



جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع

تحديات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في تحسين
أداء المؤسسات العمومية الجزائرية

مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر أكاديمي

تحت إشراف الأستاذ:

جعفري عمر

إعداد الطالبتين:

إبراهيم هوارية

بلكوريتي ليلي

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

الأستاذ: جعفري عمر.....مشرفا

الأستاذة: عبد الرحيم نادية.....رئيسا

الأستاذ: قريش محمدممتحنا

السنة الجامعية: 2022 - 2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر و تقدير

قال الله تعالى :

﴿ إِنَّمَا أَمْرُهُ إِذَا أَرَادَ شَيْئًا أَنْ يَقُولَ لَهُ كُنْ فَيَكُونُ ﴾ يس: 82

الحمد لله الذي أعاننا على انجاز هذا العمل فما كان لشيء أن يجري في ملكه إلا بمشيئته جل شأنه فالحمد لله في الأولى و الحمد لله في الآخرة.

وعملا بقول رسول الله صلى الله عليه و سلم " من لم يشكر الناس لم يشكر الله " (رواه أحمد الترمذي).

نتقدم بالشكر الجزيل إلى أستاذنا المشرف الدكتور " جعفري عمر " على ما أولانا به من اهتمام ، ونصح ، و إرشاد ، و إفادته من مكتبته و على كل التوجيهات و الانتقادات التي قدمها لنا حتى يخرج هذا العمل في صورته النهائية ، فجزاه الله خير ما جرى به أستاذا عن طالبه، لقد تعلمنا منه نبيل الأخلاق و أسمى معاني التواضع.

و نشكر الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على تخصيصهم جزءا من وقتهم الثمين لقراءة و تقييم هذا البحث.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر لجميع أساتذة و عمال جامعة بلحاج شعيب ، بالأخص كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، والشكر موصول لقسم محاسبة و جباية معمقة.

والى كل من مد يد العون لانجاز هذا العمل و لو بكلمة طيبة.

لكم منا جميعا أسمى عبارات الشكر و العرفان و التقدير.

الهداء

إلى القلب الكبير الذي أعطى بلا حدود ، إلى باب الرحمة المفتوح " أمي الحبيبة "

إلى من كلله الله بالهبة و الوقار إلى من علمني عطاء دون انتظار إلى قدوتي في هذه الحياة

" أبي الغالي "

إلى رفيق دربي وشريك حياتي الى من كان يدفني قدما نحو الأمام لنيل المبتغى

" زوجي الكريم "

إلى ملائكة الأرض و النفوس البريئة نسائم حياتي أولادي

" ياسر، أحمد ياسين، ساجد "

إلى القلوب الرقيقة و الطاهرة "إخوتي و أبنائهم" حفظهم الله و رعاهم

إلى من غابت صورته عن عيني وما غاب لحظة عن قلبي أخي المرحوم بإذنه تعالى

" سعيد "

إلى القلوب الصافية "عائلة زوجي" سدد الله خطاهم ووفاهم على فضلهم حسنات في يوم الحساب

إلى من تميزت بالعطاء و الوفاء إلى ينايع الصدق إلى من تحلو بالإخاء صديقتي زميلة الدراسة و العمل

" بلكورتي ليلي "

إليكم جميعا أهدي ثمرة عملي هذا .

الهداء

إلى من غادرنا دون سابق إنذار ، إلى روح والدي الطاهرة الزكية رحمه الله .

إلى من تظلني بعطفها وحنائها إلى من تسعد لفرحتي و تحزن لحزني إلى رمز الحنان و منبع الأمان

أمي الغالية أطل الله في عمرها .

إلى من ساندني سواء في العمل أو الدراسة و ارتقب نجاحي زوجي الكريم .

إلى قرة عيني أنثائي حبيب ، شهد نور الهدى .

إلى خير هبة وهبني الله إياها ، إلى من ترعرت على بسماهم ، إلى من لا تكمل سعادتي إلا بهم

إخوتي و أخواتي ، و أنبائهم حفظهم الله .

إلى كل من مدا لي يد العون من قريب أو من بعيد ، عبد القادر حكيم ، بن صالح خليفة ... ألف شكر

إلى عائلة زوجي الكريمة أمدهم الله الصحة و العافية .

إلى خير أخت جمعني بها القدر فكانت لي توأما في الدراسة و العمل ... براهيم هوارية .

إليكم جميعا أهدي ثمرة جهدنا المتواضع .

ليلى

فهرس المحتويات



فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
III	شكر و عرفان
IV	الاهداء
VI	فهرس المحتويات
IX	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال
XI	قائمة المختصرات
XII	قائمة الملاحق
XIII	الملخص
ب-م	المقدمة العامة
الفصل الأول : الاطار النظري للمحاسبة العمومية و المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS	
19	تمهيد
19	المبحث الأول: المفاهيم النظرية الأساسية للمحاسبة العمومية و المعايير المحاسبية الدولية IPSAS للقطاع العام
20	المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية في القطاع العام
20	الفرع الأول : المحاسبة العمومية (تعريفها ، مبادئها ، أهدافها ، الأسس المطبقة)
27	الفرع الثاني : التنظيم التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر
31	الفرع الثالث: أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية
38	المطلب الثاني : الاطار النظري للمعايير الدولية IPSAS الجزائر و أهمية تبنيتها.
39	الفرع الأول : ماهية المعايير المحاسبية الدولية
43	الفرع الثاني : مجلس المعايير المحاسبية الدولية IPSASB

47	الفرع الثالث : تحديات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
50	المبحث الثاني : الدراسات السابقة
50	المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة
55	المطلب الثاني : مناقشة الدراسات السابقة
56	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية (الاستبيان)	
56	تمهيد
57	المبحث الأول: الإطار المنهجي العام للدراسة الميدانية
57	المطلب الأول: منهج الدراسة الميدانية
58	المطلب الثاني : أدوات الدراسة و مصادر الحصول على المعلومات
60	المطلب الثالث : صدق و ثبات أداة الدراسة
63	المبحث الثاني : تحليل نتائج الدراسة و مناقشتها
63	المطلب الأول : التحليل الوصفي للبيانات العامة
69	المطلب الثاني : التحليل الاحصائي لمحور المحاسبة العمومية في الجزائر و دواعي اصلاحها
73	المطلب الثالث : التحليل الاحصائي لمحور تحديات و دوافع تطبيق المعايير الدولية
77	المطلب الرابع : التحليل الاحصائي لمحور عوائق نجاح عملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية
80	المطلب الخامس : تحليل فرضيات الدراسة
82	خلاصه الفصل الثاني
84	الخاتمة
87	قائمة المراجع
91	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
25	مزايا و عيوب الأسس المحاسبية	01
58	ترتيب درجات الاستجابة حسب مقياس ليكرت الخماسي	02
60	نتائج ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة	03
60	صدق الاتساق الداخلي لمحور المحاسبة العمومية في الجزائر و دواعي اصلاحها	04
61	صدق الاتساق الداخلي لمحور تحديات و دوافع تطبيق المعايير الدولية ، مزاياها و عوامل نجاحها	05
62	صدق الاتساق الداخلي لمحور عوائق النجاح عملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية	06
63	تحليل توزيع أفراد العينة حسب نوع الجنس	07
64	توزيع أفراد العينة حسب العمر	08
65	توزيع أفراد العينة حسب جهة العمل	09
67	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	10
68	توزيع الأفراد حسب عدد سنوات الخبرة	11
69	قيم المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لمحور المحاسبة العمومية في الجزائر و دواعي اصلاحها	12
70	قيم التكرارات و النسب المئوية لعبارات لمحور المحاسبة العمومية في الجزائر و دواعي اصلاحها	13
73	قيم المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لمحور تحديات و دوافع تطبيق المعايير الدولية	14
74	قيم التكرارات و النسب المئوية لمحور تحديات و دوافع تطبيق المعايير الدولية	15
77	قيم المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لمحور عوائق النجاح عملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية	16
78	قيم التكرارات و النسب المئوية لمحور عوائق النجاح عملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية	17

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
25	عناصر النظام المحاسبي	01
64	أفراد العينة حسب نوع الجنس	02
65	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة	03
66	أفراد العينة حسب جهة العمل	04
67	أفراد العينة حسب التخصص العلمي	05
68	أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	06

قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IPSAS s	International public sector accounting standards	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IPSAS b	International public sector Accounting standards board	مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
GAS b	Governmental Accounting standards board	مجلس معايير المحاسبة العمومية
IFAC	In ternational federation of accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
NCT	Nomenclature des comptes de trésor	مدونة حسابات الخزينة
PCE	Plan comptable d'état	المخطط المحاسبي للدولة
ISA	International Accounting standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRIC	International financial reporting Interpretation committee	لجنة التفسيرات معايير التقارير المالية الدولية
IFRS	International Financial reporting standards	معايير التقارير المالية الدولية

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
91	إستبانة الدراسة	01

الملخص

تهدف الدراسة إلى معرفة التحديات التي تواجه القطاعات الحكومية بعد عصرنة المحاسبة من أجل مواكبة التطور المستمر الذي يشهده العالم اليوم من التحديات الاقتصادية، الإدارية، المالية، المحاسبية والقانونية وضع مجلس المحاسبة الدولية للمحاسبة في القطاع العام معايير مفهومة ومعتمدة من قبل عدة دول متقدمة، فالبيئة الجزائرية تسعى جاهدة إلى التكيف مع هذه المعايير وذلك بالدعم و الإرادة الفعلية للمسؤولين و الأطراف ذات العلاقة.

تم الاعتماد على الاستبيان كأداة أساسية للحصول على المعلومات والاستعانة بالعديد من الأساليب الإحصائية لتحديد طبيعة البيانات والاختبارات المناسبة لكل فرضية. فقد تم معالجة (31) استمارة على مجموعة من الأفراد (محاسبين عموميين؛ أمرين بالصرف؛ مراقبين ماليين؛ أكاديميين في التخصص) في القطاع العام بولاية عين تموشنت. تم التوصل إلى عدة نتائج أهمها أن إصلاح المحاسبة العمومية من خلال الاعتماد على المعايير IPSAS يرفع من ممارسة مهنة المحاسبة إلى المستوى الدولي و يعزز الشفافية و المصداقية و بالتالي يحد من الفساد الإداري و المالي .

الكلمة المفتاحية: المحاسبة العمومية، المعايير المحاسبية للقطاع العام ، التحديات التنظيمية ، مؤسسات القطاع العام.

Abstract:

The study aims to find out the challenges faced by the public sector after the modernization of accounting in order to keep pace with the continuous evolution that the world is experiencing today in terms of economic, administrative, financial, accounting and legal challenges after the implementation of Public Sector Accounting Standards applied by several developed countries. Algeria wants to adapt to these standards with the support and the real will of the officials and the parties concerned.

The case study was based on the distribution of a questionnaire in order to obtain information while using numerous statistical methods to determine the nature of the data and the appropriate tests for each hypothesis. 31 questionnaires were processed from our sample (public accountants; authorizers; financial controllers; academic specialists) in the public sector of the wilaya of Ain Temouchent . Several results were achieved , the most important of which is that the reform of public accounting based on IPSAS standards improves the practice of the accounting profession so that it is of an international standard , it strengthens transparency and credibility , and thus reduces administrative and financial corruption.

Keyword: public accounting, public sector accounting standards, organizational challenges, public sector institutions.

مقدمة



تكتسح العولمة الحياة الاقتصادية وتؤثر فيها تأثيرا بارزا والذي تجلّى واضحا من خلال التطور السريع والتحكم العالي في التكنولوجيا ،دفع بالعديد من الدول لمواكبة هذا التطور سعيا لتحسين أدائها و خدمة مجتمعاتها عن طريق التسيير الأمثل و العقلاني لتحقيق رغباتهم ،و كما هو معلوم لدى الجميع أن نظام التسيير المالي هو العصب الذي يتحكم في الاقتصاد ، أصبحت الدول ملزمة بتطويره و عصرنته، خاصة في القطاع العام، وذلك لتحقيق أكبر قدر من الشفافية و المصداقية و بالتالي تحقيق المسائلة و المحافظة على المال العام للحكومة .

ومن أجل العمل على تطوير فعالية و كفاءة الخدمات العمومية المقدمة قامت أغلبية الدول المتقدمة بتغيير إصلاحات مختلفة على مستوى أنظمتها لمحاسبة القطاع العمومي و هذا في ظل وجود هيئة تقوم بسن معايير تخص المحاسبة العمومية و هي مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB .

حيث تعتبر هذه المعايير هي المفضلة عالميا فتبنيها يؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية الشاملة وتعزيز الشفافية، والمحاسبة، والمساءلة، وتوفير معلومات أفضل للإدارة المالية وعمليات صنع القرارات في القطاع العام.

الجزائر و على غرار باقي الدول تسعى لمواكبة عصرنة الدول المتطورة في تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، ففي هذه السنة و بالضبط سنة 2023 بدأت المؤسسات الجزائرية بمواجهة تحدياتها بتبني المعايير المحاسبية الدولية ، و بالرغم من العراقيل التي تواجهها و التي ترجع إلى عدم معرفة تطبيقهم هذه المعايير ، إلا أنها تسعى جاهدة للتكيف معها و ذلك بالقيام بتكوين و تدريب مستمر لدوي الاختصاص و المسؤولين بما فيهم (المحاسبين العموميين ، الأمرين بالصرف ، المراقبين الماليين ، الأكاديميين المختصين) من أجل تحسين الكفاءة و فعالية أدائها الحكومي .

أولا: إشكالية الدراسة

بناء على ماسبق ، سنعالج دراستنا الإشكالية الرئيسية التالية:

كيف يساهم تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحسين أداء المؤسسات العمومية الجزائرية

؟

ثانيا: الأسئلة الفرعية:

- هل الواقع الحالي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر يضمن التسيير الفعال، وما مدى اتجاهه نحوى تبني معايير المحاسبة الدولية؟
- ماهي دواعي و أهداف تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الجزائري ؟
- ما مدى تكييف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال إيجاد الحلول لمعوقات عملية التبنى ؟

ثالثا: فرضيات الدراسة

- واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الحالي لا يضمن التسيير الفعال ، فغياب الكفاءة و المؤهلات في الإدارة الجزائرية بالإضافة إلى نقص التشريعات و القوانين يحول دون التطبيق الجيد للمعايير المحاسبية.
- العمل بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS في الجزائر يرفع من ممارسة مهنة المحاسبة العمومية بالجزائر الى المستوى الدولي ويحد من ظاهرة الفساد المالي في القطاع .
- إصلاحات السياسة التشريعية بإصدار قوانين و تنظيمات تتماشى مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام و ذلك سعيا من الحكومة لتحقيق التوافق و تقليل الاختلافات.

رابعا: أهمية الدراسة

يعتبر الموضوع ذا أهمية بالغة و هذا نظرا لأهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحديد الوضع الحقيقي و المالي لمؤسسات الدولة ، فهي عنصر فعال و مساعد على على التحكم في نفقات الدولة ، و مكافحة الفساد الإداري و المالي ، إذ أنها تسمح بالقراءة الصحيحة لمالية الحكومة و بالتالي تحد من الإستغلال اللاعقلاني للمال العام.

خامسا: أهداف الدراسة

سنحاول من خلال هذه الدراسة الوصول الى الأهداف الآتية :

- التعرف على المحاسبة العمومية من خلال تعريفها و مبادئها، و أهدافها .
- التعرف على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، دورها و أهدافها و أيضا مزاياها و انتقاداتها، و كيف يمكن استغلال هذا النموذج في إصلاح المحاسبة العمومية الجزائرية.
- التعرف على أهم التحديات التي تواجه الحكومات و تأثيرها الكبير على جهودها في تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

سادسا: أسباب اختيار الموضوع

توجد عدة أسباب دفعتنا لاختيار هذا الموضوع دون غيره من المواضيع الاقتصادية الأخرى نذكر منها على الخصوص:

- الأسباب الذاتية و الميل الشخصي و ارتباط الموضوع بتخصصنا و بطبيعة عملنا ، كذلك توسيع المعارف في مجال المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- حداثة الموضوع من حيث الطرح و الاهتمام المتزايد في الآونة الأخيرة، هذا الموضوع هو حديث الساعة على المستوى الدولي و بالخصوص على مستوى الجزائر في تناول مواضيع المحاسبة العمومية باعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- التطورات التي تشهدها الجزائر في ظل عصرنة الأنظمة الميزانية و النظام المحاسبي العمومي ، و بالتالي قصدنا إبراز مدى ضرورة إتباع ذلك بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .

سابعاً: المنهج المتبع

منهج الدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي ، يسمح لنا بوصف واقع حال كل من المحاسبة العمومية و معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، و كيف تم الاهتمام بهذا الموضوع من طرف مختلف دول العالم من خلال الجهود الدولية التي تقوم بها في إطار إصدار المعايير الدولية للقطاع العام.

ثامناً: حدود الدراسة

الحدود المكانية: تمثلت في الخزينة العمومية ، الرقابة المالية ، الإدارات العمومية (قطاع التضامن ، قطاع الفلاحة ، قطاع السكن و العمران.....)

الحدود الزمانية :

تمثلت في الفترة الممتدة من فيفري 2023 إلى ماي 2023 .

تاسعاً: تقسيمات الدراسة

بغية تحقيق الهدف من هذه الدراسة تم تقسيمها إلى فصلين حيث تم التطرق في الفصل الأول: الإطار النظري

للمحاسبة العمومية و المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS . و قد جزئناه إلى مبحثين :

الأول: المفاهيم النظرية الأساسية للمحاسبة العمومية و المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في القطاع العام .

الثاني: الدراسات السابقة.

أما الفصل الثاني فقد تضمن: الدراسة الميدانية (الاستبيان) محتوي مبحثين تمثلا في :

الأول: برامج و أدوات الدراسة.

الثاني: تحليل نتائج الدراسة و مناقشتها.

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية الدولية
للقطاع العام IPSAS

تمهيد

لقد شهد العالم في ظل العصرية تغيرا سريعا في المفاهيم و الأساليب و الأنظمة المعمول بها في مجال التسيير العمومي ، و أدركت العديد من الحكومات و المنظمات الدولية في جميع أنحاء العالم ضرورة عصرية أنظمتها المالية و المحاسبية و باتت مطالبة بالانصياع لمتطلبات التحديث و التجديد.

و تعتبر أنظمة المحاسبة العمومية من أهم الوسائل المستخدمة لترشيد إدارة المال العام و ذلك بتوفير البيانات و المعلومات التي تساهم في تحقيق رقابة فعالة على إدارة الأموال العمومية لتحقيق الأهداف المرجوة.

مما استوجب التوجه نحو تطبيق مبادئ و أسس نظام المحاسبة العمومية وفق المعايير المحاسبية الدولية ، حيث تلجا العديد من الحكومات و المنظمات و من ضمنها الجزائر لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS باعتبارها المحاسبة المتعارف عليها في القطاع العام و التي توفر مثل هذه المعلومات ، لهذا سنقوم من خلال هذا الفصل بعرض الإطار النظري للمحاسبة العمومية و المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام من خلال التطرق إلى المباحث التالية :

المبحث الأول : المفاهيم النظرية الأساسية للمحاسبة العمومية و المعايير المحاسبية الدولية IPSAS للقطاع العام.

المبحث الثاني : الدراسات السابقة.

المبحث الأول: المفاهيم النظرية الأساسية للمحاسبة العمومية و المعايير المحاسبية الدولية IPSAS للقطاع العام

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى المفاهيم النظرية الأساسية للمحاسبة العمومية و المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لدى قسمنا هذا المبحث إلى مطلبين حيث تطرقنا في المطلب الأول إلى ماهية المحاسبة العمومية في القطاع العام ، أما المطلب الثاني الإطار النظري للمعايير الدولية IPSAS الجزائر و أهمية تبنيها.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية في القطاع العام

تعتبر المحاسبة العمومية فرعاً من فروع المحاسبة و مصدراً مهماً لتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط المالي بغرض تسهيل عمليات المتابعة المستمرة و الدائمة للوضعية المالية لمعرفة في كل وقت الرصيد المالي المتوفر و مراقبة إنفاقه كما إنها تحتل مكانة هامة في تنظيم الوحدات الحكومية الغير الهادفة للربح.

الفرع الأول : المحاسبة العمومية (تعريف ، المبادئ ، الأهداف ، الأسس المطبقة) أولاً: تعريف المحاسبة العمومية :

للمحاسبة العمومية عدة تعاريف سنحاول التطرق إلى أهمها :

- طبقاً للقانون 90 / 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية .¹ في مادته الأولى و الثانية على ما يلي " يقصد بالمحاسبة العمومية كل القواعد و الأحكام القانونية التي تبين و تحكم كيفية تنفيذ و مراقبة الميزانيات الحسابات و العمليات الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة و الميزانيات الملحقمة و الميزانيات من الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما يبين أيضا الالتزامات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و مسؤولياتهم و يقصد بتنفيذ لميزانية كل تنفيذ النفقات و تحصيل الإيرادات " .
- المحاسبة العمومية هي المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير و قياس و تسجيل و تبويب العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار و توصيلها الى الجهات ذات العلاقة وفق التشريعات الرسمية و المبادئ الخاصة بذلك.²

¹ المادة (01) و (02) من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 ، المتعلق بالمحاسبة العمومية ، ج ر عدد رقم 35 الصادر في 15 أوت 1990.

اسماعيل حسين أحمر ، المحاسبة الحكومية ، من التقليل الى الحدائثة، دار مسيرة ، عمان ، الأردن ، 2003، ص35.²

- وقد عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية أنها محاسبة التي تختص بقياس و معالجة و توصيل و مراقبة
تأكيد صحة المتحصلات النفقات النشاطات المرتبطة في القطاع العام³

ثانيا : مبادئ عامة للمحاسبة العمومية

من أهم المبادئ المحاسبية ماييلي :

✓ مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف و الحاسب العمومي (المبدأ الإداري):

(Le principe de séparation des ordonnateurs des comptables)

(حسب المادة 14 من القانون 90-21) " يعتبر هذا المبدأ أساسيا في المحاسبة العمومية و هو مبدأ العمل
الإداري الذي يرتكز عليه كل فلسفة إدارية و مالية عمومية وهو يعتبر كمبدأ ضروري لكل تنظيم عقلائي،
متوازن وفعال "42

يتضمن هذا المبدأ تقسيم العمل و المهام المالية بين الأعوان المكلفين بتنفيذ مختلف المراحل للعمليات المالية
العمومية، ألا وهما الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين.
ولهذا الفصل عدة مبررات و فوائد نذكر منها :

• تقسيم المهام La division des tâches

تسيير إعمتمادات الميزانية من مهام الأمرين بالصرف بممارسة سلطة الميزانية (autorité
budgétaire في حين تسيير الأموال من مهام المحاسبين العموميين ممارسة سلطة الصندوق
autorité trésorerie ، كون الذي يعطي الأمر ليس هو نفس الشخص الذي ينفذه .

- وحدة الصندوق L'unité de caisse

وحدة الصندوق تسمح بالخصوص لوزارة المالية بالرقابة الدائمة على تنفيذ العمليات المالية
العمومية، كما يسهل عليها جمع المعلومات المالية عن طريق مركزية العمليات على المستوى
الوطني و عرضها على الحكومة و البرلمان.....

كما أن كل المحاسبين العموميين هم تحت وصاية ومراقبة و متابعة واحدة هي الوزارة المالية.

• سهولة المراقبة L'aisance de contrôle

صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، المحاسبة الحكومية ، مدخل معاصر ، دار الطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ، 2008 ، ص 05³
المادة 14 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 ، المعلق بالمحاسبة العمومية ، ج ر عدد رقم 35⁴.

هناك رقابة متبادلة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ، فالأمر بالصرف يراقب الصندوق و حركة الأموال (أعمال المحاسب) ، أما المحاسب العمومي يطلع و يتابع أعمال المرحلة الادارية المتعلقة بالأعمال المالية (أعمال الأمر بالصرف) هذه الرقابة المتبادلة تسهل مهمة الرقابة الخارجية و التي تقوم بالمقارنة بين المحاسبين الادارية و المالية.

● محاربة كل أنواع الغش La lutte contre les fraudes

حيث الأمر بالصرف يراقب المحاسب و العكس صحيح, و الواحد منهما لا يستطيع التصرف بمعزل عن الآخر، لذلك أعتبر مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي كمبدأ أساسي كرس للحفاظ على المال العام و حمايته من كل أنواع التلاعب و كل أساليب الغش

✓ مبدأ التمييز بين الشرعية و الملاءمة (المبدأ القانوني)

La distinction entre l'opportunité et régularité

الشرعية القانونية و هي العمل وفق القوانين السارية المفعول و التي لا يجوز للمحاسب العمومي الخروج عنها. الملاءمة : و هي كل ما هو صادر من قرارات شخصية للأمر بالصرف في إطار مهامه ودون الخروج عن القوانين المعمول بها.

✓ مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات (المبدأ المحاسبي أو التقني)

نصت المادة 08 من القانون 84-17 المتعلق بالقوانين المالية في الفقرة الأولى منها على أنه " لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة واحدة، تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز".⁵ وينبثق عن هذا المبدأ مبدأين هامين وهما : مبدأ وحدة الصندوق و مبدأ وحدة الخزينة ، فمبدأ وحدة الصندوق أن يكون لكل محاسب صندوق واحد و حساب جاري بريدي واحد ، و ذلك لتجنب توزيع الأموال على عدة

⁵ المادة 08 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل و المتمم و المتعلق بقوانين المالية ، ج ر عدد 28 الصادرة في 10 جويلية 1984.

صناديق ، و أما عن مبدأ وحدة الخزينة وهو إلزام جميع الهيئات العمومية والجماعات المحلية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية بإيداع أموالهم لدى الخزينة العمومية و التي بدورها تقوم بتسيير جميع الأموال العمومية.

ثالثا : أهداف المحاسبة العمومية

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

وفي هذا الإطار، يمكن تحديد أهداف المحاسبة فيما يلي:

- حماية الأموال العمومية من جميع أشكال التلاعب و الإهمال و التي تمس سلامة استخدامها، وتعتبر أهم أهداف المحاسبة العمومية.
- التحقق من احترام ترخيصات الميزانية في مجال الإيرادات و النفقات و ذلك ن طريق تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف و أثنائه للتأكد من أن الصرف يتم في حدود إتمادات و أغراض الموازنة ، و سلامة إجراءاته في حدود القوانين و اللوائح و الإجراءات المنظمةة لكيفية التصرف و الحدود التي وضعت له ، بما يكفل ترشيد النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة.⁶
- تسيير الهيئات العمومية ، فمن بين اهتمامات المحاسبة العمومية تسيير الهيئات و تحسين آدائها ، وذلك يتجلى من خلال سعيها إلى اكتساب و استعمال أساليب و تقنيات جديدة لم تكن مستعملة من قبل ، تسمح بتسيير أحسن لمصالح الهيئات العمومية و معرفة:
- المركز المالي للهيئات العمومية.
- حساب تكاليف و أسعار و مردود الخدمات المقدمة.
- دمج العمليات المالية و نتائجها في المحاسبة الوطنية.
- الالتزام بتقديم تفسيرات، وتبريرات عن أعمال الوحدة العمومية إلى السلطة التشريعية أو أي جهة أو جهاز تنفيذي أو قضائي له الحق أو المبرر في طلب ذلك ويسمى هذا بالمساءلة.
- تحقيق الرشد في الإنفاق : أي تحقيق الأهداف المرجوة من النفقة و بأقل تكلفة ممكنة.

⁶ سعد بن محمد الهويهد و عبد الله بن علي الحسين ، المحاسبة في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية ، معهد الادارة العامة ، الرياض ،

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

رابعاً: أسس المحاسبة العمومية (مزاياها و عيوبها)

1- أسس المحاسبة العمومية :

إن الدولة تطبق أسس محاسبية مختلفة وذلك حسب السياسة العامة للدولة و البيئة الاقتصادية و الاجتماعية و القانونية التي تعمل فيها أسس المحاسبة العمومية هي :

أ- الأساس النقدي : يمكن تعريف الأساس النقدي بأنه إثبات ما حصل من إيرادات قبضت فعلاً واثبات النفقات في السجلات عند دفعها فعلاً بمعنى إن واقعة الصرف أو التحصيل النقدي هو أساس قياس التسجيل في السجلات المحاسبية للنفقات و الإيرادات تعود لفترات مالية سابقة أو لاحقة لهذه الفترة.⁷

ب- أساس الاستحقاق : عكس الأساس النقدي ، يقوم أساس الاستحقاق على تحميل الحساب الختامي للفترة المحاسبية من نفقات أو إيرادات دون اعتماد واقعة دفع النفقات أو تحصيل الإيرادات بغض النظر عن وقت الدفع أو القبض الفعلي في كل مراعاة مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات و إجراء التسويات الجردية وإجراء جرد فعلي للمخازن و الخزائن و الأصول الثابتة و المتداولة الأخرى لتحديد المستفيد منها خلال السنة المالية .⁸

ج- أساس الالتزام : يجمع بين الأساس النقدي و أساس الاستحقاق حيث يعالج هذا الأساس مكلة تحقيق النفقات بتحميل السنة المالية النفقات التي تخصها كاملة سواء دفعت خلال العام أو تم الارتباط بها ولم تدفع إلا انه عجز كما الأساس النقدي من قبله معالجة الإيرادات المستحقة و المقدمة و قد لقي هذا الأساس قبولا لدى المنظمات غير الربحية .

⁷ نواف محمد عباس الرماحي ، المحاسبة الحكومية ، ط 1 ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009 ، ص 34

⁸ أسماء جليلي ، القياس و الافصاح المحاسبين في القطاع العام ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكاذهي ، شعبة علوم مالية ومحاسبية تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة جامعة ورقلة ، 2013 ، ص 20

مزايا وعيوب أسس المحاسبة العمومية :

يمكن تلخيص مزايا وعيوب أسس المحاسبة العمومية في الجدول التالي:

الجدول رقم (01) : مزايا وعيوب المحاسبة العمومية

الأساس	المزايا	العيوب
الأساس النقدي	<ul style="list-style-type: none"> - البساطة و سهولة التطبيق و الفهم. - السرعة في إعداد التقارير و القوائم المالية. - السرعة في إقفال الحسابات و إعداد الحساب الختامي في أقصر وقت ممكن. - تكلفته منخفضة نسبيا مقارنة بأساس الاستحقاق. - يتميز بالموضوعية لابتعاده عن مخاطر التقدير الشخصي. - التركيز على الموازنة العامة التي تم الموافقة عليها. 	<ul style="list-style-type: none"> - تجاهله لبعض العناصر المهمة مثل الديون و الخصوم الأخرى على المدى الطويل. - لا يحترم مبدأ استقلالية الدورات. - لا يفرق بين النفقات الرأسمالية و النفقات الايرادية. - يتم التركيز على جوانب العمليات المالية التي تتجسد في قبض الأموال النقدية و دفعها. - صعوبة تتبع إجمالي الإنفاق العام على المشاريع ذات الإعتمادات المالية طويلة الزمن (أكثر من سنة) .
أساس الاستحقاق	<ul style="list-style-type: none"> - يسهل إعداد التقديرات للمدة المالية المقبلة تحسين جودة التقارير المالية الحكومية لتحقيق الشفافية في التسيير العمومي. - إضفاء الشرعية على عملية التوحيد المحاسبي عندما يكون إدخال أساس الاستحقاق في القطاع العام مرتبط بقبول إطار محاسبي خارجي (IPSAS) - يميز بين النفقات الرأسمالية الايرادية له اثر ايجابي على وضوح و صدق البيانات المالية . - يجعل التقارير المحاسبية أكثر وضوحا لأغراض الرقابة و المتابعة و التحليل. - تجنب الإسراف في إنفاق إعتمادات نهائية 	<ul style="list-style-type: none"> - تبني تطبيق أساس الاستحقاق مكلف و يحتاج إلى مهارات محاسبية لنجاح التطبيق. - تضخيم النفقات المستحقة لزيادة قدرة الحكومة الانفاقية أو تخفيض الإيرادات المستحقة لإخفاء العجز عن التحصيل يشوه المركز النقدي و يحدث خلل في الرقابة على السيولة النقدية بسبب اشمال الحسابات على معلومات محاسبية عن المستقبل و التي قد لا يحدث إنفاقها أو تحصيلها. - الاعتماد على التقدير الشخصي عند

<p>تحديد بعض النفقات و القيام بعملية الجرد و لتسويات مثل جرد المخازن و تقييمها و جرد الديون.</p> <p>- غالبا ما تظل الحسابات مفتوحة لفترة طويلة بعد السنة المالية، مما يعطل إعداد ونشر القوائم المالية ، و الرقابة عليها.</p> <p>- مصمم لقياس الربح وهو مفهوم لا معنى له إلى حد كبير في القطاع العام.</p>	<p>السنة .</p> <p>- توفير معلومات دقيقة حول المركز المالي للهيئة العمومية و نتائج نشاطها حول أصولها و خصومها الجارية وفقا للميزانية.</p> <p>- حساب الاستحقاق تعطي قوائم صحيحة وواقعية و سليمة بالمجهودات و الالتزامات .</p> <p>- إمكانية إجراء المقارنات لكل من إيرادات و نفقات سنة مالية إلى أخرى .</p> <p>- يؤدي إلى تحقيق وفرات عن طريق الرقابة الأكثر فعالية على العمليات تطبيق</p>	
<p>- تحميل السنة المالية بمبالغ لا تخصها لأنها متعلقة بتنفيذ خدمة في المستقبل.</p> <p>- عدم التمييز بين النفقات الجارية و الرأسمالية .</p> <p>- يتم اللجوء إليه للاستفادة من المخصصات غير مستغلة لزيادة قدرتها الانفاقية في السنة القادمة .</p> <p>- عدم السيطرة على السيولة لعدم إتباع أساس واحد</p> <p>- لا يساعد في تقييم الأداء و قياس الكفاءة .</p>	<p>- تسير عمليات التحليل و المقارنة يحقق رقابة أفضل للنفقات.</p> <p>- إظهار الحساب الختامي و القوائم المالية بصورة أكثر واقعية من الأساس النقدي .</p>	<p>أساس الالتزام (الأساس المختلط)</p>

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المراجع السابقة.

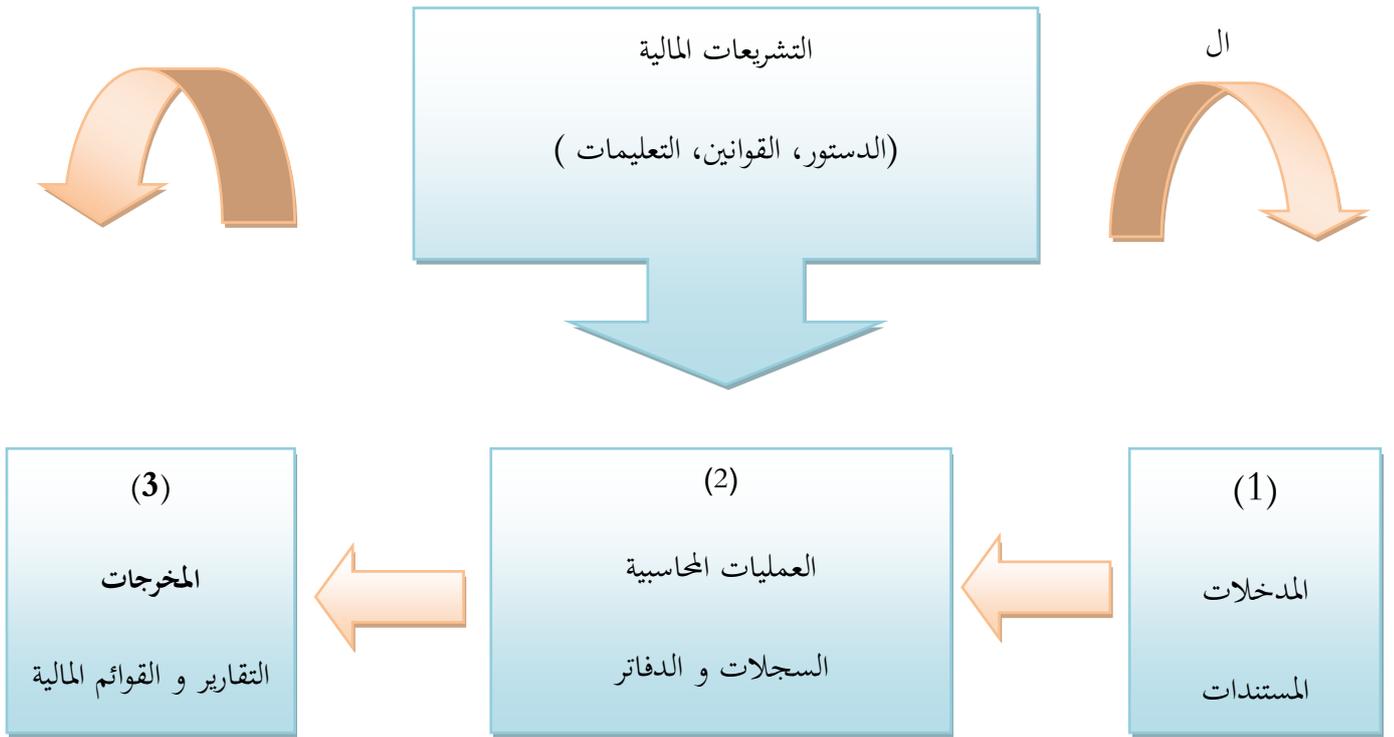
الفرع الثاني : تنظيم الإطار التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر .

يعرف النظام المحاسبي بأنه " مجموعة المفاهيم و المبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة بهذا النشاط بصفة دورية و تقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة و مراقبتها " .⁹

إن نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يعتبر من أنظمة المحاسبة الخاصة التي تستعمل إجراءات محاسبية منظمة وفق القوانين ، و مثبتة في الدفاتر و السجلات بهدف حماية المال العام و تقديم بيانات مالية دقيقة تعكس نتائج نشاط وحدات القطاع العام.

تصدر الوزارة المالية على رأس الجهاز المركزي تعليمات لتشغيل و توحيد النظام المحاسبي الحكومي على مستوى كافة وحدات القطاع العام ، ويمكن عرضه في الشكل التالي :

عناصر النظام المحاسبي الشكل(1)



المصدر : محمد حجازي ، المحاسبة و الادارة المالية العامة ، عمان 2007 ، ص 192

⁹ نور لهدى بوليفة، واقع اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. مذكرة ماستر جامعة الوادي 2015، ص13

يتكون نظام المحاسبة العمومية من العناصر التالية:

أولاً: الدفاتر والسجلات المحاسبية:¹⁰ تعتبر الدفاتر و السجلات المحاسبية أدوات تسجيل وتلخيص للبيانات المحاسبية، وهي مصممة بما يتلاءم مع طبيعة النشاط الحكومي ، حيث تعد المجموعة الدفترية و المستندية المصدر الأساسي الذي على أساسه تعد التقارير بجميع أنواعها، وتقوم وزارة المالية بإصدار التعليمات الخاصة بإجراءات استعمال وحفظ الدفاتر والسجلات المحاسبية على اعتبار أنها المكلفة بتسيير الشؤون المالية للدولة

ومن القواعد التي يجب احترامها من قبل المحاسبين العموميين عند مسك تلك السجلات ما يلي:

- تحفظ سجلات المحاسبة و وثائق إثبات النفقات والإيرادات لمدة عشر سنوات.

- تكون صفحات السجلات مرقمة بأرقام متسلسلة ومختومة بختم الإدارة المكلفة بتسييرها.

- تجنب المحو والشطب.

- عند التصحيح يجب إثبات العملية بختم وتوقيع الموظف المسؤول عن مسك هذه السجلات.

ويستعمل المحاسب بطاقة النفقات أو بطاقة الإيرادات ، بطاقة النفقات " لونها أحمر " وبطاقة الإيرادات لونها " أخضر " مع بيان أرقام الحسابات وتاريخ إجراء العملية ، إضافة إلى عرض مبررات العملية مصادق عليها من قبل العون المكلف بتقييد القيد المحاسبي، وإرفاق ذلك بوثائق إثبات العمليات المالية ، ويعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية التالية:

* مستخرج العمليات اليومية: وهو بمثابة دفتر اليومية العامة، يستعمله المحاسب العمومي في قيد العمليات المثبتة في بطاقات الإيرادات و بطاقات النفقات.

* دفتر الأستاذ العام: تتم الاستعانة به من أجل تدقيق الحسابات وتجميع المبالغ الدائنة والمدينة للحسابات في نهاية كل شهر(خلاصة شهرية عامة لمستخرج العمليات اليومية).

¹⁰ شلال زهير أطروحة دكتوراه ، آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية ، ص 139

* سجل الحسابات العام: يتم فيه تجميع المبالغ الدائنة والمبالغ المدينة لكل الحسابات التي عرفت حركة خلال

الشهر بهدف تحديد رصيد كل حساب عن طريق إجراء المقاصة.

* ميزان الحسابات الشهرية: يتم إعداد ميزان الحسابات بناء على أرصدة الحسابات المسجلة في دفتر اليومية العامة وسجل الحساب العام، بهدف إعداد الخلاصة الشهرية للعمليات المالية التي قام بتنفيذها المحاسب العمومي خلال الشهر، حيث يتضمن ميزان المراجعة الأرصدة الافتتاحية للحسابات المفتوحة لدى الخزينة العمومية في بداية السنة، إضافة إلى مجموع الأرصدة الدائنة والأرصدة المدينة للحسابات التي تم تفعيلها خلال الشهر من أجل التحقق من توازن الحسابات خلال الشهر وتحديد الأرصدة الافتتاحية للحسابات للشهر المقبل (يقوم بها المحاسب الرئيسي).

* حساب التسيير: تختتم الدورة المحاسبية بإيداع حساب التسيير من طرف المحاسب الرئيسي، حيث يتضمن كل القيود والمستندات المحاسبية التي قام بها المحاسب الرئيسي خلال السنة، وتكون مرفقة بالوثائق الأصلية لإثبات العمليات المالية المقيدة في السجلات

ثانياً: المستندات ذات الطابع الإحصائي: يستعين المحاسب العمومي بمستندات ذات طابع إحصائي، والتي لا تخضع للقواعد والأسس المحاسبية المتعارف عليها بما فيها مبدأ القيد المزدوج، حيث تستمد البيانات المالية من السجلات المحاسبية (خاصة ميزان الحسابات الشهري) بهدف توظيفها وتقديمها في شكل جداول، وبذلك تعتبر مكملة للدفاتر والسجلات المحاسبية، وتنقسم هذه المستندات إلى:¹¹

*الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة: خلاصة شهرية تبين المركز المالي للخزينة العمومية؛

*الحساب الختامي للدولة: كشف بالاستخدامات والإيرادات الفعلية التي تمت خلال السنة المالية المنتهية في كل وحدة إدارية، أي هو الخلاصة السنوية لنتائج تنفيذ الميزانية العمومية (المبالغ الفعلية لتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات) وهو بمثابة تقرير سنوي لا يخضع لمبدأ القيد المزدوج (يعرض في شكل جدول).

¹¹ عبدون إيمان، اتجاهات عصرة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق و معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، المجلة العالمية للاقتصاد و الأعمال، العدد 3، المجلد الخامس، الأردن، ديسمبر 2018، ص 316.

*الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير: جدول لمتابعة نسبة تقدم استهلاك إعمادات الدفع السنوية المخصصة لتمويل تنفيذ نفقات التسيير العمومية.

* الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز: هي جداول تعرض نسبة تقدم تنفيذ برنامج التجهيز العمومي متعددة السنوات بمختلف أنواعها ومختلف القطاعات الحكومية وفق تبويب الميزانية العمومية (استهلاك الإعمادات المالية السنوية المخصصة لتمويل تسديد نفقات التجهيز العمومية في شكل رخص) ، ومن أهم البرامج: برنامج التجهيز العمومية المركزي، البرامج الإقليمية للتنمية، برامج البلديات للتنمية..؛

*الوضعية الشهرية للحسابات المالية للخبزينة: جدول يبين حجم السيولة النقدية المتاحة لدى الخبزينة العمومية (رصيد حساب الصندوق لمختلف صناديق المحاسبين العموميين، رصيد الحساب الجاري البريدي للخبزينة العمومية ، رصيد الحساب الجاري للخبزينة لدى البنك المركزي).

تنظيم الدورة المستندية:

كما سبق يعتمد المحاسب العمومي على مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية من أجل إثبات وتسجيل المعاملات المالية التي يقوم بها بصفة دورية ، حيث ترتبط هذه المستندات فيما بينها لتشكيل نظاماً متكاملأ يسمح بعرض نتائج وحدات القطاع العام وإعداد الحساب الختامي للدولة .

خصائص تنظيم الإدارة المالية: هي جزء من السلطة التنفيذية التي توكل لها مهمة الإشراف على تنفيذ و مراقبة العمليات المالية الحكومية ، ويعتبر وزير المالية المسؤول المباشر عن تنظيم و توزيع السلطات والاختصاصات في مجال تداول وصرف المال العام ، وعلى هذا الأساس فإن تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي له أثر مباشر على طريقة تنظيم الإدارة المالية للوحدات الحكومية، حيث أن المحاسب العمومي هو تحت سلطة واحدة وهي سلطة وزير المالية ، على عكس الأمر بالصرف الذي يكون خاضعاً لمختلف سلطات الجهاز التنفيذي للحكومة

وتنظم الإدارة المالية في الجزائر أولاً عن طريق تطبيق نظام المركزي للخبزينة والذي يسمح بدمج وتركز المحاسبة بصفة تدريجية على مرحلتين:

الأولى الذي يقوم بدمجها لإعداد الحساب الختامي للدولة، وثانيا عن طريق إتباع إجراءات إقفال وإيداع الحسابات الخاصة بكل سنة مالية تبدأ في 01/01 و تنتهي في 12/31 بحيث تودع الحسابات لدى مجلس المحاسبة في اجل أقصاه 30 جوان من السنة الموالية للميزانية المقفلة.

الفرع الثالث: أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية

عون المحاسبة العمومية هو عون تنفيذ للعمليات المالية في اطار تسيير و تنفيذ الميزانية العامة ، وحسب القوانين و التشريعات خاصة قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية فان أعوان المحاسبة العمومية صنفين أساسيين من الموظفين ألا و هما الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميين.

أولا : الآمرون بالصرف: Les ordonnateurs

وتنص المادة 23 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنه: "يعتبر آمرا بالصرف كل شخص مؤهل قانونا بتنفيذ عمليات الميزانية المتعلقة بإجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات، والقيام بإجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات، ويخول التعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها أعلاه، صفة الأمر الصرف قانونا، وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة".¹²

وعليه فإن الأمر بالصرف هو موظف، يتصرف باسم الدولة أو الجماعات المحلية أو المرافق العامة ذات الطابع الإداري، يختص بتسيير وإدارة مرفق عام، إلى جانب الاختصاص الإداري للأمر بالصرف، يمتاز باختصاص مالي في مجال المحاسبة العمومية، حيث يقوم بتحرير أوامر صرف النفقات وأوامر تحصيل الإيرادات والتي تمثل السند القانوني الذي بواسطته يقوم المحاسب العمومي بتنفيذ العمليات المالية المرخصة في الميزانية ويجدر الذكر أن الأمر بالصرف هو العون المؤهل قانونا بتحديد مجال استعمال الأموال العمومية سواء من حيث طرق التعاقد مع المتعاملين الاقتصاديين، السعر، الكمية، أو نوع السلع والخدمات التي يريد اقتناؤها، وذلك في حدود الإعتمادات المرخصة في الميزانية، وفي ظل احترام وتطبيق القوانين والتنظيمات المعمول وهو ما يعرف بمجال الملاءمة في الأموال العمومية و الذي يختص به الأمر بالصرف دون غيره.

¹² المادة 23 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 ، المعلق بالمحاسبة العمومية ، مرجع سابق.

اعتماد الأمر بالصرف لدى المحاسب العمومي:

نصت المادة 24 على "أنه يجب اعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين المكلفين بالإيرادات والنفقات الذين يأمرون بتنفيذها، وتحدد كفاءات الاعتماد عن طريق التنظيم"، حيث جاءت طريقة الاعتماد عن طريق التنظيم بإشعار المحاسب العمومي بوثيقة التعيين الإداري للأمر بالصرف محضر التنصيب وتسليم نموذج إمضاء الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي.

وطريقة تسليم هذه النماذج بالإمضاء تخضع لإجراءات معينة، وهي أن ينتقل بالأمر بالصرف إلى مكتب المحاسب العمومي، وأن يوقع على سجل خاص بالاعتمادات (يصادق المحاسب العمومي على هذا الإمضاء)، أما الاعتماد يبدأ من تاريخ التوقيع على هذا السجل الخاص، وينتهي بانتقال الأمرين بالصرف، أو المستفيد من التفويض أو انتهاء مهامهم.

بحكم المادة 23 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية يعد أمرا بالصرف كل عون معين قانونا لتنفيذ إجراءات الالتزام و التصفية وإصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات ، و القيام بإجراءات إثبات التصفية و إصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات .

أ - أصناف الأمرين بالصرف:

تم تحديد أصناف الأمرين بالصرف في الجزائر وفق أحكام المادة 25 نوعين من الأمرين بالصرف، أمر بالصرف رئيسي، و أمر بالصرف ثانوي:

1 - الأمر بالصرف الرئيسي أو الابتدائي: L'ordonnateur principal :

وهم من منحت لهم مباشرة صلاحيات الميزانية و الذين هم على رأس الشخص المعنوي العمومي و ذلك بتحديد الإيرادات و النفقات الميزانية وهم:

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة.
- الوزراء.
- الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية.
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات.
- المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

• المسؤولون المعينون على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.

2 - الأمر بالصرف الثانوي: L'ordonnateur secondaire

وهم مشار إليهم في المادة 27 من القانون 21/90 التي عدلت بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 1992 في مادته 73 ، وهي تعرف الأمر بالصرف الثانوي حسب درجة المسؤولية ، ومفاد نصها أن الأمر بالصرف الثانوي هو الشخص المسئول على تنفيذ العمليات المالية بالنسبة لميزانية التسيير بصفته رئيس مصلحة إدارية غير وله صلاحيات بإمكانية ممرضة تنفيذ العمليات المنصوص عليها في المادة 23 من القانون 21 /90 كما أن المصالح المعنية التي يشرف عليها الأمر بالصرف الثانوي ليس لها صفة الشخصية المعنية ولا الاستقلال المالي.

النسبة للأمر بالصرف الثانوي و الابتدائي فان مسؤوليتهم تبقى ثابتة في إنجاز العمليات المالية ولكن يبقى مطالبا باحترام الأوامر التي تأتيه من طرف السلطة المركزية ، وفي حالة تناقض الأوامر الإدارية و الإعتمادات الموضوعة تحت تصرفه يجب عليه أن يمتنع عن تنفيذ العمليات التي قد لا تحترم قانون المحاسبة العمومية، لان الأمر بالصرف الثانوي(أو الابتدائي) بنفس القواعد المعمول ن طرف الأمر بالصرف الرئيسي سيكون مسؤولا شخصيا وماليا عن الأموال التي ينفقها.

2- الأمر بالصرف الوحيد : يطبق الوالي بصفته أمر بالصرف وحيد برامج التجهيز غير الممرضة المنصوص عليها سنويا و المسجلة في رقم دليله و لقد سمي الوالي بالأمر بالصرف الوحيد لأنه ليس لديه ميزانية خاصة به يسيرها في هذا المجال و إنما يقوم بتنفيذ عمليات مالية مسجلة في الميزانية العامة للدولة و الخاصة بمختلف الوزارات (القطاعات) فالبرامج القطاعية ذات الطابع الوطني و الانجاز المحلي تسجل باسم الوالي .

ثانيا :المحاسبون العموميون : Les comptables publiques:

تعريف المحاسب العمومي : ورد ذلك في المادة 33 من قانون 21/90 حيث تنص على " يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام ، كل شخص يعين قانونا للقيام فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و 22 بالعمليات التالية :

- تحصيل الإيرادات و دفع النفقات.
- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها و حفظها.

- تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد.
 - حركة الحسابات الموجودة .
- من خصائص المحاسب العمومي أن يكون موظفا منصبا و هذا التوظيف غالبا ما يصدر عن وزير المالية أي أن هناك تبعية المحاسب العمومي لوزير المالية من الناحية الوظيفية.
- و ينقسم المحاسبون العموميون إلى عدة أنواع ورد ذكرها في المرسوم التنفيذي 91/311 الصادر في 1991/09/07 و المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين و اعتمادهم:

1- المحاسبون العموميون الرئيسيون : Les comptables principaux

جاء تعريف المشرع الجزائري للمحاسب العمومي في المادة 33 من القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية السالف الذكر وذلك بتعداد الاختصاصات المخولة له كما يلي " يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين للقيام بالعمليات التالية :

- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها و حفظها .
 - تداول الأموال والسندات والقيم و الممتلكات والعائدات و المواد.
 - تحصيل الإيرادات و دفع النفقات.
 - حركة حسابات الموجودات.
- بالرجوع إلى القانون سالف الذكر وفي مادته 34 حيث جاءت كما يلي " يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية و يخضعون أساسا لسلطته "
- للإشارة فقط فإن:

- التعيين (Nomination) خاص بالموظفين التابعين لوزارة المالية.
 - أما الاعتماد (Agreement) فهو خاص بالمحاسبين الخارجيين عن وزارة المالية.
- ورد ذكرهم في المادة 31 من المرسوم التنفيذي 313/91 المؤرخ في 1991/09/07 المتعلق بإجراءات المحاسبة ، وهو المحاسب الذي له مهمة تركيز الحسابات على مستوى التقسيم الإقليمي ، فمثلا أمين خزانة الولاية هو محاسب رئيسي لأنه يجمع و يركز حسابات المحاسبين الثانويين على مستوى ولايته.
- يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من:

-العون المحاسبي المركزي للخرزينة العمومية.

-أمين الخزينة المركزية.

-أمين الخزينة الرئيسية.

-أمناء الخزينة في الولاية.

2- المحاسبون العموميون الثانويون Les comptables secondaires

ورد ذكرهم في المادة 32 من المرسوم التنفيذي 313/91، ويختلف 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 .

- قابض الضرائب: Le receveur des impôt

- قابض أملاك الدولة Le receveur des domaines

- قابض الجمارك Le receveur de douane

- محافظ الرهون Le conservateur des hypothèques

- أمين الخزينة البلدي Le trésorier de la commune

يتولى تنفيذ ميزانية البلدية، إلا أنه منصب جديد مازال لم يطبق نصه بشكل كلي عبر كامل التراب الوطني.

- أمين خزينة المؤسسات الصحية : Le trésorier des établissements de la santé : هو أيضا منصب جديد ، وقبل إحداثه كان قابض الضرائب هو الذي ينفذ ميزانية المؤسسات الصحية أما الآن فأوكلت المهمة لأمين خزينة المؤسسات الصحية.

3- مسؤولية المحاسبين العموميين :

يقع على المحاسب العمومي مسؤولية عن كل الأخطاء التي تقع تحت إشرافه، فيلزم بالتعويض من ماله الخاص

لأن مهامه صعبة تتعلق بتسيير أموال عمومية تتطلب الدقة والحذر الكبيرين.

فكل إخلال بالالتزامات التي تقع على عاتقه يوقع مسؤوليته وهذا من طرف الوزير المكلف بالمالية ومجلس المحاسبة

ويمكن أن يعفى المحاسب الذي قامت مسؤوليته إعفاء جزئيا ، ويرسل الطلب لمجلس المحاسبة،

كما أن المحاسب العمومي الذي لم يتقدم بطلبه للاستفادة من الإعفاء الجزئي أو تم رفض طلبه كليا

أو جزئياً أن يقدم طلب الإبراء الرجائي للوزير المكلف بالمالية بعد استشارة لجنة المنازعات، فإن منح له أزيح عنه عبء تحمل المبالغ.

ثالثاً : المراقب الميزانياتي (سابقاً المراقب المالي (contrôleur financière)

يعتبر المراقب المالي عون من أعوان المحاسبة العمومية الذي تنحصر صلاحياته في مجال المراقبة القبيلية لتنفيذ النفقات العمومية، يتم تعيينه من قبل وزير المالية ، ويمارس صلاحياته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية إجراء الإنفاق، الذي ينتج عنه عبء مستقبلي على عاتق الدولة.

وله صلاحية رفض بعض العمليات المخالفة للقانون.

يمكن للمراقب المالي أن يعطي إرشادات ونصائح للأمر بالصرف فهو بمثابة مستشاره المالي.

النظام القانوني للمراقب الميزانياتي:

القانون لا يعتبر المراقب الميزانياتي وكأنه عون محاسبي ، وهذا يجعله غير خاضع للمسؤوليات التي يخضع لها المحاسب العمومي.

المواد 58، 59، 60 تنظم بصفة مبدئية وظيفة المراقب الميزانياتي وأعطت له مهمة المراقبة المسبقة لعمليات النفقات فهو لا يتدخل في الإيرادات ، وهذه المواد تدخل في الباب الثالث الخاص بالمراقبة وليس في باب الأعوان المحاسبين ، فالمادة 58 تحدد مهام المراقب المالي:

- عليه أن يراقب عملية الالتزام ، فالدولة لا يمكن أن تلتزم إلا في حدود مطابقة القانون وهي مسؤولية كبيرة ملقاة على عاتق الأمر بالصرف لأنه يتصرف باسم الدولة.

- أن يتأكد من صحة الالتزامات التي يقررها، (نقصد هنا الصحة القانونية)

- أن يتحقق من وجود إتمادات كافية لتغطية العملية الملتزم بها.

- أن يؤكد صحة الالتزام بان يمنح تأشيرة توضع على الوثائق المكونة لملف الالتزام والذي يقدمه الأمر بالصرف قبل تنفيذ عملية الشراء ، فان لم يكن الملف مطابقاً للقانون يجب على المراقب المالي أن يرفض إعطاء إعطاء التأشيرة شريطة أن يبرر ذلك الرفض كتابياً.

-مساعدة الأمر بالصرف و تقديم الإرشادات الضرورية التي يلتمسها والخاصة بعمليات تنفيذ النفقات.
-تقديم معلومات وإحصائيات دورية خاصة بالالتزامات ومستوى الإعتمادات لوزير المالية شهرية أو سنوية تفيد
في إعادة تنظيم العمل.

هذه المهام المذكورة أيضا في المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 ج ر 82 ، وبموجب المادة

60 من القانون 90-21 تخول سلطة تعيين المراقب الميزانياتي لوزير المالية

3-2- مسؤولية المراقب الميزانياتي : " إدارية ، محاسبية ، جزائية"

*المسؤولية الإدارية : لا تطبق عليه المسؤولية المالية والشخصية لأنه لا يعتبر عوناً محاسبياً ، ويكون مسؤولاً إدارياً

أمم وزير المالية، والمراقب المالي اقرب أكثر إلى المحاسب العمومي بالنسبة لاحترام الأوامر والسلمية

*المسؤولية المحاسبية : المراقب الميزانياتي يجب عليه ضبط حسابات الالتزام وهذا سيؤدي به إلى دفع التقارير

الدورية لوزير المالية لكي يتمكن من متابعة تنفيذ الميزانية.

*المسؤولية الجزائية : هناك عدة نقاط داخلية في المادة 80 من الأمر 95-20 ونذكر على الخصوص التأخير غير

الشرعي في إعطاء التأشير الذي يعرض المراقب المالي إلى متابعة من مجلس المحاسبة ، لان هذا التأخير يتسبب في

ديون على عاتق الدولة ويسبب خسارة في الخزينة ، ولا يتمكن الأمر بالصرف أن يغطي بعض الديون ، فيذهب

الدائن مباشرة إلى القضاء لاستيفاء دينه دون علم الأمر بالصرف ، وبذلك يسبب مشاكل للإدارة كانت في غنى

عنها .

المطلب الثاني: الإطار النظري للمعايير الدولية IPSAS بالجزائر و أهمية تبنيها.

لقد أثرت العولمة بشكل كبير في الاقتصاد ، حيث شهد مجال التسيير العمومي في ظلها تغيرا واسعا و سريعا في المفاهيم و الأساليب و الأنظمة المعمول بها، و هذا تزامنا مع تطور حاجيات الأفراد و تعدد الخدمات التي تمنحها الإدارة و بالتالي أصبحت الحكومات مطالبة أكثر بمسؤولية إصلاح إدارتها ،حتى تكون قادرة على تنفيذ السياسة العامة بشكل أكثر فعالية ، و في هذا السياق يعتبر النظام المحاسبي أهم وسيلة مستخدمة لترشيد المال العام ،غير أنه أثبت عجزه في توفير معلومات ذات شفافية و مصداقية ،أكثر ملائمة ، بالتالي أصبح هذا النظام مطالبا بالانصياع لمتطلبات التحديث و التجديد و ذلك بتبنيه للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و هذا لما يكتسيه من أهمية بالغة في حماية المال العام ، فهي تعتبر الطريقة الأمثل لتحقيق أفضل الممارسات المحاسبية ، و ذلك من خلال تحقيقها للتوافق المحاسبي الدولي و تقليلها من الاختلافات في الطرق المحاسبية في جميع أنحاء الدول ، فالمعلومات المالية التي تنتجها تلك المعايير قابلة للمقارنة ،كما أنها صادرة عن هيئات محاسبية دولية محترفة ،معترف بها دوليا و لها دور فعال فيما يتعلق بعرض و إعداد البيانات المالية و من هذا المنطلق قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى عدة فروع :

الفرع الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية.

الفرع الثاني: مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

الفرع الثالث: تحديات تبني المعايير المحاسبية في القطاع العام بالجزائر.

الفرع الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية.

لقد تم التطرق في هذا الفرع إلى عدة فروع ثانوية تضمنت في أولها مفهوم المعايير المحاسبية الدولية، دورها و أهدافها في القطاع العام، و أخيرا المزايا و الانتقادات الموجهة لها.

أولا : مفهوم المعايير المحاسبية الدولية.

لقد جاءت هذه المعايير لتعزيز استخدام لغة محاسبية مشتركة، و قد ظهرت بداية من عام 1987، و قد لقيت بظهورها تحابوا واسعا من مختلف الدول المتقدمة و الهيئات مثل كندا، ألمانيا، اللجنة الأوربية، نظرا لتمكين مستخدميها من المحافظة على المال العام و محاربتها للغش و الفساد و السماح لهم بمراقبة الأنشطة في الزمان و المكان المناسب.¹³

و تعرف المعايير المحاسبية الدولية محاسبيا على أنها بيان كتابي صادر عن هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية و يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي و نتائج الأعمال و يحدد أسلوب الوصف، القياس أو العرض أو التصرف.¹⁴

- هي معايير مصممة ل يتم تطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع إدارات القطاع العام، في كامل الوحدات الحكومية، سواء كانت إقليمية أو محلية و في الهيئات و المنظمات العامة الدولية.

- كما تعرف على أنها مجموعة من القواعد العلمية تحظى بالقبول العام و بالإجماع من قبل الخبراء و الهيئات المتخصصة في المحاسبة.¹⁵

- وقد عرفت لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC على أنها قواعد إرشادية يستند إليها المهنيون لدعم اجتهادهم و استلهم حكمتهم و لكنها لا تلغي الحكمة او الاجتهاد، بمعنى آخر أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة عموما، تهدف إلى تقليل الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، و تعتمد كإطار عام لرفع نوعية و كفاءة العمل الفني، و لتحديد طبيعة و عمق المسؤولية المهنية

¹³ - زرقين عبود و أ. لعلايية مالك، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، العدد 15 / 2016 ص 331 .

¹⁴ - جابي أمينة هناء، رسالة دكتوراه، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر 2019، ص 32

¹⁵ - بوعبادة فتحية رسالة دكتوراه، استراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، جامعة الجزائر 2020، ص 34 .

و نضيف إلى كل هذا أنها مجموعة من المعايير الموحدة هدفها ضبط و إحكام الممارسات العملية في مهنة المحاسبة .

- معايير المحاسبة الدولية عبارة عن مجموعة من المقاييس و الإشارات التي تسمح بالإفصاح عن المعلومات المالية للأحداث الاقتصادية لمؤسسة ما.

ثانيا : دور و أهداف المعايير المحاسبية في القطاع العام :

أ- دورها :

تلعب المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام دورا فعلا نذكره في النقاط التالية :

- 1- تحقيق التوفيق المحاسبي في الممارسات المحاسبية و بالتالي تسهيل عملية المقارنة بين القوائم المالية .
- 2- تقديم تقارير تمكن من المسائلة و تحمل المسؤولية.
- 3- التبنى السليم لمعايير المحاسبة الدولية يؤدي حتما إلى الإرتقاء بجودة المعلومات المالية التي تعدها المؤسسات العمومية.
- 4- تحقيق المسائلة و الشفافية حيث أن الإفصاح الكامل أساسي و إلزامي في المحاسبة المطبقة في الإدارة العمومية.¹⁶
- 5- إن الإعتماد على هيئة أخرى كمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و مبادئها يحسن مصداقية التقارير المالية و يعزز نزاهتها.¹⁷
- 6- تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تتراد الرقابة في الإدارات العمومية و يقلل من الغموض الذي يعتري العوائد خلال المسائلة .
- 7- تقديم أداة لقياس أداء المنشأة من خلا مقارنتها مع غيرها من المؤسسات المماثلة.
- 8- لمعايير المحاسبة الدولية دور أساسي و بارز في مكافحة الفساد في المال العام و بالتالي تزيد من فعالية حوكمته.

- آسيا قمو ، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية المجلد 7، العدد 02، 2022، ص 25¹⁶

¹⁷ -بوعبادة فتحية رسالة دكتوراه ،استراتيجية عصرة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر ،جامعة الجزائر 2020، ص36مرجع سابق

زيادة السيطرة على الهيئات العامة و ذلك بالإعتماد على المعايير المحاسبية الدولية من خلال زيادة الإفصاح و الشفافية و القابلية للمقارنة وهذا ما يوفر أكبر قدر من المسائلة .

10-تحسين إدارة الأصول و الخصوم و أيضا توفير معلومات أشمل عن التكاليف

ب- أهدافها :

إن الهدف الأساسي للمعايير الدولية للقطاع العام هو :

- تحقيق الإستاق بين الدول المطبقة للمعايير في مجال إعداد القوائم المالية هذه الأخيرة التي تتضمن معلومات مالية قابلة للمقارنة وتمكين متخذي القرار من الاستناد عليها.
- تقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة الخاصة .
- تطوير معايير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم.
- تدعيم المصادقة على الحسابات من طرف المدققين .
- تحقيق نوعية وكيفية عرض التقارير المالية للقطاع العام .¹⁸
- توفير البيانات المالية المتعلقة بتنفيذ الموازنة وبيان المركز المالي للدولة وذلك بإظهار الفائض أو العجز .
- فرض الرقابة على الأموال العامة لتجنب سوء الإستخدام.
- السماح بمقارنة أفضل بين مختلف الدول خاصة الممولين لصندوق النقد الدولي أو البنك الدولي ، مما يحقق الاستعانة بمصادر خارجية الأنشطة المالية للإيرادات العامة.
- مساعدة أصحاب المصلحة في تقييم مدى استخدام مواردهم استنادا على معلومات المقارنة.¹⁹

ثالثا: مزايا المعايير المحاسبية وانتقاداتها:

أ- مزاياها:

- تبين المركز المالي الحقيقي لمؤسسة القطاع العام وذلك لأخذها بعين الاعتبار القيمة الفعلية للأصول بالإضافة إلى الاستحقاقات والالتزامات المالية .

¹⁸ - آسيا قمو ،المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية المجلد 7،العدد 2022،02 ص 25 ،مرجع سابق.

¹⁹ - مجلة أرصاد الدراسات الاقتصادية والإدارية ، المجلد2،عدد1 ،جوان 2019 ،ص147

- توضح بمواقعية أكثر نفقات الحكومة إستنادا إلى تكلفة الموارد وليس على قيمة الاقتناء.²⁰
 - تضمن قدرة الحكومة على الوفاء بالتزاماتها عند استحقاقها نتيجة تحسينها للتخطيط المالي.
 - تزويد المستفيدين بالمعلومات المالية للمساعدة عن تحقيق الأهداف والإنجازات.
 - توضيح أن النفقات والإيرادات قد تم تحقيقها بناء على الموازنة المقررة والمعتمدة من المجلس التشريعي.
 - معرفة مستوى الخدمة المقدمة وحتى الالتزامات المترتبة عن تقديم تلك الخدمات.
 - تعطي تقارير مالية مفهومة في الوقت المناسب يمكن تحليلها ومقارنتها وبالتالي يعترف بها على الصعيد الدولي.
 - تعطي تقارير مالية مفهومة في الوقت المناسب يمكن تحليلها ومقارنتها وبالتالي يعترف بها على الصعيد الدولي.
 - مواكبة متطلبات العولمة وذلك من خلال تقابلية المقارنة. -²¹
 - توسيع نطاق تلبية الممولين سواء محليا أو دوليا.
 - الولوج إلى الأسواق المالية الدولية.
 - تحقيق التناسق و تطوير الممارسات المحاسبية في القطاع العام والتحديث في المعرفة المحاسبية العامة.
- ب- إنتقاداتها:**

بالرغم من المزايا والفوائد العديدة التي تتحلى بها المعايير الدولية للقطاع العام إلا أنها واجهت عدة إنتقادات حيث وجهت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE في مارس 2012 إنتقادات حول عدم شفافية ومصدقية المعايير المحاسبية الدولية.²²

حيث أن المعايير المحاسبية الخاصة بالقطاع العام تصدر من طرف محاسبين مهنيين منتمين بالقطاع الخاص، وهذا لأن مجلس المعايير المحاسبية الدولية هيئة فرعية عن الإتحاد الدولي للمحاسبين يمارس نشاطه تحت رعايته فعملية التبني لتلك المعايير معقدة وشاملة في إحداث تغيير في الإدارات العمومية فمن ناحية يمنح منافع

²⁰ - محمد محمود حسين الفي، معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، كلية الأعمال، 2013 ص7

²¹ - خالد الجعرات ص 7 و 8 مرجع سابق

²² - جايي أمينة هناء، رسالة دكتوراه، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر 2019، ص32

عديدة في الأجلين المتوسط والطويل، ومن ناحية أخرى تتكيف الإدارة تكاليف وتحديات في الأجل القصير مما يضطر الرؤساء التنفيذيين لمعالجتها معالجة جديدة.

- مخاطر الاعتماد على القيمة العادلة والتخلي عن مبدأ الحذر .
- إختلاف البيئة وأنظمة الحياة السياسية في الدول المتقدمة عن باقي الدول النامية.²³
- المعايير المحاسبية الدولية دائمة التغيير .
- صعوبات التوافق بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي .
- غياب سوق مالية فعالة .
- تكلفة تكوين عمال المحاسبة بشكل مستمر للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية .
- غياب سوق مالية فعالة .
- عجز في تطبيق المعايير الدولية IPSAS بالكامل على مستوى دول العالم .
- الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB في وضع المعايير وتعديلها. وأعضاء يعينون من قبل مجلس الإتحاد الدولي المحاسبي وبالتالي فإن أعضاء IPSASB معينين من قبل المجلس الإداري للإتحاد الدولي المحاسبي تقريبا كلهم محاسبين مهنيين ينتمون للقطاع الخاص، مكاتب التدقيق، محافظين... إلخ فحيث كان الأجدر بهم أن يكونوا منتمين للقطاع العام. فالمعرفة مهما كانت واسعة تبقى دائما مرهونة بالتخصص.
- في الأخير نستطيع القول أن قرب نموذج محاسبة الأعمال من قبل القطاع العام إعتبر من الإنتقادات الرئيسية .

فرع 2: مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

تم التطرق في هذا الفرع الثاني إلى 4 فروع ثانوية أولها مفهوم مجلس المعايير الدولية IPSAB، ثم كيفية إصدار المعايير المحاسبية

الدولية في القطاع العام، معايير متعلقة بميزانية الدولة وأخيرا أساليب تبني المحاسبة الدولية

²³- خالد الجعرات ص 7 و 8 مرجع سابق

أولاً: مفهوم مجلس المعايير المحاسبية الدولية IPSASB

تأسس دولياً من طرف إتحاد المحاسبين الدوليين IFAC الذي تأسس سنة 1977 بعد أن حل محل لجنة القطاع العام سنة

2004 وهو يتولى مسؤولية إصدار وتطوير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وكافة الأدلة والمنشورات الأخرى وهذا حتى تتمكن مختلف منشآت القطاع العام في دول العالم من فهم وتطبيق هذه المعايير وحتى تتمكن من إعداد تقارير مالية ذات جودة تلخص النشاط المالي العام وتخدم بذلك أصحاب القرار في الإدارات الحكومية أو غيرها وذلك بإستنادهم على تلك المعلومات المنتجة²⁴ يتكون المجلس من عدة أعضاء ممثلين في : الرئيس ونائبه وثمانية عشر عضواً .

يتم ترشيح 15 عضواً من قبل هيئات الإتحاد الدولي للمحاسبين و ثلاثة أعضاء أخرى من العامة (فرد أو مؤسسة)

أما فيما يخص الدول المنظمة في مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فهي تضم :

أستراليا ، كندا ، الصين ، فرنسا ، ألمانيا ، اليابان ، كينيا ، المغرب ، نيوزلندا ، باكستان ، رومانيا ، جنوب إفريقيا ، المملكة المتحدة ،

، اورغواي ، الولايات المتحدة ، يتم تمويل هذا المجلس من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، بالإضافة إلى تمويلات من عدة

مصادر خارجية أخرى مثل : البنك الآسيوي للتنمية (ADB) ، المفوضية الأوروبية (EC) و حكومات مثل كندا و نيوزلندا و

بالإضافة إلى مراقبين وممثلين يمكن تعيينهم من طرف المجلس لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد كحد أعلى لثلاث سنوات أخرى، أما بخصوص اجتماعاته فهي تعقد بأغلبية 12 عضواً على الأقل .²⁵

ثانياً : كيفية إصدار المعايير المحاسبية في القطاع العام

24 - جابي أمينة هناء ، رسالة دكتوراه ، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر 2019 ، ص 45 مرجع سابق .

25 - بوعبادة فتحية رسالة دكتوراه ، استراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر ، جامعة الجزائر 2020 ، ص 49 . مرجع سابق

- إن عملية وضع المعايير معقدة تتطلب الجهد و. المرونة كي تتلاءم مع كل الظروف، فبإمكان إصدار معيار واحد سيتعرف العديد من السنوات على سبيل المثال معيار الضرائب والتحويلات والذي استغرق لوحده 4 سنوات من العمل فيما يلي نلخص لكم المراحل التالية في إعداد المعايير: ²⁶
- القيام ببحوث ودراسات. استكشاف الممارسات المحاسبية لمختلف الدول حول القضايا المثيرة للجدل في القطاع العام مع مختلف الأطراف التي تقوم بوضعه المعايير المحاسبية الوطنية .
 - مراجعة البيانات الصادرة عن مجلس IASB ومختلف الهيئات التي لها علاقة بالمحاسبة.
 - نشر مسودة عرض Exposure Draft ED وطرحها للحصول على تعليقات الجمهور شرط أن لا تتجاوز مدة 4 أشهر.
 - تؤخذ التعليقات على أوراق المناقشة ومسودات العرض بعين الاعتبار وتجري تعديلات على المعايير المقترحة.
 - يجتمع أعضاء المجلس بعد التعديلات ويقومون بنشر مسودة تعرض على الجمهور، وهذا قبل إقرار معيار IPSAS رسمياً، بحيث يتم إصداره إذا حظي بموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل.
 - إصدار معيار IPSAS المتضمن نتائج الدراسات، حيث يعرض مراحل عملية إعداده، ويبرر الخيارات المتخذة.
- كملاحظة إن مجلس المعايير يتيح لكل الأطراف المهتمة وذات العلاقة بالمحاسبة. التعليق على المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (وزارات المالية، واضعي المعايير، مدققي الحسابات... إلخ)

ثالثاً: أساليب تبني المعايير المحاسبية الدولية:

تعد معايير المحاسبة الدولية مرجعاً هاماً للمحاسبة العمومية على المستوى الدولي وذلك لميزانياتها التي تحققها في السنة وتحديد مستمر، وتراعي دائماً الحكومة الرشيدة في القطاع العام، ونظراً لأهميتها وبشكل عام فإن إستراتيجية تطبيق المعايير بإمكانها الإستناد على أحد النهجين إما بالتحويل الكامل، أو سلوك النهج التدريجي .

²⁶ - جابي أمينة هناء، رسالة دكتوراه، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

2019، ص 55. مرجع سابق

أ- نهج التحول الكامل:

ونعني به التحول الكامل من نظام محاسبي سابق إلى معايير المحاسبة الدولية أي بمعنى الإمتثال الكامل لمعايير منذ تاريخ محدد وهذا قد ينجر عنه بعض المخاطر التي بإمكانها أن تؤخر عملية التبني للمعايير IPSAS وهذا بعد تحقيق جميع الاستعدادات والتحضيرات للتنفيذ الكامل.²⁷

أ- نهج التحول التدريجي:

ويسمى كذلك بالنهج المرهلي وهو الأنسب، إذ تؤخذ عملية لتبني المعايير عبر مراحل على مستوى الحكومة . بحيث يتم التنفيذ تدريجيا للتحسينات بهدف تلبية متطلبات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلى أقصى حد ممكن عمليا، وهو ما يخدم أكثر مصلحة المؤسسة الحكومية حيث أنه يتيح لها تلبية بعض متطلبات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في وقت قصير مع تنفيذ تدريجي للمعايير على المدى المتوسط كما أنه يسمح من معالجة وسد الثغرات في المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

رابعا: معايير متعلقة بالمحاسبة الدولية للقطاع العام:

لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عدة تصنيفات و سيتم عرض البعض منها و فق التصنيفات الآتية :²⁸

1-معايير متعلقة بميزانية الدولة:

المعيار 01 : عرض البيانات المالية .

المعيار 02 : بيانات التدفق النقدي .

المعيار 04 : آثار التغيرات في أسعار الصرف النقدي.

المعيار 13 : عقود الإيجار .

المعيار 16 : العقارات الاستثمارية.

المعيار 17 : الممتلكات و المصانع و المعدات .

المعيار 31 : الأصول غير الملموسة .

²⁷ - جابي أمينة هناء ،رسالة دكتوراه ،أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

2019،ص56 . مرجع سابق

²⁸ - خالد الجعرات ص 12 مرجع سابق

- المعيار 12 : المخزون.
- المعيار 05 : تكاليف الإقتراض.
- المعيار 25 : منافع الموظفين .
- 2-معايير متعلقة بحسابات التسيير :
- المعيار 09 :الإيراد الناتج عن عملية التبادل .
- المعيار 23 : الإيراد الناتج عن عمليات غير التبادلية.
- المعيار 03 : السياسات المحاسبية و التغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء .
- المعيار 14 :الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير .
- 3-معايير متعلقة بالحسابات المجمعة للدولة:
- المعيار 06 :البيانات المالية الموحدة و المنفصلة .
- المعيار 07 : المحاسبة عن الإستثمارات في المؤسسات الزميلة.
- المعيار 08 : الحصص في المشاريع المشتركة.
- 4-ما تبقى من معايير أخرى:
- المعيار 15 :الأدوات المالية ،الإفصاح و العرض .
- المعيار 10 : التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع.
- المعيار 18 : تقديم التقارير حول القطاعات .
- المعيار 29 :الأدوات المالية ، الإعتراف و القياس .

فرع 3: تحديات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

و تم الحديث في هذا الفرع عن ضرورة الإصلاح الإداري و التغيير في السياسة التشريعية ،ثم وضع مخطط زمني مرحلي مدروس للإنتقال نحو التغيير ،و اخيرا رفع مستوى المؤهلات و القدرات في مجال الممارسة المحاسبية برفع مستوى تكنولوجيا المعلوماتية.

أولا : ضرورة الإصلاح الإداري و التغيير في السياسة التشريعية.

يعتبر هذا العنصر من ضمن التحديات التي تواجهها الحكومة في تبني معايير المحاسبة الدولية، إذ أن تطبيق تلك المعايير لا يتم إلا من خلال دعم الحكومة (السلطة التشريعية، السلطة التنفيذية....)، نظرا لما يلزمها من توفير إعمادات مالية كبيرة.²⁹

كما أن مؤسسات الدولة شهدت مركزية السلطة أي بمعنى أن الحكومة تتولى جميع شؤون الإدارة من تخطيط و رقابة دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم و نظرا لاختلاف الأهداف بين الوحدات فإنه حتما ستختلف وحدات الأداء و تصميم البرامج و الأنشطة كما يتوجب على قادة المالية العمومية و المسؤولين عن برامج تبني المعايير أن يأخذوا في الحسبان دور القادة التنفيذيين و تأثيرهم على نجاح برنامج التبني .

كما يتعين عليهم عقد دورات توجيهية منظمة و موجهة للقادة التنفيذيين و فرقتهم لتفسير أثر و فوائد برنامج التبني ، و نشير أيضا أنه يتوجب على الحكومة إصلاح نظام المحاسبة بإصدار قوانين و تشريعات تحدم عملية التبني السليم للمعايير و إيجاد نظام جديد خاصة بعد تجميد المخطط المحاسبي للدولة (PCE) .

ثانيا: وضع مخطط زمني مرحلي مدروس للإنتقال نحو التغيير:³⁰

يتوجب على الحكومة إعماد مخطط زمني مناسب و معقول لتنفيذ عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية و بالتالي التحول نحو أساس الاستحقاق ، كما يجب مراعاة التسلسل المنطقي لمراحل التنفيذ المتعلقة بمختلف الأنشطة حيث أن التنفيذ الناجح يكون ناجم عن التسلسل المناسب لتلك الأنشطة (الأساسية ثم اللاحقة...)، كما يوصى بإعماد النهج التجريبي و الذي يسبق التنفيذ الفعلي للإصلاحات جراء دراسات تجريبية من أجل إكتشاف الاختناقات و حلها قبل التنفيذ على نطاق واسع .

إن من المسائل الحاسمة و المتعلقة بعملية التنفيذ الناجح لأي مشروع إصلاحي هي إدارة التغيير حيث

²⁹ - مزياي نور الدين وحفصي مريم، جامعة سكيكدة، مجلة أرصاد للدراسات الإقتصادية المجلد 2 عدد1، جوان 2019 ص150 ، مرجع سابق

³⁰ - جابي أمينة هناء، رسالة دكتوراه، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر 2019، ص 110 ، مرجع سابق

أن وضع الإستراتيجيات الملائمة لإدارة التغيير هي شرط أساسي لا نستغني عنه في تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بنجاح

ثالثا: رفع مستوى المؤهلات و القدرات في مجال الممارسة المحاسبية برفع مستوى تكنولوجيا المعلوماتية.³¹

إن عملية التدريب على أساسيات أساس الاستحقاق المحاسبي و إطار المعايير الدولية في القطاع العام مهم بالنسبة للموظفين، يساعدهم في كيفية تنفيذ العمليات الجديدة و يجب أن يقترن ذلك بتوفير التوجيه التقني المنتظم و المتاح للوصول إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و ذلك حتى يتم التمكن من التعلم العملي نحو أساس تدريجي .

يعتبر أساس الاستحقاق أكثر تعقيدا و بالتالي يشكل تحديا كبيرا يواجه الحكومات عند التطبيق فهو يتطلب مزيدا من الخبرة التقنية في مجال المحاسبة و زيادة التحكم المهني، و هذا لا يتحقق يعتبر أساس الاستحقاق أكثر تعقيدا و بالتالي يشكل تحديا كبيرا يواجه الحكومات عند التطبيق فهو يتطلب مزيدا من الخبرة التقنية في مجال المحاسبة و زيادة التحكم المهني، و هذا لا يتحقق إلا بتوفير القدرات العالية و المتطورة في مجال تكنولوجيا المعلوماتية.

³¹- جابي أمينة هناء، رسالة دكتوراه، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

تعد الدراسات السابقة أحد العناصر الرئيسية الهامة والمساهمة في تكوين البحث وإثراءه وذلك بتوفير المعلومات الجيدة عن موضوع البحث، مما يمكن الباحث من رسم أبعاد بحثه العلمي، غير أن هذه الدراسات تعد محدودة جدا وذلك لعدم اهتمام الباحثين بميدان محاسبة هيئات القطاع العام حيث أن تلك الاختلافات عرفت حديثا في نهاية الثمانينات وبداية التسعينات.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة.

- دراسة باللغة العربية :

- دراسة خبيطي خضير ومونه يونس 2016 والتي كانت بعنوان: " آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS و دورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري", صادرة عن المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02/جوان 2016. هدفت هذه الدراسة إلى إعطاء توضيح حول واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الراهن، واتجاهه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية، وإبراز مدى أهمية تلك المعايير في تحسين وتطوير فعالية أداء كافة جوانب نظام المحاسبة في القطاع العمومي الجزائري، وتوصلت هذه الدراسة إلى أنه من خلال تبني تلك المعايير تتحقق الشفافية والموثوقية والفعالية للمعلومة المالية العمومية مما يساعد على تطوير النظام المالي في محاسبة القطاع العام.

- دراسة لعلايبي مالكة وزرقين عبود 2016 بعنوان: "متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام IPSAS" صادرة عن مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، العدد 2016/15. هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يتماشى و التطورات الحديثة للمحاسبة في العالم وتبيان أهم المتطلبات اللازمة و الضرورية لنجاح عملية الإصلاح، وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة إصلاح الإطار القانوني و التنظيمي للمحاسبة العمومية و مواكبة الإدارات العمومية و بالأخص العنصر البشري للحدثة و ذلك باستغلالها للتكنولوجيا الحديثة و تأهيل و تكوين عمال القطاع في كافة الإدارات .

- دراسة جابي أمينة هناء 2019 و هي أطروحة دكتوراه بعنوان: " أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي (IPSAS) على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر " كلية العلوم التجارية تخصص محاسبة و تدقيق جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2018-2019. حيث هدفت هذه الدراسة إلى إظهار مدى أهمية العمل بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) والذي يرفع من المحاسبة العمومية بالجزائر إلى المستوى الدولي , من خلال تبيان الأثر المتوقع لتبني تلك المعايير كما أنها هدفت أيضا إلى التعجيل بمقاربة نظام المحاسبة العمومية الجزائري بالأنظمة الدولية وتحديد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بالتعجيل في عملية الإصلاح في المحاسبة العمومية .

ومواكبة التطور في مجال المحاسبة وذلك حتى يتسنى (IPSAS) وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة تبني معايير للقائمين على القطاع العام تحقيق التحسين المنشود في صنع القرار في التسيير العمومي ، كما أن التبني التدريجي لتلك المعايير هو الأنسب إذ يجب تكييف المعايير بما يلائم متطلبات البيئة الجزائرية .

- دراسة مزياتي نور الدين وحفصي مريم 2019، بعنوان: "أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر" صادرة عن مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية ،مجلة 2، عدد 1، جوان 2019،هدفت IPSAS هذه الدراسة إلى ضرورة اعتماد إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

وذلك لما ينتج عنه من مصداقية وشفافية في التقارير المالية، مما يؤدي إلى رفع مستوى تقديم الخدمات العمومية بشكل أكثر كفاءة وفعالية وقد توصلت الدراسة إلى أن تبني هذه المعايير يساهم بشكل فعال في تسهيل الرقابة الداخلية الفعالة والقائمة على النتائج في القطاع العام بالجزائر ، كما يعطي أكثر مصداقية وسلامة بالنسبة للتقارير المالية الصادرة عن المؤسسات الحكومية .

- دراسة وليد مزغني ،زكرياء دمدوم ،الحاج عامر 2021 تحت عنوان: "مقاربة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل الواقع والتحديات - مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 21، العدد 01 - التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ، هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو المعايير الدولية IPSAS ، وقد توصلت الدراسة إلى أنه رغم الجهود المبذولة لإصلاح المحاسبة العمومية و

تبيان مدى تحديات إصلاحها في القطاع العام للتحويل نحو تبني معايير IPSAS إلا أنها غير قادرة للارتقاء نحو المستوى المطلوب وذلك نظرا لوجود العقبات و هذا راجع للبيئة الاقتصادية للدولة.

- دراسة بوعبانة فتحية ،حمياني عبد الحميد ،مقالة بعنوان: عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) الجهود والتحديات ،مجلة المؤسسة ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر 3 ، 2021/07/01،هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مدى تكيف الإصلاحات في نظام المحاسبة العمومية،ي مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، و تسخير المناخ المناسب لتحقيق ذاك التوافق في ظل عصرنة النظام المحاسبي العمومي والتعرف على أهم السبل التي إتخذتها لإنجاح هذا الإصلاح رغم الصعوبات والعوائق التي تقف كحاجز لإعتماد تلك المعايير وقد توصلت الدراسة إلى أن تبني تلك المعايير يحقق تدعيم التوافق وبالتالي توحيد لغة مشتركة بين دول العالم وتعزيز جودة الإبلاغ عن الإحصاءات المالية الحكومية ،غير أنه يوجد صعوبات في التطبيق وذلك نظرا لإختلافات في البيئة الإقتصادية للدول.

- دراسة يوسف السعيد أحمد 2022 تحت عنوان : "واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ،مجلة أبعاد إقتصادية ، المجلد (12)،العدد(01) من سنة 2022 جامعة أحمد بوقرة بومرداس . هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بواقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وسعي الدولة لتطويرها وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) وقد توصلت الدراسة إلى أن البيئة الإقتصادية والمالية للنظام المحاسبي العمومي الحالي غير ملائم للإستجابة لمتطلبات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام بالإضافة إلى عدم توفر الإرادة السياسية اللازمة للحكومة الجزائرية.

- دراسة خبيطي خضيرجامعة غرداية 2022 تحت عنوان : " آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و دورها في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية العمومية بالجزائر -دراسة ميدانية للفترة 2020 ، 2021 ،-مجلة إضافات إقتصادية ، المجلد (06)،العدد(01) (2022) ،هدفت هذه الدراسة الى تقييم أهمية دور المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS) في تعزيز جودة المعلومة المحاسبية بالجزائر ،بالإضافة إلى تقييم دور الإصلاح المحاسبي لتبني المعايير الدولية و مدى استعداد البيئة الجزائرية لضمان التوجه الصحيح نحو تلك المعايير ، وقد توصلت الدراسة إلى أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS تعد أفضل الممارسات المحاسبية المتفق

عليها دوليا فهي تعزز شفافية التقارير المالية للقطاع العام , مما يحقق الرقابة الصحيحة و الأكثر مصداقية على الأداء الحكومي .

- دراسة باللغة الأجنبية :

- دراسة " Johan christiaens , Brecht Reyniers ,Caroline Rollé " 2010 والتي جاءت تحت عنوان : "عواقب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على إصلاح نظم المعلومات المالية العامة :دراسة مقارنة ، و الصادرة في المجلة الدولية للعلوم الإدارية 2010/3 ،هدفت هذه الدراسة إلى مقارنة مدى اعتماد أنظمة المحاسبة في إطار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في سياق أوربي أوسع ،كما سعت إلى توفير معلومات عن المستوى الفعلي لإصلاح أنظمة المعلومات المالية لا سيما فيما يتعلق بإعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالإضافة الى شرح المستويات أو بالأحرى الاختلافات المتفاوتة لاعتمادها بين دول أوروبا .

وقد توصلت الدراسة إلى أن غالبية الحكومات المحلية و المركزية تستند على المحاسبة على أساس الإستحقاق و تتجاهل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ،حيث أن هناك تناقض فيما يتعلق بإعتماد تلك المعايير فهي تطبق بشكل ضعيف من قبل الحكومات المركزية و المحلية في أوروبا ،فرغم أن الولايات القضائية تستخدم هذه المعايير لإصلاح نظامها المحاسبي إلا أن بعض البلدان مازالت تعتمد على قواعد محاسبة الأعمال التجارية المحلية ،و بالتالي هذه القواعد المحاسبية التجارية الخاصة بكل بلد تعرقل و تبطئ من عملية الإمتثال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ،و هذا ما أوجب الحاجة إلى تحول ثقافي

محض للتغلب على هذا الإتجاه ،بغية تحقيق الإمتثال الكامل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .

- دراسة " Nicoleta-mariana miose " و Elena Ilie ,بعنوان: المعايير المحاسبية الدولية للدولة للقطاع العام و تطبيق

هذه المعايير في رومانيا , عن مجلة Procedia للعلوم الاجتماعية و السلوكية 35-39 (2012) , 62 , حيث هدفت هذه الدراسة إلى تقديم مقارنة في حالة تنفيذ معايير المحاسبة الدولية في نشاط القطاعين العام و الخاص برومانيا , بالاستناد على مجموعة من الأغراض متمثلة في : الهدف ,مكونات الحسابات السنوية ,طلب تقييم المعايير ,و قد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام محاسبي قائم على معايير معترف بها دوليا يعطي نظرة

صادقة و حقيقية للأصول و التمويل و الدخل و يرفع من جودة الإدارة المالية و بالتالي تحسين جودة المعلومة المالية و تبسيط الرقابة و بالتالي تحسين جودة المعلومة المالية و تبسيط الرقابة على المؤسسات العامة من خلال تحقيق الشفافية و الفهم السريع و الفعال للبيانات المالية لتلك المؤسسات كما أن الحسابات السنوية بموجب تلك المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لا تقتصر فقط على الميزانية العمومية و حسابات الأرباح و الخسائر و حساب التدفقات النقدية فقط بل و تزيد عليها إثباتات لموارد رأس المال .

- دراسة Beatriz Cuadrado-Ballesteros, Francesca Citro, Marc Bisogno ، المعنونة ب : "دور المحاسبة العامة في مكافحة الفساد: تقييم دول منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية ، المجلة الدولية للعلوم الإدارية 2020/4 المجلد 86 الصفحات 761 إلى 781 طبعات IISA ،هدفت هذه المقالة إلى دراسة آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و مدى الدور الذي تلعبه المحاسبة على أساس الإستحقاق في الحد من الفساد ، و قد تطرق الباحثين في هذه المقالة إلى دراسة عينة من 33 دولة من دول منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية (OCDE) خلال الفترة (2010-2014) ، و قد توصلت الدراسة إلى أنه لإصلاحات المحاسبة العامة في القطاع العام دورا ذا تأثير فعال و أساسي في محاربة الفساد، بالإضافة إلى التقليل من استحواذ السياسيين على المعلومات مقارنة بالمواطنين ،فتوحيد الأنظمة المحاسبية و اعتماد مبادئ محاسبية منسقة يمكن من مكافحة الفساد.

- - دراسة عماد .أ. 2022 تحت عنوان : "دراسة حلول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

و جودة المعلومات المحاسبية في قطاع الحكومة الليبية " , مجلة الأعمال الدولية و الإدارة " JIBM " , لندن 25-01 (09) 5 ,هدفت هذه الدراسة إلى التحقيق في مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS على جودة المعلومات المحاسبية و قد توصلت الدراسة إلى أن العوامل الأربعة : (ضمان الحوكمة الرشيدة و الإفصاح و مسؤوليات مجلس الإدارة و الحفاظ على حقوق أصحاب المصلحة) لها تأثير كبير على جودة المعلومات المحاسبية .

المطلب الثاني : مناقشة الدراسات السابقة.

قد عرضنا مجموعة من الدراسات السابقة و التي كانت لها علاقة بموضوعنا : "تحديات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و دورها في تحسين أداء المؤسسات العمومية الجزائرية" و التي كانت حسب ما ذكرنا 09 دراسات

ساهمت بشكل كبير في دعم مشكلة الدراسة و أهميتها , لا سيما أثناء الجانب النظري للدراسة بالإضافة إلى التعرف على اختلافات آراء الباحثين و نلاحظه بشكل كبير , إن أغلبية الدراسات السابقة و تداخلاتها استخدمت كمنهج للدراسة المنهج الوصفي التحليلي و ذلك من أجل إبراز المعلومات الخاصة بالجانب النظري و المنهج التحليلي للحصول على بيانات خاصة بالجانب الميداني حيث تم الاعتماد كأداة للدراسة على الاستبانة غير أن غالبية الدراسات السابقة تطرقت لواقع المحاسبة العمومية و عجز نظامها المالي الراهن عن تحقيق القدر الكافي من الشفافية و المصدقية فيما يتعلق بالبيانات المالية و التقارير كما تناولت أيضا أهمية السعي لتبني معايير المحاسبة الدولية IPSAS كوسيلة ناجعة لتطوير النظام المحاسبي المالي العمومي . بينما ركزت دراستنا على التحديات التي تواجه الدول عند رغبتها في انتهاج طريق التحول , و كيفية تخطي تلك التحديات , بالإضافة إلى أنها لم تختبر مدى قابلية البيئة الجزائرية لتطبيق تلك المعايير , ومدى تقبل الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية العامة لهذه السياسة الجديدة و التي تعتبر حلا جذريا لتطوير الممارسة المحاسبية في القطاع العام و عليه تميزت دراستنا من خلال جمع معلومات بواسطة استبيانات موجهة للمعنيين في الاختصاص بالإضافة إلى مقابلات مع البعض و التطرق لما تقوم به الدولة حاليا من خلال عصرنتها للميزانية.

خلاصة الفصل الأول :

تعتبر المحاسبة العمومية أداة مهمة لمراقبة و تقييم وحدات القطاع العام في تسيير المال العام و مصدرا مهما للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط و اتخاذ القرارات ، و المدى انتظام السجلات المالية ، وسلامة التقارير و صدقها ، و للمحاسبة العمومية مبادئ عامة تدخل حيز التطبيق و شرطا أساسيا لكل مرحلة المراحل التي تخص مجال تطبيق المحاسبة العمومية ، وأهم مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف و الحاسب العمومي و اللذان يعتبران مسؤولان بصفة مباشرة أمام مختلف هيئات الرقابة على المال العام و على جميع المخالفات الصريحة للأنظمة و القوانين المعمول بها.

تعتمد الأنظمة المحاسبية على أسس قياس محاسبية مختلفة لقيد العمليات المالية و استخلاص النتائج ، والتطبيق الشائع في الدول العربية هو الأساس النقدي ، و لكن من أجل ضمان عصريته و تطوير نظم المحاسبة العمومية تسعى الهيئات الدولية المختصة في المحاسبة العمومية على ضرورة الانتقال من تطبيق الأساس النقدي إلى تطبيق أساس الاستحقاق الكامل وفق متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

حيث تعتبر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الدعامة الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية الحكومية فهي القادرة على إفصاح بيانات كاملة و دقيقة حيث أنها تعزز الشفافية و المصداقية للمعلومة المالية مما يساهم بشكل كبير و فعال في رفع جودة التقارير المالية ، كما تقوم بتحقيق هدفا و دورا مهما و فعالا من خلال الإصدارات التي يقوم بها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و ذلك بوضع معايير عالية الجودة ، كما تميزت هذه المعايير بالعديد من المزايا و الانتقادات و ذلك لتحقيقها للتوافق الدولي ، بالتالي سهولة مقارنة البيانات المالية بين الدول غير أنها انتقدت من طرف المحاسبين المنتمين للقطاع الخاص .

وقد تم تصنيف عدة معايير من بينها معايير متعلقة بميزانية الدولة ، و لنجاح عملية تبني هذه المعايير لابد من مواجهة التحديات و العوائق و المتمثلة في ضرورة الإصلاح الإداري ، وضع مخطط زمني مرحلي مدروس ، رفع مستوى المؤهلات و القدرات (مستوى تكنولوجيا المعلوماتية ، كفاءة يد العاملة).

وتطرقنا إلى دراسات سابقة تعالج نفس مضمون دراستنا وتختلف هذه الأخيرة عن الدراسات الأخرى بتركيزها على التحديات التي تواجه الدول في تبني المعايير، وكيفية إيجاد الحلول الناجعة للتبني السليم .

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد :

في هذا الفصل نهدف إلى عرض و تحليل و مناقشة البيانات الميدانية و التي قمنا بجمعها بواسطة الاستمارات و حتى نستطيع الإجابة على تساؤلات الدراسة و عرض كل محور ، ومدى تأثيره في متغيرات الدراسة ، كما سنعينا في هذا الفصل إلى تحليل و تفسير نتائج الدراسة التي توصلنا إليها و مناقشتها .

و قد اعتمدنا في تفرغ البيانات على برنامج الحزمة الإحصائية بصيغة spss v. 22

المبحث الأول : الإطار المنهجي العام للدراسة الميدانية

المطلب الأول : منهج الدراسة الميدانية

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي ، حيث يقوم هذا المنهج على جمع الحقائق والمعلومات ومقارنتها وتحليلها وتفسيرها للوصول إلى تعميمات مقبولة، أو هو دراسة وتحليل وتفسير الظاهرة من خلال تحديد خصائصها وأبعادها وتوصيف العلاقات بينها.

وقد تم الاستعانة في الدراسة الميدانية ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS V.22) من أجل معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من خلال دراسة العينة المبحوثة، استنادا على عدد من أدوات التحليل الإحصائي.

1- مجتمع وعينة الدراسة .

- تمثل مجتمع الدراسة في عدد من الهيئات العمومية بولاية عين تموشنت من بينها :
الخزينة العمومية ، الرقابة المالية ، الإدارات العمومية (قطاع التضامن ، قطاع الفلاحة ، قطاع السكن و العمران....)

تمثلت عينة الدراسة : في 31 موظف بالمؤسسات المذكورة ، حيث قمنا بتوزيع الاستبيان عليهم ، وتم استرجاع كل الاستمارات وكانت خاضعة للدراسة والتحليل .

2- نموذج الدراسة وحدودها .



المصدر : من إعداد الطالبتين.

3- حدود الدراسة :

- بالنسبة لحدود الدراسة الزمنية : تمت الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة من 2023/04/28 إلى 2023 /05/25.

أما بالنسبة للحدود المكانية فقد تمت الدراسة الميدانية . الخزينة العمومية ، الرقابة المالية ، الإدارات العمومية (قطاع التضامن ، قطاع الفلاحة ، قطاع السكن و العمران.....)

المطلب الثاني: أدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات.

1-الاستبيان :

لتحقيق هدف الدراسة تم اللجوء إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبيان كأداة رئيسية للدراسة، وتكونت أداة الدراسة من 4 أقسام وهما :

• **القسم الأول:** ويتضمن البيانات الشخصية والوظيفية الخاصة بعينة الدراسة والمتمثلة في:

نوع الجنس، الشهادة ، جهة العمل ، التخصص العلمي ، سنوات الخبرة المهنية.

• **القسم الثاني:** " المحاسبة العمومية في الجزائر ودواعي إصلاحها " والذي تضمن 12 عبارة .

• **القسم الثالث :** "تحديات ودوافع تطبيق المعايير الدولية ، مزاياها وعوامل نجاحها " والذي تضمن أيضا 12 عبارة .

• **القسم الرابع :** والذي تضمن أيضا 12 سؤال، صمم لمعرفة " عوائق إنجاح عملية تطبيق المعايير الدولية المحاسبية.

• وقد اعتمدت الدراسة على مقياس ليكرت الخماسي (غير موافق بشدة ، غير موافق ، محايد ، موافق، موافق بشدة) بحيث تأخذ كل إجابة أهمية نسبية معينة .

• حيث تتراوح مدى الاستجابة من 1 إلى 5 حسب مقياس ليكرت الخماسي كالاتي:

جدول رقم 2 يوضح ترتيب درجات الاستجابة حسب مقياس ليكرت الخماسي.

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

وقد تم تحديد مستوى الأهمية بالنسبة للمتوسّطات الحسابية التي سوف تصل إليها الدراسة لتفسير البيانات على أساس المعيار التالي:

$$\text{طول الفئة} = (\text{أعلى طول فئة} - \text{أدنى طول فئة في المقياس الخماسي}) / \text{عدد الفئات}$$

5 - 1 / 0.8 = ، أي في كل مجال نضيف قيمة 0.80 حتى نحدد اتجاه العينة ومنه الأهمية النسبية للسؤال المقدم لأفراد العينة .

وعليه يكون المقياس المعتمد لاتخاذ القرار كالتالي:

- إذا كانت متوسّطات الإجابة أقل من 3 : هذا يعني ميل المستجوبين إلى رفض محتوى العبارة؛
- إذا كانت متوسّطات الإجابة من 3 فما فوق : هذا يعني ميل المستجوبين إلى قبول محتوى العبارة.
- وتم الوصول إلى تحديد درجات الاستجابة عن طريق حساب المدى وتكون الاستجابات كالتالي:

5 -4.2	4.2 -3.40	3.40 -2.60	2.60 -1.08	1.08 -1
مرتفعة جدا	مرتفعة	متوسطة	منخفضة	منخفضة جدا

2

- أدوات التحليل الإحصائي:

ولأغراض التحليل الإحصائي تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS V.22 وبالتحديد فقد قمنا باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- النسب المئوية والتكرارات: لوصف البيانات الأولية الشخصية والوظيفية.
- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري : بهدف معرفة نسبة استجابات أفراد العينة عن كلّ عبارة من عبارات متغيّرات الدراسة حسب درجات سلّم ليكرت الخماسي.
- المدى: من أجل تحليل درجات استجابات أفراد العينة المدروسة.

المطلب الثالث : صدق و ثبات أداة الدراسة.

- ثبات أداة الدراسة : تعني استقرار النتائج التي تم الحصول عليها باستخدام أداة القياس عدة مرات، حيث تم استخراج معامل الثبات بالاعتماد على معامل الاتساق الداخلي ألفا كرونباخ لكل متغير من متغيرات الدراسة،
 - أما صدق أداة الدراسة : فيقصد بها شمول الاستمارة على كل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها من ناحية أخرى، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها، وقد تم التأكد من صدق الاستبيان الظاهري عن طريق تحكيم الاستمارة من الأستاذ المشرف وعلى مجموعة من الأساتذة المحكمين ، وتم التأكد من الصدق الداخلي عن طريق دراسة الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان من خلال تحديد معامل الارتباط لعبارات محاور الاستبيان .
- وقد كانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 3 : نتائج ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة.

محاو الاستبيان	عدد الفقرات	قيمة ألفا كرونباخ
ثبات أداة الدراسة	36	0.825

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss v.22

ويشير الجدول أعلاه أن معامل ألفا كرونباخ قد بلغت 0.825 وهي نسبة محصورة بين المجال المسموح به 0.5 و 0.9 وبالتالي فهي نسبة مقبولة وجيدة تعكس ثبات أداة الدراسة.

- وفي ما يلي سنوضح نتائج الاتساق الداخلي لتحليل صدق الاستبيان.

1- صدق الاتساق الداخلي لمحور المحاسبة العمومية في الجزائر ودواعي إصلاحها

جدول رقم 4 صدق الاتساق الداخلي لمحور المحاسبة العمومية في الجزائر ودواعي إصلاحها.

أسئلة المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية sig
Q01	0.624**	0.000
Q02	0.625**	0.000
Q03	0.361*	0.046
Q04	0.211	0.255

0.000	0.597**	Q05
0.002	0.529**	Q06
0.035	0.381*	Q07
0.000	0.834**	Q08
0.001	0.586**	Q09
0.047	0.359*	Q10
0.018	0.421*	Q11
0.000	0.626**	Q12

* دالة عند مستوى دلالة 0.05 ** دالة عند مستوى دلالة 0.01

يظهر الجدول أعلاه، وجود علاقة ارتباطية إيجابية قوية بين عبارات محور المحاسبة العمومية في الجزائر ودواعي إصلاحها ، وجميع معاملات الارتباط للعبارات في هذا المحور دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ ، وبعض العبارات دالة حتى عند مستوى معنوية 0.01 .

2 صدق الاتساق الداخلي لمحور تحديات ودوافع تطبيق المعايير الدولية ، مزاياها وعوامل نجاحها.

جدول رقم 5 صدق الاتساق الداخلي لمحور تحديات ودوافع تطبيق المعايير الدولية ، مزاياها وعوامل نجاحها

أسئلة المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية sig
Q13	0.531**	0.000
Q14	0.728**	0.000
Q15	0.603**	0.000
Q16	0.730**	0.000
Q17	0.404*	0.024
Q18	0.435*	0.011
Q19	0.033	0.859

0.006	0.480**	Q20
0.002	0.537**	Q21
0.002	0.530**	Q22
0.000	0.673**	Q23
0.020	0.415*	Q24

** دالة عند مستوى دلالة 0.01

* دالة عند مستوى دلالة 0.05

يظهر الجدول أعلاه، وجود علاقة ارتباطية إيجابية قوية بين عبارات محور تحديات ودوافع تطبيق المعايير الدولية ، مزاياها وعوامل نجاحها ، وجميع معاملات الارتباط للعبارات في هذا المحور دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ ، وبعض العبارات دالة حتى عند مستوى معنوية 0.01 ، ماعدا العبارة Q19 ، وهذا يعتبر مؤشر صدق الاتساق الداخلي لهذا المحور.

2- صدق الاتساق الداخلي لمحور عوائق إنجاح عملية تطبيق المعايير الدولية المحاسبية.

جدول رقم 6 صدق الاتساق الداخلي لمحور عوائق إنجاح عملية تطبيق المعايير الدولية المحاسبية.

أسئلة المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية sig
Q25	0.601**	0.000
Q26	0.544**	0.002
Q27	0.517**	0.003
Q28	0.476**	0.007
Q29	0.251	0.163
Q30	0.632**	0.000
Q31	0.710**	0.000
Q32	0.232	0.209
Q33	0.556**	0.001

0.000	0.638**	Q34
0.002	0.530**	Q35
0.013	0.441*	Q36

*دالة عند مستوى دلالة 0.05 **دالة عند مستوى دلالة 0.01

0.01 ، ماعدا العبارتين Q29 ، Q32 وهذا يعتبر مؤشر صدق الاتساق الداخلي لهذا يظهر الجدول أعلاه، وجود علاقة ارتباطية إيجابية قوية بين عبارات محور عوائق إنجاح عملية تطبيق المعايير الدولية المحاسبية، وجميع معاملات الارتباط للعبارات في هذا المحور دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $a = 0.05$ ، وبعض العبارات دالة حتى عند مستوى معنوية المحور.

المبحث الثاني : تحليل نتائج الدراسة .

المطلب الأول : التحليل الوصفي للبيانات العامة.

سنتطرق في هذا المطلب إلى تحليل البيانات العامة لأفراد العينة المستجوبة تحليلاً وصفيًا والتي تشمل متغيرات نوع الجنس، الشهادة ، جهة العمل ، التخصص العلمي وسنوات الخبرة المهنية.

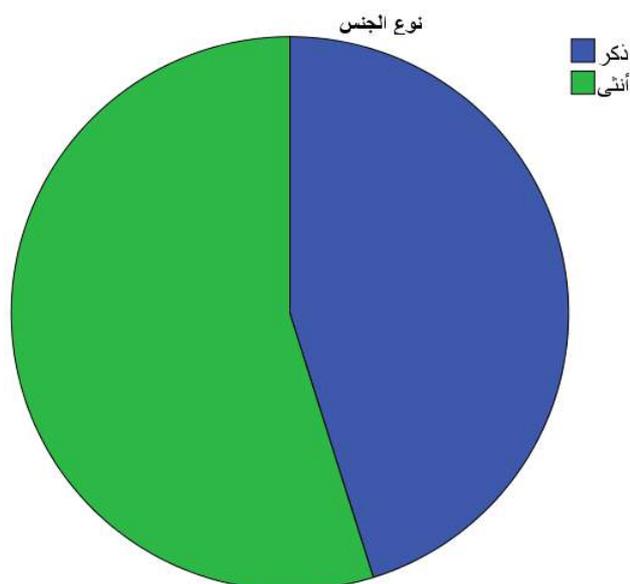
الفرع الأول : تحليل توزيع أفراد العينة حسب نوع الجنس.

جدول رقم 7 أفراد العينة حسب نوع الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	14	%45.2
أنثى	17	%54.8

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

شكل رقم : (2) أفراد العينة حسب نوع الجنس.



المصدر : بالاعتماد على مخرجات SPSS.

- يبين الجدول أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم من فئة الإناث بنسبة 54.8% ، وما نسبته 45.2% هم من فئة الذكور.

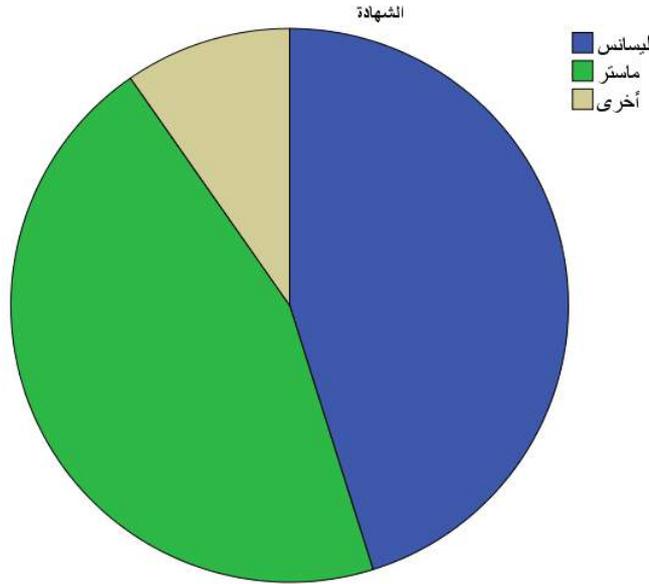
الفرع الثاني : تحليل توزيع أفراد العينة حسب الشهادة .

جدول رقم : 8 توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	14	45.2%
ماستر	14	45.2%
ماجستير	00	00%
دكتوراه	00	00%
آخر	03	9.7%
المجموع	31	100%

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss v.22

شكل رقم (3) توزيع أفراد العينة حسب الشهادة



المصدر: من مخرجات spss v.22

- يتضح لنا من الجدول أعلاه أن أغلبية أفراد العينة المستجوبين هم من الفئة الذين يحملون شهادة ليسانس وماستر وكان ذلك بنفس النسبة والتي قدرت بـ 45.2% ، في حين أن نسبة 9.7% هم من الفئة الذين كانت إجاباتهم تدل على شهادة أخرى من غير الشهادات المذكورة في الاستمارة، وتمثلت عموماً في شهادة مهنية لمحاسبات عمومي ، وأجاب أحد المستجوبين أنه يملك شهادة Bac+02 ، وهناك عامل آخر من له مستوى ثانوي. أي جل العينة المستجوبة هم من حاملي الشهادات الجامعية وقدرت نسبتهم إجمالاً بـ 90.4%

الفرع الثالث : تحليل توزيع أفراد العينة حسب جهة العمل.

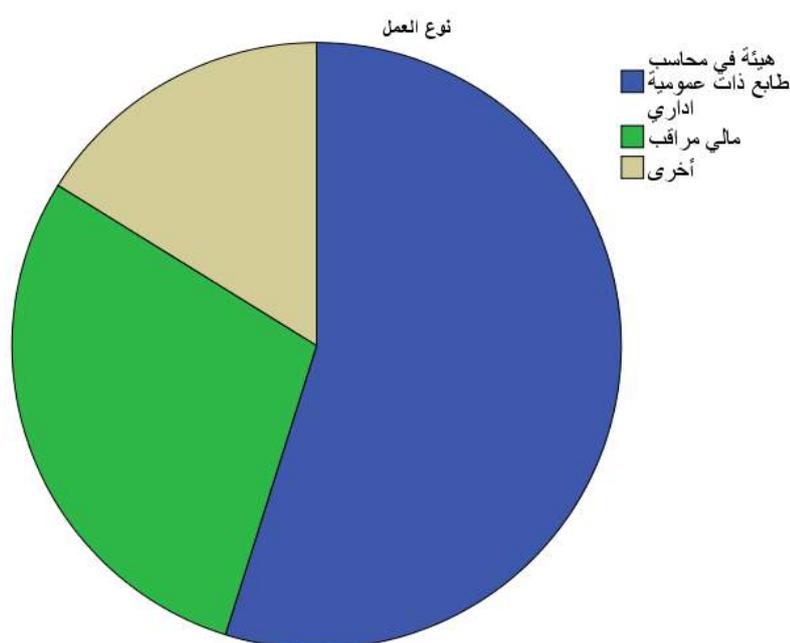
جدول رقم (9) توزيع أفراد العينة حسب جهة العمل .

النسبة المئوية	التكرار	المستوى التعليمي
54.8%	17	محاسب في هيئة عمومية ذات طابع إداري

مراقب مالي	09	29%
آمر بالصرف	00	00%
أستاذ جامعي متخصص	00	00%
الخزينة العمومية	05	16.1%
المجموع	31	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss v.22

شكل رقم 4 : أفراد العينة حسب جهة العمل



المصدر: من مخرجات spss v.22

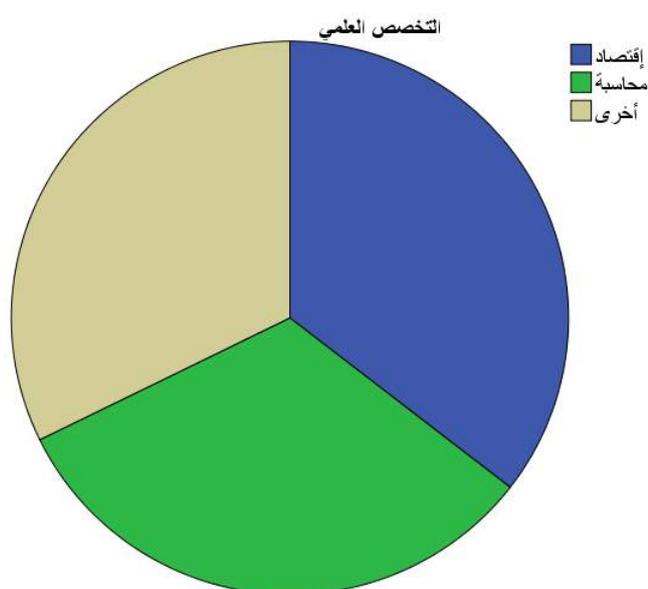
أما فيما يخص توزيع أفراد العينة حسب جهة العمل ، بلغت أكبر نسبة و قدرت بـ 54.8% ، لصنف محاسب في هيئة عمومية ذات طابع إداري ، وتليها نسبة 29% ، لصنف مراقب مالي ، وما نسبته 16.1% من كانت إجاباتهم بآخر أي من غير المهن المذكورة في الاستمارة وتمثلت عموما في : موظف إداري ، عامل بمكتب المستخدمين ، محاسبة المادة ، عون إدارة بمصلحة المحاسبة .

الفرع الرابع : تحليل توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي.

جدول رقم 10: توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المستوى التعليمي
35.5%	11	اقتصاد
32.3%	10	محاسبة
00%	00	تسيير
32.2%	10	أخرى
100%	31	المجموع

شكل رقم 5 : أفراد العينة حسب التخصص العلمي



المصدر: من مخرجات spss v.22

أما فيما يخص توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي ، بلغت أكبر نسبة للأفراد الذين ينتمون إلى تخصص الاقتصاد بقيمة 35.5% ، ثم تليها تخصص المحاسبة بنسبة 32.3% ، ونسبة 32.2% تشمل تخصصات أخرى لم تذكر ضمن الاقتراحات في الاستمارة وتمثلت عموماً حسب إجابات أفراد العينة المستجوبة في: تخصص الموارد البشرية ، قانون الأعمال ، حقوق ، و قانون عام.

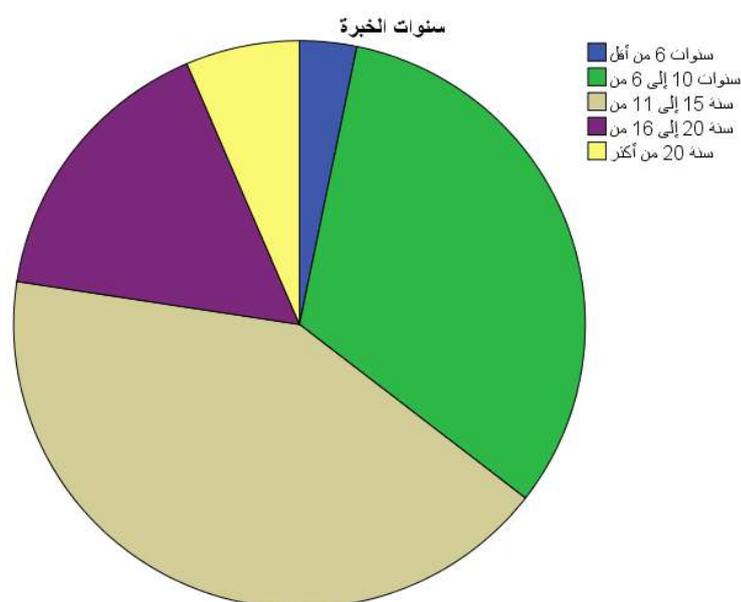
الفرع الخامس : تحليل توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة المهنية .

جدول رقم 11: توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة.

الخبرة	التكرار	النسبة %
أقل من 06 سنوات	01	03.2%
من 6 إلى 10 سنوات	10	32.3%
من 11 إلى 15 سنة	13	41.9%
من 16 إلى 20 سنة	05	16.1%
أكثر من 20 سنة	02	06.5%
المجموع	31	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss v. 22

شكل رقم 6 : أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.



المصدر: من مخرجات spss v.22

- كما يظهر لنا أيضا أن توزيع أفراد العينة المستجوبين حسب عدد سنوات الخبرة ، بلغت أكبر نسبة للفئة التي تتراوح سنوات عملها من 11 إلى 15 سنة حيث بلغت نسبتها 41.9% ، ثم تليها الفئة أكثر من 06 إلى 10 سنوات بنسبة 32.3%، في حين أن الفئة التي تتراوح سنوات عملها ما بين 16 إلى 20 سنة فتبلغ نسبة 16.1% ، ثم تليها الفئة من تفوق سنوات عملهم 20 سنة بنسبة 06.5%، وأخيرا نسيبة 3.2% للأفراد من تقل سنوات عملهم عن 06 سنوات.

- و هذا ما يفسر أن جل أفراد العينة المستجوبة لديهم سنوات عديدة من الخبرة ما ينعكس إيجابا على أدائهم بالمؤسسات محل عملهم ، وكذلك هذا يفيد في نقل هذه الخبرات إلى الأفراد حديثي التوظيف .

المطلب الثاني : التحليل الاحصائي لمحور المحاسبة العمومية في الجزائر ودواعي إصلاحها .

جدول رقم : 12 يوضح قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور المحاسبة العمومية في الجزائر ودواعي إصلاحها .

الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة	ترتيب الأهمية
Q01	4.10	0.651	مرتفعة	02
Q02	4.35	0.661	مرتفعة جدا	01
Q03	3.65	0.839	مرتفعة	09
Q04	2.81	1.078	متوسطة	11
Q05	3.94	0.772	مرتفعة	08
Q06	4.10	0.651	مرتفعة	03
Q07	2.45	0.995	متوسطة	12
Q08	3.58	1.089	مرتفعة	10
Q09	4.00	0.775	مرتفعة	06
Q10	4.00	0.632	مرتفعة	05
Q11	4.00	0.816	مرتفعة	07

04	مرتفعة	0.605	4.03	Q12
	مرتفعة	0.404	3.75	المحور

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال تحليل نتائج هذا الجدول فقد بلغ المتوسط الحسابي لهذا المحور "المحاسبة العمومية في الجزائر ودواعي إصلاحها" 3.75 بأهمية نسبية مرتفعة وانحراف معياري قدر ب 0.404 ما يدل على ميل المستجوبين لقبول محتوى عبارات هذا المحور، كما كانت درجة استجابة أفراد العينة من متوسطة إلى مرتفعة في الغالب بالنسبة لكل أسئلة هذا المحور ما يؤكد قبولهم لمحتواها حيث تراوحت قيم المتوسط الحسابي للعبارات ما بين 2.45 و 4.35 و انحراف معياري ما بين 0.995 و 0.661 بأهمية نسبية مرتفعة .

جدول رقم : 13 يوضح قيم التكرارات والنسب المئوية لعبارات محور المحاسبة العمومية في الجزائر ودواعي إصلاحها .

أوافق بشدة		أوافق		محايد		معارض		معارض بشدة		الأسئلة
%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	
22.6	07	67.7	21	06.5	02	3.2	01	00	00	Q01
41.9	13	54.8	17	00	00	03.2	01	00	00	Q02
06.5	02	67.7	21	09.7	03	16.1	05	00	00	Q03
09.7	03	12.9	04	32.3	10	38.7	12	06.5	02	Q04
16.1	05	71	22	03.2	01	09.7	03	00	00	Q05
22.6	07	67.7	21	06.5	02	03.2	01	00	00	Q06
06.5	02	09.7	03	12.9	04	64.5	20	06.5	02	Q07
12.9	04	61.3	19	00	00	22.6	07	03.2	01	Q08
22.6	07	61.3	19	09.7	03	06.9	02	00	00	Q09
16.1	05	71	22	09.7	03	03.2	01	00	00	Q10
19.4	06	71	22	03.2	01	03.2	01	03.2	01	Q11
16.1	05	74.2	23	06.5	02	03.2	01	00	00	Q12

محور المحاسبة العمومية في الجزائر ودواعي إصلاحها .

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

حيث جاءت النتائج كالتالي :

- في ما يخص العبارة Q1 : كانت استجابات أفراد العينة مرتفعة حيث بلغت أكبر قيمة بالنسبة للأفراد الذين يؤيدون محتوى العبارة بإجمالي نسبة موافقة قدرت ب 90.3% ما يفسر أن إصلاحات المحاسبة العامة في القطاع العام باعتماد المعايير الدولية تخفض من نسبة الفساد إداريا و ماليا ، بينما بلغت نسبة المحايدين لهذه العبارة 6.5% ، ونسبة المعارضين كانت أقل مقارنة بنسبة الموافقة قدرت ب 03.2%.
- في ما يخص العبارة Q2 : "إصلاح نظام المعلومات المالية أهم جوانب الإدارة العامة الجديدة و عنصر فعال في تحسين الإدارة و صنع القرار في المؤسسات الحكومية" ، وافق جل أفراد العينة على محتواها حيث بلغت نسبة الموافقة في كلتا الدرجتين 96.7% ، بينما نسبة عدم الموافقة كانت أقل بنسبة 3.2%.
- في ما يخص العبارة Q3 : تمثلت أكبر نسبة في موافقة أفراد العينة المستجوبة لمحتوى العبارة بإجمالي قيمة 74.2% ، وهم أفراد العينة الذين أشاروا إلى أن نظام المحاسبة العمومي الحالي لا يعكس حقيقة المركز المالي للمؤسسة ، بينما بلغت نسبة المحايدين 09.7% ، ونسبة من عارضوا مضمون العبارة 16.1%.
- في ما يخص العبارة Q4 : نظام المعلومات الحالي القائم على مدونة حسابات الخزينة استطاع تحقيق الرقابة على الأداء الحكومي تحقيق المصادقية و الشمولية ، كانت استجابة أفراد العينة متوسطة ، فقد كانت نسبة من عارضوا ومن عارضوا بشدة مرتفعة حيث قدرت على التوالي 38.7% و 6.5% ، كما بلغت نسبة المحايدين 32.3% ، أما إجمالي نسبة من وافقوا محتوى العبارة 22.6%.
- في ما يخص العبارة Q5 : وافق جل أفراد العينة على محتوى العبارة بإجمالي نسبة موافقة 87.1% ، حيث أشاروا إلى أن النظام المالي القائم على معايير دولية له القدرة على تحسين البيانات المالية و تعزيز جودتها ، بينما بلغت نسبة المحايدين 03.2% ، ونسبة أقل ممن عارضوا بقيمة 09.7%.
- في ما يخص العبارة Q6 : " تبني المعايير الدولية مهم في تطوير النظام المحاسبي العمومي الجزائري " ، كانت أكبر نسبة للفئة التي وافقت محتوى العبارة بإجمالي قيمة 90.3% ، بينما قدرت نسبة المحايدين 06.5% ، وإجمالي نسبة المعارضين ب 3.2%.

- في ما يخص Q7 : " مخرجات المحاسبة في القطاع العام الجزائري تلبى احتياجات مستخدمي المعلومة " ، كانت أكبر نسبة للفئة التي رفضت مدلول العبارة بقيمة 71%، ونسبة أقل ممن وافقوا بقيمة 16.2، بينما بلغت نسبة المحايدون 12.9 % .
- في ما يخص العبارة Q8 : " المحاسبة العمومية القائمة على اساس معايير دولية قادرة على مكافحة الفساد الإداري و المالي " ، بلغت أكبر قيمة بالنسبة للفئة التي وافقت على مضمون العبارة ، بقيمة 74.2 %، أما الفئة التي كانت معارضة لهذا المحتوى كانت أقل وبلغت 25.8%.
- في ما يخص العبارة Q9 : " المعايير المحاسبية الدولية تسمح بالقراءة الصحيحة لمالية الدولة و بالتالي تحد من الاستغلال اللاعقلاني للمال العام " ، كانت درجة استجابة أفراد العينة بالموافقة مرتفعة حيث قدرت ب 83.9%، بينما بلغت نسبة المحايدون 9.7 %، ونسبة من عارضوا محتوى العبارة 6.9%.
- في ما يخص العبارة Q10 : وافق جل أفراد العينة على مضمونها بنسبة 87.1%، ما يفسر أن تبني المعايير المحاسبية الدولية ضروري لتحقيق مساءلة جميع الهيئات العمومية فيما يخص إدارة المال العام، أما نسبة المحايدون لهذا المضمون قدرت ب 09.7 %، بينما كانت نسبة من عارضوا أقل وقدرت ب 03.2%.
- في ما يخص العبارة Q11 : كانت نسبة الموافقة أيضا مرتفعة قدرت ب 90.4 %، حيث أشار أفراد العينة المستجوبة أن تغيير السياسة المحاسبية في القطاع العام بتبني معايير دولية يساهم في تقليل الفروقات بين الدول مما يساعد على تحقيق التوافق، بينما نسبة عدم القبول كانت أقل قدرت ب 6.4 %، ونسبة المحايدون 3.2%.
- في ما يخص العبارة Q12 : كانت نسبة الموافقة أيضا مرتفعة قدرت ب 90.3 %، حيث أشار أفراد العينة المستجوبة أن السعي للعمل في إطار معايير محاسبية دولية في القطاع العام يعزز من ترشيد الإنفاق الحكومي، بينما نسبة عدم القبول كانت أقل قدرت ب 3.2%، ونسبة المحايدون 6.5%.

المطلب الثالث : التحليل الاحصائي لمحور تحديات ودوافع تطبيق المعايير الدولية .

جدول رقم : 14 يوضح قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور تحديات ودوافع تطبيق المعايير الدولية

الأستلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة	ترتيب الأهمية
Q13	3.87	0.670	مرتفعة	09
Q14	3.94	0.892	مرتفعة	08
Q15	4.00	0.683	مرتفعة	07
Q16	4.06	0.629	مرتفعة	05
Q17	3.58	0.765	مرتفعة	11
Q18	4.03	0.752	مرتفعة	06
Q19	3.39	0.955	متوسطة	12
Q20	4.23	0.560	مرتفعة جدا	04
Q21	4.29	0.693	مرتفعة جدا	03
Q22	4.45	0.568	مرتفعة جدا	01
Q23	4.29	0.588	مرتفعة جدا	02
Q24	3.87	0.763	مرتفعة	10
المحور	4.00	0.351	مرتفعة	

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال تحليل نتائج هذا الجدول فقد بلغ المتوسط الحسابي لهذا المحور " تحديات ودوافع تطبيق المعايير الدولية " 4.00 بأهمية نسبية مرتفعة وانحراف معياري قدر ب 0.351 ما يدل على ميل المستجوبين لقبول محتوى عبارات هذا البعد، كما كانت درجة استجابة أفراد العينة مرتفعة بالنسبة لكل أسئلة هذا البعد ، ما عدا عبارة واحدة كانت درجة الاستجابة فيها متوسطة .

جدول رقم : 15 يوضح قيم التكرارات والنسب المئوية لمحور تحديات ودوافع تطبيق المعايير الدولية

أوافق بشدة		أوافق		محايد		معارض		معارض بشدة		الأسئلة
%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	
09.7	03	74.2	23	09.7	03	06.5	02	00	00	Q13
25.8	08	51.6	16	12.9	04	09.7	03	00	00	Q14
16.1	05	74.2	23	03.2	01	06.5	02	00	00	Q15
19.4	06	71	22	06.5	02	03.2	01	00	00	Q16
03.2	04	64.5	20	19.4	06	12.9	04	00	00	Q17
25.8	08	54.8	17	16.1	05	03.2	01	00	00	Q18
09.7	03	41.9	13	28.8	08	22.6	07	00	00	Q19
29	09	64.5	20	06.5	02	00	00	00	00	Q20
38.7	12	54.8	17	03.2	01	03.2	01	00	00	Q21
48.5	15	48.5	15	03.2	01	00	00	00	00	Q22
35.5	11	58.1	18	06.5	02	00	00	00	00	Q23
12.9	04	71	22	06.5	02	09.7	03	00	00	Q24

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

حيث جاءت النتائج كالتالي :

- في ما يخص العبارة Q13 : كانت نسبة الموافقة مرتفعة قدرت ب 83.9 %، حيث أشار أفراد العينة المستجوبة أن أنظمة المحاسبة على أساس الاستحقاق فعالة في إعطاء بعد إضافي من خلال تأثيرها على الفساد، بينما نسبة عدم القبول لهذه العبارة كانت أقل قدرت ب 06.5%، ونسبة المحايدون 9.7%.
- في ما يخص العبارة Q14 : " اعتماد المعايير المحاسبية الدولية يعزز الشفافية و بالتالي يدعم سلبيات اتخاذ القرار بشكل افضل " ، كانت درجة الاستجابة مرتفعة ، حيث قدرت نسبة القبول ب 77.4%، بينما نسبة المحايدون قدرت ب 12.9%، بينما نسبة من عارضوا مضمون العبارة كانت أقل بنسبة 9.7%.
- ما في ما يخص العبارة Q15 : وافق أفراد العينة المستجوبة على محتوى العبارة بقيمة 89.3%، حيث أشاروا إلى أن نظام المعلومات المالية يكون أكثر تفصيلا و تنسيقا بتبني المعايير الدولية، بينما بلغت نسبة المحايدون 03.2%، ونسبة من لم يوافقوا 06.5%
- ما في ما يخص العبارة Q16 : " ضرورة تهيئة بيئة اقتصادية و مالية ملائمة لتطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام "، قدرت أكبر قيمة للفئة التي وافقت محتوى العبارة بنسبة 90.4% في كل من درجتي الموافقة ، أما نسبة المحايدون قدرت ب 06.5 %، ونسبة المعارضين قدرت ب 3.2%.
- في ما يخص العبارة Q17 : وافق أفراد العينة المستجوبة على محتوى العبارة بقيمة 67.7%، حيث أشاروا إلى أن توفر الإرادة السياسية لدى متخذي القرار في الحكومة الجزائرية يمنح الدعم و المساندة لإصلاح المحاسبة في القطاع العام، بينما بلغت نسبة المحايدون 19.4%، ونسبة من لم يوافقوا 12.9%.
- في ما يخص العبارة Q18 : " يستحسن سلوك نهج تدريجي نحو تطبيق المعايير الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار البيئة الجزائرية " ، وافق أفراد العينة المستجوبة محتوى العبارة بدرجة استجابة مرتفعة قدرت ب 80.6 %، بينما بلغت نسبة المحايدون 16.1% ، وأقل نسبة تمثلت في الفئة التي عارضت محتوى العبارة بقيمة 3.2%.

- في ما يخص العبارة Q19 ، قدرت نسبة موافقة أفراد العينة المستجوبة على محتوى العبارة بقيمة 51.6% ، حيث أشاروا إلى أن امتلاك الإمكانيات اللازمة من دوافع تطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS ، بينما بلغت نسبة المحايدين 28.8%، ثم تليها نسبة من لم يوافقوا بقيمة 22.6%.
- في ما يخص العبارة Q20: " ضرورة توفير نصوص قانونية من خلال التغيير في القوانين التشريعية لدعم تبني المعايير الدولية IPSAS " وافق جل أفراد العينة على هذا المحتوى بقيمة 93.5%، ونسبة قليلة ممن كانت إجاباتهم محايدة بقيمة 06.5%.
- في ما يخص العبارة Q21: " ضرورة الرفع من مستوى و كفاءة العنصر البشري في القطاع العام من خلال رفع مستوى التأهيل و إدخال التكنولوجيا الحديثة " ، أيضا كانت درجة الاستجابة بالموافقة مرتفعة بقيمة 93.5 % ، و بلغت نسبة المحايدين ، ومن لم يوافقوا بنفس القيمة قدرت ب 03.2%.
- في ما يخص العبارة Q22 : وافق أغلبية المستجوبين محتوى العبارة بقيمة 97% ، حيث أشاروا إلى وجوب إصلاح نظام الميزانية الحالي من خلال إعادة هيكلة عملية تنفيذ النفقات و وضع نظام متكامل لإدارة الميزانية " ، بينما قدرت نسبة المحايدين ب 03.2%.
- في ما يخص العبارة Q23 : " ضرورة إصدار قوانين تواكب العصرية و تساعد من تهيئة بيئة تتناسب مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" ، وافق أفراد العينة على هذا المضمون على أنه يمثل أحد دوافع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بقيمة 93.6%، بينما قدرت نسبة المحايدين ب 06.5%.
- في ما يخص العبارة Q 24 : قدرت نسبة من وافقوا مضمون العبارة ب 83.9%، حيث وافقوا على أنه من بين تحديات تطبيق المعايير ضرورة إعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية ، بينما نسبة المحايدين قدرت ب 06.5% ، ونسبة المعارضين قدرت ب 09.7%.

المطلب الرابع : التحليل الاحصائي لمحور عوائق إنجاح عملية تطبيق المعايير الدولية المحاسبية.

جدول رقم: 16 يوضح قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور عوائق إنجاح عملية تطبيق المعايير الدولية المحاسبية.

الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة	ترتيب الأهمية
Q25	3.74	0.999	مرتفعة	04
Q26	3.23	1.087	متوسطة	10
Q27	3.65	0.877	مرتفعة	05
Q28	4.23	0.884	مرتفعة جدا	01
Q29	3.03	1.402	متوسطة	11
Q30	2.97	0.983	متوسطة	12
Q31	3.48	1.092	مرتفعة	07
Q32	3.87	0.846	مرتفعة	02
Q33	3.32	1.137	متوسطة	09
Q34	3.48	0.122	مرتفعة	08
Q35	3.61	0.919	مرتفعة	06
Q36	3.84	0.898	مرتفعة	03
المحور	3.54	0.521	مرتفعة	

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال تحليل نتائج هذا الجدول فقد بلغ المتوسط الحسابي لهذا المحور " عوائق إنجاح عملية تطبيق المعايير الدولية المحاسبية " 3.54 بأهمية نسبية مرتفعة وانحراف معياري قدر ب 0.521 ما يدل على ميل المستجوبين لقبول محتوى عبارات هذا المحور، كما كانت درجة استجابة أفراد العينة من متوسطة إلى مرتفعة في الغالب بالنسبة لكل أسئلة هذا المحور ما يؤكد قبولهم لمحتواها حيث تراوحت قيم المتوسط الحسابي للعبارات ما بين 2.97 و 4.23 و انحراف معياري ما بين 0.983 و 0.884 بأهمية نسبية مرتفعة .

جدول رقم : 17 يوضح قيم التكرارات والنسب المئوية لمحور عوائق إنجاح عملية تطبيق المعايير الدولية المحاسبية.

أوافق بشدة		أوافق		محايد		معارض		معارض بشدة		الأسئلة
%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	
19.4	06	54.8	147	06.5	02	19.4	06	00	00	Q25
12.9	04	32.3	10	19.4	06	35.5	11	00	00	Q26
09.7	03	61.3	19	12.9	04	16.1	05	00	00	Q27
45.2	14	38.7	12	09.7	03	06.5	02	00	00	Q28
19.4	06	25.8	08	06.5	02	35.5	11	12.9	04	Q29
06.5	02	25.8	08	25.8	08	41.9	13	00	00	Q30
12.9	04	54.8	17	00	00	32.3	10	00	00	Q31
16.1	05	67.7	21	03.2	01	12.9	04	00	00	Q32
16.1	05	32.3	10	22.6	07	25.8	08	03.2	01	Q33
16.1	05	48.4	15	03.2	01	32.3	10	00	00	Q34
06.5	02	67.7	21	09.7	03	12.9	04	03.2	01	Q35
19.4	06	58.1	18	09.7	03	12.9	04	00	00	Q36

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

- في ما يخص العبارة Q25 : وافق جل أفراد العينة على مضمونها بنسبة 74.2%، ما يفسر أن التوجه نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق يفتقر إلى الكفاءة و الشفافية، وهذا ما يمثل أحد العوائق أمام إنجاح عملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، أما نسبة المحايدين لهذا المضمون قدرت ب06.5%، بينما كانت نسبة من عارضوا 19.4%.

- في ما يخص العبارة Q26 : كانت درجة الاستجابة متوسطة، حيث قدرت نسبة من وافقوا مضمون العبارة ب 45.2%، حيث وافقوا على أنه من بين عوائق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية اختلافات البيئة الاقتصادية

بين الجزائر و باقي الدول ، بينما نسبة المحايدين قدرت ب 19.4% ، ونسبة المعارضين قدرت ب 35.5%.

- في ما يخص العبارة Q27 : تمثلت أقصى قيمة في الفئة التي وافقت على محتوى العبارة " غياب الشفافية في نظام المعلومات الحالية خاصة ما تعلق منها بأصول الدولة يحول دون نجاح عملية تطبيق المعايير الدولية IPSAS " بقيمة 71%، بينما نسبة المحايدين قدرت ب 12.9% ، ونسبة المعارضين قدرت ب 16%.

- في ما يخص العبارة Q28 : " البيروقراطية و التماطل في اتخاذ القرارات يعتبر حاجز يبطئ من عملية التبني للمعايير المحاسبية الدولية " ، كانت نسبة الموافقة مرتفعة قدرت ب 83.9% ، بينما نسبة المحايدين بلغت 9.7% ، ونسبة أقل ممن عارضوا محتوى العبارة بقيمة 6.5%.

- في ما يخص العبارة Q29 : كانت درجة الاستجابة متوسطة ، حيث قدرت نسبة من وافقوا مضمون العبارة ب 45.2%، حيث وافقوا على أنه من بين عوائق التطبيق ، أن الإدارة الجزائرية لا تملك الكفاءة و المؤهلات اللازمة لتطبيق المحاسبة الدولية في القطاع العام بينما نسبة المحايدين قدرت ب 6.5% ، ونسبة المعارضين قدرت ب 48.4%، أين فاقت نسبة القبول.

- في ما يخص العبارة Q30 : أيضا كانت درجة الاستجابة متوسطة على مضمون العبارة " عدم وجود طرق بديلة تحد من تأثير الظروف الاقتصادية في الجزائر و التي تعرقل تطبيق معايير المحاسبة الدولية" ، أين تمثلت أكبر قيمة في الفئة التي عارضت هذا المضمون بقيمة 41.9% ، بينما تمثلت نسبة المحايدين في 25.8% ، ونسبة من وافقوا هذا المضمون ب 32.3%.

- في ما يخص العبارة Q31 : " غياب المؤهلات العلمية لأعوان محاسبة القطاع العام لا يخدم التبني السليم لمعايير القطاع العام " ، قدرت نسبة موافقة أفراد العينة المستجوبة على محتوى العبارة بقيمة 67.7% ، بينما بلغت نسبة من لم يوافقوا بقيمة 32.3%.

- في ما يخص العبارة Q32 : " النظام المالي الحالي غير قادر على توفير معلومات تعبر عن حقيقة الوضع المالي للمؤسسات العمومية، " وافق جل أفراد العينة على مضمون العبارة بنسبة 83.8%، أما نسبة المحايدين لهذا المضمون قدرت ب 3.2%، بينما كانت نسبة من عارضوا 12.9%.

- في ما يخص العبارة Q33 : كانت درجة الاستجابة متوسطة على مضمون العبارة " عدم وجود لدى الحكومة الجزائرية هيئة تهتم بالإشراف و تنظيم و إصدار معايير محاسبة عمومية في الجزائر تتوافق و المعايير الدولية " ، حيث قدرت نسبة الموافقة ب 48.4 %، ثم تليها نسبة المحايدين بقيمة 22.6 %، ونسبة المعارضين بقيمة 25.8 %.
- في ما يخص العبارة Q34 : " ثقافة رفض التغيير و عدم الوعي داخل الهيئات العمومية بأهمية و مزايا تبني المعايير المحاسبية الدولية يعتبر بمثابة عشرة تعيق عملية التبني " ، قدرت نسبة الموافقة ب 64.5 %، ثم تليها نسبة المعارضين بقيمة 32.3 %، ثم نسبة المحايدين بقيمة 3.2 % .
- في ما يخص العبارة Q35 : " التماطل في وضع مشروع عصرنه النظام المحاسبي العمومي حيز التنفيذ " كأحد عوائق تبني عملية تطبيق المعايير ، بلغت نسبة الموافقة 74.2 %، وتليها نسبة المعارضين بقيمة 16.2 %، ونسبة المحايدين بقيمة 9.7 %.
- في ما يخص العبارة Q36 : " تدني مستوى التكنولوجيا و نقص كفاءة اليد العاملة المؤهلة يبطئ من اتباع نهج التحول " ، وافق جل أفراد العينة على هذا المضمون بقيمة 77.5 % ، بينما قدرت نسبة المحايدين 9.7 %، ونسبة من عارضوا هذا المحتوى بقيمة 12.9 %.

المطلب الخامس : مناقشة فرضيات الدراسة .

من خلال النتائج المتحصل عليها من دراسة التحليل الإحصائي لكل العبارات في محاور الاستبيان المقدم لأفراد العينة المدروسة ، يمكن تأكيد أو نفي فرضيات الدراسة المقدمة كما يلي :

- **الفرضية الأولى** تنص على " واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الحالي لا يضمن التسيير الفعال ، فغياب الكفاءة والمؤهلات في الإدارة الجزائرية بالإضافة إلى نقص التشريعات والقوانين يحول دون التطبيق الجيد للمعايير المحاسبية "
- حقيقة إن واقع نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر لا يضمن التسيير الفعال ، نظرا لغياب الكفاءات والمؤهلات في الإدارات العمومية إضافة إلى نقص التشريعات والقوانين التي تحول دون التطبيق الفعال للمعايير المحاسبية . نقبل هذه الفرضية

- **الفرضية الثانية** تنص على " العمل بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS في الجزائر يرفع من ممارسة مهنة المحاسبة العمومية إلى المستوى الدولي و يحد من ظاهرة الفساد المالي في القطاع "
- من خلال الفصل الثاني الخاص بالدراسة الميدانية توصلنا إلى أن العمل بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر و تبنيتها يؤدي إلى الرفع من مستوى ممارسة مهنة المحاسبة العمومية إلى المستوى الدولي ، و بالتالي الحد من الفساد الإداري المالي . **نقبل هذه الفرضية**
- **الفرضية الثالثة** تنص على " إصلاحات السياسة التشريعية بإصدار قوانين وتنظيمات تتماشى مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وذلك سعياً من الحكومة لتحقيق التوافق وتقليل الاختلافات "
- الإصلاح الإداري للحكومة و التغيير في السياسة التشريعية بإصدار قوانين و تنظيمات تتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يؤدي إلى تحقيق التوافق و تقليل الاختلافات بين الدول. **نقبل هذه الفرضية**

خلاصة الفصل الثاني :

من خلال هذه الدراسة التطبيقية في هذا الفصل قمنا بعرض و تحليل أداة و عينة الدراسة التي تميز أغلب أفرادها بمستوى علمي جامعي ذات خبرة مهنية و هذا ما أعطانا إجابات جدية واقعية أكثر ، حيث تم التوصل الى نتائج اختبار الفرضيات التي اتضح من خلالها أن واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الحالي حقيقة لا يضمن التسيير الفعال نتيجة لغياب الكفاءات و المؤهلات في الإدارات العمومية إضافة إلى نقص التشريعات و القوانين الذي يحول دون التطبيق السليم للمعايير ، كما أن العمل بهذه الأخيرة يرفع من ممارسة مهنة المحاسبة إلى المستوى الدولي و يعزز الشفافية و المصداقية و بالتالي يحد من الفساد الإداري و المالي ، لهذا يجب إصلاح السياسة التشريعية و ذلك بإصدار قوانين و تنظيمات تتوافق و معايير المحاسبة ، فبالرغم من النتائج الايجابية التي تمنحها المعايير للقطاع العام إلا أنها واجهت تحديات و عوائق كثيرة في الجزائر أثناء تبنيتها لها و ذلك ما تجلّى واضحا خلال سنة 2023 أين بدأت تلك الصعوبات تظهر نظرا لنقص المعرفة بكيفية تطبيق المعايير .

الخاتمة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع تحديات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و دورها في تحسين أداء المؤسسات العمومية الجزائرية من خلال الإجابة على الإشكالية المطروحة التي تدور حول التحديات التي تواجه القطاعات الحكومية لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و دورها في تحسين أداء المؤسسات العمومية الجزائرية ، وقد تم ذلك بالاستعانة بما توفر لنا من الكتب و المذكرات ، مع إجراء دراسة ميدانية بالاعتماد على توزيع استبيان على عينة من المحاسبون العموميون، الآمرون بالصراف، المراقبون الماليون، الأكاديميون المختصون ، إذ تم تقسيم الدراسة إلى فصلين :

حيث تم تخصيص فصل للجانب النظري و الذي عنوانه : الإطار النظري للمحاسبة العمومية و المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS و الذي قسم إلى مبحثين الأول خصص للمفاهيم النظرية الأساسية للمحاسبة العمومية و المعايير الدولية للقطاع العام و الثاني خصص للدراسات السابقة (عرضها و مناقشتها) أما الفصل الثاني فخصص للدراسات الميدانية عن طريق توزيع الاستبيان على عينة الدراسة و تحليل الإجابات و النتائج المحصل عليها.

ومن خلال هذا البحث لقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج و التوصيات نذكر أهمها :

نتائج الدراسة:

- أصبحت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS لغة محاسبية عالمية متعارف عليها في مختلف أنحاء العالم ، و تبنيتها أصبح موضوع الساعة لا سيما في ظل الأزمة الاقتصادية و المالية التي تشهدها العديد من دول العالم .
- تستمد المحاسبة العمومية احكامها وقواعدها من القانون 21 - 90 المؤرخ في 16 أوت 1990 .
- سعي الدولة الجزائرية لمواكبة التطورات الحديثة لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ابتداء من هذه السنة 2023، والذي تعتبره أمر ضروري .
- اتضح لنا أن البيئة الجزائرية غير مستعدة حاليا لتنفيذ هذا التحول في وقت قصير نظرا لغياب المؤهلات العلمية لأعوان المحاسبة في القطاع العام ، لعدم وجود موارد كافية للتدريب ، إضافة إلى نقص المهارات و الخبرات و برامج الإعلام الآلي المناسبة لتنفيذ هذه المعايير ، غير أن أهمية هذه المسألة تقودها إلى مواصلة السير على طريق التغيير بتخصيص موارد بشرية و مادية كافية لها.

- يعاني نظام الميزاني الحالي في الجزائر من نقائص وإختلالات تتمثل في قصور الميزانية العامة في تحقيق الأهداف المرجوة منها ، وغير قادر على توفير المعلومات التي تعبر عن حقيقة الوضع الحالي للمؤسسات العمومية أي هناك نقص واضح في شفافية الميزانية.
- إصلاح نظام المحاسبة في الجزائر يستدعي من الحكومة إلى إيجاد قوانين و تشريعات تخدم عملية التنبئ السليم للمعايير و إيجاد نظام جديد .
- تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى رفع مستوى الشفافية و الإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية.
- تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام قائم على أساس الاستحقاق من أجل الحصول على معلومات أفضل عن التكاليف الحقيقية للإدارة ، و يكون استخدامه في سياق الإصلاحات الإدارية من أجل تحسين صنع القرار في التسيير العمومي .

توصيات الدراسة:

وبعد القيام بهذه الدراسة قد تبين أنه يمكن تقديم مقترحات و هي كالآتي :

- ضرورة الرفع من مستوى و كفاءة العنصر البشري في القطاع العام من خلال رفع مستوى التأهيل و إدخال التكنولوجيا الحديثة .
- ضرورة تهيئة بيئة اقتصادية و مالية ملائمة لتطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- ضرورة إعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية.
- وجوب إصلاح نظام الميزانية الحالي من خلال إعادة هيكلة عملية تنفيذ النفقات ووضع نظام متكامل لإدارة الميزانية.
- ضرورة توفير نصوص قانونية من خلال التغيير في القوانين التشريعية لدعم تبني المعايير الدولية IPSAS ووضع مخطط زمني مرحلي مدروس للانتقال نحو التغيير.
- محاربة الفساد المالي و الإداري للمؤسسات و الإدارات العمومية الجزائرية و السعي نحو تحقيق الشفافية للقوائم المالية من أجل كسب ثقة متخذي القرار و أفراد المجتمع.

آفاق الدراسة

إن موضوع تحديات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يعد من المواضيع الهامة و التي ينبغي الاهتمام بها لاسيما و أن الأبحاث التي تهتم بالمحاسبة العمومية تعاني نقصا كبيرا بالمقارنة بالمحاسبة العمومية ، و قد لاحظنا أن مجمل الدراسات التي عالجت موضوع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ركزت على الجانب النظري بخلاف الجانب التقني و التطبيقي ، و الذي يعتبر مهما و يمكن أن يكون موضوع دراسات مستقبلية :

- تبني المعايير المحاسبية الدولية و مدى تطبيقها في القطاع العام.
 - دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام و مدى استجابتها في البيئة الجزائرية.
 - واقع المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS .
- كل هذه المواضيع قد تكون منطلق لإشكاليات أخرى .

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- اسماعيل حسن أحمر ، المحاسبة الحكومية ، من التقليل الى الحدائة ، دار مسيرة ، عمان ، الأردن ، 2003.
- صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، المحاسبة الحكومية ، مدخل معاصر دار الطبوعات الجامعة الاسكندرية ، 2008،
- سعد بن محمد الهويهد و عبد الله بن علي الحسين ، المحاسبة في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية ، معهد الادارة العامة ، الرياض 2005.
- نواف محمد عباس الرماحي ، المحاسبة الحكومية ، ط 1 دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان الأردن 2009.
- محمد حجازي ، المحاسبة و الادارة المالية العامة ، بدون نشر ، عمان ، الطبعة 07 2007
- شعيب شنوف ، الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية 2007
- خالد جعرات ، مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015 ، مطبوعة جامعية ، جامعة قاصدي مرباح كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير .

أطروحات الدكتوراه :

- شلال زهير ، أطروحة دكتوراه ، آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية 2013-2014
- بوعبانه فتيحة ، أطروحة دكتوراه ، استلائية عصرنة الاطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر ، جامعة الجزائر 2020.
- جابي أمينة هناء ، أطروحة دكتوراه ، اثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر 2019.

قائمة المراجع

- حمزة العرابي ، أطروحة دكتوراه ، المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الجزائرية متطلبات التوافق و التطبيق ، جامعة بومرداس 2013.
- أسماء جليلي ، القياس و الافصاح المحاسبين في القطاع العام ، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي شعبة علوم مالية ومحاسبة.
- نور الهدى بوليفة ، واقع اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، مذكرة ماستر جامعة الوادي 2015.

المجلات العلمية :

- عبدون إيمان اتجاهات عصرة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق و معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، المجلة العالمية للاقتصاد و الأعمال ، الأردن ديسمبر 2018.
- مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية العدد 15 ، 2016 (أ.د.زرقين عبود ، و أ.لعلاية مالك).
- المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية المجلد 7 ، العدد 2022 (آسيا قمو).
- مجلة أرصاد الدراسات الاقتصادية و الادارية المجلد 2 العدد 1 جوان 2019 (مزياني نور الدين و حفصي مريم ، أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر)

تقارير الهيئات و المنظمات الدولية :

- الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين ، مجموعة طلال أبو غزالة ، عمان 2019.

النصوص التشريعية و التنظيمية في الجزائر :

- القانون رقم (90-21) المؤرخ في 15/08/1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية.
- القانون رقم (95-20) المؤرخ في 17/07/1995 و المتعلق بمجلس المحاسبة.

قائمة المراجع

- القانون رقم (84-17) المؤرخ في 1984/07/07 المعدل و المتمم و المتعلق بقوانين المالية الجديدة الرسمية عدد 28 الصادرة في 1984/07/10.
- المرسوم التنفيذي رقم (91-311) المؤرخ في 1991/09/07 و المتعلق باجراءات تعيين و اعتماد المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم (91-312) المؤرخ في 1991/09/07 و المتعلق بتحديد اجراءات الأخذ بمسؤولية المحاسب العمومي .
- المرسوم التنفيذي رقم (91-313) المؤرخ في 1991/09/07 و المتعلق بمراحل و اجراءات مسك محاسبة الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم (91-314) المؤرخ في 1991/09/07 و المتعلق باجراءات تسخير المحاسب العمومي من طرف الأمر بالصرف.

المراجع باللغة الأجنبية :

- Ali BISSAAD, droit de la comptabilité publique, éditions Houma, Alger, 2004.

الملاحق



الملحق رقم (01) إستبانة الدراسة



كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة بلحاج بوشعيب - عين تموشنت -

سيدي الفاضل ،سيدي الفاضلة السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

في إطار التحضير لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة تحت عنوان:
تحديات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في تحسين أداء المؤسسات العمومية.
نلتمس من سيادتكم مساعدتنا في إتمام هذا العمل وذلك بالتكرم بالإجابة على استمارة الاستبيان كونها تمثل
خطوة هامة في إثراء الموضوع شاكرين لكم بهذا حسن تعاونكم معنا، للإشارة، فإن الفئة المستهدفة
هي(المحاسبون العموميون، الآمرون بالصرف، المراقبون الماليون، الأكاديميون المختصون) كما نعلمكم أن
المعلومات المجمعة سيتم التعامل معها بكل موضوعية و سرية لأغراض بحثية بحتة.
تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام

القسم الأول: البيانات الشخصية والوظيفية

رجاء وضع علامة X في الخانة المناسبة

1- النوع:

ذكر أنثى

2- الشهادة:

ليسانس ماستر ماجستير دكتوراه

أخرى ويرجى ذكرها

3- جهة العمل : فضلا حدد الفئة التي تنتمي إليها:

- محاسب في هيئة عمومية ذات طابع إداري

- مراقب مالي

- آمر بالصرف

- أستاذ جامعي متخصص

- أخرى أذكرها

4- التخصص العلمي :

اقتصاد تسيير محاسبة أخرى

5- سنوات الخبرة في مجال العمل:

أقل من 6 سنوات من 6 إلى 10 سنوات من 11 إلى 15 سنة من 16 إلى 20

أكثر من 20 سنة

القسم الثاني: الأسئلة الخاصة بالدراسة:

بالرغم من أن نظام المحاسبة العمومية يعد أداة رقابية فعالة لتسيير المال العام، غير أنه عاجز عن إعطاء صورة أكثر

مصدقية تخدم صناعات القرار مما يستوجب عصرنته، وذلك بتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) ،

حيث أنها تمنح تقييما للتقارير المالية أكثر نزاهة و موضوعية في مؤسسات القطاع العام، كما أنها تعزز تحقيق

التوافق المحاسبي و القابلية لمقارنة البيانات المالية مع مختلف الدول.

المحور الأول: الخاسبة العمومية في الجزائر و دواعي اصلاحها .

التسلسل	السؤال	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	إصلاحات المحاسبة العامة في القطاع العام بإعتماد المعايير الدولية تخفض من نسبة الفساد إداريا و ماليا .					
02	إصلاح نظام المعلومات المالية أهم جوانب الإدارة العامة الجديدة و عنصر فعال في تحسين الإدارة و صنع القرار في المؤسسات الحكومية.					
03	نظام المحاسبة العمومي الحالي لا يعكس حقيقة المركز المالي للمؤسسة.					
04	نظام المعلومات الحالي القائم على مدونة حسابات الخزينة إستطاع تحقيق الرقابة على (الأداء الحكومي تحقيق المصادقية و الشمولية)					
05	النظام المالي القائم على معايير دولية له القدرة على تحسين البيانات المالية و تعزيز جودتها .					
06	تبنى المعايير الدولية مهم في تطوير النظام المحاسبي العمومي الجزائري.					
07	مخرجات المحاسبة في القطاع العام الجزائري تلبى إحتياجات مستخدمي المعلومة.					

الملاحق

					08	المحاسبة العمومية القائمة على أساس معايير دولية قادرة على مكافحة الفساد الإداري و المالي.
					09	المعايير المحاسبية الدولية تسمح بالقراءة الصحيحة لمالية الدولة و بالتالي تحد من الإستغلال اللاعقلاني للمال العام .
					10	تبني المعايير المحاسبية الدولية ضروري لتحقيق مساءلة جميع الهيئات العمومية فيما يخص إدارة المال العام.
					11	تغيير السياسة المحاسبية في القطاع العام بتبني معايير دولية يساهم في تقليل الفروقات بين الدول مما يساعد على تحقيق التوافق.
					12	السعي للعمل في إطار معايير محاسبية دولية في القطاع العام يعزز من ترشيد الإنفاق الحكومي .

المحور الثاني: تحديات و دوافع تطبيق المعايير الدولية، مزاياها و عوامل نجاحها .

التسلسل	السؤال	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق بشدة	موافق
01	أنظمة المحاسبة على أساس الإستحقاق فعالة في إعطاء بعد إضافي من خلال تأثيرها على الفساد.					

الملاحق

					02	اعتماد المعايير المحاسبية الدولية يعزز الشفافية و بالتالي يدعم سلبيات اتخاذ القرار بشكل أفضل.
					03	نظام المعلومات المالية يكون أكثر تفصيلا و تنسيقا بتبني المعايير الدولية .
					04	ضرورة تهيئة بيئة اقتصادية و مالية ملائمة لتطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام.
					05	توفر الارادة السياسية لدى متخذي القرار في الحكومة الجزائرية بمنح الدعم و المساندة لإصلاح المحاسبة في القطاع العام.
					06	يستحسن سلوك نهج تدريجي نحو تطبيق المعايير الدولية مع الأخذ بعين الإعتبار البيئة الجزائرية.
					07	إمتلاك توفر الإمكانيات اللازمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS .
					08	ضرورة توفير نصوص قانونية من خلال التغيير في القوانين التشريعية لدعم تبني المعايير IPSAS الدولية
					09	ضرورة الرفع من مستوى و كفاءة العنصر البشري في القطاع العام من خلال رفع مستوى التأهيل و إدخال التكنولوجيا الحديثة

الملاحق

					10	وجوب إصلاح نظام الميزانية الحالي من خلال إعادة هيكلة عملية تنفيذ النفقات و وضع نظام متكامل لإدارة الميزانية .
					11	ضرورة إصدار قوانين تواكب العصرنة و تساعد من تهيئة بيئة تتناسب مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .
					12	ضرورة إعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية .

المحور الثالث: عوائق إنجاح عملية تطبيق المعايير الدولية.

التسلسل	السؤال	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	التوجه نحو المحاسبة على أساس الإستحقاق يفتقر إلى الكفاءة و الشفافية .					
02	إختلافات البيئة الإقتصادية بين الجزائر و باقي الدول يعرقل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.					
03	غياب الشفافية في نظام المعلومات الحالية خاصة ما تعلق منها بأصول الدولة يحول دون نجاح عملية تطبيق المعايير الدولية					

					IPSAS	
					البيروقراطية و التماطل في إتخاذ القرارات يعتبر حاجز يبطيء من عملية التبني للمعايير المحاسبية الدولية.	04
					لا تملك الإدارة الجزائرية الكفاءة و المؤهلات اللازمة لتطبيق المحاسبة الدولية في القطاع العام	05
					عدم وجود طرق بديلة تحد من تأثير الظروف الإقتصادية في الجزائر و التي تعرقل تطبيق معايير المحاسبة الدولية .	06
					غياب المؤهلات العلمية لأعوان محاسبة القطاع العام لا يخدم التبني السليم لمعايير القطاع العام.	07
					النظام المالي الحالي غير قادر على توفير معلومات تعبر عن حقيقة الوضع المالي للمؤسسات العمومية.	08
					عدم وجود لدى الحكومة الجزائرية هيئة تهتم بالإشراف و تنظيم و إصدار معايير محاسبة عمومية في الجزائر تتوافق و المعايير الدولية.	09
					ثقافة رفض التغيير و عدم الوعي داخل الهيئات العمومية بأهمية و مزايا تبني المعايير	10

الملاحق

					المحاسبية الدولية يعتبر بمثابة عشرة تعيق عملية التبرني.	
					التماطل في وضع مشروع عصرنة النظام المحاسبي العمومي حيز التنفيذ.	11
					تدني مستوى التكنولوجيا و نقص كفاءة اليد العاملة المؤهلة يبطيء من اتباع نهج التحول .	12