

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Chérif Messadia
Souk Ahras
Université Mohamed Chérif Messadia
Souk Ahras



جامعة محمد الشريف مساعدي
سوق أهراس

كلية: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

القسم: علوم التسيير

السنة الجامعية 2023/2022

مذكرة

حسب متطلبات نيل شهادة الماستر

امكانية تبني أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع
العام في المؤسسات العمومية في الجزائر
-دراسة حالة لمجموعة من الأكاديميين والمهنيين-

الشعبة

العلوم المالية والمحاسبة

التخصص

محاسبة وتدقيق

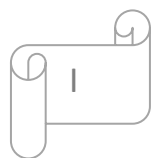
من إعداد :

جداي لبنى

خزان رحمة

لجنة المناقشة

جامعة سوق أهراس	استاذ محاضر-أ-	عوادي نعمان	المناقش
جامعة سوق أهراس	استاذ محاضر-أ-	عزالدين فؤاد	الرئيس
جامعة سوق أهراس	استاذ محاضر-أ-	حاب الله الشريف	المشرف



شكر و عرفان

(وآخر دعوانهم أن الحمد لله رب العالمين)

الحمد لله الذي ماتم جهد ولا ختم سعي إلا بتوفيقه، تخرجت ليس بجهدى ولا باجتهدى وإنما بتوفيق من ربي.

اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك ومجديك، الذي ألهمنا الطموح

والصبر وسدد خطانا، وبفضله و نعمته التي لا نحصيها أتمنا هذا البحث، والصلاة

والسلام على سيدنا محمد الفاتح والخاتم لما سبق وعلى آله وصحبه أجمعين، أما بعد....

- بداية نتقدم بجزيل الشكر والامتنان وفائق دعوات الإحسان إلى الأستاذ الفاضل

"حبيب الله الشريف" الذي أشرف على هذا العمل وعلى النصاح التي قدمها لنا.

- كما نشكر كل من مد لنا العون من قريب أو من بعيد.

- كل الشكر وتقدير لكل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

الأهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى و أهله ومن وفى .

الحمد لله الذي وفقني لتثمين هذه الخطوة في مسيرتي الجامعية بمذكرتي هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضلته تعالى

اهدي ثمرة جهدي إلى :

إلى من قامت بدور الأم والأب إلى من حملتني في بطنها وهنا على وهن إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها إلى التي بالنسبة لي رمز المرأة القوية والمثابرة ،ومصدر الحنان ومثال التفاني التي لم تتوقف عن تشجعي والصلاة من أجلي إلى من كانت سببا في نجاحي في الحياة فلا توجد كلمات تكفي للتعبير عما تستحقه مقابل كل التضحيات التي قدمتها من الطفولة إلى حد الآن فلقد فعلت أكثر مما تستطيع الأم فعلها لإبقائي على الطريق الصحيح في الحياة أهدي لكي هذا العمل كشهادة حبي الكبير.....

"إلى حبيبتي أمي"

حفظك الله تعالى وأمدك بالصدقة والعمر المديد و السعادة.

إلى من كان مأوى لي في طفولتي والذي لا أنسى دعمه في الأوقات الصعبة إلى

"خالي" رحمة الله عليه.

إلى أخي وزوجته وابنهم أطال الله في عمرهم.
إلى رفيقتي دربي وإلى الأخت التي لم تلدها أمي إلى اليد التي أمسك بها عند ضعفي
"رانيا" "صفاء" أدامكم الله لي .

إلى صديقاتي الطيبات وإلى زملاء الدراسة دفعة 2023 محاسبة وتدقيق
إلى كل من حملهم قلبي ولم تحملهم مذكرتي.

رحمة



الإهداء

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله

أهدي ثمرة جهدي هذا :

إلى الشمعة التي أنارت دربي وفتحت لي أبواب العلم والمعرفة إلى أعز إنسان في الوجود
وقدوتي في الحياة اللذان ضحيا من أجلي ، إلى الصدر الحنون والقلب الرفيق إلى أعز ما أملك
في الدنيا الحبيبة الطاهرة الوفية والملاك الصافي القريب لله سبحانه وتعالى ،

"أمي ثم أمي ثم أمي".

إلى الإنسان الذي سعى جاهدا إلى تربيته وتعليمي وتوجيهي و الوقوف إلى جانبي بكل ما أوتى
"أبي الحنون الغالي" الطيب جزاه الله خيرا.

إلى من ترعرعت على بسماتهم وكبرت أحلامي على حبهم إلى من لا تكتمل سعادتي إلا بهم إلى
إخوتي

" محمد، لؤي ، إياد، أيوب، آدم" .

إلى من تحلو بالأخاء وتميزوا بالوفاء و العطاء إلى جميع صديقاتي

"نور الهدى، جيهان، الهام، ملاك، نوال، حنان، أميرة".

إلى كل من خالاتي وأخوالي

"لمياء، نورة، صباح، لنده، ضاوية، مجيد، جمال، حسام".

إلى كل من ساعدني ووقف إلى جانبي في هذا العمل.

لبنى



الملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية الجزائرية وبنية الوصول إلى هدف الدراسة استخدمنا استمارة مقابلة موزعة على المهنيين والأكاديميين بولاية سوق أهراس ، وتم الاستعانة ببرنامج NVIVO النسخة 10 في تحليل البيانات ، ولقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية : وجود إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية الجزائرية وذلك بتحقيق متطلبات التطبيق وتكييف البيئة المحاسبة الجزائرية بما يتلاءم مع معايير النظام المحاسبي المطبق حاليا لا يتلاءم مع تطبيق هذه المعايير.

الكلمات المفتاحية :

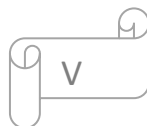
نظام المحاسبة العمومية، أساس الاستحقاق، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

Abstract:

"The aim of this study was to identify the possibility of adopting the accrual basis according to the International Public Sector Accounting Standards in Algerian public institutions. To achieve the study's goal, we used a questionnaire distributed to professionals and academics in the state of Souk Ahras. We also used NVIVO software version 10 to analyze the data. The study found that it is possible to adopt the accrual basis according to the International Public Sector Accounting Standards.

Keywords:

Public Accounting System, Accrual Basis, International Public Sector Accounting Standards.



فصل في الخطيبات

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
I	البسمة
II	كلمة شكر وتقدير
IV-III	الإهداء
V	الملخص
IX-VII	فهرس المحتويات
X	قائمة الجداول
XI	قائمة الأشكال
XII	قائمة الملاحق
08-02	مقدمة عامة
الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	
10	تمهيد
11	المبحث الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
11	المطلب الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
13	المطلب الثاني: مجال تطبيق وعرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
15	المطلب الثالث: أهمية وأهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
16	المطلب الرابع: مميزات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
17	المبحث الثاني: دواعي تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
17	المطلب الأول: أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
18	المطلب الثاني: اجراءات اصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
18	المطلب الثالث: آثار ومزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
20	المطلب الرابع: متطلبات ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

فهرس المحتويات

22	المبحث الثالث: مشروع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر
22	المطلب الأول: القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية
24	المطلب الثاني : استراتيجية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر
24	المطلب الثالث: أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
26	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	
28	تمهيد
29	المبحث الأول: ماهية أساس الاستحقاق
29	المطلب الأول: مفهوم أساس الاستحقاق
29	المطلب الثاني: ميزات وعيوب أساس الاستحقاق
30	المطلب الثالث: مقومات تبني أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
31	المبحث الثاني: محتوى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
31	المطلب الأول: معايير إعداد وعرض تقارير والبيانات المالية
33	المطلب الثاني: معايير الملموسة والغير ملموسة
35	المطلب الثالث: معايير الأدوات المالية
38	المطلب الرابع: المعايير الأكثر أهمية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق
40	المبحث الثالث: نهج التحول إلى أساس الاستحقاق في الجزائر
40	المطلب الأول: خطوات التحول إلى أساس الاستحقاق في الجزائر
42	المطلب الثاني: منهج اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
44	المطلب الثالث: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المتبناة في الجزائر
46	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: الإطار المنهجي في الدراسة	
47	تمهيد

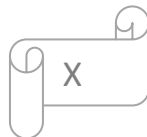
فهرس المحتويات

48	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة
48	المطلب الأول: المنهجية المتبعة في الدراسة
48	المطلب الثاني: بيانات الدراسة
49	المطلب الثالث: الأدوات المستخدمة في الدراسة
54	المبحث الثاني: عرض ومناقشة محتوى البيانات
54	المطلب الأول: مناخ المقابلات
58	المطلب الثاني: عرض ومناقشة محتوى المقابلات
64	المبحث الثالث: تحليل بيانات الدراسة
64	المطلب الأول: نتائج البيانات وتحليلها ببرنامج NVIVO
85	المطلب الثاني: دراسة وتحليل فرضيات الدراسات
88	خلاصة الفصل
90	خاتمة عامة
93	قائمة المراجع
99	الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

الصفحة	عناوين الجداول	أرقام الجداول
14	عرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	(1-1)
43	منهج إعتقاد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر	(1-2)
44	قائمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تبنتها الجزائر	(2-2)
45	قائمة المعايير الفرنسية التي تبنتها الجزائر	(3-2)
54	مناخ المقابلات مع الأكاديميين	(1-3)
55	مناخ المقابلات مع المهنيين	(2-3)
64	عينة الدراسة	(3-3)
66	تردد المصطلحات الأساسية في الدراسة	(4-3)
70	تمثل المصادر حسب معامل التشابه النصي	(5-3)
75	نسبة التغطية للعقد	(6-3)



قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
65	التمثيل البياني لخاصية المستوى التعليمي مع سنوات الخبرة	01
65	التمثيل البياني لخاصية الصفة مع سنوات الخبرة	02
69	سحابة الكلمات للمصادر	03
84	الخريطة المعرفية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	04

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
99	دليل المقابلة	01
102	الخريطة المعرفية للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	02
103	تمثيل المصادر حسب معامل التشابه	03
104	نسبة تغطية العقد للخبراء	04

مقدمة
علمه

مقدمة عامة:

لقد شهد العالم في الآونة الأخيرة تطورات اقتصادية و سياسية و اجتماعية ، و هذا ما نتج عنه الزيادة في حجم القطاع العام وتشعب خدماته و تنظيماته الإدارية مما تطلب مراجعة شاملة لمختلف الأنظمة و السياسات الفاعلة لها ، و في مقدمتها النظم المحاسبية التي لها أهمية بالغة في الحفاظ على المال العالم من الفساد و إضفاء الشفافية و المسائلة على مختلف العمليات و الأنشطة المنجزة من قبل الهيئات و المنشآت العمومية.

لقد عملت مختلف الدول في إطار التوافق و التوحيد الدولي على إيجاد مبادئ تكون كمرجع دولي تعتمد عليه ، و في هذا الإطار توجه العديد من الدول إلى تبني معايير محاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ، و عليه جاءت مساعي الحكومة الجزائرية نحو الإصلاحات المحاسبية بتوافق كبير مع ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) و في مجال حركة الإصلاحات التي عرفتها الجزائر نجد الإصلاح الميزانياتي ، مما يحتم عليه مراعاة المتطلبات الضرورية و اللازمة الواجب توفرها ، و تذليل كل المعوقات التي قد تعترضها محليا من أجل اعتمادها و تبنيها ، بما يضمن نجاحا ملموسا حيال التجسيد الفعلي لهذه الاستراتيجيات الكبيرة و المدروسة نحو الإصلاح المالي الحكومي.

برز مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كجهة مسؤولة عن إصدار معايير محاسبية في القطاع العام على أساس الاستحقاق بضرورة دولية ملحة فرضتها التغيرات و التطورات الحاصلة في القطاع العام وذلك من أجل تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي في القطاع العام مما يحقق الكفاءة و الفاعلية في التسيير العمومي ، ولأن تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع العام يعد بمثابة نقل تفكير القطاع الخاص إلى القطاع العام مع خصوصية دور الدولة في تلبية الحاجات العامة.

1. إشكالية الدراسة:

ومن خلال ما تم عرضه سابقا يمكننا طرح الإشكالية التالية:

- ما مدى امكانية تبني أساس الاستحقاق وفقا للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية في الجزائر ؟

ومن أجل الإلمام و الاهتمام بمختلف جوانب الموضوع من خلال السؤال المحوري سنتطرق إلى أسئلة فرعية يمكن صياغتها كما يلي:

- هل سعت الجزائر إلى مواكبة التطورات التي حدثت في محاسبة القطاع العام؟
- ما مدى ملائمة النظام المحاسبي المطبق لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟
- ماهي متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية في الجزائر؟

2. فرضيات البحث:

وعلى ضوء ما تم عرضه وكإجابة على التساؤلات السابقة في بحثنا يمكننا صياغة الفرضيات التالية:

- لم تسعى الجزائر إلى محاولة مواكبة التطورات التي حدثت في محاسبة القطاع العام.
- النظام المحاسبي المطبق لا يتلاءم مع تبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- من متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نجد:

- تكوين الطاقم البشري؛
- ضرورة توفر الإرادة السياسية؛
- تحديث الإدارة العمومية و رقمنتها.

3. مبررات اختيار الموضوع :

تتجلى مبررات اختيار الموضوع في الأسباب الآتية:

أولاً: أسباب ذاتية

- قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في كليتنا ومحاولة اثراء مكتبتنا بهذه المواضيع؛
- تناول الموضوع نظراً لارتباطه بطبيعة العمل وكذا التخصص المدروس في الجامعة؛
- نقص كبير في الدراسات التي تناولت الجانب التقني للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛

ثانياً: أسباب موضوعية

- حداثة الموضوع من حيث الطرح والاهتمام المتزايد به في الآونة الأخيرة؛
- توجه الجزائر نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؛

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

4. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التنبؤ بإمكانية تبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية في الجزائر و عليه يمكن تلخيص أهداف البحث في النقاط التالية:

- التعرف على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و كيفية إصدارها و أهميتها و مجال تطبيقها؛
- عرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق؛
- بيان مدى ملائمة النظام المحاسبي لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- تحديد متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق في الجزائر؛
- التعرف على الصعوبات و المشاكل التي تعرقل التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في الجزائر.

5. أهمية الدراسة:

- أهمية الدراسة من الناحية الموضوعية تبرز في أنها تساعد في توجيه أصحاب القرارات إلى أهمية تبنيتها لأساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- النقص المطروح للدراسات المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و ميول أغلب الدراسات إلى معايير المحاسبة الدولية؛
- الأهمية الكبيرة لتبني و تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في التوافق المحاسبي بين الممارسات المحاسبية الدولية و تحقيق الشفافية و المساءلة في الإنفاق الحكومي؛
- حداثة الموضوع إذ تعتبر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق من بين أحدث الثروات العلمية التي تركز عليها الأنظمة المحاسبية العمومية للدول في جميع أنحاء العالم.

6. منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

للإلمام بمختلف جوانب موضوع الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي والتحليل التاريخي لتقديم لمحة عن نشأة المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وعن الهيئة التي تتولى إصدارها وتم الاعتماد على الكتب والمصادر والمراجع

بالغة العربية والفرنسية والندوات والمحلات والمقالات في الجانب النظري أما في الدراسة الميدانية تم التطرق إلى إجراء مقابلات لاستطلاع، أخذنا عينة من الأكاديميين والمهنيين فيما يخص الموضوع الموجه ، وقد تم معالجة هذه المقابلة بالاعتماد على برنامج NVIVO بحيث يقوم بتحليل البيانات الكيفية لدليل المقابلة .

7. حدود الدراسة:

• الحدود المكانية:

قمنا بإجراء مقابلة مع اطارات ساميه من اكاديميين ومهنيين على المستوى الرقابة المالية للبلدية، المديرية الفرعية للميزانية المحاسبة لجامعه سوق اهراس والحزينة العمومية للبلدية والولاية.

• الحدود الزمنية:

الحدود الزمنية لهذه الدراسة في حدود استشرافيه وذلك نظرا لغياب جدول زمني يلزم بتطبيق هذه المعايير في الجزائر قد قمنا بإجراء المقابلات في شهر ماي 2023.

8. دراسات سابقة:

حظى موضوع أساس الاستحقاق ومعايير IPSAS باهتمام العديد من الباحثين الذين تنوعت وجهة نظرهم في إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر ، وأهم الدراسات التي تشكل خلفية لهذا الموضوع ما يلي :

• خالد جمال الجعرات " تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام "

مداخلة في المنتدى الدولي حول المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات ، جامعة ورقلة ، الجزائر ، الجزائر . 25 نوفمبر 2004 .

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على المزايا التي تتحقق من تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، وكذلك إظهار الانتقادات الموجهة لهذه المعايير ، بالإضافة إلى مناقشة الأسس المحاسبة التي تقوم عليها معايير القطاع العام وهي أساس الاستحقاق والأساس النقدي المطبق حاليا على نطاق واسع في محاسبة القطاع العام ، كما تطرق إلى الاعتبارات الضرورية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

- عبود ميلود " متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين " أطروحة دكتوراه

الغرض من هذه الدراسة هو الوقوف على مشروع الإصلاح المحاسبي العام والمالي في الجزائر العام في ضوء متطلبات الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأثر ذلك على ترشيد ومراقبة وعقلنة الإنفاق العام ومن نتائج الدراسة ما يلي :

- إجمالي مراحل الميزانية للنظام ولا يمكن إصلاح إحداهما دون إصلاح الأخرى؛
- سعي معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تقريب المحاسبة العمومية مع المحاسبة المالية؛
- أحد أبرز عيوب النظام المحاسبي العمومي المالي الجزائري هو إخفاقه في أبرز جوانب المستحقات المالية والحقوق المقررة للدولة و انعدام المرونة في المدونة؛
- لم ينجح الإصلاح المحاسبي العمومي الجزائري لسنة 1995 لأنه لم يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ولم يأخذ في الاعتبار الإصلاح الميزانياتي معه .

- جابي أمينة هناء : " أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر " هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الاثر المتوقع لتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الجزائر وتتمثل أهم نتائج الدراسة في :

- أصبحت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS مستوحاة إلى حد كبير من المعايير الدولية؛

- تعد التقارير المالية بمثابة اللغة المشتركة متعارف عليها في مختلف أنحاء العالم؛
- ضرورة مواكبة الجزائر للتطورات في المحاسبة العمومية على المستوى الدولي .

- دراسة مغني نادية : " دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS " أطروحة دكتوراه:

تسعى هذه الدراسة إلى البحث في إمكانية بناء رؤية متكاملة لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق ما تلميه أدبيات الفكر المحاسبي المعاصر وذلك من خلال معالجة نظام المحاسبة العمومية الحالي وإظهار الأداء غير المتوازن فيه ، وفق أحكام أدبيات الفكر المحاسبي المعاصر ، سواء فيما يتعلق بالنظام المحاسبي العمومي الحالي ومسار تنفيذ العمليات المالية أو الميزانية العامة للدولة والرقابة على الأموال العمومية ، بحيث تشرف الموازنة العامة والصناديق على عملية القطاع العام وتعني بضرورة إصلاح المحاسبة العامة لتتوافق مع معايير

المحاسبة الدولية للقطاع العام ، ويوصي ببذل مزيد من الجهود للسيطرة على الجوانب والمحاور المفاهيمية للإصلاحات وتحديد الآليات والشروط المناسبة لتنفيذ المشاريع الإصلاحية ، كما يتوافق مع الممارسات المحاسبية الدولية مع مراعاة خصوصيات البيئة الجزائرية .

وما يميز هذه الدراسة عن باقي الدراسات السابقة تشابهها نظريا مع معظم الدراسات السابقة التي ذكرناها فيما يتعلق بموضوعنا ، وما يختلف عنها هو استخدام أداة المقابلة في جمع البيانات وتحصيلها ، بينما اعتمدت الدراسات السابقة على أداة الاستبيان هذه على ناحية، ومن ناحية أخرى اعتمدنا على تحليل البيانات من المقابلات على برنامج NVIVO وهو برنامج جديد لتحليل البيانات النوعية (QDA) بينما استخدمت الدراسات السابقة الحزمة الإحصائية SPSS.

9. صعوبات الدراسة:

لا تخلو أي دراسة من الصعوبات في ميدان البحث العلمي، ومن أهم الصعوبات التي واجهتنا خلال هذه الدراسة ما يلي:

- ضعف التجاوب مع بعض المستجيبين في بعض الأسئلة خاصة فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حيث يتطلب ذلك بعض الشرح وذلك لقلة المعرفة بها ولعدم البدء في تطبيقها في الجزائر؛
- نقص ملحوظ في المراجع المتخصصة في المحاسبة؛
- قلة المراجع التي تعالج إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر .

10. هيكل الدراسة:

للإحاطة بكل جوانب الموضوع وتحقيق أهداف البحث والإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث فصول ، فصلين للجانب النظري وفصل للجانب التطبيقي بحيث تطرقنا في:

- الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الذي تضمن ثلاث مباحث بحيث تناولنا في المبحث الأول الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفي المبحث الثاني دواعي تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، أما في المبحث الثالث تطرقنا إلى مشروع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر .

- أما في الفصل الثاني فقد كان بعنوان أساس الاستحقاق وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يندرج تحته ثلاثة مباحث تناولنا في المبحث الأول ماهية أساس الاستحقاق أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى محتوى معايير المحاسبة الدولية على أساس الاستحقاق أما في المبحث الأخير تطرقنا فيه إلى نهج التحول إلى أساس الاستحقاق في الجزائر.
- الفصل الثالث قمنا بدراسة ميدانية حول الموضوع، تناولنا في المبحث الأول الإجراءات المنهجية للدراسة وفي المبحث الثاني عرض ومناقشه محتوى المقابلات في ميدان الدراسة أما في المبحث الثالث تطرقنا فيه إلى تحليل بيانات الدراسة.

الفصل الأول:

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تمهيد:

شهدت في الآونة الأخيرة العديد من التغييرات الجذرية في مجال المحاسبة العمومية من أجل إنشاء إدارة قادرة على تنفيذ الخطة المالية واستراتيجية الدولة بشكل فعال وترشيد المال العام نظرا لاختلاف المبادئ لإنتاج هذه البيانات مما أدى إلى فرض إنشاء إطار مستقل وقواعد ومعايير محاسبية، حيث أدرك الاتحاد الدولي للمحاسبين ضرورة إنشاء إطار عالمي موحد للمحاسبة في القطاع العام من أجل تحسين الثقة في جودة وموثوقية التقارير والبيانات المالية، وقد قرر مجلس المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سحق الحكومات والهيئات العمومية المختلفة من خلال اعتماد معايير وطنية خاصة بهم، ويشجع على توحيد المتطلبات الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية المعايير في القطاع العام.

يتناول هذا الفصل دراسة مفاهيم أساسية متعلقة بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وذلك وفق ثلاث

مباحث:

- المبحث الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- المبحث الثاني: دواعي تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- المبحث الثالث: مشروع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.

المبحث الأول : الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

ظلت المحاسبة في القطاع العام لفترة طويلة تعتمد على الأساس النقدي منذ بداية التسعينيات ، حيث بدأ اهتمام الباحثين والمنظمات المهنية والعملية بالتزايد حول التحول إلى أساس الاستحقاق ، في محاولة منهم لتقريب المحاسبة العمومية إلى المحاسبة المالية ، وكانت نتيجة هذا الاهتمام إصدار معايير محاسبية دولية في القطاع العام تسمى IPSAS ، والتي سنناقش نشأتها ومفهومها ومجال تطبيقها وأهميتها وأهدافها في هذا المحور .

المطلب الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تناولنا في هذا المطلب التطور التاريخي ومفهوم المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

أولاً: نشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يعود ظهور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام منذ إنشاء مجلس معايير المحاسبة العامة GASB عام 1984م تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية للتعامل مع قضايا التقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية، وتم إعداده من قبل المؤسسات الاقتصادية وذلك عندما واجهت المدن الأمريكية إمكانية الإفلاس ، حيث صدر أول معيار محاسبي دولي في القطاع العام في جويلية 1984م ، وهو المعيار الرسمي الملزم الذي يجب على جميع المحاسبين و المراجعين تطبيقه على الوحدات الحكومية.¹

وفي 10 نوفمبر 2004م تم إنشاء مجلس المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB ليحل محل مجلس معايير المحاسبة العمومية وهي لجنة دائمة تابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، حيث تم تأسيس هذا الأخير في 1977م ، ويهدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB إلى خدمة المصلحة العامة من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام و تسهيل المقارنة بين المعايير الدولية و الوطنية.²

¹ قاسم حدة ،مداخلة بعنوان: " دراسة نظرية لواقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر و آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "، الملتقى الوطني حول واقع المحاسبة العمومية في الجزائر و آفاق التوجه نحو معايير محاسبة دولية للقطاع العام IPSAS ،جامعة الخلفة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 20 أكتوبر 2022 ، ص 03.

² حبيطي خيضر ، مونة يونس ، "أفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري "، المحلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية ، العدد 2 ، الجزائر ، 2016 ، ص 99.

ثانيا: تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

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

- ❖ تعرف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أنها: "معايير إعداد التقارير المالية و المحاسبة المطبقة على السلطات العامة أي المؤسسات الحكومية و المحلية و أيضا على المؤسسات العامة و المنظمات الدولية، وهي الآن موثوقة إلى حد كبير في العديد من البلدان و المنظمات الدولية".¹
 - ❖ أما مجلس معايير محاسبة القطاع العام فقط أعطى التعريف التالي للمعايير بأنها: " هي معايير عالمية عالية الجودة للإعدادات التقارير المالية يتم تطبيقها من قبل منشآت القطاع العام بإستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية".²
 - ❖ تعتمد معايير المحاسبة الدولية في القطاع IPSAS التي تعني بالمحاسبة المستندة على أساس الاستحقاق على المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS، والتي يجب على الأجهزة الحكومية المعروفة بمنشآت الأعمال الحكومية GBE تطبيق هذه المعايير أي معايير IFRS، حيث أن نصوص معايير IPSAS استمدت من نصوص معايير IFRS.³
- بناء على ما سبق يمكن تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: " هي مجموعة المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS لغرض استخدامها في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام الغير هادفة للربح في جميع أنحاء العالم، وهذه المعايير هي مقتبسة في الأصل من معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بحيث هدفهما الأساسي متمثل في تحسين نوعية التقارير و القوائم المالية المقدمة من قبل المنشآت القطاع العام و زيادة الشفافية و الموثوقية".

¹ Jean-François des ROBERT et Jacques COLIBERT, « Les normes IPSAS et le secteur public », Dunod, paris, 2008, p31.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، «إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام»، الجزء الأول، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، الأردن، 2010، ص 13.

³ خالد جمال الجعرات، مداخلة بعنوان: "تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص 15.

المطلب الثاني: مجال تطبيق وعرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يتميز القطاع العام عن باقي القطاعات الأخرى في العديد من الملاح، خاصة من حيث مجال التطبيق وسنوضح في هذا المطلب عرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

أولاً : مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

إن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية للأغراض العامة لجميع كيانات القطاع العام، وتشمل كيانات القطاع العام الحكومات الوطنية و الحكومات الإقليمية (مثل: الولاية و الإقليم و المنطقة) والحكومات المحلية (مثل: المدينة و البلدة) والمنشآت المكونة لها (مثل: الدوائر و الوكالات و المجالس و الهيئات).¹

ثانياً: عرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المعايير المبينة في الجدول التالي و ذلك خلال سنة 2021:

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، الجزء الأول، 2010، ص14.

الجدول رقم (1-1): عرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
01	عرض البيانات المالية.	24	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية.
02	بيانات التدفق النقدي.	25	منافع الموظفين.
03	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية الأخطاء.	26	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد.
04	آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي.	27	الرعاية.
05	تكاليف الاقتراض.	28	الأدوات المالية: العرض.
06	البيانات المالية الموحدة و المنفصلة.	29	الأدوات المالية: الاعتراف و القياس.
07	الاستثمار في المنشآت الزمنية.	30	الأدوات المالية: الإفصاحات.
08	الحصص في المشاريع المشتركة.	31	الأصول غير ملموسة.
09	الإيراد من المعاملات التبادلية	32	ترتيبات امتياز تقديم خدمات: المانح.
10	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.	33	تبني معايير محاسبة دولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق لأول مرة.
11	عقود الإنشاء.	34	البيانات المالية المنفصلة.
12	المخزون.	35	البيانات المالية الموحدة.
13	عقود الإيجار.	36	الاستثمارات في الشركات الزميلة و المشاريع المشتركة.
14	الأحداث بعد تاريخ اعداد التقرير.	37	الترتيبات المشتركة.
15	الأدوات المالية: الإفصاح و العرض.	38	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى.
16	العقارات الاستثمارية.	39	منافع الموظفين.
17	الممتلكات و المصانع و المعدات.	40	عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام.
18	تقديم التقارير حول القطاعات.	41	الأدوات المالية.
19	المخصصات، الالتزامات و الأصول المحتملة.	42	المنافع الإجتماعية.
20	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة.		
21	انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد.		
22	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام.		
23	الإيراد من المعاملات غير التبادلية.		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في

القطاع العام، الجزء الأول، الجزء الثاني، الجزء الثالث، الجمع العربي للمحاسبين للمحاسبين القانونيين

عمان، الأردن، 2021، ص، ص، ص، ص، 9-10-949-1935.

لقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعايير السابقة الذكر و هي اثنان و أربعون معيارا خاصا بالمحاسبة في وحدات القطاع الحكومي على أساس الاستحقاق بالإضافة إلى معيار واحد متعلق بالمحاسبة الدولية للقطاع العام وفقا للأساس النقدي.

المطلب الثالث: أهمية و أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يتم التطرق في هذا المطلب إلى أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأبرز أهدافها وذلك فيما يلي

أولا: أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تكمّن أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فيما يلي:¹

- ❖ تؤدي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دورا هاما في توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي عن طريق تحقيق التقارب بما يخص طريقة إعداد و عرض البيانات المالية لوحدات القطاع العام؛
- ❖ إن الاعتماد على معايير محاسبية دولية في القطاع العام له أهمية كبيرة و ضرورية في ظل قصور النظريات الحالية للمحاسبة العمومية بشأن معالجة تحدد البدائل المحاسبية؛
- ❖ تساهم المعايير المحاسبية الدولية في الارتفاع بجودة البيانات المالية و تحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام، بالإضافة إلى تحسين قابلية المقارنة للمعلومات المالية بين مختلف الفترات على مستوى الدولي.

ثانيا: أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يمكن حصر أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في النقاط التالية:²

- ❖ العمل على تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛
- ❖ تحسين نوعية التقارير المالية للقطاع العام؛
- ❖ تطبيق مبدأ الأداء حيث يجب على الدولة تجاوز تسجيل ممتلكاتها المنقولة وغير المنقولة وجميع استثماراتها كمصروفات؛

¹ نعيجة فهميم، "مساهمة علمية لإرساء محاسبة محلية على أساس الذمة في الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2021/2020، ص24.

² قاسم حدة، مرجع سبق ذكره، ص04.

- ❖ تحقيق الشفافية و المصدقية و الموثوقية على المعلومات المالية و العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على المستوى الدولي أو المحلي؛
- ❖ تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية في العالم؛
- ❖ تسهيل المقارنة بين المعايير الدولية و الوطنية.

المطلب الرابع: مميزات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تتمتع معايير محاسبة القطاع العام بعدة مميزات مما جعلتها تحظى باهتمام العديد من الهيئات والمنظمات الدولية، مثل البنك العالمي الذي أعلن دعمه المالي لكل دولة ترغب في إصلاح نظامها المحاسبي في القطاع العام من أجل تبني هذه المعايير أو التوافق معها.

تتميز معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS بالصرامة الاقتصادية التي لا تهدف لتحقيق الربح ولكن التي تحقق الفعالية، وهذا يعني أن هذه المعايير ليست مجرد إجراءات معزولة، بل على العكس من ذلك تماما فهي تشارك ضمن مساعي أوسع من ذلك بكثير لأنها ترسخ لمبدأ الرقابة المالية للحكومات و المنظمات العمومية.¹

¹ لعلايية مالك، "آفاق إصلاح النظام المحاسبي في القطاع العام في ظل تطبيقات معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS بالتطبيق على حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة سوق أهراس، الجزائر، 2018/2017، ص، ص208 - 209.

المبحث الثاني: دواعي تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

لقد طور مجلس معايير محاسبة القطاع العام مجموعة من معايير المحاسبة الدولية، حيث اعترف بحق الحكومات وواضعي المعايير المحليون بتأسيس إرشادات و معايير محاسبية حول التقارير المالية للقطاع العام ضمن سلطاتهم القانونية و يشجع على تبني المعايير و انسجام المتطلبات المحلية مع هذه المعايير.

المطلب الأول: أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

قد جاء ظهور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لمجموعة من الأسباب أهمها:¹

- ❖ تحقيق التوافق و التقارب الدوليين للبيانات المالية الحكومية و تحسين جودة المعلومات المالية وقابليتها للمقارنة لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي؛
- ❖ الاستجابة لمزيد من الدعوات لزيادة الشفافية و المساءلة المالية في مجال إدارة الأموال العامة، حيث يتطلب مبدأ الشفافية تصنيف معلومات الموازنة العامة وفقا للمعايير الدولية وتقديمها بطريقة تسهل تحليل السياسات. أما بالنسبة لمبدأ المساءلة فيتطلب أن تكون الحكومة مسؤولة أمام السلطة التشريعية عن تحقيق الأهداف المحددة؛
- ❖ الحاجة الملحة لإنتاج و تقييم المعلومات المحاسبية للدولة و الجماعات المحلية و الشركات العامة من خلال إعداد المستندات المالية اللازمة و الكافية التي تسمح بما يلي:
 - ✓ وصف دقيق للميزانية و العمليات المالية؛
 - ✓ التقييم السريع للمعلومات الموثوقة و اللازمة لاتخاذ القرار؛
 - ✓ سهولة تقييم أداء الوحدات الحكومية.

¹ عبود ميلود، "متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر" ،أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و تجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2018/2019، ص 181.

المطلب الثاني: إجراءات إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

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

- ❖ يتم إصدار مسودة عرض RAFTD EEXPOSUR و يرمز لها ED و تحمل رقما تسلسلي لكل معيار IPSAS أو دليل RPG للتعليق العام؛
- ❖ عند تعديل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS أو أدلة RPG يمكن أحيانا طلب استشارة قبل وضع المعيار أو التعديل حيز التنفيذ؛
- ❖ تؤخذ الردود على مسودات العرض و المشاورات بعين الاعتبار قبل إصدار أو تعديل المعيار أو الدليل؛
- ❖ هناك تعاون مع جميع الهيئات الوطنية المعنية بوضع المعايير في إعداد و إصدار المعايير و الأدلة، و من الأمثلة على هذه الهيئات: مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB؛
- ❖ يتم الإعلان عن المعايير و الأدلة و تعديلاتها و يتم التعاون في هذا المجال مع جميع الهيئات الوطنية المعتمدة مثل: وزارة المالية و الخزينة و غيرها على مستوى جميع دول العالم.

المطلب الثالث: آثار ومزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تناولنا في هذا المطلب الآثار المترتبة على اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومزايا تطبيقها.

أولا: آثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

من خلال مميزات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS و نتيجة دعم العديد من الهيئات الدولية مثل: صندوق النقد الدولي و البنك العالمي، اكتسب هذا الأخير سمعة كبيرة جعلتها من بين أهم النقاط على جدول أعمال العديد من الحكومات التي ترغب في اعتماده كقاعدة صلبة في مجال المحاسبة في القطاع العام والتي سيكون لها العديد من الآثار الإيجابية، والتي يمكن تلخيصها على النحو التالي:²

- ❖ تحقيق الانسجام و التوافق في التطبيقات المحاسبية في القطاع العام لجميع الدول، مما يسهل تبادل المعلومات و إجراءات المقارنات اللازمة؛

¹ خلف الله بن يوسف، معاش فويدر، "متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، العدد 31، جامعة الخلفة، الجزائر، ص 284.

² لعلايبي مالك، مرجع سبق ذكره، ص، ص 220-221.

- ❖ تعزيز متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في مجال الإدارة العامة بشكل عام و المحاسبة بشكل خاص؛
- ❖ تسهيل عملية الحصول على الموارد المالية للمستحقين لها و مراقبة استخدام هذه الأموال؛
- ❖ التقليل من أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في إهدار الأموال، و بالتالي القضاء على آفة الفساد المالي المنتشرة في عدة دول؛
- ❖ تعزيز وظيفة الرقابة على الأموال العامة و إمكانية إصدار معايير تدقيق دولية خاصة لمحاسبة القطاع العام؛
- ❖ إضفاء المزيد من الشفافية على التقارير الحكومية و تمكين الهيئات التشريعية من ممارسة حقها الرقابي؛
- ❖ نشر الوعي بين جميع المواطنين لممارسة حق المساءلة و تقييم الجهاز التنفيذي من خلال دراسة مجالات الإنفاق و مدى تحقيقها للأهداف؛

ثانيا: مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

- من أهم الأسباب التي دفعت معظم الدول إلى اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي المزايا التي تحققها هذه الأخيرة و التي نصفها على النحو التالي:¹
- ❖ التوافق الحاسبي و القابلية للمقارنة؛
 - ❖ مواكبة العولمة؛
 - ❖ مرجع دولي؛
 - ❖ تعزيز المساءلة و الشفافية؛
 - ❖ عامل مساعد لتحسين الأداء؛
 - ❖ زيادة جودة المعلومات المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛
 - ❖ تحقيق الشفافية و المصداقية و العدالة؛
 - ❖ الوصول إلى الأسواق المالية الدولية؛
 - ❖ إيجاد طرق موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة؛

¹ جاي أمينة هناء، "آثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على نظام محاسبة العمومية في الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة سطيف1، الجزائر، 2019/2018، ص، 36 - 37.

المطلب الرابع: متطلبات و معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

سنحول من خلال هذا المطلب التطرق إلى متطلبات التطبيق و معوقات التي واجهت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

أولاً: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

المقصود بمتطلبات التطبيق هو ما يجب على المنظمات المهنية و الجهات المهتمة بالمحاسبة و المؤسسات و الجامعات و غيرها أن تفعله من أجل تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام و ما يتعلق بها بشكل فعال و سليم، و بناء عليه تكمن متطلبات التطبيق فيما يلي:¹

❖ **الدعم السياسي:** هناك حاجة ماسة للدعم سياسي من أعلى مستويات الحكومة لدفع تنفيذ معايير IPSAS، و يمكن الحصول على الدعم السياسي من القمة من خلال تسليط الضوء على الآلية السياسية الرئيسية التي يمكن أن تؤدي بها البيانات المالية المتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تعزيز عملية اتخاذ القرار و يؤدي إلى تحسين تقديم الخدمات وبالتالي الحد من الفقر و عندما تدرك القيادة السياسية حقيقة أن تحسين التقارير المالية يؤدي إلى تحسين المساءلة و الشفافية.

❖ **العوامل التعليمية:** التعليم هو ركيزة النظام الحاسبي والكفاءة المهنية للمحاسبين على المستوى التعليمي، و بالتالي تنعكس الخصائص التعليمية للمجتمع في الممارسات المحاسبية السائدة فقرار اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يتطلب مستوى عالمياً من التعليم و الكفاءة و الخبرة للمحاسبين و المؤهلين و المدربين تدريباً جيداً للتعامل مع بعض العمليات المالية المعقدة.²

❖ **الأنظمة و القوانين التي تفرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:** يحتاج تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى أسس قانونية تستند عليها المؤسسات العمومية التي ستطبقها، بما في ذلك قانون المحاسبة العمومية وقانون الصفقات العمومية و غيرها.

¹ جاي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص 144.

² بوكفوسة أحمد، "متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق"، مجلة الأموال و الأسواق، المجلد 09، العدد 02، الجزائر، 2022، ص 494.

❖ دور الإعلام: للإعلام دور مهم في توضيح واقع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و نشر التحقيقات و الدراسات حتى لا يساء فهم هذه المعايير و ما تعنيه منها و عدم الخلط بينها وبين أي معايير أو المفاهيم الأخرى.

❖ المعاهدات و التكتلات و الاتفاقيات الإقليمية و الدولية: تلعب المعاهدات و التكتلات و الاتفاقيات الإقليمية و الدولية دورا مهما في توجيه و تنظيم متطلبات عمليات القياس و العرض المحاسبي في مجال الأنشطة التي تشملها هذه المعاهدات، كما تلعب التكتلات الاقتصادية و السياسية و الإقليمية دورا رئيسيا في مجال التخطيط و التقارب بين الممارسات المحاسبية في دول العالم المختلفة.

أولا: معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يواجه العديد من الصعوبات أو المعوقات خاصة في الدول النامية و يمكن تلخيصها فيما يلي:¹

❖ اختلاف البيئات الاقتصادية و الأنظمة السياسية بين الدول المتقدمة و الدول النامية؛

❖ التطور المستمر لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

❖ إنعدام أسواق مالية تسمح للمؤسسة بتغيير سياستها المحاسبية قصد تحقيق أهدافها مع تقييم نتائج ذلك؛²

❖ قرب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من نموذج المحاسبة الخاصة؛³

❖ اعتماد هذه المعايير في الكثير من البلدان النامية يتطلب استثمارا واسعا في تعليم و تدريب الناس على تطوير المهارات المحاسبية، و هذا ليس من الممكن دائما في هذه البلدان؛⁴

¹ عامر مريم، "شروط استجابة القطاع العام الإداري الجزائري لتطبيق معايير المحاسبة الدولية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2021/2020، ص64 .

² بيض القول عبد الله، مسلم إبراهيم، "معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و معايير الإبلاغ المالي الدولية في الجزائر"، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد12، العدد02، الجزائر، 2021، ص 144 .

³ بو عبانة فتحية، حسياني عبد الحميد، "عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: الجهود و التحديات"، مجلة المؤسسة، المجلد 10، العدد 01، الجزائر، 2021، ص 252 .

⁴ طويلب محمد، "أفاق تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر (الأثار و التحديات)"، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 05، العدد02، الجزائر، 2022، ص 804.

المبحث الثالث: مشروع معايير محاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر

باشرت بعض الدول بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS بنسب متفاوتة و أخرى شرعت في إعداد مشروع مخطط محاسبي وفقا للمعايير الدولية المحاسبية في المحاسبة العمومية و من بينهم الجزائر حيث أصدرت القانون العضوي الجديد المتعلق بقانون المالية و صدوره بالجريدة الرسمية و من خلال إسقاط موارده على محتوى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

المطلب الأول: القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية

يعتبر القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 مشروع طموح و خطوة لإصلاح وتحديث القانون 84-17، فقد كان يهدف إلى تحديد القوانين المالية في اطار التوازنات العامة المسطرة في مخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية ومتعددة السنوات والسنوية وطبيعة الموارد و الأعباء المالية للدولة ومبلغها وتخصيصها فهو لا يتلاءم مع تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام¹.

أما القانون العضوي 18-15 فقد كان الهدف منه هو تعريف إطار تسيير مالية الدولة الذي يحكم اعداد قوانين المالية و كذا مضمونها و كيفية تقديمها و المصادقة عليها من قبل البرلمان، كما يحدد مبادئ و قواعد المالية العمومية و حسابات الدولة و كذا تنفيذ قوانين المالية و مراقبة تنفيذها.

حيث أن هذا القانون يركز على توجيه إدارة الإنفاق في القطاع العام وفقا لنتائج المراد تحقيقها أي الانتقال من منطق الوسائل إلى منطق النتائج انطلاقا من أهداف مسطرة و ليس على طبيعة النفقات مثلما هو معمول به حاليا، كما أنه سيتمنح استقلالية أكبر للمسيرين في التصرف في الاعتمادات مقابل الالتزام بتحقيق الأهداف بما يكرس مبادئ التقييم و مراقبة الأداء.²

يضم هذا القانون ستة أبواب يمكن عرضها كالتالي:

الباب الأول: أحكام عامة: و الذي يعرف قوانين المالية و أنواعها و هيكلتها.

¹ القانون رقم 84/17 المؤرخ في 07 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 1040، المؤرخة في 10 يوليو 1984.

² القانون العضوي رقم 18/15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 53، المؤرخة في 02 سبتمبر 2018.

الباب الثاني: موارد الدولة و أعباءها و سياستها: تطرق هذا الباب إلى موارد الميزانية و تصنيفها و تخصيصها، و أعباء الميزانية و رخصها و تصنيفها و موارد الخزينة و أعباؤها و حساباتها.

الباب الثالث: تحضير مشاريع قوانين المالية و تقديمها و المصادقة عليها: تناول هذا الباب تحضير مشاريع القوانين و تقديمها و ايداعها و بنيتها.

الباب الرابع: تنفيذ قوانين المالية: و يبين وحدة تنفيذ الاعتمادات.

الباب الخامس: القانون المتضمن تسوية الميزانية: و التي يتم من خلاله التعرف بقانون تسوية الميزانية و محتوياته و الوثائق المرفقة.

الباب السادس: أحكام انتقالية و ختامية: و يتعلق بتاريخ التنفيذ و التقادم الرباعي، و إنشاء بيانات تنفيذية لتحصيل المستحقات غير تلك المتعلقة بالضريبة و الأملاك المحدثة لفائدة مصالح الدولة و غير المدرجة في هذا القانون.¹

إن هذا القانون الذي يحترم مبادئ الشفافية و الوضوح في التسيير العمومي و يحدد إطار جديد لتنفيذ قوانين المالية يقوم على ثلاث مبادئ رئيسية هي:

❖ تحسين كفاءة أداء التسيير الحكومي؛

❖ تعزيز المبادئ و القواعد المالية و تقوية شفافية المالية العمومية؛

❖ تقوية الرقابة البرلمانية للمالية العمومية.²

المطلب الثاني : استراتيجية تبني معايير محاسبة دولية للقطاع العام في الجزائر.

لغرض تبني معايير IPSAS في البيئة الجزائرية يمكن ذلك وفق استراتيجية تدريجية لضمان الانتقال الناجح عبر الخطوات التالية:³

الخطوة الأولى: تحديد وحدة الإبلاغ العمومي.

¹ القانون العضوي رقم 15/18 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 53، المؤرخة في 02 سبتمبر 2018.

² عبد المطلب بيسار، مرجع سبق ذكره، ص 175.

³ خبيطي خيضر ، مونة يونس ، مرجع سبق ذكره ، ص 107.

الخطوة الثانية: اعتماد الجزء الأول-المتطلبات الإلزامية- من المعيار المحاسبي الدولي العمومي بموجب الأساس النقدي.

الخطوة الثالثة: اعتماد الجزء الثاني-المتطلبات غير الإلزامية- من المعيار المحاسبي الدولي العمومي بموجب الأساس النقدي.

الخطوة الرابعة: اعتماد ما يلاءم البيئة الجزائرية من المعايير التي تعتمد على أساس الاستحقاق.

المطلب الثالث: أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

تكمن أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر في تطوير مختلف جوانب النظام المحاسبي العمومي و المتمثلة فيما يلي:¹

- ❖ مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية؛
- ❖ تحقيق الشفافية و المصدقية و الموثوقية على المعلومات المالية العمومية وجعلها قابلة للمقارنة سواء على المستوى المحلي أو الدولي؛
- ❖ تطبيق منطق الأداء، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة و غير المنقولة و كل استثماراتها كنفقات وإنما تقييدها في جانب الأصول تمتلك بمرور الزمن؛
- ❖ تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة ويقصد به كل النواتج أو الإيرادات المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محلا لأمر بالتحصيل يكرس حق الدائن العمومي، حيث تعطى قراءة أوضح لمالية الدولة.

¹ خبيطي خيضر ، مونة يونس ، مرجع سبق ذكره ،ص108.

خلاصة الفصل:

نستخلص من هذا الفصل أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تقوم بتوجيه و معالجة الأمور المتماثلة و تقديم الإرشادات أو نماذج حول طرق عرض البيانات المالية الحكومية كما تقوم بتحقيق الأهداف من خلال الإصدارات التي قام بها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لوضع معايير عالية الجودة، كما حددت المزايا التي تتميز بها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كالتوافق المحاسبي و مسايرة العولمة حيث أدت إلى تطورات سريعة وواسعة شملت جل المجالات، أما انتقاداته فكانت من طرف المحاسبين المنتمين للقطاع الخاص.

و في هذا الإطار قامت الجزائر بالمصادقة على القانون العضوي الجديد المتعلق بقانون المالية و قد تم إصداره بالجريدة الرسمية.

الفصل الثاني :

أساس الاستحقاق

وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تمهيد:

تختلف الأسس المحاسبية في تسجيل الإيرادات و المصروفات الحكومية و تعدد من دولة إلى أخرى فكل دولة تطبق الأساس الذي يتلاءم و طبيعة أنشطتها، فلقد قسم مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الأسس المحاسبية إلى ثلاثة أسس و هي: أساس النقدي، أساس الاستحقاق، الأساس المختلط، و في هذا الإطار قام هذا المجلس بإصدار العديد من المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بأساس الاستحقاق و ذلك لاعتماده من طرف الكثير من الدول المتقدمة و كذلك محاولة الكثير من الدول لتحويل من اعتماد الأساس النقدي إلى اعتماد أساس الاستحقاق و من بينهم الجزائر.

حيث سيتناول هذا الفصل ثلاث مباحث:

- المبحث الأول: ماهية أساس الاستحقاق.
- المبحث الثاني: محتوى معايير المحاسبة الدولية على أساس الاستحقاق.
- المبحث الثالث: نهج التحول إلى أساس الاستحقاق في الجزائر.

المبحث الأول: ماهية أساس الاستحقاق.

سنتناول في هذا المبحث عرض مفهوم تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية وبهدف تحليل مزايا وعيوب تطبيق هذا الأساس على النظام المحاسبي لوحدات القطاع العام.

المطلب الأول: مفهوم أساس الاستحقاق.

يعرف أساس الاستحقاق على أنه: "تحميل الحساب الختامي للسنة المالية بالمصروفات و الإيرادات التي تحقق فعل خلال تلك السنة بغض النظر إذا كانت هذه النفقات قد دفعت أم لم تدفع و الإيرادات قبضت أم لم تقبض".¹

ويعني هذا أن أساس الاستحقاق يقوم على مبدأ استقلالية السنة المالية و الذي يعتبر كل سنة مالية وحدة زمنية مستقلة تحمل بالنفقات التي تخصها و تدرج في الحساب الختامي و الإيرادات التي تخص السنة المالية بغض النظر عما تم دفعه فعلا من مصروفات أو قيمة ما تم تحصيله فعلا من إيرادات.²

المطلب الثاني: مميزات و عيوب أساس الاستحقاق.

في هذا المطلب يمكن عرض أهم المميزات و العيوب تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية.

أولاً: مميزات أساس الاستحقاق

يتميز أساس الاستحقاق بمميزات التالية:

- ❖ إن أساس الاستحقاق يمكن من سهولة المقارنة بين الإيرادات العامة و النفقات العامة للدولة لعدة سنوات مختلفة و بصورة دقيقة و واضحة؛³
- ❖ إمكانية تحديد تكلفة الإنجاز الحقيقية للعمليات المختلفة وبالتالي فهو يمكن من تحقيق رقابة أفضل و المساعدة في تقييم كفاءة الأداء في الوحدات الإدارية؛
- ❖ الفصل بين العمليات الإدارية و الرأسمالية مما يسهل عملية إعداد التقديرات للمدة المالية المقبلة؛

¹ سليمان خالد المعاينة، قاسم الحسيني، "المحاسبة الحكومية"، الطبعة الأولى، دار المنهج، عمان، الأردن، 2015، ص53.

² بشير عبد الحفيظ البناء، "الأسس العلمية و العملية في المحاسبة الحكومية"، الطبعة الأولى، دار البازوري العلمية، عمان، الأردن، 2011، ص18.

³ حسام أبو علي الحجاوي، "الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الحكومية"، الطبعة الثانية، دار الحامد، عمان، الأردن، 2004، ص35.

❖ الحكم بعدالة وسلامة المركز المالي للوحدة الحكومية لتوفير بيانات كافية و موضوعية لإعداد قائمته.¹

ثانيا: عيوب أساس الاستحقاق

تتمثل عيوب أساس الاستحقاق فيما يلي :

- ❖ تحتاج هذه الطريقة إلى عدد أكبر من الأجهزة الإدارية لمسك الحسابات الحكومية خلال الفترة المتممة وبالتالي تكلفتها كبيرة نسبيا؛
- ❖ أساس الاستحقاق يؤخر في قطع حسابات الموازنة العامة للسنة المنصرمة حتى تتم عملية تسوية الحقوق المالية و الالتزامات المالية التي لم تسدد؛²
- ❖ أن هذا الأساس يحتاج إلى مجموعة كبيرة من الموظفين المؤهلين وذوي كفاءة وخبرة عالية في النواحي المحاسبية فهو أعلى كلفة من الأساس النقدي؛
- ❖ يعتمد أساس الاستحقاق على عنصر التقدير الشخصي كما هو الحال في جرد المخازن وتقويمها و جرد الديون المستحقة و بذلك يكون عرضه للتضليل.³

المطلب الثالث: مقومات تبني أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

إن من أهم مقومات تبني أساس الاستحقاق وفق معايير IPSAS ما يلي:⁴

- ❖ توفر نظام محاسبة جيد متوافق مع تطبيق أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- ❖ توفر القوانين و الأنظمة التي تسمح بتطبيق أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية؛
- ❖ توفر موظفين مؤهلين قادرين على تطبيق أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية المختلفة؛
- ❖ وضع خطة شاملة وواضحة و يسترشد بها خبير في عملية التحويل إلى أساس الاستحقاق؛
- ❖ توفير التقنيات و التقنيات المتقدمة في القطاعات الحكومية التي تساعد على اعتماد أساس الاستحقاق.

¹ نواف محمد عباس الرحمان، "المحاسبة الحكومية"، الطبعة الأولى، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2009، ص35.

² خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، "المحاسبة الحكومية"، الطبعة الاولى، دار وائل، عمان، الأردن، 2008، ص95.

³ رأفت سلامة محمود، "المحاسبة الحكومية"، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2011، ص67.

⁴ محمد معروف حجو، محمد مروان العشي، "امكانية تبني أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين(دراسة ميدانية على المحافظات الجنوبية)"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية و الإدارية، العدد29، رام الله، فلسطين، 2021، ص32.

المبحث الثاني: محتوى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق.

لقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بإصدار معايير محاسبية في وحدات القطاع العام على أساس الاستحقاق، حيث يتم مقارنتها و مطابقتها قدر الإمكان مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال محاولة الحفاظ على طبيعة المعالجة المحاسبية و النص الأصلي للمعيار و تعديلها لتناسب مع خصائص النشاط في القطاع العام حيث سنتناول في هذا المبحث عرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق.

المطلب الأول: معايير إعداد و عرض تقارير والبيانات المالية.

تحدد معايير عرض البيانات المالية طريقة و شروط إعداد البيانات المالية الحكومية وفقا لمتطلبات المعايير التي سيتم عرضها في هذا المطلب.

المعيار رقم (01) عرض القوائم المالية:

يهدف هذا المعيار إلى بيان الطريقة التي تحضر من خلالها البيانات المالية للأغراض العامة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي، حيث بين هذا المعيار الإرشادات المتعلقة بهياكل و شكل البيانات المالية و الحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بنوعية و محتوى البيانات المالية المعدة على أساس الاستحقاق.¹

المعيار رقم (02) قائمة التدفقات النقدية:

إن الهدف من هذا المعيار هو طلب تقديم المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقد و النقد المعادل للمنشأة بواسطة بيان تدفق نقدي يبين التدفقات النقدية خلال الفترة الناشئة عن الأنشطة التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية.²

¹ فرانس فان شيك، "معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو إدارة مالية متطورة"، جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين بالتعاون مع ديلويت، الشرق الأوسط، 2018، ص 08.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير محاسبة الدولية في القطاع العام"، جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، 2014، ص 141.

المعيار رقم (06) القوائم المالية الموحدة و المنفصلة:

يطبق هذا المعيار عند إعداد و عرض البيانات المالية الموحدة للمنشآت المشتركة الاجنبية و المحلية باستثناء الوحدات التي تكون فيها السيطرة مؤقتة لكونها مملوكة و محتفظ بها بغرض التصرف فيها خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الامتلاك أو الوحدات التي تبحث فيها الإدارة عن المستثمر.¹

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

يقوم بتقديم إرشادات بشأن إعادة صياغة البيانات المالية في بيئة اقتصادية تمر بمرحلة من التضخم المفرط أو الجامح و ذلك لضمان توفير معلومات مفيدة.²

المعيار رقم (14) الأحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ المالي:

يوضح الأحداث المناسبة و غير مناسبة التي تقع بين تاريخ الإغلاق و بين تاريخ نشر القوائم المالية، يهدف هذا المعيار إلى وصف:

✓ متى يتوجب على المنشأة أن تعدل بياناتها المالية لتعكس الوقائع بعد تاريخ إعداد التقرير.

✓ الإفصاحات التي يجب على كل منشأة تقديمها حول التاريخ الذي تم اعتماد إصدار البيانات المالية، و حول وقائع ما بعد تاريخ اعداد التقرير.

كما يستلزم القرار أن لا تقوم المنشأة بإعداد بياناتها المالية على المنشأة المستمرة، إذا كانت وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير تشير إلى أن افتراض المنشأة المستمرة ليس أمرا مستمرا.³

المعيار رقم (18) تقديم التقارير حول القطاعات:

يهدف هذا المعيار لوضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات و يؤدي الإفصاح عن هذه المعلومات إلى مساعدة مستخدمي البيانات المالية على فهم الأداء السابق الموحدة بشكل أفضل و التعرف على المصادر المخصصة لدعم الأنشطة الرئيسية الموحدة، تعزيز شفافية التقارير المالية و تمكين الوحدة من الوفاء بالتزاماتها.⁴

¹ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 21.

² عبود ميلود، مرجع سبق ذكره، ص 191.

³ أسية قمو، "المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد الممارسات المحاسبية العمومية و حماية المال العام"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، المجلد 04، العدد 02 الجزائر، ص 27.

⁴ قاضي فاطمة الزهراء، مرجع سبق ذكره، ص 98.

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

يهدف هذا المعيار إلى التأكد من أن منشآت القطاع العام قد أوفت بالتزاماتها المتعلقة بالمساءلة و تعزيز الشفافية في بياناتها المالية من خلال تطبيق الموازنة المعتمدة و المسؤولة عنها أمام الجمهور، حيث تعد الموازنة و البيانات المالية على نفس الأساس و أدائها المالي في تحقيق النتائج المدرجة في الموازنة.¹

المطلب الثاني: معايير الأصول الملموسة و الغير الملموسة.

سوف نعرض في هذا المطلب متطلبات الإفصاح لمعالجة الأصول الملموسة و غير الملموسة في المعايير التالية:

المعيار رقم (07) الاستثمارات في المنشآت الزميلة:

ينطبق هذا المعيار على المساهمات المباشرة لوحدات القطاع العام في رأس مال الشركات، و التي تكون في شكل حصص أو أسهم في الشركات الزميلة و التي تعبر عن المشاريع المشتركة التي يكون فيها للمستثمرين نفوذ كبير و بالتالي لا يمكن اعتبارها منشأة مسيطر عليها من طرف القطاع العام.²

المعيار رقم (08) الحصص في المشاريع المشتركة:

يوضح هذا المعيار المعالجة المحاسبية اللازمة للحصص في المشاريع المشتركة، بغض النظر عن الهياكل أو الأشكال القانونية لأنشطة المشروع المشترك، ووفقا لمتطلبات هذا المعيار يترتب على وحدات القطاع العام أن تقدم تقرير عن الحصص في المشاريع المشتركة والإفصاح عن الالتزامات المحتملة ودمج أصولها في بياناتها المالية.³

المعيار رقم (11) عقود الإنشاء:

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للتكاليف و الإيرادات لعقود الإنشاء كما أنه يحدد الترتيبات التي ستصف على أنها عقود إنشاء و يحدد كذلك أساس الاعتراف و الإفصاح عن مصروفات و إيرادات العقد و إن كان ذلك مناسبا و يقوم بتوفير الإرشادات بشأن أنواع عقود الإنشاء التي تنشأ في القطاع العام.⁴

¹ فرانس فان شبيك، مرجع سبق ذكره، ص 38.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، الجزء الأول، 2010، ص 213.

³ فرانس فان شبيك، مرجع سبق ذكره، ص 17.

⁴ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع نفسه، ص 291.

المعيار رقم (12) المخزون:

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية، كما أنه يوفر إرشادات علمية لتحديد التكلفة و الاعتراف اللاحق به كمصروف بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة لتحقيق، كما أنه يوفر إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحميل التكاليف للمخزون.¹

المعيار رقم (13) عقود الإيجار:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد السياسات و الإفصاحات المحاسبية المناسبة للمستأجرين و المؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التمويلية و التشغيلية، باستثناء اتفاقيات الترخيص لبنود مثل أفلام الصور المتحركة و تسجيلات الفيديو و المسرحيات و حقوق المؤلف و اتفاقيات الإيجار لاستعمال النفط و الغاز و المعادن و غيرها من الحقوق المعدنية.²

المعيار رقم (16) العقارات الاستثمارية:

هي العقارات المحتفظ بها لتحقيق مكاسب من الإيجارات أو من زيادة القيمة الرأسمالية للأصل أو كليهما، حيث يتم الاعتراف بالعقارات الاستثمارية كأصل في حالة عندما يكون من المحتمل تدفق مكاسب اقتصادية مستقبلية أو خدمة محتملة إلى المنشأة من هذه الممتلكات و عندما يمكن قياس تكلفة القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية بموثوقية، كما أنها تقاس عند الاعتراف على أساس التكلفة.³

المعيار رقم (17) الممتلكات و المصانع و المعدات:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية المتعلقة بشروط الاعتراف بها كأصل و تحديد المبالغ المسجلة و تكاليفها، بالإضافة إلى طريقة معالجة خسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها، حيث يطبق هذا المعيار على الممتلكات و المصانع و المعدات بما في ذلك أصول البنية التحتية و معدات الجيش المختصة باستثناء الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي و حقوق الانتفاع بالموارد الطبيعية.⁴

المعيار رقم (19) المخصصات، الإلتزامات و الأصول المحتملة:

لقد جاء لتوضيح معايير الاعتراف المناسبة و قواعد قياس المخصصات و الإلتزامات و الأصول المحتملة و ضمان الإفصاح عن معلومات كافية في الإفصاحات حول البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها،

¹ عبود ميلود، مرجع سبق ذكره، ص 191.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، الجزء الأول، 2014، ص 392.

³ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، الجزء الأول 2021، ص، ص 491 - 495.

⁴ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، الجزء الأول 2010، ص 484.

بحيث يهدف إلى ضمان التعامل فقط مع الالتزامات الحقيقية ضمن البيانات المالية، يستثنى الاعتراف بالنفقات المستقبلية المخطط لها حتى إذا وافقت عليها الإدارة.¹

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

يهدف هذا المعيار إلى تحديد الخصائص الواجب تطبيقها لتحديد قيمة انخفاض الأصول غير المولدة للنقد و آليات التقييم و الاعتراف بخسارة القيمة و معالجتها محاسبيا.²

المعيار رقم (26) انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد:

يتناول هذا المعيار متطلبات الاعتراف و قياس انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد، بحيث تعتبر هذه الأخيرة أصول محتفظ بها بهدف رئيسي و هو تحقيق عائد تجاري.³

المعيار رقم (31) الأصول غير ملموسة:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية بالنسبة إلى الأصول غير ملموسة التي لا يتم التعامل معها في أي معيار آخر من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بحيث يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس فقط إذا كان هناك منافع اقتصادية من المحتمل أن ينتج عنها تدفقات نقدية مستقبلية و يجب أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بالقيمة العادلة بموثوقية.⁴

المطلب الثالث: معايير الأدوات المالية.

تم عرض متطلبات الإفصاح عن آليات معالجة البيانات المالية للأدوات المالية لوحدات القطاع العام وفق أساس الاستحقاق في المعايير التالية:

¹ فرانس فان شيك، مرجع سبق ذكره، ص 28.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع نفسه، 2014، ص 621.

³ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، الجزء الثاني، 2021، ص، ص 851 - 853.

⁴ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، الجزء الثاني، 2014، ص 52.

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

يشجع هذا المعيار عن طبيعة و نطاق استخدام الأدوات المالية و الأغراض المالية التي تستخدم من أجلها و المخاطر المرتبطة بها الناشئة عن الالتزامات المالية و الفوائد الناتجة عنها والتي يتم تصنيفها على أنها مصروفات و عرضها في بيان الأداء المالي.¹

يهدف هذا المعيار إلى تعزيز فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية و خارجها للمركز المالي و الأداء و التدفقات النقدية لحكومة أو منشأة أخرى في القطاع العام.²

المعيار رقم(28) الأدوات المالية "العرض":

يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (15) الأدوات المالية "العرض و الإفصاح" و الصادر في ديسمبر 2001، و ينبغي تطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في 01 جانفي 2013 أو بعده³، وذلك تطبيقا لاستراتيجية التقارب بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام و المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. و الهدف منه هو تأسيس مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية كالتزامات أو صافي أصول / حقوق ملكية ، و مقاصة الإلتزامات و الأصول المالية⁴. وعند عرض الأدوات المالية يجب على وحدات القطاع العام التي تقوم بإصدارها و تصنيفها على التزام مالي أو حق ملكية الذي يعتبر عقد يثبت حصة في أصول المنشأة بعد اقتطاع كل الإلتزامات و ذلك استنادا على جوهر الترتيب التعاقدية للأدوات المالية، حيث تكون الأداة المالية حق ملكية إذا تحقق الشرطان المواليان:

✓ لا تشمل الأداة المالية التزاما تعاقديا؛

✓ إذا كانت أو سيتم تسوية الأداة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المصدرة فإنها تكون:⁵

¹ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص، ص 79 - 80.

² الإتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، الجزء الثاني، 2021، ص411.

³ فرانس فان شايك، مرجع سبق ذكره، ص46.

⁴ الإتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، الجزء الثاني، 2021، ص958.

⁵ الإتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع نفسه، ص963.

- ليست مشتقة ولا تشمل التزاما تعاقديا للمنشأة المصدرة لتوريد عددا متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛
- مشتقة ويتم تسويتها فقط عن طريق مبادلة المنشأة المصدرة بمبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر بعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة به.

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

يهدف هذا المعيار إلى تحديد مبادئ الاعتراف ، إلغاء الاعتراف و قياس الأصول المالية و الالتزامات المالية¹، حيث يتم الاعتراف المبدئي للأصول المالية في بيان المركز المالي عندما تصبح هيئات القطاع العام طرفا في البنود التعاقدية للأدوات والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة من دون أي خصم لتكاليف مختلف عمليات الأدوات المالية .

وتبعا لهذا المعيار، وفي نهاية كل فترة يجب على جهات القطاع العام إعداد تقرير عن الأدلة الموضوعية التي أثرت على انخفاض لقيمة الأصول المالية أو عدم القدرة على تحصيلها، وتحديد قيمة الخسائر الناتجة عنها.²

المعيار رقم (30) (الأدوات المالية "الإفصاحات") :

يعتقد مجلس المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أن مستخدمي البيانات المالية الحكومية بحاجة إلى تلك المعلومات التي تتيح لهم تغير مخاطر الأدوات المالية الصادرة عن وحدات القطاع العام و كيفية إدارتها لهذه المخاطر .

يهدف هذا المعيار إلى حث الهيئات العامة على تقديم إفصاحات تسمح بتقدير ما يلي³:

- ✓ أهمية البيانات المالية للمركز المالي و الأداء المالي للمنشأة ؛
- ✓ طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن البيانات المالية التي تتعرض لها المنشأة أثناء الفترة وفي نهاية فترة إعداد التقارير وكيفية إدارة المنشأة.

¹ فرانس فان شايفك ،مرجع سبق ذكره ،ص48.

² شلال زهير ،مرجع سبق ذكره،ص81.

³ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره ،الجزء الثاني ، 2021،ص1122.

المطلب الرابع: المعايير الأكثر أهمية في إعداد القوائم المالية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق.

من المعايير الأكثر أهمية في إعداد القوائم المالية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق نذكر منها:

المعيار رقم (01) عرض القوائم المالية:

يعتبر هذا المعيار من أهم معايير المحاسبة القطاع العام بحيث يمكن ضمان امكانية المقارنة بين جميع القوائم المالية للمنشأة في الفترات السابقة و البيانات المالية الخاصة للمنشآت الاخرى، ويبين الاعتبارات الكلية الخاصة بعرض القوائم المالية و الإرشادات فيما يخص هيكل القوائم المالية و الحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى القوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق المحاسبي¹، وتشمل القوائم المالية الواجب إعدادها بحسب هذا المعيار ما يلي:²

✓ قائمة المركز المالي؛

✓ قائمة لأداء المالي؛

✓ قائمة التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية؛

✓ قائمة التدفقات النقدية.

كما ينص هذا المعيار على أنه يتعين على الهيئة التي تمثل قوائمها المالية للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الإبلاغ عن هذا الامتثال، ولا ينبغي وصف القوائم المالية بأنها متوافقة مع المعايير إذا لم تلتزم بجميع أحكامها.

المعيار رقم (02) قائمة التدفقات النقدية:

تعتبر قائمة تدفقات الخزينة الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فاعلية إدارة الموارد المالية و استخدامها، و ذلك اعتمادا على عناصر الخزينة و هو المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على الإدارة المالية للمؤسسة، و يعتبر كجدول قيادة في يد القمة الاستراتيجية أي الإدارة العليا التي تتخذ على ضوءها مجموعة من القرارات الهامة، و

¹ نعيجه فهيم، مرجع سبق ذكره، ص35.

² جابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص83.

يهدف إلى إعطاء مستعملي التقارير المالية أداة لتفسير مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال و نظيراتها وكذلك المعلومات حول استخدام السيولة المتاحة للمنشأة.¹

المعيار المحاسبي رقم (12) المخزون:

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، إن المسألة الرئيسية في محاسبة المخزون هي تحديد مبلغ التكلفة الذي يجب أن يعترف به كأصل و يسجل في الميزانية و يرحل حتى يتم الاعتراف بالنواتج المرتبطة به، و يوفر هذا المعيار إرشادات عن الطرق المستخدمة في تقييم المخزون، و ينبغي على المؤسسات التي تقوم بإعداد و عرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق أن تطبق هذا المعيار في المعالجة المحاسبية للمخزون على أساس التكلفة التاريخية باستثناء: العمل قيد الانجاز الناتج عن عقود الإنشاء، الأدوات المالية، الأصول البيولوجية و المتعلقة بالنشاط الزراعي و الإنتاج الزراعي، الخدمات قيد الانجاز.²

المعيار رقم (19) المخصصات، الالتزامات و الخصوم المحتملة:

إن هذا المعيار يهدف إلى تحديد كيفية المعالجة المحاسبة لكل من المخصصات و الخصوم المحتملة و الأصول المحتملة و ضمان أن يتم الإفصاح عن معلومات كافية عنها في الملاحق المرفقة بالقوائم المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها و توقيتها و كميتها، يهدف هذا المعيار إلى ضمان أن يتم التعامل فقط مع الخصوم الحقيقية ضمن القوائم المالي، و يتم استثناء التسجيل المحاسبي للنفقات المستقبلية المخطط لها حتى و لو تم الموافقة عليها من قبل الإدارة.³

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

هذا المعيار يقتضي على ضرورة الإفصاح في التقارير المالية عن معادلة تبين المبالغ المقدرة و المبالغ الفعلية الناتجة عن تنفيذ الميزانية مع ضرورة الإفصاح و تحديد الانحرافات الهامة الناتجة عنها بهدف إظهار و تقييم مستوى الأداء المالي للوحدات الحكومية، و يقدم أيضا هذا المعيار إرشادات حول طريقة الإفصاح عن البيانات

¹ نعيجه فهميم، مرجع سبق ذكره، ص38.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2021، ص 412.

³ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2014، ص 553.

المالية للميزانية و لا تعتبر ملزمة للحكومات من حيث تطبيق نفس الشكل عن طريق تقديم أمثلة على طريقة إعداد الجداول التي تعرض مقارنة بين المبالغ المتوقعة و المبالغ الفعلية للميزانية.¹

المبحث الثالث: نهج التحول إلى أساس الاستحقاق في الجزائر.

استهدفت المديرية العامة للمحاسبة من خلال مشروعها تحولا تدريجيا لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق وسطرت خطة عمل والتي سوف نتطرق إليها في هذا المبحث، بحيث سنتناول في هذا المطلب الأول خطوات التحول إلى أساس الاستحقاق في الجزائر، وفي المطلب الثاني منهج اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر أما في المطلب الثالث سنتناول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المتبناة في الجزائر.

المطلب الأول: خطوات التحول إلى أساس الاستحقاق في الجزائر

قد حددت المديرية العامة للمحاسبة الخطوات التالية في سبيل تحقيق الانتقال المحاسبي المستهدف:²

❖ **تشكيل فريق مشروع متخصص:** يتكون هذا الفريق من مجموعة من الخبراء و الكفاءات الجزائرية كما يمكن التعاون أيضا مع مجموعة من الخبراء الخارجيين في هذا المجال، هذا الفريق ملحق بالمدير العام للمديرية العامة للمحاسبة يرأسه مدير تنفيذي يتمتع بقدرات و مهارات عالية في مجال المحاسبة في القطاع العام.

❖ **تحديد الشروط الأولية اللازمة لتنفيذ الإصلاح:** بعد تشكيل الفريق المشروع سيقوم هذا الفريق بوضع الأرضية اللازمة التي تضمن التحول السلس نحو أساس الاستحقاق:

✓ تدريب أعوان المحاسبة على التوجه الجديد؛

✓ وضع بنية للنظام المحاسبي الجديد؛

✓ تكوين بيئة تقنية حديثة؛

✓ وضع نظام معلومات محاسبي مستقبلي متطور؛

✓ تحديد التغييرات اللازمة؛

✓ تتبع المسارات الواجبة التدقيق.

¹ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص73.

² شتيح أكرم، "أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الأداء المالي الحكومي-دراسة حالة-"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر 2020/2019، ص93.

- ❖ إجراء الدراسات المعمقة اللازمة: سيقوم فريق العمل في هذه الخطوة بما يلي:
 - ✓ إجراء الدراسات الاستشرافية للنتائج المحتملة؛
 - ✓ الاستفادة من التجارب الدولية الناجحة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛
 - ✓ تحديد الإطار التنظيمي الجديد للمحاسبة في القطاع العام؛
 - ✓ تحديد الإجراءات المحاسبية اللازمة؛
 - ✓ تحديد إطار لنظام الصرف؛
 - ✓ نمذجة الرقابة المحاسبية الداخلية؛
 - ✓ تحديد الميزانية الافتتاحية لسنة الأولى لتطبيق أساس الاستحقاق؛
 - ✓ تحديد أعمال نهاية السنة.
- ❖ البدء في نشر فلسفة المحاسبة على أساس الاستحقاق: سيتم خلال هذه الخطوة العمل على نشر ثقافة الاستحقاق على أوسع نطاق و التعريف بمبادئها وقواعدها خاصة أنه توجه جديد للجزائر.
- ❖ تشكيل شبكة داخل المديرية الملحقة للمديرية العامة للمحاسبة على المستوى الدولي الوطني لتنظيم التواصل حول مشروع الإصلاح المحاسبي و متابعة الإجراءات التنفيذية.
- ❖ حوكمة المشروع: خلال هذه المرحلة سيتم حوكمة المشروع عن طريق:
 - ✓ انشاء لجنة استراتيجية برئاسة المدير العام للمحاسبة لتوجيه الإصلاح، و تقييم المخاطر، متابعة تنفيذ المعالم الكبرى للإصلاح؛
 - ✓ تشكيل لجان تنسيق فرعية لإعداد تقارير تفصيلية عن النتائج المحققة و إرسالها للجنة الاستراتيجية.
- ❖ تقدير الاحتياجات الضرورية لمرافقة التغيير: تتضمن الثقافة المالية الجديدة إرادة تغيير غير مسبوق يمكن لجميع الأعمال المنفذة خلال هذه المرحلة التحضيرية أن تغذي الخطة المصاحبة للتغيير التي يجب أن تصاحب تنفيذ الإصلاح.

المطلب الثاني: منهج اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر.

ترى لجنة صياغة مشروع المخطط المحاسبي للدولة أن اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لا يتم بنفس الكيفية لجميع المعايير، وأن المعايير العامة التي تحدد التزامات الإبلاغ أو تتعامل مع المعاملات السيادية لا يمكن تجنبها لأن عدم قبول المبادئ المتعلقة بها يعني رفض تقديم حسابات تفي بمعايير الجودة للمحاسبة على أساس الاستحقاق.¹

ونتناول منهج اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر وفق الجدول التالي:

¹ خيضر خبيطي، مونه يونس، مرجع سبق ذكره، ص107.

الجدول رقم (2-1): منهج اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر

المعايير الخاضعة للتكييف	المعايير التي يحتمل تطبيقها	المعايير التي يمكن الاستغناء عنها
<p>م01: عرض البيانات المالية.</p> <p>م02: بيانات التدفق النقدي.</p> <p>م03: السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.</p> <p>م04: آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.</p> <p>م05: تكاليف الإقراض.</p> <p>م07: الاستثمارات في المنشآت الزميلة.</p> <p>م09: الإيراد من المعاملات التبادلية.</p> <p>م31: معيار الأصول الغير الملموسة.</p> <p>م12: المخزون.</p> <p>م14: الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير.</p> <p>م16: العقارات الاستثمارية.</p> <p>م17: الممتلكات والمصانع والمعدات.</p> <p>م18: تقديم تقارير حول القطاعات.</p> <p>م19: المخصصات والالتزامات.</p> <p>م23: الإيراد من المعاملات غير التبادلية.</p> <p>م24: عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية.</p>	<p>م08: الحصص في مشاريع مشتركة.</p> <p>م11: عقود الإنشاء.</p> <p>م13: عقود الإيجار.</p> <p>م20: الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة.</p> <p>م21: انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد.</p>	<p>م10: التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.</p> <p>م22: الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام.</p> <p>المعيار المتعلق بالأساس النقدي.</p>

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على: بوخالفي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 179.

و فرانس فران شيك، مرجع سبق ذكره، ص 03.

يبين الجدول منهج اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر حيث أن المعايير الخاضعة للتكييف هي معايير خاضعة لتكييف حسب البيئة المحاسبية الجزائرية لكي تتلاءم معها أما المعايير التي يحتمل تطبيقها فهي معايير قد تكون في المستقبل محتمل أن تتكيف مع البيئة المحاسبية الجزائرية، أما المعايير التي يمكن الاستغناء عنها فهي لا تتلاءم ولا يمكن أن تخضع للتكيف ولتتلاءم مع النظام المحاسبي الجزائري.

المطلب الثالث: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المتبناة في الجزائر.

في إطار العمل على عصرنه النظام المحاسبي العمومي الجزائري بما يتماشى و المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة مرجع للمعايير المحاسبية التي تتوافق و الواقع الجزائري، قامت هذه اللجنة بدراسة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و تم اعتماد 17 معيارا حسب الوضع في الجزائر¹، 12 معيارا تم اعتماده من المعايير الدولية، و 05 معايير تم اعتمادها من المعايير الفرنسية والتي وجد أنها ملائمة التطبيق في البيئة الجزائرية²، سنتطرق إليها في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-2): قائمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تبنتها الجزائر.

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
01	عرض البيانات المالية	13	عقود الايجار
02	بيان التدفق النقدي	19	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة
03	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	21	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد
07	الاستثمارات في المنشآت المشتركة	23	الإيرادات من المعاملات غير التبادلية
09	الإيرادات من المعاملات التبادلية	24	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية
12	المخزون	31	الأصول غير ملموسة

المصدر: بوعبادة فتحية، حسياني عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 250.

¹ عبود ميلود، مرجع سبق ذكره، ص 328.

² بوعبادة فتحية، حسياني عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 250.

الجدول رقم (2-3): قائمة المعايير الفرنسية التي تبنتها الجزائر.

اسم المعيار	رقم المعيار
الأعباء	02
الأصول المتداولة	06
الحقوق على الأصول المتداولة	09
مكونات خزانة الدولة	10
الديون والأدوات المالية لأجل	11

المصدر: بوعبادة فتحية، حسياني عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 250.

خلاصة الفصل:

نستخلص من خلال هذا الفصل أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق يعزز الثقة بين مستخدمي القوائم المالية و الحكومية و من شفافية المعلومات المحاسبية و يحد من غموضها و كذلك يحد من الفساد المالي، فالقوائم المالية المستندة على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق تمتاز بالإفصاح التام مما يساهم في اتخاذ القرارات المناسبة و رسم سياسة الدولة، و نظرا لأهمية أساس الاستحقاق فقد قمت المديرية العامة للمحاسبة في الجزائر بتحديد خطوات و منهج لاعتماد و التحول إلى أساس الاستحقاق، و في هذا الإطار قامت الجزائر باعتماد **17** معيار دولي متعلق بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق.

الفصل الثالث:

الإطار المنهجي في الدراسة

تمهيد:

سيتناول هذا الفصل الجزء التطبيقي من الجانب السابق للدراسة و ذلك من أجل جمع الدلائل و زيادة الموثوقية للمعلومات المقدمة في الدراسة، و يعتمد هذا الجانب على أسلوب الدراسة الميدانية و سيتم ذلك من خلال إعداد دليل المقابلة و هو يتكون من مجموعة من الأسئلة موجه لأفراد العينة المختصة بالحاسبة العمومية و أيضا مع من يتعامل مع الواقع الفعلي لمشكلة الدراسة بهدف التعرف على آراءهم و رؤيتهم لإمكانية تبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

- المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة.
- المبحث الثاني: عرض ومناقشة محتوى المقابلات.
- المبحث الثالث: تحليل بيانات الدراسة.

المبحث الأول : الإجراءات المنهجية للدراسة التطبيقية

قبل تحديد بيانات الدراسة و تفسيرها يجب أولاً توضيح كيفية حصولنا على ذلك، أي تحديد كل من المنهجية المتبعة و البيانات بالإضافة إلى تحديد الأدوات المستخدمة لجمع البيانات.

المطلب الأول: المنهجية المتبعة في الدراسة

اعتمدنا في هذه الدراسة نهجاً نوعياً حيث كانت دراسة استكشافية جمعنا منها معلومات نوعية من خلال إجراء مقابلات مع أشخاص لهم علاقة بموضوع البحث، ومن أحد الاعتبارات لاعتمادنا على الأساليب النوعية هو عنوان الدراسة ، حيث أنه موضوع حديث استشرافي ، سوف ندرس امكانية تبني أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية في الجزائر ، من خلال استكشاف وجهات النظر الشخصية للأفراد الذين لهم علاقة بالمحاسبة العمومية و الآفاق المستقبلية لهذه التطورات المحاسبية الدولية الأخيرة ونظراً لمحدودية الدراسات السابقة حول هذا الموضوع ، وأن معظم المعلومات المتاحة غير كافية ، لذا قررنا دعم المعلومات النظرية بمعلومات المستندة من واقع تنظيم المحاسبة العمومية من خلال اختيار عينة مقصودة للدراسة، معتبر أن التحليل النوعي له طبيعة تفسيرية ، مما يتطلب على الباحث تقديم تفسير للأفكار ونتائج البيانات التي تحصل عليها .

المطلب الثاني: بيانات الدراسة.

إن تحديد مجتمع وعينة الدراسة و تقنيات المعاينة فيها، مهم في تحديد مسار ومنهجية البحث، وهذا ما سنقوم بشرحه وتوضيحه في هذا المطلب.

أولاً: مجتمع الدراسة

تمثل مجتمع دراستنا من قبل المؤسسات العمومية وتنفيذ الميزانية العامة للدولة وتشتمل :

- ✓ الرقابة المالية لدى البلديات؛
- ✓ الخزينة العمومية للولاية؛
- ✓ الخزينة العمومية للبلدية.

ثانيا: عينات الدراسة

شمل مجتمع الدراسة العينات التالية :

- ✓ أكاديميين
- ✓ المحاسبين العموميين؛
- ✓ المراقبين الماليين؛
- ✓ مدير فرعي للميزانية.

ثالثا: تقنيات المعاينة

لقد سعينا جاهدين لاختيار العينة سالفة الذكر لأن عدد الأساليب المفضلة للباحثين في هذا النوع من الدراسة قليل مما يضمن الإلمام بآراء متعددة في الإجابة على الاسئلة فبتالي تجنب التكرار في الإجابات . يتم اختيار العينات المقصودة لأن محددات اختيار أفراد العينة في البحث النوعي هو درجة ارتباطهم بموضوع البحث وليس تمثيلهم للمجتمع، لذلك فإن معايير اختيار العينة هي كالتالي:

- ✓ التخصص والعلاقة المباشرة بالموضوع؛
- ✓ الخبرة المهنية؛
- ✓ علاقة العمل والانتساب لنفس العينة؛
- ✓ معظم المستهدفين لديهم خبرة في هذا المجال ويزاولون الدراسة في طور الماستر كما سيساعدنا على التحكم في الموضوع من الناحية النظرية والميدانية .

المطلب الثالث: الأدوات المستخدمة في الدراسة.

استخدمنا في دراستنا المقابلة حيث تم اطلاقنا على مختلف القوانين المتعلقة بالقانون العضوي 15-18، وتم استقبالنا في مكاتب العمل وأثناء فترة المداومة، وستتطرق في الفرع الثاني إلى البرنامج الذي تم استخدامه في دراستنا وهو برنامج تحليل البيانات الكيفية NVIVO.

أولا : المقابلة

تحتل أداة المقابلة موقعا مهما في البحث الاجتماعي وتعتبر واحدة من أكثر الأدوات الأساسية والمستخدمه على نطاق واسع في الدراسات الميدانية، حيث توفر بيانات ومعلومات نوعية من الميدان حول الموضوع المراد دراسته.

1. تعريف المقابلة

تعرف المقابلة على أنها: "لقاء مباشر يجمع ما بين الباحث العلمي وأفراد العينة التي يراها مناسبة من وجهة نظره للحصول على معلومات تخص موضوع البحث العلمي ويتم ذلك بصورة مباشرة دون وسيط وتعد طريقة المقابلة من أكثر أدوات الدراسة صدقا".¹

كما عرفت أيضا على أنها: "وسيلة لتقضي الحقائق و المعلومات باستخدام طريقة منظمة، وتقوم على حوار أو حديث لفظي (شفوي) مباشر بين الباحث والمبحوث".²

و بشكل عام، تعتبر المقابلة العلمية من أدوات البحث العلمي التي يستخدمها الباحث للحصول على معلومات تساعده أو تمكنه من الإجابة على أسئلة بحثه أو اختبار فرضيات دراسته، من أجل طرح مجموعة من الأسئلة التي سبق تحديدها بدقة أو على شكل نقاط، وهذا من قبل الباحث واجابة الباحث.³

مما سبق يمكن القول بأن: "المقابلة هي وسيلة يجمع بها الباحث المعلومات بغرض الحصول على آراء أو معتقدات أو معلومات محددة من الشخص الذي تتم مقابله من أجل استخدامها في بحثه العلمي".

2. أنواع المقابلة:

تنقسم المقابلة إلى عدة أنواع ، أهمها ما يلي :⁴

- **المقابلة العادية:** مقابلة يتم فيها طرح أسئلة بسيطة على الباحث للإجابة عليها بطريقة سلسلة ونخالية من التوتر.
- **المقابلة المعمقة:** في هذه المقابلة يمنح المبحوث الحرية الكاملة للتحدث عن كل ما يتعلق بموضوع المقابلة.
- **المقابلة الموجهة:** وهي مقابلة يختار فيها الباحث عددا من الأسئلة التي تدور حول موضوع معين، وي طرحها مباشرة على المبحوث للحصول على المعلومات التي يريدها.
- **المقابلة المفتوحة:** تكون الأسئلة في هذه المقابلة متسلسلة، ويطلب من المبحوث الإجابة عليها وفق تسلسل محدود.

¹ <https://mobt3ath.com> تاريخ الاطلاع 2023/05/21 الساعة 21:12.

² مسعودة بيطام، "الملاحظة و المقابلة في البحث السوسولوجي"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة قسنطينة 01، العدد 11، الجزائر، 1999، ص122.

³ دليبة دادة، "أثر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية على إتخاذ قرارات منح الإئتمان في البنوك العاملة بالجزائر- دراسة عينة من البنوك العاملة في الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2018/2019، ص79.

⁴ <https://www.bts-academy.com> تاريخ الاطلاع 2023/05/25 الساعة 22:00.

3. مزايا المقابلة

للمقابلة العديد من المزايا ويمكن ايجازها في النقاط التالية:¹

- ✓ طرح الأسئلة بمرونة و شرحها اذ كانت غامضة أو يعيد صياغتها أو تكرارها في حالة صعوبة الفهم؛
- ✓ امكانية التعبير عن المشاعر و الأحاسيس و الأفكار و الآراء؛
- ✓ امكانية مراقبة تعابير الوجه و حركات الجسد للتأكد من صدق البيانات و الانفعالات الخاصة بالمتحدث؛
- ✓ يمكن العودة إلى المتحدث مرة أخرى لاستكمال بعض البيانات و التحقق من محتواها أو الاستفسار عنها.

4. عيوب المقابلة

للمقابلة عيوب تؤثر عليها كأداة لجمع البيانات و المعلومات و من أبرزها ما يلي :

- ✓ يعتمد نجاحها إلى حد كبير على استعداد القائم بإجراء المقابلة للتعاون و تقديم معلومات دقيقة؛
- ✓ من الصعب إجراء مقابلات مع عدد كبير نسبيا من الأفراد، لأن إجراء مقابلة مع فرد واحد يتطلب وقتا طويلا؛
- ✓ صعوبة التقدير الكمي للإجابات أو اخضاعها إلى تحليلات كمية في المقابلات المفتوحة ، لذلك فإن الأنسب هو تحليل البيانات تحليلا كفييا أو نوعيا.

ثانيا: برنامج تحليل البيانات الكيفية NVIVO.

عندما نتحدث عن البرامج المستخدمة في البحث الاجتماعي، يفكر معظم الناس في البرامج المصممة للاستخدام مع البيانات الكمية ، مثل SPSS و SAS التي تستخدم للإنشاء الاحصائيات بمجموعة كبيرة من البيانات الرقمية ومع ذلك فإن الباحثين النوعيين لديهم أيضا العديد من خيارات البرامج المتاحة التي تساعد في تحليل البيانات غير العددية مثل نصوص المحاضرات و الردود على الأسئلة المفتوحة و منشورات وسائل التواصل الاجتماعي و غيرها ،

¹ نوال مجدوب ، خيرة مجدوب، "مزايا طرق جمع البيانات المختلفة و عيوبها و متى يتم استخدام كل منها"، مجلة المسرح في التربية و قضايا المجتمع، العدد الأول(1)، الجزائر، مارس 2017، ص82.

تجعل هذه البرامج الأبحاث أكثر فعالية و منهجية ودقة علمية، و هناك العديد من البرامج المصممة خصيصا لاستخدام البيانات النوعية، و من أشهر البرامج وأكثرها تقييما و بين الباحثين برنامج NVIVO .

1. التعريف ببرنامج تحليل البيانات الكيفية NVIVO

هو عبارة عن حزمة برامج تحليل البيانات النوعية (QDA) التي نحتها شركة QSR International، وقد تم تصميمه للباحثين النوعيين الذين يعملون باستخدام معلومات مبنية على النصوص و/أو الوسائط المتعددة حيث تتطلب مستويات كبيرة من التحليل على كميات صغيرة أو كبيرة من البيانات.¹

يعرف أيضا هذا البرنامج بأنه يهدف إلى دعم أساليب البحث الكيفي و المختلط مثل: المقابلات، والمناقشات الجماعية، والوثائق، وملفات الصوت والفيديوهات، والشبكات بالإضافة إلى ذلك فإن هذا البرنامج لديه امكانية دمج أنواع مختلفة من الأشكال مثل: جداول البيانات النصية ونصوص الـPDF والصور، ومسارات الصوت والفيديو.²

2. مقاربات التحليل الكيفي

حدد كل من الباحث Bernard Fallery و Florence Rodhain أربعة مقاربات أساسية قد يلجأ إليها الباحث في تحليله للنص (التحليل الكيفي)، وتمثل في ما يلي : المقاربة المعجمية، المقاربة اللغوية، المقاربة الموضوعية، الخرائط المعرفية، وذلك على النحو التالي:³

✓ **المقاربة المعجمية:** تهدف إلى وصف ما نتحدث عنه، بحيث أنه يعتمد على احصائيات التردد (تكرار أثر المفردات) والتشابه بين الكلمات المستخدمة.

✓ **المقاربة اللغوية:** هدفها وصف كيف نتحدث، لأنه يسمح بإدراك مستويين مختلفين من الخطاب، وليس فقط الانحراف و الترتيب النحوي (من قال "ماذا؟")، ولكن أيضا مطابقة الدلالات بطريقة عملية.

¹ <https://economics.blogspot.com> تاريخ الاطلاع 2023 /05/26 الساعة 19:23.

² دليلة دادة، مرجع سبق ذكره، ص77.

³ خليل شرقي، "دور إدارة الجودة الشاملة في تحسين أداء مؤسسات التعليم العالي- دراسة لآراء عينة من الأساتذة في كليات الاقتصاد بالجامعات الجزائرية-"، أطروحة دكتوراه طور ثالث، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2016، ص220.

- ✓ **المقاربة الموضوعية:** وهدفها تفسير المحتوى حيث تعتمد على قراءة الوثيقة جزء بجزء لتحديد المحتوى، وهذا من خلال ترميزه وفقاً لفئات يمكن فهمها وتفسير محتواها.
- ✓ **الخرائط المعرفية:** تهدف هذه الخرائط المعرفية إلى بناء فكرة محددة، وذلك من خلال رسم تخطيطي للأفكار والعلاقات بين هذه الأفكار، وهو تمثيل مادي للتصورات الذهنية لموضوع واحد أو أكثر في لحظة معينة.

ومع ذلك فإن برنامج NVIVO يسمح باستخدام خيارات أو مناهج مختلفة في التحليل النوعي لنتائج المقابلات، حيث أنه يعطي إحصائيات أو تكراراً لجميع المفردات المستخدمة في كل مقابلة على حدة (المقاربة المعجمية)، كما أنه يتيح ربط مقابلتين مختلفتين ودلالتهما وحساب معامل الارتباط بينهما (المقاربة اللغوية)، كما يتيح استخراج الخرائط أو الرسوم البيانية التي تربط التصورات المختلفة في مقابلات مختلفة بمصطلح واحد (الخرائط المعرفية)، كما يسمح بتفصيل المقابلات في تحديد الفئات أو الأسئلة واستخراج البيانات عنها (المقاربة الموضوعية). نظراً لأن البرنامج يسمح بكل هذا فإن الأساليب المختلفة التي سنستخدمها في الدراسة من أجل التعمق في التحليل الكيفي.¹

3. خطوات استخدام برنامج تحليل البيانات NVIVO

للوصول إلى تحليل البيانات الكيفية لدليل المقابلة هناك ثلاث خطوات إجرائية يجب اتباعها:²

- ✓ **استيراد البيانات:** هذه الخطوة تتمثل في إدخال مختلف البيانات لتصبح مصادر داخلية في هذا البرنامج، حيث يتم إدخال بيانات دليل المقابلة بشكل Word.
- ✓ **ترميز البيانات:** تتمثل هذه الخطوة في تشكيل عقد حول المفاهيم الأساسية المتعلقة بالدراسة ونقل ما ورد في المصادر المختلفة حول كل عقدة.
- ✓ **استخراج النتائج وتحليلها:** تتمثل هذه الخطوة في استخراج جملة من النتائج حول مختلف المصادر والعقد باستخدام أدوات برنامج NVIVO ثم تحليلها، وفي الدراسة سيتم التركيز على النتائج التي تعطي إحصاءات كمية حول مختلف البيانات.

¹ دليلة دادة، مرجع سبق ذكره، ص78.

² خليل شرقي، السعيد بريكة، "المقاربات الكمية في التحليل الكيفي لبيانات دليل المقابلة باستخدام برنامج NVIVO- دراسة حول القيادة الحكيمة لبعض مسؤولي مؤسسة كوندور-"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، ISSN: 2352_9822 العدد الخامس، جوان 2016، ص103.

المبحث الثاني: عرض و مناقشة محتوى المقابلات في ميدان الدراسة.

سنستطرق في هذا المبحث إلى مناخ و عرض مضمون المقابلات التي أجريت في الدراسة و مناقشتها و كذلك سنتناول تحليل بيانات المقابلات و نتائج تحقق الفرضيات.

المطلب الأول: مناخ المقابلات

لقد تمت المقابلة مع كل من الأكاديميين و المهنيين في مجال المحاسبة على القطاع العام و ذلك من أجل إعطاء مصداقية أكبر للبحث، سنلخص مجريات هذه المقابلات في الجدولين التاليين:

الجدول رقم (3-1): مناخ المقابلات مع الأكاديميين

الأكاديميين	تاريخ و مدة المقابلة	ظروف إجراء المقابلة	نتائج المقابلة
السيد: أستاذ محاضر - أ - المؤهل العلمي: دكتوراه. التخصص: محاسبة و مالية. الخبرة: 12 سنة. المؤسسة المستخدمة: جامعة سوق أهراس.	لقد أجريت المقابلة بتاريخ: 2023/05/10 الساعة من: 14:15 إلى: 15:00 المدة: خمسة و أربعون دقيقة. مكان المقابلة: قاعة الأساتذة.	تم شكر الأستاذ لمنحه الوقت لمساعدتنا في البحث العلمي و إجراء المقابلة معه و الإجابة عن الأسئلة.	تم من خلال المقابلة التعرف على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري لتبني هذه المعايير و التعرف على أهم متطلبات تطبيق معايير IPSAS.
السيدة: أستاذة محاضرة - ب - المؤهل العلمي: دكتوراه الخبرة: 10 سنوات المؤسسة المستخدمة: جامعة سوق أهراس	لقد أجريت المقابلة بتاريخ: 2023/05/10 الساعة من: 15:00 إلى: 16:00 المدة: ساعة. مكان المقابلة: قاعة الأساتذة.	الشكر للأستاذة على توجيهنا لأسئلة دليل المقابلة وأفادتنا بمعلومات و خطوات تحليل المقابلة.	توصلنا من خلال المقابلة أنه من أجل تبني معايير محاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق يجب توفر المتطلبات اللازمة و إزالة جميع المعوقات و التحديات من أجل التطبيق الجيد و السلس لها.
السيد: أستاذ محاضر - أ -	لقد أجريت المقابلة بتاريخ	تم الاتصال بالمستجوب و تحديد موعد المقابلة، و تم	تم تعريف معايير IPSAS و التعرف على القانون العضوي

<p>15/18 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية و التي بدأ تطبيقه في 2023/01/01 و توصلنا إلى أن هذا القانون هو من ضمن الإصلاحات التي اعتمدت عليها الجزائر لإصلاح نظام المحاسبة ليتطابق مع تبني معايير IPSAS.</p>	<p>طرح الأسئلة على الأستاذ و مناقشتها.</p>	<p>2023/05/11 الساعة: من 09:00 إلى: 09:45 المدة: خمسة و أربعون دقيقة. مكان المقابلة: المكتبة المركزية.</p>	<p>المؤهل العلمي: دكتوراه. التخصص: محاسبة و مالية. الخبرة: 23 سنة. المؤسسة المستخدمة: جامعة سوق أهراس.</p>
--	--	--	--

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج المقابلات

الجدول رقم (3-2) : مناخ المقابلات مع المهنيين

نتائج المقابلة	ظروف إجراء المقابلة	تاريخ و مدة المقابلة	المهنيين
الخزينة العمومية لولاية سوق أهراس			
<p>توصلنا من خلال هذه المقابلة إلى أن الجزائر في ظل إصلاحها لنظام المحاسبي لم تتخلى على الأساس النقدي و التحول الكلي إلى أساس الاستحقاق فلقد تبنت أساس الاستحقاق في الجانب المحاسباتي و احتفظت بالأساس النقدي في الجانب الميزانياتي</p>	<p>تمت المقابلة بعد التوسط من طرف أمين الخزينة البلدي و تحديد موعد مسبق و تم إجراء المقابلة و شكره على حسن استقباله و منحنا وقته في إثراء البحث بالرغم من التزاماته.</p>	<p>لقد أجريت المقابلة بتاريخ 2023/05/14 الساعة: من 14:00 إلى 15:30 المدة: ساعة و نصف. مكان المقابلة: خزينة الولاية.</p>	<p>السيد: وكيل المفوض. المؤهل العلمي: ماستر. التخصص: محاسبة و تدقيق. الخبرة: 15 سنة.</p>
الخزينة العمومية لبلدية سوق أهراس			
<p>لقد تم التعريف</p>	<p>الشكر للسيد أمين الخزينة</p>	<p>لقد أجريت المقابلة بتاريخ:</p>	<p>السيد: أمين الخزينة.</p>

<p>بالموضوع و شرح محاور دليل المقابلة و خاصة وأن الموضوع جديد و قد تم التعريف بمعايير IPSAS و شرح القانون العضوي 15/18 المتعلق بقوانين المالية حيث تم إسقاط موارده على محتوى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و هو الخطوة الأولى في إطار إصلاح المنظومة المالية و الهدف منه هو الإصلاح الميزانياتي بما يتكيف مع معايير IPSAS وفق أساس الاستحقاق.</p>	<p>البلدي لقبوله اجراء العديد من المقابلات التي أفادتنا بشرح موضوع دراستنا والإلمام بالنقاط و الجوانب التي تمس محور المذكرة، بما فيها المقابلة الأخيرة التي تمت فيها الإجابة عن أسئلة المقابلة.</p>	<p>2023/05/21 الساعة: من 09:07 إلى 10:15 المدة: ساعة و ثمانية دقائق. مكان المقابلة: مقر الخزينة.</p>	<p>المؤهل العلمي: مهندس دولة. التخصص: تسيير مالي. الخبرة: 20 سنة.</p>
<p>من خلال هذه المقابلة تم التوصل إلى أن الجزائر لا تتمكن من تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق و ذلك لأن النظام المحاسبي المطبق حاليا غير ملائم و غير</p>	<p>تم الاتصال بالمستجوب و تحديد موعد مسبق، تم الاجابة عن اسئلة المقابلة و تزويدنا بالمعلومات الكافية .</p>	<p>لقد أجريت المقابلة بتاريخ: 2023/05/21 الساعة: من 10:30 إلى 11:38 المدة: ساعة و ثمانية و دقائق. مكان المقابلة: مقر الخزينة.</p>	<p>السيدة: مفتش رئيس للخزينة و المحاسبة و التأمينات. المؤهل العلمي: ماستر. التخصص: محاسبة و تدقيق. الخبرة: 8 سنوات.</p>

جاهز بشكل كبير لتبنيها.			
الرقابة المالية لدى البلدية			
تم التوصل من خلال هذه المقابلة إلى أن الجزائر من أجل تبنيها لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق يجب توفير عدة متطلبات من أهمها: إصلاح نظام المحاسبة، وجود الإدارة السياسية، تأهيل العاملين في القطاع العام و أيضا توفير نظام معلومات كفاء يتلاءم مع تطبيق هذه المعايير.	تم اجراء المقابلة دون تحديد موعد مسبق ، ونوجه له الشكر على منحه لنا البعض من وقته.	لقد أجريت المقابلة بتاريخ: 2023/05/21 الساعة: من 13:30 إلى 14:30 المدة: ساعة. مكان المقابلة: مقر العمل.	السيد: مراقب مالي. المؤهل العلمي: ماجستير. التخصص: محاسبة و جباية. الخبرة: 15 سنة.
المديرية الفرعية للميزانية و المحاسبة جامعة سوق أهراس			
توصلنا إلى أن الجزائر سعت إلى إصلاح النظام المحاسبي لتتكيف مع تطبيق معايير IPSAS وفق أساس الاستحقاق فأصلحت النظام الميزانياتي الذي هو عملية هيكلية و مستمرة، فالنظام الميزانياتي المطبق	تم اجراء المقابلة مع المدير الفرعي للميزانية والمحاسبة بالجامعة التي ندرس فيها، طرحت عليه أسئلة المقابلة و تم الاجابة عليها باختصار.	لقد أجريت المقابلة بتاريخ: 2023/05/22 الساعة: من 09:06 إلى 10:00 المدة: أربعة و خمسون دقيقة. مكان المقابلة: مقر العمل.	السيد: مدير فرعي للميزانية. المؤهل العلمي: ليسانس. التخصص: محاسبة و مالية. الخبرة: 13 سنة.

<p>في 2023/01/01 متمحور على النتائج ووفق البرامج يعزز من الشفافية و المسائلة في الإنفاق الحكومي</p>			
---	--	--	--

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج المقابلات

المطلب الثاني: عرض و مناقشة محتوى المقابلات

سنقدم عرض عام للإجابات عن أسئلة المقابلة ليتم لاحقا تحليلها بناء على مخرجات برنامج NVIVO.

1- عرض و مناقشة نتائج السؤال الأول:

تمت صياغة السؤال الأول من دليل المقابلة كالآتي:

" هل أنتم على دراية بوجود معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS التي تطالب بالانتقال إلى أساس

الاستحقاق؟، ما هو مفهومكم لهذه المعايير؟ "

لقد تم إجراء العديد من المقابلات إلا أنها باءت بالفشل و ذلك لأن المستجوبين ليست لديهم معرفة و دراية بوجود هذه المعايير لذلك لم يتم استكمال المقابلة لتزويدنا بالمعلومات الصحيحة و الدقيقة، فقد أخذنا بعين الاعتبار إجابات المستجوبين الذين لهم دراية بهذه المعايير.

لقد تعددت إجابات المستجوبين حول تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلا أنها تقاربت و توافقت على أنها: " مجموعة من المعايير التي تحكم و تضبط تطبيق المحاسبة في هيئات القطاع العام و التي توحد الممارسات المحاسبية في مختلف دول العالم في القطاع العام، و هي صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ISBPSA ".

2- عرض و مناقشة نتائج السؤال الثاني:

تمت صياغة السؤال الثاني في المقابلة كالآتي:

" هل النظام المحاسبي المطبق حاليا ملائم لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟ "

يهدف هذا السؤال إلى معرفة مدى ملائمة النظام المحاسبي الجزائري الحالي مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق، حيث نرى أن 90% من المستجوبين يرون أن النظام المحاسبي المطبق حاليا غير

ملائم لتطبيق هذه المعايير في حين 10% منهم يرون أن النظام المحاسبي الحالي يلائم تطبيق هذه المعايير، فمثلا مفتش رئيس الخزينة و محاسبة التأمينات قالت: " النظام المحاسبي المطبق حاليا غير ملائم و غير جاهز و بشكل كبير لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق، لذا على وزارة المالية بناء استراتيجية مستقبلية لتكييف البيئة الجزائرية بما يتوافق مع البيئة العالمية " في حين خالفها الأستاذ محاضر "أ" حيث قال: " إن النظام المحاسبي المطبق حاليا ملائم لتبني معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الاستحقاق و كان ذلك منذ تطبيق القانون العضوي 15/18 المتعلق بقوانين المالية تكون وزارة المالية قد هيئة نظامها لتكيف مع معايير IPSAS ".

3- عرض و مناقشة نتائج السؤال الثالث:

تمت صياغة السؤال الثالث من المقابلة كالآتي:

" ماهي متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق في الجزائر؟ "

فقد تنوعت إجابات المستجوبين حول متطلبات تطبيق هذه المعايير، و تتمثل في النقاط التالية:

✓ ضرورة تحسين القانون المنظم للمحاسبة العمومية و إدخال تعديلات حوا أليات عمله وفق أساس الاستحقاق.

✓ توفير بيئة محاسبية ملائمة؛

✓ إصلاح الجانب القانوني و التقني لنظام المحاسبة العمومية؛

✓ تحديث الإدارة العمومية و رقميتها؛

✓ وضع خارطة طريق واضحة لإنجاز مشروع التحول؛

✓ تأهيل و تدريب العاملين بالقطاع العام؛

✓ الدعم و المساندة السياسية من متخذي القرارات.

4- عرض و مناقشة نتائج السؤال الرابع:

تمت صياغة السؤال الرابع من المقابلة كالآتي:

" في اعتقادك هل القائمين على المحاسبة بالقطاع العمومي لهم المهارات الكافية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية

للقطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق؟ "

فقد اختلفت آراء المستجوبين حول ما إذا كان القائمين على المحاسبة بالقطاع العمومي لهم المهارات الكافية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق، حيث نرى أن 75% من

المستجوبين يرون أن القائمين على المحاسبة بالقطاع العمومي لهم المهارات الكافية لتطبيق هذه المعايير، أما 25% فمن وجهة نظرهم القائمين على المحاسبة بالقطاع العمومي ليست لديهم المهارات الكافية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، فمثلا المراقب المالي قال: " إن القائمين على المحاسبة بالقطاع العمومي يملكون المهارات الكافية لتطبيق هذه المعايير ".

أما الأستاذ محاضر "أ" فقد خالفه الأمر حيث قال: " لا توجد لهم المهارات الكافية لتطبيق هذه المعايير لذلك يجب تكوينهم من الناحية العلمية و من الناحية التطبيقية".

5- عرض و مناقشة نتائج السؤال الخامس:

تمت صياغة السؤال الخامس من المقابلة كالتالي:

" هل الاطار المسير في المؤسسات الجزائرية قادر على الانتقال من النظام النقدي إلى نظام الاستحقاق؟ " نرى أن 63% من المستجوبين يرون أن الإطار المسير في المؤسسات العمومية غير قادر على الانتقال من النظام النقدي إلى نظام الاستحقاق، أما 37% منهم فيرون أن الاطار المسير في المؤسسات العمومية الجزائرية لديه القدرة الكافية للانتقال من النظام النقدي لنظام الاستحقاق، فمثلا الوكيل المفوض قال: " إن الاطار المسير قادر على الانتقال من النظام النقدي إلى نظام الاستحقاق و ذلك لامتلاكه المهارات و المؤهلات الكافية " أما الأستاذ محاضر "أ" فقد خالفه الرأي حيث قال: " في الوقت الحالي الاطار المسير في المؤسسة العمومية الجزائرية غير قادر على الانتقال من النظام النقدي إلى نظام الاستحقاق و ذلك لكونه غير مؤهل نظرا لاقتران التكوينات على الاطارات المهمة ".

6- عرض و مناقشة نتائج السؤال السادس:

تمت صياغة السؤال السادس من المقابلة كالاتي:

" في اعتقادك ماهي أسباب التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق؟ "

لقد اتفق المستجوبين على الإجابات التالية :

- ✓ توحيد الممارسات المحاسبية؛
- ✓ إصلاح نظام المحاسبة العمومية؛
- ✓ قصور في الأساس النقدي؛
- ✓ فجوة كبيرة بين الإيرادات و النفقات العمومية و بالتالي الأساس النقدي الذي تقوم عليه الميزانية غير صحيح؛
- ✓ توحيد الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي.

7- عرض و مناقشة نتائج السؤال السابع:

تم صياغة السؤال السابع من المقابلة كالآتي:

" هل سعت المؤسسات العمومية إلى تكوين القائمين على المحاسبة بالقطاع العمومي؟ "

نرى أن 63% من المستجوبين كانت إجاباتهم بأنه سعت المؤسسات العمومية إلى تكوين القائمين على المحاسبة بالقطاع العموميين في حين كانت إجابات 37% من المستجوبين بأن المؤسسات العمومية لم تسعى إلى تكوين القائمين على المحاسبة بالقطاع العمومي.

فمثلا الأستاذة محاضرة "ب" قالت: " بالفعل كانت هناك محاولات خاصة في مجال التسيير الميزانياتي خاصة فئة الموظفين على الرقابة".

في حين خالفها الأمر أمين الخزينة حيث قال: " لم تسعى المؤسسات العمومية إلى تكوين القائمين على المحاسبة في القطاع العمومي".

8- عرض و مناقشة نتائج السؤال الثامن:

تم صياغة السؤال الثامن من المقابلة كالآتي:

" هل كانت هناك مقدمات لتطبيق هذا المبدأ (ندوات، ملتقيات....)؟ "

قد كانت إجابة المستجوبين كل حسب إطلاعاته و معرفته فنجد 63% كانت إجاباتهم بأنه هناك عدة ندوات و مقابلات لتطبيق هذا المبدأ، في حين إجابة 37% منهم كانت بأنه لا توجد مقدمات لتطبيق هذا المبدأ.

9- عرض و مناقشة نتائج السؤال التاسع:

تم صياغة السؤال التاسع من المقابلة كالآتي:

" هل لديكم نظام معلومات كفاء في استقبال هذه المعايير و تطبيقها؟ "

لقد توافقت الاجابات على أن نظام المعلومات المستعمل في الهيئات العمومية غير كفاء لاستقبال هذه المعايير، فمثلا الوكيل المفوض قال: " لا يوجد نظام معلومات كفاء إلا أنه بصدد إعداد نظام معلومات يتلاءم مع تطبيق أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام".

10- عرض و مناقشة نتائج السؤال العاشر:

تم صياغة السؤال العاشر من المقابلة كالآتي:

" من الخطوات الأولى في إصلاح نظام المحاسبة العمومية و تطويرها هو الإصلاح الميزانياتي، فهل سعت الجزائر في ظل إصلاحها و محاولتها لتطوير ميزانيتها ؟ "

من خلال إجابات المستجوبين يتبين أنه هناك توافق في آراءهم و لم يرد أي اختلاف بينهم في هذه النقطة فقد اتفقوا على أن الجزائر في ظل إصلاح نظامها المحاسبي سعت إلى إصلاح ميزانيتها و ذلك من خلال القانون العضوي 15/18 المتعلق بقوانين المالية.

11- عرض و مناقشة نتائج السؤال الحادي عشر:

تمت صياغة السؤال الحادي عشر من المقابلة كالآتي:

" في اعتقادك هل من المتوقع أن يستمر الإصلاح الميزانياتي في الجزائر في المستقبل لتحسين الأداء المالي الحكومي؟ "

هناك توافق في إجابات المستجوبين و لم يرد هناك أي اختلاف بينهم فقد اتفق المستجوبين على أن الإصلاح الميزانياتي في الجزائر في المستقبل لتحسين الأداء الحكومي.

12- عرض و مناقشة نتائج السؤال الثاني عشر:

تمت صياغة السؤال الثاني عشر كالآتي:

" في اعتقادك هل تبني نظام ميزانياتي متمحور على النتائج و وفق البرامج يعزز من الشفافية و المساءلة في الإنفاق الحكومي؟ "

لقد اتفق جميع المستجوبين على أن تبني نظام ميزانياتي متمحور على النتائج و وفق البرامج يعزز من الشفافية و المساءلة في الإنفاق الحكومي، فمثلا المدير الفرعي للميزانية و المحاسبة قال: " نعم فالقانون العضوي 15/18 المتعلق بقوانين المالية قد جاء لتعزيز الشفافية و المساءلة في الإنفاق الحكومي."

13- عرض و مناقشة نتائج السؤال الثالث عشر:

تمت صياغة السؤال الثالث عشر من المقابلة كالآتي:

" حسب رأيك هل تتمكن المؤسسات العمومية الجزائرية من تبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟ "

كانت إجابات المستجوبين مختلفة فنرى أن 50% منهم من وجهة نظرهم تتمكن المؤسسات العمومية من تبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، في حين 50% الآخرين كانت إجاباتهم بأن المؤسسات العمومية لم تتمكن من تبني هذه المعايير وفق أساس الاستحقاق، فمثلا نرى أن الأستاذ "أ" قال: " نعم تتمكن المؤسسات العمومية الجزائرية من تبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و ذلك إذا توفرت الإرادة السياسية من جهة و ضبط مشروع تحول محكم من جهة أخرى " .

أما أمين الخزينة فقد خالفه الأمر فقال: " لا تتمكن المؤسسات العمومية من تبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام " .

14- عرض و مناقشة نتائج السؤال الرابع عشر:

تمت صياغة السؤال الرابع عشر من المقابلة كالآتي:

" في اعتقادك ما هي المعوقات التي تحول دون الانتقال إلى المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق في القطاع العمومي؟ "

لقد اتفق المستجوبين على النقاط التالية:

- ✓ تباين الأنشطة العمومية و تفرعها و كثرتها يؤدي إلى الصعوبة في التبني؛
- ✓ عدم الاستعداد اللازم؛
- ✓ اعتبار الانتقال مهنة المحاسبين فقط؛
- ✓ لا توجد سلطة مخولة لإعطاء قيمة محاسبية؛
- ✓ غياب نظام معلوماتي فعال؛
- ✓ عدم توفر الإرادة السياسية اللازمة؛
- ✓ عدم ملائمة التشريعات المالية و المحاسبية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

15- عرض و مناقشة نتائج السؤال الخامس عشر:

تمت صياغة السؤال الخامس عشر من المقابلة كالآتي:

" ماهي مقترحاتك لتعزيز الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العمومي؟ "

لقد اتفق المستجوبين على النقاط التالية:

- ✓ تطبيق أساس الاستحقاق في بعض المؤسسات و اعتباره نموذج لنقل التجارب؛

- ✓ تحديث و عصرنة البيئة المحاسبية؛
- ✓ الزامية إجراء دورات تكوينية و تدريبية مكثفة؛
- ✓ توفر الإرادة السياسية؛
- ✓ توفير نظام معلومات كفاء؛
- ✓ ضبط مشروع تحول محكم.

المبحث الثالث: تحليل بيانات الدراسة.

بعد أن قدمنا المحتوى العام للمقابلات وبعد مقارنة الإجابات، وتحديد نقاط الاتفاق و الاختلاف بينها في كل سؤال، سنقوم في هذا المبحث على مقارنة بين نتائج المقابلات بنتائج التحليل النصي والكيفي لمخرجات برنامج NVIVO كما سنقوم بإثبات فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: نتائج البيانات وتحليلها ببرنامج NVIVO

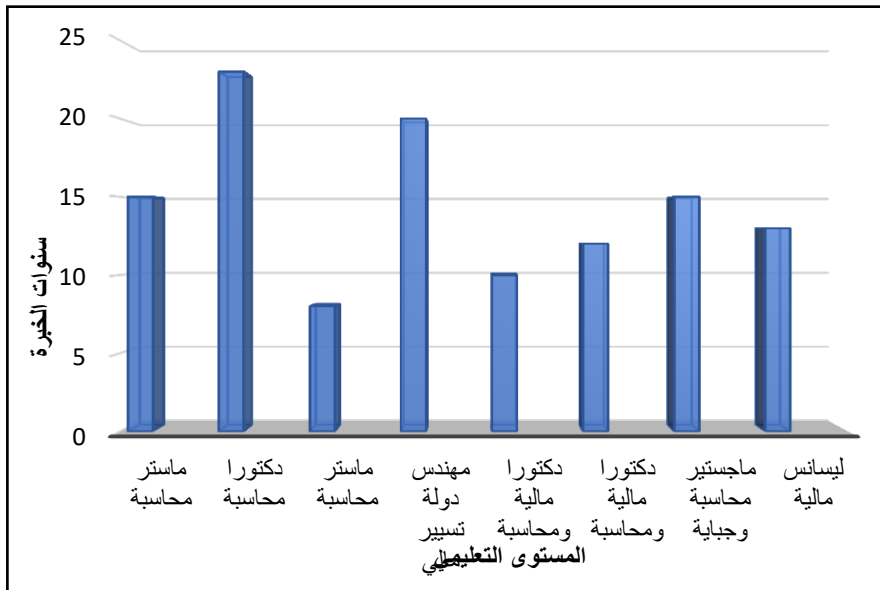
في هذه الدراسة تم الاعتماد على عينة قصدية تتمثل في مجموعة من الخبراء بولاية سواق أهراس، حيث أجريت المقابلة مع ثمان خبراء مختصين في مجال المحاسبة، والجدول الآتي يوضح خصائص عينة الدراسة:

الجدول رقم (3-3): عينة الدراسة

سنوات الخبرة	المستوى التعليمي	الصفة
15 سنة	ماستر محاسبة	وكيل مفوض بالخزينة العمومية
23 سنة	دكتوراه محاسبة ومالية	أستاذ محاضر
8 سنوات	ماستر محاسبة	مفتش رئيس للخزينة والمحاسبة والتأمينات
20 سنة	مهندس دولة تسيير مالي	أمين خزينة بلدي
10 سنوات	دكتوراه مالية ومحاسبة	أستاذ محاضر
12 سنة	دكتوراه محاسبة ومالية	أستاذ محاضر
15 سنة	ماجستير محاسبة وجباية	مراقب مالي
13 سنة	ليسانس مالية	مدير فرعي للميزانية
08 خبراء		المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين على مخرجات المقابلة

الشكل رقم (01): التمثيل البياني لخاصية المستوى التعليمي مع سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على برنامج EXCEL 2010

الشكل رقم (02): التمثيل البياني لخاصية الصفة مع سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على برنامج EXCEL 2010

من الجدول أعلاه يظهر لنا أن عينة الدراسة تتكون من ثمان خبراء مختصين في مجال المحاسبة ويشغلون مناصب متنوعة بولاية سوق أهراس فمنهم أساتذة جامعيون وإطارات بمؤسسات عمومية، كما أن أفراد العينة يتمتعون

بمستوى تعليمي جامعي جيد (ليسانس، ماجستير ودكتوراه) مما يسمح لهم بفهم واستيعاب الظاهرة محل الدراسة بالإضافة إلى خبرتهم الطويلة بالمؤسسة والتي تراوحت بين 8 سنوات و23 سنة وهو ما يخولهم لأن يكونوا خبراء في مجال تخصصهم كما أنهم يلمون بمختلف القضايا المتعلقة بالحاسبة.

تحليل نتائج الدراسة:

يتم في هذا المحور مناقشة نتائج التحليل الكيفية للمقابلات التي تم إجراؤها مع عينة من الإطارات المختصين في مجال المحاسبة بولاية سوق أهراس والتي تم استخراجها بالاعتماد على برنامج NVIVO، وتبرز النتائج من خلال أربع مقاربات أساسية هي: المقاربة المعجمية، المقاربة اللغوية، المقاربة الموضوعية والخرائط المعرفية.

أولاً: المقاربة المعجمية:

تهدف المقاربة المعجمية إلى وصف عما تحدث عنه المستجوبين فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة والمتمثلة أساساً في إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية في الجزائر من خلال تحديد المصطلحات الأكثر تكراراً في المقابلات؛ حيث تستند إلى الإحصاء الترددي والتشابه بين الكلمات المستخدمة، وقد تم استخراج الإحصاء الترددي لـ 101 كلمة مرادة والتي يفوق عدد أحرفها 3 أحرف بالاعتماد على برنامج NVIVO10، واخترنا منها الكلمات الدالة على موضوع الدراسة، والجدول الآتي يوضح المصطلحات الأكثر تكراراً حسب مصادر الدراسة:

الجدول رقم (3-4): تردد المصطلحات الأساسية في الدراسة

التكرارات	المصطلحات والمصطلحات المتشابهة
77	العام - العمومية - العمومي
61	الحاسبة - المحاسبية - المحاسبي
48	معايير - المعايير
48	القطاع - للقطاع - بالقطاع
46	تطبيق - لتطبيق - تبني - لتبني
40	نظام - النظام
25	القائمين - المسير - البشري - العاملين

24	الاستحقاق
23	الدولية
23	الجزائر - الجزائرية - الدولة
21	المؤسسات
19	أساس - الأساس
19	الإصلاح - إصلاح
17	القانون - بقوانين
17	معلومات - المعلومات
15	المالية
14	الميزانياتي
14	تكوين
14	الانتقال - التحول
14	تأهيل - تحديث - تطوير
13	النقدي
7	البرامج
7	الأداء
6	الممارسات
6	المهارات

المصدر: مخرجات برنامج NVIVO

يظهر الجدول أعلاه المصطلحات التي تكررت بكثرة حسب نتائج برنامج NVIVO، حيث يتبين من خلال تردد المصطلحات أن إجابة أفراد العينة المبحوثة من إطارات ولاية سوق أهراس معبرة عن الظاهرة المدروسة من ناحيتين اثنتين الأولى وتمثل في وجود مصطلحات تكررت بترددات كبيرة مما يدل على أهميتها بالنسبة للخبراء وكذلك علاقتها بموضوع الدراسة حيث تعكس جل المصطلحات المتغيرات الأساسية للدراسة والتي يقدر عددها بـ 618 مصطلحا من إجمالي المصطلحات المستعملة في الإجابة على المقابلات.

أما الثانية فتظهر من خلال تماثل المصطلحات المستخدمة وتقاربها حيث استخدمت مثلا "العام، العمومي، العمومية". بمعنى واحد، وأيضا "القائمين، المسير، البشري، العاملين". بمعنى واحد وهذا ما يدل على تنوع استخدام هذه المصطلحات حسب الإجابة عن كل سؤال من طرف كل خبير من الخبراء، وهذا التنوع في استخدام المصطلحات يدل على أن المقابلة التي أجريت مع الخبراء ركزت على مضامين الدراسة ومصطلحاتها.

من خلال مراجعة نتائج الجدول أعلاه ومن دون الرجوع إلى المقابلات التي أجريت مع عينة الخبراء نصل إلى نتيجة أساسية مفادها أن مضمون حديث الباحثين تفصح عنه تكرارات الكلمات والمصطلحات حسب أهميتها بالنسبة للخبراء والذين ركزوا في حديثهم على موضوع إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالمؤسسات العمومية في الجزائر.

وحسب وجهة نظر الخبراء فإنه توجد إمكانية لتبني (المصطلح الذي تكرر 46 مرة) أساس (المصطلح الذي تكرر 19 مرة) الاستحقاق (المصطلح الذي تكرر 24 مرة) وفقا لمعايير (المصطلح الذي تكرر 48 مرة) المحاسبة (المصطلح الذي تكرر 61 مرة) الدولية (المصطلح الذي تكرر 23 مرة) بمؤسسات (المصطلح الذي تكرر 21 مرة) القطاع (المصطلح الذي تكرر 48 مرة) العمومي (المصطلح الذي تكرر 77 مرة) في الجزائر (المصطلح الذي تكرر 24 مرة)، إلا أن تبني وتطبيق تلك المعايير تتطلب الانتقال والتحول (المصطلح الذي تكرر 14 مرة) من نظام (المصطلح الذي تكرر 40 مرة) يعتمد على الأساس النقدي (المصطلح الذي تكرر 13 مرة) إلى نظام قائم على أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى إجراء الإصلاحات (المصطلح الذي تكرر 19 مرة) اللازمة لذلك لا سيما ما تعلق منها بالجانب القانوني (المصطلح الذي تكرر 17 مرة) وتأهيل (المصطلح الذي تكرر 1 مرة) وتكوين (المصطلح الذي تكرر 14 مرة) المورد البشري (المصطلح الذي تكرر 25 مرة) القائم على ذلك من خلال تنمية مهاراته (المصطلح الذي تكرر 6 مرات).

ويمكن الاستدلال أيضا على تكرار الكلمات بشكل سحابة الكلمات التي هي من مخرجات برنامج التحليل

النوعي NVIVO10، وذلك كما يأتي:

الشكل رقم (03): سحابة الكلمات للمصادر



المصدر: مخرجات برنامج NVIVO

تمثل سحابة الكلمات أحد أدوات المقاربة المعجمية التي تحدد الموضوع الذي تحدث عنه الباحثين، وذلك من خلال أحجام الكلمات بحسب كثافة استخدامها في إجابات أفراد العينة المبحوثة، فعند ملاحظة أحجام الكلمات في السحابة يتضح جليا أن الإطارات المختصين في المحاسبة بولاية سوق أهراس الذين تمت معهم المقابلة ركزوا في إجاباتهم وبدرجة كبيرة على متغيرات الدراسة الأساسية والمتمثلة في معايير المحاسبة الدولية القائمة على أساس الاستحقاق وإمكانية تطبيقها بمؤسسات القطاع العمومي...، وعليه فإن أفراد عينة الدراسة أعطوا أهمية كبيرة لموضوع الدراسة.

ثانياً: المقاربة اللغوية

تهدف المقاربة اللغوية إلى وصف كيف تحدث المستجوبون أو بعبارة أخرى قياس تماثل المصطلحات المستخدمة في الإجابة على أسئلة مختلف المقابلات، فهي تبين التشابه في كلام الخبراء (تشابه محتوى النص ودلالاته) من خلال الإجابة على أسئلة المقابلة.

تبين المقاربة اللغوية لمعاملات التشابه النصي بين الخبراء أو معامل ارتباط بيرسون درجة تشابه كلام الخبراء (تشابه محتوى النص ودلالاته) من خلال الإجابة عن أسئلة المقابلة، وسنقارن بين المقابلات التي تم إجراؤها مع الخبراء الثمانية، وقد أظهر برنامج التحليل النوعي NVIVO النتائج الموضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-5): تماثل المصادر حسب معامل التشابه النصي

المصدر أ	المصدر ب	معامل Pearson
الخبير 6	الخبير 5	0.845431
الخبير 8	الخبير 5	0.833179
الخبير 8	الخبير 6	0.832827
الخبير 7	الخبير 5	0.708875
الخبير 2	الخبير 1	0.706439
الخبير 8	الخبير 7	0.668762
الخبير 7	الخبير 4	0.660829
الخبير 7	الخبير 6	0.646565
الخبير 5	الخبير 2	0.639086
الخبير 6	الخبير 2	0.638822
الخبير 8	الخبير 2	0.636779
الخبير 8	الخبير 1	0.631971
الخبير 6	الخبير 1	0.605596
الخبير 5	الخبير 1	0.596136

0.593453	الخبير 2	الخبير 7
0.489371	الخبير 4	الخبير 5
0.472131	الخبير 1	الخبير 7
0.4488	الخبير 4	الخبير 6
0.438961	الخبير 4	الخبير 8
0.38891	الخبير 3	الخبير 6
0.37996	الخبير 3	الخبير 7
0.377874	الخبير 3	الخبير 8
0.374716	الخبير 2	الخبير 4
0.365548	الخبير 3	الخبير 5
0.300819	الخبير 1	الخبير 3
0.298418	الخبير 3	الخبير 4
0.256653	الخبير 1	الخبير 4
0.255478	الخبير 2	الخبير 3

المصدر: مخرجات برنامج NVIVO

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط بين الخبراء تراوحت ما بين 0.255478 و0.845431، هذه النتائج تعتبر بمثابة مؤشر على وجود تشابه نصي بدرجات متفاوتة (قوية، متوسطة وضعيفة) من حيث محتوى المقابلات ومضمونها والتوجه في إجابات كل خبير، وهو ما يدل على تنوع وجهات نظر الخبراء الباحثين فيما يتعلق بفهم إشكالية الدراسة وتفسيرها، ويمكن تفسير وتحليل معاملات التشابه النصي بين الخبراء في النقاط الآتية:

1. اتفق الخبراء على مفهوم معايير المحاسبة الدولية على أنها مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية التي تطبق على هيئات القطاع العام والصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والتي تسعى للانتقال بالمحاسبة من الممارسة الجامدة إلى الحركية بهدف توحيد الممارسات المحاسبية وتحسين جودة الكشوفات المالية

2. اتفق الخبراء على عدم ملائمة النظام المحاسبي المطبق حاليا لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وذلك راجع نظرا لعدم وجود بيئة مناسبة لتبني أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلا أنه ومع تطبيق القانون العضوي 15-18 المتعلق بقانون المالية يمكن للجزائر البدء في تحقيق بعض متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن النظام المطبق حاليا يعتمد على أساس نقدي بحت ويرتبط بالرقابة على الإجراءات المتبعة في القطاع، بالإضافة إلى أنه على وزارة المالية بناء استراتيجية مستقبلية لتكييف البيئة الجزائرية بما يتوافق والبيئة العالمية في مجال المعايير المحاسبية.
3. اتفق الخبراء على ضرورة توفير حل متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والقائمة على أساس الاستحقاق بالجزائر، وذلك من خلال تحسين القانون المنظم للمحاسبة العمومية وإدخال كل التعديلات المتعلقة بآليات عمله وفقا لمتطلبات أساس الاستحقاق بالإضافة إلى تكوين الكادر البشري وتحديث الإدارات العمومية ورقمنتها فضلا عن وضع خارطة طريق واضحة للتحويل من معايير المحاسبة القائمة على الأساس النقدي إلى معايير المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق.
4. اختلف الخبراء حول توفر القائمين على المحاسبة العمومية على المهارات اللازمة والتي تسمح لهم بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق، فمنهم من يرى بأن الإطار البشري مؤهل وبممتلك المهارات اللازمة للانتقال من المحاسبة القائمة على أساس نقدي إلى المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق في القطاع العمومي، ومنهم من يرى أن الإطار البشري غير مؤهل ولا يمتلك المهارات اللازمة وبالتالي ينبغي الاهتمام بتكوين الإطار البشري وتدريبه من الناحيتين العلمية والتطبيقية فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق. كما أكد الخبراء على أن المؤسسات العمومية سعت لتكوين الإطار البشري القائم على شؤون المحاسبة ليوأكب المستجدات المتعلقة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية القائمة على أساس الاستحقاق.
5. اتفق الخبراء على ضرورة التحويل من النظام المحاسبي القائم على أساس نقدي إلى النظام المحاسبي القائم على أساس الاستحقاق، لكنهم اختلفوا بعد ذلك في الأسباب التي تدفع بالجزائر إلى التحويل من نظام محاسبة عمومية قائم على أساس نقدي إلى نظام محاسبة عمومية قائم على أساس الاستحقاق، فمن الخبراء من يرى بأن السبب الرئيس وراء ذلك هو الإصلاحات التي مست نظام

المحاسبة العمومية ورقمنة الإدارة العمومية وعصرنتها، ومن الخبراء من يرى بأن السبب وراء ذلك هو الفجوة الكبيرة بين الإيرادات العمومية والنفقات العمومية وبالتالي قصور نظام المحاسبة العمومية القائم على أساس نقدي، ومن الخبراء من يرى أن السبب وراء ذلك هو ضرورة توحيد الأنظمة المحاسبية ومواكبتها لما هو معمول به على المستوى الدولي.

6. اختلف الخبراء فيما يتعلق بوجود مقدمات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية القائمة على أساس الاستحقاق، فمنهم من يرى بعدم وجود أي مقدمات لذلك، بينما يرى أغلب الخبراء وجود مقدمات لتطبيق معايير المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق والتي تجسدت في شكل ندوات في مجموعة من الجامعات على غرار جامعة سوق أهراس و ورقلة والتي تتعلق بالإصلاح الميزانياتي.

7. اختلف الخبراء فيما يتعلق بوجود نظام معلومات كفى يختص باستقبال معايير المحاسبة الدولية القائمة على أساس الاستحقاق وتطبيقها، حيث يرى بعض الخبراء أن نظام المعلومات الحالي يتطلب تطوير أكثر ليلم بمختلف جوانب المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، في حين يرى البعض الآخر بعدم وجود نظام معلومات كفاء لاستقبال معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتطبيقها.

8. اتفق الخبراء على أن الجزائر تسعى من خلال مجموعة من الإصلاحات لتطوير نظام المحاسبة العمومية، وذلك من خلال القانون العضوي 18-15 والذي يهدف إلى ترسيخ إصلاحات عميقة فيما يتعلق بالإطار الميزانياتي وهو القانون الذي باشرت مختلف الهيئات العمومية العمل به مطلع سنة 2023.

9. اتفق الخبراء على أن الجزائر ستواصل مسيرة الإصلاح الميزانياتي في المستقبل لتسهيل الأداء المالي للحكومة، وذلك راجع لوجود إرادة سياسية بالجزائر تسعى لتطوير أداء المؤسسات العمومية وتفعيل آليات الرقابة من خلال توفير الأغلفة المالية للحصول على نتائج ملموسة والرفع من المؤشرات الكلية وتحسين الأداء المالي للحكومة.

10. اتفق الخبراء على أن تبني نظام موازناتي وفق البرامج المتمحورة على النتائج يعزز من الشفافية والمساءلة في الإنفاق الحكومي، فتبني ذلك يساهم في تعزيز كل من الشفافية والمصادقية والمساءلة شرط أن يقترن ذلك بإجراء التعديلات اللازمة كلما اقتضى الأمر.

11. اختلف الخبراء حول إمكانية تبني المؤسسات العمومية الجزائرية لمعايير المحاسبة الدولية القائمة على أساس الاستحقاق، فمنهم من يرى أن المؤسسات العمومية الجزائرية غير جاهزة لتبني ذلك

وهي بحاجة إلى تطوير المعارف وتوفير الوسائل اللازمة لتبني المعايير المحاسبية القائمة على أساس الاستحقاق، ومن الخبراء من يرى بأن المؤسسات العمومية الجزائرية جاهزة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية القائمة على أساس الاستحقاق لا سيما إذا بادرت المؤسسات العمومية إلى رقمنة نظام معلوماتها وتطوير وتدريب إطارها البشري وإجراء جرد حقيقي لممتلكاتها.

12. اتفق الخبراء على وجود مجموعة من المعوقات التي تحول دون انتقال المؤسسات العمومية الجزائرية من تطبيق معايير محاسبية قائمة على أساس نقدي إلى تطبيق معايير محاسبية قائمة على أساس الاستحقاق، وذلك راجع لعدة أسباب منها تباين الأنشطة العمومية وتفرعها وهو ما يصعب عملية تبني معايير محاسبية قائمة على أساس الاستحقاق، ومنها ما يرتبط بعدم استعداد المؤسسات العمومية الجزائرية للبدء في تطبيق تلك المعايير وغياب نظام معلوماتي فعال يتلاءم مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية القائمة على أساس الاستحقاق بما فضلا عن عدم وجود تقييم حقيقي وفعلي لممتلكات المؤسسات العمومية الجزائرية بالإضافة إلى عدم توفر المؤسسات العمومية على الإطار البشري المؤهل والمدرّب للقيام بذلك.

13. ولتعزيز الانتقال من معايير محاسبة دولية قائمة على أساس نقدي إلى معايير محاسبة قائمة على أساس الاستحقاق بالمؤسسات العمومية الجزائرية اقترح الخبراء ضرورة تدريب وتأهيل الإطار البشري باعتباره العنصر الفعال في تطبيق هذه المعايير المحاسبية، بالإضافة إلى تحديث وعصرنة البيئة المحاسبية بالجزائر، ورقمنة نظام المعلومات، وهذا ما لا يأتي إلا من خلال تبني مشروع تحول محكم يشمل مختلف الجوانب ليكون مرجعا للمؤسسات العمومية في تحولها من معايير محاسبية قائمة على أساس نقدي إلى معايير محاسبية قائمة على أساس الاستحقاق.

ثالثا: المقاربة الموضوعية:

تهدف المقاربة الموضوعية إلى تفسير المحتوى، وتعتمد على قراءة الوثيقة جزءا بجزء، ومن أجل ذلك نقوم بترميز المحتوى إلى فئات يمكن فهمها وتفسير مضمونها، ويمكن استخراج نتائج المقاربة الموضوعية من خلال برنامج NVIVO10 حيث يمكن للباحث استخراج نسب التغطية لمختلف العقد (الأسئلة) التي تضمنتها الدراسة.

وقد تم في هذه الدراسة استخراج نسب التغطية (تساوي نسبة التغطية في عقدة معينة عدد كلمات مصدر واحد حول عقدة معينة على عدد الكلمات الإجمالية للمصدر نفسه في 100) لإجابة كل سؤال لكل مقابلة على حدى، لمعرفة السؤال الذي أحيط بعناية أكثر من قبل كل مستجوب، وقد جاءت نسبة التغطية للعقد كما يلي:

الجدول رقم (3-6): نسبة التغطية للعقد

نسبة التغطية (%)								العقدة
خبير 8	خبير 7	خبير 6	خبير 5	خبير 4	خبير 3	خبير 2	خبير 1	
9,42%	8,00%	9,10%	4,75%	7,50%	8,75%	8,69%	6,28%	عقدة 1
5,91%	0,78%	12,81%	9,81%	10,38%	6,76%	3,28%	4,88%	عقدة 2
2,93%	12,28%	6,68%	10,19%	6,46%	10,74%	5,73%	8,40%	عقدة 3
5,27%	1,79%	8,29%	7,63%	2,23%	6,60%	4,74%	9,12%	عقدة 4
6,32%	6,22%	5,82%	5,88%	0,40%	8,54%	6,87%	9,89%	عقدة 5
8,48%	6,45%	4,39%	7,31%	7,90%	8,02%	7,34%	5,81%	عقدة 6
3,28%	5,44%	4,70%	4,56%	3,27%	7,91%	3,38%	5,85%	عقدة 7
2,34%	1,71%	2,04%	3,06%	9,74%	10,27%	6,09%	8,36%	عقدة 8
6,38%	8,47%	3,65%	3,56%	5,91%	0,21%	5,67%	3,69%	عقدة 9
8,37%	6,45%	8,66%	11,06%	6,86%	11,32%	5,05%	4,33%	عقدة 10
6,38%	7,85%	3,90%	4,75%	7,18%	5,03%	10,72%	8,70%	عقدة 11
6,03%	2,18%	6,06%	6,25%	2,23%	0,16%	7,91%	6,45%	عقدة 12
5,32%	11,03%	5,45%	5,13%	11,57%	3,62%	6,98%	4,41%	عقدة 13
12,00%	9,01%	9,47%	6,63%	5,99%	5,56%	3,85%	3,31%	عقدة 14
8,31%	7,30%	4,89%	4,69%	5,91%	2,94%	10,57%	6,96%	عقدة 15

المصدر: مخرجات برنامج NVIVO

يبين الجدول أعلاه نسب التغطية للعقد الخمسة عشر بالنسبة لكل مصدر، هذه النسب تختلف تغطيتها في

كل عقدة من العقد من خبير إلى آخر ويمكن توضيحها على النحو الآتي:

بالنسبة للعقدة الأولى والمتمثلة في العلم بوجود معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق فقد تراوحت نسب تغطيتها ما بين 4.75% و9.42%، حيث كانت أكبر نسبة تغطية لها من قبل كلام الخبير الثامن يليه الخبير السادس بنسبة 9.10%، حيث أشار كل من الخبيرين إلى أن هذه المعايير تتمثل في مجموعة المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتي توحد الممارسات المحاسبية المطبقة في المؤسسات العمومية في مختلف دول العالم، يليها بعد ذلك تغطية كل من بنسب متقاربة الخبراء الثالث والثاني والسابع بنسب متقاربة قدرت بـ 8.75% و 8.69% و 8% على الترتيب حيث يرى الخبراء بأن هذه المعايير تتمثل في مجموعة من معايير المحاسبة الدولية التي تطبق في القطاع العمومي والتي تهدف إلى تحسين الكشوفات المالية، يليها بعد ذلك كل من الخبيرين الرابع بنسبة 7.50% والأول بنسبة 6.28% واللذان يعرفان معايير المحاسبة الدولية على أنها مجموعة معايير تقنية تسعى إلى الانتقال بممارسة المحاسبة العمومية من الجمود إلى الحركة والتي تطبق على مؤسسات القطاع العام، وجاء في المرتبة الأخيرة الخبير الخامس بنسبة 4.75% والذي يرى بأن هذه المعايير تتمثل في مجموعة المعايير المحاسبية التي تطبق في مختلف المؤسسات والهيئات العمومية.

بالنسبة للعقدة الثانية والمتمثلة في ملائمة النظام المحاسبي المطبق حاليا لتبني نظام محاسبي قائم على أساس الاستحقاق فقد تراوحت نسب تغطيتها ما بين 0.78% و12.81%، وقد كانت أكبر تغطية والمقدرة بـ 12.81% من قبل الخبير السادس والذي أكد على أن النظام المحاسبي المطبق حاليا غير ملائم وغير جاهز لتبني معايير المحاسبة الدولية القائمة على أساس الاستحقاق في القطاع العمومي وهو ما يتطلب من السلطات الجزائرية تكييف البيئة المحاسبية بما يتوافق وتطبيق هذه المعايير بالمؤسسات العمومية، تليها بعد ذلك تغطية الخبيرين الرابع والخمس والمقدرة بـ 10.38% و9.81% على التوالي، حيث يؤكد الخبيرين على أن الجزائر غير جاهزة لتبني نظام محاسبي قائم على أساس الاستحقاق ويرجع الخبير الرابع ذلك لكون الجزائر تبني نظام قائم على أساس مدونة حسابات الخزينة التي تتماشى مع الأساس النقدي وتهمل جانب الخدمة المالية في حين يرجع الخبير الخامس ذلك إلى أن البيئة الجزائرية غير جاهزة لتطبيق هذه المعايير وبالتالي ضرورة تكييف هذه البيئة بما يتوافق ومتطلبات اعتماد معايير محاسبية قائمة على أساس الاستحقاق. كما تمت تغطية هذه العقدة بنسب متقاربة من قبل كل من الخبيرين الثالث والثامن بنسب تغطية قدرت بـ: 6.76%، 5.91% على التوالي، حيث يؤكد الخبيرين على أن البيئة الجزائرية غير ملائمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية القائمة على أساس الاستحقاق وأن الجزائر يمكنها اعتماد هذه المعايير من خلال تطبيق القانون العضوي 18-15 المتعلق بقانون المالية. تليها بعد ذلك تغطية الخبير الأول والثاني لهذه العقدة بنسب قدرت بـ 4.88% و 3.28% على الترتيب والذين يؤكدان على أن البيئة الجزائرية

غير ملائمة لتبني هذه المعايير نظرا لكون الجزائر تعتمد على معايير محاسبية قائمة على أساس نقدي الهدف الأساسي منها الرقابة على الإجراءات المتبعة لا تطوير الممارسات المحاسبية، وجاءت في الأخير تغطية الخبير السابع لهذه العقدة بنسبة قدرت بـ 0.78% والذي اكتفى بكون أن البيئة الجزائرية غير مناسبة لتطبيق معايير محاسبية دولية قائمة على أساس الاستحقاق بالمؤسسات العمومية.

أما بالنسبة للعقدة الثالثة والمتمثلة في متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية القائمة على أساس الاستحقاق في المؤسسات العمومية بالجزائر والتي تراوحت ما بين 2.93% و 12.28%، وقد كانت أكبر تغطية والمقدرة بـ 12.28% من قبل الخبير السابع والذي بأن تطبيق هذه المعايير يستلزم إصلاح نظام المحاسبة العمومية ككل بالجزائر بالإضافة إلى تأهيل وتدريب العاملين القائمين على شؤون المحاسبة في القطاع العام ودعم متخذي القرار لذلك، تليها بعد ذلك تغطية كل من الخبيرين الخامس والثالث بـ 10.19% و 10.74% على الترتيب، حيث يرى كل منهما أن تطبيق معايير محاسبية قائمة على أساس الاستحقاق يستلزم تحديث المنظومة التشريعية الخاصة بالمحاسبة العمومية بالإضافة إلى تكوين الطاقم البشري ورقمنة الإدارة العمومية وعصرنتها فضلا عن رسم خارطة طريق لتجسيد التحول نحو تطبيق معايير محاسبية دولية قائمة على أساس الاستحقاق، تليها بعد ذلك نسبة تغطية الخبير الأول والتي قدرت بـ 8.40% والذي يؤكد على ضرورة تحسين القوانين التي تنظم شؤون المحاسبة العمومية من خلال إدخال التعديلات اللازمة عليها لتواكب المستجدات المتعلقة بالتحول نحو معايير المحاسبة الدولية القائمة على أساس الاستحقاق. ثم جاءت بعد ذلك تغطية الخبراء السادس والرابع والثاني لهذه العقدة والتي قدرت بـ 6.68% و 6.46% و 5.73% على الترتيب، حيث يؤكد الخبير الرابع على ضرورة إجراء إصلاحات محاسبية وميزانية وإصلاحات في نظام المعلومات بينما يؤكد الخبير السادس على ضرورة تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام وتبني تقنيات حديثة في التسيير في حين يؤكد الخبير الثاني على أهمية إصلاح القوانين والمراسيم لإمكانية تطبيق المعايير المحاسبية القائمة على أساس الاستحقاق، وفي الأخير جاءت تغطية الخبير الثامن لهذه العقدة بنسبة 2.93% حيث يؤكد على ضرورة تأهيل وتدريب القائمين على شؤون المحاسبة في القطاع العام باعتبارهم أساس عملية الانتقال من معايير محاسبة قائمة على أساس نقدي إلى معايير محاسبية قائمة على أساس الاستحقاق.

أما فيما يتعلق بالعقدة الرابعة والمتمثلة في توفر المهارات الكافية في القائمين على المحاسبة بالقطاع العمومي فقد تراوحت نسب التغطية الخاصة بها ما بين 1.79% و 9.12%، وقد كانت أكبر تغطية من قبل الخبير الأول

بنسبة تغطية قدرت بـ 9.12 %، وهي قريبة من نسبة تغطية الخبير السادس والمقدرة بـ 8.29 %، ونسبة تغطية الخبير الخامس والمقدرة بـ 7.63 %، والذين أكدوا على أن القائمين على شؤون المحاسبة في المؤسسات والهيئات العمومية الجزائرية تتوفر لديهم المهارات الكافية واللازمة للتحويل إلى نظام محاسبي قائم على أساس الاستحقاق، تليها بعد ذلك تغطية الخبراء الثالث، الثامن والثاني بنسب تغطية متقاربة قدرت بـ 6.60 % و 5.27 % و 4.74 % على الترتيب، حيث يرى الخبير الثالث أن الجزائر قامت بتدريب وتأهيل الكادر البشري القائم على شؤون المحاسبة بالمؤسسات العمومية ليواكب التطورات في مجال المحاسبة، ويؤكد الخبير الثامن أن القائمين على شؤون المحاسبة تتوفر لديهم المهارات اللازمة لتنفيذ الانتقال لتطبيق معايير المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق، بينما يرى الخبير الثاني أنه القائمين على شؤون المحاسبة لا تتوفر لديهم المهارات اللازمة وبذلك يجب تدريبهم وتكوينهم من الناحيتين العلمية والتطبيقية، وفي الأخير جاءت تغطية الخبير الرابع والأول لهذه العقدة بنسبة 2.23 % و 1.79 % على الترتيب واللذين اكتفيا بالإشارة إلى أن القائمين على شؤون المحاسبة تتوفر لديهم المهارات الكافية.

أما بالنسبة للعقدة الخامسة والمتمثلة في قدرة الإطار المسير في المؤسسات الجزائرية على الانتقال من النظام النقدي إلى نظام الاستحقاق فقد تراوحت نسب تغطيتها ما بين 0,40% و 9,89%، حيث كانت أكبر تغطية لها والمقدرة بـ 9,89 % من قبل الخبير الأول تليها بعد ذلك تغطية الخبير الثالث بنسبة 8,54% حيث يؤكد كل من الخبيرين على أهمية تدريب وتكوين الطاقم البشري ليواكب المستجدات المحاسبية المتعلقة بتطبيق المعايير الدولية القائمة على أساس الاستحقاق، كما جاءت تغطية كل من الخبراء الثاني والثامن والسابع والخامس والسادس لهذه العقدة بنسب متقاربة قدرت بـ 6.87 %، 6.32 %، 6.22 %، 5.88 % و 5.82 % على التوالي والذين أكدوا على أن الطاقم البشري غير قادر على الانتقال من النظام النقدي إلى نظام الاستحقاق، وجاءت بعد ذلك تغطية الخبير الرابع لهذه العقدة بنسب قدرت بـ 0.40 % والذي اكتفى بالإجابة بنعم.

أما بالنسبة للعقدة السادسة والمتمثلة في أسباب التحويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق بنسب تراوحت ما بين 4,39% و 8,48%، وقد كانت أكبر تغطية لها من قبل الخبير الثامن بـ 8.48% وغير بعيد عنها تغطية الخبير الثالث بنسبة 8,02% والذين أكدوا على أن أسباب التحويل نحو نظام قائم على أساس الاستحقاق تتمثل أسبابا في ضرورة توحيد الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي لتسهيل التعامل مع الهيئات الدولية وتوحيد الممارسات المحاسبية، تلتها بعد ذلك تغطية الخبير الرابع، الثاني، الثالث والسابع بنسبة 7.90 %،

7.34%، 7.31% و 6.45% على التوالي، حيث يرى الخبراء أن أسباب ودواعي التحول تكمن في قصور الأساس النقدي بالدرجة الأولى والذي يستلزم على الجزائر التوجه نحو تطبيق معايير محاسبية قائمة على أساس الاستحقاق والتي تساهم في توحيد الأنشطة المحاسبية على المستوى الدولي، ثم تلت بعد ذلك تغطية كل من الخبراء الأول والسادس لهذه العقدة بنسب قدرت بـ 5.81%، 4.39% على التوالي، واللذين أكدا بدورهما على قصور نظام المحاسبة القائم على الأساس النقدي وأن توحيد الممارسات المحاسبية الدولية يستلزم من الجزائر التوجه نحو استخدام معايير محاسبية قائمة على أساس الاستحقاق.

أما بالنسبة للعقدة السابعة والمتمثلة في تكوين القائمين على المحاسبة بالقطاع العمومي بنسب تراوحت ما بين 3.27% و 7.91%، وقد كانت أكبر تغطية لها من قبل الخبير الثالث بـ 7.91% والذي يرى وجود محاولات لتكوين القائمين على شؤون المحاسبة في القطاع العمومي خاصة في مجال التسيير الميزانياتي، تلته بعد ذلك تغطية الخبير الأول، السابع، السادس والخامس بنسبة 5.85%، 5.44%، 4.70% و 4.56% على التوالي، حيث يرى الخبيرين الأول والسابع بأن المؤسسات العمومية سعت إلى تكوين إطاراتها القائمة على المحاسبة بالمؤسسات العمومية في حين يرى الخبيرين السادس والخامس أن الجزائر لم تهتم بتكوين إطاراتها القائمة على شؤون المحاسبة، ثم تلت بعد ذلك تغطية كل من الخبراء الثاني والرابع لهذه العقدة بنسب قدرت بـ 3.38%، 3.27% على التوالي، واللذين أكدا بدورهما على اهتمام الجزائر بتكوين القائمين على المحاسبة في القطاع العمومي.

أما بالنسبة للعقدة الثامنة والمتمثلة في مقدمات لتطبيق معايير المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق بنسب تراوحت ما بين 1.71% و 10.27%، وقد كانت أكبر تغطية لها من قبل الخبير الثالث بـ 10.27% وغير بعيد عنه نسبة تغطية الخبير الرابع والتي قدرت بـ 9.74% والذين يؤكدان على وجود مقدمات لتطبيق هذه المعايير جاءت في شكل ندوات أقيمت بعدة جامعة كجامعة سوق أهراس وجامعة ورقلة على غرار ندوة الإصلاح الميزانياتي والتي ناقشت القضايا المتعلقة بموازنة البرامج والأداء وهي مفاهيم مرتبطة أساسا بما جاءت به معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، تلاه بعد ذلك تغطية الخبير الأول بنسبة 8.36% والذي أكد أيضا على تنظيم ندوات ناقشت موضوع المعايير المحاسبية الدولية القائمة على أساس الاستحقاق، تلته بعد ذلك تغطية الخبير الثاني بنسبة 6.09% والذي يرى بوجود مقدمات لتطبيق هذه المعايير تجسدت في شكل ندوات بعيد من الجامعات الجزائرية، ثم تلت بعد ذلك تغطية كل من الخبراء الخامس، الثامن، السادس والسابع لهذه العقدة بنسب

قدرت بـ 3.06%، 2.34%، 2.04% و 1.71% على التوالي، والذين أكدوا على عدم وجود أي مقدمات لتطبيق معايير المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق.

أما بالنسبة للعقدة التاسعة والمتمثلة في توفر نظام معلومات كاف لتطبيق المعايير المحاسبية فقد تمت تغطيتها بنسب تراوحت ما بين 0.21% و 8.47%، وقد كانت أكبر تغطية لها من قبل الخبير السابع بـ 8.4% والذي يرى بأن الجزائر لا تتوفر على نظام معلومات كفاء وإنما هي تسعى لتصميم نظام معلومات يتلاءم وتطبيق معايير المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق، تلاه بعد ذلك تغطية الخبير الثامن، الرابع والثاني بنسبة 6.38%، 5.91% و 5.67% حيث يرى الخبراء أن النظام المطبق حاليا غير كفاء وبالتالي فالجزائر تسعى لتبني نظام مناسب لتطبيق هذه المعايير من خلال وزارة المالية التي بصدد تجريب نظام مدمج، ثم تلت بعد ذلك تغطية كل من الخبراء السادس، الخامس والأول لهذه العقدة بنسب قدرت بـ 3.69%، 3.65% و 3.56% على التوالي، والذين أكدوا على عدم وجود نظام معلومات كفاء وبالتالي على الجزائر تطوير النظام المعتمد ليتلاءم أكثر ومعايير المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق، وجاء في المرتبة الأخيرة تغطية الخبير الثالث بنسبة 0.21% والذي اكتفى بالإجابة بنعم.

أما بالنسبة للعقدة العاشرة والمتمثلة في الإصلاح الميزانياتي فقد تمت تغطيتها بنسب تراوحت ما بين 4.33% و 11.32%، وقد كانت أكبر تغطية لها من قبل الخبير الثالث بـ 11.32% وغير بعيد عنه نسبة تغطية الخبير الخامس والتي قدرت بـ 11.06% والذين يؤكدان على أن الجزائر قامت بإجراء إصلاحات عميقة للإطار الميزانياتي وذلك من خلال القانون العضوي 18-15 والذي باشرت مختلف الهيئات العمومية العمل وفقا له، تلاه بعد ذلك تغطية الخبير السادس والثامن بنسبة 8.66% و 8.37% واللذان أكدا بدورهما على أن الجزائر بادرت إلى إصلاح موازنتها كخطوة أولى لتطبيق هذه المعايير وذلك من خلال القانون 18-15 الذي بدأ العمل به بداية من سنة 2023، ثم تلت بعد ذلك تغطية كل من الخبراء السادس، الرابع، الثاني، والأول لهذه العقدة بنسب قدرت بـ 6.86%، 6.45%، 5.05% و 4.33% على التوالي، والذين أكدوا بدورهم لسعي الجزائر إلى إجراء تعديلات وإصلاحات على نظامها الميزانياتي.

أما بالنسبة للعقدة الحادية عشر والمتمثلة في مواصلة الإصلاح الميزانياتي بنسب تراوحت ما بين 3.90% و 10.72%، وقد كانت أكبر تغطية لها من قبل الخبير الثاني بـ 10.72% والذي يرى باستمرارية الإصلاحات الموازناتية التي باشرت بها الجزائر على اعتبار أنها تطمح لتطوير أداء مؤسساتها العمومية وتفعيل آليات

الرقابة، تلاها بعد ذلك تغطية الخبير الأول بنسبة 8.70% والذي أكد بدوره على سعي الجزائر لمواصلة الإصلاحات الموازناتية لما لها من دور فعال في الرفع من المؤشرات الكلية الخاصة بالدولة، تلت ذلك تغطية الخبير السابع، الرابع والثامن بنسبة 7.85%، 7.18% و 6.38% على الترتيب حيث يؤكد الخبراء على ضرورة استمرار الإصلاحات الموازناتية لتحسين الأداء المالي للقطاع الحكومي، ثم تلت بعد ذلك تغطية كل من الخبراء الثالث، الخامس والسادس لهذه العقدة بنسب قدرت بـ 5.03%، 4.75%، 3.90% على التوالي، والذين أكدوا على استمرارية الإصلاحات الموازناتية بالجزائر في المستقبل.

أما بالنسبة للعقدة الثانية عشر والمتمثلة في تعزيز النظام الميزانياتي للشفافية والمساءلة في الإنفاق الحكومي فقد تمت تغطيته بنسب تراوحت ما بين 0.16% و 7.91%، وقد كانت أكبر تغطية لها من قبل الخبير الثاني بـ 7.91% والذي يرى بأن النظام الميزانياتي يساهم في تعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة إذا اقترن بإجراء التعديلات اللازمة كلما اقتضى الأمر ذلك، تلاه بعد ذلك تغطية الخبراء الأول، الخامس، السادس والثامن بنسب قدرت بـ 6.45%، 6.25%، 6.06%، و 6.03% على الترتيب والذين أكدوا بدورهم على أن الإصلاحات الموازناتية تساهم بشكل هام في ترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة في الإنفاق الحكومي تلت بعد ذلك تغطية كل من الخبراء الرابع والسابع لهذه العقدة بنسب قدرت بـ 2.23%، 2.18% حيث يرى كل منهما بأن هذه الإصلاحات تساهم في تحسين المسائلة وتعزيز الشفافية، وفي الأخير جاءت تغطية الخبير الثالث لهذه العقدة بنسبة 0.16% والذي اكتفى بالإجابة بنعم.

أما بالنسبة للعقدة الثالثة عشر والمتمثلة في إمكانية تطبيق المؤسسات العمومية للمعايير المحاسبية القائمة على أساس الاستحقاق بنسب تراوحت ما بين 4.41% و 11.57%، وقد كانت أكبر تغطية لها من قبل الخبير الرابع بـ 11.57% وغير بعيد عنه نسبة تغطية الخبير السابع والتي قدرت بـ 11.03% والذين يؤكدان على أن المؤسسات العمومية الجزائرية يمكنها اعتماد هذه المعايير المحاسبية في حالة ما إذا باشرت مجموعة من الإصلاحات كرقمنة نظام المعلومات وتكوين الكادر البشري والقيام بجدد حقيقي للممتلكات، تلاه بعد ذلك تغطية الخبير الثاني بنسبة 6.98% والذي يرى بأن المؤسسات العمومية الجزائرية قادرة على تبني هذه المعايير شريطة أن تقوم بتهيئة الأراضية المحاسبية المناسبة لتطبيقها، تليها بعد ذلك تغطية الخبراء السادس والثامن والخامس بنسبة 5.45%، 5.32% و 5.13% والذين يؤكدون على أن المؤسسات العمومية الجزائرية لا يمكنها تطبيق

معايير المحاسبة الدولية على أساس الاستحقاق، تلتته بعد ذلك تغطية الخبير الأول بنسبة 4.41% والخبير الثالث بنسبة 3.62% والذين أكدا على أن المؤسسات العمومية يمكنها تطبيق تلك المعايير إذا توفرت الإرادة السياسية.

أما بالنسبة للعقدة الرابعة عشر والمتمثلة في معوقات تطبيق معايير المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق بنسب تراوحت ما بين 3.31% و 12%، وقد كانت أكبر تغطية لها من قبل الخبير الثامن بنسبة 12% والذي يرى بأن من معوقات تطبيق المعايير المحاسبية على أساس الاستحقاق عدم ملائمة التشريعات المالية والمحاسبية لهذه المعايير بالإضافة إلى عدم توفر نظام معلومات فعال وكادر بشري غير مؤهل ومدرب لاعتماد هذه المعايير، تلاه بعد ذلك تغطية الخبير السادس والسابع بنسبة 9.47% و 9.01% والذين أرجعا معوقات تطبيق المعايير المحاسبية إلى عدم وجود إرادة سياسية بالإضافة إلى عدم وجود نظام معلوماتي كفاء، تلتته بعد ذلك تغطية الخبير الخامس، الرابع والثالث بنسبة 6.63%، 5.66% و 5.56% والذين أرجعا المعوقات إلى غياب نظام معلوماتي فعال بالإضافة إلى عدم وجود سلطة مخولة لإعطاء قيمة سوقية، ثم تلت بعد ذلك تغطية الخبيرين الثاني والأول لهذه العقدة بنسب قدرت بـ 3.85%، 3.31% والذين أرجعا المعوقات إلى تباين واختلاف الأنشطة العمومية وتفرعها بالتالي صعوبة تبني نظام محاسبي قائم على أساس الاستحقاق.

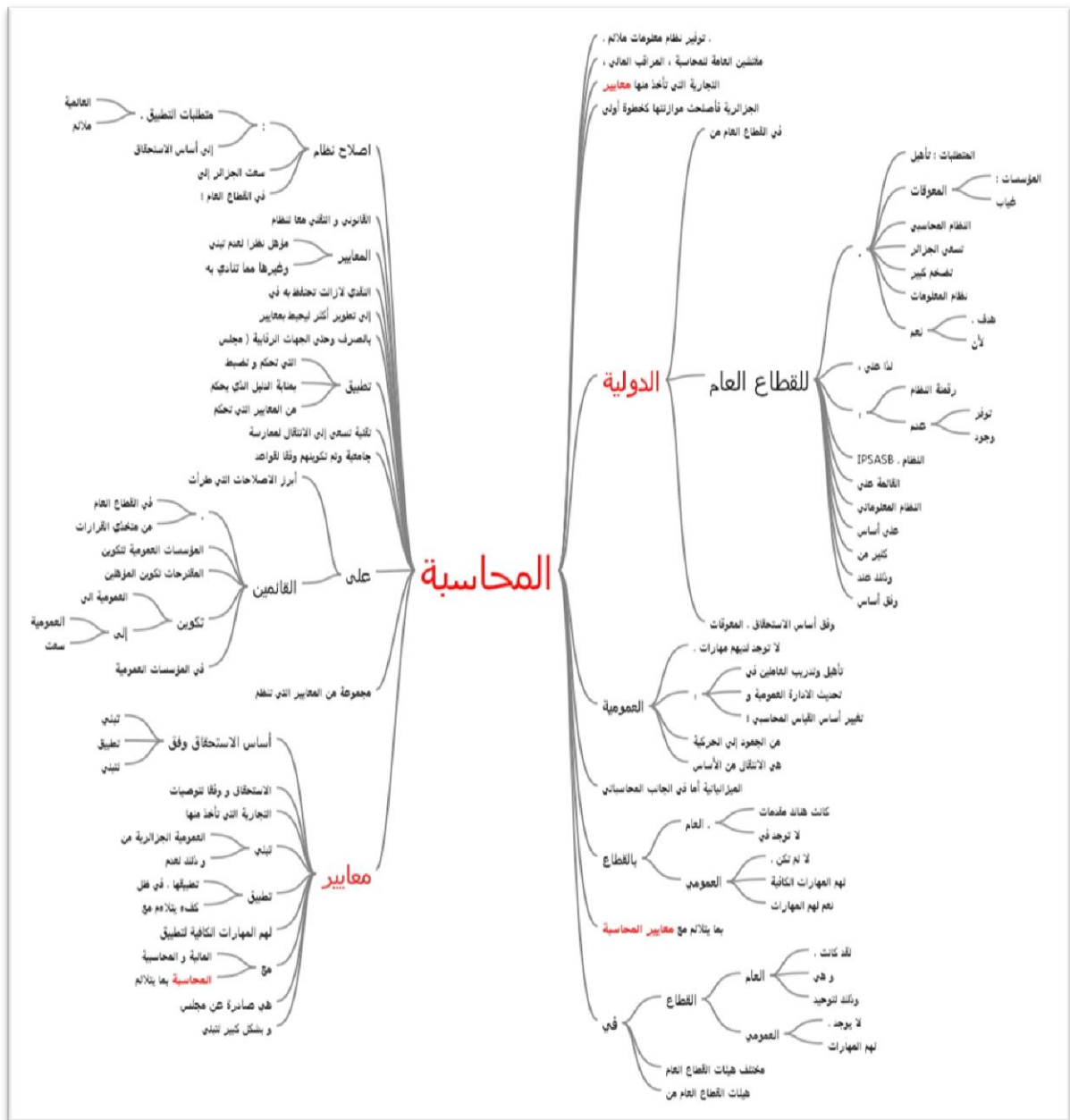
أما بالنسبة للعقدة الأخيرة والمتمثلة في مقترحات لتطبيق معايير المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق فقد تمت تغطيتها بنسب تراوحت ما بين 2.94% و 10.57%، وقد كانت أكبر تغطية لها من قبل الخبير الثاني بـ 10.57% والذي يرى بأنه ولتعزيز تطبيق هذه المعايير ينبغي أولا تحديث وعصرنة البيئة المحاسبية ككل ثم بعد ذلك تكوين الطاقم البشري المؤهل لذلك وربط مختلف القطاعات العمومية ذات الطابع الربحي مع عصرنة القطاع العمومي، وغير بعيد عنه نسبة تغطية الخبير الثامن والتي قدرت بـ 8.31% والذي يؤكد على إجراء دورات تدريبية للطاقم البشري بالإضافة إلى رقمنة نظام المعلومات وإصلاح نظام المحاسبة، تلتته بعد ذلك تغطية الخبير السابع بنسبة 7.30% والخبير لأول 6.96% والذين أكدا على ضرورة رقمنة نظام المعلومات وضبط مشروع تحول مفصل ودقيق، فضلا عن ضرورة تدريب وتكوين الطاقم البشري، ثم تلت بعد ذلك تغطية كل من الخبراء الرابع، الخامس والسادس لهذه العقدة بنسب قدرت بـ 5.91%، 4.69% و 4.89% على التوالي، والذين أكدوا على ضرورة تدريب الطاقم البشري وتوفير الإرادة السياسية، وفي الأخير تغطية الخبير الثالث بنسبة 2.94% والذي يرى بضرورة توفر الإرادة السياسية حتى يمكن تفعيل تطبيق المعايير المحاسبية.

رابعاً: الخرائط المعرفية

تستهدف الخرائط المعرفية هيكلية فكرة معينة، وهي عبارة عن رسم بياني للأفكار والعلاقات بين الأفكار (التصورات العقلية) لموضوع واحد أو عدة مواضيع بشكل عام من التمثيل الخطابي المعبر عنه في نص ملفات البيانات المستخدمة، هذه الخرائط يمكن تحليلها وإعطاء قراءات لها، بحيث يعطي الباحث وزناً للمفاهيم التي برزت في الخريطة المعرفية، والتي تدور حول إجابات الأفراد المشاركين في الدراسة.

وفيما يلي الخرائط المعرفية التوضيحية التي تربط المتغيرات الأساسية للدراسة مع مختلف الأفكار للمقابلات التي أجريت مع مختلف المؤسسات.

الشكل رقم (04): الخريطة المعرفية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام



المصدر: مخرجات برنامج NVIVO

تظهر هذه الخريطة المعرفية مختلف الأفكار والعلاقات لمتغير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وعند تحليلها يتبين لنا بأن هذه المعايير تتمثل في مجموعة من المعايير التقنية القائمة على أساس الاستحقاق والتي تطبق في مؤسسات القطاع العمومي والتي تساهم في نقل القطاع من الجمود إلى الحركية، وتسعى الجزائر إلى اعتماد هذه المعايير وذلك من خلال إصلاح موازنتها كخطوة أولى بالإضافة إلى توفير البيئة المناسبة لذلك سواء من حيث سن

التشريعات القانونية اللازمة على غرار قانون 15-18 أو تدريب الطاقم البشري المؤهل على غرار المفتشين العاميين والمراقبين الماليين وتحديث نظام معلومات كفاء يواكب تطبيق هذه المعايير، وتبقى مؤسسات القطاع العمومي في الجزائر تواجهها العديد من المعوقات التي تحول دون تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق لعدة أسباب أهمها غياب نظام معلوماتي فعال وعدم وجود تقييم فعلي للممتلكات بالإضافة إلى عدم توفر المؤسسات العمومية على الطاقم البشري المدرب والمؤهل وعدم ملائمة التشريعات المالية والمحاسبية مع معايير المحاسبة الدولية، ولذلك ينبغي على الجزائر وضع خطة شاملة ودقيقة لمختلف مراحل التحول من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام القائمة على أساس نقدي إلى تلك القائمة على أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى تدريب الطاقم البشري ورقمنة نظام المعلومات وتحديث وعصرنة البيئة المحاسبية.

المطلب الثاني: دراسة وتحليل فرضيات الدراسة

أولا : اختبار الفرضيات:

ستتحقق من إثبات الفرضيات و ذلك بالاعتماد على نتائج المقاربات وتحليل إجابات المقابلات:

1- اختبار الفرضية الأولى:

من أجل إثبات تحقق الفرضية الأولى "سعي الجزائر إلى مواكبة التطورات التي حدثت في محاسبة القطاع العام" اعتمدنا على ما يلي:

✓ فرضية العدم H_0 : لا لم تسعى الجزائر إلى مواكبة التطورات التي حدثت في محاسبة القطاع العام.

✓ الفرضية البديلة H_1 : نعم لقد سعت الجزائر إلى مواكبة التطورات التي حدثت في محاسبة القطاع العام.

من خلال دراستنا مع مختلف المستجوبين من أكاديميين و مهنيين نجد أنهم اتفقوا على أن الجزائر سعت إلى مواكبة التطورات التي حدثت في محاسبة القطاع العام وبذلك نقبل الفرضية البديلة H_1 ونرفض فرضية العدم H_0 .

2- اختبار الفرضية الثانية:

من أجل إثبات تحقق الفرضية الثانية "النظام المحاسبي المطبق ملائم لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" اعتمدنا على ما يلي:

✓ فرضية العدم H_0 : النظام المحاسبي المطبق غير ملائم لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

✓ الفرضية البديلة H_1 : النظام المحاسبي المطبق ملائم لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

من خلال أجوبة الباحثين لاحظنا أن النظام المحاسبي المطبق لازال غير ملائم لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وبالتالي نقبل فرضية العدم H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1 .

3- اختبار الفرضية الثالثة:

من أجل إثبات تحقق الفرضية الثالثة "متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية في الجزائر" نعتمد على ما يلي:

كانت إجابات المستجيبين تقريبا نفسها بحيث توافقت إجاباتهم حول متطلبات تطبيق IPSAS ومن خلال النتائج المتوصل نجد أن الفرضية الثالثة تحققت وهذا راجع لإجماع المستجيبين على:

- تكوين الطاقم البشري؛
- ضرورة توفر الإرادة السياسية؛
- توفير بيئة محاسبية ملائمة؛
- إصلاح الجانب القانوني و التقني لنظام المحاسبة العمومية؛
- تحديث الإدارة العمومية و رقمتها؛
- وضع خارطة طريق واضحة لإنجاز مشروع التحول.

ثانيا: نتائج اختبار صحة الفرضيات

وضعنا مجموعة من الفرضيات للإجابة عن التساؤلات المطروحة في بداية هذه الدراسة، وقد توصلنا في نهاية الدراسة إلى:

- ✓ في ظل توحيد الممارسات المحاسبية سعت الجزائر إلى محاولة مواكبة التطورات التي حدثت في محاسبة القطاع العام و هو ما ينفي صحة الفرضية الأولى؛
- ✓ النظام المحاسبي المطبق لا يتلاءم مع تبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و هو ما يثبت صحة الفرضية الثانية؛
- ✓ من متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية في الجزائر: تكوين الإطار البشري، إصلاح الاطار القانوني و التقني للنظام المحاسبي، تحديث الادارات العمومية و رقمناها، وهو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

خاتمة الفصل:

تم التطرق في الدراسة التطبيقية إلى عرض الأدوات المستعملة في هذه الدراسة و كذلك مناخ المقابلات التي قمنا بها مع مجموعة من المختصين في مجال المحاسبة العمومية المتمثلين في مجموعة من الأكاديميين (أساتذة جامعيين مختصين في المحاسبة العمومية) و المهنيين (مراقب مالي، أمين خزينة، وكيل مفوض، مدير فرعي للميزانية و المحاسبة، مفتش رئيس للخزينة و المحاسبة)، ثم ناقشنا محتوى نتائج المقابلات و حللناها باستعمال برنامج NVIVO 10 .

مَلِكِ
عَالَمِ

خاتمة عامة:

من خلال تناولنا لموضوع البحث، حاولنا معالجة إشكالية الدراسة و تساؤلاتها الفرعية و التي تدور حول " مدى إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية الجزائرية"، و كانت هذه الدراسة محاولة للتوفيق بين الشق النظري و الميداني، و كان ذلك من خلال الشق النظري الذي تناولنا فيه فصلين تطرقنا فيهم إلى: معايير المحاسبة الدولية على أساس الاستحقاق، و قد دعمنا الشق النظري بدراسة تطبيقية عن طريق إجراء المقابلات مع عينة من الأكاديميين و المهنيين لاستطلاع آرائهم و إفادتنا بخبرتهم، حيث عالجنا البيانات المتحصل عليها و تحليلها ببرنامج NVIVO 10 فقد توصلنا للنتائج التالية:

1. نتائج الدراسة:

بعد معالجتنا و تحليلنا لجوانب الموضوع توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق يحقق الإفصاح الكامل عن البيانات المالية العمومية؛
- ✓ إن تطبيق أساس الاستحقاق في هيئات القطاع العمومي وفق ما نصت عليه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعمل على زيادة جودة مخرجات النظام المحاسبي و من ثم اتخاذ القرارات السليمة من جهة ، و تفعيل الرقابة و المساءلة على المال العام من جهة أخرى؛
- ✓ يجد تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق من الفساد المالي و الإداري و يعزز الثقة بين مستخدمي القوائم المالية؛
- ✓ لا يتلائم النظام المحاسبي المطبق حالياً مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق؛
- ✓ في ظل عملية إصلاح النظام المحاسبي الجزائري بما يتناسب مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق أصدرت وزارة المالية القانون العضوي 15/18 المتعلق بقوانين المالية و دخوله الحيز التنفيذ في 2023/01/01 و الذي يحمل في طياته التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق، و عليه فإن الموازنة سوف تنتقل من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء.

2. التوصيات و الاقتراحات:

بناءً على ما سبق يمكن صياغة مجموعة من التوصيات و الاقتراحات الآتية:

- ✓ ضرورة وضع قوانين و تشريعات بالانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لما يحققه من شفافية و المساءلة و الإفصاح في الإنفاق الحكومي؛
- ✓ ضرورة تكييف البيئة المحاسبية الجزائرية بما يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق؛
- ✓ العمل على تأهيل و تطوير قدرات العاملين بالقطاع العمومي بما يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الاستحقاق؛
- ✓ الاستفادة من تجارب و خبرات الدول التي تبنت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق؛
- ✓ ضرورة تبني تقنيات حديثة في المؤسسات العمومية و تطوير نظام معلومات كفاء يتماشى مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق.

3. أفاق الدراسة:

إن موضوع إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات العمومية الجزائرية يعد من المواضيع الهامة و التي ينبغي الاهتمام بها، لاسيما و أن الأبحاث التي تهتم بالمحاسبة العمومية تعاني نقصاً بالمقارنة مع المحاسبة المالية، و بناءً على ما توصلت إليه الدراسة يبقى المجال مفتوحاً لجوانب عديدة من هذا الموضوع كدراسات مستقبلية نذكر منها:

- ✓ أثر تبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية الجزائرية؛
- ✓ أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق في تعزيز المساءلة و الشفافية في المؤسسات العمومية الجزائرية؛
- ✓ دور تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق في تعزيز الحوكمة الرشيدة و الحد من الفساد المالي و الإداري.

A decorative border with intricate floral and scrollwork patterns in black, framing the central text.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا: الكتب

- 1- الاتحاد الدولي للمحاسبين، «إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، الأردن، 2010.
- 2- الاتحاد الدولي للمحاسبين، «إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، الأردن، 2014.
- 3- الاتحاد الدولي للمحاسبين، «إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، الجزء الثاني، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، الأردن، 2014.
- 4- الاتحاد الدولي للمحاسبين، «إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، الأردن، 2021.
- 5- الاتحاد الدولي للمحاسبين، «إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، الجزء الثاني، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، الأردن، 2021.
- 6- بشير عبد الحفيظ البناء، "الأسس العلمية و العملية في المحاسبة الحكومية"، الطبعة الاولى، دار اليازوري العلمية، عمان، الأردن، 2011.
- 7- حسام أبو علي الحجاوي، "الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الحكومية"، الطبعة الثانية، دار الحامد، عمان، الأردن، 2004.
- 8- خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهائبي، "المحاسبة الحكومية"، الطبعة الاولى، دار وائل، عمان، الأردن، 2008.
- 9- رأفت سلامة محمود، "المحاسبة الحكومية"، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2011.
- 10- خالد المعاينة، قاسم الحسيني، "المحاسبة الحكومية"، الطبعة الاولى، دار المنهج، عمان، الأردن، 2015.
- 11- فرانس فان شيك، "معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو إدارة مالية متطورة"، جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين بالتعاون مع ديلويت، الشرق الأوسط، 2018.
- 12- نواف محمد عباس الرحمان، "المحاسبة الحكومية"، الطبعة الأولى، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2009.

ثانيا : اطروحات دكتوراه

- 1- جابي أمينة هناء، "آثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على نظام محاسبة العمومية في الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة سطيف1، الجزائر، 2019/2018.
- 2- جابي أمينة هناء، "آثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على نظام محاسبة العمومية في الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة سطيف1، الجزائر، 2019/2018.
- 3- خليل شرقي، "دور إدارة الجودة الشاملة في تحسين أداء مؤسسات التعليم العالي- دراسة لآراء عينة من الأساتذة في كليات الاقتصاد بالجامعات الجزائرية-"، أطروحة دكتوراه طور ثالث، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة بسكرة، الجزائر، 2016.
- 4- دليلة دادة، "أثر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية على إتخاذ قرارات منح الإئتمان في البنوك العاملة بالجزائر- دراسة عينة من البنوك العاملة في الجزائر-"، أطروحة دكتوراه ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة ورقلة، 2019/2018.
- 5- شتيح أكرم، "أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الأداء المالي الحكومي-دراسة حالة-"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر 2020/2019.
- 6- شلال زهير، "آفاق تبني إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة"، أطروحة دكتوراه ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ،جامعة بومرداس ، الجزائر، 2014/2013.
- 7- عامر مريم، " شروط استجابة القطاع العام الإداري الجزائري لتطبيق معايير المحاسبة الدولية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2021/2020.
- 8- عبود ميلود، "متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و تجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2019/2018.

- 9- لعلايية مالك، "آفاق إصلاح النظام المحاسبي في القطاع العام في ظل تطبيقات معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS بالتطبيق على حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة سوق أهراس، الجزائر، 2018/2017.
- 10- نعيحة فهيم، "مساهمة علمية لإرساء محاسبة محلية على أساس الذمة في الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2021/2020.

ثالثا: الملتقيات

- 1- خالد جمال الجعارات، مداخلة بعنوان: "تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014.
- 2- قاسم حدة، مداخلة بعنوان: "دراسة نظرية لواقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر و آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، الملتقى الوطني حول واقع المحاسبة العمومية في الجزائر و آفاق توجه نحو معايير محاسبة دولية للقطاع العام IPSAS، جامعة الخلفة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، 20 أكتوبر 2022.

رابعا: المجلات :

- 1- أسية قمو، "المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد الممارسات المحاسبية العمومية و حماية المال العام"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، المجلد 04، العدد 02 الجزائر.
- 2- بوعبانة فتحية، حسياني عبد الحميد، "عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: الجهود و التحديات"، مجلة المؤسسة، المجلد 10، العدد 01، الجزائر، 2021.
- 3- بوكفوسة أحمد، "متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق"، مجلة الأموال و الأسواق، المجلد 09، العدد 02، الجزائر، 2022.
- 4- بيض القول عبد الله، مسلم إبراهيم، "معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و معايير الإبلاغ المالي الدولية في الجزائر"، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 12، العدد 02، الجزائر، 2021.
- 5- خبيطي خيضر، مونة يونس، "آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، العدد 2، الجزائر، 2016.

- 6- خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، "متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، العدد 31، جامعة الجلفة.
- 7- خليل شرقي، السعيد بريكة، "المقاربات الكمية في التحليل الكيفي لبيانات دليل المقابلة باستخدام برنامج NVIVO- دراسة حول القيادة الحكيمة لبعض مسؤولي مؤسسة كوندور- "، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، ISSN:2352_9822، العدد الخامس، جوان 2016.
- 8- طويلب محمد، "أفاق تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر (الاثار و التحديات)"، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 02، الجزائر، 2022.
- 9- محمد معروف حجو، محمد مروان العشي، "امكانية تبني أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين(دراسة ميدانية على المحافظات الجنوبية)"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية و الإدارية، العدد 29، رام الله، فلسطين، 2021.
- 10- مسعودة بيطام، "الملاحظة و المقابلة في البحث السوسولوجي"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة قسنطينة 01، العدد 11، الجزائر، 1999.
- 11- نوال مجدوب، خيرة مجدوب، "مزايا طرق جمع البيانات المختلفة وعيوبها ومتى يتم استخدام كل منها"، مجلة المسرح في التربية وقضايا المجتمع، العدد الأول (1)، الجزائر، مارس 2017.

خامسا: القوانين والمراسيم العامة

- 1- القانون العضوي رقم 15/18 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 53، المؤرخة في 02 سبتمبر 2018.
- 2- القانون رقم 17/84 المؤرخ في 07 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 1040، المؤرخة في 10 يوليو 1984.

سادسا: المطبوعات

- 1- عبد المطلب بيسار، "المحاسبة العمومية وحسابات الدولة"، مطبوعة دروس مقدمة للطلبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2020/2019.
- 2- جمال خالد الجعرات، "مختصر المعايير المحاسبية الدولية"، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2015.

سابعا: المواقع الإلكترونية

- 1 <https://mobt3ath.com> تاريخ الاطلاع 2023/05/21 الساعة 21:12.
- 2 <https://www.bts-academy.com> تاريخ الاطلاع 202/05/25 الساعة 22:00.
- 3 <https://economicrg.blogspot.com> تاريخ الاطلاع 2023 /05/26 الساعة 19:23.

سابعا : المراجع باللغة الفرنسية

a-Livres :

- ¹ Jean-François des ROBERT et Jacques COLIBERT, « Les normes IPSAS et le secteur public », Dunod, paris, 2008.

الله الحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد الشريف المساعدة-سوق أهراس-
كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية



الملحق رقم (01): دليل المقابلة

قسم علوم التسيير

تخصص: محاسبة و تدقيق

دليل مقابلة بحث بعنوان

السادة الأفاضل/ السيدات الفاضلات

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

في إطار تحضير مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر، تخصص محاسبة و تدقيق من خلال موضوعنا المعنون ب: "امكانية تبني أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية في الجزائر" وحتى يمكن تحقيق الفائدة المرجوة من وراء هذه الدراسة فإننا نرجو منكم الاجابة على الأسئلة المطروحة.

ولكم منا فائق الشكر و التقدير

من إعداد الطالبتين:

✓ خزان رحمة؛

✓ جداي لبنى؛

إشراف الاستاذ: حاب الله الشريف

السنة الجامعية: 2023/2022

مقابلة رقم: تاريخ المقابلة: الساعة: من: إلى:

1- البيانات الشخصية:

المؤهل العلمي: التخصص:

الوظيفة الحالية: الخبرة:

المؤسسة المستخدمة: الولاية:

مكان المقابلة:

2- الأسئلة المتعلقة بموضوع مذكرتنا :

1- هل أنتم على دراية بوجود معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS التي تطالب بالانتقال إلى

أساس الاستحقاق؟

✓ ما مفهومك لهذه المعايير ؟

2- هل النظام المحاسبي المطبق حاليا ملائم لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع

العام؟

3- ماهي متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق في الجزائر؟

4- في اعتقادك هل القائمين على المحاسبة بالقطاع العمومي لهم المهارات الكافية لتطبيق معايير

المحاسبة الدولية للقطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق؟

5- هل الإطار المسير في المؤسسات الجزائرية قادر على الانتقال من النظام النقدي إلى نظام

الاستحقاق؟

6- في اعتقادك ماهي أسباب التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق؟

7- هل سعت المؤسسات العمومية إلى تكوين القائمين على المحاسبة بالقطاع العمومي؟

8- هل كانت هناك مقدمات لتطبيق هذا المبدأ (ندوات، ملتقيات، ...)?

9- هل لديكم نظام معلومات كفى في الاستقبال هذه المعايير وتطبيقها؟

10- من الخطوات الأولى في إصلاح نظام المحاسبة العمومية و تطويرها هو الإصلاح الميزانياتي ،فهل سعت الجزائر في ظل إصلاحها ومحاولتها لتطوير نظام المحاسبة العمومية المعتمد إلى إصلاح موازنتها؟

11- في اعتقادك هل من المتوقع أن يستمر الإصلاح الميزانياتي في الجزائر في المستقبل لتحسين الأداء المالي للحكومة؟

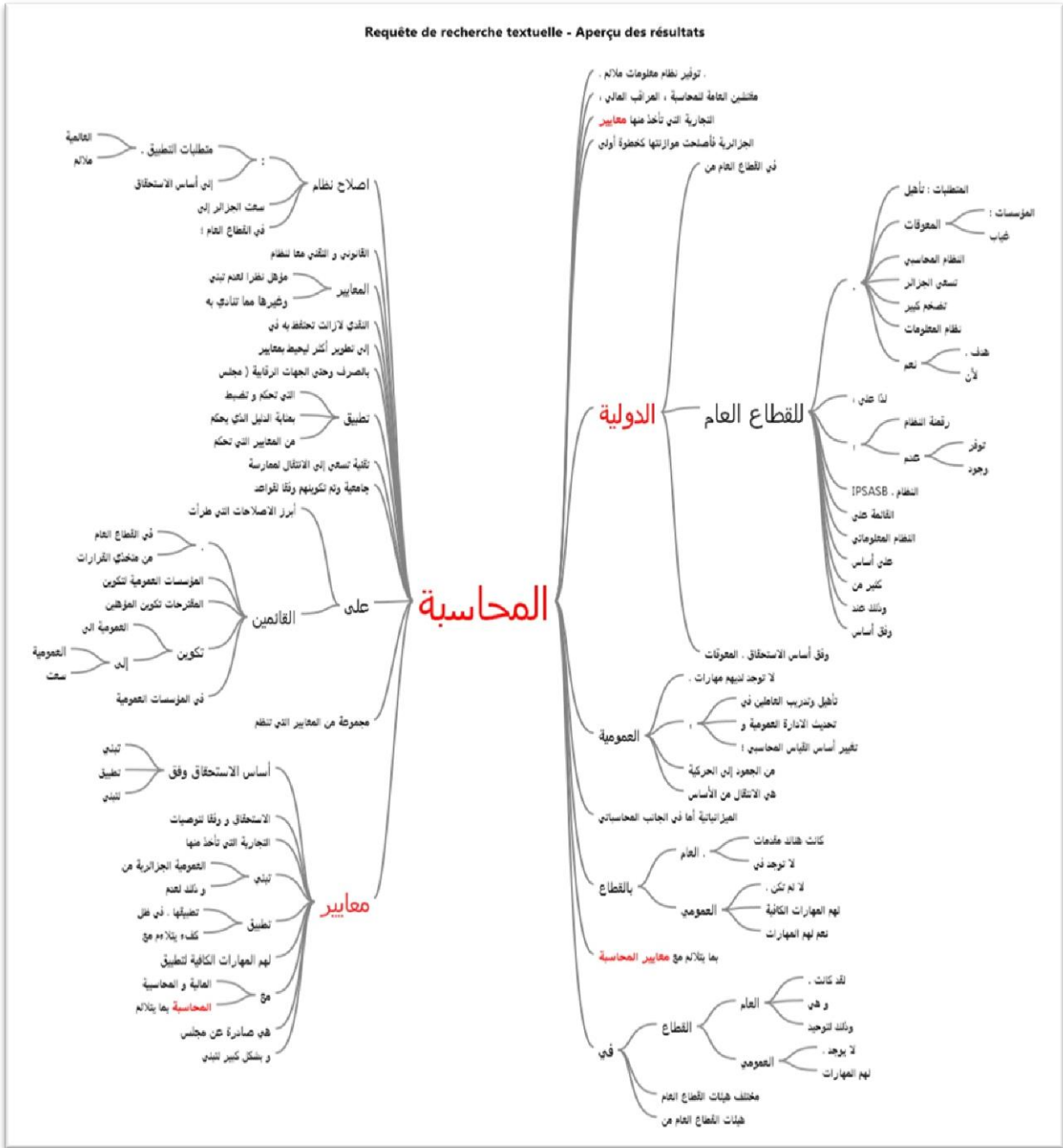
12- في اعتقادك هل تبني نظام موازنتي وفق البرامج المتمحورة على النتائج يعزز من الشفافية و المساءلة في الإنفاق الحكومي؟

13- حسب رأيك هل تتمكن المؤسسات العمومية الجزائرية من تبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

14- في اعتقادك ماهي المعوقات التي تحول دون الانتقال الى المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق في القطاع العمومي ؟

15- ماهي مقترحاتك لتعزيز الانتقال إلى المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق في القطاع العمومي ؟

الملحق رقم (02): الخريطة المعرفية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام



الملحق رقم (03): تماثل المصادر حسب معامل التشابه

Source A	Source B	Coefficient de corrélation de Pearson
Éléments internes\\kenza\\6	Éléments internes\\kenza\\5	0.845431
Éléments internes\\kenza\\8	Éléments internes\\kenza\\5	0.833179
Éléments internes\\kenza\\8	Éléments internes\\kenza\\6	0.832827
Éléments internes\\kenza\\7	Éléments internes\\kenza\\5	0.708875
Éléments internes\\kenza\\2	Éléments internes\\kenza\\1	0.706439
Éléments internes\\kenza\\8	Éléments internes\\kenza\\7	0.668762
Éléments internes\\kenza\\7	Éléments internes\\kenza\\4	0.660829
Éléments internes\\kenza\\7	Éléments internes\\kenza\\6	0.646565
Éléments internes\\kenza\\5	Éléments internes\\kenza\\2	0.639086
Éléments internes\\kenza\\6	Éléments internes\\kenza\\2	0.638822
Éléments internes\\kenza\\8	Éléments internes\\kenza\\2	0.636749
Éléments internes\\kenza\\8	Éléments internes\\kenza\\1	0.631971
Éléments internes\\kenza\\6	Éléments internes\\kenza\\1	0.605596
Éléments internes\\kenza\\5	Éléments internes\\kenza\\1	0.596136
Éléments internes\\kenza\\7	Éléments internes\\kenza\\2	0.593453
Éléments internes\\kenza\\5	Éléments internes\\kenza\\4	0.489371
Éléments internes\\kenza\\7	Éléments internes\\kenza\\1	0.472131
Éléments internes\\kenza\\6	Éléments internes\\kenza\\4	0.4488
Éléments internes\\kenza\\8	Éléments internes\\kenza\\4	0.438961
Éléments internes\\kenza\\6	Éléments internes\\kenza\\3	0.38891
Éléments internes\\kenza\\7	Éléments internes\\kenza\\3	0.37996
Éléments internes\\kenza\\8	Éléments internes\\kenza\\3	0.377874
Éléments internes\\kenza\\4	Éléments internes\\kenza\\2	0.374716
Éléments internes\\kenza\\5	Éléments internes\\kenza\\3	0.365548
Éléments internes\\kenza\\3	Éléments internes\\kenza\\1	0.300819
Éléments internes\\kenza\\4	Éléments internes\\kenza\\3	0.298418
Éléments internes\\kenza\\4	Éléments internes\\kenza\\1	0.256653
Éléments internes\\kenza\\3	Éléments internes\\kenza\\2	0.255478

الملحق رقم (04): نسبة تغطية العقد للخبراء

Nœud	Pourcentage de la couverture
Nœuds\\q1\1	6.28%
Nœuds\\q10\1	4.33%
Nœuds\\q11\1	8.70%
Nœuds\\q12\1	6.45%
Nœuds\\q13\1	4.41%
Nœuds\\q14\1	3.31%
Nœuds\\q15\1	6.96%
Nœuds\\q2\1	4.88%
Nœuds\\q3\1	8.40%
Nœuds\\q4\1	9.12%
Nœuds\\q5\1	9.89%
Nœuds\\q6\1	5.81%
Nœuds\\q7\1	5.85%
Nœuds\\q8\1	8.36%
Nœuds\\q9\1	3.69%

Nœud	Pourcentage de la couverture
Nœuds\\q1\2	8.69%
Nœuds\\q10\2	5.05%
Nœuds\\q11\2	10.72%
Nœuds\\q12\2	7.91%
Nœuds\\q13\2	6.98%
Nœuds\\q14\2	3.85%
Nœuds\\q15\2	10.57%
Nœuds\\q2\2	3.28%
Nœuds\\q3\2	5.73%
Nœuds\\q4\2	4.74%
Nœuds\\q5\2	6.87%
Nœuds\\q6\2	7.34%
Nœuds\\q7\2	3.38%
Nœuds\\q8\2	6.09%
Nœuds\\q9\2	5.67%

Nœud	Pourcentage de la couverture
Nœuds\\q1\3	8.75%
Nœuds\\q10\3	11.32%
Nœuds\\q11\3	5.03%
Nœuds\\q12\3	0.16%
Nœuds\\q13\3	3.62%
Nœuds\\q14\3	5.56%
Nœuds\\q15\3	2.94%
Nœuds\\q2\3	6.76%
Nœuds\\q3\3	10.74%
Nœuds\\q4\3	6.60%
Nœuds\\q5\3	8.54%
Nœuds\\q6\3	8.02%
Nœuds\\q7\3	7.91%
Nœuds\\q8\3	10.27%
Nœuds\\q9\3	0.21%

Nœud	Pourcentage de la couverture
Nœuds\\q1\4	7.50%
Nœuds\\q10\4	6.86%
Nœuds\\q11\4	7.18%
Nœuds\\q12\4	2.23%
Nœuds\\q13\4	11.57%
Nœuds\\q14\4	5.99%
Nœuds\\q15\4	5.91%
Nœuds\\q2\4	10.38%
Nœuds\\q3\4	6.46%
Nœuds\\q4\4	2.23%
Nœuds\\q5\4	0.40%
Nœuds\\q6\4	7.90%
Nœuds\\q7\4	3.27%
Nœuds\\q8\4	9.74%
Nœuds\\q9\4	5.91%

Nœud	Pourcentage de la couverture
Nœuds\\q1\5	4.75%
Nœuds\\q10\5	11.06%
Nœuds\\q11\5	4.75%
Nœuds\\q12\5	6.25%
Nœuds\\q13\5	5.12%
Nœuds\\q14\5	6.62%
Nœuds\\q15\5	4.69%
Nœuds\\q2\5	9.81%
Nœuds\\q3\5	10.19%
Nœuds\\q4\5	7.62%
Nœuds\\q5\5	5.88%
Nœuds\\q6\5	7.31%
Nœuds\\q7\5	4.56%
Nœuds\\q8\5	3.06%
Nœuds\\q9\5	3.56%

Nœud	Pourcentage de la couverture
Nœuds\q1\6	9.10%
Nœuds\q10\6	8.66%
Nœuds\q11\6	3.90%
Nœuds\q12\6	6.06%
Nœuds\q13\6	5.45%
Nœuds\q14\6	9.47%
Nœuds\q15\6	4.89%
Nœuds\q2\6	12.81%
Nœuds\q3\6	6.68%
Nœuds\q4\6	8.29%
Nœuds\q5\6	5.82%
Nœuds\q6\6	4.39%
Nœuds\q7\6	4.70%
Nœuds\q8\6	2.04%
Nœuds\q9\6	3.65%

Nœud	Pourcentage de la couverture
Nœuds\q1\7	8.00%
Nœuds\q10\7	6.45%
Nœuds\q11\7	7.85%
Nœuds\q12\7	2.18%
Nœuds\q13\7	11.03%
Nœuds\q14\7	9.01%
Nœuds\q15\7	7.30%
Nœuds\q2\7	0.78%
Nœuds\q3\7	12.28%
Nœuds\q4\7	1.79%
Nœuds\q5\7	6.22%
Nœuds\q6\7	6.45%
Nœuds\q7\7	5.44%
Nœuds\q8\7	1.71%
Nœuds\q9\7	8.47%

Nœud	Pourcentage de la couverture
Nœuds\q1\	9.42%
Nœuds\q10\	8.37%
Nœuds\q11\	6.38%
Nœuds\q12\	6.03%
Nœuds\q13\	5.32%
Nœuds\q14\	12.00%
Nœuds\q15\	8.31%
Nœuds\q2\	5.91%
Nœuds\q3\	2.93%
Nœuds\q4\	5.27%
Nœuds\q5\	6.32%
Nœuds\q6\	8.48%
Nœuds\q7\	3.28%
Nœuds\q8\	2.34%
Nœuds\q9\	6.38%