

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمود بن مختار – إيليزي
معهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير



أثرتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على ترشيد النفقات العمومية

"دراسة حالة الإدارات العمومية لولايي إيليزي وجانت لسنة 2024"

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إعداد الطالب (ة):
أمينة عثمانى
سعاد كركوري

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
د. ميدون الياس	أستاذ.	المركز الجامعي إيليزي	رئيسا
د. خالد بعاشي	أستاذ محاضر-ب-	المركز الجامعي إيليزي	مشرفا
أ. عباس عبد الله	أستاذ مساعد-أ-	المركز الجامعي إيليزي	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمود بن مختار – إيليزي
معهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير



أثرتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على ترشيد
النفقات العمومية
"دراسة حالة الإدارات العمومية لولايي إيليزي وجانت لسنة 2024"

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إعداد الطالب (ة):

أمينة عثمانى

سعاد كركوري

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
د. ميدون الياس	أستاذ.	المركز الجامعي إيليزي	رئيسا
د. خالدبعاشي	أستاذ محاضر-ب-	المركز الجامعي إيليزي	مشرفا
أ. عباس عبد الله	أستاذ مساعد-أ-	المركز الجامعي إيليزي	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2024

رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا
وَقُلِّبْ

الاهداء

الى الله قبل كل شيء.....

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك الحمد لله الذي ما ثم جهد ولا ختم سعي الا بفضله وما تخطى العبد من عقبات وصعوبات الا بتوفيقه.

في قوله تعالى "لئن شكرتم لأزيدنكم" واني اشكرك على نعمتك التي أنعمتني بها يا رحمان.

من قال أنا لها نالها

لم تكن الرحلة قصيرة ولا ينبغي لها ان تكون ولم يكن الحلم قريب ولا الطريق كان محفوظا بالتسهيلات لكنني فعلتها ونلتها

لقد كانت رحلة مليئة بالتحديات وكل خطوة فيها كانت تحمل في طياتها دروسا قيمة سنحملها الى المستقبل ها انا اليوم أنظر الى حلما طال انتظاره وقد اصبح واقع افتخر به

إلى ملاكي الطاهر وقوتي بعد الله الى من دعمتني بلا حدود واعطتني بلا مقابل الى من كان دعاؤها سر نجاحي **والدتي** فللك الفضل الأول في كل ما حققته ودعمك كان دافعا لي في الاستمرار

إلى الذي زين اسمي بأجمل الألقاب من دعمني بلا حدود الى من علمني ان الدنيا كفاح وسلاحها العلم والمعرفة الى سندي وملاذي واعتزازي **والدي**

(قال لهم اعني على برهما وارزقني رضاهما واجزل لهما الخير والمغفرة يا كريم ياودود)

الى من قيل لهم سنشد عضدك بأخيك الى الكتف التي اضع عليها أثقالنا الى اغلاهم على قلبي واقرهم **الي اخوتي** أدامكم الله ضلعا ثابتا لي

وقيل عن الأخت اليد اليمين قطعة من الأم تورد لك الحياة فان **الاخت** في الدنيا ربيع وهبة الله الطيبة فالحمد لله الذي وهبني اياهن.

الى ضماد قلبي الذي يعيد تسويته كلما أمعن في الالتواء **عائتي الكريمت** وأحبائي

الى الذين امدوني دائما بالقوة وكانو موضع الاتكاء في كل عثرتي رزقني الله بهم لاعرفهم **صديقاتي** ومن نسيم قلبي.

الى من زودوني بالعلم والمعرفة **اساتذتي والدكاترة.**

"اهدي اليهم هذا الجهد المتواضع سائلا المولى العظيم ان ينفع به انه سميع مجيب"

الاهداء

الحمد لله حبا وشكرا وامتنانا على البدء والختام ان الرحلة كانت صعبة من يسعى ينال ماسعى لأجله
قال تعالى "وان سعيه سوف يرى"
في مسعى النهاية ابتدأت البداية.....

هاقد أتى يوم تخرجي الذي طالما انتظرته وتمناه قلبي لأكمل مسيرتي الدراسية وتحقيق حلمي
اهدي تخرجي الى.....

اليد الخفية التي أزلت عن طريقي الأشواك سيدة النساء في عيني نعمتي وجنة قلبي، المرأة التي جعلت مني
فتاة طموحة أمي منعها الله بالصحة والعافية.

الى من كلله الله بالهيبة والوقار الى من احمل اسمه بكل افتخار والدي الذي أضاء دروبي وطريقي وقودتي
في كل خطوة ادامك الله ظلالنا.

الى اخواني واخواتي الذين وقفوا معي في كل خطوة وساندوني وشجعوني وآمنوا بقدراتي خلال مسيرتي
التعليمية

الذين ازاحوا عن طريقي المتاعب وزرعوا الثقة والاصرار بداخلي بكل حب اهديكم هذا جهدي المتواضع.

كما اهدي ثمرة جهدي الى كل العائلة الكريمة ورفيقات المشواراتي قاسمني لحظاته رعاهم الله
ووفقهم، الى كل من لهم اثر على حياتي احبهم قلبي ونسبهم قلبي الى احسن من عرفني بهم القدر
الأصدقاء القدماء وأصدقاء الدراسة.

والشكروالاحترام الى أساتذتي

واخيرا اطلب من المولى عزوجل ان يوفقنا لما يحب ويرضى.

سعاد

شكر وعرفان

أول من يشكر ويحمد آناء الليل وأطراف النهار هو الله عز وجل، الذي أغرقنا بنعمه التي لا تحصى وأغدق علينا برزقه الذي لا يفنى وأثار دروبنا فله جزيل الحمد والثناء العظيم، هو الذي أنعم علينا إذ أرسل فينا عبده ورسوله عليه أزكى الصلوات وأطهر التسليم، أرسله بقرآنه المبين فعلمنا مالم نعلم، وحثنا على طلب العلم أينما وجد، فله الحمد كله والشكر كله أن وفقنا وألهمنا الصبر على المشاق التي واجهتنا لانجاز هذا العمل المتواضع.

والشكر موصول إلى كل معلم أفادنا بعلمه، من أولى المراحل الدراسية حتى هذه اللحظة، كما نرفع كلمة شكر للأستاذ "خالد بعاشي" الذي ساعدنا في إنجاز بحثنا، كما نشكر موظفي الإدارات العمومية الذين لم يبخلوا علينا بنصائحهم وإرشاداتهم ، ونشكر كل من مد لنا يد العون من قريب أو بعيد.

وفي الأخير لا يسعنا إلا أن ندعوا الله عز وجل أن يرزقنا السداد والرشاد، وان يجعلنا هداة مهتدين.

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على ترشيد النفقات العمومية في المؤسسات العمومية لولاية إليزي وجانت من وجهة نظر موظفيها حيث اعتمدنا في الشق النظري للدراسة بالمنهج الوصفي من أجل الحصول على المعلومات الخاصة به، والمنهج التحليلي للحصول على البيانات الخاصة بالشق الميداني من خلال توزيع استمارة استبيان على عينة من المؤسسات العمومية بولاية إليزي وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS لمعرفة استجابات أفراد العينة بين (محاسبين العموميين، مراقبين ماليين، آمرين بالصرف، أساتذة جامعيين، وبعض الوظائف ذات العلاقة بمهنة المحاسبة) لاستخراج النتائج.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى موافقة الأغلبية على أن نظام المحاسبة العمومي الحالي يعاني من قصور نتيجة لعدم استجابته للتغيرات العالمية مع ضرورة تحديد إجراء إصلاح شامل لنظام المحاسبة العمومية وأما تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سيؤدي إلى تحسين جودة المعلومات والبيانات المالية، لكن بالرغم من هذا فالجزائر لا زالت بعيدة عن تطبيق هذه المعايير مما سيتطلب مستقبلا إلى تغيير جذري في محاسبته العمومية.

الكلمات المفتاحية: معايير محاسبة دولية للقطاع العام، نفقات عمومية، محاسبة عمومية.

Abstract:

This study aims to know the impact of adopting international public sector accounting standards on rationalizing public expenditures in Algerian public institutions from the point of view of their employees. In the theoretical part of the study, we relied on the descriptive approach in order to obtain its information, and the analytical approach to obtain data on the field part through Distributing a questionnaire form to a sample of public institutions in the state of Illizi and analyzing it using the statistical program SPSS to find out the responses of the sample members (public accountants, financial controllers, disbursement officers) to extract the results.

This study reached the agreement of the majority that the current public accounting system suffers from deficiencies as a result of its failure to respond to global changes, with the need to determine a comprehensive reform of the public accounting system. As for the application of international accounting standards for the public sector, it will lead to improving the quality of financial information and data. However, despite this, Algeria It is still far from implementing these standards, which will require a radical change in its public accounting in the future

Keywords: :International public sector accounting standards, public expenses, public accounting.

الفهرس

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
إهداء	I
شكر وعرفان	II
الملخص	III
فهرس المحتويات	VIII-IX
فهرس الجداول	X
فهرس الأشكال	XI
قائمة الرموز والمختصرات	XII
- قائمة الملاحق ملحق الإحصائيات	XIII
مقدمة	أ – د
الفصل الأول: الإطار النظري لتغيرات الدراسة والدراسات السابقة.	01
تمهيد	02
المبحث الأول: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ودورها في ترشيد النفقات العمومية	03
المطلب الأول: ماهية معايير محاسبة الدولية للقطاع العام	03
أولاً: مفهوم وخصائص المحاسبة العمومية	03
ثانياً: أهداف ومجال تطبيق المحاسبة العمومية	04
ثالثاً: تعريف وأهداف معايير محاسبة الدولية للقطاع العام	05
رابعاً: أهمية وإجراءات إصدار معايير محاسبة الدولية للقطاع العام	07
خامساً: آفاق تبني معايير محاسبة الدولية للقطاع العام	09

12	سادسا: عرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
13	المطلب الثاني: ماهية النفقات العامة
13	أولا: مفهوم النفقات العامة وأهميتها
15	ثانيا: خصائص النفقة العامة وتقسيماتها
19	ثالثا: أسباب تزايد النفقات العامة
21	رابعا: مفهوم ترشيد النفقات العامة
21	خامسا: دور المراقب المالي في ترشيد النفقات العامة
24	سادسا: عوامل نجاح النفقات العامة
25	المطلب الثالث: دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ترشيد النفقات العمومية
25	أولا: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كآلية لترشيد النفقات العمومية
25	ثانيا: دور IPSAS في دعم الشفافية والمساءلة والرقابة على المال العام
26	ثالثا: معايير IPSAS كآلية لتفعيل الرقابة والمساءلة لترشيد الإنفاق العمومي
27	رابعا: معايير ipsas لتحقيق الشفافية وتقويم أداء الادارات لترشيد الإنفاق العمومي
28	المبحث الثاني: عرض ومناقشة الدراسات السابقة
28	المطلب الأول: عرض الدراسات التطبيقية باللغة العربية
30	المطلب الثاني: عرض الدراسات التطبيقية باللغة الأجنبية
36	المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.
39	خلاصة

40	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية
41	تمهيد
41	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة.
41	المطلب الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة لاختيار مجتمع الدراسة.
41	أولاً: طريقة اختيار مجتمع وعينة الدراسة
41	ثانياً: طرق جمع البيانات والمقياس المستخدم
42	المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات والمعلومات
42	أولاً: مرحلة تصميم الاستبيان وتوزيعه
43	ثانياً: صدق الاستبيان وثباته
43	المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة الميدانية
43	المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة حسب النسب والتكرارات
48	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة حسب النسب والتكرارات
48	أولاً: تحليل نتائج المحور الأول
49	ثانياً: تحليل نتائج المحور الثاني
50	ثالثاً: تحليل نتائج المحور الثالث
50	المبحث الثالث: اختبار الفروض
51	المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى
51	المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية
52	المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة
53	خلاصة

55	الخاتمة
57	قائمة المراجع
	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
12	عرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)	(1-1)
16	التمييز بين النفقات التحويلية والنفقات الحقيقية	(2-1)
18	أنواع النفقات التحويلية	(3-1)
31	ملخص للدراسات التطبيقية السابقة حول أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على ترشيد النفقات العمومية	(4-1)
35	ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة	(5-1)
39	عدد الاستبيانات الموزعة على عينة الدراسة	(1-2)
40	درجات مقياس ليكارت الخماسي	(2-2)
41	جدول ثبات محاور الاستبيان	(3-2)
42	التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة حسب النسب والتكرارات	(4-2)
46	تحليل نتائج المحور الأول	(5-2)
47	تحليل نتائج المحور الثاني	(6-2)
48	تحليل نتائج المحور الثالث	(7-2)
49	نتائج اختبار T للفرضية الأولى	(8-2)
50	نتائج اختبار T للفرضية	(9-2)
50	نتائج اختبار T للفرضية	(10-2)

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
09	إستراتيجية النهج التدريجي لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية	1-1
18	تقسيمات النفقات العامة	2-1
20	أسباب ازدياد النفقات العامة	3-1
35	ما يميز الدراسة الحالية بالدراسات السابقة	4-1
42	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عامل الجنس	1-2
43	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	2-2
44	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى العلمي	3-2
44	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة	3-2
45	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	4-2

قائمة الرموز والمختصرات

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	IPSAS
مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	IPSASB
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	IAS
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	IFRS
مسودة العرض	ED
مجلس معايير المحاسبة الدولية	IASB
الولايات المتحدة الأمريكية	USA
دليل للتعليق العام	RPG
اختبار T-test	اختبار T
مستوى المعنوية	Sig
الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية	Spss

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	استمارة الاستبيان
02	نتائج التحليل لخصائص عينة الدراسة
03	معامل ألفا كرونباخ لكافة محاور الاستبيان
04	نتائج تحليل المحور الأول
05	نتائج تحليل المحور الثاني
06	نتائج تحليل المحور الثالث

مقدمة

تمهيد (توطئة):

تعتبر المحاسبة العمومية نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي للقطاع العام ذات الطابع الإداري أو الغير ربحي، تأتي المحاسبة العمومية كآلية لتتكفل بحماية المال العام من خلال تطبيق مجموعة من القواعد القانونية والتقنية المطبقة على الموازنات العامة وبيان عملياتها المالية وعرض حساباتها ومراقبتها، منذ ظهور المحاسبة وتطورها وبداية العمل بها برزت مكانة المحاسبة كعنصر أساسي في الاقتصاد.

انطلاقا بتطورات المحاسبة العمومية على مستوى الدولي أدى بذلك الى ظهور المعايير الدولية في مجال المحاسبة، بدأ الحديث عن ضرورة توحيد لغة المخاطر المحاسبي وفي هذا الإطار قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بتعيين مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB كهيئة مسؤولة عن وضع تلك المعايير، حيث تعتبر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS الأفضل والأمثل من اجل عصنة المحاسبة العمومية وهذا ما جعل العديد من الدول تسعى وتسارع الى تبنيها لإصلاح نظامها المحاسبي.

سعت الدول إلى الاهتمام بهذه المعايير منذ ان ظهرت بهدف تحسين جودة المعلومات المحاسبية ودعم الإفصاح المحاسبي في الوحدات الحكومية من خلال ما يوفره ذلك من معلومات هامة، لذلك فإن هذه المعايير تؤدي الى إبراز جوانب القصور وتساعد على الاندماج في المجتمع الدولي وإصدار تقارير مالية صحيحة تعزز الثقة.

الجزائر كاعتبارها من الدول التي سعت الى تبني معايير IPSAS لعدة إصلاحات لنظامها المحاسبي العمومي كان آخرها مشروع عصنة المحاسبة العمومية الذي يهدف الى تكييف النظام المحاسبي المحلي مع المرجعية الدولية IPSAS، تشكل تلك المعايير جزءا مهما من إصلاحات القطاع العام حيث تلعب النفقات العامة دورا جدا هام في الاقتصاد كما يعتبر القطاع العام الدعامة الأساسية لنجاح الدول والحكومات المعاصرة له دور بالغ الأهمية في تسيير المال العام، ومع تطور القطاع العام واتساع حجمه وتعدد مجالاته ونشاطاته من جهة والأزمات المالية الأخيرة التي أثرت على الحكومات من جهة أخرى تتطلب مراجعة الأنظمة المحاسبية للقطاع العام لتحقيق المزيد الشافية والإفصاح المالي، فرض على المسؤولين حسن التسيير الأمثل والعقلاني للموارد المتاحة من خلال اللجوء الى ترشيد الإنفاق العام لأن النفقات تؤثر سلبا وإيجابا على هاته الادارات ولذلك ينبغي التسيير العقلاني لهاته النفقات في الإدارة.

● الإشكالية الرئيسية:

من خلال ما تم عرضه سابقا يمكننا طرح الإشكالية التالية:

هل تطبيق معايير IPSAS في محاسبة الإدارات العمومية لولاية ايليزي وجانت يساهم في ترشيد نفقاتها العمومية؟
سعيًا للإجابة عن هذه الإشكالية قمنا بصياغة الأسئلة التالية:

● الأسئلة الفرعية:

- هل نظام المحاسبة العمومية المطبق كاف لدعم وتعزيز الرقابة على المال العام؟
 - هل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في محاسبة الإدارات العمومية لولايي ايليزي وجانت يسهل من عملية رقابة وترشيد الإنفاق العمومي بها؟
 - هل هناك صعوبات تعترض تطبيق معايير IPSAS على مستوى الإدارات العمومية لولايي ايليزي وجانت؟
- وللإجابة على هذه الأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

● الفرضيات:

- ✓ نظام المحاسبة العمومية المطبق كافي لتعزيز ودعم الرقابة على المال العام.
- ✓ تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في محاسبة بلديات جانت و ايليزي يسهل من عملية رقابة وترشيد الإنفاق العمومي بها .
- ✓ هناك صعوبات تعترض تطبيق معايير IPSAS على مستوى بلديات جانت وإيليزي.

• أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في:

- توضيح أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على ترشيد النفقات العمومية.
- يعتبر موضوع معاصر من الناحية العلمية، كما يعتبر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نقطة هامة لإصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر، يسمح بتوفير اكبر قدر ممكن من المعلومات وإعطاء أكثر شفافية في تقديمها والمسائل المالية حول أداء فعالية تسيير الموارد المالية وتفعيل الرقابة للمساهمة في تحسين الأوضاع الاقتصادية للبلاد، حيث ان معايير IPSAS تساهم في ترشيد نفقات الادارات العمومية.

• أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- ✓ معرفة أهم المزايا المنتظر جنمها من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- ✓ الوصول إلى تبيان أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على ترشيد النفقات العمومية.
- ✓ محاولة توضيح كل ما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والنفقات العمومية.
- ✓ دراسة مستوى التزام المؤسسات العمومية لتطبيق النظام الجديد للمحاسبة العمومية

• مبررات اختيار موضوع الدراسة:

- ✓ ملائمة موضوع البحث بالتخصص.
- ✓ كونه موضوع جديد التطبيق في المؤسسات العمومية.
- ✓ معرفة مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية.
- ✓ الفضول حول معرفة ما إذا كان تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تساهم في ترشيد النفقات العمومية.

• منهجية الدراسة والأدوات المستعملة:

منهجية الدراسة: وللإجابة على الإشكالية المطروحة اعتمدنا على المنهج الوصفي ، باعتباره نهج في البحث يهدف إلى وصف الظواهر دون تفسيرها أو تحليلها، يتميز بتوثيق المعلومات وتقديمها بشكل دقيق وموضوعي، دون التطرق إلى الأسباب أو العلاقات السببية.

الأدوات المستعملة: تم الاعتماد على أداة الاستبيان وتعتبر وسيلة من وسائل جمع المعلومات حول الموضوع المدروس فهي مجموعة من الأسئلة المرتبة حول موضوع معين يتم وضعها في استمارة وتقدم لأشخاص معينين قصد الحصول على أجوبة للأسئلة الواردة فيها.

• حدود الدراسة:

- الإطار الزمني: تمت هذه الدراسة في الفترة الممتدة ما بين 2023/12/19 لغاية 2024/5/5 .
- الإطار المكاني: أجريت هذه الدراسة على مستوى الإدارات العمومية لولاية ايليزي وجانت.

• صعوبات الدراسة:

لا يخلو أي بحث من الصعوبات والعراقيل والمشاكل التي تعترض سبل الباحث، وخلال قيامنا لهذه الدراسة واجهنا البعض من الصعوبات والتي نوجزها فيما يلي:

✓ أثناء قيامنا بالدراسة الميدانية اعترضتنا صعوبة إيصال المعلومة لعينة الدراسة وذلك نظرا لعدم فهمهم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وذلك لحداثة تطبيقه على مستوى المؤسسات العمومية التي يعملون بها.

• هيكل الدراسة:

وللإجابة على الإشكالية المطروحة، قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين فصل نظري وفصل تطبيقي:

الفصل الأول: تمت معالجة هذا الفصل من خلال مبحثين، حيث تم تخصيص المبحث الأول لمعالجة الإطار المفاهيمي لمتغيرات الدراسة وذلك من خلال تقسيمه لثلاث مطالب، المطلب الأول فقد خصص لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وتطرقنا في المطلب الثاني للإطار العام للنفقات العمومية، أما المطلب الثالث فقد خصص لدراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة، في حين المبحث الثاني فقد تطرقنا فيه للدراسات السابقة والذي قسم لثلاث مطالب، المطلب الأول فقد خصص للدراسات السابقة باللغة العربية، أما المطلب الثاني للدراسات باللغة الأجنبية أما المطلب الثالث فقد عالج ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

الفصل الثاني: ويتكون من ثلاث مباحث، المبحث الأول يعرض الإطار المنهجي للدراسة، أما المبحث الثاني فقد خصص لتحليل نتائج الدراجة الميدانية، في حين المطلب الثالث فقد خصص لاختبار فرضيات الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

تمهيد:

شهدت المحاسبة العمومية تطورا في السنوات الأخيرة وذلك تماشيا مع التطورات الاقتصادية الراهنة مما أدى إلى وضع معايير محاسبية لتنظيم ممارسة العمل المحاسبي في الإدارات العمومية تسمى بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، تتضمن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مجموعة من المبادئ والقواعد والأسس التي تشجع على تحسين الممارسات المحاسبية المعمول بها سابقا، حيث تساعد المؤسسات الحكومية على تحقيق التوازن بين الأهداف العامة وتقديم الخدمات العامة بشكل مستدام، في حين تعتبر النفقات العمومية أداة هامة تستخدم من أجل تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية التي تسعى الجزائر إلى تحقيقها في سياساتها المالية، وترشيد النفقات العمومية جزءا من هذه المعايير حيث تشجع المؤسسات العمومية في إدارة نفقاتها بفعالية.

وهذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال هذا الفصل الذي يتكون من مبحثين ، المبحث الأول الذي حاولنا من خلاله شرح وعرض الإطار النظري لآثار تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على ترشيد نفقات الإدارات العمومية، أما المبحث الثاني الذي يتحدث عن الدراسات السابقة التي اعتمدنا عليها وما يميزها عن الدراسة الحالية.

المبحث الأول: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والنفقات العامة

سنتطرق من خلال المبحث هذا إلى ثلاث مطالب، حيث أن المطلب الأول يشمل ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، أما المطلب الثاني يتحدث عن النفقات العمومية وكيفية ترشيدها، والمطلب الثالث عن دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على ترشيد النفقات العامة.

المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

تستخدم معايير المحاسبة الدولية كأساس لتنظيم وتطوير المحاسبة في قطاع العام على مستوى الدولة على الرغم من أن المحاسبة العمومية تتمحور حول إدارة الحكومة والمؤسسات العامة إلا أنها تستفيد من المعايير للتوجيه والتطوير.

أولاً: مفهوم المحاسبة العمومية وخصائصها.

1- مفهوم المحاسبة العمومية:

- المفهوم الأول: تعرف المحاسبة العمومية 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 نتائجها¹

- المفهوم الثاني: هي عبارة عن مجموعة من المبادئ والأسس التي تهدف إلى المساعدة في فرض الرقابة المالية والقانونية على موارد الحكومة المالية ونفقاتها فهي تعتبر المجال المتخصص بعملية تقدير وقياس والتسجيل وتبويب العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات وتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة²

- المفهوم الثالث: هي عبارة عن مجموعة المستندات والسجلات وأجهزة الإعلام الآلي المستخدمة في المؤسسات العمومية بالإضافة إلى الطرق والإجراءات والتعليمات الخاصة بتنظيم وتسجيل العمليات المالية وإعداد التقارير المالية التي تهدف إلى تقييم الأداء والتخطيط والرقابة على الأموال العامة وتنفيذ السياسات المالية الحكومية.³

- المفهوم الرابع: هي أحد فروع المحاسبة المعنية بقياس وتسجيل وتفسير المعاملات المالية والأحداث الأخرى ذات العلاقة بتحصيل واستخدام الموارد العامة لدى الجهات والوحدات الحكومية الإدارية، بما يمكن من توفير وتوصيل معلومات مفيدة للمستخدمين في القيام بالمساءلة والرقابة واتخاذ القرارات.⁴

¹ يوسف السعدي احمد، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد رقم 12، العدد (01)، 2022، الجزائر، ص 79.

² مريم عامر، محمد طويبل، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في عرض القوائم المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 24، العدد 01، 2021، ص 1215.

³ بكاري بلخير، خضير خبيطي، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ودوره في تفعيل التدقيق الحكومي في الجزائر، مجلة الوحدات للبحوث والدراسات، المجلد 13، العدد 02، 2020، ص 807.

⁴ إبراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء 1434هـ/2013م، ص 25.

- المفهوم الشامل: هي أحد فروع المحاسبة تركز على تطبيق قواعد ومبادئ المحاسبة في القطاع العام ، تهتم بإعداد الميزانيات العامة ومراقبة الإنفاق العام ، إعداد التقارير المالية العامة وتوفير معلومات مالية دقيقة وشفافة للمواطنين والمستثمرين والجهات المعنية الأخرى بشكل فعال.

2- خصائص المحاسبة العمومية¹:

تتميز المحاسبة العمومية كتقنية كمية لتسيير المال العام للدولة بالخصائص التالية:

- كونها إطار محاسبي متميز: موجهة لتنفيذ الميزانيات العمومية؛
- كونها تجمع بين قواعد قانونية وقواعد تقني: القواعد القانونية من حيث الشكل والقواعد التقنية من حيث الإجراءات؛
- يتحدث مجالها في العمليات المالية ونطاقها الدولة ومصالحها؛
- تتأسس من عمليات على الميزانية وعمليات على الخزينة.

ثانيا: أهداف المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها.

1- أهداف المحاسبة العمومية².

تتمثل أهداف المحاسبة العمومية في ما يلي:

- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة؛
- توفير المعلومات اللازمة للمسائلة عن الوضع المالي والإداري وكذا عن الأداء؛
- توفير المعلومات اللازمة لإدخال القرارات؛
- توفير المعلومات الخاصة بالقطاع الحكومي عند إعداد الحسابات القومية؛
- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي: وذلك عن طريق إنتاج وعرض بيانات مالية يتم استعمالها كوسيلة للإعلام عن نتائج العمليات المالية للدولة لمختلف الفئات المستخدمة للبيانات الحكومية.

2- مجال تطبيق المحاسبة العمومية³:

يمكن حصر مجال المحاسبة العمومية في جانبين: الجانب العضوي، ويتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية أي الهيئات العمومية والجانب المادي ويخض العمليات التي تطبق على علمها هذه القواعد، أي العمليات المالية والمحاسبية .

1-2- الجانب العضوي: الهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية هي تلك المذكورة على سبيل الحصر في المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية، وهي الدولة، والمجلس الدستوري، والمجلس الشعبي الوطني، ومجلس

¹ محمد الصالح بلول، ميلود عبود، الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 02، العدد 01، جوان 2019، الجزائر، ص 180.

² مريم عامر، محمد طويلب، مرجع سبق ذكره، ص 1215-1216.

³ محمد الصالح بلول، ميلود عبود، مرجع سبق ذكره، ص 180-181.

المحاسبة، والجماعات الإقليمية (أو الجماعات المحلية، أي البلديات والولايات)، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري (الجامعات، المستشفيات ...). كما يمكن إضافة معيار آخر قد يبدو بسيطاً لكنه عملي لتمييز الهيئات العمومية بمفهوم المحاسبة العمومية عن بقية الهيئات وهو تعيين أو اعتماد محاسبين عموميين لها من قبل وزير المالية، يكلفون بتحصيل إيراداتها ودفع نفقاتها، والقيام بكل العمليات المالية والمحاسبية المنوطة بهم.

2-2- الجانب المادي: العمليات المالية والمحاسبية وهي العمليات التي الناتجة عن تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية (أو بيانات تقدير إيراداتها ونفقاتها) من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين فهي تتعلق بصفة عامة ب:

- تمثيل الإيرادات والنفقات؛
- انجاز عمليات الخزينة؛ تسيير الممتلكات؛
- مسك المحاسبة.

بالنسبة لتسيير الممتلكات فإن الأمر يتعلق هنا بما نصت عليه المادة 12 من قانون المحاسبة العمومية والتي تحمل الأمرين بالصرف مسؤولية جرد الأموال العقارية والمنقولة المكتسبة من الأموال العمومية أو المخصصة لهم والمحافظة عليها، أما للمحاسبين العموميين بقيمتها النقدية المقابلة فإن النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمحاسبة العمومية لا تتضمن أحكاماً خاصة بمحاسبة ممتلكات الهيئات العمومية. إن هذه القصور القانونية متعلقة في الواقع بإشكالية هامة مطروحة حالياً بالنسبة لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر والمتمثلة في عدم اعتماد طريقة المحاسبة بالاستحقاق التي تسمح بدمج الأموال العقارية والمنقولة للهيئات العمومية في محاسبتها العامة.

ثالثاً: تعريف وأهداف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

1- تعريفات عن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

التعريف الأول: "المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS هي عبارة عن مجموعة من المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB بغرض استخدامها في إعداد وعرض البيانات المالية من قبل القطاع العام في جميع أنحاء العالم. وتعتمد معايير الحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق المحاسبي المستمد من المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS).¹

التعريف الثاني: تعرف (IPSAS) على أنها: معايير عالمية عالية الجودة للإبلاغ المالي، خاصة بهيئات القطاع العام باستثناء الهيئات الحكومية التجارية، حيث تنص على: الاعتراف، القياس، ومتطلبات العرض والإفصاح الخاصة بالمعاملات والأحداث في القوائم المالية ذات الغرض العام. وتشير (IPSAS) إلى التوصيات الصادرة عن مجلس المعايير تحت إشراف الاتحاد الدولي للمحاسبين، والتي يمكن تطبيقها من قبل: الدولة، الحكومات المحلية الوطنية، والجهات الحكومية ذات الصلة. ولا تطبق هذه المعايير على المؤسسات التجارية الحكومية، والتي تتميز بالخصائص التالية: (لها الحق في إبرام عقود باسمها؛ قد خصتها السلطات المالية والتشغيلية بالقيام بأنشطة تجارية؛ تباع السلع والخدمات

¹ د. خالد بعاشي، د. نصر حميداتو، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية الجزائرية، مجلة آفاق للبحوث والدراسات، المجلد رقم 05، العدد: 02 (2022)، ص 160.

أثناء سير أعمالها العادية إلى كيانات أخرى مقابل ربح أو استرداد التكاليف بالكامل؛ لا تعتمد على التمويل الحكومي المستمر؛ تراقب من طرف جهة تابعة للقطاع العام).¹

التعريف الثالث: يشير اختصار (IPSAS) إلى "public sector accounting standards" معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام". ويقوم بوضع هذه المعايير مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وهو جهة مستقلة لوضع المعايير أساسها الاتحاد الدولي للمحاسبين، خصيصا لجهات القطاع العام. وهي معايير ملزمة للمحاسبة والتقرير عن المعاملات والأحداث الاقتصادية في القوائم المالية ذات الغرض العام الخاص بجهات القطاع العام.

وتحدد معايير المحاسبة للقطاع العام متطلبات بشأن الكيفية التي ينبغي المحاسبة والتقرير بها عن المعاملات والأحداث الاقتصادية في القوائم المالية ذات الغرض العام الخاصة بجهات القطاع العام، والقوائم المالية ذات الغرض العام هي قوائم تهدف إلى توفير المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون غير القادرين على طلب إعداد تقارير مالية مصممة خصيصا لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات. وهي تضع معايير لإثبات العناصر التي تظهر في القوائم المالية، وقياسها وعرضها والإفصاح عنها، إضافة إلى المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

وتشمل جهات القطاع العام الحكومات الوطنية والإقليمية (على سبيل المثال، على مستوى الولايات والمقاطعات والأقاليم) والمحلية (على سبيل المثال، لمدينة أو بلدة) والجهات التي تشكل منها (على سبيل المثال، الوزارات والأجهزة والمجالس واللجان).²

التعريف الرابع: يعرف المعيار المحاسبي بأنه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب. إن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الدولية هي عبارة عن معايير محاسبية ذات صبغة إعلامية تطبق في كامل الوحدات الحكومية، سواء كانت إقليمية أو محلية وفي الهيئات والمنظمات العامة الدولية. وقد صدرت تلك المعايير بدءا من عام 1987، وبذلك ظهرت النظرية الحديثة لمحاسبة الاعتمادات المخصصة، التي حلت محل النظرية التقليدية للمحاسبة الحكومية. ومنذ ذلك الحين لقيت هذه المعايير استجابة كبيرة من طرف دول عديدة كانت على رأسها الدول المتقدمة في تبني هذه التجارب الحديثة من بينها بريطانيا ونيوزيلندا وكندا وألمانيا، كما تبنت هذه المعايير من قبل الهيئات الدولية والمنظمات الأممية، لما توفره هذه المعايير من شفافية وصدق في القوائم المالية لوحدات القطاع العام زيادة على الحوافز والمرافقة التي يوفرها مجلس المعايير المحاسبية الحكومية للدول الراغبة في تبني هذه المعايير.³

¹ حكيم بوجطو، عبد الحكيم شاشوة، اثر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على فعالية حوكمة النفقات العامة، مجلة دفاتر اقتصادية، مجلد رقم 12، العدد: 02 (2021)، ص 51

² مقدمة لمعايير المحاسبة للقطاع العام، الهيئة السعودية للمراجعين المحاسبين، لسنة 2020

³ أحمد بربر، مسعود صديقي، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومي الجزائري، Journal of economic growth and entrepreneurship JEGE، مجلد رقم 06 (2023)، العدد 02، ص 119-120.

التعريف الشامل : المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS هي عبارة عن مجموعة من المعايير المحاسبية التي تم تطويرها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام جاءت ببعض الإصلاحات لتحسين جودة المعلومات أو البيانات المالية المستخدمة في القطاع العام، تهدف إلى بناء أساس إعداد وعرض البيانات المالية.

2- أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:

يمكن تقسيم الأهداف الرئيسية التي يتم إتباعها من خلال وضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على النحو التالي:

- إنشاء لغة محاسبية مشتركة على الصعيد الدولي.
- تزويد المؤسسات العامة بمعايير محاسبية تلخص أفضل الممارسات الدولية لتقديم التقارير المالية من قبل الهيئات العامة.
- إدخال المحاسبة التجارية في القطاع العام من خلال تطبيق جملة من مبادئها وأساليب محاسبتها في محاسبة كيانات القطاع العام.¹

رابعاً: أهمية وإجراءات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

1- أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

يسمح تطبيق معايير IPSAS من تحقيق التوافق في الأسس والقواعد التي يعتمد عليها في المعالجة المحاسبية وبالتالي تحقيق التوافق في الممارسات المحاسبية الدولية في القطاع الحكومي وهو ما يساعد في الرفع من جودة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع الحكومي على المستوى الدولي , كما أن تطبيق هذه المعايير يسهل من عملية المقارنة بين المعلومات خلال الدورات المتتالية وكذا المقارنة بين المعلومات الصادرة عن وحدات تمارس نفس النشاط وحتى بين وحدات تنشط في بلدان مختلفة وهو ما يمكن من اتخاذ أفضل القرارات , ذلك أن هذه المعلومات تكون ذات مصداقية عالية نظراً لكونها معدة وفق معايير تمثل أفضل الممارسات المحاسبية التي يمكن إتباعها في إعداد التقارير المالية الحكومية.²

كما أن تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يساهم في ترشيد النفقات العامة للدولة، وذلك من خلال عرض المعلومات المالية والإفصاح عنها مما يساهم في اتخاذ قرارات تحقق الرشادة في تحقيق النفقات العمومية وفي مدى تنفيذها في تحقيق أهدافها وبالتالي إعطاء أكثر شفافية في تقديم المعلومات والمساءلة المالية حول أداء وفعالية تسيير الموارد المالية. كما تشمل فوائد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ما يلي:

- المساءلة: من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبة الدولية IPSAS زيادة الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية والمحاسبية وبالتالي زيادة مستوى المساءلة أمام مختلف الجهات الرقابية في الحكومة.

¹ د. زوينة بن فرج، أ. مريم ربيعي، معايير المحاسبة الدولية آلية لترشيد الإنفاق الحكومي، مجلة دراسات الاقتصاد وإدارة الأعمال، العدد 02، الجزائر، 2018، ص 2006.

² إيمان عبدوس، دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر و أثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث تخصص التدقيق ومراقبة التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، سنة 2020-2021، ص 26.

- الشفافية: عند اعتماد معايير المحاسبة الدولية IPSAS يصبح الكشف الكامل ضرورة حتمية لحكومة القطاع العام المحاسبية.
- النزاهة: لا تكون التقارير الحكومية أو تقارير الإدارات العمومية ذات نزاهة ومصداقية إذا لم تراقب من طرف جهات أخرى مثل ما هو مطبق في المحاسبة العمومية (ليس هناك رقابة من طرف المدقق الخارجي)، وبالتالي فإن الحاجة لهيئة مثل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي ستضع هذه القواعد بات حتمياً.¹

2- إجراءات إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ومجال تطبيقها:

2-1 إجراءات إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:

- أ) يتم إصدار مسودة عرض exposure draft ويرمز لها ED وتحمل رقماً متسلسلاً لكل معيار IPSAS أو دليل RPG للتعليق العام.
- ب) وعند تعديل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS أو أدلة RPG يمكن في بعض الأحيان طلب استشارة قبل وضع المعيار أو التعديل حيز التنفيذ.
- ج) يتم أخذ الردود على مسودات العرض والاستثمارات بعين الاعتبار قبل إصدار المعيار أو الدليل أو تعديلها.
- هـ) يتم تعاون مع كافة الجهات الوطنية الواضعة للمعايير في إعداد وإصدار المعايير والأدلة ومن أمثلة هذه الجهات: مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.
- و) يتم الإعلان عن المعايير والأدلة وتعديلاتها و يتم التعاون في هذا المجال مع كافة الجهات الوطنية المخولة كوزارات المالية والخزانة ويرها على مستوى دول العالم كافة.²

كما يمكن أن تتم عملية إجراء إصدار معايير المحاسبة الدولية من خلال:

أ) دراسة إصدارات كل من :

- مجلس معايير محاسبة الدولية، والذي يهدف إلى خدمة المصلحة العامة من خلال صياغة معايير محاسبة عالية الجودة ومنشورات أخرى بغرض استخدامها من قبل منشآت القطاع العام في جميع أنحاء العالم في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.³
 - الهيئات الوطنية لوضع معايير والسلطات التنظيمية وغيرها من الهيئات الرسمية.
 - هيئات المحاسبة المهنية.
 - مؤسسات الأخرى المعنية بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.
- ب) تشكيل لجان توجيهية أو هيئات استشارية للمشاريع أو لجان فرعية لتقديم مداخلات إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حول مشروع عام :

¹ د. خالد بعاشي، د. نصر حميدان، مرجع سبق ذكره، ص 161.

² د. خلف الله بن يوسف، أ. معاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد رقم 31، العدد 02. جامعة زيان عاشور بالجلفة، ص 284-285.

³ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، طبعة عام 2022، الجزء الأول، ترجمة طلال أبو غزالة للترجمة والتوزيع والنشر، ص 12.

- (ج) نشر مسودة عرض لإبداء ملاحظات الجمهور والمتأثرين بإصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وعادة تكون لمدة أربعة أشهر على الأقل؛
- (د) دراسة جميع الملاحظات المستلمة وإجراء التعديلات على المعايير المقترحة، حيثما كان ملائماً وعلى ضوء أهداف المجلس معايير المحاسبة للقطاع العام (IPSASB)؛
- (هـ) نشر المعيار المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).¹

2-2- مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:

إن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) مصممة ل يتم تطبيقها على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية، وتتضمن مؤسسات القطاع العام الحكومات الوطنية والمحلية (الولاية، البلدية.....) والمنشآت المكونة لها (المجالس الجامعات، المستشفيات.....). ومن خلال نص القانون 21.90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، يمكن أن نستنتج منه مجال تطبيق هذه المعايير " يقصد بالمحاسبة العمومية هي كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالمجلس الدستوري، والمجلس الشعبي ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحق والميزانيات الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري " ونستثني من تطبيق هذه المعايير المؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث يطبق عليها المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS).²

خامساً: آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:

1) إستراتيجية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

لغرض تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية يمكن ذلك وفق إستراتيجية تدريجية لضمان الانتقال الناجح، فيما يلي خطوات هذه الإستراتيجية:

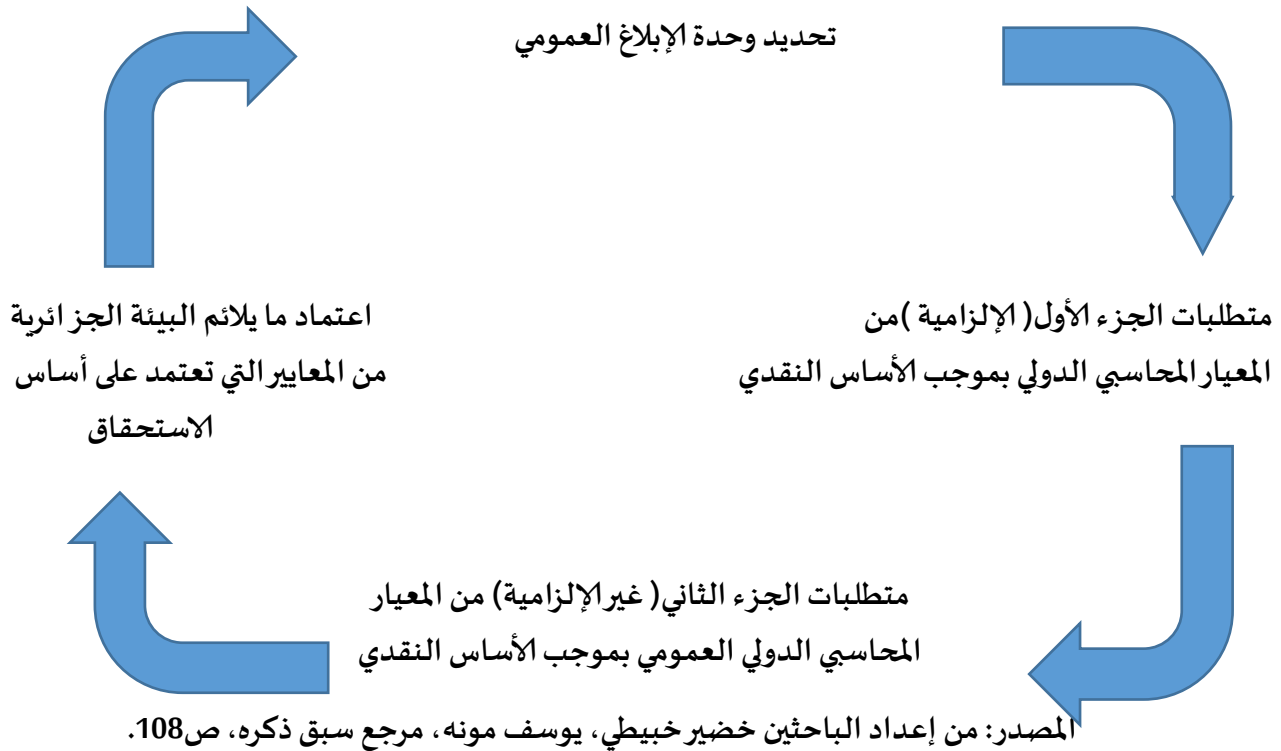
- الخطوة الأولى: تحديد وحدة الإبلاغ العمومي؛
- الخطوة الثانية: اعتماد الجزء الأول- المتطلبات الإلزامية- من المعيار المحاسبي الدولي العمومي بموجب الأساس النقدي؛
- الخطوة الثالثة: اعتماد الجزء الثاني- المتطلبات الغير الإلزامية- من المعيار المحاسبي الدولي العمومي بموجب الأساس النقدي؛
- الخطوة الرابعة: اعتماد ما بلائم البيئة الجزائرية من المعايير التي تعتمد على أساس الاستحقاق.³

¹ خضير خبيطي، يونس مونه، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، جوان 2016، ص100.

² خضير خبيطي، يونس مونه، مرجع سبق ذكره، ص100

³ نفس المرجع السابق ص107.

الشكل (1-1): إستراتيجية النهج التدريجي لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية



2) متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

إن إخضاع الحكومات لمتطلبات المحاسبة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لا يعد بالأمر السهل، بسبب الخلفية القديمة في تطبيق مفاهيم المحاسبة العمومية، بالإضافة إلى أن تطبيق هذه المعايير يحتاج إلى مجهودات كبيرة بشرية ومالية حيث سيتم استبدال الإجراءات المحاسبة العمومية بإجراءات متوافقة مع معايير IPSAS، كذلك ضرورة تأهيل وتدريب مكثف للكوادر البشرية، مع الأخذ بعين الاعتبار النظرة السيادية للأنظمة المالية والمحاسبية العمومية كجزء لا يتجزأ من الدولة. ولهذا فإن حتمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر أصبحت ضرورة ملحة، تتناغم مع هذا التطور خاصة هيئات دولية كبرى مثل صندوق النقد الدولي يدعم ويحفز جميع الدول التي لديها الرغبة في إصلاح أنظمتها المحاسبية، غير أن هذا الإصلاح يجب أن تكون هذا الإصلاح يجب أن يكون ممنهج لكي يحقق أهدافه.¹

هناك العديد من المتطلبات البيئية الداخلية والخارجية، التي تؤثر على تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وهناك العديد من التوبيخ للمتطلبات البيئية، سوف يتم النظر إلى البيئة من المنظور الدولي وبالتالي يمكن تناول هذه المتطلبات المؤثرة كما يلي:

1-2- متطلبات البيئية الداخلية:

¹ أحمد بربر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 121.

1-1-2- النظام القانوني: تعتبر المشاكل القانونية أهم عائق تعترض بعض الدول في التطبيق الكامل والفوري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فمعظم الدول شرعت قوانينها المختلفة بما فيها القوانين المتعلقة بالنواحي المالية والمحاسبية عبر تاريخ طويل، أو على الأقل شملت هذه القوانين مواد تتعارض في نصوصها مع معايير المحاسبة الدولية. فعلى سبيل المثال وجدت دراسة، من أسباب عدم فعالية تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في اسبانيا، أن نظام الحكم فيها مستند إلى القانون الخاص، وقد أثبتت تلك دراسات عادية في الدول النامية والمتقدمة على حد سواء منها (salia& atuilik, 2019) و (pastuszkova& ortusinova, 2013) و (ika& widagdo, 2013)... الخ، وفي نفس الوقت تأتت عدد من القوانين التي تحكم عملية الإفصاح في البلديات أو السلطات المحلية في ماليزيا جعلت هناك انتهازية من قبل المسؤولين في الاختيار الانتهازي للقوانين واللوائح، التي تطبق عند الإفصاح المالي بما يحقق مصالحهم.

2-1-2- المتغيرات الثقافية: في ظل الأهمية القصوى للمعايير المحاسبية بوصفها مرشحات للتطبيق، فإن متغيرات وأبعاد ثقافة المجتمع يعد من الأمور الضرورية عند وضع معايير المحاسبة، وقد أظهرت العديد من الدراسات أن هناك تناقض بين القيم المحاسبية والمجتمعية للكثير من دول العالم، والقيم المحاسبية والقيم المجتمعية التي تم على أساسها تطوير المعايير الدولية (salia& atuilik, 2019)، (wyk, 2007)، (agasisti& al, 2015). وفي نفس الوقت لأظهرت العديد من الدراسات في مختلف دول العالم أن العوامل الثقافية تقف على عائق كبير أمام التوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، فقد أظهرت دراسة (oulasvirta, 2014). أن العامل الأكثر أهمية في مقاومة جهود تبني IPSAS هو التقاليد المحاسبية الطويلة والمتطورة للقطاع العام في فلندا، واتفقت مع النتائج دراسة سريلانكا وغيرها من الدراسات، وبالتالي فلا بد من التنبؤ المرحلي والتدريجي المدروس لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، والذي يكون على سنوات حتى يتم تطوير التقاليد والنظم المحلية الوطنية لتناسمها.

3-1-2- العوامل السياسية: مثل التغيرات في الاتجاهات السياسية كما هو الحال في مصر نتيجة خصوصية القطاع العام، ما يتطلبه من وجود لقواعد تقييم الشركات، وكذلك اختلاف النظم السياسية يحدد إلى حد كبير هيكل القطاع الاقتصادي للدولة ودور الحكومة في هذا القطاع والذي يؤثر على المعايير والممارسات المحاسبية السائدة، فعلى سبيل المثال أثبتت العديد من الدراسات ومنه دراسة (Ika& Widagdo, 2013). أن سيادة الديمقراطية تكون عامل حاسم في إصلاح النظام المالي في القطاع العام ومحاربة الفساد والمحسوبية. وفي نفس الوقت أظهرت دراسة (lassou& al, 2019). أن المحسوبية السياسية تؤثر في اختيار المسؤولين الحكوميين في الوظائف الفنية المحاسبية، كما تؤثر بشكل سلبي على كفاءة النظام المحاسبي الحكومي في غانا والبنين.

4-1-2- العوامل التعليمية: التعليم هو ركيزة النظام المحاسبي، وتعتمد الكفاءة المهنية للمحاسبين على مستوى التعليم، وبالتالي تنعكس الخصائص التعليمية للمجتمع على الممارسات المحاسبية السائدة فقرار تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يتطلب مستوى عالما لتعليم والكفاءة والخبرة للمحاسبين المؤهلين والمدربين تدريباً جيداً على معالجة بعض العمليات المالية المعقدة، فعلى سبيل المثال أثبتت كل الدراسات السابقة التي تناولها الباحثون باستثناء دراسة (Sour, 2017). التي تمت في USA ودراسة (Gafsi& Sellani, 2017). أن أحد العوائق الرئيسية أمام تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام هو النقص في المهارات والخبرات البشرية لتطبيق المعايير.

2-1-5- الوضع الاقتصادي للدولة: تعتبر الظروف الاقتصادية أحد المحددات الرئيسية لنمط الممارسات المحاسبية الحكومية في العصر الحديث، فكلما كانت الظروف الاقتصادية للدولة حرجة، كان ذلك عاملا حاسما في إجبار الدولة على تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل الجهات المانحة كشرط للحصول على المنح والقروض كما أظهرت دراسة (Gafsi&sellami,2017). التي تمت علة 110 دولة حول العالم، فضلا عن العديد من الدراسات التي أتت نفس النتائج ومنه (Mellemvik&Adhhikari,2010)و (idagdoW&ika,2013).

2-2- متطلبات البيئة الخارجية: وتعرف بأنها مجموعة من المؤثرات الخارجية بالنسبة لدول معينة، وتؤثر غالبا على النظام المحاسبي الحكومي بطريقة غير مباشرة مثل الاحتلال " النفوذ الاقتصادي والسياسي، المؤسسات الدولية"، ويمكن تناول هذه المجموعة بالتفصيل كما يلي:

2-2-1- النفوذ السياسي: لعبت الدول الاستعمارية دورا أساسيا في التأثير على توجيه ونشأة النظم المحاسبية وطبيعة تطورها في لدول التي خضعت لسيطرتها العسكرية أو السياسية أو الاقتصادية، ومازال هذا النفوذ مستمرا على تلك الدول لكن بدرجات متفاوتة، فعلى سبيل المثال أظهرت دراسة (lassou&al,2019). أنه لا تزال القوى الاستعمارية السابقة، بريطانيا أو فرنسا تؤثر على المحاسبة الحكومية في غانا والبنين من خلال الأنظمة النقدية، والمؤسسات المالية الدولية، والمستشارين السياسيين وجمعيات المحاسبة.

2-2-2- الهيئات والمنظمات الإقليمية والدولية: تختلف طبيعة تأثير هذا النوع من المتغيرات الخارجية على الدول وفق المرحلة التي وصلت إليها الدول في تقدمها وتطورها الاقتصادي، فمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لها عدد من الرعاة الرئيسيين مثلا: المنظمات الدولية والإقليمية وواضعي لمعايير القياسية المالية، ومنظمات المحاسبة المهنية حول العالم، وقد أظهرت العديد من الدراسات أن العامل الحاسم والأهم في تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حول العالم، هو الدور الذي يقوم به صندوق النقد الدولي والبنك الدولي وغيرها من المنظمات الدولية.

2-2-3- المعاهدات والتكتلات والاتفاقية الإقليمية والدولية: ان المعاهدات والتكتلات والاتفاقيات الإقليمية والدولية تلعب دورا هاما في توجيه وتنظيم متطلبات عمليتي القياس والعرض في مجال الأنشطة التي تغطيها تلك المعاهدات، كما تلعب التكتلات الاقتصادية والسياسية والإقليمية دورا أساسيا في مجال التخطيط والتوافق بين الممارسات المحاسبية في مختلف دول العالم.¹

سادسا: عرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.²

تم إصدار هذه المعايير خلال مرحلتين: المرحلة الأولى: كانت من سنة (1996-2002)، والمرحلة الثانية بعد 2002 حتى وقتنا الحاضر تم التركيز فيها على إصدار معايير على أساس الاستحقاق ومعياري واحد على أساس النقد الذي يمكن للدول النامية أن تتبناه، والجدول التالي يبين هذه المعايير:

¹ أحمد بوكفوسة، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وفق أساس الاستحقاق، المجلة المالية & الأسواق، مجلد رقم 09، العدد 02، الجزائر، السنة 2022، ص 493-495.

² د. عبد الحميد حسياني، فتحة بوعبانه، عرض البيانات المالية وفق مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 14، العدد 01 سنة 2021، ص 123.

الجدول رقم (1): معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS):

رقم المعيار	اسم المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام	رقم المعيار	اسم المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام
IPSAS 01	عرض البيانات المالية	IPSAS 21	انخفاض الأصول غير المولدة 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 قيمة 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 الملموسة
IPSAS 12	المخزون	IPSAS 32	ترتيبات امتياز لخدمة
IPSAS 13	عقود الإيجار	IPSAS 33	تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمرة الأولى
IPSAS 14	الأحداث بعد تاريخ أعداد التقرير	IPSAS 34	البيانات المالية المنفصلة
IPSAS 15	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض (تم حذفه)	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: نقلا عن الباحثين عبد الحميد حيسان، فتيحة بوعبانة، نفس المرجع السابق، ص 123.

من الجدول السابق نلاحظ أنه تم إصدار 40 معيار محاسبي دولي يطبق في القطاع العام وهي صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB مع حذف المعيار 15 في نهاية 2016، وحلول المعيار 39 محل المعيار 25 (منافع الموظفين) ابتداء من 1 جانفي 2018 بالإضافة إلى إصدار المعيار الجديد رقم 40 دمج القطاع العام والذي طبق ابتداء من جانفي 2019.

المطلب الثاني: ماهية النفقات العامة.

إن النفقات العامة تزداد بازدياد حجم متطلبات المؤسسة، تهدف إلى إشباع الحاجات العامة لتحقيق المنفعة العامة لأفراد المجتمع لذا ضرورة تطبيق مبدأ المساواة والعدل داخل المجتمع.

أولاً: مفهوم النفقات العامة وأهميتها

1- مفهوم النفقات العامة:

التعريف الأول: تعددت التعاريف الخاصة بالنفقات العمومية، إلا أنها تشترك جميعها على أنها تلك المبالغ المالية التي تصرف من قبل السلطات العمومية قصد تحقيق منفعة عامة. كما تعد مبالغ نقدية تستخدم من قبل هيئة عامة تهدف إلى إشباع حاجة عامة. ويتم إقرار المبالغ من قبل السلطة التشريعية ويقوم بإنفاقها شخص عام من أجل توفير سلع وخدمات عامة وتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية.¹

التعريف الثاني: إن الغرض الرئيسي من النفقة العامة هو سد الحاجيات العامة، لذلك هناك عدة تعاريف تقدم مفهوم مبسط للنفقات العمومية من بينها:

- ✓ النفقة العامة تعني استخدام مبلغ من المال من قبل هيئة عامة تحقيقاً للمنفعة العامة.
- ✓ النفقة العامة هي صرف إحدى الهيئات والإدارات العامة مبلغاً معيناً بغرض سد إحدى الحاجيات العامة. وهناك تعاريف أخرى للنفقة العامة، نوجزها فيما يلي:
- ✓ النفقة العامة: مبلغ من المال تستعمله الدولة أو إحدى هيئاتها الرسمية لتحقيق غرض عام.
- ✓ النفقة العامة: مبلغ يدفع بواسطة الخزينة العامة لإشباع حاجة عامة.
- ✓ النفقة العامة: هي مبالغ نقدية أقرت من السلطة التشريعية ليقوم شخص عام بأنفاقها في توفير السلع وخدمات عامة وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية
- ✓ النفقة العامة: هي مبالغ نقدية تخرج من الذمة المالية للدولة أو أحد تنظيماتها بهدف إشباع حاجة عامة.²

التعريف الثالث: تعرف النفقات العامة بأنها مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام يقصد تحقيق النفع العام، أو مبلغ نقدي يخرج من الذمة المالية للدولة لتحقيق النفع العام. إن زيادة حجم الإنفاق العام وإعادة توزيعه يؤثر على النشاط الاقتصادي وبشكل كبير، وترسم سياسة الدولة حسب المرحلة التي يمر بها الاقتصاد، وأن حجم وكيفية توزيع الإنفاق الحكومي على النشاطات المختلفة له تأثير على النشاط الاقتصادي، أي عندما يؤثر الإنفاق على نشاط معين

¹ أ. جميلة صادق، عبد القادر دربال، إجراءات ترشيد النفقات العمومية في الجزائر في ظل تقلبات أسعار النفط منذ سنة 2014، مجلة التكامل

الاقتصادي، المجلد: 07، العدد: 02، سنة 2019، ص 58.

² أم كلثوم بن موسى، نبوية عيسى، ترشيد النفقات العمومية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد الرابع، ص 177.

سوف يؤثر على الأنشطة الأخرى المرتبطة به، مثل خفض الإنفاق الحكومي على الطرق والإنشاءات قد يذهب إلى نشاط آخر زيادة نفقات التعليم مثلا، لهذا يلعب توزيع الإنفاق الحكومي دورا كبيرا في تحفيز الاقتصاد.¹

التعريف الرابع: تعرف النفقة العامة على أنها؛ مبلغ نقدي يخرج من الذمة المالية لشخص معنوي عام بقصد إشباع حاجة عامة؛ ووفق هذه الرؤية تتكون النفقة العامة من ثلاث عناصر أساسية وهي: العنصر الأول أن النفقة العامة مبلغ نقدي، أما عنصر الثاني أن النفقة العامة تصدر من الدولة أو أي شخص معنوي وأخيرا العنصر الثالث: أن النفقة العامة الغرض منها تحقيق منفعة عامة.²

التعريف الخامس: هي مجموعة من مصاريف تتحملها الدولة أو أي سلطة حكومية أخرى قصد تحقيق أهداف معينة، أو إشباع حاجات المجتمع سواء كانت سياسية، اجتماعية، اقتصادية.

2- أهمية النفقات العامة:

النفقات العامة لها أهمية كبيرة على مستوى الفرد والدولة من زيادة دخل الأفراد ونقل أدوات الإنتاج، وحيث أن تلك النفقات تصرف "لأهداف معينة وواضحة للتنمية الاقتصادية والحفاظ على الاستقرار الاقتصادي وتعزيزه، ومنها تعزيز التنمية الاقتصادية السريعة الناجمة عن ضخ النقود في الأسواق عن طريق الدعم الحكومي المباشر للأفراد أو دعم السلع والخدمات لخلق حالة من الطلب السريع وذلك لمنع حدوث كساد اقتصادي عند استمرار الركود لفترة من الزمن أو عن تنمية التجارة من خلال دعم السلع المحلية لتخفيض سعرها وزيادة الطلب عليها وتنمية الريفية عن طريق بناء البنى التحتية اللازمة للريف والقيام بمشاريع استثمارية تفيد سكان الريف وتطوير القطاعات الزراعية والصناعية عن طريق دعم الصناعات والزراعات بالقروض الاستثمارية أو المنح أو الإعفاءات على الصادرات أو تخفيض الضرائب على المستثمرين في هذه القطاعات والمساهمة في ارتقاء مستوى الدولة وبناءها وتحديث بنيتها التحتية عن طريق بناء الموانئ والمطارات والشوارع وغيرها.³

ثانيا: خصائص النفقات العامة وتقسيماتها.

1) خصائص النفقات العامة:

• **النفقة العامة مبلغ من النقود:** في الزمن السابق كانت الدولة تستخدم سلطاتها للحصول على كل احتياجاتها أو بعضها جبرا من دون مقابل، أو بمقابل أقل من قيمة السلعة أو الخدمة، أما في الوقت الحاضر فلم يكن باستطاعتها ذلك إلا في حدود ضيقة جدا كحالة الظروف الاستثنائية، ويعود سببه إلى انتشار المبادئ الديمقراطية وما صحبها من حرية سياسية، ومن ثم أصبحت حاجة الدولة للحصول على السلع والخدمات بابا من أبواب الإنفاق العام، ولصعوبة اعتماد الإنفاق العيني أداة للنفقة العامة بسبب عدم إمكانية تقدير قيمة السلع والخدمات ولتغذرها في الموازنة العامة للدولة بوصفه رقما حسابيا وغيرها من الأسباب، مما حتم أن تأخذ النفقة العامة صورة مبالغ نقدية.

¹ أ. د. مایح شیبیب الشمري، المدرس المساعد سلمان حمد شنان الشمري، واقع وآفاق الإيرادات والنفقات العامة ومعدلات التضخم في العراق للمدة (1990-2019)، مجلة كلية التربية للبنات للعلوم الإنسانية، العدد 29، سنة 2021، ص 144.

² د. محمد بن عزة، دور سياسة الإنفاق في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية، مجلة رؤية اقتصادية، العدد 9، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، سنة 2015، ص 09.

³ د. مسلم سالم محمد العوائد، النفقات العامة وآثارها على الاستقرار الاقتصادي الخطة الخمسية التاسعة بسلطنة عمان 2016-2020

● النفقة العامة تصرف من الدولة أو إحدى هيئاتها العامة: من أجل أن تعد النفقة من نوع الإنفاق العام لابد أن يتم إنفاقها عن طريق أحد أشخاص القانون العام حتى أن كان هدفها إشباع حاجة عامة، فلو قام شخص أو جمعية خاصة ببناء منتزه عام فإنه لا يعد إنفاقا عاما، ويعد من أشخاص القانون العام وزارات الدولة ودوائرها خاصة ومرتبطة بوزارة وغير المرتبطة بوزارة استنادا لما تقرره أحكام القانون الإداري في تحديد أنواع أشخاص القانون العام وبهذا الخصوص اعتمد الفكر المالي في إطار التمييز بين النفقة العامة والنفقة الخاصة معيارين: المعيار القانوني (الشكلي)، والمعيار الوظيفي (الموضوعي).

● هدف النفقة العامة تحقيق منفعة عامة: بعد تحول الدولة من كونها دولة حارسة إلى دولة متدخلة ومن تم إلى دولة منتجة، أصبح من ضمن واجباتها إشباع الحاجات العامة أبناء شعبها ولتحقيق ذلك تقوم الدولة بالإنفاق على الخدمات العامة اللازمة لإشباع تلك الحاجات والمسوغ الرئيسي لهذه الصفة أو العنصر يرجع إلى مقتضيات مبدأ العدالة والمساواة بين جميع الأفراد، إذ أن تساويهم في تحمل الأعباء العامة وخاصة العبء الضريبي يستلزم تساويهم في الانتفاع بالنفقات العامة، فتحمل هذه الأعباء العامة والنفقات العامة هما وجهان لعملة واحدة، وبذلك فليس من الإنصاف أن تكون النفقة لغرض نفع أو مصلحة خاصة بفئة معينة، لما في ذلك من مخالفة لمبدأ العدالة والمساواة في تحمل الأعباء العامة، هذا من جانب ومن جانب آخر فإن من سمات الاقتصاديات المتقدمة وصفها بأنها اقتصاديات خدمية، وذلك لتعدد وأهمية القطاعات والأنشطة التي تمارسها الدولة وهيئاتها العامة لتقديم الخدمات للأفراد.¹

(2) تقسيمات النفقات العمومية:²

لم يكن تقسيم النفقات العامة يشغل بال العديد من الكتاب الاقتصاديين في ظل الدولة الحارسة حيث كانت النفقات العامة محدودة ومرتبطة أساسا بتقديم خدمات معينة لا تتجاوزها الدولة، فكانت النفقات من طبيعة واحدة، إلا أنه مع تطور دور الدولة وخروجها من إطار الدولة الحارسة إلى الدولة المنتجة ازدادت أهمية تقسيم النفقات العامة نظرا لتنوع وتزايد النفقات العامة واختلاف آثارها.

1-2- التقسيمات العلمية للنفقات العامة:³

أ. تقسيم النفقات حسب دوريتها: حسب دوريتها وانتظامها إلى نفقات عادية (دورية) ونفقات غير عادية (غير دورية).

➤ النفقات العامة العادية: هي كل النفقات التي تتكرر كل دورة مالية وتتميز بالثبات، ولا يقصد بالتكرار هنا هو ثبات المبلغ المنفق كل عام، فقد تتغير قيمة النفقة العادية كل سنة بالزيادة أو النقصان.

➤ النفقات العامة غير العادية: هي تلك النفقات التي لا تتكرر بانتظام على مدار سنوات متتالية وكونها غير عادية فيتم تمويلها بالاعتماد على الإيرادات الاستثنائية للدولة، وتتجسد من نوعين هما:

¹ أحمد هادي عبد الواحد السعدوني، دور النفقات العامة في التوزيع، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، مجلد رقم 28، العدد 06، سنة 2020، ص 183-186.

² سوزي عدلي ناشر، المالية العامة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، 2006، ص 35.

³ فائزة حاجي، تقييم آليات الرقابة المالية على النفقات العمومية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، سنة 2022/2023، ص 03.

• نفقات غير عادية استثنائية: هي التي يتطلبها الوضع الاقتصادي الحالي أو الوضع الأمني، ومثال ذلك النفقات الاستثمارية في بناء السدود الضخمة التي تتطلبها عملية التنمية.

• نفقات غير عادية مفاجئة: وهي تلك النفقات التي تحدث بسبب غير متوقع، كالكارثة التي تحدث على اثر حدوث انهيار سد أو التي تحدث على اثر حدوث زلزل أو فيضانات غير متوقعة.

ب. تقسيم النفقات حسب أغراضها: يبين التقسيم الوظيفي مختلف الوظائف التي تقوم بها الدولة في مختلف المجالات، حيث تقسم النفقات بحسب غرضها، ويتم تبويبها في مجموعات متجانسة تخصص كل مجموعة لوظيفة معينة من هذه الوظائف:

➤ نفقات عامة اقتصادية: هي النفقات التي تهدف إلى تحقيق هدف اقتصادي كالإعانات مثل إعانات البطالة والهبات الاقتصادية ونفقات إنشاء المشاريع الاقتصادية.

➤ نفقات عامة اجتماعية: هي مجمل النفقات العامة التي تحقق التوازن الاجتماعي، من خلال رصد مبالغ لبعض الطبقات كالضمان الاجتماعي.

➤ النفقات الإدارية: هي النفقات المخصصة لتسيير مختلف قطاعات الدولة، مثل أجور الموظفين.

➤ النفقات المالية: تتضمن النفقات العامة المخصصة في تسديد أقساط الفوائد وأقساط الدين العام.

➤ النفقات العسكرية: وهي التي تتفق في سبيل الدفاع عن الوطن وحفظ الأمن العام.

أ. تقسيم النفقات العامة من حيث مقابلها أو آثارها:

تنقسم النفقات العامة حسب مقابلها إلى نفقات تحويلية ونفقات حقيقية المبنية إلى الجدول الموالي:

الجدول رقم (2) : التمييز بين النفقات التحويلية والنفقات الحقيقية

النفقات الحقيقية	النفقات التحويلية
هي التي تؤدي مباشرة إلى تنمية الإنتاج الوطني الجاري وتكون بمقابل، مثل الأجور والمرتبات والصحة والاستثمارات العامة.	هي التي تؤدي إلى زيادة الإنتاج الوطني بشكل مباشر وتؤدي إلى إعادة توزيع الدخل الوطني مثل التأمينات الاجتماعية والإعانات الاجتماعية.
النفقات التحويلية في الوقت الحالي تحتل أهمية أكبر من النفقات الحقيقية نتيجة زيادة حجم الإعانات الاجتماعية.	

المصدر: من إعداد الباحثة فائزة حاجي، مرجع سبق ذكره، ص 08.

وقد استند تقسيم النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية إلى عدة معايير هي:¹

• معيار الزيادة في الدخل القومي: إذا أنفقت الحكومة نفقات معينة للقيام بمشاريع صناعية أو فلاحية، أو سياحية اعتبرت هذه النفقات العامة حقيقية لأنها تضيف إنتاجا جديدا للدخل القومي أما إذا أنفقت الحكومة إعانات، فتعتبر هذه النفقات تحويلية لأنها لم تضيف شيئا للدخل القومي بصورة مباشرة بل عملت على إعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع.

¹ فائزة حاجي، تقييم آليات الرقابة المالية على النفقات العمومية في الجزائر، مرجع سبق ذكره ص 08.

- معيار المستهلك المباشر: يعتمد هذا المعيار على الشخص الذي يقوم بالاستهلاك، فإذا نتج عن النفقة العامة لاستخدام الدولة بصورة مباشرة للسلع والخدمات كانت النفقات العامة حقيقية، أما إذا أدت إلى عدم استخدام الدولة للسلع والخدمات العامة بصورة مباشرة، وكان المستهلك المباشر لها هم الأفراد كانت النفقة العامة تحويلية.
- معيار المقابل: حيث إذا حصلت الدولة على سلعة أو خدمة مقابل نفقاتها العامة، اعتبرت هذه النفقات العامة حقيقية كحصول الدولة على الآلات والسيارات، أما إذا لم تحصل الدولة لقاء نفقاتها العامة على السلع والخدمات بصورة مباشرة اعتبرت النفقات العامة تحويلية.

وانطلاقاً مما سبق يمكن تقديم تعريف للنفقات العامة التحويلية والنفقات العامة الحقيقية على النحو الآتي:

➤ النفقات العامة الحقيقية: يتمثل في استخدام الدولة للقوة الشرائية وينتج عنها الحصول على السلع والخدمات، فالإنفاق هنا يمثل المقابل أو ثمن الشراء الذي تدفعه الدولة للحصول عليها، هي النفقات العامة الصادرة من الدولة لتغطية مختلف احتياجاتها

➤ النفقات العامة التحويلية: هي مختلف النفقات التي لا تقابلها خدمة وتنقسم إلى عدة أنواع وهذا حسب الغرض الذي أنفقت من أجله وهي:

- النفقات التحويلية الاجتماعية: هي النفقات التي تصرفها الدولة لتحقيق التوازن الاجتماعي عن طريق رفع المستوى المعيشي لبعض أفراد المجتمع وفئاته.
- النفقات التحويلية الاقتصادية: هي النفقات التي تنفق لتحقيق أهداف اقتصادية خدمة للمصلحة العامة، مثل دعم بعض الصناعات الناشئة، أو دعم بعض أسعار السلع الضرورية، أو دعم بعض الصادرات لتمكين المصدرين من المنافسة في الأسواق الخارجية.
- النفقات التحويلية المالية: هي النفقات التي تدفعها الدولة عند مباشرتها لنشاطها المالي ومن أهم صورها فوائد الدين العام وأقساط استهلاكه السنوية.

الجدول رقم (3): أنواع النفقات التحويلية

النفقات التحويلية الاجتماعية	النفقات التحويلية الاقتصادية	النفقات التحويلية المالية
هي النفقات التي تسعى إلى تحسين المستوى المعيشي لبعض الأفراد مثل: إعانات البطالة والتأمينات	هي النفقات التي تهدف إلى تحقيق التوازن الاقتصادي مثل: إعانات الحكومة لبعض المؤسسات	المتعلقة في الفوائد والقروض العامة

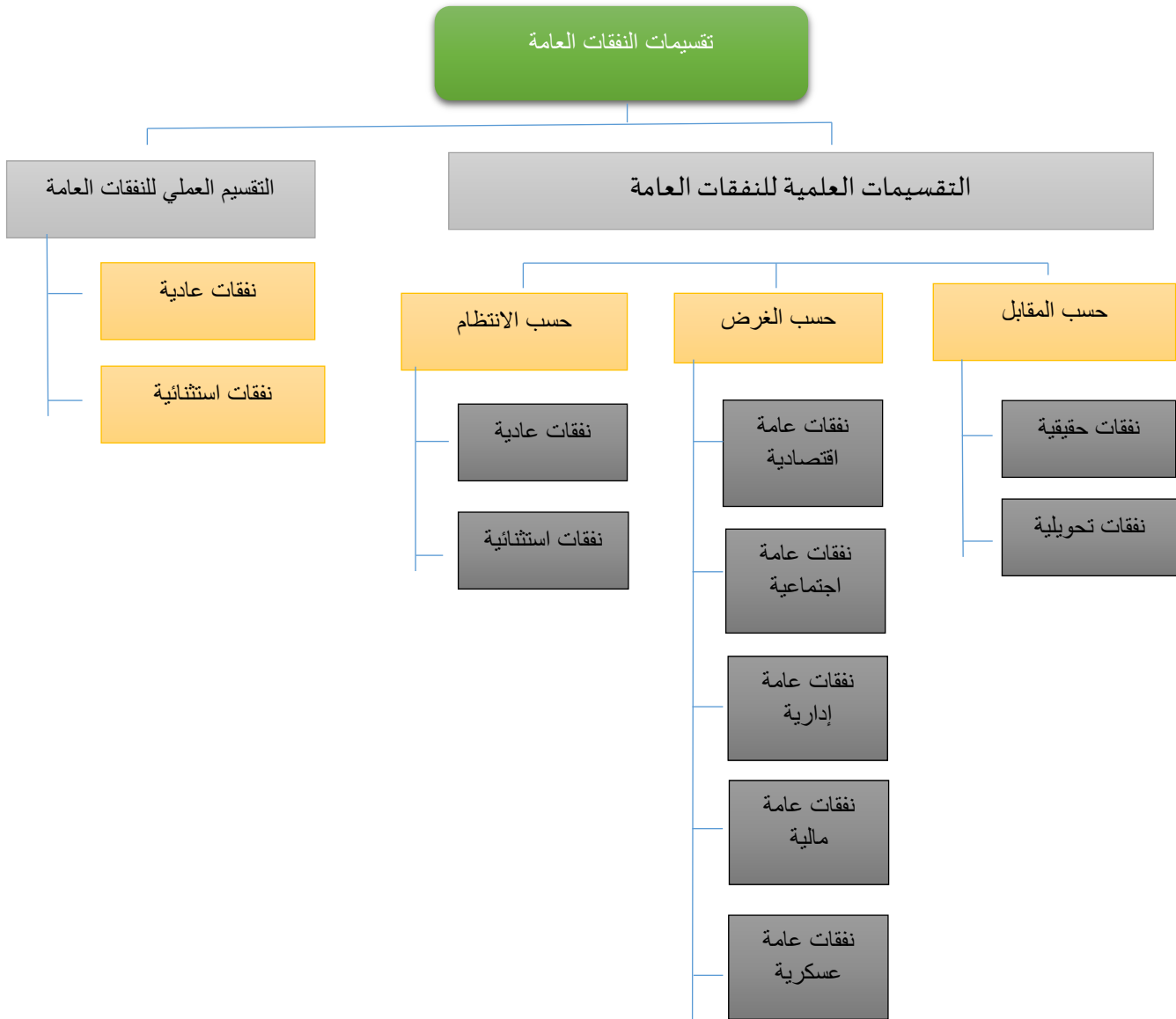
المصدر: نقلاً عن الباحثة فائزة حاجي، مرجع سبق ذكره، ص 10.

2-2- التقسيم العملي للنفقات العامة: في الموازنة العامة لكل دولة يتم تقسيم النفقات العامة إلى أقسام متعددة تختلف كثيراً عن التقسيمات العلمية للنفقات العامة، لذلك سنشير إلى بعض التقسيمات العملية:

أ. التقسيم الإداري للنفقات العامة: يقوم التقسيم الإداري أساساً على الجهة الإدارية التي تقوم بعملية الإنفاق، كما نلاحظ أن هذا التقسيم مصحوب بالتقسيم الوظيفي التي يتم فيه تصنيف النفقة العامة وفقاً للوظائف المخصصة لها.

ب. التقسيم الاقتصادي للنفقات العامة: يتم تصنيف النفقات العامة وفقا لهذا التصنيف إلى نفقات جارية ونفقات رأسمالية، والنفقات الجارية هي تلك التي تتكرر بصفة دورية وتهدف لتسيير المرافق العامة للدولة بانتظام مثل سداد فوائد الديون على اختلاف أنواعها وكذا الإعانات، في حين النفقات الرأسمالية وتسمى أيضا بالاستثمارية فهي تلك المخصصة في سبيل تكوين رؤوس الأموال وتنمية الثروة.

الشكل (2-1): تقسيمات النفقات العامة



المصدر: نقلا عن الباحثة فائزة حاجي، مرجع سبق ذكره، ص 11.

ثالثا: أسباب تزايد النفقات العامة.¹

تؤدي هذا الأسباب إلى تحسين نوعية النفقات العامة كما وكيفا، وتنوع من أسباب اقتصادية وسياسية وإجتماعية وإدارية ومالية، وسنحاول فيما يلي:

فائزة حاجي، تقييم آليات الرقابة المالية على النفقات العمومية في الجزائر، مرجع سبق ذكره ص 11.¹

1- الأسباب الاقتصادية:

يعتبر السبب الاقتصادي الجوهرى المفسر لظاهرة تزايد الإنفاق العام، هو زيادة الدخل القومي، الذي يشجع الدولة على استخدام هذا الفائض في تجسيد مختلف المشاريع وعلاج التقلبات الاقتصادية خاصة في حالة الكساد، هذا بالإضافة إلى التنافس الاقتصادي الدولي الذي يرفع من حجم النفقات العامة، وقد يكون في شكل صورتين، إما إعانات اقتصادية للمشروعات الوطنية تشجيعاً للتصدير ومنافسة المشاريع الأجنبية في الأسواق الدولية، أو في شكل إعانات للإنتاج، لتمكين المشاريع الوطنية في الصمود أمام المشاريع الأجنبية في الأسواق الوطنية.

2- الأسباب الاجتماعية:

تسعى الدول حديثاً إلى تحقيق التوازن الاجتماعي، وتوفير مختلف المرافق الضرورية للمواطنين هذا ما يتطلب صرف مبالغ معتبرة من خزintها لتحقيق هذا الهدف.

3- الأسباب الإدارية:

تكون في حالة توسع الجهاز الإداري للحكومة وهذا نتيجة لتطور الدولة وتوسع خدماتها بإضافة وزارات وهيئات أو مؤسسات تقوم بالخدمات العامة، أو عند استخدام أساليب إدارية حديثة وذلك باقتناء معدات مكتبية وحواسيب حديثة، وكل ما يهدف إلى رفع الأداء وضبط مراقبة الحسابات، ويساهم بشكل مباشر في زيادة حجم النفقات العامة، لكن في ظل هذه الظروف يجب احترام قاعدة الاقتصاد في الإنفاق بعدم صرف مبالغ كبيرة خصوصاً ان هذه لا تحقق فائضاً.

4- الأسباب المالية:

تتمحور في نقطتين أساسيتين هما سهولة الاقتراض حيث ان الدول تلجأ إلى القروض لتغطية العجز المسجل في الإيرادات العامة دون تخصيصه لغرض معين، مما يؤدي بالدولة إلى إنفاقه سواء في أوجه ضرورية في بعض الأحيان.

5- الأسباب السياسية:

يمكن تقسيم هذه الأساليب إلى شقين إما أسباب داخلية أو خارجية:

1-5- الأسباب الداخلية:

ترجع هذه الأسباب إلى تطور الفكر السياسي التي أدت إلى مطالبة السكان بالخدمات العامة المختلفة، بإعتبارها حق من حقوقهم، مع تحمل الدولة توفير حد أدنى من الخدمات العامة وخاصة الموجهة للطبقة الفقيرة بالإضافة الى تعدد الأحزاب السياسية وانتشارها وتنافسها على السلطة، حيث تقوم الدولة بتوسيع نطاق برامج الخدمات العامة المقدمة إليهم وهذا ما يؤدي إلى زيادة حجم الإنفاق العام، كما ان مستوى أخلاق المسؤولين في الحكومة يؤثر على حجم النفقات العامة، إذا ما إنتشرت الآفات الأخلاقية كالرشوة والإختلاس والتزوير وسوء استخدام الأموال العمومية.

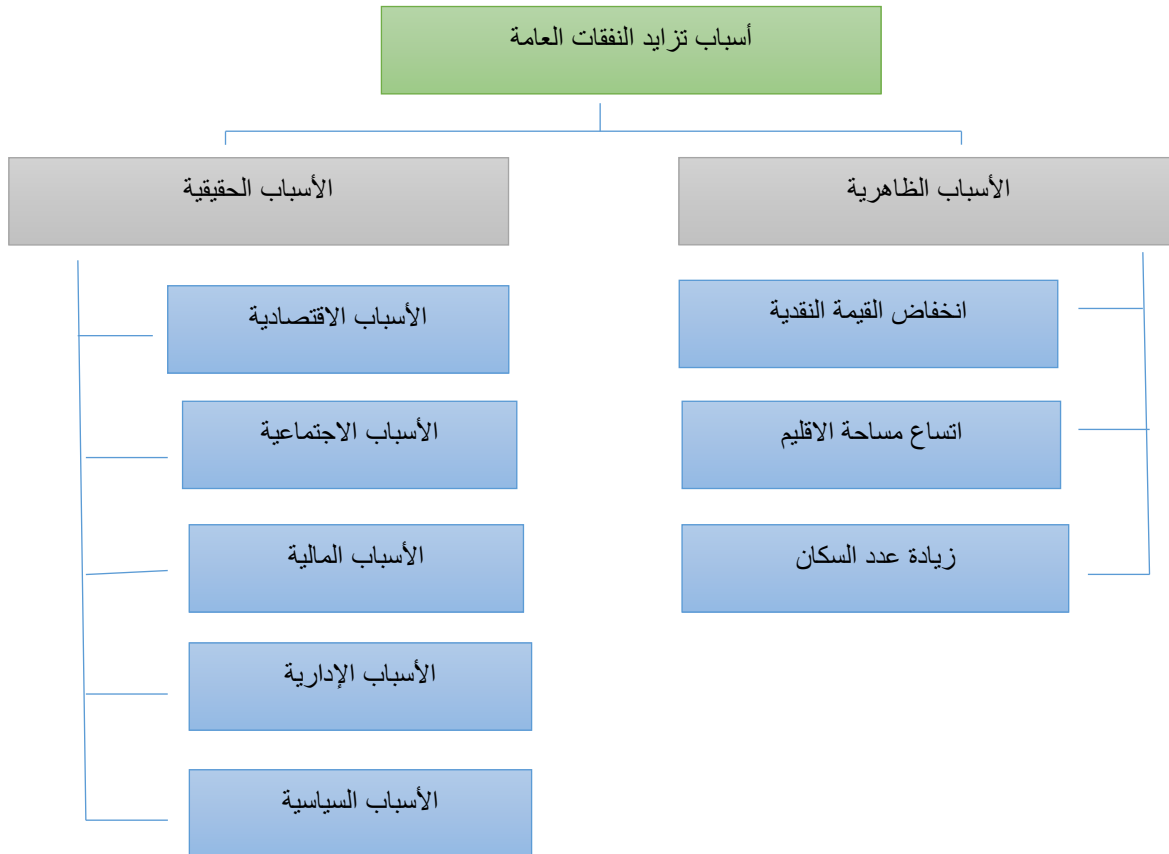
2-5- الأسباب الخارجية:

1-2-5- تزايد الإنفاق الحربي: تغير الظروف الأمنية للدول، يحتم عليها الاهتمام بالجانب الأمني والرفع من حجم النفقات المخصصة لها، خصوصاً أن هذا النوع من الإنفاق لا يتم بالعملية المحلية فقط بل بالعملية الصعبة.

2-2-5- اتساع نطاق العلاقات الدولية: ارتفاع عدد البعثات الدبلوماسية والمشاركة في المؤتمرات الدولية والانخراط في المنظمات العالمية يؤدي إلى ارتفاع النفقات العامة في هذا المجال.

3-2-5- تقديم الإعانات والمساعدات والقروض للدول الأجنبية: الكثير من الدول تستخدم المساعدات الخارجية وهذا لمساعدة المجتمعات الأخرى في برامجها التنموية أو أزماتها المالية.¹

الشكل (3-1): أسباب ازدياد النفقات العامة



المصدر: نقلا عن الباحثة فائزة حاجي، مرجع سبق ذكره، ص 14.

رابعا: مفهوم ترشيد النفقات.

❖ **التعريف الأول:** هو زيادة فاعلية الإنفاق العام بالقدر الذي يسمح للوصول الى النتائج المخططة، مع القضاء على مصدر التبذير والإسراف إلى أدنى حد ممكن، دون ان يعني ذلك ضغطه مما يؤثر على الأهداف المنتظرة منه وإنما يقصد به الحصول على أعلى إنتاجية عامة ممكنة بأقل قدر ممكن من الإنفاق العام، حيث ان الترشيح عبارة عن خطة عمل الإستراتيجية تهدف إلى تحقيق المشاريع المبرمجة وفق مدة محددة وبأقل تكلفة، أين تعتبر الشفافية ضمان لترشيح الإنفاق العام، لأنها تتيح لجميع الفاعلين مراقبة البرامج وتقييم الأدوات مع أداء الأجهزة الحكومية، من خلال

¹فائزة حاجي، نفس المرجع السابق، ص 11-14

استخدام موازنات أكثر شفافية ووضوح، سواء من حيث تنفيذ البرامج أو من حيث صرف الاعتمادات مع تبسيط الإجراءات القانونية والتنظيمية المعتمدة في مرحلة التنفيذ.¹

❖ **التعريف الثاني:** والمقصود بترشيد النفقات العامة، ليس خفض الإنفاق العام في حد ذاته، بل هو تحقيق أقصى نفع لأفراد المجتمع، أو تحقيق المنفعة بأقل النفقات الممكنة، من خلال رفع وفعالية كفاءة هذا الإنفاق إلى أعلى درجة ممكنة (لاسيما ترشيد الإعانات غير الفعالة وغير المنصفة والمكلفة)، والقضاء على مختلف صور الإسراف والتبذير عن طريق الاقتصاد في النفقات العامة، مع مراعاة جودة السلع والخدمات، والعمل على تحقيق الموازنة بين النفقات العامة وما يمكن تديره من المصادر التمويلية الممكنة.²

❖ **التعريف الثالث:** ان ترشيد النفقات العمومية تعني التزام الفعالية في تخصيص الموارد والكفاءات في استخدامها بما يعظم رفاهية المجتمع، ويقصد بالفعالية توجيه الموارد العامة إلى الاستخدامات التي ينشأ عنها مزيج من المخرجات تنفق مع تفضيلات أفراد المجتمع، فالفعالية تنصرف إلى مرحلة دراسة الأهداف التي يسعى المجتمع إلى تحقيقها، وترتيب هذه الأهداف وفقا لأهميتها النسبية، بما يتفق والمرحلة التي يمر بها المجتمع، وبما يمكن الدولة من تخصيص الموارد في اتجاه تحقيق الأهداف، أي أنه يمكن القول بأن الفعالية تتم في مرحلتها إعداد الميزانية واعتمادها، وتزيد درجة العالوية في تخصيص المواد كلما زادت درجة الديمقراطية في اتخاذ القرارات العامة، واتسم الناخبون و ممثلوهم بالترشيد عن التصويت على قرارات الميزانية، أما الكفاءة فيقصد بها تقنين العلاقة بين والمدخلات والمخرجات.³

❖ **التعريف الشامل:** هي التخطيط الجيد لاستخدام الموارد المالية بكفاءة وفعالية لتحقيق أفضل النتائج الممكنة بأقل تكلفة، وتجنب الهدر والتبذير ومكافحة الفساد والرشوة في استخدام المال العام.

خامسا: دور المراقب المالي في ترشيد النفقات العمومية.

تمثل النفقات العمومية الوسيلة التي تستخدمها الدولة في تحقيق الدور الذي تقوم به في ميادين متعددة، أي ان النفقات العمومية ترسم حدود نشاطات الدولة الاقتصادية والاجتماعية، لذلك فهي تتسع عندما يزداد دور الدولة في النشاط الاجتماعي، وتضيق عندما ينحصر هذا الدور، لذا أصبحت عملية ترشيد الإنفاق العام ضرورة حتمية من أجل تحقيق التوازن الاقتصادي ولتحقيق ذلك لابد من وجود رقابة صارمة تستند إلى جهات مختصة، على غرار المراقب المالي.⁴

¹ أحمد تومي سلامي، مشروع عصنة أنظمة الميزانية... نحو ترشيد الإنفاق العمومي، مجلة دراسات، العدد لاقتصادي، جامعة الأغواط، جوان 2013، ص 151-152.

² صليحة بن طلحة، بوعلام معوشي، ترشيد الإنفاق العام ودوره في احتواء عجز الموازنة العامة للبلد، مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد: 07، العدد: 01، سنة 2019.

³ أم كلثوم بن موسى، نبوية عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 191.

⁴ كنزة بلحسين، الرقابة المالية على النفقات العمومية، مخبر البحوث القانونية، السياسية والشرعية، جامعة خنشلة، 2003، ص 07.

1. تعريف المراقب المالي: هو شخص تابع لوزارة المالية ويتم تعيينه بمقتضى قرار وزاري يمضيه الوزير المكلف بالميزانية، ويكون مقره الوزارة المعين بها أو مستوى الولاية ويعمل بمساعدة مساعدين له يعينون بموجب قرار وزاري، ورقابة المراقب المالي هي رقابة شرعية وليست مراقبة ملائمة إذ أنها تقوم علة رقابة شرعية النفقة.¹
2. مهام المراقب المالي: تتمثل المهمة الرئيسية للمراقب المالي في مراقبة مشروعية عمليات تنفيذ النفقات العمومية، ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها، إضافة إلى الإشراف على متابعة الوضعية المالية للمؤسسات المكلفة بمراقبتها، وتطبيقا للمادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 411 المؤرخ في 1992/11/14 والمتعلق بإجراءات الالتزام يتحقق المراقب المالي من :

- صفة الأمر بالصرف.
- مشروعية النفقة العمومية ومطابقتها بالقوانين والأنظمة المعمول بها.
- توفر الاعتمادات أو المناصب المالية.
- التخصيص القانوني للنفقات.
- مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة.
- وجود التأشير أو الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض عندما تكون مثل هذه التأشير قد نص عليها التنظيم التجاري الجاري به العمل.

والملاحظ أن المراقب المالي له وظيفة مزدوجة فهو عضو في لجنة الصفقات التي تختص للتأشير أو عدم التأشير على قبول الصفقة، كما أنه ذات الوقت يراقب النفقات الملتمزم بها ويؤشر عليها.

بعد إيفاء هذه الشروط من أجل أقصاه 10 أيام، يمدد إلى 10 أيام أخرى في حالات استثنائية بالنسبة للملفات المعقدة، والتي تتطلب فحصا وتدقيقا معمقين، يقوم المراقب المالي بوضع التأشير عن طريق وضع ختم وترقيم وتاريخ التأشير، وفقا لترتيب تسلسلي خلال السنة المالية.

إضافة على المهام المرتبطة لإثبات مشروعية النفقات العمومية عن طريق قبول أو رفض وضع تأشير الدفع على الوثائق الخاصة بطلع المراقب المالي بمهام إدارية أخرى حيث يعتبر هذه الأخيرة مستشارا ماليا للأمر بالصرف.²

3. الدور الرقابي للمراقب المالي لترشيد الإنفاق العمومي:

تمارس الرقابة القبلية في النفقات العمومية من طرف المراقب المالي، وفق إطار تشريعي وتنظيمي يضمن شرعيتها من قبل صرفها:

1.3. العناصر الخاضعة لرقابة المراقب المالي: تكمن المهمة الأساسية للمراقب المالي في الرقابة القبلية على الالتزام بالنفقات العمومية عن طريق التحقق من العناصر الآتية:

- لا بد من توفر الصفة القانونية للأمر بالصرف الملتمزم بالنفقة:

¹ أسماء زغادنية، نور الدين بهلول، دور المراقب المالي في ترشيد النفقات العمومية على مستوى بلديات الجزائر، الآفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 01، العدد 07، سوق أهراس، 2022، ص 89.

² نفس المرجع السابق، ص 90.

- تطابق الالتزام بالنفقة مع القوانين والتنظيمات الجاري العمل بها؛
- التخصيص القانوني للنفقة حيث لا يكفي وجود الاعتماد بل يجب أن يغطي كل اعتماد مفتوح نفقة معينة مخصص لها دون غيرها؛
- مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثائق المرفقة؛
- التأكد من وجود التأشيرات والتراخيص والآراء المسبقة المسلمة من قبل السلطة الإدارية المؤهلة قانونا لهذا الغرض مثل نفقات الصفقات العمومية التي تلعب لجان الصفقات دورا بارزا بمنح أو رفض التأشيرة؛
- مراعاة توفر الاعتمادات المالية المرخص بها وهي الرخص القانونية التي تسمح للأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات الموكلة لهم، لذا على الأمر بالصرف عند التزامه أن يستند في ذلك على الاعتماد المالي المفتوح في حدود الميزانية المخصصة.

يتحقق المراقب المالي من توفر كل العناصر السابقة من أجل عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام استمارة الالتزام، ويمكن تمديد هذه المهلة إلى عشرين يوم في حالة ملفات معقدة التي تتطلب مراجعة دقيقة، أما في حالة عدم توفر العناصر المذكورة أعلاه فإنه يقوم برفض مؤقت أو نهائي شريطة أن يكون معلل ومبرر.

2-3- نتائج رقابة المراقب المالي: بعد قيام المراقب المالي بمعاينة الشروط السالفة الذكر، تأتي في مرحلة مواءمة اتخاذ إجراء معين بخصوص موافقته على صرف النفقة من عدمه، ويتمثل هذا الإجراء في منح التأشيرة أو رفضها. وتعتبر تأشيرة المراقب المالي إجبارية وبدونها تبقى الأعمال المنشأة للالتزامات المالية مجرد مشاريع لا تكتسب القوة القانونية، كما تعتبر التأشيرة اختصاص جوهري للمراقب المالي، وتعتبر عن مشروعية النفقات العامة محل الالتزام، وتسمح هذه المجازاة بما يلي:

- وضع ختم وإمضاء المراقب المالي على بطاقة الالتزام؛
- وضع ختم أو توقيع رمزي على وثائق الإثبات؛
- النظام الفهرسي لسجل القيد التأشيرات والمستندات المؤشر عنها؛
- محاسبة الالتزام المؤشر عنها.

كما يتمتع المراقب المالي برفض منح تأشيرته في حالة عدم شرعية النفقة العمة ويحول الى الأمر بالصرف ويجب ان يضم الرفض كل الملاحظات، إما نهائي أو مؤقت حسب الحالة.

فالرفض النهائي يصدره المراقب المالي على شكل مذكرة في وثيقة مكتوبة ومعللة وترسل نسخة من الملف والتقارير إلى الوزير المكلف بالمالية حيث يمكنه إعادة النظر في أسباب الرفض النهائي إذا كانت سليمة أم لا، والحالات التي تستوجب من المراقب المالي الرفض النهائي، محددة في المادة 02/11 المرسوم التنفيذي 414-92 وهي على النحو التالي:

- مخالفة الالتزام بالنفقة للقوانين والتنظيمات المعمول بها؛
- عدم توفر الاعتمادات المالية؛
- عدم تطبيق ملاحظات واقتراحات المراقب المالي المسجلة في وثيقة الرفض المؤقت.

غير أنه يجوز للأمر بالصرف في حالة وجود رفض نهائي لنفقة ملتزم بها، استعمال سلطته المتمثلة في التغاضي، وهذا دون عرض الملف على المراقب المالي لأنه قد رفضه نهائياً، لكن هناك حالات لا يمكن الحصول على حالة التغاضي وهي عدم توفر صفة الأمر بالصرف، وعدم توفر الاعتمادات، وعند انعدام التأشيرات أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيمات المعمول بها، وغياب الوثائق الثبوتية للالتزام، أو التخصيص غير القانوني للالتزام، أما الرفض المؤقت للمراقب المالي يجعل ملف النفقة قابل للتصحيح والتدارك، وهذا في الحالات المذكورة في المادة 11 من المرسوم التنفيذي 414-92 وهي:

- اقتراح التزام معيب بعدم المشروعية يمكن تصحيحه؛
 - غياب أو عدم كفاية الوثائق الثبوتية؛
 - إهمال ملاحظة جوهرية في الوثائق المرفقة.¹
- (تأشيرة المراقب المالي: "هي ذلك الختم الذي يضعه المراقب المالي على بطاقة الالتزام بعد تفحصها والتأكد من مطابقة النفقة للتشريع المعمول به، أو هي إقرار صريح من المراقب المالي بشرعية النفقة محل المراقبة".²)
- سادساً: عوامل نجاح ترشيد النفقات العامة:

هناك عوامل موضوعية من شأنها المساعدة على نجاح عملية ترشيد الإنفاق العام مما يستدعي تضافر الجهود من كل الجهات والنواحي لتجسيدها على الواقع ويمكن إيجازها فيما يلي:

1. تحديد الأهداف بدقة: حيث يتم تقرير وتحديد الأهداف طويلة ومتوسطة الأجل من خلال حصر الاختصاصات الرئيسية التي من أجلها تطلب الأموال كما أن طبيعة الأهداف تحدد طبيعة وحجم الوظيفة أو الوظائف المتعددة التي يتم تنفيذها من أجل تحقيق الأهداف سواء المتعلقة بالمجتمع ككل أو بالوحدات التنظيمية، ومن الضروري عدم تعارض أهداف الوحدات التنظيمية مع أهداف المجتمع المحددة سلفاً في خطط تنمية طويلة ومتوسطة الأجل.
2. تحديد الأولويات: تعتبر عملية تحديد الأولويات من أهم العمليات الفرعية في منظومة التخطيط، وإن احترام هذا المبدأ ضرورة لحفظ المال العام من الضياع وتعظيم منفعة استخدامه، وتحديد الأولوية يعني تحديد درجة أهمية البرنامج أو المشروع الذي تريد الهيئة العمومية تنفيذه ومدى قدرته على إشباع حاجات سكانية متزايدة في ظل قلة الموارد المتاحة يساهم بدور كبير في تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً، وتقوم عملية تحديد الأولويات على مجموعة من المبادئ الأساسية هي:

- مدى خطورة المشكلة التنموية القائمة وانعكاساتها السلبية على أفراد المجتمع وجوانب الحياة المختلفة فيها، له دور كبير عند تحديد الأولويات.
- عامل الزمن، فالزمن المطلوب لحل مشكلة معينة يلعب دوراً كبيراً في تحديد الأولويات بين البرامج والمشاريع، فكلما كان الوقت المطلوب لإنجاز برنامج معين أقصر، كان ذلك مبرراً لاختيار هذا البرنامج.
- درجة اهتمام المواطنين بالمشكلة القائمة، فكلما زاد الاهتمام الشعبي بالمشكلة زاد التفضيل لها ومنحت الأولوية لحلها قبل غيرها من المشاكل.

¹ فائزة حاجي، مرجع سبق ذكره، ص 65-67.

² د. هشام بن حميدة، الرقابة القبلية لنفقات البلدية وترشيد الإنفاق العام، معارف مجلة علمية دولية محكمة، العدد 23، الجزائر، بومرداس، سنة 2017، ص 255.

- عامل الخبرة فكلما كانت الحلول المطروحة لحل مشكلة معينة مجربة ومضمونة النجاح، كلما كان ذلك دافعا لمنحها الأولوية في الانجاز.
- 3. القياس الدوري لأداء برامج الإنفاق العام: يقصد بقياس أداء الإنفاق العام تقييم مدى كفاءة وفعالية أداء الوحدات والأجهزة الحكومية عند قيامها بتنفيذ الخدمات والبرامج المختلفة الموكلة إليها، وذلك ان الوحدات الحكومي يجب أن تخضع للمساءلة عن الاستخدام الأمثل للموارد العامة عند تقديم الخدمات والبرامج للمواطنين، وتقييم هذا الأداء يرتكز على ثلاث محاور هي:
 - الفعالية الاجتماعية والاقتصادية (وجهة نظر المواطنين) وذلك ما يسمح بتثمين النتائج المتوصل إليها وأثرها على المحيط الاجتماعي والاقتصادي، وذلك من خلال مدى رضا المواطنين، وبالتالي هذا المحور يسمح بتقييم مدى ملائمة السياسة المنتهجة.
 - نوعية الخدمات المقدمة (من وجهة نظر المستفيدين) وذلك من خلال تحسين الخدمة العمومية المقدمة والموازنة بين التكلفة والنوعية.
 - فعالية تسيير المرافق العامة (وجهة نظر المكلفين) والتي تقود إلى استغلال أمثل للموارد الموظفة.
- 4. عدالة الإنفاق العام ومدى تأثيره لمصلحة الفئات الأضعف: تهدف دراسة عدالة الإنفاق العام إلى تبيان مدى ملاءمته لحاجات الفئات الأكثر فقرا في المجتمع (كتوزيع هبات لاعلاقة لها بالحاجة الفعلية للمستفيدين)، ومراعاة حصة كل فئة من الإنفاق العام ومدى استخدامها للخدمة العمومية، وبالتالي يتوجب على الدولة أن تراعي العدالة في توزيع المنافع والخدمات التي تنتج عن النفقات العامة، فلا تحابي طبقة أو فئة من طبقات أو فئات المجتمع، على حساب الطبقات أو الفئات الأخرى، ولا يقصد من ذلك أن يتساوى نصيب كل الطبقات بل هناك طبقات الفقراء هي في حاجة ماسة لخدمات الدولة يستوجب زيادة النفقات عليها لأجل النهوض بها.
- 5. تفعيل دور الرقابة على النفقة العامة: فمن الضروري توافر نظام رقابي فعال يضمن توافق التنفيذ مع ما سبق التخطيط له على أن تتضمن عملية الرقابة مراجعة مستمرة لطرق الإنجاز، مع تطوير مفهوم الرقابة المستندية إلى الرقابة التقييمية، ولكي تكون مثل هذه الرقابة على برامج الإنفاق العام مجدية، فإنه لا بد أن تكون منطلقاتها ووسائلها منسجمة ومؤدية إلى تسهيل مهمة هذه البرامج في تحقيق الأهداف المطلوبة منها، وضمان حمايتها من الانحراف، لذا فإن حدود صلاحية أجهزة الرقابة ووسائل القيام بها يجب ان تكون واضحة، لا من الناحية القانونية فحسب بل على الصعيد الواقع العملي أيضا وفعالية الرقابة تحقق من خلال إنجازها لأهدافها وقدرتها على توفير الشروط اللازمة وتوجيه المشاريع العامة توجيها إيجابيا.¹

المطلب الثالث، دور معايير المحاسبة الدولية في ترشيد النفقات العامة

أولا: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كآلية لترشيد النفقات العمومية:

تعد النفقات العمومية أداة من أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة والهيئات المتفرعة عنها (الولاية، الدائرة، البلدية)، لبلوغ أهدافها والوسيلة التي تتيح للحكومة تنفيذ برامجها الاقتصادية والاجتماعية وممارسة دورها التدخل في مختلف المجالات .

¹ د. فضيلة بوطورة، ط د. مريم زغلامي، أحمد سلامي، ترشيد الإنفاق العام كمدخل للحد من الفساد في الجزائر، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، العدد 02، سنة 2018، ص 138-140.

وتكمن أهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في ترشيد النفقات العمومية من خلال توفير المعلومات المالية عن حجم الإيرادات، وتكمن أيضا في معرفه توجيه النفقات حسب طبيعتها مما يسمح بالتأكد من اتجاهات حرجة الإيرادات والنفقات كما تساهم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في توفير معلومات تعتمد أساس على معرفة مدى قدرة المكلفين لتنفيذ الميزانية على تحصيل الإيرادات وصرف النفقات.¹

ثانيا: دور IPSAS في دعم الشفافية والمساءلة والرقابة على المال العام.

جعلت المفاهيم الحديثة لنظام المحاسبة العمومية هذا النظام قادرا على إعطاء صورة واضحة حول كيفية التصرف بالمال العام وهذا باستخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تساهم إلى حد بعيد في إرساء مبدأ شفافية موازنة الدولة ومصادقية البيانات المالية في نهاية السن مما يعمل على ترشيد تسيير المال العام.

- دعم الشفافية الموازنة العمومية: تعد الشفافية في تسيير ميزانية الجماعات المحلية والهيئات والمؤسسات العمومية مطلب أساسي واحد الشروط والمقومات الأساسية للتنمية الشاملة والمستدامة في كافة المجالات فحين تقوم هذه الهيئات بأداء أعمالها في كنف الشفافية حيث تشرك المجتمع المدني في رصد وتنفيذ ورقابة ميزانيتها، وتعمل على نشر جميع المعلومات المتعلقة بنفقاتها وإيراداتها بكل شفافية مبتعدة عن السرية في إدارة الشؤون العامة، فان هذا العمل سوف يعزز من اثر الرقابة عليها ويحد من الفساد وهدر المال العام من جهة، ومن جهة ثانية يضبط بنوع من الدقة تقديراتها للموارد المالية المطلوبة في الميزانيات القادمة، وبالنظر للخصائص المميزة للنشاط الحكومي وطبيعته الخاصة ينبغي توافر معلومات مالية كافية ومسجلة وفق سياسات دقيقة وواضحة لضبط تقدير الإيرادات وترشيد النفقات، وباعتبار المحاسبة على أساس الاستحقاق تسجيل كافة الإيرادات والمصروفات وقت حدوثها فهي تحقق عدة مزايا أهمها: (يظهر المركز المالي الحقيقي للحكومة، يتيح إمكانية إدارة التقديرات المالية وإعداد الموازنات بفعالية، يتوافق مع الممارسات المحاسبية الدولية، يستجيب للمعايير المالية والمحاسبية الموضوعة من قبل الهيئات الدولية، أكثر منهجية وواقعية لإدارة الأصول والخصوم، زيادة التماسك بين الحكومات العالم وقابلية المقارنة فيما بينها).

- دعم المسائلة والرقابة على المال العام: ان تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية، وفق ما نصت عليه IPSAS يعمل بشكل كبير في زيادة جوده مخرجاته ومن ثم اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة من جهة، وتفعيل الرقابة والمساءلة على المال العام وتقييم الأداء من جهة أخرى. وبغيت تحقيق التسيير الأمثل للمال العام قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار خمس معايير في شأن الإفصاح تتضمن مجموعة من المتطلبات التي تساهم الى حد بعيد في ترشيد تسيير القطاع العام، حيث تعمل معايير IPSAS رقم (28 29 30) على التوالي العرض، الاعتراف، القياس والإفصاح: على تعزيز فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية وخارجها للمركز المالي والأداء والتدفقات النقدية لحكومة أو منشآت أخرى في القطاع العام، في حين يعمل المعيار IPSAS رقم 22 "الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام" على تحديد متطلبات الإفصاح وخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة.²

¹ د. خالد بعاشي، د. نصر حميدانو، مرجع سبق ذكره، ص 162، 163.

² حكيم بوجطو، عبد الحكيم شاشوة، مرجع سبق ذكره ص 51، 52.

ثالثاً: معايير IPSAS كآلية لتفعيل الرقابة والمساءلة لترشيد الإنفاق العمومي:

تسعى الدول النامية إلى مواكبة التطورات الحديثة في ميدان محاسبة القطاع العام من خلال السعي لمراقبة وإدارة أداء القطاع العام بنفس إدارة أداء القطاع الخاص، وذلك بهدف تحسين الأداء بشكل عام وترشيد النفقات العمومية بشكل خاص من خلال قياس مدى اقتصادية وكفاءة وفعالية الخدمات المقدمة أو السلع المنتجة. ويقصد بالرقابة على الأداء الرقابة على استخدام المال العام على أساس معايير الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وذلك من خلال التأكد من أن الإنفاق العمومي يجري وفقاً للقرارات والسياسات المرسومة، وأن الأهداف المقررة تتحقق بشكل اقتصادي وكفاءة عالية. أما المسائل فنعني بها امتلاك القدرة على محاسبة المسؤولين والموظفين العموميين على اختلاف مستوياتهم دون تمييز. وأيضاً تعرف الرقابة المالية على أنها متابعة تنفيذ العمليات المالية أي متابعه صرف النفقات وتحصيل الإيرادات للتحقق عما إذا كان التنفيذ يحدث طبقاً للميزانية أو الخطة المرسومة، وتكون الرقابة بالمتابعة، التدقيق، الفحص، المشاهدة، التحقيق، المراجعة، التقارير والإحصائيات. والهدف من إجراء الرقابة المالية هو تصحيح الانحرافات والإشارة إلى نقاط الضعف قصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها، وأيضاً تهدف الرقابة إلى تحسين سير المصالح العمومية.

ويتجلى ظهور المعايير IPSAS في تفعيل الرقابة على المال العام من خلال استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي في المعاملات المحاسبية والمالية للإدارات العمومية حيث يساهم ذلك في معرفة مصادر واستخدامات الموارد المالية، وهذا من خلال تحميل السنة المالية لكل النفقات والإيرادات الخاصة بها. ومن فوائد تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في الإدارات العمومية ما يلي:

- أساس الاستحقاق المحاسبي يعتبر وسيلة لدعم الأهداف الأخرى مثل تحسين الأداء الحكومي وإدارة أصول القطاع العام بفعالية.
- أساس الاستحقاق المحاسبي يساعد على قياس أفضل نتيجة لنتيجة الأعمال كما يساعد على المقارنة بين القوائم المالية لمختلف الإدارات العمومية .
- المحاسبة على أساس الاستحقاق تخلق القدرة على تقدير وإدارة أصول والتزامات القطاع العام .
- الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق يؤدي إلى تحسين المصداقية المالية للحكومة والاقتصاديات الأقل نضجاً وزيادة الثقة في الإدارة المالية العامة .
- تسمح المحاسبة على أساس الاستحقاق بإدارة كاملة للالتزامات وتسمح للحكومات باتخاذ القرارات التي تدعم أهدافهم .
- المحاسبة على أساس الاستحقاق توفر أيضاً معلومات عن الالتزامات الطارئة والتي يمكن أن تكون مفيدة للحكومات في تحديد المخاطرة المالية التي تؤثر على ميزانيات القطاع العام.
- استخدام المحاسبة على أساس الاستحقاق يساهم في إخراج المعلومات تتميز بالشفافية والمصداقية، ويساهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة .

وفي ظل التحديات الكبيرة التي تواجه كيانات القطاع العام في الدول النامية خاصة منها زيادة الطلب على الخدمات عاليه الجودة فاصلة وتقدم البناء التحتية والمنافسة الضريبية وفقدان الثقة في أوقات الأزمات مثل أزمة جائحة كوفيد-19، أصبحت المسألة ضرورية نظراً لصلتها الوثيقة بتحسين المردودية وبالإستعمال الأفضل للموارد

المتاحة لضمان الأداء الجيد للحكومة ومختلف إداراتها العمومية وحسن استغلال المال العام والعمل على ترشيد الإنفاق العمومي. ويتجلى أيضا دور معايير IPSAS في تعزيز المسائلة من خلال تطبيق أساس الاستحقاق في المعاملات المحاسبية وتوسيع مفهوم الأداء إلى ما بعد استعمال النقدية والتركيز على المدى البعيد على تأثير القرارات الحكومية. كما ان تطبيق أساس الاستحقاق يسهل من عملية المقارنة في نشاط الوحدة من سنة إلى أخرى لكوني كل سنة ستظهر ما تحقق فعلا دون حدود تداخل للمصروفات والإيرادات بين سنة مالية وأخرى.¹

رابعا: معايير IPSAS لتحقيق الشفافية وتقويم أداء الادارات لترشيد الإنفاق العمومي: تساهم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في ترشيد الإنفاق العمومي من خلال زيادة شفافية المعلومات المفصح منها من طرف الإدارات العمومية وبالتالي تحقيق الحوكمة الرشيدة والمساعدة على اتخاذ القرارات المناسبة ومدى تنفيذها في تحقيق أهدافها وبالتالي إعطاء أكثر شفافية في تقديم المعلومات .

حيث ان تعزيز الشفافية وسياسة الإفصاح عن المعلومات يساعد على الرفع من مستوى الوعي، وتكامل أهمية الشفافية في تحقيق المصلحة العامة من خلال المساعدة على اتخاذ القرارات الصحيحة على مستوى الفرد او الحكومة وكذا توفير النجاح والاستمرارية لأي ادارة تريد مكافحة الفساد نقطه كما ان استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي يساهم في قياس وتقويم المعاملات المحاسبية حيث ينظر إلى كل سنة مالية نظرة مستقلة عن السنوات المالية الأخرى، وبالتالي نحمل السنة المالية بكل المصاريف الخاصة بها سواء دفعت او لم تدفع وكذلك بالموارد المالية الخاصة بها سواء تم تحصيلها او ليس بعد، ويمكن تلخيص الإعجاب المرجوة في تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في قياس المعاملات المحاسبية في الإدارات العمومية كما يلي :

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

✓ تسهيل عملية إيجاد العلاقات وقيمة بين التكلفة والانجازات المقابلة لها لتسهيل الرقابة عليها.

✓ توفير المعلومات عن أرصدة الأصول الثابتة واحتساب اهتلاكها للتمكن من معرفة تلك الخدمة المؤداة فعلا وتسعيرها.

✓ توفير معلومات عن التخصيص التكاليف المشتركة وتوزيعها حسب أسس توزيع معينة.

المساعدة في إجراء المقارنة بين مختلف المعلومات المحاسبية في مختلف الفترات بما يساهم في اتخاذ القرارات المناسبة ويساهم في وضع التقديرات الميزانية للسنوات القادمة.²

المبحث الثاني: عرض ومناقشة الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع اثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على ترشيد النفقات العمومية وتناولته من زوايا متعددة و مختلفة، وقد تنوعت هذه الدراسات بين العربية والأجنبية وسوف نعرض من خلال هذه الدراسات الحالية جملة من الدراسات التي تم الاستفادة منها مع الإشارة إلى أبرز ما جاء فيها مع تقديم تعليقا عليها يتضمن ما يميز الدراسة الحالية بالسابقة.

¹ د. خالد بعاشي، د. نصر حميدانو، مرجع سبق ذكره ص 164، 165.

² د. خالد بعاشي، د. نصر حميدانو، ص 163- 164.

ونود ان نشير إلى أن الدراسات التي سوف يتم استعراضها جاءت في الفترة الزمنية بين وشملت جملة من الأقطار والبلدان مما يشير إلى تنوعها الزمني والجغرافي وفيما يلي نقدم عرضا لهذه الدراسات ثم نوضح جوانب التشابه والاختلاف بينهما بالإضافة إلى العلاقة بينهم.

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

دراسة عبد الحكيم شاشوة، حكيم بوجطو(2021) بعنوان أثر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على فعالية حوكمة النفقات العامة والتي هدفت الى معرفة ايجابيات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام(IPSAS) في الهيئات العمومية وبيان مدى مساهمتها في تعزيز فعالية حوكمة النفقات العامة، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على المنهج التحليلي(نموذج الانحدار الخطي المتعدد)، في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمد الباحث في جمع البيانات على أداة الاستبيان ،بعد تحليل وتفسير النتائج توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعمل على تعزيز فعالية حوكمة النفقات العامة.

دراسة د. خالد بعاشي، د. نصر حميداتو، بعنوان أهمية تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية الجزائرية(دراسة ميدانية لبلديات ولاية تيارت)، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الادارات العمومية الجزائرية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على المنهج التحليلي في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمد الباحث في جمع البيانات على أداة الاستبيان وتم توزيعه على عينة من المحاسبين العاملين على مستوى 42 بلدية في ولاية تيارت، وبعد تحليل وتفسير النتائج توصلت الدراسة إلى أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تساهم في ترقية الإفصاح وتوفير معلومات أكثر شمولية حول التكاليف والإيرادات التي تسهل عملية إدارة شؤون البلدية، كما ان استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي بدل الأساس النقدي يساهم في تحقيق الشفافية المالية والرفع من مستوى نزاهة وموثوقية البيانات المالية وتفعيل الرقابة والمساءلة حول الموارد في سبيل ترشيد النفقات العامة.

دراسة خضير خبيطي ، يونس مونه، بعنوان آفاق تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري ، هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي ، ومدى اتجاه هذا النظام نحوى تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام(IPSAS) وتحديد أهمية تبني هذه المعايير في تطوير مختلف الجوانب نظام المحاسبة العمومية الجزائري ، من اجل تحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على المنهج الوصفي الجانب النظري بعد تحليل وتفسير النتائج توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : إلى ان واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي لا يبلى احتياجات المستخدمين ، وهناك توجه للدولة الجزائرية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية والمتمثل في مشروع المخطط المحاسبي للدولة ، وكما توصلنا إلى ان المعايير الدولية في البيئة الجزائرية يؤدي إلى تطوير نظام المحاسبي العمومي الجزائري من خلال : تحقيق الشفافية والمصداقية والموثوقية والفعالية للمعلومات المالية العمومية والقضاء على الفساد الإداري ...الخ.

دراسة أحمد بوكفوسة، بعنوان متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وفق أساس الاستحقاق، هدفت هذه الدراسة إلى معالجة موضوع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، أما الجانب التطبيقي فقد اعتمد الباحث في هذه الدراسة على أداة الاستبيان وتم توزيعها على عينة من أعوان تنفيذ العمليات المالية للدولة، وخلصت هذه الدراسة بأن هناك توجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق ، الذي يحقق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية.

دراسة د.خلف الله بن يوسف، أ.معاش قويدر بعنوان "متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS" تعالج هذه الدراسة موضوع متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام دراسة ميدانية حاله الجزائر من خلال معالجة إشكالية البحث تم استخدام المنهج الوصفي في الدراسة من اجل إبراز المعلومات الخاصة بالجانب النظري والمنهج التحليلي للحصول على البيانات الخاصة بالجانب الميداني وذلك بتوزيع استبيانات على عينة من محاسبي المؤسسات العمومية المتواجدة، وقد توصلت الدراسة الى ان المحاسبة العمومية تساهم في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية والجزائرية وان تطبيق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام سيؤدي إلى تحسين جودة المعلومات والارتقاء بمستوى المحاسبة العمومية لكن بالرغم من كل هذا فالجزائر لا زالت بعيدة عن تطبيق هذه المعايير مما سيتطلب مستقبلا الى تغيير جذري في محاسبتها العمومية.

دراسة حمزة عقي، بعنوان انعكاسات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر كمدخل لترشيد النفقات العامة للدولة، هدفت هذه الدراسة الاستشرافية لمعرفة انعكاسات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على المحاسبة العمومية وأثرها على ترشيد النفقات وقد اعتمدنا على مجموعة من الميزانيات لشركات القطاع العام للسنوات (2005-2020)، وقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها ان هنالك اثر لمعايير IPSAS1،IPSAS2،IPSAS4،IPSAS8،IPSAS10، على ميزانيات محل الدراسة.

دراسة أحمد بربر، مسعود صديقي بعنوان "دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومي الجزائري" يتناول هذا البحث إصلاح نظام المحاسب العمومية في الجزائر باعتباره نظام قديم وغير متطور لا يواكب الأساليب العلمية الحديثة، ويهدف البحث الى إيجاد المتطلبات المنطقية لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والكشف عن التحديات التي قد تواجه الإدارة العمومية، ومناقشة العوامل الداعمة التي تساعد الإدارة العمومية على تبني هذه المعايير، وتستخدم دراسة الحالة من خلال استبيان موجه إلى محاسبي وزارة المالية ومراجعي مجلس المحاسبة والأساتذة المحاضرين المتخصصين في المحاسبة العمومية للحصول على بيانات حول الأسباب والمتطلبات والتحديات والعوامل الداعمة لاعتماد المعايير الدولية المحاسبية العمومية، ومن أهم النتائج التي تم استخلاصها من هذه الدراسة ضرورة إعادة النظر في فلسفة التسيير الحالية للإدارة المالية والانفتاح على الإدارة الحديثة وكذلك رسكلة وتكوين الإطار البشري وتوفير الإمكانيات المادية الحديثة.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

دراسة Dr. Faris Irsheid Al-Khsheid. smailkabbaj بعنوان THE EFFECT OF ADOPTING INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS(IPSAS) ON FINACIAL PERFORMANCE IN THE JORDANIAN PUBLIC SECTOR هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حول الأداء المالي في القطاع العام الأردني من أجل إصلاح النظام المحاسبي للرقابة على المال العام، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمد الباحث في جمع البيانات على أداة الاستبيان، وتم توزيعه على عينة من المحاسبين في وزارة المالية، وبعد تحليل وتفسير النتائج توصلت الدراسة إلى أن اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق يؤدي لتحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية والإفصاح الكامل عن القوائم المالية.

دراسة CPA paul L. Ulaya. Dr.NelsenA.Rahul. CPA David D. kiwia بعنوان Impact of International Public SectorAccounting Standards (IPSAS) Adopting on Accountability and Transparency in the Tanzanian public SectorOrganization، هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر معايير المحاسبة الدولية على الشفافية والمساءلة في منظمات القطاع العام التنزانية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمد الباحث في جمع البيانات على أداة اختبار إحصائية تعرف باسم ويلكوكسون، وتم جمع البيانات من وزارة المالية، وبعد تحليل وتفسير النتائج توصلت الدراسة إلى أن تطبيق المبادئ التوجيهية المحاسبية الدولية قد أدى إلى زيادة كبيرة في مستوى الشفافية والمساءلة داخل كيانات القطاع العام التنزانية، ومن المتوقع أن يؤدي هذا إلى تحسين البلاد لنظام التقارير المالية وتوفير بيانات أكثر فائدة لصناع القرار.

دراسة Fadoua RECHKA بعنوان Les Normes Comptables internationales pour le Secteur Public (ipsas) au Maroc et prise de decisionsstrategiques/ International Public SectorAccountingStandars |(ipsas) in Moroccoand strategicdecisionmaking، هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر اعتماد معايير IPSAS في المغرب، والتي تتكون من توليد معلومات محاسبية ومالية على اتخاذ القرار مع التركيز على IPSAS01 عرض البيانات المالية و ipsas02 جداول التدفق النقدي، ولتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمد الباحث في جمع البيانات على أداة الاستبيان والتي وزعت على عينة من المحاسبين القانونيين ، وخلصت الدراسة بتسليط الضوء على الدور والأثر الإيجابي والكبير لمعلومات القوائم المالية على أهمية اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

الجدول رقم (4):ملخص للدراسات التطبيقية السابقة حول أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على ترشيد النفقات العمومية

الرقم	عنوان الدراسة	المؤلف	أهداف الدراسة	منهج الدراسة	نتائج الدراسة
1	أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) لترشيد	د.خالد بعاشي، د. نصر حميداتو	إبراز أهمية تطبيق معايير	منهج تحليلي وأداة	المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تساهم في ترقية الإفصاح وتوفير معلومات أكثر

	نفقات نفقات الإدارات العمومية الجزائرية. (مقال علمي بمجلة آفاق للبحوث والدراسات		المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في الادارات العمومية الجزائرية.	الاستبيان	شمولية حول التكاليف والإيرادات التي تسهل عملية إدارة شؤون البلدية.
2	أثر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على فعالية حوكمة النفقات العامة. (مقال علمي، مجلة دفاتر اقتصادية).	حكيم بوجطو، عبد الحكيم شاشوة	معرفة ايجابيات معرفة المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في الهيئات العمومية.	المنهج التحليلي نموذج الانحدار الخطي المتعدد.	ان تبني وتطبيق (IPSAS) يعمل على تعزيز فعالية حوكمة النفقات العامة.
3	متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وفق أساس الاستحقاق مقال علمي مجلة المالية والأسواق.	أحمد بوكفوسة	تهدف الدراسة الى معالجة موضوع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس استحقاق	الوصفي التحليلي وأداة الاستبيان	هناك توجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية على أساس الاستحقاق الذي يحقق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية .
4	متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في	د.خلف الله بن يوسف، أ.معاش	تهدف إلى معالجة	المنهج الوصفي	ان المحاسبة العمومية تساهم في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات

	الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS مقال علمي مجلة الحقوق والعلوم الانسانية.	قويدر	موضوع "متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS"	العمومية في الجزائر وان تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سيؤدي الى تحسين جودة المعلومات والارتقاء بمستوى المحاسبة العمومية.
5	انعكاسات تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام على إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر كمدخل لترشيد النفقات العامة للدولة مقال علمي مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وادارة الاعمال.	حمزة عقبي	تهدف هذه الدراسة الاستشراعية لمعرفة انعكاسات تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام IPSAS على المحاسبة العمومية وأثرها على ترشيد النفقات	المنهج التحليلي العامي التمييزي ADF قد توصلت هذه الدراسة الى جملة من النتائج أهمها IPSAS1، IPSAS2، IPSAS4، IPSAS8، IPSAS10 على ميزانيات الدولة.
6	دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومي بالجزائر مقال علمي مجلة العلوم	أحمد بربور، مسعود صديقي	يهدف هذا البحث إلى إيجاد المتطلبات المنطقية	المنهج الوصفي والتحليلي توزيع استبيان إعادة النظر في فلسفة التسيير الحالية للإدارة المالية والانفتاح على الإدارة الحديثة وكذلك رسكلة وتكوين الإطار البشري وتوفير الإمكانيات المادية

الاقتصادية.	لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والكشف عن التحديات التي قد تواجه الادارات العمومية، ومناقشة العوامل الداعمة التي تساعد الإدارة العمومية على تبني هذه المعايير.	الحديثة.
7	آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مقال علمي مجلة جزائرية للدراسات المحاسبية والمالية.	توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : إلى ان واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي لا يلبى احتياجات المستخدمين ، وهناك توجه للدولة الجزائرية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية والمتمثل في مشروع المخطط المحاسبي للدولة ، وكما توصلنا إلى ان المعايير الدولية في البيئة الجزائرية يؤدي إلى تطوير نظام المحاسبي العمومي الجزائري من خلال :

تحقيق الشفافية والمصداقية والموثوقية والفعالية للمعلومات المالية العمومية والقضاء على الفساد الإداري... الخ..		معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام) (IPSAS وتحديد أهمية تبني هذه المعايير في تطوير مختلف الجوانب نظام المحاسبة العمومية الجزائري			
اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفقا لها على أساس الاستحقاق لتحقيق الشفافية والمصداقية والموثوقية والإفصاح الكامل عن القوائم المالية.	المنهج الوصفي و الاستنتاجي	تهدف الى التعرف على اثر اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حول الأداء المالي للقطاع العام الأردني من أجل إصلاح النظام المحاسبي للمراقبة على المال العام	Dr. Faris Irsheid AL-Khsheid smailkabbaj	The_ effect_ of adopting_ international_ public_ sector accounting standards (IPSAS) ON financial performance In the jordanian public sector.	8

9	Impact of international public sector accounting standards (IPSAS) Adoption on accountability and transparency in the Tanzanian public sector organization.	CAP paul L. Ulaya. Dr.Nelsen A.Rahl. CAP DAVID D.kiwia	تهدف هذه الدراسة الى تحليل أثر معايير المحاسبة الدولية على الشفافية والمساءلة في منظمات القطاع العام التانزانيا	أداة اختبار إحصائية تعرف باسم ويلكوكسون	كشفت الدراسة أن تطبيق المبادئ التوجيهية المحاسبية الدولية قد أدى الى زيادة كبيرة في مستوى الشفافية والمساءلة داخل كيانات القطاع العام التانزانيا
10	Les Normes Comptables internationales pour le Secteur Public (ipsas) au Maroc et prise de decisions strategiques/ International Public Sector Accounting Standards (ipsas) in Morocco and strategic decision making	Fadoua RECHKA	هدفت هذه الدراسة الى دراسة أثر اعتماد معايير IPSAS في المغرب، والتي تتكون من توليد معلومات محاسبية ومالية على اتخاذ القرار مع التركيز على IPSAS01 عرض البيانات المالية و ipsas02 جداول	المنهج الوصفي والتحليلي	وخلصت الدراسة بتسليط الضوء على الدور والأثر الإيجابي والكبير لمعلومات القوائم المالية على أهمية اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

		التدفق النقدي			
--	--	------------------	--	--	--

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على الدراسات السابقة.

المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة

لقد جاءت هذه الدراسة امتدادا للدراسات السابقة والتي تناولت موضوع أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على ترشيد النفقات العمومية، حيث استهدفت الدراسة عينة من موظفي الإدارات العمومية (محاسبين العموميين، مراقب مالي، آمر بالصرف، أساتذة جامعيين مختصين بالمحاسبة)، لمعرفة مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الإدارات العمومية وكيف تساهم في ترشيد نفقاتها، إذ نجد أن الدراسات السابقة تناولت العديد من المواضيع حيث ركز البعض منها على بعد واحد فقط فمما أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) لترشيد نفقات الإدارات العمومية الجزائرية، انعكاسات تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام على إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر كمدخل لترشيد النفقات العامة للدولة، ومنها من ركز على أثر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على فعالية حوكمة النفقات العامة. أما البعض منها على متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وفق أساس الاستحقاق، وتطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، وأيضا ثم التركيز في بعض الدراسات على دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالجزائر، في حين نجد أن بعض الدراسات ركزت على بعد آخر هو آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية العمومية بالجزائر. ونجد أن الدراسة الحالية تميزت عن الدراسات السابقة في تناولها للمتغيرات المذكورة والتي في شأنها أن تبين تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في محاسبة الإدارات العمومية يساهم في ترشيد نفقاتها. من خلال الشكل التالي (4): نوضح ما يميز الدراسة الحالية بالدراسات السابقة.



أنجزت خلال الفترة الزمنية 2014-2023 حيث شملت الدراسات الأماكن التالية: الجزائر، السعودية، سلطنة عمان.	من حيث الزمان والمكان	أنجزت خلال الفترة الزمنية 2023/12/19 الى 2024/05/05 بولايي ايليزي و جانت
تنوعت هذه الدراسات في الأبحاث العلمية ، حيث هدفت الى توضيح	من حيث الهدف	هدفت دراستنا إلى أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على

أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومتطلبات تطبيقها وكيفية إصلاح النظام المحاسبي العمومي الحالي ، الكشف عن التحديات التي تواجه هذا التطبيق		ترشيد النفقات العمومية.
كان أغلبها مع المحاسبين، عمال المركز المالي	من حيث العينة	تمثلت عينة الدراسة مع موظفي الإدارات العمومية بولاية ايليزي وجانت.
نموذج الانحدار الخطي المتعدد ، المنهج التحليلي، المنهج التحليلي العاملي التمييزي ADF ، دراسة حالة.	من حيث منهج المستعملة	استعملنا في الدراسة المنهج الوصفي في النظري والمنهج التحليلي في التطبيقي.
استهدفت الدراسات عدة من المؤسسات منها العامة والجامعات.	من حيث نوع القطاع	استهدفت دراستنا عدة من المؤسسات العمومية منها: الولاية، الأشغال العمومية، البلدية وغيرها
❖ تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) و نفقات الإدارات العمومية الجزائرية. ❖ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و حوكمة النفقات العامة. ❖ تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) و أساس الاستحقاق . ❖ المحاسبة العمومية و معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ❖ معايير المحاسبة للقطاع العام والمحاسبة العمومية و النفقات العامة. ❖ معايير المحاسبة الدولية للقطاع	من حيث المتغيرات	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وترشيد النفقات العامة

العام ونظام المحاسبة العمومي ❖ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) وجودة المعلومات المحاسبية العمومية		
--	--	--

المصدر: من إعداد الطالبتان وفق الدراسات التطبيقية السابقة.

خلاصة الفصل:

بعدما تطرقنا في هذا الفصل إلى أهم الجوانب النظرية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأثره في ترشيد النفقات العمومية هذا تبين لنا أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق الهادفة إلى إعطاء صورة صادقة وعادلة عن أصول الدولة ومركزها المالي، وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساهم بشكل أكثر في دعم وتعزيز الشفافية والمسائلة والرقابة على النفقات العمومية،

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد:

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع بحثنا حول أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على ترشيد النفقات العمومية ، حيث تهدف هذه الدراسة إلى معالجة آراء العينة المبحوثة التي تم التوصل إليها في الدراسة الميدانية وذلك باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية والوقوف على صحة اختبار الفرضيات من خلال توزيعها على مجموعة من المحاسبين العموميين، المراقبين الماليين، الأساتذة الجامعيين وبعض الوظائف ذات العلاقة بمهنة المحاسبة.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

المطلب الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة لاختيار مجتمع الدراسة

أولاً: طريقة اختيار مجتمع وعينة الدراسة4

يشير معنى مجتمع الدراسة الى المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث إلى أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، ويتكون مجتمع الدراسة من كافة موظفي الإدارات العمومية، كما تم تحديد عينة الدراسة باستخدام العينة الطبقية العشوائية من موظفي الإدارات العمومية حسب التوزيع المتمثل في المحاسبين العموميين، المراقبين الماليين، الأساتذة الجامعيين، وبعض الوظائف ذات العلاقة بمهنة المحاسبة لولايي جانت ايليزي، حيث قمنا بتوزيع 70 استمارة استبيان عن طريق التسليم المباشر والجدول التالي يوضح الإحصائيات الخاصة بالاستبيان :

الجدول رقم (1-2): عدد الاستبيانات الموزعة على عينة الدراسة

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	70	100
عدد الاستمارات المفقودة والمهملة	07	10
عدد الاستمارات الملغاة	02	2.86
عدد الاستمارات الصالحة	61	87.14

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على استمارة الاستبيان

ثانياً: طرق جمع البيانات والمقياس المستخدم

1. طرق جمع البيانات:

تم الاعتماد في هذه الدراسة في جمع البيانات على أداة الاستبيان، ويستخدم كأداة لجمع البيانات والمعلومات التي لا يمكن جمعها عن طريق الأدوات الأخرى، وهي تحتوي على مجموعة من الأسئلة، توجه للمبحوثين للحصول على معلومات حول الموضوع، وهذه الأسئلة قد تكون مغلقة (نعم أو لا)، وقد تكون مفتوحة لكي يجيب المبحوث بكل حرية وتشتمل الاستمارة على ثلاث محاور أساسية وهي: الواجهة، البيانات العامة أو الشخصية، أسئلة الاستمارة.

2. المقياس المستخدم:

تم قياس عبارات الاستبيان على سلم ليكارت (likert) الخماسي، والذي يمكن قياس درجة موافقة وعدم موافقة المستجوبين بالنظر إلى السؤال المطروح حيث تم وضع ترميز لكل مقياس كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم 02: درجات مقياس ليكارت الخماسي

سلم ليكارت الخماسي					
الترميز	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	غير موافق
الدرجة	1	2	3	4	5
الأوزان	من 1 إلى 1.8	أكبر من 1.8 إلى 2.6	أكبر من 2.6 إلى 3.4	أكبر من 3.4 إلى 4.2	أكبر من 4.2 إلى 5

المصدر: عز حسن عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام برنامج spss، الطبعة

الأولى، دار خوارزم العلمية للنشر، المملكة العربية السعودية، 2008، ص 504.

المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات والمعلومات

أولاً: مرحلة تصميم الاستبيان وتوزيعه:

بعد أن قمنا بتحديد الهدف من الاستبيان وهو معرفة وجهات نظر أفراد عينة الدراسة بخصوص موضوع الدراسة، قمنا بكتابة فقراته وأسئلته استناداً إلى نماذج معتمدة من استبيانات سابقة للموضوع، ومن ثم عرضه على مجموعة من المحكمين من أساتذة جامعيين ومن تم الأخذ بنصائحهم وتعديلاتهم المطلوبة وذلك من أجل التأكد من صلاحيته كأداة لجمع البيانات، وشمل الاستبيان على أنماط مختلفة من الأسئلة منها ما يشمل خيارات محددة ومنها ما يكون في فئات حيث تضمن الاستبيان جزأين سنوضحهم كما يلي:

1: الجزء الأول

ويحتوي هذا الجزء على مجموعة من البيانات الشخصية والمتمثلة في: الجنس، العمر، المستوى العلمي، الوظيفة، الخبرة.

2: الجزء الثاني:

ويحتوي هذا الجزء على 03 محاور: المحور الأول: تم أسئلة حول فعالية نظام المحاسبة العمومية في دعم وتعزيز الرقابة على المال العام، المحور الثاني: تضمن أسئلة حول دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في عملية الرقابة على المال العام وترشيد النفقات العامة، المحور الثالث: تضمن أسئلة حول الصعوبات التي تعترض تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على مستوى الإدارات العمومية. حيث قمنا بتوزيع الاستبيان على عينة الدراسة عن طريق التوزيع المباشر المباشر، وكذلك الاستعانة بوسائل الاتصال الإلكترونية بإعداد استمارة الاستبيان ملف وورد وإرسالها.

ثانيا : صدق الاستبيان وتباته

تم التحقق من صدق الاستبيان من خلال عرضه على مجموعة من المحكمين من أساتذة جامعيين ومن تم الأخذ بنصائحهم وتعديلاتهم المطلوبة وذلك من اجل التأكد من صلاحيته كأداة لجمع البيانات، ولاختبار تباث الاستبيان تم حساب معامل ألفا كرونباخ ، والموضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-3): جدول ثبات محاور الاستبيان

معامل الصدق	معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات	محاور الاستبيان
0.984	0.969	08	المحور الأول:مدى كفاية نظام المحاسبة العمومية في دعم وتعزيز الرقابة على المال العام
0.958	0.917	08	المحور الثاني:دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في عملية الرقابة على المال العام وترشيد الإنفاق العمومي في الإدارات العمومية
0.838	0.703	06	المحور الثالث:الصعوبات التي قد تعترض تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على مستوى الإدارات العمومية
0.929	0.863	22	كافة المحاور

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن معاملات ألفا كرونباخ بين معدل كل من المحور الأول والمحور الثاني والمحور الثالث من الدراسة تتراوح ما بين (0.969-0.703)وهي قيمة جيدة، وكذلك معدل كل محاور الاستبيان بلغ 0.863 وهذا يدل على وجود تباث قوي ومقبول ، كما أن قيمة معامل الصدق والذي يمثل الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ لكافة محاور الاستبيان قد بلغ 0.929 وهي قيمة جيدة، وهذا ما يؤكد صدق الاستبيان .

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة الميدانية

سنتناول في هذا المبحث تحليل لبيانات عينة الدراسة حسب النسب والتكرارات لكل من الجنس، العمر، المستوى العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية.

المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة حسب النسب والتكرارات

يوضح الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي لبيانات عينة الدراسة

الجدول رقم (2-4): نتائج التحليل لخصائص عينة الدراسة

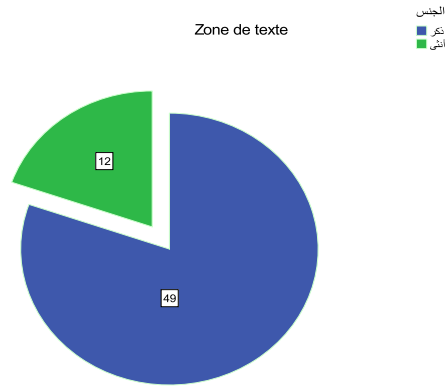
المتغير	البيان	التكرار	النسبة المئوية	المجموع	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	49	80.3	61	100
	أنثى	12	19.7		

		9.8	06	أقل من 30 سنة	العمر
		72.1	44	من 30 إلى 45 سنة	
		18.0	11	أكثر من 45 سنة	
100	61	13.1	08	ثانوي	المستوى العلمي
		68.9	42	جامعي	
		13.1	08	دراسات عليا	
		4.9	03	تكوين مهني	
100	61	27.9	17	محاسب عمومي	الوظيفة
		13.1	08	مراقب مالي	
		3.3	02	أستاذ جامعي	
		55.7	34	أخرى اذكرها	
100	61	26.2	16	أقل من 05 سنوات	الخبرة
		23.0	14	من 05 إلى 10 سنوات	
		36.1	22	من 10 إلى 15 سنة	
		14.8	09	أكثر من 15 سنة	

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن عينة الدراسة أغلبها ذكور حيث بلغت نسبتهم 80.3% في حين بلغت نسبة الإناث 19.7% وهم أقل من فئة الذكور.

والشكل الموالي يوضح طبيعة توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عامل الجنس:

الشكل رقم (2-1): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

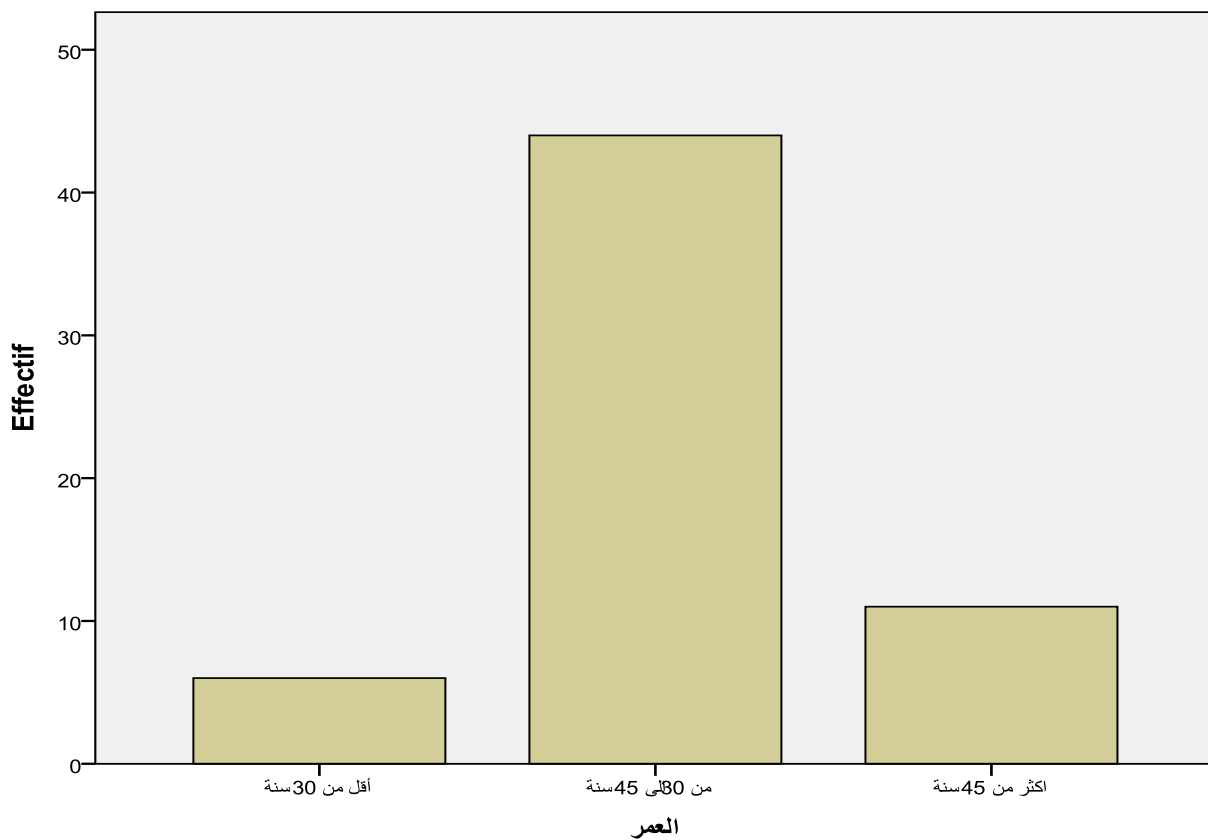


المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على برنامج SPSS

- من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة أعمار الفئة المدروسة فإن أغلبها تتراوح ما بين 30 إلى 45 سنة ، تليها فئة الأكثر من 45 سنة بنسبة 18.0 ، ومن ثم فئة أقل من 30 سنة بنسبة 9.8.

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر:

الشكل رقم (2-2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

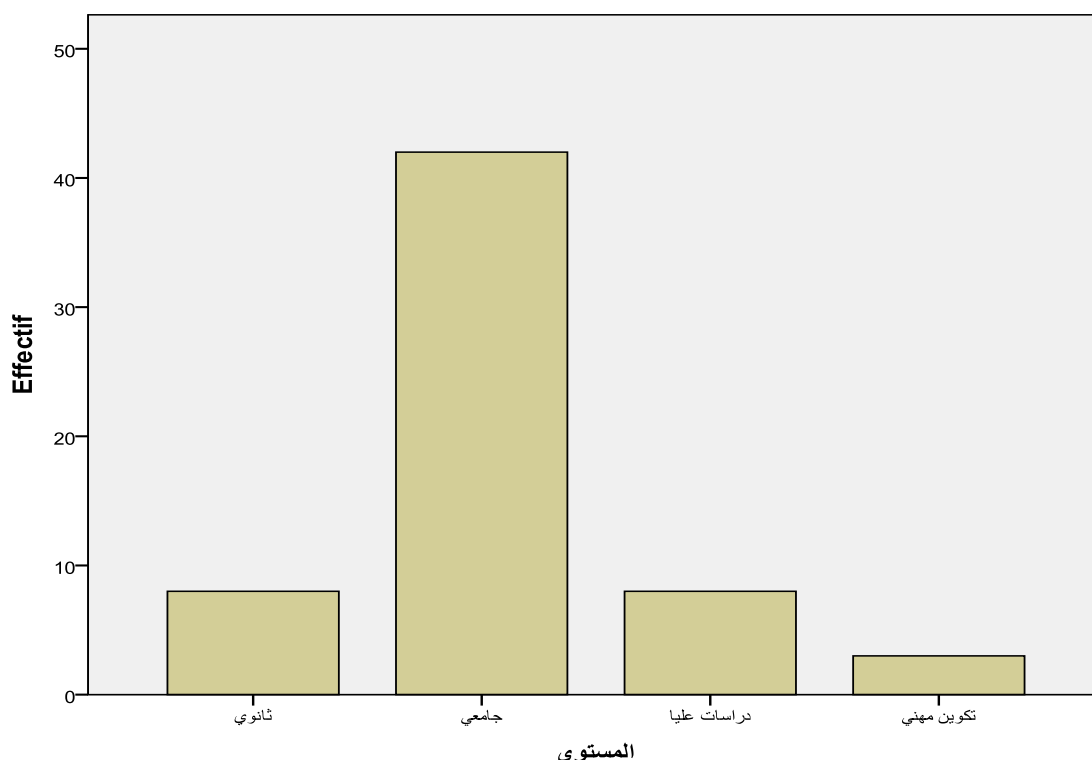


المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج SPSS

- من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المبحوثين يملكون مستوى لا بأس به والذي يمثل المستوى الجامعي بنسبة 68.9 يليه مستوى الثانوي والدراسات العليا إذ يتعادلون بنسبة 13.1، ونسبة 4.9 من يمتلك شهادة التكوين المهني وهي نسبة قليلة.

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى العلمي:

الشكل رقم (2-3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى العلمي

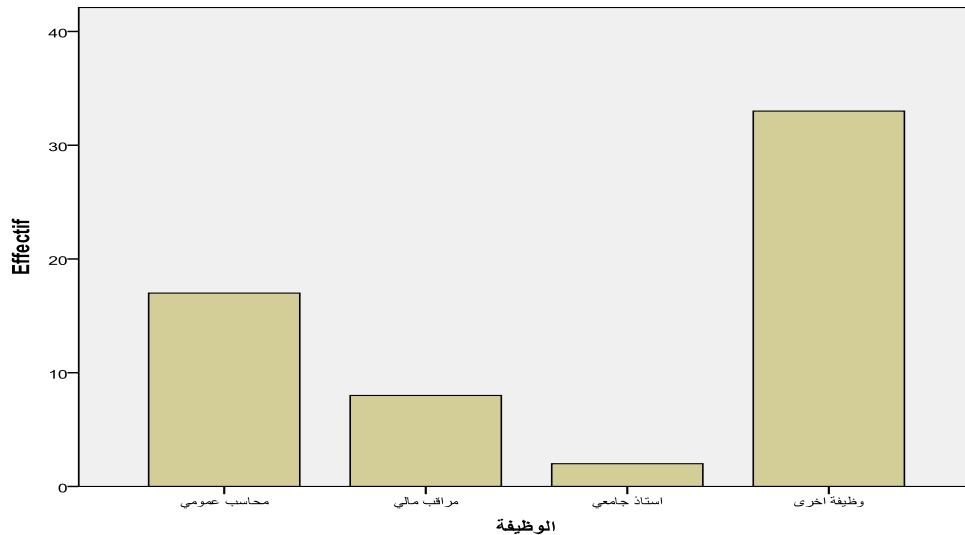


المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج SPSS

- فمن خلال الجدول السابق نلاحظ أن أكثر المبحوثين كانوا من وظائف أخرى ذات العلاقة بمهنة المحاسبة بنسبة 55.7% تليها نسبة 27.9% للمحاسبين العموميين، في حين بلغت نسبة المراقبين الماليين 13.1% ومن بعدها بنسبة شبه منعدمة كانت للأساتذة الجامعيين بنسبة 3.3%.

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة:

الشكل رقم (2-4): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة

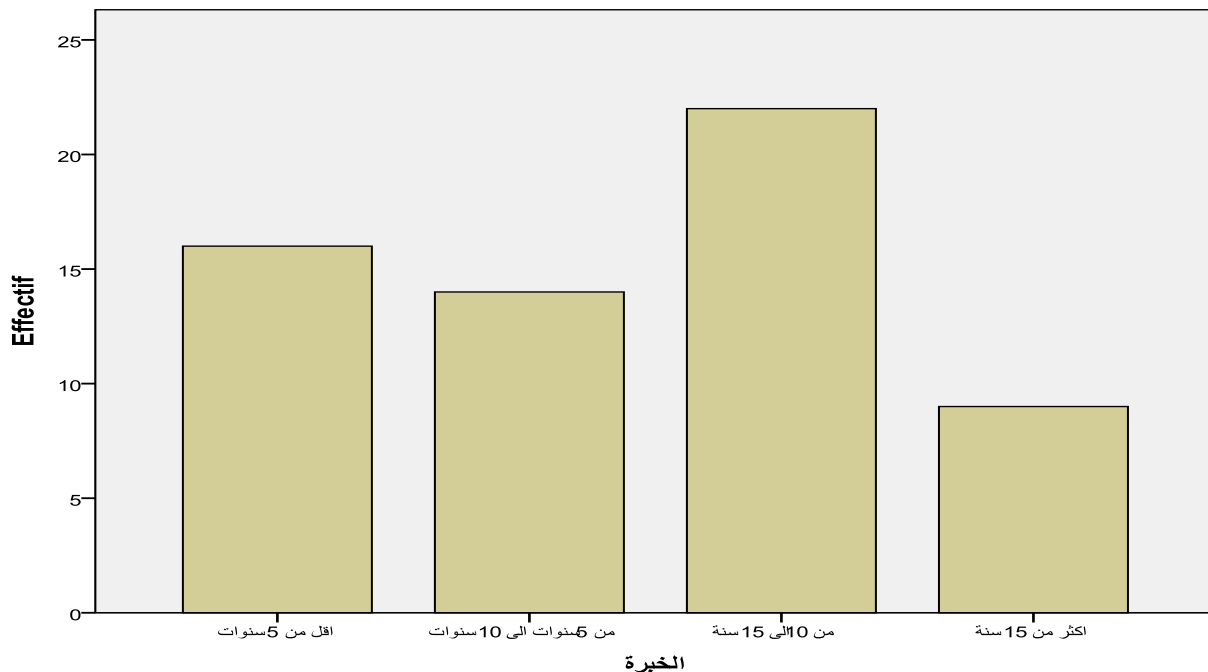


المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج SPSS

- من خلال الجدول السابق نلاحظ أن اغلب فئة للمبحوثين هم من يمتلكون خبرة من 10 الى 15 سنة تليها فئة اقل من 05 سنوات بنسبة 26.2 %، كما نلاحظ أن فئة قليلة من المبحوثين يمتلكون خبرة أكثر من 15 سنة.

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة:

الشكل رقم (2-5): أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج SPSS

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

أولاً: تحليل نتائج المحور الأول

الجدول رقم (2-5): نتائج المحور الأول

العبارة	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة	
	ن	ت	ن	ت	ن	ت	ن	ت	ن	ت
العبارة 01	41	67.2	10	16.4	4	6.6	6	9.8	00	00
العبارة 02	37	60.7	15	24.6	02	3.3	7	11.5	00	00
العبارة 03	47	77	11	18	01	1.6	2	3.3	00	00
العبارة 04	35	57.4	00	00	00	00	6	9.8	00	00
العبارة 05	40	65.6	00	00	00	00	00	00	00	00
العبارة 06	36	59	19	31.1	1	1.6	4	6.6	1	1.6
العبارة 07	33	54.1	00	00	00	00	4	6.6	00	00
العبارة 08	39	63.9	0	0	0	1.6	00	00	00	00

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أن:

- 77% من أفراد العينة المدروسة لا يوافقون بشدة على أن نظام المحاسبة العمومية الحالي يوفر مستوى كاف من الشفافية في إدارة واستخدام المال العام.
- 67.2% من المبحوثين لا يوافقون بشدة على أن نظام المحاسبة العمومية الحالي يوفر أدوات كافية لتعزيز ودعم الرقابة على المال العام.
- 65.6% من المبحوثين لا يوافقون بشدة على أن نظام المحاسبة العمومية يسهل عملية مراجعة النفقات العمومية.
- 63.9% من المبحوثين لا يوافقون بشدة على وجود توازن بين مرونة نظام المحاسبة العمومية وصرامة الرقابة على المال العام.
- 60.7% من المبحوثين لا يوافقون بشدة على أن نظام المحاسبة العمومية المطبق حالياً لا يحتاج إلى تحديثات لتعزيز الرقابة على المال العام.
- 59% من المبحوثين لا يوافقون بشدة على أن العمل المحاسبي يتمتع بالدقة والامتثال للمعايير والقوانين من خلال زيادة مستوى التفتيش والمراجعة على العمليات المحاسبية العمومية، في حين 1.6% يوافقون على ذلك.
- 57.4% من المبحوثين لا يوافقون بشدة على أن نظام المحاسبة العمومية يسهل عملية مراجعة النفقات العمومية.

- 54.1% من أفراد العينة المدروسة لا يوافقون بشدة على الاستفادة الكاملة من التقنيات الحديثة والأساليب المتقدمة في نظام المحاسبة العمومية تعزز من فعالية الرقابة على المال العام.

ثانيا: تحليل نتائج المحور الثاني

الجدول رقم (2-6): نتائج المحور الثاني

العبارة	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة	
	ن	ت	ن	ت	ن	ت	ن	ت	ن	ت
العبارة 01	6	9.8	5	8.2	4	6.6	30	49.2	16	26.2
العبارة 02	6	9.8	4	6.6	7	11.5	30	49.2	14	23
العبارة 03	8	13.1	4	6.6	5	8.2	30	49.2	14	23
العبارة 04	5	8.2	5	8.2	4	6.6	37	60.7	10	16.4
العبارة 05	9	14.8	3	4.9	9	14.8	27	44.3	13	21.3
العبارة 06	8	13.1	2	3.3	6	9.8	31	50.8	14	23
العبارة 07	7	11.5	4	6.6	6	9.8	29	47.5	15	24.6
العبارة 08	7	1	2	3	1	16.4	26	42.6	16	26.2

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول نلاحظ مايلي:

- 60.7% من أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى تحسين فاعلية الرقابة الداخلية في الإدارة العمومية، في حين 8.2% لا يوافقون على ذلك و 6.6% محايد.
- 50.8% من المبحوثين يوافقون على أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى تحسين فهم الجمهور أو المعنيين بالمؤسسة لكيفية استخدام الموارد المالية العامة، بينما 3.3% منهم لا يوافقون على ذلك، و 9.8% محايد الرأي.
- 49.2% من المبحوثين يوافقون على أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الإدارة العمومية يساعد على تحسين عملية رقابة النفقات العمومية، ويساهم في الرفع من شفافية ودقة البيانات المالية، وكذلك يسهل عملية رصد وتحليل الإنفاق العمومي.
- 47.5% من أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساهم في ترشيد الإنفاق العمومي و 6.6% عكس ذلك، في حين 9.8% بنسبة محايد.
- 44.3% من المبحوثين يوافقون على أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يسهل عملية اتخاذ القرارات المالية الرشيدة في الوقت المناسب، في حين 4.9% لا يوافقون على ذلك، و 14.8% محايد.

- 42.6% من المبحوثين يوافقون على أنتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى تحسين إدارة المخاطر المالية في الإدارة العمومية، بينما 3.3% لا يوافقون الرأي، و 16.4% بنسبة محايد.

ثالثا: تحليل نتائج المحور الثالث

الجدول رقم (2-7): نتائج المحور الثالث

العبارة	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة	
	ن	ت	ن	ت	ن	ت	ن	ت	ن	ت
العبارة 01	5	8.2	6	9.8	8	13.1	22	36.1	20	32.8
العبارة 02	4	6.6	4	6.6	5	8.2	29	47.5	19	31.1
العبارة 03	17	27.9	14	23.0	5	8.2	20	32.8	5	8.2
العبارة 04	3	4.9	5	8.2	1	1.6	25	41.0	27	44.3
العبارة 05	8	13.1	5	8.2	5	8.2	24	39.3	19	31.1
العبارة 06	13	21.3	7	11.5	9	14.8	19	31.1	13	21.3

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن:

- 47.5% من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تتطلب تغييرات كبيرة في العمليات المحاسبية للإدارة العمومية ونسبة 6.6% غير موافقين، ومحايد بنسبة 8.2%.
- 41% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بأن الإدارة العمومية تحتاج إلى تكوين إضافي للمستخدمين لفهم وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، في حين 6.6% غير موافقون و 8.2% محايد.
- 39.3% من المبحوثين يوافقون على ان هناك تحديات تقنية تعترض تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، في حين 8.2% لا يوافقون على ذلك و 8.2% محايد.
- 36.1% من أفراد العينة يوافقون على أن هناك صعوبات تعترض تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الإدارة العمومية التي يعملون بها، في حين 9.8% لا يوافقون على ذلك ونسبة 13.1% محايد.
- 32.8% من المبحوثين يوافقون بأن لدى إدارتهم العمومية الموارد البشرية والمالية الكافية لتطبيق وفهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- 31.1% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بأن هنالك صعوبات تتعلق بالتكلفة المالية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في حين 11.5% لا يوافقون على ذلك بينما نسبة 14.8% محايد.

المبحث الثالث: اختبار الفروض

في هذا المبحث سوف يتم اختبار فرضيات الدراسة ، بحيث يتم اختبار مدى قبول أو رفض الفرضيات، كما يلي:

المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى

نرمز للفرضية الصفريية ب H_0 ، والفرضية البديلة ب H_1 :

H_0 : نظام المحاسبة العمومية المطبق غير كافٍ لتعزيز ودعم الرقابة على المال العام.

H_1 : نظام المحاسبة العمومية المطبق كافٍ لتعزيز ودعم الرقابة على المال العام.

الجدول رقم (2-8): نتائج اختبار T للفرضية الأولى (مستوى المعنوية 0.05)

البيان	المتوسط الحسابي	قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	قيمة SIG	المستوى الفرضي
الفرضية الأولى	1.5123	16.028	60	0.0657	24

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة T المحسوبة بلغت 16.028 وهي أكبر من قيمة T الجدولية، وكذلك نجد قيمة SIG قد بلغت 0.0657 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، بالتالي نرفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفريية التي تقول بأن نظام المحاسبة العمومية المطبق غير كافٍ لتعزيز ودعم الرقابة على المال العام.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية

تم صياغة الفرضية الصفريية والفرضية البديلة كما يلي:

H_0 : تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في محاسبة الإدارات العمومية لا يسهل من عملية رقابة وترشيد الإنفاق العمومي بها.

H_1 : تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في محاسبة الإدارات العمومية يسهل من عملية رقابة وترشيد الإنفاق العمومي بها.

الجدول رقم (2-9): نتائج اختبار T للفرضية الثانية (مستوى المعنوية 0.05)

البيان	المتوسط الحسابي	قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	قيمة SIG	المتوسط الفرضي
الفرضية الثانية	3.6619	29.268	60	0.000	24

من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة T بلغت 29.268 وهي أكبر من قيمة T الجدولية، وكذلك نجد قيمة SIG قد بلغت 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وبالتالي يتم رفض الفرضية الصفريية وقبول الفرضية

البديلة التي تنص على أن: تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في محاسبة الإدارات العمومية يسهل من عملية رقابة وترشيد الإنفاق العمومي بها.

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة

تم صياغة الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

H0: ليس هناك صعوبات تعترض تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على مستوى الإدارات العمومية

H1: هناك صعوبات تعترض تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على مستوى الإدارات العمومية.

الجدول رقم (2-10): نتائج اختبار T للفرضية الثالثة (مستوى المعنوية 0.05)

البيان	المتوسط الحسابي	قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	قيمة SIG	المتوسط الفرضي
الفرضية الثالثة	3.5574	34.004	60	0.000	18

من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة T بلغت 34.004 وهي أكبر من قيمة الجدولية، وكذلك نجد قيمة SIG قد بلغت 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وبالتالي يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن هناك صعوبات تعترض تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على مستوى الإدارات العمومية.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل المتمثل في الدراسة الميدانية التي تمت عن طريق الاستبيان وذلك بتوزيعه على مجموعة من المحاسبين العموميين، مراقبين ماليين، أساتذة جامعيين، وبعض الوظائف ذات العلاقة بمهنة المحاسبة كما تم فيها عرض وتحليل أداة وعينة الدراسة ، وبعد تحليل النتائج التي جاء بها الاستبيان والمدرجة في برنامج (spss) توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ أن نظام المحاسبة العمومية المطبق غير كاف لتعزيز ودعم الرقابة على المال العام.
- ✓ تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في محاسبة الإدارات العمومية يسهل من عملية رقابة وترشيد الإنفاق العمومي بها.
- ✓ أن هناك صعوبات تعترض تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على مستوى الإدارات العمومية.

خاتمة

خاتمة

لقد تطرقنا في هذه الدراسة إلى أثر تبني معايير المحاسبة العمومية على ترشيد النفقات العمومية من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة "هل تطبيق معايير IPSAS في محاسبة الإدارات العمومية لولاية إيليزي و جانت يساهم في ترشيد نفقاتها العمومية؟"

وختاما لما سبق فإن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق الهادفة إلى إعطاء صورة صادقة وعادلة عن أصول الدولة ومركزها المالي، هو جزء من الإصلاحات المحاسبية الحكومية في الجزائر سعيا منها لتحسين شفافية نظامها المحاسبي العمومي على المستوى المحلي والدولي وتعزيز المساءلة وكذلك لها دور فعال في تحقيق متطلبات الإفصاح في التقارير المالية المفصح عنها من طرف الإدارات العمومية كما تساهم أيضا في تفعيل آليات الرقابة والمساءلة حول الموارد المستخدمة من طرف الإدارات العمومية في إعداد ميزانياتها و بالتالي المحافظة على المال العام، ومن خلال عرض الجانب التطبيقي الذي كان على مستوى الإدارات العمومية لولايي جانت وإيليزي توصلنا إلى النتائج التالية:

- نظام المحاسبة العمومية الحالي لا يوفر أدوات كافية لتعزيز ودعم الرقابة على المال العام.
- نظام المحاسبة العمومية المطبق حاليا يحتاج الى تحديثات لتعزيز الرقابة على المال.
- نظام المحاسبة العمومية الحالي لا يعطي معلومات دقيقة وموثوقة عن استخدام المال العام.
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الإدارة العمومية يساعد على تحسين عملية رقابة النفقات العمومية.
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساهم في الرفع من شفافية ودقة البيانات المالية.
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى تحسين فاعلية الرقابة الداخلية في الإدارة العمومية.
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساهم في ترشيد الإنفاق العمومي.

التوصيات

- توفير موارد بشرية ومالية كافية لتطبيق وفهم معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- تكوين إضافي للمستخدمين لفهم وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- ابراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء 1434هـ/2013م.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، طبعة عام 2022، الجزء الأول، ترجمة طلال أبو غزالة للترجمة والتوزيع والنشر.
- سوزي عدلي ناشر، المالية العامة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، 2006.
- كنزة بلحسين، الرقابة المالية على النفقات العمومية، مخبر البحوث القانونية، السياسية والشرعية، جامعة خنشلة، 2003.
- مقدمة لمعايير المحاسبة للقطاع العام، الهيئة السعودية للمراجعين المحاسبين، حقوق الطبع والنشر لسنة 2020 محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين.

ثانياً: مذكرات الماجستير وأطروحات الدكتوراه

- فائزة حاجي، تقييم آليات الرقابة المالية على النفقات العمومية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، سنة 2022/2023.
- إيمان عبدوس، دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر و أثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث تخصص التدقيق ومراقبة التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، سنة 2020-2021.

ثالثاً: المقالات العملية

- أحمد برب، مسعود صديقي، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومي الجزائري، JEGE, Journal of economic growth and entrepreneurship, مجلد رقم 06 (2023)، العدد 02، سنة 2023.
- احمد تومي سلامي، مشروع عصرنه أنظمة الميزانية...نحو ترشيد الإنفاق العمومي، مجلة دراسات، العدد لاقتصادي، جامعة الأغواط، جوان 2013.
- أحمد هادي عبد الواحد السعدوني، دور النفقات العامة في التوزيع، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، مجلد رقم 28، العدد 06، سنة 2020.
- أسماء زغادنية، نور الدين بهلول، دور المراقب المالي في ترشيد النفقات العمومية على مستوى بلديات الجزائر، الآفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 01، العدد 07، سوق أهراس.

- أحمد بوكفوسة، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وفق أساس الاستحقاق، المجلة المالية & الأسواق، مجلد رقم 09، العدد 02، الجزائر، السنة 2022.
- أم كلثوم بن موسى، نبوية عيسى، ترشيد النفقات العمومية، مجلة ادارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد الرابع، سنة 2013.
- بكاري بلخير، خضير خبيطي، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ودوره في تفعيل التدقيق الحكومي في الجزائر، مجلة الوحدات للبحوث والدراسات، المجلد 13، العدد 02، 2020.
- جميلة صادق، عبد القادر دربال، إجراءات ترشيد النفقات العمومية في الجزائر في ظل تقلبات أسعار النفط منذ سنة 2014، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد: 07، العدد: 02، سنة 2019.
- حكيم بوجطو، عبد الحكيم شاشوة، اثر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على فعالية حوكمة النفقات العامة، مجلة دفاتر اقتصادية، مجلد رقم 12، العدد: 02 (2021).
- خالد بعاشي، د. نصر حميداتو، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية الجزائرية، مجلة آفاق للبحوث والدراسات، المجلد رقم 05، العدد: 02 (2022).
- خضير خبيطي، يونس مونه، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، جوان 2016.
- خلف الله بن يوسف، أ. معاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد رقم 31، العدد 02. جامعة زيان عاشور بالجلفة، سنة 2022.
- دحمان سمراني، د. هشام بن حميدة، الرقابة القبلية لنفقات البلدية وترشيد الإنفاق العام، معارف مجلة علمية دولية محكمة، العدد 23، الجزائر، بومرداس، سنة 2017.
- زوينة بن فرج، أ. مريم ربيعي، معايير المحاسبة الدولية آلية لترشيد الإنفاق الحكومي، مجلة دراسات الاقتصاد وإدارة الأعمال، العدد 02، الجزائر، 2018.
- صليحة بن طلحة، بوعلام معوشي، ترشيد الإنفاق العام ودوره في احتواء عجز الموازنة العامة للبلد، مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد: 07، العدد: 01، سنة 2019.
- عبد الحميد حسياني، فتيحة بوعبانه، عرض البيانات المالية وفق مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 14، العدد 01 سنة 2021.
- فضيلة بوطورة، ط. د. مريم زغلامي، أحمد سلامي، ترشيد الإنفاق العام كمدخل للحد من الفساد في الجزائر، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، العدد 02، سنة 2018.
- مايج شبيب الشمري، المدرس المساعد سلمان حمد شنان الشمري، واقع وآفاق الإيرادات والنفقات العامة ومعدلات التضخم في العراق للمدة (1990-2019)، مجلة كلية التربية للبنات للعلوم الإنسانية، العدد 29، سنة 2021.
- محمد الصالح بلول، ميلود عبود، الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 02، العدد 01، جوان 2019، الجزائر، سنة 2019.

- محمد بن عزة، دور سياسة الإنفاق في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية، مجلة رؤى اقتصادية، العدد9، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، سنة2015.
- مريم عامر، محمد طويلب، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في عرض القوائم المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد24، العدد01، 2021.
- مسلم سالم محمد العوائد، النفقات العامة وآثارها على الاستقرار الاقتصادي الخطة الخمسية التاسعة بسلطنة عمان 2016-2020.

الملاحق

المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمود بن مختار-إيليزي

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



بطاقة استبيان

السلام عليكم

في إطار اعداد دراسة بحثية، تدرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر اكايمي، تخصص: محاسبة وجباية معمقة، بعنوان أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على ترشيد النفقات العمومية، نرجو منكم تقديم المساعدة في الاجابة على الأسئلة الواردة في بطاقة الاستبيان، كما نحيطكم علما بأن المعلومات المقدمة ستستعمل لأغراض البحث العلمي فقط.

وشكرا مسبقا

بإشراف الدكتور:

خالد بعاشي

من إعداد الطلبة:

أمينة عثمانى وكركوري سعاد

ملاحظة:

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي مجموعة من المعايير المحاسبية التي تهدف الى توحيد الممارسات المحاسبية في القطاع العام على مستوى العالم.

الإجابة على الأسئلة التالية بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة.

البيانات الشخصية:

الجنس	ذكر	
	أنثى	
العمر	أقل من 30 سنة	
	من 30 الى 40 سنة	
	من 40 الى 50 سنة	
	أكثر من 50 سنة	
المستوى العلمي	ليسانس	
	ماستر	
	دراسات عليا	
	شهادة مهنية	
الوظيفة	محاسب عمومي	
	مراقب مالي	
	استاذ جامعي	
	اخرى اذكرها.....	
الخبرة	أقل من 05 سنوات	
	من 05 سنوات الى 10 سنوات	
	من 10 الى 15 سنة	
	أكثر من 15 سنة	

المحور الأول: مدى كفاية نظام المحاسبة العمومية في دعم وتعزيز الرقابة على المال العام

رقم العبرة	العبرة	موافق	موافق بشدة	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	نظام المحاسبة العمومية الحالي يوفر أدوات كافية لتعزيز ودعم الرقابة على المال العام.					
02	نظام المحاسبة العمومية المطبق حالياً لا يحتاج الى تحديثات لتعزيز الرقابة على المال العام.					
03	نظام المحاسبة العمومية الحالي يوفر مستوى كاف من الشفافية في إدارة واستخدام المال العام.					
04	نظام المحاسبة العمومية الحالي يعطي معلومات دقيقة وموثوقة عن استخدام المال العام.					
05	نظام المحاسبة العمومية الحالي يسهل عملية مراجعة النفقات العمومية.					
06	يتمتع العمل المحاسبي بمزيد من الدقة والامتثال للمعايير والقوانين من خلال زيادة مستوى التفويض والمراجعة على العمليات المحاسبية العمومية.					
07	تعزيز فعالية الرقابة على المال العام من خلال الاستفادة الكاملة من التقنيات الحديثة والأساليب المتقدمة في نظام المحاسبة العمومية.					
08	يوجد توازن مناسب بين مرونة نظام المحاسبة العمومية وصرامة الرقابة على المال العام.					

المحور الثاني: دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في عملية الرقابة على المال العام
وترشيد الانفاق العمومي في الادارات العمومية. شوفي مع المشرف غيري الكلمة هذي

رقم العبرة	العبرة: تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS	موافق	موافق بشدة	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تحسين عملية رقابة النفقات العمومية.					
02	الرفع من شفافية ودقة الكشف المالية المالية.					
03	تسهيل عملية رصد وتحليل الإنفاق العمومي.					
04	تحسين فاعلية الرقابة الداخلية في الإدارات العمومية.					

					يسهل عملية اتخاذ القرارات المالية الرشيدة في الوقت المناسب.	05
					تحسين فهم الجمهور أو المعنيين بالمؤسسة لكيفية استخدام الموارد المالية العامة.	06
					يساهم في ترشيد الإنفاق العمومي.	07
					تحسين إدارة المخاطر المالية في الإدارة العمومية.	08

المحور الثالث: الصعوبات التي قد تعترض تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على مستوى الإدارات العمومية.

رقم العبارة	العبارة	موافق	موافق بشدة	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	هناك تحديات تواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الإدارة العمومية التي تعمل بها.					
02	تتطلب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تغييرات كبيرة في العمليات المحاسبية للإدارة العمومية.					
03	تتوافر لدى إدارتك العمومية الموارد البشرية والمالية الكافية لتطبيق وفهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.					
04	تحتاج الإدارة العمومية إلى تكوين إضافي للمستخدمين لفهم وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.					
05	توجد مشاكل تقنية تعيق تنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.					
06	هناك صعوبات تتعلق بالتكلفة المالية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.					

نتائج التحليل لخصائص عينة الدراسة

الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentagevali de	Pourcentagecu mulé
Valide ذكر	49	80.3	80.3	80.3
أنثى	12	19.7	19.7	100.0
Total	61	100.0	100.0	

العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentagevali de	Pourcentagecu mulé
Valide أقل من 30 سنة	6	9.8	9.8	9.8
من 30 الى 45 سنة	44	72.1	72.1	82.0
أكثر من 45 سنة	11	18.0	18.0	100.0
Total	61	100.0	100.0	

المستوى

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentagevali de	Pourcentagecu mulé
Valide ثانوي	8	13.1	13.1	13.1
جامعي	42	68.9	68.9	82.0
دراسات عليا	8	13.1	13.1	95.1
تكوين مهني	3	4.9	4.9	100.0
Total	61	100.0	100.0	

الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentagevali de	Pourcentagecu mulé
Valide محاسب عمومي	17	27.9	27.9	27.9
مراقب مالي	8	13.1	13.1	41.0
أستاذ جامعي	2	3.3	3.3	44.3
وظيفة أخرى	34	55.7	55.7	100.0
Total	61	100.0	100.0	

الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentagevali de	Pourcentagecu mulé
Valide أقل من 5 سنوات	15	24.6	24.6	24.6
من 5 سنوات الى 10 سنوات	14	23.0	23.0	47.5
من 10 الى 15 سنة	22	36.1	36.1	83.6
أكثر من 15 سنة	10	16.4	16.4	100.0
Total	61	100.0	100.0	

معامل ألفا كرونباخ لمحاو الاستبيان

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.969	8

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.939	8

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.703	6

تحليل نتائج المحور الأول

السؤال 01

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	41	67.2	67.2	67.2
موافق بشدة	10	16.4	16.4	83.6
محايد	4	6.6	6.6	90.2
موافق	6	9.8	9.8	100.0
Total	61	100.0	100.0	

السؤال 02

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	37	60.7	60.7	60.7
موافق بشدة	15	24.6	24.6	85.2
محايد	2	3.3	3.3	88.5
موافق	7	11.5	11.5	100.0
Total	61	100.0	100.0	

السؤال 03

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	غير موافق بشدة	47	77.0	77.0	77.0
	موافق بشدة	11	18.0	18.0	95.1
	محايد	1	1.6	1.6	96.7
	موافق	2	3.3	3.3	100.0
	Total	61	100.0	100.0	

السؤال 04

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	35	57.4	57.4	57.4
	موافق بشدة	20	32.8	32.8	90.2
	موافق	6	9.8	9.8	100.0
	Total	61	100.0	100.0	

السؤال 05

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	40	65.6	65.6	65.6
	موافق بشدة	21	34.4	34.4	100.0
	Total	61	100.0	100.0	

السؤال 07

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	33	54.1	54.1	54.1
	موافق بشدة	24	39.3	39.3	93.4
	موافق	4	6.6	6.6	100.0
	Total	61	100.0	100.0	

السؤال 08

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentagevali de	Pourcentagecu mulé
Valide	غير موافق بشدة	20	32.8	32.8	32.8
	غير موافق	18	29.5	29.5	62.3

محايد	12	19.7	19.7	82.0
موافق	2	3.3	3.3	85.2
موافق بشدة	9	14.8	14.8	100.0
Total	61	100.0	100.0	

تحليل نتائج المحور الثاني

السؤال 09

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	6	9.8	9.8	9.8
غير موافق	5	8.2	8.2	18.0
محايد	4	6.6	6.6	24.6
موافق	30	49.2	49.2	73.8
موافق بشدة	16	26.2	26.2	100.0
Total	61	100.0	100.0	

السؤال 10

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	6	9.8	9.8	9.8
غير موافق	4	6.6	6.6	16.4
محايد	7	11.5	11.5	27.9
موافق	30	49.2	49.2	77.0
موافق بشدة	14	23.0	23.0	100.0
Total	61	100.0	100.0	

السؤال 11

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	8	13.1	13.1	13.1
غير موافق	4	6.6	6.6	19.7
محايد	5	8.2	8.2	27.9
موافق	30	49.2	49.2	77.0
موافق بشدة	14	23.0	23.0	100.0
Total	61	100.0	100.0	

السؤال 12

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	8.2	8.2	8.2
	غير موافق	5	8.2	8.2	16.4
	محايد	4	6.6	6.6	23.0
	موافق	37	60.7	60.7	83.6
	موافق بشدة	10	16.4	16.4	100.0
	Total	61	100.0	100.0	

السؤال 13

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	9	14.8	14.8	14.8
	غير موافق	3	4.9	4.9	19.7
	محايد	9	14.8	14.8	34.4
	موافق	27	44.3	44.3	78.7
	موافق بشدة	13	21.3	21.3	100.0
	Total	61	100.0	100.0	

السؤال 14

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	8	13.1	13.1	13.1
	غير موافق	2	3.3	3.3	16.4
	محايد	6	9.8	9.8	26.2
	موافق	31	50.8	50.8	77.0
	موافق بشدة	14	23.0	23.0	100.0
	Total	61	100.0	100.0	

السؤال 15

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	7	11.5	11.5	11.5
	غير موافق	4	6.6	6.6	18.0

محايد	6	9.8	9.8	27.9
موافق	29	47.5	47.5	75.4
موافق بشدة	15	24.6	24.6	100.0
Total	61	100.0	100.0	

السؤال 16

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	7	11.5	11.5	11.5
غير موافق	2	3.3	3.3	14.8
محايد	10	16.4	16.4	31.1
موافق	26	42.6	42.6	73.8
موافق بشدة	16	26.2	26.2	100.0
Total	61	100.0	100.0	

تحليل نتائج المحور الثالث

السؤال 17

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	5	8.2	8.2	8.2
غير موافق	6	9.8	9.8	18.0
محايد	8	13.1	13.1	31.1
موافق	22	36.1	36.1	67.2
موافق بشدة	20	32.8	32.8	100.0
Total	61	100.0	100.0	

السؤال 18

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	4	6.6	6.6	6.6
غير موافق	4	6.6	6.6	13.1
محايد	5	8.2	8.2	21.3
موافق	29	47.5	47.5	68.9
موافق بشدة	19	31.1	31.1	100.0
Total	61	100.0	100.0	

السؤال 19

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	17	27.9	27.9	27.9
	غير موافق	14	23.0	23.0	50.8
	محايد	5	8.2	8.2	59.0
	موافق	20	32.8	32.8	91.8
	موافق بشدة	5	8.2	8.2	100.0
	Total	61	100.0	100.0	

السؤال 20

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	4.9	4.9	4.9
	غير موافق	5	8.2	8.2	13.1
	محايد	1	1.6	1.6	14.8
	موافق	25	41.0	41.0	55.7
	موافق بشدة	27	44.3	44.3	100.0
	Total	61	100.0	100.0	

السؤال 21

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	8	13.1	13.1	13.1
	غير موافق	5	8.2	8.2	21.3
	محايد	5	8.2	8.2	29.5
	موافق	24	39.3	39.3	68.9
	موافق بشدة	19	31.1	31.1	100.0
	Total	61	100.0	100.0	

السؤال 22

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	13	21.3	21.3	21.3
	غير موافق	7	11.5	11.5	32.8
	محايد	9	14.8	14.8	47.5
	موافق	19	31.1	31.1	78.7
	موافق بشدة	13	21.3	21.3	100.0
	Total	61	100.0	100.0	