداخلي للاستبيان

##### Corrélations

		x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7
x1	Corrélation de Pearson	1	,169	,051	,234	-,082	,048	,286
	Sig. (bilatérale)		,373	,791	,214	,668	,801	,125
	N	30	30	30	30	30	30	30
x2	Corrélation de Pearson	,169	1	,415*	,410*	,272	,231	,047

	Sig. (bilatérale)	,373		,023	,025	,145	,220	,807
	N	30	30	30	30	30	30	30
x3	Corrélation de Pearson	,051	,415*	1	,346	-,054	,322	,131
	Sig. (bilatérale)	,791	,023		,061	,778	,082	,490
	N	30	30	30	30	30	30	30
x4	Corrélation de Pearson	,234	,410*	,346	1	,324	,187	,290
	Sig. (bilatérale)	,214	,025	,061		,080	,321	,120
	N	30	30	30	30	30	30	30
x5	Corrélation de Pearson	-,082	,272	-,054	,324	1	,351	,374*
	Sig. (bilatérale)	,668	,145	,778	,080		,057	,042
	N	30	30	30	30	30	30	30
x6	Corrélation de Pearson	,048	,231	,322	,187	,351	1	,256
	Sig. (bilatérale)	,801	,220	,082	,321	,057		,172
	N	30	30	30	30	30	30	30
x7	Corrélation de Pearson	,286	,047	,131	,290	,374*	,256	1
	Sig. (bilatérale)	,125	,807	,490	,120	,042	,172	
	N	30	30	30	30	30	30	30
x8	Corrélation de Pearson	,027	,260	,187	,326	,374*	-,174	,409*
	Sig. (bilatérale)	,888	,165	,324	,079	,042	,357	,025
	N	30	30	30	30	30	30	30
x9	Corrélation de Pearson	-,098	,064	,615**	,296	-,008	,080	,114
	Sig. (bilatérale)	,608	,735	,000	,112	,968	,675	,550
	N	30	30	30	30	30	30	30
x10	Corrélation de Pearson	,019	,065	,365*	,365*	,197	,092	,297
	Sig. (bilatérale)	,921	,734	,048	,048	,296	,628	,111
	N	30	30	30	30	30	30	30
x11	Corrélation de Pearson	-,204	-,038	,256	,255	,339	,006	,348
	Sig. (bilatérale)	,280	,844	,172	,174	,067	,977	,059
	N	30	30	30	30	30	30	30
x12	Corrélation de Pearson	,019	,011	-,081	,173	,278	,004	,253
	Sig. (bilatérale)	,921	,955	,670	,362	,137	,982	,177

N		30	30	30	30	30	30	30
عوامل_الاصلا ح	Corrélation de Pearson	,228	,421*	,565**	,663**	,514**	,362*	,593**
	Sig. (bilatérale)	,225	,021	,001	,000	,004	,050	,001
	N	30	30	30	30	30	30	30

### Corrélations

		x8	x9	x10	x11	x12	عوامل_الاصلا
x1	Corrélation de Pearson	,027	-,098	,019	-,204	,019	,228
	Sig. (bilatérale)	,888	,608	,921	,280	,921	,225
	N	30	30	30	30	30	30
x2	Corrélation de Pearson	,260	,064	,065	-,038	,011	,421*
	Sig. (bilatérale)	,165	,735	,734	,844	,955	,021
	N	30	30	30	30	30	30
x3	Corrélation de Pearson	,187	,615**	,365*	,256	-,081	,565**
	Sig. (bilatérale)	,324	,000	,048	,172	,670	,001
	N	30	30	30	30	30	30
x4	Corrélation de Pearson	,326	,296	,365*	,255	,173	,663**
	Sig. (bilatérale)	,079	,112	,048	,174	,362	,000
	N	30	30	30	30	30	30
x5	Corrélation de Pearson	,374*	-,008	,197	,339	,278	,514**
	Sig. (bilatérale)	,042	,968	,296	,067	,137	,004
	N	30	30	30	30	30	30
x6	Corrélation de Pearson	-,174	,080	,092	,006	,004	,362*
	Sig. (bilatérale)	,357	,675	,628	,977	,982	,050
	N	30	30	30	30	30	30
x7	Corrélation de Pearson	,409*	,114	,297	,348	,253	,593**
	Sig. (bilatérale)	,025	,550	,111	,059	,177	,001
	N	30	30	30	30	30	30
x8	Corrélation de Pearson	1	,459*	,310	,609**	,310	,649**
	Sig. (bilatérale)		,011	,096	,000	,096	,000
	N	30	30	30	30	30	30
x9	Corrélation de Pearson	,459*	1	,207	,564**	,109	,570**
	Sig. (bilatérale)	,011		,272	,001	,568	,001
	N	30	30	30	30	30	30
x10	Corrélation de Pearson	,310	,207	1	,561**	,312	,604**
	Sig. (bilatérale)	,096	,272		,001	,094	,000
	N	30	30	30	30	30	30
x11	Corrélation de Pearson	,609**	,564**	,561**	1	,561**	,693**
	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,001		,001	,000
	N	30	30	30	30	30	30



y8	Corrélation de Pearson	,512**	,207	,382*	,218	,457*	,453*	,420*	1	,061	,233
	Sig. (bilatérale)	,004	,272	,037	,247	,011	,012	,021		,751	,216
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
y9	Corrélation de Pearson	-,122	,144	,233	,117	,025	,341	,174	,061	1	,219
	Sig. (bilatérale)	,522	,448	,215	,538	,895	,065	,358	,751		,246
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
y10	Corrélation de Pearson	,145	,088	,263	,120	,239	,275	,138	,233	,219	1
	Sig. (bilatérale)	,443	,644	,160	,526	,204	,142	,468	,216	,246	
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
y11	Corrélation de Pearson	,102	,314	,637**	,079	,338	,498**	,413*	,399*	,262	,371*
	Sig. (bilatérale)	,591	,091	,000	,679	,068	,005	,023	,029	,162	,044
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
y12	Corrélation de Pearson	-,027	-,152	,303	,270	,114	,356	,484**	,334	,319	,283
	Sig. (bilatérale)	,886	,423	,104	,150	,548	,054	,007	,071	,086	,130
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
y13	Corrélation de Pearson	-,340	,155	-,285	,080	,077	,097	,019	-,304	-,071	-,029
	Sig. (bilatérale)	,066	,413	,127	,674	,686	,608	,919	,102	,710	,881
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
y14	Corrélation de Pearson	,268	,099	,537**	,144	,092	,312	,450*	,362*	-,062	,204
	Sig. (bilatérale)	,152	,604	,002	,449	,627	,093	,013	,050	,744	,279
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
y15	Corrélation de Pearson	-,229	,206	-,161	,534**	,221	,147	,294	-,034	,041	,191
	Sig. (bilatérale)	,224	,275	,394	,002	,241	,437	,115	,859	,828	,311
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
y16	Corrélation de Pearson	,174	,129	-,090	,280	,119	,370*	,319	,107	,248	,091
	Sig. (bilatérale)	,358	,496	,636	,133	,533	,044	,086	,575	,187	,631
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
واقع_تطبيق_ألفانون	Corrélation de Pearson	,298	,462*	,583**	,529**	,599**	,780**	,693**	,604**	,366*	,513**
	Sig. (bilatérale)	,110	,010	,001	,003	,000	,000	,000	,000	,047	,004
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30

### Corrélations

		y11	y12	y13	y14	y15	y16	واقع_تطبيق_القائد ون
y1	Corrélation de Pearson	,102	-,027	-,340	,268	-,229	,174	,298
	Sig. (bilatérale)	,591	,886	,066	,152	,224	,358	,110
	N	30	30	30	30	30	30	30
y2	Corrélation de Pearson	,314	-,152	,155	,099	,206	,129	,462*
	Sig. (bilatérale)	,091	,423	,413	,604	,275	,496	,010
	N	30	30	30	30	30	30	30
y3	Corrélation de Pearson	,637**	,303	-,285	,537**	-,161	-,090	,583**
	Sig. (bilatérale)	,000	,104	,127	,002	,394	,636	,001
	N	30	30	30	30	30	30	30
y4	Corrélation de Pearson	,079	,270	,080	,144	,534**	,280	,529**
	Sig. (bilatérale)	,679	,150	,674	,449	,002	,133	,003
	N	30	30	30	30	30	30	30
y5	Corrélation de Pearson	,338	,114	,077	,092	,221	,119	,599**
	Sig. (bilatérale)	,068	,548	,686	,627	,241	,533	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
y6	Corrélation de Pearson	,498**	,356	,097	,312	,147	,370*	,780**
	Sig. (bilatérale)	,005	,054	,608	,093	,437	,044	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
y7	Corrélation de Pearson	,413*	,484**	,019	,450*	,294	,319	,693**
	Sig. (bilatérale)	,023	,007	,919	,013	,115	,086	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
y8	Corrélation de Pearson	,399*	,334	-,304	,362*	-,034	,107	,604**
	Sig. (bilatérale)	,029	,071	,102	,050	,859	,575	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
y9	Corrélation de Pearson	,262	,319	-,071	-,062	,041	,248	,366*
	Sig. (bilatérale)	,162	,086	,710	,744	,828	,187	,047
	N	30	30	30	30	30	30	30
y10	Corrélation de Pearson	,371*	,283	-,029	,204	,191	,091	,513**
	Sig. (bilatérale)	,044	,130	,881	,279	,311	,631	,004

	N	30	30	30	30	30	30	30
y11	Corrélation de Pearson	1	,571**	-,011	,392*	,018	,061	,686**
	Sig. (bilatérale)		,001	,955	,032	,923	,747	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
y12	Corrélation de Pearson	,571**	1	-,136	,334	,080	,066	,544**
	Sig. (bilatérale)	,001		,475	,071	,673	,728	,002
	N	30	30	30	30	30	30	30
y13	Corrélation de Pearson	-,011	-,136	1	-,433*	,213	,115	,044
	Sig. (bilatérale)	,955	,475		,017	,259	,544	,819
	N	30	30	30	30	30	30	30
y14	Corrélation de Pearson	,392*	,334	-,433*	1	,162	,171	,492**
	Sig. (bilatérale)	,032	,071	,017		,394	,365	,006
	N	30	30	30	30	30	30	30
y15	Corrélation de Pearson	,018	,080	,213	,162	1	,265	,372*
	Sig. (bilatérale)	,923	,673	,259	,394		,157	,043
	N	30	30	30	30	30	30	30
y16	Corrélation de Pearson	,061	,066	,115	,171	,265	1	,434*
	Sig. (bilatérale)	,747	,728	,544	,365	,157		,017
	N	30	30	30	30	30	30	30
واقع تطبيق ألقادون	Corrélation de Pearson	,686**	,544**	,044	,492**	,372*	,434*	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,002	,819	,006	,043	,017	
	N	30	30	30	30	30	30	30

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

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

## 07- اختبار Ttest لمحاور الدراسة

### Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne d'erreur standard
عوامل الإصلاح	30	3,6194	,48743	,08899

### Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	df	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % % Inférieur
عوامل_الاصلاح	9,208	29	,000	,81944	,6374

### Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

Intervalle de confiance de la différence à 95 %

Supérieur

عوامل_الاصلاح	1,0015
---------------	--------

### Tailles d'effet pour échantillon unique

	Standardisation <sup>a</sup>	Estimation des points	95% Intervalle de confiance	
			Inférieur	Supérieur
عوامل_الاصلاح	d de Cohen	,48743	1,681	2,235
	Correction de Hedges	,50051	1,637	2,176

a. Dénominateur utilisé pour estimer les tailles d'effet.

Le d de Cohen utilise l'écart type échantillon.

La correction de Hedges utilise l'écart type échantillon, plus un facteur de correction.

Temps écoulé	00:00:00,03
--------------	-------------

### Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne d'erreur standard
القانون	30	3,9125	,44060	,08044

### Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

t	df	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %
---	----	-------------------	--------------------	---

					Inférieur	Supérieur
القانون	11,344	29	,000	,91250	,7480	1,0770

### Tailles d'effet pour échantillon unique

		Standardisation <sup>a</sup>	Estimation des points	95% Intervalle de confiance	
				Inférieur	Supérieur
القانون	d de Cohen	,44060	2,071	1,425	2,705
	Correction de Hedges	,45242	2,017	1,388	2,634

a. Dénominateur utilisé pour estimer les tailles d'effet.

Le d de Cohen utilise l'écart type échantillon.

La correction de Hedges utilise l'écart type échantillon, plus un facteur de correction.