



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



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية ومحاسبة

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة

واقع تطوير المحاسبة العمومية وفق متطلبات المعايير المحاسبية للقطاع
العام IPSAS
دراسة ميدانية-

تحت إشراف الدكتور:
مرغني وليد

إعداد الطالبات :
- أحمادي وهيبة
- بن تركي حميدة
- جنحاني الريم
- خرن زينب

أعضاء لجنة التقييم

الصفة	الجامعة	الرتبة	الإسم واللقب
رئيسا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذ محاضر أ	بن خليفة بلقاسم
مشرفا ومقررا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذ محاضر أ	مرغني وليد
مناقشا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذ مساعد أ	مصباحي محمد الأمين

السنة الجامعية: 2022/2021



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



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية ومحاسبة

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة

واقع تطوير المحاسبة العمومية وفق متطلبات المعايير المحاسبية للقطاع

العام IPSAS

-دراسة ميدانية-

تحت إشراف الدكتور:

مرغني وليد

إعداد الطالبات :

- أحمازي وهيبة

- بن تركي حميدة

- جنحاني الريم

- خرون زينب

أعضاء لجنة التقييم

الصفة	الجامعة	الرتبة	الإسم واللقب
رئيسا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذ محاضر أ	بن خليفة بلقاسم
مشرفا ومقررا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذ محاضر أ	مرغني وليد
مناقشا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذ مساعد أ	مصباحي محمد الأمين

السنة الجامعية: 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شُكْرٌ وَعِرْفَانٌ

قال رسول الله صل الله عليه وسلم: "من اصطنع إليكم معروفاً فجازوه فإذا عجزتم عن مجازاته فادعوا له حتى تعلموا أنكم قد شكرتم، فإن الشاكر يحب الشاكرين." -رواه الطبراني-

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

ثم كامل الشكر والتقدير والامتنان للأستاذ المشرف: "مرغني وليد" صاحب الفضل بعد الله، جزاه الله عنا أفضل الجزاء على نصائحه وتوجيهاته القيمة وسعة صدره وصبره، ومساهمته الفعالة والجادة لإتمام هذا العمل، فجزاك الله جنة الفردوس. كما لا يفوتنا أن نشكر كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل.

الريه، زينب، حميدة، ومهبة

إِهْدَاء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله العلي القدير الذي أنار لنا درب العلم، وأعاننا على ما فيه، ومنحنا القدرة

على التفكير، والتفاني في إنجاز هذا العمل المتواضع الذي نهديه

إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما

إلى جميع إخوتنا وأخواتنا

إلى كل الاصدقاء

إلى كل من يعرفنا من قريب أو من بعيد

سائلين المولى عز وجل أن يعلمنا ما لم نعلم ويوفقنا إلى ما يحب ويرضى.

الريم، زينب، حميدة، وهيبة

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى دراسة واقع تطوير المحاسبة العمومية وفق متطلبات المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS. ولبلوغ هذا الهدف، فقد تناولنا في الجانب النظري أهم الادبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية للقطاع العام، في حين تضمن الفصل الثاني دراسة ميدانية حول الادبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية للقطاع العام.

تم الاعتماد على الاستبيان كأداة أساسية للحصول على المعلومات والاستعانة بالعديد من الأساليب الإحصائية لتحديد طبيعة البيانات والاختبارات المناسبة لكل فرضية. فقد تم توزيع 65 استمارة على مجموعة من الأفراد (محاسبين عموميين؛ أمرين بالصرف؛ مراقبين ماليين؛ أكاديميين في التخصص) في القطاع العام بولاية الوادي، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج، منها:

- يوجد وعي بأهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية ضمن البيئة الجزائرية؛
 - يوجد وعي بالحاجة الى تطوير المحاسبة العمومية ضمن البيئة الجزائرية؛
 - يوجد وعي بدور تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية ضمن البيئة الجزائرية؛
 - يوجد تحديات تواجه تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام كوسيلة لتطوير المحاسبة العمومية ضمن البيئة الجزائرية.
- الكلمة المفتاحية: المحاسبة العمومية، المعايير المحاسبية، القطاع العام.

Abstract:

This research aims to study the reality of the development of public accounting in accordance with the requirements of IPSAS accounting standards for the public sector. In order to achieve this goal, we have discussed in the theoretical aspect the most important theoretical and applied literature of public accounting and accounting standards for the public sector, while the second chapter included a field study on the theoretical and applied literature of public accounting and accounting standards for the public sector.

The questionnaire was relied on as a basic tool for obtaining information and using many statistical methods to determine the nature of the data and the appropriate tests for each hypothesis. 65 forms were distributed to a group of individuals (public accountants, exchange managers, financial observers, academics in the specialization) in the public sector in Oued Souf, and the study reached a set of results, including:

- There is awareness of the importance of adopting international accounting standards within the Algerian environment;
- There is awareness of the need to develop public accounting within the Algerian environment;
- There is awareness of the role of adopting public sector accounting standards in developing public accounting within the Algerian environment;
- There are challenges facing the adoption of public sector accounting standards as a means of developing public accounting within the Algerian environment.

Keyword. public accounting, accounting standards, public sector.



قائمة المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
-	شكرا وعرفان
-	الاهداءات
-	ملخص
I	قائمة المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال البيانية
VI	قائمة الاختصارات والرموز
VIII	قائمة الملاحق
أ-ج	المقدمة
الفصل الأول: الادبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية للقطاع العام	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الادبيات النظرية للمحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
03	المطلب الأول: مدخل إلى المحاسبة العمومية
14	المطلب الثاني: متطلبات عصنة نظام المحاسبة العمومية
26	المطلب الثالث: مدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
38	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية "الدراسات السابقة"
38	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
40	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
41	المطلب الثالث: ما يميز هذه الدراسة
43	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة	
43	تمهيد
44	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة

44	المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة
47	المطلب الثاني: أدوات الدراسة
49	المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان
53	المبحث الثاني: عرض النتائج واختبار الفرضيات
53	المطلب الأول: عرض خصائص العينة
57	المطلب الثاني: اختبار الفرضيات
70	خلاصة الفصل
72	الخاتمة
77	قائمة المراجع والمصادر
82	قائمة الملاحق

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(01 . 01)	عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	
(02 . 01)	أوجه التشابه بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	41
(03 . 01)	أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	41
(01 . 02)	جدول يوضح عدد الاستثمارات الموزعة والمسترجعة والمستبعدة والخاضعة التحليل	44
(02 . 02)	يوضح مقياس ليكارت الخماسي	45
(03 . 02)	اختبار التوزيع الطبيعي	48
(04 . 02)	الارتباط بين عبارات المحور الأول مع إجمالي المحور	49
(05 . 02)	الارتباط بين عبارات المحور الثاني مع إجمالي المحور	50
(06 . 02)	الارتباط بين عبارات المحور الثالث مع إجمالي المحور	50
(07 . 02)	الارتباط بين عبارات المحور الرابع مع إجمالي المحور	51
(08 . 02)	نتائج اختبار ثبات وصدق الاستبانة	51
(09 . 02)	توزيع عينة دراسة حسب المستوى التعليمي	53
(10 . 02)	توزيع عينة دراسة حسب الخبرة المهنية	54
(11 . 02)	توزيع عينة دراسة حسب المركز الوظيفي	55
(12 . 02)	توزيع عينة دراسة حسب التخصص	56
(13 . 02)	اتجاه إجابات العينة حول الوعي بأهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية	57
(14 . 02)	اختبار ستودنت t لإجمالي محور درجة الوعي بأهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية	58
(15 . 02)	اتجاه إجابات العينة حول الوعي بالحاجة الى تطوير المحاسبة العمومية	59
(16 . 02)	اختبار ستودنت t لإجمالي محور الوعي بالحاجة الى تطوير المحاسبة العمومية	59
(17 . 02)	اتجاه إجابات العينة حول درجة الوعي بدور تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية.	60

61	اختبار ستودنت t لإجمالي محور درجة توفر المقومات والشروط اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لتحسين لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة	(18 . 02)
62	اتجاه إجابات العينة حول تحديات تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام كوسيلة لتطوير المحاسبة العمومية	(19 . 02)
63	اختبار ستودنت t لإجمالي محور التحديات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة	(20 . 02)
64	اختبار الفروق ANOVA بين محاور الدراسة تبعا للمستوى التعليمي	(21 . 02)
65	اختبار الفروق LSD لمعرفة سبب الفرق بين الاجابات	(22 . 02)
66	اختبار الفروق ANOVA بين محاور الدراسة تبعا للخبرة المهنية	(23 . 02)
67	اختبار الفروق ANOVA بين محاور الدراسة تبعا للمركز الوظيفي	(24 . 02)
68	اختبار الفروق LSD لمعرفة سبب الفرق بين الاجابات	(25-02)
69	اختبار الفروق ANOVA بين محاور الدراسة تبعا للتخصص	(26-02)

فهرس الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
53	توزيع عينة دراسة حسب المستوى التعليمي	(01 . 01)
54	توزيع عينة دراسة حسب الخبرة المهنية	(02 . 01)
55	توزيع عينة دراسة حسب المركز الوظيفي	(03 . 01)
56	توزيع عينة دراسة حسب التخصص	(04 . 01)

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
82	الاستمارة	01
86	قائمة الأساتذة المحكمين	02
87	مخرجات SPSS V.22	03



مقدمة :

تخضع العمليات المالية الاقتصادية ذات الطابع المالي في المؤسسات الحكومية إلى قواعد وأسس المحاسبة العمومية التي تعتبر الإطار الذي يحكم و يضبط هذه المعاملات، وفي ظل التطورات الكبيرة التي شهدتها نشاط القطاع العام وما صاحبها من ارتفاع في حجم النفقات والايادات العامة، اتجهت الدول الى اعتماد آليات حديثة لإدارة المال العام واصلاح انظمتها المحاسبية بشكل يكفل تحقيق الشفافية والحماية لأملاك الدولة والتي من بينها اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وهي المعايير التي تعنى بوضع قواعد وأسس محاسبة موحدة تحكم الممارسات المحاسبية للوحدات غير الهادفة للربح ومنه رفع جودة التقارير والقوائم المالية وتعزيز الثقة في البيانات المالية الحكومية المفصح عنها.

وفي ظل تطور حجم اجهزة القطاع العام على مدى العصور، اجرت معظم دول العالم ذات الاقتصاد الحر او التي تحولت الى الاقتصاد الحر اصلاحات جذرية على نظم المعلومات المحاسبية بأجهزتها الحكومية رغبة منها في رفع كفاءة هاته الاجهزة واستجابة لرغبة الجمهور في الحصول على خدمات عامة بجودة اعلى، ولإقناع الدول بان اصلاح جهاز القطاع العام يبدأ من تطوير نظم المعلومات المحاسبية وذلك لان التخطيط الكفء والرقابة الفعالة والشفافية في عرض المعلومات الكاشفة للأخطاء والباعة على التطوير والابتكار تعتمد جميعها على نظام معلوماتي محاسبي عمومي قادر على توفير بيانات شاملة ودقيقة.

ولقد تطورت المحاسبة العمومية بتطور الذي يشهده العالم من تطور تكنولوجي وظهور العولمة الاقتصادية بالإضافة الى تعقد حجم نشاطات الدولة، الذي نتج عنه صعوبات في كثير من بلدان العالم في تفسير البيانات المحاسبية واستعمالها في عملية المقارنة، وهذا التطور راجع للمجهودات المبذولة من طرف الهيئات والمنظمات الدولية التي تشرف على تنظيم مهنة الممارسة المحاسبية على راسها مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الذي يقوم بإصدار معايير المحاسبة الدولية IPSAS، لتواكب التطورات الجديدة في وظائف الحكومة واتساع نشاط القطاع العام، وما يترتب عليه من ازدياد كبير في النفقات وتنوع مجالاتها، والايادات وتنوع مصادرها. ولهذا تخلت معظم الدول عن اتباع أسلوب الاساس النقدي في القياس المحاسبي الى اتباع اساس الاستحقاق لما يوفره من رؤية موضوعية لسلامة انفاق القطاع العام.

مما ادى بالجزائر لمحاولة التكيف والتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وذلك من خلال اصلاح نظامها للمحاسبة العمومية محاولة منها لضبط تسيير المال العام وتحسين جودة الابلاغ المالي للقطاع العام.

1-الإشكالية الرئيسية : من خلال ما سبق يمكننا طرح التساؤل الرئيسي التالي :

ما هو واقع تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر؟ وما مدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع

العام IPSAS؟

2-التساؤلات الفرعية : من خلال هذا التساؤل الجوهرى يمكننا صياغة التساؤلات الفرعية التالية :

-ما مدى الوعي بأهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية ضمن البيئة الجزائرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؟

-ما مدى الوعي بالحاجة إلى تطوير المحاسبة العمومية ضمن البيئة الجزائرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؟

-ما مدى الوعي بدور تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية ضمن البيئة الجزائرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؟

-ما مدى تحديات تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام كوسيلة لتطوير المحاسبة العمومية ضمن البيئة الجزائرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؟

3-فرضيات الدراسة : للإجابة على الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية تم وضع الفرضيات التالية :

-لا يوجد وعي بأهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية ضمن البيئة الجزائرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%

-لا يوجد وعي بالحاجة إلى تطوير المحاسبة العمومية ضمن البيئة الجزائرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%

-لا يوجد وعي بدور تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية ضمن البيئة الجزائرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%

-لا توجد تحديات تواجه تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام كوسيلة لتطوير المحاسبة العمومية ضمن البيئة الجزائرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%

4-دوافع إختيار الموضوع: هناك عدة أسباب حفزتنا على إختيار هذا الموضوع، منها شخصية وأخرى موضوعية نذكر منها:

أ-الدوافع الشخصية :

-الميل والرغبة الشخصية في تناول هذا الموضوع.

-الإرتباط الوثيق للموضوع بمجال تخصصنا.

-التعرف على نظام المحاسبة العمومية من خلال تعريفها وخصائصها ومجالات تطبيقها والجهات المستفيدة من بياناتها.

ب-الدوافع الموضوعية :

-حادثة الموضوع من حيث الطرح والاهتمام المتزايد به في الآونة الأخيرة.

-قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع من الجانب النظري.

-النقص في البحوث المتخصصة في مجال المحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

5-أهمية الدراسة : تتمثل أهمية هذه الدراسة في :

-تأكيد أهمية المحاسبة العمومية في تسيير وسيرورة عمل المؤسسات الحكومية؛

-المعرفة الميدانية بهدف التطبيق والعمل بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

-التعرف على الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين الاداء في مجال المحاسبة العمومية؛

6-أهداف الدراسة : تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف نذكر منها :

-التعرف على نظام المحاسبة العمومية من خلال تعريفها وخصائصها ومجال تطبيقها؛

-التعرف على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وكيفية إصدارها؛

-بيان أثر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية؛

-عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق اساس الاستحقاق؛

-عرض واقع نظام المحاسبة العمومية ومشروع تحديث الموازنة العامة من خلال التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

7-المنهج المتبع :

إعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري وذلك بالاعتماد عن المقاربة الاستقرائية، وذلك من خلال عرض المفاهيم النظرية وتقديم الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية، وعرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، كما تم الاعتماد على الكتب والمصادر والمراجع والدراسات السابقة، أما في الجانب التطبيقي فقد تم اعتماد المنهج التحليلي من خلال تحليل الجداول وتفسيرها والوقوف على دلالتها من اجل التوصل الى معرفة دقيقة وتفصيلية حول مشكلة الدراسة.

اما فيما يتعلق بالأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية فقد تم الاعتماد على استمارة استبيان تم اعداده وتصميمه وتوزيعه لغرض الدراسة على الفئة المعنية في القطاع العام، حيث تم تفريغه وتحليله باستعمال البرامج الاحصائية.

8-حدود الدراسة :

أ-الحدود المكانية: تمت الدراسة في مجموعة من المؤسسات العمومية منها (الجامعة، البلديات، الخزينة العمومية، الثانويات ومؤسسات عمومية أخرى ...) وقد تمت على مستوى ولاية الوادي.

ب-الحدود الزمانية: بدأت الدراسة النظرية في الفترة الممتدة من شهر ديسمبر 2021 الى غاية شهر مارس 2022، اما الدراسة التطبيقية فكانت في الفترة الممتدة من أبريل 2022 الى شهر ماي 2022.

9-صعوبات الدراسة : وقفت مجموعة من الصعوبات عائقا اثناء الدراسة وكأي بحث علمي تعترضه العديد من العوائق والصعوبات اثناء الدراسة، ويمكننا ذكر اهم الصعوبات التي واجهتنا في الدراسة كالآتي:

-حادثة الموضوع مما أدى إلى نقص الدراسات في الجانب النظري .

-وجود عراقيل في توزيع الاستبيان .

-تشعب الموضوع وكثرة المصطلحات والمعاني التي استعملها الكتاب في معالجة موضوع الدراسة.

10-هيكل الدراسة :

للإحاطة بكل جوانب الموضوع وتحقيق أهداف البحث والإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول متعلق بالجانب النظري أما الثاني فهو للجانب التطبيقي حيث تناولنا في الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية للقطاع العام وتضمن مبحثين، تطرقنا في المبحث الأول إلى الأدبيات النظرية للمحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وفي المبحث الثاني تناولنا الأدبيات التطبيقية، الدراسات السابقة، أما في الفصل الثاني قمنا بدراسة تطبيقية حول الموضوع، والذي تضمن مبحثين المبحث الاول تناولنا فيه الطريقة والادوات المتبعة في الدراسة، اما المبحث الثاني فتطرقنا الى عرض النتائج واختبار الفرضيات.



الفصل الأول:

الادبيات النظرية والتطبيقية
للمحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية
للقطاع العام

تمهيد:

تعتبر المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح وبالتالي فإن خصائص تداول المال العام فرضت العمل على تأسيس إطار نظري مستقل لتكييف الممارسات وأسس القياس المحاسبي مع مميزات نشاط الوحدات الحكومية، بهدف الرفع من جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتحقيق الشفافية والإفصاح الكامل والدقيق عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة عن طريق إصدار معايير محاسبية تهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي والاستفادة من مزايا المحاسبة في القطاع الخاص وتكييفها قدر المستطاع مع خصائص نشاط وحدات القطاع العام لتطوير نظام محاسبي فعال يرقى لتلبية حاجيات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية الحكومية.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للمحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

تعد المحاسبة العمومية إحدى التقنيات التي تستخدمها الدولة في تسجيل عملياتها في الوحدات الحكومية، بالاعتماد على النظريات والمبادئ المحاسبية، التي تسعى إلى تحسين مخرجات القوائم المالية بهدف تفعيل الأداء الحكومي للوحدات الحكومية وتعزيز المساءلة والشفافية.

المطلب الأول: مدخل إلى المحاسبة العمومية

عد المحاسبة العمومية فرعاً من فروع المحاسبة تهتم بتوفير البيانات والحقائق المالية عن الأنشطة الحكومية وقد تطورت نتيجة لتطور دور الدولة في الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والخدمية على مر العصور، ولم تظهر ملامح المحاسبة العمومية إلا عند تطور مفهوم المحاسبة.

الفرع الأول: تطور مفهوم نظام المحاسبة العمومية في الفكر المحاسبي

إن محاولة تلمس مواصفات نظام المحاسبة العمومية (الحكومية) في النظريات المحاسبية المختلفة (كنظرية الملكية الشخصية، نظرية الشخصية المعنوية المستقلة، نظرية الحقوق المتبقية وغيرها) يجعلنا ندرك أن المفاهيم والمبادئ التي تقوم عليها هذه النظريات لم تنجح في تفسير الأساس العلمي الذي تقوم عليه المحاسبة في الوحدات الإدارية الحكومية، ولم تتسجم مع أهداف إنفاق المال العام التي تصب مجملها في تأدية غرض خدمي أو سلمي معين ذو طابع اجتماعي وغير هادف للربح، وهذا ما يختلف جوهرياً مع أهداف المشروعات الاقتصادية التي تسعى للربح¹. "إن المحاسبة العمومية قد تبنت نظرية مستقلة تراعي خصوصية وأهداف مسك حسابات الموازنة العامة للدولة، وقد ظهرت النظرية التقليدية للمحاسبة العمومية (نظرية الأموال المخصصة) عام 1951، حيث قامت اللجنة القومية للمحاسبة العمومية في الولايات المتحدة الأمريكية بإصدار هذه النظرية كأساس علمي للمحاسبة في الوحدات الإدارية الحكومية. ونظراً لضرورة ترشيد الانفاق العام وتخفيض عجز الموازنة وتحسين جودة الخدمات المقدمة من طرف الدولة، فقد تركز اهتمام المنظمات المهنية للمحاسبة في إصدار المعايير الدولية، بعد أن كان هذا الاهتمام ينحصر في المحاسبة المالية المطبقة في المشروعات الاقتصادية، وقد صدرت تلك المعايير بدءاً من عام 1987، إذ برزت مبادئ ومفاهيم حديثة لإعداد الموازنة العامة للدولة لاسيما في العقود الثلاثة الأخيرة من القرن الماضي، ولا يزال البحث والدراسة مستمرين في هذا الاتجاه"².

¹ خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دار صفاء، الأردن، عمان، ط1، ج1، 2018، ص 49.

² محمد خالد المهاني، "الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة-تجارب عربية مقارنة"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2012، ص78.

أولاً: نظرية الأموال المخصصة

تبنّت المحاسبة العمومية التي تستخدم في حسابات الموازنة العامة للدولة نظرية مستقلة نظراً لاختلاف أهداف الحكومة التي تقدم خدمات عامة للشعب لا تهدف إلى تحقيق الربح على عكس المشروعات الاقتصادية التي تهدف بشكل رئيسي إلى تحقيق الربح. ويعتمد تفسير الأساس العلمي للمحاسبة في الوحدات الإدارية الحكومية على نظرية الأموال المخصصة، فنشاط الوحدة الإدارية الحكومية يتوقف على ما يخصص لها من اعتمادات في الموازنة العامة للدولة لتحقيق أغراض وأهداف محددة وصيانة المال العام بإتباع الأنظمة والقوانين واللوائح الحكومية، وهذا ما يتلاءم ويتواءم مع أسس نظرية الأموال المخصصة.¹

"تقوم نظرية الأموال المخصصة على أساس اعتبار الوحدة مركز النشاط كأساس للمحاسبة (وحدة محاسبية)، وترتكز من ثمة هذه النظرية على الأموال بدلاً من التركيز على صاحب أو أصحاب الوحدة، ومفهوم الأموال حسب هذه النظرية يشمل مجموعة من الموجودات والموارد النقدية تخصص أو ترصد لأداء غرض معين في شكل أنشطة ووظائف تعتبر التزامات على هذه الموجودات والموارد".²

ومن خلال ما سبق يمكن استنتاج الخصائص المحاسبية العلمية لهذه النظرية على النحو التالي:

- أن مفهوم هذه النظرية قد لاقى قبولا ومجالاً للتطبيق في الوحدات الإدارية الحكومية على اعتبار أن الأمر في هذه الأخيرة يتعلق بأموال ممنوحة لها لأداء غرض خدمي معين؛
- جاءت نظرية الأموال المخصصة لتستبعد العلاقة القائمة بين مالك أو ملاك الوحدة والموجودات كحقوق للملكية التي تبنى عليها نظرية الملكية الشخصية، وكذلك تستبعد مفهوم تشخيص الوحدة كشخصية معنوية مستقلة من حيث كونها وحدة اقتصادية أو قانونية في نظر القانون حسب مفهوم نظرية الشخصية المعنوية المستقلة؛
- وضع تعريف أكثر شمولاً للوحدة المحاسبية، فاستناداً لنظرية الأموال المخصصة تعرف الوحدة المحاسبية على أنها: "مجموعة من الأصول والموارد لتأدية نشاط معين، حيث يكون استخدام تلك الأصول والموارد مقيداً لتحقيق الغرض الذي خصصت من أجله".

وترتكز نظرية الأموال المخصصة على العناصر التالية:³

¹ محمد مطر، "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس-الافصاح"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط 1، 2004، ص ص 90-91.

² سعدان شبايكي، "نحو إدارة أعمال عمومية - محاولة لتطبيق التحليل المالي على بيانات المحاسبة العمومية"، مجلة جديد الاقتصاد، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، الجزائر، العدد 1، 2007، ص 37.

³ محمد خالد المهايبي، "الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة-تجارب عربية مقارنة"، مرجع سبق ذكره، ص 85.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية للقطاع العام

• **الأصول:** يتم النظر إلى الأصول على أساس أنها مجموعة من الموارد والإمكانات أو الخدمات الاقتصادية المجمعة لدى الوحدة المحاسبية لاستخدامها في تحقيق أهدافها، وتشتمل الأصول من الوجهة النظرية على مجموع الإيرادات المقدر؛

• **الخصوم:** وتمثل قيوداً على استخدام أصول الوحدة المحاسبية ومواردها، وبذلك تشتمل الخصوم على إجمالي الاعتمادات؛

• **الإيرادات والنفقات:** تعد الإيرادات والنفقات تدفقات نقدية من الوحدة المحاسبية وإليها، حيث تؤدي نتيجتها الصافية إلى التوازن الحسابي، ولا يوجد حساب يمكن أن يرحل إليه الفرق بين الإيرادات والنفقات، كما أن أصول الوحدة الإدارية تصفى في نهاية السنة ولا ترحل من سنة إلى أخرى. كذلك ترحل زيادة الإيرادات على النفقات إلى الخزينة العمومية في نهاية كل سنة؛

• **معادلة الموازنة:** تقوم نظرية الأموال المخصصة على المعادلة التالية:

الأصول والموارد المخصصة = القيود على استخدام تلك الأصول والموارد

• **الاهتمام بالناحية الإحصائية في التقارير المحاسبية:** تهتم نظرية الأموال المخصصة بالناحية الإحصائية اهتماماً كبيراً في توفير المعلومات التي تساعد على الحكم على كفاية تلك الوحدات.

وقد قامت اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1591 بوضع مجموعة من المبادئ والإجراءات كما يلي: ¹

1-المبادئ العلمية:

- أن يبرز نظام حسابات الحكومة مدى التزام الوحدة بالقوانين واللوائح والإجراءات الإدارية؛
- السند القانوني أقوى من السند المحاسبي فيما يختص بالقواعد الملزمة للتطبيق في نظام حسابات الحكومة؛
- أن يقوم نظام حسابات الحكومة على مبدأ القيد المزدوج، ويجب أن يشتمل في المجموعة الدفترية على دفتر أستاذ عام يتم فيه تسجيل كافة العمليات بشكل ملخص بجانب مجموعة من السجلات المساعدة؛
- أن يتم تقسيم الاعتمادات بما يتطابق مع التقسيم المتبع في الموازنة العامة للدولة؛
- أن تتوفر لكل اعتماد من الاعتمادات مجموعة متوازنة من الحسابات؛
- إعداد سجل تاريخي لتفاصيل المعاملات المالية والحسابات التي تنص على إعدادها التعليمات الموضوعية لمتابعة تنفيذ الموازنة، حيث يعد مشروع الموازنة - بعد اعتماده - جزءاً لا يتجزأ من النظام المحاسبي للوحدة الإدارية؛

¹ محمد خالد المهدي، "الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة-تجارب عربية مقارنة"، مرجع سبق ذكره، ص 85-87.

- لا توجد علاقة سببية بين مصادر المتحصلات أو قيمها التي تمثل إيرادات الوحدة الإدارية والنفقات التي تمثل تكلفة الحصول على هذه الإيرادات؛

- يجمع الأساس المتبع في إمساك الحسابات بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق؛¹

- لا تتبع الوحدات الإدارية مبدأ حساب الاهتلاك للأصول الثابتة نظر لأن الأغراض التي يتم من أجلها حساب الاهتلاك في الوحدة الاقتصادية لا تتوافر في الوحدات الإدارية للأسباب التالية:

أ- يتم تعريف الأصل في المحاسبة التجارية بأنه "مجموعة من الخدمات المتجمعة التي يقتنيها المشروع بقصد استغلالها في عملياته الإنتاجية"، وعليه يعد الاهتلاك نفقة من نفقات إنتاج الإيراد؛²

ب- أما إيرادات الوحدات الإدارية الحكومية فهي المتحصلات المستحقة قانوناً لتلك الوحدات، وليس هناك ارتباط بين تلك الإيرادات والأصول؛

ت- يعد حساب الاهتلاك، من الناحية التمويلية، وسيلة لتحميد جزء من الربح لتكوين المال اللازم لتمكين المشروع من استبدال الأصل الثابت، عندما يستهلك أو يتقادم، بأصل آخر له الطاقة الإنتاجية نفسها؛ أما الوحدات الإدارية فيتم استبدال أصولها الثابتة أو تجديدها بواسطة الاعتمادات المالية المخصصة لهذه الغاية في موازنتها؛

ث- عند إعداد المركز المالي للمشروع الصناعي أو التجاري يعد استبعاد الاهتلاك المجمع من القيمة الدفترية للأصل بمثابة تقييم دفترى لذلك الأصل.

2- الإجراءات:

- أن يتم تسجيل الارتباطات (عقد النفقة) خصماً على الاعتمادات المحددة؛

- أن يتوافر لكل وحدة إدارية مجموعة مستندية تشمل كل من: المستندات والنماذج، دفاتر القيد الأولي، دفاتر القيد النهائي، القوائم المالية والتعليمات المحاسبية؛

- أن يتم إعداد التقارير المالية عن النشاط المالي للوحدات الحكومية في تقارير دورية تاريخية أو تخطيطية؛

- أن يتوافر نظام للرقابة الداخلية يهدف إلى تجزئة الواجبات التي يقوم بها الموظفون بشكل دقيق طبقاً لخطة مرسومة بما يساعد الوحدة المحاسبية على المحافظة على الأصول التي تتكون منها.

ثانياً: تطور مفهوم نظام المحاسبة العمومية

تطور مفهوم نظام المحاسبة العمومية بتطور علم المحاسبة بشكل عام، وبتطور دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية مما انعكس على أهداف المحاسبة العمومية التي تعدت مستوى إظهار نتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة

¹ المرجع نفسه، ص 86.

² محمد خالد المهديني، "الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة- تجارب عربية مقارنة"، مرجع سبق ذكره، ص 89.

الفصل الأول الادبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية للقطاع العام

والرقابة عليها إلى أن تكون سلوكية في توجهها، بمعنى أن تقدم خدمة من شأنها أن تساهم في تقييم الأداء والتخطيط لفترات المحاسبة اللاحقة.¹ ولعله من المفيد أن نتطرق لبعض التعاريف المتعلقة بنظام المحاسبة العمومية من أجل توضيح هذا المفهوم:

"نظام المحاسبة العمومية هو مجموعة الأسس النظرية والأساليب العملية التي تشكل نظاما محاسبيا يعكس طبقا لوحداث نقدية معينة نتائج تنفيذ موازنة الدولة"².

ويعرف أيضا: "نظام المحاسبة العمومية هو فرع من فروع المحاسبة يشمل المبادئ والقواعد التي تبحث في مجال تحليل وتسجيل وتبويب عمليات تحصيل الموارد الحكومية وصرفها واعداد التقارير والقوائم المالية التي تمثل هذه الأنشطة وتظهر نتائجها".³

ويعرف كذلك على أنه: "المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية في الوحدات الإدارية الحكومية، ثم انتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات، وتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة، وفق التشريعات الرسمية والمبادئ والقواعد الخاصة بذلك".⁴

وقد ورد في دليل المحاسبة العمومية الصادر عن هيئة الأمم المتحدة بأن نظام المحاسبة العمومية يعتبر: "أداة للمديرين الحكوميين لأغراض الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة بالوزارات والوحدات الإدارية الحكومية، وأغراض الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية والموجودات المختلفة، وتصنيف البيانات لاستخدامها لأغراض الرقابة وتنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة".⁵

بعد التحليل العميق للتعاريف السابقة لنظام المحاسبة العمومية تبين لنا أن مفهوم هذا النظام يختلف بحسب الزاوية التي ينظر إليه منها من جهة، وبحسب الدور الذي يوكل له من جهة أخرى.

فبالنسبة للزاوية التي ينظر منها لنظام المحاسبة العمومية فنجد أنه يتفرع إلى ثلاثة جوانب:

- جانب تقني أو محاسبي وهو يعبر عن مجموعة الطرق والإجراءات والأساليب الفنية المتعلقة بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية؛

¹ نادية مغني، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التدبير، تخصص: إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التدبير، الجزائر، 2016-2017، ص 08.

² نادية مغني، مرجع سابق، ص 08.

³ اسماعيل حسين أميرو، "المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة"، دار المسيرة، عمان، الأردن، ط 1، 2003، ص 36.

⁴ نفس المرجع، ص 35.

⁵ رأفت سلامة محمود، "المحاسبة الحكومية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 14.

- جانب قانوني يتعلق بمجموعة النصوص¹ التشريعية والقانونية والتنظيمية التي تؤثر مختلف الجوانب التقنية والمراحل المحاسبية في نظام المحاسبة العمومية بالنسبة للإيرادات والنفقات على حد سواء؛
 - جانب إداري يتمثل في انتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات، وكيفية عرضها وتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة، ومن هنا تبرز أهمية هذا النظام بالنسبة لعملية الرقابة والتخطيط.
- أما بالنسبة للدور الذي يراد أن يوكل لنظام المحاسبة العمومية فنجد أنه قد تطور بتطور أهداف ودور الدولة في النشاط الاقتصادي، فانتقل نظام المحاسبة العمومية من نظام للرقابة على صرف وتحصيل المال العام إلى نظام يبحث عن أنجع السبل لتخصيص المال العام وترشيد وحوكمة كيفية تسييره من أجل رفع كفاءة وفعالية النفقة العمومية في تلبية مختلف احتياجات المجتمع².

الفرع الثاني: خصائص ومجال تطبيق نظام المحاسبة العمومية والجهات المستفيدة من البيانات

سنحرص من خلال هذا الفرع على ضبط خصائص نظام المحاسبة العمومية وتحديد مجال تطبيقه وكذا الجهات المستفيدة من بياناته المالية والمحاسبة وهذا بغرض تمييزه عما قد يختلط به من باقي المحاسبات الأخرى.

أولاً: خصائص نظام المحاسبة العمومية

- يرى خبراء الأمم المتحدة، أن نظام المحاسبة العمومية الجيد هو أداة لقياس كفاءة الأداء وتوفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرار ورسم السياسات لخدمة أغراض الإدارة، ويجب أن يتميز بالخصائص التالية: ³
- أن ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة، وبالتالي يجب أن يبين مدى تقيد الوحدات بالقواعد التشريعية المطبقة؛
 - أن يتم الربط بين الموازنة العامة ونظام المحاسبة العمومية، بصورة تحقق التكامل بينهما لإظهار مدى التقيد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياساتها؛
 - يجب أن يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الأهداف، والأغراض التي خصصت من أجلها الأموال وتوضيحها، وكذلك تحديد الجهات الإدارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد وعن استخدامها لتنفيذ البرامج والأنشطة؛

¹ في أغلب الدول وعلى غرار الجزائر، هناك ثلاث مستويات أساسية للنصوص التي تؤثر نظام المحاسبة العمومية، والتي تترتب حسب أهميتها وقوتها القانونية كما يلي: الدستور الذي يمثل أعلى وثيقة في الدولة، النصوص التشريعية التي تصدرها السلطة التشريعية (مثلة في البرلمان بغرفتيه ورئيس الجمهورية في الحالات الاستثنائية)، ثم النصوص التنظيمية التي تصدرها السلطات التنفيذية والإدارية المختصة في الدولة.

² رأفت سلامة محمود، مرجع سابق، ص 15.

³ زهير شلال، "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة"، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2013-2014، ص 14.

- أن يسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة؛
- أن يسهل الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال والإجراءات والبرامج، وأن يضمن سهولة التدقيق الداخلي؛
- أن يسهل إظهار النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية، وأن يسهل قياس الموارد وتحديد تكلفة البرامج والوحدات التنظيمية؛
- أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط والبرمجة، وتسهيل المراجعة والمتابعة، وتقييم العمل بشكل مادي ومالي؛
- أن يضمن النظام المحاسبي توفير المعلومات المفيدة في عمليات التحليل الاقتصادي، وربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية.

ثانيا: مجال تطبيق نظام المحاسبة العمومية

يتولى نظام المحاسبة العمومية متابعة نشاط الوحدات الإدارية الحكومية، وهي هيئات لا تهدف إلى تحقيق الربح، ترصد لها مجموعة من الوسائل المالية، البشرية والمادية لأداء غرض خدمي (اجتماعي أو سياسي أو ثقافي أو رقابي... إلخ) معين.

"ويقصد بالوحدات الإدارية الحكومية تلك الوحدات التي تقوم بأداء الوظائف السيادية للدولة كالدفاع والأمن والقضاء والخدمات الاجتماعية كالصحة والتعليم وغيرها، وكذلك الوحدات التي تقوم على توجيه قامة البنية الأساسية للمجتمع كإقامة الطرق والسدود والموانئ والمطارات والجسور... إلخ، وتقدم هذه الوحدات خدماتها للمواطن بدون مقابل أو بمقابل رمزي لا يغطي تكاليف تلك الخدمات".¹

ثالثا: الجهات المستفيدة من بيانات نظام المحاسبة العمومية

قبل التطرق لمختلف الجهات ذات الصلة بالبيانات والتقارير المالية التي تصدر عن نظام المحاسبة العمومية، تجدر الإشارة إلى خصائص البيانات والتقارير المالية الحكومية وفق ما جاء في دراسات انجزتها أهم الهيئات الدولية التي تُعنى بالمسائل المتعلقة بإدارة المال العام ونظام المحاسبة العمومية بشكل عام، على غرار صندوق النقد الدولي، منظمة الأنتوساي والاتحاد الدولي للمحاسبين، حيث تنص هذه الدراسات في مجملها على ضرورة أن تتميز البيانات والتقارير المالية ب: الصدق، صورة حقيقية وعادلة، الانتظام، القابلية للفهم، الملاءمة، الموثوقية، الشفافية، القابلية للمقارنة، قابلية التحقق، التناسق، الالتزام بالوقت المناسب، التوازن بين المنفعة والتكلفة، تفضيل الجوهر على الشكل والحيلة والحذر.

¹ اسماعيل خليل اسماعيل ونائل حسن عدس، "المحاسبة الحكومية"، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 24.

وفيما يلي سنعرض بإيجاز كل فئة من الفئات التي لها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة بالبيانات والتقارير المالية التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية، وكذا احتياجات كل فئة من المعلومات:¹

1-المواطنون: تعتبر هذه الفئة بالنسبة للحكومة من أهم الفئات لكونها مسؤولة بالدرجة الأولى أمامهم، وتتضمن هذه الفئة أصناف عديدة مثل: دافعي الضرائب، ومتلقي الخدمات، والمنتخبين، والجمهور بصفة عامة.

أما فيما يتعلق بمتلقي الخدمات، فإن المعلومات عن البرامج والأنشطة الحكومية تمكنهم من معرفة مستوى العدالة في تقديم الخدمات، إضافة إلى معرفة مدى التقيد بتنفيذ الخدمات التي أُقرت سابقاً، ولكن لم يتم تنفيذها إلا بعد فترات لاحقة، كما أنه في بعض الأحيان قد تفرض رسوم معينة لتأدية الخدمة، وإذا ما التزمت الحكومة بالعمل وفق القوانين التي تم بها سن هذه الرسوم، فإنها قد تدفعهم لاتخاذ بعض الإجراءات القانونية، لذلك تعتبر المعلومات عن الحكومة بحسب البرامج والأنشطة والموارد المستخدمة ضرورية بالنسبة لهم؛

2-الهيئات التشريعية: تنبع أهمية هذه الفئة من كونها الممثل المباشر للمواطنين، وتتضمن هذه الفئة أعضاء السلطة التشريعية للولايات، وممثلي الأقاليم والمقاطعات، والمجالس البلدية في المدن، وتتولى مسؤولية متابعة ورقابة الوحدات التنفيذية في جميع مستويات الحكومة.

فعن طريق القوائم المالية المنشورة بنهاية الفترة، والتقارير الدورية التي تطلبها خلال الفترة، إضافة إلى التقارير الرقابية الخارجية، تمارس السلطة التشريعية مهامها وتتمكن من رقابة وتقييم أداء السلطة التنفيذية، ومدى التزامها بقانون الموازنة العامة ومساءلتها عن أي انحرافات، كما تساعد المعلومات السلطة التشريعية في وضع الخطط المستقبلية وإقرار الموازنات العامة المقبلة.²

3-الجهات الرقابية : إن الجهات الرقابية تعتمد في أداء مهامها على المعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية، وتصنف هذه الجهات من حيث نوعها وتابعتها إلى رقابة داخلية ورقابة خارجية، فالرقابة الداخلية تتبع السلطة التنفيذية ويرتكز عملها في التأكد من أن الوحدات الإدارية الحكومية تعمل ضمن القوانين والأنظمة والتعليمات وبما يتوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتأكد من صحة إثبات العمليات المالية الحكومية مع ما يؤيدها من مستندات، لذلك فإن المعلومات عن النفقات الفعلية ومقارنتها مع الاعتمادات المخصصة لها وأنواعها تساعد في معرفة مدى التزام الوحدات الإدارية الحكومية بالقوانين، واستخدام الاعتمادات في الأغراض المخصصة لها.

¹ زهير شلال، "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة"، مرجع سبق ذكره، ص 14 .

² محمد خالد المهاني (بتصرف)، "المحاسبة الحكومية"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009، ص ص 13-16.

أما الرقابة الخارجية فهي مستقلة عن السلطة التنفيذية، وتتولى مراجعة العمليات الحكومية قبل وبعد تنفيذها للتأكد من شرعية هذه العمليات، وصحة تسجيلها، وكشف المخالفات والجهة المسؤولة عنها، ورفع تقرير يشمل نتائج عملية المراجعة إلى الجهات المختصة.

4-الإدارة الحكومية: أوضح مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) أن الموظفين في الإدارة الحكومية يجب أن يحصلوا على المعلومات الكافية عبر التقارير الداخلية التي تنتج عن نظام المحاسبة العمومية، والتي تمكنهم من النهوض بمسؤولياتهم، لذلك تعتبر هذه المجموعة من المجموعات الأساسية لمستخدمي المعلومات، كذلك أكد مكتب المحاسبة العام الأمريكي (GAO) أن الحكومة بحاجة إلى معلومات مفيدة ومناسبة للمساعدة في عملية اتخاذ القرارات والإشراف والمتابعة وقياس الأداء والتحكم في الأصول والمحافظة عليها¹.

5-المستثمرون والدائنون (و/أو موردو السلع والخدمات): لهذه الفئة احتياج أساسي للمعلومات، لكونها مرتبطة باتخاذ القرارات الاستثمارية (و/أو اتخاذ قرارات تقديم السلع والخدمات للحكومة)، فمعرفة مدى قدرة الحكومة على مواجهة التزاماتها المستقبلية وقدرتها على توفير الموارد المالية لخدمة الدين، ومدى كفاءة العمليات التي تقوم بها والالتزامات التي عليها، كل ذلك يؤدي إلى معرفة الوضع المالي للحكومة والذي بدوره يؤدي إلى اتخاذ القرارات الخاصة بهم.

6-الاقتصاديون والباحثون والدارسون: يحتاج الاقتصاديون إلى إجراء التوقعات والتنبؤات حول الاقتصاد، وكذلك دراسة حجم ومجال عمل الحكومة، ودراسة تأثير نشاطات الحكومة على وضع السوق، كل هذا وغيره من المواضيع الأخرى ذات الصلة يتطلب توفر معلومات عن إجمالي الإيرادات الحكومية بحسب مصادرها، وإجمالي النفقات الحكومية بحسب البرامج والأنشطة، وكذلك مقدار العجز أو الفائض، وإجمالي الاقتراض والأصول. إن المعلومات عن النفقات بحسب البرامج والأنشطة تكون أكثر فائدة لدراسة التكاليف والمنافع لوظائف الحكومة، كما أن الإيرادات الإجمالية بحسب مصادرها تكون أكثر فائدة لدراسة العبء الاقتصادي لفرض الضريبة.²

الفرع الثالث: دراسة مدى توافق أسس القياس المحاسبي مع أهداف نظام المحاسبة العمومية بين الاتجاه التقليدي والاتجاه الحديث

يتم اختيار الأساس المحاسبي الذي يستخدم في كل دولة وفق عدة معايير، منها أنواع البيانات المالية اللازمة ومدى فائدتها لتلبية حاجات الرقابة المحاسبية، وإدارة المال العام، وكذلك مستوى تطور المحاسبة في الدولة والأهداف

¹ المرجع نفسه، ص 16.

² محمد خالد المهايني (بتصرف)، "المحاسبة الحكومية"، مرجع سبق ذكره، ص 17.

المرجوة من وراء مسكها، وبالنظر إلى تجارب دول العالم في هذا الإطار يمكن تصنيف أسس القياس المحاسبي في تسجيل عمليات الإنفاق العام الحكومي وتحصيل الإيرادات العامة إلى ثلاث أسس:

أولاً: توافق الأسس النقدي مع أهداف نظام المحاسبة العمومية

"يعتبر الأسس النقدي أن الإيراد يتحقق عند تحصيله وأن النفقة يعترف بها عن صرفها، أي أن العبء بحدوث التدفق (التحصيل أو الصرف) سواء كان الإيرادات أو النفقات تتعلق بفترات سابقة أو قادمة، وسواء كانت تتعلق بنشاط جاري أو بنشاط رأسمالي. وبتطبيق هذا الأسس في محاسبة الوحدات الإدارية الحكومية فإن الموازنة تتضمن تقديرات المتحصلات والمدفوعات المتوقعة خلال الفترة المالية القادمة، وليست الإيرادات والنفقات الواجبة أو التي تخص تلك الفترة، كما أن الحساب الختامي للدولة يمثل حركة المتحصلات والمدفوعات المالية".¹

"وقد أوضح دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن منظمة الأمم المتحدة أنه قد جرى بصورة تقليدية مسك حسابات الحكومة وفق الأسس النقدي تلبية للمتطلبات المحاسبية، وفضلاً عن ذلك فهو أبسط أسلوب لمسك الحسابات الحكومية. ويسهل تطبيق هذه الطريقة موضوع سرعة قطع حسابات الموازنة العامة، ثم رقابة تنفيذها من قبل أجهزة الرقابة ومن قبل السلطة التشريعية".²

وقد أسفر استخدام الأسس النقدي في المحاسبة العمومية على عدة عيوب يمكن إجمالها كما يلي:³

- عدم توفيره لبيانات عن جميع العمليات وصعوبة تتبع العمليات التي يتطلب تنفيذها أكثر من فترة محاسبية (سنة مالية)؛

- المقارنة بين الفترات المحاسبية تكون مضللة، والمقابلة بين الإيرادات والنفقات لكل فترة غير سليمة؛

- ضعف الوظيفة الرقابية والإدارية للنظام المحاسبي المتمثلة في صعوبة المحافظة على أموال وموارد الدولة؛

- الإسراف في الإنفاق لمجرد استنفاد الاعتمادات المخصصة بدون حاجة فعلية له؛

- "الأسس النقدي ليس أساساً متكاملًا للمحاسبة يمكن الاعتماد عليه في توفير البيانات الضرورية لتحقيق أهداف النظام المحاسبي، حيث يقتصر على تسجيل وإثبات الأحداث المالية النقدية فقط بما يؤدي إلى تداخل نشاط السنوات المالية الناتج عن عدم الفصل بين الإيرادات والنفقات التي تخص كل سنة مالية على حدة، ومن ثم لا يفيد في إجراء المقارنة ولا يؤدي إلى تصوير المركز المالي السليم للوحدة الإدارية الحكومية وإظهار النتائج الصحيحة للأعمال لأغراض

¹ قاسم إبراهيم الحسيني، "المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة"، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999، ص 57-58.

² محمد خالد المهدي، مرجع سبق ذكره، ص 138.

³ قاسم إبراهيم الحسيني، مرجع سبق ذكره، ص 58.

قياس كفاية الأداء والرقابة على تكاليف البرامج الحكومية، أو تحديد تكاليف نشاط معين أو وحدة الإنجاز أو الخدمة المؤداة".

ثانيا: توافق أساس الاستحقاق مع أهداف نظام المحاسبة العمومية

"طبقا لهذا الأساس يتحقق الإيراد في تاريخ أداء الخدمة أو تقديم السلعة للغير سواء قبض الإيراد أو لم يقبض خلال الفترة المحاسبية، كما يعترف بالنفقات التي تكبدتها الوحدة الإدارية الحكومية في تاريخ الخدمة أو المنفعة أو السلعة سواء دفعت أو لم تدفع خلال الفترة المحاسبية. أي أن العبء ليست بتاريخ التحصيل أو الصرف، وإنما العبء بتاريخ تقديم أو الحصول على السلعة أو الخدمة أو المنفعة، وترتبط على ذلك يجب إجراء التسويات الجردية لتحديد الإيرادات والنفقات التي تخص الفترة المحاسبية، والفرقة بين الإنفاق الجاري والإنفاق الرأسمالي وحساب إهلاك الأصول وغير ذلك".¹

تتماز طريقة أساس الاستحقاق بالميزات التالية:²

- تعطي صورة حقيقية عن الحقوق والالتزامات الحكومية؛

- تتيح هذه الطريقة القيام بمقارنة بين إيرادات السنوات المتتالية ونفقاتها؛

- تسهل إعداد التقديرات عن الفترة المالية القادمة؛

- تساعد طريقة أساس الاستحقاق على فصل العمليات الجارية والعمليات الرأسمالية؛

- "يساعد أساس الاستحقاق على القياس السليم لنتائج النشاط وفرض الرقابة عليه وتسهيل إجراء المقارنات بين فترة وأخرى على مستوى الوحدة الإدارية الحكومية ذاتها أو بين الوحدات الإدارية الحكومية المختلفة لأغراض قياس كفاءة الأداء"³؛

- "لقد أشارت الفقرة رقم 103 من دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن المؤتمر الإقليمي لهيئة الأمم المتحدة إلى أنه نظرا لنمو وتعقيد العمليات الحكومية، فقد أصبح أساس الاستحقاق أفضل طريقة نافعة وشاملة، خاصة في الدول التي تطبق أسلوب موازنة البرامج والأداء، إذ يقدم هذا الأساس الصورة الكاملة للأنشطة المالية، وهو ما يجب الاعتراف به كهدف مرغوب فيه".⁴

وكذلك فإن لطريقة الاستحقاق بعض الانتقادات التي يمكن توجيهها دون أي انتقاص من دقة هذه الطريقة:⁵

¹ قاسم ابراهيم الحسيني، مرجع سبق ذكره، ص 59.

² محمد خالد المهاني، مرجع سبق ذكره، ص 139.

³ اسماعيل خليل اسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص 75.

⁴ محمد خالد المهاني، "الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة-تجارب عربية مقارنة"، مرجع سبق ذكره، ص 81.

⁵ محمد خالد المهاني، "المحاسبة الحكومية"، مرجع سبق ذكره، ص 139.

-تحتاج هذه الطريقة إلى عدد أكبر من الأجهزة الإدارية لمسك الحسابات الحكومية خلال الفترة الممتمة، وبالتالي تكون تكلفتها كبيرة نسبياً؛

-تؤخر هذه الطريقة قطع (إغلاق أو ترصيد) حسابات الموازنة العامة للسنة المنصرمة حتى تتم عملية تسوية الحقوق المالية والالتزامات المالية التي لم تسدد.

ثالثاً: توافق أساس الاستحقاق المعدل مع أهداف نظام المحاسبة العمومية

"وقد يطلق عليه الأساس النقدي المعدل أو أساس الالتزام، ويعد هذا الأساس حالة وسط بين الأساسين (النقدي والاستحقاق) إذ يتم تطبيق أساس الاستحقاق بالنسبة لبعض العناصر والأساس النقدي بالنسبة للعناصر الأخرى".¹

"إن بعض الوحدات الإدارية الحكومية التي تسير على طريقة أساس الاستحقاق بالنسبة لإنفاقها، قد يصعب عليها تنفيذ ذلك بالنسبة لبعض أوجه الإنفاق التي لا يوجد لها اعتماد مفتوح في السنة الجارية، وإلا فإنها ترتكب مخالفة لقانون الموازنة الذي ينص على أنه لا يجب تحمل الإنفاق إلا إذا رُصد له اعتماد في الموازنة العامة للدولة. وبالمقابل، فإنه قد تنضم إلى جانب السجلات الخاصة بالمحاسبة العمومية المسوكة وفقاً لطريقة الأساس النقدي سجلات أخرى مساعدة تمكن من عرض النتائج بشكل يقارب نتائج طريقة أساس الاستحقاق، بمعنى أن حسابات طريقة الأساس النقدي تعدل في النهاية لإدراج مبالغ تخص السنة المالية على الرغم من أنها لم تقبض أو تدفع خلالها. ويمكن أيضاً تحميل السنة المالية المنصرمة بالإنفاق العائد لها والذي لم يتم صرفه وتسجيله في حسابات خارج الموازنة (حسابات الأمانات)".²

المطلب الثاني: متطلبات عصنة نظام المحاسبة العمومية

تقتضي شفافية المالية العامة وجود نظام محاسبي شامل ومتكامل يوفر أساساً موثقاً لتقدير متأخرات السداد، ويعتمد التنفيذ الشفاف للموازنة على وجود نظام محاسبي فعال يوفر تغطية شاملة لمعاملات المالية العامة، ويقوم على نظام للرقابة الداخلية الفعالة، في رصد الأصول والخصوم والتغيرات التي تطرأ عليها.

الفرع الأول: تطوير النظام المحاسبي للدولة

يعتبر النظام المحاسبي للدولة نظام فرعي من أنظمة المحاسبة، يشمل جميع عمليات إثبات موارد الدولة، وتحصيلها، وصرفها، ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها، وتقديم المعلومات المالية عن نشاط الدولة

¹ أسامة رشيد سلمان زنكة، "النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية ومجالات تطويره"، دار دجلة، عمان، الأردن، ط 1، 2008، ص 62.

² محمد خالد المهدي، مرجع سبق ذكره، ص 83.

للجهات والهيئات التي لها مصلحة مباشرة فيها. وهو مجموعة من العناصر والأساليب الفنية التي تستخدم في جمع وتبويب وتلخيص البيانات المتعلقة بنشاط الدولة وعرض وتحليل البيانات لأغراض التخطيط والمتابعة وتقييم الأداء.

أولاً: أهمية النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية

تعتبر المحاسبة في الوحدات الحكومية عنصراً ضرورياً لخدمة وظيفة مالية الدولة، ولمقابلة متطلبات الرقابة الإدارية والمحاسبية داخل هذه الوحدات، وتهتم المحاسبة العمومية بما يلي: ¹

- التسجيل المنتظم لجميع المتحصلات والنفقات الخاصة بالأجهزة والوحدات الإدارية العمومية؛

- الاحتفاظ بسجلات ودفاتر ومستندات توضح مدى سلامة العمليات المالية؛

- بيان المسؤولية عن الأصول والموارد المملوكة للدولة والمتاحة للاستخدام.

يسمح تبويب البيانات بطريقة جيدة بتوفير المعلومة اللازمة والمفيدة في مجالات التخطيط والإدارة والرقابة بغرض زيادة كفاءة تشغيل البرامج الحكومية، حيث يتوقف ذلك على النصوص الدستورية والتشريعية المطبقة فيها، وعلى الإجراءات والقواعد المنظمة داخل كل دولة.

- ثانياً: دوافع تطوير النظام المحاسبي للدولة

تظهر الحاجة إلى تطوير الإطار المحاسبي للدولة نتيجة لعدة عوامل أساسية تعود إلى تغير الظروف والمؤثرات التي تحكم عملية إعداد هذا النظام أو تتحكم فيها ومن أهم هذه العوامل: ²

- الاهتمام بالتخطيط الاقتصادي كأسلوب أو منهج لتعبئة الموارد الاقتصادية وما يتطلبه هذا التخطيط من بيانات ومعلومات عن قطاعات الاقتصاد الوطني المختلفة.

- اختلاف النظرة إلى وظيفة نظام المحاسبة العمومية فقد كانت تقليدية ترتبط باعتبار هذا النظام مجرد أداة تسجيل عمليات الإنفاق والتحصيل وإعداد الحسابات الدورية والختامية والمساهمة في إعداد الموازنة العامة والرقابة على تنفيذها إلى أن أصبحت هذه النظرة من زاوية اعتبار نظام المحاسبة العمومية نظاماً لإنتاج البيانات والمعلومات التي تفيد في ترشيد متخذي القرارات على المستوى الكلي، وإعداد الخطط الاقتصادية الوطنية وترشيد السياسات الاقتصادية والمالية المختلفة؛

- يعتبر النظام المحاسبي للدولة عبارة عن نظام معلومات يساعد في تخصيص الأموال وتقييم أداء الوحدات الحكومية ويسلط الضوء على المجالات التي تتطلب مزيداً من الرقابة، حيث أصبحت البيانات المحاسبية ضرورية لقياس الأداء ولصياغة السياسات العامة فيجب تطويره ليتلاءم مع كونه محدود بالقوانين واللوائح المالية المتعلقة بتدفق الموارد إلى

¹ حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، ط 2، دار الحامد، عمان، الأردن، 2004، ص 42-43.

² بشير عبد الحفيظ البنا، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، ط 1، دار البيزوري، عمان، الأردن، 2011، ص 298.

الاهتمام باستخدام الموارد المخصصة وفعالية استخدامها، حيث يعتبر من أحد الركائز المهمة المعتمدة من قبل الوحدات الحكومية في تنفيذ الأنشطة والعمليات الحكومية عن طريق استخدام الأموال بكفاءة وفعالية، لأنه يوفر المعلومات اللازمة لعمليات التحليل والتقييم والتخطيط والرقابة لاتخاذ القرارات الرشيدة.¹

ثالثاً: مجال تطوير الإطار المحاسبي للدولة

يشمل تطوير الإطار المحاسبي للدولة باعتباره وسيلة لتحقيق الأهداف العامة للدولة إلى تطوير ذاتية النظام المحاسبي، والمعارف وتنمية المهارات لدى المحاسبين في الوحدات الحكومية.

1- تطوير ذاتية النظام المحاسبي: نتيجة للتطور الذي لحق وظيفة المحاسبة بشكل عام والذي أصبحت معه أداة لإنتاج البيانات والمعلومات اللازمة لمتخذي القرارات على اختلاف مستوياتها التنظيمية، ونتيجة لزيادة الحاجة إلى بيانات عن أداء القطاع العمومي باعتباره قطاعاً أساسياً وهاماً من قطاعات الاقتصاد الوطني بحيث تمكن هذه البيانات والمعلومات من إعداد الخطط الاقتصادية والرقابة عليها، فقد كان على نظام المحاسبة العمومية أن يلاحق هذه التطورات للوفاء بالمتطلبات المتزايدة منه، وعلى ذلك يكون من الأهمية أن يعيد القطاع الحكومي ترتيب وتهيئة نظامه المحاسبي لكي يثبت فاعليته كنظام معلومات محاسبية تفيد في مجالات ترشيد متخذي القرارات ورسمي السياسات المالية والاقتصادية.²

2- تطوير أداء العاملين في مجال المحاسبة الحكومية:

يحتاج العاملون في حقل المحاسبة العمومية إلى التكيف مع ظروف العمل والتي تتمثل في القواعد المالية لتنفيذ الموازنة العامة، والمبادئ والسياسات المحاسبية بشكل عام والمزيد من المستندات والنماذج والمزيد من التقارير الدورية، وكل هذه الظروف تحتاج إلى تدريب مستمر لرفع الروح المعنوية للعاملين في مجال المحاسبة العمومية، وبالتالي سرعة انجاز العمل المحاسبي بلا أخطاء أو مشاكل وبالتالي ينجح النظام المحاسبي في تحقيق أهدافه، ويشمل تطوير أداء العاملين من خلال:³

- أن برامج التدريب المحاسبية تتمثل عادة في الجامعات والبرامج المتخصصة، إلا أن معظم هذه الجهات تلي حاجات القطاع الخاص أكثر من اهتمامها بتلبية احتياجات المحاسبة العمومية؛
- لا بد أن تشتمل برامج التدريب، والتهيئة المسبقة على تنمية المهارات المحاسبية في حل المشكلات التي تواجه الأعمال اليومية في المحاسبة العمومية؛

¹ نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، دار صفاء، عمان، الأردن، 2009، ص 40.

² بشير عبد الحفيظ البناء، مرجع سابق، ص 301-302.

³ بشير عبد الحفيظ البناء، مرجع سابق، ص 311.

- أن تدرس المحاسبة في الجامعات والمعاهد يحتاج إلى وقفة لتقييم الآثار أو النتائج المتعلقة بتلبية احتياجات الوحدات الحكومية الحاضرة والمستقبلية، الأمر الذي يحتاج إلى ضرورة التطوير المستمر للمعارف والمهارات المحاسبية في مراحل الدراسة الجامعية، وعند دخول الخدم في وحدات القطاع الحكومي.

3-فعالية تطوير النظام المحاسبي للدولة:

من خلال العمل على تطوير ذاتية وتطوير أداء العاملين في مجال المحاسبة العمومية، يمكن أن يحقق النظام المحاسبي ما يلي: ¹

- السيطرة الفعالة على نتائج تنفيذ الموازنة على المستوى اليومي والشهري والفصلي والسنوي بالمستوى والصيغة التي تخدم المتابعة الناجحة سواء على مستوى احتياجات إدارة الوحدة نفسها أو الوحدات الإدارية العليا؛

- السيطرة الفعالة على حقوق الدولة لدى الغير أو حقوق الغير على الدولة، من خلا السيطرة الفعالة على هذه الحقوق على مستوى الوحدة المحاسبية بما في ذلك الحقوق التي قد تنشأ عن استخدام أسس محاسبية متطورة كأساس الاستحقاق؛

- السيطرة الفعالة على حيابة الموجودات الثابتة في الوحدة المحاسبية سواء ما كان يتعلق بموضوع الحيازة نفسها أو سلامة استخدامها أو احتياجاتها من هذه الموجودات؛

- سيطرة محاسبية متطورة على التكاليف الجمعة للبرامج والمشروعات طويلة الأجل خلال سنوات التنفيذ؛
- توفير خدمات متميزة وفعالة للحسابات الوطنية سواء من حيث تلبية احتياجاتها فيما يتعلق بالبيانات التي تطالب بالاتجاهات المختلفة وفي سرعة الحصول على هذه البيانات؛

- توفير الفرص المثالية للسيطرة الفعالة على التدفقات النقدية من جهة، وبناء قاعدة مرنة وفعالة للصلاحيات المالية تتماشى مع تطور الأوضاع المالية للدولة؛

- توفير الظروف الملائمة لبناء قاعدة متميزة لتقييم أداء الوحدات المحاسبية في الدولة بما في ذلك تحديد معايير الأداء لكل مجموعة من الأنشطة المتماثلة في الدولة؛

- بناء قاعدة متينة لإعداد المعايير الدولية للمحاسبة العمومية على المستوى العام للدولة وعلى مستوى الوحدات الحكومية.

¹ صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية مصر 2008، ص 05.

رابعاً: أهمية تطوير النظام المحاسبي للدولة

يساهم تطوير النظام المحاسبي للدولة في توفير الظروف الملائمة التي تسمح بوضع نظام محاسبي يتوافق مع المتطلبات الدولية ويستجيب للتطورات العلمية في مجال المحاسبة، ويرى الباحث أن هذه الأهمية يمكن أن تحقق الغايات التالية: ¹

- يساهم تطوير النظام المحاسبي للدولة في وضع مناخ ملائم يسمح بتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية التي تتطلب وجود نظام محاسبي يساعد على تطبيقها من خلال استخدام القيد المزدوج، وتطبيق محاسبة الالتزام، والتوجه نحو قياس الأداء وتحليل الانحرافات بين النفقات المقدرة والمنفذة؛

- يساهم تطوير النظام المحاسبي للدولة على قياس ومراقبة الأداء باستخدام معايير الأداء وهذا من خلال تطبيق نظام محاسبة التكاليف الذي يسمح بقياس الأداء؛

- يساهم تطوير النظام المحاسبي للدولة على محاسبة الحقوق المثبتة للدولة وذمم الدولة، وقياس ممتلكات الدولة وهذا من خلال تطبيق مبدأ محاسبة الالتزام؛

- يساهم تطوير النظام المحاسبي للدولة على معرفة مدى التزام المؤسسة بفعالية النفقات العامة والمجهودات المبذولة في تحصيل الإيرادات وهذا باستخدام ميزانية الأداء التي تسمح بمعرفة مدى مساهمة الدولة في تحقيق أهدافها وكفاءة استخدام أموالها.

ويمكن القول أن العمل على تطوير النظام المحاسبي للدولة يعتبر من المتطلبات الأساسية التي تهدف إلى عصنة نظام المحاسبة العمومية حتى يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة العمومية التي تركز على مبدأ الشفافية والإفصاح للقوائم المالية لحسابات الدولة، وبالتالي يساهم هذا التطوير على جعل النظام المحاسبي أكثر مرونة وأكثر مصداقية في التعامل والحفاظ على المال العام.

الفرع الثاني: تطوير النظام الموازنة العامة للدولة

تعد الموازنة الأداة الوحيدة المتاحة لمقابلة مقترحات الإنفاق في الوحدات الإدارية بالموارد المتوقع توافرها في الفترة القادمة، فهي بمثابة أداة إجرائية لتطبيق نوع معين من أنظمة الضبط والرقابة يتمشى مع طبيعة الوحدات الإدارية الحكومية.

ولعل ذلك ما جعل المجلس الوطني للمحاسبة العمومية بالولايات المتحدة الأمريكية، يضمن تقريره مع الاثني عشر مبدأً التي وضعها للمحاسبة العمومية في البند التاسع،² الذي يقضي أن يقوم نظام المحاسبة العمومية على

¹ إسماعيل حسين أمرو، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار الميسرة، عمان، الأردن، 2003، ص 35.

² محمد رشيد عبده الجمال، علاء الدين محمد الدميري، دراسات في المحاسبة الحكومية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص ص 57-58.

أساس إعداد موازنة لكل وحدة، وأن يوفر النظام أداة للرقابة على تنفيذ الموازنة، كما يجب أن تتضمن تقاريره المالية بصورة ملائمة المقارنات الضرورية بين تقديرات الموازنة ونتائج التنفيذ الفعلي بالنسبة لكل من الأموال المخصصة على حدة، ومنه يمكن القول أن الموازنة العامة بمثابة المكون الأساسي في النظام، باعتبارها معيار للمقارنة تقاس عليه وتنسب إليه نتائج التنفيذ الفعلي، وبالتالي فإن حسابات الدولة تعد انعكاساً لهيكل الموازنة العامة.

أولاً: تطوير وظيفة الموازنة العامة للدولة

تعتبر الموازنة تصويراً لإيرادات الدولة ونفقاتها والسياسات المالية المرتبطة بها والأهداف المرجو تحقيقها فهي تمثل الخطة المالية للدولة، ويطلق عليها في هذه الحالة بالموازنة الرقابية وتكتسب الموازنة الطابع التخطيطي إذا ما أخذت طابع موازنة البرامج والأداء وتعتبر موازنة الأداء أسلوب يقوم على ترجمة البيانات المتعلقة بتكلفة العمل إلى وحدات متميزة قابلة للقياس، هذا ويمكن أن يستند تطوير إعداد الموازنة إلى مفاهيم متطورة في الفكر الإداري الحكومي مثل تحليل المنفعة، وتحليل المدخلات والمخرجات، وبالتالي تطوير نظام المحاسبة العمومية يتطلب تطوير الموازنة التي تعتبر المحور الأساسي للمحاسبة عن الأموال العمومية، كما أن تطوير الموازنة والربط بين الموازنة وخطط التنمية يترك آثاره على أهداف المحاسبة والتدقيق ليواكب التطور الحكومي.¹

ثانياً: محتوى تطوير نظام الموازنة العامة

يركز تطوير نظام الموازنة العامة للدولة في الحصول على معلومات شفافة، والتي تعتبر بمثابة مدخلات نظام المحاسبة العمومية والتي يعتمد عليها عند معالجة العمليات المالية لحسابات الدولة، والتي تسمح بتهيئة الظروف المناسبة والمرافقة بما يستجيب تطوير نظام المحاسبة العمومية وللمتطلبات الدولية، حيث يركز محتوى تطوير الموازنة العامة للدولة على ثلاث عناصر رئيسية يمكن توضيحها في النقاط التالية:

1-التسيير المرتكز على النتائج: يعتبر وسيلة لتحسين الكفاءة والمساءلة الإدارية من خلال إشراك أصحاب المصلحة في تحديد النتائج المتوقعة، تقييم المخاطر، تقييم التقدم المحرز في تحقيق هذه النتائج ودمج الدروس المستفادة في قرارات الإدارة وإعداد التقارير عن الأداء.

يعرف التسيير المرتكز على النتائج وفقاً لبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي أنه "الأسلوب الذي تتبعه الإدارة لضمان أن تكون العمليات والمنتجات والخدمات مساهمة في تحقيق نتائج محددة بوضوح".²

¹ محمد عادل الهامي، أحمد السقا، المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية، المكتبة العصرية، القاهرة، مصر، 2009، 321.

² بوجطو حكيم، عصنة نظام الموازنة العامة وأهميتها في ترشيد النفقات العامة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2014، ص 66.

2- إطار تسيير الموازنة على المدى المتوسط: يتطلب تطوير تقنيات تقدير الموازنة وهي تقنيات تستعمل لتقييم تكلفة مجموع نفقات الموازنة المتعلقة بمختلف نشاطات الوزارة لفترة زمنية معينة. حيث اعتمدت معظم الدول التي طبقت مقارنة متعددة السنوات على أساس النتائج تقنيات التنبؤ الجيدة لتقدير مختلف التوقعات الاقتصادية والمالية لإعداد موازنة عامة بتحديد التكاليف بالنظر إلى الأولويات والأهداف المحددة.¹

كما ظهرت أيضا تقنية تكامل مفهوم الخطر مع تسيير المالية العامة، من خلال تقييم الخطر الذي يشوب عدم التأكد حول الأحداث والنتائج المستقبلية. وقد استعملت هذه الطريقة الجديدة لدعم اتخاذ القرارات في كل من أستراليا ونيوزيلندا في سنة 1999، والمملكة المتحدة سنة 2002، وكندا في 2001 وخير مثال على ذلك ما ورد في المرشد إلى شفافية إيرادات الموارد.

ينبغي أن تتضمن وثائق الموازنة السنوية دراسة صريحة للمخاطر المصاحبة لإيرادات الموارد، لا سيما مخاطر الأسعار والالتزامات الاحتمالية، كما ينبغي تفسير التدابير المتخذة لمعالجتها ومراقبة أدائها.

3- إعادة هيكلة سيرورة تنفيذ النفقة العامة: يعتبر هيكل النفقة العامة أحد الأدوات الأساسية في عصرنة نظام الموازنة العامة، والذي يرتبط إلى حد بعيد بتحسين القراءة لمختلف مدونات النفقات، وتبسيط إجراءاتها بغرض وضوح العلاقة بينها وبين مختلف أهدافها الاقتصادية والاجتماعية وتركز إعادة هيكلة سيرورة تنفيذ النفقة العامة من خلال تصنيف نفقات الموازنة وفق تصنيف إحصاءات مالية الحكومة والذي يسمح هذا التصنيف للوزارة بتلقي المعلومات المالية الملائمة لاحتياجات مستعملي الوثائق الموازنة، البرلمانين، الجمهور، المسيرين، ويجب أن تظهر مدونة الموازنة بوضوح مركز المسؤولية، ويتخذ التصنيف عموما ثلاثة أصناف كما يلي:²

أ- حسب الأنشطة: يعتبر هذا التوزيع من أفضل أنواع التوزيع حيث يحقق تحديد الأهداف والنتائج المتوقع تنفيذها في البرامج المحددة للوحدات الحكومية، كما يعكس مسؤولية هذه الوحدات عن تنفيذ البرامج والأنشطة وتقييم إنجازاتها، حيث يتم تقسيم كل برنامج إلى مجموعات من المشروعات ثم كل مشروع إلى مجموعة من الأنشطة التي تكامل فيما بينها لتنفيذ البرنامج المستهدف.

ب- حسب مراكز المسؤولية (الإدارية): يهدف هذا التصنيف إلى تقسيم النشاط الحكومي إلى مجموعات من الوحدات الإدارية، حسب الهيكل التنظيمي لوحدات الدولة الإدارية، وهي في العادة الوزارات، المصالح، والمؤسسات وتحديد نصيب كل وحدة من النفقات العامة، وغالبا ما يعتمد هذا التصنيف في تبويب النفقات فقط، حيث أن الدولة تلجأ إلى الإيرادات حسب مصادرها وليس حسب الجهة الإدارية.

¹ بوجطو حكيم، نفس المرجع، ص 67.

² فؤاد الفسفوس، المحاسبة الحكومية، دار كنوز المعرفة، عمان، الأردن، 2010، ص ص 60-63.

ج- حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقة: يقوم هذا التصنيف على أساس النفقات وفقا لطبيعتها الاقتصادية وإظهارها في مجموعات مستقلة بهدف توفير المعلومات اللازمة للتحليل الاقتصادي، ووفقا لهذا الترتيب يمكن تقسيم الإيرادات والنفقات العامة إلى جارية وهي التي يتم إنفاقها بصورة متكررة ومتجددة، وكذلك التقسيم إلى نفقات رأسمالية وهي التي يتم إنفاقها لتكوين أصول جديدة طويلة الأجل لزيادة موجودات الحكومة، وبالتالي يوضح الربط بين المعلومات الخاصة بالقطاع الحكومي، بالبيانات والإحصائيات الخاصة بالقطاعات الاقتصادية للمجتمع، ويسهم في توفير المعلومات التي تساعد في إعداد برامج الخطط التنموية المختلفة ومتابعة تنفيذها.¹

-ثالثا: أهمية تطوير نظام الموازنة العامة في عصرنة نظام المحاسبة العمومية

يعتبر تطوير الموازنة العامة إحدى متطلبات التي تسمح بعصرنة نظام المحاسبة العمومية نظرا للعلاقة التكاملية بين هذين النظامين، فالموازنة العامة للدولة باعتبارها خطة معتمدة تتضمن برامج عمل وتقدير الإيرادات والنفقات اللازمة لتنفيذ تلك البرامج خلال الفترة المالية القادمة تمثل الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي حيث أن وظيفة هذا النظام هو معالجة العمليات المالية التي تنتج من تنفيذ الموازنة العامة للدولة من قياس وتبويب وتسجيل وتلخيص بهدف توفير تقارير وقوائم مالية تتضمن معلومات بغرض استخدامها من قبل المستفيدين في الأغراض الإدارية المختلفة.

ويمكن القول أن تطوير نظام الموازنة من بين المتطلبات التي تساهم في تطوير نظام المحاسبة العمومية من خلال تحسين المعلومات المقدمة وفق احتياجات مستخدمي هذه المعلومات من جمهور ومسيرين ومختلف الأطراف المستفيدة وبالتالي تسمح بعرض المعلومات المالية في القوائم المالية لحسابات الدولة بكل شفافية وإفصاح، مما ينجم عنه عصرنة نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة العمومية.

الفرع الثالث: تطوير المعايير الدولية للرقابة المالية والمحاسبة

إن منظمة الإنتوساي هي مؤسسة مستقلة وذاتية السيادة وغير سياسية ومنظمة غير حكومية ذات مركز استشاري خاص في المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة، حيث تم تأسيسها عام 1953 ولقد اجتمع حوالي 34 جهازا رقايا لعقد المؤتمر الأول للإنتوساي في كوبا، أما حاليا فيبلغ عدد أعضاء الإنتوساي 192 عضوا كاملا وخمسة أجهزة أعضاء منتسبة.²

¹ فؤاد الفسفوس، مرجع سبق ذكره، ص.

² يوسف سعيدي أحمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2015-2016، ص 61.

تسعى المنظمة بتحديث نظام الرقابة على المال العام، استجابة للتطورات في مجال المحاسبة العمومية وتطور الموازنة العامة، مما يستدعي وضع نظام رقابي فعال، يساهم في مواكبة التطورات لتحقيق فعالية أكبر والقدرة على فهم مختلف الإجراءات الجديدة في هذا المجال.

-أولاً: المعايير التقليدية الدولية للرقابة المالية والمحاسبة

تركز المعايير التقليدية الدولية للرقابة المالية والمحاسبة على أربع أصناف تتماشى حسب وضعية العمل المحاسبي داخل الوحدات الحكومية وهذا من أجل تدقيق حسابات الدولة والمصادقة على شرعية وصدق الحسابات وتمثل هذه المعايير في الأصناف التالية:

1-المبادئ الأساسية: هي افتراضات أساسية، ومنطلقات متسقة ومتطلبات ومبادئ منطقية تساعد على تطوير المعايير الرقابية، وتساعد المدققين في تكوين آرائهم، وصياغة تقاريرهم، خاصة في الحالات التي لا توجد فيها معايير محددة؛

2-المعايير العامة: هناك العديد من المعايير العامة في الرقابة الحكومية، التي عاجلها مؤتمر الانتوساي، وأهمها المعايير العامة في الرقابة الحكومية، وكذا معايير ذات أهمية أخلاقية، يمكن إيجازها في التالي: ¹

أ-المعايير العامة في الرقابة الحكومية: يعالج هذا القسم المعايير العامة في الرقابة الحكومية، وهي معايير تصف المؤهلات التي ينبغي أن تتوفر لدى المدقق، أو المؤسسة الرقابية حتى يتسنى لهما تنفيذ المهام المتعلقة بالمعايير الميدانية، والمعايير الخاصة بإعداد التقارير بطريقة كفؤة وفعالة؛

ب-معايير ذات أهمية أخلاقية: تتضمن المعايير الرقابية العامة ذات الأهمية الأخلاقية بالنسبة للجهاز الأعلى للرقابة التالي:

- أن يكون المدقق والجهاز الأعلى للرقابة مستقلين؛

- أن تتفادى الأجهزة العليا للرقابة تضارب المصالح بين المدقق والهيئة الخاضعة للرقابة؛

- أن يتمتع المدقق والجهاز الأعلى للرقابة بالكفاءات المطلوبة؛

- أن يمارس المدقق والجهاز الأعلى للرقابة العناية والاهتمام اللازمين عند مطابقة المعايير الرقابية للأنتوساي، ويشمل ذلك العناية اللازمة، في تخطيط الإثباتات وتحديداتها وجمعها وتقييمها، وفي إعداد التقارير بشأن النتائج والاستنتاجات والتوصيات.

¹ بشرى محمد إسماعيل الصديق، الرقابة المالية العليا في الدول النامية والعولمة بالتطبيق على الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008، ص 157.

3-المعايير الميدانية: تهدف المعايير الميدانية إلى تحديد المقاييس أو الإطار الشامل للخطوات والأفعال المتوازنة والمنظمة والتي ينبغي أن يتبعها المدقق عند القيام بمهامه، وهذا باستخدام إثباتات الرقابة للوصول إلى نتيجة معينة تعطي نوعاً من الموثوقية وصحة وصدق مخرجات نظام المحاسبة العمومية.

4-معايير صياغة التقارير: يتضمن صياغة التقارير رأي المدقق وغيره من الملاحظات المتعلقة بمجموعة من البيانات المالية من خلال الرقابة المالية لحسابات نظام المحاسبة العمومية، حيث يقوم المدقق بإعداد تقييم أو تقرير خطي يستعرض فيه نتائج المراجعة والتي تعكس مجموعة واسعة من الاختبارات وغيرها من الأعمال الرقابية، مع الاكتفاء بالمعلومات المؤيدة بأدلة تستند إلى عملية المراجعة المتخصصة والوثائق ذات الصلة، كما يجب أن يتضح في تقارير المراجعة استقلال الرأي والموضوعية والإنصاف والإيجابية أي أن تتناول الإجراءات العلاجية الواجب اتخاذها في المستقبل.¹

-ثانياً: المعايير الحديثة للمعايير الدولية للرقابة المالية والمحاسبة

في ظل توجه المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة في مواكبة التطورات الحديثة لنظام المحاسبة العمومية، فقد أصدرت العديد من المعايير والتوجيهات والإرشادات الدولية، التي تهم الأجهزة الرقابية في سبيل تحسين ممارسة المهنة، والسير بها نحو التقدم ورفع الكفاءة المهنية. تتألف معايير مراجعة الحسابات التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (إنٹوساي) في جانفي 2013 من أربعة أجزاء تشمل ما يلي:

1-المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية: يشمل المعيار الدولي للأجهزة الرقابية رقم 100 في تحديد المبادئ التي يجب تطبيقها لرقابة الوحدات الحكومية على المبادئ العامة مثل رقابة الجودة، أخلاقيات المهنة والاستقلالية، مخاطر الرقابة، والمبادئ المتعلقة بعملية الرقابة والمتمثلة في، التخطيط للرقابة، تنفيذ الرقابة، إعداد التقارير.² ويعد وجود هذه الإجراءات على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة من المتطلبات السابقة لتطبيق المعايير الوطنية أو وضعها استناداً إلى المبادئ الأساسية للرقابة.

2 -المبادئ الأساسية للرقابة المالية: يشمل المعيار رقم 200 على المبادئ الأساسية للرقابة المالية، والتي تركز على تحديد مدى عرض المعلومات المالية للهيئة وفقاً للإطار التنظيمي المعمول به لإعداد التقارير المالية. أما نطاق الرقابة المالية في القطاع العام فقد يحدده تفويض الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بمجموعة من أهداف الرقابة

¹ يوسف سعدي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 62.

² محمد صادق حامد رابعة، نموذج مقترح لقياس أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الانفاق الحكومي الأردني طبقاً للمعايير الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن، 2010، ص 67.

بالإضافة إلى أهداف الرقابة على البيانات المالية المعدة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية، وقد تشمل هذه الأهداف الرقابة على ما يلي: ¹

- حسابات الدول أو الهيئات أو أية تقارير مالية أخرى غير المعدة بالضرورة وفقا للإطار العام لإعداد التقارير المالية؛
- الموازنات وأقسامها ومخصصاتها والقرارات الخاصة بتخصيص الموارد وتنفيذها؛
- السياسات أو البرامج أو الأنشطة التي يحددها الأساس القانوني أو مصدر التمويل؛
- مجالات المسؤولية المحددة قانونا كمسؤوليات الوزراء؛
- فئات الدخل أو المدفوعات أو الموجودات أو الالتزامات.

3- المبادئ الأساسية لرقابة الأداء: يتكون المعيار "300 المبادئ الأساسية لرقابة الأداء" من ثلاثة أقسام: ²

- يضع القسم الأول إطارا لرقابة الأداء وهذا بالرجوع إلى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعنية؛
- يتكون القسم الثاني من المبادئ العامة لمهام رقابة الأداء التي يجب على المدقق مراعاتها قبل بدء وأثناء عملية الرقابة؛

- يتضمن القسم الثالث المبادئ ذات الصلة بالمراحل الرئيسية لعملية الرقابة ذاتها، ويتبع كل مبدأ شرح موجز له. ومن بين أهم المبادئ التي يشملها معيار رقابة الأداء يمكن عرض المبادئ التالية:

- يجب على المدققين أن يضعوا هدف محدد بوضوح للرقابة يتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية؛
- يجب على المدققين اختيار نهج يستند إلى النتيجة أو المشكلة أو النظام أو مجموعة من ذلك؛ لتسهيل سلامة تصميم الرقابة؛

- يجب على المدققين وضع المعايير المناسبة التي تتوافق مع أسئلة الرقابة وتتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية؛
- يجب على المدققين أن يديروا مخاطر الرقابة بصورة فعالة، وهي المخاطر المتمثلة في الحصول على استنتاجات خاطئة أو ناقصة أو تقديم معلومات غير متوازنة؛

- يجب على المدققين المحافظة على تواصل فعال وسليم مع الهيئات الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة المعنيين طوال عملية الرقابة، وتحديد المضمون، والعملية، للتواصل مع كل عملية رقابة.

4- المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام: المعيار رقم 400 يشمل على المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام وغاية المعايير الدولية للإنتوساي المتعلقة برقابة الالتزام هي تقديم مجموعة شاملة من المبادئ والمعايير والإرشادات لرقابة الالتزام

¹ يوسف سعدي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 63.

² حسن فليح قطيش، تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني، المجلد السابع، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، عمان، الأردن، 2011، ص 28.

بشأن موضوعات ما، نوعية وكمية، والتي تتفاوت تفاوتاً كبيراً في نطاقها ويمكن تناولها من خلال مجموعة من مناهج الرقابة وصيغ إعداد التقارير.

من خلال عرض المعايير الحديثة للرقابة المالية والمحاسبة نلاحظ أنها بالإضافة إلى المعايير التقليدية التي كانت تعتمد عليها الانتوساي والمتمثلة في المعايير التي يعتمد عليها المراجع للحكم على صدق ومشروعية الحسابات، تم تبني معايير جديدة تركز على الأداء وهذا بغية تحديد مدى كفاءة وفعالية نظام المحاسبة العمومية في استخدام موارد الدولة، كما تم تبني معايير الالتزام التي تهدف إلى تحقيق الشفافية والمساءلة وهذا بتقديم تقارير حول مدى إدارة الأموال العمومية وممارسة الإدارة واحترام حقوق المواطنين.

ثالثاً: دور المعايير الدولية للرقابة المالية والمحاسبة في تطوير نظام المحاسبة العمومية

تكمن أهمية نظام الرقابة في التحقق من الإدارة الفعالة والمناسبة للأموال العامة، ومن أن التنفيذ يتم وفقاً للتوجيه المحدد في خطة العمل، وضمن القواعد والأهداف المقررة، وذلك بقصد تبيان نواحي الخطأ والضعف والانحراف واتخاذ الحلول المناسبة لتلاقيها، والحيولة دون تكرار وقوعها وتحديد المسؤولية عن ارتكابها، وضمان حسن تطبيق تلك القواعد والأهداف والتحقق من مدى سلامتها وكفائتها والعمل على تحسين الإدارة المالية لتكون سليمة، والوصول بها إلى تحقيق معدلات عالية في الأداء وبمستوى من الكفاءة والفعالية.¹

وبالتالي فتطوير نظام الرقابة المالية باستخدام المعايير الدولية للرقابة المالية والمحاسبة، يمكن أن تساهم في تطوير نظام المحاسبة العمومية من خلال النقاط التالية:

1- تدعيم المساءلة: تعتبر الرقابة الأداة الأساسية للتأكد من حسن سير العمل لنظام المحاسبة العمومية، وتحقيق أفضل مستوى من الكفاءة والفعالية وبالتالي تحقيق مبدأ المساءلة، وتتطلب هذه النظرة الجديدة لدور الرقابة في تطوير نظام المساءلة على جميع المستويات حتى تتمكن الهيئات الإدارية، من تقديم معلومات حول تنفيذ المهام الموكولة إليها وحول مدى تحقيق أهدافها؛ لذلك تعتبر الرقابة المالية وسيلة للتأكد من أن أهداف الدولة، وبرامجها قد تحققت وفقاً للخطة الموسومة وبما يتسق مع القوانين والأنظمة النافذة، وبالتالي فهي أداة تجسّد وتدعم من خلالها مبدأ المساءلة والمسؤولية، حيث أن أهمية المساءلة تساعد على تحقيق التماسك التنظيمي لمختلف المنظمات والمؤسسات وتحسين الثقة العامة وعمل الإدارة العامة، إضافة إلى محاسبة الأداء.²

¹ حلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، ط 1، دار النشر الوراق، عمان، الأردن، 2006، ص 414.

² فارس بن علوش، دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية، الرياض، السعودية، 2010، ص 49.

2- تفعيل وسائل المحاسبة والمساءلة: تشكل ركيزة أساسية لتفعيل الرقابة ذلك أن لا رقابة بدون مساءلة ومحاسبة؛ وبالنظر إلى أن المساءلة والمحاسبة الحقيقية تعني القدرة على مساءلة المسؤولين على اختلاف مستوياتهم ثوبا وعقابا دون أي تمييز بسبب مناصبهم، فهي بذلك تسهم بشكل فعال في مكافحة الغش والفساد وتدعيم الشفافية والسيطرة. وفي هذا الإطار تعمل أجهزة الرقابة العليا على تدعيم مبدأ المحاسبة والمساءلة من خلال السعي لإقرار القوانين وتحديد العقوبات وتطبيق الإجراءات القانونية التي تضمن مكافأة المجيدين ومعاقبة المخالفين على كافة المستويات.

3- تقييم الأداء: تتمثل في الرقابة التقييمية على الأداء من خلال وضع معايير وأنماط، تتخذ أساسا للمراجعة، والكشف عن الأخطاء أو الإسراف في استخدام الموارد المالية المتاحة، فهي تتضمن مراجعة حسابات التكاليف ومقارنتها بما كان مستهدفا منها، وتمتد لتشمل قياس المنفعة التي تكون قد عادت على المجتمع من تنفيذ البرامج والمشروعات العامة المدرجة في الميزانية العامة للدولة، كما تسعى إلى تقييم نشاط الدولة سعيا وراء رفع الكفاءة وتحسين مستوى الأداء.¹

4- تعزيز الحوكمة الجيدة: تساهم معايير الرقابة الحديثة على تعزيز الحوكمة الجيدة لنظام المحاسبة العمومية للوحدات الحكومية، وهذا من خلال تحقيق الشفافية والمساءلة، فرقابة الالتزام باعتبارها تسعى إلى تقييم مدى درجة التزام الوحدات الحكومية باحترام تطبيق القوانين والإجراءات التنظيمية، كما تسعى لتحقيق الشفافية من خلال وضع معايير تقيس درجة الشفافية لنظام المحاسبة العمومية والتي تسمح بالتعرف على مدى كفاءة وفعالية تسيير الأموال العمومية في تحقيق النفع العام، وبالتالي هذه المعايير تعزز الحوكمة في تسيير الموارد المالية للدولة.

ويمكن أن نستنتج من خلال هذه المعايير التي تصدرها هذه الجمعية وتقوم بتحسينها حسب تطور نظام المحاسبة العمومية، يمكن أن تساهم في تحقيق الشفافية والمساءلة والحصول على أفضل الممارسات للحد من الفساد المالي والعمل على توفير نظام رقابي يتضمن معايير للمحاسبة ومراجعة الحسابات ينسجم مع عصرنة نظام المحاسبة العمومية وإعطاء أكثر مصداقية وإفصاح ومشروعية للحسابات التي تقدمها القوائم المالية لحسابات الدولة.

المطلب الثالث: مدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة هو وجود معايير أو مستويات أداء معينة متعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في ضوءها ويُسَبِّرون على هديها في كافة مراحل العمل، ولمهنة المحاسبة

¹ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ط 1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003، ص 326.

العمومية كغيرها من المهن معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم حيث تعد هذه الأخيرة جزءاً من الجهد العالمي المبذول في سبيل تحسين وتطوير مهنة المحاسبة العمومية وتحقيق شفافية الأداء الحكومي.

الفرع الأول: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

من الجدير بالذكر أن المبادئ والمعايير الخاصة بالمحاسبة العمومية لم تلق نفس الاهتمام والتأصيل العلمي بالمقارنة مع المحاسبة المالية، حيث بدء الاهتمام بالمحاسبة العمومية منذ عهد قريب من طرف مجموعة من المنظمات الدولية.

-أولاً: المنظمات الدولية المهتمة بالمحاسبة العمومية:

لم يكن تطور مفهوم نظام المحاسبة العمومية وظهور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وليد الصدفة، بل كان نتيجة لمجهودات دولية متنوعة من خلال مختلف الجمعيات الدولية والتي كان لها كل الفضل في إنشاء وتطوير أسس ومبادئ المحاسبة العمومية، ومن هذه الجمعيات نجد:¹

1-اللجنة القومية لمحاسبة المحليات: قامت هذه اللجنة بالمحاولة الأولى في صياغة مبادئ وقواعد المحاسبة العمومية وذلك بأن أصدرت في عام 1934 تصورها عن الإطار العام الأولي لمبادئ المحاسبة في وحدات الإدارة المحلية والولايات تحت عنوان:

"Tentative Outline-Principales Of Municipal Accountin" وقد تضمن هذا التصور بعض المبادئ والقواعد المحاسبية الواجبة التطبيق في وحدات الإدارة المحلية والولايات في أمريكا.

2-اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية: تأسست اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية لتحل محل اللجنة القومية لمحاسبة المحليات، وفي عام 1986 أصدرت تقريراً هاماً عن المحاسبة والمراجعة والتقارير المالية الحكومية تحت عنوان: "Governmental Accounting Auditing, and Financial Reporting" (GAAFR) وقد تضمن هذا التقرير مجموعة من المبادئ والقواعد المحاسبية التي استخدمت بشكل واسع بعد ذلك كمصدر أساسي لمبادئ وقواعد المحاسبة الحكومية وكأساس للتطوير في المحاولات التي تلت ذلك.

3-مجلس معايير محاسبة التكاليف: تأسس هذا المجلس في عام 1970 وتحددت مسؤولياته بتوصيف وتأجيل المبادئ والقواعد المحاسبية التي يجب على الوحدات الحكومية استخدامها في حساب التكاليف بغرض تسعير بعض أنواع التعاقدات الحكومية.

¹ لوي وديان، المحاسبة الحكومية، ط 1، دار البداية، عمان، الأردن، 2010، ص 323.

وقد أصدر هذا المجلس العديد من المبادئ والقواعد التي تحكم إبرام العقود الحكومية مع شركات الأعمال الخاصة مثل عقود وزارة الدفاع والعقود المتعلقة ببرامج الفضاء وبرنامج حرب النجوم.

4- مكتب المحاسبة العامة: ويعتبر هذا المكتب أحد أجهزة الكونجرس الأمريكي ويكون مسؤولاً عن صياغة وإصدار المعايير المحاسبية في وحدات الحكومة الفدرالية، في عام 1972 أصدر هذا المكتب بعض مبادئ وقواعد المحاسبة والمراجعة الواجب تطبيقها في الوحدات والبرامج والأنشطة الحكومية تحت عنوان،

Standards for Audit of Governmental Organisation, programs, Activities and "fonctions" وقد قام المكتب في عام 1981 بإعادة صياغة هذه المعايير بحيث أكدت على ضرورة التأكيد على أن التقارير المالية الحكومية أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكذلك ضرورة الإفصاح أيضاً عن مدى كفاءة واقتصادية وفعالية إدارة الأنشطة الحكومية، واكتشاف الغش أو الأعمال غير القانونية وكذلك مدى تحقيق الأهداف المرجوة من البرامج والأنشطة الحكومية.¹

5- مجمع المحاسبين المراجعين الأمريكي: أصدر المجمع في عام 1974 دليلاً للمحاسبين والمراجعين يتعلق بمراجعة الوحدات الحكومية المحلية والولايات تحت عنوان "State and Local Governmental Units Audits of" وقد أكد المجمع بوضوح أنه "وفي الأمور التي لم يتم تعديلها بموجب هذا الدليل فإن المبادئ والقواعد التي جاءت في (GAAFR) تمثل مبادئ محاسبية متعارف عليها واجبة التطبيق في مراجعة وحدات الحكومة والوحدات الإدارية بالولايات"، ويعتبر ذلك اعترافاً من المجمع بما سبق أن أصدرته اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية السابق الإشارة إليها.

6- مجلس معايير المحاسبة المالية: كلف مجلس معايير المحاسبة المالية أحد الكتاب البارزين في المحاسبة Robert N. Anthony بإعداد دراسة استكشافية عن المحاسبة في المشروعات غير التجارية، وقد انتهى من إعدادها في عام 1978 عارضاً فيها أهم الآراء والممارسات المتعلقة بالإطار الفكري للمحاسبة في المشروعات غير التجارية، بالإضافة إلى ذلك تضمن هذا البيان أهداف التقارير المالية الخارجية للمشروعات غير التجارية ومن بينها الوحدات الحكومية، والخصائص التي تميز تلك الوحدات، كما تعرض لمستخدمي التقارير المالية في تلك الوحدات واحتياجاتهم الأساسية من المعلومات، وخصائص جودة المعلومات في تلك التقارير.

7- المجلس القومي للمحاسبة الحكومية: تأسس هذا المجلس ليحل محل اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية، وقد كانت إنجازاته إصدار المعيار رقم (1) في عام 1979 والذي يمثل مراجعة وإعادة صياغة وتنقيح وتحديث

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الجزء الأول، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، 2012، ص 19.

GAAFR بتضمينها الجوانب الهامة في مراجعة الوحدات الحكومية والتقارير المالية تحت عنوان " Governmental Accounting and Financial Reporting principles " وقد وافق مجمع المحاسبين والمراجعين الأمريكي على هذا المعيار وقام بتعديل ما سبق أن أصدره من أدلة لتتفق مع ما جاء به من مبادئ وقواعد مما أكسبه قوة ووسع مجال استخدامه في التطبيق العلمي.

8-مجلس معايير المحاسبة الحكومية: تأسس هذا المجلس في عام 1984 ليحل محل المجلس القومي للمحاسبة الحكومية (NCGA) ويختص هذا المجلس بوضع وإصدار معايير المحاسبة والتقارير المالية لأنشطة وعمليات الوحدات الحكومية المحلية ووحدات الولايات، وقد اتفق على أن يستمر العمل بما سبق صدوره من مبادئ وقواعد بواسطة كل من المجلس القومي للمحاسبة الحكومية ومجمع المحاسبين والمراجعين الأمريكي.¹

-ثانيا: نشأة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام:²

أدرك الاتحاد الدولي للمحاسبين منذ وقت طويل أن السبيل الرئيسي لحماية المصلحة العامة هو تطوير وتعزيز وتطبيق معايير معترف بها دوليا كوسيلة لضمان مصداقية المعلومات التي يعتمد عليها الأطراف المعنية، فقام بإنشاء مجلس القطاع العام الذي غير اسمه فيما بعد فأصبح مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB بغية وضع معايير محاسبية للقطاع العام تستند إلى عملية بأصول تتسم بالاستقلال والشفافية وتشبه العملية المتبعة في مجلس المعايير المحاسبية الدولية، وكان الهدف من ذلك هو وضع معايير محاسبية جيدة النوعية تستخدم في إعداد بيانات مالية عامة الغرض في كيانات القطاع العام في جميع أنحاء العالم.

وقد تم وضع الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق مدخلين:³

-الأول ذاتي: تمثل في الدراسات البحثية من قبل IPSASB ومن نتائجه:

■ التوصل إلى مفاهيم أهداف التقارير المالية العمومية، ثم إصدار معايير ذات صبغة خاصة بالحكومات وفيما بعد أعدت ونشرت دراسات وتقارير بحثية أخرى نتج عنها إصدار المعايير ذات الصبغة الخاصة بالحكومات.

-الثاني خارجي: مصدره الرئيسي إطار معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي IAS/IFRS وفق قاعدة الأخذ بذلك الإطار وتلك المعايير ما لم يوجد سبب خاص بالقطاع العام يبرر التخلي، ومن نتائجه:

-اعتماد أساس الاستحقاق في وضع المعايير.

-مفهوم السيطرة لتعريف الوحدة الحكومية وحدودها.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 20.

² خالد جمال الجعرات، تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كحد أدنى لضبط المال لعام، الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و25 نوفمبر 2014، ص 19.

³ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الجزء الثاني، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، 2012، ص 1464.

-إصدار معايير متقاربة مع IAS بلغت حتى منتصف 2008، 23 معياراً.

عملية إعداد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

إن عملية إعداد معايير الـ ipsas هي عملية معقدة حيث أن وضع معيار قد يتطلب عدة سنوات والتالي اتخذ معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام على الضرائب والتحويلات أربع سنوات من العمل ويسبق نشر معيار من معايير الـ ipsas سلسلة من الدراسات يتم إعدادها ونشرها من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB، حيث تغطي هذه الدراسات المواضيع المثيرة للجدل في المعيار (تعريف، معايير الاعتراف والقياس وأسس المحاسبة) وأيضا استكشاف أثر الممارسات في عدة بلدان ومن ثم تحليل النتائج. ويتم إعداد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كما يلي:

- دراسة الممارسات المحاسبية الوطنية وتبادل وجهات النظر مع واضعي المعايير المحاسبي الوطنية؛
- دراسة المواقف الرسمية لمجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وواضعي المعايير المحاسبية الوطنية؛
- تشكيل مجموعات عمل؛
- نشر المسودات لتقديمها للتعليق العام والذي عادة ما يتطلب فترة أربعة أشهر على الأقل؛
- النظر في جميع التعليقات التي وردت على ورقات مناقشة المسودات وتنفيذ التغييرات على مشاريع الـ ipsas؛
- أخيراً نشر المعايير التي تلخص النتائج التي توصلت إليها الدراسات وتبرير عملية الاختيار.

ثالثاً: ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

1- مفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

مما سبق ذكره يمكن تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أنها:

"معايير عالمية عالية الجودة لإعداد التقارير المالية، يتم تطبيقها من قبل منشآت القطاع العام باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية، وتقوم هذه المعايير في معظمها على المعايير المحاسبية الدولية المصممة لأغراض القطاع الخاص والمعدلة لتكون قابلة للتطبيق على القطاع العام".¹

2- أهداف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

تسعى معايير IPSAS إلى تحقيق هدفين رئيسيين، لتحسين جودة ونوعية المعلومات وتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة الخاصة وهذه الأهداف تكون على النحو التالي:²

¹ إبراهيم محمد علي الجزراوي، عب الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، ملة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، العراق، 2012، ص 155.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 1467.

- تطوير معايير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛
- مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة الخاصة؛
- الاعتماد على الأداء؛
- تطبيق مبدأ محاسبة الالتزام؛
- الاعتماد على القيد المزدوج؛
- تحقيق نوعية وكيفية عرض التقارير المالية للقطاع العام؛
- تدعيم المصادقة على الحسابات من طرف المدققين؛
- تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية على المعلومة المالية في القطاع العام.

الفرع الثاني: خصائص المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام خطوة نوعية في تاريخ المحاسبة العمومية، ومن أجل فهمها وجب التعرض لمحتواها وشرح مضمونها وذكر الأساس الذي تم على أساسه صياغة هذه المعايير والخصائص النوعية التي تجعل من المعلومات المقدمة في البيانات المالية ذات فائدة للمستخدمين.

أولاً: عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بإصدار مجموعة من المعايير لكل معيار مجال اختصاص معين، حيث سيتم عرض هذه المعايير بإيجاز عن طريق ذكر الهدف من كل معيار والمصدر المستمد منه من معايير IAS/IFRS كما هو مبين في الجدول أدناه.

الجدول رقم (01-01): عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

المعيار	اسم المعيار	المصدر من IAS/IFRS
IPSAS 01	عرض القوائم المالية	IAS 01
IPSAS 02	قائمة التدفقات النقدية	IAS 07
IPSAS 03	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	IAS 08
IPSAS 04	أثار التغيرات في اسعار صرف العملة الأجنبية	IAS 21
IPSAS 05	تكاليف الإقراض	IAS 23
IPSAS 06	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة (استبدل بالمعيار 35)	IAS 27
IPSAS 07	الاستثمارات في الشركات الزميلة (استبدل بالمعيار 36)	IAS 28
IPSAS 08	الاستثمارات في العقود المشتركة	IAS 31

الفصل الأول الادبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية للقطاع العام

IAS 18	الإيراد من العمليات التبادلية	IPSAS 09
IAS29	التقرير المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم	IPSAS 10
IAS 11	عقود الإنشاء (المقاولات)	IPSAS 11
IAS 02	المجرد للمخزون	IPSAS 12
IAS 17	عقود الإيجار	IPSAS 13
IAS 10	الأحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ المالي	IPSAS 14
	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض (استبدال بالمعيار 41)	IPSAS 15
IAS 40	الممتلكات المستثمرة (الاستثمارات العقارية)	IPSAS 16
IAS 16	الممتلكات والمنشآت المعدات	IPSAS 17
IAS 14	الإفصاح القطاعي	IPSAS 18
IAS 37	المخصصات، الالتزامات الطارئة، والأصول الطارئة	IPSAS 19
IAS 24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	IPSAS 20
IAS 36	الانخفاض في الأصول غير المولدة للنقدية	IPSAS 21
n/a	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقطاع الحكومي العام	IPSAS 22
n/a	الإيراد من العمليات غير التبادلية "الضرائب والتحويلات"	IPSAS 23
n/a	عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية	IPSAS 24
IAS 19	منافع الموظفين (استبدال بالمعيار 39)	IPSAS 25
IAS 36	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد	IPSAS 26
IAS 41	الزراعة	IPSAS 27
IAS 32	الأدوات المالية: العرض	IPSAS 28
IAS 39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	IPSAS 29
IFRS 07	الأدوات المالية: الإفصاح	IPSAS 30
IAS 38	الأصول غير الملموسة	IPSAS 31
IFRIC 12	ترتيبات الامتيازات المشتركة: المانع	IPSAS 32
n/a	اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق لأول مرة	IPSAS 33
IAS 27	بيانات مالية منفصلة	IPSAS 34
IFRS 10	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	IPSAS 35
IAS 28	الاستثمارات في شركات زميلة ومشروع مشترك	IPSAS 36
IFRS 11	ترتيبات مشتركة	IPSAS 37
IFRS 12	الكشف عن المصالح في الكيانات الأخرى	IPSAS 38
IAS 19	منافع الموظفين	IPSAS 39
n/a	مجموعات القاع العام	IPSAS 40
IFRS 9	الأدوات المالية	IPSAS 41
	المنافع الاجتماعية	IPSAS 42

المصدر (بتصرف): <https://www.iasplus.com/en/standards/ipsas> تاريخ الاطلاع 2022/03/09

■ تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

تنقسم معايير IPSAS في معالجة حسابات الدولة حسب اختصاص كل معيار كآتي: ¹

- معايير متعلقة بالميزانية المالية للدولة تشمل على معايير خاصة بالأصول وأخرى بالخصوم؛

- معايير متعلقة بالأداء المالي للدولة؛

- معايير متعلقة بالحسابات المجمعة للدولة؛

- معايير أخرى.

ثانيا: الخصائص النوعية للمعلومات المالية

الخصائص النوعية هي الخصائص التي تجعل من المعلومات المقدمة في البيانات المالية ذات فائدة للمستخدمين، وهي تنطبق على المعلومات المالية لإعداد البيانات المالية بغض النظر عن الأساس المحاسبي المستعمل، وحتى تكون المعلومات المالية ذات صلة وموثوقة وجب أن تستوفي الخصائص النوعية التالية: ²

- **الوضوح أو قابلية الفهم:** المعلومات الواردة في البيانات المالية يجب أن تكون مفهومة فورا حيث يفترض أن يكون للمستخدمين معرفة معقولة للمحاسبة؛

- **العلاقة أو الملائمة:** معلومات ذات صلة إذا تعلق الأمر بتحليل البيانات، حيث يمكن أن تساعد المستخدمين لتقييم أحداث الماضي أو الحاضر أو المستقبل، أو لتأكيد أو تصحح التقييمات السابقة ولتكون المعلومة ذات صلة يجب أن تقدم المعلومات في الوقت المناسب؛

- **الدقة:** معلومات موثوق بها ومعلومات خالية من الأخطاء المادية والتحيز، بحيث يمكن للمستخدمين الثقة بها لتقديم صورة حقيقية عما وراءها وما يمكن توقعه بشكل معقول في المستقبل؛

- **قابلية المقارنة:** تكون المعلومات الواردة في البيانات المالية مماثلة وقابلة للمقارنة عندما يكون المستخدمون قادرين على التعرف على أوجه التشابه والاختلاف بين هذه المعلومات والمعلومات الواردة في وثائق أخرى. (تكون المقارنة على مستوى مكاني بين البيانات المالية لكيانات مختلفة ومستوى زمني لبيانات مالية لنفس الكيان) ؛

- **الأهمية النسبية:** تتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وأهميتها النسبية إذا كان حذف أو تحريف المعلومة يؤثر على قرارات أو تقييمات المستخدمين؛

¹ ربيعي مریم، اصلاح المحاسبة العمومية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي -حالة الجزائر-، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، البليدة، 2014، ص 62.

² ربيعي مریم، مرجع سبق ذكره، ص 63.

-**الصورة العادلة:** يجب على البيانات المالية أن تظهر بصورة عادلة الوضع المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، إن التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يرافقه عرض معلومات إضافية عند الضرورة، وفي كل الظروف تساعد التقارير المالية في إعطاء صورة عادلة؛

-**أولوية الجوهر على الشكل:** هذه الخاصية مستخدمة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB تعني أنه على العمليات المحاسبية والمالية والإبلاغ عنها يجب أن يتم وفقاً لمضمونها وحقيقتها الاقتصادية وليس مجرد شكلها الخاص؛

-**الحياد:** تكون المعلومات المالية المقدمة في البيانات المالية محايدة إذا تم اختيار المعلومات التي تحتويها بطريقة تهدف إلى التأثير في القرارات أو الحكم من أجل الحصول على نتيجة محددة سلفاً؛

-**التعقل والحذر:** الحذر هو تقييم معقول للحقائق من أجل تجنب نقل مخاطر عدم اليقين الحالية إلى المستقبل، والتي قد تؤثر على نتائج الكيان وبعبارة أخرى فإن الشكوك الحالية وعدم اليقين من المرجح أن يؤدي إلى زيادة التكاليف أو انخفاض في دخل السنة والتي يجب أخذها بعين الاعتبار في تحديد نتيجة تلك السنة؛

-**التكامل:** المعلومات الواردة في البيانات المالية يجب أن تكون كاملة وأيضاً ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة في الموازنة أو عند التطبيق توازن أو تحكيم الخصائص النوعية غالباً ما يكون ضرورياً وعموماً فإن الهدف من ورائها هو تحقيق توازن مناسب بين الخصائص من أجل تحقيق أهداف التقارير المالية.

الفرع الثالث: التطبيق العملي للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بوضع معايير محاسبية عالية الجودة لاستخدام منشآت القطاع العام في مختلف بقاع العالم، ونقصد بمصطلح القطاع العام الحكومات الوطنية والإقليمية والمحلية بما في ذلك المنظمات والهيئات التابعة غير الهادفة للربح.

-أولاً: فوائد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

يترتب على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مجموعة من الفوائد هي: ¹

-**إدارة مالية معززة:** سيدعم إعداد التقارير الخاصة بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات وفق معايير دولية مستقلة إدارة مالية معززة وستؤدي المعلومات التي تنتج عن هذه التقارير والخاصة بالتكاليف إلى تعزيز الأداء الإداري؛

¹ حسين هادي عزيزة، أحمد ماهر محمد علي، دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الإداري والمالي، مجلة المشى للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 32، العراق، 2014، ص 150.

- **جودة ومطابقة ومصادقية التقارير المالية:** سيؤدي اعتماد حكومات دولية للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلى رفع مستوى جودة ومطابقة ومصادقية التقارير المالية، مما سيؤدي إلى تعزيز المساءلة والشفافية والعمل الحكومي؛

- **تحقيق التقارب مع الإحصاءات المالية الحكومية:** تأخذ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إطار تطورها المتطلبات الحكومية الإحصائية بعين الاعتبار وتسعى إلى تحقيق التقارب معها عندما يكون ذلك ممكناً (مراجعة 22 IPSAS) حيث تضم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عناصر من معايير التقارير المالية الدولية والقواعد الإحصائية والإحصاءات المالية الحكومية مما يدعم الحكومات في مجال إعداد التقارير الإحصائية؛

- **خبرة دول أخرى:** سيتيح انتشار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لحكومات الدول الاستفادة من خبرة دول أخرى وسيسمح بإمكانية التعاون في مجال معالجة أي مسائل تواجهها الحكومات عالمياً؛

- **تقييم خاص بالقطاع الخاص في الدولة:** على القطاع الخاص اعتماد معايير التقارير المالية الدولية IFRS فإن ذلك سيساعد الحكومة على مقارنة فعالية خدماتها وأصولها بتلك التي يقدمها القطاع الخاص وتقييم أدائها، مما سيسمح للحكومة بتقييم جودة وكلفة خدماتها مقارنة مع ما تقدمه الشركات الخاصة وتحديد المواطن القابلة للتحسين، ففي حال كانت معايير المحاسبة العمومية مختلفة جذرياً عن تلك التي يعتمد عليها القطاع الخاص تظهر الحاجة لإجراء تعديلات أساسية؛

- **تبادل المعرفة والكفاءات بين القطاعين العام والخاص:** بما أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومعايير التقارير المالية الدولية مبنية على نفس الأساس، يستطيع الخبراء في أي من هذين المجالين تبادل الخبرات بفعالية أكبر، مما يعزز مستوى تبادل المعلومات وحركة خبراء المحاسبة بين القطاعين العام والخاص.

وعامة فإن فوائد تطبيق معايير الـ IPSAS تحمل الفوائد الرئيسية التالية:¹

- رقابة وشفافية محسنتان على المستوى الداخلي بالنسبة إلى جميع الأصول والخصوم.
- معلومات معززة ومتسقة عن التكاليف والإيرادات من شأنها أن تدعم حوكمة المنظمة بطريقة أفضل.
- تحسين في الاتساق وإمكانية المقارنة في البيانات المالية على أساس زمني وبين مختلف المنظمات.

¹ ربيعي مريم، مرجع سبق ذكره، ص 63.

ثانيا: تجارب دولية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

1-تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من قبل الدول:

بعد إصدار المعايير الدولية IPSAS توجهت معظم دول العالم إلى تطبيق تلك المعايير وتبنيها ولقد تباينت مستويات تطبيق هذه المعايير كما يلي: ¹

أ-مستويات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

-المستوى الأول: يضم الدول الأكثر تقدما في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مثل: كندا، نيوزلندا، استراليا، بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية؛

-المستوى الثاني: ويضم الدول التي أعدت مخططا محاسبيا وفقا للمعايير الدولية وهذا منذ سنة 2006، وباشرت العمل به على مستوى محاسبتها العمومية. من هذه الدول فرنسا، اليابان؛

-المستوى الثالث: يضم الدول التي شرعت في إعداد مشروع مخطط محاسبي وفقا للمعايير الدولية المحاسبية في المحاسبة العمومية، كما قاموا بتعديلات على مستوى تشريعاتهم القانونية من هذه الدول: باكستان، أفغانستان، أذربيجان، اندونيسيا، لبنان، منغوليا، هولندا والنرويج؛

-المستوى الرابع: يتضمن الدول التي قررت إما تحت ضغط أو بتشجيع من صندوق النقد الدولي والبنك العالمي الانتقال للمعايير الدولية الجديدة، وبالتالي ضمان مراقبة شفافة للأموال المقدمة لهذه الدول، من بين هذه الدول الجزائر، الأرجنتين، بنغلادش، الصين، المغرب، الأوروغواي، كينيا، ألبانيا والهند. ²

ب-تجارب بعض الدول في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

-تجربة فرنسا: في فرنسا وفي إطار الإصلاحات التي قامت بها خلال سنة 2006، تم تأسيس إطار قانوني جديد يعتمد على المحاسبة في الشركات الخاصة ويستند إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ويشمل الإصلاح على توفير الشفافية لحسابات الدولة على خصائص تركز على الاتجاهات الحديثة لنظام المحاسبة العمومية؛ ³

وتشمل هذه الخصائص ما يلي:

✓ يعتمد على مبادئ المحاسبة الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية التي تعتمد على أساس الاستحقاق؛

¹ عبد السميع رويبة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، الملتقى العلمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة-الجزائر، 29-30 نوفمبر 2011، ص ص 4-5.

² عبد السميع رويبة، مرجع سبق ذكره، ص 06.

³ تيجاني بالراقي، خالد جفال، دراسة مقارنة بين التجربة الألمانية والفرنسية في اعتماد المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، جامعة ورقلة، الجزائر، ص 45.

✓ مبدأ الفصل بين المحاسبة الإدارية التي يمسكها الآمرون بالصرف، والمحاسبة العامة التي يمسكها المحاسبون العموميون؛

✓ يأخذ نظام المحاسبة العمومية بعين الاعتبار المعايير الدولية للقطاع العام حيث قامت لجنة المحاسبة العمومية الفرنسية الذي يرأسها المدير العام Michel prada بتبني في إطار محاسبتها على 13 معيار يتوافق مع نظامها المالي للدولة ابتداء من سنة 2006 والتي تعتبر كمرجع للمصادقة على حسابات الدولة من طرف مجلس المحاسبة الفرنسي.

- تجربة بلجيكا: في 22 ماي 2003 تبنت بلجيكا إصلاح مختلف القوانين وركز هذا الإصلاح على:

- ✓ القانون العضوي المتعلق بنظام الميزانية ومحاسبة الذمة الفيدرالية؛
 - ✓ إلغاء القانون المتعلق بتنظيم مجلس المحاسبة؛
 - ✓ قانون نظام الميزانية المتعلق بالميزانية والمحاسبة المرتبطة بالبلديات والقطاعات الجهوية.
- ويركز هذا الإصلاح على:

✓ الاعتماد على نظرية القيد المزدوج في معالجة العمليات المحاسبية للدولة.

- تجربة تركيا: لقد قامت الحكومة التركية بإعداد ميزانيتها على أساس الاستحقاق المحاسبي المعدل في عام، حيث طلبت إدارة المالية العامة ونظام مراقبته في عام 2006 من الحكومة اعتماد IPSAS وفي هذا الصدد أصدرت الحكومة قانون لائحة المحاسبة العمومية في عام 2006، حيث قرر اعتماد 17 معيار من معايير IPSAS؛

- تجربة إمارة أبو ظبي: أعلن جهاز أبو ظبي للمحاسبة" عن استضافته لاجتماع مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الفترة ما بين 11 إلى 14 مارس 2013 في أبو ظبي، مما يجعل دول الإمارات العربية المتحدة أول دولة عربية تستضيف هذا الاجتماع، وقد سعى الجهاز إلى استضافة هذا المجلس تعزيزا لجهود المبدولة تجاه تحسين جودة وأسس إعداد البيانات المالية على مستوى إمارة أبو ظبي، حيث اعتمدت الحكومة منذ 2008 معايير IPSAS كأسس لإعداد البيانات المالية للحكومة والجهات الحكومية.¹

¹ تيجاني بالراقي، خالد جفال، دراسة مقارنة بين التجربة الألمانية والفرنسية في اعتماد المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 47.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية "الدراسات السابقة"

تشكل الدراسات السابقة مصدرا مهما لجميع الدارسين والباحثين إذ تساعدهم في تكوين خلفيات عملية عن مواضيع دراستهم وأبحاثهم، وبهدف تعزيز مخطط الدراسة وفرضياتها وأهدافها، تم التطرق لعدد من الدراسات التي تخص موضوعنا وقوفا على مضامينها ومدلولاتها المنهجية فضلا عن ملامتها على نحو مباشر وغير مباشر لمتغيرات دراستنا الحالية وأبعادها.

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

-دراسة لخنش توفيق (2018-2019): كانت هذه الدراسة بعنوان: "واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري وآفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) دراسة -ميدانية-"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018-2019. هدفت هذه الدراسة إلى تبيان الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة العمومية الجزائري وجعله قابل للمقارنة، التحليل، تقييم الأداء وتحقيق الرشادة في الإنفاق العام، وتوصلت إلى عدة نتائج أهمها ان نظام المحاسبة العمومية المعمول به في الجزائر يأخذ الأساس النقدي في إعداد القوائم المالية دون مراعاة أساس الاستحقاق ما يعطي مخرجات لا تعبر بصدق عن حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة، وأوصت الدراسة بضرورة العمل على تجسيد مشروع نظام المحاسبة العمومية بما يسمح بترقية التسيير وتعزيز سياسية ترشيد الإنفاق.

-دراسة ناية مغني (2016-2017): كانت هذه الدراسة بعنوان: "دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)"، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخص إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، 2016-2017. هدفت هذه الدراسة إلى تحليل وتشخيص واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بين ما تقتضيه الأطر القانونية والتنظيمية المعمول بها وواقع الممارسات العملية، هذا بالإضافة إلى دراسة مدى توافق مشاريع الإصلاح التي تم إطلاقها من طرف الدولة مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، وتوصلت إلى عدة نتائج أهمها ضرورة بذل المزيد من الجهود لضبط الجوانب التصورية لمعالم ومحاور الإصلاح، وتحديد الآليات المناسبة والشروط الكفيلة بوضع مشروع إصلاح هذا النظام موضع التنفيذ الفعال، بما يراعي متطلبات وخصائص البيئة محليا ويستجيب لاشتراطات المعايير والممارسات المحاسبية والموازناتية والرقابية الدولية. وأوصت الدراسة بصياغة الأطر القانونية الكفيلة بتنظيم المحاسبة العمومية وفق الرؤية الجديدة لمشروع عصنة النظام الموازني، وضبط المبادئ الأساسية التي تحكم الميزانية العامة.

-دراسة خبيطي خمير ومونه يونس (2016): كانت هذه الدراسة بعنوان: "آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، جوان 2016. هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي، ومدى اتجاه هذا النظام نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وتحديد أهمية تبني هذه المعايير في تطوير مختلف جوانب نظام المحاسبة العمومية الجزائري. من خلاله توصلت الدراسة إلى أن واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي لا يلبي احتياجات المستخدمين، وهناك توجه للدولة الجزائرية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية و المتمثل في مشروع المخطط المحاسبي للدولة، وتوصلت إلى أن تبني المعايير الدولية IPSAS في البيئة الجزائرية يؤدي إلى تطوير نظام المحاسبي العمومي الجزائري من خلال: تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية والفعالية للمعلومات المالية العمومية، والقضاء على الفساد الإداري.. إلخ.

-دراسة يوسف سعيدي أحمد (2015-2016): كانت هذه الدراسة بعنوان: " نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية (IPSAS) "، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2015-2016. تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافق نظام المحاسبة العمومية، في ظل التوجه نحو تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، وهذا راجع لأهمية هذه المعايير في إنتاج المعلومات المالية التي تفيد في تحقيق الشفافية والمساءلة في تسيير موارد الدولة. وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج أهمها أن مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يحمل في طياته المساهمة في تحقيق أهداف القوائم المالية المبنية على أساس المعايير، وما يتطلبه العمل على توفير السبل الكفيلة لنجاح تطبيقه من أجل تحقيق هذه الغايات.

-دراسة شلال زهير (2014): كانت هذه الدراسة بعنوان: "آفاق نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014. وقد تمحورت هذه الدراسة على 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 لتفعيل تطبيق هذه الإصلاحات. وتوصلت إلى عدة نتائج أبرزها أن مخرجات النظام المحاسبي القائم على مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية في الجزائر (المعمول به إلى غاية 2016) تعرض قوائم مالية تحتوي على بيانات مالية محدودة الاستعمال،

لا تصلح لأغراض اتخاذ القرار وتقييم نتائج وحدات القطاع العام إلى جانب عدم توفير أدوات المساءلة عن الأداء، كما أنها لا توفر بيانات مالية عن حجم حقوق الدولة المثبتة أو غير المحصلة لعدم توفر حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

-دراسة (تقرير) "Cour des Comptes" (2016): تضمنت التقرير التقييمي حول مشروع قانون تسوية الميزانية لسنة 2013، حيث تناول التقرير تقديرات وإنجازات الإيرادات العامة، ونفقات التسيير والتجهيز بالنسبة للميزانية العامة للدولة لسنة 2013، كما قدم تقييم عن الجهد الجبائي وتكلفة التحصيل، بالإضافة إلى عرض تقييم حول وضعية الحسابات الخاصة بالخزينة، ونتائج تمويل عمليات الميزانية والخزينة، والعمليات النظامية والمركزة والمراجعة وتحويل نتائج نهاية السنة، وقد خلص التقرير فيما يتعلق بشروط إعداد قانون المالية إلى ضرورة توصية المصالح المختصة لوزارة المالية باتخاذ الإجراءات المناسبة الرامية لترقية نظام المعلومات، وإجراء دراسة ناجعة للميزانية تتمحور حول مقاييس واقعية لتقييم التقديرات السنوية تستند على الممارسات الجيدة والمعايير المعتمدة عالمياً؛

-دراسة "DELAINE MCCULLOUGH" (2015): تناولت هذه الدراسة موضوع "نتائج مسح الميزانية المفتوحة لعام 2015: هل الحكومات لديها الأدوات اللازمة لإدارة الموارد العامة؟"، وقد خلصت الدراسة إلى أن الأغلبية الكاسحة من الدول التي خضعت للمسح تمتلك أنظمة غير كافية لضمان استخدام الأموال العامة بشكل فعال وبكفاءة. ومن بين إجمالي 102 دولة التي خضعت للتقييم، عجزت 98 دولة في عمود واحد على الأقل من الأعمدة الثلاثة الرئيسية لمؤشر مسح الميزانية، وهي: الشفافية والمشاركة والإشراف. وهناك 32 دولة عجزت في كل الأعمدة الثلاثة، وهو ما يعكس وجود فجوة ضخمة في مقدار المعلومات المتعلقة بالميزانية التي تتيحها الحكومات للعامة، وهذا ما يوسع نطاق النقص في الفرص المتاحة لمشاركة العامة في كيفية إدارة الأموال العمومية والتعبير عن مخاوفهم، كما تم تسجيل ضعف كبير في قدرة أجهزة الرقابة على لعب دورها في إخضاع الحكومات للمساءلة.

-دراسة "Mouloud SABRI" (2012): تضمنت هذه الدراسة عصارة سنوات من الخبرة والممارسة الميدانية للرقابة على المال العام، استناداً لنتائج تقارير الرقابة المنجزة من طرف قضاة مجلس المحاسبة، حيث تناولت هذه الدراسة موضوع "دور مجلس المحاسبة الجزائري في مكافحة الفساد"، وقد بينت الدراسة حدود الصلاحيات القانونية الممنوحة لمجلس المحاسبة في إطار مكافحة الفساد، كما تطرقت الدراسة لثلاثة محاور أساسية تشكل أهم

الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية للقطاع العام

بؤر الفساد في الجزائر، حيث تم ترتيب هذه المحاور حسب أهميتها على النحو الآتي: الصفقات العمومية، التعاملات الجمركية، عمليات الخوصصة؛

المطلب الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

بعد عرضنا لمجموعة من الدراسات السابقة المتعلقة بموضوعنا "واقع تطوير المحاسبة العمومية وفق متطلبات المعايير المحاسبية للقطاع العام" والتي بلغ عددها 8 دراسات سنتناول في هذا المطلب أوجه التشابه والاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية، بالإضافة إلى أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة:

أولاً: أوجه التشابه

الجدول أدناه يوضح أوجه التشابه بين الدراسات السابقة ودراستنا الحالية:

الجدول رقم (01-02): أوجه التشابه بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

البيان	أوجه التشابه بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية
أداة الدراسة	تم الاعتماد في الدراسة على الاستبانة كأداة وزعت على مجموعة من المحاسبين العموميين وأمرين بالصرف ومراقبين ماليين وأكاديميين في تخصص العاملين في المؤسسات العمومية حيث تشابهت في ذلك مع أغلب الدراسات السابقة
منهج الدراسة	استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي حيث كانت متفقة في ذلك مع معظم الدراسات السابقة.

المصدر: من اعداد الطالبات اعتمادا على معلومات الدراسات السابقة أعلاه

ثانياً: أوجه المقارنة

اختلفت الدراسات الحالية عن الدراسات السابقة في بعض النقاط وهي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (01-03): أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

البيان	أوجه الاختلاف	
	الدراسات السابقة	الدراسات الحالية
متغيرات الدراسة	تعددت الدراسات بين ما تناول متغير واحد في حين أضافت بعض الدراسات متغيرات أخرى	هذه الدراسة حاولت الدمج بين المتغيرين نظام المحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية للقطاع العام
فترة الدراسة	الدراسات السابقة المختارة محصورة 2012 من إلى 2019، لم تتجاوز في مجملها 07 سنوات.	دراستنا تمت خلال سنة 2022.
مكان الدراسة	هذه الدراسات، قد تمت في أماكن مختلفة على المستوى الوطني وتمثلت في: بسكرة، الجزائر، البليدة، بومرداس.	تمت دراستنا بولاية الوادي

المصدر: من اعداد الطالبتان اعتمادا على معلومات الدراسات السابقة أعلاه

ثالثاً: أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة

- الاستفادة منها في إثراء الجانب النظري للدراسة؛

- التعرف على مختلف الاختلافات والتداخلات بين آراء الباحثين وتوارد أفكارهم؛

- الاستفادة من الدراسات السابقة في اختيار منهج الدراسة؛

- الربط والمقارنة وتحليل النتائج بين ما تم التوصل إليه من خلال هذه الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة التي تناولت نفس الموضوع.

خلاصة الفصل:

تعتبر المحاسبة العمومية جزءاً متكاملًا من الهيكل المالي العام للدولة وذلك باعتبارها آلية لضبط المال العام ومساعدة أصحاب القرار في اتخاذ قرارات صائبة تحقق المصلحة العامة، واستنادًا للسمات التي تنفرد بها الممارسات المحاسبية في وحدات القطاع العام عن غيرها في وحدات القطاع الخاص، اتجه اهتمام بعض المنظمات المحاسبية الدولية إلى تكوين إطار فكري للمحاسبة والإبلاغ المالي الحكومي تساعد في تعزيز المحاسبة العمومية وتطوير اقتصادات الدول، تمثل ذلك في وضع معايير مستقلة للمحاسبة العمومية توفر الأساس المرجعي والمشروعية للممارسات المحاسبية في وحدات القطاع العمومي.

اتضح لنا من خلال هذا الفصل المعالم الجلية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والتي تعطي صورة أكثر شفافية للمركز المالي للدولة، كما اتضح لنا جليا القبول الذي لاقتته هذه المعايير من مختلف دول العالم والتي أدركت أهمية هذه المعايير وحاجتها لتطبيقها على مستوى حكوماتها بل وباشرت فعلا في إصلاح قوانينها وتكييف أطرها المحاسبية على أساسها.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بغية الإلمام بموضوع الدراسة وتغطية الجوانب النظرية التي تم تناولها في الفصل النظري، وبهدف الإجابة على إشكالية الدراسة وأسئلتها الفرعية، حاولنا من خلال هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية، نسعى من خلالها إلى معرفة واقع تطوير المحاسبة العمومية وفق متطلبات المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS، ولتحقيق ذلك عمدنا إلى إعداد إستمارة احتوت على مجموعة من الأسئلة التي تشمل محاور الدراسة، وقد وزعت هذه الاستمارات على عينة الدراسة، وانطلاقاً من إجابات أفراد العينة تم تحليل النتائج للتأكد من صحة الفرضيات، وعليه فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هي:

-المبحث الأول : الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة

-المبحث الثاني: عرض النتائج واختبار الفرضيات

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة

يتناول هذا المبحث وصفا مفصلا للإجراءات التي تم اعتمادها في الدراسة من ذاك التعريف بمنهج الدراسة، وصف مجتمع الدراسة، تحديد عينة الدراسة، كذلك أداة الدراسة المستخدمة والتأكد من صدقها وثباتها، وبيان الأساليب المستخدمة في معالجة النتائج.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة

تتمحور الدراسة الميدانية بشكل أساسي على واقع تطوير المحاسبة العمومية وفق متطلبات المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS، حيث سنتطرق إلى أهم الإجراءات التي تم الاعتماد عليها في هذه الدراسة وفيما يلي عرض لهذه الإجراءات:

الفرع الأول: مجتمع الدراسة وطريقة سحب العينة:

تهدف الدراسة في هذا الجزء على معرفة واقع تطوير المحاسبة العمومية وفق متطلبات المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS.

أولا - مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من الأفراد (محاسبين عموميين؛ آمرين بالصرف؛ مراقبين ماليين؛ أكاديميين في التخصص) في بعض القطاع العام بولاية الوادي، حيث تعبر كثافة مناسبة للإجابة على محاور الدراسة كونها تقع على عاتقها إمكانية استخدام المحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية للقطاع العام.

ثانيا-عينة الدراسة: تم اختيار عينة عشوائية تتكون من القطاع العام بولاية الوادي، بلغ عددها حوالي (36)، حيث تم توزيع استبيان واحد إلى ثلاثة استبيانات لكل مؤسسة بلغ عدد الاستبيانات الموزعة (65) استبيان، أستردها منها (63) أستردها منها (3) غير صالحة، ولقد تم إخضاع (60) استبانة للتحليل، كما يتضح في الجدول التالي:

جدول رقم (2-1): جدول يوضح عدد الاستمارات الموزعة والمسترجعة والمستبعدة والخاصة بالتحليل

البيان	العدد	النسب المئوية
الاستبيانات الموزعة	65	100%
الاستبيانات المسترجعة	63	96.92%
الاستبيانات الغير صالحة للتحليل	03	4.61%
الاستبيانات الخاصة للتحليل	60	92.30%

المصدر: من إعداد الطالبات

وقد كانت إجابات كل فقرة وفق مقياس ليكارت الخماسي (Likert) حيث يعتبر هذا المقياس من أكثر المقاييس شيوعا بحيث يطلب فيه من المبحوث أن يحدد درجة موافقته أو عدم موافقته على خيارات محددة وهذا المقياس مكون غالبا من خمسة خيارات متدرجة يشير المبحوث إلى اختيار واحد منها وهي خمسة

خيارات كما هو موضح في الجدول التالي، حيث تم تحديد مجال المتوسط الحسابي من خلال حساب المدى، أي أنه تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج، كما هو موضح في الجدول الآتي :

الجدول رقم (2-2) : يوضح مقياس ليكارت الخماسي :

الاتجاه	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الأوزان	5	4	3	2	1
الوسط المرجح	5-4.2	3.40-4.60	2.60-3.39	1.80-2.59	1-1.79

المصدر: Rensis Likert, A Technique for the Measurement of Attitudes , Archives of psychology, vol 140, 1932, P 46

واستناداً إلى ذلك فإن قيم المتوسطات الحسابية التي توصلت إليها الدراسة سيتم التعامل معها لتفسير البيانات حسب مستوى الأهمية وذلك على النحو التالي:

مرتفع	متوسط	منخفض
3,67 فأكثر	2,34 - 3,66	1-2,33

حيث تم اعتماد هذا المقياس على أساس: $\frac{\text{الحد الأعلى} - \text{الحد الأدنى}}{\text{المستويات عدد}}$ = طول الفئة

$$1,33 = \frac{4}{3} = \frac{(1-5)}{3}$$

حيث أن عدد المستويات = 3

وبناءً عليه فإذا كانت قيمة المتوسط الحسابي للفقرات أكبر من 3.67 فيكون مستوى مرتفعاً (ويعني موافقة عالية لأفراد العينة على العبارة) أما إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي من 2.34-3.66 فيكون المستوى متوسطاً، وإذا كان المتوسط الحسابي من 1-2.33 فيكون المستوى منخفض.

الفرع الثاني: استبانة ونموذج الدراسة :

تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، والمتمثلة في آراء ووجهات نظر أفراد العينة محل الدراسة حول مشكلة الدراسة.

ولكي تكون الاستمارة دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والوضوح والمضمون، فقد تم تصميمها على ثلاثة مراحل، فتعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، وانطلاقاً من الجانب النظري تم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية الدراسة والفرضيات الموضوعية، ولقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

- استعمال لغة سليمة؛

- صياغة أسئلة بسيطة وغير قابلة للتأويل؛

- ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.

أولاً - إعداد استمارة الاستبيان: قمنا بتصميم وتوزيع استبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة، وذلك بناء على فرضيات الدراسة ومتغيراتها المستقلة، ويتكون هذا الاستبيان من قسمين على النحو التالي:

1- القسم الأول: وهو عبارة عن السمات الشخصية والوظيفية عن المستجيب (المستوى العلمي، الخبرة المهنية، المسمى الوظيفي، التخصص)؛

2- القسم الثاني: وهو عبارة عن محاور الدراسة وتتكون الاستبانة من 23 فقرة موزعة على أربع محاور كما هو موضح في الملحق رقم 1 (الاستمارة)، حيث محاور الدراسة كانت كما يلي:

أ- المحور الأول: الوعي بأهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية ويتكون من (7) فقرات.

ب- المحور الثاني: الوعي بالحاجة إلى تطوير المحاسبة العمومية وتتكون من (5) فقرات.

ج- المحور الثالث: الوعي بدور تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية ويتكون من (6) فقرات.

د- المحور الرابع: تحديات تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام كوسيلة لتطوير المحاسبة العمومية ويتكون من (05) فقرة.

ثانياً- نموذج الدراسة المتغيرات المستقلة : من خلال هذه الدراسة سنحاول معرفة واقع تطوير المحاسبة العمومية وفق متطلبات المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS، المحاسبة كمتغير مستقل، أما المعايير المحاسبية كمتغير تابع .

ثالثاً- أسلوب الدراسة: تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي من خلاله يتم وصف وتبيان الظاهرة موضع الدراسة وهي معرفة واقع تطوير المحاسبة العمومية وفق متطلبات المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS وذلك من خلال دراسة تطبيقية على المحاسبين العموميين؛ الأمرين بالصرف؛ المراقبين الماليين؛ الأكاديميين في التخصص بتوفير البيانات وتحليلها وتفسيرها والوقوف على دلالاتها، كما يحاول المنهج الوصفي التحليلي أن يقارن ويفسر ويقيم أملاً في التوصل إلى معرفة دقيقة وتفصيلية حول مشكلة الدراسة.

وقد تم استخدام مصدرين أساسيين للمعلومات:

1- المصادر الثانوية: تم التوجه في معالجة الإطار النظري للدراسة إلى المصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية واللغة الأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمجلات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة والتي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الانترنت المختلفة.

2- المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة تم إعداد استبانة بهدف جمع البيانات الأولية كأداة رئيسية صممت لهذا الغرض ووزعت على مؤسسات عينة الدراسة.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة

بعد الاطلاع عن الدراسات السابقة المتعلقة بمشكلة الدراسة تم بناء استبانة عن "امكانية استخدام المحاسبة العمومية وفق متطلبات المعايير المحاسبية للقطاع العام" من أجل استخدامها لجمع البيانات والمعلومات من خلال دراسة تطبيقية على عينة من المحاسبين عموميين؛ الآمرين بالصرف؛ المراقبين الماليين؛ الأكاديميين في التخصص، حيث تمت صياغة فقراتها وعرضها على مجموعة من المحكمين وبعد إجراء التعديلات التي أوصى بها المحكمون قد بلغ عدد فقرات الاستبانة (23) فقرة، والملحق رقم (01) يبين الاستبانة بصورتها النهائية.

ومن أجل تسهيل عملية تحليل ومناقشة النتائج تم الاستعانة بكل من برنامج: Excel وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS 21 لمعالجة البيانات وتحليلها واستخراج نتائج الدراسة، وقد تم أيضا استخدام عدد من الأساليب الإحصائية والتي تتناسب مع متغيرات الدراسة وهي التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية واستخدام الانحرافات المعيارية ومعامل الارتباط لكشف العلاقة بين المتغيرات، صحة وثبات أداة الدراسة ولاختبار أداة القياس تم استخدام معامل المصادقية ألفا كرونباخ لقياس درجة مصداقية الإجابات على فقرات الاستبيان.

وبهدف الوصول إلى نتائج معتمدة تحقق أهداف الدراسة وتختبر فرضياتها، تم تفرغ البيانات الواردة بالاستبيان وتبويبها وجدولتها، ليسهل التعامل معها بواسطة جهاز الكمبيوتر، وتمت معالجة البيانات بغية اختبار نموذج الدراسة وفرضيتها وذلك باستخدام برنامج الحزم الإحصائية SPSS إصدار 21، لتحليل بيانات الاستبيان والحصول على أجوبة بغية التعرف على مدى موافقة أفراد العينة لها استخدمنا الأدوات والأساليب الإحصائية التالية:

1- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري: لتحديد أهمية الدراسة النسبية لاستجابات أفراد عينة الدراسة اتجاه محاور وأبعاد الدراسة؛

2- التكرارات والنسب المئوية: ذلك لوصف الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد العينة؛

3- الاختبارات الإحصائية: والتي من بينها اختبار الطبيعة، فإذا كان التوزيع طبيعي استخدمنا الاختبارات المعلمية وإلا فنستخدم الاختبارات الالاعلمية.

4- اختبار التوزيع الطبيعي : يعتبر هذا الجزء مهم جدا في تحديد نوع التحليل الذي سوف نعتمده في باقي الدراسة والتحليل الإحصائي، كونه يحدد للباحث الطريق الذي سوف يعتمده في استعمال الطرق المعلمية أو

اللامعلمية، وتجدد الإشارة إلى أنه هناك شيئين أساسيين في هذا الإطار والمتعلقة أساساً بدراستنا هذه، وتعتبر مختلف المتغيرات المتمثلة في إجابات أفراد عينة الدراسة حول مختلف فقرات الاستبيان رتبته كونها تراوحت بين موافق بشدة إلى غير موافق بشدة التي تم إعطاؤها أوزان نسبية تراوحت بين 1 و5، عموماً فإن هذا النوع من الدراسة المعتمدة على الاستبيان والتي تركز على تحليل ليكارت تكون غير خاضعة للتوزيع الطبيعي والذي سوف نبينه كالتالي وفق اختبار Kolmogorov-Smirnov وهذا بوضع الفرضيتين التاليتين بمستوى دلالة 5%.

H0- البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً

H1 - البيانات لا تتبع توزيعاً طبيعياً

في دراستنا لدينا أربع محاور وبعد إدخال البيانات للبرنامج الإحصائي spss تحصلنا على النتائج التالية:

الجدول رقم (2-3): اختبار التوزيع الطبيعي

المحاور	اختبار سيمنوف	
	قيمة الإحصائية	مستوى الدلالة
المحور الأول	0.113	0.055
المحور الثاني	0.167	0.062
المحور الثالث	0.109	0.072
المحور الرابع	0.115	0.051
جميع المحاور	0.060	0.200

المصدر: من إعداد الطالبات باعتماد على مخرجات spss

يلخص هذا الجدول بدوره نتائج اختبار التوزيع الطبيعي بالاعتماد على إحصائية كولمغوروف سميروف مع القيمة الاحتمالية الخاصة، وهذا حسب كل محور على حدا لإجابات المستجوبين، ثم لكل مجموع المحاور ويليهما في الأخير قيم توزيع الاختبار التوزيع الطبيعي لجميع المحاور ككل.

وتتلخص نتائج الاختبار كما كالاتي :

- بالنسبة لمحور الوعي بأهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لإحصائية كولمغوروف سميروف كانت في إجمالها أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية H0 التي تقول بأن إجابات أفراد العينة تخضع للتوزيع الطبيعي؛

- بالنسبة لمحور الوعي بالحاجة إلى تطوير المحاسبة العمومية نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لإحصائية كولمغوروف سميروف كانت في إجمالها أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية H0 التي تقول بأن إجابات أفراد العينة تخضع للتوزيع الطبيعي؛

- بالنسبة لمحور الوعي بدور تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لإحصائية كولمغوروف سميرونوف كانت في إجمالها أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية H_0 التي تقول بأن إجابات أفراد العينة تخضع للتوزيع الطبيعي؛
 - بالنسبة لمحور تحديات تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام كوسيلة لتطوير المحاسبة العمومية نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لإحصائية كولمغوروف سميرونوف كانت في إجمالها أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية H_0 التي تقول بأن إجابات أفراد العينة تخضع للتوزيع الطبيعي.
- وبالتالي فإننا سوف نعتمد الاختبارات المعلمية في الدراسة الإحصائية.

المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان:

اعتمدنا هنا على الصدق الظاهري كمرحلة أولى ثم قيمنا الصدق والثبات عن طريق الأساليب الإحصائية كما يلي:

الفرع الأول: الصدق الظاهري: عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من (03) أعضاء في الهيئة التدريسية، لأخذ بملاحظاتهم في بناء الاستبيان، والتأكد من صدق وملائمة فقرات الاستبيان لتحقيق الأهداف البحثية المتوخاة من الدراسة، حيث تم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية. (الملحق 02).

الفرع الثاني: الصدق البنائي: بالإضافة إلى الصدق الظاهري فقد قمنا بالتحقق من صدق الأداة من خلال التحقق من الاتساق الداخلي لمحاور أداة الدراسة وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل عبارات وجميع عبارات الاستبيان وهذا ما سنوضحه فيما يلي:

أولاً- صدق الاتساق الداخلي للمحور الأول :

والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول الرقم (2-4): الارتباط بين عبارات المحور الأول مع إجمالي المحور

العبارات	1	2	3	4	5	6	7
معامل الارتباط	0.544	0.487	0.489	0.619	0.614	0.534	0.604
مستوى معنوية	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من العبارات مع إجمالي المحور كانت متوسطة كما يلي:

تراوحت معاملات الارتباط لكل العبارات بين 0.487 و 0.619، وتقريبا كلها طردية متوسطة حيث حققت العبارة الرابعة أعلى معامل ارتباط يقدر بـ 0.619، بينما حققت العبارة الثانية أقل معامل ارتباط بـ 0.487، وكل معاملات الارتباط كانت كلها معنوية عند مستوى معنوية 5 % نظرا لأن مستوى معنويتهم كان أقل من 0.05. عموما كل العبارات حققت معاملات ارتباط معنوي عند مستوى دلالة 5 % أي أنها تعبر عن جودة المقياس وصدق الاتساق الداخلي به .

ثانيا- صدق الاتساق الداخلي للمحور الثاني :

الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول الرقم (2-5): الارتباط بين عبارات المحور الثاني مع إجمالي المحور

العبارات	1	2	3	4	5
معامل الارتباط	0.485	0.571	0.530	0.764	0.747
مستوى معنوية	0.000	0.000	0.000	0.001	0.000

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن :

تراوحت معاملات الارتباط لكل العبارات بين 0.485 و 0.764، وتقريبا كلها طردية متوسطة وقوية حيث حققت العبارة الرابعة أعلى معامل ارتباط يقدر بـ 0.764، بينما حققت العبارة الاولى أقل معامل ارتباط بـ 0.485، وكل معاملات الارتباط كانت كلها معنوية عند مستوى معنوية 5 % نظرا لأن مستوى معنويتهم كانت أقل من 0.05. عموما كل العبارات حققت معاملات ارتباط معنوي عند مستوى دلالة 5 % أي أنها تعبر عن جودة المقياس وصدق الاتساق الداخلي به .

ثالثا- صدق التساق الداخلي للمحور الثالث:

الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول الرقم (2-6): الارتباط بين عبارات المحور الثالث مع إجمالي المحور

العبارات	1	2	3	4	5	6
معامل الارتباط	0.552	0.410	0.462	0.587	0.588	0.519
مستوى معنوية	0.000	0.000	0.000	0.001	0.000	0.000

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

تراوحت معاملات الارتباط لكل العبارات بين 0.410 و 0.588، وتقريبا كلها طردية متوسطة وقوية حيث حققت العبارة الخامسة أعلى معامل ارتباط يقدر بـ 0.588، بينما حققت العبارة الثانية أقل معامل ارتباط بـ 0.410، وكل معاملات الارتباط كانت كلها معنوية عند مستوى معنوية 5 % نظرا لأن مستوى معنويتهم كانت أقل من 0.05.

عموما كل العبارات حققت معاملات ارتباط معنوي عند مستوى دلالة 5 % أي أنها تعبر عن جودة المقياس وصدق الاتساق الداخلي به .

رابعا- صدق الاتساق الداخلي للمحور الرابع :

الجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول الرقم (2-7) : الارتباط بين عبارات المحور الرابع مع إجمالي المحور

العبارات	1	2	3	4	5
معامل الارتباط	0.458	0.524	0.681	0.656	0.394
مستوى معنوية	0.000	0.000	0.000	0.000	0.002

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ ان :

العبرة الخامسة كامل معامل الارتباط فيها ضعيف جدا 0.394، تراوحت معاملات الارتباط ببقية العبارات بين 0.458 و 0.681، وتقريبا كلها طردية متوسطة وقوية حيث حققت العبارة الثالثة أعلى معامل ارتباط يقدر بـ 0.681، وكل معاملات الارتباط كانت كلها معنوية عند مستوى معنوية 5 % نظرا لأن مستوى معنويتهم كانت أقل من 0.05.

عموما كل العبارات حققت معاملات ارتباط معنوي عند مستوى دلالة 5 % أي أنها تعبر عن جودة المقياس وصدق الاتساق الداخلي به .

الفرع الثالث: ثبات وصدق أداة القياس باستخدام Cronbach Alpha :

من أجل البرهنة على أن الاستبيان يقيس العوامل المراد قياسها، وإثبات صدقها قمنا باستخدام أسلوب كرونباخ الفا الذي يعتمد على اتساق أداء الفرد من فقرة إلى أخرى، وهو يشير إلى قوة الارتباط والتماسك بين فقرات المقياس، إضافة إلى أن معامل كرونباخ الفا يزودنا بتقدير جيد للثبات، والجدول التالي يبين قيمة معامل والثبات والصدق كما يلي :

جدول رقم (2-8) : نتائج اختبار ثبات وصدق الاستبانة.

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
المحور الأول	07	0.616	0.784
المحور الثاني	05	0.642	0.801
المحور الثالث	06	0.687	0.828
المحور الرابع	05	0.731	0.854
الإجمالي	23	0.698	0.835

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

تدل معاملات الثبات على ثبات المحتوى بصورة عامة نظرا لأن معامل الثبات عال ويقترّب للواحد الصحيح وهذا يدل على قدرة الأداة في تحقيق أغراض الدراسة، حيث يتضح من الجدول السابق أن أعلى معامل ثبات فيما يتعلق بالمحور الرابع هو (0.731)، بينما نلاحظ أن أقل معامل ثبات قدر ب (0.616) ويتعلق بالمحور الأول، بينما كان معامل الثبات لإجمالي المحاور عال جد حيث بلغ (0.698) مما يدل على ثبات وصدق المحتوى لاستمارة الأسئلة .

المبحث الثاني: عرض النتائج واختبار الفرضيات

بعد عملية استرجاع الاستبيانات وتشفيرها وتفرغها في البرنامج الاحصائي spss21 تتم عملية عرض النتائج من خلال تحديد خصائص العينة ثم معرفة اتجاهات إجابات العينة حول كل العبارات والمحاور لنصل في الأخير لاختبار فرضيات الدراسة كما يلي:

المطلب الأول: عرض خصائص العينة:

هنا سيتم عرض الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة والتي تم إدراجها نظرا لعلاقتها ببقية الدراسة سواء كان فيما يتعلق بواقع المحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية وبالتالي فإن هذه الخصائص سوف نعرضها في مختلف النقاط أدناه كما جاء في استمارة الاستبيان.

الفرع الاول: توزيع أفراد العينة تبعا للمستوى التعليمي : وهي كما يوضحها الجدول التالي:

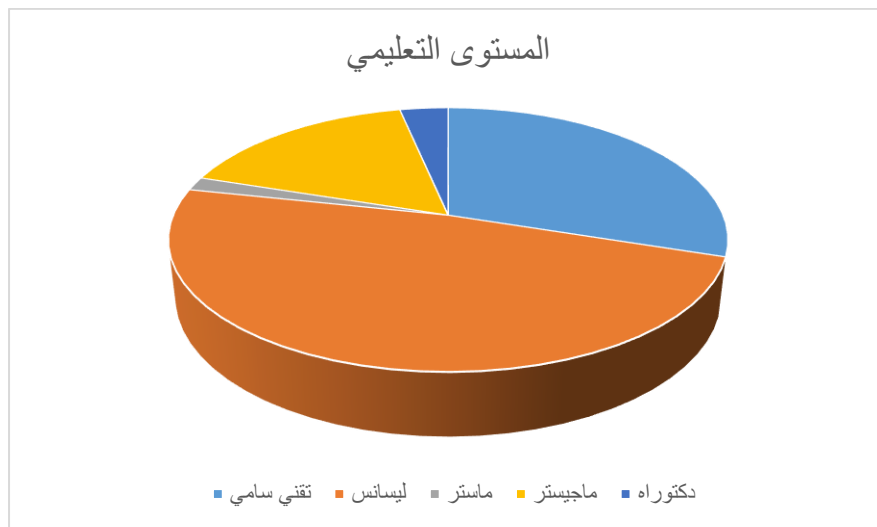
جدول رقم (2-9) : توزيع عينة دراسة حسب المستوى التعليمي

النسبة	التكرار	البيان
30%	18	تقني سامي
48.3%	29	ليسانس
01.7%	01	ماستر
16.7%	10	ماجستير
03.3%	02	دكتوراه
100%	60	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات باعتماد على مخرجات spss

ومن أجل توضيح ذلك أكثر فقد تم ادراج الشكل التالي:

الشكل رقم (2-1) : توزيع عينة دراسة حسب المستوى التعليمي



نلاحظ من خلال الجدول الخاص بتوزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل (المستوى التعليمي) أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة ليسانس حيث بلغ عددهم (29) فرد بنسبة مئوية 48.3% وهي نسبة مرتفعة، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة تقني سامي 30% ونسبة حاملي شهادة الماجستير 10% أما حاملي شهادة الدكتوراه فكانوا 03.3% وآخر نسبة هي لحاملي شهادة الماستر بنسبة 01.7 أي أن أغلبية أفراد العينة لديهم مستوى جامعي وهذا ما يزيد من أهمية البحث والنتائج المتوصل إليها.

الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة تبعا الخبرة المهنية:

وهي كما يوضحها الجدول التالي:

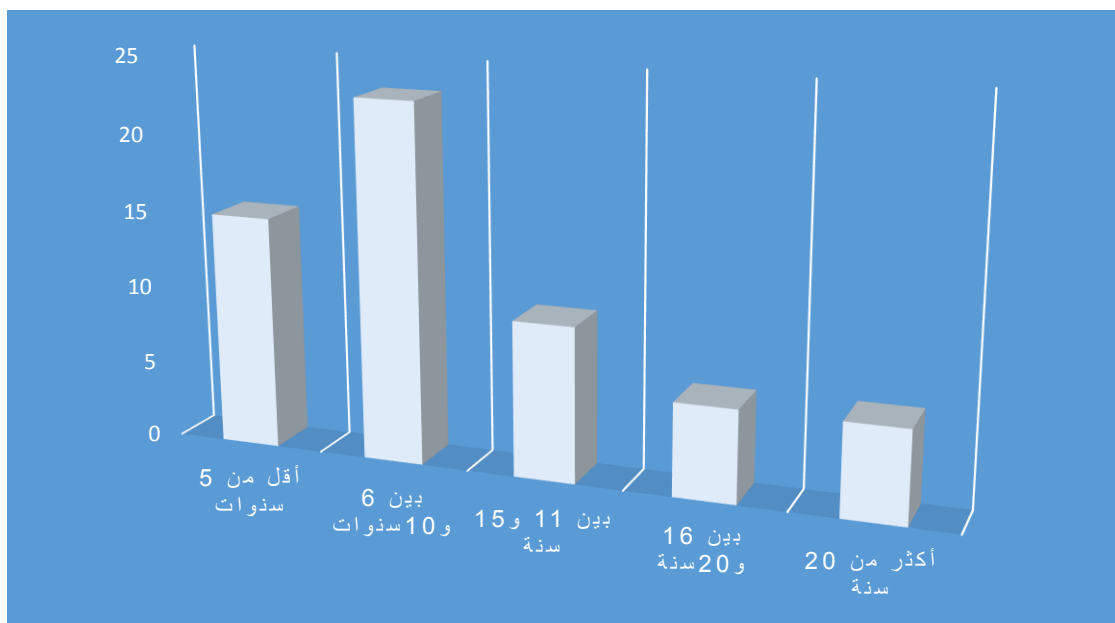
جدول رقم (2-10): توزيع عينة دراسة حسب الخبرة المهنية

النسبة	التكرار	البيان
25%	15	أقل من 5 سنوات
38.3%	23	بين 6 و 10 سنوات
16.7%	10	بين 11 و 15 سنة
10%	06	بين 16 و 20 سنة
10%	06	أكثر من 20 سنة
100%	60	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات باعتماد على مخرجات spss

والموضحة في الشكل التالي :

الشكل رقم (2-2): توزيع عينة دراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبات باعتماد على مخرجات spss

يمثل الجدول توزيع العينة حسب متغير الخبرة، حيث نجد أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة في العمل تتجاوز خبرتهم بين 06 و 10 سنة حيث قدرت بـ 38.3% وهي نسبة مهمة جدا إذ من الممكن أن تضيفي على الدراسة نوع من الدقة والقرب أكثر من الواقع، ثم تليها نسبة الأفراد بين أقل من 5 سنوات نسبة مئوية 25%، تليها الأفراد الذين تتراوح خبرتهم بين 11 و 15 سنة بنسبة مئوية تقدر بـ 16.7%، ثم أولئك الذين تتراوح خبرتهم من 16 و 20 سنة، ومن هم أكثر من 20 سنة بنسبة 10% لكل منهما.

الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة تبعا للمركز الوظيفي:

وهي كما يوضحها الجدول التالي:

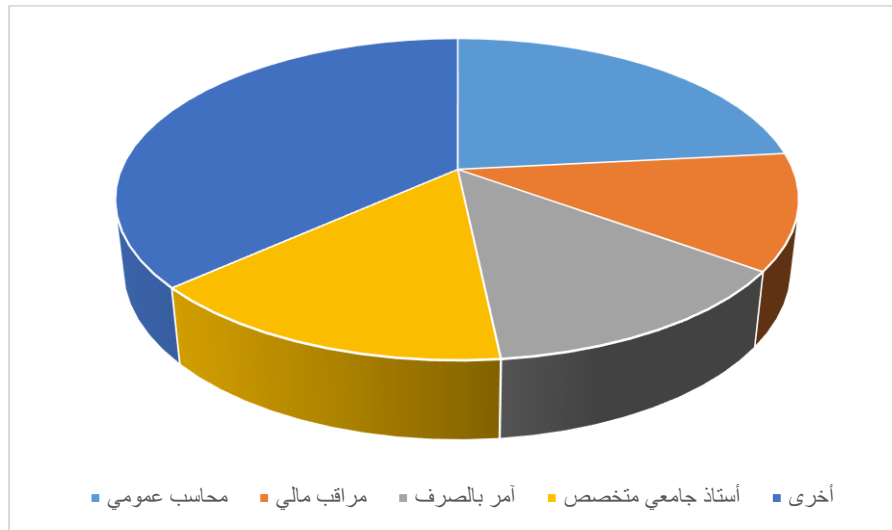
جدول رقم (2-11): توزيع عينة دراسة حسب المركز الوظيفي

النسبة	التكرار	البيان
23.3%	14	محاسب عمومي
11.7%	07	مراقب مالي
13.3%	08	آمر بالصرف
15%	09	أستاذ جامعي متخصص
36.7%	22	أخرى
100%	60	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات باعتماد على مخرجات spss

من أجل توضيح ذلك أكثر قمنا بإعداد الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-3): توزيع عينة دراسة حسب المركز الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبات باعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول والشكل السابقين يتضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة بنسب متفاوتة، حيث أن من يشتغلون في وظائف أخرى أكبر نسبة 36.7%، أما المحاسب العمومي يمثلون نسبة 23.3%، وبالنسبة للأستاذ

الجامعي يمثلون نسبة 15% وتليها في الامر بالصرف يمثلون نسبة 13.3%، وفي الأخير المراقب المالي بنسبة 11.7%.

الفرع الرابع: توزيع أفراد العينة تبعا لتخصص:

وهي كما يوضحها الجدول التالي :

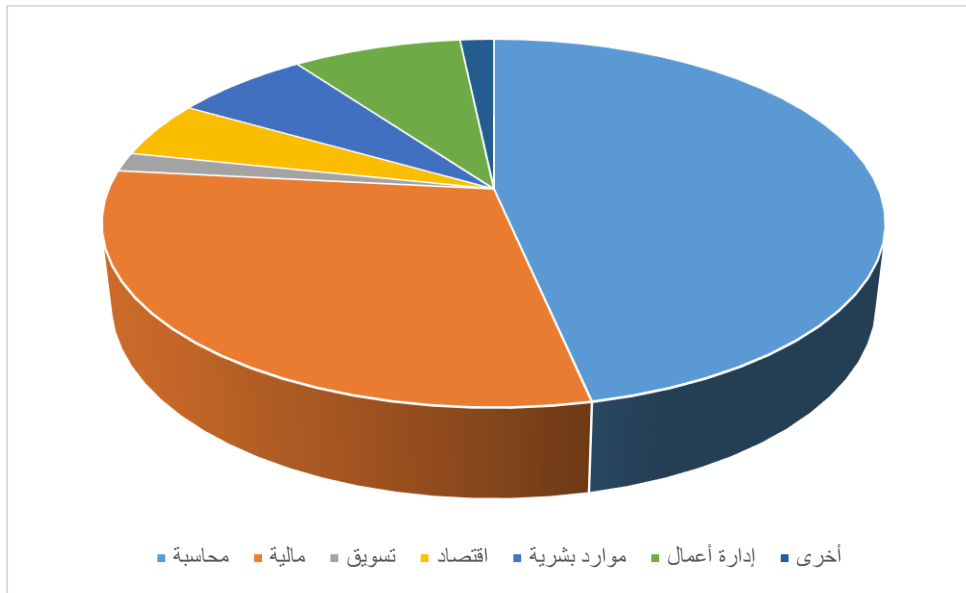
جدول رقم (2-12): توزيع عينة دراسة حسب التخصص

النسبة	التكرار	البيان
46.7%	28	محاسبة
30%	18	مالية
01.7%	01	تسويق
05%	03	اقتصاد
06.7%	04	موارد بشرية
08.3%%	05	إدارة أعمال
01.7%	01	أخرى
100%	60	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات باعتماد على مخرجات spss

من أجل توضيح ذلك أكثر قمنا بإعداد الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-4): توزيع عينة دراسة حسب التخصص



المصدر: من إعداد الطالبات باعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول والشكل السابقين يتضح أن توزيع أفراد العينة حسب التخصص بنسب متفاوتة، حيث أن الأفراد الذين لديهم تخصص محاسبة يمثلون أكبر نسبة 46.7%، وتليها أفراد لديهم تخصص مالية يمثلون نسبة

30%، وبالنسبة لتخصص إدارة الأعمال يمثلون نسبة 08.3%، وتليها نسبة افراد تخصصهم موارد بشرية 06.7%، وتليها نسبة افراد تخصصهم 5%، وتليها نسبة أفراد لديهم تخصص تسويق وتخصص آخر يمثلون نسبة 1.7%.

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات

سنتطرق إلى اختبار الفرضيات من خلال عرض وتحليل نتائج هاته الدراسة حسب مقياس ليكارت الخماسي والذي سبق ذكره في المبحث الأول، وحتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جدول وبوبت الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، وتم حساب من النسب المئوية المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر المستجوبين اعتمادا على أكبر قيمة للمتوسط الحساب وحسب أقل قيمة للتشتت والذي يمثله الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي.

الفرع الأول: الوعي بأهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية:

يشير الجدول التالي إلى الوعي بأهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية كما يلي:

الجدول رقم (2-13): اتجاه إجابات العينة حول الوعي بأهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية.

الرقم	عبارات المحور الأول	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
01	تعزيز المساءلة تجاه جميع أصحاب المصلحة؛	4.3	0.618	03	كبيرة جدا
02	تعزيز الدعم للإدارة القائمة على النتائج من خلال توفير معلومات شاملة عن التكاليف؛	4.383	0.691	01	كبيرة جدا
03	تحسين الإدارة والتخطيط بسبب الممارسات المحاسبية الأفضل للإيرادات والنفقات؛	4.233	0.673	04	كبيرة جدا
04	فهم أفضل للإيرادات والمصروفات وتحسين إدارة الالتزامات والمخاطر والشكوك؛	4.333	0.601	02	كبيرة جدا
05	زيادة الشفافية والمواظمة في التقارير والبيانات المالية عبر مختلف الدول؛	4.183	0.873	05	كبيرة
06	التنبؤ المحسن بالموجودات المستقبلية واحتياجات التدفقات النقدية؛	3.966	0.801	07	كبيرة
07	الالتزام بأعلى المعايير الدولية لإعداد التقارير عن التمويل - بما يتماشى مع أفضل الممارسات - التي تسمح بتحسين الاتساق وإمكانية المقارنة.	4	1.025	06	كبيرة

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

من خلال البيانات السابقة لدرجة الوعي بأهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية أن كل إجاباتهم اتجهت نحو موافقة بشدة، ولقد احتلت الفقرة الثانية المرتبة الأولى بانحراف معياري يقدر بـ (0.691) وتشير إلى أنه تعزيز الدعم للإدارة القائمة على النتائج من خلال توفير معلومات شاملة عن التكاليف، بينما احتلت الفقرة الرابعة المرتبة الثانية

بانحراف معياري قدره (0.601) حيث تساعد المعايير المحاسبية للقطاع العام في فهم أفضل للإيرادات والمصروفات وتحسين إدارة الالتزامات والمخاطر والشكوك، واحتلت الفقرة السادسة المرتبة الأخيرة بانحراف معياري قدره (0.801)، كما نلاحظ أن كل الإجابات تتجه للموافقة بشدة على هذا المقياس لكون المتوسط المرجح أكبر من 4.20 لكل العبارات تقريبا.

وعموما نستنتج أن أفراد العينة وافقوا وبشدة على أن الوعي بأهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية.

وسوف نقوم هنا باختبار t استودنت لإجمالي المحور الأول والموضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-14): اختبار ستودنت t لإجمالي محور درجة الوعي بأهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية.

البيان	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصائية ستودنت	الأهمية النسبية
			sig	
إجمالي المحور	4.2	0.4228	21.993	كبيرة جدا
			0.000	

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق كان المتوسط الحسابي الإجمالي بقيمة (4.2) والانحراف المعياري قدره (0.4228)، وهذه تقع في المجال (4.20-5)، أي أن الوسط الحسابي قريب من الوسط الحسابي النظري (5)، بما أن قيمة اختبار استودنت t للإجمالي المحور الأول حول الوعي بأهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية كانت (21.993) وبدرجة حرية df=59 وبقيمة معنوية sig= 0.000 وهي أقل من 0.05 أن هناك وعي بأهمية تبني المعايير المحاسبية الجزائرية وفق عينة الدراسة مقبول ومعنوي.

وملخص القول هنا فإننا نرفض الفرضية الأولى التي تقول هناك وعي بأهمية تبني المعايير المحاسبية الجزائرية وفق عينة الدراسة.

الفرع الثاني: النتائج المتعلقة حول إدراك عينة الدراسة الوعي بالحاجة الي تطوير المحاسبة العمومية.

يشير الجدول التالي إلى الوعي بالحاجة الي تطوير المحاسبة العمومية كما يلي:

الجدول رقم (2-15): اتجاه إجابات العينة حول الوعي بالحاجة الى تطوير المحاسبة العمومية.

الرقم	عبارات المحور الثاني	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
01	تقوم ممارسات المحاسبة العمومية على الأساس النقدي الذي تكتنفه عدة سلبيات من بينها عدم القدرة على القياس الدقيق للأداء؛	3.866	0.812	05	كبيرة
02	هناك ضعف في الرقابة الداخلية على الأموال العمومية في ظل ممارسات المحاسبة العمومية؛	4.183	0.929	02	كبيرة
03	تفتقد مدونة حسابات المحاسبة العمومية إلى المرونة في التنفيذ وتمنع الاجتهاد في التطبيق؛	4.083	0.888	03	كبيرة
04	تفتقر مخرجات المحاسبة العمومية إلى التقارير المالية التي تعبر عن الوضعية الحقيقية من خلال تحقيق الإفصاح الشامل والدقيق؛	3.9	1.145	04	كبيرة
05	لا يوفر نظام المحاسبة العمومية كل المعلومات الملائمة التي تمكن من تحديد أوجه الفساد المالي والإداري.	4.216	0.993	01	كبيرة جدا

المصدر: من إعداد الطالبات باعتماد على مخرجات spss

من خلال البيانات السابقة لمدى الوعي بالحاجة الى تطوير المحاسبة العمومية أن كل إجاباتهم اتجهت نحو موافقة، ولقد احتلت الفقرة الخامسة المرتبة الأولى بانحراف معياري يقدر بـ (0.993) وتشير إلى أنه لا يوفر نظام المحاسبة العمومية كل المعلومات الملائمة التي تمكن من تحديد أوجه الفساد المالي والإداري، بينما احتلت الفقرة الثانية المرتبة الثانية بانحراف معياري قدره (0.929) حيث أن هناك ضعف في الرقابة الداخلية على الأموال العمومية في ظل ممارسات المحاسبة العمومية، واحتلت الفقرة الخامسة المرتبة الأخيرة بانحراف معياري قدره (0.812).

وعموما نقول أن أفراد العينة وافقوا على الوعي بالحاجة الى تطوير المحاسبة العمومية.

وسوف نقوم هنا باختبار t استودنت لإجمالي المحور ثاني والموضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-16): اختبار ستودنت t لإجمالي محور الوعي بالحاجة الى تطوير المحاسبة العمومية

البيان	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصائية ستودنت	الأهمية النسبية
			sig	
إجمالي المحور	4.05	0.602	13.502	كبيرة
			0.000	

المصدر: من إعداد الطالبات باعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول أعلاه أن المحور ككل يتجه نحو الموافقة نظرا لأن المتوسط الحسابي الإجمالي (4.05) والانحراف المعياري قدره (0.602)، بما أن قيمة اختبار ستودنت t للإجمالي المحور الثاني الوعي بالحاجة إلى تطوير المحاسبة العمومية كانت (13.502) و بدرجة حرية df=59 وبقيمة معنوية sig= 0.000 وهي أقل من 0.05، إذن

نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرضية البديلة أي يوجد وعي بالحاجة إلى تطوير المحاسبة العمومية ضمن البيئة الجزائرية وفق عينة الدراسة مقبول ومعنوي.

وملخص القول هنا فإننا نرفض الفرضية الثانية التي تقول لا يوجد الوعي بالحاجة إلى تطوير المحاسبة العمومية ضمن البيئة الجزائرية وفق عينة الدراسة.

الفرع الثالث: النتائج المتعلقة حول إدراك عينة الدراسة لدرجة الوعي بدور تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية.

يشير الجدول التالي إلى الوعي بدور تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية كما يلي:

الجدول رقم (2-17): اتجاه إجابات العينة حول درجة الوعي بدور تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية.

الرقم	عبارات المحور الثالث	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
01	اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يوفر معلومات حيوية تُستخدم لاتخاذ قرارات تخصيص الموارد بين الوحدات الحكومية؛	4.033	0.938	03	كبيرة
02	يوفر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام معلومات مفيدة في تحديد فرص استخدام الموارد في المستقبل؛	4.2	0.754	01	كبيرة جدا
03	يعزز اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الثقة في الإدارة المالية للقطاع العام؛	4.05	0.790	02	كبيرة
04	اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يحدد المعايير الدنيا لإعداد دفاتر الحسابات المناسبة لجميع مستويات الحكومة؛	4	0.809	05	كبيرة
05	اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يحدد إجراءات المراجعة الداخلية التي تمثل لقانون إدارة المالية العامة؛	4	0.802	06	كبيرة
06	يوفر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مخططات حسابات موحدة مضممة للمحاسبة على أساس الاستحقاق	4.1	0.877	04	كبيرة

المصدر: من إعداد الطلاب باعتماد على مخرجات SPSS

من خلال البيانات السابقة لدرجة الوعي بدور تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية أن كل إجاباتهم اتجهت نحو موافقة، ولقد احتلت الفقرة الثانية المرتبة الأولى بانحراف معياري يقدر بـ (0.754) وتشير إلى أنه يوفر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام معلومات مفيدة في تحديد فرص استخدام الموارد في المستقبل، بينما احتلت الفقرة الثالثة المرتبة الثانية بانحراف معياري قدره (0.790) حيث أن يعزز اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الثقة في الإدارة المالية للقطاع العام، واحتلت الفقرة الخامسة

المرتبة الأخيرة بانحراف معياري قدره (0.802). وقد اتجهت كل فقرات المحور الى الموافقة الا الفقرة الثانية كانت موافقة بشدة.

بصفة عامة نقول أن أفراد العينة يدركون درجة الوعي بدور تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية.

وسوف نقوم هنا باختبار t استودنت لإجمالي المحور الثالث والموضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (2-18): اختبار ستودنت t لإجمالي محور درجة توفر المقومات والشروط اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لتحسين لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة

البيان	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصائية ستودنت	
			sig	
إجمالي المحور	4.06	0.432	19.084	كبيرة
			0.000	

المصدر: من إعداد الطلبات باعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول أعلاه أن المحور ككل يتجه نحو الموافقة نظرا لأن المتوسط الحسابي الإجمالي (4.06) والانحراف المعياري قدره (0.432)، بما أن قيمة اختبار استودنت t للإجمالي المحور الثالث الوعي بالحاجة إلى تطوير المحاسبة العمومية كانت (19.084) وبدرجة حرية df=59 وبقائمة معنوية sig= 0.000 وهي أقل من 0.05، إذن نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرضية البديلة أي يوجد دور تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية ضمن البيئة الجزائرية وفق عينة الدراسة الدراسة مقبول ومعنوي.

وملخص القول هنا فإننا نرفض الفرضية التي تقول لا يوجد دور تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية ضمن البيئة الجزائرية وفق عينة الدراسة.

الفرع الرابع: النتائج المتعلقة حول إدراك عينة الدراسة تحديات تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام كوسيلة لتطوير المحاسبة العمومية

يشير الجدول التالي إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة تحديات تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام كوسيلة لتطوير المحاسبة العمومية في المؤسسات كما يلي:

الجدول رقم (2-19): اتجاه إجابات العينة حول تحديات تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام كوسيلة لتطوير

المحاسبة العمومية

الرقم	عبارات المحور الرابع	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
01	هناك درجة من مقاومة التغيير من قبل النظم الحكومية والأجهزة الإدارية تحول دون تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛	4.133	0.791	02	كبيرة
02	تمتلك معظم الإدارات الحكومية حاليًا برنامج مراقبة الميزانية والأداء الأمر الذي يغنيها عن التفكير في تغييره؛	3.25	1.035	05	محايد
03	سيشكل تعليم الموظفين وتدريبهم، وخاصة على إنتاج البيانات المالية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، قدرًا كبيرًا من الإنفاق الحكومي؛	3.583	1.225	04	كبيرة
04	تفتقر معظم الهيئات الحكومية والقطاع العام إلى الموظفين اللازمين لإجراء التغييرات المناسبة في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛	3.8	1.07	03	كبيرة
05	عدم مرونة التشريعات والقوانين المعمول بها حاليًا في البيئة الجزائرية مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.	4.25	0.679	01	كبيرة جدا

المصدر: من إعداد الطالبات باعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من خلال البيانات السابقة حول إدراك عينة الدراسة تحديات تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام كوسيلة لتطوير المحاسبة العمومية، حيث تتجه عباراتها إلى متفاوتة، حيث العبارة الخامسة في المرتبة الأولى بانحراف معياري 0.679 حيث تشير إلى أن عدم مرونة التشريعات والقوانين المعمول بها حاليًا في البيئة الجزائرية مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، تليها في المرتبة الثانية الفقرة الأولى بانحراف معياري 0.791 وتشير إلى أن هناك درجة من مقاومة التغيير من قبل النظم الحكومية والأجهزة الإدارية تحول دون تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، أما في المرتبة الأخيرة الفقرة الثانية بمتوسط حسابي 1.035.

عموما نستنتج أن أفراد العينة موافقون على تحديات تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام كوسيلة لتطوير المحاسبة العمومية.

الجدول رقم (2-20): اختبار ستودنت t لإجمالي محور التحديات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة

البيان	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصائية ستودنت	الأهمية النسبية
			sig	
إجمالي المحور	3.803	0.541	26.015	كبيرة
			0.000	

المصدر: من إعداد الطالبات باعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول أعلاه أن المحور ككل يتجه نحو موافقة نظرا لأن المتوسط الحسابي الإجمالي (3.80) والانحراف المعياري قدره (0.541)، بما أن قيمة اختبار استودنت t للإجمالي المحور الرابع الوع تحديات تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام كوسيلة لتطوير المحاسبة العمومية كانت (26.015) وبدرجة حرية df=59 وقيمة معنوية sig= 0.000 وهي أقل من 0.05، إذن نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرضية البديلة أي توجد تحديات تواجه تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام كوسيلة لتطوير المحاسبة العمومية ضمن البيئة الجزائرية وفق عينة الدراسة مقبول ومعنوي.

وملخص القول هنا فإننا نرفض الفرضية التي تقول لا توجد تحديات تواجه تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام كوسيلة لتطوير المحاسبة العمومية ضمن البيئة الجزائرية وفق عينة الدراسة

الفرع الخامس: دراسة الفروق بين مختلف المحاور تبعا للخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة

تعتبر دراسة الفروق ضمن مختلف المحاور تبعا للخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة على مختلف المتغيرات ذات أهمية بالغة، والتي من شأنها تساعد القطاع على الوقوف على بعض الجزئيات التي تؤثر على تلك المتغيرات المدروسة، والتي مردها إلى مجموعة من الخصائص كالمؤهلات العلمية أو عدد سنوات الخبرة، وسوف نتطرق إلى دراسة الخصائص الشخصية والوظيفية كلا على حدا.

أولا: دراسة الفروق بين متوسطات إجابات العينة بين مختلف المحاور تبعا للمستوى التعليمي

من أجل التعرف على المعنوية الإحصائية لتلك الفروقات بين متوسطات إجابات العينة ترجع إلى خاصية المستوى التعليمي و ذلك بإجراء اختبار الفروق ANOVA وذلك يظهر في الجدول التالي الشامل من مخرجات spss عند مستوى دلالة 0.05 كما يلي :

الجدول رقم (2-21) : اختبار الفروق ANOVA بين محاور الدراسة تبعا للمستوى التعليمي

الأقسام	اختبار ANOVA	مستوى دلالة
المحور الأول	3.017	0.025
المحور الثاني	1.737	0.155
المحور الثالث	2.647	0.043
المحور الرابع	2.015	0.105

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS (انظر الملحق 04)

من نتائج الاختبار كانت قيمة الإحصائية F للمحاور الأربعة كما هي موضحة في الجدول أعلاه وكانت مستويات المعنوية للمحور الثاني والرابع أكبر من 0.05 مما يجعلنا نقوم بقبول كل الفرضيات الجزئية الثانية والرابعة أي بأنه لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على محاور الدراسة ترجع إلى خاصية المستوى التعليمي، بينما مستوى المعنوية للمحور الأول والثالث كانت أقل من 0.05 أي نرفض الفرضية الجزئية الثانية ونقول أنه توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على المحور الأول والثالث ترجع إلى خاصية المستوى التعليمي، ولأن هناك فروقات وجب إجراء اختبار آخر لهذا المحور اسمه اختبار Post Hoc لمعرفة سبب الفرق، وسوف نعتمد على اختبار اقل فرق ممكن LSD.

الجدول رقم (2-22): اختبار الفروق LSD لمعرفة سبب الفرق بين الاجابات

البيان	المستوى التعليمي الأول	المستوى التعليمي الثاني	متوسط الفرق بين المستوى التعليمي الأول والتخصص الثاني	قيمة المعنوية
اجمالي المحور الاول	تقني سامي	ليسانس	0.01111	0.927
		ماجستير	-0.26032	0.108
		دكتوراه	0.61111*	0.047
	ليسانس	تقني سامي	-0.01111-	0.927
		ماجستير	-0.27143-	0.071
		دكتوراه	0.6*	0.047
	ماجستير	تقني سامي	0.26032	0.108
		ليسانس	0.27143	0.071
		دكتوراه	0.87143*	0.007
	دكتوراه	تقني سامي	-0.61111-*	0.047
		ليسانس	-0.6-*	0.047
		ماجستير	-0.87143-*	0.007
اجمالي المحور الثاني	تقني سامي	ليسانس	-0.05852-	0.638
		ماجستير	-0.38519-*	0.022
		دكتوراه	0.31481	0.313
	ليسانس	تقني سامي	0.05852	0.638
		ماجستير	-0.32667-*	0.035
		دكتوراه	0.37333	0.223
	ماجستير	تقني سامي	0.38519*	0.022
		ليسانس	0.32667*	0.035
		دكتوراه	0.7*	0.034
	دكتوراه	تقني سامي	-0.31481-	0.313
		ليسانس	-0.37333-	0.223
		ماجستير	-0.7-*	0.034

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات SPSS

لمعرفة سبب الفرق بين إجابات العينة حول عبارات المحور الأول والثاني حسب المستوى التعليمي الموجودة في عينة الدراسة استخدمنا اختبار أقل فرق ممكن والجدول السابق يبين الفروقات بين إجابات العينة حسب مركزهم الوظيفي ولمعرفة سبب الفرق نقارن مستوى المعنوية للفرق بمستوى الدلالة 5% ووجدنا أن الفروقات تتمثل في:

أ-المحور الأول:

- الفرق بين الدكتوراه وتقني سامي متخصص أي بين إجابة من كان مستواهم دكتوراه والذين مستواهم تقني سامي أي هناك فروقات جوهرية ذات دلالة احصائية بين إجابة التخصصين؛
- الفرق بين الدكتوراه وليسانس متخصص أي بين إجابة من كان مستواهم دكتوراه والذين مستواهم ليسانس أي هناك فروقات جوهرية ذات دلالة احصائية بين إجابة التخصصين؛
- الفرق بين الدكتوراه وماجستير متخصص أي بين إجابة من كان مستواهم دكتوراه والذين مستواهم ماجستير أي هناك فروقات جوهرية ذات دلالة احصائية بين إجابة التخصصين؛

ب-المحور الثاني

- الفرق بين ليسانس وماجستير متخصص أي بين إجابة من كان مستواهم ليسانس والذين مستواهم ماجستير أي هناك فروقات جوهرية ذات دلالة احصائية بين إجابة التخصصين؛
- الفرق بين الدكتوراه وماجستير متخصص أي بين إجابة من كان مستواهم دكتوراه والذين مستواهم ماجستير أي هناك فروقات جوهرية ذات دلالة احصائية بين إجابة التخصصين.

ثانيا: دراسة الفروق بين متوسطات إجابات العينة ضمن مختلف المحاور تبعا لخاصية الخبرة المهنية

وهنا سوف نقوم بدراسة الفروق في سنوات الخبرة المهنية للأفراد على مختلف المحاور وذلك ضمن الجدول أدناه، حيث استخدمنا اختبار ANOVA للمحاور مع متغيرة الخبرة المهنية،

وتحصلنا على الجدول التالي الشامل من مخرجات spss عند مستوى دلالة 0.05 كما يلي :

الجدول رقم (2-23) : اختبار الفروق ANOVA بين محاور الدراسة تبعا للخبرة المهنية

الأقسام	اختبار ANOVA	مستوى دلالة
المحور الأول	0.589	0.672
المحور الثاني	2.06	0.099
المحور الثالث	1.150	0.343
المحور الرابع	1.267	0.294

المصدر : من إعداد الطالبات بناء على مخرجات SPSS

من نتائج الاختبار كانت قيمة الإحصائية F للمحاور الأربعة كما هي موضحة في الجدول أعلاه وكلها بمستويات معنوية أكبر من 0.05 مما يجعلنا نقول بأنه لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على محاور الدراسة ترجع إلى خاصية الخبرة المهنية.

ثالثاً: دراسة الفروق بين متوسطات إجابات العينة بين مختلف المحاور تبعاً للمركز الوظيفي

من أجل دراسة الفروق بين متوسطات إجابات العينة بين مختلف المحاور تبعاً للمركز الوظيفي، استخدمنا اختبار ANOVA للمحاور مع متغيرة المركز الوظيفي، وتحصلنا على الجدول التالي الشامل من مخرجات spss عند مستوى دلالة 0.05 كما يلي:

الجدول رقم (2-24): اختبار الفروق ANOVA بين محاور الدراسة تبعاً للمركز الوظيفي

الأقسام	اختبار ANOVA	مستوى دلالة
المحور الأول	1.203	0.320
المحور الثاني	0.863	0.492
المحور الثالث	4.457	0.003
المحور الرابع	0.720	0.582

المصدر: من إعداد الطالبات بناءً على مخرجات SPSS

من نتائج الاختبار كانت قيمة الإحصائية F للمحاور الأربعة كما هي موضحة في الجدول أعلاه وكانت مستويات المعنوية للمحور الأول والثاني والرابع أكبر من 0.05 مما يجعلنا نقوم بقبول كل الفرضيات الجزئية الأولى والثاني والرابعة أي بأنه لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على محاور الدراسة ترجع إلى خاصية التخصص، بينما مستوى المعنوية للمحور الثالث كانت أقل من 0.05 أي نرفض الفرضية الجزئية الثانية ونقول أنه توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على المحور الثالث ترجع إلى خاصية التخصص، ولأن هناك فروقات وجب إجراء اختبار آخر لهذا المحور اسمه اختبار Post Hoc لمعرفة سبب الفرق، وسوف نعتمد على اختبار اقل فرق ممكن LSD.

الجدول رقم (2-25): اختبار الفروق LSD لمعرفة سبب الفرق بين الاجابات

البيان	المركز الوظيفي الأول	المركز الوظيفي الثاني	متوسط الفرق بين المركز الوظيفي الأول والتخصص الثاني	قيمة المعنوية
اجمالي المحور الثالث	محاسب عمومي	مراقب مالي	0.5*	0.00
		آمر بالصرف	0.16667	0.338
		أستاذ جامعي متخصص	-0.27778	0.1
		أخرى	0.17273	0.199
	مراقب مالي	محاسب عمومي	-0.5*	0.007
		آمر بالصرف	-0.33333	0.103
		أستاذ جامعي متخصص	-0.77778*	0.000
		أخرى	-0.32727	0.058
	آمر بالصرف	محاسب عمومي	-0.16667	0.338
		مراقب مالي	0.3333	0.103
		أستاذ جامعي متخصص	-0.44444*	0.022
		أخرى	0.00606	0.970
	أستاذ جامعي متخصص	محاسب عمومي	0.27778	0.1
		مراقب مالي	0.77778*	0.000
		آمر بالصرف	0.44444*	0.022
		أخرى	0.45051*	0.005
	أخرى	محاسب عمومي	-0.17273	0.199
		مراقب مالي	0.32727	0.058
		آمر بالصرف	-0.00606	0.970
		أستاذ جامعي متخصص	-0.45051*	0.005

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات SPSS

لمعرفة سبب الفرق بين إجابات العينة حول عبارات المحور الثالث حسب المركز الوظيفي الموجودة في عينة الدراسة استخدمنا اختبار أقل فرق ممكن والجدول السابق يبين الفروقات بين إجابات العينة حسب مركزهم الوظيفي ولمعرفة سبب الفرق نقارن مستوى المعنوية للفرق بمستوى الدلالة 5% ووجدنا أن الفروقات تتمثل في:

- الفرق بين المراقب المالي وأستاذ جامعي متخصص أي بين إجابة من كانت وظيفتهم مراقب مالي والذين وظيفتهم أستاذ جامعي متخصص أي هناك فروقات جوهرية ذات دلالة احصائية بين إجابة التخصصين؛

- الفرق بين المراقب المالي ومحاسب أي بين إجابة من كانت وظيفتهم مراقب مالي والذين وظيفتهم محاسب أي هناك فروقات جوهرية ذات دلالة احصائية بين إجابة التخصيص؛

- الفرق بين الأمر بالصرف واستاذ جامعي متخصص أي بين إجابة من كانت وظيفتهم أمر بالصرف والذين وظيفتهم أستاذ جامعي متخصص أي هناك فروقات جوهرية ذات دلالة احصائية بين إجابة التخصيص؛

- الفرق بين وظيفة أخرى واستاذ جامعي متخصص أي بين إجابة من كانت وظائفهم أخرى والذين وظائفهم أستاذ جامعي متخصص أي هناك فروقات جوهرية ذات دلالة احصائية بين إجابة التخصيص.

رابعاً: دراسة الفروق بين متوسطات إجابات العينة بين مختلف المحاور تبعا للتخصص

وللإجابة على كل هذه الفرضيات استخدمنا اختبار ANOVA للمحورين مع متغيرة التخصص، وتحصلنا على الجدول التالي الشامل من مخرجات SPSS عند مستوى دلالة 0.05 كما يلي :

الجدول رقم (2-26): اختبار الفروق ANOVA بين محاور الدراسة تبعا للتخصص

الأقسام	اختبار ANOVA	مستوى دلالة
المحور الأول	1.873	0.103
المحور الثاني	1.225	0.309
المحور الثالث	1.159	0.342
المحور الرابع	1.326	0.262

المصدر : من إعداد الطلبة بناءً على مخرجات SPSS

من نتائج الاختبار كانت قيمة الإحصائية F للمحاور الأربعة كما هي موضحة في الجدول أعلاه وكلها بمستويات معنوية أكبر من 0.05 مما يجعلنا نقول بأنه لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على محاور الدراسة ترجع إلى خاصية الخبرة المهنية .

وملخص القوم هنا فاننا نرفض الفرضية التي تقول توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مختلف المحاور تعود للخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة.

خلاصة الفصل:

الهدف من هذا الفصل إجراء دراسة تطبيقية على عينة من محاسبين عموميين؛ آمرين بالصرف؛ مراقبين ماليين؛ أكاديميين في التخصص لولاية الوادي لمعرفة واقع تطوير المحاسبة العمومية وفق متطلبات المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS، وبعد تحليل الاستبيان باستخدام الاختبارات الإحصائية معتمدا على برنامج spss، واختبار فرضيات الدراسة، ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

- يوجد وعي بأهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية ضمن البيئة الجزائرية؛
- يوجد وعي بالحاجة الى تطوير المحاسبة العمومية ضمن البيئة الجزائرية؛
- يوجد وعي بدور تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية ضمن البيئة الجزائرية؛
- هناك عدد من التحديات التي تواجه تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام كوسيلة لتطوير المحاسبة العمومية ضمن البيئة الجزائرية.



خاتمة

لقد تطرقنا في هذه الدراسة الى واقع تطوير المحاسبة العمومية وفق متطلبات المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS من خلال الاجابة على الاشكالية المطروحة ما هو واقع تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر؟ وما مدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

ولقد تبين من خلال تناولنا لهذا الموضوع ان معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تشجع لتطوير المحاسبة العمومية وتحويلها الى المحاسبة على اساس الاستحقاق مما يعطي صورة واضحة حول كيفية التصرف بالمال العام وتحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية بالإضافة الى تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية على المعلومات المالية العمومية.

1- اختبار الفرضيات

من خلال ما تم عرضه في الجانب النظري والتطبيقي قمنا باختبار صحة الفرضيات كما يلي:

-الفرضية الأولى: تنص على "لا يوجد وعي بأهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية ضمن البيئة الجزائرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%"

فمن خلال الفصل الثاني الخاص بالدراسة التطبيقية وجدنا بانه يوجد وعي بأهمية تبني المعايير المحاسبية الجزائرية وفق عينة الدراسة، أي ان نرفض هذه الفرضية.

الفرضية الثانية: تنص على "لا يوجد وعي بالحاجة إلى تطوير المحاسبة العمومية ضمن البيئة الجزائرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%"

فمن خلال الفصل الثاني الخاص بالدراسة التطبيقية وجدنا بانه يوجد وعي بالحاجة الى تطوير المحاسبة العمومية ضمن البيئة الجزائرية وفق عينة الدراسة، أي ان نرفض هذه الفرضية.

الفرضية الثالثة: تنص على "لا يوجد وعي بدور تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية ضمن البيئة الجزائرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%"

فمن خلال الفصل الثاني الخاص بالدراسة التطبيقية وجدنا بانه يوجد وعي بدور تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية ضمن البيئة الجزائرية وفق عينة الدراسة، أي ان نرفض هذه الفرضية.

الفرضية الرابعة: تنص على "لا توجد تحديات تواجه تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام كوسيلة لتطوير المحاسبة العمومية ضمن البيئة الجزائرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%"

فمن خلال الفصل الثاني الخاص بالدراسة التطبيقية وجدنا بأنه توجد تحديات تواجه تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام كوسيلة لتطوير المحاسبة العمومية ضمن البيئة الجزائرية وفق عينة الدراسة، أي ان نرفض هذه الفرضية.

3- نتائج الدراسة

توصلنا من خلال هذا البحث الى مجموعه من النتائج يمكن تقسيمها الى نتائج نظرية اخرى تطبيقية يمكن تقسيمها الى نتائج نظرية واخرى تطبيقية وهذا ما مكنتنا من نفي او اثبات صحة كل فرضية ثم وضعها في سياق البحث وفيما يلي تلخيص لهذه النتائج:

أ- النتائج النظرية: تترخص اهم النتائج الدراسة النظرية في:

- ان تطبيق الاصول العلمية للنظام المحاسبة العمومية يساهم في تحديد الإطار المحاسبي للدولة ومحاسبة الاعتمادات المخصصة من اجل الانتقال من المحاسبة على اساس النقدي الى محاسبة على اساس الاستحقاق في إطار الموازنة على اساس البرامج من خلال ربط الاهداف بالنتائج المتوقع؛

- يساعد اصلاح محاسبة القطاع العام على شفافية المالية العامة وتحقيق المساءلة واعطاء الحرية اللازمة للمسيرين في اعاده تخصيص الموارد ضمن البرنامج مقابل تحمل المسؤولية عن تحقيق الاهداف المحددة؛

- المحاسبة العمومية هي ذلك الفرع من فروع المحاسبة الذي ينظم تسجيل العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الحكومية؛

- نظام المحاسبة العمومية المعمول به في الجزائر يأخذ الاساس النقدي في اعداد القوائم المالية دون الاخذ بعين الاعتبار اساس الاستحقاق ما يعطيه مخرجات لا تعبر عن حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة.

- تستمد المحاسبة العمومية احكامها وقواعدها من القانون 90-21 المؤرخ في 16 أوت 1990؛

- مشروع عصرنه الانظمة الموازية يهدف الى تحسين شفافية سير المالية العامة والتحكم في النفقات ورشادتها؛

- دخول المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ يتطلب اولا وقبل كل شيء التنفيذ النهائي لمشروع "اعادة هيكلة اجراءات تنفيذ النفقات العمومية" الذي يسمح بالتقيد المحاسبي للحقوق المثبتة المتعلقة بالنفقات في الوقت الحقيقي للالتزام بها كما يتطلب وجود نظام للإعلام الالي مطور والمتعلق "بالنظام المدمج في عملية تسيير الميزانية SIGB"

حيث ان هذا النظام هو الذي يضمن المحاسبة والميزانية في مشروع الإصلاح؛

- اتجهت الجزائر الى تحديث نظامها الميزاني من خلال تبنيتها لمشروع تحديث نظام الميزانية (MSB) والذي يهدف الى تكوين قاعدة قانونية وتنظيمية جديده للنظام الميزاني يتمثل محورها في التسيير الفصل وفق النتائج.

ب- النتائج التطبيقية:

من خلال الدراسة الميدانية توصلنا الى النتائج التالية:

- ان نظام المحاسبة العمومية غير مار ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي للمؤسسة العمومية مما لا يضمن التسيير الفعال للإيرادات العمومية اي ان النظام المحاسبي العمومي لا يعطي تقييما حقيقيا دقيقا لأداء المؤسسات الحكومية كما انه لا يعبر عن حقيقة مركزها المالي بسبب نقص الشفافية والافصاح في عرض التقارير المالية؛
- يتطلب نظام المحاسبة العمومية مجموعه من العوامل السياسية والاقتصادية والقانونية والتكنولوجية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بهدف ترشيد الانفاق الحكومي وتحقيق اهداف الموازنة فمن خلال توفير واتاحه هذه العوامل تسهل التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتجسيد الاهداف المرجوة؛
- مدونة حسابات نظام المحاسبة العمومية الحالي غير مما ادى الى عدم توازن حسابات الميزانية؛
- غياب الموارد البشرية المؤهلة يحد من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية؛
- يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الى تدعيم الشفافية والافصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية اي ان تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سيساعد على رفع مستوى الشفافية والافصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية؛
- يساهم تبني معايير محاسبه القطاع العام في زيادة التناسق ويجاد لغة مشتركة بين حكومات العالم وقابليه المقارنة فيما بينها وتعزيز التقارير بشأن الاحصاءات المالية الحكومية.

3-التوصيات

- بناءا على تحليل البيئة الجزائرية ونتائج الاستبيان نوصي بضرورة تهيئة البيئة الجزائرية على مختلف الجوانب لعملية الإصلاح والتوافق الدولي لضمان التطبيق الجيد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال ما يلي:
- ان اصلاح نظام المحاسبة العمومية يتطلب عمل جاد تسبقه إرادة قوية بغية تفعيل المال العام من خلال خطوات متقدمة تنطلق من التحول نحول أساس الاستحقاق؛
- الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق نظام محاسبي يتوافق والمعايير المحاسبة الدولية؛
- يجب اصلاح المنظومة القانونية لنظام المحاسبة العمومية؛
- ضرورة التأهيل المستمر للمحاسبين العموميين علميا وعمليا وذلك من خلال اجراء دورات تكوينية من أجل استيعاب متطلبات تطبيق معايير القطاع العام؛
- التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال القيام بأيام دراسية وملتقيات علمية حولها؛

- ضرورة مواكبة التطورات التكنولوجية ونصوص المعلوماتية بعصرنة الأنظمة المحاسبية آليا والكترونيا بما يتوافق مع نجاح تطبيق معايير القطاع العام؛
- ضرورة القضاء على ظاهر الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والإدارة العمومية الجزائرية بإرساء إطار أخلاقي يضبط الممارسة المحاسبية وإعطاء قوة الالتزام ليكون أساسا لاتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة في حالة مخالفته؛
- تأهيل الأساتذة الجامعيين وتكوين نخبة لها دراية ومعرفة دقيقة بنظام المحاسبة العمومية لتكون في مستوى تخريج إطارات لها تأثر علمي واعداد مهني كافي لإنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- محاربة الفساد المالي والإداري في المؤسسات والإدارة العمومية الجزائرية والسعي نحو تحقيق الشفافية في القوائم المالية من أجل كسب ثقة متخذي القرار وافراد المجتمع.
- 4-آفاق الدراسة:** من خلال تطرقنا لموضوع الدراسة لاحظنا إمكانية مواصلة البحث في هذا الموضوع من جوانب أخرى، فقد اكتشفنا ان معظم الدراسات السابقة التي عالجت موضوع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وركزت على الجانب النظري عكس الجانب التقني والتطبيقي الذي يعتبر مهم جدا والذي يمكن ان يكون موضوع لدراسات اخرى وسوف نقترح بعض الافاق في شكل عناوين يمكن ان تكون إشكاليات لدراسات مستقبلية:
- انعكاس تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية على تحقيق مساعيها نحو الانفتاح الاقتصادي؛
- دراسة مقارنة على مستوى التقارير المالية عند تبني معايير الإبلاغ المالي وفق المعايير المحاسبية للقطاع العام؛
- دور مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية في عقلنة وترشيد النفقات العامة؛
- تأثر معايير القطاع العام على أسس القياس المحاسبي.



قائمة المراجع والمصادر

I-المراجع العربية

أولاً: الكتب.

- اسماعيل حسين أحمر، "المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة"، دار المسيرة، عمان، الأردن، ط 1، 2003.
- قاسم ابراهيم الحسيني، "المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة"، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999.
- بشير عبد الحفيظ البنا، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، ط 1، دار اليزوري، عمان، الأردن، 2011.
- حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، ط 2، دار الحامد، عمان، الأردن، 2004.
- محمد خالد المهاني، "الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة-تجارب عربية مقارنة"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2012.
- محمد مطر، "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس-الافصاح"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط 1، 2004.
- نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، دار صفاء، عمان، الأردن، 2009.
- أسامة رشيد سلمان زنكة، "النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية ومجالات تطويره"، دار دجلة، عمان، الأردن، ط 1، 2008.
- إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2003.
- إسماعيل خليل اسماعيل ونائل حسن عدس، "المحاسبة الحكومية"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقاع العام، الجزء الثاني، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، 2012.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الجزء الأول، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، 2012.

- حسن فليح قطيش، تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني، المجلد السابع، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، عمان، الأردن، 2011.
- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دار صفاء، الأردن، عمان، ط1، ج1، 2018.
- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003.
- خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، ط1، دار النشر الوراق، عمان، الأردن، 2006.
- رأفت سلامة محمود، "المحاسبة الحكومية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
- صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية مصر 2008.
- فؤاد الفسفوس، المحاسبة الحكومية، دار كنوز المعرفة، عمان، الأردن، 2010.
- لؤي وديان، المحاسبة الحكومية، ط1، دار البداية، عمان، الأردن، 2010.
- محمد خالد المهاني (بتصرف)، "المحاسبة الحكومية"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009.
- محمد رشيد عبده الجمال، علاء الدين محمد الدميري، دراسات في المحاسبة الحكومية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- محمد عادل إلهامي، أحمد السقا، المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية، المكتبة العصرية، القاهرة، مصر، 2009.

2-المذكرات

- نادية مغني، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص: إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2016-2017.

-بشرى محمد إسماعيل الصديق، الرقابة المالية العليا في الدول النامية والعولمة بالتطبيق على الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008.

-بوجطو حكيم، عصرنه نظام الموازنة العامة وأهميتها في ترشيد النفقات العامة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2014.

-ربيعي مريم، اصلاح المحاسبة العمومية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي -حالة الجزائر-، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، البليدة، 2014.

-زهير شلال، "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة"، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2013-2014.

-فارس بن علوش، دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية، الرياض، السعودية، 2010.

-محمد صادق حامد ربابعة، نموذج مقترح لقياس أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الانفاق الحكومي الأردني طبقا للمعايير الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن، 2010.

-يوسف سعيدي أحمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2015-2016.

3-المجلات

- سعدان شبايكي، "نحو إدارة أعمال عمومية - محاولة لتطبيق التحليل المالي على بيانات المحاسبة العمومية"، مجلة جديد الاقتصاد، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، الجزائر، العدد 1، 2007.

-إبراهيم محمد علي الجزراوي، عب الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، العراق، 2012.

-حسين هادي عنيزة، أحمد ماهر محمد علي، دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الإداري والمالي، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 32، العراق، 2014.

-خالد جمال الجعارات، تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كحد أدنى لضبط المال لعام، الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و25 نوفمبر 2014.

4-الملتقيات

-تيجاني بالراقي، خالد جفال، دراسة مقارنة بين التجربة الألمانية والفرنسية في اعتماد المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24 و25 نوفمبر 2014، جامعة ورقلة، الجزائر.

-عبد السميع روبنة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، الملتقى العلمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة-الجزائر، 29-30 نوفمبر 2011.

II-المراجع الاجنبية

-Rensis Likert, A Technique for the Measurement of Attitudes , Archives of psychology, vol 140, 1932,



الملاحق

الملحق رقم 01: الاستمارة

جامعة حمه لخضر الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

في إطار التحضير لمذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق تحت عنوان:

واقع تطوير المحاسبة العمومية وفق متطلبات المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS

— دراسة ميدانية—

نلتمس من سيادتكم مساعدتنا في إتمام هذا العمل المتعلق بانجاز مذكرة ماستر وذلك بالتكرم بالإجابة على هذا الاستبيان كونها تمثل خطوة هامة في إثراء هذا الموضوع شاكرين لكم بهذا حسن تعاونكم معنا، وللاشارة فإن الفئة المستهدفة هي (محاسبين عموميين؛ آمرين بالصرف؛ مراقبين ماليين؛ أكاديميين في التخصص)، كما نعلمكم أن المعلومات المجمعة سيتم التعامل معها بكل سرية لأغراض بحثية بحتة.

القسم الأول: البيانات الشخصية والوظيفية

رجاء ضع علامة X في الخانة المناسبة

أولا : معلومات القائم بتعبئة الاستبيان

1 - المستوى التعليمي:

- ليسانس () - ماستر () - ماجستير () - دكتوراه ()
- أخرى (أذكرها

2-الخبرة المهنية:

- أقل من 06 سنوات () - من 06 إلى 10 سنوات ()
- من 11 إلى 15 سنة () - من 16 إلى 20 سنة ()
- أكثر من 20 سنة ()

3-المسمى الوظيفي:

- محاسب عمومي () - مراقب مالي () - آمر بالصرف ()
- أستاذ جامعي متخصص () - أخرى (حددها

4- التخصص:

- محاسبة () - مالية () - تسويق ()
- اقتصاد () - موارد بشرية () - إدارة أعمال ()
- أخرى اذكرها (.....)

القسم الثاني: الأسئلة الخاصة بالدراسة

• المعايير المحاسبية الدولية: تُفهم على أنها قواعد ومبادئ توجيهية بشأن المبادئ الأكثر شمولية وتكاملاً، والطرق والإجراءات المحاسبية الأساسية، لتوفير الأساس للسجلات المحاسبية وإعداد التقارير المالية لتحقيق تقييم نزيه ومعقول وموضوعي للمركز والعمليات المالية لوحدات المحاسبة الحكومية، صدرت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) كأساس لإعداد وعرض القوائم المالية في القطاع العام.

المحور الأول: الوعي بأهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية.

العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
في اعتقادكم أن اعتماد المعايير المحاسبية للقطاع العام سيساعد على:					
01 تعزيز المساءلة تجاه جميع أصحاب المصلحة؛					
02 تعزيز الدعم للإدارة القائمة على النتائج من خلال توفير معلومات شاملة عن التكاليف؛					
03 تحسين الإدارة والتخطيط بسبب الممارسات المحاسبية الأفضل للإيرادات والنفقات؛					
04 فهم أفضل للإيرادات والمصروفات وتحسين إدارة الالتزامات والمخاطر والشكوك؛					
05 زيادة الشفافية والمواءمة في التقارير والبيانات المالية عبر مختلف الدول؛					
06 التنبؤ المحسن بالموجودات المستقبلية واحتياجات التدفقات النقدية؛					
07 الالتزام بأعلى المعايير الدولية لإعداد التقارير عن التمويل - بما يتماشى مع أفضل الممارسات - التي تسمح بتحسين الاتساق وإمكانية المقارنة.					

المحور الثاني: الوعي بالحاجة إلى تطوير المحاسبة العمومية.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
					01 تقوم ممارسات المحاسبة العمومية على الأساس النقدي الذي تكتنفه عدة سلبيات من بينها عدم القدرة على القياس الدقيق للأداء؛
					02 هناك ضعف في الرقابة الداخلية على الأموال العمومية في ظل ممارسات المحاسبة العمومية؛
					03 تفتقد مدونة حسابات المحاسبة العمومية إلى المرونة في التنفيذ وتمنع الاجتهاد في التطبيق؛
					04 تفتقر مخرجات المحاسبة العمومية إلى التقارير المالية التي تعبر عن الوضعية الحقيقية من خلال تحقيق الإفصاح الشامل والدقيق؛
					05 لا يوفر نظام المحاسبة العمومية كل المعلومات الملائمة التي تمكن من تحديد أوجه الفساد المالي والإداري.

المحور الثالث: الوعي بدور تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
					01 اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يوفر معلومات حيوية تُستخدم لاتخاذ قرارات تخصيص الموارد بين الوحدات الحكومية؛
					02 يوفر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام معلومات مفيدة في تحديد فرص استخدام الموارد في المستقبل؛
					03 يعزز اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الثقة في الإدارة المالية للقطاع العام؛
					04 اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يحدد المعايير الدنيا لإعداد دفاتر الحسابات المناسبة لجميع مستويات الحكومة؛
					05 اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يحدد إجراءات المراجعة الداخلية التي تمثل لقانون إدارة المالية العامة؛
					06 يوفر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مخططات حسابات موحدة مصممة للمحاسبة على أساس الاستحقاق.

المحور الرابع: تحديات تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام كوسيلة لتطوير المحاسبة العمومية.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
					01 هناك درجة من مقاومة التغيير من قبل النظم الحكومية والأجهزة الإدارية تحول دون تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
					02 تمتلك معظم الإدارات الحكومية حاليًا برنامج مراقبة الميزانية والأداء الأمر الذي يغنيها عن التفكير في تغييره؛
					03 سيشكل تعليم الموظفين وتدريبهم، وخاصة على إنتاج البيانات المالية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، قدرًا كبيرًا من الإنفاق الحكومي؛
					04 تفتقر معظم الهيئات الحكومية والقطاع العام إلى الموظفين اللازمين لإجراء التغييرات المناسبة في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
					05 عدم مرونة التشريعات والقوانين المعمول بها حاليًا في البيئة الجزائرية مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

الملحق رقم 02: قائمة الاساتذة المحكمين

قائمة الأساتذة المحكمين

الرقم	اسم ولقب الأستاذ	الرتبة	الجامعة التي ينتمي إليها
01	زكرياء دمدوم	أستاذ التعليم العالي	جامعة الوادي
02	بكوش لطيفة	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي
03	تي أحمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة الوادي

الملحق رقم 03: مخرجات SPSS

1- الدراسة الوصفية للخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة:

المستوى التعليمي

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
30.0	30.0	30.0	18	تقني سامي
78.3	48.3	48.3	29	ليسانس
80.0	1.7	1.7	1	ماستر
96.7	16.7	16.7	10	ماجستير
100.0	3.3	3.3	2	دكتوراه
	100.0	100.0	60	Total

الخبرة المهنية

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
25.0	25.0	25.0	15	أقل من 06 سنوات
63.3	38.3	38.3	23	من 06 إلى 10 سنوات
80.0	16.7	16.7	10	من 11 إلى 15 سنة
90.0	10.0	10.0	6	من 16 إلى 20 سنة
100.0	10.0	10.0	6	أكثر من 20 سنة
	100.0	100.0	60	Total

المركز الوظيفي

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
23.3	23.3	23.3	14	محاسب عمومي
35.0	11.7	11.7	7	مراقب مالي
48.3	13.3	13.3	8	أمر بالصرف
63.3	15.0	15.0	9	أستاذ جامعي متخصص
100.0	36.7	36.7	22	أخرى
	100.0	100.0	60	Total

التخصص

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
46.7	46.7	46.7	28	محاسبة
76.7	30.0	30.0	18	مالية
78.3	1.7	1.7	1	تسويق
83.3	5.0	5.0	3	اقتصاد
90.0	6.7	6.7	4	موارد بشرية
98.3	8.3	8.3	5	إدارة أعمال
100.0	1.7	1.7	1	أخرى
	100.0	100.0	60	Total

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

Correlations

اجمالي المحور 1	
.544	Pearson Correlation
.000	Sig. (2-tailed)
60	N
.487	Pearson Correlation
.000	Sig. (2-tailed)
60	N
.489	Pearson Correlation
.000	Sig. (2-tailed)
60	N
.619	Pearson Correlation
.000	Sig. (2-tailed)
60	N
.614	Pearson Correlation
.000	Sig. (2-tailed)
60	N
.534	Pearson Correlation
.000	Sig. (2-tailed)
60	N
.604	Pearson Correlation

.000	Sig. (2-tailed)
60	N
1	Pearson Correlation
60	N

اجمالي المحور 1

Correlations

اجمالي المحور 2	
.485	Pearson Correlation
.000	Sig. (2-tailed)
60	N
.571	Pearson Correlation
.000	Sig. (2-tailed)
60	N
.530	Pearson Correlation
.000	Sig. (2-tailed)
60	N
.764	Pearson Correlation
.000	Sig. (2-tailed)
60	N
.747	Pearson Correlation
.000	Sig. (2-tailed)
60	N
1	Pearson Correlation
60	N

المحور 2 س1

المحور 2 س2

المحور 2 س3

المحور 2 س4

المحور 2 س5

اجمالي المحور 2

Correlations

اجمالي المحور 3	
.552	Pearson Correlation
.000	Sig. (2-tailed)
60	N
.410	Pearson Correlation
.001	Sig. (2-tailed)
60	N
.462	Pearson Correlation

المحور 3 س1

المحور 3 س2

المحور 3 س3

.000	Sig. (2-tailed)	
60	N	
.587	Pearson Correlation	
.000	Sig. (2-tailed)	المحور_3س4
59	N	
.588	Pearson Correlation	
.000	Sig. (2-tailed)	المحور_3س5
60	N	
.519	Pearson Correlation	
.000	Sig. (2-tailed)	المحور_3س6
60	N	
1	Pearson Correlation	اجمالي_المحور3
60	N	

Correlations

	اجمالي_المحور4
Pearson Correlation	.458
المحور_4س1 Sig. (2-tailed)	.000
N	60
Pearson Correlation	.524
المحور_4س2 Sig. (2-tailed)	.000
N	60
Pearson Correlation	.681
المحور_4س3 Sig. (2-tailed)	.000
N	60
Pearson Correlation	.656
المحور_4س4 Sig. (2-tailed)	.000
N	60
Pearson Correlation	.394
المحور_4س5 Sig. (2-tailed)	.002
N	60
Pearson Correlation	1
اجمالي_المحور4 N	60

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

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

3- معاملات الصدق والثبات:

Reliability Statistics

N of Items	Cronbach's Alpha	المحور الأول
7	.616	

Reliability Statistics

N of Items	Cronbach's Alpha	المحور الثاني
5	.642	

Reliability Statistics

N of Items	Cronbach's Alpha	المحور الثالث
6	.687	

Reliability Statistics

N of Items	Cronbach's Alpha	المحور الرابع
5	.731	

Reliability Statistics

N of Items	Cronbach's Alpha	إجمالي المحاور
23	.698	

4- اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة:

Tests of Normality

Kolmogorov-Smirnov ^a			
Sig.	df	Statistic	
.055	60	.113	اجمالي_المحور1
.062	60	.167	اجمالي_المحور2
.072	60	.109	اجمالي_المحور3
.051	60	.115	اجمالي_المحور4

اجمالي_المحاور_1_2_3_4	.060	60	.200*
------------------------	------	----	-------

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

a. Lilliefors Significance Correction

5- التكرارات والنسب لمتغيرات الدراسة:

المحور_1س1

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
1.7	1.7	1.7	1	غير موافق
5.0	3.3	3.3	2	محايد
63.3	58.3	58.3	35	موافق Valid
100.0	36.7	36.7	22	موافق بشدة
	100.0	100.0	60	Total

المحور_1س2

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
1.7	1.7	1.7	1	غير موافق Valid
8.3	6.7	6.7	4	محايد
51.7	43.3	43.3	26	موافق
100.0	48.3	48.3	29	موافق بشدة
	100.0	100.0	60	Total

المحور_1س3

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
1.7	1.7	1.7	1	غير موافق Valid
10.0	8.3	8.3	5	محايد
65.0	55.0	55.0	33	موافق
100.0	35.0	35.0	21	موافق بشدة
	100.0	100.0	60	Total

المحور_1س4

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
6.7	6.7	6.7	4	Valid محايد
60.0	53.3	53.3	32	موافق
100.0	40.0	40.0	24	موافق بشدة
	100.0	100.0	60	Total

المحور_1س5

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
1.7	1.7	1.7	1	Valid غير موافق بشدة
5.0	3.3	3.3	2	غير موافق
15.0	10.0	10.0	6	محايد
60.0	45.0	45.0	27	موافق
100.0	40.0	40.0	24	موافق بشدة
	100.0	100.0	60	Total

المحور_1س6

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
1.7	1.7	1.7	1	Valid غير موافق
30.0	28.3	28.3	17	محايد
71.7	41.7	41.7	25	موافق
100.0	28.3	28.3	17	موافق بشدة
	100.0	100.0	60	Total

المحور_1س7

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
3.3	3.3	3.3	2	Valid غير موافق بشدة
8.3	5.0	5.0	3	غير موافق
25.0	16.7	16.7	10	محايد
63.3	38.3	38.3	23	موافق
100.0	36.7	36.7	22	موافق بشدة

	100.0	100.0	60	Total
--	-------	-------	----	-------

المحور 2س1

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
10.0	10.0	10.0	6	Valid غير موافق
20.0	10.0	10.0	6	محايد
83.3	63.3	63.3	38	موافق
100.0	16.7	16.7	10	موافق بشدة
	100.0	100.0	60	Total

المحور 2س2

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
3.3	3.3	3.3	2	Valid غير موافق بشدة
5.0	1.7	1.7	1	غير موافق
15.0	10.0	10.0	6	محايد
58.3	43.3	43.3	26	موافق
100.0	41.7	41.7	25	موافق بشدة
	100.0	100.0	60	Total

المحور 2س3

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
6.7	6.7	6.7	4	Valid غير موافق
21.7	15.0	15.0	9	محايد
63.3	41.7	41.7	25	موافق
100.0	36.7	36.7	22	موافق بشدة
	100.0	100.0	60	Total

المحور 2س4

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
5.0	5.0	5.0	3	Valid غير موافق بشدة
15.0	10.0	10.0	6	غير موافق

25.0	10.0	10.0	6	محايد
65.0	40.0	40.0	24	موافق
100.0	35.0	35.0	21	موافق بشدة
	100.0	100.0	60	Total

المحور_2س5

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
3.3	3.3	3.3	2	Valid غير موافق بشدة
8.3	5.0	5.0	3	غير موافق
13.3	5.0	5.0	3	محايد
53.3	40.0	40.0	24	موافق
100.0	46.7	46.7	28	موافق بشدة
	100.0	100.0	60	Total

المحور_3س1

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
1.7	1.7	1.7	1	Valid غير موافق بشدة
8.3	6.7	6.7	4	غير موافق
20.0	11.7	11.7	7	محايد
66.7	46.7	46.7	28	موافق
100.0	33.3	33.3	20	موافق بشدة
	100.0	100.0	60	Total

المحور_3س2

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
3.3	3.3	3.3	2	Valid غير موافق
13.3	10.0	10.0	6	محايد
63.3	50.0	50.0	30	موافق
100.0	36.7	36.7	22	موافق بشدة
	100.0	100.0	60	Total

المحور_3س3

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
6.7	6.7	6.7	4	Valid غير موافق
15.0	8.3	8.3	5	محايد
73.3	58.3	58.3	35	موافق
100.0	26.7	26.7	16	موافق بشدة
	100.0	100.0	60	Total

المحور_3س4

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
6.8	6.8	6.7	4	Valid غير موافق
18.6	11.9	11.7	7	محايد
74.6	55.9	55.0	33	موافق
100.0	25.4	25.0	15	موافق بشدة
	100.0	98.3	59	Total
		1.7	1	System Missing
		100.0	60	Total

المحور_3س5

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
6.7	6.7	6.7	4	Valid غير موافق
18.3	11.7	11.7	7	محايد
75.0	56.7	56.7	34	موافق
100.0	25.0	25.0	15	موافق بشدة
	100.0	100.0	60	Total

المحور_3س6

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
1.7	1.7	1.7	1	Valid غير موافق بشدة
5.0	3.3	3.3	2	غير موافق
18.3	13.3	13.3	8	محايد

65.0	46.7	46.7	28	موافق
100.0	35.0	35.0	21	موافق بشدة
	100.0	100.0	60	Total

المحور_4س1

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
1.7	1.7	1.7	1	Valid غير موافق
21.7	20.0	20.0	12	محايد
63.3	41.7	41.7	25	موافق
100.0	36.7	36.7	22	موافق بشدة
	100.0	100.0	60	Total

المحور_4س2

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
30.0	30.0	30.0	18	Valid غير موافق
58.3	28.3	28.3	17	محايد
86.7	28.3	28.3	17	موافق
100.0	13.3	13.3	8	موافق بشدة
	100.0	100.0	60	Total

المحور_4س3

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
3.3	3.3	3.3	2	Valid غير موافق بشدة
25.0	21.7	21.7	13	غير موافق
43.3	18.3	18.3	11	محايد
70.0	26.7	26.7	16	موافق
100.0	30.0	30.0	18	موافق بشدة
	100.0	100.0	60	Total

المحور_4س4

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
3.3	3.3	3.3	2	Valid غير موافق بشدة
15.0	11.7	11.7	7	غير موافق
28.3	13.3	13.3	8	محايد
73.3	45.0	45.0	27	موافق
100.0	26.7	26.7	16	موافق بشدة
	100.0	100.0	60	Total

المحور_4س5

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
13.3	13.3	13.3	8	Valid محايد
61.7	48.3	48.3	29	موافق
100.0	38.3	38.3	23	موافق بشدة
	100.0	100.0	60	Total

6- المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة:

Descriptive Statistics

Std. Deviation	Mean	N	
.61891	4.3000	60	المحور_1س1
.69115	4.3833	60	المحور_1س2
.67313	4.2333	60	المحور_1س3
.60132	4.3333	60	المحور_1س4
.87317	4.1833	60	المحور_1س5
.80183	3.9667	60	المحور_1س6
1.02511	4.0000	60	المحور_1س7
.81233	3.8667	60	المحور_2س1
.92958	4.1833	60	المحور_2س2
.88857	4.0833	60	المحور_2س3
1.14537	3.9000	60	المحور_2س4
.99305	4.2167	60	المحور_2س5
.93820	4.0333	60	المحور_3س1
.75465	4.2000	60	المحور_3س2
.79030	4.0500	60	المحور_3س3

.80943	4.0000	59	المحور_3س4
.80254	4.0000	60	المحور_3س5
.87721	4.1000	60	المحور_3س6
.79119	4.1333	60	المحور_4س1
1.03539	3.2500	60	المحور_4س2
1.22532	3.5833	60	المحور_4س3
1.07040	3.8000	60	المحور_4س4
.67961	4.2500	60	المحور_4س5
		59	Valid N (listwise)

Descriptive Statistics

Std. Deviation	Mean	N	
.42264	4.2000	60	اجمالي_المحور1
.60240	4.0500	60	اجمالي_المحور2
.43204	4.0644	60	اجمالي_المحور3
.54180	3.8033	60	اجمالي_المحور4
		60	Valid N (listwise)

7- قيم إحصائية ستودنت والقيم الاحتمالية لها لمختلف متغيرات الدراسة

One-Sample Test

Test Value = 3						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
1.3092	1.0908	1.20000	.000	59	21.993	اجمالي_المحور 1
1.2056	.8944	1.05000	.000	59	13.502	اجمالي_المحور 2
1.1761	.9528	1.06444	.000	59	19.084	اجمالي_المحور 3
.9433	.6634	.80333	.000	59	11.485	اجمالي_المحور 4
1.1086	.9503	1.02944	.000	59	26.015	اجمالي_المحاور 4_3_2_1

8- الدراسة الوصفية للفروق لمختلف متغيرات الدراسة:

Report

المستوى التعليمي	اجمالي المحور 1	اجمالي المحور 2	اجمالي المحور 3	اجمالي المحور 4	اجمالي المحاور 1_2_3_4
تقني سامي	Mean	3.9000	3.9815	3.5778	3.9104
N	18	18	18	18	18
Std. Deviation	.29320	.57497	.43869	.48453	.19065
ليسانس	Mean	4.0483	4.0184	3.8069	4.0053
N	29	29	29	29	29
Std. Deviation	.43613	.66688	.38971	.53847	.30028
ماستر	Mean	4.6000	4.6667	4.4000	4.6310
N	1	1	1	1	1
Std. Deviation	.	.	.	.	.
ماجستير	Mean	4.3800	4.3667	4.0800	4.3174
N	10	10	10	10	10
Std. Deviation	.43357	.28983	.43603	.57504	.27373
دكتوراه	Mean	3.5000	3.6667	4.1000	3.7095
N	2	2	2	2	2
Std. Deviation	.40406	.42426	.00000	.14142	.24244
Total	Mean	4.2000	4.0500	3.8033	4.0294
N	60	60	60	60	60
Std. Deviation	.42264	.60240	.43204	.54180	.30651

Report

الخبرة المهنية	اجمالي المحور 1	اجمالي المحور 2	اجمالي المحور 3	اجمالي المحور 4	اجمالي المحاور 1_2_3_4
أقل من 06 سنوات	Mean	4.0667	3.9111	3.6400	3.9278
N	15	15	15	15	15
Std. Deviation	.38129	.39905	.42663	.40848	.25199
من 06 إلى 10 سنوات	Mean	4.2609	4.1304	3.7826	4.0710
N	23	23	23	23	23
Std. Deviation	.41905	.65674	.48382	.59057	.31509
من 11 إلى 15 سنة	Mean	4.2857	3.7200	3.7800	4.0048
N	10	10	10	10	10
Std. Deviation	.45175	.68118	.35312	.64256	.32876
من 16 إلى 20 سنة	Mean	4.1905	4.4667	4.2000	4.2490
N	6	6	6	6	6

.31500	.40000	.35616	.32660	.57617	Std. Deviation
3.9458	3.9333	3.9167	3.7667	4.1667	Mean أكثر من 20 سنة
6	6	6	6	6	N
.30627	.51640	.37639	.66232	.37706	Std. Deviation
4.0294	3.8033	4.0644	4.0500	4.2000	Mean Total
60	60	60	60	60	N
.30651	.54180	.43204	.60240	.42264	Std. Deviation

Report

اجمالي_المحاور_1_2 3_4	اجمالي_المحور4	اجمالي_المحور3	اجمالي_المحور2	اجمالي_المحور1	المركز الوظيفي
4.0376	3.8143	4.1667	3.9143	4.2551	Mean محاسب عمومي
14	14	14	14	14	N
.24129	.51119	.32026	.77147	.35957	Std. Deviation
3.7687	3.5714	3.6667	3.8571	3.9796	Mean مراقب مالي
7	7	7	7	7	N
.29906	.45356	.65263	.27603	.43196	Std. Deviation
4.0188	3.8500	4.0000	4.1000	4.1250	Mean أمر بالصرف
8	8	8	8	8	N
.14396	.46291	.21822	.37033	.14158	Std. Deviation
4.3032	4.0222	4.4444	4.3333	4.4127	Mean أستاذ جامعي متخصص
9	9	9	9	9	N
.28640	.57831	.38188	.26458	.44861	Std. Deviation
3.9991	3.7636	3.9939	4.0636	4.1753	Mean أخرى
22	22	22	22	22	N
.32921	.60360	.37341	.70478	.49474	Std. Deviation
4.0294	3.8033	4.0644	4.0500	4.2000	Mean Total
60	60	60	60	60	N
.30651	.54180	.43204	.60240	.42264	Std. Deviation

Report

اجمالي_المحاور_1_2 3_4	اجمالي_المحور4	اجمالي_المحور3	اجمالي_المحور2	اجمالي_المحور1	التخصص
4.0957	3.9286	4.1440	4.0143	4.2959	Mean محاسبة
28	28	28	28	28	N

.32652	.60910	.39483	.68406	.42756	Std. Deviation
4.0498	3.5667	4.1389	4.2556	4.2381	Mean مالية
18	18	18	18	18	N
.27221	.45114	.43630	.29748	.36994	Std. Deviation
4.4452	4.6000	3.6667	4.8000	4.7143	Mean تسويق
1	1	1	1	1	N
.	.	.	.	.	Std. Deviation
3.8794	3.8000	3.8889	4.0667	3.7619	Mean اقتصاد
3	3	3	3	3	N
.18523	.52915	.38490	.30551	.29738	Std. Deviation
3.7964	3.7500	3.7500	3.6500	4.0357	Mean موارد بشرية
4	4	4	4	4	N
.30777	.37859	.28868	.80623	.51343	Std. Deviation
3.8081	3.7600	3.8667	3.7200	3.8857	Mean إدارة أعمال
5	5	5	5	5	N
.22182	.38471	.66039	.79498	.34107	Std. Deviation
3.8810	4.2000	3.6667	3.8000	3.8571	Mean أخرى
1	1	1	1	1	N
.	.	.	.	.	Std. Deviation
4.0294	3.8033	4.0644	4.0500	4.2000	Mean Total
60	60	60	60	60	N
.30651	.54180	.43204	.60240	.42264	Std. Deviation

8- الدراسة الاحتمالية للفروق لمختلف متغيرات الدراسة:

ANOVA

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	المستوى التعليمي
.025	3.017	.474	4	1.896	Between Groups
		.157	55	8.642	Within Groups اجمالي المحور 1
			59	10.539	Total
.155	1.737	.600	4	2.402	Between Groups
		.346	55	19.008	Within Groups اجمالي المحور 2
			59	21.410	Total
.043	2.647	.444	4	1.778	Between Groups اجمالي المحور 3

		.168	55	9.235	Within Groups
			59	11.013	Total
.105	2.015	.553	4	2.214	Between Groups
		.275	55	15.106	Within Groups اجمالي المحور 4
			59	17.319	Total
.000	5.915	.417	4	1.667	Between Groups
		.070	55	3.876	Within Groups اجمالي المحاور 1_2_3_4
			59	5.543	Total

ANOVA

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	الخبرة المهنية
.672	.589	.108	4	.433	Between Groups
		.184	55	10.106	Within Groups اجمالي المحور 1
			59	10.539	Total
.099	2.060	.697	4	2.789	Between Groups
		.339	55	18.621	Within Groups اجمالي المحور 2
			59	21.410	Total
.343	1.150	.213	4	.850	Between Groups
		.185	55	10.163	Within Groups اجمالي المحور 3
			59	11.013	Total
.294	1.267	.365	4	1.461	Between Groups
		.288	55	15.858	Within Groups اجمالي المحور 4
			59	17.319	Total
.227	1.460	.133	4	.532	Between Groups
		.091	55	5.011	Within Groups اجمالي المحاور 1_2_3_4
			59	5.543	Total

ANOVA

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	المركز الوظيفي
.320	1.203	.212	4	.848	Between Groups
		.176	55	9.691	Within Groups اجمالي المحور 1

			59	10.539	Total
.492	.863	.316	4	1.265	Between Groups
		.366	55	20.145	Within Groups
			59	21.410	Total
.003	4.457	.674	4	2.696	Between Groups
		.151	55	8.317	Within Groups
			59	11.013	Total
.582	.720	.215	4	.861	Between Groups
		.299	55	16.458	Within Groups
			59	17.319	Total
.010	3.688	.293	4	1.172	Between Groups
		.079	55	4.371	Within Groups
			59	5.543	Total

ANOVA

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	التخصص
.103	1.873	.307	6	1.843	Between Groups
		.164	53	8.695	Within Groups
			59	10.539	Total
.309	1.225	.434	6	2.607	Between Groups
		.355	53	18.803	Within Groups
			59	21.410	Total
.342	1.159	.213	6	1.277	Between Groups
		.184	53	9.736	Within Groups
			59	11.013	Total
.262	1.326	.377	6	2.260	Between Groups
		.284	53	15.059	Within Groups
			59	17.319	Total
.162	1.611	.143	6	.855	Between Groups
		.088	53	4.688	Within Groups
			59	5.543	Total

10- الدراسة الاحتمالية للفروق لمختلف متغيرات الدراسة:

Multiple Comparisons

LSD

		Sig.	Std. Error	Mean Difference (I-J)	(I) المستوى التعليمي	(J) المستوى التعليمي	Dependent Variable
Upper Bound	Lower Bound						
.2523	-.2300-	.927	.12038	.01111	ليسانس	ليسانس	اجمالي_المحور 1
.0587	-.5793-	.108	.15924	-.26032-	ماجستير	تقني سامي	
1.2140	.0083	.047	.30094	.61111*	دكتوراه	تقني سامي	
.2300	-.2523-	.927	.12038	-.01111-	تقني سامي	ليسانس	
.0239	-.5668-	.071	.14743	-.27143-	ماجستير	ليسانس	
1.1907	.0093	.047	.29486	.60000*	دكتوراه	ليسانس	
.5793	-.0587-	.108	.15924	.26032	تقني سامي	ماجستير	
.5668	-.0239-	.071	.14743	.27143	ليسانس	ماجستير	
1.4979	.2449	.007	.31274	.87143*	دكتوراه	ماجستير	
-.0083-	-1.2140-	.047	.30094	-.61111*	تقني سامي	دكتوراه	
-.0093-	-1.1907-	.047	.29486	-.60000*	ليسانس	دكتوراه	
-.2449-	-1.4979-	.007	.31274	-.87143*	ماجستير	دكتوراه	
.1893	-.3063-	.638	.12371	-.05852-	ليسانس	تقني سامي	اجمالي_المحور 3
-.0574-	-.7130-	.022	.16365	-.38519*	ماجستير	تقني سامي	
.9344	-.3047-	.313	.30927	.31481	دكتوراه	تقني سامي	
.3063	-.1893-	.638	.12371	.05852	تقني سامي	ليسانس	
-.0232-	-.6302-	.035	.15151	-.32667*	ماجستير	ليسانس	
.9804	-.2337-	.223	.30302	.37333	دكتوراه	ليسانس	
.7130	.0574	.022	.16365	.38519*	تقني سامي	ماجستير	
.6302	.0232	.035	.15151	.32667*	ليسانس	ماجستير	
1.3438	.0562	.034	.32140	.70000*	دكتوراه	ماجستير	
.3047	-.9344-	.313	.30927	-.31481-	تقني سامي	دكتوراه	اجمالي_المحور 3
.2337	-.9804-	.223	.30302	-.37333-	ليسانس	دكتوراه	
-.0562-	-1.3438-	.034	.32140	-.70000*	ماجستير	دكتوراه	

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Multiple Comparisons

LSD

95% Confidence Interval		Sig.	Std. Error	Mean Difference (I-J)	(I) المركز الوظيفي	(J) المركز الوظيفي	Dependent Variable
Upper Bound	Lower Bound						
.8607	.1393	.007	.18001	.50000*	مراقب مالي		محاسب عمومي
.5121	-.1787-	.338	.17235	.16667	أمر بالصرف		
.0552	-.6107-	.100	.16614	-.27778-	أستاذ جامعي متخصص		
.4392	-.0937-	.199	.13295	.17273	أخرى		
-.1393-	-.8607-	.007	.18001	-.50000*	محاسب عمومي		مراقب مالي
.0700	-.7367-	.103	.20126	-.33333-	أمر بالصرف		
-.3850-	-1.1705-	.000	.19597	-.77778*	أستاذ جامعي متخصص		
.0109	-.6655-	.058	.16875	-.32727-	أخرى		
.1787	-.5121-	.338	.17235	-.16667-	محاسب عمومي		أمر بالصرف
.7367	-.0700-	.103	.20126	.33333	مراقب مالي		
-.0658-	-.8231-	.022	.18896	-.44444*	أستاذ جامعي متخصص		
.3278	-.3157-	.970	.16055	.00606	أخرى		
.6107	-.0552-	.100	.16614	.27778	محاسب عمومي		أستاذ جامعي متخصص
1.1705	.3850	.000	.19597	.77778*	مراقب مالي		
.8231	.0658	.022	.18896	.44444*	أمر بالصرف		
.7589	.1421	.005	.15387	.45051*	أخرى		
.0937	-.4392-	.199	.13295	-.17273-	محاسب عمومي		أخرى
.6655	-.0109-	.058	.16875	.32727	مراقب مالي		
.3157	-.3278-	.970	.16055	-.00606-	أمر بالصرف		
-.1421-	-.7589-	.005	.15387	-.45051*	أستاذ جامعي متخصص		

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

جَمَلُ الدِّينِ