

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

## الموضوع:

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير المحاسبة

العمومية في الجزائر

دراسة استبائية لعينة من الأكاديميين والممارسين والمهتمين بمهنة المحاسبة في بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبين:

الأستاذ المشرف:

- عبد العالي شحتاني

- سلطان آية

- تاممي نور الهدى

## لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ التعليم العالي	- نعيمة زعرور
بسكرة	مقررا	- أستاذ مساعد أ	- عبد العالي شحتاني
بسكرة	مناقشا	- أستاذ محاضراً	- صورية كحول

الموسم الجامعي: 2022-2023



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

## الموضوع:

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير المحاسبة

العمومية في الجزائر

دراسة استبائية لعينة من الأكاديميين والممارسين والمهتمين بمهنة المحاسبة في بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

- عبد العالي شحتاني

من إعداد الطالبتين:

- سلطان آية

- تاممي نور الهدى

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ التعليم العالي	- نعيمة زعرور
بسكرة	مقرا	- أستاذ مساعد أ	- عبد العالي شحتاني
بسكرة	مناقشا	- أستاذ محاضراً	- صورية كحول

الموسم الجامعي: 2022-2023

# الاهداء

اهدي ثمرة جهدي إلى جنتي وقرّة عيني صاحبة الفضل امي الغالية مباركي زهية،

إلى سندي وقوتي ابي الحبيب سلطان بشير.

الى أخواتي نور حياتي هدى، نعيمة، فطيمة، وأخي الغالي ياسين لدعمهم المستمر وثقتهم بي.

الى جميع عائلتي فردا فردا لتشجيعهم الدائم وفرحهم بنجاحي.

الى شريكة هذا العمل، وكل الاصدقاء والزملاء ومن ساعدني في مشوار التعلم ولو بكلمة.

"سلطان آية"

# الإهداء

أهدي هذا العمل الذي هو ثمرة سنوات عديدة من الدراسة إلى أبي فخري وعزتي وبطلتي الأول والأخير في هذه الدنيا تمامي المهدي، لا يمكن أن يكون كل الخبر كافيا للتعبير وشكري له، هو

سندي وكنفي وعزوتي

إلى أمي العزيزة فرح الله حفيضة نبع الحنان والصبر والتضحية من أجلي طوال رحلتي، التي لم تتوقف عن دعمي وتشجيعي، دائما موجودة بجانبني

إلى رفيق الروح وصديق الايام بجلوها ومرها: زوجي الغالي تمامي أحمد أمين أهديك هذا العمل يا من أخذت بيدي نحو ما أريد، وأعدت إليّ ثقتي بقدرتي على التقدم والنجاح

إلى اخوتي والعائلة جميعا

إلى شريكتي في هذا العمل صديقتي رفيقات الدرب والروح

إلى كل من جمعني معه لحظة خير وعلاقة محبة إلى كل أساتذتي وزملائي بكلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير

إلى هؤلاء أهدي ثمرة عملي هذا

"تمامي نور الهدى"

# الشكر والتقدير

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

اشكر الأستاذ المشرف شحتاني عبد العالي على دعمه ومجهوداته وتوجيهاته القيمة.

اشكر من ساعدنا وسأهم في هذا العمل من قريب او بعيد على رأسهم الدكتور عباسي صابر وجميع  
أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وكل من شاركوا معرفتهم معنا في الإجابة  
على أسئلة الاستبيان. لكم منا خالص الشكر والعرفان

ملخص

الدراسة

## ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير أنظمة المحاسبة العمومية، وذلك من خلال التطرق إلى المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية والتعمق في مجالاتها والأسس المحاسبية التي تعتمد عليها، حيث أظهرت نتائج تقييم واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر اعتماده على أسس تقليدية تتمثل في استعمال الأساس النقدي في التسجيلات المحاسبية، بالإضافة إلى الاعتماد على الرقابة القانونية، مما جعلت منه نظام تقليدي لا يتوافق مع الممارسات الدولية السليمة، كما خلصت الدراسة إلى توافق مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع الممارسات الدولية السليمة، المتمثلة في موازنة البرامج القائمة على النتائج واعتماد أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى رقابة الأداء التي تنص عليها الهيئات الدولية كصندوق النقد الدولي والبنك العالمي ومنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، وقد أظهرت الدراسة أن تنفيذ هذا المشروع عرف تأخرا كبيرا بسبب الصعوبات العديدة التي تعيق تنفيذ مشاريع إصلاح المالية العمومية في الجزائر.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة العمومية، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الأسس المحاسبية

### Abstrac

The aim of this study is to understand the role of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in the development of public sector accounting systems. It will explore the fundamental concepts of public sector accounting and delve into its areas and accounting principles upon which it relies.

The evaluation of the current public sector accounting system in Algeria revealed its reliance on traditional foundations, such as cash basis accounting and legal control. Consequently, it has become a conventional.

The aim of this study is to understand the role of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in the development of public sector accounting systems. It will explore the fundamental concepts of public sector accounting and delve into its areas and accounting principles upon which it relies.

The evaluation of the current public sector accounting system in Algeria revealed its reliance on traditional foundations, such as cash basis accounting and legal control. Consequently, it has become a conventional.

However, the study highlighted significant delays in implementing this project due to numerous challenges hindering public financial reform projects in Algeria.

**Keywords:** Public sector accounting, International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), Accounting principles.



## قائمة المحتويات

العنوان	
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
I	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
III	قائمة الأشكال البيانية
IV	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
<b>الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر</b>	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية
03	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية
05	المطلب الثاني: أهداف المحاسبة العمومية وأهميتها
06	المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية
12	المبحث الثاني: الأسس المحاسبية في المحاسبة العمومية
12	المطلب الأول: الأسس النقدي
13	المطلب الثاني: أساس الاستحقاق
14	المطلب الثالث: الأساس المشترك
15	المبحث الثالث: واقع المحاسبة العمومية في الجزائر
15	المطلب الأول: نشأة المحاسبة العمومية
15	المطلب الثاني: مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
17	المطلب الثالث: مدى اتجاه نظام المحاسبة العمومية نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)
18	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)</b>	
20	تمهيد
21	المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

21	المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)
22	المطلب الثاني: أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ونطاقه وصلاحياته
23	المطلب الثالث: عرض وتصنيف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
34	المبحث الثاني: آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأهميتها في البيئة الجزائرية
34	المطلب الأول: تجارب انتقال دول العالم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
36	المطلب الثاني: متطلبات ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة دوليه للقطاع العام
38	المطلب الثالث: أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق في البيئة الجزائرية ودورها في تعزيز معلومات المحاسبة العمومية
41	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثالث: دراسة استبائية لعينة من الأكاديميين والممارسين والمهتمين بمهنة المحاسبة في بسكرة</b>	
43	تمهيد
44	المبحث الأول: الطريقة المتبعة والأدوات المستخدمة
44	المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة
45	المطلب الثاني: أداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة
47	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة النتائج
47	المطلب الأول: نتائج الدراسة
52	المطلب الثاني: الخصائص السيكمترية للاستبيان
60	خلاصة الفصل
61	خاتمة
65	قائمة المراجع
69	الملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
47	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	01
48	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية	02
49	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	03
50	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	04
51	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة الوظيفية	05
52	يبين الصدق الداخلي لعبارات المحور الأول	06
53	يبين الصدق الداخلي لعبارات المحور الثاني	07
54	يبين الصدق الداخلي لعبارات المحور الثالث	08
54	لمحاور الدراسة الداخلي الاتساق يبين	09
55	يمثل معامل الثبات ألفا كرونباخ	10
56	أوزان سلم ليكارت الثلاثي	11
56	واقع تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر	12
57	متطلبات تحسين التسيير المالي العمومي للقطاع العام في الجزائر في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	13
58	تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	14

## قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	العنوان	الرقم
12	أنواع الأسس المحاسبية في المحاسبة العمومية	01
47	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	02
48	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	03
49	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	04
50	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	05
51	توزيع عين الدراسة حسب متغير الخبرة الوظيفية	06

## قائمة الملاحق

الملاحق	الملحق رقم
استمارة الاستبيان	01
مخرجات المعالجة الإحصائية لبرنامج SPSS	02

# مقدمة

## مقدمة

تعد المحاسبة العمومية أحد أعمدة الإدارة المالية في القطاع لعام، وتلعب دورا حاسما في توفير المعلومات المالية والإدارية الدقيقة والموثوقة لصنع القرارات المالية وتعزيز الشفافية والمصدقية كما تعتبر المحاسبة العمومية الطريق الرئيسي الذي تعبر عبره كل السياسات المالية فهي تتميز بأهمية كبيرة في تنفيذ برامج تنمية الدولة كما أكد كل الخبراء المختصين في هذا الميدان على ضرورة فعالية نظام المحاسبة العمومية كعنصر أساسي في التنظيم الإداري للدولة، فمن الواجب أن يكون نظام المحاسبة العمومية نظاما ديناميكيا حتى يتلاءم مع ما يحتاج منه ليكون قادرا على انتاج بيانات محاسبية ذات مصداقية وموثوقية.

في ظل التحديات المتزايدة التي يواجهها القطاع العام، بما في ذلك ضغوط المالية العامة والحاجة إلى التقارير المالية المتكاملة والمقارنة بين الدول، أصبح تحسين الممارسات المحاسبية العمومية ضرورة ملحة.

وفي هذا السياق تأتي المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) لتلعب دورا حيويا في تعزيز جودة المعلومات المالية وتوحيد الممارسات المحاسبية في القطاع العام على المستوى العام، حيث تعد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مجموعة من المعايير الدولية التي تغطي مجموعة واسعة من المواضيع المحاسبية، مثل التقارير المالية الأساسية والأصول والخصوم والإدارات والمصروفات والاستثمارات والتدفقات النقدية والتقارير المالية المتكاملة.

ومن خلال ما تم عرضه سابقا يمكننا طرح الإشكالية التالية:

**ما هو دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تطوير المحاسبة العمومية؟**

ومن خلال معاينة مختلف جوانب الإشكالية الرئيسية السابقة يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تحتاج المحاسبة العمومية إلى إصلاحات؟
- هل يمكن تحديث المحاسبة العمومية بما يوافق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟
- هل البيئة الجزائرية جاهزة لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)؟

❖ الدراسات السابقة:

يمكن التمييز بين أهم الدراسات العربية المتعلقة بموضوع البحث على النحو الموالي:

**الدراسة الأولى:** (شلال زهير، 2014)، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه

أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هي:

تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تستمد قوتها من الاعتراف الدولي بما ومدى تبني مختلف الدول لمتطلبات المعايير الدولية، لهذا السبب يسعى مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين مع التنسيق مع المنظمات الدولية الرسمية إلى تشجيع مختلف الدول على تبني هذه المعايير، وتقديم المساعدات الفنية وعرض

التجارب الدولية لمختلف الدول السابقة في هذا المجال من اجل تحفيز الدول إلى التحول من المحاسبة العمومية وفق الأساس النقدي إلى نظام المحاسبة العمومية وفق أساس الاستحقاق الكامل، حيث يشجع مجلس الدولية للقطاع العام تحقيق التوافق بين المتطلبات الوطنية لنظم المحاسبة العمومية مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

**الدراسة الثانية: ( آسيا قمو، 2018 )، ميكانيزمات المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام دراسة استشرافية، اطروحة دكتوراه**

تهدف الدراسة إلى محاولة التعرف على إمكانية المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد الحاصل في المال العام، والبحث على إمكانية توفر المقومات والمتطلبات اللازمة للمساهمة بشكل فعال في هذا المجال، وفي ما تتمثل أهم المعوقات التي تواجهها الجزائر في هذا الشأن، ومن بين النتائج المتوصل إليها في هذا البحث:

- المال العام عصب الدولة ومحركها الأساسي في مختلف الجوانب لذا يتطلب حمايته من كل اشكال الاختلاس والتبديد.  
- المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ثمرة إفرزات العولمة وقد وجدت توجه دولي محسوس جعلها تصبح اداة مسهلة للمقارنة والمساعدة على الشفافية من خلال الخصائص النوعية لقوائمها المالية والمزايا التي توفرها أساس الاستحقاق المطبق من خلالها.

- وجب وجود إصلاح للقانون العضوي للقوانين المالية قبل أي شيء لكونه الأساس أو البنية التحتية للمالية العامة.  
**الدراسة الثالثة: (أمينة هناء جاي، 2017)، أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، مقال في مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية.**

جاء هذا المقال لتبين كيفية تهيئة بيئة القطاع لاستقبال وتنفيذ أساس الاستحقاق، وذلك عن طريق الاستفادة من تجارب بعض الدول في تطوير الأنظمة المحاسبية العمومية وتبني أساس الاستحقاق وتمكن الباحث إلى التوصل إلى النتائج التالية:  
- إن التغيير للمحاسبة على أساس الاستحقاق يتطلب التركيز على الوعي والهياكل التنظيمية بناء القدرات والكفاءة وإدماج النظم لموظفي الخدمة العامة .

- التأكيد على أن المحاسبة على أساس الاستحقاق ليست أداة مهمة لتحسين عمل القطاع العام وحدها أو تعزيز المالية العامة فهي تعد أداة من بين العديد من الأدوات للحصول على معلومات أفضل عن التكاليف الحقيقية للإدارة.  
**الدراسة الرابعة: (بوسة سلوى، 2016)، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها، مذكرة ماجستير .**

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وتماشيا مع التحولات الاقتصادية العالمية وإعطاء لمحة على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وأهميتها، وتوضيح مساعي الجزائر لتطوير نظامها المحاسبي وطرق تطبيق هذه المشاريع، وأهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذا البحث:

- بدأت فكرة الإصلاح المحاسبي منذ التسعينات، إلا أنها فشلت في صياغة مخطط محاسبي للدولة يتماشى مع متطلبات المعايير الدولية المحاسبية سنة 2002 فتم التخلي عنها؛

- إن تبني المعايير الدولية المحاسبية وأخرى كانت فرنسية سعت له دائما الجزائر حيث وصلت إلى 17 معيار، لا تزال قيد الدراسة.

❖ **فرضيات البحث:** لتسهيل معالجة إشكالية البحث يمكن الاعتماد على بعض الفرضيات والتي تتلخص فيما يلي:

- نعم تحتاج المحاسبة العمومية إلى إصلاحات لتلبي حاجيات مستعملي القوائم المالية؛
- يجب تحديث المحاسبة العمومية لتوافق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- البيئة الجزائرية غير جاهزة لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS).

## ❖ **التموضع الاستمولوجي ومنهجية الدراسة**

### 1. التموضع الاستمولوجي:

في هذه الدراسة قمنا بتبني التموضع الاستمولوجي، واعتماد إستراتيجية الاستطلاع من خلال اعتماد الاستبيان كأداة لجمع البيانات وذلك لدراسة العلاقة السببية بين المتغيرين، و سنقوم بتوضيح بدقة منهجية البحث في الفصل التطبيقي.

### 2. منهج الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات صحة أو نفي الفرضيات يتم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي المناسب لعرض المفاهيم والمعلومات الخاصة بمجال البحث هذا في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي

يتم الاعتماد على المنهج التحليلي في تفسير العلاقات واستخلاص النتائج بغرض التعمق والتفصيل في الدراسة على أرض

الواقع، واسقاط نتائج البحث النظري عليها، وفيما يخص نتائج الدراسة قد تم الحصول عليها باستخدام بعض البرامج

خاصة منها Microsoft Excel والبرنامج الاحصائي SPSS.

## ❖ **تصميم الدراسة**

### 1. أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى:

- التعرف على نظام المحاسبة العمومية من خلال تعريفها وأهدافها وخصائصها وأسسها والأعوان القائمون بها ومراحل تطورها في الجزائر.
- محاولة إبراز واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- التعرف على معايير المحاسبة للقطاع العام من خلال تعريفها وأهدافها ومجال تطبيقها وتصنيفها.

### 2. حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية: اقتصرت الدراسة على دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر

- الحدود المكانية: يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من الأساتذة الباحثين المختصين، ومهنيين.

- الحدود الزمنية: حدد الإطار الزمني للدراسة التي تم فيها جمع البيانات من شهر مارس إلى أبريل ل2023.

## ❖ **هيكل الدراسة:**

بغية الإجابة على الإشكالية وعلى الأسئلة الفرعية تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي:

حيث خصص الفصل الأول لدراسة الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية، والذي قسم بدوره إلى مبحثين، المبحث الأول خصص في ماهية المحاسبة العمومية، أما المبحث الثاني فقد خصص في واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.



وقد خصص الفصل الثاني لدراسة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، والذي اشتمل مبحثين، حيث تضمن المبحث الأول ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ووجاء في المبحث الثاني آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وأهميتها في البيئة الجزائرية، أما الفصل الثالث فخصص للدراسة التطبيقية فحاولنا من خلالها التركيز من المتغيرات التي نرى بأنها ضرورية لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، من خلال استبانته موجهة لأساتذة باحثين مختصين ومهنيين لمعرفة آرائهم حول ذلك، كما تضمن هذا الفصل عرض وتحليل نتائج اختبار فرضيات الدراسة.

#### ❖ أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في كونها تعالج تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وإمكانية توافقتها مع معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مسلطة الضوء على مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في ظل العوامل المحفزة التي يمنحها هذا الأخير لتوحيد الأنظمة المحاسبية لكافة الدول

## الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر

## تمهيد

تهدف الأنظمة المحاسبية بوجه عام إلى تحقيق أغراض تتفق على طبيعة النشاط الذي تمارسه الوحدة المحاسبية سواء كانت وحدة اقتصادية أو إدارية، ويعد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من أهم الأجهزة المختصة المسؤولة عن ثبات وقياس والرقابة على العمليات المالية للوحدات الإدارية العمومية، وستتناول في هذا الفصل الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر حيث سنتطرق إلى:

- في المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية من خلال تعريف المحاسبة العمومية وخصائصها وأهميتها وأهدافها وكذلك نتطرق إلى أعوان المحاسبة العمومية.

- في المبحث الثاني: الأسس المفسرة للمحاسبة العمومية من خلال نظرية الأموال المخصصة والأساس النقدي، أساس الاستحقاق وأساس الالتزام.

- في المبحث الثالث: سنتطرق إلى واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تحدث على نشأت ومراحل تطور نظام المحاسبة العمومية، مدى اتجاه نظام المحاسبة العمومية نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.

## المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

ارتبط مفهوم المحاسبة العمومية بتطور النشاط العمومي، لذلك كان لتطور النشاط العمومي الأثر على تطور المحاسبة العمومية هذا ما انعكس على أهدافها حيث تعددت وتطورت هي الأخرى، وسنتطرق في هذا المبحث لمفهوم المحاسبة العمومية و أهدافها وأهميتها وكذلك إلى أعوان المحاسبة العمومية.

### المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

#### الفرع الأول: تعريف المحاسبة

وردت عدة تعاريف للمحاسبة العمومية نذكر منها:

- هي إحدى فروع المحاسبة تهتم بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير والتسجيل والتقرير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومات. (الحجاوي، 2004، صفحة 16)
- كما تعرف المحاسبة العمومية "هي المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار، وتوصيلها إلى الجهات ذوات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة". (المليجي، 2002، صفحة 04)
- وقد عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها "المحاسبة التي تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكد صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام. (مبارك، 2008، صفحة 35)
- وتم تعريفها أيضا "بأنها عملية قياس وتسجيل وتفسير للعمليات المالية والأحداث المتعلقة بجمع واستخدام الموارد المالية العامة بوحدات الجهاز الإداري الحكومي وإنتاج وتوصيل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات" (عدس، 2010، صفحة 44)، وهذا التعريف يبرز أهمية المحاسبة العمومية في إنتاج وتوصيل المعلومات المتعلقة بالأنشطة العمومية وتوفير المعلومات الملائمة لأصحاب المصالح وعلى رأسهم السلطة التشريعية والتنفيذية لمساعدتهم في ترشيد القرارات لضمان المحافظة على المال العام.

و يمكن توضيح أدق لمفهوم المحاسبة العمومية وذلك في ما يلي:

أولا: تعريف المحاسبة العمومية من الوجهة القانونية:

يمكن تعريف المحاسبة العمومية من منطلق نص المادة الأولى من القانون 90-21 المؤرخ في 15-08-1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية وبمفهوم محتوى هذه المادة نستخلص " بأن المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية العامة التي حددها القانون، كما حدد نطاق تطبيقها على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقه والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما يحدد هذا القانون التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم. و تطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وكذا نظام محاسبتها ". (الجريدة الرسمية، 1990).

ثانيا: تعريف المحاسبة العمومية من الوجهة التقنية:

تعريف المحاسبة العمومية من الجانب التقني بأنها "قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبة العمومية" وهذا التعريف ضيق لأنه يلخص معنى المحاسبة العمومية على تقنية تقديم حسابات الكيانات العمومية، غير أن مجالها يشمل إضافة إلى ذلك العمليات المالية للآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والتزاماتهم ومسؤولياتهم. (الزين، الصفحة 02)

ثالثا: تعريف المحاسبة العمومية من الواجهة الإدارية:

"هي قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين" وإضافة عنصر "تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين" هو الذي جعل هذا التعريف يسمى الإداري وذلك يبقى محدودا، وذلك لاستثنائه الأمرين بالصرف، وكذا الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن مجال تطبيق قواعد المحاسبة العمومية. (مُجد، 2003، صفحة 08)

#### الفرع الثاني: خصائص المحاسبة العمومية

إن الاختلاف الموجود بين الوحدات الهادفة إلى تحقيق المنفعة العامة والوحدات الاقتصادية التي تهدف لتحقيق الربح، لقد ظهر التباين في القواعد والأسس المحاسبية المناسبة لكل منها، لهذا نجد النظام المحاسبي العمومي لا يهتم بقياس الربح، وإنما يسعى بالدرجة الأولى إلى تحقيق الأهداف الرقابية والمحافظة على المال العام، و للتمكن من ذلك فأهم الخصائص التي تميز النظام المحاسبي العمومي الفعال هي: (زهير، 2013/2014، صفحة 14)

- أن ينسجم مع متطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة، وبالتالي يجب أن يبين مدى تقييد الأجهزة بالقواعد التشريعية المطبقة؛
- أن يتم الربط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي العمومي، بصورة التحقق التكاملي بينهما لإظهار مدى تقييد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياساتها؛
- يجب أن يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الأهداف، والأغراض التي خصصت من أجلها الأموال وتوضيحها، وكذلك تحديد الجهات الإدارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد وعن استخدامها لتنفيذ البرامج والأنشطة؛
- أن يسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة؛
- أن يسهل الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال والإجراءات والبرامج، وأن يضمن سهولة التدقيق الداخلي؛
- أن يسهل إظهار النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية، وأن يسهل قياس الموارد وتحديد تكلفة البرامج والوحدات التنظيمية؛
- أن يوفر النظام المحاسبي توفير المعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط والبرمجة، و تسهيل المراجعة والمتابعة وتقييم العمل بشكل مادي ومالي؛
- أن يدعم النظام المحاسبي توفير معلومات مفيدة في عمليات التحليل الاقتصادي وربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية.

**المطلب الثاني: أهداف المحاسبة العمومية وأهميتها**

الفرع الأول: أهداف المحاسبة العمومية

هناك عدة أهداف للمحاسبة العمومية نلخصها في ما يلي: (الحدر، 2010، صفحة 14)

1. معرفة النفقات الفعلية والإيرادات الفعلية ومقارنتها مع ما هو مقدر فعلا، ومعرفة أسباب الفروق بين ما هو فعلي وما هو مقدر، ثم اتخاذ إجراءات التصحيحية لتفادي هذه الفروقات؛
2. الرقابة الجيدة والفعالة على إيرادات ونفقات الدولة وبالتالي إظهار سلامة عمليات التحصيل وفق ما تتطلبه القوانين واللوائح والإجراءات؛
3. توفير البيانات والمعلومات اللازمة لرسم مختلف الخطط والسياسات واتخاذ القرارات، ورقابة أداء الوحدات الحكومية لتقييم أدائها؛
4. تشديد الرقابة على أصول الوحدات الحكومية للحفاظ عليها وحمايتها من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمالها؛
5. التحقق من احترام ترخيصات الميزانية في مجال الإيرادات والنفقات وذلك عن طريق " تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف وأثناءه للتأكد من أن الصرف يتم في حدود اعتمادات وأغراض الموازنة، وسلامة إجراءاته في حدود القوانين واللوائح والإجراءات المنظمة لكيفية التصرف والحدود التي وضعت له، بما يكفل ترشيد النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة ". (الحسين، 2005، صفحة 46)

وكذلك يمكن للمحاسبة العمومية أن تحقق أهداف من الجانب الوظيفي للنظام المحاسبي في خمس مجموعات أساسية كالآتي: (احمر، 2003، صفحة 37)

1. توفير المعلومات اللازمة للمساءلة: تساعد المعلومات من أجل الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال الوحدة العمومية إلى السلطة التشريعية، أو أي جهاز تنفيذي، أو قضائي له الحق أو المبرر في طلب ذلك، بما يتفق مع الإطار التشريعي لذلك؛
2. توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة: تهدف إلى الرقابة على الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة العمومية واستخدامها بشكل عقلاني بما يخدم المصلحة العامة، وذلك باستخدام أدوات المحاسبة العمومية المختلفة، التي تمكنها من ذلك وعن طريق الجهات المخولة بهذه الوظيفة، والتي يقصد بها التأكد من الالتزام بالبرامج والخطط والسياسات المحددة؛
3. توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات: توفير المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات، عن طريق توفير تقارير دورية أو خاصة، ودورها المقارنة بين نتائج العام الحالي والسنوات السابقة، وتقييم البرامج والأنشطة، والمفاضلة بين البدائل، تقدير حجم الموارد اللازمة لتحقيق أهداف الوحدة، تحليل علاقة المدخلات بالمرجات في العمليات التي تقدمها الوحدة العمومية، واقتراح أساليب من شأنها زيادة فاعلية الاداء وترشيده من أجل تقديم المقترحات بخصوص التوسعات المستقبلية والاستفادة الكفأة والرشيده من الموارد؛

4. توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام النشاط العمومي: يؤثر النشاط العمومي على النشاط الاقتصادي بصفة عامة، سواء على مستوى الافراد أو المؤسسات المختلفة، لذلك فإن الحكومة والافراد والمؤسسات بحاجة لمعرفة العمليات والأنشطة العمومية، للمساعدة في اتخاذ القرارات المبنية على ذلك النشاط؛ الامر الذي ينعكس على الرفاهية العامة بشكل عام، و أفضل وسيلة للإعلام في هذا المجال هي المحاسبة العمومية بشكل أساسي؛
5. توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات الوطنية: يوفر نظام المحاسبة العمومية المعلومات المجهزة طبقا للمفاهيم والتعاريف والتبويات المستخدمة في الحسابات الوطنية، وتزداد أهمية هذا الهدف مع ازدياد الاتجاه إلى توطيد العلاقة بين نظامي المحاسبة العمومية والوطنية، إلى درجة الدمج بينهما.

#### الفرع الثاني: أهمية المحاسبة العمومية

ظهرت أهمية المحاسبة العمومية في الوقت الحاضر استجابة للتغيرات التي تمر بها المجتمعات، وذلك لزيادة نطاق الخدمات والأعمال التي تقدمها الحكومات الان، حيث اكتسبت التقارير والقوائم المالية دورا حيويا في عملية التخطيط الاقتصادي، والرقابة على العمليات المالية الحكومية، الأمر الذي يجسد دور السياسات المالية والإدارة الاقتصادية، فقد أصبحت أكثر حرصا في السعي للاستقرار نتيجة لما تعكسها المحاسبة العمومية كنظام هام لتوفير المعلومات لقياس الإيرادات والنفقات ومدى فعاليتها. (مُجد جمال، 2002، صفحة 13)

#### المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية

إن اعداد الميزانية العمومية راجع إلى عمل ثلاث أعوان، حيث يمكن التمييز بين عدة أصناف:

- الأمر بالصرف؛
- المحاسب العمومي؛
- المراقب المالي.

#### الفرع الأول: الأمر بالصرف

##### 1. تعريف الأمر بالصرف

وفقا للمادة 23 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، يعتبر أمرا بالصرف كل شخص مؤهل قانونا بتنفيذ عمليات الميزانية المرتبطة بإجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند بالتحصيل من جانب الإيرادات، والقيام بإجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات. (الجريدة الرسمية، 1990)

##### 2. تصنيف الأمرين بالصرف:

من المادة 25 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، يكون الأمر بالصرف رئيسي أو ثانوي.

- الآمرون بالصرف الرئيسيون: هم الأشخاص الذين يصدرون أوامر الدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين، وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الآمرين بالصرف الثانويين الخاضعين لسلطتهم، وذلك في حدود رخص البرامج والإعتمادات المرخصة في الميزانية، وهم: (Bissad, 2004, p. 86)
  - الوزراء؛
  - الولاية عند تصرفهم لحساب ومصالحة الولاية (المادة 26 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية)؛
  - رؤساء المجالس الشعبية البلدية عندما يتصرفون لحساب البلديات ( المادة 26 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية)؛
  - المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة؛
  - المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛
  - المسؤولون على الوظائف المحددة في الفقرة 2 من المادة 23 من القانون 21/90؛ وهم المعينون أو المنتخبون لوظائف لها من الصلاحيات تنفيذ الإلتزام والتصفية في إطار إنجاز النفقات والإيرادات العمومية.
- الآمرون الصرف الثانويون: هم المسؤولون المنصبون على رأس المصالح عمومية الغير مركزية حيث يقومون بإصدار حوالات الدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين، في حدود الاعتمادات المفوضة من طرف الأمر بالصرف الرئيسي وهم:
  - الولاية؛
  - مديري الولايات والمصالح الخارجية لوزارة المالية؛
  - رؤساء المصالح الولائية أو الجهوية القائمين بمهام الدفاع؛
  - السفراء.
- الأمر بالصرف الوحيد: هو ليس رئيسا ولا ثانويا، فهو ليس رئيسيا لكونه لا يتوفر على ميزانية خاصة به الاعتمادات التي ينفذها هي موزعة اعتبارا من ميزانية التجهيز للدولة، وهو ثانويا لأن الاعتمادات لم تمنح له على أساس تفويض بواسطة أمر تفويض للإعتماد وإنما منحت له في بداية السنة لتطبيق البرنامج السنوي للتجهيز.
- الأمر بالصرف المفوض والمستخلف:
  - الأمر بالصرف المفوض: يمكن للآمرين بالصرف الرئيسيين أو الثانويين أو الوحيديين تفويض التوقيع للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة، وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم وتحت مسؤوليتهم، وبالتالي يستطيع الأمر بالصرف المفوض تنفيذ العمليات المالية في حدود صلاحيات التفويض وتحت مسؤولية ومراقبة الأمر بالصرف الذي منحه تفويض التوقيع.
  - الأمر بالصرف المستخلف: ويستطيع الآمرون بالصرف بالصرف في حالة غياب أو مانع تعيين المستخلف الذي يتولى مهام تسيير وإدارة المرفق العام، وهذا بعد إعلام المحاسب العمومي.



### 3. مهام الأمر بالصرف

وفق المادة 23 من القانون رقم 90-21 يعد امرًا بالصرف في نظر القانون كل شخص يعين أو ينتخب من أجل القيام بإجراءات التالية:

— من حيث الإيرادات عن طريق الإجراءات التالية:

- ✓ **الاثبات:** وهو الإجراء الذي بموجبه يتم تكريس حق الدائن العمومي.
- ✓ **تصفية الإيرادات:** وذلك بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي.
- ✓ **الأمر بالتحصيل:** وهو الأمر الذي يتم بموجبه بتحصيل الإيرادات العمومية.

— من حيث النفقات عن طريق الإجراءات التالية:

- ✓ **الالتزام:** وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية.
  - ✓ **تصفية النفقات:** وهي التحقق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات.
  - ✓ **الأمر بالدفع:** وهو الأمر الذي يوجهه الأمر بالصرف للمحاسب العمومي لدفع مبلغ النفقة للجهة المعنية.
- "بالإضافة إلى هذه المهام يقوم الأمر بالصرف بمسك محاسبة إدارية ذات طابع إحصائي للإيرادات والنفقات"

### 4- مسؤوليات الأمر بالصرف

يتحمل الأمر بالصرف مسؤولية مدنية وجزائية عن جميع العمليات غير الشرعية التي يقوم بها، وعن كل المخالفات الصريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها والتي يتم إثباتها بعد التحقق من طرف مختلف هيئات الرقابة، ويكون هذا الأخير مسؤولاً عن تعويض الضرر الذي سببه للأفراد وللخزينة العمومية (مغني نادية، صفحة 80)، وتظهر المسؤولية المدنية والجزائية للآمرين بالصرف جلياً من خلال نصوص المادتين 31 و32 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، حيث تنص المادة 31 علماً أن "الأمرون بالصرف مسؤولون عن الإثباتات الكتابية التي يسلمونها كما أنهم مسؤولون على الأفعال اللاشرعية والأخطاء التي يرتكبونها"، وتنص المادة 32 الفقرة 1 من نفس القانون على أن "الأمرون بالصرف مسؤولون مدنياً وجزائياً على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية".

لكن في واقع الممارسة العملية تطبيق المسؤولية المدنية والجزائية يطرح عدة إشكالات، وذلك لصعوبة إقامة الدليل على وجود الخطأ الشخصي، المقترن بالقصد الجنائي على المخالفات المرتكبة من طرف الأمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية وحتى في الحالات التي يكون طابعها الجزائي بادياً، فإن إيصالها إلى علم الجهات القضائية المختصة، يظل مرهوناً بالتبليغ عنه من طرف السلطات المعنية.

إضافة إلى المسؤولية المدنية والجزائية يتحمل الأمرون بالصرف المسؤولية السياسية أمام البرلمان ومجالس المحاسبة فيما يخص تحقيق أهداف برامج الحكومة في مجال برامج التجهيز العمومي، وتشمل هذه المسؤولية خصوصاً الوزراء والمنتخبين الذين لديهم صفة الأمر بالصرف، فللبرلمان حق مساءلة أي وزير عن الانحرافات في استعمال الاعتمادات المقررة لدائرته الوزارية فيمكن أن يتعرض الوزير للعزل من طرف رئيس الجمهورية، كما يمكن سحب الثقة من رؤساء المجالس المنتخبة

في حال إثبات ارتكابهم لمخالفات مالية.

لكن يجب ملاحظة أن المسؤولية السياسية ليس لها فعالية في الواقع وذلك لإمكانية لجوء الأمرين بالصرف لتبريرها ضمن دائرة الملاءمة الأمر الذي يصعب من تجسيد فكرة مساءلتهم عما يظهر من انحرافات في تسييرهم المالي، كما يلجأ أعضاء الحكومة لتبرير أعمالهم بمقتضيات السياسة.

### الفرع الثاني: المحاسب العمومي

#### 1. تعريف المحاسب العمومي

عرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي عن طريق تعداد المهام المرتبطة به، وذلك حسب المادة 33 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، حيث يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات المالية:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛

- ضمان حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والموارد المكلف بها؛

- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والموارد العمومية.

وإن الوزير هو المسؤول عن تعيين واعتماد المحاسبين العموميين، ولكن ليس إجباريا وإنما يختلف حسب التنظيم الذي يتبعونه (المادة 31 من القانون 21/90)؛ كما يتعين على المحاسب العمومي قبل مباشرة وظيفته أن يكتسب تأمينا على مسؤوليته المالية. أما بخصوص أتهام مهامهم وسحب الإعتماد فيتم وفق نفس الإجراءات التي تم تعيينهم بها، وفي حالة ارتكابهم خطأ فتتم العملية وفق الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم والمعمول بهما.

#### 2. أنواع المحاسبين العموميين:

تصنيف المحاسبين العموميين له علاقة مباشرة بالتقسيم الإداري المالي للدولة، ويمكن تصنيف المحاسبين العموميين كالتالي:

#### ● المحاسبين العموميين الرئيسيين:

وفقا لنص المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 1991/09/07 والمتعلق بتجديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمور بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية تأمينا ومحتواها، يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من:

- العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية؛

- أمين الخزينة المركزية؛

- أمين الخزينة الرئيسية؛

- أمناء الخزينة في الولاية؛

- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة.

المحاسب الرئيسي هو المكلف بإجراء القيد النهائي في السجلات المحاسبية للعمليات المالية للدولة، حيث يقوم بإعداد حساب التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة. (شلال، صفحة 109)

● المحاسبين العموميين الثانويين:

وهو كل محاسب يتولى تجميع محاسبته محاسب رئيسي، حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي، الذي يقوم بدوره شهريا بتدقيق ودمج القيود المحاسبية التي قام بها المحاسب الثانوي الواقع في إقليم سلطته المحاسبية، وعليه يمتلك صفة محاسب عمومي ثانوي للدولة كل من:

- قابضو المحافظة العقارية؛
- رؤساء مراكز البريد والمواصلات؛
- قابضو الضرائب؛
- قابضو الجمارك.

3. المجالات الرقابية للمحاسب العمومي:

تتعدد مجالات رقابة المحاسب العمومي، وهي رقابة موائية للرقابة التي يمارسها المراقب المالي، وتشمل المجالات الرقابية حسب نص المادة 36 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية على:

- التأكد من مدى مطابقة عملية الأمر بالدفع للقوانين والأنظمة المعمول بيها؛
- التأكد من صفة الأمر بالصرف أو المفوض له، لذا يلتزم كل أمر بالصرف أن يرسل قرار تعيينه وعينه عن امضائه للمحاسب العمومي حتى يتسنى له مطابقتها مع الإمضاء الموجود على الأمر بالدفع؛
- مراقبة شرعية عمليات تصفية النفقات العمومية والتي تعتبر من المراحل الإدارية التي يختص بها الآمرون بالصرف، للتأكد من اداء الخدمة المتفق عليها مع الدائن القائم بالأعمال؛ (الجريدة الرسمية، 1990)
- مراقبة توفر الاعتمادات أي العملية تمت وفق التخصيصات الممنوحة في إطار الميزانية؛
- مراقبة آجال الديون المحددة قانونا وأنها لن تسقط؛
- أن الديون ليس محل معارضة وإلا امتنع المحاسب العمومي عن الدفع لحين حل المنازعة.

الفرع ثالث: المراقب المالي

1. تعريف المراقب المالي

هو شخص تابع لوزارة المالية، يعين بقرار وزاري من الوزير المكلف بالميزانية، مقره الوزارة المعين بها ن أو على مستوى الولاية، ويعمل المراقب المالي بمساعدة المساعدين يعينون بموجب قرار وزاري، وإن رقابة المراقب المالي هي رقابة مشروعة وليست رقابة ملائمة على النفقات العمومية، والمراقب المالي يراقب النفقات الملتزم بها على عدة ميزانيات وهي كالاتي: الحسابات الخاصة بالجزينة، نفقات ميزانية الولاية، نفقات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. (المرسوم التنفيذي رقم 92-414، 1992) ويشترع المراقب المالي في فحص ومراجعة الوثائق المتعلقة بالنفقة الملتزم بها في أجل عشرة أيام من تاريخ استلام مصالح المقاربة المالية لاستمارة الالتزام، ويمكن تمديد أجل إلى عشرين يوما في حالة تعقد الملفات. (المرسوم التنفيذي رقم 92-414، 1992)

2. مهام المراقب المالي

المراقب المالي له العديد من المهتم المحصورة في: (المرسوم التنفيذي رقم 92-414، 1992)

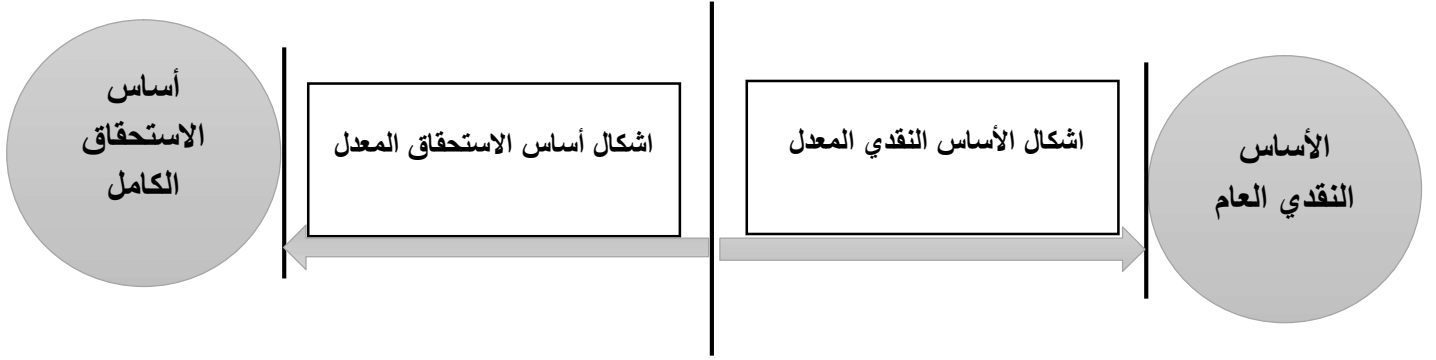
- الصفة القانونية للأمر بالصرف أي التأكد من توفر الصفة القانونية في الأمر بالصرف الملتزم بالنفقة؛

- تطابق الالتزام بالنفقة مع القوانين والتنظيمات المعمول بها؛
- مراعاة توافر الاعتماد المالية المرخص بها، والاعتماد المالي هو الرخصة القانونية التي تسمح للأعوان المكلفين بالتنفيذ بالقيام بالعمليات المالية الوكيلة لهم، لذا على الأمر بالصرف عند التزامه بالنفقة ان يستند لذلك الاعتماد المالي المفتوح في حدود السنة المالية؛
- التخصيص القانوني للنفقة، حيث لا يكتفي وجود اعتماد بل لابد على الأمر بالصرف أن يلتزم بوجهة النفقة، أي أن يغطي كل اعتماد بل لابد على الأمر بالصرف أن يغطي كل اعتماد مفتوح نفقة معينة مخصصة له؛
- مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبنية في الوثائق المرفقة؛
- التأكد من وجود التأشيرات والترخيصات والآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المختصة قانونا إذا ما نص القانون على إلزاميتها، وهذا بالخصوص فيما يتعلق بنفقات الصفقات العمومية التي تلعب فيها لجان الصفقات العمومية دورا هاما في منح أو رفض منح التأشيرة.

## المبحث الثاني: الأسس المحاسبية في المحاسبة العمومية

لقياس النتائج المتعلقة بالفترة المحاسبية وعرضها بطريقة واضحة تعتمد الأنظمة المحاسبية على أسس محددة لإثبات العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات، و تتمثل هذه الأسس في الأساس النقدي، أساس الاستحقاق والأساس المشترك وعلى العموم يكون تفضيل أساس على آخر يتوقف على " مدى إمكانية تطبيقه بشكل كامل وصحيح، وضمن الإمكانيات البشرية والمادية المتاحة " (المنعم، 2013، صفحة 20)، وكذا طبيعة البيانات المالية وتلبيتها لاحتياجات الرقابة المالية والإدارية، أما بالنسبة للجنة القطاع العام PSC التي كانت تنتمي للاتحاد الدولي للمحاسبين، وفيما بعد أصبحت تابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، حيث قامت بتغيير وتمثل في إضافة أساسين آخرين منبثقين من الأساسين السابقين، وهما كل من أساس الاستحقاق المعدل والا ساس النقدي المعدل، ويمكننا توضيح أنواع الأسس المحاسبية في المحاسبة العمومية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 1: أنواع الأسس المحاسبية في المحاسبة العمومية



المصدر: اسماعيل حسين أحمر، مرجع سبق ذكره، 2003، ص141

### المطلب الأول: الأساس النقدي

#### الفرع الأول: تعريف الأساس النقدي

"يعرف الأساس النقدي بالعمليات والأحداث عن استلام وإنفاق النقود، دون التطرق لأية حقوق والتزامات تنشأ خلال السنة، و النقدية بموجب هذا الأساس هي فقط مبالغ النقد التي تحتفظ بها الوحدة الحكومية، ولا يعترف بالمدينين أو الدائنين أو المخزون أو المبالغ المدفوعة أو المقبوضة تماما" (أحمرو، 2003، صفحة 138)

عند الاستقضاء التاريخي نجد استناد الموازنات والتخصيصات الحكومية والتخصيصات الحكومية على الأساس النقدي، وكما يمكن اعتبار هذا من أسباب تفوق الأساس النقدي في المحاسبة الحكومية، و الأساس النقدي ينتشر بشكل واسع في المحاسبة العمومية لحاجة البرلمان له لمراقبة تخصيص الضرائب المقبوضة والانفاق الحكومي المتعلق بتلك المقبوضات كل عام، وهو بذلك يمنح أساس للمقارنة مع التخصيصات المعتمدة.

#### الفرع الثاني: مزايا الأساس النقدي

- المبادئ التي تركز عليها تتسم بالوضوح وسهولة الفهم، حيث أن المعلومات المقدمة وفقه في مستوى عالي من البساطة.

- المعلومات التي تقدم وفق هذا الأساس تحوز على مستوى عالي من الثقة والقابلية للمقارنة، بالأخص عندما يتعلق الأمر بالاستفادة منها في تقييم الإذعان والالتزام بالموازنات النقدية.
- لا يحتاج معدو القوائم المالية لكثرة الاجتهاد من أجل تحديد مبالغ التدفقات النقدية لفترة.
- يمكن لشريحة واسعة من المستخدمين استيعاب وفهم بالمعلومات المعدة وفق هذا الأساس بسهولة، لكونه لا يتطلب معرفة محاسبية تفصيلية.

#### الفرع الثالث: عيوب الأساس النقدي

- لا تقوم بتوفير المعلومات الخاصة بالموجودات الرأسمالية، حيث تسجل الانفاق الذي تم في عدة سنوات عند إنفاق النقود فقط، يعني لا يأخذ بعين الاعتبار مستقبلاً إذا ما كان الأصل يزال قيد الاستخدام أو تم بيعه أو وصل إلى نهاية عمره الانتاجي؛
- عدم تماشي هذا الأساس مع الأصول والقواعد المحاسبية السليمة؛
- عدم التفرقة بين النفقات الرأسمالية والنفقات الإدارية.

#### المطلب الثاني: أساس الاستحقاق

##### الفرع الأول: تعريف أساس الاستحقاق

تم تعريف أساس الاستحقاق وفق النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية الذي أقرته الندوة العلمية المنعقدة في تونس سنة 1980 على أنه الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالمصروفات والإيرادات التي تحققت فعلاً خلال تلك السنة بض النظر عما إذا كانت هذه النفقات قد دفعت أم لم تدفع بعد، والإيرادات قبضت أم لم تقبض، حيث تم اعتماده كأحد الأسس المحاسبية تاركا المجال للدول العربية إمكانية تطبيقه عند توفر الامكانيات الفنية لديها. (زهير، 2013/2014، صفحة 32)

القوائم المالية المنجزة على أساس الاستحقاق تبلغ المستخدمين ليس فقط عن العمليات المالية السابقة المنطوية على استلام ودفع النقدية بل تبلغهم كذلك عن التزامات دفع النقدية في المستقبل وعن الموارد التي تمثل النقدية التي سيتم استلامها في المستقبل والتي تعتبر أكثر فائدة للمعنيين باتخاذ القرارات الاقتصادية.

##### الفرع الثاني: مزايا أساس الاستحقاق

- إمكانية المقارنة بين إيرادات السنوات السابقة المتتالية ونفقاتها بصورة واضحة وسليمة؛
- تطلب في تطبيق أساس الاستحقاق موارد بشرية تتمتع بالخبرة والكفاءة العالية على كل المستويات وفي كل الهيئات العمومية، وتكلفة تطبيقه عالية وذلك يرجع لاستخدام نظام محاسبي آلي متطور؛
- يؤدي إلى التمييز الواضح بين كل النفقات الرأسمالية والنفقات الإدارية؛

- كل نشاط من الأنشطة الحكومية تقاس له التكلفة الحقيقية؛
- كافة لموجودات الوحدة الحكومية تسجل وتقيم.

#### الفرع الثالث: عيوب أساس الاستحقاق

- يؤدي إلى تأخير في أفعال الحسابات في نهاية السنة المالية ؛
- استخدام أساس الاستحقاق يحتاج إلى أشخاص ذوي معرفة علمية؛
- أساس الاستحقاق يؤدي إلى تأخر في إعداد البيانات المالية؛
- أساس الاستحقاق يستخدم التقدير التشخيصي.

#### **المطلب الثالث: الأساس المشترك**

#### الفرع الأول: تعريف الأساس المشترك

بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق يوجد أساس آخر الذي يعرف بعدة مصطلحات من بينها الأساس المشترك والأساس المختلط وكذلك يعرف بتسمية أساس الالتزام حيث يمكن اعتباره على أنه مزيج بين خصائص الأساس النقدي وأساس الاستحقاق في نفس الوقت.

تتحقق الإيرادات وفق أساس الالتزام عند قبضها نقدا حيث يعترف بالنفقات عند التعاقد عليها الالتزام بها، وهو بذلك يمزج بين الأساس النقدي، إذ يتحقق الإيراد بموجبه عند قبضه نقدا.

حيث ينتج الأساس المشترك من التعديلات المطبقة على الأساس النقدي وأساس الاستحقاق للجمع بين خصائص النظامين بحيث إذا كانت طبيعة التعديلات أقرب إلى الأساس النقدي فينتج عنها ما يسمى بالأساس النقدي المعدل حيث يقوم النظام المحاسبي الحكومي على الأساس النقدي في الجزء الأكبر منه مع قبول القليل من الاستثناءات الخاصة بتطبيق أساس الاستحقاق، وفي حالة كانت التغيرات أقرب إلى أساس الاستحقاق الكامل فينتج عنها ما يسمى بالأساس الاستحقاق المعدل.

### المبحث الثالث: واقع المحاسبة العمومية في الجزائر

المحاسبة العمومية هي أداة مهمة في تقييم الأداء الحكومي، ومصدر هام للبيانات اللازمة الخاصة بالمال العمومي، حيث تقوم الجزائر بتطبيق المحاسبة من خلال نظام المحاسبة العمومية الذي تطور مع مرور الوقت، وتم تقنين هذا النظام بمجموعة مجموعة من القواعد القانونية والمبادئ، التي تضمن سلامة تنفيذ العمليات المالية والرقابة عليها، ويكون ذلك في حدود صلاحيات ومسؤوليات أعوان المحاسبة العمومية.

#### المطلب الأول: نشأة المحاسبة العمومية

إن تطور مفهوم المحاسبة ونشأة الدولة التي يقتضى قيامها بتقديم الخدمات العامة للمواطنين هم العاملين الأساسيين لنشوء المحاسبة العمومية، وهو ما أدى البحث عن طريقة تستطيع الدولة من خلالها تنظيم الموارد والنفقات العامة وفرض المراقبة على المال العام حيث كانت هذه الطريقة هي المحاسبة العمومية.

- **العامل الأول:** نشأة المحاسبة، وتطورها بأسلوبها الحديث نتيجة تطور التجارة في أوروبا إذ ظهر أسلوب القيد المزدوج في تسجيل المعاملات المالية وكان ذلك في شمال إيطاليا، وتم استخدامه من طرف التجار سنة 1958 عندما كتب بينديتو كوتروكلي (Benedetto cotrgli) عن ذلك ولكن تأخر في طبع الكتاب عام 1573 وقد اشتهر الأب لوقا باسيوليو (Luca baciolo) كأول من كتب عن القيد المزدوج عام 1494 م، ونظرا لتوسع المعاملات التجارية مع البلدان حوض الأبيض المتوسط كان لها أثر بارز في تطور المحاسبة في هذه المحاسبة. (زنكة، 2008، صفحة 28، 29)

- **العامل الثاني:** ظهور الدولة بمفهومها الحديث، ليشمل إلى جانب وظائفها التقليدية السهر على كافة النشاطات الاقتصادية في الدولة، والتحقق من أن هذه النشاطات المختلفة تسير في تناسق وتتقدم نحو تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وترتب عن ذلك وجوب تدخل الدولة لتعالج استخدامات الموارد الاقتصادية، وتوجيهها وتقرير تحقيقها لصالح المجتمع. (دراز، 1988، صفحة 133)

#### المطلب الثاني: مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

مر نظام المحاسبة العمومية بمراحل مختلفة أثناء الاستعمار وبعد الاستقلال إلى غاية إيجاد قانون يحدد الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية وشملت هذه المراحل ما يلي:

#### أولا: مرحلة الاحتلال

كان النظام الفرنسي يُخضع نظام المحاسبة العمومية له في الجزائر حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا بصفة عامة لاسيما المرسوم الامبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862 الذي يتضمن المحاسبة العمومية.

بالاضافة إلى المرسوم رقم 05\_1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.



### ثانيا: مرحلة بعد الاستقلال

في هذه المرحلة قامت الجزائر بالعمل على إصدار مجموعة من النصوص التنظيمية التي جاءت في محل النصوص الفرنسية التي كانت مطبقة في مختلف الجوانب في مجال المحاسبة العمومية، وأهم نص تنظيمي يمكن ذكره هو المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 الذي قام بتحديد الالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة محاسب عمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية. (دراز، 1988، صفحة 133)

بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات والناشير ومذكرات المصلحة التي تقوم بإصدارها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيمي المحاسبي، ومن أهمها التعليمات العامة لسنة 1967 التي تعرف حسابات الخزينة وتحدد كيفية استعمالها، التعليمات رقم 16 المؤرخة 12 أكتوبر 1968 المتعلقة بمجموعة حسابات الخزينة.

### ثالثا: مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية

النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية تم إبطالها في 05 جويلية 1973، كما تم إصدار أحكام تشريعية وتنظيمية حيث تم إصدار:

- القانون 05-08 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة بتاريخ 01 مارس 1980.
- القانون 17-84 أول عضوي المتعلق بقوانين المالية بتاريخ 07 جويلية 1984 يعتبر قانون 84-17 بمثابة النص الذي يحدد إطار ومحتوى قوانين المالية الجزائرية، وهو بمثابة النص الشامل الذي وضع حد للممارسات التشريعية والتنظيمية المتفرقة التي تخص المالية العمومية الجزائر، ولقد عدل وتم بالقوانين 88-05 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 و 89-24 الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 1989.

### رابعا: إصدار قانون المحاسبة العمومية

يعتبر قانون المحاسبة العمومية 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990 بمثابة الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها، وقد عرفت المادة الأولى منه المحاسبة العمومية في الجزائر على أنها " تلك الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري، والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحق والجماعات الإقليمية والمؤسسات ذات الطابع الإداري"، بالإضافة إلى المراسيم التنفيذية المتعلقة بأشخاص المحاسبة العمومية المتمثلة فيما يلي:

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمكنها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتسخير الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين. (دراز، 1988، صفحة 134)

حيث نلاحظ أن هناك تشابه في تأثير والعلاقة بين القوانين التي تحكم المالية العمومية الجزائرية والتشريعات المالية والمحاسبية العمومية الفرنسية، أي أنها لاتزال مرجعا في تطوير المالية والمحاسبة العمومية الوطنية إلى يومنا هذا.

### خامسا: القانون العضوي 18\_15.

يعتبر القانون العضوي 18\_15 فقرة نوعية في مجال عصرة المنظومة المالية العمومية ومواصلة الإصلاحات السياسية والاقتصادية الرامية لترسيخ أسس الحكم الرشيد، وبالرغم من تأخر صدور القانون لأكثر من عشرين سنة مقارنة ببروز هذا الإلزام الدستوري سنة 1996 إلا أن هذا الوضع رجع أساسا لغياب الأرضية الهيأة لتبني نظام ميزانياتي ومحاسبي جديد للدولة وان السلطات العمومية في الجزائر لم تبد رغبة حقيقية في تجسيد إصلاح متكامل لهذا النظام تجلت خصوصا في تأخير توفير الدعائم التقنية والمحاسبية وكذا عدم المتابعة الجدية لمشاريع الإصلاح ال تي شرعت فيها سنة 1995 و سنة 2004.

و عليه فإن النجاح عملية دخول القانون العضوي 18\_15 قيد التنفيذ بصفة سلسلة وفعالة، تتطلب تهيئة جملة من العوامل المساعدة والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية: (أمال، 2021)

- ضرورة التنسيق والتعاون بين مختلف الادارات العمومية بصفتها الادارات العمومية بصفتها إدارات منفقة وكذا وزارة المالية بمختلف مديرياتها العامة.
- تأهيل وتكوين كافة الموظفين والإطارات المتدخلين في المجال إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة سواء على مستوى وزارة المالية وكذا الوزارات المنفقة، من أجل التحكم في التقنيات الجديدة المدرجة ضمن القانون العضوي 18\_15.
- توفير أرضية للاعلام الآلي والتي تسمح بمتابعة عمليات تنفيذ الميزانية العامة للدولة بشقها الإيرادات والنفقات، سواء على مستوى هيكل وزارة المالية أو الوزارات المنفقة

### المطلب الثالث: مدى اتجاه نظام المحاسبة العمومية نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

من خلال العرض المسبق للمراحل التي مرت بها المحاسبة العمومية في الجزائر اتضح لنا أن الجزائر قامت بعدة إصلاحات لنظامها المحاسبي لجعله أكثر ملائمة للتطورات الحاصلة في البيئة الداخلية والخارجية، حيث كان لصدور القانون 90-21 الأثر الكبير في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، وتبعته ترسانة من القوانين والمراسيم وأهمها التعليمات رقم 078 التي من خلالها تم تبني مبدأ القيد المزدوج لأول مرة (اتجاه نحو الاستفادة من مبادئ وتقنيات محاسبة المؤسسات الاقتصادية)، وهذا مما سهل من عملية التسجيل المحاسبي والرقابة على المال العام وكذا الحد من الفساد المالي.

كخطوة لتطوير نظام المحاسبة العمومية والذي أثبت قصوره في مختلف جوانبه من جهة، والاندماج في البيئة العالمية من جهة اخرى، قامت وزارة المالية ومنذ سنة 1995 بإعداد مشروع مخطط محاسبي للدولة يقوم على أساس الاستحقاق في القياس المحاسبي للعمليات المالية، وتعد هذه الخطوة نتيجة حتمية للاتجاه نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، حيث أن هذه الأخيرة تعتمد على أساس الاستحقاق.

وتجدر الإشارة أن البيئة الجزائرية غير جاهزة وبشكل كبير لتبني المعايير IPSAS، وخاصة بعد تجسيد مشروع المخطط المحاسبي للدولة في 2007 لذا على الوزارة المالية بناء إستراتيجية مستقبلية لتكييف البيئة الجزائرية بما يتوافق مع البيئة العالمية، كذا توفير مجموعة من المتطلبات لتسهيل عملية لتبني المعايير المحاسبية IPSAS. (مونه، 2016)

## خلاصة الفصل

حاولنا من خلال هذا الفصل ولو بشكل مختصر توضيح معاني المتعلقة بالمحاسبة العمومية ونشأتها والأهداف التي ترمي إليها وأهميتها وأهم الخصائص الأساسية التي تتسم بها المحاسبة العمومية، كما قدمنا لمحة على أعوان المحاسبة العمومية وذلك بتحديد مسؤولياتهم ومجالات رقابتهم إضافة إلى عرض واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وذلك بغية تشخيص مواطن القوة كان القصور تطرقنا إلى مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، نستنتج أن المحاسبة العمومية مصدرا مهما لتزويد المهتمين بالبيانات اللازمة والمهمة.

## الفصل الثاني

الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

**(IPSAS)**

### تمهيد:

تسعى العديد من المنظمات المحاسبية والدول إلى تطوير النظام المحاسبي في القطاع العام من خلال محاولات توحيد المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية المختلفة، وذلك من خلال عقد المؤتمرات الدولية، وكتابة البحوث والمقالات، بهدف الوصول إلى نظام محاسبي عالمي يكون مقبولا من الجميع، الا انه لازال هناك العديد من الاختلافات في المعايير الدولية المتبعة محليا في كثير من بلدان العالم، وذلك نتيجة اختلاف البيئة الوطنية.

وفي ظل تنامي عولمة الاقتصاد والبنية الجديدة للعلاقات الاقتصادية الدولية اصبح التفاعل مع تطبيق هذه المعايير الزاما للبلد الذي يريد الانتقال إلى مراحل التقدم والتطور العالمي المشهود، بالاضافة إلى إمكانية حل مشكلات عدة الدول كالفساد وغيرها من الظواهر من خلال معالجة محاسبية دقيقة منظمة بموضوعية.

ومن خلال هذا الفصل سنتناول أهم الأساسيات المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وهذا وفق مبحثين: المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛

المبحث الثاني: آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأهميتها في البيئة الجزائرية.

### المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)

يتناول هذا المبحث مفاهيم عامة حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأهداف مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين وبيان نطاقه وصلاحياته كما سنقوم بعرض وشرح وتصنيف المعايير التي اصدرت إلى حد يومنا هذا.

#### المطلب الأول: نشأة ومفهوم معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)

##### الفرع الأول: نشأة معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)

لقد إنتقد العديد من المحاسبين القوائم المالية التي تعدها الحكومات بسبب عدم قابليتها للمقارنة مع التقارير المالية التي تعدها منظمات الأعمال الخاصة على سبيل المثال، فإن العديد من الحكومات تستخدم أساس نقدي مسط ولا تدرج بنوداً مثل الإهلاك في قوائم الدخل الخاصة بماوقد برز هذا النقص في قابلية القوائم للمقارنة في السبعينات عندما واجهت عدد من المدن الأمريكية الكبرى احتمال الإفلاس. ونتيجة تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB في سنة ١٩٨٤ تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية FAF لتناول قضايا التقرير المالي في الحكومات المركزية والمحلية.

ويتشابه الهيكل التنظيمي في GASB مع نظيره في عام FASB، حيث يضم مجلس إستشاري يُطلق عليه المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الحكومية GASAC، كما يلقي المعاونة من جهازه الفني الخاص ومجموعات العمل الخاصة به. (دونالد وجيرى، صفحة 37)

وفي 10 نوفمبر 2004 تم إنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) ليحل محل مجلس معايير المحاسبة العمومية وهي لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، حيث تأسس هذا الأخير في 1977م ويشمل 167 عضو ل 127 دولة (خبيطي ومونه، 2016، صفحة 99)

##### الفرع الثاني: تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)

تعرف المعايير المحاسبية بأنها عبارة عن: "بيانات رسمية تبين كيف يجب ان تنعكس انواع معينة من المعاملات والأحداث الأخرى في القوائم المالية الحكومية، وفقا لذلك فالالتزام بمعايير محاسبية موثوقة ومعترف بها يعتبر ضروريا للحصول على عرض عادل للقوائم المالي. (شلال، 2014، صفحة 51)

وتعني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها، وتوحيد معالجتها للامور المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة باداء مؤسسات القطاع، باعتبار أهميتها، وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بانفاقها، اضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام. (خبيطي ومونه، 2016، صفحة 99)

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (ipsas) هي سلسلة من المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (ipsasb) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (ifac) لتستخدمها مؤسسات القطاع العام في جميع أنحاء العالم وتكمن أهميته في انه مرجع محاسبي موحد وثابت يتسم بالجودة والمهنية ولغة محاسبية مشتركة بين مختلف الدول.

### المطلب الثاني: أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ونطاقه وصلاحياته

#### الفرع الأول: تعريف مجلس معايير محاسبه الدولي للقطاع العام

مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو مجلس يصدر معايير محاسبية في اعداد التقارير المالية على أساس النقدي وأساس الاستحقاق ويستند في اصدارته على معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي بحيث تنطبق متطلباتها على مؤسسات القطاع العام بالاضافة لمواضيع لم تتطرق اليها تلك المعايير تتعلق باعداد التقارير الماليه في القطاع العام

#### الفرع الثاني: أهداف مجلس معايير محاسبه دوليه للقطاع العام

يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى خدمة المصلحة العامة من خلال صياغة معايير محاسبية عالية الجودة ومنشورات اخرى بغرض استخدامها من قبل منشآت القطاع العام في جميع انحاء العالم في اعداد التقارير المالية ذات الغرض العام، (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2012، صفحة 19) وتحقق هذه الأهداف من خلال القيام بما يلي:

- تقديم معلومات افضل للجهات المعنية والمقارنة بين معايير الدولية والمحلية
- تقديم ارشادات وتعليمات لتطبيق الجيد لهذه المعايير
- القيام بدراسات وبحوث تتماشى مع مختلف التطورات الجديدة لاعداد التقارير المالية للقطاع العام
- اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
- التشجيع على قبولها وتبنيها من قبل مختلف دول العالم

#### الفرع الثالث: نطاق وصلاحيات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام صياغة معايير تنطبق على أساس الاستحقاق المحاسبي ومعايير اخرى تنطبق على الأساس النقدي المحاسبي.

تنص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على المتطلبات التي تتناول المعاملات والأحداث الأخرى في التقارير المالية ذات الغرض العام ان التقارير المالية ذات الغرض العام هي التقارير المالية المصممة لتلبية حاجات المستخدمين من المعلومات الذين يكونوا غير قادرين على طلب اعداد تقارير مالية مصاغة خصيصا لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات.

صممت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للتطبيق على منشآت القطاع العام التي تحقق المتطلبات التالية:

(أ) تكون مشغولة عن تقييم الخدمات لصالح العامة او/ اعادة التوزيع الدخل والثروة

(ب) تقوم بتمويل انشطتها بشكل أساسي مباشر او غير مباشر من خلال الضرائب و/أو التحويلات من المستويات الأخرى من الحكومة والمساهمات الاجتماعية والديون أو الرسوم.

(ج) ليس لديها هدف أساسي لتحقيق ارباح

في حال وجود اي قيود على قابلية تطبيق بعض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فانه يشار اليها في تلك المعايير وليس المقصود تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على البنود غير الهامة تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

السياسة التي تنص على ان جميع الفقرات المذكورة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ينبغي ان تتمتع بقوة نفاذ متساوية وانه ينبغي تحديد قوة نفاذ نص معين من خلال اللغة المستخدمة وقد قرر المجلس تطبيق هذه السياسة بأثر مستقبلي لتفادي اي عواقب غير مقصودة عند مراجعة واعادة اصدار المعايير التي سبق وان تم اصدارها ونتيجة لذلك تتضمن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي وافق عليها المجلس بعد 1 يناير 2006. فقرات بالخط الغامق والعادي والتي لها قوة نفاذ متساوية حيث تشير الفقرات الخط الغامق إلى المبادئ الرئيسية وينبغي قراءة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام في سياق الهدف منه وأساس الاستنتاجات ان وجد المنصوص عليه في ذلك المعيار وهذه المقدمة. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021، الصفحات 14-15)

### المطلب 3: عرض وتصنيف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الفرع الأول: عرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

#### المعيار 1: عرض البيانات المالية

ان الهدف من هذا المعيار هو بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة من اجل ضمان إمكانية المقارنة بين كل من البيانات المالية للمنشأة للفترة السابقة والبيانات المالية الخاصة بالمنشآت أخرى ولتحقيق هذا الهدف يبين هذا المعيار الاعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات المالية والارشادات بشأن هيكل هذه البيانات والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات المالية المعدة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي إما الاعتراف والقياس والإفصاح بشأن المعاملات الخاصة والأحداث الأخرى فتتناولها معايير أخرى من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021، صفحة 163)

#### المعيار 2: بيانات تدفق النقدي

ان هدف هذا المعيار هو طلب تقديم المعلومات حول التغيرات تاريخية في النقد والنقد المعادل لمنشأة بواسطة بيان التدفق النقدي يبين التدفقات هي خلال الفترة الناشئة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2009، صفحة 84)

#### المعيار 3: السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية والاختفاء

ان الهدف من هذا المعيار فرض معايير لعملية اختيار وتغيير السياسات المحاسبية بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصويب الأخطاء. ويهدف المعيار إلى تعزيز مدى ملائمة ومصداقية البيانات المالية الخاصة بالمؤسسة وقابلية مقارنة تلك البيانات المالية عبر الوقت مع البيانات المالية للمنشآت الأخرى.. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2009، صفحة 111)

#### المعيار 4: اثار التغيرات في اسعار الصرف الأجنبي

يحدد هذا المعيار متطلبات تحديد سعر الصرف المستخدم للاعتراف ببعض المعاملات والارصدة وكيفية الاقرار في البيانات المالية بالتأثير المالي للتغيرات بأسعار الصرف. (عبود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية واثرة على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر (اطروحة دكتوراه)، 2019، صفحة 190)



### المعيار 5: تكاليف الاقتراض

يبين هذا المعيار المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض وهو يتطلب بشكل عام التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض على أنها مصروفات، على أن هذا المعيار يتيح كمعالجة بديلة مسموح بها رسملة تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو انتاج اصل مؤهل. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2012، صفحة 167)

### المعيار 6: البيانات المالية الموحدة المنفصلة

يهدف هذا المعيار لشرح متطلبات اعداد وعرض البيانات المالية الموحدة لمنشأة اقتصادية وفقاً لمبدأ الاستحقاق المحاسبي ولتحديد كيفية المحاسبة للاستثمارات في المنشآت المسيطر عليها والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة والمنشآت الزميلة في البيانات المالية المنفصلة. (ديلويت اند توش، 2018، صفحة 15)

### المعيار 7: الاستثمارات في المنشآت الزميلة

يهدف هذا المعيار لشرح محاسبة الاستثمارات من قبل مستثمر في الشركات الزميلة حيث يؤدي الاستثمار في شركة زميلة إلى الاحتفاظ بحصة ملكية على شكل حصة مساهمة أو هيكل حقوق ملكية رسمي اخر. (ديلويت اند توش، 2018، صفحة 16)

### المعيار 8: الحصص في مشاريع مشتركة

يهدف هذا المعيار ليوضح المعالجة المحاسبية اللازمة للحصص في المشاريع المشتركة بغض النظر عن الهياكل أو الاشكال القانونية لأنشطة المشروع المشترك. (ديلويت اند توش، 2018، صفحة 17)

### المعيار 9: الإيرادات من المعاملات التبادلية

هدف هذا المعيار هو بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات الناتجة عن المعاملات والأحداث التبادلية. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2014، صفحة 304)

### المعيار 10: التقرير المالي في اقتصاديات ذات التضخم المرتفع

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية في البيانات المالية المفردة والموحدة الخاصة بالمؤسسة التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة اقتصاد ذو تضخم مرتفع كما ويصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية في الحالة التي لا يكون فيها الاقتصاد يعاني من تضخم مرتفع. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021، صفحة 366)

### المعيار 11: عقود الانشاء

ان الهدف من هذا المعيار هو بيان معالجة تكاليف والإيرادات بعقود الانشاء وهذا المعيار:

- يحدد الترتيبات التي ستصنف على أنها عقود انشاء

- يوفر الارشادات بشأن انواع عقود الانشاء التي تنشأ في القطاع العام

- يحدد أساس الاعتراف والافصاح عن مصروفات العقد وإذا كان ذلك مناسباً لإرادات العقد. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021، صفحة 382)

### المعيار 12: المخزون

الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية ان المسألة الرئيسية بمحاسبة المخزون هي مبلغ التكلفة الذي يجب ان يعترف به كأصل ويدرج في الميزانية العمومية ويرحل حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة به ويوفر هذا المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة والاعتراف اللاحق به كمصروف بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة لتحقيق كما يوفر أيضاً إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحصيل التكاليف للمخزون. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021، صفحة 412)

### المعيار 13: عقود الإيجار

يهدف هذا المعيار إلى تحديد السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة للمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، صفحة 338)

### المعيار 14: الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير

(أ) متى يتوجب على المؤسسة ان تعدل بياناتها المالية لتعكس الواقع بعد تاريخ إعداد التقرير  
(ب) الإفصاحات التي على كل منشأة تقديمها حول التاريخ الذي تم فيه اعتماد اصدار البيانات المالية وحول وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير كما يستلزم القرار ان لا تقوم المؤسسة بإعداد بياناتها المالية على أساس المؤسسة المستقرة إذا كانت وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير تشير إلى ان افتراض المؤسسة المستمرة ليس امراً مناسب (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، صفحة 373)

### المعيار 15: الأدوات المالية: الإفصاح والعرض

أستبدل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٥ الأدوات المالية الإفصاح والعرض بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٨ الأدوات المالية: العرض\* ٢٩ - الأدوات المالية: الإعتراق والقياس " و ٣٠ " الأدوات المالية الإفصاحات ". تطبق هذه المعايير على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 يناير ٢٠١٣. ونتيجة لذلك، لم يعد يُطبق المعيار 15 وتم إلغائه. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021، صفحة 481)

### المعيار 16: العقارات الاستثمارية

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الإستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذاتالعلاقة. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2011، صفحة 474)

### المعيار 17: الممتلكات والمصانع والمعدات

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المؤسسة في الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها والتغيرات في هذا الإستثمار وتتمثل

القضايا الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات في (أ) الاعتراف بالأصول (ب) وتحديد مبالغها المسجلة (ج) وتكاليف الإستهلاك وخسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها فيما يتعلق بها. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021، صفحة 528)

### المعيار 18: تقديم التقارير حول القطاعات

إن الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات. وسيؤدي الإفصاح عن هذه المعلومات إلى:

(أ) مساعدة مستخدمي البيانات المالية على فهم الأداء السابق للمنشأة بشكل أفضل، والتعرف على المصادر المخصصة لدعم الأنشطة الرئيسية للمنشأة

(ب) تعزيز شفافية التقارير المالية وتمكين المؤسسة من الوفاء بالتزاماتها المسائلة. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021، صفحة 569)

### المعيار 19: المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة:

يهدف هذا المعيار إلى (أ) تعريف المخصصات الإلتزامات والأصول المحتملة، (ب) وتحديد الظروف التي يجب فيها الاعتراف بالمخصصات وكيفية قياسها وما هي الإفصاحات التي يجب إجرائها عن هذه المخصصات. كما يتطلب المعيار أيضاً الإفصاح عن معلومات معينة عن الإلتزامات والأصول المحتملة في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها ووقتها ومقدارها. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021، صفحة 606)

### المعيار 20: الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة:

إن الهدف من هذا المعيار هو ضمان وجود الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة حيثما تكون هناك سيطرة، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتم بين المؤسسة وأطرافها ذات العلاقة في ظروف معينة. وتطلب مثل هذه المعلومات لأغراض المسائلة لتسهيل فهم المركز المالي والأداء المالي للمنشأة مقدمة التقارير بشكل أفضل إن القضايا الأساسية في الإفصاح عن المعلومات حول الأطراف ذات العلاقة هي (أ) تحديد الأطراف المسيطرة أو المؤثرة بشكل كبير على المؤسسة مقدمة التقارير، (ب) وتحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول العمليات مع هؤلاء الأطراف. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2014، صفحة 597)

### المعيار 21: انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد:

يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبقها المؤسسة لتحديد ما إذا إنخفضت قيمة إحدى الأصول غير المولدة للنقد ولضمان الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة. ويحدد المعيار أيضاً متى تقوم المؤسسة بعكس خسارة انخفاض القيمة كما توضح الإفصاحات المطلوبة. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021، صفحة 686)

### المعيار 22: الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة ويمكن أن يعزز الإفصاح عن معلومات مناسبة حول القطاع الحكومي العام في حكومة ما من شفافية التقارير

المالية وأن يساعد على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير المتعلقة بالسوق التي تقوم بها الحكومة وبينالبيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021، صفحة 729)

### المعيار 23: الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية حول الإيراد الناشئ من معاملات غير تبادلية، بإستثناء المعاملات غير التبادلية التي تؤدي إلى إندماج المؤسسة ويتعامل هذا المعيار مع القضايا التي ينبغي أخذها بعين الإعتبار لدى الإعتراض بالإيراد من المعاملات غير التبادلية وقياسه بما في ذلك تحديد مسأهات المالكين. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021، صفحة 759)

### المعيار 24: عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية

يقتضي هذا المعيار تضمين مقارنة المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة في البيانات المالية الخاصة بالمنشآت التي يُطلب منها، أو تختار، إتاحة موازنتها (موازنتها) المصادق عليها للجمهور والتي تتحمل تبعاً لها المسؤولية عنها علناً. ويتطلب المعيار أيضاً الإفصاح عن الأسباب وراء الإختلافات الهامة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية، وسيضمن الإمتثال لمتطلبات هذا المعيار بأن تؤدي منشآت القطاع العام التزامات المساءلة الخاصة بها وأن تعزز شفافية بياناتها المالية من خلال إظهار الإمتثال للموازنة (الموازنات) المصادق عليها التي تتحمل المسؤولية عنها علناً وحيث يتم إعداد الموازنة (الموازنات) والبيانات المالية على نفس الأساس) إظهار أدائهم المالي في تحقيق النتائج المقدرة. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021، صفحة 816)

### المعيار 25: منافع الموظفين

أستبدل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٥ منافع الموظفين " بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ منافع الموظفين: يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٨. ونتيجة لذلك، لم يعد يُطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٥ وتم إلغائه. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021، صفحة 841)

### المعيار 26: إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد

هدف هذا المعيار هو بيان الإجراءات التي على المؤسسة تطبيقها لتحديد ما إذا كان أصل منتج للنقد قد انخفضت قيمته ولضمان أنه تم الإعتراض بخسائر إنخفاض القيمة. يحدد هذا المعيار كذلك متى يجب على المؤسسة عكس خسارة إنخفاض القيمة ويبين الإفصاحات اللازمة. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021، صفحة 851)

### المعيار 27: الزراعة

هدف هذا المعيار هو بيان المعاملة المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021، صفحة 920)

### المعيار 28: الأدوات المالية: العرض

هدف هذا المعيار تأسيس مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية كإلتزامات أو صافي أصول حقوق ملكية لعملية تقاص الأصول المالية والإلتزامات المالية، وتطبق لتصنيف الأدوات المالية من وجهة نظر المصدر، من خلال الأصول المالية، الإلتزامات المالية،

حقوق الملكية، وتصنيف الفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة والخسائر والمكاسب، والظروف التي يجب فيها إجراء مقاصة بين الأصول المالية والإلتزامات المالية. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2013، صفحة 998)

### المعيار 29: الأدوات المالية: الإعترا ف والقياس

هدف هذا المعيار هو إنشاء قواعد للإعترا ف وقياس الأصول المالية والإلتزامات المالية وبعض العقود لبيع وشراء الأصول غير المالية. توجد المتطلبات لعرض معلومات حول الأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ الأدوات المالية العرض". وتوجد متطلبات الإفصاح عن البيانات حول الأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨، "الأدوات المالية الإفصاحات". (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2013، صفحة 1086)

### المعيار 30: الأدوات المالية الإفصاحات

إن هدف هذا المعيار هو الطلب من المنشآت توفير الإفصاحات في بياناتها المالية التي تتيح للمستخدمين تقييم ما يلي:

(أ) أهمية البيانات المالية للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة.

(ب) طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن البيانات المالية التي تتعرض لها المؤسسة أثناء الفترة وفي نهاية فترة إعداد التقارير، وكيفية إدارة المؤسسة لهذه المخاطر. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2013، صفحة 1356)

### المعيار 31: الاصول غير ملموسة

هدف هذا المعيار بيان المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر. ويتطلب هذا المعيار أن يعترف المشروع بالأصل إذا تم تلبية مقاييس معينة كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس القيمة المسجلة للأصول غير الملموسة ويتطلب إفصاحات معينة بشأن الأصول غير الملموسة. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2011، صفحة 1401)

### المعيار 32: ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات المانح

يهدف هذا المعيار إلى وصف محاسبة ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من قبل المانح، الذي يكون عبارة عن منشأة قطاع عام. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2013، صفحة 1459)

### المعيار 33: تبني معايير المحاسبة الدولية القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى

يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات للمنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى والتي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بعد تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق (ديلويت اند توش، 2018، صفحة 55)

### المعيار 34: البيانات المالية المنفصلة

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الحاسبة والإفصاح عن الاستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة في البيانات المالية المنفصلة. (ديلويت اند توش، 2018، صفحة 57)

### المعيار 35: البيانات المالية الموحدة

يهدف هذا المعيار إلى إرساء مبادئ معينة لعرض وإعداد البيانات المالية الموحدة عندما تسيطر المؤسسة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى. (ديلويت اند توش، 2018، صفحة 58)

### المعيار 36: الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

يهدف هذا المعيار إلى وصف محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وبيان المتطلبات الخاصة بتطبيق طريقة حقوق الملكية عند محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة. (ديلويت اند توش، 2018، صفحة 60)

### المعيار 37: الترتيبات المشتركة

يهدف هذا المعيار إلى وضع متطلبات محاسبة جديدة للترتيبات المشتركة لتحل محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 8 (الحصص في المشاريع المشتركة). وقد ألغى هذا المعيار خيار تطبيق طريقة التوحيد التناسبي عند محاسبة المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة. كما ألغى المعيار 37 الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة فقط للتمييز حالياً بين العمليات المشتركة والمشاريع المشتركة. (ديلويت اند توش، 2018، صفحة 62)

### المعيار 38: الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى

يهدف هذا المعيار إلى الاشتراط على المؤسسة الإفصاح عن معلومات في بياناتها المالية تساعد مستخدمي هذه البيانات على تقييم (1) طبيعة حصصها في المنشآت الخاضعة للسيطرة والترتيبات المشتركة والشركات الزميلة والمنشآت المنظمة التي لم يتم توحيدها والمخاطر المرتبطة بتلك الحصص؛ و(2) آثار تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي وتدققاتها النقدية. (ديلويت اند توش، 2018، صفحة 64)

### المعيار 39: منافع الموظفين

يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس المحاسبة لمنافع الموظفين والإفصاح عنها، بما فيها المنافع قصيرة الأجل (الأجور، الإجازات السنوية والإجازات المرضية مدفوعة الأجر المكافآت المشاركة في الأرباح، المنافع غير النقدية) ومعاشات التقاعد، والتأمين على الحياة بعد مغادرة الخدمة والرعاية الصحية بعد مغادرة الخدمة، ومنافع إنهاء الخدمة، وغيرها من منافع الموظفين طويلة الأجل إجازة الخدمة الطويلة العجز التعويضات المؤجلة، المكافآت المشاركة في الأرباح على المدى الطويل)، باستثناء المعاملات القائمة على أساس الأسهم وخطط منافع تقاعد الموظفين. (ديلويت اند توش، 2018، صفحة 65)

### المعيار 40: عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات التصنيف والاعتراف والقياس لعمليات اندماج الأعمال في القطاع العام. (ديلويت اند توش، 2018، صفحة 67)

### المعيار 41: الأدوات المالية

الهدف من هذا المعيار هو إرساء مبادئ إعداد التقارير المالية عن الأصول المالية والإلتزامات المالية التي ستقدم معلومات مفيدة وملائمة لمستخدمي البيانات المالية تمكنهم من تقييم مبالغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وتوقيتها وعدم التيقن بشأنها. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021، صفحة 1942)

## المعيار 42: المنافع الاجتماعية

1. يهدف هذا المعيار إلى تحسين الملاءمة والعرض العادل وقابلية المقارنة للمعلومات التي تقدمها المؤسسة المعدة للتقارير في البيانات المالية والتي تخص المنافع الاجتماعية وفقاً لتعريفها الوارد في هذا المعيار. وينبغي أن تساعد المعلومات المقدمة مستخدمي البيانات المالية والتقارير المالية ذات الغرض العام على تقييم ما يلي:

(أ) طبيعة المنافع الاجتماعية التي تقدمها المؤسسة؛

(ب) الخصائص الرئيسية لتشغيل خطط تلك المنافع الاجتماعية؛

(ج) أثر تلك المنافع الاجتماعية المقدمة على الأداء المالي والمركز المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.

2. لتحقيق ذلك، يضع هذا المعيار المبادئ والمتطلبات المتعلقة بما يلي:

(أ) الاعتراف بالمصروفات والإلتزامات المتعلقة بالمنافع الاجتماعية؛

(ب) قياس المصاريف والإلتزامات المتعلقة بالمنافع الاجتماعية؛

(ج) عرض المعلومات عن المنافع الاجتماعية في البيانات المالية.

(د) تحديد المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها لتمكين مستخدمي البيانات المالية من تقييم طبيعة المنافع الاجتماعية وآثارها المالية وهي المنافع التي تقدمها المؤسسة المعدة للتقارير. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021، صفحة 2438)

ثانياً: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي – اعداد التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي

### هيكل المعيار:

يتكون هذا المعيار من جزأين:

- الجزء الأول إلزامي، ويوضح المتطلبات التي تنطبق على جميع المنشآت التي تعد البيانات المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي هذا المعيار يُعرف الأساس النقدي المحاسبي ويحدد متطلبات الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية والملاحظات المرفقة، ويتناول عدداً من المواضيع المحددة حول إعداد التقارير. يجب أن تمثل المنشآت التي تدعي أنها تعد التقارير وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي للمتطلبات الواردة في هذا الجزء من المعيار.
- الجزء الثاني ليس إلزامياً: يعرف الجزء الثاني مزيداً من السياسات المحاسبية والإفصاحات التي تشجع منشآت القطاع العام على تبنيها لتعزيز فائدة البيانات المالية فيما يتعلق بأغراض المساءلة وصنع القرار ولدعم انتقال تلك المنشآت إلى إعداد التقارير المالية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي ومن ثم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق.

### صدر المعيار:

- صدر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي في يناير ٢٠٠٣. وتم تحديث المعيار بإضافة مزيد من المتطلبات والتوصيات المحبذة التي تتناول عرض معلومات الموازنة في ٢٠٠٦ والمساعدات الخارجية في ٢٠٠٧.
- تم إصدار معيار دولي مراجع للمحاسبة في القطاع العام على الأساس النقدي في عام ٢٠١٧، وكانت أهداف تلك المراجعة هي:
  - (أ) إزالة العقوبات التي تقف أمام تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي والمتمثلة في المتطلبات الحالية التي تتناول التوحيد والمساعدات الخارجية والدفعات التي تؤديها أطراف أخرى وبشكل خاص، لإعادة صياغة المتطلبات الواردة في الجزء الأول من هذا المعيار والمتعلقة بالإفصاح عن معلومات بشأن المساعدات الخارجية ومدفوعات الأطراف الأخرى وكتابتها في صورة توصيات محبذة في الجزء الثاني من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام.
  - (ب) التأكيد على أن المتطلبات والتوصيات المحبذة الواردة في المعيار لا تتعارض مع المتطلبات والتوصيات الواردة فيما يعادله من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، باستثناء الحالات التي تكون فيها الاختلافات ملائمة بحيث تعكس تبني أساس النقد؛
  - (ج) توضيح أن الدور الذي من المفترض أن تلعبه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي في الإستراتيجية الشاملة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الأساس هو أنها خطوة على طريق تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، وليس كونها هدفاً في حد ذاتها. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021، صفحة 2519)

### الهدف منه:

يهدف إلى وصف الطريقة التي ينبغي بها عرض البيانات المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي لتحقيق الشفافية في التقارير المالية للمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية للحكومات. (ديلويت اند توش، 2018، صفحة 70)

### الفرع الثاني: تصنيف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)

هيكل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: يمكن عرضها في ما يلي: (عبود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية واثرة على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر (اطروحة دكتوراه)، 2019، الصفحات 200-201)

- معايير القوائم المالية
  - 1- المعيار الأول: (IPSAS01): عرض البيانات المالية
  - 2- المعيار الثاني (IPSAS02): بيانات التدفق النقدي
- معايير حسابات الميزانية
  - 1- المعيار الحادي عشر (IPSAS11): عقود الإنشاء
  - 2- المعيار الثاني عشر (IPSAS12): المخزون



- 3- المعيار الثالث عشر (IPSAS13): عقود الإيجار
  - 4- المعيار السادس عشر: (IPSAS16): العقارات الاستثمارية
  - 5- المعيار السابع عشر (IPSAS17): الممتلكات والمصانع والمعدات
  - 6- المعيار التاسع عشر (IPSAS19) المخصصات الالتزامات والأصول المحتملة
  - 7- المعيار الواحد والعشرون (IPSAS21): انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد
  - 8- المعيار الخامس والعشرون (IPSAS25): منافع الموظفين
  - 9- المعيار السادس والعشرون (IPSAS26): انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد
  - 10- المعيار الواحد والثلاثون (IPSAS31): الأصول غير ملموسة
- معايير الحسابات المجمعة
    - 1- المعيار السادس (IPSAS06) البيانات المالية الموحدة والمنفصلة
    - 2 المعيار السابع (IPSAS07): المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة
  - معايير العرض والإفصاح في القوائم المالية
    - 1- المعيار الثاني والعشرون (IPSAS22): الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام
    - 2- المعيار الرابع والعشرون (IPSAS24) عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية
    - 3- المعيار الثامن والعشرون (IPSAS28): العرض
    - 4- المعيار التاسع والعشرون (IPSAS29): الأدوات المالية الاعتراف والقياس
    - 5- المعيار الثلاثون (IPSAS30): الإفصاحات (الأدوات المالية)
  - معايير السياسات والتغيرات المحاسبية
    - 1 - المعيار الثالث (IPSAS03) التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
    - 2 المعيار الرابع (IPSAS04) آثار التغيرات في أسعار سعر الصرف الصحي
    - 3- المعيار الخامس (IPSAS05) تكاليف الإقراض
    - 4- المعيار التاسع (IPSAS09): الإيراد من المعاملات التبادلية

- 5- المعيار الرابع عشر (IPSAS14): الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير
  - 6- المعيار الثالث والعشرون (IPSAS23) الإيراد من المعاملات غير تبادلية (الضرائب والتحويلات)
  - 7- المعيار الثاني والثلاثون (IPSAS32) ترتيب امتياز تقديم الخدمات المانح
- معايير أخرى
- 1- المعيار العاشر (IPSAS10): التقرر المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع
  - 2- المعيار السابع والعشرون (IPSAS27): الزراعة
  - 3- المعيار الثامن عشر (IPSAS18): تقديم التقارير حول القطاعات
  - 4- المعيار العشرون (IPSAS20): الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة
  - 5- المعيار الثالث والثلاثون (IPSAS33): التطبيق المبدئي لأساس الاستحقاق في IPSAS
  - 6- المعيار الرابع والثلاثون (IPSAS34): البيانات المالية المنفصلة
  - 7- المعيار الخامس والثلاثون (IPSAS35): البيانات المالية الموحدة
  - 8- المعيار السادس والثلاثون (IPSAS36): الإستثمارات في المنشآت لزميلة والمشاريع المشتركة
  - 9- المعيار السابع والثلاثون (IPSAS37): الترتيبات المشتركة
  - 10- المعيار الثامن والثلاثون (IPSAS38): الإفصاح عن المصالح في الهبات الأخرى
  - 11- المعيار التاسع والثلاثون (IPSAS39): منافع الموظفين
  - 12- المعيار الأربعون (IPSAS40): عمليات اندماج الأعمال في القطاع العا
  - 13- المعيار الواحد والأربعون (IPSAS41): الأدوات المالية
  - 14- المعيار الثاني والأربعون (IPSAS42): المنافع الاجتماعية

### المبحث الثاني: آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأهميتها في البيئة الجزائرية

سنقوم في مبحثنا هذا بعرض بعض تجارب الدول المتقدمة في تبنيها لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، كما سنتطرق لمتطلبات الانتقال لهذه المعايير ومختلف المعوقات التي تواجه اغلب الدول، بالإضافة لذكر أهمية تبني معايير محاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائري

#### المطلب الأول: تجارب انتقال دول العالم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الفرع الأول: تجارب دولية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

##### 1- عرض تجره فرنسا:

في إطار التجربة الفرنسية حول إصلاح نظامها المحاسبي للدولة والانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية للدولة فمنذ صدور التعليمات 1994 وتلتها التعليمات العامة سنة 1997 لتبني عملية الإصلاح حيث نتج عن هذه الفكرة صدور القانون العضوي المتعلق بقانون المالية في 1 اوت 2001

ويشمل الإصلاح على توفير الشفافية لحسابات الدولة ويمتاز هذا الإصلاح بالخصائص التالية:

- يعتمد على مبادئ المحاسبة الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية التي تعتمد على أساس الاستحقاق؛
- يقوم على مبدأ الشفافية والمساءلة من اجل إعطاء الصورة الصادقة لحسابات الذمة المالية للدولة؛
- مبدأ الفصل بين المحاسبة الإدارية التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبة العامة التي يمسكها المحاسبون العموميون؛
- يأخذ نظام المحاسبة العمومية في عين الاعتبار المعايير الدولية للقطاع العام حيث قامت لجنة المحاسبة العمومية الفرنسية الذي يرأسها المدير العام Michel Prada بتبني في إطار محاسبتها على 13 معيار يتوافق مع نظام المالي للدولة ابتداء من سنة 2006. (خبيطي ومونه، 2016، صفحة 103)

##### 2- عرض تجربة بلجيكا:

في عام 22 ماي 2003 تبنت بلجيكا الإصلاح مختلف القوانين وركز هذا الإصلاح على:

- القانون العضوي المتعلق بنظام الميزانية والمحاسبة للدولة الفيدرالية؛
- الغاء القانون المتعلق بتنظيم مجلس المحاسبة؛
- قانون نظام الميزانية المتعلق بالميزانية والمحاسبة المرتبطة بالبلديات والقطاعات الجهوية؛

ويركز هذا الإصلاح على:

- الاعتماد على نظرية القيد المزدوج في معالجة العمليات المحاسبية للدولة؛
- إصلاح نظام المحاسبة العمومية وذلك بتحضير النصوص التشريعية المتعلقة بالمخطط المحاسبي للدولة؛
- محاسبة الذمة المالية للدولة واخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة. (قمو، 2018، صفحة 123)

##### 3- عرض تجربة مؤسسات الأمم المتحدة الأمريكية:

بعد عدت محاولات جرت على مدى 25 عامًا للتنسيق بين ممارسات الإبلاغ المالي في مؤسسات منظومة الأمم المتحدة، والعمل على تحسين قابلية بياناتها المالية للمقارنة، من خلال استخدام مجموعة معينة من معايير المحاسبة بالأمم المتحدة.

اعتمدت الجمعية العامة للأمم المتحدة في عام 2006 المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وسرعان ما اتخذت هذا المسار مؤسسات أخرى في منظومة الأمم المتحدة إذ اعترفت بأن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي أنسب المعايير المحاسبية للمنظمات الحكومية الدولية. ويمكن الإشارة إلى أن ثماني مؤسسات منظومة الأمم المتحدة قامت بتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تقاريرها المالية لسنة 2010، وهي (منظمة الطيران المدني الدولي، والمنظمة البحرية الدولية والاتحاد الدولي للاتصالات، ومنظمة الصحة للبلدان الأمريكية، ومنظمة الأمم المتحدة للتربية والعلم والثقافة ومنظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية، والمنظمة العالمية للملكية الفكرية، والمنظمة العالمية للأرصاد الجوية). (خبيطي ومونه، 2016، صفحة 104)

#### 4- عرض تجربة كندا ونيوزيلندا وأستراليا وبريطانيا:

في عام 1990م تبنت كل من كندا ونيوزيلندا وأستراليا وبريطانيا إصلاحاً إدارياً ركز على مفهوم الإدارة لتحقيق النتائج وكان هدف مشروع الإصلاح زيادة الكفاءة والفاعلية في الأداء والإنتاجية في الأجهزة الحكومية، وكذلك تعزيز مبدأ المساءلة أو المحاسبة، الإدارية وكان مدخل المشروع هو الإصلاح الشامل بحيث يتم إعطاء صلاحيات واسعة لرؤساء الأجهزة التنفيذية كذلك التي تعطي لرؤساء الأجهزة في القطاع الخاص، وأن تتم محاسبتهم على النتائج، لذلك تم مطالبة كل جهاز بثلاثة أمور:

- إعداد خطط إستراتيجية لتوضيح رسالة وأهداف كل جهاز لموظفي الجهاز والمستفيدين منه
- وضع خطط تشغيلية لترجمة الخطط الإستراتيجية إلى أهداف تفصيلية مرتبطة برسالة وأهداف الجهاز
- استخدام مقاييس الأداء للتحقق من تقدم الجهاز نحو تحقيق الأهداف

وأظهرت التجربة في هذه الدول أهمية التعامل الجيد مع مقاييس الأداء بغرض التأكد من أنها تنطلق من أهداف البرنامج، تعكس قدرة المسؤولين في التأثير المباشر على النتائج المستهدفة وأثرها على المستفيد تعطي دوراً لمديري البرامج والمسؤولين عن تحقيق النتائج في تصميم مقاييس الأداء لبرامجهم، تشمل النوعية والكمية والكفاءة والفاعلية، وتتيح جمع المعلومات حول مدى تحقيق الجهاز للأهداف العامة والتفصيلية على السواء.

كما قامت هذه الدول باستخدام مقاييس الأداء من أجل المساءلة من خلال نشر نتائج قياس جودة الخدمات للمستفيدين كما فعلت بريطانيا وكندا أن يتم الاتفاق على مستوى الأداء بين الإدارة العليا والإدارات التنفيذية وتؤخذ النتائج أساساً للمساءلة والمحاسبة الإدارية، ثم قيام أجهزة التنفيذ برفع تقارير بنتائج أداؤها للأجهزة الرقابية. (قمو، 2018، صفحة 122)

#### 5- عرض تجربة الحكومة الإيطالية:

رغم اختلاف البيئة الاقتصادية لكل من الولايات المتحدة الأمريكية والاستراتيجية لم يكن عائقاً أمامها من تبني معايير المحاسبة الحكومية الدولية لما توفره من مميزات لنظامها المحاسبي بما دفع الحكومة الإيطالية لتبني تلك المعايير على غرار الدول المتقدمة

## الفصل الثاني ..... الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)

لتحسين جودة قوائمها المالية وتحقيقا للشفافية والمساءلة عن الأموال العامة من خلال مجموعة من الخطوات هدفها تطوير واقع المعايير الحكومية الإيطالية للمؤسسات غير الهادفة للربح

(عبود وتيقاوي، 2017، صفحة 273)

الفرع الثاني: مستويات مدى تقدم الدول في تطبيق هذه المعايير

من بين دول العالم باشرت 40 دولة انتقالها من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية أو الحقوق المثبتة من خلال التقييد المحاسبي للاستثمارات، الإهلاكات المخزونات وحسابات الموردين، ويمكن تصنيف مدى تقدم الدول في تطبيق هذه المعايير إلى أربعة مستويات هي: (خلف الله ومعاش، 2016، صفحة 284)

المستوى الأول: يضم الدول الأكثر تقدما في تطبيق المعايير الدولية في المحاسبة العمومية مثل: كندا، نيوزلندا، استراليا، بريطانيا، والولايات المتحدة الأمريكية.

المستوى الثاني: ويضم الدول التي أعدت مخططا محاسبيا وفقا للمعايير الدولية وهذا سنة 2006، وباشرت العمل به على مستوى محاسبتها العمومية ومن بين هذه الدول فرنسا، اليابان، إيطاليا.

المستوى الثالث: يتضمن الدول التي شرعت في إعداد مشروع مخطط محاسبي وفقا للمعايير الدولية المحاسبية في المحاسبة العمومية، كما قاموا بتعديلات على مستوى تشريعات قانونية من هذه الدول باكستان أفغانستان، أذربيجان، أندونيسيا، لبنان، منغوليا، هولندا والنرويج.

المستوى الرابع: يتضمن الدول التي قررت إما تحت ضغط أو بتشجيع من صندوق النقد الدولي والبنك العالمي الانتقال للمعايير الدولية الجديدة ومن بين هذه الدول الجزائر، كينيا، ألبانيا والهند.

ومن الواضح أن الجزائر لازالت في المستوى الأخير لاعتماد هذه المعايير في محاسبتها العمومية، فهي لم تختار المرور إلى محاسبة الذمة المالية وإنما أجبرت أو دفعت إلى تبنيها.

### المطلب الثاني: متطلبات ومعوقات تطبيق معايير محاسبه دوليه للقطاع العام

#### الفرع 1: معوقات تطبيق معايير محاسبه الدوليه للقطاع العام

يوجد العديد من المعوقات التي تواجه الدول عند تطبيقها للمعايير المحاسبية الدولية من بينها:

1- اختلاف درجات التطور بين الدول اي ان الحالة الاقتصادية للدول النامية تختلف عن الحالة الاقتصادية للدول المتقدمة. (قمو، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، 2021، صفحة 31)

## الفصل الثاني ..... الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)

- 2- اختلاف القوانين والتشريعات بين الدول وتعد من أهم مشاكل التطبيق على الاطلاق. (قمو، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، 2021، صفحة 31)
- 3- تصدر المعايير باللغة الانجليزية اذا يجب على المكلفين إتقان اللغة مما يمكنهم من ترجمة هذه المعايير بصورة صحيحة توصل المعلومة جيدا وتوضح تفاصيل المعيار بدقه.
- 4- المستوى العلمي والمهني المرتفع لمحتويات معايير حيث أنها تصدر عن خبراء في المحاسبة وليس من السهولة فهمها حيث تتطلب تأهيلا عالي المستوى وتدريباً مكثفاً من قبل مؤهلين للتدريب عليها ليتسنى فهمها بداية قبل تطبيقها وإلا فان عدم فهمها او اللبس في فهمها قد يؤدي إلى تشويه وتحريف في مخرجات الأنظمة المحاسبية الحكومية إضافة إلى أن تطبيقها يتطلب نقل نوعية من المحاسبة الحكومية التقليدية إلى المحاسبة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام علاوة على ما يمكن ان يبديه المستفيدون من عدم وجود هذه المعايير من مقاومة لتطبيقها. (عبود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية واثرة على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر (اطروحة دكتوراه)، 2019، صفحة 203)
- 5- اختلاف بيئة ونظرة بين الدول النامية والمتقدمة للمال العام بحيث هذه الاخيرة تتعامل بحزم وجدية وتطبق انظمة رقابية صارمة على المال العام هذه العوامل تشجع على تطبيقها لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع وكل هذا لا يتوفر في الدول النامية التي تستهين بنظرتها للمال العام.

### الفرع 2: متطلبات تطبيق معايير محاسبة دولية للقطاع العام

ينبغي لأي دولة تريد الاندماج مع البيئة الدولية ان توافر لها مقومات ومتطلبات في هذه البيئة من أهمها:

- 1- بيئة تتصف بالعمولة ويعني هذا ان تتوافق الدولة مع البيئة العالمية اي ان تتوافق مع صفات العمولة وبيئتها من حيث الانضمام إلى المؤسسات الدولية او ذات الصبغة الدولية وفي مقدمتها منظمة التجارة العالمية وشروطها واتفاقياتها، منظمة البورصات العالمية iosco، مجلس معايير المحاسبة الدولية iasb وغيرها. (ياسر احمد، 2010، صفحة 14)
- 2- تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة وتعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية وازالة اي تعارض او عدم تطابق معها بحيث يسهل تطبيق المعايير الدولية في مجالات الصناعة والتجارة والمحاسبة وغيرها. (ياسر احمد، 2010، صفحة 14)
- 3- تحويل أساس القياس المحاسبي من الأساس النقد الذي لا يعطي للإفصاح صوره دقيقة إلى أساس الاستحقاق وتصدر الاشارة إلى ان هذا الأساس يعطي السنة المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة بها حيث يتم تحميلها بكل ما يخصها من إيراداتهم بغض النظر عن الموعد المتوقع للتحصيل او الصرف اضافة إلى تقييم الاصول العينية ومتابعة اهتلاكها. (خبيطي ومونه، 2016، صفحة 106)

4- تدريس المعايير في المناهج الدراسية في الجامعات ومراكز التكوين لتخصصات المعنية لاخذ المعرفة والجانب النظري لمعايير محاسبة الدولية للقطاع العام بالاضافة لتنظيم ملتقيات وندوات من طرف باحثين ذو كفاءه.

5- التأهيل العلمي والعملية يعتبر أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية (المحاسب العمومي والامر بالتصرف) المعنيين بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لذلك لابد من تأهيلهم علميا وعمليا ليكون قادرين على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكلها الصحيح في عالم سريع التغير فالمحاسب اليوم أصبح مطالبا بمهارات واسعة في تكنولوجيا المعلومات وأكثر أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر لا يتوفرون على الكفاءات والمهارات المطلوبة وليس لهم دراية بهذه المعايير فضلا أن يفهموها ويطبقوها تطبيقا سليما وهذا ليس خاص بأعوان تنفيذ المحاسبة العمومية في الجزائر فقط بل هو الحال نفسه في معظم دول العالم التي لم تقم بعد بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. (خلف الله ومعاش، 2016، الصفحات 286-287)

6/- يجب توفر اعتمادات مالية كبيرة وكفاءات عالية من اجل تطبيق معايير محاسبة الدولية بنجاح.

7/- للإعلام دور هام في جميع المجالات من اجل دعم توجه معين للدولة لهذا يلزم تأهيل علمي لموظفي الإعلام الماليين لإيصال الفكرة للشعب وفهم المقصود من هذه المعايير والغاية من تطبيقها

### المطلب الثالث 3 أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق في البيئة الجزائرية ودورها في تعزيز معلومات المحاسبة العمومية

#### الفرع الأول: فوائد تبني معايير محاسبة الدولية للقطاع العام

الفائدة الجوهرية من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي إمكانية مقارنة مختلف الأنظمة المحاسبية لدول العالم وخاصة بالنسبة للممولين كصندوق النقد الدولي او البنك الدولي. ان اعتماد المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في اي دولة سيحقق العديد من الفوائد الاقتصادية والسياسية وغيرها من الفوائد لتلك الدولة وتشمل:

1- الفوائد السياسية لاعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

- المساءلة: ان متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام زيادة الافصاح في التقارير المحاسبية تزيد من مستوى المسائلة في الحكومة. (مزياي وفروم، 2010، صفحة 11)
- الشفافية والمصادقية: عند اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يصبح من الضروري الكشف على جميع المعلومات وفق ما تتطلبه هذه المعايير وبذلك زيادة مصداقية التقارير المالية للحكومة.
- أفضل الممارسات الدولية وقابلية المقارنة: تسعى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى ضمان ان تكون البيانات المالية المعدة على أساسها قابلة للمقارنة دوليا. (مزياي وفروم، 2010، صفحة 12)
- تفعيل الرقابة أكثر: الإفصاح الكامل للمعلومات في القوائم المعروضة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تدعم الشفافية والمصادقية مما يؤدي لمساءلة أكبر وبذلك رقابة أكثر على المؤسسات العمومية.

### 2- الفوائد الاقتصادية لاعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

- بناء الثقة في الوكالات المانحة والمقرضين: اعتماد المعايير المحاسبية الدولية يزيد الاهلية في البلاد الفوائد الاقتصادية الوصول من الوكالات المانحة والمؤسسات المالية للقطاع الخاص (السندات والصكوك وكالات التصنيف) والمؤسسات الرسمية ( صندوق النقد الدولي والبنك الدولي). (قمو، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، 2021، صفحة 9)
- تقديم الخدمات بصورة افضل: وهذا نتيجة المساءلة والشفافية والمصادقية التي من شأنها تحسين الخدمات وترشيد المال العام.
- الافصاح الشامل: يضمن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام افصاح شامل عن المعاملات المالية في القطاع العام.
- تعزيز ترتيبات الشراكة بين القطاعين العام والخاص: هذا نتيجة تنفيذ معايير مماثلة بين القطاع العام ( ipsas ) والقطاع الخاص (ias/ifrs).

### 3- فوائد اخرى:

حدد الأمين العام في تقريره المتعلق بالاستثمار في الأمم المتحدة لتصبح منظمة اقوى على الصعيد العالمي بشأن الإدارة المالية خمس فوائد رئيسية ترتبط باعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وهي: (قمو، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، 2021، صفحة 9)

- مواكبة افضل الممارسات؛
- تحسين إدارة الاصول والخصوم؛
- توافر معلومات اشتمل عن التكاليف؛
- تحسين الاتساق والقابلية للمقارنة؛
- زيادة الشفافية والمساءلة.

### الفرع الثاني: دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تعزيز معلومات المحاسبة العمومية في الجزائر

#### اولا: المحاسبة على أساس الاستحقاق ودورها في دعم شفافية المحاسبة العمومية

من أهم العوامل التي تؤثر على تحسين تسيير المال العام هي الشفافية وتعتبر احد الشروط الأساسية التي يجب على المكلفين الالتزام بها حيث تعمل على نشر جميع المعلومات الخاصة بالنفقات والإيرادات الموازنة العمومية هذا يجعل المستخدمين على دراية ورقابة مستمرة على الميزانيات وبالتالي الحد من السرية في الاعمال والفساد وهدر المال العام كما تساهم الشفافية في ضبط المعلومات مما تعطي نتائج ذات دقة عالية تساعد على معرفة مدى المصادقية المالية للبلد.

وباعتبار المحاسبة على أساس استحقاق تسجل كافة الإيرادات والنفقات وقت حدوث العملية الاقتصادية بغض النظر عن وقت تسديد او قبض المال الا ان اعداد الموازنة على هذا الأساس يستدعي دراسة جيدة وعميقة واخذ الاحتياطات اللازمة عند التنفيذ على هذا الأساس.



ثانيا: دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في دعم المساءلة والرقابة على المال العام

أصبحت الرقابة المالية صورة ملحة لحماية المال العام وتحسين أداء المكلفين اتجاهه مما يعود بالإيجاب على الاقتصاد الوطني بوجه عام.

في عام 1992 قامت لجنة معايير المراجعة التابعة للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا بإصدار معايير المراجعة الحكومية والتي تعد إرشادات يسير على نهجها مراجعو أجهزة الرقابة العليا عند أدائهم المهام المراجعة الحكومية، وفي عام 1998 تم إصدار ميثاق السلوك المهني لأجهزة الرقابة العليا خلال المؤتمر الدولي السادس عشر الذي عقد بمدينة مونتيفيديو عاصمة أوروغواي وهي تضم مجموعة من القيم والمبادئ الأخلاقية التي يتعين على مراجعي أجهزة الرقابة العليا التحلي بها عند ممارستهم لعملهم اليومي في المراجعة الحكومية، حيث تدعم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أهداف معايير مراجعة الحسابات التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبات بالنحو التالي: (قمو، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، 2021، صفحة 34)

- من بين الأجزاء الأربعة المكونة لمعايير مراجعة الحسابات التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبات "الافتراضات الأساسية" التي تقوم على ضرورة وجود معايير محاسبية مقبولة لإبلاغ البيانات المالية المتصلة باحتياجات الحكومة والإفصاح عنها، وهنا تظهر أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تسهل عملية المساءلة وتوفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات.
  - يقوم مراجع الحسابات بتصميم إجراءات المراجعة القانونية بالشكل الذي يساعده على تحديد درجة الوثوقية التي تتمتع بها ميزانية الدولة ومدى اكتمال وصحة حساباتها، وفي هذا الشأن تظهر أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الصادرة في شأن العرض والإفصاح الخاص بالبيانات المالية التي تدعم إرساء مبدأ الشفافية والمصادقية في عرض المعلومات المالية في الموازنة العامة.
  - تطبيق معايير محاسبة القطاع العام يضمن مستوى مقبول من الإفصاح عن المخاطر على المالية العامة وتحليلها وإدارتها. تحتل الرقابة المالية أهمية كبيرة في العملية الإدارية وتعد من أهم عناصر هذه العملية، ولا بد من تنظيم عملية الرقابة بشكل يجعل منها أداة فعالة في تطوير وتوجيه عمل الإدارات المختلفة ويتجسد هذا التنظيم من خلال السند القانوني الذي يحكم عملية الرقابة.
- والحقيقة أن الرقابة على النفقات العمومية ليست هدفا في حد ذاتها لأن الهدف الفعلي هو القضاء على الآثار السلبية التي يتسبب فيها سوء التسيير وسوء التنظيم وتبديد الأموال العمومية وقلة الشفافية في التقرير حولها والتي تؤدي إلى تعطل المشاريع والمخططات المسطرة مما يمكن أن يؤثر أيضا وبشدة على التوازنات الكبرى القائمة المالية والاقتصادية وحتى الاجتماعية والسياسية. (بن يحي، 2017، صفحة 285)

### خلاصة الفصل

توصلنا من خلال هذا الفصل إلى أن أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق المحاسبي تكمن في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مما تحققه من مصداقية وشفافية في عرض هذه المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وقابليتها للمقارنة على المستوى المحلي والدولي، هذا ما يدعم إلى وضع أنظمة رقابية على المؤسسات العمومية مما يعرض المسؤولين للمساءلة عن كيفية تسيير واستغلال الأموال ومن هذا رفع كفاءة أداء المكلفين في إدارة هذه المؤسسات وتقليل الغش وهدر المال العام.

## الفصل الثالث:

دراسة استبائية لعينة من

الأكاديميين والممارسين

والمهتمين بمهنة المحاسبة في

بسكرة

### تمهيد:

يتناول هذا الفصل الجانب العملي الذي يتبع الجانب السابق من الدراسة النظرية، وذلك بغرض جمع الدليل وزيادة موثوقية المعلومات المقدمة في البحث التي قد يؤيد أو تعارض وجهة النظر التي تم تكوينها، ويعتمد هذا الجانب على أسلوب الدراسة الميدانية، من خلال اعداد إستبانه مكونة من مجموعة أسئلة توجه إلى عينة من مجتمع الدراسة، التي تتعامل مع الواقع الفعلي لمشكلة البحث بهدف التعرف على آراء عينة الدراسة وتقييمها لدور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية.

حيث سنتطرق في هذا الفصل لمبحثين:

- المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة؛
- المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها ومناقشتها.

### المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

إن لكل بحث أدوات يستخدمها الباحث من أجل التوصل إلى أغراض البحث والنتائج المسطرة، وتختلف الطريقة والأدوات من باحث إلى آخر وسنقوم في هذا المبحث الطريقة التي قمنا بإتباعها في الدراسة الميدانية

#### المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة

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

#### أولاً: المنهج المتبع

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

#### ثانياً: مصادر جمع المعلومات

#### البيانات الأولية:

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

#### البيانات الثانوية:

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

ثالثا: عينة ومجتمع الدراسة:

### 1. مجتمع وعينة الدراسة:

يمثل مجتمع الدراسة أساتذة باحثين مختصين ومهنيين حيث تم تحديد العينة بطريقة عشوائية، وقد بلغت 44 استمارة موزعة على أفراد هذه العينة.

### 2. تحليل خصائص العينة:

من أجل تحليل موضعي للبيانات المتعلقة بخصائص عينة الدراسة، رأينا أنه يمكننا أن نستبعد خاصية الجنس لأنها حسب رأينا لا تؤثر على إجابات العينة وبالتالي تم تحييدها وبالمقابل قمنا بتحليل الخصائص الأخرى.

### المطلب الثاني: أداة الدراسة والاساليب الاحصائية المستخدمة

أولاً: أدوات الدراسة

من أجل إجراءات الدراسة الميدانية وجمع مختلف البيانات والمعلومات اعتمد الباحث على استمارة الاستبيان التي تعتبر من أهم وسائل جمع البيانات، لذلك تمت بالاستعانة لمعرفة آرائهم في القرارات المتخذة، ومدى تأثيرها على سلوك وأداء الموظفين، حيث تحتوي الاستمارة على 31 سؤالاً كما موضح في الملحق رقم 01، حيث تم اعداد الاستمارة على النحو التالي:

- إعداد استبيان أولي من اجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
- عرض الاستبيان على المشرف من اجل اختبار مدى ملائمتها لجمع البيانات من الاخذ بتوجيهاته.
- توزيع الاستبيان على معظم أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة خلال الفترة مارس 2023 إلى غاية أفريل 2023.

### 1. الاستبيان:

صمم الاستبيان بطريقة مبسطة واحتوى على أسئلة واضحة وسهلة، كما كانت الإجابة عن الأسئلة وفق منهاج الاجابات المغلقة وهذا من أجل تسهيل عملية تحديد النتائج، بالإضافة إلى ثلاث أسئلة، مفتوحة حيث تضمن الاستمارة ما يلي:

### ■ مقدمة الدراسة:

تعد مقدمة الاستبيان حسب العديد من الدراسات والابحاث الضرورية في الاستبيان، وكانت مقدمتنا عبارة عن رسالة وجهت لاساتذة باحثين مختصين ومهنيين، وتحديد الهدف من الدراسة المتمثل في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر.

### ■ محتوى الدراسة:

تم تقسيم الاستبيان إلى جزئين كما يلي:

الجزء الأول " البيانات العامة ": يتكون من بيانات الشخصية لعينة الدراسة؛

الجزء الثاني " محاور الاستبانة ": احتوى هذا الجزء مجموعة من الاسئلة ضمن ثلاث محاور متعلقة بصلب الموضوع.

## 2. صدق فقرات الاستبيان

تم عرض الاستبيان على الاساتذ المشرف وقد تم الاخذ بملاحظاته وتوجيهاته، وتم تسجيل النموذج لهذا الغرض.

ثانيا: المعالجات الاحصائية المستخدمة في الدراسة

تم تفريغ البيانات وتحليلها من خلال برنامج SPSS الاحصائي وتم استخدام الاختبارات الاحصائية التالية:

- النسب المتوية للبيانات الشخصية لمعرفة خصائص العينة؛
- اختبار الفاكرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان؛
- المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري لتحديد أهمية الدراسات ومدى استجابة أفراد العينة تجاه أبعاد ومحاور الدراسة؛

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة النتائج

في هذا المبحث الأخير تم تناول نتائج الدراسة المتحصل عليها ومناقشتها من خلال التطرق للنسب المئوية لعينة الدراسة لمعرفة خصائص وسمات العينة، وكذا التأكد من ثبات فقرات الاستبيان حسب طريقة الفا كرونباخ، إضافة إلى تحليل فقرات الاستبيان ومناقشتها لتأكيد صحة فرضيات الدراسة من عدمها.

المطلب الأول: نتائج الدراسة

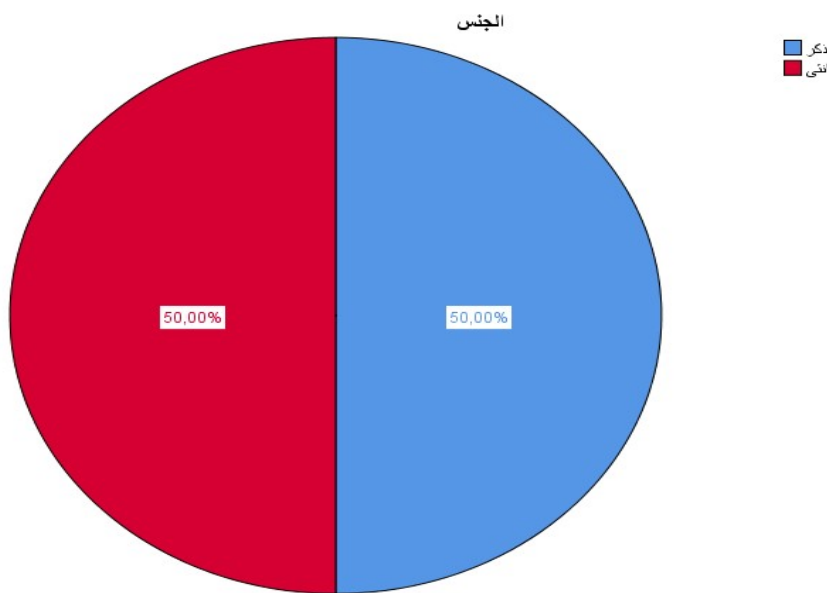
■ الجنس:

الجدول رقم 01: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

		تكرار	النسبة	النسبة المئوية التراكمية
Valide	ذكر	22	50,0	50,0
	انثى	22	50,0	100,0
	المجموع	44	100,0	

تتكون العينة المدروسة من 44 فردا بحيث يتضح لنا من هذه الدراسة أن نسبة الذكور 50% ونسبة الاناث 50 % أي أنها متساوية، كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم 02: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء عن نتائج SPSS



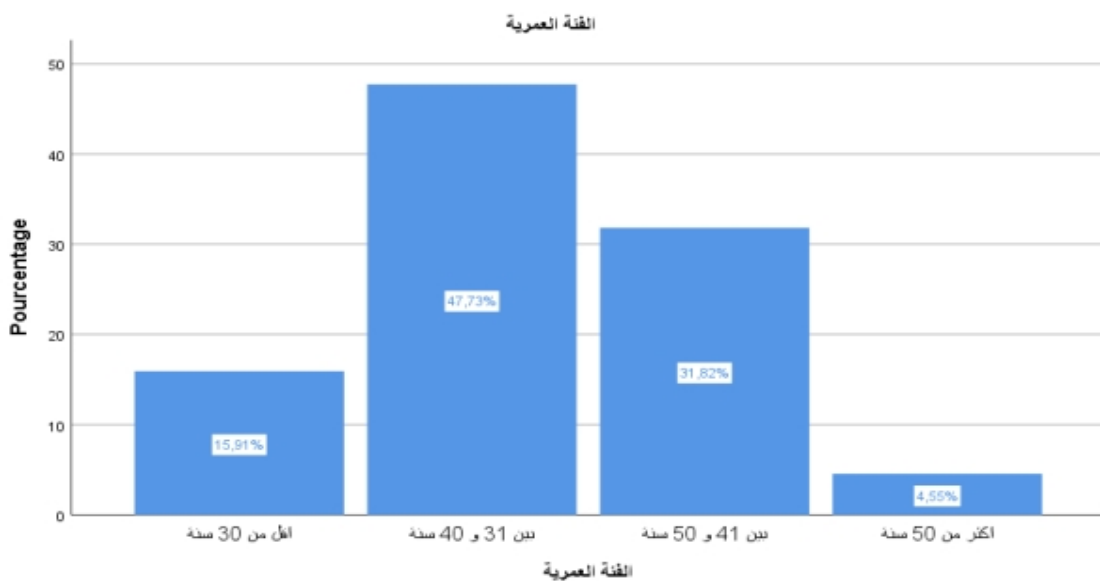
■ العمر:

الجدول رقم 2: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية

	التكرار	النسبة	النسبة التراكمية
Valide	أقل من 30 سنة	7	15,9
	بين 31 و40 سنة	21	47,7
	بين 41 و50 سنة	14	31,8
	أكثر من 50 سنة	2	4,5
	مجموع	44	100,0

تم تقسيم أفراد عينة المدروسة إلى أربعة فئات عمرية حيث نجد 15.91% من عينة الدراسة هم أقل من 30 سنة، و43.73% من العينة تتراوح أعمارهم (31\_ 40 سنة)، و31.82% من عينة الدراسة تراوحت أعمارهم من (41\_50 سنة)، و4.55% من العينة هم فئة 50 فما فوق، ويتضح من خلال النسب الموضحة أن الفئة ما بين (31\_40 سنة) تحتل المرتبة الأولى مقارنة بالأعمار الأخرى، كما هو موضح في الشكل رقم 03، وهذا ما يبين أن هذا ما يبين أن الأساتذة الباحثين والمهنيين أغلبهم من الفئة العمرية (31\_ 40 سنة).

الشكل رقم 03: توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً عن نتائج SPSS

المستوى العلمي

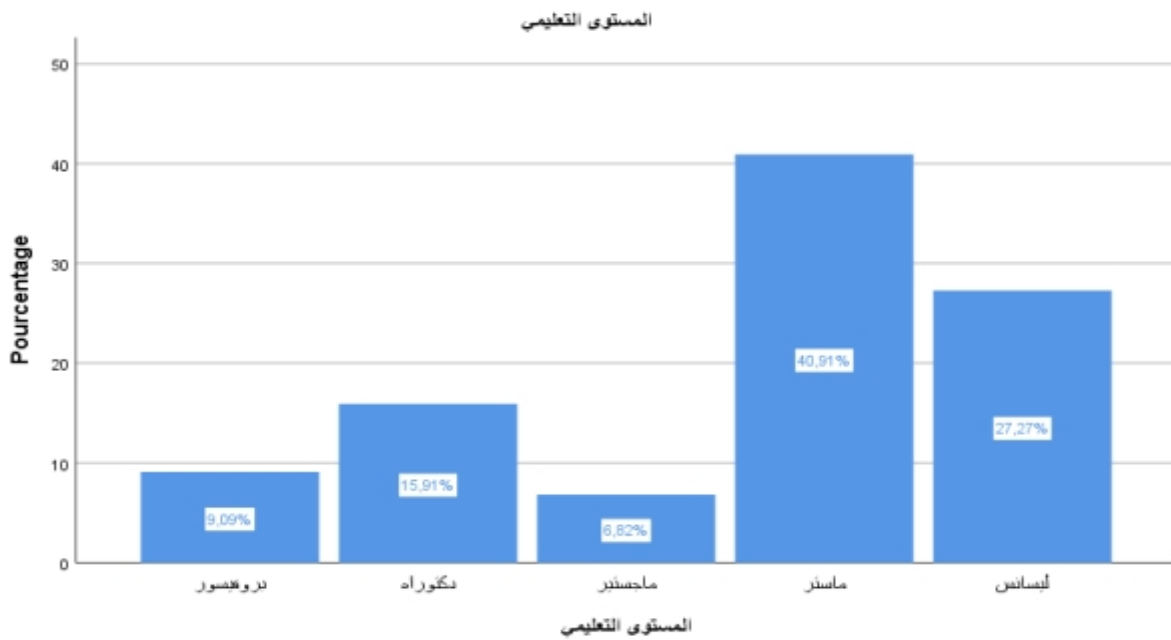
الجدول رقم 03: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

	التكرار	النسبة	النسبة التراكمية
بروفيسور	4	9,1	9,1
دكتوراه	7	15,9	25,0
ماجستير	3	6,8	31,8
ماستر	18	40,9	72,7
ليسانس	12	27,3	100,0
مجموع	44	100,0	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء عن نتائج SPSS

بين الشكل رقم 04 أن 9.09% من عينة الدراسة مستواهم العلمي بروفيسور، و 15.91% من عينة الدراسة مستواهم العلمي دكتوراه، و6.82% من عينة الدراسة مستواهم العلمي ماجستير، و 40.91% من عينة الدراسة مستواهم العلمي ماستر، و27.27% من عينة الدراسة مستواهم العلمي ليسانس، وهذا ما يدل على توفر عنصر المعرفة مما يساهم في كفاءة أفراد العينة.

الشكل رقم 04: توزيع عينة الدراسة على المستوى العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء عن نتائج SPSS

▪ الوظيفة:

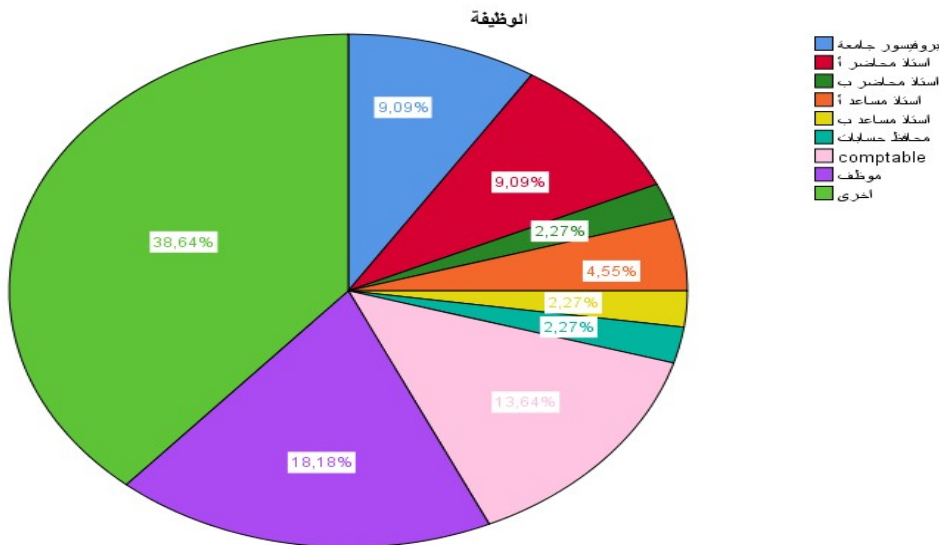
الجدول رقم 04: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

	التكرار	النسبة	النسبة المتراكمة
بروفيسور جامعة	4	9,1	9,1
استاذ محاضر أ	4	9,1	18,2
استاذ محاضر ب	1	2,3	20,5
استاذ مساعد أ	2	4,5	25,0
استاذ مساعد ب	1	2,3	27,3
محافظ حسابات	1	2,3	29,5
comptable	6	13,6	43,2
موظف	8	18,2	61,4
اخرى	17	38,6	100,0

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء عن نتائج SPSS

بين الجدول رقم 04 أن 38.64% من عينة الدراسة أساتذة محاضرين ب، و 18.18% من عينة الدراسة موظفين وبلغت نسبة المحاسبين نسبة 13.64%، ومحافظو الحسابات بنسبة 2.27 %، و 2.27 % من العينة أساتذة مساعدين ب، و4.55% أساتذة مساعدين أ و2.27% من فئة اخرى، و9.09% من عينة الدراسة اساتذة محاضرين أ، وبلغت نسبة فئة البروفيسور 9.09% .

الشكل 05: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء عن نتائج SPSS

■ الخبرة الوظيفية:

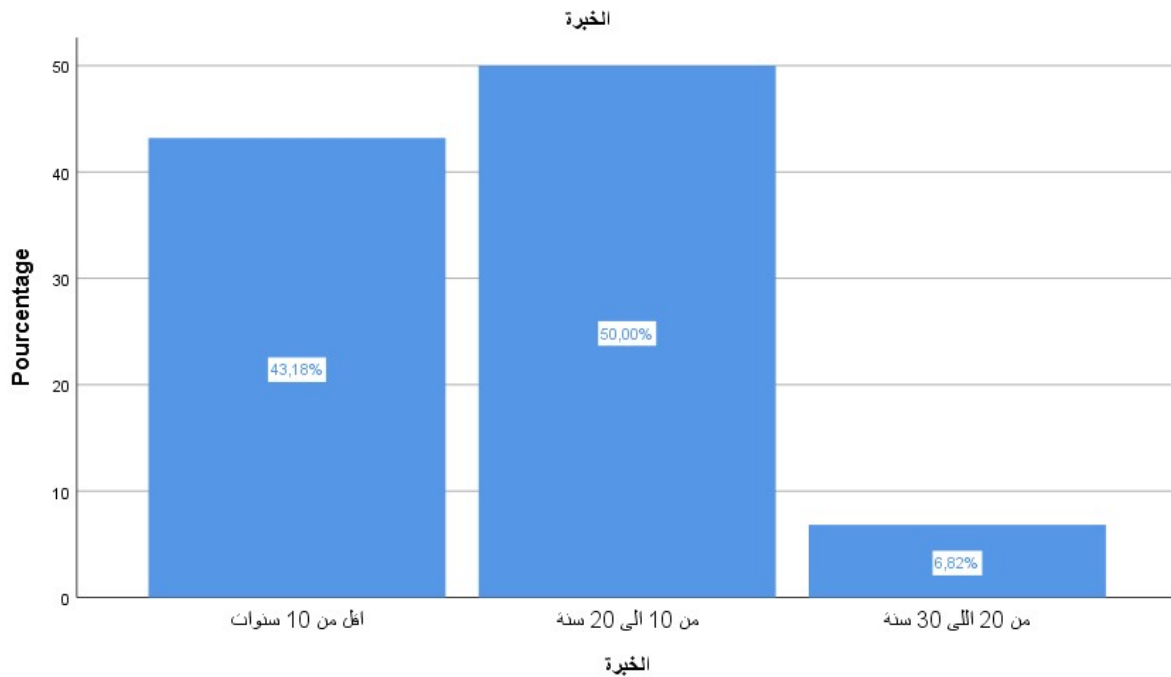
الجدول رقم 05: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة الوظيفية

	التكرار	النسبة	النسبة المتراكمة
Validه	19	43,2	43,2
أقل من 10 سنوات	22	50,0	93,2
من 10 إلى 20 سنة	3	6,8	100,0
من 20 إلى 30 سنة	44	100,0	
مجموع			

المصدر: من إعداد الطالبين بناء عن نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أن غالبية افراد الدراسة لديهم خبرة في مجال عملهم تمكنهم من التعامل الجيد مع أسئلة الاستبانة، حيث أن 25 فردا تفوق خبرتهم المهنية 10 سنوات أي ما نسبته 57 بالمئة، أما ما يمثل من أفراد العينة الذين لديهم خبرة أقل من 10 سنوات يمثلون 19 بالمئة.

الشكل 06: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة الوظيفية



المصدر: من إعداد الطالبين بناء عن نتائج SPSS

المطلب الثاني: الخصائص السيكومترية للاستبيان

الفرع الأول: صدق اداة الدراسة

ويقصد بصدق الاستبيان أن تقيس ما وضعت لقياسه ولقد قمنا بالتأكد من صدق الاستبيان بطريقتين:

أولا: صدق المحكمين

قبل نشر الاستبيان على أفراد العينة تم عرضه على الأساتذة المحكمين في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد خيضر بسكرة، متخصصين في المحاسبة وذلك للاسترشاد بأرائهم في مدى مناسبة عبارات الاستبيان للهدف منه، وبعد اخذ الملاحظات المقدمة وللحصول على إجابات أفراد العينة تم التوصل إلى الشكل النهائي للاستبيان.

ثانيا: الصدق البنائي (الاتساق الداخلي)

ويقصد بالاتساق الداخلي قوة الارتباط بين الدرجات كل عبارة من عبارات الاستبيان، والدرجة الكلية للمقياس وبين العبارة والمحور الرئيسي الذي تنتمي اليه، أي يقيس مدى صدق عبارات المقياس وقياس الأهداف، وتم حساب الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان على عينة الدراسة البالغ حجمها 44.

▪ الصدق الداخلي لعبارات المحور الأول ( واقع المحاسبة العمومية في الجزائر)

الجدول رقم 06: يبين الصدق الداخلي لعبارات المحور الأول

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	لا يوفر نظام المحاسبة العمومية الإفصاح الشامل عن المعلومات التي يمكننا من خلالها تحديد أوجه الفساد المالي والإداري ومعالجتها	,306*	,003
02	يعاني نظام المحاسبة العمومية من ضعف الرقابة على المال العام	,327*	,001
03	لا يمكن لنظام المحاسبة العمومية من قياس أداء الهيئات العمومية بصورة واضحة	,350*	,002
04	نظام المحاسبة العمومية قائم على الأساس النقدي والذي تعله عده سلبيات	,418**	,005
05	الأساس النقدي لا يمكن من معرفة النفقات التي لم تصرف والإيرادات التي لم تحصل بعد	,455**	,002
06	تعتبر القوائم المالية الحالية رقمية اي احصائية اكثر ما أنها تسييرية	,691**	,000
07	يحتاج العنصر البشري إلى تأهيل علمي ومهني	0.634	,000
08	تحتاج المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها	,308*	,002
09	هل اعتماد القانون العضوي رقم 15/18 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 المتعلق بقانون المالية والذي يجري تنفيذه سنة 2023 سيحقق نتائج إيجابية وتطوير لنظام المحاسبة العمومية	,438**	,003
10	نظام المحاسبة العمومية الحديث متوجه نحو التسيير المتمحور حول النتائج بالاعتماد على مبدأ تعدد السنوات لتحقيق الأهداف	,433**	,003
11	يعتمد نظام المحاسبة العمومية الحديث على مبدأ تحديد النفقات والإيرادات التي تأخذ بعين الاعتبار الفترة المتعلقة بها	,462**	,002

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج spss v26

## الفصل الثالث..... دراسة استبائية لعينة من الأكاديميين والممارسين والمهتمين بمهنة المحاسبة في بسكرة

يتضح من الجدول أعلا " واقع المحاسبة العمومية في الجزائر " أنه مرتبط ارتباطا طرديا مع مجموعة العبارات التي تقيسه وتراوحت معاملات الارتباط بين 0,308 و 0.691 وهي متوسطة وقوية.

▪ **الصدق الداخلي لعبارات المحور الثاني (متطلبات تحسين التسيير المالي العمومي للقطاع العام في الجزائر في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام)**

▪ **جدول رقم 07: يبين الصدق الداخلي لعبارات المحور الثاني**

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يجب دمج تدريس معايير (IPSAS) على المستوى الجامعي باعتباره عامل مهم لنجاح الإصلاح المحاسبي	,396	,001
02	إصلاح الجانب القانوني بحيث لا يتعارض مع التشريعات الدولية من اجل الاستفادة من دعم المنظمات المالية الدولية	,462**	,002
03	إصلاح الجانب التقني وتطوير أنظمة الإعلام الآلي في هذا المجال	,549**	,000
04	إصلاح المخطط المحاسبي بما يتوافق مع متطلبات المعايير (IPSAS)	,336*	,026
05	تخفيف مركزية السلطة التي تتولى جميع شؤون الإدارة وهذا بمنح سلطة التطوير للمؤسسات العمومية	,446**	,002
06	تأهيل أعوان تطبيق المحاسبة العمومية علميا وعمليا من اجل ضمان فهم وتطبيق الجيد لمعايير (IPSAS)	.509	.000
07	الاستفادة من تجارب الدول التي كانت سباقة في تطبيق معايير (IPSAS)	,470	,002
08	الاستعانة بالهيئات المهنية لتنفيذ ناجح لمعايير (IPSAS)	,409**	,006
09	وجوب تعديل أساس القياس المحاسبي بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق	,510**	,000
10	وجوب التقارب لتبني معايير (IPSAS) من اجل إعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام	,630**	,000

**المصدر:** من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج spss v26

يتضح من الجدول أعلا "متطلبات تحسين التسيير المالي العمومي للقطاع العام في الجزائر في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، أنه مرتبط ارتباطا طرديا مع مجموعة العبارات التي تقيسه وتراوحت معاملات الارتباط بين 0.336 و 0.630 وهي متوسطة

▪ **الصدق الداخلي لعبارات المحور الثالث (تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام): وهو ما يوضحه الجدول الموالي:**

## الفصل الثالث..... دراسة استبائية لعينة من الأكاديميين والممارسين والمهتمين بمهنة المحاسبة في بسكرة

جدول رقم 08: يبين الصدق الداخلي لعبارات المحور الثالث

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	عدم جاهزية البيئة الجزائرية بشكل كبير لاعتماد معايير (IPSAS)	,364*	50,0
02	غياب التنسيق بين هيئات وزارة المالية في الإطار المحاسبي	,582**	,000
03	غياب الإرادة السياسية من الدولة	,380*	10,0
04	يجب على كل المؤسسات العمومية الاشتراك عملية الإصلاح المحاسبي تحت إشراف وزارة المالية	,666**	,000
05	فتح مناقشة لتطبيق معايير (IPSAS) مع جهة رقابية وترفع تقريرها إلى السلطة التشريعية وذلك بخصوص الإجراءات التي يجب اتخاذها بخصوص المرحلة الانتقالية	,331*	20,0
06	ضرورة وضع إستراتيجية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية تتناسب مع وضع البيئة الجزائرية	,303*	60,0
07	يستلزم انشاء هيئات محاسبية مهنية مستقلة مهمتها العمل على ترقية النظام المحاسبي	,534**	,000
08	هل من الضروري تنفيذ الإصلاح الميزانياتي أولا ثم بعدها يتم الإصلاح المحاسبي	,589**	,000
09	هل تبني معايير (IPSAS) يحقق جودة التسيير المالي العمومي للمرفق العام في الجزائر	,543**	,000
10	هل توجد نتيجة لجهود الدولة في مختلف المشاريع الإصلاحية التي تسعى إليها في القطاع العام	.374	20,0

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج spss v26

يتضح من الجدول أعلا " تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام " أنه مرتبط ارتباطا طرديا مع مجموعة العبارات التي تقيسه وتراوحت معاملات الارتباط بين 0.303 و 0.666 وهي متوسطة.

### ■ الاتساق الداخلي لمحاور الدراسة والمقياس:

يعتبر الصدق الاتساق الداخلي لأحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من المحاور بالدرجة الكلية لعبارات الاستبيان، ويوضح الجدول مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لعبارات الاستبيان، وعلاقتها القوية بالهدف العام لدراسة، وبذلك نكون قد تحققنا من أن المقياس يتسم بدرجة عالية من الصدق.

جدول رقم 09: يبين الاتساق الداخلي لمحاور الدراسة

المحور الثالث	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث
المحور الأول	1,000	,261	,376*
المحور الثاني	,261	1,000	,644**
المحور الثالث	,376*	,644**	1,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج spss v26

\*تعني مستوى الدلالة عند 0.05

\*\*تعني مستوى الدلالة عند 0.01

نلاحظ أن معاملات الارتباط جميعها مرتفعة أي دالة احصائية عند مستوى دلالة 0.01 ، مما يجعل المقياس صادقا وبالتالي صالحا لقياس ما وضع لقياسه ويمكن الوثوق بنتائجه.

#### الفرع الثاني: ثبات اداة القياس

تم إجراء خطوات الثبات على العينة حسب معامل ألفا كرونباخ

#### ▪ طريقة ألفا كرونباخ

لإجراء اختبار الثبات بمصدقية أسئلة الاستبيان نستخدم عامل الثبات ألفا كرونباخ كمعامل لثبات يأخذ قيما تتراوح بين الصفر والواحد فإذا لم يكون هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساويا للصفر، و على العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساويا للواحد

الجدول رقم 10 يمثل معامل الثبات ألفا كرونباخ.

عدد العبارات	قيمة معامل ألفا كرونباخ
31	0.691

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء عن نتائج SPSSv26

من خلال الجدول السابق نجد أن معامل الثبات مرتفع وموجب الاشارة 0.691 أي ما يعادل 69.1 % وبالتالي يمكننا القول أن أداة الدراسة تمتاز تقريبا بثبات مما يعني إمكانية الاعتماد على الاستبيان في قياس المتغيرات المدروسة وبالتالي إمكانية تعميم نتائج الاستبيان على مجتمع الدراسة.

#### ▪ عرض نتائج الوصف الاحصائي لابعاد الاستبيان

##### الوصف الاحصائي للاستبيان:

قمنا بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات جميع أسئلة الاستبيان، وبناء على قيمة المتوسط الحسابي باستخدام مقياس ليكارت الثلاثي كما يوضح الجدول، نستطيع منه دراسة العلاقة بين المحاور ومعرفة أي المحورين اقوى ارتباطا او الاقل ارتباطا.

##### الاتجاه العام لإجابات العينة:

قصد اتجاه العام لاجابات العينة على كامل الفقرات المنفردة أو مجتمعة من خلال المحاور وهذا بالاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، تم وضع جدول يحدد وزن كل اختيار من اختيارات سلم ليكارت الثلاثي كما يلي:



الجدول رقم11: أوزان سلم ليكارت الثلاثي

3.00_2.34	2.34_1.67	1.67_1.00	الوزن
غير موافق	محايد	موافق	التصنيف

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء عن نتائج SPSS

● تحليل نتائج المحور الأول:

نعرض في الجدول نتائج المحور الأول وفق ما تم استخراجها من برنامج SPSS:

جدول رقم12: واقع تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر

رقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	لا يوفر نظام المحاسبة العمومية الإفصاح الشامل عن المعلومات التي يمكننا من خلالها تحديد أوجه الفساد المالي والإداري ومعالجتها	2.73	0.54	غير موافق
02	يعاني نظام المحاسبة العمومية من ضعف الرقابة على المال العام	1.77	0.60	محايد
03	لا يمكن لنظام المحاسبة العمومية من قياس أداء الهيئات العمومية بصورة واضحة	1.52	0.82	موافق
04	نظام المحاسبة العمومية قائم على الأساس النقدي والذي تعله عده سلبيات	1.5	0.57	موافق
05	الأساس النقدي لا يمكن من معرفة النفقات التي لم تصرف والإيرادات التي لم تحصل بعد	2.48	0.82	غير موافق
06	تعتبر القوائم المالية الحالية رقمية اي احصائية أكثر ما أنها تسيرية	1.66	0.76	موافق
07	يحتاج العنصر البشري إلى تأهيل علمي ومهني	1.00	0.00	موافق
08	تحتاج المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها	1.66	0.32	موافق
09	هل اعتماد القانون العضوي رقم 15/18 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 المتعلق بقانون المالية والذي يجري تنفيذه سنة 2023 سيحقق نتائج ايجابية وتطوير لنظام المحاسبة العمومية	2.30	0.66	موافق
10	نظام المحاسبة العمومية الحديث متوجه نحو التسيير المتمحور حول النتائج بالاعتماد على مبدأ تعدد السنوات لتحقيق الأهداف	2.59	0.69	محايد
11	يعتمد نظام المحاسبة العمومية الحديث على مبدأ تحديد النفقات والإيرادات التي تأخذ بعين الاعتبار الفترة المتعلقة به	2.68	0.63	غير موافق
A	جميع العبارات	1.66	0.25	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء عن نتائج SPSS

## الفصل الثالث..... دراسة استبائية لعينة من الأكاديميين والممارسين والمهتمين بمهنة المحاسبة في بسكرة

لقد عالج المحور الأول من الاستبانة واقع تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر، وتضمن 12 سؤالاً حاولنا من خلالها استطلاع آراء أفراد العينة عن واق المحاسبة العمومية في الجزائر ومدى قدرتها على الحفاظ على المال العام، فكان المتوسط الحسابي لكافة الفقرات 1.66 بانحراف معياري 0.25. وبإسقاط هذه القيمة 1.66 على سلم الاوزان نجد أن الاتجاه العام للاجابات تركز حول الاختيار موافق أي ضمن المجال 1.00\_1.67 و بانحراف معياري ضعيف 0.25 مما يدل على اجماع أفراد العينة على الاختيار موافق مما يؤكد على ضرورة تطبيق وإصلاح المحاسبة العمومية.

### • تحليل نتائج المحور الثاني:

الجدول رقم 13: متطلبات تحسين التسيير المالي العمومي للقطاع العام في الجزائر في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية

#### للقطاع العام

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العام
01	يجب دمج تدريس معايير (IPSAS) على المستوى الجامعي باعتباره عامل مهم لنجاح الإصلاح المحاسبي	1.53	0.25	موافق
02	إصلاح الجانب القانوني بحيث لا يتعارض مع التشريعات الدولية من اجل الاستفادة من دعم المنظمات المالية الدولية	2.66	0.64	غير موافق
03	إصلاح الجانب التقني وتطوير أنظمة الإعلام الآلي في هذا المجال	1.64	0.30	موافق
04	إصلاح المخطط المحاسبي بما يتوافق مع متطلبات المعايير IPSAS	1.66	0.53	موافق
05	تخفيف مركزية السلطة التي تتولى جميع شؤون الإدارة وهذا بمنح سلطة التطوير للمؤسسات العمومية	2.59	0.65	غير موافق
06	تأهيل أعوان تطبيق المحاسبة العمومية علميا وعمليا من اجل ضمان فهم وتطبيق الجيد لمعايير IPSAS	1.00	0.00	موافق
07	الاستفادة من تجارب الدول التي كانت سباقة في تطبيق معايير (IPSAS)	1.49	0.29	موافق
08	الاستعانة بالهيئات المهنية لتنفيذ ناجح لمعايير (IPSAS)	1.40	0.55	موافق
09	وجوب تعديل أساس القياس المحاسبي بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق	2.77	0.47	غير موافق
10	وجوب التقارب لتبني معايير (IPSAS) من اجل إعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام	2.86	0.40	غير موافق
B	جميع العبارات	1.59	0.17	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء عن نتائج SPSS

## الفصل الثالث..... دراسة استبائية لعينة من الأكاديميين والممارسين والمهتمين بمهنة المحاسبة في بسكرة

لقد عالج المحور الثاني من الاسييان متطلبات تحسين التسيير المالي العمومي للقطاع العام في الجزائر في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و أهم ما وضعه الجدول رقم 04 إذ جاء اتجاه الاجابات بمتوسط حسابي 1.59 وانحراف معياري ضعيف جدا 0.17 وهو في المجال 1.00\_1.67 أي الاختيار موافق، مما يعني اجماع العينة على ضرورة تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتلبية كل متطلبات تحسين التسيير المالي العمومي في الجزائر.

### • تحليل نتائج المحور الثالث:

#### الجدول رقم 14: تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العام
01	عدم جاهزية البيئة الجزائرية بشكل كبير لاعتماد معايير الدولية للقطاع العام	1.40	0.69	موافق
02	غياب التنسيق بين هيئات وزارة المالية في الإطار المحاسبي	2.30	0.63	محايد
03	غياب الإرادة من الدولة السياسية	2.32	0.80	محايد
04	يجب على كل المؤسسات العمومية الاشتراك عملية الإصلاح المحاسبي تحت إشراف وزارة المالية	1.67	0.63	موافق
05	فتح مناقشة لتطبيق معايير الدولية للقطاع العام مع جهة رقابية وترفع تقريرها إلى السلطة التشريعية وذلك بخصوص الإجراءات التي يجب اتخاذها بخصوص المرحلة الانتقالية	2.75	0.48	غير موافق
06	ضرورة وضع إستراتيجية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية تتناسب مع وضع البيئة الجزائرية	1.30	0.46	موافق
07	يستلزم انشاء هيئات محاسبية مهنية مستقلة مهمتها العمل على ترقية النظام المحاسبي	1.60	0.63	موافق
08	هل من الضروري تنفيذ الإصلاح الميزانياتي أولا ثم بعدها يتم الإصلاح المحاسبي	2.11	0.84	محايد
09	هل تبني معايير (IPSAS) يحقق جودة التسيير المالي العمومي للمرفق العام في الجزائر	1.35	0.62	موافق
10	هل توجد نتيجة لجهود الدولة في مختلف المشاريع الإصلاحية التي تسعى إليها في القطاع العام	2.30	0.87	محايد
<b>C</b>	<b>جميع العبارات</b>	<b>1.43</b>	<b>0.30</b>	

المصدر: من إعداد الطالبين بناء عن نتائج SPSS

## الفصل الثالث..... دراسة استبائية لعينة من الأكاديميين والممارسين والمهتمين بمهنة المحاسبة في بسكرة

لقد عالج المحور الثاني من الاستبيان تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وتضمن 10 أسئلة حاولنا من خلالها استطلاع آراء افراد العينة الصعوبات في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام فكان المتوسط الحسابي لكافة العبارات 1.43 بانحراف معياري 0.30 وباسقاط هذه القيمة 1.43 عل سلم الاوزان نجد أن الاتجاه العام للاجابات تمركزة حول الاختيار موافق أي ضمن المجال 1.00\_ 1.67 بانحراف معياري ضعيف جدا 0.30 مما يدل على اجماع أفراد العينة على الاختيار موافق،وقد جاءت هذه النتيجة لتثبيت صحة الفرضية الثالثة أي البيئة الجزائرية غير جاهزة لتبني المعايير المحاسبية الدولية القطاع العام ويلزم مواجهة التحديات لتطبيق هذه المعايير.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها عن طريق توزيع استمارة استبيان وتحليلها باستخدام برنامج spss v26 لمعرفة آراء الأساتذة الباحثين وبعض الموظفين في المجال حول آفاق تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية حيث كان اغلب اتجاه العينة كما يلي:

تبين من المحور الأول أن نظام المحاسبة العمومية لا يوفر الإفصاح الشامل عن المعلومات بحيث يعاني النظام من ضعف الإبلاغ المالي والرقابة على المال العام.

أما المحور الثاني من الاستبيان كان اتجاه غالبية آراء العينة مع ضرورة إجراء إصلاح شامل لنظام المحاسبة العمومية في مختلف جوانبه وكذلك ضرورة تأهيل أعوان تطبيق المحاسبة العمومية ودمج تدريس المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على مستوى الجامعي باعتباره عامل مهم لنجاح الإصلاح المحاسبي.

أما فيما يخص المحور الثالث كان اتجاه اغلب الآراء بحقيقية وجود تحديات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وضرورة وضع إستراتيجية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية تتناسب مع وضع البيئة الجزائرية.

خاتمة

لقد تطرقنا في هذه الدراسة إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير المحاسبة العمومية من خلال الإجابة على الإشكالية المطروحة ما هو دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية ؟

وذلك من خلال وصف الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحقيق أهداف الحكومات والمؤسسات العمومية من الإفصاح عن القوائم المالية ذات الغرض العام وتحقيق جودتها والتسيير العقلاني للمال العام، والفوائد التي تعود عليها عند تطبيق هذه المعايير، حيث تكتسي أهداف القوائم والتقارير المالية أهمية بالغة خاصة عندما تكون الحكومات والمؤسسات العمومية بصدد مضمونها.

#### اختبار صحة الفرضيات:

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم اختبار صحة الفرضيات من عدمها والتي تم وضعها كإجابة مؤقتة، وذلك كما يلي:

#### الفرضية الأولى:

والتي تنص على أن "المحاسبة العمومية تحتاج إلى إصلاحات لتلبي حاجيات مستعملي القوائم المالية" حيث أن مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الحالي لا تتسم بمستوى إفصاح عال ما يعطي صورة مظلمة عن وضعية المؤسسة العمومية، ولا تكفي لعملية اتخاذ القرارات لأنها لا تتيح لنا إمكانية المقارنة بين السنوات المالية، ولا تستوعب كل عناصر التجهيز الخاصة بالمؤسسة، كما أن نظام المحاسبة العمومية الحالي يحتوي على مدونة حسابات غير مرنة أفقدت توازن حسابات الميزانية بحيث تحتوي على مجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة.

#### الفرضية الثانية:

والتي تنص على وجوب "تحديث المحاسبة لتوافق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، فقد تم تصميم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على أسس تقليدية تجاوزها الزمن وعدم استجابتها للتطورات المتسارعة، مما جعله يعاني من عدة نقاط ضعف، حيث أن نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يعتمد على إطار قانوني محدود ويشوبه العديد من النقائص، جعلته غير قادر على مسايرة المبادئ الحديثة والسليمة للتسيير الفعال للمال العام، كم كشف تشخيص نظام المحاسبة العمومية وفقا لمدونة حسابات الخزينة عن محدوديته، حيث تم تسجيل عدة نقائص أهمها اعتماده على الأساس النقدي مما جعله غير قادر على إعطاء صورة صادقة عن الذمة المالية للدولة، بالإضافة إلى عدم تماثيه مع التقنيات الحديثة لمعالجة المعلومات، وهو ما أثر على جودة البيانات المالية لمخرجاته مما جعل الجزائر تصنف من بين الدول التي لها مؤشر ضعيف في تحقيق الشفافية والتسيير الفعال للمال العام، من جهة آخر ظهر أن النظام الموازي الحالي في الجزائر القائم على موازنة البنود على أنه يعاني من عدة نقائص جعلته عاجزا عن تحقيق الأهداف المرجوة، وقد أثرت هذه النقائص المسجلة في النظام الميزاني الحالي على النظام المحاسبي للدولة ومخرجاته وجعلت من نظام المحاسبة العمومية في الجزائر نظام تقليدي لا يتوافق مع الممارسات السليمة لتسيير المالية العمومية.

## الفرضية الثالثة:

والتي تنص على أن "البيئة الجزائرية غير جاهزة لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام" ولهذا أطلقت وزارة المالية الجزائرية سنة 2006 مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ليتوافق مع الممارسات الدولية السليمة، من خلال الإصلاح الميزاني وذلك باعتماد موازنة البرامج القائمة على النتائج والإطار الميزاني متوسط المدى إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية، تعزيز الوثائق الميزانية لزيادة الشفافية وإقامة نظام معلومات محاسبي وميزاني مندمج، وكذلك من خلال مشروع إصلاح محاسبة الدولة وفقا لمشروع مخطط محاسبة الدولة الجديد بالانتقال إلى أساس الاستحقاق وفق معايير محاسبة الدولة المستوحاة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

حيث أن المنظمات الدولية تشجع على تبني مجموعة من المبادئ والمعايير في القطاع العام تهدف لإصلاح نظام المحاسبة العمومية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتي تعتبر من أفضل الممارسات الدولية لإعداد التقارير المالية في وحدات القطاع العام باعتبارها تساهم بشكل كبير في شفافية وحوكمة تسيير المال العام.

## نتائج الدراسة:

— تعتبر معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من أفضل الممارسات الدولية لإعداد التقارير المالية في وحدات القطاع العام، باعتبارها تساهم في تطوير نظام المحاسبة العمومية من خلال تشجيعها الدول على تبني أساس الاستحقاق والمحاسبة عن الأصول الثابتة وتحسين جودة الإبلاغ المالي للتقارير المالية الخاصة بالمنظمات الحكومية، مما يؤثر بشكل كبير على الشفافية والمساءلة.

— تحليل العلاقة بين أعوان المحاسبة العمومية أبرزت وجود علاقة تكامل وتضارب، كما كشفت العلاقة بين المراقب المالي والمحاسب العمومي عن وجود رقابة إضافية غير مبررة باعتبارهما يقومان بنفس المهام الرقابية.

— يتضمن نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على أربعة أنواع مختلفة من المحاسبة تتمثل في محاسبة إدارية بمسكها الآمرون بالصرف، محاسبة عامة وفق مدونة حسابات الخزينة تمسك من طرف المحاسب العمومي، محاسبة خاصة بالموارد القيمة والسندات، محاسبة تحليلية تسمح بحساب أسعار التكلفة وتكاليف الخدمات العمومية.

اتبعت الجزائر نمط تكييف معايير IPSAS- وفق خصوصية البيئة الجزائرية وهو نفس النمط الذي اتبعته الدولة الفرنسية كما تم اعتماد نفس مبادئ الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

— عرف تنفيذ مشروع إصلاح محاسبة الدولة في الجزائر تأخر كبير في التنفيذ لوجود عدة صعوبات وعراقيل والتي كانت أهمها تأخر صدور القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية وغياب الإرادة السياسية، ضعف تدريب وتكوين الموظفين وغياب التنسيق بين مختلف مديريات وزارة المالية المسؤولة عن الإصلاح.



— يسمح أساس الاستحقاق بإظهار كافة حقوق والتزامات الوحدة الحكومية، وبذلك توفير البيانات الكافية والموضوعية لإعداد قائمة المركز المالي مما يحقق الإفصاح الكامل والسليم عن مركزها المالي واستعمال المال العام.

— معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الاستحقاق يحقق الإفصاح الكامل عن البيانات المالية الحكومية.

— الاعتراف الدولي بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق في تزايد مستمر.

### الاقتراحات والتوصيات:

— العمل على تكييف البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية لكي تستجيب لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

— ضرورة العمل على تجسيد مشروع نظام المحاسبة العمومية مما يسمح بترقية التسيير وتعزيز سياسة ترشيد الانفاق.

— أصبح ضرورة حتمية عصرنة أنظمة الإدارة العمومية من حيث التكنولوجيا وأنظمة المعلومات بما ينسجم ومتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

— ضرورة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة وتوسيع تشكيلته لتتضمن كل الأطراف التي لها علاقة بنظام المحاسبة العمومية وخصوصا الجهات المسؤولة على تطبيقه وإعطائها فرصة لتقديم الاقتراحات والتوجيهات الضرورية، وبالتالي تكون مساندة وعلى دراية لما يجري من تغيرات على الساحة المحاسبية في الجزائر.

— ضرورة التأهيل المستمر للمحاسبين العموميين علميا وعمليا بما يستجيب لاستيعاب متطلبات تطبيق معايير القطاع العام وذلك من خلال إجراء دورات تكوينية تتميز بالجدية والفعالية.

— يجب توفير الإرادة السياسية لدعم تنفيذ مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بجميع مكوناته لتجسيد حوكمة المالية العامة والوصول إلى الحفاظ على المال العام ومحاربة الفساد.

— تفعيل الشراكة بين مراكز بحوث الجامعات والهيئات المكلفة بمشاريع الإصلاح للاستفادة من نتائج البحوث والدراسات.

— الاستفادة من تجارب الدول الأخرى المطبقة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

# قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المصادر والمراجع باللغة العربية

I. الكتب:

- (1) إسماعيل خليل إسماعيل ونائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2009.
- (2) الحجاوي، حسام أبو علي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الاردن، 2004.
- (3) دراز وحامد عبد المجيد، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1988.
- (4) ديلويت اند توش. (2018). كتيب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. الشرق الاوسط.
- (5) زنكة وأسامة رشيد زنكة وسلمان، النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية ومجالات تطويره، دار دجلة، عمان، 2008.
- (6) صلاح الدين عبد المنعم، المحاسبة الحكومية والقومية، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية بالإسكندرية، سنة 2013.
- (7) كيسو دونالد، ووجانت جيري. (بلا تاريخ). المحاسبة المتوسطة الجزء الأول. 37. (سلطان محمد السلطان، المحرر، واحمد حامد حجاج، المترجمون) المملكة العربية السعودية، المملكة العربية السعودية: دار المريح.
- (8) لؤي وديان وزهير الحدرب، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، سنة 2010.
- (9) مبارك، صلاح الدين عبد المنعم، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 2008.
- (10) مُجَد، مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- (11) المليجي، إبراهيم السيد، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مطبعة الاشعاع الفنية، مصر، 2002.

II. الأطروحات والرسائل الجامعية:

- (1) احمرؤا إسماعيل حسين، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة للنشر والطباعة، عمان، 2003.
- (2) الأسود الصادق، مسأهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العمومية حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير، جامعة الجزائر 03، 2010-2011.
- (3) آسيا قمو، اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائرية في ظل معايير القطاع العام (IPSAS)، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، سنة 2012.
- (4) آسية قمو. (2018). دور ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام (اطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.

- (5) بوعبادة فتيحة، إستراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 03، سنة 2019-2020.
- (6) شلال زهير، افاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الخاصة بتنفيذ العمليات الدولية، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، بومرداس، 2013-2014.
- (7) عشة فطيمة، " محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة "، أطروحة دكتوراه، تخصص إدارة مالية ومحاسبية، جامعة الجزائر 03، 2021/2022.
- (8) مغني نادية، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، سنة 2016.
- (9) ميلود عبود. (2019). متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية واثرة على ترشيد النفقاتالعمومية في الجزائر (اطروحة دكتوراه). جامعة احمد دراية ادار. كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، ادار: جامعة احمد دراية.

### III. المجلات والمقالات العلمية:

- (1) ابو بكر الصديق بن يحيى. (2017). الأسس اللازمة للتفعيل الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية. مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، الصفحات 284-303.
- (2) الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2009). اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. مجموعة طلال ابو غزال. الجزء الأول، عمان: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- (3) الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2011). اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. مجموعة طلال ابو غزال. الجزء الأول، عمان: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- (4) الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2011). اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. مجموعة طلال ابو غزال. الجزء الثاني، عمان: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- (5) الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2012). اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. مجموعة طلال ابو غزال. الجزء الأول، عمان: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- (6) الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2013). اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. مجموعة طلال ابو غزال. الجزء الثاني، عمان: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- (7) الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2014). اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. مجموعة طلال ابو غزال. الجزء الأول، عمان: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- (8) الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2021). اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. مجموعة طلال ابو غزال. الجزء الأول، عمان: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- (9) الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2021). اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. مجموعة طلال ابو غزال. الجزء الثالث، عمان: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

- 10) آسية قمو. (2021). المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام. *المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية*، المجلد 07 (العدد 02)، الصفحات 23-40.
- 11) بن يوسف خلف الله، وقويدر معاش. (2016). متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS. *مجلة الحقوق والعلوم الانسانية - دراسات اقتصادية - 31(2)*.
- 12) خبيطي خضير، جامعة غرداية، الجزائر، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية العمومية بالجزائر (دراسة ميدانية للفترة 2020.2021)، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 06/العدد: 01.
- 13) خضير خبيطي، ويونس مونه. (جوان، 2016). افاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (ipsas) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري. *المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية - عدد 02*.
- 14) لاتحاد الدولي للمحاسبين. (2010). اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. *مجموعة طلال ابو غزال*. الجزء الأول، عمان: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- 15) *المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية* عدد 02 جوان 2016.
- 16) ميلود عبود، والعربي تيقاوي. (2017). الآثار المرجوة من الإصلاح المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs). *مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 5، العدد 3*.
- 17) نور الدين مزياي، ومُجد صالح فروم. (2010). المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية (مقومات ومتطلبات التطبيق). *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية*، الصفحات 43-55.

#### IV. النصوص التنظيمية:

1. ج ج د ش، وزارة المالية، القانون 21/90، المتعلق المحاسبة العمومية، المؤرخ في 15 أوت 1990، الجريدة الرسمية رقم 35، الصلدة بتاريخ 15 أوت 1990.
2. المرسوم التشريعي رقم 92-04 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 والذي تضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992.
3. المرسوم التنفيذي 312-91 المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين.
4. المرسوم التنفيذي 313-91 المحدد للإجراءات المحاسبية التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.
5. المرسوم التنفيذي رقم 92-414، المتعلق بإجراءات الالتزام، المؤرخ في 14 نوفمبر 1992.

ثانيا: المراجع الاجنبية :

1. Ali Bissaad, **Droit la comptabilite publique**, editions Houma, Algeria, 2004.

الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

استبيان حول:

**العنوان: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر**

**دراسة حالة: من وجهة نظر أساتذة باحثين مختصين**

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

السادة والسيدات الكرام...

تحية طيبة وبعد...

يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان كأداة لجمع المعلومات المتعلقة بالجزء الميداني لدراستنا تحت عنوان "معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر" لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة.

يمثل رأيكم أهمية كبيرة لتحقيق أهداف الدراسة والتوصل إلى النتائج والتوصيات اللازمة لذا نرجوا من سيادتكم التكرم بتعبئة هذا الاستبيان وتقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية، مع التأكيد بأن المعلومات التي تقدمونها تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

لكم منا كل التقدير والشكر

اشراف:

- شحتاني عبد العالي

من اعداد الطالبين:

- آية سلطان

- نور الهدى تاممي

السنة الجامعية: 2023/2022

❖ يرجى وضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة

### الجزء الأول: البيانات العامة

• الجنس:

ذكر ( ) انثى ( )

• الفئة العمرية:

أقل من 30 سنة ( ) بين 31 و40 سنة ( ) بين 41 و50 سنة ( ) أكثر من 50 ( )

• المستوى التعليمي:

بروفيسور ( ) دكتوراه ( ) ماجستير ( ) ماستر ( ) ليسانس ( ) أخرى ( )

• الوظيفة:

بروفيسور ( ) أستاذ محاضر أ ( ) أستاذ محاضر ب ( ) أستاذ مساعد أ ( ) أستاذ مساعد ب ( ) أخرى ( )

• الخبرة:

أقل من 10 سنوات ( ) من 10 إلى 20 سنة ( ) من 20 إلى 30 سنة ( ) أكثر من 30 سنة ( )

### الجزء الثاني: محاور الاستبيان

#### المحور الأول: واقع تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
01	لا يوفر نظام المحاسبة العمومية الإفصاح الشامل عن المعلومات التي يمكننا من خلالها تحديد أوجه الفساد المالي والإداري ومعالجتها			
02	يعاني نظام المحاسبة العمومية من ضعف الرقابة على المال العام			
03	لا يمكن لنظام المحاسبة العمومية من قياس أداء الهيئات العمومية بصورة واضحة			
04	نظام المحاسبة العمومية قائم على الأساس النقدي والذي تغله عدده سلبية			
05	الأساس النقدي لا يمكن من معرفة النفقات التي لم تصرف والإيرادات التي لم تحصل بعد			
06	تعتبر القوائم المالية الحالية رقمية اي احصائية أكثر ما أنها تسيرية			



			07	يحتاج العنصر البشري إلى تأهيل علمي ومهني
			08	تحتاج المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها
			09	هل اعتماد القانون العضوي رقم 15/18 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 المتعلق بقانون المالية والذي يجري تنفيذه سنة 2023 سيحقق نتائج ايجابية وتطوير لنظام المحاسبة العمومية
			10	نظام المحاسبة العمومية الحديث متوجه نحو التسيير المتمحور حول النتائج بالاعتماد على مبدأ تعدد السنوات لتحقيق الأهداف
			11	يعتمد نظام المحاسبة العمومية الحديث على مبدأ تحديد النفقات والإيرادات التي تأخذ بعين الاعتبار الفترة المتعلقة بها

**المحور الثاني: متطلبات تحسين التسيير المالي العمومي للقطاع العام في الجزائر في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)**

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
01	يجب دمج تدريس معايير (IPSAS) على المستوى الجامعي باعتباره عامل مهم لنجاح الإصلاح المحاسبي			
02	إصلاح الجانب القانوني بحيث لا يتعارض مع التشريعات الدولية من أجل الاستفادة من دعم المنظمات المالية الدولية			
03	إصلاح الجانب التقني وتطوير أنظمة الإعلام الآلي في هذا المجال			
04	إصلاح المخطط المحاسبي بما يتوافق مع متطلبات المعايير (IPSAS)			
05	تخفيف مركزية السلطة التي تتولى جميع شؤون الإدارة وهذا بمنح سلطة التطوير للمؤسسات العمومية			
06	تأهيل أعوان تطبيق المحاسبة العمومية علميا وعمليا من أجل ضمان فهم وتطبيق الجيد لمعايير (IPSAS)			
07	الاستفادة من تجارب الدول التي كانت سباقة في تطبيق معايير (IPSAS)			
08	الاستعانة بالهيئات المهنية لتنفيذ ناجح لمعايير (IPSAS)			
09	وجوب تعديل أساس القياس المحاسبي بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق			
10	وجوب التقارب لتبني معايير (IPSAS) من أجل إعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام			

## المحور الثالث: تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
01	عدم جاهزية البيئة الجزائرية بشكل كبير لاعتماد معايير (IPSAS)			
02	غياب التنسيق بين هيئات وزارة المالية في الإطار المحاسبي			
03	غياب الإرادة من الدولة السياسية			
04	يجب على كل المؤسسات العمومية الاشتراك عملية الإصلاح المحاسبي تحت إشراف وزارة المالية			
05	فتح مناقشة لتطبيق معايير (IPSAS) مع جهة رقابية وترفع تقريرها إلى السلطة التشريعية وذلك بخصوص الإجراءات التي يجب اتخاذها بخصوص المرحلة الانتقالية			
06	ضرورة وضع إستراتيجية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية تتناسب مع وضع البيئة الجزائرية			
07	يستلزم انشاء هيئات محاسبية مهنية مستقلة مهمتها العمل على ترقية النظام المحاسبي			
08	هل من الضروري تنفيذ الإصلاح الميزانياتي أولا ثم بعدها يتم الإصلاح المحاسبي			
09	هل تبني معايير (IPSAS) يحقق جودة التسيير المالي العمومي للمرفق العام في الجزائر			
10	هل توجد نتيجة لجهود الدولة في مختلف المشاريع الإصلاحية التي تسعى إليها في القطاع العام			

### Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Q1	44	2,73	,544
Q2	44	1,77	,605
Q3	44	1,52	,821
Q4	44	1.50	,576
Q5	44	2,48	,821
Q6	44	1.66	,761
Q7	44	1.00	,000
Q8	44	1.66	,321
Q9	44	2,30	,668
Q10	44	2,59	,693
Q11	44	2,68	,639
Q12	44	1.53	,255
Q13	44	2,66	,645
Q14	44	1.64	,302
Q15	44	1.66	,534
Q16	44	1.00	,658
Q17	44	1.49	,000
Q18	44	1.40	,291
Q19	44	2,80	,553
Q20	44	2,77	,476
Q21	44	2,86	,409
Q22	44	1.40	,693
Q23	44	2,30	,632
Q24	44	2,32	,800
Q25	44	1.67	,632

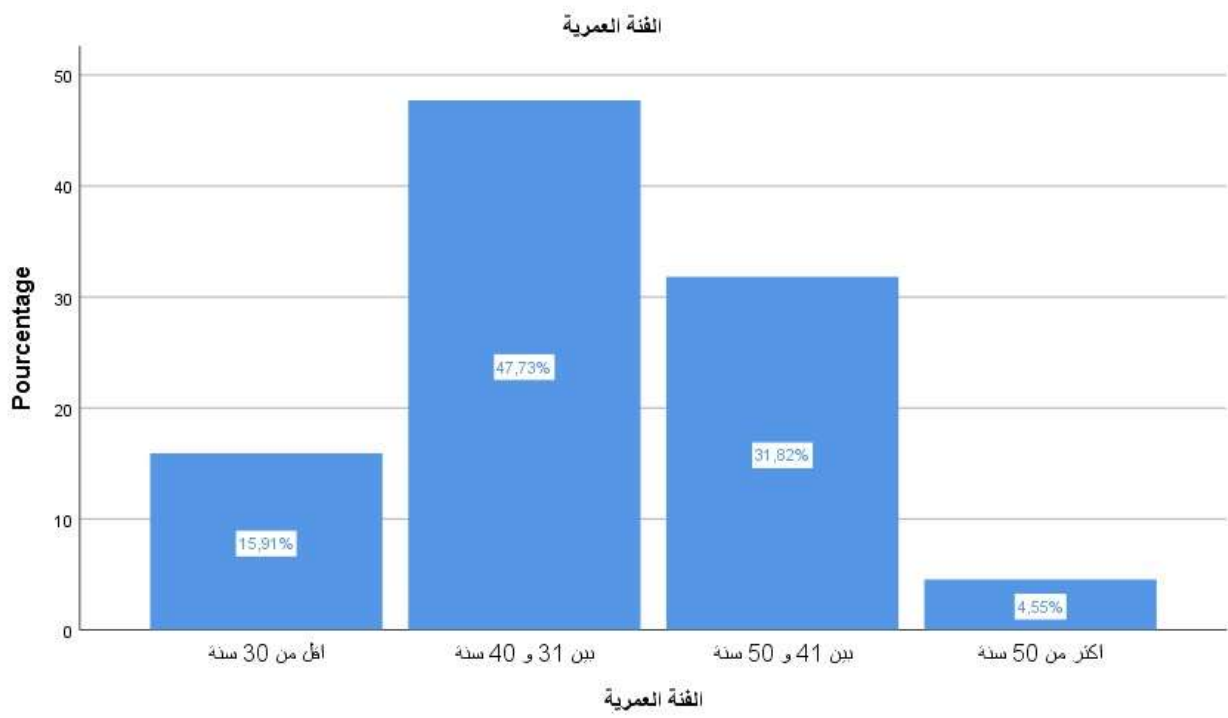
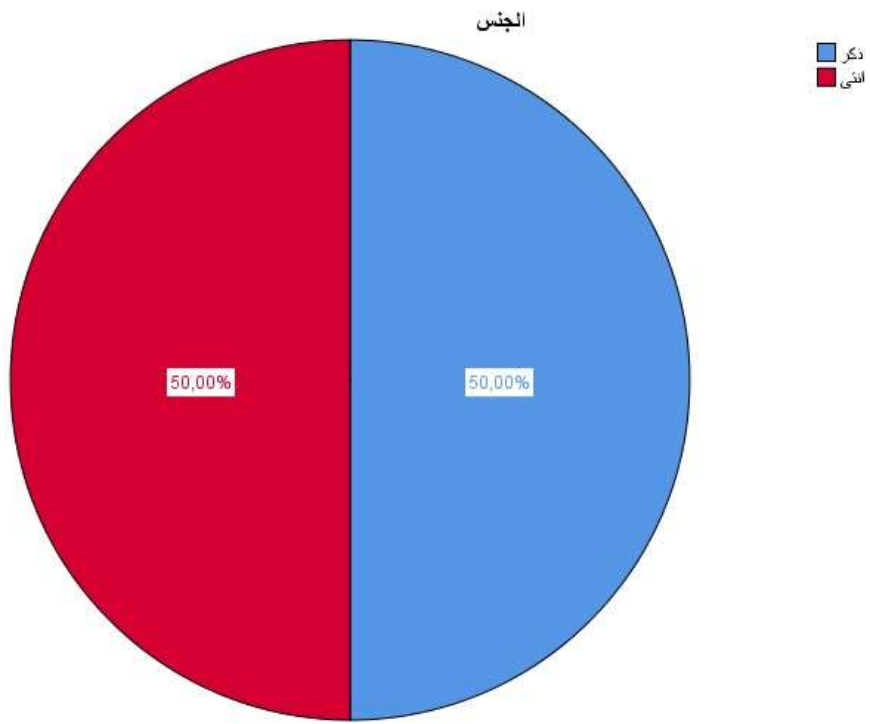
Q26	44	2,75	,488
Q27	44	1.30	,462
Q28	44	1.60	,632
Q29	44	2,11	,841
Q30	44	1.35	,628
Q31	44	2,30	,878
t1	44	1,6608	,25256
t2	44	1.5927	,17503
t3	44	1.4368	,30606
Valid N (listwise)	44		

#### Case Processing Summary

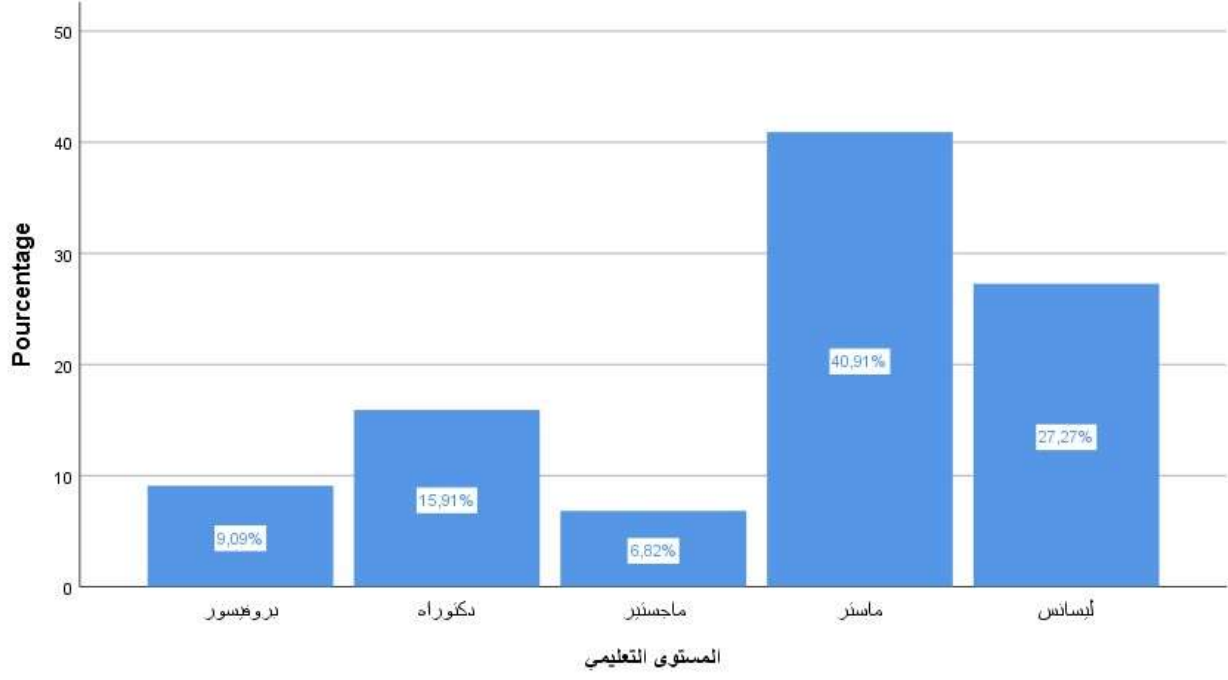
		N	%
Cases	Valid	44	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	44	100,0

#### Reliability Statistics

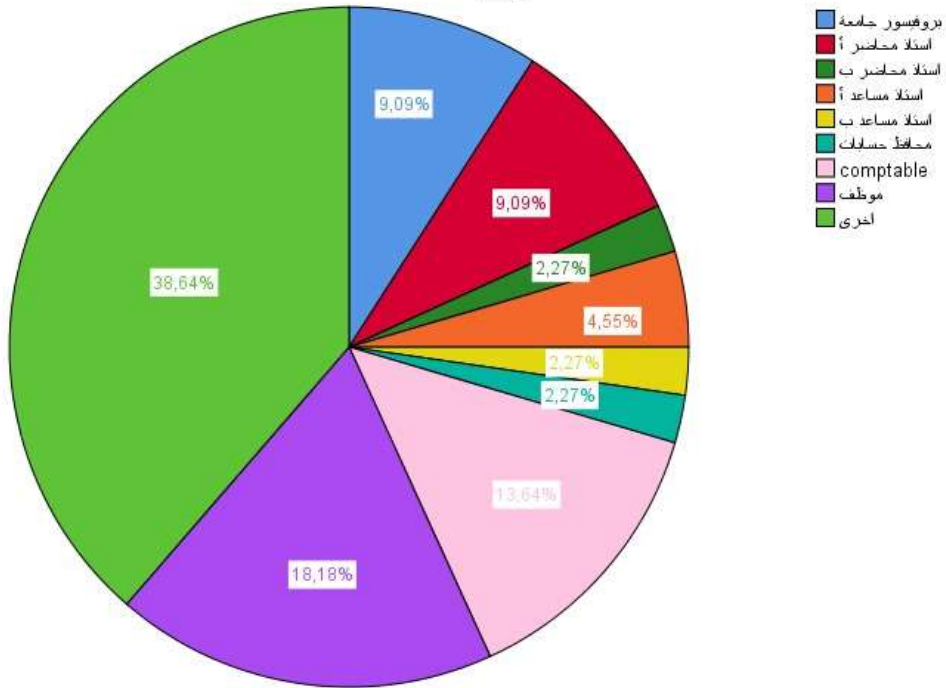
Cronbach's Alpha	N of Items
,691	31

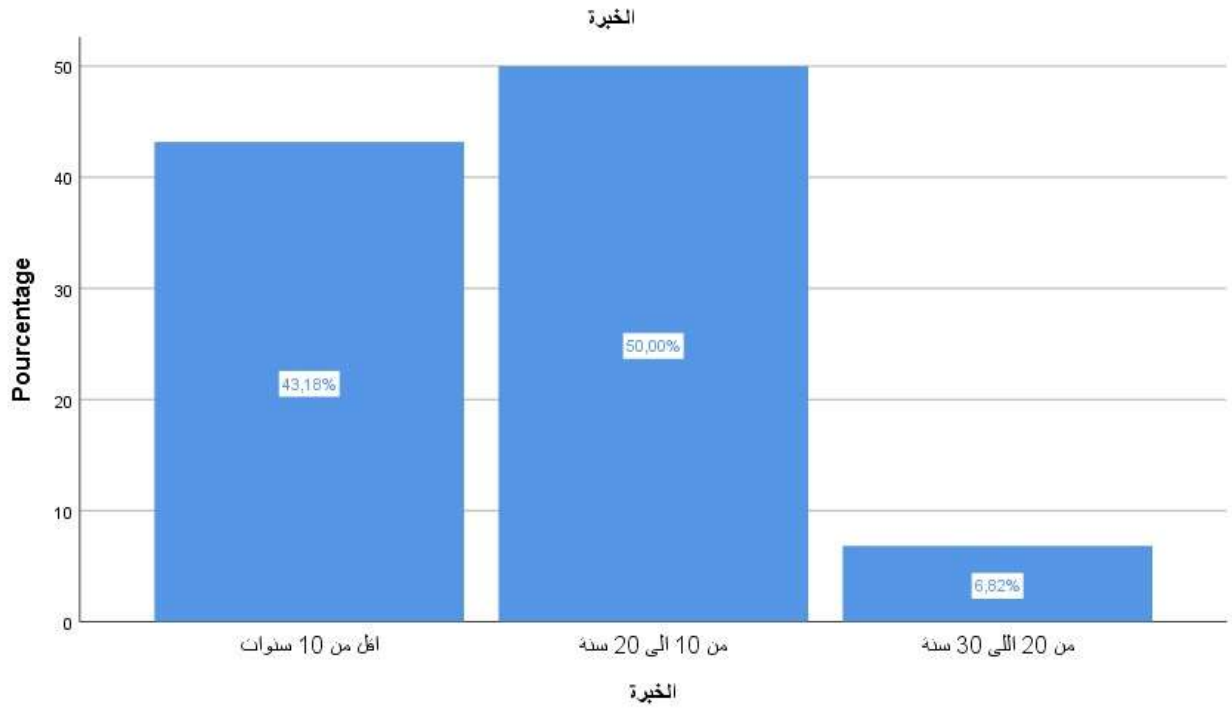


### المستوى التعليمي



### الوظيفة





**الجدول رقم 01: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس**

		تكرار	النسبة	النسبة المئوية التراكمية
Valide	ذكر	22	50,0	50,0
	انثى	22	50,0	100,0
	المجموع	44	100,0	

**الجدول رقم 2: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية**

		التكرار	النسبة	النسبة التراكمية
Valide	أقل من 30 سنة	7	15,9	15,9
	بين 31 و 40 سنة	21	47,7	63,6
	بين 41 و 50 سنة	14	31,8	95,5
	أكثر من 50 سنة	2	4,5	100,0
	مجموع	44	100,0	

الجدول رقم 03: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

	التكرار	النسبة	النسبة التراكمية	
Valide	بروفيسور	4	9,1	9,1
	دكتوراه	7	15,9	25,0
	ماجستير	3	6,8	31,8
	ماستر	18	40,9	72,7
	ليسانس	12	27,3	100,0
	مجموع	44	100,0	

الجدول رقم 04: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

	التكرار	النسبة	النسبة المتراكمة	
Valide	بروفيسور جامعة	4	9,1	9,1
	استاذ محاضر أ	4	9,1	18,2
	استاذ محاضر ب	1	2,3	20,5
	استاذ مساعد أ	2	4,5	25,0
	استاذ مساعد ب	1	2,3	27,3
	محافظ حسابات	1	2,3	29,5
	comptable	6	13,6	43,2
	موظف	8	18,2	61,4
	اخرى	17	38,6	100,0



## الجدول رقم 05: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة الوظيفية

	التكرار	النسبة	النسبة المتراكمة
اقل من 10 سنوات	19	43,2	43,2
من 10 إلى 20 سنة	22	50,0	93,2
من 20 إلى 30 سنة	3	6,8	100,0
مجموع	44	100,0	

## الجدول رقم 06: يبين الصدق الداخلي لعبارات المحور الأول

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	لا يوفر نظام المحاسبة العمومية الإفصاح الشامل عن المعلومات التي يمكننا من خلالها تحديد أوجه الفساد المالي والإداري ومعالجتها	,306*	30,0
02	يعاني نظام المحاسبة العمومية من ضعف الرقابة على المال العام	,327*	10,0
03	لا يمكن لنظام المحاسبة العمومية من قياس أداء الهيئات العمومية بصورة واضحة	,350*	02,0
04	نظام المحاسبة العمومية قائم على الأساس النقدي والذي تعله عده سلبيات	,418**	,005
05	الأساس النقدي لا يمكن من معرفة النفقات التي لم تصرف والإيرادات التي لم تحصل بعد	,455**	,002
06	تعتبر القوائم المالية الحالية رقمية اي احصائية أكثر ما أنها تسيرية	,691**	,000
07	يحتاج العنصر البشري إلى تأهيل علمي ومهني	0.634	,000
08	تحتاج المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها	,308*	20,0
09	هل اعتماد القانون العضوي رقم 15/18 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 المتعلق بقانون المالية والذي يجري تنفيذه سنة 2023 سيحقق نتائج ايجابية وتطوير لنظام المحاسبة العمومية	,438**	,003
10	نظام المحاسبة العمومية الحديث متوجه نحو التسيير المتمحور حول النتائج بالاعتماد على مبدأ تعدد السنوات لتحقيق الأهداف	,433**	,003

11	يعتمد نظام المحاسبة العمومية الحديث على مبدأ تحديد النفقات والإيرادات التي تأخذ بعين الاعتبار الفترة المتعلقة بها	462**	,002

### جدول رقم 07: يبين الصدق الداخلي لعبارات المحور الثاني

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يجب دمج تدريس معايير (IPSAS) على المستوى الجامعي باعتباره عامل مهم لنجاح الإصلاح المحاسبي	639,	1,00
02	إصلاح الجانب القانوني بحيث لا يتعارض مع التشريعات الدولية من أجل الاستفادة من دعم المنظمات المالية الدولية	462**	,002
03	إصلاح الجانب التقني وتطوير أنظمة الإعلام الآلي في هذا المجال	549**	,000
04	إصلاح المخطط المحاسبي بما يتوافق مع متطلبات المعايير (IPSAS)	336*	,026
05	تخفيف مركزية السلطة التي تتولى جميع شؤون الإدارة وهذا بمنح سلطة التطوير للمؤسسات العمومية	446**	,002
06	تأهيل أعوان تطبيق المحاسبة العمومية علميا وعمليا من أجل ضمان فهم وتطبيق الجيد لمعايير (IPSAS)	509.	000.
07	الاستفادة من تجارب الدول التي كانت سباقة في تطبيق معايير (IPSAS)	704,	,002
08	الاستعانة بالهيئات المهنية لتنفيذ نجاح لمعايير (IPSAS)	409**	,006
09	وجوب تعديل أساس القياس المحاسبي بالتحويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق	510**	,000
10	وجوب التقارب لتبني معايير (IPSAS) من أجل إعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام	630**	,000

### جدول رقم 08: يبين الصدق الداخلي لعبارات المحور الثالث

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	عدم جاهزية البيئة الجزائرية بشكل كبير لاعتماد معايير (IPSAS)	,364*	,005
02	غياب التنسيق بين هيئات وزارة المالية في الإطار المحاسبي	,582**	,000
03	غياب الإرادة السياسية من الدولة	,380*	,001
04	يجب على كل المؤسسات العمومية الاشتراك عملية الإصلاح المحاسبي تحت إشراف وزارة المالية	,666**	,000
05	فتح مناقشة لتطبيق معايير (IPSAS) مع جهة رقابية وترفع تقريرها إلى السلطة التشريعية وذلك بخصوص الإجراءات التي يجب اتخاذها بخصوص المرحلة الانتقالية	,331*	,002
06	ضرورة وضع إستراتيجية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية تتناسب مع وضع البيئة الجزائرية	,303*	,006
07	يستلزم انشاء هيئات محاسبية مهنية مستقلة مهمتها العمل على ترقية النظام المحاسبي	,534**	,000
08	هل من الضروري تنفيذ الإصلاح الميزانياتي أولا ثم بعدها يتم الإصلاح المحاسبي	,589**	,000
09	هل تبني معايير (IPSAS) يحقق جودة التسيير المالي العمومي للمرفق العام في الجزائر	,543**	,000
10	هل توجد نتيجة لجهود الدولة في مختلف المشاريع الإصلاحية التي تسعى إليها في القطاع العام	.374	,002

### جدول رقم 09: يبين الاتساق الداخلي لمحاور الدراسة

المحور الثالث	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث
المحور الأول	1,000	,261	,376*
المحور الثاني	,261	1,000	,644**
المحور الثالث	,376*	,644**	1,000

جدول رقم 10: يمثل معامل الثبات ألفا كرونباخ.

عدد العبارات	قيمة معامل ألفا كرونباخ
31	0.691

جدول رقم 11: أوزان سلم ليكارت الثلاثي

الوزن	1.67_1.00	2.34_1.67	3.00_2.34
التصنيف	موافق	محايد	غير موافق

جدول رقم 12: واقع تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر

رقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	لا يوفر نظام المحاسبة العمومية الإفصاح الشامل عن المعلومات التي يمكننا من خلالها تحديد أوجه الفساد المالي والإداري ومعالجتها	2.73	0.54	غير موافق
02	يعاني نظام المحاسبة العمومية من ضعف الرقابة على المال العام	1.77	0.60	محايد
03	لا يمكن لنظام المحاسبة العمومية من قياس أداء الهيئات العمومية بصورة واضحة	1.52	0.82	موافق
04	نظام المحاسبة العمومية قائم على الأساس النقدي والذي تعلقه عده سلبيات	1.5	0.57	موافق
05	الأساس النقدي لا يمكن من معرفة النفقات التي لم تصرف والإيرادات التي لم تحصل بعد	2.48	0.82	غير موافق
06	تعتبر القوائم المالية الحالية رقمية اي احصائية أكثر ما أنها تسيرية	1.66	0.76	موافق
07	يحتاج العنصر البشري إلى تأهيل علمي ومهني	1.00	0.00	موافق
08	تحتاج المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها	1.66	0.32	موافق
09	هل اعتماد القانون العضوي رقم 15/18 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 المتعلق بقانون المالية والذي يجري تنفيذه سنة 2023	2.30	0.66	موافق

			سيحقق نتائج ايجابية وتطوير لنظام المحاسبة العمومية	
محايد	0.69	2.59	نظام المحاسبة العمومية الحديث متوجه نحو التسيير المتمحور حول النتائج بالاعتماد على مبدأ تعدد السنوات لتحقيق الأهداف	10
غير موافق	0.63	2.68	يعتمد نظام المحاسبة العمومية الحديث على مبدأ تحديد النفقات والإيرادات التي تأخذ بعين الاعتبار الفترة المتعلقة به	11
	0.25	1.66	جميع العبارات	A

الجدول رقم 13: متطلبات تحسين التسيير المالي العمومي للقطاع العام في الجزائر في ظل تبني

### معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العام
01	يجب دمج تدريس معايير (IPSAS) على المستوى الجامعي باعتباره عامل مهم لنجاح الإصلاح المحاسبي	1.53	0.25	موافق
02	إصلاح الجانب القانوني بحيث لا يتعارض مع التشريعات الدولية من اجل الاستفادة من دعم المنظمات المالية الدولية	2.66	0.64	غير موافق
03	إصلاح الجانب التقني وتطوير أنظمة الإعلام الآلي في هذا المجال	1.64	0.30	موافق
04	إصلاح المخطط المحاسبي بما يتوافق مع متطلبات المعايير IPSAS	1.66	0.53	موافق
05	تخفيف مركزية السلطة التي تتولى جميع شؤون الإدارة وهذا بمنح سلطة التطوير للمؤسسات العمومية	2.59	0.65	غير موافق
06	تأهيل أعوان تطبيق المحاسبة العمومية علميا وعمليا من اجل ضمان فهم وتطبيق الجيد لمعايير IPSAS	1.00	0.00	موافق
07	الاستفادة من تجارب الدول التي كانت سباقة في تطبيق معايير (IPSAS)	1.49	0.29	موافق
08	الاستعانة بالهيئات المهنية لتنفيذ ناجح لمعايير (IPSAS)	1.40	0.55	موافق
09	وجوب تعديل أساس القياس المحاسبي بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق	2.77	0.47	غير موافق
10	وجوب التقارب لتبني معايير (IPSAS) من اجل إعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام	2.86	0.40	غير موافق
	جميع العبارات	1.59	0.17	
B				

الجدول رقم 14: تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العام
01	عدم جاهزية البيئة الجزائرية بشكل كبير لاعتماد معايير الدولية للقطاع العام	1.40	0.69	موافق
02	غياب التنسيق بين هيئات وزارة المالية في الإطار المحاسبي	2.30	0.63	محايد
03	غياب الإرادة من الدولة السياسية	2.32	0.80	محايد
04	يجب على كل المؤسسات العمومية الاشتراك عملية الإصلاح المحاسبي تحت إشراف وزارة المالية	1.67	0.63	موافق
05	فتح مناقشة لتطبيق معايير الدولية للقطاع العام مع جهة رقابية وترفع تقريرها إلى السلطة التشريعية وذلك بخصوص الإجراءات التي يجب اتخاذها بخصوص المرحلة الانتقالية	2.75	0.48	غير موافق
06	ضرورة وضع إستراتيجية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية تتناسب مع وضع البيئة الجزائرية	1.30	0.46	موافق
07	يستلزم انشاء هيئات محاسبية مهنية مستقلة مهمتها العمل على ترقية النظام المحاسبي	1.60	0.63	موافق
08	هل من الضروري تنفيذ الإصلاح الميزانياتي أولا ثم بعدها يتم الإصلاح المحاسبي	2.11	0.84	محايد
09	هل تبني معايير (IPSAS) يحقق جودة التسيير المالي العمومي للمرفق العام في الجزائر	1.35	0.62	موافق
10	هل توجد نتيجة لجهود الدولة في مختلف المشاريع الإصلاحية التي تسعى إليها في القطاع العام	2.30	0.87	محايد
<b>C</b>	<b>جميع العبارات</b>	<b>1.43</b>	<b>0.30</b>	