الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة: أبو بكر بلقايد–تلمسان

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

شعبة العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ل م د

المعنونة ب:

دراسة مدى مساهمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تحسين الحوكمة في المؤسسات العمومية الجزائرية

–دراسة ميدانية على مستوى بعض ولايات الغرب الجزائري–

من إعداد

بن حجار إيمان

تحت إشراف

أستاذ التعليم العالي: بوغرارة بومدين

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
أ.د. سعيداني محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة تلمسان	**رئيسا**
أ.د. بوغرارة بومدين	أستاذ التعليم العالي	جامعة تلمسان	**مشرفا**
أ.د. كوديد سفيان	أستاذ التعليم العالي	جامعة تلمسان	**ممتحنا**
أ.د. حمادي مليكة	أستاذ التعليم العالي	جامعة سيدي بلعباس	**ممتحنا**
أ.د غريسي العربي	أستاذ التعليم العالي	جامعة معسكر	**ممتحنا**
أ.د. يلس شاوش فاطمة	أستاذة محاضرة أ	جامعة تلمسان	**ممتحنا**

السنة الدراسية: 2026/2025

شكر وتقدير

باسم الله الرحمن الرحيم

الحمد والشكر لله تعالى الذي أغنانا من فضله، ورزقنا من حيث لا نحتسب، ووفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع وأشكر والّدي اللّذان دعماني بكل جهدهم وإخوتي لاجتياز مرحلة الدكتوراه، كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذ البروفيسور بوغزالة بومدين، المشرف على الأطروحة فقد كان نعم الأستاذ وقدوة في الطيبة والتفهم ومتسامحا مع هفواتي والذي شجعني ولم يبخل علي بنصائحه وتوجيهاته طوال مدة إنجاز هذا البحث وأتقدم أيضا بجزيل الشكر والعرفان إلى طاقم كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة أبوبكر بلقايد تلمسان على ما حظيت به من حسن الاستقبال وطيب المعاملة ورقي الأخلاق في تعاملهم معي تعكس حسن التسيير وروح التعاون والاحترام التي تميز الكلية الموقرة، كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة الكرام على تفضلهم بقراءة هذه الأطروحة وتقييمها، وعلى ملاحظاتهم القيمة التي من شأنها إثراء هذا العمل

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر إلى المؤسسات والمهنيين الذين تعاونوا معنا

"والله ولي التوفيق"

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع وثمرة جهدي إلى الوالدين الكريمين أطال الله

في عمرهم وحفظهم

وإلى أستاذي المشرف البروفيسور بوغرارة بومدين

وإلى كل أحبتي وكل من شجعني وساندني

بكلمة طيبة وإلى كل باحث وطالب علم لعله يكون إضافة علمية ومعرفية

تفيدهم نحو طريق العلم

ونسأل الله العون والسداد في مشوارنا العلمي مستقبلا

مع خالص تحياتي

لكل طاقم كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير من

أساتذة وموظفين بجامعة أبو بكر بلقايد – تلمسان

والحمد لله رب العالمين

ملخص

تسعى هذه الأطروحة إلى دراسة مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)وتأثيرها على منظومة الحوكمة في المؤسسات العمومية الجزائرية، تطبيقا للنهج المعاصر الذي تسير وفقه جل الدول لإصلاح وتطوير نظامها المحاسبي الحكومي فيما يخص تحسين الأداء، موثوقية البيانات وكذا نوعية الابلاغ المالي وإدارة المال العام وتعزيز مبادئ الحوكمة وغيرها...ويعد هذا الموضوع أمرا بالغ الأهمية لتوحيد الممارسات المحاسبية دوليا، ورفع مستوى جودة التقارير المالية، وتمكين المسؤولين وصناع القرار من الاعتماد على معلومات أكثر دقة وشفافية.

تم اختيار مجتمع الدراسة (بعض ولايات الغرب الجزائري ووزارة المالية)، بعينة طبقية غير متساوية حوالي 101 مبحوثًا يمثلون 45 مؤسسة عمومية، موزعة على 9 ولايات، ولجمع البيانات تم استخدم استبيان من أربع محاور بمقياس ليكارت الخماسي وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج (SPSS 24) لقياس مدى تطبيق IPSAS وعلاقته بمؤشرات الحوكمة مثل الشفافية، والمساءلة، المشاركة والكفاءة في إدارة الموارد المالية ومحاربة الفساد المالي...الخ .وبالنسبة للدراسة التطبيقية التحليلية على مستوى المستشفى العمومي (بن عودة بن زرجب) بولاية عين تموشنت تم الاعتماد على المنهج التشخيصي المقارن والمحاكاة، حيث تم إجراء مقارنة بين الممارسات المحاسبية الحالية المعتمدة على المحاسبة الميزانياتية ونظام (SCF) المصمم على أساس معايير (IAS/IFRS) وبين متطلبات معايير(IPSAS) ، من خلال تحليل بيانات وقوائم مالية فعلية. كما تم الاعتماد على نماذج قوائم مالية صادرة عن هيئات دولية، مثل الأمم المتحدة ومجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام(IPSASB) ، لإبراز التغيرات المحتملة في مبادئ التسجيل والعرض والإفصاح في حال اعتماد هذه المعايير.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق معايير IPSAS يساهم بشكل فعّال في تعزيز الشفافية، وتحقيق كفاءة أكبر في تخصيص الموارد، بما يدعم حوكمة الإنفاق العام. ومع ذلك، كشفت الدراسة عن وجود عدة معوقات تحد من فعالية التطبيق، من أبرزها ضعف التكوين المتخصص، ومحدودية البنية التحتية التكنولوجية، إضافة إلى مقاومة التغيير. وفي ضوء هذه النتائج، توصي الدراسة بضرورة تبني استراتيجية وطنية شاملة لتطبيق معاييرIPSAS ، ترتكز على تطوير الكفاءات البشرية، وتحديث الأنظمة المعلوماتية، وتعزيز الإطار التشريعي والتنظيمي، بما يضمن تحقيق حوكمة رشيدة ورفع كفاءة الأداء المالي في المؤسسات العمومية الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: معايير IPSAS، حوكمة، نظام محاسبي حكومي، مؤسسات عمومية، إصلاح محاسبي

Abstract

This thesis seeks to study the extent to which the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) are applied and their impact on the governance system in Algerian public institutions, in application of the contemporary approach that most countries follow to reform and develop their governmental accounting system in terms of improving performance, data reliability, the quality of financial reporting, the management of public funds, the promotion of governance principles, etc. This is critical to standardize accounting practices internationally, improve the quality of financial reporting, and enable officials and decision-makers to rely on more accurate and transparent information.

The study population (some provinces of western Algeria and the Ministry of Finance) was selected with an unequal stratified sample of about 101 researchers representing 45 public institutions, distributed over 9 provinces, and to collect data, a four-axis questionnaire with a five-point Licart scale was used and the data were analyzed using SPSS 24 software to measure the extent of IPSAS application and its relationship with governance indicators such as transparency, accountability, participation and efficiency in the management of financial resources and the fight against financial corruption... As for the applied analytical study at the level of the public hospital (Ben Odeh Ben Zarjeb) in the wilaya of Ain Temouchent, the comparative diagnostic method and simulation was relied upon, where a comparison was made between the current accounting practices based on budget accounting and the (SCF) system designed on the basis of (IAS/IFRS) standards and the requirements of the (IPSAS) standards, through the analysis of actual financial data and statements. Financial statement models were also relied on issued by international bodies, such as the United Nations and the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), to highlight potential changes in the principles of registration, presentation and disclosure if these standards are adopted.

The results of the study showed that the application of (IPSAS) standards effectively contributes to enhancing transparency and achieving greater efficiency in allocating resources, in order to support the governance of public spending. However, the study revealed that there are several obstacles that limit the effectiveness of the application, most notably the lack of specialized training, the limited technological infrastructure, and the resistance to change. In light of these findings, the study recommends the need to adopt a comprehensive national strategy for the implementation of IPSAS standards, based on the development of human competencies, the modernization of information systems, and the strengthening of the

legislative and regulatory framework, in order to ensure the achievement of good governance and raising the efficiency of financial performance in Algerian public institutions.

Keywords: IPSAS Standards, Governance, Government Accounting System, Public Institutions, Accounting Reform

Résumé

Cette thèse vise à étudier dans quelle mesure les Normes internationales de comptabilité du secteur public (IPSAS) sont appliquées et leur impact sur le système de gouvernance des institutions publiques algériennes, en appliquant l'approche contemporaine que la plupart des pays adoptent pour réformer et développer leur système comptable gouvernemental en termes d'amélioration de la performance, de la fiabilité des données, de la qualité des rapports financiers, de la gestion des fonds publics, de la promotion des principes de gouvernance, etc. Cela est essentiel pour standardiser les pratiques comptables à l'international, améliorer la qualité des rapports financiers et permettre aux responsables et décideurs de s'appuyer sur des informations plus précises et transparentes.

La population étudiée (certaines provinces de l'ouest de l'Algérie et le ministère des Finances) a été sélectionnée avec un échantillon stratifié inégal d'environ 101 chercheurs représentant 45 institutions publiques, réparties sur 9 provinces, et pour collecter les données, un questionnaire à quatre axes avec une échelle Licart à cinq points a été utilisé, les données analysées à l'aide du logiciel SPSS 24 pour mesurer l'étendue de l'application de l'IPSAS et sa relation avec des indicateurs de gouvernance tels que la transparence, la responsabilité, la participation et l'efficacité dans la gestion des ressources financières et la lutte contre la corruption financière... Quant à l'étude analytique appliquée au niveau de l'hôpital public (Ben Odeh Ben Zarjeb) dans la wilaya d'Ain Temouchent, la méthode diagnostique comparative et la simulation ont été utilisées, où une comparaison a été faite entre les pratiques comptables actuelles basées sur la comptabilité budgétaire et le système (SCF) conçu sur la base des normes (IAS/IFRS) et les exigences des normes (IPSAS), via l'analyse des données et états financiers réels. Les modèles d'états financiers ont également été utilisés émis par des organismes internationaux, tels que les Nations Unies et le Conseil international des normes comptables du secteur public (IPSASB), afin de mettre en lumière d'éventuels changements dans les principes d'enregistrement, de présentation et de divulgation si ces normes sont adoptées.

Les résultats de l'étude ont montré que l'application des normes IPSAS contribue efficacement à renforcer la transparence et à atteindre une plus grande efficacité dans l'allocation des ressources, afin de soutenir la gouvernance des dépenses publiques. Cependant, l'étude a révélé qu'il existe plusieurs obstacles qui limitent l'efficacité de l'application, notamment le manque de formation spécialisée, l'infrastructure technologique limitée et la résistance au changement. À la lumière de ces résultats, l'étude recommande la nécessité d'adopter une stratégie nationale

globale pour la mise en œuvre des normes IPSAS, fondée sur le développement des compétences humaines, la modernisation des systèmes d'information et le renforcement du cadre législatif et réglementaire, afin d'assurer la réalisation d'une bonne gouvernance et d'améliorer l'efficacité de la performance financière dans les institutions publiques algériennes.

Mots-clés : Normes IPSAS, Gouvernance, Système comptable gouvernemental, Institutions publiques, Réforme comptable

الفهرس

العنوان	الصفحة
الإهداء	I
التشكر	II
ملخص	III
قائمة الجداول	XIII
قائمة الأشكال	XV
قائمة الملاحق	XVI
قائمة الاختصارات	XVII
المقدمة العامة	1
الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات والنظام المحاسبي الحكومي والمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام	7
تمهيد الفصل الأول	7
المبحث الأول: الأسس النظرية للنظام المحاسبي الحكومي	8
المطلب 1: ماهية النظام المحاسبي الحكومي	8
1. مفهوم النظام المحاسبي الحكومي، أهدافه وقواعده	8
2. الإطار التقني والتنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي	10
3. مبادئ تصميم النظام المحاسبي الحكومي	14
4. القوائم والتقارير المالية ذات الغرض العام	15
المطلب 2: الإطار النظري للمحاسبة العمومية	15
1. مفهوم المحاسبة العمومية، خصائصها، أهدافها، ومجال تطبيقها	17...15
2. نظريات المحاسبة في المؤسسات الحكومية	21...18
3. مبادئ وأسس القياس في المحاسبة الحكومية	21
4. أوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية	24
المطلب 3: النظام الميزانياتي في القطاع الحكومي الجزائري	26
1. مفهوم الميزانية العامة للدولة وخصائصها	26
2. تنظيم النفقات والإيرادات العامة للدولة	27
3. الإطار العام لإعداد مشروع الميزانية العامة للدولة	34
4. الرقابة على الميزانية العامة للدولة	42
المطلب 4: الإصلاحات الشاملة للنظام الحكومي الجزائري	**46**
1. دوافع الإصلاح المحاسبي الحكومي في الجزائر	46

2. مبادرات المنظمات الدولية لتشجيع عملية الإصلاح	49
3. مراحل إصلاح النظام لمحاسبي الحكومي في الجزائر	50
4. المحاور الأساسية للإصلاح الميزانياتي	54
المبحث الثاني: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)	66
المطلب 1: ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	66
1. نشأة وتطور المعايير المحاسبية (IPSAS)	66
2. مفهوم المعايير المحاسبية (IPSAS)، خصائصها ونطاق تطبيقها	67
3. أهمية وأهداف المعايير المحاسبية (IPSAS)	70-69
4. الجهات الدولية المشرفة على إعداد وتطوير معايير (IPSAS)	70
المطلب 2: الهيكل العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	71
1. عرض وتصنيف المعايير (IPSAS)	72
2. الإطار المفاهيمي للمعايير (IPSAS)	74
3. اعتماد المعايير (IPSAS)	75
4. العوامل المؤسسية والاجتماعية المؤثرة في نجاح إصلاحات (IPSAS) في الدول النامية	78
المطلب 3: تطبيق المعايير (IPSAS) في السياق الجزائري	79
1. تغير الإجراءات المحاسبية في ضل تطبيق معايير IPSAS	79
2. القيود العملية والمعرفية لاعتماد معايير (IPSAS) في السياق الحكومي	82
3. العلاقة بين الإصلاح الميزانياتي في الجزائر وتوجهات (IPSAS)	84
4. شروط وآليات تطبيق معايير (IPSAS) في القطاع الحكومي	86
المطلب 4: تجارب دولية ناجحة في تطبيق معايير (IPSAS)	89
1. تجربة الدول المتطورة	90
2. تجربة الدول النامية	92
3. خلاصة مقارنة بين التجارب	94
4. خطوات نجاح التطبيق والدروس المستفادة	95
المبحث الثالث: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات	96
المطلب 1: التطور التاريخي لحوكمة المؤسسات	96
1. نشأة حوكمة المؤسسات	96
2. أسباب وعوامل ظهور حوكمة المؤسسات	96
3. النظريات المفسرة لحوكمة المؤسسات	110...98
4. حوكمة المؤسسات من منظور أخلاقي وسلوكي	112...110
المطلب 2: مفاهيم عامة حول حوكمة المؤسسات	112
1. مفهوم حوكمة المؤسسات	112

2. أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات	113
3. محددات ومبادئ حوكمة المؤسسات	115
4. آليات حوكمة المؤسسات	120...117
المطلب 3: ماهية الحوكمة في القطاع العام	121
1. مفهوم الحوكمة في القطاع العام، أهميتها وأهدافها	121
2. أبعاد الحوكمة في القطاع العام	122
3. مبادئ الحوكمة في القطاع العام ومبادئ حوكمة الميزانية	123
4. قواعد ومؤشرات قياس الحوكمة في القطاع العام	125
المطلب 4: واقع حوكمة مؤسسات القطاع العام في الجزائر	127
1. تحليل مستوى مؤشر الشفافية العالمي	128
2. إشكالية ضعف حوكمة القطاع العام في الجزائر	128
3. أسس إصلاح الحوكمة في المؤسسات الحكومية الجزائرية	130
4. متطلبات تفعيل الحوكمة الرشيدة للقطاع العام في الجزائر	131
المبحث الرابع: علاقة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) بالحوكمة	136
المطلب 1: ملامح التغير في النظام المحاسبي الحكومي بعد تطبيق (IPSAS)	136
1. أثر المعايير (IPSAS) على تطوير وتحسين النظام المحاسبي الحكومي	136
2. أثر الثقافة التنظيمية والبيئة المؤسسية في إطار تبني معايير (IPSAS) على الممارسات المحاسبية	137
3. أهمية تبني المعايير (IPSAS) في تحسين الإبلاغ المالي جودة البيانات والتقارير المالية الحكومية	138
4. التوجه نحو الرقمنة المحاسبية كحل لتفعيل العلاقة بين IPSAS والحوكمة في الجزائر	141
المطلب 2: أثر اعتماد المعايير (IPSAS) على الحوكمة في المؤسسات الحكومية	143
1. مراجعة تأثير بعض نظريات الحوكمة على تنفيذ المعايير (IPSAS)	142
2. دور تطبيق المعايير (IPSAS) في تعزيز مبادئ الحوكمة	153...147
3. دور المعايير (IPSAS) في تحسين أداء المؤسسات وكفاءة اتخاذ القرار	153
4. دور المعايير (IPSAS) في تعزيز الحوكمة الرشيدة للمال العام ومكافحة الفساد المالي والإداري	160...155
خلاصة الفصل الأول	161
الفصل الثاني: مراجعة الدراسات السابقة	162
تمهيد الفصل الثاني	162
المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة	163
المطلب 1: الدراسات السابقة التي تناولت المتغير المستقل والمتغير الوسيط (المعايير IPSAS والنظام المحاسبي الحكومي)	163
المطلب 2: الدراسات السابقة التي تناولت المتغير التابع (الحوكمة في المؤسسات العمومية)	167
المطلب 3: الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين المتغيرين (المعايير IPSAS والحوكمة)	168

المبحث الثاني: تحليل الدراسات السابقة	174
المطلب 1: تقسيم الدراسات وتحليل كل مجموعة	174
المطلب 2: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات	176
المطلب 3: تحديد الفجوة البحثية والقيمة المضافة للدراسة	176
خلاصة الفصل الثاني	178
الفصل الثالث: دراسة ميدانية على مستوى الغرب الجزائري	179
تمهيد الفصل الثالث	179
المبحث الأول: دراسة تطبيقية تحليلية على مستوى (مستشفى بن عودة بن زرجب بولاية عين تموشنت) لمحاكاة تطبيق معايير IPSAS على القوائم المعدة وفق SCF وأثرها على الحوكمة	180
المطلب الأول: عرض عام للمؤسسة محل الدراسة	181
1. التعريف بالمؤسسة ومهامها	181
2. الإطار القانوني والتنظيمي للمؤسسة	182
3. التنظيم الهيكلي للمؤسسة	186
المطلب الثاني: مقارنة الممارسات المحاسبية الحالية وفق SCF ومتطلبات IPSAS	187
1. عرض يومية المشتريات حسب SCF ومقارنتها مع المعالجة المحاسبية وفق IPSAS	187
2. عرض يومية الأجور حسب SCF ومقارنتها مع المعالجة المحاسبية وفق IPSAS	190
3. عرض يومية البنك حسب SCF ومقارنتها مع المعالجة المحاسبية وفق IPSAS	193
المطلب الثالث: مقاربة تحليلية للقوائم المالية وفق SCF و IPSAS وأثرها على حوكمة المؤسسة	197
1. عرض القوائم المالية المعدة وفق SCF ومقارنتها مع متطلبات IPSAS	197
2. إعادة عرض القوائم المالية وفق مقاربة تحليلية حسب نموذج IPSAS	205
3. استخلاص أثر تطبيق معايير IPSAS على حوكمة المؤسسة الصحية	213
المبحث الثاني: الدراسة الإحصائية	216
المطلب الأول: طريقة وأدوات الدراسة	218
1. مجتمع وعينة الدراسة	218
2. تحديد متغيرات الدراسة وطرق قياسها	218
3. طرق جمع البيانات والأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة	220
المطلب الثاني: الاختبارات الإحصائية للمتغيرات وأداة الدراسة والمشاركين	221
1. اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	221
2. الخصائص السيكومترية لأداة الدراسة	222
3. الخصائص الديمغرافية للمشاركين	225
المطلب الثالث: الإطار التحليلي للدراسة الإحصائية	235
1. التحليل الاحصائي لإجابات المبحوثين	252...235

2. التحليل الوصفي لإجابات المبحوثين	254
3. اختبار فرضيات الدراسة وتحليل النتائج	256
خلاصة الفصل الثالث	264
الخاتمة العامة	265
النتائج	265
التوصيات	269
آفاق الدراسة	270
قائمة المراجع	271
الملاحق	280

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	مهام وصلاحيات مجلس المحاسبة	45
2	عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	72
3	المعايير IPSAS المتبناة من طرف الجزائر	85
4	المعايير الفرنسية	85
5	عرض الفروقات بين نظام SCF ونظام IPSAS ل 17 معيار التي تبنتها الجزائر	85
6	خلاصة مقارنة بين التجارب الدولية في تطبيق IPSAS	94
7	خطوات تطبيق معايير IPSAS في الدول الناجحة	94
8	جوانب الإصلاح التي رافقت تطبيق IPSAS	95
9	الحوكمة وأصحاب المصلحة	145
10	أعضاء مجلس الإدارة	182
11	محتويات الميزانية العمومية للمؤسسة	185
12	يومية المشتريات حسب SCF	187
13	يومية المشتريات حسب IPSAS	188
14	يومية الأجور حسب SCF	190
15	يومية الأجور حسب IPSAS	191
16	يومية البنك حسب SCF	193
17	يومية البنك حسب IPSAS	195
18	الفرق الجوهري بين SCF وIPSAS عند معالجة الإيرادات (الإعانات)	196
19	الميزانية (قائمة المركز المالي) حسب SCF	197
20	تحليل الميزانية من زاوية الحوكمة	199
21	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة وفق SCF	200
22	المقارنة بين SCF وIPSAS من حيث المعالجة المحاسبية	202
23	قائمة تدفقات الخزينة حسب SCF	203
24	الميزانية (قائمة المركز المالي) حسب IPSAS	205
25	بيان الأداء المالي حسب IPSAS	207
26	استخلاص الفرق في تحليل بيان الأداء المالي بين SCF وIPSAS	209
27	تفسير المصطلحات حول بيان الأداء المالي حسب IPSAS من ناحية الحوكمة	209

28	بيان التدفقات النقدية حسب IPSAS (الطريقة الغير مباشرة)	209
29	الفرق المفاهيمي بين SCF وIPSAS	211
30	بيان التغيرات في صافي الأصول	211
31	بيان مقارنة الميزانية والمبالغ الفعلية	212
32	مستخلص دراسة المقاربة التحليلية	215
33	اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	221
34	الاستبيانات الموزعة والمسترجعة والصالحة للتحليل	222
35	اختبار معامل ألفا كرونباخ	223
36	ثبات الاستبيان من خلال طريقة التجزئة النصفية	224
37	إحصائيات جزئي التجزئة النصفية	224
38	التوزيع التكراري للمؤسسات محل الدراسة	225
39	الولايات التي تم التوزيع فيها	227
40	تكرارات متغير الجنس	228
41	تكرارات متغير العمر	229
42	تكرارات متغير المستوى التعليمي	230
43	تكرارات متغير التخصص	231
44	تكرارات متغير الوظيفة	232
45	تكرارات متغير الخبرة المهنية	234
46	تكرارات الإجابات على أسئلة محاور الاستبيان	235
47	إجابات الأسئلة ودلالاتها	249
48	تحليل اتجاه إجابات الأسئلة	250
49	ملخص نتائج إجابات المبحوثين حسب المحاور والأبحاث	253
50	التحليل الوصفي لمستوى تطبيق IPSAS في المؤسسات	257
51	اختبار العلاقة (بيرسون) بين المتغيرات	258
52	اختبار فيشر لمعرفة تأثير تطبيق IPSAS على تحسين الحوكمة قي المؤسسات العمومية الجزائرية	259
53	اختبار الارتباط بين الأبعاد	260
54	اختبار الارتباط	261

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	مجال تطبيق المحاسبة العمومية	17
2	إجراءات تنفيذ العمليات المالية العمومية في ضل النظام المحاسبي الجزائري	33
3	تنظيم مجلس المحاسبة ومجال الاختصاص	44
4	أصناف الآمرين بالصرف حسب المواد 5، 6، 7، 8 من القانون 07-23	58
5	تصنيف المحاسبين العموميين حسب المواد 18، 19، 20، 21	59
6	مشاكل نظرية الوكالة	100
7	أصحاب المصلحة	102
8	تسيير المعاملات حسب نظرية تكاليف الصفقات	103
9	العوامل المساهمة في تكوين تكاليف الصفقات	105
10	مبادئ حوكمة المؤسسات	117
11	مبادئ الحوكمة الرشيدة في القطاع العام	127
12	مؤشر الشفافية لسنة 2024	128
13	الشؤون التي يكلف بها المجلس الطبي في إبداء رأيه	184
14	الهيكل التنظيمي للمستشفى	186
15	النموذج المفاهيمي لمتغيرات الدراسة	219
16	المؤسسات التي تم التوزيع فيها	226
17	الولايات التي تم التوزيع فيها	228
18	تكرارات متغير الجنس	229
19	تكرارات متغير العمر	229
20	تكرارات متغير المستوى التعليمي	231
21	تكرارات متغير التخصص	232
22	تكرارات متغير الوظيفة	233
23	تكرارات متغير الخبرة المهنية	234
24	تحليل أبعاد المحور الأول (مدى تطبيق معايير IPSAS)	255
25	تحليل أبعاد المحور الثاني (مساهمة IPSAS في تفعيل مبادئ الحوكمة)	256
26	تحليل أبعاد المحور الثالث (تحسين الحوكمة من خلال تحسين النظام المحاسبي الحكومي)	256
27	تحليل أبعاد المحور الرابع (سبل تعزيز تطبيق معايير IPSAS)	257
28	تحليل مدى تطبيق IPSAS في المؤسسات العمومية الجزائرية	259

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	قائمة المركز المالي Balance of sheet (Statement of financial position)	281
2	بيان الأداء المالي Statement of financial performance	282
3	بيان التغير في الأصول الصافية Statement of changes in net assets	283
4	بيان التدفقات النقدية Statement of cash flows	284
5	Statement of comparison of budget and actual amounts بيان مقارنة الميزانية والمبالغ الفعلية	285
6	يومية المشتريات حسب SCF	286
7	يومية الأجور حسب SCF	287
8	يومية البنك حسب SCF	288
9	ميزان المراجعة مشتريات حسب SCF	289
10	الدفتر الكبير (مشتريات) حسب SCF	290
11	الدفتر الكبير (الأجور المستحقة للمستخدمين) حسب SCF	291
12	ميزانية 2023 حسب SCF	293-292
13	جدول حساب النتائج حسب SCF	294
14	جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة) حسب SCF	295
15	اليومية المركزية	296
16	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية /العدد 78 المؤرخ في 4 ديسمبر 2005 صفحات: 9،8،7،6،5،4	297
17	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية /العدد 69 المؤرخ في 30 نوفمبر 2017 صفحات 19،18	303
18	مخرجات SPSS 24	305
19	الاستبيان	355

قائمة الاختصارات

الاختصار	المعنى بالإنجليزية /الفرنسية	المعنى بالعربية
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards	المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام
SCF	System comptable financier	النظام المالي المحاسبي
OBS	Open Budget Survey	مسح/مؤشر الموازنة المفتوحة
WB	World Bank	البنك الدولي
UNDP	United Nations Development Programme	برنامج الأمم المتحدة الإنمائي
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
IFC	International Finance Corporation	مؤسسة التمويل الدولية
GASB	Governmental Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الحكومية
MENA	Middle East and North Africa	منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا
NCT	National Chart of Accounts	المخطط (الدليل) المحاسبي الوطني
PCE	Plan Comptable de l'État	المخطط المحاسبي للدولة
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
PSC	Public Sector Committee	لجنة القطاع العام
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
PWC	PricewaterhouseCoopers	برايس ووترهاوس كوبرز
ERP	Enterprise Resource Planning	تخطيط موارد المؤسسة
GFMIS	Government Financial Management Information System	نظام معلومات إدارة المالية الحكومية
SIGB	Système Intégré de Gestion Budgétaire	النظام المتكامل لإدارة الميزانية
MSB	Medium-term Spending/Budget	الميزانية/الإنفاق متوسط المدى
S-GMM	Government Financial Management Model	نموذج إدارة المالية الحكومية
WGI	Worldwide Governance Indicators	مؤشرات الحوكمة العالمية
LOLF	Loi Organique relative aux lois financier 18-15	القانون العضوي 15- 18 المتعلق بقوانين المالية

المقدمة العامة

المقدمة العامة:

تنطلق هذه الدراسة من واقع التحولات المتسارعة التي يشهدها العالم اليوم في الأنظمة المحاسبية الحكومية التي تمثل العمود الفقري لتسيير موارد وثروات الدولة واقتصادها ككل، ونظرا لموجة الأزمات المالية والاختلالات الاقتصادية التي مست العديد من الدول ولم تكن الجزائر بمنأى عن هذه التحديات والعقبات. ولاتزال أوجه القصور في النظام المحاسبي الحكومي الجزائري بارزة ويتجلى ذلك في تدني مستويات الشفافية العالمية، التي تصنف فيها الجزائر، حيث حصلت على مراتب متأخرة في الترتيب العالمي وهذا ما يعكس وجود خلل في النظام المحاسبي الحكومي ونظام الحوكمة، مما يؤثر على سمعة الدولة وينجر عنه انعدام الموثوقية في التعاملات والاستثمارات الدولية مع المؤسسات الجزائرية. وهذا ما جعل موضوع حوكمة المؤسسات العمومية من أهم القضايا الجوهرية التي تحظى باهتمام متزايد من قبل الحكومات والمنظمات الدولية على حد سواء، إذ لم يعد الحفاظ على المال العام وترشيده خيارا، بل ضرورة حتمية لضمان استدامة الدولة وتعزيز ثقة مختلف الأطراف ذات العلاقة.

وفي هذا السياق، برزت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) كأحد أهم الأدوات الحديثة التي تهدف إلى تطوير أنظمة محاسبية حكومية تتسم بالجودة والمصداقية والشفافية في المعلومات والتقارير المالية الحكومية وبالتالي ترسيخ مبادئ الحوكمة الرشيدة في القطاع العام، حيث تسعى هذه المعايير إلى تجاوز قصور الأنظمة الكلاسيكية في تقديم صورة صادقة عن المركز المالي وأداء المؤسسات العمومية، فبدون نظام محاسبي يستند إلى مبادئ القياس والاعتراف الدولية تضل التقارير المالية الحكومية تفتقر للمصداقية اللازمة لتجسيد نظام حوكمة صارم يحمي المال العام والأصول العمومية من الهدر وسوء التقدير.

ولذلك كان لزاما على الدولة الجزائرية أن تعيد تنظيم محاسبتها بما يتماشى مع التغير في بيئة الاقتصاد والأعمال الدولية، من خلال تبني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام IPSAS والتي تعد نقطة محورية في التحول المحاسبي عبر كافة الدول؛ نظرا لما يكتسيه من أهمية بالغة في إصلاح المحاسبة العمومية وتعزيز نظام الحوكمة العامة، حيث تسعى العديد من الدول لتطبيق تلك المعايير وتوفير الظروف الملائمة لذلك، من خلال تعزيز إصلاحات شاملة في نظام المحاسبة الحكومية، فبفضلها تُنَظَّم العمليات والإجراءات المحاسبية في القطاعات الحكومية وتوحيدها على الصعيدين الوطني والدولي، حيث تضمن وجود آليات وقواعد محددة للتسجيل والتقييم والإفصاح عن المعلومات المالية وتقديم تقارير مالية موثوقة وموحدة تساهم في بناء ثقة المجتمع والمستثمرين في القطاع العام.

ونظرا لأن مؤسسات القطاع العام تؤدي دوراً حاسماً في الحفاظ على المال العام واستدامة الدولة وتعزيز الرفاهية العامة والاستقرار الاقتصادي للبلدان، وأنها مسؤولة أمام المواطنين على التسيير الأمثل لموارد الدولة وتعزيز الشفافية في المحاسبة العمومية، فمن الضروري أن تكون ممارسات الإدارة المالية الخاصة بهم من أعلى المستويات، وتُعد المعايير المحاسبية الدولية أداة حاسمة في تحقيق ذلك؛ حيث إنها تساهم في ضبط المال العام وترشيد القرارات، فعندما تكون المعلومات المالية موثوقة وموحدة، يمكن للقرارات الإدارية التي يتخذها المسؤولون في الإدارة العمومية أن تستند إلى بيانات دقيقة وموثوقة. وهذا يمكن أن يؤدي إلى زيادة الكفاءة في إدارة الموارد، وتحسين الحوكمة المالية للكيانات الحكومية، إذ تعتبر هذه الأخيرة ركيزة أساسية تهدف إلى ضمان إدارة المؤسسات بطريقة شفافة ومسؤولة وفقًا للمعايير الأخلاقية والقوانين المعمول بها من خلال تحقيق نظام حوكمة قوي وفعال.

ويعتبر كل من المعايير المحاسبية الدولية وحوكمة المؤسسات، سبيلا لتقليل الممارسات المحاسبية الاحتيالية وهدر ثروات الدولة، حيث يعمل كلا النظامين على تعزيز الشفافية والمساءلة، في العمليات المحاسبية للمؤسسات وتحقيق معايير عالية من النزاهة والجودة في التقارير المالية وتعزيز المقاربة الأخلاقية الشاملة، ولذلك قررت معظم الحكومات في جميع أنحاء العالم وعلى رأسها الجزائر إصلاح أنظمة المحاسبة العمومية من خلال تبني هذه المعايير، إذ تعد من أهم الأدوات التي تساهم في تحقيق الموثوقية والمصداقية في البيانات المالية والتقارير الحكومية. وتمثل إطاراً منظماً يسهم في تحسين نوعية المعلومات المالية وتسهيل عمليات المقارنة بين الهيئات المختلفة؛ وبالتالي تحقيق النمو الاقتصادي والتطور للبلاد.

ويأتي المزيد من الدعم لاعتمادها من الأبحاث التي أجرتها مفوضية المؤسسات الخيرية في إنجلترا وويلز ومكتب منظم المؤسسات الخيرية الأسكتلندية، حيث وجدت هذه المنظمات أن اعتماد المعايير (IPSAS) يمكن أن يعزز الشفافية، ويؤدي إلى اتخاذ قرارات أفضل وتحسين التخطيط المالي .

وقد أظهرت العديد من التقارير المحلية والعالمية، الصادرة من منظمات، مثل صندوق النقد الدولي وجهات مختصة في نشر الإحصائيات حول ممارسات المالية العامة والشفافية العالمية، مثل تقرير المسح المفتوح للميزانية (OBS) أن المؤسسات الحكومية والقطاع العام في العديد من البلدان النامية تعاني من قصور ومشاكل وتأخر في نظامها المحاسبي العمومي، وخاصة في الجزائر نتيجة ضعف جودة الإفصاح المالي وعدم وضوح المعلومات المالية والبيروقراطية، حيث يؤثر هذا الوضع سلبًا على مصداقية هذه المؤسسات ويعرقل عمليات الرقابة والمراجعة المالية، وتتمثل المشكلة الرئيسية في مدى مساهمة اعتماد المعايير المحاسبية الدولية (IPSAS) ، في تحسين الحوكمة في المؤسسات العمومية، في ظل التحديات التي تواجهها البيئة الجزائرية، وما يترتب على ذلك من تأثيرات على كفاءة التسيير والرقابة. يبقى السؤال الرئيسي حول مدى ملاءمة معايير (IPSAS) للسياق المؤسسي الجزائري ومدى قدرتها على خلق بيئة حوكمة فعّالة تعكس خصوصيات النظام المالي والإداري الجزائري.

وعليه سعت الحكومة الجزائرية إلى مباشرة إجراءات الإصلاح المحاسبي والميزانياتي في المؤسسات العمومية وفقا لما جاءت به معايير (IPSAS)، بدءا بإصدار القانون العضوي 15-18 وقانون المالية والتسيير المالي 23-07، وتغيير نظم المحاسبة التقليدية وتبني النظم الرقمية في مختلف القطاعات وتوفير المتطلبات اللازمة من خلال مواجهة كل العقبات والتحديات بما يضمن نجاحا ملموسا في نجاح عملية التحول نحو (IPSAS)

بناءً على ذلك، نطرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يساهم التحول نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في إرساء وتعزيز منظومة الحوكمة الفعالة في المؤسسات العمومية الجزائرية؟

للإجابة على هذه الإشكالية، يجب أولاً تناول الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما مدى تطبيق المؤسسات العمومية الجزائرية لمعايير (IPSAS)؟
2. ماهي العلاقة بين المعايير IPSAS والحوكمة في القطاع العام؟

3. ما هي أبرز التغيرات التي شهدها النظام المحاسبي الحكومي من خلال تبني هذه المعايير؟
4. ما أثر الالتزام بتطبيق معايير (IPSAS) على مستوى تحسين الحوكمة في المؤسسات العمومية الجزائرية
5. كيف تساهم سبل تعزيز تطبيق (IPSAS) في التغلب على التحديات وتكييف معايير لتتلاءم مع البيئة الجزائرية؟

I) الفرضيات:

1) الفرضية الأولى:

يعتمد مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر على كفاية الإجراءات القانونية ومدى جاهزية البيئة المؤسسية والكفاءات البشرية لتجسيد نظام محاسبي جديد

2) الفرضية الثانية

يساهم تطبيق معايير IPSAS بشكل غير مباشر في تحسين الحوكمة في المؤسسات العمومية الجزائرية من خلال تعزيز فعالية النظام المحاسبي الحكومي.

3) الفرضية الثالثة

يتعلق مستوى تحسين الحوكمة في المؤسسات العمومية الجزائرية بمدى الالتزام بتطبيق معاييرIPSAS مع القدرة على تعزيز سبل التطبيق للتغلب على التحديات المختلفة

II) أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة فيما يلي:

- إثراء الفكر المعلوماتي والمعرفي لدى المحاسبين والمدققين والمسؤولين الماليين وتنمية مهاراتهم من خلال التعرف على ماهية المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وحوكمة المؤسسات والفوائد التي يمكن جنيها من خلال تطبيق هذين الأخيرين.
- دراسة إصلاحات المحاسبة العمومية من خلال تطبيق المعايير الدولية للمحاسبية في القطاع العمومي
- دراسة دور المعايير IPSAS في تعزيز الحوكمة والمسائلة المالية وترشيد القرارات وضبط المال العام
- تحليل واقع تطبيق الإصلاحات المحاسبية وركائز الحوكمة في ضل البيئة الجزائرية
- تسليط الضوء على التحديات والمعيقات التي تواجهها الدولة في تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات العمومية
- تقديم مقترحات وحلول لإصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر لتحقيق الحوكمة الرشيدة في المؤسسات العمومية

III) أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة، من أهمية النظام المحاسبي الحكومي، الذي تبنى عليه الدولة ومن خلاله يتم تسيير مختلف الهياكل والقطاعات العامة، وبالأخص المؤسسات العمومية الغير هادفة للربح والمتمثلة في الجماعات المحلية موضع الدراسة. ولأن المحاسبة عن المال العام تحتاج عناية كبيرة ودقة في التسيير والتحليل للوصول إلى نتائج سليمة تعبر عن الأداء السليم والكفء للمؤسسة، وفي سياق تعزيز فهمنا للتحديات والفوائد المحتملة لتبني المعايير IPSAS. تتجلى أهمية هذه الدراسة فيما يلي:

- المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام IPSAS تعتبر من أكثر المواضيع التي لقيت ومازالت تلقى اهتمام كبير من قبل المنظمات المحاسبية والباحثين في ميدان تسيير الموارد المالية والنفقات والمشاريع والاستثمارات العامة للدول والمؤسسات
- تعتبر المحاسبة في القطاع العام المحرك الرئيسي للاقتصاد الوطني ووسيلة لحفظ ثروات الدولة من الضياع وتسييرها بعناية وصولا إلى إعطاء قيمة مثلى ومصداقية وسمعة حسنة للمؤسسات العمومية تقاس بمؤشر مستوى الشفافية العالمي
- أهمية موضوع الحوكمة المالية الذي شغل اهتمام العالم في العقود الأخيرة بعد الأزمات والفضائح والاختلاسات التي شهدتها العديد من الدول وزيادة الوعي حول الأثر الإيجابي المحتمل لتبني المعايير المحاسبية الدولية على حوكمة المؤسسات الحكومية.
- توفير رؤى عميقة حول كيفية تجاوز التحديات والتوافق مع المتطلبات الدولية ومواجهة العقبات التي تعترض التطبيق
- الاستفادة من تجارب لبلدان التي نجحت في تطوير وعصرنة نظامها المحاسبي العمومي بما يتوافق مع المعايير الدولية
- تقديم توصيات ومقترحات قائمة على أدلة لتحسين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

IV) منهجية الدراسة:

من أجل الوصول إلى أهداف الدراسة واختبار الفرضيات تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي باعتباره الأنسب لوصف وتحليل الإطار النظري العام للظاهرة موضوع البحث والإلمام بمختلف المفاهيم الخاصة بالموضوع في حين تم استخدام المنهج الكمي التحليلي لتحليل مخرجات الدراسة الإحصائية باستخدام أداة استبيان ورقي والمقابلة بتوجيه أسئلة مفتوحة لبعض الاطارات المالية والملاحظة العلمية لميزانيات المؤسسات والوثائق المحاسبية الرسمية وتحليل البيانات وقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة بالاستعانة ببرنامج spss24، أما في الدراسة التطبيقية التحليلية فتم استخدام المنهج التحليلي المقارن، ومنهج المحاكاة حيث تم اختيار مؤسسة عمومية واحدة كنموذج تطبيقي وهي مستشفى بن عودة بن زرجب بولاية عين تموشنت، وذلك بغرض التعمق على أرض الواقع في دراسة التغيرات المحتملة في النظام المحاسبي العمومي والحوكمة من خلال تطبيق معايير (IPSAS) بدلا من (SCF)، بالاعتماد على بعض الوثائق الرسمية التي تم الحصول عليها إضافة إلى ذلك تم استخدام المنهج الاستقرائي في قراءة البيانات ومناقشة واستنتاج نتائج التحليل.

V) حدود الدراسة

- **الحدود الزمنية:** تمت الدراسة خلال الفترة الممتدة من سبتمبر 2023 إلى غاية 21 جانفي 2026 وهي فترة قد لا تعكس كل التغيرات المحتملة طويلة الأمد في مجال تطبيق معايير IPSAS في المؤسسات العمومية الجزائرية لأن الانتقال من نظام إلى نظام يتطلب وقتا طويلا قد يمتد لسنوات نتيجة لعدة تحديات وصعوبات.
- **الحدود المكانية:** اقتصرت الدراسة على عينة من المؤسسات العمومية المتواجدة في بعض ولايات الغرب الجزائري بالإضافة إلى وزارة المالية مما قد يؤثر على مدى قابلية تعميم النتائج، بالنظر إلى مستوى التباين في الإمكانيات التنظيمية والبشرية من ولاية لأخرى في القطر الجزائري.
- **الحدود الموضوعية:** ركزت الدراسة على ثلاث مواضيع فقط وهي: الحوكمة في المؤسسات العمومية مدى تطبيق معايير IPSAS والآثار والتغيرات المحتملة لتطبيقها على نظام المحاسبة العمومية والحوكمة دون التوسع في دراسة المالية العامة وكيفية حساب ميزانيات المؤسسات العمومية نتيجة لعدم إمكانية الحصول على الوثائق اللازمة.
- **الحدود المنهجية:** تم الاعتماد في الدراسة التطبيقية على أداة الاستبيان والمقابلة والملاحظة كوسيلة رئيسية لجمع البيانات بالإضافة الى اختيار مؤسسة واحدة من بين كل المؤسسات لإجراء دراسة مقارنة بين نظام المحاسبة المطبق في الواقع وهو SCF والنظام القائم على IPSAS وهو ما قد لا يسمح بالغوص العميق في بعض الأمور المعقدة التي تتطلب أدوات ووثائق نوعية كثيرة ودراسة ميدانية وتربص طويل الأمد.

VI) صعوبات الدراسة

واجهت الدراسة خلال مراحلها المختلفة مجموعة من التحديات العملية، التي أثرت بدرجات متفاوتة على سير البحث ويمكن عرضها على النحو التالي:

- مواجهة صعوبات ميدانية في الدخول إلى بعض المؤسسات العمومية بسبب البيروقراطية والعراقيل الإدارية أو رفض التعاون من طرف بعض المسؤولين، خاصة خزينة وهران.
- ضعف تجاوب بعض أفراد العينة إما بسبب ضغط المهام المهنية أو لرفض المشاركة أو التحجج بالعودة في المرة القادمة ما أدى إلى انخفاض في نسبة الاستبيانات المسترجعة مقارنة بما كان مخططا له
- تفاوت مستوى الالمام بمعايير IPSAS لدى بعض المستجوبين حيث لوحظ أن بعضهم لا يملكون أدنى معرفة بموضوع الدراسة بالإضافة إلى شغل منصب محاسب من طرف تخصصات خارج عن إطار المحاسبة خاصة في البلديات مما شكل صعوبة في الحصول إجابات موضوعية ودقيقة
- صعوبة الحصول على الوثائق الرسمية حيث قوبل الطلب بالرفض التام والتحجج بالحفاظ على السر المهني للمؤسسة وتم التحصل على بعض منها فقط

- القيود الزمنية واللوجستية التي واجهتها الباحثة بالنظر إلى التزامات مهنية، ما تطلب دراسة كلية لمقياس معايير IPSAS من الناحية النظرية والتطبيقية لأنه موضوع جديد لم يسبق دراسته خلال التكوين الأكاديمي بالجامعة وتطلب ذلك تخطيطا دقيقا لتوزيع الجهد والوقت بين مختلف مراحل البحث

VII) هيكل الدراسة:

يتألف هذا البحث من عدة أقسام تهدف إلى استكشاف وتحليل مختلف جوانب الإشكالية المذكورة أعلاه. سيتم تقديم مراجعة للمصادر المرتبطة بالموضوع، ومناقشة النتائج المتوقعة والتوصيات المقترحة، وعليه تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول تنقسم بدورها إلى مباحث ومطالب كالتالي:

الفصل الأول: يتكون من 4 مباحث وكل مبحث يتضمن 4 مطالب تم التطرق من خلاله إلى مختلف المفاهيم النظرية للموضوع حيث تناولنا في المبحث الأول الأسس النظرية للنظام المحاسبي الحكومي أما في المبحث الثاني تطرقنا إلى الإطار النظري للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS) وبالنسبة للمبحث الثالث تناولنا الإطار النظري لحوكمة المؤسسات والمبحث الرابع تم الإجابة على الإشكالية نظريا بعرض العلاقة بين تطبيق المعايير IPSAS وتحسين النظام المحاسبي الحكومي والحوكمة في القطاع العام.

الفصل الثاني: يتمثل في دراسة الأدبيات السابقة ويتكون من مبحثين حيث تم في المبحث الأول استعراض الدراسات السابقة حول الموضوع، أما المبحث الثاني شمل تحليلها واستخلاص الفجوة البحثية والقيمة المضافة للدراسة.

الفصل الثالث: تمثل في الدراسة الميدانية حول الموضوع على مستوى الغرب الجزائري ويتكون بدوره من مبحثين حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى دراسة مقاربة تحليلية في مستشفى بن زرجب بعين تموشنت اعتمادا على وثائق رسمية للمؤسسة أما في المبحث الثاني تم التطرق إلى دراسة عينة إحصائية على مستوى المؤسسات الحكومية في ولايات الغرب الجزائري ووزارة المالية.

الفصل الأول:

الأسس النظرية للنظام المحاسبي الحكومي والمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS) وحوكمة المؤسسات

تمهيد:

تسعى العديد من الدول إلى مواكبة التغيرات المعاصرة من خلال تطوير نظمها المحاسبية الإدارية والمالية سعيا منها للوصول إلى حوكمة جيدة ورشيدة في القطاع الحكومي باعتبارها ركيزة أساسية لتحقيق الكفاءة والشفافية والمساءلة في إدارة المال العام. ونظرا لأن النظم المحاسبية التقليدية واجهت انتقادات متزايدة بسبب قصورها عن تلبية متطلبات الشفافية والمقارنة الدولية، الأمر الذي دفع العديد من الدول إلى تبني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS) باعتبارها إطارًا موحدًا وشفافًا لإعداد التقارير المالية الحكومية، حيث كان لزاما على هذه الدول تبني النظام المحاسبي العمومي الذي يبنى على أساس معايير موحدة عالميا والتي تعرف ب (IPSAS)، وتأتي أهمية هذه الأخيرة في قدرتها على إرساء قواعد محاسبية متوافقة مع الممارسات العالمية، ما يعزز قابلية المقارنة بين الدول، ويرفع من جودة البيانات المالية، ويدعم الحوكمة من خلال تحسين المساءلة وترشيد القرارات المالية.

في المقابل، يشكل النظام المحاسبي الحكومي أداة رئيسية في تجسيد مبادئ الحوكمة، إذ يُعد الوسيلة الأساسية لإنتاج المعلومات المالية التي تُبنى عليها القرارات الاستراتيجية، وتتم من خلالها مراقبة وتقييم الأداء.

وفي هذا السياق، برزت حوكمة المؤسسات كإطار شامل يضم مجموعة من المبادئ والآليات التي تهدف إلى تحسين الأداء المؤسسي وضمان الاستخدام الأمثل للموارد، مع تعزيز ثقة المواطنين وأصحاب المصلحة في المؤسسات العمومية. ويكتسي هذا المفهوم أهمية خاصة في القطاع الحكومي نظرًا لحجم الموارد التي يديرها ودوره المحوري في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

ومن هذا المنطلق، يهدف هذا الفصل إلى تقديم الإطار النظري المتعلق بمفهوم الحوكمة وأبعادها في المؤسسات العمومية، وخصائص النظام المحاسبي الحكومي، والأسس التي تقوم عليها المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، وذلك بغرض توفير قاعدة معرفية متكاملة لفهم الأبعاد النظرية التي ينطلق منها البحث الميداني لاحقًا.

وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى أربع مباحث رئيسية كما يلي:

المبحث الأول: الأسس النظرية للنظام المحاسبي الحكومي

المبحث الثاني: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)

المبحث الثالث: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

المبحث الرابع: علاقة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) بالحوكمة

المبحث الأول: الأسس النظرية للنظام المحاسبي الحكومي

يُعدّ النظام المحاسبي الحكومي أحد المكونات الجوهرية للمنظومة المالية العامة، لما له من دور محوري في تنظيم العمليات المالية وتسجيلها وتحليلها بما يعكس طبيعة النشاط الحكومي وأهدافه. وقد تطور هذا النظام استجابةً للتغيرات الاقتصادية والمؤسساتية، وما رافقها من متطلبات متزايدة تتعلق بالكفاءة والرقابة وترشيد الإنفاق العام. ويستند تحليل الأسس النظرية للنظام المحاسبي الحكومي إلى دراسة مرتكزاته الفكرية ومحدداته المفاهيمية، بما يسمح بفهم منطق بنائه ووظائفه الأساسية. ويساهم هذا التناول في إبراز موقع النظام المحاسبي ضمن إطار إدارة المالية العامة الحديثة.

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي الحكومي

سنتعرف من خلال هذا المطلب على مفهوم النظام المحاسبي الحكومي، أهدافه، قواعده والإطار التقني والتنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي بالإضافة إلى مبادئ تصميمه والتقارير المالية ذات الغرض العام.

1. مفهوم النظام المحاسبي الحكومي، أهدافه وقواعده:

1.1) مفهوم النظام المحاسبي الحكومي: (عبود، 2020)

يعرف النظام المحاسبي الحكومي بأنه مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة، تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات والإجراءات، وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.

وفي تعريف آخر يعد النظام المحاسبي الحكومي الوسيلة التي من خلالها يتم تقديم المعلومات المفيدة لتقدير الإيرادات والنفقات السنوية الحكومية عبر موازنة الدولة، بكونه نظاما للمعلومات يقدم تفصيلا للأداء الماضي، وكذلك لقياس كفاءة أداء الأجهزة الحكومية في تنفيذ الموازنة العامة.

ويمكن تعريفه بأنه نظام معلومات يساعد الإدارة المالية على تخصيص الأموال وتقييم أداء الوحدات الحكومية وتسليط الضوء على المجالات التي تتطلب مزيدا من الرقابة فأصبحت البيانات المحاسبية ضرورية لقياس أداء الأجهزة الحكومية ولصياغة السياسات العامة لذا يجب تطوره ليتلاءم مع كونه محدود في التقيد بالقوانين واللوائح المالية المتعلقة بتدفق الموارد إلى الاهتمام باستخدام الموارد المخصصة وفعالية استخدامها، فالنظام المحاسبي الحكومي (العمومي) هو أحد الركائز المهمة المعتمدة من قبل الإدارة المالية العامة في تنفيذ الأنشطة والعمليات الحكومية عن طريق استخدام الأموال العامة بكفاءة وفعالية لأنه يوفر المعلومات الأساسية اللازمة لعمليات التحليل والتقييم والتخطيط والرقابة لاتخاذ القرارات الرشيدة.

2.1) أهداف النظام المحاسبي الحكومي: (عبود، 2020)

يسعى النظام المحاسبي العمومي المطبق في الوحدات الحكومية إلى توفير البيانات المالية وتقديمها للأجهزة للتشريعية والأجهزة الرقابية كالجهاز المركزي للتنظيم والإدارة ... وغيرها، ووزارات التخطيط والاقتصاد والمالية والبنك المركزي وبنك الاستثمار القومي والجهاز المصرفي إلى غير ذلك من الأجهزة التي تمارس دورها دون التخطيط والإشراف والتوجيه والرقابة على المستوى القومي.

ويمكن تلخيص أهداف النظام المحاسبي الحكومي كالآتي:

أ) المساعدة في تقدير مساءلة الحكومة عن أدائها عن طريق

- تقديم معلومات تبين فيما إذا كانت الإيرادات للسنة الجارية كافية لتغطية خدمات السنة نفسها
- بيان ما إذا كانت الموارد المالية قد حصلت وفقا للموازنة المعتمدة قانونا، وتتحقق مع آية متطلبات تعاقدية وقانونية
- تقدير المجهود المبذول لتقديم الخدمة، والتكاليف والإنجازات لكل وحدة حكومية.

ب) المساعدة في تقدير نتائج نشاط الوحدة الحكومية خلال السنة عن طريق:

- تقديم معلومات عن مصدر الأموال واستخدامها
- تقديم معلومات عن كيفية تمويل الوحدة لأنشطتها والوفاء بمتطلباتها من النقد
- تقديم معلومات عن تحسن أو تراجع المركز المالي نتيجة لعملياتها خلال السنة.

ت) المساعدة في تقدير الخدمات

- تقديم معلومات عن المركز المالي وعن أنشطة الوحدة الحكومية
- تقديم معلومات عن مواردها غير مالية والعينية، والتي لها عمر إنتاجي يتجاوز السنة الواحدة، بما يساعد في تقدير الخدمات التي يمكن لهذه الموارد تقديمها
- إظهار أية قيود قانونية أو تعاقدية على الموارد وأية مخاطر محتملة.

3.1) قواعد الأنظمة المحاسبية الحكومية:

في مفهوم المحاسبة الحكومية هناك قواعد د تحدد كيفية عمل النظام المحاسبي الحكومي بكفاءة وفاعلية، وفيما يلي سوف نستعرض هذه القواعد: (الهويمل، 2019)

القاعدة الأولى: النظام المحاسبي يجب أن يتوافق مع المتطلبات من البيانات والمعلومات والتقارير التي تفرضها الجهات الرقابية، ويأخذ في الاعتبار التوجهات المالية والإدارية والاقتصادية للدولة.

القاعدة الثانية: ربط النظام المحاسبي بنظام تبويب الموازنة العامة المقر من السلطة التشريعية، في الدولة وإقرار نظام إحصاءات مالية الحكومية

القاعدة الثالثة: بناء كافة الإجراءات الرقابية داخل النظام، بحيث يمنع التجاوزات، ويؤكد سلامة العمليات المالية.

القاعدة الرابعة: الفصل بين السلطات المتعارضة، والتي إذا تمكن منها موظف واحد استطاع أن يخالف الأنظمة ويتجاوز الإجراءات الرقابية الكاشفة لها.

القاعدة الخامسة: وضوح الإجراءات والنماذج والمستندات وسهولة استخدامها.

2) الإطار التقني والتنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي:

يقصد بالإطار التقني والتنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي مجموعة التعليمات والتنظيمات المتعلقة بتصنيف الحسابات إضافة إلى تقنيات التسجيل والقيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات والدفاتر المحاسبة، وفقا للمخطط المحاسبي للخزينة العمومية، من أجل تحقيق ومراقبة شرعية تنفيذ العمليات المالية للدولة ومطابقتها لقواعد المحاسبة العمومية، كما توفر هذه المحاسبة الإحصائيات والبيانات حول المركز المالي للدولة من أجل اتخاذ القرارات، عن طريق تقديم الوضعية المالية للخزينة والنتائج المالية لتطبيق قانون المالية. **(شلال زهير، 2014/2013)**

1.2) مكونات النظام المحاسبي الحكومي

وتتمثل عناصر الإطار التقني فيما يلي: (الهويمل، 2019)

أ) المبادئ والمعايير والأسس المحاسبية

أي نظام محاسبي يجب أن يعتمد على مجموعة من المبادئ والمعايير والأسس المحاسبية التي تقدم الإطار الفني لعمل النظام وحدة القياس سنوية الموازنة القيد المزدوج .... إلخ

ب) النظم واللوائح والقواعد والتعليمات المالية:

تخضع المحاسبة الحكومية للنظم التي تصدرها السلطة التشريعية والنوائح والتعليمات والقواعد التي تصدرها السلطة التنفيذية، وهي توضح الإجراءات والأدوات الرقابية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية الحكومية أنظمة ولوائح وقواعد المشتريات الإيرادات الإيجار التعليمات المالية للميزانية والحسابات ونظام إحصاءات مالية الحكومة .... إلخ. (الهويمل، 2019)

توضح توزيع العمل وتحدد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات وخطط سير العمل بشكل يسهل عملية التنفيذ مع الرقابة عليه ويمكنه من اكتشاف الأخطاء بسهولة. (عبود، 2020)

ت) مجموعة مستندية

أي نظام محاسبي بحاجة لإثبات العمليات المالية التي تمت، لتعطي دليل إثبات وقوع العملية؛ لذلك من مقومات النظام المحاسبي الحكومي وجود مجموعة مستندية متكاملة تثبت كافة العمليات المالية التي حدثت في الجهة الحكومية، فهناك مستندات الإثبات المصروفات والمدفوعات أمر الصرف، أمر الدفع والشيكات .... إلخ). وأخرى لإثبات الإيرادات والمتحصلات إيصالات الاستلام والتحصيل .... إلخ)، وثالثة لإثبات القيود المحاسبية الحكومية أمر الصرف وإذن التسوية. (الهويمل، 2019)

تعتبر المستندات ركيزة أساسية للنظام المحاسبي الحكومي للأسباب الآتية: (عبود، 2020)

- تعتبر الوسيلة الأساسية لإثبات الحقائق

- تعتبر الدليل الموضوعي القابل للمراجعة والتحقق
- تعتبر المصدر الأول لتجميع البيانات لبدأ دورة التشغيل المحاسبي
- تعتبر السند القانوني اللازم للقيد المحاسبي

وباعتبار أن المستندات المصدر الوحيد للقيد والسجلات المحاسبة والإحصائية، وهي من ناحية أخرى الدليل الموضوعي الذي تعتمد عليه صحة العمليات المسجلة بهذه الدفاتر والسجلات. فضلا عن أنها تعد مصدرا هاما للمعلومات وتقوم بدور رقابي على عمليات الوحدة بما يضع من شروط لصحتها وأهمها تعدد المستويات الإدارية التي تقوم باعتمادها، وبصفة عامة يشترط لصحة المستندات الحكومية ما يلي:

- أن يوضح بها المستحق وسبب أحقيته ونوع المستندات المؤيدة لهذا السبب
- أن تحمل توقيعات المستويات الإدارية التي لها صلاحية التوقيع على هذه المستندات
- أن يذكر بها المبلغ بالأرقام والحروف وأن تكون خالية من القشط والشطب
- أن ترفق بها المستندات المؤيدة لها وأن تكون هذه المستندات غير مختومة بخاتم "تم الصرف"

كما تنقسم مستندات الوحدة الحكومية إلى مستندات تتعلق بالمصروفات وغيرها من المقبوضات وثالثة تتعلق بالمخازن.

ث) **المجموعة الدفترية:**

تتضمن هذه المجموعة الدفاتر المحاسبية المتخصصة لتسجيل جميع العمليات المالية فيها وفقا لنوعية وطبيعة هذه العمليات وتتضمن هذه المجموعة العديد من الدفاتر والسجلات والتي يمكن تلخيصها في الأشكال التالية: (عبود، 2020)

- **دليل للحسابات**

باستخدام الأنظمة المحاسبية الآلية في معالجة البيانات، أصبح من المهم وجود دليل بأرقام ومسميات الأصول والخصوم وأبواب وبنود المصروفات والإيرادات والحسابات الأخرى. في الجهة الحكومية، بحيث يمثل بشكل دقيق التبويب الصحيح لحسابات الجهة، وفق ما جاء من تصنيف في موازنة الجهة والتعليمات الصادرة من وزارة المالية واحتياجات الجهة.

- **قيد وتسجيل العمليات المحاسبية في كافة السجلات والدفاتر المحاسبية**

يتم فيها إثبات جميع المستندات المتضمنة البيانات والمعلومات الخاصة بالعملية المالية وقد تكون وسيلة الإثبات يدوية أو آلية باستخدام الحاسوب وفي الحالتين عند التسجيل في الدفاتر المحاسبية يجب مراعاة إتباع نظام أو طريقة القيد المزدوج.

- **التقارير المالية**

تمثل التقارير المالية مخرجات النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية كما هو الحال في منشآت الأعمال. غير أن تقارير الوحدات الحكومية لها شكل ومحتوى ومواعيد إعداد محددة وفقا لأحكام اللائحة التنفيذية لقانون المحاسبة الحكومية وتقدم هذه التقارير إلى جهات معنية تتمثل عادة في وزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات ومجلس الشعب. كما أن هدفها يتبلور بصفة أساسية في تحديد

موقف الصرف من الاعتمادات وكذلك موقف تحصيل الإيرادات الكلي يتسنى لجهات الرقابة محاسبة الوحدات المخالفة أو المقصرة والاطمئنان على التزام الوحدات الحكومية باللوائح والتعليمات والقوانين التي تحكم العمل بالموازنة.

وبعد الانتهاء من تسجيل العمليات المالية بالدفاتر والسجلات يجب عرض تلك البيانات في شكل تقارير مالية دورية وختامية حيث تعتبر هذه التقارير بمثابة الناتج النهائي للنظام المحاسبي الحكومي الذي يمكن من خلاله إعادة النظر في الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات والتعرف على الموارد والنفقات خلال فترة تنفيذ الموازنة.

2.2) الأموال في الوحدات الحكومية:

حدد مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكي (GASB) أنواع المال كما يلي: (المهايني، 2009)

أ) المال العام:

يعرف بأنه المال الذي يخصص للمحاسبة عن كل العمليات التي لا تتم المحاسبة عنها في مال آخر.

ب) أموال الإيراد المخصص:

تخصص للمحاسبة عن مصادر إيراد معينة، تخصص قانونا للإنفاق منها على أغراض محددة ومن الأمثلة على هذه الأموال تخصيص الرسوم المدرسية لبرامج تعليمية، أو خدمات مكتبية.

ت) أموال المشاريع الرأسمالية:

تخصص للمحاسبة عن المصادر المالية التي تستخدم للحصول على المشاريع الرأسمالية الأساسية (باستثناء ما يتم بواسطة أموال الملكية، أو أموال الأمانة)، مثل إقامة المباني وتجهيزها وبناء الطرق وغيرها من المشاريع التي تستلزم تكاليف كبيرة، ويتطلب إنشاؤها فترة زمنية طويلة نسبياً.

ث) أموال خدمة الدين:

تخصص للمحاسبة عن المصادر التي يتم تجميعها بغرض تسديد أقساط القروض طويلة الأجل، والفوائد المستحقة لكل سنة مالية، ما عدا القروض التي يتم المحاسبة عنها في الأموال المقترضة وفي حال عدم إنشاء مال لخدمة الدين يتولى المال العام مهمة مال خدمة الدين وتندرج في موازنة المال العام الإيرادات المقدرة المتوقع تحصيلها، والأموال اللازمة للوفاء بأقساط الديون وفوائدها.

ج) الأموال الدائمة:

تستخدم للإبلاغ عن المصادر المقيّدة قانونا – بحيث يستخدم الدخل المتولد عن المبلغ الأصلي وليس المبلغ الأصلي في دعم برامج الحكومة – المفيدة للحكومة والمواطنين.

ح) **أموال الملكية تصنف إلى:**

أولا: أموال المرافق العامة تستعمل أموال المرافق العامة للإبلاغ عن أي نشاط يقدم السلع أو الخدمات للمستعملين الخارجيين بمقابل ومن أمثلة المرافق العامة الرئيسة مرافق الكهرباء، والغاز، والنقل العام والمطارات، والمرافئ، والمستشفيات، والجسور التي تفرض عليها ضريبة عبور وغيرها.

ثانيا: أموال الخدمة الداخلية: تستخدم أموال الخدمة الداخلية للإبلاغ عن أي نشاط يزود سلعا أو خدمات إلى الأموال الأخرى، أو أقسام أو وكالات الحكومة الأساسية ووحداتها المكونة، أو إلى الحكومات الأخرى، على قاعدة استرداد التكلفة. ولا تستعمل أموال الخدمة الداخلية إلا إذا كانت الحكومة مشاركة ومسيطرة على النشاط. وفيما عدا ذلك يذكر النشاط كأموال مرافق عامة. ومن أمثلة أموال الخدمة الداخلية إنشاء وحدة تتخصص بشراء المعدات المكتبية مركزياً، وتتولى بيعها إلى الوحدات الحكومية الأخرى.

خ) **أموال الأمانة:**

تستعمل أموال الأمانة للمحاسبة عن الأصول التي يعهد بها إلى إحدى الوحدات الحكومية التي تعمل كأمين، أو وكيل عن أفراد، أو تنظيمات، أو وحدات حكومية، أو أموال تابعة للوحدة الحكومية نفسها. لذلك لا تستخدم أموال الأمانة في دعم البرامج الخاصة للحكومة وتتضمن أصناف أموال الأمانة ما يلي:

أولا: أموال أمانة الراتب التقاعدي ومزايا أخرى وظيفية: تستعمل للإبلاغ عن المصادر المعهود بها كأمانة ومطلوبة للأعضاء والمستفيدين من خطط منافع الراتب التقاعدي المحددة، أو خطط المساهمة المحددة. أو خطط المنافع الأخرى لما بعد التوظيف، أو خطط منافع الموظف الأخرى.

ثانيا: أموال أمانة الاستثمار تستعمل للإبلاغ عن الأموال التي تحصل عليها الحكومة من الغير بهدف استثمارها، وتحقيق ربح للطرفين.

ثالثا: أموال أمانة الغرض الخاص: تستعمل للإبلاغ عن الأموال التي تحصل عليها الحكومة من الغير، ويكون المبلغ الأصلي والدخل المتولد عنه قابلاً للإنفاق لمصلحة الأفراد أو منظمات خاصة، أو حكومات أخرى.

د) **أموال الوكالة:**

تستعمل للإبلاغ عن المصادر التي تكون فيها الحكومة وكيلة عن الغير. وتكون أصول مال الوكالة تساوي التزاماتها ويستخدم أحياناً مال الوكالة كحساب تصفية لتوزيع المصادر المالية إلى الأموال الأخرى، أو الحكومات، بالإضافة إلى الوحدات الأخرى، مثال: تجمع ضريبة ملكية المقاطعة، وتبقى المبالغ في مال الوكالة إلى أن يتم توزيعها على أموال المقاطعة، والحكومات الأخرى ضمن المقاطعة.

3) مبادئ تصميم النظام المحاسبي الحكومي:

يقصد بمبادئ تصميم النظام المحاسبي الأسس والقواعد اللازمة لتحقيق أهداف هذا النظام ويمكن تلخيصها في ضرورة القيام بدراسة تمهيدية قبل تصميم النظام ومراعاة عناصر المجموعة المستندية والمجموعة الدفترية والتعليمات المالية والحسابية والوسائل المساعدة المتاحة. وفيما يلي نوجز هذه القواعد والمبادئ وأهم ما يجب مراعاته في كل منها:(عبود، 2020)

يجب أن يتم تصميم النظام المحاسبي الحكومي بحيث:

- يتوافق مع نظام التبويب المستخدم في إعداد الموازنة العامة فيجب الربط بين الحسابات الحكومية واعتمادات الموازنة التي تخصص الموارد المتاحة لاستخدامات محددة بذاتها، بما يكفل تحديد واجبات ومسؤوليات الأفراد في مختلف المستويات الإدارية والصرف في جميع مراحل تنفيذ الميزانية العامة، كما يجب أن يتم تصميم الإيرادات والمصروفات وقيدها محاسبيا طبقا للأساس المتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة حتى يتسنى مقارنة الإيرادات والمصروفات الفعلية بتلك المقدرة مقدما.
- يتضح مدى التقيد بالقوانين والتعليمات والمتطلبات الدستورية الموجودة في الدولة
- يكون أداة مساعدة على التنفيذ السليم للبرامج والمشروعات الحكومية، وأن يكون قادرا على توفير النتائج المالية والاقتصادية التي تفيد في أغراض تخطيط السياسات وتنفيذها والتي تسمح في نفس الوقت بالقياس والتحليل المستمر للبرامج والعمليات الحكومية، والحكم على درجة كفاءتها والتحقق من كفاية الاحتفاظ بالأموال والأصول العامة التي توزع في عهدة المسؤولين التنفيذين في المستويات الإدارية المختلفة
- يجب أن يشمل على نظام محكم للرقابة الداخلية وإجراءات فعالة للمراجعة الداخلية تناسب طبيعة وظروف العمل بالوزارات والمصالح الحكومية، بحيث تحدد وسائل مراقبة الاعتمادات ومسؤوليات الموظفين الإداريين وطرق تلقى مطالب الدفع المستحقة عن الحكومة وكيفية اعتمادها للصرف، بما يسمح بتقييم الأداء الحكومي للسلطة التنفيذية، وتوضيح مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والإجراءات التنظيمية والتعليمات الإدارية في جميع مراحل تنفيذ الموازنة باعتبار أن السلطة التنفيذية هي السلطة المسئولة عن تحصيل وصرف الأموال
- يكون قادرا على توفير البيانات والمعلومات اللازمة لأغراض التحليل الاقتصادي التجميعي وتخطيط السياسات المالية وتنفيذها على المستوى القومي، وتسهيل إعداد تقديرات الدخل القومي والحسابات القومية
- يكون قادرا على تطبيق نموذج محاسبة منتظم ومتناسق بين الوحدات الإدارية المختلفة يوفر نظام محكم من الدفاتر والمستندات والسجلات وقوائم وحسابات متصلة ببعضها البعض
- يكون قادرا على توفير نظام حسابات التكاليف كلما أمكن، يهدف إلى توليد البيانات والمعلومات التي توضح التكاليف والنفقات الفعلية للبرامج والمشروعات المختلفة، بما يسمح بقياس تكلفة وحدة الخدمة التي تم انجازها، والتي تمكن المسئولين الإداريين في مختلف المستويات التنظيمية من الحكم بما إذا كانت العملية أو الخدمة المؤداة تنفذ بأقل تكلفة ودرجة الكفاءة التي تنفذ بها.

4) القوائم والتقارير المالية ذات الغرض العام

1.4. مضمون التقارير والقوائم المالية:

القوائم المالية ذات الغرض العام تبلغ عن المركز المالي الشامل للحكومة ونتائج العمليات بالاستناد إلى أساس محاسبي مناسب وقد توفر معلومات أيضا عن المطابقة والأداء بشكل عام وتشمل:(عبود، 2020)

- **تقارير المطابقة:** توفر معلومات حول استخدام السلطات القانونية للإنفاق والاقتراض وتحصيل الإيرادات
- **تقارير الأداء:** توفر معلومات عن مدى تحقيق البرامج والأنشطة الحكومية أهدافها المنشودة مع الأخذ بالاعتبار الاقتصاد والكفاءة. وقد تشمل كل المؤشرات المالية وغير المالية والمقارنات. كما تساعد المستخدمين على فهم الحاضر والتخطيط للمستقبل، على أنه يجب أن تظهر التقارير النجاحات والإخفاقات
- **التقارير الإدارية:** توفر معلومات حول الدوائر الحكومية. وقد يشمل الموقف المالي ونتائج العمليات للدائرة مع معلومات حول مطابقة الدائرة للتعليمات والأنظمة والأداء. إن الوحدة المبلغة ستكون الدائرة التي توفر المعلومات.

2.4. أهداف التقارير والقوائم المالية:

وتتلخص في تقديم البيانات والمعلومات اللازمة لتحقيق الآتي:(عبود، 2020)

- إظهار الوضع المالي للوحدات الحكومية والمركز المالي للموجودات المالية وغير المالية التي تملكها الوحدات الحكومية
- الرقابة على الأموال العامة ومتابعة تنفيذ الموازنة ومحاسبة المسؤولية لإدارات الوحدات الحكومية.
- تقييم الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي لفترة مالية معينة بالأداء المخطط للفترة المالية ذاتها

المطلب الثاني: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

سنتعرف من خلال هذا المطلب على مفهوم المحاسبة العمومية، خصائصها، أهدافها، ومجال تطبيقها وكذا نظريات المحاسبة في المؤسسات الحكومية ومبادئ وأسس القياس في المحاسبة الحكومية وأوجه التشابه والاختلاف بينها وبين المحاسبة المالية

1. مفهوم المحاسبة العمومية، خصائصها، أهدافها، ومجال تطبيقها:

1.1. مفهوم المحاسبة العمومية:

تعرف المحاسبة الحكومية بأنها كافة عمليات إثبات تحصيل وصرف الموارد الحكومية ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها للجهات المختلفة. كما يمكن تعريف المحاسبة الحكومية بأنها فرع من فروع المحاسبة يشمل المبادئ والقواعد التي تبحث في مجال تحليل وتسجيل وتبويب عمليات تحصيل الموارد الحكومية وصرفها وإعداد التقارير والقوائم المالية التي تمثل هذه الأنشطة وتظهر نتائجها. تقدم تقارير المحاسبة الحكومية التي تظهر نتائج الأنشطة الحكومية إلى العديد من الجهات منها: (الشوبكي و أبو شمالة، 2017)

- الإدارة العليا: بهدف تقييم الأداء وتحديد الانحرافات وأسبابها واتخاذ القرارات المناسبة.
- السلطة التشريعية: بهدف الرقابة على نشاطات السلطة التنفيذية ومدى تقيد الحكومة بالقوانين والأنظمة المالية التي تحكم الموارد وإنفاقها.
- المستثمرون ورجال الأعمال: بهدف التعرف على الموقف المالي للحكومة والالتزامات المترتبة عليها وإمكانية الوفاء بها.
- الباحثون والدارسون بهدف إنجاز الدراسات والأبحاث المتعلقة بالمالية العامة وتطويرها.

تعرف المادة 79 من قانون المحاسبة العمومية لسنة 2023: "المحاسبة العمومية نظام يسمح بتنظيم المعلومة المالية من خلال:

- ✓ إدخال وتصنيف وتسجيل ومراقبة بيانات العمليات الميزانياتية والمحاسبية وعمليات الخزينة
- ✓ عرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة عند قفل السنة المالية
- ✓ المساهمة في حساب تكلفة الأنشطة أو الخدمات وكذا تقييم نجاعتها.
- ✓ كما يتم تنظيمها للسماح بمعالجة هذه المعلومات من قبل المحاسبة الوطنية". (**الجريدة الرسمية 2023**)

2.1. خصائص المحاسبة العمومية:

يتميز النشاط الحكومي بأنه نشاط لا يهدف لتحقيق الربح، بل يهدف إلى تأدية مجموعة من الخدمات العامة فخدمات الأمن والدفاع والتعليم والصحة العامة تقوم بتوفيرها الحكومة للأفراد دون مقابل أو مقابل رسوم رمزية ولتغطية نفقات هذه الخدمات العامة، تلجأ الحكومة بما لها من سلطات سيادية على الأفراد للحصول على ما يلزمها من موارد نقدية عن طريق جباية الضرائب والرسوم المختلفة وأحياناً إلى الاقتراض من جهات محلية أو أجنبية لتغطية تكاليف هذه الخدمات العامة، وذلك على الأساس السنوي. ويمكن تقسيم الوحدات الحكومية الإدارية إلى:(الشوبكي و أبو شمالة، 2017)

أ- وحدات إيراديه كمديرية الضرائب والجمارك.

ب- وحدات إدارية غير إيراديه كوزارة الداخلية، الصحة، التربية والتعليم الجامعات الدفاع، ديوان الموظفين.

تقوم الدولة على أساس سنوي بتحديد أولاً ما تحتاجه من موارد نقدية للإنفاق العام، وتحدد حجم الموارد اللازمة لتغطية هذه المصروفات والمصادر المختلفة للحصول على هذه الموارد. وبما أن النشاط العام مستمر، فلابد أن تكون موارد الدولة متجددة سنوياً حتى يمكن للدولة أن تستمر في مزاولة نشاطها. والتطبيق العملي لما تقدم يتطلب إعداد ميزانية تقديرية سنوية تمثل تقديراً للتدفقات النقدية عن السنة المالية المقبلة من وإلى الوحدات الحكومية، ويجب أن نؤكد هنا أن هذه الميزانية العامة للدولة ليست ميزانية عمومية بالمعنى التقليدي تشمل جانب للأصول وجانب للخصوم، ولكنها ميزانية تقديرية سنوية تتكون من أبواب للمصروفات العامة سواء أكانت جارية أم استثمارية، وأبواب للإيرادات العامة سواء أكانت سيادية أم ذاتية.

وإذا ركزنا على نشاط الحكومي له طبيعة الخدمات والذي لا يهدف لتحقيق الربح، فإن ذلك لا يمنع من أن نشاط الحكومة قد يمتد ليشمل الملكية العامة لبعض وسائل الإنتاج وإدارتها بواسطة أجهزة الدولة وفي هذه الحالة الأخيرة فإن النشاط الحكومي يعتبر نشاطاً اقتصادياً يطبق عليه بصورة عامة المبادئ والإجراءات العامة للمشروعات الاقتصادية التي تهدف لتحقيق الربح.

3.1. أهداف المحاسبة العمومية:

تهدف المحاسبة الحكومية إلى تحقيق العديد من الأهداف منها ما يلي: (الشوبكي و أبو شمالة، 2017)

- إثبات العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الحكومية بغرض إمكانية الرجوع إليها للمحاسبة والمساءلة والتقييم
- حصر استحقاقات الدولة من ضرائب ورسوم وإيرادات أخرى.
- الرقابة على الأموال العامة للمحافظة عليها من التلاعب والغش.
- تحقيق الالتزامات المالية ومتابعة الوفاء بها وإظهار المركز المالي الفعلي للدولة في نهاية كل سنة مالية.
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط المالي.
- توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط له.
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة للإدارات الحكومية لاتخاذ القرارات المناسبة.
- فرض الرقابة المالية قبل الصرف لضمان: أن يكون الصرف في حدود اعتمادات الموازنة وتأتي محققاً لأغراض الموازنة.
- الرقابة على الأصول المملوكة للدولة (ثابتة ومتداولة) ومتابعة تنفيذ الموازنة الجارية والاستثمارية من خلال التقارير الدورية.

4.1. مجال تطبيق المحاسبة العمومية:

يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة للربح، والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة بغض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة، حيث تمول نشاطها من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة. (بن يوسف و معاش، 2016)

لقد حصر المشرع مجال تطبيق المحاسبة العمومية على تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة، الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري العمليات المالية للميزانية الملحقة العمليات المالية للجماعات الإقليمية) ميزانية الولايات والبلديات، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. (بن يوسف و معاش، 2016)

الشكل رقم 01: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

- وحدات الجهاز الإداري للدولة وتشمل الوزارات والمصالح الحكومية التابعة لها.
- وحدات الإدارة المحلية وتشمل المحليات والمراكز التي تشملها موازنتها.
- الهيئات العامة ذات الطابع الخدمي وكافة الأجهزة تشملها الموازنة العامة للدولة.
- صناديق التمويل ذات الطابع الخدمي وتضم الهيئات التي يصدر بها قرار لتحقيق أهداف محددة.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المرجع: (مختار، 2018)

2. نظريات المحاسبة في المؤسسات الحكومية:

تتمحور نظريات المحاسبة المالية حول نقطتين رئيستين هما:(المهايني، 2009)

أ- تشغيل البيانات المالية للتوصل إلى صافي الربح أو صافي الخسارة.

ب- رأس المال هو عنصر أساسي لا بد من توافره في أية وحدة اقتصادية.

وبناءً عليه فإن النظام المحاسبي لأية وحدة اقتصادية يجب تصميمه لإنتاج البيانات المالية وكيفية تشغيلها وأسس قياس أنشطتها وعرض نتائج أعمالها ولما كانت الوحدة الإدارية الحكومية لا تهدف إلى تحقيق الربح ولا تستمد مواردها من رأس المال، فقد فشلت هذه النظريات في تشغيل أعمال الوحدة الإدارية الحكومية وقياسها وإظهارها لأن هدفها هو تقديم الخدمات للجمهور. ولذلك لا يوجد تركيز على إيراداتها ومصروفات كل دائرة ومقارنة بينهما المهم تحقيق خدمة أو فلسفة إدارية تتبناها الدولة.

1.2. نظرية موارد الوحدة المحاسبية، (النظرية التقليدية)

1.1.2. مفهوم نظرية موارد الوحدة المحاسبية: (المهايني، 2009)

تبنت المحاسبة الحكومية التي تستخدم في حسابات الموازنة العامة للدولة نظرية مستقلة نظراً لاختلاف أهداف الحكومة التي تقدم خدمات عامة للشعب لا تهدف إلى تحقيق الربح على عكس المشروعات الاقتصادية التي تهدف بشكل رئيس إلى تحقيق الربح. ويعتمد تفسير الأساس العلمي للمحاسبة في الوحدات الإدارية الحكومية على نظرية خاصة (نظرية موارد الوحدة المحاسبية)، فالوحدة الإدارية الحكومية ليست لها شخصية معنوية مستقلة، لأن الشخصية المعنوية هي للدولة بأكملها وليس لديها مفهوم صافي الربح والمركز المالي المعروف في النشاط الخاص، كما أنها لا تمتلك رأس مال بالمفهوم المتعارف عليه، وبما أن نشاطها يتوقف على ما يخصص لها من اعتمادات في الموازنة العامة للدولة لتحقيق أغراض وأهداف محددة وصيانة المال العام باتباع الأنظمة والقوانين واللوائح الحكومية، فإن هذه النظرية (النظرية التقليدية تتلاءم مع خصائص الوحدة الإدارية الحكومية).

وقد ظهرت هذه النظرية عام 1951 حيث قامت اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية، بإصدار نظرية خاصة للمحاسبة الحكومية تعد أساساً علمياً للمحاسبة في الوحدات الإدارية، والتي غدت فيما بعد نظرية تقليدية لحسابات الحكومة. وتتميز الآثار المحاسبية العلمية لهذه النظرية بما يلي:

- التقليل من أهمية نظرية الشخصية المعنوية المستقلة.
- التركيز على الناحية الإحصائية في إظهار نتائج النشاط الاقتصادي للوحدة المحاسبية.
- وضع تعريف للوحدة المحاسبية أكثر شمولاً.

2.1.2. أساسيات نظرية موارد الوحدة المحاسبية:

أ) الأصول:

يتم النظر إلى الأصول على أساس أنها مجموعة من الموارد والإمكانات أو الخدمات الاقتصادية المجمعة لدى الوحدة المحاسبية لاستخدامها في تحقيق أهدافها، وتشتمل الأصول من الوجهة النظرية على مجموع الإيرادات المقدرة. الخصوم وتمثل قيوداً على استخدام أصول الوحدة المحاسبية ومواردها، وبذلك تشتمل الخصوم على إجمالي الاعتمادات.

ب) الإيرادات والمصروفات:

تعد الإيرادات والمصروفات تدفقات نقدية من الوحدة المحاسبية وإليها، حيث تؤدي نتيجتها الصافية إلى التوازن الحسابي، ولا يوجد حساب يمكن أن يرحل إليه الفرق بين الإيرادات والمصروفات، كما أن أصول الوحدة الإدارية تصفى في نهاية السنة ولا ترحل من سنة إلى أخرى. كذلك ترحل زيادة الإيرادات على المصروفات إلى الخزينة العامة في نهاية كل سنة.

معادلة الموازنة وتكون المعادلة كالتالي: الأصول والموارد المخصصة = القيود على استخدام تلك الأصول والموارد

ت) الاهتمام بالناحية الإحصائية في التقارير المحاسبية:

تهتم نظرية المحاسبة الحكومية بالناحية الإحصائية اهتماماً كبيراً في توفير المعلومات التي تساعد على الحكم على كفاية تلك الوحدات.

3.1.2. المبادئ والإجراءات والتعليمات المحاسبية

أ) المبادئ العلمية:

- أن يبرز نظام حسابات الحكومة مدى التزام الوحدة بالقوانين واللوائح والإجراءات الإدارية.
- السند القانوني أقوى من السند المحاسبي فيما يختص بالقواعد الملائمة للتطبيق في نظام حسابات الحكومة.
- أن يقوم نظام حسابات الحكومة على مبدأ القيد المزدوج وأن يشتمل في المجموعة الدفترية على دفتر أستاذ عام يتم فيه تسجيل العمليات كافة على أساس ملخص بجانب مجموعة من السجلات المساعدة.
- أن يتم تقسيم الاعتمادات بما يتطابق مع التقسيم المتبع في الموازنة العامة للدولة.
- أن تتوافر لكل اعتماد من الاعتمادات مجموعة متوازنة من الحسابات.
- إعداد سجل تاريخي لتفاصيل المعاملات المالية والحسابات التي تنص على إعدادها التعليمات الموضوعة لمتابعة تنفيذ الموازنة حيث يعد مشروع الموازنة بعد اعتماده جزءاً لا يتجزأ من النظام المحاسبي للوحدة الإدارية.
- لا توجد علاقة سببية بين مصادر المتحصلات أو قيمها التي تمثل إيرادات الوحدة الإدارية والمصروفات التي تمثل تكلفة الحصول على هذه الإيرادات.
- يجمع الأساس المتبع في إمساك الحسابات بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق.
- لا تتبع الوحدات الإدارية مبدأ حساب الاستهلاك للأصول الثابتة، نظراً لأن الأغراض التي يتم من أجلها حساب الاستهلاك في الوحدة الاقتصادية، لا تتوافر في الوحدات الإدارية للأسباب التالية:

ب) الإجراءات:

- ✓ أن يتم تسجيل الارتباطات (عقد النفقة خصماً على الاعتمادات المحددة).
- ✓ أن يتوافر لكل وحدة إدارية مجموعة مستندية تشمل:
  - مجموعة من المستندات والنماذج.
  - مجموعة دفاتر القيد الأولي
  - مجموعة دفاتر القيد النهائي.
  - القوائم المالية.

ت) التعليمات المحاسبية.

- ✓ أن يتم إعداد التقارير المالية عن النشاط المالي للوحدات الحكومية، في تقارير دورية تاريخية أو تخطيطية.
- ✓ أن يتوافر نظام للمراقبة الداخلية يهدف إلى تجزئة الواجبات التي يقوم بها الموظفون بشكل دقيق طبقاً لخطة مرسومة بما يساعد الوحدة المحاسبية على المحافظة على الأصول التي تتكون منها، والتحقق من صحة البيانات المحاسبية المتعلقة بها، وبما يساعد على تلافي وقوع الأخطاء المقصودة واكتشاف تلك الأخطاء فور وقوعها، والعمل على تصحيحها.

2.2. نظرية محاسبة الأموال المخصصة في المحاسبة الحكومية (النظرية الحديثة)

1.2.2. مضمون النظرية: (المهايني، 2009)

فقد تركز نظراً لأهمية الموازنة العامة للدولة في حياة الدول في تقديم الخدمات العامة للشعب وعملية وضرورة ترشيد الإنفاق العام، ظهرت النظرية الحديثة لمحاسبة الأموال المخصصة التي حلت محل النظرية التقليدية للمحاسبة الحكومية على يد(Vatter) ، حيث دعا فيها إلى التركيز على مسألة الأموال بدلاً من التركيز على التنظيم أو على ملاكه، فالتنظيم يُعد بمثابة أموال ويجب أن يخصص كل منها لأداء نشاط معين لتحقيق أغراض محددة، في حين تمثل الخصوم بحسب رأي (Vatter) قيودًا على استخدام هذه الأصول، وتأسيساً على ذلك فإن معادلة الميزانية تكون كالتالي: الأصول – القيود على استخدام تلك الأصول.

ويقوم بناء نظرية الأموال المخصصة على تخصيص مجموعة من الموارد لغرض تأدية نشاط معين، وبذلك تمثل الأموال المخصصة وحدات مالية ومحاسبية مستقلة بذاتها يرتبط بها محاسبياً ما يخصص لها من موارد غير نقدية (فضلاً عن الموارد النقدية) وكذلك الالتزامات أو التعهدات.

وبناءً على ذلك فإن الوحدة المحاسبية في الوحدات الحكومية تختلف عما في قطاع الأعمال، وذلك لتركيز المحاسبة في قطاع الأعمال على التنظيم باعتباره وحدة محاسبية، ومن ثم فإن العمليات المحاسبية والتقرير عنها تتم على مستوى التنظيم ككل. أما في النشاط الحكومي فإن المال هو الوحدة المحاسبية والذي يمثل مجال الاهتمام.

إن المال يُعتبر الوحدة المحاسبية في الوحدات الحكومية، فلا توجد وحدة محاسبية مستقلة لكل تنظيم إداري حكومي، فقد تتعدد الأموال داخل الوحدة الحكومية الواحدة، ويكون كل مال وحدة محاسبية داخل الوحدة الحكومية.

إن مفهوم محاسبة الأموال يشير إلى النظام المحاسبي الأكثر ملائمة للاستخدام في الوحدات الحكومية والمنظمات غير الهادفة للربح، لكن تطبيقها يختلف من دولة إلى أخرى باختلاف النظام السياسي والاقتصادي من جهة وباختلاف طبيعة الموارد السيادية من جهة أخرى، فقد تتم المحاسبة عن الأمور على مستوى المدينة، وتتعدد وفقا للغرض منها، وتكون أغلب مصادرها من الضرائب في بعض الدول، وفي البعض الآخر من الدول قد تتم محاسبة الأموال على مستوى الدولة ككل، ونادراً ما تتعدد الأموال، وتكون أغلب مصادرها من الثروة الطبيعية، وفي كلتا الحالتين يمثل المال وحدة مالية ومحاسبية ويكون موضوعاً للقياس والاتصال المحاسبي.

ومن الجدير بالذكر أن هذه النظرية هي اتجاه حديث للدمج بين مفاهيم المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية، وذلك من خلال الانتقال بطريقة إعداد الموازنة العامة بشكلها التقليدي من جانبين، أحدهما للإيرادات العامة والآخر للنفقات العامة، ويمثل تفاضلهما فائض أو عجز الموازنة، إلى موازنات لكل مال على حدة مال ومجموعتي حسابات، يعد كل منها بشكل مستقل، كما سنرى في البند ثالثاً من هذا المبحث، وتشتمل قوائم كل مال على جانب للأصول وجانب للخصوم بما يشابه التنظيم المحاسبي في قطاع الأعمال وتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي ومبدأ محاسبة المسئولية، وإعداد القوائم والتقارير المالية وذلك لتحقيق أهداف وفوائد تطبيق هذه النظرية، ولكن بالرغم من هذه المزايا لنظرية الأموال المخصصة والتوجهات فإنه لا تزال هناك صعوبات تكتنف عملية التطبيق نظراً للحاجة إلى أجهزة إدارية ومالية، ونظم محاسبية وتجهيزات معقدة وتكلفة عالية.

3. مبادئ وأسس القياس في المحاسبة العمومية

1.3) مبادى المحاسبة العمومية:

تسجيل العمليات المحاسبية وتقديم النتائج حسب شروط معينة متعارف عليها عموماً، تسمى المبادئ المحاسبية تطورت مع الزمن وأصبحت مطبقة هنا وهناك وهي في تطور مستمر شأنها في ذلك المحاسبة، مما أدى إلى رفض بعضها وظهور مبادئ أخرى جديدة معوضه. من المبادئ الأساسية المحاسبية المتفق عليها عموما ما يلي: (بن يوسف و معاش، 2016)

أ) مبدأ استمرارية النشاط:

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

ب) مبدأ استقرار الوحدة النقدية:

يعتمد علم المحاسبة على افتراض أن الوحدة النقدية هي الوسيلة العامة لقياس تبادل العمليات والأحداث والأنشطة الاقتصادية، فإن الوحدة النقدية تستخدم كأداة سهلة وملائمة ومفيدة في نفس الوقت للقياس والتحليل المحاسبي، حيث أن هذا الافتراض لا يأخذ بعين الاعتبار ما يطرأ على الوحدة النقدية من تغيرات في القوة الشرائية خلال الفترات الزمنية المتعاقبة، الأمر الذي أدى إلى توجيه

النقد لهذا الافتراض والمطالبة باستخدام وحدة النقود الثابتة للقياس والتي تأخذ بعين الاعتبار تعديل التكلفة التاريخية على أساس مستوى الأسعار العام.

ت) مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية:

يعتبر هذا المبدأ أن طرق التسجيل والتقييم المحاسبية ثابتة من دورة إلى أخرى وكل تغير يجب الإعلان عنه وتبريره للموافقة عليه وفي جميع الحالات يجب ألا يؤثر أبداً على مدى صدق وسلامة الحسابات. تبرر الطرق الجديدة بكل جدية تغيرات في النشاط، في طرق استعمال الوسائل، تغير العلاقات مع الغير وحتى اكتشاف أخطاء الماضي والعدول عنها.

ث) مبدأ الحيطة والحذر:

قد تحدث أخطاء في القياس المحاسبي وإنقاص من قيمة المعلومات المحاسبية ويجعلها غير قادرة على اتخاذ القرارات، لأنها بعيدة عن الواقع الاقتصادي.

ج) مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي:

يتمثل هذا المبدأ في الفصل بين المهام الشخص الذي يأمر بصرف الأموال العامة والشخص المسؤول عن تسجيل هذه العمليات المالية ومسك الدفاتر المحاسبية. (**الجريدة الرسمية 2023**)

أولا: فوائد ومبررات الفصل

- **تقسيم المهام** :إن نظام المحاسبة العمومية يفرق بوضوح بين تسيير الميزانية وتسيير الأموال، فتسيير الاعتمادات يعود إلى الآمرين بالصرف (سلطة الميزانية) في حين يعود تسيير الأموال إلى المحاسبين العموميين (سلطة الصندوق)؛ تبعا لهذا الفصل فإن أي عملية للإيرادات أو النفقات تتضمن مجموعتين من الإجراءات: الأولى هي إجراءات قانونية وإدارية وتقنية (تعيين موظف، إصدار سند تحصيل، منح صفقة...). أما الثانية فهي تتضمن تحريك مادي للأموال، وهي إجراءات محاسبية.
- **وحدة الصندوق** :كل الأموال العمومية توضع في صندوق واحد تحت مراقبة وزير المالية، فمن الطبيعي أن كل المحاسبين العموميين هم تحت سلطته ويعود له الأمر في قبول اعتماد المحاسبين العموميين وترقيتهم وكل ما يتعلق بمسارهم الوظيفي، وذلك استنادا للمادة 16 من القانون 23 – 07 في حين نجد الآمرين بالصرف يخضعون لقوانين أساسية مختلفة، فقد يعينون أو ينتخبون، لذلك فهم يخضعون لسلطات مختلفة .إن وحدة الصندوق تسمح لوزير المالية بممارسة رقابة دائمة على تنفيذ العمليات المالية العمومية، وتسهل جمع المعلومات المالية والمحاسبية من خلال مركزية العمليات على المستوى الوطني وعرضها في وقتها على الحكومة والبرلمان.
- **سهولة المراقبة** :كل آمر بالصرف يرافقه محاسب عمومي محدد، مما يسمح لهذا الأخير بمراقبة أعمال الآمر بالصرف، فهو يتوفر على كل المعلومات الخاصة بالميزانية التي يسيرها الآمر بالصرف، والذي بدوره يطلع على حركة الأموال التي يقوم بها المحاسب العمومي، مما يخلق نوع من الرقابة المتبادلة بين الطرفين.

ح) مبدأ الملاءمة والشرعية

إن الشرعية هي مطابقة العمليات المالية للقوانين والأنظمة، على هذا الأساس فإن المحاسب العمومي يتصرف في إطار احترام الشرعية، في حين أن مجال الملاءمة مرتبط بتسيير المرفق العمومي، فهو من اختصاص الآمر بالصرف والذي هو بدوره ملزم باحترام الشرعية؛ في منطق النظام المالي العمومي، تقييم التسيير ليس من مسؤوليات المحاسب العمومي، لذلك فإن فحص مدى الملاءمة عائد إلى مختلف هيئات الرقابة على المالية العامة؛ تم الرقابة على التسيير بمدى الفعالية الاقتصادية للنفقات، لذا فهي تطبق على الآمرين بالصرف ولا تطبق على المحاسبين العموميين.

خ) مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

ويعني هذا المبدأ عدم إمكانية تخصيص إي إيراد لتغطية نفقة خاصة، وهو من الناحية الميزانية من متطلبات مبدأ شمولية الميزانية ويتعلق بعدم تخصيص الأموال أي أن الأموال العمومية تصب في وعاء واحد، وهذا من خلال قاعدتين:

- **وحدة الخزينة:** يمكن التمييز بين الأموال العمومية حسب الهيأة المالكة لها سواء كانت الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسة العمومية، إلا أن هذا التقسيم لا يظهر في القيود المحاسبية للخزينة، فكل المحاسبين العموميين ملزمين بوضع الأموال التي يسيروا لدى الخزينة العمومية في مختلف فروعها عبر التراب الوطني، والخزينة تضمن من جهتها توفير الأموال للمحاسبين العموميين عبر تحويلها إلى صناديقهم لتمكينهم من دفع النفقات العمومية.
- **وحدة الصندوق** :على المستوى الجزئي كل محاسب عمومي يمتلك فقط صندوق واحد وحساب واحد لدى الخزينة وحساب بريدي جاري واحد، حيث يستعمل هذه الحسابات لدفع كل النفقات دون تخصيص حساب معين لنفقة معينة، وتحصيل الإيرادات كذلك دون تخصيصها لدفع نفقات معينة، وفي السنة يقوم بتحويل الأموال النقدية والمتبقية في الحساب البريدي إلى الخزينة العمومية.

2.3) أسس قياس الإيرادات والنفقات في المحاسبة العمومية:

يعرض الفكر المحاسبي بصفة رئيسية أساسين لقياس الإيرادات والمصروفات تم اضافة إليهما أساساً ثالثاً وهي:

أ) الأساس الأول هو الأساس النقدي:

ويهتم هذا الأساس بقياس المصروفات التي تم دفعها خال فترة معينة وقياس الإيرادات التي تم تحصيلها خال الفترة أي يأخذ بالأساس النقدي وهو واقعة التحصيل لبند الإيرادات أو واقعة الصرف لبند المصروفات، ولكن تطبيق الأساس النقدي يواجه انتقادات كثيرة وهو عدم إمكانية المقارنة الزمنية بين الفترات المحاسبية المتتالية بالإضافة إلى عدم إمكانية عمل دراسات قياس كفاءة الأداء أو الرقابة علي تكاليف الأداء (يونس و أحمد، 2021)

ب) **الأساس الثاني هو أساس الاستحقاق:** (يونس و أحمد، 2021)

وهذا الأساس ينظر إلى واقعة التحصيل بالنسبة للإيراد أو واقعة الدفع بالنسبة للمصروفات وإلى الفترة المحاسبية التي حدثت فيها الخدمة التي ترتب عليها المصروف فاذا كانت هذه الخدمة قد تم أداؤها في فترة معينة فتدخل في بند المصروف الذي يخص هذه الفترة سواء تم سداده أو دفعه أو لم يتم السداد خلال هذه الفترة .وكذلك بالنسبة للإيرادات فاذا كان النشاط أو الخدمة المقدمة قد تمت خلال هذه الفترة فتدخل ضمن الإيراد ويتم قياسه بالنسبة للفترة التي حدثت فيها الخدمة سواء تم التحصيل أو لا.

د) **الأساس الثالث هو الأساس المختلط:**

هناك بعض الدول تأخذ بالأساس النقدي بالنسبة للإيرادات أما بالنسبة للمصروفات فإنها تأخذ بأساس الاستحقاق، مثال بالنسبة للمزايا والأجور على سبيل المثال فيؤخذ بالمزايا والأجور التي لم تدفع بعد بالإضافة إلي الأجور والمزايا المدفوعة عند قياس بند وهنا قد يقال بأن استخدام الأساس المشترك النقدي وأساس الاستحقاق. وقد يكون تطبيق هذا الأساس المشترك أساساً مقبولا في مجال المحاسبة الحكومية في بعض المجالات. (يونس و أحمد، 2021)

4. أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية: (المهايني، 2009)

أ) **من حيث المجال:**

المحاسبة المالية: تهتم بإثبات الأحداث الاقتصادية على مستوى الوحدة المحاسبية، وتحليل البيانات المتعلقة بها، وإعداد القوائم المالية التي تساعد في عملية اتخاذ قرارات الاستثمار.

المحاسبة الحكومية فرع من فروع المحاسبة يهتم بإثبات الأحداث الاقتصادية على مستوى الدولة وعلى مستوى الوحدات المحاسبية الحكومية، وتحليل البيانات المتعلقة بها وتلخيصها، والرقابة على التغييرات النوعية والكمية لإعداد الموازنة العامة للدولة وتنفيذها من خلال القوائم المالية الحكومية.

ب) **من حيث الهدف:**

في المحاسبة المالية: تحديد نتيجة الأعمال وتصوير مركزها المالي للحكم على مدى القدرة على استغلال الأصول ومقابلة الالتزامات.

في المحاسبة الحكومية: فرض رقابة قانونية وإدارية على التصرفات المالية والمساعدة على إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة.

ت) **من حيث شكل الوحدة المحاسبية:**

في المحاسبة المالية هي شخصية معنوية، وقد تكون شخصية طبيعية وتهدف المحاسبة إلى إبراز التغييرات في القيمة الصافية للمشروع أو الزيادة في إجمالي الأصول أو الموارد المستثمرة. كما تهدف إلى قياس نتيجة النشاط الاقتصادي للوحدة، وتصوير مركزها المالي في لحظة معينة من الزمن إذ تبين موجوداتها والتزاماتها، وذلك بهدف المحافظة على رأس المال النقدي المستثمر.

أما في المحاسبة الحكومية فهي تعبر عن مجموعة من الموارد المخصصة لتأدية نشاط معين حيث يكون استخدام تلك الأصول والموارد مقيداً بتحقيق ما خصصت من أجله، بحيث يمثل كل اعتماد وحدة محاسبية مستقلة، وتهدف حسابات الحكومة إلى تحصيل الإيرادات والرقابة عليها، وكذلك الرقابة على صرف بنود الاعتمادات المالية على النواحي المخصصة لها طبقاً لما ورد في الموازنة.

ث) من حيث النظام:

في المحاسبة المالية: يقوم النظام على أساس القيد المزدوج ووجود حسابات ومجموعة دفترية متوازنة ومتناسقة ومرتبطة بعضها ببعض، وتتلخص البيانات على أساس إعداد حسابات ختامية وتصوير المركز المالي، إضافة إلى أنها تستند إلى مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

أما في المحاسبة الحكومية: فيقوم النظام أيضاً على أساس القيد المزدوج، ووجود حسابات ومجموعة دفترية متوازنة ومتناسقة، وتتلخص البيانات على أساس إعداد حساب ختامي يوضح مدى موازنة الإيرادات بالمصروفات النقدية التي تمت خلال السنة المالية تماشياً مع المبادئ العلمية. يقوم نظام المحاسبة الحكومية على مبادئ محاسبية مختلفة.

ج) من حيث الوحدة الزمنية:

في المحاسبة المالية: سنة مالية، واستقلال السنة المالية دون تداخل بين نشاط السنوات السابقة أو اللاحقة، عملاً بمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات في الفترة نفسها.

في المحاسبة الحكومية: إن الوحدة الزمنية هي سنة مالية. أما مبدأ الاستقلالية فلا يقصد به عدم تداخل أنشطة السنوات المختلفة، إنما يقصد به سنوية الموازنة العامة والحساب الختامي للدولة.

ح) من حيث وحدة القياس:

في المحاسبة المالية: غالباً ما تكون النقود هي وحدة القياس، وفي بعض الأحيان تكون وحدة القياس مقياساً كميًا وخاصة في محاسبة التكاليف، وتقوم على فرض ثبات قيمة وحدة النقود، مما يؤدي في ظل تقلبات الأسعار إلى عدم قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة الإحصائية. في المحاسبة الحكومية: النقود هي وحدة القياس الرئيسة، وتقوم أيضاً على فرض ثبات قيمة النقود لعدم تأثير تقلبات الأسعار في نتائج نظام حسابات الحكومة، حيث يهدف أساسًا إلى توفير إمكانات فرض الرقابة المالية والقانونية بالمفهوم التقليدي، وليس قياس نتائج النشاط الحكومي.

خ) من حيث طريقة التقويم

في المحاسبة المالية تقوم على أساس التكلفة التاريخية على مستوى المشروع، ويختلف أساس التقويم في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية حسب الغرض منه، ويحتسب على الأصول الثابتة أقساط استهلاك وتحمل على حسابات النتائج.

في المحاسبة الحكومية تقوم على أساس التقويم طبقاً للتكلفة التاريخية، غير أنه لا يتم احتساب أقساط الاستهلاك على الأصول الثابتة لأن قيمة الأصل عند شرائه تعد مصروفات تخص السنة المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة الحكومية.

د) من حيث التفرقة بين المصاريف الرأسمالية والإرادية

في المحاسبة المالية: تفرق بين المصروفات الرأسمالية التي تستفيد منها أكثر من سنة مالية والتي تُصرف في سبيل الحصول على إيرادات مستقبلية، وبالتالي تعد أصلاً ثابتاً ضمن حسابات الميزانية، وبين المصاريف الإرادية التي تخص سنة مالية، وتصرف للحصول على إيرادات تخص السنة المالية نفسها، والتي تحمل على حسابات النتائج.

في المحاسبة الحكومية: لا تفرق بين العمالة في الرأسمالية والمصاريف الإرادية، حيث إن جميع المصاريف التي تنفقها الدولة تقفل في نهاية السنة المالية بالحساب الختامي للدولة ولا تتضمن المجموعة الحسابية حسابات خاصة بالأصول الثابتة، وإن كان من الناحية الإحصائية والبيانية تفرق إجراءات المحاسبة الحكومية بين النوعين، حيث تخصم المصاريف الجارية على البابين الأول والثاني، في حين أن المصاريف الاستثمارية تخصم على الباب الثالث، وتعزى أسباب التفرقة إلى ما يلي:

- إن المحاسبة الحكومية تقوم على تخصيص الأموال لإنفاقها سنوياً.
- إن مقابلة الإيراد بالنفقة القصد منها التعرف على العجز أو الفائض.
- عدم الحاجة إلى رأس مال معين، حيث لا تهدف إلى المحافظة على رأس المال وكفاية الإيراد، بل تهدف إلى توفير البيانات لفرض الرقابة القانونية والمالية على إيرادات الدولة ومصروفاتها.

ذ) من حيث الجرد والتسويات الجردية

في المحاسبة المالية: مجموعة الإجراءات الإدارية والمحاسبية التي تتخذ في نهاية السنة المالية للتحقق من وجود الأصول المختلفة والتأكد من ملكية المشروع لها وسلامة تقويمها وما يترتب على ذلك من تسويات جردية في نهاية العام بغرض مقابلة الإيرادات الخاصة بالفترة مع نفقاتها وحصر المقدمات والمستحقات.

في المحاسبة الحكومية: لا تهتم بإجراء عملية الجرد في الوحدات الإدارية ولا وجود للأصول الثابتة في المجموعة الدفترية الأساسية. ولا تأخذ بمبدأ التفرقة بين المصروفات الرأسمالية والإيرادية، ولا تفرق بين الإيرادات والمصروفات، وتقوم على الأساس النقدي، الأمر الذي لا يستلزم إجراء تسويات جردية لبنود الإيرادات والمصروفات والمقدمات والمستحقات.

المطلب الثالث: النظام الميزانياتي في القطاع الحكومي الجزائري

سنتعرف من خلا هذا المطلب إلى مفهوم الميزانية العامة للدولة وخصائصها، تنظيم النفقات والإيرادات العامة للدولة وكذلك الإطار العام لإعداد مشروع الميزانية العامة للدولة والرقابة على الميزانية العامة للدولة

1. مفهوم الميزانية العامة للدولة وخصائصها:

1.1) مفهوم الميزانية العامة للدولة:

الموازنة العامة للدولة هي بيان تقديري لنفقات الحكومة، وإيراداتها عن فترة زمنية مقبلة عادة تكون سنة مالية وتهدف الحكومة من إعداد الموازنة إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية محددة. أي أنها عبارة عن خطة مالية معتمدة لفترة قصيرة الأجل تفيد في مجالات الرقابة، والمتابعة عند تنفيذها. (محمود، 2011)

الموازنة العامة للدولة هي برنامج، أو خطة تقوم على تنبؤ مدروس لنفقات الدولة وإيراداتها، والتي تعكس سياسات الدولة المختلفة من حيث تحديد أولويات الإنفاق، واختيار البرامج، والمشاريع التي تحقق الأهداف العامة، وتتميز عملية التخصيص بالتعقيد من حيث مشاركة أجهزة حكومية عديدة واهتمام فئات متنوعة من المجتمع ضمن تصعيد قرارات الموازنة بين المستويات الإدارية المختلفة. (مختار، 2018)

ومما تقدم نجد أن الموازنة العامة للدولة تختلف عن الميزانية العمومية التي تقوم بإعدادها الشركات والمؤسسات الخاصة من حيث أن الأرقام الواردة في الموازنة هي أرقام تقديرية للإيرادات والنفقات العامة معتمدة من قبل السلطة التشريعية لفترة قادمة.

2.1) خصائص الميزانية العامة للدولة: (مختار، 2018)

- إن الموازنة العامة عبارة عن برنامج تنفيذي قصير الأمد (سنة في الغالب)، وهذا البرنامج يعكس القرارات المتعلقة باختيار الأهداف المراد تحقيقها واختيار البرنامج والسياسات التي ستؤمن من تحقيق الأهداف.
- إن الموازنة تبنى على فلسفة تحكم نشاط الإدارة العامة، وهي المساءلة القانونية وذلك لأن الموازنة توفر معايير وقائية على النشاطات التنفيذية، بالإضافة لكونها وسيلة تنسيق، يتم إعدادها لفترة قادمة وقد تتطابق سنة الدولة المالية مع السنة الميلادية، وتمثل هذه السنة الفترة المحاسبية التي يتم إعداد التقارير المحاسبية عنها.
- أن الموازنة هي إحدى وسائل الرقابة على أنشطة الدولة المختلفة وبخاصة العمليات المالية المتعلقة بهذه الأنشطة، بالإضافة إلى كونها وسيلة تنسيق بين مختلف الأنشطة.

2. تنظيم النفقات والإيرادات العامة للدولة

1.2) النفقات العامة (المصروفات العامة):

تمثل دراسة موضوع النفقات العامة جانبا مهما وحيويا في الدراسات والأبحاث المالية، وترجع هذه الأهمية الى كونها الأداة المهمة التي تستخدمها الدولة في تحقيق الدور الذي تقوم به في مختلف المجالات فهي تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة، وتبين البرامج الحكومية في شتى الميادين في صورة أرقام واعتمادات تخصص لكل جانب منها تلبية للحاجات العامة للأفراد.(محمود، 2011)

1.1.2) تعريف النفقة العامة:

هناك عدة تعاريف قدمت للنفقة العامة نقدم البعض منها:

تعرف النفقة على أنها مبلغ من النقود، يقوم بإنفاقه شخص عام قصد تحقيق نفع عام، وتعرف النفقة العامة عل أنها مجموع المصروفات التي تقوم الدولة بإنفاقها خلال فترة زمنية معينة، بهدف إشباع حاجات عامة معينة للمجتمع الذي تنظمه هذه الدولة.

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف النفقة العامة على أنها: تلك المبالغ النقدية التي يتم صرفها من قبل الدولة أو من يمثلها قصد تحقيق المنفعة العامة بطريقة رشيدة.(محمود، 2011)

2.1.2) تقسيم النفقات العامة للدولة:(محمود، 2011)

أ) حسب الغرض منها:

يمكن أن تقسم النفقات العامة تبعا لغرضها في تنظيم المجتمع إلى: النفقات المدنية، النفقات العسكرية، نفقات الدفاع والأمن والعدالة والتنظيم السياسي، نفقات الخدمات الاجتماعية، نفقات استثمارية.

ب) حسب تأثيرها في الدخل القومي

- **النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية:**

يمكن أن تقسم النفقات العامة من حيث تأثيرها في الدخل القومي إلى نفقات حقيقية ونفقات تحويلية، وقد اعتمد في التفرقة بين هذين النوعين من النفقات العامة على ثلاث معايير متداخلة وهي:

- معيار المقابل ونقصد به ما تحصل به الدولة من الأموال المادية أو الخدمات مقابل نفقاتها.
- معيار الزيادة المباشرة في الإنتاج القومي، وتبعا لهذا المعيار تكون النفقات الحقيقية هي النفقات المنتجة.
- معيار من الذي يقوم باستهلاك الموارد العينية، وعوامل الإنتاج.

فالنفقات الحقيقية هي تلك التي تؤدي مباشرة إلى زيادة الإنتاج القومي الجاري وتعرف بالنفقات المنتجة أما النفقات التحويلية هي تلك التي لا تؤدي مباشرة إلى زيارة الإنتاج القومي فهي تؤدي إلى إعادة توزيع الدخل القومي وهي عادة ما تتم بدون مقابل

- **النفقات العادية أي الثابتة:**

والتي تتجدد على أساس معيار تكرارها الدوري فترد في كل ميزانية من ميزانيات الدولة العادية كل عام وبطريقة منتظمة مثل الرواتب الموظفين ونفقات صيانة المباني العامة ... ولا يقصد التكرار كل عام في الميزانية أن تكون بنفس المبالغ.

- **النفقات المتغيرة أي غير العادية:**

فهي النفقات التي لا تتكرر بصفة دورية كل سنة كنفقات العسكرية ونفقات مكافحة الأوبئة الطارئة ونفقات إغاثة منكوبي الكوارث الطبيعية

- **نفقات إنتاجية ونفقات غير إنتاجية:**

النفقات الإنتاجية هي النفقة التي ينتج عنها إضافة مالية كنفقات إنشاء الطرق والجسور أما النفقة غير الإنتاجية فهي النفقة التي لا تنتج إضافة مالية مباشرة مثل مصاريف المياه.

- **نفقات ناقلة ونفقات غير ناقلة:**

يقصد بالنفقات الناقلة الاعتمادات التي تنفقها الدولة دون أن يكون لها مقابل من أداء الخدمة لها أو زيادة في الثروة الوطنية، كالإعانات الاجتماعية. أما النفقات العامة غير الناقلة فيقصد بها النفقات التي تنقلها الدولة للحصول على أموال وخدمات كنفقات الأشغال العمومية والتوريدات....

ت) **التقسيم الوظيفي**: اتجه الفكر المالي الحديث إلى تقسيم النفقات العامة إلى قسمين هما:

- **النفقات الجارية**

وهي ما تعرف بالنفقات الاستهلاكية أو النفقات غير المنتجة، فهي نفقات يقتصر دورها على ضمان سير الإدارة العامة وعلى إشباع الحاجات العامة مثل نفقات الرواتب والأجور.

- **النفقات الاستثمارية:**

وهي ما تعرف بالنفقات الرأسمالية أو النفقات المنتجة أو تعبر على النفقات التي تخصص لتكوين رؤوس الأموال، وزيادة الطاقة الإنتاجية والتي تدعم النمو الاقتصادي ومن أمثلة النفقات نفقات بناء الطرق، والصحة.

3.1.2) أسباب تزايد النفقة العامة

يلاحظ من خلال دراسة متأنية لمختلف الميزانيات القومية للدول إن حجم الإنفاق الحكومي في ارتفاع متزايد، وهذا بهدف إشباع الحاجات العامة للمجتمع. وترجع أسباب هذه الزيادة إلى عدة أسباب من أهمها:(محمود، 2011)

أ) **الأسباب الظاهرية**

في هذه الحالة زيادة النفقات العمومية هي زيادة ظاهرية لأن ازدياد حجم الإنفاق العام لا يؤدي إلى زيادة في المنفعة الحقيقية للخدمات العامة أو زيادة في عبء التكاليف العامة، وتعتبر هذه الزيادة ظاهرية فقط لا حقيقية، ومن بين الأسباب ما يلي:

- **تدهور قيمة النقود**: قد يكون تضخم أرقام الميزانية راجعا إلى تدهور قيمة النقود أي تدهور القوة الشرائية للنقود، ويترتب على ذلك أن الدولة لكي تحصل على نفس القدر من السلع والخدمات عليها أن تدفع عدداً من وحدات النقد أكبر مما كانت تدفعه من قبل للحصول على نفس المقدار، ويترتب عليها زيادة في أعباء التكاليف العامة..
- **اختلاف الفن المالي**: يؤدي اختلاف طريقة إعداد الميزانية العامة إلى زيادة النفقات العامة زيادة ظاهرية، ويحدث هذا في حالة إتباع مبدأ عمومية الميزانية، أو الميزانية الإجمالية بعد إتباع مبدأ الميزانية الصافية، وتعتبر هذه الزيادة بالطبع زيادة ظاهرية تسبب فيها تغيير القواعد المحاسبية للميزانية لا زيادة حقيقية في النفقات العامة.
- **التوسع الإقليمي والنمو السكاني**: يترتب على التوسع الإقليمي من خلال زيادة مساحة الدولة بضم أقاليم أخرى، وتزايد النمو السكاني، إلى زيادة حجم الإنفاق العام. وتعتبر هذه الزيادة في النفقات العامة زيادة ظاهرية بالنسبة إلى سكان الدولة الأصليين لأنه لا يترتب عليها زيادة في القيمة الحقيقية للنفع العام بالنسبة إليهم ولا زيادة في أعباء التكاليف العامة الملقاة على عاتقهم.

ب) الأسباب الحقيقية

هي عكس الأسباب الظاهرية، لأن الزيادة في حجم الإنفاق يؤدي إلى زيادة في المنفعة الحقيقية للخدمات العامة أو زيادة في عبء التكاليف العامة، ومن بين الأسباب ما ا يلي:

- **أسباب الاقتصادية:** من بين الأسباب الاقتصادية للتزايد في النفقة العامة ما يلي:
  - زيادة الدخل القومي.
  - التوسع في إقامة المشروعات العامة الاقتصادية التنافس الاقتصادي الدولي.
  - محاربة الكساد من خلال زيادة الطلب الكلي الفعلي الذي يسمح بتحقيق العمالة الكاملة في حدود الطاقة الإنتاجية للاقتصاد
  - حركة النمو طويل المدى الذي عرفته غالبية الدول المتقدمة والذي بدأت تعرفه الدول النامية
- **أسباب اجتماعية:**

إن تركز السكان في المدن والمراكز الصناعية أدى إلى زيادة النفقات العامة المخصصة للخدمات التعليمية والصحية والثقافية إلخ.. هذا التمركز أدى إلى ظهور وظائف جديدة للدولة مثل تأمين الأفراد ضد البطالة والفقر والمرض والعجز والشيخوخة ... وكان يتم هذا من خلال الإعانات الاجتماعية أي النفقات التحويلية التي تقوم بها الدولة.

- **الأسباب مذهبية**

إن تطور مفهوم ودور الدولة أي من الدولة الحارسة إلى الدولة المنتجة، أدى إلى قيامها بخدمات تزيد من التنمية الاجتماعية للأفراد وتحقيق معدل مرتفع من النمو الاقتصادي.

- **أسباب إدارية:** وزيادتهم عن حاجة العمل والإسراف في ملحقات الوظائف العامة إلى زيادة الإنفاق الحكومي الحقيقي لأنها تؤدي إلى زيادة عبء التكاليف العامة على المواطنين.
- **أسباب مالية:** يؤدي سهولة اقتراض الدولة في العصر الحديث إلى كثرة الالتجاء إلى القروض العامة للحصول على موارد للخزانة العامة تسمح بزيادة الإنفاق الحكومي، وهذا فضلا عما تتبعه خدمة الدين من دفع أقساطه وفوائده من زيادة في النفقات العامة. وتلجأ الحكومات في سبيل تشجيع المواطنين على الاكتئاب في القروض العامة إلى وسائل متعددة كعلاوات السداد وإعفاء فوائد الدين العام من دفع الضرائب وغيرها من الوسائل
- **أسباب سياسية:** يترتب على انتشار المبادئ الديمقراطية اهتمام الدولة بحالة الطبقات المحدودة الدخل، وكفالة كثير من حاجاتها، هذا فضلا عن أن النظام الحزبي يدفع الحزب

مرونة موارد الدولة وقابليتها للزيادة، إلا أن هذا لا يتم بصورة مطلقة بل يخضع الحدود معنية، وإلا كانت النتائج الاقتصاد بالغة الخطورة وسلبية.

4.1.2) محددات النفقات العامة: الواقع أن تحديد حجم النفقات العامة في دولة ما، وفي زمن ما أنما يتوقف على ما يلي:

أ) دور الدولة:

أن النفقات العامة تعكس حقيقة النظام الاقتصادي والسياسي، فهي تعكس في حجمها وفي أنواعها وفي أغراضها الفلسفة المذهبية أو الإيديولوجية السائدة في الدولة. فالنفقات العامة تتحدد حجما ونوعا وغرضا تبعا لوظائف الدولة، فكلما اتسعت هذه الوظائف وتنوعت ازدادت النفقات العامة وتنوعت تبعا لذلك:

ب) المقدرة المالية القومية:

تضع الإرادات العامة التي يمكن للدولة للحصول عليها الحد الأقصى لحجم النفقات العامة، إذا لا يمكن في المدى الطويل تجاوز هذا الحد بزيارة النفقات العامة. فعلى الرغم من مرونة موارد الدولة وقابليتها للزيادة، فإن لهذه الزيادة حدوداً، الأمر الذي يعرف بالمقدرة المالية القومية. ونعني بالمقدرة المالية، قدرة الاقتصاد القومي على تحمل الأعباء العامة بمختلف صورها دون الأضرار بمستوى معيشة الأفراد، أو بالمقدرة الإنتاجية القومية. وتتوقف المقدرة المالية القومية وبافتراض ثبات حجم الدخل القومي) على عدة اعتبارات اقتصادية واجتماعية وسياسية أهمها:

- مستوى الإنتاج القومي الصافي وكيفية توزيعه بين الفئات الاجتماعية المختلفة.
- اعتبارات المحافظة على مستوى المعيشة
- اعتبارات المحافظة على المقدرة الإنتاجية واعتبارات تنميتها.
- مدى أتساع النشاط الخاص بالقياس إلى النشاط العام.
- اعتبارات المحافظة على قيمة النقود.

ت) مستوى النشاط الاقتصادي:

تؤثر الظروف الاقتصادية التي يمر بها الاقتصاد القومي في حجم النفقات العامة، حيث تزداد النفقات العامة في أوقات الكساد الأحداث زيادة في الطلب الكلي الفعلي والوصول إلى العمالة الكاملة على أساس طاقة الجهاز الإنتاجي، ويحدث العكس في أوقات الرخاء لتجنب ارتفاع التضخم في الأسعار وتدهور قيمة النقود نظرا لوصول الاقتصاد القومي إلى حالة العمالة الكاملة.

ث) المنفعة الجماعية:

النفقة العامة تخضع لمبدأ أكبر منفعة بأقل نفقة ممكنة وهذا ما يعرف بمبدأ الوفر في الإنفاق، وأيضا لا بد من الضرورة تساوي المنفعة المترتبة على النفقة العامة مع التضحية التي تسببها، وهذا ما يعرف بمبدأ المنفعة المتساوية.

5.1.2) ضوابط النفقات العامة: (محمود، 2011)

لكي يؤدي الإنفاق العام أثره المرجو من إشباع للحاجات العامة أن تستهدف النفقات العامة تحقيق أكبر قدر من المنافع الجماعية من ناحية، وإن يتم هذا بضغط النفقات من ناحية أخرى.

- **تحقيق أكبر قدر من المنفعة:** أي أن تتساوى المنفعة الحدية للنفقة العامة مع المنفعة الحدية للدخول المتبقية للأفراد بعد فرض الأعباء العامة.
- **ضبط النفقات العامة:** يعني هذا تجنب السلطات القائمة بتبذير الأموال العامة، وألاّ تنفق مبالغا دون مبرر، وأن تسير المرافق العامة بأقل التكاليف ولا شك أن تبذير الأموال العامة يضعف من الثقة في الإدارة المالية للدولة ويبرر الغش الضريبي، ويجب اتخاذ الاحتياطات اللازمة لضمان حصول الدولة على احتياجاتها بأقل التكاليف.

2.2. الإيرادات العمومية: (محمود، 2011)

يقصد بالإيرادات العامة مجموعة الدخول التي تحصل عليها الدولة من المصادر المختلفة من أجل تغطية مصروفاتها العامة وتحقيق التوازن الاجتماعي وهذه الموارد متعددة وتختلف من دولة إلى أخرى منها: موارد الدولة من أملاكها الخاصة، الضرائب والرسوم، القروض، الوسائل النقدية، المساعدات وغيرها. ويمكن تلخيص هذه الموارد المشار إليها سالفا في ثلاثة أنواع مهمة هي:

- الموارد الاقتصادية أي الناتجة عن الفائض الاقتصادي العام.
- الموارد السيادية أي الضرائب والرسوم
- الموارد الائتمانية الناتجة عن القروض العامة المتحصل عليها داخليا أو خارجيا.

1.2.2) الموارد الاقتصادية أي الناتجة عن الفائض الاقتصادي العام

تتمثل هذه الإيرادات فيما تحصل عليه الدولة نتيجة تحقيق فائض في الاقتصاد العام من وراء نشاطها الاقتصادي والمالي مصدره الرئيسي في إيرادات الدولة من أملاكها ومشروعاتها الاقتصادية، وفي مقابل الخدمات التي تؤديها للأفراد، ويتحقق لهم منها نفع معين، فهذه الإيرادات تكون من خلال تصرف الدولة في ممتلكاتها، بيعا أو تأجيرا بمقابل، ويمكن أن يأخذ الشكل التالي

- إيرادات من خلال التصرف في ممتلكاتها وعقاراتها..
- إيرادات من خلال التصرف في ممتلكاتها الصناعية والتجارية والخدماتية.
- إيرادات من خلال التصرف في ممتلكاتها المالية.

كما يمكن أن تكون هذه الإيرادات نتيجة للرسوم التي تفرضها الدولة على المواطنين نتيجة لاستفادتهم من الخدمات التي تقدمها لهم. وتتنوع الرسوم حسب الظروف، فقد تكون نتيجة خدمة أو منفعة تقدمها الدولة من أجل الفرد دافع الرسم مثل رسم التعليم، ولكن ليس من الضروري أن يتحقق تناسب بين الرسم المدفوع وقيمة الخدمة أو المنفعة التي يحصل عليها الفرد.

2.2.2) إيرادات الدولة السيادية: هي الإيرادات التي تتحصل عليها الدولة باستعمالها لسلطتها مثل الضرائب والرسوم الرسوم الجمركية). فالضريبة هي اقتطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين وفقا لقدراتهم التكلفية، وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة.

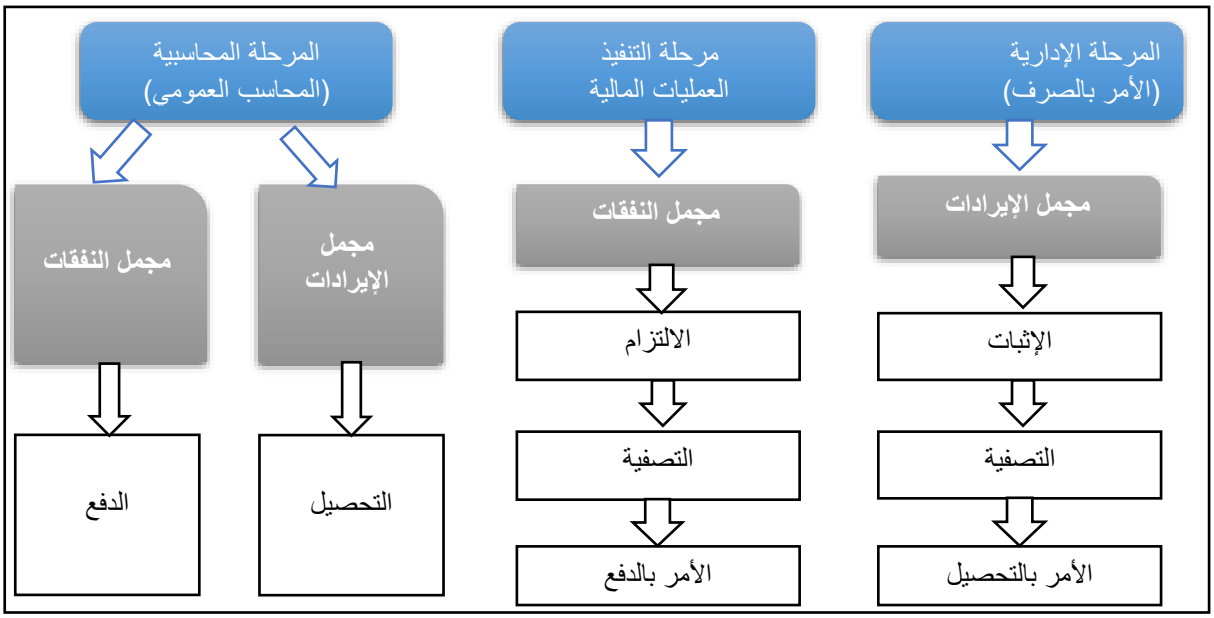
3.2.2) إيرادات الدولة الائتمانية (القروض العامة): في حالة عدم كفاية الموارد السابقة في تغطية المصروفات العامة للدولة، تلجأ الدول إلى مصادر أخرى لتلبية حاجات ومتطلبات أفراد المجتمع، من بين هذه المصادر التي تلجأ إليها الدولة هي القروض العامة.

4.2.2) الإيرادات الناتجة عن المساعدات: يمكن للدولة الحصول على إيرادات أخرى وهي المساعدات الخارجية من دول صديقه ومؤسسات عالمية وجهوية لتمويل ميزانياتها في حالة الحاجة إلى التمويل كما هو معروف عند كثير من الدول ذات العجز في التمويل

3.2) إجراءات تنفيذ الإيرادات والنفقات في ضل النظام المحاسبي الجزائري: (أبركان و بوعلي، 2024)

- **الإثبات:** الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي
- **التصفية:** الإجراء الذي يسمح بتحديد المبلغ الدقيق للدين لفائدة الدائن العمومي
- **الأمر بالتحصيل:** إجراءات إصدار سند الإيراد وتوجيهه إلى المحاسب العمومي
- **الالتزام:** الإجراء القانوني الذي بموجبه يتم إنشاء أو إثبات دين تنتج عنه نفقة
- **التصفية:** التأكد من وجود الدين وتحديد المبلغ الدقيق للنفقة العمومية
- **الأمر بالدفع:** تحرير حوالات الدفع، أي إعطاء الأمر بدفع النفقة العمومية
- **التحصيل:** الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي
- **الدفع:** أو إجراءات صرف النفقة وبالتالي إبراء الدين العمومي

الشكل رقم 02: إجراءات تنفيذ العمليات المالية العمومية في ضل النظام المحاسبي الجزائر



المصدر: (أبركان و بوعلي، 2024)

3. الإطار العام لإعداد مشروع الميزانية العامة للدولة

عادة ما تتولى الحكومة إعداد وتحضير الميزانية العمومية، من خلال مختلف الأجهزة والإطارات والموارد البشرية المؤهلة التي تتوفر عليها والتي تستطيع أن تمدها بالإحصاءات والمعطيات والبيانات الدقيقة حسب المقدرة المالية للاقتصاد الوطني والأولويات الاجتماعية، على نحو ملائم للظروف الاقتصادية والمالية لكل دولة، وبذلك تسند عملية إعداد الميزانية العمومية إلى وزير المالية الذي يكون مصحوبا أثناء تقدمه للبرلمان بالوثائق الملحقة، التي تهدف إلى تحديد روح ومضمون مشروع الميزانية العمومية وتعطي الرؤية الواضحة عن التوازنات الاقتصادية والمالية للدولة، الذي يقدم في شكل مشروع قانون المالية: (عليان، 2021)

1.3. مضمون مشروع الميزانية العامة للدولة والوثائق الواجب إرفاقها بها عند إعداد السلطة التنفيذية للميزانية العمومية:

يتعين عليها مراعاة عدة إجراءات، ومنها على وجه الخصوص تحديد مضمون المشروع والوثائق الواجب إرفاقها بها حتى يتسنى للبرلمانيين دراستها واستيعابها .حدد القانون العضوي رقم15-18 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية، مضمون قانون المالية الذي يحتوي على مشروع الميزانية العمومية، الذي يجب أن يتضمن أربعة أجزاء، وهي على النحو التالي:(عليان، 2021)

- **يحتوي الجزء الأول**: على الأحكام المتعلقة بالترخيص السنوي لتحصيل الموارد العامة وتخصيصها، وكذا مبلغ الموارد المتوقعة من طرف الدولة التي من شأنها أن تسمح بتغطية العمليات الميزانياتية والمالية للدولة
- **يتضمن الجزء الثاني على ما يلي**: بالنسبة للميزانية العمومية، حسب كل وزارة ومؤسسة عمومية، مبلغ رخص الالتزام، واعتمادات الدفع.
  - مبلغ اعتمادات الدفع، وعند الاقتضاء رخص الالتزام لكل حساب من حسابات التخصيص الخاص .
  - سقف الكشوف المطبق على الحسابات التجارية
- **يشمل الجزء الثالث على الرخص والأحكام التالية:**
  - رخصة منح ضمانات الدولة وتحديد نظامها
  - رخصة التكفل بديون الغير وتحديد نظامها
  - الأحكام المتعلقة بوعاء ونسبة وكيفيات تحصيل الاخضاعات مهما كانت طبيعتها، ويجب ألا تؤثر هذه الأحكام على التوازن الميزانياتي المعرف في المادة 03 من هذا القانون
  - كل حكم يتعلق بالمحاسبة العامة وتنفيذ ورقابة الإيرادات والنفقات العامة
- **يتضمن الجزء الرابع الجداول التالية**
  - الجدول" ويتعلق بالإيرادات مقسمة إلى إيراد
  - الجدول "ب " ويتعلق بالاعتمادات المفتوحة للسنة والموزعة حسب كل وزارة أو مؤسسة عمومية وحسب البرامج وحسب التخصيص، ويبين رخص الالتزام واعتمادات الدفع المفتوحة .
  - الجدول "ج" ويبين قائمة الحسابات الخاصة للخزينة ومحتواها حسب كل صنف .

- الجدول "د" ويبين التوازنات الميزانياتية والمالية والاقتصادية
- الجدول "ه" ويبين قائمة الضرائب والاخضاعات الأخرى وحواصلها، المخصصة للدولة والجماعات الإقليمية، وكذلك المخصصة بطريقة غير مباشرة لهذه الأخيرة عن طريق الهيآت المشار إليها في المادة 13 من القانون العضوي رقم 18-15.
- الجدول "و" ويتعلق بالرسوم شبه الجبائية .
- الجدول "ز" ويتعلق بالاقتطاعات الإجبارية غير الجبائية الموجهة لتمويل هيآت الضمان الاجتماعي .
- الجدول "ح" ويبين تقديرات النفقات الجبائية

2.3. دور السلطة التنفيذية في إعداد الميزانية العمومية :

تعد السلطة التنفيذية الجهة المسؤولة الوحيدة عن إعداد مشروع الميزانية العمومية واقتراح النفقات العامة والإيرادات العامة لتنفيذ برامجها ويرجع ذلك إلى عدة اعتبارات يتمثل الأول منها في أن الميزانية العمومية عبارة عن تعبير عن البرامج والخطط الحكومية في المجالات المختلفة والاعتبار الثاني أن السلطة التنفيذية تتولى إدارة وحدات القطاع العام، ومن ثم فهي وحدها التي تعلم ما تتطلبه هذه الإدارة من نفقات، أما الاعتبار الثالث فلكونها أكثر السلطات معرفة بالمقدرة المالية للاقتصاد الوطني، وذلك بفضل الأجهزة الإحصائية المختلفة التي تشرف عليها والتي توفر لها البيانات والتقديرات الضرورية في هذا الصدد، والاعتبار الرابع والأخير أن تكليف البرلمان بإعداد الميزانية العمومية قد يؤدي إلى إرضاء الناخبين بإصدار ميزانية لا يراعي فيها الاعتبارات الاقتصادية والفنية، وهو ما يتطلب التطرق إلى دور كل من مختلف الوزارات ثم دور وزير المالية في إعداد الميزانية العمومية.(عليان، 2021)

3.3. دور وزير المالية :

تباشر عملية تحضير الميزانية العمومية بإرسال وزارة المالية تعليمات لمختلف الأجهزة والمصالح الإدارية تتضمن توضيح الخطوط العريضة للسياسة العامة والمتعلقة بسنة مالية كاملة، إذ تتولى كل وزارة تقديم اقتراحاتها حول احتياجاتها المالية الحقيقة للسنة المقبلة، لتجنب الآثار التي قد تنتج في حالة عدم صدق وصحة المعلومات التي تقدمها، لتتولى بعد ذلك وزارة المالية عملية الصياغة التقنية وضبط التوازنات المالية لمشروع الميزانية العمومية لذلك فإن هذه الأخيرة تؤدي الدور الأساسي في عملية الإعداد والصياغة التقنية له، فبعد أن يقوم كل وزير بتحضير مشروع ميزانية دائرته الوزارية، يتم رفعها إلى وزارة المالية التي تعمل على تنسيق وتكييف جميع المشاريع الوزارية المقدمة إليها مع التوجهات العامة لبرنامج رئيس الجمهورية ومخطط عمل الحكومة .(عليان، 2021)

حيث أسندت لوزارة المالية المهام التالية:(عليان، 2021)

- تحضير الميزانية العامة للدولة ومراقبة تنفيذها
- تأمين التوازن بين الإيرادات العامة والنفقات العامة واللجوء إلى الاقتراض في حالة الضرورة
- تحديد مبلغ الضرائب المقتطعة وتأمين تحصيلها .
- دفع بعض ديون الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة .

- مراقبة مشروعية النفقات العامة من الناحية القانونية والمحاسبية
- تحضير الاتفاقيات المالية مع الدول الأجنبية

كما يقدم وزير المالية باعتباره عضو في الحكومة وممثلا للسلطة التنفيذية، بمطالبة كافة الوزارات بإرسال تقديراتهم لإيراداتها ونفقاتها للسنة المالية المقبلة، حتى يتسنى لدائرته الوزارية تحضير مشروع الميزانية العمومية في الوقت المناسب

4.3. دور الأجهزة والإدارات التقنية المساهمة في إعداد الميزانية العمومية

تفرض أهمية الميزانية العمومية تدخل جهات عديدة لتحضيرها وفق إجراءات معينة، حيث تتمتع الإدارات التقنية المساهمة في ذلك بدور مهم في مجال إعداد مشروع الميزانية العمومية، ومنها المديرية العامة للميزانية والمديرية العامة للضرائب والأملاك الوطنية والجمارك المديرية المركزية للخزينة العامة.(عليان، 2021)

1.4.3. المديرية العامة للميزانية :

تعد أهم جهاز مسؤول عن مشروع إعداد الميزانية العمومية، حيث تكلف بتجميع طلبات الاعتمادات التي تقدمها الدوائر والقطاعات الوزارية وتكييفها مع التوجيهات الحكومية، ثم تقوم بتقدير الاعتمادات الضرورية لها وتحضيرها في وثيقة تعرف بالمذكرة المنهجية بالإضافة إلى متابعتها لعملية اصلاح المنظومة المتعلقة بالميزانية العمومية والعمل على تنفيذها تشرع بعد ذلك المديرية العامة للميزانية بوزارة المالية ما بين شهر أفريل وشهر جويلية في دراسة اقتراحات مشاريع مختلف الدوائر الوزارية، بالإضافة إلى مشروع وزارة المالية مع الوزراء الذين يحاولون دائما التمسك بمطالبهم، مقدمين التفسيرات حول استعمال المبالغ المطلوبة، وفي حالة عدم التوصل إلى اتفاق على مستوى المديرية العامة للميزانية، يتم اللجوء إلى التحكيم بين وزير المالية والوزراء المعنيين في إطار مجلس الوزراء، قبل أن يأخذ مشروع الميزانية العمومية شكله النهائي .بعد المناقشات تعد المديرية العامة للميزانية تقرير لكل وزارة وتقرير عام بمثابة مشروع يسلم لمجلس الحكومة. (عليان، 2021)

ومن مهامها كذلك :(عليان، 2021)

- إعداد مشروع الميزانية توزيع وتخصيص الاعتمادات
- اقتراح إجراءات تسيير الميزانية العمومية
- وضع ضمانات تنفيذ ومتابعة تنفيذ الميزانية العمومية ومراقبتها وتنفيذها
- المساهمة في إعداد السياسة الميزانية بالاتصال مع الهياكل والمؤسسات المعنية
- القيام بكل دراسة أو اقتراح من شأنه تنظيم نفقات الدولة وتحسين مردودية إنفاقها

2.4.3. المديرية العامة للضرائب والأملاك الوطنية والجمارك:

تتولى كل من المديرية العامة للضرائب والأملاك الوطنية والجمارك عملية رصد الإيرادات العامة المتوقعة بالنظر إلى الإجراءات الجبائية والجمركية التي تقوم بها، وكذا تلك المتعلقة بأملاك الدولة حيث تعتبر هذه المديريات الجهاز الرئيسي الذي يتولى إدخال الأموال إلى الخزينة العمومية. (عليان، 2021)

3.4.3. المديرية المركزية للخزينة العمومية:

تقوم الخزينة العمومية بوظائف عديدة من أهمها تسيير الأموال العامة حيث تساهم في جرد الأموال العامة النهائية التي تشكل مصدر تمويل النفقات، وتعتبر من بين أهم المديريات المركزية بوزارة المالية، يديرها المدير العام للخزينة العمومية بمساعدة مديريتين للدراسات، تتكون من خمسة مديريات التي بدورها انقسمت إلى مديريات فرعية وهي: (عليان، 2021)

- مديرية المديونية العامة.
- مديرية خزينة الدولة.
- مديرية المساهمات.
- مديرية البنوك العامة والسوق المالية.
- مديرية التأمينات.

5.3. المراحل العملية لإعداد مشروع الميزانية العمومية:

تختص السلطة التنفيذية في اعداد مشروع الميزانية العامة أما السلطة التشريعية فمهمتها تتمثل في اعتماد هذا المشروع.

يتطلب إعداد الميزانية العمومية اتباع أسس ومعايير إجرائية دقيقة تمر عبر مراحل مختلفة، حيث تتولى كل هيئة أو مؤسسة عامة إعداد تقديراتها فيما تحتاج إليها من اعتمادات وترسلها إلى الوزارة المكلفة بتحضير الميزانية التي تقوم بمراجعتها، كما تتمثل هذه المرحلة كذلك في طرق تقدير النفقات العامة والإيرادات العامة، وهو ما سنتناوله من خلال كل من المرحلة الإدارية والمرحلة التقنية لتحضير الميزانية العمومية

1.5.3) المرحلة الإدارية لإعداد مشروع الميزانية العمومية:

أ) مرحلة إعداد وتحضير الميزانية العامة

تتطلب عملية تحضير الميزانية العمومية وضع ترتيبات على مستوى الوزارات لسنة مالية قادمة، تكون في مدة زمنية معينة يحددها وزير المالية، ومن خلالها تقوم كل وزارة على حدى بتحديد الاعتمادات المتعلقة بقطاعها وترسلها إلى وزير المالية، وهذا ما نتناوله في مرحلة وضع الأبعاد والطموحات والموافقة على طلبات الاعتماد. (عليان، 2021)

إعداد مشروع الميزانية العامة يتم من قبل السلطة التنفيذية بالنظر للإمكانيات البشرية والفنية التي تمتلكها هذه الأخيرة. وفي كثير من البلدان، بما فيها الجزائر يتولى وزير المالية الدور الرئيسي في تحضير الميزانية العامة. (زغودي، 2021)

تبدأ مرحلة إعداد الميزانية خلال الربع الأول من العام بتحديد التوجهات الرئيسية للميزانية ومناقشة أصحاب المصلحة وإعداد الخطة التفصيلية لمشروع إعداد الميزانية وتوقيع اتفاقيات مستوى الخدمة مع المعنيين. يلي تلك المرحلة المراجعة والتحليل والمناقشة والتي تستمر حتى نهاية شهر أغسطس.

ويتطلب إعداد الميزانية توفّر الكفاءات المالية والاقتصادية، مع التحلي بالمعرفة والمهارات التقنية، والقدرة على التفكير الاستراتيجي والقيادة، والفهم العميق للسياسات واللوائح، مع قدراتٍ متقدمة في التحليل المالي. (وزارة المالية ، 2025)

ب) مرحلة وضع الطموحات والأبعاد: (عليان، 2021)

تتم هذه المرحلة خلال الفترة الممتدة بين شهري جانفي وفيفري، حيث تجري هذه المرحلة في وزارة المالية ويشارك فيها مكتب الوزير، المديرية العامة للميزانية بالإضافة إلى مديرية التقديرات والتوقعات .يؤخذ في وضع التقديرات بعين الاعتبار، المعايير التالية:

- طلبات الاعتماد المقدمة من طرف مختلف الوزارات.
- تطور مستوى أداء الاقتصاد على المدى المتوسط.
- نتائج تنفيذ الميزانية العمومية السابقة بناء على مستوى إقفال الحساب الختامي.
- الضرورات السياسية

بناء على هذه المعطيات تحضر مديرية الميزانية العامة مسودة الميزانية في أقل من سنة مالية وترسلها إلى وزير المالية، الذي يقوم بدوره بترتيب أولويات الميزانية وفق التعليمات الحكومية ويتأكد من موافقتها للأهداف المدرجة في البرنامج الاقتصادي .

ت) الموافقة على طلبات الاعتماد: (عليان، 2021)

تتم هذه المرحلة أثناء شهر مارس حيث يشرع في دراسة مشروع قانون المالية وفيه تتم الموافقة على طلبات الاعتماد المقدمة من طرف مختلف الوزارات، وذلك بناء على جدية مبررات الإنفاق، بالإضافة إلى التوصية التي تقدمها المديرية العامة للميزانية في ذلك، وعقب التأكد من تحقق هذين الشرطين ويرسل مجلس الحكومة رسائل الموافقة بشأن طلبات الاعتماد إلى الوزارات المعنية.

2.5.3) المرحلة التقنية لإعداد مشروع الميزانية العامة: (عليان، 2021)

اعتبارا أن الميزانية العمومية تتكون من قسمين، وهما النفقات العامة والإيرادات العامة تختلف الطرق والأساليب المتبعة لتقدير كل منها دون حدوث أي اضطرابات في زيادة النفقات العامة أو نقص الإيرادات العامة كما هو متوقع، وهو ما يتطلب تحديد طرق تقدير النفقات العامة وتقدير الإيرادات العامة

أ) تقدير النفقات العامة:

تسعى الحكومة حين إعداد وتحضير الميزانية العمومية في أن تكون تقديراتها مطابقة للواقع بقدر الإمكان، حتى تتمكن من تنفيذ السياسية المالية للدولة من دون حدوث أي اضطرابات متعلقة بزيادة النفقات العامة ونقص الإيرادات العامة كما هو متوقع، ولأجل ذلك لا بد من التمييز في تقدير النفقات العامة بين النفقات الثابتة والنفقات المتغيرة.

- **النفقات العامة الثابتة:** تعرف بأنها مجموعة النفقات العامة التي يغلب عليها طابع الثبات والاستمرارية، وهي تخص في الغالب النفقات الدائمة والإجبارية، ويمكن تقديرها بكل سهولة على وجه التحديد حيث تتميز بالثبات وعدم التغير خلال السنة المالية، كرواتب وأجور الموظفين ومعاشات التقاعد وأقساط الدين العام، وتعتبر من النفقات ذات الصفة الإلزامية التي تتكرر كل عام.

- **النفقات العامة المتغيرة:** تتمثل في النفقات العامة التي لا يمكن تقديرها إلا على وجه التقريب لصعوبة تحديدها بدقة، خلافا للنفقات الثابتة، لأن تكاليف لم تستقر بعد بشكل دقيق، وهي تتعلق غالبا بالمشاريع الكبرى التي يتم إنجازها خلال عدة سنوات، وقد تتأثر بالتقلبات المالية في الأسواق الدولية والأزمات الاقتصادية التي لا يمكن التنبؤ أو التحكم فيها . تكون الاعتمادات المالية وفقا للمادة 31 من القانون العضوي رقم 18 -15، إما اعتمادات تقييمية أو حصرية، كما أن هناك طريقة أخرى لتقدير النفقات العامة تعرف باعتمادات المشاريع التي يتطلب إنجازها مدة طويلة .

- **الاعتمادات التقييمية:** تسمى كذلك بالاعتمادات التقديرية، ويقصد بها النفقات التي يتم تحديدها على وجه التقريب، وتلك المخصصة للمرافق والمشروعات التي لم تستقر تكاليفها بعد، حيث تنصب موافقة البرلمان على هدف النفقة وليس على حجمها، وهذا يعني أن باستطاعة الحكومة تجاوز الاعتماد المقدر بشرط الحصول على موافقة البرلمان بعدئذ .
- **الاعتمادات الحصرية:** تعرف كذلك بالاعتمادات المحددة، وتتمثل في الاعتمادات التي يشكل الرقم الوارد بها الحد الأقصى لما تستطيع الحكومة إنفاقها من دون الرجوع إلى وتطبق في تقدير نفقات التسيير الخاصة بالمرافق القائمة التي، اكتسبت خبرة في تقدير نفقاتها المستقبلية مثل دفع الأجور، بحيث لا تتجاوز الاعتمادات المخصصة لتغطية هذه النفقات .
- **اعتمادات المشاريع التي تتطلب مدة طويلة لإنجازها:** تتعلق هذه الطريقة ببعض المشاريع التي تتطلب مدة طويلة لتجسيدها، ويستغرق تنفيذها عدة سنوات، إذ لا يمكن متابعتها وإنجازها إلا من خلال توزيعها على عدة سنوات، إذ يستدعي الأمر اتباع أسلوبين اثنين وهما اعتمادات الالتزام واعتمادات البرامج وهذا على النحو التالي:
- **اعتمادات الالتزام:** يتم في هذه الاعتمادات إدراج المبلغ كله في ميزانية السنة الأولى ولكن في شكل اعتمادات تقديرية، وهو ما يسمح بتقدير النفقات في الوجهة القانونية والارتباط في الوجهة الفنية دون دفعها فعلا، ويسجل في ميزانية كل سنة من السنوات اللاحقة الجزء الذي ينتظر دفعه فعلا من النفقات.
- **اعتمادات البرامج:** يقتضي أسلوب اعتمادات البرامج في إعداد قانون خاص مستقل في الميزانية يسمى بقانون البرنامج الذي يتعين أن يوافق عليها البرلمان، وبموجب هذا القانون يتم وضع برنامج مالي على أن يتم تنفيذه على عدة سنوات بعد أن يوافق على الاعتمادات اللازمة له، ويقسم هذا القانون ذاته البرامج على عدة سنوات ويقرر لكل جزء منها الاعتمادات الخاصة بها

ب) **تقدير الإيرادات العامة:**

يثير تقدير الإيرادات العامة صعوبات تقنية، ترتبط أساسا بالتوقع فيما يتعلق بالظروف والمتغيرات الاقتصادية التي قد تطرأ على الاقتصاد الوطني، من أجل تحديد مصادر الإيرادات العامة المختلفة للسنة المالية المقبلة وخاصة الضرائب.

أولا: أساليب تقدير الإيرادات العامة:

هناك ثلاثة أساليب أساسية، وهي تتمثل فيما يلي:(عليان، 2021)

أسلوب التقدير القياسي:

تتمثل هذه الطريقة في تقدير الإيرادات المقبلة على أساس آلي، لا يترك للقائمين بتحضير الميزانية أي سلطة تقديرية في تقدير الإيرادات المتوقع الحصول عليها .تستند هذه الطريقة أساسا على قاعدة السنة ما قبل الأخيرة، إذ يتم تقدير الإيرادات على أساس الاسترشاد بنتائج آخر ميزانية نفذت أثناء تحضير مشروع الميزانية الجديدة.

- **طريقة التقدير الوسطي:**

وفقا لهذه الطريقة التي يتم بموجبها إضافة نسبة مئوية على آخر ميزانية نفذت، تحدد على أساس الزيادة التي حدثت في الإيرادات العامة خلال الخمس سنوات السابقة، وتتميز هذه الطريقة بأن تحديد حجم الإيرادات والنفقات يتم بصورة تحفظية .إلا أنها يعاب على هذه الطريقة أن الحياة الاقتصادية لا تسير في اتجاه ثابت، فغالبا ما تتأرجح بين الكساد والانتعاش من فترة إلى أخرى، انتشار التضخم وارتفاع الأسعار وانخفاض القدرة الشرائية في الكثير من البلدان يجعل من الصعب استخدام هذه الطريقة في تحديد حجم الإيرادات العامة.

- **أسلوب التقدير المباشر:**

تستند هذه الطريقة على التوقع أو التنبؤ باتجاهات كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة على حدة وتقدير الحصيلة المتوقعة بناء على هذه الدراسة مباشرة .تطلب السلطة المختصة من كل مؤسسة في القطاع العام بتوقعاتها لحجم نفقاتها وإيراداتها العامة للسنة المالية المقبلة، على أن يكون لكل وزارة أو هيئة حكومية تقدير ما تتوقع الحصول عليه من إيرادات في شكل رسوم أو ضرائب على نفس السنة المالية موضوع الميزانية الجديدة .إذا كانت طريقة التقدير المباشر تمثل أفضل الطرق لتقدير الإيرادات، فإن اللجان المتخصصة يجب عليها الاسترشاد بعدة أمور لكي تصل إلى تقديرات قريبة جدا من الواقع، تتمثل في مبلغ الإيرادات الفعلية السابق تحصيلها ومستوى النشاط الاقتصادي المتوقع والتغيرات المنتظرة في التشريع الضريبي مع مراعاة عدم المغالاة في التقدير وتواجه الجزائر صعوبة كبيرة في تقديرها للإيرادات العامة، إذ أنها تعتمد بشكل كبير على الجباية البترولية، والتي تتأثر بالمتغيرات السياسية والاقتصادية الخارجية التي لا يمكن التنبؤ بها.

ثانيا: كيفية تقدير الإيرادات العامة: (عليان، 2021)

تقدير الإيرادات العامة للسنة المقبلة من الناحية العملية يكون ابتداء من شهر أوت من السنة الجارية، وذلك على النحو التالي:

- حساب نتائج التحصيل ابتداء من شهر جانفي إلى غاية شهر جويلية للسنة المعتبرة (7 أشهر الأولى) التي تكون نتائجها معروفة.
- يتم تقدير نتائج التحصيل المتوقعة للأشهر الخمسة المتبقية من شهر أوت إلى شهر ديسمبر من السنة المعتبرة .

- إضافة الفارق الحاصل بين نتائج تحصيل السبعة أشهر الأولى (جانفي، جويلية) للسنة المعتبرة، وتقديرات تحصيل نفس الفترة من السنة الماضية، أي سبعة أشهر الأولى (جانفي إلى جويلية) من السنة الماضية .لذلك فإن عملية تقدير الإيرادات العامة تتم بناء على نتائج 7 أشهر الأولى من السنة الجارية، مصححة بواسطة الفارق بينها وبين تقديرات ونتائج الأشهر السبعة الأولى من السنة الماضية، وتوقعات 5 أشهر المتبقية من السنة الجارية.

3.5.3) مرحلة اعتماد الميزانية العامة

يمر اعتماد الميزانية بثلاث مراحل، ابتداءً بالتحليل الأولي طوال أشهر يوليو وأغسطس وسبتمبر، مروراً بالموافقة النهائية خلال شهري أكتوبر ونوفمبر، ووصولاً بإعلانها الرسمي في شهر ديسمبر. (وزارة المالية ، 2025)

يحرص البرلمان بصفته ممثلا للشعب بكل ما يملك من سلطات وصلاحيات دستورية وقانونية وآليات رقابية على ضمان حسن اضطلاع الحكومة ومرافقها ومؤسساتها ووحداتها الإدارية والاقتصادية في تطبيق قانون المالية بصورة عامة، مما يعنى أنه بمجرد التصويت على قانون المالية من طرف البرلمان يصبح لزاما على الحكومة التقيد بالإيرادات والنفقات النهائية للدولة المحددة سنويا فمصادقة البرلمان على مشروع قانون المالية معناه الترخيص والإجازة لبداية التنفيذ من قبل الحكومة من خلال احترام الحد المعين لكل فصل أو قسم من الميزانية وبالتالي بعد مرحلة إعداد الميزانية وتحضيرها يتم إيداع مشروع قانون المالية لدى مكتب رئيس المجلس الشعبي الوطني حسب ما جاء في نص المادة 70 من القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية التي تنص بأنه: « يودع مشروع قانون المالية للسنة لدى مكتب المجلس الشعبي الوطني في تاريخ 07 أكتوبر كأقصى حد من السنة المالية التي تسبق السنة المالية المعنية ويضم موادا تتناول في صيغة صريحة الأحكام القانونية الجديدة أو المعدلة. (وزارة المالية ، 2025)

لتبدأ العملية الرقابية للبرلمان الذي يتولى إحالته على اللجنة البرلمانية المختصة (لجنة المالية والميزانية) حيث تتولى دراسته ومناقشته مع ممثل الحكومة وتنهي أعمالها بوضع تقرير تمهيدي تضمنه ملاحظاتها، واقتراحاتها. (وزارة المالية ، 2025)

ويصادق البرلمان على قانون المالية في مدة أقصاها 75 يوما من تاريخ إيداعه ويرسله فورا إلى مجلس الأمة الذي يصادق على النص المصوت عليه خلال أجل 20 يوما ومن خلال المواد السابقة يتضح أنه قد وضع للبرلمان قيد زمني للمصادقة على قانون المالية (مدة 75 يوما) وإلا انتقل الاختصاص للسلطة التنفيذية ممثلة في رئيس الجمهورية ودون عرضه على البرلمان من جديد.

والملاحظ بأن رئيس الجمهورية قد قام بإصدار العديد من قوانين المالية التكميلية بموجب أوامر. (زغودي، 2021)

4.5.3) مرحلة تنفيذ الميزانية العامة

الميزانية العامة هي وسيلة الحكومة لتحقيق برنامج العمل الذي تولت إعداده فتلتزم فور صدور قانون المالية باتخاذ الإجراءات المناسبة لتسهيل تطبيق قواعده وتمكين المصالح المختصة من استعمال الاعتمادات المالية من خلال إصدار المراسيم المتعلقة بتوزيع الاعتمادات المالية لمختلف الدوائر الوزارية، بهدف القيام بعمليات الإنفاق والتحصيل تطبيقا للنصوص القانونية المعمول بها.

يتم وضع هذه الاعتمادات المالية لفائدة مسيري البرامج المسؤولين عن: (وزارة المالية ، 2025)

- المصالح المركزية والمصالح غير المركزية
- المؤسسات والهيئات العمومية تحت الوصاية المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج.
- الهيئات الإقليمية عندما تكلف بتنفيذ كل أو جزء من برنامج.

تتّبع وزارة المالية أربع مسارات لتنفيذ الميزانية، أولاً بتبليغ الميزانية وتعميم تعليماتها، وثانياً تنفيذها عبر تحصيل إيراداتها والالتزام بنفقاتها واعتماداتها، وثالثاً بتقدير الأداء ربع السنوي، ورابعاً وأخيراً إعداد الحساب الختامي وذلك بتقديم الجهات لحساباتها في نهاية العام المالي. وخلال هذه المرحلة أيضاً، يجري التواصل مع الجهات الحكومية عبر ورش العمل التعريفية، كما تُؤخذ مرئياتهم في الخطة الإعلامية لإطلاق الميزانية وتُفعّل أدوار الجهات الداعمة الأخرى. (وزارة المالية ، 2025)

4. الرقابة على الميزانية العامة للدولة

مرحلة الرقابة القبلية واللاحقة على هذا التنفيذ على النحو التالي: (زغودي، 2021)

1.4) الرقابة المالية السابقة (قبلية):

باعتبارها رقابة وقائية تمنع وقوع الخطأ المالي وتعالجه قبل حدوثه، وتكمن أهميتها في كونها تمارس على قرارات الالتزام بالنفقات للآمرين بالصرف قبل أن تترتب عنها ديون اتجاه هيئات عمومية معينة. وتمارس من طرف موظفين تابعين لوزارة المالية، وتكمن صلاحيتهم الأساسية في الرقابة القبلية على الالتزام بالنفقات العمومية الخاصة والمقدمة من طرف الآمرون بالصرف، حيث يتم التحقق من صفة الأمر بالصرف أو مفوضه القانوني عند الاقتضاء ومطابقة الأنظمة المعمول بها وبالتالي فالرقابة التي يمارسها كل من المراقب المالي والمحاسب العمومي ولجان الصفقات العمومية تمثل رقابة قبلية تمارس قبل إتمام التنفيذ وصرف النفقة العامة.

2.4) الرقابة اللاحقة على تنفيذ النفقات العمومية:

بالإضافة إلى العديد من المفتشيات التي توجد لدى مختلف الهيئات مثل: المفتشية العامة لمختلف الدوائر الوزارية أو تلك التابعة للولايات أو التي يكون من ضمن مهامها مراقبة التسيير المالي لمصالح الهيئات العمومية المعنية أو تلك الموضوعة تحت سلطة ووصاية هذه الهيئات، هناك مفتشيات أخرى لها صلاحيات رقابية أوسع وهي المفتشية العامة للمالية التي تهدف على الخصوص الى :

- التعرف على الوضعية المالية للأملاك والهيئات موضوع الرقابة
- التعرف على موطن الخطأ بإعلام السلطة المعنية قصد إنجاز التدابير الضرورية لحماية مصالح المؤسسة.

إن دورة الميزانية العامة تنتهي بالرقابة البعدية التي تمارسها السلطة التشريعية، كونها ممثلة الشعب وكذا السلطة التي تولت المصادقة على مشروع قانون المالية العامة، إلا أنه لابد من عدم إغفال الدور الذي يؤديه مجلس المحاسبة الذي يمكن وصفه بالدور المساعد أو الاستشاري. (زغودي، 2021)

1.2.4. الرقابة البرلمانية على تنفيذ الميزانية العامة

فيما يخص الرقابة السياسية البرلمانية في مواجهة الحكومة، فقد جاء في نص المادة 156 من الدستور بأنه: "تقدم الحكومة لكل غرفة من البرلمان عرضا عن استعمال الاعتمادات المالية التي أقرتها لكل سنة مالية، تختتم السنة المالية فيما يخص البرلمان بالتصويت على قانون يتضمن تسوية ميزانية السنة المالية من قبل كل غرفة من البرلمان". المودع مع الوثائق الملحقة به لدى مكتب المجلس الشعبي الوطني قبل الفاتح أوت من السنة، ويعرف القانون المتضمن تسوية الميزانية بكونه الوثيقة التي يثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية للسنة وقوانين المالية التصحيحية المتعلقة بنفس السنة. (زغودي، 2021)

ويخضع مشروع قانون تسوية الميزانية لنفس الاجراءات التي يخضع لها مشروع قانون المالية من حيث تقديمه للمجلس الشعبي الوطني وجدولته، ومصادقة البرلمان على قانون ضبط الميزانية، أما إذا رفض البرلمان المصادقة على هذا القانون فإن ذلك يرتب مسؤولية سياسية على عاتق الحكومة ويتعين عليها أن تلتزم أمام البرلمان بتحسين تحضير الميزانيات الأولية والإضافية مستقبلا، والعمل على تفادي الأخطاء التي وقعت فيها، إلا أن ما يمكن ملاحظته بخصوص رقابة البرلمان على تنفيذ الميزانية العامة ما يلي:

بعدها السياسي بعيدا عما هو مالي وتقني، فالغالبية البرلمانية تكتفي بالمناقشة العامة لمساندتها للحكومة ويكتفي نواب المعارضة بالتأييد على السياسة العامة من طرف الحكومة، والاكتفاء بالمحاور الكبرى دون التعمق في النقاط التفصيلية لقانون المالية.

بالرغم من التحقق الفعلي لهذه الآلية إلا أنها تبقى بعيدة نوعا ما عن تحقيق الشفافية، حيث يلاحظ من خلال تحليل قوانيين الضبط السنوات الماضية ظهور عمليات الخزينة والبرامج الرئاسية وحسابات التخصيص الخاص، إضافة إلى تحديد مبالغ النفقات والإيرادات النهائية وهذا ما يؤكد أن عملية التشريع هي من صنع السلطة التنفيذية وأن البرلمان قد استخدم وسيلة التصويت والمصادقة على مشروع القانون دون تحليل أو مراقبة، وهذا ما يؤكد ضعف هذه الرقابة أو بالأحق غيابها وما يمكن تفسيره هو طغيان المتطلب الحكومي على متطلب الرقابة. (زغودي، 2021)

ويرجع سبب هذا التخلف في بطء وتعقيد إجراءات الرقابة التي تمارس من طرف الأجهزة الأخرى وهنا يظهر أن موقف الحكومة يعتبر إلغاء لصلاحية البرلمان في ممارسة حقه الدستوري في مراقبة مدى تنفيذ الحكومة لقانون المالية المصادق عليه من قبل أعضائه، ومنه يتضح الدور المحدود للرقابة البعدية.

3.2.4. دور مجلس المحاسبة والمراقب الميزانياتي في الرقابة على ميزانية المؤسسات العمومية

أ) المراقب المالي (الميزانياتي)

المراقب المالي هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية، من اجل مراقبة إجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف قبل عقد النفقة بصفة نهائية تمارس من قبل المراقب المالي الرقابة المالية على النفقات العمومية الملتزم بها، والتي تطبق على المؤسسات والإدارات التابعة للدولة، والميزانيات الملحقة، وعلى الحسابات الخاصة بالخزينة، وميزانيات الولايات والمؤسسات العمومية ذات الطابع

الإداري ويقوم المراقب المالي بالتحقق من صحة ومشروعية النفقات الملتزم بدفعها ويُقبل التأثير على الالتزام بالدفع للنفقات بعد التحقق من العناصر التالية: صفة الأمر. (مجلس المحاسبة، 2025)

ب) مجلس المحاسبة:

أولا: رقابة مجلس المحاسبة

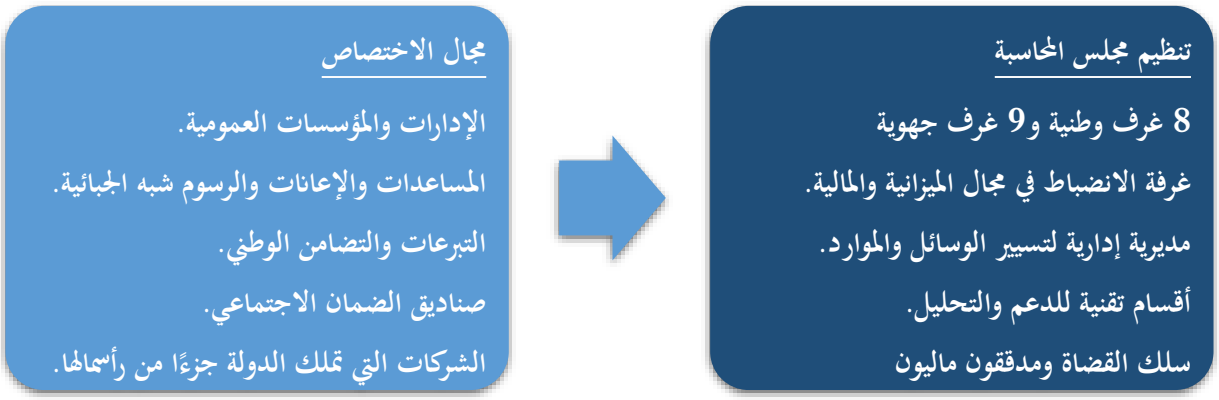
بالاطلاع على المادة 199 من الدستور التي تنص بأنه: «مجلس المحاسبة مؤسسة عليا مستقلة للرقابة على الممتلكات والأموال العمومية يكلف بالرقابة البعدية على أموال الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكذلك رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، يعد مجلس المحاسبة تقريرا سنويا يرفعه إلى رئيس الجمهورية وإلى رئيس مجلس الأمة ورئيس المجلس الشعبي الوطني والوزير الأول". وبخصوص الجديد الذي جاء به التعديل الدستوري لسنة 2016 بخصوص مجلس المحاسبة فيظهر من خلال تمديد الاختصاص الدستوري لمجلس المحاسبة ليشمل رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، كما أضاف له اختصاص المساهمة في تطوير الحكم الراشد والشفافية في تسيير الأموال العمومية. توسيع دائرة الهيئات التي يقدم لها مجلس المحاسبة تقاريره السنوية، لتشمل الى جانب رئيس الجمهورية، كلا من رئيس مجلس الأمة، رئيس المجلس الشعبي الوطني، الوزير الأول.

بالتالي فإن مجلس المحاسبة يعتبر النواة الأساسية في نظام الرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الاقليمية والمرافق العمومية، وبهذه الصفة يدقق في شروط استعمال وتسيير الموارد والوسائل المادية والاموال العمومية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها ويساهم في تعزيز الوقاية ومكافحة أشكال الغش والفساد والممارسات غير القانونية وغير الشرعية التي تضر بالمال العام.

يمكن استشارة مجلس المحاسبة في مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمالية العمومية. (مجلس المحاسبة، 2025)

ثانيا: تنظيم مجلس المحاسبة ومجال الاختصاص

الشكل رقم 03: تنظيم مجلس المحاسبة ومجال الاختصاص: يترأسه رئيس ويساعده نائب رئيس، ويضم:



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المرجع: (مجلس المحاسبة، 2025)

ثالثا: المهام والصلاحيات

الجدول رقم 01: مهام وصلاحيات مجلس المحاسبة

المهام والصلاحيات	النتائج المترتبة عن مهام المجلس
• مراقبة الحسابات وتصفية حسابات المحاسبين العموميين. • إصدار الغرامات والأحكام في حالات سوء التسيير أو المخالفات المالية. • إحالة الملفات ذات الطابع الجزائي إلى القضاء. • تقييم نوعية التسيير ومدى فعالية استعمال الموارد. • التوصية بإجراءات تصحيحية وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية. • إعداد التقرير السنوي الموجه لرئيس الجمهورية. • تقديم الرأي في مشاريع قوانين ضبط الميزانية. • المساهمة في تقييم السياسات والبرامج العمومية.	▪ إصدار مذكرات تقييم ورسائل تنبيه ومذكرات مبدئية. ▪ إعداد تقرير سنوي ينشر جزئيًا أو كليًا. ▪ إرسال تقارير تقييمية للهيئة التشريعية بشأن قوانين ضبط الميزانية. ▪ إصدار غرامات وقرارات في مجال تصفية الحسابات. ▪ إحالة الوقائع الجزائية إلى القضاء. ▪ إصدار عقوبات في مجال الانضباط المالي. ▪ استقبال الطعون والفصل فيها عبر تشكيلات الغرف المجتمعة.

المصدر: (مجلس المحاسبة، 2025)

رابعا: الغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة بتلمسان (لمحة عامة): (مجلس المحاسبة، 2025)

تأسست الغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة بتلمسان بموجب الأمر 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995، المعدّل بالأمر 10-02 لعام 2010. وقد تم تنصيبها رسميًا في 15 جانفي 2005، ويقع مقرها وسط مدينة تلمسان بساحة أول ماي. تتكفل هذه الغرفة، وفقًا للقانون، بمهمة الرقابة المالية البعدية على الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية الواقعة ضمن نطاقها الإقليمي.

تنظيميًا، تنقسم الغرفة إلى فروع حسب قرار رئيس مجلس المحاسبة الصادر في جانفي 1996، ويشرف على نشاطاتها رئيس الغرفة ورئيس الفرع. تضم الهيئة تسعة قضاة (منهم سبعة مستشارين ومحتسبان)، يعاونهم مدقق مالي، بالإضافة إلى طاقم إداري يشمل كتّاب ضبط وأعوان إداريين، ليبلغ إجمالي عدد الموظفين حوالي 23 إلى 25 فردًا.

أ) نطاق الاختصاص الإقليمي

تشمل مهام الغرفة خمس ولايات:

تلمسان 53 :بلدية؛ **سيدي بلعباس** 52 :بلدية؛ **عين تموشنت** 28 :بلدية؛ **تيارت** 42 :بلدية؛ **النعامة** 12 :بلدية

أي ما مجموعه 187 بلدية، و379 حسابًا، منها 192 حسابًا إداريًا و187 حساب تسيير. كما تمتد صلاحيات الغرفة إلى المؤسسات المحلية التي تستفيد من الدعم المالي كليًا أو جزئيًا.

ب) **المهام الأساسية للغرفة**: على غرار باقي غرف مجلس المحاسبة، تقوم بمهمتين رئيسيتين:

- **الرقابة القضائية**

وهي تتعلق بتصفية حسابات المحاسبين العموميين للجماعات المحلية، وضمان مطابقتها للقوانين والتنظيمات. ويمكن أن تُحمَّل المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب في حال وجود اختلالات.

- **الرقابة على نوعية التسيير**

تهدف إلى تقييم كيفية استخدام الموارد العمومية من حيث الكفاءة والفعالية والاقتصاد. وفي نهاية التحقيقات، تقدم الغرفة توصيات لتحسين الأداء المالي المحلي.

- **التعامل مع المخالفات**

في حال اكتشاف الغرفة لوقائع تندرج ضمن أفعال مجرّمة أو تنتهك التشريعات المالية، تقوم باتخاذ إجراءات مناسبة:

- تحويل الملفات ذات الطابع الجنائي إلى النائب العام المختص.
- إحالة المخالفات التسييرية إلى غرفة الانضباط في مجال الميزانية والمالية.

كما تساهم الغرفة في الوقاية من الفساد وتعزيز الشفافية والنزاهة في تسيير الأموال العمومية، استنادًا إلى ما تنص عليه القوانين ذات الصلة.

- **التقارير والشفافية**

في إطار تعزيز الشفافية، تُرسل نتائج الرقابة إلى المسؤولين المحليين، الذين بدورهم مطالبون بإبلاغها إلى المجالس المنتخبة (البلدية والولائية). وتقوم هذه المجالس بإرسال تلك التقارير إلى مجلس المحاسبة المركزي، ما يعزز المتابعة والمساءلة المحلية.

المطلب الرابع: الإصلاحات الشاملة للنظام المحاسبي الحكومي الجزائري

سنتعرف من خلال هذا المطلب إلى دوافع الإصلاح المحاسبي الحكومي في الجزائر ومبادرات المنظمات الدولية لتشجيع عملية الإصلاح بالإضافة إلى مراحل إصلاح النظام لمحاسبي الحكومي في الجزائر والمحاور الأساسية للإصلاح الميزانياتي

1. دوافع الإصلاح المحاسبي في الجزائر:

لقد تبنت الجزائر مشروع المخطط المحاسبي للدولة وفق النموذج الفرنسي سنة 1995 ووضع تحت الاختبار إلا أن ذلك باء بالفشل ولذا فقد تم التخلي عنه لسبب رئيسي والمتمثل في أن هذا الاصلح ركز على تغيير حسابات الدولة بتبني محاسبة الذمة المالية من خلال إدراج الحسابات المتعلقة بالحقوق الثابتة فقط دون أن يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، حيث أن هذا الاصلاح في جوهره كان قائم على المعاملات النقدية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، بالضافة إل عدم وجود نظام معلومات أو برنامج إعلام آلي مطور يساعد على توفير معلومات كافية للتسجيل المحاسبي، هذه النقائص عجلت بالتخلي عن هذا المخطط المحاسبي في سنة 2006. (السعيدي، 2022)

1.1) دوافع متعلقة بتغيرات البيئة الدولية وتطورها:(السعيدي، 2022)

- ضرورة الاستجابة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:
- الانتقال من الأساس النقدي إل أساس الاستحقاق:
- انعدام أو نقص الشفافية في الموازنات العربية.

2.1) دوافع متعلقة بعيوب النظام المحاسب العمومي المالي (مدونة حسابات الخزينة) وعدم فعاليته:

نظرا لتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال إلا أنه هناك دوافع متعلقة بعيوب النظام المحاسب العمومي في عدة جوانب شاملة حول ذمة الدولة نذكر من بينها: (السعيدي، 2022)

- **عملية التسجيل:** تتعلق فقط بتحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات، وبذلك تم إهمال عناصر أخرى مهمة كالأملاك العقارية والمنقولة
- **طريقة ترقيم حسابات الدولة:** تتعلق بحسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي أفقد توازن مجموعة الحسابات ذات عناوين متشابهة مما يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها
- **صعوبة تجميع المعلومات المحاسبية حسب تقنيات الرقمنة:** مع تعقيد الوثائق المحاسبية وعدم توفير قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية بما يوفر بيانات مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس التكاليف.
- **عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة:** حيث إن عملية التسجيل المحاسبي في إطار المحاسبة العمومية تتعلق فقط بتحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات (الأساس النقدي) وبذلك تم إهمال عناصر أخرى مهمة كالأملاك العقارية والمنقولة، وكذا حقوق الدولة ديون اتجاه الغير، والتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي، وهذا أدى إلى سوء تسيير ذمة الدولة.
- **طريقة ترقيم حساب الدولة:** ترقيم حسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي أفقد توازن مجموعة الحسابات، بحيث أصبحت تحتوي على أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة، يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، ولاسيّما مع التطورات التي تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة.
- **صعوبة تركيز وتجميع المعلومات المحاسبية:** تجميع وتركيز المعلومات المحاسبية لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة التي تتطلب وجود نظام إعلام آلي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية من مختلف مراكز التسجيل، بل إن عملية التركيز لا تتم في الآجال المناسبة، يسبب في تأخر حصر المعلومات واتخاذ القرارات.
- **تعقيد الوثائق المحاسبية:** حيث إن الوثائق المحاسبية الواجب توافرها في إطار الدولة تتميز بتعقيدها وعدم سهولة استغلالها.

3.1) دوافع متعلقة بنظام الميزانية العامة:

يمكن حصر الدوافع التي أدت إلى مراجعة نظام الميزانية في المسائل الآتية:(السعيدي، 2022)

- هيكلة الميزانية قائمة على الازدواجية بالنسبة لنفقات التسيير والاستثمار، حيث تأتي النفقات الجارية في صدارة نفقات الميزانية وهو ما أثر سلبا على تمويل برامج الاستثمار التي تم تجميد العديد منها بسبب قلة الموارد المالية.
- الارتكاز على الوسائل في تسيير الإنفاق العمومي وعدم ايلاء العناية للنتائج المحققة أدى إلى اللجوء المتكرر إلى قانون المالية التكميلي كل سنة جراء عدم فعالية نظام التقديرات والسياسات مما تسبب في إعادة تقييم المشاريع باستمرار.
- عدم كفاية وصعوبة ونقص المعلومة في مجال عمليات الميزانية، ويرجع ذلك إلى غياب الشفافية على اعتبار أن الوثائق المرفقة بمشروع قانون المالية والمتعلقة بالميزانية لا تقدم قراءة واضحة وصحيحة للوضعية المالية.
- عدم فعالية الرقابة على الميزانية العامة للدولة سواء كانت قبلية أو بعدية، كانت يسبب النقائص الآتية:
  - منظومة الميزانية الحالية لا تمكن من ممارسة الرقابة على أداء وفعالية النفقة العامة على اعتبار أن أطر الرقابة تقوم على رقابة حسابات وبالتالي لا تتصل الرقابة بمدى ملائمة النفقة لتحقيق أهداف محددة.
  - الرقابة القبلية على الميزانية العامة تعتمد على مدى مطابقة النفقات العامة للقوانين والتنظيمات السارية المفعول دون النظر في مدى فاعليتها والنتائج المراد تحقيقها.
  - غياب تطبيق أحكام القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية في مجال الرقابة اللاحقة المتمثلة في رقابة البرلمان على تنفيذ الميزانية العامة للدولة، وتشير في هذا السياق إلى أن عودة العمل بآلية قانون تسوية الميزانية، تمت في سنة 2011 حيث تمت المصادقة على الحساب الختامي للسنة المالية 2008 بعد غياب دام أكثر من 27 سنة، حيث أن آخر قانون لضبط الميزانية يتعلق بالسنة المالية 1981
  - آلية تسوية الميزانية تعتبر فرصة بالنسبة للبرلمان المتابعة الكيفيات التي تم بها تنفيذ الميزانية وتقييم النتائج المترتبة على تنفيذ قانون المالية إلا أن فعاليتها في الواقع جد محدودة على اعتبار أن الرقابة في هذا المجال تتصل بالسنة المالية، وهو ما يجعل هذه الرقابة بدون جدوى بالإضافة إلى ذلك، فإن افتراض عدم مصادقة البرلمان على قانون تسوية الميزانية لا يرتب على الحكومة أية مسؤولية طبقا للتشريع ذي الصلة بهذه الآلية.
  - غياب مفهوم مسؤولية المسير ضمن الإطار التشريعي المتعلق بقوانين المالية، حيث أن الأمر بالصرف يخضع فيصرف النفقات الشروط قانونية وتنظيمية ولا يلتزم بتحقيق أهداف محددة مسبقا. وهذا لا يجعله مسئولا عن فعالية تسيير المصالح العمومية التي تقع تحت سلطته وبالتالي فانه لا يمكن محاسبة الأمر بالصرف نتيجة غياب تحديد مسبق للأهداف الواجب تحقيقها عند تنفيذ النفقات العامة
  - المصالح العمومية التي تقع تحت سلطته وبالتالي فانه لا يمكن محاسبة الأمر بالصرف نتيجة غياب تحديد مسبق للأهداف الواجب تحقيقها عند تنفيذ النفقات العامة

- إن الاعتماد على نمط سياسة مالية قائمة على ميزانية الوسائل لفترات طويلة أدى إلى شل قدرات التصدي المتحديات الاقتصادية التي تواجه الاقتصاد الجزائري، لذلك فإن الهدف الرئيسي من عصرنة نظام الميزانية في الجزائر هو البحث عن الآليات الناجعة الكفيلة بدفع عجلة التنمية إلى الأمام وتحقيق الرفاهية والازدهار
- مطالبة الهيئات المالية الدولية بشفافية أنظمة الموازنة توصيات هذه البينات لا تدخل ضمن سياق المرافقة كما كان الأمر عليه على اثر إعادة جدولة الجزائر لديونها والدخول في برامج التعديل الهيكلي بل يشار إليها ضمن التقارير التي تصدرها هذه الهيئات عن كل دول العالم

2. مبادرات المنظمات الدولية لتشجيع عملية الإصلاح:

أ- البنك الدولي:

عمل منذ سنة 2007 على مشاركة الدول في تحسين نظام الإدارة العامة ومكافحة الفساد وتشمل المساندة التي يقدمها البنك المؤسسات القطاع العام الرئيسية المساعدة في تحسين أداء هذه المؤسسات وكفاءتها والمساءلة فيها، وتمكينها من تنفيذ وظائف رئيسية على نحو أفضل. مثل وضع الميزانية وتطبيقها وكذلك الرصد والمراقبة وإدارة الأداء وإصلاح نظام التوريدات وفضلا عن ذلك تهدف استراتيجية نظام الإدارة العامة ومكافحة الفساد إلى استهداف الجهات خارج السلطة التنفيذية كالبرلمان والقضاء وهيئات الرقابة والمجتمع المدني لأجل ممارسة دورهم الرقابي على تنفيذ الميزانية العامة بفعالية. (السعيدي، 2022)

ب- صندوق النقد الدولي:

إن مساهمة هذه الهيئة المالية الدولية في تحديث أنظمة الميزانية عبر العالم تتمثل في العديد من المنشورات التي يقوم ممثلو صندوق النقد الدولي على توزيعها، وهذه المنشورات عبارة عن دليل يتضمن أساليب وكيفيات وطرق تحضير الميزانية وتنفيذها والرقابة عليها مع توضيح دور كل جهة متدخلة في المراحل التي تمر بها الميزانية العامة للدولة، وكل ذلك يقدم في شكل نظام ميزانية نموذجي، ومن بينها مدونة الممارسات الجيدة دليل حول الشفافية في المالية العامة، ودليل الشفافية في إيرادات الموارد الطبيعية.(السعيدي، 2022)

وتذكر من المبادئ التي تتضمنها منشورات صندوق النقد الدولي ما يلي:(السعيدي، 2022)

- الشفافية في الإجراءات المتعلقة بالميزانية
- تمكين الشعب من الوصول إلى المعلومات
- ضرورة أن تستوفي المعلومات في مجال الميزانية معايير الجودة
- تحديد واضح للأدوار والمسؤوليات

ت- دور منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية: OCDE

عملت هذه المنظمة على تصميم نموذج للممارسات النموذجية في مجال تصريف الميزانية العامة، وهو بمثابة أداة نموذجية للدول الأعضاء وغير الأعضاء بهدف زيادة درجة شفافية الموازنة في هذه الدول، وللإشارة فان النموذج أعد على أساس تجارب الدول الأعضاء، ويشمل تقارير رئيسية عن الموازنة التي يجب أن تقدمها الحكومات ومعلومات عن الأداء المالي لكل دولة، ومن ثمة تتمكن

المنظمة من جمع كم هائل من المعلومات المتعلقة بالممارسات الجيدة في مجال تحضير وتنفيذ الميزانية العامة قصد تعميم الاستفادة منها من خلال وثائق تتضمن ممارسات نموذجية توضع في متناول الدول قصد تطبيقها من منظور اختياري

ونشير ف هذا السياق إلى مبادرة منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لمنطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا (MENA) للحوكمة والقدرة التنافسية من أجل التنمية ودعم الإصلاحات من خلال نهج شامل ومنسق وحوار مؤسساتي مبتكر لأجل بناء القدرات، وتعتبر الجزائر من بين الدول المعنية بهذه المبادرة. (السعيدي، 2022)

3. مراحل إصلاح النظام المحاسبي الحكومي في الجزائر

أ) مرحلة إصلاح نظام المحاسبة العمومية سنة 1995:

قد عرف نظام المحاسبة العمومية في الجزائر عدة إصلاحات لاسيما بعد سنة 1995 وهذا نظرا للنقائص التي يعاني منها هذا النظام خاصة مدونة حسابات الخزينة في ظل التطورات العالمية، وعليه فقد تم إجراء إصلاح مناسب وفق النموذج الفرنسي بإعداد مخطط مناسب للدولة ولكن سرعان ما تم التخلي عنه، لأنه لم يكن معد وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ولذا باشرت الجزائر بإصلاح جديد سنة 2005 عن طريق إنشاء مشروع لنظام مناسب خاص بالعمليات المالية للدولة مستمد من المعايير الدولية، وسنعرض فيما يلي أهم دوافع ومراحل الإصلاح التي مر بها نظام المحاسبة العمومية للدولة الجزائرية (فتحية و حسياني ، 2021). (فتحية و حسياني ، 2021)

ب) مرحلة إصلاح المحاسبة العمومية بالجزائر بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية 2005:

بعدما تم إلغاء العمل بمشروع المخطط المحاسبي لسنة 2005 نظرا لعجزه على مواكبة التطورات الدولية خاصة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام باشرت الجزائر في إعداد مشروع مناسب آخر يعتمد في جوهره على المعايير الدولية.

قامت الجزائر بعقد اتفاقيات من إعداد مشروع لإصلاح نظامها المحاسبي سنة 2006 تم البدء في مشروع عصرنة أنظمة الميزانية أين أبرمت وزارة المالية ممثلة في المديرية العامة للميزانية عقدا مع مكتب استشارات كندي CRC SOGEMA من أجل وضع تصور شامل ومتكامل لإصلاح المالية العمومية وذلك في إطار القرض المقدم من طرف البنك العالمي لتنتهي الأشغال بإعداد مجموعة من التقارير مكنت من صياغة أهم محاور هذا المشروع (العايب و طلحة، 2023) وأيضا تم الاستعانة بمكتب استشارات فرنسي (ADETEF-GIP) وهو مكتب فرنسي يهتم بإصلاح المحاسبة العمومية، للاستفادة من التجربة الفرنسية في مجال الاصلاح المحاسبي ولقد تم الاتفاق على فترة أربعة سنوات وتحديد فترة بداية الأشغال من فيفري 2005 إل غاية تاريخ نهاية الأشغال أبريل 2009، كما تم تكوين فرقة عمل، حيث تمثل عملها في الاهتمام بالجوانب الإدارية، وهذا بتكوين لجان إداريين مكلفين بإعداد المشروع ، بالإضافة إلى فريق المشروع المتمثل في الادارة العامة للمحاسبة على مستوى وزارة المالية. (فتحية و حسياني ، 2021)

ت) مرحلة إصلاح المحاسبة العمومية بالجزائر بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية 2018-2023

أولا: إصدار القانون العضوي رقم 15-18 المتعلق بقوانين المالية:

تم إصدار هذا القانون بعد مخاض عسير استمر لأكثر من 12 عامًا. وقد بدأ العمل على إعداد القانون في عام 2006 حيث تم تقديمه إلى الأمانة العامة للحكومة وتم دراسته في مجلس الوزراء. ومع ذلك، تم سحبه في اللحظة الأخيرة قبل إيداعه للمناقشة في البرلمان بسبب تردد السلطات العمومية في تبني الإصلاح الجديد للمالية العامة الذي تم العمل عليه منذ عام 2005.

يجسد مشروع القانون المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، إصلاح المنظومة المحاسبية الوطنية للانتقال من محاسبة الصندوق نحو المحاسبة على أساس الحقوق المثبتة، استجابة للمعايير الدولية وهذا بغرض تحسين نجاعة وحوكمة الهيئات العمومية. ومن شأن هذا الاصلاح، الذي يندرج ضمن إطار عصرنة نظام المالية العمومية، استخراج قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الذمة والوضعية الماليتين والنتيجة عند إقفال السنة المالية ويحدد مشروع القانون قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي المطبقة على الميزانيات والعمليات المالية لكل من الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية الادارية والاشخاص المعنوية الاخرى المكلفين بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة. (فتحية و حسياني ، 2021)

في عام 2023، بدأت الجزائر في تنفيذ قانون الميزانية العضوي ويحتوي على ما يلي:(فتحية و حسياني ، 2021)

أ) **إصلاحات في إدارة الإيرادات:** شملت الإصلاحات في هذا المجال:

- توسيع القاعدة الضريبية وتحسين نظم التحصيل والتحول الرقمي في الإدارة الضريبية لتقليل التهرب الضريبي.
- مراجعة الإعفاءات الضريبية لضمان العدالة والكفاءة.

ب) تعزيز الرقابة المالية: تم اتخاذ خطوات لتعزيز الرقابة المالية، منها:

- تطوير نظم المراجعة الداخلية والخارجية.
- نشر تقارير مالية دورية لزيادة الشفافية.
- تعزيز دور البرلمان في مراقبة تنفيذ الميزانية.

ثانيا: أهمية النظام المحاسبي العمومي الجديد:

تتمثل الغاية من المنظومة المحاسبية الجديدة في تحسين النجاعة من خلال الحوكمة الجيدة لاسيما في جودة التقديرات عبر التكفل بجزء من التكاليف المؤجلة خلال برمجة ميزانية الدولة وتنفيذها، وإقحام مسؤولية كل متدخل في دورة الإيرادات ودورة النفقات، انطلاقا من الاستحقاق إلى غاية التنفيذ، وكذلك ضمان شفافية أكبر من خلال تتبع عملية جمع الأموال واستعمالها وفق وثيقة عرض الاسباب المتعلقة بمشروع القانون.(فتحية و حسياني ، 2021)

ثالثا: أهداف مشروع النظام المحاسبي الجديد:

من ضمن الاهداف المتوخاة من المنظومة الجديدة التي يكرسها مشروع قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي إنتاج معلومة ذات جودة تسمح بتسيير أحسن للديون والمستحقات وتسيير أمثل للخزينة.

ان الهدف من الانتقال من محاسبة الصندوق الى محاسبة الحقوق المثبتة هو ترشيد النفقات وإعطاء مسؤولية أكبر للمسيرين الذين يسهرون على حركة الأموال وجعل حصيلة المؤسسة تعكس وضعيتها الحقيقية وترشيد النفقات والاستعمال الأمثل للإمكانات المالية للدولة بالإضافة إلى تحسين نوعية المعلومة الموجهة للبرلمانيين والمواطنين، والكفيلة بتقييم الوضع المالي الحقيقي للدولة وتقدير السياسات العامة، وتمهيدا للمساءلة والعمل على التوجيه الأمثل لاتخاذ القرار. (فتحية و حسياني ، 2021)

وفيما يلي أبرز أهداف المشروع الجديد: (مشروع عصرنة النظام الميزانياتي في الجزائر، 2020)

- الانتقال من الميزانية التقليدية إلى ميزانية البرامج والأداء:
- التركيز على النتائج: بدلًا من التركيز على الوسائل، يتم التركيز على تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة من خلال البرامج والمشاريع الحكومية.
- ربط الموارد بالأهداف: يتم تخصيص الموارد المالية للبرامج والمشاريع التي تحقق أهدافًا محددة وقابلة للقياس.
- تحسين المساءلة: يتم مساءلة المسؤولين عن تحقيق النتائج المرجوة من البرامج والمشاريع التي يشرفون عليها.
- توفير معلومات كافية وواضحة عن الميزانية للجمهور، بما في ذلك أهدافها ومكوناتها وكيفية إنفاق الأموال العامة.
- إشراك المواطنين في عملية صنع القرار المتعلقة بالميزانية من خلال آليات مختلفة مثل الاستشارات العامة.
- ترشيد الإنفاق العام: من خلال تحديد أوجه التبذير في الإنفاق العام والعمل على تقليلها.
- تحسين كفاءة الإنفاق: تخصيص الموارد المالية للبرامج والمشاريع الأكثر فعالية وكفاءة.
- تطوير القدرات المؤسسية: من خلال تحديث الأنظمة والإجراءات المتبعة في إعداد وتنفيذ الميزانية.
- تدريب الموظفين: تدريب الموظفين على أحدث أساليب الإدارة المالية الميزانياتية.

بالإضافة إلى ذلك يهدف هذا المشروع إلى تحقيق جملة من الأهداف الطموحة أهمها: (العايب و طلحة، 2023)

- معالجة الاختلالات المالية، وترقية التخصيص الاستراتيجي للموارد
- اعتماد منهجية تكريس التسيير الاقتصادي للمال العام وتتماشى مع مقتضيات اقتصاد السوق وتمكن الدولة من إنجاز أدوارها ووظائفها بفعالية أكبر:
- اعتماد نظام معلومات واضح وموجه نحو النتائج، من شأنه أن يساهم في ترشيد التسيير المالي ويضمن تحكما أكبر في النفقات العامة
- دعم قدرات التقدير والتحليل لدى الإطارات المالية بما يضمن فعالية أكبر للقرارات المالية:
- ضمان قدر أكبر من الشفافية في تسيير المال العام
- تحميل المسير العمومي المسؤولية عن نتائج القرارات المالية
- تحسين أساليب وأنماط إعداد الميزانية وصياغة الوثائق بشكل شفاف وواضح.

يُعد مشروع تحديث وعصرنة النظام الميزانياتي في الجزائر مشروعًا طموحًا يهدف إلى تحقيق إصلاحات جذرية في الإدارة المالية العامة. وعلى الرغم من وجود بعض التحديات، إلا أن المشروع يحظى بدعم كبير من الحكومة، ومن المتوقع أن يحقق نتائج إيجابية في المدى المتوسط والطويل.

رابعا: الدراسات التمهيدية التي قامت بها الجزائر: (الجزائرية، 2023)

بعد تصور المشروع وتحديد أهم الأساسيات وفق فكرة رئيسية وهي الانتقال من الأساس النقدي إل أساس الاستحقاق، حيث تم وضع أسس تنظيمية وتقنية للإطار المحاسبي الجديد للدولة من خلال إنجاز مجموعة من التقارير والدراسات والوثائق التالية:

- مخطط توجيهي لتكييف المعايير المحاسبية مع الواقع المحاسبي الجزائري
- « Projet d'architecture des comptes de l'Etat ». مشروع لهيكلة حسابات الدولة
- « Recueil du Plan Comptable de l'Etat » . المخطط المحاسبي للدولة
- « Schéma d'écritures comptables » . مخطط التسجيلات المحاسبية
- إعداد قوائم مالية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: والتي تتمثل في خسة قوائم مالية وهي:
- جدول الوضعية الصافية الأصول والخصوم والذي يبين المركز المالي
- جدول النفقات الصافية الذي يبين النجاعة والأداء المالي
- جدول رصيد عمليات الخزينة الذي يبين النفقات والايرادات
- جدول تدفقات الخزينة الذي يوضح حركة الأموال الداخلة والخارجة من الخزينة
- الملاحق التي تبين المعلومات الضرورية التي توضح تفاصيل الحساب.
- استخدام البرامج المعلوماتية في تسيير القوائم المالية

من أجل تطبيق مشروع المخطط المحاسبي الجديد الذي يتوافق مع المعايير الدولية، اعتمد المختصون على الوثائق السابقة الذكر، بالإضافة إلى وضع نظام معلومات من أجل التحول لذلك النظام. (الجزائرية، 2023)

خامسا: مراحل تنفيذ النظام المحاسبي الجديد للدولة: (فتحية و حسياني ، 2021)

أ- المرحلة الانتقالية:

تعتمد هذه المرحلة بالدرجة الأولى على صياغة تطبيق المعلوماتية الذي تسمح بالانتقال من مدونة حسابات الخزينة NCT إلى النظام المحاسبي الجديد PCE، وهذا عن طريق جدول للمرافقات(conversion de Table) ، الذي يعتمد عليه لاستخراج الجداول المالية والتي تشمل على: الموازنة، جدول التكاليف النهائية، جدول يوافق العمليات إلى جانب جدول تدفقات الخزينة، وهذه الجداول المالية تعتمد في جوهرها على العمليات المتعلقة بالأساس النقدي أي الانفاق الفعلي والتحصيل الفعلي. ولثراء هذه الجداول المالية تم الشروع في إدراج المعلومات المحاسبية المتعلقة بالحقوق المثبتة والتي ترسل من طرف المديرية العامة للضرائب بالإضافة للمعلومات المتعلقة بالاستثمارات والمرسلة من طرف المديرية العامة للملكية الوطنية وذلك من أجل أن تعكس الذمة الحقيقية للدولة التي تقتصر

على التدفقات المالية التي تسجلها الخزينة العمومية، كما تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة مرجع المعايير المحاسبية يكون يتماشى مع النظام المحاسبي الجزائري.

ب–المرحلة النهائية: الهدف الأساسي لهذه المرحلة هو وضع مشروع النظام المحاسبي الجديد حيز التنفيذ وهذا بعد الانتهاء من مجموعة من المهام المتمثلة في:

- الاحصاء الكلي للاستثمارات المالية التي تمتلكها الدولة من قبل الديرية العامة للملكية الوطنية لإدراجها ضمن النظام المحاسبي الجديد وفقا للعيار الفرنسي رقم 06 الذي يتعلق بالاستثمارات
- إدخال عملية التقييد المحاسبي للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات وذلك بالتنسيق مع المديرية العامة للضرائب، وهذا وفقا ما نص عليه المعيار الدولي للمحاسبة العمومية رقم 23 المتعلق بالإيرادات السيادية لمختلف الوزارات
- القيام بالدورات التكوينية للأشخاص العاملين في مجال المحاسبة العمومية خاصة المحاسبين العموميين، الآمرين بالصرف أو المراقبين العموميين
- تعزيز هياكل التكوين لوزارة المالية لا سيما من خلال افتتاح المدرسة الوطنية للخزينة بولاية تيبازة.

4. المحاور الأساسية للإصلاح الميزانياتي:

يتضمن القانون العضوي ثلاثة محاور رئيسية للإصلاح، وهي: (العايب و طلحة، 2023)

1.4. الجوانب المتعلقة بالميزانية :

هدف هذا المحور إلى وضع نظام جديد لتسيير النفقات يشمل كل من إعداد الميزانية المحاسبة، والرقابة على النفقات العمومية، وقد تمت صياغة كل ذلك في:

أ) **اعتماد ميزانية البرامج المبنية على النتائج:**

تعتبر مقاربة الإدارة بالنتائج من الأساليب الحديثة التي يتم اعتمادها في وضع الميزانيات للدول والتي تحظى بقبول دولي، حيث يتم تقدير الاعتمادات على أساس أهداف محددة والتي كرسها القانون العضوي للوصول إلى النتائج المسطرة، بدل اعتماد الأسلوب التقليدي للميزانية على الوسائل.

ب) **وضع ميزانية متكاملة وفق الإطار متعدد السنوات:**

يعتبر هذا الإطار أداة لتسيير الموارد العامة على المدى المتوسط، حيث تحدد ميزانية الدولة السنوية حسب هذا التوجه تقديرات الإيرادات والنفقات ورصيد الميزانية وكذا مديونية الدولة عند الاقتضاء للسنة المقبلة والسنتين المواليتين وتحسين بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتحقيق جودة الإفصاح المحاسبي

ت) **تحسين عرض ونشر الميزانية:**

يتم من خلال تطبيق إصلاح إعداد مستندات جديدة ووضع نظام معلومات فعال يساهم في عملية إعداد وثائق الميزانية ومختلف التقارير المرفقة بها بكل دقة وشفافية، وتوضح المادة 75 من القانون العضوي 18/15 المتعلق بقوانين المالية أن الميزانية العامة للدولة يجب أن ترفق بثالثة أجزاء تفصيلية تتمثل في:

- الميزانية التي تعطي عرض مبسط الميزانية كل وزارة حسب كل برنامج.
- تقرير عن الأولويات والتخطيط الذي يكلف بتحضيره كل وزير أو المسؤول المكلف بتسيير محفظة البرامج
- ميزانية مقسمة حسب التوزيع الإقليمية لكل برنامج والمتمحورة على النتائج.

ث) **وضع تصنيفات جديدة للنفقات العمومية:**

بهدف تحسين عرض ونشر الميزانية والتنسيق بين حسابات مدونة الميزانية وحسابات مدونة المحاسبة، تم وضع تصنيفات جديدة للنفقات على أساس النشاط القطاعات الكبرى للدولة.

ج) **تحديث مسار التنفيذ والرقابة على عمليات الميزانية:**

تضمن مشروع عصرنة النظام الميزانياتي إعادة هيكلة الإجراءات الإدارية المرتبطة بمسار تنفيذ عمليات الميزانية، وهو القسم الذي أوكل إلى مكتب الاستشارات الفرنسي (ADTETEF-GIP) بمراعاة إعداده بما يتلاءم وميزانية والرقابة عليها بصورة مبسطة.

ح) **تعزيز وظيفة الإرشاد الاقتصادي لوزارة المالية:**

وذلك من خلال رفع قدرات تقييم ومراقبة تكاليف الاستثمارات والسياسات والبرامج التي على أساسها تحدد اعتمادات مختلف الوزارات، حيث أن المادة 82 من القانون تنص على ضرورة تحديد شروط التسجيل وكيفية تسيير الاعتمادات المالية عن طريق التنظيم وتتطلب هذه المسألة إصلاح نظام المحاسبة العمومية، الذي لم يتم تحديد إطاره التنظيمي بعد، بالإضافة إلى عدم وجود إطار تصوري لإصلاح نظام الرقابة والرقابة عليها بصورة مبسطة. وإجراءات الامتثال وفقا لقواعد المحاسبة العمومية.

2.4. التغييرات الرئيسية في وثائق الميزانية وفق الإصلاح الميزانياتي في الجزائر

أ) **استحداث "وثيقة الأداء" (Rapport de performance)**: تُرفق مع قانون المالية السنوي تهدف إلى تعزيز الشفافية والمساءلة وربط التمويل بالنتائج بدل النفقات فقط تحتوي على:

- الأهداف العامة لكل قطاع.
- مؤشرات الأداء التي يُقاس بها تحقيق الأهداف.
- نتائج متوقعة ومحققة.

مثال :وزارة التربية الوطنية تُحدد هدفًا بتحسين جودة التعليم، وتعرض مؤشرات مثل عدد التلاميذ الناجحين أو نسبة التأطير.

ب) **تقارير التقييم السنوي؛ (Rapport annuel de performance)**: حيث تصدر بعد تنفيذ الميزانية وتُقيّم مدى تحقيق الأهداف المحددة مسبقًا في وثيقة الأداء. ويُفترض أن تخضع لرقابة البرلمان.

ت) **برنامج الميزانية؛ (Budget par Programme)**: لم تعد الميزانية تقتصر على تقسيمات إدارية فقط (مديريات/وزارات)، بل أصبحت مبنية على برامج قطاعية وكل برنامج يحتوي على: أهداف، موارد مخصصة، مؤشرات قياس، مسؤول (مدير البرنامج).

الجدول الزمني الجديد لتقديم الوثائق: حُدِّدت مواعيد دقيقة لإعداد وتقديم الوثائق الجديدة:

- وثيقة الأداء: تُقدَّم قبل بداية السنة المالية.
- تقرير الأداء: يُقدَّم بعد نهاية السنة المالية للمحاسبة والمساءلة.

رغم هذه التغييرات، لا تزال الجزائر في مرحلة تجريبية وانتقالية، حيث: تُطبق وثائق الأداء تدريجيًا في بعض القطاعات (مثل: التربية، الصحة، البيئة). ولا يزال الإعداد على **أساس نقدي**، ولم يتم بعد الانتقال الكامل إلى **أساس الاستحقاق**.

3.4. محتوى القانون العضوي 15-18 (LOLF) وقانون المالية رقم 23_07 لسنة 2023

1.3.4. النصوص والأحكام التنظيمية للقانون العضوي 15-18 (LOLF): (الجريدة الرسمية 2018)

يشمل كل المبادئ والقواعد وكذلك التدابير التي من شأنها ضمان تحقيق أهداف مخطط عصرنة القطاع، لا سيما تلك الرامية إلى تعزيز الشفافية وإرساء مبدأ البرمجة والتسيير القائم على النتائج، مع استخدام أنظمة معلومات مخصصة لإعداد وتنفيذ ميزانية الدولة في ظل الجهود المنصبة نحو رقمنه شاملة للقطاع.

لقد تضمنت أحكام نص هذا القانون مجموعة من المستجدات، والتي تأتي في سياق إصلاح المحاسبة العمومية باعتبارها واحدة من أهم ركائز إصلاح المالية العمومية، والتي نوجزها في العناصر الرئيسية التالية: (**الجريدة الرسمية 2018**)

حددت أحكام المادة 80 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.

أ) **المحاسبة الميزانياتية**: والتي تنقسم إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة الصندوق:

بالنسبة لمحاسبة الالتزامات، يتم تسجيل النفقات الميزانياتية بعنوان السنة التي تم الالتزام بها. أما بالنسبة لمحاسبة الصندوق، فإنه يتم تسجيل الإيرادات والنفقات بعنوان نفس السنة المالية لتحصيلها أو دفعها من قبل المحاسبين العموميين.

وهذا النوع من المحاسبة الذي يسجل الأحداث عند تأثيرها على السيولة كان موجود وتم الإبقاء عليه، بهدف تتبع تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية للسنة الجارية.

ب) **المحاسبة العامة**: تُعد الإصلاح الجوهري للمحاسبة العمومية، وتسجل مجمل الحركات التي تؤثر على الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة، وهي قائمة على أساس الاستحقاق، وتمسك من قبل المحاسبين العموميين على أساس مخطط محاسبي، مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي، وهو ما يسمح لهذه المحاسبة بإعطاء نظرة شاملة عن الذمة المالية للدولة، وكذا حول ديونها ومستحقاتها.

ت) **محاسبة تحليل التكاليف**: تعتمد على مخرجات المحاسبة العامة، وتهدف إلى تحليل وقياس تكلفة الأنشطة الملتزم بها ضمن البرامج، بغية تقييم نجاعتها، وتمسك من طرف الآمرين بالصرف، وذلك حسب ما نصت عليه ال مادتين92 و93 من مشروع القانون، وبذلك يمكن هذا النوع من المحاسبة المسيرين من مراقبة وتسيير البرامج كما تساعد نواب البرلمان من معرفة تطور تكاليف الأنشطة والبرامج.

كما نصت المادة 96 من مشروع القانون على ان يقدّم الحساب العام للدولة مجمل المعلومات التي تعكس صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية للدولة، ويتضمن الميزان العام للحسابات والقوائم المالية.

وقد حددت المادة 95 هذه القوائم المالية والتي تتمثل في الوضعية الصافية المالية حساب النتائج، وجدول تدفقات الخزينة، بالإضافة إلى جدول تباين الوضعية الصافية المالية، وكذلك الملحق الذي يتضمن مذكرات تحدّد القواعد الرئيسية والطرق المحاسبية إضافة إلى مذكرات توضيحية أخرى.

كما نصت احكام المادة 97 من مشروع القانون على ضمان نوعية الحسابات من خلال احترام مبادئ وقواعد المحاسبة والتقييم، كما هي مبينة في المخطط المحاسبي، حيث يجب على الحسابات أن تكون مطابقة للقواعد والإجراءات المعمول بها منتظمة و صادقة، وأن تكون معدّة وفق طرق دائمة، كما يجب أن تكون متناسقة وموثوقة، وأن تتميز بالوضوح.

– عمد النص إلى تصحيح درجة المسؤولية المالية للمحاسب العمومي، إذ يعد المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعين تحت سلطتهم مسؤولون شخصيا وماليا عن العجز الحاصل في الصندوق.

– فصّلت أحكام نص مشروع المحاسبة العمومية في إجراءات الرقابة القبلية للنفقات، حيث تناولت الكثير من التوضيحات تكيفا مع منهجية" ميزانية البرنامج" التي كرستها أحكام القانون العضوي.

– أدخل مشروع هذا القانون مبدأ المصادقة على حسابات الدولة من طرف مجلس المحاسبة حيث تُهيء مخرجات المحاسبة العمومية لاسيما المحاسبة العامة والتي تعد القوائم المالية الخمسة اهم مخرجاتها، الظروف الملائمة للرقابة البعدية التي يقوم بها مجلس المحاسبة.

❋ و**نصت أحكام المادة 105** من مشروع القانون على مبدأ المصادقة على الحسابات من طرف مجلس المحاسبة، هذا الأخير يعدّ تقريرا متعلقا بالمصادقة على الحسابات والذي يرافق مشروع قانون تسوية الميزانية. (**الجريدة الرسمية، 2018**)

2.3.4. القانون رقم 23_07 لسنة 2023

يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي المطبقة على الميزانيات والعمليات المالية للدولة.

1.2.3.4. الجهات المسؤولة عن تنفيذ عمليات الميزانية والعمليات المالية الحكومية

أولا: الآمرون بالصرف

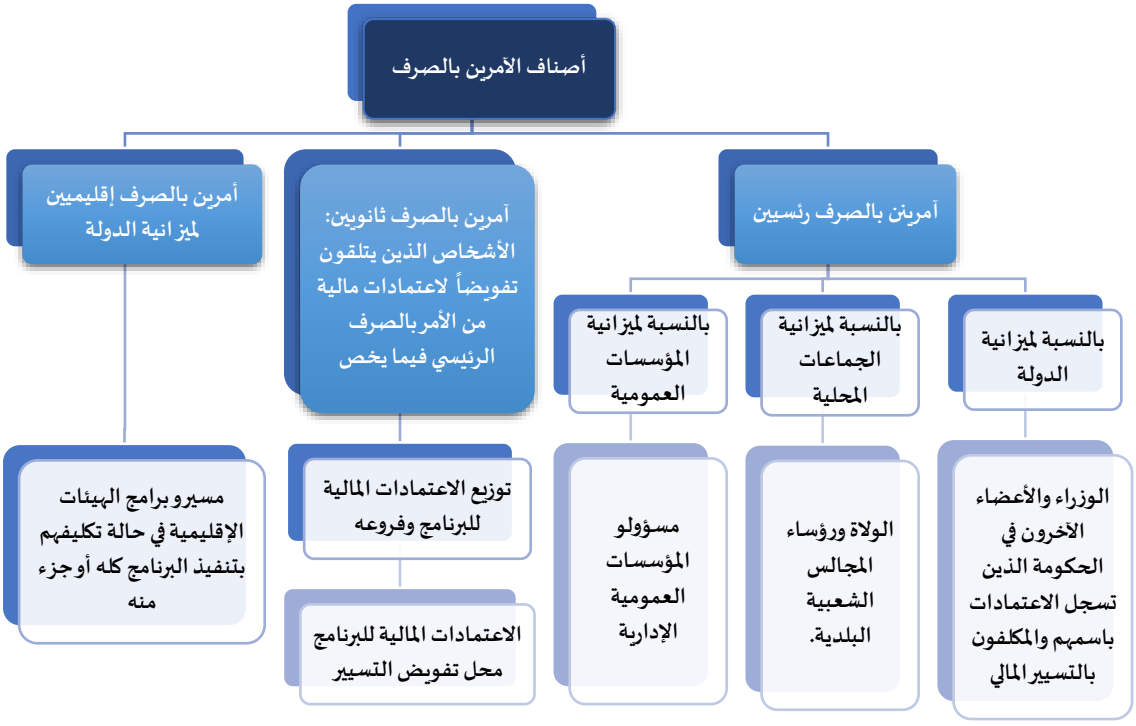
أ) **تعريف الأمرين بالصرف**: (**الجريدة الرسمية 2023**)

عرفت المادة 4 من القانون 23_07 الآمرين بالصرف كما يلي: "يعتبر أمراً بالصرف كل شخص معين أو منتخب أو مكلف بتنفيذ العمليات الميزانياتية والمالية والممتلكات للأشخاص المعنوية وتمثل المهام المسندة فيما يلي:

- إثبات الحقوق والالتزامات
- تصفية الإيرادات وإصدار أوامر الإيرادات المتعلقة بها.
- ضمان الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو إصدار حوالات الدفع، في حدود الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة باستثناء الاعتمادات التقييمية
- الاستخلاف والتفويض بالإمضاء واعتماد الأمرين بالصرف
- إصدار أوامر الحركة التي تمس الممتلكات والمواد الخاصة بالدولة والهيئات العمومية الأخرى المذكورة في المادة الأولى"

ب) **تصنيف الآمرين بالصرف:**

الشكل رقم 4: أصناف الآمرين بالصرف حسب المواد 5، 6، 7، 8 من القانون 23 – 07



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المرجع: (**الجريدة الرسمية 2023**)

ت) **الاستخلاف والتفويض واعتماد الآمرين بالصرف: (الجريدة الرسمية 2023)**

يتم استخلاف الأمرين بالصرف بموجب مقرر تعيين يعد من قبل الأمر بالصرف، ويبلغ للمحاسب العمومي المختص وإلى المراقب الميزانياتي المؤهل وهناك نوعان من الحالات التي حددتها أحكام المواد 09 و10 و11 من القانون 23-07 نذكرها فيما يلي:

- **استخلاف في حالة غياب أو وقوع المانع:** في حالة الغياب أو وقوع المانع للآمر بالصرف، يتم الاستخلاف جميع مهامه بمستخلف يقوم بمهام الأمر بالصرف

- **التكليف في حالة الشغور المؤقت:** في حالة شعور مؤقت لمنصب الأمر بالصرف يعين الأمر بالصرف المكلف من طرف السلطة الوصية، في انتظار استكمال إجراء تعيين مسؤول في هذا المنصب وتوفيرها وتوزيعها.

كما نصت المادتين 12و13: على أنه يمكن للأمرين بالصرف، في حدود صلاحياتهم وتحت مسؤوليتهم، أن يفوضوا الإمضاء بموجب مقرر تفويض بالإمضاء للموظفين والأعوان العموميين المؤهلين في هذا الشأن والخاضعين لسلطتهم المباشرة، يتم إعداده وتبليغه للمحاسب العمومي المختص والمراقب الميزانياتي المؤهل ويجب أن يكون كل من الآمرين بالصرف والأمرين بالصرف المكلفين ومفوضيهم ومستخلفيهم معتمدين لدى مسؤولو الهيئات العمومية.

2.2.3.4. الجهة المسؤولة عن تعيين وكلاء لدى الآمرين بالصرف:

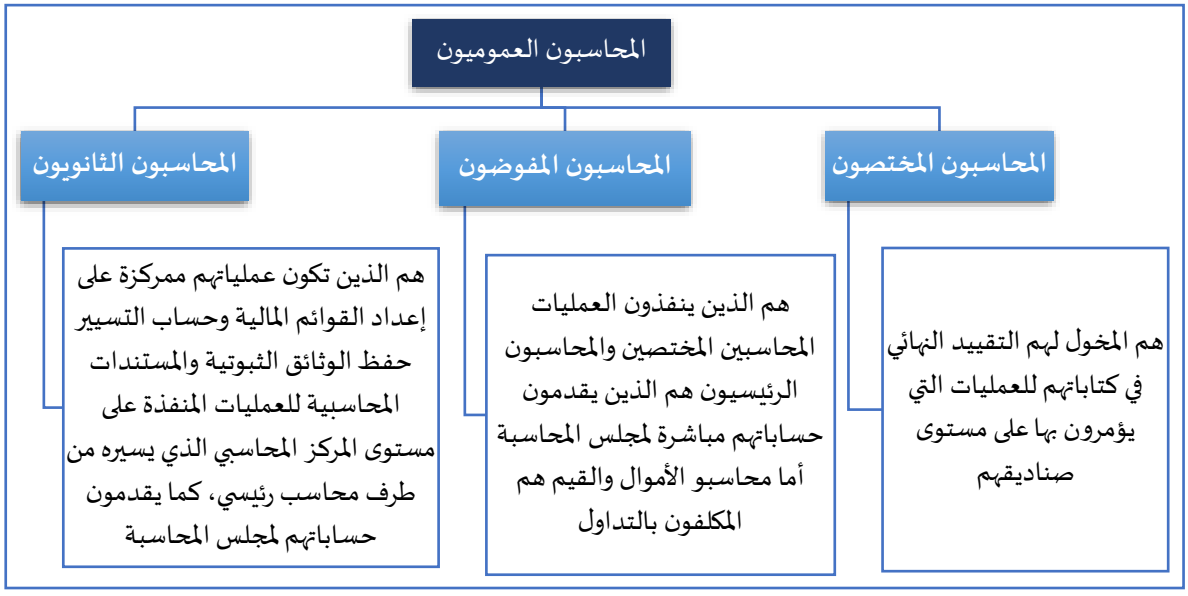
نصت المادة 22 على أنه يمكن تعيين وكلاء لدى الأمرين بالصرف للقيام بعمليات قبض بعض الإيرادات والأمر بدفع بعض النفقات الحساب المحاسبين العموميين. (**الجريدة الرسمية 2023**)

ثانيا: المحاسبون العموميون

أ) **تعريف المحاسبين العموميين وأصنافهم: (الجريدة الرسمية 2023)**

عرفت المادة 15 من القانون 23_ 07 المحاسبين العموميين كما يلي: يعتبر محاسباً عمومياً، في مفهوم هذا القانون عون عمومي معين أو معتمد قانونا للقيام بالعمليات فيما يخص: المذكورة في المادة 24 من هذا القانون كما نصت المادة 17: يعلى أنه يعتبر محاسبا فعليا، دون أن تكون له صفة المحاسب العمومي ومن دون أن يتحصل على ترخيص صريح من السلطة المؤهلة لهذا الغرض

الشكل رقم 5: تصنيف المحاسبين العموميين حسب المواد 18 و19، المادة 20، 21



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المرجع: (الجريدة الرسمية 2023)

ب) **تعيين المحاسبين العموميين:**

نصت المادة 16: "على أنه يتم تعيين المحاسبين العموميين من طرف الوزير المكلف بالمالية، ويخضعون حصريا لسلطته يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية."

ت) **صلاحيات المحاسبين العموميين والتزاماتهم:**

نصت المادة 23: يجب على المحاسبين العموميين أداء اليمين أمام الجهات القضائية المختصة التي يوجد في دائرة اختصاصها حسب الصيغة التالية: اقسم بالله العلي العظيم أن أؤدي عملي بصدق التشريع والتنظيم المعمول بهما وإخلاص وأن أحفظ الأمانة والسر المهني وأن أحترم قوانين الجمهورية وأحافظ على المال العام والله على ما أقول شهيد.

ث) **مهام المحاسب العمومي حسب المادة 24**: تتمثل فيما يلي:

- تحصيل الإيرادات والأوامر بدفع النفقات.
- تداول الأموال والسندات والقيم وحركة حسابات الموجودات
- مسك المحاسبة الميزانياتية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق
- مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ محاسبة الحقوق والالتزامات المثبتة
- التقييد المحاسبي للقيم الغير ثابتة
- إعداد القوائم المالية وحسابات التسيير
- حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيره

المادة 25: "يمكن للمحاسبين العموميين، في حدود أحكام القوانين الأساسية، تفويض مندوبين للتصرف باسمهم."

ج) **إنهاء مهام المحاسب العمومي**

حددت المواد 30 و31: أنه يتم إنهاء مهام المحاسب العمومي بنفس كيفيات تعيينه باستثناء حالة الوفاة أو التخلي عن المنصب. يترتب على ذلك إعداد محضر تسليم المهام ويمكن للوزير المكلف بالمالية أو ممثله المؤهل قانونا تعيين محاسب عمومي بالنيابة إلى حين تعيين محاسب عمومي

ثالثا: فيما يتعلق بتسيير الإرادات والنفقات: (الجريدة الرسمية 2023)

➢ **ما يجب مراقبته قبل التكفل بأوامر الإيرادات:**

حسب المادة 26: "يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بأوامر الإيرادات التي يصدرها الآمر بالصرف، التأكد من أن الأمر بالصرف مرخص له بموجب القوانين بإصدار الأمر بالإيراد. والمراقبة المادية، في حدود العناصر التي يمتلكها لصحة أوامر الإيراد وكذا أوامر الإلغاء والتخفيضات ومدى مطابقتها للتنظيم في كتاباتهم وحساباتهم."

➢ **ما يجب مراقبته قبل قبول النفقة:**

حسب المادة 27: "يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله لأية نفقة التأكد من: احترام مدونة الوثائق الثبوتية للنفقة المحددة عن طريق التنظيم وصفة الآمر بالصرف وتوفر الاعتمادات المالية، توفر السيولة ماعدا بالنسبة لميزانية الدولة، تبرير أداء الخدمة، دقة حساب مبلغ الدين ودقة التقييد الميزانياتي ووجود تأشيرات هيئات الرقابة المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما إضافة إلى الطابع الإرادي للدفع وعدم تقادم النفقة أو وجودها محل معارضة."

رابعا: العمليات المالية للدولة: هي 4 عمليات التي يقوم بها كل من الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين تتمثل فيما يلي:

أ) **عمليات الإيرادات:**

نصت المادة 35 و36: على أن إيرادات الدولة تشمل الأصناف المذكورة في المادة 15 من القانون العضوي 18-15 والمتعلق بقوانين المالية ويتم إثبات وتصفية وتحصيل إيرادات الدولة وفق الشروط المنصوص عليها في قوانين المالية وفي هذا القانون اختصاصهم وبناء على طلب من المحاسب المختص، إصدار سندات تنفيذية للتحصيل الجبري للديون الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة ويقصد بالإيراد المبلغ الكلي للحصائل دون إجراء المقاصة بين الإيرادات والنفقات

- **المرحلة الإدارية لتحصيل الإيرادات**

يجب تسوية الإيرادات المحصلة أو المقبوضة من قبل المحاسبين العموميين دون أوامر إيراد مسبقة بإصدار أمر إيراد من طرف الآمر بالصرف المعني حسب المواد التالية 38، 39، 40، 41، 42:

- تم إثبات وتصفية الإيرادات قبل التكفل بها وتحصيلها.
- إثبات الإيراد هو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي
- تصفية الإيراد هو الإجراء الذي يسمح بتحديد الدين العمومي
- بغض النظر عن أحكام المادة 50 من هذا القانون يكون كل دين مصفى موضوع أمر بالإيراد صادر عن الأمر بالصرف المعني.
- يجب أن تبين أوامر الإيرادات بوضوح مجمل العناصر التي تسمح بتعريف المدين والتصفية.
- يترتب على كل خطأ في التصفية إصدار أمر بإلغاء أو زيادة أو تخفيض للإيراد من طرف الأمر بالصرف المبلغ الدقيق للذين لفائدة الدائن العمومي

- **المرحلة المحاسبية لتحصيل الإيرادات**

نصت المواد 43، 44، 45، 46، 47، 48، 49، 50، 51، 52، 53 على ما يلي:

- التحصيل هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء محاسبين عموميين مختصين لهم.
- تكون أوامر الإيراد موضوع تحصيل ودي أو جبري وتحدد كيفية تحصيل الإرادات عن طريق التنظيم المادة 33 أعلاه، أمام المحاسبين العموميين للوكالات المالية. جبري عند تحصيلهم بعض الإيرادات المترتبة على عاتقهم

- التحصيل الودي هو إجراء يسمح للمحاسب العمومي بالحصول على دفع طوعي من المدين الفائدة الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون
- التحصيل الجبري هو إجراء يسمح للمحاسب العمومي بالقيام بتحصيل بين الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون، بعد استنفاد إجراءات التحصيل
- يتعين على الأمرين بالصرف للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون، في حدود وتلك المنصوص عليها في قوانين المالية.
- من أجل تحصيل الديون الخارجة من الضرائب وأملاك الدولة، يخول للمحاسبين العموميين إصدار إشعار المالية ما للمدين لدى الغير، وذلك عقب جعل السند تنفيذيا تحدد هذه الأصناف من النفقات بموجب أحكام قانون
- كما يقول لهم القيام باقتطاعات مباشرة على حسابات إنشاء أو إثبات دين تنتج عنه نفقة. يجب أن يحترم الالتزام موضوع الرخصة الميزانياتية
- يتعين على الإدارات أو المؤسسات أو الهيئات العمومية أو الخاصة الخاضعة للقانون الجزائري تقديم أي معلومة براها المحاسبون العموميون بناء على طلبهم. ضرورية للتحصيل الجبري للمديون وحدودها، لا يحتج بالسر المهني أو السر البنكي أمام المحاسبيين العموميين الطالبين لمثل هذا النوع من المعلومات. شهادة أداء الخدمة التي يشهد من خلالها الأمر بالصرف
- يرخص للأمرين بالصرف بعدم إصدار أوامر الإيراد المتعلقة بالديون التي يحدد مبلغها بموجب أحكام قوانين المالية.
- تحد قواعد الاستحقاق وتقادم الديون العمومية بموجب القوانين والأنظمة المعمول بها
- يجب على المحاسب العمومي، قبل القيام بأي عملية دفع وبحسب المعلومات التي يحوزها، إجراء المعارضة لفائدة الدولة أو الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون على المستحقات المستندة على مستوى صندوقه
- تعتبر أوامر الإيراد التي تعذر تحصيلها بعد استنفاد كل الإجراءات القانونية من طرف المحاسبين العموميين منعدمة القيمة حسب الشروط المحددة عن طريق التنظيم

ب) عمليات النفقات

حسب المادة 54: يجب أن تكون النفقات العمومية مقررة في ميزانية الدولة مرخصة بموجب قوانين المالية

- **المرحلة الإدارية للنفقة العمومية**

نصت المادة 55: على أنه قبل أن يتم دفع النفقات، يتم الالتزام بها وتصفيتها والأمر بصرفها أو تحرير حوالات بشأنها.

غير أنه يمكن دفع بعض النفقات دون التزام مسبق ودون أمر بالصرف مسبق في حال عدم توفر الاعتمادات المالية

عدم توفر السيولة، ما عدا بالنسبة الميزانية الدولة.

عدم وجود تأشيرة رقابة النفقات الملتزم بها أو تأشيرة لجنة الصفقات المختصة عندما تكون مثل هذه التأشيرة منصوصاً عليها في التنظيم المعمول به

المادة 56: الالتزام هو الإجراء القانوني الذي بموجبه يتم المدينين المفتوحة في كتاباتهم المحاسبية.

المادة 57: تتمثل التصفية في التأكد من وجود الدين وتحديد المبلغ الدقيق للنفقة، وتتضمن:

تحديد المبلغ الدقيق للنفقة بالنظر للوثائق المثبتة للحقوق المكتسبة من قبل الدائنين على مطابقة الإنجاز أو التسليم أو الخدمة

المادة 58: الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع هو الإجراء الذي يتم بموجبه إعطاء الأمر بدفع النفقة العمومية.

- **المرحلة المحاسبية للنفقة العمومية**

المقصود بدفع النفقة العمومية حسب المادة 59: الدفع هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين

لا يمكن لمديني الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون الاعتراض على إجراء المعارضة الذي قام به المحاسب العمومي حيث نصت المادة 60: أنه يمكن للأمرين بالصرف لدى الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون اللجوء إلى طريقة الدفع بالاعتماد.

- **تسخير المحاسبين العموميين**

- **دفع النفقة العمومية عن طريق التسخير:**

نصت المادة 61: انه في حالة رفض المحاسب العمومي القيام بالدفع يمكن للأمر بالصرف استعمال حق التسخير كتابياً وتحت مسؤوليته بأن يتجاوز هذا الرفض حسب الشروط المحددة في المادة 62: "إذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير، تبرأ دسته من المسؤولية الشخصية والمالية وتحول إلى الأمر فيما يخص الجماعات المحلية، تتمثل النفقات في استعمال الاعتمادات المالية المصوت عليها." ويرسل المحاسب العمومي عرض حال إلى الوزير المكلف بالمالية وإلى مجلس المحاسبة حسب الشروط والكيفيات المحددة عن طريق التنظيم غير أنه يجب على كل محاسب عمومي أن يرفض الامتثال للتسخير في الحالات الآتية:

- عدم توفر الاعتمادات المالية
- عدم توفر السيولة ماعدا بالنسبة لميزانية الدولة
- انعدام إثبات أداء الخدمة
- الطابع غير الإبرائي للدفع
- عدم وجود تأشيرة رقابة النفقات الملتزم بها أو تأشيرة لجنة الصفقات المختصة عندما تكون مثل هذه التأشيرة منصوص عليها في التنظيم المعمول به

- **تقادم الديون المستحقة على الدولة**

نصت المادة 63: أن كل الديون المستحقة لفائدة الغير على عاتق ويتم تنفيذها من قبل المحاسبين العموميين،

تتقادم وتسقط نهائيا إذا لم تدفع هذه الديون في أجل أربع (4) سنوات ابتداء من اليوم الأول من السنة المالية التي تصبح فيها هذه الديون مستحقة، ما لم تنص أحكام قانون المالية على خلاف ذلك

المادة 64: لا تطبق أحكام المادة 63 على الديون التي لم يتم الأمر بصرفها ودفعها في الآجال المذكورة أعلاه بفعل الإدارة، كما لا تطبق هذه الأحكام على الحالات المنصوص عليها في الفقرتين الأولى والثانية من المادة 316 من الأمر وبروتوكولات الاتفاق التي تحكمها، وتنفذ بنفس الشروط الخاصة بالعمليات المنجزة على ميزانية الدولة.

المادة 65: تتقادم نهائيا وتكتسب الصالح ميزانية الدولة أو الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون المبالغ الواردة في كتابات المحاسبين العموميين بعنوان الودائع الإدارية والقضائية التي لم تسدد خلال أجل خمس عشرة (15) سنة يبدأ سريانها ابتداء من أول يوم من السنة المالية التي تم تقييدها فيها، ما لم تنس أحكام قانون

ت) عمليات الخزينة:

طبقا للمواد 66، 67، 68، 69، 71، 72، 73:

- يدون المحاسب العمومي في إطار عمليات الخزينة عمليات ودائع الأمانات والضمانات المنفذة على مستوى الخزينة
- تقرر وترخص وتنفذ العمليات المنجزة على الحسابات التجارية وحسابات التخصيص الخاص وحسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية بنفس الشروط الخاصة بالعمليات المنجزة على الميزانية العامة للدولة.
- متعاملو الخزينة هم الهيئات والخواص الذين يودعون بصورة إلزامية أو اختيارية الأموال في الخزينة، أو الذين يرخص لهم بالقيام بعمليات الإيداع والسحب، تقيد نهائيا في ميزانية الدولة الديون التي لم تدفع في نفس الأجل المذكور أعلاه، والمستحقة لفائدة الغير على عائق المؤسسات والهيئات العمومية المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج في إطار مهمة الإشراف المنتدب على المشروع، يسقط نهائيا الدين المتقادم المستحق لفائدة ميزانية
- لا يمكن أن يتم أي دفع على المكشوف الفائدة الدولة في حالة عدم تحديد مصدره أو طبيعته
- تدون المعاملات المنجزة من طرف الخزينة العمومية بالدينار الجزائري
- تتم حيازة وتسيير الأموال العمومية مهما كانت طبيعتها أو مصدرها من قبل المحاسبين العموميين
- توقف أجال التقادم الرباعي في حالة رفع طعن لدى جهة وفقا لمبدأ وحدة الصندوق قضائية وإلى غاية تاريخ صدور القرار القضائي النهائي المثبت لحق الدائن
- لا يمكن للأمرين بالصرف أو أي عون أخر ليست له صفة محاسب عمومي أو وكيل أن يتداولوا الأموال العمومية

ث) عمليات الممتلكات:

نصت المادتين 74و75: عل أنه تتشكل ممتلكات الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون من مجموع الأصول المالية وغير المالية التي تتشكل من مجمل الأموال المتاحة والودائع المالية تحت النظر والآجلة والأوراق المالية والمستحقات على الغير تتشكل الأصول غير المالية من مجموع الممتلكات المادية وغير المادية مع مراعاة صلاحيات إدارة أملاك الدولة، يخضع تسيير الممتلكات غير المالية للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون إلى اختصاص كل أمر بالصرف في حدود الجزء من الممتلكات الذي يسيره.

- **تبرير عمليات الإيرادات والنفقات والخزينة**

نصت كل من المواد 76، 77، 78، 81، 82 على ما يلي:

- يجب تبرير عمليات الإيرادات والنفقات والخزينة طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما
- يمكن إعداد وإرسال وحفظ المستندات والوثائق الثبوتية بشكل رقمي، وذلك ضمن الشروط المنصوص عليها بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.
- يجب أن تحفظ الوثائق الثبوتية الخاصة بعمليات التسيير للآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين إلى غاية تقديمها المجلس المحاسبة قصد تصفية الحسابات أو إلى غاية انقضاء أجل عشر (10) سنوات، ابتداء من تاريخ إبداع الحساب لدى مجلس المحاسبة فعندما يتولى الأمر بالصرف حفظ الوثائق، يمكن للمحاسب العمومي في أي وقت أن يمارس حق استظهارها كلها أو جزء منها
- تمسك المحاسبة العمومية بواسطة نظام معلومات مدمج يسمح بالتكفل بمجموع العمليات المنفذة من قبل المراكز المحاسبية بواسطة رقمية، تراعى فيها شروط حفظ البيانات وتعريفها وتأمينها ومصداقيتها واسترجاعها.

رابعا: مسك المحاسبة والحساب العام للدولة: (الجريدة الرسمية 2023)

نصت المادّة 94: عل أنه "يكلّف المحاسبون العموميون بإعداد القوائم المالية وفقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها. تستخدم هذه القوائم في إعداد الحساب العام للدولة."

المادّة 95: "القوائم المالية هي:

- الحصيلة أو الوضعية المالية
- حساب النتائج أو قائمة النجاعة المالية
- جدول تدفقات الخزينة
- جدول تباين الوضعية الصافية المالية
- الملحق الذي يتضمن مذكرات تحدّد القواعد الرئيسية والطرق المحاسبية والمذكرات التوضيحية الأخرى."

المادّة 96: "يقدّم الحساب العام للدولة مجمل المعلومات التي تسمح بتقديم صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية للدولة. ويتضمن الميزان العام للحسابات والقوائم المالية."

المادّة 97: "يتم ضمان نوعية حسابات الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون، باحترام مبادئ وقواعد المحاسبة والتقييم المحددة في المخطط المحاسبي.

يجب أن تكون الحسابات مطابقة للقواعد والإجراءات المعمول بها، منتظمة وصادقة ومعدّة وفق طرق دائمة، بهدف ضمان قابلية المقارنة بين السنوات المالية، مستوعبة لجميع وقائع التسيير حسب مدى الاطلاع على واقعيتها وأهميتها النسبية مع مراعاة مبدأ الحذر، ومتناسقة بكيفية تضمن المعلومات المحاسبية المقدمة خلال السنوات المالية المتتالية، مع الحرص على الربط الجيد للعمليات

بالسنة المالية المتعلقة بها شاملة وتستند إلى تقييم مستقل وتسجيل محاسبي منفصل لكل عنصر من عناصر الأصول والخصوم وكذا الأعباء والنواتج، دون إمكانية المقاصّة، تعتمد على كتابات محاسبية موثوقة وواضحة ووجيهة، تعكس صورة صادقة للممتلكات والوضعية المالية."

المبحث الثاني: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)

حددت دول العالم على مر السنين ووضعت معايير الإبلاغ المالي نظرا للحاجة ماسة إلى زيادة التوحيد في المعايير التي توجه البيانات المالية بحيث تظل تكون مفهومة وتجمع نفس المعلومات للمستخدمين في جميع أنحاء العالم. (Opanyi, October 2016) وفي ظل التوجه نحو تحديث نظم المحاسبة الحكومية وتعزيز قابلية المقارنة والموثوقية في التقارير المالية العمومية جاءت هذه المعايير استجابةً للحاجة إلى إطار مرجعي موحد يواكب التحولات التي تعرفها إدارة المالية العامة على الصعيد الدولي. يهدف هذا المبحث إلى تناول الإطار النظري لمعايير IPSAS من خلال إبراز خلفياتها الفكرية، ومبررات تبنيها، ومكانتها ضمن منظومة الإصلاحات المحاسبية الحديثة. كما يهيئ هذا الطرح الأساس التحليلي لفهم أبعاد تطبيقها وانعكاساتها على الأداء المالي الحكومي.

المطلب الأول: ماهية المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (Ipsas)

سنتعرف من خلال هذا المطلب إلى نشأة وتطور المعايير المحاسبية (IPSAS)، مفهومها خصائصها ونطاق تطبيقها، أهميتها وأهدافها والجهات الدولية المشرفة على إعدادها وتطويرها

1. نشأة وتطور المعايير المحاسبية (Ipsas)

تعود أصول تطوير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى مهنة المحاسبة كوسيلة لتحسين الشفافية والمساءلة للحكومات ووكالاتها من خلال تحسين وتوحيد التقارير المالية. (Schaik, 2021) ؛ فمنذ عام 1977، سعى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى تقديم الخدمات التي تعزز مهنة المحاسبة العامة العالمية، وتنمية الاقتصادات الدولية وتحفيز الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة. وخلال المدة من 2000 إلى 2016؛ أصدر (IFAC) 38 معيارا على أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى معيار واحد على أساس نقدي. (Malik, 2019.)

أصدر مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين قراره بتحويل لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين PSC إلى جهة دولية لوضع المعايير المحاسبية للقطاع العام حيث بدأت دورها الجديد كواضع للمعايير في عام 1997، لكنها احتفظت باسمها حتى أواخر عام 2004، ثم أصبحت مجلس المعاير المحاسبية الدولية (IPSASB).(Jensen, 2017)

2. مفهوم المعايير IPSAS، خصائصها، ونطاق تطبيقها

1.2. مفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي معايير للإبلاغ المالي تستخدمها كيانات القطاع العام ويضعها مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) وهي مكافئة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، التي تنطبق على شركات القطاع الخاص ويتم تطويرها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). (Jensen, 2017)

وتنطبق 38 من أصل 39 معيارا ماليا للإبلاغ المالي التي تعتمد المحاسبة على أساس الاستحقاق ويؤيد مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أساس الاستحقاق ويرى أن التقارير المالية المعدة على الأساس النقدي لا تلبي على نحو كاف احتياجات مستعملي التقارير ومع ذلك، لا يزال يتم استخدام التقارير على أساس نقدي من قبل العديد من الحكومات

كما تشير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى التوصيات التي قدمها مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تحت رعاية لجنة الإطار المتكامل وتتمثل في القواعد التي تحكم متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح فيما يتعلق بالمعاملات والأحداث في البيانات المالية للأغراض العامة كوسيلة لتحسين الشفافية والمساءلة للحكومات ووكالاتها من خلال تحسين وتوحيد التقارير المالية ولضمان أن تكون البيانات المالية المنشورة موحدة في المحتوى والشكل وأن تكون المعلومات المقدمة للمستخدمين دقيقة مما يؤدي إلى زيادة الثقة وتحسين تقييم الأداء للمؤسسات واتخاذ القرارات المناسبة وتخصيص الموارد بشكل أفضل، وبالتالي تحسين الشفافية والمساءلة. (Opanyi, October 2016)

المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي معايير للإبلاغ المالي والمحاسبة تنطبق على الحكومات، أي الكيانات الحكومية والمحلية، ولكن أيضا على المؤسسات العامة والمنظمات العامة الدولية. وهي تستخدم الآن على نطاق واسع في عدد كبير من البلدان ومن قبل المنظمات الدولية. الغرض من هذه المعايير هو:(Robert & Jacques , 2008)

- عرض شكل ومحتوى البيانات المالية للقطاع العام
- متطلبات الإفصاح للكيانات العامة
- المعالجة المحاسبية لمختلف المعاملات وبعض الأصول والخصوم.

ومن خلال هذه التعاريف، نستنتج أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعتبر قواعد علمية وعملية مقبولة عامة تم إعدادها من طرف خبراء وهيئات مهنية مؤهلة ومختصة في المحاسبة، من أجل توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي من خلال تقديم إرشادات وتوجيه للمحاسبين والماليين والمؤسسات الحكومية لتحقيق العدالة والإفصاح الكامل في القوائم والتقارير المالية الحكومية، والذي بدوره يساهم في رفع مستوى جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن نتائج أنشطة وحدات القطاع العام وتحسين الحوكمة.

2.2. خصائص معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي في الأساس النموذج الأنجلو أمريكي للمحاسبة الحكومية التي ترقى إلى المستوى الدولي. التشابه كبير لدرجة أن الولايات المتحدة ودول الكومنولث البريطانية المتقدمة – أستراليا وكندا ونيوزيلندا والمملكة المتحدة – تعتبر من الدول التي تتبنى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بحكم الأمر الواقع. وعلى الرغم من اختلافاتها، تصدر الحكومات في هذه البلدان الآن بشكل روتيني بيانات مالية موحدة تنتجها نظمها المحاسبية على أساس الاستحقاق وفقا للمعايير التي تضعها المجالس المستقلة إلى حد كبير عن السلطات الحكومية. (Chan, 2008)

المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي النسخة الحكومية من المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS)، تتميز المعايير(IPSAS) عن الممارسات القديمة في القطاع العام بمبادئ وقواعد مستحدثة أبرزها قاعدة الانتقال من محاسبة الخزينة إلى محاسبة التعهد التي تنص على الاعتراف بالعمليات المالية في تاريخ الحدث المنشئ لها دون الأخذ بعين الاعتبار حدوث الأثر النقدي للعملية في هذا التاريخ، وهو ما أدخل مفاهيم جديدة على القطاع العام، حيث أن الأساس النقدي يُنتج عنصرين أساسيين للقوائم المالية، وهما النفقات والإيرادات، كما أضافت المعايير قواعد تقييم جديدة للممتلكات والتزامات الدولة كالقيمة العادلة، والقيمة النفعية، ومن أهم الخصائص التي ميزتها عن المحاسبة العمومية التقليدية هو مستوى الإفصاح المحاسبي الناتج عنها والذي يتميز بوضوح المعلومات المالية المتميزة بخصائص نوعية كالشفافية، الملائمة، الموثوقية، الصورة الصادقة، القابلية للمقارنة، العرض في التوقيت المناسب، وقابلية التحقق وعلى العموم يمكن حصر خصائص المحاسبة العمومية في ظل نموذج (IPSAS) في: (Ibrahim & Benmoussa , 2020)

أ) **أساس الاستحقاق:** وهي الخاصية الأساسية لمعاييرIPSAS مقارنة بأنظمة المحاسبة التقليدية القائمة على تتبع وتسجيل العمليات المالية على أساس التدفق النقدي

ب) **تعميم التقييد المحاسبي وفق أسلوب القيد المزدوج:** نصت المعايير على تسجيل الأحداث المالية وتتبعها وفق أسلوب الحسابين مدين/دائن لإثبات ليس فقط النفقات والإيرادات، وإنما كل حقوق، ديون، أعباء، نواتج، وأصول المؤسسة، والتي كان غالبيتها يتابع خارج الإطار المحاسبي في ظل تطبيق الأساس النقدي.

ت) **منطق الأداء والتسيير بالنتائج:** وفق منطق معايير (IPSAS) يجب على الحكومة والهيئات التابعة لها بتسيير ممتلكاتها وعناصر ذمتها المالية بنفس أسلوب المؤسسات الاقتصادية، وذلك بجعل أهداف المؤسسة هي أساس نموذج التسيير المنتهج، ومتابعة ذلك عن طريق مفاهيم كالاهتلاكات والمؤونات، والتدفقات الاقتصادية ومدى تحقيقها للخدمات المنتظرة منها.

3.2. نطاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

تم تصميم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ليتم تطبيقها من قبل كيانات القطاع العام التي: (Kingsley, 2016)

- تقدم الخدمات لصالح الجمهور و / أو لإعادة توزيع الدخل والثروة
- تمول أنشطتها بشكل رئيسي عن طريق الضرائب و / أو التحويلات من مستويات حكومية أخرى أو مساهمات اجتماعية أو ديون أو رسوم وليس لديها مقدمو رأس مال يسعون إلى الحصول على عائد على استثماراتهم أو عائد استثماراتهم
- ليس لديك هدف أساسي لتحقيق الأرباح.
- ويمكن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من قبل الحكومات والكيانات الوطنية التي تشكل حكومة وطنية، مثل الإدارات الحكومية والكيانات ذات الصلة، والمستويات الحكومية الدنيا مثل الولايات أو المقاطعات أو المدن، والمنظمات الدولية مثل الأمم المتحدة والمفوضية الأوروبية.... الخ

3. أهمية وأهداف المعايير (Ipsas)

1.3. أهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

إن الغرض من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هو أن تكون معايير عالية الجودة تحدد متطلبات المعلومات المالية العالية الجودة لصالح المستعملين، أي المعلومات المالية ذات الصلة والأمينة والمفهومة والجيدة التوقيت والقابلة للمقارنة والتحقق منها والمتوافقة دوليا. فهي تتيح تقديم صورة أكثر شمولا ودقة للوضع والأداء الماليين، وتوفر أساسا أفضل لاتخاذ القرارات على مختلف مستويات الحكومات ودعما قويا لإدارة المالية العامة، نظرا لأنها تعطي رؤية كاملة لموارد الكيان والتزاماته، وتجعل من الممكن إدارتها بطريقة جيدة اقتصاديا واستخدمها بكفاءة في تقديم الخدمات. (wipo secretaria, 2007)

ويمكن توضيح أهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال ما يلي: (Schaik, 2021)

- تنسيق السياسات المحاسبية على الصعيد الدولي من أجل تحسين الإبلاغ المالي لوحدات القطاع العام.
- تحسين إمكانية مقارنة المعلومات المالية وغير المالية بين مختلف البلدان، فضلا عن توحيد الممارسات، حتى مع اختلاف العملات، من خلال التقارب والتشابه.
- توفير الشفافية والملاءمة، والتصديق على تمثيل مختلف عناصر البيانات المالية.
- قياس نفقات وإيرادات الدول، وإبلاغ نتائج القياس لمستخدمي القوائم المالية.
- القضاء على الفساد الإداري، من خلال ضبط الموجودات العمومية وتوفير الرقابة على الإنفاق العمومي
- تحقيق الاتساق بين المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والنظم المحاسبية التي تعمل كعامل جذب للاستثمار بسبب البيانات المالية عالية الجودة المتفق عليها دوليا.

2.3. أهداف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

تهدف الممارسات المحاسبية في القطاعين الخاص والعام حاليا إلى المواءمة الدولية وتقليل الفروق في الإبلاغ المالي بين البلدان. إن ظهور المواءمة المحاسبية على المستوى الدولي مدفوع بقوة بالحاجة إلى الشفافية المالية كأساس لاتخاذ قرارات أفضل، والإنصاف بين الأجيال، والمزيد من الكفاءة والفعالية فيما يتعلق بالنفقات العامة. وبناء على ذلك، يرتبط مواءمة معايير المحاسبة بإمكانية المقارنة المتقدمة للمعلومات المالية عبر الحكومات. (Lisa & all, 2020)

وتمثلت الأهداف الأولية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في: (Kingsley, 2016)

- تشجيع مساءلة الحكومات في جميع البلدان، وتحسين نوعية وموثوقية المحاسبة والإبلاغ المالي، وتحسين الأداء المالي والاقتصادي
- تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة وتحقيق النوعية والموثوقية في عرض التقارير المالية العمومية والمعلومات المالية، وجعلها قابلة للمقارنة محليا أو دوليا
- تحسين الإدارة والانضباط الماليين، والمواءمة الدولية لمتطلبات الإبلاغ والحفاظ على موارد الدولة
- تحسين قابلية البيانات المالية للمقارنة على الصعيد الدولي
- اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي وصياغة معايير جديدة تستند إلى خصوصيات القطاع العام.

4. الجهات الدولية المشرفة على إعداد وتطوير معايير IPSAS

1.4. مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB:

1.1.4. تعريفه:

هو مجلس مستقل لوضع المعايير يدعمه الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). ويصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المعايير (IPSAS) وإرشادات وموارد أخرى لكي يستخدمها القطاع العام في جميع أنحاء العالم. (Schaik, 2021)

ويقوم المجلس بوضع وإصدار معايير محاسبية للقطاع العام منذ عام 1997. وبما أن المعاملات شائعة عموما في كل من القطاعين الخاص والعام، فقد جرت محاولة لجعل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام متقاربة مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي المناظرة. وكقاعدة عامة، تحافظ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، ما لم تكن هناك مسألة هامة في القطاع العام تستدعي الخروج عنها. ووضعت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أيضا لمسائل الإبلاغ المالي التي إما لم تعالج بتكييف المعايير الدولية للإبلاغ المالي أو التي لم توضع بشأنها معايير دولية للإبلاغ المالي. (Schaik, 2021)

2.1.4. عضوية مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: (Jensen, 2017)

ويضم مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام 18 عضوا يعينهم الاتحاد الدولي للمحاسبين بناء على توصية لجنة الترشيح التابعة للاتحاد. تهدف عملية الاختيار إلى تحديد أفضل شخص للوظيفة، مما يعني أن المعايير الأساسية هي الصفات والقدرات الفردية للمرشح فيما يتعلق بالوظيفة التي تم ترشيحه لها. وتسعى لجنة الترشيح أيضا إلى تمثيل إقليمي ومهني واسع، وتمثيل من البلدان ذات المستويات المختلفة من التنمية الاقتصادية والتوازن بين الجنسين.

وحتى وقت قريب، كانت غالبية ترشيحات أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تقتصر على الترشيحات الواردة من الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين. الترشيحات مفتوحة الآن ويمكن أن تقدمها أي منظمة أو أي فرد.

وتكون مدة التعيينات في المجلس لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد لمدة ثلاث سنوات أخرى. وعادة ما يخدم أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ما مجموعه ست سنوات. وإذا عين أحد الأعضاء في منصب رئيس المجلس أو نائب الرئيس، يترتب على ذلك تمديد فترة عضويته في المجلس لمدة ثلاث سنوات أخرى.

ويوقع أعضاءه إعلانا بأنهم سيتصرفون من أجل المصلحة العامة وبنزاهة في أداء أدوارهم. وفي حين أن الأعضاء يجلبون المعرفة بالمسائل المحاسبية من ولاياتهم القضائية الوطنية الخاصة، وهو أمر مهم لتطوير المعايير.

3.1.4. أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: (شلال، 2014)

يهدف المجلس التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين إلى خدمة الصالح العام عن طريق تطوير معايير إعداد التقارير المالية ذات جودة عالية والعمل على تسهيل المقاربة بين المعايير الدولية والوطنية، من خلال إصدار مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية في القطاع العام لاستخدامها من طرف الحكومات في العالم ومختلف الوحدات غير الهادفة لتحقيق الربح، حيث تمثل هذه الأخيرة إرشادات عن أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية من قبل وحدات القطاع العام، من أجل تحسين المساءلة والشفافية المتعلقة بالقوائم المالية التي تعدها الحكومات. وفي هذا الإطار، يهدف نشاط المجلس إلى تحقيق العناصر أدناه:

إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

- تشجيع قبولها وتحقيق التوافق الدولي مع تلك المعايير.
- نشر وثائق أخرى توفر إرشادات حول قضايا وخبرات تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام

المطلب الثاني: الهيكل العام لمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

سنتعرف من خلال هذا المطلب إلى عرض وتصنيف المعايير (IPSAS)، الإطار المفاهيمي لها واعتمادها وكذا العوامل المؤسسية والاجتماعية المؤثرة في نجاح إصلاحات (IPSAS) في الدول النامية

1. عرض وتصنيف المعايير (Ipsas)

تشير "المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام" إلى معايير الإبلاغ عن التمويل الحكومي المطلوبة أو الموصي بها بموجب المعاهدات والاتفاقات والعقود الدولية والمنظمات الدولية ذات الطابع الرسمي. (Kingsley, 2016) وفيما يلي سنستعرض قائمة هذه المعايير التي أصدرها مجلس IPSASB.

1.1. عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

الجدول رقم 02: عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

Ipsas 1	**عرض البيانات المالية**	**Ipsas 21**	**انخفاض الأصول غير مولدة للنقد**
Ipsas 2	بيانات التدفق النقدي	**Ipsas 22**	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي
Ipsas 3	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	**Ipsas 23**	الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)
Ipsas 4	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	**Ipsas 24**	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية
Ipsas 5	تكاليف الاقتراض	**Ipsas 25**	منافع الموظفين (سيحل محله IPSAS 39)
Ipsas 6	البيانات المالية الموحدة والمنفصلة	**Ipsas 26**	انخفاض الأصول المولدة للنقد
Ipsas 7	المحاسبة عن الاستثمارات الزميلة	**Ipsas 27**	الزراعة
Ipsas 8	الحصص في المشاريع المشتركة (الأسهم)	**Ipsas 28**	الأدوات المالية: العرض
Ipsas 9	الإيراد من المعاملات التبادلية	**Ipsas 29**	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
Ipsas 10	التقرير المالي في اقتصاديات التضخم المرتفع	**Ipsas 30**	الأدوات المالية: الإفصاح
Ipsas 11	عقود الإنشاء	**Ipsas 31**	الموجودات الغير ملموسة
Ipsas 12	المخزون	**Ipsas 32**	ترتيبات امتيازات الخدمة
Ipsas13	عقود الإيجار	**Ipsas 33**	تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمرة الأولى
Ipsas 14	الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير	**Ipsas 34**	البيانات المالية المنفصلة
Ipsas 15	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	**Ipsas 35**	البيانات المالية الموحدة

Ipsas 16	العقارات الاستثمارية	**Ipsas 36**	الاستثمارات في الهيئات الزميلة والمشاريع المشتركة
Ipsas 17	الممتلكات والمصانع والمعدات	**Ipsas 37**	الترتيبات المشتركة
Ipsas 18	تقديم التقارير حول القطاعات	**Ipsas 38**	الإفصاح عن الحصص في الهيئات الأخرى
Ipsas 19	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	**Ipsas 39**	منافع الموظفين
Ipsas 20	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	**Ipsas 40**	مجموعات أو دمج القطاع العام

المصدر: (IPSASB, 2025)

2.1. تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

وتصنف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق إلى أربع مجموعات أساسية: (Malik, 2019.)

أ- **المعايير المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المالية للجهات الحكومية غير الهادفة للربح:**

توجيه شكل ومحتوى البيانات المالية، والحد الأدنى لمتطلبات جودة البيانات المالية المعدة على أساس الاستحقاق. وتعزز هذه البيانات إمكانية المقارنة بين البيانات المالية للوحدات الحكومية أو نفس الوحدة لفترات مختلفة. تتضمن هذه المجموعة:

- قائمة المركز المالي،
- وقائمة نتائج الأداء،
- والتغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية،
- وقائمة التدفقات النقدية.

وتشير البيانات المالية للمعيار العام أيضا إلى مدى قدرة الوحدة على الاستمرار، واتساق العرض، والتجميع، والتصنيف، والمقاصة، والمعلومات المقارنة

ب- **معايير المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة والأصول غير الملموسة:**

تتضمن هذه المجموعة وصفا للسياسات والإجراءات الافصاحات المحاسبية المناسبة. وتشمل أيضا متطلبات الاعتراف بالمحاسبة عن الأصول الملموسة وغير الملموسة، واعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق لأول مرة

ت- **معايير الأدوات المالية:**

تتضمن هذه المجموعة وصفا للسياسات والإجراءات المحاسبية المناسبة الافصاحات وتعريف شروط الاعتراف التي تتعلق بالقياس والمحاسبة للأدوات المالية طويلة ومتوسطة وقصيرة الأجل، والتي يتم تصنيفها حسب تاريخ الاستحقاق.

ث- **معايير أخرى:**

تتضمن هذه المجموعة وصفا لكيفية إعداد التغييرات في السياسات المحاسبية التي لم يتم تضمينها في مجموعة المعايير السابقة والإفصاح عنها. تستخدم هذه المجموعة من المعايير في التقديرات والأخطاء المحاسبية، وتأثير التغيير في أسعار صرف العملات الأجنبية، وتكاليف الاقتراض، والدخل من المعاملات المتبادلة، ودخل الضرائب والتحويلات، واستحقاقات الموظفين، والترتيبات المشتركة.

وبالنسبة للأساس النقدي، يهدف المجلس إلى صياغة معايير لمواءمة النظم المحاسبية العالمية مع التطبيقات والإجراءات التي تقوم عليها المحاسبة المالية القائمة على أساس الاستحقاق. ومع ذلك، إذا اعتمدت البلدان أساسا نقديا، يقترح المجلس معيارا دوليا يهدف إلى تحقيق الشفافية في الحركة النقدية للدولة يتكون هذا المعيار من جزأين. الأول هو متطلبات العرض وفقا للأساس النقدي. والثاني هو الافصاحات الاختيارية المالية للكيانات والاستدامة المالية. (EGOLUM & NGOZI BLESSING, 2021)

2. الإطار المفاهيمي للمعايير (IPSAS):

1.2. تعريف الإطار المفاهيمي للمعايير (IPSAS): (Robert & Jacques , 2008)

يعرف الإطار المفاهيمي بأنه مجموعة من القواعد والاتفاقيات والتعاريف والمبادئ المحاسبية والمالية التي تستمد منها جميع المعايير. إنها أداة مهمة للنهج المعياري، وهي جديدة نسبيا مقارنة بنهج مخطط الحسابات أو النهج التنظيمي الكلاسيكي، يسرد التعاريف الأساسية لمفردات البيانات المالية، المبادئ المحاسبية والبيانات المالية ووفقا للإطار الضمني للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، تستند البيانات المالية للقطاع العام إلى نفس المبادئ التي تستند إليها البيانات المالية للقطاع الخاص. ولكن يجري وضع إطار مفاهيمي جديد للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ينبغي أن يظهر اختلافات طفيفة، ولكن لا يوجد تغيير جوهري.

2.2. نطاق البيانات المالية العامة: (Robert & Jacques , 2008)

تشير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام 1 إلى أنها تنطبق على عرض البيانات المالية العامة الغرض، المعدة على أساس السنة المالية. وتشمل هذه البيانات المالية البيانات المقدمة بشكل منفصل في وثيقة أخرى، على سبيل المثال في تقرير ميزانية الدولة أو هيئة عامة. وقد تكون هذه البيانات المالية أيضا بيانات لكيان عام، مثل مختبر الاختبار التابع للإدارة. ومع ذلك، فإنه لا ينطبق على الشركات العامة، التي يجب أن تطبق معايير المعايير الدولية للإبلا غ المالي.

3.2. الغرض من البيانات المالية ومستخدميها: (Robert & Jacques , 2008)

البيانات المالية هي تمثيل منظم للوضع المالي للمنشأة وعملياتها. الغرض من البيانات المالية العامة الغرض هو توفير معلومات حول المركز المالي للمنشأة والأداء المالي والتدفقات النقدية التي تكون مفيدة لمجموعة واسعة من المستخدمين في اتخاذ وتقييم قرارات تخصيص الموارد. وتتمثل أهداف البيانات المالية على وجه الخصوص في المساعدة في اتخاذ القرارات وبيان كيفية وفاء الكيان بولايته.

يمكن أن تلعب البيانات المالية العامة الأغراض أيضا دورا في التشغيل المستمر. إنه تنبؤي أو تطلعي، من خلال توفير معلومات مفيدة للتنبؤ بمستوى الموارد المطلوبة للمشروع. وتزود المستعمل بمعلومات عما إذا كانت الموارد قد تم الحصول عليها واستخدامها وفقا لأحكام وأحكام الأحكام المالية والتعاقدية. الميزانية والأحكام القانونية، وتعرف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مستخدمي البيانات المالية، أي أولئك الذين لا يستطيعون طلب تقرير مالي محدد. ويشمل هؤلاء دافعي الضرائب والمسؤولين المنتخبين والدائنين والموردين ووسائط الإعلام والموظفين. وتجدر الإشارة إلى أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لا تشمل، مثل المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS)، العملاء أو المصارف.

3. اعتماد المعايير (IPSAS)

لا يوجد أي شرط قانوني على الصعيد الدولي يلزم الدول أو الولايات أو أفراد كيانات القطاع العام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وعندما تختار دولة ما اعتماد هذه الاخيرة، يصبح ذلك القرار نافذا من خلال تشريع أو لائحة. وفي حالة المنظمات الدولية، يكون اعتمادها قرارا يتخذه مجلس الإدارة ذي الصلة. فعلى سبيل المثال، في حالة اعتمادها في الأمم المتحدة، كان قرار الجمعية العامة للأمم المتحدة. (EGOLUM & NGOZI BLESSING, 2021)

ويرى مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ما يلي: (EGOLUM & NGOZI BLESSING, 2021)

سيؤدي اعتماد الحكومات للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تحسين نوعية المعلومات المالية التي تبلغ عنها كيانات القطاع العام في جميع أنحاء العالم وقابليتها للمقارنة. وتقر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بحق الحكومات وواضعي المعايير الوطنية في وضع معايير محاسبية ومبادئ توجيهية للإبلاغ المالي في ولاياتهم القضائية. وينبغي ألا توصف البيانات المالية بأنها تمتثل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلا إذا كانت تمتثل لجميع متطلبات كل معيار من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المعمول بها.

ويدعم الاتحاد الدولي للمحاسبين والبنك الدولي وصندوق النقد الدولي والمكتب الإحصائي للجماعات الأوروبية التابع للمفوضية الأوروبية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس أن بإمكانها تحسين المعلومات المالية التي تبلغ عنها كيانات القطاع العام، مع احتمال إدخال تحسينات على الإدارة المالية للكيانات والاستدامة المالية.

1.3. قدرات ومتطلبات البلدان النامية على اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

في مجال القدرات على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البلدان النامية؛ تشجع بلدان كثيرة، بغض النظر عن نظمها السياسية والاقتصادية، على مواءمة معاييرها الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. غير أن جهود البلدان موجهة إلى حد كبير نحو تكييف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بدلا من اعتمادها من جميع الجوانب المادية. وفي العديد من البلدان النامية، لا تكفي قدرة موظفي المحاسبة على التنفيذ الكامل للمعايير وأن البرمجيات ليست متطورة بما يكفي للتعامل مع مختلف المعاملات

المالية ولذلك، يقترح تشان (2006) استراتيجيتين مختلفتين لتعزيز الإصلاح المحاسبي الحكومي في البلدان النامية؛ في البلدان التي توجد فيها الإرادة السياسية، لا يلزم سوى التمويل والدعم التقني. في البلدان التي تفتقر فيها الحكومة إلى الإرادة السياسية والقدرة المالية، تكون المساعدة المالية والفنية الخارجية ضرورية ولكنها غير كافية. قد يكون الإصلاح السياسي المحلي هو المفتاح لتحسين المحاسبة الحكومية، على الرغم من أن الظروف المرتبطة بالمساعدة المالية الخارجية قد توفر حوافز إضافية. (Alshujairi, 2014)

2.3. تحديات اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البلدان النامية:

تواجه البلدان النامية تحديا هائلا يتمثل في رفع مستويات المعيشة لشعوبها. يعتمد نجاح إصلاح المحاسبة الحكومية على الدعم السياسي والإداري، بالإضافة إلى توافر الموارد البشرية والميزانية وتكنولوجيا المعلومات أن أحد العوامل الحاسمة في عدم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هو الخوف من فقدان سلطة وضع المعايير، وعدم الإلمام بها، وعدم الاهتمام بمحاسبة الميزانية. يذكر تشان (2006) أن دعم الموارد أمر بالغ الأهمية لنجاح إصلاح المحاسبة الحكومية. ويلزم تقديم دعم كاف في الميزانية للحصول على البرمجيات والأجهزة، وتعيين موظفين مؤهلين. وفي العديد من البلدان النامية، يفرض النقص في الموظفين التقنيين قيودا شديدة؛ وبالتالي فإن الموارد البشرية هي عقبة أخرى يجب التغلب عليها. ينطوي الإصلاح على تغيير سياسات وإجراءات المحاسبة الحكومية. لدى معظم البلدان. ويعتمد التنفيذ الفعال لأساس الاستحقاق المتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على عوامل مثل عدد موظفي المحاسبة المتاحين، ومعدل دوران القوى العاملة، ومستوى الاستثمار في المعدات التقنية والرأسمالية في مؤسسات القطاع العام: وبالتالي، يشير تقرير PWC (2012) إلى أن التحديات الرئيسية هي: (Alshujairi, 2014)

- **التعقيدات الواضحة:** يعد استخدام اللغة المشتركة لتحقيق التوحيد بين الثقافات والحكومات في القطاع العام أمرا صعبا للغاية. وقد لا تنطبق بعض المصطلحات المستخدمة في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على نظام الإبلاغ المالي للبلد أو الحكومات بسبب بعض التميز في عملياته المالية.
- **استعداد الإدارات والوكالات الحكومية:** لا تزال بعض المنظمات، بما في ذلك الإدارة المركزية والأقاليم وعدد كبير من هيئات القطاع العام الأخرى، تستخدم المحاسبة النقدية المعدلة التقليدية حتى لو كانت محاسبة التكاليف والإدارة إلزامية.
- **الافتقار إلى الإطار التشريعي:** يساهم عدم اتساق الميزانيات العامة وقوانين مراجعة الحسابات العامة وقانون مالية الحكم المحلي في عدم كفاية تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. تنظر البيئة القانونية في القواعد واللوائح المالية المنقحة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتعتمد عليها لتمكين الحكومة أو أي هيئة أخرى من هيئات القطاع العام من تقديم تقارير منسقة متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. (CHUKS VINE, 2020)
- **عدم كفاية المعلومات وانتقال التكنولوجيا:** يساهم الافتقار إلى تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الكافية لدفع تنفيذ برنامج المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في إبطاء التقدم؛ التحديات المؤسسية: يفتقر المتبنون، في معظم الحالات، إلى الموظفين اللازمين لإجراء تغييرات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على النحو الصحيح مقارنة بالإطار الحالي للإبلاغ المالي للقطاع العام. تقاوم ثقافة الشركة أيضا استخدام لغة مشتركة بسبب أنشطتها المالية أو الإدارية الفريدة. (Alshujairi, 2014)

التحديات التقنية: الاعتراف بالأصول، ولا سيما أصول البنية التحتية، والمحاسبة عن الأصول المشتركة، وتطوير سجل الأصول وتقييم الأصول، والمحاسبة عن نظام وإجراءات الإيرادات الضريبية: تفتقر بعض المنظمات، بما في ذلك الإدارة المركزية والأقاليم وعدد كبير من هيئات القطاع العام الأخرى، إلى أدلة محاسبية. ويجب إدراج مصطلحات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الأدلة المحاسبية، وتوضيح كيفية تطبيق المتطلبات في المنظمة، وتقديم التوجيه بشأن التغيير من المعايير السابقة إلى المعايير الجديدة. ومن المشاكل التقنية ذات الصلة محدودية توافر المواد التدريبية والخبراء في مجال المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بتكلفة معقولة. وثمة تحد تقني آخر يحدث بعد إتمام عملية التنفيذ الأولية يتمثل في صعوبة التعامل مع التواتر والحجم السريعين للتغييرات التي يدخلها المجلس الدولي لمعايير المحاسبة على المعايير الدولية للقطاع العام، فضلا عن مواكبة المعايير الجديدة.

- **تكلفة التمويل**: يجب أن يكون هناك العديد من الأعمال التحضيرية. ويحتاج الموظفون إلى التدريب، وإعادة كتابة الدليل المحاسبي، وقبل تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ينبغي للنظام القانوني الشامل أولا أن يطور ثقافة المساءلة وأن يبني مؤسسات قوية. يمثل الانتقال من الممارسات المحاسبية المحلية أو الوطنية إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تحديا كبيرا نظرا إلى التعقيدات الواضحة التي تنطوي عليها عملية الانتقال، لا سيما فيما يتعلق بأساس الاستحقاق التي تتطلب الاعتراف بالأصول والخصوم الحكومية وقياسها مثل ولا يمكن تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق بنجاح إلا إذا توفرت قدرة تقنية كافية فيما يتعلق بالمعرفة بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. غير أن هناك افتقارا من حيث مهارات موظفي المحاسبة المتاحين في القطاع العمومي في المنطقة الأفريقية. ويؤدي هذا النقص في المعرفة إلى نشوء حالة تكون فيها الوزارات والإدارات والوكالات الحكومية في كثير من الأحيان غير مستعدة للمرحلة الانتقالية، ومن ثم فهي أكثر عرضة لمقاومة الانتقال خوفا من المجهول. بالإضافة إلى عوامل مثل مستوى مهارة موظفي المحاسبة المتاحين، ومعدل دوران العمالة، ومستوى الاستثمار في المعدات التكنولوجية والرأسمالية في مؤسسات القطاع العام. (EGOLUM & NGOZI BLESSING, 2021)

ومع ذلك، يمكن سد فجوة القدرات من خلال التدريب وإعادة التدريب. وحيث أن مشروع الانتقال مكلف قد لا ترغب حكومات كثيرة في الاضطلاع به، لا سيما بالنظر إلى الاحتياجات الإنمائية المتنافسة للحكومات داخل المنطقة الأفريقية. وبالتالي، فإن التنفيذ الناجح للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يجب أن ينطوي بالضرورة على تطبيق استراتيجيات مناسبة لإدارة التغيير. (EGOLUM & NGOZI BLESSING, 2021)

بالإضافة لذلك هناك تحديات أخرى تواجه تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تتعلق بالسياق التاريخي والاجتماعي والاقتصادي للبلدان نظرا لاختلاف التقارير المالية بسبب ذلك. على الرغم من أن الغرض العام من المحاسبة وإعداد البيانات المالية متشابه في معظم البلدان، إلا أن العديد من الاختلافات تحدث للأسباب التالية: (Opanyi, October 2016)

- طبيعة النظام القانوني (قانون الكود مقابل القانون العام)
- الطابع والتطور التاريخي للاقتصاد (الاقتصاد الصناعي مع العديد من الفروع المهيمنة)

- اتصال وثيق بالتقارير الضريبية
- الديناميات الثقافية.

3.3. تحديات تطبيق المعايير IPSAS في ضل البيئة الجزائرية

تشجع الجزائر على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام القائمة على الاستحقاق الكامل. ومع ذلك، هناك وجود مقاومة للتغيير. لذا فإن التطبيق يتطلب تطوير جميع عناصر نظام المعلومات المحاسبية، إلى جانب تأهيل أطراف البيئة لفهم فوائدها للحكومة بالإضافة إلى المواطنين. إن عدم وجود معلومات كاملة وموثوقة وفي الوقت المناسب عن الالتزامات المالية، والموارد المالية غير النقدية، يضعف الحكومة المدينة وقدرتها وحافزها على الاضطلاع بمسؤولياتها، ويعيق الحكومة وجهود التحصيل، ويقلل من قدرتها على تحويل هذه الموارد إلى نقد لسداد الالتزامات. يعد عدم القدرة على مطابقة الأصول والخصوم المالية من حيث المبالغ والتوقيت سببا أساسيا لمشاكل السيولة والملاءة المالية، والتي يمكن أن تتحول إلى أزمات مالية كاملة. ولذلك، فإن التطبيق المعقول لمعايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام القائم على الاستحقاق على النظام المحاسبي الحكومي الجزائري سيوفر المساءلة والشفافية الفعالتين للحد من الفساد وتحقيق أداء أكثر فعالية من استخدام المحاسبة النقدية المعدلة حاليا. وهذه الفوائد هي أسباب هامة لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، التي يتفق معها جميع المجيبين. (Alshujairi, 2014)

ومع ذلك، فإن النظام المحاسبي لكل بلد له خصائص خاصة بسبب الاختلافات في النظام القانوني، وتنظيم القطاع العام، والأهداف المحددة للإبلاغ المالي العام، والمستعملين الرئيسيين للإبلاغ المالي، وموردي الموارد المالية، والبيئة السياسية والإدارية، وما إلى ذلك ولذلك، يعترف مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بحق الحكومات وواضعي المعايير الوطنية في وضع معايير ومبادئ توجيهية محاسبية لكن الجزائر لا تملك ما يكفي من معايير المحاسبة المطورة للحكومات وكيانات القطاع العام. في رأينا أن النظام المحاسبي الحكومي الجزائري يمكن أن يستفيد من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ولكن يجب أن يكيفه مع ظروفه الحقيقية.

4. العوامل المؤسسية والاجتماعية المؤثرة في نجاح إصلاحات IPSAS في الدول النامية:

من خلال الدراسات السابقة بينت الأدلة التجريبية أنه ليس من السهل اعتماد إدارة عامة جديدة في البلدان النامية. يعتمد ذلك على الخلفية والخصائص الفريدة لكل دولة نامية حيث تواجه البلدان النامية عقبات لا تواجهها البلدان المتقدمة. قد تكون هناك أولويات أكثر إلحاحا من تحسين ممارسات المحاسبة العامة. يمكن للفساد والمصالح الخاصة أن يقوضوا الجهود. قد تقلل أنشطة المانحين من اتساق الإصلاح؛ قد يعوق الإرهاق من الإصلاح الجهود؛ قد تؤدي البنية التحتية التكنولوجية المحدودة إلى تقليل الخيارات وزيادة التكاليف؛ وقد تكون للمؤسسات العليا للرقابة المالية والمحاسبة قدرة محدودة (Meiliana & all, 21-22 October 2013)

تشمل العوامل الأخرى التي تم تحديدها على أنها مؤثرة في إصلاحات الآلية الوطنية للوقوف في البلدان النامية ما يلي:

(Meiliana & all, 21-22 October 2013)

- **القدرة المؤسسية**: تتعلق بالبنية التحتية اللازمة والقدرة على تحقيق الأهداف المحددة المشاركة *المحدودة لأصحاب المصلحة*؛ لا تولي اهتماما إلا لأصحاب المصلحة الأكثر قوة، مثل موظفي القطاع العام وموظفي الخدمة المدنية (الداخليين)، أو وكالات التمويل الدولية (الخارجية)؛ ارتفاع مستويات الفساد، وضعف أنظمة الرقابة والفجوات بين احتياجات ودخل موظفي الخدمة المدنية، ومستوى عال من الطابع غير الرسمي والسياق الثقافي.
- **ثقافة الإدارة**: التغييرات الإدارية الداخلية – الآلية الوقائية الوطنية؛ التركيز على الناتج والكفاءة والفعالية
- **الدعم السياسي والبيروقراطي** من التشريعية والتنفيذية.
- **الدعم المهني والأكاديمي (الاستشاري)** في مجالات المحاسبة والتدقيق.
- **استراتيجية الاتصال**: تعد استراتيجية الاتصال الشاملة عاملا رئيسيا في تشكيل فهم المبادئ الأساسية للتغيير المحاسبي للسياسيين والأحزاب المشاركة في عملية التنفيذ.
- **الاستعداد للتغيير**: تعد رغبة ومؤهلات الموظفين اللازمين لوضع وتنفيذ التغييرات المحاسبية أمرا بالغ الأهمية للتنفيذ الناجح؛
- **التشاور والتنسيق** مع الجهات الحكومية ذات العلاقة التي تعتمد محاسبة الاستحقاق.
- **تكلفة اعتماد الميزانية**: التكلفة التقديرية مهمة جدا في تحديد الأموال اللازمة لعملية التنفيذ.
- **معالجة المسائل المحاسبية المحددة**: تحديد الأصول وتقييمها، وتسجيل الأصول، والكيان المبلغ، وما إلى ذلك؛
- **القدرة على تكنولوجيا المعلومات**: في عصر تكنولوجيا المعلومات، ينبغي أن تتضمن عملية الإصلاح زيادة نظام المعلومات المحوسب كمفتاح للمحاسبة والميزانية والإدارة المالية.
- **الاتساق في المحاسبة والميزانية (التكامل)**: سيساعد في معالجة العقبات التي تعترض عملية التنفيذ؛
- **الدعم المالي الدولي**: الدعم المالي والتقني الكافي خاصة للبلدان النامية.

المطلب الثالث: تطبيق المعايير IPSAS في السياق الجزائري

سنتعرف من خلال هذا المطلب على تغير الإجراءات المحاسبية في ضل تطبيق معايير *IPSAS* وكذا القيود العملية والمعرفية لاعتمادها في السياق الحكومي إضافة إلى التطرق للعلاقة بين الإصلاح الميزانياتي في الجزائر وتوجهات (*IPSAS*) وشروط وآليات تطبيقها في القطاع الحكومي

1. تغير الإجراءات المحاسبية في ظل تطبيق معايير IPSAS وفقًا لأساس الاستحقاق

يعتبر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، استنادا إلى مبدأ المحاسبة على أساس الاستحقاق، الطريقة الصحيحة لزيادة الشفافية العامة والمساءلة. وتعني المحاسبة على أساس الاستحقاق أن الإيرادات والنفقات تسجل عند حدوثها وليس عند صرف

النقود، مما يسهل تحديد تكاليف تدخلات الدولة في الوقت المناسب وبأمانة. وبالمثل، تشير القيمة العادلة، إلى الاعتراف بالتغيرات في الموجودات والخصوم بسبب قوى السوق، مما يجعل القيم المحاسبية أقرب إلى أسعار السوق تبعا لتواتر إعادة التقييم.

1.1. أثر المحاسبة على أساس الاستحقاق على النظام المحاسبي الحكومي:

"يمكن القول أن النظام المحاسبي الحكومي لم يعد يتمثل فقط في توفير معلومات تقليدية تمكن من الرقابة على التصرفات المالية في الوحدات الحكومية والتأكد من تنفيذ الوحدة الإدارية للعمليات واللوائح الحكومية، بل يجب أن توفير معلومات عن الأهداف ومعايير أداء محددة، ومعلومات عن التكاليف المخططة والنتائج المتوقعة ومعلومات عن التكاليف والنتائج الفعلية، ومعلومات عن الانحرافات بين التكاليف والنتائج الفعلية والمخططة، ومعلومات تفسيرية للانحرافات وأسبابها والمسئولين عنها ومقارنتها وكيفية معالجتها بما يحقق تخصيص الموارد وضبط الإنفاق بمراكز مسؤولية على هيئة برامج وأنشطة تسمح بربط المدخلات بالمخرجات وترشيد الإنفاق الحكومي بما يكفل فاعلية التكلفة، كما تحتوي في مضمونها ضرورة تطبيق محاسبة المسؤولية، ومن ضمنها المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للوحدات الحكومية وعن الآثار المتوقعة والفعلية لبرامجها ومشاريعها من زاوية اجتماعية". (EmadA & all, 2023.)

"وقد اعترف الباحثون على نطاق واسع بالأثر الإيجابي لاعتماد قاعدة المحاسبة القائمة على الاستحقاق. ساهمت قاعدة المحاسبة القائمة على الاستحقاق بشكل كبير في تحسين جودة اتخاذ القرار لكفاءة وفعالية الإنفاق العام من خلال المعلومات المالية الدقيقة والشفافية، وتحسين تخصيص الموارد من خلال إعلام التكاليف الناشئة عن السياسة والشفافية لنجاح البرنامج. إن المعلومات المالية المعدة على أساس نظام الاستحقاق ستسهل على المستخدمين مقارنة التوازن بين استخدام الموارد البديلة وتقييم الأداء والمركز المالي والتدفقات النقدية من الجهات الحكومية، لتقييم قدرة الحكومة على تمويل أنشطتها وكذلك القدرة على الوفاء بالتزاماتها والتزاماتها. تقييم التكلفة والكفاءة وتحقيق أداء الحكومة، وفهم النجاح في إدارة الموارد". (Meiliana & all, 21-22 October 2013)

2.1. مزايا تطبيق أساس الاستحقاق

ان التسجيل على أساس الاستحقاق يحقق المزايا التالية(Meiliana & all, 21-22 October 2013):

- يظهر الموقف المالي الحقيقي للحكومة أخذا بالاعتبار الاستحقاقات والالتزامات المالية وكذلك القيمة الفعلية للأصول
- يظهر بشكل واقعي نفقات الحكومة استنادا إلى تكلفة استهلاك الموارد وليس على قيمة اقتنائها
- يسمح باحتساب تكلفة الأنشطة وما تنتجه الدوائر من مخرجات وبالتالي قياس فعاليتها
- يتيح إمكانية إدارة التوقعات المالية والتدفقات المالية وإعداد الموازنات بفعالية أكبر؛
- يتوافق مع الممارسات المحاسبية الأكثر قبولا وشيوعا أبي المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام
- يستجيب للمعايير المالية والمحاسبية الموضوعة من قبل الهيئات الدولية كصندوق النقد والبنك الدوليين
- يحسن التخطيط المالي لضمان أن تكون الحكومة قادرة على الوفاء بالتزاماتها عند استحقاقها

- زيادة التناسق بين حكومات العالم وقابلية المقارنة فيما بينها، وتعزيز التقارير بشأن الإحصائيات المالية الحكومية وفقاً لمتطلبات صندوق النقد الدولي.

3.1. التحفظات والمعوقات المرتبطة بتطبيق أساس الاستحقاق

"بينما يدرك المعارضون عموما أن الأساس المحاسبي القائم على الاستحقاق يتفوق على الأساس النقدي، يميلون إلى إثارة مخاوف بشأن تكلفة التبني والصعوبات، التي تنطوي على افتراضات عديدة، معقدة في كثير من الأحيان، حول الأحداث المستقبلية، وتخضع الافتراضات للحكم والتلاعب. يصعب على الناس العاديين (دافعي الضرائب ووسائل الإعلام وما إلى ذلك) فهم الاستحقاق أكثر من الأساس النقدي. كما يزعمون أن عددا قليلا فقط من البلدان قد نفذت، وأن أساس الاستحقاق لا يعالج مشاكل "خارج الميزانية العمومية". يجب أن يكون التركيز على الحصول على الأساسيات الصحيحة أولا. (Meiliana & all, 21-22 October 2013)

4.1. المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في ضل أساس الاستحقاق: (عبود، 2020)

تُعد الأصول الثابتة (مثل الأراضي، المباني، الآلات، السيارات، والأثاث) عناصر حيوية في أداء الوحدات الحكومية لدورها في تقديم الخدمات العامة وتكتسب هذه الأصول أهمية مضاعفة نتيجة للإنفاق الرأسمالي المتزايد للحصول عليها، خصوصًا خلال فترات التنمية والتحديث ففي ظل النظام التقليدي للمحاسبة الحكومية، تقتصر المعالجة المحاسبية على تسجيل الإنفاق عند الدفع النقدي، دون إظهار القيمة العينية للأصول في الدفاتر المحاسبية، مما يؤدي إلى غياب المعلومات المالية الدقيقة المتعلقة بها في القوائم المالية، ويقلص من قدرة المحاسبة الحكومية على حماية المال العام وترشيد القرارات.

أما معاييرIPSAS ، فتعزز من شمولية المحاسبة على الأصول الثابتة من خلال اعتماد أساس الاستحقاق، ما يستوجب تتبع الأصول في مراحلها الثلاث: الإنفاق، الحيازة، والاستخدام، مع إظهارها بوضوح في التقارير المالية.

❖ **اهتلاك الأصول الثابتة:** (عبود، 2020)

لتطبيق محاسبة فعالة على الأصول، يتطلب الأمر تشكيل لجان لجرد هذه الأصول وتصنيفها، كما نص عليه المرسوم التنفيذي رقم 12-427 المؤرخ في 16 ديسمبر 2012، والمتعلق بتسيير أملاك الدولة.

ونظرًا للتحديات مثل التضخم وصعوبة تحديد التكلفة التاريخية، يُقترح تقييم الأصول بالتكلفة الاستبدالية، مع خصم الإهلاك عن فترة الاستخدام السابقة.

رغم أهمية احتساب تكلفة استخدام الأصول الثابتة (الاهتلاك)، إلا أن هناك تحديات تعيق ذلك، منها:

- صعوبة تحديد وحدة التكلفة في النشاط الحكومي الخدمي.
- تعقيد تحميل التكاليف غير المباشرة بدقة.
- عدم توافق الإهلاك على أساس التكلفة التاريخية مع معدلات التضخم.

- صعوبة قياس الإنجاز الحكومي بوحدات نقدية قابلة للمقارنة بالتكاليف.

ورغم هذه التحديات، فإن تطوير أدوات المحاسبة الحكومية (مثل توزيع التكاليف المشتركة، المحاسبة عن التضخم، ومعايير قياس الأداء) يساعد في التغلب عليها، خاصة في القطاعات التي تُدار بشكل مستقل أو خاص (مثل المستشفيات والمدارس).

2. القيود العملية والمعرفية لاعتماد معايير IPSAS في السياق الحكومي: (Castañeda-Rodríguez, 2022)

على الرغم من الفوائد المفترضة لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، مثل المواءمة، وقابلية المقارنة، والشفافية، والمساءلة، لا توجد أدلة تجريبية كافية على العلاقات المعنية وعلاوة على ذلك، يصعب تحديد ما إذا كان اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مرتبطا بفوائد حقيقية عندما تكون العملية بطيئة وغامضة.

إن عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لكي تصبح ناجحة تتطلب شروطا تكميلية مثل الموارد البشرية والمادية المناسبة (مثل البرمجيات والأموال المالية) والتدريب والمراقبة الفعالة وسلطة الدولة لإنفاذ القانون. وأن المواءمة بعيدة كل البعد عن التحقيق نظرا لصعوبة الاعتماد المباشر لمعايير محاسبية معينة مثل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في بعض السياقات.

وبالمثل، يصعب تحقيق إمكانية المقارنة عندما تسمح المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بأكثر من بديل واحد لقياس أو التعرف على بند من بنود الميزانية العمومية وتتطلب تقدير القيم في حالات معينة. مثلا بالنسبة للعديد من الأصول ذات القيمة التاريخية أو الثقافية أو الطبيعية (على سبيل المثال، المتاحف ومجموعات المكتبات واللوحات الفنية ومحميات الغابات)، لا توجد أسواق نشطة، مما يعيق تعيين قيم نقدية لها ويدعو إلى تقديرات، على الرغم من أنها يمكن أن تكون غير موثوقة ومكلفة وصعبة.

وبالمثل، هناك أمور لم تؤخذ في الاعتبار من قبل IPSASB، لذلك تضع كل حكومة لوائح معينة إنها حالة صناديق المعاشات التقاعدية والاحتياطيات الدولية. وهذا يجعل من الصعب تحسين الشفافية والمساءلة، ويمكن أن يحرف المعلومات المالية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يؤثر انخفاض قيمة العملة على الأصول والخصوم بشكل مختلف عند تطبيق معاملة احترازية شديدة؛ فيميل الميزان نحو العجز المالي عندما يتم إعادة تقييم الدين العام ولكن الاحتياطيات الدولية لا تفعل ذلك.

ومع ذلك، فإن استخدام الأرقام بالقيمة العادلة من شأنه أن يؤثر سلبا أيضا على عملية المساءلة، لا سيما عند تسجيل الموجودات والمطلوبات غير المالية. يمكن اختيار طريقة تقدير معينة ومعاييرها للتلاعب بالأرقام الواردة في البيانات المالية، وبالتالي يصبح التدقيق المالي أكثر أهمية، ولكنه أيضا صعب ومكلف. بالإضافة إلى ذلك، عندما يتم تقديم المعلومات المالية بدون مؤشرات الإدارة العامة، فمن المحتمل ألا يتمكن المواطنون من تقييم تصرفات ومسؤوليات المسؤولين العموميين والسياسيين بطريقة كاملة. على سبيل المثال، ستقدم الإدارة نتائج مالية إيجابية ولكنها تهمل التغطية وأهداف الجودة في مجالات مثل التعليم.

1.2. بعض المفاهيم التي يجب مراعاتها.

"من الوهم الاعتقاد بأن الحكومة قادرة على تحقيق نتائج أفضل في المسائل الهيكلية مثل المساءلة والشفافية ومكافحة الفساد من خلال تطبيق بعض الإصلاحات المالية العامة فقط، وأكثر من ذلك عندما يتم ترقيتها من الخارج. وبشكل عام، يتطلب هذا الأخير تمكين المواطنين ومشاركتهم في الشأن العام، فضلا عن الحوافز التي تساهم في تفضيل المسؤولين وفرض الإفصاح عن المعلومات العامة. وهذا ينطوي، في جملة أمور، على توسيع نطاق الديمقراطية التشاركية."

" اكتسبت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمحاسبة على أساس الاستحقاق اعترافا في العقد الماضي باعتبارها ضرورية لتحسين الكفاءة المالية وقابلية المقارنة والشفافية والمساءلة فيما يتعلق بالأنشطة الحكومية على الرغم من ضئيلة الأدلة التجريبية حول هذه الارتباطات والمخاوف بشأن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وفي الوقت نفسه، شرعت العديد من البلدان في تنفيذ إصلاحات المالية العامة المقابلة، ولكن دون التأكد من فائدتها، على الأقل لتحسين شفافية المالية العامة والمساءلة. "

2.2. الفجوة بين المفهوم النظري والتطبيق العملي لتبني نظام محاسبي جديد

على المستوى العملي، اعتماد السياسات الجديدة بما في ذلك إدخال نظام محاسبي جديد ليس عملية بسيطة وتوجد فجوة واسعة بين المفهوم المثالي للتغيير المحاسبي الرسمي وتطوره النهائي وبين أدوات المحاسبة المطورة حديثا وتطبيقها الفعلي. يتم تطوير التحقيقات في نظام المحاسبة واعتمادها وممارستها داخل المنظمة كحاجة أساسية ومورد أساسي. (Meiliana & all, 21-22 October 2013)

1.2.2. استخدام معلومات التكلفة في تقييم الأداء الحكومي (Meiliana & all, 21-22 October 2013)

"على الرغم من أن المحاسبة على أساس الاستحقاق تمكنت من توفير معلومات كاملة عن التكاليف، فإن عدم تجانس بعض الخدمات الحكومية أدى إلى رقم مشكوك فيه في التكلفة الكاملة. ولم يحقق استخدام التكلفة الكاملة في التسعير الفوائد المرجوة منه بسبب عدم وجود ضغوط تنافسية على السوق. كما أن استخدام معلومات التكلفة في المقارنة المرجعية كان هشا، ويرجع ذلك أساسا إلى ارتفاع تكاليف الخدمات نتيجة "الإعاقات في التكاليف الرأسمالية" الموجودة في الإقليم الشمالي وقد تكون لا علاقة لها بكفاءة الأداء. وعلاوة على ذلك، لم تستخدم الميزانية على أساس الاستحقاق على النحو الصحيح وبالتالي فشلت في تحقيق أهدافها. "

"وأخيرا، أدى الإبلاغ عن الاستحقاق إلى تحسين اكتمال المعلومات المحاسبية المتاحة على مستوى الحكومة بأكمله. لكنها لم تتغير كثيرا عن الإبلاغ النقدي في تنفيذ ممارسات الحكم الرشيد على المستويين التنظيمي والحكومي. "

3.2) هل ينبغي تطبيق جميع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟

"وهذا هو السؤال الذي لا تزال دول كثيرة تطرحه على نفسها في عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ولا يزال بعضها يعترف ب 14 معيارا فقط لأنهم لا يعرفون مواقف الآخرين، مثل نظرا لعدم وجود تضخم مفرط في بعض الدول أو الكيانات مترددة في إلغاء معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 10 وبما أنها لا تستخدم أدوات مالية، فإنها ستميل إلى إلغاء المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام 15 تلقائيا، وستلغي معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 16 المتعلقة بالعقارات الاستثمارية (معيار المحاسبة الدولي 41)، ومعيار المحاسبة الدولي 40 الذي يتناول الزراعة، على أساس عدم امتلاكهما عقارات."

"الجواب لا، يجب مكافحة هذا الاتجاه، وسوف تكافحه بشكل متزايد من قبل IPSASB، ومن قبل الدول أو الهيئات العامة نفسها، لأن أي كيان قد يواجه يوما ما مشكلة تضخم مفرط، أو مشكلة في الأدوات المالية، أو حتى مشكلة في الأرصدة الزراعية أو الممتلكات الاستثمارية أو الأصول البيولوجية. وبالمثل، من الممكن أن يصبح الأصل أو الالتزامات المتداولة، مثل الحسابات الدائنة أو حساب دافع الضرائب المدين، أداة مالية في ظل ظروف معينة. وفي هذه الحالة، يجب أن تكون الحكومات والكيانات العامة والهيئات العامة الدولية قادرة على العثور في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمعايير الدولية للمحاسبة الدولية على الإجابة التي تسمح لها بالبقاء ممتثلة للمعايير الدولية، والسماح لمراجعي حساباتها بالتصديق على بياناتهم المالية وفقا لهذه المعايير. وعلاوة على ذلك، مقدمة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تنص على أنه لا يمكن للكيان أن يدعي امتثاله للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إذا لم يطبق جميع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام". (Castañeda-Rodríguez, 2022)

3. العلاقة بين الإصلاح الميزانياتي في الجزائر وتوجهات IPSAS

يعد الإصلاح الميزانياتي أحد المحاور الجوهرية في مسار تحديث إدارة المالية العمومية، حيث يسعى إلى الانتقال من منطق ميزانية الوسائل إلى منطق ميزانية النتائج وذلك من خلال اعتماد مبادئ الشفافية الكفاءة والمساءلة في تخصيص استخدام الموارد العمومية (IFAC , 2025). وفي هذا السياق، برزت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كأداة تقنية تدعم هذا التوجه الإصلاحي، من خلال توفير إطار محاسبي موحد يقوم على مبدأ الاستحقاق ويعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسات العمومية ، تتمثل العلاقة بين الإصلاح الميزانياتي وتوجهات المعايير في كون هذه الأخيرة توفر بنية محاسبية متكاملة تسمح بإعداد تقارير مالية دقيقة وشفافة، ما يساهم في تحسين جودة المعلومات المالية المستخدمة في التخطيط واتخاذ القرار، كما تعزز معايير IPSAS من إمكانية تقييم الأداء المالي للبرامج والمشاريع العمومية، وهو ما يعتبر أساسيا في نموذج الميزانية القائمة على النتائج، إضافة إلى ذلك، فان تطبيق المعايير يساهم في الكشف عن الالتزامات المستقبلية (مثل التزامات التقاعد والديون)، ما يعزز من فعالية الرقابة المالية ويحد من المخاطر المالية المحتملة وبناءا عليه فان معايير لا تقتصر على الجانب المحاسبي فقط بل تمثل أحد المداخل الأساسية لإنجاح الإصلاح باعتبارها تهيئة البيئة الملائمة لاعتماد نموذج حكامة مالية رشيدة قائمة على الشفافية والمساءلة وتقييم الأداء.

1.3. المعايير المتبناة من طرف الجزائر

الجدول رقم 03: المعايير IPSAS المتبناة من طرف الجزائر

Ipsas 01 عرض البيانات المالية	**Ipsas 13** عقود الايجار
Ipsas 02 بيانات التدفق النقدي	**Ipsas 19** المخصصات والالتزامات المحتملة
Ipsas 03 السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	**Ipsas 21** انخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد
Ipsas 07 الاستثمارات في المنشآت الزميلة	**Ipsas 23** الايراد بين المعاملات غير التبادلية
Ipsas 09 الايرادات من المعاملات التبادلية	**Ipsas 24** عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية
Ipsas 12 المخزون	**Ipsas 31** الأصول الغير ملموسة

المصدر: (عبود، 2020)

بالإضافة إلى المعايير الفرنسية

الجدول رقم 04: المعايير الفرنسية:

المعيار الفرنسي رقم 02: الأعباء	**المعيار الفرنسي رقم 10**: مكونات خزينة الدولة
المعيار الفرنسي رقم 06: الأصول المادية	**المعيار الفرنسي رقم 11**: الديون والأدوات المالية لأجل
المعيار الفرنسي رقم 09: الحقوق على الأصول المتداولة	

المصدر: (عبود، 2020)

الجدول رقم 05: عرض جدول الفروقات بين SCFوIPSAS ل 17 معيار التي تبنتها الجزائر

العنصر	النظام (SCF)	17 معيار (IPSAS)	رقم المعيار (IPSAS)
أساس الاعتراف بالمصروفات	غالبا عند الدفع أو عند الالتزام الجزئي	أساس الاستحقاق، مصروف يعترف به عند حدوثه	IPSAS 1
الإيرادات من المعاملات	عند قبض المبلغ فقط	عند الاستحقاق	IPSAS 9

الإيرادات من التمويل/ المنح	عند قبض التمويل	عند استحقاق الشروط أو الأداء	IPSAS 23
الأصول الثابتة	تسجل بالقيمة المدفوعة	تسجل بالقيمة التاريخية أو العادلة + استهلاك دوري	IPSAS 17
الأصول غير النقدية/ مخزون	تسجل عند الشراء	تسجل عند الاستلام	IPSAS 12
الأصول غير النقدية/الاستثمارات	أحيانا لا تظهر أو تسجل بالقيمة المدفوعة	تسجل بالقيمة العادلة أو حسب المعيار	IPSAS 16
الالتزامات	لا تظهر إلا عند الدفع	جميع الالتزامات المستحقة تظهر	IPSAS 1 + IPSAS 25
الاستحقاقات الموظفين	قد تظهر جزئيا فقط	تظهر كاملة حسب الالتزام	IPSAS 25
التدفقات النقدية	النقدية فقط لا فصل بين الأداء والوضع المالي	فصل كامل: Cash Flow Statement	IPSAS 2
الإفصاح والشفافية	محدود، التزامات وحقوق غير كاملة	إلزامي: Notes تفصيلية	IPSAS1
الأخطاء والتغييرات في السياسات	قد لا تصحح إلا عند ظهور نقدي	تصحيح الأخطاء والتغييرات تظهر بشكل منفصل	IPSAS 3
الاستهلاك والاهلاك	أحيانا لا يتم	إلزامي على الأصول	IPSAS 17
انخفاض قيمة الأصول	قد لا يسجل إلا عند البيع	يظهر انخفاض القيمة فورا	IPSAS 21 & 26
الأصول الغير ملموسة	لا تدرج دائما	تسجل بالقيمة التاريخية أو العادلة	IPSAS 31
عقود الخدمة العامة	لا تدرج	تظهر حسب التعاقد	IPSAS 32
الاعتماد الأول على IPSAS	لا يوجد	يجب الإفصاح عند أول اعتماد	IPSAS 33
الاندماج العام للقطاع	غير موجود	يظهر	IPSAS 40

المصدر: (International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), 2025)

4. شروط وآليات تطبيق المعايير IPSAS في القطاع الحكومي

وتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عملية تنطوي على مراحل مختلفة من الاستحقاق الخفيف إلى الكامل/القوي. وفي حين أن هناك نهجا وخيارات مختلفة، فإن الرحلة النهائية هي اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق الكامل. وقد مهد الطريق لوضع

1.4. الشروط الأساسية لنجاح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

وفي حين أن الأخذ بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يمكن أن يوفر فائدة هائلة في تحقيق تقارير مالية عادلة وشفافة توفر المساءلة العامة والنزاهة، فإن التطبيق الناجح سيدافع عن الدوافع الرئيسية التالية. تتم مناقشتها أدناه: (Kingsley, 2016)

- **البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات**: من أجل التنفيذ الناجح للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، هناك حاجة إلى موارد ضخمة من الهياكل الأساسية. حتى مع هذه القوة الاستثمارية هناك حاجة أيضا لدعم هذه تكنولوجيا المعلومات والاتصالات. وسيجد العالم النامي هذا مجالا رئيسيا يمثل تحديا.
- **القدرات البشرية والالتزام**: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي تحول/ثورة كاملة في المحاسبة الحكومية. قد يتطلب التنفيذ الكامل قوة عاملة قادرة على القمة والتشغيل. حاليا هذا غير موجود في القطاع العام. لا يحرص المحاسبون المهنيون على العمل في هذا القطاع بسبب ضعف الأجور والاختناقات البيروقراطية.
- **التمويل**: يتطلب الانتقال من النقد إلى الاستحقاق الكامل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام استثمارا ماليا كبيرا في الموارد المادية والبشرية. وقد يشكل هذا الإنفاق الضخم عبئا على العالم النامي الذي يكافح الفقر والفساد والبطالة.
- **قدرة النظام والمساءلة الداخلية**: تشير قدرة النظام إلى البنية التحتية لجمع البيانات المالية وتسجيلها وتلخيصها. لا يمكن إنتاج البيانات المالية على أساس الاستحقاق إلا من خلال نظام محاسبي ذو ميزات متطورة. وتشمل هذه الميزات:

بالإضافة إلى ذلك هناك شروط أخرى يمكن ابرازها فيما يلي: (السعيدي، 2022)

- إن التحول من المحاسبة على أساس التدفقات النقدية إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق يستدعي تغييرات ثقافية وعقلية لدى الحكومات وأن يكون هناك التزام قوي على قمة السياسيين والمسؤولين الحكوميين على حد سواء.
- الدعم السياسي لمشروع تطبيق المعايير من قبل المسؤولين، حيث يتوقف مدى توفر مشروع العصرنة على تحقيق أهداف وتوجهات هذه الأطراف، وبذلك فنجاح المشروع يتطلب مشاركة هذه الفئات في إعداد ومتابعة ومراقبة تنفيذه
- ضرورة وجود بيئة مستقلة هدفها الإشراف على متابعة ومرافقة تطبيق مشروع المعايير حتى يكون لديها القدرة على التحكم والتنسيق والفعال مع مختلف الوزرات

- ضرورة حوكمة القطاع العام من خلال وجود إطار تشريعي وقانوني فعال، بالإضافة إلى الرقابة والسهر على تنفيذ ومرافقة عمل المشروع.
- العمل على وضع نظام محاسبي يتوافق مع المعايير الدولية، من خلال صياغة قانون يعد كمرجع لنظام المحاسبة العمومية.
- استخدام محاسبة المسؤولية يساهم في تحقيق الأهداف الخاصة بكل وحدة حكومية، وتحسين الأداء والمساهمة في نجاح تطبيق المشروع والعمل على تفعيل الرقابة على صندوق ضبط الإيرادات والنفقات وفق المعايير الدولية.

2.4. آليات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: (السعيدي، 2022)

تساهم آليات تطوير نظام المحاسبة العمومية في تجديد العمل المحاسبي في المؤسسات الحكومية، باستخدام المبادئ والنظريات الحديثة التي تسعى إلى تحقيق أهداف المحاسبة العمومية التي تتمثل في:

أ. **تطبيق نظرية محاسبة الاعتمادات المخصصة:**

ظهرت هذه النظرية مع تركيز اهتمام المنظمات المهنية للمحاسبة على إصدار المعايير سنة 1987، بعد أن كان الاهتمام ينحصر في المحاسبة المالية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية فقط، فقد جاءت لتطوير نظرية الأموال المتخصصة بالمحاسبة عن تلك المخصصة لتحقيق الأهداف التي تريد الدولة الوصول إليها وتحقيقها من خلال الأموال الممنوحة. ويساعد نظام محاسبة الاعتمادات في زيادة الكفاءة والفعالية في الاستخدام الأمثل لموارد الدولة في:

- تحقيق أفضل استخدام لعوامل الإنتاج، خاصة في الدول النامية، وذلك عن طريق استخدام الموارد الاقتصادية النادرة والمتاحة بطريقة تضمن الإسراع في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة

ب. **مساعدة المسؤولين عن التخطيط:**

من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة والمناسبة لعملية التخطيط الاقتصادي، وقياس تكاليف الأعباء، خاصة تنفيذ برامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية لأن إصلاح منهج نظام المحاسبة يتطلب إجراء مسح شامل لمصادر البيانات المتاحة.

ت. **التوجه نحو استخدام أساس الاستحقاق:**

إن أساس الاستحقاق يتضمن أن كل سنة مالية مستقلة عن السنوات المالية الأخرى، وبذلك تحمل السنة المالية بكل المصروفات الخاصة بها سواء دفعت أم لم تدفع، وكذلك الموارد الخاصة بها سواء حصلت أو لم تحصل، وتكمن أهمية تطبيق هذا الأساس في قياس المعاملات في الوحدات الحكومية، من خلال الأهداف التي يسعى على هذا الأساس لتحقيقها، هذا وفق العناصر التالية:

- إيجاد منهج محاسبي يعطي صورة شاملة لتنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية والمساعدة في التوصل إلى تكلفة أداء هذه البرامج والأنشطة.

- تسهيل إيجاد علاقات كمية وقيمة بين التكلفة والإنجازات المقابلة مما يساعد على رقابة التكلفة وخفضها من جهة، وزيادة حجم الإنجاز وتخصيص الموارد المحدودة وتحديد الأولويات في ضوء تشعب النشاط الحكومي وتعدد مخرجاته ورفع مستواه من جهة أخرى.
- توفير معلومات عن أرصدة الأصول الثابتة واحتساب إهتلاكها بما يمكن من معرفة تكلفة الخدمة والموارد وتسعيرها، ولاسيما في الوحدات ذات الطابع التجاري بما يمكن من مراقبة وتتبع استخدام هذه الأصول والتخطيط لاستبدالها
- توفير معلومات عن تخصيص التكاليف المشتركة وتوزيعها حسب أسس توزيع معينة ومعلومات عن أرصدة المخزون السلعي.
- المساعدة في إجراء المقارنات بين مختلف المعلومات المحاسبية لمختلف الفئات، لترشيد قرارات الوحدات الحكومية، ووضع تقديرات الموازنة للسنوات القادمة.

ث. **التوجه نحو تطبيق محاسبة التكاليف في الوحدات الإدارية**: يمكن تحديد أهداف محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية كالتالي:

- تحديد تكلفة القيام بالنشاط، للحصول على أحسن النتائج في ضوء الاعتمادات المالية المخصصة، والتوصل إلى إيجاد تكلفة معيارية لوحدة الخدمة أو الإنتاج، للاستفادة منها في ضوء النتائج الفعلية
- توفير أدوات السيطرة والرقابة على ملكية الأصول الثابتة واستعمالها، ولاسيما أن ارتفاع مستوى الاستثمار الحكومي في الدول النامية في المشاريع ذات الطابع الاقتصادي يولي أهمية لاستخدام المحاسبة العامة وربطها بمحاسبة التكاليف في المؤسسة.
- زيادة فاعلية تقييم البرامج الحكومية والرقابة عليها عن طريق استخدام نظام محاسبة المسؤولية ضمن نظام محاسبة التكاليف الشامل لرقابة أنشطة المشروع عند مستوى إلى تكاليف خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة للرقابة

المطلب الرابع: تجارب دولية ناجحة في تطبيق معايير IPSAS

لا شك أن تطوير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عملية مكلفة. ويمكن القول إن تطبيقها أيضًا قد يكون مكلفًا. ومع ذلك، فإن العدد المتزايد من الدول والمؤسسات الدولية التي اعتمدت هذه المعايير أو التي في طريقها لاعتمادها، يُظهر أن هذا مشروع مجدٍ، وأن الفوائد المتوقعة قد تتجاوز تكاليف الانتقال إلى النظام الجديد وإدارته.

أكثر من 40 حكومة وطنية اعتمدت، أو هي بصدد اعتماد، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. وقد بلغ عدد من المشاريع مراحل مهمة أو اكتملت بالكامل وهناك أدبيات متزايدة حول الحالات الوطنية المتاحة، حيث وثّقت مختلف البلدان التي اعتمدت

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق تجاربها والفوائد التي حققتها. وأود أن أسلط الضوء على دراسات الحالات المثيرة للاهتمام

تجدر الإشارة إلى أن نهج اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يختلف باختلاف البلدان. فقد اعتمدت بعض الدول هذه المعايير بشكل مباشر، بينما تستخدمها دول أخرى بشكل غير مباشر كأساس أو مرجع لمعاييرها الوطنية الخاصة. وبالتالي، يُمكن اتباع نهج مرن في اعتماد هذه المعايير. مع ذلك، أود التأكيد على أنه كلما زادت التعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام خلال مرحلة التطبيق، قلت الفوائد المتوقعة منها.

إن التحول من المحاسبة النقدية إلى المحاسبة الاستحقاقية يستدعي تغييرات ثقافية وعقلية؛ ويتطلب التغلب على المقاومة القوية للتغيير؛ ويطالب بالاستثمار في التدريب وأنظمة تكنولوجيا المعلومات.

"يمكن لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) مساعدة الحكومات في عملية التحول. ومع ذلك، تُظهر الدروس المستفادة أن التغيير غير ممكن دون التزام قوي من أعلى مستويات السياسيين والمسؤولين الحكوميين وإن التوافق الاجتماعي ضروري في أي مكان عند استثمار الموارد في إصلاح محاسبي جديد." (IPSASB, 2015)

1. تجربة الدول المتطورة

1.1. نيوزيلندا – التجربة النموذجية عالميًا:

منذ أواخر الثمانينيات، اتجهت نيوزيلندا إلى إصلاح شامل لنظام المحاسبة في القطاع العام، حيث اعتمدت على نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل، وكانت أول دولة تطبق معايير محاسبية متوافقة مع IPSAS قبل حتى أن تصدر رسميًا من IFAC. (ifac. org, 1994) وقد اختيرت خبرة نيوزيلندا للمساعدة في وضع النموذج العام لإصلاح القطاع الحكومي. الأسباب هي أن نيوزيلندا قد نفذت بنجاح الإصلاح المحاسبي في نهج الانفجار العظيم وطبقت الأفكار الجريئة والنظريات المبتكرة لإجراء الإصلاح. بدأ الإصلاح في مايو 1986 من خلال السيطرة على مؤسستها المملوكة للدولة. ثم تبع الإصلاح إصلاح إداري. إدراج الإصلاح المالي عن طريق تغيير المدخلات إلى ميزانية قائمة على المخرجات، وتحويل النقد إلى نظام محاسبة الاستحقاق في عام 1989. (Meiliana & all, 21-22 October 2013)

أ) **مراحل التطبيق:**

1) إصدار قانون المحاسبة العامة.Public Finance Act 1989
2) تدريب الموظفين الحكوميين على المعايير الجديدة.
3) تصميم نظام معلومات مالي متكامل في جميع الوزارات.
4) إصدار أول حسابات مالية حكومية موحدة على أساس الاستحقاق عام 1992.

ب) **النتائج المحققة:**

تحسين الشفافية الكلية وإمكانية تتبع الأموال وتقارير مالية دقيقة وفي وقت محدد.ورفع ثقة الجمهور والمستثمرين في الإدارة المالية.تمكّنت الدولة من عرض الوضعية المالية الحقيقية من خلال تقارير شاملة موحدة على مستوى الدولة، مما مكّن المواطنين والبرلمان من الاطلاع على استخدام المال العام بدقة. أما من ناحية المساءلة فقد تم ربط الأداء المالي بنتائج البرامج الحكومية، وأصبح الوزراء والمديرون العموميون يُحاسَبون على النتائج وليس على حجم الإنفاق فقط.

الرقابة المالية: ساعدت البيانات المالية الموحدة على تسهيل مهمة المدقق العام وإصدار تقارير رقابية عالية الجودة.

الكفاءة في تخصيص الموارد: تحسنت آليات التخصيص لأن التكاليف والمنافع أصبحت تُقاس بطريقة دقيقة ومتكاملة.

ومن بين الدروس المستفادة:الإصلاح يحتاج إلى تشريع داعم ومؤسسات قوية. ويجب الاستثمار في التكوين والتكنولوجيا.

2.1. تجربة سويسرا: (Andreas, 2020)

تُعد سويسرا من الدول المتطورة التي نجحت في تطبيق IPSAS كنظام رسمي لإعداد التقارير المالية في الحكومة الفدرالية منذ عام 2008 وتعد واحدة من أوائل الدول الأوروبية التي تطبّق IPSAS بشكل كامل وتصدر تقاريرها المالية وفقًا للمعايير الدولية للقطاع العام.وتستخدم الحكومة السويسرية IPSAS كأساس للتخطيط المالي، وتحليل التكاليف والمنافع، ومراقبة الأداء.

أ) **نتائج تطبيق IPSAS على الحوكمة في سويسرا:**

ساهمت التقارير المالية الموحدة والمبنية على الاستحقاق في إعطاء صورة واقعية عن الوضع المالي العام، بما في ذلك الأصول غير المالية مثل البنية التحتية كما أصبح بالإمكان مقارنة الأداء المالي بين القطاعات بشكل دقيق، وتم ربط المخصصات المالية بنتائج ملموسة. وأدّى استخدام IPSAS إلى التخطيط طويل الأمد وتقييم تأثير البرامج الحكومية بشكل أفضل. كما زادت جودة المعلومات المالية، مما ساعد المسؤولين في اتخاذ قرارات قائمة على البيانات بدلاً من التقديرات فقط.

أبرز نتائج هذا التطبيق على الحوكمة تمثلت في:

- **تحقيق الشفافية المالية** :سمح الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق بإظهار الوضعية المالية الحقيقية للحكومة الفيدرالية، بما يشمل الأصول، الالتزامات، والمطلوبات المستقبلية، وهو ما عزز ثقة المواطنين والمستثمرين في بيانات الدولة المالية.
- **تحسين التخطيط المالي والاستراتيجي** :أصبح بالإمكان إعداد موازنات أكثر دقة وفعالية، بفضل المعلومات المحاسبية الكاملة التي توفرها معاييرIPSAS ، ما ساعد على توجيه الإنفاق العام نحو أولويات حقيقية مبنية على أدلة.

- **تعزيز المساءلة والرقابة** :مكّن توحيد التقارير المالية من مقارنة الأداء المالي بين الإدارات والمؤسسات العمومية المختلفة، ما عزز من دور البرلمان والأجهزة الرقابية في محاسبة المسؤولين على أساس النتائج وليس فقط على حجم النفقات.
- **رفع جودة الخدمات العمومية** :من خلال تحسين تقييم تكلفة البرامج الحكومية وتحديد مصادر التمويل بدقة، أصبح بالإمكان ترشيد النفقات وتحسين جودة الخدمات المقدمة للمواطنين.
- **مكافحة الهدر المالي** :أتاح النظام الجديد تتبع تدفقات الأموال العامة بدقة، واكتشاف أوجه القصور والازدواجية، مما أدى إلى ترشيد الإنفاق العام وتقليل الهدر.

ب) **نقاط قوة التجربة السويسرية:**

- الاعتماد على الاستحقاق الكامل وليس النقدي.
- الربط بين المحاسبة والميزانية والأداء.
- التزام قوي من الحكومة بالمعايير الدولية.
- وجود بنية رقمية متطورة تُسهل إنتاج وتحليل البيانات المالية. (IPSASB, 2025)

2. تجربة الدول النامية

1.2. رواندا – التجربة الناجحة في إفريقيا: (PEFA Secretariat, 2020)

تعتبر رواندا من الدول الإفريقية التي بدأت تطبيق IPSAS بعد إصلاح شامل للإدارة العامة عقب سنوات من الحرب الأهلية.بدأ التطبيق رسميًا عام 2014 بتوصيات من صندوق النقد الدولي والبنك الدولي.

أ) **مراحل التطبيق:**

1. إعداد خطة انتقال تدريجية إلى أساس الاستحقاق على مدى 5 سنوات.
2. إنشاء دليل وطني للمحاسبة مستند إلى.IPSAS
3. توفير تدريب مكثف للموظفين الماليين.
4. تطوير نظام مالي إلكتروني موحد على مستوى الدولة.

ب) **النتائج المحققة:**

بعد تطبيق IPSAS أصبحت المؤسسات الحكومية تصدر تقارير مالية أكثر موثوقية وتوقيتًا وتحسّن تصنيف رواندا في مؤشرات الشفافية المالية العالمية.وأصبح بإمكان المؤسسات الدولية الاطلاع على حسابات الدولة بطريقة دقيقة، مما عزز ثقتهم وزاد حجم التمويل.كما وفّرت تقارير IPSAS مرجعية صلبة لاكتشاف الفجوات والمخالفات في التسيير المالي، مما دعم جهود مكافحة الفساد وأصبح البرلمان يتلقى تقارير تفصيلية تُظهر نتائج كل وزارة مقارنةً بالأهداف المعلنة، ما عزز الرقابة.

ج. **الدروس المستفادة:**

- لا يشترط أن تكون دولة غنية لتطبيق IPSAS بنجاح.
- الدعم الفني والتمويل الخارجي مهم جدًا.
- التطبيق التدريجي يقلل من مقاومة التغيير.

2.2. المملكة العربية السعودية – التجربة الحديثة: (Ministry of Finance Saudi Arabia, 2022)

ضمن إطار رؤية 2030، أطلقت وزارة المالية السعودية مشروع التحول من المحاسبة النقدية إلى الاستحقاق باستخدام IPSAS منذ 2017.

أ) **مراحل التنفيذ:**

1. تشكيل لجنة وطنية لمواءمة المعايير.
2. إعداد نموذج محاسبي سعودي مبني على IPSAS.
3. تدريب أكثر من 6000 موظف.
4. إطلاق برنامج تدريبي مستمر ومتابعة الأداء.

ب) **النتائج الأولية:**

أصبحت التقارير المالية التي تُصدرها الوزارات أكثر دقة وشفافية، ما ساعد على كسب ثقة المواطنين. ومن خلال برامج تقييم الأداء المالي المرتبطة بالتقارير، أصبح المسؤولون أكثر خضوعًا للرقابة، كما ساعدت المحاسبة على أساس الاستحقاق في الكشف عن التكاليف الحقيقية للبرامج، ما ساهم في ترشيد الإنفاق وتحسن في الإفصاح المالي والمساءلة مما ساهم في تعزيز التخطيط طويل المدى.

ت) **الدروس المستفادة:**

- التدرج مهم لتفادي الصدمات التنظيمية.
- مواءمة IPSAS مع البيئة المحلية أمر حاسم.
- التدريب والتوعية من أهم ركائز النجاح.

3. خلاصة مقارنة بين التجارب الدولية

الجدول رقم 06: خلاصة مقارنة بين التجارب الدولية

الدولة	مراحل التطبيق	أهم النجاحات
رواندا	تدريجي نحو الاستحقاق	شفافية دولية، تحسين ثقة المانحين
سويسرا	استحقاق كامل	صورة واقعية عن الوضع المالي العام، جودة المعلومات
نيوزيلندا	استحقاق كامل من خلال تدريب ودعم خارجي	تقارير موثوقة، ثقة عامة، شفافية عالية
السعودية	تدريجي معدل من خلال التدريب المحلي	مواءمة مع الرؤية، تحكم أفضل في الموارد

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات السابقة

الجدول رقم 07: خطوات تطبيق معايير IPSAS في الدول الناجحة

الخطوة	الإجراءات	الدول
تحليل الفجوة	تحديد الفروقات بين النظام المحاسبي المحلي وIPSAS	نيوزيلاندا، السعودية، رواندا
إعداد خطة انتقال تدريجية	خطة واضحة زمنية ومرحلية من 5 سنوات إلى 10 سنوات	رواندا بدأت تدريجيا- السعودية كذلك
إصدار تشريعات أو تعديل قوانين	قوانين تفرض IPSAS	نيوزيلاندا عدلت قانون المالية العام 1989
تكوين فرق وطنية مختصة	إنشاء لجنة مركزية أو وحدة للإشراف على التطبيق	السعودية: "البرنامج الوطني للتحول المحاسبي"
تدريب وتكوين الكوادر	تدريبات عملية وشهادات مهنية مثل (CIPFA)أو(ACCA)	الإمارات والسعودية درّبت آلاف الموظفين
تحسين البنية التحتية التقنية	توفير نظام معلومات مالي متكامل مثل SAP أوOracle	رواندا: نظام حكومي مركزي
تطبيق تجريبي	تجربة IPSAS في وزارات نموذجية قبل التعميم	السعودية: التجربة بدأت في وزارة المالية أولًا
تطبيق شامل	تعميم المعايير على جميع المؤسسات	نيوزيلندا، الإمارات، رواندا
تقييم ومراجعة مستمرة	مراقبة التطبيق وتحسينه باستمرار	السعودية خصصت وحدة مراقبة للامتثال

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المفاهيم السابقة

الجدول رقم 08: جوانب الإصلاح التي رافقت تطبيقIPSAS

جانب الإصلاح	شرح	أثره
الإصلاح التشريعي	تعديل قوانين المحاسبة والمالية العامة	دعم قانوني ملزم للتحول
إصلاح الموارد البشرية	إنشاء برامج تكوين وشهادات محاسبية حكومية	بناء قدرات محاسبية مستدامة
الإصلاح التكنولوجي	تطبيق نظم مالية موحدة إلكترونية(ERP/GFMIS)	تحسين الكفاءة والرقابة
إصلاح إعداد الميزانية	التحول إلى موازنة الأداء والاستحقاق	شفافية وتخطيط مالي أدق
إصلاح التقارير والرقابة	تعزيز دور ديوان المحاسبة والرقابة الداخلية	مساءلة أعلى وتحسين الحوكمة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المفاهيم السابقة

4. **مقترح خطوات لتسير الجزائر على نهج الدول الناجحة:**(من إعداد الطالبة بالاعتماد على المفاهيم السابقة)

أ. إطلاق تحليل وطني للفجوة بين SCF (النظام المحاسبي المالي) ومعاييرIPSAS

ب. إنشاء هيئة وطنية مستقلة لتطبيق IPSAS تتبع وزارة المالية.

ت. البدء بتطبيق تجريبي في 5 وزارات نموذجية (مثلاً: المالية، التربية، الصحة...).

ث. التحول التدريجي إلى أساس الاستحقاق بدلًا من النقدي.

ج. اعتماد نظام مالي موحد إلكتروني في المؤسسات العمومية.(ERP)

ح. تعديل قانون المالية العام ليتضمن إلزامية التقارير وفق.IPSAS

خ. إعداد برامج تدريبية طويلة الأمد في المعاهد الوطنية للمحاسبة والمالية.

د. الاستفادة من الشراكات الدولية مع منظمات مثل البنك الدولي، IFAC، الاتحاد الأوروبي.

من خلال ربط تطبيق IPSASبـ تحقيق مبادئ الحوكمة المالية، يمكن للجزائر أن:

- ترفع مستوى الشفافية في الميزانيات والتقارير.
- تمكّن البرلمان وديوان المحاسبة من الرقابة الحقيقية.
- تقلل من الفساد المالي من خلال كشف الفجوات والمخالفات.
- يتُحسّن تخصيص الموارد وتقييم البرامج العمومية.
- تبني ثقة أكبر بين المواطن والدولة، خاصة في ظل الأزمات المالية والاقتصادية

المبحث الثالث: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

أضحت حوكمة المؤسسات إحدى الركائز الأساسية في التحليل الاقتصادي والإداري المعاصر، في ظل التحولات البنيوية التي تشهدها البيئات التنظيمية وتنامي تعقيد الممارسات التسييرية. وقد تزايد الاهتمام بها باعتبارها إطارًا مرجعيًا يسهم في تعزيز فعالية الأداء المؤسسي وترشيد استخدام الموارد، ومواجهة التحديات المرتبطة بالمخاطر وعدم اليقين. وفي هذا السياق، يندرج هذا المبحث ضمن الإطار النظري لحوكمة المؤسسات، من خلال إبراز مرتكزاتها العامة ومسار تطورها في الأدبيات المتخصصة، بما يهيئ الأرضية العلمية لتحليل أبعادها المختلفة في الفصول اللاحقة.

المطلب الأول: التطور التاريخي لحوكمة المؤسسات

سنتعرف من خلال هذا المطلب على نشأة حوكمة المؤسسات وأسباب وعوامل ظهور حوكمة المؤسسات والنظريات المفسرة لها وتسليط الضوء على حوكمة المؤسسات من منظور أخلاقي وسلوكي

1. نشأة حوكمة المؤسسات

منذ قدم الحضارة الإنسانية في اليونانية القديمة ظهر مفهوم الحكم، كإشارة لتوجيه السفينة أو العربة، لكن أفلاطون استخدمها بالفعل بطريقة مجازية للإشارة إلى توجيه البشر. (غضبان، 2014/2013)

ففي بداية القرن الرابع عشر استعمل مصطلح الحوكمة في اللغة اللاتينية بكلمة (Gubernare) وبدءا من القرن الثالث ظهر مصطلح (Gouvernance) بنفس المعنى السابق، ثم ابتداءا من سنة 1478 استخدم في اللغة الفرنسية القديمة بمفهوم، (Gouvernement)كمرادف لمصطلح الحكومة للإشارة إلى المنظمات التي تتبع هيكل إداري خاص وفي اللغة الإنجليزية تم طرح المصطلح للدلالة على وسيلة إدارة أو حكم. (غضبان، 2014/2013)

وظهر مصطلح الحوكمة في بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية مع بداية القرن 20 بعدما أصبحت العديد من الشركات المتقدمة كبيرة ومعقدة وأصبح المساهمون كثيرين ومنتشرين جغرافيا ومتنوعين. (Jovanovie & Grujic, 2016)

2. أسباب وعوامل ظهور حوكمة المؤسسات.

1.2) أسباب ظهور حوكمة المؤسسات

يرتبط أصل موضوع الحوكمة غالبا بعمل الباحثين بيرل ومين (Berle and Méans) عام 1932 في كتابهما الشهير المؤسسة الحديثة والملكية الخاصة (The modern corporation and private property)، حول التمييز بين وظائف الملكية والإدارة حيث يظهر العلاقة التي تربط بين المساهمين والمديرين في عملهم، بالإضافة إلى عمل رونالد كوز1937 (Coase) الذي نشر مقالته الشهيرة طبيعة الشركة (The nature of the firm)، كما أدى ظهور نظرية الوكالة (Agency Theory) في عام 1976 من خلال عمل كل من جونسون وميشلان (Jensen and Mechlin) إلى ابراز مفهوم حوكمة الشركات وأهميته في الحد أو

التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة. وتعارض المصالح بين أعضاء مجلس الإدارة وبين المساهمين في المؤسسة، مما استدعى إلى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري الذي يقوم به أعضاء مجلس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة وذلك باعتبارهم الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركات. (سليمان، 2009)

فعملت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على إصدار مجموعة من المبادئ، كما صدرت العديد من القرارات والتقارير الرسمية والدولية والمحلية تحث على تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات، مثل صدور قانون سارتنز أوكسلي **(Sartanes-Oxely ACT)** في عام 2002 م في الولايات المتحدة الأمريكية، ومن أبرز قراراته أنه يجرم المسؤولين الذين يستغلون مناصبهم من أجل الثراء على حساب الأطراف الأخرى كما أن من أهم بنوده التأكيد على المسؤولين الكبار في المؤسسة لتقديم تأكيد شرفي على صحة وسلامة القوائم المالية، والتأكيد على مراجعي حسابات المؤسسة وممارسة مسؤولياتهم عن طريق الفحص المستقل للقوائم المالية للمؤسسة والشهادة على صحتها واعتمادها، كما فرضت الهيئات الدولية لتنظيم المحاسبة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المؤسسات المدرجة في البورصة. (بن عمر، 2017)

2.2) عوامل ظهور حوكمة المؤسسات

ومن بين عوامل ظهور حوكمة المؤسسات

أ) الأزمات المالية:

شهدت الأحداث التي مر بها الاقتصاد العالمي من أزمات مالية إلى زيادة الاهتمام والحاجة إلى الحوكمة، كانت البداية منذ أزمة الفساد العظيم لعام 1929 عندما كشفت التحقيقات عن حدوث انحرافات وممارسات غير أخلاقية في أسواق الأوراق المالية وكذلك أزمة جنوب شرق آسيا في سنة 1997 والتي دفعت بالاقتصاد العالمي قرابة 5 سنوات من الركود وأيضا الأزمة المالية لسنة 2008 التي تعود لسنة 2006 ونشوء ما يسمى بأزمة القروض عالية المخاطر(أزمة ارهون العقارية) والتي تسببت في تعرض القطاع المصرفي الأمريكي إلى خسائر مالية ضخمة وبعد التحري عن السبب الرئيسي وراء الفشل والإفلاس هو عدم كفاءة الإدارة وعدم تطبيق حوكمة الشركات بالشكل المناسب. (سفير و بوبكر، حوكمة الشركات، 2018)

ب) الفضائح المالية:

دفع اتساع حجم المؤسسات وانفصال الملكية عن الإدارة إلى ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين وإلى وقوع فضائح مالية في الكثير من المؤسسات ومن أهم الأمثلة الواضحة لعدم التزام الشركات بتطبيق قواعد الحوكمة انهيار وإفلاس شركة "إنرون للطاقة (ENRON)والتي كانت من كبرى شركات الطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية فقد ضللت شركة إنرون المساهمين وكل الجهات العاملة بسوق الأوراق المالية، إذ تم بعلم مديريها الاتفاق مع مراقب الحسابات بالتلاعب بالتقارير المالية لإخفاء الخسائر وتضخيم الأرباح مما أدى إلى ارتفاع أسهمها في البورصة. بالإضافة الى ذلك فقد استغل مديروها المعلومات الداخلية المتوفرة لديهم وقاموا ببيع

حصتهم بالشركة لتحقيق أرباح شخصية وذلك قبل أن يدرك باقي المساهمين والعاملين بالشركة الموقف المالي الحقيقي للشركة والأرباح المتضخمة الوهمية. (كولار و بوربيع، 2018)

هكذا أفلست شركة إنرون الأمريكية في عام 2001، وغادر مديرها العام، وتم طرد المدير المالي، وسحبت مدقق حسابات إنرون أندرسن في أعقابها لكن هذه ليست الفضيحة الوحيدة التي هزت العالم، فقد وجدت WorldCom و Universal Vivendi نفسيهما في وضع سيئ، مما أدى إلى إفلاسهما. (كولار و بوربيع، 2018)

ت) الظروف الاقتصادية: (بن عمر، 2017)

- التحّول إلى نظام اقتصاد السوق وإفرازات العولمة المالية وتداول رؤوس الأموال عبر الحدود.
- إعادة ترتيب الأطر المنظمة لاقتصاديات دول العالم
- سيطرة المديرين التنفيذيين على المؤسسة واستغلالها لمصالحهم الشخصية
- تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري في العديد من المؤسسات الوطنية والدولية.
- ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين والفصل بين الملكية والإدارة والرقابة.

3. النظريات المفسرة لحوكمة المؤسسات

1.3) نظرية الوكالة

1.1.3) تطور نظرية الوكالة:

لقد ظهرت نظرية الوكالة في الفكر الاقتصادي بشكلها الرسمي في بداية السبعينات من القرن الماضي إلا أن أصولها تعود إلى النظرية الاقتصادية، التي قدمها آدم سميث (1776) في كتابه "ثروة الأمم ". ناقش آدم سميث فصل الملكية لأول مرة عن السيطرة، الذي اقترح أن المدير الذي يسيطر على جميع أنشطة الشركة لن يكون له اهتمام كبير بالأعمال التجارية لأنه سيستثمر أمواله الخاصة وأشار إلى بعض الإهمال. في وقت لاحق، تم تطوير نظرية الوكالة بشكل أكبر من قبل جونسون وميكلينغ **Jensen and Meckling (1976)**. (Afshan, 2022) ، كمحاولة لحل مشكلة تعارض المصالح، وذلك من خلال نظرتها إلى الشركة على أنها سلسلة من التعاقدات الاختيارية بين المالكين والإدارة؛ فعرفوها على أنها: "عقد بين عدة أطراف وفيه المالك أو الأصيل الموكل، يوكل أو يفوض أطراف آخرين موكلين من أجل تنفيذ المهام، وبالتفويض تصبح لهم سلطة القرار"، تهدف إلى الحد من سلوك الإدارة بتفضيل مصالحها الشخصية عن الأطراف الأخرى. (بوهدة و وآخرون، 2020) علاوة على ذلك، التأكد مما إذا كان الوكيل يتصرف لمصلحة المدير أم لا. وتهتم نظرية الوكالة بما يسمى بتعارضات الوكالة **"Agency conflict"**، أو تضارب المصالح بين الأصيل والوكيل، وأن هذه التعارضات يمكن معالجتها عبر آليات حوكمة الشركات، إذ أن الوكيل لا يعمل دائما على تحقيق مصالح الأصيل وتحصل هذه المشكلة في ضل ظروف عدم تناسق المعلومات وعدم تكاملها، وقد يحدث الصراع بين الإدارة والمساهمين أيضا بسبب مسألة عدم تناسق المعلومات. (Afshan, 2022)

تعتبر هذه النظرية القاعدة الأساسية لجميع النظريات الأخرى المتعلقة بحوكمة الشركات. حيث تركز على طبيعة العلاقة التعاقدية بين المساهمين والإدارة. وفقا لهذه النظرية، يعتبر عمل المساهم كمدير والإدارة وكيلا للمالكين، يهتم المساهمون بزيادة ثرواتهم بينما يعمل المديرون لصالح المساهمين، لكن أولويتهم هي زيادة تعويضاتهم وليس فقط ثروة المساهمين. وبالتالي، ينشأ تضارب في المصالح، وهذا يسبب مشكلة في الوكالة في إطار العلاقة بين المدير والوكيل. (Afshan, 2022)

ومن التعاريف السابقة نستنتج بعض مميزات علاقة الوكالة: (بوهدة و وآخرون، 2020)

- تناظر العلاقة: الأصيل يفوض الوكيل فله حرية القرار، والمشكل الذي يواجهه الأصيل هو ما يجب فعله حتى يختار الوكيل القرار الأمثل.
- نشأت هذه العلاقة من استقلالية تفكير الأفراد إذ كل طرف يرى أن ما يفعله يحقق منافع.
- العلاقات بين الأفراد مجسدة بعقود يمكن أن تكون رسمية أو غير رسمية.
- سبب هذه العلاقات تعدد التحويلات الوكالية.
- كما يتضح مما تقدم بأن نظرية الوكالة تبحث في فهم أسباب تضارب أصحاب المصالح ونتائجها، إذ تصف هذه النظرية الشركة كسلسلة من عقود بين الأصيل والوكيل، يحرصون على مصالحهم دون اعتبار مصالح الآخرين.

2.1.3) مشاكل نظرية الوكالة:

تنشأ مشكلات الوكالة نتيجة الاختلاف في كمية ونوعية المعلومات المتاحة لكل من الأصيل والوكيل وتعارض المصالح بينهما بسبب انفصال الملكية عن الإدارة: (بوهدة و وآخرون، 2020)

أ) **مشكلة الخطر المعنوي؛ (Hazard Moral):** تظهر نتيجة عدم التأكد من أن المسير سيلتزم بالعقد الذي وقعه، حيث لا يوجد أي ضمان بأن الوكيل سيعمل على تحقيق مصالح الموكل، أو تحقيق الأهداف التي وضعها.

ب) **عدم تماثل المعلومات؛(Asymmetric Information):** يستخدم الوكيل كل المعلومات المتاحة والمتوافرة لديه عن المنشأة لتحقيق مصلحته الشخصية حتى لو تعارضت مع مصلحة الأصيل، ومن الممكن أن يفصح الوكيل عن بعض هذه المعلومات ويخفي البعض الآخر، ويقدمها بطريقة تجعل الأصيل يقيم مجهوداته في أفضل صورة ممكنة.

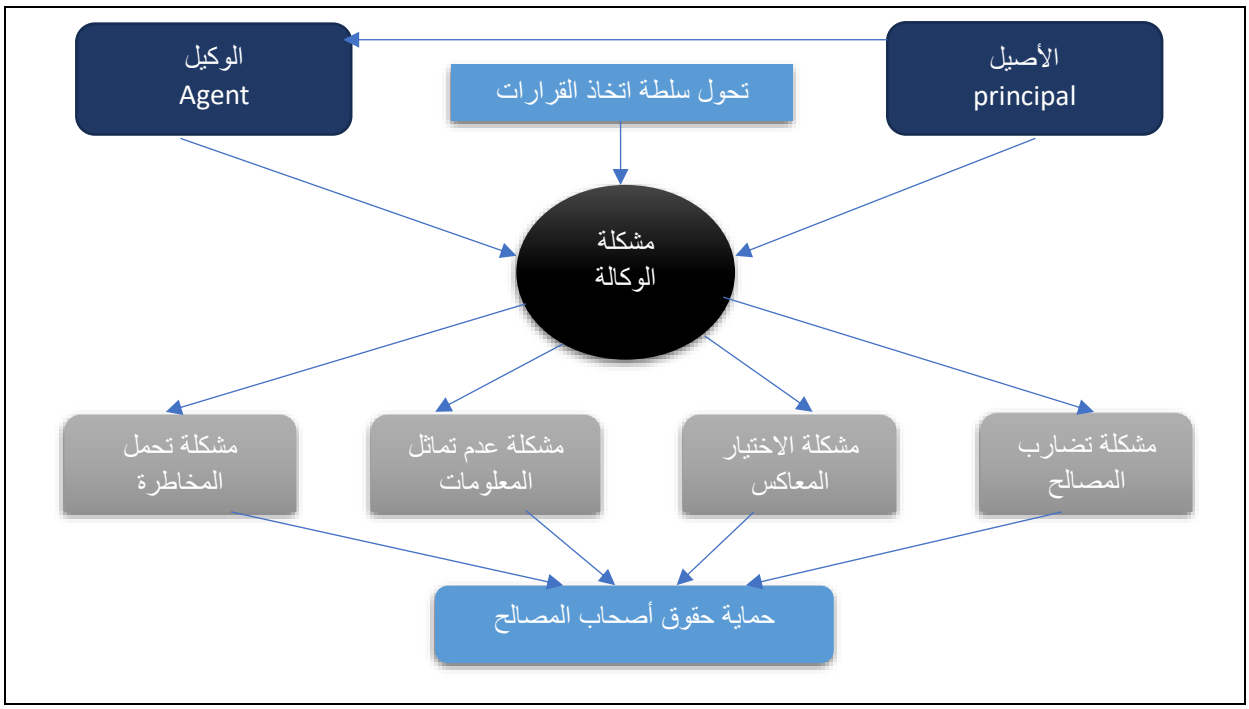
ت) **مشكلة الاختيار العكسي؛ (Selection Advers):** إذا كانت نظرية الوكالة تدرس العلاقة "مسير – مساهم"، أي المشاكل التي يمكن أن تنشأ عن العقد المبرم بينهما، فإن النظرة الجديدة تدرس العلاقة "مسير – مستثمر محتمل"، وفي هذه الحالة تختلف المعلومات والخبرات بين الطرفين أي أن المعلومات الموجودة عند المسيرين تكون غير متاحة للمستثمرين المحتملين وهذا ما يعبر عنه "بالاختيار العكسي."

ث) **مشكل تضارب المصالح:** إن كلا من الوكيل والأصيل كلاهما يعمل على تعظيم منفعته المتوقعة، إذ يعد ذلك بمثابة هدف يفسر تصرفات كل منهما وصنف باحثون واقتصاديون مختلفون تضارب المصالح إلى ثلاثة أنواع: (Afshan, 2022)

- **النوع الأول؛ مشكلة الوكيل الرئيسي**: بدأت هذه المشكلة بتشغيل شركة كبيرة. حيث يسند المساهمون إدارة الأعمال إلى المديرين، لكن المديرين يهتمون أكثر بتعظيم تعويضاتهم بدلا من مصلحة المالكين.
- **النوع الثاني؛ مشكلة رئيسية بين المساهمين الرئيسيين والصغار في الشركات الكبيرة**: نظرا لأن المالكين الرئيسيين يتمتعون بقوة تصويت عالية حتى يتمكنوا من المشاركة في عملية صنع القرار لصالحهم.
- **النوع الثالث: هي مشكلة رأس المال**: الدائن أي تعارض بين المالكين والدائنين بسبب قرار تمويل المشاريع الخطرة.

بشكل عام، تركز نظرية الوكالة على السلوك الانتهازي للمديرين حيث يحاولون وضع مصالحهم أولا من خلال التضحية بمصالح المساهمين. نتيجة لذلك، تزداد تكلفة حل مشاكل الوكالة لأنه في ظل آلية حوكمة الشركات، يلعب مجلس الإدارة دورا أساسيا في مراقبة مديري الأداء ومواءمة مصالح الطرفين وتعمل لجنة التدقيق كوكيل لمجلس الإدارة وكآلية لمراقبة أنشطة الإدارة ومطابقة احتياجات المساهمين؛ بالإضافة إلى ذلك، تدعي نظرية الوكالة أن تعيين مديرين مستقلين هو مفتاح الأداء الفعال والكفء للإدارة، علاوة على ذلك، يقترح الباحثون أن خطط الحوافز القائمة على الأداء ستساعد في تحفيز المديرين على تعظيم الثروة وتقليل فرص السلوك الانتهازي للمديرين. ومع ذلك، توجد أيضا آراء مربكة حول هذا الاقتراح؛ قد يؤدي أداء المديرين القائمين على التعويضات إلى تمكين المساهمين بشكل كبير ويقلل من أهمية ودور المديرين. (Afshan, 2022)

الشكل رقم 06: مشاكل نظرية الوكالة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المرجع: (بوهدة و وآخرون، 2020)

3.1.3) تكاليف الوكالة: (بوهدة و وآخرون، 2020)

إن نظرية الوكالة تنطوي على بعض التكاليف للأطراف الأصلية، حيث عرف بازل "Basel" تكاليف الوكالة على أنها: "التكاليف الناتجة عن القيام بعملية تحويلية، كتحويل الملكية من الأصيل إلى المسير فالربح الذي يأخذه المسير هو تكلفة تحويلية أو تكلفة وكالة". وتتمثل تكاليف الوكالة في:

أ) **تكاليف الإشراف؛** (Monitoring expenditures): وتسمى تكاليف المراقبة، وهي التي يلتزم بها المساهمون من أجل تأمين الرقابة على نشاطات المسيرين لكشف ومنع تصرفات في غير مصالحهم، مثل تكاليف مجلس الإدارة تكاليف الفصل بين وظائف الرئيس والمدير العام، وتكاليف إنشاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة، ويتحملها الأصيل.

أ) **تكاليف الالتزام؛** (Bondingexpenditures): ويطلق عليها تكاليف الإخضاع، تتعلق بالمسيرين والموجهة لوظيفة تشكيل إنذار إيجابي للعمل وفق المصالح المحددة من طرف المساهمين، مثل شراء الأسهم العادية للشركة من طرف المسيرين بهدف وضع مصالحهم الشخصية في صف واحد مع مصالح المساهمين، ويتحمل هذه التكاليف الوكيل.

ب) **تكاليف الفرصة الضائعة؛** (Residual Losts): يمكن أن يحصل عليها كل طرف لو لم يتعاقد مع الآخر.

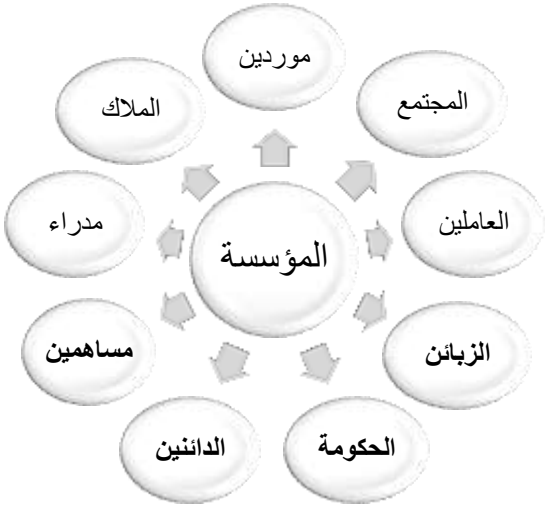
2.3) نظرية أصحاب المصلحة

نظرية أصحاب المصلحة نشأت من مزيج من التخصصات الاجتماعية والتنظيمية. تجمع بين الفلسفة، والأخلاق، والنظرية السياسية، والاقتصاد، والقانون، والعلوم التنظيمية، (ASSRI, 2023)، أول من قام بصياغة هذه النظرية هو إدوارد فريمان في كتابه "الإدارة الإستراتيجية: نهج أصحاب المصلحة" الذي نشر عام 1984 وتعتبر امتداد إضافي لنظرية الوكالة إلا أن هذه الأخيرة لها نطاق محدود لأنها تحدد مصلحة المساهمين فقط، بينما نظرية أصحاب المصلحة تركز على علاقة المؤسسة مع جميع أطرافها (أصحاب المصلحة)، مع التأكيد على الجانب الأخلاقي في إدارة المؤسسة. (Afshan, 2022)..

تركز هذه النظرية على القضايا المتعلقة بأصحاب المصلحة في المؤسسة. وينص على أن الشركة تسعى دائما إلى تحقيق التوازن بين مصالح مختلف أصحاب المصلحة من أجل ضمان حصول كل مجموعة مصالح على درجة معينة من الرضا. ومع ذلك، هناك حجة مفادها أن النظرية ضيقة لأنها تحدد المساهمين على أنهم مجموعة المصالح الوحيدة لكيان الشركة. ومع ذلك، تشرح نظرية أصحاب المصلحة دور حوكمة الشركات بشكل أفضل من نظرية الوكالة من خلال تسليط الضوء على أصحاب المصلحة المختلفين في الشركة في هذا الصدد، يمكن تعريف صاحب المصلحة على أنه أي مجموعة أو فرد يمكن أن يؤثر أو يتأثر بتحقيق أهداف المنظمة. هذا على عكس نظرية الوكالة التي يعمل فيها المديرون ويخدمون المساهمين، يقترح منظرو أصحاب المصلحة أن المديرين في المنظمات لديهم شبكة من العلاقات لخدمتها – وهذا يشمل الموردين والموظفين وشركاء الأعمال. يجادلون بأن هذه المجموعة من الشبكات أكثر أهمية من العلاقة بين المالك والمدير والموظف كما هو الحال في نظرية الوكالة. (ASSRI, 2023)

؛ وتركز النظرية على عملية صنع القرارات الإدارية ودراسة طبيعة العلاقات بين أصحاب المصلحة من وجهة العمليات والنتائج إذ تعتبر اهتمامات ورغبات أصحاب المصلحة قيمة حقيقية للمؤسسة مما ينعكس إيجابيا على ربحية المؤسسة وبالتالي يجب ألا تهيمن مجموعة ما على حساب مجموعة أخرى. (صالح عبد الرضا، 2022) والشكل التالي يوضح أصحاب المصلحة:

الشكل رقم 07: أصحاب المصلحة



المصدر: (صالح عبد الرضا، 2022)

3.3) نظرية تكاليف الصفقات (المعاملات): (بوهدة و وآخرون، 2020)

1.3.3) مفهوم نظرية تكاليف الصفقات:

تعتبر نظرية تكاليف الصفقات فرع من اقتصاد المؤسسة الحديث، والتي نتجت عن مختلف التيارات الاقتصادية الكلاسيكية والنيوكلاسيكية، إذ برزت على يد الاقتصادي الأمريكي رونالد كوز (Ronald coase) الذي كتب سنة 1937 مقال مؤسس للنظرية "طبيعة الشركة (The nature of the firme) ، حيث أثبت فيه أنه ليس في صالح المؤسسة أن تبرم عقدا لمدة قصيرة جدا مع متعهد خارجي، وأن فعل اللجوء إلى السوق هو طريقة للتنظيم الأمثل الذي تحكمه المنافسة الكاملة والذي يعتمد على فرضية الشفافية والمعلومة الكاملة التي هي أصل نظرية تكاليف الصفقة. كما تقوم نظرية "Coase" على أن علاقات العمل هي من تعمل على تخفيض تكاليف الصفقات، ودور العمال في هذا التخفيض متعلق بنظام التشغيل المكافآت، مراقبة وتقييم الأداء. وقام بتكوين النظرية فيما بعد الاقتصادي أوليفار ويليامسون (Oliver Williamson) الذي تم تكريمه بجائزة نوبل لعمله في تكاليف المعاملات، معتمدا على التحليل المؤسساتي المقارن (أي البحث عن المؤسسات أين تكون فيها تكاليف المبادلات أقل مما يمكن، وقد ركز على دور المعلومات في السوق مع التركيز على حدود الشركة. (بوهدة و وآخرون، 2020)

وبشكل أكثر تحديدا، تتنبأ نظرية تكلفة المعاملات بموعد استخدام أشكال الحوكمة للتسلسل الهرمي أو الأسواق أو كلاهما (مثل التحالفات). افترض ويليامسون أن ما إذا كان سيتم استيعاب الأنشطة داخل الشركة يعتمد على تكاليف معاملاتها. وجادل بأنه عندما تكون تكاليف المعاملات مرتفعة، فإن استيعاب المعاملة ضمن التسلسل الهرمي هو القرار المناسب. على العكس من ذلك،

عندما تكون تكاليف المعاملات منخفضة، كان شراء السلعة أو الخدمة في السوق هو الخيار المفضل. تم تطوير ثلاثة أبعاد لتوصيف المعاملات: عدم اليقين، والتكرار، وخصوصية الأصول، أو درجة تكبد النفقات الخاصة بالمعاملات. نظرية تكلفة المعاملات مبنية على افتراضات العقلانية المحدودة والانتهازية، والتي تعرف بأنها المصلحة الذاتية مع المكر. (Greve & Argote, 2015) وذلك من خلال إدخال عوامل سلوكية (الرشادة المحددة، السلوكيات الانتهازية، نوعية الأصول، وأخرى منظماتية (التكاليف الناتجة عن التصرفات البيروقراطية والرشوة).

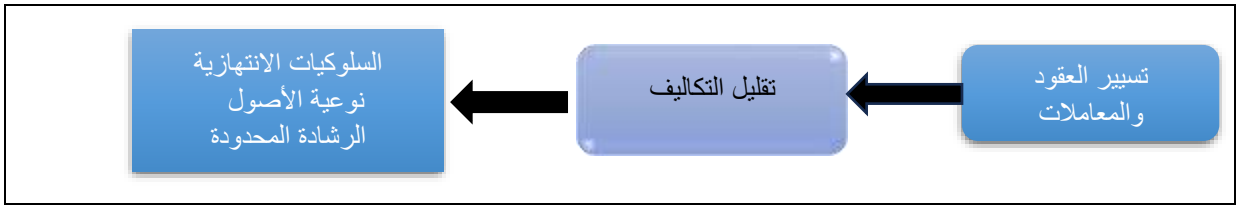
ووفقا ل Coase (1937)، يقترح أن اختيار الأشكال الأكثر كفاءة للهياكل "المشتركة بين المنظمات" و "داخل المنظمة" له تأثير على كفاءة أنظمة الحوكمة من حيث الإنتاجية وتكاليف المعاملات. وتدرج تكاليف بدء الإجراءات المسبقة والاتفاق، وكذلك تكاليف الرقابة والتسوية اللاحقة وباستخدام تكاليف المعاملات التي تمت مواجهتها أثناء عملية إدارة التوريد. وتوضح النظرية كيف ستتغير تكاليف المعاملات داخل المنظمات وفيما بينها نتيجة لاتفاقية الاعتماد التجارية. بالإضافة إلى ذلك، كيف سيؤثر ذلك على الحدود التنظيمية. (Bavly & all, 2023)

ويمكن تقسيم تكاليف المعاملات إلى فئتين: "تكاليف التنسيق" و "مخاطر المعاملات". تنقسم مخاطر المعاملات إلى فئتين. المكون الأول هو "المساومة على الأعداد الصغيرة"، حيث تعرض الشركة نفسها لسلوك انتهازي من خلال الشراء من السوق عندما لا يوجد سوى عدد قليل من الموردين القادرين على عرض السلع. العنصر الثاني هو "فقدان السيطرة على الموارد" من حيث صلته بالاستعانة بمصادر خارجية لمنتج مملوك، مما قد يزيد من احتمال السلوك الانتهازي. (Bavly & all, 2023)

ومما سبق يمكن تلخيص تكاليف الصفقات بأنها مجمل التكاليف الناتجة عن العقود التي تتعلق بانتقال الملكية بين الأفراد أو بين المنظمات، حيث أن هذه التكاليف ناتجة عن العديد من العوامل السلوكية وغير السلوكية. (بوهدة و وآخرون، 2020)

2.3.3) فرضيات نظرية تكاليف الصفقات:

الشكل رقم 08: تسيير المعاملات حسب نظرية تكاليف الصفقات



المصدر: (بوهدة و وآخرون، 2020)

التعليق: يوضح الشكل تسيير المعاملات حسب نظرية تكاليف الصفقات حيث ترتكز نظرية تكاليف الصفقات على ثلاث فرضيات سلوكية واقعية تتعلق بالرشادة المحدودة، انتهازية الأفراد، ونوعية الأصول: (بوهدة و وآخرون، 2020)

أ) **انتهازية الفرد:** بطبيعته انتهازي، حيث يعمل لمصلحته الشخصية، وعند الاقتضاء يعمل على خسارة شريكه إن تعارضت المصالح.

ب) **نوعية الأصول**: حيث أن الأشياء المراد تبادلها تختلف حسب طبيعتها، فبعض الأصول يمكن أن تتكرر في عملية تبادل، بينما البعض الآخر قد يتم استبدالها مرة واحدة، فنوعية الفاعلين تخلق علاقة ارتباط شخصية بين طرفي العقد، هذا ما يؤدي إلى زيادة المشاكل المتعلقة بالسلوكيات الانتهازية، إذ أن نوعية الأصول هي السبب الأساسي لوجود المؤسسة والتي يتخللها التردد والشك في قيام المعاملات والقائم على الأعوان الآخرين وكذلك من تكرار المعاملات.

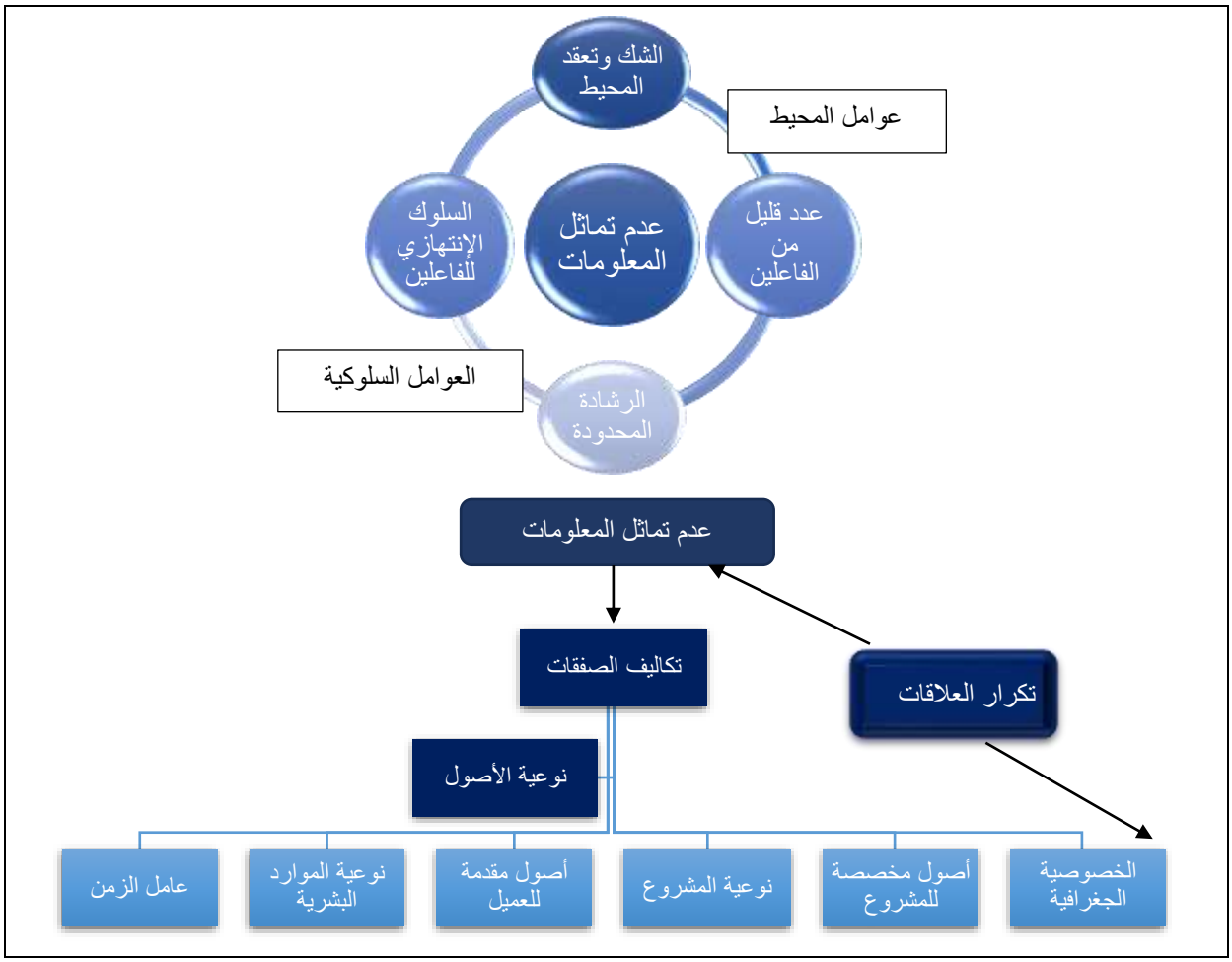
ت) **الرشادة المحدودة**: هذا المفهوم وضعه "سيمون 1991" حيث يرى أن القدرات الفيزيولوجية للأفراد صغيرة جدا لتلقى وتخزين ومعالجة المعلومات المعقدة ولذلك يعجز الأفراد على تحديد مجموعة البدائل المتاحة حالية ومستقبلية من أجل تعظيم منفعتهم، أي أن الرشادة المحدودة تبين بوضوح أن العاملون راشدون أي لا يأخذون القرارات التي تخدمهم، كون المعلومات التي يستعملونها لاتخاذ القرارات محدودة، ومعالجة المعطيات ليس بالأمر الهين، والصعوبة تكمن في تكاليف جمع المعلومات، تكاليف معالجتها لاتخاذ القرار، وحالة عدم التأكد الملازمة للمحيط الاقتصادي.

3.3.3) العوامل المساهمة في تكوين تكاليف الصفقات

أن الأصول النوعية أو الأصول ذات الخصوصية، وهي ما يستطيع العون الاقتصادي الاستثمار فيه بطريقة طوعية، من خلال إجراء صفقة معينة دون اللجوء إلى صفقات أخرى مكملة قد ترفقها تكاليف إضافية، لها أهمية بالغة، تتعلق بقرار اختيار الهيكل الأمثل للتسيير، وتكمن هذه الأهمية في: (بوهدة و وآخرون، 2020)

- الموقع الخاص، أي الموقع الاستراتيجي للاستثمار.
- التجهيزات النوعية، من تجهيزات متطورة من أجل الاستخدام الخاص.
- موارد بشرية متخصصة، تتمثل في كفاءات ومهارات متطورة.
- عدم التأكد وتعقيدات الصفقة: عدم التأكد السلوكي أو الداخلي، ويتعلق بصعوبة توقع ومراقبة سلوكيات الموردين الخارجيين، وعدم التأكد البيني، الذي يتمثل في صعوبة توقع تغيرات المحيط الخارج
- كثرة المبادلات يمكن تحديدها انطلاقا من عدد المعاملات التي تجري بين المؤسسة التي تقوم بالنشاط مع المورد الخارجي.

الشكل رقم 09: العوامل المساهمة في تكوين تكاليف الصفقات



المصدر: (بوهدة و وآخرون، 2020)

4.3.3) تصنيفات تكاليف الصفقات (Transaction Coast Theory) حسب "Coase":

لكل صفقة تكلفة تتغير حسب طبيعة الصفقة، وبطريقة تنظيمها، سواء حدثت في السوق أو في المؤسسة أو أي تنظيم آخر، كما اعتبر المؤسسة نظاما أكثر فعالية من السوق في تخصيص الموارد، حيث اقترح توضيحا عاما بإدخاله مفهوم تكاليف الصفقات، وقد تم تصنيفها حسب "Coase إلى ثلاث فئات: (بوهدة و وآخرون، 2020)

أ) تكاليف البحث والإعلام: للقيام بأي صفقة لابد من جمع المعلومات الكافية عن مختلف العروض والتحرك بين مختلف المتعاملين ومحاولة المقارنة بين التكلفة، ويعتبر ذلك مكلف من حيث الوقت والتنقل.

ب) تكاليف التفاوض واتخاذ القرار: حيث أحيانا تكون خصوصيات تنفيذ العقد بين العارض والطالب معقدة، مثلا الكمية الواجب توريدها المدة الزمنية النوعية الجديدة والثمن المطلوب الضمان المقترح، ولهذه الأسباب سيستغرق اتخاذ القرار وقت ويتطلب تكلفة.

ت) تكاليف الرقابة والمتابعة: إذا ما تم العقد يجب ضمان احترامه وتطبيقه ويرى "Coase" أنه يملك المتعاملون في العالم الحقيقي الخيار بين أهم وسيلتين للتنسيق، وهما السوق والمؤسسة اللتان تشكلان معا الهيكل المؤسسي للنظام الاقتصادي.

نظرية تكاليف الصفقات تعرضت للعديد من المآخذ، حيث سجل البعض على "Williamson" إهماله لعامل التكنولوجيا في التأثير على تصميم الهياكل التنظيمية، حيث أن الباحث يأخذ التكنولوجيا وتطوراتها من المعطيات، الأمر الذي يجعل تكاليف الصفقات في وضع لا يمكنها من تفسير العلاقة بين الديناميكية التكنولوجية والتغيرات المؤسساتية. غير أن هذه النظرية رغم القبول الذي لاقته الصفقات الدقيقة والمنتظمة، مثل الحيازة على قطعة أرضية في الفكر الإداري، إلا أنها لازالت لا تخضع بشكل كافي للدراسات التجريبية التي تؤكد صحة فرضياتها. (بوهدة و وآخرون، 2020)

4.3) نظرية الاعتماد على الموارد (Dependence Theory Resources): (Afshan, 2022)

تركز كل من نظرية أصحاب المصلحة والوكالة على المديرين والمجموعات المختلفة من علاقات الأشخاص بينما تقدم نظرية الاعتماد على الموارد إمكانية الوصول إلى الموارد وهي جانب حاسم في مناقشة حوكمة الشركات. تم تطوير هذه النظرية من قبل (Salancik & Pfeffer) في عام 1978. هي دراسة كيفية تأثير الموارد البيئية الخارجية للمنظمات على سلوك المنظمة، يعتمد الاقتراح الأساسي لهذه النظرية على إنشاء روابط بين الشركة والبيئة الخارجية، ويتحمل المديرون مسؤولية مطابقة اتجاهات البيئة المتغيرة مع قدرات الشركة

تسلط نظرية الاعتماد على الموارد الضوء على دور مجلس الإدارة في الحصول على الموارد الحيوية للشركة وتأمينها من خلال ارتباطها بالبيئة الخارجية. وبالتالي، جلب أنواعا مختلفة من الموارد مثل المهارات والمعلومات والمواد الخام ويستخدم خبراتهم لربط الأعمال بالموارد. نتيجة لذلك، يعتمد أداء الأعمال بشكل كبير على سلطة مجلس الإدارة للحصول على الموارد النادرة وتأمينها.

وتركز النظرية على دور المديرين في توفير الموارد الأساسية للمنظمة حيث يمكن تصنيف المديرين إلى أربع فئات من المطلعين وخبراء الأعمال ومتخصصي الدعم والمؤثرين في المجتمع.

أولا: المطلعون هم المسؤولون التنفيذيون الحاليون والسابقون للشركة، وهم يقدمون الخبرة في الاتجاه العام والعام للشركة.

ثانيا: خبراء الأعمال هم مديرون حاليون وسابقون لشركات كبيرة، ويقدمون الخبرة في استراتيجية العمل وصنع القرار.

ثالثا: أخصائيو الدعم هم المحامون والمصرفيون وممثلو الشركات الأخرى، ويقدمون الدعم في مجال تخصصهم. وأخيرا، فإن المؤثرين في المجتمع هم الزعيم السياسي والأكاديميون وممثلو المنظمات الاجتماعية والمجتمعية

واستنادا إلى فئات المديرين التي تمت مناقشتها، قد يقدم المجلس بالتالي الفوائد الرئيسية الأربع للشركة، أولا، خدمات المشورة، وثانيا الشرعية، والقنوات الثالثة لتوصيل المعلومات بين المنظمات الخارجية والشركة، ورابعا الوصول إلى الالتزامات أو الدعم من العناصر الخارجية وبالتالي، ينظر إلى تنوع أعضاء مجلس الإدارة على أنه العنصر الحاسم الذي يؤدي إلى قدرة مجلس الإدارة على ربط الشركة بأفضل الموارد والمزيد من الأداء المالي العالي للأعمال.

5.3) نظرية الإشراف (Supervision Theory): (Afshan, 2022)

نظرية الإشراف هي نظرية مهمة لحوكمة الشركات تفترض أن المديرين يجب أن يعملوا كمضيف. تم تطوير نظرية الإشراف من قبل دونالدسون وديفيس (1991) و(1993). على عكس نظرية الوكالة، تقدم نظرية الإشراف منظورا مختلفا للإدارة، حيث يعتبر المديرون وكلاء يتصرفون لصالح المساهمين، تستند أساسيات نظرية الإشراف على علم النفس وعلم الاجتماع. تفترض هذه النظرية أن المديرين سيعملون دائما في مصلحة الشركة، وسوف يحمون ويحققون أرباحا للمساهمين. يشمل نجاح الشركة بإحكام التزام الإدارة وعندما يتم تعظيم ثروة المساهمين، سيستفيد المشرفون أيضا من حيث المكافآت، الميزة الفريدة لنظرية الإشراف هي إثراء الثقة في المديرين الذي تفتقر إليه نظرية الوكالة. حيث تفترض نظرية أصحاب المصلحة أن المديرين المطلعين لديهم المزيد من المعلومات حول أداء الأعمال والعمليات مقارنة بالمديرين الخارجيين وأن المديرين الداخليين هم الأفضل للعمل لصالح المساهمين.

تعتمد نظرية الإشراف على افتراض أن المساهمين يمنحون المزيد من السلطة والثقة للمديرين (الوكلاء) وفي المقابل سيزيد المديرون من ثروتهم، نتيجة لهذه النظرية، يتمتع المساهمون بمزيد من الأرباح والعوائد على استثماراتهم وسيتمكن المديرون من تحقيق مكافآت جوهرية وخارجية. تصور هذه النظرية العلاقة الإيجابية بين المساهمين والإدارة، والتي تعد أحد متطلبات ممارسة حوكمة الشركات الجيدة. التركيز الأساسي لنظرية الإشراف هو فهم كيف يمكن تحفيز المديرين للمساهمة في تحقيق أهداف العمل. وبالتالي، تستند النظرية إلى مواءمة مصلحة المديرين (الوكلاء) والمساهمون (المديرون).

6.3. نظرية تجذر المسيرين (CEO Entrenchment Theory) : (شيبوب، 2021،2022)

من جهة أخرى وعلى عكس نظرية الوكالة التي ترى أن مجلس الإدارة قادر على تحقيق الرقابة على عمل المسيرين، ترى نظرية التجذر، التي أسس لها في نهاية الثمانينات من قبل(Shleifer & Vishny) ، أن المسير له أن يتخطى مثل هذه الآليات بحكم معرفته التامة بأوضاع الشركة وباعتماده ما يعرف باستراتيجيات التجذر والتي لها أن تجعل من عزله أمرا صعبا، أين الرسمية وغير الرسمية التي يتمكن من خلالها المسير من التخلص ولو بصفة جزئية من مراقبة المساهمين ومجلس الإدارة.

1.6.3) إستراتيجيات التجذر:

ومن أهم استراتيجيات التجذر الآتي:

أ) **الاستثمار في أصول محددة:** حيث يسعى المسير للاستثمار في أنشطة يتفوق فيها لارتباطها بخبراته، حتى وإن كانت ليست الحل الأمثل للشركة، وهذا حتى يضمن أن عزله قد يكلف المساهمين.

ب) **التلاعب بالمعلومات:** فالمسير له أن يستفيد من عدم تماثل المعلومات للسيطرة على المساهمين ومختلف أصحاب المصالح.

ت) **تقوية العلاقات:** حيث يقوم المسير بإقامة علاقات جيدة مع مختلف الأطراف الفاعلة في الشركة.

يسعى المسيرون من خلال تبنيهم لاستراتيجيات التجذر المختلفة لتحييد دور آليات الرقابة والتي لها أن تؤدي إلى العزل المبكر لهم و/ أو التقليل من منافعهم الشخصية، وبالنظر إلى كون المسيرين مسؤولين عن اتخاذ القرار، وفي ظل عدم تماثل المعلومات، يمكن لهم

اتخاذ قرارات من شأنها أن تضمن بقاءهم وتحقيق مصالحهم دون النظر لمصالح بقية الأطراف، ويعتبر المسير متجذرا عندما يصبح عزله صعبا؛ أي أن عزله يولد تكاليف تتحملها الشركة.

تفترض نظرية تجذر المسيرين بذلك أن الآليات الموضوعة ليست كافية دوما لإجبارهم على تسيير الشركة لصالح المساهمين، بل تؤكد ضرورة توفر شروط معينة لتحقيق رقابة جيدة، منها: (شيبوب، 2022،2021)

- **كفاءة المراقبين:** كفاءة المراقبين تعتبر أمرا ضروريا لممارسة وظائفهم، حيث تتعلق كفاءتهم بمدى قدرتهم على الحصول على المعلومات من خلال تحليل البيئة التي تنشط بها الشركة، فالمعلومات في الشركات تعتبر موردا أساسيا واحتكارها من قبل المسيرين يعتبر أمرا خطيرا، وهذا بالنظر إلى أن الاستفادة من المعلومات المتاحة تعتبر استراتيجية من استراتيجيات تجذر المسيرين. في هذا الصدد، يتم تأكيد أن من بين الاختلافات بين نظرية تجذر المسيرين ونظرية الوكالة هو أن هذه الأخيرة أعطت أهمية كبيرة لحوافز المسيرين من أجل الحد من انتهازيتهم، في حين اعتبرت نظرية تجذر المسيرين التحكم في المعلومة أساس الحد من انتهازيتهم.
- **تحفيز المراقبين:** تم التأكيد من خلال هذه النقطة أن للمراقبين أيضا سلوكا انتهازيا، لذلك وجب تحفيزهم لممارسة نشاطهم على أكمل وجه، إلا أن وجهة النظر هذه تعتبر غير كاملة، حيث أنه يمكن للمسيرين التواطؤ مع المراقبين مقابل تحفيزهم أكثر، لذلك برز الشرط الثالث المتعلق باستقلالية المراقبين.
- **استقلالية المراقبين:** ركزت نظرية تجذر المسيرين على العلاقات بين المسيرين والمراقبين وعلى الوسائل المتاحة للمسيرين التي لها أن تشل أنظمة الرقابة، فكفاءة وتحفيز المراقبين يزيد من قدرتهم على فهم السلوك الانتهازي للمسيرين، إلا أن استقلالية المراقبين تسمح بإخضاع المسيرين لعقوبات في حال انحرفت سلوكياتهم.

2.6.3) دورة حياة المدير داخل المؤسسة: (بوهدة و وآخرون، 2020)

توجد دورة حياة للمسيرين ولأصل الأنشطة التي ينفذونها، فكل مسير له طموحاته الخاصة، وبتراكم السلطة يتخلص المسير تدريجيا من القيود المفروضة عليه، وتتضمن دورة حياة المسير ثلاث مراحل

أ) **مرحلة التثمين:** المسير المعين حديثا في المؤسسة تكون معلوماته عنها محدودة، والقرارات التي يتخذها يمكن أن تكون مع متطلبات المالكين، لأن المسير يحاول حماية نفسه من بعض التصرفات غير اللائقة كالتهميش أو العزل.

ب) **مرحلة تخفيف الرقابة:** حيث تصبح للمسير سلطات تقديرية واسعة، وبالتالي فهو يحاول التجذر داخل المؤسسة من خلال خلق علاقات مع أهم أطراف الفاعلة داخل أو خارج المؤسسة.

ت) **مرحلة نمو الاستهلاك:** أين يتمكن المدير من تسيير كما يرغب، وباستقلالية تامة، بشرط أن يقدم للمساهمين ولباقي الأطراف الفاعلة المردودية المقبولة، وخلال هذه المرحلة يتمكن المسير من العمل لمصلحته الشخصية كتكوين استثمارات خاصة به.

7.3) نظرية الاعتماد على الموارد (Resource Dependence Theory)

تستخدم نظرية الاعتماد على الموارد أيضا في بعض الأوراق الأكاديمية (Pfeffer and Salancik 1978). تفسر النظرية أن المنظمات مترابطة مع السياق الذي تعمل فيه. ولضمان بقائها ستعتمد على الموارد والمعلومات التي توفرها الشركات الأخرى ووكلاء السياق الذي تعمل فيه. في هذه الظروف، تتنافس المنظمات مع الكيانات الأخرى التي تستخدم نفس هذه الموارد الشحيحة. (Castrillón & Alfonso, 2021)

وترى هذه النظرية أن مجلس الإدارة هو الرابط الأساسي بين الشركة والموارد الرئيسية التي تحتاجها لتحقيق أداء أفضل. يميل علماء الاجتماع في ذلك إلى أن الروابط الأساسية التي يمكن لمجلس الإدارة توفيرها هي ثلاثة أنواع: الروابط مع رجال الأعمال بالدولة، الروابط مع المؤسسات المالية ومختلف مصادر التمويل والروابط مع المنافسين. نقيضا لذلك، يميل علماء الإدارة إلى كون الرابط يتوقف على ما تحتاجه الشركة في وقت ما وخلال ظرف بعينه، فهم بذلك لا يدعمون رابطا دون غيره وإنما يرون أن لكل رباط أهميته الخاصة. على الرغم من حقيقة أن قيمة مورد معين ستتغير مع سياق الشركة، إلا أن هناك حجة نظرية واضحة مفادها أن مجلس الإدارة الذي يتمتع بمستوى عالٍ من الارتباطات بالبيئة الخارجية سيوفر للشركة إمكانية الوصول إلى الموارد المطلوبة. بدلاً عن ذلك، فإن مجلس الإدارة الذي تقل روابطه بالبيئة الخارجية، يجعل من الوصول إلى الموارد الرئيسية محدودًا للغاية.

لأجل ذلك، نجد أن مؤيدي هذه النظرية يرون أن وجود أعضاء مستقلين ضمن مجلس الإدارة، والذين يكون بالأصل أعضاء تنفيذيين ضمن مؤسسات مالية أو شركات أخرى أو أعضاء ضمن شركة محاماة، له أن يسهل عمل الشركة بما يتيحه من توسيع شبكة الاتصال أو تسهيل الحصول على الخدمات المطلوبة أو المشورات القانونية اللازمة والتي يكون تحصيلها أكثر تكلفة على الشركة، فتوفير مثل هذه الموارد يعزز الأداء التنظيمي وأداء الشركة وبذلك البقاء. (شيبوب، 2021،2022)

8.3) نظرية حقوق الملكية: (بوهدة و وآخرون، 2020)

تأسست نظرية حقوق الملكية من طرف (Alchian and Demstez) سنة 1972، والتي تقوم على فكرة أن حق الملكية هو المحدد الأساسي أو العامل الجوهري وراء فاعلية ونمو المؤسسة تبحث نظرية حقوق الملكية على فهم الوظائف الداخلية للمؤسسات اعتمادا على مفهوم حق الملكية، وكيف يؤثر حق الملكية على النظام الاقتصادي.

1.8.3) مفهوم نظرية حقوق الملكية:

هناك مفاهيم متعددة لحقوق الملكية وضعت من طرف بعض المنظرين نوردها فيما يلي:

بالنسبة لـ "Alchian" كل مبادلة بين شخصين هي مبادلة حقوق ملكية بالنسبة للأشياء موضع التبادل، وبالتالي حق الملكية هو حق اجتماعي لاختيار استعمال سلعة اقتصادية

بالنسبة لـ" :"Pijovich" حقوق الملكية ليست علاقات بين الأفراد والأشياء، ولكن علاقات مقننة بين الأفراد في علاقتهم باستعمال الأشياء. وحق الملكية لا يكون مكتملا إلا بتوفر شرطين، تفرد المالك باستعمال الأصل والقابلية للانتقال. فالتفرد في

الاستعمال معناه أن يكون للمالك الحرية التامة في استعمال الأصول التي يمتلكها وإخضاعها لرقابته، والقابلية للانتقال يعبر عنها بإمكانية مبادلة الأصل، وألا تخضع هذه العملية إلا لإرادة البائع والمشتري

أما بالنسبة لـHarold Demster 1967 ، تسمح حقوق الملكية للأشخاص بمعرفة تطلعاتهم مسبقا بدون إفراط في علاقتهم مع الأعضاء الآخرين للمجتمع، تتجسد هذه التوقعات بواسطة القوانين عادات وتقاليد المجتمع امتلاك حقوق الملكية يأتي باتفاق أعضاء آخرين في المجتمع، من أجل التصرف بطريقة معينة والترقب من المجتمع منع الآخرين بالتداخل مع نشاطاتهم الخاصة بشرط ألا تكون محظورة

2.8.3) فرضيات نظرية حقوق الملكية:

- تقبل نظرية حقوق الملكية عددا معينا من الفرضيات حسب "Pijovich & Furubotn " منها:
- يعظم الأعوان الاقتصاديون مهامهم في المنفعة ويندفعون للبحث عن المصلحة الشخصية، مهما كان النظام الاقتصادي الذي يتعاملون فيه، ومهما كانت حقوق الملكية التي يملكونها.
- يتبع أي شخص أهدافه الخاصة، لكن يخضع إلى القيود المفروضة، عن طريق هيكل النظام الذي يعمل فيه.
- تعظيم الأرباح أو الثروة لا يعد الحجة الوحيدة لمهمة المنفعة للعون الاقتصادي إلى جانب الوسائل المالية التي تحتوي على وسائل غير نقدية مثل الترقية، شروط العمل، وقت الفراغ أثناء ساعات العمل... إلخ.
- رغبات الشخص واضحة من خلال تصرفاته وسلوكه.
- ليست المعلومة كاملة، وليست تكاليف المبادلات معدومة.

4. حوكمة المؤسسات من منظور أخلاقي وسلوكي: (سفير و بوبكر، حوكمة الشركات، 2018)

منذ مهد الحضارات كانت الأخلاق موضعا لاهتمام السلطات العامة، الفلاسفة وقادة الأعمال، نظرا لما يواجه مجتمع الأعمال من تحديات عديدة في البيئة التي تتسم يتعدد الثقافات أو الجنسيات، والهدف هو إيجاد مصدر أو معيار يكون مرتكزا لصياغة ميثاق أخلاقي بغض النظر عن الثقافة الوطنية أو القضايا القومية.

إن عملية اتخاذ مختلف القرارات تعتمد بصورة أساسية على جانب تقني مبني على المعطيات المتوفر، لكن في المقابل هذه العملية يتخللها جانب مهم مرتبط بالتحلي بالأخلاق في ممارسة مختلف الأنشطة في بيئة الأعمال

1.4) مفهوم أخلاقيات الأعمال

ينطوي مفهوم الأخلاق في العموم تحت كل ما هو صحيح وصالح للبشرية بشكلها المطلق، تتمثل في مجموعة من الأسس المعنوية والأخلاقية، التي تميز بين ما هو صحيح وما هو خاطئ، فهي مجال معياري لأنها تصف ما على الشخص فعله، وما عليه الابتعاد عن فعله، وفي المؤسسات أخلاقيات الأعمال والإدارة أو التنظيم عندما تحددها القواعد المرجعية للشركات، ومن المتعارف عليه

اختلاف الأفراد في المبادئ أو القيم الأخلاقية. فإذا اتفق شخصان على المبادئ التي تحدد السلوك الاخلاقي، فمن المحتمل ألا يتفق على الأهمية النسبية لكل مبدأ.

2.4) البعد الأخلاقي في اتخاذ القرارات

إن جوهر أخلاقيات الأعمال يتعلق بمختلف الأطراف أصحاب المصلحة بالشركة بالإضافة إلى كافة أفراد المجتمع، حيث تعود المعضلات الأخلاقية التي تواجه متخذي القرارات بالدرجة الأولى إلى التعارض والتضارب في المصالح بين مختلف الأطراف أصحاب العلاقة، وكيفية التوفيق بينهما، كما أن الخصائص الشخصية التي تتعلق بالمسائل والعلاقات الشخصية تشكل أحيانا هاجساً أخلاقياً بحد ذاته تواجه القرارات المزمع اتخاذها، إضافة إلى الإحساس بالمسؤولية اتجاه أصحاب المصالح عند ضمهم إلى مناقشة العقلنة الإدارية للتأكد من أهمية وجود قواعد سلوكية في الشركة وعندما تتداخل مصلحة الفرد الخاصة مع مصالح الشركة ككل. حيث قد ينشأ تضارب في المصالح عندما يحصل موظف أو مسؤول أو مدير أو أي فرد من أفراد عائلتهم على منافع شخصية ناتجة عن مركزه في الشركة. كل هذا يؤدي إلى حاجة متخذ القرار إلى اتخاذ قرارات ذات أبعاد أخلاقية، والتحلي بالرشاد والعقلانية الإدارية سواء في المراحل الأولى لإنشاء الشركة أو بعد ذلك، من أجل الاستمرار والبقاء في السوق.

3.4) المسؤولية الأخلاقية

يعد تواجد السلوك الأخلاقي في المجتمع أمرا هاما، حيث أن صياغة القوانين تتم في إطار القيم الأخلاقية، فغياب الأخلاق يحدث مشاكل غير مرغوب بها، وهذا ما عرفته العديد من الشركات في السنوات الأخيرة، حيث اتجهت الشركات، وأصحاب الأعمال بشكل خاص إلى التركيز على الجانب الأخلاقي في الإدارة من خلال وضع آليات مختلفة من شأنها وضع قواعد وأنظمة صارمة بالأخلاق سواء لإرشاد أعضاء.

4.4) مرتكزات وضع إستراتيجية للمسؤولية الأخلاقية في ممارسة الأعمال: (سفير و بوبكر، حوكمة الشركات، 2018)

يمكن الاستعانة والاعتماد على مبادئ أساسية تمثل المرتكزات الأساسية الصياغة هذه الإستراتيجية وهي:

1.4.4) الوعي الأخلاقي: إن العنصر الأساسي لوضع اتجاه عام لعملية اتخاذ القرار الأخلاقي والسلوكي هو متخذ القرار، الذي يقع على عاتقه وضع نظام وقواعد أخلاقية للشركة. والحرص على تطبيقها

2.4.4) العملية الأخلاقية: ترجع العمليات والهيكلة الأخلاقية إلى الإجراءات، والأهداف الأخلاقية المعلنة وشفافية إعلانها لمختلف الأطراف للمطالبة بإثبات الاستعداد لإتباع السياسات المؤدية إلى تحقيق الأهداف الأخلاقية

المؤسساتية وتعبر عن الخطوة المعتمدة لإدماج الأهداف الأخلاقية لمتخذ القرار مع الأهداف الاقتصادية للشركة، إذ يقوم متخذ القرار أحيانا بتعديل السياسات أو العمليات التي تكون قاسية أو منتهكة للأخلاق في الشركة.

5.4) جوانب الأخلاقية في الحوكمة وطرق اكتسابها: (سفير و بوبكر، حوكمة الشركات، 2018)

إن من بين الأسباب المهمة للانهيارات الاقتصادية والمالية في الدول والشركات وما عرفته شركة إنرون والأزمة المالية سنة 2008 ترجع بالأساس إلى ضعف العمل بشكل مؤسسي. وضعف النظم القانونية والرقابة المالية ما أظهر النية بدوره للأقدام على التزوير في الحسابات والتلاعب بالأرباح، وهذه الأمور تتنافى مع جوانب الأخلاق الحميدة.

إن تحقيق سياسة ونظم الحوكمة الجيدة في أي مؤسسة إنما هو رهن كفاءة الإدارة المنفذة والمشرعة لتلك السياسات والنظم ومستويات الأخلاق للقوى البشرية الإدارية، فالقائمون بالتنفيذ يمكن لهم أن ينفذوا تلك السياسات والنظم بدرجة عالية من الإفصاح والشفافية. وهذا من منطلق الأخلاق الحميدة التي يتمتعون بها. حيث بدون السياج الأخلاقي الجيد يصعب تحقيق الأهداف المرغوب فيها.

للحوكمة ميادين متعددة سواء على مستوى الشركات أو على مستوى الاقتصاد ولكل من تلك الميادين أبعادها وعناصرها التي تسمو بالأداء إلى مرحلة الجودة والتخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية والبشرية، فإذا كانت الحوكمة الجيدة في أهم جوانبها تهدف إلى مقاومة أشكال الفساد المالي والإداري، فإن الأخلاق الحميدة هي الإطار الأكثر مناسبة لتدعيم هذا الهدف، فالأخلاق الحميدة هي الجانب التطبيقي للإنسان في سائر أعماله ومعاملاته.

فمن بين أهم مرتكزات الأخلاق الحميدة مقاومة الكذب الخيانة التزوير الخداع الاحتكار الكسب غير المشروع وغير ذلك من ضروب الأخلاق السيئة. فكلما كان هناك الاتجاه إلى ترسيخ للأخلاق في الشركة، يتم تحقيق الاعتدال والصدق وإتقان العمل الأمر. الذي يدعم تنفيذ متطلبات الحوكمة الجيدة بدرجة عالية من الإفصاح والشفافية والإدارة الرشيدة للاقتصاد بصفة عامة والشركات بصفة خاصة. (سفير و بوبكر، حوكمة الشركات، 2018)

6.4) اكتساب الأخلاق وإصلاحها

إن علم الأخلاق يختص بإطلاق الأحكام التقويمية على السلوك الإنساني، ولا يقتصر على وصف السلوك فحسب، فالأخلاق من حيث كونها معيارية يمكن غرس مبادئها في الصغر. وصقلها، وتهذيبها في الكبر وبالتالي الأخلاق قابلة للغرس في الصغر والتغيير والتعديل في الكبر. (سفير و بوبكر، حوكمة الشركات، 2018)

المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول حوكمة المؤسسات

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى كل من مفهوم حوكمة المؤسسات أهميتها وأهدافها، محدداتها ومبادئها وآلياتها

1. مفهوم حوكمة المؤسسات

1.1) مفهوم حوكمة المؤسسات

"يرتبط مفهوم الحكم بالكاتب الإنجليزي جيفري تشوسر (حوالي 1343-1400)، يحمل هذا المفهوم في تاريخه قصص العديد من الأشخاص الطموحين الذين قادوا الشركات إلى الإفلاس، وغالبا ما ارتكبوا مخالفات من شأنها زيادة ثروتهم الشخصية وحتى في

القرن 18 لاحظ آدم سميث في كتابه ثروة الأمم (1776) مصالح مختلفة تماما بين المالكين ومديري الشركات من وجهة نظره، بدا الأمر وكأنه مشكلة لا يمكن التغلب عليها بالنسبة لكفاءة الشركة ووفقا له، لا يمكن للمديرين، بصفتهم مديرين لأموال الآخرين، أن يأخذوا في الاعتبار تلك الأموال بنفس الحذر الذي يأخذونه مع أموالهم الخاصة" (Jovanovie & Grujic, 2016, p. 190) وتعني الحوكمة: عملية صنع القرار والعملية التي يتم من خلالها تنفيذ القرارات (أو عدم تنفيذها) يمكن استخدام الحوكمة في عدة سياقات مثل حوكمة الشركات والحوكمة الدولية والحوكمة الوطنية والحوكمة المحلية. (Sheng, 2009)

2.1) تعاريف مختلفة لحوكمة المؤسسات: (بن عمر، 2017)

- **تعريف البنك الدولي** (WB): هي ممارسة للسلطة السياسية، ورقابة إدارة الموارد المؤسساتية من أجل تنميه اقتصادية واجتماعية
- **تعريف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي** (UNDP) ممارسة السلطة السياسية والاقتصادية والإدارية لإدارة شؤون المؤسسة وأعمالها، وبمفهومها الواسع تغطي الهياكل التنظيمية وأنشطة الحكومة المركزية، الإقليمية والمحلية، والبرلمان المجتمع المدني والقطاع الخاص في المشاركة بفعالية والتأثير في السياسة العامة التي تؤثر على والمؤسسات والمنظمات والأفراد
- **تعريف لجنة الأبعاد المالية لحوكمة المؤسسات (تقرير Cadbury)** حوكمة المؤسسات هي نظام بمقتضاه تدار المؤسسات وتراقب
- **تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCED)**: هي النظام الذي يوجه ويضبط أعمال الشركة حيث يصف ويوزع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في الشركة ويضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤون الشركة كما يضع الأهداف والاستراتيجيات اللازمة لتحقيقها وأسس المتابعة لتقييم ومراقبة الأداء
- **وتعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC**: الحوكمة أنها: النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها (عابدين، 2020)

3.1) تعريف شامل لحوكمة المؤسسات: "هي النظام الذي يتم من خلاله توجيه الشركات ومراقبة أدائها، ويحدد هيكل الحوكمة توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف المشاركين في المؤسسة كمجلس الإدارة والمديرين المساهمين وغيرهم من أصحاب المصلحة كما يحدد بوضوح قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون المؤسسة، وتحديد أهداف المؤسسة وسبل بلوغها ومتابعة الأداء" فمن هذا نستطيع أن نستنتج بأن حوكمة الشركات تتدخل في كيفية اتخاذ جميع القرارات داخل الشركة وتحفز وجود الشفافية والإفصاح والمصداقية في تلك القرارات ومن أهم ما تنادي اليه الحوكمة هو حماية صغار المساهمين وفصل السلطة بين الإدارة التنفيذية التي تقوم بالأعمال اليومية للشركة ومجلس الإدارة الذي يعد ويراجع الخطط والسياسات في هذه الشركة بما يضفي الطمأنينة ويعزز الشعور بالثقة في التعامل معها. كما تمكّن حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال. (عابدين، 2020)

2. أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات:

1.2) أهمية حوكمة المؤسسات: (هيئة السوق المالية، 2021)

تعاظمت في الآونة الأخيرة أهمية حوكمة الشركات بشكل كبير لتحقيق التنمية الاقتصادية ويمكننا أن نوضح أهمية حوكمة الشركات من خلال النقاط التالية:

- **الاقتصاد:** تُسهم حوكمة الشركات في رفع مستوى كفاءة الاقتصاد لما لها من أهمية في استقرار الأسواق المالية ورفع مستوى الشفافية وجذب الاستثمارات من الخارج والداخل، بالإضافة إلى تقليص حجم المخاطر التي تواجه النظام الاقتصادي.
- **الشركات:** إن تطبيق مبادئ الحوكمة يساعد على خلق بيئة عمل سليمة تعين الشركة على تحقيق أداء أفضل مع توافر الإدارة الجيدة ولذا تكون القيمة الاقتصادية للشركة أكبر، بالإضافة الى الوصول إلى أسواق المال والحصول على التمويل اللازم بتكلفة أقل مما يعينها على التوسع في نشاطها، وتقليل المخاطر، وبناء الثقة مع أصحاب المصالح.
- **أصحاب المصالح الآخرين:** تسعى الحوكمة إلى بناء علاقة وثيقة وقوية بين إدارة الشركة وأصحاب المصلحة فالحوكمة الرشيدة تعزز مستوى ثقة جميع المتعاملين للإسهام في رفع مستوى أداء الشركة وتحقيق أهدافها الإستراتيجية.
- **محاربة الفساد المالي والإداري:** تسعى حوكمة الشركات لتحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مساءلة الإدارة، وذلك من خلال قواعد وأسس تؤكد أهمية الالتزام بأحكام القانون، وضمان الرقابة على الأداء المالي وتحديد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات بين مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصلحة؛ مما يؤدي إلى تقليل التنازع في السلطات ومنع الفساد والمحسوبية.
- **تدعيم وجذب الاستثمارات:** (العيش، 2016)

إن الالتزام بتطبيق الحوكمة أحد أهم المعايير التي يضعها المستثمرون في اعتبارهم عند اتخاذ قرارات الاستثمار، لذا فإن الشركات التي تطبق الحوكمة تتمتع بميزة تنافسية لجذب رؤوس الأموال، وتوفر الحماية لحقوق المساهمين في الشركات، وتحديد الحقوق لأصحاب الملكية، والتعامل بشفافية مع المستثمرين لحماية مصالحهم وطمأنتهم على أموالهم المستثمرة.

2.2) أهداف حوكمة المؤسسات

تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيق التوازن بين مصالح المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين وتؤكد على المسؤولية الاجتماعية للشركات. والأهداف الرئيسية التي يتعين تحقيقها هي الإدارة الاقتصادية الرشيدة، وتهيئة بيئة قانونية وتنظيمية مواتية، وهيئات إشرافية قوية وينبغي أن تكفل لجان إدارة المخاطر وجود هيئات تنظيمية مناسبة للتحقق من أن معايير إدارة الشركات تتماشى مع المدونات التي تعتمدها الشركات على الصعيد الوطني، بما في ذلك القدرة على فرض عقوبات على عدم الامتثال. وبالإضافة إلى لمراعاة القدرات المحدودة للمشاريع الصغيرة. (Africaine, 2011)

وهذا استخلاص لأهم الأهداف التي تسعى لها الحوكمة نوجزها فيما يلي: (غزالي، ديسمبر 2017)

- تحقيق الشفافية والدقة في القوائم المالية
- تعظيم ثروة المساهمين، وضمان حماية حقوق مختلف فئات المساهمين
- توفير الحوافز المناسبة لمجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين لتشجيعهم على أداء مهامهم
- حماية حقوق الأطراف ذات المصلحة، وخاصة فيما يتعلق بتوفير المعلومات بشكل عادل
- حث الشركات على الالتزام بالقوانين والقواعد التي تعمل على تنظيم عمل الشركات
- تشجيع إتباع قواعد السلوك الأخلاقي وأخلاقيات المهنة عند اتخاذ القرارات
- التأكيد على الرقابة الذاتية فمن خلالها تستطيع الشركة أن تحل بعض مشاكلها بنفسها دون اللجوء إلى أطراف خارجية.

3. محددات ومبادئ حوكمة المؤسسات

1.3) محددات حوكمة المؤسسات: (بوشامي و آخرون، 2022)

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توفر مستوى جودة المحددات الحوكمة الخارجية والداخلية، والعرض فيما يلي هاتين المجموعتين من المحددات كما يلي:

1.1.3) المحددات الخارجية: ترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن حسن إدارة الشركة.

- **البيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والمناخ العام للاستثمار:** والتي تتعلق بطبيعة النظام القانوني والاقتصادي والاجتماعي السائد. كالقوانين المنظمة السوق العمل مثل قانون الشركات وسوق المال، تنظيم المنافسة، منع الممارسات الاحتكارية والإفلاس.
- **الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق:** وتتعلق بالتقيد بمعايير موحدة تكون ملزمة التطبيق لتعزيز خاصية المقارنة بين البيانات والمعلومات المالية على المستوى العالمي ووضع آلية للمتقيد بها.
- **مصادر التمويل المتاحة** أهمية كبيرة بالنسبة للمستثمرين مصادر التمويل في الأسواق المالية لأن مصدر تمويلي يتطلب حوكمة فعالة.
- **طبيعة السوق:** من المؤكد أن السوق يترك بتأثيراته الداخلية والخارجية على الشركة من حيث قدرتها على أداء مهامها ونجاحها في إدارة مخاطر السوق ومراقبة النتائج.

2.1.3) المحددات الداخلية:

تشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والذي يؤدي توافرها وتطبيقها إلى التقليل من تعارض المصالح بين هذه الأطراف

- **مجلس الإدارة:** يجب أن تضمن مجلس الإدارة التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة وأن يحتمل كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية المسؤولية المباشرة وغير المباشرة، عن مدى تحقيق مصالح المؤسسة وتحقيق مصلحة المساهمين وكافة

أصحاب المصالح ومعاملتهم معاملة عادلة يجب عليهم وضع الأهداف ومراقبة الأداء وضمان الشفافية في ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة والإفصاح ونزاهة حسابات الشركة والإشراف على حسن ممارسة الحوكمة في الشركة وممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون الشركة من أجل تحقيق أهداف الشركة .

- **الهيكل التنظيمي**: الذي بعد إعداده جزء من مسؤولية مجلس الإدارة ويتضمن عملية التسلسل القومي للسلطة العرض وتحديد الواجبات وتوزيع المسؤوليات وتفويض السلطات من أجل بلوغ النتائج المرجوة .
- **النظام المحاسبي**: وهي الأداة التي توفر منا يحتاج إليه مستخدمو البيانات والمعلومات لاتخاذ القرارات لأن النظام المحاسبي يشكل القاعدة الأساسية للمعلومات لمتخذي القرارات الإستراتيجية والتشغيلية بكفاءة، فإن هذه النظم تؤثر في عملية التحكم المؤسسي .
- **قيم الشركة**: وهي التي تتعلق بالسلوك الأخلاقي للشركة ومستويات عالية من نزاهة وموضوعية وأمانة في تنفيذ العمليات

2.3) مبادئ حوكمة المؤسسات: (بوشامي و آخرون، 2022)

تنص منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على أن "الدور الأساسي للتنظيم هو تشكيل بيئة حوكمة الشركات المتوافقة مع القيم المجتمعية التي تسمح للمنافسة وقوى السوق بالعمل حتى تتمكن الشركات من النجاح في تحقيق مكاسب اقتصادية طويلة الأجل. ولن تناسب بالضرورة هياكل أو ممارسات إدارية محددة جميع الشركات في جميع الأوقات" (منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي 1998). وتحدد المبادئ الرئيسية التالية لحوكمة المؤسسات:

أ) حقوق والتزامات المساهمين

ينبغي لإطار إدارة الشركات أن يحمي حقوق حملة الأسهم وأن تكفل الإدارة توفير معلومات كافية وذات صلة وأن تشجع المساهمين على المشاركة في الاجتماعات العامة السنوية والتصويت كما يجب أن يكون المساهمون قادرين على المشاركة في الأرباح (أرباح الأسهم). ويجب حماية مساهمي الأقلية مع ضمان العدالة والشفافية واستخدام حقوق التصويت.

ب) المعاملة العادلة للمساهمين

ينبغي أن يكفل إطار إدارة الشركات المعاملة المنصفة لجميع حملة الأسهم، بمن فيهم حملة الأسهم من الأقلية والأجانب نفس حقوق التصويت (ضمن نفس فئة الأسهم وما إلى ذلك) ويجب معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة على قدم المساواة.

ت) دور أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات

ينبغي أن يكفل إطار إدارة الشركة حماية حقوق أصحاب المصلحة بموجب القانون واحترام هذه الحقوق وأن توفر سبل انصاف فعالة من انتهاك الحقوق وأن يشجع أصحاب المصلحة على الاضطلاع بدور في الشركة يعزز أداء الشركة والسوق؛ وأن ينص على الكشف عن المعلومات ذات الصلة بمصالح أصحاب المصلحة.

ث) الشفافية والإفصاح عن المعلومات ومراجعة الحسابات

ينبغي أن يكفل إطار إدارة الشركات الكشف الكامل وفي الوقت المناسب والمفصل عن المعلومات المتعلقة بجميع المسائل الجوهرية، بما في ذلك الوضع المالي للشركة وأدائها وهيكل ملكيتها وإدارتها وأن يشمل إنشاء لجنة (داخلية) لمراجعة الحسابات.

تشمل الشفافية/الإفصاح الكشف عن المعلومات المتعلقة بما يلي:

- النتائج المالية / التشغيلية – هيكل الملكية
- المسائل الكمية والنوعية المتعلقة بالموظفين وأصحاب المصلحة الآخرين في الشركة
- هياكل وسياسات الحوكمة
- أهداف المؤسسة وآفاقها
- تنفيذ المعاملات غير العادية والمعقدة، والمعاملات بما في ذلك المنتجات المشتقة ومستوى مخاطرها

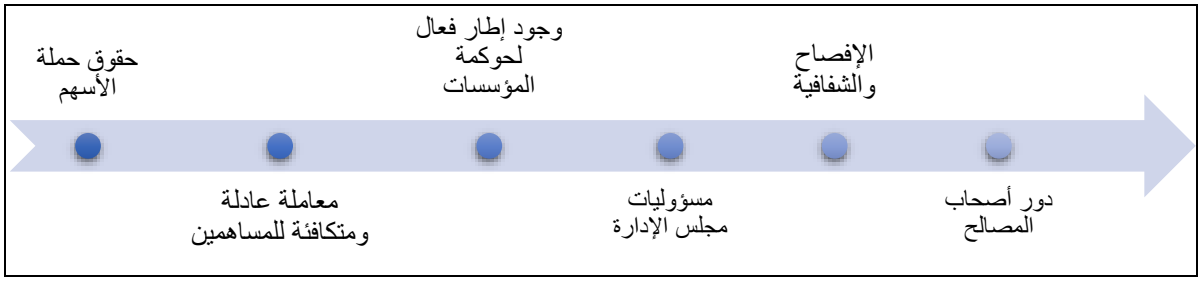
ج) مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات استراتيجية لقيادة الشركة، والمراقبة الفعالة للإدارة من قبل مجلس الإدارة ومساءلة مجلس الإدارة أمام الشركة والمساهمين.

- **أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين**

ينبغي لهؤلاء الأعضاء أن يشكلوا أحكاما مستقلة، لا سيما فيما يتعلق باستراتيجية الشركة وأدائها وإدارة أصولها وتعييناتها الإدارية؛ يجب أن يكون الأعضاء غير التنفيذيين مستقلين عن الأعضاء التنفيذيين في مجلس الإدارة (على سبيل المثال، لا ينبغي قبول أفراد الأسرة) ويجب ألا تكون لديهم علاقة عمل مع الشركة أو أي مشاركة تجارية أخرى قد تؤثر على حكمهم المستقل يجب تجنب الإدارات المتشابكة.

الشكل رقم 10: مبادئ حوكمة المؤسسات



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات سابقة

4. آليات حوكمة المؤسسات

تنصب آليات حوكمة الشركات على أنشطة وفعاليات الشركة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة لذلك يمكننا ذكر البعض من هذه الاليات وهي كالاتي:

1.4) الآليات الداخلية للحوكمة: (يوسف و زيتوني، 2019)

أ) مجلس الإدارة:

إن الناشطين في مجال حوكمة الشركات والباحثين والممارسين يعدون مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ انه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقوم أدائه، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها، وتقوم باختيار الإدارة العليا، فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجأ إلى إنشاء مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين وهذه اللجان هي كالآتي :

ب) لجنة التدقيق:

تعتبر لجنة التدقيق إحدى اللجان الفرعية المنبثقة عن مجلس الإدارة وهي من أهم اللجان التي تساعد مجلس الإدارة في القيام بمهامه الإشرافية والرقابية اتجاه الإفصاح المالي ونظام الرقابة الداخلية وأعمال التدقيق والتأكد من مدى توافق العمليات التي تقوم بها المؤسسة مع القوانين والتعليمات، حيث أن قيام لجنة التدقيق بمهامها لا يعني توسيع مجال مسؤوليات مجلس الإدارة أو زيادة الأعباء الملقاة على عاتقه، بل تنحصر مهامها في مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفعالية وعلى الوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامها الاساسية وخاصة في مجال النظم المحاسبية، وإعداد التقارير المالية، ودعم أنظمة الرقابة الداخلية، ودعم استقلالية المدققين الداخليين والخارجيين ولقد أجمعت الدراسات المقدمة من مختلف الهيئات والباحثين على أن مهام لجنة التدقيق في إطار تعزيز حوكمة المؤسسات تكمن من خلال علاقة اللجنة بآليات وقواعد الحوكمة في إطار المسؤوليات التي يضطلع لها مجلس الإدارة

مهام لجنة التدقيق: ومن بين المهام التي تقع على لجنة التدقيق من بينها:

- فحص نتائج التدقيق الداخلي وخاصة تلك التي لها تأثير مهم في المنشأة مثل التصرفات غير القانونية، ونقاط الضعف في الرقابة الداخلية والالتزام بالقوانين التي تطبق على المؤسسة.
- فحص المستوى المهني للمدققين الداخليين، ومدى كفاءتهم في تنفيذ مسؤولياتهم. ويمكن الحصول على معلومات من المدققين الخارجيين بخصوص ذلك، إذ أنهم مطالبون بفحص كفاءة المدققين الداخليين، والتعرف على مؤهلاتهم المهنية، وفحص ممارسات المؤسسة المتعلقة بالتعيين والتدريب والإشراف على المدققين الداخليين.
- مراجعة نتائج أعمال التدقيق مع المدقق الخارجي، وتبحث معه القضايا التي تم حلها والقضايا المعلقة.
- مراجعة مستويات الأخطاء واستجابة الإدارة لملاحظات ومقترحات المدقق الخارجي، والحصول على تفسيرات من المدقق والإدارة في حالة عدم تسوية أخطاء معينة.

- مساعدة الإدارة في تصميم استراتيجية إدارة المخاطر تبعا لأنواع المخاطر المختلفة.
- دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها مع التركيز على النظر إلى أي تغير في السياسات المحاسبية المعتمدة، أو أي تغير يطرأ على حسابات المؤسسة جراء عمليات التدقيق أو نتيجة لمقترحات مدققي الحسابات.
- التأكد من أنه تم الافصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية التي تم اتباعها في إعداد التقارير المالية

ت) لجنة المكافآت:

توصي اغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات والتوصيات الصادرة عن الجهات المهتمة بها بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين. وفي مجال الشركات المملوكة للدولة فقد تضمنت إرشادات تأكيدا على ضرورة أن تكون مكافآت(OECD) أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة، وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية

ث) التدقيق الداخلي:

يعتبر المدقق الداخلي أحد الأطراف التي تتمتع بدور بارز عند تطبيق آليات حوكمة الشركات، على الرغم من أن مكانته الوظيفية وطبيعة الخدمات التي يقدمها، قد تحد من قدرته على أداء الدور المطلوب منه، إلا إذا توافرت له الاستقلالية والحماية الكافية والتزم بأداء مهني، فإنه سوف يساهم في تحقيق التوازن بين أداء وظيفته ودوره في حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي يزود مجلس الإدارة بمعلومات عن مناطق الخطر، التي قد تؤثر على تحقيق الأداء المسطر من خلال:

- تحديد وتقييم المخاطر .
- مساعدة الإدارة في إيجاد حلول للمخاطر
- التنسيق بين الأنشطة ذات الصلة بإدارة المخاطر .
- المساعدة في تنفيذ تعليمات إدارة المخاطر .

إلى أن المدققين الداخليين في القرن الحادي والعشرين ينبغي أن يكونوا على استعداد لتدقيق أي شيء تقريبا، بما في ذلك العمليات التشغيلية ونظم الرقابة والأداء ونظم المعلومات والبيانات المالية والغش والتلاعب والتقارير البيئية وتقارير الأداء والجودة، وأن يقوم المدقق الداخلي بتحمل المسؤوليات التالية:

- تطوير الأهداف العامة وبخاصة فيما يتصل بأي مهمة تدقيق يضطلعون
- اختيار وتجميع بواسطة منظومة متكاملة من إجراءات التدقيق وتقييم أدلة التدقيق بما في ذلك استعمال الأساليب الإحصائية وغير الإحصائية في الاستدلال.
- رفع التقارير عن نتائج التدقيق في عدة صور ولعدة فئات مختلفة من متلقي تلك التقارير ولتحمل تلك المسؤوليات ينبغي على المدقق اكتساب المهارات التالية:

- القدرة على فهم أي عملية تدقيق سواء كانت متصلة بالمؤسسة أو الأفراد العاملين فيها أو النظام المتبع المعرفة المعمقة بالمبادئ والمفاهيم والأساليب الجديدة للرقابة الداخلية .
- الالتزام بالأخلاقيات المهنية وقواعد السلوك المهني

2.4) الآليات الخارجية للحوكمة:

أ) منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري

تعد منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات حيث إذا أنه إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح (أو إنها غير مؤهلة)، فسوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس، وهذا سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذ غالبا ما تحدد اختبارات الملائمة للتعيين انه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية.

ب) الاندماج والاكتساب

إن الاندماج والاكتساب من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع المؤسسات في العالم. فالاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكتساب أو الاندماج

ت) التدقيق الخارجي

يؤدي المدقق الخارجي دورا كبيرا في تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولهذا ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في ذلك والقيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية، ويمثل التدقيق الخارجي أساسا لحوكمة جيدة للمؤسسات التابعة للدولة، من خلال المساعدة على تحقيق النزاهة والمسائلة وتحسين الممارسات فيها، وضمان الثقة بين المتعاملين مع المؤسسة والدولة.

ث) التشريع والقوانين

إن سن قوانين وتشريعات مثل قانون Sarbanes-Oxly Act ساهم في تحقيق الشهادة على صحة المعلومات المالية ونظام الرقابة الداخلية، وتقوية الاتصال بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على الأمور التي تخصهم في الشركة، والتي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة، كما بين مسؤولية تعيين وإعفاء المدقق الخارجي وغيرها. (التميمي)

المطلب الثالث: ماهية الحوكمة في القطاع العام:

من خلال هذا المطلب سنتعرف على مفهوم الحوكمة في القطاع العام، أهميتها وأهدافها بالإضافة إلى أبعادها ومبادئها ومبادئ حوكمة الميزانية العمومية قواعد ومؤشرات قياس الحوكمة في القطاع العام

1. مفهوم الحوكمة في القطاع العام، أهميتها وأهدافها:

1.1. مفهوم الحوكمة في القطاع العام:

الحوكمة في القطاع العام أو ما يعرف بحوكمة الحكومات ظهرت بشكل تطبيقي في هولندا عام 2000، حين عقدت عددا من الاجتماعات وورش العمل دور حوكمة القطاع العام في هولندا ومحاولة للإجابة عن ماهية هذا النوع من الحوكمة وكيفية تطبيقها. أهم ما عينت به حوكمة القطاع العام هو تكريس تضافر الجهود من كافة القطاعات الحكومية لدرء حدوث الأزمات الإدارية، التي تؤدي بشكل عام إلى هدر الأموال الحكومية العامة وإلى فقدان التحكم في النظام الإداري وفقدان المسؤوليات عند حدوث خلل في تطبيق الأنظمة والمشاريع المختلفة أو تشغيل العمليات العامة بشكل يعرف بالأفقي من دوائر القطاع العام تعرف الحكومة في القطاع العام بأنها مجموعة القواعد والضوابط التي تؤثر وتشكل الطريقة التي توجه وتدار فيها الدائرة الحكومية لتحقيق أهدافها بأسلوب مهني وأخلاقي بكل نزاهة وشفافية وفق آليات للمتابعة والتقييم ونظام صارم للمساءلة لضمان كفاءة وفعالية الأداء من جانب، وتوفير الخدمات الحكومية بعدالة من جانب آخر الدائرة الحكومية من أجل ضمان تحقيق النتائج باختصار فإن الحوكمة هي الترتيبات التي تقوم المطلوبة من قبل الأطراف ذات العلاقة.

من دون شك فإنه في كافة الأحوال المذكورة أعلاه أن المواطن هو المتضرر الأكبر ويليه النظام الإداري بما قد يفقده من موارده وكفاءته، إضافة إلى تلك المظاهر التي تنجم عن هذا الضرر من فقدان الثقة ببعض المبادرات أو حتى السياسات والإجراءات المشتركة بين دوائر القطاع العام. (بوسليماني و ضريفي، 2019)

تحتاج الحوكمة الجيدة في القطاع العمومي إلى تحديد صارم للنتائج المستهدفة، ما يجعلها تتطلب تعريفا دقيقا لكل الأنظمة والتشريعات واللوائح التي تفسر الخدمات وطرق تسليمها وتحقيق الدخل وإعادة توزيعه باعتبارها تستهدف اتخاذ قرارات تعزز الاستخدام الأمثل للموارد، وتعزز المساءلة عن إداراتها. وبالعودة إلى الأدبيات الاقتصادية نجدها تتعلق أساسا بالعمل على تحقيق العدالة وتحسين أداء القائمين على المرفق العام وفق نظام يسمح بتدقيق المهام ويسمح بإرساء ضوابط الرقابة، واتخاذ القرار وفق مبادئ التشاركية والمساءلة والشفافية. وعليه يمكن تعريف الحوكمة في القطاع العام على أنها مجموعة التشريعات والسياسات والهياكل التنظيمية والإجراءات التي تشكل الطريقة التي تدار بها الدائرة الحكومية لتحقيق أهدافها بأسلوب مهني وأخلاقي شفاف ونزيه وفق آليات المتابعة والتقييم ونظام صارم للمساءلة، تضمن من خلاله الهيئة العمومية كفاءة وفعالية الأداء من جهة، وتوفر الخدمات الحكومية بعدالة من جهة ثانية. (بن دعاس و رقوب، جوان 2019)

2.1) أهمية الحوكمة في القطاع العام: (بن دعاس و رقوب، جوان 2019)

يكتسي الاتجاه نحو حوكمة القطاع العمومي أهمية بالغة، كونه يسعى إلى إخضاع نشاط الجهاز الحكومي إلى مجموعة من الأنظمة والقوانين والسياسات والمعايير التي تحقق الانضباط المؤسسي في إدارة القطاع العام، والرفع من مستويات أداء الجهات الحكومية والحد من تداخل صلاحيات ومسؤوليات القائمين عليه وتكريس المساءلة، وتحسين المنظومة الرقابية في القطاع العام، وكذا الرفع من مستوى الشفافية والإفصاح، ناهيك عن تحسين إنتاجية القطاع العام، ووضع حد لحالات الفساد والمحافظة على المال العام باعتباره الوسيلة الأساسية التي تستطيع الدولة من خلالها تحسين جودة الخدمات المقدمة للمواطنين وضمان حقوقهم، واستخدام الأساليب العلمية في اتخاذ القرارات، مع ضرورة قياس الأداء والتعرف على أراء الأفراد وفق مبدأ التشارك والوضوح والشفافية والعدالة وتحمل المسؤوليات.

3.1) أهداف الحوكمة في القطاع العام: (بن دعاس و رقوب، جوان 2019)

تعتبر الدائرة الحكومية ذات حوكمة جيدة إذا امتلكت الأطر التشريعية والتنظيمية والإجرائية (التشريعات، الهياكل التنظيمية، العمليات، الأنظمة،)، التي تمكنها من:

-**الأداء الجيد** : إدارة البرامج وتقديم الخدمات بكفاءة وفعالية

-**المطابقة** : اتخاذ القرارات والإجراءات الإدارية وفقا للتشريعات النافذة بحيث تلبي توقعات الأطراف ذات العلاقة من الشفافية والنزاهة والمساءلة. من خلال تحقيق الأهداف التالية:

- زيادة نسبة رضا المواطن عن الخدمات التي يقدمها القطاع العام
- تحقيق مبدأ المحاسبة والمساءلة للدوائر الحكومية وموظفيها والالتزام بالقوانين والأنظمة
- تحقيق مبدأ النزاهة والعدالة والشفافية في استخدام السلطة وإدارة المال العام وموارد الدولة، والحد من استغلال السلطة العامة لأغراض خاصة
- تحقيق تكافؤ الفرص بين المواطنين
- تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح الأطراف ذات العلاقة؛
- العمل على تحقيق الأهداف الوطنية الإستراتيجية وتحقيق الاستقرار المالي للدوائر الحكومية؛
- رفع مستوى قدرات الدوائر الحكومية من خلال تعزيز وتطوير الأداء المؤسسي عن طريق المتابعة والتقييم بشكل مستمر؛
- إنشاء أنظمة فعالة لإدارة مخاطر العمل المؤسسي وتخفيف آثار المخاطر والأزمات المالية.

2. أبعاد الحوكمة في القطاع العام: (السبعلي، 2021)

يمكن تحديد عدة أبعاد للحوكمة، مثل:

1.2. البعد الاستراتيجي: ويتعلق بصياغة الاستراتيجيات العامة والتشجيع على التفكير الاستراتيجي، والتطلع إلى المستقبل استنادا على دراسة متأنية ومعلومات كافية عن أداء المؤسسة الماضي والحاضر، وكذلك دراسة عوامل البيئة الخارجية وتقدير تأثيراتها المختلفة استنادا على معلومات كافية عن عوامل البيئة الداخلية ومدى تبادل التأثير فيما بينها.

2.2. البعد الإشرافي – الرقابي: ويتعلق بتدعيم وتفعيل الدور الإشرافي والرقابي وإدارة المخاطر، على مستوى مركزي، لمجلس الإدارة على أداء الإدارة التنفيذية، أو للسلطة التشريعية على أداء السلطة التنفيذية، وعلى مستوى الفروع والمستويات الإدارية الدنيا، من قبل ممثلين عن الأعضاء على أداء الهيئات الإدارية المعينة من قبل الإدارة أو السلطة التنفيذية.

3.2. البعد الأخلاقي: ويتعلق بتحسين بيئة العمل من خلال إيجاد وتطبيق قواعد أخلاقية، تقوم على النزاهة والأمانة والدقة والالتزام والانضباط ونشر ثقافة الحوكمة على كافة المستويات الإدارية في المؤسسة ومحيطها بشكل عام.

4.2. بعد المساءلة والإفصاح والشفافية: ويتعلق بالإفصاح عن أنشطة وأداء المؤسسة والعرض أمام الأعضاء وممثليهم ممن يحق لهم قانوناً مساءلة الإدارة. كما يتعلق بالشفافية، ليس فقط عن المعلومات اللازمة لترشيد قرارات كافة الأطراف المعنية على مستوى الشركة، بل يتسع ليشمل الإفصاح، ضمن التقارير العامة المتاحة للجمهور، عن المؤشرات الدالة على الالتزام بمبادئ الحوكمة.

3. مبادئ الحوكمة الرشيدة في القطاع العام ومبادئ حوكمة الميزانية العمومية

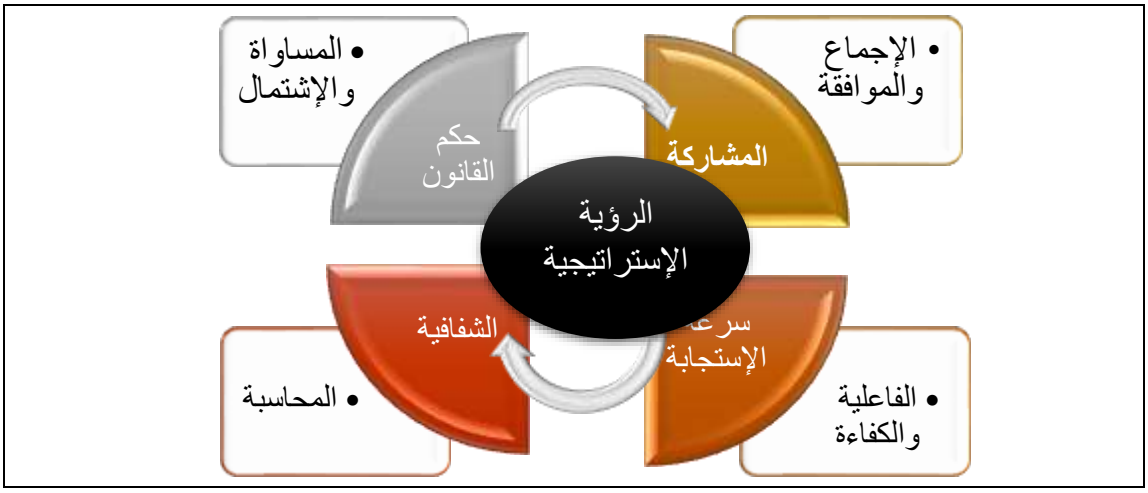
1.3) مبادئ الحوكمة الرشيدة في القطاع العام: (بوسليماني و ضريفي، 2019)

طبقاً لتعريف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، تتصف الحوكمة الرشيدة بالخصائص والأركان التالية: (النصر، 2015)

- **المشاركة**: تعتبر مشاركة كل من الرجال والنساء ركيزة أساسية للحكم الجيد. وقد تكون المشاركة إما بصورة مباشرة أو من خلال مؤسسات تمثيلية شرعية وسيطة. ومن الجدير بالذكر الإشارة إلى أن الديموقراطية التمثيلية، لا تعنى بالضرورة أن هموم الجماعات الأكثر استضعافاً في المجتمع قد تؤخذ في الاعتبار في عملية صنع القرار. فالمشاركة يجب أن تكون معلومة ومنظومة. ويعني هذا حرية التجمع والتعبير من ناحية ومجتمعاً مدنياً منظماً من ناحية أخري.
- **حكم القانون**: يتطلب الحكم الجيد أطرًا قانونية عادلة والتي يجري تنفيذها بحيادية، ويتطلب أيضًا الحماية الكاملة لحقوق الإنسان، والتنفيذ العادل للقانون يتطلب قضاءً مستقلاً، وشرطة محايدة وغير فاسدة.
- **الشفافية**: تعني الشفافية أن صناعة القرارات وتنفيذها تجري وفق قواعد. وتعني أيضًا أن المعلومات متاحة ويمكن أن تصل مباشرة إلى أولئك المتأثرين بهذه القرارات وتنفيذها. وتعني كذلك إتاحة معلومات كافية بأشكال مفهومة، ومن خلال الإعلام.
- **سرعة الاستجابة**: أن تحاول العمليات والمؤسسات أن تكون مواتية لكل الفاعلين.
- **الإجماع والموافقة**: ثمة فاعلين متعددين ورؤى متعددة في المجتمع. ويتطلب الحكم الجيد توسط مختلف المصالح في المجتمع من أجل الوصول إلى توافق واسع بشأن ما يشكل المصلحة المشتركة لكل المجتمع وكيف يمكن تحقيقها.

- **المساواة والاشتمال:** إن صلاح المجتمع يعتمد على ضمان شعور كل أعضائه بأن لهم حظ من المشاركة فيه ولا يشعرون بالإقصاء من التيار الرئيسي للمجتمع. ويتطلب هذا أن تحظى كل المجموعات، وخاصة المجموعة الأكثر استضعافاً، بفرص من أجل تحسين أو الحفاظ على ما هو في صالحها.
- **الفاعلية والكفاءة:** يعني الحكم الجيد أن نتائج العمليات والمؤسسات تتفق مع احتياجات المجتمع من خلال الاستخدام الأمثل للموارد التي في متناولها، ويغطي مفهوم الكفاءة أيضًا الاستخدام القائم على الاستدامة للموارد الطبيعية
- **المحاسبة:** تعتبر المحاسبة ركيزة أساسية للحكم الجيد، ليس فقط بالنسبة للمؤسسات الحكومية، ولكن أيضًا بالنسبة للقطاع الخاص ومنظمات المجتمع المدني التي يجب أن تخضع للمحاسبة من قبل المجتمع والقائمين على المؤسسات، والمحاسبة لا يمكن أن تكون سارية بدون شفافية وحكم القانون
- **تحديد الاتجاه:** تعمل الحوكمة الجيدة على وضع السياسات والإستراتيجيات لتوجيه أنشطة وأداء المؤسسة، وفي القطاع العام فإن السياسة العامة للدولة توجه من خلال الأهداف الوطنية العامة، القوانين والأنظمة والإرشادات التشريعية، الخطط الإستراتيجية، الهيئات الرقابية، فلابد من تخصيص الموارد المالية والبشرية لتنفيذ الأنشطة المطلوبة والتي عادة ما يكون مصرح عنها في الموازنة العامة للدولة.وبمعنى آخر فإن مبدأ تحديد الاتجاه يعني في النهاية "سيادة القانون" بوضع الإدارة العمومية ضمن إطاره ليصبح مستخدمو النظام العمومي يستطيعون المطالبة بالخدمات قانونيا ومساءلة موظفي القطاع العام.
- **غرس الأخلاقيات:** تتضمن الحوكمة الجيدة قيم أخلاقية، أهداف وإستراتيجيات واضحة، قيادة كفؤة ونزيهة ورقابة داخلية فعالة، ولتعزيز الحوكمة لابد من تحفيز السلوك الإيجابي المنسجم مع أخلاقيات وقيم النزاهة للمؤسسة العمومية
- **الرؤية الاستراتيجية:** ينبغي أن يمتلك القادة، وكذلك القائمين على المؤسسات، رؤية طويلة المدى للحكم الجيد والتنمية، بالتوازي مع الوعي بما هو مطلب لهذه التنمية

الشكل رقم 11: مبادئ الحوكمة الرشيدة في القطاع العام



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات سابقة

2.3) مبادئ حوكمة الميزانية العمومية: (OECD, 2020)

- **الإدارة ضمن سياسة مالية واضحة:** ضمان التنبؤ والاستقرار المالي من خلال التزام بقواعد وإرشادات مالية مستدامة.
- **الربط مع الأهداف الاستراتيجية متوسطة الأجل:** اعتماد إطار متوسط الأجل يترجم الأهداف الوطنية إلى مخصصات واقعية.
- **تطوير ميزانية الاستثمار:** التمييز بين النفقات الجارية والاستثمارية وتحليل الفجوات وتحديد أولويات المشاريع.
- **شفافية المعلومات:** ضمان الوصول السهل إلى الوثائق المالية، وتبسيطها للمواطنين عبر "ميزانية المواطن."
- **نقاش تشاركي حول الميزانية:** إشراك البرلمان والمجتمع المدني في جميع مراحل إعداد الميزانية.
- **تقارير دقيقة وشاملة:** تضمين جميع الإيرادات والنفقات واعتماد أساس الاستحقاق في إعداد التقارير.
- **مراقبة تنفيذ الميزانية:** ممارسة رقابة دورية مع تحديد المسؤوليات ونشر تقارير الأداء.
- **الربط بين الأداء والموارد:** إبراز نتائج الإنفاق وربطها بالخدمات العامة وجودتها.
- **جودة التوقعات المالية:** تعزيز التنبؤ الدقيق بالبرامج والاعتمادات من خلال تدقيق مستقل وتطوير القدرات.
- **تفعيل دور أجهزة الرقابة العليا:** دعم الجهاز الأعلى للرقابة لمتابعة تطبيق المساءلة والتحقق من فاعلية الإنفاق.

ولتطبيق مبادئ الميزانية يجب توفير متطلبات منها:

- تخصيص فعال للموارد وتبني ميزانية البرامج.
- الالتزام بمبادئ الحوكمة لتعزيز الكفاءة وترشيد النفقات.
- جهاز إداري كفء يدير السياسات العامة.
- وجود أجهزة رقابية فعالة لمساءلة تنفيذ الميزانية.
- نظام محاسبي دقيق يوفر تقارير شفافة تعزز من فعالية الحوكمة.

4. قواعد ومؤشرات قياس الحوكمة في القطاع العام: (بوسليماني و ضريفي، 2019)

1.4. قواعد قياس الحوكمة في القطاع العام

تتمثل قواعد الحوكمة في القطاع العام في كل من الشفافية، المشاركة والمساءلة كما يلي:

1.1.4) قاعدة الشفافية:

نعني بالشفافية البساطة أي جعل الأمر واضحا وشفافا بعيدا عن اللبس والغموض وتعقد الإجراءات بطريقة لا تتيح إمكانية متابعتها ومعرفة أوجه النقص والخلل فيها، بمعنى تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث. وفي حالة المؤسسات العمومية، يجب تصميم وتطبيق النظم والآليات والسياسات والتشريعات وغير ذلك من الأدوات التي تكفل حق المواطن في معرفة وفهم ومراقبة السلوكيات والموظفين العموميين وإتاحة المعلومات للمواطنين وتتمثل عناصر الشفافية فيما يلي:

- وضوح رسالة المؤسسة الحكومية
- شرعية ومشروعية وجود المؤسسة والمنظمة
- أن تتسم آليات وإجراءات العمل والتخطيط بالبساطة والوضوح
- نشر واسع للمعلومات والبيانات لمراقبة عمل المؤسسة ومعرفة تطورها وتقدمها
- أن تبتعد المنظمة عن جميع الممارسات المثيرة للريبة والشكوك
- امتلاك مدونات أخلاقية
- صياغة برامج نوعية بمفهوم الشفافية
- تبني المنظمة موقعا لها على شبكة الأنترنت

إذا يجب تطوير آليات ووسائل خاصة لمختلف الأنشطة، وعلى سبيل المثال:

- نشرات تصدر دوريا لأولياء أمور الطلاب
- الكتب الدورية الصادرة من وحدات الجهاز الإداري
- إتاحة الإحاطة الفورية بمعاملات البورصة
- إتاحة تقارير مراجع الحسابات للمستثمرين والمساهمين
- إتاحة العروض المقدمة في المناقصة أو المزايدة للكافة
- تفعيل قوانين ومواثيق أخلاقيات العمل في مختلف المهن بالشكل الذي يدعم الشفافية.

2.1.4. قاعدة المساءلة:

أي إمكانية تقييم أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، وتمكين المواطنين وذوي العلاقة من الأفراد والمنظمات غير الحكومية من مراقبة مساءلة الموظفين العموميين والمسؤولين من خلال القنوات والأدوات الملائمة، دون أن يؤدي ذلك إلى تعطيل العمل أو الإساءة إليه بغير سند، وتتمثل وسائل المساءلة على سبيل المثال في:

- مجال المستفيدين (مثل مجلس الأباء في المدرسة، ومجلس العملاء في البنوك، ...)
- النشر بكافة صوره، فالشفافية تؤدي إلى المساءلة، يجب الالتزام بالنشر
- متابعة الالتزام بالمعايير
- المنظمات المستقلة للتقييم والرقابة وصورها، مثل: جمعية حماية المستهلك، جمعية حماية البيئة، الجمعيات الأهلية بكافة مجالات المحافظة على التراث، جمعيات حقوق الإنسان، الصحافة ووسائل الإعلام، إقامة إدارات متخصصة للمساءلة

1.1.4. قاعدة المشاركة:

إتاحة الفرصة للمواطنين أو الأفراد والجمعيات الأهلية للمشاركة في صنع السياسات ووضع القواعد للعمل في مختلف المجالات وبخاصة العمال الحكومية وتتمثل أهمية ذلك فيما يلي:

- توسيع نطاق الأفكار والعقول والتخصصات التي تصنع القرار وهو ما ينعكس إيجابيا على القرار في أغلب الحالات
- أخذ رأي المستفيدين فيما يتخذ من قرارت وهذا مهم للغاية
- المشاركة في القرار تعني الالتزام بالدفاع عنه من جانب كل الأطراف فتزداد فرص نجاحه.

2.4. مؤشرات قياس الحوكمة في القطاع العام: (بن دعاس و رقوب، جوان 2019)

إن تعزيز الحوكمة في مختلف جوانب القطاع العمومي، ينطلق من ضمان سيادة القانون وتحسين الكفاءة والمساءلة، والتصدي للفساد، سنحاول التفصيل فيها فيما يلي:

- **المشاركة والمساءلة المؤسسية:** التي تمكن المجتمع من التعبير عن رأيه في صنع القرار، وأن يكون جميع المسؤولين ومتخذي القرار في الدولة خاضعين لمبدأ المحاسبة أمام الرأي العام ومؤسساته دون استثناء.
- **الاستقرار السياسي وغياب العنف:** يقصد به استقرار النظام السياسي وقبوله من طرف جميع الأطراف، مع ضرورة القبول بقواعد اللعبة السياسية بما في ذلك المعارضين لسياسات الحكومة، كما يتضمن هذا المعيار حجم العنف المعبر عن عدم الرضا السياسي من بعض الأطراف سواء من الموالين للحكومة أو المعارضين لها.
- **فعالية الحكومة:** تتحقق فعالية الحكومة من خلال توظيف الموارد الوطنية بطريقة سليمة وواضحة بما يخدم الصالح العام، وإدارة الموارد وتنفيذ السياسات بفاعلية وكفاءة.
- **جودة التشريع:** تتضمن منظومة التشريعات القانونية التي تحدد من خلالها علاقة الدولة بالمجتمع، وتضمن سلامة وحقوق الأفراد مهما كانت ألوانهم وتوجهاتهم وتحقيق مبدأ تكافؤ الفرص، وتطبيق القوانين المشرعة بما يضمن إرساء قواعد العدالة بين أفراد المجتمع
- **مراقبة الفساد ومحاربته:** تعني عدم التردد في كشف حالات الفساد في الدولة وتحويلها للقضاء وكشف الفاسدين ومحاسبتهم.
- **سلطة القانون:** يعني أن الجميع، حكاماً ومسؤولين ومواطنين يخضعون للقانون ولا شيء يسمو عليه، مع وجود أطر قانونية وآليات لحل النزاع وضمان حق التقاضي، واستقلال القضاء، وأن تطبق الأحكام والنصوص القانونية بصورة عادلة وبدون تمييز في جميع مجالات الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

المطلب الرابع: واقع حوكمة مؤسسات القطاع العام في الجزائر

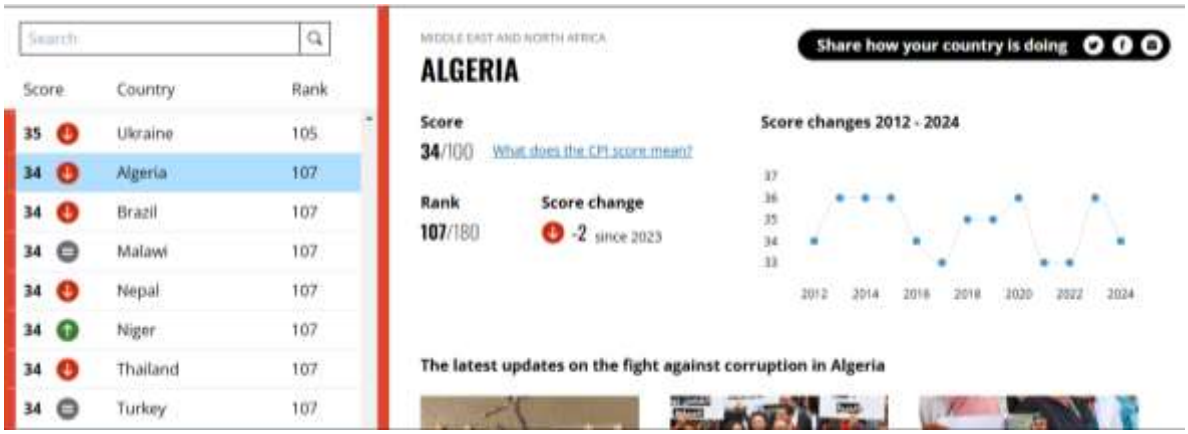
من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى عرض مستوى مؤشر الشفافية العالمي وتحليل إشكالية ضعف حوكمة القطاع العام في الجزائر وإبراز أسس إصلاح الحوكمة في المؤسسات الحكومية الجزائرية ومتطلبات تفعيلها.

1. تحليل مستوى مؤشر الشفافية العالمي للجزائر:

يقيس المؤشر الحماية القانونية للمبلغين عن الفساد، وتأثير المصالح الضيقة على سياسات الدولة، وسهولة الوصول إلى المعلومات حول الأنشطة الحكومية ويُقيَّم الفساد في كل دولة على مقياس من 0 إلى 100، حيث تعني الدرجة 0 أن الدولة شديدة الفساد، بينما تعني 100 أنها خالية من الفساد .ويغطي المؤشر أشكالًا متعددة من الفساد في القطاع العام، مثل الرشوة، تحويل الأموال العامة، استغلال المناصب لتحقيق مكاسب شخصية، المحسوبية في التعيينات، العقبات البيروقراطية التي تتيح فرصًا للفساد، ومدى فعالية القوانين التي تلزم المسؤولين بالكشف عن أصولهم ومصالحهم المالية.

كشف تقرير مؤشر مدركات الفساد لعام 2024، الصادر عن منظمة الشفافية الدولية، عن تراجع تصنيف الجزائر مقارنة بالسنة الماضية، حيث حصلت على 34 نقطة من أصل 100، لتحتل المرتبة 107 عالميًا من بين 180 دولة .

الشكل رقم 12: مؤشر الشفافية لسنة 2024 (Corruption Perception Index):



المصدر: (Ultra, 2025)

التعليق:

يبين الشكل البياني أن مستويات الفساد في الجزائر خلال الفترة الممتدة من 2012 إلى 2024، لاتزال مرتفعة حيث تراوحت درجاتها بين 33 و37 نقطة، مما يعكس عدم إيجاد حلول لمجابهة التحديات التي تواجهها البلاد في مكافحة الفساد وتحقيق الشفافية. وغياب إجراءات فعلية مستدامة لمشكلة الفساد، وفق تقدير المنظمة، رغم جهود الحكومة المعلنة.

2. إشكالية ضعف حوكمة القطاع العام في الجزائر:

تُعَدُّ إشكالية ضعف الحوكمة في القطاع العام بالجزائر تحديًا كبيرًا يؤثر على فعالية أداء المؤسسات الحكومية وسلامة المال العام. تتجلى هذه الإشكالية في عدة مظاهر، بما في ذلك الفساد الإداري، وضعف المتابعة، وعدم تطبيق قواعد الحوكمة بشكل كامل، مما يؤدي إلى هدر المال العام وسوء استغلاله.

1.2) أزمة المؤسسات التي تفتقر الى الحوكمة: (السبعلي، 2021)

تتمثل أزمة الكثير من المؤسسات في أن هناك إدارات عينتها السلطة التنفيذية فوق الأعضاء لتكون مهمتها اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون هؤلاء، دون أن يكون لهم حق مناقشة هذه القرارات أو الاعتراض عليها، وهو ما يعزز ثقافة العزوف عن المشاركة في الحياة العامة ويضعف تطور المؤسسة المفترض فيها أن تعمل على تحقيق أهداف سامية تعني الأعضاء مباشرة، مثل نهضة المجتمع. وهذا ما يجعل الأعضاء في وضع المتلقي لهذه القرارات والملتزم بتنفيذها دون مناقشة. فضلاً عن غياب الشفافية، مع الوقت، في مراقبة الميزانية وعدم وجود آلية للحصول على المعلومات المتعلقة بالإيرادات وأوجه إنفاقها، وعدم وجود آليات لمحاسبة الإدارة على قراراتها، وغيرها الكثير من الأمثلة التي تنتج مع الوقت طريقة استبدادية تدار بها بالمؤسسة واستبعاد الإدارة للأعضاء من عملية تقييم القرارات أو المشاركة في اتخاذها، انطلاقا من نظرة خاطئة إلى طبيعة الأعضاء بوصفهم مجموعات غير ناضجة وغير مؤهلة وغير قادرة على تحمل المسؤولية.

إن غياب الحوكمة تصبح أكثر تأثيراً في المؤسسات الحكومية والأحزاب السياسية، التي تطغى عليها ثقافة اللامبالاة من جهة، بسبب غياب التحفيز والحماس، أو ثقافة الطاعة ونفذ ثم اعترض، بحجة الحفاظ على النظام العام والوحدة الروحية وتنفيذ الخطط.

2.2) أهم جوانب الإشكالية:

أ. **الفساد الإداري:** يعتبر الفساد الإداري أحد أبرز مظاهر ضعف الحوكمة، حيث يشمل الرشوة، والمحسوبية، والمحابات، وسوء استغلال السلطة .

ب. **ضعف المتابعة والرقابة:** يفتقر القطاع العام في الجزائر إلى آليات فعالة للمتابعة والرقابة على أداء المؤسسات، مما يسهل ارتكاب المخالفات ويسيء إلى المساءلة .

ت. **انتشار ظاهرة المحاباة والمصلحة الشخصية:** في التوظيف والترقية والصفقات العمومية

ث. **البيروقراطية المفرطة:** التي تعيق سرعة اتخاذ القرار

ج. **عدم تطبيق قواعد الحوكمة:** لا تزال قواعد الحوكمة، مثل الشفافية، والمساءلة، والمشاركة، والمساواة، غير مطبقة بشكل كامل في العديد من المؤسسات الحكومية .

ح. **تداخل الصلاحيات:** يتسبب تداخل الصلاحيات في صعوبة تحديد المسؤوليات وتوزيعها، مما يخلق بيئة مواتية للفساد وسوء الإدارة .

خ. **غياب ثقافة الحوكمة:** لا تزال ثقافة الحوكمة ضعيفة في المجتمع الجزائري، مما يؤثر سلبًا على تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام .

د. **عدم تكيف القوانين القديمة مع مبادئ الحوكمة الحديثة:** مثل إدارة الأداء أو المعايير الدولية (IPSAS, ISO)

3.2) الآثار الناتجة عن ضعف الحوكمة في القطاع العام:

- **هدر المال العام:** يؤدي ضعف الحوكمة إلى هدر المال العام وسوء استغلاله في مشاريع غير مجدية أو في جيوب الفاسدين .

- **تراجع الثقة:** يؤدي ضعف الحوكمة إلى تراجع ثقة المواطنين في مؤسسات الدولة وقدرتها على تحقيق التنمية .
- **تراجع النمو الاقتصادي:** يؤدي ضعف الحوكمة إلى تراجع النمو الاقتصادي بسبب عدم الاستقرار وتدني مستوى الاستثمار .
- **تأثير سلبي على الخدمات العامة:** يؤثر ضعف الحوكمة سلبًا على جودة الخدمات العامة المقدمة للمواطنين .

3. أسس إصلاح الحوكمة في المؤسسات الحكومية الجزائرية: (سفير و بوبكر، حوكمة الشركات، 2018)

حيث ستتعرض فيما يلي إلى أهم المكونات التشريعية وآليات إرساء نظام قضائي مستقل التقوية وإصلاح الأجهزة الحكومية.

أ. تأسيس نظام قضائي مستقل وعادل

تجدر الإشارة هنا أنه في غياب نظام قضائي عادل، ومستقل، وصارم في تنفيذ القوانين واحترامها فإن كل ما سبق ذكره من إجراءات تكون غير ذات جدوى، لذا على الأقل الإرساء هذا النظام القضائي يتوجب الالتزام بإعداد وتكوين الموظفين وترقيتهم على أساس قدراتهم المهنية، دفع رواتب جيدة للموظفين للحيلولة دون قبول رشاوي، وتدريبهم المستمر بما يتماشى مع تطورات البيئة التي يعملون بها. فانطلاقا من هذه العناصر، وبتدعيم ذلك بنصوص قانونية وتنظيمية، والعمل على التنسيق فيما بينها، يمكن تنفيذ إجراءات فعالة لمحاربة الفساد، مع توضيح القوانين الخاصة بتضارب المصالح، والاتباع والالتزام باتفاق منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المناهضة للرشوة

ب. إصلاح وتفعيل الأجهزة الحكومية

حتى تتمكن من إرساء جذور حوكمة الشركات يتوجب إصلاح القوانين والتنظيمات المعمول بها وهذا طبعا بإشراك جميع الفاعلين ومنحهم الفرصة في توظيف قدراتهم، بما يوفر إطاراً متكاملاً لإنشاء آليات روتينية للمشاركة في عمليات وضع السياسات الذي من شأنه أن يساعد في تقييم أداء الأجهزة الحكومية، وتنفيذ إجراءات لتحسين الأداء الضعيف في الأجهزة التي تحتاج إلى ذلك مع ضرورة التنسيق بين هذه الإجراءات.

ت. تشجيع الاتصال السليم والنزيه

يتم العمل وفق هذا الاتجاه لإضفاء طابع الشفافية والنزاهة في الإفصاح عن المعلومات بهدف تقوية العلاقات القائمة بين الشركة من جهة، وأصحاب المصالح من جهة أخرى، وهذا يأتي من خلال القيام بما يلي:

ث. بناء وسائط للاتصال وتحسين السمعة

إن العمل على سد فجوة المعلومات بين الداخليين والخارجيين، لا يتم الا بمساهمة الأفراد طريق وضع معايير مهنية عالية يترتب عن مخالفتها عقوبات ومن أمثلة هذه الجماعات والجماعات الدين هدفهم السعي لتوفير المعلومات للخارجين عن أداء الداخليين وهذا عن تجد أجهزة التصنيف الائتماني جمعيات حماية المستهلك المحامين وخبراء المراجعة والمحاسبة كما يمكن لنشطاء آخرين في

مجتمع الأعمال مثل اتحادات العمال والغرف التجارية أن يؤدوا دورهم في تشجيع حوكمة الشركات عن طريق وضع مواثيق محلية للممارسات الأخلاقية للأعمال التي تقوم على أساس العدالة الوضوح الشفافية وقابلية المحاسبة عن المسؤولية.

ج. تقوية الاتصال السليم مع أصحاب المصالح

يتوجب على الشركة من هذا المنطلق التعامل بوضوح وسلاسة مع أصحاب المصالح وهذا عن طريق إشراكهم في الوضع والتخطيط معا لإستراتيجية الشركة، ما من شأنه أن يقلل من مخاطر استخدام أصحاب المصالح لقوتهم في استنزاف الموارد من الشركة عن طريق حصولهم على مبالغ عالية مقابل توريد الشركة بمدخلات معينة، فيساهم هذا الإجراء بترسيخ لذا أصحاب المصالح أن مصائرهم تعتمد في جزء منها على أداء الشركة والعكس صحيح، ومنه يمكن أن يساهم هذا الاتصال السليم في زيادة الحصة السوقية للشركة وما لهذا من انعكاس على مختلف الأطراف.

4. متطلبات تفعيل الحوكمة الرشيدة للقطاع العام في الجزائر: (بن دعاس و رقوب، جوان 2019)

إن تحسين ممارسة الحوكمة في القطاع العام يستوجب الالتزام بالعديد من المتطلبات الأساسية سنحاول ذكر أهمها فيما يلي

1.4) متطلبات وضع الإطار العام لحوكمة القطاع العام

يتطلب تحقيق الحوكمة في القطاع العام وضع إطار عام لها، حيث يجب أن يتضمن مجموعة من المبادئ التي يتوجب على كل دائرة حكومية الالتزام بها، ويكون ذلك في شكل دليل شامل، مع ضرورة أخذ كل دائرة حكومية وفقا لتشريعاتها ومتطلباتها الخاصة، ومن أهم هذه متطلبات نذكر ما يلي:

أ) وضع هيكل للحوكمة

إن وضع هيكل للحوكمة يستهدف تحديد الحقوق والمسؤوليات والعلاقات بين مختلف الأطراف ذات العلاقة، وذلك على جميع المستويات الإدارية وقواعد اتخاذ القرار، كما يحدد كيفية وضع الأهداف من طرف كل دائرة حكومية، وأساليب مراقبة أداءها داخليا وخارجيا.

ب) تشكيلة الإدارة العليا للهيئات والدوائر الحكومية

تشمل كيفية اختيار أعضائها، وتبين وظائفها، صلاحياتها وواجباتها، تعيين اللجان الدائمة والمؤقتة وكيفية اختيار أعضائها، والمؤهلات والخبرات الواجب تحققها في أعضاءها، وكذا آليات عقد اجتماعاتها وكيفية الدعوة إليها، ودوريتها ونصابها.. الخ.

ت) ضرورة تحديد حقوق الأطراف ذات المصلحة

يتأتى ذلك من خلال تحديد جميع المتعاملين مع الدائرة الحكومية داخليا وخارجيا، وتحديد معايير جودة المعلومات ومدى رضا متلقي الخدمة عليها، بالإضافة لمعايير النزاهة والشفافية.

ث) وضع إطار عام للإفصاح والشفافية والمساءلة:

يتم تحديد الحد الأدنى للمعلومات المالية وغير المالية التي يجب أن تتاح للجمهور، وكيفية نشرها وتوقيت ذلك، بالإضافة إلى المعلومات التي يمكن نشرها عند الطلب والتي لا يجب تداولها (ذات الطابع السري). كما يجب وضع إطار للمساءلة يتضمن مختلف الإجراءات الإدارية والقانونية المحاسبة المسؤولين، والتحقيق في النتائج والمخالفات والعقوبات المترتبة عنها

ج) التشريعات القانونية:

تشمل مختلف التشريعات المنظمة للدائرة الحكومية والواردة في دليل حوكمة القطاع العمومي.

ح) تحديد مصفوفة الصلاحيات

يتم فيها توضيح مختلف الصلاحيات لكل مستوى إداري وحدود تفويض الصلاحيات لكل منها ومرجعيتها، وذلك تفاديا للتداخلات التي قد تؤثر سلبا على مهام الدائرة الحكومية ومستوياتها الإدارية.

خ) آليات المتابعة والتقييم

تتضمن مختلف الإجراءات المعدة المتابعة التزام مختلف الدوائر الحكومية والهيئات الإدارية بمتطلبات الحوكمة، والجهة المخولة بذلك. مثلا هل يعتمد على تقارير المدققين الخارجين، أو مجلس المحاسبة ... الخ)

2.4) متطلبات تتعلق بتحسين أداء الهيئات والإدارات التابعة للقطاع العام: (بن دعاس و رقوب، جوان 2019)

سنحاول فيما يأتي إبراز بعض مداخل تحسين الجوانب الإدارية في مختلف الهيئات العامة باعتبارها من أهم متطلبات تعزيز حوكمة القطاع العام.

أ- ترسيخ فكرة الحوكمة لدى القائمين على القطاع العام

إن اقتناع العاملين في القطاع العام بثقافة الحوكمة في هيئاتهم أو إداراتهم يعتبر اللبنة الأولى لتحسين مختلف مؤشرات الحوكمة، ويتأتى ذلك في جانب مهم من خلال السهر على تقديم أرقى الخدمات للأفراد والمتعاملين، والاستناد إلى الأسس العلمية في تعيين المسؤولين وتوزيع السلطات واتخاذ القرارات باستخدام الأساليب العلمية، ما من شأنه أن يخفف من التعارض في المصالح ويحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة.

ب-العمل على تفادي التضارب بين أداء إدارة الحوكمة في القطاع العام وهيئات الرقابة

لا شك أن تطبيق منهج الحوكمة في الإدارة العمومية يتطلب التنسيق بين مختلف أجهزة الرقابة الإدارية والمالية الداخلية والخارجية منها، كمحافظ الحسابات مجلس المحاسبة، هيئة الرقابة المالية المراقب المالي الخ، لذلك يتوجب على الهيئة العمومية أن تعمل على ضمان استقلالية هيئات المحاسبة والرقابة لديها خاصة تلك التي يستند إلى تقاريرها في قياس أداء الهيئات الحكومية.

ت-إطلاق معهد للحوكمة

أثبتت التجارب الناجحة عالميا في مجال الحوكمة أن ترسيخ هذه الأخيرة لا يتأتى من فراغ إنما نتاج تراكم الخبرات والتعلم المستمر لمختلف الأساليب الإدارية وفق منهج الحوكمة، وقد بات اليوم لازما إطلاق معهد يعنى بالحوكمة وشروط تحينها وإعداد دليل للحوكمة

تستند إليه مختلف الهيئات العمومية، وذلك من أجل تعزيز الإصلاحات وإرساء مبادئ الإفصاح والشفافية ومساعدة الدولة على تطبيق إستراتيجية الحوكمة على نحوا مستدام.

ث–تعميق الإصلاح الإداري

تعتبر الإصلاحات الإدارية من أهم متطلبات تحسين الحوكمة في القطاع الحكومي، ومن أهمها نذكر ما يلي:

- العمل على إطلاق لجنة مشتركة تضم بعض موظفي الإدارة العامة من ذوي الكفاءة والاختصاص وأفراد المجتمع المدني حيث تتلقى تقارير دورية حول أداء الهيئة العامة والمشاكل التي تعترضها مع اقتراحها للحلول، كما لها حق مراقبة مهمات الموظفين إنجازاتهم، سلوكهم الإداري، حجم العمل المنتج صعوبات العمل... وتقوم بدورها بإعداد تقارير دورية ترفع للجهات العليا
- ضرورة اعتماد اللامركزية الإدارية، ومنحها الاستقلالية في اتخاذ القرارات وتوسيع صلاحيات المجالس المحلية، خاصة ما تعلق بالجباية المحلية، الإنفاق المحلي، المحاسبة والمساءلة.. الخ؛
- تعميق الشراكة بين القطاع العام والقطاع الخاص، وذلك من أجل التخفيف من الأعباء الملقاة على القطاع العام وتحميل القطاع الخاص جزء من المسؤوليات العامة
- دعم القطاع العام بتشريعات وتنظيمات عصرية وفعالة والعمل على تطبيقها بعيدا عن النظرة الضيقة للتضارب الذي قد يحدث بين أصحاب المصلحة الخاصة المصلحة العامة
- ضرورة التوصيف الدقيق للوظائف داخل الإدارة العامة بما يسهل التعامل والرقابة والمساءلة
- نشر ثقافة الالتزام بالقوانين عند أداء المهام الإدارية، وعند طلب الخدمة من طرف المواطن
- نشر ثقافة الالتزام بالقوانين عند أداء المهام الإدارية، وعند طلب الخدمة من طرف المواطن؛
- تحسين البنى التحتية للهيئات الإدارية بحيث تكون مصممة أصلا للعمل الإداري، التصميم الإداري وليس السكني، مواقف السيارات الصيانة.)، وكذلك تحسين بيئة العمل
- تعميق الفصل بين السياسة والقضاء، حتى يتمكن هذا الأخير من مكافحة الفساد بعيدا عن ضغوطات السياسة – ضرورة تغيير النظرة للوظيفة العمومية، فهذه الأخيرة ليست تعويض للبطالة، إنما يجب أن تخضع للمنطق الاقتصادي بالدرجة الأولى
- تنمية الموارد البشرية ووضع خطط وبرامج تطوير أداء الموظفين والرفع من كفاءتهم:
- دعم الأبحاث والتطوير في الهيئات والإدارات العمومية، واستكمال مسار الحكومة الالكترونية.

ج– ضرورة حوكمة عناصر المالية العمومية لقد بات لزاما على الجزائر اتخاذ التدابير اللازمة للقضاء على مصدر الإسراف والتبديد، وذلك من خلال حوكمة نفقاتها وإيراداتها، وتكريس جل المبادئ المرتبطة بها خاصة ما تعلق بالشفافية، المساءلة والمشاركة.... إلخ، قصد مواصلة مسيرتها التنموية من جهة واستدامة مصادر تمويلها من جهة أخرى.

3.4) متطلبات تتعلق بحوكمة سياسات الإنفاق

إن الالتزام بمبادئ الحوكمة ككل سينعكس لا محالة على عملية ترشيد الإنفاق بصورة مباشرة، فالإدارة الجيدة لموارد الدولة وتوفر الشفافية في تدفق المعلومات ووصولها إلى الجميع، والرقابة والمساءلة الجادة سواء في جانب الصرف أو التحصيل، وكذا السماح بمشاركة جميع أطياف المجتمع في رسم سياسات الدولة وتوجيه نفقاتها، يساهم في التقليل من الفساد وهدر المال العام، ما يؤدي بالضرورة إلى ترشيد السياسة الإنفاقية.

أ. **حوكمة اتجاهات سياسة الإنفاق الكلية:**

من خلال ترشيد سياسة الدولة الإنفاقية والابتعاد عن الإسراف والرفع من كفاءة وفعالية النفقة العمومية، مع ضرورة مواصلة تعبئة الإيرادات وإصلاح النظام الضريبي، وتجنب الإنفاق الشامل الذي قد يكون مواتي، لكنه ليس ذا كفاءة، ما ينجر عنه عدم قدرة الاقتصاد على مواصلة النمو في المدى الطويل.

تحديد أولويات الإنفاق من الواضح أن جميع أوجه الإنفاق ليست على درجة واحدة من الأهمية، فهناك من المشاريع، ومن وجوه الإنفاق، ما يستوجب تقديمه على مواصلة تعبئة الإيرادات وإصلاح النظام الضريبي، وتجنب الإنفاق الشامل الذي قد يكون مواتي، لكنه ليس ذا كفاءة، ما ينجر عنه عدم قدرة الاقتصاد على مواصلة النمو في المدى الطويل.

في الجزائر مراعاتها نذكر ما يلي: يجب أن تكون المفاضلة بين المرافق على أساس طبيعة هذا المرفق تحقيق أكبر قدر من المنافع للمجتمع يتم توزيع النفقات بموجب هذه القاعدة على أساس المبادئ الاقتصادية التي تستوجب تحقيق أقصى المنافع بأقل قدر ممكن من النفقات. لذا فإن تبرير النفقة العامة يكون بمقدار المنافع العامة التي تترتب عنها بالنسبة للمجتمع.

ب. **تحقيق فعالية النفقة العمومية:** ويتأتى ذلك من خلال ما يلي:

- التقييم الدقيق والموضوعي للمشاريع العامة
- البرمجة الموضوعية للنفقات العمومية
- البحث عن الأنشطة ذات الأولوية
- إتباع أسلوب المناقصات عند اقتناء السلع والخدمات.

ت. **تفعيل الرقابة على الأموال العمومية:** يقصد بالرقابة على الأموال العمومية ملاحظة ومتابعة النفقات والإيرادات التي يقوم بصرفها وتحصيلها الأشخاص الذين حول لهم القانون ذلك، والتحقق من مدى مطابقتها للقواعد والمقاييس الموضوعة لتنظيمها، وعموما تهدف الرقابة على الأموال العمومية إلى:

- من الجانب المالي: إن الهدف المالي للرقابة هو ضمان تسيير حسن سليم وعقلاني للاعتمادات المالية الممنوحة، ولتحقيق ذلك وضع المشرع العديد من القواعد القانونية والتنظيمية لضمان احترام إجازة الموازنة من جهة، والبحث عن مواضع الخلل التي تؤدي إلى المساس بالأموال العمومية والأخطاء المرتكبة عند تنفيذ الموازنة من طرف الأعوان المكلفين من جهة أخرى.

- من الجانب الإداري: تهدف الرقابة إلى محاربة البيروقراطية والتباطؤ الإداري بغية ضمان السير الحسن والسليم للمصالح الإدارية لأداء مهامها على أحسن وجه، وبالتالي محاربة النقص والتقصير وسوء التنظيم وغياب الصرامة في العمل على مستوى الإدارات والمؤسسات العمومية. مواضع الخلل التي تؤدي إلى المساس بالأموال العمومية وتنفيذ الموازنة من طرف الأعوان المكلفين من جهة أخرى.

ث. تطبيق الممارسات السليمة في مجال شفافية المالية العامة

لقد باتت الحاجة ملحة أكثر من أي وقت مضى لوضع حلول للمشاكل التي تواجهها معظم الحكومات والتي يُعد من أبرزها زيادة الشفافية في المالية العامة حيث تتيح لصناع القرار معرفة وتحديد المخاطر المالية المحتملة على المدى القريب، ما يقتضي اتخاذ إجراءات احترازية لمواجهة الأوضاع الاقتصادية المتغيرة ومن ثم محاولة الحد من الوقوع في الأزمات وتخفيف حدتها.

بمعنى آخر يجب على صناع القرار في الجزائر إيلاء اهتمام أكبر بموضوع الموازنة العامة للدولة ودرجة شفافيتها باعتبارها الانعكاس المالي للسياسات الحكومية ومدى انحياز هذه السياسات لفئات المجتمع المختلفة، وعليه فالأخذ بالمعايير العالمية في جميع مراحل إعداد وتنفيذ هذه الموازنة وإصلاح إدارة مالية الحكومة سيسهم في تحقيق عدد من الأهداف مثل زيادة فعالية الإنفاق العام والشفافية والمساءلة الاجتماعية والضبط المالي والقدرة على توقع الأداء المالي بشقية إيرادا وإنفاقا.

ج. **حوكمة مالية الجماعات المحلية:** وذلك من خلال القيام بما يلي:

- **ترشيد تسيير الجماعات المحلية وعصرنتها ورفع كفاءتها:**

إن تطبيق مبدأ اللامركزية يرتبط أساسا بقدرة المسؤولين المحليين على ممارسة اختصاصاتهم، ما يضع عامل نوعية المورد البشري من حيث التأهيل والخبرة والكفاءة شرطا أساسيا، في حين يثبت الواقع أن عملية اختيار وتعيين موظفي البلديات أو ممثلين في الجماعات المحلية لا يتجاوب إطلاقا مع المنطق. حيث تتميز الإدارة المحلية بمشكلة عويصة تتمثل في ضعف المورد البشري، ويرجع السبب الرئيسي في ذلك إلى ضعف مستوى التأطير، وغياب صفات التأهيل والتدبير في فئة كبيرة من الممثلين المحليين.

- **إصلاح هيكل المالية والجباية المحلية:**

بالنظر لصعوبة استمرار الدولة في ضخ الأموال لدعم نشاط البلديات يتوجب الإسراع في إصلاح الهيكل المالي للجماعات المحلية من خلال:

- تسريع برنامج عصرنة وإصلاح الجباية في المدى القصير والمتوسط، مع ضرورة تحديد الأولويات في ظل التحولات التي تعيشها الجزائر في الوقت الحالي؛ كما يتوجب على المصالح الجبائية تفعيل أدائها المعبر عنه بتحسين الحصيلة الجبائية وتوسيع الوعاء الجبائي
- عصرنة نظام إعداد الموازنة والاهتمام بتكوين إطارات التسيير المحلي
- ضرورة اصلاح نظام جبارة الإيجارات العائدة الجماعات المحلية
- تخصيص أقساط من الرسوم البيئية العائدة للدولة لصالح البلديات

- إشراك البلديات في إعداد نظام الجباية
- معالجة إشكالية توزيع الحصيلة الضريبة بين البلديات
- ضرورة تفعيل الاستغلال الأمثل للعوائد المتأتية من الأملاك العمومية الخاصة.

المبحث الرابع: علاقة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالحوكمة

تُعدّ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أحد الأدوات الأساسية التي أسهمت في إعادة تشكيل ممارسات الإدارة المالية العمومية في العديد من الدول. ويبرز الاهتمام بدراسة علاقتها بالحوكمة باعتبارها إطارًا يعزز جودة المعلومات المالية ويدعم آليات التسيير الرشيد داخل القطاع العام. وفي هذا السياق، يهدف هذا المبحث إلى تحليل أوجه الارتباط والتكامل بين معايير ***IPSAS*** ومتطلبات الحوكمة، من خلال إبراز دورها في دعم الشفافية والمساءلة وتحسين فعالية الرقابة المالية. ويسهم هذا التحليل في توضيح الأبعاد النظرية التي تحكم هذا الترابط وانعكاساته على الأداء المؤسسي العمومي.

المطلب الأول: ملامح التغيير في النظام المحاسبي الحكومي بعد تطبيق (IPSAS)

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى تبيان أثر المعايير (*IPSAS*) على تطوير وتحسين النظام المحاسبي الحكومي وكذا أثر الثقافة التنظيمية والبيئة المؤسسية في إطار تبني هذه المعايير على الممارسات المحاسبية مع إبراز أهميتها في تحسين الإبلاغ المالي جودة البيانات والتقارير المالية الحكومية ودور التوجه نحو الرقمنة المحاسبية كحل لتفعيل العلاقة بين *IPSAS* والحوكمة في الجزائر

1. أثر المعايير (Ipsas) على تطوير وتحسين النظام المحاسبي الحكومي:

إن إصلاح المحاسبة الحكومية يعتبر جزءا من تحسين إدارة المالية العامة حيث أن المعلومات هي أهم مورد مطلوب في عملية الإدارة، يعد نظام المعلومات المحاسبية الشامل أمرا بالغ الأهمية لأداء الإدارة العامة الناجح؛ علاوة على ذلك، إدخال المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام، على حساب أنظمة المحاسبة النقدية التقليدية يؤدي إلى جعل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أكثر فائدة في إصلاح المحاسبة الحكومية في البلدان النامية نظرا لمساهمته في الأهداف الإنمائية، لا سيما في ضوء زيادة الوعي بترشيد استخدام الأموال العامة من قبل الحكومات، وتعزيز مصداقية المعلومات المالية وثقة الجمهور وجذب الاستثمار الأجنبي. وأن عدم وجود نظام محاسبي مناسب قد يقوض تنفيذ ميزانيات الأداء. لذلك يجب دمج نظام الموازنة مع النظام المحاسبي، الذي يستخدم لتنفيذ الميزانية. وبالتالي، يتعين على الحكومة أن تعتمد استراتيجية واضحة وناجعة للاعتماد. (Alshujairi, 2014)

إن تبني المعايير والامتثال لها له أثر كبير على تطوير نظام المحاسبة العمومية نذكر ذلك فيما يلي:

- سوف يؤدي إلى تحسن كبير في جودة المعلومات المالية ذات الغرض العام من قبل الإدارات العمومية، وهذا يمكن أن يؤدي إلى تقييم أفضل لقرارات تخصيص الموارد التي تتخذها الدول بشأن تلقي المساعدات الخارجية وتزايد الرقابة في الإدارات العمومية وتزايد الإفصاح، الشفافية والمقارنة التي تنشأ بتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
- سوف يقلل من تحريف العوائد من خلال المساءلة ومحاربة الفساد المالي
- توفيق المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات المالية ولبعض من المبادئ الأساسية في عناصر الأصول والخصوم على مستوى وحدات القطاع العام. (فتحية و حسياني ، 2021)
- تحقيق مواءمة المحاسبة المحلية مع أفضل الممارسات المحاسبية من خلال تطبيق معايير محاسبية موثوقة ومستقلة على أساس الاستحقاق الكامل مما يؤدي إلى تحسين الرقابة الداخلية والشفافية فيما يتعلق بالأصول والخصوم؛ وتقديم معلومات أكثر شمولا عن التكاليف التي من شأنها أن تدعم الإدارة القائمة على النتائج بشكل أفضل؛ وتيسر المعلومات الأكثر شمولا التي يتم إنتاجها والكشف عنها. (Kingsley, 2016)
- تحسين إدارة الموارد والإشراف عليها، وفعالية التنفيذ التشغيلي، وتحقيق النتائج؛ وتحسين اتساق البيانات المالية وقابليتها للمقارنة نتيجة للمتطلبات والتوجيهات التفصيلية الواردة في كل معيار.
- يعزز تنفيذ قانون حرية المعلومات تشجيع الاستثمار عبر الحدود وبالتالي تعزيز تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر.
- تعزيز سياسة الشراكة بين القطاعين العام والخاص، والتي تعتمد إلى حد كبير على مدى المساءلة والشفافية في القطاع العام. وتسهيل تدفق المساعدات والمساعدات من الهيئات الأجنبية. (Kingsley, 2016)
- مساهمة المعايير في تطوير الإطار المحاسبي للقوائم المالية: يسمح اعتماد المعايير كأساس للنظام المحاسبي في إدارة الجماعات المحلية بمواكبة الركب العالمي والتطور الحاصل في القطاع على المستوى الدولي من خلال تحسين الرقابة الداخلية والشفافية فيما يتعلق بعناصر الميزانية، وتوفير معلومات عن التكاليف والنفقات في الإدارة ما من شأنه تحسين الاتساق وقابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة المتطلبات التفصيلية الواردة في كل معيار. (واكر و وآخرون، 2017)
- تساهم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في خدمة المصلحة العامة من خلال تطوير قطاع عام عالي الجودة وتسهيل التقارب بين المعايير الدولية والوطنية. ومن ثم، فإن اعتمادها سيؤدي إلى تحسين قابلية المعلومات المالية للمقارنة الدولية وأن البلدان ستميل في المستقبل القريب إلى التحرك نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أكثر فأكثر التي يطلبها الأكاديميون والمهنيون ومختلف المنظمات الدولية. (Alshujairi, 2014)

2. أثر الثقافة التنظيمية والبيئة المؤسسية في إطار تبني معايير IPSAS على الممارسات المحاسبية:

تشير الأدلة التجريبية السابقة إلى أن البيئة المؤسسية حاسمة في التأثير على تبني ممارسات المحاسبة وإعداد التقارير الجديدة من قبل المنظمات تدرس النظرية المؤسسية الطرق التي تؤثر بها البيئة المؤسسية على سلوك المنظمة وينظر إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أنها استجابة مباشرة للضغوط المؤسسية لجعل تمويل القطاع العام أكثر شفافية وخضوعا للمساءلة. على هذا النحو،

وفي هذا السياق، يشجع اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على زيادة الترابط وتبادل المعلومات بين أصحاب المصلحة مثل الحكومات والمستثمرين والمواطنين، من خلال توفير إطار موحد للإبلاغ المالي يمكن أن تؤدي هذه الشفافية المتزايدة وإمكانية الوصول إلى المعلومات المالية إلى تخصيص الموارد وقرارات الاستثمار الأكثر كفاءة، مما يؤدي إلى تنمية اقتصادية أفضل. تسمح المحاسبة بما يتماشى مع المعايير العامة الدولية بقياس أفضل لمختلف المؤشرات الاقتصادية. وتعد المعلومات الدقيقة عن الخصوم والأصول شرطا أساسيا لسياسة مالية سليمة يمكن أن تساعد محاسبة الاستحقاق القطاع العام على أن يصبح أكثر كفاءة. عندما يكون لدى الحكومات فهم واضح لوضعها المالي، يمكنها تخصيص الموارد بشكل أكثر فعالية، وتقليل الهدر، وتنفيذ تدابير لتوفير التكاليف. يمكن أن يكون الإنفاق العام الفعال حافزا للنشاط الاقتصادي ومحركا لنمو الناتج المحلي الإجمالي

الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق يؤدي إلى اتخاذ قرارات أفضل واستخدام أفضل للموارد العامة، ويغير ثقافة المؤسسات العامة، ويحول إدارة المالية العامة، والتي يجب أن يكون لها تأثير إيجابي على جميع الأنشطة الحكومية وتقديم الخدمات، وكذلك على استدامة المالية العامة على المدى الطويل. وتتميز البيانات المالية القائمة على الاستحقاق بجودة وموثوقية أعلى وتوفر معلومات أكثر فائدة لتخصيص الموارد وتقييم الاستثمار.(bensalma, 2024)

3. دور المعايير (Ipsas) في تحسين الإبلاغ المالي وجودة البيانات والتقارير المالية الحكومية

1.3. دور المعايير (Ipsas) في تحسين الإبلاغ المالي

1.1.3. فجوات في الإبلاغ المالي تهدد فعالية الحوكمة وتخصيص الموارد: (Ofori & Agyei Baah, 2025)

أظهرت الدراسات أن العديد من الوزارات لا تزال تكافح مع قضايا مثل عدم كفاية الإفصاح عن الأصول، والتقارير المالية في الوقت المناسب، والتناقضات في إعداد البيانات المالية. ونتيجة لذلك، قد يحرم أصحاب المصلحة، بما في ذلك الوكالات الحكومية والجهات المانحة الدولية وعامة الناس، من المعلومات الموثوقة اللازمة للحوكمة الفعالة وتخصيص الموارد. ولطالما كانت نوعية الإبلاغ المالي في القطاع العام مصدر قلق، لا سيما في البلدان النامية حيث أدت الممارسات المحاسبية التي عفا عليها الزمن وغير الفعالة إلى سوء الإدارة المالية وانعدام الشفافية. وقد أدخلت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لمعالجة هذه المسائل من خلال توفير مجموعة من المعايير المقبولة دوليا المصممة خصيصا للإبلاغ المالي للقطاع العام.

2.1.3. دور المعايير (Ipsas) في تحسين الإبلاغ المالي

يلعب الإبلاغ المالي دورا حاسما في المجتمع الديمقراطي من خلال الوفاء بمسؤولية الحكومة في أن تكون مسؤولة بشفافية. يتم استخدامه لتقييم المساءلة من خلال مقارنة النتائج المالية الفعلية بالميزانية المعتمدة، وتقييم الوضع المالي والأداء التشغيلي، وضمان الامتثال للوائح المالية، وتحليل الكفاءة والفعالية لجعل إدارة المعلومات المالية ونقلها أقل ذاتية، تستند هذه المعايير إلى إطار مفاهيمي

يؤكد على جوانب مثل قابلية التحقق (إلى أي مدى يمكن أن يتفق الأفراد المختلفون على تحديد وقياس الحدث) والأهمية النسبية (ما إذا كانت المعاملة مهمة بما يكفي للإبلاغ عنها). وتحدد المعايير الأصول والخصوم التي ينبغي الاعتراف بها، ومتى ينبغي تسجيل هذه التعديلات، وكيفية قياسها، والمعلومات التي يتعين الكشف عنها. كما أنها تحدد إعداد البيانات المالية، وضمان الأساليب المناسبة لجمع البيانات والإبلاغ عنها عن الأنشطة المالية للمؤسسة. (Ofori & Agyei Baah, 2025)

اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يحسن إلى حد كبير نوعية الإبلاغ المالي وشفافيته ومساءلته لأن المساءلة هي مسؤولية الجهات الفاعلة العامة عن الإدارة الفعالة للموارد والإبلاغ الدقيق عن إدارتها. ولذلك، فإن الآليات الفعالة مثل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ضرورية لتحقيق هذه المسؤولية. (bensalma, 2024)

ولذلك فإن الغرض من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هو أن تكون معايير عالية الجودة تحدد متطلبات للحصول على معلومات مالية عالية الجودة لصالح المستعملين، أي المعلومات المالية ذات الصلة والموثوقة والمفهومة وفي الوقت المناسب والقابلة للمقارنة والتحقق منها والمتسقة دوليا. ويعني تطبيقها إعداد التقارير المالية على أساس المعايير المعترف بها على المستوى الدولي، وبالتالي إعداد التقارير المالية التي يمكن فهمها وتحليلها ومقارنتها وتدقيقها في أي مكان على أساس لغة دولية مشتركة. (Legenkova, 2016)، كما أن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية له تأثير إيجابي على جودة المعلومات. ومن المفهوم أن هناك أثرا إيجابيا عندما تكون المعلومات المفصح عنها وفقا للمعايير الدولية للقطاع العام ذات جودة أعلى (قيمة أعلى ذات صلة، ومستوى أدنى من إدارة النتائج، وما إلى ذلك) مما كانت عليه عندما تم الكشف عنها وفقا للمعايير المحلية. فان ذلك سيؤدي إلى: (Kingsley, 2016)

- زيادة قدرة المستثمرين على اتخاذ قرارات مالية مستنيرة، مما يزيل الارتباك الذي ينشأ عن وجود طرق مختلفة لقياس الوضع والأداء المالي في مختلف البلدان، مما يؤدي إلى تقليل المخاطر بالنسبة للمستثمرين وانخفاض تكلفة رأس المال للشركات.
- خفض التكاليف المتعلقة بإعداد المعلومات المالية وفقا لعدة مجموعات من المعايير.
- تشجيع وحوافز أكبر للاستثمار الدولي.
- سيسمح بتخصيص أكثر فعالية للموارد المالية في جميع أنحاء العالم.

3.1.3. مساهمة المعايير في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية:

تساهم المعايير في توفير المعلومات المفيدة لمستخدمي القوائم المالية من خلال ما يلي: (واكر و وآخرون، 2017)

- توفير معلومات حول مصادر توزيع واستخدام الموارد المالية؛
- ودورها في تحسين الأداء المحاسبي لإدارة الجماعات المحلية الجزائرية
- توفير معلومات حول طرق التمويل المنتهجة
- توفير معلومات حول كيفية تقييم مدى القدرة على تلبية المتطلبات والتعهدات

- توفير معلومات إجمالية مفيدة في تقييم أداء الوحدة الحكومية بالنسبة للنفقات وكفاءة انجاز الخدمة.

4.1.3. العلاقة بين جودة الإبلاغ المالي على أساس IPSAS وقابلية المقارنة المالية:

تعني قابلية المقارنة الاتساق في استخدام سياسات وإجراءات محاسبية مماثلة داخل المنظمة وخارجها من فترة إلى أخرى يعكس هذا الحاجة إلى أن يكون لدى الوكالات المملوكة للحكومة سجلات مالية واضحة تطابق الآخرين في المؤسسات المملوكة للقطاع العام، ويؤدي الافتقار إلى معايير محاسبية عالية الجودة للإبلاغ عن المعاملات المالية من جانب الحكومات إلى انخفاض مستوى المساءلة الذي يتبين أنه مرتبط بانخفاض ثقة الحكومة ويؤدي انخفاض حجم الاستثمار المحلي والأجنبي المباشر في الاقتصاد إلى انخفاض مستوى الثقة والثقة الحكومية، مما يقلل من فرص تسريع النمو الاقتصادي والتنمية. (CHUKS VINE, 2020)

2.3. دور المعايير (Ipsas) في تحسين جودة البيانات والتقارير المالية الحكومية

إن الهدف من البيانات المالية العامة الغرض هو توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية الذين ليسوا في وضع يسمح لهم بطلب تحديث التقارير وفقا لاحتياجاتهم. ويجب على كيان القطاع العام أولا وقبل كل شيء مراعاة الخصائص النوعية العامة للإبلاغ المالي. وهذه الخصائص النوعية للإبلاغ المالي هي مبادئ أساسية لإعداد البيانات المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. والخصائص النوعية الرئيسية الأربع هي القابلية للفهم والملاءمة والموثوقية وقابلية المقارنة. (Legenkova, 2016)

تعني جودة التقارير المالية أن التقارير المالية تعكس بصدق الوضع المالي للمؤسسة، الغرض الرئيسي هو توفير معلومات لإصدار حكم اقتصادي جيد على الكيانات أنشئت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المقام الأول لتوجيه الكيانات المملوكة للحكومة في إعداد التقارير المالية النوعية. (CHUKS VINE, 2020)

تلعب جودة التقارير المالية دورا مهما في الحوكمة الفعالة، حيث تزود أصحاب المصلحة بمعلومات مالية موثوقة وذات صلة وقابلة للمقارنة لأغراض صنع القرار. ومن خلال تعزيز موثوقية البيانات المالية، تساهم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في إجراء تقييمات أكثر دقة للأداء الحكومي والصحة المالية. علاوة على ذلك، فإن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يعزز الشفافية من خلال اشتراط الكشف التفصيلي عن الأصول والخصوم والمطلوبات المحتملة، وبالتالي زيادة مساءلة كيانات القطاع العام وهذا أمر بالغ الأهمية بشكل خاص بالنسبة للوزارات، حيث يعد التخصيص الفعال للموارد العامة أمرا ضروريا للتنمية الوطنية. (Ofori & Agyei Baah, 2025)

ونظرا لأهمية المعلومات المحاسبية في البيانات المالية، كان ينبغي أن تكون البيانات المالية المقدمة واضحة ومفهومة وكاملة ومعروضة بطريقة تساعد مستخدميها على فهمها والاستفادة منها في سياق الأحداث العالمية ونتيجة للفضائح المالية والمحاسبية، التي تسببت في ضعف ثقة المجتمع المالي في إدارة هذه المؤسسات، الأمر الذي أثار العديد من التساؤلات، حول جودة المعلومات المحاسبية،

وفعالية نظام المعلومات المحاسبية، وصحة البيانات المالية وعدالتها ومصداقيتها. وقد اهتمت عدة جمعيات علمية ورابطات مهنية ولجان فنية بوضع الأساس لإعداد البيانات المالية وعرضها.

4. أهمية التكنولوجيا الرقمية في تفعيل تطبيق IPSAS وتحسين الحوكمة في الجزائر

مع التحول الرقمي المتسارع، سيكون للتطور التقني دور جوهري في إعادة صياغة الممارسات المحاسبية الدولية .نتوقع أن تتسم المعايير المستقبلية بمرونة وقابلية أكبر للتكيف مع التقنيات الحديثة مثل الذكاء الاصطناعي وتحليلات البيانات الضخمة، فضلاً عن النظم المالية المرتبطة بتقنيات البلوك تشين.

1.4. مشروع عصرنة ورقمنه أنظمة المعلومات الميزانياتية: (مشروع عصرنة النظام الميزانياتي في الجزائر، 2020)

1.1.4. النظام المعلوماتي المتكامل لإعداد الميزانية (SIGB)

أ. **تعريف نظام (SIGB):**

هو نظام معلوماتي متكامل لإعداد الميزانية، يهدف إلى رقمنة جميع مراحل إعداد الميزانية وتنفيذها. يرتكز على وضع نظام لتحضير الميزانية (SIGBUD)، مبني حول تسعة (09) أبعاد: النشاط والهيئة الإدارية والإقليم ومصدر التمويل واقتراح الميزانية والتصنيف الاقتصادي حسب طبيعة النفقات والمشاريع ونتيجة المخرجات والتأطير متوسط المدى. ويسمح هذا البرنامج بإنجاز الميزانية وفقًا لخصوصيات القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية (ميزانية البرنامج) وتقييم الميزانية ومتابعتها.

تم تثبيت هذا التطبيق منذ جويلية 2017 على خزانات المعلومات للمديرية العامة للميزانية، ويمكن الوصول إليه عبر الشبكة المحلية لوزارة المالية وتم تكوين فريق من المديرية العامة للميزانية في التسيير الوظيفي للنظام، وهو مسؤول حاليا عن تسيير النظام وضبط حلوله ويتولى فريق آخر مكون من المكلفين بالقطاعات بالمديرية العامة للميزانية مسؤولية جميع عمليات إدخال البيانات المتعلقة بميزانية البرامج.

يذكر أن إنشاء هذا النظام قد عرف عدة اضطرابات منها تقنية ومنها تعاقدية فعملية التشغيل التي تتطلب إدخال البيانات وضبطها قد تباطأت، في البداية بسبب الأزمة الصحية العالمية وبعدها بسبب ظهور بعض القيود التقنية المتعلقة باستقرار النظام.

يُعتبر SIGBUD جزءًا من مشروع أوسع لرقمنة وتحديث النظام الميزانياتي (MSB) في الجزائر بهدف تسيير أفضل للمالية العمومية، والذي يشمل أيضًا أنظمة أخرى مثل نظام المعلومات المدمج لعملية التسيير الميزانياتي (**SIGB**)

ب. **أهدافه الرئيسية:** يهدف النظام إلى تحقيق عدة أهداف رئيسية، منها:

- تحسين كفاءة وفعالية إعداد الميزانية وتنفيذها.
- تعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة المالية العامة.

- توفير معلومات دقيقة وحديثة لصناع القرار.
- تسهيل عملية اتخاذ القرارات بناءً على بيانات دقيقة.
- دعم التخطيط المالي والاقتصادي على المدى المتوسط والطويل.

ت. **مكونات نظام SIGBUD**: يتكون نظام من عدة مكونات رئيسية، تشمل:

- **وحدة إعداد الميزانية**: مسؤولة عن إدخال البيانات المالية، وإعداد ميزانية البرامج، ومراجعتها، واعتمادها.
- **وحدة تنفيذ الميزانية**: مسؤولة عن تنفيذ الميزانية، ومراقبة الإنفاق، وإعداد التقارير المالية.
- **وحدة التقارير**: مسؤولة عن إعداد التقارير المالية الدورية والسنوية، وتحليل البيانات المالية.
- **وحدة إدارة النظام**: مسؤولة عن إدارة النظام، وتحديثه، وصيانته، وضمان أمن البيانات.

ث. **فوائد نظام SIGBUD**: يطرح النظام العديد من الفوائد، منها:

- **تحسين كفاءة العمليات**: يُساهم النظام في تحسين كفاءة العمليات المالية، وتقليل الوقت والجهد اللازمين لإعداد الميزانية وتنفيذها.
- **زيادة الشفافية**: يُعزز النظام الشفافية في إدارة المالية العامة، ويتيح الوصول إلى المعلومات المالية بسهولة.
- **تحسين اتخاذ القرارات**: يُوفر النظام معلومات دقيقة وحديثة لصناع القرار، مما يُساعدهم على اتخاذ قرارات أفضل.
- **دعم التخطيط المالي**: يُساهم النظام في دعم التخطيط المالي والاقتصادي على المدى المتوسط والطويل.

ج. **تحديات تطبيق نظام SIGBUD**

على الرغم من الفوائد الكبيرة التي يُقدمها، إلا أن تطبيقه يواجه بعض التحديات، منها:

- حيث يتطلب تدريب وتأهيل الموظفين على استخدام النظام بشكل فعال.
- يجب ضمان تكامل نظام SIGBUD مع الأنظمة المالية الأخرى المستخدمة تحت إشراف الحكومة.
- يجب ضمان أمن البيانات المالية وحمايتها من الوصول غير المصرح به.

يُمثل النظام المعلوماتي الجديد لإعداد الميزانية (SIGBUD) خطوة هامة نحو رقمنة المالية العمومية في الجزائر، وتحسين كفاءة وفعالية إعداد الميزانية وتنفيذها. وعلى الرغم من بعض التحديات، إلا أن الفوائد المحتملة للنظام كبيرة جدا وفعالة، وتستحق الاستثمار والجهد اللازمين لتطبيقه بنجاح.

المطلب الثاني: أثر اعتماد المعايير IPSAS على الحوكمة في المؤسسات العمومية

يبرز هذا المطلب أثر اعتماد المعايير (IPSAS) على الحوكمة في المؤسسات الحكومية من خلال مراجعة تأثير بعض نظريات الحوكمة على تنفيذ المعايير (IPSAS) ودور تطبيق المعايير (IPSAS) في تعزيز مبادئ الحوكمة وتحسين أداء المؤسسات وكفاءة اتخاذ القرار سعيا لتعزيز الحوكمة الرشيدة للمال العام ومكافحة الفساد المالي والإداري

1. مراجعة تأثير بعض نظريات الحوكمة على تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

يستند تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى حد كبير إلى عدة أطر نظرية تشرح كيفية تأثير هذه المعايير على جودة الإبلاغ المالي في القطاع العام. ومن بين هذه النظريات نظرية الوكالة، والنظرية المؤسسية، ونظرية أصحاب المصلحة ونظرية الشرعية، التي توفر فهما شاملا لكيفية تأثير اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على الشفافية المالية والمساءلة وصنع القرار في القطاع العام. (Ofori & Agyei Baah, 2025)

1.1. العلاقة بين نظرية الوكالة والمعاييرIPSAS

تشير هذه النظرية إلى أن مديري القطاع العام (الوكلاء) مسؤولون أمام الحكومة والجمهور (المديرين). نظرا لأن المديرين لا يستطيعون مراقبة تصرفات الوكلاء بشكل مباشر، فهناك خطر متأصل في عدم تناسق المعلومات والسلوك الانتهازي. وتعمل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كآلية للحد من عدم تناسق المعلومات عن طريق توحيد التقارير المالية، مما يسهل على المديرين تقييم أداء الوكلاء. يضمن أن تكون التقارير المالية شفافة وقابلة للمقارنة وموثوقية، مما يسمح لأصحاب المصلحة بمراقبة ما إذا كانت موارد القطاع العام تستخدم بكفاءة وفعالية. ومن خلال تعزيز ممارسات الإبلاغ الموحدة، تقلل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى أدنى حد من مشكلة الوكالات، مما يحسن نوعية المعلومات المالية التي تقدمها كيانات القطاع العام. ويساهم اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أيضا في المساءلة المالية، وهي عنصر حاسم في علاقة الوكالة.

فإن تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يعزز مساءلة المديرين العموميين من خلال ضمان التزامهم بمعايير المحاسبة المعترف بها عالميا، وبالتالي تزويد المديرين بمعلومات أكثر موثوقية حول كيفية إدارة الموارد العامة. ويكتسي هذا الأمر أهمية خاصة في السياقات التي تواجه فيها الحكومات تدقيقا في إدارة الأموال العامة، حيث يمكن للتقارير المتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أن تحسن الثقة بين الوكلاء والمديرين. (Ofori & Agyei Baah, 2025)

ث) العلاقة بين النظرية المؤسسية والمعاييرIPSAS

توفر النظرية المؤسسية عدسة أوسع لفهم تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال التركيز على كيفية امتثال كيانات القطاع العام للمعايير واللوائح المعمول بها لاكتساب الشرعية. وفقا لهذه النظرية، تتبنى المنظمات، بما في ذلك كيانات القطاع العام، ممارسات وإجراءات تتماشى مع التوقعات الخارجية للحفاظ على شرعيتها داخل المجتمع ويمكن اعتبار اعتماد المعايير المحاسبية الدولية

للقطاع العام استجابة مؤسسية للدعوة العالمية إلى تحسين الشفافية والمساءلة والحوكمة في القطاع العام. تظهر الحكومات التي تنفذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التزامها بمواءمة أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية، وبالتالي تعزيز شرعيتها في نظر أصحاب المصلحة المحليين والدوليين. (Ofori & Agyei Baah, 2025)

وتؤدي الضغوط المؤسسية، القسرية والمعيارية على حد سواء، دورا هاما في اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وتنشأ الضغوط القسرية من مطالب الهيئات الخارجية، مثل المؤسسات المالية الدولية والوكالات المانحة، التي كثيرا ما تطلب من البلدان اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كشرط للتمويل أو المساعدة المالية. تنبع الضغوط المعيارية من إضفاء الطابع المهني على المعايير والممارسات المحاسبية، حيث تسعى منظمات القطاع العام إلى الامتثال للمعايير التي وضعتها هيئات المحاسبة مثل المجلس الدولي لمعايير محاسبة القطاع العام وتدفع هذه الضغوط المؤسسية الحكومات إلى اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وبالتالي تحسين جودة التقارير المالية من خلال ممارسات محاسبية موحدة وقابلة للمقارنة وشفافة. (Ofori & Agyei Baah, 2025)

3.1. العلاقة بين نظرية أصحاب المصلحة والمعاييرIPSAS

تؤكد نظرية أصحاب المصلحة على أهمية معالجة مصالح وتوقعات مختلف أصحاب المصلحة في صنع القرار التنظيمي. وفي سياق التقارير المالية للقطاع العام، يشمل أصحاب المصلحة عامة الجمهور والمنظمات الدولية والمستثمرين وهيئات الرقابة. وفقا لهذه النظرية، يجب على كيانات القطاع العام اعتماد ممارسات الشفافية والمساءلة للحفاظ على ثقة أصحاب المصلحة يتماشى تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مع مبادئ نظرية أصحاب المصلحة من خلال تحسين جودة التقارير المالية، مما يسهل على أصحاب المصلحة الوصول إلى المعلومات المالية وفهمها ومقارنتها وتوفر التقارير المتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تمثيلا أكثر وضوحا ودقة للوضع المالي لكيانات القطاع العام، مما يعزز ثقة أصحاب المصلحة. على سبيل المثال، يسمح نظام المحاسبة القائم على الاستحقاق في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالتسجيل الشامل للأصول والخصوم، مما يمنح أصحاب المصلحة رؤية أكثر واقعية للصحة المالية للحكومة. وتعزز هذه الشفافية المحسنة مشاركة أصحاب المصلحة ومساءلتهم بشكل أكبر، حيث يجب على كيانات القطاع العام تقديم معلومات مالية دقيقة وموثوقة تعكس أدائها الفعلي. علاوة على ذلك، فقد ثبت أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يؤثر بشكل إيجابي على صنع القرار من خلال تزويد أصحاب المصلحة بتقارير مالية عالية الجودة تسهل الخيارات المستنيرة فيما يتعلق بتخصيص الموارد وتخطيط الميزانية وتطوير السياسات العامة يتماشى هذا مع المبادئ الأساسية لنظرية أصحاب المصلحة، التي تدعو إلى مواءمة الممارسات التنظيمية مع توقعات أصحاب المصلحة لضمان الاستدامة والثقة على المدى الطويل.

وتسلط الأسس النظرية لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، المستمدة من نظرية الوكالة والنظرية المؤسسية ونظرية أصحاب المصلحة، الضوء على الأثر المتعدد الأوجه لهذه المعايير على جودة الإبلاغ المالي في القطاع العام. وتقلل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من عدم تناسق المعلومات بين الوكلاء والمديرين، وتعزز شرعية كيانات القطاع العام من خلال الالتزام بالمعايير

الدولية، وتعزز الثقة بين أصحاب المصلحة من خلال تحسين الشفافية والمساءلة المالية. ومع استمرار الحكومات في جميع أنحاء العالم في اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، توفر هذه الأطر النظرية رؤى قيمة حول كيفية مساهمة هذه المعايير في تحسين الحوكمة وإدارة الموارد العامة على نحو أكثر فعالية. (Ofori & Agyei Baah, 2025)

الجدول رقم 09: الحكومة وأصحاب المصلحة

أصحاب المصلحة	المساهمات المقدمة	الفوائد المتوقعة
الناخبون (الشعب)	شرعية الحكومة	السلع والخدمات العامة والخاصة
دافعو الضرائب ودافعو الرسوم	المدفوعات أو الوعود بالدفع	السلع والخدمات العامة والخاصة
المانحون والمانحون	الموارد المالية	الخدمات حسب شروط المنح
المقرضون والدائنون	التمويل، بما في ذلك الموارد المالية	الدفع بالإضافة إلى الفائدة
الموظفين	خدمات العمالة	التعويض واستحقاقات التقاعد
المقاولون	السلع والخدمات	الدفعات

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المفاهيم السابقة

4.1. العلاقة بين نظرية الحكم الراشد ومعايير IPSAS: (bensalma, 2024)

هناك علاقة إيجابية قوية بين الحكم والنمو الاقتصادي، ويشكل حجم القطاع العام عاملا محددا هاما للدخل القومي، إلى جانب حجم الإنفاق العام. هذا يعني أن البلدان ذات الحوكمة العامة الأفضل يمكنها إنفاق الأموال العامة بشكل أكثر كفاءة، مما يساهم في النمو الاقتصادي ويمكن أن يؤدي اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أيضا إلى تعزيز الحكم الرشيد والحد من الفساد، وهما محددان مهمان للأداء الاقتصادي، من خلال تعزيز بيئة من المساءلة والثقة البلدان التي لديها معايير محاسبية قوية للقطاع العام لتحقيق الاستخدام الفعال والكفء للموارد العامة

تؤكد هذه النظرية على أهمية الحكم الرشيد وكفاءة المؤسسات كأحد المحركات الرئيسية للنمو وتعزيز رأس المال البشري والابتكار، مما يؤدي إلى نمو اقتصادي مستدام.

ويمكن لنظرية النمو الذاتي أن تفسر الأثر الإيجابي لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على النمو الاقتصادي ونمو الناتج المحلي الإجمالي مما يتماشى مع مبادئ نظرية النمو الداخلي. عندما تنفذ الحكومات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، تصبح بياناتها المالية أكثر شفافية وقابلية للمقارنة وموثوقية يمكن أن تساعد هذه الشفافية في زيادة ثقة المستثمرين وجذب الاستثمار الأجنبي

وتسهيل الوصول إلى أسواق رأس المال. بالإضافة إلى ذلك، تسمح التقارير المالية الدقيقة بتحسين إدارة المالية العامة، وتخصيص الموارد بكفاءة وسياسة مالية فعالة، مما يساهم في الاستقرار الاقتصادي والنمو. (bensalma, 2024)

5.1. العلاقة بين نظرية الشرعية والمعايير IPSAS:

تركز نظرية الشرعية على كيفية تصرف السياسيين من أجل إضفاء الشرعية على أفعالهم. وفي هذا الصدد، يتعرض المسؤولون العموميون لضغوط للكشف عن المعلومات من أجل إزالة أي شكوك حول إدارتهم، لا سيما عندما يمكن معاقبتهم، على سبيل المثال انتخابيا، إذا تم الحكم عليهم على أنهم غير أكفاء أو فاسدين. وبالتالي، من المرجح أن يقدم السياسيون من بين أمور أخرى معلومات عن الميزانية والمالية إلى جانب الأسباب التي تفسر سبب تصرفهم على هذا النحو عندما يلعب المواطنون دورا نشطا في الديمقراطية. بعبارة أخرى، يمكن اعتبار توفير المعلومات المالية العامة وفقا لمعايير معينة من قبل الحكومة خطوة نحو الشفافية والمساءلة عندما يكون المواطنون مهتمين وقادرين على المشاركة في الشؤون العامة (على سبيل المثال، مراقبة تنفيذ الموازنة).

تعتمد شفافية الحكومة ومساءلتها على عوامل مثل اندماج السكان وتركيزهم لأنها يمكن أن تفضل مشاركة المواطنين في الشؤون العامة، بالإضافة إلى ذلك، فإن الظروف المعيشية للمواطنين وسبل المشاركة السياسية مهمة أيضا. ستظهر الشفافية والمساءلة بسبب الضغوط الأجنبية، لكن المواطنين يطالبون أيضا بتغييرات في شؤون الإدارة العامة للتعبير عن مخاوفهم ومصالحهم في القيام بذلك، والمعلومات التي يتلقونها وأيضا متغيرات مثل والبطالة والديمقراطية والصوت كما تؤخذ في الاعتبار العوامل الديموغرافية.
(Castañeda-Rodríguez, 2022)

بالإضافة إلى ذلك، تعتبر نسبة الإقبال على الانتخابات ودرجة المنافسة السياسية من العوامل ذات الصلة لأنها يمكن أن تؤثر على مطالب المواطنين تجاه الشفافية المالية والمساءلة الحكومية (أي نهج نظرية الوكالة). على سبيل المثال، قد يشير المستوى العالي من المشاركة الانتخابية إلى أن الناس مهتمون بالشؤون العامة، مما يؤدي إلى زيادة المطالب الاجتماعية بالشفافية والمساءلة. وفي الوقت نفسه، يشير مؤلفون آخرون إلى أن انخفاض نسبة الإقبال على التصويت قد يهدد شرعية المنظمات العامة، لذلك يمكن أن تظهر مبادرات الشفافية للمسؤولين لاستعادة ثقة الجمهور (أي نهج نظرية الشرعية).

وبالمثل، عندما تكون المنافسة السياسية شديدة، فمن المرجح أن يكون السياسيون المعارضون أكثر فاعلية في المطالبة بالكشف عن المعلومات العامة (على سبيل المثال، المعلومات المالية) وفي محاسبة المسؤولين. من المرجح أن يرغب شاغلي المناصب في الظهور بمظهر الشفافية والمساءلة عن أفعالهم وقراراتهم للفوز بالأصوات عند إجراء الانتخابات (بما يتماشى مع نظرية الشرعية)، ومع ذلك، قد يشير قدر كبير من الدين العام إلى أن الإدارة الحالية غير فعالة من الناحية المالية، لذا فإن تقييد الوصول إلى المعلومات المالية يمكن أن يخفي هذه الحقيقة. علاوة على ذلك، سيفعل المسؤولون الشيء نفسه إذا وجد المواطنون أن الضرائب مرهقة وغير مبررة في النهاية وفقا للنفقات العامة المرئية. وفي الوقت نفسه، تستحق هذه الفرضيات الاهتمام في الأبحاث المستقبلية. (Castañeda-Rodríguez, 2022)

وهناك نتيجة أخرى مثيرة للاهتمام وهي أن المتغيرات الاجتماعية والاقتصادية مثل نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي والتعليم يبدو أنها لا علاقة لها بالشفافية المالية والمساءلة. يشير هذا إلى أن المواطنين يولون اهتماما خاصا للسياق السياسي والمؤسسي الذي يمكنهم من خلاله المطالبة ببعض الخصائص والإجراءات من حكومتهم. لذلك، ليس من المستغرب أن يرتبط انتشار الديمقراطية ارتباطا كبيرا بالمساءلة وأن تبدو الحكومات أكثر شفافية من الناحية المالية في الفترات الانتخابية، كما تفضحها نظرية الشرعية.

من جانبها، ترتبط الشفافية المالية بشكل خاص بالمتغيرات التي تجسد المراقبة والضغوط الدولية (العولمة)، ومنعطف سياسي (الانتخابات)، ومدى مشاركة المواطنين في السياسة، واستقلالية وسائل الإعلام عن مراقبة من هم في السلطة (صوت). بعبارة أخرى، هذا يعني أنه في حين أن السياسيين سيكونون أكثر تحفيزا للكشف عن المعلومات المالية أثناء الانتخابات، أو لإظهار التزامهم ببرامج معينة، أو مساءلة السياسيين الفائزين في المستقبل عن أفعالهم، فمن المهم أيضا أن يشارك المواطنون في الشؤون العامة للحصول على نتائج أفضل في شفافية المالية العامة. (Castañeda-Rodríguez, 2022)

2. دور تطبيق معايير IPSAS في تعزيز مبادئ الحوكمة

إن تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام يعتبر دعامة قوية لإرساء مبادئ وقواعد الحوكمة في القطاع العام وبالتالي تعزيز قدرة المؤسسات العمومية على توفير خدمات ذات جودة عالية وتعزيز الثقة في الحكومة (بوسليماني و ضريفي، 2019)، يساهم IPSAS في توفير إطار موحد للمحاسبة مبني على معلومات عالية الدقة والشفافية ووفقًا لجونستون (2002)، يتطلب تحسين الحوكمة تعزيز كل من المشاركة والمؤسسات –والتي تتضمن استراتيجية متكاملة طويلة الأجل مبنية على التعاون بين الحكومة والمواطنين. وعندما تكون الحكومة خاضعة للمساءلة والشفافية وتتصرف بنزاهة وتؤيد سيادة القانون فمن الممكن أن تزيد ثقة الجمهور وفعاليته وشرعيته. وهذا بدوره يمكن أن يعزز الأوضاع لأنظمة ديمقراطية أكثر مشاركة حيث يشارك المواطنون بنشاط. (UNODC، 2018) وعلى هذا فقياس فعالية تأثيره على الحوكمة يرتكز على قياس مؤشرات الحوكمة في القطاع العام التي وضعها البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة والمتمثلة في: **سيادة وحكم القانون، الشفافية، المساءلة، المشاركة، العدالة والمساواة، الكفاءة والفعالية، الرؤية الاستراتيجية**

1.2. سيادة وحكم القانون:

سيادة القانون هي ممارسة سلطة الدولة باستخدام وتوجيه المعايير المنشورة التي تجسد القيم الاجتماعية وتتجنب الخصوصية وتتمتع بدعم عام واسع النطاق (جونستون، 2002). وهذا يعني أن الأطر القانونية الموجودة، والنظام القضائي المستقل والفعال وحقوق الملكية والعقود مطبقة وتطبق معايير حقوق الإنسان وهناك قيود دستورية على السلطة التنفيذية.

وبالإضافة إلى ذلك، يجب أن تستجيب القوانين العادلة والمنفذة بشكل محايد لاحتياجات المجتمع. ومن الجدير بالذكر أن كل دولة تقريبًا بما في ذلك الدول الفاسدة والقمعية يمكنها أن تسن وتنفذ قوانين لا تضمن المتطلبات المذكورة أعلاه. وعلى الرغم من

ذلك، تتطلب سيادة القانون الحقيقية تعاون الدولة والمجتمع ويعد ذلك نتيجة عمليات اجتماعية معقدة وعميقة الجذور. (UNODC, 2018).

تهدف المؤسسات العمومية من خلال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى ضمان السير الحسن للإدارة أمام السلطة الوصية فيما يخص تبيان صلاحيات المسيرين والمحاسبين العموميين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين وتسهيل المعاملات وتطبيق الأطر والنصوص القانونية بصورة عادلة وبدون أي إقصاء بين أفراد حيث تكون المؤسسات العمومية ملزمة بالإبلاغ المالي وبتقديم التوضيحات لأصحاب المصلحة حول سلامة البيانات والتقارير المالية، مع ضرورة الأخذ بالانتقادات الموجهة لهم وتلبية المتطلبات المطلوبة منهم وقبول تحمل المسؤولية عن الفشل وعدم الكفاءة أو الخداع والغش حيث يخضعون للمساءلة. (بوسليماني و ضريفي، 2019)

ويميز فوكو ياما (2013) بين "سيادة القانون" و "الحكم بالقانون". ويشير مصطلح "الحكم بالقانون" إلى الاستخدام التنفيذي للقانون والبيروقراطية باعتبارهم أدوات للسلطة، في حين أن "سيادة القانون" تكون عندما تكون السلطة التنفيذية نفسها مقيدة بنفس القوانين التي تنطبق على أي شخص آخر. وتقدم كل هذه العناصر معاً، تعرف الأمم المتحدة سيادة القانون على النحو التالي: مبدأ للحكم يكون فيه جميع الأشخاص والمؤسسات والكيانات العامة والخاصة، بما في ذلك الدولة ذاتها، مسؤولين أمام قوانين صادرة علناً، وتطبّق على الجميع بالتساوي ويُحتكم في إطارها إلى قضاء مستقل، وتتفق مع القواعد والمعايير الدولية لحقوق الإنسان. ويقتضي هذا المبدأ كذلك اتخاذ تدابير لكفالة الالتزام بمبادئ سيادة القانون، والمساواة أمام القانون، والمساءلة أمام القانون، والعدل، والفصل بين السلطات، والمشاركة في صنع القرار، وتجنّب التعسّف، والشفافية. (UNODC, 2018)

2.2. الشفافية:

تعتبر شفافية المالية العامة عامل حاسم في إدارة المالية العامة والمساءلة عنها فهي تتيح للحكومات صورة دقيقة عن مركزها المالي وآفاقه المتوقعة عن التكاليف والمزايا طويلة الأجل لأي تغييرات في السياسات المطبقة، ومخاطر المالية العامة التي يمكن أن تحيد بها عن المسار الصحيح. كذلك تتيح شفافية المالية العامة للهيئات التشريعية والأسواق والمواطنين المعلومات اللازمة لمساءلة الحكومات. (شاشوة و بوجطو، 2021)

عند النظر في جهود تطوير المحاسبة العمومية وإصدار المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS) وسياسيات الإفصاح والشفافية في اعتمادها. يظهر أن الهداف الأساسي هو وضع معايير محاسبية أقل تعقيدا وتوفي بالاحتياجات المتجددة الممارسات الأعمال وإدارات الحكومات والمؤسسات العمومية وتمكن من الحصول على المعلومات ذات جودة تغطي احتياجات مستخدميها بما فيها الكشف المبكر عن الأزمات، وكون الشفافية والوضوح أحد المرتكزات الأساسية للحوكمة بصفة عامة وقد تبين أن درجة شفافية المالية العامة يمكن أن تساعد كذلك على إعطاء فكرة عن مدى المصداقية المالية للبلد المعني فإن اعتماد المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS) من شأنه أن يحسن ويريد من فعالية حوكمة المال العام. (قمو، 2021)

تعد الشفافية في تسيير ميزانية الجماعات المحلية والهيئات والمؤسسات العمومية مطلب أساسي لدعم شفافية الموازنة، حيث تعمل على نشر جميع المعلومات المتعلقة بنفقاتها وإيراداتها وتشرك المجتمع المدني في رصد وتنفيذ ورقابة ميزانياتها، وتبتعد عن السرية في إدارة الشؤون العامة، فإن هذا العمل سوف يعزز من أطر الرقابة عليها ويحد من الفساد وهدر المال العام بما من جهة، ومن جهة ثانية سوف يضبط بنوع من الدقة تقديراتها للموارد المالية المطلوبة في الميزانيات القادمة، وقد حظيت الشفافية المالية باهتمام واسع من قبل الدول، وتبنتها المؤسسات المالية الدولية لتصبح بعد ذلك شرطا من شروط سلامة أي سياسة مالية

تقلل هذه الشفافية المتزايدة من فرص الأنشطة الاحتيالية وتقوي آليات الرقابة الداخلية وعلاوة على ذلك، فإن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يعزز إدارة الشركات في المؤسسات العامة من خلال إنفاذ الامتثال لمعايير المحاسبة القائمة على الاستحقاق. يوفر هذا النهج تمثيلا أكثر دقة للمراكز المالية، مما يضمن إدارة الأموال العامة بكفاءة وأخلاقية.

تؤكد الدراسات التجريبية أن المؤسسات العامة التي تنفذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تبلغ عن مستويات أعلى من الشفافية، حيث تصبح البيانات المالية أكثر سهولة ومفهومة للمدققين والمنظمين والجمهور ويعد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أداة أساسية لتحسين الشفافية في الإبلاغ المالي، وضمان المحاسبة الصحيحة للنفقات والإيرادات والخصوم الحكومية، مما يعزز ثقة الجمهور في الإدارة المالية. (Ofori & Agyei Baah, 2025)

3.2. المساءلة:

المساءلة المالية هي مسؤولية الجهات الفاعلة العامة عن الإدارة الفعالة للموارد والإبلاغ الدقيق عن إدارتها. ولذلك، فإن الآليات الفعالة مثل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ضرورية للوفاء بهذه المسؤولية. وتحسين الإبلاغ المالي من خلال المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تزيد من الشفافية وتقلل من الفساد وتحسن كفاءة القطاع العام. وتوفير معلومات مالية أكثر دقة وفي الوقت المناسب، وهو أمر ضروري لمساءلة الحكومات. (bensalma, 2024)

تنطوي المساءلة في مجال الإبلاغ المالي على التزام كيانات القطاع العام بتقديم معلومات دقيقة عن عملياتها المالية وتبرير استخدامها للموارد العامة لأصحاب المصلحة. ويعزز اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المساءلة عن طريق ضمان مطالبة كيانات القطاع العام بإعداد تقارير مالية تمتثل للمعايير الدولية، مما يقلل من مخاطر سوء الإدارة والفساد. توفر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إطارا قويا لمراقبة وتقييم أداء كيانات القطاع العام، مما يضمن مساءلتها عن قراراتها المالية ويكون التخصيص الفعال للموارد أو الحفاظ على الانضباط المالي أمرا صعبا، عندما يتجاهل مديرو الموازنة التوجيهات البرلمانية أو يسيئون استخدام الأموال العامة لتحقيق مكاسب شخصية. (Ofori & Agyei Baah, 2025)

كما أن تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ييسر مساءلة الحكومات وغيرها من كيانات القطاع العام أمام مواطنيها، مما يعزز الاستقرار المالي والاستدامة ومكافحة الفساد المالي والممارسات اللاأخلاقية. (EmadA & all, 2023.)

تتضمن هذه العملية مساءلة الأفراد عن تنفيذ المهام المالية بنجاح، والتي تعمل كإجراء رئيسي للرقابة في الإدارة المالية. يعد وجود إطار محدد جيدا للمسؤولية المالية أمرا ضروريا لضمان كفاءة العمليات المالية. (Ofori & Agyei Baah, 2025)

4.2. العدالة والمساواة:

تعني التعامل مع جميع الأفراد والمواطنين بإنصاف وتكافؤ دون تمييز وضمان حصولهم على حقوقهم وفرصهم المتساوية في الحصول على الخدمات العامة ويشمل ذلك تطبيق القانون بشكل عادل على الجميع ومحاربة الفساد وتعزيز الشفافية والمساءلة في جميع الإجراءات والقرارات الحكومية. (مبادئ الحوكمة في القطاع الحكومي السعودي، 2025)

تهدف تدخلات الدولة إلى تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال الإنفاق العام، عبر إعادة توزيع الدخل وتوجيه الخدمات إلى الفئات المحتاجة. ويتحقق ذلك من خلال: (عبود، 2020)

- إنفاق حكومي يستهدف الفئات الفقيرة بالخدمات المجانية.
- ضرائب تصاعدية تقابلها نفقات تحويلية للفئات الهشة (مثل دعم السلع الأساسية، الإعانات، والتقاعد).
- تقييم العدالة التوزيعية بمقارنة العبء الضريبي بالفوائد المتحصلة.

1.4.2. دور تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي على عدالة توزيع تكاليف الخدمات العامة: (عبود، 2020)

يقصد بعدالة توزيع تكاليف الخدمة العامة بأنها تصيب الفرد الذي سيدفعه من إجمالي تكلفة الخدمة العامة المقدمة له، والتي يستفيد منها مثل: الصحة والتعليم والأمن والبنية التحتية وخدمات النظافة وما شابه، حيث تتجلى عدالة توزيع تكاليف الخدمة العامة من عدالة قياس تكاليفها، فكلما زادت عدالة احتساب التكاليف الفعلية للخدمات العامة المقدمة للأفراد تزيد مستوى العدالة في توزيع هذه التكاليف.

وينجم عن استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي الذي هو مبدأ أساسي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS كل الدقة في احتساب التكاليف الكلية اللازمة لتقديم الخدمات العامة، مما ينجم عنه الاحتفاظ بحقوق كل سنة والتزاماتها، وبهذا يتم الحفاظ على رصيد السنوات القادمة، وزيادة القدرة على تقديم الخدمات العامة بأفضل أداء وأعلى كفاءة وأقل تكاليف ممكنة، بحيث نصل لمرحلة الاكتفاء الذاتي من حيث التمويل وتدوير الموارد المتاحة وتحقيق عدالة توزيع تكاليف الخدمة العامة.

5.2. الكفاءة والفاعلية:

تتواجد فعالية وكفاءة الحكومة عندما تستخدم العمليات والمؤسسات الموارد أفضل استخدام لتحقيق نتائج تلبي احتياجات المجتمع. ويتطلب ذلك تحسين الجودة وتوحيد تقديم الخدمات العامة وإضفاء الطابع المهني على البيروقراطية وتركيز الجهود الحكومية على الوظائف الحيوية والقضاء على التداخل في الوظائف والعمليات. والذي يمكن تحقيقه من خلال تبني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام حيث تؤكد على تقديم الخدمات العامة من خلال تلبية احتياجات المواطنين على الفور وبصورة كافية وتبسيط الإجراءات الحكومية والحد من الروتين واستخدام التكنولوجيا المناسبة وكذلك تنسيق العمليات بين مختلف الوكالات الحكومية وهذا بدوره يدعم الحوكمة الرشيدة لتوظيف الموارد والسلطات بطريقة أخلاقية ومهنية تثبت النزاهة وتزيد من القيم العامة والمصالح العامة وتتطلب الفعالية والكفاءة أيضًا أن تتوافق أهداف الأداء الفردية مع برامج الوكالة وأهدافها. وعلى غرار ذلك قد تكون المكافآت

المناسبة والتعويضات غير النقدية ضرورية للمحافظة على الكفاءة وتعزيز الروح المعنوية. ويمكنك الاطلاع على وفقا لما هو مدرج في مؤشر الحوكمة العالمي(UNODC, 2018) .

يتمثل أداء الوحدة في قدرتها على تحقيق خططها وأهدافها المرسومة من خلال الاستغلال الأمثل للموارد الموضوعة تحت تصرفها بكفاءة وفاعلية، ويقصد بتقويم الأداء، تقييم مدى كفاءة وفعالية أداء المؤسسة عند قيامها بتنفيذ أعمالها الموكلة إليها، وتكتسب عملية تقويم الأداء أهمية خاصة في الوحدات الحكومية لانعدام الدافع الذاتي الذي يحفز الإدارة لتحقيق أهدافها.

وتقويم الأداء هو جزء من عملية الرقابة، فإذا كانت الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي يصل إلى هدف محدد، فإن تقويم الأداء هو استقراء دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية)، ويعني ذلك الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة لتحقيق الأهداف الموضوعة وبمقارنة الأداء الفعلي مع الأهداف والمعايير المحددة يمكن استخراج المؤشرات التي تعتبر تغذية راجعة يستفاد منها في التخطيط. (UNODC, 2018)

أ) الكفاءة في استخدام المال العام

تعرف الكفاءة على أنها: الاستخدام الأمثل للموارد المؤسساتية بأقل تكلفة ممكنة دون حصول أي هدر يذكر"، ومنه يمكن اعتبار الكفاءة صفة ملازمة لكيفية استخدام المؤسسة لمدخلاتها من الموارد مقارنة بمخرجاتها، حيث ينبغي أن يكون هناك استغلال عقلاني ورشيد وعليه يمكن القول بأن الكفاءة تعني عمل الأشياء بطريقة صحيحة

ب) الفعالية في استخدام الموارد

ينظر الباحثون في علم التسيير إلى مصطلح الفعالية على أنه أداة من أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة وهذا من منطلق أن الفعالية هي معيار يعكس درجة تحقيق الأهداف المسطرة ويعتبر مصطلح الفعالية متعلق بدرجة بلوغ النتائج، أي الفرق بين النتائج المحققة والنتائج المتوقعة، وهي في الوقت نفسه ترتبط بدرجة تحقيق الأهداف، وعليه يمكن القول أنه كلما كانت النتائج المحققة أي ما تم تحقيقه من أهداف أقرب من النتائج المتوقعة أي الأهداف المسطرة كلما كانت المؤسسة أكثر فعالية، والعكس صحيح.

6.2. المشاركة:

تشير المشاركة إلى فرصة مشاركة جميع قطاعات المجتمع بشكل فعال في عملية اتخاذ القرار المتعلق بجميع القضايا ذات الأهمية. ويتم تعزيز المشاركة عن طريق تمكين البيئات التي يتم فيها نشر المعلومات ذات الصلة بشكل مناسب في الوقت المناسب بحيث يتمكن جميع الأشخاص المعنيين من التعبير عن آرائهم بطريقة غير مقيدة. وعلى سبيل المثال مؤشرات الوصول ومشاركة المواطنين وفيما يتعلق بمكافحة الفساد، تجدر الإشارة إلى أن المادة 13 من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد تطالب جميع الدول الأطراف "بتعزيز المشاركة الفعالة للأفراد والجماعات خارج القطاع العام، مثل المجتمع المدني والمنظمات غير الحكومية والمنظمات المجتمعية، في منع الفساد ومكافحته". (UNODC, 2018)

تركز المقاربة التشاركية للمواطن من خلال الآليات المناسبة للمواطنين كأفراد وجماعات، من أجل المساهمة في عملية صنع القرار ومؤشر قياس مدى تحقيق هدف المواطن يكون بقياس جودة الخدمة المقدمة له، ونوعيتها وذلك بالاطلاع وبكل شفافية على

الأساليب المتبعة في توزيع المداخيل والإنفاق العام باعتباره مساهما في المال العام، أي أنه الممول للمؤسسات العمومية من جهة، والزبون الذي تسعى لإرضائه من جهة أخرى. (بوسليماني و ضريفي، 2019)

تواجه البلدان في جميع أنحاء منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ضغوطا مالية طويلة الأجل في عديد المجالات، يتعين على الحكومات أن تتعامل مع مستويات الديون المتزايدة، وارتفاع أسعار الفائدة، وارتفاع مستويات عدم اليقين. وفي ظل هذه البيئة المالية المقيدة بشكل متزايد، يتطلب التوفيق بين ضغوط الإنفاق الجديدة والناشئة والمالية العامة المنهكة أصلا مؤسسات وعمليات عالية الجودة في مجال الموازنة.

ويتطلب التوفيق بين هذه الضغوط والمالية العامة المنهكة أصلا ميزانية عالية الجودة وتقوية الفهم العام، وضرورة تعزيز الأنظمة للاستجابة لتوقعات المواطنين في مواجهة التغيرات المجتمعية والاقتصادية السريعة وهو ما يبرر اعتماد المعايير IPSAS في أن يكون لدى الحكومات أطر إدارة مالية عامة ذات مصداقية لبناء الثقة في حوكمة الموازنة والحفاظ على حيز مالي كاف لتكون قادرة على تمويل الاستجابات للأزمات عند الحاجة، كما تعزز المعايير للحكومات أيضا الاستفادة بشكل أفضل من أدوات الموازنة مثل مراجعات الإنفاق لتحسين الموارد الحالية، ومنع الديون المفرطة، وضمان أن يحقق المال العام فوائد دائمة. يمكن لهذه المراجعات أيضا الاستفادة من البيانات والأدوات الرقمية الذكاء الاصطناعي لزيادة فعاليتها. (OECD, 2025)

إن إشراك المؤسسات المالية المستقلة والبرلمانات والجمهور والإشراف عليها أمر أساسي للحكم الديمقراطي والثقة في الحكومة. بالإضافة لتعزيز شعور المواطنين بالكرامة في تفاعلاتهم مع الحكومة من خلال تعزيز المشاركة العامة الهادفة في صنع القرار عبر اصلاح النظام السياسي في بلادهم والسماح للمواطنين بأن يكون لهم رأي في الإجراءات الحكومية، وأن يكون هناك فرص لتحسين جودة مشاركة أصحاب المصلحة في العملية التشريعية، والوصول إلى العدالة هو أيضا مفتاح شعور المواطنين بالأمان الأوسع نطاقا. وتحقيقا لهذه الغاية، تحتاج الحكومات إلى تكثيف جهودها لضمان نظم عدالة مستقلة وميسورة التكلفة. ومن شأن تعزيز كفاءة الحكومة وفعاليتها أن يحسن رفاهية المواطنين وثقتهم في الحكومة. (OECD, 2025)

7.2. الرؤية الاستراتيجية: (UNODC, 2018)

غالبًا ما يكون إصلاح الحوكمة مسألة قصيرة المدى خاصة في أعقاب الأزمات أو فضائح الفساد. وفيما يتعلق بسيادة القانون وأسسه الاجتماعية فإن إصلاح الحوكمة سيستغرق تحقيق جيل واحد على الأقل وليس بضعة أشهر أو سنوات فقط. بمعنى أن "ثقافات" الوكالة والنخبة السياسية والخدمة المدنية قد تحتاج إلى تغيير. ومن الممكن إحراز تقدم سريع في تلك المجالات إلى الحد الذي يمكن فيه استبدال الأفراد وأنظمة الحوافز الخاصة بالمؤسسات التي تم اصلاحها. وسيحتاج البيروقراطيون إلى إعادة تدريب دوري وسيحتاج المسؤولون المنتخبون إلى معلومات متواصلة حول مشاكل الحوكمة (والحوافز المستمرة لإصلاحها)، وسيكون هناك حاجة لدعم المواطنين على المدى الطويل. وسيكون التعليم العام جزءًا لا يتجزأ من أي جهد يهدف إلى تعميق سيادة القانون وتحسين الشفافية والمساءلة.

وتتطلب الحوكمة الرشيدة اعتماد نهج متعدد الجوانب وأنظمة متعددة الضوابط والتوازنات يمكن من خلالها تحقيقها الفصل بين سلطات الوكالات المختلفة من خلال المجتمع المدني والمشاركة الإعلامية، ومن خلال الشراكة أو الاتفاقيات مع قطاع الأعمال.

3. دور المعايير (Ipsas) في تحسين أداء المؤسسات وكفاءة اتخاذ القرارات

1.3. دور المعايير (Ipsas) في تحسين أداء المؤسسات

1.1.3. تقييم أداء الوحدات الحكومية: (Yasir, 2019)

يعرف تقييم الأداء بشكل عام بأنه الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لتحقيق أفضل الأهداف والنتائج بأقل التكاليف الممكنة، أما تقييم أداء الوحدات الحكومية هو نظام متكامل ومنسق يتفاعل مع عناصر البيئة الداخلية والخارجية لتحقيق الأهداف الموضوعة لإعطاء رؤية واضحة لإمكانية اتخاذ القرارات من أجل تحقيق أداء موثوق.

2.1.3. الهدف من تقييم الأداء للوحدات الحكومية: (Yasir, 2019)

يهدف تقييم أداء الوحدات الحكومية إلى تحقيق الكفاءة والفعالية فيما يتعلق بالمال العام وإدارته مما تعكس قوة حوكمة القطاع الحكومي وتطور أدائه بين الفترات من خلال عملية التقييم، يمكن الوصول إلى معرفة نقاط الضعف والجوانب السلبية والعمل على معالجتها وتعزيز النقاط الإيجابية. إضافة إلى تنسيق الأنشطة المختلفة لتحقيق الوفورات المالية والحد من الهدر وفقدان الموارد، والتي يمكن من خلالها تقييم كفاءة مديري الوحدات الحكومية في تحقيق الأهداف المسطرة.

إن عدالة تقييم الأداء مرتبطة بعوامل تتعلق بالخلفية الثقافية للموظفين والمواطنين، مما يمنحهم القدرة المناسبة على فهم الأداء والبرامج لتقييم الأداء الحكومي وتعد المعايير أو المعايير المستخدمة في التقييم بشكل عام مصدرا للصراع بين السياسيين والمديرين، فضلا عن تناقضات السياسات العامة. (Yasir, 2019)

ويمثل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتنفيذها خطوة أساسية يمكن للحكومات اتخاذها لتحسين الحوكمة والأداء في المؤسسات العمومية من خلال ضبط الممارسات المحاسبية والإدارية طبقا لما نصت عليه المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى جانب تعديل القوانين القضائية الوطنية استنادا إلى توجيهات المعايير ومبادئ الحوكمة التي نصت عليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من أجل تحقيق الأهداف الرامية إلى ضمان المساءلة على إدارة المال العام وأملاك الدولة وتقديم تقارير مالية شفافة تحتوي على معلومات ذات مصداقية وموثوقية تمكن المتعاملين من اتخاذ قراراتهم المناسبة وتمكين المسؤولين من رسم السياسات والخطط الملائمة وهذا ما يؤدي إلى تطوير اقتصاد الدولة وتقديم خدمات بشكل أفضل وصولا إلى رفاهية المجتمع، لأن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكل كامل يعطي صورة كاملة عن أدائها ومركزها المالي ويمكن لهذه المعلومات أيضا أن تعزز مبادرات تنمية القطاع العام الهامة، وعنما تكون هناك معلومات مالية عالية الجودة، في ضل استخدام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، سيؤدي ذلك إلى تحسين الحوكمة وتبني حوكمة رشيدة تنظم كل من المحاسبة والإدارة، مما يساعد على زيادة ثقة المواطنين والأسواق المالية في المؤسسات العامة، وبالتالي تشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية وهو أمر ضروري للاستقرار الاقتصادي والاجتماعي، بالإضافة إلى

ذلك، يمكن اعتباره معلما مهما في تحقيق أهداف الأمم المتحدة للتنمية المستدامة ومبادرة رئيسية لتحسين المجتمع للأجيال القادمة في جميع أنحاء العالم. (EmadA & all, 2023.)

ولكي يحقق النظام المحاسبي دوره في تقييم الأداء فإنه لابد أن يتوافر في معلوماته شرطان أساسيان هما: الملائمة والشمول.

- الملائمة بمعنى الاتصاف بصدق التعبير والحياد والدقة بالإضافة إلى إمكانية التحقق منها ومراعاة التوقيت المناسب لتقديمها.
- الشمول: بمعنى أن تشتمل المعلومات على كل ما يحتاجه تدقيق الأداء من:
  - معلومات عن الأهداف العامة والجزئية وأهميتها النسبية للمنظمة ولكل مركز من مراكز الأداء دخلها
  - معلومات عن الهيكل التنظيمي وحدود السلطات والصلاحيات والمسؤوليات
  - معلومات عن الموارد، وعن المراكز التي تستغل فيها الموارد من حيث إعدادها ومهامها والقائمين على أمرها، ومؤشرات للكفاءة مبنية على معايير واقعية للأداء تراعى فيها ظروف تأدية الخدمة، ومعلومات عن العمالة المتاحة لتأدية الخدمة
  - معلومات مستخلصة من بيانات فترات سابقة، أو عن بيانات صادرة عن جهات تؤدي خدمات مماثلة، وذلك لغايات المقارنة والحكم على الأداء، بالإضافة إلى معلومات عن بيئة الرقابة من حيث مستوى كفاءة الأنظمة، وفاعلية أنظمة الحوافز وغيرها من المعلومات التي تعكس آثارها على تدقيق الأداء. (EmadA & all, 2023.)

2.3. دور المعايير (Ipsas)في كفاءة اتخاذ القرارات

يعد ضعف الخدمات العامة، إلى جانب غياب أي عملية تقييم للأداء من أهم المشاكل التي تستوجب تحسين إدارة المالية العامة وصنع القرار في الحكومة، عندما تكون هناك علاقة بين تطوير المحاسبة الحكومية في بلد ما وتنميته السياسية والاقتصادية وفي هذا المجال، يوفر الإدخال للمعايير IPSAS معلومات أكثر دقة عن الأداء الحكومي. (Alshujairi, 2014)

وبالنسبة للمديرين الماليين في القطاع العام، ينطوي اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على العديد من الفوائد الإدارية: يحسن عملية صنع القرار المالي من خلال ضمان بيانات مالية دقيقة وموثوقة. يعزز آليات الرقابة الداخلية، ويقلل من فرص الأنشطة الاحتيالية. يعزز عمليات التخطيط المالي والميزانية، مما يضمن تخصيص الموارد بكفاءة. يسهل مشاركة أصحاب المصلحة من خلال تقديم تقارير مالية موثوقة تعزز الثقة في إدارة المالية العامة. (Ofori & Agyei Baah, 2025)

وكما ذكر سابقا أيضا تحسين نوعية الإفصاح والإبلاغ المالي عن المعاملات المالية والاقتصادية والتجارية التي تقوم بها المؤسسات العمومية، تساعد في تحسين نظام الحكم وصنع القرار في القطاع العام. (EmadA & all, 2023.)

4. دور المعايير IPSAS في تعزيز الحوكمة الرشيدة للمال العام والحد من الفساد المالي والإداري

1.4. دور المعايير IPSAS في تعزيز الحوكمة الرشيدة للمال العام

إن السلوك الرشيد في التعاملات بين الأعوان الاقتصاديين يعتبر من الدعائم السياسية التي يبنى عليها الاقتصاد، حت يكون متوازنا ويحقق الأهداف التي يسعي عليها، ولأجل الوقوف على حقيقة الترشيد لابد من توضيح بعض الأبعاد المتعلقة به، بالتركيز على أن السعي وراء تقيق الأهداف والخطط. (بن عزة، 2015/2014)

جعلت المفاهيم الحديثة لنظام المحاسبة العمومية هذا النظام قادرا على إعطاء صورة واضحة حول كيفية التصرف بالمال العام وهذا باستخدام معايير IPSAS التي تساهم إلى حد بعيد في إرساء مبدأ شفافية موازنة الدولة ومصداقية البيانات المالية في نهاية السنة، مما يعمل على ترشيد تسيير المال العام. (شاشوة و بوجطو، 2021)

1.1.4. حوكمة الانفاق

فالقصود بترشيد الانفاق العام تطبيق عملي لفضل كفاءة في توزيع الموارد بان يضمن تحقيق الأهداف المرجوة، فهو يشمل بالضرورة الحد من الإسراف في كافة المجالات وباعتبار أن الدولة المكلف الوحيد بعملية الانفاق " فينظر على ترشيد الانفاق العام على أنه "حسن تصرف الحكومة في إنفاق المال العام. (بن عزة، 2015/2014)

كما ينظر إلى ترشيد الانفاق العام على أنه ‹‹ العمل على زيادة فاعلية الانفاق بالقدر الذي يكن معه زيادة قدرة الاقتصاد القومي على مواجهة التزاماته الداخلية والخارجية وعلى العموم فان ترشيد النفاق العام هو اعتماد الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة دون إسراف وتبذير مع التركيز على ضرورة تحقيق الأهداف المرجوة من خلال كل عملية إنفاق، ولبلوغ هذا الهدف المنشود يجب الالتزام بالضوابط التالية: (بن عزة، 2015/2014)

-تحديد حجم أمثل للنفقات العامة

-إعداد دراسات الجدوى للمشروعات التي يتقرر إقامتها.

-الترخيص المسبق من السلطة التشريعية

-تجنب الإسراف والتبذير.

- فرض الرقابة على النفقات العامة.

2.1.4. حوكمة الإيرادات:

دور الحوكمة في تعزيز الإيرادات يعتبر محوريًا، سواء على مستوى المؤسسات أو على مستوى الدولة. ويمكن تلخيص هذا الدور في النقاط التالية:

- **الحد من الفساد وسوء استخدام الموارد:** الحوكمة الرشيدة تقلل من الفساد الإداري والمالي، مما يعني أن الموارد تُستخدم بكفاءة، مما يزيد من فرص تحقيق إيرادات أعلى.

- **تحسين الشفافية والمساءلة:** من خلال وضع آليات رقابة صارمة، تتم مراقبة الأداء المالي بانتظام، مما يساعد في كشف الاختلالات التي قد تؤثر على الإيرادات.
- **تعزيز الثقة لدى المستثمرين:** كلما كانت الحوكمة قوية، زادت الثقة في بيئة العمل، ما يجذب الاستثمارات ويساهم في نمو الإيرادات.
- **رفع كفاءة التحصيل:** الحوكمة تفرض سياسات واضحة لتحصيل الإيرادات (مثل الضرائب أو الرسوم)، ما يقلل من التهرب ويزيد من الامتثال.
- **تحسين سياسات الجباية الضريبية:** الحوكمة تساعد على تصميم وتنفيذ نظام ضريبي عادل وفعال، يرفع من معدلات التحصيل دون تحميل المواطنين أعباء غير مبررة.
- **ترشيد النفقات العمومية:** عندما يتم ضبط الإنفاق وتوجيهه نحو الأولويات، تتحسن كفاءة الميزانية، ما يؤدي إلى توفير موارد إضافية يمكن إعادة ضخها لزيادة الإيرادات.
- **إصلاح المؤسسات العامة:** الحوكمة تعزز من الأداء المالي للمؤسسات العمومية التي قد تشكل مصدرًا للإيرادات (مثل المؤسسات الاقتصادية المملوكة للدولة).
- **تحفيز الاقتصاد الرسمي:** من خلال القضاء على الفساد، وتحسين بيئة الأعمال، يتم تشجيع الأنشطة الاقتصادية الرسمية، وبالتالي توسيع الوعاء الضريبي.

إذا تم تطبيق مبادئ الحوكمة مثل الشفافية، المحاسبة، الفاعلية، والمشاركة في النظام المالي والضريبي، يمكن:

- الحد من التهرب الضريبي
- تحسين مردودية الجمارك والضرائب
- تقليل الهدر في المال العام
- وتحقيق زيادات مستدامة في الإيرادات دون الحاجة لفرض ضرائب جديدة. (مرداسي و تقرارت، 2021)

2.4. دور المعايير IPSAS في الحد من الفساد المالي في الجزائر:

1.2.4. مفهوم ومظاهر الفساد المالي والإداري: (عبود، 2020)

يتمثل الفساد المالي في مجال الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة فيما يتعلق بفحص ومراقبة حسابات وأموال الحكومة والهيئات والمؤسسات العامة والشركات، إن سوء نظم المحاسبة والإدارة المالية يجعل الموظفين العموميين في وكر الممارسات الاحتيالية والفاسدة مثل تضارب المصالح والرشوة والإكراميات غير المشروعة والابتزاز الاقتصادي. وهذا يظهر جليا في ارتفاع مستوى الهدر والفساد في البلدان النامية نتيجة الافتقار إلى إطار محاسبي صارم للقطاع العام. وأيضا شروط موحدة للإبلاغ والإفصاح ومن المتوقع أن تزود نظم المحاسبة الفعالة التي تؤدي إلى أنظمة قوية للإبلاغ المالي من جانب

الحكومات المواطنين بمعلومات عن مصادر الموارد العامة واستخداماتها لتمكين المواطنين من تقييم فعالية وكفاءة المسؤولين الحكوميين في إدارة تلك الموارد. من المرجح أن تبقي آلية الإشراف هذه المسؤولين الحكوميين تحت السيطرة وتقودهم إلى استخدام الأموال العامة لصالح المواطنين. ولهذا الغرض توضع معايير محاسبية تحدد المعالجات المحاسبية الملائمة ومتطلبات الكشف عن المعاملات المالية التي تعكس الجوهر الاقتصادي والتجاري لتلك المعاملات. ولذلك من المتوقع أن يؤدي اعتماد الحكومات للمعايير المحاسبية وتنفيذها إلى تحسين مستويات الشفافية والمساءلة الحكومية، وبالتالي ترجمته إلى انخفاض في الفساد الحقيقي ومستويات الفساد المتصورة.

وتقوم الحكومات باعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتنفذها بتكلفة باهظة من حيث حجم الموارد المالية والموارد البشرية بغرض تحسين الشفافية والمساءلة من أجل الحد من مستويات الفساد المتصورة. غير أن أحد الأسئلة التي لم تتم الإجابة عليها بعد هو ما إذا كان اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتنفيذها يحدث فرقا في مستويات الفساد المتصورة

2.2.4. أسباب الفساد المالي والإداري:

لا شك في أن أول خطوة لعلاج أي مشكلة هي تحديد أسبابها وأهم أسباب الفساد المالي والإداري تنحصر فيما يلي: (عبود، 2020)

- أسباب سياسية: غياب الحريات والنظام الديمقراطي في المؤسسات إضافة إلى ضعف وسائل الإعلام والرقابة
- أسباب اجتماعية: متمثلة بالحروب وآثارها ونتائجها في المجتمع والتدخلات الخارجية الطائفية والعشائرية والمحسوبيات، والقلق الناجم من عدم استقرار الأوضاع والتخوف من المجهول القادم.... وجمع المال بأي وسيلة لمواجهة هذا المستقبل والمجهول الغامض
- أسباب اقتصادية: الأوضاع الاقتصادية المتردية والمحفزة لسلوك الفساد وكذلك ارتفاع تكاليف المعيشة
- أسباب إدارية وتنظيمية: وتتمثل في الإجراءات المعقدة (البيروقراطية) وغموض التشريعات وتعددها أو عدم العمل بها، ضمن المؤسسة لعدم اعتمادها على الكفاءات الجيدة في كافة الجوانب الإدارية.
- تهميش دور المؤسسات الرقابية وقد تكون تعاني من الفساد وهي نفسها
- حصول الفراغ في السلطة السياسية ربما بسبب الصراع على السلطة
- ضعف مؤسسات المجتمع المدني وتهميش دورها
- توفر البيئة الاجتماعية والسياسية الملائمة لظهور الفساد.
- انخفاض الأجور ومستويات دخل الموظفين والضغط المالي على الموظفين.

3.2.4. أثر الفساد المالي والإداري على الإنفاق العام

يؤدي الفساد إلى زيادة حجم الاستثمارات العامة على حساب الاستثمار الخاص لكون العديد من بنود الإنفاق العام طبيعية لتلاعب كبار المسؤولين في الحصول على رشاوى كما يشوه الفساد تكوين النفقات العامة بعيدا عن التشغيل والصيانة اللازمة من

ولا شك أن الفساد في المشاريع الحكومية الكبرى يعد عقبة كبيرة عن طريق التنمية المستدامة، حيث تسبب خسائر فادحة في المال العام اللازم للإنفاق على الصحة والتعليم ولتخفيف الفقر ومن ثم يرتبط بتراجع مؤشرات التنمية البشرية. ويؤدي إلى تشويه عناصر الإنفاق الحكومي وزيادة التكاليف الإدارية. كما يساهم الفساد في تدني كفاءة الاستثمارات العامة وإضعاف مستوى الجودة في البنية التحتية العامة وذلك بسبب الرشاوي التي تحد من الموارد المخصصة للاستثمار وتسيء توجيهها أو تزيد من تكلفتها، بالإضافة إلى انتشار الوساطة والغش مما يؤدي إلى تدني المشروعات العامة.

كما يؤدي الفساد إلى ارتفاع تكلفة المعاملات وخاصة عندما يتحول الحصول على مكاسب شخصية هو عنصر من عناصر التكلفة وغيرها من الأمور القانونية الهامة والمطلوبة لمنح العقود أو الاختيار الموردين والمقاولين. وهنا تقدر منظمة الشفافية الدولية أن المبالغ التي تهدر سنويا في العالم بسبب الرشوة في مجال المشتريات الحكومية بنحو 400 مليار دولار على الأقل. ناهيك عن التكاليف المرتبطة بالنزاعات القانونية عبر النظام القضائي الرسمي. (عبود، 2020)

4.2.4. مساهمة المعايير IPSAS في الحد من الفساد المالي والإداري

إن الأرقام الواردة في البيانات المالية قد تكون مشوهة اعتمادا على السلوك غير الأخلاقي والاحتيال وبالمقارنة مع المحاسبة النقدية، قد تساهم المحاسبة القائمة على الاستحقاق بقوة في محاربة الفساد من خلال ضمان النزاهة بسبب توافر معلومات مالية عالية الجودة. لذلك، فإن المعلومات المالية القائمة على الاستحقاق تقلل أيضا من فرص الاحتيال والفساد، ولا سيما فيما يتعلق بالإشراف على الأصول. ومع ذلك، فإن معظم الجهود المبذولة لتحسين الإدارة المالية الحكومية الأساسية قد فشلت في تحقيق تحسينات كبيرة، في مواجهة الفساد. وبالتالي، فإن الفائدة الأولى لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر هي مكافحة الفساد، وهو أسهل في المحاسبة القائمة على الاستحقاق مقارنة بالمحاسبة النقدية أو النقدية المعدلة. ومع ذلك، ليس من السهل مكافحة الفساد، بغض النظر عن أي نظام محاسبي. إنها مشكلة معقدة وراسخة في البلدان النامية، وتتطلب الكثير من الوقت والجهد من جميع الأنظمة الحكومية (Alshujairi, 2014)

إن اعتماد المعايير محاسبية في القطاع العام من شأنه أن يعمل على مكافحة الفساد في المال العام وتبديده من خلال ما توفره هذه المعايير من إفصاح والاعتماد على قياس واضح للإيرادات النفقات، ويظهر ذلك جليا من خلال: (قمو، 2021)

- تقديم تقارير تمكن من المسائلة وتحمل المسؤولية
- تقديم أدوات للتصرف في المخاطر وأخذ القرارات لتحسين التصرف
- تقديم أداة القياس أداء المنشأة من خلال مقارنات بمؤسسات مماثلة
- إمكانية مراجعة الحسابات لإعطاء مصداقية أكبر مستعملي القوائم المالية

ويساهم ذلك في تحقيق مجموعة من الآثار الإيجابية بالنسبة للاقتصاد الوطني وتتمثل في: (واكر و وآخرون، 2017)

- تحقيق الانضباط المالي والسيطرة على الإنفاق وتخفيض تكاليف المشاريع لزيادة كفاءة الاقتصاد
- حماية المستثمرين وتوفير الثقة في السوق

- زيادة جاذبية المناخ الاستثماري، لأن هذه المعايير تؤكد للمستثمر الحماية القانونية والقضائية لفترة معقولة بتكلفة معقولة
- التخفيف من حدة الأزمات، حيث أظهرت التجارب الدولية أن عمق الأزمات الاقتصادية يتأثر بدرجة الشفافية في الاقتصاد وبمدى الثقة في قنوات المساءلة.

5.2.4. آليات الحد من الفساد المالي والإداري في القطاع العام.

وهي ملخصة كالتالي: (خليفة، 2021)

➢ **ضمان كفاءة المديرين القائمين على الهيئات العمومية.**

للمدير التصرف بحرية مطلقة في حدود المهام الموكلة له وذلك بالتوفيق بين واجباته وحقوقه، وذلك من خلال تبني رؤية سياسية متوازنة ومستقرة في الهيئة التي يقوم عليها بضمان خدمة أفراد المجتمع على أحسن وجه، لذلك يجب أن يتوفر لدى المدير المعلومات الكافية التي تمكنه من الحكم والتحكم في الإدارة التي يشرف عليها، حتى يحدد أوجه القصور والقيام بالإجراءات التصحيحية المناسبة. (خليفة، 2021)

➢ **وضع أنظمة فعالة للرقابة**

إن كبر حجم بعض الهيئات العمومية وكثرة عملياتها اليومية، إضافة إلى ضخامة الوسائل البشرية المادية والمالية المستعملة، تؤدي أحيانا إلى احتمال وقوع أخطاء وانحرافات وتلاعبات، الأمر الذي يصعب على مديري هذه الهيئات السيطرة والتحكم فيها مما يجرهم إلى اتخاذ قرارات خاطئة في ظل غياب نظام فعال للرقابة يمدهم بمعلومات تعكس الوضع الحقيقي للهيئات التي يشرف عليها، وللحكم على مدى فعالية هذا النظام ونجاعته. (خليفة، 2021)

➢ **إنشاء مجالس عليا لمكافحة الفساد.**

ويكون ذلك عن طريق إنشاء عدة مجالس عليا المكافحة الفساد (وطنية، جهوية محلية) يشرف عليها أشخاص تتوفر فيهم الثقة والإخلاص، على غرار المفتشية العامة للمالية، يعملون على مواجهة ومحاربة مظاهر الفساد والمحسوبية والرشوة المحتملة والناجمة عن تعفن بعض الأجهزة الإدارية العامة، عن طريق متابعة سير الميزانية العامة للهيئات العمومية خلال دورتها الكاملة، ويمكن تلخيص مهمة هذه المجالس في: ضمان الاستقلالية والسلطة الكاملة للقائمين على سير هذه المجالس، مع تمتعهم بكافة الصلاحيات التي تخولهم الحصول على جميع البيانات التي يحتاجونها، وإمكانية الاتصال بجميع الموظفين في إطار عملهم، وأن تكون هذه المجالس تابعة لهيئات عليا في الدولة. (خليفة، 2021)

➢ **تعزيز آليات الرقابة وتسهيل استخدامها:**

وذلك من خلال تفعيل طرق المساءلة مما يدفع الموظفين في المؤسسات العمومية إلى الحرص على اتخاذ القرارات الصائبة فيما يتعلق مع الموارد المتاحة، ومحاولة استغلالها بالطرق المثلى، الأمر الذي يحقق أهم المبادئ والتركيز على النتائج وتخفيض التكاليف، كل ذلك سينعكس إيجابا على جودة الخدمة العمومية من خلال حسن التسيير.

- **توفير معلومات ذات جودة عالية:**

يهدف تطبيق الحوكمة في القطاع العام إلى الإفصاح والشفافية في التقارير والقوائم المالية الخاصة بالمؤسسات العمومية، وينعكس هذا بشكل إيجابي على توفير معلومات مالية وغير مالية هامة وضرورية لمستخدميها، حيث تمكنهم من تقييم أداء المؤسسات بصفة عامة والتأكد على مصداقية المؤسسات أمام المتعاملين وتمكينهم من اتخاذ القرارات الرشيدة

- **نشر ثقافة الانفتاح والشفافية والثقة والدعم العام:**

وذلك من خلال تسهيل الحصول على البيانات الأساسية واستخدامها، بالإضافة إلى توفير البيانات والوثائق الوصفية حتى يتمكن المواطن من فهم البيانات وكيفية إصدارها، وهذا لا يتحقق إلا من خلال الحرص على تطبيق القواعد الأساسية للحوكمة في القطاع العام.

خلاصة الفصل الأول

استعرض هذا الفصل الإطار النظري الذي يشكل الأساس لفهم العلاقة بين حوكمة المؤسسات والنظام المحاسبي الحكومي وتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام(IPSAS) ، وقد تم التطرق إلى تحليل النظام المحاسبي الحكومي، مبرزًا وظائفه الأساسية في تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية، ودوره في توفير المعلومات اللازمة للرقابة وصنع القرار. وقد تم التعرض لأهم خصائص هذا النظام في صيغته التقليدية وما يعتريه من قصور في تلبية متطلبات الحوكمة الحديثة، خاصة فيما يتعلق بدقة المعلومات والإفصاح وقابليتها للمقارنة على المستوى الدولي.، وأهم الإصلاحات التي قامت بها الدولة الجزائرية ومن هذا المنطلق، تم استعراض المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS) باعتبارها أداة إصلاحية أساسية، مع عرض نشأتها وأهدافها ومبادئها المحاسبية، وأثرها في تحسين جودة التقارير المالية الحكومية. كما تم تحليل المزايا التي توفرها IPSAS مثل تعزيز الشفافية، وتوحيد الأسس المحاسبية، ودعم التكامل مع المؤشرات القومية، بالإضافة إلى التحديات المرتبطة بتطبيقها، والتي تتراوح بين عقبات تنظيمية، ونقص الكفاءات، وضعف البنية التكنولوجية. ثم انتقل الفصل إلى مفهوم الحوكمة، نشأتها، وأهميتها في تعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة والكفاءة في إدارة الموارد العامة، مع إبراز الأبعاد المختلفة للحوكمة في السياق المؤسسي العمومي، بما في ذلك البعد القانوني والتنظيمي، البعد المالي، والبعد الإداري. كما تناول الفصل أبرز الآليات التي تدعم الحوكمة في المؤسسات العمومية، ودور الإطار التشريعي والتنظيمي في ضمان تطبيقها الفعلي. وبهذا، وضع الفصل إطارًا معرفيًا متكاملًا يمهد للجانب الميداني من البحث.

الفصل الثاني:

مراجعة الدراسات السابقة

تمهيد:

تُعد الدراسات السابقة جزءًا أساسيًا من أي بحث علمي، إذ تمثل المرجعية التي يستند إليها الباحث في بناء إطاره النظري والمنهجي، كما تتيح له التعرف على ما تم إنجازه في موضوع بحثه، واستخلاص الدروس المستفادة لتجنب التكرار وإضافة قيمة علمية جديدة. وتكتسي مراجعة الدراسات السابقة أهمية خاصة في هذه الأطروحة، كونها تتناول موضوعًا ذا أبعاد متعددة يجمع بين حوكمة المؤسسات، والنظام المحاسبي الحكومي، وتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.(IPSAS)

يهدف هذا الفصل إلى عرض وتحليل الدراسات والأبحاث، العربية والأجنبية، التي تناولت هذه المحاور، مع التركيز على أوجه التشابه والاختلاف بينها من حيث الأهداف، والمناهج، والعينات، وأدوات البحث، وأهم النتائج التي توصلت إليها. كما يسعى الفصل إلى إبراز الثغرات البحثية التي لم تتناولها هذه الدراسات، والتي تحاول هذه الأطروحة معالجتها، بما يعزز من قيمتها العلمية ويبرز إسهامها في إثراء المعرفة في هذا المجال.

وسيتم تقسيم هذا الفصل إلى قسمين رئيسيين: الأول يستعرض الدراسات التي تناولت حوكمة المؤسسات والنظام المحاسبي الحكومي وتطبيق IPSAS في السياق العربي والجزائري على وجه الخصوص، بينما يركز القسم الثاني على الدراسات الأجنبية التي بحثت في تجارب دولية متنوعة، مما يسمح بالمقارنة واستلهام الممارسات الناجحة. وفي ختام الفصل، سيتم إجراء تحليل مقارن يدمج بين ما ورد في الدراسات السابقة وبين أهداف هذه الأطروحة، لتحديد المسار البحثي الذي ستتبناه في الفصول اللاحقة.

المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام والحوكمة وتناولته من زوايا مختلفة وقد تنوعت هذه الدراسات بين العربية والأجنبية وسوف نستعرض في هذه الدراسة جملة من الدراسات التي تم الاستفادة منها مع الإشارة إلى أبرز ملامحها مع تقديم تعليقا عليها يتضمن جوانب الاتفاق والاختلاف وبيان الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة الحالية وتود الباحة أن تشير إلى أن الدراسات السابقة جاءت في الفترة ما بين 2019-2023 هذا وقد تم تصنيفها حسب المتغيرات الرئيسية للدراسة وحسب كونها دراسات عربية وأجنبية وفيما يلي نستعرضها ثم نقوم بتحليلها للوصول إلى الفجوة العلمية وأخيرا جوانب الاستفادة من الدراسات السابقة في الدراسة الحالية

المطلب الأول: الدراسات السابقة التي تناولت المتغير المستقل والمتغير الوسيط (المعايير Ipsas والنظام المحاسبي الحكومي)

❖ **الدراسات باللغة العربية:**

1. **دراسة لخنش توفيق، (2019):** ***أطروحة دكتوراه حول واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري وآفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (Ipsas) دراسة ميدانية***

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام المحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وكيفية إصدارها ونطاق تطبيقها بالإضافة إلى عرض واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري وتحليل نقاط قوته وضعفه وكذا عرض مشروع تحديث المحاسبة العمومية في الجزائر من أجل التوافق مع المعايير الدولية وركزت الدراسة على تحديات آفاق تبني هذه المعايير وتم استخدام أداة الاستبيان وشملت عينة الدراسة الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين والموظفين الإداريين ومقتصدين وخلصت النتائج إلى أن طرق إعداد وعرض مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا تعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة حيث أن مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي لا تتسم بمستوى إفصاح عالي ما يعطي صورة مظللة عن وضعية المؤسسة العمومية، و لا تكفي لعملية اتخاذ القرارات لأنها لا تتيح لنا إمكانية المقارنة بين السنوات المالية، كما أن مدونة الحسابات غير مرنة أفقدت توازن حسابات الميزانية بحيث تحتوي على مجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة. كما يعاني نظام الميزانية الحالي في الجزائر نقائص واختلالات وسوء التخطيط وغياب الشفافية ونقص الوثائق وغموض بعض العمليات المالية للدولة.

2. **دراسة بوعبانة فتيحة وحسايني عبد الحميد، (2019):** ***مقال حول عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (Ipsas) الجهود والتحديات***

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية توفير البيئة الملائمة للتكيف مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وهذا من خلال التعرف على مختلف الدوافع التي أدت إلى هذا إصلاح ودراسة مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية، بالإضافة إلى الجهود

المتمثلة في أهم الترتيبات للقيام بهذا الإصلاح خاصة ما يتعلق بالإطار القانوني والتشريعي والتنظيمي، حيث تم التوصل إلى أن هذا المشروع لازال قيد الدراسة والتطوير بسبب عدة صعوبات واجهت التطبيق، لأن دخول المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ يتطلب أولا وقبل كل شيء التنفيذ النهائي لمشروع" إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية " الذي يسمح بالتقييد المحاسبي للحقوق المثبتة المتعلقة بالنفقات في الوقت الحقيقي للالتزام ، كما يتطلب وجود نظام للإعلام الآلي مطور وفعال والمتمثل في " النظام المدمج لعملية التسيير الميزاني SIGB

3. **دراسة عبود ميلود، (2020)، أطروحة دكتوراه حول *متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر–دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين.***

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف الشروط والآليات اللازمة لاعتماد معايير **IPSAS** في البيئة الجزائرية، وبيان آثار ذلك على فعالية النظام المحاسبي العمومي وترشيد النفقات العامة.

وقد اعتمد الباحث على دراسة تحليلية نظرية وميدانية، استهدفت مجموعة من الإطارات المحاسبية والإدارية في بعض الإدارات العمومية، كما استخدم أدوات إحصائية لقياس العلاقة بين تبني **IPSAS** من جهة، وفعالية النظام المحاسبي وترشيد الإنفاق من جهة أخرى. وتوصلت نتائج الأطروحة إلى أن هناك فجوة كبيرة بين متطلبات معايير **IPSAS** وبين واقع النظام المحاسبي العمومي الجزائري حيث أن ضعف التكوين والتأهيل في مجال المعايير المحاسبية الدولية يمثل أحد أهم العوائق أمام التبني وتبني **IPSAS**من شأنه أن يُحدث نقلة نوعية في مستوى الشفافية والمساءلة في تسيير المال العام. كما أن هناك علاقة ارتباط قوية بين تبني **IPSAS** وتحقيق كفاءة الإنفاق العمومي عبر تقديم معلومات مالية موثوقة تساعد في اتخاذ القرار.

4. **دراسة خبيطي خضير، (2021): *مقال حول آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (Ipsas) ودورها في تعزيز جودة المعلومات***

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم دور المعايير IPSAS في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية بالجزائر، في إطار الإصلاح المحاسبي بموجب القانون العضوي 15- 18 المتعلق بقوانين المالية، ومدى استعداد البيئة الجزائرية لضمان نجاح مسار هذا الإصلاح من خلال استخدام أداة الاستبيان والمقابلة وتوزيعها على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة المتمثل في مختلف أعضاء مجلس المحاسبة كأعلى جهاز للرقابة ومراجعة حسابات الهيئات العمومية، بالإضافة إلى محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق المحاسبة المالية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام يعد خطوة نحو التبني التدريجي للمعايير (Ipsas)، وبالتالي تعزيز جودة المعلومات المحاسبية الحكومية. كما وأن نجاح مسار الإصلاح المحاسبي وتحقيق أهدافه مرهون بالدعم والإرادة الفعلية للمسؤولين والأطراف ذات العلاقة، بالإضافة إلى التكوين والتدريب المستمر، اعتماد إطار للتخطيط الإستراتيجي.

5. **دراسة أحمد برير ومسعود صديقي، (2021): *مقال حول دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في اصلاح نظام المحاسبة العمومي الجزائري***

يتناول هذا البحث اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر باعتباره نظام قديم وغير متطور لا يواكب الاساليب العلمية الحديثة، ويهدف البحث إلى إيجاد المتطلبات المنطقية لتبني المعايير IPSAS، والكشف عن التحديات التي قد تواجه الادارة العمومية؛ ومناقشة العوامل الداعمة التي تساعد الادارة العمومية على تبني هذه المعايير، وتستخدم دراسة الحالة من خلال استبيان موجه إلى محاسبي وزارة المالية و مراجعي مجلس المحاسبة و الاساتذة المحاضرين المتخصصين في المحاسبة العمومية ولحصول على بيانات حول الأسباب و المتطلبات و التحديات و العوامل الداعمة لاعتماد المعايير الدولية للمحاسبة العمومية, و من أهم النتائج التي تم استخلاصها من هذه الدراسة ضرورة إعادة النظر في فلسفة التسيير الحالية للإدارة المالية و الانفتاح على الادارة الحديثة و كذلك رسكلة وتكوين الاطار البشري و توفير الامكانيات المادية الحديثة.

6. **دراسة وليد مرغني وآخرون، (2021): *مقال حول مقاربة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (Ipsas) الجهود والتحديات***

هدفت هذا الدراسة إلى التعرف على واقع المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو المعايير الدولية IPSAS وما مدى تحديات إصلاحها، تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على استبيان موزع على عينة قدرها 178 غطت كل من ولاية ورقلة، الوادي وبسكرة. تم التوصل إلى أن الممارسات المحاسبية في القطاع العام لا تزال بعيدة عن متطلبات المعايير الدولية، كما أن هناك عقبات عدة تواجه التحول نحو تلك المعايير.

7. **دراسة بن رحو قادة، (2022): *أطروحة دكتوراه حول تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كأداة لتحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي في الجزائر– دراسة حالة بلدية سيدي بلعباس***

يهدف الباحث لتسليط الضوء على نوعية القياس والإفصاح عن المعلومات المالية للهيئات العمومية بعد تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق. من خلال القيام بتجربة حزمة المعايير المحاسبية IPSAS التي تنوي الجزائر تبنيها على بلدية سيدي بلعباس كعينة من الجماعات المحلية الجزائرية. حيث مرت الدراسة على كامل مراحل التطبيق الأول للمحاسبة على أساس الاستحقاق، انطلاقا من الميزانية الافتتاحية وصولا إلى الميزانية الختامية. وتم التوصل إلى نتيجة مفادها أنه يمكن تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق على الجماعات المحلية الجزائرية مثلها مثل المؤسسات الاقتصادية والقوائم المالية المتحصل عليها تمثل الوضعية المالية الحقيقية للهيئة المحلية العمومية. وأنه بتطبيق هذه المعايير يمكننا من التعرف على القيمة الإجمالية للأصول التي تملكها الجماعات المحلية في الجزائر وتبين القيمة الحقيقة أو السوقية لهذه الأصول وهذا ما لم يكن ممكن التحصيل عليه من الحساب الإداري للجماعات المحلية.

8. **دراسة خلاصي عمر، (2022): أطروحة دكتوراه حول: *آفاق وفعالية التدقيق المحاسبي المالي لترشيد نفقات الإدارات العمومية وفق معايير المحاسبية الدولية IAS/IPSAS***

تهدف الدراسة إلى التعرف على أهمية التدقيق المحاسبي في الإدارات العمومية في ضل التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IPSAS لترشيد النفقات، وتم اعتماد على أداة استبيان وتوزيعها على عينة من المهنيين والمساهمين في إصلاحات النظام المالي الجديد للقطاع العام، بالإضافة إلى دراسات تطبيقية في مستشفى عمومي ومقابلة مع محافظ حسابات لتحليل مدى مقاربة مهمته في القطاع الخاص وفي القطاع العام في ما يخص المصادقة على القوائم المالية وتوصلت الدراسة إلى وجود مستويات عالية لكل من التدقيق الداخلي والخارجي ومستوى مرتفع لأهمية التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS فيما يخص إعداد القوائم الملية من أجل ترشيد نفقات الإدارات العمومية كما يعتبر دور محافظ الحسابات في الإصلاحات المحاسبية للقطاع العام آلية فعالة ومستقلة تعبر عن صحة القوائم المالية ولا تكتمل هذه الحلقة إلا بتوظيف خلية التدقيق الداخلي في الإدارات العمومية خاصة في ضل تفعيل الإدارة العامة الجديدة لحوكمة ورقمنة مالية الدولة.

❖ **الدراسات باللغة الأجنبية:**

9. **دراسة، Ojeh, Nwode Offor & all (2023) مقال تحت عنوان: أثر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على جودة التقارير المالية في القطاع العام**

Ojeh, Nwode Offor & all (2023), *Articl about: The Impact of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Adoption on Financial Reporting Quality in the Public Sector*

بحث هذه الدراسة في تأثير اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) على جودة التقارير المالية في القطاع العام النيجيري. وتهدف إلى دراسة تصورات وتجارب المسؤولين الحكوميين النيجيريين والمحاسبين ومراجعي الحسابات وخبراء الإبلاغ المالي فيما يتعلق بأثر اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام على جودة الإبلاغ المالي. وبالإضافة إلى ذلك، يحلل التقرير التغيرات في ممارسات الإبلاغ المالي والامتثال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في القطاع العام النيجيري بعد اعتمادها. يستخدم البحث أداة استبيان وتشير نتائج البحث إلى أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في نيجيريا له بالفعل أثر إيجابي وهام على نوعية الإبلاغ المالي المتصورة في القطاع العام النيجيري. وتسهم هذه النتائج في مجموعة المعارف القائمة من خلال توفير أدلة تجريبية على أثر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على جودة الإبلاغ المالي ويسلط البحث الضوء على أهمية اعتماد المعايير لتعزيز ممارسات الإبلاغ المالي. ويقدم رؤى قيمة لواضعي السياسات والممارسين والباحثين المهتمين بتحسين جودة التقارير المالية في القطاع العام.

المطلب الثاني: الدراسات التي تناولت المتغير التابع (الحوكمة)

❖ دراسات باللغة العربية

10*. دراسة إيمان عبدوس، (2021): مقال حول: *آليات حوكمة الميزانية العامة واتجاهات تطبيقها وفق الإصلاح الميزانياتي في الجزائر

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على تطبيقات حوكمة الميزانية العامة للدولة في مشروع إصلاح النظام الميزانياتي في الجزائر وتحديات تجسيدها على أرض الواقع من خلال عرض وتحليل أهم ما جاء به القانون العضوي 18/15 المتعلق بقوانين المالية في مجال الأخذ بآليات الحوكمة عند تخطيط وإعداد وتنفيذ وكذا الرقابة على الميزانية العامة. وقد توصلت الدراسة إلى أن الإصلاح الميزانياتي في الجزائر الذي كان من المتوقع دخوله حيز التنفيذ ابتداء من سنة 2023، يحقق نقلة نوعية في مجال التسيير العمومي. ويكرس اعتماد أسلوب الإدارة بالنتائج، بما يعزز من شفافية ومصداقية المعلومات التي تعرض الوضعية المالية الحقيقية للدولة ويساهم في الرفع من كفاءة وفعالية الأداء في القطاع العام.

وأوصت الدراسة بضرورة تدارك النقائص التي تحول دون تحقيق التطبيق الكامل لمبادئ حوكمة الميزانية العامة قبل دخول الإصلاحات حيز التطبيق، وتدعيمها بإصلاح نظام المحاسبة العمومية والرقابة لغرض تحقيق إصلاح متكامل لكافة جوانب المالية.

11.يوسفي صفية، 2021: مقال حول: دور الحوكمة في إعداد الموازنة العامة للدولة دراسة حالة على موازنة مؤسسة تربوية

تهدف هذه الدراسة لقياس مدى تطبيق المبادئ الأساسية الثلاثة للحوكمة المساءلة الشفافية المشاركة أثناء إعداد الموازنة العامة للدولة، وذلك بالتطبيق على عينة من مقتصدي المؤسسات التربوية بولاية ادرار ولأجل ذلك تم استخدام بعض الطرق الإحصائية المنتقاة من برنامج spss بناءا على الحاجة إلى دلائلها، والمتمثلة في التكرارات النسب المئوية المتوسط الحسابي وكذا الانحراف المعياري وتوصلت الدراسة إلى أنه من خلال التحليل الوصفي لمتغير الدراسة تبين أن المؤسسات التربوية تمتثل لمبادئ الحوكمة وأن الفرضية الأولى تبين وجود اختلاف ذو دلالة إحصائية في المبادئ الثلاثة للحوكمة ودورها أثناء إعداد الموازنة حسب العمر عند مستوى دلالة 0.05 وأن الفرضية الثانية والثالثة والرابعة تبين انه لا يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية في المبادئ الثلاثة للحوكمة ودورها أثناء إعداد الموازنة حسب المؤهل العلمي الخبرة، ونوع الوظيفة عند مستوى دلالة 0.05.

12*. دراسة مبروكي فاتح وبن عيسى ريم، (2023): مقال حول: *مدى تفعيل مؤشرات الحوكمة في القطاع العام بالجزائر – دراسة حالة بمديرية الإدارة المحلية لولاية المسيلة

تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بمؤشرات الحوكمة وتوضيح أهمية تطبيقها وابراز سبل تفعيلها في القطاع العام الجزائري، باعتبار أن هذه المؤشرات تعمل على تحسين أداء إدارة الموارد والسياسات والبرامج بشكل أفضل وخلق ضمانات السير الحسن للقطاع العام أكثر الكيانات عرضة للفساد وتمت هذه الدراسة بمديرية الإدارة المحلية لولاية المسيلة، من خلال توزيع استبيان على موظفي المديرية،

وتم الاعتماد على برنامج spss في إجراء المعالجة الإحصائية وخلصت الدراسة إلى أن هناك مستويات متوسطة لتطبيق مؤشرات الحوكمة في القطاع العام وفقا لآراء موظفي الإدارة المحلية لولاية المسيلة

14.هديل وائل أبو الهطيل، 2024، مقال حول: *الجوانب القانونية لتطبيق الحوكمة في القطاع العام ودورها في مكافحة الفساد الإداري*

سلطت هذه الدراسة الضوء على ماهية حوكمة القطاع العام، وأهدافها التي ترتكز على محور الكفاءة والفعالية في إدارة موارد الدولة، وضمان حقوق الأطراف ذات العلاقة. كما أشارت إلى متطلبات تطبيق الحوكمة في القطاعات العامة وتطرقت الدراسة أيضا إلى موضوع الفساد الإداري ومظاهره المتمثلة في الانحرافات التنظيمية. والسلوكية، والمالية، والجنائية، وتوصلت الدراسة خلال دراستها إلى أن تطبيق مبادئ الحوكمة وتعزيزها يؤدي إلى انضباط العمل الحكومي ضد الفساد، ويسهم في تحقيق التنمية المستدامة للميزانية، حيث أنها الهدف من تنظيم العمل الحكومي، كما تعزز ثقة المواطنين في مؤسسات الدولة، وعلى ضوء ذلك، توصي الجهات العامة بتبني مبادئ الحوكمة، والعمل على تعزيز دور الرقابة الداخلية واتخاذ ما يلزم لضمان الامتثال الميادين الحوكمة، والالتزام بالأنظمة والقوانين ذات العلاقة، للحد من ظاهرة الفساد الإداري.

- **الدراسات باللغة الأجنبية**

14.دراسة **بوليا كاتسامونسكا، (2016): مقال حول مفهوم الحوكمة والجمهور ونظريات الحكم**

Polya Katsamunska,2016: *Articl about: The Concept of Governance and Public Governance Theories*

تناقش هذه الورقة مجموعة متنوعة من المعاني والنهج المختلفة للحكم، لكن تركيزها الرئيسي ينصب على قدرة الحكومة على صنع وتنفيذ السياسة، أو باختصار، لمجرد توجيه المجتمع. وبالتالي، فإن التفكير في الحكم هو التفكير في كيفية توجيه الاقتصاد والمجتمع، وكيفية الوصول إلى الأهداف الجماعية.

وتركز الحوكمة على حل المشكلات والهامة؛ بالإضافة إلى سلوك المؤسسات الفاعلة هي الحكومة الديمقراطية وتلعب الدولة دورا ليس فقط في إنشاء الهياكل الأفقية بدلا من الهياكل الرأسية. شروط الحكم الرشيد وبالتالي لذلك يتوقع من الحكومة الجيدة أن تتخذ "القرار" الوظيفي إدارة الموارد الاقتصادية والاجتماعية، والحفاظ عليها من خلال هندسة التفاوض وعملية الإدارة المحايدة والشفافة للجمهور سعيا إلى توافق في الآراء. والنتيجة: عملية الشؤون وضمان الرفاه والتضامن والعدالة وصنع القرار قد تكون غير محدودة. تعاون وبعبارة أخرى، فإن جوهر الحكم ذاته هو مجال كاف لممارسة تنسيقها الاجتماعي لتوفير الصالح العام

المطلب الثالث: الدراسات التي تناولت العلاقة بين المتغيرين (المعايير IPSAS والحوكمة)

❖ **الدراسات باللغة العربية**

15.دراسة بوسليماني صليحة وظريفي نوال، (2019): *مقال حول فعالية حوكمة القطاع العام كإحدى آليات تحديث التسيير العمومي*

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على التسيير العمومي الحديث كأسلوب جديد في إدارة مؤسسات القطاع العام كما تهدف إلى التعريف بالحوكمة في القطاع العام، وأهم المبادئ التي جاءت بها، وكيفية الاستفادة من هذه الأخيرة في تحسين أداء مؤسسات القطاع العام. تبرز أهمية الدراسة في كون مؤسسات القطاع العام تسعى إلى تغيير أنماطها التسييرية في ظل التغيرات الجديدة، التي تفرض ضرورة تفعيل دورها الاقتصادي والتنموي والاجتماعي، وبالتالي استحداث طرق تسيير تسمح لها بالحفاظ على مواردها من جهة وتحسين الخدمات المقدمة للمواطن من جهة أخرى.

16.دراسة عفاف لومايزية، (2020)، مقال حول: *التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية العمومية الدولية ودوره في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري*

تهدف هذه الورقة البحثية إلى تسليط الضوء على المعايير المحاسبية العمومية الدولية كإحدى الوسائل الناجعة التي يمكن اعتمادها في الجزائر وخلصت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي العمومي في الجزائر لا يزال يعاني من العديد من الاختلالات – خاصة في ضل تمسكها بالنظام القائم على الأساس النقدي رغم التطورات الدولية في هذا الصدد، ورغم توجه العديد من الدول إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفي إطار التوجه نحو اعتماد هذه المعايير قامت بالعديد من الإجراءات أهمها اعداد المخطط المحاسبي للدولة من أجل تكييف نظامها المحاسبي العمومي وفق ما تقتضيه المبادئ التي تقوم عليها المعايير الدولية وعلى الرغم من استكمال متطلبات تكييف نظام المحاسبة العمومية الجزائرية مع المعايير لدولية إلا أنه لم يتجسد على أرض الواقع للعديد من الأسباب هذا التأخر الذي قد ينجر عنه آثار وخيمة لاسيما في ما يتعلق بمسألة الشفافية والمساءلة ما جعلها تتخبط في موجات مستمرة من الفساد المالي والإداري.

17.دراسة شاشوة عبد الحكيم، 2021، مقال حول *أثر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على فعالية حوكمة النفقات العامة – دراسة ميدانية لبلديات ولاية البويرة*

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة إيجابيات تطبق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الهيآت العمومية وبيان مدى مساهمتها في تعزيز فعالية حوكمة النفقات العامة، باستخدام نموذج الإنحذار الخطي المتعدد وبعد معالجة وتحليل النتائج بالاعتماد على برنامج SPSS خلصت الدراسة إلى أن تبني وتطبيق IPSAS يعمل على تعزيز فعالية حوكمة النفقات العامة.

18.المختار براهيمي وبن ناصر جبارة، مقال حول أهمية *تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تعزيز الشفافية وتحسين إدارة المؤسسات العمومية*

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تعزيز الشفافية وتحسين إدارة المؤسسات العمومية، وتوجيه شاغلي المؤسسات العمومية إلى أهمية نظام المحاسبة في تعزيز مبادئ الحوكمة من خلال تطبيق المعايير الدولية وتم اعتماد عينة أولية تم الحصول عليها من خلال استبيان موجه إلى موظفي المؤسسات المحاسبة العمومية بولاية الجلفة وخلصت الدراسة إلى وجود وعي بين موظفي المؤسسات العمومية بالنقائص في نظام المحاسبة لأنه لا يوفر مستوى كاف من المساءلة والشفافية في تلك المؤسسات لذلك توصي الدراسة بضرورة تحديث نظام المحاسبة بطريقة تدعم وتعزز مبادئ الحوكمة التي تناسب البيئة وطبيعة النظام السياسي والاقتصادي الجزائري استنادا إلى المعايير IPSAS.

19.دراسة مرداسي خلود وتقرارت يزيد، (2021): *مقال حول أهمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في حوكمة الإنفاق الحكومي –دراسة تطبيقية–*

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لما يوافق معايير المحاسبة الدولية في ترشيد الإنفاق الحكومي ولبلوغ هذا الهدف تم التطرق في الجانب النظري إلى مختلف المفاهيم الأساسية المحاسبة العمومية وترشيد الإنفاق الحكومي وبعض المعايير الدولية التي تنص على إجراءات ترشيد النفقات وتناولنا في الجانب التطبيقي دراسة ميدانية استهدفت عينة من الأساتذة الجامعين ذات العلاقة بالتخصص ومحاسبين عموميين ومحافظي حسابات تقدر هذه العينة ب 45 فردا قسمت إلى مهنيين واكاديميين باستخدام أداة استبيان وتشير النتائج إلى ضرورة تحديث وإصلاح نظام المحاسبة العمومية لما يوافق معايير المحاسبة الدولية والتي يتوقع أن تساهم في الحد من ظواهر الفساد المالي وتزايد النفقات المستمرة الراجعة إلى سوء التخطيط المسبق.

❖ **الدراسات باللغة الأجنبية**

20.دراسة ويليامز أباياويان أتوليك (2016)، مقال حول: **العلاقة بين اعتماد القطاع العام الدولي المعايير المحاسبية (IPSAS) من قبل الحكومات ومستويات الفساد المتصورة**

Williams abayaawien Atuilik **(2016); Articl about *the relationship between the adoption of international public sector accounting standards (Ipsas) by governments and perceived levels of corruption***

بحثت هذه الدراسة العلاقة بين الإعلان عن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومستويات الفساد المتصورة في البلدان النامية والمتقدمة تم استخدام الإحصاءات الوصفية لشرح البيانات بشكل أكبر وقد تم ذلك بشكل منفصل بالنسبة للبلدان المتقدمة والنامية. وخلصت الدراسة إلى أن مستويات تصورات الفساد في البلدان المتقدمة التي أعلنت عن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لا تختلف اختلافا كبيرا مع مستويات الفساد المتصور في البلدان المتقدمة التي لم تعلن عن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. غير أن تصورات الفساد تختلف اختلافا كبيرا بين البلدان النامية التي أعلنت عن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية

للقطاع العام والبلدان النامية التي لم تعتمد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وقد تتوقع حكومات البلدان النامية تحسين تصنيفاتها على أساس تصورات الفساد من خلال اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتنفيذها.

21.دراسة Williams Abayaawien Atuilik & Hussein Salia (2019) مقال تحت عنوان: **أثر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على الشفافية والمساءلة في إدارة الأموال العامة في البلدان النامية: أدلة من ليبريا**

Williams Abayaawien Atuilik & Hussein Salia (2019); Articl about *Impact of IPSAS adoption on transparency and accountability in managing public funds in developing countries: Evidence from Liberia*

يقيم هذا البحث أثر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على الشفافية والمساءلة في استخدام الأموال العامة في ليبريا. تم استخدام تصميم مسح باستخدام استبيان مقياس ليكارت المكون من خمس نقاط لجمع البيانات. ووزعت استبيانات على المحاسبين ومراجعي الحسابات (الخاصين والمملوكين للدولة) والإدارات الحكومية وهيئات القطاع العام ذات الصلة داخل مقاطعة مونتسيرادو في ليبريا. ثم تم تحليل الاستبيانات الصحيحة باستخدام إحصاءات وصفية. تمت صياغة الفرضيات واختبارها عن طريق تحليل التباين (ANOVA) عند مستوى معنوي بنسبة 5٪. وتخلص الدراسة إلى أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يزيد من مستوى الشفافية والمساءلة في استخدام الأموال الحكومية. وينص كذلك على أن تسرب الإيرادات وعدم الكشف الكافي عن النفقات العامة يعوقان التزام الحكومة بضمان إدارة شفافة وخاضعة للمساءلة للأموال العامة في البلد. ومن ثم، توصي الورقة بأن تعجل الحكومات في البلدان النامية بانتقالها إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق.

22.دراسة، Vincent Tawiah (2020)، مقال تحت عنوان: **أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على الفساد في البلدان النامية**

Vincent Tawiah **(2020); Articl about *the impact of IPSAS adoption on corruption in developing countries***

تبحث هذه الورقة فيما إذا كانت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عاملا تمكينيا محتملا للفساد في البلدان النامية أو مقيدا له. استخدم الباحث طريقة نظام اللحظات المعممة على عينة من 77 دولة نامية بين عامي 2005 و2017. نستخدم درجة التحكم في الفساد بواسطة Kaufmann and Kraay ومؤشر مدركات الفساد من قبل منظمة الشفافية الدولية. واستخدم نموذج أساليب النظام المعممة (S-GMM) من أجل معالجة التجانس الداخلي وخلصت النتائج إلى أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ترتبط ارتباطا سلبيا وكبيرا بالفساد، مما يشير إلى أن اعتمادها يساعد في مكافحة الفساد في البلدان النامية. ولا تزال النتائج قائمة بعد أخذ الخبرة المكتسبة في مجال المعايير الدولية. ووجد الباحث من خلال التحليلات أن الأثر السلبي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على الفساد أكثر وضوحا بالنسبة للبلدان التي اعتمدت بالكامل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق. ولذلك، تقدم هذه الدراسة أدلة لمقرري السياسات بشأن الأسباب التي تدعو البلدان النامية إلى اعتماد المعايير **IPSAS**، ولا سيما في مجال مكافحة الفساد.

23.دراسة تشوكس فاين تشيكويندو (2020)، مقال حول**: محاسبة القطاع العام الدولي المعيار (المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام) والتقارير المالية والامتثال في نيجيريا: القضايا والفوائد (تحليل مسح)**

Chuks vine chikwendu nwaogwugwu **(2020*); Articl about international public sector accounting Standard (Ipsas), and financial reporting and Compliance in Nigeria: issues and benefit (a survey analysis)***

ركز هذا البحث على قضايا وفوائد تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على اتساق التقارير المالية من خلال تقييم الدراسات التجريبية النظرية والسابقة في تلبية متطلبات فائدة القرار. وأظهر استعراض اعتماد المعايير IPSAS أن أفضل الممارسات الدولية عرضت على الوكالات الحكومية والمنظمات الحكومية الدولية والمنظمات الدولية. وشددت على مزايا الحكم الرشيد والمساءلة والشفافية. يسلط المزيد من التحليل الضوء على مشاكل نيجيريا خلال ذلك الوقت مع التركيز على الانفتاح والمساءلة وقابلية المقارنة وعمليات الإدارة وصنع القرار. وخلصت الدراسة إلى أن القوى الدافعة لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في نيجيريا تتمثل في مواءمة عملياتها مع السنة المالية، وتلبية متطلبات الشركاء، واجتذاب المانحين، وقابليتها للمقارنة من الناحية التنافسية مع المنظمات الدولية الأخرى.

24.دراسة، (2021) Cuadrado-Ballesteros, Beatriz، مقال تحت عنوان: **الإصلاحات المحاسبية في القطاع العام ونوعية الحكم**

Cuadrado-Ballesteros, Beatriz **(2021): Articl about *Public-Sector Accounting Reforms and The Quality of Governance***

تركز هذه الدراسة على مسألتين رئيسيتين تميز النقاش الحالي حول إدارة المالية العامة، وهما جودة الحوكمة، والإصلاحات المحاسبية للقطاع العام. من خلال التحقيق في عينة من 33 دولة من دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) للفترة 2010-2014، تشير النتائج إلى أن الدول التي نفذت إصلاحات محاسبية في القطاع العام (من خلال اعتماد أنظمة المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق وتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام) تتمتع بمستوى أعلى من جودة الحوكمة. وبشكل أكثر تحديدا، تشير النتائج إلى وجود تأثير إيجابي على مستوى المساءلة، وفعالية الحكومة، وجودة التنظيم، وسيادة القانون، ومكافحة الفساد. في حين أن الاستقرار السياسي لا يتأثر بمثل هذه الإصلاحات.

25.دراسة، (2022) Vincent Tawiah، مقال تحت عنوان **أثر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على جودة الحوكمة، أدلة من البلدان النامية والمتقدمة**

Vincent Tawiah **(2022); Articl about *The Effect of IPSAS Adoption on Governance Quality, Evidence from Developing and Developed Countries***

تسعى هذه الورقة إلى دراسة أثر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على نوعية الحكم في البلدان المتقدمة والبلدان النامية. تقاس جودة الحوكمة بمؤشرات الحوكمة العالمية مؤشرات الحوكمة العالمية (WGI) بواسطة Kaufmann and Kraay

(2018) المؤشر المستخدم على نطاق واسع في الدراسات المحاسبية والمالية نقوم بإنشاء درجة جودة الحوكمة من مؤشرات الحوكمة العالمية. يغطي WGI ست مجالات وهي؛ السيطرة على الفساد؛ فعالية الحكومة؛ الاستقرار السياسي وغياب العنف؛ الجودة التنظيمية؛ سيادة القانون؛ الصوت والمساءلة، تغطي هذه المؤشرات المجالات الأساسية للحوكمة بالنظر إلى أن كل مؤشر يغطي جوانب مختلفة من الجودة المؤسسية وشملت عينة الدراسة 107 دولة بين عامي 2005 و2019.

وخلصت نتائج الدراسة إلى أن المعايير الدولية للمحاسبة في للقطاع العام لها تأثير إيجابي وكبير على جودة الحوكمة حيث تضمن المساءلة والشفافية بين الحكومة ومواطنيها. ومع ذلك، نجد أن الأثر الإيجابي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يقتصر على البلدان النامية. وتوفر النتائج أدلة عملية لواضعي السياسات والمنظمين في سعيهم إلى تحقيق المواءمة العالمية للمحاسبة الحكومية من خلال اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ولا سيما في البلدان النامية.

26.دراسة فيكتور كاستانيدا رودريغيز، (2022): مقال حول: هل يرتبط تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالشفافية المالية والمساءلة؟

Víctor Castañeda-Rodríguez,2022: **Articl about *Is IPSAS Implementation Related to Fiscal Transparency and Accountability?***

ساهمت هذه الورقة البحثية في هذه المسألة من خلال الدراسة الكمية لما إذا كان هناك أي ارتباط بين استخدام المحاسبة على أساس الاستحقاق والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لأغراض الإبلاغ المالي والشفافية المالية والمساءلة على حد سواء. وباستخدام مجموعة بيانات مقطعية تتضمن ملاحظات من أكثر من 70 بلدا في عام 2018، وجد الباحث أن متغيرات أخرى مثل درجة المشاركة السياسية للمواطنين وحرية الإعلام أكثر أهمية لتحليل الاختلافات في شفافية المالية العامة والمساءلة من درجة تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

27.دراسة Emad A. S. Aboukhadeer (2022,2023)، مقال تحت عنوان: **حوكمة الشركات والمحاسبة الدولية للقطاع العام (Ipsas) في إطار جودة المعلومات المحاسبية للقطاع الحكومي في ليبيا**

Emad A. S. Aboukhadeer **(2022- 2023); Articl about *Corporate Governance and International Public Sector Accounting Standards (Ipsas) On the Quality of Accounting Information in Libyan Government Sector***

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية تطبيق معايير الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في التأثير على جودة المعلومات المحاسبية، يتكون مجتمع الدراسة من عدد من أعضاء مجالس الإدارة والأعضاء غير المدققين والمدققين الداخليين والمحاسبين ورؤساء الأقسام في بعض فروع الجهات الحكومية في القطاع الحكومي الليبي. تم توزيع 400 استبيان عليهم وتم تحليل البيانات في SPSS وSEM-PLS. وتظهر النتائج أن اعتماد المعايير IPSAS سيؤثر على التدقيق الخارجي في ليبيا. ويجعل تقارير المراجعة الخارجية للحسابات موحدة وتؤثر على ملاحظات المراجعة الخارجية للحسابات. كما سيؤدي اعتمادها إلى تقاسم شركات مراجعة الحسابات الليبية مع شركات مراجعة الحسابات العالمية لاكتساب الخبرة في مراجعة البيانات المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية

الدولية للقطاع العام. وبالتالي زيادة النتائج التي توصل إليها مراجعو الحسابات الخارجيون ومعرفتهم بمعايير المحاسبة الدولية. واقترح الباحث أجندة بحثية مستقبلية مسلطا الضوء على المساهمات المقدمة في المعرفة خاصة في كل من أدبيات التدقيق وجودة أدبيات المعلومات المحاسبية.

المبحث الثاني: تحليل الدراسات السابقة

تُظهر مراجعة الدراسات السابقة (العربية والأجنبية؛ المحلية والدولية) أن موضوع تبنّي معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، يعتمد أساسا على تحليل تأثير تلك المعايير على النظام المحاسبي الحكومي ومبادئ الحوكمة، الشفافية، المساءلة، ومحاربة الفساد...الخ، تجمع الأدلة بين دراسات وصفية وميدانية في الدول النامية مثل (نيجيريا، ليبيريا، ليبيا، الجزائر) وبين تحليلات كميّة تستند إلى مؤشرات الحوكمة (WGI)

تتوزع الدراسات السابقة على ثلاث محاور رئيسية:

أ) (دراسات جزائرية) تمحورت غالبا حول تقييم واقع المحاسبة العمومية الوطنية وإمكانات تبني IPSAS

ب) (دراسات أجنبية) تمحورت حول تجارب تطبيق IPSAS في بلدان نامية وتأثيرها على جودة التقارير والشفافية

ت) (دراسات كمية ومقارنة) تعالج تأثير تبنّي IPSAS على مبادئ الحوكمة والفساد. مع أن هناك إجماعًا معرفيا نظريا حول الفوائد المتوقعة لتبنيIPSAS ، إلا أن الأدلة التطبيقية تظهر اختلافا حول القدرات المؤسسية والبيئة الوطنية

المطلب الأول: تقسيم الدراسات وتحليل كل مجموعة

أ. دراسات محلية عربية

هدفت كل من الدراسات التالية: لخنش (2019)، بن رحو (2022)، خبيطي (2021)، أحمد برير وصديقي (2021)، بوعبانة وحسايني (2019)، وليد مرغني وآخرون (2021)، عبود ميلود (2020)، خلاصي عمر (2022)، مرداسي وتقرارت (2021)، المختار براهيمي وبن ناصر جبارة، بوسليماني وظريفي.(2019) ؛ إلى تقييم واقع النظام المحاسبي العمومي الجزائري، وقياس مستوى الجاهزية لتبنيIPSAS ، بالإضافة إلى دراسة أثر التحول إلى أساس الاستحقاق على جودة القياس والإفصاح، وفحص أثر الإصلاحات على ترشيد النفقات والحوكمة وأغلبيتها استخدمت منهج وصفي تحليلي من خلال دراسات ميدانية باستخدام استبيانات ومقابلات؛ كما أن بعض الأطروحات استخدمت دراسة الحالة (مؤسسات عمومية غير هادفة للربح)، ركزت الدراسات على استخدام عيّنات من مهنيين ومسؤولين، وسلطت الضوء على التحديات التي تواجه تنفيذ عملية الإصلاح.

أغلب الدراسات وصفية أو استقصائية بعينات صغيرة أو غير ممثلة على مستوى الوطن؛ نقص دراسات طولية واستخدام بيانات مالية فعلية قبل وبعد التحول لتطبيق معايير IPSAS لقياس الأثر الحتمي؛ لم يتم القيام ببحث متقدّم للتحقق من تأثير تبني IPSASعلى مؤشرات الحوكمة.

ونلاحظ أن أغلب هذه الدراسات ركزت على تشخيص مشاكل هيكلية مثل: اعتماد الأساس النقدي، قصور مدونة الحسابات، ضعف نظم المعلومات، نقص التكوين والكوادر المؤهلة. مع إثبات قدرة تطبيق مبادئ الاستحقاق IPSAS على تحسين جودة الإفصاح وتفعيل مبادئ الحوكمة ومحاربة الفساد مما يساهم في التغلب على هذه المشاكل

ب. دراسات إقليمية أو دول نامية – تجارب تطبيقية

الدراسات: (**2023**) .**Ojeh & al**، (**2020**) ... **Chuks vine**، (**2019**) **Emad** ،**Williams Atuilik & Salia** (**2022–2023**) ،**Aboukhadeer**

هدفت هده الدراسات إلى قياس أثر تبنّي IPSAS على جودة التقارير المالية، الامتثال، الشفافية، والمساءلة في بيئات نامية.

وتمثلت مناهج الدراسات في استبيانات ميدانية لتحليل تصورات الممارسين والمحاسبين، بعضها اعتمد على تحليل وصفي، وبعضها استخدم أساليب إحصائية بسيطة. وتم الإجماع على أثر إيجابي لتبني IPSAS على جودة الإبلاغ المالي والشفافية، مع إبراز مشكلات التنفيذ المتعلقة بالقدرات المؤسسية والتدريب.

ج. دراسات مقارنة كمية – عينة من عدة بلدان

الدراسات: (2020) Vincent Tawiah (2022)، Williams Abayaawien Atuilik (2016)، Víctor Cuadrado-Ballesteros (2021)، Castañeda-Rodríguez (2022)

تمحورت هذه الأبحاث حول اختبار العلاقة بين اعتماد IPSAS (أو الانتقال إلى أساس الاستحقاق) وقياس احصائيا مؤشرات الحوكمة مثل: الشفافية، والفساد .... الخ عبر عينات دولية.

وتمثلت المنهجية التطبيقية في استخدام بيانات دولية ومنهجيات كميّة متقدمة تزيد من القوة الاستنتاجية وتحليلها عبر بيانات مقطعية(طوليّة) عبر بلدان، نماذج اقتصادية(S-GMM) ، (ANOVA)، تحليل انحدار متعدد، استخدام مؤشرات (WGI) ومقاييس مدركات الفساد.

وتدور النتائج حول التأثير الإيجابي العام لتبني IPSAS على جودة الحوكمة في البلدان المتقدمة؛ وفي المقابل تأثير أقل وضوحًا في البلدان النامية.

وتبني IPSAS مرتبط بانخفاض الفساد ارتباط سلبي أي حتى يتم التبني الكامل والمصحوب بالإصلاحات المؤسسية .

ومع ذلك، تشير الدراسات إلى أن عوامل أخرى (مثل مشاركة المواطنين وحرية الإعلام) قد تكون أهم من مستوى تطبيق IPSAS في تفسير تفاوت في الشفافية.

د. دراسات نظرية مفاهيمية حول الحوكمة

الدراسات:(2016) Polya Katsamunska ، إيمان عبدوس (2021)، يوسفي (2021)، مبروكي وبن عيسى (2023)، هديل أبو الهطيل (2024).

هدفت هذه الدراسات إلى وضع إطاري نظري للحوكمة، تعريف مؤشرات الحوكمة، وربط هذه المؤشرات بالممارسات الميزانية والمحاسبية. تم استخدام هذه الدراسات في الأطروحة لتزود الإطار المفاهيمي لدراستنا لفهم المتغير التابع (الحوكمة) وقياسه عبر مؤشرات المساءلة، الشفافية، الكفاءة والالتزام القانوني.

المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات

أ. أوجه التشابه:

معظم الأدبيات تتفق على أن IPSAS تُمثّل أداة لتحسين الشفافية وجودة التقارير والمساءلة ودعم اتخاذ القرار وتحسين إدارة الموارد العامة إذا ما صاحب التبني إصلاحات مؤسسية وتدريب ونظم معلومات فعّال.

تقييم أثر IPSAS على الجودة المالية والحوكمة، تحديد معيقات التنفيذ، وبيان متطلبات التهيئة المؤسسية والتقنية.

ب. أوجه الاختلاف:

الاختلاف يكمن في قوة التأثير الظاهرة بين بيئات دولية متقدمة مقابل نامية، واختلاف المنهجيات المستخدمة (تصورات مهنية مقابل قياسات كمية عبر بيانات مالية/مؤشرات).

الفرق بين «إعلان التبني» و«التطبيق الفعلي» حيث أن كثير من الدراسات الدولية تعتمد على الإعلان أو وجود مخطط إصلاح دون قياس مدى التنفيذ العملي.

الدراسات الجزائرية تميل إلى التشخيص الوطني (بناءً على تجارب محلية وعينات مهنية) وتركز على الجوانب التشريعية والتقنية والبشرية.

الدراسات الأجنبية (الميدانية) تزوّد بأدلة تجريبية من بلدان نامية حول تحسّن إدراكات الجودة بعد اعتماد.IPSAS

الدراسات العابرة للدول (كمّيًا) تفحص العلاقة عند مستوى الدولة وتبيّن أن أثر IPSAS غالبًا ما يتوقف على عمق التنفيذ والبيئة المؤسسية.

الاستنتاج

تُظهر المراجعة المقارنة للدراسات المحلية والدولية أن اعتماد IPSAS يحمل إمكانية حقيقية لتحسين جودة التقارير والحوكمة، لكن أثره العملي مرهون بمستوى التنفيذ والبيئة المؤسسية المحيطة. الأدلة الدولية تدعم الفكرة، والدراسات الجزائرية تبيّن عقبات تنفيذية محددة؛ كما أن مشكلات الدولة/البيئة السياسية (حرية إعلام، مشاركة مدنية) قد تُعدّل أو تطغى على أثر IPSAS في تحسين الشفافية.

المطلب الثالث: تحديد الفجوة البحثية والقيمة المضافة للدراسة

1. الفجوة البحثية

رغم أن العديد من الدراسات السابقة قد تناولت تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) على تحسين الحوكمة في مختلف الدول، ورغم أن تزايد الأعمال الكمية المقارنة عبر دول يزيد من القدرة على تعميم النتائج، كما أن الدراسات المحلية تقدم سياقًا عمليًا ضرورياً لفهم معوقات التنفيذ في الجزائر، إلا أننا نلاحظ أن هناك نقصًا ملحوظًا في الدراسات التي تستهدف البيئة الجزائرية وتقوم بتقييم عملي شامل لمدى وأثر تطبيق IPSAS على جوانب الحوكمة المختلفة في المؤسسات العمومية الجزائرية كما أن العينات الميدانية المحلية غالبًا غير ممثلة على المستوى الوطني أو محدودة الحجم. وهناك نقصا في الدراسات الطولية التي تقيم درجة الامتثال للمعايير (IPSAS)في المؤسسات العمومية الجزائرية وتقارن الوضع قبل وبعد التطبيق لقياس الأثر على منظومة الحوكمة، كما أن هناك غياب دراسات ميدانية تحتوي على دراسات حالة تمكن من فهم طريقة تطبيق وشكل القوائم المالية حسب معايير (IPSAS)، والنتائج المترتبة على المعالجة المحاسبية في المؤسسات العمومية، كذلك البيئة الجزائرية تتغير باستمرار، وبالتالي تكمن الفجوة في تحديث البحث ببيانات جديدة تعكس الواقع الحالي.

2. ما تضيفه الدراسة:

تقدم هذه الدراسة فحصًا ميدانيًا مفصلاً لمعرفة مستوى تأثير تطبيق IPSAS على الحوكمة في المؤسسات العمومية الجزائرية على مستوى الغرب بالإضافة إلى وزارة المالية، وهو ما قد يكون تم تناوله بشكل محدود أو سطحي في الدراسات السابقة

كما تم إنجاز دراسة تحليلية مقاربة لتطبيق IPSAS مع مقارنة الفروقات بينه وبين النظام SCF المطبق من خلال تحليل بينات مالية حقيقية لمؤسسة عمومية خدمية وتبيان أثر ذلك على الحوكمة بالإضافة إلى إجراء دراسة إحصائية لغرض البحث في مدى تطبيق المؤسسات العمومية الجزائرية للمعايير IPSAS وأثرها على النظام المحاسبي الحكومي ومنظومة الحوكمة والتحديات التي تواجه التطبيق من خلال الأخذ بآراء الخبراء والمهنيين في مجال المحاسبة والمالية خاصة وزارة المالية ومجلس المحاسبة وهو ما لم تتطرق إليه الدراسات السابقة

أما شمولية الجوانب المختلفة للحوكمة فتم التركيز على كل أبعاد الحوكمة في القطاع العام (الشفافية، المساءلة، الكفاءة والفاعلية، المشاركة وحكم القانون، العدالة والمساواة، الرؤية الاستراتيجية)، يمكن لهذه الدراسة أن تقدم رؤية أعمق وشاملة عن كيفية تأثير IPSASعلى هذه الجوانب مجتمعة.

من خلال التحليل الميداني، يمكن لهذه الدراسة تقديم توصيات عملية ومبنية على الواقع الجزائري، مما يجعل البحث ذا قيمة تطبيقية مباشرة. كما قد تساهم الدراسة في البحث عن أهم المعيقات التي تواجه المؤسسات في التطبيق وسبل علاجها مما يضيف قيمة بحثية لفهم أثر IPSAS بشكل أعمق.

خلاصة الفصل الثاني

خصص هذا الفصل لاستعراض وتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بمحاور البحث، حيث تم تقسيمها إلى دراسات عربية ومحلية، ودراسات أجنبية ودولية. في الجزء الأول، تم عرض الدراسات التي تناولت موضوع الحوكمة في المؤسسات العمومية وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي، بالإضافة إلى تلك التي بحثت في أثر تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام (IPSAS) في السياق العربي والجزائري. وقد أظهرت هذه الدراسات اتفاقًا واسعًا حول أهمية IPSAS في تحسين الشفافية والمساءلة وجودة التقارير المالية، لكنها في معظمها ركزت على المؤشرات المالية العامة دون التعمق في آثارها على العدالة التوزيعية أو الربط بين المحاسبة العمومية والمحاسبة القومية أو إدارة الأصول الثابتة.

أما الجزء الثاني فقد تناول الدراسات الأجنبية التي استعرضت تجارب عدد من الدول في تطبيقIPSAS ، مبرزًا النجاحات التي حققتها والعقبات التي واجهتها، مثل التحديات التشريعية والتقنية والبشرية. وقد أتاح هذا العرض مقارنة الواقع الجزائري بالتجارب الدولية، مما أظهر وجود فجوة بحثية تتمثل في قلة الدراسات الجزائرية التي تناولت تطبيق IPSAS بشكل شامل يغطي مختلف أبعاد الحوكمة، سواء من حيث حجم العينة أو تنوع المؤشرات المستخدمة أو الربط بين البعدين المالي والاقتصادي الكلي. وفي ضوء هذا التحليل المقارن، حددت الأطروحة موقعها في الأدبيات العلمية من خلال التركيز على الجوانب التي أغفلتها الدراسات السابقة، وإبراز الإضافة العلمية التي يمكن أن تقدمها، خاصة فيما يتعلق بربط تطبيق IPSAS بتحقيق العدالة المالية والتوزيعية، وتحسين إدارة الأصول والإهلاك، وتعزيز التكامل بين المحاسبة العمومية والمحاسبة القومية.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية على مستوى الغرب الجزائري

تمهيد:

تماشيا مع توجه الدولة الجزائرية نحو إصلاح القطاع العام وتحديث النظام المحاسبي تزداد الحاجة إلى تقييم مدى تطبيق هذه المعايير الدولية وانعكاساتها العلمية على مستوى الحوكمة داحل المؤسسات العمومية

وفي هذا الإطار، جاءت هذه الدراسة الميدانية لتدعم الجانب النظري للأطروحة مقسمة إلى مبحثين كالتالي:

المبحث الأول: يتناول دراسة مقاربة تحليلية تم القيام بها من أجل الفهم والتعرف على بعض قواعد وطرق المعالجة المحاسبية ومكونات القوائم المالية من المعلومات الواجب الإفصاح عنها حسب نظام IPSAS واستنتاج الأثر على الحوكمة وتضمن مقارنة بين النظام المحاسبي المالي SCF المبني على أساس المعايير المحاسبية (IFRS) والنظام المحاسبي الحكومي المبني على أساس المعايير المحاسبية (IPSAS) وعرض مقارب للقوائم المالية من خلال تحويلها من عرض SCF إلى عرض IPSAS كما نص عليه كجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSASB) وكما أوصت به منظمة الأمم المتحدة. وقد تم اختيار المؤسسة الحكومية المتمثلة في مستشفى بن زرجب بولاية عين تموشنت كنموذج أولي لتطبيق النظام الجديد

أما المبحث الثاني يشمل دراسة إحصائية فكانت من أجل الإجابة على الإشكالية في معرفة مدى تطبيق المؤسسات العمومية الجزائرية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ودورها في تحسين الحوكمة وقد تم اختيار عينة من ولايات الغرب الجزائري كمجال تطبيقي نظرا لما تمثله من تنوع إداري واقتصادي، ولأهمية مؤسساتها في الهيكل العام للقطاع العمومي الوطني بالإضافة إلى وزارة المالية للتأكد من درجة تطبيق المعايير وتدعيم نتائج البحث بمعلومات موثوقة.

المبحث الأول: دراسة تطبيقية تحليلية على مستوى مستشفى بن عودة بن زرجب بولاية عين تموشنت لمحاكاة تطبيق معايير IPSAS على القوائم المعدة وفق SCF وأثرها على الحوكمة

تمهيد

في إطار الانتقال نحو تحديث نظام المحاسبة العمومية وتعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة، سعت الجزائر إلى تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ضمن مشروع الإصلاح الميزانياتي، غير أن التطبيق الفعلي لهذه المعايير على مستوى المؤسسات العمومية لا يزال محدودًا. ومن هذا المنطلق، تأتي دراسة الحالة كآلية منهجية تسمح بفهم واقع الممارسة المحاسبية داخل مؤسسة عمومية جزائرية، وتحليل نظامها المحاسبي المالي(SCF) ، ثم إعادة معالجتها وفق متطلبات IPSAS بهدف إبراز الفروقات الجوهرية بين النظامين وتحديد الأثر المحتمل لتطبيق المعايير الدولية على مستوى الشفافية والمساءلة وتحسين جودة المعلومات المالية.

وتندرج هذه الدراسة ضمن مقاربة تحليلية تطبيقية لا تهدف إلى مقارنة تجربتين مطبقتين فعليًا، وإنما تسعى إلى إسقاط الإطار النظري لمعايير IPSAS على واقع مؤسسة تعتمدSCF ، من أجل تقييم مدى جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية للانتقال نحو المعايير الدولية واستنتاج انعكاسات ذلك على حوكمة المؤسسات العمومية.

❖ **أهداف الدراسة** (المقاربة التحليلية):

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

1. تحليل واقع الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة محل الدراسة في ظل النظام المحاسبي المالي.(SCF)
2. إبراز كيفية معالجة العمليات المالية والمحاسبية، خاصة الإعانات الحكومية، وفق(IPSAS)
3. إعادة عرض القوائم المالية للمؤسسة وفق متطلبات IPSAS أساس الاستحقاق.
4. تحديد الفروقات الجوهرية بين SCF و IPSASفي العرض والاعتراف والقياس.
5. تقييم الأثر المحتمل لتطبيق IPSAS على تعزيز مبادئ الحوكمة
6. تشخيص العراقيل التي تحول دون التطبيق الفعلي للمعايير الدولية داخل المؤسسات العمومية الجزائرية.

❖ **منهج دراسة (المقاربة التحليلية):**

اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي التطبيقي والمنهج التشخيصي المقارن (Approche comparative et diagnostique) القائم على مقاربة إسقاطيه لمعايير IPSAS على القوائم المالية المعدة وفقSCF ، ومن ثم تشخيص النقائص مع تبيان الاختلافات في العرض، القياس، الاعتراف

- تحليل القوائم المالية الفعلية للمؤسسة من حيث طريقة المعالجة المحاسبية (الميزانية، جدول حساب النتائج، تدفقات الخزينة).
- دراسة كيفية تسجيل العمليات وفق مبادئ النظام IPSAS.

كما تم استخدام منهج المحاكاة لإعداد بناء القوائم المالية كما لو طبقت IPSAS نظرا لعدم وجودة قوائم حقيقية مطبقة

ومن ثم استخلاص الفروقات وتأثيرها على جودة المعلومات المالية ودعم الحوكمة.

وتُعد هذه الدراسة دراسة مقاربة تحليلية تهدف إلى إبراز الفجوة بين النظام المحاسبي المطبق حاليًا والمتطلبات الدولية، بدلًا من المقارنة بين أنظمة مطبقة فعليًا.

تنطلق هذه الدراسة من واقع المحاسبة المطبقة في المؤسسات العمومية الجزائرية، والتي تعتمد حاليا على SCF باعتباره النظام المحاسبي المعمول به، سنقوم بتحليل مدى توافقه أو عدم توافقه مع متطلبات IPSAS وإبراز الفجوات والإصلاحات المطلوبة للانتقال إلى IPSAS

بعد إجراء الدراسة الميدانية تبين للباحثة أن المؤسسة محل الدراسة لا تطبق IPSAS بعد بل تعمل وفق SCF لذلك اعتمدت القوائم المالية الحالية كأساس تشخيصي، ثم تمت مقارنتها بمتطلبات IPSAS لتقييم درجة الجاهزية والحوكمة، حيث مازالت الجزائر في مرحلة التوجه نحو IPSAS وليس التطبيق حيث لا يمكن دراسة أثر IPSAS على المحاسبة في المؤسسات العمومية بدون معرفة النظام القائمِ (SCF)

المطلب الأول: عرض عام للمؤسسة محل الدراسة: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد 78، 2005)

1. التعريف بالمؤسسة ومهامها

نشأ مستشفى بن عودة بن زرجب بعين تموشنت في 4 ديسمبر 2005 وهو مؤسسة عمومية ذات طابع خاص تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتوضع تحت وصاية الوزير المكلف بالصحة

تكلف المؤسسة في إطار السياسة الوطنية للصحة بالتكفل التام بالاحتياجات الصحية لسكان الولاية التي تغطيها وكذا سكان الولايات المجاورة وتتولى المهام التالية:

- ضمان نشاطات في ميادين التشخيص والفحص والعلاج والوقاية وإعادة التأهيل الطبي والاستشفاء وكل نشاط يساهم في حماية الصحة وترقيتها
- تطبيق برامج الصحة الوطنية والجهوية والمحلية
- المساهمة في حماية المحيط وترقيته في الميادين التابعة للوقاية والنظافة الصحية والنقاوة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية
- المشاركة في تطوير كل الأعمال والمناهج والطرق والأدوات التي ترمي إلى ترقية تسيير عصري وفعال لمواردها البشرية والمادية والمالية
- ضمان النشاطات المرتبطة بالصحة الإنجابية والتخطيط العائلي
- ضمان تنظيم العلاج المتخصص وبرمجة تقديمه قصد التكفل ببعض الأمراض
- اقتراح كل الأعمال المتعلقة بتحسين مستوى المستخدمين وتجديد معارفهم والمساهمة في ذلك

- يمكن أن تستخدم المؤسسة كميدان للتكوين الطبي والشبه الطبي والتسيير الاستشفائي على أساس اتفاقيات تبرم مع مؤسسات التعليم والتكوين
- يمكن للمؤسسة لتأدية مهامها ونشاطاتها ابرام كل صفقة أو اتفاقية أو عقد أو اتفاق مع كل هيئة عمومية أو خاصة وطنية أو أجنبية.

2. التنظيم الإداري للمؤسسة

يتعين على المؤسسة إعداد وتنفيذ ما يأتي:

تحديد الأهداف العامة السنوية والمتعددة السنوات واستراتيجيات تطوير نشاطاتها، لاسيما في ميادين العلاج والتكوين والبحث والمسعى الاجتماعي والاتصال الداخلي والخارجي وتسيير منظومة الإعلام وسياسات الصحة والتكوين المقررة وتبرم عقود أهداف مع السلطات الصحية والتكوين المعنية

1.2. التنظيم والتسيير:

يسير المؤسسة مجلس إدارة يديرها مدير عام يساعده في ممارسة مهامه مجلس طبي

1.1.2. مجلس الإدارة: يضم مجلس الإدارة الأعضاء التالية:

الجدول رقم 10: أعضاء مجلس الإدارة

1. ممثل عن الوزير المكلف بالصحة رئيسا 2. ممثل عن الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي 3. ممثل عن الوزير المكلف بالمالية 4. ممثل عن التأمينات الاقتصادية 5. ممثل عن هيئات الضمان الاجتماعي 6. ممثل عن المجلس الشعبي الولائي لولاية مقر المؤسسة 7. ممثل عن المجلس الشعبي البلدي لبلدية مقر المؤسسة	8. ممثلان 2 عن جمعيات المرتفقين يعينهما الوزير المكلف بالصحة من ضمن الجمعيات الأكثر تمثيلا 9. ممثل عن المستخدمين الطبيين ينتخبه نظراؤه 10. ممثل عن المستخدمين شبه الطبيين ينتخبه نظراؤه 11. ممثلان 2 عن المستخدمين ينتخبهما نظراؤهما 12. رئيس المجلس الطبي للمؤسسة

المصدر: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد 78، 2005)

يشارك المدير العام للمؤسسة في اجتماعات مجلس الإدارة بصوت استشاري ويتولى أمانته كما يمكن لمجلس الإدارة أن يستعين بكل شخص من شأنه أن يساعده في أشغاله ويعين أعضاء مجلس الإدارة لعهدة مدتها 3 سنوات قابلة للتجديد بموجب قرار من وزير الصحة بناءا على اقتراح من السلطات التابعين لها وفي حالة انقطاع عهدة أحد الأعضاء يعين عضو جديد حسب الأشكال نفسها، ليخلفه إلى غاية انتهاء العهدة، تنتهي عهدة الأعضاء المعينين بحكم وظائفهم بانتهاء هذه الوظائف

يتداول مجلس الإدارة فيما يأتي:

- السياسة العامة للمؤسسة ومشروع ميزانية المؤسسة
- المشاريع السنوية والمتعددة السنوات المنصوص عليها في المادة 6 من هذا المرسوم
- الحسابات التقديرية للإيرادات والنفقات وعمليا الاستثمار واقتناء المنقولات والعقارات وعقود الايجار والتصرف فيها وقبول الهبات والوصايا أو رفضها
- مخططات توظيف المستخدمين وتكوينهم وكذا الأجور والتعويضات
- النظام الداخلي للمؤسسة وتنظيمها
- اقتراحات انشاء مصالح وإلغائها
- القروض
- التسيير المالي للسنة المالية المنصرمة
- الحصائل وتقرير النشاط

- يدرس مجلس الإدارة كل المسائل التي يعرضها عليه الوزير الوصي أو المدير العام للمؤسسة ويصادق على نظامه الداخلي خلال دورته الأولى
- يتداول مجلس المؤسسة مرة في السنة على الأقل حول سياسة المؤسسة فيما يخص حقوق المرتفقين ونوعية الاستقبال والتكفل بالمرضى ويجتمع المجلس في دورة عادية مرة كل ستة أشهر ويمكنه أن يجتمع في دورة غير عادية بناءا على استدعاء من رئيسه أو بطلب من ثلثي أعضائه
- لا تصح مداولات مجلس الإدارة إلا بأغلبية الأعضاء الحاضرين وإذا لم يكتمل النصاب يستدعى المجلس ثانية خلال الثمانية أيام الموالية ويمكن أن يتداول أعضاؤه حينئذ مهما يكن عددهم
- تتخذ قرارات المجلس بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا
- تدون مداولات مجلس الإدارة في محاضر وتسجل في سجل خاص مرقم ومؤشر عليه يوقعها رئيس الجلسة وأمينها
- تعرض مداولات مجلس الإدارة على موافقة السلطة الوصية خلال 8 أيام التي تلي الاجتماع وتكون مداولاته نافذة في 30 يوما ابتداءا من استلامها من السلطة الوصية ما لم يبلغ اعتراض صريح خلال هذا الأجل
- يحدد رئيس مجلس الإدارة جدول أعمال كل اجتماع بناءا على اقتراح من المدير العام ويبلغ إلى عضو قبل 15 يوما من التاريخ المحدد لكل دورة ويمكن تقليص هذا الأجل بالنسبة للدورات الغير عادية دون أن يقل عن 8 أيام

2.1.2. المدير العام:

يعين المدير العام للمؤسسة بموجب مرسوم رئاسي وتنهى مهامه حسب الأشكال نفسها، يساعده الأمين العام للمؤسسة ومديرون يعينون بموجب قرار من الوزير المكلف بالصحة

يكلف المدير العام بتحقيق الأهداف المنوطة بالمؤسسة ويسهر على تنفيذ البرامج التي يحددها مجلس الإدارة ويتولى تسيير المؤسسة في إطار احترام التشريع والتنظيم المعمول بهما

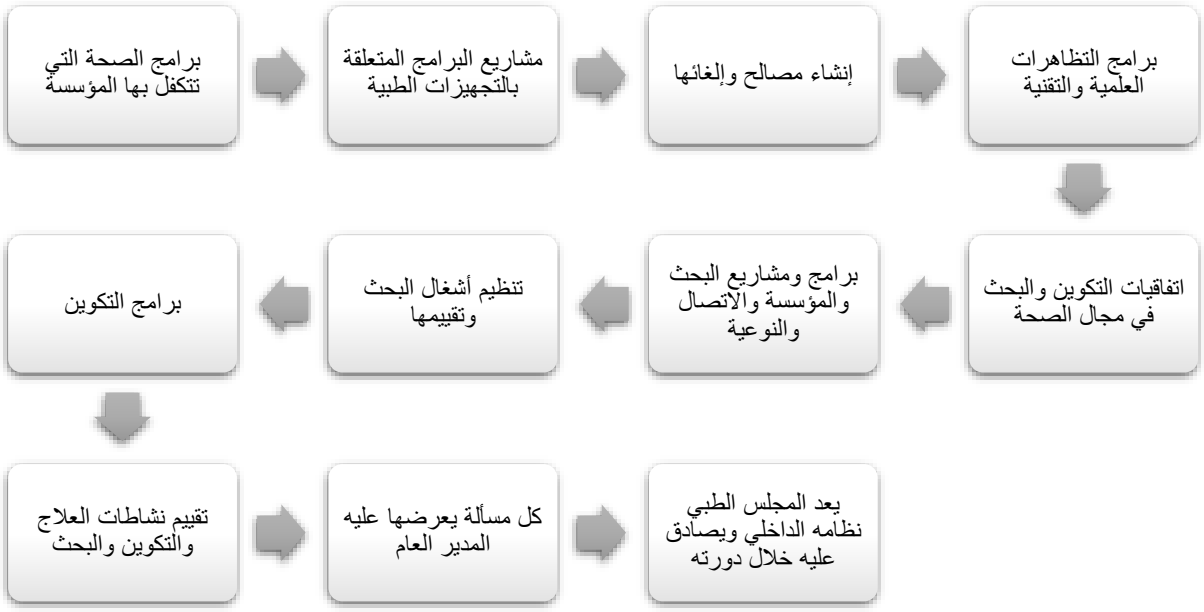
ويقوم بهذه الصفة بما يأتي:

- يعد برامج النشاطات ويعرضها على مجلس الإدارة
- يتصرف باسم المؤسسة ويمثلها أمام العدالة وفي جميع أعمال الحياة المدنية
- يمارس السلطة السلمية على جميع المستخدمين
- يوظف المستخدمين الخاضعين لسلطته ويعينهم وينهي مهامهم باستثناء المستخدمين الذين تقرر طريقة أخرى لتعيينهم
- يعد الحسابات التقديرية للإيرادات والنفقات
- يعد مشروع ميزانية المؤسسة
- يعد حصيلة النتائج وحساباتها
- يبرم كل الاتفاقيات والعقود والصفقات
- يعد مشروعي التنظيم والنظام الداخلي للمؤسسة
- يعد في نهاية كل سنة مالية تقريرا سنويا عن النشاطات مرفقا بجداول حسابات النتائج التي يرسلها إلى السلطات المعنية

3.1.2. المجلس الطبي:(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد 78، 2005)

يكلف المجلس الطبي بإبداء رأيه بشأن ما يأتي:

الشكل رقم 13: الشؤون التي يكلف بها المجلس الطبي في إبداء رأيه



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد 78، 2005)

يضم المجلس الطبي:

- مسؤولي المصالح الطبية
- الصيدلي المسؤول عن الصيدلة
- جراح أسنان يعينه المدير العام
- شبه طبي ينتخبه نظراؤه من أعلى رتبة في سلك الشبه الطبيين

➢ ينتخب المجلس الطبي من ضمن أعضائه رئيسا ونائب رئيس وتكون عهدة أعضائه لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد

➢ يمكن للمجلس الطبي أن يستعين بكل شخصية علمية أو خبير يمكنه أن يفيده في أشغاله بالنظر إلى كفاءته

➢ يجتمع المجلس الطبي بناءا على استدعاء من رئيسه في دورة عادية مرة واحدة كل شهرين ويمكنه الاجتماع في دورة غير عادية بطلب إما من رئيسه أو أغلبية أعضائه وإما من المدير العام للمؤسسة.

2.2. أحكام مالية: تشمل ميزانية المؤسسة على ما يلي:

الجدول رقم 11: محتويات الميزانية العمومية للمؤسسة

باب الإيرادات	باب النفقات
إعانات الدولة	نفقات التسيير
إعانات الجماعات المحلية	نفقات التجهيز
الإيرادات الناتجة عن التعاقد مع هيئات الضمان الاجتماعي	كل النفقات الأخرى المرتبطة بنشاطها
التخصيصات الاستثنائية	
الأموال الخاصة المرتبطة بنشاطها	
تسديدات التأمينات الاقتصادية بعنوان الأضرار الجسدية	
الهيئات والوصايا	
الموارد المتأتية من التعاون الدولي	
كل الموارد الأخرى المرتبطة بنشاط المؤسسة	

المصدر: (**الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد 78، 2005**)

➢ يعد المدير العام البيانات التقديرية السنوية لإيرادات ونفقات المؤسسة ويعرضها بعد مداولة مجلس الإدارة، على الوزير المكلف بالصحة ليوافق عليها حسب الشروط المنصوص عليها في التنظيم المعمول به

➢ يسند مسك المحاسبة لعون محاسب يكلفه الوزير المكلف بالمالية

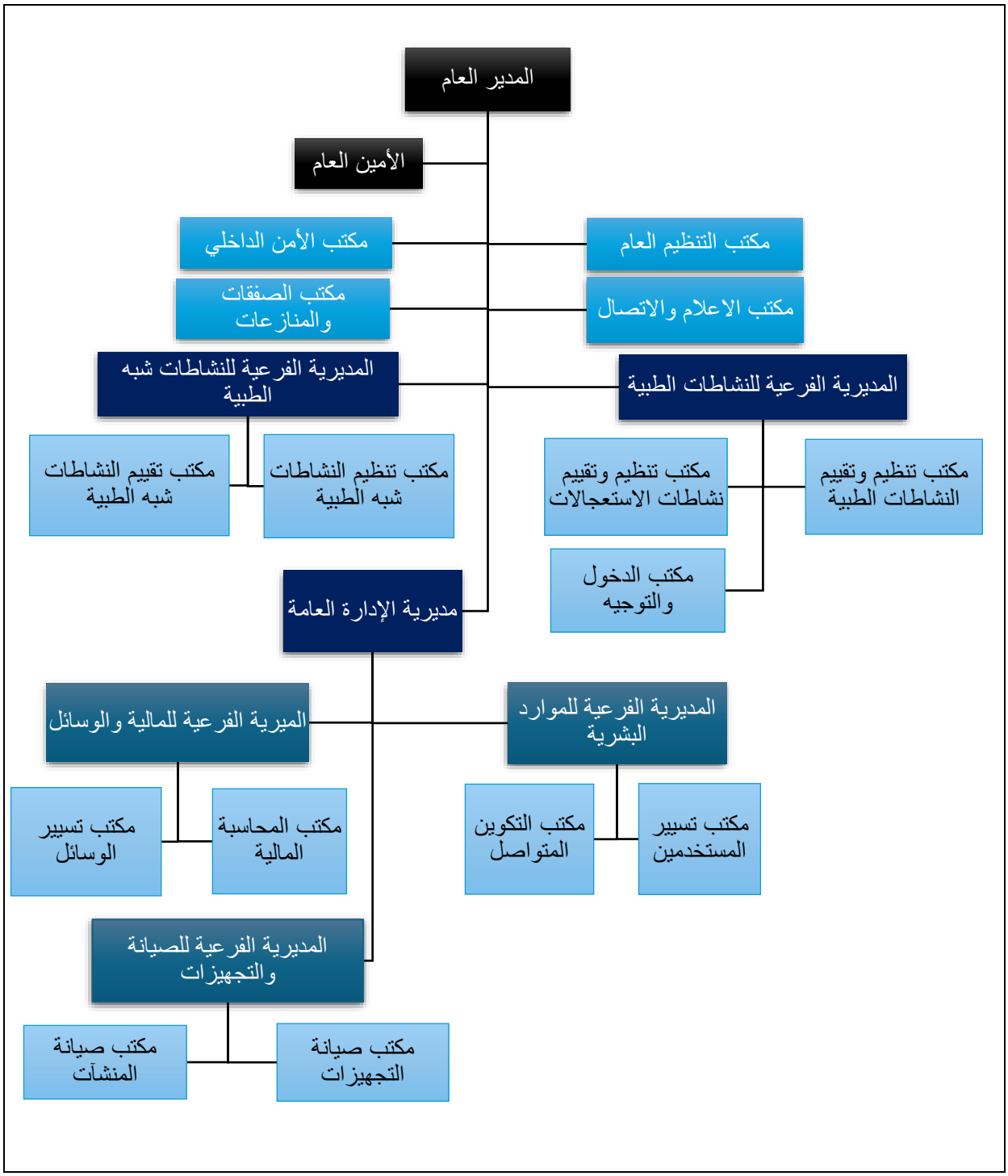
➢ يعين الوزير المكلف بالمالية بالاشتراك مع وزير الصحة محافظا للحسابات لدى المؤسسة

➢ ترسل حصيلة وحسابات الاستغلال مرفقة بالتقرير السنوي عن النشاط إلى السلطة الوصية طبقا للشروط المنصوص عليها

➢ تخضع المؤسسة للرقابة البعدية للأجهزة المؤهلة طبقا للقوانين أو التنظيمات المعمول بها

3. التنظيم الهيكلي للمؤسسة:

الشكل رقم 14: الهيكل التنظيمي للمستشفى



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد 69، 2017)

المطلب الثاني: مقارنة بين الممارسات المحاسبية الحالية وفق SCF ومتطلبات IPSAS

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى عرض يومية المشتريات ويومية الأجور ويومية البنك حسب SCF ومقارنتها مع المعالجة المحاسبية وفق IPSAS كالتالي:

1. عرض يومية المشتريات للمؤسسة حسب SCF ومقاربتها مع المعالجة المحاسبية وفقIPSAS

تعتمد المؤسسة محل الدراسة على مجموعة من اليوميات المحاسبية من بينها يومية المشتريات، يومية الأجور، ويومية البنك والتي تستعمل لتسجيل العمليات المالية وفق المنطق النقدي أي (لالتزام والدفع) حسب **SCF**

1.1. جدول رقم 12: يومية المشتريات حسب SCF:

التاريخ	رقم الحساب	اسم الحساب	البيان	المدين	الدائن
2023/01/22	381002	مشتريات مواد أولية ولوازم	فاتورة رقم 0011966	984,500.00	
2023/01/22	401001	موردوا المخزونات			984,500.00
2023/01/22	310002	مخزون المواد الأولية	المخزون	984,500.00	
2023/01/22	381002	مشتريات مواد أولية ولوازم			984,500.00
2023/02/07	381001	مشتريات مواد أولية ولوازم	فاتورة رقم0884543	1,017,850.00	
2023/02/07	401001	موردوا المخزونات			1,017,850.00
2023/02/07	310001	مخزون المواد الأولية	المخزون	1,017,850.00	
2023/02/07	381001	مشتريات مواد أولية ولوازم			1,017,850.00
2023/02/12	381013	مشتريات مواد أولية ولوازم	فاتورة رقم 2022/02	832,500.00	
2023/02/12	445130	الدولة – الرسم على رقم الأعمال		158,175.00	
2023/02/12	401001	موردوا المخزونات			990,675.00
2023/02/12	310013	مخزون المواد الأولية	المخزون	832,500.00	
2023/02/12	381013	مشتريات مواد أولية ولوازم			832,500.00
2023/02/12	381005	مشتريات مواد أولية ولوازم	فاتورة رقم 2023/15	800,000.00	
2023/02/12	445130	الدولة – الرسم على رقم الأعمال		152,000.00	
2023/02/12	401001	موردوا المخزونات			952,000.00
2023/02/12	310005	مخزون المواد الأولية	المخزون	800,000.00	
2023/02/12	381005	مشتريات مواد أولية ولوازم			800,000.00
2023/02/12	381005	مشتريات مواد أولية ولوازم	فاتورة رقم 2022/22	840,000.00	
2023/02/12	445130	الدولة – الرسم على رقم الأعمال		159,600.00	
2023/02/12	401001	موردوا المخزونات			999,600.00
2023/02/12	310005	مخزون المواد الأولية	المخزون	840,000.00	
2023/02/12	381005	مشتريات مواد أولية ولوازم			840,000.00
2023/02/12	215100	معدات وأدوات	فاتورة رقم 2023/10	820,000.00	
2023/02/12	445130	الدولة – الرسم على رقم الأعمال		155,800.00	
2023/02/12	401001	موردوا المخزونات			975,800.00
2023/02/12	381005	مشتريات مواد أولية ولوازم	فاتورة رقم 2022/45	2,600,000.00	
2023/02/12	445130	الدولة – الرسم على رقم الأعمال		494,000.00	
2023/02/12	401001	موردوا المخزونات			3,094,000.00

2023/02/12	310005	مخزون المواد الأولية	المخزون	2600,000.00	
2023/02/12	381005	مشتريات مواد أولية ولوازم			2600,000.00
2023/02/12	381003	مشتريات مواد أولية ولوازم	فاتورة رقم 2022/44	4,288,500.00	
2023/02/12	401001	موردوا المخزونات			4,288,500.00
2023/02/12	310003	مخزون المواد الأولية	المخزون	4,288,500.00	
2023/02/12	381003	مشتريات مواد أولية ولوازم			4,288,500.00
2023/02/15	381005	مشتريات مواد أولية ولوازم	فاتورة رقم 2022/91	10.000.000	
2023/02/15	445130	الدولة – الرسم على رقم الأعمال		1.900.000	
2023/02/15	401001	موردوا المخزونات			1.1900.000
		المجموع		36,566,275.00	36,566,275.00

المصدر: تمت ترجمة اليومية من قبل الطالبة بناءا على الوثائق الداخلية للمؤسسة (أنظر الملحق رقم 06 صفحة 286)

التعليق:

من خلال اليومية نلاحظ:

تظهر يومية المشتريات اعتماد المؤسسة العمومية محل الدراسة على تسجيل العمليات وفق منطق الالتزام والدفع أي (تسجيل العمليات وفق الأساس النقدي المعدل (Engagement + Paiment) وهو ما يحد من قدرة القوائم المالية على عكس الوضعية المالية الحقيقية، مقارنة بما تفرضه معايير IPSAS القائمة على أساس الاستحقاق ولا يظهر بوضوح الدائنون في نهاية الفترة والمصاريف المستحقة الغير مدفوعة

2.1. المقاربة التحليلية مع عرض IPSAS

1.2.1. جدول رقم 13: يومية المشتريات حسب IPSAS مجمّعة حسب كل فاتورة

التاريخ	رقم الحساب		البيان	المدين	الدائن
2023/01/22	31002	مخزون المواد الأولية	فاتورة رقم 0011966	984,500.00	
2023/01/22	401001	موردوا المخزونات			984,500.00
2023/02/07	31001	مخزون المواد الأولية	فاتورة رقم0884543	1,017,850.00	
2023/02/07	401001	موردوا المخزونات			1,017,850.00
2023/02/12	31013	مخزون المواد الأولية	فاتورة رقم 2022/02	832,500.00	
2023/02/12	445130	الدولة – الرسم على رقم الأعمال		158,175.00	
2023/02/12	401001	موردوا المخزونات			990,675.00
2023/02/12	31005	مخزون المواد الأولية	فاتورة رقم 2023/15	800,000.00	
2023/02/12	445130	الدولة – الرسم على رقم الأعمال		152,000.00	
2023/02/12	401001	موردوا المخزونات			952,000.00
2023/02/12	31005	مخزون المواد الأولية	فاتورة رقم 2022/22	840,000.00	
2023/02/12	445130	الدولة – الرسم على رقم الأعمال		159,600.00	
2023/02/12	401001	موردوا المخزونات			999,600.00
2023/02/12	215100	معدات وأدوات		820,000.00	

2023/02/12	445130	الدولة – الرسم على رقم الأعمال	فاتورة رقم 2023/10	155,800.00	
2023/02/12	401001	موردوا المخزونات			975,800.00
2023/02/12	31005	مخزون المواد الأولية	فاتورة رقم 2022/45	2,600,000.00	
2023/02/12	445130	الدولة – الرسم على رقم الأعمال		494,000.00	
2023/02/12	401001	موردوا المخزونات			3,094,000.00
2023/02/12	31003	مخزون المواد الأولية	فاتورة رقم 2022/44	4,288,500.00	
2023/02/12	401001	موردوا المخزونات			4,288,500.00
2023/02/15	31005	مخزون المواد الأولية	فاتورة رقم 2022/91	10,000,000.00	
2023/02/15	445130	الدولة – الرسم على رقم الأعمال		1,900,000.00	
2023/02/15	401001	موردوا المخزونات			11,900,000.00
		المجموع		36,566,275.00	36,566,275.00

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما نص في المعيار (IPSAS 1)

2.2.1. المبدأ المعتمد حسب(IPSAS)

نلاحظ من خلال الجدولين أن هناك فرقا جوهريا في التسجيل بين النظامين حيث في IPSAS تم إلغاء استخدام الحساب الوسيط (38)، وتم التسجيل من حساب المخزون (31) مباشرة إلى حساب المورد (401)

يعتبر هذا صحيحا في IPSAS تطبيقا لمبدأ السيطرة: فمعايير IPSAS تركز على أنه بمجرد انتقال السيطرة على الأصل (المخزون) للمؤسسة وتحملها للمخاطر والمزايا يجب تسجيله كأصل فورا في الميزانية، وكذلك مبدأ التبسيط والشفافية: ففي المؤسسات العمومية (كالمستشفيات) الهدف ليس التجارة بل الاستهلاك لتقديم خدمة عامة والتسجيل المباشر يقلل من عدد القيود المحاسبية ويظهر المخزون المتاح فورا في الميزانية دون الحاجة لانتظار قيود التسوية الخاصة ب ح/38

قد يبدوا ظاهريا أن ح/38 يحمي المشتريات، لكن الممارسات الميدانية تثبت أنه أكبر ثغرة والبيئة المثالية لتمرير المشتريات الوهمية، بينما الغائه في معايير IPSAS هو الذي يقضي عليه تماما، فكثيرا ما يبقى معلقا لشهور بحجة أن السلع لم تصل بعد من الخارج أو المورد تأخر في التسليم، وفي نهاية السنة يتم ترحيل ح/38 بقيود تسوية ملتوية، هنا ح/38 وفر غطاءً قانونيا للمشتري الوهمي لأنه سمح بتقييد الدين بناءً على ورق فقط دون التحقق من الأثر المادي.

كيف تمنع IPSAS الرقمنة المشتريات الوهمية؟

الدورة مقلوبة فهي تبدأ من الواقع المادي وليس من الورقة بحيث، لا يمكن للمحاسب أن يفتح قيدا محاسبيا للمشتريات (من ح31 إلى ح401) إلا إذا أصدر نظام المخزن وصل دخول محمي يثبت أن الأدوية دخلت فعليا وتم مسحها عبر الباركود (الكود بار) وهذا ما يسمى مبدأ التطابق الثلاثي الآلي، حيث لا يملك المحاسب صلاحية التسجيل إلا إذا تطابق (أمر الشراء الالكتروني) مع (وصل الدخول الفعلي للمخزن) مع (الفاتورة).

نستخلص من مقارنة يومية المشتريات بين النظامين نقاط جوهرية تتعلق بفلسفة الرقابة وسرعة عرض المعلومات المالية وهذا يدعم اتخاذ القرار السريع مثلا: (معرفة كمية الأدوية المتوفرة في المخزن في أي لحظة)

2. عرض يومية الأجور حسب SCF ومقاربتها مع المعالجة المحاسبية وفقIPSAS

1.2. جدول رقم 14: عرض يومية الأجور حسب SCF

التاريخ	رقم الحساب		البيان	المدين	الدائن
2023/01/02	631000	أجور المستخدمين	أجر جانفي CCP	5,789,925.00	
2023/01/02	631010	منح وتعويضات		7,766,803.50	
2023/01/02	638005	أعباء المستخدمين الأخرى		42,400.00	
2023/01/02	431000	اشتراكات الضمان الاجتماعي			1,220,105.59
2023/01/02	447000	الضرائب الأخرى، الرسوم والتسديدات المماثلة			2,639,061.30
2023/01/02	427000	اقتطاعات مختلفة			627,256.11
2023/01/02	422000	هيئات اجتماعية أخرى			40,000.00
2023/01/02	421000	المستخدمون أجور المستحقة			9,072,705.50
2023/01/02	631000	أجور المستخدمين	أجر جانفي البنك	5,168,655.00	
2023/01/02	631000	منح وتعويضات		6,948,743.25	
2023/01/02	638005	أعباء المستخدمين الأخرى		38,500.00	
2023/01/02	431000	اشتراكات الضمان الاجتماعي			1,090,565.89
2023/01/02	447000	الضرائب الأخرى، الرسوم والتسديدات المماثلة			2,517,049.60
2023/01/02	422000	اقتطاعات مختلفة			206,364.40
2023/01/02	427000	هيئات اجتماعية أخرى			12,000.00
2023/01/02	421000	المستخدمون أجور المستحقة			8,329,918.36
2023/01/02	631000	أجور المستخدمين	أجر جانفي CCP	7,129,035.00	
2023/01/02	631010	منح وتعويضات		5,660,036.76	
2023/01/02	638005	أعباء المستخدمين الأخرى		181,700.00	
2023/01/02	431000	اشتراكات الضمان الاجتماعي			1,151,017.02
2023/01/02	447000	الضرائب الأخرى، الرسوم والتسديدات المماثلة			500,737.00
2023/01/02	422000	اقتطاعات مختلفة			531,000.00
2023/01/02	427000	هيئات اجتماعية أخرى			379,859.73
2023/01/02	427001	هيئات اجتماعية أخرى			1,357.62
2023/01/02	421000	المستخدمون أجور المستحقة			10,406,800.39
2023/01/02	631000	أجور المستخدمين	أجر جانفي البنك	2,817,225.00	
2023/01/02	631010	منح وتعويضات		2,323,874.88	
2023/01/02	638005	أعباء المستخدمين الأخرى		89,600.00	
2023/01/02	431000	اشتراكات الضمان الاجتماعي			462,699.17
2023/01/02	447000	الضرائب الأخرى، الرسوم والتسديدات المماثلة			232,617.80
2023/01/02	422000	اقتطاعات مختلفة			244,000.00
2023/01/02	427000	هيئات اجتماعية أخرى			141,888.24
2023/01/02	421000	المستخدمون أجور المستحقة			4,149,494.67

2023/01/02	631000	أجور المستخدمين	أجر جانفي CCP	11,328,795.00	
2023/01/02	631010	منح وتعويضات		10,263,507.50	
2023/01/02	638005	أعباء المستخدمين الأخرى		140,400.00	
2023/01/02	431000	اشتراكات الضمان الاجتماعي			1,943,307.25
2023/01/02	447000	الضرائب الأخرى، الرسوم والتسديدات المماثلة			1,995,324.10
		المجموع		47,895,129.74	47,895,129.74

المصدر: تمت ترجمة اليومية من قبل الطالبة بناءا على الوثائق الداخلية للمؤسسة (أنظر الملحق رقم 07 صفحة 287)

التعليق:

هذه اليومية تسجل:

- الأجور الخام، الاقتطاعات (الضمان الاجتماعي، الضرائب ...)
- الأجور الصافية، طريقة الدفع (CCP- Banque)، حساب فئات المستخدمين

نلاحظ من خلال يومية الأجور محل الدراسة: أن المؤسسة العمومية تعتمد على معالجة محاسبية تركز على الدفع الفعلي، مما يؤدي إلى ضعف إبراز الالتزامات الاجتماعية والجبائية، وهو ما يتعارض مع متطلبات معايير IPSAS القائمة على أساس الاستحقاق.

2.2. المقارنة مع عرض IPSAS

أ. قيد الاعتراف بالأجور (عند حدوث المصروف – جانفي 2023)

قيد واحد مجمّع بدل عشرات القيود

جدول رقم 15: يومية الأجور حسب IPSAS

رقم الحساب		اسم الحساب	البيان	مدين	دائن
631000		أجور ورواتب أساسية	أجر CCP والبنك	39182378.25	
631010		منح وتعويضات		26014222.64	
638005		أعباء اجتماعية أخرى		492600	
	421000	أجور مستحقة للعمال			31958918.42
	431000	اشتراكات الضمان الاجتماعي			5867694.92
	447000	ضرائب ورسوم			7884789.8
	427000	اقتطاعات أخرى			1161004.08
	427001	اقتطاعات مختلفة			1357.62
	422000	هيئات اجتماعية أخرى			1021364.4

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (IPSAS 1 + IPSAS 39 / IPSAS 25)

المبدأ المعتمد على المعايير (IPSAS 25 / IPSAS 39 + IPSAS 1)

- الأجور مصروف يحدث عند تقديم العمل (جانفي)
- الاقتطاعات التزامات على المؤسسة
- الدفع بنك / CCPحدث نقدي لاحق لا يؤثر على المصروف

ب. قيد دفع الأجور عند التسديد عبر CCP أو البنك

عند الدفع:

421000		أجور مستحقة للعمال	**31958918.42**	
	512000	البنك/ الحساب الجاري البريدي (CCP)		**31958918.42**
	514000			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مفاهيم مسبقة

ت. قيد تسديد الاقتطاعات (لاحقًا)

431000		CNAS	**5867694.92**	
447000		ضرائب	**7884789.8**	
427000		اقتطاعات أخرى	**1161004.08**	
422000		هيئات اجتماعية	**1021364.4**	
427001		اقتطاعات أخرى	**1357.62**	
	512000 / 514000	CCP / البنك		**15936210.82**

المصدر: من إعداد الباحثة بناءا على المعايير (IPSAS 25 / IPSAS 39 + IPSAS 1)

خلاصة:

وفق معايير IPSAS وأساس الاستحقاق، تُعترف الأجور كمصروف عند تقديم الخدمة من طرف المستخدمين، وتُثبت الاقتطاعات كالتزامات مستقلة، بينما يُسجَّل دفع الأجور لاحقًا كعملية تسوية نقدية دون تأثير على نتيجة الفترة.

- الفرق = أجور والتزامات لم تسدد بعد
- الالتزامات قصيرة الأجل يجب أن تظهر في القوائم المالية

في الوضع الحالي التسجيل يتم شهريا لكن لا يظهر بوضوح رصيد الالتزامات في الميزانية والأجور تعالج غالبا كتدفقات نقدية

3. عرض يومية البنك حسب SCF ومقاربتها مع المعالجة المحاسبية وفقIPSAS

1.3. جدول رقم 16: يومية البنك حسب SCF

التاريخ	رقم الحساب		البيان	مدين	دائن
2023/01/19	515000	الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية الأخرى	BS 2022	69,000,000.00	
2023/01/19	741000	إعانات التوازن			69,000,000.00
2023/01/26	515000	الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية الأخرى	1ER TRANCHE	788,000,000.00	
2023/01/26	741000	إعانات التوازن			788,000,000.00
2023/04/19	515000	الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية الأخرى	2EMM TRANCHE	788,000,000.00	
2023/04/19	741000	إعانات التوازن			788,000,000.00
2023/07/20	515000	الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية الأخرى	3EMM TRANCHE	788,000,000.00	
2023/07/20	741000	إعانات التوازن			559,660,000.00
2023/10/19	515000	الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية الأخرى	4EMM TRANCHE	559,660,000.00	
2023/10/19	741000	إعانات التوازن			432,485.00
2023/12/31	515000	الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية الأخرى	TRASFAIR ANUNUEL CIASSE	432,485.00	
2023/12/31	581000	تحويلات داخلية			1,057,760.00
2023/12/31	515000	الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية الأخرى	MED GAZ	1,057,760.00	
2023/12/31	411000				489,350.00
2023/12/31	515000	الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية الأخرى	CCLS	489,350.00	
2023/12/31	411000	الزبائن	CCLS		106,600.00
2023/12/31	515000	الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية الأخرى	FARINE DOR	106,600.00	
2023/12/31	411000	الزبائن			179,200.00
2023/12/31	515000	الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية الأخرى	GOLDEN BULDING	179,200.00	
2023/12/31	411000	الزبائن			25,650.00
2023/12/31	515000	الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية الأخرى	LA CCAR	25,650.00	
2023/12/31	411000	الزبائن			175,560.00

2023/12/31	515000	الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية الأخرى	LABO BENZEREM	175,560.00	
2023/12/31	411000	الزبائن			1,057,760.00
2023/12/31	515000	الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية الأخرى	MED GAZ	1,057,760.00	
2023/12/31	411000	الزبائن			5,700.00
2023/12/31	515000	الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية الأخرى	ECOL BOUDIAF	5,700.00	
2023/12/31	411000	الزبائن			2,115,520.00
2023/12/31	515000	الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية الأخرى	MED GAZ	2,115,520.00	
2023/12/31	411000	الزبائن			2,507,832.00
2023/12/31	515000	الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية الأخرى	MED GAZ	2,507,832.00	
2023/12/31	411000	الزبائن			81,400.00
2023/12/31	515000	الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية الأخرى	EL SHARIDJ	81,400.00	
2023/12/31	411000	الزبائن			77,950.00
2023/12/31	515000	الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية الأخرى	FERADJ	77,950.00	
2023/12/31	411000	الزبائن			2,703,988.00
2023/12/31	515000	الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية الأخرى	MED GAZ	2,703,988.00	
		المجموع		3,003,676,755.00	3,003,676,755.00

المصدر: تمت ترجمة اليومية من قبل الباحثة بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة (أنظر الملحق رقم 8 صفحة 288)

التعليق:

تظهر يومية البنك محل الدراسة أن المؤسسة العمومية تعتمد بشكل شبه كلي على المنطق النقدي، مما يؤدي إلى غياب الرؤية الحقيقية للوضعية المالية، هذه اليومية تسجل الحركات البنكية الفعلية، أي التحويلات الواردة (تمويلات، إعانات، مداخيل) التحصيلات من الغير والتسويات النهائية في نهاية السنة حيث لا تظهر الالتزامات، المصاريف المستحقة وحقوق المؤسسة الغير المحصلة وهنا الفرق الجوهري مع IPSAS

ومنه يمكن استخلاص الوضع الحالي وفق SCF كالتالي:

- التركيز على: الدفع، الاعتماد، التنفيذ
- ضعف: تتبع الاستهلاك الحقيقي
- الربط بين النفقة والأداء

- صعوبة: تقييم الكفاءة، كشف الهدر

الخطأ في اليومية: تم تسجيل ح/515 الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية الأخرى مدين مقابل ح/741 إعانات التوازن دائن وهذا يعني: الاعتراف بالإيراد عند التحصيل (منطق نقدي)

- **عمليات 581 (تحويل داخلي)**

581 / 515 ؛ هذه: تحويلات بين حسابات لا أثر لها على النتيجة مقبولة كما هي فيIPSAS

- **عمليات 411 (زبائن / مستفيدون)**

هذه تحصيلات مقابل: خدمات، مبيعات، فواتير

2.3 . المقارنة مع عرض IPSAS

تم تحويل القيود المسجلة وفق النظام المحاسبي المعتمد إلى قيود IPSAS على أساس الاستحقاق مع استعمال حسابات المصاريف والالتزامات مما يسمح بإظهار الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة العمومية

حسب: IPSAS 1، IPSAS 24، IPSAS 33 يجب الاعتراف:

- بالإيرادات عند الاستحقاق أي عند نشوء الحق وليس عند دخول المال
- بالمصاريف عند نشوئها
- بالالتزامات والحقوق

3.3. إعادة صياغة يومية البنك بصيغة (IPSAS)

لا نستخدم 74 ولا 7 عند التحصيل لأن حساب 741 في SCF يمثل إعانات محصلة نقدًا وتُسجّل مباشرة كإيراد، بينما في IPSASيجب أولًا الاعتراف بها كـ **إيرادات مؤجلة (التزامات)** في ح/487 إلى غاية تحقق شروط الاستحقاق أما عمليات التحصيل من الزبائن فهي تبقى صحيحة لكن تُعرض تحت حساب الذمم. في IPSAS هذه المبالغ لا تعتبر إيرادًا إلا بعد إثبات أنها استُعملت حسب الغرض المخصص لها. استلام إعانات الدولة ليست إيرادًا فوريا فيIPSAS

جدول رقم 17: يومية البنك (IPSAS) تحصيلات فقط (لا إيرادات)

19/01/2023	515		النقدية وما يعادلها	**69,000,000**	
	487		إيرادات تحويلات مؤجلة (**استلام إعانة BS 2022**)		**69,000,000**
26/01/2023	515		النقدية وما يعادلها	**788,000,000**	
	487		إيرادات تحويلات مؤجلة (**استلام الشطر الأول**)		**788,000,000**
19/04/2023	515		النقدية وما يعادلها	**788,000,000**	
	487		إيرادات تحويلات مؤجلة		**788,000,000**

			(استلام الشطر الثاني)		
20/07/2023	515		النقدية وما يعادلها	559,660,000	
		487	إيرادات تحويلات مؤجلة (استلام الشطر الثالث)		559,660,000
19/10/2023	515		النقدية وما يعادلها	432,485	
		487	إيرادات تحويلات مؤجلة (استلام الشطر الرابع)		432,485

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مفاهيم مسبقة (IPSAS 23, IPSAS 9, IPSAS 1)

التحصيل من الزبائن يبقى كما هو مع تصنيف(IPSAS) حيث يعتبرها فقط تسوية ذمم وليست إيرادات جديدة لأنها سبق الاعتراف بها عند الفوترة.

الجدول رقم 18: الفرق الجوهري بين SCF و IPSASعند معالجة الإيرادات (الإعانات)

SCF	IPSAS
الإعانة: إيراد مباشر(741)	الإعانة: التزام مؤجل حتى تحقق الشروط (487)
لا يشترط تتبع الاستعمال	يشترط إثبات أن التمويل استُخدم للغرض المحدد
التركيز نقدي	التركيز على الاستحقاق والمساءلة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مفاهيم مسبقة

تتحول الإعانة إلى إيراد فيIPSAS عند نهاية السنة أو عند إثبات أن المؤسسة أنفقت الإعانة حسب الهدف:

القيد يكون: من ح/ 487 إيرادات تحويلات مؤجلة إلى ح/ 74 إيرادات من التحويلات الحكومية

بهذه الطريقة: نكون طبقنا IPSAS 23 وفصلنا بين الإيرادات الحقيقية والتحصيلات مما يعزز الشفافية والمساءلة (حوكمة)

قيد تسوية الإعانة كإيراد محقق عند تحقق الشروط نهاية السنة حسب IPSAS 23

التاريخ	ر/ح	ر/ح	البيان	المدين	الدائن
2023/12/31	487		إيرادات تحويلات حكومية مؤجلة	2205092485	
		74	إيرادات التحويلات الحكومية (تحقق الايراد وترصيد ح/ الإيرادات المؤجلة)		2205092485

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مفاهيم مسبقة (IPSAS 23, IPSAS 9, IPSAS 1)

ملاحظة فيIPSAS :

- كل مبالغ 741 في SCF أصبحت التزام مؤجل وليس إيراد مباشر
- لا يُعترف بالإيراد إلا بعد إثبات أن الأموال استُخدمت للغرض المخصص

خلاصة:

تظهر مقارنة القيود المسجلة حسب النظام الحالي (SCF) وتحويلها وفق (IPSAS) أن الفارق الأساسي يكمن في توقيت الاعتراف بالمصروف وإظهار الالتزامات، فبينما يركز النظام الحالي على الدفع الفعلي، يسمح IPSAS بإظهار المصروفات والالتزامات المستحقة عند حدوثها، مما يعكس صورة مالية أكثر شفافية ويمكن تحسين الحوكمة في المؤسسة العمومية، وفق معايير IPSASوعلى أساس الاستحقاق، لا يؤدي تحصيل الأموال إلى نشوء إيراد، بل يُعتبر عملية تسوية نقدية لحق أو التزام سابق، ويُعترف بالإيرادات عند نشوء الحق القانوني أو تقديم الخدمة، وليس عند دخول الأموال إلى الحساب البنكي.

- يومية البنك في (IPSAS) يومية تحصيل وتسوية
- لا تُستعمل لإثبات الإيرادات

بعد تسجيل اليوميات وفق معاييرIPSAS ، يتم ترحيل القيود إلى الحسابات، ثم إعداد ميزان المراجعة، يلي ذلك إدخال قيود التسوية اللازمة تطبيقًا لمبدأ الاستحقاق، ثم إعداد القوائم المالية الختامية والإقفال المحاسبي.

حسب (IPSAS1وIPSAS 19) المصاريف تعرض في قائمة الأداء المالي والاعتراف يكون: عند تحقق الخدمة أو استلام السلعة وليس عند الدفع فقط ولا نركز على حسابات T، بل على: التصنيف – الإفصاح – الشفافية

المطلب الثالث: مقاربة تحليلية للقوائم المالية وفق (SCF) و (IPSAS)وأثرها على حوكمة المؤسسة

1. عرض القوائم المالية المعدة وفق (SCF) ومقارنتها مع متطلبات (IPSAS)

1.1. جدول رقم 19: الميزانية (قائمة المركز المالي) حسب SCF:

(جانب الأصول):

الأصول	2023		2022
	المبلغ الخام	الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	المبلغ الصافي	المبلغ الصافي
الأصول الغير جارية				
فارق الشراء				
التثبيتات المعنوية	2459058	2380558	78500	
التثبيتات العينية				
الأراضي	196543024.26	201220431.99	-4677407.3	
البناءات	1295609072.44		1295609072.44	
تثبيتات عينية أخرى	2627943466.29	1948024038.96	679919427.33	
التثبيتات موضع الامتياز				
التثبيتات الجارية				
التثبيتات المالية				

سندات المعادلة				
الأسهم الأخرى والسندات المخولة حقا في الملكية				
السندات الأخرى				
الاقتراضات والأصول المالية الأخرى الغير جارية	214507.48		214507.48	
الضرائب المؤجلة				
مجموع الأصول الغير جارية	4122769128.47	2151625028.95	1971144099.52	
الأصول الجارية				
المخزونات الجارية	1200391285.08		1200391285.08	
الحسابات والحقوق لدى الغير				
الزبائن	180186363.14		180186363.14	
المدينون الآخرون	149674308.51		149674308.51	
الضرائب	1414560766.14		1414560766.14	
الموجودات الأخرى				
التوظيفات والأصول المالية الأخرى				
الخزينة	1837884016.65		1837884016.65	
مجموع الأصول الجارية	3702696739.52		3702696739.52	
مجموع الأصول	7825465867.99	2151625028.95	5673840839.04	

(جانب الخصوم):

	2023	2022
رؤوس الأموال الخاصة	4293341723.47	
رأس المال		
الاحتياطات		
فارق إعادة التقييم		
فارق المعادلة		
النتيجة الصافية	-1152924202.06	
المحول من جديد	1490120481.81	
المجموع1	4630538003.22	
الخصوم الغير جارية		
الاقتراضات والحسابات الدائنة	412229.96	
الضرائب المؤجلة		

المؤونات والمنتجات المعاينة مسبقا		
المجموع 2	193241124.26	
الخصوم الجارية	197453354.22	
الموردون		
الضرائب	313319242.88	
الدائنون الآخرون	217426812.20	
الخزينة السالبة	315103426.52	
المجموع 3	845849481.60	
مجموع الخصوم 1+2+3	5673840893.04	

المصدر: تمت ترجمة الميزانية من قبل الباحثة بناءا على الوثائق الداخلية للمؤسسة (أنظر الملحق رقم 12 صفحة 292)

أ. **مقاربة تحليلية مع IPSAS:**

في IPSAS لا نعرض المبلغ الخام والاهتلاكات بل نعرض فقط القيمة الدفترية الصافية إذن سنأخذ المبلغ الصافي 2023 فقط، يمكن القول إن المستشفى يعتمد مقاربة محاسبية حديثة في تسجيل الأصول غير الجارية وفق SCF غير أن هذا التطبيق يضل غير مكتمل مقارنة بمتطلبات IPSAS خاصة فيما يتعلق بالإفصاح والتقييم وربط الأصول بجودة الخدمة العمومية

لا نستعمل رؤوس الأموال الخاصة بل نستعمل مفهوم: صافي الأصول / حقوق الملكية(Net Assets / Equity)

والخصوم تُقسّم فقط إلى:

- التزامات جارية – التزامات غير جارية

يختفي من الميزانية

- رأس المال (غير ذي معنى في القطاع العام)
- فارق المعادلة
- المحول من جديد (كعرض مستقل)
- الضرائب المؤجلة غالبًا لا تُعرض فيIPSAS تُحذف أو تُذكر في الإيضاحات فقط (حسب الحالة)
- الخزينة السالبة لا تُعرض كبند مستقل فيIPSAS تُعاد تصنيفها ضمن: الخصوم الجارية

تم تحويل جانب الخصوم من النظام المحاسبي المالي إلى بيان المركز المالي وفق IPSAS بإعادة تصنيف رؤوس الأموال الخاصة إلى صافي الأصول، وتجميع النتيجة المتراكمة والاحتياطيات، مع تصنيف الخصوم إلى التزامات جارية وغير جارية، واستبعاد البنود غير ذات الصلة بطبيعة القطاع العام.

- **في SCF**: يتم التركيز على النتيجة المحاسبية
- **في IPSAS**: التركيز على الأداء، الاستدامة والشفافية، تعترف بالفائض / العجز لكن تركز على أسباب العجز وربطه بالأداء الخدمي

ب. تحليل الميزانية من زاوية الحوكمة

تظهر الميزانية تحسننا في الشفافية المحاسبية مقارنة بالنظام الإداري التقليدي، غير أن محدودية الإفصاح وضعف ربط المعلومات المالية بالأداء الصحي يقلل من فعالية الحوكمة

جدول رقم 20: تحليل الميزانية من زاوية الحوكمة

نقاط القوة	نقاط الضعف
وجود ميزانية حقيقية	ضعف الإفصاح
تسجيل اهتلاكات	غياب الربط بين الأصول والخدمة الصحية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مفاهيم سابقة

ت. تحليل صافي الأصول:

يظهر صافي الأصول تسجيل عجز محاسبي متراكم غير أن هذا العجز وفق معايير IPSAS لا يفسر كخسارة مالية بل كنتيجة طبيعية لنشاط صحي اجتماعي تموله الدولة جزئيا أو كليا، ويعد إدراج هذا العجز ضمن صافي الأصول عنصرا أساسيا في تعزيز الشفافية إذ يسمح لمتخذ القرار العمومي بتقييم حجم الموارد المستهلكة مقارنة بالخدمات المقدمة دون السقوط في منطق الربحية

الاستنتاج:

يظهر بيان المركز المالي للمستشفى هيمنة الأصول غير المتداولة على إجمالي الأصول وهو ما يعكس طبيعة النشاط الصحي العمومي القائم على بنية تحتية وتجهيزات طبية كثيفة الاستثمار، وفق منظور IPSAS لا ينظر إلى هذه الأصول باعتبارها ممتلكات فقط بل باعتبارها موارد خاضعة للسيطرة المؤسسة ومخصصة لتقديم الخدمة العمومية، كما يسمح عرض IPSAS بربط هذه الأصول بمسؤولية الإدارة في حسن استغلالها والمحافظة عليها وهو ما يعزز مبدأ المساءلة مقارنة بالعرض التقليدي في SCF الذي يقتصر على البعد الكمي

أما من جهة الخصوم فيبرز العرض وفق IPSAS الالتزامات الحالية وغير الحالية بشكل أكثر وضوحا مما يتيح قراءة أدق لقدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها في إطار التمويل العمومي المضمون

2.1. جدول رقم 21: جدول حساب النتائج حسب الطبيعة وفق SCF:

	2023	2022
المبيعات والمنتوجات الملحقة	62215347.08	
تغير المخزونات الجارية والتامة		
الإنتاج المثبت		
إعانات الاستغلال	2992660000	
إنتاج السنة	3054875347.08	
المشتريات المستهلكة	-151888640823	

الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	-71197807.86	
استهلاك السنة	-1590084216.09	
القيمة المضافة للاستغلال 1-2	1464791130.99	
أعباء المستخدمين	-2409305146.73	
الضرائب والرسوم المدفوعة	-19500	
فائض الاستغلال	-944533515.74	
المنتوجات العملياتية الأخرى		
الأعباء العملياتية لأخرى		
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	-5684107.73	
إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات		
النتيجة العملياتية	-950217623.47	
المنتوجات المالية		
الأعباء المالية		
النتيجة المالية		
النتيجة العادية قبل الضرائب	-950217623.47	
الضريبة على النتيجة العادية		
الضريبة المؤجلة (تغير) على النتيجة العادية		
مجموع منتوجات عن نشاطات الاستغلال	3054875347.08	
مجموع الأعباء عن نشاطات الاستغلال	-4005092970.55	
النتيجة الصافية عن نشاطات الاستغلال	-950217623.47	
الأحداث الغير عادية (منتوجات)		
الأحداث الغير عادية (أعباء)		
النتيجة الغير عادية		
النتيجة الصافية للسنة المالية	-950217623.47	

المصدر: تمت الترجمة من قبل الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة (أنظر الملحق رقم 13 صفحة 294)

التعليق:

في إطار IPSAS لا يتم اعتماد جدول حساب النتائج كما هو معمول به في SCF، وإنما يتم تقديم بيان الأداء المالي الذي يركز على تحليل الفائض أو العجز الناتج عن الأنشطة غير الربحية للمرفق العمومي بهدف تقييم الكفاءة والحوكمة بدل الربحية غياب بيان الأداء المالي وفق IPSAS في المستشفى محل الدراسة يعد في حد ذاته مؤشرا على ضعف مواءمة النظام المحاسبي الحالي مع متطلبات لحوكمة الحديثة

هذا جدول حساب النتائج وفق SCF، وقد استخدم كأداة تشخيص أولي للأداء المالي ومن خلاله تم إبراز الاختلالات التي تسعى IPSAS إلى معالجتها، خاصة من حيث تحسين عرض الأداء، الفصل بين الأنشطة وتعزيز شفافية العجز المالي

أ) **المبدأ الأساسي قبل التحويل** في (IPSAS)، لا يوجد: مبيعات – إنتاج – قيمة مضافة – فائض استغلال

يوجد: إيرادات – مصاريف حسب الطبيعة– فائض / عجز السنة، إذن نحتفظ فقط بالإيرادات الحقيقية والمصاريف الحقيقية

ب) تحليل بيان الأداء المالي:

تحقيق قيمة مضافة موجبة ما يدل على قدرة المستشفى على خلق قيمة اقتصادية واجتماعية من خلال نشاطه الصحي حيث تفوق قيمة الخدمات المقدمة قيمة الاستهلاكات الوسيطية غير أن هذه القيمة المضافة تتحول إلى عجز محاسبي بعد احتساب:

- مصاريف المستخدمين، الاهتلاكات والأعباء التشغيلية الأخرى

ووفق IPSAS فان العجز يمثل تكلفة تقديم الخدمة العمومية وليس مؤشر على سوء تسيير أو اختلال مالي، هذا العرض يسمح بفهم أعمق لبنية التكاليف خاصة الوزن الكبير لتكاليف الموارد البشرية وهو عنصر جوهري في تقييم كفاءة تخصيص الموارد العمومية

ت) تحليل الإيرادات والنفقات وفق منطق IPSAS

تبرز إعادة تصنيف الإيرادات وفق IPSAS الاعتماد الكبير للمستشفى على التحويلات العمومية وهو ما يعكس الطابع الاجتماعي للنشاط الصحي، في المقابل فان تصنيف النفقات حسب طبيعتها ووظيفتها يسمح بتقدير تكلفة الخدمة الصحية بشكل أكثر دقة ويفتح المجال أمام:

- تقييم الأداء
- مقارنة التكاليف بين الفترات
- دعم اتخاذ القرار العمومي

وهو ما لا يوفره العرض التقليدي وفق SCF بنفس المستوى

الجدول رقم 22: المقارنة بين (IPSAS) و(SCF) من حيث المعالجة المحاسبية

SCF	IPSAS
التركيز على: الربح/ الخسارة النتيجة المحاسبية	لا يهم الربح يهم: الأداء وكفاءة استخدام الموارد استدامة المالية العمومية
عرض ذو طابع تجاري	يتم عرض بيان الأداء المالي حسب طبيعة الأنشطة والوظائف
لا يميز بوضوح بين: نشاط الخدمة العامة/ نشاط اقتصادي إن وجد	الخسارة هنا في IPSAS تفسر كعجز يجب تفسيره، لا كفشل تجاري

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مفاهيم سابقة

3.1. جدول رقم 23: تدفقات الخزينة حسب (SCF)

أ) **الطريقة الغير مباشرة**

	2023	2022
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال		
التحصيلات المقبوضة من الزبائن	**30846108.89**	
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين	**-2986550818.11**	
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة		
الضرائب على النتائج المدفوعة		
تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية (الاستثنائية)	**-2955704709.22**	
تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر الغير عادية		
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال (أ)	**-2955704709.22**	
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار		
تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية ومعنوية		
التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية والمعنوية		
تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية		
التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة مالية		
الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية		
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة		
صافي تدفقات الخزينة من أنشطة الاستثمار (ب)		
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل		
التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم		
حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها		
التحصيلات المتأتية من القروض		
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة		
الإعانات	2992660000	
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)	**2992660000**	
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات		
تغير الخزينة للفترة (أ + ب + ج)	**36955290.78**	
الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية	**1800928725.87**	
الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية	**1837884016.65**	
تغير الخزينة خلال الفترة	**36955290.78**	
المقاربة مع النتيجة المحاسبية	**987172914.25**	

المصدر، تمت الترجمة من قبل الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة (أنظر الملحق رقم 14 صفحة 295)

ب) الطريقة المباشرة:

	2023	2022
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
المقبوضات		
الضرائب		
مبيعات السلع والخدمات	**30846108.89**	
الإعانات (المنح)	**2992660000**	
فوائد مستلمة		
مقبوضات أخرى		
المدفوعات		
تكاليف المستخدمين (الأجور)		
معاشات التقاعد		
الموردون	**-2986550818.11**	
المنافع الاجتماعية		
فوائد مدفوعة		
مدفوعات أخرى		
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	**36955290.78**	
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية		
اقتناء الممتلكات والمعدات		
التحصيلات من بيع التثبيتات		
شراء أوراق مالية بعملة أجنبية		
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية		
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
التحصيلات من القروض		
تسديدات القروض		
توزيعات/ أرباح محولة إلى الحكومة		
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
الزيادة/ النقص الصافي في الخزينة وما يعادله	**36955290.78**	
الخزينة وما يعادلها في بدية الفترة	**1800928725.87**	
الخزينة وما يعادلها في نهاية الفترة	**1837884016.65**	

المصدر، تمت الترجمة من قبل الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة (أنظر الملحق رقم 14 صفحة 295)

خلاصة: إن الاختلاف بين النتيجة المحاسبية وتغير الخزينة يرجع إلى تطبيق أساس الاستحقاق، حيث يتم الاعتراف بالإيرادات والمصاريف عند تحققها وليس عند تحصيلها أو دفعها، إضافة إلى إعادة تصنيف الإعانات ضمن الأنشطة التشغيلية وفق متطلبات IPSAS.

2. إعادة عرض القوائم المالية وفق مقاربة تحليلية حسب نموذج(IPSAS)

اعتماد SCF في هذه القوائم لا يتعارض مع دراسة IPSAS بل يشكل الأساس التشخيصي الذي انطلقت منه الدراسة لتقييم فجوة التطبيق واقتراح إصلاحات حوكمية

تم تحويل القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) إلى قوائم مكافئة وفق معايير IPSAS من خلال إعادة تصنيف البنود وتغيير منطق العرض من منطق ربحي إلى منطق أداء وخدمة عمومية، وذلك بهدف تقييم الحوكمة والشفافية وليس الربحية

1.3. مقاربة تحويل الميزانية إلى وضعية IPSAS بالاعتماد على القوائم المالية المنشورة في المعيار IPSAS 1 عرض القوائم المالية

جدول رقم 24: قائمة المركز المالي (الميزانية) حسب IPSAS للسنة المنتهية في 2023/12/31:

البيان	2023	2022
الأصول		
الأصول الجارية		
النقد وما يعادلها نقدا (الخزينة الموجبة)	1837884016.65	
المساهمات المقدرة بالاستقبال		
المساهمات الطوعية المستحقة		
الزبائن	180186363.14	
المدينون الآخرون	149674308.51	
الجرد (المخزون)	120391285.08	
الضرائب والرسوم وما شابهها	214507.48	
أصول أخرى		
إجمالي الأصول الجارية	**3,702,696,739.52**	
الأصول غير الجارية		
المساهمات الطوعية المستحقة		
العقارات والمصنع والمعدات	1,975,673,999.77	
الأصول غير الملموسة	78,500.00	
الأصول المالية الغير جارية	214,507.48	
أصول أخرى		
إجمالي الأصول غير الجارية	**1,971,144,099.52**	
إجمالي الأصول	**5,673,840,839.04**	

الالتزامات		
الالتزامات الحالية		
الحسابات الدائنة والالتزامات المستحقة (موردون)	313319242.88	
الإيرادات المسبقة		
الدائنون الآخرون		
الضرائب المستحقة الدفع	217,426,812.20	
التزامات مزايا الموظفين		
الأحكام		
مسؤولية معادلة الضرائب		
مسؤوليات أخرى		
حسابات دائنة أخرى	315,103,426.52	
إجمالي الالتزامات الجارية	**845,849,481.60**	
الالتزامات غير الجارية		
الاقتراضات والحسابات الدائنة	412,229.96	
المؤونات والإيرادات المعاينة مسبقا	192,828,894.30	
التزامات مزايا الموظفين		
الأحكام		
حصة المشاريع المشتركة التي تم حسابها باستخدام طريقة الأسهم		
مسؤوليات أخرى		
إجمالي الالتزامات غير الجارية	**193,241,124.26**	
إجمالي الالتزامات	**1,039,090,605.86**	
صافي إجمالي الأصول وإجمالي الالتزامات	**5,673,840,839.04**	
الأصول الصافية		
الفائض المتراكم/(العجز)	1,152,924,202.06	
المحول من جديد	1,490,120,481.81	
الاحتياطيات		
إجمالي صافي الأصول	**4,630,538,003.22**	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على: (United Nation, 2013)، (International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), 2025)

التعليق: تظهر الميزانية أن نسبة الأصول غير المتداولة تمثل الحصة الأكبر من إجمالي الأصول، وهو ما يعكس طبيعة النشاط الصحي كثيف الاستثمار في البنية التحتية، غير أن عرض هذه الأصول وفق SCF لا يسمح بتقييم مستوى التحكم فيها كما توصي بذلك معايير IPSAS، تم إعداد بيان المركز المالي وفق معايير IPSAS اعتمادًا على القيم الدفترية الصافية، مع تصنيف الأصول والالتزامات إلى جارية وغير جارية، بما يضمن تحقيق معادلة المركز المالي وعرض الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة

حساب التوازن:

ذمم الطرف الأخرى = 149,674,308.51 + 180,186,363.14 = 329,860,671.65

إجمالي الأصول = 5,673,840,839.04

إجمالي الالتزامات = 1,039,090,605.86 + صافي الأصول 4,630,538,003.22

ملاحظة: لا يتم التركيز على الملكية بل على التحكم في الأصل

- أصول الامتياز تبرز بقوة عكس SCF
- الزبائن تصنف كمستحقات مقابل خدمة عمومية
- وجود عجز في هذه الحالة طبيعي جدا ولا يعد فشلا ماليا

2.2. جدول رقم 25: بيان الأداء المالي حسب IPSAS (Statement of Financial Performance) للسنة المنتهية في 2023/12/31:

	2023	2022
الإيرادات		
المساهمات المقدرة (إعانات الاستغلال)	2992660000	
المساهمات التطوعية		
تحويلات وتخصيصات أخرى		
إيرادات الاستثمار		
المساهمات في صناديق التأمين الذاتي		
إيرادات أخرى (مبيعات ومنتجات ملحقة)	62215347.08	
إجمالي الإيرادات	**3054875347.08**	
أعباء المستخدمين والمزايا	-2409305146.73	
المنح والتحويلات الأخرى		
الإمدادات والمستهلكات	-1518886408.23	
الاستهلاك		
الإعاقة		
السفر		
نفقات تشغيلية أخرى	-71197807.86	
مطالبات ومصاريف التأمين الذاتي		
تكاليف التمويل		
المساهمات والحصة من عجز المشاريع المشتركة يتم الاعتبار على أساس حقوق الملكية		
نفقات أخرى (ضرائب)	-19500	
الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	-5684107.73	
إجمالي المصاريف	**4005092970.55**	

فائض / (عجز) للسنة	950217623.47	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المصدر: (United Nation, 2013)، (International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), 2025)

الاستنتاج: بلغ العجز المسجل خلال السنة نسبة معتبره من إجمالي الإيرادات، غير أن هذا العجز لا يعكس خسارة اقتصادية، بل تكلفة تقديم خدمة عمومية، وهو ما يتوافق مع منطق IPSAS القائم على قياس الأداء وليس الربحية حيث تشير بنية الإيرادات إلى اعتماد شبه كلي على التحويلات العمومية، في حين تمثل نفقات المستخدمين النسبة الأكبر من إجمالي النفقات، ما يطرح إشكالية فعالية تخصيص الموارد

القيمة المضافة موجبة يعني أن:

- المستشفى خلق قيمة اقتصادية فعلية أي أن النشاط الصحي أنتج خدمة عمومية تفوق قيمة المستلزمات المستهلكة
- النتيجة سالبة لأن بعد القيمة المضافة نطرح مصاريف المستخدمين (أجور) الاهتلاكات وأعباء أخرى غير نقدية
- في المستشفيات الأجور مرتفعة جدا الاهتلاكات كبيرة، طبيعي جدا يتحول الفائض التشغيلي إلى عجز محاسبي
- في إطار (IPSAS): العجز ليس معناه الفشل بل تكلفة تقديم خدمة عمومية أي لا يعني ضعف الاستدامة المالية

➢ **النتيجة السالبة في SCF**: تفهم غالبا على أنها سوء توازن وضعف تغطية التكاليف هذه قراءة قريبة من المنطق التجاري لكن هذا التفسير غير ملائم لمؤسسة صحية عمومية

➢ **في IPSAS**: النتيجة السالبة تعني: تكلفة تقديم خدمة عمومية تدخل الدولة لتعويض العجز خيار سياسي اجتماعي

متى يمكن الإشارة إلى الاستدامة المالية؟

بحذر شديد فقط إذا توفرت:

- عجز متكرر عبر عدة سنوات
- تدهور صافي الأصول
- اعتماد كلي ودائم على التحويلات دون أي مؤشرات ضبط

فنقول بدل سوء توازن أنه مؤشر يحتاج متابعة وتعزيز أدوات الحوكمة وبحاجة إلى تحسين عرض المعلومات وربطها بالأداء

الجدول رقم 26: استخلاص الفرق في تحليل بيان الأداء المالي بين SCF وIPSAS:

العنصر	تحليل SCF	تحليل IPSAS
النتيجة السالبة	خلل مالي	تكلفة الخدمة
التمويل العمومي	دعم	عنصر هيكلي
الأداء	تغطية التكاليف	تحقيق الأثر
الهدف	توازن مالي	خدمة عمومية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مفاهيم مسبقة

جدول رقم 27: تفسير المصطلحات حول بيان الأداء المالي حسب IPSAS من ناحية الحوكمة:

العنصر	التفسير من ناحية الحوكمة
عجز مرتفع	غياب ربط الموارد بالأداء
أصول كبيرة	ضعف تقييم التحكم والاستغلال
أجور مرتفعة	حاجة لمؤشرات أداء
اعتماد على الدولة	ضعف الاستقلالية المالية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مفاهيم مسبقة

3.2. جدول رقم 28: بيان التدفقات النقدية حسب IPSAS (الطريقة الغير مباشرة Statement of Cash Flows)

ملاحظة: لا يمكن ملأ الجدول لعدم توفر المعلومات والقائمة الحقيقية للمؤسسة حسب الطريقة الغير مباشرة

	2023	2022
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
فائض / (عجز) للسنة		
الحركات غير النقدية		
الاستهلاك		
تضرر في الممتلكات والمصنع والمعدات والأصول غير الملموسة		
تدهور المخزون		
زيادة / (انخفاض) في المخصصات للمستحقات المشكوك فيها		
صافي الخسارة /(المكاسب) من التخلص من الممتلكات والمصنع والمعدات والمخزون		
تعرض إيرادات الاستثمار في صافي الإيرادات من استثمارات المجمعات النقدية		
تكلفة الخدمة الحالية وتكلفة الفائدة لالتزامات مزايا الموظفين		
التبرع بالأصول		
العجز الصافي / (فائض) في المشاريع المشتركة		
التغيرات في الأصول		
(زيادة) / انخفاض في المساهمات المقدرة على الاقتراض		
(زيادة) / انخفاض المساهمات الطوعية المستحقة		
(زيادة) / انخفاض في الذمم المستحقة الأخرى		
(زيادة) / انخفاض في المخزون		
(زيادة) / انخفاض في الأصول الأخرى		
(زيادة) / انخفاض في حصة أصول/التزامات المشاريع المشتركة المحسوبة باستخدام طريقة الأسهم		
التغيرات في الالتزامات		
زيادة / (انخفاض) في الحسابات الدائنة والالتزامات المستحقة		
زيادة / (انخفاض) في الإيرادات المقدمة		
زيادة / (انخفاض) التزامات مزايا الموظفين		

زيادة / (انخفاض) في المخصصات		
زيادة / (انخفاض) التزام صندوق معادلة الضرائب		
زيادة / (انخفاض) في الالتزامات الأخرى		
زيادة / (انخفاض) حصة أصول/التزامات المشاريع المشتركة المحسوبة باستخدام طريقة حقوق الملكية		
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		
التغيرات الصافية في استثمارات المجمع النقدي		
الاستحواذ على الممتلكات والمصانع والمعدات		
عائدات التخلص من الممتلكات والمعدات		
الاستحواذ على الأصول غير الملموسة		
التبرع بالأصول غير الملموسة		
إصدار القروض المستحقة		
عائدات سداد القروض المستحقة		
صافي التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
عائدات الاقتراض		
سداد الاقتراضات		
صافي التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
زيادة صافية /(انخفاض) في النقد وما يعادلها		
النقد وما يعادلها – بداية العام		
أرباح التبادل /(الخسائر) على النقد وما يعادلها نقدا		
النقد والمكافئ النقدي – نهاية العام		

المصدر: تمت ترجمة الوثيقة من قبل الباحثة بالاعتماد على المصدر: (United Nation, 2013)، (International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), 2025)

تم ترجمة جدول تدفقات الخزينة وفق معيار IPSAS 2 باستعمال الطريقة المباشرة، مع إعادة تصنيف الإعانات الحكومية ضمن الأنشطة التشغيلية بدل التمويلية، مما يفسر الاختلاف في العرض مقارنة بنظام SCF دون أي تأثير على صافي التغير في الخزينة.

الجدول رقم 29: الفرق المفاهيمي بين IPSASوSCF

المعيار	SCF	IPSAS
الهدف	الربح	الخدمة العمومية
النتيجة	النتيجة	فائض/عجز
منطق المحاسبة	تجاري	عمومي
الشفافية	محدودة	مرتفعة
الحوكمة	غير مقيمة صراحة	عنصر أساسي

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مفاهيم مسبقة

4.2. جدول رقم 30: بيان التغيرات في صافي الأصول:(Statement of Changes in Net Assets)

البيان	الأصول الصافية
صافي الأصول حتى 31 ديسمبر 2022	**4,293,341,723.47**
التغيرات في صافي الأصول	
المكاسب / (الخسائر) الاكتوارية على التزامات مزايا الموظفين (ملاحظة 19)	
تحويلات الأموال إلى/من منظمات أو كيانات أخرى	
حصة التغيرات المعترف بها من قبل المشاريع المشتركة مباشرة في صافي الأصول (ملاحظة 24)	
تعديلات أخرى على صافي الأصول	
فائض / (عجز) للسنة	(1,152,924,202.06)
إجمالي التغيرات في صافي الأصول	**(1,152,924,202.06)**
صافي الأصول حتى 31 ديسمبر 2023 (ملاحظة 25)	4,630,538,003.22
تعديلات الفترة السابقة (ملاحظة 4)	
الأصول الصافية المعاد تصريعها حتى 31 ديسمبر 20X1 (ملاحظة 25)	
التغيرات في صافي الأصول	
المكاسب / (الخسائر) الاكتوارية على التزامات مزايا الموظفين (ملاحظة 19)	
تحويلات الأموال إلى/من منظمات أو كيانات أخرى	
حصة التغيرات المعترف بها من قبل المشاريع المشتركة مباشرة في صافي الأصول (ملاحظة 24)	
تعديلات أخرى على صافي الأصول	
فائض / (عجز) للسنة	(950,217,623.47)
إجمالي التغيرات في صافي الأصول	**(950,217,623.47)**
الأصول الصافية حتى 31 ديسمبر 2023 (ملاحظة 25)	**3,680,320,379.75**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المصدر: (United Nation, 2013)، (International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), 2025)

صافي الأصول نهاية السنة = صافي الأصول بداية السنة **+** فائض /عجز السنة

يعكس بيان التغيرات في الأصول الصافية، المعد وفقIPSAS ، أن التغير الوحيد خلال الفترة ناتج عن عجز السنة، في غياب أي عناصر أخرى معترف بها مباشرة في الأصول الصافية.

5.2. جدول 31: بيان مقارنة الميزانية والمبالغ الفعلية (Statement of Comparison of Budget and Actual Amounts)

ملاحظة: لا يمكن ملأ الجدول لعدم توفر المعلومات اللازمة

	الميزانية المتاحة للجمهور				*الإنفاق السنوي الفعلي (على أساس الميزانية)*	*الفرق (النسبة المئوية)*
	البيانات السنوية الأول	*البيانات السنوية الأخير*	*السنوي الأصلي*	*النسخة السنوية النهائية*		
الميزانية النظامية						
صنع السياسات العامة والتوجيه والتنسيق						
الشؤون السياسية						
العدالة والقانون الدولي						
التعاون الدولي من أجل التنمية						
التعاون الإقليمي من أجل التنمية						
حقوق الإنسان والشؤون الإنسانية						
معلومات عامة						
خدمات الدعم الشائعة						
الرقابة الداخلية						
الأنشطة الإدارية الممولة بشكل مشترك والنفقات الخاصة						
الإنفاق الرأسمالي						
الأمن والسلامة						
حساب التطوير						
تقييم الموظفين						
المجموع الفرعي، الميزانية العادية						
ميزانيات أخرى متاحة للجمهور						
الخطة الرئيسية للعاصمة						
[إضافة ميزانيات أخرى متاحة]						
المجموع						

المصدر: **تمت ترجمة الوثيقة من قبل الباحثة بالاعتماد على المصدر**: (United Nation, 2013)، (International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), 2025)

الجدول رقم 32: الخلاصة من إعادة عرض القوائم المالية وفق مقاربة IPSAS

القائمة المالية	التحول الجوهري من SCF إلى IPSAS	نتيجة التحول
قائمة الميزانية المالية	من الملكية القانونية إلى منطق التحكم في الأصول	إبراز أصول الامتياز والاستثمارات الضخمة في البنية التحتية الصحية
بيان الأداء المالي	من الربح /الخسارة إلى صافي تكلفة الخدمة العمومية	تفسير العجز المالي كظاهرة طبيعية ناتجة عن تقديم خدمة عمومية
قائمة تدفقات الخزينة	من حركة النقدية التجارية إلى مصادر تمويل الخدمة	تبيان مدى اعتماد المؤسسة على إعانات الدولة مقابل مواردها الذاتية
قائمة التغير في صافي الأصول	من حقوق المساهمين إلى تطور الثروة العامة	مراقبة الزيادة والنقصان في صافي أموال الدولة الموكلة للمؤسسة
قائمة مقارنة الميزانية مع المبالغ الفعلية	إضافة بيان جديد: الموازنة التقديرية مقابل المبالغ الفعلية	تفعيل مبدأ المساءلة والرقابة على كفاءة صرف الاعتمادات المالية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مفاهيم مسبقة

3. استخلاص أثر تطبيق معايير IPSAS على حوكمة المؤسسة الصحية

أ) الشفافية (Transparency)

المعالجة المحاسبية في الوضع الحالي في ضلSCF تعتمد التركيز أساسًا على الخزينة والنتيجة المحاسبية وضعف إبراز الاهتلاكات، الالتزامات طويلة الأجل والأصول غير المستعملة فعليًا

ما أظهرته الدراسة التطبيقية التحليلية إذا تم تطبيقIPSAS

- سيكون هناك عرض شامل لـ: الأصول الجارية وغير الجارية، الالتزامات الجارية وغير الجارية وصافي الأصول
- إدراج: الاستهلاك الحقيقي، التدفقات النقدية وبيان التغيرات في الأصول الصافية
- أثر تطبيقي واضح حيث تم الكشف عن عجز محاسبي حقيقي رغم وجود سيولة نقدية.
- تحسن مبدأ الشفافية لأن المعلومات أصبحت أكثر شمولًا، أكثر وضوحًا، أكثر قابلية للفهم من قبل الجهات الرقابية نتيجة عرض المصاريف حسب طبيعتها الاقتصادية وإمكانية معرفة أين صرفت الأموال وفي ماذا استهلكت مثال نفرق بين سلع، خدمات، لوازم بدل رقم إجمالي

ب) المساءلة (Accountability)

تم ربط العجز السنوي بالتغير في صافي الأصول، لم يعد العجز رقمًا معزولًا، بل أثر مباشر على الثروة الصافية للمؤسسة وكل قرار تسييري انعكس على بيان الأداء المالي ثم على بيان التغيرات في الأصول الصافية وسيتحسن مبدأ المساءلة من خلال:

- تحميل المسؤولية للمسيرين
- إمكانية تقييم أدائهم المالي سنويًا
- الاعتراف بالمصروف عند تحقق الخدمة الإدارة تُسأل: هل تحققت المنفعة؟، هل السعر مناسب؟
- لا يوجد تلاعب بتأجيل الدفع

ت) تحسين الرقابة الداخلية:

تبين وجود: فصل واضح بين الأنشطة التشغيلية والتمويلية وتتبع أدق للتدفقات النقدية وسهولة الربط بين:

الميزانية، الأداء المالي، التدفقات النقدية

أثر مباشر يسهل على: مجلس المحاسبة، المفتشيات والمدققين اكتشاف:

- الاختلالات
- الالتزامات غير المصرح بها سابقًا
- تعزيز مبدأ الرقابة الداخلية والخارجية
- الربط بين الفاتورة، الخدمة، القيد وتقليل فواتير وهمية، ازدواج الصرف

ث) الكفاءة والفعالية (Efficiency & Effectiveness)

من خلال نماذج القوائم IPSAS في الدراسة يظهر:

- احتساب تكلفة الاستهلاك، تكلفة المستخدمين وتكلفة الخدمات ومقارنة هذه التكاليف بالإعانات والتحويلات المستلمة؛ تبين أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على الإعانات مع تسجيل عجز تشغيلي
- تحسن مبدأ الكفاءة لأن تكلفة الخدمة أصبحت قابلة للقياس ويمكن تقييم مردودية الإنفاق العمومي
- عقلنة الإنفاق العمومي تحليل المصاريف التشغيلية: تكرارها، وزنها في الميزانية اتخاذ القرارات: ترشيد، إعادة توجيه الموارد

ج) الاستدامة المالية (Sustainability)

كشفت الدراسة عن عجز سنوي تآكل صافي الأصول عبر السنوات واعتماد هيكلي على التمويل العمومي فالخزينة وحدها لا تعكس الاستدامة وصافي الأصول هو المؤشر الحقيقي

من خلال IPSAS سيتحسن مبدأ الاستدامة من حيث القدرة على التنبؤ بالمخاطر المالية ودعم التخطيط متوسط وطويل الأجل

ح) مبدأ المشاركة (Participation)

ما تُظهره الدراسة من خلال إعداد القوائم وفق (IPSAS) سيتحسن مبدأ المشاركة لأن القرار لن يبقى فرديًا بل مبنيًا على معلومات مشتركة وشفافة وتصبح المعلومات المالية: مفصلة، مفهومة وقابلة للتحليل؛ لم تعد حكرًا على المحاسب فقط، بل:

- الإدارة
- الجهات الوصية
- أجهزة الرقابة
- صناع القرار

تمكين مختلف الفاعلين من: الاطلاع على الأداء المالي الحقيقي والمشاركة في تقييم السياسات المالية واقتراح تحسينات مبنية على أرقام دقيقة

خ) حكم القانون (Rule of Law)

إن تطبيق IPSAS يفرض احترام قواعد موحدة للاعتراف والقياس والالتزام بمبدأ الاستحقاق ومنها الاعتراف بجميع الالتزامات (موردين، ضرائب، التزامات أخرى) ومنع إخفاء الالتزامات خارج الميزانية بالإضافة إلى تقليص هامش التقدير الشخصي وتوحيد المعالجة المحاسبية وسيتحسن مبدأ حكم القانون لأن التسيير أصبح خاضعًا لقواعد واضحة وليس لاجتهادات فردية

د) العدالة والمساواة (Equity & Fairness)

ما كشفته الدراسة التطبيقية التحليلية أن توحيد عرض المعلومات المالية :نفس القواعد ونفس المعايير بالإضافة إلى وضوح مصادر التمويل وكيفية استخدام الموارد العمومية، عدم تفضيل طرف على آخر في المعلومة، تقليص عدم تماثل المعلومات كما سيتحسن مبدأ العدالة والمساواة لأن جميع الأطراف لها نفس الوصول للمعلومة الموارد العمومية تُعرض بشفافية

ذ) الرؤية الاستراتيجية (Strategic Vision)

ما أظهرته الدراسة التطبيقية التحليلية بوضوح إبراز:

- تطور صافي الأصول
- الاتجاه العام للعجز أو الفائض
- استدامة التمويل

الربط بين: الأداء المالي والتدفقات النقدية والتغير في الأصول الصافية حيث لم يعد التسيير قصير الأجل مبنيًا فقط على الخزينة بل أصبح مبنيًا على تحليل الاتجاهات وتقييم الاستدامة المالية

سيتحسن مبدأ الرؤية الاستراتيجية لأن متخذي القرار يمتلكون أدوات التنبؤ والتخطيط متوسط وطويل الأجل

جدول 33: مستخلص الدراسة التطبيقية التحليلية:

مبدأ الحوكمة	الوضع قبل تطبيق IPSAS وفق الأساس النقدي/SCF	ما أظهرته دراسة الحالة بعد تطبيق IPSAS	الأثر على الحوكمة
الشفافية	معلومات مالية مجزأة، تركيز على الخزينة فقط	قوائم مالية شاملة (الأصول، الالتزامات، التدفقات، الأصول الصافية)	تحسين وضوح الوضع المالي الحقيقي
المساءلة	صعوبة تحديد المسؤوليات المالية بدقة	ربط النتائج المالية بالالتزامات والأصول والتدفقات	تعزيز إمكانية مساءلة المسيرين
المشاركة	حصر المعلومة لدى المحاسبة والإدارة المالية	إتاحة معلومات مفهومة وقابلة للتحليل لمختلف الأطراف	توسيع دائرة المشاركة في اتخاذ القرار
حكم القانون	مرونة كبيرة في المعالجة المحاسبية	توحيد القواعد والاعتراف الشامل بالالتزامات	تقليص الاجتهاد الشخصي وتعزيز الامتثال
العدالة والمساواة	عدم تماثل في الوصول إلى المعلومة	عرض موحد وشفاف للمعلومات المالية	تكافؤ الفرص في الاطلاع والتقييم
الكفاءة والفعالية	تقييم الأداء قائم على التنفيذ النقدي	تقييم شامل للأداء المالي والاستدامة	تحسين استخدام الموارد العمومية
الرؤية الاستراتيجية	تسيير قصير الأجل يركز على التوازن النقدي	تحليل تطور الأصول الصافية والتدفقات المستقبلية	دعم التخطيط متوسط وطويل الأجل
الاستدامة المالية	تجاهل الالتزامات المستقبلية	إبراز الالتزامات والمخاطر المالية	تعزيز استدامة المالية العمومي

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مفاهيم مسبقة

التعليق:

يوضح هذا الجدول أن تطبيق معايير IPSAS لا يمثل مجرد تغيير محاسبي تقني، بل يشكل أداة فعالة لتحسين الحوكمة الرشيدة داخل المؤسسات العمومية الجزائرية من خلال دعم الشفافية، المساءلة، وحسن اتخاذ القرار.

في SCF (المحاسبة التقليدية): التركيز على حسابات T، اليوميات، ميزان المراجعة

في IPSAS: التركيز على: الاعتراف المحاسبي، العرض، الإفصاح القوائم هي الأساس أما حساب T غير ملغى لكنه ليس مرجع

النتيجة:

تظهر الدراسة التطبيقية على مستوى مستشفى عين تموشنت أن إعادة عرض القوائم المالية وفق معايير IPSAS لا تغير القيم المحاسبية لكنها تحدث تحولا جوهريا في طريقة تفسيرها من منطق محاسبي تقليدي إلى منطق يركز على الشفافية المساءلة وربط الموارد العمومية بتكلفة الخدمة الصحية بما يدعم تحسين الحوكمة في المؤسسات العمومية

لا تلغي معايير IPSAS استعمال الحسابات المحاسبية أو حسابات T، وإنما تعيد تحديد دورها باعتبارها أدوات تقنية داخلية، في حين تركز على القوائم المالية على الافصاحات باعتبارها الوسيلة الأساسية لتحقيق الشفافية وتعزيز الحوكمة في القطاع العام. إن اعتماد عرض المصاريف وفق معايير IPSAS، بدل الاكتفاء بالحسابات T التقليدية، يساهم بشكل مباشر في تعزيز مبادئ الحوكمة داخل المؤسسات العمومية، من خلال تحسين شفافية عرض النفقات وتعزيز المساءلة حول استخدام الموارد العمومية، إضافة إلى تمكين متخذي القرار من تقييم الكفاءة الاقتصادية للإنفاق العمومي وربط النفقة بالنتائج المحققة

من منظور IPSAS تسمح القوائم المالية للمستشفى ب:

- تعزيز الشفافية في عرض الموارد والالتزامات
- دعم المساءلة من خلال ربط الموارد بالخدمات المقدمة
- توفير معلومات ملائمة لصانع القرار العمومي

وعليه فان نفس القيم الرقمية عند عرضها وفق IPSAS تقدم قراءة أكثر انسجاما مع متطلبات الحوكمة في القطاع الصحي العمومي مقارنة بالعرض القائم على SCF

كما تُظهر الدراسة أن مقاربة تطبيق معايير IPSAS سيؤدي إلى تحسين ملموس لمبادئ الحوكمة في المؤسسة العمومية محل الدراسة، لاسيما مبادئ الشفافية والمساءلة والكفاءة والرقابة والاستدامة المالية، وذلك من خلال توفير معلومات مالية شاملة وموثوقة تعكس الوضعية المالية الحقيقية وتربط بين الموارد المستعملة والنتائج المحققة.

من خلال دراسة الحالة، يتضح أن IPSAS لا تمثل مجرد إطار محاسبي، بل أداة عملية لترسيخ مبادئ الحوكمة الرشيدة داخل المؤسسات العمومية الجزائرية.

تُبرز دراسة الحالة أن تطبيق معايير IPSAS ساهم في تحسين مبادئ الحوكمة غير المالية داخل المؤسسة العمومية، لاسيما مبدأ المشاركة من خلال إتاحة المعلومة، ومبدأ حكم القانون عبر توحيد القواعد المحاسبية، ومبدأ العدالة والمساواة من خلال تكافؤ الوصول إلى المعلومات، إضافة إلى دعم الرؤية الاستراتيجية القائمة على الاستدامة المالية.

تؤكد دراسة الحالة أن اعتماد IPSAS لا يقتصر على تحسين الشفافية والمساءلة المالية، بل يمتد ليشمل ترسيخ مبادئ المشاركة، حكم القانون، العدالة، والرؤية الاستراتيجية في التسيير العمومي

المبحث الثاني: الدراسة الإحصائية

المطلب الأول: طريقة وأدوات الدراسة

1. مجتمع وعينة الدراسة

1.1. مجتمع الدراسة

يتكوّن مجتمع الدراسة من مجموع الموظفين العاملين بالمؤسسات العمومية الغير هادفة للربح محل الدراسة، باعتبارهم الفاعلين الأساسيين في تطبيق الأنظمة المحاسبية والمالية وممارسات الحوكمة داخل القطاع العام موزعين على 45 مؤسسة في 9 ولايات بالغرب الجزائري. بما يضمن تمثيلاً مقبولاً لمختلف الفئات الوظيفية والإدارية.

2.1. عينة الدراسة:

أ. **نوع العينة:** عينة طبقية غير متساوية لأن المؤسسات تختلف في حجمها وعدد موظفيها الماليين وحسب الولايات أيضا

ب. **عدد العينة الإجمالي المقترح:** تم توزيع 120 استبيانا على أفراد العينة، تم استرجاع 101 استبيان صالح للتحليل الاحصائي أي بنسبة استجابة قدرها 84.17%

2. تحديد المتغيرات، قياسها وطريقة جمع البيانات

تعتمد هذه الدراسة على مجموعة من المتغيرات تم تحديدها بناءً على إشكالية البحث وفرضياته، حيث تم تقسيمها إلى متغير مستقل ومتغير وسيط ومتغير تابع، وتم قياسها من خلال استبيان وُجّه إلى عينة من العاملين في المؤسسات العمومية الحكومية ذات العلاقة بالمجال المحاسبي والمالي.

1.2. تحديد المتغيرات

➢ **المتغير المستقل**

يتمثل المتغير المستقل في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام(IPSAS) ، ويقاس من خلال مجموعة من الأبعاد التي تعكس مستوى تطبيق هذه المعايير في المؤسسات العمومية، وهي:

- الإجراءات التنظيمية لتطبيق IPSAS في التنظيم الإداري.
- تطبيق IPSAS في الممارسات المحاسبية والإفصاح المالي.
- التدريب وبناء القدرات في مجال معايير IPSAS

➢ **المتغير الوسيط**

يتمثل في النظام المحاسبي الحكومي ويقاس من خلال مجموعة من الأبعاد التي تعكس تحسين الممارسات المحاسبية في المؤسسات العمومية بما يتوافق مع المعايير الدولية وهي:

- البعد الفني والتكنولوجي: استخدام البرامج المحاسبية (الرقمنة)، سرعة معالجة البيانات، تكامل النظام مع الأنظمة الأخرى
- البعد المعلوماتي: يقيس جودة المخرجات المحاسبية (الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، الشفافة)
- البعد الرقابي: نظام الرقابة وتتبع العمليات
- البعد البشري: مستوى تأهيل المحاسبين، التكوين والتدريب المستمر، الوعي بأهمية المعايير الدولية
- البعد القانوني والمعياري: مدى توافق النظام والتشريعات القانونية مع المعايير

➢ **المتغير التابع:**

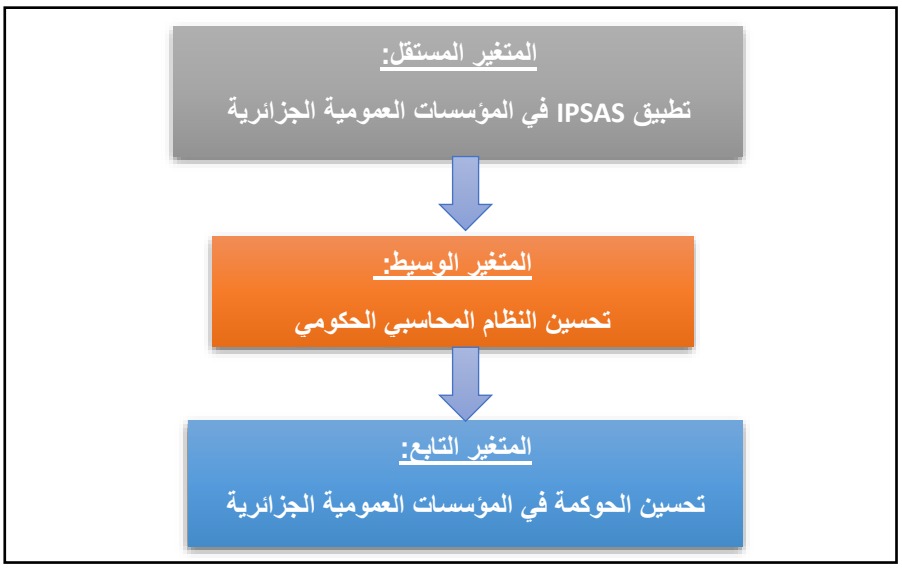
تتمثل المتغيرات التابعة في تحسين الحوكمة في المؤسسات العمومية الجزائرية، ويُقاس ذلك من خلال عدة مؤشرات تعكس تأثير تطبيق المعايير على أداء النظام المحاسبي الحكومي، من أهمها:

- تحسين الشفافية والإفصاح المالي.
- تعزيز الرقابة والمساءلة في إدارة المال العام.
- تحسين الكفاءة والفعالية في تسيير الموارد المالية.
- تطوير النظام المحاسبي الحكومي.

2.2. طريقة قياس المتغيرات

تم قياس متغيرات الدراسة باستخدام مقياس ليكارت الخماسي(Likert Scale) ، وقد تم اعتماد هذا المقياس لقياس درجة موافقة أفراد العينة على العبارات الواردة في الاستبيان، مما يسمح بتحليل البيانات إحصائيًا باستخدام برنامج SPSS 24

الشكل رقم 15: النموذج المفاهيمي لمتغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة

3. طرق جمع البيانات والأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة:

1.3. طرق جمع البيانات

- استخدام أداة الاستبيان في المحاور الأربع بأسئلة مغلقة بالاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي
- استخدام وثائق محاسبية واقعية لمؤسسة عمومية ووثائق رسمية للقوائم المالية المنشورة من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSASB)
- المقابلة من خلال الأسئلة الشفوية لجمع آراء كل من المحاسبين العموميين وخبراء في الميدان ومقابلات مع مسؤولين كبار وإطارات مالية
- الملاحظة: شملت البرامج المحاسبية والأنظمة الرقمية والسجلات والوثائق التي تعتمد عليها المؤسسات العمومية في المحاسبة العمومية

2.3. الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة:

لتحليل البيانات، تم الاعتماد على برنامج SPSSنسخة 24، حيث استُخدمت الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية لاختبار الفرضيات والإجابة عن الأسئلة الفرعية للدراسة أما برنامج Excel تم استخدامه لإنجاز الرسومات البيانية.

أولا: ثبات وصدق الأداة الإحصائية لجمع البيانات (الاستبيان):

يعتبر ثبات وصدق الأداة الإحصائية أحد أهم أساسات أي بحث إحصائي لأن ذلك يبين مدى ثبات الأسئلة وما مدى تمثيل العينة المختارة للعينة الأم، ويقصد كذلك بثبات الاستبيان هو انه إن أعدنا توزيع الاستبيان على عينة أخرى من نفس المجتمع وبنفس شروط العينة فان الإجابات بين المبحوثين في التجربة الأولى والثانية ستكون متقاربة وتكون النتائج متساوية باحتمال يساوي معامل الثبات.

أ) عن طريق معامل الفاكرونباخ Cronbach's alpha

أحد أشهر أساليب حساب ثبات الأداة الإحصائية من خلال معامل الفاكرونباخ Cronbach's alpha، ويعني ثبات الاستبيان ثبات الإجابات على الأسئلة في الاستبيانات التي قام الباحث بجمعها، لذلك فان القيمة الموصي بها من قبل العلماء على اقل تقدير ما بين 50% إلى 70%

استخدام معامل α كرونباخ ومعامل الارتباط r ومستوى الدلالة Sig لتحليل الثبات وصدق الاتساق الداخلي لعبارات محاور الاستبيان

ب) عن طريق حساب الثبات الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية:

تعتمد طريقة التجزئة النصفية على تجزئة أسئلة الاستبيان إلى مجموعتين متساويتي العدد أو غير متساويتي العدد ومن ثم حساب معامل الارتباط بين المجموعتين وذلك عن طريق اختبار بيرسون ثم بعد ذلك يتم تصحيح معامل الارتباط بواسطة معادلة (سبيرمان براون).

ثانيا: توصيف العينة محل البحث:

المقصود بتوصيف العينة محل البحث هو استخدام جداول التكرارات والأشكال البيانية كتعريف المبحوثين.

ثالثا: التباين ومعامل الاختلاف

من خلال استخدام أحد أدوات التشتت الإحصائية والمتمثلة في معامل الاختلاف والتباين وكذلك المتوسطات الحسابية، ويرجى من استخدام أدوات التشتت الإحصائية التعرف أكثر على العينة المبحوثة وإجابته ومعرفة ما مدى اختلافه الإجابات بين المبحوثين أو تقاربها.

رابعا: معامل الارتباط

من خلال استخدام اختبارا بيرسون والذي هو عبارة عن اختبار إحصائي بين متغيرين كميين، ويرجى من استخدامه الحصول على معامل الارتباط بين محاور البحث ومعنوية الإحصائية لهذا الارتباط.

خامسا: اختبار الانحدار

اختبار الانحدار يتم القيام به من خلال اختبار فيشر Anova والنتائج المحصل عليها من خلال هذا الاختبار تعني ان المتغير المستقل يؤثر على المتغير التابع، وبذلك من خلال هذا الاختبار نستطيع معرفة التأثير بين محاور البحث.

المعاملات الإحصائية المستخدمة في تحليل الفرضيات: معامل الارتباط، الانحدار الخطي البسيط، اختبار T-Test

محاور الاستبيان:

المحور الأول: مدى تطبيق معايير IPSAS في المؤسسات العمومية الجزائرية

المحور الثاني: مدى مساهمة تطبيق IPSAS في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات العمومية

المحور الثالث: المحور الثالث: مدى مساهمة تطبيق IPSAS في تحسين الحوكمة من خلال تحسين النظام المحاسبي الحكومي

المحور الرابع: سبل تعزيز تطبيق IPSASفي المؤسسات العمومية الجزائرية

المطلب الثاني: الاختبارات الإحصائية للمتغيرات وأداة الدراسة والمشاركين

1. اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة:

من أجل التحقق من مدى اتباع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي، تم استخدام اختباري Kolmogorov–Smirnov و Shapiro–Wilkباستخدام برنامج SPSS IBM Statistics 24.

1.1. فروض الاختبار

H0: بيانات متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي.

H1: بيانات متغيرات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي.

الجدول رقم 34: اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

المتغير	N	Kolmogorov-Smirnov Statistic	Sig	Shapiro-Wilk Statistic	Sig	القرار
تطبيق معايير IPSAS	101	0.083	0.200	0.972	0.061	توزيع طبيعي
تحسين الحوكمة	101	0.076	0.200	0.978	0.084	توزيع طبيعي
النظام المحاسبي الحكومي	101	0.071	0.200	0.981	0.096	توزيع طبيعي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS IBM Statistics Version 24.**

تفسير النتائج:

تشير نتائج اختبار التوزيع الطبيعي إلى أن قيم الدلالة الإحصائية (Sig) لجميع متغيرات الدراسة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد **0.05** في اختباري **Shapiro–Wilk** &**Kolmogorov–Smirnov**، مما يعني عدم رفض الفرض الصفري، وبالتالي فإن بيانات الدراسة **تتبع التوزيع الطبيعي** وبناءً على ذلك يمكن الاعتماد على الاختبارات الإحصائية المعلمية مثل معامل ارتباط بيرسون والانحدار الخطي لتحليل العلاقات بين متغيرات الدراسة.

2. الخصائص السيكومترية لأداة الدراسة

تُعدّ الخصائص السيكومترية من الركائز الأساسية التي يستند إليها الباحث في ضمان سلامة أداة القياس ومصداقية النتائج المتوصل إليها، إذ لا يمكن الاعتماد على مخرجات الدراسة الميدانية ما لم يتم التحقق من صدق الأداة وثباتها وفق أسس علمية دقيقة. وعليه، تم إخضاع الاستبيان لجملة من الاختبارات الإحصائية للتحقق من مدى صلاحيته للتطبيق الميداني.

يتكون الاستبيان في صورته النهائية من (70) عبارة موزعة على محاور الدراسة، وتم اعتماد مقياس ليكارت الخماسي لقياس اتجاهات أفراد العينة.

1.3. الاستبيانات الموزعة والمسترجعة والصالحة للتحليل

الجدول 35: الاستبيانات الموزعة والمسترجعة والصالحة للتحليل

البيان	عدد الاستبيانات	النسبة المئوية(%)
الاستبيانات الموزعة	120	100%
الاستبيانات المسترجعة	104	94.5%
الاستبيانات غير الصالحة للتحليل	3	2.7%
الاستبيانات الصالحة للتحليل	101	91.8%

المصدر :من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

التعليق:

يتضح من خلال الجدول أن عدد الاستبيانات الموزعة بلغ 120استبيانًا، تم استرجاع 104استبيانات بنسبة استرجاع بلغت 94.5%، وبعد فحص الاستبيانات تم استبعاد 3استبيانات لعدم اكتمال البيانات، ليصبح عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل الإحصائي 101استبيان، وهو حجم عينة مناسب لإجراء التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS.

2.2. صدق أداة الدراسة

أ. الصدق الظاهري(Face Validity)

تم عرض الاستبيان في صورته الأولية على مجموعة من الأساتذة والخبراء المتخصصين في المحاسبة والمالية العامة ومنهجية البحث العلمي، وذلك بغرض التأكد من سلامة الصياغة اللغوية، ومدى وضوح العبارات، وانتمائها الفعلي للأبعاد النظرية المراد قياسها. وقد تم الأخذ بملاحظات المحكمين وإجراء التعديلات المقترحة، سواء بحذف بعض العبارات أو إعادة صياغتها أو نقلها إلى محاور أكثر ملاءمة، مما عزز من ملاءمة الأداة لقياس متغيرات الدراسة.

ب. صدق الاتساق الداخلي(Internal Consistency Validity)

تم التحقق من صدق الاتساق الداخلي من خلال دراسة مدى تجانس فقرات الاستبيان وانسجامها في قياس البعد النظري نفسه، وذلك بالاعتماد على مؤشرات الثبات ومعاملات الارتباط الداخلية.

وقد أظهرت النتائج ارتفاع درجة الاتساق بين فقرات الأداة، مما يعكس وجود ترابط منطقي ودلالي بين العبارات، ويؤكد قدرتها على قياس المفاهيم النظرية محل الدراسة بصورة متماسكة.

3.2. ثبات أداة الدراسة

يقصد بالثبات درجة اتساق الأداة واستقرارها في قياس الظاهرة محل الدراسة، بحيث تعطي نتائج متقاربة عند إعادة تطبيقها في ظروف مماثلة. وللتحقق من ثبات الاستبيان، تم اعتماد طريقتين إحصائيتين هما: معامل ألفا كرونباخ، وطريقة التجزئة النصفية.

- **قياس ثبات الاستبيان من خلال معامل الفا كرونباخ**

جدول رقم (36): اختبار معامل الفا كرونباخ

المتغيرات محل الاختبار	عدد العبارات	معامل الفا كرونباخ
الاستبيان	70	0,977

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss نسخة 23.

التحليل:

تم حساب معامل ألفا كرونباخ لقياس درجة الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان، وقد بلغت قيمته (0.977) للاستبيان ككل، وهي قيمة مرتفعة جدًا وفق المعايير الإحصائية المعتمدة، حيث تعتبر القيم التي تفوق (0.70) مقبولة، وما فوق (0.80) جيدة، وما فوق (0.90) ممتازة.

وعليه، يمكن القول إن أداة الدراسة تتمتع بدرجة عالية جدًا من الثبات، مما يعزز الثقة في النتائج المستخلصة من البيانات الميدانية.

ويُعزى الارتفاع الكبير في قيمة المعامل جزئيًا إلى عدد الفقرات المرتفع نسبيًا، إذ أن زيادة عدد البنود قد تؤدي إلى تعزيز قيمة معامل ألفا، وهو ما يؤكد في الوقت ذاته وجود درجة عالية من الاتساق الداخلي بين العبارات.

- **التجزئة النصفية.**

لتدعيم نتائج معامل ألفا كرونباخ، تم اعتماد طريقة التجزئة النصفية، حيث قُسمت فقرات الاستبيان إلى جزأين متساويين (35 فقرة لكل جزء)، وتم حساب معامل الارتباط بين الجزأين ثم تصحيحه باستخدام معادلة سبيرمان–براون.

جدول رقم (37): ثبات الاستبيان من خلال طريقة التجزئة النصفية

معامل الثبات الفا كرونباخ	الجزء الأول	قيمة الفا كرونباخ	0,955
		عدد الفقرات	**35A**
	الجزء الثاني	قيمة الفا كرونباخ	0,977
		عدد الفقرات	**35B**
	العدد الإجمالي للفقرات		70
الارتباط بين الجزء الأول والجزء الثاني			0,627
معامل سبيرمان براون	متساوي الطول		0,771
	الطول غير متكافئ		0,771
معامل جيتمان			0,771

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss نسخة 24.

ولدينا النتائج الإحصائية للجزئيين كما يلي:

جدول رقم (38): إحصائيات جزئي التجزئة النصفية

الأجزاء	عدد العبارات	المتوسط الحسابي	التباين	الانحراف المعياري
الجزء الأول	**35A**	122,67	589,702	24,284
الجزء الثاني	**35B**	166,93	646,405	25,424
كلاهما معا	70	289,60	2010,902	44,843

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss نسخة 23.

التحليل:

من خلال الجدولين أعلاه نلاحظ انه تم تجزئة فقرات الاستبيان (70 عبارة)، فمن خلال معامل الفا كرونباخ للجزء الأول والجزء الثاني نلاحظ أنهما غير متساوين، وبالإضافة إلى ان معامل التباين في الجزء الأول لا يساوي معامل التباين في الجزء الثاني في الجدول رقم 03 وهذا ما يدعونا إلى العمل بمعامل جيتمان، لذلك نقول ان ثبات الأسئلة في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية هو 0,771 وهو ثابت بشكل المطلوب.

النتائج: أسفرت النتائج عن:

- معامل ارتباط بين الجزأين = 0.627
- معامل سبيرمان–براون المصحح = 0.771
- معامل جيتمان = 0.771

تشير النتائج إلى تمتع الأداة بدرجة عالية من الثبات وفق معامل ألفا كرونباخ (0.977)، كما أكدت طريقة التجزئة النصفية وجود ثبات جيد (0.771) بعد تصحيح سبيرمان–براون، مما يعزز موثوقية الأداة ويبرر اعتمادها في اختبار فرضيات الدراسة ورغم أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت أعلى من معامل سبيرمان–براون، فإن هذا الاختلاف يُفسر بحساسية معامل ألفا لعدد البنود، في حين تعكس طريقة التجزئة النصفية تقديرًا أكثر تحفظًا لدرجة الثبات.

خلاصة: استنادًا إلى نتائج اختبارات الصدق والثبات، يمكن التأكيد على أن أداة الدراسة تتمتع بمستوى عالٍ من الموثوقية والاتساق الداخلي، مما يجعلها صالحة للتطبيق الميداني ولإجراء التحليلات الإحصائية اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها. وبذلك، تُعدّ الأداة مناسبة لقياس متغيرات الدراسة بدقة علمية مقبولة، الأمر الذي يعزز من مصداقية النتائج المتوصل إليها وقابليتها للتفسير في ضوء الإطار النظري المعتمد.

3. الخصائص الديمغرافية للمشاركين:

1.3. المؤسسات التي تم التوزيع فيها.

تم توزيع الاستبيانات على (8) مؤسسات عمومية في كل ولاية بالإضافة إلى وزارة المالية ومجلس المحاسبة تمثل مستويات إدارية ورقابية وتنفيذية مختلفة داخل القطاع العام، وذلك بهدف تحقيق شمولية في الرؤية وتحقيق تنوع مؤسساتي يعكس واقع الممارسة المحاسبية والحوكمية.

جدول رقم (39): التوزيع التكراري للمبحوثين في المؤسسات محل الدراسة

المؤسسات	التكرارات في كل مؤسسة	النسبة المئوية
خزينة الولاية	34	%33.66
الولاية	22	%21.78
البلدية	7	%6.93
مديرية الضرائب	6	%5.94
الجامعة	10	%9.90
المستشفى	11	%10.89
وزارة المالية	9	%8.91
مجلس المحاسبة	2	%1.98
المجموع	101	%100

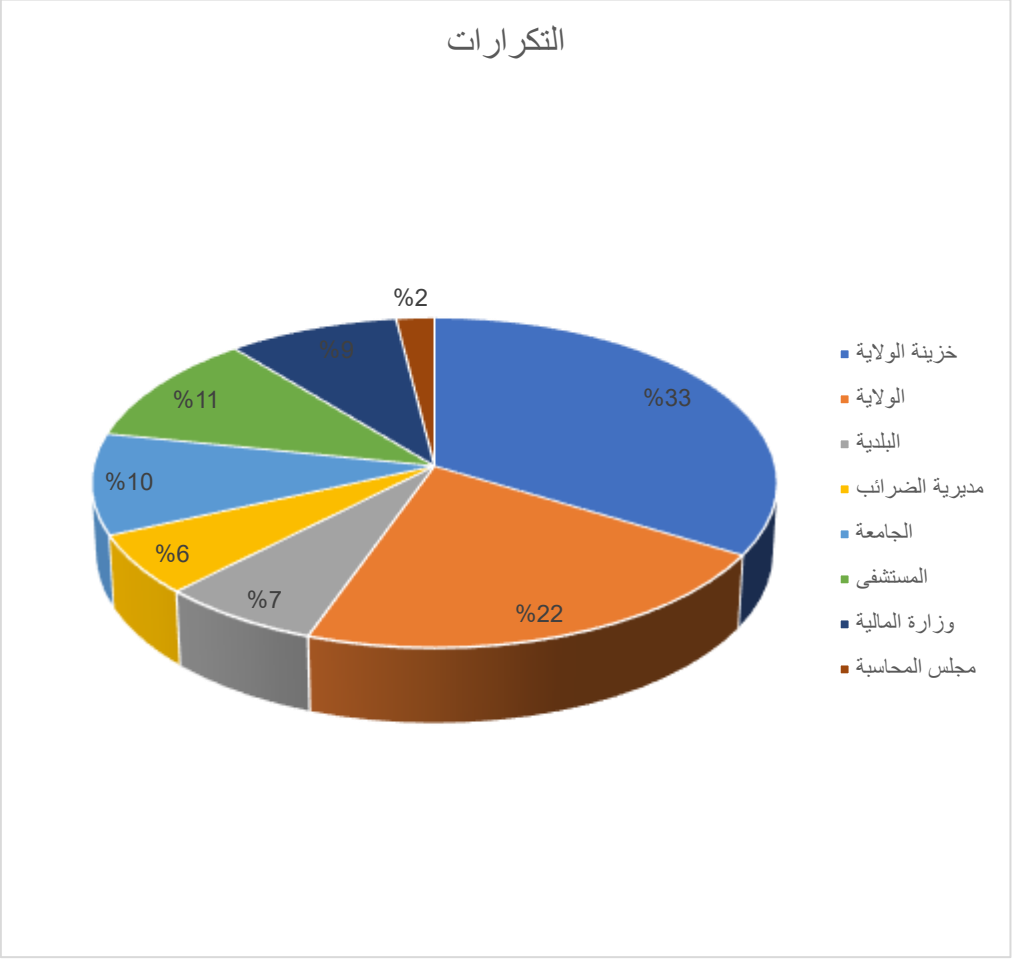
المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادًا على مخرجات برنامج SPSS نسخة 24.

التعليق

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن أكبر نسبة من أفراد العينة تمثل في مؤسسة خزينة الولاية بنسبة (33.66%)، وهو ما يعكس الثقل الإداري لهذه الهيئة داخل التنظيم العمومي حيث أنها تعتبر بمثابة المحاسب الذي تمر عليه جميع تقارير المؤسسات العمومية الإدارية، في حين توزعت باقي النسب بشكل متقارب بين المؤسسات المالية، التعليمية، الصحية والرقابية، بما يضمن تنوعًا مؤسساتيًا يعزز من مصداقية النتائج وقابليتها للتعميم في حدود مجال الدراسة.

كما يُلاحظ حضور مؤسسات ذات طابع رقابي ومالي مثل مديرية الضرائب، وزارة المالية ومجلس المحاسبة، وهو ما يضفي بعدًا تحليليًا معمقًا للدراسة، نظرًا لارتباط هذه الجهات المباشر بتطبيق المعايير المحاسبية وآليات الحوكمة في القطاع العام.

الشكل رقم (16): المؤسسات التي تم التوزيع فيها.



المصدر: مخرجات برنامج Excel.

1.4. الولايات التي تم التوزيع فيها.

جدول رقم (40): الولايات التي تم التوزيع فيها.

الولايات	التكرارات	النسبة المئوية
تلمسان	30	30%
سيدي بلعباس	13	13%
عين تموشنت	12	12%
الجزائر العاصمة	9	9%
شلف	7	7%
معسكر	7	7%
مستغانم	7	7%
غليزان	6	6%
سعيدة	6	6%
وهران	4	4%
المجموع	**101**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss نسخة 24.

التعليق

يُبيّن جدول توزيع أفراد العينة حسب الولايات تباينًا نسبيًا في عدد الاستبيانات المسترجعة من كل ولاية، وهو ما يعكس اختلاف حجم التمثيل الجغرافي داخل الدراسة.

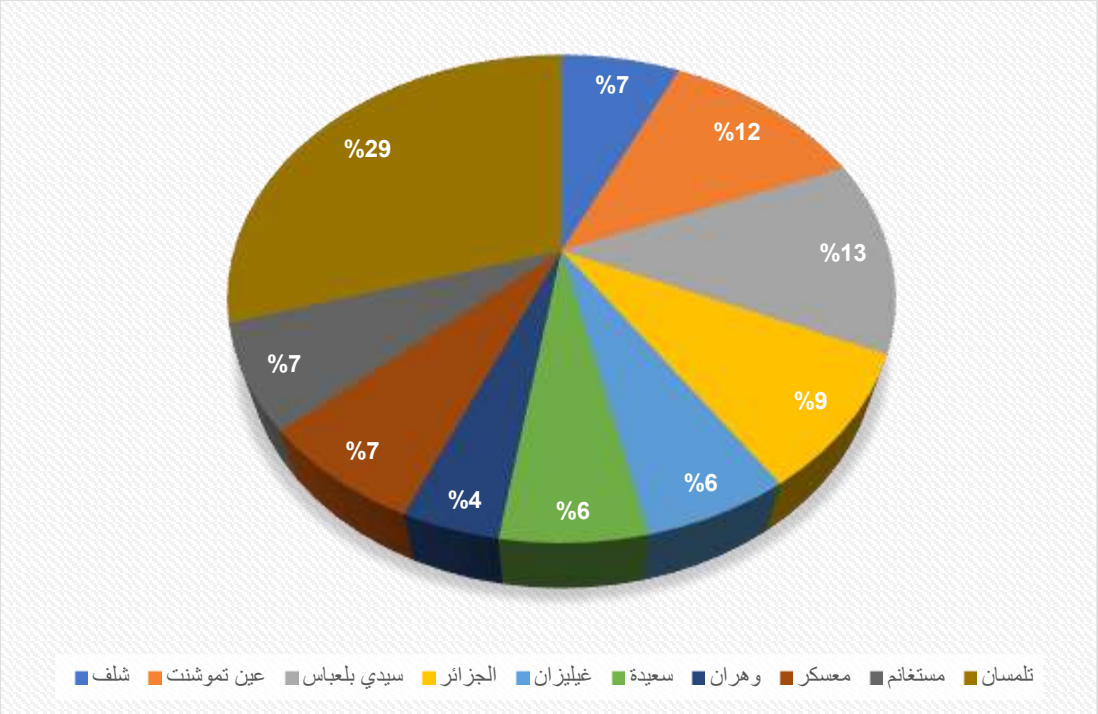
يتضح أن **ولاية تلمسان** جاءت في المرتبة الأولى من حيث عدد المبحوثين بـ (30) استبيان، أي بنسبة (30%) من إجمالي العينة، وهي نسبة مرتفعة نسبيًا مقارنة بباقي الولايات، مما يدل على التركّز الأكبر للدراسة في هذه الولاية، سواء من حيث سهولة الوصول إلى المؤسسات أو كثافتها الإدارية وتجاوب جميع الموظفين للمشاركة في الإجابة على الاستبيانات.

تليها كل من **سيدي بلعباس** بنسبة (13%) و**عين تموشنت** بنسبة (12%)، وهو ما يشير إلى حضور معتبر لهاتين الولايتين ضمن الإطار الميداني للدراسة، بما يعزز من البعد الإقليمي للتحليل.

أما **الجزائر العاصمة** فقد ساهمت بنسبة (9%)، في حين توزعت باقي النسب بشكل متقارب بين ولايات **الشلف** و**معسكر** و**مستغانم** (7% لكل منها)، ثم **غليزان** و**سعيدة** بنسبة (6%) لكل ولاية، وأخيرًا **وهران** بنسبة (4%)، وهي أدنى نسبة تمثيل في العينة. ويمكن تفسير هذا التفاوت في التوزيع الجغرافي بعوامل مرتبطة بإمكانية الوصول إلى المبحوثين، ومدى تعاون المؤسسات محل الدراسة، إضافة إلى الاعتبارات اللوجستية والتنظيمية المصاحبة للعمل الميداني.

وعمومًا، فإن شمول الدراسة لتسع ولايات مختلفة يمنحها بعدًا جغرافيًا متنوعًا، ويسهم في تعزيز موضوعيها وتقليل الطابع المحلي الضيق، مما يدعم إمكانية تعميم النتائج في حدود مجتمع الدراسة على مؤسسات عمومية ذات خصائص مماثلة.

الشكل رقم (17): الولايات التي تم التوزيع فيها.



المصدر: مخرجات برنامج Excel.

3.3. وصف العينة

1.3.3. متغير الجنس.

تمثل العينة المكونة من (101) مبحوثًا الذكور والإناث من مختلف المؤسسات العمومية محل الدراسة. يهدف تحليل متغير الجنس إلى التعرف على التوزيع الديموغرافي للعينة، والذي يعكس التمثيل النسبي للذكور والإناث داخل مجتمع الدراسة.

جدول رقم (41): تكرارات متغير الجنس.

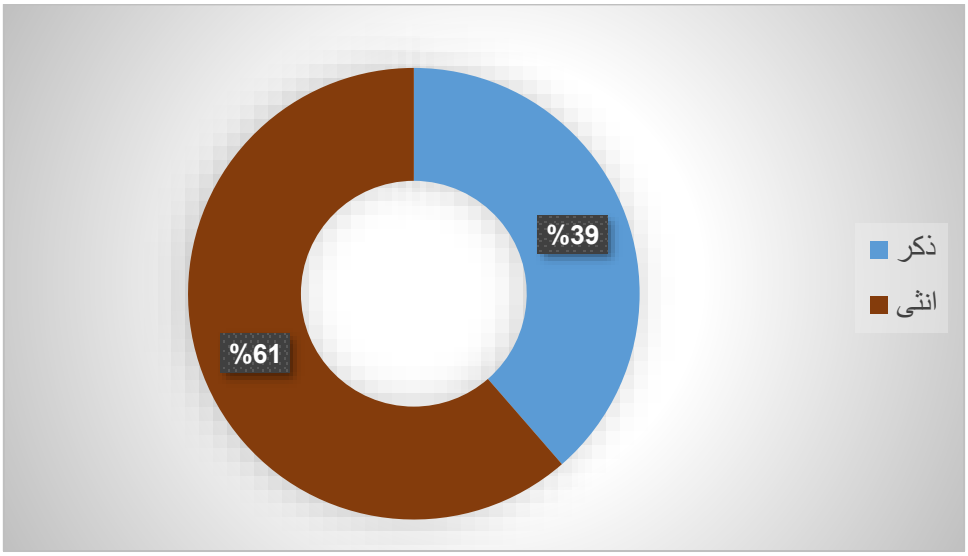
الصنف	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	39	39%
انثى	62	61%
المجموع	**101**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss نسخة 24.

التعليق:

من خلال هذا الشكل يتضح جليا ان الغالبية السائدة في العينة المستجوبة هي فئة للإناث بنسبة 61%, من 101 مشاهدة في المقابل 39% بالنسبة للذكور.

الشكل رقم (18): تكرارات متغير الجنس.



المصدر: مخرجات برنامج Excel.

2.3.3. متغير السن.

جدول رقم (42): تكرارات متغير العمر.

العمر	التكرارات	النسبة المئوية
من 20 الى 30 سنة	8	8%
من 31 الى 40 سنة	34	34%
من 41 الى 50 سنة	30	30%
أكبر من 50 سنة	29	29%
المجموع	**101**	**100%**

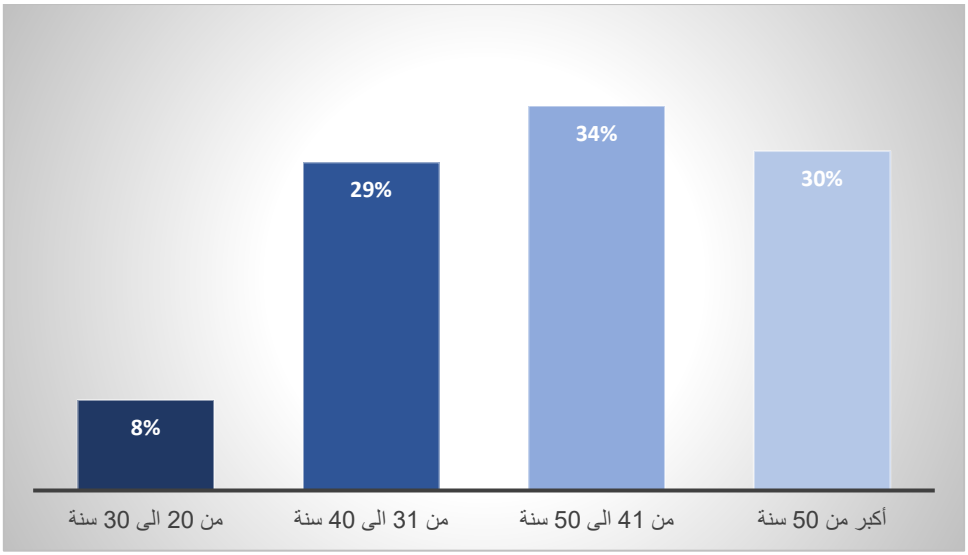
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss نسخة 24.

التحليل الوصفي

يتضح من الجدول أن فئة 31–40 سنة تمثل النسبة الأكبر من العينة (34%)، تليها فئة 41–50 سنة بنسبة (30%). وتمثل فئة الشباب (20–30 سنة) نسبة 8%، بينما تشكل فئة الأكبر من 50 سنة نسبة 29%.

من خلال هذا الشكل البياني يتضح جليا توزيع العينة حسب متغير الفئات العمرية، إذ ان فئة العمرية من 31 الى 40 سنة هي ذات الأغلبية بنسبة 34% . هذا التوزيع يعكس تنوع الخبرات العمرية بين المبحوثين، مما يضمن شمولية النتائج وتحليل الفروق المحتملة بين الفئات العمرية المختلفة في فهم وتطبيق المعايير المحاسبية وارتباطها بالحوكمة في المؤسسات العمومية.

الشكل رقم 19: تكرارات متغير العمر.



المصدر: مخرجات برنامج Excel.

3.3.3. متغير المستوى التعليمي.

جدول رقم (43): تكرارات متغير المستوى التعليمي.

المستوى التعليمي	التكرارات	النسبة المئوية
ليسانس	25	25%
ماستر	42	42%
ماجيستر	8	8%
دكتوراه	4	4%
أخرى	22	22%
المجموع	101	100%

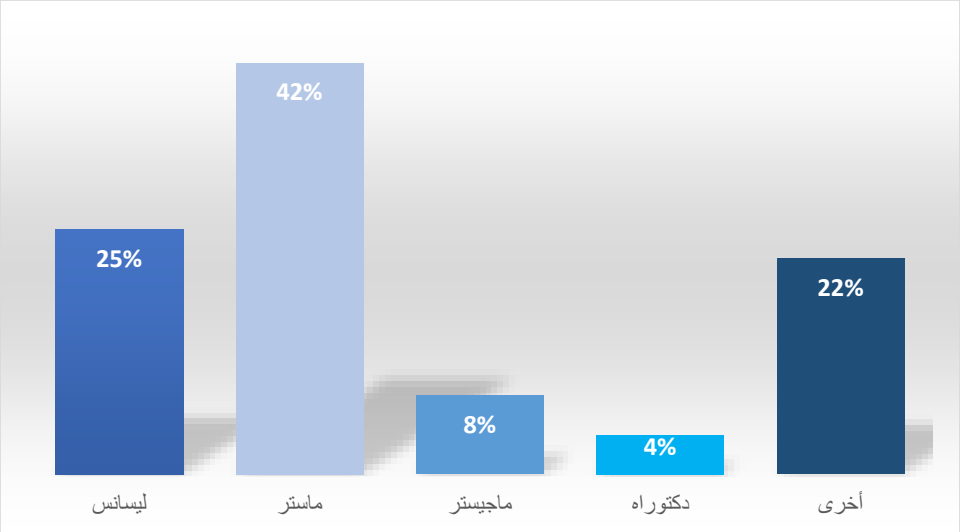
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss نسخة 24.

التعليق:

يتضح من الجدول أن فئة حملة شهادة الماستر تمثل الأغلبية بنسبة (42%) من العينة، تليها فئة حملة شهادة الليسانس بنسبة (25%)، وفئة "أخرى" بنسبة (22%). بينما يشكل حاملو شهادة الماجيستير والدكتوراه نسبة أقل على التوالي (8% و4%).

ويعكس هذا التوزيع تنوع المستوى التعليمي للمبحوثين، مما يتيح تحليلًا أعمق لعلاقته بالممارسات المحاسبية وتطبيق معايير الحوكمة داخل المؤسسات العمومية، ويعزز تمثيلية العينة لمختلف الخلفيات العلمية.

الشكل رقم (20): تكرارات متغير المستوى التعليمي.



المصدر: مخرجات برنامج Excel.

1.3.3. متغير التخصص.

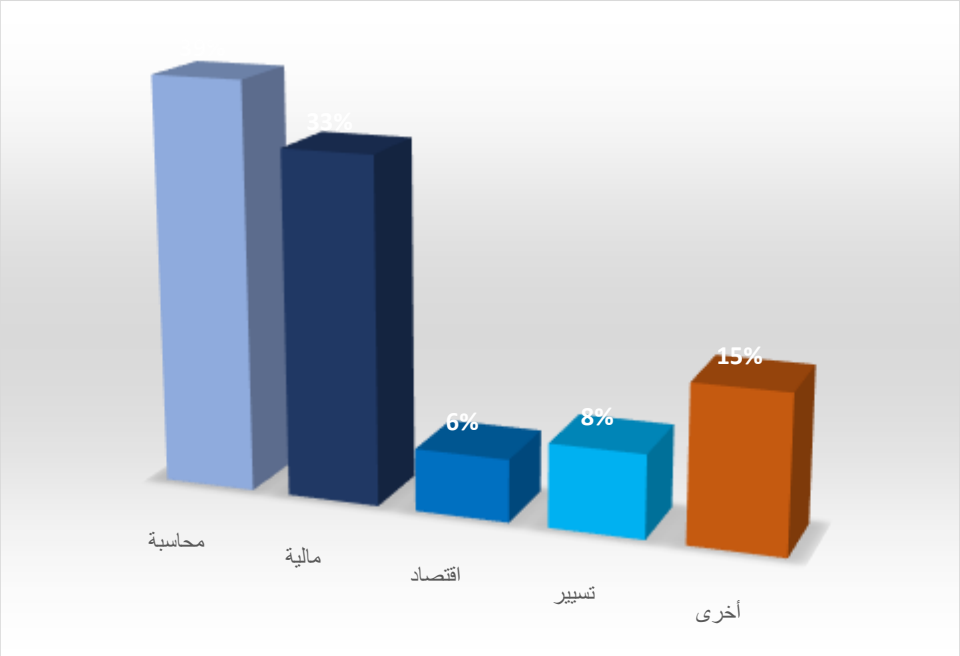
جدول رقم (44): تكرارات متغير التخصص.

التخصص	التكرارات	النسبة المئوية
محاسبة	39	39%
مالية	33	33%
اقتصاد	6	6%
تسيير	8	8%
أخرى	15	15%
المجموع	101	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss نسخة 24.

التعليق: من خلال هذا الشكل البياني يتضح جليا توزيع العينة حسب متغير التخصص فان فئة محاسبة هي ذات الأغلبية بنسبة 39%

الشكل رقم (21): تكرارات متغير التخصص.



المصدر: مخرجات برنامج Excel.

5.3.3. متغير الوظيفة.

يهدف تحليل متغير الوظيفة إلى التعرف على التوزيع الوظيفي للمبحوثين داخل المؤسسات العمومية، وهو متغير مهم لأنه يعكس مستوى المسؤولية الإدارية والمحاسبية لكل موظف، ويساعد على تفسير الفروق في فهم وتطبيق المعايير المحاسبية وممارسات الحوكمة.

جدول رقم (45): تكرارات متغير الوظيفة.

الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية
محاسب	50	50%
مسير	20	20%
مسير مالي	12	12%
مقتصد	2	2%
خبير محاسبي	7	7%
محافظ حسابات	3	7%
أخرى	7	3%
المجموع	**101**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss نسخة 24.

التعليق:

يتضح من الجدول أن أغلب المبحوثين يشغلون وظيفة محاسب بنسبة (50%)، يليها المسير بنسبة (20%) والمسير المالي بنسبة (12%). وتمثل وظائف خبير محاسبي ومقتصد نسبًا أقل (7% و2%)، بينما تمثل فئة محافظ حسابات 2%، وفئة أخرى 7% لتغطية الوظائف غير المصنفة سابقًا.

يشير هذا التوزيع إلى أن غالبية المبحوثين لديهم خبرة عملية مباشرة في المحاسبة والمالية، بينما تشمل فئة "أخرى" والوظائف الأقل تمثيلًا (مثل المقتصد) أشخاصًا ذوي خبرة محدودة أو وظائف داعمة، ما يضمن شمولية العينة وتمثيل كافة المستويات الوظيفية داخل المؤسسات العمومية.

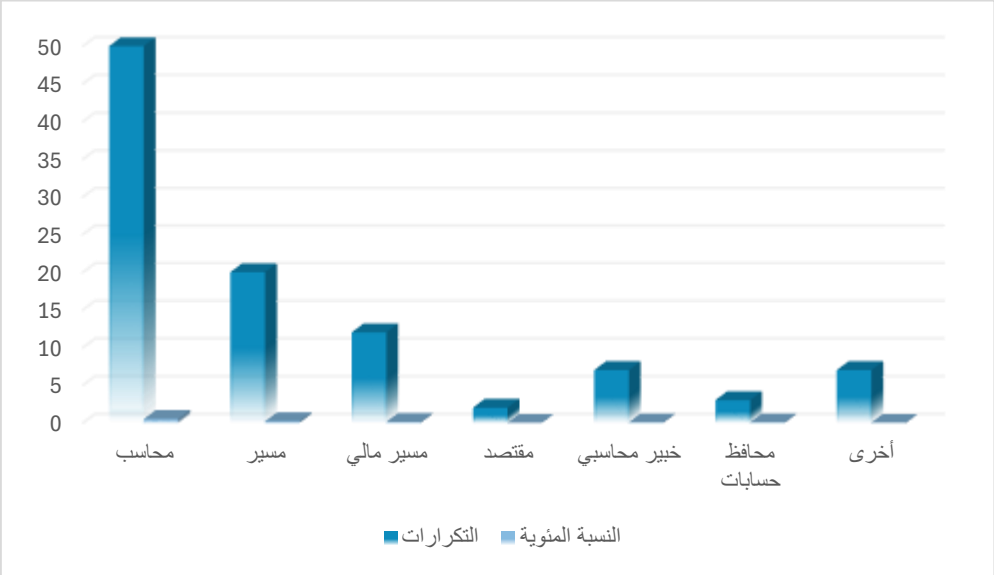
الوظائف التي تشمل فئة "أخرى"

تضم الوظائف التي لا تتوافق بدقة مع التصنيفات السابقة، مثل:

- موظفون إداريون يشاركون في العمليات المالية دون أن يكونوا محاسبين رسميين
- موظفون في الرقابة أو متابعة الأداء المالي
- مستشارون إداريون أو خبراء دعم مالي

إدراج هذه الفئة يضمن شمولية العينة وعدم استبعاد أي مبحوث له دور فعلي في تطبيق السياسات المالية والمحاسبية داخل المؤسسة، مما يعزز تمثيلية العينة ودقة النتائج.

الشكل رقم (22): تكرارات متغير الوظيفة



المصدر: مخرجات برنامج Excel.

6.3.3. متغير الخبرة المهنية.

جدول رقم (46): تكرارات متغير الخبرة المهنية.

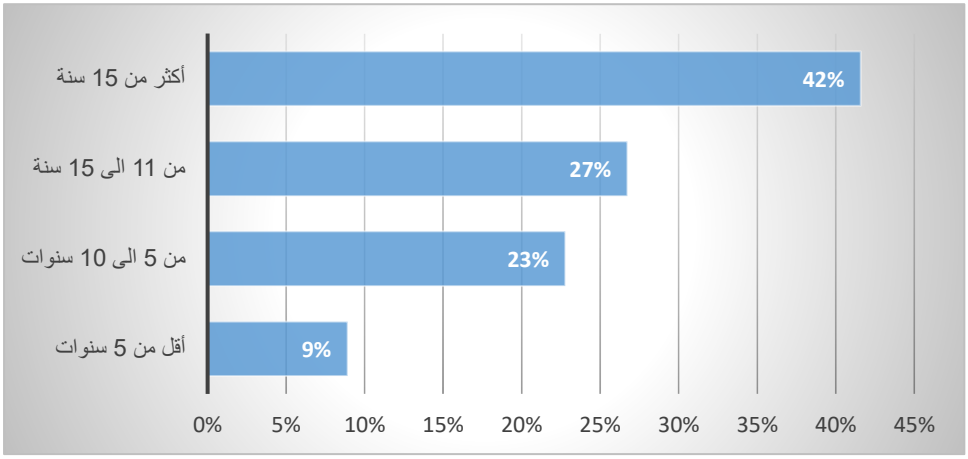
الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	9	9%
من 5 الى 10 سنوات	23	23%
من 11 الى 15 سنة	27	27%
أكثر من 15 سنة	42	42%
المجموع	**101**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss نسخة 24.

التحليل الوصفي:

تشير النتائج إلى أن فئة الخبرة الطويلة أكثر من 15 سنة هي الأكبر بنسبة 42%. تليها فئة 11–15 سنوات ب (27%)، تليها فئة 5–10 سنوات بنسبة 23%. ويمثل الموظفون الجدد أقل من 5 سنوات نسبة 9%، ويعكس هذا التنوع في الخبرة إمكانية تحليل تأثير التجربة المهنية على الاستجابات بدقة

الشكل رقم (23): تكرارات متغير الخبرة المهنية.



المصدر: مخرجات برنامج Excel.

المطلب الثالث: الإطار التحليلي للدراسة الإحصائية:

1. التحليل الاحصائي والوصفي للإجابات المبحوثين

1.1. التحليل الاحصائي لإجابات المبحوثين

1.1.1. التوزيع التكراري

تحليل تكرارات الإجابات على أسئلة المحاور وتحليل تشتت الإجابات من خلال التباين ومعدل الاختلاف.

جدول رقم (47): تكرارات الإجابات على أسئلة في محاور الاستبيان

المحور الأول: مدى تطبيق معايير IPSAS في المؤسسات العمومية الجزائرية			
الأسئلة	الأجوبة	التكرارات	النسبة المئوية
البعد 1: مدى جاهزية الإجراءات التنظيمية لتطبيقIPSAS			
السؤال 1: تعتمد المؤسسة إطارًا تنظيميًا واضحًا يراعي متطلبات IPSAS.	لا أوافق بشدة	18	18%
	لا أوافق	41	41%
	محايد	8	8%
	موافق	33	33%
	أوافق بشدة	1	1%
	المجموع	101	100%
السؤال 2: يوجد وعي كافٍ لدى الإدارة العليا بأهمية تطبيق IPSAS.	لا أوافق بشدة	10	10%
	لا أوافق	25	25%
	محايد	20	20%
	موافق	39	39%
	أوافق بشدة	7	7%
	المجموع	101	100%
السؤال 3: تم اتخاذ خطوات رسمية لتبني IPSAS في المؤسسة.	لا أوافق بشدة	34	34%
	لا أوافق	32	32%
	محايد	7	7%
	موافق	22	22%
	أوافق بشدة	6	6%
	المجموع	101	100%
السؤال 4: هناك التزام سياسي وإداري بدعم تطبيق.IPSAS	لا أوافق بشدة	7	7%
	لا أوافق	26	26%

	محايد	18	18%
	موافق	44	44%
	أوافق بشدة	6	6%
	المجموع	101	100%
السؤال 5: تعتمد المؤسسة على خطط استراتيجية مرتبطة بـ IPSAS.	لا أوافق بشدة	42	42%
	لا أوافق	34	34%
	محايد	10	10%
	موافق	9	9%
	أوافق بشدة	6	6%
	المجموع	101	100%
البعد 2: مدى جاهزية الممارسات المحاسبية لتطبيق IPSAS			
السؤال :1 يتم إعداد القوائم المالية في المؤسسة وفق معايير IPSAS.	لا أوافق بشدة	69	68%
	لا أوافق	19	19%
	محايد	4	4%
	موافق	9	9%
	أوافق بشدة	0	0%
	المجموع	101	100%
السؤال 2: يعتمد نظام الإفصاح المالي في المؤسسة على مبادئ الشفافية التي نصت عليها IPSAS.	لا أوافق بشدة	39	39%
	لا أوافق	14	14%
	محايد	11	11%
	موافق	35	35%
	أوافق بشدة	2	2%
	المجموع	101	100%
السؤال 3: هناك التزام بإعداد التقارير المالية في مواعيدها طبقًا لـ IPSAS.	لا أوافق بشدة	71	70%
	لا أوافق	15	15%
	محايد	5	5%
	موافق	10	10%
	أوافق بشدة	0	0%
	المجموع	101	100%
السؤال 4: تتضمن التقارير المالية كافة المعلومات المطلوبة وفق IPSAS.	لا أوافق بشدة	72	71%
	لا أوافق	14	14%

	محايد	9	9%
	موافق	6	6%
	أوافق بشدة	0	0%
	المجموع	101	100%
السؤال 5: يتم تطبيق مبدأ الاستحقاق عند تسجيل العمليات المالية.	لا أوافق بشدة	71	70%
	لا أوافق	16	16%
	محايد	5	5%
	موافق	8	8%
	أوافق بشدة	1	1%
	المجموع	101	100%
مدى جاهزية التدريب وبناء القدرات لتطبيقIPSAS			
السؤال :1 يتلقى المحاسبون في المؤسسة تدريبًا كافيًا حولIPSAS	لا أوافق بشدة	39	39%
	لا أوافق	44	44%
	محايد	4	4%
	موافق	12	12%
	أوافق بشدة	2	2%
	المجموع	101	100%
السؤال 2: يتم تنظيم دورات وورش عمل دورية للتعريف بIPSAS	لا أوافق بشدة	11	11%
	لا أوافق	44	44%
	محايد	4	4%
	موافق	42	42%
	أوافق بشدة	0	0%
	المجموع	101	100%
السؤال 3: هناك كفاءات بشرية متخصصة قادرة على تطبيق IPSAS	لا أوافق بشدة	5	5%
	لا أوافق	18	18%
	محايد	7	7%
	موافق	61	60%
	أوافق بشدة	10	10%
	المجموع	101	100%
السؤال 4: تتوافر أدلة وإرشادات عملية لتطبيقIPSAS	لا أوافق بشدة	22	22%
	لا أوافق	57	56%

	محايد	6	6%
	موافق	16	16%
	أوافق بشدة	0	0%
	المجموع	101	100%
السؤال 5: يتم تقييم مستوى المعرفة بـ IPSAS بشكل دوري داخل المؤسسة.	لا أوافق بشدة	66	65%
	لا أوافق	23	23%
	محايد	4	4%
	موافق	8	8%
	أوافق بشدة	0	0%
	المجموع	101	100%

المحور الثاني: مدى مساهمة تطبيق IPSAS في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات العمومية			
الأسئلة	الأجوبة	التكرارات	النسبة المئوية
البعد 1: تحسين الشفافية والمساءلة في عرض المعلومات المالية			
السؤال 1: يساهم تطبيق IPSAS في تقديم معلومات مالية واضحة ومفهومة لمختلف المستخدمين.	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	10	10%
	محايد	15	15%
	موافق	46	46%
	أوافق بشدة	30	30%
	المجموع	101	100%
السؤال 2: تطبيق IPSAS يعزز من إمكانية تتبع العمليات المالية.	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	11	11%
	محايد	14	14%
	موافق	41	41%
	أوافق بشدة	35	35%
	المجموع	101	100%
السؤال 3: تطبيق IPSAS يضمن خضوع المسؤولين للمساءلة المالية.	لا أوافق بشدة	1	1%
	لا أوافق	36	36%
	محايد	17	17%
	موافق	36	36%
	أوافق بشدة	11	11%

	المجموع	101	100%
السؤال 4: يساهم تطبيق IPSAS في تقليل فرص التلاعب المالي من خلال توحيد أساليب المحاسبة والإفصاح.	لا أوافق بشدة	1	1%
	لا أوافق	12	12%
	محايد	17	17%
	موافق	60	59%
	أوافق بشدة	11	11%
	المجموع	101	100%
السؤال 5: يساهم تطبيق IPSAS في تعزيز ثقة أصحاب المصلحة في المؤسسات العمومية.	لا أوافق بشدة	1	1%
	لا أوافق	18	18%
	محايد	31	31%
	موافق	46	46%
	أوافق بشدة	5	5%
	المجموع	101	100%
البعد 2: **مساهمة IPSAS في الرقابة على المال العام**			
السؤال 1: تطبيق IPSAS يساهم في تحسين الرقابة على الإيرادات والنفقات العامة	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	11	11%
	محايد	13	13%
	موافق	40	40%
	أوافق بشدة	37	37%
	المجموع	101	100%
السؤال 2: يساهم تطبيق IPSAS في تقليل فرص التلاعب المالي من خلال توحيد أساليب المحاسبة والإفصاح.	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	9	9%
	محايد	13	13%
	موافق	42	42%
	أوافق بشدة	37	37%
	المجموع	101	100%
السؤال 3: يساهم تطبيق IPSAS في الحد من الفساد المالي عبر تعزيز الثقة بين المواطنين والمؤسسات الحكومية.	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	9	9%
	محايد	12	12%
	موافق	38	38%
	أوافق بشدة	42	42%

	المجموع	101	100%
السؤال 4: تساعد IPSAS على كشف التجاوزات المالية عبر نظام تقارير أكثر دقة وشفافية.	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	21	21%
	محايد	12	12%
	موافق	31	31%
	أوافق بشدة	37	37%
	المجموع	101	100%
السؤال 5: تطبيق IPSAS يساعد على كشف أوجه القصور في التسيير المالي..	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	32	32%
	محايد	10	10%
	موافق	43	43%
	أوافق بشدة	16	16%
	المجموع	101	100%
البعد 3: مساهمة IPSAS في تحقيق الكفاءة والفعالية في الأداء المالي			
السؤال 1: يساعد تطبيق IPSAS على ترشيد النفقات العمومية وتحسين الكفاءة في استخدام الموارد.	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	20	20%
	محايد	31	31%
	موافق	39	39%
	أوافق بشدة	11	11%
	المجموع	101	100%
السؤال 2: توفر IPSAS أدوات لقياس فعالية الإنفاق العمومي مقارنة بالأهداف المسطرة	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	17	17%
	محايد	32	32%
	موافق	41	41%
	أوافق بشدة	11	11%
	المجموع	101	100%
السؤال 3: يدعم تطبيق IPSAS عمليات المراجعة الدورية للأداء المالي الحكومي.	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	13	13%
	محايد	39	39%
	موافق	44	44%

	أوافق بشدة	5	5%
	المجموع	101	100%
السؤال 4: تساعد IPSAS في تقييم مدى فعالية البرامج والمشاريع الحكومية.	لا أوافق بشدة	1	1%
	لا أوافق	19	19%
	محايد	38	38%
	موافق	39	39%
	أوافق بشدة	4	4%
	المجموع	101	100%
السؤال 5: يحسن الكفاءة التشغيلية للمؤسسات.	لا أوافق بشدة	2	2%
	لا أوافق	41	41%
	محايد	22	22%
	موافق	33	33%
	أوافق بشدة	3	3%
	المجموع	101	100%
البعد 4: مساهمة IPSAS في تعزيز المشاركة			
السؤال 1: يساهم تطبيق معايير IPSAS في إشراك مختلف الأطراف المعنية (مواطنين، مؤسسات مجتمع مدني) في متابعة الأداء المالي الحكومي.	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	11	11%
	محايد	9	9%
	موافق	46	46%
	أوافق بشدة	35	35%
	المجموع	101	100%
السؤال 2: توفر معايير IPSAS تقارير مالية واضحة تُمكّن الباحثين والإعلام من المشاركة في تقييم السياسات المالية.	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	8	8%
	محايد	8	8%
	موافق	56	55%
	أوافق بشدة	29	29%
	المجموع	101	100%
السؤال 3: تطبيق IPSAS يعزز الحوار بين المؤسسات العمومية والجهات الرقابية حول أولويات تخصيص الموارد.	لا أوافق بشدة	1	1%
	لا أوافق	10	10%
	محايد	31	31%
	موافق	45	45%

	أوافق بشدة	14	14%
	المجموع	101	100%
السؤال 4: اعتماد IPSAS يفتح المجال أمام مشاركة الجامعات والخبراء في تحليل الأداء المالي الحكومي.	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	10	10%
	محايد	13	13%
	موافق	57	56%
	أوافق بشدة	21	21%
	المجموع	101	100%
السؤال 5: تُمكّن IPSAS من تعزيز المشاركة الشعبية في مراقبة تنفيذ الميزانيات العمومية عبر إتاحة البيانات.	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	10	10%
	محايد	11	11%
	موافق	75	74%
	أوافق بشدة	5	5%
	المجموع	101	100%

المحور الثالث: مدى مساهمة تطبيق IPSAS في تحسين الحوكمة من خلال تحسين النظام المحاسبي الحكومي			
الأسئلة			
البعد 1: مساهمة IPSAS في ضمان العدالة في توزيع الموارد			
السؤال 1: يساهم تطبيق معايير IPSAS في ضمان عدالة توزيع الموارد بين مختلف القطاعات الحكومية.	لا أوافق بشدة	16	16%
	لا أوافق	25	25%
	محايد	20	20%
	موافق	35	35%
	أوافق بشدة	5	5%
	المجموع	101	100%
السؤال 2: توفر IPSAS إطارًا لتقييم مدى تحقيق الموازنات للعدالة الاجتماعية.	لا أوافق بشدة	11	11%
	لا أوافق	25	25%
	محايد	19	19%
	موافق	39	39%
	أوافق بشدة	7	7%
	المجموع	101	100%
	لا أوافق بشدة	1	1%

السؤال 3: يساعد الإفصاح المحاسبي وفق IPSAS على الحد من التمييز في تخصيص الأموال العمومية.	لا أوافق	9	9%
	محايد	14	14%
	موافق	65	64%
	أوافق بشدة	12	12%
	المجموع	101	100%
السؤال 4: تدعم IPSAS قرارات التمويل بما يراعي الفئات الضعيفة والهشة.	لا أوافق بشدة	9	9%
	لا أوافق	25	25%
	محايد	17	17%
	موافق	42	42%
	أوافق بشدة	8	8%
	المجموع	101	100%
السؤال 5: يساهم تطبيق IPSAS في تحقيق التوازن بين الأقاليم والولايات في توزيع النفقات.	لا أوافق بشدة	17	17%
	لا أوافق	35	35%
	محايد	18	18%
	موافق	26	26%
	أوافق بشدة	5	5%
	المجموع	101	100%
البعد 2: مساهمة IPSAS في تحقيق الرؤية الاستراتيجية			
السؤال 1: تُمكّن IPSAS من إعداد تقارير مالية أكثر شمولية تعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسات العمومية.	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	9	9%
	محايد	12	12%
	موافق	42	42%
	أوافق بشدة	38	38%
	المجموع	101	100%
السؤال 2: تدعم وضع سياسات مالية متناسقة مع الأهداف الاستراتيجية للدولة.	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	8	8%
	محايد	14	14%
	موافق	41	41%
	أوافق بشدة	38	38%
	المجموع	101	100%
	لا أوافق بشدة	0	0%

السؤال 3: تسهّل عملية التنبؤ بالموارد المالية المستقبلية من خلال إظهار الالتزامات طويلة الأجل.	لا أوافق	9	9%
	محايد	16	16%
	موافق	38	38%
	أوافق بشدة	38	38%
	المجموع	101	100%
السؤال 4: تساعد على تقييم أثر القرارات المالية الحالية على الأجيال القادمة.	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	4	4%
	محايد	16	16%
	موافق	43	43%
	أوافق بشدة	38	38%
	المجموع	101	100%
السؤال 5: توفر قاعدة بيانات دقيقة تُستعمل في إعداد خطط تنموية مستدامة.	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	14	14%
	محايد	18	18%
	موافق	32	32%
	أوافق بشدة	37	37%
	المجموع	101	100%
البعد 3: مساهمةIPSAS في دعم استدامة المالية العامة			
السؤال 1: تكشف IPSAS عن المخاطر المالية المحتملة (مثل الديون والالتزامات التقاعدية).	لا أوافق بشدة	4	4%
	لا أوافق	8	8%
	محايد	9	9%
	موافق	43	43%
	أوافق بشدة	37	37%
	المجموع	101	100%
السؤال 2: تعزز قدرة الحكومات على مراقبة العجز والحد من تفاقم المديونية.	لا أوافق بشدة	4	4%
	لا أوافق	7	7%
	محايد	15	15%
	موافق	41	41%
	أوافق بشدة	34	34%
	المجموع	101	100%
	لا أوافق بشدة	4	4%

السؤال 3: تساهم في تحسين إدارة الأصول العامة بما يخدم أهداف التنمية طويلة الأجل.	لا أوافق	11	11%
	محايد	19	19%
	موافق	40	40%
	أوافق بشدة	27	27%
	المجموع	101	100%
السؤال 4: تُبرز بوضوح العلاقة بين النفقات الحالية والموارد المستقبلية.	لا أوافق بشدة	4	4%
	لا أوافق	13	13%
	محايد	29	29%
	موافق	34	34%
	أوافق بشدة	21	21%
	المجموع	101	100%
السؤال 5: تساعد على وضع سياسات رشيدة فيما يخص تخصيص الموارد بين مختلف الأولويات الوطنية.	لا أوافق بشدة	4	4%
	لا أوافق	11	11%
	محايد	24	24%
	موافق	46	46%
	أوافق بشدة	16	16%
	المجموع	101	100%
البعد 4: **مساهمةIPSAS في تعزيز الإصلاح المالي الشامل**			
السؤال 1: تعتبر IPSAS أداة لتحفيز إصلاحات المالية العامة بما يتماشى مع أفضل الممارسات العالمية.	لا أوافق بشدة	1	1%
	لا أوافق	21	21%
	محايد	23	23%
	موافق	43	43%
	أوافق بشدة	13	13%
	المجموع	101	100%
السؤال 2 تساهم في ربط الخطط المالية بالخطط الاقتصادية والاجتماعية.	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	19	19%
	محايد	19	19%
	موافق	46	46%
	أوافق بشدة	17	17%
	المجموع	101	100%
	لا أوافق بشدة	0	0%

السؤال 3: تُمكّن من تقييم فعالية البرامج الحكومية على المدى الطويل.	لا أوافق	9	9%
	محايد	19	19%
	موافق	58	57%
	أوافق بشدة	15	15%
	المجموع	101	100%
السؤال 4: تُعد مدخلًا لتطوير نظام معلومات مالي يساند صناع القرار في تبني رؤى استراتيجية واضحة.	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	12	12%
	محايد	20	20%
	موافق	57	56%
	أوافق بشدة	12	12%
	المجموع	101	100%

المحور الرابع: سبل تعزيز تطبيقIPSAS في المؤسسات العمومية الجزائرية			
الأسئلة	الأجوبة	التكرار	النسبة المئوية
البعد 1: تعزيز القدرات البشرية والمهنية			
السؤال 1: تنظيم برامج تكوين وتأهيل للموظفين وللمحاسبين الحكوميين حول معايير IPSAS.	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	1	1%
	محايد	2	2%
	موافق	17	17%
	أوافق بشدة	81	80%
	المجموع	101	100%
السؤال 2: إدراج مقررات خاصة بـ IPSAS في مناهج التعليم الجامعي والتقني.	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	1	1%
	محايد	2	2%
	موافق	17	17%
	أوافق بشدة	81	80%
	المجموع	101	100%
السؤال 3: تعزيز ثقافة التغيير لدى الموظفين لتقبل التحول نحو المعايير الدولية.	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	3	3%
	محايد	2	2%
	موافق	18	18%

	أوافق بشدة	78	77%
	المجموع	101	100%
السؤال 4: توافق تخصصات الموظفين في المحاسبة العمومية مع متطلبات الوظيفة يؤثر على جودة ودقة العمل المحاسبي	لا أوافق بشدة	3	3%
	لا أوافق	2	2%
	محايد	3	3%
	موافق	17	17%
	أوافق بشدة	76	75%
	المجموع	101	100%
البعد 2: توفير المواد والآليات اللازمة لتسهيل التطبيق			
السؤال 1: التعاون مع الهيآت الدولية ضروري لدعم التطبيق	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	3	3%
	محايد	2	2%
	موافق	25	25%
	أوافق بشدة	71	70%
	المجموع	101	100%
السؤال 2: توفير الدعم وموارد مالية إضافية يسرع وتيرة التطبيق	لا أوافق بشدة	3	3%
	لا أوافق	0	0%
	محايد	1	1%
	موافق	25	25%
	أوافق بشدة	72	71%
	المجموع	101	100%
السؤال 3: توفير نظام رقابة داخلية فعال يحسن جودة التطبيق	لا أوافق بشدة	1	1%
	لا أوافق	3	3%
	محايد	4	4%
	موافق	26	26%
	أوافق بشدة	67	66%
	المجموع	101	100%
السؤال 4: تبادل الخبرات مع دول أخرى سبقت في تطبيق IPSAS.	لا أوافق بشدة	3	3%
	لا أوافق	0	0%
	محايد	2	2%
	موافق	22	22%

	أوافق بشدة	74	73%
	المجموع	101	100%
البعد 3: تعزيز الإطار التشريعي والتنظيمي لتطبيقIPSAS			
السؤال 1: من الضروري إصدار قوانين وتشريعات واضحة تلزم المؤسسات العمومية بتطبيق.IPSAS	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	4	4%
	محايد	24	24%
	موافق	28	28%
	أوافق بشدة	45	45%
	المجموع	101	100%
السؤال 2: تحديث النصوص القانونية الحالية لتتلاءم مع متطلبات المعايير الدولية للقطاع العام.	لا أوافق بشدة	3	3%
	لا أوافق	1	1%
	محايد	19	19%
	موافق	32	32%
	أوافق بشدة	46	46%
	المجموع	101	100%
السؤال 3: إدراج IPSAS ضمن النظام المحاسبي الوطني لضمان التناسق بين المستويات المالية.	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	4	4%
	محايد	15	15%
	موافق	37	37%
	أوافق بشدة	45	45%
	المجموع	101	100%
السؤال 4: تعزيز الرقابة القانونية لضمان الالتزام بتطبيق معايير IPSASفي جميع المؤسسات العمومية.	لا أوافق بشدة	3	3%
	لا أوافق	0	0%
	محايد	18	18%
	موافق	33	33%
	أوافق بشدة	47	47%
	المجموع	101	100%
البعد 4: دعم وتشجيع البنية التكنولوجية			
السؤال 1: توفر البرمجيات المحاسبية المتطورة عامل مهم للنجاح.	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	3	3%
	محايد	1	1%

	موافق	18	18%
	أوافق بشدة	79	78%
	المجموع	101	100%
السؤال 2: أنظمة ERP تساهم في التطبيق المتكامل للمعايير.	لا أوافق بشدة	4	4%
	لا أوافق	0	0%
	محايد	12	12%
	موافق	12	12%
	أوافق بشدة	73	72%
	المجموع	101	100%
السؤال 3: يجب توفير منصات إلكترونية للتقارير المالية وفق معايير IPSAS.	لا أوافق بشدة	0	0%
	لا أوافق	3	3%
	محايد	4	4%
	موافق	15	15%
	أوافق بشدة	79	78%
	المجموع	101	100%
السؤال 4: استخدام الذكاء الاصطناعي والتحليلات المالية تدعم تطبيق IPSAS وتحقيق الشفافية.	لا أوافق بشدة	3	3%
	لا أوافق	0	0%
	محايد	9	9%
	موافق	22	22%
	أوافق بشدة	67	66%
	المجموع	101	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss نسخة 24.

جدول رقم (48): إجابات الأسئلة ودلالاتها.

المتوسط الحسابي المرجح للإجابات	الاتجاه	مستوى القبول
من 1 إلى 1.79	لا أوافق بشدة	غير مقبول تماما
من 1.8 إلى 2.59	لا أوافق	غير مقبول
من 2.6 إلى 3.39	محايد	متوسط
من 3.4 إلى 4.19	موافق	مقبول
من 4.2 إلى 5	موافق بشدة	مقبول تماما

المصدر: من إعداد الطالبة

التعليق: بما انه تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي، تم حساب المدى بين المتوسطات في الجدول أعلاه من خلال حساب الفرق بين أكبر وزن لمقياس ليكارت وأصغر وزن (5-1=4) ثم تقسيم النتيجة على أكبر وزن (5/4=0.8).

من خلال تحليل إجابات محاور الاستبيان تحصلنا على النتائج أدناه، إذ انه ومن خلال متوسط الحسابي المرجح لكل فقرة وتم حساب هذا الأخير من خلال جمع جميع الإجابات على هذه الفقرة وقسمتها على العدد الاستبيانات نجد انه لكل فقرة يظهر لنا متوسط إجابة لكل سؤال تمثل اتجاه العام للإجابة على هذه الفقرة.

أما بخصوص التباين فهو من أدوات "التشتت"، حيث انه قيمة التباين تمثل ما مدى بعد الإجابات على المتوسط الحسابي المرجح بحيث انه كلما كبرت قيمة التباين يتضح لنا الاختلاف الكبير في الإجابات أما إذا كانت قيمة التباين صغيرة فانه لا يوجد اختلاف كبير بين المتوسط الحسابي المرجح وباقي الإجابات.

2.1.1. التباين ومعامل الاختلاف

الجدول رقم (49): تحليل اتجاه إجابات الاسئلة

الفقرات	الوسط الحسابي	التباين	الاتجاه	مستوى القبول	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
السؤال 1 من البعد 1 من المحور 1	2.58	1.325	لا أوافق	غير مقبول	1.325	51%
السؤال 2 من البعد 1 من المحور 1	3.08	1.314	محايد	متوسط	1.314	43%
السؤال 3 من البعد 1 من المحور 1	2.35	1.709	لا أوافق	غير مقبول	1.709	73%
السؤال 4 من البعد 1 من المحور 1	3.16	1.195	محايد	متوسط	1.195	38%
السؤال 5 من البعد 1 من المحور 1	2.04	1.418	لا أوافق	غير مقبول	1.418	70%
السؤال 1 من البعد 2 من المحور 1	1.53	0.871	لا أوافق بشدة	غير مقبول تماما	0.871	57%
السؤال 2 من البعد 2 من المحور 1	2.48	1.852	لا أوافق	غير مقبول	1.852	75%
السؤال 3 من البعد 2 من المحور 1	1.54	0.95	لا أوافق بشدة	غير مقبول تماما	0.95	62%
السؤال 4 من البعد 2 من المحور 1	1.5	0.792	لا أوافق بشدة	غير مقبول تماما	0.792	53%
السؤال 5 من البعد 2 من المحور 1	1.53	0.951	لا أوافق بشدة	غير مقبول تماما	0.951	62%
السؤال 1 من البعد 3 من المحور 1	1.95	1.088	لا أوافق	غير مقبول	1.088	56%
السؤال 2 من البعد 3 من المحور 1	2.76	1.243	محايد	متوسط	1.243	45%
السؤال 3 من البعد 3 من المحور 1	3.52	1.112	موافق	مقبول	1.112	32%
السؤال 4 من البعد 3 من المحور 1	2.16	0.895	لا أوافق	غير مقبول	0.895	41%
السؤال 5 من البعد 3 من المحور 1	1.54	0.81	لا أوافق بشدة	غير مقبول تماما	0.81	53%
السؤال 1 من البعد 1 من المحور 2	3.95	0.848	موافق	مقبول	0.848	21%

السؤال 2 من البعد 1 من المحور 2	3.99	0.93	موافق	مقبول	0.93	23%
السؤال 3 من البعد 1 من المحور 2	3.2	1.16	محايد	متوسط	1.16	36%
السؤال 4 من البعد 1 من المحور 2	3.67	0.742	موافق	مقبول	0.742	20%
السؤال 5 من البعد 1 من المحور 2	3.36	0.752	محايد	متوسط	0.752	22%
السؤال 1 من البعد 2 من المحور 2	4.02	0.94	موافق	مقبول	0.94	23%
السؤال 2 من البعد 2 من المحور 2	4.06	0.856	موافق	مقبول	0.856	21%
السؤال 3 من البعد 2 من المحور 2	4.12	0.886	موافق	مقبول	0.886	22%
السؤال 4 من البعد 2 من المحور 2	3.83	1.301	موافق	مقبول	1.301	34%
السؤال 5 من البعد 2 من المحور 2	3.43	1.207	موافق	مقبول	1.207	35%
السؤال 1 من البعد 3 من المحور 2	3.41	0.864	موافق	مقبول	0.864	25%
السؤال 2 من البعد 3 من المحور 2	3.46	0.81	موافق	مقبول	0.81	23%
السؤال 3 من البعد 3 من المحور 2	3.41	0.604	موافق	مقبول	0.604	18%
السؤال 4 من البعد 3 من المحور 2	3.26	0.713	محايد	متوسط	0.713	22%
السؤال 5 من البعد 3 من المحور 2	2.94	0.936	محايد	متوسط	0.936	32%
السؤال 1 من البعد 4 من المحور 2	4.04	0.878	موافق	مقبول	0.878	22%
السؤال 2 من البعد 4 من المحور 2	4.05	0.688	موافق	مقبول	0.688	17%
السؤال 3 من البعد 4 من المحور 2	3.6	0.782	موافق	مقبول	0.782	22%
السؤال 4 من البعد 4 من المحور 2	3.88	0.726	موافق	مقبول	0.726	19%
السؤال 5 من البعد 4 من المحور 2	3.74	0.493	موافق	مقبول	0.493	13%
السؤال 1 من البعد 1 من المحور 3	2.88	1.426	محايد	متوسط	1.426	50%
السؤال 2 من البعد 1 من المحور 3	3.06	1.356	محايد	متوسط	1.356	44%
السؤال 3 من البعد 1 من المحور 3	3.77	0.658	موافق	مقبول	0.658	17%
السؤال 4 من البعد 1 من المحور 3	3.15	1.328	محايد	متوسط	1.328	42%
السؤال 5 من البعد 1 من المحور 3	2.67	1.382	محايد	متوسط	1.382	52%
السؤال 1 من البعد 2 من المحور 3	4.08	0.854	موافق	مقبول	0.854	21%
السؤال 2 من البعد 2 من المحور 3	4.08	0.834	موافق	مقبول	0.834	20%
السؤال 3 من البعد 2 من المحور 3	4.04	0.898	موافق	مقبول	0.898	22%
السؤال 4 من البعد 2 من المحور 3	4.14	0.681	موافق	مقبول	0.681	16%
السؤال 5 من البعد 2 من المحور 3	3.91	1.102	موافق	مقبول	1.102	28%
السؤال 1 من البعد 3 من المحور 3	4	1.14	موافق	مقبول	1.14	29%
السؤال 2 من البعد 3 من المحور 3	3.93	1.125	موافق	مقبول	1.125	29%

السؤال 3 من البعد 3 من المحور 3	3.74	1.193	موافق	مقبول	1.193	32%
السؤال 4 من البعد 3 من المحور 3	3.54	1.17	موافق	مقبول	1.17	33%
السؤال 5 من البعد 3 من المحور 3	3.58	1.025	موافق	مقبول	1.025	29%
السؤال 1 من البعد 4 من المحور 3	3.46	0.99	موافق	مقبول	0.99	29%
السؤال 2 من البعد 4 من المحور 3	3.6	0.962	موافق	مقبول	0.962	27%
السؤال 3 من البعد 4 من المحور 3	3.78	0.652	موافق	مقبول	0.652	17%
السؤال 4 من البعد 4 من المحور 3	3.68	0.699	موافق	مقبول	0.699	19%
السؤال 1 من البعد 1 من المحور 4	4.76	0.283	موافق بشدة	مقبول تماما	0.283	6%
السؤال 2 من البعد 1 من المحور 4	4.76	0.283	موافق بشدة	مقبول تماما	0.283	6%
السؤال 3 من البعد 1 من المحور 4	4.69	0.435	موافق بشدة	مقبول تماما	0.435	9%
السؤال 4 من البعد 1 من المحور 4	4.59	0.784	موافق بشدة	مقبول تماما	0.784	17%
السؤال 1 من البعد 2 من المحور 4	4.62	0.457	موافق بشدة	مقبول تماما	0.457	10%
السؤال 2 من البعد 2 من المحور 4	4.61	0.619	موافق بشدة	مقبول تماما	0.619	13%
السؤال 3 من البعد 2 من المحور 4	4.53	0.631	موافق بشدة	مقبول تماما	0.631	14%
السؤال 4 من البعد 2 من المحور 4	4.62	0.637	موافق بشدة	مقبول تماما	0.637	14%
السؤال 1 من البعد 3 من المحور 4	4.13	0.833	موافق	مقبول	0.833	20%
السؤال 2 من البعد 3 من المحور 4	4.16	0.935	موافق	مقبول	0.935	22%
السؤال 3 من البعد 3 من المحور 4	4.22	0.712	موافق بشدة	مقبول تماما	0.712	17%
السؤال 4 من البعد 3 من المحور 4	4.2	0.88	موافق بشدة	مقبول تماما	0.88	21%
السؤال 1 من البعد 4 من المحور 4	4.71	0.407	موافق بشدة	مقبول تماما	0.407	9%
السؤال 2 من البعد 4 من المحور 4	4.49	0.972	موافق بشدة	مقبول تماما	0.972	22%
السؤال 3 من البعد 4 من المحور 4	4.68	0.479	موافق بشدة	مقبول تماما	0.479	10%
السؤال 4 من البعد 4 من المحور 4	4.49	0.792	موافق بشدة	مقبول تماما	0.792	18%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss نسخة 24

التعليق:

من خلال الجدول أعلاه يتضح من خلال تحليل إجابات الأسئلة ومتوسط الحسابي المرجح لكل فقرة، نلاحظ انه اغلب الفقرات كانت مقبولة في مستوى الإجابة أي ان الاتجاه العام للأجوبة كان "موافق " وبخصوص التباين فانه من خلال مقارنته مقياس التالي (قيمة التباين في الفقرة اقل من 0,5 هناك توافق في الآراء، فوق 0,5 اختلاف في الآراء) نلاحظ انه هناك اختلاف في الآراء بين اغلب إجابات المبحوثين على كل فقرة ومتوسط الإجابة على نفس الفقرة

جدول رقم (50): ملخص نتائج اتجاه إجابات المبحوثين حسب المحاور والأبعاد

المحور	البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى القبول	الاتجاه العام	التعليق التحليلي
مدى تطبيق IPSAS	الإجراءات التنظيمية	2.62	1.31	غير مقبول	لا أوافق/محايد	تطبيق IPSAS على المستوى الإداري محدود، تفاوت في الوعي والإجراءات بين المؤسسات.
	الممارسات المحاسبية والإفصاح	1.92	1.10	غير مقبول	لا أوافق/لا أوافق بشدة	ضعف التطبيق العملي في إعداد القوائم المالية والشفافية المالية.
	التدريب وبناء القدرات	2.55	1.11	متوسط	محايد/موافق	التدريب متوفر جزئيًا، لكنه غير كاف لضمان تطبيق فعال للمعايير.
مساهمة IPSASفي تفعيل الحوكمة	الشفافية والمساءلة	3.67	0.85	مقبول	موافق	المبحوثين يرون أن IPSAS تعزز الشفافية والمساءلة المالية.
	الرقابة على المال العام	3.89	0.94	مقبول	موافق	المعيار يحسن القدرة على الرقابة وكشف التجاوزات المالية.
	الكفاءة والفعالية	3.84	0.93	مقبول	موافق	IPSASتساهم في تحسين استغلال الموارد وكفاءة الأداء المالي.
	المشاركة	4.06	0.87	مقبول	موافق	IPSASتشجع مشاركة المواطنين والخبراء في متابعة الأداء المالي.
تحسين الحوكمة عبر النظام المحاسبي	العدالة في توزيع الموارد	4.69	0.46	مقبول تمامًا	موافق بشدة	هناك توافق كبير على دور IPSASفي تحقيق عدالة توزيع الموارد.
	الرؤية الاستراتيجية	4.61	0.61	مقبول تمامًا	موافق بشدة	IPSASتدعم التخطيط المالي والقرارات الاستراتيجية طويلة الأجل.
	استدامة المالية العامة	4.17	0.83	مقبول	موافق	IPSASتساعد على رصد المخاطر المالية وتحسين إدارة الأصول.
	الإصلاح المالي الشامل	4.54	0.79	مقبول تمامًا	موافق بشدة	المعيار أداة قوية لتعزيز الإصلاح المالي وربط الخطط المالية بالخطط الاقتصادية والاجتماعية.

سبل تعزيز تطبيقIPSAS	القدرات البشرية والمهنية	4.04	0.88	مقبول	موافق	التدريب والتأهيل مهم لتطبيق فعال للمعايير.
	المواد والآليات اللازمة	4.00	0.99	مقبول	موافق	الدعم المالي والتقني يسهل التطبيق ويعزز الجودة.
	الإطار التشريعي والتنظيمي	3.98	0.70	مقبول	موافق	تحديث النصوص القانونية وإدراج IPSASفي النظام المحاسبي الوطني ضروري.
	البنية التكنولوجية	4.18	0.71	مقبول	موافق	توفير البرمجيات والأنظمة الإلكترونية والذكاء الاصطناعي يسرع التطبيق ويعزز الشفافية.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS 24

التعليق:

بالنسبة للمحور الأول: يوضح ضعف التطبيق العملي للمعايير (إجراءات، ممارسات، تدريب)، مع تباين كبير في الآراء، ما يشير إلى الحاجة لدعم تنظيمي وتقني.

أما المحور الثاني: المبحوثين متفقين على مساهمة IPSAS في تعزيز الحوكمة (شفافية، مساءلة، كفاءة، مشاركة).

المحور الثالث :التوافق العالي يدل على أن IPSAS تُحدث أثرًا ملموسًا على النظام المحاسبي الحكومي والعدالة في توزيع الموارد والتخطيط الاستراتيجي.

المحور الرابع :هناك اتفاق على أن التدريب، الموارد، التشريعات، والتكنولوجيا هي مفاتيح نجاح التطبيق.

2. التحليل الوصفي للإجابات المبحوثين

يهدف هذا التحليل إلى دراسة اتجاه المبحوثين تجاه تطبيق معايير IPSAS في المؤسسات العمومية الجزائرية، وذلك من خلال تقييم متوسط الإجابات لكل فقرة، مستوى القبول، الانحراف المعياري، والتباين.

1.2. تحليل أبعاد المحور الأول (مدى تطبيق معاييرIPSAS):

- **البعد 1: الإجراءات التنظيمية لتطبيقIPSAS**

متوسط الإجابات على معظم الفقرات منخفض نسبيًا (بين 2.04 و3.16)، واتجاه الإجابات يميل إلى "لا أوافق" أو "محايد." يشير هذا إلى وجود تفاوت كبير في تقييم الإجراءات التنظيمية وتطبيق IPSAS على المستوى الإداري. حيث أن

فقرات مثل "الإجراءات الرسمية لتبني IPSAS سجلت أقل متوسط (2.35) ومعامل اختلاف 73%، ما يدل على اختلاف كبير في الآراء بين المبحوثين.

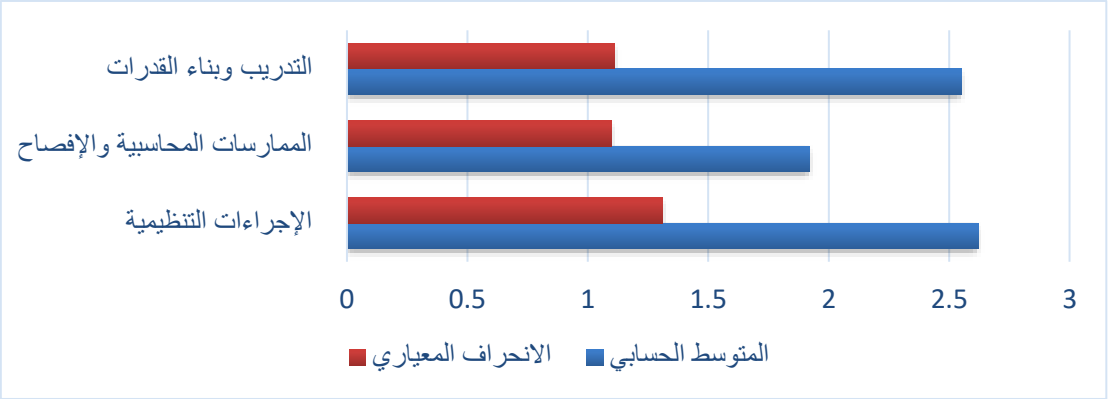
- **البعد 2: تطبيق IPSAS في الممارسات المحاسبية والإفصاح**

أغلب الإجابات أظهرت متوسطًا منخفضًا جدًا (بين 1.5 و2.48) مع اتجاه "لا أوافق بشدة" أو "لا أوافق"، مما يشير إلى ضعف تطبيق IPSAS في الممارسات اليومية والقوائم المالية. والتباين المرتفع في معظم الفقرات (أعلى من 0.5) يعكس تباين الخبرات والقدرة على التطبيق بين المؤسسات المختلفة.

- **البعد 3: التدريب وبناء القدرات**

متوسط الإجابات متفاوت، حيث سجلت بعض الفقرات "مقبول" (3.52) مقابل فقرات أخرى منخفضة.(1.54) ، هذا يشير إلى أن التدريب والتأهيل لم يتم بعد بشكل كافٍ لتطبيق IPSAS بفعالية.

الشكل رقم 24: تحليل أبعاد المحور الأول (مدى تطبيق معاييرIPSAS):



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات من برنامج SPSS IBM نسخة 24.

استنتاج المحور الأول:

رغم وجود خطوات نحو التطبيق، إلا أن الاتجاه العام يشير إلى محدودية التطبيق الفعلي للمعايير، خاصة على مستوى الممارسات المحاسبية والتدريب.

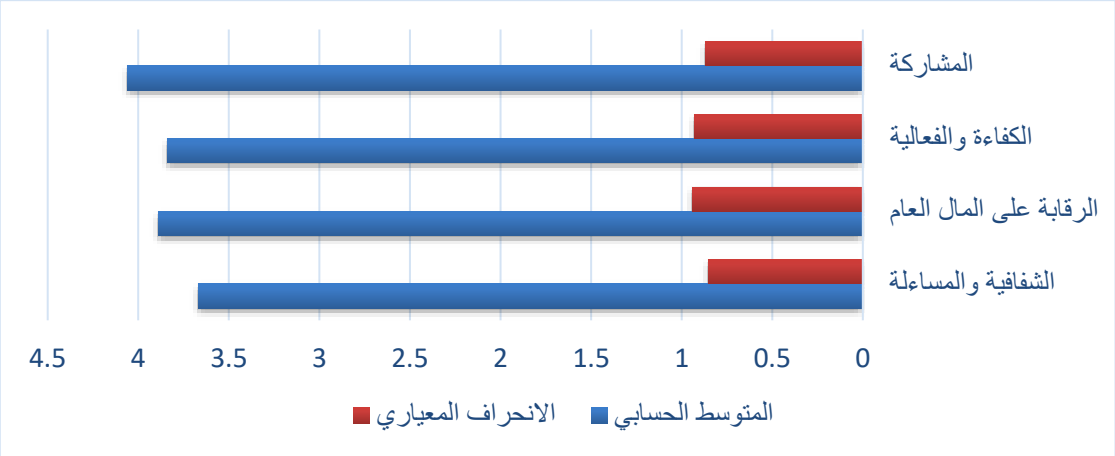
2.2. تحليل أبعاد المحور الثاني (مساهمة IPSAS في تفعيل مبادئ الحوكمة)

معظم الفقرات سجلت متوسطات مرتفعة (3.2 – 4.32) واتجاه إجابة "موافق" أو "موافق بشدة."

التباين منخفض نسبيًا في الفقرات ذات المتوسط الأعلى(0.5>) ، مما يدل على توافق آراء المبحوثين حول الأثر الإيجابي للمعايير على الشفافية والمساءلة والكفاءة والمشاركة.

بعض الفقرات سجلت متوسطات متوسطة (2.67 – 3.15) مع اختلاف في الآراء، خاصة المتعلقة بالرقابة والشفافية في بعض المؤسسات.

الشكل رقم 25: تحليل أبعاد المحور الثاني (مساهمة IPSAS في تفعيل مبادئ الحوكمة)



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات من برنامج SPSS IBM نسخة 24.

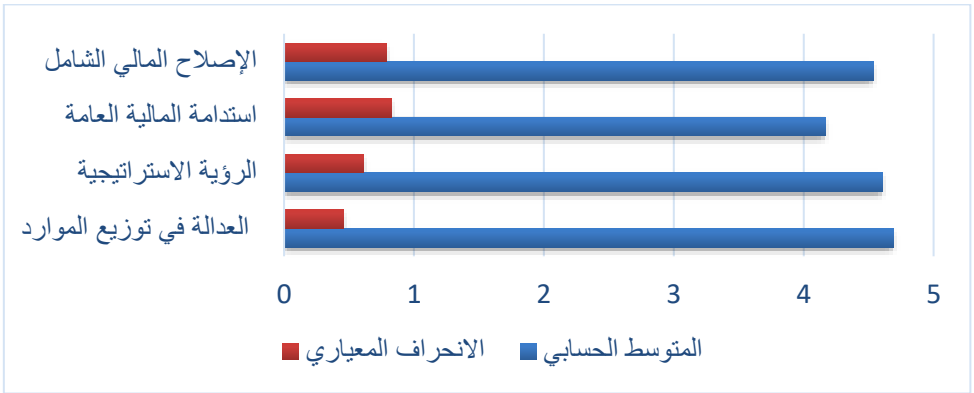
استنتاج المحور الثاني:

يبدو أن تطبيق IPSAS يسهم فعليًا في تعزيز الحوكمة، حيث يشهد المبحوثون على أثرها في الشفافية والمساءلة والكفاءة التشغيلية، رغم اختلاف مستوى التطبيق بين المؤسسات.

3.2. تحليل أبعاد المحور الثالث (تحسين الحوكمة عبر تحسين النظام المحاسبي)

أغلب الفقرات سجلت متوسطات عالية جدًا (4.06 – 4.76)، مع معامل اختلاف منخفض (أدنى من 0.5)، مما يعكس توافق كبير بين المبحوثين حول الفوائد المتحققة من تطبيق IPSAS. ، نلاحظ أن الفقرات المرتبطة بالعدالة في توزيع الموارد، الرؤية الاستراتيجية، واستدامة المالية العامة حصلت على أعلى درجات القبول.

الشكل رقم 26: تحليل أبعاد المحور الثالث (تحسين الحوكمة من خلال تحسين النظام المحاسبي)



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات من برنامج SPSS IBM نسخة 24.

استنتاج المحور الثالث:

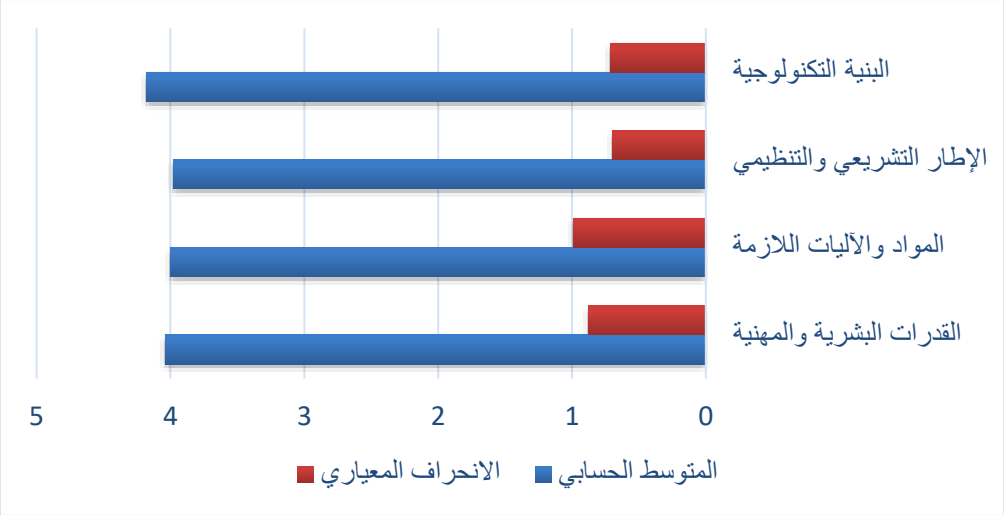
يشير هذا إلى أن IPSASتعد أداة فعالة لتحسين النظام المحاسبي الحكومي وتعزيز الحوكمة، خاصة فيما يتعلق بالعدالة والتخطيط المالي الاستراتيجي.

4.2. تحليل أبعاد المحور الرابع (سبل تعزيز تطبيقIPSAS)

متوسطات الإجابات على جميع الفقرات مرتفعة نسبيًا (3.6 – 4.76) واتجاه "موافق" و"موافق بشدة."

يشير ذلك إلى أن المبحوثين يقرون بأهمية تعزيز القدرات البشرية، البنية التكنولوجية، والإطار التشريعي والتنظيمي لتسريع تطبيق IPSAS.

الشكل رقم 27: تحليل أبعاد المحور الرابع (سبل تعزيز تطبيقIPSAS)



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات من برنامج SPSS IBM نسخة 24.

استنتاج المحور الرابع:

هناك اتفاق عام على أن تحسين التدريب، الموارد التقنية، والدعم التشريعي يعتبر من أهم العوامل لنجاح تطبيق IPSAS في المؤسسات العمومية.

5.2. التعليق العام على التباين والانحراف المعياري

التباين والانحراف المعياري كان مرتفعًا في المحور الأول (أعلى من 0.5 في أغلب الفقرات)، مما يدل على وجود اختلافات كبيرة بين المؤسسات حول مدى التطبيق الفعلي للمعايير.

في المحاور الثانية والثالثة والرابعة، كان التباين أقل، مما يشير إلى توافق الرأي حول الفوائد المحتملة للمعايير وسبل تعزيزها.

هذا يعكس أن المشكلة الأساسية ليست في قبول المعايير، بل في مستوى التطبيق العملي والقدرات المؤسسية.

3. اختبار فرضيات الدراسة وتحليل نتائج

1.3. اختبار فرضيات الدراسة

❋ **الفرضية الرئيسية الأولى:**

يعتمد مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر على كفاية الإجراءات القانونية ومدى جاهزية البيئة المؤسسية والكفاءات البشرية لتجسيد نظام محاسبي جديد

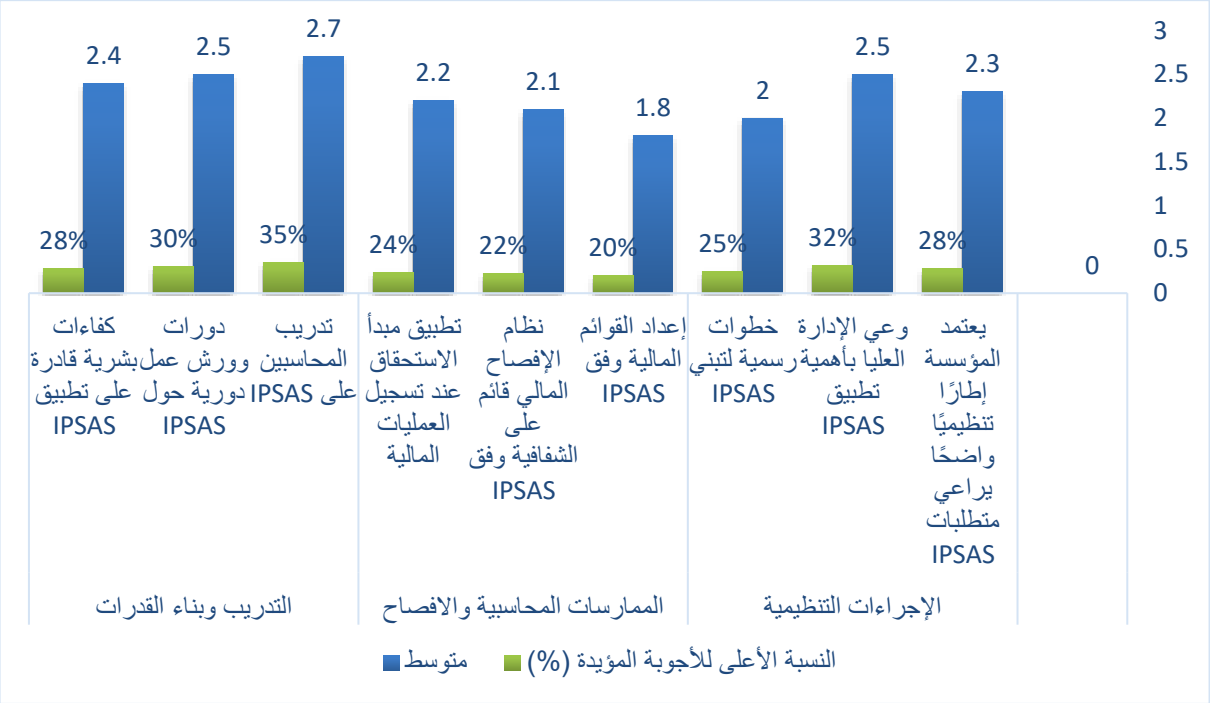
الجدول 51: تحليل مستوى تطبيق معايير IPSAS في المؤسسات العمومية الجزائرية

البعد	بيان الأسئلة	متوسط الاستجابة(1–5)	النسبة الأعلى للأجوبة المؤيدة(%)	التفسير
الإجراءات التنظيمية	يعتمد المؤسسة إطارًا تنظيميًا واضحًا يراعي متطلبات IPSAS	2.3	28%	منخفض نسبيًا ⟵ الإجراءات التنظيمية لم تتطور بعد لدعم التطبيق الكامل للمعايير
	وعي الإدارة العليا بأهمية تطبيقIPSAS	2.5	32%	متوسط ⟵ بعض الوعي موجود لكنه غير كافٍ للتطبيق الفعلي
	خطوات رسمية لتبني IPSAS	2.0	25%	محدود جدًا ⟵ لا توجد خطوات رسمية واضحة
الممارسات المحاسبية والافصاح	إعداد القوائم المالية وفق IPSAS	1.8	20%	منخفض ⟵ لا يوجد تطبيق فعلي للمعايير في المحاسبة اليومية
	نظام الإفصاح المالي قائم على الشفافية وفقIPSAS	2.1	22%	محدود ⟵ الإفصاح متباين وغير متوافق مع المعايير الدولية
	تطبيق مبدأ الاستحقاق عند تسجيل العمليات المالية	2.2	24%	محدود إلى متوسط ⟵ بعض المبادئ موجودة جزئيًا

التدريب وبناء القدرات	تدريب المحاسبين على IPSAS	2.7	35%	أفضل الأبعاد نسبيًا ⟵ هناك بعض الدورات ولكن غير كافية
	دورات وورش عمل دورية حولIPSAS	2.5	30%	متوسط ⟵ جهود تدريبية محدودة
	كفاءات بشرية قادرة على تطبيقIPSAS	2.4	28%	محدود ⟵ نقص في الكفاءات المتخصصة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات من برنامج SPSS IBM نسخة 24.

الشكل رقم 28: تحليل مدى تطبيق IPSAS في المؤسسات العمومية الجزائرية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات من برنامج SPSS IBM نسخة 24.

❋ **الفرضية الرئيسية الثانية**

يساهم تطبيق معايير IPSAS بشكل غير مباشر في تحسين الحوكمة في المؤسسات العمومية الجزائرية من خلال تعزيز فعالية النظام المحاسبي الحكومي.

صياغة الفرضية الإحصائية:

الفرض الصفري H0: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير IPSAS وتحسين النظام المحاسبي الحكومي والحوكمة في المؤسسات العمومية عند مستوى دلالة 5%.

الفرض البديل H1: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير IPSAS وتحسين النظام المحاسبي الحكومي والحوكمة في المؤسسات العمومية عند مستوى دلالة 5%.

للإجابة على الفرضية الفرعية تم استعانة ببرنامج SPSS IBM نسخة 24، وذلك من خلال إجراء اختبار بيرسون والانحدار الخطي البسيط على كل من المتغيرين للإجابة على ذلك.

الجدول رقم (52): اختبار العلاقة بين المتغيرات :(Pearson correlation)

المتغير المستقل	المتغير الوسيط	المتغير التابع	Pearson r اختبار بيرسون	Sig درجة المعنوية	اتجاه العلاقة	عدد المبحوثين
تطبيق IPSAS	تحسين النظام المحاسبي الحكومي	تحسين الحوكمة	0.388	0.000	طردي متوسط	101

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات من برنامج SPSS IBM نسخة 24.

الاستنتاج: قيمة الدلالة الإحصائية أقل من 0.05 ← رفضH0 ، قبول.H1

العلاقة معنوية وطردية ومتوسطة، مما يعني أن زيادة تطبيق IPSAS ترتبط بتحسين مستوى الحوكمة في المؤسسات العمومية بشكل غير مباشر من خلال تحسين النظام المحاسبي الحكومي.

اختبار التباين ANOVA الأحادي:

الجدول رقم (53): اختبار فيشر لمعرفة معنوية تأثير تطبيق معايير IPSAS على تحسين الحوكمة في المؤسسات العمومية

المتغيرات	النموذج	مجموع المربعات SST	درجة الحرية dft	متوسط المربعات MS	قيمة اختبار فيشر F	الدلالة المعنوية Sig	القرار
تأثير تطبيق معايير IPSAS على تحسين الحوكمة في	الانحدار	6,774	1	6,774	17,582	0.000	معنوي
	البواقي	38,14	99	0,385			

المؤسسات العمومية	المجموع	44,918	100				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات من برنامج SPSS IBM نسخة 24.

التعليق: من خلال الجدول فانه قيمة الدلالة الإحصائية تساوي 0,000 أي أصغر من 0,05 وهذا يعني ان يجب رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل القائل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق معايير IPSAS وتحسين الحوكمة في المؤسسات العمومية عند مستوى دلالة 5% أي كلما زاد مستوى تطبيقIPSAS ، ارتفعت درجة الشفافية، المساءلة، والكفاءة في النظام المحاسبي الحكومي للمؤسسات العمومية.

4) الفرضية الثالثة

يتعلق مستوى تحسين الحوكمة في المؤسسات العمومية الجزائرية بمدى الالتزام بتطبيق معاييرIPSAS مع القدرة على تعزيز سبل التطبيق للتغلب على التحديات المختلفة

فرضيات الاختبار:

- **الفرض الصفري H0** :لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى الالتزام بتطبيق معايير IPSAS والقدرة على تعزيز سبل التطبيق ومستوى تحسين الحوكمة
- **الفرض البديل H1** :توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى الالتزام بتطبيق معايير IPSAS والقدرة على تعزيز سبل التطبيق ومستوى تحسين الحوكمة

الجدول رقم 54: اختبار الارتباط:(Pearson Correlation)

سبل تطبيق معايير IPSAS	التغلب على التحديات المختلفة	مستوى تحسين الحوكمة	Pearson r	Sig.	قوة الارتباط	القرار الإحصائي
الممارسات المحاسبية	التحديات البشرية والثقافية	الحوكمة	0.540	0.000	متوسط إلى قوي	H1مقبول
الإطار التشريعي والتنظيمي	التحديات التنظيمية	الحوكمة	0.645	0.000	قوي	H1مقبول
التدريب وبناء القدرات	التحديات التكنولوجية	الحوكمة	0.475	0.000	متوسط	H1مقبول

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات من برنامج SPSS IBM نسخة 24.

القرار الإحصائي:

جميع القيم ذات دلالة إحصائية ⇒ (Sig. < 0.05) نرفض الفرض الصفري.H0

التفسير:

- هناك ارتباط إيجابي وقوي بين الإلتزام بتطبيق IPSAS ومستوى تحسين الحوكمة
- القدرة على اتخاذ إجراءات مرتبطة أيضا بشكل قوي بالحوكمة
- الالتزام بالمعايير مرتبط بالقدرة على اتخاذ إجراءات (أي منطقيا المؤسسات الأكثر التزاما تكون أكثر قدرة على التعامل مع التحديات)
- زيادة الالتزام بـ IPSAS وتحسين الإجراءات والممارسات والتدريب يؤدي إلى حوكمة أفضل.

2.3. تحليل النتائج:

1) تحليل نتائج المحور الأول: (مدى تطبيق IPSAS في المؤسسات العمومية الجزائرية)

النتائج الأساسية أظهرت التحليلات التفصيلية أن متوسطات الإجابات كانت منخفضة (بين 1.53 و2.76)، مع مستويات قبول "غير مقبول" أو "متوسط". هذا يعكس ضعف التطبيق العملي للمعايير داخل المؤسسات، خصوصًا على مستوى الإعداد المالي وفقIPSAS ، التدريب الكافي للمحاسبين، ووجود إطار تنظيمي واضح ومتكامل.

2) تحليل نتائج المحور الثاني: (مدى مساهمة تطبيق IPSAS في تفعيل مبادئ الحوكمة)

النتائج الأساسية :متوسطات مرتفعة نسبيًا (بين 3.2 و4.32) مع اتجاه إجابات "موافق" أو "مقبول"، حيث تشير النتائج إلى أن تطبيق IPSAS يساهم في تعزيز الشفافية، المساءلة، الرقابة، الكفاءة، والمشاركة، حتى ولو كان التطبيق غير متكامل في بعض المؤسسات.

3) تحليل نتائج المحور الثالث: (مدى مساهمة تطبيق IPSAS في تحسين الحوكمة من خلال النظام المحاسبي الحكومي)

النتائج الأساسية :متوسطات عالية جدًا (بين 4.06 و4.76) مع اتجاه إجابات "موافق بشدة" أو "مقبول تمامًا"، حيث أن التطبيق الجزئي أو الكامل للمعايير يعزز العدالة في توزيع الموارد، التخطيط الاستراتيجي، استدامة المالية العامة، ودعم الإصلاح المالي الشامل.

4) تحليل نتائج المحور الرابع: (سبل تعزيز تطبيق IPSAS في المؤسسات العمومية الجزائرية)

النتائج الأساسية :متوسطات مرتفعة (بين 3.60 و4.18)، مع إجماع على أهمية القدرات البشرية، الموارد، الإطار التشريعي، والتكنولوجيا، حيث أن نجاح تطبيق IPSAS يعتمد على دعم شامل: تدريب وتأهيل الكوادر، موارد تقنية كافية، تحديث القوانين، وتعزيز البنية التكنولوجية.

5) استخلاص التحديات التنظيمية والثقافية التي تواجه المؤسسات العمومية في تطبيق (IPSAS):

وتتمثل التحديات التي تواجه المؤسسات فيما يلي:

1.5. التحديات التنظيمية:

- غياب آليات متابعة واضحة، ضعف التنسيق بين الإدارات، نقص الموارد البشرية المدربة.
- عدم وجود نظام موحد لتقارير الأداء المالي، ضعف الرقابة الداخلية في بعض المؤسسات، واختلاف السياسات بين المؤسسات.
- بعض المؤسسات تواجه صعوبة في توحيد الأساليب المحاسبية، ووجود اختلاف في مستوى الرقابة على الميزانيات.
- نقص البرامج التدريبية الموحدة، بطء تحديث التشريعات، ضعف الرقابة على التطبيق.
- عدم ملاءمة تخصصات بعض الموظفين مع متطلبات المهنة خاصة مهنة المحاسبة والمالية

2.5. التحديات الثقافية:

- مقاومة التغيير بين الموظفين، ضعف الوعي بأهمية المعايير الدولية، والاعتياد على الأساليب التقليدية في المحاسبة.
- مستويات مختلفة من التزام الموظفين بالمعايير، ونقص الثقافة المؤسسية المتعلقة بالحوكمة والشفافية.
- محدودية فهم الموظفين لكيفية الربط بين المعايير والقرارات الاستراتيجية، ومحدودية الالتزام بالشفافية في بعض الهيئات.
- ضعف الاهتمام بالتحول نحو المعايير الدولية، وغياب ثقافة الابتكار الما

خلاصة الفصل الثالث

هدفت الدراسة الميدانية إلى تحليل واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في المؤسسات العمومية الجزائرية، وتحديد مدى مساهمة هذه المعايير في تحسين الحوكمة من خلال تطوير النظام المحاسبي الحكومي. ولتحقيق ذلك تم الاعتماد على منهجين مكملين، تمثل الأول في دراسة مقاربة تحليلية من خلال دراسة حالة لإحدى المؤسسات العمومية، في حين تمثل الثاني في دراسة إحصائية بالاعتماد على استبيان موجّه لعدد من العاملين في المجال المالي والمحاسبي.

أظهرت نتائج المقاربة التحليلية أن النظام المحاسبي المعتمد في المؤسسات العمومية الجزائرية ما يزال يرتكز أساسًا على قواعد النظام المحاسبي المالي والإطار التنظيمي المحلي، مع وجود توجه تدريجي نحو الاستفادة من مبادئ معاييرIPSAS ، خاصة فيما يتعلق بتحسين الإفصاح المالي وتعزيز الشفافية في عرض المعلومات المالية. كما بيّنت الدراسة أن تطبيق هذه المعايير يواجه عدة تحديات، من بينها التحديات القانونية والتنظيمية، إضافة إلى محدودية التكوين والتدريب المتخصص في هذا المجال.

أما نتائج الدراسة الإحصائية فقد أظهرت وجود علاقات إيجابية ذات دلالة إحصائية بين مستوى تطبيق معايير IPSAS وبعض الأبعاد المرتبطة بتحسين النظام المحاسبي الحكومي، مثل تعزيز الإفصاح المالي، تحسين الكفاءة في إدارة الموارد، ودعم فعالية الرقابة المالية. كما بينت النتائج أن تحسين فعالية النظام المحاسبي الحكومي يسهم بدوره في دعم مبادئ الحوكمة داخل المؤسسات العمومية، خاصة ما يتعلق بالشفافية والمساءلة والكفاءة في تسيير المال العام.

كما كشفت النتائج أن مستوى تطبيق معايير IPSAS في المؤسسات العمومية الجزائرية ما يزال محدودًا نسبيًا، ويرتبط بدرجة توفر مجموعة من المتطلبات الأساسية، مثل تطوير الأطر القانونية والتنظيمية، تعزيز القدرات البشرية من خلال التكوين والتدريب، إضافة إلى دعم البنية التكنولوجية للنظم المحاسبية.

وبناءً على ما سبق، يمكن القول إن تطبيق معايير IPSAS يمثل أداة مهمة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي وتعزيز الحوكمة في المؤسسات العمومية الجزائرية، غير أن تحقيق ذلك يتطلب تهيئة بيئة مؤسساتية وتنظيمية مناسبة تدعم تبني هذه المعايير وتضمن تطبيقها بشكل تدريجي وفعال.

الخاتمة العامة

في ظل التحولات التي يشهدها القطاع العام على المستوى الدولي، أصبحت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) من بين أهم الأدوات الحديثة التي تهدف إلى تطوير الأنظمة المحاسبية الحكومية وتعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام. وانطلاقًا من ذلك سعت هذه الدراسة إلى تحليل مدى مساهمة تطبيق معايير IPSAS في تحسين الحوكمة داخل المؤسسات العمومية الجزائرية، من خلال دراسة الإطار النظري لهذه المعايير، وتحليل واقع النظام المحاسبي الحكومي، إضافة إلى إجراء دراسة ميدانية اعتمدت على كل من المقاربة التحليلية والدراسة الإحصائية.

في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج نظرية وميدانية، يتضح أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) يمثل مدخلًا أساسيًا لإصلاح النظام المحاسبي الحكومي وتعزيز مبادئ الحوكمة في المؤسسات العمومية الجزائرية. وقد أظهرت الدراسة أن هذه المعايير تساهم في تحسين جودة المعلومات المالية، وتعزيز الشفافية والمساءلة، ودعم كفاءة وفعالية الأداء المؤسسي. غير أن التطبيق الفعلي لا يزال يواجه عدة تحديات، أبرزها ضعف الإطار التنظيمي، نقص الكفاءات البشرية المتخصصة، ومحدودية التبني العملي للمعايير داخل الممارسات المحاسبية.

وبناءً عليه، فإن تحقيق حوكمة فعالة في القطاع العام يستلزم تبني مقاربة شاملة ترتكز على تطوير الإطار التشريعي والتنظيمي، وتعزيز قدرات الموارد البشرية، وتحديث البنية التكنولوجية، بما يضمن الانتقال التدريجي نحو نظام محاسبي متكامل قائم على معايير IPSAS. كما تفتح هذه الدراسة آفاقًا مستقبلية لبحوث أعمق تتناول سبل تفعيل التطبيق العملي للمعايير، وقياس أثرها على الأداء المالي وجودة الخدمات العمومية.

I. نتائج الدراسة

توصلت هذه الدراسة، من خلال الجمع بين التحليل النظري والدراسة الميدانية التي اعتمدت على المقاربة التحليلية والدراسة الإحصائية، إلى مجموعة من النتائج المهمة التي تسهم في فهم واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في المؤسسات العمومية الجزائرية ومدى انعكاس ذلك على تحسين الحوكمة وتطوير النظام المحاسبي الحكومي.

يمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

أ. نتائج الدراسة النظرية:

- أظهرت الدراسة أن النظام المحاسبي الحكومي يعد أداة أساسية لإنتاج المعلومات المالية التي تدعم اتخاذ القرار والرقابة على المال العام، إلا أن فعاليته ترتبط بمدى تحديثه وتكييفه مع المعايير الحديثة .
- إن الاعتماد على الأساس النقدي في الأنظمة التقليدية يحد من دقة عرض الوضعية المالية، مما يستدعي التحول نحو أسس أكثر شمولًا كالمحاسبة على أساس الاستحقاق .

- أكدت الدراسة أن تطوير النظام المحاسبي الحكومي يتطلب تكاملًا بين الجوانب القانونية والتنظيمية والتقنية، لضمان تحقيق الشفافية والكفاءة في إدارة الموارد العمومية .
- معايير IPSAS تمثل مرجعًا دوليًا موحدًا يهدف إلى تحسين جودة التقارير المالية في القطاع العام وتعزيز قابلية المقارنة بين الدول والمؤسسات .
- بيّنت الدراسة أن تطبيق IPSAS يتطلب توفر بيئة مؤسساتية داعمة تشمل التشريعات الملائمة، الكفاءات البشرية المؤهلة، ونظم معلومات مالية متطورة .
- بينت الدراسة أن الإصلاح الميزانياتي يمثل أحد أهم مداخل تحديث إدارة المالية العامة، حيث لم يعد يقتصر على ضبط النفقات والإيرادات، بل أصبح يرتكز على منطق الأداء والنتائج بدل الوسائل.
- أظهرت الدراسة أن نجاح الإصلاح الميزانياتي يرتبط ارتباطًا وثيقًا بمدى تطوير النظام المحاسبي الحكومي، حيث يشكل هذا الأخير الأداة الأساسية لإنتاج المعلومات المالية التي تعتمد عليها عملية إعداد وتنفيذ وتقييم الميزانية.
- كشفت الدراسة أن معايير IPSAS تمثل استجابة حديثة لمتطلبات الإصلاح الميزانياتي، حيث تعتمد هذه المعايير على مبدأ الاستحقاق وتوفر إطارًا محاسبيًا يسمح بإظهار الوضعية المالية الحقيقية للدولة، بما في ذلك الأصول والالتزامات، وهو ما يعزز من جودة المعلومات المالية المستخدمة في اتخاذ القرار.
- أظهرت الدراسة أن النظام المحاسبي الحكومي يمثل ركيزة أساسية لتجسيد الحوكمة، حيث يسهم في تعزيز الشفافية من خلال الإفصاح المالي، ويدعم المساءلة من خلال تمكين الجهات الرقابية من تتبع استخدام الموارد العامة، كما يساهم في تحسين الكفاءة من خلال توفير معلومات تساعد على ترشيد الإنفاق العام.
- بينت الدراسة أن العلاقة بين الحوكمة والنظام المحاسبي الحكومي هي علاقة تكاملية وتفاعلية، حيث أن تحسين أحدهما يؤدي إلى تحسين الآخر. فكلما كان النظام المحاسبي أكثر تطورًا وشفافية، كلما انعكس ذلك إيجابًا على مستوى الحوكمة داخل المؤسسات العمومية.
- أظهرت الدراسة أن تبني معايير IPSAS يساهم في تقوية العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والحوكمة، من خلال تعزيز الإفصاح المالي، توحيد الممارسات المحاسبية، وتحسين قابلية المقارنة بين المؤسسات، وهو ما يدعم مبادئ الحوكمة الرشيدة.
- ثامنًا، كشفت الدراسة أن تطبيق معايير IPSAS يسهم في دعم الإصلاح المالي الشامل، من خلال تحسين جودة التقارير المالية الحكومية، وتوفير معلومات أكثر دقة حول الأداء المالي، مما يساعد في اتخاذ قرارات مالية أكثر رشادة.
- بينت الدراسة أن الانتقال نحو تطبيق معايير IPSAS يتطلب تغييرًا ثقافيًا ومؤسسيًا داخل المؤسسات العمومية، حيث لا يقتصر الأمر على تغيير القواعد المحاسبية فقط، بل يشمل أيضًا تغيير طرق التفكير في إدارة المالية العامة.

ب. نتائج دراسة المقاربة التحليلية

- أظهرت المقارنة بين اليومية المحاسبية للمشتريات وفق SCF ومتطلبات IPSAS أن التسجيل الحالي يقتصر على المعالجة النقدية، بينما توصي IPSAS بتطبيق الاستحقاق والإفصاح التفصيلي للالتزامات والمستحقات، ما يعكس صورة مالية أكثر دقة ويبرز فجوة واضحة في الشفافية والمساءلة .

- بينت اليومية الخاصة بالأجور أن الممارسات الحالية تركز على صرف الرواتب نقديًا، في حين يشترط IPSAS الاعتراف بالمستحقات المؤجلة والالتزامات المالية للموظفين، مما يعكس الالتزامات بشكل كامل ويبرز الحاجة لتطوير المعالجة المحاسبية .

- أظهرت اليومية البنكية أن المعالجة الحالية لا تأخذ في الاعتبار الاستحقاقات المؤجلة أو الالتزامات المتراكمة، بينما توصي IPSASبمطابقة المدفوعات مع الالتزامات، مما يعزز الدقة في عرض الوضعية النقدية والمالية .

- أظهرت المقارنة بين القوائم المالية وفق SCF ومتطلبات IPSAS أن القوائم التقليدية تعكس فقط الحركات النقدية والإجمالية، بينما تؤكد IPSAS على الإفصاح التفصيلي عن الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات على أساس الاستحقاق، ما يوفر شفافية ودقة أكبر .

- أظهرت إعادة عرض القوائم المالية وفق IPSAS قدرة المؤسسة على تقديم معلومات مالية شاملة وموثوقة، مع تعزيز الإفصاح عن الالتزامات المستحقة والموارد المحتملة، مما يسهل تقييم الأداء المالي واتخاذ القرارات الاستراتيجية .

- أظهرت الدراسة أن تطبيق معايير IPSAS يرفع مستوى الحوكمة من خلال تحسين الشفافية، وتعزيز المساءلة، وضبط الموارد المالية، كما يدعم اتخاذ القرارات المبنية على معلومات دقيقة، ما ينعكس إيجابًا على كفاءة وفعالية المؤسسة الصحية .

- أظهرت المقارنة وجود فجوة واضحة بين الممارسات المحاسبية المطبقة في المؤسسات العمومية الجزائرية ومتطلباتIPSAS ، خاصة فيما يتعلق بأسس القياس والإفصاح حيث أن هناك محدودية في الإفصاح المالي، ولا تتوافق التقارير المقدمة مع متطلبات الشفافية التي تفرضها .IPSAS

- بيّنت الدراسة أن النظام المحاسبي الحكومي لا يزال يعتمد بدرجة كبيرة على الأساس النقدي، مما يحد من فعالية التقارير المالية في عكس الوضعية الحقيقية .

- كشفت النتائج عن ضعف في إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية، مع غياب توحيد المعالجات المحاسبية بين مختلف المؤسسات .

- تبين وجود تطبيق جزئي لبعض المعايير، إلا أنه يظل غير كافٍ لتحقيق التحول الكامل نحو نظام محاسبي دولي متكامل .

ت. نتائج الدراسة الإحصائية:

- أثبتت النتائج وجود علاقة ارتباط إيجابية ودالة إحصائيًا بين تطبيق IPSAS وتحسين الحوكمة، مما يدل على أن تبني هذه المعايير يساهم فعليًا في تطوير الأداء المؤسسي .
- أظهرت النتائج أن الإطار التشريعي والتنظيمي يعد من أقوى العوامل المؤثرة في تعزيز الحوكمة، حيث سجل أعلى معامل ارتباط مقارنة بباقي الأبعاد .
- بيّنت الدراسة أن القدرات البشرية تلعب دورًا مهمًا في تحسين الحوكمة، إذ يرتبط توفر الكفاءات المتخصصة بفعالية تطبيق المعايير .
- كشفت النتائج أن البنية التكنولوجية تساهم بدرجة متوسطة في دعم تطبيقIPSAS ، من خلال تسهيل إعداد التقارير وتحسين دقة البيانات المالية .
- أظهرت النتائج أن الإفصاح المحاسبي يرتبط بشكل إيجابي بوضوح المعلومات المالية، مما يعزز شفافية التقارير المقدمة .
- بينت الدراسة أن تطبيق مبدأ الاستحقاق يساهم في تحقيق عدالة أفضل في توزيع الموارد المالية بين القطاعات .
- أكدت النتائج أن تقارير IPSAS تساهم في تحسين الكفاءة والفعالية داخل المؤسسات العمومية .
- في المقابل، أظهرت بعض النتائج ضعف العلاقة بين الممارسات المحاسبية الحالية والرقابة على المال العام، ما يشير إلى وجود قصور في التطبيق الفعلي .
- أظهرت نتائج الاستبيان أن مستوى تطبيق IPSAS في المؤسسات العمومية الجزائرية يتراوح بين الضعيف والمتوسط، مما يعكس محدودية تبني هذه المعايير على أرض الواقع .
- بيّنت النتائج ضعف في وجود إطار تنظيمي واضح يدعم تطبيق المعايير، وهو ما يشكل عائقًا أمام التبني الكامل لها .
- كشفت الدراسة عن محدودية وعي الإدارة العليا بأهميةIPSAS ، رغم وجود إدراك جزئي لدورها في تحسين الأداء المالي .
- أظهرت النتائج غياب خطوات رسمية ومنهجية لتبني المعايير، مما يدل على عدم وجود استراتيجية واضحة للتطبيق .
- بيّنت الدراسة ضعف تطبيق المعايير في الممارسات المحاسبية اليومية، خاصة فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية والإفصاح .
- كشفت النتائج عن قصور في نظام الإفصاح المالي، حيث لا يحقق المستوى المطلوب من الشفافية والمقارنة الدولية .

- أظهرت الدراسة وجود تطبيق جزئي لمبدأ الاستحقاق، إلا أنه لا يزال غير معمم على جميع العمليات المالية .
- بيّنت النتائج أن التدريب يمثل أفضل الأبعاد نسبيًا، غير أنه لا يزال غير كافٍ لتحقيق التحول الكامل نحو IPSAS.
- كشفت الدراسة عن نقص واضح في الكفاءات البشرية المتخصصة، مما يعيق التطبيق الفعلي للمعايير .
- أظهرت النتائج محدودية تنظيم الدورات وورش العمل المتعلقة بIPSAS ، مما يحد من تطوير قدرات العاملين في المجال المحاسبي .

II. التوصيات

انطلاقًا من النتائج التي توصلت إليها الدراسة النظرية والميدانية حول دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تحسين النظام المحاسبي الحكومي وتعزيز الحوكمة في المؤسسات العمومية الجزائرية، يمكن اقتراح مجموعة من التوصيات التي قد تسهم في دعم مسار إصلاح النظام المحاسبي الحكومي وتعزيز مبادئ الحوكمة في القطاع العام، ويمكن عرض هذه التوصيات ضمن المحاور التالية:

أولاً: التوصيات التشريعية والتنظيمية

- ضرورة وضع إطار قانوني واضح لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في الجزائر، بما ينسجم مع خصوصية النظام المالي والمحاسبي الوطني.
- مراجعة وتحديث التشريعات المنظمة للمحاسبة العمومية بما يسمح بدمج مبادئ المحاسبة الحديثة وخاصة تلك المتعلقة بمبدأ الاستحقاق.
- وضع خارطة طريق وطنية لتطبيق معايير IPSAS تعتمد على التطبيق التدريجي والمنهجي لهذه المعايير داخل المؤسسات العمومية.
- تعزيز دور وزارة المالية والهيئات التنظيمية المختصة في قيادة عملية إصلاح النظام المحاسبي الحكومي ومتابعة مراحل تنفيذ الإصلاحات.

ثانياً: التوصيات التنظيمية والإدارية

- العمل على تطوير النظام المحاسبي الحكومي ليصبح أكثر توافقًا مع متطلبات المعايير الدولية، خاصة في مجال إعداد وعرض التقارير المالية.
- تعزيز آليات الرقابة الداخلية والرقابة المالية داخل المؤسسات العمومية بما يسهم في تحسين الشفافية والمساءلة في إدارة الموارد المالية.
- تشجيع المؤسسات العمومية على تبني ممارسات محاسبية حديثة تدعم جودة المعلومات المالية وتحسن عملية اتخاذ القرار.
- تطوير نظم إدارة المعلومات المالية في المؤسسات العمومية بما يسمح بتوفير بيانات مالية دقيقة وفي الوقت المناسب.

ثالثاً: التوصيات المهنية والمحاسبية

- دعم برامج التكوين والتدريب المتخصص لفائدة الإطارات المالية والمحاسبية في القطاع العام في مجال معايير IPSAS.
- تنظيم ورشات عمل ودورات تدريبية دورية حول تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.
- تعزيز التعاون بين المؤسسات العمومية والهيئات المهنية للمحاسبة بهدف نشر ثقافة المعايير الدولية وتبادل الخبرات تشجيع اعتماد ممارسات الإفصاح المالي المتقدمة التي تعزز الشفافية في التقارير المالية الحكومية.

رابعاً: التوصيات التكنولوجية

- دعم التحول الرقمي للنظام المحاسبي الحكومي من خلال تطوير نظم المعلومات المحاسبية في المؤسسات العمومية.
- اعتماد أنظمة معلومات مالية ومحاسبية متطورة تساعد على معالجة البيانات المالية وفق متطلبات المعايير الدولية.
- الاستثمار في تطوير البنية التحتية التكنولوجية التي تدعم عملية إعداد التقارير المالية الحكومية.

خامساً: التوصيات الأكاديمية والبحثية

- تشجيع إجراء المزيد من الدراسات والبحوث العلمية المتعلقة بتطبيق معايير IPSAS في القطاع العام الجزائري.
- إدراج موضوع المحاسبة الحكومية ومعايير IPSAS ضمن البرامج التعليمية في الجامعات والمعاهد المتخصصة.
- تعزيز التعاون بين الجامعات والمؤسسات الحكومية لإجراء دراسات تطبيقية تسهم في تطوير النظام المحاسبي الحكومي.
- تشجيع الباحثين على إجراء دراسات مقارنة بين التجربة الجزائرية وتجارب الدول الأخرى في تطبيق معايير IPSAS.

III. آفاق الدراسة

رغم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة، إلا أنها تفتح المجال أمام العديد من الدراسات المستقبلية التي يمكن أن تتناول جوانب أخرى مرتبطة بموضوع البحث، ومن بينها:

- دراسة أثر تطبيق معايير IPSAS على تحسين كفاءة إدارة المالية العامة في الجزائر.
- تحليل دور التحول الرقمي والأنظمة المعلوماتية المحاسبية في دعم تطبيق معايير IPSAS في القطاع العام.
- إجراء دراسات مقارنة بين تجربة الجزائر وتجارب دول أخرى في تبني معايير IPSAS.
- دراسة تأثير تطبيق معايير IPSAS على تحسين جودة التقارير المالية الحكومية وتعزيز الثقة لدى مختلف الأطراف المعنية.

قائمة المراجع:

❁ المراجع باللغة العربية:

1. الكتب

أحمد الحوامدة. (2021). *حوكمة الشركات* (الطبعة الأولى). الأردن: دار إبن النفيس للنشر والتوزيع.

رأفت، سلامة محمود. (2011). *المحاسبة الحكومية* (الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.

عدنان بن حيدر بن درويش. (2007). *حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة*. مصر: إتحاد المصارف العربية.

عصام مهدي محمد عابدين. (2020). *موسوعة الحوكمة في الشركات والبنوك* (الإصدار: الجزء الأول). مصر: دار محمود للنشر والتوزيع.

علاء فرحان، و إيمان شيحان. (2011). *الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الإستراتيجي للمصارف*. عمان،الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.

عليان الشوبكي، يونس، و أبوشمالة، محمد أحمد. (2021). *المحاسبة الحكومية*. مصر: دار الثقافة للنشر و التوزيع.

محمد أحمد عبد الله مختار. (2018). *المحاسبة الحكومية النظرية والتطبيق*. السودان: المكتبة الوطنية.

محمد خالد المهايني. (2009). *المحاسبة الحكومية*. القاهرة،مصر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية.

محمد سفير، و مصطفى بوبكر. (2018). *كتاب حول حوكمة الشركات*. تلمسان، الجزائر: النشر الجديد الجامعي.

محمد مصطفى سليمان. (2009). *دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري دراسة مقارنة* (الطبعة الثانية). الإسكندرية: الدار الجامعية.

مدحت محمد محمود أبو النصر. (2015). *الحوكمة الرشيدة فن إدارة المؤسسات عالية الجودة* (الطبعة الأولى). مصر: المجموعة العربية للتدريب والنشر.

مصطفى كافي كولار، و إيمان بوربيع. (2018). *كتاب حول الحوكمة المؤسسية*. الجزائر: ألفا للوثائق.

2. المقالات

أحمد السعيدي. (2022). واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدوليةللقطاع العام IPSAS. *مجلة أبعاد إقتصادية، 12*(1)، 76 - 100.

آسيا قمو. (2021). المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام. *المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية (ARSAF)، 07*(2)، 40-23.

الصالحين محمد العيش. (2016). حوكمة الشركات بين القانون واللائحة. *المجلة الدولية للقانون*، 4.

إلياس، كشاوي. (2022). إستراتيجية إرساء أسلوب الموازنة العامة حسب البرامج والأهداف في الجزائر ضمن القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية رقم 18 -15 الدوافع والمنافع. *مجلة إقتصاد المال والأعمال، 07*(01)، 427 - 444.

بالقاسم، بن خليفة. (2021). تطبيقات مبادئ الحوكمة كآلية للحد من الفساد المالي والاداري من خلال إضفاء الشفافية والمصداقية في الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، 12* (1)، 32-19.

بشرى نمديلي، و صلاح الدين كروش. (جوان 2021). دراسة تقييمية لحوكمة الشركات في الجزائر من خلال بعض التجارب العالمية. *مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 04 ، العدد 01* .

بوعبانة فتحية، و عبد الحميد حسياني . (2021). عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايي المحاسبة العمومية IPSAS الجهود و التحديات. *مجلة المؤسسة، 10* (1)، 245 - 257.

جورج ميشيل. (2023). دور الذكاء الاصطناعي في حوكمة الشركات. *المجلة الدولية للفقه والقضاء والتشريع المجلد 4، العدد 2*.

حمدي إيمان جليلة. (2023). دور الحوكمة الرقمية في إنجاح وتفعيل التحول الرقمي – نموذج دولة الإمارات. *مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية المجلد: 05 العدد 3*.

خبيطي خضير، و مونة يونس. (جوان 2016). مقال حول آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS , و دورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري. *المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية عدد 2*.

خلف الله بن يوسف، و قويدر معاش. (2016). متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS. *مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسات إقتصادية، 31*(2)، 274-294.

خلف الله بن يوسف، و كمال زيتوني. (2019). مقال حول دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسة الإقتصادية المجلد 14 العدد 1. *مجلة جديد الإقتصاد*.

خلود، مرداسي، و يزيد تقرارت. (2021). أهمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في حوكمة الإنفاق الحكومي – دراسة تطبيقية-. *مجلةدراسات في االاقتصاد وإدارة الأعمال، 04*(01)، 727 -749.

زهير بن دعاس، و ناريمان رقوب. (جوان 2019). مقال حول مرتكزات حوكمة القطاع العام في الجزائر. *حوليات جامعة الجزائر 1، العدد 33 الجزء الثاني، 33*(2)، 272 - 299.

زينب، غزالي. (ديسمبر 2017). أثر حوكمة الشركات على سياسة توزيع الأرباح -دراسة لعينة من الشركات السعودية المدرجة- . *مجلة الاقتصاد الصناعي العدد 13* ، 291.

سعاد، عياش علي. (2022). إمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS. *مجلة آفاق إقتصادية، 8*(15)، 94 - 117.

سعد، بن محمد الهويمل. (2019). *المحاسبة الحكومية في المملكة العربية السعودية*. السعودية: مركز البحوث والدراسات.

سمية بن عمورة، و باديس بوغرة. (ديسمبر 2019). مقال حول تجارب دولية في حوكمة الشركات. *مجلة نماء للإقتصاد والتجارة، المجلد 3 العدد 2*.

صليحة بوسليماني، و نوال ضريفي. (2019). مقال حول فعالية حوكمة القطاع العام كإحدى آليات تحديث التسيير العمومي. *مجلة الحوكمة، المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة المجلد: 01 ، العدد: 0، 1*(2)، 1-26.

عبد الحكيم، شاشوة، و حكيم بوجطو. (2021). أثر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على فعالية حوكمة النفقات العامة – دراسة ميدانية لبلدية ولاية البويرة. *مجلة دفاتر إقتصادية، 12*(02)، 47-60.

عبد القادر، بوشامي، و آخرون. (2022). نماذج حوكمة الشركات في العالم (دراسة تجارب دولية). *مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، 7*(2)، 589-607.

عمر، زغودي. (2021). حدود تدخل المؤسسات الدستورية في مراحل الميزانية العامة في الجزائر. *المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، 05*(02)، 1131- 1145.

فارس، العايب، و محمد طلحة. (2023). آليات تحسين بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتحقيق جودة الإفصاح المحاسبي. *مجلة دراسات إقتصادية، 10*(1)، 410 -434.

مالك، عليان. (2021). إعداد الميزانية العمومية في ظل القانون العضوي 18- 15 يتعلق بقوانين المالية. *مجلة صوت القانون، 07*(03)، 64 - 81.

محمد بوكفوسة. (أبريل 202). نحو استراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: تجربة فرنسا. *مجلة الاقتصاد والبيئة المجلد 05 / العدد: 1* .

محمد، أبركان، و عبد النور بوعلي. (2024). آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. *مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 17*(2)، 31 - 44.

محمد، بوهدة، و وآخرون. (2020). حوكمة الشركات في ضل النظريات التعاقدية وسبل إرسائها في بيئة الأعمال الجزائرية. *مجلة أبعاد إقتصادية، 10*(2)، 411 - 435.

مريم، واكر، و وآخرون. (2017). تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ودورها في تحسين الأداء المحاسبي لادارة الجماعات المحلية الجزائرية. *Economie Sociale & Gouvernance، 03*(2)، 81-99.

3. الجرائد

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد 69. (30 نوفمبر, 2017). *التنظيم الداخلي للمستشفيات*، 19.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد 78. (4 ديسمبر, 2005). 4.

4. الأطروحات

حسام الدين غضبان. (2014/2013). أطروحة دكتوراه حول مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. بسكرة، الجزائر: جامعة محمد خيضر.

ريمة شيبوب. (2022،2021). أطروحة دكتوراه مقدمة حول مقاربة تقييمية لمستوى تطبيق الحوكمة في الشركات المدرجة ببعض الأسواق المالية العربية. 20، 21، 22. برج بوعريريج، الجزائر: جامعة محمد البشير الإبراهيمي.

زهير، شلال. (2014). *آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري (أطروحة دكتوراه)*. بومرداس، الجزائر: جامعة محمد بوقرة.

محمد البشير بن عمر. (2017). أطروحة دكتوراه حول دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة. 4، 9. ورقلة، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.

محمد، بن عزة. (2015/2014). *أطروحة دكنوراه حول ترشيد سياسة الانفاق العام باتباع منهج الانظباط بالأهداف –دراسة تحليلية قياسية لدور الانفاق العام في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية في الجزائر*. تلمسان: جامعة أبة بكر بلقايد.

ميلود، عبود. (2020). *أطروحة دكتوراه حول متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر*. أدرار، الجزائر: جامعة أدرار.

مصطفى، شبرةامحمد. (2022/2021). *أطروحة دكتوراه في علوم التسيير حول: إصلاح النظام الموازني في ترشيد الانفاق العام للجزائر*. الجزائر: جامعة الجزائر 3.

5. المؤتمرات

دهليس عادل، و موسى كاسحي. (2023). ورقة بحثية حول التكامل بين الحوكمة في القطاع العام والقطاع الخاص كمطلب لتحقيق التنمية المستدامة. *مؤتمر دولي الاتجاهات الحديثة للحوكمة وأخلاقيات الأعمال للشركات الاقتصادية في ضل الأزمات الراهنة* (الصفحات 1-20). الوادي، الجزائر: جامعة الشهيد حمة لخضر. تاريخ الاسترداد 30 أفريل, 2022

6. المواقع الإلكترونية

الحوكمة وبناء المؤسسات دعم البلدان العربية في تعزيز نماذج الحوكمة. (2017). تم الاسترداد من : https://www.unescwa.org/ar/governance

رشيد صالح عبد الرضا. (22 3, 2022). *نظرية أصحاب المصلحة*. تم الاسترداد من المرجع الإلكتروني للمعلوماتية: http://mail.almerja.net/more.php?idm=169882

سهام، العيداني. (2017). تنفيذ اميلزانية العامة للدولة و الرقابة عليها في القانون الجزائري. *مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية*، *10*(01)، 266 - 276. تم الاسترداد من https://asjp.cerist.dz/en/article/18291

عباس حمد التميمي. (بلا تاريخ). *آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة*. تم الاسترداد من http://ketabonline.com/ar/books

مبادئ الحوكمة في القطاع الحكومي السعودي. (27 04, 2025). تم الاسترداد من سهل للمحاماة: http://www.sahalfirm.com

مجلس المحاسبة. (2025). *تقديم عام*. تم الاسترداد من مجلس المحاسبة: https://www.ccomptes.dz

محمد، الطيب رحماني. (19 02, 2023). *محاسبة ثلاثية الأبعاد للحفاظ على أموال الخزينة بداية من العام المقبل*. تم الاسترداد من الجزائر اليوم: www.aljazairalyoum.dz

مشروع عصرنة النظام الميزانياتي في الجزائر. (10 11, 2020). تم الاسترداد من وزارة المالية: http://www.mf.gov.dz

منصوري الزين. (بلا تاريخ). كتاب حول المحاسبة العمومية على الموقع الإلكتروني. تم الاسترداد من www.elma3rifato.com

ميلاد، السبعلي. (2 01, 2021). *الحوكمة الشاملة في النهضة*. تاريخ الاسترداد 29 06, 2025، من مدونة الدكتور ميلاد السبعلي: https://miladsebaaly.com/?p=173

هيئة السوق المالية. (2021). *حوكمة الشركات*. تم الاسترداد من هيئة السوق المالية: http://www.alahlicapital.com

وزارة المالية . (12 07, 2025). تم الاسترداد من رحلة الميزانية:
https://www.mof.gov.sa/financialreport/budgetJourney/Pages/default.aspx

وكالة الأنباء الجزائرية. (2023). *مقال حول مشرزع قانون المحاسبة العمومية إصلاح للمنظومة المحاسبية على الموقع الإلكتروني*. تم الاسترداد من وكالة الأنباء الجزائرية: http://www.aps.dz/ar/economie

البنك الدولي. (2022). الحوكمة. تم الاسترداد من مجموعة البنك الدولي:
https://www.albankaldawli.org/ar/topic/governance

Algeria Ultra. (14 02, 2025). الجزائر في المرتبة 107 دوليا في مؤشر "مدركات الفساد" وتراجع في التقييم. تم الاسترداد من Ultra Algeria: https://ultraalgeria.ultrasawt.com

❁ المراجع باللغة الأجنبية:

1. Books:

James L. Chan .*(2008) .International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues* .Handbook of Comparative International Accounting.13-3 ،

Jean François Des Robert & Colibert Jacques .(2008) .*Les normes IPSAS et le secteur public* .Paris : Campus DUNOD.

Asian Development Bank .(2023) .*International public sector accounting standards implementation road map for Uzbekistan* .Mandaluyong City, Philippines: Asian Development Bank.

Ernst & Young (EY) Middle East .(2022) .Saudi Arabia's *Public Sector Accounting Transformation* Journey .EY Insights.

2. Article:

Chikwendu chuks vine .*(2020) .International public sector accounting standard (Ipsas), and financial reporting and compliance in Nigeria: issues and benefit (a survey analysis)* .Journal of Global Economics, Management and Business Research.24-17 ، (3)12 ،

Fatma Bensalem .(2024) .*International Public Sector Accounting Standards and Economic Growth: An International Study of IPSAS Adoption and Experience* .Journal of Accounting and Management Information Systems (JAMIS) .506-483 ، (3)23 ،Doi : https://doi.org/10.24818/jamis.2024.03002

Garzon Castrillón &Manuel Alfonso .(2021) .*The concept of corporate Governance* . Revista Científica "Visión de Futuro.190-177 ، (2)25 ،"

Gwenda Jensen.22 november, 2017 .*(International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)* .Researchgate.

Hanna Bavly & all .(2023) .Chapter 16 - *Blockchain-enabled humanitarian supply chain management : sustainability and responsibility* .Blockchain in a Volatile-Uncertain-Complex-Ambiguous World .276-251 ،Doi : https://doi.org/10.1016/B978-0-323-89963-5.00001-0

Issah Ofori & Samuel Agyei Baah .*(2025) .International Public Sector Accounting Standards Adoption on the Quality of Financial Reporting* .Journal of Researchers Scientific Journal Impact Factor (SJIF) .106-90 ، (2)10 ،Doi : https://dx.doi.org/10.4314/dasjr.v10i4.5

Jelina Jovanovie & Biljana Grujic .(2016) .*Historical development of corporate governance as the basis for current corporate* .Ekohomika volume 62 issue 1.190 ،

Khemissa Ibrahim &Kamel Benmoussa .(2020) .*Articl about Towards a consensual strategy to adopt IPSAS An analytical study of the French experience* .journal *El Modabir* volume 7, issue 1.

Marc Hufty .(2022) .Governance: *Exploring Four Approaches and Their Relevance to Research .Research for sustainable development fondations, expériences*.166 ،

Margarita Legenkova .(2016) .*International Public Sector Accounting Standards Implementation in the Russian Federation* .International Journal of Economics and Financial Issues.1309-1304 ، (4)06 ،

Mergheni Latifa & all .(2021) .Impact of digital transformation on accounting information systems – evidence from Algerian firms .Sciendo Economics and Business 35.

Mohammed Huweish Allawi Alshujairi .(2014) .*Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq* .Research Journal of Finance and Accounting.20-1 ، (24)5 ،

Muhammad Asem Al Khabbaz. June/2023 .*The Impact of Adopting International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) On the Relevancy of Financial Information in the Public Sector of India* .Mukt Shabd Journal Volume XII, Issue VI.1 ،,

Robert O. Opanyi .October 2016 .*The Effect of Adoption of International Public Sector Accounting Standards on Quality of Financial Reports in Public Sector in Kenya .European Scientific Journal* vol.12, No.28.

S Aboukhadeer Emad; A and all .(.2023) .*Corporate governance and international public sector accounting standards (Ipsas) on the quality of accounting information in Libyan government sector .Intern*. Journal of Profess. Bus. Review. |Miami, v. 8 | n. 1.|

Sahib Malik Yasir .(2019) .*International Public Sector Accounting Standards and their impact on the perf ormance evaluation of government units - An exploratory study at the University of Kufa* .International Journal of Multidisciplinary Research and Publications (IJMRAP).34-29 ، (7)02

Sara EL Assri .(2023) .*Emergence historique de la gouvernance d'entreprise .International Journal of Accounting, finance*, Auditing Management and Economics - IJAFAME ، (1-1)4 ، .133-118

Schmidt Huber Lisa & all .(2020) .*International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda* .Financial Accountability & Management.142-119 ،

Víctor Castañeda-Rodríguez .(2022) .I*s IPSAS Implementation Related to Fiscal Transparency and Accountability ?*BAR − Brazilian Administration Review.22-1 ، (01)19 ،

Yasir Sahib Malik .(.2019) .*International Public Sector Accounting Standards and their impact on the performance evaluation of government units -An exploratory study at the University of Kufa* .International Journal of Multidisciplinary Research and Publications (IJMRAP), Volume 2, Issue 6.

Younas Afshan .(2022) .*Review of Corporate Governance Theories .European gournal of business and Management* Researchgate ; p.83-79 ،

3. Thesis:

Chellal Zohir .(2014/2013) .*PhD Thesis on the prospects for reforming the Algerian public accounting system for the implementation of state financial Operations* .Algeria : A Mhamed Bouguerra University Boumerdasse.

4. Rapport :

Organisation de l'Unité Africaine .(2011) .Rapport sur le développement en Afrique chapitre 07 Gouvernance d'entreprise .Cote d'Ivoire: African development Bank Group.

United Nations .(2003) .Selected issues in corporate governance: regional and country experiences .United Nations conference on trade and development .(New-York, djenive: United nations.

Price Waterhouse Coopers (PwC) .(2021) .*Public Sector Accounting Reform in the Gulf Region .PwC Middle East* .Retrieved from PricewaterhouseCoopers (PwC).

Priscilla uchenna egolum & nodum ngozi blessing; 12September, 2021 .T*he effect of international public sector accounting standards (Ipsas) on financial reporting quality of Anambra state public sector* .Researchgate.

OECD .(2020) .Restoring public finances: *How to balance the budget .OECD Publishing;* Retrieved from. Organization for Economic Co-operation and Development (OECD).

5. Website:

PSASB .(2020) .Switzerland: *Moving to IPSAS at the Federal Level* .Retrieved from International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB): https://www.ipsasb.org

Amitaf banerdji .(2024) .*Article about Organizations internationals et corporate gouvernance .retrieved from:* United Nations Economic and Social Commission: www.un.org/ar/chronicle/article

Bergmann Andreas .(2020) .How to succeed with IPSAS Implementation .Switzerland: Institut für Verwaltungs-Management .retrieved from: https://cfrr.worldbank.org/sites/default/files/2020-10/09_0.

Department of Finance Abu Dhabi .(2019) .Abu Dhabi *Government Financial Reporting Manual (IPSAS-based)* .retrieved from; Department of Finance Abu Dhabi: https://www.dof.abudhabi.ae

UNODC .(2018 ,07) .Corruption and Good Governance .Retrieved from: Anti-Corruption Module 2 Key Issues: What is good ...: https://www.unodc.org/e4j/ar/anti-corruption/module-2/key-issues/what-is-good-governance

Digital Transformation in Accounting: ICAEW's Innovative Approach.(2023) .retrieved from faster capital: http://fastercapital.com

Frans van Schaik .(2021) .IPSAS in your Pocket .retrieved from Deloitte Accountants Netherlands: www.iasplus.com

IFAC .16/26/2025 .*Practise tools to support IPSAS implementation* .Retrieved from http://www.ifac.org

Ifac. Org .30/09/1994 .No. 1 - I*mplementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience* .Retrieved from: ifac.org: https://www.ifac.org/publications/no-1-implementing-accrual-accounting-government-new-zealand-experience

International Federation of Accountants (IFAC) .(2021) .*Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA)*. International Public Sector Financial Accountability Index.Retrieved from; https://www.ifac.org/knowledge-gateway

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) .(2025) .Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements .Retrieved from International Federation of Accountants (IFAC): https: www.ipsasb.org/publication/2025-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements

IPSASB .09/06/2015 .*Application of the International Public Sector Accounting Standards* Retrieved from; IPSASB: https://www.ipsasb.org/news-events/2015-06/application-international-public-sector-accounting-standards

IPSASB .(2025) .IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*.Retrieved from *Implementation of IPSAS in Switzerland*: https://www.ipsasb.org

Kelly Mua Kingsley .(2016) .Introduction and rationale for Ipsas and ifrs implementation. Retrieved from; linkden: Electronic copy available at: https://ssrn.com

Ministry of Finance Saudi Arabia .(2022) .*Implementation of Accrual Accounting in the Kingdom of Saudi Arabia (KSA)* .Retrieved from: Ministry of Finance Saudi Arabia: https://www.mof.gov.sa

OCDE .(2020) .*Rapport sur la mise en œuvre de la recommandation du conseil sur la gouvernance publique* .Paris, France : OCDE Final édition N 08 ; Date de consultation.10/04/2025. http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocument

OECD .(2025 ,06 19) **.**Public finance and budgets | OECD.Retrieved from https://www.oecd.org/en/topics/public-finance-and-budgets

PEFA Secretariat .(2020) .*Republic of Rwanda Public Financial Management Performance Assessment* .Retrieved from PEFA Secretariat: https://www.pefa.org

Suparman Meiliana & all. 22-21 October 2013 .*Transparency and accountability in the public sector: analyzing the adoption of accrual accounting in Indonesia*; p: 272-258

Malaysia: Graduate School of Business, University Sains Malaysia, Penang, Malaysia Retrieved from. https://www.researchgate.net/publication/288233481

United Nation .(2013) .Chapter 16 - *Presentation of Financial Statements and Disclosure*.Retrieved from UN: https://www.un.org/ipsas/Chapter16.

wipo secretariat .(2007) .World international property organization. Retrieved from wipo: http://wipo.net

Yap Kioe Sheng .(2009) .Economic and Social Commission for Asia and the Pacific . retrieved from: United Nation: www.unescap.org/pdd

Yap kioe sheng .(2014) .*what is good governance?* Retrieved from: United Nations economic and social commission for Asia and the pacific: www.unescap.org

Henrich R. Greve & Linda Argote .(2015) .*Behavioral Theories of Organization . International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences*) ،Second Edition ; 486-481 ، Retrieved from. https://www.sciencedirect.com/topics/social-sciences/transaction-costs-theory

الملاحق

1. Balance Sheet (Statement of financial Position) الميزانية

	Note	*31 December 20X2*	*31 December 20X1*
Assets			
Current assets			
Cash and cash equivalents	7		
Investments	8		
Assessed contributions receivable	9		
Voluntary contributions receivable	10		
Other receivables	11		
Inventories	12		
Other assets	13		
Total current assets			
Non-current assets			
Investments	8		
Voluntary contributions receivable	10		
Property, plant and equipment	15		
Intangible assets	16		
Share of joint ventures accounted for using the equity method	24		
Other assets	13		
Total non-current assets			
Total Assets			
Liabilities			
Current liabilities			
Accounts payable and accrued liabilities	17		
Advance receipts	18		
Employee benefit liabilities	19		
Provisions	20		
Tax equalization liability	21		
Other liabilities	22		
Total current liabilities			
Non-current liabilities			
Advance receipts	18		
Employee benefit liabilities	19		
Provisions	20		
Share of joint ventures accounted for using the equity method	24		
Other liabilities	22		
Total non-current liabilities			
Total liabilities			
Net of total assets and total liabilities			
Net assets			
Accumulated surplus/(deficit)	25		
Reserves	25		
Total net assets			

(United Nation, 2013)

2. Statement of Financial Performance بيان الأداء المالي

	Note	*20X2*	*20X1*
Revenue			
Assessed contributions	26		
Voluntary contributions	26		
Other transfers and allocations	26		
Investment revenue	30		
Contributions for self-insurance funds	28		
Other revenue	27		
Total revenue			
Expenses			
Employee salaries, allowances and benefits	29		
Non-employee compensation and allowances			
Grants and other transfers	29		
Supplies and consumables			
Depreciation and amortization	15, 16		
Impairment	15		
Travel			
Other operating expenses	29		
Self-insurance claims and expenses	28		
Finance costs	33		
Contributions to and share of deficit of joint ventures accounted for on an equity basis	24		
Other expenses			
[Add material items as separate line item]			
Total expenses			
Surplus / (deficit) for the year			

(United Nation, 2013)

3. Statement of Changes in Net Assets بيان التغيرات في صافي الأصول

	Net assets
Net assets as at 31 December 20X0	
Changes in net assets	
Actuarial gains / (losses) on employee benefit liabilities (note 19)	
Transfers of funds to / from other organizations/entities	
Share of changes recognized by joint ventures directly in net assets (note 24)	
Other adjustments to net assets	
Surplus / (deficit) for the year	
[Add additional items recognized in net assets]	
Total changes in net assets	
Net assets as at 31 December 20X1 (note 25)	
Prior-period adjustments (note 4)	
Restated net assets as at 31 December 20X1 (note 25)	
Changes in net assets	
Actuarial gains / (losses) on employee benefit liabilities (note 19)	
Transfers of funds to / from other organizations/entities	
Share of changes recognized by joint ventures directly in net assets (note 24)	
Other adjustments to net assets	
Surplus / (deficit) for the year	
[Add additional items recognized in Net assets]	
Total changes in net assets	
Net assets as at 31 December 20X2 (note 25)	

(United Nation, 2013)

4. Statement of Cash Flows بيان التدفقات النقدية

	Note	*20X2*	*20X1*
Cash flows from operating activities			
Surplus / (deficit) for the year			
Non-cash movements			
Depreciation and amortization	15, 16		
Impairment of property, plant and equipment and intangible assets	15, 16		
Impairment of inventory	12		
Increase / (decrease) in allowance for doubtful receivables	9, 10, 11		
Net loss /(gain) on disposal of property, plant and equipment and inventory			
Investment revenue presented in net receipts from cash pool investments	30		
Current service cost and interest cost of employee benefit liabilities	19		
Donation of assets	26		
Net deficit / (surplus) on joint-ventures	24		
[Additional non-cash items to be added]			
Changes in assets			
(Increase) / decrease in assessed contributions receivable	9		
(Increase) / decrease in voluntary contributions receivable	10		
(Increase) / decrease in other receivables	11		
(Increase) / decrease in inventories	12		
(Increase) / decrease in other assets	13		
(Increase) / decrease in share of joint venture asset/liability accounted for using the equity method	24		
Changes in liabilities			
Increase / (decrease) in accounts payable and accrued liabilities	17		
Increase / (decrease) in advance receipts	18		
Increase / (decrease) in employee benefit liabilities	19		
Increase / (decrease) in provisions	20		
Increase / (decrease) in tax equalization fund liability	21		
Increase / (decrease) in other liabilities	22		
Increase / (decrease) in share of joint venture asset/liability accounted for using the equity method	24		
Net cash flows from operating activities			
Cash flows from investing activities			

(United Nation, 2013)

5. Statement of Comparison of Budget and Actual Amounts

بيان مقارنة الميزانية والمبالغ الفعلية

	Publicly available budget				*Actual annual expenditure (budget basis)*	*Difference (percentage)*
	Original biennial	*Final biennial*	*Original annual*	*Final annual*		
Regular budget						
Overall policymaking, direction and coordination						
Political affairs						
International justice and law						
International cooperation for development						
Regional cooperation for development						
Human rights and humanitarian affairs						
Public information						
Common support services						
Internal oversight						
Jointly financed administrative activities and special expenses						
Capital expenditures						
Security and safety						
Development account						
Staff assessment						
Subtotal, regular budget						
Other publicly available budgets						
Capital master plan						
[Add other available budgets]						
Total						

(United Nation, 2013)

E.H. DR.BENZERDJEB
SAINT ROCK ROUTE SIDI BELABBES
AIN-TEMOUCHENT

JOURNAUX يومية
-copie provisoire مشترك

EDITION DU 23/12/2025 14:59
EXERCICE 01/01/23 AU 31/12/23
Exercice 2023

AT-Achats

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	AUXILIAIRE	PCN75	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
22/01/23	1	14	00005	381002			FACT 001966 [redacted]	984 500,00	
22/01/23	1	15	00005	401001	F0000595		FACT 001966 [redacted]		984 500,00
22/01/23	1	17	00006	310002		3	ST	984 500,00	
22/01/23	1	18	00006	381002			ST		984 500,00
07/02/23	1	310	00089	381001			FACT 0664543 NAFTAL ALIMENTATION	1 017 850,00	
07/02/23	1	311	00089	401001	F0000209		FACT 0664543 NAFTAL ALIMENTATION		1 017 850,00
07/02/23	1	313	00090	310001		3	ST	1 017 850,00	
07/02/23	1	314	00090	381001			ST		1 017 850,00
12/02/23	1	596	00174	381013			FACT 02/2022 [redacted]	832 500,00	
12/02/23	1	597	00174	445130			FACT 02/2022 [redacted]	158 175,00	
12/02/23	1	598	00174	401001	F0000422		FACT 02/2022 [redacted]		990 675,00
12/02/23	1	600	00175	310013			ST	832 500,00	
12/02/23	1	601	00175	381013			ST		832 500,00
12/02/23	1	603	00176	381005			FACT 015/2023 [redacted]	800 000,00	
12/02/23	1	604	00176	445130			FACT 015/2023 [redacted]	152 000,00	
12/02/23	1	605	00176	401001	F0000588		FACT 015/2023 [redacted]		952 000,00
12/02/23	1	607	00177	310005		3	ST	800 000,00	
12/02/23	1	608	00177	381005			ST		800 000,00
12/02/23	1	610	00178	381005			FACT 22/2022 [redacted]	840 000,00	
12/02/23	1	611	00178	445130			FACT 22/2022 [redacted]	159 600,00	
12/02/23	1	612	00178	401001	F0000548		FACT 22/2022 [redacted]		999 600,00
12/02/23	1	614	00179	310005		3	ST	840 000,00	
12/02/23	1	615	00179	381005			ST		840 000,00
12/02/23	1	617	00180	215100			FACT 010/*2023 [redacted]	820 000,00	
12/02/23	1	618	00180	445130			FACT 010/*2023 [redacted]	155 800,00	
12/02/23	1	619	00180	401001	F0000503		FACT 010/*2023 [redacted]		975 800,00
12/02/23	1	621	00181	381005			FACT 45/2022 [redacted]	2 600 000,00	
12/02/23	1	622	00181	445130			FACT 45/2022 [redacted]	494 000,00	
12/02/23	1	623	00181	401001	F0000510		FACT 45/2022 [redacted]		3 094 000,00
12/02/23	1	625	00182	310005		3	ST	2 600 000,00	
12/02/23	1	626	00182	381005			ST		2 600 000,00
12/02/23	1	628	00183	381003			FAT 44/2022 [redacted]	4 288 500,00	
12/02/23	1	629	00183	401001	F0000260		FAT 44/2022 [redacted]		4 288 500,00
12/02/23	1	631	00184	310003		3	ST	4 288 500,00	
12/02/23	1	632	00184	381003			ST		4 288 500,00
15/02/23	1	642	00187	381005			FACT 91/2022 [redacted]	10 000 000,00	
15/02/23	1	643	00187	445130			FACT 91/2022 [redacted]	1 900 000,00	
15/02/23	1	644	00187	401001	F0000598		FACT 91/2022 [redacted]		11 900 000,00
							TOTAL A REPORTER	36 566 275,00	36 566 275,00

CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ
CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ

E.H. DR.BENZERDJEB
SAINT ROCK ROUTE SIDI BELABBES
AIN-TEMOUCHENT

JOURNAUX
-copie provisoire

PAGE:1
EDITION DU 28/02/2025 13:1
EXERCICE:01/01/23 AU 31/12/23

SA-Salaires

Exercice 2023

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	PCN75	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
02/01/23	1	1	00001	631000		SAL JANV MED CCP	5 789 925,00	
02/01/23	1	2	00001	631010		SAL JANV MED CCP	7 766 803,50	
02/01/23	1	3	00001	638005		SAL JANV MED CCP	42 400,00	
02/01/23	1	4	00001	431000		SAL JANV MED CCP		1 220 105,59
02/01/23	1	5	00001	447000		SAL JANV MED CCP		2 639 061,30
02/01/23	1	6	00001	427000	4	SAL JANV MED CCP		627 256,11
02/01/23	1	7	00001	422000		SAL JANV MED CCP		40 000,00
02/01/23	1	8	00001	421000		SAL JANV MED CCP		9 072 705,50
02/01/23	1	10	00002	631000		SAL JANV MED BANQ	5 168 655,00	
02/01/23	1	11	00002	631010		SAL JANV MED BANQ	6 948 743,25	
02/01/23	1	12	00002	638005		SAL JANV MED BANQ	38 500,00	
02/01/23	1	13	00002	431000		SAL JANV MED BANQ		1 090 565,89
02/01/23	1	14	00002	447000		SAL JANV MED BANQ		2 517 049,60
02/01/23	1	15	00002	422000		SAL JANV MED BANQ		206 364,40
02/01/23	1	16	00002	427000	4	SAL JANV MED BANQ		12 000,00
02/01/23	1	17	00002	421000		SAL JANV MED BANQ		8 329 918,36
02/01/23	1	19	00003	631000		SAL JANV CC CCP	7 129 035,00	
02/01/23	1	20	00003	631010		SAL JANV CC CCP	5 660 036,76	
02/01/23	1	21	00003	638005		SAL JANV CC CCP	181 700,00	
02/01/23	1	22	00003	431000		SAL JANV CC CCP		1 151 017,02
02/01/23	1	23	00003	447000		SAL JANV CC CCP		500 737,00
02/01/23	1	24	00003	422000		SAL JANV CC CCP		531 000,00
02/01/23	1	25	00003	427000	4	SAL JANV CC CCP		379 859,73
02/01/23	1	26	00003	427001		SAL JANV CC CCP		1 357,62
02/01/23	1	27	00003	421000		SAL JANV CC CCP		10 406 800,39
02/01/23	1	29	00004	631000		SAL JANV CC BANQUE	2 817 225,00	
02/01/23	1	30	00004	631010		SAL JANV CC BANQUE	2 323 874,88	
02/01/23	1	31	00004	638005		SAL JANV CC BANQUE	89 600,00	
02/01/23	1	32	00004	431000		SAL JANV CC BANQUE		462 699,17
02/01/23	1	33	00004	447000		SAL JANV CC BANQUE		232 617,80
02/01/23	1	34	00004	422000		SAL JANV CC BANQUE		244 000,00
02/01/23	1	35	00004	427000	4	SAL JANV CC BANQUE		141 888,24
02/01/23	1	36	00004	421000		SAL JANV CC BANQUE		4 149 494,67
02/01/23	1	38	00005	631000		SAL JANV P/MED CCP	11 328 795,00	
02/01/23	1	39	00005	631010		SAL JANV P/MED CCP	10 263 507,50	
02/01/23	1	40	00005	638005		SAL JANV P/MED CCP	140 400,00	
02/01/23	1	41	00005	431000		SAL JANV P/MED CCP		1 943 307,25
02/01/23	1	42	00005	447000		SAL JANV P/MED CCP		1 995 324,10
						TOTAL A REPORTER	65 689 200,89	47 895 129,74

CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ
CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ

E.H. DR.BENZERDJEB
SAINT ROCK ROUTE SIDI BELABBES
AIN-TEMOUCHENT

JOURNAUX يومية
-copie provisoire النسخة مؤقتة

EDITION DU 23/12/2025 15:9
EXERCICE:01/01/23 AU 31/12/23

BR-Banque Recette

Exercice 2023

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	AUXILIAIRE	PCN75	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
19/01/23	1	1	00001	515000				BS 2022	69 000 000,00	
19/01/23	1	2	00001	741000				BS 2022		69 000 000,00
26/01/23	1	4	00002	515000				1ER TRANCHE	788 000 000,00	
26/01/23	1	5	00002	741000				1ER TRANCHE		788 000 000,00
19/04/23	1	7	00003	515000				2 EMMTRANCHE	788 000 000,00	
19/04/23	1	8	00003	741000				2 EMMTRANCHE		788 000 000,00
20/07/23	1	10	00004	515000				3EMM TRANCHE	788 000 000,00	
20/07/23	1	11	00004	741000				3EMM TRANCHE		788 000 000,00
19/10/23	1	13	00005	515000				4EMM TRANCHE	559 660 000,00	
19/10/23	1	14	00005	741000				4EMM TRANCHE		559 660 000,00
31/12/23	1	16	00006	515000				TRASFAIR ANNUEL CIASSE	432 485,00	
31/12/23	1	17	00006	581000				TRASFAIR ANNUEL CIASSE		432 485,00
31/12/23	1	19	00007	515000				MED GAZ	1 057 760,00	
31/12/23	1	20	00007	411000	C000031			MED GAZ		1 057 760,00
31/12/23	1	22	00008	515000				CCLS	489 350,00	
31/12/23	1	23	00008	411000	C000804			CCLS		489 350,00
31/12/23	1	25	00009	515000				FARIN DOR	106 600,00	
31/12/23	1	26	00009	411000	C000065			FARIN DOR		106 600,00
31/12/23	1	28	00010	515000				GOLDEN BULDING	179 200,00	
31/12/23	1	29	00010	411000	C000053			GOLDEN BULDING		179 200,00
31/12/23	1	31	00011	515000				LA CCAR	25 650,00	
31/12/23	1	32	00011	411000	C000032			LA CCAR		25 650,00
31/12/23	1	34	00012	515000				LABO BENZEREM	175 560,00	
31/12/23	1	35	00012	411000	C000009			LABO BENZEREM		175 560,00
31/12/23	1	37	00013	515000				MED GAZ	1 057 760,00	
31/12/23	1	38	00013	411000	C000031			MED GAZ		1 057 760,00
31/12/23	1	40	00014	515000				ECOL BOUDIAF	5 700,00	
31/12/23	1	41	00014	411000	C000779			ECOL BOUDIAF		5 700,00
31/12/23	1	43	00015	515000				MEDGAZ	2 115 520,00	
31/12/23	1	44	00015	411000	C000031			MEDGAZ		2 115 520,00
31/12/23	1	46	00016	515000				MEDGAZ	2 507 832,00	
31/12/23	1	47	00016	411000	C000031			MEDGAZ		2 507 832,00
31/12/23	1	49	00017	515000				EL SHARIDJ	81 400,00	
31/12/23	1	50	00017	411000	C000783			EL SHARIDJ		81 400,00
31/12/23	1	52	00018	515000				FERADJ	77 950,00	
31/12/23	1	53	00018	411000	C000181			FERADJ		77 950,00
31/12/23	1	55	00019	515000				MED GAZ	2 703 988,00	
31/12/23	1	56	00019	411000	C000031			MED GAZ		2 703 988,00
								TOTAL A REPORTER	3 003 676 755,00	3 003 676 755,00

CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ
CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ

E.H. DR.BENZERDJEB

SAINT ROCK ROUTE SIDI BELABBES

AIN-TEMOUCHENT

BALANCE GENERALE -copie provisoire

EDITION DU 23/12/2025 15: 3

EXERCICE:01/01/23 AU 31/12/23

COMPTE	LIBELLE	MVM DU 01/01/23 AU 31/12/23		TOT.MVM AU 31/12/23		SOLDE AU 31/12/23	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
[illegible]	Achats Carburant & Lubrifiant	1 032 850,07	1 032 850,07	1 032 850,07	1 032 850,07		0,00
	TOTAL GENERAL	**1 032 850,07**	**1 032 850,07**	**1 032 850,07**	**1 032 850,07**	**0,00**	**0,00**

CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ
CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ

381001-Achats Carburant & Lubrifiant

Exercice 2023

DATE	JOURNAL	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
07/02/23	AT	1	310	00089	FACT 0884543 NAFTAL ALIMENTATION	1 017 850,00	
07/02/23	AT	1	314	00090	ST		1 017 850,00
07/06/23	AT	1	1102	00318	FACT 400 NAFTAL CATRE A PUCE RENOUV	15 000,07	
07/06/23	AT	1	1106	00319	ST		15 000,07
					TOTAL (4) MOUVEMENTS du 01/01/23 au 31/12/23	1 032 850,07	1 032 850,07
					CUMULS AU 31/12/23	1 032 850,07	1 032 850,07
					SOLDE AU 31/12/23		**0,00**

CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ
CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ

E.H. DR.BENZERDJEB
SAINT ROCK ROUTE SIDI BELABBES
AIN-TEMOUCHENT

GRAND-LIVRE COMPTE ٣
-copie provisoire النسخة

EDITION DU 23/12/2025 15: 8
EXERCICE 01/01/23 AU 31/12/23
Exercice 2023

421000-Rémunération due au Personnel

DATE	JOURNAL	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
					REOUVERTURE	5 302 152,09	0,00
02/01/23	SA	1	8	00001	SAL JANV MED CCP		9 072 705,50
02/01/23	SA	1	17	00002	SAL JANV MED BANQ		8 329 918,36
02/01/23	SA	1	27	00003	SAL JANV CC CCP		10 406 800,39
02/01/23	SA	1	36	00004	SAL JANV CC BANQUE		4 149 494,67
02/01/23	SA	1	45	00005	SAL JANV P/MED CCP		16 752 960,12
02/01/23	SA	1	55	00006	SAL JANV P/MED BANQ		4 850 762,50
02/01/23	BD	1	182	00037	CH 5585901 SAL JANV BANQ	17 330 175,53	
02/01/23	CCP	1	16	00006	CH 12038421 SAL JANV CCP	36 232 466,01	
01/02/23	SA	1	73	00008	SAL FEV MED CCP		8 853 149,05
01/02/23	SA	1	83	00009	SAL FEV CC / CCP		10 273 887,98
01/02/23	BD	1	196	00041	CH 5585915 SAL FEVR BANQUE	17 911 024,39	
01/02/23	SA	1	497	00064	SAL FEV MED 2023		8 773 210,19
01/02/23	SA	1	509	00065	SAL FEV PARA MED 2023		4 876 642,62
01/02/23	SA	1	518	00065	SAL FEV CC 2023		4 261 171,58
01/02/23	SA	1	64	00007	SAL FEV P/MED CCP		16 495 079,99
01/02/23	CCP	1	19	00007	CH 12096603 SAL FEV CCP	35 622 117,02	
01/03/23	SA	1	93	00010	SAL MARS P/MED BANQUE		5 396 988,86
01/03/23	SA	1	102	00011	SAL MARS P/MED CCP		18 004 590,43
01/03/23	SA	1	111	00012	SAL MARS MED BANQUE		8 663 848,05
01/03/23	SA	1	120	00013	SAL MARS MED CCP		9 679 395,66
01/03/23	SA	1	129	00014	SAL MARS CC/BANQUE		4 706 978,37
01/03/23	SA	1	139	00015	SAL MARS CC/ CCP		11 671 579,23
01/03/23	BD	1	201	00042	CH 5585944 SAL MARS BANQUE	18 767 815,28	
01/03/23	CCP	1	22	00008	CH 12096606 SAL MARS CCP	39 355 565,32	
02/04/23	SA	1	147	00022	SAL AVRIL P / MEDICAL CCP		18 506 891,54
02/04/23	SA	1	156	00023	SAL AVRIL P / MEDICAL BANQUE		5 599 050,67
02/04/23	SA	1	164	00024	SAL AVRIL CC / BANQUE		4 885 523,19
02/04/23	SA	1	173	00025	SAL AVRIL CC / CCP		12 439 574,51
02/04/23	SA	1	181	00026	SAL AVRIL MEDICAL BANQUE		8 770 206,22
02/04/23	SA	1	189	00027	SAL AVRIL MEDICAL CCP		9 791 917,38
02/04/23	BD	1	206	00043	CH 5585960 SAL AVRIL BANQUE	19 254 780,08	
02/04/23	CCP	1	25	00009	CH 12096611 SAL AVRIL CCP	40 738 383,43	
02/05/23	SA	1	199	00016	SAL MAI CC/CCP		11 811 638,78
02/05/23	SA	1	208	00017	SAL MAI CC BANQUE		4 610 299,21
02/05/23	SA	1	217	00018	SAL MAI P / MEDICAL CCP		17 755 601,34
02/05/23	SA	1	227	00019	SAL MAI P / MEDICAL BANQUE		5 472 498,28
02/05/23	SA	1	236	00020	SAL MAI MEDICAL BANQUE		8 857 077,15
					TOTAL A REPORTER	230 514 479,15	273 719 441,82

CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ
CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ

E.H. DR.BENZERDJEB
SAINT ROCK ROUTE SIDI BELABBES AIN-TEMOUCHENT
N° D'IDENTIFICATION.00546019003450

EDITION_DU:23/12/2025 14:46
EXERCICE:01/01/23 AU 31/12/23

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2023			2022
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		2 459 058,00	2 380 558,00	78 500,00	
Immobilisations corporelles					
Terrainsx		196 543 024,26	201 220 431,99	-4 677 407,73	
Bâtiments		1 295 609 072,44		1 295 609 072,44	
Autres immobilisations corporelles		2 627 943 466,29	1 948 024 038,96	679 919 427,33	
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		214 507,48		214 507,48	
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**4 122 769 128,47**	**2 151 625 028,95**	**1 971 144 099,52**	
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		120 391 285,08		120 391 285,08	
Créances et emplois assimilés					
Clients		180 186 363,14		180 186 363,14	
Autres débiteurs		149 674 308,51		149 674 308,51	
Impôts et assimilés		1 414 560 766,14		1 414 560 766,14	
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		1 837 884 016,65		1 837 884 016,65	
TOTAL ACTIF COURANT		**3 702 696 739,52**		**3 702 696 739,52**	
TOTAL GENERAL ACTIF		**7 825 465 867,99**	**2 151 625 028,95**	**5 673 840 839,04**	

CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ
CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ

E.H. DR.BENZERDJEB
SAINT ROCK ROUTE SIDI BELABBES AIN-TEMOUCHENT
N° D'IDENTIFICATION:00546019003450

EDITION_DU:23/12/2025 14:46
EXERCICE:01/01/23 AU 31/12/23

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2023	2022
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		4 293 341 723,47	
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluationx			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		-1 152 924 202,06	
Autres capitaux propres - Report à nouveau		1 490 120 481,81	
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		4 630 538 003,22	
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		4 212 229,96	
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		193 241 124,26	
TOTAL II		197 453 354,22	
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		313 319 242,88	
Impôts		217 426 812,20	
Autres dettes		315 103 426,52	
Trésorerie passif			
TOTAL III		845 849 481,60	
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		5 673 840 839,04	

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d''états financiers consolidés

CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ
CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ

E.H. DR.BENZERDJEB

SAINT ROCK ROUTE SIDI BELABBES AIN-TEMOUCHENT

N° D'IDENTIFICATION:00546019003450

EDITION_DU:23/12/2025 14:47

EXERCICE:01/01/23 AU 31/12/23

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2023	2022
Ventes et produits annexes		62 215 347,08	
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		2 992 660 000,00	
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**3 054 875 347,08**	
Achats consommés		-1 518 886 408,23	
Services extérieurs et autres consommations		-71 197 807,86	
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-1 590 084 216,09**	
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**1 464 791 130,99**	
Charges de personnel		-2 409 305 146,73	
Impôts, taxes et versements assimilés		-19 500,00	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**-944 533 515,74**	
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles			
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-5 684 107,73	
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**-950 217 623,47**	
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**-950 217 623,47**	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**3 054 875 347,08**	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-4 005 092 970,55**	
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-950 217 623,47**	
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**-950 217 623,47**	

CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ
CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ

E.H. DR.BENZERDJEB

SAINT ROCK ROUTE SIDI BELABBES AIN-TEMOUCHENT

N° D'IDENTIFICATION:00546019003450

EDITION_DU:23/12/2025 14:47

EXERCICE:01/01/23 AU 31/12/23

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE -copie provisoire

	NOTE	2023	2022
Flux de trésorerie provenant des acitivités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		30 846 108,89	
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-2 986 550 818,11	
Intérêts et autres frais financiers payés			
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-2 955 704 709,22	
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		**-2 955 704 709,22**	
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et qoute-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)			
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Subventions (74;131;132)		2 992 660 000,00	
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		**2 992 660 000,00**	
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**36 955 290,78**	
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		**1 800 928 725,87**	
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		**1 837 884 016,65**	
Variation de la trésorerie de la période		**36 955 290,78**	
Rapprochement avec le résultat comptable		**987 172 914,25**	

CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ
CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ

E.H. DR.BENZERDJEB — JOURNAL CENTRALISATEUR — PAGE 1

SAINT ROCK ROUTE SIDI BELABBES — -copie provisoire — EDITION DU 23/12/2025 15:4

AIN-TEMOUCHENT — EXERCICE 01/01/23 AU 31/12/23

N° Ligne	JOURNAL	Débit	Crédit
1	**31/01/2023**		
2	REOUVERTURE	10 501 979 952,08	10 501 979 952,08
3	Achats	1 969 000,00	1 969 000,00
4	Banque Dépenses	137 505 538,53	137 505 538,53
5	Banque Recette	857 000 000,00	857 000 000,00
6	Centre des cheques postaux	147 631 287,49	147 631 287,49
7	Caisse Dépenses	65 400,00	65 400,00
8	Opérations Diverses	3 854 187,73	3 854 187,73
9	Prestations	3 182 130,00	3 182 130,00
10	Salaires	175 256 061,35	175 256 061,35
11	*SUIVANT DETAIL DES JOURNAUX AUXILIAIRES 31/01/2023*	11 828 443 557,18	11 828 443 557,18
12	**28/02/2023**		
13	Achats	173 743 261,00	173 743 261,00
14	Banque Dépenses	269 496 248,89	269 496 248,89
15	Centre des cheques postaux	136 817 741,73	136 817 741,73
16	Caisse Dépenses	62 450,00	62 450,00
17	Opérations Diverses	5 576 287,60	5 576 287,60
18	Salaires	72 352 239,87	72 352 239,87
19	*SUIVANT DETAIL DES JOURNAUX AUXILIAIRES 28/02/2023*	658 048 229,09	658 048 229,09
20	**31/03/2023**		
21	Achats	249 882 804,21	249 882 804,21
22	Banque Dépenses	288 587 666,94	288 587 666,94
23	Centre des cheques postaux	116 710 963,84	116 710 963,84
24	Caisse Dépenses	30 160,00	30 160,00
25	Opérations Diverses	9 809 577,19	9 809 577,19
26	Prestations	1 077 860,00	1 077 860,00
27	Salaires	130 216 976,76	130 216 976,76
28	*SUIVANT DETAIL DES JOURNAUX AUXILIAIRES 31/03/2023*	796 316 008,94	796 316 008,94
29	**30/04/2023**		
30	Achats	103 297 545,00	103 297 545,00
31	Banque Dépenses	174 134 443,25	174 134 443,25
32	Banque Recette	788 000 000,00	788 000 000,00
33	Centre des cheques postaux	96 001 092,17	96 001 092,17
34	TOTAL A REPORTER	14 444 240 875,63	14 444 240 875,63

CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ
CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ

المادة 2 : لا يمكن المركز الوطني للسجل التجاري نشر القوانين الأساسية للشركات التجارية المذكورة في المادة الأولى أعلاه، في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية إلا بعد تقديم الوثائق التي تثبت التحرير الكلي للمبلغ الأدنى لرأسمال الشركة المحدد في المادة 13 من الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 18 جمادى الثانية عام 1426 الموافق 25 يوليو سنة 2005 والمذكور أعلاه.

المادة 3 : يجب على الشركات التجارية المذكورة في المادة الأولى أعلاه، أن تستوفي الشروط المنصوص عليها في المادة 13 من الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 18 جمادى الثانية عام 1426 الموافق 25 يوليو سنة 2005 والمذكور أعلاه، وفي هذا المرسوم قبل توطين أيّ عملية استيراد.

المادة 4 : يتعيّن على الشركات التجارية المقيدة في السجل التجاري التي تمارس نشاطات الاستيراد المنصوص عليها في المادة الأولى أعلاه، الامتثال لأحكام هذا المرسوم قبل تاريخ 26 ديسمبر سنة 2005.

ويتعيّن على الأشخاص الطبيعيين المقيّدين في السجل التجاري الذين يمارسون نشاطات الاستيراد المنصوص عليها في المادة الأولى أعلاه، شطب أو تعديل مستخرجات سجلاتهم التجارية قبل تاريخ 26 ديسمبر سنة 2005.

وعند انقضاء هذا الأجل، تصبح مستخرجات السجل التجاري غير المطابقة لأحكام هذا المرسوم عديمة الأثر.

المادة 5 : يتعيّن على الشركات التجارية المذكورة في المادة الأولى أعلاه، في إطار ممارسة نشاطاتها، ما يأتي:

- حيازة المنشآت الأساسية للتخزين والتوزيع المناسبة والمهيأة وفقا لطبيعة وحجم وضرورات تخزين وحماية البضائع موضوع نشاطاتها والتي تسهل على المصالح المؤهلة مراقبتها.

- حيازة وسائل نقل ملائمة لخصوصيات نشاطاتها.

- حيازة وسائل مراقبة الجودة والمطابقة والمراقبة الصحية والصحة النباتية للمنتوجات والمواد الغذائية المستوردة، بغض النظر عن المراقبة القانونية التي تمارسها المصالح المؤهلة.

تحدد كيفيات تطبيق أحكام هذه المادة حسب كل نشاط، عند الحاجة، بموجب قرار مشترك بين الوزير المكلف بالتجارة والوزير المعني أو الوزراء المعنيين.

المادة 6 : يكلّف أعوان مراقبة الممارسات التجارية والجودة وكذا قمع الغش بالسهر على احترام الشروط المنصوص عليها في المادة 5 أعلاه.

المادة 7 : يعاقب على كل مخالفة لأحكام هذا المرسوم طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما ولا سيما أحكام الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966، المعدل والمتمم والمذكور أعلاه.

المادة 8 : تستثنى من مجال تطبيق أحكام هذا المرسوم:

- عمليات الاستيراد التي تقوم بها الجماعات والمؤسسات والهيئات العمومية في إطار ممارسة نشاطاتها فقط،

- عمليات الاستيراد التي ينجزها كل متعامل اقتصادي لحسابه الخاص، في إطار نشاطاته في مجال الإنتاج والتحويل و/أو الإنجاز، في حدود حاجاته الخاصة.

المادة 9 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبيّة.

حرّر بالجزائر في 28 شوّال عام 1426 الموافق 30 نوفمبر سنة 2005.

أحمد أويحيى

مرسوم تنفيذي رقم 05 - 459 مؤرخ في 28 شوّال عام 1426 الموافق 30 نوفمبر سنة 2005، يتضمّن إنشاء المؤسسة الاستشفائية لعين تموشنت وتنظيمها وسيرها.

إنّ رئيس الحكومة،

- بناء على تقرير وزير الصحة والسكان و إصلاح المستشفيات،

- وبناء على الدستور، لاسيما المادتان 85-4 و125 (الفقرة 2) منه،

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner
الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

- وبمقتضى الأمر رقم 75 - 35 المؤرّخ في 17 ربيع الثاني عام 1395 الموافق 29 أبريل سنة 1975 والمتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، المعدّل و المتمّم،

- وبمقتضى القانون رقم 85 - 05 المؤرّخ في 26 جمادى الأولى عام 1405 الموافق 16 فبراير سنة 1985 والمتعلق بحماية الصحة و ترقيتها، المعدّل و المتمّم،

- وبمقتضى القانون رقم 88-01 المؤرخ في 22 جمادى الأولى عام 1406 الموافق 12 يناير سنة 1988 والمتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، لا سيما الباب الثالث منه،

- وبمقتضى الأمر رقم 95 - 20 المؤرّخ في 19 صفر عام 1416 الموافق 17 يوليو سنة 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة،

- وبمقتضى المرسوم رقم 71-215 المؤرخ في 4 رجب عام 1391 الموافق 25 غشت سنة 1971 والمتضمن تنظيم الدروس الطبية، المعدّل،

- وبمقتضى المرسوم رقم 71-275 المؤرّخ في 15 شوال عام 1391 الموافق 3 ديسمبر سنة 1971 والمتضمن إحداث شهادة الدروس الطبية الخاصة،

- وبمقتضى المرسوم رقم 74-200 المؤرّخ في 14 رمضان عام 1394 الموافق أول أكتوبر سنة 1974 والمتضمن إنشاء شهادة دكتور في العلوم الطبية،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 04-136 المؤرخ في 29 صفر عام 1425 الموافق 19 أبريل سنة 2004 والمتضمن تعيين رئيس الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 05-161 المؤرخ في 22 ربيع الأول عام 1426 الموافق أول مايو سنة 2005 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

يرسم ما يأتي :

الفصل الأول

أحكام عامة

المادة الأولى : تنشأ مؤسسة استشفائية بعين تموشنت تسمى "مستشفى الدكتور بن عودة بن زرجب" تخضع للقوانين والتنظيمات المعمول بها ولأحكام هذا المرسوم. وتدعى في صلب النص "المؤسسة".

المادة 2 : المؤسسة الاستشفائية لعين تموشنت مؤسسة عمومية ذات طابع خاص تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي.

وتوضع تحت وصاية الوزير المكلف بالصحة.

الفصل الثاني

المهام

المادة 3 : تكلف المؤسسة، في إطار السياسة الوطنية للصحة، بالتكفل بصفة متكاملة بالاحتياجات الصحية لسكان الولاية التي تغطيها و كذا سكان الولايات المجاورة.

وبهذه الصفة، تتولى على الخصوص المهام الآتية :

- ضمان نشاطات في ميادين التشخيص والفحص والعلاج والوقاية وإعادة التأهيل الطبي والاستشفاء وكل نشاط يساهم في حماية الصحة و ترقيتها،

- تطبيق برامج الصحة الوطنية والجهوية والمحلية،

- المساهمة في حماية المحيط وترقيته في الميادين التابعة للوقاية والنظافة الصحية والنقاوة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية،

- المشاركة في تطوير كل الأعمال و المناهج والطرق والأدوات التي ترمي إلى ترقية تسيير عصري وفعال لمواردها البشرية والمادية والمالية،

- ضمان النشاطات المرتبطة بالصحة الإنجابية والتخطيط العائلي،

- ضمان تنظيم العلاج التخصّصي وبرمجة تقديمه قصد التكفل ببعض الأمراض،

- اقتراح كل الأعمال المتعلقة بتحسين مستوى المستخدمين و تجديد معارفهم والمساهمة في ذلك.

المادة 4 : يمكن أن تستخدم المؤسسة كميدان للتكوين الطبي وشبه الطبي والتسيير الاستشفائي على أساس اتفاقيات تبرم مع مؤسسات التعليم والتكوين.

المادة 5 : يمكن المؤسسة، لتأدية مهامها وتطوير نشاطاتها، إبرام كل صفقة أو اتفاقية أو عقد أو اتفاق مع كل هيئة عمومية أو خاصة وطنية أو أجنبية.

CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ
CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ

المادة 6 : يتعين على المؤسسة إعداد و تنفيذ ما يأتي :

– مشروع مؤسسة يحدّد الأهداف العامة السنوية والمتعددة السنوات واستراتيجيات تطوير نشاطاتها، لاسيما في ميادين العلاج والتكوين و البحث و المسعى الاجتماعي والاتصال الداخلي والخارجي و تسيير منظومة الإعلام،

– مشروع نوعية.

يندرج المشروعان المنصوص عليهما أعلاه، وجوبا، في إطار سياسات الصحة و التكوين المقررة.

تبرم عقود أهداف مع السلطات الصحية والتكوين المعنية.

الفصل الثالث

التنظيم و السير

المادة 7 : يسير المؤسسة مجلس إدارة و يديرها مدير عام يساعده في ممارسة مهامه مجلس طبي.

القسم الأول

مجلس الإدارة

المادة 8 : يضم مجلس الإدارة الأعضاء الآتي ذكرهم :

– ممثل عن الوزير المكلف بالصحة، رئيسا،

– ممثل عن الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي،

– ممثل عن الوزير المكلف بالمالية،

– ممثل عن التأمينات الاقتصادية،

– ممثل عن هيئات الضمان الاجتماعي،

– ممثل عن المجلس الشعبي الولائي لولاية مقر المؤسسة،

– ممثل عن المجلس الشعبي البلدي لبلدية مقر المؤسسة،

– ممثلان (2) عن جمعيات المرتفقين يعيّنهما الوزير المكلف بالصحة من ضمن الجمعيات الأكثر تمثيلا،

– ممثل عن المستخدمين الطبيين ينتخبه نظراؤه،

– ممثل عن المستخدمين شبه الطبيين ينتخبه نظراؤه،

– ممثلان (2) عن المستخدمين ينتخبهما نظراؤهما،

– رئيس المجلس الطبي للمؤسسة.

يشارك المدير العام للمؤسسة في اجتماعات مجلس الإدارة بصوت استشاري و يتولى أمانته.

يمكن مجلس الإدارة أن يستعين بكل شخص من شأنه أن يساعده في أشغاله.

المادة 9 : يعيّن أعضاء مجلس الإدارة لعهدة مدتها ثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد بموجب قرار من الوزير المكلف بالصحة بناء على اقتراح من السلطات التابعين لها.

وفي حالة انقطاع عهدة أحد الأعضاء ، يعين عضو جديد حسب الأشكال نفسها، ليخلفه إلى غاية انتهاء العهدة.

تنتهي عهدة الأعضاء المعينين بحكم وظائفهم بانتهاء هذه الوظائف.

المادة 10 : يتداول مجلس الإدارة فيما يأتي :

– السياسة العامة للمؤسسة،

– المشاريع السنوية والمتعددة السنوات المنصوص عليها في المادة 6 من هذا المرسوم،

– الحسابات التقديرية للإيرادات والنفقات وعمليات الاستثمار واقتناء المنقولات والعقارات وعقود الإيجار والتصرف فيها وقبول الهبات والوصايا أو رفضها،

– مشروع ميزانية المؤسسة،

– مخططات توظيف المستخدمين و تكوينهم وكذا الأجور والتعويضات،

– النظام الداخلي للمؤسسة و تنظيمها،

– الاتفاقيات و الاتفاقات و العقود و الصفقات المنصوص عليها في المادة 5 من هذا المرسوم،

– اقتراحات إنشاء مصالح وإلغائها ،

– القروض ،

– التسيير المالي للسنة المالية المنصرمة،

– الحصائل وتقرير النشاط.

يدرس مجلس الإدارة كل المسائل التي يعرضها عليه الوزير الوصي أو المدير العام للمؤسسة. ويصادق على نظامه الداخلي خلال دورته الأولى.

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner
الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

يتداول مجلس الإدارة مرة في السنة على الأقل حول سياسة المؤسسة فيما يخص حقوق المرتفقين ونوعية الاستقبال و التكفل بالمرضى.

المادة 11 : يجتمع مجلس الإدارة في دورة عادية مرة واحدة كل ستة (6) أشهر.

و يمكنه أن يجتمع في دورة غير عادية بناء على استدعاء من رئيسه أو بطلب من ثلثي ($\frac{2}{3}$) أعضائه.

المادة 12 : لا تصح مداولات مجلس الإدارة إلا بأغلبية الأعضاء الحاضرين . و إذا لم يكتمل النصاب، يستدعى المجلس ثانية خلال الثمانية (8) أيام الوالية ويمكن أن يتداول أعضاؤه حينئذ مهما يكن عددهم.

تتخذ قرارات المجلس بأغلبية الأعضاء الحاضرين. وفي حالة تساوي عدد الأصوات ، يكون صوت الرئيس مرجحا .

تدوّن مداولات مجلس الإدارة في محاضر وتسجل في سجل خاص مرقم ومؤشر عليه، يوقّعها رئيس الجلسة وأمينها.

المادة 13: تعرض مداولات مجلس الإدارة على موافقة السلطة الوصية خلال الثمانية (8) أيام التي تلي الاجتماع.

وتكون مداولات مجلس الإدارة نافذة في الثلاثين (30) يوما ابتداء من استلامها من السلطة الوصية ما لم يبلّغ اعتراض صريح خلال هذا الأجل.

المادة 14 : يحدّد رئيس مجلس الإدارة جدول أعمال كل اجتماع بناء على اقتراح من المدير العام و يبلّغ إلى كل عضو قبل خمسة عشر (15) يوما من التاريخ المحدّد لكل دورة.

ويمكن تقليص هذا الأجل بالنسبة للدورات غير العادية دون أن يقل عن ثمانية (8) أيام.

القسم الثاني

المدير العام

المادة 15: يعيّن المدير العام للمؤسسة بموجب مرسوم رئاسي.

وتنهى مهامه حسب الأشكال نفسها.

المادة 16 : يساعد المدير العام للمؤسسة أمين عام ومديرون يعيّنون بموجب قرار من الوزير المكلف بالصحة.

المادة 17 : يكلف المدير العام بتحقيق الأهداف المنوطة بالمؤسسة و يسهر على تنفيذ البرامج التي يحددها مجلس الإدارة.

و يتولى تسيير المؤسسة في إطار احترام التشريع و التنظيم المعمول بهما.

ويقوم ، بهذه الصفة ، بما يأتي :

- يعد برامج النشاطات و يعرضها على مجلس الإدارة،
- يتصرف باسم المؤسسة و يمثلها أمام العدالة وفي جميع أعمال الحياة المدنية،
- يمارس السلطة السلمية على جميع المستخدمين،
- يوظف المستخدمين الخاضعين لسلطته و يعيّنهم وينهي مهامهم، باستثناء المستخدمين الذين تقرّر طريقة أخرى لتعيينهم،
- يعد الحسابات التقديرية للإيرادات والنفقات،
- يعد مشروع ميزانية المؤسسة ،
- يعد حصيلة النتائج وحساباتها ،
- يبرم كل الاتفاقيات و الاتفاقات والعقود والصفقات،
- يعد مشروعي التنظيم و النظام الداخلي للمؤسسة،
- يعد في نهاية كل سنة مالية تقريرا سنويا عن النشاطات مرفقا بجداول حسابات النتائج التي يرسلها إلى السلطات المعنية.

المادة 18 : يحدّد تنظيم المؤسسة بموجب قرار من الوزير المكلف بالصحة.

القسم الثالث

المجلس الطبي

المادة 19: يكلف المجلس الطبي بإبداء رأيه بشأن ما يأتي :

- برامج الصحة التي تتكفل بها المؤسسة ،
- مشاريع البرامج المتعلقة بالتجهيزات الطبية،
- إنشاء مصالح وإلغائها،
- برامج التظاهرات العلمية والتقنية.

CamScanner
CamScanner

- اتفاقيات التكوين والبحث في مجال الصحة،
- برامج ومشاريع البحث والمؤسسة والاتصال والنوعية،
- تنظيم أشغال البحث و تقييمها،
- برامج التكوين،
- تقييم نشاطات العلاج و التكوين والبحث،
- كل مسألة يعرضها عليه المدير العام.

يعد المجلس الطبي نظامه الداخلي و يصادق عليه خلال دورته الأولى.

المادة 20 : يضم المجلس الطبي :
- مسؤولي المصالح الطبية،
- الصيدلي المسؤول عن الصيدلية،
- جراح أسنان يعيّنه المدير العام،
- شبه طبي ينتخبه نظراؤه من أعلى رتبة في سلك شبه الطبيين.

ينتخب المجلس الطبي من ضمن أعضائه رئيسا ونائب رئيس. وتكون عهدة أعضاء المجلس لمدة ثلاث(3) سنوات قابلة للتجديد.

يمكن المجلس الطبي أن يستعين بكل شخصية علمية أو خبير يمكنه أن يفيده في أشغاله بالنظر إلى كفاءاته.

المادة 21 : يجتمع المجلس الطبي بناء على استدعاء من رئيسه في دورة عادية مرة واحدة كل شهرين.

ويمكنه الاجتماع في دورة غير عادية بطلب إما من رئيسه و إما من أغلبية أعضائه و إما من المدير العام للمؤسسة.

الفصل الرابع

أحكام مالية

المادة 22 : تشتمل ميزانية المؤسسة على ما يأتي :

في باب الإيرادات
- إعانات الدولة،
- إعانات الجماعات المحلية،
- الإيرادات الناتجة عن التعاقد مع هيئات الضمان الاجتماعي،
- التخصيصات الاستثنائية،
- الأموال الخاصة المرتبطة بنشاطها،
- تسديدات التأمينات الاقتصادية بعنوان الأضرار الجسدية،
- الهبات و الوصايا،
- الموارد المتأتية من التعاون الدولي،
- كل الموارد الأخرى المرتبطة بنشاط المؤسسة.

في باب النفقات
- نفقات التسيير،
- نفقات التجهيز،
- كل النفقات الأخرى المرتبطة بنشاطها.

المادة 23 : يعد المدير العام البيانات التقديرية السنوية لإيرادات و نفقات المؤسسة و يعرضها بعد مداولة مجلس الإدارة، على الوزير المكلّف بالصحة ليوافق عليها حسب الشروط المنصوص عليها في التنظيم المعمول به.

المادة 24 : تمسك حسابات المؤسسة طبقا لأحكام الأمر رقم 75 - 35 المؤرّخ في 29 أبريل سنة 1975 والمذكور أعلاه، ويسند مسك المحاسبة لعون محاسب يعيّنه الوزير المكلف بالمالية.

المادة 25 : يعيّن الوزير المكلف بالمالية بالاشتراك مع الوزير المكلف بالصحة محافظا للحسابات لدى المؤسسة.

المادة 26 : ترسل حصيلة وحسابات الاستغلال مرفقة بالتقرير السنوي عن النشاط إلى السلطة الوصية طبقا للشروط المنصوص عليها في التنظيم المعمول به.

المادة 27 : تخضع المؤسسة للرقابة البعدية للأجهزة المؤهلة طبقا للقوانين و التنظيمات المعمول بها.

الفصل الخامس

أحكام خاصة

المادة 28 : تزوّد الدولة المؤسسة، لبلوغ أهدافها في إطار النشاطات المنوطة بها، بالوسائل الضرورية لتأدية مهامها وفق الأحكام التنظيمية في هذا المجال.

المادة 29 : توضّح نصوص لاحقة، عند الحاجة، كيفيات تطبيق أحكام هذا المرسوم.

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner
الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

المادّة 30 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبيّة.

حرّر بالجزائر في 28 شوّال عام 1426 الموافق 30 نوفمبر سنة 2005

أحمد أويحيى

مرسوم تنفيذي رقم 05 – 460 مؤرخ في 28 شوّال عام 1426 الموافق 30 نوفمبر سنة 2005، يتضمن الموافقة، على سبيل التسوية، على رخصة إقامة شبكة عمومية للمواصلات السلكية واللاسلكية واستغلالها وتوفير خدمات هاتفية ثابتة دولية وما بين المدن وفي الحلقة المحلية للجمهور.

إنّ رئيس الحكومة،

– بناء على تقرير وزير البريد وتكنولوجيات الإعلام والاتصال،

– وبناء على الدستور، لا سيما المادتان 85-4 و125 (الفقرة 2) منه،

– وبمقتضى القانون رقم 2000 – 03 المؤرخ في 5 جمادى الأولى عام 1421 الموافق 5 غشت سنة 2000 الذي يحدد القواعد العامة المتعلقة بالبريد وبالمواصلات السلكية واللاسلكية،

– وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 04 – 136 المؤرخ في 29 صفر عام 1425 الموافق 19 أبريل سنة 2004 والمتضمن تعيين رئيس الحكومة،

– و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 05 –161 المؤرخ في 22 ربيع الأول عام 1426 الموافق أوّل مايو سنة 2005 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

– وبمقتضى المرسوم التّنفيذي رقم 01 –123 المؤرّخ في 15 صفر عام 1422 الموافق 9 مايو سنة 2001 والمتعلّق بنظام الاستغلال المطبّق على كل نوع من أنواع الشبكات بما فيها اللاّسلكيّة الكهربائية، وعلى مختلف خدمات المواصلات السّلكية واللاّسلكية، المعدّل والمتمّم،

– وبعد استشارة سلطة ضبط البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية،

يرسم ما يأتي :

المادّة الأولى : يهدف هذا المرسوم إلى الموافقة، على سبيل التسوية، على رخصة إقامة شبكة عمومية للمواصلات السلكية واللاسلكية واستغلالها وتوفير خدمات هاتفية ثابتة دولية وما بين المدن وفي الحلقة المحلية للجمهور على هذه الشبكة، الممنوحة لشركة اتصالات الجزائر، شركة ذات أسهم.

المادّة 2 : يرخّص لشركة اتصالات الجزائر، شركة ذات أسهم، المستفيدة من الرخصة المذكورة أعلاه، بأن تقيم وتستغل الشبكة المذكورة في المادّة الأولى أعلاه، وبأن توفّر خدمات المواصلات السلكية واللاّسلكية على هذه الشبكة، ضمن الشروط التقنية والتنظيمية كما هي محددة في دفتر الشروط الملحق بهذا المرسوم.

المادّة 3 : الرخصة، موضوع هذا المرسوم، شخصية ولا يمكن التنازل عنها أوتحويلها إلاّ في إطار الأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها ووفقها، ووفق الشروط المحددة في دفتر الشروط.

المادّة 4 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشعبيّة.

حرّر بالجزائر في 28 شوّال عام 1426 الموافق 30 نوفمبر سنة 2005.

أحمد أويحيى

CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ
CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ

• اللقاحات المضادة للسرطانات الإنتانية المنشأة،

• تطوير المنظومة الإعلامية حول السرطانات،

• إنجاز تحقيقات حول عوامل خطر السرطان ودراسات حول حدوث السرطانات وانتشارها،

• اقتناء تجهيزات الإعلام الآلي والبرمجيات.

• نشاطات التكوين الخاص لفائدة المستخدمين المكلفين بالوقاية والتكفل بمرض السرطان،

• تنظيم ندوات وأيام إعلامية وتحسيسية حول الممارسات الحسنة للوقاية والكشف عن السرطان وتشخيصه ومعالجته،

– النفقات المتعلقة بالكشف عن السرطان ومعالجته :

• اقتناء كواشف لتقدير جرعة واسمات الأورام،

• اقتناء كواشف تعيينية والواسمات الحيوية التنبؤية بشأن الاستجابة لعلاجات مستهدفة،

• اقتناء التجهيزات والمستهلكات واللواحق والمستلزمات الطبية الضرورية للكشف عن السرطانات وتشخيصها والتكفل بها،

• اقتناء مواد النظائر المشعة للطب النووي ومواد صيدلانية مشعة تضم أدوية تحتوي عنصرا إشعاعيا لاستعمالها في التشخيص وكذا الإضمامات المستعملة في تحضير المنتجات الصيدلانية ومولدات النوكلدات المشعة،

• اقتناء عيادات متنقلة مجهزة موجهة للكشف عن السرطان المنتشر في إطار مخطط النشاط المحدد سنويا والسيارات المجهزة لنقل المواد البيولوجية،

• اقتناء وتنصيب وسائل الطب عن بعد وطب الأشعة عن بعد، التي تسمح بتشخيص السرطانات في مختلف ميادين المساعدة على التشخيص والعلاج، وهذا في إطار اجتماعات التشاور المتعددة التخصصات،

• اقتناء المستلزمات والتجهيزات الطبية الموجهة لزرع النخاع العظمي بالنسبة للأمراض الدموية الخبيثة،

• اقتناء كل المستلزمات الطبية المعقمة أو غير المعقمة الضرورية لتحضير العلاج الكيميائي،

• اقتناء قطع الغيار ومصاريف خدمات الصيانة لجميع التجهيزات الضرورية للوقاية من مرض السرطان وتشخيصه ومعالجته.

• تمويل الخدمات الطبية المرتبطة بمعالجة السرطان التي تضمنها فرق طبية في إطار التعاقد والشراكة.

المادة 2 : ينشر هذا القرار في الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبيّة.

حرر بالجزائر في 21 شعبان عام 1438 الموافق 18 مايو سنة 2017.

وزير المالية
حاجي بابا عمي

وزير الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات
عبد المالك بوحنياف

★

قرار مؤرخ في 14 ذي الحجة عام 1438 الموافق 5 سبتمبر سنة 2017، يحدّد التنظيم الداخلي للمؤسسات الاستشفائية.

إنّ وزير الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات،

– بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 17–243 المؤرخ في 25 ذي القعدة عام 1438 الموافق 17 غشت سنة 2017 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

– وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 05–459 المؤرخ في 28 شوال عام 1426 الموافق 30 نوفمبر سنة 2005 والمتضمن إنشاء المؤسسة الاستشفائية لعين تموشنت وتنظيمها وسيرها، لا سيما المادة 18 منه،

– وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 06–143 المؤرخ في 27 ربيع الأول عام 1427 الموافق 26 أبريل سنة 2006 والمتضمن إنشاء المؤسسة الاستشفائية لسكيكدة وتنظيمها وسيرها، لا سيما المادة 18 منه،

– وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 06–384 المؤرخ في 5 شوال عام 1427 الموافق 28 أكتوبر سنة 2006 والمتضمن إنشاء المؤسسة الاستشفائية لعين الترك، ولاية وهران، وتنظيمها وسيرها، لا سيما المادة 18 منه،

– وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 06–422 المؤرخ في أول ذي القعدة عام 1427 الموافق 22 نوفمبر سنة 2006 والمتضمن إنشاء المؤسسة الاستشفائية لعين أزال، ولاية سطيف، وتنظيمها وسيرها، لا سيما المادة 18 منه،

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner
الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

– وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07-209 المؤرخ في 16 جمادى الثانية عام 1428 الموافق أول يوليو سنة 2007 والمتضمن إنشاء المؤسسة الاستشفائية لديدوش مراد، ولاية قسنطينة، وتنظيمها وسيرها، لا سيما المادة 18 منه،

– وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-379 المؤرخ في 25 ذي الحجة عام 1432 الموافق 21 نوفمبر سنة 2011 الذي يحدد صلاحيات وزير الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات،

يقرر ما يأتي :

المادة الأولى : يهدف هذا القرار إلى تحديد التنظيم الداخلي للمؤسسات الاستشفائية.

المادة 2 : يشمل التنظيم الداخلي للمؤسسات الاستشفائية المذكورة في المادة الأولى أعلاه والموضوعة تحت سلطة المدير العام الذي يساعده أمين عام، ما يأتي :

– مديرية النشاطات الطبية وشبه الطبية،

– مديرية الإدارة العامة.

يلحق بالمدير العام :

– مكتب التنظيم العام،

– مكتب الإعلام والاتصال،

– مكتب الصفقات والمنازعات والشؤون القانونية،

– مكتب الأمن الداخلي.

المادة 3 : تشمل مديرية النشاطات الطبية وشبه الطبية ما يأتي :

– المديرية الفرعية للنشاطات الطبية،

– المديرية الفرعية للنشاطات شبه الطبية.

1 – تشمل المديرية الفرعية للنشاطات الطبية ما يأتي :

– مكتب تنظيم وتقييم النشاطات الطبية،

– مكتب تنظيم وتقييم نشاطات الاستعجالات،

– مكتب الدخول والتوجيه.

2 – تشمل المديرية الفرعية للنشاطات شبه الطبية ما يأتي

– مكتب تنظيم النشاطات شبه الطبية،

– مكتب تقييم النشاطات شبه الطبية،

المادة 4 : تشمل مديرية الإدارة العامة ما يأتي :

– المديرية الفرعية للموارد البشرية،

– المديرية الفرعية للمالية والوسائل،

– المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات والمنشآت.

1 – تشمل المديرية الفرعية للموارد البشرية ما يأتي :

– مكتب تسيير المستخدمين،

– مكتب التكوين المتواصل.

2 – تشمل المديرية الفرعية للمالية والوسائل ما يأتي :

– مكتب المحاسبة المالية،

– مكتب تسيير الوسائل.

3 – تشمل المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات والمنشآت ما يأتي :

– مكتب صيانة التجهيزات،

– مكتب صيانة المنشآت.

المادة 5 : ينشر هذا القرار في الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبيّة.

حرر بالجزائر في 14 ذي الحجة عام 1438 الموافق 5 سبتمبر سنة 2017.

مختار حسبلاوي

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner
الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

Fiabilité

Tests of Normality

Variable	N	Kolmogorov-Smirnov Statistic	Sig.	Shapiro-Wilk Statistic	Sig.
IPSAS Implementation	101	0.083	0.200	0.972	0.061
Governance Improvement	101	0.076	0.200	0.978	0.084
Government Accounting System	101	0.071	0.200	0.981	0.096

Table 37: Split-Half Statistics

Parts	Number of Items	Mean	Variance	Std. Deviation
Part 1 (A40)	40	122.67	589.702	24.284
Part 2 (B40)	40	166.93	646.405	25.424
Total	80	289.60	2010.902	44.843

Yntaxe	RELIABILITY /VARIABLES=السؤال.1.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.2.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.3.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.4.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.5.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.1.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.2.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.3.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.4.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.5.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.1.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.2.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.3.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.4.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.5.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.1.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.6.من.المحور.2

		السؤال.2.من.البعد.6.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.6.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.6.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.6.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.7.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.7.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.7.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.7.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.7.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.8.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.8.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.8.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.8.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.8.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.9.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.9.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.9.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.9.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.9.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.10.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.10.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.10.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.10.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.1.من.المحور.3 السؤال.2.من.البعد.1.من.المحور.3 السؤال.3.من.البعد.1.من.المحور.3 السؤال.4.من.البعد.1.من.المحور.3 السؤال.1.من.البعد.2.من.المحور.3 السؤال.2.من.البعد.2.من.المحور.3 السؤال.3.من.البعد.2.من.المحور.3 السؤال.4.من.البعد.2.من.المحور.3 السؤال.1.من.البعد.3.من.المحور.3 السؤال.2.من.البعد.3.من.المحور.3 السؤال.3.من.البعد.3.من.المحور.3 السؤال.4.من.البعد.3.من.المحور.3 السؤال.1.من.البعد.4.من.المحور.3 السؤال.2.من.البعد.4.من.المحور.3 السؤال.3.من.البعد.4.من.المحور.3 السؤال.4.من.البعد.4.من.المحور.3 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.03

Temps écoulé	00:00:00.02

Echelle : ALL VARIABLES

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,977	80

Fiabilité

Remarques

Sortie obtenue		22-FEB-2026 10:52:50
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\boudiffa_a\Desktop\ دكتورة محاسبة والتدقيق.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	101
	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.

Syntax	RELIABILITY /VARIABLES=السؤال.1.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.2.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.3.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.4.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.5.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.1.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.2.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.3.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.4.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.5.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.1.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.2.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.3.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.4.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.5.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.1.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.6.من.المحور.2

السؤال.2.من.البعد.6.من.المحور.2
السؤال.3.من.البعد.6.من.المحور.2
السؤال.4.من.البعد.6.من.المحور.2
السؤال.5.من.البعد.6.من.المحور.2
السؤال.1.من.البعد.7.من.المحور.2
السؤال.2.من.البعد.7.من.المحور.2
السؤال.3.من.البعد.7.من.المحور.2
السؤال.4.من.البعد.7.من.المحور.2
السؤال.5.من.البعد.7.من.المحور.2
السؤال.1.من.البعد.8.من.المحور.2
السؤال.2.من.البعد.8.من.المحور.2
السؤال.3.من.البعد.8.من.المحور.2
السؤال.4.من.البعد.8.من.المحور.2
السؤال.5.من.البعد.8.من.المحور.2
السؤال.1.من.البعد.9.من.المحور.2
السؤال.2.من.البعد.9.من.المحور.2
السؤال.3.من.البعد.9.من.المحور.2
السؤال.4.من.البعد.9.من.المحور.2
السؤال.5.من.البعد.9.من.المحور.2
السؤال.1.من.البعد.10.من.المحور.2
السؤال.2.من.البعد.10.من.المحور.2
السؤال.3.من.البعد.10.من.المحور.2
السؤال.4.من.البعد.10.من.المحور.2
السؤال.1.من.البعد.1.من.المحور.3
السؤال.2.من.البعد.1.من.المحور.3
السؤال.3.من.البعد.1.من.المحور.3
السؤال.4.من.البعد.1.من.المحور.3
السؤال.1.من.البعد.2.من.المحور.3
السؤال.2.من.البعد.2.من.المحور.3
السؤال.3.من.البعد.2.من.المحور.3
السؤال.4.من.البعد.2.من.المحور.3
السؤال.1.من.البعد.3.من.المحور.3
السؤال.2.من.البعد.3.من.المحور.3
السؤال.3.من.البعد.3.من.المحور.3
السؤال.4.من.البعد.3.من.المحور.3
السؤال.1.من.البعد.4.من.المحور.3
السؤال.2.من.البعد.4.من.المحور.3
السؤال.3.من.البعد.4.من.المحور.3
السؤال.4.من.البعد.4.من.المحور.3
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=SPLIT
/STATISTICS=SCALE.

Ressources	Temps de processeur	00:00:00.00
	Temps écoulé	00:00:00.01

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	101	100,0
	Exclu[a]	0	,0
	Total	101	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	,955
		Nombre d'éléments	40
	Partie 2	Valeur	,977
		Nombre d'éléments	40
	Nombre total d'éléments		80
Corrélation entre les sous-échelles			,627
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		,771
	Longueur inégale		,771
Coefficient de Guttman			,771

Statistiques d'échelle

	Moyenne	Variance	Ecart type	Nombre d'éléments
Partie 1	122,67	589,702	24,284	40
Partie 2	166,93	646,405	25,424	40
Deux parties	289,60	2010,902	44,843	80

Fréquences

Remarques

Sortie obtenue		22-FEB-2026 10:53:05
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\boudiffa_a\Desktop\ دكتورة محاسبة والتدقيق.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données0

	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	101
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur toutes les observations comportant des données valides.
Syntaxe		FREQUENCIES VARIABLES=VAR00001 VAR00002 VAR00003 VAR00004 VAR00005 VAR00006 VAR00007 VAR00008 /ORDER=ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.00
	Temps écoulé	00:00:00.00

Statistiques

		اسم المؤسسة	الولاية	الجنس	العمر	المستوى التعليمي	التخصص	الوظيفة	الخبرة المهنية
N	Valide	101	101	101	101	101	101	101	101
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0	0

Table de fréquences

اسم المؤسسة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	خزينة الولاية	34	33,7	33,7	33,7
	الولاية	22	21,8	21,8	55,5
	البلدية	7	6,9	6,9	62,4
	مديرية الضرائب	6	5,9	5,9	68,3
	الجامعة	10	9,9	9,9	78,2
	المستشفى	11	10,9	10,9	89,1
	وزارة المالية	9	8,9	8,9	98,0
	مجلس المحاسبة	2	2,0	2,0	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

الولاية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	شلف	7	6,9	6,9	6,9
	عين تموشنت	12	11,9	11,9	18,8
	سيدي بلعباس	13	12,9	12,9	31,7
	الجزائر	9	8,9	8,9	40,6
	غيليزان	6	5,9	5,9	46,5
	سعيدة	6	5,9	5,9	52,5
	وهران	4	4,0	4,0	56,4
	معسكر	7	6,9	6,9	63,4
	مستغانم	7	6,9	6,9	70,3
	تلمسان	30	29,7	29,7	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	39	38,6	38,6	38,6
	انثى	62	61,4	61,4	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 20 الى 30 سنة	8	7,9	7,9	7,9
	أكبر من 50 سنة	29	28,7	28,7	36,6
	من 31 الى 40 سنة	34	33,7	33,7	70,3
	من 41 الى 50 سنة	30	29,7	29,7	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

المستوى التعليمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	25	24,8	24,8	24,8
	ماستر	42	41,6	41,6	66,3
	ماجيستر	8	7,9	7,9	74,3
	دكتوراه	4	4,0	4,0	78,2
	أخرى	22	21,8	21,8	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

التخصص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة	39	38,6	38,6	38,6
	مالية	33	32,7	32,7	71,3
	اقتصاد	6	5,9	5,9	77,2
	تسيير	8	7,9	7,9	85,1
	أخرى	15	14,9	14,9	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب	50	49,5	49,5	49,5
	مسير	20	19,8	19,8	69,3
	مسير مالي	12	11,9	11,9	81,2
	مقتصد	2	2,0	2,0	83,2
	خبير محاسبي	7	6,9	6,9	90,1
	محافظ حسابات	7	6,9	6,9	97,0
	أخرى	3	3,0	3,0	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	9	8,9	8,9	8,9
	من 5 الى 10 سنوات	23	22,8	22,8	31,7
	من 11 الى 15 سنة	27	26,7	26,7	58,4
	أكثر من 15 سنة	42	41,6	41,6	100,0
	Total	101	100,0	100,0	

Caractéristiques

Remarques

Sortie obtenue		22-FEB-2026 10:53:23
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\boudiffa_a\Desktop\ دكتورة محاسبة والتدقيق.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	101
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Toutes les données non manquantes sont utilisées.

Syntaxe	DESCRIPTIVES VARIABLES= السؤال.1.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.2.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.3.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.4.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.5.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.1.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.2.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.3.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.4.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.5.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.1.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.2.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.3.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.4.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.5.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.1.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.6.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.6.من.المحور.2

		السؤال.3.من.البعد.6.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.6.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.6.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.7.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.7.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.7.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.7.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.7.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.8.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.8.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.8.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.8.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.8.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.9.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.9.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.9.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.9.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.9.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.10.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.10.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.10.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.10.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.1.من.المحور.3 السؤال.2.من.البعد.1.من.المحور.3 السؤال.3.من.البعد.1.من.المحور.3 السؤال.4.من.البعد.1.من.المحور.3 السؤال.1.من.البعد.2.من.المحور.3 السؤال.2.من.البعد.2.من.المحور.3 السؤال.3.من.البعد.2.من.المحور.3 السؤال.4.من.البعد.2.من.المحور.3 السؤال.1.من.البعد.3.من.المحور.3 السؤال.2.من.البعد.3.من.المحور.3 السؤال.3.من.البعد.3.من.المحور.3 السؤال.4.من.البعد.3.من.المحور.3 السؤال.1.من.البعد.4.من.المحور.3 السؤال.2.من.البعد.4.من.المحور.3 السؤال.3.من.البعد.4.من.المحور.3 السؤال.4.من.البعد.4.من.المحور.3 /STATISTICS=MEAN STDDEV VARIANCE.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.00
	Temps écoulé	00:00:00.01

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type	Variance
السؤال 1 من البعد 1 من المحور 1	101	2,58	1,151	1,325
السؤال 2 من البعد 1 من المحور 1	101	3,08	1,146	1,314
السؤال 3 من البعد 1 من المحور 1	101	2,35	1,307	1,709
السؤال 4 من البعد 1 من المحور 1	101	3,16	1,093	1,195
السؤال 5 من البعد 1 من المحور 1	101	2,04	1,191	1,418
السؤال 1 من البعد 2 من المحور 1	101	1,53	,933	,871
السؤال 2 من البعد 2 من المحور 1	101	2,48	1,361	1,852
السؤال 3 من البعد 2 من المحور 1	101	1,54	,975	,950
السؤال 4 من البعد 2 من المحور 1	101	1,50	,890	,792
السؤال 5 من البعد 2 من المحور 1	101	1,53	,975	,951
السؤال 1 من البعد 3 من المحور 1	101	1,95	1,043	1,088
السؤال 2 من البعد 3 من المحور 1	101	2,76	1,115	1,243
السؤال 3 من البعد 3 من المحور 1	101	3,52	1,054	1,112
السؤال 4 من البعد 3 من المحور 1	101	2,16	,946	,895
السؤال 5 من البعد 3 من المحور 1	101	1,54	,900	,810
السؤال 1 من البعد 1 من المحور 2	101	3,95	,921	,848
السؤال 2 من البعد 1 من المحور 2	101	3,99	,964	,930
السؤال 3 من البعد 1 من المحور 2	101	3,20	1,077	1,160
السؤال 4 من البعد 1 من المحور 2	101	3,67	,861	,742
السؤال 5 من البعد 1 من المحور 2	101	3,36	,867	,752
السؤال 1 من البعد 2 من المحور 2	101	4,02	,969	,940
السؤال 2 من البعد 2 من المحور 2	101	4,06	,925	,856
السؤال 3 من البعد 2 من المحور 2	101	4,12	,941	,886
السؤال 4 من البعد 2 من المحور 2	101	3,83	1,141	1,301
السؤال 5 من البعد 2 من المحور 2	101	3,43	1,099	1,207
السؤال 1 من البعد 3 من المحور 2	101	3,41	,929	,864
السؤال 2 من البعد 3 من المحور 2	101	3,46	,900	,810
السؤال 3 من البعد 3 من المحور 2	101	3,41	,777	,604
السؤال 4 من البعد 3 من المحور 2	101	3,26	,844	,713
السؤال 5 من البعد 3 من المحور 2	101	2,94	,968	,936
السؤال 1 من البعد 4 من المحور 2	101	4,04	,937	,878
السؤال 2 من البعد 4 من المحور 2	101	4,05	,829	,688
السؤال 3 من البعد 4 من المحور 2	101	3,60	,884	,782
السؤال 4 من البعد 4 من المحور 2	101	3,88	,852	,726
السؤال 5 من البعد 4 من المحور 2	101	3,74	,702	,493
السؤال 1 من البعد 5 من المحور 2	101	2,88	1,194	1,426

السؤال 2 من البعد 5 من المحور 2	101	3,06	1,165	1,356
السؤال 3 من البعد 5 من المحور 2	101	3,77	,811	,658
السؤال 4 من البعد 5 من المحور 2	101	3,15	1,152	1,328
السؤال 5 من البعد 5 من المحور 2	101	2,67	1,176	1,382
السؤال 1 من البعد 6 من المحور 2	101	4,08	,924	,854
السؤال 2 من البعد 6 من المحور 2	101	4,08	,913	,834
السؤال 3 من البعد 6 من المحور 2	101	4,04	,948	,898
السؤال 4 من البعد 6 من المحور 2	101	4,14	,825	,681
السؤال 5 من البعد 6 من المحور 2	101	3,91	1,050	1,102
السؤال 1 من البعد 7 من المحور 2	101	4,00	1,068	1,140
السؤال 2 من البعد 7 من المحور 2	101	3,93	1,061	1,125
السؤال 3 من البعد 7 من المحور 2	101	3,74	1,092	1,193
السؤال 4 من البعد 7 من المحور 2	101	3,54	1,082	1,170
السؤال 5 من البعد 7 من المحور 2	101	3,58	1,013	1,025
السؤال 1 من البعد 8 من المحور 2	101	3,46	,995	,990
السؤال 2 من البعد 8 من المحور 2	101	3,60	,981	,962
السؤال 3 من البعد 8 من المحور 2	101	3,78	,808	,652
السؤال 4 من البعد 8 من المحور 2	101	3,68	,836	,699
السؤال 5 من البعد 8 من المحور 2	101	3,93	,752	,565
السؤال 1 من البعد 9 من المحور 2	101	4,32	,812	,659
السؤال 2 من البعد 9 من المحور 2	101	4,23	,947	,898
السؤال 3 من البعد 9 من المحور 2	101	4,13	,945	,893
السؤال 4 من البعد 9 من المحور 2	101	4,06	,870	,756
السؤال 5 من البعد 9 من المحور 2	101	4,06	,881	,776
السؤال 1 من البعد 10 من المحور 2	101	4,38	,661	,437
السؤال 2 من البعد 10 من المحور 2	101	3,98	,836	,700
السؤال 3 من البعد 10 من المحور 2	101	3,99	,877	,770
السؤال 4 من البعد 10 من المحور 2	101	4,01	,866	,750
السؤال 1 من البعد 1 من المحور 3	101	4,76	,532	,283
السؤال 2 من البعد 1 من المحور 3	101	4,76	,532	,283
السؤال 3 من البعد 1 من المحور 3	101	4,69	,659	,435
السؤال 4 من البعد 1 من المحور 3	101	4,59	,885	,784
السؤال 1 من البعد 2 من المحور 3	101	4,62	,676	,457
السؤال 2 من البعد 2 من المحور 3	101	4,61	,787	,619
السؤال 3 من البعد 2 من المحور 3	101	4,53	,795	,631
السؤال 4 من البعد 2 من المحور 3	101	4,62	,798	,637
السؤال 1 من البعد 3 من المحور 3	101	4,13	,913	,833
السؤال 2 من البعد 3 من المحور 3	101	4,16	,967	,935
السؤال 3 من البعد 3 من المحور 3	101	4,22	,844	,712
السؤال 4 من البعد 3 من المحور 3	101	4,20	,938	,880

السؤال 1 من البعد 4 من المحور 3	101	4,71	,638	,407
السؤال 2 من البعد 4 من المحور 3	101	4,49	,986	,972
السؤال 3 من البعد 4 من المحور 3	101	4,68	,692	,479
السؤال 4 من البعد 4 من المحور 3	101	4,49	,890	,792
N valide (liste)	101			

Fréquences

Remarques

Sortie obtenue		22-FEB-2026 13:53:58
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\boudiffa_a\Desktop\ دكتورة محاسبة والتدقيق.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	101
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur toutes les observations comportant des données valides.

Syntaxe	FREQUENCIES VARIABLES= السؤال.1.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.2.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.3.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.4.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.5.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.1.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.2.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.3.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.4.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.5.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.1.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.2.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.3.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.4.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.5.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.1.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.6.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.6.من.المحور.2

		السؤال.3.من.البعد.6.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.6.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.6.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.7.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.7.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.7.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.7.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.7.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.8.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.8.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.8.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.8.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.8.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.9.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.9.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.9.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.9.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.9.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.10.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.10.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.10.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.10.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.1.من.المحور.3 السؤال.2.من.البعد.1.من.المحور.3 السؤال.3.من.البعد.1.من.المحور.3 السؤال.4.من.البعد.1.من.المحور.3 السؤال.1.من.البعد.2.من.المحور.3 السؤال.2.من.البعد.2.من.المحور.3 السؤال.3.من.البعد.2.من.المحور.3 السؤال.4.من.البعد.2.من.المحور.3 السؤال.1.من.البعد.3.من.المحور.3 السؤال.2.من.البعد.3.من.المحور.3 السؤال.3.من.البعد.3.من.المحور.3 السؤال.4.من.البعد.3.من.المحور.3 السؤال.1.من.البعد.4.من.المحور.3 السؤال.2.من.البعد.4.من.المحور.3 السؤال.3.من.البعد.4.من.المحور.3 السؤال.4.من.البعد.4.من.المحور.3 البعد.1.من.المحور.الأول /ORDER=ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.03
	Temps écoulé	00:00:00.03

Tableaux personnalisés

Remarques

Sortie obtenue		22-FEB-2026 13:57:39
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\boudiffa_a\Desktop\ دكتورة محاسبة والتدقيق.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	101

Syntaxe	CTABLES /VLABELS VARIABLES= السؤال.1.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.2.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.3.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.4.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.5.من.البعد.1.من.المحور.1 السؤال.1.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.2.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.3.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.4.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.5.من.البعد.2.من.المحور.1 السؤال.1.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.2.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.3.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.4.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.5.من.البعد.3.من.المحور.1 السؤال.1.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.1.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.2.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.3.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.4.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.5.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.6.من.المحور.2

السؤال.2.من.البعد.6.من.المحور.2
السؤال.3.من.البعد.6.من.المحور.2
السؤال.4.من.البعد.6.من.المحور.2
السؤال.5.من.البعد.6.من.المحور.2
السؤال.1.من.البعد.7.من.المحور.2
السؤال.2.من.البعد.7.من.المحور.2
السؤال.3.من.البعد.7.من.المحور.2
السؤال.4.من.البعد.7.من.المحور.2
السؤال.5.من.البعد.7.من.المحور.2
السؤال.1.من.البعد.8.من.المحور.2
السؤال.2.من.البعد.8.من.المحور.2
السؤال.3.من.البعد.8.من.المحور.2
السؤال.4.من.البعد.8.من.المحور.2
السؤال.5.من.البعد.8.من.المحور.2
السؤال.1.من.البعد.9.من.المحور.2
السؤال.2.من.البعد.9.من.المحور.2
السؤال.3.من.البعد.9.من.المحور.2
السؤال.4.من.البعد.9.من.المحور.2
السؤال.5.من.البعد.9.من.المحور.2
السؤال.1.من.البعد.10.من.المحور.2
السؤال.2.من.البعد.10.من.المحور.2
السؤال.3.من.البعد.10.من.المحور.2
السؤال.4.من.البعد.10.من.المحور.2
السؤال.1.من.البعد.1.من.المحور.3
السؤال.2.من.البعد.1.من.المحور.3
السؤال.3.من.البعد.1.من.المحور.3
السؤال.4.من.البعد.1.من.المحور.3
السؤال.1.من.البعد.2.من.المحور.3
السؤال.2.من.البعد.2.من.المحور.3
السؤال.3.من.البعد.2.من.المحور.3
السؤال.4.من.البعد.2.من.المحور.3
السؤال.1.من.البعد.3.من.المحور.3
السؤال.2.من.البعد.3.من.المحور.3
السؤال.3.من.البعد.3.من.المحور.3
السؤال.4.من.البعد.3.من.المحور.3
السؤال.1.من.البعد.4.من.المحور.3
السؤال.2.من.البعد.4.من.المحور.3
السؤال.3.من.البعد.4.من.المحور.3
السؤال.4.من.البعد.4.من.المحور.3
DISPLAY=LABEL
/TABLE السؤال.1.من.البعد.1.من.المحور.1
[COUNT F40.0, ROWPCT.COUNT
PCT40.1] +

	[COUNT السؤال.2.من.البعد.1.من.المحور.1 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.3.من.البعد.1.من.المحور.1 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.4.من.البعد.1.من.المحور.1 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.5.من.البعد.1.من.المحور.1 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.1.من.البعد.2.من.المحور.1 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.2.من.البعد.2.من.المحور.1 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.3.من.البعد.2.من.المحور.1 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.4.من.البعد.2.من.المحور.1 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.5.من.البعد.2.من.المحور.1 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.1.من.البعد.3.من.المحور.1 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.2.من.البعد.3.من.المحور.1 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.3.من.البعد.3.من.المحور.1 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.4.من.البعد.3.من.المحور.1 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.5.من.البعد.3.من.المحور.1 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.1.من.البعد.1.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.2.من.البعد.1.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.3.من.البعد.1.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.4.من.البعد.1.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.5.من.البعد.1.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.1.من.البعد.2.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.2.من.البعد.2.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.3.من.البعد.2.من.المحور.2

F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
2.المحور.من.البعد.2.من.السؤال.4 [COUNT
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
2.المحور.من.البعد.2.من.السؤال.5 [COUNT
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
2.المحور.من.البعد.3.من.السؤال.1 [COUNT
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
2.المحور.من.البعد.3.من.السؤال.2 [COUNT
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
2.المحور.من.البعد.3.من.السؤال.3 [COUNT
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
2.المحور.من.البعد.3.من.السؤال.4 [COUNT
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
2.المحور.من.البعد.3.من.السؤال.5 [COUNT
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
2.المحور.من.البعد.4.من.السؤال.1 [COUNT
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
2.المحور.من.البعد.4.من.السؤال.2 [COUNT
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
2.المحور.من.البعد.4.من.السؤال.3 [COUNT
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
2.المحور.من.البعد.4.من.السؤال.4 [COUNT
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
2.المحور.من.البعد.4.من.السؤال.5 [COUNT
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
2.المحور.من.البعد.5.من.السؤال.1 [COUNT
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
2.المحور.من.البعد.5.من.السؤال.2 [COUNT
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
2.المحور.من.البعد.5.من.السؤال.3 [COUNT
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
2.المحور.من.البعد.5.من.السؤال.4 [COUNT
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
2.المحور.من.البعد.5.من.السؤال.5 [COUNT
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
2.المحور.من.البعد.6.من.السؤال.1 [COUNT
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
2.المحور.من.البعد.6.من.السؤال.2 [COUNT
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
2.المحور.من.البعد.6.من.السؤال.3 [COUNT
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
2.المحور.من.البعد.6.من.السؤال.4 [COUNT
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +

	[COUNT السؤال.5.من.البعد.6.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.1.من.البعد.7.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.2.من.البعد.7.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.3.من.البعد.7.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.4.من.البعد.7.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.5.من.البعد.7.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.1.من.البعد.8.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.2.من.البعد.8.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.3.من.البعد.8.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.4.من.البعد.8.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.5.من.البعد.8.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.1.من.البعد.9.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.2.من.البعد.9.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.3.من.البعد.9.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.4.من.البعد.9.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.5.من.البعد.9.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.1.من.البعد.10.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.2.من.البعد.10.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.3.من.البعد.10.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.4.من.البعد.10.من.المحور.2 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.1.من.البعد.1.من.المحور.3 F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] + [COUNT السؤال.2.من.البعد.1.من.المحور.3

F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
[COUNT السؤال.3.من.البعد.1.من.المحور.3
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
[COUNT السؤال.4.من.البعد.1.من.المحور.3
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
[COUNT السؤال.1.من.البعد.2.من.المحور.3
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
[COUNT السؤال.2.من.البعد.2.من.المحور.3
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
[COUNT السؤال.3.من.البعد.2.من.المحور.3
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
[COUNT السؤال.4.من.البعد.2.من.المحور.3
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
[COUNT السؤال.1.من.البعد.3.من.المحور.3
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
[COUNT السؤال.2.من.البعد.3.من.المحور.3
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
[COUNT السؤال.3.من.البعد.3.من.المحور.3
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
[COUNT السؤال.4.من.البعد.3.من.المحور.3
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
[COUNT السؤال.1.من.البعد.4.من.المحور.3
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
[COUNT السؤال.2.من.البعد.4.من.المحور.3
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
[COUNT السؤال.3.من.البعد.4.من.المحور.3
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1] +
[COUNT السؤال.4.من.البعد.4.من.المحور.3
F40.0, ROWPCT.COUNT PCT40.1]
/CATEGORIES
VARIABLES= السؤال.1.من.البعد.1.من.المحور.1
السؤال.2.من.البعد.1.من.المحور.1
السؤال.3.من.البعد.1.من.المحور.1
السؤال.4.من.البعد.1.من.المحور.1
السؤال.5.من.البعد.1.من.المحور.1
السؤال.1.من.البعد.2.من.المحور.1
السؤال.2.من.البعد.2.من.المحور.1
السؤال.3.من.البعد.2.من.المحور.1
السؤال.4.من.البعد.2.من.المحور.1
السؤال.5.من.البعد.2.من.المحور.1
السؤال.1.من.البعد.3.من.المحور.1
السؤال.2.من.البعد.3.من.المحور.1
السؤال.3.من.البعد.3.من.المحور.1

السؤال.4.من.البعد.3.من.المحور.1	
السؤال.5.من.البعد.3.من.المحور.1	
السؤال.1.من.البعد.1.من.المحور.2	
السؤال.2.من.البعد.1.من.المحور.2	
السؤال.3.من.البعد.1.من.المحور.2	
السؤال.4.من.البعد.1.من.المحور.2	
السؤال.5.من.البعد.1.من.المحور.2	
السؤال.1.من.البعد.2.من.المحور.2	
السؤال.2.من.البعد.2.من.المحور.2	
السؤال.3.من.البعد.2.من.المحور.2	
السؤال.4.من.البعد.2.من.المحور.2	
السؤال.5.من.البعد.2.من.المحور.2	
السؤال.1.من.البعد.3.من.المحور.2	
السؤال.2.من.البعد.3.من.المحور.2	
السؤال.3.من.البعد.3.من.المحور.2	
السؤال.4.من.البعد.3.من.المحور.2	
السؤال.5.من.البعد.3.من.المحور.2	
السؤال.1.من.البعد.4.من.المحور.2	
السؤال.2.من.البعد.4.من.المحور.2	
السؤال.3.من.البعد.4.من.المحور.2	
السؤال.4.من.البعد.4.من.المحور.2	
السؤال.5.من.البعد.4.من.المحور.2	
السؤال.1.من.البعد.5.من.المحور.2	
السؤال.2.من.البعد.5.من.المحور.2	
السؤال.3.من.البعد.5.من.المحور.2	
السؤال.4.من.البعد.5.من.المحور.2	
السؤال.5.من.البعد.5.من.المحور.2	
السؤال.1.من.البعد.6.من.المحور.2	
السؤال.2.من.البعد.6.من.المحور.2	
السؤال.3.من.البعد.6.من.المحور.2	
السؤال.4.من.البعد.6.من.المحور.2	
السؤال.5.من.البعد.6.من.المحور.2	
السؤال.1.من.البعد.7.من.المحور.2	
السؤال.2.من.البعد.7.من.المحور.2	
السؤال.3.من.البعد.7.من.المحور.2	
السؤال.4.من.البعد.7.من.المحور.2	
السؤال.5.من.البعد.7.من.المحور.2	
السؤال.1.من.البعد.8.من.المحور.2	
السؤال.2.من.البعد.8.من.المحور.2	
السؤال.3.من.البعد.8.من.المحور.2	
السؤال.4.من.البعد.8.من.المحور.2	
السؤال.5.من.البعد.8.من.المحور.2	
السؤال.1.من.البعد.9.من.المحور.2	

		السؤال.2.من.البعد.9.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.9.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.9.من.المحور.2 السؤال.5.من.البعد.9.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.10.من.المحور.2 السؤال.2.من.البعد.10.من.المحور.2 السؤال.3.من.البعد.10.من.المحور.2 السؤال.4.من.البعد.10.من.المحور.2 السؤال.1.من.البعد.1.من.المحور.3 السؤال.2.من.البعد.1.من.المحور.3 السؤال.3.من.البعد.1.من.المحور.3 السؤال.4.من.البعد.1.من.المحور.3 السؤال.1.من.البعد.2.من.المحور.3 السؤال.2.من.البعد.2.من.المحور.3 السؤال.3.من.البعد.2.من.المحور.3 السؤال.4.من.البعد.2.من.المحور.3 السؤال.1.من.البعد.3.من.المحور.3 السؤال.2.من.البعد.3.من.المحور.3 السؤال.3.من.البعد.3.من.المحور.3 السؤال.4.من.البعد.3.من.المحور.3 السؤال.1.من.البعد.4.من.المحور.3 السؤال.2.من.البعد.4.من.المحور.3 السؤال.3.من.البعد.4.من.المحور.3 السؤال.4.من.البعد.4.من.المحور.3 1], 2, 3, 4, 5, SUBTOTAL='المجموع', OTHERNM] EMPTY=INCLUDE POSITION=AFTER /CRITERIA CILEVEL=95.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.08
	Temps écoulé	00:00:00.07

		Effectif	% ligne sur N
السؤال 1 من البعد 1 من المحور 1	لا أوافق بشدة	18	100,0%
	لا أوافق	41	100,0%
	محايد	8	100,0%
	موافق	33	100,0%
	أوافق بشدة	1	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 2 من البعد 1 من المحور 1	لا أوافق بشدة	10	100,0%
	لا أوافق	25	100,0%

	محايد	20	100,0%
	موافق	39	100,0%
	أوافق بشدة	7	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 3 من البعد 1 من المحور 1	لا أوافق بشدة	34	100,0%
	لا أوافق	32	100,0%
	محايد	7	100,0%
	موافق	22	100,0%
	أوافق بشدة	6	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 4 من البعد 1 من المحور 1	لا أوافق بشدة	7	100,0%
	لا أوافق	26	100,0%
	محايد	18	100,0%
	موافق	44	100,0%
	أوافق بشدة	6	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 5 من البعد 1 من المحور 1	لا أوافق بشدة	42	100,0%
	لا أوافق	34	100,0%
	محايد	10	100,0%
	موافق	9	100,0%
	أوافق بشدة	6	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 1 من البعد 2 من المحور 1	لا أوافق بشدة	69	100,0%
	لا أوافق	19	100,0%
	محايد	4	100,0%
	موافق	9	100,0%
	أوافق بشدة	0	0,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 2 من البعد 2 من المحور 1	لا أوافق بشدة	39	100,0%
	لا أوافق	14	100,0%
	محايد	11	100,0%
	موافق	35	100,0%
	أوافق بشدة	2	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 3 من البعد 2 من المحور 1	لا أوافق بشدة	71	100,0%
	لا أوافق	15	100,0%
	محايد	5	100,0%
	موافق	10	100,0%
	أوافق بشدة	0	0,0%
	المجموع	101	100,0%

السؤال 4 من البعد 2 من المحور 1	لا أوافق بشدة	72	100,0%
	لا أوافق	14	100,0%
	محايد	9	100,0%
	موافق	6	100,0%
	أوافق بشدة	0	0,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 5 من البعد 2 من المحور 1	لا أوافق بشدة	71	100,0%
	لا أوافق	16	100,0%
	محايد	5	100,0%
	موافق	8	100,0%
	أوافق بشدة	1	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 1 من البعد 3 من المحور 1	لا أوافق بشدة	39	100,0%
	لا أوافق	44	100,0%
	محايد	4	100,0%
	موافق	12	100,0%
	أوافق بشدة	2	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 2 من البعد 3 من المحور 1	لا أوافق بشدة	11	100,0%
	لا أوافق	44	100,0%
	محايد	4	100,0%
	موافق	42	100,0%
	أوافق بشدة	0	0,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 3 من البعد 3 من المحور 1	لا أوافق بشدة	5	100,0%
	لا أوافق	18	100,0%
	محايد	7	100,0%
	موافق	61	100,0%
	أوافق بشدة	10	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 4 من البعد 3 من المحور 1	لا أوافق بشدة	22	100,0%
	لا أوافق	57	100,0%
	محايد	6	100,0%
	موافق	16	100,0%
	أوافق بشدة	0	0,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 5 من البعد 3 من المحور 1	لا أوافق بشدة	66	100,0%
	لا أوافق	23	100,0%
	محايد	4	100,0%
	موافق	8	100,0%

	أوافق بشدة	0	0,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 1 من البعد 1 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	10	100,0%
	محايد	15	100,0%
	موافق	46	100,0%
	أوافق بشدة	30	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 2 من البعد 1 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	11	100,0%
	محايد	14	100,0%
	موافق	41	100,0%
	أوافق بشدة	35	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 3 من البعد 1 من المحور 2	لا أوافق بشدة	1	100,0%
	لا أوافق	36	100,0%
	محايد	17	100,0%
	موافق	36	100,0%
	أوافق بشدة	11	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 4 من البعد 1 من المحور 2	لا أوافق بشدة	1	100,0%
	لا أوافق	12	100,0%
	محايد	17	100,0%
	موافق	60	100,0%
	أوافق بشدة	11	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 5 من البعد 1 من المحور 2	لا أوافق بشدة	1	100,0%
	لا أوافق	18	100,0%
	محايد	31	100,0%
	موافق	46	100,0%
	أوافق بشدة	5	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 1 من البعد 2 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	11	100,0%
	محايد	13	100,0%
	موافق	40	100,0%
	أوافق بشدة	37	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 2 من البعد 2 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	9	100,0%

	محايد	13	100,0%
	موافق	42	100,0%
	أوافق بشدة	37	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 3 من البعد 2 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	9	100,0%
	محايد	12	100,0%
	موافق	38	100,0%
	أوافق بشدة	42	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 4 من البعد 2 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	21	100,0%
	محايد	12	100,0%
	موافق	31	100,0%
	أوافق بشدة	37	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 5 من البعد 2 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	32	100,0%
	محايد	10	100,0%
	موافق	43	100,0%
	أوافق بشدة	16	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 1 من البعد 3 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	20	100,0%
	محايد	31	100,0%
	موافق	39	100,0%
	أوافق بشدة	11	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 2 من البعد 3 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	17	100,0%
	محايد	32	100,0%
	موافق	41	100,0%
	أوافق بشدة	11	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 3 من البعد 3 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	13	100,0%
	محايد	39	100,0%
	موافق	44	100,0%
	أوافق بشدة	5	100,0%
	المجموع	101	100,0%

السؤال 4 من البعد 3 من المحور 2	لا أوافق بشدة	1	100,0%
	لا أوافق	19	100,0%
	محايد	38	100,0%
	موافق	39	100,0%
	أوافق بشدة	4	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 5 من البعد 3 من المحور 2	لا أوافق بشدة	2	100,0%
	لا أوافق	41	100,0%
	محايد	22	100,0%
	موافق	33	100,0%
	أوافق بشدة	3	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 1 من البعد 4 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	11	100,0%
	محايد	9	100,0%
	موافق	46	100,0%
	أوافق بشدة	35	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 2 من البعد 4 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	8	100,0%
	محايد	8	100,0%
	موافق	56	100,0%
	أوافق بشدة	29	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 3 من البعد 4 من المحور 2	لا أوافق بشدة	1	100,0%
	لا أوافق	10	100,0%
	محايد	31	100,0%
	موافق	45	100,0%
	أوافق بشدة	14	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 4 من البعد 4 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	10	100,0%
	محايد	13	100,0%
	موافق	57	100,0%
	أوافق بشدة	21	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 5 من البعد 4 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	10	100,0%
	محايد	11	100,0%
	موافق	75	100,0%

	أوافق بشدة	5	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 1 من البعد 5 من المحور 2	لا أوافق بشدة	16	100,0%
	لا أوافق	25	100,0%
	محايد	20	100,0%
	موافق	35	100,0%
	أوافق بشدة	5	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 2 من البعد 5 من المحور 2	لا أوافق بشدة	11	100,0%
	لا أوافق	25	100,0%
	محايد	19	100,0%
	موافق	39	100,0%
	أوافق بشدة	7	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 3 من البعد 5 من المحور 2	لا أوافق بشدة	1	100,0%
	لا أوافق	9	100,0%
	محايد	14	100,0%
	موافق	65	100,0%
	أوافق بشدة	12	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 4 من البعد 5 من المحور 2	لا أوافق بشدة	9	100,0%
	لا أوافق	25	100,0%
	محايد	17	100,0%
	موافق	42	100,0%
	أوافق بشدة	8	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 5 من البعد 5 من المحور 2	لا أوافق بشدة	17	100,0%
	لا أوافق	35	100,0%
	محايد	18	100,0%
	موافق	26	100,0%
	أوافق بشدة	5	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 1 من البعد 6 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	9	100,0%
	محايد	12	100,0%
	موافق	42	100,0%
	أوافق بشدة	38	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 2 من البعد 6 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	8	100,0%

	محايد	14	100,0%
	موافق	41	100,0%
	أوافق بشدة	38	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 3 من البعد 6 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	9	100,0%
	محايد	16	100,0%
	موافق	38	100,0%
	أوافق بشدة	38	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 4 من البعد 6 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	4	100,0%
	محايد	16	100,0%
	موافق	43	100,0%
	أوافق بشدة	38	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 5 من البعد 6 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	14	100,0%
	محايد	18	100,0%
	موافق	32	100,0%
	أوافق بشدة	37	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 1 من البعد 7 من المحور 2	لا أوافق بشدة	4	100,0%
	لا أوافق	8	100,0%
	محايد	9	100,0%
	موافق	43	100,0%
	أوافق بشدة	37	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 2 من البعد 7 من المحور 2	لا أوافق بشدة	4	100,0%
	لا أوافق	7	100,0%
	محايد	15	100,0%
	موافق	41	100,0%
	أوافق بشدة	34	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 3 من البعد 7 من المحور 2	لا أوافق بشدة	4	100,0%
	لا أوافق	11	100,0%
	محايد	19	100,0%
	موافق	40	100,0%
	أوافق بشدة	27	100,0%
	المجموع	101	100,0%

السؤال 4 من البعد 7 من المحور 2	لا أوافق بشدة	4	100,0%
	لا أوافق	13	100,0%
	محايد	29	100,0%
	موافق	34	100,0%
	أوافق بشدة	21	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 5 من البعد 7 من المحور 2	لا أوافق بشدة	4	100,0%
	لا أوافق	11	100,0%
	محايد	24	100,0%
	موافق	46	100,0%
	أوافق بشدة	16	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 1 من البعد 8 من المحور 2	لا أوافق بشدة	1	100,0%
	لا أوافق	21	100,0%
	محايد	23	100,0%
	موافق	43	100,0%
	أوافق بشدة	13	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 2 من البعد 8 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	19	100,0%
	محايد	19	100,0%
	موافق	46	100,0%
	أوافق بشدة	17	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 3 من البعد 8 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	9	100,0%
	محايد	19	100,0%
	موافق	58	100,0%
	أوافق بشدة	15	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 4 من البعد 8 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	12	100,0%
	محايد	20	100,0%
	موافق	57	100,0%
	أوافق بشدة	12	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 5 من البعد 8 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	4	100,0%
	محايد	20	100,0%
	موافق	56	100,0%

	أوافق بشدة	21	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 1 من البعد 9 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	3	100,0%
	محايد	13	100,0%
	موافق	34	100,0%
	أوافق بشدة	51	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 2 من البعد 9 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	6	100,0%
	محايد	18	100,0%
	موافق	24	100,0%
	أوافق بشدة	53	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 3 من البعد 9 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	7	100,0%
	محايد	18	100,0%
	موافق	31	100,0%
	أوافق بشدة	45	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 4 من البعد 9 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	3	100,0%
	محايد	26	100,0%
	موافق	34	100,0%
	أوافق بشدة	38	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 5 من البعد 9 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	4	100,0%
	محايد	24	100,0%
	موافق	35	100,0%
	أوافق بشدة	38	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 1 من البعد 10 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	0	0,0%
	محايد	10	100,0%
	موافق	43	100,0%
	أوافق بشدة	48	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 2 من البعد 10 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	6	100,0%

	محايد	18	100,0%
	موافق	49	100,0%
	أوافق بشدة	28	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 3 من البعد 10 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	7	100,0%
	محايد	18	100,0%
	موافق	45	100,0%
	أوافق بشدة	31	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 4 من البعد 10 من المحور 2	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	7	100,0%
	محايد	16	100,0%
	موافق	47	100,0%
	أوافق بشدة	31	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 1 من البعد 1 من المحور 3	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	1	100,0%
	محايد	2	100,0%
	موافق	17	100,0%
	أوافق بشدة	81	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 2 من البعد 1 من المحور 3	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	1	100,0%
	محايد	2	100,0%
	موافق	17	100,0%
	أوافق بشدة	81	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 3 من البعد 1 من المحور 3	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	3	100,0%
	محايد	2	100,0%
	موافق	18	100,0%
	أوافق بشدة	78	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 4 من البعد 1 من المحور 3	لا أوافق بشدة	3	100,0%
	لا أوافق	2	100,0%
	محايد	3	100,0%
	موافق	17	100,0%
	أوافق بشدة	76	100,0%
	المجموع	101	100,0%

السؤال 1 من البعد 2 من المحور 3	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	3	100,0%
	محايد	2	100,0%
	موافق	25	100,0%
	أوافق بشدة	71	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 2 من البعد 2 من المحور 3	لا أوافق بشدة	3	100,0%
	لا أوافق	0	0,0%
	محايد	1	100,0%
	موافق	25	100,0%
	أوافق بشدة	72	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 3 من البعد 2 من المحور 3	لا أوافق بشدة	1	100,0%
	لا أوافق	3	100,0%
	محايد	4	100,0%
	موافق	26	100,0%
	أوافق بشدة	67	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 4 من البعد 2 من المحور 3	لا أوافق بشدة	3	100,0%
	لا أوافق	0	0,0%
	محايد	2	100,0%
	موافق	22	100,0%
	أوافق بشدة	74	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 1 من البعد 3 من المحور 3	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	4	100,0%
	محايد	24	100,0%
	موافق	28	100,0%
	أوافق بشدة	45	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 2 من البعد 3 من المحور 3	لا أوافق بشدة	3	100,0%
	لا أوافق	1	100,0%
	محايد	19	100,0%
	موافق	32	100,0%
	أوافق بشدة	46	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 3 من البعد 3 من المحور 3	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	4	100,0%
	محايد	15	100,0%
	موافق	37	100,0%

	أوافق بشدة	45	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 4 من البعد 3 من المحور 3	لا أوافق بشدة	3	100,0%
	لا أوافق	0	0,0%
	محايد	18	100,0%
	موافق	33	100,0%
	أوافق بشدة	47	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 1 من البعد 4 من المحور 3	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	3	100,0%
	محايد	1	100,0%
	موافق	18	100,0%
	أوافق بشدة	79	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 2 من البعد 4 من المحور 3	لا أوافق بشدة	4	100,0%
	لا أوافق	0	0,0%
	محايد	12	100,0%
	موافق	12	100,0%
	أوافق بشدة	73	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 3 من البعد 4 من المحور 3	لا أوافق بشدة	0	0,0%
	لا أوافق	3	100,0%
	محايد	4	100,0%
	موافق	15	100,0%
	أوافق بشدة	79	100,0%
	المجموع	101	100,0%
السؤال 4 من البعد 4 من المحور 3	لا أوافق بشدة	3	100,0%
	لا أوافق	0	0,0%
	محايد	9	100,0%
	موافق	22	100,0%
	أوافق بشدة	67	100,0%
	المجموع	101	100,0%

Corrélations

Remarques

Sortie obtenue		22-FEB-2026 14:12:39
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\boudiffa_a\Desktop\ دكتورة محاسبة والتدقيق.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	101
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques associées à chaque paire de variables sont basées sur l'ensemble des observations contenant des données valides pour cette paire.
Syntaxe		CORRELATIONS /VARIABLES=الثاني المحور. الأول المحور /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.03
	Temps écoulé	00:00:00.01

Corrélations

		مدى تطبيق معايير IPSAS في المؤسسات العمومية	مدى مساهمة تطبيق IPSAS في تحسين الحوكمة في المؤسسات العمومية
مدى تطبيق معايير IPSAS في المؤسسات العمومية	Corrélation de Pearson	1	,388**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	101	101
مدى مساهمة تطبيق IPSAS في تحسين الحوكمة في المؤسسات العمومية	Corrélation de Pearson	,388**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	101	101

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

Corrélations

Remarques

Sortie obtenue		22-FEB-2026 14:16:22
Commentaires		
	Données	C:\Users\boudiffa_a\Desktop\ دكتورة محاسبة والتدقيق.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	101
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques associées à chaque paire de variables sont basées sur l'ensemble des observations contenant des données valides pour cette paire.
Syntaxe		CORRELATIONS /VARIABLES= البعد.1.من.المحور.الأول البعد.2.من.المحور.الأول البعد.3.من.المحور.الأول المحور. الثاني /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.02
	Temps écoulé	00:00:00.01

Corrélations

		الاجراءات المتخذة لتطبيق IPSAS في التنظيم الاداري العام	مدى تطبيق IPSAS في الممارسات المحاسبية والافصاح	مدى تطبيق IPSAS في التدريب وبناء القدرات
الاجراءات المتخذة لتطبيق IPSAS في التنظيم الاداري العام		1	,558	,700
			,000	,000
		101	101	101
مدى تطبيق IPSAS في الممارسات المحاسبية والافصاح		,558	1	,468
		,000		,000
		101	101	101
مدى تطبيق IPSAS في التدريب وبناء القدرات		,700	,468	1
		,000	,000	
		101	101	101

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=من.المحور.الأول البعد.1.من.المحور.الأول البعد.2.
من.المحور.الأول المحور.الثاني.3.البعد
  /PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

Remarques

Sortie obtenue		22-FEB-2026 14:16:59
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\boudiffa_a\Desktop\ دكتورة محاسبة والتدقيق.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	101
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques associées à chaque paire de variables sont basées sur l'ensemble des observations contenant des données valides pour cette paire.
Syntaxe		CORRELATIONS /VARIABLES= البعد.1.من.المحور.الأول البعد.2.من.المحور.الأول البعد.3.من.المحور.الأول المحور.الثاني /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.03
	Temps écoulé	00:00:00.01

Corrélations

		الاجراءات المتخذة لتطبيق IPSAS في التنظيم الاداري العام	في IPSAS مدى تطبيق الممارسات المحاسبية والافصاح	في IPSAS مدى تطبيق التدريب وبناء القدرات	IPSAS مدى مساهمة تطبيق في تحسين الحوكمة في المؤسسات العمومية
في التنظيم IPSAS الاجراءات المتخذة لتطبيق الاداري العام	Corrélation de Pearson	1	,558**	,700**	,436**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000
	N	101	101	101	101
في الممارسات المحاسبية IPSAS مدى تطبيق والافصاح	Corrélation de Pearson	,558**	1	,468**	,098
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,331
	N	101	101	101	101
في التدريب وبناء القدرات IPSAS مدى تطبيق	Corrélation de Pearson	,700**	,468**	1	,470**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000
	N	101	101	101	101
في تحسين الحوكمة IPSAS مدى مساهمة تطبيق في المؤسسات العمومية	Corrélation de Pearson	,436**	,098	,470**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,331	,000	
	N	101	101	101	101

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

```
REGRESSION
  /MISSING LISTWISE
  /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA
  /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
  /NOORIGIN
  /DEPENDENT المحور.الثاني
  /METHOD=ENTER المحور.الأول .
```

Régression

Remarques

Sortie obtenue		22-FEB-2026 14:22:14
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\boudiffa_a\Desktop\دكتورة محاسبة والتدقيق.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	101
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur des observations dépourvues de valeurs manquantes dans les variables utilisées.
Syntaxe		REGRESSION /MISSING LISTWISE /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10) /NOORIGIN /DEPENDENT المحور.الثاني /METHOD=ENTER المحور.الأول.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.00
	Temps écoulé	00:00:00.01
	Mémoire requise	3476 octets
	Mémoire supplémentaire obligatoire pour les tracés résiduels	0 octets

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	مدى تطبيق معايير IPSAS في المؤسسات العمومية[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : مدى مساهمة تطبيق IPSAS في تحسين الحوكمة في المؤسسات العمومية

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,388[a]	,151	,142	,62072

a. Prédicteurs : (Constante), مدى تطبيق معايير IPSAS في المؤسسات العمومية

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	6,774	1	6,774	17,582	,000[b]
	Résidu	38,144	99	,385		
	Total	44,918	100			

a. Variable dépendante : مدى مساهمة تطبيق IPSAS في تحسين الحوكمة في المؤسسات العمومية

b. Prédicteurs : (Constante), مدى تطبيق معايير IPSAS في المؤسسات العمومية

Coefficients[a]

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	B	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	2,925	,204		14,321	,000
مدى تطبيق معايير IPSAS في المؤسسات العمومية	,363	,087	,388	4,193	,000

a. Variable dépendante : مدى مساهمة تطبيق IPSAS في تحسين الحوكمة في المؤسسات العمومية

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=من.المحور.الثالث.3.من.المحور.الثالث البعد.4.المحور.الثاني البعد
    من.المحور.الثالث.1.من.المحور.الثالث البعد.2.البعد
  /PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

Remarques

Sortie obtenue		22-FEB-2026 14:28:52
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\boudiffa_a\Desktop\ دكتورة محاسبة والتدقيق.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	101
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques associées à chaque paire de variables sont basées sur l'ensemble des observations contenant des données valides pour cette paire.
Syntaxe		CORRELATIONS /VARIABLES= المحور. الثاني البعد.4.من.المحور.الثالث البعد.3.من.المحور.الثالث البعد.2.من.المحور.الثالث البعد.1.من.المحور.الثالث /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.02
	Temps écoulé	00:00:00.01

Corrélations

		مدى مساهمة تطبيق IPSAS في تحسين الحوكمة في المؤسسات العمومية	البنية التكنولوجية والحوكمة المالية	تعزيز الاطار التشريعي والتنظيمي لتطبيق IPSAS	توفير المواد والأليات اللازمة لتسهيل التطبيق	تعزيز القدرات البشرية والمهنية
مدى مساهمة تطبيق IPSAS في تحسين الحوكمة في المؤسسات العمومية	Corrélation de Pearson	1	,475**	,645**	,466**	,540**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000
	N	101	101	101	101	101
البنية التكنولوجية والحوكمة المالية	Corrélation de Pearson	,475**	1	,641**	,845**	,767**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000
	N	101	101	101	101	101
تعزيز الاطار التشريعي والتنظيمي لتطبيق IPSAS	Corrélation de Pearson	,645**	,641**	1	,736**	,577**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000
	N	101	101	101	101	101
توفير المواد والأليات اللازمة لتسهيل التطبيق	Corrélation de Pearson	,466**	,845**	,736**	1	,808**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000
	N	101	101	101	101	101
تعزيز القدرات البشرية والمهنية	Corrélation de Pearson	,540**	,767**	,577**	,808**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	
	N	101	101	101	101	101

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

Correlations

		الاجراءات المتخذة لتطبيق IPSAS في التنظيم الاداري العام	مدى تطبيق IPSAS في الممارسات المحاسبية والافصاح	مدى تطبيق IPSAS في التدريب وبناء القدرات	مدى مساهمة تطبيق IPSAS في تحسين الحوكمة في المؤسسات العمومية
الاجراءات المتخذة لتطبيق IPSAS في التنظيم الاداري العام	Corrélation de Pearson	1	,558**	,700**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000
	N	101	101	101
مدى تطبيق IPSAS في الممارسات المحاسبية والافصاح	Corrélation de Pearson	,558**	1	,468**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000
	N	101	101	101
مدى تطبيق IPSAS في التدريب وبناء القدرات	Corrélation de Pearson	,700**	,468**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	
	N	101	101	101
مدى مساهمة تطبيق IPSAS في تحسين الحوكمة في المؤسسات العمومية	Corrélation de Pearson	,436**	,098	,470**
	Sig. (bilatérale)	,000	,331	,000
	N	101	101	101

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

Correlations (Pearson Correlation)

	تحسين النظام المحاسبي الحكومي	تحسين الحوكمة
تطبيق IPSAS	Corrélation de Pearson	,388**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	101

. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

Correlations

	وضوح المعلومات المالية	العدالة في توزيع الموارد	الكفاءة والفعالية	تحسين النظام المحاسبي	الشفافية والمساءلة	الرقابة على المال العام
الإفصاح المحاسبي	Corrélation de Pearson	,452**				
	Sig. (bilatérale)	,000				
	N	101				
تطبيق مبدأ الاستحقاق	Corrélation de Pearson		,478**			
	Sig. (bilatérale)		,000			
	N	101				
تقارير IPSAS والكفاءة	Corrélation de Pearson			,491**		
	Sig. (bilatérale)			,000		
	N	101				

الدعم العام للنظام المحاسبي	Corrélation de Pearson				,465**	
	Sig. (bilatérale)				,000	
	N	101				
الإجراءات التنظيمية	Corrélation de Pearson				,436**	
	Sig. (bilatérale)				,000	
	N	101				
الممارسات المحاسبية	Corrélation de Pearson					,098
	Sig. (bilatérale)					,331
	N	101				
التدريب وبناء القدرات	Corrélation de Pearson		,470**			
	Sig. (bilatérale)		,000			
	N	101				

****. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).**

Correlations

	الحوكمة	
القدرات البشرية	Corrélation de Pearson	0.540
	Sig. (bilatérale)	0.000
	N	101
الإطار التشريعي والتنظيمي	Corrélation de Pearson	0.645
	Sig. (bilatérale)	0.000
	N	101
البنية التكنولوجية	Corrélation de Pearson	0.475
	Sig. (bilatérale)	0.000
	N	101

****. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).**

جامعة أبو بكر بلقايد _ تلمسان
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
من إعداد الباحثة: بن حجار إيمان
المشرف: الأستاذ الدكتور بوغرارة بومدين
في إطار إنجاز أطروحة الدكتوراه ل. م. د في محاسبة وتدقيق

بـــعنوان: دراسة مدى مساهمة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين الحوكمة في المؤسسات العمومية الجزائرية دراسة ميدانية على مستوى الغرب

سيدي/ سيدتي المحترم (ة):

في إطار التحضير لإعداد أطروحة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق تحت عنوان:" دراسة مدى مساهمة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين الحوكمة في المؤسسات العمومية الجزائرية دراسة ميدانية على مستوى الغرب"، أضع بين أيديكم الاستمارة التالية كأساس لجمع البيانات حول هذا الموضوع. لذا أرجو من سيادتكم أن تقدموا جزئا من وقتكم الثمين للإجابة على عبارات هذا الاستبيان.

وليكن في علمكم سيدي أن إجابتكم ستبقى سرية ولن يتم استخدامها إلا لأغراض البحث العلمي.

نشكركم مسبقا على تعاونكم معنا، تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير

ملاحظة: يرجى وضع إشارة X في الخانة التي تعبر عن وجهة نظرك

1. المعلومات العامة

اسم المؤسسة .....الولاية: .....

- **الجنس:** ○ ذكر ○ أنثى
- **العمر:** ○ من 20 إلى 25 سنة ○ من 26 إلى 30 سنة ○ من 31 إلى 35 سنة ○ أكبر من 35 سنة
- **المستوى التعليمي:** ○بكالوريا ○ليسانس ○ ماستر ○ ماجيستر ○ دكتوراه ○ أخرى .....
- **التخصص:** ○ علوم مالية ومحاسبية ○ علوم اقتصادية ○ علوم التسيير ○ علوم تجارية ○ أخرى.....
- **الوظيفة:** محاسب ○ مسير ○ مسير مالي ○ مقتصد ○ خبير محاسبي ○ محافظ حسابات ○

أخرى.....

- **الخبرة المهنية:** ○ أقل من 5 سنوات ○ من 5 إلى 10 سنوات ○ من 11 سنة إلى 15 سنة ○ أكثر من 15 سنة

المحور الأول: مدى تطبيق معايير IPSAS في المؤسسات العمومية الجزائرية

	البيانات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1.	**مدى جاهزية الإجراءات التنظيمية لتطبيق"IPSAS**					
1.1	تعتمد المؤسسة إطارًا تنظيميًا واضحًا يراعي متطلبات IPSAS.					
2.1	يوجد وعي كافٍ لدى الإدارة العليا بأهمية تطبيق.IPSAS					
3.1	تم اتخاذ خطوات رسمية لتبني IPSAS في المؤسسة.					
4.1	هناك التزام سياسي وإداري بدعم تطبيق.IPSAS					
5.1	تعتمد المؤسسة على خطط استراتيجية مرتبطة بـ.IPSAS					
2.	**مدى جاهزية الممارسات المحاسبية لتطبيقIPSAS**					
1.2	يتم إعداد القوائم المالية وفق معايير.IPSAS					
2.2	يعتمد نظام الإفصاح المالي في المؤسسة على مبادئ الشفافية التي نصت عليها.IPSAS					
3.2	هناك التزام بإعداد التقارير المالية في مواعيدها طبقًا لـ IPSAS.					
4.2	تتضمن التقارير المالية كافة المعلومات المطلوبة وفق IPSAS.					
5.2	يتم تطبيق مبدأ الاستحقاق عند تسجيل العمليات المالية.					
3.	**مدى جاهزية التدريب وبناء القدرات لتطبيق"IPSAS**					
1.3	يتلقى المحاسبون تدريبًا كافيًا حول.IPSAS					
2.3	يتم تنظيم دورات وورش عمل دورية للتعريف بـ.IPSAS					
3.3	هناك كفاءات بشرية متخصصة قادرة على تطبيق.IPSAS					
4.3	تتوافر أدلة وإرشادات عملية لتطبيق.IPSAS					
5.3	يتم تقييم مستوى المعرفة بـ IPSAS بشكل دوري داخل المؤسسة.					

المحور الثاني: مدى مساهمة تطبيق IPSAS في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات العمومية

	البيانات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1.	**تحسين الشفافية والمساءلة في عرض المعلومات المالية**					
1.1	يساهم تطبيق IPSAS في تقديم معلومات مالية واضحة ومفهومة لمختلف المستخدمين.					
2.1	تطبيق IPSAS يعزز من إمكانية تتبع العمليات المالية.					
3.1	تطبيق IPSAS يضمن خضوع المسؤولين للمساءلة المالية.					
4.1	يساهم تطبيق IPSAS في تقليل فرص التلاعب المالي من خلال توحيد أساليب المحاسبة والإفصاح.					
5.1	يساهم تطبيق IPSAS في تعزيز ثقة أصحاب المصلحة في المؤسسات العمومية.					
2.	**مساهمة IPSAS في الرقابة على المال العام**					
1.2	تطبيق IPSAS يساهم في تحسين الرقابة على الإيرادات والنفقات العامة					
2.2	يساهم تطبيق IPSAS في تقليل فرص التلاعب المالي من خلال توحيد أساليب المحاسبة والإفصاح.					
3.2	يساهم تطبيق IPSAS في الحد من الفساد المالي عبر تعزيز الثقة بين المواطنين والمؤسسات الحكومية.					
4.2	تساعد IPSAS على كشف التجاوزات المالية عبر نظام تقارير أكثر دقة وشفافية.					
5.2	تطبيق IPSAS يساعد على كشف أوجه القصور في التسيير المالي.					
3.	**مساهمة IPSAS في تحقيق الكفاءة والفعالية في الأداء المالي**					
1.3	يساعد تطبيق IPSAS على ترشيد النفقات العمومية وتحسين الكفاءة في استخدام الموارد.					
2.3	توفر IPSAS أدوات لقياس فعالية الإنفاق العمومي مقارنة بالأهداف المسطرة.					
3.3	يدعم تطبيق IPSAS عمليات المراجعة الدورية للأداء المالي الحكومي.					
4.3	تساعد IPSAS في تقييم مدى فعالية البرامج والمشاريع الحكومية.					
5.3	يحسن الكفاءة التشغيلية للمؤسسات.					
4.	**مساهمة IPSAS في تعزيز المشاركة**					
1.4	يساهم تطبيق معايير IPSAS في إشراك مختلف الأطراف المعنية (مواطنين، مؤسسات مجتمع مدني) في متابعة الأداء المالي الحكومي.					

2.4	توفر معايير IPSAS تقارير مالية واضحة تُمكّن الباحثين والإعلام من المشاركة في تقييم السياسات المالية.					
3.4	تطبيق IPSAS يعزز الحوار بين المؤسسات العمومية والجهات الرقابية حول أولويات تخصيص الموارد.					
4.4	اعتماد IPSAS يفتح المجال أمام مشاركة الجامعات والخبراء في تحليل الأداء المالي الحكومي.					
5.4	تُمكّن IPSAS من تعزيز المشاركة الشعبية في مراقبة تنفيذ الميزانيات العمومية عبر إتاحة البيانات.					

المحور الثالث: مدى مساهمة تطبيق IPSAS في تحسين الحوكمة من خلال تحسين النظام المحاسبي الحكومي

البيانات		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1. مساهمة IPSAS في ضمان العدالة في توزيع الموارد						
1.1	يساهم تطبيق معايير IPSAS في ضمان عدالة توزيع الموارد بين مختلف القطاعات الحكومية.					
2.1	توفر IPSAS إطارًا لتقييم مدى تحقيق الموازنات للعدالة الاجتماعية.					
3.1	يساعد الإفصاح المحاسبي وفق IPSAS على الحد من التمييز في تخصيص الأموال العمومية.					
4.1	تدعم IPSAS قرارات التمويل بما يراعي الفئات الضعيفة والهشة.					
5.1	يساهم تطبيق IPSAS في تحقيق التوازن بين الأقاليم والولايات في توزيع النفقات.					
2. مساهمة IPSAS في تحقيق الرؤية الاستراتيجية						
1.2	تُمكّن IPSAS من إعداد تقارير مالية أكثر شمولية تعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسات العمومية.					
2.2	تدعم وضع سياسات مالية متناسقة مع الأهداف الاستراتيجية للدولة.					
3.2	تسهّل عملية التنبؤ بالموارد المالية المستقبلية من خلال إظهار الالتزامات طويلة الأجل.					
4.2	تساعد على تقييم أثر القرارات المالية الحالية على الأجيال القادمة.					
5.2	توفر قاعدة بيانات دقيقة تُستعمل في إعداد خطط تنموية مستدامة.					
3. مساهمةIPSAS في دعم استدامة المالية العامة:						
1.3	تكشف IPSAS عن المخاطر المالية المحتملة (مثل الديون والالتزامات التقاعدية).					

2.3	تعزز قدرة الحكومات على مراقبة العجز والحد من تفاقم المديونية.					
3.3	تساهم في تحسين إدارة الأصول العامة بما يخدم أهداف التنمية طويلة الأجل.					
4.3	تُبرز بوضوح العلاقة بين النفقات الحالية والموارد المستقبلية.					
5.3	تساعد على وضع سياسات رشيدة فيما يخص تخصيص الموارد بين مختلف الأولويات الوطنية.					
4. مساهمةIPSAS في تعزيز الإصلاح المالي الشامل:						
1.4	تعتبر IPSAS أداة لتحفيز إصلاحات المالية العامة بما يتماشى مع أفضل الممارسات العالمية.					
2.4	تساهم في ربط الخطط المالية بالخطط الاقتصادية والاجتماعية.					
3.4	تُمكّن من تقييم فعالية البرامج الحكومية على المدى الطويل.					
4.4	تُعد مدخلًا لتطوير نظام معلومات مالي يساند صناع القرار في تبني رؤى استراتيجية واضحة.					

المحور الرابع: سبل تعزيز تطبيقIPSAS في المؤسسات العمومية الجزائرية

	البيانات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1. تعزيز القدرات البشرية والمهنية						
1.1	تنظيم برامج تكوين وتأهيل للموظفين وللمحاسبين الحكوميين حول معايير IPSAS.					
2.1	إدراج مقررات خاصة بـ IPSAS في مناهج التعليم الجامعي والتقني.					
3.1	تعزيز ثقافة التغيير لدى الموظفين لتقبل التحول نحو المعايير الدولية.					
4.1	توافق تخصصات الموظفين في المحاسبة العمومية مع متطلبات الوظيفة يؤثر على جودة ودقة العمل المحاسبي					
2. توفير المواد والآليات اللازمة لتسهيل التطبيق						
1.2	التعاون مع الهيآت الدولية ضروري لدعم التطبيق					
2.2	توفير الدعم وموارد مالية إضافية يسرع وتيرة التطبيق					
3.2	توفير نظام رقابة داخلية فعال يجسن جودة التطبيق					
4.2	تبادل الخبرات مع دول أخرى سبقت في تطبيق IPSAS.					
3. تعزيز الإطار التشريعي والتنظيمي لتطبيقIPSAS						
1.3	من الضروري إصدار قوانين وتشريعات واضحة تلزم المؤسسات العمومية بتطبيق IPSAS.					
2.3	تحديث النصوص القانونية الحالية لتتلاءم مع متطلبات المعايير الدولية للقطاع العام.					

3.3	إدراج IPSAS ضمن النظام المحاسبي الوطني لضمان التناسق بين المستويات المالية.					
4.3	تعزيز الرقابة القانونية لضمان الالتزام بتطبيق معايير IPSASفي جميع المؤسسات العمومية.					
4. دعم وتشجيع البنية التكنولوجية						
1.4	توفر البرمجيات المحاسبية المتطورة عامل مهم للنجاح.					
2.4	أنظمة ERP تساهم في التطبيق المتكامل للمعايير.					
3.4	يجب توفير منصات إلكترونية للتقارير المالية وفق معايير IPSAS.					
4.4	استخدام الذكاء الاصطناعي والتحليلات المالية تدعم تطبيق IPSASوتحقيق الشفافية.					

الختام:

هل لديك أي مقترحات إضافية لتحسين تطبيق معاييرIPSAS ؟

.....

.....

.....

.....

.....

.....

شكراً على وقتك وجهودك في المشاركة في هذا الاستبيان.