



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة

آليات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في الجزائر

إشراف الدكتور :

* بالقاسم بن خليفة

إعداد الطالبات:

* زهية بن ياية

* سهام رزيق

* فاطمة مسعيد

* وفاء ضو

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	جامعة الانتساب	الصفة
لطيفة بكوش	أستاذ محاضر صنف أ	جامعة الوادي	رئيس اللجنة
بالقاسم بن خليفة	أستاذ محاضر صنف أ	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
فاتح سردوك	أستاذ تعليم عالي	جامعة الوادي	مناقشا

الموسم الجامعي: 2022/2021



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة

آليات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في الجزائر

إشراف الدكتور :

* بالقاسم بن خليفة

إعداد الطالبات:

* زهية بن ياية

* سهام رزيق

* فاطمة مسعيد

* وفاء ضو

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	جامعة الانتساب	الصفة
لطيفة بكوش	أستاذ محاضر صنف أ	جامعة الوادي	رئيس اللجنة
بالقاسم بن خليفة	أستاذ محاضر صنف أ	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
فاتح سردوك	أستاذ تعليم عالي	جامعة الوادي	مناقشا

الموسم الجامعي: 2022/2021

الإهداء

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين .. سيدنا
مُحَمَّد صل الله عليه وسلم

إلى روح أبي الطاهرة رحمة الله عليه

إلى الينبوع الذي لا يمل العطاء إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها .. إلى صاحبة
الحبل السري الذي لا زال أثره باقٍ فيّ حتى الآن؛ لأكون (وفاء) كما أسمى، وعطاء كما ربتني ..
أمي الغالية

إلى رفيق الدرب، وصديق الأيام جميعًا بلحوا ومرّها، إلى سندي ومشجعي الأول إلى ملهمي ...
زوجي العزيز

إلى زينة حياتي وبهجتها، إلى الابتسامات التي تغدق عليّ الأمل
بناقي رؤى الجنة ، رضوى

إلى من بهم يشدّ ساعدي و تعلقو همّتي أخوتي وزوجاتهم وأبنائهم، أخواتي وأزواجهم وأبنائهم

إلى العزيزين على قلبي أب زوجي، أم زوجي

إلى من سرنا سوية ونحن نشق الطريق معا نحو النجاح صديقاتي وزميلاتي

إلى من علموني حروف من ذهب وكلمات من درر وعبارات من أسمى وأجلى العبارات في العلم
إلى من صاغوا لي من علمهم حروف ومن فكرهم منارة تنير لنا مسيرة العلم

والنجاح إلى أساتذتي الكرام

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل

وفاء

الإهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى أما بعد:

الحمد لله الذي دفعنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد

والنجاح بفضلته تعالى مهداة:

إلى الوالدين الكريمين حفظهم الله وأدامهما نورا لدربي.

إلى من ساندني ومشى معي خطواتي ويسر لي الصعاب، إلى زوجي العزيز الذي تحمل الكثير وعانى ووقوفني في هذا المكان ما كان ليحدث لولى تشجيعه لي المستمر.

إلى فلذات كبدي وأزهاري: ولدي العزيز "شمس الدين" وبناتي "نور الضحى" و "جمانة"

إلى كل العائلة الكريمة التي ساندتني وما تزال إخوتي وأخواتي

إلى رفيقات المشوار اللاتي قاسمنني لحظاته رعاهم الله ووقفهم وفاء، سهام، زهية

إلى كل الأقارب والأصدقاء والأصحاب

إلى هؤلاء أهديهم هذا العمل المتواضع، سائلة الله العلي القدير أن يوفقنا ويمدنا بتوفيقه.

فاطمة

الإهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك... ولا تطيب اللحظات إلا
بذكرك... ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك.. ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك.. الله جَلَّالَهُ
إلى من يسعد قلبي بلقيهاها إلى روضة الحب التي تنبت الحب إلى أعظم عاطفة في الوجود
بهجة القلب وصفاء الحب وكمال الورد وهبة الرب إلى أمي الحبيبة
إلى رمز الرجولة والتضحية إلى من دفعني إلى العلم وبه ازداد افتخارا أبي العزيز
إلى من ساندني في مشواري الدراسي وتحمل معي جل الصعاب إلى توأم روحي ورفيق
دربي.. إلى صاحب القلب الطيب والنوايا الصادقة زوجي الحبيب
إلى من هم أقرب إلى من روحي إلى من شاركني حزن الأم وبهم استمد عزتي وإصراري
إخوتي الأحباء
إلى من أنسوني في دراستي صديقتي الحبيبات
إلى هذا الصرح العلمي الشامخ الجامعة
اهدي هذه الدراسة



إلى روح أمي الطاهرة التي كانت سندا لي رحمها الله

إلى والدي العزيز أطلال الله في عمره

إلى إخوتي وكل أفراد عائلتي

إلى كل الأصدقاء وزملائي في العمل بالرقابة المالية

شكر و عرفان

قال رسول الله ﷺ:

(من لم يشكر الناس لا يشكر الله ومن أسدى إليكم معروفا غافلوه فإن لم تستطيعوا فادعوا له)
وعملا بهذا الحديث واعتزافا بالجميل

نحمد الله عز وجل ونشكره على أن وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع
ونتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف "بالقاسم بن خليفة" الذي رافقنا طيلة هذا البحث
وأمدنا بالمعلومات والنصائح القيمة راجين من الله عز وجل أن يسدد خطاه ويحقق مناه فجزاه الله
عنا كل خير

إلى كل أساتذة القسم الذين أشرفوا على تعليمنا طيلة المشوار الجامعي نخص بالذكر
الدكتور "زكريا دمدوم" الدكتور "سالمي الدينوري" الدكتور "مفيد عبد اللاوي"
ولكل شموع العلم الذين يضيئونها ويهدون الطلبة فيها إلى معالم النجاح وليس ثمة أفضل كنز من
كنوز العلم والمعرفة.

وأخيرا لا يفوتنا أن نعبر عن بالغ تحياتنا إلى كل من ساعدنا من قريب

أو من بعيد في إنجاز هذا البحث المتواضع

إلى كل من ساعدنا ولو بابتسامة صادقة إلى كل هؤلاء جزاهم الله خيرا

زهية، سهام، فاطمة، وفاء

ملخص الدراسة:

تمثل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام القواعد التي تحكم و تضبط العمليات المالية المحاسبية تطبق في كامل الوحدات الحكومية والإدارات العمومية، التي تنشأ في القطاع العام الغير هادف للربح، بهدف تسيير وضبط المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي، وهدف هذه الدراسة التعرف على إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع آليات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ونستخلص من 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 و ترقى بجودة الإبلاغ المالي الحكومي من الرقابة إلى تقديم أدوات المساءلة عن الأداء، مما يسمح لها بتلبية حاجيات فئات مستخدمي البيانات المالية العمومية، كما تم الأخذ بأسلوب الدراسة الميدانية عن طريق استعمال الاستبيان الذي أخذ كأداة رئيسية لجمع المعلومات اللازمة والضرورية لأغراض هذه الدراسة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، القطاع العام.

Abstract:

The international accounting public-sector standards represent the rules that govern and control the financial accounting operations that are applied in all government units and public administrations, which arise in the non-profit public sector, with the aim of managing and controlling public money and improving the quality of government financial reporting, and the aim of this study is to identify the reform of the accounting system Public sector in Algeria with the mechanisms of proper application of international accounting standards for the public sector.

We conclude from this study that the international accounting standards in the public sector provide the best internationally agreed accounting practices for the design of an accounting system that allows the presentation of credible government financial statements that achieve transparency in the management of public resources and improve the quality of government financial reporting from oversight to providing accountability tools for performance. Which allows it to meet the needs of the categories of users of public financial statements, and the method of field study was adopted by using the questionnaire that was taken as a main tool for collecting the necessary and necessary information for the purposes of this study.

Keywords: public accounting, international accounting public-sector standards, the public sector.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وعرهان
	ملخص الدراسة
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
	فهرس الملاحق
أ	المقدمة
الجانب النظري	
	الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والمحاسبة العمومية وآليات تطبيقها
07	تمهيد
	المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية
08	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها
10	المطلب الثاني : أهداف وأهمية المحاسبة العمومية
12	المطلب الثالث: مبادئ المحاسبة العمومية
14	المطلب الرابع: مكونات نظام المحاسبة العمومية
20	المطلب الخامس : الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية
22	المطلب السادس : أعوان المحاسبة العمومية
	المبحث الثاني: الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS
32	المطلب الأول: عرض مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
35	المطلب الثاني: مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
36	المطلب الثالث: مزايا وانتقادات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
40	المطلب الرابع: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
	المطلب الخامس: عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
	المبحث الثالث: الدراسات السابقة

55	المطلب الأول: الدراسات المحلية
60	المطلب الثاني: الدراسات العربية
62	خلاصة الفصل
الجانب التطبيقي	
الفصل ثاني : الدراسة الميدانية	
65	تمهيد
المبحث الأول: المنهجية والإجراءات	
66	المطلب الأول: أدوات ووسائل الدراسة الميدانية
68	المطلب الثاني: مجال وإجراءات الدراسة
المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج	
70	المطلب الأول: تحليل عينة الدراسة
79	المطلب الثاني: تفسير وتحليل محاور الاستبيان
87	خلاصة الفصل
89	الخاتمة
94	قائمة المراجع
	الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	البيان	الرقم
71	تصنيف المتوسطات الحسابية حسب سلم ليكارت الخماسي	الجدول 01
71	قيمة معامل ألفاكرونباخ	الجدول 02
72	توزيع العينة حسب الجنس.	الجدول 03
73	توزيع العينة حسب الفئة العمرية.	الجدول 04
75	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.	الجدول 05
76	توزيع العينة حسب الوظيفة.	الجدول 06
78	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية.	الجدول 07
79	إجابات أفراد العينة حول عبارات تهم تشخيص وضرورة إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر.	الجدول 08
83	تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كآلية لإصلاح المحاسبة العمومية الجزائرية.	الجدول 09
85	تحليل بيانات المحور الثالث.	الجدول 10

فهرس الأشكال

الصفحة	البيان	الرقم
72	توزيع العينة حسب الجنس.	الشكل 01
73	توزيع العينة حسب الفئة العمرية.	الشكل 02
74	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.	الشكل 03
76	توزيع العينة حسب الوظيفة.	الشكل 04
77	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية.	الشكل 05

فهرس الملاحق

البيان	الرقم
استمارة الاستبيان	الملحق 01
لجنة المحكمين	الملحق 02
مخرجات spss	الملحق 03

قائمة المختصرات

الاختصار	أصل الاختصار	معناه باللغة العربية
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IPSASB	International public sector accounting standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Accounting Standards	المعايير الدولية للتقارير المالية

المقدمة

منذ ظهور المحاسبة وتطورها وبداية العمل بما برزت مكانة المحاسبة كعنصر أساسي في الاقتصاد وشرعت الدول في سن القوانين والتشريعات الخاصة والمنظمة للمحاسبة، بدأت هذه الأخيرة في التطور والانقسام حسب المجالات الاقتصادية فتولد عنها المحاسبة العامة والمحاسبة الخاصة ومختلف أنواع المحاسبة التي نعرفها اليوم ومن هذه الأنواع نجد المحاسبة العمومية.

حيث تجد أن كل المؤسسات والهيئات الحكومية تعمل بنظام المحاسبة العمومية الخاص بالمعلومات المحاسبية التي تحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام ذات الطابع الإداري غير الربحي فقد عرف العالم في العقود الأخيرة تطورات اقتصادية واجتماعية وسياسية، ترتب عنها انهيار الحواجز بين الدول وظهور الاتفاقيات الدولية، مما أدى إلى إجراء إصلاحات شاملة لمختلف الأنظمة والسياسات المرتبطة بالحكومات، وقد جاء الإصلاح المالي في قلب مبادرات الإصلاحات الشاملة التي تبنتها مختلف الحكومات نظرا للتغيرات الكبيرة في أنشطتها وبرامجها التنموية المصاحبة للتطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

في هذه التفاعلات ظهرت جهود حثيثة على المستوى الدولي، خاصة من قبل المنظمات والهيئات الدولية التي تعمل على تطوير المحاسبة عبر جميع أنحاء العالم، إدراكا منها لموقع المحاسبة ضمن الإصلاحات المالية باعتبارها حجر الأساس للأنشطة المالية الحكومية، وسعيها منها لمسايرة هذه التفاعلات، من خلال توحيد وتأطير المفاهيم والأسس المتعلقة بالمحاسبة العمومية، نتج عن هذه الجهود إصدار معايير محاسبية دولية متعلقة بالحكومات من طرف مجلس المعايير المحاسبية الحكومية لتتاول قضايا التقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية، والذي استبدل بمجلس المعايير الدولية للقطاع العام IPSASB حيث أصبح بعدها الجهة الرسمية المصدرة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB).

هذه المعايير قد تسمح للحكومات بتوفير أكبر قدر ممكن من المعلومات حول تفاصيل تطور نفقاتها وإيراداتها العامة ومختلف عملياتها المالية، وبقدر أكبر من الشفافية والمصداقية، لغرض الحد والتصدي لظاهرة الفساد المالي.

الجزائر وعلى غرار باقي دول العالم، سعت إلى مواكبة هذه التطورات، وعملت على تحقيق إصلاح مالي شامل، من خلال إصلاحات محاسبية، بغية ضبط تسيير المال العام والحد وتحسين كفاءة وفعالية أدائها المالي الحكومي.

أ- إشكالية الدراسة :

وفي هذا السياق، يمكن عرض سؤال الدراسة التي يمكن صياغته على النحو التالي:

كيف نطبق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؟

وباعتبار أن موضوع البحث يعتمد على طرح آليات تطبيق المحاسبة العمومية وفق معايير القطاع العام، فإننا نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

1 ما مدى ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية للقطاع العام في الجزائر IPSAS؟

2. هل هناك توافق بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع المحاسبة العمومية؟

3 ما مدى تأثير العوامل المحفزة للتقارب مع معايير IPSAS للقطاع العام في الجزائر؟

ب- فرضيات الدراسة:

للإجابة على إشكالية المطروحة تم وضع جملة من الفرضيات والمتمثلة فيما يلي:

1 إن ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية للقطاع العام في الجزائر IPSAS يخضع لنقاش واسع بين

الفاعلين واستحداث مصالح متخصصة تتولى مهمة الإشراف على عملية التحديث؛

2 تمارس المحاسبة العمومية في القطاع الحكومي الجزائري ومختلف هيئات الدولة، ولكنها لا تتوافق مع

المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.؛

3 تأثر العوامل المحفزة للتقارب مع معايير IPSAS للقطاع العام بدعم الهيئات الدولية للدول الراغبة في التقارب

حيث تتخرط هذه الدول في جهود توحيد محاسبة القطاع العام.

ت- أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى جملة من الأهداف وهي كما يلي:

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

والأعوان القائمون بها ومبادئها ونظام معلومات المحاسبة العمومية.

- التعرف على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال تعريفها وأهدافها ومجال تطبيقها وتصنيفها.

- التعرف على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع

العام.

ث- أهمية الدراسة:

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

ج- حدود الدراسة:

ج01- الحدود المكانية:

تحاول الدراسة استطلاع آراء الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والمتصرفين بموضوع الدراسة بصفتهم أعوان يقومون بتطبيق المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية في حدود ولاية الوادي، وكذا الأساتذة الجامعيين لمعرفةهم واطلاعهم على المحاسبة العمومية و معايير المحاسبة الدولية.

ج01- الحدود الزمانية:

تتمثل الحدود الزمانية لهذه الدراسة إبتداءا من تاريخ اختيار موضوع الدراسة شهر أكتوبر 2021 إلى غاية شهر ماي 2022، أما الجانب التطبيقي كان في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان، وتاريخ استلام الاستمارة (خلال شهر ماي 2022).

ح- منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

يتم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري للدراسة، وللإجابة على الإشكالية التي تم طرحها واختبار صحة الفرضيات التي وضعناها، تم استخدام الاستبانة في الدراسة الميدانية لاستطلاع رأي المهنيين فيما يخص الموضوع الموجه إلى عينه من الأعوان القائمون بتطبيق المحاسبة العمومية وكذا الأساتذة الجامعيين المطلعين على المحاسبة العمومية.

خ- مرجعية الدراسة:

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

د- صعوبات الدراسة:

تمحورت معظم الصعوبات التي واجهتنا في إيجاد دراسات سابقة مشابهة لموضوع الدراسة وكذا بعض العناء خلال الدراسة الميدانية خاصة أثناء توزيع الاستمارات حيث تمثل ذلك في ضعف التجاوب مع بعض المستجوبين في بعض الأسئلة خاصة فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك لقلّة المعرفة بها ولعدم البدء في تطبيقها في الجزائر، وكذا امتناع أغلب المستجوبين للرد على الاستبيان.

ذ- هيكل الدراسة:

للإجابة على إشكالية هذا البحث وإنجازه قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول، بداية بالمقدمة وأخيرا بالخاتمة حيث تضمنت تلخيص عام لكل ما جاء في البحث واختبار فرضياته ثم عرض النتائج والتوصيات المقترحة بناء على النتائج المتوصل إليها.

تناول الفصل الأول: "الأدبيات النظرية والتطبيقية" حول الدراسة حيث خصص المبحث الأول والثاني منه للأدبيات النظرية، وتطرقنا فيه إلى مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية ومفاهيم عامة حول المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وأخيرا التعرف على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وضرورة تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، أما المبحث الثالث تناول الأدبيات التطبيقية حول الدراسة واخترنا مجموعة من الدراسات السابقة المحلية و العربية التي لها علاقة بموضوع الدراسة وبيننا أوجه التشابه والاختلاف مع دراستنا.

أما الفصل الثاني: "الدراسة الميدانية" قمنا فيه بتحليل الاستبانة الموجه لأعوان تطبيق المحاسبة العمومية لعينة من المؤسسات العمومية و بعض الأكاديميين (أساتذة جامعيين) بولاية الوادي لمعرفة آرائهم حول ذلك، كما تضمن هذا الفصل عرض وتحليل نتائج اختبار فرضيات الدراسة.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية لمعايير المحاسبة الدولية
للقطاع العام والمحاسبة العمومية وآليات
تطبيقها

تمهيد:

تطور مفهوم المحاسبة العمومية ليتلاءم مع التطور الحاصل في دور الدولة ووظائفها في الحياة الاقتصادية وما ترتب عليها من ازدياد في حجم النفقات وتنوع مجالاتها، إضافة إلى تطور حجم الإيرادات وتنوع مصادرها وانعكاس ذلك على نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي، بحيث أصبحت المحاسبة العمومية أداة لمراقبة وتقييم أداء وحدات القطاع العام ومصدرا مهما للبيانات اللازمة وفي هذا الإطار تعتبر المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام، فرضت العمل على تأسيس إطار نظري مستقل لتكيف الممارسات وأسس القياس المحاسبي مع مميزات نشاط الوحدات الحكومية بهدف الرفع من جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتحقيق الشفافية والإفصاح الكامل والدقيق عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

انطلاقاً مما سبق ولدراسة ذلك أكثر تفصيلاً سنحاول تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالي:

المبحث الأول : الإطار النظري للمحاسبة العمومية.

المبحث الثاني: الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.

المبحث الثالث : الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

يتناول هذا المبحث عرض المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية عن طريق بيان مفهوم المحاسبة العمومية، مجال تطبيقها، أهدافها وأهميتها، إضافة إلى مبادئ ومرتكزات المحاسبة العمومية ومكونات نظامها والإطار القانوني والتنظيمي لها وكذا الأعراف المطبقة للمحاسبة العمومية.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها

أولاً: مفهوم المحاسبة الحكومية

لقد تطور مفهوم المحاسبة الحكومية تبعاً لتطور النشاط الحكومي، والذي يختلف في النظام الرأسمالي عنه في النظام الاشتراكي، وارتبط "المفهوم" بدور الدولة كسلطة ذات سيادة ودورها في إشباع الحاجات العامة للمجتمع.

01-التعريف القانوني: لم يعطي المشرع الجزائري تعريفاً صريحاً ودقيقاً للمحاسبة العمومية حيث عرفها في المادة الأولى من القانون 90-21 المؤرخ في 15/8/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنها "تلك الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري، والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما يحدد هذا القانون التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين كل فيما يخصه وكذا مسؤولياتهم، وتطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها".¹

عرف (كهولر) المحاسبة الحكومية بأنها "المبادئ والتقاليد والإجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات والمحافظات والوحدات الحكومية والقومية، واتصفت هذه المحاسبة في الماضي: بالتسجيل في السجلات والقوائم المالية لحسابات الموازنة ومراعاة القيود القانونية والإدارية المفروضة على "الإفناق" وتسجيل الالتزامات".²

وفي تعريف آخر فإن المحاسبة الحكومية «هي مجموعة القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة، وهذه الأخيرة لا تخرج من زاوية عن كونها اعتمادات ينبغي صرفها في الأغراض المخصصة كما أنها من زاوية أخرى، تمثل إيرادات ينبغي تحصيلها وتخضع كلا من إجراءات الصرف والتحصيل القوانين وتشريعات قائمة تفسرها وتوضحها مجموعة من القواعد الصادرة عن أجهزة الصرف والتحصيل والتي تحدد كيفية القيد في السجلات المحاسبية المعمول بها في جميع الوحدات الحكومية»³

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية قانون 21/90 المؤرخة في 24 محرم 1411 الموافق لـ 15 غشت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية المادة 02، العدد 35.

² محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، إيهاب نظمي إبراهيم، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، 2009، ص 13.

³ عبد الحي مرعي، محمد فيومي، المحاسبة الحكومية القومية، ب.ط، الدار الجامعية، 1990، ص 15.

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

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

03-المفهوم الإداري: وهو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير و تقسيم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي.

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

انطلاقاً من التعاريف السابقة الذكر، يمكن الاستنتاج بأن المحاسبة العمومية عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تهم بضبط الإجراءات وتنفيذ وتسجيل عمليات تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، وإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية عن نتائج نشاط مختلف وحدات القطاع العام.¹

ثانياً: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

حدد القانون 90-21 الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية والمذكورة على سبيل الحصر في المادة الأولى من هذا القانون والمتمثلة في الدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية كالمunicipalities والولايات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كالمستشفيات والجامعات بالإضافة لمجلس الأمة بعد تأسيسه بموجب دستور 1996.

ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من المؤسسات العمومية الاقتصادية ذات الطابع الصناعي والتجاري هو كونها خاضعة للقانون العام أي أن إدارتها تتم وفق قواعد القانون الإداري كما أنها تتصرف في معظم الأحيان كسلطات عمومية بتوجيه أوامر أو نواهي للمواطنين وفرض التزامات معينة عليهم ومحاسبتها معينون من قبل وزير المالية ومكلفون بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات والعمليات المالية والمحاسبية الأخرى.²

¹ خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، العدد 31، جامعة زيان عاشور الجلفة، ص 276.

² منصور الزين، المحاسبة العمومية، ب.ط، الجزائر، 2015، ص 06.

المطلب الثاني : أهداف وأهمية المحاسبة العمومية

أولاً : أهداف المحاسبة العمومية

تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير بيانات ومعلومات موضوعية ذات مصداقية حول نشاط القطاع العام، من أجل تحقيق الشفافية والرشادة في صرف وتداول المال العام وذلك بهدف الوصول إلى التحديد الصادق مع الإفصاح الكامل عن الموقف المالي ونتائج تنفيذ العمليات المالية للدولة.

وفي هذا الإطار يمكن تحديد أهداف المحاسبة العمومية فيما يلي:

- التحقق من احترام ترخيصات الميزانية في مجال الإيرادات والنفقات وذلك عن طريق " تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف وأثناءه للتأكد من أن الصرف يتم في حدود اعتمادات وأغراض الموازنة، وسلامة إجراءاته في حدود القوانين واللوائح والإجراءات المنظمة لكيفية التصرف والحدود التي وضعت له، بما يكفل ترشيد النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة؛"

- توفير نظام رقابة داخلية فعال يضمن حماية المال العام، إضافة إلى "إثبات حقوق الدولة والتزاماتها المالية ومتابعة تحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماتها؛"

- تحقيق الرقابة على الالتزامات المالية لمختلف وحدات القطاع العام ومتابعة الوفاء بها؛

- توفير البيانات حول حركة التدفقات النقدية من أجل تحديد الوضعية المالية للخزينة العمومية ومن أجل اتخاذ القرار وتحديد مصادر تمويل الخزينة؛

- "توفير المعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية للوحدات الحكومية المختلفة ورسم سياساتها واتخاذ القرارات المتعلقة بها، بما يساعد على إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة في الفترات المقبلة؛"

- إظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة؛

- توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع توقعات الأداء المخطط له في الميزانية العامة؛

- "إحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ قرارات، الرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية لتقييم أدائها."¹

¹ شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة أمجد بوقرة، بومرداس،

وبناء على ما سبق، يمكن عرض أهداف المحاسبة العمومية من الجانب الوظيفي للنظام المحاسبي في خمس مجموعات رئيسية كالآتي:

01 توفير المعلومات اللازمة للمساءلة: تساعد المعلومات من أجل الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال الوحدة الحكومية إلى السلطة التشريعية أو أي جهة أخرى كجهاز تنفيذي أو قضائي له الحق أو المبرر في طلب ذلك، بما يتفق مع الإطار التشريعي لذلك.

02 توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة: وتهدف إلى الرقابة على الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة الحكومية والمحافظة عليها، وذلك باستخدام أدوات المحاسبة العمومية المختلفة التي تمكنها من ذلك، وعن طريق الجهات المخولة بهذه الوظيفة، والتي يقصد بها التأكد من الالتزام بالبرامج والخطط والسياسات المحددة.

03 توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات: توفير المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات عن طريق توفير تقارير دورية أو خاصة، تغيد في المقارنة بين نتائج العام الحالي والأعوام السابقة، وتقييم البرامج والأنشطة، والمفاضلة بين البدائل، تقدير حجم الموارد اللازمة لتحقيق أهداف الوحدة، تحليل علاقة المدخلات بالمخرجات في العمليات التي تقدمها الوحدة الحكومية اقتراح أساليب من شأنها زيادة فاعلية الأداء وترشيده، تقديم المقترحات اللازمة بخصوص التوسعات المستقبلية والاستفادة الكفوة والرشيده من الموارد.

04 توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات الوطنية: يوفر نظام المحاسبة العمومية المعلومات المعدة والمجهزة طبقاً للمفاهيم والتعاريف والتبويبات المستخدمة في الحسابات القومية، وتزداد أهمية هذا الهدف مع ازدياد الاتجاه إلى توطيد العلاقة إلى درجة الدمج بين نظامي المحاسبة العمومية والوطنية.

05 توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي: وذلك لأن النشاط الحكومي يؤثر على النشاط الاقتصادي بصفة عامة، سواء على مستوى الأفراد أو المؤسسات المختلفة، لذلك فإن الحكومة والأفراد والمؤسسات بحاجة لمعرفة العمليات والأنشطة الحكومية للمساعدة في اتخاذ القرارات المبنية على ذلك النشاط، الأمر الذي ينعكس على الرفاهية العامة بشكل عام، وأن وسيلة الإعلام في هذا المجال هي المحاسبة العمومية.¹

ثانياً: أهمية المحاسبة العمومية

وتظهر أهمية المحاسبة العمومية عن باقي فروع المحاسبة كالآتي:

- إن النظام المحاسبي العمومي يجب إن يتفق مع الهيكل الإداري والمتطلبات القانونية للدولة؛
- عدم وجود مفهوم للربح في النظام المحاسبي الحكومي؛
- وحدة المصطلحات الفنية المستخدمة في تسجيل العمليات؛²

¹ عباس عبد الحفيظ، تقييم فعالية النفقات العامة في ميزانية الجماعات المحلية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة أبو بكر القايد، تلمسان، 2012، ص 100، 101 .

² أسعد محمد وهاب علي العود، أساسيات المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار الكتب، 2012، ص 05.

- تقييد الحرية بفتح حسابات معينة دون آخر؛
- استخدام نماذج موحدة من السجلات والمستندات للوحدات الحكومية جميعها؛
- ضرورة وجود الصلاحيات المالية لعمل النظام المحاسبي الحكومي.¹

المطلب الثالث: مبادئ المحاسبة العمومية

للمحاسبة العمومية مبادئ ترتكز عليها مختلف الهيئات العمومية والتي تميزها عن باقي المحاسبات وقواعد مختلفة تعتبر كمرجع للقوانين والمراسيم والتعليمات المختلفة التي تقوم بتطبيقها هذه الأخيرة فيوجد عدة مبادئ نذكرها :

أولاً: مبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف ووظيفة المحاسب العمومي

هذا المبدأ يعني ضمان عدم وجود تداخل بين وظيفة كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بالرغم من أنهما يقومان بعملية واحدة إما تحقيق إيراد أو صرف نفقة، فلكليهما حدود إذ تبدأ مهمة المحاسب من حيث تنتهي مهمة الأمر بالصرف، ومبررات هذا المبدأ هو ضمان استقلالية لكليهما وتحقيق رقابة داخلية تسمح بتدراك الأخطاء كخطوة وقائية، حيث من الممكن أن يعترض المحاسب على تحصيل الإيراد أو صرف نفقة إذا لاحظ خلل في الإجراءات الإدارية أو أخطاء مادية، وعليه فإنه يعتبر مبدأ أمان لتفادي الغش أو التلاعب بالحسابات، أما سلبيات هذا المبدأ فهو يكرس في كثير من الأحيان البيروقراطية الإدارية، حيث يمكن للأمر بالصرف أو المحاسب العمومي التحجج بعدم إتمام المراحل الإدارية سواء لتحقيق الإيراد أو صرف النفقة وهذا يؤدي إلى عرقلة السير الحسن للمرافق العمومية.

ثانياً- مبدأ التمييز بين المشروعية والملاءمة :

يعتبر هذا المبدأ مكملًا لمبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف ووظيفة المحاسب العمومي فمن ناحية نشاطهما يقع ضمن مجالين منفصلين عضويًا ومتكاملين وظيفيًا، فالملاءمة تنسجم مع دور الأمر بالصرف في حين المشروعية تنسجم مع وظيفة المحاسب العمومي، إلا أن الحدود الفاصلة بين المجالين تبقى غير واضحة المعالم حيث لا نستطيع التمييز بصورة دقيقة بين ملائمة الأمر بالصرف الذي يتخذ قراراته بالمفاضلة بين جملة من البدائل المتاحة حسب ما تقتضيه متطلبات التسيير، وبين مشروعية المحاسب المستمدة من القوانين والإجراءات فهو يفحص مدى مشروعية قرارات الأمر بالصرف من الجانب الشكلي على ضوء المستندات الثبوتية المتوفرة لديه، أما الجوانب الموضوعية للملائمة فلا يستطيع المحاسب تفحصها بل وأن السعي وراءها يعتبر بمثابة توسيع صلاحياته وتضييق من مجال تحرك الأمر بالصرف.²

¹ أسعد محمد وهاب علي العود، أساسيات المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار الكتب، 2012، ص 05.

² زرقين عبود، لعلايبي مالك، واقع المحاسبة العمومية في الجزائر و آليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية، بحث، العدد 10، الجزء الثاني، جامعة محمد الشريف مساعدي، سوق أهراس، ص 153، 154.

ثالثا: مبدأ إعطاء مسؤولية نوعية للمحاسب العمومي

بالإضافة إلى المسؤوليات الملقاة على عاتق كافة الأعوان الإداريين سواء كانت تأديبية مدنية أو جزائية، فإن القانون حمل المحاسب العمومي مسؤولية مالية وأخلاقية تلزمه بإصلاح ضرر أو أداء واجب، أو تحمل نتائج تصرفات أشخاص آخرين لتعتبر أيضا كنوع من أنواع المسؤولية الشخصية.

رابعا: مبدأ وحدة الخزينة

ويعرف هذا المبدأ أيضا تحت اسم عدم تخصيص إيراد لتغطية نفقة محددة، ويعني أن كل الإيرادات العمومية موجهة لتغطية كافة النفقات دون استثناء، ويترتب على هذا المبدأ عدم المفاضلة بين نفقة على أخرى فالقاعدة العامة هنا تتمثل في أن كل الموجودات تضمن كل المدفوعات حسب تاريخ إصدارها لا حسب مركزها ومثال ذلك على المستوى الوطني، حيث كل موجودات الخزينة تصب في حساب واحد هو حساب الخزينة لدى بنك الجزائر.¹

¹ زرقين عبود، لعلايبيبة مالك، مرجع سبق ذكره، ص 154 .

المطلب الرابع: 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:

أولا/ النظام المحاسبي العمومي:

يقوم بمجموعة من الطرق والإجراءات 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.

01- وظائف النظام المحاسبي العمومي

تتمثل فيما يلي :

التسجيل التاريخي للنشاط العمومي؛

- توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتوفير الموازنة وبيان المركز المالي للدولة وإظهار الفائض أو العجز؛
- متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو أي التزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها؛
- 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 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.

02- الشروط الواجب توفرها في النظام المحاسبي العمومي : تتمثل في:

- أن يكون النظام المحاسبي متطابق مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى؛
- أن ترتبط تصنيفات الموازنة ارتباطا وثيقا على اعتبار الوظائف الحسابات كالموازنة من العناصر المتكاملة للإدارة المالية العامة؛
- يجب أن تنظم الحسابات بطريقة تفصح بموضوع أن الأغراض التي من أجلها تحصلت وأنفقت الأموال العامة والمستويات الإدارية المسؤولية عن الجباية والإنفاق عن البرنامج؛¹

¹ بن شنديخ بلال، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2018، ص 14.

- 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.

الإجراءات المتبعة في النظام المحاسبي العمومي : يمكن حصر هذه الإجراءات في ¹:

- 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 والأصول 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 ؛
 - 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 الإدارية المتماثلة في طبيعة النشاط والحجم.
- دور النظام المحاسبي العمومي:**

يمكن تحديد خطوات النظام المحاسبي العمومي كالتالي:

- تحديد ما ورد بالميزانية عن طريق توزيع قوائم الإيرادات والمصروفات على الوحدات المحاسبية الموجودة في مختلف الوحدات الإدارية الحكومية.
- مباشرة تنفيذ الموازنة طبقاً لقواعد تنفيذها وتوزيع الاعتمادات وتحصيل الإيرادات وفقاً للتوزيع المخطط في الموازنة.
- إثبات العمليات المالية الفعلية من خلال النظام المحاسبي العمومي وفقاً لنفس أسلوب المطبق في النظام المحاسبي المالي وذلك فيما يتعلق بحصر وتسجيل العمليات على أساس تاريخي وفقاً لنظام القيد المزدوج في دفاتر اليوميات المختلفة ثم تبويبها إلى حساباتها في دفاتر الأستاذ وفقاً للأحكام الخاصة باستخدام الاستثمارات الحكومية.²

¹ نفس المرجع، ص 15.

² نفس المرجع، ص 15.

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

- تقوم الوحدة الإدارية بإعداد تقارير دورية على أساس موحد شهرية وربع سنوية وختامية على المركز المالي لها ويتم رفعه إلى الإدارة العامة لحسابات الحكومية بوزارة المالية على فترات منتظمة مرفقا بها المستندات الخاصة لإحكام الرقابة المالية والقانونية على العمليات الجارية واستخدام هذه التقارير في إعداد موازنات السنوات القادمة.

ثانيا/ نظام الموازنة العامة

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

01-تعريف الموازنة العامة الموازنة العامة هي عبارة عن تقدير مفصل و معتمد لنفقات الدولة وإيراداتها لمدة سنة مالية مقبلة تقوم على التخطيط والتنسيق ورقابة استخدام الموارد لتحقيق الأهداف بكفاءة، كما تعرف الموازنة بأنها الإيرادات والنفقات المقدرة للسنة المالية .

02-أهمية الموازنة العامة: تبرز أهمية الموازنة العامة من خلال النقاط التالية:¹

- استمدت أهميتها من كونها أداة رقابية فعالة بين السلطة التشريعية تضمن لها الإشراف الكامل على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية وتقييم أدائها؛
- تعتبر أداة من أدوات السياسة المالية التي يمكن استخدامها في إدارة 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 إعادة 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 الإنفاق الفعلي لها.

¹ بن شنديخ بلال، مرجع سبق ذكره، ص 16.

3- خصائص الموازنة العامة: من أهم خصائص الموازنة العامة:¹

- تعتبر الموازنة العامة خطة مالية قصيرة الأجل وذلك لأن مدتها سنة مالية واحدة، تتضمن جميع أوجه الإنفاق العام للدولة وتتضمن جميع البرامج والمشاريع التي تنوي الحكومة تنفيذها خلال السنة المالية، ووسائل تمويلها من مختلف مصادر إيرادات الدولة.

- الموازنة العامة تقوم على عنصر التقدير، إذ يقصد بالتقدير تحديد المبالغ التي ينتظر الحصول عليها من المصادر المتنوعة للإيرادات العامة، وتقدير أرقام يتوقع إنفاقها خلال فترة زمنية في الغالب تكون سنة.

- ويكون ذلك أن تقوم الحكومة (بواسطة مرافقها العامة) بتقدير النفقات التي تتوقع إنفاقها و الإيرادات التي يمكن تحصيلها، إلا أن هذا التوقع أقرب من الواقع، ويساعدها على ذلك أن الإيرادات العامة مربوطة بقوانين ومن السهل توقع الحصيلة، بالإضافة إلى أن كل مرفق عام في الدولة من السهل عليه أن يتوقع النفقات التي يحتاجها في السنة المالية المقبلة.

- الحكومة تسجل توقعاتها بشأن تقديرات النفقات والإيرادات العامة للدولة خلال سنة مقبلة، لكن لا بد أن تعرض هذه التوقعات على البرلمان لكي يناقشها ويطمئن إلى سلامة الأسس التي بنيت عليها تلك التقديرات.

- من المعلوم أن الموازنة العامة هي الأداة الرئيسية في يد الحكومة لتحقيق أهدافها، إذ تتضمن الموازنة العامة برامج ومشاريع سوف تنفذها الحكومة خلال السنة المالية المقبلة، ويؤدي تنفيذ هذه البرامج والمشاريع إلى تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية.

- تتطلب الموازنة العامة مجموعة من الإجراءات الإدارية والمالية للدولة، فالسلطة التنفيذية حتى تتمكن من خلالها تنفيذ المالية للدولة، فالسلطة التنفيذية هي التي تتولى عملية إعداد الموازنة العامة وتتولى فيما بعد اعتمادها من السلطة التشريعية مهام تنفيذها، فالموازنة العامة هي من الناحية الإدارية والتنظيمية خطة عمل يتم بمقتضاها توزيع المسؤوليات المتعلقة باتخاذ القرارات التي تتطلبها عملية التنفيذ على مختلف الأجهزة الإدارية والتنفيذية بما يضمن سلامة التنفيذ، وتحت إشراف السلطة التشريعية الممثلة بالشعب، وبذلك يضمن الشعب عدم تجاوز السلطة التنفيذية للاعتمادات المقررة.

¹ عبد الكريم ماضي، نجيب لونية، دور المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات و ترشيد نفقات المؤسسة في ظل الأزمة المالية الحالية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة 8ماي 1945، قالمة، 2018، ص35.34.33.

04- دورة الموازنة العامة: تمر بجملة من المراحل الزمنية المتعاقبة والمتداخلة فيما بينها وهي:

أ/ مرحلة الإعداد والتحضير: هي أدق وأهم مرحلة لان نتائجها ومدى فعاليتها 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 في ميزانية السنة المالية القادمة.

ب / اعتماد الموازنة (المصادقة): بعد الانتهاء من مشروع الموازنة يعرض على السلطة التشريعية لمناقشة ودراسة وتحليل تقديرات الميزانية وبعد إكمال الدراسة وإجراءات التعديل إن أمكن تقوم السلطة التشريعية بالمصادقة على المشروع المتعلق بالميزانية ويصبح ذلك قانونا ملزم للسلطة التنفيذية.

ج / مراحل تنفيذ الموازنة: تبدأ مرحلة تنفيذ الموازنة العامة لصدور تكييفها وفق التشريع الجزائري الذي يخول بموجبه الوزراء ورؤساء الدوائر صلاحية الإنفاق من المخصصات المرصدة في قانون المالية.

د/ مرحلة الرقابة على الموازنة: تنقسم هذه المرحلة إلى نوعين من الرقابة:

أ- 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.

ب- الرقابة اللاحقة أو الخارجية:

التي يمارس تكييفها وفق التشريع الجزائري 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 سننتقل في العنصر الموالي إلى نظام الرقابة المالية.¹

ثالثا/ نظام الرقابة المالية:

نشأت الرقابة المالية مع نشوء الدولة وتملكها المال العام والتصرف فيه نيابة عن الشعب وزادت أهميتها بزيادة النشاطات وتنوعها.²

¹ بن شنديخ بلال، مرجع سبق ذكره، ص 17.

² نفس المرجع، ص 18.

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

أما تعريف الرقابة المالية فتعددت وتتجلى أبرزها في الوظيفة التي تقوم بها وحدات حكومية من أجل تتبع المال العام وحراسته و حفظه 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 إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف ومعالجة أي قصور في تحقيق هذه الأهداف".

02- وسائل الرقابة المالية: تتمثل فيما يلي :

- التقيد باعتمادات الموازنة العامة (النفقات والإيرادات كل حسب بنده)؛
- الكشوف الدورية المطلوبة لوزارة المالية أي على المحاسبين تكييفها وفق التشريع الجزائري في الدوائر المختلفة أن يقدموا إلى وزير المالية في غضون ثلاثة أيام بعد نهاية كل شهر الحسابات والجداول الختامية وذلك لتمكن الوزارة من دراستها ومراقبتها؛
- لجان التعداد والتفتيش، يترتب عليها تقديم تقارير إلي وزير المالية مع التوصيات بشأنها؛
- 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؛
- بعد التأكد من صحة البيانات يقوم بختمه بالختم المخصص لهذه الغاية من قبل وزير المالية ؛
- لا يجوز صرف مستند قبل تدقيقه من المراقب المالي في الوزارة ويتحمل أمين الصندوق المسؤولية الكاملة في حالة قيامه بالصرف بدون توقيع المراقب؛
- إعلام وزارة المالية فورا وخطيا بكل مخالفة للأحكام والقوانين والأنظمة المالية؛
- متابعة تحصيل الإيرادات في الوزارة أو الدائرة المعين لديها ومتابعة دفع التحصيلات لصندوق الخزينة في حينه؛
- المفتش العام في وزارة المالية وتتلخص مهامه في؛
- القيام بجولات تفتيشية مفاجئة للمحاسبين و أمناء الصندوق في الدوائر الحكومية المختلفة؛
- تقديم النصائح والإرشادات والخبرات المالية للدوائر لما يتمتع به من خبرة في الأمور المالية؛
- إجراءات الأبحاث التي تساعد على تطوير وتحديث عمليات المحاسبة الحكومية؛
- التحقيق في الاختلاسات التي تقع في دوائر الدولة وتقديم تقارير عنها؛
- دراسة التقارير الواردة من ديوان المحاسبة وإعداد التقارير بأهم الملاحظات الواردة.¹

¹ بن شنديخ بلال، مرجع سبق ذكره، ص18، 19.

المطلب الخامس : الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية

تتميز المحاسبة العمومية بضرورة تكيف الإطار التقني مع متطلبات الإطار القانوني الذي يؤسس لتكريس شرعية تنفيذ المعاملات المالية لمختلف وحدات القطاع العام، حيث يمكن التمييز بينهما كالتالي:

أولاً: الإطار القانوني للمحاسبة العمومية

هناك علاقة قوية بين التشريعات والمحاسبة العمومية حيث تحدد أحكام القوانين والتنظيمات في مختلف الدول القيود التي يتوجب على المحاسبة العمومية التقيد بها، وعلى هذا الأساس فإن أحكام التشريعات المالية لها انعكاسات وتأثير مباشر على أدوات المحاسبة العمومية، وفي حالة ما إذا "كان هناك تعارض بين الأحكام التشريعية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فإن الأولوية تكون للتقيد بالأحكام التشريعية على أن ينظر في تعديلها لتتسجم مع المبادئ المحاسبية إن أمكن، "ذلك لهذه الأسباب تعتبر المحاسبة العمومية مادة يغلب عليها الإطار القانوني، إذ خصها المشرع الجزائري بإطار قانوني خاص ذلك، بها وفقاً لأحكام القانون رقم 90/21 المؤرخ في 24 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والذي يضع قيوداً قانونية وتنظيمية لتسيير ومراقبة الأموال العمومية لضمان مشروعية العمليات المالية للدولة وتحقيق الاستعمال الأمثل للموارد المالية وحمايتها من كل التلاعبات.

إضافة إلى ذلك، يحدد هذا الأخير التزامات ومسؤوليات كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين في مجال تسيير العمليات المالية للخزينة العمومية وتنفيذ الميزانية العامة للدولة، إضافة إلى القوانين والتنظيمات المتعلقة بضبط وتقنين إجراءات صرف المال العام وتنفيذ الصفقات العمومية وتحصيل الإيرادات. ونتيجة لذلك، يعتبر المحاسب في المحاسبة العمومية ملزماً باحترام متطلبات النصوص التشريعية المعمول في مجال تداول المال العام، لكونه معرض للعقوبات المنصوص عليها قانوناً في حالة عدم احترامها إضافة لكونه مسؤول أمام هيئات الرقابة عن المال العام.¹

ويتجلى الإطار القانوني في النصوص القانونية والتشريعية التي تحكم المحاسبة العمومية في:

1. الدستور: وتتمثل في الأحكام التي أقرها الدستور برقابة البرلمان على الاعتمادات المالية في مختلف مراحل إعداد وتنفيذ الميزانية، وكذلك من خلال بيان السياسة العامة للحكومة للوقوف على مدى تنفيذ البرامج التي أقرتها السلطة التشريعية من خلال ما يصدر في قوانين المالية.

2. قانون المالية: من خلال القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين

المالية.²

¹ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 04.

² محمد الصالح بلول، تقييم آليات الرقابة المالية في الجزائر في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2020، ص 04.

3. قانون المحاسبة العمومية: من خلال القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق

بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم بـ:"

- المرسوم التشريعي رقم 92-04 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992؛

- القانون رقم 98-12 المؤرخ في 31 ديسمبر 1998 المتضمن قانون المالية لسنة 1998؛

- القانون رقم 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 المتضمن قانون المالية لسنة 2000.

ثانيا: الإطار التنظيمي للمحاسبة العمومية

ويتمثل الإطار التنظيمي للمحاسبة العمومية في مجموع المراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيق القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، والتي تعتبر المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر ولعل من أبرزها:

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين؛

- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المحدد 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 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها؛

- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين؛

- المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتمزم بها المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 374-09 المؤرخ في 14 نوفمبر 2009.¹

¹ محمد الصالح بلول، مرجع سبق ذكره، ص 05.

المطلب السادس : أعوان المحاسبة العمومية

لقد حدد قانون المحاسبة العمومية ومختلف المراسيم والتنظيمات في مجال المحاسبة العمومية الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية العامة للدولة وأجاز لهم مباشرة المهام المحددة في التنظيم ضمن الإطار المسموح به مع تحديد مسؤولية كل عون.

أولاً : الأمر بالصرف

يعد الأمر بالصرف أحد الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية للدولة.

01- تعريفه: عرف الأمر بالصرف بأنه: "الشخص الذي يعمل باسم الدولة والمجموعات المحلية، أو المؤسسات العمومية ويقوم بعملية التعاقد وبتصفية دين الغير أو قيمته أو تحصيل الإيرادات العامة ويأمر بصرف النفقات".

وحسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي 268/97 يعتبر الأمر بالصرف كل موظف معين قانوناً في منصب مسؤول تسيير الوسائل المالية والبشرية والمادية، التي تفوض له السلطة وفقاً للمواد 26، 28، 29 من القانون 21/90.¹

الأمر بالصرف قد يعين أو ينتخب ويجب اعتماد الأمر بالصرف لدى المحاسب العمومي وذلك حسب المادة 24 ويقصد بالاعتماد تقديم نسخة من مقرر التنصيب + نسخة من الإمضاء.²

02- أصناف الأمرين بالصرف لقد حددت المادة 25 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية أصناف الأمرين بالصرف حيث نصت على ما يلي:

"يكون الأمر بالصرف ابتدائياً أو أساسياً وإما أمرين بالصرف ثانويين".

ومن هنا نستنتج أن للأمرين بالصرف صنفين أمرين بالصرف رئيسيين (أساسيين) وأمرين بالصرف ثانويين بالإضافة إلى الأمر بالصرف الأحادي والمفوض والأمر بالصرف المستخلف.

أ - الأمر بالصرف الرئيسيون: "الأمر بالصرف الرئيسي" هو كل شخص خصصت له الإعتمادات المرصودة في الميزانية مباشرة".

حسب المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 فإن: "الأمر بالصرف الرئيسيون هم الذين يصدرون أوامر الدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين وأوامر تفويض الإعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين".³

¹ المادة 02 من المرسوم التنفيذي 268/97 المؤرخ في 21 جويلية 1997، يحدد الإجراءات المتعلقة بالنفقات العمومية و تنفيذها و ضبط صلاحيات الأمرين بالصرف و مسؤولياتهم .

² المادة 23، 24 من القانون 21/90.

³ المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 313-91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها.

حسب المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 21/90 فإن الأمرون بالصرف هم:¹

-المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة.
-الوزراء.

-الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية.

- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات.

- المسؤولين المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من الميزانيات الملحقة.

- المسؤولين المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

- المعينون أو المنتخبون لوظائف لها من بين الصلاحيات تنفيذ عمليات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف في إطار انجاز الإيرادات والنفقات.

ب- الأمرون بالصرف الثانويين: حسب المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 فإن " الأمرون بالصرف الثانويين هم الذين يصدرن حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الإعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدنيين".²

حسب المادة 27 من القانون 21/90 (المتعلق بالمحاسبة العمومية) الأمرون بالصرف الثانويين مسؤولون عن ميزانية التسيير بصفتهم رؤساء المصالح غير الممركزة على الوظائف المحددة في المادة 23 من نفس القانون.

ومن أجل ضمان السير الحسن والمستمر للهيئات العمومية التي يشرف عليها الأمرون بالصرف لابد من تعيين من ينوب عليهم وهذا حسب المادة 28 و 29 من قانون 21/90.³

ج- الأمر بالصرف الأحادي: إضافة إلى صفة الأمر بالصرف الرئيسي الذي يمتلكها الوالي بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية فإنه يمتلك صفة الأمر بالصرف الوحيد بالنسبة لتنفيذ برامج التجهيز اللامركزي للدولة على مستوى الولاية بحيث ترخص على أساس ميزانية الدولة واعتمادات بالرقم التسلسلي الذي يتولى تنفيذها وفقا لبرنامج التجهيز السنوي المقرر من طرف الحكومة.⁴

د- الأمر بالصرف المفوض: هو الموظف الذي يفوضه الأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الأحادي توقيع هذا التفويض يسمح له بأداء بعض المهام المدرجة ضمن التسيير المالي للمؤسسة ولكن المراقبة ومسؤولية الأمر بالصرف.⁵

¹ المادة 26 من القانون رقم 21/90.

² المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 .

³ المادتين 28 و 29 من قانون 21/90.

⁴ سليمة بوشنطر، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010، 2011، ص80.

⁵ منال قرين، شهرزاد فنور، المحاسبة العمومية ودورها في تسيير المؤسسات العمومية الصحية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل، 2019، ص 24.

هـ- الأمر بالصرف المستخلف(المؤقت): هو الذي يتم تعيينه قانونا في حالة وجود مانع قانوني أو غياب الأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الأحادي مع وجوب إشعار كل من المرقب المالي والمحاسب العمومي. يعين الأمر بالصرف المستخلف حسب قانون المؤسسة وحسب القانون المنصوص عليه ويقوم بجميع المهام¹.

03- مهام الأمر بالصرف: حددت المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 أنه: "يمسك الأمر بالصرف الرئيسيون- والثانويين التابعين للدولة محاسبة إدارية الإيرادات والنفقات".

أ/ بالنسبة للإيرادات: حسب المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 تعرض المحاسبة الإدارية للإيرادات كما يأتي:

-الديون الدائنة المثبتة والموفى بها أي تكريس حق الدائن العمومي.

-الأوامر الصادرة بالتحصيل وكذلك كل التخفيضات والإلغاءات المنجزة بناء على الأوامر.

-التحصيلات التي تتم بناء على أوامر أي تصفية الإيرادات.

ب/ بالنسبة للنفقات: يقوم الأمر بالصرف من جانب النفقات بالمهام التالية:

ب-1-الالتزامات بالدفع: أي قيام في لحظة بتحديد ما التزم بدفعه من مبلغ بالنسبة إلى البرامج المأذون بها.

ب-2-الأوامر بالصرف: وهي تلك الأوامر التي يصدرها الأمر بالصرف ويرسلها إلى المحاسب العمومي،

وحسب المادة 24 من المرسوم التنفيذي 313/91 فإن تعرض محاسبة الأوامر بالصرف والتحويلات التي

يمسكها الأمر بالصرف ما يأتي:

-الاعتمادات المفتوحة أو المفوض؛

-التعويضات بالاعتمادات الممنوحة لأمر بالصرف الثانويين؛

-مبالغ الأوامر بالصرف أو التحويلات الصادرة؛

الاعتمادات المتاحة.

04- مسؤوليات الأمر بالصرف: تتمثل المسؤولية في ضرورة تعويض الضرر الناتج عن ارتكاب خطأ من

طرف الأمر بالصرف، وحسب المادة 31 من قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تنص على

"الأمر بالصرف مسؤولون على الإثباتات الكتابية التي يسلمونها كما أنهم مسؤولون على الأفعال اللاشريعة

والأخطاء التي يرتكبها والتي لا يمكن أن تكشفها المراقبة الحسابية للوثائق وذلك في حدود الأحكام القانونية

المقررة".

أما المادة 32 من نفس القانون فتتص على أن "الأمر بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على صيانة

واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية².

¹ منال قرين، شهرزاد فنور، المحاسبة العمومية ودورها في تسيير المؤسسات العمومية الصحية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل، 2019، ص 24.

² المادتين 31,32 من القانون رقم 21/90، مرجع سبق ذكره.

ومن جهة أخرى فقد نص المرسوم 268/97 في مادته 06 على أنه "يجب على أمر بالصرف أن يحترم بدقة التنظيم الجاري به العمل فيما يخص الالتزام بالنفقات المسبق¹.

وفي حالة عدم احترام هذه القاعدة يكون الأمر بالصرف مسؤولاً شخصياً ومالياً لتشريع والتنظيم الجاري بهما العمل وتطبق عليه العقوبات المدنية والجزائية المنصوص عليهما في المادتين 88 و89 من الأمر 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة.

ثانياً : المحاسب العمومي

بالإضافة إلى الأمر بالصرف يعتبر المحاسب العمومي من بين الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية للدولة.

01- تعريف المحاسب العمومي: يعرف المحاسب العمومي على أنه "هو كل عون أو موظف مؤهل قانوناً يتصرف باسم الدولة، جماعات محلية، مؤسسة عمومية، من أجل تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات أو تسيير السندات، بواسطة الأموال والقيم الموضوعة تحت تصرفه، أي بواسطة التحويلات الداخلية للقيود، أو بواسطة المحاسبين العموميين الذين تحت إشرافه."

وحسب المادة 30 من القانون 21/90 (المتعلق بالمحاسبة العمومية) فعرفته حسب المهام المنوطة إليه كما يلي: "يعد محاسباً عمومياً في مفهوم هذه الأحكام كل شخص يعين قانوناً للقيام فضلاً عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و 22 (التحصيل والدفع) بالعمليات التالية:²

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛
- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها؛
- تداول الأموال أو السندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد؛
- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها؛
- تداول الأموال أو السندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد؛
- حركة حسابات الموجودات.

وإن تعيين واعتماد المحاسبين العموميين يكون عموماً من طرف وزير ولكن ليس بالضرورة وزير المالية، وإنما يختلف حسب التنظيم الذي يتبعونه كما يتعين على المحاسب العمومي قبل مباشرة وظيفته أن يكتسب تأمينا على المسؤولية المالية.

أما بخصوص إنهاء المهام وسحب الاعتماد فيتم وفق نفس الإجراءات التي تم تعيينهم بها، أما في حالة ارتكابهم خطأ فنتم العملية وفق الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما.

¹ المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 268/97، مرجع سبق ذكره.

² المادة 30 من القانون 21/90.

02- أصناف المحاسبين العموميين: يمكن تصنيفه من حيث طبيعة المهام أو المرافق العمومية التي يتولى مسك محاسبتها.¹

أ- التصنيف من حيث المهام: يصنف إلى:

أ-1- المحاسب العمومي الرئيسي

حسب المادة 10 من المرسوم التنفيذي 313/91 المحاسبون الرئيسيون هم "المكلفون بتنفيذ العمليات المالية التي تجرى في إطار المادة 36 من القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990.²

ويتمثل المحاسبون العموميون الرئيسيون التابعون للدولة حسب المادة 31 من المرسوم التنفيذي 313/91.³

- العون المحاسب المركزي للخزينة.

- أمين الخزينة المركزي.

- أمين الخزينة الرئيسي.

- أمين الخزينة في الولاية.

- الأعوان المحاسبون للميزانيات اللاحقة.

أ-2- **المحاسب العمومي الثانوي:** حسب المادة 32 من المرسوم التنفيذي 313/91 يختلف المحاسب الثانوي عن الرئيسي في كون هذا الأخير له جميع الصلاحيات في جميع المجالات أما المحاسب الثانوي فغالبا ما يكون اختصاصه في تنفيذ نوع محدد من المجالات فمثلا تنفيذ الأحكام الجبائية يتكفل بها قابض الضرائب.⁴

كما أن المحاسب الثانوي ينفذ العمليات الخاصة بالإيرادات و النفقات لصالح المحاسب العمومي الرئيسي أي أنه (المحاسب الثانوي) يقوم بإرسال العمليات المالية التي قام بها الى المحاسب الرئيسي للقيام بتجميعها و قيدها في السجلات المحاسبية بصفة نهائية.

أ-3- **شبه المحاسب :** عرفته المادة 51 من القانون 21/90 على انه « يعد شبه محاسب في مفهوم هذا القانون كل شخص يتولى تحصيل الإيرادات أو يقوم بالمصاريف أو بصفة عامة يداول القيم و الأموال العمومية دون أن تكون له صفة محاسب عمومي بمفهوم المادة 33 أعلا ودون أن يرخص له صراحة من قبل السلطة المؤهلة لهذا الغرض».⁵

بمعنى أنه موظف يحوز أو يتداول الأموال و القيم المعنوية بدون أن تكون له الصفة القانونية للمحاسب العمومي ولا يقوم بكل المهام المذكورة سلفا.

¹ بوشنطر سليمة، مرجع سبق ذكره، ص 82.

² المادة 10 من المرسوم التنفيذي 313/91.

³ المادة 31 من المرسوم التنفيذي 313/91.

⁴ المادة 32 من المرسوم التنفيذي 313/91.

⁵ المادة 51 من القانون 20/91.

4- أ- محاسب بدون صندوق

هو المحاسب الذي يملك الصفة القانونية للمحاسب العمومي دون أن يقوم بحيازة أو تداول الأموال العمومية أي محاسب بدون صندوق بحيث يكسب صفة محاسب عمومي مركزي يقوم بدمج محاسبة المحاسبين العموميين والذي يعرف باسم الوكيل المحاسبي المركزي.

ب/ التصنيف من حيث المرافق العمومية: وتصنف إلى:

ب-1- المحاسبون الرئيسيون للدولة:

وفق المرسوم التنفيذي رقم 311/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم فإنه صنف المحاسبين كما يلي:

- أمين الخزينة المركزي : وهو مكلف بتسيير المصالح الخارجية للخرينة وتنظيمها وبذلك تنفيذ العمليات المالية للدولة والمأمور بتنفيذها من قبل الوزراء والمفوضين وكذلك المتعلقة بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ومؤهلة وطنيا.

- أمين الخزينة الرئيسي : مكلف ب:

- مسك محاسبة المنح العسكرية والمنح الخاصة بالمعطوبين ومنح التقاعد ومنح المجاهدين.

- تنفيذ العمليات المتعلقة بالحسابات الخاصة للخرينة والقروض

- مسك المحاسبة العامة للدولة

- الوكيل المحاسبي المركزي : مكلف بتجميع جميع حسابات محاسبي الدولة و ذلك من خلال تجميع أرقام الوضعيات المالية المقدمة من قبل أمناء الخزينة لمراجعة الوثائق المحاسبية والتسجيلات إذا اقتضه الضرورة لذلك كما له مهمة تنفيذ العمليات المالية المتعلقة ب:

- الحسابات الجارية للخرينة والمفتوحة لدى مركز الصكوك البريدية.

- حسابات سنوية مع أمناء الخزائن الأجنبية.

- الحسابات الخاصة بالبنوك والتسبيقات والسلفيات المفتوحة في حساباته.

- هذا المحاسب لا يملك الصندوق لذا هو معروف بمحاسب بدون صندوق.

- أمين الخزينة الولائي: هو محاسب رئيسي منصب من طرف وزير المالية على رأس خزينة كل ولاية والمكلف بتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات لميزانية الدولة وميزانية الولاية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري الموجودة في إقليم الولاية ويقوم كذلك بمراقبة صناديق والتسبيقات والإيرادات، الأعوان المحاسبين للعمليات الإدارية على مستوى الولاية إضافة إلى ذلك يقوم بالتحقق من تطابق حساب التسيير لديه مع الحساب الإداري للأمر بالصرف في الولاية إلى جانب الإرسال الشهري للوضعيات المالية لخرينة الولاية إلى العون المحاسبي المركزي للخرينة.¹

¹ منال قرين، شهرزاد فنور، مرجع سبق ذكره، ص 28.

ب-2- المحاسبون الثانويين للدولة : يكتسي صفة المحاسب الثانوي للدولة كل من:

- قابضي الضرائب؛
- قابضي أملاك الدولة؛
- قابضي المحفظة العقارية؛
- قابضي البريد والمواصلات؛
- رؤساء مراكز البريد والمواصلات؛
- قابضي الجمارك؛
- محافظو الرهون؛
- أمناء خزائن المراكز الاستشفائية الجامعية؛
- أمناء خزائن القطاع الصحي.

03- مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي

أ- مهام المحاسب العمومي

بالإضافة إلى المهام المشار إليها في المادة 33 من القانون 90-21 يقوم المحاسب العمومي بالمهام التالية¹:

تحصيل الإيرادات و دفع النفقات؛

ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها؛

تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد؛

حركة حسابات الموجودات.

-حسب المادة 35 من القانون رقم 90-21 يجب على المحاسب العمومي أن يتحقق قبل التكفل

بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف من أن هذه الأخيرة مرخصة له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات.²

كما يجب عليه على الصعيد المادي مراقبة صحة إلغاء سندات الإيرادات وكذلك عناصر الخصم التي

تتوفر عليها.

- وحسب المادة 37 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 " فإنه يلزم على المحاسب الرئيسي والمحاسب

الثانوي إعداد حساب التسيير، وكل محاسب عمومي ملزم بإعداد تقارير دورية حول وضعية الخزينة التي يشرف عليها.³

¹ منال قرين، شهرزاد فنور، مرجع سبق ذكره، ص 29.

² المادة 35، القانون 21/90، مرجع سبق ذكره.

³ المادة 37، القانون 313/91، مرجع سبق ذكره.

ب/ مسؤوليات المحاسب العمومي: للمحاسب العمومي مسؤوليات نوجزها في ما يلي:

- حسب المادة 38 من القانون 21-90 "فإن المحاسبون العموميون مسؤولون شخصيا وماليا على العمليات الموكلة إليه"¹،
- وحسب المادة 41 من القانون 21-90 "تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى تاريخ انتهاء مهامه"،
- كما تشير المادة 45 من القانون رقم 21-90 إلى "يكون المحاسب العمومي مسؤولا شخصيا وماليا عن مسك المحاسبة والمحافظة عن سندات الإثبات ووثائق المحاسبة وعن جميع العمليات المبينة في المادتين 35 و36 من هذا القانون"²،
- يتحمل المحاسب العمومي المسؤولية الشخصية حسب المادة 43 من القانون " 21-90 عند حدوث وارتكاب مخالفات في تنفيذ العمليات المشار إليها في المادتين 35 و36 من نفس القانون،" وحسب المادة 42 من القانون 21-90 فإن المسؤولية المالية المنصوص عليها في المادة 41 من نفس القانون تكون قائمة عند إثبات نقص في الأموال أو القيم³،
- وحسب المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312 "يتعين على المحاسبون المأخوذ بمسؤوليتهم المالية أن يسدد من أموالهم الخاصة مبلغا يساوي البواقي الحسابية المكفون بها"⁴،
- كما يكون مسؤولا عن مخالفة المقتضيات التشريعية والتنظيمية أو القوانين السارية على المنظمة التي يمارس فيها الوظيفة، وأيضا عن كل مخالفة لصحة في تنفيذ الميزانية أو الحسابات التقديرية، وكذا عن عدم الدفع إلى الخزينة العامة المبالغ الذي ترجع إلى الدولة، كما يكون مسؤولا عن حساب المصاريف أو القيم التي يباشر تسليمها، ما لم يثبت أنه تأكد من كل النقاط المشار إليها في المادة 36 من القانون رقم 21-90⁵،
- حسب المادة 48 من القانون رقم 21-90 "إذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير تبرئة ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية عن الأخطاء المرتكبة بشأن وعاء الحقوق والعمليات المرتكبة عند تصفية الحقوق التي يتولى تحصيلها، حيث تعود المسؤولية في ذلك إلى الأمر بالصرف"⁶.

¹ المادة 38، القانون 21/90.

² المادتين 41، 45، من القانون 21/90.

³ المادتين 43، 42 من القانون 21/90.

⁴ المادة 03، المرسوم التنفيذي رقم 91/312 مؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.

⁵ منال قرين، شهرزاد فنور، مرجع سبق ذكره، ص 30.

⁶ المادة 48 من القانون 21/90.

04- التزامات المحاسبون العموميون

المحاسبون العموميون هم قبل كل شيء موظفون عموميون، وبهذه الصفة فهم يخضعون للالتزامات المقررة في النصوص الأساسية الخاصة بسلكهم، وإضافة إلى ذلك فهم يخضعون لجملة من الالتزامات الخاصة بممارسة مهامهم كمحاسبين عموميين:¹

أ- **التنصيب وتسليم المهام:** بعد تعيينه من قبل الوزير المكلف بالمالية وأدائه اليمين القانوني في حالة تعيينه لأول مرة واكتتاب تأمين مسؤولية المالية أو الممثلة ويترتب عن هذا التنصيب الرسمي تحرير محضر تسليم المهام الذي يجب توقيعه حضورياً من قبل المحاسب المباشر لمهامه (الداخل) والمهام المنتهية، مهامه (الخارج).

ب- **تعارض الوظائف:** ويتعلق الأمر أساساً بتطبيق مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين حيث أن التعارض لا يقتصر فقط على التناهي بين وظائف الآخرين والأمرين بالصرف (حسب المادة 55 من قانون المحاسبة العمومية) بل يمتد ليشمل أزواج الأمرين بالصرف الذين لا يجوز لهم بأي حال من الأحوال أن يكونون محاسبين مخصصين لديهم حسب المادة 56 من القانون 90-21.

ج- **إيداع الحسابات:** المحاسبون العموميون ملزمون بعد نهاية كل سنة مالية أو انتهاء مهامهم بإيداع تسييرهم لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة لمراجعتها والبث في مسؤوليتهم عن التسيير المراقب.²

ثالثاً: المراقب المالي

يعتبر المراقب المالي من أعوان المحاسبة العمومية الذي تنحصر صلاحياته في مجال المراقبة القبلية لتنفيذ النفقات العمومية.

01- **تعريف المراقب المالي:** تم تعريف المراقب المالي بأنه "عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية بين موظفي المديرية العامة للميزانية من أجل مراقبة إجراءات 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".³ وحسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 "هو شخص تابع لوزارة المالية ويتم تعيينه بمقتضى قرار وزاري يمضيه الوزير المكلف بالميزانية، ويكون مقره الوزارة المعين أو على مستوى الولاية، ويعمل بمساعدة مساعدين له يعينون بموجب قرار وزاري".⁴

يمارس المراقب المالي صلاحياته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية إجراءات الإنفاق والتي ينتج عنها عبئ مستقبلي على عاتق الدولة.

¹ سامية شويخي، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، رسالة ماجستير، تخصص مالية عامة، جامعة أبو بكر بالقائد، تلمسان، 2011 ص 20.

² سامية شويخي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

³ منال قرين، شهرزاد فنور، مرجع سبق ذكره، ص 32.

⁴ المادة 02 من المرسوم التنفيذي 11-381، المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، يتعلق بمصالح المراقبة المالية.

02- مهام المراقب المالي: حسب المادة 58 من القانون 90-21 يقوم المراقب المالي بالمهام التالية:¹

- السهر على صحة النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به.

- التحقق مسبقا من توفر الإعتمادات.

- إثبات صحة النفقات بوضع تأشيرة على الوثائق الخاصة بالنفقات أو تعديل رفض التأشيرة عند الاقتضاء وذلك ضمن الآجال المحددة.

- إعلام الوزير المكلف بالمالية شهريا بصحة توظيف النفقات وبالوظيفة العامة للإعتمادات المفتوحة والنفقات الموظفة.

وحسب المادة 03 من المرسوم التنفيذي 92-414 يقوم المراقب المالي إعداد تقرير حول ظروف تنفيذ

الميزانية كل ثلاثة أشهر أو ستة أشهر ويقوم بإرسالها إلى كل من الوزير المكلف بالمالية والأمر بالصرف.²

¹ المادة 58 من القانون 90-21.

² المادة 03، المرسوم التنفيذي رقم 414/92، المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

المبحث الثاني: الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

تلعب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دوراً فعالاً فيما يتعلق بعرض وإعداد إحصائيات مالية العامة، من أجل الرقي والتحسين بالمحاسبة العمومية، وشفافية العمليات الحكومية.

المطلب الأول: عرض مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

أولاً: نشأة مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

معايير المحاسبة الحكومية في القطاع العام IPSAS: تأسس IFAC في عام 1977 كمنظمة دولية تعمل على تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة عالمياً، ويؤدي دوره من خلال عدد من لجانها ومجالسها المعنية بقضايا محاسبية مختلفة .

ويعد تنظيم الممارسات المحاسبية الحكومية جزءاً من مهمة IFAC التي أسند إليه في وقت مبكر إلا أن بوادرها ونتائج المهمة لم تظهر إلا في عام 1986 عندما أنشأ لجنة القطاع العام (PSC)، وفي عام 2004 اعتمد IFAC تغيير اسم (PSC) إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS).

حيث يقوم مجلس IPSAS التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين معايير محاسبية لمنشآت القطاع العام يشار إليها بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، ويقر IPSAS بالمنافع الكبيرة المتأتية من تحقيق معلومات مالية متسقة وقابلة للمقارنة في مختلف التخصصات ويعتقد بان IPSAS ستلعب دوراً رئيساً في إمكانية تحقيق تلك المنافع .

وحيث يشير القطاع العام إلى الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية (مثل الولاية والإقليم والمنطقة) والحكومات المحلية (مثل المدينة والبلدة) والوحدات الحكومية ذات العلاقة مثل الوكالات والمجالس واللجان والمشاريع، وتشير البيانات المالية ذات الغرض العام إلى البيانات المالية الصادرة للمستخدمين غير القادرين على طلب معلومات مالية تلبي احتياجاتهم المحدودة من المعلومات.¹

¹ زيد شريف هدايب الاجودي، محمد حلو داود الخرسان، دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية والأجهزة الحكومية، عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الأول، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة ذي قار، ص 07.

ثانيا: تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

هو الجهة التي تم تأسيسها دوليا من قبل اتحاد المحاسبين الدوليين لتولي مسؤولية إصدار وتطوير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وكافة الأدلة والمنشورات الأخرى لتمكين منشآت القطاع العام في دول العالم من فهم وتطبيق هذه المعايير للتمكن من إعداد التقارير المالية ذات الأغراض العامة التي تلخص النشاط المال العام، بما يكفل جودة وشفافية التقارير التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام لتزويدها بمعلومات يستند إليها أصحاب القرار في الإدارات الحكومية وأصحاب العلاقة.¹

حل مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مكان لجنة القطاع العام للقيام بمهمتها سنة 2004، وقد عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على أنه: "هيئة دولية مستقلة للتوحيد المحاسبي في القطاع العام"، كما عرف على أنه: "مجلس مستقل تابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC يقوم بإعداد وتطوير معايير عالية الجودة للمحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS وتقديم الإرشادات والتوجيهات، إضافة إلى الموارد اللازمة كأساس لإعداد القوائم المالية بشكل عام للهيئات العمومية في كافة أنحاء العالم".

وحسب قوانين مجلس IPSASB فإن المؤسسات الاقتصادية التابعة للقطاع العام مستثناة من هذه المعايير فهي معنية بتطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IFRS/IAS التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB مثلها مثل المؤسسات التابعة للقطاع الخاص.²

ثالثا: دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

01- دور مجلس المحاسبة الدولية في القطاع العام: قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFACB) بتعيين مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام أو الحكومي (IPSASB) كهيئة مستقلة ومسؤول عن وضع معايير محاسبة في الوحدات الحكومية والعمومية والإدارية التي لا تهدف إلي تحقيق الربح، والذي يعمل على أن تكون بياناته موافقة مع معايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص ومميزات القطاع العمومي، وعلى هذا الأساس يصدر مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام معايير محاسبة عالمية عالية الجودة لإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية على الأساس النقدي الذي يتضمن إفصاحات إجبارية أخرى اختيارية يتم التشجيع على الالتزام بها.

¹ خالد جمال الجعرات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2014، ص 07.

² جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2019، ص 45.

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

عند إعداد البيانات المالية على أساس الاستحقاق فإن المجلس يبين البيانات المالية ذات الغرض الخاص والتي تكون مصممة لتلبية احتياجات أطراف محددة بمواصفات خاصة مثل التقارير المعدة لصالح هيئات الرقابة والسلطة التشريعية أو التنفيذية، 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.¹

02- أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: إن أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام، وتسهيل المقارنة بين المعايير الدولية والوطنية، وبالتالي الارتقاء بجودة واتساق إعداد التقارير المالية في العالم. ويحقق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أهدافه عن طريق:²

- إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- تشجيع قبول هذه المعايير وتحقيق التوافق الدولي معها.
- نشر وثائق أخرى تقدم إرشادات حول مواضيع وخبرات إعداد التقارير المالية في القطاع العام.

فالهدف الأساسي من مجلس IPSASB هو تطوير معايير IPSAS عالية الجودة للمحاسبة في القطاع العام، وتقديم إرشادات حول كيفية استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عمليا، أو ما يعرف بإرشادات الممارسة الموصى بها RPGs، وهي بيانات توفر إرشادات حول أفضل الممارسات في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام غير البيانات المالية، والترويج لها، وتسهيل تبادل المعلومات بين المحاسبين والعاملين في القطاع العام.³

¹ بن شنديخ بلال، مرجع سبق ذكره، ص 27.

² مريم بوسبت، جهيدة بلواد، الإصلاحات المحاسبية في الجزائر وأثرها على المحاسبة العمومية: تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والإداري IPSAS، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جبيل، 2020، ص 41،40.

³ جابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص 46.

ثالثا: إجراءات إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تتم إجراءات إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في النقاط التالية:¹

- يتم إصدار مسودة عرض exposure Draft ويرمز لها بـ ED وتحمل رقما متسلسلا لكل معيار IPSAS أو دليل RPG للتعليق العام؛
- وعند تعديل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS أو أدلة RPG يمكن في بعض الأحيان طلب استشارة قبل وضع المعيار أو التعديل حيز التنفيذ؛
- يتم أخذ الردود على مسودات العرض والاستشارات بعين الاعتبار قبل إصدار المعيار أو الدليل أو تعديلها؛
- يتم التعاون مع كافة الجهات الوطنية للمعايير في إعداد وإصدار المعايير والأدلة ومن أمثلة هذه الجهات: مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB؛
- يتم الإعلان عن المعايير والأدلة وتعديلاتها ويتم التعاون في هذا المجال مع كافة الجهات الوطنية المخولة كوزارات المالية والخزانة وغيرها على مستوى دول العالم كافة.²

المطلب الثاني: مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS هي معايير مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع إدارات القطاع العام، حيث تتضمن الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية (مثل الولاية والإقليم والمنطقة) والحكومات المحلية (مثل المدينة والبلدة) والإدارات المكونة لها (مثل الدوائر والوكالات والمجالس والهيئات) ما لم يذكر خلاف ذلك.³

كما عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بأنها توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام.⁴

وتعرف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام أيضا على أنها: "معايير عالمية عالية الجودة للإبلاغ المالي، خاصة بهيئات القطاع العام، باستثناء المؤسسات الحكومية التجارية، حيث تنص على: الاعتراف، القياس ومتطلبات العرض والإفصاح، الخاصة بالمعاملات والأحداث في القوائم المالية ذات الغرض العام."

¹ بوسبوع ليلي، حملاوي دنيا، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بولصواف، ميله، 2021، ص45.

² بوسبوع ليلي، حملاوي دنيا، مرجع سبق ذكره، ص45.

³ بوعبادة فتحة، حسياني عبد الحميد، عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas الجهود والتحديات، مجلة المؤسسة، المجلد 10، العدد 01، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2021، ص 251.

⁴ أحمد زغوان، زين العابدين كرتيو، يوسف مراد، الرقابة القبلية والبعدية على ميزانية البلدية في ظل التوجه للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2019، ص 35.

وتشير المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلى التوصيات الصادرة عن مجلس المعايير تحت إشراف الإتحاد الدولي للمحاسبين، والتي يمكن تطبيقها من قبل : الدولة، الحكومات المحمية الوطنية، والجهات الحكومية ذات الصلة.¹

وتعرف أيضا معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد والأسس 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 تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام.

ومن خلال التعاريف نستنتج أن المعايير المحاسبية الدولية تعتبر قواعد أساسية، والتي تمثل إجماع خبراء وهيئات مهنية مختصة في مجال المحاسبة، وهذا بغية توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي عن طريق تقديم الدعم وتوجيه كل المحاسبين لتحقيق الغرض العادل والإفصاح الكامل في القوائم المالية الحكومية، وهذا من أجل الرفع من مستوى جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام، من جوانب عدة نذكر منها الموثوقية والشفافية.²

المطلب الثالث: مزايا وانتقادات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS العديد من المزايا و الانتقادات سوف نذكرها:

أولاً: مزايا المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

إن من أهم الأسباب التي دفعت معظم الدول إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام هي المزايا التي تحققها هذه الأخيرة، والتي نبينها فيما يلي:³

01- التوافق المحاسبي والقابلية للمقارنة: إن السبب الرئيسي من وراء إنشاء المعايير المحاسبية الدولية هو الحاجة إلى التوافق المحاسبي، حيث توفر معايير IPSAS لغة المحاسبة المشتركة للدول التي لها معايير محاسبية وطنية مختلفة، كما تساعد على توحيد العديد من أسس القياس والإفصاح والمصطلحات بين الدول المختلفة، مما يتيح إمكانية مقارنة أفضل لنظم المحاسبة في العالم، والتي يطالب كل من الأكاديميون والمهنيون والمنظمات الدولية المختلفة، بما في ذلك مقدمي الأموال مثل صندوق النقد الدولي أو البنك الدولي لتمكينهم من مقارنة القوائم المالية لمختلف الدول التي اعتمدت معايير IPSAS فحسب بينيتو وآخرون "Benito B" فإن الكثير

¹ مريم بوسبت، جهيدة بلواد، مرجع سبق ذكره، ص 36,35.

² أحمد زغوان، زين العابدين كرتيو، يوسف مراد، مرجع سبق ذكره، ص 11.

³ جابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص 35.

من الدول ستميل إلى تطبيق هذه المعايير أكثر فأكثر في المستقبل القريب، بسبب الحاجة إلى الحد من الاختلافات بين أنظمة المحاسبة العمومية في مختلف أنحاء العالم وزيادة قابلية المقارنة فيما بينها، كما أن هذه المعايير لا تسمح بالمقارنة بين أنظمة الدول مع بعضها البعض فحسب، وإنما تسمح من المقارنة بين مستويات الحكومة في نفس الدولة، فالمقارنة هي نقطة جد ضرورية، حيث أوضحت الدراسات المقارنة في علوم التسيير ذات أهمية بالغة، إذ أنها تسمح من فهم مدى تناسق الإجراءات المنفذة في كل دولة، وفيما إن كانت تعرض جوانب انتقادية؛ مما يساعد على تقديم اقتراحات ملائمة أكثر لكل دولة، ولاسيما إن كانت اقتصاديات مجموعة من الدول مرتبطة ببعضها البعض، كما هو الأمر في منطقة اليورو، خاصة بعد الأزمة المالية الأخيرة.

02- مسايرة العولمة: شهد العالم في العقود الأخيرة تحولات وتطورات سريعة وواسعة شملت جل المجالات ومن بينها مجال المحاسبة العمومية. فنحن الآن نعيش في عصر العولمة، والتي تعرف على أنها: "الضغط في جميع أنحاء العالم من أجل التغيير"، وقد أحدثت العولمة أكثر من أي وقت مضى، زيادة التعاون والتبادل التجاري والتجارة الدولية بين دول العالم؛ وبالتالي هناك حاجة ماسة لزيادة التوافق بين المعايير التي توجه التقارير المالية بطريقة تجعلها مفهومة وتجمع نفس المعلومات إلى المستخدمين في جميع أنحاء العالم، فتبني المعايير الدولية يساعد على الارتقاء بمهنة المحاسبة العمومية من حيث توفير محاسبين مؤهلين وقادرين على العمل وفق هذه المعايير في مختلف أنحاء العالم.

03- تعزيز المساءلة والشفافية: إن التركيز على المساءلة من قبل المواطنين يمثل أحد جوانب التركيز المتزايد للقضاء على الفساد، وتعزيز الشفافية في الحكومة فلا تكاد تخلو أي دولة من الدول من الفساد، فالفساد ليس له حدود، وقد انتشر في جميع أنحاء العالم، حتى في الدول المتقدمة التي تعتبر نظيفة، إلا أن الفرق يكمن في نسبته ودرجته في كل دولة، فالفساد في الدول النامية أكبر مما هو عليه في الدول المتقدمة، لأن الدول المتقدمة قامت بتطوير وسائلها من أجل كبح الفساد، فحسب تقديرات البنك الدولي نجد أن حوالي 5% من الناتج المحلي الإجمالي في جميع أنحاء العالم يضيع بسبب الفساد، كسوء استخدام الأموال والاختلاسات، ونتيجة لهذه الإحصائيات أصبحت محاربة الفساد أولوية للمنظمات الدولية، ولذلك قامت الجهات الدولية المانحة للأموال في السنوات الأخيرة بتعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة، بعد أن خلصت إلى أن تعزيز قدرات الحكومات الضعيفة على الحوكمة يعد بمثابة إستراتيجية جيدة لدعم تحسين المساءلة والشفافية والنزاهة، وأن الحوكمة الرشيدة هي بمثابة ترياق قوي مضاد للفساد والاحتيال، وذلك من خلال تشجيعها لقبول المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق سواء في القطاع العام أو الخاص وقد أثبتت الدراسات أن تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS يعتبر واحدا من التحركات الأكثر أهمية في السنوات الأخيرة لتعزيز المساءلة والشفافية في القطاع العام، ومن شأنه أن يخلق سبيلا للتخفيض في حالة التلاعب بالموارد المالية في القطاع العام، وبالتالي الحد ولو نسبيا من نسب الفساد، فحسب دراسة لصندوق النقد الدولي (FMI) أن القوائم المالية المعدة وفقا لأساس الاستحقاق توفر¹

¹ جابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص 35.

معلومات غنية وهامة ليس فقط لأغراض تحليل استدامة السياسة المالية ونوعية القرارات المالية، ولكن أيضا في إطار محاربة الفساد وسوء التسيير، وخاصة فيما يتعلق بتسيير الأصول، فعلى مر السنين، ظل بعض المواطنين في بعض الدول النامية يلقون اللوم على قادتهم ويتهمونهم بسوء التسيير وتحويل الموارد العامة لتحقيق مكاسبهم الشخصية، في حين يصفهم البعض الآخر بأنهم سارقون، والبعض الآخر بأنهم مفسدون، وأشارت الدراسات في هذا الاتجاه إلى أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتنفيذها على النحو السليم من شأنه أن يخلق سبيلا للتخفيض في حالة التلاعب بالموارد المالية في القطاع العام لأن أحد أهداف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام هو توليد الشفافية والمساءلة في أنشطة الهيئات العمومية.

04- عاملا محفزا لتحسين الأداء: لا يعتبر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) غاية في حد ذاتها، وإنما وسيلة لتوفير قوائم مالية ذات جودة عالية، بل أكثر من ذلك، وسيلة لتحسين الأداء التشغيلي، وهو الحال في مجالات مثل: إدارة المخزون، الأصول الثابتة، والأجور وبالأخص استحقاقات الموظفين، كما يمكن أن يؤدي تطبيق هذه المعايير أيضا إلى تحسين أداء مراقبة الميزانية، فضلا عن الحوكمة عن طريق توفير معلومات محاسبية متسقة وواضحة وموجزة يمكن مقارنتها من بلد إلى آخر. وبالإضافة إلى ذلك، يمكن أن تكون المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مفيدة أيضا للتطورات المستقبلية من حيث مراجعة الحسابات في القطاع العام.

05- مرجع دولي: أصبحت هذه المعايير بمثابة اللغة المحاسبية العالمية المتعارف عليها في مختلف أنحاء العالم، فلها أهمية بالغة، ذلك أنها قائمة على توفير معلومات سهلة الفهم وملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة، إضافة لذلك فإن هذه المعايير تمثل أفضل الأفكار المحاسبية في القطاع العام التي قدمتها مهنة المحاسبة العالمية لحد الآن، وقد أصبحت مرجعا معترف به لتقييم وتحسين المحاسبة العمومية في جميع دول العالم، حيث خص بينيتو Benito B وزملاؤه إلى أن هناك العديد من الدول التي لديها القدرة الكافية للامتثال لمعايير IPSAS ولا سيما تلك التي خاضت تجربة تبني المعايير المحاسبية في القطاع الخاص والعمل بها (وهي معظم الدول التي تتبع الثقافة الأنجلوسكسونية على غرار أستراليا، نيوزيلندا، المملكة المتحدة، UKجنوب إفريقيا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، ... الخ)، كما خلصوا إلى أن المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق هي بمثابة المرجع الدولي الرئيسي للمعايير المحاسبية في القطاع العام، وأن العديد من الدول تتجه نحو هذه المعايير بشكل متزايد، إضافة لذلك يرون أن هذه المعايير تتمتع بمرونة عالية، بحيث يمكن مثلا تقييم الأصول والمعدات بالتكلفة التاريخية أو بالقيمة العادلة، وتدعى الدول النامية إلى اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من قبل المنظمات الدولية التي تقدم المساعدات المالية للدول النامية، وتشجع الدول الأخرى، بغض النظر عن أنظمتها السياسية والاقتصادية، على مواعمة معاييرها الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وهكذا أصبحت المعايير المحاسبية الدولية¹

¹ جابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص 36.

في القطاع العام معايير مرجعية دولية فعلية لتقييم ممارسات المحاسبة العمومية في جميع أنحاء العالم، ولهذه الأسباب، تستحق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام اهتمام واضعي السياسات المحاسبية والممارسين والباحثين على حد سواء.

*تقارير شاملة : من المتوقع أن يعزز اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الإفصاح الكامل عن المعلومات المالية التي ستخدم حاجة مختلف المستخدمين، وأن يلغي الكشف الجزئي عن المعلومات المالية كما هو الحال حالياً في معظم الهيئات العمومية. ومن شأن التمثيل الكامل أن يعزز نوعية التقارير المالية من حيث محتواها وملاءمتها وقدرتها التنافسية الدولية.

06-تفادي إعادة اختراع العجلة : أما Christiaens وزملاؤه فيرون أن من أهم أسباب تطبيق هذه المعايير، أنها أكثر كفاءة للاستفادة من معارف وخبرات مجلس المعايير المحاسبية الدولية، وتساعد على تفادي إعادة اختراع العجلة، بمعنى أنه من الحكمة تبني معايير جاهزة، وعدم الخوض في تجربة تطوير معايير قد تم اختراعها بنجاح من قبل، ذلك أنها تهدر معها الكثير من الأوقات والطاقات والأموال.

مما سبق، يتضح لنا أن المعايير تهدف إلى تحسين جودة ونوعية التقارير المالية للأغراض العامة وإمكانية مقارنتها بين مختلف هيئات القطاع العام في جميع أنحاء العالم، مما يؤدي إلى تقييم أفضل لقرارات تخصيص الموارد التي تتخذها الحكومات. كما أن من شأن هذه المعايير تعزيز الانفتاح والحصول على المعلومات من قبل المواطنين وفهمهم لآليات صنع القرار، وبالتالي سد الفجوة بين الحكومة والمحكومين.¹

ثانياً: الانتقادات الموجهة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام :

إن تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مثل ما له مزايا، ووجهت له انتقادات، والتي نبينها فيما يلي:²

01-جدلية إصدار معايير محاسبية بالقطاع العام من طرف المحاسبين المهنيين المنتمين للقطاع الخاص:

هناك جدلية واسعة حول حقيقة إصدار معايير محاسبية خاصة بالقطاع العام من طرف المحاسبين المهنيين المنتمين للقطاع الخاص، فأعضاء المجلس الثمانية عشر ينتمون للمنظمات العالمية التابعة إلى القانون الخاص وليست التابعة للحكومات، وحتى المجلس نفسه يتبع للإتحاد الدولي للمحاسبين، والذي يعتبر هيئة خاص تعنى بتطوير مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم.

¹ جابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص 37، 38.

² بوضوح ليلى، حملاوي دنيا، مرجع سبق ذكره، ص 50.

02-نقص التمثيل الجغرافي والاقتصادي : من الناحية النظرية فإن مجلس المعايير ذو طابع دولي ويسعى إلى تحقيق توازن جغرافي معين من خلال الأعضاء الثمانية عشر، أما من الناحية العملية فنجد أن هناك تحيز ثقافي قوي مع وجود هيمنة واضحة لدول مثل المملكة المتحدة ونيوزيلندا وأستراليا وجنوب إفريقيا، ولم يتم تعويض هذا التحيز من خلال عملية المشاورات العامة بشأن مشروع المعايير حيث أن معظم الردود المستلمة من مجلس المعايير المحاسبة الدولية تأتي من هذه الدول كما أن مناقشات مجلس IPSAS تكون باللغة الإنجليزية وفي الغالب من قبل ممثلي الدول الأنجلوسكسونية، كما تستخدم هذه اللغة الوحيدة لجميع أعمالها، وهو ما يبرز التحيز الثقافي الذي ميزه مجلس المعايير المحاسبة الدولية منذ البداية، وهو ما أشار إليه Sébastien Rocher من خلال مقالة الذي يشك من خلاله في استقلالية مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحيث أشار إل هيمنة أصحاب المهنة الحرة في ميدان المحاسبة من المكاتب المحاسبية الكبرى في حين أن هناك تغيب للفاعلين في القطاع العام (ممثلي الوزارات منظرين ووطنين، محاسبين عموميين..). من جهة ومن جهة أخرى سيطرة مناطق جغرافية على حساب مناطق أخرى حيث أشار إلى سيطرة التوجه الأنجلوساكسوني، فمن بين ثمانية عشر عضواً، نجد ستة أعضاء من أوروبا وثلاثة من أمريكا الشمالية واثنان من أوقيانوسيا، وهناك عضويين فقط من إفريقيا وعضويين من آسيا، في حين أن هذه المناطق هي أول مستخدمي المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أما الشرق الأوسط والمحيط الهادي فهي غير ممثلة إطلاقاً.¹

المطلب الرابع: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يمكن استنتاج مجال تطبيق المعايير من خلال نص القانون رقم 90-21 المتعمق بالمحاسبة العمومية.

يقصد بالمحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحق والميزانيات من الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.²

حيث تطبق المعايير في المؤسسات العمومية والقطاعات الحكومية سواء الوطنية أو المحلية كالولايات والبلديات، والمجالس بمختلف أنواعها كالمجلس الدستوري والمؤسسات ذات الطابع الإداري مثل المستشفيات والجامعات.³

¹ بوبسوع ليلي، حملاوي دنيا، مرجع سبق ذكره، ص 51.

² المادة 1 و 2 من القانون رقم 21/90 مرجع سبق ذكره.

³ خضير خبيطي، يونس مونو، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، جامعة أدرار، جامعة غرداية، الجزائر، 2016، ص 100.

لا يمتلك المجلس سلطة لإجبار الحكومات العمومية على الامتثال لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث أنه يشجع هذه الأخيرة على المشاركة بشكل كبير في وضع هذه المعايير عن طريق تقديم الملاحظات والمقترحات لمختلف اللجان والهيئات الاستشارية في المجلس، وفي هذا الإطار، بحث المجلس الحكومات على تبني معايير المحاسبة في القطاع العام من أجل تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية والارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على مستوى الدولي، ويعترف مجلس المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحق الحكومات ومختلف الهيئات العمومية باعتماد معايير وطنية خاصة بها، حيث يشجع المجلس بشكل كبير تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، ولا يتم وصف البيانات والقوائم المالية الحكومية بأنها تتبنى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، إلا إذا كانت تتمثل لمجمل متطلبات كل المعايير المعمول بها والمصادق عليها من طرف المجلس، وعلى هذا الأساس لا يمتلك المجلس سلطة فوق تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بل يعوضها بصفة اختيارية على الدول التي ترغب في تحسين نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي، عن طريق تبني معايير معترف بها دولياً كوسيلة لضمان مصداقية وشفافية البيانات المالي للوحدات الحكومية، يعتمد نجاح المجلس على مدى الاعتراف والدعم الدولي للمعايير المحاسبية من طرف الحكومات والهيئات الدولية المهنية المهمة بمجال المحاسبة، وفي هذا الإطار يعرض الجدول الموالي بيانات عن الدول التي تعمل على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.¹

أولاً: محددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يوجد بعض المحددات التي تفيد تطبيق المعايير المحاسبة الدولية ويمكن إدراجها فيما يلي:²

1. عدم إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة التي يتم أخذها بعين الاعتبار عند وضع هذه المعايير حيث كما سبق وأن تمت الإشارة إليه فإن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الغالب موجهة إلى تنظيم مهنة المحاسبة في القطاع العام في الدول المتقدمة، والتي وصلت إلى مستويات عالية من الشفافية والمساءلة والمحاسبة فيما يتعلق باستخدام المال العام وحسن توجيهه.

2. يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبة الدولية تعديل للقوانين في الدول المطبقة أو الأنظمة والتشريعات والتعليمات والبلاغات التي تصدر بموجبها.

¹ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 55، 56.

² بوضيوع ليلي، حملاوي دنيا، مرجع سبق ذكره، ص 55.

3. أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS دائمة التغيير وذلك بسبب تغير وتطور الظروف المحيطة والمتعلقة بالمواضيع التي أصدرت المعايير بشأنها والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، وأمر آخر بالظروف والمستجدات والصعوبات التي تتولد وتظهر عند تطبيق المعايير.

4. اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير ففي حين لا يكون الأمر صعبا نجد أن الأمر ليس من السهولة بمكان للمطابقين في الدول النامية، أضف إلى ذلك اعتبار اللغة حيث تبدل جهود كبيرة لترجمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS إلى عديد من اللغات كون وضعياتهم باللغة الإنجليزية.

5. الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS وفي وضع المعايير المحاسبة الدولية وتعديلها، فلا يمكن أن تبقى مهنة المحاسبة بمعزل عن خصم التطورات والضغوطات السياسية.

6. عدم توفير النية والجدية لدى الحكومات والسلطات الحاكمة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS وذلك لأسباب تتعلق بتغيب المؤسسة المقصودة من أجل التصرف بالمال العام وفق الأهواء والأمزجة.¹

ثانيا: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تشكل متطلبات تطبيق الجانب العملي من أجل تحقيق الهدف من اندماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية، ويقصد بمتطلبات التطبيق هو ما ينبغي على المنظمات المهنية والهيئات المهتمة بالمحاسبة والمؤسسات والجامعات وغيرها، أن تقوم به من أجل تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وما يرتبط بها بشكل كفاء وسليم، وعليه فإن متطلبات التطبيق تتمثل أساسا فيما يلي:²

01. التأهيل العلمي والعملي: يعتبر أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية (المحاسب العمومي والأمر بالصرف) المعنيين بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لذلك لا بد من تأهيلهم علميا وعمليا ليكونوا قادرين على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بشكلها الصحيح في عالم سريع التغير، فالمحاسب اليوم أصبح مطالبًا بمهارات واسعة في تكنولوجيا المعلومات وأكثر أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر لا يتوفرون على الكفاءات والمهارات المطلوبة وليس لهم دراية بهذه المعايير، فضلا أن بمفهومها ويطبقونها تطبيق سليما، وهذا ليس خاص بأعوان تنفيذ المحاسبة العمومية في الجزائر فقط، بل هو الحال نفسه في معظم دول العالم التي لم تقم بعد بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

¹ بوضوح ليلي، حملاوي دنيا، مرجع سبق ذكره، ص55.

² خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، العدد 31(2)، المركز الجامعي بأفلو، جامعة الأغواط، ص286.

02. الأنظمة والقوانين التي تفرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يحتاج إلى أسس قانونية تستند إليها المؤسسات العمومية التي ستطبقها، ومن بينها قانون المحاسبة العمومية، قانون الصفقات العمومية..الخ.

03. دور الإعلام: للإعلام دور هام في توضيح حقيقة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ونشر التحقيقات والدراسات لكي لا يساء فهم هذه المعايير وما المقصود منها وعدم الخلط مع أية معايير أو مفاهيم أخرى ولا شك أن هذا الدور شبه غائب في الجزائر، فليس هناك اهتمام إعلامي بهذا الموضوع من كل وسائل الإعلام باستثناء تناول الموضوع في شكل خبر (تقرير عن ملتقى أو يوم دراسي..الخ) من دون منح المجال للمختصين لتوضيح أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال تقديم التحليل والنقاش حول آفاق النظام المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.¹

المطلب الخامس: عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تتكون المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من 26 معيار محاسبي الصادرة إلى غاية 2007، وقد تم تطويرها بصفة مستمرة حتى تتمكن من تمثيل العناصر الأساسية الإستراتيجية في وضع معايير عالية الجودة في الحفاظ على المعايير الحالية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتستمد المعايير IPSAS إلى معايير التقارير المالية، IFRS، كما سبق الإشارة لهذا، وقد طورت معايير PSAS من 34 معيار إلى 38 معيار إلى غاية 2015 حتى يتم الحفاظ على التقارب الموجود بينها وبين معايير الإبلاغ المالي IFRS ذات الصلة بالقدر اللازم.

أولاً: عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق

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

سوف نتناول عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق على النحو التالي :

- معايير إعداد وعرض التقارير المالية؛ معايير معالجة الأصول الملموسة وغير الملموسة؛ معايير الأدوات المالية؛ باقي المعايير.²

¹ خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، مرجع سبق ذكره، ص 286.

² بن شندوخ بلال، مرجع سبق ذكره، ص 28.

01- معايير إعداد التقارير وعرض البيانات المالية

تحدد معايير عرض البيانات المالية الحكومية طريقة شروط وإعداد القوائم المالية الحكومية وفق متطلبات المعايير التي سنعرضها تاليا:¹

معيار 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 قطاع العام، والذي قام بصياغته في شكله النهائي سنة 2009، يهدف هذا المعيار إلى توضيح إجراءات وقواعد إعداد وعرض البيانات المالية للإغراض العامة، مما يرفع من إمكانية المقارنة بين مختلف البيانات المالية لمنشآت القطاع العام، حيث يبين هذا المعيار الإرشادات المتعلقة بهيكل وشكل البيانات المالية والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بنوعية ومحتوى البيانات المالية المعدة على أساس الاستحقاق.

معيار 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 مجموعة ودائع الصندوق والودائع تحت الطلب، أما النقد المعادل فيعبر عن الاستثمارات المالية قصيرة الأجل وعالية السيولة بحيث تكون قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ نقدية متاحة دون أن تخضع إلى مخاطر كبيرة للمتغيرات في القيم.

المعيار رقم 06: القوائم المالية الموحدة والمنفصلة

يطبق هذا المعيار عند إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة للمنشآت الاقتصادية المسيطرة 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 الوحدة 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.

¹ بن شنديخ بلال، مرجع سبق ذكره، ص 28.

المعيار رقم 10: التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم 29، وفقا لمتطلبات هذا المعيار يجب على وحدات القطاع العام إعادة تقدير وغرض 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 مقيدة إذا تم التعبير عنها وفقا لوحد القياس السارية في تاريخ التقرير، تجدر 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 هناك مؤشرات لمعدل التضخم المرتفع منها تفضيل عامة الناس الاحتفاظ بمدخراتهم بعملة غير عملة البلد الأصلي، أي عملة مستقرة نسبيا والاحتفاظ بمدخراتهم لأصول غير نقدية.

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 التقرير.

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 واتحاد القرارات حول التوزيع المستقبلي للموارد"، وفي معظم الحالات تعكس التصنيفات الرئيسية المعتمدة في الميزانية العامة للدولة القطاعات التي يتم تقديم التقارير المالية عنها، كما يشجع هذا المعيار عرض البيانات المالية والإفصاح عن أصول وإيرادات ونفقات والتزامات كل قطاع على حدي، مع ضرورة التمييز بين إيرادات القطاع من مخصصات الميزانية العامة للدولة والإيرادات من مصادر خارجية .

7- 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 ومدى تحقيق النتائج المقدر¹.

¹ بن شنديخ بلال، مرجع سبق ذكره، ص 29، 30.

02- معايير الأصول الملموسة والغير ملموسة

المعيار 07 : الاستثمارات في المنشآت الزميلة

هدفه شرح محاسبة الاستثمارات من قبل المستثمر في شركات الزميلة، حيث يؤدي الاستثمار في شركات زميلة إلى الاحتفاظ بحصة ملكية على شكل حصة مساهمة أو هيكل حقوق ملكية رسمي آخر.

المعيار 08 : الحصص في المشاريع المشتركة

هدفه يوضح المعالجة المحاسبية للحصص في المشاريع المشتركة، بغض النظر عن الهياكل أو الأشكال القانونية لأنشطة المشروع المشترك.¹

المعيار 11 : عقود الإنشاء

عرف بأنه عقد يتم الاتفاق عليه بشكل محدد لإنشاء الأصل أو تشكيله من الأصول المترابطة أو المعتمدة على بعضها من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض أو الاستخدام النهائي له، ومن الأمثلة على عقود الإنشاء الاتفاق على بناء جسر أو بناية مؤلفة من شقق أو مكاتب لجهة معينة أو بناء سد أو شق طريق أو تعبيد أو بناء نفق أو سفينة، ويهدف هذا المعيار المخصص لبحث العقود الإنشاء إلى بيان المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات لعقود الإنشاء، حيث يحد الترتيبات التي ستصنف على أنها عقود إنشاء ويوفر الإرشادات بشأن أنواع عقود الإنشاء التي تنشأ في القطاع العام ويحدد أساس الاعتراف والإفصاح من مصروفات وإيرادات العقد.

المعيار 12: المخزون

يهدف هذا المعيار وصف المعالجة المحاسبية للمخزون في وحدات القطاع العام تحت 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 ووضعه للحالين علماً أن هذا المعيار لا ينطبق على الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي، الإنتاج الزراعي والمعادن التي لها معالجة محاسبية خاصة، ومن أمثلة المخزون في القطاع العام المخزون الإستراتيجي الذخائر الحربية، المخزون القابل للاستهلاك وقطع الغيار، ومواد الصيانة، الطوابع البريدية.²

¹ ديلاويت، كتيب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو ادارة مالية متقدمة، النسخة الثانية، ص16.

² بوسبوع ليلي، حملاوي دنيا، مرجع سبق ذكره، ص 59.

المعيار 13 : عقود الإيجار

يهدف هذا المعيار إلى تحديد السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة للمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية.

المعيار 16 : العقارات الاستثمارية

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.

المعيار 17 : الممتلكات والمصانع والمعدات

يهدف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS17 إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات لتمكين مستخدمي القوائم المالية من التحقق من المعلومات المتعلقة باستثمار الوحدة العمومية في الممتلكات والآلات والمعدات، والتغيرات التي قد تطرأ عليها .

المعيار 19 : المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة

يهدف هذا المعيار إلى تحديد كيفية المعالجة المحاسبية لكل من المخصصات والخصوم المحتملة والأصول المحتملة، وضمان أن يتم الإفصاح عن معلومات كافية عنها في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها وكميتها، وبالتالي يهدف هذا المعيار إلى ضمان أن يتم التعامل فقط مع الخصوم الحقيقية ضمن القوائم المالية، ويتم استثناء الاعتراف بالنفقات المستقبلية المخطط لها حتى ولو تم الموافقة عليها من قبل الإدارة وبالمثل مخصصات خسائر التأمين الذاتي، ومخصصات عامة غير مؤكدة، وغيرها من الأحداث التي لم تحدث.

المعيار 21 : انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد

يهدف هذا المعيار إلي وصف الإجراءات التي تطبقها الوحدة لتحديد ما إذا كانت قيمة أحد الأصول غير المولدة للنقدية قد انخفضت وضمن الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة كما يحدد متطلبات الإفصاح للوحدة وإجراءات عكس خسارة الانخفاض.¹

¹ ديلوايت، مرجع سبق ذكره، ص22، 24، 28.

المعيار 26 : انخفاض الأصول المولدة للنقد

يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتحديد ما إذا انخفضت قيمة إحدى الأصول المولدة للنقد ولضمان الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة ويحدد هذا المعيار أيضا متى تقوم المنشأة بعكس خسارة انخفاض القيمة كما توضح الإفصاحات المطلوبة.

المعيار 31 : الأصول غير ملموسة

يهدف إلى تحديد المعالجة المحاسبية بالنسبة للأصول غير ملموسة التي لا يتم التعامل معها في أي معيار آخر من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

03- معايير الأدوات المالية

المعيار 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 المتبع 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 .

المعيار 28 : الأدوات المالية "العرض"

يهدف إلى شرح مبادئ تصنيف وعرض الأدوات المالية كالتزامات أو صافي الأصول/حقوق الملكية ومقاصة الالتزامات والأصول المالية.

المعيار 29 : الأدوات المالية "الاعتراف والقياس"

يهدف تحديد مبادئ المعترف إلغاء الاعتراف وقياس الأصول المالية والالتزامات المالية .

المعيار 30 : الأدوات المالية "الإفصاحات"

هدفه يصف الإفصاحات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم الأدوات المالية المهمة للمنشأة وطبيعتها ومخاطرها ودرجتها، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.¹

¹ بوبسوع ليلي، حملاوي دنيا، مرجع سبق ذكره، ص 61.

04- باقي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

المعيار 03 : السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

يهدف إلى تحديد المعايير اللازمة لاختيار السياسات المحاسبية وتغييرها مع المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في هذه السياسات، التغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء.

المعيار 04 : آثار التغيرات في أسعار الصرف

هدفه شرح المعالجة المحاسبية للمعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الخارجية للمنشأة.

المعيار 05 : تكاليف الاقتراض

هدفه شرح المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض.

المعيار 09 : الإيراد من المعاملات التبادلية

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للإيرادات الناتجة والمتأتية من المعاملات والأحداث التبادلية والنقطة الأساسية المطروحة هنا بشأن الاعتراف بالإيرادات هي تحديد وقت الاعتراف بها، حيث يتم الاعتراف بالإيرادات عندما يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية خدمة للوحدة، وعندما يمكن تقييم هذه الفوائد بشكل موثوق.

المعيار 20 : الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

يهدف هذا المعيار إلى ضمان وجود إفصاح عن الأطراف ذات العلاقة وقد وردت بعض المصطلحات في هذا المعيار فيما يلي:

- ❖ موظفو الإدارة الرئيسيون وهؤلاء هم: جميع المدراء وأعضاء الهيئة الحاكمة في الوحدة؛
- ❖ الأشخاص الآخرون الذين يملكون السلطة والمسؤولية للتخطيط والتوجيه والرقابة على أنشطة وحدة الإبلاغ؛
- ❖ الأطراف ذات العلاقة تعتبر أطراف ذات العلاقة إذا كان أحد الأطراف له القدرة على التحكم في الطرف الآخر أو كان له تأثير هام على الطرف الآخر عند اتخاذ قرارات مالية وتشغيلية.¹

¹ بوضوح ليلى، حملاوي دنيا، مرجع سبق ذكره، ص 61، 62.

المعيار 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 الهيئات التي تعتمد بشكل أساسي عن الأنشطة التجارية لتمويل ميزانيتها.¹

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

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية بخصوص الإيراد الناشئ من معاملات غير تبادلية باستثناء المعاملات غير التبادلية التي تؤدي إلى اندماج المنشأة.²

ثانياً: عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي

هيكل المعيار : يتكون هذا المعيار من جزأين:

أ- الجزء الأول إلزامي : ويوضح المتطلبات التي تنطبق على جميع المنشآت التي تعد البيانات المالية

ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي، هذا المعيار يعرف الأساس النقدي المحاسبي ويحدد متطلبات³

الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية والملاحظات المرفقة، ويتناول عدداً من المواضيع المحددة حول إعداد التقارير، ويجب أن تمتثل المنشآت التي تدعي أنها تعد التقارير وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي" للمتطلبات الواردة في هذا الجزء من المعيار؛⁴

ويشمل القوائم التالية:⁵

❖ قائمة موحدة للإيرادات والنفقات النقدية.

❖ قائمة مقارنة بين الميزانية والمبالغ الفعلية.

❖ إيضاحات حول القوائم المالية.

¹ بوسبيوع ليلي، حملاوي دنيا، مرجع سبق ذكره، ص 62.

² ديلوايت، كتيب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو إدارة مالية متقدمة، النسخة الثانية، ص 35.

³ عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، أطروحة الدكتوراه (ل.م.د.)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، 2019، ص 199.

⁴ بوسبيوع ليلي، حملاوي دنيا، مرجع سبق ذكره، ص 65.

⁵ عبود ميلود، مرجع سبق ذكره، ص 199.

ب- الجزء الثاني ليس إلزامياً: يحدد السياسات والإفصاحات الإضافية التي تشجع الهيئة على تبنيها لتعزيز المساءلة المالية وشفافية قوائمها المالية ويشمل القوائم المالية:

❖ قائمة الأموال النقدية وأرصدة الحسابات؛

❖ الملاحظات؛

❖ قائمة الفواتير المستحقة؛

❖ إيضاحات حول إفصاحات الأصول غير المالية؛

❖ قائمة السلف والقروض الغير مبررة؛

❖ قائمة الخصوم المحتملة.

الهدف من هذا المعيار:

إن الغرض من هذا المعيار هو وصف الطريقة التي ينبغي بها عرض البيانات المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي؛ وتعتبر المعلومات حول المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية لمنشأة ما ضرورية لأغراض المساءلة كما أنها توفر معطيات مفيدة لتقييم قدرة المنشأة على توليد نقد كاف في المستقبل، ومصادر النقد واستخداماته المحتملة، ويحتاج المستخدمون عند اتخاذ وتقييم القرارات حول تخصيص الموارد النقدية واستمرارية أنشطة المنشأة إلى فهم توقيت ودرجة التأكد حول المقبوضات والمدفوعات النقدية إن من شأن الامتثال للمتطلبات الإجبارية والاختيارية في هذا المعيار تعزيز إعداد التقارير المالية الشاملة والشفافة للمقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية للمنشأة. كما أنه سيعزز من قابلية المقارنة مع البيانات المالية للمنشأة في الفترات السابقة والبيانات المالية للمنشآت الأخرى التي تتبنى أساس النقد المحاسبي.¹

هيكل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

➤ **معايير القوائم المالية**

1- المعيار الأول IPSAS01 عرض البيانات المالية؛

2- المعيار الثاني IPSAS02 بيانات التدفق النقدي.

➤ **معايير حسابات الميزانية**

1- المعيار الحادي عشر IPSAS11 : عقود الإنشاء؛

¹ عبود ميلود، مرجع سبق ذكره، ص 199.

- 2-المعيار الثاني عشر IPSAS12 : المخزون؛
- 3-المعيار الثالث عشر IPSAS13 عقود الإيجار؛
- 4-المعيار السادس عشر IPSAS16 : العقارات الاستثمارية؛
- 5-المعيار السابع عشر IPSAS17 : الممتلكات والمصانع والمعدات؛
- 6-المعيار التاسع عشر IPSAS19 : المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة؛
- 7-المعيار الواحد والعشرون IPSAS21 : انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد؛
- 8-المعيار الخامس والعشرون IPSAS25 : منافع الموظفين؛
- 9-المعيار السادس والعشرون IPSAS26 : انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد؛
- 10-المعيار الواحد والثلاثون IPSAS31 : الأصول غير ملموسة؛

➤ معايير الحسابات المجمعة

- 1-المعيار السادس IPSAS06 : البيانات المالية الموحدة والمنفصلة؛
- 2-المعيار السابع IPSAS07 : المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة؛

➤ معايير العرض والإفصاح في القوائم المالية

- 1-المعيار الثاني والعشرون IPSAS22 : الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام؛
- 2-المعيار الرابع والعشرون IPSAS24 : عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية؛
- 3-المعيار الثامن والعشرون IPSAS28 : العرض؛
- 4-المعيار التاسع والعشرون IPSAS29 : الأدوات المالية الاعتراف والقياس؛
- 5-المعيار الثلاثون IPSAS30 : الإفصاحات (الأدوات المالية).¹

➤ معايير السياسات والتغيرات المحاسبية

- 1-المعيار الثالث IPSAS03 : التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء؛

¹ عبود ميلود، مرجع سبق ذكره، ص 200.

- 2-المعيار الرابع IPSAS04 : آثار التغيرات في أسعار سعر الصرف الصحي؛
- 3-المعيار الخامس IPSAS05 : تكاليف الإقتراض؛
- 4-المعيار التاسع IPSAS09 : الإيراد من المعاملات التبادلية؛
- 5-المعيار الرابع عشر IPSAS14 : الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير؛
- 6المعيار الثالث والعشرون IPSAS23 : الإيراد من المعاملات غير تبادلية (الضرائب والتحويلات)؛
- 7-المعيار الثاني والثلاثون IPSAS32 : ترتيب امتياز تقديم الخدمات، المانح؛

➤معايير أخرى

- 1-المعيار العاشر IPSAS10 : التقرر المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع؛
- 2-المعيار السابع والعشرون IPSAS27 : الزراعة؛
- 3-المعيار الثامن عشر IPSAS18 : تقديم التقارير حول القطاعات؛
- 4-المعيار العشرون IPSAS20 (:) الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة؛
- 5-المعيار الثالث والثلاثون IPSAS33 : التطبيق المبدئي لأساس الاستحقاق في IPSAS ؛
- 6-المعيار الرابع والثلاثون IPSAS34 : البيانات المالية المنفصلة؛
- 7-المعيار الخامس والثلاثون IPSAS35 : البيانات المالية الموحدة؛
- 8-المعيار السادس والثلاثون IPSAS36 : الإستثمارات في المنشآت لزميلة والمشاريع المشتركة؛
- 9-المعيار السابع والثلاثون IPSAS37 : الترتيبات المشتركة ؛
- 10-المعيار الثامن والثلاثون IPSAS38 : الإفصاح عن المصالح في الهيئات الأخرى؛
- 11-المعيار التاسع والثلاثون IPSAS39 : منافع الموظفين؛
- 12-المعيار الأربعون IPSAS40: عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام؛
- 13-المعيار الواحد والأربعون IPSAS41: الأدوات المالية.¹

¹ عبود ميلود، مرجع سبق ذكره، ص 200.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

يتناول هذا المبحث الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة باللغة العربية واللغات الأجنبية وفي بيئات مختلفة محلية وعربية حسب الترتيب الزمني التصاعدي من الأقدم إلى الأحدث حسب تاريخ المناقشة أو النشر، وذلك بتقديم ملخص يتطرق إلى إشكالية الدراسة ثم التطرق لأهم النتائج المتحصل عليها والتعقيب عليها بإبراز أوجه الاختلاف والتوافق بتحديد ما تتميز به دراستنا عن الدراسات السابقة.

المطلب الأول: الدراسات المحلية

1 - زهير شلال

دراسة مقدمة بعنوان: "إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بالعمليات المالية للدولة"، تمثل أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة أحمد بوقرة بومرداس (السنة الجامعية 2013/2014).

تضمنت الدراسة خمسة فصول، حاول صاحبها معالجة إشكالية واقع وآفاق تطوير وعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وأثر تطبيق مختلف الأسس المحاسبية على نظام المحاسبة العمومية، دور وأهمية المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام و كذا نقاط القوة والضعف في نظام محاسبة الخزينة العمومية وفي مشروع المخطط المحاسبي للدولة، مبرزا ذلك في معالجة موضوع المفاضلة 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 الكامل وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، الأمر الذي يستلزم تنفيذ إصلاحات جوهرية في طريقة تنظيم وإدارة المال العام.

تتشابه دراستنا مع هذه الدراسة في التطرق للمحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتختلف في جانب اعتمادنا أداة الاستبيان بينما غاب الجانب التطبيقي في دراسته ونختلف أيضا في تطرق الباحث لتحليل إجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة، وتحديد سلبيات إيجابيات والنظام المحاسبي وتقديم الاقتراحات لمعالجة النقائص.

2 - مسدد محمد

دراسة مقدمة بعنوان: "متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، تمثل مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، مقدمة المدرسة العليا للتجارة (السنة الجامعية 2013/2014). تضمنت الدراسة أربعة فصول، حاول صاحبها معالجة إشكالية مدى حاجة نظام المحاسبة العمومية الجزائرية إلى الإصلاح، وما هي متطلبات هذا الإصلاح ليكون فعالا وناجح، من خلال دراسة و تحليل المالية العامة والإصلاحات التي خضعت لها ، إلقاء الضوء على الضرورة الملحة لتحديث النظام المالي الجزائري من خلال تعزيز الشفافية، إصلاح إداري ، إصلاح اقتصادي وإصلاح محاسبي مع ضرورة وجود كل هذه الإصلاحات معا، بشرط أن تكون تتوافق مع المعايير الدولية لإنجاح عملية الإصلاح، مبرزا ذلك في معالجة

موضوع وجوب القيام بإصلاحات جذرية تمس جميع القطاعات، للخروج بالجزائر إلى بلد تسوده الشفافية وحسن تقديم الخدمات واستغلال ثرواته أحسن استغلال، من بين أهم هذه الإصلاحات إصلاح القطاع العام من خلال إصلاح المحاسبة العمومية.

تتشابه دراستنا مع هذه الدراسة في ضرورة إصلاح المحاسبة العمومية تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتختلف في جانب اعتمادنا أداة الاستبيان بينما غاب ذلك في هذه الدراسة كما نختلف أيضا في تطرق الباحث لنشأة وهيكل المخطط المحاسبي الجديد للدولة.

3- آسية قمو

دراسة مقدمة بعنوان: "دور ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام دراسة استشرافية حالة الجزائر"، تمثل أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم التجارية، مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة (السنة الجامعية 2012/2013).

تضمنت الدراسة جزأين في كل جزء ثلاث فصول، حاولت صاحبها معالجة إشكالية الإصلاحات التي مر بها نظام معلومات المحاسبة العمومية في الجزائر، وفيما تتمثل متطلبات إصلاح النظام المحاسبي العمومي الجزائري وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وهل الجزائر مخيرة أم مخيرة في تبني هذه المعايير، مبرزة ذلك في معالجة موضوع التأكيد على ضرورة استبدال النظام المحاسبي الموحد المطبق في المؤسسات القطاع العام اللاربحي بنظام محاسبي إلكتروني قادر على تمثيل معطيات التطور التكنولوجي، وكذا إيجاد آليات وأساليب عمل تساعد على خلق بيئة ومناخ عمل مناسبين والارتقاء بمستوى الأدوات والأداء لحسن سير العمل المحاسبي.

تتشابه دراستنا مع هذه الدراسة في ضرورة إصلاح المحاسبة العمومية تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتختلف في جانب اعتمادنا أداة الاستبيان بينما اعتمدت الباحثة على الدراسة النظرية في هذه الدراسة كما نختلف أيضا في تركيزها على التلاعب والفساد بالمال العام.

4- بن شنديخ بلال

دراسة مقدمة بعنوان: "واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS"، تمثل مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم (السنة الجامعية 2017/2018). تضمنت الدراسة ثلاثة فصول، حاول صاحبها معالجة إشكالية واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري ومدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وكذا عرض واقع نظام المحاسبة العمومية ومشروع تحديث الموازنة العامة من خلال التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مبرزاً ذلك في معالجة موضوع تحليل الإطار التقني للمحاسبة العمومية الأمر الذي أوجب بناء وتأسيس إطار وقواعد ومعايير مستقلة للمحاسبة العمومية مراعية لذلك الاختلاف مع إعطائها له حقه، ومجال حركة الإصلاحات التي عرفتها الجزائر لنظام المحاسبة العمومية وتبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

تتشابه دراستنا مع هذه الدراسة في بيئة الدراسة وكذا التطرق لجانب المحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتختلف في جانب اعتمادنا أداة الاستبيان بينما غاب الجانب التطبيقي في دراسته.

5- عباش حنان

مقدمة بعنوان: "المحاسبة العمومية وآفاق تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الجزائر"، تمثل مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف المسيلة (السنة الجامعية 2017/2018).

تضمنت الدراسة فصلين الأول نظري والثاني حول وزارة المالية، حاولت صاحبها معالجة إشكالية واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري ومدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وكذا عرض واقع نظام المحاسبة العمومية ومشروع تحديث الموازنة العامة من خلال التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مبرزاً ذلك في معالجة موضوع الوقوف على واقع ممارسة المحاسبة العمومية في الجزائر، ومدى مواكبتها للتحويلات الاقتصادية الجديدة، وإعطاء نظرة عامة حول المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في العالم وخاصة تلك المتبناة في الجزائر، وكذا الإجراءات والتحضيرات الكفيلة بالمرور نحو تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام بالجزائر.

تتشابه دراستنا مع هذه الدراسة في بيئة الدراسة وكذا التطرق لجانب ممارسة المحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتختلف في جانب اعتمادنا أداة الاستبيان بأسئلة موجهة لمجموعة من المهنيين والأكاديميين في الميدان في الجانب التطبيقي بينما اكتفت بتقديم وزارة المالية كحالة في الجانب

التطبيقي في دراستها وكذلك عدم دراستها للمؤسسات العمومية ككل بل خصصتها لوزارة المالية بالتحديد عكس دراستنا لم نخصص بل كانت عن القطاع العام بشكل عمومي.

6- أمينة هناء جابي

دراسة مقدمة بعنوان: "أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، تمثل أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم التجارية، مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس سطيف 1 (السنة الجامعية 2018/2019).

تضمنت الدراسة خمس فصول أربعة تناولت الجانب النظري والخامس خصص للجانب التطبيقي للدراسة، حاولت صاحبها معالجة إشكالية الأثر المتوقع لتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وكذا دواعي وأهداف تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الجزائري وهل تتماشى مشاريع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، واهتمت الدراسة بتوضيح الأثر المتوقع من تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر IPSAS من وجهة نظر المختصين في المجال، وكذا من خلال دراسة المشاريع القائمة على مستوى الوزارة المالية وهي كل من مشروع عصرنة أنظمة الميزانية ومشروع عصرنة محاسبة الدولة التي بدأت سنة 2006 ولا تزال لحد اليوم.

تتشابه دراستنا مع هذه الدراسة في بيئة الدراسة وكذا التطرق لجانب ممارسة المحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، كما اعتمدت الدراستين على أداة الاستبيان بأسئلة موجهة لمجموعة من المهنيين والأكاديميين في الميدان في الجانب التطبيقي.

7- عبود ميلود

دراسة مقدمة بعنوان "متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر"، تمثل أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة أحمد دراية أدرار (السنة الجامعية 2019/2020).

تضمنت الدراسة في ثلاث جوانب الجانب النظري، التحليلي والتطبيقي، تم تقسيمها إلى أربع فصول حاول صاحبها معالجة إشكالية أثر إصلاح وتطوير النظام المحاسبي العمومي بالجزائر على ترشيد النفقات العمومية في ظل متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مبرزا ذلك في معالجة موضوع النتائج التي يمكن أن تتحقق من مشروع الإصلاح المحاسبي والمالي العمومي في الجزائر، بما يتوافق مع متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وأثر ذلك على ترشيد الإنفاق العمومي، وهذا من خلال الوقوف على أهم المؤشرات الناتجة عن ذلك كتحقيق وفعالية الشفافية والمساءلة والرقابة المالية، وكذلك جودة الإبلاغ

المالي الحكومي والأخذ بأسلوب رقابة وتقييم الأداء ومحاسبة الذمة المالية وعدالة توزيع الإنفاق العمومي وتكاليف الخدمات العامة ومحاربة الفساد المالي والإداري.

لكن هذه الدراسة ركزت بشكل كبير على ترشيد الإنفاق العمومي متجاهلة جانب تحصيل الإيرادات، وكانت متشابهة مع دراستنا في استعمال أداة الاستبيان و الفئة الموجهة له من مهنيين وأكاديميين في المجال.

8- مريم بوسبت، جهيدة بلواد

دراسة مقدمة بعنوان "الإصلاحات المحاسبية في الجزائر وأثرها على المحاسبة العمومية: تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والإداري IPSAS"، تمثل مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل (السنة الجامعية 2020/2019).

تضمنت الدراسة في جانبين الجانب النظري مقسم إلى فصلين وفصل في الجانب التطبيقي حاول أصحاب الدراسة معالجة إشكالية واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وما مدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وأهمية واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وبيان أثر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية، مبرزاً ذلك في معالجة موضوع أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية وكذا أساليب الرقابة المطبقة على نظام المحاسبة العمومية.

تتشابه دراستنا مع هذه الدراسة في بيئة الدراسة وكذا التطرق لجانب ممارسة المحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وكانت متشابهة مع دراستنا في الجانب التطبيقي استعمال أداة الاستبيان والفئة الموجهة له من مهنيين وأكاديميين في المجال، واختلفت في تركيزهم على الميزانية العمومية و طرق تحديثها.

المطلب الثاني: الدراسات العربية

1- إبراهيم عبد القدوس أحمد مفضل

دراسة مقدمة بعنوان: " المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية" تمثل أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، بكلية الاقتصاد في جامعة دمشق، 2008.

تضمنت الدراسة جزئين الأول نظري وآخر تطبيقي وقسم كل جزء إلى فصلين، وتمحورت إشكالية البحث حول دراسة دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في توفير معلومات تحقق الأهداف المنشودة من الإبلاغ المالي الحكومي، حيث قام الباحث بعرض المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق والأساس النقدي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، والبحث في دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية حيال إيجاد حلول مناسبة تمكن من تلافي جوانب القصور السائدة في النظام المحاسبي الحكومي في اليمن خصوصا والبلدان العربية عموما.

تتشابه دراستنا مع هذه الدراسة في ضرورة إصلاح المحاسبة العمومية تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتختلف في جانب اعتمادنا أداة الاستبيان بينما اعتمد الباحث على المقارنة في هذه الدراسة كما نختلف أيضا في بيئة الدراسة حيث تطرق الباحث إلى البيئة اليمنية فقط بينما كانت دراستنا تخص البيئة الجزائرية.

2- Mohamed Bechir BEN DHAOUIA

"L'application des normes IPSAS en Tunisie: Vers une harmonisation du système comptable du secteur public Tunisien, Méthodologie de mise en oeuvre et rôle de l'expert-comptable"

دراسة مقدمة بعنوان: "تطبيق معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تونس: نحو تنسيق نظام محاسبة القطاع العام التونسي-منهجية التنفيذ ودور الخبير المحاسبي"، تمثل أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه محاسب قانوني، بكلية جامعة قرطاج المعهد العالي للدراسات التجارية (السنة الجامعية 2016-2017).

تضمنت الدراسة في جانبين ثلاث فصول في كل جانب حاول صاحب الدراسة معالجة إشكالية طرق تنفيذ ومتطلبات إكمال مشروع الترحيل بنجاح إلى إطار المحاسبة القائم على المعايير المحاسبية في القطاع العام، وكذا دراسة هيكل نظام المحاسبة العامة في تونس وحدود هذا النظام وفائدة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتحديات الانتقال إلى القواعد الجديدة من حيث الحوكمة على أساس معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودور المحاسب القانوني في تحديث الأنظمة المعلومات في القطاع العام.

تتشابه دراستنا مع هذه الدراسة في التطرق لجانب ممارسة المحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وكانت متشابهة مع دراستنا في الجانب التطبيقي استعمال أداة الاستبيان، واختلفت الدراستين في بيئة الدراسة فقد اهتمت هذه الدراسة بتونس بينما دراستنا اهتمت بالجزائر، كذلك وجه الباحث دراسته لدور الخبير المحاسبي والمحاسب القانوني في تحديث نظام المحاسبة في القطاع العام.

3- سعود غصاب محمد الزمانان

دراسة مقدمة بعنوان: "دور معايير المحاسبة والمراجعة الحكومية في تطوير التقارير المالية بالتطبيق على دولة الكويت"، تمثل أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، بكلية الاقتصاد في جامعة المنصورة (سنة 2017).

تضمنت الدراسة خمس فصول أربعة تناولت الجانب النظري والخامس خصص للجانب التطبيقي للدراسة، حاول صاحبها معالجة إشكالية مدى مساهمة الفكر المحاسبي الحكومي في تقديم إطار مقترح متكامل لمعالجة القصور في النظام المحاسبي الحكومي بشكل عام وفي دولة الكويت بشكل خاص، ومدى الإسهام في تقديم إطار متناسق يتضمن التكامل بين معايير المحاسبة الحكومية ومعايير المراجعة الحكومية، وتطوير أساليب إعداد الموازنة وإصلاح الأنظمة المالية والمحاسبية في القطاع الحكومي، وكذا زيادة فعالية التقارير المالية الحكومية بصفة عامة وفي دولة الكويت بصفة خاصة، في مجالات المساءلة العامة ومجال تقييم نتائج أعمال الوحدات الحكومية و تقييم مستوى الخدمات المقدمة في ضوء الموارد المتاحة.

تتشابه دراستنا مع هذه الدراسة في التطرق لجانب ممارسة المحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، كما اعتمدت الدراستين على أداة الاستبيان بأسئلة موجهة لأصحاب الميدان في الجانب التطبيقي، واختلفت في جانب بيئة الدراسة وكذا توجهه للاهتمام بمجال الخدمات المقدمة و الموارد المتاحة في دولة الكويت وتقييم نتائج الأعمال في المؤسسات الحكومية الكويتية.

في هذا المبحث ثم استعراض مختلف الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع بحثنا والتي تقدر أحدا عشر دراسة والتي أغلبها أطروحات دكتوراه في بيئات مختلفة محلية وعربية وبلغات مختلفة عربية وفرنسية والتي تلتقي مع موضوع دراستنا بتناوله من جوانب مختلفة، فتمت الاستفادة منها في الجانب النظري والميداني، حيث تم التطرق لمخصات تتضمن الإشكالية وأهم الأهداف فدراستنا هذه تمتاز عن غيرها من الدراسات السابقة المحلية والعربية في المكان والزمان والعينة التي تمت من خلالها الدراسة.

كما تم التطرق لأهم النقاط والجوانب التي عالجتها كل مجموعة من الدراسات في بيئات مختلفة عن البيئة الجزائرية، كما قمنا بتوضيح ما تتميز به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من مختلف الجوانب.

خلاصة الفصل:

نستنتج من هذا الفصل أن نظام المحاسبة العمومية في الجزائر غير مرن ويعتمد على الأساس النقدي عوض اعتماده على الأساس الاستحقاق مما يؤدي إلى عدم قدرته على تلبية احتياجات مستخدمي القرارات المالية.

كما نستنتج أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساهم في إصلاح وتطوير النظام المحاسبي العمومي بما يسمح بالوصول إلى جودة في الإبلاغ المالي الحكومي؛ والعمل بأسلوب تدقيق وتقويم الأداء الحكومي، وتحقيق فعالية الرقابة والشفافية والمسائلة المالية، وكفاءة في استخدام المال العام، وعدالة توزيع الإنفاق العام وتكاليف الخدمات العامة والعمل على محاربة الفساد المالي والإداري، وإعطاء صورة حقيقية للذمة المالية للدولة، وهذا للوصول إلى قرارات رشيدة في تسيير وترشيد الإنفاق العمومي.

الفصل الثاني

الدراسة التطبيقية

تمهيد

يتناول هذا الفصل الدراسة التطبيقية لآليات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ويتكون هذا الفصل من مبحثين هما:

✓ **المبحث الأول:** منهجية وإجراءات الدراسة المتبعة، 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 توزيع الاستبيان على أفراد العينة المختارة.

✓ **المبحث الثاني:** يتناول 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 الدراسة 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، قام الباحثين بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، وذلك لأن المنهج الوصفي التحليلي يهدف إلى دراسة الظاهرة، وجمع الحقائق والمعلومات عنها ومن ثم تحليلها للوصول إلى النتائج والتوصيات.

المطلب الأول: أدوات ووسائل الدراسة الميدانية

إن الدراسات الميدانية وكما هو معلوم من شأنها أن تجعل الباحث يصل إلى الحقيقة العلمية، وتستخدم في سبيل ذلك العديد من الأدوات والوسائل، لذلك سوف نقوم من خلال هذا المطلب بإعطاء صورة متكاملة عن أهم الوسائل التي قمنا باستخدامها في جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالجانب الميداني، فضلا عن الأساليب الإحصائية المتبعة لمعالجة أداة الدراسة (استمارة الاستبيان)، والتي من شأنها قياس وتحليل الاختبارات الإحصائية لآراء المستجوبين.

سننظر في هذا المطلب أدوات الدراسة ، مجتمع الدراسة

أولا : أدوات الدراسة

أ- مصادر البيانات:

سننظر في هذا العنصر إلى مصادر البيانات وهي مصادر الثانوية ومصادر الأولية وهي:

1-مصادر البيانات الثانوية:

تم الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية المتمثلة في الكتب، والمراجع العربية، والدوريات والمقالات، والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، المجالات العملية والمهنية المتخصصة.

2-مصادر البيانات الأولية:

تم الحصول على المصادر الأولية من خلال تصميم استبيان كأداة رئيسية للبحث، وقمنا بتفريغ وتحميل الاستبيان من خلال برنامج الإحصائي بـSPSS.

ثانيا : مجتمع الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة في البحث العلمي "على أنه مجموعة كبيرة ومحددة من الأفراد أو العناصر التي تمتلك صفة مشتركة واحدة أو أكثر، وتحدد هذه الصفة بواسطة معايير أخذ العينة التي وضعها الباحث أو الباحثين، ويمثل مجتمع الدراسة التركيز الرئيسي للبحث العلمي، بحيث يسعى الباحث للحصول على المعرفة أو المعلومات، وبناءً على ذلك يجب على الباحث تحديد مجتمع الدراسة في بداية البحث، ثم يقوم الباحث بأخذ الملاحظات وتعميم النتائج على المجتمع الذي أخذت منه هذه العينة"¹، ويتكون مجتمع هذه الدراسة من أساتذة جامعين و أمرين بالصرف ومحاسبين عموميين ومتصرفين، قد تم توزيع استبيانات الدراسة على عينة تمثل مجتمع الدراسة.

ثالثا - عينة الدراسة:

تم اختيار عينة مكونة من (80) مفردة من مجتمع الدراسة، بعد توزيع الاستبيان عليها تم استرجاع 60 استبيان، وقد وزعت هذه الاستبيانات على أمرين بالصرف، أساتذة جامعيين، محاسبين عموميين ومتصرفين، وقد أجري عليها التحليل الإحصائي.

رابعا - العينة التي أجريت عليها الدراسة:

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

1-حجم العينة: وتشمل عينة الدراسة أمرين بالصرف، أساتذة جامعيين، محاسبين عموميين ومتصرفين وبذلك تكون العينة قد غطت معظم مجتمع الدراسة، حيث بلغ عدد أفراد العينة 55 مفردة تم أخذها من 80 حيث وزع الاستبيان لكل مفردة من أفراد العينة، وقد تم استرجاع 60 استبيان، وبعد إلغاء 05 من الاستبيانات، أصبحت الاستمارات الصالحة للمعالجة 55 وهي نسبة عالية قياسا للأبحاث المماثلة.

2-طريقة اختيار العينة: تم اختيار عينة الدراسة بطريقة المسح الشامل كأحد الأساليب الإحصائية المستخدمة لتكون ممثلة لمجتمع الدراسة وفقا لقواعد البحث العلمي في اختيار العينات مقدارها 80 فرد، بحيث تشمل أمرين بالصرف، أساتذة جامعيين، محاسبين عموميين ومتصرفين بولاية الوادي.

¹ <https://mawdoo3.com> يوم 29 ماي 2022 على الساعة : 14:37.

المطلب الثاني : مجال وإجراءات الدراسة

أولاً : مجال الدراسة:

لتحقيق هدف الدراسة قمنا ببناء وتصميم استبيان الدراسة من الأدبيات السابقة المشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في هذا في الحقل الأكاديمي والمهني، وقد اشتمل الاستبيان على جزئين:

الجزء الأول : في جمع البيانات الشخصية عن المستجوبين والمؤهل العلمي، والجنس والعمر، والمستوى التعليمي، والوظيفة، والخبرة العلمية، وهي بيانات تفيد للتعرف على خصائص مجتمع الدراسة.

الجزء الثاني : هو عبارة عن مقياس يهدف إلى التعرف على واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري وآليات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وقد احتوى هذا الجزء على مجموعة من الفقرات بلغ عددها (27) فقرة، مقسمة إلى ثلاث محاور:

المحور الأول حول تشخيص وضرورة إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر به 11 فقرة.

المحور الثاني حول تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كآلية لإصلاح المحاسبة العمومية الجزائرية به 06 فقرات.

المحور الثالث حول العوامل المحفزة للتقارب مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام به 10 فقرات.

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

تم إعداد الاستبيان على النحو التالي:

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

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

- عرض الاستبيان على المشرف من أجل اختيار ملاءمته لجمع البيانات؛

- تعديل الاستبيان بشكل أولي حسب ما يراه المشرف؛

- تم عرض الاستبيان على ثلاث محكمين (أساتذة جامعيين)، والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد، وإجراء التعديلات اللازمة؛

- إعداد الاستبيان في صورته النهائية، ثم توزيعه على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة ثم جمعها وإجراء التحليل الإحصائي.

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

ثانيا : إجراءات الدراسة:

أ- قمنا بإعداد استبيان حول آليات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر؛

ب- وزعنا الاستبيان على العينة الاستطلاعية 80 مفردة من أمرين بالصرف، أساتذة جامعيين، محاسبين عموميين ومتصرفين بولاية الوادي؛

ج- تم توزيع الاستبيان على أفراد العينة البالغة 80 مفردة، حيث تم استرجاع 55 استبيان، وتجدر الإشارة إلى أنه تم إلغاء 05 استمارات؛

د- تم إدخال بيانات الاستبيانات التي تم استعادتها من عينة البحث وتفرغها في الحاسب الآلي باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، لتحليل بياناتها إحصائيا والحصول على النتائج.

الأساليب والبرامج الإحصائية المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان

تم استخدام برنامج EXCEL، الذي استعملناه في إدخال معلومات الاستبيان التي قمنا بتشفيره (ترميزه) سلفا لجعل العملية أسهل، ومن ثم حولناه إلى البرنامج المستخدم في هذه الدراسة والذي يسمى ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS version 21)، وذلك من خلال مجموعة من الاختبارات الإحصائية الوصفية والاحتمالية نذكرها في ما يلي :

أولا : الأساليب الإحصائية الوصفية

يتم استخدامها عموما للحصول على الملامح والمعالم الرئيسية لمجتمعات الدراسة والمقارنة بينها وبين مجتمعات أخرى وتضمن الأساليب الإحصائية الوصفية ما يلي :

1- استخدام النسب المئوية والتكرارات : تم استخدامها بغية التفريق بين فئات العينة بناء على المعلومات الشخصية لأفراد العينة، ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، وتم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الاستبيان.

2- المتوسطات الحسابية : تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الإتحاد العام لإجابات أفراد العينة، فتم احتساب المتوسط الحسابي لكل عبارات المحاور الثلاثة والمتوسط الحسابي لكل محور.

3- الانحرافات المعيارية : لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي، تم احتساب الانحراف المعياري لكل عبارة من المحاور الثلاثة والانحراف الإجمالي لكل محور ثانيا : الأساليب الإحصائية الاستدلالية الإحصاء الاستدلالي هو مجموعة من الطرق للتعرف على خصائص المجتمع من خلال عينة إحصائية عشوائية، يتعامل هذا الإحصاء مع التعميم والتقدير والتنبؤ، وعلى هذا الأساس فقد تم اختبار فرضيات الدراسة باستخدام ما يلي :

1- معامل الثبات والصدق " ألفا كرونباخ " : يستخدم لقياس قوة العلاقة بين فقرات الاستبيان وتناسقها، حيث أن معامل الثبات يأخذ قيمة تكون محصورة بين (0 و1)، حيث إذا زاد عن (0,6) يعتبر مؤشر جيد ويدل على ثبات الاستبيان.

ثانيا: صدق وثبات أداة الدراسة (صدق الاستبيان)

نقصد بصدق الاستبيان أن يكون استبيان الدراسة قادر على إنجاز قياس ما وضع لأجله بما يحقق أهداف الدراسة ويجيب على أسئلتها وفرضيتها وقد تم قياس صدق الاستبيان من خلال طريقتين:

أولا : صدق المحتوى المحكمين

تم عرض الاستبيان في صورته الأولية على مجموعة من الأساتذة في هذا المجال من أجل الاسترشاد بأرائهم حول الأسئلة والفقرات التي تضمنها استبيان الدراسة، وقد تم الأخذ بأراء المحكمين حيث تم الحذف والتعديل في بعض الأسئلة والفقرات حتى تم التوصل إلى الصورة النهائية للاستبيان.

ثانيا: قياس ثبات الإستبانة

يقصد بثبات الإستبانة أن تعطي هذه الإستبانة نفس النتيجة، لو تم إعادة توزيع الإستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الإستبانة يعني الإستقرار في نتائج الإستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة. وقد تحققنا من ثبات إستبانة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ بحيث يأخذ قيمة محصورة بين (1,0) وذلك للتأكد من ثبات المقياس المستخدم.

وقد استخدم مقياس ليكارت الخماسي حسب الجدول التالي:

جدول رقم(01) : تصنيف المتوسطات الحسابية حسب سلم ليكارت الخماسي

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

وقد تم اختيار الدرجة 1 للتصنيف " غير موافق بشدة" وهو يتناسب مع هذا التصنيف وهي أفضل وتعطي نتائج أدق.

وبعد القيام بعرض أداة الدراسة على مجموعة من الأساتذة والمحاسبين لغرض تقييمها، وإجراء التصحيحات المطلوبة وتم القيام بقياس أداة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ وأيضا قوة الارتباط بين درجات كل فقرة تضمن فقرات الاستبيان، والجدول التالي يوضح معامل ألفا كرونباخ بجميع العبارات.

الجدول رقم: (02): قيمة معامل ألفا كرونباخ

عدد العبارات	قيمة معامل ألفا كرونباخ
27	0.899

لقد تحصلنا على معامل ألفا كرونباخ بقيمة 0.899 وهي أكبر من 0.6 مما يدل على ثبات وصدق الاستبانة، بمعنى أنه لو أعدنا توزيع نفس عدد الاستبيانات على نفس عينة التتابع المقدر بـ 89.9% فنجد أن الاستبانة تتميز بالصدق.

المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج

المطلب الأول: تحليل عينة الدراسة

أولاً: البيانات العامة

1- الجنس:

الجدول (03): توزيع العينة حسب الجنس

الجنس		التكرار	النسبة المئوية	النسب الفعالة	النسب التراكمية
ذكر	48	87.3	87.3	87.3	
أنثى	7	12.7	12.7	100.0	
المجموع	55	100.0	100.0		

الشكل (01): توزيع العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على معطيات spss



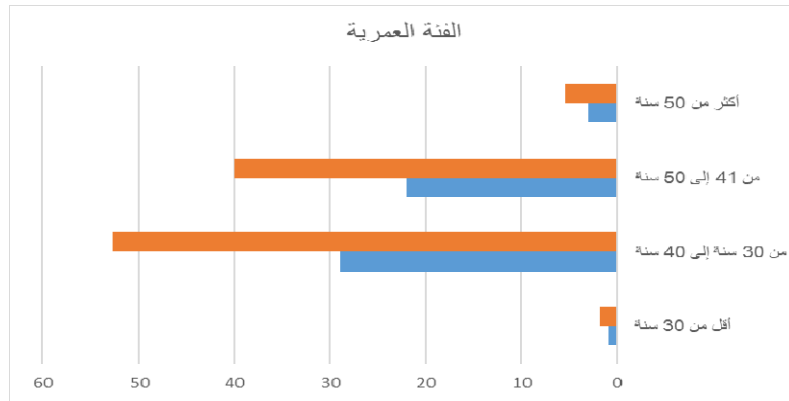
انطلاقاً من معطيات الجدول والبحث الميداني يتضح أنه:

شملت عينة الدراسة 87.3 من الذكور، بتكرار يصل إلى (48) فرداً من أفراد العينة، فيما اقتضرت نسبة الإناث على نسبة 12.7% بتكرار يصل إلى (07) أفراد.

نستنتج إذن أن المؤسسات قيد الدراسة والممثلة في مؤسسات القطاع العمومي بولاية الوادي بمختلف بلدياته بولاية الوادي تستقطب الكفاءات من الذكور أكثر من النساء، الأمر الذي يمكن إرجاعه إلى متطلبات العمل وما يفرضه سوق الشغل.

2- الفئة العمرية:

الشكل(02): توزيع العينة حسب الفئة العمرية



● النسب المئوية

● التكرارات

الجدول(04): توزيع العينة حسب الفئة العمرية

الفئة العمرية	التكرارات	النسب المئوية	النسب الفعالة	النسب التراكمية
أقل من 30 سنة	1	1.8	1.8	1.8
من 30 سنة إلى 40 سنة	29	52.7	52.7	54.5
من 41 إلى 50 سنة	22	40.0	40.0	94.5
أكثر من 50 سنة	3	5.5	5.5	100.0
المجموع	55	100.0	100.0	

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على معطيات SPSS

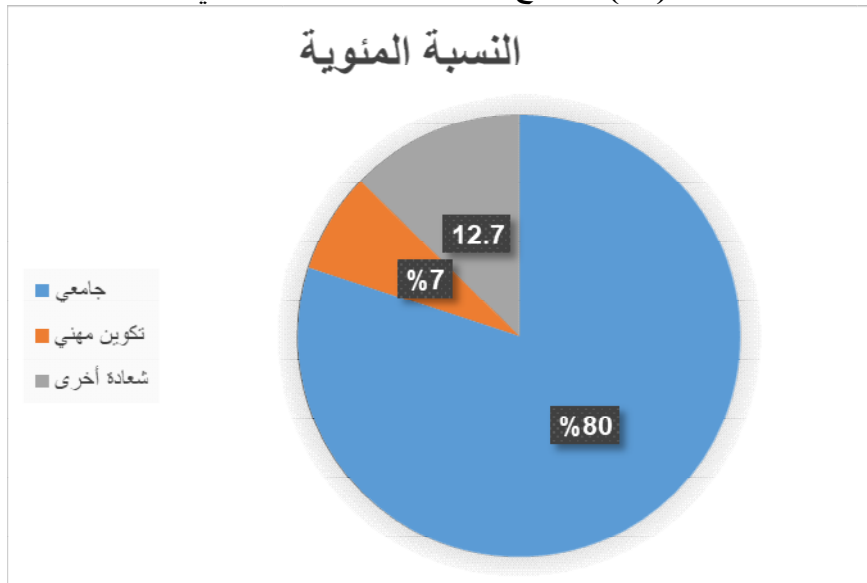
انطلاقاً من الجدول أعلاه نلاحظ أن:

أفراد عينة الدراسة الذين تتراوح أعمارهم بين (30-40 سنة) تشكل أكبر نسبة من العينة المدروسة المقدرة بـ 52.7% من العينة الكلية، والتي بلغت (29) فرداً، تليها مباشرة الفئة العمرية (41-50 سنة) التي بلغت (22) فرداً بنسبة 40%، في حين أن الفئة العمرية (أكثر من 50 سنة) بلغ عدد أفرادها (03) فرداً وبنسبة 5.5%، أما بالنسبة للأفراد الذين تقدر أعمارهم بأقل من 30 سنة فيمثلون 1.8% من عينة الدراسة وبتكرار يصل إلى فرد واحد فقط.

نستنتج إذن أن أغلب عينة الدراسة يمثلون الفئة العمرية من 30 إلى 41 سنة، وهو السن الذي يتميز بخاصية النضج العمري، مما يجعل إجاباتهم موضوعية إلى حد كبير و تقديرهم للأمور جدي أكثر.

3- المؤهل العلمي:

الشكل (03): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



الجدول(05): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي		التكرارات	النسبة المنوية	النسبة الفعالة	النسبة التراكمية
جامعي		44	80.0	80.0	80.0
تكوين مهني		4	7.3	7.3	87.3
شهادة أخرى		7	12.7	12.7	100.0
المجموع		55	100.0	100.0	

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على معطيات SPSS

انطلاقاً من الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن:

أغلبية أفراد الدراسة لديهم مستوى جامعي، عدد تكرارهم بلغ (44) فرداً، بنسبة 80% من العينة المدروسة، لتليها الأفراد المتحصلون على شواهد أخرى بتكرار (07) فرداً من أفراد العينة و بنسبة 7.3%، أما المتحصلون على مستوى تكوين مهني من الأفراد عينة الدراسة تكرارهم قدره (04) أفراد من العينة المدروسة وبنسبة 7.3%.

بناء على ما سبق، يمكننا القول إن أغلبية أفراد عينة الدراسة متحصلين على مستوى جامعي، وهذا راجع بالأساس لتوجه أغلب مؤسسات القطاع العمومي بولاية الوادي لجلب الكفاءات الجامعية والاستفادة منها، إذ أن أغلب المؤسسات يتطلب العمل فيها الشواهد الجامعية والأكاديمية لما يوفره التكوين الجامعي من فرص للعمل بمؤسسات القطاع العمومي، كما أن هذا الأمر يوضح قدرة أفراد العينة على استيعاب مضمون الإمتحان وإعطاء إجابات دقيقة.

4- الوظيفة:

الشكل(04): توزيع العينة حسب الوظيفة



الجدول(06): توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية	النسبة الفعالة	النسب التراكمية
محاسب عمومي	14	25.5	25.5	25.5
أمر بالصرف	13	23.5	23.5	49.1
متصرف	14	25.5	25.5	74.5
أستاذ جامعي	14	25.5	25.5	100.0
المجموع	55	100.0	100.0	

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على معطيات SPSS

انطلاقاً من المعطيات المبينة في الجدول والشكل أعلاه، نلاحظ أن:

غالبية أفراد عينة الدراسة توزعوا على المناصب التالية: محاسب عمومي، متصرف، أستاذ جامعي، وذلك بنسبة 25.5 لكل منصب بتكرار يصل إلى (14) فرداً لكل منصب. لتبقى نسبة 23.6 لمنصب أمر بالصرف بتكرار بلغ (13) فرداً.

نستنتج أنه لا يوجد اختلاف بين مناصب عينة الدراسة لشي الذي قد يؤدي إلى تقارب في الآراء ووجهات النظر من حيث المنصب.

كما يمكننا القول بأن وظائف عينة الدراية جاءت متنوعة، وبإمكان أفرادها الإجابة على أسئلة الاستبيان لأنها تعالج موضوع يقع ضمن اختصاص عمل كامل أفراد العينة وعليه فإن الإجابات تتميز بالدقة والموضوعية.

5- الخبرة المهنية:

الشكل(05): توزيع العينة حسب الخبرة المهنية



الجدول(07): توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية				
	التكرارات	النسبة المئوية	النسب الفعالة	النسب التراكمية
أقل من 5 سنوات	11	20.0	20.0	20.0
من 6 إلى 10 سنوات	17	30.9	30.9	50.9
من 11 إلى 20 سنة	18	32.7	32.7	83.6
أكثر من 20 سنة	9	16.4	16.4	100.0
المجموع	55	100.0	100.0	

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على معطيات SPSS

انطلاقاً من الأرقام الظاهرة في الشكل والجدول، يتضح لنا أن:

نسبة 32.7% من عينة الدراسة يمتلكون خبرة مهنية من 11 سنة إلى 20 سنة، وتكرارهم (18) فرداً من العينة، تليها نسبة 30.9% التي تمثل الفئة التي تمتلك خبرة مهنية من 6 سنوات إلى 10 سنوات، وقد بلغ تكرارهم (17) فرداً من العينة الكلية، فيما نجد الفئة التي تمتلك خبرة مهنية أقل من 5 سنوات مثلت نسبة 20% بتكرار يصل إلى (17) فرداً وهم طبعاً حديثي التخرج، تليها مباشرة نسبة 16.4% و تكرار (09) أفراد من أفراد العينة يمثلون الفئة التي لها خبرة مهنية تفوق العشرين سنة، هؤلاء هم من يمثلون الأقدمية في العمل بنسبة كبيرة.

ويوضح الجدول أن غالبية أفراد عينة الدراسة يتفرون على خبرة في مجال تمكنهم من التعامل الجيد مع الأسئلة المقدمة في الاستبيان.

ويرتبط هذا المتغير بمتغير العمر الوظيفة و متغير المؤهل العلمي ينتج عنه الحصول على إجابات تتمتع بالجودة والدقة بالنظر للخصائص النوعية المتوفرة في عينة الدراسة.

المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية

المحور الأول: تشخيص وضرورة إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر

سنتطرق في الجدول التالي إلى تبيان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات العينة الكلية حول

تشخيص وضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

الجدول رقم (08): التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول عبارات تهم تشخيص وضرورة إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر

رقم العبارة	المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العبارة	درجة الموافقة
01	التكرار	00	06	02	27	20	4,1091	0.91	موافق	عالية
	النسبة المئوية	00	%10.9	%3.6	%49.1	%36.4				
02	التكرار	01	4	14	25	11	3,7455	0.92	موافق	عالية
	النسبة المئوية	%1.8	%7.3	%25.5	%45.5	22				
03	التكرار	00	01	04	14	36	4,5455	0.71	موافق بشدة	عالية
	النسبة المئوية		%1.8	%7.3	%25.5	%65.5				
04	التكرار	00	01	06	27	21	4,2364	0.71	موافق	عالية
	النسبة المئوية	00	%1.8	%10.9	%49.1	%38.2				
05	التكرار	01	00	02	15	37	4,5818	0.73	موافق	عالية

الفصل الثاني

النسبة المئوية	00	%3.6	%27.3	%67.3	بشدة				
التكرار	01	05	14	34	موافق بشدة	0.87	4,4364	عالية	06
النسبة المئوية	%1.8	%9.1	%25.5	%61.8					
التكرار	00	06	18	27	موافق بشدة	0.92	4,2364	عالية	07
النسبة المئوية	00	%7.3	%32.7	%49.1					
التكرار	00	06	22	18	موافق	0.97	3,9455	عالية	08
النسبة المئوية	00	%10.9	%40	%32.7					
التكرار	00	01	28	18	موافق	0.73	4,1455	عالية	09
النسبة المئوية	00	%1.8	%50.9	%32.7					
التكرار	00	05	30	12	موافق	0.85	3,8909	عالية	10
النسبة المئوية	00	%9.1	%54.5	%21.8					
التكرار	01	03	25	16	موافق	0.93	3,9455	عالية	11
النسبة المئوية	%1.8	%5.5	%45.5	%29.1					

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على معطيات SPSS

يبين الجدول رقم (08) نتائج المحور الأول إذ جاء اتجاه إجابات أفراد العينة لكل العبارات بمتوسط

حسابي يقدر بـ 4,16 وانحراف معياري يصل إلى 0.81818.

وانطلاقاً من تحليل هذه القيم نحصل على الاختبار موافق بشدة بتشتت ضئيل جداً للإجابات على كامل

العبارات، الشيء الذي يوضح لنا إجماع أفراد العينة على ضرورة إصلاح و تشخيص نظام المحاسبة العمومية

في الجزائر، و هذا ما يؤكد الفرضية الأولى التي وضعناها في مقدم هذه الدراسة، و بالتالي يمكننا تفصيل هذه النتائج فيما يأتي:

أجمع أفراد العينة على أن العنصر البشري يحتاج إلى إعادة تأهيل شاملة في مجال معايير المحاسبة الدولية بمتوسط حسابي 4,5818 وانحراف معياري 0.73 وهو ما يقابل الاختبار موافق بشدة، حيث جاءت العبارة (05) في المرتبة الأولى، و أكدت عينة الدراسة على أنه يجب أن يخضع إصدار تشريع جديد للمحاسبة العمومية لنقاش واسع بين الفعالين من محاسبين، أساتذة جامعيين، وأميرين بالصرف إلى غيرها من مناصب القطاع العمومي بالجزائر فبلغ المتوسط الحسابي 4,5455 والانحراف المعياري 0.71 ، وهو ما يقابل الاختبار موافق بشدة، وجاءت العبارة(03) في المرتبة الثانية.

• ومن إجابات المحاسبين على ضرورة توفير تكوين خاص في مجال المحاسبة العمومية وفق معايير المحاسبة الدولية، فكان المتوسط الحسابي 4,4364 والانحراف المعياري 0.8 ، وهو ما يقابل الاختبار موافق بشدة و جاءت العبارة (06) في المرتبة الثالثة.

• كما أكدت إجابات المبحوثين على أن تطبيق نظام محاسبي جديد للمحاسبة العمومية يتطلب إصلاح الإيرادات والنفقات العمومية، وقد بلغ المتوسط الحسابي 4,2364 والانحراف المعياري 0.71، وهذا ما يقابل الاختبار موافق المتمثلة في العبارة (04) والتي احتلت المرتبة الرابعة.

• وفيما يخص موافقة المختصين في مجال المحاسبة لإنجاح عملية إصلاح المحاسبة العمومية، فقد بلغ المتوسط الحسابي 4,2364 والانحراف المعياري 0.92، وهذا ما يقابل الاختبار موافق بشدة التي احتلت العبارة (07) المرتبة الخامسة.

ولقد أجمع أفراد العينة على أن المحاسبة العمومية في الجزائر تحتاج إلى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها، فكان المتوسط الحسابي 4,109 والانحراف المعياري 0.91 وهذا ما يقابل الاختبار موافق، وبالتالي جاءت العبارة (01) في المرتبة السادسة.

فيما أجمع أفراد العينة على أن المشروع الجديد للمحاسبة العمومية يعتمد على مراعاة بيئة المحاسبة في الجزائر بمتوسط حسابي 3,7455 وانحراف معياري 0.92 وهذا ما يقابل الاختبار موافق وقد جاءت العبارة (02) في المرتبة الأخيرة من هذا المحور.

تحليل عبارات المحور الثاني: تبني معايير المحاسبة الدولية

الجدول رقم(09): يمثل الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات العينة حول عبارات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كآلية لإصلاح المحاسبة العمومية الجزائرية.

رقم العبارة	المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العبارة	درجة الموافقة
01	التكرار	01	01	05	31	17	4,1273	0.794	موافق	عالية
	النسبة المئوية	%1.8	%1.8	%9.1	%56.4	%30.9				
02	التكرار	00	04	5	26	20	4,1273	0.861	موافق	عالية
	النسبة المئوية	00	%7.3	%9.1	%47.3	%36.4				
03	التكرار	01	00	06	27	21	4,2182	0.786	موافق	عالية
	النسبة المئوية	%1.8	00	%10.9	%49.1	%38.2				
04	التكرار	00	00	07	32	16	4,1636	0.631	موافق	عالية
	النسبة المئوية	00	00	%12.7	%58.2	%29.1				
05	التكرار	00	1	04	27	23	4,3091	0.690	موافق	عالية
	النسبة المئوية	00	%1.8	%7.3	%49.1	%41.8				
06	التكرار	00	1	11	19	24	4,2000	0.825	موافق بشدة	عالية
	النسبة المئوية	00	%1.8	%20	%34.5	%43.6				

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على معطيات SPSS

يتضح من خلال هذا الجدول، أنه قد تم التطرق في هذا المحور إلى تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كآلية لإصلاح المحاسبة العمومية الجزائرية من خلال استقصاء آراء أفراد عينة الدراسة بوضع ست عبارات تبرز متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية فتحصلنا على متوسط حسابي لجميع العبارات قدر بـ 4,1909 وانحراف معياري 0.77، وهذا ما يؤكد الفرضية الثانية تحصلنا على اختيار موافق.

ويمكننا تفصيل النتائج المتحصل عليها انطلاقا من معطيات البحث الميداني كالتالي:

- كما أكدت عينة الدراسة ضرورة الارتقاء بمستوى التسيير بما يعزز الحكم الراشد في المؤسسات العمومية، إذ بلغ المتوسط الحسابي 4,3091 و الانحراف المعياري 0.690 و هذا ما يقابل الاختبار موافق حيث جاءت العبارة (05) في المرتبة الأولى.
 - كما أكدت عينة الدراسة ضرورة الارتقاء بمستوى التسيير بما يعزز الحكم الراشد في المؤسسات العمومية، إذ بلغ المتوسط الحسابي 4,2182 و الانحراف المعياري 0.786 وهذا ما يقابل الاختبار موافق حيث جاءت العبارة (05) في المرتبة الثانية.
 - و قد أكد أفراد عينة الدراسة أن توظيف أدوات رقابية فعالة على تسيير الموارد و مشروعية العمليات المالية للدولة يحد من أشكال الفساد المالي و الإداري، إذ بلغ المتوسط الحسابي 4,2000 و الانحراف المعياري 0.825 وهذا ما يقابل الاختبار موافق بشدة حيث احتلت العبارة (06) المرتبة الثالثة.
 - أجمع معظم أفراد عينة الدراسة على تعزيز شفافية المعاملات وسهولة استخدامها من طرف هيئات المختصة، إذ بلغ المتوسط الحسابي 4,1636 و الانحراف المعياري 0.631، و هذا ما يقابل الاختبار موافق حيث جاءت العبارة (04) في المرتبة الرابعة.
 - كما أجمع المستجوبون على ضرورة عرض تقارير مالية تتسم بالشفافية والإفصاح بما يتوافق مع ما هو معمول به دوليا، فكان المتوسط الحسابي 4,1273 و الانحراف المعياري 0.794 وهذا ما يقابل الاختبار موافق حيث احتلت العبارة (01) المرتبة الرابعة مع العبارة (04).
 - كما أجمع المستجوبون على أنه يجب توسيع مجال محاسبة الخزينة العمومية ليشمل تسجيل الأصول العينية والمالية وعرضها ضمن القوائم المالية المناسبة، إذ بلغ المتوسط الحسابي 4,1273 و الانحراف المعياري 0.861 ، وهذا ما يقابل الاختبار موافق، حيث جاءت العبارة (02) في المرتبة الأخيرة.
- وهذا يعني أن جميع العبارات التي أخذت لعينة الأفراد موافقين على تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع كآلية لإصلاح المحاسبة العمومية الجزائرية.

تحليل بيانات المحور الثالث: العوامل المحفزة للتقارب مع المحاسبة الدولية في القطاع العام

الجدول رقم (10): يمثّل الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات العينة حول عبارات العوامل المحفزة للتقارب مع المحاسبة الدولية في القطاع العام.

رقم العبارة	المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العبارة	درجة الموافقة
01	التكرار	00	02	19	23	11	3,7818	0.809	موافق	متوسطة
	النسبة المئوية	00	3.6%	34.5%	41.8%	20%				
02	التكرار	00	08	18	19	10	3,5636	0.957	موافق	متوسطة
	النسبة المئوية	00	14.5%	32.7%	34.5%	18.2%				
03	التكرار	00	02	16	29	08	3,7818	0.737	موافق	عالية
	النسبة المئوية	00	3.6%	29.1%	52.7%	14.5%				
04	التكرار	00	01	14	30	10	3,8909	0.711	موافق	عالية
	النسبة المئوية	00	1.8%	25.5%	54.5%	18.2%				
05	التكرار	00	00	09	29	17	4,1455	0.678	موافق	عالية
	النسبة المئوية	00	00	16.4%	52.7%	30.9%				
06	التكرار	00	02	15	21	17	3,9636	0.859	موافق	عالية
	النسبة المئوية	00	3.6%	27.3%	38.2%	30.9%				
07	التكرار	00	04	12	26	13	3,8727	0.861	موافق	عالية
	النسبة المئوية	00	7.3%	21.8%	47.3%	26.6%				
08	التكرار	00	05	15	23	12	3,7636	0.901	موافق	عالية
	النسبة المئوية	00	9.1%	27.3%	41.8%	21.8%				
09	التكرار	01	01	14	32	07	3,7818	0.762	موافق	عالية
	النسبة المئوية	1.8%	1.8%	25.5%	58.2%	12.7%				
10	التكرار	01	03	11	23	17	3,9455	0.950	موافق	عالية
	النسبة المئوية	1.8%	5.5%	20%	41.8%	30.9%				

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على معطيات SPSS

من خلال عبارات الجدول أعلاه قمنا باستقصاء آراء أفراد عينة الدراسة حول العوامل المحفزة للتقارب مع المحاسبة الدولية في القطاع العام، فتحصلنا على متوسط حسابي قدر بـ 3,8490 وانحراف معياري قدر بـ 0.8306، وهذا ما تثبته الفرضية الثالثة.

ومن خلال تحليلنا لمعطيات البحث الميداني تحصلنا على الاختبار موافق وفيما يلي نتائجه:

- أكدت لنا إجابات المبحوثين أنه يضمن تبني معايير IPSAS لمعلومات تلبية رغبات كافة المستخدمين، إذ بلغ المتوسط الحسابي 4,1455 و الانحراف المعياري 0.678، وهذا ما يقابل اختبار موافق حيث جاءت العبارة (05) في المرتبة الأولى.
- أكدت لنا إجابات المبحوثين أنه يضمن تبني معايير IPSAS لمعلومات تلبية رغبات كافة المستخدمين، إذ بلغ المتوسط الحسابي 3,9636 و الانحراف المعياري 0.859، وهذا ما يقابل اختبار موافق حيث جاءت العبارة (06) في المرتبة الثانية.
- كما أن عينة الدراسة أجمعت على أن تحقيق تقارب بين معايير المحاسبة المحلية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لإيجاد حلول ذات جودة عالية، إذ بلغ المتوسط الحسابي 3,9455 و الانحراف المعياري 0.950 وهذا ما يقابل الاختبار موافق، وقد احتلت العبارة (10) المرتبة الثالثة.
- كما أن عينة الدراسة أجمعت على أن المجلس يقدم معايير محاسبة القطاع العام المرافقة لعملية تبني معايير ISPAS، إذ بلغ المتوسط الحسابي 3,8909 و الانحراف المعياري 0.711 وهذا ما يقابل الاختبار موافق، وقد احتلت العبارة (04) المرتبة الرابعة.
- و فيما يتعلق بضمان تبني ISPAS لرقابة فعالة لممتلكات و مقدرات الشعوب، فقد تحصلنا على متوسط حسابي 3,8727 و انحراف معياري 0.861 وهذا ما يقابل درجة الموافقة حيث جاءت العبارة (07) في المرتبة الخامسة.
- أكدت لنا إجابات المبحوثين أنه يضمن تبني معايير IPSAS لمعلومات تلبية رغبات كافة المستخدمين، إذ بلغ المتوسط الحسابي 3,7818 و الانحراف المعياري 0.762، وهذا ما يقابل اختبار موافق حيث.
- أكدت لنا إجابات المبحوثين أنه يحظى تطبيق معايير IPSAS بدعم هيئات دولية للدول الراغبة في التقارب/التبني، إذ بلغ المتوسط الحسابي 3,7818 و الانحراف المعياري 0.809، وهذا ما يقابل اختبار موافق.
- كما نلاحظ أن عينة المبحوثين أجمعت على أن تبني معايير ISPAS يحافظ على سيادة كل دولة ترغب في تطبيقها، إذ بلغ المتوسط الحسابي 3,7818 و الانحراف المعياري 0.737، وهذا ما يقابل

درجة موافق.

كان للعبارات (01)،(03)،(09) لهم نفس المتوسط الحسابي.

- كما نلاحظ أن عينة المبحوثين أجمعت على أنه يعتبر مجلس المعايير محاسبة القطاع العام هيئة مستقلة ونزيهة، إذ بلغ المتوسط الحسابي 3,5636 والانحراف المعياري 0.957، وهذا ما يقابل درجة موافق حيث جاءت العبارة (02) في المرتبة الأخيرة.

خلاصة:

من خلال ما تم عرضه في هذا الفصل، والمتمثل في الدراسة التطبيقية والتي تم فيها عرض وتحليل أداة وعينة الدراسة والتي تتميز أغلب أفرادها بالمستوى العلمي الجامعي، مما مكنا من كسب إجابات تتميز بجدية وواقعية كبرى، وتم التطرق إلى إصلاح نظام المحاسبة العمومية وتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS كما تم عرض العوامل المحفزة للتقارب مع المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.

كما تم التوصل إلى نتائج اختبار الفرضيات التي تبين من خلالها أن هناك ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية وضرورة تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، كما أنه هناك عوامل محفزة للتقارب مع المحاسبة الدولية في القطاع العام.

الخاتمة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع آليات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر IPSAS، معالجة إشكالية كيف نطبق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام PSAS؟ حيث تم التطرق فيه إلى المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS الأمر الذي أصبح مطلباً ضرورياً وحتمية ضرورية، وقد استعنا بالمراجع المتمثلة في الكتب (قليلة) ومذكرات ورسائل جامعية ومجلات، وكانت الدراسة التطبيقية عبارة عن توزيع استبيان على عينة من الأمرين بالصرف، المحاسبين العموميين، المتصرفين وكذلك الأكاديميين المتخصصون في مجال المحاسبة العمومية لأساتذة جامعيين في الاختصاص، تم تقسيم الدراسة إلى فصلين حيث تناولنا في الفصل الأول عموميات حول المحاسبة العمومية و معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أما الفصل الثاني فقد عالج الدراسة الميدانية من عرض وتحليل أداة الدراسة واختبار وعليه تم التوصل إلى بعض الإستنتاجات والتوصيات كان من أهمها:

- نتائج اختبار الفرضيات:

توصلنا إلى نتائج اختبار الفرضيات وهي كالاتي:

تنص الفرضية الأولى على: إن ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية للقطاع العام في الجزائر IPSAS يخضع لنقاش واسع بين الفاعلين واستحداث مصالح متخصصة تتولى مهمة الإشراف على عملية التحديث؛ وجاء اتجاه إجابات أفراد العينة لكل العبارات بمتوسط حسابي يقدر ب 4,16، وانحراف معياري يصل إلى 0.81818، أي تم الإجماع من قبل أفراد العينة على ضرورة إصلاح و تشخيص نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وهذا يؤكد هذه الفرضية.

تنص الفرضية الثانية على أن: تمارس المحاسبة العمومية في القطاع الحكومي الجزائري ومختلف هيئات الدولة، ولكنها لا تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛ فتحصلنا على متوسط حسابي لجميع العبارات قدر ب 4,1909 وانحراف معياري 0.77، تحصلنا على اختيار موافق، أي أن الأغلب يوافق على هذه الفرضية وهذا ما يؤكد الفرضية الثانية.

تنص الفرضية الثالثة على أن: تأثر العوامل المحفزة للتقارب مع معايير IPSAS للقطاع العام بدعم الهيئات الدولية للدول الراغبة في التقارب حيث تتخبط هذه الدول في جهود توحيد محاسبة القطاع العام، فتحصلنا على متوسط حسابي قدر ب 3,8490 وانحراف معياري قدر ب 0.8306، أي أن أغلب أفراد العينة موافقون على هذه الفرضية وهذا ما يؤكد الفرضية الثالثة.

- النتائج المتوصل إليها:

لقد توصلنا من خلال هذا البحث إلى عدة نتائج، يمكن تلخيص أهمها في ما يلي:

- المحاسبة العمومية هي إحدى فروع المحاسبة تهتم بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير والتسجيل والتقارير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومات.
- إن من أهم ما يتميز به النظام المحاسبي العمومي الفعال هو الملائمة والمرونة والدقة والواقعية، والاقتصادية والاستخدام الجيد للبيانات؛
- يستهدف إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية وتحديث الإدارات وتدريب العنصر البشري وتأهيله.
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر يتطلب بيئة اقتصادية ومالية ملائمة.
- من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية إعادة تأهيل وتدريب العنصر البشري في القطاع الحكومي.
- الإصلاح المحاسبي في الجزائر يهدف إلى التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- عصنة أنظمة الإدارة العمومية من حيث التكنولوجيا وأنظمة المعلومات ضرورة ملحة لنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- غياب الموارد البشرية المؤهلة يحد من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية.
- يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال تخصيص أفضل للموارد.
- يتم تنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات العامة في الوحدات الحكومية من قبل "أعوان المحاسبة العمومية".
- إن ترقية نظام المحاسبة العمومية للمؤسسة الجزائرية من خلال مسايرة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يتوافق مع مساعي تعزيز الحكم الراشد وترشيد النفقات التي تبنتها الحكومة؛
- إن اعتماد معايير المحاسبة للقطاع العام يتطلب جهدا ومرافقة من طرف الدولة و إدراكا لأهميتها، بما ينسجم مع سياسة الحكومة وتطلعاتها في إطار محاربة الفساد المالي والإداري؛
- يقدم نظام المحاسبة العمومية المعد وفق معايير دولية للمحاسبة في القطاع طرق تقييم وعرض للقوائم المالية بصورة أكثر وضوحا، تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترتقي بجودة الإبلاغ المالي الحكومي، مما يسمح بتلبية حاجيات فئات مستخدمي البيانات المالية الحكومية.

الاقتراحات والتوصيات:

بناء على ما تقدم من نتائج يمكن صياغة الاقتراحات التالية:

- ✓ استعمال وسائل التكنولوجيا والإعلام الآلي في إدارة جميع الهيئات العمومية التي تخضع عملياتها المالية للمحاسبة العمومية، بغرض تطبيق نظام الرقابة الداخلية، وكذلك الوصول لنظام محاسبي عمومي فعال؛
- ✓ لابد للتشريعات والقوانين المالية العمومية أن تمتاز بالوضوح، والمرونة وتكون خالية من الغموض والشغرات، ومواكبة للتطورات الاقتصادية الراهنة، ومتوافقة مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS
- ✓ النهوض بمهنة المحاسبة العمومية ورفع مستواها بتأهيل للآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ليكونوا قادرين على القيام بمهامهم من خلال الاهتمام الجاد بنظام التكوين الذي يجب أن يتوافق مع معايير التكوين المعمول بها عالمياً؛
- ✓ تزويد الإدارات والمؤسسات العمومية بإطارات مؤهلة علمياً وعملياً لتطبيق معايير القطاع العام وذلك من خلال إجراء دورات تكوينية تتميز بالجدية والفعالية إضافة إلى وجود جهة اتصال دائم بمحاسبى المؤسسات والإدارات العمومية من أجل مساعدتهم على حل المشاكل المحاسبية ومناقشتها؛
- ✓ تأهيل الأساتذة الجامعيين و تكوين نخبة لها دراية و معرفة دقيقة بنظام المحاسبة العمومية لتكوين في مستوى تخريج إطارات لها تأهيل علمي وإعداد مهني كافي لإنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال إرسال بعثات إلى الخارج لتلقي التكوين اللازم في مجال المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- ✓ عصرنة أنظمة الإدارة العمومية من حيث التكنولوجيا وأنظمة المعلومات أصبح بما ينسجم ومتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- ✓ ضرورة القيام بأيام دراسية وملتقيات علمية للتعريف بمعايير المحاسبة للقطاع العام وبيان أثرها على مخرجات نظام المعلومات في المؤسسة العمومية.

أفاق الدراسة:

من خلال دراستنا معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لا حظنا أن مجمل الدراسات التي عالجت موضوع معايير المحاسبة الدولية للقطاع، ركزت على الجانب النظري، وتوجد مواضيع ذات صلة وطيدة بها لم يسعنا التطرق لها، لكنها تفتح مجالات لباحثين آخرين للخوض فيها ومعالجتها ولعل من أهمها:

- تقارب محاسبة الدولة مع المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛
- التسيير العمومي من منظور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام؛
- أهمية معايير المحاسبة الدولية في تعزيز المساءلة والشفافية في المؤسسات الحكومية الجزائرية؛
- دور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في عقلنة وترشيد النفقات العام؛
- انعكاس تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية على تحقيق مسعاها نحو الانفتاح الاقتصادي.

المراجع

الكتب :

1. أسعد محمد وهاب علي العود، أساسيات المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار الكتب، 2012.
2. ديلاويت، كتيب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو ادارة مالية متقدمة، النسخة الثانية.
3. عبد الحي مرعي، محمد فيومي، المحاسبة الحكومية القومية، ب.ط، الدار الجامعية، 1990.
4. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، إيهاب نظمي إبراهيم، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي والنشر و التوزيع، 2009.
5. منصوري الزين، المحاسبة العمومية، ب.ط، الجزائر، 2015.

المذكرات والرسائل:

6. أحمد زغوان، زين العابدين كرتيو، يوسف مراد، الرقابة القبلية والبعدية على ميزانية البلدية في ظل التوجه للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2019.
7. بن شنديخ بلال، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2018.
8. بوصبوع ليلي، حملاوي دنيا، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بولصواف، ميله، 2021.
9. جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2019.
10. سامية شويخي، أهمية الاستعادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، رسالة ماجستير، تخصص مالية عامة، جامعة أبو بكر بالقائد، تلمسان، 2011.
11. سليمة بوشنطر، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010، 2011.
12. شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة أمجد بوقرة، بومرداس، 2014.

13. الطاهر عليوة، مدي ملمين نغيز، إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2018.
14. عباس عبد الحفيظ، تقييم فعالية النفقات العامة في ميزانية الجماعات المحلية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة أبو بكر القايد، تلمسان، 2012.
15. عبد الكريم ماضي، نجيب لونيسة، دور المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات و ترشيد نفقات المؤسسة في ظل الأزمة المالية الحالية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة 8ماي 1945، قالمة، 2018.
16. المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، أطروحة الدكتوراه (ل.م.د.)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، 2019.
17. محمد الصالح بلول، تقييم آليات الرقابة المالية في الجزائر في ظل عصنة نظام المحاسبة العمومية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2020.
18. مريم بوسبت، جهيدة بلواد، الاصلاحات المحاسبية في الجزائر و أثرها على المحاسبة العمومية: تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والاداري IPSAS، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2020.
19. منال قرين، شهرزاد فنور، المحاسبة العمومية ودورها في تسيير المؤسسات العمومية الصحية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي - جيجل، 2019 .

المجلات والأبحاث:

20. بوعبانة فتحية، حسياني عبد الحميد، عصنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas الجهود والتحديات، مجلة المؤسسة، المجلد 10، العدد 01، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2021.
21. خالد جمال الجعارات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.
22. خضير خبيطي، يونس مونو، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام PSAS ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، جامعة أدرار، جامعة غرداية، الجزائر، 2016.

23. خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، العدد 31، جامعة زيان عاشور الجلفة.
24. زرقين عبود، لعلايبي مالك، واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية، بحوث، العدد 10، الجزء الثاني، جامعة محمد الشريف مساعدي، سوق أهراس.
25. زيد شريف هدا ب الاجودي، محمد حلو داود الخرسان، دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية والأجهزة الحكومية، عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الأول، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة ذي قار .
26. عبد المطلب بيسار، دور أعوان المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، مجلد 12، العدد 1، 2021.

القوانين والمراسيم والأوامر

27. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية قانون 21/90 المؤرخة في 24 محرم 1411 الموافق ل 15 غشت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية المادة 02، العدد 35.
28. المرسوم التنفيذي من المرسوم التنفيذي 268/97 المؤرخ في 21 جويلية 1997، يحدد الإجراءات المتعلقة بالنفقات العمومية و تنفيذها و ضبط صلاحيات الأمرين بالصرف و مسؤولياتهم.
29. المرسوم التنفيذي رقم 312/91 مؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
30. المرسوم التنفيذي رقم 313-91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها.
31. المرسوم التنفيذي رقم 414/92، المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.
32. المرسوم التنفيذي 381-11، المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، يتعلق بمصالح المراقبة المالية.

مواقع أنترنت

33. <https://mawdoo3.com>.14:37 على الساعة : 29 ماي 2022

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبية
تخصص: محاسبة

إستمارة استبيان :

آليات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر (IPSAS)

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

السادة والسيدات الكرام.. تحية طيبة وبعد...

يقوم الباحثين بإجراء دراسة تهدف إلى معرفة آليات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر (IPSAS)، وتدخل هذه الاستبانة جزء من الدراسة في إطار تحضير لانجاز مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة تخصص: محاسبة ويمثل رأيكم الموضوعي أهمية كبيرة لتحقيق أهداف الدراسة، فالرجاء الإجابة على فقرات الاستبانة المرفقة علما بأن المعلومات التي تقدمونها تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرون لكم حسن تعاونكم

إشراف الدكتور :

* بالقاسم بن خليفة

إعداد الطالبات:

* زهية بن ياية

* سهام رزيق

* فاطمة مسيعيد

* وفاء ضو

الملاحظة : نرجو التكرم بوضع الإشارة (X) في مربع الإجابة التي تراها مناسبة

الجزء الأول :

أولا / البيانات العامة

1. الجنس :

أنثى

ذكر

2. الفئة العمرية :

30 سنة إلى 40 سنة

أقل من 30 سنة

أكثر من 50 سنة

41 سنة إلى 50 سنة

3. المؤهل العلمي :

تكوين مهني

جامعي

شهادة أخرى

4. الوظيفة :

آمر بالصرف

محاسب عمومي

أستاذ جامعي

متصرف

5. الخبرة المهنية :

من 06 إلى 10 سنة

أقل من 05 سنوات

أكثر من 20 سنة

من 11 سنة إلى 20 سنة

الجزء الثاني :

المحور الأول : تشخيص وضرة إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تحتاج المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها.					
02	يعتمد المشروع الجديد للمحاسبة العمومية على مراعاة بيئة المحاسبة في الجزائر .					
03	يجب أن يخضع إصدار تشريع جديد للمحاسبة العمومية لنقاش واسع بين الفاعلين (محاسبين، أساتذة جامعيين، آمرين بالصرف...)					
04	يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد للمحاسبة العمومية إصلاح للإيرادات و النفقات العمومية.					
05	يحتاج العنصر البشري إلى إعادة تأهيل شاملة في مجال معايير المحاسبة الدولية.					
06	يجب أن يحظى كافة المحاسبين العموميين بتكوين خاص في المحاسبة العمومية من وجهة نظر المعايير الدولية.					
07	يتطلب إنجاز عملية إصلاح المحاسبة العمومية موافقة من المختصين في الميدان.					
08	إن إصلاح المحاسبة العمومية لا يقتصر فقط على تكوين المحاسبين دون غيرهم.					
09	تساهم المحاسبة العمومية الحديثة بالرقابة الداخلية على الأموال العمومية.					
10	تعزز المحاسبة العمومية مسؤولية القائمين على التصرف في الأموال العمومية.					
11	تعطي المحاسبة العمومية الحديثة صورة شفافة عن استعمال الموارد العمومية.					

المحور الثاني : تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كآلية لإصلاح المحاسبة العمومية الجزائرية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	عرض تقارير مالية تتسم بالشفافية والإفصاح بما يتوافق مع ما هو معمول به دوليا .					
02	توسيع مجال محاسبة الخزينة العمومية ليشمل تسجيل الأصول العينية والمالية وعرضها ضمن القوائم المالية للمؤسسة.					

					الاتجاه نحو تخصيص أفضل للموارد من شأنه ترشيد الإنفاق الحكومي.	03
					تعزيز شفافية المعاملات وسهولة استخدامها من طرف الهيئات المختصة.	04
					الارتقاء بمستوى التسيير بما يعزز الحكم الراشد في المؤسسات العمومية.	05
					توظيف أدوات رقابية فعالة على تسيير الموارد و مشروعية العمليات المالية للدولة ما يحد من أشكال الفساد المالي والإداري.	06

المحور الثالث : العوامل المحفزة للتقارب مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يحظى تطبيق معايير IPSAS بدعم هيئات دولية للدول الراغبة في التقارب / التبني.					
02	يعتبر مجلس المعايير محاسبة القطاع العام هيئة مستقلة و نزيهة .					
03	يحافظ تبني معايير IPSAS على سيادة كل دولة ترغب في تطبيقها.					
04	يقدم مجلس معايير محاسبة القطاع العام المرافقة لعملية تبني معايير IPSAS.					
05	يسمح تبني معايير IPSAS من إعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام.					
06	يعزز تبني معايير IPSAS ثقة الأفراد في حكوماتهم.					
07	يضمن تبني معايير IPSAS رقابة فعالة لممتلكات و مقدرات الشعوب.					
08	يضمن تبني معايير IPSAS معلومات تلبية رغبات كافة المستخدمين.					
09	تتخرط الدول التي تبني معايير IPSAS في جهود توحيد محاسبة القطاع العام.					
10	تحقيق تقارب بين معايير المحاسبة المحلية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لإيجاد حلول ذات جودة عالية.					

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبية
تخصص: محاسبة

قائمة المحكمين :

الاسم	الجامعة
الدكتور: دمدوم زكريا	جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي
الدكتور: سالمى الدينوري	جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي
الدكتور: مفيد عبد اللاوي	جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي

Reliability

Notes

Output Created		01-JUN-2022 15:06:19
Comments		
	Data	
	Active Dataset	
	Filter	
Input	Weight	
	Split File	
	N of Rows in Working Data	55
	File	
	Matrix Input	
	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
Missing Value Handling		Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
	Cases Used	RELIABILITY
		/VARIABLES=V1 V2 V3
		V4 V5 V6 V7 V8 V9 V10 V11
		V12 V13 V14 V15 V16 V17
		V18 V19 V20 V21 V22 V23
		V24 V25 V26 V27
Syntax		/SCALE('ALL
		VARIABLES') ALL
		/MODEL=ALPHA
		/SUMMARY=TOTAL.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.03

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	55	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	55	100.0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.899	27

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
تحتاج المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها	105.3455	130.971	.236	.901
يعتمد المشروع الجديد للمحاسبة العمومية	105.7091	128.284	.363	.898
يجب أن يخضع إصدار تشريع جديد للمحاسبة العمومية لنقاش واسع بين الفاعلين (محاسبين، أساتذة جامعيين، أمرين بالصرف)	104.9091	126.973	.576	.894
يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد للمحاسبة العمومية إصلاح للإيرادات و النفقات العمومية	105.2182	126.989	.572	.894
يحتاج العنصر البشري إلى إعادة تأهيل شاملة في مجال معايير المحاسبة الدولية	104.8727	127.595	.518	.895
يجب أن يحظى كافة المحاسبين العموميين بتكوين خاص في ال	105.0182	127.018	.454	.896
يتطلب إنجاز عملية إصلاح المحاسبة العمومية موافقة من المختصين في الميدان	105.2182	126.989	.430	.896
إن إصلاح المحاسبة العمومية لا يقتصر فقط على تكوين المحاسبين دون غيرهم	105.5091	128.477	.334	.899
تساهم المحاسبة العمومية الحديثة بالرقابة الداخلية على الأموال العمومية	105.3091	128.477	.468	.896
تعزز المحاسبة العمومية مسؤولية القائمين على التصرف في الأموال العمومية.	105.5636	125.954	.527	.894
تعطي المحاسبة العمومية الحديثة صورة شفافة عن استعمال الموارد العمومية	105.5091	123.514	.599	.893
عرض تقارير مالية تتسم بالشفافية والإفصاح بما يتوافق مع ما هو معمول به دوليا	105.3273	127.891	.459	.896
توسيع مجال محاسبة الخزينة العمومية ليشمل تسجيل الأصول العينية والمالية و عرضها ضمن القوائم المالية للمؤسسة	105.3273	124.372	.606	.893

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
--	-------------------------------	-----------------------------------	--	--

الاتجاه نحو تخصيص أفضل للموارد من شأنه ترشيد الإنفاق الحكومي	105.2364	126.591	.540	.894
تعزيز شفافية المعاملات وسهولة استخدامها من طرف الهيئات المختصة	105.2909	130.136	.433	.896
الارتقاء بمستوى التسيير بما يعزز الحكم الراشد في المؤسسات العمومية	105.1455	130.608	.360	.897
توظيف أدوات رقابية فعالة على تسيير الموارد و مشروعية العمليات المالية للدولة ما يحد من أشكال الفساد المالي والإداري	105.2545	129.601	.345	.898
بدعم IPSAS يحظى تطبيق معايير هيئات دولية للدول الراغبة في التقارب / التبنّي	105.6727	126.706	.516	.895
يعتبر مجلس المعايير محاسبة القطاع العام هيئة مستقلة و نزيهة	105.8909	127.877	.368	.898
على IPSAS يحافظ تبني معايير سيادة كل دولة ترغّب في تطبيقها	105.6727	128.484	.463	.896
يقدم مجلس معايير محاسبة القطاع العام IPSAS المرافقة لعملية تبني معايير	105.5636	125.732	.660	.892
من إعطاء IPSAS يسمح تبني معايير بصورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام	105.3091	128.514	.507	.895
ثقة IPSAS يعزز تبني معايير الأفراد في حكوماتهم	105.4909	125.477	.548	.894
رقابة IPSAS يضمن تبني معايير فعالة لممتلكات و مقدرات الشعوب	105.5818	125.137	.565	.893
معلومات IPSAS يضمن تبني معايير تلبّي رغبات كافة المستخدمين	105.6909	125.329	.526	.894
تتخرط الدول التي تبني معايير في جهود توحيد محاسبة القطاع IPSAS العام	105.6727	129.372	.393	.897
تحقيق تقارب بين معايير المحاسبة المحلية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لإيجاد حلول ذات جودة عالية	105.5091	124.588	.531	.894

Frequencies

Notes

Output Created		01-JUN-2022 20:35:14
Comments		
	Data	C:\Users\التميز\OneDrive\ مذكرات 2022 شيماء اتفرغ الاستبيانات اتفرغ استبيان اوقاء\Untitled1.sav
Input	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data	55
	File	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=V1 V2 V3 V4 الجنس V5 V6 V7 V8 V9 V10 V11 /STATISTICS=STDDEV MINIMUM MEAN /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.20

Statistics

		تحتاج المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها	يعتمد المشروع الجديد للمحاسبة العمومية	يجب أن يخضع إصدار تشريع جديد للمحاسبة العمومية لنقاش واسع بين الفاعلين (محاسبين،أساتذة جامعيين،أمرين بالصرف)	يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد للمحاسبة العمومية لإصلاح للإيرادات و النفقات العمومية	الجنس
N	Valid	55	55	55	55	55
	Missing	0	0	0	0	0
	Mean	4.1091	3.7455	4.5455	4.2364	
	Std. Deviation	.91637	.92733	.71539	.71915	
	Minimum	2.00	1.00	2.00	2.00	

Statistics

		يحتاج العنصر البشري إلى إعادة تأهيل شاملة في مجال معايير المحاسبة الدولية	يجب أن يحظى كافة المحاسبين العموميين بتكوين خاص في ال	يتطلب إنجاح عملية إصلاح المحاسبة العمومية موافقة من المختصين في الميدان	إن إصلاح المحاسبة العمومية لا يقتصر فقط على تكوين المحاسبين دون غيرهم	تساهم المحاسبة العمومية الحديثة بالرقابة الداخلية على الأموال العمومية
N	Valid	55	55	55	55	55
	Missing	0	0	0	0	0
	Mean	4.5818	4.4364	4.2364	3.9455	4.1455
	Std. Deviation	.73764	.87694	.92223	.97026	.73076
	Minimum	1.00	1.00	2.00	2.00	2.00

Statistics

		تعزز المحاسبة العمومية مسؤولية القائمين على التصرف في الأموال العمومية	تعطي المحاسبة العمومية الحديثة صورة شفافة عن استعمال الموارد العمومية
N	Valid	55	55
	Missing	0	0
	Mean	3.8909	3.9455
	Std. Deviation	.85359	.93131
	Minimum	2.00	1.00

Frequency Table

تحتاج المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	6	10.9	10.9	10.9
محايد	2	3.6	3.6	14.5
Valid موافق	27	49.1	49.1	63.6
موافق بشدة	20	36.4	36.4	100.0
Total	55	100.0	100.0	

يعتمد المشروع الجديد للمحاسبة العمومية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	1.8	1.8	1.8
غير موافق	4	7.3	7.3	9.1
Valid محايد	14	25.5	25.5	34.5
موافق	25	45.5	45.5	80.0
موافق بشدة	11	20.0	20.0	100.0
Total	55	100.0	100.0	

يجب أن يخضع إصدار تشريع جديد للمحاسبة العمومية لنقاش واسع بين الفاعلين (محاسبين، أساتذة جامعيين، أميين بالصرف)

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	1	1.8	1.8	1.8
محايد	4	7.3	7.3	9.1
Valid موافق	14	25.5	25.5	34.5
موافق بشدة	36	65.5	65.5	100.0
Total	55	100.0	100.0	

يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد للمحاسبة العمومية إصلاح للإيرادات و النفقات
العمومية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	1	1.8	1.8	1.8
محايد	6	10.9	10.9	12.7
Valid موافق	27	49.1	49.1	61.8
موافق بشدة	21	38.2	38.2	100.0
Total	55	100.0	100.0	

حاج العنصر البشري إلى إعادة تأهيل شاملة في مجال معايير المحاسبة الدولية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	1.8	1.8	1.8
محايد	2	3.6	3.6	5.5
Valid موافق	15	27.3	27.3	32.7
موافق بشدة	37	67.3	67.3	100.0
Total	55	100.0	100.0	

يجب أن يحظى كافة المحاسبين العموميين بتكوين خاص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	1.8	1.8	1.8
غير موافق	1	1.8	1.8	3.6
Valid محايد	5	9.1	9.1	12.7
موافق	14	25.5	25.5	38.2
موافق بشدة	34	61.8	61.8	100.0
Total	55	100.0	100.0	

يتطلب إنجاز عملية إصلاح المحاسبة العمومية موافقة من المختصين في الميدان

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	4	7.3	7.3	7.3
محايد	6	10.9	10.9	18.2
Valid موافق	18	32.7	32.7	50.9
موافق بشدة	27	49.1	49.1	100.0
Total	55	100.0	100.0	

إن إصلاح المحاسبة العمومية لا يقتصر فقط على تكوين المحاسبين دون غيرهم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	6	10.9	10.9	10.9
محايد	9	16.4	16.4	27.3
Valid موافق	22	40.0	40.0	67.3
موافق بشدة	18	32.7	32.7	100.0
Total	55	100.0	100.0	

تساهم المحاسبة العمومية الحديثة بالرقابة الداخلية على الأموال العمومية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	1	1.8	1.8	1.8
محايد	8	14.5	14.5	16.4
Valid موافق	28	50.9	50.9	67.3
موافق بشدة	18	32.7	32.7	100.0
Total	55	100.0	100.0	

تعزز المحاسبة العمومية مسؤولية القائمين على التصرف في الأموال العمومية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	5	9.1	9.1	9.1
محايد	8	14.5	14.5	23.6
Valid موافق	30	54.5	54.5	78.2
موافق بشدة	12	21.8	21.8	100.0
Total	55	100.0	100.0	

تعطي المحاسبة العمومية الحديثة صورة شفافة عن استعمال الموارد العمومية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	1.8	1.8	1.8
غير موافق	3	5.5	5.5	7.3
Valid محايد	10	18.2	18.2	25.5
موافق	25	45.5	45.5	70.9
موافق بشدة	16	29.1	29.1	100.0
Total	55	100.0	100.0	

Reliability

Notes

Output Created		01-JUN-2022 15:06:19
Comments		
	Data	
	Active Dataset	
	Filter	
Input	Weight	
	Split File	
	N of Rows in Working Data	55
	File	
	Matrix Input	
	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
Missing Value Handling	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
		RELIABILITY
		/VARIABLES=V1 V2 V3
		V4 V5 V6 V7 V8 V9 V10 V11
		V12 V13 V14 V15 V16 V17
		V18 V19 V20 V21 V22 V23
		V24 V25 V26 V27
Syntax		/SCALE('ALL
		VARIABLES') ALL
		/MODEL=ALPHA
		/SUMMARY=TOTAL.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.03

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	55	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	55	100.0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.899	27

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
تحتاج المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها	105.3455	130.971	.236	.901
يعتمد المشروع الجديد للمحاسبة العمومية	105.7091	128.284	.363	.898
يجب أن يخضع إصدار تشريع جديد للمحاسبة العمومية لنقاش واسع بين الفاعلين (محاسبين، أساتذة جامعيين، أمرين بالصرف)	104.9091	126.973	.576	.894
يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد للمحاسبة العمومية إصلاح للإيرادات و النفقات العمومية	105.2182	126.989	.572	.894
يحتاج العنصر البشري إلى إعادة تأهيل شاملة في مجال معايير المحاسبة الدولية	104.8727	127.595	.518	.895
يجب أن يحظى كافة المحاسبين العموميين بتكوين خاص في ال	105.0182	127.018	.454	.896
يتطلب إنجاز عملية إصلاح المحاسبة العمومية موافقة من المختصين في الميدان	105.2182	126.989	.430	.896
إن إصلاح المحاسبة العمومية لا يقتصر فقط على تكوين المحاسبين دون غيرهم	105.5091	128.477	.334	.899
تساهم المحاسبة العمومية الحديثة بالرقابة الداخلية على الأموال العمومية	105.3091	128.477	.468	.896
تعزز المحاسبة العمومية مسؤولية القائمين على التصرف في الأموال العمومية.	105.5636	125.954	.527	.894
تعطي المحاسبة العمومية الحديثة صورة شفافة عن استعمال الموارد العمومية	105.5091	123.514	.599	.893
عرض تقارير مالية تتسم بالشفافية والإفصاح بما يتوافق مع ما هو معمول به دوليا .	105.3273	127.891	.459	.896
توسيع مجال محاسبة الخزينة العمومية ليشمل تسجيل الأصول العينية والمالية و عرضها ضمن القوائم المالية للمؤسسة	105.3273	124.372	.606	.893

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
--	-------------------------------	-----------------------------------	--	--

الاتجاه نحو تخصيص أفضل للموارد من شأنه ترشيد الإنفاق الحكومي	105.2364	126.591	.540	.894
تعزيز شفافية المعاملات وسهولة استخدامها من طرف الهيئات المختصة	105.2909	130.136	.433	.896
الارتقاء بمستوى التسيير بما يعزز الحكم الراشد في المؤسسات العمومية	105.1455	130.608	.360	.897
توظيف أدوات رقابية فعالة على تسيير الموارد و مشروعية العمليات المالية للدولة ما يحد من أشكال الفساد المالي والإداري	105.2545	129.601	.345	.898
بدعم IPSAS يحظى تطبيق معايير هيئات دولية للدول الراغبة في التقارب / التبني	105.6727	126.706	.516	.895
يعتبر مجلس المعايير محاسبة القطاع العام هيئة مستقلة و نزيهة	105.8909	127.877	.368	.898
على IPSAS يحافظ تبني معايير سيادة كل دولة ترغب في تطبيقها	105.6727	128.484	.463	.896
يقدم مجلس معايير محاسبة القطاع العام IPSAS المراقبة لعملية تبني معايير	105.5636	125.732	.660	.892
من إعطاء IPSAS يسمح تبني معايير بصورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام	105.3091	128.514	.507	.895
ثقة IPSAS يعزز تبني معايير الأفراد في حكوماتهم	105.4909	125.477	.548	.894
رقابة IPSAS يضمن تبني معايير فعالة لممتلكات و مقدرات الشعوب	105.5818	125.137	.565	.893
معلومات IPSAS يضمن تبني معايير تلبى رغبات كافة المستخدمين	105.6909	125.329	.526	.894
تتخبط الدول التي تبني معايير في جهود توحيد محاسبة القطاع العام	105.6727	129.372	.393	.897
تحقيق تقارب بين معايير المحاسبة المحلية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لإيجاد حلول ذات جودة عالية	105.5091	124.588	.531	.894

Frequencies

Notes

Output Created		01-JUN-2022 20:35:14
Comments		
	Data	C:\Users\التميز\OneDrive\ مذكرات 2022 شيماء اتفرغ الاستبيانات اتفرغ استبيان اوقاء\Untitled1.sav
Input	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data	55
	File	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=V1 V2 V3 V4 الجنس V5 V6 V7 V8 V9 V10 V11 /STATISTICS=STDDEV MINIMUM MEAN /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.20

Statistics

		تحتاج المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها	يعتمد المشروع الجديد للمحاسبة العمومية	يجب أن يخضع إصدار تشريع جديد للمحاسبة العمومية لنقاش واسع بين الفاعلين (محاسبين،أساتذة جامعيين،أمرين بالصرف)	يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد للمحاسبة العمومية إصلاح للإيرادات و النفقات العمومية	الجنس
N	Valid	55	55	55	55	55
	Missing	0	0	0	0	0
	Mean	4.1091	3.7455	4.5455	4.2364	
	Std. Deviation	.91637	.92733	.71539	.71915	
	Minimum	2.00	1.00	2.00	2.00	

Statistics

		يحتاج العنصر البشري إلى إعادة تأهيل شاملة في مجال معايير المحاسبة الدولية	يجب أن يحظى كافة المحاسبين العموميين بتكوين خاص في ال	يتطلب إنجاح عملية إصلاح المحاسبة العمومية موافقة من المختصين في الميدان	إن إصلاح المحاسبة العمومية لا يقتصر فقط على تكوين المحاسبين دون غيرهم	تساهم المحاسبة العمومية الحديثة بالرقابة الداخلية على الأموال العمومية
N	Valid	55	55	55	55	55
	Missing	0	0	0	0	0
	Mean	4.5818	4.4364	4.2364	3.9455	4.1455
	Std. Deviation	.73764	.87694	.92223	.97026	.73076
	Minimum	1.00	1.00	2.00	2.00	2.00

Statistics

		تعزز المحاسبة العمومية مسؤولية القائمين على التصرف في الأموال العمومية	تعطي المحاسبة العمومية الحديثة صورة شفافة عن استعمال الموارد العمومية
N	Valid	55	55
	Missing	0	0
	Mean	3.8909	3.9455
	Std. Deviation	.85359	.93131
	Minimum	2.00	1.00

Frequency Table

تحتاج المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	6	10.9	10.9	10.9
محايد	2	3.6	3.6	14.5
Valid موافق	27	49.1	49.1	63.6
موافق بشدة	20	36.4	36.4	100.0
Total	55	100.0	100.0	

يعتمد المشروع الجديد للمحاسبة العمومية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	1.8	1.8	1.8
غير موافق	4	7.3	7.3	9.1
Valid محايد	14	25.5	25.5	34.5
موافق	25	45.5	45.5	80.0
موافق بشدة	11	20.0	20.0	100.0
Total	55	100.0	100.0	

يجب أن يخضع إصدار تشريع جديد للمحاسبة العمومية لنقاش واسع بين الفاعلين (محاسبين، أساتذة جامعيين، أميين بالصرف)

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	1	1.8	1.8	1.8
محايد	4	7.3	7.3	9.1
Valid موافق	14	25.5	25.5	34.5
موافق بشدة	36	65.5	65.5	100.0
Total	55	100.0	100.0	

يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد للمحاسبة العمومية إصلاح للإيرادات و النفقات
العمومية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	1	1.8	1.8	1.8
محايد	6	10.9	10.9	12.7
Valid موافق	27	49.1	49.1	61.8
موافق بشدة	21	38.2	38.2	100.0
Total	55	100.0	100.0	

حُتاج العنصر البشري إلى إعادة تأهيل شاملة في مجال معايير المحاسبة الدولية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	1.8	1.8	1.8
محايد	2	3.6	3.6	5.5
Valid موافق	15	27.3	27.3	32.7
موافق بشدة	37	67.3	67.3	100.0
Total	55	100.0	100.0	

يجب أن يحظى كافة المحاسبين العموميين بتكوين خاص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	1.8	1.8	1.8
غير موافق	1	1.8	1.8	3.6
Valid محايد	5	9.1	9.1	12.7
موافق	14	25.5	25.5	38.2
موافق بشدة	34	61.8	61.8	100.0
Total	55	100.0	100.0	

يتطلب إنجاز عملية إصلاح المحاسبة العمومية موافقة من المختصين في الميدان

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	4	7.3	7.3	7.3
محايد	6	10.9	10.9	18.2
Valid موافق	18	32.7	32.7	50.9
موافق بشدة	27	49.1	49.1	100.0
Total	55	100.0	100.0	

إن إصلاح المحاسبة العمومية لا يقتصر فقط على تكوين المحاسبين دون غيرهم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	6	10.9	10.9	10.9
محايد	9	16.4	16.4	27.3
Valid موافق	22	40.0	40.0	67.3
موافق بشدة	18	32.7	32.7	100.0
Total	55	100.0	100.0	

تساهم المحاسبة العمومية الحديثة بالرقابة الداخلية على الأموال العمومية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	1	1.8	1.8	1.8
محايد	8	14.5	14.5	16.4
Valid موافق	28	50.9	50.9	67.3
موافق بشدة	18	32.7	32.7	100.0
Total	55	100.0	100.0	

تعزز المحاسبة العمومية مسؤولية القائمين على التصرف في الأموال العمومية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	5	9.1	9.1	9.1
محايد	8	14.5	14.5	23.6
Valid موافق	30	54.5	54.5	78.2
موافق بشدة	12	21.8	21.8	100.0
Total	55	100.0	100.0	

تعطي المحاسبة العمومية الحديثة صورة شفافة عن استعمال الموارد العمومية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	1.8	1.8	1.8
غير موافق	3	5.5	5.5	7.3
Valid محايد	10	18.2	18.2	25.5
موافق	25	45.5	45.5	70.9
موافق بشدة	16	29.1	29.1	100.0
Total	55	100.0	100.0	

```

FREQUENCIES VARIABLES=V12 V13 V14 V15 V16 V17
  /STATISTICS=STDDEV MINIMUM MEAN
  /ORDER=ANALYSIS.

```

Frequencies

Notes	
Output Created	01-JUN-2022 22:35:13
Comments	
	C:\Users\التميز\OneDrive\
	مذكرات 2022 شيماء\تفريغ
	الاستبيانات\تفريغ استبيان
	\Untitled1.sav
Input	
	Data
	Active Dataset
	DataSet1
	Filter
	<none>
	Weight
	<none>
	Split File
	<none>
	N of Rows in Working Data
	55
	File
	Definition of Missing
Missing Value Handling	User-defined missing values are treated as missing.
	Statistics are based on all cases with valid data.
	Cases Used
	FREQUENCIES
	VARIABLES=V12 V13 V14
	V15 V16 V17
Syntax	/STATISTICS=STDDEV
	MINIMUM MEAN
	/ORDER=ANALYSIS.
Resources	
	Processor Time
	00:00:00.00
	Elapsed Time
	00:00:00.05

[DataSet1] C:\Users\التميز\OneDrive\مذكرات 2022 شيماء\تفريغ الاستبيانات\تفريغ استبيان\Untitled1.sav

Statistics

	الارتقاء بمستوى التسيير بما يعزز الحكم الراشد في المؤسسات العمومية.	تعزيز شفافية المعاملات وسهولة استخدامها من طرف الهيئات المختصة	الاتجاه نحو تخصيص أفضل للموارد من شأنه ترشيد الإنفاق الحكومي.	توسيع مجال محاسبة الخزينة العمومية ليشمل تسجيل الأصول العينية والمالية وعرضها ضمن القوائم المالية للمؤسسة	عرض تقارير مالية تتسم بالشفافية والإفصاح بما يتوافق مع ما هو معمول به دولياً .
N	Valid Missing	55 0	55 0	55 0	55 0
Mean		4.1273	4.1273	4.2182	4.1636
Std. Deviation		.79476	.86184	.78625	.69048
Minimum		1.00	2.00	1.00	2.00

Statistics

	توظيف أدوات رقابية فعالة على تسيير الموارد و مشروعية العمليات المالية للدولة ما يحد من أشكال الفساد المالي والإداري
N	Valid Missing
Mean	4.2000
Std. Deviation	.82552
Minimum	2.00

Frequency Table

. عرض تقارير مالية تتسم بالشفافية والإفصاح بما يتوافق مع ما هو معمول به دولياً

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	1.8	1.8	1.8
غير موافق	1	1.8	1.8	3.6
Valid محايد	5	9.1	9.1	12.7
موافق	31	56.4	56.4	69.1
موافق بشدة	17	30.9	30.9	100.0
Total	55	100.0	100.0	

توسيع مجال محاسبة الخزينة العمومية ليشمل تسجيل الأصول العينية والمالية وعرضها ضمن القوائم المالية للمؤسسة.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	4	7.3	7.3	7.3
محايد	5	9.1	9.1	16.4
Valid موافق	26	47.3	47.3	63.6
موافق بشدة	20	36.4	36.4	100.0
Total	55	100.0	100.0	

الاتجاه نحو تخصيص أفضل للموارد من شأنه ترشيد الإنفاق الحكومي.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	1.8	1.8	1.8
محايد	6	10.9	10.9	12.7
Valid موافق	27	49.1	49.1	61.8
موافق بشدة	21	38.2	38.2	100.0
Total	55	100.0	100.0	

تعزيز شفافية المعاملات وسهولة استخدامها من طرف الهيئات المختصة.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	7	12.7	12.7	12.7
Valid موافق	32	58.2	58.2	70.9
موافق بشدة	16	29.1	29.1	100.0
Total	55	100.0	100.0	

الارتقاء بمستوى التسيير بما يعزز الحكم الراشد في المؤسسات العمومية.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	1	1.8	1.8	1.8
محايد	4	7.3	7.3	9.1
Valid موافق	27	49.1	49.1	58.2
موافق بشدة	23	41.8	41.8	100.0
Total	55	100.0	100.0	

توظيف أدوات رقابية فعالة على تسيير الموارد و مشروعية العمليات المالية للدولة ما يحد من أشكال الفساد

المالي والإداري

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	1	1.8	1.8	1.8
محايد	11	20.0	20.0	21.8
Valid موافق	19	34.5	34.5	56.4
موافق بشدة	24	43.6	43.6	100.0
Total	55	100.0	100.0	

Frequencies

Notes

Output Created		
Comments		
	Data	
	Active Dataset	
	Filter	
Input	Weight	
	Split File	
	N of Rows in Working Data	55
	File	
	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
Missing Value Handling	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
		FREQUENCIES
		VARIABLES=V18 V19 V20
		V21 V22 V23 V24 V25 V26
		V27
Syntax		/STATISTICS=STDDEV
		MINIMUM MEAN
		/ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.02

Statistics

	يحظى تطبيق معايير IPSAS بدعم هيئات دولية للراغبة في التقارب / التبني	يعتبر مجلس المعايير محاسبة القطاع العام . هيئة مستقلة و نزيهة	يحافظ تبني معايير على سيادة IPSAS كل دولة ترغب في تطبيقها	يقدم مجلس معايير محاسبة القطاع العام المرافقة لعملية تبني IPSAS. معايير	يسمح تبني من IPSAS معايير إعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام
N Valid	55	55	55	55	55
N Missing	0	0	0	0	0
Mean	3.7818	3.5636	3.7818	3.8909	4.1455
Std. Deviation	.80946	.95769	.73764	.71162	.67818
Minimum	2.00	2.00	2.00	2.00	3.00

Statistics

	يعزز تبني معايير ثقة الأفراد IPSAS في حكوماتهم	يضمن تبني معايير رقابة فعالة IPSAS لممتلكات و مقدرات الشعوب	يضمن تبني معايير معلومات IPSAS تلبية رغبات كافة المستخدمين	تتخطى الدول التي تبني في IPSAS معايير جهود توحيد محاسبة القطاع العام	تحقيق تقارب بين معايير المحاسبة المحلية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لإيجاد حلول ذات جودة عالية
N Valid	55	55	55	55	55
N Missing	0	0	0	0	0
Mean	3.9636	3.8727	3.7636	3.7818	3.9455
Std. Deviation	.85988	.86184	.90192	.76233	.95099
Minimum	2.00	2.00	2.00	1.00	1.00

Frequency Table

بدعم هيئات دولية للراغبة في التقارب / التبني IPSAS يحظى تطبيق معايير

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	2	3.6	3.6	3.6
محايد	19	34.5	34.5	38.2
Valid موافق	23	41.8	41.8	80.0
موافق بشدة	11	20.0	20.0	100.0
Total	55	100.0	100.0	

. يعتبر مجلس المعايير محاسبة القطاع العام هيئة مستقلة و نزيهة .

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	8	14.5	14.5	14.5
محايد	18	32.7	32.7	47.3
Valid موافق	19	34.5	34.5	81.8
موافق بشدة	10	18.2	18.2	100.0
Total	55	100.0	100.0	

. على سيادة كل دولة ترغب في تطبيقها IPSAS يحافظ تبني معايير

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	2	3.6	3.6	3.6
محايد	16	29.1	29.1	32.7
Valid موافق	29	52.7	52.7	85.5
موافق بشدة	8	14.5	14.5	100.0
Total	55	100.0	100.0	

IPSAS. يقدم مجلس معايير محاسبة القطاع العام المرافقة لعملية تبني معايير

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	1	1.8	1.8	1.8
محايد	14	25.5	25.5	27.3
Valid موافق	30	54.5	54.5	81.8
موافق بشدة	10	18.2	18.2	100.0
Total	55	100.0	100.0	

من إعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام IPSAS يسمح تبني معايير

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	9	16.4	16.4	16.4
Valid موافق	29	52.7	52.7	69.1
موافق بشدة	17	30.9	30.9	100.0
Total	55	100.0	100.0	

ثقة الأفراد في حكوماتهم IPSAS يعزز تبني معايير

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	2	3.6	3.6	3.6
محايد	15	27.3	27.3	30.9
Valid موافق	21	38.2	38.2	69.1
موافق بشدة	17	30.9	30.9	100.0
Total	55	100.0	100.0	

رقابة فعالة لممتلكات و مقدرات الشعوب IPSAS يضمن تبني معايير

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	4	7.3	7.3	7.3
محايد	12	21.8	21.8	29.1
Valid موافق	26	47.3	47.3	76.4
موافق بشدة	13	23.6	23.6	100.0
Total	55	100.0	100.0	

معلومات تليي رغبات كافة المستخدمين IPSAS يضمن تبني معايير

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	5	9.1	9.1	9.1
محايد	15	27.3	27.3	36.4
Valid موافق	23	41.8	41.8	78.2
موافق بشدة	12	21.8	21.8	100.0
Total	55	100.0	100.0	

في جهود توحيد محاسبة القطاع العام IPSAS تنخرط الدول التي تبني معايير

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	1.8	1.8	1.8
غير موافق	1	1.8	1.8	3.6
Valid محايد	14	25.5	25.5	29.1
موافق	32	58.2	58.2	87.3
موافق بشدة	7	12.7	12.7	100.0
Total	55	100.0	100.0	

تحقيق تقارب بين معايير المحاسبة المحلية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لإيجاد حلول ذات جودة عالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	1.8	1.8	1.8
غير موافق	3	5.5	5.5	7.3
محايد	11	20.0	20.0	27.3
موافق	23	41.8	41.8	69.1
موافق بشدة	17	30.9	30.9	100.0
Total	55	100.0	100.0	