

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IPSAS _S	International public sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IPSAS _B	International public sector Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
GAS _B	governmental Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة العمومية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
NCT	Nomenclature des comptes de trésor	مدونة حسابات الخزينة
PCE	Plan comptable de l'état	المخطط المحاسبي للدولة
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
MSB	Modernisation des Systemes Budgetaires	تحديث نظام الميزانية
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Commitee	لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية

لقد تطرقنا في هذه الدراسة إلى واقع اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة " ما هو واقع اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري؟ وما مدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ؟ " وذلك من خلال تحليل الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحقيق أهداف الحكومات والمؤسسات العمومية من الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية ذات الغرض العام وتحقيق جودتها والتسيير العقلاني للمال العام، والإنعكاسات التي يمكن حدوثها على المستوى الداخلي بفعل تطبيق هذه المعايير، حيث تكتسي أهداف القوائم والتقارير المالية أهمية بالغة خاصة عندما تكون الحكومات والمؤسسات العمومية بصدد تحديد مضمونها، وقد أصبحت تتمحور أهداف القوائم والتقارير المالية حول نقطة أساسية وهي منفعة المعلومات المالية في إتخاذ القرارات من طرف مختلف متخذي القرار على مستوى هرم السلطة، وترسيخ هذا الإتجاه خاصة على أساس التحول من الأساس النقدي المعدل أساس الاستحقاق الكامل، حيث أصبحت قضية إفصاح الحكومات والمؤسسات العمومية عن المعلومات ودرجة ملائمتها وموثوقيتها من القضايا الملحة لدى متخذي القرارات.

وفي سياق السعي إلى زيادة منفعة المعلومات المالية التي تتحقق عند التقيد بمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تتحمل الحكومات والمؤسسات العمومية أعباء إضافية على مستواها الداخلي، ويظهر الجزء الأكبر من هذه الأعباء عموما في مرحلة الانتقال من تطبيق نظام محاسبي مبني على مفاهيم نظرية وأساليب تطبيقية معينة، إلى تطبيق نظام جديد مبني على الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتطبيقاته العملية، ويمكن توضيح ما سبق من خلال التمييز بين الآثار المرتقبة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحكومات والمؤسسات العمومية على مستويين إحداها خارجي و الآخر داخلي.

أولا/ على المستوى الخارجي: إن أبرز العوامل التي ساعدت على تطور أشكال و طرق إتصال الحكومات والمؤسسات العمومية بعالمها الخارجي، هو تزويد الطلب على المعلومات المالية عن حصيلة نشاطها ومركزها المالي المعبر عنه من طرف فئات تنتمي إلى بيئات متعددة وتحضى بثقافات محاسبية مختلفة، وقد كان استعداد الحكومات والمؤسسات العمومية للإستجابة لهذه المطالب بهدف التقرب أكثر من متخذي القرار بتجنب الآثار السلبية الناتجة عن استخدام معلومات غير مناسبة على قراراتهم المتخذة، وعلى هذا الأساس اتجه مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلى مراعاة كافة المقومات الضرورية لتشغيل نظام المحاسبة العمومية على مستوى الحكومات والمؤسسات العمومية، حتى تحقق العرض العادل للقوائم المالية وما يترتب عن ذلك من آثار تنعكس على الحكومات والمؤسسات

العمومية ومتخذي القرار على حد سواء، ولعل ذلك ما يبرر التحول في مجال اهتمام المجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC .

ثانيا/ على المستوى الداخلي: عملت العديد من الحكومات والمؤسسات العمومية عبر مختلف دول العالم على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سواء بصفة إختيارية أو بصفة إلزامية، إلا أن إنتاج المعلومة المالية وفق المرجعية الدولية يثير قضية الأعباء المترتبة عن الإلتزام بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المنظمة لمسار إنتاج المعلومة المالية، حيث تتفاوت هذه المتطلبات بين تأهيل العنصر البشري وتوفير الإمكانيات المادية الضرورية لتجميع ونشر المعلومات وتشغيل النظام وبين التعديلات التي تظهر على بعض الوظائف التي تمارس عادة داخل الحكومات والمؤسسات العمومية، كما تتحمل أيضا أعباء أخرى غير مباشرة، غير أن ذلك لم يمنع من ظهور بعض الآثار الإيجابية أهمها تحسين منفعة المعلومات الموجهة لاتخاذ القرارات وجودة الابلاغ المالي الحكومي والحد من الفساد المالي والاداري وتبديد المال العام.

ومن أجل التوافق مع النظام المحاسبي الدولي للقطاع العام، استجابت الجزائر لهذه المستجدات الدولية بتبنيها لنظام محاسبي عمومي يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سواء من حيث الإطار المفاهيمي النظري أو من الناحية التقنية، رغم ملاحظة بعض الإختلافات التي ترجع -أساسا - إلى الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات البيئة الجزائرية في إعدادها، وهذا ما يتطلب القيام أكثر بإعداد البيئة الجزائرية حتى تنسجم أكثر مع المتغيرات الإقتصادية الدولية.

ومنه الميزة الأساسية لهذا النظام أنه مستمد ومستوحى من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وهدفه هو رفع مصداقية وجودة وفائدة المعلومات المالية التي تنتج عن القوائم والتقارير المالية للمؤسسات والادارات العمومية في الجزائر هذا من جهة، ويهدف مواكبة المتطلبات الدولية من جهة أخرى، لاسيما تلك المتعلقة بمتطلبات المنظمة العالمية للتجارة.

نتائج اختبار الفرضيات

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

الفرضية الأولى: والتي تنص على أنه "توجد علاقة ارتباطية عند مستوى دلالة يساوي $\alpha=0.05$ بين دوافع إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية بالتخلي عن تطبيق الأساس النقدي وتطبيق أساس الاستحقاق الكامل وفق **IPSAS** ، وبعد دراستها واختبارها تم اثبات صحتها، وتبين لنا أن قيمة مستوى الدلالة

تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط r المحسوبة تساوي 0.728 وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط r الجدولية والتي تساوي 0.117 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ بين دوافع إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية بالتخلي عن تطبيق الأساس النقدي وتطبيق أساس الاستحقاق الكامل وفق IPSAS

الفرضية الثانية: والتي تنص على أنه " تبني معايير المحاسبة للقطاع العام يحقق الشفافية في تسيير المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتوفير أدوات المساءلة عن الأداء "، وبعد دراستها واختبارها تم اثبات صحتها، وتبين لنا أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط r المحسوبة تساوي 0.76 وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط r الجدولية والتي تساوي 0.117 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ بين تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لتحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتوفير أدوات المساءلة عن الأداء، أي أنه تبني المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في القطاع العام يسمح بتحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتوفير أدوات المساءلة عن الأداء، والمحافظة على فساد المال العام.

الفرضية الثالثة: والتي تنص على أنه " مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تطوير نظام محاسبي فعال يعرض مجمل أصول وخصوم الدولة و تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي لتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير المال العام "، وبعد اختبارها واثبات صحتها، تبين لنا أن أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط r المحسوبة تساوي 0.562 وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط r الجدولية والتي تساوي 0.117 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ بين مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بشكل فعال يعرض مجمل أصول وخصوم الدولة و تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي لتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير المال العام، أي أن مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بشكل فعال يعرض مجمل أصول وخصوم الدولة سوف يساهم في تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير المال العام والحد من الفساد المالي والإداري في القطاع العام.

الفرضية الرابعة: والتي تنص على أنه " تبني مشروع المخطط المحاسبي للدولة وتطبيق قواعد أساس الاستحقاق و تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن النفقات والإستثمارات العمومية وعرضها في القوائم المالية "، وبعد اختبارها تم اثبات صحتها، تبين لنا أن أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط r المحسوبة تساوي 0.579 وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط r الجدولية

والتي تساوي 0.117 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ بين تبني مشروع المخطط المحاسبي للدولة وتطبيق قواعد أساس الاستحقاق و تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن النفقات والإستثمارات العمومية وعرضها في القوائم المالية، أي أن تبني مشروع المخطط المحاسبي للدولة وتطبيق قواعد أساس الاستحقاق سوف يقوم بتحقيق جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن النفقات والإستثمارات العمومية وعرضها في القوائم المالية، للمستخدمين و اتخاذ قرارات رشيدة بناء عليها، وتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير المال العام.

نتائج البحث

- توصلنا من خلال هذا البحث إلى مجموعة من النتائج يمكن تقسيمها إلى نتائج نظرية وأخرى تطبيقية، وهذا ما مكننا من نفي أو اثبات صحة كل فرضية تم وضعها في سياق البحث وفيما يلي تلخيص لهذه النتائج:
- تقدم المعايير الدولية المحاسبية في القطاع العام أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية، تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترقى بجودة الإبلاغ المالي الحكومي من الرقابة إلى تقديم أدوات المساءلة عن الأداء وتقديم نتائج نشاط وحدات القطاع العام، مما يسمح لها بتلبية حاجيات فئات مستخدمي البيانات المالية الحكومية.
 - يعتبر أساس الاستحقاق الكامل أفضل أساس للقياس المحاسبي الحكومي لكونه يسمح بتطوير نظام محاسبة حكومية فعال، يحقق أهداف الرقابة المالية والإفصاح الكامل والدقيق عن مدى كفاءة وحدات القطاع العام في إدارة المال العام، عن طريق تقييم النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الإيرادات وقياس كفاءة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج والأنشطة المخطط لها.
 - تبني أحد الأسس المحاسبية يؤدي إلى اختلاف محاور القياس المحاسبي وجودة الإبلاغ المالي الحكومي مما يؤثر على نوعية ومكونات عناصر القوائم المالية.
 - يسمح تطبيق الأساس الاستحقاق الكامل بتحقيق الإثبات المحاسبي لكافة العمليات وغير المالية للوحدات الحكومية، لأن القوائم المالية المعدة وفقا لهذا الأساس هي التي تقدم معلومات شاملة ودقيقة عن طبيعة المركز المالي للحكومة، مما يحقق الإفصاح الكامل والسليم عن استعمال الموارد المالية والإبلاغ المالي عن مكونات وتوزيع مجمل عناصر الأصول والخصوم للوحدات الحكومية.
 - يعاني النظام الميزاني الحالي في الجزائر من نقائص وإختلالات تتمثل أهمها في:

- قصور الميزانية العامة في تحقيق الأهداف المرجوة منها كون أن النفقات توجه لتحقيق البنود المسجلة فيها فقط وسوء التخطيط، و النقص الواضح لشفافية الميزانية من خلال نقص وثائقها وغموض بعض العمليات المالية للدولة.
- اتجهت الجزائر إلى تحديث نظامها الميزاني من خلال تبنيها لمشروع تحديث نظام الميزانية (MSB) والذي يهدف إلى تكوين قاعدة قانونية وتنظيمية جديدة للنظام الميزاني يتمثل محورها في التسيير القائم وفق النتائج.
- يتمثل أساس مشروع (MSB) في اعداد اطار ميزانية قائم على اساس النتائج ذلك من خلال رصد السياسات العمومية في مهام (Missions) ترتبط هذه المهام بأهداف معينة، ويتم قياس مدى تحقق الأهداف باستعمال مؤشرات الأداء، فتعبر نسبة المؤشر عن مدى تحقق الهدف، وتفعيل مهام ودور الرقابة، ويقدم المشروع تقدما جديدا للميزانية من خلال اعتماد معايير دولية في تصنيف النفقات، اثناء قانون المالية بوثائق جديدة.

الاقتراحات والتوصيات:

- بناء 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 مايلي:
- ضرورة الإسراع في مساعدة الادارات والمؤسسات العمومية على توفير إطارات مؤهلة علميا وعمليا لتطبيق معايير القطاع العام وذلك من خلال إجراء دورات تكوينية تتميز بالجدية والفعالية إضافة إلى وجود جهة على اتصال دائم بمحاسبي المؤسسات والادارات العمومية من أجل مساعدتهم على حل المشاكل المحاسبية ومناقشتها؛
- النهوض بمهنة المحاسبة العمومية ورفع مستواها بتأهيل الآمرين بالصرف الأوليين والثانويين والمحاسبين العموميين والمراقب المالي وأمناء الخزينة العمومية ليكونوا قادرين على القيام بمهامهم من خلال الاهتمام الجاد بنظام التكوين الذي يجب أن يتوافق مع معايير التكوين المعمول بها عالميا، إضافة إلى الانضمام إلى المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم وتفعيل دورها في عملية الإصلاح المحاسبي والابتعاد عن الصراعات والمصالح الضيقة التي تؤثر سلبا على مساهمتها في إنجاح نظام المحاسبة العمومية من خلال العمل على نشر المعرفة بالنظام والمساعدة على تطبيقه بتقديم الشروحات والتفاصيل اللازمة خصوصا لمحاسبي المؤسسات والادارات العمومية؛
- يجب على المؤسسات والادارات العمومية الجزائرية أن تواكب التطورات التكنولوجية والاقتصادية وخصوصا المعلوماتية بتعديل أنظمتها المحاسبية آليا و إلكترونيا بما يتوافق ومتطلبات نجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ؛
- ضرورة القضاء على ظاهرة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والادارات العمومية الجزائرية بإرساء إطار أخلاقي يضبط الممارسة المحاسبية وإعطائه قوة الإلزام ليكون أساس لاتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة في حالة مخالفته؛

- ضرورة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة وتوسيع تشكيلته لتتضمن كل الأطراف التي لها علاقة بنظام المحاسبة العمومية وخصوصا الجهات المسؤولة على تطبيقه وإعطائها فرصة لتقديم الاقتراحات والتوجيهات الضرورية، وبالتالي تكون مساهمة وعلى دراية لما يجري من تغييرات على الساحة المحاسبية في الجزائر؛
- تأهيل الأساتذة الجامعيين وتكوين نخبة لها دراية ومعرفة دقيقة بنظام المحاسبة العمومية لتكون في مستوى تخريج إطارات لها تأهيل علمي وإعداد مهني كافٍ لإنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال إرسال بعثات إلى الخارج لتلقي التكوين اللازم في مجال المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- تطوير الأساليب التعليمية وضرورة العمل على دمج فترة التدريب الميداني والمهارات المطلوبة في سوق العمل في البرامج التعليمية من أجل الحصول على خريجين قادرين على تلبية متطلبات سوق العمل؛
- العمل على توفير البيئة المالية والقانونية التي تساعد على إنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بتنشيط الحركة المالية وجعل التشريعات القانونية أكثر مرونة؛
- محاربة الفساد المالي والإداري في المؤسسات والادارات العمومية الجزائرية والسعي نحو تحقيق الشفافية في القوائم المالية من أجل كسب ثقة متخذي القرار وأفراد المجتمع ؛
- محاولة الاستفادة من المزايا التي يحققها نظام الحكم الراشد وحوكمة المؤسسات والادارات العمومية الجزائرية

آفاق الدراسة:

- من خلال دراستنا معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لاحظنا أن مجمل الدراسات التي عالجت موضوع معايير المحاسبة الدولية للقطاع، ركزت على الجانب النظري بخلاف الجانب التقني والذي يعتبر مهم جدا والذي يمكن أن يكون موضوع للدراسات أخرى:
- دور الحكم الراشد في تحسين جودة الإبلاغ المالي للحكومات والمؤسسات العمومية؛
 - إنعكاسات تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات والادارات العمومية على نظام المحاسبة العمومية؛
 - دور مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية في عقلنة وترشيد النفقات العامة؛
 - كل هذه المواضيع وغيرها قد تكون منطلق لإشكاليات أخرى للبحث، ويبقى المجال مفتوح لدراسات مستقبلية.

شهد مفهوم المحاسبة العمومية تطوراً من أجل مواكبة التطور المتمثل في حياة الدولة ووظائفها بما في ذلك الاقتصادية ، وما ينجر عليها من زيادة ملحوظة في حجم النفقات واختلاف مجالاتها، زيادة إلى ذلك نمو حجم الإيرادات واختلاف منابعها ومصادرها وانعكاس ذلك على نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي حيث أضحت المحاسبة العمومية أداة مهمة لمراقبة وتقييم أداء وحدات القطاع العام في تسيير المال العام.

وفي هذا المجال، تعتبر المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح، ومن هذا الأخير فإن من سمات تداول المال العام أجبرت العمل على بناء إطار نظري منفرد لتمثيل الممارسات و أسس القياس المحاسبي مع مميزات نشاط الوحدات الحكومية، من أجل الرقي بجودة الإبلاغ المالي الحكومي وتحقيق الشفافية والافصاح الواضح والدقيق وتسهيل عمليات المتابعة المستمرة والدائمة للوضعية المالية ولمعرفة في كل وقت الرصيد المالي المتوفر ومراقبة انفاقه المتعلق بتنفيذ الميزانية العامة للدولة، وذلك عن طريق تكييف المعايير المحاسبية والاستفادة من مزايا المحاسبة في القطاع العام مع خصائص نشاط وحدات القطاع العام لترقية نظام محاسبي ذو معنى لتلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية الحكومية.

نتطرق في هذا الفصل الى دراسة المحاسبة العمومية وفق ثلاث مباحث وهي:

- ماهية المحاسبة العمومية؛
- مجال تطبيق وأهداف المحاسبة العمومية؛
- مكونات نظام المحاسبة العمومية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في تنظيم الوحدات الحكومية الغير الهادفة للربح، كما انها تعتبر مصدرا مهما لتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط المالي بغرض تسهيل عمليات المتابعة المستمرة و الدائمة للوضعية المالية ولمعرفة في كل وقت الرصيد المالي المتوفر ومراقبة انفاقه، وهذا ما يجعل الكثير من الباحثين والدارسين يهتمون بها بشكل كبير، وقد تطرق كل منهم إلى تعريفها، خصائصها، أهدافها..، كل حسب وجهة نظره وهذا ما سنحاول الالمام به في هذا المبحث ونتطرق إلى:

- مفهوم المحاسبة العمومية؛

- خصائص المحاسبة العمومية؛

- أعوان المحاسبة العمومية.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

أدى تطور النشاط الحكومي وتوسع نطاقه إلى مفهوم المحاسبة العمومية عبر الزمن وتعددت تعاريفها، وسنعرض عدد منها كما يلي:

تعريف (1): تعرف على أنها: "مجموعة دراسة لمجموعة المبادئ والأنشطة والمعايير المتعارف عليها ودراسة تطبيقية للأساليب التقنية من تجميع وتبويب وتلخيص وتحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي بغرض فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات ومصروفات الحكومة، وكذلك بغرض اتخاذ القرارات المناسبة"¹.

تعريف (2): "نص قانون المحاسبة العمومية الجزائري رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 في مادته الأولى والثانية على ما يلي: "يقصد بالمحاسبة العمومية (الحكومية) كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحققة والميزانيات من الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما يبين أيضا الالتزامات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات"².

وبمفهوم هذه المادة نستخلص أن المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية التي تشمل عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة، وكذا نظام محاسبتها والخاصة

¹ - ابراهيم السيد المليحي، "المحاسبة في الوحدات الحكومية"، مصر، الاسكندرية، ط 1، 2002، ص: 3.

² - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية"، المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل: 15-08-1990، المادة (1) والمادة (2).

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية

بالدولة، المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة، الميزانيات الملحقه الجماعات الاقليمية و الادارية ذات الطبع الاداري.

تعريف (3): "هي فرع من فروع المحاسبة تختص بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة"¹.

تعريف (4): المحاسبة العمومية هي: "المجال المحاسبي المتخصص بعملة تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، ثم انتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار، وتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك"².

تعريف (5): "وقد عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها: "المحاسبة التي تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام"³.

تعريف (6): "هي القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ وصف مراقبة العمليات المالية للهيئات العمومية"⁴.

تعريف (7): وفي تعريف آخر، "تعتبر المحاسبة العمومية بأنها: "مجموعة القواعد التي تنظم وتقن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية"، وبالتالي يمكن تقديم ثلاث مفاهيم للمحاسبة العمومية:

- المفهوم التقني: "ويقصد به مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها"⁵.

- المفهوم الاداري: "وهو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الادارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي"⁶.

- المفهوم القانوني: "وهو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف وتنفيذ العمليات المالية للدولة".

وبعد معرفة المفهوم وماهية المحاسبة العمومية سنقوم بالتطرق إلى خصائص نظام المحاسبة العمومية في الآتي:

¹ - محمد أحمد حجازي، "المحاسبة الحكومية والادارة المالي العامة"، عمان، الأردن، ط1، 1998، ص: 4.

² - اسماعيل حسين أخمو، "المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة"، دار الميسرة، عمان، 2003، ص: 35.

³ - صلاح الدين عبد المنعم مبارك، "المحاسبة الحكومية مدخل معاصر"، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية 2008، ص: 5.

⁴ - J.Magnet, **elements de comptabilite publiques**, 5^eedition, L.G.D.J, paris, 2001, p: 09

⁵ - G.MONTGNIER, **Principes de comptabilite publique**, Dalloz, paris, 1975, p: 06.

⁶ - شبايكي سعدان، "دراسة تحليلية ونقدية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة قسنطينة، 2001، ص: 67.

تتميز المحاسبة العمومية بعدة خصائص من أنواع المحاسبات الأخرى وأهم هذه الخصائص تتمثل في¹:

- نشاط لا يهدف إلى تحقيق الربح وإنما يهدف إلى تأدية مجموعة من الخدمات العامة مثل الأمن، الدفاع عن العدالة والصحة العامة، تقوم الحكومة بتوفيرها لأفراد المجتمع دون مقابل أو مقابل رسوم لا توازي الخدمة المؤداة؛
- لا يوجد رأس مال معين للوحدات الحكومية بالمعنى المحاسبي المعروف، وإنما تعتمد على الموارد المتخصصة لها سنويا بحيث تخصص الدولة لكل وحدة حكومية الأموال اللازمة للإنفاق على أنشطتها خلال الموازنة العامة²؛
- النظام المالي الموحد، فهو مستمد التعليمات المالية الصادرة من السلطة التشريعية إلى جميع الوحدات الحكومية؛
- الملكية العامة للوحدات العمومية، حيث لا يسمح للأفراد أو المؤسسات بتملكها ويمكن تقسيم الوحدات العمومية إلى:

- 1- وحدات غير إدارية: وهي الوحدات التي تحصل إيرادات تفوق مصروفاتها بكثير مثل مصلحة الجمارك؛
 - 2- وحدات غير إدارية وهي الوحدات التي يقتصر نشاطها على النفقات، أو تحقيق إيرادات ضئيلة القيمة نسبيا مثل قطاعات الدفاع والصحة والتعليم.
- الشخصية الاعتبارية (المعنوية) مفقودة في الوحدات العمومية، حيث أن كل وحدة تمثل خلية في الجهاز الإداري للدولة مرتبطة بالخلايا الأخرى وذلك لاعتبارات إدارية وتنظيمية عديدة؛
 - العلاقة النسبية بين الإيرادات والمصروفات معدومة، فكل من العنصرين لهما طريق يختلف عن الآخر؛
 - تتمتع الوحدات العمومية بالسلطة والسيادة اللازمة لأداء نشاطها، كما أنها تتصف بقوة الرقابة الداخلية اللازمة لحفظ المال العام من سوء الاستخدام، كما أن المحاسبة العمومية تتضمن معايير واجراءات رقابية وأكثر من تلك المستخدمة في الأنظمة الأخرى وأيضا لا يمكننا التفرقة بين المصروفات الإدارية؛
 - احكام الرقابة عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام³.
- وبعد التعرض إلى الخصائص الأساسية والثانوية للمحاسبة العمومية سوف نستعرض أعوان المحاسبة العمومية في المطلب الموالي.

¹ - إبراهيم السيد المليجي، "مرجع سابق"، 2002، ص: 4.

² - إسماعيل حسن أحمد، "مرجع سابق"، 2003، ص: 39.

³ - عبد الوهاب نصر، "المحاسبة الحكومية والقومية"، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، 2000، ص: 42.

المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية

تستند مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عدة أعوان يختص كل منهم إلى مهام وسلطات محددة قانونا، حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية لأعوان المحاسبة العمومية كما يلي:

- الأمر بالصرف؛

- المحاسب العمومي؛

- المراقب المالي.

1- الأمر بالصرف:

وفقا لنص المادة 23 من قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية يعرف الأمر بالصرف من خلال المهام الموكلة له، حيث يعتبر أمرا بالصرف كل عون معين قانونا لتنفيذ اجراءات الالتزام والتصفية و اصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات، والقيام بإجراءات الاثبات التصفية و اصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات.

وحيث يعرف الأمر بالصرف بأنه هو الشخص الذي يعمل باسم الدولة والجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية ويقوم بعملية التعاقد وبتصفية دين الغير، أو بتحصيل الإيرادات العامة، ويأمر بصرف النفقات¹.

1-1 تصنيف الأمر بالصرف: تم تحديد أصناف الأمرين بالصرف في الجزائر وفق أحكام المادة 25 من القانون رقم 90-21 والمتعلق بالمحاسبة العمومي، حيث يمكن التمييز بين الأصناف الآتية.

1-1-1 الأمر بالصرف الرئيسي: بناء على نص المادة رقم 26 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تمنح صفة الأمر بالصرف الرئيسي حصريا للنفقات الموالية :

- المسؤولون المكلفون بتسيير المجلس الدستوري والمجلس الوطني الشعبي ومجلس الأمة ومجلس المحاسبة؛
- الوزراء في حدود الاعتمادات المفتوحة في ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارة اضافة إلى الحسابات الخاصة للخرينة المرخصة في قانون المالية؛
- الوالي في حدود ميزانية الولاية؛
- رؤساء المجالس البلدية الذين يتصرفون لحسابات البلديات؛
- المسؤولون المعينون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري؛
- المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة والمستفيدة من ميزانية ملحقة.

¹ - J.;qgnet, elements de comptabilie publique, 4^e edition, Quercy, paris, 1998, p: 28.

1-1-2 الأمر بالصرف الثاني: يقوم الآمرون بالصرف الرئيسيون بتعيين الآمرين بالصرف الثانويين من أجل تسيير وتنفيذ ميزانية وحدات القطاع العام اللامركزية، وبالتالي تتكون شبكة الآمرون بالصرف الثانويين من المديرين الجهويين والمديرين المنصبين على رأس الهيئات العمومية غير المركزية الذين يمثلون مختلف الوزارات على المستوى المحلي، الذين يقومون بإصدار أوامر تحصيل الإيرادات وحوالات الدفع بتفويض من الأمر بالصرف الرئيسي.

1-1-3 الأمر بالصرف الوحيد: يعتبر الوالي أمر بالصرف رئيسيا ووحيدا في نفس الوقت بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية، إضافة إلى كونه المسؤول المباشر عن متابعة تنفيذ البرامج الإقليمية اللامركزية للتجهيز العمومي المقرر إنجازها على مستوى الولاية وتمويل نهائي من الميزانية العامة للدولة.

2- تعريف المحاسب العمومي:

يعرف المحاسب العمومي على أنه: "هو كل عون أو موظف مؤهل قانونا، يتصرف بإسم الدولة جماعة محلية، مؤسسة عمومية، من أجل تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات أو تسيير السندات، بواسطة الأموال والقيم الموضوعة تحت تصرفه، أو بواسطة التحويلات الداخلية للقيود، أو بواسطة المحاسبين العموميين الذين تحت إشرافه"¹.

ويعرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي من خلال تحديد المهام الموكلة له وذلك وفق نص المادة 33 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية حيث يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات المالية.

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛

- ضمان حراسة حفظ الأموال والسندات والقيم والموارد المكلف بها وحفظها²؛

- تداول الأموال والسندات والقيم والموارد العمومية.

ومن خلال تحليل هذه المهام يمكن ملاحظة أن المحاسب يختص بتنفيذ المراحل المحاسبة للعمليات المالية لوحدات القطاع العام لأنه العون المكلف قانونا بقبض وصرف المال العام، لهذا السبب فإن طريقة تعيين واعتماد المحاسب العمومي تتطلب اجراءات خاصة محددة قانونا وتشترط توفر مؤهلات تتلاءم مع طبيعة المهام الموكلة له. وفي هذا الإطار يتولى وزير المالية مهمة تعيين أو اعتماد المحاسبين العموميين حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف من أصناف المحاسبين، وذلك وفق أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 1991/09/07 والمتعلق بتعيين المحاسب العمومي اعتمادهم إضافة إلى ذلك يجب على المحاسب العمومي أن

¹ - M.Lascombe, Vandendriessche, **les finances publiques**, 5^e edition, dalloz, paris, 2003, p: 135.

² - J.F.Picard, **Finances publiques**, 1^e edition, litec, paris, 2006, p: 159.

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية

يقوم بتأدية القسم المهني قبل توليه ممارسة المهام الموكلة إليه و من أجل تنصيبه الرسمي على مصلحة محاسبية عليه أن يقدم الوثائق التالية:

- نسخة من قرار التعيين؛

- محضر تأدية القسم؛

- نسخة من عقد التأمين لتغطية مسؤولية المحاسب العمومي.

1-2 تصنيف المحاسب العمومي: تصنيف المحاسبين العموميين له علاقة مباشرة بالقسم الإداري المالي للدولة

حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية للمحاسبين العموميين.

1-1-2 المحاسب العمومي الرئيسي: وهو المحاسب الذي يكون مكلفا بإجراء القيد النهائي في السجلات

المحاسبة للعمليات المالية للدولة، حيث يقوم بإعداد حساب التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة وفق لنص المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 1991/09/07 والمتعلق بتحديد اجراءات المحاسبة التي بمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكفايتها ومحتواها، يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من:

- العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية؛

- أمين الخزينة المركزية؛

- أمناء الخزينة في الولاية؛

- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقه.

2-1-2 المحاسب الثانوي: وهو كل محاسب يتولى تجميع محاسبة محاسب الرئيسي، حيث يقوم بتنفيذ

العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي.

3- المراقب المالي:

المراقب المالي هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية، من أجل مراقبة اجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف قبل عقد النفقة بصفة نهائية.

يمارس المراقب المالي صلاحيته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية اجراءات الانفاق والذي ينتج عنها عبئ مستقبلي على عاتق الدولة¹.

¹ - المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 1992/11/14 المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية

وبالتالي تهدف هذه الرقابة القبلية إلى ضمان حقوق الغير تجاه الدولة عن طريق التأكد من مشروعية العمليات قبل عقد النفقة والتحقق من توفر التغطية المالية الكافية لتنفيذ العملية وفق أبواب الميزانية اضافة إلى ذلك تسمح هذه المراقبة بتفادي تراكم الديون على عاتق الدولة نتيجة سوء تسيير الأمورين بالصرف عن طريق تنفيذ صلاحياتهم المالية وإخضاعها لمراقبة قبلية.

وعلى هذا الأساس لا توجد علاقة رئيسية تربط المراقب المالي مع الأمر بالصرف أو المحاسب العمومي، حيث لا يخضع كل واحد منهم لسلطة الآخر رغم أنهم يمارسون مهاماً متكاملة فيما بينها في مجال تنفيذ النفقات.

وفي ما يلي نتطرق في المبحث الموالي لمجال تطبيق وأهداف المحاسبة العمومية والتميز بينها وبين المحاسبة المالية.

المبحث الثاني: مجال تطبيق وأهداف المحاسبة العمومية والتميز بينها وبين المحاسبة المالية

للمحاسبة العمومية عدة مجالات لتطبيقها وهذه المجالات لابد أن تدر بعوائد من خلال تحقيق الأهداف المرغوب الوصول إليها وفي هذا المبحث سيتم التطرق إلى مجال تطبيق وأهداف المحاسبة العمومية التمييز بينها وبين المحاسبة المالية.

المطلب الأول: مجال تطبيق المحاسبة العمومية و أهدافها

1- مجال تطبيق المحاسبة العمومية.

يمكن حصر مجال المحاسبة العمومية من جانبين، الجانب العضوي ويتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية والجانب المادي ويخص العمليات التي تطبق عليها هذه القواعد أي العمليات المالية والمحاسبية.

1-1 الجانب العضوي: الهيئات العمومية: الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية هي تلك المذكورة في المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 وهي: "الدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقه والجماعات الاقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري".

إن ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من الهيئات أو المؤسسات العمومية مثل: (المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري) هو كونها أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام، وهي تتصرف في غالب الأحيان كسلطات عمومية (توجه الأوامر أو النواهي للمواطنين و فرض الالتزامات عليهم).

كما يمكن اضافة معيار آخر لتمييز الهيئات العمومية كمفهوم المحاسبة العمومية عم بقية الهيئات هو اعتماد المحاسبين العموميين لها من قبل وزارة المالية.

2-1 الجانب المادي: العمليات المادية والمحاسبية. وهي العمليات الناتجة عن تنفيذ ميزانية الهيئات

العمومية من طرف الآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين، فهي تتعلق بصفة عامة بما يلي:

- تنفيذ الإيرادات والنفقات؛

- تسيير الممتلكات؛

- انجاز عمليات الخزينة؛

- مسك المحاسبة.

2- أهداف المحاسبة العمومية.

يمكن تحديد الأهداف التي تسعى المحاسبة العمومية إلى تلبيتها إلى ما يلي¹:

- التسجيل التاريخي للنشاط الحكومي بصورة رقمية، مثلاً يقيد تفاصيل المعاملات المالية التي تقوم بها الدوائر الحكومية.

- متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو أية التزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها.

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

- توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتنفيذ الموازنة، وبيان المركز المالي للدولة وإظهار الفائض أو العجز.

- توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تسهل عمليات التحليل الاقتصادي ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الإيرادات العامة واستخداماتها.

- توفير التقارير اللازمة عن تنفيذ البرامج والخدمات التي تؤديها الأجهزة الحكومية، بحيث تسهل اعداد ارقام الموازنة العامة بدقة، وقياس مدى الكفاية وتنفيذها وترشيد قرارات استخدامات الأموال العامة.

- توفير البيانات والمعلومات لمختلف الجهات لاستخدامها كمؤشرات في اتخاذ القرارات، أو اخضاعها لعمليات الدراسة والتحليل أو لغايات فرض الرقابة على النشاط الحكومي المالي.

¹ - نعيجه فهميم، "نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير ورقابة الجماعات المحلية"، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سعد دحلب البليدة، 2011، ص 63.

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية

وبعد تحديد جميع أهداف المحاسبة العمومية سنتطرق في المطلب الموالي إلى التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية.

من خلال التعرف على مجال تطبيق المحاسبة العمومية وأهدافها في المطلب السابق سيتم التعرف الآن على التمييز بينها وبين المحاسبة المالية في المطلب الآتي.

المطلب الثاني: التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية.

تلتقي المحاسبة العمومية مع المحاسبة المالية للوحدات الاقتصادية في كثير من النقاط المشتركة، كون كل منهما يعتمدان على المحاسبة إلا أن هذه الخاصية لا تمنع أن يكون بينهما عناصر اختلاف، هذا حسب طبيعة وهدف كل منهما.

وهو ما سنوضحه من خلال عرض المميزات المشتركة والمختلفة لهاتين المحاسبتين.

1- أوجه التشابه: تتمثل نقاط الالتقاء بين المحاسبتين فيما يلي¹:

1-1- استخدام القيد المزدوج: تعتمد كل من المحاسبة المالية والعمومية في تسجيل أوجه نشاط العمليات المالية على استخدام طريقة القيد المزدوج، ويعني ذلك أن كل عملية مالية لها طرفان طرف مدين والآخر دائن بنفس القيمة.

2-1- من حيث الوثائق والمستندات: إن النظام المحاسبي في كلاهما واحد، والذي يتكون من مجموعة من المستندات ومجموعة من الدفاتر والسجلات، حيث تسجل كل من المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية العمليات المالية من واقع مستنداتها مباشرة إلى دفتر اليومية، ثم ترحل إلى دفتر الأستاذ العام، وتبويبها في جداول، ثم يتم استخراجها النتائج عن طريق القوائم المالية وهي في المحاسبة المالية تمثل الموازنة والحسابات الختامية، أما في المحاسبة العمومية فهي الحساب الختامي فقط.

3-1- وحدة القياس: تتفق المحاسبة المالية والعمومية على أن النقود هي وحدة للقياس لإثبات قيمة الصفقات المالية، مع ثبات وحدة النقود بغض النظر عن قدرتها الشرائية، وذلك عند التعبير عن الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم.

4-1- الاستمرارية: يعتمد كلا النوعين من المحاسبة على فرضية الاستمرار، حيث أن طبيعة النشاط الحكومي نشاط مستمر نتيجة لاستمرار حاجة المجتمع إلى الخدمات الحكومية سواء في الأمن والدفاع والعدالة وشأنها من ذلك شأن المؤسسة التجارية الهادفة للربح...

¹ - محمد جمال علي هاللي، "المحاسبة الحكومية"، دار صفاء للنشر، عمان، ط 1، 2002، ص 40.

1-5- الفترة المحاسبية: الفترة المحاسبية اثنا عشرة شهرا أي استقلالية السنوات المالية، بحيث يتم اظهار نتائج الأعمال لكل سنة على حده، وذلك بتحميلها بما يخصها من نفقات وايرادات.

1-6- توفير المعلومات: تتفق كلا المحاسبين من حيث قياس وتوصيل المعلومات المفيدة، ذات معنى لفئات المستخدمين في شكل قوائم مالية وتقارير دورية وختامية لفترة النشاط.

2- أوجه الاختلاف: تتمثل كل من المحاسبين نظامين متميزين ومختلفين فيما يتعلق بطبيعتهما القانونية وأهدافها ومجال تطبيقها كالآتي¹:

1-2- من حيث الطبيعة القانونية: قواعد المحاسبة العمومية بما فيها التقنية كلها ذات مصدر تشريعي أو تنظيمي، أما قواعد المحاسبة الخاصة فإنها قبل كل شيء عبارة عن معايير أو ضوابط مستمدة من العادات أو الاتفاقات المحاسبية، ووجدت قبولا عاما من قبل الأطراف المعنيين، ثم يأتي التشريع أو التنظيم بعد ذلك ليعطي الصبغة القانونية لهذا الترميط المحاسبي، مثلما هو الشأن بالنسبة للمناهج المحاسبية المطبقة في مختلف البلدان.

2-2- من حيث الأهداف: ترمي المحاسبة العمومية أساسا إلى التحقق من قانونية أو شرعية أو نظامية العمليات المالية، بينما تهدف المحاسبة الخاصة إلى معرفة نتيجة هذه العمليات بالدرجة الأولى فبالنسبة للهيئات العمومية، تعتبر هذه النتيجة غير ذات أهمية كبيرة، لأن سبب وجود هذه الهيئات ليس تحقيق الربح، وإنما القيام ببعض المهام أو تقديم خدمات ذات منفعة عامة وبالمقابل فإن ما يهم المقاولين والمساهمين والمعنيين في المؤسسة التجارية ليس الصحة القانونية للعمليات المالية، وإنما الطريقة التي يستمدون منها أرباحهم وفوائدهم.

2-3 من حيث مجال التطبيق: الملاحظ أن المحاسبة العمومية كانت ولا تزال تعتبر أساسا محاسبة نقدية أي متعلقة بعمليات تحصيل ودفع النقود والديون والمواد وغيرها، حيث يشمل مجموع الأصول والخصوم للمؤسسة. ولعل السبب الرئيسي في عدم توسع مجال تطبيق المحاسبة العمومية على الرغم من محاولة ذلك في بعض البلدان يعود إلى الصعوبات الكبيرة من الناحية القانونية في تقييم ممتلكات الدولة والهيئات العمومية الأخرى، وبالتالي صعوبة تقييم ذمتها المالية ومعرفة مركزها المالي.

وفي ما يلي سنتطرق في المبحث الموالي إلى مكونات نظام المحاسبة العمومية.

¹ - مسعي محمد، "المحاسبة العمومية"، الدار الهدى للنشر، الجزائر، 2003، ص: 19.

المبحث الثالث: مكونات نظام المحاسبة العمومية

يعتبر نظام المحاسبة العمومية مجموعة عناصر متفاعلة تعمل معا من أجل تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف ويمكن تجزئة كل عنصر في النظام إلى مكونات وهي:

- النظام المحاسبي العمومي؛

- نظام الموازنة؛

- نظام الرقابة على المال العام.

المطلب الأول: النظام المحاسبي العمومي.

يعد النظام المحاسبي العمومي الوسيلة التي من خلالها يتم تقديم المعلومات المفيدة لتقدير الإيرادات والنفقات السنوية الحكومية.

1- تعريف النظام المحاسبي العمومي:

يعرف على أنه "مجموعة من الطرق والاجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية بهدف حماية موجودات الحكومة وتقديم البيانات المالية الدقيقة من تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي"¹.

ويعرف أيضا بأنه "مجموعة المفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة بهذا النشاط بصفة دورية وتقديمها للجهات المسؤولة عن ادارة الأموال العامة ومراقبتها"².

2- وظائف النظام المحاسبي العمومي: تتمثل وظائف النظام المحاسبي العمومي³:

- التسجيل التاريخي للنشاط العمومي بصفة رقمية؛

- متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو أي التزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها؛

- فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع وقوع ضياع أو اختلاس أو سوء استخدام لها أو كشف الأخطاء أو التلاعب الذي يمكن أن يحدث لها؛

- توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتوفير الموازنة وبيان المركز المالي للدولة وإظهار الفائض أو العجز؛

1 - محمد الهور، "أساسيات في المحاسبة الحكومية"، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص: 133.

2 - عقلة محمد يوسف المبيضين، "نظام المحاسبة الحكومي وإدارته"، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، ط1، 1999، ص: 26.

3 - عقلة محمد يوسف المبيضين، "نفس المرجع أعلاه"، 1999، ص: 36.

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية

- توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تسهل عملية التحليل الاقتصادي ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الإيرادات العامة واستخداماتها؛

- توفير التقارير اللازمة عن تنفيذ البرامج والخدمات التي تؤدي الأجهزة الحكومية بحيث تسهل عمليات تقييمها؛

- توفير البيانات والمعلومات من مختلف الجهات لاستخدامها كمؤشرات اتخاذ القرارات ورسم السياسات أو إخضاعها لعملية الدراسة والتحليل أو لغاية فرض الرقابة على النشاط العمومي المالي.

3- الشروط الواجب توافرها في النظام المحاسبي العمومي: يتطلب النظام توفر شروط وتتمثل فيما يلي¹:

- أن يكون النظام المحاسبي متطابق مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى؛
- أن ترتبط تصنيفات الموازنة ارتباطاً وثيقاً على اعتبار أن وظائف الحسابات من الموازنة من العناصر المتكاملة للإدارة المالية العامة؛
- يجب أن تنظم الحسابات بطريقة تفصح بوضوح أن الأغراض التي من أجلها حصلت وأنفقت الأموال العامة والمستويات الإدارية المسؤولة عن الجباية والانفاق على البرامج؛
- أن يكون للنظام المحاسبي العمومي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة؛
- أن يكون للنظام المحاسبي العمومي القدرة على بيان التزام السلطة التنفيذية لمختلف وحداتها الإدارية بالقوانين والأنظمة.

4- الإجراءات المتبعة في النظام المحاسبي العمومي: يمكن حصر هذه الإجراءات في²:

- مسؤولية الإشراف على الحسابات التي يجب أن تتركز في يد مسؤول واحد وهو الذي يصدر التعليمات المالية؛
- على كل وحدة إدارية محلية أو مركزية أن تعد الموازنة الخاصة بها، حيث تبين إيراداتها ونفقاتها؛
- تخصم جميع الارتباطات على بنود الاعتمادات الخاصة بها في الوقت الذي يتم توقيع عقود الارتباطات أو أوامر التوريد؛
- تسجيل موجودات المستودعات من السلع اللازمة و الأصول طويلة الأجل في سجلات بيانية يتم المراقبة عليها عن طريق أحداث حسابات مراقبة.
- يجب تطبيق المبادئ المحاسبية والقواعد الأساسية حالة قيام الدولة بموازنة نشاط اقتصادي أو صناعي عن طريق وحداتها المختلفة؛
- اتخاذ نظام المراجعة الدورية في الوحدات الإدارية يقوم بها مراجع مستقل؛

¹ - محمد الهور، "أساسيات في المحاسبة الحكومية"، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص: 134.

² - محمد الهور، "مرجع سابق"، ص: 145.

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية

- اعتماد تقارير شهرية مالية في الوحدات الحكومية بحيث تظهر هذه التقارير الوضع المالي من أجل أحكام المراقبة المالية والقانونية؛

- يجب أن تكون جميع التقارير مبنية على أساس موحد ولو على أساس مجموعات من الوحدات الادارية المتماثلة في طبيعة النشاط والحجم.

5- دورة النظام المحاسبي العمومي: يمكن تحديد خطوات النظام المحاسبي العمومي في الخطوات التالية¹:

- تحديد سنة مالية ذات فترة زمنية ثابتة يتم على أساسها اعداد مشروع الموازنة العامة للدولة خلال السنة المالية التالية؛

- اعتماد الموازنة وصدور قانون العمل بها؛

- تنفيذ ما ورد بالميزانية عن طريق توزيع قوائم الايرادات والمصروفات على الوحدات المحاسبية الموجودة في مختلف الوحدات الادارية الحكومية؛

- مباشرة تنفيذ الموازنة طبقا لقواعد تنفيذها وتوزيع الاعتمادات وتحصيل الايرادات وفقا للتوزيع المخطط في الموازنة؛

- اثبات العمليات المالية الفعلية من خلال النظام المحاسبي العمومي وفقا لنفس أسلوب المطبق في النظام المحاسبي المالي، وذلك فيما يتعلق بمحصر وتسجيل العمليات على أساس تاريخي وفقا لنظام القيد المزدوج في دفاتر اليومية المختلفة ثم تبويبها إلى حساباتها في دفاتر الأستاذ وفقا للأحكام الخاصة باستخدام الاستثمارات الحكومية؛

- في مرحلة تلخيص البيانات وهي المرحلة الثالثة من مراحل تشغيل النظام المحاسبي المالي العمومي تختلف المبادئ التي تخضع لها اجراءات التلخيص كما هو متبع في النظام المحاسبي المالي فلا مجال لإعداد حسابات ختامية يقابل فيها جانب الايرادات والمصروفات وتقوم كل وحدة حكومية ادارية بإعداد حساب ختامي لها حتى يتسنى اعداد الحساب الختامي للدولة الذي يشتمل على اجمالي الملخصات الدفترية؛

- تقوم الوحدة الادارية بإعداد تقارير دورية على أساس موحد شهرية وربع سنوية وختامية على المركز المالي لها ويتم رفعه إلى الادارة العامة لحسابات الحكومة بوزارة المالية على فترات منتظمة مرفقا بها المستندات الخاصة لأحكام الرقابة المالية والقانونية على العمليات الجارية واستخدام هذه التقارير في اعداد موازنات السنوات القادمة. ومن خلال التعرف على النظام المحاسبي العمومي سيتم التطرق في المطلب الموالي إلى التعرف على نظام الموازنة العامة.

¹ - محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، "المحاسبة الحكومية والقومية"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2003، ص ص: 61-62.

المطلب الثاني: نظام الموازنة العامة

أوضحت الموازنة العامة من المواضيع الجديرة بالدراسة وذلك لدورها الأساسي في تحريك النشاط الاقتصادي، كما أنها أداة مباشرة من أدوات تقدير المصروفات وتحصيل الإيرادات.

1- تعريف الموازنة العامة:

تعرف على أنها "خطة مالية سنوية للسلطة المركزية تصدرها السلطة التشريعية بقانون يفوض السلطة التنفيذية مسبقا بالإنفاق وفق أحكامه، ويلزمها بتحصيل الإيرادات ضمن الأحكام و الأساليب المبينة فيه، وذلك سعيا لتحقيق أهداف الدولة"¹.

وتعرف أيضا: "أنها الخطة أو البرنامج الذي يقوم على تنبؤ مدروس لنفقات الدولة وإيراداتها، والتي تعكس سياسات الدولة المختلفة من حيث تحديد أولويتها الإنفاق واختيار البرامج والمشاريع التي تحقق الأهداف العامة"².

ويتمثل التعريف الشامل للموازنة حسب Delbz louis: "هي وثيقة محاسبية وقانونية ومالية وسياسية تعبر عن فكرة التوقع و الاعتماد للنفقات و الإيرادات العامة لفترة مقبلة، والتي تعبر في صورة أرقام عن نشاط اداري والاقتصادي والاجتماعي للدولة"³.

2- أهمية الموازنة العامة: تبرز أهمية الموازنة العامة من خلال النقاط التالية:

- استمدت أهميتها من كونها أداة رقابية فعالة بين السلطة التشريعية تضمن لها الاشراف الكامل على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية وتقييم أدائها؛
- تعتبر أداة من أدوات السياسة المالية التي يمكن استخدامها في ادارة الاقتصاد الوطني وتوجيهه في حالات التضخم أو الكساد؛
- تستخدم كأداة تنسيق بين أجهزة الدولة المختلفة على أوجه الاستخدامات المتعددة للجهات المنفذة؛
- تستخدم كأداة مؤثرة في الحياة الاجتماعية فهي تلعب دورا هاما في اعادة توزيع الدخل، وذلك عن طريق زيادة النفقات التعليمية والصحية والاجتماعية الموجهة للفئات ذات الدخل المحدد أو عن طريق زيادة الضرائب على ذوي الدخل المرتفع؛
- تلعب دورا كبيرا في الرقابة بالمقارنة بين مخصصات الموازنة للوحدة الحكومية وبين الانفاق الفعلي لها.

1 - اسماعيل حسين احمد، "مرجع سابق"، 2003، ص: 65.

2 - عقلة محمود يوسف المبيضين، "مرجع سابق"، 1999، ص: 116.

3 - بوحطو حكيم، "الموازنة العامة وآفاق العصرية"، مذكرة ماجستير غير منشورة، المدينة، 2008، ص 05.

3- دورة الموازنة العامة: تمر بجملة من المراحل الزمنية المتعاقبة والمتداخلة فيما بينها وهي¹:

3-1 مرحلة الاعداد والتحضير: هي أدق وأهم مرحلة لأن نتائجها ومدى فعليتها سوف تؤثر في جميع المراحل اللاحقة، فضلا لما تقوم السلطة التنفيذية بإعداد تقدير النفقات والإيرادات العامة بحكم مسؤوليتها عن تحقيق أهداف الدولة يتم تقدير المباشر للمصروفات على أساس الاحتياطات المتوقعة، وتكاليفها وتأخذ بعين الاعتبار الظروف المعروفة خلال السنة القادمة كزيادة عدد المراكز التعليمية والتي يجب زيادة المصاريف المتعلقة بها ميزانية السنة المالية القادمة.

3-2 اعتماد الموازنة (المصادقة): بعد الانتهاء من مشروع الموازنة يعرض على السلطة التشريعية لمناقشة ودراسة وتحليل تقديرات الميزانية، وبعد اكمال الدراسة واجراءات التعديل ان امكن تقوم السلطة التشريعية بالمصادقة على المشروع المتعلق بالميزانية ويصبح ذلك قانونا ملزم للسلطة التنفيذية.

3-3 مرحلة تنفيذ الموازنة: تبدأ مرحلة تنفيذ الموازنة العامة لصدور الأمر المالي العام من قبل رئيس الوزراء الذي يحول بموجبه الوزراء ورؤساء الدوائر صلاحية الانفاق من المخصصات المرصدة في قانون المالية².

3-4 مرحلة الرقابة على الموازنة: تشكل هذه المرحلة إلى نوعين من الرقابة.

3-4-1 الرقابة قبل المباشرة على الصرف: وذلك للتأكد من أن المخصصات المطلوبة من قبل الوزارات والدوائر الحكومية لا تتعارض مع قانون الموازنة العامة، كما بالتدقيق والرقابة على المصروفات الفعلية من حيث عدم تجاوزها المخصصات المرصودة بالموازنة وتحقيق الرقابة على عمليات الصرف.

3-4-2 الرقابة اللاحقة أو الخارجية: التي يمارسها ديوان المحاسبة عن طريق مراقبة النفقات والإيرادات العامة لكافة الوزارات والدوائر الحكومية حيث يقدم تقرير إلى السلطة التشريعية متضمنا الآراء والملاحظات والمخالفات المرتكبة، من خلال تنفيذ قانون الموازنة العامة حيث يتم دراسة الأخطاء والمخالفات ويتم اتخاذ القرارات الكفيلة حدوث وتكرار الأخطاء.

ومن مما سبق بعد التعرف على نظام الموازنة العامة سنتطرق في الموالي إلى نظام الرقابة المالية.

¹ - محمد أحمد حجازي، "مرجع سابق"، 2007، ص: 90.

² - محمد الهور، "مرجع سابق"، 1998، ص: 48.

نشأت الرقابة المالية مع نشوء الدولة وتملكها المال العام والتصرف فيه نيابة عن الشعب وزادت أهميتها بزيادة النشاطات وتنوعها.

1- تعريف الرقابة المالية: يمكن القول أن نظم الرقابة المالية هو ذلك النظام الفرعي من أنظمة المحاسبة الحكومية الذي يهتم بالرقابة على المال العام.

أما تعاريف الرقابة المالية فتعددت وتتجلى أبرزها في¹:

"هي الوظيفة التي تقوم بها وحدات حكومية من أجل تتبع المال العام وحراسته وحفظه استنادا إلى مرجعية تشريعية".

وتعرف على أنها: "مجموعة الأعمال التي تعتبر بمثابة تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلولها، ثم اتخاذ ما يلزم من اجراءات لتنمية تحقيق الأهداف ومعالجة أي قصور في تحقيق هذه الأهداف"².
"هي منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم الاقتصادية والمحاسبية تهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة، ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية في تحقيق النتائج"³.

عرفها هينري فايول بأنها: "التأكد مما إذا كان كل شيء يحدث مطابق للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرارها"⁴.

2- وسائل الرقابة المالية: تتمثل فيما يلي⁵:

1-2 التقيد بإ اعتمادات الموازنة العامة (النفقات والايادات كل حسب بنده)

2-2 الكشف الدوري المطلوبة لوزارة المالية أي على المحاسبين في الدوائر المختلفة أن يقدموا إلى وزير المالية في غضون ثلاثة أيام بعد نهاية كل شهر الحسابات والجداول الختامية وذلك لتمكين الوزارة من دراستها ومراقبتها

3-2 لجان التعداد والتفتيش، يترتب عليها تقديم تقارير إلى وزيرة المالية مع التوصيات بشأنها.

4-2 المراقب المالي (المحاسب المفوض): يعين بقرار من وزير المالية لدى كل من الدوائر الحكومية والمؤسسات الحكومية ذات الاستقلال المالي وتتلخص مهمته في:

- تدقيق كل مستندات الصرف للتأكد من مطابقتها للقوانين والأنظمة المالية السارية المفعول؛

1 - اسماعيل حسين احمد، "مرجع سابق"، 2003، ص: 219.

2 - عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، "الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي"، الاسكندرية، 1998، ص: 12.

3 - حكيم بوحطو، "مرجع سابق"، 2008، ص: 22.

4 - علي عباس، "الرقابة الادارية على المال والأعمال"، مكتبة الرائد العلمية، عمان ، ط1، 2001، ص: 22.

5 - محمد الهور، "مرجع سابق"، 1998، ص: 221 - 222.

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية

- بعد التأكد من صحة البيانات يقوم بختمه بالختم المخصص لهذه الغاية من قبل وزير المالية؛
 - لايجوز صرف مستند قبل تدقيقه من المراقب المالي في الوزارة ويتحمل أمين الصندوق المسؤولية الكاملة في حالة قيامه بالصرف بدون توقيع المراقب؛
 - اعلام وزارة المالية فوراً وخطياً بكل مخالفة للأحكام والقوانين والأنظمة المالية؛
 - متابعة تحصيل الإيرادات في الوزارة أو الدائرة المعين لديها، ومتابعة دفع التحصيلات لصندوق الخزينة في حينه.
- 2-5 المفتش العام في وزارة المالية، وتتلخص مهامه في:
- القيام بجولات تفتيشية مفاجئة للمحاسبين وأمناء الصناديق في الدوائر الحكومية المختلفة؛
 - تقديم النصائح والإرشادات والخبرات المالية للدوائر لما يتمتع به من خبرة في الأمور المالية؛
 - اجراءات الأبحاث التي تساعد على تطوير وتحديث عمليات المحاسبة الحكومية؛
 - التحقيق في الاختلاسات التي تقع في دوائر الدولة وتقديم تقارير عنها؛
 - دراسة التقارير الواردة من ديون المحاسبة وإعداد التقارير بأهم الملاحظات الواردة.

خلاصة الفصل

تعتبر المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية التي تطبق على الميزانيات والعمليات التي تشمل عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة وهي المختصة بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة، مع الأخذ بعين الاعتبار بعدة خصائص من حيث أنها نشاط لا يهدف إلى تحقيق الربح وإنما إلى تأدية مجموعة من الخدمات العامة وتحقيق الرقابة على صرف المال العام، حيث تتمتع الوحدات العمومية بالسلطة والسيادة اللازمة لأداء نشاطها كما أنه تتصف بقوة الرقابة الداخلية اللازمة لحفظ المال العام من سوء الاستخدام كما أن المحاسبة العمومية تتضمن معايير واجراءات رقابية وأكثر من تلك المستخدمة في الأنظمة الأخرى.

وفي هذا الإطار تستند مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عدة أعوان يختص كل منهم إلى مهام وسلطات محددة قانونا والمتمثلة في الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب المالي والتي من غير هؤلاء الثلاث لا تصرف النفقة ولا يمشي الإيراد.

يعتبر النظام المحاسبي العمومي نظام رقابة ومعلومات، كما يرتبط بالموازنة العامة التي تعتبر الخطة المالية التي تعكس نشاطات الدولة وبرامجها وسياستها من خلال النفقات المقررة لها، ومصادر التمويل المتوقعة لتغطيتها، ومن أهم مهامه الأساسية معرفة نتيجة تنفيذ الموازنة، بيان المركز المالي للدولة والتأكد من عدم تجاوز الوحدات المحاسبية المخصصات المقررة في الموازنة.

تمهيد

يتناول هذا الفصل واقع اصلاح نظام المحاسبة العمومية لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، ويتكون هذا الفصل من من ثلاث مباحث:

المبحث الأول :منهجية وإجراءات الدراسة التي ستتبعها الباحثة، حيث سيتناول هذا المبحث منهج الدراسة المتبع، وطرق جمع البيانات، وتحديد مجتمع الدراسة، وكيفية اختيار وتحديد العينة، بالإضافة إلى شرح خطوات إعداد أداة الدراسة والمتمثلة في استبيان وزع على أفراد العينة المختارة، وقياس صدق وثبات هذا الاستبيان من اجل التأكد من سلامة ووضوح فقراته بما يعزز الثقة والدقة في النتائج التي سيتم الحصول عليها . كما ويتناول هذا المبحث تحديد الأساليب والاختبارات الإحصائية التي ستستخدم في تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضياتها، أما المبحث الثاني :تحليل خصائص العينة وستتناول في تحليل خصائص أفراد العينة التي تم دراستها والتي جمع البيانات عنها بواسطة الجزء الأول من الاستبيان .أما المبحث الثالث :فيتناول تحليل ومناقشة فقرات أداة الدراسة، حيث سنقوم بعرض النتائج وتحليل فرضيات البحث وتحليل استجابات أفراد عينة البحث على المقياس المستخدم وذلك فيما يتعلق بكل فرضية على حده وبما يحقق أهداف، بواسطة النظام الإحصائي SPSS .

المبحث الأول: المنهجية والإجراءات:

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

المطلب الأول: منهجية الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى كيفية الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية ومصادر البيانات الأولية وذلك كما يلي:

1- مصادر البيانات الثانوية:

تم الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية المتمثلة في الكتب، والمراجع العربية والأجنبية، والدوريات والمقالات، والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والمجلات العلمية والمهنية المتخصصة، وبعض المواقع ذات الصلة على شبكة الانترنت.

2- مصادر البيانات الأولية:

تم الحصول على المصادر الأولية من خلال تصميم استبيان كأداة رئيسية للبحث، وقامت الباحثة بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج SPSS الإحصائي.

مجتمع الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة كما ذكر (عبيدات وآخرون، 2003: ص 223) "بأنه جميع الأفراد أو الأشخاص أو الأشياء الذين يكونون موضوع مشكلة البحث"، ويتكون مجتمع الدراسة من أساتذة جامعين و محاسبين و محافظي حسابات وموظفين إداريين وقد تم توزيع استبيانات الدراسة على عينة تمثل مجتمع الدراسة. عينة الدراسة:

تم اختيار عينة مدروسة مكونة من (50) مفردة من مجتمع الدراسة، تم توزيع الاستبيان عليها واسترجاع (42) استبيان، وقد وزعت هذه الاستبيانات على أساتذة جامعيين ومحافظي حسابات ومحاسبين وموظفين إداريين، وقد أجري عليها التحليل الإحصائي للتحقق من صدق الاستبيان.

1- العينة التي أجريت عليها الدراسة:

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

1-1- حجم العينة:

وتشمل عينة الدراسة الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين والموظفين الإداريين، وبذلك تكون العينة قد غطت معظم مجتمع الدراسة وتم اختيار العينة تبعاً لمتغيرات الدراسة، حيث بلغ عدد أفراد العينة (38) مفردة تم أخذها من (50)، حيث وزع الاستبيان لكل مفردة من أفراد العينة، وقد تم استرجاع (42) استبيان، وبعد الغاء (4) من الاستبيانات، أصبحت الاستثمارات الصالحة للمعالجة (38)، وهي نسبة عالية قياساً للأبحاث المماثلة، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول رقم (02): يبين توزيع عينة الدراسة

عينة الدراسة	عدد الاستثمارات الموزعة	عدد الاستثمارات المسترجعة	النسبة	عدد الاستثمارات الملغاة	عدد الاستثمارات الصالحة للمعالجة	النسبة
أساتذة جامعيين	20	18	%42.86	-	18	%47.37
محافظي حسابات	10	07	%16.67	-	07	%18.42
محاسبين	10	08	%19.04	02	06	%15.79
موظفين إداريين	10	09	%21.43	02	07	%18.42
المجموع	50	42	%100	04	38	%100

المصدر: إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

1-2- طريقة اختيار العينة:

تم اختيار عينة الدراسة بطريقة المسح الشامل كأحد الأساليب الإحصائية المستخدمة لتكون ممثلة لمجتمع الدراسة وفقاً لقواعد البحث العلمي في اختيار العينات مقدارها (50) فرد، بحيث تشمل أساتذة جامعيين ومحافظي حسابات ومحاسبين وموظفين إداريين بولاية الوادي وذلك في العام الدراسي 2015/2014.

أداة الدراسة:

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في التعرف على دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية في ظل ظروف عدم التأكد، قامت الباحثة ببناء وتصميم استبيان الدراسة مستفيدة من الأدبيات السابقة المشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في هذا المجال في الحقل الأكاديمي والمهني.

وقد اشتمل الاستبيان على جزأين: يستخدم الجزء الأول في جمع البيانات الشخصية عن المبحوثين والمؤهل العلمي، والجنس والعمر، والمستوى التعليمي، والوظيفة، والخبرة العملية، والقطاع الذي ينتمي إليه، وهي

بيانات تفيد في التعرف على خصائص مجتمع الدراسة، أما الجزء الثاني من الاستبيان فهو عبارة عن مقياس يهدف إلى التعرف على مدى واقع اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وقد احتوى هذا الجزء على مجموعة من الفقرات بلغ عددها 21 فقرة، حيث تعلقت الفقرات من (01-07) بالفرضية الأولى وهي: نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يخدم النشاط الحكومي و يستخدم مجموعة من المستندات والسجلات، والفقرات من (08-14) بالفرضية الثانية وهي: ضرورة اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS، والفقرات من (15-21) بالفرضية الثالثة وهي: هناك العديد من المشاكل والمعوقات التي تواجه اصلاح نظام المحاسبة العمومية والتطبيق السليم لمعايير القطاع العام.

وعند وضع هذا الاستبيان تم الأخذ بعين الاعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية، وتلي جميع المتطلبات والمتغيرات ذات التأثير على فرضيات الدراسة، مع مراعاة أن تكون معظم الأسئلة واضحة وذات نهايات مغلقة لسهولة وسرعة الإجابة عليها وسهولة تحليلها . وقد تم توزيع اغلب الاستبيانات شخصيا على أفراد العينة، وذلك لشرح الاستبيان وتوضيح أي غموض فيه ومراعاة الجدية في الإجابة عليه.

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

جدول رقم (03): يبين درجات مقياس ليكرت الخماسي

الإستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

كما انه تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج، حيث تبنت الدراسة المعيار للحكم على الاتجاه عند استخدام مقياس ليكرت الخماسي، والجدول التالي رقم (04) يوضح ذلك:

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

الوسط الحسابي	الوزن النسبي	درجات المقياس المستخدمة في الدراسة	الأهمية النسبية لدرجات المقياس
من	إلى	من	إلى
4.20	05.00	%84	%100
3.40	4.19	%68	%83.8
2.60	3.39	%52	%67.8
1.80	2.59	%36	%51.8
1.00	1.79	%20	%35.8

وقد تم إعداد هذا الجدول وفق المعيار التالي:

- المدى = 5 - 1 = 4 (أعلى قيمة - أدنى قيمة)

- عدد الفئات = 5 (حسب مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الدراسة)

- طول الفئة = $4/5 = 0.8$ (المدى / أكبر قيمة في المقياس)

- إضافة هذه القيمة (0.8) إلى أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس وهي واحد صحيح)، وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية.

وهذا أصبح بالإمكان تصنيف قيم المتوسطات الحسابية لكل فقرة من الفقرات، والأهمية النسبية لها، كما ظهر في الجدول السابق.

وبعد استطلاع رأي عدد من المتخصصين في مجال الدراسة، تم إعداد الاستبيان على النحو التالي:

1- تحديد المجالات الرئيسية للاستبيان والفقرات الخاصة بكل مجال، ومن ثم إعداد استبيان أولي من أجل استخدامه في جميع البيانات والمعلومات.

2- مراعاة قواعد البحث العلمي عند إعداد هذا الاستبيان من موضوعية وشمول.

3- عرض الاستبيان على المشرف من أجل اختيار ملاءمة لجمع البيانات.

4- تعديل الاستبيان بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.

5- تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين، واللذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد، وإجراء التعديلات اللازمة ملحق رقم (02)

6- اجراءات استطلاعية ميدانية أولية لفحص صدق وثبات الأداة.

7- إعداد الاستبيان في صورته النهائية، ثم توزيعه على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة رقم (01)، ثم جمعه وأجرأ التحليل الإحصائي.

اجراءات الدراسة:

- 1- قامت الباحثة بإعداد استبانة حول واقع اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- 2- وزعت الاستبيان على العينة الاستطلاعية (38) مفردة من محاسبين ومحافظي حسابات وأساتذة جامعيين وموظفين اداريين.
- 3- تم توزيع الاستبيان على أفراد عينة البالغة (50) مفردة، حيث تم استرجاع (42) استبيان، ويجدر الاشارة إلى انه تم إلغاء (04) استمارات.
- 4- تم ادخال بيانات الاستبيانات التي استعادتھا من المبحوثين وتفریغھا في الحاسب الآلي باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS، لتحليل بياناتھا احصائيا والحصول على النتائج.

المبحث الثاني التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى دراسة وصفية للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة، وذلك كالآتي:

المطلب الأول: الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من أساتذة جامعيين ومحاسبين ومحافظي حسابات وموظفين إداريين وقد تم اختيار العينة بطريقة عشوائية، حيث تم توزيع (50) استمارة استقصاء، وقد تم استرجاع (42) استمارة ومنها (04) ملغاة والصالحة للمعالجة تكونت من (38) استمارة. وتتمثل الخصائص الديموغرافية للعينة فيما يلي:

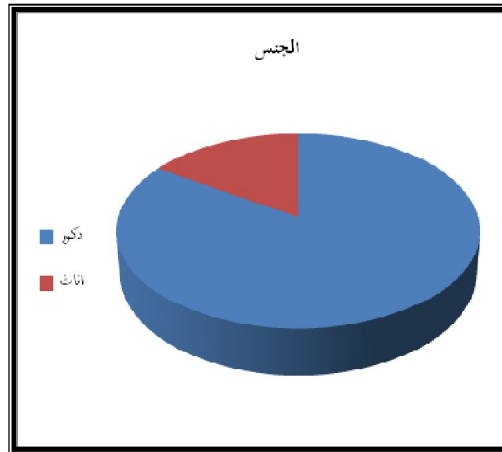
1- توزيع عينة الدراسة حسب الجنس:

جدول رقم (05): يبين توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكور	32	%84.21
إناث	06	%15.79
المجموع	38	%100

المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم (01): يبين توزيع العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

تتكون عينة الدراسة من (38) فردا منهم (32) ذكر و (6) إناث حيث يوضح الشكل أعلاه، والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، عن نسبة الذكور كانت مرتفعة مقارنة بنسبة الإناث حيث بلغت نسبة الذكور 84.21 % ، في حين قدرت نسبة الإناث بحوالي 10 %.

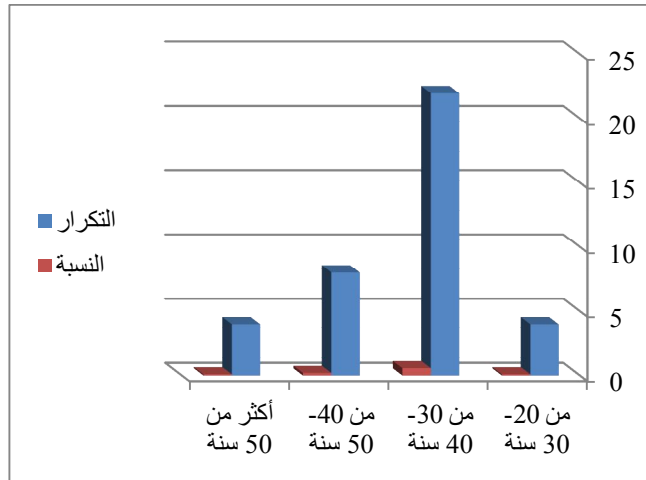
2-1 توزيع عينة الدراسة حسب العمر

جدول رقم (06): يبين توزيع العينة حسب العمر

العمر	من 20-30 سنة	من 30-40 سنة	من 40-50 سنة	أكثر من 50 سنة	المجموع
التكرار	4	22	08	4	38
النسبة	% 10.53	% 57.89	% 21.05	% 10.53	% 100

المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم (02): توزع العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

من خلال الجدول رقم (04) والخاص بأفراد توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر نلاحظ تباين عمر أفراد عينة الدراسة وأن الفئة العمرية الأكثر تكرار في عينة الدراسة هي الفئة العمرية من 30 سنة إلى 40 سنة بنسبة مئوية 57.89 % ، تليها الفئة العمرية من 40 سنة إلى 50 سنة بنسبة مئوية 21.05 % ، ثم تأتي الفئتان من 20 سنة إلى 30 سنة والفئة الأكثر من 50 سنة بنسبة متساوية تقدر بنسبة 10.53 % ، لذا فإن الفئة العمرية الأكثر تكراراً في عينة الدراسة تميل إلى أعمار متقدمة نسبياً في السن أي أن لها خبرة معتبرة في التعامل ميدانياً وهذا ما يمكن أن ينعكس إيجاباً على نتائج البحث.

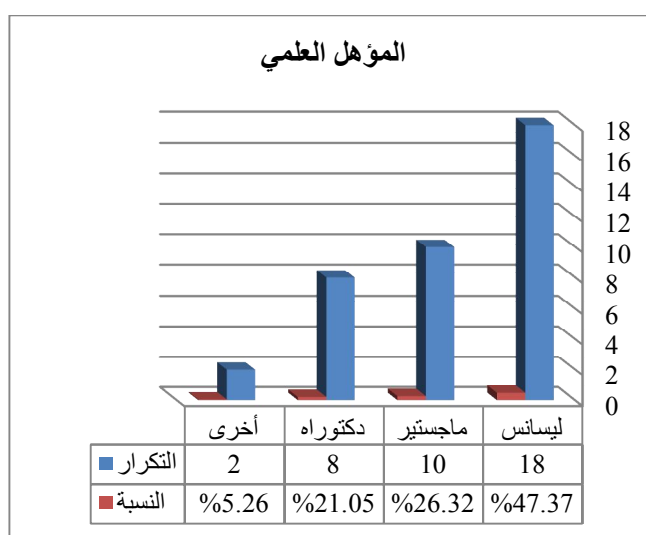
3-1 توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

جدول رقم (07): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	18	%47.37
ماجستير	10	%26.32
دكتوراه	08	%21.05
أخرى	02	%05.26
المجموع	38	% 100

المصدر: من اعداد الباحثة حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم (03): يوزع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من اعداد الباحثة حسب نتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول رقم (05) الخاص بتوزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة الليسانس حيث بلغ عددهم 18 فرد بنسبة مئوية 47.37 % وهي نسبة مرتفعة ويرجع ذلك إلى أن أغلبية أفراد العينة من فئة المحاسبين والأساتذة، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة الدكتوراه 28.95 %، ونسبة حاملي شهادة الماجستير 15.89 % ونسبة حاملي شهادات أخرى 7.89 % أي أن أغلبية أفراد العينة لديهم مستوى جامعي وهذا ما يزيد من أهمية البحث والنتائج المتوصل إليها.

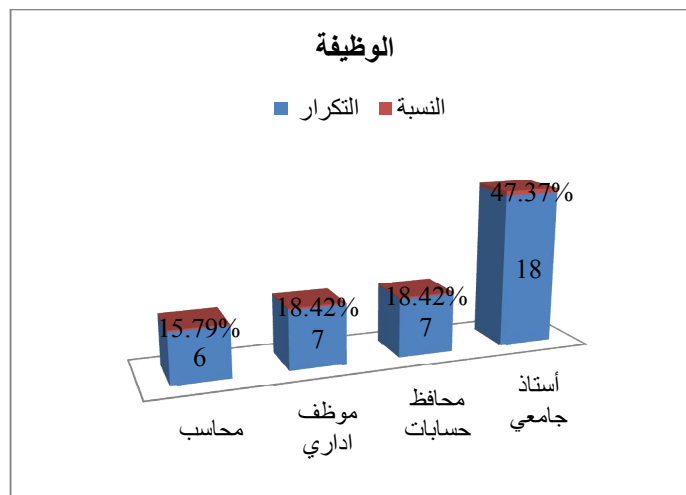
1-4 توزيع عينة الأفراد حسب الوظيفة

جدول رقم (08): توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
أستاذ جامعي	18	47.37 %
محافظ حسابات	07	18.42 %
موظف اداري	07	18.42 %
محاسب	06	15.79 %
المجموع	38	100 %

المصدر: من اعداد الباحثة حسب نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (04): يبين توزيع العينة حسب الوظيفة



المصدر: من اعداد الباحثة حسب نتائج الاستبيان

من خلال الجدول (06) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة يتضح لنا أن أكثر من أكبر عدد من أفراد العينة يعملون كأساتذة جامعيين بينما العدد الآخر من أفراد العينة يتوزع بين مهنة المحاسبين ومحافظي الحسابات وموظفي الادارة حيث بلغت النسبة المئوية للأساتذة الجامعيين 47.37 % في حين كانت نسبة محافظي الحسابات والمحاسبين 18.42 % ونسبة موظفي الادارة 15.79 % أي تم التركيز في هذه الدراسة على الأساتذة الجامعيين، يمكننا من معرفة آرائهم حول آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية ومدى امكانية تبني معايير القطاع العام في البيئة الجزائرية وتقديم مختلف الاقتراحات والحلول.

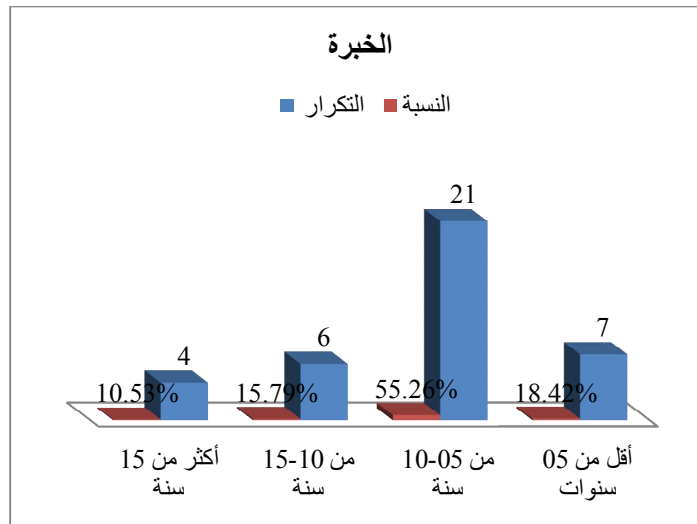
1-5 توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة

جدول رقم (09): توزيع العينة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 05 سنوات	07	% 18.42
من 05-10 سنة	21	% 55.26
من 10-15 سنة	06	% 15.79
أكثر من 15 سنة	04	% 10.53
المجموع	38	% 100

المصدر: من اعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم (05): يبين توزيع العينة حسب الخبرة



المصدر: من اعداد الباحثة حسب نتائج الاستبيان

يمثل الجدول رقم (06) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة، حيث نجد أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة في العمل تتراوح بين 05 سنوات و 10 سنة بنسبة مئوية 55.26% وهي نسبة مهمة جداً إذ من الممكن أن تفضي على الدراسة نوع من الدقة والقرب أكثر من الواقع، تليها نسبة الأفراد الذين لا تزيد خبرتهم عن 05 سنوات حيث قدرت ب 18.42% ثم تليها الأفراد الذين خبرتهم من 10-15 سنة بنسبة قدرت ب 15.79 %، ثم أولئك الذين تزيد خبرتهم عن 15 سنة بنسبة مئوية قدرت ب 10.53%.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى الأدوات المستخدمة في إثبات الصدق والاتساق الداخلي والبنائي لمحاور الاستبيان، والأدوات الإحصائية المستخدمة في التحليل،

1- صدق أداة الدراسة:

يقصد بصدق الاستبيان أن تقيس أسئلة الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقامت الباحثة بالتأكد من صدق الاستبيان بطريقتين:

1-1- صدق المحكمين: قبل نشر الاستبيان على أفراد العينة تم عرضه على الأساتذة المحكمين في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي، متخصصين في المحاسبة والمراجعة والإحصاء، وذلك للاسترشاد بآرائهم في مدى مناسبة فقرات الاستبيان للهدف منها، وكذلك التأكد من صحة الصياغة اللغوية ووضوحها، وقد تم الأخذ بملاحظات والتوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين، وقد تمت صياغة الاستبيان بشكل نهائي.

1-2- صدق المقياس:

1-2-1- صدق الاتساق الداخلي:

ويقصد بالاتساق الداخلي قوة الارتباط بين الدرجات كل فقرة من فقرات الاستبيان، والدرجة الكلية للمحور الرئيسي الذي تنتمي إليه، أي يقيس مدى صدق فقرات المقياس لقياس الأهداف، وتم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة البالغ حجمها (38)، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

- الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

جدول رقم (10): بين الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	الارتباط المصحح	مستوى الدلالة
1	هل المحاسبة العمومية تخدم نشاطا معيناً هو النشاط الحكومي ، أي أن أصول المحاسبة وقواعدها وأساليبها مطبقة على النشاط الحكومي.	0.907	0.914	0.000
2	هل الشخصية المعنوية لمؤسسات الدولة مستقلة و ذلك لأن نشاطا يتم بحرية مسؤوليتها.	0.921	0.614	0.000

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

3	هل للمؤسسات العمومية الإدارية للدولة لها رأس مال محدد تقوم باستغلاله.	0.934	0.322	0.000
4	هل الإيرادات والنفقات العامة تدفقات نقدية مستقلة دون ارتباطها بالسنوات السابقة.	0.927	0.493	0.000
5	هل نظام المحاسبة العمومية يستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية وتقدم بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.	0.907	0.914	0.000
6	هل أعوان تنفيذ نظام المحاسبة العمومية هم الأمر بالصرف، المحاسب العمومي، الوكيل بالصرف والمراقب المالي.	0.920	0.631	0.000
7	هل نظرية الأموال المخصصة هي النظرية الأنسب لسير الأموال العامة، والأسس المعتمدة في المحاسبة العمومية بما فيها الأساس النقدي والالتزام والاستحقاق.	0.929	0.422	0.000

يتضح من الجدول السابق أن المحور الأول: "واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، مرتبطة ارتباطاً طردياً مع جميع الفقرات التي تقيسه وتراوحت معاملات الارتباط بين (0.907-0.934) وجميعها دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05) وتدل على ارتباط الفقرات التي تقيس المحور الأول بمجالها، مما يعني أنها متسقة داخلياً مع المجال الذي تقيسه، وهي أساسية في قياسه.

- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS.

جدول رقم (11): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والتوافق مع المعايير الدولية

للقطاع العام IPSAS

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	الارتباط المصحح	مستوى الدلالة
1	هل ترى أن الممارسة العمومية وفق القوانين الحالية ملائمة للتطورات الاقتصادية الحالية.	0.842	0.517	0.000
2	هل ترى ضرورة إصلاح أو تعديل القوانين الحالية المعمول بها في تنفيذ المحاسبة العمومية.	0.839	0.559	0.000
3	هل أن إصلاح نظام المحاسبة العمومية الحالي ليتوافق مع معايير القطاع الحكومي أصبح أمراً حتمياً.	0.842	0.520	0.000

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

4	هل ترى بأن المعايير المحاسبية للقطاع الحكومي في مجملها ملائمة للواقع المهني الجزائري.	0.842	0.517	0.000
5	هل ترى بأن البيئة الجزائرية ملائمة لتطبيق المعايير المحاسبية للقطاع الحكومي بحذافرها.	0.850	0.386	0.000
6	هل ترى ضرورة اصدار مخطط محاسبي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية للقطاع الحكومي.	0.843	0.493	0.000
7	هل تعتقد بأن القوائم المالية الجديدة ستوفر كل المعلومات التي تفي باحتياجات مستخدميها من مختلف الأطراف الوطنية والدولية.	0.841	0.529	0.000

يتضح من الجدول السابق أن المحور الثاني: "إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS"، مرتبطة ارتباطا طرديا مع جميع الفقرات التي تقيسه وتراوحت معاملات الارتباط بين (0.839-0.850) وجميعها دالة احصائيا عند مستوى معنوية (0.05) وتدل على ارتباط الفقرات التي تقيس المحور الثاني بمجالها، مما يعني أنها متسقة داخليا مع المجال الذي تقيسه، وهي أساسية في قياسه.

- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: مشاكل ومعوقات اصلاح نظام المحاسبة العمومية.

جدول رقم (12): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: مشاكل ومعوقات اصلاح نظام المحاسبة العمومية

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	الارتباط المصحح	مستوى الدلالة
1	هل اختلاف الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير القطاع العام.	0.841	0.527	0.000
2	هل التشريعات القانونية والضريبية في الجزائر تلائم التطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي.	0.835	0.617	0.000
3	هل المورد البشري في الجزائر مؤهل وبالعدد الكافي لتطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي.	0.845	0.472	0.000
4	هل التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة العمومية كافي لتطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي.	0.838	0.569	0.000
5	هل هناك درجة وعي وفهم كامل لمستخدمي القوائم المالية	0.837	0.589	0.000

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

			للدولة لاتخاذ قرارات رشيدة.	
0.000	0.387	0.852	هل تعتبر مخرجات النظام المحاسبي العمومي في الجزائر تلقى قبول دولي.	6
0.000	0.493	0.843	هل هنالك قوانين وتنظيمات صارمة لحوكمة مؤسسات القطاع العام في الجزائر.	7

يتضح من الجدول السابق أن المحور الثالث: " مشاكل ومعوقات نظام المحاسبة العمومية "، مرتبطة ارتباطا طرديا مع جميع الفقرات التي تقيسه وتراوحت معاملات الارتباط بين (0.835-0.852) وجميعها دالة احصائيا عند مستوى معنوية (0.05) وتدل على ارتباط الفقرات التي تقيس المحور الثاني بمجالها، مما يعني أنها متسقة داخليا مع المجال الذي تقيسه، وهي أساسية في قياسه.

2- صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة:

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، ويوضح الجدول التالي رقم (13) مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، وعلاقتها القوية بالهدف العام للدراسة، وبذلك تكون الباحثة قد تحققت من أن المقياس يتسم بدرجة عالية من الصدق.

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

الرقم	المحور	معامل الارتباط	الارتباط المصحح	مستوى الدلالة
1	واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	0.685	0.560	0.000
2	اصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS.	0.716	0.503	0.000
3	مشاكل ومعوقات اصلاح نظام المحاسبة العمومية	0.648	0.624	0.000

3- ثبات أداة الدراسة:

للتأكد من ثبات المقياس قامت الباحثة بتطبيق هذا المقياس على عينة استطلاعية مكونة من (38) من محافظي الحسابات والمحاسبين والأساتذة الجامعيين والموظفين الإداريين من خارج عينة الدراسة، ومن تم استخدام الطرق التالية:

3-1- طريقة التجزئة النصفية:

وفيها تجزأ أداة القياس إلى جزأين يشمل الجزء الأول على الفقرات الفردية الترتيب، ويشمل الجزء الثاني على الفقرات الزوجية الترتيب، تم إيجاد معامل الارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل قسم وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سييرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية: معامل الثبات $2r \div r+1$ ، حيث r يمثل الارتباط، ويوضح الجدول رقم (14) ثبات أداة القياس بطريقة التجزئة النصفية.

جدول رقم (14): يبين معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

الرقم	محتوى المحور	التجزئة النصفية		
		عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الثبات
01	واقع نظام المحاسبة العمومي في الجزائر	7	0.918	0.957
02	اصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS.	7	0.676	0.806
03	مشاكل ومعوقات اصلاح نظام المحاسبة العمومية	7	0.436	0.607

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

ونلاحظ من خلال جدول رقم (14) أن قيمة معامل ارتباط سييرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) لردود المستجوبين على جميع المحاور ذات قيمة أكبر من قيمة الحد الأدنى المقبول معامل ارتباط سييرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) 60%، وهذا يعني توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

4- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم تفرغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج التحليل الإحصائي SPSS، وتم استخدام الاختبارات الإحصائية اللامعلمية، وذلك لأن مقياس ليكرت هو مقياس ترتيبي وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

- 1- النسب المئوية والتكرارات والانحرافات المعيارية والمتوسط الحسابي النسبي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي من أجل معرفة تكرار فئات متغير ما ويفيد الباحثة في وصف عينة الدراسة.
- 2- اختبار ألفا كرونباخ، وطريقة التجزئة النصفية، وذلك من أجل معرفة ثبات فقرات الاستبيان.

3- اختبار كولومجروف-سمرنوف، لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.

4- معامل ارتباط سبيرمان، لقياس درجة الارتباط، ويستخدم هذا الاختبار لدراسة العلاقة بين المتغيرات في حالة البيانات اللامعلمية.

المبحث الثالث: نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها

سنحاول في هذا المبحث مناقشة نوع البيانات التي تم الحصول عليها من خلال أداة الدراسة من أجل تحديد نوع الاختبارات اللازمة لتحليل فقرات الاستبيان واختبار الفرضيات، ثم تتعرض الباحثة بعد ذلك لتحليل فقرات محور الاستبيان ومناقشة الفرضيات من أجل إثباتها أو نفيها وذلك عن طريق استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة.

المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف-سمرنوف) وتحليل فقرات الدراسة:

1- اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف-سمرنوف)

سنعرض اختبار كولمجروف-سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويوضح الجدول التالي رقم (15) نتائج الاختبار حيث تبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور.

جدول رقم (15): يبين اختبار التوزيع الطبيعي (One Sample Kolmogorov-Smirnov)

الرقم	محتوى المحور	عدد الفقرات	قيمة الاختبار Z	مستوى المعنوية
1	واقع نظام المحاسبة العمومي في الجزائر	07	0.192	0.000
2	اصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS.	07	0.177	0.000
3	مشاكل ومعوقات اصلاح نظام المحاسبة العمومية	07	0.139	0.000
	جميع الفقرات	21	0.222	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج SPSS

ويوضح الجدول التالي رقم (15) نتائج الاختبار حيث أن قيمة الاختبار Z صغيرة (أي اصغر من قيمة Z الجدولية 2.02 وكذلك قيمة مستوى الدلالة اكبر من 0.05) ($Sig \geq 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

2- تحليل واختبار فقرات الاستبيان

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (*One Sample T Test*) لتحليل فقرات الاستبيان، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.02 (أو مستوى الدلالة أقل من 0.05 والمعدل النسبي أكبر من 60%)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها.

إذا كانت قيمة T المحسوبة أصغر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.02 (أو مستوى الدلالة أقل من 0.05 والمعدل النسبي أقل من 60%)، وتكون آراء أفراد العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من 0.05.

1- تحليل فقرات المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

جدول رقم(16): يبين تحليل فقرات المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المعدل النسبي	T قيمة	مستوى الدلالة
01	هل المحاسبة العمومية تخدم نشاطا معيناً هو النشاط الحكومي، أي أن أصول المحاسبة وقواعدها وأساليبها مطبقة على النشاط الحكومي.	3.911	1.25129	0.7822	10.062	0.000
02	هل الشخصية المعنوية لمؤسسات الدولة مستقلة و ذلك لأن نشاطا يتم بحرية مسؤوليتها.	3.733	1.28837	0.7466	7.863	0.000
03	هل للمؤسسات العمومية الإدارية للدولة لها رأس مال محدد تقوم باستغلاله.	4.0628	1.16358	0.81256	12.624	0.000
04	هل الإيرادات والنفقات العامة السنوية تدفقات نقدية مستقلة دون ارتباطها بالسنوات السابقة.	3.9738	1.23729	0.79476	10.877	0.000
05	هل نظام المحاسبة العمومية يستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية وتقدم بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.	3.9738	1.22446	0.79476	10.991	0.000
06	هل أعوان تنفيذ نظام المحاسبة العمومية هم الأمر بالصرف، المحاسب العمومي، الوكيل بالصرف	3.9267	1.21606	0.78534	10.532	0.000

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

					والمراقب المالي.
0.000	3.900	0.68376	1.48411	3.4188	07 هل نظرية الأموال المخصصة هي النظرية الأنسب لسير الأموال العامة، والأسس المعتمدة في المحاسبة العمومية بما فيها الأساس النقدي والالتزام والاستحقاق.
0.000	14.204	0.79438	0.94565	3.9719	جميع الفقرات

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج SPSS

- يتضح من خلال الجدول رقم(16) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول (واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر) مرتبة تنازليا حسب المعدل النسبي لكل فقرة كما يلي:
- 1- في الفقرة رقم 03 بلغ المعدل النسبي 81.256% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المؤسسات العمومية الإدارية للدولة ليس لها رأس مال محدد تقوم باستغلاله..
- 2- في الفقرة رقم 04 و 05 بلغ المعدل النسبي 79.476% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن الإيرادات والنفقات العامة السنوية تدفقات نقدية مستقلة دون ارتباطها بالسنوات السابقة. وأن نظام المحاسبة العمومية يستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية وتقدم بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.
- 3- في الفقرة رقم 06 بلغ المعدل النسبي 78.534% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن أعوان تنفيذ نظام المحاسبة العمومية هم الأمر بالصرف، المحاسب العمومي، الوكيل بالصرف والمراقب المالي.
- 4- في الفقرة رقم 01 بلغ المعدل النسبي 78.22% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن هل المحاسبة العمومية تخدم نشاطا معيناً هو النشاط الحكومي ، أي أن أصول المحاسبة وقواعدها وأساليبها مطبقة على النشاط الحكومي.
- 5- في الفقرة رقم 02 بلغ المعدل النسبي 74.66% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن الشخصية المعنوية لمؤسسات الدولة مستقلة و ذلك لأن نشاطا يتم بحرية مسؤوليها.
- 6- في الفقرة رقم 07 بلغ المعدل النسبي 68.376% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن نظرية الأموال المخصصة هي النظرية الأنسب لسير الأموال العامة، والأسس المعتمدة في المحاسبة العمومية بما فيها الأساس النقدي والالتزام والاستحقاق

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

ويتبين لنا من الجدول رقم(16) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول "نظام المحاسبة العمومي في الجزائر" يساوي 3.9719، والمعدل النسبي يساوي 79.438% وهو أكبر من المعدل النسبي المحايد 60% وأن قيمة T المحسوبة تساوي 14.204 وهي أكبر من قيمة T الجدولية 1.96 ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 .

2- تحليل فقرات المحور الثاني: اصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS

جدول رقم(17): يبين تحليل فقرات المحور الثاني: اصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام

IPSAS

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المعدل النسبي	T قيمة	مستوى الدلالة
01	هل ترى أن الممارسة للمحاسبة العمومية وفق القوانين الحالية ملائمة للتطورات الاقتصادية الحالية.	4.0471	1.16659	0.80942	12.405	0.000
02	هل ترى ضرورة اصلاح أو تعديل القوانين الحالية المعمول بها في تنفيذ المحاسبة العمومية.	4.1885	1.15898	0.8377	14.172	0.000
03	هل أن اصلاح نظام المحاسبة العمومية الحالي ليتوافق مع معايير القطاع الحكومي أصبح أمرا حتميا.	4.1309	1.14185	0.82618	13.688	0.000
04	هل ترى بأن المعايير المحاسبية للقطاع الحكومي في مجملها ملائمة للواقع المهني الجزائري.	4.2042	1.05889	0.84084	15.717	0.000
05	هل ترى بأن البيئة الجزائرية ملائمة لتطبيق المعايير المحاسبية للقطاع الحكومي بخلافها.	3.6597	1.22446	0.73194	6.170	0.000
06	هل ترى ضرورة اصدار مخطط محاسبي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية للقطاع الحكومي.	3.8743	1.30784	0.77486	9.239	0.000
07	هل تعتقد بأن القوائم المالية الجديدة ستوفر كل المعلومات التي تفي باحتياجات مستخدميها من مختلف الأطراف الوطنية والدولية.	4.1099	1.18475	0.82198	12.948	0.000
جميع الفقرات		3.9287	0.78190	0.78574	16.415	0.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على نتائج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم(17) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني "إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS" مرتبة تنازليا حسب المعدل النسبي لكل فقرة كما يلي:

1- في الفقرة رقم 4 بلغ المعدل النسبي 84.084% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المعايير المحاسبية للقطاع الحكومي في مجملها ملائمة للواقع المهني الجزائري.

2- في الفقرة رقم 2 بلغ المعدل النسبي 83.77% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن هناك ضرورة ملحة لإصلاح و تعديل القوانين الحالية المعمول بها في تنفيذ المحاسبة العمومية.

3- في الفقرة رقم 3 بلغ المعدل النسبي 82.618% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن إصلاح نظام المحاسبة العمومية الحالي ليتوافق مع معايير القطاع الحكومي أصبح أمرا حتميا.

4- في الفقرة رقم 7 بلغ المعدل النسبي 82.198% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن القوائم المالية الجديدة ستوفر كل المعلومات التي تفي باحتياجات مستخدميها من مختلف الأطراف الوطنية والدولية.

5- في الفقرة رقم 1 بلغ المعدل النسبي 80.942% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن الممارسة للمحاسبة العمومية وفق القوانين الحالية ملائمة للتطورات الاقتصادية الحالية.

6- في الفقرة رقم 6 بلغ المعدل النسبي 77.486% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن هناك ضرورة ملحة لإصدار مخطط محاسبي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية للقطاع الحكومي.

7- في الفقرة رقم 5 بلغ المعدل النسبي 73.194% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن هل ترى بأن البيئة الجزائرية ملائمة لتطبيق المعايير المحاسبية للقطاع الحكومي بحذافرها.

ويتبين لنا من الجدول رقم(17) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني "إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS" يساوي 3.9287، والمعدل النسبي يساوي 78.574% وهو أكبر من المعدل النسبي المحايد 60% وأن قيمة T المحسوبة تساوي 16.415 وهي أكبر من قيمة T الجدولية 1.96 ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 .

وبصفة عامة نستنتج من خلال ما سبق أن إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ليتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS أصبح ضرورة ملحة.

3- تحليل فقرات المحور الثالث: مشاكل ومعوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية

جدول رقم(18): يبين تحليل فقرات المحور الثالث: مشاكل ومعوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المعدل النسبي	T قيمة	مستوى الدلالة
01	هل اختلاف الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير القطاع العام.	3.3979	1.70720	0.67958	3.221	0.002
02	هل التشريعات القانونية والضريبية في الجزائر تلائم التطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي.	4.2827	1.20248	0.85654	14.742	0.000
03	هل المورد البشري في الجزائر مؤهل وبالعدد الكافي لتطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي.	3.8010	1.39254	0.7602	7.950	0.000
04	هل التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة العمومية كافي لتطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي.	4.0524	1.20411	0.81048	12.079	0.000
05	هل هناك درجة وعي وفهم كامل لمستخدمي القوائم المالية للدولة لاتخاذ قرارات رشيدة.	3.8220	1.30171	0.7644	8.727	0.000
06	هل تعتبر مخرجات النظام المحاسبي العمومي في الجزائر تلقى قبول دولي.	4.0262	1.20715	0.80524	11.746	0.000
07	هل هنالك قوانين وتنظيمات صارمة لحوكمة مؤسسات القطاع العام في الجزائر.	3.7906	1.27243	0.75812	8.587	0.000
جميع الفقرات		3.8581	0.88877	0.77162	13.344	0.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

- يتضح من خلال الجدول رقم(18) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثالث "مشاكل ومعوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية" مرتبة تنازليا حسب المعدل النسبي لكل فقرة كما يلي:
- 1- في الفقرة رقم2 بلغ المعدل النسبي 85.654% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن التشريعات القانونية والضريبية في الجزائر لا تلائم التطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي.
 - 2- في الفقرة رقم4 بلغ المعدل النسبي 81.048% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة العمومية غير كافي لتطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي.
 - 3- في الفقرة رقم6 بلغ المعدل النسبي 80.524% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن مخرجات النظام المحاسبي العمومي في الجزائر لا تلقى قبول دولي.

- 4- في الفقرة رقم 5 بلغ المعدل النسبي 76.44% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه لا توجد هناك درجة وعي وفهم كامل لمستخدمي القوائم المالية للدولة لاتخاذ قرارات رشيدة.
- 5- في الفقرة رقم 3 بلغ المعدل النسبي 76.02% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المورد البشري في الجزائر غير مؤهل وبالعدد الكافي للتطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي.
- 6- في الفقرة رقم 7 بلغ المعدل النسبي 75.812% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه لا توجد قوانين وتنظيمات صارمة لتطبيق مبادئ لحوكمة مؤسسات القطاع العام في الجزائر.
- 7- في الفقرة رقم 1 بلغ المعدل النسبي 67.859% ومستوى الدلالة 0.002 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن اختلاف الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير القطاع العام.
- ويتبين لنا من الجدول رقم (18) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث "مشاكل ومعوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية" يساوي 3.8581، والمعدل النسبي يساوي 77.162% وهو أكبر من المعدل النسبي المحايد 60% وأن قيمة T المحسوبة تساوي 13.344 وهي أكبر من قيمة T الجدولية 1.96 ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 .

4- جميع المحاور

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول الموالي والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة المتعلقة بآثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على جودة النظام المحاسبي العمومي.

جدول رقم(19): يبين تحليل جميع محاور الدراسة

الرقم	المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المعدل النسبي	T قيمة	مستوى الدلالة
01	واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	3.9719	0.94565	0.79438	14.204	0.000
02	اصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS.	3.9287	0.78190	0.78574	16.415	0.000
03	مشاكل ومعوقات اصلاح نظام المحاسبة العمومية	3.9712	0.96305	0.79424	13.937	0.000
	جميع المحاور	3.932475	0.98367	0.786495	16.474	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم(19) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة المتعلقة بأثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على جودة النظام المحاسبي العمومي، مرتبة تنازليا حسب المعدل النسبي لكل محور كما يلي:

1- في المحور رقم 1 بلغ المعدل النسبي 79.438% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

2- في المحور رقم 3 بلغ المعدل النسبي 79.424% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن مشاكل ومعوقات تواجه إصلاح نظام المحاسبة العمومية والتطبيق السليم للمعايير القطاع العام للمحاسبة العمومية.

3- في المحور رقم 2 بلغ المعدل النسبي 78.190% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن هناك ضرورة ملحة لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS.

ويتبين لنا من الجدول رقم(18) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحاور الثلاثة يساوي 3.932475، والمعدل النسبي يساوي 78.6495% وهو أكبر من المعدل النسبي المحايد 60% وأن قيمة T المحسوبة تساوي 16.474 وهي أكبر من قيمة T الجدولية 1.96 ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 وتشير تلك النتائج بأن تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على مساهمتها في عملية الإصلاح ليست بدرجة كافية.

المطلب الثاني: تحليل الفقرات واختبار الفرضيات باستخدام علاقة الارتباط

سوف نقوم من خلال هذا المطلب بعرض وتحليل نتائج اختبار فقرات وفرضيات الدراسة باستخدام اختبار علاقة الارتباط بمعامل بيرسون (Corrélation de Pearson).

وسنحاول استخدام معامل الارتباط بيرسون (Corrélation de Pearson) لتحليل واختبار فقرات وفرضيات الدراسة.

في إطار التساؤلات يتم التحقق من صحة فروض الدراسة كما يلي:

1- الفرضية الأولى: توجد علاقة ارتباطيه عند مستوى دلالة يساوي $\alpha=0.05$ بين دوافع إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية بالتخلي عن تطبيق الأساس النقدي وتطبيق أساس الاستحقاق الكامل وفق IPSAS.

تم استخدام اختبار بيرسون (Corrélation de Pearson) لإيجاد العلاقة.

جدول رقم (20): يبين معامل الارتباط بين دوافع إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية بالتخلي عن تطبيق الأساس

النقدي وتطبيق أساس الاستحقاق الكامل وفق IPSAS

المحور	الإحصاءات	وتطبيق أساس الاستحقاق الكامل وفق IPSAS
دوافع إصلاح وتطوير نظام المحاسبة	معامل الارتباط	0.728
العمومية بالتخلي عن تطبيق الأساس	مستوى الدلالة	0.000
النقدي	حجم العينة	38

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

ويتبين لنا من الجدول رقم (20) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط r المحسوبة تساوي 0.728 وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط r الجدولية والتي تساوي 0.117 مما يدل على وجود علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ بين دوافع إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية بالتخلي عن تطبيق الأساس النقدي وتطبيق أساس الاستحقاق الكامل وفق IPSAS.

2- الفرضية الثانية: توجد علاقة ارتباطيه عند مستوى دلالة يساوي $\alpha=0.05$ بين تبني IPSAS في القطاع العام لتحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتوفير أدوات المساءلة عن الأداء.

تم استخدام اختبار بيرسون (Corrélation de Pearson) لإيجاد العلاقة بين تبني IPSAS في القطاع العام لتحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتوفير أدوات المساءلة عن الأداء، عند مستوى دلالة يساوي $\alpha=0.05$.

جدول رقم(21): يبين معامل الارتباط بين تبني IPSAS في القطاع العام لتحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتوفير أدوات المساءلة عن الأداء

المحور	الإحصاءات	وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتوفير أدوات المساءلة عن الأداء
تبني IPSAS في القطاع العام لتحقيق الشفافية في تسيير المال العام	معامل الارتباط	0.76
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	38

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS

ويتبين لنا من الجدول رقم (21) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط r المحسوبة تساوي 0.76 وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط r الجدولية والتي تساوي 0.117 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ بين تبني IPSAS في القطاع العام لتحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتوفير أدوات المساءلة عن الأداء، أي أنه تبني المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في القطاع العام يسمح بتحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتوفير أدوات المساءلة عن الأداء، والمحافظة على فساد المال العام.

3- الفرضية الثالثة: توجد علاقة ارتباطية عند مستوى دلالة يساوي $\alpha=0.05$ بين مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تطوير نظام محاسبي فعال يعرض مجمل أصول وخصوم الدولة و تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي لتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير المال العام.

تم استخدام اختبار بيرسون (Corrélation de Pearson) لإيجاد العلاقة بين مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بشكل فعال يعرض مجمل أصول وخصوم الدولة و تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي لتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير المال العام، عند مستوى دلالة يساوي $\alpha=0.05$.

جدول رقم(22) يبين معامل الارتباط بين مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بشكل فعال يعرض مجمل أصول وخصوم الدولة و تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي لتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير المال العام.

المحور	الإحصاءات	و تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي لتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير المال العام
مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بشكل فعال	معامل الارتباط	0.562
يعرض مجمل أصول وخصوم الدولة	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	38

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS

ويتبين لنا من الجدول رقم(22) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط r المحسوبة تساوي 0.562 وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط r الجدولية والتي تساوي 0.117 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ بين مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بشكل فعال يعرض مجمل أصول وخصوم الدولة و تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي لتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير المال العام، أي أن مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بشكل فعال يعرض مجمل أصول وخصوم الدولة سوف يساهم في تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير المال العام والحد من الفساد المالي والإداري في القطاع العام.

4- الفرضية الرابعة: توجد علاقة ارتباطية عند مستوى دلالة يساوي $\alpha=0.05$ بين تبني مشروع المخطط المحاسبي للدولة وتطبيق قواعد أساس الاستحقاق و تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن النفقات والإشمارات العمومية وعرضها في القوائم المالية.

تم استخدام اختبار بيرسون (Corrélation de Pearson) لإيجاد العلاقة بين تبني مشروع المخطط المحاسبي للدولة وتطبيق قواعد أساس الاستحقاق و تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن النفقات والإشمارات العمومية وعرضها في القوائم المالية، عند مستوى دلالة يساوي $\alpha=0.05$.

جدول رقم(23) يبين معامل الارتباط بين تبني مشروع المخطط المحاسبي للدولة وتطبيق قواعد أساس الاستحقاق و تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن النفقات والإستثمارات العمومية وعرضها في القوائم المالية

المحور	الإحصاءات	تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن النفقات والإستثمارات العمومية وعرضها في القوائم المالية
تبني مشروع المخطط المحاسبي للدولة وتطبيق قواعد أساس الإستهقاق	معامل الارتباط	0.579
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	38

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

ويتبين لنا من الجدول رقم(23) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط r المحسوبة تساوي 0.579 وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط r الجدولية والتي تساوي 0.117 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ بين تبني مشروع المخطط المحاسبي للدولة وتطبيق قواعد أساس الاستحقاق و تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن النفقات والإستثمارات العمومية وعرضها في القوائم المالية، أي أن تبني مشروع المخطط المحاسبي للدولة وتطبيق قواعد أساس الاستحقاق سوف يقوم بتحقيق جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن النفقات والإستثمارات العمومية وعرضها في القوائم المالية، للمستخدمين و اتخاذ قرارات رشيدة بناءا عليها، وتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير المال العام.

خلاصة الفصل:

من خلال مشروع تحديث نظام الميزانية العامة للدولة التمسنا ضرورة التخلي جذريا على النظام المحاسبة العمومية القديم الذي يعتمد في أساسه على الأساس النقي والذي يعاني أساسا من عدد كبير من العيوب والنقائص التي تم ذكرها سابقا، فالمخطط الجديد للدولة أي تحديث المشروع الميزاني المعتمد أساسا على أساس الاستحقاق الكامل سيكون محل تطبيق اطار قانوني ونظامي، وهذا ما نجده من خلال القانون المتعلق بنظام المحاسبة العمومية للإدارات والمؤسسات الحكومية والمرسوم التنفيذي وكذا القرار الرسمي لوزارة المالية.

رغم تطبيق مشروع الاصلاح الميزاني الجديد للدولة سينتج عنه بعض الصعوبات والعوائق المحتملة التي تصبح مسألة الانتقال إلى تطبيق أساس الاستحقاق الكامل إلا أن هذه المسألة من شأنها أن تخلف عدة آثار ايجابية لعلها تقود الإدارات والمؤسسات الحكومية إلى الأحسن والأفضل.

تمهيد:

تشهد الآونة الأخيرة في مجال المحاسبة العمومية عدة تغيرات جذرية أدخلت على الممارسات المحاسبية العمومية التقليدية التي برهنت قصورها وفشلها في خدمة الصالح العام، وعكست في بعض قواعدها ومبادئها التقليدية صورة مشوهة وأكدت لمهنة المحاسبة العمومية التي جعلت منها إحدى أدوات المحسوبة المتنوعة ومؤخرة للتنمية واتخاذها طريقا سهلا للتلاعب والفساد، كما أن ترك الأساس النقدي وتبني أساس الاستحقاق الكامل أو أحد أشكال أساس الاستحقاق المعدل يعد الوجه البارز لتلك التغيرات التي جاءت كضرورة ملحة فرضتها التطورات المتسارعة في مختلف مجالات المعرفة فهذا فرض على المعنيين والملمزين بالمحاسبة العمومية الالتحاق بالتطورات والتغيرات التي حصلت على واقعها.

ومن الملاحظ أن بيئة الممارسات والتعاملات المحاسبية في وحدات القطاع العام بخصائص تميزها عن وحدات القطاع الخاص، الأمر الذي أوجب بناء وتأسيس إطار وقواعد ومعايير مستقلة للمحاسبة العمومية مراعية لذلك الاختلاف مع اعطائها له حقه، ومن غير ذلك لا نستطيع تخمين أو توقع نجاح تبني الممارسات المحاسبية العمومية لقواعد أو مفاهيم أو أطر محاسبية أو اقتصادية أو إدارية خارجية أخرى.

وستتناول في هذا الفصل دراسة لثلاث مباحث وهي:

- ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- واقع نظام المحاسبة العمومي الجزائري؛
- تطوير مشروع نظام المحاسبة العمومية.

المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:

تلعب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الدور الفعال فيما يتعلق بمعايير إعداد وعرض إحصائيات المالية العامة هي بمثابة جزء من الجهد العالمي المبذول من أجل الرقي والتحسين للمحاسبة العمومية، وشفافية عمليات الحكومة.

وسنعرض في هذا المبحث المطالب التالية:

- التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- دور وأهداف مجلس المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

المطلب الأول: التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع IPSAS

تعني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد و الأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارستها وتوحيد معالجتها للأمور المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تصدر عن المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام، وكذلك فإنه في ضوء اتباع الحكومات للأساس النقدي أو أساس الالتزام الذي تضعف فيه عملية الرقابة على الانفاق الرأس مالي بما يعرض المال العام للضياع بسبب غياب أبسط وسائل ضبط الموجودات الحكومية وجاء وضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) International Public Sector Accounting

Standards

والتي يتبنى مسؤولية إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتعنى هذه المعايير بإصدار التقارير المالية وفقا لكل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، وقد صدر لغايات تاريخه 32 معيارا مبنية في الجدول اذناه وجاءت شاملة لمعالجة كافة القضايا المحاسبية المتعلقة بالإفصاح والعرض والذين يشكلان قاعدة الإبلاغ المالي من خلال التقارير المالية التي تصدر عن الأنظمة المحاسبية الحكومية التي تطبق هذه المعايير إضافة إلى معيار يتعلق بالإبلاغ المالي المستند إلى الأساس النقدي¹.

وتعتمد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تعنى بالمحاسبة المستندة على أساس الاستحقاق، على المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS.

¹ - خالد الجعارات، " دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، ص: 15.

الفصل الثاني: مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

على الأجهزة الحكومية المعروفة بمنشآت الأعمال الحكومية تطبيق هذه المعايير أي معايير IFRS، حيث

أن نصوص معايير IPSAS مستمدة من نصوص معايير IFRS.

جدول رقم (01): معايير المحاسبة الحكومية للقطاع العام (IPSAS)

رقم المعيار	مسمى المعيار	معايير IFRS ذات العلاقة
IPSAS 1	عرض القوائم المالية	IAS1
IPSAS 2	قائمة التدفقات النقدية	IAS7
IPSAS 3	السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	IAS 8
IPSAS 4	أثار التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية	IAS21
IPSAS 5	تكاليف الاقتراض	IAS23
IPSAS 6	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	IAS27 و IFRS
IPSAS 7	الاستثمارات في الشركات الزميلة	IAS 23
IPSAS 8	الاستثمارات في العقود المشتركة	IAS 27
IPSAS 9	الايراد من العمليات التبادلية	IAS 18
IPSAS 10	التقرير المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم	IAS 29
IPSAS 11	عقود الانشاء (المقاولات)	IAS 11
IPSAS 12	المخزون	IAS 2
IPSAS 13	الايجازات	IAS 17
IPSAS 14	الأحداث اللاحقة لفترة الابلاغ المالي	IAS 10
IPSAS 15	الأدوات المالية: الافصاح والعرض	IAS 29
IPSAS 16	الممتلكات المستثمرة (الاستثمارات العقارية)	IAS 40
IPSAS 17	الممتلكات المنشآت والمعدات	IAS 16
IPSAS 18	الافصاح القطاعي	IFRS 8
IPSAS 19	المخصصات الالتزامات الطارئة والأصول الطارئة	IAS 37
IPSAS 20	الافصاح عن الأطراف ذات العلاقة	IAS 24
IPSAS 21	الانخفاض في الأصول الغير مولدة للنقدية	IAS 36
IPSAS 22	الافصاح عن المعلومات المتعلقة بالقطاع الحكومي العام	لا يوجد
IPSAS 23	الايراد من العمليات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	لا يوجد

الفصل الثاني: مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

IPSAS 24	عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية	لا يوجد
IPSAS 25	منافع الموظفين	IAS 19
IPSAS 26	الانخفاض في الأصول المولدة	IAS 36
IPSAS 27	الزراعة	IAS 41
IPSAS 28	الأدوات المالية: الغرض	IAS 32
IPSAS 29	الأدوات المالية الاعتراف والقياس	IAS 39
IPSAS 30	الأدوات المالية الإفصاح	IAS 7
IPSAS 31	الأصول الغير الملموسة	IAS 38
IPSAS 32	ترتيبات الامتيازات المشتركة	IFRIC 12
	الابلاغ المالي المعتمد	

ومن خلال التعرف على ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وهدف كل معيار بإيجاز سنتطرق في المطلب الموالي إلى مجال تطبيق وأهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

المطلب الثاني: مجال تطبيق وأهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).

مما لاشك فيه أن معايير مصممة خصيصا ليتم تطبيقها على البيانات المتعلقة بالمؤسسات العمومية والتي سنتعرف عليه الآن في هذا المطلب من مجال وأهداف تطبيقها:

1- مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).

ان المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المتعلقة بالمؤسسات العمومية، وتتضمن مؤسسات القطاع العام الحكومات الوطنية والمحلية (الولاية، البلدية...) والمنشآت المكونة لها (المجالس، المستشفيات، الجامعات...)

ومن خلال نص القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، يمكن أن نستنتج منه مجال تطبيق هذه المعايير:

"يقصد بالمحاسبة العمومية هي كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات و الحسابات و العمليات الخاصة بالمجالس الدستوري، والمجلس الشعبي ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحق والميزانيات والجمعيات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري".

وتستثنى من تطبيق هذه المعايير المؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث يطبق عليها المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الخطوات التالية:

1-1 دراسة إصدارات كل من:

- مجلس معايير المحاسبة الدولية؛

- الهيئات الوطنية لوضع المعايير والسلطات التنظيمية وغيرها من الهيئات الرسمية؛

- هيئات المحاسبة المهنية؛

- المؤسسات الأخرى المعنية بإعداد التقارير المالية في القطاع العام؛

2-1 تشكيل لجان توجيهية أو هيئات استشارية للمشاريع أو لجان فرعية لتقديم مدخلات إلى مجلس معايير

المحاسبة الدولية للقطاع حول مشروع ما؛

3-1 نشر مسودة عرض لإبداء ملاحظات الجمهور المتأثرين بإصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع

العام، وعادة تكون لمدة 4 أشهر على الأقل؛

4-1 دراسة جميع الملاحظات المستلمة و اجراء التعديلات على المعايير المقترحة، حيثما كان ملائماً وعلى ضوء

أهداف المجلس معايير المحاسبة للقطاع العام؛

5-1 نشر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

2- أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

- تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛

- مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية؛

- تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة (محاسبة الذمة المالية) ويقصد بالحقوق المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموع

الحقوق المستحقة التي تكون محلاً لأمر التحصيل يكرس حق الدائن العمومي، حيث تعطي قراءة أوضح المالية

الدولية؛

- تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية؛

- تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية على المعلومات المالية العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على مستوى

أو الدولية؛

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

تفيدها في جانب الأصول تملك بمرور الزمن، وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم،

عملاً بمبدأ القيد المزدوج.

الفصل الثاني: مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

ومن خلال ما تطرقنا إليه في المطلب السابق من مجال وأهداف تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سنتعرض في المطلب الموالي لدور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

المطلب الثالث: دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

ابتداء من 10 نوفمبر 2004 حل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مكان لجنة القطاع العام التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين والذي هو عبارة عن منظمة عالمية لمهنة المحاسبة ثم تأسيسه سنة 1977، والذي تهدف مهنة الأساسية حسب نظامه الداخلي خدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم، والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة، وتعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير والتعبير عن قضايا المصلحة العامة حين تكون الخبرة المهنية أكثر ملائمة¹.

1- دور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB)

وقد قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFACB) بتعيين مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام (IPSASB)، كهيئة مستقلة مسؤولة عن وضع المعايير للمحاسبة في الوحدات الحكومية و الادارية التي لا تهدف لتحقيق الربح، والذي يعمل على أن تكون بياناته موافقة مع المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص ومميزات القطاع العام.

وعلى هذا الأساس يصدر مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام معايير محاسبية عالمية عالية الجودة لإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية على الأساس النقدي الذي يتضمن إفصاحات اجبارية أخرى اختيارية يتم التشجيع على الالتزام بها.

إضافة إلى ذلك، يقوم المجلس بإصدار معايير للمحاسبة وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي يتم مقارنتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عن طريق تعديلها لتناسب مع خصوصيات منشآت القطاع العام، كما يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسألة هامة ذات صلة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير².

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

¹ -الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ج1، ترجمة جمعية المحاسبين العربى للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزاله، عمان، 2009، ص: 4.

² - الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ج1، ترجمة جمعية المحاسبين العربى للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزاله، عمان، 2008، ص: 1.

الفصل الثاني: مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

أما البيانات المالية ذات الغرض العام فهي موجهة لمختلف شرائح المجتمع من أجل رفع مستوى الشفافية في تسيير المال العام وتقديم أدوات المساءلة عن الأداء.

2- أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB):

يهدف المجلس التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين إلى خدمة الصالح العام عن طريق تطوير معايير اعداد التقارير المالية ذات جودة عالية والعمل على تسهيل المقاربة بين المعايير الدولية والوطنية من خلال اصدار مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية في القطاع العام لاستخدامها من طرف الحكومات في العالم ومختلف الوحدات الغير هادفة للربح، حيث تمثل هذه الأخيرة ارشادات عن أفضل الممارسات الدولية في اعداد التقارير المالية من قبل وحدات القطاع العام، من أجل تحسين المساءلة والشفافية المتعلقة المالية التي تعدها الحكومات وفي هذا الاطار يهدف نشاط المجلس إلى تحقيق العناصر أدناه:

- اصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)؛
- تشجيع قبولها وتحقيق التوافق الدولي مع تلك المعايير؛
- نشر وثائق أخرى توفر ارشادات حول قضايا وخبرات تتعلق بإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عنصرها ما في استراتيجية عمل المجلس، الذي يهدف إلى الحفاظ على متطلبات وهيكل ونص المعيار ما لم يكن هناك سبب يأخذ بعين الاعتبار خصائص وطبيعة نشاط القطاع العام.

المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق

قام مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام (31) معيار محاسبي للمحاسبة في وحدات القطاع العام على أساس الاستحقاق، حيث يتم مقارنتها ومطابقتها قدر الامكان مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال محاولة الحفاظ على طبيعة المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعيار وتعديلها للتناسب مع خصائص النشاط في القطاع العام

حيث يتناول هذا المبحث عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق على النحو التالي:

- معايير اعداد وعرض التقارير المالية؛

- معايير معالجة الأصول الملموسة وغير الملموسة؛

- معايير الأدوات المالية؛

- باقي المعايير.

المطلب الأول: معايير اعداد التقارير وعرض البيانات المالية

تحدد معايير عرض البيانات المالية الحكومية طريقة شروط و اعداد القوائم المالية الحكومية وفق متطلبات المعايير التي سنعرضها في هذا المطلب.

المعيار رقم (01): عرض القوائم المالية:

تم إصدار هذا المعيار في ماي 2000، حيث تعرض لعدة تعديلات وفقا لمشروع التحسينات التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، والذي قام بصياغته في شكله النهائي سنة 2009، يهدف هذا المعيار إلى توضيح اجراءات وقواعد إعداد وعرض البيانات المالية للأغراض العامة، مما يرفع من إمكانية المقارنة بين مختلف البيانات المالية لمنشآت القطاع العام، حيث يبين هذا المعيار الإرشادات المتعلقة بهيكل وشكل البيانات المالية والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بنوعية ومحتوى البيانات المالية المعدة على أساس الاستحقاق¹.

المعيار رقم (02): قائمة التدفقات النقدية

يهدف هذا المعيار إلى "تقديم المعلومات حول المتغيرات التاريخية في النقد والنقد المعادل لمنشأة بواسطة بيان تدفق نقدي يبين التدفقات النقدية خلال الفترة الناشئة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية"، ويقصد بالنقد وفقا لهذا المعيار مجموع ودائع الصندوق والودائع تحت الطلب، أما النقد المعادل فيعبر عن

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، ج 1، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة أبو طلال غزاله، عمان،

الفصل الثاني: مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الاستثمارات المالية قصيرة الأجل وعالية السيولة بحيث تكون قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ نقدية متاحة دون أن تخضع إلى مخاطر كبيرة للمتغيرات في القيم¹.

المعيار رقم (06): البيانات المالية الموحدة والمفصلة

يطبق هذا المعيار عند إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة للمنشآت الاقتصادية المسيطر عليها من طرف الدولة أو المنشآت المشتركة الأجنبية والمحلية، باستثناء الوحدات التي تكون فيها السيطرة مؤقتة لكونها مملوكة ومحتفظ بها بغرض التصرف فيها خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الامتلاك، أو الوحدات التي تبحث فيها الإدارة عن مشتر.

وفقا لمتطلبات هذا المعيار، عند إعداد البيانات المالية الموحدة يتم تجميع القوائم المالية للوحدة المسيطرة مع الوحدات التابعة لها، عن طريق دمج البيانات المالية وفق كل سطر من خلال جمع البنود المتماثلة للأصول والالتزامات وصافي الأصول على حقوق الملكية والإيرادات والمصاريف، من أجل أن تعرض البيانات المالية عن المنشأة الاقتصادية وكأنها منشأة واحدة، مع ضرورة حذف الأرصدة والمعاملات فيما بين المنشآت، إضافة إلى ضرورة الإفصاح عن حصص الأقلية بشكل منفصل.

المعيار رقم (10): التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (29)، وفقا لمتطلبات هذا المعيار يجب على وحدات القطاع العام إعادة تقدير وعرض البيانات المالية المسجلة في كل من بيان المركز المالي، بيان التدفقات النقدية وبيان الأداء المالي عن طريق إعادة تقدير المبالغ المسجلة وتعديلها من خلال تطبيق المؤشر العام للأسعار، لأن البيانات المالية في الاقتصاد ذات التضخم المرتفع تعتبر مفيدة إذا تم التعبير عنها وفقا لوحدة القياس السارية في تاريخ التقرير.

وتجدر الإشارة في هذا الإطار، بأن هذا المعيار لا يحدد معدلا مطلقا لتعريف التضخم المرتفع حيث إن عملية تحديد متى يصبح هذا المعدل مرتفعا يخضع للحكم الشخصي، ولكن هنالك مؤشرات لمعدل التضخم المرتفع منها تفضيل عامة الناس الاحتفاظ بمدخراتهم بعملة غير عملة البلد الأصلي، أي عملة مستقرة نسبيا والاحتفاظ بمدخراتهم لأصول غير نقدية².

¹ - محمد خالد المهياني، "المحاسبة الحكومية"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009، ص: 240.

² - خالد أمين عبد الله، "محاسبة منشآت الغير هادفة للربح"، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2010، ص: 169.

المعيار رقم (14): الأحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ المالي

يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الاعتراف وقياس الأحداث والوقائع التي تلي تاريخ إعداد القوائم المالية، حيث يجب التمييز بين آخر يوم من الفترة التي تغطيها القوائم المالية والذي يعبر عنه بتاريخ إعداد التقارير المالية، وبين تاريخ اعتماد وإصدار البيانات المالية بشكلها النهائي من أجل المصادقة عليها من طرف السلطات المختصة، وبالتالي على المنشأة الإفصاح عن المبالغ المعدلة في القوائم المالية نتيجة تسويات محاسبية أو تصويب لأخطاء بحيث تظهر وتعكس وقائع معدلة بعد إعداد التقرير¹.

المعيار رقم (18): تقديم التقارير حول القطاعات

يهدف هذا المعيار إلى تحديد مبادئ لتقديم التقارير المالية حسب القطاعات، ويقصد بالقطاع "نشاط أو مجموعة من الأنشطة القابلة للتمييز للمنشأة والتي يكون من الملائم تقديم المعلومات حولها بشكل منفصل لأغراض تقييم الأداء السابق للمنشأة في تحقيق أهدافها واتخاذ القرارات حول التوزيع المستقبلي للموارد"، وفي معظم الحالات تعكس التصنيفات الرئيسية المعتمدة في الميزانية العامة للدولة القطاعات التي يتم تقديم التقارير المالية عنها².

كما يشجع هذا المعيار عرض البيانات المالية والإفصاح عن أصول وإيرادات ونفقات والتزامات كل قطاع على حدى، مع ضرورة التمييز بين إيرادات القطاع من مخصصات الميزانية والإيرادات من مصادر خارجية.

المعيار رقم (24): عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية

يطبق هذا المعيار على وحدات القطاع العام باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية، والذي يحدد متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية لنتائج تنفيذ ميزانيات وحدات القطاع العام، من أجل تحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتفعيل أدوات المراقبة والمساءلة من خلال إظهار مدى الامتثال للميزانية المصادق عليها و مدى تحقيق النتائج المقدرة.

ومن خلال ما تعرضنا إليها في المطلب السابق من معايير إعداد وعرض التقارير والبيانات المالية سنتطرق في الموالي إلى معايير الأصول الملموسة والغير الملموسة.

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، "مرجع سابق"، 2010، ص: 375.

² - "نفس المرجع"، 2010، ص: 562.

المطلب الثاني: معايير الأصول الملموسة والغير ملموسة

يتناول هذا المطلب عرض متطلبات الإفصاح عن طريقة معالجة الأصول الملموسة وغير الملموسة المحددة في المعايير التي سيتم التطرق إليها.

المعيار رقم (07): الاستثمارات في المنشآت الزميلة

ينطبق هذا المعيار على المساهمات المباشرة لوحدات القطاع العام في رأسمال الشركات، والتي تكون في شكل حصص أو أسهم في الشركات الزميلة والتي تعبر عن المشاريع المشتركة التي يكون فيها للمستثمر نفوذ كبير وبالتالي، لا يمكن اعتبارها منشأة مسيطرة عليها من طرف القطاع العام.

وفقا لمتطلبات هذا المعيار، تتم محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة بصفة موحدة باستعمال طريقة حقوق الملكية، وهو أسلوب محاسبي يتم عن طريقه الاعتراف وتسجيل الاستثمارات مبدئيا بمقدار سعر التكلفة، ويتم تعديلها بعد ذلك حسب نتائج عمليات الشركة، حيث يجب إعداد البيانات المالية باستخدام سياسات المحاسبة الموحدة للمعاملات والأحداث المماثلة في الظروف المشابهة.

معيار رقم (08): الحصص في المشاريع المشتركة

يتناول هذا المعيار شروط الإفصاح وعرض البيانات المالية عن أصول والتزامات المشاريع المشتركة التي تؤسسها منشآت القطاع العام وفقا لشروط تعاقدية تحدد التزامات وحقوق كل مشارك، حيث يحدد هذا المعيار ثلاثة أشكال لهذه الشراكة كالاتي¹:

- العمليات تحت السيطرة المشتركة.
- الأصول تحت السيطرة المشتركة.
- المنشآت تحت السيطرة المشتركة.

وفقا لمتطلبات هذا المعيار، يترتب على وحدات القطاع العام تقديم تقرير عن الحصص في المشاريع المشتركة والإفصاح عن الالتزامات المحتملة ودمج أصولها في بياناتها المالية.

المعيار رقم (11): عقود الإنشاء

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات عقود الإنشاء، والتي يمكن التعبير عنها بعقود الصفقات العمومية حيث يوفر هذا المعيار إرشادات حول أنواع شروط عقود الإنشاء التي تنفذها الوحدات

1 - <http://www.ifac.org>, consulté le 13/04/2015 (22h et 45m)

الفصل الثاني: مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الحكومية، والترتيبات المحاسبية للمشاريع المتعددة السنوات، بما فيها شروط الاعتراف بإيرادات وتكاليف العقد والتغيير في التقديرات¹.

المعيار رقم (12): المخزون

المهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للمخزون في وحدات القطاع العام تحت نطاق نظام التكلفة التاريخية، ويوفر إرشادات عملية لتحديد مبلغ التكلفة الذي يجب الاعتراف به كأصل يدرج في الميزانية العمومية، والاعتراف اللاحق به كمصروف عند استهلاكه، حيث "يجب أن تشمل تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى المتكبدة خلال نقل المخزون إلى موقعه ووضع الحاليين".

علما أن هذا المعيار لا ينطبق على الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي، الإنتاج الزراعي والمعادن التي لها معالجة محاسبية خاصة بها، ومن أمثلة المخزون في القطاع العام المخزون الاستراتيجي الذخائر الحربية، المخزون القابل للاستهلاك وقطع الغيار ومواد الصيانة، الطوابع البريدية.

المعيار رقم (13): عقود الإيجار

يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الإفصاح والسياسات المحاسبية المتعلقة بالمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التشغيلية والتمويلية، باستثناء عقود الإيجار المرتبطة باستغلال المصادر الطبيعية المتعلقة بالحقوق، المعادن والغابات، إضافة إلى العقود المتعلقة والتسجيلات السينمائية وحقوق الطبع والبراءات.

وفقا لهذا المعيار عقد الإيجار هو اتفاقية ينقل المؤجر بموجبها للمستأجر الحق باستخدام أصل معين لفترة زمنية محدودة مقابل دفعة أو مجموعة متعاقبة من الدفعات المالية، إذ يعتمد تصنيف العقد على جوهر المعاملة لا الشكل، حيث يصنف العقد على أنه تمويلي إذا نقل جوهرية كافة المخاطر والعوائد المرتبطة بالملكية على عكس عقود الإيجار التشغيلية التي لا يترتب عنها ذلك.

المعيار رقم (16): العقارات الاستثمارية

هي العقارات التي تمتلكها وحدات القطاع العام والمحتفظ بها بغرض تحقيق مكاسب من إيجارات أو زيادة في القيمة الرأسمالية للأصل أو كليهما، حيث يتم الاعتراف بالاستثمارات العقارية كأصل في القوائم المالية عندما يكون من المحتمل تدفق مكاسب اقتصادية مستقبلية أو خدمة لفائدة المنشأة من هذه الممتلكات.

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، "مرجع سابق"، 2010، ص: 322.

الفصل الثاني: مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

وعندما يمكن قياس القيمة العادلة لها بموثوقية، كما تقاس عند الاعتراف على أساس التكلفة ويتم إعادة تقييمها على أساس القيمة العادلة التي يجب أن تعكس حالة السوق الحقيقية، ويجب حذف الاعتراف بالعقارات الاستثمارية من بيان المركز المالي عند التصرف فيها أو توقف تحصيل إيرادات منها.

المعيار رقم (17): الممتلكات والمصانع والمعدات

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية المتعلقة بشروط الاعتراف بها كأصل وتحديد المبالغ المسجلة وتكاليفها، إضافة إلى عرض طريقة معالجة خسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها والمرتبطة باستثمارات وحدات القطاع العام في الممتلكات والمصانع والمعدات، بما فيها أصول البنية التحتية والمعدات العسكرية، باستثناء الأصول البيولوجية الزراعية وحقوق الانتفاع بالموارد الطبيعية غير المتجددة¹.

المعيار رقم (19): المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة

تعتبر جميع المخصصات محتملة لأنها غير مؤكدة من حيث التوقيت أو المبلغ، بحيث يتم تكوينها من أجل تغطية الالتزامات المحتملة لأحداث سابقة والتي لم يتم الاعتراف بها لعدم التأكد من تحققها لكونها متعلقة بأحداث غير مؤكدة وخارجة عن نطاق سيطرة المنشأة، والتي يمكن أن يصدر عنها تدفق لمنافع اقتصادية أو نفقات استثنائية لتسوية الالتزامات.

وعلى هذا الأساس، "يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص هو أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ التقرير".

المعيار رقم (21): انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد

يعتبر هذا المعيار مستمد بشكل كبير من معيار المحاسبة الدولي رقم (24) "انخفاض قيمة الأصول" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث يهدف هذا المعيار إلى تحديد الخصائص الواجب تطبيقها لتحديد قيمة انخفاض الأصول غير المولدة للنقد وآليات التقييم والاعتراف بخسائر القيمة ومعالجتها محاسبياً.

المعيار رقم (26): انخفاض الأصول المولدة للنقد

يتناول هذا المعيار متطلبات الاعتراف وقياس انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد، حيث تعتبر هذه الأخيرة أصول محتفظ بها بهدف رئيسي هو تحقيق عائد تجاري ينتج تدفقات نقدية من الاستخدام المستمر للأصل.

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، "مرجع سابق"، 2010، ص: 489.

يصف هذا المعيار شروط الاعتراف وقياس المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة، مثل برامج الحاسوب، ملكية فكرية وحقوق التأليف، علامات تجارية حيث يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس فقط إذا كان منافع اقتصادية من المحتمل إنتاجها عنها تدفقات نقدية مستقبلية، ويجب أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بقيمته العادلة بموثوقية¹.

ومن خلال ما تعرضنا إليه في ما سبق سنتطرق في الموالي إلى عرض معايير الأدوات المالية.

المطلب الثالث: معايير الأدوات المالية

سيتم عرض متطلبات الإفصاح عن آليات معالجة البيانات المالية للأدوات المالية لوحدة القطاع العام وفق اساس الاستحقاق من خلال المعايير الآتية:

المعيار رقم (15): الأدوات المالية "الإفصاح والعرض"

يشجع هذا المعيار الإفصاح عن طبيعة ونطاق استخدام الأدوات المالية والأغراض المالية التي تستخدم من أجلها والمخاطر المرتبطة بها، والسياسة المتبعة لتغطية هذه المخاطر، ومن متطلبات هذا المعيار ضرورة الإفصاح عن الأدوات المالية المدرجة ضمن الميزانية أو خارجها، مع التمييز بين التدفقات النقدية الناتجة عن الالتزامات المالية وبين الفوائد المترتبة عنها التي يتم تصنيفها على أنها مصاريف يتم عرضها في بيان الأداء المالي. الغرض من الإفصاحات المطلوبة في هذا المعيار هو تقديم المعلومات التي تعزز فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية في تقييم وتقدير التدفقات النقدية للوحدات الحكومية².

المعيار رقم (28): الأدوات المالية "العرض"

يحل هذا المعيار "محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (15) الأدوات المالية الإفصاح والعرض" الصادر في ديسمبر 2001، وينبغي تطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في أو بعد 01 جانفي 2013، وذلك تطبيقا الاستراتيجية التقارب بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمعايير "الدولية لإعداد التقارير المالية". وفق متطلبات هذا المعيار، عند عرض الأدوات المالية يجب على وحدات القطاع العام التي تقوم بإصدارها وتصنيفها على التزام مالي أو حق ملكية الذي يعتبر عقد يثبت حصة في أصول المنشأة بعد اقتطاع كل الالتزامات وذلك استنادا على جوهر الترتيب التعاقدي للأدوات المالية، حيث تكون الأداة المالية حق ملكية إذا تحقق الشرطان المواليان:

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين "مرجع سبق ذكره"، 2010، ص: 1239.

² - <http://www.ifac.org>, consulter le 14/04/2015 (22h et 45m)

- لا تشمل الأداة المالية التزاما تعاقديا؛

- إذا كانت أو سيتم تسوية الأداة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المصدرة.

المعيار رقم (29): الأدوات المالية "الاعتراف والقياس"

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

المعيار رقم (30): الأدوات المالية "الإفصاحات"

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

- أهمية البيانات المالية للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة؛

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

ومن خلال ما تطرقنا إليه من عرض معايير الأدوات المالية سنتعرض في المطلب الموالي الى عرض باقي معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

يتناول هذا المطلب عرض باقي المعايير وفق الآتي:

المعيار رقم (03): السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

وفقا لهذا المعيار، تعبر السياسات المحاسبية عن المبادئ والأسس والأعراف والقواعد التي تتبناها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية، والتي تؤدي إلى تقديم بيانات مالية تحتوي على معلومات موثوقة وذات مصداقية بحيث تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات وليس فقط الشكل القانوني، بحيث يجب أن يكون مستخدمو البيانات المالية قادرين على مقارنتها من فترة إلى أخرى¹.

المعيار رقم (04): آثار التغيرات في أسعار الصرف

يهدف هذا المعيار إلى تحديد طريقة الإفصاح عن المعاملات بالعملة الأجنبية في البيانات المالية لوحدة القطاع العام التي يجب التعبير عنها بعملة الدولة المعدة للقوائم المالية، وهذا ما يتطلب تحديد سعر الصرف الذي يتم استخدامه من قبل المنشأة، وكيفية معالجة الأثر المالي للتغيرات في أسعار الصرف في البيانات المالية، حيث إن للتغيرات في سعر الصرف أثر مباشر على النقد والنقد المعادل المحتفظ به أو المبالغ مستحقة الدفع بالعملة الأجنبية.

المعيار رقم (05): تكاليف الاقتراض

يتناول هذا المعيار عرض متطلبات الإفصاح والمعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، والتي تتكون أساسا من الفوائد المصرفية والمصاريف والعمولات التي تتحملها المنشأة عند اقتراض الأموال، حيث "يجب الاعتراض بتكاليف الاقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها"، هذا ما ينتج عنه التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض على أنها أعباء تتحملها المنشأة يتم قيدها عند تاريخ استحقاقها².

المعيار رقم (09): الإيراد من المعاملات التبادلية

يهدف هذا المعيار إلى "بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات المعاملات التبادلية الناتجة عن" تقديم خدمات، بيع البضائع أو استخدام أطراف أخرى لأصول المنشأة المنتجة للفوائد والإتاوات وأرباح الأسهم"، باستثناء المعاملات الناتجة عن عقود الإيجار والتأمين، أرباح أسهم الاستثمارات العمومية وأرباح بيع الممتلكات والمصانع

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، "مرجع سابق"، 2010، ص: 141.

² - الاتحاد الدولي للمحاسبين، "مرجع سابق"، 2010، ص: 165.

الفصل الثاني: مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

والمعدات، التغيرات في قيمة الأصول والأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي، إضافة إلى إيرادات استخراج الموارد الطبيعية والتي لها معايير خاصة بها¹.

المعيار رقم (20): الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

الهدف من هذا المعيار هو ضمان الإفصاح عن المعلومات التي تتم بين المنشأة وهيآت أخرى لها علاقة معها، وذلك لأغراض المساءلة لتسهيل عرض المركز والأداء المالي للمنشأة عن طريق تحديد ما يلي:

- الأطراف المسيطرة أو المؤثرة بشكل كبير على المنشأة؛
- طبيعة المعلومات حول العمليات التي تتم مع هذه الأطراف.

المعيار رقم (22): الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية الموحدة لوحدات القطاع العام، من أجل تحقيق الشفافية حول عرض المعلومات المالية لنشاط القطاع الحكومي العام وفصله عن الأنشطة العمومية ذات الطابع التجاري، حيث يجب التمييز بين المنشآت التي تعتمد أساساً على الإيرادات العمومية لتمويل أنشطتها وبين الهيآت التي تعتمد بشكل أساسي عن الأنشطة التجارية لتمويل ميزانيتها².

المعيار رقم (23): الإيراد من المعاملات الغير التبادلية الضرائب والتحويلات

يحدد هذا المعيار متطلبات الإفصاح والاعتراف وقياس الإيرادات الناتجة عن المعاملات غير التبادلية لوحدات القطاع العام، والتي تتمثل في الإيرادات ذات الطابع الجبائي أو التحويلات سواء كانت نقدية أو غير عينية، بما في ذلك المنح والهبات أو الاعفاء من الديون لفائدة وحدات القطاع العام³.

المعيار رقم (25): منافع الموظفين

وفق هذا المعيار يقصد بمنافع الموظفين جميع أشكال التعويضات التي تقدمها وحدات القطاع العام مقابل الخدمات التي يقدمها الموظفون، حيث يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس للمحاسبة والإفصاح عن مختلف فئات منافع الموظفين.

¹ - محمد خالد المهياني، "مرجع سابق"، 2009، ص: 280.

2- <http://www.ifac.org>, conselter le 15/04/2015 (20h)

³ - الاتحاد الدولي للمحاسبين "مرجع سابق"، 2010، ص: 707.

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعاملة المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي لوحدات القطاع العام، حيث يشتمل النشاط الزراعي على تسيير مختلف المحاصيل الزراعة والأصول البيولوجية (حيوانية ونباتية) المتداولة أساسا لأغراض البيع أو من أجل توزيعها من دون مقابل أو بمقابل رمزي لا يغطي تكلفتها. ومن ما سبق وما تطرقنا إليه في المبحث السابق لماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سيتم التطرق في المبحث الموالي إلى واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري.

المبحث الثالث: واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري

في هذا المبحث يتم التطرق إلى أهم المراحل التي مرت بها المحاسبة العمومية في الجزائر، ودراسة مدى اتجاه نظام المحاسبة العمومية نحو تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. **المطلب الأول: مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية.**

مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل مختلفة منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي وشملت هذه المراحل ما يلي¹:

1- مرحلة الاحتلال من 1962 إلى غاية 1962:

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

2- مرحلة بعد الاستقلال 1962 إلى غاية 1975:

في هذه المرحلة قامت الجزائر بالعمل على إصدار مجموعة من النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية، أو عملت على تكييفها مع الواقع الجزائري ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة المحاسب العمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية.

¹ - مسعي محمد، "المحاسبة العمومية"، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ط2، 2003 ص: 9-11.

الفصل الثاني: مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات، المناشير ومذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيم من أهمها التعليمات العامة لسنة 1967 تعرف كل حسابات الخزينة وتحدد كيفية استعمالها، التعليمات رقم 16 المؤرخة في 12/10/1968 والمتعلقة بمجموعات حسابات الخزينة.

3- مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية و إصدار احكام تشريعية من سنة 1975 إلى غاية 1990:

في هذه المرحلة تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1973، وفق أحكام الأمر رقم 73-29 الصادر في نفس التاريخ، أضيف إلى ذلك صدور أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولاسيما تلك الواردة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في جويلية 1984 والمعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، وفي مختلف قوانين المالية السنوية القانون فقد تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأساسي الأول لها.

4- مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية من 1990 إلى غاية 1995:

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

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين؛
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين؛
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمكنها الآمرون بالصرف والمحاسبين العموميين وكفائيتها ومحتواها؛
- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

فهذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة بصدور التعليمات رقم 078 في 17 أوت 1991 من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام، حيث أن كل عملية تضم

الفصل الثاني: مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

حساب دائن وحساب مدين، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والآمرين بالصرف ومسئولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم.

5- مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي من 1995 إلى غاية 2006.

شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد فجددت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إدارات المديرية، لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق -الذي يعتمد فقط على التسجيل المحاسبي لـتمّ إنفاقه- إلى محاسبة الدّمة والتي تم أيضا بالتقييد المحاسبي لموارد الدولة العقارية والمنقولة . حيث قام هذا التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية للاستفادة من التجربة الفرنسية (DGCP) الفوج بعدها بالاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية أين تم إنجاز المشروع والمصادقة عليه في 23 أبريل 1997 وبالموازاة مع إعداد هذا المشروع قامت وزارة المالية ببعض الإجراءات لضمان تطبيق فعال للمخطط المحاسبي للدولة¹:

5-1- تكييف أنظمة الإعلام الآلي مع القواعد الجديدة لمشروع المخطط المحاسبي للدولة (PCE):

حيث تم في سنة 2001 برمجة قواعد المخطط المحاسبي للدولة ضمن شبكة الإعلام الآلي الموجودة، وبذلك أصبحت هذه الأخيرة تحتوي على نظامين في آن واحد (نظام مدونة حسابات الخزينة، والمخطط المحاسبي للدولة)².

5-2- تكوين المحاسبين العموميين:

حيث اتخذت وزارة المالية عدة اجراءات لنوعية وإعلام المحاسبين في اطار برنامج تكويني:

5-2-1- يومان دراسيان في 30 نوفمبر و 1 ديسمبر لسنة 1990 خاص بنواب أمناء الخزينة ورؤساء مكاتب

المحاسبة لدى الخزينة الولائية تضمن تقديم عرض عام للمخطط المحاسبي الجديد؛

5-2-2- دورة تكوينية يوم 25 أبريل 2000 خاص أمناء الخزينة الولائية تم فيها عرض ومناقشة الآراء حول

مشروع المخطط المحاسبي للدولة؛

5-2-3- دورة تكوينية يوم 10 جوان 2000 خصت نواب أمناء الخزينة الولائية و رؤساء مكاتب المحاسبة

لدى الخزينة الولائية حول سير قواعد المخطط المحاسبي للدولة.

5-2-4- دورة تكوينية من أجل شرح آليات التقيد المحاسبي للحقوق المثبتة لفائدة كل من:

¹ - عبد السميع روية، "واقع اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003-2008"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول: الاصلاح المحاسبي في الجزائر يوم 29 نوفمبر 2011، ص ص: 5-7.

² - خضير خبطي و يونس مونه، "نظام المحاسبة العمومي الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني معايير الحاسبة الدولية للقطاع العام"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول: دور معايير الحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص: 08.

أمناء الخزينة الولائية وكذا قابضي الضرائب، وذلك يوم 09 جويلية 2000؛

قابضي الجمارك والأملاك الوطنية، وذلك يوم 13 جويلية 2000.

وبعدها وضع مشروع المخطط حيز الاختبار من أجل التأكد من صلاحية المشروع للتطبيق على أرض الواقع عبر مرحلتين¹:

- إختبار المخطط المحاسبي للدولة على مستوى ست ولايات هي بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية، ميلة، وهذا بداية من التاسع جويلية 2000؛

- تعميم الاختبار على كامل التراب الوطني: و كان هذا بداية من سنة 2003.

وتجدر الإشارة إلى أن هذا المخطط المحاسبي للدولة تم استلهامه من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) المطبق في المؤسسات الاقتصادية، لكن هذا المشروع تم تجميعه في 2007.

ومن ما تطرقنا له من مراحل نظام المحاسبة العمومية في المطلب السابق سنتطرق في المطلب الموالي إلى نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي.

المطلب الثاني: نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي:

نظرا للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال أثبت النظام الحالي للمحاسبة العمومية قصوره في عدة جوانب نذكر بعض منها²:

1- عدم اعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة:

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

2- طريقة ترقيم حسابات الدولة:

ترقيم مجموعة حسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي أفقد توازن مجموعة الحسابات، بحيث أصبحت تحتوي على أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة مما يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، خاصة مع التطورات التي تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة³.

¹ - عبد السميع روية، "مرجع سابق"، ص 09.

² - خضير خبيلي، يونس مونه، "مرجع سابق"، ص 10.

³ - شلال زهير، "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية"، أطروحة دكتوراه، بومرداس، 2014، ص 176.

3- صعوبة تركيز وتجميع المعلومات المحاسبية:

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

4- تعقيد الوثائق المحاسبية:

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

5- عدم توفير قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية:

حيث يتم متابعتها في سجلات خارج المحاسبة عن طريق القيد الوحيد رغم أنها تتم بصفة آلية وفق تبويب الميزانية، مما ينتج عنه عبء إضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات وبالتالي، فإن مخرجات النظام المحاسبي العمومية لا يوفر بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس التكاليف¹.

وبعد التعرف على نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي سيتم التعرض في المطلب الموالي إلى متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

المطلب الثالث: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

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

1- إصلاح نظام المحاسبة العمومية:

نظرا لما يعاني منه نظام المحاسبي العمومي الجزائري من عدة أوجه القصور في مختلف جوانبه، لذا يجب على الدولة (وزارة المالية) وهذا من خلال لإصدار مجموعة من القوانين (PCE) إيجاد نظام محاسبي جديد، خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي للدولة تستند إليها مؤسسات القطاع العام.

2- تغيير أساس القياس المحاسبي:

نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على أساس النقدي، حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة، لا يوفر بيانات حول تطور أو

¹ - شلال زهير، "نفس المرجع السابق"، ص 177.

الفصل الثاني: مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول والاهتلاكات و متابعة المخزونات من جهة أخرى، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحول إلى الاستحقاق المحاسبي .

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

3- تخفيف مركزية السلطة:

شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة، ونتج عن هذا الوضع تنميط نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم، ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها¹.

4- تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام: يتوجب على الجهات المعنية (وزارة المالية، وزارة التعليم العالي...) تأهيل أعوان المحاسبة العمومية المحاسب العمومي ، الأمر بالصرف، المراقب المالي، القاضي لدى مجلس المحاسبة، الطلبة الجامعيين -.. علميا و عمليا من أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير، لذا يتوجب ما يلي²:

- عقد دورات تدريبية بمشاركة الأكاديميين و المهنيين خاصة بتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

- تطوير المناهج الدراسية في الجامعات و مراكز التكوين لكي تتضمن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

5- الدعم والمساندة السياسية من طرف متخذي القرارات: أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة (السلطة التشريعية، السلطة التنفيذية...) لأن تبني هذه المعايير ضمن نظام المحاسبية العمومية يلزم توفير اعتمادات مالية كبيرة وكفاءات عالية من أجل نجاحه.

6- تبني تقنيات وتكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية: من أجل تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالة، لأن استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية يزيد

¹ - محمود عبد الله محمود وشاح، "الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني"، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين،

2008، ص: 53.

² - حسن زكي أحمد عثمان، "تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء"، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، مصر، ص: 56.

الفصل الثاني: مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي و يتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية.

المبحث الرابع: تطوير مشروع نظام المحاسبة العمومية:

يتناول هذا المبحث عرض مشروع إصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية الذي بدأت مديرية المحاسبة العمومية بتنفيذه عن طريق تشكيل لجنة خبراء أسندت لها مهمة إعداد مخطط محاسبي جديد، يهدف إلى عصنة وتطوير نظام محاسبة الخزينة العمومية لمواكبة تطور حاجيات مستخدمي القوائم المالية الحكومية وتوفير المعلومات لاتخاذ القرار.

سيتم تقديم مضمون مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق العناصر الموالية:

- التعريف بمشروع تحديث نظام الموازنة العامة؛
- عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية؛
- أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

المطلب الأول: التعريف بمشروع تحديث نظام الميزانية العامة

منذ حوالي 08 سنوات أعربت الجزائر عن رغبتها وتحديث وتطوير أساليبها المعتمدة في تخطيط وتحضير وتنفيذ الميزانية، وكذا أساليب الرقابة عليها، ذلك من خلال تعاقدها مع مؤسسات وهيئات دولية لتمويل وتقديم الاستشارة في هذا المسار في إطار تحديث نظم الميزانية. ورغم التأخر الكبير الذي يعرفه تولي هذا الإصلاح إلا أن تقدم الأشغال فيه يعرف نسبة معتبرة إلى يومنا هذا، وقد حدد التاريخ النهائي لتطبيق أساليب الإصلاح على الميزانية العامة بتاريخ 2012¹.

يمثل محور مشروع تحديث نظام الميزانية (Projet de Modernisation des Systemes)

(Budgetaires) أساسا في الانتقال في التسيير القائم وفق الوسائل إلى التسيير القائم وفق النتائج في تسيير النفقة

العمومية ويشمل المحاور التالية:

- إطار الميزانية المتعدد السنوات؛
- ميزانية البرامج القائمة على أساس النتائج ومؤشرات الأداء؛
- تحديد تقديم الميزانية القائمة ووثائقها؛
- تحديد دورة الميزانية؛

¹ - مفتاح فاطمة، "تحديث النظام الميزاني في الجزائر"، مذكرة ماجستير غير منشورة، تلمسان، 2011، ص: 95.

- اعتماد قانون عضوي جديد؛

- تحديد الاطار المحاسبي للميزانية؛

- اعتماد وتطوير أنظمة المعلومات المعتمد في تحضير الميزانية؛

- تعزيز الرقابة ومسؤولية المسيرين.

1- هيكل مشروع تحديث نظام الميزانية العامة وأهدافه

1-1- هيكل المشروع: ويتكون هيكل المشروع من عنصرين أساسيين هما¹:

1-1-1- إطار الميزانية: وتندرج تحته المحاور التالية:

- تبني إطار ميزانية متعدد السنوات: يكون هذا الاطار متكامل إذ يغطي الاستثمارات والنفقات الجارية، كما

يحافظ على سنوية الميزانية بشكل تام على المستوى التشريعي، فالميزانية السنوية تحضر وتقدم مع توقعات ممتدة

على مدى السنوات الثلاثة الموالية تتكامل بذلك مع الوضع الاقتصادي الكلي لنفس الفترة

- تحسين تقديم وعرض الميزانية: بدافع الحصول على نقاشات أكثر انفتاحا واستشارة للاختيارات الاقتصادية

والاجتماعية للحكومة؛

- تعزيز وظيفة الاستشارة لدى وزارة المالية: يتعلق الأمر بقدرتها على التقييم ومراقبة نوعية تكاليف الاستثمارات

والسياسات المدرجة في طلبات الاعتمادات الوزارية؛

- تعزيز وتطوير الرقابة على الميزانية من أجل توسيع مساهمتها في فعالية النفقة، وتقوية متابعة تنفيذ مشاريع

الاستثمار العمومي بهدف رفع النجاعة والقدرة على الاستثمار في القطاع العمومي.

1-1-2- الإعلام والأنظمة المعلوماتية: يتركز هذا العنصر اساسا على اقتناء وتركيب أنظمة ومواد وبرامج

معلوماتية متطورة وذات أداء مرتفع.

إن استعمال أدوات الإعلام الآلي والتكنولوجيات الحديثة سوف يسمح لوزارة المالية والأميرين بالصرف

بتتبع تطور معطيات الميزانية ابتداء من تقديمها وحتى تنفيذها على مختلف المستويات (مركزية، جهوية، ولائية).

ومما سبق التعريف بتحديث نظام الموازنة العمومية سيتم التطرق إلى عرض مشروع اصلاح نظام المحاسبة

العمومية في المطلب الموالي.

¹ - موقع وزارة المالية: www.mf.gov.dz

المطلب الثاني: عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية

في إطار حركة إصلاح مؤسسات الدولة قامت وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة العمومية بتشكيل لجنة عمل تتكون من أخصائيين محليين ودوليين في ميدان المحاسبة العمومية، من أجل تقديم مشروع إصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية والاستفادة من خبرات الدول المتقدمة في هذا المجال، والتي لها نظام محاسبي متشابه مع النظام الجزائري بهدف تطوير وعصرنة نظام محاسبة الخزينة العمومية، لكي يصبح أداة فعالة لتحقيق الرشادة والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية وتحقيق الشفافية والإفصاح الشامل والدقيق عن نتائج النشاط الحكومي¹.

تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية قامت هذه اللجنة بإعداد مشروع تعليمة عامة تتضمن مدونة حسابات جديدة لقيد العمليات المالية للدولة تحت عنوان "المخطط المحاسبي للدولة" والذي من شأنه تعويض مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية بعد المصادقة عليه من طرف الهيآت المختصة.

يسعى مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة، لتدارك نقائص مدونة حسابات الخزينة العمومية التي يعاني من محدودية البيانات التي يمكن استخراجها من القوائم المالية التي تم إعدادها على الأساس النقدي، والتي لا تسمح بعرض مجمل عناصر الذمة المالية للدولة.

وعلى هذا الأساس، يعتبر مشروع إصلاح المحاسبة العمومية قفزة نوعية نحو تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر من أجل إنشاء نظام معلوماتي محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة وفي آجال معقولة للمسؤولين، حول مجمل أصول وخصوم الدولة وعرض نتائج تنفيذ قانون المالية والوضعية المالية للخزينة العمومية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية وتوظيفها لأغراض المساءلة وتقييم الأداء، بحيث تستخرج هذه المعلومات بصفة مباشرة من سجلات المحاسبة دون اللجوء إلى السجلات الإحصائية كما كان معمول به في النظام القائم على مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية.

ومن خلال ما تطرقنا إليه في المطلب السابق من عرض لمشروع نظام المحاسبة العمومية سيتم التعرض في المطلب الموالي إلى الاجراءات المتخذة لتنفيذ المشروع.

¹ - شلال زهير، "مرجع سابق"، 2014، ص ص 182-183.

1- التعاقد مع هيئات دولية:

1-1- اتفاقية البنك الدولي: انطلق الحديث عن تحديث نظام الميزانية العامة في الجزائر من الناحية القانونية ابتداء من 17 جويلية 2001 ذلك بعد الاتفاقية التي تمت مع البنك الدولي تحت حساب ح/7047 المتوقعة في 18 أفريل 2001 والمتعلقة بتمويل برنامج الإصلاح الميزاني، ولكن تنفيذ الاتفاقية عرف تأخرا دام 03 سنوات وفي هذا الاطار قام البنك الدولي بإصدار تقارير تخص تمويله للمشروع وتبين مكوناته بالإضافة إلى التكلفة الاجمالية للمشروع، وفي أكتوبر 2004 تم توقيع عقدين¹: "إطار الميزانية المتعدد السنوات" بمبلغ 1586000 أورو، وتحسين تقديم الميزانية " بمبلغ 435000 أورو، ليتم في أفريل 2005 توقيع عقد لتحديد دورة النفقة العمومية بمبلغ قدره 2.2 مليون أورو.

1-2- التعاقد مع مؤسسة "CRC SOGEMA": تأسست مؤسسة "CRC SOGEMA" سنة 1984، وتعتبر واحدة من أكبر المؤسسات الكندية التي تقدم خدمات الاستشارة في مجال التسيير وفي الادارة وتنفيذ مشاريع كبيرة في مجال التعاون الدولي في مجال التنمية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية. تعاقدت الجزائر في المؤسسة في مشروعين:

1-2-1- المشروع الأول: تم عقد المشروع الأول للفترة الممتدة خلال 2004-2007 تحت اسم تحديث نظام الميزانية، بتمويل من البنك الدولي، حيث أسست الجزائر مجموعة من الاصلاحات الرامية إلى تحويل بيئتها المؤسساتية، من بين المحاور الأساسية الثلاث لإصلاح قطاع المالية نجد اصلاح نظام تسيير النفقة العمومية والمسجلة ضمن مشروع إصلاح نظام الميزانية (MSB).

يحتوي المشروع على ثلاث أجزاء:

- ايطار الميزانية المتعدد السنوات؛
- تحسين عرض ونشر الميزانية؛
- تعزيز وظيفة الاستشارة لوزارة المالية.

1-2-2- المشروع الثاني:

تم عقد المشروع الثاني للفترة الممتدة مابين 2008-2012 بهدف تحسين إدارة الإنفاق العام وتحسين تقديم الخدمات للشعب.

¹ - مفتاح فاطمة، "مرجع سابق"، 2011، ص ص: 98-100.

الفصل الثاني: مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يوصل المشروع الثاني مسار المشروع الأول ويوجه أساساً ل:

- الدعم المؤسسي وتدريب الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية في مجال الميزانية القائمة على أساس النتائج؛
- العمل على تطبيق النظام الجديد وتأهيل القدرات لتحضير ميزانية سنة 2012 على أساس البرامج.

محتويات المشروع الثاني:

- الدعم القانوني، إطار النفقات على المدى المتوسط (CDMT)؛

- نشر نظام المعلومات (SIGBUD)؛

- التكوين؛

- الاتصال.

2- الهيئات المكلفة بمتابعة المشروع:

يعتمد مسار مشروع (MSB) على ثلاث هيكل تنظيمية مكمل بعضها وتتمثل في:

- هيكل تنظيمي وظيفي وعملي داخلي على مستوى وزارة المالية والذي يعتبر بمثابة المحرك لعملية الإصلاح الميزاني؛

- هيكل تنظيمي وظيفي وعملي على مستوى كل وزارة أو هيئة عمومية (MIP)؛

- هيكل مؤسسي على المستوى الحكومي من أجل اتخاذ القرارات الكبرى والتوجهات ذات الطبيعة الاستراتيجية وتعزيز التبادل والتشاور بين الهيئات الوزارية والمؤسسات العمومية الأخرى في المجالات المتعلقة بالإصلاح الميزاني.

ومن خلال ما تعرضنا إليه في المطلب الثاني للإجراءات المتخذة لتنفيذ المشروع سنتطرق إلى أهداف

مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المطلب الآتي.

يهدف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى تطوير نظام معلوماتي لمحاسبة الخزينة يسمح بتوفير معلومات ذات جودة عالية وفي آجال معقولة للمسؤولين من أجل اتخاذ القرار وتوظيفها في مجال عرض وتحليل نتائج النشاط الحكومي وتقييم الأداء لمختلف وحدات القطاع العام، بهدف تحقيق الشفافية والرشادة في تسيير الميزانية العامة للدولة¹.

وفي هذا الإطار، حدد مشروع التعليمات العامة للمخطط المحاسبي للدولة أهداف إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق العناصر الآتية :

- توفير معلومات موثوقة ودقيقة عن مجمل نشاطات الدولة؛
 - توفير أدوات فعالة للرقابة على تسيير الموارد العمومية لضمان الرشادة ومشروعية العمليات المالية للدولة؛
 - تقديم قوائم مالية في آجال معقولة تعرض معلومات سهلة القراءة وتلبي حاجيات متخذى القرار.
- إضافة إلى أهداف الرقابة ومتابعة قيد مختلف العمليات المالية للدولة، سيسمح النظام المحاسبي الجديد بتحقيق ما يلي:

- معرفة ممتلكات الدولة بمختلف مكوناتها؛
 - إمكانية تحديد تكلفة الخدمات العمومية؛
 - تحديد النتائج السنوية وتقييم فعالية أداء نشاط الإدارة.
- ولتحقيق هذه الأهداف، اعتمد نظام محاسبة الدولة على إعداد نظام محاسبي يتبنى مفاهيم ونظام المحاسبة في القطاع الخاص وتكييفها لتتلاءم مع خصوصيات نشاط وحدات القطاع العام، حيث يتضمن هذا الأخير أقسام حسابات جديدة لم يكن يستعملها المحاسب العمومي عن طريق إدراج المفاهيم التالية في محاسبة الخزينة العمومية.

1- تطبيق محاسبة الممتلكات في محاسبة العمومية:

من الأهداف الأساسية لنظام محاسبة الدولة هو القيد المحاسبي للاستثمارات والممتلكات المنقولة وغير المنقولة للدولة عن طريق استحداث أقسام حسابات لمتابعة تسجيل عمليات حيازة أو إهلاك أو التنازل عن التجهيزات والاستثمارات العمومية، حيث إن هذه العمليات لم تكن تأخذ بعين الاعتبار في محاسبة الخزينة التي

¹ - شلال زهير، "نفس المرجع السابق"، 2014، ص ص 184-185.

الفصل الثاني: مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تعتمد على تسجيل الأثر النقدي الناتج عن هذه العمليات، مما ينتج عنه عدم إمكانية تقدير حجم وقيمة ممتلكات الدولة.

ولمواجهة هذه الوضعية، يهدف مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى توسيع نطاق محاسبة الخزينة إلى تسجيل الأصول العينية والمالية للدولة وعرضها في القوائم المالية الحكومية، عن طريق فتح حسابات جديدة من أجل قيد قيمة مختلف ممتلكات الدولة المنقولة وغير المنقولة، وذلك بالاعتماد على تقنيات معالجة التثبيات في محاسبة القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام، حيث تم "تحديد مجال تسجيل الممتلكات في مجموعة حسابات الاستثمارات والممتلكات التي تستعمل من طرف المرافق العمومية من أجل تحقيق منفعة عامة دون الأخذ بعين الاعتبار الممتلكات التي لها قيمة تاريخية أو ثقافية.

وبسبب الحجم الضخم لممتلكات الدولة وتراكمها من سنة إلى أخرى، سوف يتم إدراجها في محاسبة الدولة على مراحل، حيث يتم في السنة الأولى من تطبيق المخطط المحاسبي للدولة قيد الاستثمارات الجديدة فقط. أما في المرحلة الثانية، سوف يتم إدراج باقي الاستثمارات التي تم إنجازها خلال السنوات الماضية بعد حصرها وتقييمها.

2- تطبيق محاسبة الحقوق المستحقة للدولة في المحاسبة العمومية.

من أهم عيوب محاسبة الخزينة العمومية هو عدم استطاعة النظام تقديم معلومات من الدفاتر والسجلات المحاسبية عن حجم الحقوق مستحقة الدفع من طرف الدولة والتي لم يتم تحصيلها، وذلك لعدم توفر حسابات لتسجيل هذه العمليات التي لا ينتج عنها أثر نقدي عند إثبات الحقوق لفائدة الدولة، لأن المحاسبة على الأساس النقدي تغطي فقط مرحلة التحصيل الفعلي للإيرادات العمومية، ولا تقدم الإثبات المحاسبي عن المبلغ الإجمالي للإيرادات التي تم إثباتها أو إلغاؤها أو باقي الإيرادات غير المحصلة، والتي يتم متابعتها في سجلات إحصائية خارج المحاسبة¹.

لمعالجة هذه النقائص، تم إدراج محاسبة الحقوق المستحقة في محاسبة الدولة عن طريق تحقيق الإثبات المحاسبي في الدفاتر والسجلات المحاسبية لكل حقوق الدولة المرخصة في قانون المالية عند إثباتها وليس عند تحصيلها، من أجل تحقيق المتابعة المحاسبية لمختلف مراحل تحصيل الإيرادات العمومية وتقييم النتائج، وذلك عن طريق فتح حسابات تخصص لقيد الإيرادات عند إثباتها وعند إلغائها وعند تحصيلها مما سوف يسمح بتحديد

¹ - شلال زهير، "نفس المرجع"، 2014، ص ص 185-186.

الفصل الثاني: مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

بأقي الأيرادات التي لم يتم تحصيلها من السجلات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية من أجل تقييم أداء الإدارة المختصة بتحصيلها.

والنتيجة الأساسية التي يهدف إليها مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية هو إنشاء نظام محاسبي عمومي يسمح بتجميع كل الأصول والخصوم التابعة للدولة في وثيقة واحدة وهي موازنة الدولة لا تبنى على أساس حساب الربح أو الخسارة، يتم عن طريقها عرض حجم الاستثمارات العمومية وديون وقروض ومستحقات الدولة إلى جانب بيان الوضعية المالية الفعلية للخزينة العمومية، إضافة عرض نتائج تنفيذ الميزانية على شكل موازنة للدولة مما يسهل عملية مراقبة وتقييم النشاط الحكومي من طرف الهيآت المختصة.

خلاصة الفصل:

نستخلص من هذا الفصل أن للنظام المحاسبي للدولة قدرة على تلبية احتياجات مستخدمي القرارات المالية ويعتمد على الأساس الاستحقاق المحاسبي الذي يعتبر ملائماً وقابلاً للتطبيق في المحاسبة وفق متطلبات IPSAS ومن أجل نجاح مسار العمل المحاسبي في القطاع العام يجب العمل على توفير المقومات اللازمة لذلك وتبني OIPSAS

تطبيق IPSAS تؤدي إلى تحقيق وإنجاز أهداف منشودة ومطلوبة ولها دور في تعزيز تطوير المساءلة العامة والشفافية المالية ومحاربة الفساد، كما للمعايير المحاسبة للقطاع العام دور في الرقابة المالية في القطاع العام ويشمل ذلك مدى الحاجة لوضع معايير الرقابة المالية والتنسيق مع المنظمات الدولية. تعتبر الرقابة الفعالة والفاعلة أساس نجاح أي نظام، فبدونها لا يمكن لمكونات النظم أن تتمكن بمفردها من توفير التأكيد المعقول بأن للوحدة في ممارستها لوحدها ستنجز الأهداف الموضوعة.

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وعرفان
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
أ- ز	المقدمة العامة
الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية
03	المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية
04	المطلب الثاني: خصائص المحاسبة العمومية
06	المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية
09	المبحث الثاني: مجال تطبيق وأهداف المحاسبة العمومية والتميز بينها وبين المحاسبة المالية
09	المطلب الأول: مجال تطبيق وأهداف المحاسبة العمومية
09	1- مجال تطبيق المحاسبة العمومية
10	2- أهداف المحاسبة العمومية
11	المطلب الثاني: التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية
13	المبحث الثالث: مكونات نظام المحاسبة العمومية
13	المطلب الأول: النظام المحاسبي العمومي
15	المطلب الثاني: نظام الموازنة العامة
17	المطلب الثالث: نظام الرقابة على المال العام
19	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية لتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	
21	تمهيد
22	المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
22	المطلب الأول: التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
25	المطلب الثاني: مجال تطبيق و أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
26	المطلب الثالث: دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
27	1- دور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
28	2- أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
29	المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق
29	المطلب الأول: معايير اعداد التقارير وعرض البيانات المالية
32	المطلب الثاني: معايير معالجة الأصول الملموسة وغير الملموسة

35	المطلب الثالث: معايير الأدوات المالية
27	المطلب الرابع: باقي معايير القطاع العام وفق أساس الاستحقاق
39	المبحث الثالث: واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري
39	المطلب الأول: مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية
42	المطلب الثاني: نقائص نظام المحاسبة العمومية الحالي
43	المطلب الثالث: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
45	المبحث الرابع: تطوير مشروع نظام المحاسبة العمومية
45	المطلب الأول: التعريف بمشروع تحديث نظام الميزانية العامة
47	المطلب الثاني: عرض مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية
48	المطلب الثالث: الاجراءات المتخذة لتنفيذ المشروع
49	المطلب الرابع: أهداف مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية
52	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
54	تمهيد
55	المبحث الأول: منهجية واجراءات الدراسة
55	المطلب الأول: منهج وطرق جمع البيانات وتحديد مجتمع الدراسة وكيفية اختيار العينة
57	المطلب الثاني: شرح خطوات الدراسة وقياس صدق وثبات الاستبيان
59	المبحث الثاني: التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان
59	المطلب الأول: الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة
64	المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان
68	المبحث الثالث: نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها
69	المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمغروف - سمرنوف) وتحليل فقرات الدراسة
76	المطلب الثاني: تحليل الفقرات واختبار الفرضيات باستخدام علاقة الارتباط
80	خلاصة الفصل
82	الخاتمة
92	قائمة المراجع
	الملاحق

تمهيد

يشهد عالمنا اليوم تحول في حياة وفلسفة الدول والتوجه نحو التوسع في التطبيق الديمقراطي لنظم الإدارة العمومية لإدارة تحديات التنمية الوطنية والمحلية.

وليست الادارة العمومية ابتكارا حديثا للإنسان بل أنه نظام لازم البشرية منذ أقدم العصور حتى الآن، إذ الملاحظ تاريخيا أن التجمعات الصغيرة نشأت قبل أن تنشأ الدولة أو قبل أن يتبلور مفهوم الدولة في الوقت الحاضر، وكانت هذه التجمعات والمدن الصغيرة تجتمع بين حين وآخر - اجتماع أفرادها - لإدارة شؤونهم وحل مشاكلهم وكان هذا خير دليل لتطبيق الديمقراطية المباشرة بين أفراد المجتمع الواحد ولذا فإن الادارة العمومية تعد الأصل والمنبع الذي استحدثت منه الدول الحديثة النظام بل والتفكير الديمقراطي، ومبدأ السيادة الشعبية بمفهومها الحديث، بل أن هذه الدول أخذت منه أساس وجودها ونشأتها وحدود وظيفتها التي قامت من أجلها.

نظرا لاهتمام الدول بتطوير نظام محاسبة عمومية يتماشى وتطورات أجهزة قطاعها العام واتساع نشاطاتها، يضمن لها نظام المحاسبة العمومية الاستعمال الأمثل للموارد والاستخدامات العمومية والرقابة على تنفيذها، عملت منظمات عديدة في كثير من الدول على تطوير نظامها عبر مختلف الجهود المبذولة.

وفرضت حتمية التغيير على الدول القيام بمجموعة من التغييرات والإصلاحات على مختلف الأصعدة والمستويات لاسيما في مجال المالية العامة، فبرزت صورة تطوير المحاسبة العمومية بهدف ترشيد وعقلنة تسيير الأموال العمومية وكذا إعطاء صورة واضحة ومتكاملة لنشاط الدول.

وفي ظل تطور حجم أجهزة القطاع العام على مدى العصور، أجرت معظم دول العالم ذات الاقتصاد الحر أو التي تحولت إلى الاقتصاد الحر اصلاحات جذرية على نظم المعلومات المحاسبية بأجهزتها الحكومية رغبة منها في رفع كفاءة هاته الأجهزة واستجابة لرغبة الجمهور في الحصول على خدمات عامة بجودة أعلى، ولإقتناع الدول بأن إصلاح جهاز القطاع العام يبدأ من تطوير نظم المعلومات المحاسبية وذلك لأن التخطيط الكفء والرقابة الفعالة والشفافية في عرض المعلومات الكاشفة للأخطاء والباعثة على التطوير والابتكار تعتمد جميعها على نظام معلوماتي محاسبي عمومي قادر على توفير بيانات شاملة ودقيقة.

وانطلاقا من هذا تطورت المحاسبة العمومية على المستوى الدولي في ظل الجهود المبذولة من طرف الهيئات والمنظمات الدولية التي تشرف على تنظيم مهنة الممارسة المحاسبية على رأسها مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الذي يقوم بإصدار معايير المحاسبة الدولية IPSAS ، لتواكب التطورات الجديدة في وظائف الحكومة واتساع نشاط القطاع العام، وما تترتب عليه من ازدياد كبير في حجم النفقات وتنوع مجالاتها

والايرادات وتنوع مصادرها، ولهذا تخلت معظم الدول عن اتباع اسلوب الأساس النقدي في القياس المحاسبي إلى اتباع اساس الاستحقاق لما يوفره من رؤية موضوعية لسلامة إنفاق القطاع العام، فضلا عن اعداد ميزانية تظهر أصول والتزام هذه الوحدات مما يعطي إمكانية لمتابعة تطور أصول الوحدة واستهلاكاتها وجهود المحافظة عليها وتنميتها.

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

الإشكالية الرئيسية:

كما يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة من الجانب المحاسبي لكونه يركز على تحليل الاطار التقني للمحاسبة العمومية الأمر الذي أوجب بناء وتأسيس إطار وقواعد ومعايير مستقلة للمحاسبة العمومية مراعية لذلك الاختلاف مع اعطائها له حقه، ومن غير ذلك لا نستطيع تخمين أو توقع نجاح تبني الممارسات المحاسبية العمومية لقواعد أو مفاهيم أو أطر محاسبية أو اقتصادية أو ادارية خارجية أخرى، وفي مجال حركة الاصلاحات التي عرفتها الجزائر، قدمت وزارة المالية اصلاح لنظام المحاسبة العمومية يهدف إلى تطوير وعصرنة الاطار التقني لنظام محاسبة الخزينة، وبعد تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASA.

وفي هذا السياق ومن خلال الطرح السابق، يمكن صياغة اشكالية الدراسة على النحو التالي:

ما هو واقع اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري؟ وما مدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ؟

ولمعالجة مختلف جوانب الاشكالية الرئيسية تم تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية الموالية:

- ما هو واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وما مجال تطبيقها ومكوناتها؟
- ما هي الاجراءات التي تحدد مسؤوليات وصلاحيات أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر؟
- ما هو مجال تطبيق وأهداف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؟
- ما هي أهداف و آفاق مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟

فرضيات الدراسة

للإجابة على الاشكالية المطروحة تم وضع الفرضية العامة التالية:

عند وضع النظام المحاسبي الحكومي يمكن الاختيار بين عدة أسس محاسبية تؤثر مباشرة على طبيعة وجودة البيانات المالية لمخرجات النظام المحاسبي، حيث يتطلب إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية التخلي عن تطبيق

الأساس النقدي والتوجه نحو تطبيق أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الأمر الذي يستلزم تنفيذ مختلف الإصلاحات في طريقة تنظيم وإدارة المال العام.

انطلاقاً من الفرضية العامة يمكن وضع جملة من الفرضيات الجزئية المتمثلة في ما يلي:

- يتيح تبني معايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام بتحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتوفير أدوات المساءلة عن الأداء.
- تحفيز المنظمات الدولية المختصة في مجال المحاسبة العمومية على تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتطبيق أساس الاستحقاق.
- يهدف مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تطوير نظام محاسبي فعال يعرض مجمل أصول وخصوم الدولة بهدف تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي المالي لتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير المال العام.
- يتبنى مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة تطبيق قواعد أساس الاستحقاق في ثبات تسجيل الإيرادات والنفقات والاستثمارات العمومية وعرضها في القوائم المالية.

مبررات اختيار الموضوع:

- حداثة الموضوع من حيث الطرح، والاهتمام المتزايد به في الآونة الأخيرة
- قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع من الجانب النظري والتقني، وكمساهمة متواضعة منا أن يكتب هذا الموضوع.
- النقص المطروح في البحوث المتخصصة في مجال المحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- الميل والرغبة الشخصية في تناول هذه المواضيع وذلك لإرتباطها بالتخصص (تدقيق محاسبي).

أهمية الدراسة:

يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة وذلك نظراً للمكانة الاستراتيجية لنظام المحاسبة العمومية في نظام الإدارة المالية الدولية، حيث أن هذا الأخير يقوم بتوثيق وإثبات المعاملات المالية لتنفيذ الميزانية العامة للدولة وعرضها في شكل تقارير وقوائم مالية تعرض نتائج نشاط وحدات القطاع العام والتي يتم استعمالها لأغراض التخطيط والرقابة أداء الوحدات الحكومية في مجال العقلنة والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية، لأن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي التي تحدد مضمون وطريقة عرض واعداد البيانات المالية الفعلية عن مصادر تحصيل الموارد العمومية وعن حجم مجال الانفاق الحكومي، إضافة إلى بيان الوضعية المالية الفعلية للخزينة والتي يتم على أساسها اتخاذ القرار المتعلق بتمويل نشاط وحدات القطاع العام.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى جملة من الاهداف وهي كما يلي:

- التعرف على نظام المحاسبة العمومية من خلال تعريفها وخصائصها، وتنظيمها القانوني والنظري والعضوي ومجال تطبيقها؛
- التعرف على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وكيفية اصدارها و نطاقها ومجال تطبيقها؛
- 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.

الدراسات السابقة:

أمال حاج جاب الله، "واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الاصلاح المحاسبي"، هدفت هذه الدراسة إلى ضعف نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل غياب اطار قانوني متكامل إلى غاية صدور القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية و نصوصها التطبيقية لكن هذا الفراغ لا ينفي وجود جملة من النصوص التنظيمية التي كانت تسير العمليات المالية للدولة و لاسيما التعليمات العامة الصادرة سنة 1968 ، و المتضمنة مدونة حسابات الخزينة حيث شكلت الإطار التقني للمحاسبة العمومية .لقد عرف نظام المحاسبة العمومية، لاسيما الجانب التقني منه، عدة إصلاحات منذ سنة 1995 نظرا للنقائص المسجلة على مستوى مدونة حسابات الخزينة و عليه تم إعداد مخطط محاسبي للدولة وفق النموذج الفرنسي، لكن سرعان ما تم التخلي عليه لعدم تماشيهِ مع المعايير المحاسبية الدولية IPSAS ليتم إعداد مخطط محاسبي جديد سنة 2006 ، ما يزال في طور التصور و الاختبار .

2- خضير خبيطي ويونس مونه، "نظام المحاسبة العمومية الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني المعايير الدولية للقطاع العام"، تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي، ومدى وتحديد متطلبات تبني هذه المعايير ، من اتجاه هذا النظام نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS خلاله توصلت الدراسة إلى أن واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي لا يلبي احتياجات المستخدمين، كما توصلت إلى أن لتطبيق نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على أساس الاستحقاق من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية تستلزمه بيئة اقتصادية، سياسة، اجتماعية... إلخ. تلائم تبني هذه المعايير.

3- بولرياح غريب و ليلي ريمة هيدوب، دور المعايير الدولية للقطاع الحكومي في خلق توافق النظم المحاسبية الدولية، شكل تطور و زيادة تعقيد حجم النشاطات الحكومية ، في الكثير من بلدان العالم عائق أمام مستخدمي مخرجات هذه الأنظمة في تفسير البيانات المالية و استخدامها في عملية المقارنة واتخاذ القرارات، لكونها تستخدم طرق و مبادئ مختلفة لإنتاج هذه البيانات، مما أدى إلى عوالة المحاسبة و ظهور عدة جمعيات و منظمات إقليمية و دولية متخصصة في مجال المحاسبة ،تشجع على إيجاد قاعدة للتوافق بين مختلف الأنظمة المحاسبية. و في هذا الإطار تم إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و التي تلعب دورا مهما في توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي.

4- خالد جمال الجعرات، "تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام"، لقد تطرق الباحث في ورقته إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، وإلى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وهو الجهة التي تتولى وضعها بتكليف من الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وآلية اصدار هذه المعايير، كذلك تطرق الباحث إلى التعريف بمعايير التقارير المالية الدولية IFRS وهي المعايير التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، والتي تعتبر القاعدة الرئيسية التي يستمد منها مجلس IPSAS_B في وضعه لمعايير IPSAS، وتم التطرق إلى الميزات التي تتحقق بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وكذلك المحددات والانتقادات التي توجه لهذه المعايير إضافة إلى مناقشة الأسس المحاسبية التي تستند إليها معايير القطاع العام، وهي أساس الاستحقاق وكذلك الأساس النقدي الذي يطبق حاليا على مدى واسع في محاسبة القطاع العام، كذلك فقد تم اصدار معيار خاص بالابلاغ المالي في ضوء تطبيق الأساس النقدي، وتطرق الباحث إلى الأساس المعدل وواقع تطبيق الأسس المحاسبية في معايير IPSAS.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تطرقت الدراسات السابقة إلى واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والنقائص والفراغات القانونية التي تمس نظام المحاسبة العمومية، وتطرقت أيضا إلى الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومختلف الهيئات والمنظمات الدولية التي تقوم بإصدارها وتعديلها وتحديثها، وأهملت مختلف الدراسات مشروع إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية، وهذا ما ركزت عليه دراستنا وذلك من خلال التعريف بمشروع تحديث نظام المحاسبة والميزانية العمومية، وعرض مشروع الاصلاح، والاجراءات المتخذة لتنفيذ أهداف مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية.

حدود الدراسة: وتنقسم إلى جانبين وهما كما يلي:

الحدود الموضوعية:

تقتصر دراستنا على نظام المحاسبة العمومية و اجراءات والجهود المبذولة للقيام بعملية الاصلاح من اجل التوافق مع المستندات الدولية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على المؤسسات والهيئات العمومية باستثناء المؤسسات الاقتصادية وذات الطابع الاقتصادي والتجاري وذلك لما يقتضيه منحى الدراسة

الحدود المكانية والزمانية

جاءت دراستنا هذه في ظل الاصلاحات لنظام المحاسبة العمومية التي تقوم بها الجزائر محاولة منها للتوافق الدولي للتكيف مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتحسين جودة الابلاغ المالي الحكومي والتسيير الامثل للمال العام والحد من الفساد المالي والاداري وترتكز دراستنا للفترة الزمنية 2015/2014.

المنهج والأدوات المستخدمة:

للإلمام بمختلف جوانب موضوع الدراسة تم استخدام أدوات المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال عرض المفاهيم النظرية وتقديم الاطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية، وعرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في حين تم اختبار وتحليل نتائج الفرضيات بالاعتماد على اجابات أفراد العينة المدروسة، وتحليل واقع.

وتم اعتماد على الكتب والمصادر والمراجع بالعربية والأجنبية والدوريات والمجالات والمقالات في الجانب النظري، واعتماد اسلوب التحليل الاحصائي باستخدام برنامج SPSS .

صعوبات البحث:

- نقص الدراسات في الجانب النظري والتقني في مجال نظام المحاسبة العمومية وخاصة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
- نقص الملحوظ في المراجع المتخصصة في المحاسبة العمومية والمالية العمامة في مكتبة الكلية والجامعة.
- نقص مستوى الادراك والفهم لمشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية من طرف موظفي المؤسسات العمومية.
- عدم استرجاع مجمل الاستبيانات الموزعة وصعوبة فهم مستلمها لما جاء بها.

من خلال انجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث فصول تبدأ بمقدمة وتنتهي بخاتمة تضمن تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم عرض النتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات التي نرى بأنها ضرورية بناء على النتائج المتوصل إليها وهذه الفصول كالآتي:

الفصل الأول: "الاطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية": تمت معالجته من خلال ثلاث مباحث، الأول هو ماهية المحاسبة العمومية من خلال تقديم تعاريف لها وتقديم خصائصها وأعوانها، والمبحث الثاني تطرقنا لمجال تطبيق وأهداف المحاسبة العمومية التمييز بينها وبين المحاسبة المالية والمبحث الثالث قدمنا فيها مكونات نظام المحاسبة العمومية.

الفصل الثاني: "معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وواقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري وعرض مشروع تحديث الموازنة العامة": حيث خصص المبحث الأول لماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والثاني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق أما المبحث الثالث التعرف على واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري والمبحث الرابع خصص لدراسة تطوير مشروع نظام المحاسبة العمومية.

الفصل الثالث: "الدراسة الميدانية": حاولنا من خلال هذا الفصل تحليل البيئة الجزائرية بالتركيز على مجموعة من المتغيرات التي نرى بأنها ضرورية لنجاح تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وتضمن هذا الفصل كذلك عرض وتحليل نتائج اختبار فرضيات الدراسة، والتي حاولنا من خلالها معرفة هل معايير المحاسبة الدولية تتطابق مع وجهات نظرنا مع مجتمع الدراسة المتكون من الفئات ذات العلاقة بالممارسات المحاسبية.



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



قسم علوم التسيير

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

كلمة الاستبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

أخي الفاضل / أختي الفاضلة تحية طيبة وبعد...

يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان كأداة لجمع البيانات المتعلقة بالجزء الميداني لدراستي استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص تدقيق محاسبي تحت عنوان (واقع اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع الحكومي IPSAS)، تهدف هذه الدراسة إلى معرفة آرائكم كأكاديميين ومهنيين في الموضوع. لذا نرجو من سيادتكم التكرم بتعبئة الاستبانة المرفقة وإعطائها الأهمية المناسبة لما له من تأثير على نتيجة الدراسة، وان حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة، وبالتالي الحصول على نتائج وتوصيات الدراسة أكثر دقة، مع التأكيد على سرية المعلومات التي ستقدمونها حيث أنها سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم.

ولكم كل الشكر والامتنان والتقدير.

الطالبة: نور الهدى بوليفة

أولاً: البيانات الشخصية والمهنية:

يرجى وضع العلامة (X) أمام الاجابة المناسبة:

1. الجنس: مذكر () مؤنث ()
2. العمر: أقل من 30 سنة () من 30 الى 40 سنة ()
- من 30 الى 50 سنة () أكثر من 50 سنة ()
3. المستوى التعليمي: دكتوراه () ماجستير () ماستر ()
- ليسانس () أخرى ()
4. الوظيفة: أستاذ جامعي () موظف إداري ()
- محاسب () محافظ حسابات ()
5. الخبرة: اقل من 5 سنوات () من 5 الى 10 سنوات ()
- من 10 الى 15 سنة () أكثر من 15 سنة ()
6. القطاع الذي تنتمي اليه: قطاع عام () قطاع خاص ()

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر						
01	هل المحاسبة العمومية تخدم نشاطا معيناً هو النشاط الحكومي ، أي أن أصول المحاسبة وقواعدها وأساليبها مطبقة على النشاط الحكومي.					
02	هل الشخصية المعنوية لمؤسسات الدولة مستقلة و ذلك لأن نشاطا يتم بحرية مسؤوليتها.					
03	هل للمؤسسات العمومية الإدارية للدولة لها رأس مال محدد تقوم بإستغلاله.					
04	هل الإيرادات والنفقات العامة تدفقات نقدية مستقلة دون ارتباطها بالسنوات السابقة.					
05	هل نظام المحاسبة العمومية يستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية وتقدم بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.					
06	هل أعوان تنفيذ نظام المحاسبة العمومية هم الأمر بالصرف، المحاسب العمومي، الوكيل بالصرف والمراقب المالي.					
07	هل نظرية الأموال المخصصة هي النظرية الأنسب لسير الأموال العامة، والأسس المعتمدة في المحاسبة العمومية بما فيها الأساس النقدي والالتزام والاستحقاق.					

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الثاني: اصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS.						
01	هل ترى أن الممارسة العمومية وفق القوانين الحالية ملائمة للتطورات الاقتصادية الحالية.					
02	هل ترى ضرورة اصلاح أو تعديل القوانين الحالية المعمول بها في تنفيذ المحاسبة العمومية.					
03	هل أن اصلاح نظام المحاسبة العمومية الحالي ليتوافق مع معايير القطاع الحكومي أصبح أمرا حتميا.					
04	هل ترى بأن المعايير المحاسبية للقطاع الحكومي في مجملها ملائمة للواقع المهني الجزائري.					
05	هل ترى بأن البيئة الجزائرية ملائمة لتطبيق المعايير المحاسبية للقطاع الحكومي بحذافرها.					
06	هل ترى ضرورة اصدار مخطط محاسبي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية للقطاع الحكومي.					
07	هل تعتقد بأن القوائم المالية الجديدة ستوفر كل المعلومات التي تفي باحتياجات مستخدميها من مختلف الأطراف الوطنية والدولية.					

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الثالث: مشاكل ومعوقات اصلاح نظام المحاسبة العمومية.						
01	هل اختلاف الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير القطاع العام.					
02	هل التشريعات القانونية والضريبية في الجزائر تلائم التطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي.					
03	هل المورد البشري في الجزائر مؤهل وبالعدد الكافي لتطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي.					
04	هل التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة العمومية كافي لتطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي.					
05	هل هناك درجة وعي وفهم كامل لمستخدمي القوائم المالية للدولة لاتخاذ قرارات رشيدة.					
06	هل تعتبر مخرجات النظام المحاسبي العمومي في الجزائر تلقى قبول دولي.					
07	هل هنالك قوانين وتنظيمات صارمة لحوكمة مؤسسات القطاع العام في الجزائر.					

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélation multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Q6	12.0314	8.252	.560	.610	.685
Q7	12.0000	8.758	.503	.588	.716
Q8	12.0209	7.873	.624	.692	.648
Q9	11.9634	8.657	.499	.666	.719

:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
.924	.924	11

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélation multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Q10	40.0681	78.527	.914	.	.907
Q11	40.2461	84.008	.614	.	.921
Q12	39.9686	90.883	.322	.	.934
Q13	40.0105	87.316	.493	.	.927
Q14	40.0681	78.527	.914	.	.907
Q15	40.0681	78.527	.914	.	.907
Q16	40.0681	78.527	.914	.	.907
Q17	40.0681	78.527	.914	.	.907
Q18	39.8691	85.504	.631	.	.920
Q19	39.8115	89.427	.422	.	.929
Q20	39.8586	85.427	.639	.	.920

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
.853	.856	13

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélation multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Q21	47.3089	79.688	.517	.	.842
Q22	47.1885	78.775	.559	.	.839
Q23	47.2251	79.944	.520	.	.842
Q24	47.3089	79.688	.517	.	.842
Q25	47.7277	81.073	.386	.	.850
Q26	47.4869	78.630	.493	.	.843
Q27	47.2513	79.305	.529	.	.841
Q28	47.5654	77.973	.527	.	.841
Q29	47.4136	77.065	.617	.	.835
Q30	47.6911	79.257	.472	.	.845
Q31	47.5602	77.363	.569	.	.838
Q32	47.2199	77.836	.589	.	.837
Q33	47.7016	79.295	.387	.	.852

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
.835	.836	10

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélation multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Q34	34.7644	59.381	.515	.489	.821
Q35	34.8010	58.844	.538	.577	.819
Q36	34.9424	56.634	.641	.601	.808
Q37	34.6545	64.006	.380	.238	.833
Q38	34.9162	59.572	.566	.709	.816
Q39	34.6911	61.278	.534	.692	.820
Q40	34.9215	60.241	.554	.384	.818
Q41	34.9110	59.345	.570	.455	.816
Q42	35.0524	58.881	.504	.548	.823
Q43	34.9895	60.168	.464	.622	.826

Statistiques de fiabilité

Statistiques des données			
Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	.868
		Nombre d'éléments	2 ^a
	Partie 2	Valeur	.897
		Nombre d'éléments	2 ^b
	Nombre total d'éléments		4
	Corrélation entre les sous-échelles		.279
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		.436
	Longueur inégale		.436
Coefficient de Guttman split-half		.436	

a. Les éléments sont : Q6, Q7.

b. Les éléments sont : Q8, Q9.

Statistiques de fiabilité

Statistiques de fiabilité			
Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	.866
		Nombre d'éléments	6 ^a
	Partie 2	Valeur	.857
		Nombre d'éléments	5 ^b
	Nombre total d'éléments		11
Corrélation entre les sous-échelles			.848
Coefficient de Spearman-	Longueur égale		.918

Brown	Longueur inégale	.918
Coefficient de Guttman split-half		.908

a. Les éléments sont : Q10, Q11, Q12, Q13, Q14, Q15.

b. Les éléments sont : Q16, Q17, Q18, Q19, Q20.

Statistiques de fiabilité

	Partie 1	Valeur	.802
		Nombre d'éléments	7 ^a
Alpha de Cronbach	Partie 2	Valeur	.803
		Nombre d'éléments	6 ^b
		Nombre total d'éléments	13
Corrélation entre les sous-échelles			.510
Coefficient de Spearman-	Longueur égale		.676
Brown	Longueur inégale		.677
Coefficient de Guttman split-half			.676

a. Les éléments sont : Q21, Q22, Q23, Q24, Q25, Q26, Q27.

b. Les éléments sont : Q28, Q29, Q30, Q31, Q32, Q33.

Statistiques de fiabilité

	Partie 1	Valeur	.767
		Nombre d'éléments	5 ^a
Alpha de Cronbach	Partie 2	Valeur	.759
		Nombre d'éléments	5 ^b
		Nombre total d'éléments	10
Corrélation entre les sous-échelles			.568
Coefficient de Spearman-	Longueur égale		.725
Brown	Longueur inégale		.725
Coefficient de Guttman split-half			.725

a. Les éléments sont : Q34, Q35, Q36, Q37, Q38.

b. Les éléments sont : Q39, Q40, Q41, Q42, Q43.

Statistiques de fiabilité

	Partie 1	Valeur	.936
		Nombre d'éléments	19 ^a
Alpha de Cronbach	Partie 2	Valeur	.891
		Nombre d'éléments	19 ^b
		Nombre total d'éléments	38
Corrélation entre les sous-échelles			.647

Coefficient de Spearman-Longueur égale	.786
BrownLongueur inégale	.786
Coefficient de Guttman split-half	.784

a. Les éléments sont : Q6, Q7, Q8, Q9, Q10, Q11, Q12, Q13, Q14, Q15, Q16, Q17, Q18, Q19, Q20, Q21, Q22, Q23, Q24.

b. Les éléments sont : Q25, Q26, Q27, Q28, Q29, Q30, Q31, Q32, Q33, Q34, Q35, Q36, Q37, Q38, Q39, Q40, Q41, Q42, Q43.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
.944	.945	38

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a		
	Statistique	ddl	Signification
m1	.203	37	.000

a. Correction de signification de Lilliefors

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a		
	Statistique	Ddl	Signification
m2	.192	37	.000

a. Correction de signification de Lilliefors

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a		
	Statistique	Ddl	Signification
m3	.177	37	.000

a. Correction de signification de Lilliefors

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a		
	Statistique	Ddl	Signification
m4	.139	37	.000

a. Correction de signification de Lilliefors

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a		
	Statistique	Ddl	Signification
mt	.222	37	.000

a. Correction de signification de Lilliefors

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q6	38	3.9476	1.26382	.09145

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q6	10.363	37	.000	.94764	.7673	1.1280

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q7	38	3.9791	1.22671	.08876

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	T	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q7	11.030	37	.000	.97906	.8040	1.1541

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q8	38	4.0628	1.20360	.08709

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3
--	--------------------

	T	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q8	12.204	37	.000	1.06283	.8910	1.2346

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q9	38	4.0105	1.25232	.09061

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	T	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q9	11.151	37	.000	1.01047	.8317	1.1892

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
m1	38	3.9712	.96305	.06968

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	T	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
m1	13.937	37	.000	.97120	.8338	1.1087

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q10	38	3.9110	1.25129	.09054

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	T	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence

					Inférieure	Supérieure
Q10	10.062	37	.000	.91099	.7324	1.0896

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q11	38	3.7330	1.28837	.09322

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	T	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q11	7.863	37	.000	.73298	.5491	.9169

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q12	38	4.0628	1.16358	.08419

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	T	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q12	12.624	37	.000	1.06283	.8968	1.2289

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q13	38	3.9738	1.23729	.08953

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	T	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q13	10.877	37	.000	.97382	.7972	1.1504

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q14	38	3.9738	1.22446	.08860

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q14	10.991	37	.000	.97382	.7991	1.1486

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q15	38	3.9267	1.21606	.08799

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q15	10.532	37	.000	.92670	.7531	1.1003

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q16	38	3.4188	1.48411	.10739

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q16	3.900	37	.000	.41885	.2070	.6307

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q17	38	3.7906	1.33303	.09645

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q17	8.196	37	.000	.79058	.6003	.9808

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q18	38	4.1099	1.15779	.08377

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q18	13.249	37	.000	1.10995	.9447	1.2752

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q19	38	4.1885	1.15898	.08386

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q19	14.172	37	.000	1.18848	1.0231	1.3539

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q20	38	3.9686	1.29739	.09388

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q20	10.318	37	.000	.96859	.7834	1.1538

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
m2	38	3.9719	.94565	.06842

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence

					Inférieure	Supérieure
m2	14.204	37	.000	.97192	.8369	1.1069

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q21	38	4.0471	1.16659	.08441

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q21	12.405	37	.000	1.04712	.8806	1.2136

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q22	38	4.1885	1.15898	.08386

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q22	14.172	37	.000	1.18848	1.0231	1.3539

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q23	38	4.1309	1.14185	.08262

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q23	13.688	37	.000	1.13089	.9679	1.2939

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q24	38	4.2042	1.05889	.07662

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q24	15.717	37	.000	1.20419	1.0531	1.3553

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q25	38	3.6597	1.28325	.09285

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q25	38	3.6597	1.28325	.09285

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q26	38	3.8743	1.30784	.09463

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q26	9.239	37	.000	.87435	.6877	1.0610

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q27	38	4.1099	1.18475	.08573

ملخص

تمثل معايير المحاسبة للقطاع العام، القواعد التي تحكم وتضبط نظام المحاسبة العمومية للمنظمات الحكومية والادارات العمومية على الأساس الاستحقاق الكامل، بهدف تسيير وضبط المال العام وتحسين جودة الابلاغ المالي الحكومي، وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع مشروع تكييف وإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وخلصت هذه الدراسة إلى أن المعايير الدولية المحاسبية في القطاع العام تقدم أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية، تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترقى بجودة الابلاغ المالي الحكومي من الرقابة إلى تقديم أدوات المساءلة عن الأداء وتقديم نتائج نشاط وحدات القطاع العام، مما يسمح لها بتلبية حاجيات فئات مستخدمي البيانات المالية الحكومية، واتجهت الجزائر إلى تحديث نظامها الميزاني من خلال تبنيها لمشروع تحديث نظام الميزانية (MSB) والذي يهدف إلى تكوين قاعدة قانونية وتنظيمية جديدة للنظام الميزاني يتمثل محورها في التسيير القائم وفق النتائج.

الكلمات المفتاحية: - نظام المحاسبة العمومية - معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام - الابلاغ المالي الحكومي - تحديث نظام الميزانية.

Abstract:

The accounting standards for the public sector, The rules that govern and regulate the public accounting system for government organizations and public administrations on the full accrual basis, To the management and control of public money and improve the quality of government financial reporting, The aim of this study is to identify draft adapted to reality and public accounting reform in Algeria, with the requirements of the proper application of international accounting standards for the public sector, This study found that international accounting standards in the public sector offers the best internationally agreed accounting practices to design an accounting system allows to display lists of government financial credibility, Check transparency in managing public resources and live up to the quality of financial reporting of Government oversight to provide accountability for performance and results of activity of public sector units, Allowing it to meet the needs of users of financial statements, government groups, headed Algeria to update its budget by adopting the draft budget update (MSB), which aims to create a new legal and regulatory base of the budget system is based on existing results management.

Keywords: - Public accounting system, - The international public sector accounting standards, - Government financial reporting, - Updated budget system.

اهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

" يرفع الله الذين آمنوا والذين أتوا العلم درجات "

الحمد لله ومهما حمدناه لن نستوفي حمده، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين.

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

أهدي ثمرة جهدي إلى نبع المحبة والأمان، ونظرتها ملؤها الحنان، وتحت قدميها الجنان، إلى أمي الغالية "منيرة" التي ومازالت بدعائها ونصائحها الثمينة وأقوالها الحكيمة.

أهدي ثمرة جهدي إلى سندي في الحياة الذي ليس له مثيل ولا أحد يكون له بديل وله الفضل الكبير لوصولي إلى هذا المكان إلى أبي الغالي "محمد فريد" حفظه الله لنا.

أهدي ثمرة جهدي إلى أخي الذي تقاسمت معه حلاوة الحياة " محمد طارق" وإلى شخص قدم الكثير من أجل مساعدتي والذي هو بمثابة ومن مرتبة أخي "محمد الأمجد".

إلى أروع مجموعة وأحسن وأروع سداسي خطير عرفتهن في حياتي صديقاتي الغاليات على قلبي: "شافية"، "فلجة"، "فيروز"، "وفاء"، "عائشة"، "فايزة"، "سمية".

شكر وعرفان

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

فالحمد لله والشكر لله العلي القدير الذي أعاننا ووفقنا لإنجاز هذا العمل المتواضع ونحن في هذا المقام لا يسعنا إلا أن ندعوا للأساتذة الكرام بالخير والهناء

وأن نتقدم لهم بوافر الشكر والتقدير على رعايتهم لعملنا هذا منذ أن كان مجرد

فكرة إلى أن صار إلى ما هو عليه فلم يخلوا علينا بنصائحهم، وتوجيهاتهم

وإرشاداتهم النيرة ونرجوا أن تكون توجيهاتهم قد أوصلتنا إلى رضاهم عنا

ونتوجه بالشكر الخاص للأستاذ المؤطر الدكتور ضيف الله محمد الهادي الذي لم يخل

علينا بالتوجيهات والنصائح القيمة.

ونشكر كل من ساهم من قريب أو بعيد في إثراء هذا البحث، وهدفنا الوحيد

في هذا أن نفيد ونستفيد وكذا كل من اطلع على فحوى هذه المذكرة.

فهرس الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
01	معايير المحاسبة الحكومية للقطاع العام (IPSAS)	23
02	ييين توزيع عينة الدراسة	56
03	ييين درجات مقياس ليكرت الخماسي	57
04	مقياس تحديد الوزن النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي	57
05	ييين توزيع العينة حسب الجنس	59
06	ييين توزيع العينة حسب العمر	60
07	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	61
08	توزيع العينة حسب الوظيفة	62
09	توزيع العينة حسب الخبرة	63
10	ييين الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	64
11	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS	65
12	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: مشاكل ومعوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية	66
13	معاملات الارتباط ومستوى الدلالة لكل محور من المحاور والدرجة الكلية للاستبيان	67
14	ييين معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)	68
15	ييين اختبار التوزيع الطبيعي (One Sample Kolmogorov-Smirnov)	69
16	ييين تحليل فقرات المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	70
17	ييين تحليل فقرات المحور الثاني: إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS	71
18	ييين تحليل فقرات المحور الثالث: مشاكل ومعوقات إصلاح نظام المحاسبة العمومية	73
19	ييين تحليل جميع محاور الدراسة	75
20	ييين معامل الارتباط بين دوافع إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية بالتخلي عن تطبيق الأساس النقدي وتطبيق أساس الاستحقاق الكامل وفق IPSAS	76
21	ييين معامل الارتباط بين تبني IPSAS في القطاع العام لتحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتوفير أدوات المساءلة عن الأداء	77
22	ييين معامل الارتباط بين مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بشكل فعال يعرض مجمل أصول وخصوم الدولة و تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي لتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير المال العام	78
23	ييين معامل الارتباط بين تبني مشروع المخطط المحاسبي للدولة وتطبيق قواعد أساس الاستحقاق و تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن النفقات والإشمارات العمومية وعرضها في القوائم المالية	79

فهرس الأشكال

الرقم	الشكل	الصفحة
01	ييين توزيع العينة حسب الجنس	59
02	توزع العينة حسب العمر	60
03	يوزع العينة حسب المؤهل العلمي	61
04	ييين توزيع العينة حسب الوظيفة	62
05	ييين توزيع العينة حسب الخبرة	63

أولاً: المراجع باللغة العربية

1- الكتب:

- أحمر اسماعيل حسين ، "المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة"، دار الميسرة، عمان، 2003.
- الصحن عبد الفتاح ، سرايا محمد السيد ، "الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي"، الاسكندرية، 1998.
- المبيضين عقلة محمد يوسف ، "نظام المحاسبة الحكومي وإدارته"، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، ط1، 1999.
- المليجي ابراهيم السيد ، "المحاسبة في الوحدات الحكومية"، مصر، الاسكندرية، ط 1، 2002.
- المهنياني محمد خالد ، "المحاسبة الحكومية"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009.
- الهور محمد ، "أساسيات في المحاسبة الحكومية"، دار وائل للنشر، الأردن، 1998.
- بدوي محمد عباس ، نصر عبد الوهاب ، "المحاسبة الحكومية والقومية"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2003.
- حجازي محمد أحمد ، "المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة"، عمان، الأردن، ط1، 1998.
- عباس علي ، "الرقابة الإدارية على المال والأعمال"، مكتبة الرائد العلمية، عمان ، ط1، 2001.
- عبد الله خالد أمين ، "محاسبة منشآت الغير هادفة للربح"، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2010.
- علي هلالي محمد جمال ، "المحاسبة الحكومية"، دار صفاء للنشر، عمان، ط 1، 2002.
- مبارك صلاح الدين عبد المنعم ، "المحاسبة الحكومية مدخل معاصر"، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية 2008.
- محمد مسعي ، "المحاسبة العمومية"، الدار الهدى للنشر، الجزائر، ط2، 2003.
- محمد مسعي، "المحاسبة العمومية"، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ط2، 2003.
- نصر عبد الوهاب ، "المحاسبة الحكومية والقومية"، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، 2000.

2- المذكرات والرسائل:

- أحمد عثمان حسن زكي ، "تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء"، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، مصر.
- حكيم بوحطو ، "الموازنة العامة وآفاق العصرية"، مذكرة ماجستير غير منشورة، المدينة، 2008.
- زهير شلال ، "آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية"، أطروحة دكتوراه، بومرداس، 2014.
- فاطمة مفتاح ، "تحديث النظام الميزاني في الجزائر"، مذكرة ماجستير غير منشورة، تلمسان، 2011.
- فهيم نعيمة ، "نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير ورقابة الجماعات المحلية"، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سعد دحلب البليدة، 2011.
- سعدان شبايكي ، "دراسة تحليلية ونقدية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة قسنطينة، 2001.
- محمود وشاح محمود عبد الله ، "الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني"، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.

3- المقالات والتقارير

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ج1، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزاله، عمان 2008.

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ج1، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزاله، عمان، 2009.

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، ج1، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة أبو طلال غزاله، عمان، 2010.

4- أوراق وملتقيات، ندوات، بحوث ودراسات:

- الجعرات خالد، " دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات"، الملتقى الدولي بورقلة يومي 24 و 25 نوفمبر 2014

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية"، المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل: 15-08-1990، المادة (1) والمادة (2).

- المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

- حبطي خضير، مونه يونس، "نظام المحاسبة العمومي الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني معايير الحاسبة الدولية للقطاع العام"، الملتقى الدولي بورقلة حول: دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25 نوفمبر 2014.

- رونية عبد السميع، "واقع اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003-2008"، الملتقى الدولي بورقلة حول: الاصلاح المحاسبي في الجزائر يوم 29 نوفمبر 2011.

5- نصوص قانونية:

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية"، المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل: 15-08-1990، المادة (1) والمادة (2).

- المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

6- مواقع انترنت:

- موقع الاتحاد الدولي للمحاسبين: www.ifac.org

- موقع وزارة المالية: www.mf.gov.dz

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

- J.Magnet, **elements de comptabilite publiques**, 5^e edition, L.G.D.J, paris, 2001.
- J.F.Picard, **Finances publiques**, 1^e edition, litec, paris, 2006.
- M.Lascombe, Vandendriessche, **les finances publiques**, 5^e edition, dalloz, paris, 2003.
- G.MONTGNIER, **Principes de comptabilite publique**, Dalloz, paris, 1975.
- J.:qgnet, **elements de comptabilite publique**, 4^e edition, Quercy, paris, 1998.



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم تسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكايمي
ميدان العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
الشعبة : علوم التسيير
التخصص : تدقيق محاسبي

واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة
الدولية للقطاع العام

إشراف الدكتور:
محمد الهادي ضيف الله

إعداد الطالبة:
نور الهدى بوليفة

لجنة المناقشة :

رئيسا	أستاذ محاضر -ب- بجامعة الوادي	أحمد نصير
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر -ب- بجامعة الوادي	محمد الهادي ضيف الله
ممتحنا	أستاذ مساعد -أ- بجامعة الوادي	فيصل سايفي

السنة الجامعية : 2014-2015م