



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة

## آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في المؤسسات العمومية الجزائرية

– عينة من المؤسسات العمومية بولاية الوادي –

تحت إشراف الدكتور:

زكرياء دمدوم

إعداد الطالبتان:

– نجوى سعداني

– نصيرة كير

نوقشت وأجيزت بتاريخ: 2019/06/19

أمام اللجنة المكونة من السادة الأعضاء

رئيسا	أستاذ محاضر "أ" بجامعة حمه لخضر بالوادي	د. صالح حميداتو
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر "أ" بجامعة حمه لخضر بالوادي	د. زكرياء دمدوم
مناقشا	أستاذ محاضر "أ" بجامعة حمه لخضر بالوادي	د. وليد مرغني

السنة الجامعية: 2019/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَقُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ  
وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ  
فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ﴾

[التوبة: 105]

# الاعزاء

أهربي هذا العمل

إلى من أحسب إليه الأثواب في هذا المقام والدرى أمرهما اللهم بالصحة والعافية .

إلى من حماكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها لأختي "زهيرة"

إلى المحبوبة حلبي قلبي لأختي الغالية "سليمة" وزوجها وبناتها .

إلى إخوتي الاعزاء وزوجاتهم وأبنائهم .

إلى كل الأهل والأقارب

إلى صديقتي في هذا العمل

إلى زملائي بالرقابة المالية لدى بلدية قمار

إلى كل من شجعني وساعدني ولو بكلمة

بخياري

# الإهداء

أهدي هذا العمل باسمي لأبيات التكر والامتنان لك من قال في شأنها اللهم عز وجل

”واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا”

”أمي” و”أبي” أطال الله في عمرهما

لك زوجي العزيز حفظه الله

لك الأخواني وزوجاتهم وأبنائهم

لك الأخواتي وأزواجهن وأبنائهم

لك صديقتي في هذا العمل

لك كل طالب وباحث علم

لك كل هؤلاء أهدي هذا العمل

## شكر وعرفان

نتقدم بخالص شكرنا وعرفاننا وامتناننا للأستاذ الفاضل الدكتور زكرياء

ومدوح النبي قبل الأشراف على هذا العمل وعلى توجيهاته القيمة، كما لانسى كل

من ساعدنا من قريب أو بعيد على إتمام هذا العمل وعلى رأسهم الأستاذة لمهيب أسماء

والأستاذ وليد مرخني وكل من تعاون معنا في إعداد هذا العمل فلهم منا خالص الشكر

والعرفان.

فريقنا

فريقنا

## الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية الجزائرية حيث تناولت في شقها النظري تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر ذات الطابع غير الربحي، ومعرفة متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتحديات تطبيقها، كما خلصت الدراسة في شقها الميداني المتضمن توزيع إستمارة استبيان على عينة من المؤسسات العمومية بولاية الوادي وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، لمعرفة استجابات أفراد العينة (أميرين بالصرف، مراقبين ماليين، محاسبين عموميين)، وتحديد فروق في استجابات هذه الأخيرة حسب البيانات الشخصية والمهنية.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها موافقة أغلبية أفراد العينة على أن نظام المحاسبة العمومية يعاني من قصور في عملية الإبلاغ المالي الحكومي نتيجة لعدم استجابته للتغيرات العالمية، مع ضرورة تحديث وإجراء إصلاح شامل لنظام المحاسبة العمومية في مختلف جوانبه القانونية والتقنية بما يتوافق مع هذه المعايير، مراعاة في ذلك خصوصية البيئة الجزائرية بما يضمن تكيفه مع الممارسات العالمية، وعدم وجود فروقات في استجابات أفراد العينة.

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

## Résumé

The objective of this study is to clarify the prospects for adopting the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in the Algerian public institutions. The study tackled the assessment of the state of public accounting in Algeria with a non-profit nature. The study also examined the requirements of adopting international accounting standards in the public sector and the challenges of their application. Which included the distribution of a sample questionnaire on a sample of public institutions in the Wilayat of Al-Oued and its analysis using the statistical program SPSS, to identify the responses of the sample members (ordonnater, Financial control and public accountants) and to identify differences in the responses of the latter Nat personal and professional.

The study reached a number of results, the most important of which was the approval by the majority of the respondents that the public accounting system is deficient in the government financial reporting process as a result of its failure to respond to global changes. The general accounting system in all its legal and technical aspects must be updated and carried out in accordance with these standards. Taking into consideration the specificity of the Algerian environment in order to ensure that it is adapted to international practices and that there are no differences in the responses of the sample members.

**key word:** General Accounting, International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), Cash Basis, Maturity Basis.

## قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال البيانية
	قائمة الملاحق
	قائمة الرموز والمصطلحات
	مقدمة
<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية حول الدراسة</b>	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الأدبيات النظرية حول الدراسة
03	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية
08	المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
12	المطلب الثالث: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
17	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية حول الدراسة
17	المطلب الأول: الدراسات السابقة
21	المطلب الثاني: ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة
22	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية</b>	

24	تمهيد
25	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة
25	المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة
27	المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة
30	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية تحليلها ومناقشتها
30	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية
33	المطلب الثاني: الخصائص السيكومترية للاستبيان
39	المطلب الثالث: عرض نتائج مختلف محاور الاستبيان
49	المطلب الرابع: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة
55	خلاصة الفصل
57	الخاتمة
63	قائمة المراجع
67	الملاحق
84	الفهرس

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
10	مستوى تطابق الدول مع معايير IPSAS حسب دراسة Benito، (2007)، Brusca et Montesinos	01
11	تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS	02
26	الإحصائية الخاصة باستمارة الاستبيان	03
27	درجات مقياس ليكارت الخماسي	04
28	مجالات الدراسة وعدد محاورها	05
28	اختبار اعتدالية التوزيع الطبيعي	06
30	جدول مقياس تحديد المعدل النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي	07
30	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	08
31	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	09
32	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	10
34	يوضح ارتباطات عبارات المقياس بدرجة الكلية	11
35	يبين الصدق الداخلي لعبارات المحور الأول	12
36	يبين الصدق الداخلي لعبارات المحور الثاني	13
37	يبين الصدق الداخلي لعبارات المحور الثالث	14
38	يوضح معامل ارتباط كل محور ببقية المحاور وبالدرجة الكلية للمقياس	15
39	نتائج اختبار ثبات أداة القياس	16
40	نتائج آراء عينة الدراسة حول درجة القصور في عملية الإبلاغ المالي التي يعاني منها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	17
43	نتائج آراء عينة الدراسة حول درجة الحاجة إلى تحديث وإجراء إصلاح شامل نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في مختلف جوانبه التقنية والقانونية.	18
46	نتائج آراء عينة الدراسة حول التحديات التي يواجهها تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية	19

49	المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لأثر اختلاف الوظيفة على محاور الدراسة	20
50	يوضح نتائج تحليل التباين الأحادي بين متوسطات مختلف محاور الدراسة تبعاً لمتغير الوظيفة	21
51	المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لأثر اختلاف الخبرة على محاور الدراسة	22
52	يوضح نتائج تحليل التباين الأحادي بين متوسطات مختلف محاور الدراسة تبعاً لمتغير الخبرة المهنية	23
53	المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لأثر اختلاف المستوى التعليمي على محاور الدراسة	24
54	يوضح نتائج تحليل التباين الأحادي بين متوسطات مختلف محاور الدراسة تبعاً لمتغير المستوى التعليمي	25

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
06	يوضح تحصيل إيراد وصرف النفقة	01
07	مكونات نظام معلومات المحاسبة العمومية	02
29	منحى يوضح اعتدالية التوزيع الطبيعي	03
31	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	04
32	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	05
33	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	06

قائمة الملاحق

الصفحة	الملاحق	الملحق رقم
67	استمارة الاستبيان	01
71	مخرجات المعالجة الإحصائية لبرنامج spss v22	02
82	قائمة المحكمين	03

قائمة الرموز والمصطلحات

الإختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
<b>IPSAS</b>	International public sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
<b>NCT</b>	Nomenclature des comptes de trésor	مدونة حسابات الخزينة
<b>PCE</b>	Plan comptable de l'état	المخطط المحاسبي للدولة
<b>SCF</b>	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
<b>PCN</b>	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
<b>PCG</b>	Plant de comptabilité générale	المخطط المحاسبي العام
<b>DGCP</b>	Direction générale de la comptabilité publique	المديرية العامة للمحاسبة العمومية

# المقدمة

## أ. توطئة

يشهد العالم تطورا سريعا في مفاهيم وأدوات المؤسسات العمومية، لتحقيق إدارة قوية على تنفيذ استراتيجية الدولة وسياساتها بفعالية عالية وترشيد استعمال المال العام، أهم هذه الأدوات نظام المحاسبة العمومية الذي يقع على عاتقه توفير البيانات الدقيقة التي تحقق الإفصاح الكامل عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة، وتحقيق رقابة فعالة على مدى كفاءة المؤسسات العمومية في تسيير المال العام، حيث تأتي المحاسبة العمومية كآلية للتكفل بحماية المال العام من خلال تطبيق مجموعة من القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ الموازنات العمومية وبيان عملياتها المالية وعرض حساباتها ومراقبتها، المحددة لإلتزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والمراقبين الماليين والمحاسبين العموميين.

وأمام تطور وتعقيد حجم النشاطات الحكومية، الذي نتج عنه صعوبات في كثير من بلدان العالم في تفسير البيانات المحاسبية واستعمالها في عملية المقارنة، لكونها تستخدم طرق ومبادئ مختلفة لإنتاج هذه البيانات وتفسيرها لأغراض التقييم والمقارنة، مما تسبب في ظهور مشاكل عديدة في عملية الرقابة في حالة حدوث النزاعات المالية والقانونية، وفي هذا الإطار أدرك الإتحاد الدولي للمحاسبين الحاجة الى إيجاد إطار عالمي موحد للمحاسبة في القطاع العام، من أجل تحسين الثقة في نوعية وموثوقية تقديم التقارير والبيانات المالية، حيث تم منح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سلطة إصدار معايير دولية في المحاسبة بالنيابة عن مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين وتشجيع قبولها دوليا.

وقد زاد اهتمام المنظمات المهنية بمعايير المحاسبة الحكومية، نتيجة صدور المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام (IPASA) التي تعنى بمعايير المحاسبة المطبقة على حسابات الحكومة والمنشآت غير الربحية وذلك في نهاية القرن الماضي ومع بداية الألفية الثالثة، بعد أن كانت تلك المنظمات المهنية تركز إهتمامها على المعايير الخاصة بمحاسبة الوحدات الاقتصادية ومشاريعها، نظرا لتزايد الاهتمام بالموازنة العامة للدولة وتوسع وظائفها وأهدافها، وبالتالي ضرورة إيلاء الاهتمام بالمعايير اللازمة لمسك حساباتها والرقابة على أداء النشاط الحكومي نظرا لمتعكساته على المتغيرات الاجمالية للاقتصاد الوطني.

## ب. طرح الإشكالية:

ومن خلال ما تم عرضه سابقا يمكننا طرح الإشكالية التالية:

- ماهي متطلبات توجه المؤسسات العمومية الجزائرية نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)؟ وما تحديات ذلك في ظل النظام الحالي للمحاسبة العمومية؟

من أجل الامام والإهتمام بمختلف جوانب الموضوع من خلال هذا السؤال سنتطرق الى الأسئلة الفرعية يمكن صياغتها كما يلي:

- ما مدى درجة القصور في عملية الإبلاغ المالي التي يعاني منها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟
- ما مدى الحاجة الى تحديث وإجراء إصلاح شامل لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر في مختلف جوانبه التقنية والقانونية؟
- ما مدى التحديات التي يواجهها تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية؟
- هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية ترجع الى الخصائص الشخصية والمهنية لعينة الدراسة؟

## ت. فرضيات البحث:

- وفي ضوء ما تم عرضه وكإجابة على التساؤلات السابقة في بحثنا يمكننا صياغة الفرضيات التالية:
- لا يعاني نظام المحاسبة العمومية من قصور في عملية الإبلاغ المالي الحكومي نتيجة لعدم استجابته للتغيرات العالمية.
- لا توجد ضرورة لتحديث وإجراء إصلاح شامل لنظام المحاسبة العمومية في مختلف جوانبه القانونية والتقنية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- لا ضرورة من وضع استراتيجية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية مع مراعاة خصوصية البيئة الجزائرية مما يضمن تكييفه مع الممارسات العالمية.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية ترجع الى الخصائص الشخصية والمهنية لعينة الدراسة.

## ث. مبررات اختيار الموضوع:

## أولاً: أسباب موضوعية

- توجه الجزائر نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS آفاق سنة 2022.

- الأهمية الكبيرة التي تكتسبها المحاسبة العمومية كدليل للسير المحاسبي في المؤسسات العمومية.
- الأهمية التي تحوزها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كل من الإفصاح والقياس المحاسبيين في القوائم المالية باعتبارها الأداة الأكثر انعكاسا على تقييم أداة المؤسسة العمومية.

#### ثانيا: أسباب ذاتية

- ارتباط موضوع الدراسة بالتخصص وحدائته خاصة على مستوى القطاع العام.
- تم اختيار هذا الموضوع لكونه يدخل ضمن اهتماماتنا البحثية لاسيما في المجال المهني الخاص بنا وارتباطه بالمراقبة المالية والخزينة العمومية.

#### ج. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى جملة من الأهداف وهي كما يلي:

- التعرف على نظام المحاسبة العمومية من خلال تعريفها وأهدافها وخصائصها وأسسها ومجال تطبيقها والأعوان القائمون بها ومبادئها ونظام معلومات المحاسبة العمومية.
- التعرف الى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال تعريفها وأهدافها ومجال تطبيقها وتصنيفها.
- التعرف على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

#### ح. أهمية الدراسة:

يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة وذلك نظرا للمكانة الاستراتيجية لنظام المحاسبة العمومية في نظام الإدارة المالية، حيث أن هذا الأخير يقوم بتوثيق واثبات المعاملات المالية لتنفيذ الميزانية العامة وعرضها في شكل تقارير وقوائم مالية وتعرض نتائج نشاط وحدات القطاع العام، وجاءت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتحديد مضمون وطريقة عرض واعداد البيانات المالية الفعلية عن مصادر تحصيل الموارد العمومية وعن حجم الانفاق الحكومي.

خ. حدود الدراسة:

الحدود المكانية:

تحاول الدراسة استطلاع آراء الآمرين بالصرف والمراقبين الماليين والمحاسبين العموميين بموضوع الدراسة بصفتهم أعوان يقومون بتطبيق المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية في حدود ولاية الوادي.

الحدود الزمانية:

تتمثل الحدود الزمانية لهذه الدراسة في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان، وتاريخ استلام الاستمارة (من شهر مارس الى شهر أفريل 2019).

د. منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

يتم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري للدراسة وللإجابة على الإشكالية التي تم طرحها واختبار صحة الفرضيات التي وضعناها وهو مناسب لهذا النوع من الدراسات.

تم استخدام الاستبانة في الدراسة الميدانية لاستطلاع رأي المهنيين فيما يخص الموضوع الموجه الى عينه من الأعوان القائمون بتطبيق المحاسبة العمومية.

ذ. مرجعية الدراسة:

تمت في هذه الدراسة اللجوء الى بعض الكتب باللغتين العربية والأجنبية والقوانين والمجلات المتعلقة بالموضوع وكذلك مراجع أخرى ساهمت في إثراء الدراسة بشكل علمي والمتمثلة في الملتقيات العلمية، والمذكرات والاطروحات السابقة وقد تم اعتماد بعض هذه المصادر كدراسات سابقة في الموضوع.

ر. صعوبات الدراسة:

تمحورت معظم الصعوبات التي واجهتنا في إيجاد دراسات سابقة مشابهة لموضوع الدراسة وكذا بعض العناء خلال الدراسة الميدانية خاصة اثناء توزيع الإستمارات حيث تمثل ذلك في ضعف التجاوب مع بعض المستجوبين في بعض الأسئلة خاصة فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تطلب ذلك بعض الشرح وذلك لقلة المعرفة بها ولعدم البدء في تطبيقها في الجزائر.

## ز. هيكل الدراسة:

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

تناول الفصل الأول: "الأدبيات النظرية والتطبيقية حول الدراسة" حيث خصص المبحث الأول منه للأدبيات النظرية، وتطرقنا فيه الى مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية ومفاهيم عامة حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وأخيرا التعرف على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والمبحث الثاني خصص للأدبيات التطبيقية حول الدراسة واخترنا مجموعة من الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع الدراسة وبيننا أوجه التشابه والاختلاف.

أما الفصل الثاني: "الدراسة الميدانية" حاولنا من خلاله تحليل البيئة الجزائرية بالتركيز على مجموعة من المتغيرات التي نرى بأنها ضرورية لنجاح تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، من خلال استبانته موجه لأعوان تطبيق المحاسبة العمومية لعينة من المؤسسات العمومية بولاية الوادي لمعرفة آرائهم حول ذلك، كما تضمن هذا الفصل عرض وتحليل نتائج اختبار فرضيات الدراسة.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية

حول الدراسة

## تمهيد:

إن التطور الذي تشهده المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري (غير ربحي) في الآونة الأخيرة، والتي أصبحت ملزمة على مواكبة التطورات العصرية في علم الإدارة ومتابعة المستجدات في حياة الإدارة الحديثة، لذلك أصبح من الواجب على مسيري الإدارة العامة تطبيق الأسس النظرية الحديثة للمالية العامة والقيام بدراسة علمية معاصرة لإعداد الموازنة العامة وتطبيق النماذج الحديثة لإعدادها.

وبالتالي فإننا نرى من الضروري الاعتماد على نظام محاسبي سليم من خلال الإصلاحات التي تقوم بها الدولة من أجل توحيد اللغة المحاسبية للمحاسبة العمومية بين الدول من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وبما يتوافق مع البيئة المحاسبية الجزائرية.

سنحاول في هذا الفصل ضبط بعض المفاهيم المرتبطة بالمحاسبة العمومية، ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وتم تقديم مجموعة من الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، وقمنا بتقسيمه الى مبحثين كالآتي:

المبحث الأول: الأدبيات النظرية حول الدراسة

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية حول الدراسة

## المبحث الأول: الأدبيات النظرية حول الدراسة

في هذا المبحث سيتم التطرق إلى بعض المفاهيم التي تدخل في سياق الموضوع، وهذا من أجل توضيح أكثر وتبسيط المفاهيم فيما يدور حوله موضوع الدراسة حيث قمنا بتقسيم المبحث إلى ثلاث مطالب، سنتناول في المطلب الأول مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية، وفي المطلب الثاني مفاهيم عامة حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والمطلب الثالث واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

### المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى مفهوم المحاسبة العمومية وأهدافها وخصائصها والتطرق إلى أسسها ومجال تطبيقها، وكذلك الاعوان القائمين بتطبيقها ومبادئ نظام معلومات المحاسبة العمومية.

### الفرع الأول: مفهوم المحاسبة العمومية وأهدافها وخصائصها

#### أولاً: مفهوم المحاسبة العمومية:

تعددت تعاريف المحاسبة العمومية ومن بين التعاريف نذكر منها:

**1-** المحاسبة العمومية هي المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقرير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تقيد باتخاذ القرار وتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك<sup>1</sup>.

**2-** تعريف هيئة الأمم المتحدة فالمحاسبة العمومية تختص بقياس (تبويب وتقوم) ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام<sup>2</sup>.

**3-** يعرف القانون الجزائري رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، في مادته الأولى على أنه "تلك الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على البيانات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقه والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات طابع الإداري، كما يحدد هذا القانون التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين كل فيما يخصه وكذا مسؤولياتهم، وتطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> إسماعيل حسين أمحرو، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، عمان، 2003، ص35.

<sup>2</sup> صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصرة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص05.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية، القانون 21/90، المتعلق بالمحاسبة العمومية، المؤرخ في 15 أوت 1990، العدد 35، المادة 01 و02.

ثانيا: أهداف المحاسبة العمومية:

- إن الغاية من المحاسبة العمومية تحقيق عدة أهداف أهمها<sup>1</sup>:
- ضمان حماية الأموال العمومية من أشكال التلاعب بها وسوء استخدامها؛
  - ضمان احترام الترخيصات المحددة في إطار الميزانية العمومية؛
  - ضمان احترام القوانين وتطبيق مضمون المخطط التنموي للوحدة أو المصلحة العمومية؛
  - التحقق من إحترام مبدأ المشروعية وفعالية الاختيارات الملائمة؛
  - التحقق من وحدة الفعل المالي ودمج العمليات المالية في المحاسبة الوطنية؛
  - توفير المعلومات لغرض المساءلة والرقابة (الإدارية والمالية).

ثالثا: خصائص المحاسبة العمومية :

- تميز المحاسبة العمومية كتقنية كمية لتسيير المال العام بالخصائص التالية<sup>2</sup>:
- كونها إطار محاسبي متميز: موجهه لتنفيذ الميزانيات العمومية؛
  - كونها تجمع بين قواعد قانونية وقواعد تقنية، القواعد القانونية من حيث الشكل والقواعد التقنية من حيث الإجراءات؛
  - يتحدد مجالها في العمليات المالية ونطاقها الدولة ومصالحها؛
  - تتأسس من عمليات على الميزانية وعمليات على الخزينة.

الفرع الثاني: أسس ومجال تطبيق المحاسبة العمومية

أولا: أسس تطبيق المحاسبة العمومية

للمحاسبة العمومية أسس ثلاث تعتمد عليها عند تطبيقها تتمثل فيما يلي:

- 1- **الأساس النقدي:** ويمكن تعريفه كالتالي "يعتمد الأساس النقدي على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة والإيرادات التي تعود لنفس السنة المالية أو إلى سنة سابقة أو لاحقة"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> العربي بوعمران محمد، المحاسبة العمومية دروس وأسئلة وتمارين محلولة، الصفحة الزرقاء، الجزائر، 2017، ص10.

<sup>2</sup> العربي بوعمران محمد، المرجع نفسه، ص8 و9.

<sup>3</sup> المنظمة العربية للعلوم الإدارية، النظام المحاسبي والحكومي الموحد للدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان 1980، ص15 و16.

2- أساس الاستحقاق: "الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالمصروفات والإيرادات التي تحققت فعلا خلال تلك السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات قد دفعت أم لم تدفع بعد، والإيرادات قبضت أم لم تقبض"<sup>1</sup>.

3- الأساس المشترك: يعتبر هذا الأساس مزيج بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق باستثماره لمزاياهما وتجنبه لنقائص كل أساس.

### ثانيا: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

حسب القانون 90- 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية فالجهات المطبقة للمحاسبة العمومية هي<sup>2</sup>:

الدولة: وهي متمثلة في هيئاتها السيادية كالمجلس الدستوري وهيئاتها التشريعية كالمجلس الشعبي الوطني بالإضافة طبعا إلى مجلس الأمة والجهات الرقابية كمجلس المحاسبة وكافة الدوائر الوزارية والمصالح المتمتعة بالاستقلالية المالية؛

الولاية: وهي تمثل السلطة التنفيذية المختصة إقليميا في تسيير شؤون الدولة؛

البلدية: وهي تمثل السلطة التنفيذية المختصة محليا بتسيير شؤون المواطنين؛

الهيئات العمومية الأخرى: وهي كافة المرافق العمومية التي تقدم خدمات للمواطنين.

الفرع الثالث: الأعوان القائمون ومبادئ ونظام معلومات المحاسبة العمومية

أولا: الأعوان القائمون بتطبيق المحاسبة العمومية<sup>3</sup>

لقد فصل القانون الجزائري في طبيعة الأعوان المكلفون بتطبيق المحاسبة العمومية، وعد كل من الأمر بالصرف الذي يمثل سلطة الميزانية والمحاسب العمومي الذي يمثل سلطة الخزينة وخص كل واحد منهما بمهام تعتبر نوعا ما معقدة لارتباطها الوثيق بتطبيق القوانين والإجراءات والتعليمات السارية المفعول حيث أوكلت للأمر بالصرف مهمة تنفيذ المرحلة الإدارية سواء لتحصيل إيراد أو صرف نفقة، كما يتولى المحاسب العمومي مرحلة محاسبية المتمثلة في تحصيل الإيراد وصرف النفقة والشكل التالي يلخص هذه العملية.

<sup>1</sup> المنظمة العربية للعلوم الإدارية، المرجع السابق، ص15 و16.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية، القانون 21/90، المرجع السابق، المادة 61، بتصرف.

<sup>3</sup> لعلائية مالك، زرقين عبود، "متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، المجلد 09، العدد 15، جامعة محمد بوضياف مسيلة، 2016، ص329.

الشكل رقم (01) : يوضح تحصيل إيراد وصرف النفقة

المرحلة الإدارية	المرحلة المحاسبية
مهام الأمر بالصرف	مهام المحاسب العمومي
المعاينة ← التصفية ← الأمر لتحصيل الإيراد	- تحصيل الإيراد وقيده
الالتزام ← التصفية ← الأمر بصرف النفقة	- تحصيل النفقة وقيدها

المصدر: من اعداد الطالبتان

من خلال الشكل أعلاه فإنه يمكن ملاحظة أن مهمة المحاسب العمومي تبدأ عندما تنتهي مهمة الأمر بالصرف، وأن كلا المرحلتين متكاملتين غير أنه لا ينبغي لأحدهما إتمام المرحلتين معا وهذا أخذاً بمبدأ الفصل بين المهام. أما العون الثالث فهو المراقب المالي الذي تنحصر صلاحياته في مجال المراقبة القبلية لتنفيذ النفقات العمومية، ويتم تعيينه من طرف وزير المالية ويتولى مهمة التحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف قبل عقد النفقة بصفة نهائية وهذا بعد التأكد من توفر التغطية المالية الكافية، كما أنه ملزم بمسك محاسبة ذات طابع إحصائي تعرف بمحاسبة الالتزام.

ثانيا: مبادئ المحاسبة العمومية

تستند المحاسبة العمومية على ثلاث مبادئ أساسية وهي:

- مبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف ووظيفة المحاسب العمومي: يقتضي تطبيق هذا المبدأ "التفريق بين الوظائف الإدارية التي لها صلاحيات الأمر والتقرير والوظائف المحاسبية التي لها صلاحيات التنفيذ"<sup>1</sup>، حيث تم تكريس تطبيق هذا المبدأ في نظام المحاسبة العمومية وفق القانون رقم 90-21 سالف الذكر والذي يحدد مجال واختصاص كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي دون أن يتدخل كل عون في مجال إختصاص الآخر، "هذه الازدواجية في أعوان تنفيذ العمليات المالية تعتبر قاعدة أساسية للسلامة المطبقة على الهيئات العمومية"<sup>2</sup>.
- المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي: "تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى تاريخ انتهاء مهامه"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> جمال لعامرة، أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004 ص148 .

<sup>2</sup> Ali Bissad، **droit de la comptabilité publique**، Houma، Algérie، 2004، p15

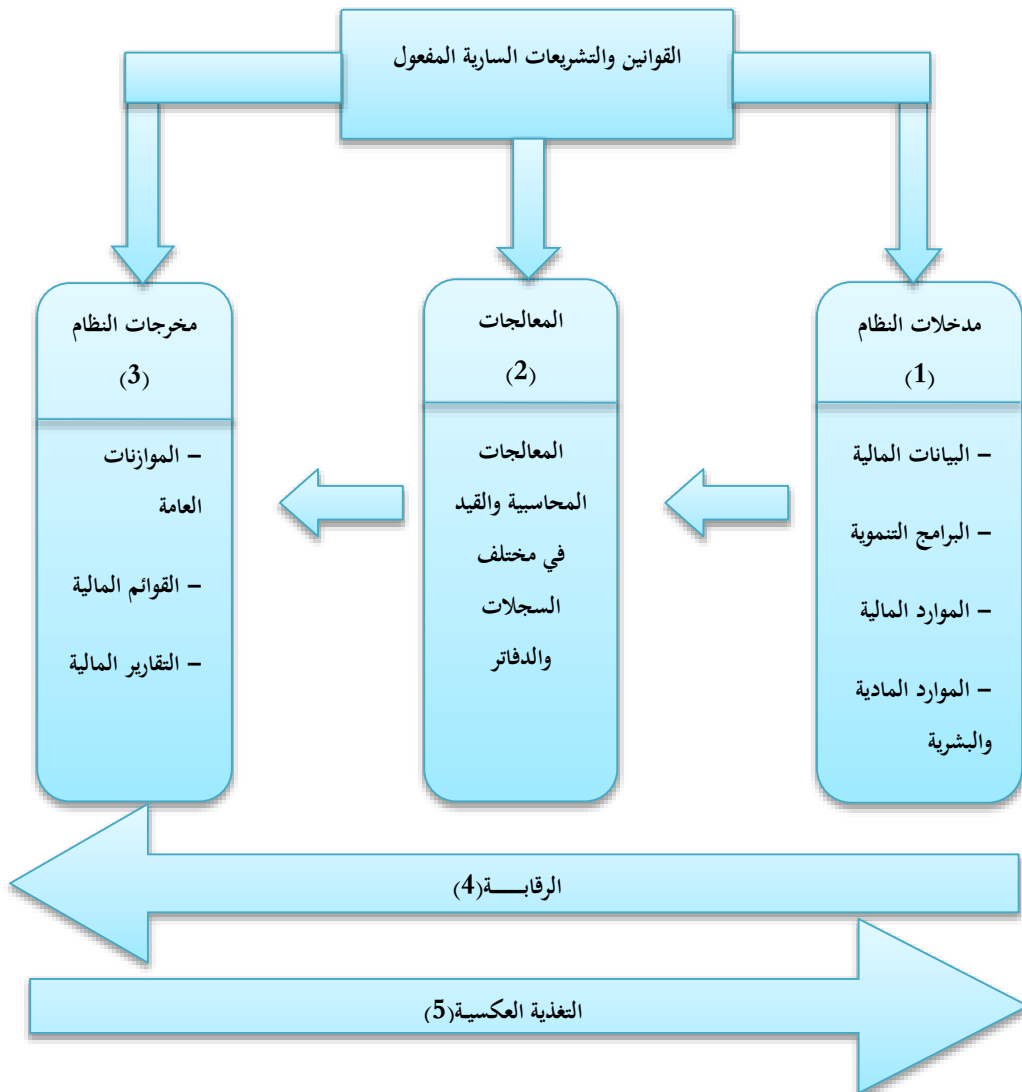
<sup>3</sup> الجريدة الرسمية، القانون 21/90، المرجع السابق، المادة 41.

- مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات (مبدأ وحدة الخزينة): أي بمعنى " لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة، تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز"<sup>1</sup>، أي كل موجودات الخزينة تصب في حساب واحد هو حساب الخزينة لدى بنك الجزائر.

### ثالثا: مكونات نظام معلومات المحاسبة العمومية

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

الشكل رقم (02): مكونات نظام معلومات المحاسبة العمومية



المصدر: لعلائية مالك، زرقين عبود، المرجع السابق، ص 330.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، القانون 17/84، يتعلق بقوانين المالية، المورخ في 7 يوليو 1984، العدد 28، المادة 08.

## المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

في هذا المطلب يتم التطرق إلى مفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها وهدفها وعرض تصنيف لهذه المعايير.

### الفرع الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

تعددت تعريفات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من بين هذه التعاريف نذكر منها:

1- تعتبر المعايير المحاسبية "قواعد لإعداد القوائم المالية، فهي مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً تحدد نوع المعلومات التي ينبغي أن تتألف منها القوائم المالية وكيف ينبغي أن تعد تلك المعلومات، فالمعايير المحاسبية تحدد أي من الممارسات المحاسبية التي يمكن قبولها وتلك التي لا يمكن قبولها"<sup>1</sup>.

2- أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يعرفها بأنها "توضح متطلبات الإعراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام"<sup>2</sup>.

3- إن معايير محاسبة القطاع العام الدولية هي عبارة عن معايير محاسبية ذات صبغة إعلامية تطبق في كامل الوحدات الحكومية، سواء كانت إقليمية أو محلية وفي الهيئات والمنظمات العامة الدولية<sup>3</sup>.

وقد صدرت تلك المعايير بدءاً من عام 1987 وبذلك ظهرت نظرية الاعتمادات المخصصة، التي حلت محل النظرية التقليدية للمحاسبة الحكومية.

منذ ظهور هذه المعايير لقيت تجاوب كبير من عديد الدول وازداد زخم هذه الاستجابة بإقدام دول متقدمة على تبنيها مثل بريطانيا، كندا ألمانيا وجنوب إفريقيا، وهذا لما توفره هذه المعايير من معلومات شفافة تعبر بصدق عن الوضعية المالية لوحدات القطاع العام.

### الفرع الثاني: دور وأهمية وأهداف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

#### أولاً: دور وأهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تؤدي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دوراً هاماً في توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي، عن طريق تحقيق التقارب فيما يخص طريقة إعداد وعرض البيانات المالية لوحدات القطاع العام،

<sup>1</sup> Helen Gernon Gary K.Meek, Accounting and International Perspective, Irwin McGraw-Hill Edition, 2001, New York, P39

<sup>2</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2009، ص20.

<sup>3</sup> Jean francois des ROBERTet JaquesCOLIBERT, les normes IPSAS et le secteur public, DUNOD, 2008, p 31

وتشجيع التنسيق المحاسبي الدولي لتطوير وتحديث نظم المحاسبة العمومية والرفع من جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية.

وعلى هذا الأساس، تستمد هذه المعايير أهميتها من مدى الإعتراف الدولي بها، وتشجيع الهيآت والمنظمات العالمية على تبني متطلبات هذه المعايير التي لا تكتسي الصفة الإجبارية في تطبيقها، بل تعتمد على مستوى القبول الدولي لها، لأن تطبيق معايير معترف بها دولياً يضمن توفير بيانات مالية حكومية ذات مصداقية وجودة عالية، عن طريق تطوير مجموعة شاملة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تمثل عن أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية الحكومية وبالتالي فإن تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يساهم في الارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية التي تعدها وحدات القطاع العام في العالم<sup>1</sup>.

### ثانياً: أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

إن الغاية من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تحقيق عدة أهداف أهمها<sup>2</sup>:

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

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

<sup>2</sup> <http://www.ifac.org>. Conselter le 15/02/2019 (20h).

الفرع الثالث: مجال تطبيق وتصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

أولاً: مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

إن تطبيق معايير محاسبة القطاع العام الدولية تتطلب استعدادات كبيرة لإنجاح العملية، لاسيما في مجال توفير الموارد البشرية والمادية التي من شأنها أن تساهم في تحقيق التحول بشكل مرن وناجح، غير أن المعضلة تكمن في كيفية إجراء هذا التحول إذ يرى الكثير من المفكرين أنه يوجد طريقتين للتحول هما<sup>1</sup>:

1- **التحول التدريجي**: ويرى مؤيدو هذا النهج أن كل مجال من مجالات المحاسبة يحتاج أن يدرس بانفراد، وأن التعديلات ينبغي أن تتم مع الإعتبار التام لما تتضمنه المجالات الأخرى، ومن جهة أخرى يجب أن يتم التحول عبر فترة زمنية متوسطة، فالأمر ليس مجرد فرض نظام جديد دفعة واحدة، إنما يحتاج تطبيق المعايير إلى تحول تدريجي في فترة من 2 إلى 10 سنوات مع إعطاء كامل الإمكانيات ليتجسد على أرض الواقع، ويشجع على إتباع هذا النهج مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية الذي أصدر معيار على الأساس النقدي ويرى المجلس أن هذا المعيار هو خطوة هامة نحو تحسين واتساق وقابلية مقارنة التقرير المالي بموجب الأساس النقدي المحاسبي وتشجيع تبني هذا المعيار.

2- **التحول المتكامل**: يستند مؤيدو هذا النهج إلى كون عناصر الإدارة المالية العمومية مرتبطة ببعضها البعض إرتباطاً وثيقاً، حيث لا يمكن إجراء تغيير إلا في إطار منظومة متكاملة تمس عدة مجالات إدارية ومحاسبية، غير أن الأمر لا يخلو من مخاطرة يمكن أن تؤدي إلى فشل عمليات التحول، ناهيك أن هذا النهج يتطلب استنزاف موارد كبيرة قد تعجز الحكومات على توفيرها دفعة واحدة.

الجدول رقم (01): مستوى تطابق الدول مع معايير IPSAS

حسب دراسة (2007) Benito, Brusca et Montesinos

الدول	مستوى التطابق مع IPSAS
الأرجنتين، التشيلي، النرويج، فرنسا، إيطاليا، كندا (المستوى المحلي والمركزي)، النمسا وسويسرا (المستوى المحلي)	أقل من 50%
فنلندا، اسبانيا، بلجيكا (المستوى المحلي والمركزي)، النمسا وسويسرا (المستوى المحلي)	55% < تطابق < 65%
استراليا، السويد، زلندا الجديدة، المكسيك، البرتغال، بريطانيا، الولايات المتحدة الأمريكية	أكثر من 70%

Source: Jeanfran Coisdes ROBERT et Jaques COLIBERT, *les normes IPSAS et le secteur public*, DUNOD, 2008, p51

<sup>1</sup> لعلاية ماللك، زرقين عبود، المرجع السابق، ص 331 و 332.

ثانيا: تصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

الجدول أدناه يوضح تصنيف المعايير وفق أساس الإستحقاق والأساس النقدي

الجدول رقم (02): تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

رقم المعيار	اسم المعيار	هدف المعيار
IPSAS 1	عرض القوائم المالي	طريقة عرض البيانات المالية للأغراض العامة
IPSAS 2	قائمة التدفقات النقدية	مصادر التدفقات النقدية الواردة والبنود التي انفق عليها النقد
IPSAS 3	السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	تعزيز مدى ملائمة ومصداقية البيانات المالية
IPSAS 4	أثار التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية	ترجمة بيانات العمليات الأجنبية الى عملة تقرير المنشأة
IPSAS 5	تكاليف الاقتراض	تسجيل تكاليف الاقتراض
IPSAS 6	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	عرض بيانات مالية لمنشأة تابعة للدولة كليا أو جزئيا
IPSAS 7	الاستثمارات في الشركات الزميلة	الاستثمارات المشتركة مع شركات أخرى
IPSAS 8	الاستثمارات في العقود المشتركة	إعداد تقارير عن أصول والتزامات وإيرادات المشروع المشترك
IPSAS 9	الإيراد من العمليات التبادلية	تحديد وقت الاعتراف بالإيراد وبيان معالجته محاسبيا
IPSAS 10	التقرير المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم تقدم	تقارير بالعملة الوظيفية التي هي عملة الاقتصاد المفرط التضخم
IPSAS 11	عقود الانشاء (المقاولات)	إعتبار الدولة مقاول يشرف على إنجاز عقد لإنشاء
IPSAS 12	المخزون	وصف المعالجة المحاسبية للمخزون
IPSAS 13	الإيجارات	سياسات وإفصاحات محاسبية للمستأجرين والمؤجرين
IPSAS 14	الأحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ المالي	وصف وقت تعديل البيانات المالية
IPSAS 15	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	تعزيز فهم البيانات المالية ضمن الميزانية وخارجها
IPSAS 16	الممتلكات المستثمرة (الاستثمارات العقارية)	المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية
IPSAS 17	الممتلكات المنشآت والمعدات	المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع
IPSAS 18	الإفصاح القطاعي	مبادئ لتقدم التقارير حول المعلومات المالية
IPSAS 19	المخصصات الإلتزامات الطارئة والأصول الطارئة	تعريف المخصصات والأصول المحتملة وظروف الاعتراف بها
IPSAS 20	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	الإفصاح عن المعلومات التي تتم بين المنشأة وأطراف ذات العلاقة
IPSAS 21	الإخفاض في الأصول الغير مولدة للنقدية	وصف الاجراءات المتخذة في انخفاض الأصول غير المولدة للنقدية

IPSAS 22	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقطاع الحكومي العام	متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات عرض المعلومات حول القطاع الحكومي
IPSAS 23	الإيراد من العمليات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	إعداد التقارير المالية حول الإيراد الناتج عن معاملات غير تبادلية
IPSAS 24	عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية	تضمن المبالغ المقدرة والفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة
IPSAS 25	منافع الموظفين	الإعتراف بدفع المنافع والمصرف المترتب على المنشأة في استهلاك المنافع الاقتصادية
IPSAS 26	الإنخفاض في الأصول المولدة	الإعتراف وقياس إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد
IPSAS 27	الزراعة	المعالجة المحاسبية للإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي
IPSAS 28	الأدوات المالية: العرض	عرض الأدوات المالية
IPSAS 29	الأدوات المالية الإعتراف والقياس	شروط الإعتراف وقياس الأدوات المالية
IPSAS 30	الأدوات المالية الإفصاح	حث الهيئات العمومية على توفير الإفصاحات التي تسمح بالتقدير
IPSAS 31	الأصول الغير الملموسة	شروط الإعتراف وقياس المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة
IPSAS 32	ترتيبات الامتيازات المشتركة	متطلبات إعداد التقارير الحكومية لوحدة القطاع العام

المصدر: ضريفي نادية، أ حاج جاب الله امال، "اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS"، مقال في مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة عمار ثلجي، الاغواط، الجزائر، العدد 3، 2016، ص 226 و229.

### المطلب الثالث: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

في هذا المطلب يتم التطرق إلى التطور التاريخي للمحاسبة العمومية في الجزائر، ونقائض نظام المحاسبة العمومية الحالي ومتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية.

#### الفرع الأول: التطور التاريخي للمحاسبة العمومية

مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل مختلفة منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي وشملت هذه المرحلة ما يلي<sup>1</sup>:  
أولاً: من مرحلة الاحتلال 1862 إلى غاية 1962:

ان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضع للنظام الفرنسي حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا لاسيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862 المتضمن تنظيم المحاسبة بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.

<sup>1</sup> مسعي محمد، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ط2، 2003، ص9 و11.

ثانيا: مرحلة بعد الاستقلال 1962 إلى غاية 1975:

تميزت إصدار مجموعة من النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من المحاسبة العمومية، ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام.

بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات، والمناشير ومذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيم من أهمها التعليمات لسنة 1967 تعرف كل حسابات الخزينة وتحدد كيفية استعمالها، التعليمات رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 والمتعلقة بمجموعات حسابات الخزينة.

ثالثا: مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية من سنة 1975 إلى غاية 1990:

في هذه المرحلة تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1973، وفق أحكام الأمر رقم 73-29 الصادر في نفس التاريخ، أضف إلى ذلك صدور أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولاسيما تلك الواردة في القانون 84-17 المؤرخ في جويلية 1984 والمعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، فقد تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية<sup>1</sup>.

رابعا: مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية 1990 إلى غاية 1995:

تعد هذه المرحلة بمثابة ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر<sup>2</sup>.

فهذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة بصور التعليمات رقم 078 في 17 أوت 1991 من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والأمينين بالصرف ومسؤولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء أعمالهم.

<sup>1</sup> براضية حكيم، "اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية والمساءلة والرقابة على المال العام"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 10، المركز الجامعي تيسمسيلت، 2016، ص 134.

<sup>2</sup> حبيطي خضير، مونه بونس، "آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ipsas ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، جامعة احمد دراية أدرار، جامعة غرداية، 2016، ص 105.

### خامسا: مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي من 1995 إلى 2006:

شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد فجندت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إطارات المديرية، لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق-الذي يعتمد فقط على التسجيل المحاسبي لما تم إنفاقه- إلى محاسبة الذمة والتي تتمثل في التقييد المحاسبي لموارد الدولة العقارية والمنقولة، حيث قام بعدها بالاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية (DGCP) التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية لإستفادة من التجربة الفرنسية، أين تم إنجاز المشروع والمصادقة عليه في 23 أبريل 1997<sup>1</sup>. وتجدر الإشارة إلى أن هذا المخطط المحاسبي للدولة تم استلهامه من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) المطبق في المؤسسات الاقتصادية، لكن هذا المشروع تم تجميده في سنة 2007.

وسيتيم إعداد مشروع جديد يتوافق مع النظام المحاسبي المالي (SCF) خلال 2014 حيث يعد خطوة كبيرة للاتجاه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

### الفرع الثاني: نقائص نظام المحاسبة العمومية الحالي

نظرا لتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال أثبت نظام المحاسبة العمومية قصوره في عدة جوانب نذكر بعض منها<sup>2</sup>:

**أولا: عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة**

حيث أن عملية التسجيل المحاسبي في إطار المحاسبة العمومية تتعلق فقط بتحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات (الأساس النقدي) وبذلك تم إهمال عناصر أخرى مهمة كالأموال العقارية والمنقولة، وكذا حقوق الدولة وديون اتجاه الغير، والتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي، وهذا أدى إلى سوء تسيير عناصر الذمة للدولة.

### ثانيا: طريقة ترقيم حسابات الدولة

ترقيم مجموعة حسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي أفقد توازن مجموعة الحسابات، بحيث أصبحت تحتوي على أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة مما يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، خاصة مع التطورات التي تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> عبد السميع روبنة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003 / 2008، مداخلة ضمن الملتقى الدولي، بورقلة حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يوم 29 نوفمبر 2011، ص12، بتصرف.

<sup>2</sup> خضير خيطي ويونس مونة، نظام المحاسبة العمومي بين الواقع ومتطلبات تبنى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مداخلة ضمن الملتقى الدولي، بورقلة حول: دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص10.

<sup>3</sup> شلال زهير، المرجع السابق، ص176.

### ثالثا: صعوبة تركيز وتجميع المعلومات المحاسبية

تجميع وتركيز المعلومات المحاسبية لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة التي تتطلب إعلام آلي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية من مختلف مراكز التسجيل، بل إن عملية التركيز لا تتم في الآجال المناسبة مما يسبب في تأخر حصر المعلومات واتخاذ القرارات.

### رابعا: تعقيد الوثائق المحاسبية

حيث أن مجمل الوثائق المحاسبية الواجب توفرها في إطار المدونة تتميز بتعقيدها وعدم سهولة استغلالها.

### خامسا: عدم توفير قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية:

حيث يتم متابعتها في سجلات خارج المحاسبة عن طريق القيد الوحيد رغم أنها تتم بصفة آلية وفق تبويب الميزانية، مما ينتج عنه عبء إضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات وبالتالي، فإن مخرجات نظام المحاسبية العمومية لا يوفر بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس التكاليف<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: متطلبات تبني معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

يتوجب على الدولة الجزائرية توفير مجموعة من متطلبات مساعدة على تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، هذا بسبب البيئة الجزائرية الغير ملائمة تتمثل في:

- 1- إصلاح نظام المحاسبة العمومية: نظرا لما يعانيه النظام في عدة أوجه القصور في مختلف جوانبه، لذا يجب على الدولة (وزارة المالية) إيجاد نظام محاسبي جديد، خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي للدولة (PCE).
- 2- تغيير أساس القياس المحاسبي: نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية على الأساس النقدي، حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة، لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول والإهلاكات ومتابعة المخزونات من جهة أخرى، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحويل إلى الاستحقاق المحاسبي<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> شلال زهير، المرجع السابق، ص 177.

<sup>2</sup> شلال زهير، المرجع نفسه، ص 31.

وتجدر الإشارة إلى أن هذا الأساس يعطي السنة المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة بها، حيث يتم تحميلها بكل ما يخصها من إيرادات ومصاريف بغض النظر عن موعد المتوقع للتحصيل أو الصرف، إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة إهلاكها<sup>1</sup>.

**3- تخفيف مركزية السلطة:** شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة، ونتج عن هذا الوضع تنميط نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم<sup>2</sup>.

**4- تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام:** يتوجب على الجهات المعنية (وزارة المالية، وزارة التعليم العالي...) تأهيل أعوان المحاسبة العمومية المحاسب العمومي والأمر بالصرف، المراقب المالي القاضي لدى مجلس المحاسبة الطلبة الجامعيين-علميا وعمليا من أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير<sup>3</sup>.

**5- الدعم والمساندة السياسية من طرف متخذي القرارات:** إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم ومسانده من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة.

**6- تبني تقنيات وتكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية:** من أجل تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالة، لأن استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية يزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي ويتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية.

<sup>1</sup> محمود عبد الله محمود وشاح، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني (دراسة ميدانية)، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص53.

<sup>2</sup> حسن زكي أحمد عثمان، تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء (دراسة ميدانية)، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، مصر، ص56.

<sup>3</sup> هند رحمان، إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، 2013، ص17.

### المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية حول الدراسة

في هذا المبحث سيتم التطرق إلى بعض ما توصل إليه باحثين سابقين في مجال دراستنا لما له علاقة بها، فقد تم تقسيمه إلى مطلبين تناول المطلب الأول الدراسات سابقة والمطلب الثاني تطرقنا إلى ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة.

#### المطلب الأول: الدراسات السابقة

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

كان هدف هذه الدراسة هو تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، عن طريق تحليل إجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة، وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة، لغرض تحديد سلبيات وإيجابيات النظام المحاسبي وتقديم الاقتراحات لمعالجة النقائص، إضافة إلى عرض آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية وتحليل نقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي للدولة وتقديم توصيات لتنفيذ تطبيق هذه الإصلاحات، ومن بين النتائج المتوصل إليها:

- لا يوفر نظام المحاسبة الخزينة العمومية أدوات متابعة استهلاك الاعتمادات المالية والالتزام بالنفقات العمومية، لعدم فتح حسابات لقيود هذه العمليات التي يتم التكفل بها ومتابعتها في سجلات خارج المحاسبة وفق القيد الوحيد؛
- اللجوء إلى إستعمال القيود بالإشارة السالبة وفي الجانب المدين أو الدائن لحسابات مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية لإثبات عملية تصحيح الأخطاء عوض استعمال القيد العكسي للعمليات لتصويب الخطأ؛
- نظام المحاسبة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة الخزينة العمومية تم تصميمه وفق الأساس النقدي، ولا يسمح بتوفير كافة البيانات المالية عن تقييم وتوزيع مختلف عناصر الذمة المالية؛
- يسمح مشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة بتوفير حسابات لتغطية كافة مراحل تنفيذ الإيرادات العمومية، حيث تم فتح حسابات لتسجيل عملية إثبات الحقوق واجبة الدفع للخبزينة العمومية، مما يسمح بمتابعة تنفيذ إجراء التكفل المحاسبي عند إصدار سند الأمر بالتحصيل في حسابات منفصلة تضمن التكفل بكافة حقوق الدولة وإثباتها محاسبيا، على عكس النظام القديم الذي كان يكتفي بتسجيل مرحلة التحصيل الفعلي فقط؛
- ركز مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية على إعداد مخطط محاسبي جديد للدولة دون أن يتناول إصلاح الإجراءات والتنظيمات المعمول بها في مجال صرف وتداول المال العام، إلى جانب إغفاله لتطوير وتحديث الدفاتر

والمستندات المحاسبية المستعملة من طرف المحاسب العمومي حيث حافظ على نفس الوثائق المستعملة في النظام القديم.

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

تهدف الدراسة الى محاولة التعرف إذا ما كان بإمكان المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في مكافحة الفساد الحاصل في المال العام، والوقوف على ما إذا كان تتوفر لها المقومات والمتطلبات اللازمة للإسهام بشكل فعال في هذا الجانب، وماهي أبرز المعوقات التي تواجهها الجزائر في هذا الشأن، ومن بين النتائج المتوصل إليها:

- المال العام عصب الدولة ومحركها الأساسي في التنمية على مختلف الجوانب ووجب حمايته من كل أشكال التبيد والاختلاس.

- تعتبر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام احدى افرازات العولمة وقد لاقت توجه دولي محسوس جعلها تكون أداة مسهلة للمقارنة ومساعدة على الشفافية من خلال الخصائص النوعية لقوائمها المالية والمزايا التي يمنحها أساس الاستحقاق المطبق من خلالها.

- الجزائر بنظام الخزينة والمعتمد على محاسبة الصندوق بعيد كل البعد عن مواكبة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

- لا بد أن يكون إصلاح للقانون العضوي لقوانين المالية قبل كل شيء باعتباره الأساس أو البنية التحتية للمالية العامة.

الدراسة الثالثة: (بوستة سلوى، 2016)، "المحاسبة العمومية وسبل تطويرها حالة الجزائر 2015/2005"، مذكرة ماجستير.

تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على واقع المحاسبة العمومية في الجزائر ومدى مواكبتها للتحويلات الاقتصادية العالمية، وإعطاء نظرة حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأهميتها، وإبراز مساعي الجزائر لتطوير نظامها المحاسبي وسبل تطبيق هذه المشاريع، كذلك محاولة رصد المعوقات أمام هذه المساعي، ومن بين النتائج المتوصل إليها:

- عجزت مدونة حسابات الخزينة عن مواكبة التطورات الاقتصادية؛
- فكرة الإصلاح المحاسبي للدولة بدأت منذ التسعينات، لكنها فشلت في صياغة مخطط محاسبي للدولة يتوافق مع متطلبات المعايير الدولية سنة 2002 فتم التحلي عنه؛

- لم تتوقف الإصلاحات عند هذا الحد فقط بدأ العمل سنة 2005 على إنشاء مخطط محاسبي جديد للدولة بما يتوافق ومشروع عصرنه نظام موازنة الدولة ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
  - سعت الجزائر إلى تبني معايير محاسبية دولية وأخرى فرنسية وصلت إلى 17 معيارا، لاتزال قيد الدراسة؛
  - عدم تمتع المصلحة المكلفة بمتابعة المشروع بالإصلاح بصلاحيات واسعة تحول لها الإسراع في إتمامه.
- الدراسة الرابعة: (عبد السميع رويينة، 2011)، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003 / 2008 الملتقي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

تهدف هذه المداخلة إلى دراسة تحليلية للمخطط المحاسبي للدولة، هذا المخطط مستمد من المعايير المحاسبية في المحاسبة العمومية (IPSAS) والذي شرع العمل به منذ سنة 2003 على مستوى كل الخزائن العمومية المنتشرة عبر الوطن بهدف الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية للدولة بدلا عن مدونة حسابات الخزينة (NCT) الحالية التي تقوم على فكرة محاسبة الصندوق، مقتصرة فقط على التقييد المحاسبي لمستحقات الدولة المحصلة، من جهة أخرى، وفي خضم الحديث عن التسيير العمومي والتسيير العمومي الجديد، توضح المداخلة مدى علاقة مبادئ التسيير العمومي لا سيما مؤشر الشرعية بكل الإصلاحات المتخذة في هذا القطاع أو ذاك وهذا تزامنا مع تطبيق المخطط المحاسبي الجديد، ومن بين النتائج التي توصل إليها الباحث :

أنّ المخطط المحاسبي للدولة الذي تم اعتماده، مستمد مباشرة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG)، فتتبع كل مراحل التحضير للمخطط يؤكد فقدان المخطط المحاسبي للدولة لخصوصيته الجزائرية، من خلال عرض التقارير التشخيصية المعدة من طرف اللجنة المختصة على الطرف الفرنسي من أجل مناقشتها وإبداء الرأي حول مشروع مخطط حسابات الدولة. فإذا كانت الاستفادة من تجارب الغير أمر وارد ومن الحكمة القيام، لكن أن تعرض التقارير والنتائج المستخلصة على الجانب الفرنسي لإبداء آرائه وملاحظاته فهذا يفقد هذا المخطط خصوصيته ويحصر عمل الفوج في جمع المعطيات والوثائق من مصادرها.

الدراسة الخامسة: (خضير خبيطي، يونس مونه، 2014)، نظام المحاسبة العمومية الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني المعايير مداخله في ملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات الحكومية.

تهدف الدراسة الى تسليط الضوء على واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي، وتحديد متطلبات تبني هذه المعايير، توصلت الدراسة الى أن واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي لا يلبي احتياجات المستخدمين، كما

توصلت الى أن تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر على أساس الاستحقاق من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تستلزمه بيئة اقتصادية، سياسية، اجتماعية،... تلائم تبني هذه المعايير.

الدراسة السادسة: (أمينة هناء جابي، 2017)، "أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي - تجربة نيوزيلندا والمملكة المتحدة الأمريكية - مقال في مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية.

جاءت هذه الورقة لتوضيح كيفية تهيئة بيئة القطاع العام لاستقبال وتنفيذ أساس الاستحقاق، وذلك من خلال الاستفادة من تجارب بعض الدول الرائدة في مجال عصرنة الأنظمة المحاسبية العمومية وتبني أساس الاستحقاق، وقد تم اختيار تجربة نيوزيلندا والتي تعد تجربة جديرة بالاهتمام كونها دولة رائدة في هذا المجال، وتجربة المملكة المتحدة التي لا تقل اهتماما عن تجربة نيوزيلندا، وكون هذين البلدين تبنا أساس الاستحقاق الشامل، وتوصل الباحث إلى النتائج التالية:

إن الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق يحتاج إلى التركيز على الوعي والهياكل التنظيمية، وبناء القدرات والكفاءة وإدماج النظم لموظفي الخدمة العامة، من أجل استخدام محاسبة الاستحقاق بسهولة، كما يحتاج إلى الوقت والتكلفة، فبالنسبة للوقت يأخذ من خمسة إلى عشر سنوات للبلد، لاستكمال التحويل إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، حيث وجدنا أن نيوزيلندا اتخذت قرابة عشر سنوات لتبني أساس الاستحقاق بالكامل، في حين أن المملكة المتحدة استغرقت قرابة سبع سنوات، وأخيرا ينبغي التأكيد على أن المحاسبة على أساس الاستحقاق ليست عصا سحرية لتحسين أداء القطاع العام وحدها أو تعزيز المالية العامة فهي تعد أداة واحدة من بين العديد من الأدوات للحصول على معلومات أفضل عن التكاليف الحقيقية للإدارة.

الدراسة السابعة:

**Jovanovič, Tatjana, 2015), Public Sector Accounting in (Slovenia and Croatia**

تهدف هذه الورقة إلى تحليل نماذج المحاسبة الثلاثة (على أمثلة سلوفينيا وكرواتيا وصربيا) ومبادئ وضع ميزانية الدولة من أجل تقييم العلاقة بين مراحل تطبيق مبدأ الاستحقاق والميزانية، وتوصل الباحث في هذه الدراسة إلى:

أن منذ ثمانينات القرن الماضي، كانت هناك موجة جذرية من الإصلاحات التنظيمية والإدارية والمحاسبية في القطاع العام في العديد من البلدان، لقد لعب مفهوم الإدارة العامة الجديد دوراً مهماً في هذه الرؤية التجارية المحددة

للإصلاح في الحكومات، مما استلزم التخلي عن نظام محاسبة التدفق النقدي التقليدي وإدخال أنظمة المحاسبة على أساس الاستحقاق التي تم نقلها من قطاع الربح.

يمثل التحول الى المحاسبة على أساس الاستحقاق والميزانية عنصرا هاما في إصلاح القطاع العام، إلا أنه ليس دواء لكل داء، فهو لا يوفر جميع المعلومات التي غالبا ما يحتاجها مستخدمو القطاع العام، أو قد يؤدي إلى تشوهات إذا لم يتم إدخالها بشكل صحيح، إلا أنه من خلال التجربة يمكن من تعزيز المساءلة وتحسين أداة إدارة المالية العامة.

### المطلب الثاني: ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة

#### أوجه التشابه:

- هناك دراسات أبرزت مدى أهمية ودور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وضرورة تبنيها، ومدى مساهمتها في مكافحة الفساد الحاصل في المال العام، وتوضيح كيفية تهيئة بيئة القطاع العام لتنفيذ أساس الاستحقاق.
- هناك دراسات شخّصت واقع المحاسبية العمومية في الجزائر وتطّرت الى النقائص والفراغات القانونية التي مست نظام المحاسبة العمومية وكذلك الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

#### أوجه الاختلاف:

- محاولة استخدام أسلوب استبانته موجه لعينة من الأعوان القائمون بتطبيق المحاسبة العمومية ومعرفة آراءهم حول:
- نقائص نظام المحاسبة العمومية ومدى اطلاعهم على التطورات الحاصلة في النظام المحاسبي العمومي الدولي؛
- متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية.
- إسقاط الدراسة ميدانيا على المؤسسات العمومية الجزائرية، وذلك لأهمية موضوع للأعوان القائمون بتطبيق المحاسبة العمومية (المحاسب العمومي، الأمر بالصرف، المراقب المالي) في المؤسسات العمومية.

## خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق اتضح أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية، حيث تسمح بالقراءة الصحيحة لمالية الدولة، وتساهم في التقليل من غموض الأرقام التي تقدمها الحكومات في معرض حديثها عن ميزانية الدولة، كما تساهم في تحديد مواطن تبديد المال العام، سواء من حيث التهاون في تحصيل مستحقات الدولة أو الغلو في النفقات العمومية.

بعض الدول باشرت تطبيق هذه المعايير بنسب متفاوتة وأخرى شرعت في إعداد مشروع مخطط محاسبي وفقا للمعايير الدولية المحاسبية في المحاسبة العمومية، من بينها الجزائر ذلك بسبب نظامها المحاسبي الذي يعاني من قصور في عملية الإبلاغ المالي حيث تم تطبيق المخطط المحاسبي في 2002، لكن تم تجميده في 2007، وسيتم إعداد مشروع جديد يتوافق مع النظام المحاسبي المالي، حيث يعد خطوة كبيرة للاتجاه لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، إلا أن إعداد المشروع لا يتم إلا من خلال دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري حاليا ودراسة متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

## الفصل الثاني

### الدراسة الميدانية

## 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 تؤيد أو تعارض وجهة النظر التي تم تكوينها، ويعتمد هذا الجانب على أسلوب الدراسة الميدانية، من خلال اعداد إستبانه مكونه من مجموعة من أسئلة توجه الى عينة من مجتمع الدراسة، التي تتعامل مع الواقع الفعلي لمشكلة البحث بهدف التعرف على آراء عينة الدراسة وتقييمها لآفاق تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات العمومية الجزائرية.

حيث سنتطرق في هذا الفصل الى مبحثين كالآتي:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها ومناقشتها.

### المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

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

### المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة

سنقوم في هذا المطلب توضيح كيفية انجاز الدراسة، أي تقديم كيفية اختيار 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 الى الأهداف المسطرة، حيث اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على الإشكالية المطروحة ومختلف التساؤلات والفرضيات، وذلك بتحليل البيانات والمعلومات المتحصل عليها ومن ثم تحديد النتائج والإستنتاجات المتوصل إليها.

#### ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة

##### 1- مجتمع الدراسة:

يمثل مجتمع الدراسة أعوان تطبيق المحاسبة العمومية (آمرين بالصرف، مراقبين ماليين، محاسبين عموميين) على مستوى المؤسسات العمومية بولاية الوادي.

##### 2- عينة الدراسة:

تم تحديد حجم العينة بطريقة عشوائية، وقد بلغ حجم العينة 50 استمارة موزعة على أمرين بالصرف، مراقبين ماليين، محاسبين عموميين في المؤسسات العمومية بولاية الوادي، واعتمدنا على طريقة التسليم المباشر (المقابلة) في مكان عملهم وذلك لشرح الاستبيان وتوضيح أي غموض فيه ولمراعاة الجدوية في الاجابة عليه، وقد واجهتنا بعض المشاكل من بينها تماطل بعض أفراد العينة رغم زيارتنا المتكررة لهم، حرمانا في الحصول على آرائهم واجاباتهم. حيث كان توزيع استمارات المذكورة آنفاً، مبينه حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (03): الإحصائية الخاصة باستمارة الاستبيان

النسبة	التكرارات	البيان
%100	50	عدد الاستمارات الموزعة
%88	44	عدد الاستمارات المستلمة
%12	06	عدد الاستمارات المفقودة
%04	02	عدد الاستمارات الملغاة
%84	42	عدد الاستمارات الصالحة لدراسة

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على فرز استمارات الاستبيان

### ثالثاً: مصادر جمع معلومات الدراسة

تعتمد الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات:

#### البيانات الأولية:

وذلك بالبحث في الجانب الميداني من خلال توزيع استمارات الاستبيان ودراسة لبعض مفردات البحث، وحصص 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.

#### البيانات الثانوية:

وذلك بالبحث في الكتب والدراسات السابقة والمنشورات والمواقع الإلكترونية الخاصة بالموضوع قيد الدراسة، واعتماداً 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.

المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة

أولاً: أدوات الدراسة

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

1- الاستبيان:

عند وضع أسئلة الاستبيان تم الأخذ بعين الاعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية، وتلبي جميع المتطلبات والمتغيرات ذات التأثير على فرضيات الدراسة، مع مراعاة أن تكون معظم الأسئلة واضحة وذات نهايات مغلقة لسهولة وسرعة الإجابة عليها وسهولة تحليلها. ولقد تم إعداد الأسئلة على مقياس ليكارت الخماسي والذي يحمل خمس إجابات وهذا من أجل تحديد آراء أفراد العينة لعبارات الاستبيان كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): درجات مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن	5	4	3	2	1

المصدر: محمد ناصر حميداتو، محمد أمين ميرة، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام برنامج الاحصائي SPSS، مطبوعة مقدمة لطلبة الليسانس والماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2016/2017، ص28.

- تقديم استمارة الاستبيان

استناداً لفرضيات البحث التي سيتم اختبارها تضمنت قاعدة الدراسة الإحصائية 30 سؤالاً توزعت على جزئين: الجزء الاول: استخدام هذا الجزء في جمع البيانات الشخصية والمهنية: الوظيفة-الخبرة-المستوى التعليمي. الجزء الثاني: استناداً لفرضيات الدراسة التي سيتم اختبارها، احتوى هذا الجزء على مجموعة من الأسئلة بلغ عددها 27 سؤال (عبارة) ضمن 3 محاور هي:

الجدول رقم (05): مجالات الدراسة وعدد محاورها

الرقم	المحور	العبارات
01	تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر	10
02	متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	08
03	تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	09

المصدر: من إعداد الطالبتين

2- المقابلة:

بغرض التأكد من جدية المستجوبين وكذا الحرص على فهمهم لأسئلة الاستبيان، قمنا بتدعيمه بالمقابلة المباشرة للآمرين بالصرف، والمراقبين الماليين، والمحاسبين العموميين.

ثانيا: البرامج الإحصائية المستخدمة

بعد الحصول على الاستبيانات من العينة المستجوبة قمنا بترميزها ثم تفريغها في برنامج spss v22 بغرض المعالجة الإحصائية للبيانات، إضافة الى برنامج excel 2007 للمساعدة في التمثيل البياني للمتغيرات تطبيقات الإحصاء الوصفي.

ثالثا: الأدوات الإحصائية المستعملة

قمنا باختبار التوزيع الطبيعي من أجل استخدام الاحصاء المعلمي وذلك باستعمال اختبار كولمغروف سميرنوف *kolmogorv-smirnov* وشابيرو ويلكو *Shapiro-wilk* الذي كان كالتالي:  
فرضيات الاختبار  $H_1$ : تشير هذه الفرضية إلى أن متغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي.  
 $H_0$  تشير هذه الفرضية إلى أن متغيرات الدراسة لا تخضع للتوزيع الطبيعي.

دالة الاختبار: والتي هي مبينة في الجدول الموالي

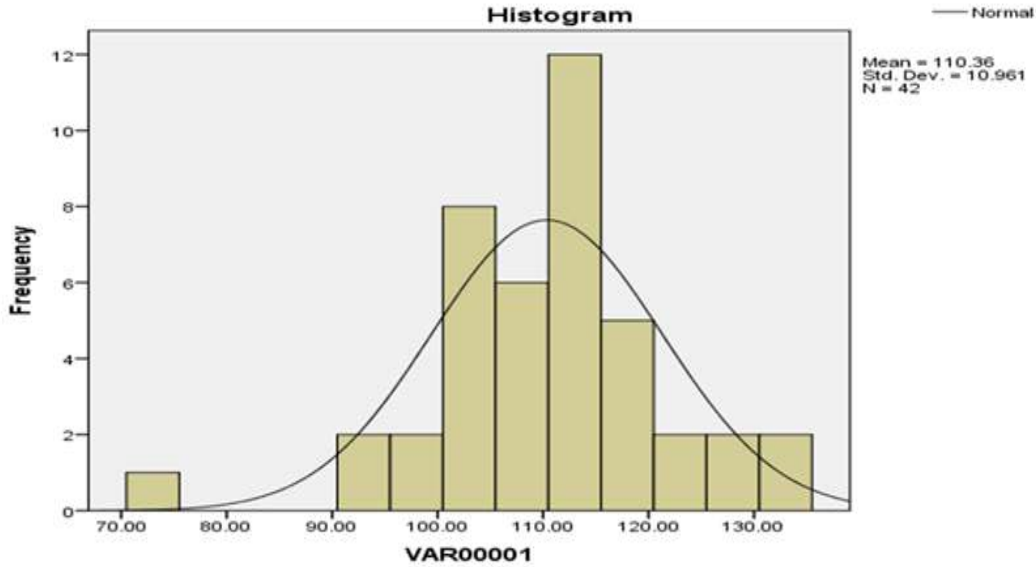
الجدول رقم(06): اختبار اعتدالية التوزيع الطبيعي

اجمالي الاستبيان	اختبار كولمغروف سميرنوف	اختبار وشابيرو ويلكو
احصائية KS	0.082	0.957
مستويات دلالة sig	0.200*	0.111

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج SPSS v22

من خلال الجدول نلاحظ أن إجمالي عبارات الاستبيان تخضع لتوزيع طبيعي كون مستوى الدلالة sig أكبر من 0.05.

الشكل رقم (03): منحى يوضح اعتدالية التوزيع الطبيعي



المصدر: من نتائج برنامج SPSS v22

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

- 1- أساليب الإحصاء الوصفي لتعرف على خصائص العينة من خلال التكرارات والنسب المئوية؛
- 2- إختبار ألفا كرومباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان؛
- 3- حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل محور من الاستبيان؛
- 4- إختبار الارتباط؛
- 5- إختبار one way anova؛
- 6- الأهمية النسبية لوحدات القياس على سلم ليكارت الخماسي والتي يتم تحديدها وفق المقياس التالي:

الجدول رقم (07): جدول مقياس تحديد المعدل النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي

الأهمية النسبية لدرجات المقياس	الوسط الحسابي		الوزن النسبي	درجات المقياس المستخدمة في الدراسة
	الى	من		
درجة ضعيفة جدا	1.79	1.00	1	غير موافق بشدة
درجة ضعيفة	2.59	1.80	2	غير موافق
درجة متوسطة	3.39	2.60	3	محايد
درجة كبيرة	4.19	3.40	4	موافق
درجة كبيرة جدا	5.00	4.20	5	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبتين

### المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية تحليلها ومناقشتها

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

#### المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية

هنا سوف يتم عرض الخصائص الشخصية والمهنية لعينة الدراسة والتي تم ادراجها نظرا لعلاقتها ببقية الدراسة.

#### الفرع الاول: خصائص العينة حسب متغير الوظيفة

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

جدول رقم (08): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

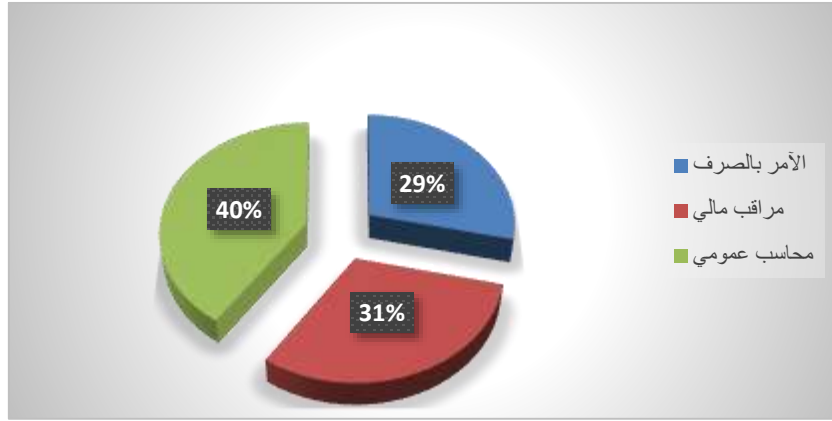
النسبة	التكرارات	الوظيفة
40%	17	المحاسب العمومي
29%	12	الأمر بالصرف
31%	13	المراقب المالي
100	42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يبين الجدول أن وظائف عينة الدراسة جاءت متنوعة وبإمكان أفرادها الإجابة على أسئلة الاستبانة لأنها تعالج موضوع يقع ضمن اختصاص عمل أفراد العينة المتمثلين في أعوان تطبيق المحاسبة العمومية، حيث نجد النسبة

الأكثر عند وظيفة المحاسب العمومي التي يبلغ عددها 17 فردا أي بنسبة 40%، ووظيفة المراقب المالي 13 فردا أي بنسبة 31% ووظيفة الأمر بالصرف 12 فردا أي بنسبة 29%.

الشكل رقم (04): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

الفرع الثاني : خصائص العينة حسب متغير الخبرة

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

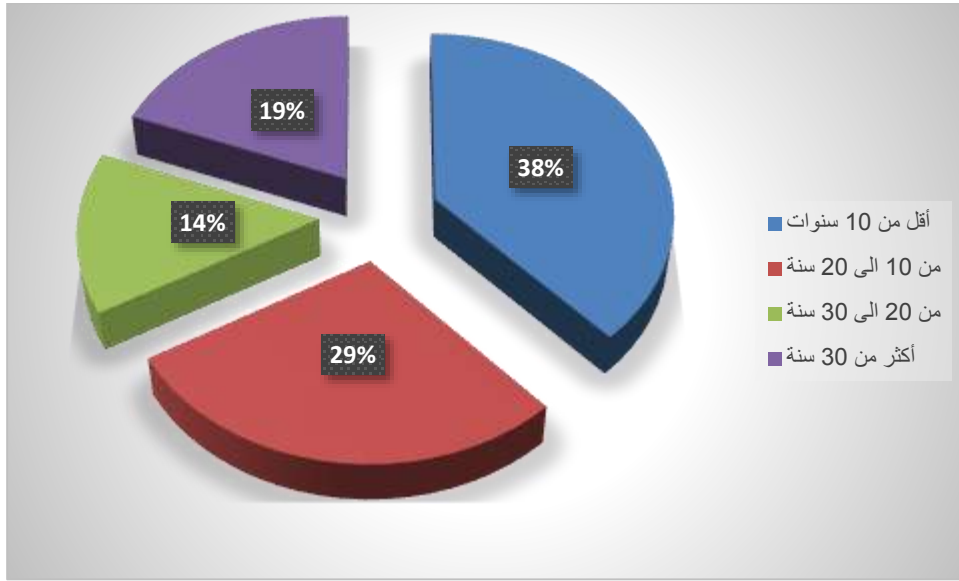
الجدول رقم (09): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

النسبة	التكرارات	الخبرة
38%	16	أقل من 10 سنوات
29%	12	من 10 إلى 20 سنة
14%	6	من 20 إلى 30 سنة
19%	8	أكثر من 30 سنة
100%	42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نلاحظ أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة في مجال عملهم تمكنهم من التعامل الجيد مع أسئلة الاستبانة، حيث أن 26 فردا تفوق خبرتهم المهنية 10 سنوات أي ما نسبته 62%، أما ما يمثل من أفراد العينة الذين لديهم خبرة أقل من 10 سنوات يمثلون نسبة 38%.

الشكل رقم (05): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

### الفرع الثالث: خصائص العينة حسب متغير المستوى التعليمي

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

الجدول رقم (10): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

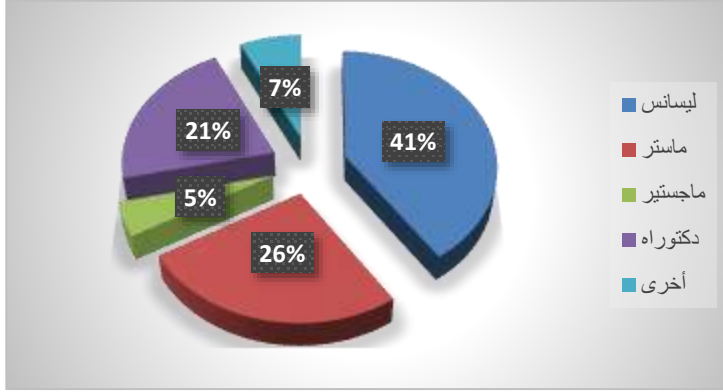
النسبة	التكرارات	المستوى التعليمي
21%	09	دكتوراه
5%	02	ماجستير
26%	11	ماستر
41%	17	ليسانس
7%	03	أخرى
100%	42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نلاحظ من الجدول المبين أعلاه أن أكبر نسبة من أفراد العينة هي للأفراد المتحصلين على شهادة ليسانس حيث قدرت النسبة بـ 41% تاليها نسبة المتحصلين على شهادة الماستر بنسبة 26%، ثم الدكتوراه بنسبة 21% ثم الشهادات الأخرى بنسبة 7% وأخيرا الماجستير بنسبة 5%.

نفسر ارتفاع نسبة المتحصلين على شهادة ليسانس بحكم أن الاستبيان موجه لأعوان تطبيق المحاسبة العمومية حيث تشترط شهادة الليسانس للإلتحاق بهذه الوظائف.

الشكل رقم (06): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

### المطلب الثاني: الخصائص السيكمترية للاستبيان

سنستعرض في هذا المطلب الصدق والثبات لأداة الدراسة.

#### الفرع الأول: صدق أداة الدراسة

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

#### أولاً: صدق المحكمين

قبل نشر الاستبيان على أفراد العينة تم عرضه على الأساتذة المحكمين في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة حمه لخضر بالوادي، متخصصين في المحاسبة والتدقيق وذلك للاسترشاد بأرائهم في مدى مناسبة عبارات الاستبيان للهدف منه، وكذلك التأكد من:

1- سهولة وبساطة صياغة الأسئلة؛

2- مدى إلمام أسئلة الاستمارة بالموضوع وشموليتها؛

3- دقة توزيع خيارات الإجابة وملائمتها احصائياً؛

4- تصحيح الأخطاء المنهجية وخاصة المتعلقة بتصميم الاستبيان.

وبعد أخذ الملاحظات المقدمة من قبل لجنة المحكمين، وللحصول على إجابات أفراد العينة تم التوصل الى

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 إليه، أي يقيس مدى صدق عبارات المقياس وقياس الأهداف، وتم حساب الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان على عينة الدراسة البالغ حجمها 42، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل عبارة والدرجة الكلية للمقياس وبين العبارة والمحور التابعة له كما يلي:

جدول رقم (11): يوضح ارتباطات عبارات المقياس بدرجة الكلية

العبارة	معامل الارتباط	العبارة	معامل الارتباط	العبارة	معامل الارتباط
01	*0.31	10	*0.36	19	*0.32
02	*0.32	11	**0.52	20	*0.33
03	*0.36	12	*0.39	21	**0.63
04	**0.59	13	**0.48	22	**0.52
05	**0.68	14	**0.60	23	**0.47
06	**0.55	15	**0.64	24	**0.59
07	**0.44	16	**0.57	25	**0.55
08	**0.69	17	*0.31	26	**0.50
09	**0.60	18	**0.48	27	**0.65

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS v22

\* تعني مستوى الدلالة عند 0.05.

\*\* تعني مستوى الدلالة عند 0.01.

يوضح الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط للعبارات مع الدرجة الكلية للمقياس تتراوح بين 0.31 و0.69 وهي ارتباطات طردية متوسطة ومرتفعة، كما أنها في مجملها ذات معنوية إحصائية عند مستوى معنوية 0.01 وهذا ما يدل على الاتساق لمختلف عبارات هذا المحور، مما يجعل المقياس صادقاً وبالتالي صالحاً لقياس ما وضع لقياسه ويمكن الوثوق بنتائجه.

- الصدق الداخلي لعبارات المحور الأول (تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر)  
جدول رقم (12): يبين الصدق الداخلي لعبارات المحور الأول

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	لا تعطي القوائم المالية كل المعلومات اللازمة لمتخذي القرار خاصة ما يتعلق بمتلكات الكيان.	**0.50	0.000
02	تعتبر القوائم المالية الحالية ذات صبغة إحصائية أكبر منها تسييرية.	*0.32	0.000
03	لا يمكن الأساس النقدي من معرفة النفقات التي لم تصرف والإيرادات التي لم تحصل بعد.	**0.39	0.000
04	لا يمكن قياس أداء الهيئات العمومية ولا حتى تقييم البرامج المنجزة.	**0.74	0.000
05	نظام المحاسبة العمومية قائم على الأساس النقدي الذي تكتنفه عدة سلبيات.	**0.47	0.000
06	تعاني المحاسبة العمومية من ضعف الرقابة الداخلية على الأموال.	**0.69	0.000
07	مدونة حسابات الخزينة تحتوي على حسابات وفق الأساس النقدي ذات عناوين متشابهة وأهملت عناصر أخرى مهمة.	*0.34	0.000
08	لا يوفر نظام المحاسبة العمومية معلومات تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية من خلال تحقيق الإفصاح الشامل والدقيق.	**0.83	0.000
09	لا يوفر نظام المحاسبة العمومية معلومات عن مدى سلامة العمليات المالية ومدى شرعيتها ومطابقتها للقوانين والتشريعات المعمول بها.	**0.64	0.000
10	لا يوفر نظام المحاسبة العمومية كل المعلومات الملائمة التي يمكننا من خلالها تحديد أوجه الفساد المالي والإداري.	**0.47	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS v22

يتضح من الجدول أعلاه "تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر" أنه مرتبط ارتباطا طرديا مع جميع العبارات التي تقيسه وتراوحت معاملات الارتباط بين 0.32 و0.83 وهي متوسطة وقوية، كما أنها في مجملها ذات معنوية إحصائية عند مستوى معنوية 0.01 وهذا ما يدل على الاتساق لمختلف عبارات هذا المحور.

- الصدق الداخلي لعبارات المحور الثاني (متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام)

جدول رقم (13): يبين الصدق الداخلي لعبارات المحور الثاني

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	إيجاد نظام محاسبي جديد، لأن النظام المحاسبي الحالي يعاني من عدة أوجه قصور في مختلف جوانبه.	**0.51	0.000
02	إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة.	*0.32	0.000
03	يتوجب تعديل أساس القياس المحاسبي بالتحول من الأساس النقدي إلى الاستحقاق، لأنه لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل.	**0.53	0.000
04	يتوجب توفر إرادة قوية من أجل نجاح مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية.	**0.76	0.000
05	يتوجب توفير تقنيات وتكنولوجيا حديثة كافية وفعالة، للحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية.	**0.75	0.000
06	تأهيل أعوان تطبيق المحاسبة العمومية لضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير.	**0.67	0.000
07	منح المؤسسات العمومية سلطة تطوير نظم المعلومات المحاسبية وذلك من خلال تخفيف مركزية السلطة التي أدت تولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة.	*0.33	0.000
08	القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية حافر لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والإصلاح الشامل للمالية العمومية في الجزائر.	**0.48	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS v22

يتضح من جدول متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، أنه مرتبط ارتباطاً طردياً مع جميع العبارات التي تقيسه وتراوحت معاملات الارتباط بين 0.32 و 0.76 وهي متوسطة وقوية، كما أنها في مجملها ذات معنوية إحصائية عند مستوى معنوية 0.01 وهذا ما يدل على الاتساق لمختلف عبارات هذا المحور.

- الصدق الداخلي لعبارات المحور الثالث (تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام)

جدول رقم (14): يبين الصدق الداخلي لعبارات المحور الثالث

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	ينبغي إشراك كل الإدارات العمومية في عملية الإصلاح المحاسبي تحت إشراف وزارة المالية.	*0.37	0.000
02	توسيع صلاحيات السلطات المشرفة على الإصلاح المحاسبي ووضعها تحت السلطة المباشرة لوزير المالية.	**0.52	0.000
03	تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال إصلاح الجانب القانوني والتقني معاً لنظام المحاسبة العمومية.	**0.64	0.000
04	ضرورة وضع إستراتيجية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية وفق نهج التحول التدريجي الذي يراعي خصوصية البيئة الجزائرية حتى يتحقق على أرض الواقع.	**0.60	0.000
05	العمل على الاستفادة من تجارب الدول السابقة التي تبنت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	**0.66	0.000
06	فتح نقاش معمق حول نظام المحاسبة العمومية، يشارك فيه كافة الأطراف ذات العلاقة من أكاديميين ومهنيين من أجل تقييم واقع المحاسبة العمومية واستشراف آفاقها.	**0.59	0.000
07	استحداث هيئات محاسبية مهنية مستقلة مهمتها العمل على ترقية العمل المحاسبي باستقلالية وعدم جعلها رهينة التوجيهات الحكومية.	**0.70	0.000
08	تكوين الإطارات المؤهلة وكل من له علاقة بالنظام المحاسبي العمومي.	**0.65	0.000
09	تكييف التشريعات والقوانين المعمول بها حالياً في البيئة الجزائرية مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	**0.82	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS v22

يتضح من جدول تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، أنه مرتبط ارتباطاً طردياً مع جميع العبارات التي تقيسه وتراوحت معاملات الارتباط بين 0.37 و0.82 وهي متوسطة وقوية، كما أنها في مجملها ذات معنوية إحصائية عند مستوى معنوية 0.01 وهذا ما يدل على الاتساق لمختلف عبارات هذا المحور.

- 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 رقم (15) 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 (15): يوضح معامل ارتباط كل محور ببقية المحاور وبالدرجة الكلية للمقياس

المحور	الأول	الثاني	الثالث
الأول			
الثاني	**0.52		
الثالث	**0.41	**0.67	
المقياس	**0.84	**0.83	**0.80

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS v22

\* 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 صادقاً وبالتالي صالحاً لقياس ما وضع لقياسه ويمكن الوثوق بنتائجه.

الفرع الثاني: ثبات أداة القياس

من أجل حساب وتقييم ثبات أداة القياس المستخدمة في هذه الدراسة والمتمثلة في الاستبيان فإنه تم استخدام معامل ألفا كرومباخ، ومن ثم تم حساب معامل الصدق، حيث تم عرض نتائجها كما يلي:

الجدول رقم (16): نتائج اختبار ثبات أداة القياس

معامل الصدق	معامل الثبات ألفا كرومباخ	عدد العبارات	محتوى الأبعاد
0.861	0.743	10	تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر
0.774	0.600	8	متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
0.876	0.768	9	تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
0.921	0.850	27	الاستبيان الكلي

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS v22

من خلال الجدول أعلاه تم حساب معامل الثبات ثم الجذر التربيعي له الذي يمثل معامل الصدق والملاحظ أن قيمة معامل الثبات تراوحت بين 0.600 و 0.850 والتي تعتبر جيدة ومقبولة وتعبر عن ثبات أداة القياس.

#### المطلب الثالث: عرض نتائج مختلف محاور الاستبيان

هنا سوف يتم عرض وتحليل مختلف نتائج المتعلقة بمحاور الاستبيان.

**الفرع الاول: درجة القصور في عملية الابلاغ المالي التي يعاني منها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر**  
 من أجل الإجابة على الفرضية المتعلقة بدرجة القصور في عملية الابلاغ المالي التي يعاني منها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، قمنا بإعداد الجدول أدناه والذي يحتوي على مختلف العبارات المتعلقة بهذا المحور والتي عددها 10، بالإضافة إلى ذلك قمنا بحساب تكرارات إجابات أفراد العينة ونسبتها مع القيم الاحتمالية لها من خلالها نقيس قبول أو رفض إحدى الفرضيات.

جدول رقم (17): نتائج آراء عينة الدراسة حول درجة القصور في عملية الإبلاغ المالي التي يعاني منها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

الاهمية النسبية	المؤشرات الإحصائية			الاستجابات					عبارات المحور الاول
	T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي المرجح	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
				التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
				النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
درجة كبيرة	25.34 0.000	1.03	4.04	2 %4.76	2 %4.76	3 %7.14	21 %50	14 %33.34	1
درجة كبيرة	29.73 0.000	0.88	4.04	01 %2.38	02 %4.76	03 %7.14	24 %57.15	12 %28.57	2
درجة كبيرة	27.00 0.000	0.92	3.85	00 %00	5 %11.90	6 %14.29	20 %47.62	11 %26.19	3
درجة كبيرة	22.83 0.000	1.04	3.69	00 %00	08 %19.05	08 %19.05	17 %40.47	09 %21.43	4
درجة كبيرة	35.41 0.000	0.76	4.16	01 %2.38	00 %00	02 %4.76	25 %59.52	14 %33.34	5
درجة كبيرة	20.49 0.000	1.12	3.57	01 %2.38	07 %16.67	13 %30.95	11 %26.19	10 %23.81	6
درجة كبيرة	21.66 0.000	1.09	3.66	02 %4.76	06 %14.29	03 %7.14	22 %52.38	09 %21.43	7
درجة كبيرة	18.63 0.000	1.23	3.54	00 %00	13 %30.95	06 %14.29	11 %26.19	12 %28.57	8
درجة كبيرة	20.00 0.000	1.23	3.80	03 %7.14	05 %11.91	04 %9.53	17 %40.47	13 %30.95	9
درجة كبيرة	23.21 0.000	1.10	3.95	02 %4.76	03 %7.14	05 %11.91	17 %40.47	15 %35.72	10
درجة كبيرة	42.88 0.000	5.79	3.83	إجمالي المحور					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS v22

يتضح من خلال الجدول الذي يشمل تقييم نتائج آراء عينة الدراسة المتعلقة بدرجة القصور في عملية الإبلاغ المالي التي يعاني منها نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وجدنا أن:

1- نلاحظ أن 21 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 50% منها موافقون على أن:

"لا تعطي القوائم المالية كل المعلومات اللازمة لمتخذي القرار خاصة ما يتعلق بممتلكات الكيان" وأن 14 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 33.34% منها موافقون بشدة، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 4.04 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة للعبارة.

2- نلاحظ أن 24 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 57.15% منها موافقون على أن:

"تعتبر القوائم المالية الحالية ذات صبغة إحصائية أكبر منها تسييرية" وأن 12 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 28.57% منها موافقون بشدة، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 4.04 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة للعبارة.

3- نلاحظ أن 20 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 47.62% منها موافقون على أن:

"لا يمكن الأساس النقدي من معرفة النفقات التي لم تصرف والإيرادات التي لم تحصل بعد" وأن 11 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 26.19% منها موافقون بشدة، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 3.85 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة للعبارة.

4- نلاحظ أن 17 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 40.47% منها موافقون على أن:

"لا يمكن قياس أداء الهيئات العمومية ولا حتى تقييم البرامج المنجزة" وأن 09 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 21.43% منها موافقون، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 3.69 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة للعبارة.

5- نلاحظ أن 25 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 59.52% منها موافقون على أن:

"نظام المحاسبة العمومية قائم على الأساس النقدي الذي تكتنفه عدة سلبيات" وأن 14 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 33.34% منها موافقون بشدة، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 4.16 والمعنوية الإحصائية

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

6- نلاحظ أن 13 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 30.95% منها محايدون على أن: "تعاني المحاسبة العمومية من ضعف الرقابة الداخلية على الأموال" وأن 11 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 26.19% منها موافقون، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 3.57 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة للعبارة.

7- نلاحظ أن 22 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 52.38% منها موافقون على أن: "مدونة حسابات الخزينة تحتوي على حسابات وفق الأساس النقدي ذات عناوين متشابهة وأهملت عناصر أخرى مهمة" وأن 09 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 21.43% منها موافقون بشدة، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 3.66 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة للعبارة.

8- نلاحظ أن 13 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 30.95% منها غير موافقون على أن: "لا يوفر نظام المحاسبة العمومية معلومات تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية من خلال تحقيق الإفصاح الشامل والدقيق" وأن 12 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 28.57% منها موافقون بشدة، و 11 من أفراد العينة موافقون، وهو ما يفسر قيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 3.54 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة للعبارة.

9- نلاحظ أن 17 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 40.47% منها موافقون على أن: "لا يوفر نظام المحاسبة العمومية معلومات عن مدى سلامة العمليات المالية ومدى شرعيتها ومطابقتها للقوانين والتشريعات المعمول بها" وأن 13 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 30.95% منها موافقون بشدة، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 3.80 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة للعبارة.

10- نلاحظ أن 17 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 40.47% منها موافقون على أن: "لا يوفر نظام المحاسبة العمومية كل المعلومات الملائمة التي يمكننا من خلالها تحديد أوجه الفساد المالي والإداري" وأن 15 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 35.72% منها موافقون بشدة، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط

الحسابي 3.95 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة للعبارة.

11- نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي لإجمالي المحور 3.83 والانحراف المعياري 5.79 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة لإجمالي المحور.

الفرع الثاني: درجة الحاجة إلى تحديث وإجراء إصلاح شامل لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر في مختلف جوانبه التقنية والقانونية.

من أجل الإجابة على الفرضية المتعلقة درجة الحاجة إلى تحديث وإجراء إصلاح شامل لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر في مختلف جوانبه التقنية والقانونية، قمنا بإعداد الجدول أدناه والذي يحتوي على مختلف العبارات المتعلقة بهذا المحور والتي عددها 08 بالإضافة إلى ذلك قمنا بحساب تكرارات إجابات أفراد العينة ونسبتها مع القيم الاحتمالية لها من خلالها نقيس قبول أو رفض إحدى الفرضيات.

جدول رقم (18): نتائج آراء عينة الدراسة حول درجة الحاجة إلى تحديث وإجراء إصلاح شامل نظام

المحاسبة العمومية في الجزائر في مختلف جوانبه التقنية والقانونية.

الاهمية النسبية	المؤشرات الاحصائية			الاستجابات					عبارات المحور الثاني
	احصائية T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي المرجح	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
				التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
				النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
Sig									
درجة كبيرة جدا	49.33	0.59	4.52	00	00	01	16	25	1
	0.000			%00	%00	%2.38	%38.10	%59.52	
درجة كبيرة جدا	37.18	0.76	4.38	01	00	01	20	20	2
	0.000			%2.38	%00	%2.38	%47.62	%47.62	
درجة كبيرة جدا	35.41	0.76	4.16	00	01	06	20	15	3
	0.000			%00	%2.38	%14.29	%47.62	%35.71	
درجة كبيرة جدا	34.80	0.83	4.67	01	01	00	15	25	4
	0.000			%2.38	%2.38	%00	%35.72	%59.52	

درجة كبيرة	53.14	0.55	4.52	00	00	01	18	23	5
جدا	0.000			%00	%00	%2.38	%42.86	%54.76	
درجة كبيرة	47.49	0.62	4.59	00	01	00	14	27	6
جدا	0.000			%00	%2.38	%00	%33.33	%64.29	
درجة كبيرة	21.44	1.11	3.69	01	05	13	10	13	7
جدا	0.000			%2.38	%11.91	%30.95	%23.81	%30.95	
درجة كبيرة	32.49	0.72	3.64	00	01	18	18	05	8
جدا	0.000			%00	%2.38	%42.86	%42.86	%11.90	
درجة كبيرة	70.19	3.13	4.27	إجمالي المحور					
جدا	0.000								

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS v22

يتضح من خلال الجدول الذي يشمل تقييم نتائج آراء عينة الدراسة المتعلقة بدرجة الحاجة إلى تحديث وإجراء إصلاح شامل لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر في مختلف جوانبه التقنية والقانونية وجدنا أن:

1- نلاحظ أن 25 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 59.52% منها موافقون بشدة على أن: "إيجاد نظام محاسبي جديد، لأن النظام المحاسبي الحالي يعاني من عدة أوجه قصور في مختلف جوانبه" وأن 16 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 38.10% منها موافقون، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 4.52 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا للعبارة.

2- نلاحظ أن 40 من أفراد العينة كانت اجابتهم على العبارة "إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة" مناصفة بين موافق بشدة و موافق وهو ما يمثل نسبة 47.62% لكل منهما على حدى، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 4.38 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا للعبارة.

3- نلاحظ أن 20 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 47.62% منها موافقون على أن: "يتوجب تعديل أساس القياس المحاسبي بالتحول من الأساس النقدي إلى الاستحقاق، لأنه لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل" وأن 15 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 35.71% منها موافقون بشدة، وهو ما يفسر القيمة

المرتفعة للمتوسط الحسابي 4.16 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة للعبارة.

4- نلاحظ أن 25 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 59.52% منها موافقون بشدة على أن:

"يتوجب توفر إرادة قوية من أجل نجاح مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية" وأن 15 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 35.72% منها موافقون، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 4.67 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا للعبارة.

5- نلاحظ أن 23 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 54.36% منها موافقون بشدة على أن:

"يتوجب توفير تقنيات وتكنولوجيا حديثة كافية وفعالة، للحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية" وأن 18 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 42.86% منها موافقون، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 4.52 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا للعبارة.

6- نلاحظ أن 27 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 64.29% منها موافقون بشدة على أن:

"تأهيل أعوان تطبيق المحاسبة العمومية لضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير" وأن 14 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 33.33% منها موافقون، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 4.59 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا للعبارة.

7- نلاحظ أن اجابات أفراد العينة على العبارة "منح المؤسسات العمومية سلطة تطوير نظم المعلومات المحاسبية

وذلك من خلال تخفيف مركزية السلطة التي أدت تولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من

تخطيط ورقابة" كانت 13 تكرارا لموافق بشدة و 13 تكرارا لمحايد وهو ما يمثل نسبة 30.95% لكل منهما على

حدى، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 3.69 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل

من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة للعبارة.

8- نلاحظ أن اجابات أفراد العينة على العبارة "القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018

المتعلق بقوانين المالية حافز لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والإصلاح الشامل للمالية العمومية في الجزائر"

كانت 18 تكرارا لموافق و 18 تكرارا لمحايد وهو ما يمثل نسبة 42.86% منها لكل منهما على حدى، وهو ما

يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 3.64 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية هو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة للعبارة. 09- نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي لإجمالي المحور 4.27 والانحراف المعياري 3.13 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا لإجمالي المحور.

**الفرع الثالث: التحديات التي يواجهها تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية**

من أجل الإجابة على الفرضية المتعلقة بالتحديات التي يواجهها تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية، قمنا بإعداد الجدول أدناه والذي يحتوي على مختلف العبارات المتعلقة بهذا المحور والتي عددها 09 بالإضافة إلى ذلك قمنا بحساب تكرارات إجابات أفراد العينة ونسبتها مع القيم الاحتمالية لها من خلالها نقيس قبول أو رفض إحدى الفرضيات.

جدول رقم (19): نتائج آراء عينة الدراسة حول التحديات التي يواجهها تطبيق معايير المحاسبة الدولية

**للقطاع العام في البيئة الجزائرية**

الاهمية النسبية	المؤشرات الإحصائية			الاستجابات					عبارات المحور الثالث
	احصائية T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي المرجح	غير موافق	غير موافق بشدة	محايد	موافق	موافق بشدة	
				التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
				النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
درجة كبيرة جدا	33.22	0.84	4.30	00	02	04	15	21	1
	0.000			%00	%4.76	9.53	%37.71	%50	
درجة متوسطة	20.42	1.04	3.28	00	12	12	12	06	2
	0.000			%00	%28.57	%28.57	%28.57	%14.29	
درجة كبيرة جدا	45.61	0.63	4.45	00	01	00	20	21	3
	0.000			%00	%2.38	%00	%47.62	%50	
درجة كبيرة جدا	37.21	0.76	4.40	00	02	01	17	22	4
	0.000			%00	%4.76	%2.38	%40.48	%52.38	

درجة كبيرة	23.14	0.08	3.88	00	06	09	11	16	5
	0.000			%00	%14.29	%21.43	%26.19	%38.09	
درجة كبيرة جدا	59.94	0.49	4.59	00	00	00	17	25	6
	0.000			%00	%00	%00	%40.48	%59.52	
درجة كبيرة	26.42	1.01	4.11	01	01	10	10	20	7
	0.000			%2.38	%2.38	%23.81	%23.81	%47.62	
درجة كبيرة جدا	57.62	0.5	4.50	00	00	00	21	21	8
	0.000			%00	%00	%00	%50	%50	
درجة كبيرة جدا	43.06	0.67	4.45	00	01	01	18	22	9
	0.000			%00	%2.38	%2.38	%42.86	%52.38	
درجة كبيرة	<b>56.90</b>	<b>4.32</b>	<b>4.21</b>	إجمالي المحور					
جدا	0.000								

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS v22

يتضح من خلال الجدول الذي يشمل تقييم نتائج آراء عينة الدراسة المتعلقة بالتحديات التي يواجهها تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية وجدنا أن:

1- نلاحظ أن 21 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 50% منها موافقون بشدة على أن: "ينبغي إشراك كل الإدارات العمومية في عملية الإصلاح المحاسبي تحت إشراف وزارة المالية" وأن 15 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 35.71% منها موافقون، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 4.30 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا للعبارة.

2- نلاحظ أن اجابات أفراد العينة على العبارة "توسيع صلاحيات السلطات المشرفة على الإصلاح المحاسبي ووضعها تحت السلطة المباشرة لوزير المالية" كانت 12 تكرارا لموافق و 12 تكرارا لمحايد و 12 تكرارا لغير موافق وهو ما يمثل نسبة 28.57% لكل منهما على حدى، وهو ما يفسر القيمة المتوسطة للمتوسط الحسابي 3.28 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، هو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة متوسطة للعبارة.

3- نلاحظ أن 21 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 50% منها موافقون بشدة على أن:

"تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال إصلاح الجانب القانوني والتقني معاً لنظام المحاسبة العمومية" وأن 20 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 47.62 % منها موافقون، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 4.45 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية إحصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جداً للعبارة.

4- نلاحظ أن 22 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 52.38% منها موافقون بشدة على أن:

"ضرورة وضع إستراتيجية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية وفق نهج التحول التدريجي الذي يراعي خصوصية البيئة الجزائرية حتى يتحقق على أرض الواقع" وأن 17 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 40.48 % منها موافقون، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 4.40 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية إحصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جداً للعبارة.

5- نلاحظ أن 16 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 38.09% منها موافقون بشدة على أن:

"العمل على الاستفادة من تجارب الدول السابقة التي تبنت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" وأن 11 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 26.19 % منها موافقون، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 3.88 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية إحصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة للعبارة.

6- نلاحظ أن 25 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 59.52% منها موافقون بشدة على أن:

"فتح نقاش معمق حول نظام المحاسبة العمومية، يشارك فيه كافة الأطراف ذات العلاقة من أكاديميين ومهنيين من أجل تقييم واقع المحاسبة العمومية واستشراف آفاقها" وأن 17 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 40.48 % منها موافقون، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 4.59 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية إحصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جداً للعبارة.

7- نلاحظ أن اجابات أفراد العينة على العبارة "استحداث هيئات محاسبية مهنية مستقلة مهمتها العمل على ترقية العمل المحاسبي باستقلالية وعدم جعلها رهينة التوجيهات الحكومية" كانت 20 تكراراً لموافق بشدة أي ما نسبته 47.62% و 10 تكرارات لكل من موافق ومحيد وهو ما يمثل نسبة 23.81 % لكل منهما على حدى، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 4.11 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية إحصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة للعبارة.

8- انقسم أفراد العينة الى قسمين في اجابتهم على العبارة "تكوين الإطارات المؤهلة وكل من له علاقة بالنظام المحاسبي العمومي" نصف موافق بشدة والنصف الآخر موافق، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة جدا للمتوسط الحسابي 4.50 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا للعبارة.

9- نلاحظ أن 22 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 52.38% منها موافقون بشدة على أن:

"تكييف التشريعات والقوانين المعمول بها حاليا في البيئة الجزائرية مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" وأن 18 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 42.86% منها موافقون، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة جدا للمتوسط الحسابي 4.45 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا للعبارة.

10- نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي لإجمالي المحور 4.21 والانحراف المعياري 4.32 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا لإجمالي المحور.

#### المطلب الرابع: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

سوف يتم استعراض مختلف الفروقات لاستجابات أفراد العينة وكذلك تحليل التباين المتعلقة بكل محور.

#### الفرع الاول: اختبارات الفروق لاستجابات أفراد العينة حسب الوظيفة

ومنه سوف ندرس أثر اختلاف الوظيفة على استجابات أفراد العينة.

الجدول رقم (20): المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لأثر اختلاف الوظيفة على محاور الدراسة

عدد الأعوان	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	إجمالي المحاور
المتوسط	38.33	35	34.41	107.75
الانحراف المعياري	6.05	2.82	3.80	10.57
المتوسط	39.76	33.23	33.23	106.23
الانحراف المعياري	5.32	3.58	4.94	12.22
المتوسط	37.29	33.88	33.52	104.70
الانحراف المعياري	6.07	2.97	3.74	10.06

106.04	33.69	34	38.35	المتوسط	الإجمالي
10.71	4.08	3.13	5.79	الانحراف المعياري	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS v22

● بالنسبة للمحور الأول: تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر يلاحظ أن المتوسطات كلها متقاربة بين 37.29 و 39.76 وكذلك الانحراف المعياري بين 5.32 و 6.07، وهذا ما يوحي بعدم وجود فروق بين استجابات أفراد العينة لمختلف الوظائف.

● بالنسبة للمحور الثاني متطلبات تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يلاحظ أن المتوسطات كلها متقاربة بين 33.23 و 35 وكذلك الانحراف المعياري بين 2.82 و 3.58، وهذا ما يوحي بعدم وجود فروق بين استجابات أفراد العينة لمختلف الوظائف.

● بالنسبة للمحور الثالث تحديات تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يلاحظ أن المتوسطات كلها متقاربة بين 33.23 و 34.41 وكذلك الانحراف المعياري بين 3.74 و 4.94، وهذا ما يوحي بعدم وجود فروق بين استجابات أفراد العينة لمختلف الوظائف.

الجدول رقم (21): يوضح نتائج تحليل التباين الأحادي بين متوسطات مختلف محاور الدراسة تبعا

لمتغير الوظيفة

التعيين	مصدر التباين	مجموع المربعات SOS	درجة الحرية DF	متوسط مجموع المربعات MS	إحصائية فيشر F	مستوى الدلالة Sig
المحور الأول	بين المجموعات	45.139	2	22.570	0.661	0.522
	داخل المجموعات	1332.504	39	34.167		
	الإجمالي	1377.643	41	/		
المحور الثاني	بين المجموعات	19.928	2	9.96	1.012	0.373
	داخل المجموعات	384.072	39	9.848		
	الإجمالي	404	41	/		
المحور الثالث	بين المجموعات	9.517	2	4.758	0.275	0.761
	داخل المجموعات	675.460	39	17.319		
	الإجمالي	684.976	41	/		
الاستبيان ككل	بين المجموعات	65.818	2	32.909	0.276	0.760
	داخل المجموعات	4644.087	39	119.079		
	الإجمالي	4709.905	41	/		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS v22

نلاحظ من الجدول رقم (21) أن قيمة Sig أكبر من 0.05 سواء تعلق الأمر بالمحاور كل على حدى أو الاستبيان ككل، وعليه نقبل الفرض الصفري الذي ينص على عدم وجود فروق ذات دلالة (أو لا توجد معنوية للفروق) بين درجات الأعوان على محاور الاستبيان وعلى الاستبيان ككل تعزى لطبيعة وظيفتهم.

**الفرع الثاني: اختبارات الفروق لاستجابات أفراد العينة حسب سنوات الخبرة**

ومنه سوف ندرس أثر اختلاف سنوات الخبرة على استجابات أفراد العينة.

الجدول رقم (22): المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لأثر اختلاف الخبرة على محاور الدراسة

عدد الأعوان		المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	إجمالي المحاور
أقل من 10 سنوات	المتوسط	38.25	34.31	33.87	106.43
	الانحراف المعياري	5.98	3.97	5.01	12.89
من 10 إلى 20 سنة	المتوسط	37.66	33.75	33.34	104.75
	الانحراف المعياري	6.44	2.63	3.14	10.37
من 20 إلى 30 سنة	المتوسط	39.83	33.33	32.16	105.33
	الانحراف المعياري	3.54	2.33	4.02	8.33
أكثر من 30 سنة	المتوسط	38.50	34.25	35	107.75
	الانحراف المعياري	6.56	2.86	3.54	9.52
الإجمالي	المتوسط	38.35	34	33.69	106.04
	الانحراف المعياري	5.79	3.13	4.08	10.71

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS v22

- بالنسبة للمحور الأول: تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر يلاحظ أن المتوسطات كلها متقاربة بين 37.66 و 39.83 وكذلك الانحراف المعياري بين 3.54 و 6.56، وهو ما يوحي بعدم وجود فروق بين استجابات أفراد العينة لمختلف سنوات الخبرة.

● بالنسبة للمحور الثاني متطلبات تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يلاحظ أن المتوسطات كلها متقاربة بين 33.33 و 34.31 وكذلك الانحراف المعياري بين 2.33 و 3.97، وهو ما يوحي بعدم وجود فروق بين استجابات أفراد العينة لمختلف سنوات الخبرة.

● بالنسبة للمحور الثالث تحديات تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يلاحظ أن المتوسطات كلها متقاربة بين 33.34 و 33.87 وكذلك الانحراف المعياري بين 3.14 و 5.01، وهذا ما يوحي بعدم وجود فروق بين استجابات أفراد العينة لمختلف سنوات الخبرة.

الجدول رقم (23): يوضح نتائج تحليل التباين الأحادي بين متوسطات مختلف محاور الدراسة تبعا

لمتغير الخبرة المهنية

التعيين	مصدر التباين	مجموع المربعات SOS	درجة الحرية DF	متوسط مجموع المربعات MS	إحصائية فيشر F	مستوى الدلالة Sig
المحور الأول	بين المجموعات	19.143	3	6.381	0.178	0.910
	داخل المجموعات	1358.5	38	35.75		
	الإجمالي	1377.643	41	/		
المحور الثاني	بين المجموعات	5.479	3	1.826	0.174	0.913
	داخل المجموعات	398.521	38	10.487		
	الإجمالي	404	41	/		
المحور الثالث	بين المجموعات	29.726	3	9.009	0.575	0.635
	داخل المجموعات	655.250	38	17.243		
	الإجمالي	684.976	41	/		
الاستبيان ككل	بين المجموعات	48.884	3	16.295	0.133	0.940
	داخل المجموعات	4661.021	38	122.658		
	الإجمالي	4709.905	41	/		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS v22

نلاحظ من الجدول رقم (23) أن قيمة Sig أكبر من 0.05 سواء تعلق الأمر بالمحاور كل على حدى أو الاستبيان ككل، وعليه نقبل الفرض الصفري الذي ينص على عدم وجود فروق ذات دلالة (أو لا توجد معنوية للفروق) بين درجات الأعوان على محاور الاستبيان وعلى الاستبيان ككل تعزى لأقدميتهم في العمل.

الفرع الثالث: اختبارات الفروق لاستجابات أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

ومنه سوف ندرس أثر اختلاف المستوى التعليمي على استجابات أفراد العينة.

الجدول رقم (24) : المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لأثر اختلاف المستوى التعليمي على

محاور الدراسة

عدد الأعوان	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	إجمالي المحاور
المتوسط	39.47	35.17	38.47	113.11
الانحراف المعياري	5.54	2.96	4.41	10.93
المتوسط	36.18	31.81	35.90	103.90
الانحراف المعياري	6.38	3.68	5.14	12.53
المتوسط	35	33.50	37	105.50
الانحراف المعياري	4.24	2.12	2.82	4.94
المتوسط	39.33	34.55	38.22	112.11
الانحراف المعياري	6	1.81	2.22	7.76
المتوسط	39.33	34	43	116.33
الانحراف المعياري	5.68	3	2.64	9.07
المتوسط	38.35	34	38	110.35
الانحراف المعياري	5.79	3.13	4.32	10.96

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS v22.

- بالنسبة للمحور الأول: تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر نلاحظ أن المتوسطات كلها متقاربة بين 35 و39.33 وكذلك الانحراف المعياري بين 4.24 و6.38، وهو ما يوحي بعدم وجود فروق بين استجابات أفراد العينة لمختلف المستويات التعليمية.

● بالنسبة للمحور الثاني متطلبات تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يلاحظ أن المتوسطات كلها متقاربة بين 31.81 و 35.17 وكذلك الانحراف المعياري بين 1.81 و 3.68، وهو ما يوحي بعدم وجود فروق بين استجابات أفراد العينة لمختلف المستويات التعليمية.

● بالنسبة للمحور الثالث تحديات تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يلاحظ أن المتوسطات كلها متقاربة بين 35.90 و 43 وكذلك الانحراف المعياري بين 2.22 و 5.14، وهذا ما يوحي بعدم وجود فروق بين استجابات أفراد العينة لمختلف المستويات التعليمية.

الجدول رقم (25): يوضح نتائج تحليل التباين الأحادي بين متوسطات مختلف محاور الدراسة تبعا

لمتغير المستوى التعليمي

التعيين	مصدر التباين	مجموع المربعات SOS	درجة الحرية DF	متوسط مجموع المربعات MS	إحصائية فيشر F	مستوى الدلالة Sig
المحور الأول	بين المجموعات	107.105	4	26.776	0.780	0.546
	داخل المجموعات	1270.538	37	34.339		
	الإجمالي	1377.643	41	/		
المحور الثاني	بين المجموعات	79.171	4	19.793	2.255	0.082
	داخل المجموعات	324.829	37	8.779		
	الإجمالي	404	41	/		
المحور الثالث	بين المجموعات	129.3	4	32.325	1.873	0.136
	داخل المجموعات	638.7	37	17.262		
	الإجمالي	768	41	/		
الاستبيان ككل	بين المجموعات	768.914	4	192.228	1.711	0.168
	داخل المجموعات	4156.729	37	112.344		
	الإجمالي	4925.643	41	/		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS v22

نلاحظ من الجدول رقم (25) أن قيمة Sig أكبر من 0.05 سواء تعلق الأمر بالمحاور كل على حدى أو الاستبيان ككل، وعليه نقبل الفرض الصفري الذي ينص على عدم وجود فروق ذات دلالة (أو لا توجد معنوية للفروق) بين درجات الأعوان على محاور الاستبيان وعلى الاستبيان ككل تعزى لمستواهم التعليمي.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية التي قام بها عن طريق توزيع إستمارة استبيان وتحليلها بإستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، لمعرفة آراء أعوان تطبيق المحاسبة العمومية حول آفاق تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية، وأخذنا عينة من المؤسسات العمومية بولاية الوادي، حيث كان اتجاه أغلبية هؤلاء الأعوان:

من خلال المحور الأول من الاستبيان تبين أن نظام المحاسبة العمومية لا يوفر معلومات تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسات العمومية، ولدية قصور في عملية الإبلاغ المالي، وذلك لأن النظام الحالي القائم على الأساس النقدي تكتنفه عدة سلبيات، حيث لا تعطي القوائم المالية كل المعلومات اللازمة لمتخذي القرار ولا تساهم في تحقيق الإفصاح الشامل، وأنها تعتبر قوائم مالية ذات صبغة إحصائية أكبر منها تسييرية.

أما المحور الثاني من الاستبيان كان اتجاه أغلبية آراء الأعوان مع ضرورة تحديث واجراء اصلاح شامل لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر في مختلف جوانبه التقنية والقانونية، وذلك من خلال إيجاد نظام محاسبي جديد، مما يتوجب توفر ارادة قوية من أجل نجاح مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية، كما أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة، كذلك تأهيل أعوان تطبيق المحاسبة العمومية لضمان التطبيق الجيد لنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير.

أما فيما يخص المحور الثالث كان اتجاه أغلبية آراء عينة الدراسة بأنه هناك تحديات تواجهه تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية، أهمها: فتح نقاش معمق حول نظام المحاسبة العمومية، يشارك فيه كافة الأطراف ذات العلاقة من أكاديميين ومهنيين من أجل تقييم واقع المحاسبة العمومية واستشراف آفاقها، واستحداث هيئات محاسبية مهنية مستقلة مهمتها العمل على ترقية العمل المحاسبي باستقلالية، وعدم جعلها رهينة التوجيهات الحكومية.

أما على مستوى اختبارات الفروق لاستجابات أفراد العينة سواء حسب متغير الوظيفة، الخبرة والمستوى التعليمي لاحظنا أنه لا توجد هناك فروق.

الخاتمة

تطرقنا في هذه الدراسة الى آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية الجزائرية، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية التالية:

**ماهي متطلبات توجه المؤسسات العمومية الجزائرية نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)؟ وما تحديات ذلك في ظل النظام الحالي للمحاسبة العمومية؟**

تبين من خلال الدراسة أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية، فهي تسمح بإعطاء قوائم مالية ذات شفافية ومصداقية وموثوقية، وقد شرعت الجزائر في إعداد مشروع مخطط محاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، وذلك بسبب نظامها المحاسبي الذي يعاني من قصور في عملية الإبلاغ المالي، حيث تم تطبيق المخطط المحاسبي في 2002، لكن تم تجميده في 2007، وسيتم إعداد مشروع جديد يتوافق مع النظام المحاسبي المالي (SCF)، وهو ما يعد خطوة كبيرة للاتجاه لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، إلا أن إعداد المشروع لا يتم إلا من خلال دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري حاليا ودراسة متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS). ولمعرفة آراء الأعوان القائمون بتطبيق المحاسبة العمومية حول آفاق تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية، أخذنا عينة من المؤسسات العمومية بولاية الوادي، في الدراسة الميدانية التي قاما بها عن طريق توزيع إستمارة استبيان وتحليلها بإستخدام الأسلوب الإحصائي SPSS، ومن خلال كل ذلك توصلنا الى النتائج التالية:

### 1- نتائج اختبار الفرضيات:

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

● **الفرضية الأولى :** والتي تنص على أن "لا يعاني نظام المحاسبة العمومية من قصور في عملية الإبلاغ المالي الحكومي نتيجة لعدم استجابته للتغيرات العالمية"، حيث وجدنا أن قيمة المتوسط الحسابي لإجمالي المحور الأول 3.83 والانحراف المعياري 5.79. والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة لإجمالي المحور وهذا ما يثبت نفي الفرضية، أي أن نظام المحاسبة العمومية لا يوفر معلومات تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسات

العمومية، ولدية قصور في عملية الإبلاغ المالي، وذلك لأن النظام الحالي القائم على الأساس النقدي تكتنفه عدة سلبيات، حيث لا تعطي القوائم المالية كل المعلومات اللازمة لمتخذي القرار ولا تساهم في تحقيق الإفصاح الشامل، وأنها تعتبر قوائم مالية ذات صبغة إحصائية أكبر منها تسييرية.

● **الفرضية الثانية:** والتي تنص على أن "لا توجد ضرورة لتحديث وإجراء إصلاح شامل لنظام المحاسبة العمومية في مختلف جوانبه القانونية والتقنية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، وبناء على نتائج التحليل في المبحث الثاني من الفصل الثاني، وجدنا أن قيمة المتوسط الحسابي لإجمالي المحور 4.27 والانحراف المعياري 3.13 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا لإجمالي المحور، وهذا ماثبت نفي الفرضية، حيث كان اتجاه أغلبية آراء الأعوان مع ضرورة تحديث وإجراء إصلاح شامل لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر في مختلف جوانبه التقنية والقانونية، وذلك من خلال إيجاد نظام محاسبي جديد، مما يتوجب توفر ارادة قوية من أجل نجاح مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية، كما أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة، كذلك يجب تأهيل أعوان تطبيق المحاسبة العمومية لضمان التطبيق الجيد لنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير.

● **الفرضية الثالثة:** والتي تنص على أن "لا ضرورة من وضع استراتيجية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية مع مراعاة خصوصية البيئة الجزائرية مما يضمن تكييفه مع الممارسات العالمية"، وبناء على نتائج التحليل وجدنا أن قيمة المتوسط الحسابي لإجمالي المحور 4,21 والانحراف المعياري 4,32 والمعنوية الإحصائية لإختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية احصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا لإجمالي المحور، وهذا ماثبت نفي الفرضية، حيث كان اتجاه أغلبية آراء عينة الدراسة بأنه هناك تحديات تواجهه تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية، أهمها: فتح نقاش معمق حول نظام المحاسبة العمومية، يشارك فيه كافة الأطراف ذات العلاقة من أكاديميين ومهنيين من أجل تقييم واقع المحاسبة العمومية واستشراف آفاقها، واستحداث هيئات محاسبية مهنية مستقلة مهمتها العمل على ترقية العمل المحاسبي باستقلالية، وعدم جعلها رهينة التوجيهات الحكومية، وضرورة وضع استراتيجية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية وفق نهج التحول التدريجي الذي يراعي خصوصية البيئة الجزائرية.

● **الفرضية الرابعة:** والتي تنص على أن "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية ترجع الى الخصائص الشخصية والمهنية لعينة الدراسة"، من خلال نتائج تحليل المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لأثر اختلاف الوظيفة،

الخبرة والمستوى التعليمي على محاور الدراسة تبين أنه لا يوجد فروق بين استجابات أفراد العينة، وكذلك من خلال نتائج تحليل التباين الأحادي بين المتوسطات لمختلف محاور الدراسة تبعاً لمتغير الوظيفة، الخبرة والمستوى التعليمي أن قيمة Sig أكبر من 0.05 سواء تعلق الأمر بالمحاور كل على حدى أو الاستبيان ككل، وعليه نقبل الفرض الصفري الذي ينص على عدم وجود فروق ذات دلالة بين درجات الأعوان على محاور الاستبيان وعلى الاستبيان ككل تعزى لكل من: طبيعة الوظيفة، أقدميتهم في العمل، ومستواهم التعليمي، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية.

## 2- نتائج الدراسة:

- توصلنا من خلال البحث الى مجموعة من النتائج يمكن تقسيمها الى نتائج نظرية ونتائج ميدانية:
- إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق تحقق الشفافية والمصداقية والموثوقية والإفصاح الكامل عن البيانات المالية للمؤسسات العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة على المستوى المحلي والدولي.
  - تسمح معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بمقاربة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية، من خلال تطبيق مبدأ الأداء إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة والغير المنقولة وكل استثماراتها كنفقات، وانما تقييدها في جانب الأصول تحتك عبر الزمن.
  - الدول المتقدمة هي الدول الأكثر إقبالا على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق، وهذا بسبب الامتيازات التي يمتاز بها.
  - نظام المحاسبة العمومية الحالي يعاني من عدة أوجه قصور في مختلف جوانبه وعدم قدرته على إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة.
  - نظام المحاسبة العمومية الحالي لا يوفر معلومات عن مدى سلامة العمليات المالية ومدى شرعيتها ومطابقتها للقوانين والتشريعات المعمول بها، لا يسمح بإعطاء كل المعلومات الملائمة التي يمكننا من خلالها تحديد أوجه الفساد المالي والإداري.
  - عدم جاهزية البيئة الجزائرية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي الوطني.
  - إن تطبيق أساس الاستحقاق الكامل يتطلب توفر مهارات وخبرات محاسبية ذات مستوى عال، إضافة الى ضرورة توفر واستعمال التكنولوجيات الحديثة للمعلومات في المؤسسات العمومية.

- إن تطبيق أساس الاستحقاق يتطلب إصلاحات جوهرية تستلزم دعما سياسيا قويا يكون مستمر على مدى سنوات بحيث تتطلب استثمارات مالية وبشرية كبيرة.

### التوصيات:

- من خلال تحليل نتائج الاستبيان نوصي بضرورة تهيئة البيئة الجزائرية لضمان التطبيق الجيد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال ما يلي:
- العمل على تطوير وإصلاح نظام المحاسبة العمومية لمواكبة التطورات المحاسبية الدولية، وذلك من خلال تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في المؤسسات العمومية الجزائرية للتوافق مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- يتوجب توفير إرادة قوية من أجل نجاح مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية.
- يتوجب توفير تقنيات وتكنولوجيا حديثة كافية وفعالة، للحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية.
- ضرورة وضع استراتيجية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية وفق نهج التحول التدريجي لضمان الانتقال الناجح لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بما يلائم البيئة الجزائرية.
- تأهيل الأعدان القائمون بتطبيق المحاسبة العمومية لرفع مستواهم العلمي والعملية، من أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- السماح لأعدان تطبيق المحاسبة العمومية بإثراء القوانين والتشريعات قبل القيام بإصدارها وتطبيقها على أرض الواقع.
- تخفيف مركزية السلطة التي أدت الى تولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية من تخطيط ورقابة، ومنح المؤسسات العمومية سلطة تطوير نظم المعلومات المحاسبية.
- العمل على تطوير مهنة المراجعة على المؤسسات العمومية في الجزائرية.
- تكييف التشريعات والقوانين المعمول بها حاليا في البيئة الجزائرية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، أضيف الى ذلك سد الثغرات التي يعاني منها النظام الحالي للحد من الفساد الإداري في المؤسسات العمومية.
- قيام الدولة بمختلف الجهود اللازمة من أجل دعم مؤسساتها وترقيتها الى أفضل مستوى وفرض رقابة عليها لأداء واجبها على أكمل وجه.

- قيام الدولة بإرسال بعثات من أكاديميين ومهنيين الى الخارج لتلقي التكوين اللازم في مجال المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- إعطاء صلاحيات أوسع للمصلحة المكلفة بمتابعة مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية تخول لها الإسراع في اتمامه.

#### آفاق الدراسة:

- كل هذه المواضيع قد تكون منطلق لإشكاليات أخرى للبحث:
- دراسة تجربة فرنسا والأردن في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
  - الرقابة على ميزانية الدولة في ظل التوجه الى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
  - انعكاسات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على مبادئ الحوكمة في المؤسسات العمومية.

# قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

(1) الكتب

- 1- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2009 .
- 2- إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، عمان، 2003.
- 3- جمال لعمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004 .
- 4- صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصرة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- 5- العربي بوعمران محمد، المحاسبة العمومية دروس وأسئلة وتمارين محلولة، الصفحة الزرقاء، الجزائر، 2017.
- 6- مسعي محمد، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ط2، 2003.
- 7- المنظمة العربية للعلوم الإدارية، النظام المحاسبي والحكومي الموحد للدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان 1980.

(2) المذكرات والأطروحات الجامعية

- 8- آسيا قمو، ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في محاربة الفساد في المجال العام، أطروحة دكتوراه، كلية العلم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، 2018.
- 9- بوسنة سلوى، "المحاسبة العمومية وسبل تطويرها حالة الجزائر 2005/2015"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص دراسات محاسبية جباية وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2016.
- 10- حسن زكي أحمد عثمان، تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء (دراسة ميدانية)، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، مصر.

11- شلال زهير : أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة" أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2014.

12- محمود عبد الله محمود وشاح، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني (دراسة ميدانية)، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.

13- هند رحمان، إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، 2013.

### 3) المقالات العلمية

14- أمينة هناء جابي، "أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي- تجربة نيوزلاندا والمملكة المتحدة-"، مجلة الدراسات المالية والإدارية، العدد 08، جامعة سطيف 01، 2017.

15- براضية حكيم، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية والمساءلة والرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 10، المركز الجامعي تيسمسيلت، 2016.

16- خبيطي خضير، مونه يونس، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، مجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، جامعة احمد دراية أدرار، جامعة غرداية، 2016.

17- ضريفي نادية، أحاج جاب الله امال، "اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS"، مقال في مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، الجزائر، العدد 3، 2016 .

18- لعلايية مالك، زرقين عبود، "متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، المجلد 09، العدد 15، جامعة محمد بوضياف لمسيلة، 2016.

4) الملتقيات العلمية

19- خضير خبطي ويونس مونة، نظام المحاسبة العمومي بين الواقع ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مداخلة ضمن الملتقى الدولي، بورقلة حول: دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25 نوفمبر 2014.

20- عبد السميع رويته، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003 / 2008، مداخلة ضمن الملتقى الدولي، بورقلة حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يوم 29 نوفمبر 2011.

5) المطبوعات الجامعية

21- محمد ناصر حميداتو، محمد لمين ميرة، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام برنامج الاحصائي SPSS، مطبوعة مقدمة لطلبة الليسانس والماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2016/2017.

6) النصوص التنظيمية

22- الجريدة الرسمية، القانون 17/84، يتعلق بقوانين المالية المؤرخ في 7 يوليو 1984.

23- الجريدة الرسمية، القانون 21/90، المتعلق بالمحاسبة العمومية، المؤرخ في 15 أوت 1990.

ثانيا) المراجع باللغة الاجنبية

24- Ali Bissad, droit de la comptabilité publique, Houma , Algérie , 2004.

25- Helen Gernon Gary K.MEEK, Accounting and International Perspective, Irwin McGraw-Hill Edition, 2001, New York.

26- Jean francois des ROBERTet JaquesCOLIBERT, les normes IPSAS et le secteur public, DUNOD, 2008.

ثالثا) الموقع الإلكترونية

27- <http://www.ifac.org>

28- <http://hrcak.srce.hr/file/224426>

الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة حمه لخضر الوادي



قسم علوم المالية والمحاسبية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

### كلمة الاستبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

أخي الفاضل / أختي الفاضلة تحية طيبة وبعد...

يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان كأداة لجمع البيانات المتعلقة بالجزء الميداني لدراستنا لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة تحت عنوان "آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية الجزائرية"، حيث تهدف الدراسة إلى معرفة آرائكم بصفتم أعوان تقومون بتطبيق المحاسبة العمومية.

لذا نرجوا من سيادتكم التكرم بتعبئة الاستبانة المرفقة وإعطائها الأهمية المناسبة لما لها من تأثير على نتيجة الدراسة، وأن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة، وبالتالي الحصول على نتائج وتوصيات الدراسة أكثر دقة، مع التأكيد على سرية المعلومات التي ستقدمونها حيث أنها ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم منا كل التقدير والشكر

## أولاً: البيانات الشخصية والمهنية

يرجى وضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة:

الوظيفة: محاسب عمومي ( ) أمر بالصرف ( ) مراقب مالي ( )

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

المستوى التعليمي: دكتوراه ( ) ماجستير ( ) ماستر ( ) ليسانس ( ) أخرى ( )

ثانياً: الاستبانة

## المحور الأول: تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	لا تعطي القوائم المالية كل المعلومات اللازمة لمتخذي القرار خاصة ما يتعلق بممتلكات الكيان.					
02	تعتبر القوائم المالية الحالية ذات صبغة إحصائية أكبر منها تسييرية.					
03	لا يمكن الأساس النقدي من معرفة النفقات التي لم تصرف والإيرادات التي لم تحصل بعد.					
04	لا يمكن قياس أداء الهيئات العمومية ولا حتى تقييم البرامج المنجزة.					
05	نظام المحاسبة العمومية قائم على الأساس النقدي الذي تكتنفه عدة سليات.					
06	تعاني المحاسبة العمومية من ضعف الرقابة الداخلية على الأموال.					
07	مدونة حسابات الخزينة تحتوي على حسابات وفق الأساس النقدي ذات عناوين متشابهة وأهملت عناصر أخرى مهمة.					

					08 لا يوفر نظام المحاسبة العمومية معلومات تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية من خلال تحقيق الإفصاح الشامل والدقيق.
					09 لا يوفر نظام المحاسبة العمومية معلومات عن مدى سلامة العمليات المالية ومدى شرعيتها ومطابقتها للقوانين والتشريعات المعمول بها.
					10 لا يوفر نظام المحاسبة العمومية كل المعلومات الملائمة التي يمكننا من خلالها تحديد أوجه الفساد المالي والإداري.
<b>المحور الثاني: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام</b>					
الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
01	إيجاد نظام محاسبي جديد، لأن النظام المحاسبي الحالي يعاني من عدة أوجه قصور في مختلف جوانبه.				
02	إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة.				
03	يتوجب تعديل أساس القياس المحاسبي بالتحول من الأساس النقدي إلى الاستحقاق، لأنه لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل.				
04	يتوجب توفر إرادة قوية من أجل نجاح مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية.				
05	يتوجب توفير تقنيات وتكنولوجيا حديثة كافية وفعالة، للحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية.				
06	تأهيل أعوان تطبيق المحاسبة العمومية لضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير.				
07	منح المؤسسات العمومية سلطة تطوير نظم المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال تخفيف مركزية السلطة التي أدت تولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة.				
08	القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية حافر لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والإصلاح الشامل للمالية العمومية في الجزائر.				

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

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	ينبغي إشراك كل الإدارات العمومية في عملية الإصلاح المحاسبي تحت إشراف وزارة المالية.					
02	توسيع صلاحيات السلطات المشرفة على الإصلاح المحاسبي ووضعها تحت السلطة المباشرة لوزير المالية.					
03	تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال إصلاح الجانب القانوني والتقني معاً لنظام المحاسبة العمومية.					
04	ضرورة وضع إستراتيجية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية وفق نهج التحول التدريجي الذي يراعي خصوصية البيئة الجزائرية حتى يتحقق على أرض الواقع.					
05	العمل على الاستفادة من تجارب الدول السابقة التي تبنت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.					
06	فتح نقاش معمق حول نظام المحاسبة العمومية, يشارك فيه كافة الأطراف ذات العلاقة من أكاديميين ومهنيين من أجل تقييم واقع المحاسبة العمومية واستشراف آفاقها.					
07	استحداث هيئات محاسبية مهنية مستقلة مهمتها العمل على ترقية العمل المحاسبي باستقلالية وعدم جعلها رهينة التوجيهات الحكومية.					
08	تكوين الإطارات المؤهلة وكل من له علاقة بالنظام المحاسبي العمومي.					
09	تكييف التشريعات والقوانين المعمول بها حالياً في البيئة الجزائرية مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.					

الملحق (02): مخرجات المعالجة الإحصائية لبرنامج spss v22

1- معاملات الصدق والثبات:

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.743	10
Reliability Statistics	

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.600	08
Reliability Statistics	

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.768	09
Reliability Statistics	

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.850	27
Reliability Statistics	

2- معاملات الارتباط (بيرسون) للاتساق الداخلي والقيم الاحتمالية لها:

محور 1	محور 2	محور 3	محور 4	محور 5	محور 6	محور 7	محور 8	محور 9	محور 10	
.501**	.321*	.396**	.746**	.477**	.691**	.338*	.828**	.637**	.476**	Pearson Correlation
.001	.038	.009	.000	.001	.000	.029	.000	.000	.001	Sig. (2-tailed)
42	42	42	42	42	42	42	42	42	42	N

محور 2	محور 3	محور 4	محور 5	محور 6	محور 7	محور 8	
.510**	.326*	.530**	.765**	.747**	.669**	.328*	Pearson Correlation
.001	.035	.000	.000	.000	.000	.034	Sig. (2-tailed)
42	42	42	42	42	42	42	N

محور 3	محور 4	محور 5	محور 6	محور 7	محور 8	محور 9	
.375*	.524**	.641**	.602**	.659**	.590**	.704**	Pearson Correlation
.014	.000	.000	.000	.000	.004	.000	Sig. (2-tailed)
42	42	42	42	42	42	42	N

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

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

## 3- اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة:

## Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	Df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Mean123	.082	42	.200*	.957	42	.111

\*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

## 4- المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة:

## المحور الأول:

## Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
VAR00001	42	1.00	5.00	4.0476	1.03482
VAR00002	42	1.00	5.00	4.0476	.88214
VAR00003	42	2.00	5.00	3.8571	.92582
VAR00004	42	2.00	5.00	3.6905	1.04737
VAR00005	42	1.00	5.00	4.1667	.76243
VAR00006	42	1.00	5.00	3.5714	1.12927
VAR00007	42	1.00	5.00	3.6667	1.09693
VAR00008	42	2.00	5.00	3.5476	1.23372
VAR00009	42	1.00	5.00	3.8095	1.23443
VAR00010	42	1.00	5.00	3.9524	1.10326
Valid N (listwise)	42				

## السؤال الأول

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	4.0476	1.03482	.15968
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	25.349	41	.000	4.04762	3.7251	4.3701

## السؤال الثاني

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	4.0476	.88214	.13612
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	29.736	41	.000	4.04762	3.7727	4.3225

## السؤال الثالث

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	3.8571	.92582	.14286
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	27.000	41	.000	3.85714	3.5686	4.1456

## السؤال الرابع

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	3.6905	1.04737	.16161
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	22.835	41	.000	3.69048	3.3641	4.0169

## السؤال الخامس

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	4.1667	.76243	.11765
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	35.417	41	.000	4.16667	3.9291	4.4043

## السؤال السادس

## one-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	3.5714	1.12927	.17425
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	20.496	41	.000	3.57143	3.2195	3.9233

## السؤال السابع

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	3.6667	1.09693	.16926
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	21.663	41	.000	3.66667	3.3248	4.0085

## السؤال الثامن

## one-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	3.5476	1.23372	.19037
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	18.636	41	.000	3.54762	3.1632	3.9321

## السؤال التاسع

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	3.8095	1.23443	.19048
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	20.000	41	.000	3.80952	3.4248	4.1942

## السؤال العاشر

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	3.9524	1.10326	.17024
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	23.217	41	.000	3.95238	3.6086	4.2962

## Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
VAR00001	42	3.00	5.00	4.5238	.59420
VAR00002	42	1.00	5.00	4.3810	.76357
VAR00003	42	2.00	5.00	4.1667	.76243
VAR00004	42	1.00	5.00	4.4762	.83339
VAR00005	42	3.00	5.00	4.5238	.55163
VAR00006	42	2.00	5.00	4.5952	.62701
VAR00007	42	1.00	5.00	3.6905	1.11504
VAR00008	42	2.00	5.00	3.6429	.72655
Valid N (listwise)	42				

## السؤال الأول

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	4.5238	.59420	.09169
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	49.339	41	.000	4.52381	4.3386	4.7090

## السؤال الثاني

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	4.3810	.76357	.11782
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	37.183	41	.000	4.38095	4.1430	4.6189

## السؤال الثالث

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	4.1667	.76243	.11765
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	35.417	41	.000	4.16667	3.9291	4.4043

## السؤال الرابع

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	4.4762	.83339	.12860
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	34.808	41	.000	4.47619	4.2165	4.7359

## السؤال الخامس

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	4.5238	.55163	.08512
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	53.147	41	.000	4.52381	4.3519	4.6957

## السؤال السادس

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	4.5952	.62701	.09675
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	47.496	41	.000	4.59524	4.3998	4.7906

## السؤال السابع

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	3.6905	1.11504	.17205
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	21.449	41	.000	3.69048	3.3430	4.0379

## السؤال الثامن

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	3.6429	.72655	.11211
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	32.494	41	.000	3.64286	3.4164	3.8693

## إجمالي المحور

## المحور الثالث

## Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
VAR00001	42	2.00	5.00	4.3095	.84068
VAR00002	42	2.00	5.00	3.2857	1.04264
VAR00003	42	2.00	5.00	4.4524	.63255
VAR00004	42	2.00	5.00	4.4048	.76699
VAR00005	42	2.00	5.00	3.8810	1.08656
VAR00006	42	4.00	5.00	4.5952	.49680
VAR00007	42	1.00	5.00	4.1190	1.01699
VAR00008	42	4.00	5.00	4.5000	.50606
VAR00009	42	2.00	5.00	4.4524	.67000
Valid N (listwise)	42				

## السؤال الأول

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	4.3095	.84068	.12972
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	33.222	41	.000	4.30952	4.0476	4.5715

## السؤال الثاني

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	3.2857	1.04264	.16088
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	20.423	41	.000	3.28571	2.9608	3.6106

## السؤال الثالث

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	4.4524	.63255	.09760
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	45.617	41	.000	4.45238	4.2553	4.6495

## السؤال الرابع

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	4.4048	.76699	.11835
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	37.219	41	.000	4.40476	4.1658	4.6438

## السؤال الخامس

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	3.8810	1.08656	.16766
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	23.148	41	.000	3.88095	3.5424	4.2195

## السؤال السادس

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	4.5952	.49680	.07666
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	59.945	41	.000	4.59524	4.4404	4.7501

## السؤال السابع

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	4.1190	1.01699	.15692
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	26.249	41	.000	4.11905	3.8021	4.4360

## السؤال الثامن

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	4.5000	.50606	.07809
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	57.628	41	.000	4.50000	4.3423	4.6577

## السؤال التاسع

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	42	4.4524	.67000	.10338
VAR00002	42	3.0000	.00000 <sup>a</sup>	.00000

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	43.067	41	.000	4.45238	4.2436	4.6612

## 5- الدراسة الوصفية للفروق لمختلف متغيرات الدراسة:

## Report

Mean123	Mean3	Mean2	Mean1	المسمى الوظيفي
107.7500	34.4167	35.0000	38.3333	Mean
12	12	12	12	N
10.57549	3.80092	2.82843	6.05029	Std. Deviation
106.2308	33.2308	33.2308	39.7692	Mean
13	13	13	13	N
12.22125	4.93548	3.58594	5.32531	Std. Deviation
104.7059	33.5294	33.8824	37.2941	Mean
17	17	17	17	N
10.06705	3.74362	2.97662	6.07006	Std. Deviation
106.0476	33.6905	34.0000	38.3571	Mean
42	42	42	42	N
10.71801	4.08739	3.13905	5.79664	Std. Deviation

## Report

Mean123	Mean3	Mean2	Mean1	المؤهلات العلمية
113.1176	38.4706	35.1765	39.4706	Mean
17	17	17	17	N
10.93665	4.41755	2.96301	5.54659	Std. Deviation
103.9091	35.9091	31.8182	36.1818	Mean
11	11	11	11	N
12.53359	5.14693	3.68288	6.38464	Std. Deviation
105.5000	37.0000	33.5000	35.0000	Mean
2	2	2	2	N
4.94975	2.82843	2.12132	4.24264	Std. Deviation
112.1111	38.2222	34.5556	39.3333	Mean
9	9	9	9	N
7.76924	2.22361	1.81046	6.00000	Std. Deviation
116.3333	43.0000	34.0000	39.3333	Mean
3	3	3	3	N
9.07377	2.64575	3.00000	5.68624	Std. Deviation
110.3571	38.0000	34.0000	38.3571	Mean
42	42	42	42	N
10.96073	4.32801	3.13905	5.79664	Std. Deviation

## Report

Mean123	Mean3	Mean2	Mean1	متوسط سنوات الخبرة
106.4375	33.8750	34.3125	38.2500	Mean
16	16	16	16	N
12.89428	5.01830	3.97859	5.98331	Std. Deviation
104.7500	33.3333	33.7500	37.6667	Mean
12	12	12	12	N
10.37589	3.14305	2.63283	6.44323	Std. Deviation
105.3333	32.1667	33.3333	39.8333	Mean
6	6	6	6	N
8.33467	4.02078	2.33809	3.54495	Std. Deviation
107.7500	35.0000	34.2500	38.5000	Mean
08	08	08	08	N
9.52815	3.54562	2.86606	6.56832	Std. Deviation
106.0476	33.6905	34.0000	38.3571	Mean
42	42	42	42	N
10.71801	4.08739	3.13905	5.79664	Std. Deviation

## 6- الدراسة الاحتمالية للفروق لمختلف متغيرات الدراسة:

## ANOVA

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	الخبرة المهنية
.910	.178	6.381	3	19.143	Between Groups
		35.750	38	1358.500	Within Groups Mean1
			41	1377.643	Total
.913	.174	1.826	3	5.479	Between Groups
		10.487	38	398.521	Within Groups Mean2
			41	404.000	Total
.635	.575	9.909	3	29.726	Between Groups
		17.243	38	655.250	Within Groups Mean3
			41	684.976	Total
.940	.133	16.295	3	48.884	Between Groups
		122.658	38	4661.021	Within Groups Mean123
			41	4709.905	Total

## ANOVA

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	المؤهلات العلمية
.546	.780	26.776	4	107.105	Between Groups
		34.339	37	1270.538	Within Groups Mean1
			41	1377.643	Total
.082	2.255	19.793	4	79.171	Between Groups
		8.779	37	324.829	Within Groups Mean2
			41	404.000	Total
.136	1.873	32.325	4	129.300	Between Groups
		17.262	37	638.700	Within Groups Mean3
			41	768.000	Total
.168	1.711	192.228	4	768.914	Between Groups
		112.344	37	4156.729	Within Groups Mean123
			41	4925.643	Total

## ANOVA

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	مسمى الوظيفة
.522	.661	22.570	2	45.139	Between Groups
		34.167	39	1332.504	Within Groups Mean1
			41	1377.643	Total
.373	1.012	9.964	2	19.928	Between Groups
		9.848	39	384.072	Within Groups Mean2
			41	404.000	Total
.761	.275	4.758	2	9.517	Between Groups
		17.319	39	675.460	Within Groups Mean3
			41	684.976	Total
.760	.276	32.909	2	65.818	Between Groups
		119.079	39	4644.087	Within Groups Mean123
			41	4709.905	Total

الملحق رقم 03: قائمة المحكمين

الامضاء	الرتبة	الأستاذ
	أستاذ محاضر -أ-	زكرياء دمدوم
	أستاذ مؤقت	محمد الصالح بلول

الفهرس

## الفهرس

الصفحة	العنوان
III	الإهداء
V	الشكر
VI	الملخص
VII	قائمة المحتويات
IX	قائمة الجداول
XI	قائمة الأشكال البيانية
XII	قائمة الملاحق
XIII	قائمة الرموز والمصطلحات
أ-و	مقدمة
<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية حول الدراسة</b>	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الأدبيات النظرية حول الدراسة
03	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية
03	الفرع الأول: مفهوم المحاسبة العمومية وأهدافها وخصائصها
04	الفرع الثاني: أسس ومجال تطبيق المحاسبة العمومية
05	الفرع الثالث: الأعراف القائمون ومبادئ ونظام معلومات المحاسبة العمومية
08	المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
08	الفرع الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
08	الفرع الثاني: دور وأهمية وأهداف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
10	الفرع الثالث: مجال تطبيق وتصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
12	المطلب الثالث: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
12	الفرع الأول: التطور التاريخي للمحاسبة العمومية
14	الفرع الثاني: نقائص نظام المحاسبة العمومية الحالي
15	الفرع الثالث: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
17	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية حول الدراسة
17	المطلب الأول: الدراسات السابقة

21	المطلب الثاني: ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة
22	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية</b>	
24	تمهيد
25	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة
25	المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة
27	المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة
30	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية تحليلها ومناقشتها
30	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية
30	الفرع الأول: خصائص العينة حسب متغير الوظيفة
31	الفرع الثاني: خصائص العينة حسب متغير الخبرة
32	الفرع الثالث: خصائص العينة حسب متغير المستوى التعليمي
33	المطلب الثاني: الخصائص السيكومترية للاستبيان
33	الفرع الأول: صدق أداة الدراسة
38	الفرع الثاني: ثبات أداة القياس
39	المطلب الثالث: عرض نتائج مختلف محاور الاستبيان
39	الفرع الأول: درجة القصور في عملية الإبلاغ المالي التي يعاني منها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
43	الفرع الثاني: درجة الحاجة إلى تحديث وإجراء إصلاح شامل نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في مختلف جوانبه التقنية والقانونية.
46	الفرع الثالث: التحديات التي يواجهها تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية
49	المطلب الرابع: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة
49	الفرع الأول: اختبارات الفروق لاستجابات أفراد العينة حسب الوظيفة
51	الفرع الثاني: اختبارات الفروق لاستجابات أفراد العينة حسب سنوات الخبرة
53	الفرع الثالث: اختبارات الفروق لاستجابات أفراد العينة حسب المستوى التعليمي
55	خلاصة الفصل
57	الخاتمة
63	قائمة المراجع
67	الملاحق
84	الفهرس