

جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
الشعبة: المالية والمحاسبة
التخصص: محاسبة وجباية
بغنوان:

أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تطوير نظام المحاسبة
العمومية في الجزائر

(دراسة استقصائية لآراء المحاسبين والأكاديميين)

من إعداد الطالبين:

- رمزي شايب الذقن

- ياسين بن الضيف

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ محاضر أ	حمود سيلم
مشرفا	أستاذ محاضر ب	أمينة سوياد
مناقشا	أستاذ محاضر ب	غزلان شراد

السنة الجامعية: 2024-2025

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

۱۴۳۸

الإهداء

﴿وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ﴾ (سورة هود - الآية 88)

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من كانت دعواتها سرّ توفيقِي، وسندها نور طريقِي، إلى أمي الحبيبة
نبع العنان والطمأنينة.

إلى من علّمني الصبر، وربّاني على القيم والمبادئ، إلى أبي العزيز... قدوتي في الحياة.

إلى إخوتي وأخواتي، من كانوا لي عزوةً ودعماً في كل مراحل دراستي.

إلى أساتذتي الكرام، مشاعل النور في درج العلم، ولكل من شاركني رحلة هذا المشوار الأكاديمي.

وإلى زميلي وأخي في العلم والعمل،

رمزي شايع الذقن، شكراً لك على روح التعاون، والالتزام، والمشاركة البناءة التي جمعتنا في هذا
البحث العلمي.

أهدي هذا العمل المتواضع إلى كل من آمن بي، ودفعني للاستمرار رغم كل التحديات.

ياسين بن الضيف

الإهداء

﴿ رَبِّ اشْرَحْ لِي صَدْرِي، وَيَسِّرْ لِي أَمْرِي، وَاخْلُلْ عُقْدَةً مِّن لِّسَانِي، يَفْقَهُوا قَوْلِي ﴾

طه: 25-28

بهذه الآية الكريمة التي كانت نوري في دربي، ورفيقتي في كل خطوة على طريق العلم،
أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع إلي:

أمي الحبيبة، نبج العنان والدعاء،
وأبي العزيز، رمز الصبر والتضحية،
الذين لولاهما بعد توفيق الله، لما كنت ما أنا عليه اليوم.

إلى إخوتي وأخواتي، الداعمين لي في السراء والضراء،
لكم مني كل الحب والتقدير.

إلى أساتذتي الأفاضل،
لكم بصفة في كل حرف من هذه المذكرة، فلكم مني خالص الشكر والعرفان.

وإلى زميلي وأخي في درب العلم،
ياسين بن الضيفه
الذي كان نعم الرفيق ونموذج الالتزام والتعاون،
أهديك هذا العمل بكل تقدير وامتنان.

وإلى كل من ساندني بكلمة، بدعاء، أو بابتسامة صادقة،
أهديكم هذا الإنجاز، راجيًا من الله أن يكون في ميزان حسناتنا جميعًا.

رمزي هايبج الذهن

شكر وعرفان

الحمد لله رب العالمين نحمده ونشكره على ما أنعم به علينا من توفيق وسداد
فله الفضل أولاً وآخرًا في إتمام هذا العمل،
ونسأله أن يجعله خالصًا لوجهه الكريم، وأن ينفع به.

نتقدم نحن أصحاب هذا العمل بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذتنا الفاضلة الدكتورة سوياد أمينة
التي كان لإشرافها الكريم وتوجيهها البناء الأثر الكبير في إنجاز هذه المذكرة.
فلم تبخل علينا بعلمها ولا بتوجيهاتها، فجزاها الله عنا كل خير.

كما نتوجه بخالص الامتنان إلى أعضاء لجنة المناقشة،
على قبولهم مناقشة هذا العمل المتواضع، وعلى ما قدّموه من ملاحظات قيّمة ومساهمات علمية نعتز بها.

ولا يفوتنا أن نشكر كل من ساندنا في مسيرتنا الدراسية، من زملاء، وأساتذة، وأفراد العائلة،
وكل من كان له أثر - ولو بسيط - في دعمنا وتشجيعنا.

كما نعبر عن فخرنا واعتزازنا بانتمائنا إلى جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعرييج،
وإلى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،
التي كانت الحاضن العلمي والتكويني لنا طيلة سنوات الدراسة.

بارك الله في كل من علّم ووجه وساهم،
وجعل هذا الجهد في ميزان حسناته الجميع.

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وذلك بطرح الإشكالية المتمثلة في "إلى أي مدى تساهم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟" ومن أجل ذلك تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، مع استخدام أداة الإستبانة لجمع البيانات وتحليلها بواسطة برنامج SPSS. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن تبني معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام يساهم في تعزيز مستوى الشفافية والمصداقية والموثوقية في عرض المعلومات المالية، أيضا هناك أوجه قصور في النظام المحاسبي المعتمد في الجزائر ما يستدعي ضرورة تحديثه وإصلاحه بما يضمن إنسجامه مع هذه المعايير. الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، المحاسبة العمومية، نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

Abstract:

This study aimed to Highlight the importance of International Public Sector Accounting Standards IPSAS in developing the public accounting system in Algeria, by addressing the issue of to what extent the International Public Sector Accounting Standards IPSAS contribute to the development of the public accounting system in Algeria. To achieve this, a descriptive analytical approach was employed, using a questionnaire as a tool for data collection and analysis via SPSS software.

The study reached several conclusions, the most important of which is that the adoption of public sector accounting standards enhances the level of transparency, credibility, and reliability in presenting financial information. Additionally, there are shortcomings in the accounting system in Algeria, which necessitates updating and reforming it to ensure its alignment with these standard.

Key words: International Public Sector Accounting Standards, public accounting, public accounting system in Algeri.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
–	الإهداء
–	شكر وعرفان
I	ملخص الدراسة
II	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
05	الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة
06	المبحث الأول: ماهية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
20	المبحث الثاني: مدخل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
35	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
42	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة
45	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة
50	المبحث الثاني: نتائج الدراسة تحليلها وتفسيرها ومناقشتها
67	الخاتمة
71	قائمة المراجع
76	الملاحق
88	فهرس المحتويات

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر	16
02	قائمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تم اعتادها في الجزائر	19
03	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	25
04	تصنيف أهم معايير محاسبة القطاع العام الدولية وفقا لأساس الإستحقاق	32
05	المقارنة بين دراستنا والرسائل الجامعية باللغة العربية	37
06	المقارنة بين دراستنا والمقالات العلمية باللغة العربية	38
07	المقارنة بين دراستنا والدراسات السابقة باللغة الأجنبية	40
08	يمثل توزيع استمارات الاستبيان	46
09	يمثل درجات مقياس ليكتر الخماسي	48
10	يمثل ألأفا كرونباخ لكل محور من محاور الإستبانة	48-49
11	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	50
12	توزيع أفراد العينة حسب متغير السن	51
13	توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي	52
14	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة	53
15	توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص	54
16	توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	55
17	التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	56

57	التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول أهمية تبني معايير المحاسبة المعمومية للقطاع العام	18
58	التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	19

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
50	أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير الجنس	01
51	دائرة نسبية توضح توزيع العينة حسب متغير السن	02
52	أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير المستوى التعليمي	03
53	أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير الوظيفة	04
54	أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير التخصص	05
55	أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	06

قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
76	إستمارة إستبيان الدراسة	01
81	إختبار الفرضيات	02
82	ملحق التحليل الوصفي	03
83	ملحق خصائص عينة الدراسة	04
85	ملحق معامل كرونباخ	05
87	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان	06

مقدمة

تمهيد:

تشهد البيئة المالية العالمية تحولات متسارعة في ظل العولمة وتزايد متطلبات الشفافية والمساءلة في تسيير المال العام مما فرض على الحكومات ضرورة تحديث وتطوير أنظمتها المحاسبية بما يتماشى مع المعايير والممارسات الدولية الرائدة، وفي هذا السياق برزت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS التي أصدرت من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التابعة لمنظمة الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، كإطار مرجعي موحد يهدف إلى تحسين جودة التقارير المالية في المؤسسات الحكومية وإصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية لتسيير المال العام بكفاءة وفعالية وتوفير معلومات ذات جودة عالية، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على فعالية إتخاذ القرار وترشيد النفقات وتحقيق الحوكمة الرشيدة في إدارة الموارد العامة.

على غرار العديد من الدول سعت الجزائر إلى مواكبة المستجدات العالمية في مجال المحاسبة العمومية، من خلال الإنخراط في سلسلة من الإصلاحات الهادفة إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وذلك قصد تعزيز الشفافية وتحسين تسيير الموارد العامة والحد من مظاهر الفساد المالي، ورغم ما يحيط هذه العملية من تحديات قانونية وتقنية وثقافية فقد أحرزت الجزائر تقدماً ملموساً في اتجاه اعتماد هذه المعايير.

إشكالية الدراسة: على ضوء ما سبق تمحورت مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:

إلى أي مدى تساهم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟

من أجل معالجة وتحليل هذه المشكلة وبغية الوصول إلى فهم واضح لها، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين مخرجات النظام المحاسبي العمومي في الجزائر؟

- هل يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير مختلف جوانب النظام المحاسبي العمومي؟
- هل هناك تحديات تمنع تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر؟

فرضيات الدراسة: للإجابة عن الأسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الإجابة على مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:

- يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين مخرجات النظام المحاسبي العمومي في الجزائر.
- يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير مختلف جوانب النظام المحاسبي العمومي.
- وجود تحديات تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.

أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية هذه الدراسة في كونها تسلط الضوء على الدور الفعال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية من خلال تعزيز الشفافية وتحسين جودة المعلومات المالية ودعم فعالية تسيير المال العام، كما تكتسب الدراسة أهميتها من سعي الجزائر إلى ملائمة نظامها المحاسبي مع المعايير الدولية.

أهداف الدراسة:

من أهداف هذه الدراسة مايلي:

- التعرف على أهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز شفافية المعلومات المالية العمومية.
- إبراز واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- التعرف على مدى استعداد البيئة الجزائرية لضمان الانتقال السليم للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

منهج الدراسة: في إطار هذا البحث ومن أجل معالجة إشكالية موضوع الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهو المنهج الأكثر استخداما وشيوعا في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وقد تم الاعتماد على الاستبانة في معالجة الفصل التطبيقي من خلال توزيعها على عينة من المحاسبين، وأساتذة جامعيين

حدود الدراسة:

- **الحدود الموضوعية:** سنتناول في موضوع دراستنا التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وأيضا التعرف على ماهية المحاسبة العمومية وواقعها في الجزائر.
 - **الحدود الزمنية:** تتمثل في الفترة الممتدة من 15 فيفري إلى غاية شهر ماي من سنة 2025 حيث تم إستلام آخر إستبيان وتحليله والتوصل إلى النتائج.
 - **الحدود المكانية:** تتعلق هذه الدراسة بالجزائر، وتوزيع إستبيان حول محور دراستنا على عينة من الجامعات والمؤسسات العمومية.
 - **الحدود البشرية:** استهدفت الدراسة المحاسبين المهنيين والأساتذة الأكاديميين.
- أسباب اختيار الموضوع:** هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي وما هو موضوعي نوجزها فيما يلي:

- الاهتمام الشخصي بمجال المحاسبة العمومية والإصلاحات المالية.
- الرغبة في فهم أعمق لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.
- إرتباط الموضوع بالإصلاحات الجارية في النظام المحاسبي الجزائري.
- مساهمة الدراسة في تسليط الضوء على التحديات المتعلقة بتطبيق IPSAS في الجزائر.

صعوبات الدراسة:

- ضيق الوقت
- إيجاد صعوبة في توزيع وملاً إستمارات الإستبيان.

🚩 **هيكل الدراسة:** للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول يتضمن الإطار النظري للموضوع، حيث قسم إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول ماهية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر أما المبحث الثاني مدخل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أما المبحث الثالث الدراسات السابقة، أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى الدراسة التطبيقية عن طريق الإستبيان، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول الطريقة والأدوات المستخدمة أما المبحث الثاني عرض نتائج الدراسة وتحليلها ومناقشتها، كما تم في النهاية إعداد خاتمة الدراسة التي تضمنت نتائج الفصلين مع توضيح إختبار صحة الفرضيات، متبوعة بجملة من الإقتراحات المستنتجة، وأخيرا تم صياغة آفاق الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للدراسة

تمهيد:

في ظل التطورات المتسارعة التي يشهدها القطاع العام، أصبحت الحاجة ملحة إلى أنظمة محاسبية حديثة تواكب متطلبات الشفافية والحوكمة الرشيدة. ومن هذا المنطلق، برزت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كأداة تهدف إلى تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز قابلية المقارنة والموثوقية. وعلى النقيض، فإن المحاسبة العمومية التقليدية، التي تركز أساسًا على المبادئ القانونية، لا تزال تعتمد في العديد من الدول، بما فيها الجزائر، على أساليب محاسبية تقليدية.

حيث يتناول هذا الفصل مفاهيم أساسية حول المحاسبة العمومية وايضا معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام واقع كليهما في الجزائر وفق المباحث الثلاثة الآتية:

المبحث الأول: ماهية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

المبحث الثاني: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الأول: ماهية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يشكل نظام المحاسبة العمومية الإطار الأساسي لتنظيم العمليات المالية في المؤسسات العمومية ويكتسي هذا النظام أهمية بالغة في الجزائر كونه يعكس توجه الدولة نحو ضبط النفقات وتطوير آليات الرقابة المالية بما يواكب متطلبات التسيير العصري للمال العام.

وفي هذا المبحث سيتم تسليط الضوء على ماهية المحاسبة العمومية وعرض واقعها في الجزائر ثم التطرق إلى مشروع إصلاح نظامها المحاسبي العمومي تماشيا مع معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية

تعد المحاسبة العمومية من الأدوات الأساسية التي تعتمد عليها الدولة في تنظيم وتسجيل العمليات المالية الخاصة بالقطاع العام فهي تمثل الإطار الذي يضبط كيفية تسيير الموارد العمومية، حيث قمنا في هذا المطلب بعرض تعريف ومبادئ وخصائص وأهداف ومجال تطبيق المحاسبة العمومية وكذلك الأسس المحاسبية المطبقة فيها ومستخدمو معلوماتها.

أولا: تعريف المحاسبة العمومية

توجد عدة تعاريف للمحاسبة العمومية نذكر منها:

تعرف المحاسبة العمومية على أنها المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل و 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.¹

كما تم تعريف المحاسبة العمومية بأنها " مجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تهتم بضبط إجراءات تنفيذ وتسجيل عمليات تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، وإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية عن نتائج نشاط مختلف وحدات القطاع العام "²

من خلال التعاريف السابقة للمحاسبة العمومية يمكن تعريفها على انها نظام يهدف الى تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية المنجزة من قبل الهيئات العمومية وذلك وفقا لقواعد قانونية وتنظيمية دقيقة.

¹ يوسف السعيد، أحمد، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، IPSAS، مجلة أبعاد إقتصادية، المجلد 12، العدد 01، جامعة المدية، الجزائر، سنة 2022، ص 80.79

² دناية خالد، بوعفاية رشيد، المحاسبة العمومية في الجزائر ودورها في ترشيد الإتفاق العام على ضوء القانون 07/23، مجلة أبحاث إقتصادية معاصرة، المجلد 07، العدد 02، سنة 2024، ص 323

ثانيا: مبادئ المحاسبة العمومية

أ_ مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات: تتبنى قواعد المحاسبة العمومية مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات، بحيث أن المبلغ الإجمالي للإيرادات يستعمل لتغطية كل النفقات العمومية دون تخصيص إيراد معين لتحقيق نفقة معينة، مع مراعاة الحالات الاستثنائية الموالية:¹

_الميزانيات الملحق.

_الحسابات الخاصة للخزينة.

_الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة لمساهمات استعادة الاعتماد.

ب_ مبدأ المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي: المحاسب العمومي مسؤول مسؤولية شخصية ومالية على كل العمليات الموكلة له وعن كل خطأ يرتكبه أثناء تنفيذه المختلف العمليات المالية وهذا حسب المواد 41-46 من القانون، حيث نصت المادة 41 تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى تاريخ انتهاء مهامه، غير أنه لا يمكن إقحام هذه المسؤولية بسبب تسيير أسلافه إلا في العمليات التي يتكفل بها بعد التحقيق.²

ج _ مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي: يقصد به أنه لا يمكن للأمر بالصرف القيام بالمهام الخاصة بالمحاسب العمومي بمعنى أن يكون الأمر بالصرف والمحاسب العمومي شخصان متميزين يراقب الثاني منهما العمليات التي يقوم بها الأول، وينتج عن هذا المبدأ أنه لا يجوز أن يخضع المحاسب العمومي لسلطة الأمر بالصرف الوظيفية.

وتنص قوانين المحاسبة العمومية على أنه تتنافى وظيفة المحاسب العمومي مع وظيفة الأمر بالصرف وذلك حسب المادة 55 من القانون 90/21 " تتنافى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي".³

¹ د. رابحي بوعبد الله، مطبوعة مقياس المحاسبة العمومية، محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة تخصص إدارة الميزانية ومحاسبة ومراجعة، المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريسي، تيسميسيلت، سنة 2020/2019، ص 50

² طباح زكية، مقدمي ليندة، المحاسبة العمومية ودورها في تنفيذ عمليات الخزينة العمومية في الجزائر، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريريج، سنة 2021/2020، ص 13.

³ رزقي لمين، محمد عمرو، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، سنة 2017/2016، ص 07.

د- مبدأ التمييز بين الملاءمة والشرعية: يمكن تلخيص أهم معايير التمييز بين الملاءمة والشرعية فيما يلي:¹

_ مبدئياً فإن الشرعية هي مطابقة العمليات المالية للقوانين والأنظمة على هذا الأساس فإن المحاسب العمومي يتصرف في إطار احترام الشرعية، في حين أن مجال الملاءمة مرتبط بتسيير المرفق العمومي، فهو من اختصاص الأمر بالصرف والذي هو بدوره ملزم باحترام الشرعية.

_ في منطق النظام المالي العمومي، تقييم التسيير ليس من مسؤوليات المحاسب العمومي، لذلك

فإن فحص مدى الملاءمة عائد إلى مختلف هيئات الرقابة على المالية العامة.

_ تهتم الرقابة على التسيير بمدى الفعالية الاقتصادية للنفقات، لذا فهي تطبق على الأمرين بالصرف ولا تطبق على المحاسبين العموميين، لذلك فإنهم غير مسؤولين عن جانب الملاءمة للعمليات المالية.

وبالرغم من ذلك، يبقى هنالك بعض التداخل بين الملاءمة والشرعية، خاصة من الجانب الشكلي حيث تتقارب الملاءمة الشكلية للعمليات مع الشرعية. وإذا كان بإمكان المحاسب العمومي الاطلاع على الجانب الشكلي للملاءمة من خلال الوثائق، فتبقى معلوماته محدودة فيما يخص الجانب الموضوعي (ظروف التسيير)، لذلك لا يمكنه بأية حال توسيع صلاحياته إلى مجال القواعد الموضوعية، وإعاقة السير الحسن للمرفق العمومي.

ثالثاً: خصائص المحاسبة العمومية (الحكومية)

يمكن تحديد الخصائص التي تميز المحاسبة الحكومية عن فروع المحاسبة الأخرى من خلال الآتي:²

أ- تطبق المحاسبة الحكومية في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.

ب- انسجام العمل المحاسبي المطبق في ظل المحاسبة الحكومية مع المتطلبات التشريعية الملزمة للوحدات الحكومية، إذ تكون المحاسبة الحكومية مقيدة بمجموعة من التشريعات.

ج- أن توضح المحاسبة الحكومية آلية التصرف بالأموال العامة من حيث:

_ الإيرادات المحصلة من الوحدات الحكومية المختلفة وفقاً لمصادر الإيراد المكلفة بجبايتها.

_ مدى تحقيق الأهداف التي من أجلها أنفقت الأموال العامة للمستويات الإدارية المختلفة التي لها سلطة إنفاقها.

¹ تبناني أمال، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية موجهة لطلبة السنة الثالثة محاسبة ومراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، سنة 2020/2021، ص 48.

² أ. د بشرى نجم عبد الله المشهداني، وآخرون، المحاسبة الحكومية مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية الجزء الأول، الطبعة الأولى، الذاكرة للنشر والتوزيع، بغداد، 2017، ص 22/21.

د_ يكون للتقارير المالية المعدة في ظل المحاسبة الحكومية القدرة على توفير معلومات المصلحة أطراف عديدة مثل المخطط المالي والسلطة التشريعية والمحلل الاقتصادي وغيرهم.

و_ أن تسهل عملية تنظيم الحسابات في ظل المحاسبة الحكومية من إجراء عملية الرقابة والتدقيق التي تمارسها الجهات المختلفة سواء كانت داخلية (التدقيق الداخلي) أو خارجية (ديوان الرقابة المالية).

رابعاً: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

يطبق نظام المحاسبة العمومية في وحدات الخدمات العامة، ووحدات الجهاز الإداري للدولة وهي الوحدات التي تقدم خدمات للمواطن دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة، حيث تخضع هذه الوحدات للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث التمويل وطرائق الإنفاق ويمكن حصر مجال تطبيق هذا النظام في:¹

أ_ الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة.

ب_ الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري المجلس الشعبي الوطني مجلس الأمة ومجلس المحاسبة.

ج_ العمليات المالية للميزانيات الملحقة.

د_ العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانيات الولايات والبلديات).

و_ المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

خامساً: أهداف المحاسبة العمومية

تعمل المحاسبة العمومية على تحقيق جملة من الأهداف يمكن إيجاز إبرازها فيما يلي:²

أ_ حماية الأموال العمومية من كل ما يمكن أن تتعرض له من أشكال التلاعب وما يسمى بسلامة استخدامها غش، إختلاس، تبذير.

ب_ توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة بتوفير آليات تسمح بتطبيق رقابة مستمرة على أداء المال العام من طرف الوحدات الحكومية.

¹ ط. دضريفي نوال، د ضريفي الصادق، دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد الأول، العدد العاشر، جوان 2018، ص71.

² سميرة بوعكاز، مدى إستجابة مشروع المحاسبة العمومية مع المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 06، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر جوان 2023، ص 580/579.

ج_ توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي وذلك عن طريق إنتاج وعرض بيانات مالية يتم استعمالها للإعلام عن نتائج العمليات المالية للدولة لمختلف الفئات.

د_ تحقيق الرشد في الإنفاق أي صرف الأموال العمومية بطريقة تسمح لتحقيق أهداف هذا الظرف بأقل تكلفة ممكنة.

سادسا: الأسس المحاسبية المطبقة في المحاسبة العمومية

أولاً: الأساس النقدي: هذا الأساس له مصطلح آخر يطلق عليه أساس الخزينة لأنه مرتبط أساسا بالخزينة ويعكس حركتها عن طريق متابعة وتسجيل حركة التدفقات النقدية منا إلى الصندوق وبصفة عامة فإن تسجيل النفقات عند دفعها وليس عند الالتزام بها، أما الإيرادات فيتم قيدها في السجلات المحاسبية عند تحصيلها فعليا وليس عند تاريخ استحقاقها كما أنه وفق هذا الأساس فإن كل الإيرادات المقبوضة في فترة مالية تسجل بالدفاتر وتعرض بالقوائم المالية على أنها تخص هذه الفترة حتى ولو كان بعضها ناتج عن سنوات سابقة أو لاحقة، ونفس الشيء يصدق بالنسبة للمصاريف المدفوعة، ومن أهم مزايا إتباع الأساس النقدي هو التركيز عند إعداد القوائم المالية والحساب الختامي إظهار وقياس نتائج حركة التدفقات النقدية بوضوح وبصفة دقيقة، بهدف تحديد رصيد الخزينة. كما يتميز بالبساطة والوضوح وسهولة تنفيذه والموضوعية في عدم تدخل العنصر البشري في عملية القياس، إلا أن عيوب الأساس النقدي كثيرة فهو لا يساعد النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي على تحقيق الإفصاح الكامل عن الحقوق والالتزامات، وبالتالي يمكن الاستنتاج بأن هذا الأساس يعرض الوضع النقدي وليس الوضع المالي.¹

ثانياً: أساس الإستحقاق: انطلاقاً من النقائص المترتبة على تطبيق الأساس النقدي في الإدارات العمومية ولسد هذا النقص جاءت فكرة بديلة لهذا الأساس عرف بأساس الإستحقاق، حيث يستخدم في الوحدات الاقتصادية الخاصة الهادفة إلى الربح بصفة أساسية لقياس نتيجة أعمالها وذلك بإثبات قيد الإيرادات والنفقات عند استحقاقها وليس عند تحصيلها أو دفعها فعلاً تماشياً مع مبدأ استقلالية القرارات المالية ومبدأ استمرارية الوحدة وقاعدة تحقق الإيرادات عند واقعة البيع.²

سابعا: مستخدمو معلومات المحاسبة العمومية³

¹ رفيق بن عيسى، أهمية الانتقال من المحاسبة العمومية القائمة على الوسائل إلى محاسبة موجهة بالنتائج، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، ديسمبر 2020، ص 435.

² Ahmed Rarir, Messaoud Seddiki, The Role of International Accounting Standards For The Public Sector in Reforming ,The Algerian Public Accounting System, Journal of Economic Growth and Entrepreneurship JEGE, Vol :06,N,02,Year: 2023, P117-118

³ عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراي أدرار، الجزائر، سنة 2019/2018، ص 130_131

أ_ الإداريون: وهم المسؤولون عن الإدارة اليومية للأعمال الحكومية وتحديد مراكزها المالية.

ب_ مجلس الشعب: الذي توفر له المعلومات من قبل بعض الجهات الرقابية للتأكد من تنفيذ السياسات وأن الأموال العامة تتفق في الأوجه المخصصة لها، كما تساعد تلك المعلومات في رسم السياسات المستقبلية.

ج_ الدول الدائنة والبنوك الدولية وصندوق النقد الدولي: حيث يهتمون بدراسة الأحوال المالية للحكومة ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها وخدمة ديونها.

د_ المواطنون: أفراد الجمهور بصفة عامة كمجموعة خاصة لها بعض الإهتمامات بالأحوال المالية والإدارة المالية لحكوماتهم.

و_ المستثمرون ورجال الأعمال: يستند المستثمرون إلى بيانات المحاسبة ضمن معلومات أخرى لاتخاذ قراراتهم الإستثمارية، تتضمن البيانات المحاسبية معلومات قوة مركز الحكومة المالي، ونسبة النمو الإقتصادي، وحجم المديونية، وقدرة الدولة على السداد، وتتضمن البيانات الأخرى معلومات عن قوانين الإستثمار، واستقرار البلد.

هـ_ الباحثون والدارسون: تساعد تحليلات الباحثين والدارسين للبيانات المحاسبية الحكومية، ذوي العلاقة في اتخاذ قراراتهم الإقتصادية وتهدف الأبحاث والدراسات للبيانات المحاسبية الحكومية إلى تقييم الأداء وتحسين التخطيط

المطلب الثاني: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يعد واقع المحاسبة العمومية في الجزائر إنعكاسا لمجموعة من العوامل القانونية التنظيمية والإدارية التي تؤثر على سير العمليات المالية داخل الهيئات العمومية مما يستدعي الوقوف على هذا الواقع وتحليله بهدف تحسين الأداء المالي العمومي، حيث في هذا المطلب تم التعرف على نشأة المحاسبة العمومية في الجزائر ومراحل تطورها وقواعدها والأعوان المكلفين بها، بالإضافة إلى إيجابيات ونقائص نظامها المحاسبي.

أولا: نشأة المحاسبة العمومية في الجزائر

خلال فترة الاحتلال الفرنسي كانت الجزائر خاضعة للتشريع الفرنسي ضمن المرسوم الصادر في 31 ماي 1862 الذي كان يشكل القانون الأساسي للمحاسبة العمومية في فرنسا، وفي عام 1950 تم إقرار قانون جديد متعلق بالنظام المالي للجزائر:¹

مع استقلال الجزائر عام 1962 قامت السلطات بوضع تنظيم للمحاسبة العمومية يتماشى مع خصوصيات الجزائر ووضعها الجديد، لذلك فقد اعتمدت الدولة على القرار الصادر عام 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر كأساس لتنظيم تنفيذ العمليات المالية الخاصة بالنفقات والإيرادات العامة وذلك بموجب القانون 50-62 المؤرخ

¹ عتروز محمد، مساهمة المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات وترشيد نفقات المؤسسات العمومية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف، ميله، سنة 2020/2019، ص 09

في 31/12/1962 المتضمن الإستمرار في اعتماد التشريع الفرنسي في هذا المجال، واستثناء كل ما يتعارض مع السيادة الوطنية واستقلال الجزائر.

منذ 1 جانفي 1966 تم اعتماد قوانين المالية التي تمت المصادقة عليها والمرسومين 65-259 و 65-260 الصادرين في 14 أكتوبر 1965 كنصوص أولية تشريعية وتنظيمية متعلقة بتنفيذ النفقات والإيرادات العامة وتحديد مسؤوليات المحاسبين العموميين.

التقنين النهائي للمحاسبة العمومية في الجزائر تم إرساؤه بموجب القانون رقم 90-21 الصادر في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية يضاف إلى ذلك القواعد الإجرائية التي جاء بها القانون 84-17 الصادر في 07 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية.

كما تقوم المديرية العامة للميزانية بوزارة المالية بإصدار القواعد التقنية على شكل دليل عملي موجه إلى أعوان المحاسبة العمومية الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، في ثلاث مستويات هي:

__ القواعد التقنية لمحاسبة الدولة.

__ القواعد التقنية لمحاسبة الولايات والبلديات.

__ محاسبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

ثانيا: مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل مختلفة منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي وشملت هذه المرحلة ما يلي:¹

أ- مرحلة الاحتلال 1862 الى غاية 1962: كانت الجزائر تطبق نظام المحاسبة العمومية مثل ذلك المعمول به في فرنسا حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا لاسيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 مايو 1862 المتضمن تنظيم المحاسبة العمومية بالإضافة إلى المرسوم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.

ب- مرحلة بعد الاستقلال 1962 الى غاية 1975: في هذه المرحلة قامت الجزائر على تكييف بعض النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية مع الواقع الجزائري، ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 69-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة محاسب عمومي بمفهوم نظام

¹ بن دويس فاتح ، قطاف تمام هشام ، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري ومواكبته لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، سنة 2020/2019، ص 72/71.

المحاسبة العمومية بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات و المناشير ومذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيم لعل أهمها التعليمات العامة لسنة 1967 التي تقدم تعاريف لكل حسابات الخزينة وتحدد كيفية استعمالها التعليمات رقم 16 المؤرخة في 12/10/1968 و المتعلقة بمجموعة حسابات الخزينة.

ج- مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار إحكام تشريعية 1975 الى غاية 1990: في هذه المرحلة تم

إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الإستعمارية الفرنسية، وفق إحكام الأمر رقم 73-29 الصادر في 5 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، وفي مختلف قوانين المالية السنوية فقد تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأساسي الأول بها.

د- مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية من 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 في الجزائر ولعل أبرز هذه المراسيم:¹

_ المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.

_ المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين

_ المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبين العموميين وكفايتها ومحتواها.

_ المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

و- مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي من 1995 إلى غاية 2006: شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد فجندت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل المكون من إدارات المديرية، لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق الذي يعتمد فقط على التسجيل المحاسبي لما تم إنفاقه إلى محاسبة الذمة والتي تم أيضا بالتقييد المحاسبي الموارد الدولة العقارية والمنقولة حيث قام هذا الفوج بعدها بالاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية (DGCP) التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية

¹ لخنش توفيق، واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري وآفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، سنة 2018/2019، ص 29.

للاستفادة من التجربة الفرنسية ، أين تم انجاز المشروع والمصادقة عليه في 23 أبريل 1997 وبالموازاة مع إعداد هذا المشروع قامت وزارة المالية ببعض الإجراءات لضمان تطبيق فعال للمخطط المحاسبي للدولة، 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 2007.¹

ثالثا: نقائص نظام المحاسبة العمومية في الجزائر²

- _ يستمد نظام المحاسبة العمومية من مجموعة حسابات الخزينة الفرنسية منذ سنة 1934 إلى يومنا هذا وبالتالي عدم مواكبة التطورات الحديثة، الأمر الذي أدى إلى عجز النظام الحالي على توفير معلومات شفافة وواضحة.
- _ عدم تسجيل نظام المحاسبة العمومية الحالي لأصول الدولة من ممتلكات منقولة وغير منقولة وعدم تطبيق مبدأ الحقوق المثبتة للدولة.
- _ عجز نظام المحاسبة العمومية على توفير معلومات حول الموارد المالية للدولة مثلا كالمخزون، الأصول الثابتة، الموجودات المعنوية وغيرها من الأصول الأخرى، والاكتفاء فقط على المعلومات الخاصة بالموارد النقدية فقط.
- التسلسل الخطي في تقييم حسابات الخزينة أدى إلى ظهور أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة، وبالتالي يصعب تحديد الحساب الذي يتوافق مع نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، بالإضافة إلى صعوبة فهم المعلومات المحاسبية المتحصل عليها من طرف ذوي الاختصاص.
- _ صعوبة تقديم إحصائيات دقيقة عن مبالغ الإيرادات المستحقة للدولة والتي لم يتم تحصيلها، والديون التي لم يتم سدادها بعد، وهذا نظرا لعدم تطبيق مبدأ الاستحقاق في هذا النظام والاعتماد على المبدأ النقدي.
- لا يسمح هذا النظام بإعداد ميزانية تجمع بين أصول وخصوم الدولة، ولا بإعداد جدول حساب النتائج.
- تعقيد الوثائق المحاسبية التي تلخص مجمل العمليات المنفذة دون إعطاء معلومات دقيقة على مختلف تقسيمات هذه العمليات، الأمر الذي يصعب من عملية التحليل والمقارنة.
- _ إن جملة الاختلالات التي يعاني منها النظام المحاسبي العمومية الجزائري تدعو على التفكير بشكل جدي إلى تطوير وعصرنة هذا النظام.

خامسا: قواعد المحاسبة العمومية

¹ فارس العايب، محمد طلحة، آليات تحسين بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتحقيق جودة الإفصاح المحاسبي، مجلة دراسات إقتصادية، المجلد 10، العدد 01، جوان 2023، ص 422.

² عفاف لومايزية، التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية العمومية الدولية ودورها في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري في الجزائر مجلة إضافات إقتصادية، المجلد 04، العدد 02، جامعة سوق أهراس، سنة 2020، ص 212.

أ_ القواعد القانونية¹: يعتبر القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه، المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر ويسمى عادة بقانون المحاسبة العمومية، إضافة إلى هذا نجد:

- _ المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين، واعتماد المحاسبين العموميين.
- _ المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
- _ المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، وكيفياتها ومحتواها.
- _ المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، متعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

كما ظهرت بعد الاستقلال مجموعة معتبرة من النصوص التنظيمية التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب عن مجال المحاسبة العمومية، وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري، ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره هو رقم 65/259 المحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين ، كما وجدت عدة أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية ولاسيما تلك الواردة في القانون 84-17 المؤرخ في 17/04/1984 المعدل و المتمم والمتعلق بقوانين المالية و مختلف قوانين المالية السنوية و إذا كان التشريع والتنظيم يعدان المصدرين الرئيسيين لقواعد المحاسبة العمومية فهناك مصادر أخرى لهذه القواعد تتمثل على وجه الخصوص في:

_ الدستور: وهي الأحكام التي نصت عليها مختلف الدساتير الجزائرية كدستور سنة 1996 الذي أعطى الحق للبرلمان بالرقابة على استعمال الاعتمادات المالية التي يقرها من طرف الحكومة.

وفي نفس السياق فإن هذا الدستور يتضمن عدة مواد خاصة بالموارد الجبائية، الإنفاق العام، تحديد الميزانية العمومية، ومراحل إعدادها والرقابة على الأموال الخاصة للدولة.

ب: القواعد التقنية للمحاسبة العمومية في الجزائر²

¹. رابحي بوعبد الله، مرجع سبق ذكره، ص38_39

² وليد مسعودي، محمد لخضاري، الإصلاح الميزانياتي كآلية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البعري بن مهدي، أم البواقي، سنة 2021/2022، ص 22.

الفصل الأول:..... الإطار النظري للدراسة

وتتمثل في مجموعة التعليمات الصادرة تباعا عن الوزير المكلف بالمالية، حيث تقوم المديرية العامة للميزانية بوزارة المالية بإصدار القواعد التقنية على شكل دليل علمي موجه إلى أعوان المحاسبة العمومية الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، في ثلاث مستويات هي:

القواعد التقنية لمحاسبة الدولة

القواعد التقنية لمحاسبة الولايات والبلديات

محاسبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

سادسا: أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر

يمكن إيجاز أعوان المحاسبة العمومية فيما يلي:

الجدول رقم 01: أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر

العون العنصر	الأمر بالصرف	المحاسب العمومي	المراقب المالي
تعيينه	يخول لهذه الوظيفة التعيين أو الانتخاب	يعين من طرف الوزير المكلف بالمالية	يعين من طرف الوزير المكلف بالمالية
مهامه	يعتبر الأمر بالصرف كل شخص مؤهل قانونا بتنفيذ إجراءات الالتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات والقيام بإجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحويل من جانب الإيرادات	يقوم بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها. تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد	يقوم بالمراقبة المسبقة على النفقات العمومية، حيث يتأكد من صحة عمليات التزام بدفع النفقة المبرمة من طرف الأمر بالصرف ومدى مطابقتها للقوانين والتشريعات
مسؤولياته	يتحمل المسؤولية الشخصية على مسك جرد الممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم	يتحمل المسؤولية الشخصية والمالية على العمليات الموكلة إليه	يعتبر مسؤولا شخصيا على جميع المخالفات الصريحة للقوانين والأنظمة المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية

المصدر: إلهام بروبة، واقع تنفيذ المحاسبة العمومية للنفقات المترتبة عن فيروس كورونا كوفيد 19، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 06، العدد 01، سنة 2023، ص 1033.

المطلب الثالث: مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تماشيا مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

في ظل التحولات الاقتصادية والمالية التي تعرفها الجزائر أصبح من الضروري تحديث نظام المحاسبة العمومية، ويهدف هذا المشروع إلى دراسة سبل إصلاح هذا النظام بما يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لضمان المزيد من الشفافية والفعالية في تسيير المال العام، حيث أشرنا في هذا المطلب إلى مشروع عصرنه النظام المحاسبي في الجزائر والإطار العام لمشروع هذه العصرنه بالإضافة إلى أهداف الإصلاح وأهم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المتبناة في الجزائر.

أولا: مشروع عصرنه النظام المحاسبي في الجزائر

سمحت الدراسات والاستشارات التي قامت بها الجزائر لتكييف نظامها المحاسبي العمومي مع معايير المحاسبة في القطاع العام من وضع مجموعة إجراءات وقواعد التي يمكن الاعتماد عليها لتحقيق التقارب والممارسات الدولية والتي يمكن ذكرها فيما يلي:¹

- إعداد دليل المعايير الدولية للمحاسبة العمومية وهو يتضمن مجموع المعايير التي تم الاعتماد عليها في إطار مشروع العصرنه الجزائري
- إعداد دليل تكييف المعايير الدولية للمحاسبة العمومية.
- إعداد دليل المخطط المحاسبي للدولة وهو الذي يضم مجموع الحسابات المعتمدة والتي تتلاءم مع معايير IPSAS
- إعداد دليل التقنيات المحاسبية الخاصة بمحاسبة الدولة، وهو يضم مجموع الإجراءات والقواعد التي يتم الاسترشاد بها وتسجيل العمليات المالية للدولة ويوضح كفاءات معالجتها.
- تحديد القوائم المالية (مخرجات) النظام المحاسبة العمومية، وهي خمسة قوائم تتوافق بشكل كبير مع تلك التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العامة.
- استخدام البرامج المعلوماتية لتسيير المعلومات المحاسبية الدولية، من أجل تسهيل عملية تجميع الحسابات وإعداد القوائم المالية للدولة.
- تفعيل عملية الجرد العام للممتلكات من أجل توفير المعلومات اللازمة للمحاسبة العمومية.

¹ صادفي جمال، آفاق تطبيق الإصلاح الميزانياتي ودوره في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر - من وجهة أعوان التنفيذ، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 09، العدد 01، سنة 2024، ص 45-46

ثانيا: الإطار العام لمشروع العصرية¹

أ_ مشروع عصرية أنظمة الميزانية: تم البدء في مشروع عصرية أنظمة الميزانية في سنة 2005 أين أبرمت وزارة المالية (المديرية العامة للميزانية عقد مع مكتب استشارات كندي CRC SOGEMA من أجل وضع تصور شامل ومتكامل لإصلاح المالية العمومية وذلك في إطار القرض المقدم من طرف البنك العالمي (L credit N (7047)، لتنتهي الأشغال بإعداد مجموعة من التقارير مكنت من صياغة أهم محاور هذا المشروع والتي برزت في محورين أساسيين هما: الجوانب المتعلقة بكل من الميزانية والإعلام الآلي ونظام المعلومات

ب_ مشروع " إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية ": يعد هذا المشروع جزءا من مشروع عصرية أنظمة الميزانية المتعلقة بالجوانب الميزانية، حيث يسمح هذا الجزء بتحسين فعالية ومرونة النفقة من خلال تقليص الإجراءات الإدارية المتعلقة بها من مرحلة الالتزام إلى دفع النفقة. كما أن هذا الجزء مرتبط بالجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي ونظام المعلومات، وقد أوكلت مهمة إنجاز هذا المشروع سنة 2007 إلى مجمع الإستشارات الفرنسي GIP-ADTETEF الذي قام بدراسة تشخيصية وتحليلية للواقع المحاسبي الحالي من مختلف جوانبه التنظيمية والتقنية، من أجل صياغة إستراتيجية للتقييس وفق معايير IPSAS

ثالثا: أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية

يهدف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى تطوير نظام معلوماتي المحاسبة الخزينة بحيث يسمح بتوفير معلومات ذات جودة عالية و في أجال معقولة و في هذا الإطار تتمثل أهداف الإصلاح فيما يلي:²

- توفير معلومات موثوقة ودقيقة عن مجمل نشاطات الدولة.

- توفير أدوات فعالة للرقابة على تسيير الموارد العمومية لضمان الرشادة ومشروعية العمليات المالية للدولة.

- تقديم قوائم مالية في أجال معقولة تعرض معلومات سهلة القراءة وتلبي حاجيات متخذي القرار.

_ معرفة ممتلكات الدولة بمختلف مكوناتها.

- إمكانية تحديد تكلفة الخدمات العمومية.

_ تحديد النتائج السنوية وتقييم فعالية أداء نشاط الإدارة.

¹ عامر مريم، طويبل محمد، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في عرض القوائم

المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 24، العدد 01، سنة 2021، ص1222

² مزياني نور الدين، حفصي مريم، أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة أرساد الدراسات

الاقتصادية والإدارية، المجلد2، العدد01، جوان 2019، ص144

— يسمح إنشاء نظام محاسبي عمومي حديث بتجميع كل الأصول والخصوم التابعة للدولة في وثيقة واحدة وهي موازنة الدولة لا تبنى على أساس الربح والخسارة يتم عن طريقها عرض حجم الاستثمارات العمومية وديون وقروض ومستحقات الدولة إلى جانب بيان الوضعية المالية الفعلية للخرينة إضافة إلى عرض نتائج تنفيذ الميزانية على شكل موازنة للدولة مما يسهل عملية مراقبة وتقييم النشاط الحكومي من طرف الهيئات المختصة.

رابعاً: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المتبناة في الجزائر

اعتمدت الجزائر 17 معيار يتماشى مع البيئة الجزائرية، 12 معياراً تم إعتمادهم من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع¹

الجدول رقم 02: قائمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تم إعتمادها في الجزائر.

المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS					
رقم المعيار	رقم المعيار الجزائري	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار
IPSAS 01	01	عرض البيانات المالية	IPSAS13	14	عقود الإيجار
IPSAS 02	02	بيان التدفق النقدي	IPSAS19	11	المخصصات ، الإلتزامات والأصول المحتملة
IPSAS 03	16	السياسات المحاسبية ، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	IPSAS21	15	إنخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد
IPSAS 07	07	الإستثمارات في المنشآت المشتركة	IPSAS23	03	الإيرادات من المعاملات غير التبادلية

¹ طويلب محمد، آفاق تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر، آثار وتحديات، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 05، العدد 02، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، أكتوبر 2022، ص806

عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	08	IPSAS24	الإيرادات من المعاملات التبادلية	12	IPSAS 09
الاصول غير الملموسة	10	IPSAS31	المحزون	13	IPSAS 12

المصدر: طويلب محمد، المرجع نفسه، ص806، (بتصرف)

المبحث الثاني: مدخل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

تعد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إطارا محاسبيا يهدف إلى تحسين الشفافية والمساءلة في تسير المال العام، كما تعد خطوة مهمة في إصلاح الأنظمة المحاسبية للقطاع العام.

وفي هذا المبحث سيتم التطرق إلى بعض المفاهيم التي تدخل في سياق الموضوع، حيث قمنا بتقسيم المبحث إلى أربعة مطالب، سنتطرق في المطلب الأول إلى ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وفي المطلب الثاني إصدار وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفي المطلب الثالث عرض وتصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كما تناولنا في المطلب الرابع آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأهميتها في البيئة الجزائرية.

المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

يتطلب تحليل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بداية توضيح ماهيتها كونها تمثل الإطار الذي ينظم إعداد وعرض المعلومات المالية في القطاع العام.

يتناول هذا المطلب المفاهيم الأساسية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عن طريق عرض نشأة ومفهوم وأهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مع تبيان مفهوم ودور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

أولاً: نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

تعود نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى نشأة مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB والذي أنشأ تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية FAF لتتأول قضايا التقرير المالي في الحكومات المركزية والمحلية، ولقد كان الدافع لإنشاء هذا المجلس التقصي في قابلية مقارنة القوائم المالية التي تعدها الحكومات مع التقارير المالية التي تعدها منشآت الأعمال وذلك عندما واجهت بعض المدن الأمريكية احتمال الإفلاس، ويتشابه هيكل مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB مع نظيره في مجلس معايير المحاسبة المالية FASB.¹

¹ اسية قمو، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد02، جانفي 2022، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص24

بدأ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لجنة القطاع العام (PSC) برنامجاً لتطوير ونشر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بناءً على أبحاث استمرت عشر سنوات، وفي ختام المرحلة الأولى عام 2002 تم إصدار 20 معيار محاسبي دولي وذلك بتبني وتكييف معايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وخلال المرحلة الثانية والتي بدأت عام 2002 ولا تزال قائمة حتى الآن أنتجت ستة معايير خاصة فقط بالقطاع العام مع الاستمرار في التكيف مع (IFRS) في معايير أخرى، حيث يتم تبني المعايير المعتمدة من قبل القطاع الخاص مع تعديلها مع سياق القطاع العام وقد تم إصدار 41 معيار قائم على أساس الاستحقاق ومعياري واحد شامل قائم على الأساس النقدي.¹

ثانياً - مفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

هناك تعريف عدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تظهر جوانب مختلفة، من أهم هذه التعاريف فيما يلي:

تعنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها، وتوحيد معالجاتها للأمور المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام.²

كما تم تعريفها على أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS هي معايير مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع إدارات القطاع العام، حيث تتضمن الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية (مثل الولاية والإقليم والمنطقة والحكومات المحلية (مثل المدينة والبلدة والإدارات المكونة لها مثل الدوائر والوكالات والمجالس والهيئات) ما لم يذكر خلاف ذلك.³

تفهم المعايير المحاسبية على أنها قواعد ومبادئ توجيهية بشأن المبادئ الأكثر شمولية وتكاملاً، والطرق والإجراءات المحاسبية الأساسية لتوفير الأساس للسجلات المحاسبية وإعداد التقارير المالية لتحقيق تقييم نزيه ومعقول وموضوعي للمركز والعمليات المالية لوحدات المحاسبة الحكومية.⁴

¹ قاضي فاطمة الزهراء، رهانات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، جامعة الجزائر 3، 2020/2019، ص 87

² خبيطي خضير، مونه بونس، افاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ipsas ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، جوان 2016، ص 99

³ بوعبانه فتحة، حسياني عبد الحميد، عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas الجهود والتحديات، مجلة المؤسسة، المجلد 10، العدد 01، جويلية 2021، ص 251

⁴ وليد مرغني، زكرياء دمدوم، الحاج عامر، مقارنة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas الواقع والتحديات، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 21، العدد 01، جوان 2021، ص 113

من خلال ما تم تناوله من تعاريف يمكن تعريف معايير المحاسبة العمومية على انها مجموعة من المبادئ والقواعد المحاسبية التي تهدف الى تنظيم العمليات المالية للهيئات والمؤسسات العمومية، من خلال تقديم اطار موحد يعتمد على الشفافية والمصادقية.

ثالثا: أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يسمح تطبيق معايير IPSAS من تحقيق التوافق في الأسس والقواعد التي يعتمد عليها في المعالجة المحاسبية وبالتالي تحقيق التوافق في الممارسات المحاسبية الدولية في القطاع الحكومي، وهو ما يساعد في الرفع من جودة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع الحكومي على المستوى الدولي، كما أن تطبيق هذه المعايير يسهل من عملية المقارنة بين المعلومات خلال الدورات المتتالية وكذا المقارنة بين المعلومات الصادرة عن وحدات تمارس نفس النشاط وحتى بين وحدات تنشط في بلدان مختلفة وهو ما يمكن من اتخاذ أفضل القرارات ذلك أن هذه المعلومات تكون ذات مصداقية عالية نظرا لكونها معدة وفق معايير تمثل أفضل الممارسات المحاسبية التي يمكن إتباعها في إعداد التقارير المالية الحكومية ، بالإضافة لذلك فإن اعتماد معايير IPSAS يساعد في توفير نظرة شاملة ودقيقة عن أنشطة وحدات القطاع الحكومي مما يعزز الشفافية والرقابة الداخلية على الموجودات ويحقق المساءلة على النتائج.¹

كما ان تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يساهم في ترشيد النفقات العامة للدولة، وذلك من خلال عرض المعلومات المالية والافصاح عنها مما يساهم في اتخاذ قرارات تحقق الرشادة في تحديد النفقات العمومية وفي مدى تنفيذها في تحقيق أهدافها وبالتالي إعطاء أكثر شفافية في تقديم المعلومات والمساءلة المالية حول أداء وفعالية تسيير الموارد المالية.²

رابعا: مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB

أ- مفهوم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB الجهة التي تم تخصيصها دوليا لتولي مسؤولية إصدار وتطوير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs، وكافة الأدلة والمنشورات الأخرى لتمكين منشآت القطاع العام في دول العالم من فهم وتطبيق هذه المعايير للتمكن من إعداد التقارير المالية ذات الاستخدام العام General Purpose Financial Reporting التي تلخص النشاط المالي العام، بما يكفل

¹ عبدوس ايمان، دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، سنة 2021/2020، ص26

² خالد بعاشي، نصر حميدانو، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام psas لترشيد نفقات الإدارات العمومية الجزائرية، مجلة افاق للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد02، سنة جويلية 2022، ص161

جودة وشفافية التقارير التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام للتزويد بمعلومات يستند إليها أصحاب القرار في الإدارات الحكومية وأصحاب العلاقة عند اتخاذ قراراتهم.¹

وقد عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على أنه: هيئة دولية مستقلة للتوحيد المحاسبي في القطاع العام، كما عرف على أنه: مجلس مستقل تابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، يقوم بإعداد وتطوير معايير عالية الجودة للمحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS وتقديم الارشادات والتوجيهات إضافة الى الموارد اللازمة كأساس لإعداد القوائم المالية بشكل عام للهيئات العمومية في كافة انحاء العالم.²

ب- دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يلعب مجلس المعايير (IPSASB) مهامًا فعالة على الصعيد الدولي نوجز أهمها فيما يلي:

تطوير وإصدار معايير محاسبية عالية الجودة ومنشورات أخرى من أجل تعزيز الثقة في الإدارة المالية للقطاع العام وتحسين شفافية وجودة التقارير المالية للقطاع العام التي ستؤدي إلى معلومات مفيدة لمتخذي القرار بالإضافة إلى دعم تقارب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مع المعايير المحاسبية الوطنية للقطاع العام والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).³

إضافة الى ذلك، يقوم المجلس بإصدار معايير للمحاسبة وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي يتم مقاربتها مع المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عن طريق تعديلها لتتناسب مع خصوصيات منشآت القطاع العام، كما يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث امكن ان يحافظ على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الا اذا كان هناك مسألة هامة ذات صلة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير.⁴

المطلب الثاني: إصدار وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

جاء الاهتمام بإصدار وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إطار السعي لتحقيق الشفافية والمقارنة، وتحسين جودة المعلومات المالية العمومية بما يتماشى مع الممارسات الدولية، حيث سنتناول في هذا المطلب مراحل وإجراءات إصدار المعايير وكيفية تطبيقها.

أولاً: مراحل إصدار معايير IPSAS

¹ خالد جمال الجعرات، كتاب بعنوان معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع عمان، 2018، ص 3130

² ملياني وائل، علي عقيبة، تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS للحد من ظاهرة الفساد المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2020/2019، ص 25

³ عامر مريم، طويل محمد، مرجع سبق ذكره ص 1219

⁴ شلال زهير، آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، سنة 2013/2014، ص 53

تتضمن عملية الإصدار الرسمية لمشاريع مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS B) الخطوات التالية:¹

__ دراسة إصدارات كل من:

__ مجلس معايير المحاسبة الدولية.

__ الهيئات الوطنية لوضع المعايير والسلطات التنظيمية وغيرها من الهيئات الرسمية.

__ هيئات المحاسبية المهنية.

__ المؤسسات الأخرى المعنية بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.

__ تشكيل لجان توجيهية أو هيئات استشارية للمشاريع أو لجان فرعية لتقديم مداخلات إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حول مشروع ما.

__ نشر مسودة عرض لإبداء ملاحظات الجمهور المتأثرين بإصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وعادة تكون لمدة 4 أشهر على الأقل.

__ دراسة جميع الملاحظات المستلمة وإجراء التعديلات على المعايير المقترحة، حيث ما كان ملائماً وعلى ضوء أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB).

__ نشر معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).

ثانياً: إجراءات إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تتم إجراءات إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في النقاط التالية:²

__ يتم إصدار مسودة عرض exposure Draft ويرمز لها بـ ED وتحمل رقماً متسلسلاً لكل معيار Ipsas أو دليل RPG للتعليق العام

__ وعند تعديل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام Ipsas أو أدلة RPG يمكن في بعض الأحيان طلب استشارة قبل وضع المعيار أو التعديل حيز التنفيذ

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

__ يتم التعاون مع كافة الجهات الوطنية للمعايير في إعداد وإصدار المعايير والأدلة ومن أمثلة هذه الجهات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

__ يتم الإعلان عن المعايير والأدلة وتعديلاتها ويتم التعاون في هذا المجال مع كافة الجهات الوطنية المخولة كوزارات المالية والخزانة وغيرها على مستوى دول العالم كافة

¹ شيماء بلكيموش، عيبر طرشي، مساهمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، سنة 2022/2023، ص47

² بوصبوع ليلى، حملاوي دنيا، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر IPSAS، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، سنة 2020/2021، ص45

ثالثاً: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحق الحكومات ومختلف الهيآت العمومية باعتماد معايير وطنية خاصة بها، حيث يشجع المجلس بشكل كبير تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتوحيد المتطلبات الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ولا يتم وصف البيانات والقوائم المالية الحكومية بأنها تتبنى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلا إذا كانت تمتثل لمجمل متطلبات كل المعايير المعمول بها والمصادق عليها من طرف المجلس.¹

لا يمتلك المجلس سلطة لإجبار الحكومات والهيآت العمومية على الامتثال لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث إنه يشجع هذه الأخيرة على المشاركة بشكل كبير في وضع هذه المعايير عن طريق تقديم الملاحظات والمقترحات لمختلف اللجان والهيآت الاستشارية في المجلس.

وفي هذا الإطار، يحث المجلس الحكومات على تبني معايير المحاسبة في القطاع العام من أجل تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية، والارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي.²

المطلب الثالث: عرض وتصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تم إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASP التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بهدف توحيد وتطوير الممارسات المحاسبية في القطاع العمومي، وقد تم تصنيفها إلى معايير تعتمد على أساس الاستحقاق وأخرى تعتمد على الأساس النقدي.

أولاً: عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

قام المجلس بإصدار 40 معيار إلى غاية سبتمبر 2019 مبنية على أساس الاستحقاق ومعيار واحد مبني على الأساس النقدي، كما قام بصياغة معيار وهو محل الاختبار ليصبح العدد الإجمالي 42 معيار، 35 سارية المفعول ومعايير محل الاختبار و 5 تم سحبها.³ وهذه المعايير في تحديث مستمر

الجدول رقم 03: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

رقم المعيار	اسم المعيار	المرجعية	الهدف من المعيار
01	عرض البيانات المالية	IAS 01	الهدف من هذا المعيار هو بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة من أجل ضمان إمكانية المقارنة بين

¹ نفس المرجع، ص 45

² شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 55

³ عشة فطيمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه العلوم الثالث، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص إدارة مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 03، سنة 2021/2022، ص 64

كل من البيانات المالية للمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية الخاصة بمنشآت أخرى، والحد الأدنى من المتطلبات. الخاصة بمحتوى البيانات المالية المعدة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي.			
هدف هذا المعيار هو طلب تقديم المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقد والنقد المعادل للمنشأة بواسطة بيان تدفق نقدي يبين التدفقات النقدية خلال الفترة الناشئة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.	IAS 07	بيانات التدفق النقدي	02
الهدف من هذا المعيار هو فرض معايير العملية إختيار وتغيير السياسات المحاسبية، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية وتصويب الأخطاء.	IAS 08	السياسات، التغيرات في التقديرات المحاسبية للأخطاء	03
يهدف هذا المعيار إلى تحديد طريقة الإفصاح عن المعاملات بالعملة الأجنبية في البيانات المالية لوحدة القطاع العام التي يجب التعبير عنها بعملة الدولة المعدة للقوائم المالية وهذا ما يتطلب تحديد سعر الصرف الذي يتم استخدامه من قبل المنشأة.	IAS 21	آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي	04
يبين هذا المعيار المعالجة المحاسبية لتكاليف الإقتراض، وهو يتطلب بشكل عام التسجيل الفوري لتكاليف الإقتراض على أنها مصروفات	IAS 23	تكاليف الإقتراض	05
تم الإلغاء والاستبدال		البيانات المالية الموحدة والمنفصلة	06
تم الإلغاء والاستبدال		الاستثمارات في المنشآت الزمية	07
تم الإلغاء والاستبدال		الحصص في المشاريع المشتركة	08

09	الإيراد في المعاملات التبادلية	IAS 18	هدف هذا المعيار هو بيان المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التبادلية.
10	التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع	IAS 29	يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية في البيانات المالية المفردة والموحدة الخاصة بالمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة إقتصاد أو تضخم مرتفع. كما يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية في الحالة التي لا يكون فيها الإقتصاد يعاني من تضخم مرتفع.
11	عقود الإنشاء	IAS 11	يهدف هذا المعيار الى بيان المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات لعقود الإنشاء، حيث يحدد الترتيبات التي ستصنف على أنها عقود إنشاء، ويوفر الإرشادات بشأن أنواع عقود الإنشاء التي تنشأ في القطاع العام؛ بالإضافة الى تحديد أساس الاعتراف والإفصاح عن مصروفات العقد.
12	المخزون	IAS 02	الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية. ويوفر هذا المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة والاعتراف اللاحق بها كمصروف.
13	عقود الإيجار	IAS 17	يهدف هذا المعيار إلى تحديد السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة للمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية.
14	الأحداث بعد تاريخ إعادة التقرير	IAS 10	الهدف من هذا المعيار هو وصف متى يتوجب على المنشأة أن تعدل بياناتها المالية لتعكس الوقائع بعد تاريخ إعداد التقرير والإفصاحات التي على كل منشأة تقديمها حول التاريخ الذي تم فيه اعتماد إصدار البيانات المالية، وحول وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير.
15	الأدوات المالية	تم الإلغاء والاستبدال	
16	العقارات الإستثمارية	IAS 40	يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الإستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.

الفصل الأول:..... الإطار النظري للدراسة

17	الممتلكات والمصانع والمعدات	IAS 16	يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات حيث تتمثل القضايا الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات في الإعراف بالأصول وتحديد مبالغها المسجلة وتكاليف الإستهلاك وخسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الإعراف بها.
18	تقديم التقارير حول القطاعات	IAS 14	يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات. وسيؤدي الإفصاح عن هذه المعلومات إلى فهم الأداء السابق للمنشأة بشكل أفضل، والتعرف على المصادر المخصصة لدعم الأنشطة الرئيسية للمنشأة وتعزيز شفافية التقارير المالية.
19	المخصصات ،الالتزامات والأصول المحتملة	IAS 37	يهدف هذا المعيار إلى تعريف المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة، وتحديد الظروف التي يجب فيها الإعراف بالمخصصات، وكيفية قياسها وما هي الإفصاحات التي يجب إجرائها عن هذه المخصصات.
20	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	IAS 24	إن الهدف من هذا المعيار هو ضمان وجود الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة حيثما تكون هناك سيطرة، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتم بين المنشأة وأطرافها ذات العلاقة في ظروف معينة.
21	انخفاض قيمة الأصول الغير المولدة للنقد	IAS 36	يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتحديد ما إذا انخفضت قيمة إحدى الأصول غير المولدة للنقد ولضمان الإعراف بخسائر انخفاض القيمة، ويحدد المعيار أيضاً متى تقوم المنشأة بعكس خسارة انخفاض القيمة كما توضح الإفصاحات المطلوبة.
22	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام	—	يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة ويمكن أن يعزز الإفصاح عن معلومات مناسبة حول القطاع الحكومي العام في حكومة ما من شفافية التقارير المالية.

الفصل الأول:..... الإطار النظري للدراسة

23	الإيراد من المعاملات غير التبادلية	—	يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية حول الإيراد الناشئ من معاملات غير تبادلية، باستثناء المعاملات غير التبادلية التي تؤدي إلى اندماج المنشأة.
24	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	—	يهدف هذا المعيار إلى تضمين مقارنة المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة في البيانات المالية الخاصة بالمنشآت، والإفصاح عن الأسباب وراء الاختلافات الهامة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية.
25	منافع الموظفين	تم الإلغاء والاستبدال	
26	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد	IAS 36	هدف هذا المعيار هو بيان الإجراءات التي على المنشأة تطبيقها لتحديد ما إذا كان أصل منتج للنقد قد انخفضت قيمته ولضمان أنه تم الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة. ومتى يجب على المنشأة عكس خسارة انخفاض القيمة وبيان الإفصاحات اللازمة.
27	الزراعة	IAS 41	هدف هذا المعيار هو بيان المعاملة المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي
28	الأدوات المالية، العرض	IAS 32	هدف هذا المعيار تأسيس مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية كالالتزامات أو صافي أصول / حقوق ملكية لعملية تقاص الأصول المالية والالتزامات المالية، والظروف التي يجب فيها إجراء مقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية.
29	الأدوات المالية، الاعتراف والقياس	IAS 39	يهدف هذا المعيار الى تحديد مبادئ الاعتراف وأيضا شروط الغاء الاعتراف وقياس الأصول المالية والالتزامات المالية.
30	الأدوات المالية، الإفصاحات	IFRS 07	إن هدف هذا المعيار هو الطلب من المنشآت توفير الإفصاحات في بياناتها المالية التي تتيح للمستخدمين تقييم أهمية البيانات المالية للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة؛ وطبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن البيانات المالية التي تتعرض لها المنشأة أثناء الفترة وفي نهاية فترة إعداد التقارير، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.
31	الأصول الغير ملموسة	IAS 38	هدف هذا المعيار بيان المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر. كما يحدد هذا

المعيار كيفية قياس القيمة المسجلة للأصول غير الملموسة ويتطلب إفصاحات معينة بشأن الأصول غير الملموسة.			
يهدف هذا المعيار إلى وصف محاسبة ترتيبات امتياز تقديم الخدمات من قبل المانح، الذي يكون عبارة عن منشأة قطاع عام.	IAS 31	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات، المانح	32
يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات للمنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى والتي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بعد تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق		تبنى معايير المحاسبة الدولية على أساس الاستحقاق للمرة الأولى	33
هدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات المحاسبة والإفصاح للإستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة عندما تقوم المنشأة بإعداد البيانات المالية المنفصلة.	IAS 27	البيانات المالية المنفصلة	34
يهدف هذا المعيار إلى إرساء مبادئ معينة لعرض وإعداد البيانات المالية الموحدة عندما تسيطر المنشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى.	IAS 10	البيانات المالية الموحدة	35
يهدف هذا المعيار إلى وصف محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وبيان المتطلبات الخاصة بتطبيق طريقة حقوق الملكية.	IAS 28	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	36
يهدف هذا المعيار لوضع مبادئ إعداد التقارير المالية بواسطة المنشآت التي تملك حصصاً في الترتيبات التي تخضع لسيطرة مشتركة	IAS 11	الترتيبات المشتركة	37
الهدف من هذا المعيار هو الاشتراط على المنشأة الإفصاح عن معلومات تساعد مستخدمي بياناتها المالية على تقييم طبيعة حصصها في المنشآت الخاضعة للسيطرة و آثار تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.	IAS 12	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	38

الفصل الأول:..... الإطار النظري للدراسة

39	منافع الموظفين	IAS 19	هدف هذا المعيار إلى تحديد محاسبة منافع الموظفين والإفصاح عنها.
40	عمليات اندماج الاعمال في القطاع العام	IAS 03	يهدف هذا المعيار إلى تحسين الملائمة والعرض العادل والقدرة على مقارنة المعلومات التي تقدمها المنشأة المعدة للتقارير في بياناتها المالية حول عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام وتأثيراتها.
41	الأدوات المالية	IFRS 09	الهدف من هذا المعيار هو إرساء مبادئ إعداد التقارير المالية عن الأصول المالية والإلتزامات المالية التي ستقدم معلومات مفيدة وملائمة لمستخدمي البيانات المالي.
42	المنافع الاجتماعية	—	يهدف هذا المعيار إلى تحسين الملاءمة والعرض العادل وقابلية المقارنة للمعلومات التي تقدمها المنشأة المعدة للتقارير في البيانات المالية والتي تخص المنافع الإجتماعية وفقاً لتعريفها الوارد في هذا المعيار.

المصدر: من اعداد الطالبين بالإعتماد على:

_ الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين طبعة 2022، الجزء الأول، المتوفر على الموقع:

[https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-](https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-2025/03/24_20IPASB%20HB_Vol%201_Arabic_Secure.pdf%2022/12)

[2025/03/24_20IPASB%20HB_Vol%201_Arabic_Secure.pdf%2022/12](https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-2025/03/24_20IPASB%20HB_Vol%201_Arabic_Secure.pdf%2022/12) تاريخ الإطلاع

_ الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين طبعة 2020، الجزء الثاني، المتوفر على

الموقع: <https://www.ipsasb.org/publications/asdarat-mayyr-almhasbt-aldwlyt-fy-alqt>

[2020](https://www.ipsasb.org/publications/asdarat-mayyr-almhasbt-aldwlyt-fy-alqt) تاريخ الإطلاع 2025/03/25

_ الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين طبعة 2020، الجزء الثاني، المتوفر على الموقع:

<https://www.ipsasb.org/publications/asdarat-mayyr-almhasbt-aldwlyt-fy-alqta->

[2020](https://www.ipsasb.org/publications/asdarat-mayyr-almhasbt-aldwlyt-fy-alqta-) تاريخ الإطلاع 25/03/2025

_ عشة فطيمة، مرجع سبق ذكره، ص 65_72

نلاحظ من خلال الجدول أنه تم إلغاء و إستبدال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 06 "البيانات المالية الموحدة والمفصلة" بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 34 "البيانات المالية المنفصلة"، كما

أنه تم إلغاء و إستبدال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 07 " الإستثمارات في المنشأة الزميلة " بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 36 "الإستثمار في المنشأة الزميلة والمشاريع المشتركة" أيضا تم إلغاء وإستبدال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 08 " الحصص في المشاريع المشتركة" بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 37 "الترتيبات المشتركة" وتم إلغاء واستبدال كل من المعيار رقم 15 "الأدوات المالية الإفصاح والعرض" والمعيار رقم 25 "منافع الموظفين" بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام رقم 28 "الأدوات المالية، العرض" والمعيار رقم 39 "منافع الموظفين" على التوالي.

ثانيا: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

الجدول رقم 04: تصنيف أهم معايير محاسبة القطاع العام الدولية وفقا لأساس الإستحقاق

رقم المعيار	مضمون المعيار
IPSAS01-IPSAS02-IPSAS03-IPSAS18-IPSAS24	معيار عرض القوائم المالية
IPSAS11- IPSAS23- IPSAS09	معايير الأداء المالي
IPSAS34- IPSAS35- IPSAS36-IPSAS 37- IPSAS38- IPSAS40	معايير الاندماج
IPSAS05- IPSAS12- IPSAS13-IPSAS16- IPSAS17- IPSAS19-IPSAS25	معايير متعلقة بالميزانية المالية للدولة
IPSAS02- IPSAS22	معايير خاصة بالعرض والإفصاح

المصدر: ط.د رحالية نرجس، لعلايبي مالک، متطلبات تطبيق معيار محاسبة القطاع العام الدولية ipsas24 ودوره في تفعيل حوكمة تنفيذ الموازنة العامة لهيئات القطاع العام في الجزائر، مجلة دراسات في الاقتصاد وأدارة الأعمال، المجلد 06، العدد 02، ديسمبر 2023، ص.283

المطلب الرابع: آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأهميتها في البيئة الجزائرية

المحاسبة الدولية في القطاع العام خطوة محورية نحو تحسين جودة المعلومات المالية وتعزيز كفاءة التسيير المالي، وتبرز أهمية هذه المعايير في الجزائر في ظل التغيرات الإقتصادية التي تستدعي الانسجام مع المعايير العالمية وضمان دقة ومصداقية التقارير المالية، حيث سنتطرق في هذا المطلب إلى متطلبات ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأهمية تبنيها في الجزائر.

أولاً: متطلبات ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر

أ متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر

من أجل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجزائر يستوجب القيام بالإصلاحات التالية:¹

¹ طويلب محمد، مرجع سبق ذكره ، ص802.

_ إعادة هيكلة سيرورة تنفيذ العمليات المالية حتى تسهل عملية تطبيق أساس الاستحقاق من خلال إعادة هيكلة تنظيم الإدارة المالية لكيانات القطاع العام.

_ إحصاء ممتلكات الدولة التثبيات بمختلف أنواعها مخزونات وإعادة تقييمها بقيمتها الحقيقية.

_ أن تكون هناك إرادة سياسية من السلطات العليا بضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لما تحققه من تحسين جودة الإفصاح المحاسبي.

_ إصلاح نظام الميزانية العامة من خلال تطبيق ميزانية الأداء والبرامج بما يسمح بتسيير الموارد المالية بكفاءة وفعالية.

- إعادة سن مختلف القوانين والمراسم التي تحكم التسيير المالي والموازني لكيانات القطاع العام بما يتماشى مع عملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، من خلال إصلاح قانون المالية، وقانون المحاسبة العمومية.

_ تعزيز نظام الرقابة الداخلية من خلال إعادة هيكلة تنظيم كيانات القطاع العام وتصميمه بالاعتماد على الإطار المرجعي للرقابة الداخلية والصادر عن لجنة رعاية المنظمات.

_ دفع مقاومة التغيير من خلال تغيير النظرة اتجاه المحاسبة العمومية واعتبارها نظام معلومات محاسبي، يسمح بتوفير معلومة مالية في شكل قوائم مالية ذات جودة تلبي احتياجات مستخدميها ولا يقتصر دورها في الرقابة على مشروعية العمليات المالية للدولة.

_ إنشاء مجلس وطني مستقل مكلف بإصدار وتطوير المعايير الجزائرية للقطاع العام.

ثانيا: معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر

تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يمكن أن يواجه عدة معوقات، ومن بين هذه المعوقات:¹

_ تكاليف التطبيق: قد يكون تحويل نظام المحاسبة ليتوافق مع المعايير الدولية مكلفا، خاصة بالنسبة للمؤسسات الحكومية التي تعاني من قيود مالية.

_ تحديات التدريب والتوعية: يحتاج الموظفون في القطاع العام إلى التدريب والتوعية بشأن المعايير المحاسبية الدولية، وهذا قد يكون تحديا في بعض الأحيان نظرا لضيق الوقت والموارد.

_ تكامل الأنظمة والتقنيات: قد يتطلب تطبيق المعايير الدولية تحديث وتطوير الأنظمة والتكنولوجيا المالية في القطاع العام لضمان التوافق والتقارير الدقيقة.

¹ المختار براهيم، بن ناصر جبارة، أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تعزيز الشفافية وتحسين إدارة المؤسسات العمومية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 10، العدد 02، ديسمبر 2024، ص90

_ التحديات القانونية والتشريعية: قد تتعارض بعض المعايير الدولية مع التشريعات المحلية، مما يتطلب تغييرات قانونية أو توجيهات جديدة.

_ تعقيدات الهيكل التنظيمي: يمكن أن تكون المؤسسات الحكومية ذات هياكل تنظيمية معقدة تجعل تطبيق المعايير الدولية أكثر صعوبة، خاصة فيما يتعلق بالتقارير والإفصاح.

_ تحديات الرصد والتقييم: يحتاج تطبيق المعايير الدولية في القطاع العام إلى نظام فعال للرصد والتقييم لضمان الامتثال والتحسين المستمر.

_ ثقافة التقارير المالية: قد تواجه بعض المؤسسات الحكومية تحديات في تبني ثقافة التقارير المالية القائمة على المعايير الدولية، خاصة إذا كانت هناك ثقافة سابقة تعتمد على معايير محاسبية محلية.

ثالثاً: أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية

تكمّن أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر في تطوير مختلف جوانب النظام المحاسبي العمومي والمتمثلة فيما يلي:¹

_ مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية.

_ تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية على المعلومات المالية العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

_ فعالية نظام المعلومات وقدرتها على توفير معلومات تساعد في الرقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية وقياس كلفة خدماتها.

_ تطبيق منطق الأداء، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل استثماراتها كنفقات

وإنما تقييدها في جانب الأصول تهلك بمرور الزمن.

_ تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة ويقصد به كل النواتج أو الإيرادات المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محلاً لأمر بالتحصيل يكرس حق الدائن العمومي، حيث تعطي قراءة أوضح المالية الدولة.

_ القضاء على الفساد الإداري من خلال ضبط الموجودات العمومية وتوفير الرقابة على الاتفاق العمومي.

¹ خبيطي خضير، مونه يونس، مرجع سبق ذكره، ص 108

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

بعد تطرقنا لأهم الجوانب النظرية التي تناولت موضوع دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تم التطرق في هذا المبحث لبعض الدراسات التي تناولت موضوع المذكرة أو كانت لها علاقة به، إضافة إلى محاولة إجراء مقارنة بين هاته الدراسات والدراسة التي قمنا بها من حيث أوجه التشابه والاختلاف فيما بينها وكيفية الاستفادة منها.

المطلب الأول: الرسائل الجامعية باللغة العربية

أولاً: دراسة عبدوس إيمان

بعنوان " دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي " اطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 3، سنة الجامعية 2020-2021.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهم ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام من مفاهيم تدعم الإبلاغ المالي الحكومي، وايضا تحليل واقع النظام الميزانياتي والمحاسبي في الجزائر من خلال أطره القانونية والتنظيمية وممارساته العملية.

- التعرف على مخرجات نظام المحاسبة العمومية حسب النظام المعتمد حاليا وعلى ضوء مشاريع الإصلاحات ودرجة الإبلاغ التي تحققها.

- الاطلاع على بعض التجارب الدولية في مجال إصلاح نظام الميزانية والمحاسبة العمومية.

ولقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- يرتبط إصلاح النظام الميزانياتي بضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية، ذلك أن هذا الأخير يعكس في طياته تفاصيل النظام الميزانياتي، وبما أن تطبيق الاتجاه الحديث عند إعداد ميزانية الدولة المتمثل في الإدارة بالنتائج يتلاءم ومبادئ محاسبة الذمة المالية للدولة التي تشجع المرجعية الدولية المحاسبية المتمثلة في معايير IPSAS على تبنيها، فإن نجاح عملية إصلاح أنظمة المالية العامة للدولة مرهون بإصلاح لكلا الشقين الميزانياتي والمحاسبي بالإضافة إلى الرقابي.

- تعتبر المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام أفضل الممارسات المحاسبية التي تحظى بقبول دولي واسع، ذلك أنها تساعد في تحقيق إبلاغ حكومي فعال عن المعلومات المالية للدولة.

- يسمح اعتماد أساس الاستحقاق الذي توصي به المعايير المحاسبية الدولية في تسجيل وقياس العمليات المالية للدولة، بتوفير نظرة حقيقية عن الذمة المالية للدولة وتقييم نتائج البرامج والسياسات الحكومية، وكذا توفير قاعدة للمقارنة تمكن من بناء تقديرات لفترات لاحقة.

ثانياً: دراسة قاضي فاطمة الزهراء

بعنوان "رهانات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر" أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 3، السنة الجامعية، 2020-2019

هدفت هذه الدراسة إلى عرض واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والمبادئ التي يقوم عليها، ومحاولة تقييمه واستخراج إيجابياته ومواطن القصور فيه، وتحديد أهمية الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وما ينطوي عن ذلك من منافع وتحديات، ودراسة مشاريع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وزيادة الوعي بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والمساهمة في فهم عملية الإصلاح من أجل التمكن من تقدير المنافع التي تنتظر من اعتماد معايير المحاسبة للقطاع العام.

ولقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

_ يعاني نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر من عدة نقائص، وهذا جعل عملية إصلاحه للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضرورة حتمية.

_ نظام المحاسبة العمومية لا يسمح بالإستخراج بصفة آلية ومباشرة وذات طابع محاسبي للقوائم مالية .

_ نظام المحاسبة العمومية لا يهدف إلى تقديم قوائم مالية مبنية على أساس عرض نتائج النشاط العمومي ولا يقدم عرض لمجمل أصول وخصوم القطاع العام.

ثالثا: دراسة عتروز محمد

بعنوان " مساهمة المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات وترشيد نفقات المؤسسة العمومية - دراسة حالة ثانوية محمد بوضياف فرجيو " مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر، تخصص مالية المؤسسة، المركز الجامعي عبدالحفيظ بوالصوف، ميله، السنة الجامعية 2020-2019

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة المحاسبة العمومية في تحصيل الإيرادات وترشيد النفقات العمومية، من خلال دراسة نظرية للمحاسبة العمومية وأعوانها ومطابقتها مع الواقع، وكذا التعرف على الميزانية العمومية وآليات تحصيل إيراداتها وترشيد دفع نفقاتها، ومختلف أنواع الرقابة المطبقة عليها

ولقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

_ غياب قانون أساسي للمحاسبين العموميين يجعلهم عرضة للإغراءات ومختلف أشكال الضغوطات والإجراءات الإدارية الانتقامية.

_ غياب تكوين وتحسين مستوى المحاسبين العموميين من طرف وزارة المالية العائق الأكبر في السير الحسن للمالية العامة للدولة.

_ وضعت الدولة الرقابة المالية القبلية نظرا لجهل الأمرين بالصرف للجانب المالي والذي غالبا ما يدفعهم للتحايل عليه، خاصة وأن الرقابة المالية تتم على أساس الوثائق المقدمة ومدى احترام الإجراءات القانونية.

الجدول رقم 05: المقارنة بين دراستنا والرسائل الجامعية باللغة العربية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف
عبدوس إيمان 2020-2021	_التشابه في ماهية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام _الإطار النظري لنظام المحاسبة العمومية	_ لا يوجد إستبيان _ الإختلاف في الحدود الزمنية _ تم تقسيم الفصول إلى ثلاثة فصول في حين أن عملنا تم تقسيمه إلى فصلين
قاضي فاطمة الزهراء 2020-2019	_التشابه في بعض مفاهيم الجانب النظري للدراسة	_ تم تقسيم العمل إلى أربع فصول في حين أن عملنا تم تقسيمه إلى فصلين فقط _لايوجد إستبيان
دراسة عتروز محمد 2020-2019	التطرق لمفاهيم حول المحاسبة العمومية	_ عدم التطرق في هذه الدراسة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام _الإختلاف الزمني والمكاني بين الدراستين

المصدر: من إعداد الطالبين

المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية

أولاً: دراسة آسية قمو

بعنوان "المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 07، العدد 02، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، السنة 2022

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام وهذا من خلال عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وانعكاس تطبيقها على الشفافية في تسيير المال العام.

ولقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعمل على تحقيق الشفافية والعدالة ومنح الحق في مساءلة إدارة المؤسسة والحكومات للجهات المعنية، بالإضافة إلى تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح المتعاملين مع مؤسسات الدولة المختلفة والحد من استغلال السلطة في تفضيل المصلحة العامة، تحقيق فرصة مراجعة الأداء من خارج أعضاء الإدارة التنفيذية تكون لها

مهام واختصاصات وصلاحيات لتحقيق رقابة فعالة ومستقلة ، زيادة الثقة في إدارة الاقتصاد القومي بما يساهم في رفع معدلات الاستثمار وتحقيق معدلات نمو مرتفعة في الدخل القومي.

ثانيا: دراسة يوسف السعيد أحمد

بعنوان "واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS"، مجلة أبعاد اقتصادية المجلد 12، العدد 1، جامعة المدية، الجزائر، 2022

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية وآليات تطويرها وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

ولقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- _ نظام المحاسبة العمومية الحالي يتطلب بيئة اقتصادية ومالية ملائمة ليستجيب لمتطلبات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- _ يسمح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) بتوفير معلومات مهمة وعلى أساس قابل للمقارنة لأغراض التحليل، ومن أجل رسم سياسات مالية رشيدة
- _ يرى أفراد عينة الدراسة وجود معوقات تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر على الرغم من أن البيئة المحاسبية الجزائرية تتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
- أما فيما يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا فهي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 06: المقارنة بين دراستنا والمقالات العلمية باللغة العربية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف
آسية قمو، 2022	_التطرق للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام	_لايوجد إستبيان _الإختلاف في الحدود الزمانية والمكانية
يوسف السعيد أحمد، 2022	_تشابه في الحدود الموضوعية أي أن الدراسة السابقة قد تناولت أحد متغيرات دراساتها الحالية _كلتا الدراستين إعتمدت على إستبيان	_ لم يتطرق الباحث في دراسته إلى ماهية المعايير المحاسبية للقطاع العام عكس دراستنا. _ الإختلاف في الحدود الزمانية والمكانية.

المصدر: من إعداد الطالبين

المطلب الثالث: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

أولاً: دراسة Dr. Hamrit Rachid

Intitulée: " **The experiences of some countries in adopting the international accounting standards IPSAS to reduce the phenomenon of corruption in public money**", Economic and Management Research journal, vol, : 17, N, : 01,

Yeas: 2023

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وأهمية اعتماد هذه المعايير كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العامة وحماية المال العام للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري، وهذا من خلال تجارب لبعض دول العالم

ولقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تحقق الحماية اللازمة للممتلكات العامة، مع مراعاة مصالح المتعاملين مع مؤسسات الدولة والحد من إساءة استخدام السلطة، ايضاً تُعد متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من أهم قضايا الإصلاح الاقتصادي والمحاسبي للحد من الفساد وإهدار المال العام، سواء في الدول العربية أو النامية أو المتقدمة.

ثانياً: دراسة Amina Idrissi chouahdi

Intitulée: " **conditions d'application des normes ipsas au maroc en comparaison avec la belgique**", formation doctorale en sciences et techniques de gestion , université ibn zohr centre des études doctorales ibn Zohra ,Maroc ,2019

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد المحاور الكبرى الأفاق لإصلاح الإدارة المالية العامة بالمغرب، بالإضافة إلى تحديد الشروط والعوامل الضرورية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الغرب بالاستفادة من التجربة البلجيكية في هذا المجال.

ولقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن الوضع العام للبلاد يؤثر بشكل كبير على شروط تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، كما يشكل الحكم الراشد ارض خصبة لتطبيق IPSAS، كذلك توصلت الدراسة إلى أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في مختلف دول العالم يعزز من التوحيد وقابلية المقارنة بين القوائم المالية للدول المطبقة لها في عالم أكثر توجهها نحو العولمة الاقتصادية والمالية كما توصلت إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يواجه عدة عراقيل وصعوبات.

أما فيما يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا فهي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 07: المقارنة بين دراستنا والدراسات السابقة باللغة الأجنبية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف
Amina Idrissi chouahdi 2019	_التشابه في بعض الجوانب النظرية _ نفس الأدوات المستخدمة "الإستبيان"	_الإختلاف في الحدود المكانية _دراستنا باللغة العربية أما هذه الدراسة باللغة الفرنسية
Dr. Hamrit Rachid 2023	_التشابه في عرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	_هذه الدراسة باللغة الفرنسية اما دراستنا فهي باللغة العربية _في هذه الدراسة لا يوجد إستبيان

المصدر: من إعداد الطالبين

خلاصة الفصل الأول:

من خلال ماتم التطرق إليه في الفصل النظري تبين أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعد من بين أهم الأدوات التي تهدف على تحسين جودة عرض المعلومات المالية وتعزيز موثوقيتها داخل القطاع العام، كما أظهرت الدراسة ان تبني هذه المعايير من شأنه ان يساهم في دعم مبادئ الحوكمة الجيدة من خلال تحسين الشفافية والرقابة على المال العام، وفي الجزائر اتضح ان هناك مساعي نحو تطوير النظام المحاسبي العمومي ليتماشى مع المتطلبات الدولية وذلك عبر مشاريع إصلاحية تشمل تكييف التشريعات وتحديث المنظومة المحاسبية، غير ان هذه الجهود لاتزال تواجه جملة من التحديات مايفرض ضرورة اعتماد مقاربة شاملة ومرحلية لضمان نجاح عملية التبني الفعلي لمعايير IPSAS.

الفصل الثاني:

الإطار التطبيقي للدرسة

تمهيد:

يتناول هذا الفصل الجانب العملي الذي يتبع الجانب النظري من الدراسة، وذلك بغرض جمع الدلائل 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 إعداد إستبيان مكون من مجموعة أسئلة توجه إلى عينة من مجتمع الدراسة، التي تتعامل مع الواقع الفعلي لمشكلة البحث بهدف التعرف على آراء عينة الدراسة وتقييمها لأهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

حيث سنتطرق في هذا الفصل لمبحثين:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

إن لكل بحث طرق وأدوات يستعملها الباحث من أجل التوصل إلى أغراض البحث والنتائج المسطرة تختلف الطريقة والأدوات من بحث إلى آخر وسنعرض في هذا المبحث الطريقة التي قمنا باتباعها في الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة

سنقوم في هذا المطلب بتوضيح كيفية انجاز الدراسة، أي تقديم كيفية اختبار مجتمع الدراسة والعينة، تحديد المتغيرات وكيفية قياسها، طريقة جمع المعطيات والأدوات المستخدمة، وصف كيفية تلخيص المعطيات المجمعة والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل المعطيات لإختبار الفرضيات.

أولاً: المنهج المتبع

يمثل المنهج في الدراسة الميدانية الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة، حيث اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على الإشكالية المطروحة ومختلف التساؤلات والفرضيات وذلك بتحليل البيانات والمعلومات المتحصل عليها ومن ثم تحديد النتائج والاستنتاجات المتوصل إليها.

ثانياً: مصادر جمع المعلومات

أ- البيانات الأولية:

ويقصد بها تلك البيانات التي نقوم بجمعها من مصادر أساسية من خلال توزيع استمارات الاستبيان ودراسة لبعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها في برنامج إحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة، والغرض من جمع هذه المعلومات هو الوصول إلى الهدف والحل من المشكلة البحثية.

ب- البيانات الثانوية:

ويقصد بها تلك البيانات التي نقوم بالبحث عنها في الكتب والدراسات السابقة والمنشورات والمجلات والملتقيات والمواقع الالكترونية الخاصة بالموضوع قيد الدراسة بالاعتماد على الفرضيات المختلفة تم تحديد أسئلة الاستبيان بحيث يحقق أهداف الدراسة المختلفة وفرضياتها، وبغرض التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات تم اللجوء إلى تفرغ إجابات أفراد العينة الموجودة في الاستبيان.

ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة:

أ - مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع عناصر و مفردات المشكلة أو الظاهرة قيد الدراسة ونقصد بمجتمع الدراسة بأنه المجموعات الكلية من الأفراد أو الظواهر أو أحداث موضوع الدراسة، واعتمدنا في دراستنا هاته على مجتمع الدراسة المتمثل في المحاسبين وأكاديميين.

ب- عينة الدراسة:

نقصد بعينة الدراسة على أنها مجموعة جزئية من مجتمع الدراسة، يختارها الباحث العلمي بطريقة معينة، بحيث تحمل نفس خصائص مجتمع الدراسة، ويتم اجراء الدراسة عليها و من ثم استخدام تلك النتائج وتعميمها على كامل مجتمع الدراسة بأكمله ، وقد اخترنا عينة غير عشوائية مقدرة ب80 فرد، وقمنا بتوزيع الاستمارات عليها حيث تم إلغاء 10 منها، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 08: يمثل توزيع استمارات الاستبيان

البيان	العدد	النسبة
عدد الإستمارات الموزعة	80	100%
عدد الإستمارات المستلمة	80	100%
عدد الإستمارات الملغاة	10	12.5%
عدد الإستمارات الصالحة للدراسة	70	87.5%

المصدر: من اعداد الطالبين

المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة

عند استخدام أي منهج علمي لابد بالاستعانة بمجموعة من الأدوات والوسائل المناسبة فهي من الوسائل الأساسية للحصول على المعلومات التي تخدم دراستنا ويجب اختيار الأدوات المناسبة مع طبيعة الموضوع والأدوات المستخدمة في هذه الدراسة هي كالاتي:

أولا : الاستبيان

وهو عبارة عن أداة من أدوات جمع البيانات ويتضمن مجموعة من الأسئلة المتسلسلة والمختلفة حول ظاهرة معينة كما يهدف إلى تجميع الحقائق حول الموضوع أو دراسة معينة، بحيث صمم الاستبيان بطريقة مبسطة واحتوى على أسئلة واضحة وسهلة، كما كانت الإجابة عن الأسئلة وفق منهاج الإجابات المغلقة وهذا من أجل تسهيل عملية تحديد النتائج، حيث تضمنت الاستمارة ما يلي:

أ- مقدمة الدراسة:

تعد مقدمة الاستبيان حسب العديد من الدراسات والأبحاث ضرورية في الاستبيان، وكانت مقدمتنا عبارة عن رسالة وجهت للمحاسبين والأكاديميين ، وتحديد الهدف من الدراسة المتمثل في أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر.

ب- محتوى الدراسة:

تم تقسيم الاستبيان إلى جزئين كما يلي:

الجزء الأول " البيانات العامة ": يتكون من بيانات الشخصية لعينة الدراسة المكون من 6 أسئلة وهي: الجنس، الفئة العمرية، المستوى التعليمي، الوظيفة، التخصص، الخبرة.

الجزء الثاني " محاور الاستبيان ": احتوى هذا الجزء مجموعة من الأسئلة ضمن ثلاث محاور متعلقة بصلب الموضوع وهي كالتالي:

المحور الأول: أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر في تحسين مخرجات النظام المحاسبي العمومي الذي ضم (5) عبارات.

المحور الثاني: أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر في تطوير مختلف جوانب النظام المحاسبي العمومي الذي ضم (6) عبارات.

المحور الثالث: تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر الذي ضم (8) عبارات.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي " لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان درجة مقياس ليكرت الخماسي : يعتمد على ردود تدل على درجة الموافقة والاعتراض، أي كأداة لقياس آراء المبحوثين، كما تم حساب المدى على النحو التالي :

$$\text{طول الفئة} = (\text{أعلى درجة} - \text{أقل درجة}) = 5 - 1 = 4$$

$$\text{المدى} = \text{طول الفئة} / (\text{عدد الفئات}) = 4/5 = 0.8$$

ثم نضيف النتيجة بالتدرج ابتداء من الفئة الأولى.

والجدول التالي يوضح التوزيع لمقياس ليكرت الخماسي :

الجدول رقم: 09 يمثل درجات مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5	
طول كل بعد	1.8-1	2.6-1.8	3.4-2.6	4.2-3.4	5-4.2	

المصدر: من اعداد الطالبين

ثانيا: تحكيم الاستبيان :

أ- صدق الاستبيان :

بعدما تمت صياغة وتصميم الاستبيان في شكله الأولي تم عرضه على الأستاذة المشرفة وأعطت بعض الملاحظات في إعادة صياغة بعض الأسئلة وحذف أخرى، ثم بعدها عرض على بعض الأساتذة في قسم المحاسبة من أجل تحكيم الاستبيان وقد أدى ذلك إلى إعادة مراجعة الاستمارة سواء من حيث الشكل العام ، أو في تعديل صياغة بعض الأسئلة ، كما كانت ملاحظات الأساتذة بإعادة صياغة بعض الأسئلة بشكل جديد وبناء على آراء الأساتذة المحكمين تم تعديل الاستمارة ووضعت في شكلها النهائي.

ب- ثبات الاستبيان :

يقصد بثبات الاستبيان مدى استقرار نتائج الدراسة إذا أعيدت عدة مرات على نفس العينة وفي فترات زمنية مختلفة، ويتم قياسه عن طريق معامل الثبات ألفا كرونباخ ويجب أن تكون قيمة ألفا كرونباخ تفوق (0.6) وهذا المؤشر جيد لثبات الأداء. وفيما يلي الجدول التالي يمثل ثبات الاستبيان :

الجدول رقم: 10 يمثل ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الإستبانة

المحاور	عنوان المحاور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
1	محور أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر في تحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية	05	0.784

2	محور أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر في تطوير مختلف جوانب النظام المحاسبي العمومي	06	0.676
3	تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر	08	0.756
3	الإستبيان ككل	48	0.845

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول نجد أن معامل الثبات ألفا كرونباخ أكبر من الحد الأدنى (0.6) في كل محاور الإستبانة، حيث بلغ (0.784) بالنسبة لمحور أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر في تحسين مخرجات النظام المحاسبي العمومي ، و(0.676) بالنسبة لمحور أهمية تبني معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام IPSAS في الجزائر في تطوير مختلف جوانب النظام المحاسبي العمومي ، و(0.756) بالنسبة لمحور تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. ومنه نستنتج أن أداة الدراسة التي أعدناها لمعالجة المشكلة المطروحة هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها، وجاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.

ثالثا: الأساليب المستعملة

من أجل تسهيل عملية التحليل الإحصائي وبعد التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان قمنا بتجميع البيانات المحصلة ومعالجتها باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS).

وبالنسبة لجمع وتبويب المعلومات في هذه الدراسة استعملنا الأدوات الإحصائية التالية:

_ التكرارات والنسب المئوية لمعرفة الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة، وكذا لتحديد استجابات أفراد العينة إتجاه عبارات محاور الاستبانة

_ معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha): هو معامل يدل على ثبات وصدق أداة الدراسة (الاستبانة) ويستخدم لقياس درجة الاعتمادية على المحاور الاستبانة المصممة لقياس متغيرات الدراسة.

علما أن مقياس تحليل الثبات يكون كما يلي:

_ من 0.6 الى 0.7 يكون فيه معامل الثبات متوسط.

_ من 0.7 الى 0.8 يكون فيه معامل الثبات مناسب.

_ من 0.8 الى 0.9 يكون فيه معامل الثبات قوي.

_ الانحراف المعياري (Standard Deviation) هو الجذر التربيعي للتباين، وهو أيضا من الأدوات حساب تشتت البيانات و يقيس الانحراف في إجابات أفراد العينة عن وسطها الحسابي

_ المتوسط الحسابي (Mean) لمعرفة قيمة إجابات أفراد العينة.

_ اختبار (t-test): في حالة عينة واحدة لمعرفة إذا كان متوسط الإجابة يساوي أو يفوق أو يقل عن الدرجة المتوسطة وهي (03)

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها وتفسيرها

سنقوم في هذا المبحث باستعراض أهم النتائج التي توصلت إليها دراستنا، والتي سيتم التعرف عليها من خلال تحليل البيانات الشخصية، من ثم عرض وتحليل إستجابات أفراد عينة الدراسة لأسئلة الإستبيان، وأخيرا إختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية

تقوم هذه الدراسة على عدد من المتغيرات المستقلة المتعلقة بأفراد عينة الدراسة متمثلة في (متغير السن، المستوى التعليمي، الجنس، عدد سنوات الخبرة) وهي على النحو التالي:

أولاً: وصف عينة الدراسة:

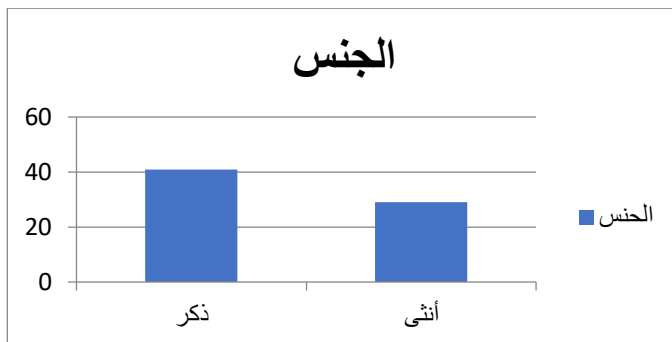
أ- توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس كالاتي:

جدول (رقم 11): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسب المئوية
ذكر	41	% 58.6
أنثى	29	% 41.4
المجموع	70	% 100

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS

شكل (رقم 01): أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول أعلاه نلاحظ أن تمثيل الذكور كان أكبر من تمثيل الإناث في عينة الدراسة حيث مثل الذكور 41 مفردة من أصل 70 أي ما يعادل نسبة (58.6%)، بينما جاءت نسبة الإناث اللواتي شملتهن الدراسة (41.4%).

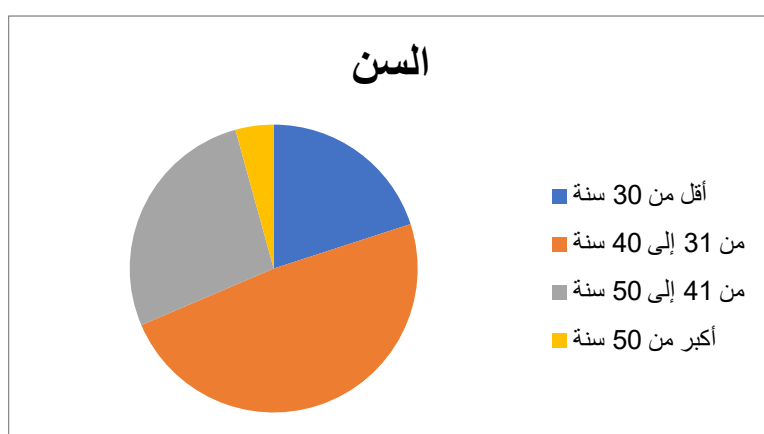
ب-توزع أفراد العينة حسب متغير السن كالآتي:

جدول (رقم 12): توزيع أفراد العينة حسب متغير السن

السن	التكرار	النسب المئوية
أقل من 30 سنة	14	20%
من 31 إلى 40 سنة	34	48.6%
من 41 إلى 50 سنة	19	27.1%
أكبر من 50 سنة	03	4.3%
المجموع	70	100 %

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS

شكل (رقم 02): دائرة نسبية توضح توزيع العينة حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول أعلاه نلاحظ أن ما يقارب نصف حجم العينة من المبحوثين تتراوح أعمارهم بين (31 و 40 سنة) حيث مثلوا نسبة (48.6%) تليها بعد ذلك فئة المبحوثين الذين تتراوح أعمارهم بين (41 و 50 سنة) حيث مثلوا نسبة (27.1%)، كما مثل المبحوثون الأقل من 30 سنة نسبة (20%) من إجمالي حجم العينة. وكانت أقل فئة تمثيلاً هي المبحوثون الأكبر من 50 سنة نسبة (4.3%).

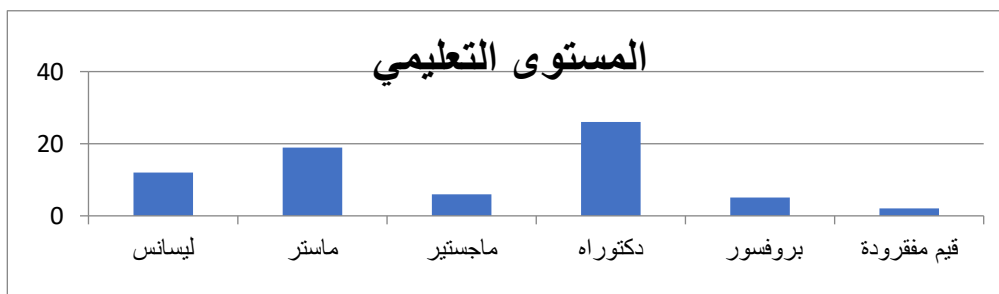
ج- توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي كآلاتي:

جدول (رقم 13): توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي

النسب المئوية	التكرار	المستوى التعليمي
% 17.1	12	ليسانس
%27.1	19	ماستر
%8.6	06	ماجستير
%37.1	26	دكتوراه
%7.1	05	بروفسور
%2.9	02	قيم مفقودة
% 100	70	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS

شكل (رقم 03): أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS

يبين لنا الجدول أعلاه أن أكبر الفئات المبحوثة تمثيلاً هي فئة الدكاترة بنسبة (37.1 %)، تليها فئة أصحاب شهادة الماستر بنسبة (27.1 %) وأصحاب شهادة الليسانس بنسبة (17.1 %)، أما فئة أصحاب مؤهل الماجستير والبروفيسور فكانتا أقل الفئات بنسب هي: (8.6 %) و(7.1 %) على التوالي. تجدر الإشارة إلى ورود مشاهدين لم يذكر فيهما المستوى التعليمي حيث مثلتا نسبة (2.9 %) من إجمالي حجم العينة.

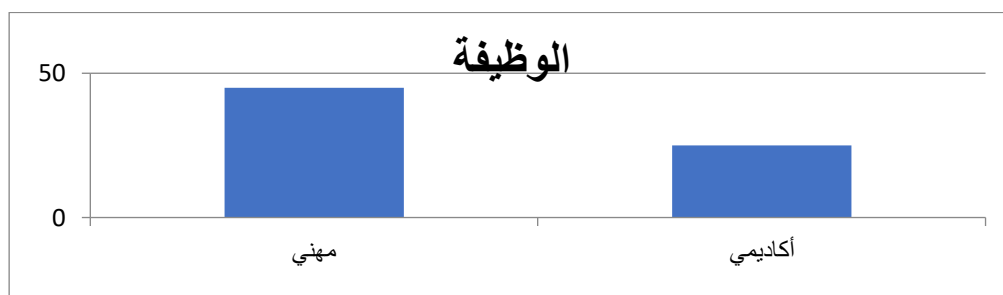
د- توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة كالآتي:

جدول (رقم 14): توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسب المئوية
مهني	45	64.3%
أكاديمي	25	35.7%
المجموع	70	100 %

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS

شكل (رقم 04): أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول أعلاه نلاحظ أن الدراسة الميدانية انقسمت على فئتين: فئة الأكاديميين والمتمثلة في الأساتذة الجامعيين الذين مثلوا نسبة (35.7 %) وفئة المهنيين الذين مثلوا ما نسبته (64.3 %)

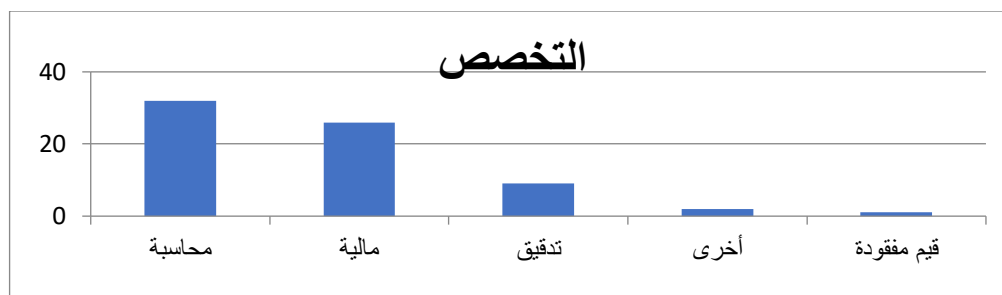
هـ- توزع أفراد العينة حسب متغير التخصص كآآتي:

جدول (رقم 15): توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص

النسب المئوية	التكرار	التخصص
45.7%	32	محاسبة
37.1%	26	مالية
12.9%	09	تدقيق
2.9%	02	أخرى
1.4%	01	قيم مفقودة
100 %	70	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS

شكل (رقم 05): أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير التخصص



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول أعلاه نلاحظ أن أكثر الفئات المبحوثة متخصصة إما في المحاسبة (بنسبة 45.7%) أو المالية (بنسبة 37.1%)، ثم بنسبة أقل المتخصصون في التدقيق حيث مثلوا (12.9%) من إجمالي حجم العينة، وقد ظهرت مشاهدتان لهما تخصص غير المذكور سالفًا بنسبة (2.9%)، نلفت الإنتباه إلى ورود مشاهدة واحدة لم يذكر فيهما التخصص حيث مثلت نسبة (1.4%) من إجمالي حجم العينة.

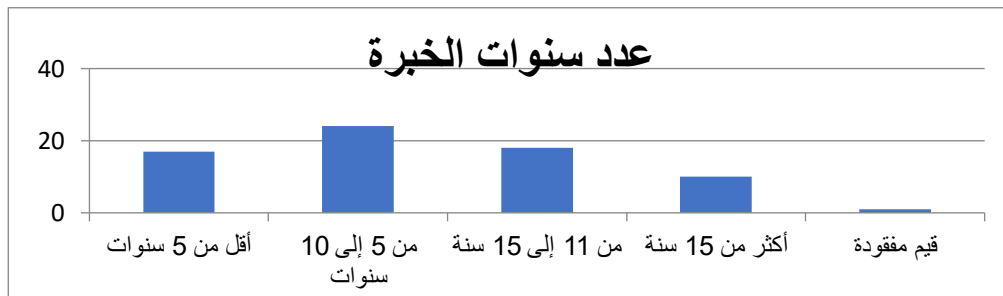
و- توزع أفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة كآآتي:

جدول (رقم 16): توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسب المئوية
أقل من 5 سنوات	17	24.3 %
من 5 إلى 10 سنوات	24	34.3 %
من 10 إلى 15 سنة	18	25.7 %
أكثر من 15 سنة	10	14.3 %
القيم المفقودة	01	1.4 %
المجموع	70	100 %

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS

شكل (رقم 06): أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول أعلاه نرى أن ما أكثر من ثلث حجم العينة (34.3%) من المبحوثين تتراوح خبرتهم بين 05 و 10 سنوات وهي أكبر الفئات، ثم تليها بنسب متقاربة الفئتان: المبحوثين الذين تتراوح خبرتهم بين 10 و 15 سنة) بنسبة (25.7%)، والمبحوثون الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات بنسبة (24.3%)، كما كانت أقل الفئات العمرية تمثيلاً هي فئة المبحوثين الذين تفوق أعمارهم 15 سنة. تجد بنا الإشارة إلى ورود مشاهدة واحدة لم يذكر فيهما التخصص حيث مثلت نسبة (1.4%) من إجمالي حجم العينة.

المطلب الثاني: عرض وتحليل وتفسير إستجابات افراد عينة الدراسة لاسئلة الإستبيان

التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة.

أ- التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول محور أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر في تحسين مخرجات النظام المحاسبي العمومي

جدول (رقم 17): التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	تساهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحقيق الشفافية للمعلومات المالية العمومية	4,69	0,578	موافق بشدة
02	تساهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحقيق المصداقية للمعلومات المالية العمومية	4,61	0,572	موافق بشدة
03	تساهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحقيق الموثوقية للمعلومات المالية العمومية	4,54	0,630	موافق بشدة
04	تساهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في جعل القوائم المحاسبية والمالية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية	4,03	1,142	موافق
05	يسهل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الوطنية والمؤسسات الأجنبية	4,06	1,166	موافق
	محور أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر في تحسين مخرجات النظام المحاسبي العمومي	4,39	0,464	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS

يبين لنا الجدول أعلاه أن الإجابات عن فقرات محور أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام العام IPSAS في الجزائر في تحسين مخرجات النظام المحاسبي العمومي تراوحت بين الموافقة الشديدة من جهة متمثلة في الفقرات (تساهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحقيق الشفافية للمعلومات المالية العمومية

، تساهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحقيق المصادقية للمعلومات المالية العمومية ، تساهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحقيق الموثوقية للمعلومات المالية العمومية) بأوساط حسابية كانت على التوالي (4.69، 4.61، 4.54)، والموافقة من جهة أخرى ممثلة في الفقرتين (04، 05)

لقد أثرت توجهات إجابات الباحثين عن فقرات هذا المحور على توجهه العام، حيث جاء وسطه الحسابي في مجال الموافقة الشديدة فبلغت قيمته (4.39) وبلغ انحرافه المعياري (0,464).

ب- التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول محور أهمية تبني معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام

جدول (رقم 18): التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول أهمية تبني معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحقيق المقاربة بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية	4,37	0,887	موافق بشدة
02	توفير معلومات مالية عمومية تساعد في رقابة أداء الوحدات الحكومية	4,20	0,901	موافق
03	توفير معلومات مالية عمومية تساعد تقييم أداء الوحدات الحكومية	4,39	0,786	موافق بشدة
04	توفير معلومات مالية عمومية تساعد في قياس كلفة خدمات الوحدات الحكومية	4,34	0,849	موافق بشدة
05	توفير قراءة أوضح لمالية الدولة من خلال مبدأ الاستحقاق	4,28	0,875	موافق بشدة
06	توفير الرقابة على الإنفاق العمومي من خلال ضبط الموجودات العمومية	4,43	0,734	موافق بشدة

محور أهمية تبني معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام IPSAS في الجزائر في تطوير مختلف جوانب النظام المحاسبي العمومي	4,33	0,477	موافق بشدة
--	------	-------	---------------

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS

يبين لنا الجدول أعلاه أن الإجابات عن فقرات محور أهمية تبني معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام IPSAS في الجزائر في تطوير مختلف جوانب النظام المحاسبي العمومي كانت معظمها في مجال الموافقة الشديدة حيث تراوحت أوساطها الحسابية بين (4.28) للفقرة رقم (05) "توفير قراءة أوضح لمالية الدولة من خلال مبدأ الاستحقاق" و(4.39) بالنسبة للفقرة رقم (03) "توفير معلومات مالية عمومية تساعد تقييم أداء الوحدات الحكومية"،

بينما جاءت الفقرة رقم (02) "توفير معلومات مالية عمومية تساعد في رقابة أداء الوحدات الحكومية" في مجال الموافقة المرتفعة بوسط حسابي قدره (4.20).

لقد أثرت توجهات إجابات الباحثين عن فقرات هذا المحور على توجهه العام، حيث جاء وسطه الحسابي في مجال الموافقة الشديدة فبلغت قيمته (4.33) وبلغ انحرافه المعياري (0,477).

ج- التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول محور تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

جدول (رقم 19): التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	عدم جاهزية البيئة الجزائرية بشكل كبير الإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	4,12	1,058	موافق
02	غياب التنسيق بين هيئات وزارة المالية في الإطار المحاسبي	3,87	1,110	موافق
03	التشريعات القانونية في الجزائر غير ملائمة للتطبيق السليم للمعايير القطاع العام	3,74	1,233	موافق

04	الهياكل التنظيمية المستخدمة في مؤسسات القطاع العام في الجزائر غير مرنة	3,96	1,049	موافق
05	التكوين المقدم للمحاسبين في المؤسسات العمومية الجزائرية غير كافي	3,94	,968	موافق
06	هناك صعوبة في إعداد قوائم مالية موحدة لجميع مؤسسات القطاع العام	4,06	1,052	موافق
07	تدني مستوى الإقتناع لدى المسؤولين في مؤسسات القطاع العام بأهمية معايير المحاسبة الدولية	3,64	1,071	موافق
08	عملية الانتقال إلى معايير IPSAS تكون طويلة و مكلفة في الجزائر	3,93	1,204	موافق
	محور تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر	3,91	0,588	موافق

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS

يبين لنا الجدول أعلاه أن الإجابات عن كل فقرات محور تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كانت معظمها في مجال الموافقة حيث تراوحت أوساطها الحسابية بين (3.64) للفقرة رقم (07) "تدني مستوى الإقتناع لدى المسؤولين في مؤسسات القطاع العام بأهمية معايير المحاسبة الدولية" و(4.12) بالنسبة للفقرة رقم (01) "عدم جاهزية البيئة الجزائرية بشكل كبير الإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام".

إنعكست توجهات إجابات المبحوثين عن فقرات هذا المحور على توجهه العام، حيث جاء وسطه الحسابي في مجال الموافقة فبلغت قيمته (3.91) وبلغ انحرافه المعياري (0,588).

المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة

أولاً: إختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى على أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساهم في تحسين مخرجات النظام المحاسبي العمومي، ولغرض التحقق من الفرضية نقوم بمقارنة المتوسط الحسابي للإجابات على هذا المحور مع

المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي المستخدم، ولاختبار هذه الفرضية نستخدم اختبار One Sample T-test، والنتائج موضحة في الإختبار أدناه:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$).
- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu \neq 3$).
- مستوى الدلالة: ($\alpha = 5\%$)
- منطقة الرفض: قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$) ودرجة الحرية (69) تساوي (2.000)،
أي $T_{69}^{\alpha=5\%} = 1.995$
قيمة T المحسوبة:

$$T_{cal} = \left| \frac{\bar{X} - \mu}{S / \sqrt{n}} \right| = \left| \frac{4.39 - 3}{0.464 / \sqrt{63}} \right| = 79.160$$

القرار:

نلاحظ أن ($T_{cal} = 79.160$) > ($T_{69}^{\alpha=5\%} = 1.995$)، ومنه نرفض الفرضية الصفرية، أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$).

تبين نتائج الإختبار أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات العبارات المتعلقة بوجود أثر لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين مخرجات النظام المحاسبي العمومي قد بلغ (4.39) وهو يختلف عن المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$)، وبانحراف معياري قدر بـ: (0.464). بالإضافة إلى هذا فإن قيمة (t) كانت أكبر من قيمة (t) الجدولية وهذا يؤكد صحة الفرضية البديلة الأولى المتمثلة في: "يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين مخرجات النظام المحاسبي العمومي" بناء على إجابات أفراد العينة حول العبارات المرتبطة بوجود أثر لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين مخرجات النظام المحاسبي العمومي، تبين أن مستواه كان فوق المتوسط.

ثانياً: إختبار الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية على أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر يساهم في تطوير مختلف جوانب النظام المحاسبي العمومي، ولغرض التحقق من الفرضية نقوم بمقارنة المتوسط الحسابي للإجابات

على هذا المحور مع المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي المستخدم، واختبار هذه الفرضية نستخدم اختبار One Sample T-test، والنتائج موضحة في الإختبار أدناه:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$).
- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu \neq 3$).
- مستوى الدلالة: ($\alpha = 5\%$)
- منطقة الرفض: قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$) ودرجة الحرية (69) تساوي (2.000)،
أي $T_{69}^{\alpha=5\%} = 1.995$
قيمة T المحسوبة:

$$T_{cal} = \left| \frac{\bar{X} - \mu}{S / \sqrt{n}} \right| = \left| \frac{4.33 - 3}{0.477 / \sqrt{63}} \right| = 76.004$$

القرار:

نلاحظ أن $(T_{cal} = 76.004) > (T_{69}^{\alpha=5\%} = 1.995)$ ، ومنه نرفض الفرضية الصفرية، أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$).

تبين نتائج الإختبار أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات العبارات المتعلقة بوجود أثر لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر في تطوير مختلف جوانب النظام المحاسبي العمومي قد بلغ (4.33) وهو يختلف عن المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$)، وبانحراف معياري قدر بـ: (0.477). بالإضافة إلى هذا فإن قيمة (t) كانت أكبر من قيمة (t) الجدولية وهذا يؤكد صحة الفرضية البديلة الأولى المتمثلة في: يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر في تطوير مختلف جوانب النظام المحاسبي العمومي.

بناء على إجابات أفراد العينة حول العبارات المرتبطة بوجود أثر لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر في تطوير مختلف جوانب النظام المحاسبي العمومي، تبين أن مستواه كان فوق المتوسط، أي أن المستجوبين كانوا موافقين على ما جاء فيه من فقرات.

ثالثا: إختبار الفرضية الثالثة

- تنص الفرضية الثالثة على أنه يوجد تحديات تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر، ولغرض التحقق من الفرضية نقوم بمقارنة المتوسط الحسابي للإجابات على هذا المحور مع المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي المستخدم، ولاختبار هذه الفرضية نستخدم اختبار One Sample T-test، والنتائج موضحة في الإختبار أدناه:
- الفرضية الصفريّة H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$).
- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu \neq 3$).
- مستوى الدلالة: ($\alpha = 5\%$)
- منطقة الرفض: قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$) ودرجة الحرية (69) تساوي (2.000)،
أي $T_{69}^{\alpha=5\%} = 1.995$
قيمة T المحسوبة:

$$T_{cal} = \left| \frac{\bar{X} - \mu}{S / \sqrt{n}} \right| = \left| \frac{3.91 - 3}{0.588 / \sqrt{63}} \right| = 55.219$$

القرار:

نلاحظ أن $(T_{cal} = 55.219) > (T_{69}^{\alpha=5\%} = 1.995)$ ، ومنه نرفض الفرضية الصفريّة، أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$).

تبين نتائج الإختبار أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات العبارات المتعلقة بوجود تحديات تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر قد بلغ (3.91) وهو يختلف عن المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$)، وبانحراف معياري قدر بـ: (0.588). بالإضافة إلى هذا فإن قيمة (t) كانت أكبر من قيمة (t) الجدولية وهذا يؤكد صحة الفرضية البديلة الأولى المتمثلة في: يوجد تحديات تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.

بناء على إجابات أفراد العينة حول العبارات المرتبطة بوجود تحديات تعيق تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر، تبين أن مستواه كان فوق المتوسط، أي أن المستجوبين كانوا موافقين على أن ما جاء في فقرات هذا المحور.

رابعا: إختبار الفرضية الرئيسية:

"تساهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر"

انطلقت هذه الدراسة من فرضية رئيسية مؤداها أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) يمكن أن يكون له دور محوري في تطوير النظام المحاسبي العمومي في الجزائر. وللتحقق من هذه الفرضية، تم تقسيمها إلى ثلاث فرضيات فرعية عكست أبعادًا مختلفة لهذا التأثير. وبناء على نتائج التحليل الوصفي والإحصائي للبيانات التي جمعت من عينة الدراسة، يمكن تقديم تحليل تركيبى على النحو التالي:

أ- مساهمة المعايير الدولية في تحسين مخرجات النظام المحاسبي

أظهرت نتائج الفرضية الأولى أن تبني معايير IPSAS يساهم فعليًا في تحسين مخرجات النظام المحاسبي العمومي، حيث كان المتوسط الحسابي كتالي من حيث الشفافية (4.69)، المصادقية (4.61)، الموثوقية (4.54)، إضافة إلى تعزيز القابلية للمقارنة الدولية. كل هذه النتائج تقع ضمن نطاق الموافقة الشديدة، ما يدل على اقتناع أفراد العينة بقيمة هذه المعايير كأداة لتحسين جودة المعلومات المالية العمومية. وبهذا، يتضح أن أحد أهم مقومات التطوير المحاسبي (تحسين جودة المخرجات المالية) يجد سندًا قويًا في تطبيق هذه المعايير.

ب- دور IPSAS في تطوير جوانب النظام المحاسبي

أكدت الفرضية الثانية أن معايير IPSAS لا تكتفي بتحسين المخرجات، بل تتعدى ذلك إلى إحداث تطوير هيكلي ووظيفي في النظام المحاسبي العمومي، خاصة وذلك من خلال:

- تحقيق التقارب بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية قدر المتوسط الحسابي (4.37)؛
- تعزيز الرقابة وتقييم الأداء وقياس الكلفة قدر المتوسط الحسابي (بين 4.28 و 4.43)؛
- توفير بيانات واضحة لمالية الدولة وفق مبدأ الاستحقاق.

هذا يدل على أن تبني هذه المعايير لا يغير فقط طريقة تسجيل العمليات المالية، بل يعيد تشكيل النظام المحاسبي كأداة للإدارة والتخطيط والمساءلة. وبذلك، فإن المعايير الدولية تفتح آفاقًا لتطوير شامل على المستويين الفني والمؤسساتي.

ج- إدراك وجود تحديات حقيقية للتطبيق

في المقابل، أظهرت نتائج الفرضية الثالثة أن أفراد العينة يدركون بوضوح وجود تحديات موضوعية في البيئة الجزائرية تحول دون التطبيق الفوري والسلس للمعايير، تمثلت أساسًا في:

- عدم جاهزية البنية المؤسسية والتشريعية قدر المتوسط الحسابي (4.12، 3.74)؛
- ضعف التكوين والموارد البشرية؛
- قلة الاقتناع والإرادة لدى صناع القرار قدر المتوسط الحسابي (3.64)؛
- الكلفة العالية والصعوبات التنظيمية.

لكن من المهم الإشارة إلى أن وجود التحديات لا ينفي أثر المعايير، بل يحدد الشروط اللازمة لتحقيق هذا الأثر. وبالتالي، فإن هذه النتيجة لا تعارض الفرضية الرئيسية، بل تعطيها بعدًا واقعيًا، وتبرز أن التحدي ليس في قيمة المعايير بل في تهيئة بيئة داعمة لتطبيقها بفعالية.

د- الربط التركيبى بين الفرضيات:

إذا قمنا بتركيب النتائج الثلاث معًا، نجد أن:

- التأثير الإيجابي للمعايير على مخرجات النظام (الفرضية الأولى)
- والتأثير الإيجابي على البنية الوظيفية والتقنية للنظام المحاسبي (الفرضية الثانية)
- يقابلها وعي بوجود تحديات تطبيقية جديدة (الفرضية الثالثة)

هذا يقودنا إلى استنتاج تركيبي مفاده أن:

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) تمثل رافعة حقيقية لتطوير النظام المحاسبي العمومي في الجزائر، سواء من حيث جودة المخرجات أو من حيث الهيكلية الوظيفية، غير أن فعالية هذا الدور مرهونة بتجاوز التحديات التنظيمية والتشريعية والمؤسسية التي تعوق التطبيق الكامل لهذه المعايير. يتأكد من خلال هذا التحليل أن الفرضية الرئيسية صائبة من الناحية العملية والإحصائية، لكن تحقيق آثارها الكاملة يتطلب إرادة إصلاحية واضحة، تدعمها بنية تحتية مؤسسية وتشريعية وتكوينية متكاملة. أي أن نجاح عملية تطوير النظام المحاسبي العمومي في الجزائر عبر معايير IPSAS لا يتعلق بمدى جدوى هذه المعايير فقط، بل أيضًا بمدى قدرة الدولة على تهيئة الظروف المناسبة لتطبيقها.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها عن طريق توزيع إستمارة إستبيان وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS لمعرفة آراء المحاسبين والأكاديميين حول أهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، قمنا بأخذ عينة من الأساتذة الجامعيين وعينة من المحاسبين في المؤسسات العمومية وكذلك المحاسبين المعتمدين، حيث كان إتجاه الأغلبية:

من خلال المحور الأول من الإستبيان تبين أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام له أهمية في تحسين مخرجات النظام المحاسبي العمومي في الجزائر وهذا من خلال تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية للمعلومات المالية.

أما المحور الثاني كان اتجاه الأغلبية في أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لها أهمية في تطوير مختلف جوانب النظام العمومي في الجزائر، وذلك من خلال تحقيق المقاربة بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية وتوفير معلومات مالية تساعد في رقابة أداء الوحدات الحكومية وكذا توفير قراءة أوضح لمالية الدولة من خلال مبدأ الإستحقاق.

أما فيما يخص المحور الثالث والأخير كان اتجاه اغلبية آراء عينة الدراسة ان هناك تحديات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر و الذي يتطلب إرادة إصلاحية واضحة، تدعمها بنية تحتية مؤسسية وتشريعية وتكوينية متكاملة.

الختمة

في ختام هذه الدراسة وبعد التطرق إلى الجوانب النظرية والتطبيقية المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وإمكانية توظيفها في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يتضح أن موضوع تحديث النظام المحاسبي أصبح يشكل أحد المرتكزات الأساسية لتعزيز فعالية تسيير المال العام، وقد أظهرت الدراسة أن تبني معايير IPSAS رغم أهميته لا يزال يواجه عدة تحديات على أرض الواقع من بينها نقص الكفاءات المتخصصة، ضعف التكوين، غياب البنية الرقمية الملائمة، وصعوبات التكيف القانوني والتنظيمي مع متطلبات المعايير الدولية.

🌟 **نتائج الدراسة:** من خلال ما تم عرضه في الدراسة من محاولتنا للإجابة على الإشكالية خلصنا إلى النتائج التالية:

- نتائج الدراسة النظرية

- تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يضمن تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية في تقارير المؤسسات العمومية مما يسهل الإفصاح الكامل عن البيانات المالية
- المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تسمح بتوفير معلومات مالية أفضل لإتخاذ القرار.
- يعاني نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من عدة نقائص وهذا جعل عملية إصلاحه ضرورة حتمية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- يسمح تطبيق معايير IPSAS من تحقيق التوافق في الأسس والقواعد التي يعتمد عليها في المعالجة المحاسبية وبالتالي تحقيق التوافق في الممارسات المحاسبية الدولية في القطاع الحكومي.
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يسهل من عملية المقارنة بين المعلومات خلال الدورات المتتالية وكذا المقارنة بين المعلومات الصادرة عن وحدات تمارس نفس النشاط.
- يهدف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى تطوير النظام المعلوماتي لمحاسبة الخزينة بحيث يسمح بتوفير معلومات ذات جودة عالية و في أجال معقولة.

- نتائج الدراسة التطبيقية

- معامل الثبات ألفا كرونباخ أكبر من الحد الأدنى (0.6) ومنه نستنتج أن أداة الدراسة التي أعدناها لمعالجة المشكلة المطروحة هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها.
- أثرت توجهات إجابات المبحوثين عن فقرات المحور الأول على توجهه العام، حيث جاء وسطه الحسابي في مجال الموافقة الشديدة فبلغت قيمته (4.39) وبلغ انحرافه المعياري (0,464).
- أثرت توجهات إجابات المبحوثين عن فقرات المحور الثاني على توجهه العام، حيث جاء وسطه الحسابي في مجال الموافقة الشديدة فبلغت قيمته (4.33) وبلغ انحرافه المعياري (0,477).
- إنعكست توجهات إجابات المبحوثين عن فقرات المحور الثالث على توجهه العام، حيث جاء وسطه الحسابي في مجال الموافقة فبلغت قيمته (3.91) وبلغ انحرافه المعياري (0,588).

- نتائج إختبار الفرضيات:

- برهنت الدراسة على أن أغلب أفراد العينة كان اتجاه إجاباتهم بالموافقة الشديدة لفقرات المحور الأول والتي تبين صحة الفرضية الأولى المتمثلة في: يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر في تحسين مخرجات النظام المحاسبي العمومي.
- برهنت الدراسة على أن أغلب أفراد العينة كان اتجاه إجاباتهم بالموافقة الشديدة لفقرات المحور الثاني والتي تبين صحة الفرضية الثانية المتمثلة في: يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر في تطوير مختلف جوانب النظام المحاسبي العمومي.
- برهنت الدراسة على أن أغلب أفراد العينة كان اتجاه إجاباتهم بالموافقة لفقرات المحور الثالث والتي تبين صحة الفرضية الثالثة المتمثلة في: وجود تحديات تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
- 🚩 **الاقتراحات:** هناك بعض الاقتراحات التي يمكن أن نقدمها في مجال أهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر:
- العمل على تكييف البيئة الإقتصادية والمالية الجزائرية لكي تستجيب لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- ضرورة التأهيل المستمر للمحاسبين العموميين علميا وعمليا بما يستجيب باستيعاب متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك من خلال إجراء دورات تكوينية تتميز بالجدية والفعالية.
- محاولة الاستفادة من تجارب الدول المطبقة للمعايير المحاسبية للقطاع العام.
- العمل على إصدار قوانين من شأنها تهيء بيئة مناسبة لتطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام.
- العمل على تطوير وإصلاح نظام المحاسبة العمومية لمواكبة التطورات المحاسبية الدولية.
- 🚩 **آفاق الدراسة:** لا شك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم قدرتنا على تناول كل نواحي الموضوع بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون هذا البحث جسرا يربط بين بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، لإثرائها وبعثها من جديد، وبحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها:
- العلاقة بين تطبيق معايير IPSAS وتحسين الأداء المالي في المؤسسات العمومية.
- نتائج تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.
- أثر المعايير الحاسبية الدولية للقطاع العام في ظل عصنة نظام المحاسبة العمومية.
- المقارنة بين النظام المحاسبي العمومي الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

قائمة المرجع

أولاً: الكتب

- 1_ خالد جمال الجعرات، كتاب بعنوان معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع عمان، 2018، ص 3130
- 2_ بشرى نجم عبد الله المشهداني، وآخرون، المحاسبة الحكومية مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية الجزء الأول، الطبعة الأولى، الذاكرة للنشر والتوزيع، بغداد، 2017، ص 22/21.
- ثانياً: الرسائل الجامعية
- 1_ قاضي فاطمة الزهراء، رهانات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، جامعة الجزائر 3، 2020/2019، ص 87
- 2_ عبدوس ايمان، دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، سنة 2021/2020، ص 26
- 3_ شلال زهير، آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، سنة 2014/2013، ص 53
- 4_ عشة فطيمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص إدارة مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 03، سنة 2022/2021، ص 64
- 5_ عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد درايا أدرار، الجزائر، سنة 2019/2018، ص 130_131
- 6_ ملياني وائل، علي عتبة، تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS للحد من ظاهرة الفساد المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2020/2019، ص 25
- 7_ شيماء بلكيموش، عبير طرشي، مساهمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، سنة 2023/2022، ص 47
- 8_ بوسبوع ليلي، حملاوي دنيا، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر IPSAS، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، سنة 2021/2020، ص 45
- 9_ طباح زكية، مقدمي ليندة، المحاسبة العمومية ودورها في تنفيذ عمليات الخزينة العمومية في الجزائر، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعرييج، سنة 2021/2020، ص 13.

10_رزقي لمين، محمد عمرون، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، سنة 2016/2017، ص 07.

11_عتروز محمد، مساهمة المحاسبة العمومية في تحصيل إيرات وترشيد نفقات المؤسسات العمومية، مذكرة مكملّة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف، ميلة، سنة 2019/2020، ص 09

12_بن دويس فاتح، قطاف تمام هشام، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري ومواكبته لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2019/2020، ص 71/72.

13_لخنش توفيق، واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري وآفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، سنة 2018/2019، ص 29.

14_وليد مسعودي، محمد لخضاري، الإصلاح الميزانياتي كآلية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البعري بن مهدي، أم البواقي، سنة 2021/2022، ص 22.

15_رابحي بوعبد الله، مطبوعة مقياس المحاسبة العمومية، محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة تخصص إدارة الميزانية ومحاسبة ومراجعة، المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريسي، تيسمسيلت، سنة 2019/2020، ص50

16_تبانّي أمال، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية موجهة لطلبة السنة الثالثة محاسبة ومراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، سنة 2020/2021، ص 48.

ثالثا: المجلات والملتقيات العلمية

1_اسية قمو، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، جانفي 2022، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص24

2_خبيطي خضير، مونه يونس، افاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ipsas ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، جوان 2016، ص 99

3_بوعبّانة فتيحة، حسياني عبد الحميد، عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas الجهود والتحديات، مجلة المؤسسة، المجلد 10، العدد 01، جويلية 2021، ص251

- 4_ وليد مرغني، زكرياء دمدوم، الحاج عامر، مقارنة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas الواقع والتحديات، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 21، العدد 01، جوان 2021، ص 113
- 5_ خالد بعاشي، نصر حميداتو، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas لترشيد نفقات الإدارات العمومية الجزائرية، مجلة آفاق للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد 02، سنة جويلية 2022، ص 161
- 6_ عامر مريم، طويلب محمد، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائرية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في عرض القوائم المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 24، العدد 01، سنة 2021، ص 1219
- 7_ طويلب محمد، آفاق تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر، آثار وتحديات، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 05، العدد 02، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، أكتوبر 2022، ص 802
- 8_ المحتار براهيم، بن ناصر جبارة، أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تعزيز الشفافية وتحسين إدارة المؤسسات العمومية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 10، العدد 02، ديسمبر 2024، ص 90
- 9_ يوسف السعيد، أحمد، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، IPSAS، مجلة أبعاد إقتصادية، المجلد 12، العدد 01، جامعة المدية، الجزائر، سنة 2022، ص 8079
- 10_ دناية خالد، بوعافية رشيد، المحاسبة العمومية في الجزائر ودورها في ترشيد الإنفاق العام على ضوء القانون 07/23، مجلة أبحاث إقتصادية معاصرة، المجلد 07، العدد 02، سنة 2024، ص 323
- 11_ ط. دضريفي نوال، د ضريفي الصادق، دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد الأول، العدد العاشر، جوان 2018، ص 71.
- 12_ سميرة بوعكاز، مدى إستجابة مشروع المحاسبة العمومية مع المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 06، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، جوان 2023، ص 580/579.
- 13_ رقيق بن عيسى، أهمية الانتقال من المحاسبة العمومية القائمة على الوسائل الى محاسبة موجهة بالنتائج، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، ديسمبر 2020، ص 435.
- 14_ فارس العايب، محمد طلحة، آليات تحسين بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتحقيق جودة الإفصاح المحاسبي، مجلة دراسات إقتصادية، المجلد 10، العدد 01، جوان 2023، ص 422.

- 15_ عفاف لومايزية، التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية العمومية الدولية ودورها في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري في الجزائر مجلة إضافات إقتصادية، المجلد 04، العدد 02، جامعة سوق أهراس، سنة 2020، ص 212.
- 16_ صادفي جمال، آفاق تطبيق الإصلاح الميزانياتي ودوره في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر - من وجهة أعوان التنفيذ، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 09، العدد 01، سنة 2024، ص 45-46
- 17_ مزياي نور الدين، حفصي مريم، أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة أرصاد الدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 2، العدد 01، جوان 2019، ص 144،

المراجع باللغة الأجنبية

- 1 Ahmed Rarir, Messaoud Seddiki, The Role of International Accounting Standards For The Public Sector in Reforming The Algerian Public Accounting System, Journal of Economic Growth and Entrepreneurship JEGE, Vol :06,N,02,Year: 2023, P117-118

المواقع الإلكترونية

- https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-20IPSASB%20HB_Vol%201_Arabic_Secure.pdf%2022/12
- <https://www.ipsasb.org/publications/asdarat-mayyr-almhasbt-aldwlyt-fy-alqt-2020>
- <https://www.ipsasb.org/publications/asdarat-mayyr-almhasbt-aldwlyt-fy-alqta-2020>

الملاحق

الملحق رقم 01: ملحق إستمارة إستبيان الدراسة



جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة



استبيان موجه للمحاسبين والأكاديميين حول:

أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تطوير نظام المحاسبة العمومية في
الجزائر

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

تحية طيبة وبعد....

يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان كأداة لجمع المعلومات المتعلقة بالجزء الميداني لدراستنا تحت عنوان " أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر " لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة وجباية معمقة -
يمثل رأيكم أهمية كبيرة لتحقيق أهداف الدراسة والتوصل إلى النتائج والتوصيات اللازمة لذا نرجو من سيادتكم التكرم بتعبئة هذا الاستبيان ونأمل تعاونكم من أجل الحصول على معلومات دقيقة، مع التأكد بأن المعلومات التي تقدمونها تستخدم الأغراض البحث العلمي فقط.

" لكم منا كل الشكر والتقدير "

السنة الجامعية: 2025/2024

❖ يرجى وضع علامة ☒ امام الإجابة المناسبة

الجزء الأول: البيانات العامة

الجنس:

☐ ذكر ☐ انثي

الفئة العمرية:

☐ أقل من 30 سنة ☐ بين 31 و 40 سنة ☐ بين 41 و 50 سنة ☐ أكثر من 50

المستوى التعليمي:

☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ بروفيسور ☐ أخرى

الوظيفة:

☐ مهني ☐ أكاديمي

التخصص:

☐ محاسبة ☐ مالية ☐ تدقيق ☐ أخرى

الخبرة:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ من 10 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

الجزء الثاني: محاور الإستبيان

المحور الأول: أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر في تحسين مخرجات النظام المحاسبي العمومي					
الرقم	العبارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق
01	تساهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحقيق الشفافية للمعلومات المالية العمومية				
02	تساهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحقيق المصداقية للمعلومات المالية العمومية				
03	تساهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحقيق الموثوقية للمعلومات المالية العمومية				
04	تساهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في جعل القوائم المحاسبية والمالية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية				
05	يسهل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الوطنية والمؤسسات الأجنبية				
المحور الثاني: أهمية تبني معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام IPSAS في الجزائر في تطوير مختلف جوانب النظام المحاسبي العمومي					

الرقم	العبارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
01	يساعد في تحقيق المقاربة بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية					
02	توفير معلومات مالية عمومية تساعد في رقابة أداء الوحدات الحكومية					
03	توفير معلومات مالية عمومية تساعد تقييم أداء الوحدات الحكومية					
04	توفير معلومات مالية عمومية تساعد في قياس كلفة خدمات الوحدات الحكومية					
05	توفير قراءة أوضح لمالية الدولة من خلال مبدأ الاستحقاق					
06	توفير الرقابة على الانفاق العمومي من خلال ضبط الموجودات العمومية					
المحور الثالث: تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر						
الرقم	العبارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
01	عدم جاهزية البيئة الجزائرية بشكل كبير الإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام					
02	غياب التنسيق بين هيئات وزارة المالية في الإطار المحاسبي					
03	التشريعات القانونية في الجزائر غير ملائمة للتطبيق السليم المعايير القطاع العام					

قائمة الملاحق

					04 الهياكل التنظيمية المستخدمة في مؤسسات القطاع العام في الجزائر غير مرنة
					05 التكوين المقدم للمحاسبين في المؤسسات العمومية الجزائرية غير كافي
					06 هناك صعوبة في إعداد قوائم مالية موحدة لجميع مؤسسات القطاع العام
					07 تدني مستوى الإقتناع لدى المسؤولين في مؤسسات القطاع العام بأهمية معايير المحاسبة الدولية
					08 عملية الانتقال إلى معايير IPSAS قد تكون طويلة و مكلفة في الجزائر

الملحق رقم 02: ملحق إختبار الفرضيات

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الأول المحور	70	4,39	,464	,055

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الأول المحور	79,160	69	,000	4,386	4,28	4,50

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الثاني المحور	70	4,33	,477	,057

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الثاني المحور	76,004	69	,000	4,329	4,22	4,44

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الثالث المحور	69	3,91	,588	,071

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الثالث المحور	55,219	68	,000	3,908	3,77	4,05

ملحق رقم 03: ملحق التحليل الوصفي

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
1الأول_المحور	70	2	5	4,69	,578
2الأول_المحور	70	3	5	4,61	,572
3الأول_المحور	70	3	5	4,54	,630
4الأول_المحور	70	1	5	4,03	1,142
5الأول_المحور	70	1	5	4,06	1,166
الأول_المحور	70	3	5	4,39	,464
N valide (listwise)	70				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
1الثاني_المحور	70	2	5	4,37	,887
2الثاني_المحور	69	1	5	4,20	,901
3الثاني_المحور	70	3	5	4,39	,786
4الثاني_المحور	70	2	5	4,34	,849
5الثاني_المحور	65	2	5	4,28	,875
6الثاني_المحور	63	2	5	4,43	,734
الثاني_المحور	70	3	5	4,33	,477
N valide (listwise)	62				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
1الثالث_المحور	68	2	5	4,12	1,058
2الثالث_المحور	69	1	5	3,87	1,110
3الثالث_المحور	69	1	5	3,74	1,233
4الثالث_المحور	69	1	5	3,96	1,049
5الثالث_المحور	69	2	5	3,94	,968
6الثالث_المحور	64	1	5	4,06	1,052
7الثالث_المحور	69	1	5	3,64	1,071
8الثالث_المحور	69	2	5	3,93	1,204
الثالث_المحور	69	2	5	3,91	,588
N valide (listwise)	63				

ملحق رقم 04: ملحق خصائص عينة الدراسة

أخرى

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	66	94,3	94,3	94,3
أخرى	1	1,4	1,4	95,7
سامي تقني	1	1,4	1,4	97,1
جباية	1	1,4	1,4	98,6
متص مساعد	1	1,4	1,4	100,0
Total	70	100,0	100,0	

الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	41	58,6	58,6	58,6
أنثى	29	41,4	41,4	100,0
Total	70	100,0	100,0	

السن

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
سنة 30 من أقل	14	20,0	20,0	20,0
سنة 40 و 31 بين	34	48,6	48,6	68,6
سنة 50 و 41 بين	19	27,1	27,1	95,7
سنة 50 من أكثر	3	4,3	4,3	100,0
Total	70	100,0	100,0	

التعليمي المستوى

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ليسانس	12	17,1	17,6	17,6
ماستر	19	27,1	27,9	45,6
ماجستير	6	8,6	8,8	54,4
دكتوراه	26	37,1	38,2	92,6
بروفيسور	5	7,1	7,4	100,0
Total	68	97,1	100,0	
Manquante	Système manquant	2	2,9	
Total		70	100,0	

الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
مهني	45	64,3	64,3	64,3
أكاديمي	25	35,7	35,7	100,0
Total	70	100,0	100,0	

التخصص

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاسبة	32	45,7	46,4	46,4
مالية	26	37,1	37,7	84,1
تدقيق	9	12,9	13,0	97,1
أخرى	2	2,9	2,9	100,0
Total	69	98,6	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,4	
Total	70	100,0		

الخبرة سنوات عدد

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
سنوات 5 من أقل	17	24,3	24,3	24,3
سنوات 10 إلى 5 من	24	34,3	34,3	58,6
سنة 15 إلى 10 من	18	25,7	25,7	84,3
سنة 15 من أكثر	10	14,3	14,3	98,6
Manquante	Système manquant	1	1,4	100,0
Total	70	100,0	100,0	

ملحق رقم 05: ملحق معامل كرونباخ

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Valide	70	100,0
Observations Exclues ^a	0	,0
Total	70	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,784	5

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Valide	62	88,6
Observations Exclues ^a	8	11,4
Total	70	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,676	6

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Valide	63	90,0
Observations Exclues ^a	7	10,0
Total	70	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,756	8

الملحق رقم 06: قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الإمضاء	الرتبة	الإسم واللقب
—	أستاذ محاضرة -ب-	غزلان شراد
—	أستاذ محاضرة -أ-	نور الهدى بهلولي
—		زهرة بلفرورم

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
–	الإهداء
-	شكر وعرفان
I	ملخص الدراسة
II	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
05-41	الفصل الأول:
05	تمهيد
06-20	المبحث الأول: ماهية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
06-11	المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية
11-16	المطلب الثاني: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
17-20	المطلب الثالث: مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تماشيا مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
20-34	المبحث الثاني: مدخل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
20-23	المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
23-25	المطلب الثاني: اصدار وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
25-32	المطلب الثالث: عرض وتصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
32-34	المطلب الرابع: آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأهميتها في البيئة الجزائرية
35-40	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
35-37	المطلب الأول: الرسائل الجامعية باللغة العربية
37-38	المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية
38-40	المطلب الثالث: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
41	خلاصة الفصل الأول

42-64	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة
44	تمهيد
45-50	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة
45-46	المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة
46-50	المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة
50-65	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها وتفسيرها
50-55	المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية
56-59	المطلب الثاني: عرض وتحليل وتفسير استجابات افراد عينة الدراسة لاسئلة الاستبيان
59-64	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
65	خلاصة الفصل الثاني
67-68	الخاتمة
70-73	قائمة المراجع
75-87	الملاحق
89-90	فهرس المحتويات