

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS ودورها
في إصلاح المحاسبة العمومية -دراسة ميدانية لعينة من
المهنيين والإطارات-

تحت إشراف:

مقدمة من طرف الطلبة:

د. زعفران منصورية

هدار حنان شيماء

أعضاء لجنة المناقشة:

سهيلو عائشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	من الجامعة
رئيسا	يعقوب مروة	استاذ محاضر	جامعة عبد الحميد بن باديس
مقرر	زعفران منصورية	استاذ محاضر	جامعة عبد الحميد بن باديس
مناقشا	تمار خديجة	استاذ محاضر	جامعة عبد الحميد بن باديس

السنة الجامعية: 2022-2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

كلمة شكر وعرهان

نحمد الله عز وجل الذي وفقنا في اتمام هذا البحث العلمي ، والذي انهدنا الصحة

والعافية والعزيمة فالحمد لله حمدا كثيرا

نتقدم بجزير الشكر والتقدير الى الاستاذة الدكتورة المشرفة "زعفران منصورية" على ما قدمته لنا من توجيهات ومعلومات قيمة ساهمت في إثراء موضوع دراستنا في جوانبها المختلفة ، كما نتقدم بجزير الشكر الى اعضاء لجنة المناقشة على حضورهم لمناقشة في هذا البحث متواضع ، ولهم شكر مسبق على كل الملاحظات التي سوف يدونونها وجميع الاعضاء العاملين في قسم العلوم المالية والمحاسبة ، دون نسيان استاذ بن سيني لزرق على مساعدته لنا في بحثنا .

اسمى واحلى كما نتقدم بجزير الشكر والامتنان الى من علمونا حروفا من ذهب وكلمات من ورد وعبارات عبارات في العلم ، والى كل من ساعدنا ولو بابتسامة صادقة الى كل هؤلاء جزاهم الله خيرا

الإهداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون وستردون الى عالم الغيب

والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون" (105) سورة التوبة

أهدي هذا العمل إلى من حرمت نفسها لي تراني على سلم النجاح جداتي غالية أُمي الثانية التي دعمتني وشجعتني وسهرت معي كانت معي في اسوء حالاتي وها أنا اليوم حققت حلم وهذا برضاك فلولا رضاك لم أصل إلى هذا المستوى ولا أوفيك حَقك مهما فعلت أطل الله بعمرِكَ وإلي من أحمل إسمه بكل فخر ابي غالي أتذكر اليوم الذي أخذتني إلى المدرسة ولم تحرمني من أي شيء وثقت بي ودعمتني أنت اليوم لك الفضل على ما أنا عليه أطل الله بعمرِكَ وإلي نبع الحنان كنت أول شخص من أعطاني القلم وأول من علمتني الحروف كثيرا ماكنت أخطأ وأنت بجانبني كل مرة تشجعني على الاستمرار وعدم الخوف أنارت دعواتها طريقي و لا أنسى كيف كانت تخبئ لي نقود نقل وأكل سرا الوحيدة التي ساندتني وأحبتني بدون مقابل وضحت من أجلي ها اليوم صفقي فابنتك كبرت وبإذن الله ستريني مراقبة حفظك الله إلى إخوتي ميلود ومحمد وشعبان وجمال وياسين كنتم سند طيلة هذه المدة أشكركم على دعم حفظهم الرحمن إلى إخواني براعم هشام خلود يوسف وكوثر وأنس وعبدالقادر1 وجنات ولقمان وعبدالقادر 2 اتمنى لكم النجاح إلى زوجات اخواتي بأخص جميلة حفظكم الله وعماتي وأعمامي منهم عمي قادر حفظهم الله وطاقا نعيمة حفظها الله وكل من ساعدني بكلمة اشكركم والى كل اساتذة من الطور ابتدائي إلى الجامعة أشكركم من بين أساتذة "زعفران منصورية" لكي الفضل على دعمك لي و"ملاح" و"شايب الذراع" و "حاج جاب الله أمال" و"بن ستي لزرُق" أشكركم وإلى صديقات العمر أسماء ونور الهدى ومروة وإيمان وكحلّة و عائشة وحاجة وصفاء حفظهم الله ...

هدارحنان شيماء

الاهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

"يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ"؛ المجادلة، 11

بسم الله الرحمن الرحيم " وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا إما يبلغن عندك الكبر أحدهما أو كلاهما فلا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما"؛ سورة الاسراء الآية 23

أهدي ثمرة جهدي إلا من كرست حياتها وسهرت الليالي من أجلي إلى أغلى شخص في حياتي أمي العزيزة حفظها الله وأطال عمرها ، و إلى من حماني وجاهد من أجل توفير لي متطلباتي وكان سند لي في مشواري الدراسي والذي لا يمكن ان يكون له بديل أبي الغالي رحمه الله، و إلى القلوب طاهرة والرقيقة إخوتي صالحة ومجد ، وأشكر كل اساتذتي من بينهم أستاذة " زعفران منصورية" لها الفضل على دعمها لي و" ملاح" و" شايب الذراع" و" حاج جاب الله أمال" و" بن ستي لزرق" ،والى من كان لي معه ذكرى جميلة والى صديقاتي ورفيقاتي دربي في دراسة مروة وايمان وكحلة وسلمى وحنان وسمية أفضل صديقات التي شاركوني العمل شكرا لكم .

صهللو عائشة

الفهرس

الفهرس

3	كلمة شكر وعرفان
4	الإهداء
5	الاهداء
	Erreur ! Signet non défini.
11	فهرس الجداول
12	فهرس الأشكال
12	قائمة المختصرات
	الملخص
ب	المقدمة
7	تمهيد الفصل الاول:
8	المبحث الاول: ماهية المحاسبة العمومية.
8	المطلب الاول: تطور ومفهوم المحاسبة العمومية.
8	أولا: مراحل تطور المحاسبة العمومية:
9	ثانيا: التعريف المحاسبة العمومية:
10	ثالثا: خصائص المحاسبة العمومية:
11	المطلب الثاني: المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها.
11	اولا: الاطراف الفعالة في المحاسبة العمومية:
12	ثالثا: مجال تطبيق المحاسبة العمومية:
14	المطلب الثالث: التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسب المالية وأهدافها ومبادئها.
14	أولا: المقارنة بين محاسب العمومي ومحاسب المالي:
16	ثانيا: اهداف المحاسبة العمومية
17	المبحث الثاني: مكونات النظام المحاسبة العمومية والأسس مطبقة.
17	المطلب الاول: الأسس قياس محاسبة العمومية
17	أولا: الأسس النقدي:
17	ثانيا: أساس الاستحقاق:
18	ثالثا: الأساس النقدي المعدل:
21	المطلب الثاني: مكونات النظام المحاسبي العمومي
21	اولا: النظام المحاسبي العمومي:
24	ثانيا: الموازنة العامة:

26	.....	ثالثا: الرقابة المالية:
30	.....	خلاصة الفصل الأول :
31	.....
32	.....	تمهيد :
33	.....	المبحث الأول: مدخل معايير المحاسبية الدولية القطاع العام
33	.....	المطلب الأول: مفاهيم حول المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
33	.....	أولا: نشأة معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
33	.....	ثانيا: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
34	.....	تعريف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS
35	.....	ثالثا: خصائص المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS
35	.....	المطلب الثاني: أهمية ودور وأهداف المجلس المحاسبية الدولية في القطاع العام
35	.....	أولا: استبدال لجنة القطاع العام PSC بمجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSASB (سنة 2004)
36	.....	ثانيا: مجلس معايير المحاسبية الدولية القطاع العام
37	.....	ثالثا: أهمية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
38	.....	رابعا: دور وأهداف مجلس معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
39	.....	المطلب الثالث: أسباب ظهور معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ومزايا تطبيقها
39	.....	أولا: أسباب ظهور معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
40	.....	ثانيا: مزايا تطبيق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
42	.....	ثالثا: إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
42	.....	رابعا: الفروض الأساسية لمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
42	.....	المبحث الثاني: واقع المحاسبة العمومية في ظل المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS
42	.....	المطلب الأول: عرض المعايير المحاسبية الدولية القطاع العام فروقات بين IAS /IFRS
43	.....	أولا: حقيقة أن المعايير IPSAS تستند بشكل كبير على معايير IFRS/IAS
43	.....	ثانيا: الفروقات بين IAS و IFRS و IPSAS
44	.....	ثالثا: عرض معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
46	.....	رابعا: معايير إعداد التقارير وعرض البيانات المالية
48	.....	خامسا: معايير الأصول الملموسة والغير الملموسة
49	.....	ثانيا: معايير الأدوات المالية
51	.....	المطلب الثاني: أهم مشاريع اصلاح المحاسبة العمومية
51	.....	أولا: مشروع المخطط المحاسبي للدولة (إصلاح 1995)

52	..... ثانيا: تطبيق القانون العضوي 18 / 15 في الجزائر
54	..... ثالثا: مشروع عصرنة الانظمة الميزانية MSB
56	..... رابعا: نقائص النظام المحاسبية العمومية
56	..... المطلب الثالث: أساليب تبني وعرض تجربة بعض دول ومعوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
56	..... أولا: أساليب تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
58	..... ثانيا: عرض تجربة بعض الدول للتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
60	..... ثالثا: تحديات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر
61	..... رابعا: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر
62	..... خلاصة الفصل الثاني :
64	..... تمهيد الفصل الثالث:
65	..... المبحث الأول : المنهجية والاجراءات والاساليب الاحصائية
65	..... المطلب الأول: منهجية الدراسة
65	..... ثانيا: مجتمع الدراسة
66	..... ثالثا_ عينة الدراسة :
68	..... المطلب الثاني: مجال وإجراءات الدراسة
68	..... أولا: مجال الدراسة
70	..... ثانيا: إجراءات الدراسة
75	..... المطلب الثاني اختبار نوع البيانات
76	..... المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان
76	..... المطلب الأول: صدق أداء الدراسة
80	..... المطلب الثاني: اختبار الفرضيات
82	..... المطلب الثالث: المقابلة
91	..... خلاصة الفصل الثالث:
93	..... الخاتمة:
98	..... المراجع:
.....

قائمة الجداول والاشكال

فهرس الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
01	أوجه التشابه بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية	14
02	مقارنة مزايا الاساس النقدي والاساس الاستحقاق	18
03	محاور القياس الاسس	20
04	المقارنة بين الميزانية والموازنة	25
06	فروقات بين IAS وIFRS وIPSAS	43
07	عرض معايير المحاسبة الدولية القطاع العام	50
08	عرض تجارب الدول	55
09	توزيع عينة الدراسة	66
10	درجات مقياس ليكرت ثلاثي	65
11	مقياس تحدي الوزن النسبي والاهمية النسبية للوسط الحسابي	65
12	توزيع أفراد حسب متغير الجنس	70
13	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	71
14	توزيع افراد عينة حسب سنوات الخبرة	72
15	توزيع أفراد عينة حسب المؤهل العلمي	73
16	توزيع أفراد عينة حسب المنصب المهني	74
17	معاملات الثبات ألفا كرونباخ	74
18	التوزيع الطبيعي كولمجروف سيمرنوف	75
19	معاملات الارتباط بيرسون	75
20	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة المحور 1	76
21	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة المحور 2	77
22	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة المحور 3	78
23	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الاولى	81
24	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الثانية	83
25	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الثالثة	84

فهرس الأشكال

الصفحة	اشكال	الرقم
29	العلاقة بين النظام المحاسبي العمومي والموازنة العامة	01
70	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	02
71	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	03
72	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	04
73	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	05
74	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المنصب المهني	06

قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة باللغة الانجليزية	الدلالة باللغة العربية
IPSAS	International public sector accounting standards	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IPSASB	International public sector accounting standards board	مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
PSC	Public Sector Committee	لجنة القطاع العام
IFRS	International federation of financial reports	التقارير المالية
IAS	International accounting standads	معايير المحاسبة الدولية
IASB	International accounting standads board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International federation of accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
PCE	Plan comptable de l'état	المخطط المحاسبي للدولة
MSB	Modernization des systemes budgetaires	تحديث نظام الميزانية

الملخص :

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على الأثر المتوقع لتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الجزائر ولما لها أهمية كبرى في تحقيق الشفافية والمساءلة وتسهيل العمليات بحيث تم ابراز أهم نقائص نظام المحاسبة العمومية الجزائري وأهمية اصلاحه وفقا لهذه المعايير بالإضافة الى دراسة أهم مشاريع الاصلاح التي أبدلت وزارة المالية جهدا في سبيل اصلاح المنظومة المحاسبية كتطبيق القانون العضوي 15/18 ومشروع عصرنة الميزانية واعداد المخطط محاسبي للدولة كخطوة ايجابية لاستبدال مدونة حسابات الخزينة وفيما ان كان الاطار الجديد يتلاءم مع بلدنا ام لا واهم التحديات التي تواجه الجزائر عند تطبيق المعايير بحيث توفر الارادة السياسية الواعية التي تعتبر مفقودة في تنفيذ أساس الاستحقاق .

الكلمات المفتاحية: المعايير المحاسبية الدولية القطاع العام ،مدونة حسابات الخزينة ،القانون عضوي 15/18 ،مشروع عصرنة الميزانية ،المخطط محاسبي ، أساس الاستحقاق

Summary:

The Study Aimed to identify the expected impact of adopting international accounting standards in the public sector in algeria.it is of great importance in achieving transparency and facilitating operations. The study highlighted the most important shortcomings of Algerian public Accounting and importance of reforming it according to these standards in addition to studing the most important reform project that the ministry of finance has made efforts implement such as the application of organic law 18/15 the modernization of the budget and the preparation of an accounting plan nomenclature des comptes de .trèsor

Key words: international public sector accounting standards ، modernisation des systemes budgetaires ، plan comptable de l'état ،organic law18/15 .Accrual basise nomenclature des comptes de trésor

المقدمة العامة

المقدمة العامة:

ظهرت حاجة ملحة في القرن العشرين الى وجود نظرية للمحاسبة الدولية تستند على مجموعة من المعايير و المبادئ المحاسبية. قد تجسدت هذه الحاجة في المنافع وقواعد الناجمة عن استخدام المحاسبة الدولية كأداة لترتيب و تنظيم وقياس المعاملات التجارية الدولية. دفع هذا التحدي العديد من الباحثين و المفكرين والمنظمات والاتحادات المهنية الدولية الى البحث والدراسة للعمل على ايجاد الاطار العامة للمعايير والمبادئ المحاسبية التي تتضمنها عناصر هذه النظرية وتطبيقاتها العملية.

ومن هذه تطورات المحاسبة العمومية على مستوى الدولي و المنظمات الدولية التي تشرف على تنظيم مهنة المحاسبة، على رأسها مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الذي يقوم بإصدار معايير المحاسبة الدولية IPSAS التواكب التطورات الجديدة في وظائف الحكومة واتساع نشاط القطاع العام، وما تترتب عليه من ازدياد كبير في حجم النفقات وتنوع مجالاتها والايادات وتنوع مصادرها ولهذا تخلت معظم الدول على اتباع الاساس النقدي في القياس المحاسبي الى الاعتماد على الاساس الاستحقاق لما يوفره من رؤية موضوعية لسلامة الانفاق القطاع العام ، فضلا عن اعداد ميزانية تظهر أصول والتزامات هذه الوحدات مما يعطي امكانية لمتابعة تطور أصول الوحدة و الاستهلاكات وجهود مبدولة للمحافظة عليها وتنميتها.

وهذا مما أدى الى الجزائر لمحاولة التكيف وتأقلم وتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومن خلال اصلاح نظامها للمحاسبة العمومية من أجل ضبط تسيير المال العام وتحسين جودة الابلاغ المالي للقطاع العام.

اشكالية الدراسة:

من خلال العرض السابق وبالنظر الى جميع المؤشرات السابقة ، فان عملية اصلاح المحاسبة العمومية تعتبر واحدة من أهم المواضيع التي تم طرحها للبحث، اضافة الى رغبة الحكومة الجزائرية في مساندة التطورات في هذا الميدان، على الرغم من العوائق التي ستواجه التحول، ويوجد توجه دولي يتمثل في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، ومن هنا نطرح الاشكالية التالية:

كيف تساهم المعايير المحاسبية الدولية القطاع العام في اصلاح المحاسبة العمومية ؟

أسئلة الفرعية:

-ما هو تقييم المحاسبة العمومية في الجزائر ؟

-هل تبني معايير المحاسبة الدولية قطاع العام سيحسن المحاسبة العمومية ؟

-ماهي التحديات التي واجهتها جزائر في تبني معايير المحاسبية الدولية قطاع العام في اصلاح المحاسبة العمومية؟

فرضيات الدراسة:

-تقييم المحاسبة العمومية في الجزائر غير فعال .

-لا تحسن المعايير المحاسبية الدولية القطاع العام المحاسبة العمومية .

-تواجه الجزائر عدة عراقيل في تبني المعايير المحاسبية الدولية القطاع العام .

أسباب اختيار الموضوع:

أسباب شخصية: الميول والرغبة الشخصية في تناول الموضوع وذلك لارتباطه بطبيعة العمل وكذا التخصص المدروس في الجامعة {المحاسبة}، الرغبة في دراسة للاستفادة المستقبلية.

الأسباب الموضوعية: حداثة الموضوع من حيث الطرح، والاهتمام المتزايد به في الآونة الأخيرة، وقللة الدراسات التي تناولت موضوع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، و الاصلاحات المحاسبية التي تباشرها الدول على نظام المحاسبة العمومية .

أهمية الدراسة:

_قلت البحوث العلمية في مجال المحاسبة العمومية وخاصة الجانب التقني منها، حيث تركز معظم الأبحاث المحاسبية في الجزائر على المحاسبة القطاع الاقتصادي التي تطبق النظام المحاسبي المالي (SCF)، و ضعف النظام المحاسبة العمومية المطبق حاليا و قائم على أساس النقدي.

أهداف الدراسة:

-التعرف على مختلف المفاهيم النظرية للمحاسبة العمومية، اضافة الى الأسس المحاسبة الممكن تطبيقها على الهيئات العمومية.

_التعرف بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ونشأتها ، مع التطرق الى مدى تبني هذه المعايير في الدول ، و القاء النظر على المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS) التي تريد الجزائر تبنيها .

منهج المتبع: لإثبات صحة الفرضيات المذكورة أعلاه، باتباع منهج وصفي تحليلي لمعالجة الموضوع ، وذلك بعرض المفاهيم النظرية وتقديم الاطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية، وعرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، واعتماد على دراسة حالة الذي تكون دراسة في واقع الميداني ، ومن خلال التعرف على واقع اصلاح

المحاسبة العمومية في الجزائر و ذلك عن طريق توزيع الاستبيان وتحليل نتائج اختبار الفرضيات بالاعتماد على اجابات أفراد العينة المدروسة.

حدود الدراسة:

_الحدود المكانية : لقد تمت دراسة في مؤسسات العمومية (جامعة ، خزينة العمومية.....الخ) ، ومجموعة من المكاتب الخاصة بالمحاسبة وقد تمت هذه الدراسة على مستوى ولاية مستغانم.

_الحدود الزمنية : جميع المعلومات المقدمة في الجانب التطبيقي كانت في الفترة الممتدة من 27/12/2022 الى غاية 2023/04/12.

صعوبات الدراسة:

كباقي الدراسات البحث العلمي صادفتنا صعوبات وعدة عراقيل في دراستنا لكونه موضوعا حديث النشأة بالرغم من توفر عديد من الدراسات الأجنبية خاصة باللغة الانجليزية التي تطرقت الى دراسة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، لكن على مستوى الجزائر تفاجئنا بانعدام شبه كلي للمراجع التي تتكلم في المحاسبة على اساس الاستحقاق في القطاع العام ، دون تحدث عن مراجع التي تخص المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، ومن الصعوبات التي ظهر لنا في دراستنا للموضوع نقص في المراجع المحاسبة العمومية والمالية العامة في مكتبة الجامعة ونقص الدراسات النظرية وتطبيقية في مجال نظام المحاسبة العمومية وخاصة في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. IPSAS

هيكل الدراسة:

من خلال انجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه الى ثلاثة فصول حيث تضمن الجانب النظري الى فصلين والجانب التطبيقي الى فصل و تناولنا في فصل الأول الاطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية ، الذي تضمن مبحثين في مبحث الأول عبارة عن ماهي المحاسبة العمومية ، وفي المبحث الثاني يتضمن فيه مكونات المحاسبة العمومية و الأسس المطبقة ، أما الفصل الثاني فتضمن المعايير المحاسبية الدولية في قطاع العام IPSAS وأفاق تبنيها في الجزائر التي شملت مبحثين تطرقنا في المبحث الأول الى مدخل المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS ، وفي المبحث الثاني تحدثنا عن واقع المحاسبة العمومية في ظل المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، أما في الفصل الثالث قمنا بدراسة تطبيقية حول متطلبات ومعوقات اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، وتضمن هذا الفصل ايضا عرض وتحليل نتائج اختبار الفرضيات الدراسة، والتي حاولنا من خلالها

معرفة اذا كانت معايير المحاسبية الدولية متطابقة مع وجهات النظر مع المجتمع الدراسة المتكون من الفئات التي لهم علاقة بالممارسات المحاسبية.

الدراسات السابقة:

نذكر بعض الدراسات السابقة التالية:

1-دراسة شلال زهيرة (2014) : وهي اطروحة دكتوراه بعنوان " اصلاح النظام المحاسبية العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة" ،ومن أهم نتائج متوصل اليها نظام المحاسبية العمومية في الجزائر هو نظام تقليدي قائم على الأساس النقدي الذي يرتكز على بيان المركز المالي للدولة، بحيث يساعد تطبيق المخطط المحاسبي الجديد للدولة الى قفزة نوعية في مجال رفع الجودة الابلاغ المالي للحكومي ،لأنه يسمح بتطبيق أدوات أساس الاستحقاق في إثبات وقياس العمليات المالية.

2-دراسة جابي أمينة هناء (2019): أطروحة دكتوراه تحت عنوان "أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على النظام المحاسبية العمومية في الجزائر" ،ومن أهم النتائج التي توصلنا اليها تحسين المحاسبية العمومية في الجزائر ،من خلال التطبيق التدريجي للمعايير و التكيف مع بيئة الجزائر أمر الضروري، حيث أثمرت مديرية العامة للميزانية بوزارة المالية حول اصلاح وعصرنة أنظمة الميزانية واصدار القانون لعضوي 15-18، ويتغير جذريا في اطار المحاسبي للدولة أن تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام قائم على أساس الاستحقاق ليس عصا سحرية لتحسين أداء القطاع العام .

3-دراسة بن رحو قادة (2022): أطروحة دكتوراه بعنوان، " تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كأداة لتحسين الجودة القياس والإفصاح المحاسبي" - دراسة حالة بلدية سيدي بلعباس ،أهم نتائج التي توصل اليها من التجربة التي قام بها على بلدية بلعباس توصل الى نتيجة مفادها أنه يمكن تطبيق المحاسبية على اساس الاستحقاق ،وصدور القانون عضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية أصبح موضوع اصلاح المحاسبية العمومية.

الفصل الاول:
الاطار النظري للمحاسبة
العمومية

تمهيد الفصل الاول:

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في تنظيم النفقات والايرادات للمؤسسات العمومية بحيث لا تهدف لتحقيق الربح و ذلك باختلاف بيئة الممارسات للمؤسسات العمومية على نظيرتها في القطاع الخاص، وقد جعلت منها اداة مهمة للمراقبة وتقييم الاداء في تسيير المال العام ولذا تعتبر المحاسبة العمومية احد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام، وبحيث تم تطوير نظام المحاسبة العمومية استجابة ايضا للتطورات التي شهدتها اساليب موازنة العامة وتسهيل عمليات المتابعة الدائمة والمستمرة للوضع المالية وذلك عن طريق تكييف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والاستفادة من مزايا المحاسبة العمومية، ذلك لتلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية الحكومية وقد تطرقنا في هذا الفصل المعنون بدراسة محاسبة العمومية وفق مباحث التالية:

المبحث الاول : ماهية المحاسبة العمومية

المبحث الثاني: مكونات النظام المحاسبة العمومية والاسس مطبقة

المبحث الاول : ماهية المحاسبة العمومية.

لقد تطور مفهوم المحاسبة العمومية نتيجة لتطور النشاط الحكومي حيث كانت تقتصر على في ماضي على الوظائف الامن والعدالة , توسع هذا النشاط منذ بداية ليشمل وظائف اخرى , لذا تطورات وتعددات مهام المحاسبة الحكومية مع ازدياد نشاط الحكومة وتنوعه ما يجعل الكثير من الباحثين والدارسين يهتمون بها بشكل كبير وقد تطرق منهم الى تعريفها وخصائصها واهدافها .

المطلب الاول : تطور ومفهوم المحاسبة العمومية.¹

أولا : مراحل تطور المحاسبة العمومية :

مرحلة 1962 الى 1990 : بعد الاستقلال وبموجب القانون رقم 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962 تم تمديد معظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في الفترة الاستعمارية، وبهذا تبدي فراغ قانوني، الا انه يجدر الذكر ان الفراغ القانوني لا يعني عدم وجود اي نص قانوني متعلق بالمحاسبة العمومية وذي مصدر جزائري، وانما يعني عدم وجود نص تشريعي او تنظيمي يكون بمثابة اطار العام للمحاسبة العمومية، والجامع الاول لها. وقد صدرت مجموعة معتبرة من النصوص التنظيمية التي عوضت النصوص الفرنسية في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية او عملت على تكييفها مع الواقع الجزائري ، ومن اهم هذه النصوص القانونية :

المرسوم التنفيذي رقم 65-256 المؤرخ في 14 اكتوبر 1965 والمحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين .

المادة 08 من الامر رقم 65-320 المؤرخ في 31 ديسمبر 1965 والمتضمن قانون المالية لسنة 1966 .

القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية .

مرحلة من 1990 الى يومنا هذا: تميزت هذه المرحلة بصدور القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه، يعتبر مجموعة الاجراءات والقواعد القانونية والادارية التي تمكن تنفيذ العمليات المالية وهو بمثابة المرحلة الاجرائية المتعلقة بتنفيذ قانون

المالية فور صدوره في جريدة الرسمية ، وهذا القانون يحدد القواعد والمبادئ العامة التي تحكم المحاسبة العمومية وذلك من خلال تعريف الميزانية والعمليات المالية وتنفيذها، والاعوان المكلفون بالتنفيذ، بالإضافة الى ما يتعلق بالرقابة.

¹ قاضي فاطمة الزهراء، رهانات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر، أطروحة الدكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2019-2020، ص43

ثانيا: تعريف المحاسبة العمومية:

_ التعريف القانوني للمحاسبة العمومية:²

يعرف القانون الجزائري رقم 90-21 المتعلقة بالمحاسبة العمومية، في مادتيه الاولى على انه " تلك الاحكام التنفيذية العامة التي تطبق على البيانات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقه والجماعات الاقليمية والمؤسسات العمومية ذات طابع الاداري ، كما يحدد هذا القانون التزامات الامرين بالصرف والمحاسبين العموميين كل فيما يخصه وكذا مسؤولياتهم ، وتطبق هذه الاحكام كذلك على تنفيذ وتحقيق الايرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها.(الجريدة الرسمية، 1990، المادة(1-2)).

_ التعريف التقني للمحاسبة العمومية:³

تقنيا تعرف بانها قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبة العمومية غير ان هذا التعريف ضيق حيث يحصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات البيانات العمومية غير ان مجالها يشمل بالإضافة الى العمليات المالية للامرین بالصرف والمحاسبين العموميين والتزاماتهم ومسؤولياتهم .

_ التعريف الاداري للمحاسبة العمومية :

من وجهة نظر الادارية تعرف المحاسبة العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين غير ان هذا التعريف يبقى هو الاخر محدود كون ان السمة الادارية في هذا التعريف تتسم في تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين وتستثني تنظيم وظيفة الامرين بالصر اضافة الى مختلف الجوانب الاخرى التي تدخل ضمن تطبيق قواعد المحاسبة العمومية

_ يوجد عدة تعاريف للمحاسبة العمومية :

-تعرف المحاسبة العمومية (الحكومية) بانها تختص بقياس (تبويب والتقسيم) ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة والمتحصلات والنفقات والانشطة المرتبطة في القطاع الحكومي .

-مجموعة الاسس والقواعد التي تهدف الى المساعدة في فرص الرقابة المالية والقانونية على ايرادات الحكومة ونفقاتها .⁴

²الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية "قانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية" ،المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل15 اوت 1990، المادة (1)و(2)و(33)و(34)

³ منصور زين، " المحاسبة العمومية"، محاضرة بكلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة الجزائر، ص02

-تعرف على انها مجموعة دراسة لمجموع المبادئ والانشطة المتعارف عليها والدراسة تطبيقية لأساليب التقنية من تجميع وتبويب وتلخيص وتحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي بغرض فرض الرقابة المالية والقانونية على ايرادات ومصروفات الحكومية وكذلك بغرض اتخاذ القرارات المناسبة.⁵

-تعتبر المحاسبة الحكومية احد فرع علم المحاسبة الذي يهتم بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير وتسجيل لإيرادات والمصروفات الدولة وتقديم تقارير انشطة الحكومة الى الجهات التي لها مصلحة مباشرة فيها.⁶

-احد فروع المحاسبة المعنية بقياس وتسجيل وتفسير المعاملات المالية والاحداث الاخرى ذات العلاقة بتحصيل واستخدام الموارد العامة لدى الجهات والوحدات الحكومية الادارية بما يمكن من توفير وتوصيل معلومات مفيدة للمستخدمين في القيام بالمساءلة والرقابة اتخاذ القرارات.⁷

ثالثا: خصائص المحاسبة العمومية:⁸

حسب راي خبراء الامم المتحدة ان نظام المحاسبة العمومية الجيدة هو نظام لقياس كفاءة الاداء وتوفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والتحليل والتقنيين موجه لخدمة أغراض الادارة ، حيث يجب ان يتصف بالخصائص التالية :

_ ان ينسجم مع التشريعات الدستورية والقانونية وغير ها من المتطلبات المقررة، وبالتالي فعليه ان يبين مدى التزام الاجهزة الحكومية بالقواعد التشريعية

_ ان يتم الرابط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي الحكومي، بصورة تحقق تكامل بينهما لإظهار مدى التقيد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومية وسياستها

_ يجب ان يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الاهداف والاعراض التي خصصت من احلها الاموال وتوضيحها وكذلك تحديد الجهات الادارية المسؤولة عن تامين هذه الموارد وعن استخدامها لتنفيذ البرامج و الانشطة الحكومية.

_ ان يسهل الرقابة الادارية الفعالة على الاموال واجراءات والبرامج وان يتضمن سهولة المراجعة الداخلية .

⁴ بشرى نجم عبد الله المشهد ، "محاسبة الحكومية " ، مفاهيم نظرية ، ج1، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، الطبعة الاولى ، 2007، ص04.

⁵ ابراهيم المكي، "المحاسبة في الوحدات الحكومي"، مصر الاسكندرية، ط1، 2002، ص03.

⁶ أسعد محمد علي وهاب العواد، "اساسيات المحاسبة الحكومية"، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، دار الكتب، ص04.

⁷ ابراهيم عبد القدوس مفضل، "المحاسبة الحكومية"، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 1434/2013، رقم المقرر929005، ص25.

⁸ - بوعيانة فتيحة، استراتيجيات عصرنة الاطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، جامعة الجزائر 3، 2020/2019، ص85

_ ان يسهل عمليات المراجعة والرقابة التي يمارسها مختلف الجهات الخارجية المتخصصة على الوحدات الحكومية .

_ ان يسهل عرض النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية ، وان يسهل قياس الموارد وتحديد تكلفة البرامج للوحدات التنظيمية.

_ ان يوفر النظام المحاسبي الحكومي المعلومات اللازمة لتطوير التخطيط والبرمجة وتسهيل المراجعة والمتابعة وتقييم العمل بشكل مادي ومالي .

المطلب الثاني : المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها .

اولا: الاطراف الفعالة في المحاسبة العمومية :

1_1_ المحاسبين العموميين⁹ :

لقد عرف المرسوم 14 اكتوبر 1965 المحاسب على انه يعد محاسبا عموميا كل موظف او عون اسند اليه انجاز العمليات المشار اليها في المادة الاول من هذا المرسوم وذلك باسم :

_ الدولة فيما يتعلق بعمليات ميزانية التسيير و التجهيز و عمليات الميزانية الاضافية .

_ الجماعات العمومية .

_ المؤسسة العمومي ذات الطابع الاداري.

و المحاسب العمومي هو الذي يشغل في مؤسسة عمومية ذات طابع اداري يسمى عوناً محاسباً او رئيس مصلحة المحاسبة ، ويتبين من خلال المرسوم السالف الذكر انه لكي يعتبر محاسباً عمومياً يجب توفر شروط هي :

_ ان يعين المحاسب حسب احكام القانون لتسهيل عليه عملية المراقبة من جهة ويعرف المهام التي يقوم بها من جهة اخرى والتي يحددها القانون .

_ ان يعمل في احدى المؤسسات التابعة للدولة لا لصالحه الخاص وفي هذا الصدد لا تنسى ان تذكر بوجود فئتين من المحاسبين (محاسبون رئيسيون ، محاسبون ثانويون).

⁹ علي زغدود، "المالية العامة" دوان مطبوعات، ط2، بن عكنون، الجزائر، ص 132 الى 139.

1_2_ الامر بالصرف :

يعد امر بالصرف كل شخص يخول له القانون القيام بعمليات مالية تتعلق بالمال العام سواء كانت هذه العمليات تخص الايرادات العامة او النفقات العامة . وقد يكون الامر بالصرف معيناً او منتخباً مثلما نصت على ذلك المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية (معينا مثل الوالي او المدير العام في ادارة عمومية كما يمكن ان يكون منتخباً كرئيس المجلس الشعبي البلدي).

وبحسب المادة 24 من القانون المحاسبة العمومية فانه لا بد من اعتماد الامر بالصرف لدى المحاسب العمومي ويكون ذلك من خلال ابداع الامر بالصرف لنموذج توقيعه ، اضافة الى نسخة من مرسوم او قرار تعيينه في المنصب لدى المحاسب العمومي .

1_3_ مراقب المالي :¹⁰

هو موظف تابع لوزير المالية الذي يعينه، مهمته أساسية هي الرقابة السابقة على تنفيذ النفقات والتأشير على مشروع التزام الذي يعده الامر بالصرف، وله صلاحية رفض العمليات المخالفة للقانون. وكما يمكن له اعطاء ارشادات ونصائح للأمر بالصرف، فهو بمثابة مستشار مالي .

ومراقب المالي هو شخص يعين بقرار وزاري من الوزير المكلف بالميزانية مقره الوزير المعين بها، أو على مستوى الولاية، ويعمل المراقب المالي بمساعدة مساعدين يعينون بموجب قرار وزاري. ان رقابة المراقب المالي هي رقابة مشروعة وليست رقابة ملائمة وهي كالاتي: الحسابات الخاصة بالخزينة، نفقات الميزانية الولاية، نفقات المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري .

ثالثا: مجال تطبيق المحاسبة العمومية :¹¹

يعتبر مجال تطبيق المحاسبة العمومية محدوداً قانونياً لكونها تختص بتسجيل العمليات المالية المرتبطة بتحصيل وصرف المال العام المتداولة عن طريق تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

¹⁰ بوعبانة فتيحة، نفس المرجع ، ص 104 الى 106.

¹¹ شلال زهير، "افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة"، اطروحة نيل شهادة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2013/2014، ص 10/9

_ نطاق تطبيق المحاسبة العمومية:

بصفة عامة يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح، والتي تتداول المال العام من اجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بعض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة، حيث تمول نشاطها الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة؛ وعلى هذا الاساس، فان المحاسبة العمومية تطبق في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الاداري للدولة وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة.

بناء على ذلك، يمكن الاستنتاج أن كل هيئة عمومية تستفيد من الميزانية العامة للدولة تخضع بالضرورة لأسس وأحكام المحاسبة العمومية؛ حيث تطبق المحاسبة العمومية في وحدات الخدمات العامة و وحدات الجهاز الاداري للدولة، وهي وحدات تقدم خدمات للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة، كما انها بصفة عامة تشتمل على الوحدات الادارية التي تخضع للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث تدبير الاموال وتحديد طرق انفاقها.

اما في الجزائر، فقد حصر المشرع مجال تطبيق المحاسبة العمومية وفقا لأحكام المادة الاولى من القانون رقم 90-121 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والتي تنص على أن أسس وقواعد المحاسبة العمومية تطبق على تنفيذ الميزانيات الآتية :

_ الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة.

_ الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الامة ومجلس المحاسبة .

_ العمليات المالية للميزانية الملحقه.

_ العمليات المالية للجماعات الاقليمية (ميزانية الولايات والبلديات).

_ المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري.

وبناء على ذلك، يمكن الاستنتاج بأن مجال اختصاص المحاسبة العمومية يمتد ليشمل مختلف وحدات القطاع العام التي تستفيد من ميزانية عمومية لتمويل نشاطها بهدف تحقيق خدمة عامة.

المطلب الثالث: التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسب المالية وأهدافها ومبادئها.

أولاً: المقارنة بين محاسب العمومي ومحاسب المالي:

تختلف طبيعة النشاط العمومي وأهدافه عن طبيعة وأهداف النشاط التجاري الذي يهدف أساساً لتحقيق الربح، وكذلك الاختلاف في طرق التمويل والإجراءات المتبعة لتحقيق الأهداف، كل هذا أدى إلى اختلاف المبادئ والأسس التي تقوم عليها كل من المحاسبة العمومية في الوحدات الإدارية العمومية والمحاسبة المالية في الوحدات الاقتصادية رغم ذلك فإن هناك بعض أوجه الشبه بينهما، وسنتطرق في هذا المطلب إلى أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية :

الجدول (2): أوجه الشبه بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية.¹²

الرقم	وجه المقارنة	المحاسبة الحكومية الإدارية الحكومية.	المحاسبة المالية الاقتصادية.	الوحدات
1	الهدف	في الغالب لا تهدف إلى الربح	تهدف إلى الربح	
2	الشخصية الاعتبارية	غير كاملة الاستقلال	مستقلة	
3	الملكية	للدولة بالكامل	الجميع يمكن أن يملكها	
4	رأس المال	ليس لها رأس مال، وتحصل على احتياجاتها من موازنة الدولة السنوية	لها رأس مال	
5	النظام المحاسبي	تطبق نظاماً محاسبياً خاصاً	نظام محاسبي تجاري.	
6	طريقة القيد المزدوج	تطبقها لإثبات العمليات المالية	تطبقها لإثبات العمليات المالية	
7	وحدة القياس	النقود	النقود	
8	الفترة المحاسبية	سنة	سنة	
9	مجموعة مستندية	تستخدم	تستخدم	

¹² سعد بن محمد الهويمل، "المحاسبة الحكومية المملكة العربية السعودية"، مكتب فهد الوطنية، الرياض، 2019، ص 40.

10	مجموعة سجلات محاسبية	توجد	توجد
11	التقارير الختامية	حساب ختامي	قوائم مالية
12	تبويب الحسابات	يوجد تبويب حسابات نمطي لكل الجهات الحكومية	هناك تبويب للحسابات لكنه غير نمطي، وأكثر تفصيلا من المحاسبة الحكومية
13	مقومات المحاسبي النظام	متطابقة	متطابقة
14	تقييم الاصول بالتكلفة التاريخية	نعم	تطبق التكلفة التاريخية، على الرغم من تطبيق المعايير الدولية بالمملكة، وبها تقييم الاصول بالقيمة العادلة، الا أن هيئة سوق المال اجبرت الشركات على استخدام التكلفة التاريخية لثلاث سنوات قادمة حتى نهاية 2019م، وقد تمديد.
15	التمييز بين النفقات الرأسمالية والنفقات الجارية.	لا	نعم
16	الاستهلاك	لا يحسب استهلاك للأصول، لأنها تعتبر نفقات جارية	يحسب استهلاك سنوي للأصول يوزع على سنوات عمر الاصل
17	المخصصات والاحتياطيات	لا تكون المخصصات ولا احتياطيات	يتم تكوين مخصصات بشكل سنوي، وأيضا يتم تجنيب احتياطيات في نهاية السنة.

18	التسويات الجردية	الى حد ما	نعم
19	الاهداف من التقارير	تخدم الجهات الرقابية أكثر	تخدم جميع المستفيدين
20	أساس القياس المحاسبي	النقدي أو النقدي المعدل	الاستحقاق

المصدر: سعد بن محمد الهويمل، "المحاسبة الحكومية المملكة العربية السعودية"، مكتب فهد الوطنية، الرياض، 2019، ص 40

www.Researchgate.com

ثانيا: اهداف المحاسبة العمومية¹³

يمكن تحديد الاهداف التي تحققها المحاسبة العمومية فيما يلي:

_ امكانية التعرف الازادات الفعلية و النفقات الفعلية ومقابلة ذلك مع الايرادات والنفقات المقدرة للمؤسسات العمومية، وذلك بهدف التعرف على اسباب الفرق بين المبالغ الفعلية والتقديرية، ومن ثم اتخاذ الاجراءات المصححة التي تساعد على تفادي الفروق غير المرغوبة في

_ تحقيق الرقابة الادارية الفعالة على ايرادات و نفقات الدولة، ومن ثم سلامة عمليات التحصيل والانفاق من حيث اتساقها مع ما تقرضه القوانين واللوائح والاجراءات للتأكد من جدية وقانونية الانفاق على تنفيذ الانشطة والبرامج والخدمات وتمثله مع القوانين واللوائح المنظمة لذلك.

_ احكام الرقابة على الاصول المملوكة الموحدات الادارية الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام.

توفير البيانات والمعلومات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات، والرقابة والمتابعة لأداء المؤسسات العمومية لتقييم ادائها .

_ الافصاح عن النتائج المالية و الاقتصادية للأنشطة والبرامج التي تنفذها المؤسسات العمومية من حيث الالتزام بنفقات هذه البرامج والانشطة وكذلك اظهار حجم ما حققته من أنشطة وعمليات .

¹³ قاضي فاطمة الزهراء، نفس المرجع، ص12

بالإضافة لما سبق فان من مهام المحاسبة العمومية تزويد أجهزة الإحصاء بالبيانات التي تساعد على عمل الإحصائيات المختلفة للقطاعات المتعددة للاقتصاد القومي وكذلك البيانات والمعلومات اللازمة للمستثمرين وجهات الاقراض الدولية مثل صندوق النقد الدولي. كما تهدف الى :

اثبات العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الحكومية الادارية بغرض امكانية الرجوع اليها للمحاسبة والمساءلة والتقييم واتخاذ القرارات.

_اظهار المركز المالي الفعلي للدولة في نهاية كل سنة مالية وكذلك توفير البيانات المالية اللازمة لتقييم الاداء بمقارنة الاداء الفعلي بالأداء المخطط .

المبحث الثاني : مكونات النظام المحاسبة العمومية والأسس مطبقة.

المطلب الاول: الأسس قياس محاسبة العمومية¹⁴

مصطلح أساس محاسبي يعني وجود قاعدة محاسبية تشكل أساسا ترتكز عليه المعالجة المحاسبية للعمليات المالية. وفي علم المحاسبة هناك أساسان لإثبات العمليات المالية (القيود المحاسبية): الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، وفيما يلي تفصيل لكل أساس والفروق بينهما:

أولا: الأساس النقدي:

هذا الأساس يعتمد على النقد، أي عندما تحضر النقدية تكون هناك قيود محاسبية، فعند تحصيل الارادات تسجل، وعندما تدفع المصروفات تسجل، بغض النظر عن استحقاقها من عدمه، ولا يؤخذ في الاعتبار أي ارادات أو مصروفات مستحقة. الايراد يتحقق ويعترف به في تاريخ قبضه، والمصروف يتحقق ويعترف به في تاريخ دفعه.

وفي الجهات الحكومية التي تطبق الأساس النقدي، الايرادات الظاهرة في حساباتها هي الايرادات المحصلة فعلا خلال السنة المالية، كما أن المصروفات ستستفيد منها لعدة سنوات قادمة. و الحساب الختامي للدولة يشتمل على المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال السنة المالية الماضية.

ثانيا: أساس الاستحقاق:

هذا الاساس لا يهتم بواقعة التحصيل أو الدفع لإثبات العمليات المالية، وانما يهتم بتاريخ تحقق أو أداء الخدمة أو تقديم السلعة، وهذا الاساس يفرق بين النفقات الجارية و النفقات الرأسمالية، ويتم حساب استهلاك

¹⁴ سعد بن محمد الهويل، نفس مرجع، ص34

النفقات الرأسمالية(الأصول) بحيث تقسم النفقة على سنوات الاستفادة من هذا الاصل. ويطبق هذا الاساس في الشركات والمنشآت التجارية، واتجهت كثير من الحكومات لتطبيقه، وخلال الفترة الحالية السعودية لديها مشروع لتطبيق أساس الاستحقاق بدل الأساس النقدي، لكن الامر يحتاج الى وقت وجهد

ثالثا:الاساس النقدي المعدل :

عند تحول من الاساس الى الاساس الاستحقاق تلجأ بعض الدول الى مرحلة متوسطة بين النقدي والاستحقاق، بحيث يطبق النقدي على الايرادات والاستحقاق على المصروفات. وطبقا لهذه الطريقة تظهر في الحسابات الختامية جميع الايرادات التي قبضت نقدا خلال الفترة المالية، و يظهر في جانب المدين المصروفات التي دفعت نقدا ولكن بعد اجراء جميع التسويات الجردية اللازمة الخاصة بالمصروفات المستحقة عن المدة، والمصروفات المدفوعة مقدما عن مدد تالية.

جدول رقم 3:مقارنة مزايا كل من الاساس النقدي والاساس الاستحقاق في القطاع العام:

المعايير	الأساس النقدي	الأساس الاستحقاق
من حيث الفهم	بسيط، ولكنه غير مألوف لمعظم الناس.	معقد للغاية، ولكنه أكثر اعتيادا لمعظم الناس.
من حيث التعامل معه	يسهل التعامل معه نسبيا.	من السهل التعامل معه، وفقا لمعايير التدقيق والمحاسبة.
من حيث الشمولية	معلومات حول النقدية فقط.	يتضمن معلومات عن النقدية وكذلك معلومات إضافية.
من حيث فائدته في ادارة التدفقات النقدية	يوفر المعلومات الاساسية فقط.	يقدم معلومات حول النقدية والالتزامات.
من حيث تسيير الأصول غير مالية	لايوفر المعلومات.	يوفر معلومات حول كافة الاصول.
من حيث امكانية المقارنة	تستخدم الدول مجموعة متنوعة من الطرق المحاسبية التي لا تتفق	الدولة تستخدم معايير محاسبية مختلفة من المحاسبة على أساس

مع بعضها البعض.	الاستحقاق والتي لا تتفق مع بعضها البعض.	
من حيث قياس استدامة السياسة المالية	فائدة محدودة جدا.	مفيد، ولكن يجب أن يستكمل مع معلومات اضافية.
من حيث المصدقية	محدود	أكثر ألفة لدى وكالات التصنيف، الدائنين، ووسائل الاعلام.
كأساس لتحديد الاستراتيجية المالية	محدود.	جيد، عندما يستخدم جنبا الى جنب مع المعلومات النقدية.
من حيث المساءلة	محدود	يوفر معلومات .
كأساس لتسعير المنتجات والخدمات	محدود	جيد
كرادع للاحتيال والفساد	محدود	أفضل من الأساس النقدي، اعتمادا على بيئة الرقابة وغيرها من جوانب .
من حيث التنفيذ	تكلفة عالية لنظم المعلومات (التخصيص ومحدودية)	تكلفة نظم المعلومات يمكن أن تكون أقل، لكن هناك حاجة الى بذل المزيد من الجهود لتحديد وتقييم الأصول وغيرها من العناصر .
من حيث الاستمرار في العمل	قليل من المهارات المطلوبة من جانب المحاسبين، ولكن زيادة الطلب على الموظفين للعمل.	من السهل الاحتفاظ وتدريب المشغلين ودمج السجلات (المدفوعات، الاصول).

المصدر: جابي أمينة، اثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

، أطروحة دكتوراه ، محاسبة وتدقيق ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 2018/2019 ، ص 22

جدول رقم 4: محور القياس وعناصر القوائم المالية وفق الاسس المحاسبية:

عناصر القوائم المالية الرئيسية	محور أو ركيزة القياس	الأساس المحاسبي
المقبوضات النقدية، المدفوعات النقدية، الأرصدة النقدية.	الأرصدة النقدية (والتغيرات فيها)	الأساس النقدي التام
المقبوضات النقدية زائدا المستحقات المدينة، والمدفوعات النقدية زائدا المستحقات الدائنة، والأرصدة النقدية وشبه النقدية .	الموارد المالية الحالية (والتغيرات فيها)	الأساس النقدية المعدل
الإيرادات، والنفقات، والموجودات المالية، والأرصدة النقدية وشبه النقدية.	الموارد المالية الكلية (والتغيرات فيها)	أساس الاستحقاق المعدل
الإيرادات ، والمصروفات (بما في ذلك الاهلاك)، والموجودات (المالية و المادية والملموسة)، والمطلوبات وسابق الحقوق .	الموارد الاقتصادية (والتغيرات فيها)	أساس الاستحقاق الكامل

المصدر: ابراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، جامعة العلوم التكنولوجية، صنعاء، 1434/2013، ص50

المطلب الثاني: مكونات النظام المحاسبي العمومي

يعتبر نظام المحاسبة العمومية مجموعة عناصر متفاعلة تعمل معا من أجل تحقيق هدف أو مجموعة من الاهداف يمكن تجزئة كل عنصر في النظام الى مكونات وهي :

_ نظام محاسبي عمومي

_ نظام الموازنة

_ نظام الرقابة على المال العام.

اولا : النظام المحاسبي العمومي:

_ تعريف النظام المحاسبي العمومي:¹⁵

يعرف النظام المحاسبي العمومي بأنه : " مجموعة مفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة بهذا النشاط بصفة دورية و تقديمها للجهات المسؤولة عن الادارة الاموال العامة ومراقبتها .

وظائف النظام المحاسبي العمومي:

تتمثل وظائف النظام المحاسبي كالتالي :

_ يقوم هذا النظام بمتابعة المتحصلات النقدية المستحقة للحكومة سواء من الافراد أو المؤسسات والعمل على تحصيلها في أوقتها والقيام بتسجيلها.

_ التسجيل التاريخي للنشاط الحكومي بصورة رقمية متمثلة بقيمة تفاصيل المعاملات المالية التي تقوم بها الدوائر الحكومية .

_ فرض الرقابة على الاموال العامة لمنع وقوع ضياع أو اختلاس أو سوء استخدام لها، وكشف الأخطاء أو التلاعب الذي يمكن أن يحدث لها.

_ توفير البيانات الازمة المتعلقة بتنفيذ الموازنة ، وبيان المركز المالي للدولة واطهار الفائض أو العجز.

_ توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تسهل عمليات التحليل الاقتصاد دراسة الاثار الاقتصادية المترتبة على الايرادات العامة واستخداماتها.

¹⁵ عقلة محمد يوسف المبيضين، نظام المحاسبة الحكومي وادارته، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1999، ص 26

- _ توفير تقارير اللازمة عن تنفيذ البرامج والخدمات التي تؤديها الاجهزة الحكومية بحيث تسهل عمليات تقييمها.¹⁶
- _ توفير البيانات والمعلومات لمختلف الجهات لاستخدامها كمؤشرات في اتخاذ القرارات او رسم السياسات او اخضاعها لعمليات الدراسة والتحليل.
- خصائص النظام المحاسبي العمومي:¹⁷**
- _ ان ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة وبالتالي ان بين مدى تقيد الاجهزة الحكومية بالقواعد التشريعية المطبقة.
- _ ان يتم الربط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي الحكومي، بصورة تحقق التكامل بينهما؛ لإظهار مدى التقييد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومية وسياساتها.
- _ يجب ان يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الاهداف والاعراض التي خصصت من اجلها الاموال و توضيحها. وكذلك تحديد الجهات الادارية المسؤولة عن تامين هذه الموارد وعن استخدامها لتنفيذ البرامج والانشطة .
- _ ان عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة .
- _ ان يسهل الرقابة الادارية الفاعلة على الاموال والاجراءات والبرامج، وان يضمن سهولة التدقيق الداخلي.
- _ ان يسهل اظهار النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية ، وان يسهل قياس الموارد، وتحديد تكلفة البرامج والوحدات التنظيمية.
- _ ان يوفر النظام المحاسبي المعلومات المالية اللازمة لتطويل التخطيط البرمجة، وتسهيل المراجعة و المتابعة، وتقييم العمل بشكل مادي ومالي .
- _ الاجراءات المتبعة في النظام المحاسبي العمومي.
- _ مسؤولية الاشراف على الحسابات التي يجب ان تتركز في يد مسؤول واحد وهو الذي يصدر التعليمات المالية.
- _ على كل واحدة ادارية محلية او مركزية ان تعد الموازنة الخاصة بها، حيث تبين ايراداتها ونفقاتها.

¹⁶ لؤي وديان، زهير الحدرب، المحاسبة الحكومية، دار البداية، ط1، 2010، ص 22

¹⁷ عقلة محمد يوسف المبيضين، نفس الرجوع، ص34.

_ تخصص جميع الارتباطات على بنود الاعتمادات الخاصة بها في الوقت الذي يتم توقيع عقود الارتباطات او اوامر التوريد.

_ تسجيل موجودات المستودعات من السلع الازمة والاصول طويلة الاجل في سجلات بيانية يتم المراقبة عليها عن طريق الأحداث حسابات مراقبة.

_ يجب تطبيق المبادئ المحاسبة والقواعد الاساسية حالة قيام الدولة بموازنة نشاط الاقتصادية او صناعي عن طريق وحداتها المختلفة.

_ اتخاذ نظام المراجعة الدورية في الوحدات الادارية يقوم بها مراجع مستقبل.

_ اعتماد تقارير شهرية مالية في الوحدات الحكومية بحيث تظهر هذه التقارير الوضع المالي من اجل احكام المراقب المالية القانونية .

_ يجب ان تكون جميع التقارير مبنية على اساس موحد ولو على اساس مجموعات من الوحدات الادارية المتماثلة في طبيعة النشاط والحجم .

عناصر النظام المحاسبي العمومي :¹⁸

يتكون نظام المحاسبي العمومي من:

_ الموازنة العامة: هي البرنامج المالي للخطة التي تعدها الحكومة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق اهداف معينة.

_ المجموعة المستندية: هي التي تغطي النشاط وتحدد دور كل منهما بدقة وبشكل يتماشى معه سهولة حركة هذا النشاط.

_ المجموعة الدفترية : هي التي تشمل الدفاتر و السجلات المحاسبية و الاحصائية المستخدمة في اثبات العمليات المالية و المحاسبية .

_ تسجيل العمليات المحاسبية في كافة السجلات و الدفاتر المحاسبية:

يتم فيها اثبات جميع المستندات المتضمنة البيانات الخاصة بالعملية المالية.

¹⁸ محمد الهور " اساسيات في محاسبة الحكومية"، دار وائل للنشر الاردن ، 1996 ، ص145.

_ اللوائح المالية : توضح توزيع العمل وتحدد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات وخطوط سير العمل بشكل يسهل التنفيذ مع الرقابة عليه ويمكن اكتشاف الاخطاء بسهولة .

_ مجموعة التقارير المالية: تعرض نتائج في صور متعدد تبعا لطبيعة وترتيب النتائج ولتلبية المتطلبات السلطة التنفيذية او التشريعية او جهات اخرى .

_ التعليمات: هي تلك التعليمات التي يتلقاها المدراء العموميون والمحاسبون العموميين التي يمكن من الاداء الحسن للوحدات الحكومية.

_ الموظفون: هي الاشخاص المؤهلون والمكلفون بالسهر على الاستخدام الامثل و الرئيسة للأموال العامة.¹⁹

ثانيا:الموازنة العامة:

_ تعريف الموازنة العامة:²⁰ تنظيم مالي يقابل بين النفقات والايرادات العامة ويحدد العلاقة بينهما ويوجههما لتحقيق السياسة المالية

_ خصائص الموازنة:²¹

_ الموازنة العامة تقدير معتمد من سلطة التشريعية او وجود تقديرات للإيرادات العامة والتدفقات العامة، لا يكفي وحده لتكوين امام موازنة عامة للدولة بل لابد من ان يقترن هذا التقدير بموافقة او بإجازة من السلطة التشريعية.

_ الموازنة العامة تقدير الإيرادات ونفقات الدولة عن فترة قادمة تتضمن توقعات لأرقام مبالغ النفقات العامة والإيرادات العامة لمدة لاحقة غالبا تكون سنة .

_ الموازنة العامة خطة مالية لسنة قادمة حيث تعتبر من الناحية الاقتصادية و المالية بمثابة خطة مالية تعد في ضوء تفصيل اقتصادي، يعبر عن الاختيارات السياسة والاقتصادية للدولة ويضمن تخصيص موارد معينة في استخدامات محددة على النحو الذي يكفل تحقيق اقصى اشباع ممكن للحاجات العامة.

¹⁹ نواف محمد عباس الرمحي، المحاسبة الحكومية، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص39.

²⁰ حمدي بن محمد بن صالح، توازن الموازنة العامة، دار النفائس للنشر والتوزيع، 2014، ص24.

²¹ محمد الصغير يعلي، يسري او العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة ، الجزائر، ص 91، 92.

قواعد الموازنة العامة:²²

_ قاعدة سنوية الموازنة: تنص هذه القاعدة على ان تكون المدة التي توضع لها الموازنة العامة لسنة من الزمن وبان تكون موافقة السلطة التشريعية عليها سنويا.

_ قاعدة الشمول: تقض هذه القاعدة بان يدون في وثيقة الموازنة العامة، جميع ايرادات الدولة، أيا كان مصدرها وجميع نفقاتها مهما كانت انواعها لا تسمح بخصم نفقات وزارة او مصلحة من ايراداتها.

_ قاعدة الوحدة: تنص قاعدة الوحدة بان تدرج ايرادات الدولة ونفقاتها في موازنة واحدة تظهر في وثيقة واحدة فان جميع الايرادات تدرج في الجدول الخاص بالإيرادات وجميع النفقات تذكر في الجدول الخاص بالنفقات يكون الجدولان منفصلين غير متداخلين.

_ قاعدة عدم تخصيص: فان جميع الايرادات تجمع تقابل مجموع النفقات العامة فالإيرادات العامة يجب ان تحصل لصالح الدولة.

_ قاعدة توازن الموازنة العامة: على ضرورة تساوي جملة الايرادات العامة العادية، مع جملة النفقات العامة العادية للدولة و ان لا تكون هناك زيادة ولا نقصان فيها.

اهداف الموازنة العامة:²³

بصفة عامة ينبغي اعداد الموازنة للدولة بشكل يساعد على تحقيق الاهداف العامة التالية:

_ المساعدة في تحقيق خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

_ تحقيق العدالة الاجتماعية.

_ ترشيد الانفاق الحكومي.

_ تحسين مستوى اداء الخدمات الحكومية.

_ توفير الاستقرار للعاملين بأجهزة الدولة.

_ توفير مستلزمات الانتاج والخدمات للأجهزة والادارات الحكومي.

²² محمد شاكر عصفور، اصول الموازنة العامة، دار المسيرة، عنابة، ط1، 2008، ص39.

²³ رافت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص70.

_ توفير المعايير اللازمة والمناسبة لقياس كفاءة الاداء الحكومية.

جدول رقم 5: لمقارنة بين الميزانية والموازنة:²⁴

الموازنة	الميزانية
1-ارقامها تقديرية لسنة قادمة.	1-ارقامها حقيقية وقعت فعلا .
2-يجري اعدادها قبل بداية السنة المالية.	2-يجري اعدادها في نهاية السنة المالية.
3-هدفها تحديد الايرادات الكلية والانفاق الكلي بغرض تحقيق التوازن.	3-هدفها تحديد المركز المالي للمؤسسة.
4-يكون اعدادها على مستوى الدولة فقط.	4-يكون اعدادها على مستوى كل مؤسسة اقتصادية.
5-تجزئها السلطة التشريعية، وتقوم السلطة التنفيذية بتنفيذها.	5-لا علاقة لها بالسلطة التشريعية.

المصدر: داود ابراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2017، ص 23

ثالثا: الرقابة المالية:

_ تعريف الرقابة المالية:

" وظيفة تقوم بها السلطة المختصة يقصد التحقق من ان العمل يسير وفق للأهداف المرسومة بكفاية في الوقت المحدد".²⁵

كما تعرف الرقابة المالية بانها: " الرقابة التي تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والكشف الكامل عن الانحرافات و مدى مطابقة التصريفات المالية مع القوانين والقواعد النافذة".²⁶

²⁴ حمدي بن محمد بن صالح، مرجع سابق، ص 22.

²⁵ حمدي سليمان القبيلات، الرقابة الادارية والمالية على الاجهزة الحكومية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 14.

²⁶ عبد الباسط على جاسم الزبيدي، المالية العامة و الموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، كلية الحقوق، جامعة الموصل، 2015، ص 247.

_ انواع الرقابة المالية:²⁷

الرقابة الادارية: هي رقابة تكشف الانحرافات دون التوقيع الجزاء وهذا ما يحدد من فعاليتها وهي تتبنى على مراجع وفحص البيانات المحاسبية والمالية من اجل تحقيق من صحتها وسلامتها ومن احترام الادارة للتعليمات واللوائح التي تصدرها الجهات المؤهلة بذلك قانون ومثالها رقابة المفتشية العامة للمالية.

الرقابة التشريعية: والتي يسميها البعض بالرقابة الشعبية وهي التي يقوم بها البرلمان بغرفتها لمالها من سلطة في الرقابة المالية قبل او اثناء وبعد عمليات تنفيذ النفقات العامة وذلك بماله من اليات رقابية متعددة و التي منها الاسئلة الكتابية والشفوية التي يوجهها اعضاء البرلمان للحكومة وكذا عن طريق الاستجواب وكذا تقديم الحكومة لبيانها عن السياسة العامة.

_ الرقابة التنفيذية : هي التي لها اجهزة تابعة للحكومة قصد التحقق من الاستعمال الحسن للأموال العامة وان كان يعاب عليها انها مرتبطة دائما بسياسة الحكومة واهدافها التي قد لا تعطي الاولوية للصالح العام.

_ وسائل الرقابة المالية : تتمثل فيما يلي:²⁸

_ التنفيذ باعتمادات الموازنة العامة(النفقات والايرادات كل حسب).

_ الكشوف الدورية المطلوبة لوزارة المالية:

اي على المحاسبين في الدوائر المختلفة ان يقدموا الى وزير المالية في غضون ثلاثة ايام بعد نهاية كل شهر الحسابات والجداول الختامية وذلك لتمكين الوزارة من دراستها ومراقبتها

_ لجان التعداد والتفتيش: يترتب عليها تقديم تقارير الى الوزير المالية مع التوصيات بشأنها

_ المراقب المالي(المحاسب المفوض): يعين بقرار من وزير المالي لدى كل دوائر الحكومية والمؤسسات الحكومية ذات الاستغلال مالي وتتلخص مهمته في:

_ تدقيق كل مستندات الصرف للتأكد من مطابقتها للقوانين والانظمة المالية السارية المفعول.

²⁷ بن داود ابراهيم، "الرقابة المالية على النفقات العامة"، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2017، ص 20.

²⁸ محمد الهو، مرجع سابق، ص 221، 222.

_ لا يجوز صرف مستند قبل تدقيقه من المراقب المالي في الوزارة ويتحمل امين الصندوق المسؤولية الكاملة في حالة قيامه بالصرف بدون توقيع مراقب.

_ اعلام وزارة المالية فوراً وخطياً بكل مخالفة للأحكام والقوانين والانظمة المالية.

_ متابعة تحصيل الايرادات في الوزارة او الدوائر المعين لديها، ومتابعة دفع التحصيلات لصندوق الخزينة في حينه

_ المفتش العام في الوزارة المالية: تتلخص مهامه في:

_ القيام بجولات تفتيشية مفاجئة للمحاسبين وامناء الصناديق و الدوائر الحكومية المختلفة.

_ تقديم النصائح والارشادات والخبرات المالية للدوائر لما يتمتع به من خبرة في الامور المالية.

_ اجراءات الابحاث التي تساعد على تطوير وتحديث عمليات المحاسبة الحكومية.

_ التحقيق في الاختلاسات التي تقع في دوائر الدولة وتقديم تقارير عنها.

_ دراسة التقارير الواردة في ديون المحاسبة و اعلان التقارير بأهم الملاحظات الواردة.

_ اهمية الرقابة المالية:²⁹

_ الرقابة تساعد المنظمة على ترشيد الانفاق العام، اي ان تحقق النفقات اهدافها الحقيقية.

_ الرقابة تساعد المنظمة تفاديها السير في تراكم الاخطاء او الاجراءات الادارية.

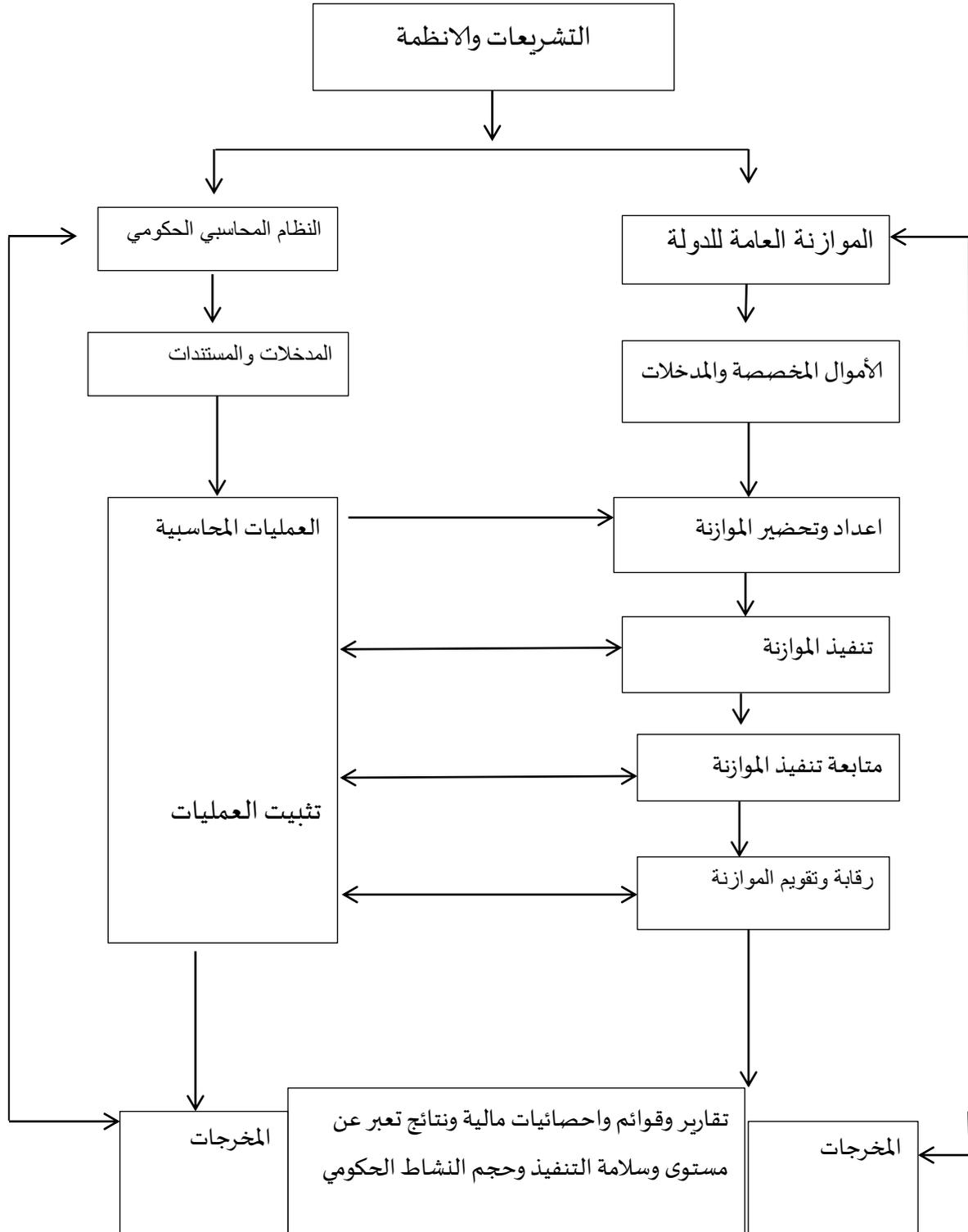
_ تهدف الرقابة الى التأكيد من ان تنفيذ الموازنة يسير وفقاً للإجازة التي منحها البرلمان للسلطة التنفيذية واجهزتها بغية المحافظة على الاموال العامة وكفاءة وفاعلية استعمالها بما يحقق المصلحة العامة وحماية هذه الاموال من كل تبذير او سوء استعمال في مجال الانفاق او الايرادات العامة.

_ ان الرقابة المالية اداة نوعية وخامن لاستقامة ونزاهة الموظفين والعاملين على تنفيذ الموازنة العامة وانه هناك رقابة ايجابية لمكافحة من يعملون بالقيم الاخلاقية الوطنية و رقابة سلبية تحاسب المقرضين في ادايتهم او انحرافهم مما هو مطلوب منهم .

_ الرقابة المالية تنظم وتحدد تكاليف الانفاق وتحصيل الايرادات العامة.

²⁹ سمير صلاح الدين حمدي، المالية العامة، ط1، مكتبة زين الحقوقية والادبية، 2015، ص234.

الشكل رقم 3: ³⁰ العلاقة بين النظام المحاسبي العمومي والموازنة للعامه.



³⁰ حنان عبد الأمير كاظم الوسوي، اساسيات المحاسبة الحكومية اسس نظرية وتطبيقات عملية، دار صفاء للنشر وتوزيع، عمان ، 2021، ص43

خلاصة الفصل الاول :

تعتبر المحاسبة العمومية هي الاحكام التنفيذية التي تطبق على الميزانيات والعمليات الت تشمل عمليات تنفيذ النفقات والايرادات، وحيث تعتمد الانظمة المحاسبية على اسس قياس محاسبية مختلفة لقيدهمليات المالية واستخلاص النتائج وبهذا يتم اختيار بين تطبيق الاساس النقدي او الاساس الاستحقاق بحيث يؤثر على نوعية وجودة مخرجات النظام المحاسبي ولهذا يتمركز على الاساس الاستحقاق الذي توصي به الهيئات الدولية المتخصصة في المحاسبة العمومية وكشرط الاساسي لضمان عصرنه تطوير النظام المحاسبي وذلك وفق متطلبات المعايير المحاسبة الدولية القطاع العام والتي سيتم دراستها في الفصل الموالي.

الفصل الثاني:

المعايير المحاسبية الدولية في

القطاع العام و أفاق تبنيها

في الجزائر

تمهيد :

لقد شهدت المحاسبة العمومية في أونة الأخيرة عدة تغيرات جذرية أدخلت على المحاسبة القديمة ، بحيث ظلت لفترة طويلة من زمن تعتمد على الأساس النقدي إلى غاية بداية التسعينات ، أين بدأ اهتمام الباحثين والمنظمات المهنية والعلمية يتزايد حول الإنتقال إلى الاستحقاق ، في محاولة منهم لتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة المالية ، هدفه الأساسي تعزيز قدرات وزارة المالية في تأدية مهامها الأساسية في الرقابة على المال العام من اجل عرض إفصاح المعلومات بغرض المساءلة وتقييم الاداء و التحرك لتوحيد المعايير المحاسبية المطبقة في مختلف الدول العالم واتساقها. ومن هذا منطلق سنترطق من خلال الفصل إلى :

المبحث الأول :مدخل المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

المبحث الثاني : واقع المحاسبة العمومية في ظل المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

المبحث الأول: مدخل معايير المحاسبية الدولية القطاع العام

سوف نتطرق في هذا المبحث الى نشأة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ،وتطورها ثم عرض مجال تطبيق هذه المعايير مراحل الاصدار المعيار الأول مرة، وفي الأخير الأهداف معايير المحاسبية القطاع العام .

المطلب الأول: مفاهيم حول المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

أولا:نشأة معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

تعود نشأة معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ،من نشأة مجلس معايير المحاسبة العمومية،GASB حيث أنشئ في 1984، تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية FAF لتناول قضايا في التقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية ولقد كان الدافع لإنشاء هذا المجلس التقصي في قابلية القوائم المالية ،التي تعدها الحكومات للمقاربة مع التقارير المالية التي تعدها المؤسسات الاقتصادية وذلك عندما واجهت بعض المدن الأمريكية احتمال الإفلاس.

أين تم إصدار أول معيار في جويلية 1984 وهو معيار الملزم الرسمي الواجب على جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات تطبيقه على الوحدات الحكومية

وفي 10 نوفمبر 2004 تم إنشاء مجلس معايير المحاسبية الدولية القطاع العام IPSASB ليحل محل مجلس معايير المحاسبية العمومية وهي لجنة دائمة تابعة للإتحاد الدولي المحاسبين IFAC حيث تأسس هذا الأخير في 1977 ويشمل 167 عضو³¹.

ثانيا: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

تعريف المعيار المحاسبي :

يعرف المعيار بأنه النموذج الذي يوضع ليقاس على ضوء شيء ما ، وفي المحاسبة فان المعيار المحاسبي بمثابة المرشد الأساسي لقياس عمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات إلى المستفيدين منها.³²

³¹ عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر-دراسة استطلاعية لأراء عينة من الأكاديميين والمهنيين، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة أحمد دراية أدرار، تخصص مالية ومحاسبة 2018/2019، ص 177

³² محمد محمود، حسين لافي ، معوقات تطبيق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية، الماجستير 2013، جامعة عمان العربية، قسم المحاسبة، كلية الاعمال، ص 06

كما يعرف المعيار المحاسبي بأنه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية أو مهنية، ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، يحدد الأسلوب القياس أو التصرف و العرض أو التوصيل المناسب.³³

تعريف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS

تعرف المعايير المحاسبية بأنها عبارة عن "بيانات رسمية تبين كيف يجب ان تتعكس أنواع معينة من المعاملات والأحداث الأخرى في القوائم المالية الحكومية ، وفقا لذلك فالإلتزام بمعايير محاسبية موثوق ومعترف بها ضروريا للحصول على عرض عادل للقوائم المالية"³⁴

في حين عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام "بأنها توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والافصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام"³⁵

القطاع العام: هو الحكومات الوطنية (السلطة التنفيذية) والحكومات الاقليمية مثل (الولاية) والحكومات المحلية مثل (البلدية)، والمنشآت الحكومية ذات العلاقة باستثناء منشآت الاعمال الحكومية GBES لأنها تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية

التقارير المالية ذات الغرض العام: هي التقارير المالية المصممة للمستخدمين غير القادرين على طلب معلومات مالية تلبى احتياجاتهم المحددة من المعلومات مثل المواطنين، إضافة لذلك توجد التقارير ذات الغرض الخاص، وهي التقارير المصممة لتلبية حاجات الهيئة الحاكمة والهيئة التشريعية والأطراف الأخرى التي تؤدي مهمة إشرافية حيث يشجع مجلس IPSASB استخدام IPSAS في إعداد التقارير المالية ذات الغرض الخاص حينما يكون مناسباً.³⁶

³³ محمد محمود حسين لاني، مرجع سابق، ص 07

³⁴ International federation of accountants, Study n°13: Governance in the public Sector: A Governing body perspective, New York, 2001, p:08

³⁵ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال ابو غزال، عمان، 2009، ص14

³⁶ بوخالفي مسعود، متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، 2020/2019، ص72

ثالثا: خصائص المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS

تسعى معايير المحاسبة الدولية القطاع العام إلى التقريب بين المحاسبة التجارية والمحاسبة العمومية، فهذه الأخيرة تعتمد على تسجيل النفقات والإيرادات لا غير، في حين أن المعايير الدولية تفرض على الدولة الأخذ بعين الاعتبار لكل إلتزاماتها اتجاه الغير من أبرز خصائصها:³⁷

أ-الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي: فالمعايير يجب أن تكون منسقة منطقيًا من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من أهداف ومفاهيم وقروض ومبادئ

ب- الملائمة: باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العلمي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب المواءمة بين متطلبات التطبيق

ج- المرونة: بسبب عدم ثبات الظروف البيئية وتغيرها من وقت إلى الأخر من مكان إلى آخر فالمعايير المحاسبية الدولية يجب أن تكون مرنة، بحيث عملية إعدادها تعد عملية مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة

د- الواقعية: يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها كما تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة

هـ- المفهومية: يجب أن تكون معايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها

المطلب الثاني: أهمية ودور وأهداف المجلس المحاسبية الدولية في القطاع العام

أولاً: استبدال لجنة القطاع العام PSC بمجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSASB (سنة 2004)³⁸

رأينا فيما سبق أنه في سنة 1996 أطلقت لجنة القطاع العام psc برنامج معايير، أي أن دورها تغير بحكم الوقع لتصبح الجهة التي تتولى المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام. وبقيت خلال تلك سنوات تتقدم ببطء، إلى غاية ماي 2000، أين تم إحراز تقدم كبير في تطوير مجموعة أولية من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

³⁷ محمد محمود حسين لافي، مرجع سابق، ص 10

³⁸ جابي امينة هناع، "أثر تبني المعايير المحاسبية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، أطروحة نيل دكتوراه، قسم العلوم التجارية، التخصص محاسبة والتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2018-2019، ص 29-30

وذلك بالإستناد إلى المعايير المحاسبية الدولية IAS المبنية على أساس الاستحقاق كلما كان ذلك ممكنا، وبما يتماشى وخصوصيات القطاع العام. حيث أصدرت لجنة القطاع العام Psc مجموعة متكونة من ثمانية معايير بدءا من المعيار رقم 1 إلى المعيار رقم 8 على الترتيب، وبعد عقد إجتماع في ماي 2001، وافقت اللجنة على إصدار أربعة معايير إضافية، وذلك في جوان 2001، هي المعايير التالية: من المعيار رقم 9 الى المعيار رقم 12 على الترتيب، كما وافقت اللجنة على إصدار المعيار رقم 13 مستقبلا. وفي اجتماع عقد نوفمبر 2001، أصدرت خمسة معايير أخرى تعالج قضايا محددة في إطار أساس الاستحقاق المحاسبي، وقد تم إصدار المعايير التالية عقب الإجتماع: من المعيار رقم 13 الى المعيار رقم 17، أما المعيار رقم 18 فقد اعتمد اثر اجتماع لجنة القطاع العام الذي اقيم في مارس 2002. وإستنادا لIPSAS والتي تعتبر مجانية حيث أنها متاحة على موقع الاتحاد الدولي للمحاسبين على معايير المحاسبية الدولية والتي بدأ سريانها في 1997 وفي أوائل عام 2003، بعد فترة تطوير طويلة، نشرت psc نشرت مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية وفقا للأساس النقدي المحاسبي، وكان هذا أول نشر لسن المتطلبات و اقتراح الإفصاحات للتقارير وفقا للأساس النقدي في أكتوبر 2003، خلال اجتماع مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين في مدينة كيبك الكندية قرر الأعضاء اطلاق دراسة خارجية للجنة القطاع العام، وبعد القيام بفحص واستعراض خارجي لدور لجنة القطاع العام و حوكمتها وتنظيمها قرر الاتحاد الدولي للمحاسبين حل لجنة القطاع العام ليحل محلها مجلس IPSASB في عام 2004، مع ادخال تنقيحات تعكس ان ولاية المجلس ستركز في المستقبل على تطوير واصدار IPSAS.

ثانيا: مجلس معايير المحاسبية الدولية القطاع العام

يتكون مجلس معايير المحاسبة الحكومية (العمومية) الدولية IPSASB من 18 عضو من المتطوعين في مختلف أنحاء العالم من ذي الخبرة والتجربة في إعداد التقارير المالية للقطاع العام ويتم تعيينهم من قبل مجلس.

يهدف مجلس معايير المحاسبة الحكومية (العمومية) الدولية IPSASB إلى وضع برامج تهدف إلى تحسين الإدارة المالية للقطاع العام والمساءلة بما في ذلك تطوير المعايير المحاسبية وتعزيز قبولها وهذا الهدف يوضح الأتي::

أ- أن تضمن معلومات الموازنة في النظام المحاسبي وبيانات تقارير الموازنة هو أمر حاسم لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام

-للتأكد من أن المسؤولين يخضعون للمساءلة عن قراراتهم المتعلقة بالموازنة فمن الضروري أن يعترف المستخدمون على درجة قدرة المسؤولين على العمل في حدود الموازنة المصادق عليها

-أفضل آلية يمكن من خلالها إطلاع الشعب على أوضاع البلد تكون من خلال تقارير موازنة المصادق عليها والمخططة فضلا عن تقارير المطابقة الصادرة كعنصر من عناصر القوائم المالية.

كما يحث الحكومات على أن تعد وتصادق على الموازنات العامة السنوية وتجعلها متاحة للجمهور إذ أنها توفر معلومات مالية عن الخطط التشغيلية للوحدة عن الفترة المقبلة واحتياجاتها من راس المال وتخدم توصيل لأهداف والتوقعات للجهات المهتمة وهي تستخدم لتبرير تحصيل الموارد من دافعي الضرائب ومجهزي الموارد الآخرين وتأسيس سلطة بالتحصيل والإنفاق.³⁹

ثالثا: أهمية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

تكتسي المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أهمية كبيرة في تحسين المخرجات المحاسبية والمالية للقطاع العام ونذكر منها ما يلي :

-المعايير المحاسبية الدولية تساهم بشكل كبير في تحقيق توافق السياسات المحاسبية على المستوى الدولي عن طريق تقديم ارشادات وتوجيهات للمهنيين المختصين في مجال المحاسبة من أجل الإرتقاء بجودة البيانات المالية وتحقيق الافصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام اضافة الى تحسين قابلية المقارنة المعلومات المالية بين مختلف الفترات على المستوى الدولي ؛

-كما تؤدي معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام دورا هاما في توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على مستوى دولي عن طريق تحقيق تقارب فيما يخص طريقة إعداد وعرض البيانات المالية لوحدات القطاع العام وتشجع التنسيق المحاسبي الدولي لتطوير وتحديث نظم المحاسبة العمومية والرفع من جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية ؛

-يستعان على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إنتاج "حسابات موحدة" نصف النشاط الإقتصادي للدولة ؛

-تسمح بتحسين نوعية المعلومات المالية الحكومية المبلغة إلى المستخدمين الخارجيين والمديرين ومن ثم الضبط المالي مما يؤدي إلى تجنب الفساد وسوء الإدارة ؛

-توفر مجموعة من الوسائل لقياس سياسات الافصاح والإبلاغ المالي وفقا لأساس الإستحقاق المحاسبي فضلا من الأساس النقدي ؛

ومما سبق يتضح بان الإعتراف الدولي بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتشجع الهيئات والمنظمات العالمية على تبني متطلبات هذه المعايير يضيف عليها أهمية كبيرة. وذلك بالرغم من كونها لا تكتسي الصفة الإجبارية في تطبيقها بل تعتمد على مستوى القبول الدولي لها لأن تطبيق معايير معترف بها دوليا يضمن توفير

³⁹ عبود ميلود، مرجع سابق، ص185

بيانات مالية حكومية ذات مصداقية وجودة عالية عن طريق تطوير مجموعة شاملة من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام التي تمثل أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية الحكومية .

رابعاً: دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

ابتداء من 10 نوفمبر 2004 حل مجلس معايير محاسبة الدولية في القطاع العام مكان لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين والذي عبارة عن منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تم تأسيسه سنة 1977 والذي تهدف مهمته الأساسية حسب نظامه الداخلي الى "خدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف انحاء العالم المساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق ترسيخ وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة وتعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير والتعبير عن قضايا المصلحة العامة حين تكون الخبرة المهنية اكثر ملائمة"⁴⁰

1- دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

وقد قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بتعيين مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام كهيئة مستقلة مسؤولة عن وضع المعايير للمحاسبة في الوحدات الحكومية والادارية التي لا تهدف لتحقيق الربح والذي يعمل على أن تكون بياناته متوافقة مع المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية مع لأخذ بعين الاعتبار خصائص ومميزات القطاع العام .

وعلى هذا الاساس يصدر مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام معايير محاسبية عالمية عالية الجودة لإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية على الاساس النقدي الذي يتضمن إفصاحات اجبارية واخرى اختيارية يتم التشجيع على الالتزام بها .اضافة إلى ذلك ، يقوم المجلس بإصدار معايير للمحاسبة وفقاً لاساس الاستحقاق المحاسبي مقارنتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عن طريق تعديلها لتناسب مع خصوصيات منشآت القطاع العام كما " يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حيث أمكن ان يحافظ على المعالجة المحاسبية والنص الاصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا اذا كان هناك مسألة هامة ذات صلة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير"⁴¹

عند إعداد البيانات المالية على أساس الاستحقاق فإن المجلس يميز بين البيانات المالية ذات الغرض الخاص والتي تكون مصممة لتلبية احتياجات أطراف محددة بمواصفات خاصة مثل التقارير المعدة لصالح هيئات الرقابة والسلطة التشريعية أو التنفيذية .

⁴⁰الاتحاد الدولي للمحاسبين ، " إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام " ، ج1 ، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين ، مجموعة طلال أبو غزالة ، عمان ، 2009 ، ص 4
⁴¹الاتحاد الدولي للمحاسبين ، " إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام " ، ج2 ، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين ، مجموعة طلال أبو غزالة ، عمان ، 2008 ، ص 10

أما البيانات المالية ذات الغرض العام فهي موجهة لمختلف شرائح المجتمع من أجل رفع مستوى الشفافية في تسيير المال العام وتقديم ادوات للمساءلة عن الاداء .

2-أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام

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

-إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام Ipsas؛

-تشجيع قبولها وتحقيق التوافق الدولي مع تلك المعايير ؛

- نشر وثائق أخرى توفر إرشادات حول قضايا وخبرات تتعلق بإعداد تقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عنصر أهاما في إستراتيجية عمل المجلس. الذي يهدف إلى الحفاظ على متطلبات وهيكل ونص العيار مالم يكن هناك سبب يأخذ بعين الاعتبار خصائص وطبيعة النشاط القطاع العام؛

المطلب الثالث: أسباب ظهور معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ومزايا تطبيقها

أولا: أسباب ظهور معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

وقد جاء ظهور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لمجموعة من الأسباب أهمها :

-تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية، و الإرتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي

-الإستجابة إلى المزيد من النداءات المطالبة بزيادة الشفافية والمساءلة المالية في مجال إدارة المال العام .حيث يقتضي مبدأ الشفافية أن تصنف معلومات الموازنة العامة وفقا للمعايير الدولية وتقدم بطريقة تسهل تحليل السياسات .أما مبدأ المساءلة فيستلزم أن تكون الحكومة مسؤولة أمام السلطة التشريعية عن مدى بلوغ الأهداف المسطرة

الحاجة الملحة لإنتاج وتثمين المعلومات المحاسبية للدولة والجماعات المحلية والشركات العامة من خلال إعداد الوثائق المالية الضرورية والكافية التي تسمح بما يلي :

-الوصف الدقيق لعمليات الميزانية والعمليات المالية ؛

-التقديم السريع للمعلومات الموثوق بها والضرورية لإتخاذ القرار؛

-سهولة تقييم أداء الوحدات الحكومية؛

ثانيا :مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

إن بظهور هذه المعايير أصبحت المحاسبة العمومية تدريجيا تسير على نهج المحاسبة المالية. بحيث يتعين على المحاسبة العمومية الآن أن تفي بنفس الشروط المتعلقة بالإكتمال والشمولية والصور الصادقة للوضع المالية للدولة ,ومن مزايا معايير الدولية في القطاع العام مايلي :

-التناغم والتناسق :يعني ذلك قيام المنشأة بتطبيق ذات المعايير والأسس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها مما يعني توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية .

-قابلية المقارنة :من خلال توحيد أسس وقواعد المعالجات المحاسبية فإن النتيجة المباشرة هي قابلية القوائم المالية للمقارنة من قبل المستخدمين وبالتالي ترشيد عملية إتخاذ القرارات المتمركزة على المعلومات المحاسبية المماثلة والمفاضلة بين البدائل بناء على أسس سليمة وواضحة .

-مواكبة متطلبات العولمة :أصبح العالم الذي نعيش فيه صغيرا لتطور وسائل الإتصال وازدياد عمليات التبادل بين الدول وانتشار شركات متعددة الجنسية لهذا نطلب من المحاسبة مواكبة هذه التطورات بإنشاء منظمة مهنية تعني بشؤون المحاسبة على مستوى عالمي .

-تلبية متطلبات الممولين :للتوسع في عملياتها ونشاطاتها ولا يمكن للمؤسسات التمويلية ان تقوم بمنح قروض إلا في ضوء دراسة وافية للقوائم المالية للمنشأة التي تحتاج إلى تمويل و لا يمكن أن تكون هذه الدراسة إلا في ضوء قوائم مالية قد أعدت وفقا لمعايير محاسبية دولية موحدة .

-الدخول إلى الأسواق المالية :إن من نقاط الإختلاف المهمة في الأسواق المالية هي الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وأساليب إعدادها لذا فإن ظهور المعايير المحاسبية الدولية إزالة هذا الإختلاف وأصبح لزاما على الشركات الإلتزام بالمعايير الدولية في سبيل الدخول الى الاسواق المالية الدولية والسماح لها لإمكانية اسمها في هذه الاسواق .

-قابلية الفهم وامكانية وجود تصور موحد ومشارك للقوائم المالية: عند ما يتم إعداد القوائم المالية على أسس مختلفة لا يمكن فهمها وقراءتها ويتطلب ذلك مزيدا من التوضيح والافصاح على الاسس التي اعدت القوائم المالية وعدم صلاحيتها لإتخاذ القرارات وهذا يتعافى مع الهدف الرئيسي وهذا يتنافى مع الهدف الرئيسي وهو ضرورة تزويد معلومات موثوقة وملائمة .

-إيجاد معلومات موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة: مثل اسعار صرف العملات فلا يمكن ترجمة القوائم المالية بناء على قوانين ومعايير محلية حيث تفقد عندها خاصية المقارنة ولكن يجب ان يكون ذلك في ظل توجه عالمي موحد يعبر عنه ب المعايير المحاسبية الدولية .

-تلبية المتطلبات القانونية: حيث ان كثيرا من الدول تنص صراحة على تطبيق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ولا تمتلك حكومة وطنية أو محلية أو إقليمية تسعى إلى تحقيق وجودها وتحقيق الفعالية والكفاءة على المستوى الوطني إلا الإنصياح إلى القانون .

-زيادة جودة المعلومات المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: حيث أن هذه المعايير يتم وضعها من قبل خبراء في المحاسبة في القطاع العام كذلك فمن شأن الاسلوب المتبع في إصدار هذه المعايير وخاصة التعليق على المسودات العرض والإستشارات المتاحة لكل من يرغب في ذلك على مستوى كافة العالم إغناء المعرفة العلمية المحاسبية والمالية التي تتضمنها المعايير مما ينتج عنه الوصول الى معايير عالية الجودة ينعكس بالتالي على جودة المعلومات المحاسبية العالية التي تم الوصول إليها بتطبيق هذه المعايير⁴² .

-تحقيق الشفافية والمصدقية والعدالة: وما ترنو اليه الحكومات هو الوصول إلى درجة عالية من الشفافية بحيث تعرض المعلومات المالية المركز المالي والأداء المالي وكيفية التصرف بالتدفقات النقدية في منشآت القطاع العام دونما مواربة أو خداع أو زيادة أو نقصان ولا يمكن تحقيق ذلك إلا بمعرفة الأسس التي تم على غرارها إعداد المعلومات المالية ويؤدي ذلك او ينفيه التغذية الراجعة من اصحاب العلاقة عن مدى الاستفادة من المعلومات المالية المنشورة في ترشيد ما تم إتخاذه من قرارات كذلك موثوقية المعلومات وعدالتها ومصداقيتها في تمثيل الواقع المالي للمنشآت الحكومية بما يؤدي إلى تحقيق الغاية المنشودة من عملية وضع معايير محاسبية للقطاع العام وهي المساءلة والمحاسبة والوقوف على حقيقة مستويات الفساد وتبرير المديونية العالمية.

-التخلص من عيوب الأساس النقدي: فالأساس النقدي كما تم تبياناه مسبقا قد ادى تطبيقه إلى وجود كثير من السلبيات والمساوئ وخاصة فيما يتعلق بضعف الرقابة على المال العام حيث تنتهي العلاقة بالنفقات عند

⁴² اسيا قمو، "إتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام خلال الفترة (2002-2013)" رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012، ص150

صرفها فبالرغم من أن معظم الإنفاق ينتج عنه الموجودات وأصول رأسمالية تغيب الرقابة عنها ليست المحاسبة والمالية فحسب بل حتى الإحصائية مما ينتج عنه ضياع وهدر للموارد .

ثالثا: إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

-يتم إصدار مسودة عرض Exposure Drefit ويرمز لها ب ED وتحمل رقما متسلسلا لكل معيار IPSAS أو دليل RPG للتعليق العام ؛

- وعند تعديل معايير المحاسبية 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 تعديلهما

- يتم التعاون مع كافة الجهات الوطنية الواضحة للمعايير في إصدار المعايير والأدلة من أمثلة هذه الجهات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB؛

-يتم الاعلان عن المعايير والأدلة وتعديلهما ويتم التعاون في هذا المجال مع كافة الجهات الوطنية المخولة كوزرات المالية والخزانة وغيرها على مستوى دول العالم كافة؛

رابعا: الفروض الأساسية لمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام⁴³

الافتراض الأول: إن هناك الكثير من المعاملات المشتركة في القطاعين الحكومي والخاص ، وهذا ممكن ، وفي الواقع الأفضل أن يكون لدينا مجموعة واحدة من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما لكلا القطاعين . لذلك معظم معايير المحاسبة الحكومية الدولية تم وضعها من خلال عمل تغيرات متواضعة على المعايير المعلنة من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وفضلا عن ذلك فإن IPSAS Board وضع معايير للمعاملات والاحداث الفريدة من نوعها للقطاع الحكومي .

الافتراض الثاني: إن الشركات التجارية تقوم بإعداد كشوف مالية موحدة سنويا وفقا لأساس الاستحقاق ، ينبغي للحكومات أن تفعل شيء نفسه ، حيث تغطي الكشوف المالية الموحدة المنظمة الرئيسية والوحدات التابعة لها ، علما بأن الشركات التجارية تستخدم أساس الاستحقاق كمعيار للحكم على الأداء المالي .

المبحث الثاني: واقع المحاسبة العمومية في ظل المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS

المطلب الأول: عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام فروقات بين IAS /IFRS

⁴³ عيود ميلود ، مرجع سابق ، ص 188

أولاً: حقيقة أن المعايير IPSAS تستند بشكل كبير على معايير IFRS/IAS

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتوقيع اتفاق مع مجلس IASB في نوفمبر 2011 لتطوير التعاون بينه وبين مجلس IPSASB في حين انه حتى الجهات المستهدفة للإبلاغ المالي مختلفة فمعايير IFRs صممت في المقام الاول

لصالح المستثمرين حيث يتوقع أن توفر معلومات مالية مفيدة لتنوير الخيارات للمستثمرين المالمين على المحفظة الاستثمارية وبيع وشراء الشركات أما معايير IPSAS فتولي أهمية كبية للمواطنين وممثلهم⁴⁴

فنموذج IFRS المتبع من طرف معايير IPSAS هو واحد من العوامل التي تفسر أنه لا يوجد لحد الآن معيار محاسبي بشأن ما يشكل جزءاً أساسياً من الإنفاق العام أي نفقات الحماية الاجتماعية كما لا يوجد أي معيار للأصول المحددة للقطاع العام مثل المعالم الأثرية والتاريخية والحدائق الوطنية العمومية أو الأصول غير الملموسة مثل الحق في فرض ضرائب أو الرسوم التي تتعلق باستخدام الممتلكات العمومية لذا اذا نظرنا على سبيل المثال للمعيار المحاسبي الدولي IPSAS31 المتعلق بالأصول غير الملموسة سوف نجد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة الخاصة بالشركات (تكاليف البحث والتطوير , البرمجيات الخ) ولكن لا شيء حول الأصول الخاصة

بالدولة بالنسبة للمعاملات لتلك التي تقوم بها الشركات لا يوجد سبب للتحديد عن المعايير المطبقة على الشركات كما أن الاتساق ينبغي ان يسود ولكن من الضروري ايضا وضع معايير محاسبية تتماشى وخصوصيات القطاع العام الكثيرة (أهمية المعاملات السوقية غير التبادلية بحكم أن القطاع العام لا يهدف لتوليد الأرباح إستراتيجية الدول ما إلى ذلك)

نموذج IFRS/IAS المتبع من قبل المعايير والتحيز الثقافي المذكور أعلاه يمكنهم تفسير ان معيار (IPSAS25) الذي يتناول رواتب ومعاشات موظفي وأعاون القطاع العام بنفس طريقة المعاشات التقاعدية المرسملة التي يديرها القطاع الخاص فلم يكن هناك نقاش حول العواقب المحاسبية التي ينبغي إستخلاصها من أسلوب تمويل المعاشات من نظام التوزيع الذي يتم من خلاله تمويل نفقات من خلال الإيرادات نفس السنة عكس نظام المرسملة) كما يجب الإشارة إلى أنه لا يوجد معيار محاسبي خاص بنفقات الحماية الاجتماعية بما فيها نفقات معاشات الضمان الإجتماعي (رقم 25 يتعلق بمعاشات الموظفين فحسب)

ثانياً: الفروقات بين IAS وIFRS وIPSAS

⁴⁴ جابي أمينة هناء، مرجع سابق، ص 43-44

الفصل الثاني: معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وأفاق تبنيها في الجزائر

معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS	التقارير المالية IFRS	معايير المحاسبية الدولية IAS	فرق
القطاع العام	القطاع الخاص	القطاع الخاص	من حيث القطاع
الأساس النقدي أساس الإستحقاق	أساس الإستحقاق	أساس الإستحقاق	الأسس المعتمدة
IPSASB	IFRIC	IASB	الجهة المسؤولة عن إصدارها
ليس ربحي	ربحي	ربحي	هدف
40 معيار	39 معيار	41 معيار	عدد معايير

ثالثا : عرض معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

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

الجدول رقم 03 : عرض معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
IPSAS 1	عرض البيانات المالية	IPSAS 21	إنخفاض الأصول غير المولدة للنقد
IPSAS 2	بيانات التدفق النقدي	IPSAS 22	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي
IPSAS 3	السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	IPSAS 23	الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)

الفصل الثاني: معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وأفاق تبنيها في الجزائر

عرض معلومات الموازنة في البيانات	IPSAS 24	اثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	IPSAS 4
منافع الموظفين	IPSAS 25	تكاليف الافتراض	IPSAS 5
انخفاض الاصول للنقد	IPSAS 26	البيانات المالية الموحدة والمنفصلة	IPSAS 6
الزراعة	IPSAS 27	المحاسبة عن الاستثمارات الزميلة	IPSAS 7
الادوات المالية العرض	IPSAS 28	الحصص في المشاريع المشتركة (الاسهم)	IPSAS 8
الادوات المالية الاعتراف والقياس	IPSAS 29	الايراد من المعاملات التبادلية	IPSAS 9
الادوات المالية الافصاح	IPSAS 30	التقرير المالي في اقتصاديات التضخم المرتفع	IPSAS 10
الموجودات غير الملموسة	IPSAS 31	عقود الانشاء	IPSAS 11
ترتيبات امتياز الخدمة	IPSAS 32	المخزون	IPSAS 12
تبني معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام للمرة الاولى	IPSAS 33	عقود الايجار	IPSAS 13
البيانات المالية المنفصلة	IPSAS 34	الاحداث بعد تاريخ اعداد التقرير	IPSAS 14
البيانات المالية الموحدة	IPSAS35	الادوات المالية: الإفصاح والعرض	IPSAS 15
الاستثمارات في الهيئات الزميلة	IPSAS36	العقارات الاستثمارية	IPSAS 16
الترتيبات المشتركة	IPSAS37	الممتلكات والمصانع المعدات	IPSAS 17
الافصاح عن الحصص في الهيئات الاخرى	IPSAS38	تقديم التقارير حول القطاعات	IPSAS 18
منافع الموظفين	IPSAS39	المخصصات الالتزامات والاصول المحتملة	IPSAS 19
مجموعات أو دمج القطاع العام	IPSAS 40	الافصاح عن الاطراف ذات العلاقة	IPSAS 20

من إعداد الطالبتين بالإعتماد على www.ifac.com

رابعاً: معايير إعداد التقارير وعرض البيانات المالية

المعيار رقم 1: عرض القوائم المالية

تم إصدار هذا المعيار في ماي 2000، حيث تعرض لعدده تعديلات وفقاً لمشروع التحسينات التابعة لمجلس معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، والذي قام بصياغته في شكله النهائي سنة 2009، يهدف هذا المعيار إلى توضيح إجراءات وقواعد إعداد وعرض البيانات المالية للإغراض العامة، مما يرفع من إمكانية المقارنة بين مختلف البيانات المالية لمنشآت القطاع العام، حيث يبين هذا المعيار الإرشادات المتعلقة بهيكل وشكل البيانات المالية والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بنوعية ومحتوى البيانات المالية المعدة على أساس الإستحقاق⁴⁵

المعيار رقم 02: قائمة التدفقات النقدية

يهدف هذا المعيار "تقديم المعلومات حول المتغيرات التاريخية في النقد والنقد المعادل لمنشأة بواسطة بيان تدفق نقدي بين التدفقات النقدية خلال الفترة الناشئة عن الأنشطة التشغيلية و الإستثمارية والتمويلية" يقصد بالنقد وفقاً لهذا المعيار مجموع ودائع الصندوق والودائع تحت الطلب، أما النقد المعادل فيعبر عن الإستثمارات المالية قصيرة الأجل وعالية السيولة، بحيث تكون قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ نقدية متاحة، دون أن تخضع إلى مخاطر كبيرة.⁴⁶

المعيار رقم 06: القوائم المالية الموحدة والمنفصلة

الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2008، أو بعده يبدأ تاريخ نفاذ معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام. يهدف هذا المعيار إلى شرح متطلبات إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة لمنشأة اقتصادية، وفقاً لمبدأ الاستحقاق المحاسبي ولتحديد كيفية المحاسبة للإستثمارات في المنشآت المسيطر عليها، والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة والمنشآت الزميلة في البيانات المالية المنفصلة⁴⁷

المعيار رقم 10: التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم

الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يوليو 2001 أو بعده. يهدف هذا المعيار عرض البيانات المالية للمنشأة التي تعرض تقاريرها بالعملة الوظيفية التي تعتبر عملة ذات اقتصاد مفرط في التضخم وفقاً لوحدة القياس السارية

⁴⁵ الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام"، ج1، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة أبو طلال غزالة، عمان، 2010، ص 21.

⁴⁶ شلال زهير، "أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة"، أطروحة لنيل دكتوراه، تخصص، تسيير

المنظمات، 2013/2014، ص 69

⁴⁷ فرانس فان شايك، كتيب معايير محاسبية دولية في القطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، في الشرق الأوسط، منذ عام 1926، ص 15

في تاريخ التقرير، عندما تقوم المنشآت في القطاع العام بإدراج المعلومات المتعلقة بالموازنة ذات الصلة في بياناتها المالية، يجب إعادة عرض المعلومات المتعلقة بالموازنة في نفس وحدة القياس الحالية⁴⁸.

المعيار رقم 14: الأحداث اللاحقة الإبلاغ المالي

يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الإعراف وقياس الأحداث والوقائع التي تلي إعداد القوائم المالية، حيث التميز آخر يوم من الفترة التي تغطيها القوائم المالية والذي يعبر عنه بتاريخ إعداد التقارير المالية وبين تاريخ اعتماد وإصدار البيانات المالية بشكلها النهائي من أجل المصادقة عليها من طرف السلطات المختصة، وبالتالي على المنشأة الإفصاح عن المبالغ المعدلة في القوائم المالية نتيجة تسويات محاسبية أو تصويب لأخطاء بحيث تظهر وتنعكس وقائع معدلة بعد إعداد التقرير.

المعيار رقم 16: تقديم التقارير حول القطاعات

يهدف هذا المعيار تحدد منشآت القطاع العام كقطاعات مختلفة، كل نشاط أو مجموعة أنشطة قابلة للتمييز، ويجب تقديم تقارير عن المعلومات المتعلقة بها لأغراض وتقييم الأداء السابق للمنشأة ومدى تحقيق أهدافها، ولإتخاذ القرارات حول توزيع الموارد من قبل منشأة كقطاعات منفصلة. إضافة إلى الإفصاح عن المعلومات المطلوبة، تشجع المنشآت على الإفصاح عن معلومات إضافية حول القطاعات التي قدمت عنها تقارير كما هو محدد في هذا المعيار⁴⁹.

7- المعيار رقم 24: عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية

يهدف من التأكد من أن منشآت القطاع العام بإلتزاماتها المتعلقة بالمساءلة وتعزيز الشفافية في بياناتها المالية من خلال تطبيق الموازنة المعتمدة والمسؤلة عنها امام الجمهور، يطبق معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام رقم 24 على منشآت القطاع العام، باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية، التي تلزم أو تختار إتاحة الموازنة المصادق عليها للجمهور. الموازنة الاصلية هي هي الموازنة الاولية المصادق عليها صلاحية الإنفاق المشتقة من القوانين ومشاريع قوانين، التخصيص والتشريعات الحكومية والقرارات الاخرى⁵⁰.

⁴⁸الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 375

⁴⁹الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 521

⁵⁰كتيب معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، مرجع سابق، ص 28

خامسا: معايير الأصول الملموسة والغير الملموسة

1-المعيار رقم 07:الإستثمارات في المنشآت الزميلة

ينطبق على جميع الإستثمارات التي يكون للمستثمر فيها تأثير مهم الا اذا كان المستثمر مؤسسات راس مال ذوات مخاطر صناديق استثمار مشترك وصناديق إئتمان ومنشآت مشابهة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار التي تقاس بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الفائض او العجز

المعيار رقم 08 : الحصاص في المشاريع المشتركة

يهدف هذا المعيار الى الإستثمارات التي يكون للمستثمر فيها سيطرة مشتركة الا اذا كان المستثمر

مؤسسات راس مال ذات مخاطر صناديق استثمار مشترك بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار التي تقاس بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الفائض او العجز في فترة التغيير وفقا لاي معيار محاسبة دولي او وطني

المعيار رقم 11:عقود الانشاء

يهدف هذا المعيار المعالجة المحاسبة التكاليف والايادات لعقود الانشاء بحيث يحدد الترتيبات التي ستصف على انها عقود الانشاء يوفر الارشادات بشأن انواع عقود الانشاء التي تنشأ في القطاع العام يحدد اساس الاعتراف والافصاح عن مصروفات العقد واذا كان ذلك مناسبا ايرادات العقد⁵¹

المعيار رقم: 12 عقود الايجار

يهدف هذا المعيار الى تعريف عقود الايجار وتصنيفها هذا بالاضافة الى تحديد شروط الاعتراف وقياس المعاملات الناتجة عن هذه العقود واسس عرض الافصاح عن المعلومات المتعلقة بها ضمن البيانات المالية للجهات

عقود ايجار تمويلية وعقود ايجار تشغيلية ،عقود الايجار من طرف المستأجر وعقود الايجار من طرف المؤجر⁵²

المعيار رقم 16:العقارات الاستثمارية

يهدف هذا المعيار محاسبة العقارات الاستثمارية بما في ذلك القياس في البيانات المالية لمستأجر العقارات الاستثمارية المحتفظ بها بموجب عقد ايجار تمويلي والقياس على البيانات المالية لمؤجر العقارات الاستثمارية

⁵¹الاتحاد للمحاسبين ، مرجع سابق، 382

⁵²وزارة المالية، دليل معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية ، الامارات العربية المتحدة ،ص 292

المؤجرة بموجب عقد ايجار تشغيلي يمكن لمنشآت القطاع العام الاحتفظ بالامتلاكات للحصول على لايجار زيادة القيمة الرأسمالية

المعيار رقم 17: الممتلكات والمصانع والمعدات

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية الممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المنشأة في الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها التغيرات في هذا الاستثمار وتمثل القضايا الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات

المعيار رقم 19: المخصصات، الالتزامات والاصول المحتملة

يطبق هذا المعيار على مخصصات إعادة الهيكلة (بما في ذلك العمليات المتوقعة) وتفصح المنشأة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم الاثار المالية لإعادة الهيكلة. يقدم هذا المعيار ارشادات عن تحديد ما اذا كان مخصص ما سينشأ عن الخدمات الفردية والجماعية واذا كان الوضع كذلك. وعلى هذا الأساس يجب ان يكون المبلغ المعترف به كمخصص هو أفضل تقدير النفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ التقرير

المعيار رقم 31: الأصول غير الملموسة

يهدف هذا المعيار قياس الاصل ملموس المواد الداخلية اذا كان الاصل يلبي متطلبات لاعتراف المنصوص عليها في معيار المحاسبة الاستحقاق ومتطلبات الافصاح عنها حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التحقق من المعلومات

سادسا: معايير الادوات المالية

1- المعيار رقم 15: الادوات المالية "الإفصاح والعرض"

يوضح المعلومات الواجب الإفصاح عنها ، ويهدف هذا المعيار إلى تعزيز فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية وخارجها للمركز المالي والأداء والتدفقات النقدية لحكومة أو منشأة أخرى في القطاع العام⁵³

⁵³ اسية قمو ، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام ، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة قاصدي مبراح ورقلة ، 2022 ، ص 27

2-المعيار رقم 29: الأدوات المالية الاعتراف والقياس

يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الاعتراف وقياس الأدوات المالية الصادرة عن مختلف وحدات القطاع العام. حيث يتم الاعتبار المبدئي للأصول المالية في بيان المركز المالي عندما تصبح هيئات القطاع العام طرفاً في البنود التعاقدية للأدوات المالية والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة من دون أي خصم لتكاليف مختلف عمليات الأدوات المالية

3-المعيار رقم 30 الأدوات المالية الإفصاحات

يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أن مستخدمي البيانات المالية الحكومية بحاجة إلى معلومات تسمح لهم بتقدير حجم مخاطر الأدوات المالية التي تصدرها وحدات القطاع العام وكيفية إدارتها لهذه المخاطر لهذه الأسباب يهدف المعيار إلى حث الهيئات العمومية على توفير الإفصاحات التي تسمح بتقدير مالي

-أهمية البيانات المالية للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة

-طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن البيانات المالية التي تتعرض لها المنشأة أثناء الفترة وفي نهاية فترة إعداد التقرير، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر

باقي المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق

1-المعيار رقم 04:أثار التغيرات في أسعار الصرف

يعرض هذا المعيار البيانات المالية للعمليات الخارجية وتحويلها إلى بيانات بالعملة المحلية ويوضح كيفية معالجة فروقات أسعار الصرف الناتجة عن انخفاض قيمة العملة، يمكن أن تقوم المنشأة بالانشطة الأجنبية بطريقتين فقد يكون لها معاملات بالعملة الأجنبية أو قد يكون لها عمليات اجنبية من اجل ادخال المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية في البيانات المالية لمنشأة فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملة تقرير المنشأة يجب ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة تقرير المنشأة⁵⁴.

2-المعيار رقم 05:تكاليف الافتراض

يهدف هذا المعيار عرض متطلبات الإفصاح والمعالجة الحاسبة لتكاليف الافتراض والتي تتكون أساساً من الفوائد المصرفية والمصارف والعمولات التي تتحملها المنشأة عند اقتراض الأموال حيث "يجب الاعتراض بتكاليف

⁵⁴ أسيا قمو، نفس مرجع، ص26

الإقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها" هذا ما ينتج عنه التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض على أنها أعباء تتحملها المنشأة يتم قيدها عند تاريخ استحقاقها"⁵⁵

المعيار 03 السياسات المحاسبية، التقديرات المحاسبية الاخطار

يهدف هذا المعيار تعديل في المبلغ المسجل لأصل أو الإلتزام أو مبلغ الاستهلاك الدوري للأصل الناتج عن تقييم الوضع المالي للأصول والالتزامات والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بها وتنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية من المعلومات او التطورات الجديدة⁵⁶

المطلب الثاني: أهم مشاريع اصلاح المحاسبة العمومية

أولا: مشروع المخطط المحاسبي للدولة (إصلاح 1995)

ترجع أولى محاولات إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تسعينات القرن الماضي أين كلفت وزارة المالية باعتبارها السلطة المختصة بإعداد مشروع لإصلاح النظام المحاسبي العمومي، وبأشرت المديرية العامة للمحاسبة في هذا الإطار ابتداء من سبتمبر 1995 التحضير لوضع مشروع إصلاح محاسبي ينقل النظام المطبق من نظام مرتكز على الأساس النقدي إلى نظام مرتكز على أساس الاستحقاق ويجعل المحاسبة العمومية ذمة مالية تسمح بتسجيل كافة العمليات المالية للدولة بغض النظر عن تاريخ الواقعة النقدية المرتبطة بها، بدل محاسبة الخزينة التي تسجل فقط الأثر النقدي لعمليات الدولة.⁵⁷

أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية

يهدف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى تطوير نظام معلوماتي لمحاسبة الخزينة يسمح بتوفير معلومات ذات جودة عالية وفي آجال معقولة للمسؤولين من أجل اتخاذ القرار وتوظيفها في مجال عرض وتحليل نتائج النشاط الحكومي وتقييم الأداء لمختلف وحدات القطاع العام، بهدف تحقيق الشفافية والرشادة في تسيير الميزانية العامة للدولة. وفي هذا الإطار حدد مشروع التعليمات العامة للمخطط المحاسبي للدولة أهداف اصلاح لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق العناصر الاتية

-توفير معلومات موثوقة دقيقة عن مجمل نشاطات الدولة

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

⁵⁵الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، 2010، ص165

⁵⁶محمد خالد المهاميني، المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، 2009، ص247

⁵⁷عبدوس إيمان، دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي، أطروحة نيل دكتوراه، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الجزائر 3، 2022، ص144

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

إضافة إلى أهداف الرقابة ومتابعة قيد مختلف العمليات المالية للدولة سيسمح النظام محاسبي الجديد ما يلي:

-معرفة ممتلكات الدولة بمختلف مكوناتها

-امكانية تحديد تكلفة الخدمات العمومية

-تحديد النتائج السنوية وتقييم فعالية اداء نشاط ادارة⁵⁸

ثانيا: تطبيق القانون العضوي 18 / 15 في الجزائر

وبعد الازمة الاقتصادية التي واجهتها الجزائر في نهاية الثمانينات اضافة الى عمليات الفساد الاداري والمالي المتعلقة بالمال العام في كل مرة أثبت أنذاك القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية قصوره في الحفاظ على المال العام من جهة والتسيير الجيد للمرفق العام من جهة تم إعتقاد القانون العضوي 15/18 رسميا الجريدة الرسمية الجزائرية (القانون 15/18 ، 2018) كدستور مالي للجزائر والذي ينتظر منه تقديم عدة مزايا في التسيير العقلاني للمال العام والمرافق العامة التي تملكها الدولة. ومن مميزات هذا القانون عن التوجه السابق انه اعطى أهمية كبيرة للهيئات العمومية ذات الطابع الاداري كذلك إعداد مقارنة متعددة السنوات لنفقات وايرادات الدولة كما انه نوه الى اصلاح متمركز حول منح حرية اكبر للمسيرين من جهة وكذا تفعيل الرقابة حول الاداء

من خلال هذه النظرة الجديدة قامت وزارة المالية الجزائرية في اطار عصرنة قطاع المالية العامة بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بتنصيب لجنة متخصصة في مراجعة معايير محاسبية للقطاع العام بما يتوافق مع حاجيات المؤسسات العمومية الجزائرية الا انه وجب التنويه انه تم كذلك الاستعانة ببعض المعايير الفرنسية لمحاسبة القطاع العام تم نشر 17 معيار محاسبي للقطاع العام إضافة للاطار التصوري التي تم تسميتها المعايير المحاسبية الدولة GAS التي يتم عرضها كالتالي :

- معيار رقم 01: عرض البيانات المالية
- معيار رقم 02:بيانات التدفق المالي
- معيار رقم 03:السياسات المحاسبية ، الثغرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
- معيار رقم 07:الاستثمارات في المنشآت الزميلة
- معيار رقم 09:الإيرادات من العمليات التبادلية

⁵⁸ شلال زهير ، مرجع سابق ، ص 184

- معيار رقم 12: المخزونات
- معيار رقم 13: عقود الإيجار
- معيار رقم 19: المخصصات ، الالتزامات والأصول المحتملة
- معيار رقم 21: انخفاض قيمة الاصول غير المولدة للنقد
- معيار رقم 23: الإيرادات من التعملات غير التبادلية
- معيار رقم 24: عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية
- معيار رقم 31: الاصول غير الملموسة
- المعيار الفرنسي رقم 06: الاصول المادية
- المعيار الفرنسي رقم 10: مكونات خزينة الدولة
- المعيار الفرنسي رقم 11: الديون والأدوات المالية لاجل⁵⁹

طبقا المادة 1 "يهدف هذا القانون العضوي الي تعريف إطار تسيير مالية الدولة الذي من شأنه أن يحكم إعداد قوانين المالية وكذا مضمونها وكيفية تقديمها والمصادقة عليها من قبل البرلمان كما يحدد مبادئ وقواعد المالية العمومية وحسابات الدولة وكذا تنفيذ قوانين المالية ومراقبة تنفيذها"⁶⁰

بنية القانون العضوي⁶¹

يضم هذا القانون العضوي ستة ابواب يمكن عرضها كالتالي :

الباب الأول: أحكام عامة والذي يعرف قوانين المالية وأنواعها وهيكلتها

الباب الثاني: موارد الدولة وأعبائها وحساباتها تطرق إلى موارد الميزانية وتصنيفها وتخصيصها، وأعباء الميزانية ورخصها، وتصنيفها، وموارد الخزينة و أعباؤها، وحساباتها

الباب الثالث: تحضير مشاريع قوانين المالية وتقديمها والمصادقة عليها تناول تحضير مشاريع القوانين وتقديمها وإيداعها، وبنيتها

الباب الرابع: تنفيذ قوانين المالية وبين وحدة تنفيذ الاعتمادات

⁵⁹ عبد الحليم ملياني ، تدويل المحاسبة العمومية في الجزائر نحو المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العمومي ، المؤتمر الدولي العالمي، ألمانيا-برلين 2022 ، ص 05

⁶⁰ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون عضوي رقم 18-15 مؤرخ في 2 سبتمبر 2018 يتعلق بقوانين المالية ، العدد 53 ، سبتمبر 2018 ، ص 5

⁶¹ علي مسعودي ، أهمية الحوكمة في الميزانية العامة للدولة ، اطروحة لنيل دكتوراة ، تخصص علوم الاقتصاد ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، 2018/2019، ص153.

الفصل الثاني: معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وأفاق تبنيها في الجزائر

الباب الخامس: القانون المتضمن تسوية الميزانية والذي يتم من خلاله التعريف بهذا القانون ومحتوياته والوثائق المرفقة

الباب السادس: أحكام إنتقالية وختامية ويتعلق بتاريخ التنفيذ والتقدم الرباعي ، وإنشاء بيانات تنفيذية لتحصيل المستحقات غير تلك المتعلقة بالضريبة والأملاك المحدثة لفائدة مصالح الدولة وغير المدرجة في هذا القانون

تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق	اختبار نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق في مواقع تجريبية	تحديد مشروع المحاسبة على أساس الإستحقاق للمؤسسات الادارية العامة والجماعات العامة	تعزيز القدرات المؤسسية والوظيفية والتنظيمية للمديرية العامة للمحاسبة	إعداد النصوص التنظيمية 2018-2005
المرحلة 03	62	المرحلة 02	2023-2018	

ثالثا: مشروع عصرنة الانظمة الميزانية MSB⁶³

الاصلاح الميزاني كخطوة سابقة ضرورية للإصلاح المحاسبي فقد تم البدء في مشروع عصرنة الانظمة الميزانية في سنة 2005

أين أبرمت وزارة المالية (ممثلة في المديرية العامة للميزانية) عقدا مع مكتب استشارات كندي

(SOGEMA CRC) من أجل وضع تصور شامل ومتكامل لإصلاح المالية العمومية وذلك في إطار القرض المقدم من طرف البنك العالمي (Credit N AL_7047°) لتنتهي الاشغال بإعداد مجموعة من التقارير مكنت من صياغة أهم محاور هذا المشروع التي برزت محورين اساسين هما:⁶⁴

اطار الميزانية: تندرج تحته جوانب التالية

-تبني إطار ميزانية متعدد السنوات.

⁶² بن رحو قادة ، مرجع سابق ، ص 100

⁶³ أمال حاج جاب الله ، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأليات التطوير-دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الاصلاح، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول دور معايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات ، يومي 24-25 نوفمبر 2014 ، ص 08

⁶⁴ فاطمة مفتاح ، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة ، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011، ص 95

-تحسين تقديم وعرض الميزانية .

-تعزيز وظيفة الاستشارة لدى وزارة المالية.

-تعزيز وتطوير الرقابة على الميزانية من أجل توسيع مساهمتها في فعالية النفقة وتقوية متابعة تنفيذ مشاريع الاستثمار العمومي بهدف رفع النجاعة والقدرة على الاستثمار في القطاع العمومي .

1_ الجوانب المتعلقة بالميزانية :

يهدف هذا المحور الى وضع نظام جديد لتسيير النفقات يشمل من اعداد الميزانية ، المحاسبة ، والرقابة على النفقات العمومية ، وقد تمت صياغة كل ذلك في 05 مقومات:

-إعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات ؛

-تحسين عرض ونشر الميزانية العامة للدولة ؛

-تطوير وظيفة الإستشارة لوزارة المالية ؛

-إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات ؛

-إدراج نظام محاسبة الذمة ؛

الجوانب المتعلقة بالآلي بالإعلام ونظام المعلومات : يشمل هذا المحور على

-إعداد مخطط توجيهي للإعلام الآلي الخاص بوزارة المالية ؛

-إعداد وتطوير نظام مدمج لعملية التسيير الميزانياتي ؛

- تحسين الهياكل التكنولوجية من خلال انشاء مديرية مركزية للإعلام الآلي ؛

يعد المحور الاول المتعلق بالجوانب الميزانية أكبر الورشات التي تعمل عليها هيكل وزارة المالية حيث تم تكليف مكتب الاستشارات sogema crc بإنجاز كل من الجانب الأول والثاني من المشروع فبالنسبة للجانب المتعلق ب تحسين عرض ونشر الميزانية العامة للدولة فقد أعد هذا المكتب في ماي 2006 تطبيق للإعلام الآلي " حول التسيير الحكومي المدمج للميزانية"

أما الجانب المتعلق بإعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات فقد تم الشروع منذ سنة 2004 الى 2007 اين تمت تجربته على مستوى المديرية العامة للميزانية بالتنسيق مع خمسة وزارات ليقرر بعد ذلك إعداد أول ميزانية برنامج سنة 2010

مشروع إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية

يعد هذا المشروع جزءا من مشروع عصنة أنظمة الميزانية المتعلقة بالجوانب الميزانية حيث يسمح هذا الجزء بتحسين فعالية ومرونة النفقة من خلال تقليص الاجراءات الادارية المتعلقة بها من مرحلة الالتزام الى دفع النفقة فإن هذا الجزء مرتبط بالجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي ونظام المعلومات⁶⁵

رابعا: نقائص النظام المحاسبة العمومية

نظرا للتطورات الحاصلة في بيئة الاعمال الدولية اثبتت نظام المحاسبة العمومية الجزائري انه يعاني من العديد من نقائص وهي :

- عدم إعطاء نظرة شاملة حول الذمة المالية للدولة : ويقصد بذلك أن التسجيل المحاسبي يكون على الأساس النقدي أي متعلق بتحصيل الايرادات و صرف النفقات وإهمال عناصر أخرى مثل الأملاك العقارية والمنقولة
- صعوبة تركيز وتجميع المعلومات المحاسبية :عدم وجود نظام إعلام آلي يسمح بتجميع المعلومات المحاسبية من مختلف مراكز التسجيل يؤدي إلى التأخر في اتخاذ القرار
- تعقيد الوثائق المحاسبية :حيث أن جل الوثائق المحاسبية الواجب توافرها في إطار المدونة تتميز بالتعقيد وعدم سهولة استخدامها

المطلب الثالث :أساليب تبني و عرض تجربة بعض دول و معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

أولا: أساليب تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

النهج الانفجار الكبير التحول الكامل :يترتب عن هذا النهج التحول من النظام المحاسبي السابق للمعايير المحاسبية الدولية إلى الامتثال الكامل لمعايير بدءا من تاريخ معين

⁶⁵ أمال حاج جاب الله واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر واليات التطوير – دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح ، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات ، يومي 24-25 نوفمبر 2014 ص09

النهج المرحلي التحول التدريجي: ينطوي النهج المرحلي على التنفيذ التدريجي للتحسينات في تسلسل مخطط له بهدف تلبية متطلبات المعايير المحاسبية في القطاع العام إلى أقصى حد ممكن عمليا بنهاية المرحلة النهائية

ويهد نهج التحول التدريجي هو الانسب خاصة عندما يجري تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتوحيد القوائم المالية على مستوى الحكومة عبر مراحل

ومن شأن إتباع نهج التحول الكامل الذي يتم بموجبه تنفيذ جميع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية أو معظمها في تاريخ محدد أن ينطوي على مخاطر ويمكن أن يؤدي إلى تأخير كبير إلى أن يتم الانتهاء من جميع الاستعدادات والتحضيرات للتنفيذ الكامل، وعلى النقيض من ذلك من شأن إتباع نهج تدريجي أن يتيح تلبية بعض متطلبات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الأجل القصير مع التنفيذ التدريجي للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على المدى المتوسط من شأن إتباع النهج المرحلي أن يتيح الوقت أيضا لبناء المهارات والخبرات المتصلة بالمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام تماشيا مع وتيرة التنفيذ. وبالنظر إلى الإطار الحالي للمحاسبة على أساس الاستحقاق ونظم تكنولوجيا المعلومات بها قدرات الموظفين فإن النهج المرحلي الذي يسمح من معالجة وسد الثغرات المحددة في المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتحسين

نوعية المعلومات المحاسبية تدريجيا خلال مرحلة التنفيذ سيكون مناسباً⁶⁶

⁶⁶ جابي أمينة هناء ، مرجع سابق ، ص 56

الفصل الثاني: معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وأفاق تبنيها في الجزائر

ثانيا: عرض تجربة بعض الدول للتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام⁶⁷

الدولة	الأساس المحاسبي	المرجع الاساسي لإعداد المعايير	حالة الإصلاح وفقا اساس الاستحقاق	الفترة الانتقالية الى محاسبة على اساس الاستحقاق	المنفعة المحققة
أستراليا	الاستحقاق	IFRS	مكتمل	10 سنوات	الشفافية والمساءلة
النمسا	الاستحقاق	IPSAS	مكتمل	5 سنوات	عملية الموازنة
بلجيكا	الاستحقاق	النظام الاوروبي	جاري التنفيذ	11 سنة	المعلومات المالية
كندا	الاستحقاق	غير محدد	مكتمل	8 سنوات	الشفافية المساءلة
تشيلي	الاستحقاق	IPSAS	جاري التنفيذ	2011-؟	لم يتم تقييمها
الدنمارك	الاستحقاق	IPSAS	مكتمل	5 سنوات	التكاليف كاملة
استونيا	الاستحقاق	IPSAs	مكتمل	سنتين	لم يتم تحديدها

المصدر: ماجد محمد السيد جزر، الادارة العامة، المجلد الثاني والستون، العدد الأول، المملكة السعودية، 2021، ص 189

⁶⁷ ماجد محمد السيد جزر، الادارة العامة، المجلد الثاني والستون، العدد الأول، المملكة العربية السعودية، 2021، ص 189

الفصل الثاني: معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وأفاق تبنيتها في الجزائر

الدولة	الأساس المحاسبي	المرجع الأساس لإعداد المعايير	حالة الإصلاح وفقا لأساس الاستحقاق	الفترة الانتقالية أساس الإستهقاق	المنفعة المحققة (تحسين.....)
فنلندا	الاستحقاق	القطاع الخاص	مكتمل	خلال التسعينات من القرن العشرين	الشفافية ، المساءلة
فرنسا	الاستحقاق	غير محدد	مكتمل	2002/2001- 4 سنوات 2004	الشفافية ،المساءلة ،الوعي العام
ألمانيا	النقدي	غير محدد	لا توجد خطط	غير متاح	غير متاح
اليونان	النقدي مع الانتقال إلى الاستحقاق	غير محدد	مخطط	2017-؟	غير متاح
المجر	الاستحقاق	غير محدد	مكتمل	2015-2013	لم تتحقق بعد
أيسلندا	الاستحقاق	القطاع الخاص	جاري التنفيذ	1998-؟	لم يتم تقييمها
أيرلندا	النقدي	غير محدد	قيد الدراسة	غير متاح	غير متاح
اسرائيل	الاستحقاق	IPSAS	مكتمل	2014-2013 (10 سنوات)	الوعي العام، الملائمة، الشفافية
إيطاليا	النقدي	غير محدد	جاري التنفيذ	2009-؟	لم يتم تقييمها
اليابان	الاستحقاق	القطاع الخاص	مكتمل	2005-2000 (5 سنوات)	تقييم التكلفة الكاملة للسياسات العام

معلومات وفهم أفضل للمالية العامة الشفافية والادارة المالية	2011-2009	مكتمل	IPSAS	الاستحقاق	كوريا الجنوبية
الشفافية، المساءلة	2015-2008	مكتمل	غير محدد	الاستحقاق	المكسيك
غير متاح	غير متاح	مخطط	لا يوجد مرجع واضح حتى الآن	النقدي	لوكسمبورج

المصدر: ماجد محمد السيد جزر، الادارة العامة، المجلد الثاني والستون، العدد الأول، المملكة السعودية، 2021، ص 189

www.Researchgate.com

ثالثا: تحديات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر

لقد قطع إعداد مشروع الإطار المحاسبي الجديد شوطا كبيرا على مستوى عملية التصور حيث تم الإنتهاء من إعداد مختلف الوثائق المتعلقة بمدونة الحسابات ، مخطط الكتابات المحاسبية ، جداول المرافقات الى جانب تطبيق الإعلام الآلي المتعلق بإعداد الجداول المالية ، لكن وضع هذا المخطط حيز التنفيذ لازال يواجه عدة تحديات أهمها

-غياب الارادة السياسية التي عرقلت عملية التنسيق بين وزارة المالية والوزارات المنفقة التي تعد أحد المتدخلين في مشروع إصلاح أنظمة الميزانية

-غياب التنسيق بين مختلف مديريات وزارة المالية في مجال الإصلاح المحاسبي

-تأخر المصادقة على مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية الذي يشكل الإطار القانوني المرجعي الذي يؤسس لمختلف المبادئ التي تحكم محاسبة الذمة

-مشكل مقاومة التغيير الذي يبرز خاصة في عدم قبول مختلف المتدخلين في المحاسبة العمومية لإجراءات وطرق عمل المخطط المحاسبي الجديد.⁶⁸

⁶⁸ أمال حاج جاب الله ، مرجع سابق سابق ، ص 15/14

رابعا : متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر

إصلاح نظام المحاسبة العمومية: نظرا لما يعاني منه نظام المحاسبة العمومية من عدة أوجه القصور في مختلف جوانبه ،لذا يجب على الدولة ايجاد نظام محاسبي جديد ،خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي للدولة

تغير أساس القياس المحاسبي :نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على أساس النقدي حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الافصاح الكامل عن الالتزامات وحقوق الوحدات الحكومية ن لايوفر بيانات حول تطور او توزيع عناصر الذمة المالية لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحويل الى الاستحقاق

تخفيف مركزية السلطة :شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة ، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الادارية الاخرى من تخطيط ورقابة

تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام :يتوجب على الجهات المعنية (وزارة المالية ، وزارة التعليم العالي) تأهيل أعوان المحاسبة العمومية (المحاسب العمومي ، الأمر بالصرف ، المراقب المالي ...)علميا وعمليا من اجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي

الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات :أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم مساندة من قبل جميع الاطراف (السلطة التشريعية ، السلطة التنفيذية..)

تبني تقنيات وتكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية : من أجل تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالة لان استخدام النظم المحاسبية الالكترونية يزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي.

خلاصة الفصل الثاني :

إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر سيحسن موثوقية ومصداقية التقارير المالية للكيانات الحكومية، بحيث سيساعدنا في إصلاح المحاسبة العمومية وأن التنفيذ السليم لهاته المعايير سيسهل الرقابة الداخلية الفعالة ، والادارة المالية القائمة على النتائج في القطاع العام للجزائر ، بالرغم من سعيها الجزائر لتكون من بين الدول الناشئة ، إلا انها مازالت تواجه عدة تحديات هامة ، ويتطلب القيام بإصلاحات عميقة بداء بإصلاح وتطوير الإدارات العمومية وتزويدها بالتكنولوجيا الحديثة ، وتأهيل وتكوين العنصر البشري ، في ظل وجود محفزات هامة وأولها توفير السياسة للتغيير ، من أجل النهوض بالمحاسبة العمومية في الجزائر إلى المستوى الدولي

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية

تمهيد الفصل الثالث:

بعد استفادتنا للجانب النظري من البحث والذي تطرقنا من خلاله الى الخلفية النظرية لموضوع الدراسة سنحاول في هذا الفصل معاينة الواقع العملي من خلال اسقاط الجانب النظري على ارض الواقع وبغرض تدعيم الدراسة حاولنا في هذا الفصل اجراء دراسة ميدانية باستعمال وسائل البحث العلمي لجمع البيانات والمتمثلة في الاستبانة

ولتحقيق هدف الدراسة قمنا بتصميم المقابلة و استبانة من اجل اختيار مدى اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

وسنتطرق في هذا الفصل الى الاطار التطبيقي للدراسة ميدانية من خلال المباحث :

المبحث الاول : المنهجية والاجراءات والاساليب الاحصائية .

المبحث الثاني : تحليل البيانات ونتائج الدراسة.

المبحث الثالث : اختبار الفرضيات وتحليل المقابلة .

المبحث الأول : المنهجية والاجراءات والاساليب الاحصائية

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومدى مساهمتها في عملية الإصلاح وذلك بالتطبيق على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ،قمنا بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة ، وذلك لأن المنهج الوصفي التحليلي يهدف الى دراسة الظاهرة ، وجمع الحقائق والمعلومات عنها ومن ثم تحليلها الى النتائج والتوصيات .

المطلب الأول :منهجية الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب أدوات الدراسة ،مجتمع الدراسة .

أولاً: أدوات الدراسة

أ_ مصادر البيانات :

سنتطرق في هذا المطلب إلى مصادر البيانات وهي مصادر الثانوية ومصادر الأولية وهي :

1_مصادر البيانات الثانوية :

تم الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية المتمثلة في الكتب ،المراجع العربية والدوريات والمقالات والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة ،المجلات العلمية و المهنية المتخصصة ، وبعض المواقع ذات الصلة على شبكة الإنترنت

2_مصادر البيانات الأولية :

تم الحصول على المصادر الاولية من خلال تصميم استبيان كأداة رئيسية للبحث ،وقمنا بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج الاحصائي بSPSS

ثانياً: مجتمع الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة كما ذكر (عبيدات وآخرون ،2003:ص 223)"بأنه جميع الأفراد أو الأشخاص أو الأشياء الذين يكونون موضوع مشكلة البحث "ويتكون مجتمع الدراسة من أساتذة جامعيين ومحاسبين عموميين ومحافظي حسابات ومراقبين ماليين و أمرين بالصرف وقد تم توزيع استبيانات الدراسة على عينة تمثل مجتمع الدراسة .

ثالثا_ عينة الدراسة :

تم اختيار عينة مدروسة مكونة من (100) مفردة من مجتمع الدراسة ، من بينها ورقي والكتروني بعد توزيع الاستبيان عليها تم استرجاع 95 استبيان ، وقد وزعت هذه الاستبيانات على أساتذة جامعيين ومحافظي حسابات ومحاسبين ومحاسبين عموميين وامريين بالصرف و مراقبين ماليين ،وقد أجري عليها التحليل الإحصائي للتحقق من صدق الاستبيان .

رابعا_ العينة التي أجريت عليها الدراسة :

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

1_حجم العينة :

وتشمل عينة الدراسة الاساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين عموميين و المحاسبين و المراقبين ماليين و امريين بالصرف وبذلك تكون العينة قد غطت معظم مجتمع الدراسة ،حيث بلغ عدد أفراد العينة 95 مفردة تم أخذها من 100 حيث وزع الاستبيان لكل مفردة من أفراد العينة ،وقد تم استرجاع 95 استبيان من بينها الكتروني وورقي وأصبحت الاستثمارات الصالحة 95 .

جدول رقم (01): توزيع عينة الدراسة

النسبة %	الاستمارات المعالجة	الاستمارات الملغاة	النسبة %	الاستمارات المسترجعة	الاستمارات الموزعة	عينة الدراسة
25,3	24	00	25,3	24	24	محاسب
9,5	9	00	9,5	9	9	محافظ الحسابات
23,2	22	00	23,2	22	22	محاسب عمومي
13,7	13	00	13,7	13	13	مراقب مالي
6,3	6	00	6,3	6	6	امر بالصرف
3,2	2	00	3,2	2	4	استاذ مساعد ا
2,1	3	00	2,1	3	4	استاذ مساعد ب
6,3	6	00	6,3	6	8	استاذ محاضرا
5,3	5	00	5,3	5	5	استاذ محاضر ب
5,3	5	00	5,3	5	5	استاذ التعليم العالي
100,0	95	00	100,0	95	100	المجموع

المصدر: من إعداد طالبتين حسب نتائج الاستبيان

2_ طريقة اختبار العينة: تم اختيار عينة الدراسة بطريقة المسح الشامل كأحد الأساليب الإحصائية المستخدمة لتكون متمثلة لمجتمع الدراسة وفقا لقواعد البحث العلمي في اختيار العينات مقدارها 95 بحيث تشمل أساتذة جامعيين ومحافظي حسابات ومحاسبين عموميين ومراقبين ماليين وذلك في العام الدراسي 2023/2022

المطلب الثاني: مجال وإجراءات الدراسة

أولا: مجال الدراسة

لتحقيق هذه الدراسة المتمثل في التعرف على دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في إصلاح المحاسبة العمومية ، قمنا ببناء وتصميم استبيان الدراسة مستفيدين من الأدبيات السابقة المشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في هذا الحقل الأكاديمي والمهني. وقد اشتمل الاستبيان على جزأين :

الجزء الاول : في جمع البيانات الشخصية عن المهنيين والاطارات والمؤهل العلمي والجنس والعمر ، والمستوى التعليمي ، والوظيفة ، والخبرة المهنية ، والقطاع الذي ينتهي اليه ، وهي بيانات تقيد للتعرف على خصائص مجتمع الدراسة .

الجزء الثاني : هو عبارة عن مقياس يهدف الى التعرف على واقع اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري ووافق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وقد احتوى هذا الجزء على مجموعة من الفقرات بلغ عددها (18)فقرة ، حيث تعلقت بما يلي :

- ✓ الفقرات من (1-5) بالفرضية الأولى وهي : تقييم المحاسبة العمومية في الجزائر
- ✓ الفقرات من (6-11) بالفرضية الثانية وهي : متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر
- ✓ الفقرات من (12-18) بالفرضية الثالثة وهي :تحديات التي واجهت الجزائر وعند وضع هذا الاستبيان تم الأخذ بعين الاعتبار وضع الاسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية وتلبي جميع المتطلبات والمتغيرات ذات التأثير على فرضيات الدراسة ، مع مراعاة ان تكون معظم الأسئلة واضحة وذات نهايات مغلقة لسهولة وسرعة الاجابة عليها سهولة تحليلها ، وقد تم توزيع اغلب الاستبيانات شخصيا على الافراد العينة ، وذلك لشرح الاستبيان وتوضيح اي غموض فيه مراعاة الجدية في الاجابة عليه. وبعد استطلاع رأي عدد من المتخصصين في مجال الدراسة ، تم إعداد الاستبيان على النحو التالي :
- ✓ تحديد المجالات الرئيسية للاستبيان والفقرات الخاصة بكل مجال ؛
- ✓ مراعاة قواعد البحث العلمي عند اعداد هذا الاستبيان من موضوعية وشمول ؛
- ✓ اجراءات استطلاعية ميدانية أولية لفحص صدق وثبات الاداء؛

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الثلاثي المكون من ثلاث درجات لتحديد أهمية كل فقرة من فقرات الاستبيان ، وذلك لقياس استجابات لفقرات الاستبيان حسب الجدول التالي :

جدول رقم (02): درجات مقياس ليكرت الثلاثي

الاستجابة	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الفرضي
الدرجة	1	2	3	2

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

جدول رقم (03):مقاييس ليكرت الثلاثي

اتجاه عينة القبول	المتوسط المرجح
غير موافق	من 1 الى 1.66
محايد	من 1.67 الى 2.33
موافق	من 2.34 الى 3

جدول رقم (04):مقياس تحديد الوزن النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي

المقياس في الدراسات المستخدمة	الوزن النسبي %		الوسط الحسابي	
	إلى	من	إلى	من
موافق	100%	77.85%	2.98	2.32
محايد	77.51%	55.7%	2.31	1.66
غير موافق	55.36%	33.55%	1.65	1

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يمكن حساب المتوسطات الحسابية الخاصة بمقياس ليكرت عن طريق:

حساب المدى: هو أكبر رقم في مقياس ليكرت الثلاثي ناقص أصغر رقم فتصبح النتيجة كما يلي 3-1=2

حساب طول الفئة: يتم احتساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات (الخيارات)، أي

$$0,66=3/2$$

فتكون الفئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي هي من 1 الى (1+0,66)، وهكذا بالنسبة إلى بقية المتوسطات الحسابية.

ثانيا: إجراءات الدراسة

أ_ قمنا بإعداد استبيان حول إصلاح المحاسبة العمومية في المؤسسات الحكومية في مساعي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛

ب_ وزعت الاستبيان على العينة الاستطلاعية 95 مفردة من محاسبين ومحافظي حسابات وأساتذة جامعيين ومراقبين ماليين وامرين الصرف ؛

ج_ تم توزيع الاستبيان على أفراد عينة البالغة 100 مفردة ، حيث تم استرجاع 95 استبيان ؛

د_ تم إدخال بيانات الاستبيانات تم استعادتها من عينة البحث وتفريقها في الحاسب الالي باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS ، لتحليل بياناتها احصائيا والحصول على النتائج ؛

اختبار ثبات الاستبانة: تم الاعتماد على معامل ألفا كرومباخ الذي يتيح برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS في الاصدار 23 حيث كانت النتائج كالتالي :

جدول رقم (05): مقياس تحديد قيمة معامل ألفا كرومباخ

عدد العبارات	قيمة معامل ألفا كرومباخ
95	0.812

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

جدول رقم (06) معاملات الثبات طريقة ألفا كرومباخ لمختلف مقاييس الاتجاه

اسم المقياس	عدد العبارات	معدل ألفا كرومباخ
تقييم المحاسبة العمومية في الجزائر	05	0.60
متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر	07	0.80
تحديات التي تواجه الجزائر	06	0.64

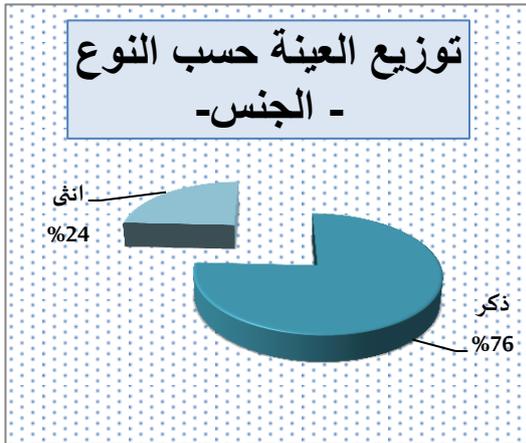
المصدر: من اعداد الطالبتين بإعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أن معاملات الثبات الخاصة بكل محور من محاور الاستبيان تتراوح ما بين 0.60 و 0.80 و 0.64 كما أن معامل الثبات لجميع المحاور يساوي 0.81 وهي تفوق النسبة الأدنى المقبولة 0.60 مما يدل على ثبات الاستبيان وبالتالي فهو قابل للدراسة والتحليل .

المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج

المطلب الاول : تحليل عينة الدراسة

الجدول (07): توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

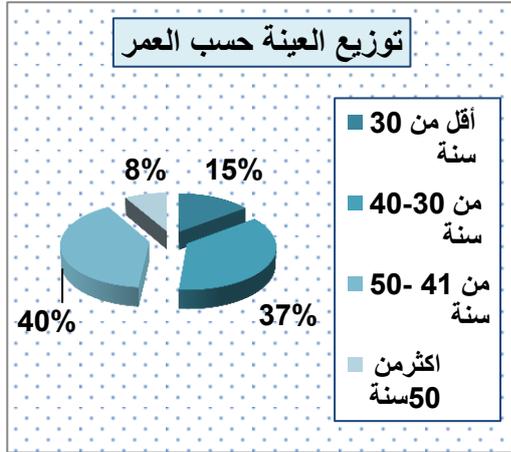


النسبة المئوية	التكرارات	الجنس
75.8%	72	ذكر
24.2%	23	أنثى
100.00%	95	إجمالي

المصدر من اعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ اجمالا 95 فرد نلاحظ ان عدد الذكور قدر 72 فرد اي بنسبة 75.8% في حين ان عدد الاناث قدر ب 23 افراد اي نسبة 24.2%

الجدول رقم (08): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر



العمر	التكرار	النسبة %
أقل من 30 سنة	14	14,7
من 30-40 سنة	35	36,8
من 41-50 سنة	38	40,0
أكثر من 50 سنة	8	8,4
المجموع	95	100,0

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان

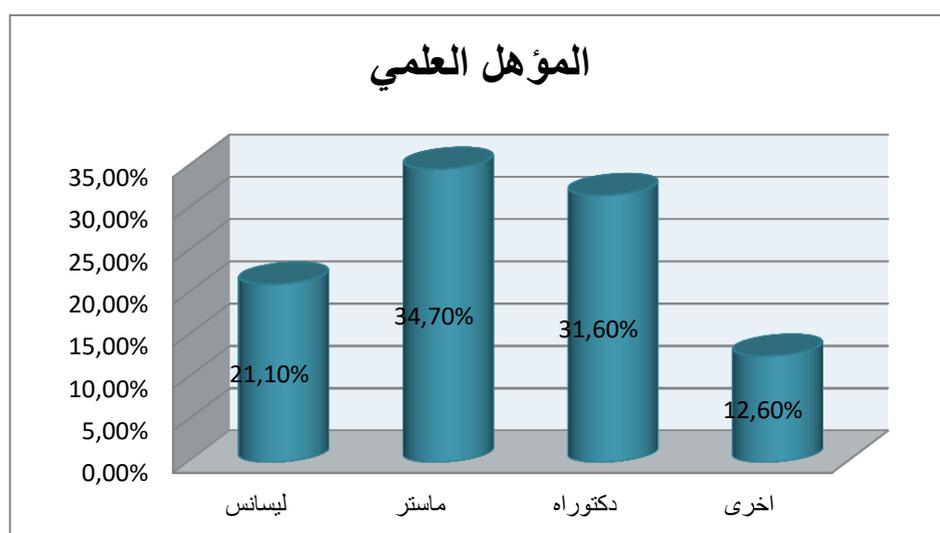
من خلال الجدول أعلاه وبالنظر الى تكرارات افراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم اجمالا 95 فرد ، نلاحظ أن عدد الافراد الذين يقل سنهم عن 30 سنة قدر ب 14 افراد اي نسبة 14.6% في حين نلاحظ ان عدد الافراد الذين يتراوح منهم ما بين 30 الى 40 سنة قدر ب 35 اي نسبته 36.8% ، اما الافراد الذين يتراوح سنهم من 40 الى 50 سنة قدر ب 38 افراد اي نسبته 40.0% واخيرا الافراد الذين يفوق سنهم اكثر من 50 سنة قدر ب 8 اي نسبته 8.4%.

الجدول رقم (09): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	التكرارات	النسبة المئوية
ليسانس	20	21.1%
ماستر	33	34.7%
دكتوراه	30	31.6%
أخرى	12	12.6%
الإجمالي	95	100.00%

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج استبيان

الشكل رقم (03) :توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من اعداد الطالبين حسب نتائج الاستبيان

من خلال الجدول اعلاه وبالنظر الى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم اجمالا 95 فرد نلاحظ ان عدد افراد ذوي المؤهل دكتوراه قدر 30 افراد اي نسبة 31.6% في حين نلاحظ ان عدد الافراد ذوي المؤهل ماستر قدر ب 33 اي نسبة 34.7% اما الأفراد الذين مؤهلهم ليسانس فقد بلغ عددهم 20 افراد اي نسبة 21.1% في الاخير الافراد الذين مؤهلهم اخرى بلغ 12 الافراد اي نسبة 12.6%.

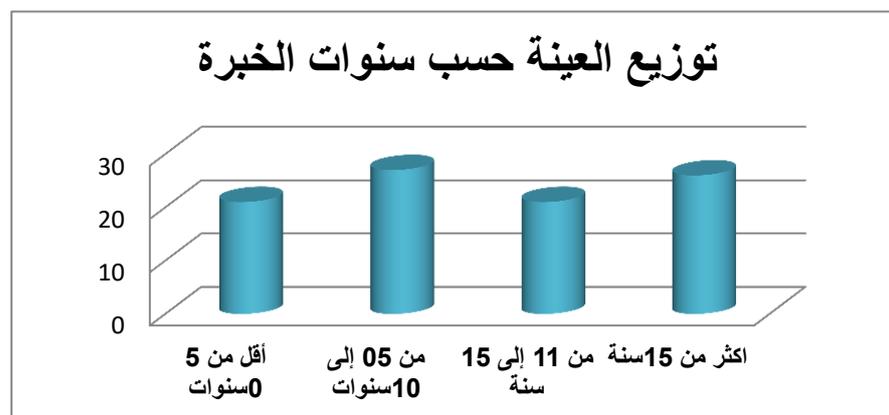
الجدول رقم (10): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 05 سنوات	21	22.1%
من 05 إلى 10 سنوات	27	28.4%
من 11 إلى 15 سنة	21	22.1%
أكثر من 15 سنة	26	27.4%
الإجمالي	95	100.00%

المصدر: من اعداد الطالبين حسب نتائج الاستبيان

من خلال الجدول اعلاه وبالنظر الى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم اجمالا 95 فرد نلاحظ ان عدد افراد ذوي أقل من 5 سنوات قدر 21 افراد اي نسبة 22.1% في حين نلاحظ ان عدد الافراد ذوي من 5 الى 10 قدر ب 27 اي نسبة 28.4% اما الأفراد الذين من 11 الى 15 سنة فقد بلغ عددهم 21 افراد اي نسبة 22.1% في الاخير الافراد الذين أكثر من 15 سنة بلغ 26 الافراد اي نسبة 27.4%.

الشكل (04): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة



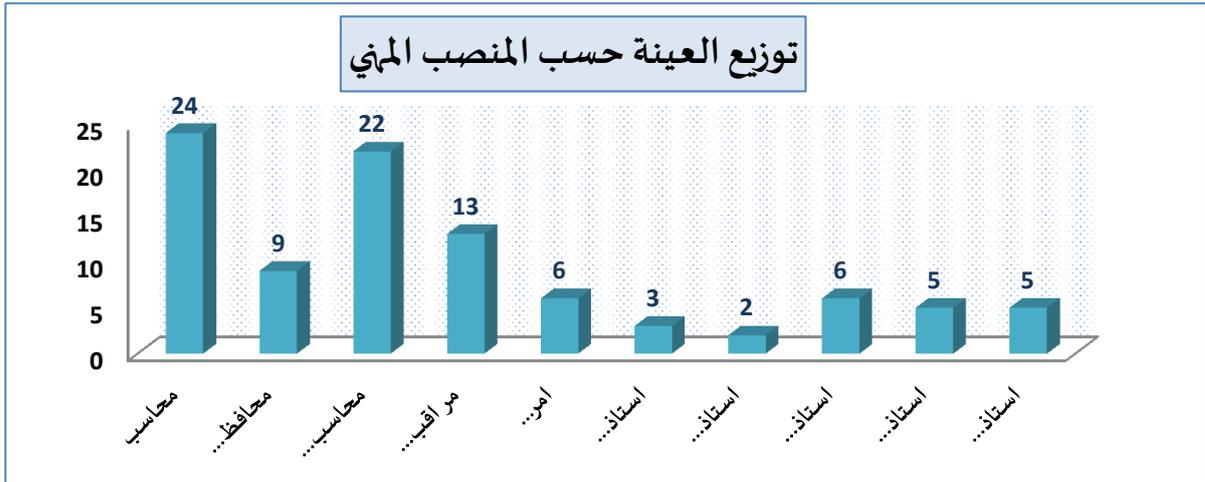
المصدر: من اعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان

الجدول رقم (11): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرارات	النسبة المئوية
محاسب	24	25.3%
محافظة الحسابات	9	9.5%
محاسب عمومي	22	23.2%
أمر بالصرف	6	6.3%
مراقب مالي (مراقب ميزانياتي)	13	13.7%
أستاذ مساعد أ	3	3.23%
أستاذ مساعد ب	2	2.1%
أستاذ محاضر أ	6	6.3%
أستاذ محاضر ب	5	5.3%
أستاذ التعليم العالي	5	5.3%
الاجمالي	95	100.00%

المصدر: من اعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان

الشكل (05): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المنصب المهني



المصدر: من اعداد الطالبين حسب نتائج الاستبيان

من خلال الجدول اعلاه وبالنظر الى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم اجمالا 95 فرد نلاحظ ان عدد افراد ذوي منصب محاسب قدر 24 افراد اي نسب 25.3% في حين نلاحظ ان عدد الافراد ذوي منصب محافظ الحسابات قدر ب 9 اي نسبة 9.5% اما الافراد ذوي منصب محاسب عمومي فقد بلغ عددهم 22 افراد اي نسبة 23.2% اما الافراد الذين ذوي امر بالصرف بلغ 6 الافراد اي نسبة 6.3% اما الافراد ذوي منصب مراقب مالي قدر 13 فرد اي نسبة 13.7% في بلغ عدد الافراد الذين يشغلون منصب استاذ مساعد أ قدر ب 3 اي نسبة 3.23% اما الافراد الذين يشغلون منصب استاذ مساعد ب قدر ب 2 اي نسبة 2.1% أما الافراد الذين يشغلون منصب استاذ محاضر أ قدر 6 اي نسبة 6.3% أما الافراد الذين يشغلون منصب استاذ محاضر ب قدر ب 5 اي نسبة 5.3% في اخير الافراد الذين يشغلون منصب استاذ التعليم العالي قدر ب 5 اي نسبة 5.3%

المطلب الثاني اختبارنوع البيانات

قصد مدى معرفة مدى اتباع توزيع بيانات الدراسة الميدانية لتوزيع الطبيعي نستعمل برنامج SPSS وهو اختبار كولجروف الذي مفاده انه يكون مستوى الدلالة لكل محور من محاور الدراسة أكبر 0.05 هذا ما يبينه التالي :

الجدول رقم (12): اختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف سيمرنوف

المحاور	عنوان المحور	مستوى المعنوية	القيمة الإحصائية
المحور 1	تقييم المحاسبة العمومية في الجزائر	0.08	0.109
المحور 2	متطلبات تبني المعايير المحاسبية في الجزائر	0.00	0.227
المحور 3	تحديات التي واجهت الجزائر	0.00	0.229
	جميع الفقرات	0.44	0.92

المصدر: من إعداد الطالبتين بإعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال جدول اعلاه ، ان asymp sig الخاصة باختبار سيمرنوف مستوى المعنوية للمحور 1 0.08 اكبر من 0.05 تقبل توزيع الطبيعي اما المحاور 2 و 3 مستوى المعنوية اختبار سيمرنوف 0.00 اقل من 0.05 وبالتالي لايقبل توزيع الطبيعي وعليه سنعتمد على اختبارات البارامترية.

الجدول رقم(13): معاملات الارتباط " بيرسون "ومستوى الدلالة لكل محور من المحاور والدرجة الكلية للاستبيان

الرقم	محور الدراسة	معامل الارتباط	الارتباط المصحح	معامل الدلالة
01	تقييم المحاسبة العمومية في الجزائر	0.795	1	0.00
02	متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر	0.795	0.383	0.00
03	تحديات التي تواجه الجزائر	0.683	0.280	0.00

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

من خلال هذا المطلب سنتطرق الى الادوات المستخدمة في إثبات الصدق والاتساق الداخلي والبنائي لمحاور الاستبيان ،والادوات الاحصائية المستخدمة في التحليل

المطلب الاول: صدق أداء الدراسة

يقصد بصدق الاستبيان ان تقيس اسئلة الاستبيان ما وضع لقياسه ، وقمنا بالتأكد من صدق الاستبيان

1_ صدق المحكمين :

قبل نشر الاستبيان على أفراد العينة تم عرضه على الاساتذة المحكمين في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة مستغانم ، متخصصين في المحاسبة والمراجعة والاحصاء وذلك للاسترشاد بأرائهم في مدى مناسبة فقرات الاستبيان للهدف منها وكذلك التأكد من صحة الصياغة اللغوية ووضوحها ، وقد تم الأخذ بالملاحظات والتوصيات الواردة من الاساتذة المحكمين ، وقد تمت صياغة الاستبيان على الشكل الاتي :

2_ صدق المقياس

صدق الاتساق الداخلي

ويقصد بالاتساق الداخلي قوة الارتباط بين درجات كل فقرة من فقرات الاستبيان ، والدرجة الكلية للمحور الرئيسي الذي ينتمي اليه اي يقيس مدى صدق فقرات المقياس لقياس الاهداف ، وتم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة البالغ حجمها (95) ، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي :

الصدق الداخلي لفقرات المحور الاول: تقييم المحاسبة العمومية في الجزائر

جدول رقم(14):المحور الاول:تقييم المحاسبة العمومية في الجزائر

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
1	نظام المحاسبة العمومية الحالي ملائم	1.95	0.915	محايد
2	يوفر نظام المحاسبة العمومية الحالي معلومات تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية	2.02	0.887	موافق
3	يوفر نظام المحاسبة العمومية معلومات لتحديد الفساد المالي والاداري	1.96	0.882	محايد
4	يعتمد نظام المحاسبة العمومية النفقات والايرادات فقط	2.43	0.846	موافق
5	تعاني المحاسبة العمومية من ضعف الرقابة على اموال	2.26	0.878	موافق
	جميع الفقرات	2.12	0.548	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

تحليل نتائج المحور الأول: لقد عالج المحور الأول في الاستبانة موضوع تقييم المحاسبة العمومية في الجزائر وتضمن من 5 فقرات حاولنا من خلالها استطلاع آراء أفراد العينة عم مدى محدودية المحاسبة العمومية في الجزائر، ومدى قدرتها على توفير معلومات ذات جودة لعدة فئات من المستخدمين، فكان المتوسط الحسابي لكافة الفقرات 2.12 بانحراف معياري 0.548 بإسقاط هذه القيمة 2.12 على سلم الاوزان نجد ان الاتجاه العام للإجابات تمركز حول الاختيار الموافق مما يدل على ان لانحراف معياري مقبول 0.548 مما يدل على إجماع أفراد العينة على الاختيار الموافق .

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر

جدول (15): المحور الثاني متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
6	يجب تبني نظام جديد للمحاسبة العمومية	2.62	0.671	موافق
7	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تساعد في إصلاح المحاسبة العمومية	2.62	0.671	موافق
8	الانتقال من الأساس النقدي الى الاساس الاستحقاق يحسن المحاسبة العمومية	2.49	0.731	موافق
9	تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يسهل قراءة وشفافية القوائم المالية العمومية	2.63	0.669	موافق
10	تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS يساعد في الحوكمة	2.64	0.667	موافق
11	القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 يساعد في المحاسبة العمومية	2.58	0.612	موافق
12	تحتاج المحاسبة العمومية تبني معايير دولية موحدة	2.66	0.629	موافق
	جميع الفقرات	2.60	0.448	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

تحليل نتائج المحور الثاني: لقد عالج المحور الثاني في الاستبانة موضوع تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتضمن من 7 فقرات حاولنا من خلالها استطلاع آراء أفراد العينة عن مدى محدودية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ومدى قدرتها على توفير معلومات ذات جودة لعدة فئات من المستخدمين، فكان المتوسط

الحسابي لكافة الفقرات 2.60 بانحراف معيارية 0.448 بإسقاط هذه القيمة 2.60 على سلم الاوزان نجد ان الاتجاه العام للإجابات تمركز حول الاختيار الموافق مما يدل على ان لانحراف معياري ضعيف 0.448 مما يدل على إجماع أفراد العينة على الاختيار الموافق .

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: تحديات التي تواجه الجزائر

جدول (16): المحور الثالث تحديات التي تواجه الجزائر

الرقم	الفقرات	متوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
13	تستغرق المحاسبة العمومية وقتا طويلا للانتقال من الاساس النقدي الى الاساس الاستحقاق	2.49	0.713	موافق
14	يتعين التكوين الموظفين لمعرفة المعايير المحاسبية الدولية القطاع العام IPSAS	2.78	0.530	موافق
15	بالإضافة القانون العضوي ، يجب الاصدار قانون جديد يتعلق بIPSAS	2.75	0.525	موافق
16	يجب تطوير برامج التسيير الخاصة IPSAS	2.78	0.509	موافق
17	العمل على الاستفادة من تجارب الدول السابقة تبنت IPSAS	2.80	0.518	موافق
18	توسيع قنوات الاتصال حول نظام المحاسبة العمومية بين كل الاطراف المعنية	2.88	0.409	موافق
	جميع الفقرات	2.74	0.340	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تحليل نتائج المحور الثالث: لقد عالج المحور الثالث في الاستبانة تحديات التي تواجه الجزائر وتضمن من 6 فقرات حاولنا من خلالها استطلاع آراء أفراد العينة عن مدى محدودية المعايير المحاسبية الدولية القطاع العام، ومدى قدرتها على توفير معلومات ذات جودة لعدة فئات من المستخدمين ، فكان المتوسط الحسابي لكافة الفقرات 2.74 بانحراف معيارية 0.340 بإسقاط هذه القيمة 2.74 على سلم الاوزان نجد ان الاتجاه العام للإجابات تمركز حول الاختيار الموافق مما يدل على ان لانحراف معياري ضعيف 0.340 مما يدل على إجماع أفراد العينة على الاختيار الموافق .

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات

سيتم اختبار الفرضيات باستعمال اختبار T للعينة الواحدة Ttest وهذا بالاعتماد على قاعدة القرار التالية

-إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية نقبل الفرضية (H1) والتالية الفرضية البديلة (H0) مرفوضة .

-إذا كانت t المحسوبة اصغر من t الجدولية نرفض الفرضية (H1) ونقبل الفرضية البديلة (H0)

-إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة الواحدة اصغر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نقبل الفرضية (H1)

-إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتج عن اختبار T للعينة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 نرفض الفرضية (H1)

أولا اختبار الفرضية الاولى: تقييم المحاسبة العمومية في الجزائر

Ho: نظام المحاسبة العمومية في الجزائر فعال

H1: نظام المحاسبة العمومية في الجزائر غير فعال

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الاولى والمتعلقة بالمحور الاول من الاستبانة

الجدول رقم (17): نتائج اختبار TtesT لاختبار الفرضية الاولى

الفرضية	درجة المعنوية المعتمدة	درجة الحرية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية sig-t	القرار
H1	0.05	95	2.208	1.960	0.03	قبول الفرضية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على spss

نلاحظ من الجدول أعلاه ان قيمة t المحسوبة تساوي 2.208 وهي أكبر من قيمة الجدولية والتي تساوي 1.960 كما ان القيمة الاحتمالية تساوي 0.03 وهي اقل من 0.05 وتباعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H1 اي ان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر غير فعال

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية: متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر

Ho : تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ليس من شأنه اصلاح المحاسبة العمومية

H1: تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من شأنه اصلاح المحاسبة العمومية

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار للعينة الواحدة الفرضية الثانية المتعلقة بالمحور الثاني من الاستبانة

الجدول رقم (18): نتائج اختبار Ttest لاختبار الفرضية الثانية

الفرضية	درجة المعنوية المعتمدة	درجة الحرية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية Sig- t	القرار
H1	0.05	95	13.19	1.960	0.000	قبول الفرضية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة المحسوبة تساوي 13.19 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.960 كما ان القيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.00 وتباعا لقاعدة القرار فإننا تقبل الفرضية H1 اي هي تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من شأنه اصلاح المحاسبة العمومية

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة تحديات التي تواجه الجزائر

Ho: لا تواجه الجزائر عدة تحديات للاصلاح المحاسبة العمومية

H1: تواجه الجزائر عدة تحديات للاصلاح المحاسبة العمومية

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار t للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الثالثة والمتعلقة بالمحور الثالث من الاستبانة

الجدول رقم (19) نتائج اختبار الفرضية الثالثة

الفرضية	درجة المعنوية المعتمدة	درجة الحرية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية Sig-t	القرار
H1	0.05	95	21.41	1.960	0.00	قبول الفرضية

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 21.41 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.960 كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05 وتباعاً لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H1 أي هي تواجه الجزائر عدة تحديات للإصلاح المحاسبة العمومية .

المطلب الثالث: المقابلة

أجرينا المقابلة مع أربعة المهنيين منهم استاذ محاضر أ "مرحوم محمد الحبيب" و مفتش قسم وكيل مفوض لدى الخزينة لولاية مستغانم " بطاش طيب" ومراقب مالي "عدة الجيلالي" ومحافظ الحسابات "بن سيتي لزرق" بحيث اعتمدنا في الدراسة الميدانية على المقابلة التي تتكون من (12) أسئلة .

1- مقابلة مع استاذ محاضر أ مرحوم محمد الحبيب

س1: ماهي وجهة نظرك حول واقع المحاسبة العمومية في الجزائر؟

ج1: المحاسبة العمومية في الجزائر تحتاج الى إصلاح عميق.

نلاحظ أن المحاسبة العمومية تعاني من عدة نقائص بحيث يلزمها اصلاحات عميقة .

س2: هل انتم على دراية بوجود معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAs التي تطالب بالانتقال الى اساس الاستحقاق؟ وما مفهومك؟

ج2: نعم بحكم تخصص في المجال تتطلب المعايير IPSAS الانتقال من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق .

نلاحظ انهم على دراية بوجود معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

س3: كيف تؤثر معايير المحاسبية الدولية القطاع العام في المحاسبة العمومية؟

ج3: سوف تضيف شفافية أكبر على مؤسسات القطاع العام .

نلاحظ انها ستؤثر عليها ايجابيا وستحسن مؤسسات القطاع العام .

س4: هل النظام المحاسبي المطبق حالياً ملائم لتبني اساس الاستحقاق في الجزائر؟

ج4: يحتاج الى اصلاحات عميقة واعتماد أنظمة معلوماتية متطورة .

نلاحظ ان النظام المحاسبي المطبق حالياً غير مستعد يلتزمه اصلاحات ووسائل تكنولوجيا متطورة .

س5: في إعتقادك هل القائمين على المحاسبة بقطاع العمومي لهم المهارات الكافية لتطبيق معايير الدولية قطاع عمومي ؟

ج5: لابد من برنامج تكوين مستمر .

نلاحظ ان مهاراتهم غير كافية لتطبيق معايير الدولية قطاع عمومي يلزم برامج تكوين .

س6: ماهي وجهة نظرك حول انتقال من مدونة حسابات الخزينة الى المخطط المحاسبي وفقا لمعايير الدولية ؟

ج 6: غير ضرورية لان مدونة حسابات الخزينة تصد الحاسبة العمومية .

نلاحظ انه مهما انتقلنا الى المخطط المحاسبي لاتتغير حسابات الخزينة .

س 7: في اعتقادك هل القانون عضوي 15/18 كافي لتحسين المحاسبة العمومية ؟

ج 7: نعم اذا احسن تطبيقه وكذا النصوص الاخرى التابعة له .

نلاحظ ان القانون عضوي كافي لتحسين المحاسبة العمومية ان احسن تطبيقه .

س8: في اعتقادك ماهي اسباب التحول من اساس النقدي الى اساس الاستحقاق ؟

ج 8: اضافة شفافية أكبر على تسيير مؤسسات .

نلاحظ ان من اسباب التحول هي نقص شفافية على تسيير مؤسسات .

س9: هل المورد البشري للمؤسسات العمومية الجزائرية مستعد لعملية الانتقال من الاساس النقدي الى

اساس الاستحقاق ؟

ج 9: يجب برمجة دورات تكوينية مكثفة ليصبح المورد البشري جاهز .

نلاحظ ان المورد لازال يعاني من نقص معلومات برمجة دورات تكوينية ستجعله مستعد لعملية الانتقال .

س10: في اعتقادك ماهي المعوقات التي تحول دون الانتقال الى المحاسبة القائمة على اساس الاستحقاق

للقطاع العمومي ؟

ج 10: عدم تكوين القائمين على تطبيق المحاسبة العمومية وعدم مصداقية وشفافية المعلومات الحالية .

نلاحظ عائق اول المورد البشري على تطبيق المحاسبة العمومية .

س 11: ماهي مقترحاتك لتعزيز الانتقال الى المحاسبة القائمة على اساس الاستحقاق ؟

ج 11:التكوين المستمر – اعتماد انظمة اعلام الي متطورة .

نلاحظ ان التكوين مستمر سيجعل المورد البشري ذو كفاءة ومؤهل لعملية الانتقال .

س 12: في إعتقادك هل تبني نظام موازنة يعزز من الشفافية والمساءلة في الانفاق الحكومي ؟

ج 12: نعم يعزز الشفافية ويساعد على المساءلة .

نلاحظ ان نظام موازنة يعزز الشفافية والمساءلة في الانفاق الحكومي .

2- مقابلة مع السيد بطاش طيب مفتش قسم وكيل مفوض لدى الخزينة لولاية مستغانم

س 1: ماهي وجهة نظرك حول و اقع المحاسبة العمومية في الجزائر؟

ج 1:مقارنة بالدول الجوار الدول المتقدمة في اوروبا وامريكا نحن متأخرين حيث أصبح القانون 90/21

المتعلق بالمحاسبة العمومية لا يتطابق ولا يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .

نلاحظ ان الجزائر متأخرة عن الدول مجاورة يلزمها عدة اصلاحات لكي تتطور وتطابق مع معايير المحاسبة

الدولية القطاع العام .

س 2: هل انتم على دراية بوجود معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS التي تطالب بالانتقال الى

اساس الاستحقاق ؟ وما مفهومك ؟

ج 2: نعم بصفتي وكيل مفوض كنت قد تطرقت لهذا الموضوع في مذكرة تخرجي على مستوى جامعة البليدة سنة

2006 حيث كان موضوع مطابقة المحاسبة الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IFRS .

نلاحظ ان وكيل مفوض على دراية بوجود معايير الدولية كما انه ذو كفاءة .

س 3: كيف تؤثر معايير المحاسبة الدولية القطاع العام في المحاسبة العمومية ؟

ج 3:ستؤثر ايجابيا بتحقيق الشفافية المالية وكذا تسهيل على الشركات المتعددة الجنسيات تطبيق محاسبة

واحدة في نفس السياق هذه معايير المحاسبة على تقييم الاداء والمساءلة على اساس الاستحقاق

نلاحظ تطبيق معايير المحاسبة الدولية القطاع العام يحقق ايجابيا وجعلها موحدة اي محاسبة واحدة .

س 4: هل النظام المحاسبي المطبق حاليا ملائم لتبني اساس الاستحقاق في الجزائر؟

ج 4: غير ملائم يجب الجو وكذا توفير امكانيات مادية وبشرية وتكوين الاطارات واعطاء الفرصة لخريجي الجامعات .

نلاحظ ان النظام حالي غير ملائم وذلك بالنقص امكانيات يلزمه تكوين مستمر واعطاء الفرصة لخريجي الجامعات لتحسين المحاسبة العمومية .

س5: في اعتقادك هل القائمين على المحاسبة بقطاع العمومي لهم المهارات الكافية لتطبيق معايير الدولية قطاع عمومي ؟

ج5: يلزم التكوين وتغيير القوانين فيما يخص طريقة منح المناصب الذي لها علاقة بهذا الميدان .

نلاحظ ان التكوين نقطة تحول بحيث سيساعد على تطبيقها تغيير القوانين اضافة الى منح مناصب .

س 6: ماهي وجهة نظرك حول انتقال من مدونة حسابات الخزينة الى المخطط المحاسبي للدولة وفقا للمعايير الدولية ؟

ج 6: المشروع قيد الانجاز على مستوى وزارة المالية وسيتم تطبيقه على مستوى الخزينة خلال السنة المالية 2023 .

نلاحظ المشروع لازال قيد الانجاز على مستوى وزارة المالية .

س7: في اعتقادك هل القانون عضوي 15/18 كافي لتحسين المحاسبة العمومية ؟

ج 7: القانون عضوي 15/18 يتعلق بقوانين المالية وعلى ذلك يجب الاسراع في إعادة النظر في قانون المحاسبة العمومية الحالي وتعريفه بقانون جديد يتماشى مع الاصلاحات الواردة في القانون العضوي 18/15 .

نلاحظ ان كلما اسرعنا في اعادة النظر في قانون المحاسبة العمومية الحالي ومراعاة القانون الجديد لي يتماشى مع الاصلاحات .

س8: في اعتقادك ماهي اسباب التحول من اساس النقدي الى اساس الاستحقاق ؟

ج 8: لغرض شفافية اكثر في تنفيذ الميزانية وترشيد الانفاق العام .

نلاحظ من اسباب التحول هي لغرض شفافية اكثر في تنفيذ الميزانية .

س 9: هل المورد البشري للمؤسسات العمومية الجزائرية مستعد لعملية الانتقال من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق ؟

ج9: يجب تكوين واسع النطاق وتوظيف اطارات وخريجي الجامعات .

نلاحظ ان الدولة ان تعمل تكوين واعطاء فرصة لخريجي الجامعات.

س10: في اعتقادك ماهي المعوقات التي تحول دون الانتقال الى المحاسبة القائمة على اساس الاستحقاق للقطاع العمومي ؟

ج10: غياب الامكانيات البشرية والمادية ويجب تغيير الذهنيات على مستوى الادارة .

نلاحظ عائق اول هو الامكانيات غائبة تمام وتغيير الذهنيات على مستوى الادارة .

س11: ماهي مقترحاتك لتعزيز الانتقال الى المحاسبة القائمة على اساس الاستحقاق ؟

ج11: توفير الامكانيات الرقمنة التكوين وتوظيف اطارات وضع الرجل المناسب في المكان المناسب

نلاحظ ان توظيف اطارات وتوفير امكانيات سيخلق للمحاسبة العمومية عدة تطورات نحو افضل .

س12: في اعتقادك هل تبني نظام موازنة يعزز من الشفافية والمساءلة في الانفاق الحكومي ؟

ج12: سيتطلب وقت وسنوات كمثال دولة المغرب تسعى لتطبيق هذا النموذج منذ 12 سنة الى يومنا هذا دون تحقيق الغاية المرجوة .

نلاحظ ان تبني نظام موازنة يتطلب وقتا طويلا لتحقيق الغاية المرجوة .

3-مقابلة مع المراقب الميزانياتي (مراقب مالي) عدة الجيلالي

س1: ماهي وجهة نظرك حول واقع المحاسبة العمومية في الجزائر؟

ج1: منظومة طرح قانونية تراعي مسؤولية العون العمومي في تنفيذ الانفاق العام تشخيص مقارنة بين الواقع والتطبيق .

نلاحظ ان تشخيص مقارنة بين الواقع والتطبيق من مسؤولية العون العمومي .

س2: هل أنتم على دراية بوجود معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام التي تطالب بالانتقال الى اساس الاستحقاق؟ وما مفهومك ؟

ج2: نعم هناك نظام الاصلاح المحاسبي الدولي الذي يراعي تحديث معايير التسيير العمومي والتزام الحكامة المالية وترشيده الانفاق .

نلاحظ انهم على دراية بحيث نظام اصلاح المحاسبي الدولي يقوم تحديث التسيير العمومي من اجل ترشيد الانفاق

س3: كيف تؤثر معايير المحاسبية الدولية القطاع العام في المحاسبة العمومية؟

ج3: عملية استرسال وتكييف معايير التسيير للمحاسبة العمومية مع أهم معايير المحاسبة الدولية دون إهمال نصوص التسيير داخل الدولة.

نلاحظ ان تأثيرها عملية استرسال اي لها تأثير ودون اهمال نصوص التسيير داخل الدولة.

س4: هل النظام المحاسبي المطبق حاليا ملائم لتبني اساس الاستحقاق في الجزائر؟

ج4: لا يمكن ابداء الراي على التسيير المحاسبي في القطاع العام الجزائر دون اجراء اصلاح على القطاعات ذات الصلة .

نلاحظ أن النظام يحتاج الى اصلاح القطاعات ذات صلة.

س5: في اعتقادك هل القائمين على المحاسبة بقطاع العمومي لهم المهارات الكافية لتطبيق معايير الدولية قطاع العمومي ؟

ج5: توجد كفاءات و توجد ارضية تستدعي عملية ارادة وتعزيز روح القوانين .

نلاحظ ان القطاع العمومي لهم كفاءات لتطبيق معايير الدولية .

س 6 : ماهي وجهة نظرك حول انتقال من مدونة حسابات الخزينة الى المخطط المحاسبي للدولة وفقا للمعايير الدولية ؟

ج 6: اعتقد ان تبني معايير المخطط المحاسبي في عملية التسيير العمومي هي عملية استجابة لضرورة التحول في المحيط الدولي من اجل ضمان الاستمرارية .

نلاحظ ان ضرورة التحول في المحيط الدولي يجعلها موحدة وقابلة الاستمرار .

س7: في اعتقادك هل القانون عضوي 15/18 كافي لتحسين المحاسبة العمومية ؟

ج7: اعتقد أن طرح تحول اعداد الميزانية البرامج الى ميزانية اهداف تساهم في تدقيق معايير المحاسبة العمومية وتشديد الرقابة على المال العام .

نلاحظ تحول الميزانية وتشديد الرقابة على المال العام سيحسن المحاسبة العمومية وذلك تطبيق القانون عضوي
15/18

س8: في اعتقادك ماهي اسباب التحول من اساس النقدي الى اساس الاستحقاق ؟

ج8: مكافحة الفساد وتحديث أليات التسيير العضوي

نلاحظ من بين اسباب التحول هي مكافحة الفساد

س 9 :هل المورد البشري للمؤسسات العمومية الجزائية مستعد لعملية الانتقال من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق ؟

ج 9: يمكن تحقيق القول في اختيار المورد البشري في حالة التكوين المستمر والحديث والمتوازن

نلاحظ ان المورد البشري غير مستعد يحتاج التكوين المستمر

س 10: في اعتقادك ماهي المعوقات التي تحول دون الانتقال الى المحاسبة القائمة على اساس الاستحقاق للقطاع العمومي ؟

ج10: الخوف من الانتقال المحاسبة الاستحقاق وارتباط عملية التسيير العمومي بقواعد بعيدة عن التشريع والتحكيم وعدم المرونة

نلاحظ من اهم عوائق هي الخوف والتردد الى الانتقال وارتباط عملية التسيير العمومي

س11: ماهي مقترحاتك لتعزيز الانتقال الى المحاسبة القائمة على اساس الاستحقاق ؟

ج 11: المرونة والتحكم و التكييف وسرعة التحول وضمان التكوين المستمر والنوعي للمورد البشري

نلاحظ ان التكوين سيأهل المورد للتطور

س 12 : في اعتقادك هل تبني نظام موازنة يعزز من الشفافية والمساءلة في الانفاق الحكومي ؟

ج12: توفر الاسباب التي ادت الى نظام الموازنة مستوى الانفاق ولكن خصوصية الشفافية والمساءلة تستدعي والقابلية من حيث التشريع والتحكم والنصوص القانونية والتعاطي مع الاهداف من هذا التحول

نلاحظ نظام الموازنة مستوى الانفاق الشفافية والمساءلة التحكم والنصوص القانونية

4- مقابلة مع محافظ الحسابات بن سيتي لزرق

س1: ماهي وجهة نظرك حول واقع المحاسبة العمومية في الجزائر؟

ج1: تحتاج المحاسبة العمومية إلى إعادة النظر في القانون 21-90 وذلك بإدخال مجموعة من الإصلاحات (محاسبة وميزانياتي)

نلاحظ ان المحاسبة العمومية يلزمها اصلاحات محاسبية وميزانية

س2: هل أنتم على دراية بوجود معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام التي تطالب بالانتقال الى اساس الاستحقاق؟ وما مفهومك؟

ج2: نعم على دراية، تسجيل العمليات المالية والمحاسبة عند حدوثها

نلاحظ انهم على دراية بوجود IPSAs

س3: كيف تؤثر معايير المحاسبية الدولية القطاع العام في المحاسبة العمومية؟

ج3: الانتقال من محاسبة الصندوق الى محاسبة الحقوق والالتزامات، اعداد القوائم المالية في نهاية السنة

نلاحظ ان معايير المحاسبية الدولية القطاع العام تساعدنا في اعداد القوائم المالية في نهاية السنة

س4: هل النظام المحاسبي المطبق حاليا ملائم لتبني اساس الاستحقاق في الجزائر؟

ج4: غير ملائم لتبني اساس الاستحقاق، لابد من اعداد نظام محاسبي مستنبط من IPSAs

نلاحظ ان النظام غير ملائم لتبني اساس الاستحقاق

س5: في اعتقادك هل القائمين على المحاسبة بقطاع العمومي لهم المهارات الكافية لتطبيق معايير الدولية قطاع العمومي؟

ج5: يحتاج القائمين على المحاسبة في القطاع الحكومي الى دورات تكوينية مكثفة في مجال المحاسبة المالية

نلاحظ ان القائمين بقطاع العمي يلزمه تكوين مكثف

س6: ماهي وجهة نظرك حول انتقال من مدونة حسابات الخزينة الى المخطط المحاسبي للدولة وفقا للمعايير الدولية؟

ج6: سوف يكون هناك تطبيق مخطط محاسبي للدولة بالاضافة الى مسك محاسبة الصندوق

نلاحظ ان تطبيق مخطط محاسبي دون تخلي عن محاسبة الصندوق

س7: في اعتقادك هل القانون عضوي 15/18 كافي لتحسين المحاسبة العمومية ؟

ج 7: اعتقد ذلك بشرط توفر الوسائل الكافية وخاصة العنصر البشري

نلاحظ ان يجب توفير الوسائل كافية لتطبيق القانون عضوي 15/18

س8: في اعتقادك ماهي اسباب التحول من اساس النقدي الى اساس الاستحقاق ؟

ج8 ميزانية تظهر الحقوق والالتزامات عكس الاساس الاستحقاق ، اتخاذ القرارات السليمة

نلاحظ ان بالتحول الى الاساس الاستحقاق تظهر ميزانية الحقوق والالتزامات

س 9 :هل المورد البشري للمؤسسات العمومية الجزئية مستعد لعملية الانتقال من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق ؟

ج9 عملية الانتقال تتطلب جهود مع الحرص على دورات تكوينية من خلال برنامج سنوي يعد لهذا الغرض

نلاحظ ان التكوين يساعد المورد البشري لعملية الانتقال اساس النقدي الى اساس الاستحقاق

س 10: في اعتقادك ماهي المعوقات التي تحول دون الانتقال الى المحاسبة القائمة على اساس الاستحقاق للقطاع العمومي ؟

ج 10: غياب التكوين ، غياب اطار تصوري متعلق بتطبيق المحاسبة العمومية

نلاحظ ان اهم عائق هو غياب التكوين

س11: ماهي مقترحاتك لتعزيز الانتقال الى المحاسبة القائمة على اساس الاستحقاق ؟

ج 11: برامج تكوينية لفائدة الاطارات ، اقحام الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في المرافقة والتكوين

نلاحظ ان تكوين واقحام الخبراء سيعزز الانتقال الى اساس الاستحقاق

س 12 : في اعتقادك هل تبني نظام موازنة يعزز من الشفافية والمساءلة في الانفاق الحكومي ؟

ج 12 الاحكام الواردة في القانون العضوي 18/15 المتعلق بقوانين المالية يعزز ذلك من خلال الاصلاحات الجذرية التي جاء بها .

خلاصة الفصل الثالث:

يعد هذا الفصل تدعيماً للفصول السابقة من خلال التحقق من الجانب النظري عند تطبيقه ميدانياً حيث قمنا في هذا الفصل بتوزيع أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة على عينة من المحاسبين العموميين و محافظي الحسابات ومراقبي ماليين وأمرين بالصرف والاساتذة الجامعيين ، وذلك بإستعمال المقابلة و برنامج SPSS وباستعمال مجموعة من الأساليب الإحصائية ثم تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضيات البحث الموضوعية ، حيث تم اثبات ان نظام المحاسبة العمومية غير مزن ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي الحالي للمؤسسة العمومية مما لا يضمن التسيير الفعال بحيث يعتمد على الأساس النقدي والذي يعاني أساساً عدد كبير من النقائص ، من اجل التوافق مع النظام المحاسبي الدولي للقطاع العام ، استجابت الجزائر لهذه المستجدات الدولية وشرعت في عدة اصلاحات لنظامها المحاسبي الحالي ورغم العراقيل التي واجهت هذه الاصلاحات بسبب طبيعة البيئة الجزائرية الا انها تسعى لتبني نظام محاسبي عمومي يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .

الخاتمة العامة

الخاتمة:

لقد تطرقنا في هذه الدراسة الى معايير المحاسبية الدولية القطاع العام ودور اصلاح المحاسبة العمومية من خلال محاولة الاجابة على الاشكالية المطروحة : كيف تساهم معايير المحاسبية الدولية القطاع العام في اصلاح المحاسبة العمومية ؟

وذلك من خلال تحليل الدور الذي تلعبه معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحقيق أهداف الحكومات والمؤسسات العمومية عن الافصاح القوائم والتقارير المالية ذات الغرض العام وتحقيق جودتها والتسيير العقلاني للمال العام وتحقيق الشفافية والمساءلة والانعكاسات التي يمكن حدوثها عن تطبيق هذه معايير التي تكتسي اهداف القوائم والتقارير المالية اهمية بالغة خاصة بحيث تكون الحكومات والمؤسسات بصدد تحديد مضمونها التحول من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق حيث اصبحت قضية افصاح الحكومات والمؤسسات العمومية عن المعلومات المالية ودرجة ملاءمتها وموثوقيتها من القضايا الملحة لمتخذي القرار .

نتائج اختبار الفرضيات :

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث قصد الاجابة على الاشكالية الرئيسية والاسئلة الفرعية تم اختبار الفرضيات والتي تم وضعها كإجابة مؤقتة وذلك كما يلي :

الفرضية الاولى : "تقييم المحاسبة العمومية في الجزائر غير فعال " وتمت دراسة مدى صحة هذه الفرضية من خلال نتائج المحور الاول من الاستبيان ، حيث تبين أن المحاسبة العمومية تحتاج عدة اصلاحات عميقة لتحسين مصداقية وصورة الجزائر .

الفرضية الثانية : "لا تحسن معايير محاسبية الدولية في القطاع العام المحاسبة العمومية"

وتمت دراسة هذه الفرضية من خلال نتائج الفصل الثاني وتبين لنا من خلالها ان مشروع اصلاح المحاسبة الدولية الحالي في الجزائر تبني 17 معيار ، كذلك نتائج المحور الثاني من الاستبيان بينت ان المعايير المحاسبية الدولية القطاع العام جاءت لتسد فجوات النظام المحاسبي العمومي وتعزز مكانة المحاسبة العمومية دوليا وتحسن صورة مصداقية الجزائر، اذن الفرضية خاطئة لحد كبير فالمشروع المحاسبي ورغم وجود الفوارق الا انه يتوافق لحد كبير مع المعايير المحاسبية

الفرضية الثالثة : "تواجه الجزائر عدة عراقيل في تبني معايير المحاسبية الدولية القطاع العام "

وتمت دراسة مدى صحة هذه الفرضية من خلال نتائج المحور الثالث من الاستبيان ، حيث تبين أن مشروع الإصلاح يستغرق وقتا طويلا .

نتائج الدراسة :

بناء على ما تقدم من الدراسة بالجانب النظري والجانب التطبيقي توصلت الدراسة الى عدد من النتائج نذكرها فيما يلي :

-نظام المحاسبة العمومية المعمول به في الجزائر يأخذ أساس النقدي في إعداد القوائم المالية دون مراعاة اساس الاستحقاق لا يعبر عن صدق حقيقة الوضعية المالية؛

-ان تبني معايير المحاسبية الدولية القطاع العام يساعد في اصلاح المحاسبة العمومية بحيث اعتماد عليها يتطلب جهدا ومرافقة الدولة وادراك لأهميتها ؛

-ان معايير المحاسبية الدولية القطاع العام لها وجود وقبول في العام بحيث تعتبر بمثابة اللغة محاسبية العالمية المتعارف عليها في مختلف انحاء العالم ؛

-تبني معايير IPSAS سوف يحسن المحاسبة العمومية من حيث اضافة الموثوقية والمصدقية للتقارير المالية وامكانية مقارنتها مع القوائم الدولية ؛

-ان تطبيق معايير IPSAS سيؤدي الى قفزة نوعية في مجال رفع مستوى المحاسبة العمومية وتعزيز قيمتها دوليا ؛

- ان تطبيق معايير IPSAS سيؤدي دورا جوهريا في الارتقاء بمستوى التقارير والقوائم المالية ويعزز من عمليتي الافصاح والقياس المحاسبين في القطاع العام ؛

-سعي جهود المديرية العامة للميزانية بوزارة المالية حول اصلاح وعصرنة انظمة الميزانية الى اصدار القانون عضوي 15/18 المتعلق بقوانين المالية يعتبر نقطة تغير جذريا في اطار المحاسبة العمومية اذ احسن تطبيقه وكذا نصوص اخرى ؛

-ان تطبيق مشروع مخطط المحاسبي PC خطوة جريئة نحو تطور المحاسبة العمومية ؛

-يعتبر تحسين المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال التطبيق التدريجي للمعايير وتكييفها مع البيئة الجزائرية امر ضروري ؛

- ان عصنة انظمة الميزانية MSB غيرت الميزانية البرامج الى ميزانية الاهداف ؛
- حدث عدة تغيرات بسبب القانون عضوي 15/18 تغيير مراقب مالي الى مراقب الميزانياتي و أمر بالصرف الى مسؤول النشاط ؛
- تأهيل المورد البشري النقطة الهامة والاساسية ووضع له برنامج التكوين مستمر ؛
- تغيير ثقافة وسلوك المورد البشري سيساعد في تطبيق معايير IPSAS؛
- الاقتراحات والتوصيات :
- بناء على تحليل البيئة الجزائرية ونتائج الاستبيان نوصي بضرورة تهيئة البيئة الجزائرية على مختلف لعملية الاصلاح والتوافق الدولي لضمانم التطبيق الجيد لمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال ما يلي :
- يجب فتح نقاش معمق حول نظام المحاسبة يشارك فيه كافة الاطراف ذات العلاقة ؛
- ضرورة توفير الامكانيات المادية والكفاءات البشرية لتجسيد نظام المحاسبة العمومية الحديثة ؛
- النهوض بمهنة المحاسبة العمومية وتعزيز قيمتها دوليا ؛
- ضرورة انضمام الجزائر كعضو ضمن الاتحاد الدولي للمحاسبين ، حتى يغلب مهنة المحاسبة الطابع المهني اكثر من القانوني ؛
- ضرورة توفير التكنولوجيا الحديثة للمعلومات للرفع من مستوى فعالية نظام المحاسبة العمومية ؛
- ضرورة تكوين وتأهيل الموظفين المختصين في مجال المحاسبة العمومية ؛
- التركيز اكثر على انتقاء مجموعة تنفذ برامج الاصلاح بجدية ومؤهلة علميا وعمليا؛
- اعتماد على النهج التدريجي في تنفيذ التحول نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ؛
- اعداد دليل ارشادي يساعد على فهم وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

افاق الدراسة :

من خلال دراسة معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لاحظنا ان مجمل الدراسات التي عالجت هذا الموضوع ركزت على الجانب النظري والتطبيقي الذي يعتبر مهم جدا والذي ممكن ان يكون موضوع لدراسات اخرى

-أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على اعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة

-اهمية الاصلاح المحاسبي في القطاع العام المحلي من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

-دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الحوكمة لحد من الفساد المالي والاداري

قائمة المراجع

المراجع:

اولا:الكتب.

- أسعد محمد علي وهاب العواد، " أساسيات المحاسبة الحكومية"، كلية الادارة والاقتصاد ،جامعة كربلاء، دار الكتب، ص 04
- ابراهيم الملحي، "المحاسبة في الوحدات الحكومي"، مصر الاسكندرية، ط1، 2002، ص03.
- بشرى نجم عبد الله المشهد، "محاسبة الحكومية"، مفاهيم نظرية ،ج1، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، الطبعة الاولى، 2007، ص04.
- ابراهيم عبد قدوس مفضل، " المحاسبة الحكومية"، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صغاء، 1434/2013، رقم المقرر 929005، ص25.
- بن داود ابراهيم، "الرقابة المالية على النفقات العامة"، دار الكتب الحديثة، القاهرة، 2017، ص20.
- حمدي بن محمد بن صالح، "توازن الموازنة العامة"، دار النفائس للنشر والتوزيع، 2014، ص24.
- حمدي سليمان القبيلات، " الرقابة الادارية والمالية على الاجهزة الحكومية"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص14.
- حنان عبد الامير كاظم الوسوى، " أساسيات المحاسبة الحكومية أسس نظرية والتطبيقات عملية"، دار النشر والتوزيع، عمان، 2021، ص43.
- رافت سلامة محمود، "المحاسبة الحكومية"، دار المسير للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص70.
- سمير صلاح الدين حمدي، " المالية العامة"، ط1، مكتبة زين حقوقية والادبية، 2015، ص234.
- سعد بن محمد الهويل، " المحاسبة الحكومية المملكة العربية السعودية"، مكتب فهد الوطنية، رياض، 2019، ص40.
- علي زغدود، " المالية العامة"، دوان مطبوعات، ط2، بن عكنون، جزائر، ص132الى 139.
- عقلة محمد يوسف المبيضيين، " نظام المحاسبة الحكومي"، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 1999، ص26.

- لؤي وديان، زهير الحدرب، " المحاسبة الحكومية"، دار البداية، ط1، 2010، ص22.
- محمد الهور، "أساسيات في المحاسبة الحكومية"، دار وائل للنشر، الاردن ، 1996، ص145.
- محمد الصغير يعلي، يسري أو العلاء، " المالية العامة"، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، ص91 و92.
- محمد شاكر عصفور، "أصول الموازنة العامة"، دار المسير ، عنابة، ط1، 2008، ص39.
- محمد خالد المهامني، "المحاسبة الحكومية"، المنظمة العربية للتنمية الادارية ، القاهرة، 2009، ص 247 .
- ماجد محمد السيد جزر، " الادارة العامة"، المجلد الثاني والستون، العدد1، المملكة العربية السعودية، 2021، ص189.
- نواف محمد عباس الرماحي، "المحاسبة الحكومية"، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص39.

ثانيا: المذكرات

- أسيا قمو، " اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام خلال فترة (2002-2013)" ، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012، ص150.
- بوعيانة فتيحة، " استراتيحية عصرنة الاطار المحاسبي للنظام المحاسبة العمومية بالجزائر " ، أطروحة نيل الدكتوراة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 3، 2020/2019، ص83.
- بوخالفي مسعود، " متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS " ، أطروحة نيل الدكتوراة ، قسم العلوم التسيير ، 2020/2019، ص72.
- بن رحو قادة ، " تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كأداة لتحسين جودة القياس والافصاح المحاسبي في الجزائر – دراسة حالة بلدية سيدي بلعباس "، أطروحة نيل الدكتوراة ، تخصص محاسبة مراقبة والتدقيق ، 2022/2021، ص 83 الى 84.
- جابي أمينة هناء، " أثر تبني المعايير المحاسبية للقطاع العمومي في الجزائر "، أطروحة نيل دكتوراة ، قسم العلوم التجارية، التخصص محاسبة والتدقيق ، جامعة فرحات عباس سطيف1، 2019/2018، ص29 الى 30.

- شلال زهيرة، "أفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة" ، أطروحة نيل شهادة الدكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2014/2013، ص 10/9.

- عيشة فطيمة، "محاولة تقييم نظام محاسبة العمومية في جزائر على ضوء الممارسات الدولية السلمية" ، أطروحة نيل شهادة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 3، 2022/2021، ص 151 الى 154.

- عبو د ميلود، "متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر-دراسة استطلاعية لأراء عينة من الأكاديميين والمهنيين" ، أطروحة لنيل شهادة دكتوراة، جامعة أحمد دراية أدرار، تخصص مالية والمحاسبة، 2019/2018، ص 177.

-عبدوس ايمان، " دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الابلاغ المالي الحكومي"، أطروحة نيل دكتوراة، تخصص تدقيق ومحاسبي، جامعة الجزائر3، 2022، ص 144.

- علي مسعودي، " أهمية الحوكمة في الميزانية العامة للدولة"، أطروحة دكتوراة، تخصص العلوم الاقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، 2019/2018، ص 153.

- فاطيمة مفتاح، " تحديث النظام الميزاني في الجزائر"، مذكرة ماجيستر، تخصص تسيير مالية العامة، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان، 2011، ص 95.

- قاضي فاطمة الزهراء، " رهانات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر"، مذكر نيل دكتوراة، جامعة جزائر3، 2020/2019، ص 43.

- محمد محمود، حسن لافي، " معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في مؤسسات الحكومية" ، الماجيستر 2013، جامعة عمان العربية، قسم المحاسبة، كلية الاعمال ، ص 60.

ثالثا: المجالات والملتقيات

-أسية قمو، " المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2022، ص 72.

- أمال حاج جاب الله، " واقع النظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأليات التطوير-دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الاصلاح"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات، يومي 24_25 نوفمبر 2014، ص 08.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، " اصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ج 1، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال ابو غزالة، عمان، 2009، ص 4.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، " اصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ج 2، ترجمة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2008، ص 10.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، " اصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، ج 1، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2010، ص 21.
- خالد الجعرات، " دور معايير المحاسبة الدولية (ipsas – ifrs - ias) في تفعيل أداء الحكومات"، الملتقى الدولي، جامعة قاصدي مرباح ، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.
- ضر فيفي نوال، " دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، المجلة، 2018، ص 85.
- عبد الحليم ملياني، " تدويل المحاسبة العمومية في الجزائر نحو معايير الدولية المحاسبية للقطاع العمومي"، مؤتمر الدولي العالمي، ألمانيا- برلين 2022، ص 05.
- عبد الحميد مرغيب، " محاضرة حول أساسيات المحاسبة العمومية"، غير منشورة، كلية علوم الاقتصادية وتجارية وعلوم تسيير، ديسمبر 2015، ص 13 الى 19.
- فرانس فان شايك، " كتيب معايير محاسبية الدولية في قطاع العام نحو ادارة مالية متطورة"، في شرق الاوسط ، منذ عام 1926، ص 15

WWW.deloitte. Com

-منصور زين، " محاسبة العمومية"، محاضرة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، بلدية الجزائر.

رابعا : القوانين والمراسيم

-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،"قانون رقم21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية"، المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل 15 أوت 1990، المادة (1)و (2)و (33)و (34).

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، " قانون العضوي رقم 18-15 مؤرخ في 2 سبتمبر 2018 يتعلق بالقوانين المالية"، العدد 53، سبتمبر 2018، ص 5.

- وزارة المالية، " دليل معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية"، الامارات العربية المتحدة، ص292.

الانجليزي :

International federation of accountants,Study n°13:Governance in the public Sector:A

Governingbodyperspective,NewYork,2001,p:08

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير وعلوم المالية والمحاسبة

قسم : العلوم المالية والمحاسبة

التخصص : التدقيق ومراقبة التسيير

استمارة الإستبيان

أخي الفاضل-أختي الفاضلة

السلام عليكم ورحمة الله و بركاته , يشرفنا ان نضع بين أيديكم هذا الإستبيان كأداة لجمع البيانات المتعلقة بالجزء الميداني لدراستنا لإستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص التدقيق ومراقبة التسيير تحت عنوان "تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ودورها في إصلاح المحاسبة العمومية" حيث تهدف الدراسة إلى معرفة آرائكم بصفتمكم أعوان تقومون بتطبيق المحاسبة العمومية نأمل منك التفضل علينا بالإجابة على أسئلة الإستبيان بدقة , كما نرجو أن تولي إهتمامك بهذه الإستمارة .

شاكرون لكم حسن تعاونكم

ملاحظة: نحيطك علما بأننا سنضمن لك سرية المعلومات والملاحظات ولن نستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

تقبلوا منا فائق الإحترام والتقدير

الأستاذة المشرفة:

من إعداد طالبتين :

د. زعفران منصورية

هدار حنان شيماء

سهللو عائشة

الرجاء ضع العلامة (x) في الخانة المناسبة

القسم الأول: البيانات الشخصية

يهدف هذا القسم الى التعرف على بعض الخصائص الاجتماعية والوظيفية للعمال .

(1) الجنس: ذكر أنثى

(2) العمر:

أقل من 30 سنة من 30-40 سنة

من 40-50 سنة أكبر من 50 سنة

(3) سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات

من 11 إلى 15 سنة أكثر من 15 سنة

المؤهل العلمي:

ليسانس ماجستير

دكتوراه أخرى

المنصب المهني:

محاسب محافظ الحسابات

محاسب عمومي أمر بالصرف مراقب مالي

أستاذ مساعد أ أستاذ مساعد ب أستاذ محاضر أ

أستاذ محاضر ب أستاذ التعليم العالي

القسم الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: تقييم المحاسبة العمومية في الجزائر

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
1	نظام المحاسبة العمومية الحالي ملائم			
2	يوفر نظام المحاسبة العمومية الحالي معلومات تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية			
3	يعتمد نظام المحاسبة العمومية على النفقات والإيرادات فقط			
4	يوفر نظام المحاسبة العمومية معلومات عن الفساد المالي والإداري			
5	يواجه نظام المحاسبة العمومية ضعف الرقابة على الأموال			

المحور الثاني: متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
1	يجب تبني نظام جديد للمحاسبة العمومية			
2	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تساعد في إصلاح المحاسبة العمومية			
3	الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق يحسن المحاسبة العمومية			
4	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يسهل قراءة وشفافية القوائم المالية العمومية			
5	تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS يساعد في الحوكمة			
6	القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 يحسن في المحاسبة العمومية للجزائر			
7	تحتاج المحاسبة العمومية تبني معايير دولية موحدة			

المحور الثالث: تحديات التي تواجهه الجزائر

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
1	يتم الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق على المدى الطويل			
2	يتعين تكوين الموظفين لمعرفة المعايير المحاسبية الدولية القطاع العام IPSAS			
3	بالإضافة القانون العضوي ، يجب إصدار			
4	قانون جديد يتعلق بـ IPSAS			
	يجب تطوير برامج التسيير الخاصة IPSAS			
5	العمل على الإستفادة من تجارب الدول السابقة التي تبنت IPSAS			
6	توسيع قنوات الاتصال حول نظام المحاسبة العمومية بين كل الأطراف المعنية			



UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم



UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

استمارة المقابلة

- يشرفني أن أضع بين أيديكم هذه الاستمارة الخاصة بالمقابلة التي تدخل ضمن متطلبات إنجاز مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية تخصص : تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير بعنوان : تبني معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ودورها في إصلاح المحاسبة العمومية , وأحيطكم علما بأن المعلومات و الإجابات التي ستزودونها بها تحظى بالأهمية و تحاط بسرية التامة و ستستخدم في المذكرة فقط وليس لأغراض أخرى , أشكركم على التعاون معنا .

المعلومات الإضافية : من أهم مشاريع إصلاح القانون العضوي 18-15 و أنظمة الميزانية معلومات عن الموضوع باختصار تمثل معايير المحاسبة للقطاع العام القواعد التي تحكم وتضبط نظام المحاسبة العمومية على أساس الاستحقاق بالرغم من أن المحاسبة العمومية تعاني من عدة نقائص إلا أن تبني مشاريع الإصلاح تحقق الشفافية والمساءلة

المشرف على المقابلة	إشراف الأستاذة	من إعداد الطالبتين	
*****	د. زعفران منصورية	صهللو عائشة	هدار حنان شيماء

1/ ماهي وجهة نظرك حول واقع المحاسبة العمومية في الجزائر؟

.....

.....

2/ هل أنتم على دراية بوجود معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ipsas التي تطالب بالانتقال إلى أساس الإستحقاق؟ وما مفهومك؟

.....

.....

3/ كيف تؤثر معايير المحاسبة الدولية القطاع العام في المحاسبة العمومية؟

.....

.....

4/ هل النظام المحاسبي المطبق حاليا ملائم لتبني أساس الإستحقاق في الجزائر؟

.....

.....

5/ في إعتقادك هل القائمين على المحاسبة بقطاع العمومي لهم المهارات الكافية لتطبيق معايير الدولية قطاع عمومي

.....

.....

6/ ماهي وجهة نظرك حول إنتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي للدولة وفقا للمعايير الدولية؟

.....

.....

7/ في إعتقادك هل القانون عضوي 15/18 كافي لتحسين المحاسبة العمومية؟

.....

.....

8/ في إعتقادك ماهي أسباب التحول من أساس النقدي إلى أساس الإستحقاق؟

.....

.....

9/هل المورد البشري للمؤسسات العمومية الجزائرية مستعد لعملية الإنتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق؟

.....

10//في إعتقادك ماهي المعوقات التي تحول دون الإنتقال إلى المحاسبة القائمة على أساس الإستحقاق للقطاع العمومي؟

.....

.....

11/ماهي مقترحاتك لتعزيز الانتقال إلى المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق؟

.....

.....

12/ في إعتقادك هل تبني نظام موازنة يعزز من الشفافية والمساءلة في الإنفاق الحكومي؟

.....

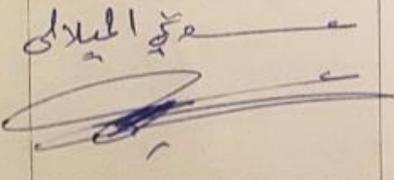
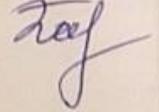
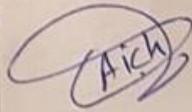
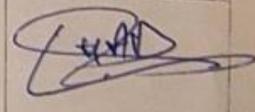
.....

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبية

استمارة المقابلة

- يشرفني أن أضع بين أيديكم هذه الاستمارة الخاصة بالمقابلة التي تدخل ضمن متطلبات إنجاز مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية تخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير بعنوان: تبني معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ودورها في إصلاح المحاسبة العمومية، وأحيطكم علما بأن المعلومات و الإجابات التي ستزودوننا بها تحظى بالأهمية و تحاط بسرية التامة و ستستخدم في المذكرة فقط و ليس لأغراض أخرى. أشكركم على التعاون معنا.

المعلومات الإضافية: من أدم مشاريع اصلاح القانون العضوي 18-15 و أنظمة الميزانية
معلومات عن الموضوع باختصار تمثل معايير المحاسبة للقطاع العام القواعد التي تحكم وتضبط نظام المحاسبة العمومية على أساس الاستحقاق بالرغم من أن المحاسبة العمومية تعاني من عدة نقائص إلا أن تبني مشاريع الإصلاح تحقق الشفافية والمساءلة

المشرف على المقابلة	إشراف الأستاذة	من إعداد الطالبتين	
*****	د زعفران منصورية	سهلوعائشة	هدار حنان شيماء
	Dr. ZAAFRAN 		



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

استمارة المقابلة

- يشرفني أن أضع بين أيديكم هذه الاستمارة الخاصة بالمقابلة التي تدخل ضمن متطلبات إنجاز مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية تخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير بعنوان: تبني معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ودورها في إصلاح المحاسبة العمومية، وأحيطكم علما بأن المعلومات والإجابات التي ستزودونها بها تحظى بالأهمية وتحاط بسرية التامة وستستخدم في المذكرة فقط وليس لأغراض أخرى، أشكركم على التعاون معنا .

المعلومات الإضافية: من أهم مشاريع إصلاح القانون العضوي 18-15 و أنظمة الميزانية معلومات عن الموضوع باختصار تمثل معايير المحاسبة للقطاع العام القواعد التي تحكم وتضبط نظام المحاسبة العمومية على أساس الاستحقاق بالرغم من أن المحاسبة العمومية تعاني من عدة نقائص إلا أن تبني مشاريع الإصلاح تحقق الشفافية والمساءلة

المشرف على المقابلة	إشراف الأستاذة	من إعداد الطالبتين	
*****	د. زعفران منصورية	صهلولو عائشة	هدار حنان شيماء
بنجاميني لزيقة	Dr. ZAFRAN EIM Zuef		

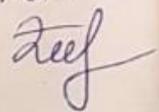
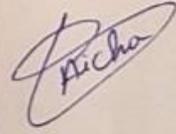
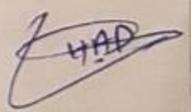



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
 جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم
 كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير
 قسم العلوم المالية و المحاسبية

استمارة المقابلة

- يشرفني أن أضع بين أيديكم هذه الاستمارة الخاصة بالمقابلة التي تدخل ضمن متطلبات إنجاز مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية تخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير بعنوان: تبني معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ودورها في إصلاح المحاسبة العمومية، وأحيطكم علما بأن المعلومات و الإجابات التي ستزودوننا بها تحظى بالأهمية و تحاط بسرية التامة و ستستخدم في المذكرة فقط وليس لأغراض أخرى، أشكركم على التعاون معنا .

المعلومات الإضافية: من أهم مشاريع إصلاح القانون العضوي 18-15 و أنظمة الميزانية
 معلومات عن الموضوع باختصار تمثل معايير المحاسبة للقطاع العام القواعد التي تحكم وتضبط نظام
 المحاسبة العمومية على أساس الاستحقاق بالرغم من أن المحاسبة العمومية تعاني من عدة نقائص إلا أن
 تبني مشاريع الإصلاح تحقق الشفافية والمساءلة

المشرف على المقابلة	إشراف الأستاذة	من إعداد الطالبتين	
*****	د. زعفران منصورية	سهلو عائشة	هدار حنان شيما
السيد بطاش طيب مفوض قسم وكيل مفوض لدى الخزانة لدائرة مستغانم	DR. ZAAFRAN FIM 		



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

استمارة المقابلة

- يشرفني أن أضع بين أيديكم هذه الاستمارة الخاصة بالمقابلة التي تدخل ضمن متطلبات إنجاز مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية تخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير بعنوان: تبني معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ودورها في إصلاح المحاسبة العمومية، وأحيطكم علما بأن المعلومات والإجابات التي ستزودونها بها تحظى بالأهمية وتحاط بسرية التامة و ستستخدم في المذكرة فقط وليس لأغراض أخرى، أشكركم على التعاون معنا.

المعلومات الإضافية: من أهم مشاريع إصلاح القانون العضوي 18-15 و أنظمة الميزانية معلومات عن الموضوع باختصار تمثل معايير المحاسبة للقطاع العام القواعد التي تحكم وتضبط نظام المحاسبة العمومية على أساس الاستحقاق بالرغم من أن المحاسبة العمومية تعاني من عدة نقائص إلا أن تبني مشاريع الإصلاح تحقق الشفافية والمساءلة

المشرف على المقابلة	إشراف الأستاذة	من إعداد الطالبتين	
*****	د. زعفران منصورية	سهيلو عائشة	هدار حنان شيما
م. الطيب أساذ مطاف مرحومة أحمد الحبيب أستاذ محاضر «أ»	Dr. LAARRANE/M Zaf	سهيلو عائشة	هدار حنان شيما

بلاذيفة سديدي علي

ملاحق 37

الحساب الإداري 2021

بلدية سيدي علي
ملاحق 38
الحساب الإداري 2021

ANNEXE 38

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

WILAYA DE MOSTAGANEM
DAIRA DE SIDI ALI
COMMUNE DE SIDI ALI

ETAT DETAILLÉ
des sommes ordonnancées
par le Président de l'Assemblée Populaire Communale
sur le crédit ouvert au budget de l'exercice 2021
pour dépenses imprévues

Article 629 : Crédit budgétaire 22.240.000,00

Crédit précédemment employé :/.....

Disponible : 22.240.000,00

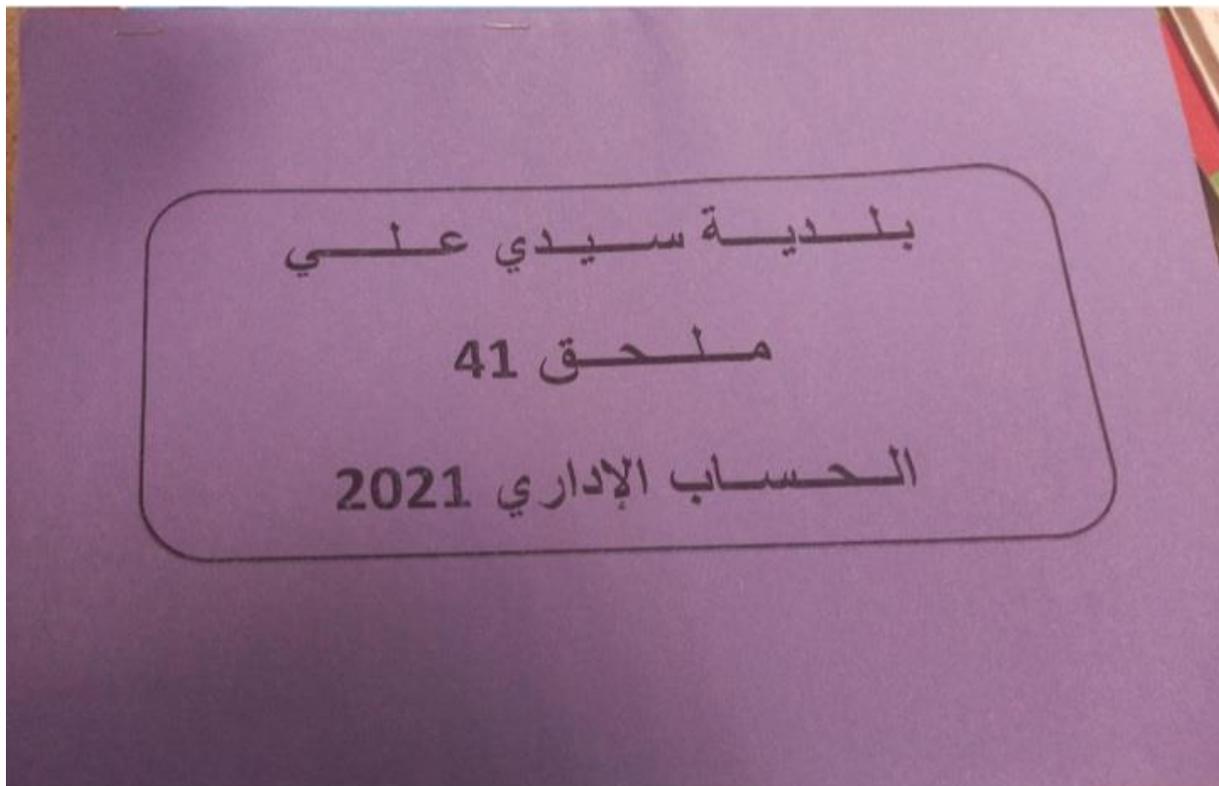
NATURE	MONTANT	NATURE	MONTANT
/	/	/	/
TOTAL		TOTAL	

Trésorier intercommunal :

A SIDI ALI , le 05 ماي 2022
le Président de l'Assemblée Populaire Communale

إمضاء: كياس الحاج
أمين خزينة سيدي علي

طاجيدين بلعيد العزيميز



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
ولاية مستقلة
بلدية سيدي علي
خزينة ما بين البلديات

السنة المالية 2021 ملحق رقم 41

كشف اعتمادات فرع التسيير
- المرتبط بها نهائيا إلى غاية 31 ديسمبر 2021 -

ملاحظات	الإ اعتمادات المتخطية إلى غاية 31 ديسمبر 2021	مبلغ الإرتقبات النهائية إلى غاية 31 ديسمبر 2021 (إ اعتمادات نهائية)	إ اعتمادات متوقعة		تعيين	السنة
			المجموع	تاريخ		
	/	9.646.587,17	9.646.587,17	/	9.646.587,17	إيراد و مورد المردودية المتخطية 9002
	/	9.646.587,17	9.646.587,17	/	9.646.587,17	83 الإقتطاع تخطية التجهيز والانتداب
	22.240.000,00	/	22.240.000,00	/	22.240.000,00	9003
	22.240.000,00	/	22.240.000,00	/	22.240.000,00	629 تخطية غير متوقعة
	72.000,00	/	72.000,00	/	72.000,00	9009
تحويل خاصة	72.000,00	/	72.000,00	/	72.000,00	679 مساهمات وإداوات تحويل للقائمة الغير
	1.729.000,00	271.000,00	2.000.000,00	/	2.000.000,00	9010
	1.729.000,00	271.000,00	2.000.000,00	/	2.000.000,00	652 أمور متخطية
	9.279.339,61	86.895.909,67	96.175.249,28	/	96.175.249,28	9011
	8.274.339,61	86.895.909,67	95.170.249,28	/	95.170.249,28	630 تحويل المستعملين بالميزان
	1.005.000,00	/	1.005.000,00	/	1.005.000,00	699 اعداد لتثاقية اخرى

-01-

مخرجات SPSS

Case Processing Summary

		N	%
Reliability Statistics			
Cronbach's Alpha	N of Items		
,812	18		
Reliability Statistics			
Cronbach's Alpha	N of Items		
,609	5		
Reliability Statistics			
Cronbach's Alpha	N of Items		
,804	7		
Reliability Statistics			
Cronbach's Alpha	N of Items		
,694	6		

		N	%
Cases	Valid	95	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	95	100,0

- a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Correlations

		تقييم_المحاسبة	متطلبات	تحديات	الإستبيان_ككل
تقييم_المحاسبة	Pearson Correlation	1	,383**	,280**	,795**
	Sig. (2-tailed)		,000	,006	,000
	N	95	95	95	95
متطلبات	Pearson Correlation	,383**	1	,460**	,795**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000
	N	95	95	95	95
تحديات	Pearson Correlation	,280**	,460**	1	,683**
	Sig. (2-tailed)	,006	,000		,000
	N	95	95	95	95
الإستبيان_ككل	Pearson Correlation	,795**	,795**	,683**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	
	N	95	95	95	95

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

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
تقييم_المحاسبة	,109	95	,008	,944	95	,001
متطلبات	,227	95	,000	,803	95	,000
تحديات	,229	95	,000	,730	95	,000
الإستبيان_ككل	,092	95	,044	,947	95	,001

a. Lilliefors Significance Correction

One-Sample Test

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
تقييم_المحاسبة	2,208	94	,030	,12421	,0125	,2359
متطلبات	13,192	94	,000	,60752	,5161	,6990
تحديات	21,410	94	,000	,74737	,6781	,8167
الإستبيان_ككل	14,060	94	,000	,49303	,4234	,5627

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تقييم_المحاسبة	95	2,1242	,54825	,05625
متطلبات	95	2,6075	,44885	,04605
تحديات	95	2,7474	,34023	,03491
الإستبيان_ككل	95	2,4930	,34179	,03507

توزيع أفراد العينة حسب الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	72	75,8	75,8	75,8
	انثى	23	24,2	24,2	100,0
Total		95	100,0	100,0	

توزيع أفراد العينة حسب العمر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 30 سنة	14	14,7	14,7	14,7
من 30-40 سنة	35	36,8	36,8	51,6
من 41 -50 سنة	38	40,0	40,0	91,6
اكثر من 50 سنة	8	8,4	8,4	100,0
Total	95	100,0	100,0	

سنوات الخبرة لأفراد العينة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 5 سنوات	21	22,1	22,1	22,1
من 05 إلى 10 سنوات	27	28,4	28,4	50,5
من 11 إلى 15 سنة	21	22,1	22,1	72,6
اكثر من 15 سنة	26	27,4	27,4	100,0
Total	95	100,0	100,0	

المؤهل العلمي لأفراد العينة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ليسانس	20	21,1	21,1	21,1
ماستر	33	34,7	34,7	55,8
دكتوراة	30	31,6	31,6	87,4
اخرى	12	12,6	12,6	100,0
Total	95	100,0	100,0	

المنصب المهني لأفراد العينة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسب	24	25,3	25,3	25,3
محافظ الحسابات	9	9,5	9,5	34,7
محاسب عمومي	22	23,2	23,2	57,9
مراقب مالي	13	13,7	13,7	71,6
امر بالصرف	6	6,3	6,3	77,9
استاذ مساعد ا	3	3,2	3,2	81,1
استاذ مساعد ب	2	2,1	2,1	83,2
استاذ محاضرا	6	6,3	6,3	89,5
استاذ محاضر ب	5	5,3	5,3	94,7
استاذ التعليم العالي	5	5,3	5,3	100,0
Total	95	100,0	100,0	

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
توزيع أفراد العينة حسب الجنس	95	1,24	,431
توزيع أفراد العينة حسب العمر	95	2,42	,845
سنوات الخبرة لأفراد العينة	95	2,55	1,118
المؤهل العلمي لأفراد العينة	95	2,36	,956
المنصب المهني لأفراد العينة	95	3,84	2,746
ف 1 نظام المحاسبة العمومية الحالي ملائم	95	1,95	,915
ف 2 يوفر نظام المحاسبة العمومية الحالي معلومات تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية	95	2,02	,887
ف 3 يعتمد نظام المحاسبة العمومية على النفقات والإيرادات فقط	95	1,96	,862
ف 4 يوفر نظام المحاسبة العمومية معلومات عن الفساد المالي والإداري	95	2,43	,846
ف 5 يواجه نظام المحاسبة العمومية ضعف الرقابة على الأموال	95	2,26	,878
ب 1 يجب تبني نظام جديد للمحاسبة العمومية	95	2,62	,671
ب 2 معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تساعد في إصلاح المحاسبة العمومية	95	2,62	,671
ب 3 الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق يصلح المحاسبة العمومية	95	2,49	,713
ب 4 تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يسهل قراءة وشفافية القوائم المالية العمومية	95	2,63	,669
ب 5 تطبيق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS يساعد في الحوكمة	95	2,64	,667
ب 6 القانون العضوي رقم 15-18 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 يساعد في اصلاح المحاسبة العمومية للجزائر	95	2,58	,612
ب 7 تحتاج المحاسبة العمومية تبني معايير دولية موحدة	95	2,66	,629
ع 1 تستغرق المحاسبة العمومية وقتا طويلا للانتقال من الاساس النقدي الى الاساس الاستحقاق	95	2,49	,713
ع 2 يتعين تكوين الموظفين لمعرفة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS	95	2,78	,530
ع 3 بالإضافة القانون العضوي، يجب إصدار قانون جديد يتعلق بـ IPSAS	95	2,75	,525
ع 4 يجب تطوير برامج التسيير الخاصة بـ IPSAS	95	2,78	,509
ع 5 العمل على الاستفادة من تجارب الدول السابقة التي تبنت IPSAS	95	2,80	,518
ع 6 توسيع قنوات الاتصال حول نظام المحاسبة العمومية بين كل الأطراف المعنية	95	2,88	,409
تقييم المحاسبة	95	2,1242	,54825
متطلبات	95	2,6075	,44885
تحديات	95	2,7474	,34023
الإستبيان_ككل	95	2,4930	,34179
Valid N (listwise)	95		