



جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مشروع مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير والعلوم التجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS على نظام المحاسبة
العمومية الجزائري

-دراسة استقصائية لعينة من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين-

تحت إشراف الأستاذ:

د. بن قطاف أحمد

من إعداد الطالبين:

- حداد أيوب

- حبيطوش نجمة

أعضاء اللجنة المناقشة

رئيسا	جامعة برج بوعريريج	د. قاسمي محمد اليمين
مشرفا	جامعة برج بوعريريج	د. بن قطاف أحمد
مناقشا	جامعة برج بوعريريج	د. بن فرج زويينة

السنة الجامعية: 2021 / 2020



جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مشروع مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير والعلوم التجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS على نظام المحاسبة
العمومية الجزائري

-دراسة استقصائية لعينة من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين-

تحت إشراف الأستاذ:

د. بن قطاف أحمد

من إعداد الطالبين:

- حداد أيوب

- حبيطوش نجمة

أعضاء اللجنة المناقشة

رئيسا	جامعة برج بوعريريج	د. قاسمي محمد اليمين
مشرفا	جامعة برج بوعريريج	د. بن قطاف أحمد
مناقشا	جامعة برج بوعريريج	د. بن فرج زوينة

السنة الجامعية: 2021 / 2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
بَدَأَ خَلْقَ الْإِنسَانِ
مِنْ طِينٍ

الإهداء

الحمد لله فالق الأنوار، وجاعل الليل والنهار، ثم الصلاة والسلام على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من تلفظت به شفاهي أمي، إلى من أوصانا الرسول صلى الله عليه وسلم بما ثلاث أمي ثم أمي ثم أمي... إلى من قال فيها الرسول صلى الله عليه وسلم الجنة تحت أقدام الأمهات، إلى من سهرت الليالي من أجل راحتي حفظها الله وأطال في عمرها أمي الغالية؛

إلى مثلي الأعلى أبي الذي علمني النجاح والصبر، حفظه الله وأطال في عمره أبي الغالي؛

إلى أخي وأخواتي من كبيرهم إلى صغيرهم بدون أن أنسى كل الأحفاد من كبيرهم إلى صغيرهم؛

إلى كل أصدقائي رفقاء دربي من داخل الجامعة وخارجها؛

إلى الأستاذ المشرف الدكتور بن قطاف أحمد، إلى أساتذتي الكرام الذين أناروا دروبنا بالعلم والمعرفة؛

إلى كل من يقتنع بفكرة فيدعو إليها ويعمل على تحقيقها، لا يبغى بها إلا وجه الله ومنفعة الناس؛

إليكم أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع.

حداد

الإهداء

اهدي ثمرة جهدي إلى من أرضعتني الحب والحنان، إلى رمز الحب وبلسم الشفاء، إلى القلب الناصع
"أمي الغالية" إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم "أبي العزيز"

إلى من يجري حبهم في عروقي ليهج بذكرهم فؤادي إلى إخوتي: بلال، عادل، رفيق؛

إلى أخواتي: سليمة ولامية؛

إلى من ملأ البيت بقنديل براءته ابني الغالي سيد علي؛

إلى من بذلوا كل جهد وعطاء لأصل إليكم من نسيهم قلبي ولم ينسهم قلبي؛

إلى كل من كان لي سند في الحياة

حبيطوش

شكر وتقدير

{ من لم يشكر الناس لم يشكر الله }

أول الشكر الله الواحد القهار صاحب الفضل والإكرام أكرمنا بنعمة الإسلام ويسر لنا سبيل العلم،
فله الشكر حتى يرضى وله الشكر بعد الرضى والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى صلى الله عليه
وسلم تسليما كثيرا.

ثم كامل الشكر والتقدير والامتنان للأستاذنا المشرف: بن قطاف أحمد صاحب الفضل بعد الله،
جزاه الله عنا أفضل الجزاء على نصائحه وتوجيهاته القيمة وسعة صدره وصبره، فجزاك الله جنة
الفرديوس.

كما لا يفوتنا أن نشكر كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل.
وكما نشكر جميع الأصدقاء والزملاء وتنمنا لهم مزيد من الإنجاز والعطاء في حياتهم.

وشكرا.

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على نظام المحاسبة العمومية الجزائري حيث تناولت في شقها النظري مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية في الجزائر والمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ومعرفة واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ضل تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، كما خلصت الدراسة في شقها الميداني المتضمن توزيع استمارة استبيان على عينة من المؤسسات العمومية بولاية برج بوعرييج وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، لمعرفة استجابات أفراد العينة من آمرين بالصرف ومحاسبين عموميين، وموظفين الإداريين، وتحديد فروق في استجابات هذه الأخيرة حسب البيانات الشخصية والمهنية.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها موافقة أغلبية العينة على ان نظام المحاسبة العمومية يعاني كثيرا وهذا نتيجة لعدم استجابته للمتغيرات العالمية، ومشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية يحتاج إلى تغير جذري لكي يتماشى مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وأن إصلاح نظام الإدارة العمومية يمثل أهم تحديات تواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، نظام محاسبة عمومية، أساس نقدي، أساس الاستحقاق.

Résumé:

This study aims to show the impact of the application of international accounting standards in the public sector to the Algerian public accounting system, where it dealt in theory with general concepts about public accounting in Algeria and international accounting standards for the public sector, and to know the reality of the Algerian public accounting system in the misapplication of ipsas, as the study concluded in its field section, which included distributing a questionnaire form to a sample of public institutions in the state of Borj Bouarrig and analyzing them using the statistical program SPSS, to find out the responses of a The sample is made up of exchange orders, public accountants, administrative staff, and differences in the latter's responses are determined by personal and professional data.

The study found a set of results, the most important of which is the approval of the majority of the sample that the public accounting system suffers a lot and this is the result of its failure to respond to global variables, and the project to reform the public accounting system needs to change radically in order to comply with the requirements of international accounting standards for the public sector, and that the reform of the public administration system represents the most important challenges facing the application of international accounting standards in the public sector.

Key words: International Public Sector Accounting Standards, Public Accounting System, Cash Basis, Maturity Basis.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
III- II	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة المختصرات
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
X	قائمة الملاحق
أ - هـ	مقدمة
01	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية حول الدراسة
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الأدبيات النظرية حول الدراسة
12	المبحث الثاني: واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ضل تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS
21	المبحث الثالث: دراسات السابقة
27	خلاصة الفصل
28	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
29	تمهيد
29	المبحث الأول: المنهجية والإجراءات الدراسة
36	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية تحليلها ومناقشتها
56	خلاصة الفصل
58	الخاتمة
63	قائمة المراجع
67	الملاحق
79	الفهرس

قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IPSAS	International public sector accounting standards	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
DGCP	Direction Générale de la cometabolite publique	المديرية العامة للمحاسبة العمومية
PCE	Plan comptable de l'état	المخطط المحاسبي للدولة
PCN	Plan comptable national	المخطط المحاسبي الوطني
MSB	Modernisation des Systèmes Budgétaires	تحديث نظام الميزانية

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
31	يوضح توزيع عينة الدراسة	01
32	يبين درجات مقياس ليكرت الخماسي	02
33	مقياس تحديد الوزن النسبي والأهمية النسبي والأهمية النسبة للوسط الحسابي	03
34	مجالات الدراسة وعدد المحاورها	04
35	اختبار التوزيع الطبيعي	05
36	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	06
37	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	07
38	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	08
39	يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	09
42	يوضح الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول	10
43	يوضح الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني	11
44	يوضح الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث	12
45	يوضح معاملات الارتباط ومستوى الدلالة لكل محور من المحاور وبالدرجة الكلية للاستبيان	13
46	يوضح نتائج اختبار ثبات أداة القياس	14
47	يوضح تحليل الفقرات المحور الأول واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	15
50	يوضح نتائج آراء عينة الدراسة حول إصلاح نظام المحاسبة العمومية لكي يتماشى مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	16
53	يوضح نتائج آراء عينة الدراسة حول تحديات تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر	17

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
08	مكونات نظام معلومات المحاسبة العمومية	01
35	منحى يوضح اعتدالية التوزيع الطبيعي	02
37	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	03
38	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	04
39	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	05
40	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	06

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
67	الاستبيان في صورته المقدمة لوحدات الدراسة	01
71	مستخرج spss لاختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	02
71	مستخرج spss لمعاملات الارتباط (بيرسون) للاتساق الداخلي والقيم الاحتمالية لها لكل المحاور	03
75	مستخرج spss لمعاملات الثبات (إختبار ألفا كرومياخ) لكل المحاور	04
76	مستخرج spss لمتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية لكل المحاور	05

المقطعة
بسم الله الرحمن الرحيم

تمهيد

شهد العالم في العقود الأخيرة تطورات اقتصادية واجتماعية وسياسية، مما ترتب عليه انهيار الحواجز بين الدول ظهور الاتفاقيات الدولية، هذا أدى بالدول إلى إجراء إصلاحات شاملة لمختلف الأنظمة والسياسات الفاعلة لها، وقد جاء إصلاح مختلف جوانب المالية العامة في قلب مبادرات الإصلاح التي تبنتها الدول المختلفة نظرا للتطورات الكبيرة في أنشطتها وبرامجها الأمر الذي فرض تطوير النظام المحاسبية العمومية.

وفي أوائل الثمانينيات من القرن الماضي انطلقت بعض الجهود لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة العمومية على مستوى العالم كمحاولة لتقريبها من المحاسبة المالية، حيث انشئ مجلس المحاسبة العمومية تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية، وخلال سنة 2004 تم استبداله بمجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) وهي لجنة دائمة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، حيث يهدف هذا المجلس (IPSASB) إلى خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام ومقاربتها بالمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS).

ولمواكبة الجزائر للتطورات الحاصلة في مجال المحاسبة العمومية حولت وزارة المالية سنة 1995 إعداد مشروع إصلاح لنظام المحاسبة العمومية يهدف إلى عصرنه وتطوير المحاسبة العمومية من خلال تحسين جودة الإبلاغ الحكومي عن طريق تقديم قوائم مالية مفيدة لمتخذي القرارات بهدف تقييم ومراقبة وحدات القطاع العام، وتعد هذه الخطوة نتيجة حتمية للاتجاه نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، ومن هنا يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هو أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS على نظام المحاسبة العمومية الجزائري؟

التساؤلات الفرعية:

- ما المقصود بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وماهي مبررات اعتمادها؟
- هل البيئة الحالية من الأطر القانونية والتنظيمية التي تنظم المحاسبة العمومية في الجزائر تكفي لضمان ممارسات جيدة للمهنة؟
- هل يتماشى مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر مع متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام؟
- ما هي العوائق والتحديات تواجه تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر؟

فرضيات الدراسة

للإجابة على الاشكالية المطروحة تم وضع الفرضيات التالية:

- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي معايير عالمية عالية الجودة للإبلاغ المالي، خاصة بمؤسسات العمومية غير ربحية، ويتم تطبيقها وفق أساس الاستحقاق الذي يحقق الشفافية والمصداقية والموثوقية والإفصاح الكامل عن البيانات المالية للمؤسسات العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة على المستوى المحلي والدولي.
- البيئة الحالية من الأطر القانونية والتنظيمية التي تنظم المحاسبة العمومية في الجزائر لا تكفي لضمان ممارسات جيدة للمهنة.
- مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية يحتاج إلى تغيير جذري لكي يتماشى مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- إصلاح نظام الإدارة العمومية يمثل أهم تحدي وعائق يواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

مبررات اختيار الموضوع:

- توجه الجزائر نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS آفاق سنة 2023؛
- الأهمية الكبيرة التي تكتسبها المحاسبة العمومية كدليل للتسيير المحاسبي في المؤسسات العمومية؛
- الأهمية التي تحوزها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كل من الإفصاح والقياس المحاسبيين في القوائم المالية باعتبارها الأداة الأكثر انعكاسا على تقييم أداة المؤسسة العمومية؛
- الميول والرغبة الشخصية في تناول المواضيع وذلك لارتباطها بالتخصص.

أهمية الدراسة:

يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة وذلك نظرا للمكانة الاستراتيجية لنظام المحاسبة العمومية في نظام الإدارة المالية، حيث ان هذا الأخير يقوم بتوثيق و اثبات المعاملات المالية لتنفيذ الميزانية العامة للدولة وعرضها في شكل تقارير وقوائم مالية تعرض نتائج نشاط وحدات القطاع العام و التي يتم استعمالها لأغراض التخطيط و الرقابة أداء الوحدات الحكومية في مجال العقلنة و الاقتصاد في تسيير الموارد العمومية، لأن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي التي تحدد مضمون وطريقة عرض و اعداد البيانات المالية الفعلية عن مصادر تحصيل الموارد العمومية وعن حجم مجال الانفاق الحكومي، إضافة الى بيان الوضعية المالية الفعلية للخزينة و التي يتم على اساسها اتخاذ القرار المتعلق بتمويل نشاط وحدات القطاع العام.

أهداف الدراسة:

- تهدف الدراسة الى جملة من أهداف وهي كما يلي:
- التعرف على نظام المحاسبة العمومية من خلال تعريفها وأهدافها وخصائصها، ومجال تطبيقها؛
- التعرف على الاعوان المكلفين بالمحاسبة العمومية والمبادئ المحاسبة العمومية ومكوناتها؛
- التعرف على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال تعرفها والتعرف على اهميتها واهدافها ومجال تصنيفها وتطبيقها؛
- عرض واقع نظام المحاسبة العمومية؛
- معرفة أثر تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على نظام المحاسبة العمومية الجزائري؛
- معرفة التحديات التي توجه تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر.

حدود الدراسة:

وتكمن حدود الدراسة فيما يلي:

- الحدود المكانية:** تتعلق هذه الدراسة بالجزائر كونها تضمنت المسح عن طريق الاستبيان، والذي مس عينة من ذوي الاختصاص على مستوى ولاية برج بوعريج؛
- الحدود الزمانية:** تتمثل في الفترة الممتدة من بداية توزيع أول استبيان الى غاية استلام اخر استبيان ومن ثم تحليله والتوصل الى النتائج؛
- الحدود البشرية:** تتمثل في أفراد العينة الذين أجابوا على أسئلة الاستبيان وهم آمرين بالصرف ومحاسبين عموميين ووظيفة أخرى.

منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

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

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

هيكل الدراسة:

للإجابة على إشكالية هذا البحث وأنجزه قمنا بتقسيم الدراسة الى فصلين، بداية بالمقدمة وأخيرا بالخاتمة حيث تضمنت تلخيص عام لكل ما جاء في البحث واختبار فرضياته ثم عرض النتائج والتوصيات المقترحة بناء على النتائج المتوصل اليها.

حيث تناول الفصل الاول: "الأدبيات النظرية والتطبيقية حول الدراسة" حيث خصص المبحث الأول منه للأدبيات النظرية، حيث تطرقنا فيه الى مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية ومفاهيم عامة حول المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والمبحث الثاني واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ضل تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، حيث تطرقنا فيه الى واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري ومتطلبات تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، اما المبحث الثالث خصص لدراسات السابقة وتم اختيار مجموعة من الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع الدراسة.

أما الفصل الثاني: "الدراسة الميدانية" حاولنا من خلال هذا الفصل تحليل البيئة الجزائرية بالتركيز على مجموعة من المتغيرات التي نرى بأنها تأثر على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر، من خلال استبيانته موجه لأعوان تطبيق المحاسبة العمومية لعينة من مختلف المؤسسات العمومية بولاية برج بوعرييج لمعرفة آرائهم حول ذلك، كما تضمن هذا الفصل عرض وتحليل اختبار فرضيات الدراسة.

الفصل الأول: الأبيات والخلاصة

والنظائير في أصول الكرامات

تمهيد

تعتبر المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح، ومن سمات تداول المال العام أجبرت العمل على بناء إطار نظري منفرد لتمثيل الممارسات وأسس القياس المحاسبي مع مميزات نشاط الوحدات الحكومية من أجل الرقي بجودة الإبلاغ المالي الحكومي وتحقيق الشفافية والافصاح الواضح وتسهيل عملية المتابعة الدائمة للوضعية المالية لمعرفة الرصيد المالي المتوفر ومراقبة إنفاقه المتعلق بتنفيذ الميزانية العامة للدولة وذلك عن طريق تكييف المعايير المحاسبية والاستفادة من مزايا المحاسبة في القطاع العام بجميع فروعته وهياكله . سنحاول في هذا الفصل ضبط بعض المفاهيم المرتبطة بالمحاسبة العمومية، ومعايير الدولية للقطاع العام، وتم تقديم مجموعة من الدراسات السابقة متعلقة بموضوع الدراسة بتقسيمه إلى ثلاث مباحث كالتالي :

المبحث الأول: الأدبيات النظرية حول الدراسة

المبحث الثاني: واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

المبحث الثالث: دراسات السابقة

المبحث الأول: الأدبيات النظرية حول الدراسة

في هذا المبحث سيتم عرض بعض المفاهيم في سياق الموضوع، وهذا من أجل توضيح أكثر وتبسيط المفاهيم فيما يدور حول موضوع الدراسة حيث قمنا بتقسيم المبحث إلى مطلبين، سنتناول في المطلب الأول مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية، وفي المطلب الثاني مفاهيم عامة حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية

وفي هذا المطلب سيتم عرض مفهوم المحاسبة العمومية وأهدافها وخصائصها واسبابها ومجال تطبيقها والأعوان القائمين بتطبيقها ومبادئ ومكونات نظم معلومات المحاسبة العمومية.

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة العمومية وأهدافها وخصائصها

أولاً: مفهوم المحاسبة العمومية:

هناك عدت تعاريف للمحاسبة العمومية ونذكر من بينها:

1. المحاسبة العمومية هي "المبادئ والتقاليد والإجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن الخليات والمحافظات والوحدات الحكومية. وتتصف هذه المحاسبة في الماضي بالتسجيل في السجلات والقوائم المالية لحسابات الموازنة ومراعاة القيود القانونية أو الإدارية المفروضة على الإنفاق، وتسجيل الالتزامات وينظر إلى كل منها حالياً على أنها مواصفات"¹.
2. المحاسبة العمومية هي "مجموعة من القواعد الموحدة التي تضعها سلطة مخولة قانوناً لتسجيل التصرفات المالية التي تقوم بها إدارات الدولة المختلفة لتنفيذ الخدمات العامة أو المشاريع والأعمال الحكومية الأخرى وتحليل هذا التصرفات بشكل يوضح نتائجها فضلاً عن المركز المالي للدولة في نهاية مدة محددة"².
3. المحاسبة العمومية 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"³.
4. المحاسبة العمومية هي "المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل تبويب العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار، وتوصيلها إلى الجهات ذوات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك"⁴.

¹ لؤي ودايان وزهير الحدرب، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010م/1431هـ، ص: 11.

² أسعد محمد علي وهاب ألعواد، أساسيات المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار مكتبة البصائر، بيروت، لبنان، 2012م/1433هـ، ص: 5.

³ إبراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، جامعة العلوم التكنولوجية، صنعاء، 2013م/1434هـ، ص: 25.

⁴ إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، عمان، 2003، ص: 35.

5. يعرف القانون الجزائري رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، في مادتيه الأولى و الثانية على ما يلي: " يقصد بالمحاسبة العمومية (الحكومية) كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة و الميزانيات من الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما يبين أيضا الالتزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤوليات، ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات"¹.

ثانيا: أهداف المحاسبة العمومية:

تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير بيانات ومعلومات موضوعية ذات مصداقية حول نشاط القطاع العام، وفي هذا الإطار يمكن تحديد أهداف المحاسبة فيما يلي²:

- ✓ إمكانية التعرف على الإيرادات الفعلية والنفقات الفعلية ومقارنة ذلك مع الإيرادات والنفقات المقدرة للوحدات الإدارية، وذلك بهدف التعرف على أسباب الفرق بين الفعلي والتقديري، ومن اتخاذ الإجراءات المصححة التي تساعد على تفادي الفروق غير المرغوب فيها؛
- ✓ تحقيق الرقابة الإدارية الفعالة على إيرادات و نفقات الدولة، ومن ثم إظهار سلامة عمليات التحصيل والانفاق من حيث اتساقها مع ما تفرضه القوانين واللوائح والإجراءات للتأكد من جدية وقانونية الانفاق على تنفيذ الأنشطة والبرامج والخدمات وتمشيه مع القوانين واللوائح المنظمة لذلك؛
- ✓ توفير البيانات والمعلومات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارة والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية؛
- ✓ ضبط الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ونفقاتها؛
- ✓ إثبات النشاط المالي الذي تقوم به الوحدات العمومية الإدارية، بغرض تسهيل عملية التسيير واتخاذ القرارات والمسألة والمحاسبة؛
- ✓ توفير المعلومات اللازمة لتقييم الأداء، من خلال مقارنة الأداء المسطر له؛
- ✓ تحقيق التنظيم والتوافق بين كل من اعوان المحاسبة العمومية، خاصة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

¹ الجريدة الرسمية، القانون 90-21، المتعلق بالمحاسبة العمومية، المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل: 15-08-1990، المادة (1) والمادة (2).

² خلف لله بن يوسف، معاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير الخاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية -دراسات اقتصادية-، جامعة زيان عاشور بالجلفة، 2016، ص: 276، 277.

ثالثا: خصائص المحاسبة العمومية:

تتميز المحاسبة العمومية كتقنية كمية لتسيير المال العام بالخصائص التالية¹:

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

الفرع الثاني: أسس ومجال تطبيق المحاسبة العمومية

أولا: أسس تطبيق المحاسبة العمومية

هناك ثلاث أسس لتطبيق المحاسبة العمومية وهي كالتالي:

1. **الأساس النقدي**: يعرف الأساس النقدي على أنه "الأسس الذي يعتبر أن الإيراد يتحقق في تاريخ تحصيله أو قبضه، وأن النفقة يعترف بها في تاريخ دفعها، وذلك بصرف النظر إن كانت تلك الإيرادات أو النفقات تخص عمليات الفترة الحالية أو تتعلق بفترات مالية سابقة أو لاحقة، وسواء كانت تتعلق بنشاط جارٍ أو بنشاط رأسمالي"².
2. **أساس الاستحقاق**: يقصد بأسس الاستحقاق ما يلي: "يعترف أساس الاستحقاق بالعمليات والأحداث المالية خلال الفترة التي دفعت فيها بغض النظر عن حركة النقدية الخاصة بها، ويترتب على ذلك إظهار الأصول والالتزامات والتسويات الختامية كاملة، مما يسهل أداء كل سنة مالية غيرها، وبطبيعة الحال، فإن هذا الأساس لا يختلف بين أنواع المؤسسات سواء كانت حكومية أو غير حكومية"³.
3. **أساس المشترك (المختلط)**: الأساس الذي يجمع بين مزايا الأساسين في نفس الوقت، فهو مزيج بين النظامين، حيث عوما يتبنى قواعد الأساس النقدي في الاعتراف بالقياس المحاسبي للإيرادات العمومية، في حين يعتمد على قواعد

¹ محمد الصالح بلول، ميلود عبود، الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 02، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2019، ص: 180.

² جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2019، ص: 3.

³ بوخالف مسعود، متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم التسيير، جامعة غرداية، 2020، ص: 6، 7.

أساس الاستحقاق عند المعالجة المحاسبية للنفقات العمومية. وعليه فهو بمثابة نموذج محاسبي أمثل قائم على الأسس النقدي مع أسس قياس بعض البنود للتقارب مع أسس الاستحقاق¹.

ثانيا: مجال تطبيق المحاسبة العمومية².

تتميز المحاسبة العمومية بأنها تطبق على الهيئات العمومية التابعة للدولة والتي تهدف أساسا إلى تحقيق خدمة عمومية أو منفعة عامة بغض النظر عن مفهوم الربح وخسارة حيث يتمحور نشاط الهيئات العمومية على تنفيذ توقعات الميزانية الذي يركز حول تحصيل الإيرادات العمومية من أجل تمويل النفقات العمومية.

وعلى هذا الأساس يمكن حصر مجال تطبيق المحاسبة العمومية كما يلي:

1. الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة؛
2. الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة ومجلس المحاسبة؛
3. العمليات المالية للميزانيات المحقة؛
4. العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانيات الولايات والبلديات)؛
5. المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

الفرع الثالث: مبادئ ومكونات والأعوان القائمون على نظم معلومات المحاسبة العمومية

أولا: مبادئ المحاسبة العمومية

هناك أربعة مبادئ أساسية في المحاسبة العمومية وهي كالتالي:

1. مبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف ووظيفة المحاسب العمومي: قد كرس قانون المحاسبة العمومية هذا المبدأ في مادته 55 التي تنص على تنافي وظيفة الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، مبررات الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي:

- تقسيم العمل وتوزيع المهام؛
- وحدة الخزينة والصندوق؛
- الرقابة المتبادلة؛

¹ رفيق بن عيسى، أهمية الانتقال من المحاسبة العمومية القائمة على الوسائل إلى محاسبة موجهة بالنتائج - حالة الجزائر-، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد (6)، عدد (2)، جامعة الخلفة، 2020، ص: 435، 436.

² بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة دراسة حالة (إقامة الجامعية)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2011، ص: 63.

● محاربة الغش وسوء الاستخدام¹.

2. مبدأ التمييز بين المشروعية و الملائمة: يعتبر هذا المبدأ مكتملا لمبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف و وظيفة المحاسب العمومي فمن ناحية نشاطهما يقع ضمن مجالين منفصلين عضويا و متكاملين وظيفيين، فالملائمة تنسجم مع دور الأمر بالصرف و في حين المشروعية تنسجم مع وظيفة المحاسب العمومي، إلا أن الحدود الفاصلة بين المجالين تبقى غير واضحة المعالم حيث لا تستطيع التمييز بصورة دقيقة بين ملائمة الأمر بالصرف الذي يتخذ القرارات بالمفاضلة بين جملة من البدائل المتاحة حسب ما تقتضيه متطلبات التسيير، وبين مشروعية المحاسب المستمدة من القوانين و الإجراءات، فهو يفحص مدى مشروعية قرارة الأمر بالصرف من الجانب الشكلي على ضوء المستندات الثبوتية المتوفرة لديه، أما الجوانب الموضوعية للملائمة فلا يستطيع المحاسب تفحصها بل وأن السعي وراءها يعتبر بمثابة توسيع لصلاحيات و تضيق من مجال تحرك الأمر بالصرف².

3. مبدأ المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي: "تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه إلى تاريخ انتهاء مهامه"³.

4. مبدأ عدم تخصص الإيرادات للنفقات (مبدأ وحدة الخزينة): اي بمعنى "لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقات خاصة، تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز"⁴، اي أن كل إيرادات الخزينة تصب في حساب واحد هو حساب الخزينة لدى بنك الجزائر.

¹ محمد الصالح بلول، ميلود عبود، مرجع سابق، ص: 190.

² لعلايية ملك، زرقين عبود، واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مجلة حوليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية، المجلد (3)، العدد (2)، 2016، ص: 74.

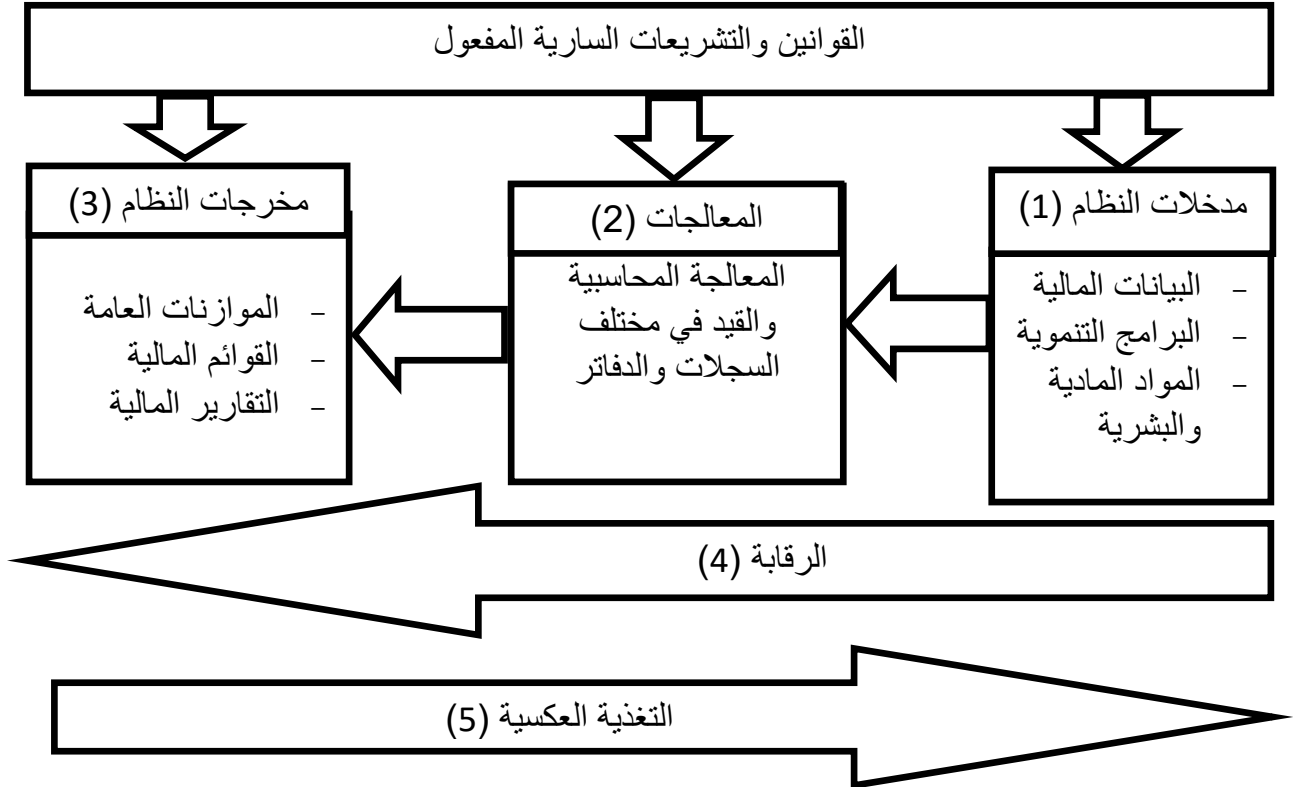
³ الجريدة الرسمية، قانون 90-21، مرجع سابق، المادة 41

⁴ الجريدة الرسمية، القانون 84-17 بقوانين المالية، المؤرخ في 7 يوليو 1984، العدد 28، المادة 8.

ثانيا: مكونات نظام المحاسبة العمومية

يتكون النظام معلومات المحاسبة العمومية من نفس مكونات المحاسبة المالية ويتبع نفس المراحل، ويمكن تمثيل عناصر نظام المعلومات عن طريق الشكل التالي:

الشكل رقم (01): مكونات نظام معلومات المحاسبة العمومية



المصدر: لعلايبي مالك، زرقان عبود، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام "IPSAS"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 15، 2016، ص: 330.

ثالثا: الأعوان القائمون بتطبيق المحاسبة العمومية¹

إن تنفيذ عمليات الخزينة والعمليات المالية، والمحاسبة للدولة تلعب دورا هاما في الاقتصاد الوطني، انها تمثل المحور المركزي للمالية العمومية، وقد فصل القانون في طبيعة الأعوان المكلفون بتطبيق المحاسبة العمومية وحدد كل من الأمر بالصرف الذي يمثل سلطة الميزانية والمحاسب العمومي الذي يمثل سلطة الخزينة، وأوكل لهما مهام تعدد معقدة وتتطلب كفاءة كبير في التسيير وصرامة في تطبيق كافة القوانين والإجراءات السارية المفعول، بل أن على كليهما أن يكون على دراية كبير بعمل الآخر حتى يتحقق الانسجام وينعكس إيجابا على نوعية المعلومات المالية المتضمنة في مختلف التقارير والقوائم المالية.

¹ لعلايبي مالك، زرقين عبود، مرجع سابق، ص: 73، 74.

✓ مهام الأمر بصرف:

يتولى الأمر بالصرف مهمة الإدارية والمتمثلة في:

- المعاينة من ثم التصفية وفي ال اخير الأمر بالتحصيل بالنسبة للإيرادات؛
- الالتزام من ثم تليها مرحلة التصفية ثم مرحلة الأمر بالصرف بالنسبة للنفقات.

✓ مهام المحاسب العمومي:

يتولى المحاسب مهمة المرحلة المحاسبية والمتمثلة في:

- التحصيل بالنسبة للإيرادات؛
- الدفع بالنسبة للنفقات.

وكلا المرحلتين متكاملتين كل حسب اختصاصه غير أن مهام منفصلة فلا ينبغي لأحدهما إتمام المرحلتين معا وهذا عملا بمبدأ الفصل بين المهام.

المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول المعايير المحاسبية الدولية IPSAS

يتناول هذا المطلب مفهوم المعايير المحاسبية للقطاع العام وأهميتها وأهدافها ومجال تطبيقها وعرض تصنيفها.

الفرع الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

هناك عدة تعاريف للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومن بين هذه التعاريف نذكر ما يلي:

1. بناء على الدراسة رقم (13) للجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، تعرف المعايير المحاسبية بأنها عبارة عن "بيانات رسمية تبين كيف يجب أن تنعكس أنواع معينة من المعاملات والأحداث الأخرى في القوائم المالية الحكومية، وفقا لذلك فالالتزام بمعايير محاسبية موثوق ومعترف بها يعتبر ضروريا للحصول على عرض عادل للقوائم المالي"¹.
2. تعتبر المعايير المحاسبية "قواعد لإعداد القوائم المالية، فهي مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً تحدد نوع المعلومات التي ينبغي أن تتألف منها القوائم المالية وكيف ينبغي ان تعد تلك المعلومات، فالمعايير المحاسبية تحدد اي من الممارسات المحاسبية التي يمكن قبولها وتلك التي لا يمكن قبولها"²

¹ International Federation of Accountants, Study n°13: Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective, New York, 2001, p:08.

² Helen Gernon Gary K .Meek, Accounting and International Perspective, Irwin McGraw-Hill Edition, 2001, New York, P: 39.

3. إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي "معايير عالمية عالية الجودة للإبلاغ المالي، خاصة ببيئات القطاع العام، باستثناء المؤسسات الحكومية التجارية"¹.

4. في حين أن مجال معايير الدولية في القطاع العام، "يعرفها بأنها توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الفرض العام"².

الفرع الثاني: أهداف وأهمية المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

أولاً: أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

تهدف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS إلى³:

- ✓ تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛
- ✓ تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية؛
- ✓ مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية؛
- ✓ تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة (محاسبة الذمة المالية) ويقصد بالحقوق المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموع الحقوق المستحقة تكون محلاً لأمر التحصيل يكرس حق الدائن العمومي، حيث تعطي قراءة أوضح المالية الدولية؛
- ✓ تحقيق الشافية والمصدقية والموثوقية على المعلومات العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على المستوى المحلي أو الدولي؛
- ✓ تطبيق منطق الأداء، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة والغير المنقولة وكل استثماراتها كنفقات، وإنما تنفيذها في جانب الأصول المملوكة عبر الزمن، وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في الجانب الخصوم، عملاً بمبدأ القيد المزدوج.

ثانياً: دور وأهمية المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

تساهم المعايير الدولية بشكل كبير في تحقيق توافق السياسات المحاسبية على المستوى الدولي عن طريق تقديم إرشادات وتوجيهات للمهنيين المختصين في مجال المحاسبة من أجل الارتقاء بجودة البيانات المالية وتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام إضافة إلى تحسين قابلية المقارنة للمعلومات المالية بين مختلف الفترات على المستوى الدولي.

¹ جابي أمينة هناء، مرجع سابق، ص: 32.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المحاسبة الدولية في القطاع العام الجزء الأول، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين مجموعة طلال أبو غزال، عمان، الأردن، 2009، ص: 14.

³ سعد شاوش منصور، المعايير المحاسبة الدولية للتسيير العمومي بين الواقع ووسائل الانتقال، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2020، ص: 34.

وتؤدي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دورا هاما في توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي، عن طريق تحقيق التقارب فيما يخص طريقة إعداد وعرض البيانات المالية لوحدات القطاع العام، وتشجيع التنسيق المحاسبي الدولي لتطوير وتحديث نظم المحاسبة العمومية ورفع من جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية.

وعلى هذا الأساس، تستمد هذه المعايير أهميتها من مدى الاعتراف الدولي بها، وتشجيع الهيآت والمنظمات العالمية على تبني متطلبات هذه المعايير التي لا تكتسي الصفة الإلزامية في تطبيقها، بل تعتمد على مستوى القبول الدولي لها، لأن تطبيق معايير معترف بها دوليا يضمن توفير بيانات مالية حكومية ذات مصداقية وجودة عالية، عن طريق تطوير مجموعة شاملة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تمثل عن أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية الحكومية. وبالتالي فإن تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يساهم في الارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية التي تعدها وحدات القطاع العام في العالم¹.

الفرع الثالث: مجال تطبيق وتصنيف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

أولا: مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

ان 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 هذا المعايير:

" يقصد بالمحاسبة العمومية هي كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالمجلس الدستوري، والمجلس الشعبي المحاسبة والميزانيات الملحققة والميزانيات الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري".

ونستثني من تطبيق هذا المعايير المؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث يطبق عليها المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)².

¹ شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة بوقرة بومرداس، 2014، ص: 52.

² خبيطي خضير، مونه بونس، آفاق تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، مجلة الجزائرية للدراسات المحاسبة والمالية، عدد (2)، 2016، ص: 100.

ثانياً: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

يمكن تصنيف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS¹:

- معايير خاصة بعناصر الأصول: تتمحور حول قواعد الاعتراف والقياس للأصول التي هي تحت رقابة الهيئات العمومية؛
- معايير خاصة بعناصر الالتزامات: تهتم بقواعد الاعتراف والقياس والمحاسبة عن التزامات الهيئات العمومية القصير وطويلة الأجل، بما في ذلك أعباء المستخدمين، والمقونات؛
- معايير خاصة بإعداد الحسابات المدمجة للدولة وهيئاتها: تهدف إلى بيان أساليب التجميع المحاسبي عن المؤسسات المراقبة من قبل الهيئات العمومية والمشاريع المشتركة؛
- معايير خاصة بإعداد القوائم المالية: تحديد قواعد العرض والإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع العمومي والقوائم المالية الواجب إعدادها لعرض الوضعية المالية للدولة وهيئاتها على عدة مستويات؛
- معايير لعناصر وأحداث ذات طبيعة خاصة: وتتميز بمعالجتها لحالات خاصة بالقطاع العام فقط لخصوصيته في الكثير من المعاملات والعناصر كالإيرادات من المعاملات غير التبادلية وكيفية عرض معلومات الموازنة ضمن القوائم المالية، إضافة إلى معايير تعالج حالات خاصة كإعداد التقارير المالية في اقتصاديات التضخم المالي المرتفع.

¹ خميسة براهيم، بن موسى كمال، نحو إستراتيجية توافقية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS -دراسة تحليلية لمسار التجربة الفرنسية-، مجلة المدير، المجلد (7)، العدد (1)، 2020، ص: 91، 92.

المبحث الثاني: واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

وفي هذا المبحث سيتم التطرق إلى واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، حيث قسمنا هذا المبحث إلى مطلبين، المطلب الأول سنتطرق فيه إلى واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري، والمطلب الثاني سنتطرق إلى مدى اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائرية نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.

المطلب الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية الجزائري، ونقائص نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، ومتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

الفرع الأول: مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية الجزائري

مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل مختلفة منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي وشملت هذه المراحل ما يلي¹:

1. مرحلة الاحتلال من (1862 إلى غاية 1962): حيث تميزت هذه المرحلة بالخضوع للنظام الفرنسي مثل (المرسوم الامبراطوري لسنة 1862).
2. مرحلة بعد الاستقلال (1962 إلى غاية 1975): تميزت بإصدار مجموعة من النصوص الفرنسية، مثل المرسوم رقم 65-259 لسنة 1965 والمحدد للالتزامات ومسئوليات المحاسبة المنتمين إلى القطاع العام.
3. مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار احكام تشريعية (1975 إلى غاية 1990): في هذه المرحلة تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة لحقبة الاستعمارية الفرنسية في 5 جويلية 1973، فقد تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية.
4. مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية (1990 إلى غاية 1995): تعد هذه المرحلة بمثابة ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر، ولعل أبرز هذه المراسيم:
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها.

¹ خبيطي خضير، مونه يونس، مرجع سابق، ص: 104، 105.

5. مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي (1995 إلى غاية 2006):

شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد فجددت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكّون من إطارات المديرية، حيث قام بعدها بالاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية (DGCP) التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية للاستفادة من التجربة الفرنسية، أين تم إنجاز المشروع والمصادقة عليه في 23 أبريل 1997.

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

1. تكيف أنظمة الإعلام الآلي مع القواعد الجديدة لمشروع المخطط المحاسبي للدولة (PCE): حيث تم في سنة 2001 برمجة قواعد المخطط المحاسبي للدولة ضمن شبكة الإعلام الآلي الموجودة، وبذلك أصبحت هذه الأخيرة تحتوي على نظامين في آن واحد (نظام مدونة حسابات الخزينة، والمخطط المحاسبي للدولة).
2. تكوين المحاسبين العموميين: حيث عقدت وزارة المالية عدة دورات تكوينية للمحاسبين العموميين (أمناء الخزينة ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية، نواب أمناء الخزينة الولائية، قابضي الضرائب...) وهذا في الفترة الممتدة من 1990 إلى 2000.

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

- اختبار المخطط المحاسبي للدولة على مستوى ست ولايات هي بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية، ميلة، وهذا بداية من التاسع جويلية 2000؛
 - تعميم الاختبار على كامل التراب الوطني: وكان هذا بداية من سنة 2003؛
- وتجدر الإشارة إلى أن هذا المخطط المحاسبي للدولة تم استلهامه من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) المطبق في المؤسسات الاقتصادية. لكن هذا المشروع تم تجميده في 2007.

الفرع الثاني: نقائص نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

نظرا للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال أثبت النظام الحالي للمحاسبة العمومية قصوره في عدة جوانب نذكر بعض منها¹:

¹ ضريفي نوال، ضربي الصادق، دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية وسياسية، المجلد (1)، العدد (10)، 2018، ص: 75، 76.

1. **عدم إعطاء نظرة شاملة حول الذمة المالية للدولة:** حيث تعتمد عملية التسجيل المحاسبي في نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على الأساس النقدي القائم على تسجيل عمليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات، وبذلك إهمال عناصر أخرى مهمة، كالأموال العقارية والمنقولة، وكذا حقوق الدولة وديون اتجاه الغير، حيث تتم متابعة هذه العناصر خارج الإطار المحاسبي، مما يؤدي إلى سوء تسيير عناصر الذمة المالية للدولة؛
2. **عدم فعالية طريقة تقييم حسابات الخزينة:** حيث إن تقييم مجموعة حسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي أفقد توازن مجموعة الحسابات، بحيث أصبحت تحتوي على أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة مما يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، خاصة مع التطورات التي تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة؛
3. **إهمال تسجيل الاستثمارات والتجهيزات:** حيث لا يقوم المحاسب العمومي بتسجيل الاستثمارات والتجهيزات العمومية لعدم وجود أقسام حسابات في مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية من أجل متابعة الاستثمارات وتطبيق الاهتلاك عليها، وبالتالي لا يوفر النظام المحاسبي تقديرا محاسبيا عن قيمة ممتلكات الدولة المنقولة وغير المنقولة؛
4. **عدم احترام استقلالية الدورات المالية:** عدم تسجيل مخلفات النفقات الملتزم بها خلال السنة المالية وغير المدفوعة في نهاية السنة، مما يؤدي إلى استهلاك الاعتمادات المالية للسنة القادمة من أجل تغطية نفقات ملتزم بها في السنة السابقة، مما يدفع بوحدات القطاع العام إلى طلب اعتمادات مالية إضافية؛
5. **عدم تسجيل الحقوق مستحقة الدفع للدولة في مرحلة إثبات الإيرادات أو التصفية أو حتى عند إصدار سند الأمر بالتحصيل؛**
6. **عدم توفر حسابات لتسجيل إجراء الالتزام بالنفقات العمومية؛**
7. **عدم توفر حسابات لقيود حجم وقيمة مخزون وحدات القطاع العام.**

الفرع الثالث: متطلبات تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يتوجب على الدولة الجزائرية توفير مجموعة من المتطلبات مساعدة على تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، هذا بسبب البيئة الجزائرية الغير ملائمة¹:

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

¹ مزياني نور الدين، حفصي مريم، أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة أبحاث الدراسات الاقتصادية والإدارية، مجلد (2)، العدد (1)، 2019، ص: 149، 150، 151.

2. **تغيير أساس القياس المحاسب:** نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على أساس النقدي، حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة، لا يوفر بيانا حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول والإهلاكات ومتابعة المخزونات من جهة أخرى، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحويل إلى أساس الاستحقاق المحاسبي. وتجدر الإشارة إلى أن هذا الأساس يعطي السنة المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة بها، حيث يتم تحميلها بكل ما يخصها من إيرادات ومصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع للتحصيل أو الصرف، إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة إهلاكاتها.
3. **تخفيف مركزية السلطة:** شهد مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة، ونتج عن هذا الوضع تنميط نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم، ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها.
4. **تكوين العنصر البشري:** يتوجب على الجهات المعنية (وزارة المالية، وزارة التعليم العالي...) تأهيل أعوان المحاسبة العمومية بما فيها المحاسب العمومي والأمر بالصرف، المراقب المالي، القاضي لدى المجلس المحاسبة، الطلبة الجامعيين علميا وعمليا من أجل ضمان تطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير لذا يتوجب ما يلي:
 - عقد دورات تدريبية خاصة بتبني معايير IPSAS بمشاركة الأكاديميين والمهنيين؛
 - تطوير المناهج الدراسية في الجامعات ومراكز التكوين لكي تتضمن معايير IPSAS.
5. **تبني تقنيات وتكنولوجيا حديثة في الوحدات العمومية:** من أجل تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالة، لأن استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية يزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي ويتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية.

المطلب الثاني: مدى اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائرية نحو تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى تعريف مشروع تحديث الميزانية العامة، وكذلك إلى مضمون مشروع تحديث الميزانية العامة، والإجراءات المتخذة لتنفيذ المشروع.

الفرع الأول: تعريف مشروع تحديث الميزانية العامة

لقد أعربت الجزائر عن رغبتها في تحديث وتطوير أساليبها المعتمدة في تخطيط وتحضير وتنفيذ الميزانية، وكذا أساليب الرقابة عليها، ذلك من خلال تعاقدتها مع مؤسسات وهيئات دولية لتمويل وتقديم الاستشارة في هذا المسار في إطار مشروع تحديث نظم الميزانية ProJet de Modernization des Systems Budgétaires. ورغم التأخر الكبير

الذي يعرفه تولى هذا الإصلاح إلا أن تقدم الأشغال فيه يعرف نسبة معتبرة إلى يومنا هذا، وقد حدد التاريخ النهائي لتطبيق أساليب الإصلاح على الميزانية العامة بتاريخ 2012.

يتمثل محور مشروع تحديث نظام الميزانية (MSB) أساساً في الانتقال من التسيير القائم وفق الوسائل إلى التسيير القائم وفق النتائج في تسيير النفقة العمومية ويشتمل المحاور التالية :

- إطار الميزانية المتعدد السنوات؛
- ميزانية البرامج القائمة على أساس النتائج ومؤشرات الأداء؛
- تحديد تقديم الميزانية ووثائقها؛
- تحديد دورة الميزانية؛
- اعتماد قانون عضوي جديد؛
- تجديد الإطار المحاسبي للميزانية؛
- اعتماد وتطوير أنظمة المعلومات المعتمدة في تحضير الميزانية؛
- تعزيز الرقابة ومسؤولية المسيرين.

ويعرف التسيير المتمحور على النتائج، على مبدأ تخصيص موازنة لكل برنامج يهدف إلى تحقيق هدف محدد ودقيق، وقابل للقياس باستعمال مؤشرات النجاح، ويرتكز التسيير المتمحور على النتائج على العناصر التالية: الرؤية الإستراتيجية الأهداف، النتائج المرجوة، مؤشرات النجاح والأداء¹.

الفرع الثاني: مضمون مشروع تحديث الميزانية العامة

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

1. التركيبة الأولى: التسجيل بالميزانية Budgetisation

"تهدف إلى وضع نظام جديد لتسيير النفقات يتضمن إعداد الميزانية، تنفيذ ومراقبة النفقات (مرفوعة بمراجعة المعايير والممارسات - التطبيقات - المحاسبية)، متابعة ومراقبة الميزانية (تتضمن مختلف لوحات القيادة التي تسمح بمتابعة تنفيذ الميزانية) وكذا نشر الإجراءات الجديدة وتكوين كل المتدخلين المعنيين بالإصلاح".

¹ عبود ميلود، تيقاوي العربي، الآثار المرجوة من الإصلاح المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs)، المجلة التكامل الاقتصادي، المجلد (5)، العدد (3)، 2017، ص: 252، 153.

وتتضمن تركيبة "التسجيل بالميزانية" أربع تركيبات فرعية:

- التركيبة الفرعية: التسجيل الميزانيات المتعدد السنوات؛
- التركيبة الفرعية: تحسين عرض ونشر الميزانية؛
- التركيبة الفرعية: صياغة السياسات الميزانية؛
- التركيبة الفرعية: إعادة هيكلة مسار تنفيذ النفقة العمومية.

2. التركيبة الثانية: "الإعلام الآلي ونظام المعلومات"

تهدف هذه التركيبة إلى إعداد ووضع أنظمة إعلامية تتماشى مع الهيكلة الجديدة للميزانية، وتنقسم هذه التركيبة إلى ثلاث تركيبات فرعية:

- التركيبة الفرعية: إعداد المخطط التوجيهي لوزارة المالية؛
 - التركيبة الفرعية: تطوير، وضع وتوطين نظام مدمج للتسيير الميزانيات؛
 - التركيبة الفرعية: دعم الهياكل القاعدية التكنولوجية وأحداث مديرية مركزية للإعلام الآلي .
- إن الأهداف الكبرى والمستهدفة من هذه التركيبة "الإعلام الآلي ونظام المعلومات" هي:
- عصنة وتبسيط المسار الميزانيات؛
 - تسهيل وتسريع معالجة العمليات المرتبطة بالنفقة؛
 - التوافق في كل وقت بين محاسبات الأمرين بالصرف الرئيسين، الأمرين بالصرف الثانويين، المراقبون الماليون والمحاسبون؛
 - تسهيل وتسريع إعداد مشاريع قانون تسوية الميزانية؛
 - وضع، حيز التطبيق، التغييرات المحدثة من طرف تركيبة "التسجيل بالميزانية"¹.

¹ عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر-دراسة استطلاعية لأراء عينة من الأكاديميين والمهنيين-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة أحمد دراية أدرار، 2020، ص: 306.

الفرع الثالث: الإجراءات المتخذة لتنفيذ المشروع وأهداف مشروع تحديث الميزانية العامة

أولاً: الإجراءات المتخذة لتنفيذ المشروع

لقد قامت الجزائر بغية السعي وراء الإصلاح الميزانيات، بمجموعة من الإجراءات لتحقيق ذلك، ومنها:

1. توقيع اتفاقية مع البنك العالمي

وقعت الجزائر اتفاقية مع البنك العالمي في إطار دعم مشروع إصلاح نظام الميزانية العامة من خلال القرض 70470 الموقع عليها في 06-02-2001 بمبلغ 18.4 مليون دولار، والتي دخلت حيز التنفيذ في 17-07-2001 وتنتهي بتاريخ 28-02-2009. غير أن تنفيذ الاتفاقية عرف تأخراً دام ثلاثة سنوات، وقد قام البنك العالمي بإصدار تقارير تخص تمويله للمشروع و تبين مكوناته، بالإضافة إلى التكلفة الإجمالية للمشروع، وفي أكتوبر 2004 تم توقيع عقدين "إطار الميزانية العامة المتعددة السنوات" بمبلغ 158.6000 دولار، و "تحسين تقديم الميزانية" بمبلغ 435.000 دولار، ليتم في أبريل 2005 توقيع عقدا "لتجديد دورة النفقة العمومية" بمبلغ قدره 2.2 مليون دولار¹.

2. التعاقد مع المؤسسة الكندية "SOGEMA CRC" :

تعاقدت الجزائر مع المؤسسة "SOGEMA CRC" في مشروعين:

المشروع الأول: تم عقد المشروع الأول للفترة 2004-2007 تحت اسم تحديث نظام الميزانية العامة بتمويل من البنك العالمي، حيث تبنت الجزائر مجموعة من الإصلاحات الرامية إلى تحويل بيئتها المؤسساتية، ويحتوي المشروع على ثلاثة أجزاء هي:

- إطار الميزانية المتعدد السنوات؛
- تحسين وعرض الميزانية العامة؛
- تعزيز الوظيفة الاستشارية لوزارة المالية.

المشروع الثاني: تم عقد المشروع للفترة 2008-2012، بهدف ترشيد إدارة الإنفاق العام وتحسين تقديم

الخدمات للمواطنين، ويواصل هذا المشروع مسار المشروع الأول ويوجه أساساً ل:

- الدعم المؤسسي وتدريب الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية العامة في مجال الميزانية القائمة على النتائج؛

¹ مفتاح فاطمة، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2011، ص: 98.

- العمل على تطبيق النظام الجديد وتأهيل القدرات، لتحضير ميزانية 2012 على أساس البرامج.

ويحتوي هذا المشروع على ثلاثة أجزاء هي:

- الدعم القانوني، إطار النفقات على المدى المتوسط CDMT؛

- وضع نظام معلوماتية SIGBUD؛

- التكوين والاتصال¹.

ثانيا: أهداف مشروع تحديث الميزانية العامة

أهداف كثيرة وطموحة يصبو مشروع عصرنة الميزانية إلى تحقيقها، نذكر أهمها فيما يلي:

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

هذه الأهداف المعلنة من شأنها أن تحقق جملة من الغايات المتمثلة في إصلاح المرافق والإدارات العمومية، وتحد من مظاهر الفساد الإداري والمالي المتفشي بشكل سافر في القطاع العام، وهي بالإضافة إلى ذلك تندرج في إطار مشروع تجديد مناهج الإدارة العامة.

يعد نجاح مشروع عصرنة نظم الميزانية في الجزائر دعامة أساسية لتطوير أداء الأنشطة والبرامج العمومية ومن ثم سوف يساهم في إصلاح الإدارات العمومية وترشيد الإنفاق العام.

وهذا ما أكده وزير المالية السابق كريم جودي في تصريح له حيث أكد على أن النظام الميزانية الجديد سيساهم في تحسين الأداء في إدارة موارد الدولة، والكفاءة في التزام المالية العامة وتدفع المعلومات بشكل أفضل. كما تشمل بعض فوائد هذا النظام شفافية البيانات ومساءلة المسؤولين ووضوح المعلومات التي ستركز على النتائج المقصودة وبناء القدرات للتنبؤ

¹ مفتاح فاطمة، مرجع سابق، ص: 98، 99.

والتحليل، وعليه فإن مجموع هذه الإصلاحات المالية العمومية المتخذة من طرف الحكومة الجزائرية ستنتج عنها آثار إيجابية نحو حوكمة المالية العمومية¹.

المبحث الثالث: دراسات السابقة

وفي هذا المبحث سنحاول عرض بعض الدراسات السابقة للموضوع، حيث قسمنا هذا المبحث الى ثلاث مطالب، المطلب الاول أبحاث ومقالات أما الطلب الثاني أطروحة الدكتوراة والمطلب الثالث مذكرات ماستر.

المطلب الأول: مقالات وأبحاث

الدراسة الأولى: (خبيطي خضير، مونه يونس، 2016)، "آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري"، مقال في مجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية.

تهدف ورقة العمل هاته إلى تسليط الضوء على واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي، ومدى اتجاه هذا النظام نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وتحديد أهمية تبني هذه المعايير في تطوير مختلف جوانب نظام المحاسبية العمومية الجزائري. من خلاله توصلت الدراسة إلى أن واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي لا يلبي احتياجات المستخدمين، وهناك توجه للدولة الجزائرية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية والمتمثل في مشروع المخطط المحاسبي للدولة، وكما توصلنا إلى أن تبني المعايير الدولية IPSAS في البيئة الجزائرية يؤدي إلى تطوير نظام المحاسبي العمومي الجزائري من خلال: تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية والفعالية للمعلومات المالية العمومية، والقضاء على الفساد الإداري.. إلخ.

الدراسة الثانية: (ضريفي نوال، ضربي الصادق، 2018)، "دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، مقال في مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية وسياسية.

تهدف الدراسة الى تعرف على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر و النقائص التي يعرفها هذا الأخير، خاصة في ظل تطبيق الأسس النقدي، وضرورة اللجوء إلى تطويرها من خلال تجسيد نتائج مشروع الإصلاح الذي ينص عليه تطبيق المخطط المحاسبي الجديد المستوحى من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وتوصلة الدراسة إلى ان نظام المحاسبة العمومية يعلن من عدة صعوبات، وأن النظام المحاسبة العمومي يعتمد على الاسس النقدي الذي اثبت عجزه في ظل التطورات التي تعرفها المؤسسات العمومية، وبرغم من ان هناك اصلاحات على هذا النظام إلا انها لم تجسد بعد على أرض الواقع.

¹ عبود ميلود، مرجع سابق، ص: 310، 311.

الدراسة الثالثة: (مزياي نور الدين، حفصي مريم، 2019)، "أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، بحث في مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية.

يهدف البحث إلى إبراز أهمية الاعتماد على معايير الدولية للقطاع العام لإصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لتحقيق العديد من المزايا الكبيرة من تواف الممارسات المحاسبة المحلية مع هذه المعايير، توصل البحث إلى أنه على الرغم من ان التبنى الكامل لمعايير IPSAS لم يتحقق بعد في أي بلد في العالم، فإن المطلوب من الأطراف ذات العلاقة في الجزائر العمل على التوافق مع هذه المعايير من خلال استفتاء مجموعة من المتطلبات والشروط التي تخص الجوانب الاقتصادية، الإدارية، البشرية، التقنية والسياسية، حيث توفيرها تحديا كبيرا في طريق التوافق مع المعايير.

المطلب الثاني: أطروحات الدكتوراه

الدراسة الأولى: (جاي أمينة هناء، 2019)، "أثر تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، أطروحة دكتوراه

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الأثر المتوقع لتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الجزائر، لما لهذه المعايير من أهمية كبرى في تحقيق أكبر قدر من المساءلة والشفافية وتسهيل المقارنة بين مختلف التقارير المالية لمختلف الدول. حيث تم إبراز نقائص نظام المحاسبة العمومية الجزائري وأهمية إصلاحه وفقا لهذه المعايير، بالإضافة إلى دراسة مشاريع الإصلاح التي أطلقتها وزارة المالية في سبيل إصلاح المنظومة المحاسبية والمالية للدولة على غرار مشروع عصرنه أنظمة الميزانية والمخطط المحاسبي للدولة المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، وفيما إن كان هذا الإطار الجديد يتلاءم مع بلدنا أم لا، وأهم التحديات التي تواجه عند تطبيق هذه المعايير، ومن بين النتائج المتوصل إليها:

- تعد ديناميكية مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام أحد أهم خصائص المحاسبة العمومية خلال السنوات الأخيرة، وهو مجلس مستقل تابع للإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، يقوم بإعداد وتطوير معايير عالية الجودة للمحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، وتقديم الإرشادات والتوجيهات، إضافة إلى الموارد اللازمة، كأساس لإعداد القوائم المالية بشكل عام للهيئات العمومية في كافة أنحاء العالم؛
- أصبحت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS والمستوحاة بشكل كبير من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بمثابة اللغة المحاسبية العالمية المتعارف عليها في مختلف أنحاء العالم، ويمكنها أن تكون مرجعا للحكومات الوطنية التي ترغب في القيام بإصلاحات مفادها تطبيق أساس الاستحقاق والممارسات المحاسبية المقبولة عموما في القطاع الخاص؛

- يعتبر تحسين المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال التطبيق التدريجي للمعايير وتكييفها مع البيئة الجزائرية أمر ضروري، ذلك أن هذه المعايير ستجلب العديد من المزايا للمحاسبة العمومية وترقيتها إلى المستوى العالمي، من خلال توضيح الوضعية المالية والأداء، وضمان سلامة مالية أفضل، وتعزيز المساءلة والشفافية كونها معيارا لتقييم وتحسين المحاسبة العمومية و أضحت تمثل مطلبا مشروعا بالنسبة للمواطن وللجهات الرقابية، وتعزيز القابلية للمقارنة مع مختلف الحكومات الأخرى، وتسهيل توحيد القوائم المالية بشكل أفضل من نظام المحاسبة الحالي، وتحسين ممارسات التسيير المالي العمومي بشكل عام. كما أن معايير IPSAS تتمتع بمرونة عالية، بحيث يمكن مثلا تقييم الأصول والمعدات بالتكلفة التاريخية أو بالقيمة العادلة؛

الدراسة الثانية: (بوخالفي مسعود، 2020)، "متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS"، أطروحة دكتوراه.

تهدف هذه الدراسة إلى بيان الإجابة التي تساعد في عملية الاختيار بين الأسس المحاسبية للإثبات، في ظل المطالبة بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية من طرف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. تبعا لهذا التوجه، تم بحث متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير الدولية للقطاع العام، باستخدام المنهج التحليلي والمنهج الاستقرائي وأداة المقابلة، ومن بين النتائج المتوصل إليها:

- للمحاسبة العمومية في الجزائر أربعة مبادئ مثلة في المبدأ الإداري وهو الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، ومبدأ قانوني وهو التفرقة بين الملائمة والشرعية، ومبدأ تقنين هو تخصيص الإيرادات للنفقات ومبدأ تخصيص النفقات؛
- تعد محاسبة العمليات المالية العمومية بالجزائر تخضع أو تسيير حسب نظام التسيير السنوي أو ما يسمى بالأساس النقدي، مما يميز الحساب العام للدولة أنه لا يشمل سوى العمليات المنجزة خلال السنة المدنية والتي تكون بين 01 جانفي و 31 ديسمبر للسنة المالية المعنية؛
- تعتبر الاستجابة لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية IPSAS أمرا ضروريا وحتما لغرض الإصلاح والتطوير للنظام المحاسبي العمومي، من طرف الحكومة الجزائرية؛
- تم تبني إستراتيجية تنفيذ مشروع عصرنة النظام المحاسبي الحكومي الجديد من خلال مرحلتين، الأولى انتقالية تمحورت اساسا حول صياغة تطبيق الإعلام الآلي، ومرحلة نهائية ترمي إلى وضع مشروع المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ؛
- تشير آراء عينة الدراسة على ان مشروع عصرنة النظامي المحاسبة والموازنين العمومي القائم من طرف وزارة المالية بالجزائر جاء متوافقا لحد بعيد مع متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، وهذا ما جاء بالتطابق مع التحليلي للدراسة.

الدراسة الثالثة: (عبود ميلود، 2020)، "متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر-دراسة استطلاعية لأراء عينة من الأكاديميين والمهنيين-"، أطروحة دكتوراه.

تهدف الدراسة الى الوقوف على مشروع الإصلاح المحاسبي والمالي العمومي في الجزائر، في ظل متطلبات الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، وأثر ذلك على ترشيد وضبط وعقلنة الإنفاق العمومي، وهذا بتحقيق إتباع الأساليب الحديثة لتسييره، وتوصلة الدراسة الى النتائج التالية:

- للمحاسبة العمومية في الجزائر أربعة مبادئ ممتثلة في المبدأ الإداري وهو الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، ومبدأ قانوني وهو التفرقة بين الملائمة والشرعية، ومبدأ تقني هو عدم تخصيص الإيرادات للنفقات ومبدأ تخصيص النفقات؛
- من أبرز عيوب ونقائص النظام المحاسبي العمومي الجزائري الحالي هو عدم إبرازه جوانب الذمم المالية والحقوق المثبتة للدولة، وفقدان المعلومة أو تأخرها في الوصول، مع انعدام المرونة في مدونة الحسابات الخاصة بالدولة، والافتقار أسلوب تقييم الأداء ومحاسبة التكاليف؛
- تم تبني إستراتيجية تنفيذ مشروع عصرنه النظام المحاسبي الحكومي الجديد من خلال مرحلتين، الأولى انتقالية تمحورت أساسا حول صياغة تطبيق الإعلام الآلي، ومرحلة نهائية ترمي إلى وضع مشروع المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ؛
- تتميز حسابات المخطط المحاسبي الجديد أنها تأخذ بعين الاعتبار الإطار التصوري لعمل المعايير باعتبارها مستمدة من المعايير، كما تحتوي على حسابات تسهم في الإفصاح على المعلومات في القوائم المالية بكل شفافية.

المطلب الثالث: مذكرات ماستر

الدراسة الأولى: (نور الهدى بوليفة، 2015)، " واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع مشروع تكييف وإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وتوصلة الى النتائج التالية:

- تقدم المعايير الدولية المحاسبية في القطاع العام أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية، تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترقى بجودة الابلاغ المالي الحكومي

من الرقابة إلى تقديم أدوات المساءلة عن الأداء وتقديم نتائج نشاط وحدات القطاع العام، مما يسمح لها بتلبية حاجيات فئات مستخدمي البيانات المالية الحكومية؛

● يعتبر أساس الاستحقاق الكامل أفضل أساس للقياس المحاسبي الحكومي لكونه يسمح بتطوير نظام محاسبة حكومية فعال، يحقق أهداف الرقابة المالية والإفصاح الكامل والدقيق عن مدى كفاءة وحدات القطاع العام في إدارة المال العام، عن طريق تقييم النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الإيرادات وقياس كفاءة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج والأنشطة المخطط لها؛

● تبني أحد الأسس المحاسبية يؤدي إلى اختلاف محاور القياس المحاسبي وجودة الإبلاغ المالي الحكومي مما يؤثر على نوعية ومكونات عناصر القوائم المالية؛

● يسمح تطبيق الأساس الاستحقاق الكامل بتحقيق الاثبات المحاسبي لكافة العمليات وغير المالية للوحدات الحكومية، لأن القوائم المالية المعدة وفقا لهذا الأساس هي التي تقدم معلومات شاملة ودقيقة عن طبيعة المركز المالي للحكومة، مما يحقق الإفصاح الكامل والسليم عن استعمال الموارد المالية والإبلاغ المالي عن مكونات وتوزيع مجمل عناصر الأصول والخصوم للوحدات الحكومية.

الدراسة الثانية: (رزقي لمين ومحمد عمرو، 2017)، "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية"، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي.

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

● نظام المحاسبي العمومية المعمول به في الجزائر يأخذ أساس الأساس النقدي في إعداد القوائم المالية دون مراعاة الأساس الاستحقاق ما يعطي مخرجات لا تعبر بصدق عن حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة؛

● إن مخرجات نظام المحاسبة العمومية المعمول به في الجزائر لا تتسم بالإفصاح الكافي ما يعطي صورة مضللة عن وضعية المؤسسة، ما يعيق ترشيد القرارات؛

● إن اعتماد معايير المحاسبة للقطاع العام يتطلب جهدا ومرافقة من طرف الدولة وإدراكا أهميتها، بما ينسجم مع سياسة الحكومة وتطلعاتها في إطار محاربة الفساد المالي والإداري؛

- يقدم نظام المحاسبة العمومية المعد وفق معايير دولية للمحاسبية في القطاع طرق تقييم وعرض للقوائم المالية بصورة أكثر وضوحاً، تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترتقي بجودة لإبلاغ المالي الحكومي، مما يسمح بتلبية حاجيات فئات مستخدمي البيانات المالية الحكومية.

الدراسة الثالث: (سعد شاوش منصور، 2020)، "المعايير المحاسبية الدولية للتسيير العمومي بين الواقع ووسائل الانتقال"، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي.

تهدف الدراسة إلى التعرف على واقع مشروع تكييف وإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتوصلة الدراسة إلى النتائج التالية:

- تقديم المعايير الدولية المحاسبية في القطاع العام أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دولياً لتصميم نظام محاسبي يسمح بغرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية، تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترقى بجودة الإبلاغ المالي الحكومي من الرقابة إلى تقديم أدوات المساءلة عن الأداء وتقديم نتائج نشاط وحدات القطاع العام، مما يسمح لها بتلبية حاجيات فئات مستخدمي البيانات المالية الحكومية؛
- يعاني النظام الميزانية الحالي في الجزائر من نقائص واختلالات تتمثل أهمها في: قصور الميزانية العامة في تحقيق الأهداف المرجوة منها كون أن النفقات توجه لتحقيق البنود المسجلة فيها فقط وسوء التخطيط، والنقص الواضح لشفافية الميزانية من خلال نقص وثائقها وغموض بعض العمليات المالية للدولة؛

خلاصة الفصل:

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

إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى تحقيق الشفافية وصدق القوائم المالية للمؤسسات العمومية، مما دفع بالدولة الجزائرية إلى تبني وتطبيق هذه المعايير وإدخال إصلاحات على نظامها المحاسبي ليتلاءم معها، وأن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام جاءت من أجل توحيد النظام المحاسبة العمومية من أجل سهولة مقارنته محيا ودوليا ومن أجل تبسيط نظام المحاسبي.

الفصل الثاني: الدراسة

المباني

تمهيد

بعد التطرق للأدبيات النظرية والتطبيقية في الفصل الأول سنحاول في هذا الفصل التطرق الى الجانب العملي، وذلك بغرض جمع الدليل وزيادة موثوقية المعلومات المقدمة في البحث التي قد تؤيد أو تعارض وجهة النظر التي تم تكوينها، ويعتمد هذا الجانب على أسلوب الدراسة الميدانية، من خلال اعداد استبانة مكونه من مجموعة من أسئلة توجه الى عينة من مجتمع الدراسة، التي تتعامل مع الواقع الفعلي لمشكلة البحث بهدف التعرف على آراء عينة الدراسة وتقييم أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات العمومية الجزائرية. حيث قسمنا هذا الفصل الى مبحثين كالآتي:

المبحث الأول: المنهجية والإجراءات الدراسة.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية تحليلها ومناقشتها.

المبحث الأول: المنهجية والإجراءات الدراسة

وفي هذا المبحث سيتم التطرق إلى منهج الدراسة المتبع، وطرق جمع البيانات، وتحديد مجتمع الدراسة، وكيفية اختيار وتحديد العينة، بالإضافة إلى شرح خطوات إعداد أداة الدراسة والمتمثلة في استبيان وزع على أفراد العينة المختارة.

المطلب الأول: منهجية الدراسة

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى مصادر جمع معلومات الدراسة، ومجتمع وعينة التي أجريت عليها الدراسة.

الفرع الأول: مصادر جمع معلومات الدراسة

سننطلق في هذا الفرع إلى كيفية الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية ومصادر البيانات الأولية كما يلي:

1. مصادر البيانات الثانوية:

تم الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية المتمثلة في الكتب، والمراجع العربية والأجنبية، والدوريات والمقالات، والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والمجلات العلمية والمهنية المتخصصة.

2. مصادر البيانات الأولية:

تم الحصول على المصادر الأولية من خلال تصميم استبيان كأداة رئيسية للبحث، وقام الباحثان بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج SPSS الإحصائي.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

مجتمع الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة "بأنه جميع الأشخاص أو الأشياء الذين يكونون موضوع مشكلة البحث"، ويتكون مجتمع الدراسة من محاسبين عموميين وآمرين بالصرف وموظفين إداريين وقد تم توزيع استبيانات الدراسة على عينة تمثل مجتمع الدراسة.

عينة الدراسة:

تم اختيار عينة مدروسة مكونة من 40 مفردة من مجتمع الدراسة، تم توزيع الاستبيان عليها واسترجاع 37 استبيان، وقد وزعت هذه الاستبيانات على محاسبين عموميين وآمرين بالصرف وموظفين إداريين، وقد أجري عليها التحليل الإحصائي للتحقق من صدق الاستبيان.

1. العينة التي أجريت عليها الدراسة:

قام الباحثان بتحديد عينة الدراسة من حيث طريقة اختيار العينة وحجمها كما يلي:

1.1. حجم العينة:

وتشمل عينة الدراسة المحاسبين عموميين وأمريين بصرف وموظفين إداريين، وبذلك تكون العينة قد غطت معظم مجتمع الدراسة وتم اختيار العينة تبعاً لمتغيرات الدراسة، حيث بلغ عدد أفراد العينة 33 مفردة تم أخذها من 40، حيث وزع الاستبيان لكل مفردة من أفراد العينة، وقد تم استرجاع 37، وهي نسبة عالية قياساً للأبحاث المماثلة، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (1): يوضح توزيع عينة الدراسة

عينة الدراسة	عدد الاستثمارات الموزعة	عدد الاستثمارات المسترجعة	عدد الاستثمارات الملغاة	عدد الاستثمارات الصالحة للمعالجة
محاسبين عموميين	13	13	1	12
أمريين بصرف	9	6	-	6
موظفين إداريين	18	18	3	15
المجموع	40	37	4	33

المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على فرز استمارات الاستبيان.

2.1. طريقة اختيار العينة :

تم اختيار عينة الدراسة بطريقة المسح الشامل كأحد الأساليب الإحصائية المستخدمة لتكون ممثلة لمجتمع الدراسة وفقاً لقواعد البحث العلمي في اختيار العينات مقدارها (40) فرد، بحيث تشمل محاسبين عموميين وأمريين بالصرف وموظفين إداريين بولاية برج بوعرييج وذلك في العام الدراسي 2021/2020.

المطلب الثاني: الأدوات الدراسة وإجراءات الدراسة

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى الأدوات المستخدمة في تحليل هذه الدراسة، الاجراءات الدراسة.

الفرع الأول: الأدوات المستعملة في الدراسة

أولاً: أدوات الدراسة

لقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على جملة من الأدوات وكان أهمها:

1. الاستبيان:

عند وضع الاستبيان تم الأخذ بعين الاعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية، وتلبي جميع المتطلبات ذات التأثير على فرضيات الدراسة، مع مراعاة أن تكون معظم الأسئلة واضحة وذات نهايات مغلقة لسهولة وسرعة الإجابة عليها وسهولة تحليلها.

ولقد تم إعداد الأسئلة على مقياس ليكارت الخماسي والذي يحمل خمس إجابات وهذا من أجل تحديد آراء أفراد العينة لعبارات الاستبيان كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (02): يبين درجات مقياس ليكارت الخماسي

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

كما انه تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج، حيث تبنت الدراسة المعيار للحكم على الاتجاه عند استخدام مقياس ليكارت الخماسي، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (03): مقياس تحديد الوزن النسبي والأهمية النسبي والأهمية النسبة للوسط الحسابي

درجات النسبية لدرجات المقياس	درجات المقياس المستخدمة في الدراسة	الوزن النسبي		الوسط الحسابي	
		إلى	من	إلى	من
درجة كبيرة جدا	موفق بشدة	%100	%84	5.00	4.20
درجة كبيرة	موفق	%83	%68	4.19	3.40
درجة متوسطة	محايد	%67,8	%52	3.39	2.60
درجة صغيرة	غير موافق	%51.8	%36	2.59	1.80
درجة صغيرة جدا	غير موافق بشدة	35,8%	%20	1.79	1.00

وقد تم إعداد هذا الجدول وفق المعايير التالي:

- ✓ المدى يساوي أعلى قيمة مطروح منها أدنى قيمة؛
- ✓ عدد الفئات يساوي خمس حسب مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الدراسة؛
- ✓ طول الفئة يساوي المدى على أكبر قيمة في المقياس؛
- ✓ إضافة هذه القيمة (0.8) إلى أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس وهي وحد صحيح)، وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية¹.

- تقديم استمارة الاستبيان

استنادا لفرضيات التي سيتم اختبارها تضمنت قاعدة الدراسة الإحصائية 29 سؤالا توزعت على جزئين:

الجزء الأول: استخدام هذا الجزء في جمع البيانات الشخصية والمهنية: الجنس - الوظيفة - المستوى التعليمي - الخبرة.

الجزء الثاني: هو عبارة عن مقياس يهدف إلى التعرف على أثر تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على نظام المحاسبة العمومية الجزائري، استنادا لفرضيات الدراسة التي سيتم اختبارها، احتوى هذا الجزء على مجموعة من الأسئلة بلغ عددها 25 سؤال (عبارة) ضمن محاور 3 محاور وهي كالآتي:

¹ وليد عبد الرحمن الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، مطبوعة الندوة العالمية للشباب الاسلامي، 1430، ص: 7-8.

الجدول رقم (04): مجالات الدراسة وعدد المحاورها

الرقم	المحور	العبارات
01	واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	08
02	إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	09
03	تحديات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام	08

المصدر: من إعداد الطالبين.

2. المقابلة:

بغرض التأكد من جدية المستجوبين وكذا الحرص على فهمهم لأسئلة الاستبيان، قام الباحثان بتدعيمه بالمقابلة المباشرة للمحاسبين العموميين والأمينين بالصرف والموظفين الإداريين.

ثانيا: البرامج الإحصائية المستخدمة

وبعد توزيع الاستبيانات وجمعها قمنا بترميزها وتفرغها في برنامج SPSS بغرض المعالجة الإحصائية للبيانات، بالإضافة الى برنامج excel 2019 للمساعدة في التمثيل البياني للمتغيرات.

ثالثا: الأدوات الإحصائية المستعملة

قام الباحثان باختبار التوزيع الطبيعي من أجل استخدام الاحصاء المعلمي وذلك باستعمال اختبار كولمغروف سميرونوف وشابيرو ويلكو والذي كانت النتائج كالتالي:

فرضيات الاختبار:

H1: متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي.

H0: متغيرات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي.

والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار:

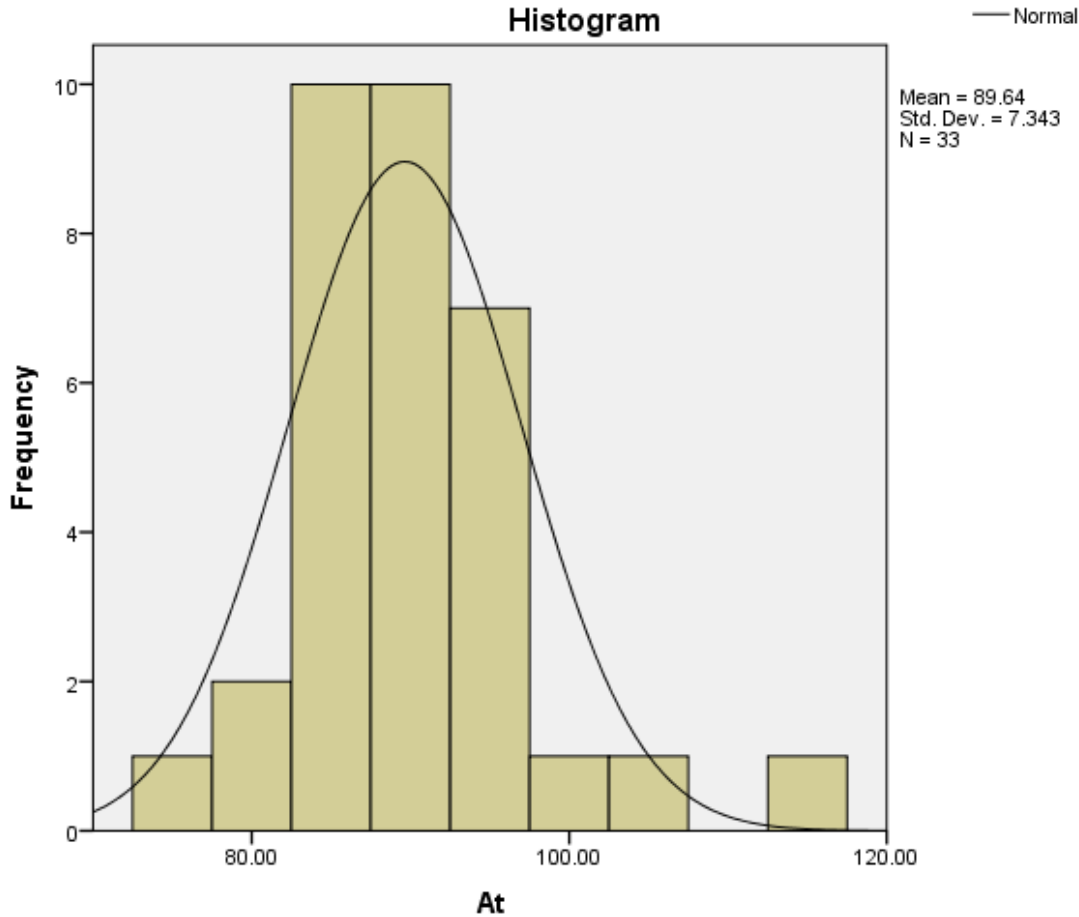
الجدول رقم (05): اختبار التوزيع الطبيعي.

البيان	احصائية KS	مستويات دلالة sig
اختبار كولمغروف سميرونوف	0.091	0.059
اختبار وشابيرو ويلكو	0.142	0.938

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS والمبينة في الملحق رقم (2).

من خلال الجدول الذي تم عرضه نلاحظ أن إجمالي عبارات الاستبيان تتبع التوزيع الطبيعي كون مستوي الدلالة sig أكبر من 0.05، من خلال الشكل المولي يمكن توضيح ذلك:

الشكل رقم (02): منحى يوضح اعتدالية التوزيع الطبيعي.



المصدر: من خلال نتائج برنامج SPSS .

ومن أجل معالجة بيانات الدراسة وبغرض الحصول على نتائج لدراستنا قمنا بإجراء مجموعة من الاختبارات الإحصائية

نذكر منها:

1. اختبار التوزيع الطبيعي (كولمغروف سميزونوف وشايبرو ويلكو)؛
2. أساليب الإحصاء الوصفي لتعريف على خصائص العينة من خلال التكرارات والنسب المئوية؛
3. اختبار الارتباط؛
4. اختبار ألفا كروميخ معرفة ثبات فقرات الاستبيان؛
5. حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل محور من الاستبيان.

الفرع الثاني: اجراءات الدراسة

1. قامت الباحثان بإعداد استبانة حول أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS على نظام المحاسبة العمومية الجزائري؛
2. وزعت الاستبيان على العينة الاستطلاعية (33) مفردة من محاسبين عموميين وأميرين بالصرف وموظفين إداريين؛
3. تم توزيع الاستبيان على أفراد الدراسة البالغة (40) مفردة، حيث تم استرجاع (37) استبيان، ويجدر الإشارة إلى انه تم إلغاء (3) استمارات؛
4. تم ادخال بيانات الاستبيانات التي استعادها الباحثان من المبحوثين وتفرغها في الحاسب الآلي باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS، لتحليل بيانات احصائيا والحصول على النتائج.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية تحليلها ومناقشتها

سنقوم في هذا المبحث باستعراض أهم نتائج التي توصلت إليها دراستنا مع تحليل هذه النتائج ومناقشتها.

المطلب الأول: الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من محاسبين عموميين وأميرين بالصرف وموظفين إداريين وقد تم اختيار العينة بطريقة عشوائية، حيث تم توزيع 40 استمارة استقصاء، وقد تم استرجاع 37 استمارة ومنها 03 ملغاة والصالحة للمعالجة تكونت من 33 استمارة. وتتمثل الخصائص الديموغرافية للعينة فيما يلي

اولا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

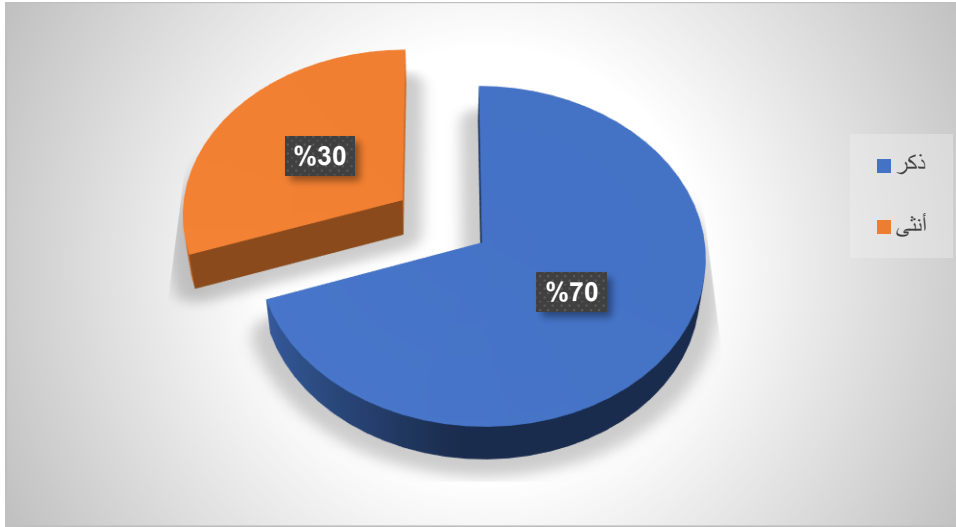
سيتم عرض خصائص العينة حسب متغير الجنس من خلال جدول التكرارات بالإضافة إلى التمثيل البياني.

جدول رقم (06): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس.

النسبة المئوية	التكرارات	الجنس
69.70%	23	ذكر
30.30%	10	أنثى
100%	33	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبين حسب نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (03): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس.



المصدر: من إعداد الطالبين باستخدام برنامج excel 2019.

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 33 فرداً، نلاحظ أن عدد الذكور قدر بـ 23 فرداً أي بنسبة 69.70%، في حين نلاحظ أن عدد الإناث قدر بـ 10 أفراد أي ما نسبته 30.30%.

ثانياً: خصائص العينة حسب متغير الوظيفة

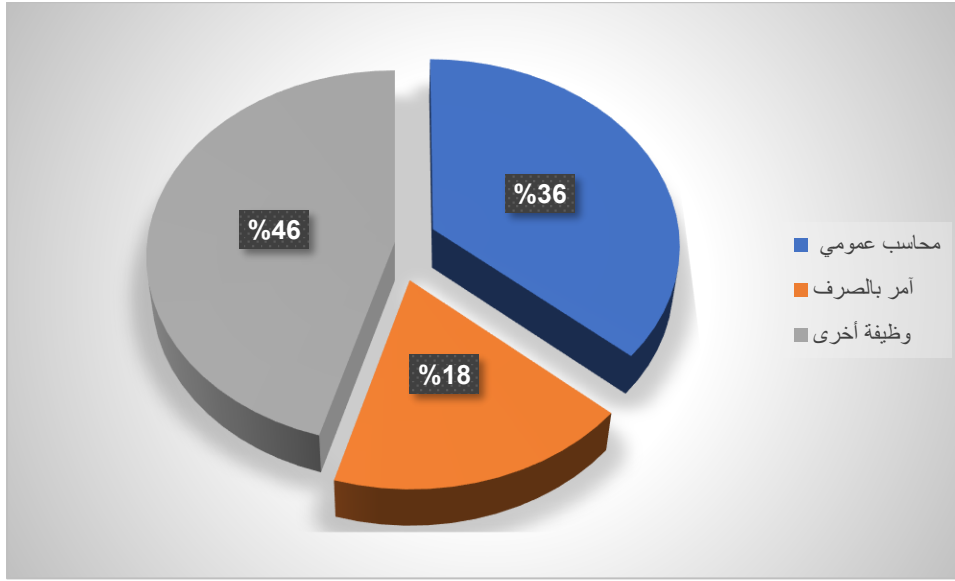
سيتم عرض خصائص العينة حسب متغير الوظيفة الحالية من خلال جدول التكرارات بالإضافة إلى التمثيل البياني.

جدول رقم (07): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية
محاسب عمومي	12	36.36%
آمر بالصرف	06	18.18%
وظيفة أخرى	15	45.45%
الإجمالي	33	100%

المصدر: من إعداد الطالبين حسب نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (04): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة.



المصدر: من إعداد الطالبين باستخدام برنامج excel 2019.

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 33 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين يشغلون منصب وظيفة أخرى قدر بـ 15 فرد أي نسبة 45.45%، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد يشغلون منصب محاسب عمومي قدر بـ 12 فرد أي نسبة 36.36%، أما الأفراد الذين يشغلون منصب أمر بالصرف قدر بـ 6 أفراد أي بنسبة 18.18%.

ثالثاً: خصائص العينة حسب متغير المستوى التعليمي

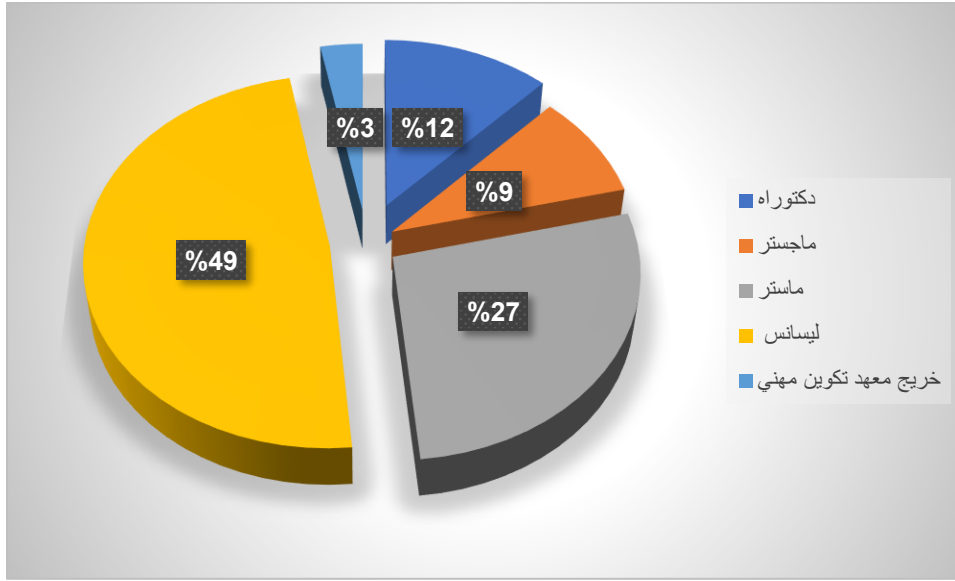
سيتم عرض خصائص العينة حسب متغير المستوى التعليمي من خلال جدول التكرارات بالإضافة إلى التمثيل البياني.

جدول رقم (08): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي.

النسبة المئوية	التكرارات	المستوى التعليمي
12.12%	4	دكتوراه
9.09%	3	ماجستير
27.27%	9	ماستر
48.48%	16	ليسانس
3.03%	1	خريج معهد تكوين مهني
100%	33	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبين حسب نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (05): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي.



المصدر: من إعداد الطالبين باستخدام برنامج excel 2019.

نلاحظ من الجدول المبين أعلاه أن أكبر نسبة من أفراد العينة هي للأفراد المتحصلين على شهادة ليسانس حيث قدرت النسبة بـ 48.48% تاليها نسبة المتحصلين على شهادة ماستر بـ 27.27%، ثم الدكتوراه بنسبة 12.12% ثم الماجستير بنسبة 9.09% وأخيرا متحصلين على شهادات خريج معهد تكوين مهني بنسبة 3.03%.

رابعا: خصائص العينة حسب متغير الخبرة

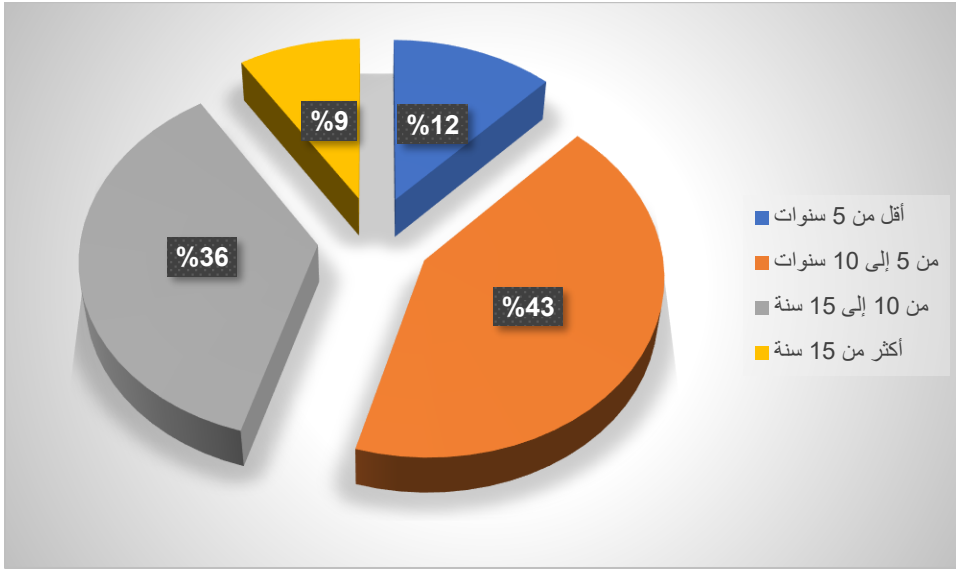
سيتم عرض خصائص العينة حسب متغير الخبرة من خلال جدول التكرارات بالإضافة إلى التمثيل البياني.

الجدول رقم (09): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة.

النسبة المئوية	التكرارات	الخبرة
12.12%	4	أقل من 5 سنوات
42.42%	14	من 5 إلى 10 سنوات
36.36%	12	من 10 إلى 15 سنة
9.09%	3	أكثر من 15 سنة
100%	33	إجمالي

المصدر: من إعداد الطالبين حسب نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (06): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة.



المصدر: من إعداد الطالبين باستخدام برنامج excel 2019.

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 33 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين لديهم خبرة من 5 إلى 10 سنوات قدر بـ 14 فرد أي بنسبة 42.42% ويمثلون كبر نسبة، ثم الأفراد الذين لديهم خبرة من 10 إلى 15 سنة وقدر عددهم بـ 12 أي بنسبة 36.36%، ثم الأفراد الذين لديهم خبرة أقل من 5 سنوات وقدر عددهم بـ 4 أي بنسبة 12.12%، وأخيراً الأفراد الذين لديهم خبرة أكثر من 15 سنة وقدر عددهم بـ 3 أي بنسبة 9.09%.

المطلب الثاني: الخصائص السيكومترية للاستبيان

من خلال هذا المطلب سنحاول إثبات الصدق وثبات لأداة الدراسة.

الفرع الأول: صدق أداة الدراسة

يقصد بصدق الاستبيان أن تقيس أسئلة الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقام الباحثان بالتأكد من صدق الاستبيان بطريقتين:

أولاً: صدق المحكمين

بعد تحديد مكونات الاستبيان والانتهاء من إعدادها وضبطه ومراجعتها مع الاستاذ المشرف، قمنا بعرض الاستبيان على الأساتذة المحكمين في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة برج بوعرييج، متخصصين في المحاسبة والإحصاء، وذلك للاسترشاد بأرائهم في مدى مناسبة فقرات الاستبيان للهدف منها، وكذلك التأكد من صحة الصياغة

اللغوية ووضوحها، وقد تم الأخذ بملاحظات والتوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين، وقد تمت صياغة الاستبيان بشكل نهائي.

ثانياً: صدق المقياس

هنا سنحاول التطرق إلى صدق الاتساق الداخلي للعبارات وصدق الداخلي للمحاور الدراسة.

1- صدق الاتساق الداخلي:

ويقصد بالاتساق الداخلي قوة الارتباط بين الدرجات كل فقرة من فقرات الاستبيان، والدرجة الكلية للمحور الرئيسي الذي تنتمي إليه، أي يقيس مدى صدق فقرات المقياس لقياس الأهداف، وتم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة البالغ حجمها (33)، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

- الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

جدول رقم (10): يوضح الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول.

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	نظام المحاسبة العمومية في الجزائر نظام متكامل.	**0.878	0.000
2	تنتج المحاسبة العمومية قوائم إحصائية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمرافق العامة.	**0.829	0.000
3	يُمكن الأساس النقدي من معرفة النفقات التي لم تصرف والإيرادات التي لم تحصل بعد.	**0.903	0.000
4	يمكن قياس أداء الهيئات العمومية وتقييم البرامج المنجزة.	**0.898	0.000
5	نظام المحاسبة العمومية قائم على الأساس النقدي الذي تكتنفه عدة إيجابيات.	**0.952	0.000
6	القوائم التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تترجم وضع وأداء الهيئات العمومية.	**0.939	0.000
7	يوفر نظام المحاسبة العمومية معلومات تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية من خلال تحقيق الإفصاح الشامل وتدقيق.	**0.927	0.000
8	يوفر نظام المحاسبة العمومية كل المعلومات الملائمة التي يمكننا من خلالها تحديد أوجه الفساد المالي والإداري.	**0.916	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS والمبينة في الملحق (3).

*تعني مستوى الدلالة عند 0.05.

**تعني مستوى الدلالة عند 0.01.

يتضح من الجدول السابق أن المحور الأول: "واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، مرتبطة ارتباطا طرديا مع جميع الفقرات التي تقيسه وتراوحت معاملات الارتباط بين 0.829 و0.952 وهي قوية، وكما أن جميعها ذات دالة احصائية عند مستوى معنوية 0.01 وتدل على ارتباط الفقرات التي تقيس المحور الأول بمجالها، مما يعني أنها متسقة داخليا مع المجال الذي تقيسه، وهي أساسية في قياسه.

- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
جدول رقم (11): يوضح الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني.

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تحتاج المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها وفق المعايير IPSAS.	**0.599	0.000
2	يجب أن يخضع إصدار تشريع جديد للمحاسبة العمومية وفق للمعايير IPSAS لنقاش واسع بين الفاعلين.	**0.613	0.000
3	يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد للمحاسبة العمومية وفق للمعايير IPSAS إصلاح الإدارات العمومية.	**0.670	0.000
4	يجب أن يتم تحديث الإدارات العمومية بتكنولوجيا الإعلام والاتصال.	**0.625	0.000
5	يجب استحداث مصالح متخصصة تتولى مهمة الإشراف على عملية التحديث نظام المحاسبة العمومية وفق المعايير IPSAS .	**0.633	0.000
6	يحتاج العنصر البشري لإعادة تأهيل شاملة.	**0.704	0.000
7	يجب أن يحظى المحاسبين بتكوين خاص في المحاسبة العمومية.	**0.680	0.000
8	يتطلب إنجاح عملية إصلاح المحاسبة العمومية مرافقة من مختصين في الميدان.	**0.701	0.000
9	إن إصلاح المحاسبة العمومية لا يقتصر فقط على تكوين المحاسبين دون غيرهم.	**0.639	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS والمبينة في الملحق (3).

*تعني مستوى الدلالة عند 0.05.

**تعني مستوى الدلالة عند 0.01.

يتضح من الجدول السابق أن المحور الثاني: " إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر "، مرتبطة ارتباطا طرديا مع جميع الفقرات التي تقيسه وتراوحت معاملات الارتباط بين 0.599 و 0.704 وهي متوسطة وقوية، وكما أن جميعها ذات دالة احصائية عند مستوى معنوية 0.01 وتدل على ارتباط الفقرات التي تقيس المحور الثاني بمجالها، مما يعني أنها متنسقة داخليا مع المجال الذي تقيسه، وهي أساسية في قياسه.

- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: تحديات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
جدول رقم (12): يوضح الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث.

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تمثل مهمة الإصلاح الهيكلي والقانون لاستيعاب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تحديا كبيرا.	**0.610	0.000
2	يعتبر نقص الموظفين المدربين تحدي رئيسي تواجهه الحكومات عند تطبيق معايير IPSAS.	**0.692	0.000
3	نظم المعلومات المحاسبية في القطاع العام ليست جيدة بما يكفي لجعل هذه المعايير ممكنة التطبيق في المحاسبة العمومية في الجزائر.	**0.649	0.000
4	إن الثقل البيروقراطي (تعقد القرار) يمكن أن يقف دون نجاح عملية تطبيق معايير IPSAS في الجزائر.	**0.566	0.000
5	مقاومة التغيير الناتجة من قبل موظفي الحكومة قد تعرقل عملية تطبيق المعايير IPSAS.	**0.618	0.000
6	قد يؤدي تزايد عبء العمل بسبب تبني معايير IPSAS إلى الإحجام عن التغيير.	**0,731	0.000
7	عدم وجود دعم وإرادة سياسية في الجزائر من شأنه أن يعرقل تطبيق معايير IPSAS.	**0.556	0.001
8	بعض معايير IPSAS غير قابلة للتطبيق في الجزائر.	**0.577	0,000

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS والمبينة في الملحق (3).

*تعني مستوى الدلالة عند 0.05.

**تعني مستوى الدلالة عند 0.01.

يتضح من الجدول السابق أن المحور الثالث: " تحديات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام"، مرتبطة ارتباطا طرديا مع جميع الفقرات التي تقيسه وتراوحت معاملات الارتباط بين 0.556 و 0,731 وهي متوسطة وقوية، وكما أن جميعها ذات دالة احصائية عند مستوى معنوية 0.01 وتدل على ارتباط الفقرات التي تقيس المحور الثاني بمجالها، مما يعني أنها متسقة داخليا مع المجال الذي تقيسه، وهي أساسية في قياسه.

2- صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة:

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، ويوضح الجدول التالي رقم (13) مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، وعلاقتها القوية بالهدف العام للدراسة، وبذلك يكون الباحثان قد تحققا من أن المقياس يتسم بدرجة عالية من الصدق.

جدول رقم (13): يوضح معاملات الارتباط ومستوى الدلالة لكل محور من المحاور وبالدرجة الكلية

للاستبيان.

الرقم	المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	*0.723	0.000
2	إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	*0.436	0.011
3	تحديات تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	*0.374	0.032

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS والمبينة في الملحق (3).

*تعني مستوى الدلالة عند 0.05.

**تعني مستوى الدلالة عند 0.01.

نلاحظ أن معاملات الارتباط اغلبها ذات احصائية أقل من مستوى دلالة 0.05، مما يجعل الاستبيان صادقا وبالتالي صالحا لقياس ما وضع لقياسه ويمكن الوثوق بنتائجه.

الفرع الثاني: ثبات أداة الدراسة

للتأكد من ثبات أداة المقياس المستخدمة في هذه الدراسة والمتمثلة في الاستبيان، قام الباحثان باستخدام معامل ألفا كرومباخ، ومن ثم حساب معامل الصدق وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (14): يوضح نتائج اختبار ثبات أداة القياس

الرقم	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات ألفا كرومباخ	معامل الصدق
1	واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	8	0.968	0.983
2	إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	9	0.817	0.903
3	تحديات تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	8	0.740	0.860
4	الاستبيان الكلي	25	0.790	0.888

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS والمبينة في الملحق (4).

من خلال الجدول أعلاه تم حساب معامل الثبات ثم الجذر التربيعي له الذي يمثل معامل الصدق والملاحظ أن قيمة معامل الثبات تراوحت بين 0.740 و 0.968 وهي أكبر من 0.6، الأمر الذي بين أن المقاييس تتمتع بدرجة ثبات عالية، الأمر الذي يسمح بتطبيقها على جميع أفراد عينة الدراسة.

المطلب الثالث: عرض نتائج مختلف محاور الاستبيان

سنحاول في هذا المطلب عرض وتحليل مختلف نتائج المتحصل عليها والمتعلقة بمحاور الاستبيان.

الفرع الأول: إتجاه المستجوبين نحو واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

من أجل الإجابة على الفرضية الثانية البيئية الحالية من الأطر القانونية والتنظيمية التي تنظم المحاسبة العمومية في الجزائر لا تكفي لضمان ممارسات جيدة للمهنة، تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة لتحليل فقرات الاستبيان للمحور الأول، حيث قام الباحثان بإعداد الجدول أدناه والذي يحتوي على مختلف العبارات المتعلقة بهذا المحور والتي عددها (08)، بالإضافة إلى ذلك قمنا بحساب تكرارات نسبة أفراد العينة ومع القيم الاحتمالية لها من خلالها نقيس قبول أو رفض الفرضيات.

جدول رقم (15): يوضح تحليل الفقرات المحور الأول واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

الاهمية النسبية	احصائية Sig	احصائية T	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	التكرارات "نسبة مئوية"					فقرات المحور الأول
					غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
درجة صغيرة	0.000	13.355	0.84	1.96	24.24	63.64	6.06	3.03	3.03	1
درجة صغيرة	0.000	16.270	0.79	2.24	6.06	75.76	9.09	6.06	3.03	2
درجة صغيرة	0.000	13.704	0.92	2.21	15.15	63.64	9.09	9.09	3.03	3
درجة صغيرة	0.000	12.870	1.00	2.24	18.18	75.58	9.09	12.12	3.03	4
درجة صغيرة	0.000	14.253	0.84	2.09	18.18	63.64	12.12	3.03	3.03	5
درجة صغيرة	0.000	14.907	0.87	2.27	12.12	60.61	18.18	6.06	3.03	6
درجة صغيرة	0.000	14.977	0.88	2.30	9.09	66.67	12.12	9.09	3.03	7
درجة صغيرة	0.000	15.515	0.83	2.24	9.09	69.70	12.12	6.06	3.03	8
درجة صغيرة	0.000	15.907	0.79	2.18	إجمالي المحور					

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS والمبينة في الملحق (5).

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن معظم عبارات هذا المتغير حصلت على متوسطات حسابية منخفضة، وبانحرافات معيارية منخفضة نوعا ما، الأمر الذي يشير إلى تجانس اتجاهات المستجوبين حول واقع نظام المحاسبة العمومية، وعموما فإن متوسط اتجاه المستجوبين نحو هذا المتغير "درجة صغيرة" (2.18)، وهي نتيجة متفق عليها نوعا ما نظرا لعدم التشتت الكبير في الإجابات، هذا الأخير الذي يظهر لنا من خلال الانحراف المعياري (0.84)، الأمر الذي يبين أن للمستجوبين وجهة نظر سلبية حول واقع نظام المحاسبة العمومية.

وعموما تنطوي النتائج المبينة في الجدول على عدد من الدلالات أهمها:

1- نلاحظ أن نسبة 63.64% من أفرادهم غير موافقين على أن:

" يعتبر نظام المحاسبة العمومية في الجزائر نظام متكامل " وأن نسبة 24.24% من أفرادهم غير موافقين بشدة، وهو ما يفسر القيمة الضعيفة للمتوسط الحسابي (1.96) والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية إحصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة صغيرة للفقرة.

2- نلاحظ أن نسبة 75.76% من أفراد هم غير موافقين على أن:

" تنتج المحاسبة العمومية قوائم إحصائية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمرافق العامة " وأن نسبة 9.09% من أفراد هم محايدين، وهو ما يفسر القيمة الضعيفة للمتوسط الحسابي (2.24) والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة صغيرة للفقرة.

3- نلاحظ أن نسبة 63.64% من أفراد هم غير موافقين على أن:

" يُمكن الأساس النقدي من معرفة النفقات التي لم تصرف والإيرادات التي لم تحصل بعد " وأن نسبة 15.15% من أفراد هم غير موافقين بشدة، وهو ما يفسر القيمة الضعيفة للمتوسط الحسابي (2.21) والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة صغيرة للفقرة.

4- نلاحظ أن نسبة 75.58% من أفراد هم غير موافقين على أن:

" يمكن قياس أداء الهيئات العمومية وتقييم البرامج المنجزة " وأن نسبة 18.18% من أفراد هم غير موافقين بشدة، وهو ما يفسر القيمة الضعيفة للمتوسط الحسابي (2.24) والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة صغيرة للفقرة.

5- نلاحظ أن نسبة 63.64% من أفراد هم غير موافقين على أن:

" نظام المحاسبة العمومية قائم على الأساس النقدي الذي تكتنفه عدة إيجابيات " وأن نسبة 18.18% من أفراد هم غير موافقين بشدة، وهو ما يفسر القيمة الضعيفة للمتوسط الحسابي (2.09) والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة صغيرة للفقرة.

6- نلاحظ أن نسبة 60.61% من أفراد هم على غير موافقين أن:

" القوائم التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تترجم وضع وأداء الهيئات العمومية " وأن نسبة 18.18% من أفراد هم محايدين، وهو ما يفسر القيمة الضعيفة للمتوسط الحسابي (2.27) والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة صغيرة للفقرة.

7- نلاحظ أن نسبة 66.67% من أفراد هم غير موافقين على أن:

" يوفر نظام المحاسبة العمومية معلومات تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية من خلال تحقيق الإفصاح الشامل وتدقيق " وأن نسبة 12.12% من أفراد هم محايدين، وهو ما يفسر القيمة الضعيفة للمتوسط الحسابي (2.30) والمعنوية الإحصائية

لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة صغيرة للفقرة.

8- نلاحظ أن نسبة 69.70% من أفراد هم غير موافقين على أن:

" يوفر نظام المحاسبة العمومية كل المعلومات الملائمة التي يمكننا من خلالها تحديد أوجه الفساد المالي والإداري " وأن نسبة 12.12% من أفراد هم محايدين، وهو ما يفسر القيمة الضعيفة للمتوسط الحسابي (2.24) والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة صغيرة للفقرة.

الفرع الثاني: اتجاه المستجوبين نحو إصلاح نظام المحاسبة العمومية لكي يتماشى مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

من أجل الإجابة على الفرضية الثالث المتعلقة بمشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية يحتاج إلى تغيير جذري لكي يتماشى مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، تم استخدام اختبار T للعينة الوحدة لتحليل فقرات الاستبيان للمحور الثاني، حيث قام الباحثان بإعداد الجدول أدناه والذي يحتوي على مختلف الفقرات المتعلقة بهذا المحور والتي عددها (09)، بالإضافة إلى ذلك قمنا بحساب تكرارات نسبة أفراد العينة ومع القيم الاحتمالية لها من خلالها نقيس قبول أو رفض الفرضيات.

جدول رقم (16): يوضح نتائج آراء عينة الدراسة حول إصلاح نظام المحاسبة العمومية لكي يتماشى مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

الاهمية النسبية	احصائية Sig	احصائية T	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	التكرارات "نسبة مئوية"					فقرات المحور الثاني
					غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
درجة كبيرة جدا	0.000	41.82	0.59	4.33	0	0	6.06	54.55	39.39	1
درجة كبيرة جدا	0.000	33.83	0.75	4.42	0	3.03	3.03	39.39	54.55	2
درجة كبيرة جدا	0.000	36.14	0.68	4.30	0	0	6.06	54.55	39.39	3
درجة كبيرة جدا	0.000	45.53	0.56	4.48	0	0	3.03	45.45	51.52	4
درجة كبيرة جدا	0.000	34.40	0.70	4.24	0	3.03	6.06	54.55	36.36	5
درجة كبيرة جدا	0.000	32.00	0.78	4.36	0	6.06	0	48.48	45.45	6
درجة كبيرة جدا	0.000	38.61	0.66	4.48	0	0	3.03	42.42	54.55	7
درجة كبيرة جدا	0.000	50.63	0.50	4.41	0	0	0	42.18	58.82	8
درجة كبيرة جدا	0.000	45.68	0.54	4.36	0	0	3.03	57.58	39.39	9
درجة كبيرة جدا	0.000	60.65	0.41	4.38	إجمالي المحور					

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS والمبينة في الملحق (5).

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن معظم عبارات هذا المتغير حصلت على متوسطات حسابية مرتفعة جدا، وبانحرافات معيارية منخفضة نوعا ما، الأمر الذي يشير إلى تجانس اتجاهات المستجوبين إصلاح نظام المحاسبة العمومية لكي يتماشى مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وعموما فإن متوسط اتجاه المستجوبين نحو هذا المتغير "درجة كبيرة جدا" (4.38)، وهي نتيجة متفق عليها نوعا ما نظرا لعدم التشتت الكبير في الإجابات، هذا الأخير الذي يظهر لنا من خلال الانحراف المعياري (0.41)، الأمر الذي يبين أن للمستجوبين وجهة نظر إجابيه حول إصلاح نظام المحاسبة العمومية لكي يتماشى مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن هناك توجه نحو تأييد أن إصلاح نظام المحاسبة العمومية يحتاج إلى تغيير جذري لكي يتماشى مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، كما نلاحظ أن الفقرة رقم (07) حصلت على أكبر تأييد من قبل المستجوبين بمتوسط حسابي قدره (4.48)، مما يؤكد إجماع المستجوبين على أن يجب أن يحظى المحاسبين بتكوين خاص في المحاسبة العمومية، وتليها الفقرة رقم (02) والتي حصلت على درجة تأييد متقاربة جدا من الفقرة (07)

بمتوسط الحسابي (4.42) أي نسبة كبيرة جدا منهم نرى أنه يجب أن يخضع إصدار تشريع جديد للمحاسبة العمومية وفق للمعايير IPSAS لنقاش واسع بين الفاعلين.

وعموما تنطوي النتائج المبينة في الجدول على عدد من الدلالات أهمها:

1- نلاحظ أن نسبة 54.55% من أفراد هم موافقون على أن:

" تحتاج المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها وفق المعايير IPSAS " وأن نسبة 39.39% من أفراد هم موافقون بشدة، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي (4.33) والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا للفقرة.

2- نلاحظ أن نسبة 54.55% من أفراد هم موافقون بشدة على أن:

" يجب أن يخضع إصدار تشريع جديد للمحاسبة العمومية وفق للمعايير IPSAS لنقاش واسع بين الفاعلين " وأن نسبة 39.39% من أفراد هم موافقون، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي (4.42) والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا للفقرة.

3- نلاحظ أن نسبة 54.55% من أفراد هم موافقون على أن:

" يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد للمحاسبة العمومية وفق للمعايير IPSAS إصلاح الإدارات العمومية " وأن نسبة 39.39% من أفراد هم موافقون بشدة، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي (4.30) والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا للفقرة.

4- نلاحظ أن نسبة 51.52% من أفراد هم موافقون بشدة على أن:

" يجب أن يتم تحديث الإدارات العمومية بتكنولوجيا الإعلام والاتصال " وأن نسبة 45.45% من أفراد هم موافقون، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي (4.48) والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا للفقرة.

5- نلاحظ أن نسبة 54.55% من أفراد هم موافقون على أن:

" يجب استحداث مصالح متخصصة تتولى مهمة الإشراف على عملية التحديث نظام المحاسبة العمومية وفق المعايير IPSAS " وأن نسبة 36.36% من أفراد هم موافقون بشدة، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي (4.24)

والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا للفقرة.

6- نلاحظ أن نسبة 48.48% من أفراد هم موافقون على أن:

" يحتاج العنصر البشري لإعادة تأهيل شاملة " وأن نسبة 45.45% من أفراد هم موافقون بشدة، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي (4.36) والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا للفقرة.

7- نلاحظ أن نسبة 54.55% من أفراد هم موافقون بشدة على أن:

" يجب أن يحظى المحاسبين بتكوين خاص في المحاسبة العمومية " وأن نسبة 42.42% من أفراد هم موافقون، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي (4.48) والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا للفقرة.

8- نلاحظ أن نسبة 58.82% من أفراد هم موافقون بشدة على أن:

" يتطلب إنجاز عملية إصلاح المحاسبة العمومية مرافقة من مختصين في الميدان " وأن نسبة 42.18% من أفراد هم موافقون، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي (4.42) والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا للفقرة.

9- نلاحظ أن نسبة 57.58% من أفراد هم موافقون على أن:

" إن إصلاح المحاسبة العمومية لا يقتصر فقط على تكوين المحاسبين دون غيرهم " وأن نسبة 39.39% من أفراد هم موافقون بشدة، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي (4.36) والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا للفقرة.

الفرع الثالث: إتجاه المستجوبين نحو تحديات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الجزائر

من أجل الإجابة على الفرضية الرابع المتعلقة تحديات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الجزائر، تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة لتحليل فقرات الاستبيان للمحور الثاني، حيث قام الباحثان بإعداد الجدول أدناه والذي يحتوي على مختلف الفقرات المتعلقة بهذا المحور والتي عددها (08)، بالإضافة إلى ذلك قمنا بحساب تكرارات نسبة أفراد العينة ومع القيم الاحتمالية لها من خلالها نقيس قبول أو رفض الفرضيات.

جدول رقم (17): يوضح نتائج آراء عينة الدراسة حول تحديات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الجزائر

الاهمية النسبية	احصائية Sig	احصائية T	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	التكرارات "نسبة مئوية"					فقرات المحور الثاني
					غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
درجة كبيرة	0.000	41.14	0.58	4.18	0	3.03	0	72.73	24.24	1
درجة كبيرة	0.000	41.98	0.55	4.06	0	3.03	3.03	78.79	15.15	2
درجة كبيرة جدا	0.000	54.27	0.45	4.27	0	0	0	72.73	27.27	3
درجة كبيرة	0.000	43.41	0.54	4.12	0	0	9.09	69.70	21.21	4
درجة كبيرة جدا	0.000	42.75	0.57	4.26	0	0	6.06	60.61	33.33	5
درجة كبيرة	0.000	32.12	0.70	3.92	0	9.09	3.03	69.70	15.15	6
درجة كبيرة	0.000	29.06	0.79	4.00	3.03	6.06	12.12	54.55	24.24	7
درجة كبيرة	0.000	26.51	0.83	3.84	6.06	6.06	6.06	69.70	12.12	8
درجة كبيرة	0.000	61.45	0.38	4.08	إجمالي المحور					

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS والمبينة في الملحق (5).

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن معظم عبارات هذا المتغير حصلت على متوسطات حسابية مرتفعة، وبانحرافات معيارية منخفضة نوعا ما، الأمر الذي يشير إلى تجانس اتجاهات المستجوبين حول تحديات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الجزائر، وعموما فإن متوسط اتجاه المستجوبين نحو هذا المتغير "درجة كبيرة جدا" (4.08)، وهي نتيجة متفق عليها نوعا ما نظرا لعدم التشتت الكبير في الإجابات، هذا الأخير الذي يظهر لنا من خلال الانحراف المعياري (0.38)، الأمر الذي يبين أن للمستجوبين وجهة نظر إيجابية حول تحديات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الجزائر. أظهرت نتائج التحليل الإحصائي حسب الجدول السابق أن هناك توجه نحو تأييد أن قوي لوجود تحديات عند الرغبة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام قد تحول دون تطبيقها، كما نلاحظ أن الفقرة رقم (03) حصلت على أكبر تأييد من قبل المستجوبين بمتوسط حسابي قدره (4.27)، مما يؤكد إجماع المستجوبين على أن يعتبر نقص الموظفين المديرين تحدي رئيسي تواجهه الحكومات عند تطبيق معايير IPSAS، وتليها الفقرة رقم (05) والتي حصلت على درجة تأييد متقاربة جدا من الفقرة (03) بمتوسط الحسابي (4.26) أي نسبة كبيرة جدا منهم نرى أن هناك مقاومة لتغيير الناتجة من قبل موظفي الحكومة قد تعرقل عملية تطبيق المعايير IPSAS.

وعموما تنطوي النتائج المبينة في الجدول على عدد من الدلالات أهمها:

1- نلاحظ أن نسبة 72.73% من أفراد هم موافقون على أن:

" تمثل مهمة الإصلاح الهيكلي والقانون لاستيعاب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تحديا كبيرا" وأن نسبة 24.24% من أفراد هم موافقون بشدة، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي (4.18) والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة للفقرة.

2- نلاحظ أن نسبة 78.79% من أفراد هم موافقون على أن:

" يعتبر نقص الموظفين المدربين تحدي رئيسي تواجهه الحكومات عند تطبيق معايير IPSAS" وأن نسبة 15.15% من أفراد هم موافقون بشدة، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي (4.06) والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة للفقرة.

3- نلاحظ أن نسبة 72.73% من أفراد هم موافقون على أن:

" نظم المعلومات المحاسبية في القطاع العام ليست جيدة بما يكفي لجعل هذه المعايير ممكنة التطبيق في المحاسبة العمومية في الجزائر" وأن نسبة 27.27% من أفراد هم موافقون بشدة، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي (4.27) والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا للفقرة.

4- نلاحظ أن نسبة 69.70% من أفراد هم موافقون على أن:

" إن الثقل البيروقراطي (تعقد القرار) يمكن أن يقف دون نجاح عملية تطبيق معايير IPSAS في الجزائر" وأن نسبة 33.33% من أفراد هم موافقون بشدة، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي (4.12) والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة للفقرة.

5- نلاحظ أن نسبة 60.61% من أفراد هم موافقون على أن:

" مقاومة التغيير الناتجة من قبل موظفي الحكومة قد تعرقل عملية تطبيق المعايير IPSAS" وأن نسبة 45.45% من أفراد هم موافقون بشدة، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي (4.26) والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا للفقرة.

6- نلاحظ أن نسبة 69.70% من أفراد هم موافقون على أن:

" قد يؤدي تزايد عبء العمل بسبب تبني معايير IPSAS إلى الإحجام عن التغيير " وأن نسبة 15.15% من أفراد هم موافقون بشدة، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي (3.92) والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة للفقرة.

7- نلاحظ أن نسبة 54.55% من أفراد هم موافقون على أن:

" عدم وجود دعم وإرادة سياسية في الجزائر من شأنه أن يعرقل تطبيق معايير IPSAS " وأن نسبة 24.24% من أفراد هم موافقون بشدة، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي (4.00) والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة للفقرة.

8- نلاحظ أن نسبة 69.70% من أفراد هم موافقون على أن:

" بعض معايير IPSAS غير قابلة للتطبيق في الجزائر " وأن نسبة 12.12% من أفراد هم موافقون بشدة، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي (3.84) والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة للفقرة.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية التي عرضناها في هذا الفصل يمكن استخلاص النتائج التالية:

- ان نظام المحاسبة العمومية تحسب عليه الكثير من العيوب، وتنتج قوائم إحصائية لا تعبر على الوضعية الحقيقية للمرافق العامة؛
- القوائم التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا تترجم وضع وأداء الهيئات العمومية بشكل كافي؛
- لتطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يحتاج النظام المحاسبة العمومية الجزائر إلى تشريع جديد ينظم قواعد؛
- هناك شبه إجماع على ضرورة أن يخضع إصدار التشريع جديد للمحاسبة العمومية وفق للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لنقاش واسع بين الفاعلين؛
- كما أيد غالبية المستجوبين التحديات التي قد تواجه عملية تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر، والتي نلخصها فيما يلي: إن إصلاح الهيكلية والقانون لاستيعاب تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يمثل تحديا كبيرا، وأن عملية الإصلاح تستغرق وقتا طويلا.

الجمعة

تطرقنا في هذه الدراسة إلى أثر تطبيق معايير محاسبة الدولية في القطاع العام ISPAS على نظام المحاسبة العمومية الجزائري، من خلال محاولة لمعالجة الاشكالية التالية:

ما هو أثر تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في قطاع العام ISPAS على نظام المحاسبة العمومية الجزائري؟

تبين من خلال الدراسة أن معايير المحاسبة الدولية في قطاع العام مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية، فهي تسمح بإعطاء قوائم مالية ذات شفافية و مصداقية و موثوقية، وقد شرعت الجزائر في إعداد مشروع مخطط محاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في قطاع العام، وذلك من اجل تطبيقه لأن نظام الحالي يعاني، حيث تم تطبيق المخطط المحاسبي في سنة 2002، لكن تم تجميده في 2007، لكن سيتم إعداد مشروع جديد يتوافق مع النظام المحاسبي المالي، وهو ما يعد خطوة كبيرة للاتجاه لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في قطاع العام ISPAS، ولمعرفة آراء الأعراف القائمون بتطبيق المحاسبة العمومية حول أثر تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في قطاع العام ISPAS على نظام المحاسبة العمومية الجزائري، اخذنا عينة من المؤسسات العمومية بولاية برج بوعرييج، في الدراسة الميدانية التي قمنا بها عن طريق توزيع استمارة استبيان وتحليلها باستخدام الأسلوب الإحصائي SPSS، ومن خلال كل ذلك توصلنا الى النتائج التالية:

1- نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال ما تم عرضه وقصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم اختبار صحة الفرضيات من عدمها كما يلي:

- الفرضية الأولى: والتي تنص على أن " معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي معايير عالمية عالية الجودة للإبلاغ المالي، خاصة بمؤسسات العمومية غير ربحية، ويتم تطبيقها وفق أساس الاستحقاق الذي يحقق الشفافية والمصداقية والموثوقية و الإفصاح الكامل عن البيانات المالية للمؤسسات العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة على المستوى المحلي والدولي" وتمت دراسة مدي صحة هذه الفرضية من خلال نتائج الفصل الأول ، أين تطرقنا إلى أسس المحاسبة العمومية و مفهوم المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وتبين لنا من خلالها أن تطبيق أساس الاستحقاق يؤدي ذلك إلى مصداقية و موثوقية القوائم المالية و تصبح قابلة للمقارنة على المستوى المحلي و الدولي وأن مفهوم المعايير الذي تطرقنا إليه صحيح.

- الفرضية الثانية: والتي تنص على أن " البيئة الحالية من الأطر القانونية والتنظيمية التي تنظم المحاسبة العمومية في الجزائر لا تكفي لضمان ممارسات جيدة للمهنة"، حيث وجدنا أن قيمة المتوسط الحسابي لإجمالي المحور الأول 2.18 والانحراف المعياري 0.79 والمعنوية الإحصائية لاختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية إحصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة صغيرة لإجمالي المحاور وهذا ما يثبت صحة الفرضية،

اي أن نظام المحاسبة العمومية يعتبر نظام محلي و محدود، ولا يوفر معلومات تعبر عن وضعية المالية حقيقية للمؤسسات العمومية، ولا يمكن الأساس النقدي من معرفة النفقات التي لم تصرف ولم تحصل بعد وينتج نظام المحاسبة العمومية قوائم مالية ذات صيغة إحصائية أكبر منها تسييره.

- **الفرضية الثالثة:** والتي تنص على أن " مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية يحتاج إلى تغيير جذري لكي يتماشى مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، حيث وجدنا أن قيمة المتوسط الحسابي لإجمالي المحور الأول 4.38 والانحراف المعياري 0.41 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية إحصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة لإجمالي المحاور وهذا ما يثبت صحة الفرضية، حيث تحتاج محاسبة العمومية الجزائرية إلى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها وفق ISPAS ويجب أن يخضع إصدار تشريع جديد للمحاسبة العمومية وفق المعايير ISPAS لنقاش واسع بين الفاعلين، ويتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد للمحاسبة العمومية وفق المعايير الحاسبة الدولية في القطاع العام إصلاح إدارات العمومية.

- **الفرضية الرابعة:** والتي تنص على أن " إصلاح نظام الإدارة العمومية يمثل أهم تحدي وعائق يواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، حيث وجدنا أن قيمة المتوسط الحسابي لإجمالي المحور الأول 4.04 والانحراف المعياري 0.38 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية إحصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة لإجمالي المحاور وهذا ما يثبت صحة الفرضية، حيث كانت إتجاه أغلبية آراء العينة الدراسة بأن هناك تحديات تواجه تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية، ومن أهم التحديات التي تواجهها يعتبر نقص الموظفين المدربين تحديا رئيسي تواجهه الحكومة عند تطبيق معايير ISPAS، وتمثل مهمة الإصلاح الهيكلي و القانون لاستيعاب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تحديا كبيرا ، وكذلك مقومة التغير من قبل الموظفين العاملين في القطاع.

2- نتائج الدراسة:

توصلنا من خلال البحث إلى مجموعة من النتائج يمكن تقسمها إلى نتائج نظرية ونتائج ميدانية:

- ان نظام المحاسبة العمومية الجزائري القائم يعتبر نظام محلي محدود؛
- نظام المحاسبة العمومية الحالي يعاني من عدة أوجه قصور في مختلف جوانبه وعدم قدرته على إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة؛
- نظام المحاسبة العمومية الحالي لا يوفر معلومات عن مدى سلامة العمليات المالية ومدى شرعيتها ومطابقتها للقوانين والتشريعات المعمول بها، لا يسمح بإعطاء كل المعلومات الملائمة التي يمكننا من خلالها تحديد أوجه الفساد المالي والإداري؛
- القوائم التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا تترجم وضع وأداء الهيئات العمومية؛

- ان نظام المحاسبة العمومية تحسب عليه الكثير من العيوب، وتنتج قوائم إحصائية لا تعبر على الوضعية الحقيقية للمرافق العامة؛
- إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق تحقق الشفافية والمصدقية والموثوقية والإفصاح الكامل عن البيانات المالية للمؤسسات العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة على المستوى المحلي والدولي؛
- من اجل تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تحتاج محاسبة العمومية الجزائرية إلى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها وفق ISPAS لنقاش واسع بين الفاعلين؛
- هناك عدة تحديات تواجه تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على البيئة الجزائرية؛
- النظام المعلومات المحاسبية في القطاع العام ليست جيدة بما يكفي لجعل هذه المعايير ممكنة التطبيق في المحاسبة العمومية في الجزائر؛
- الأساس الاستحقاق يحقق الشفافية والمصدقية والموثوقية والإفصاح الكامل عن البيانات المالية للمؤسسات العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة على المستوى المحلي والدولي؛
- إن تطبيق أساس الاستحقاق يتطلب إصلاحات جوهرية تستلزم دعماً سياسياً قوياً يكون مستمر على مدى سنوات بحيث تتطلب استثمارات مالية وبشرية كبيرة.

3- التوصيات:

- بناء على النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة، يرى الباحثان أن التحول إلى أساس الاستحقاق من خلال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام أمر لا مناص منه، لما لهذه الأخيرة من آثار إيجابية على تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، كما نضع جملة من المقترحات والتي تراها ضرورية لتطوير مهنة المحاسبة العمومية بالجزائر كما يلي:
- مواصلة السير على طريق الإصلاح بالعمل على تسريع وتيرة إصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وإعادة تنظيم ممارسات المحاسبة العمومية في ضوءها، وتجاوز العقبات التي قد تحول دون ذلك؛
- اعتماد النهج التدريجي في تنفيذ التحول نحو المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام؛
- تحديث التشريعات والقوانين بما يتلاءم مع طبيعة التحديثات المقترحة في مشروع إصلاح محاسبة الدولة؛
- الانفتاح على العالم والاستفادة من الدروس والممارسات الجيدة للدول الأخرى، ولاسيما تلك التي تشابه بيئتها بيئة الدولة الجزائرية.

4- آفاق الدراسة:

كل هذه المواضيع قد تكون منطلق لإشكاليات أخرى للبحث:

- انعكاسات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على مبادئ الحكومية في المؤسسات العمومية؛
- أهمية الإصلاح المحاسبي في القطاع العام المحلي من خلال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام؛
- تقارب محاسبة الدولة مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام: حالة الجزائر.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

- الكتب:

1. أسعد محمد علي وهاب ألعواد، أساسيات المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار مكتبة البصائر، بيروت، لبنان، 2012م/1433هـ.
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المحاسبة الدولية في القطاع العام الجزء الأول، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين مجموعة طلال أبو غزال، عمان، الأردن، 2009.
3. إبراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، جامعة العلوم التكنولوجية، صنعاء، 2013م/1434هـ.
4. إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، عمان، 2003.
5. لؤي ودايان وزهير الحدرب، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010م/1431هـ.

- الأطروحات والمذكرات الجامعية:

1. أمينة هناء جابي، أثر تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2019.
2. سليمة بوشنطر، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة دراسة حالة (إقامة الجامعية)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2011.
3. مسعود بوخالف، متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم التسيير، جامعة غرداية، 2020.
4. منصور سعد شاوش، المعايير المحاسبة الدولية للتسيير العمومي بين الواقع ووسائل الانتقال، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2020.
5. مليود عبود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر-دراسة استطلاعية لأراء عينة من الأكاديميين والمهنيين-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة أحمد دراية أدرار، 2020.
6. مفتاح فاطمة، تحديث النظام الميزانية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2011.

7. زهير شلال، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة بوقرة بومرداس، 2014.
- المقالات العلمية:
1. بن يوسف خلف لله، قويدر معاش، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام **IPSAS**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية -دراسات اقتصادية-، جامعة زيان عاشور بالجلفة، 2016
2. محمد الصالح بلول، ميلود عبود، الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 02، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادبي، 2019.
3. رفيق بن عيسى، أهمية الانتقال من المحاسبة العمومية القائمة على الوسائل إلى محاسبة موجهة بالنتائج -حالة الجزائر-، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد (6)، عدد (2)، جامعة الجلفة، 2020.
4. لعلايبيّة ملك، زرقين عبود، واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مجلة حوليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية، المجلد (3)، العدد (2)، 2016.
5. لعلايبيّة مالك، زرقان عبود، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام **IPSAS**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 15، 2016.
6. خبيطي خضير، مونه يونس، آفاق تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، مجلة الجزائرية للدراسات المحاسبة والمالية، عدد 02، 2016.
7. براهيم خميسة، كمال بن موسى، نحو إستراتيجية توافقية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام **IPSAS** - دراسة تحليلية لمسار التجربة الفرنسية-، مجلة المدير، المجلد 07، العدد 01، 2020.
8. ضريفي نوال، ضريفي الصادق، دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية وسياسية، المجلد (1)، العدد (10)، 2018.
9. مزياني نور الدين، حفصي مريم، أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية، مجلد 2، العدد 1، 2019.
10. عبود ميلود، تيقاوي العربي، الآثار المرجوة من الإصلاح المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs)، المجلة التكامل الإقتصادي، المجلد 5، العدد 3، 2017.
- المطبوعات:
1. وليد عبد الرحمن الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي **SPSS**، مطبوعة الندوة العالمية للشباب الاسلامي، 1430.

- النصوص التشريعية والتنظيمية الجزائرية:

1. الجريدة الرسمية، القانون 21-90، المتعلق بالمحاسبة العمومية، المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل: 15-08-1990.

2. الجريدة الرسمية، القانون 17-84 بقوانين المالية، المؤرخ في 7 يوليو 1984، العدد 28.

المراجع باللغة الاجنبية:

- 1- International Fédération of Accountant, Study n°13: Governance in the Public Secutors: A Governing Body Perspective, New York, 2001.
2. Helen Gernon Gary K. Meek, Accounting and International Perspective, Irwin McGraw-Hill Edition, 2001, New York.

الملاحق
الملاحق

الملحق رقم (1): الاستبيان في صورته المقدمة لوحدات الدراسة



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

أخي الفاضل / أختي الفاضلة تحية طيبة وبعد...

يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان كأداة لجمع البيانات المتعلقة بالجزء الميداني لدراستنا استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في علوم مالية ومحاسبية تخصص محاسبة وجباية معمقة تحت عنوان "أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS على نظام المحاسبة العمومية الجزائري"، تهدف هذه الدراسة إلى معرفة آرائكم كمهنيين وأكاديميين في الموضوع. لذا نرجو من سيادتكم التكرم بتعبئة الاستبانة المرفقة وإعطائها الأهمية المناسبة لما له من تأثير على نتيجة الدراسة، وان حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة، وبالتالي الحصول على نتائج وتوصيات الدراسة أكثر دقة، مع التأكيد على سرية المعلومات التي ستقدمونها حيث أنها سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم منا كل التقدير والشكر

أولاً: البيانات الشخصية والمهنية

يرجى وضع العلامة (X) امام الاجابة المناسبة:

الجنس: ذكر () أنثى ()

الوظيفة: محاسب عمومي () آمر بالصرف () وظيفة أخرى ()

المستوى التعليمي: دكتوراه () ماجستير () ماستر () ليسانس () خريج معهد تكوين مهني ()

الخبرة: أقل من 5 سنوات () من 5 إلى 10 سنة () من 10 إلى 15 سنة () أكثر من 15 سنة ()

ثانياً: الاستبانة

المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	نظام المحاسبة العمومية في الجزائر نظام متكامل.					
2	تنتج المحاسبة العمومية قوائم إحصائية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمرافق العامة.					
3	يُمكن الأساس النقدي من معرفة النفقات التي لم تصرف والإيرادات التي لم تحصل بعد.					
4	يمكن قياس أداء الهيئات العمومية وتقييم البرامج المنجزة.					
5	نظام المحاسبة العمومية قائم على الأساس النقدي الذي تكتنفه عدة إيجابيات.					
6	القوائم التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تترجم وضع وأداء الهيئات العمومية.					
7	يوفر نظام المحاسبة العمومية معلومات تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية من خلال تحقيق الإفصاح الشامل وتدقيق.					
8	يوفر نظام المحاسبة العمومية كل المعلومات الملائمة التي يمكننا من خلالها تحديد أوجه الفساد المالي والإداري.					

المحور الثاني: إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات	الرقم
					تحتاج المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها وفق المعايير IPSAS .	1
					يجب أن يخضع إصدار تشريع جديد للمحاسبة العمومية وفق للمعايير IPSAS لنقاش واسع بين الفاعلين.	2
					يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد للمحاسبة العمومية وفق للمعايير IPSAS إصلاح الإدارات العمومية.	3
					يجب أن يتم تحديث الإدارات العمومية بتكنولوجيا الإعلام والاتصال.	4
					يجب استحداث مصالح متخصصة تتولى مهمة الإشراف على عملية التحديث نظام المحاسبة العمومية وفق المعايير IPSAS.	5
					يحتاج العنصر البشري لإعادة تأهيل شاملة.	6
					يجب أن يحظى المحاسبين بتكوين خاص في المحاسبة العمومية.	7
					يتطلب إنجاز عملية إصلاح المحاسبة العمومية مرافقة من مختصين في الميدان.	8
					إن إصلاح المحاسبة العمومية لا يقتصر فقط على تكوين المحاسبين دون غيرهم.	9

المحور الثالث: تحديات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات	الرقم
					تمثل مهمة الإصلاح الهيكلي والقانون لاستيعاب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تحديا كبيرا.	1
					يعتبر نقص الموظفين المدربين تحدي رئيسي تواجهه الحكومات عند تطبيق معايير IPSAS.	2
					نظم المعلومات المحاسبية في القطاع العام ليست جيدة بما يكفي لجعل هذه المعايير ممكنة التطبيق في المحاسبة العمومية في الجزائر.	3
					إن الثقل البيروقراطي (تعقد القرار) يمكن أن يقف دون نجاح عملية تطبيق معايير IPSAS في الجزائر.	4
					مقاومة التغيير الناتجة من قبل موظفي الحكومة قد تعرقل عملية تطبيق المعايير IPSAS.	5
					قد يؤدي تزايد عبء العمل بسبب تبني معايير IPSAS إلى الإحجام عن التغيير.	6
					عدم وجود دعم وإرادة سياسية في الجزائر من شأنه أن يعرقل تطبيق معايير IPSAS.	7
					بعض معايير IPSAS غير قابلة للتطبيق في الجزائر	8

الملحق رقم (02): مستخرج spss لاختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
At	.142	33	.091	.938	33	.059

a. Lilliefors Significance Correction

الملحق رقم (03): مستخرج spss لمعاملات الارتباط (بيرسون) للاتساق الداخلي والقيم الاحتمالية لها لكل المحاور

1. المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

Correlations										
		السؤال الأول 1	السؤال الثاني 1	السؤال الثالث 1	السؤال الرابع 1	السؤال الخامس 1	السؤال السادس 1	السؤال السابع 1	السؤال الثامن 1	Vt
السؤال الأول 1	Pearson Correlation	1	.757**	.764**	.672**	.923**	.770**	.681**	.766**	.878**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
السؤال الثاني 1	Pearson Correlation	.757**	1	.609**	.712**	.715**	.758**	.741**	.716**	.829**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
السؤال الثالث 1	Pearson Correlation	.764**	.609**	1	.785**	.894**	.812**	.797**	.824**	.903**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
السؤال الرابع 1	Pearson Correlation	.672**	.712**	.785**	1	.825**	.813**	.904**	.792**	.898**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
السؤال الخامس 1	Pearson Correlation	.923**	.715**	.894**	.825**	1	.854**	.801**	.861**	.952**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
السؤال السادس 1	Pearson Correlation	.770**	.758**	.812**	.813**	.854**	1	.859**	.809**	.922**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000

N		33	33	33	33	33	33	33	33	33
السؤال السابع 1	Pearson	.681**	.741**	.797**	.904**	.801**	.859**	1	.834**	.916**
	Correlation									
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N		33	33	33	33	33	33	33	33	33
السؤال الثامن 1	Pearson	.766**	.716**	.824**	.792**	.861**	.809**	.834**	1	.916**
	Correlation									
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N		33	33	33	33	33	33	33	33	33
Vt	Pearson	.878**	.829**	.903**	.898**	.952**	.922**	.916**	.916**	1
	Correlation									
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N		33	33	33	33	33	33	33	33	33

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

2. المحور الثاني: إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

Correlations

	السؤال الاول 2	السؤال الثاني 2	السؤال الثالث 2	السؤال الرابع 2	السؤال الخامس 2	السؤال السادس 2	السؤال السابع 2	السؤال الثامن 2	السؤال التاسع 2	Qt
السؤال الاول 2	Pearson	1	.443**	.358*	.340	.025	.134	.052	.453**	.287
	Correlation									
	Sig. (2-tailed)		.010	.041	.053	.891	.457	.772	.008	.105
N	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33
السؤال الثاني 2	Pearson	.443**	1	.654**	.383*	.388*	.154	.013	.088	.296
	Correlation									
	Sig. (2-tailed)	.010		.000	.028	.026	.391	.942	.627	.094
N	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33
السؤال الثالث 2	Pearson	.358*	.654**	1	.335	.489**	.138	.147	.251	.447**
	Correlation									
	Sig. (2-tailed)	.041	.000		.056	.004	.444	.413	.159	.009
N	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33
السؤال الرابع 2	Pearson	.340	.383*	.335	1	.165	.295	.268	.574**	.421*
	Correlation									
	Sig. (2-tailed)	.053	.028	.056		.358	.096	.131	.000	.015
N	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33
السؤال الخامس 2	Pearson	.025	.388*	.489**	.165	1	.512**	.537**	.141	.168
	Correlation									
	Sig. (2-tailed)	.891	.026	.004	.358		.002	.001	.433	.350
N	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33

N		33	33	33	33	33	33	33	33	33	
السؤال السادس2	Pearson Correlation	.134	.154	.138	.295	.512**	1	.848**	.549**	.337	.704**
	Sig. (2-tailed)	.457	.391	.444	.096	.002		.000	.001	.055	.000
N		33	33	33	33	33	33	33	33	33	33
السؤال السابع2	Pearson Correlation	.052	.013	.147	.268	.537**	.848**	1	.673**	.357*	.680**
	Sig. (2-tailed)	.772	.942	.413	.131	.001	.000		.000	.041	.000
N		33	33	33	33	33	33	33	33	33	33
السؤال الثامن2	Pearson Correlation	.453**	.088	.251	.574**	.141	.549**	.673**	1	.557**	.701**
	Sig. (2-tailed)	.008	.627	.159	.000	.433	.001	.000		.001	.000
N		33	33	33	33	33	33	33	33	33	33
السؤال التاسع2	Pearson Correlation	.287	.296	.447**	.421*	.168	.337	.357*	.557**	1	.639**
	Sig. (2-tailed)	.105	.094	.009	.015	.350	.055	.041	.001		.000
N		33	33	33	33	33	33	33	33	33	33
Qt	Pearson Correlation	.511**	.613**	.670**	.625**	.633**	.704**	.680**	.701**	.639**	1
	Sig. (2-tailed)	.002	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
N		33	33	33	33	33	33	33	33	33	33

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

3. المحور الثالث: تحديات تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

Correlations

	السؤال الأول3	السؤال الثاني3	السؤال الثالث3	السؤال الرابع3	السؤال الخامس3	السؤال السادس3	السؤال السابع3	السؤال الثامن3	Dt	
السؤال الأول3	Pearson Correlation	1	.158	.398*	.125	.593**	.484**	.068	.251	.610**
	Sig. (2-tailed)		.381	.022	.489	.000	.004	.708	.159	.000
N		33	33	33	33	33	33	33	33	33
السؤال الثاني3	Pearson Correlation	.158	1	.430*	.284	.338	.489**	.498**	.223	.692**
	Sig. (2-tailed)	.381		.013	.109	.054	.004	.003	.213	.000
N		33	33	33	33	33	33	33	33	33
السؤال الثالث3	Pearson Correlation	.398*	.430*	1	.369*	.427*	.348*	.437*	.030	.649**

	Sig. (2-tailed)	.022	.013		.035	.013	.047	.011	.868	.000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
السؤال الرابع3	Pearson Correlation	.125	.284	.369*	1	.091	.508**	.290	.179	.566**
	Sig. (2-tailed)	.489	.109	.035		.615	.003	.102	.319	.001
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
السؤال الخامس3	Pearson Correlation	.593**	.338	.427*	.091	1	.351*	.138	.220	.618**
	Sig. (2-tailed)	.000	.054	.013	.615		.045	.445	.219	.000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
السؤال السادس3	Pearson Correlation	.484**	.489**	.348*	.508**	.351*	1	.224	.197	.731**
	Sig. (2-tailed)	.004	.004	.047	.003	.045		.209	.273	.000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
السؤال السابع3	Pearson Correlation	.068	.498**	.437*	.290	.138	.224	1	.000	.556**
	Sig. (2-tailed)	.708	.003	.011	.102	.445	.209		1.000	.001
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
السؤال الثامن3	Pearson Correlation	.251	.223	.030	.179	.220	.197	.000	1	.577**
	Sig. (2-tailed)	.159	.213	.868	.319	.219	.273	1.000		.000
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
Dt	Pearson Correlation	.610**	.692**	.649**	.566**	.618**	.731**	.556**	.484**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.001	.004	
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

4. معاملات الارتباط (بيرسون) للاتساق الداخلي والقيم الاحتمالية لها لكل المحاور

		Vt	Qt	Dt	At
Vt	Pearson Correlation	1	-.158	-.139	.723**
	Sig. (2-tailed)		.381	.441	.000
	N	33	33	33	33
Qt	Pearson Correlation	-.158	1	.151	.436*
	Sig. (2-tailed)	.381		.401	.011
	N	33	33	33	33
Dt	Pearson Correlation	-.139	.151	1	.374*
	Sig. (2-tailed)	.441	.401		.032
	N	33	33	33	33
At	Pearson Correlation	.723**	.436*	.374*	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.011	.032	
	N	33	33	33	33

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الملحق رقم (04): مستخرج spss لمعاملات الثبات (إختبار ألفا كروميخ) لكل المحاور

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.967	8

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.817	9

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.740	8

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.790	25

الملحق رقم (05): مستخرج spss لمتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية لكل المحاور

1. المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
السؤال الأول1	33	1.9697	.84723	.14748
السؤال الثاني 1	33	2.2424	.79177	.13783
السؤال الثالث1	33	2.2121	.92728	.16142
السؤال الرابع1	33	2.2424	1.00095	.17424
السؤال الخامس1	33	2.0909	.84275	.14670
السؤال السادس1	33	2.2727	.87581	.15246
السؤال السابع1	33	2.3030	.88335	.15377
السؤال الثامن1	33	2.2424	.83030	.14454
Vt	33	17.5152	6.32515	1.10107

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
السؤال الأول1	13.355	32	.000	1.96970	1.6693	2.2701
السؤال الثاني 1	16.270	32	.000	2.24242	1.9617	2.5232
السؤال الثالث1	13.704	32	.000	2.21212	1.8833	2.5409
السؤال الرابع1	12.870	32	.000	2.24242	1.8875	2.5973
السؤال الخامس1	14.253	32	.000	2.09091	1.7921	2.3897
السؤال السادس1	14.907	32	.000	2.27273	1.9622	2.5833
السؤال السابع1	14.977	32	.000	2.30303	1.9898	2.6163
السؤال الثامن1	15.515	32	.000	2.24242	1.9480	2.5368
Vt	15.907	32	.000	17.51515	15.2723	19.7580

2. المحور الثاني: إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
السؤال الاول2	33	4.3333	.59512	.10360
السؤال الثاني2	33	4.4242	.75126	.13078
السؤال الثالث2	33	4.3030	.68396	.11906
السؤال الرابع2	33	4.4848	.56575	.09848
السؤال الخامس2	33	4.2424	.70844	.12332
السؤال السادس2	33	4.3636	.78335	.13636
السؤال السابع2	33	4.4848	.66714	.11613
السؤال الثامن2	33	4.4242	.50189	.08737
السؤال التاسع2	33	4.3636	.54876	.09553
Qt	33	39.4242	3.73355	.64993

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
السؤال الاول2	41.829	32	.000	4.33333	4.1223	4.5444
السؤال الثاني2	33.830	32	.000	4.42424	4.1579	4.6906
السؤال الثالث2	36.141	32	.000	4.30303	4.0605	4.5456
السؤال الرابع2	45.538	32	.000	4.48485	4.2842	4.6855
السؤال الخامس2	34.401	32	.000	4.24242	3.9912	4.4936
السؤال السادس2	32.000	32	.000	4.36364	4.0859	4.6414
السؤال السابع2	38.618	32	.000	4.48485	4.2483	4.7214
السؤال الثامن2	50.639	32	.000	4.41424	4.2463	4.6022
السؤال التاسع2	45.680	32	.000	4.36364	4.1691	4.5582
Qt	60.659	32	.000	39.42424	38.1004	40.7481

3. المحور الثالث: تحديات تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
السؤال الأول3	33	4.1818	.58387	.10164
السؤال الثاني 3	33	4.0606	.55562	.09672
السؤال الثالث3	33	4.2727	.45227	.07873
السؤال الرابع3	33	4.1212	.54530	.09492
السؤال الخامس3	33	4.2727	.57406	.09993
السؤال السادس3	33	3.9394	.70442	.12262
السؤال السابع3	33	4.0000	.79057	.13762
السؤال الثامن3	33	3.8485	.83371	.14513
Dt	33	32.6970	3.05660	.53209

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
السؤال الأول3	41.144	32	.000	4.18182	3.9748	4.3889
السؤال الثاني 3	41.983	32	.000	4.06061	3.8636	4.2576
السؤال الثالث3	54.271	32	.000	4.27273	4.1124	4.4331
السؤال الرابع3	43.416	32	.000	4.12121	3.9279	4.3146
السؤال الخامس3	42.757	32	.000	4.26273	4.0692	4.4763
السؤال السادس3	32.126	32	.000	3.93939	3.6896	4.1892
السؤال السابع3	29.065	32	.000	4.00000	3.7197	4.2803
السؤال الثامن3	26.517	32	.000	3.84848	3.5529	4.1441
Dt	61.451	32	.000	32.69697	31.6131	33.7808

الفلاحة
والزراعة

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
III- II	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المختصرات
VII	فهرس المحتويات
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
X	قائمة الملاحق
أ - هـ	مقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية حول الدراسة	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الأدبيات النظرية حول الدراسة
03	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية
03	الفرع الأول: مفهوم المحاسبة العمومية وأهدافها وخصائصها
05	الفرع الثاني: أسس ومجال تطبيق المحاسبة العمومية
06	الفرع الثالث: مبادئ ومكونات والأعوان القائمون على نظم معلومات المحاسبة العمومية
09	المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS
09	الفرع الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
10	الفرع الثاني: أهداف وأهمية المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS
11	الفرع الثالث: مجال تطبيق وتصنيف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS
12	المبحث الثاني: واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ضل تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS
12	المطلب الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري
12	الفرع الأول: مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية الجزائري

14	الفرع الثاني: نقائص نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
15	الفرع الثالث: متطلبات تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
16	المطلب الثاني: مدى اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائرية نحو تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS
16	الفرع الأول: تعريف بمشروع تحديث الميزانية العامة
17	الفرع الثاني: مضمون مشروع تحديث الميزانية العامة
18	الفرع الثالث: الإجراءات المتخذة لتنفيذ المشروع وأهداف مشروع تحديث الميزانية العامة
21	المبحث الثالث: دراسات السابقة
21	المطلب الأول: مقالات وأبحاث
22	المطلب الثاني: أطروحات الدكتوراه
24	المطلب الثالث: مذكرات ماستر
27	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
29	تمهيد
30	المبحث الأول: المنهجية والإجراءات الدراسة
30	المطلب الأول: منهجية الدراسة
30	الفرع الأول: مصادر جمع معلومات الدراسة
30	الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
32	المطلب الثاني: أدوات الدراسة وإجراءات الدراسة
32	الفرع الأول: الأدوات المستعملة في الدراسة
36	الفرع الثاني: اجراءات الدراسة
36	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية تحليلها ومناقشتها
36	المطلب الأول: تحليل البيانات الوصفية
39	المطلب الثاني: الخصائص السيكو مترية للاستبيان
40	الفرع الأول: صدق أداة الدراسة
45	الفرع الثاني: ثبات أداة الدراسة
46	المطلب الثالث: عرض وتفسير نتائج فرضيات الدراسة ومناقشتها
46	الفرع الأول: اتجاه المستجوبين نحو واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

48	الفرع الثاني: اتجاه المستجوبين نحو إصلاح نظام المحاسبة العمومية لكي يتماشى مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
52	الفرع الثاني: اتجاه المستجوبين نحو إصلاح نظام المحاسبة العمومية لكي يتماشى مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
56	خلاصة الفصل
58	الخاتمة
63	قائمة المراجع
67	الملاحق
79	الفهرس