

# وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Chérif Messadia  
Souk Ahras



جامعة محمد الشريف مساعدي  
-سوق أهراس-

Mohamed Chérif Messadia University  
Souk-Ahras

كلية : العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم : علوم التسيير

السنة : 2023 / 2022

مذكرة

ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

**الافصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS-**

و دوره في تحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العمومية بولاية سوق اهراس

الشعبة : علوم مالية ومحاسبية

**التخصص**

محاسبة و تدقيق

**من إعداد**

**الطالبة : جلابي لندة**

**الطالبة : بن سعدي لمياء**

لجنة المناقشة/ التقييم

الرئيس أيمن فريد	الرتبة العلمية	أستاذ محاضر-أ-	الجامعة	جامعة محمد الشريف مساعدي
المشرف رفايقيه فاطمة الزهراء	الرتبة العلمية	أستاذ	الجامعة	جامعة محمد الشريف مساعدي
الممتحن صيد ماجد	الرتبة العلمية	أستاذ مساعد - ب-	الجامعة	جامعة محمد الشريف مساعدي

رقم ...../2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# شُكْرُهُ وَعِرْفَانُهُ

الحمد لله و الصلاة و السلام على من لا نبي بعده و بعد.

أولا الشكر لله صاحب الفضل و الإكرام الذي أنعم علينا بنعمة الإسلام و يسر لنا سبل العلم، فله الشكر حتى يرضى وله الشكر بعد الرضى .

ثم كامل الشكر و التقدير و الامتنان للأستاذة المشرفة

البروفيسورة :رقايقية فاطمة الزهرة حفظها الله و جزاها الله عنا أفضل الجزاء عن نصائحها و توجيهاتها القيمة وسعة صدرها و صبرها .

كما لا يفوتنا أن نشكر كل من ساهم في اتمام هذا العمل قريبا و بعيد خاصة الاساتذة الذين أشرفوا علينا في المسار الدراسي كل باسمه و قدره منذ الليسانس .- ماستر 1- - ماسد 2- - حفظ م جميعا و جعل م فذ اللطاة والو

# الإهداء

الى زوجي العزيز

سندي الثابت في كل خطوات حياتي و مصدر فخري و سعادتي

الى امي الغالية ادامها الله

ايام عظيمة تلك التي سهرتني بها من اجلي و علمتيني بان الحياة  
عقبات كلما اجتزتها كلما خطوت خطوة الى النجاح

الى اولادي الاعزاء

الى رفقاء عملي

الذين امدوني بالقوة و كانوا موضع الاتكاء في كل عثراتي

و الى رفيقتي في البحث **لندة**



# إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى كل من ساهم بيد المساعدة من قريب أو بعيد إلى روح أبي العزيز إلى أمي الغالية أطال الله في عمرها و إلى إخوتي و أخواتي الأعزاء حفظهم الله جميعا و بالأخص إلى رفيق دربي زوجي العزيز الذي تحمل عناء ومشقة الدراسة منذ البداية إلى انجاز هذا البحث حفظه الله و إلى رفيقتي في البحث وزميلاتي في العمل .

لمياء



الملخص

## الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة التعرف على كل من الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام IPSAS و الدور الذي تؤديه من أجل تحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الإدارية الحكومية و قياس نتيجة هذا التحسين إحصائيا عن طريق استمارة استبيان موزعة على عينة المؤسسات العمومية الإدارية محل الدراسة .

وقد توصلت الدراسة إلى أن النسبة الكبيرة التي تؤديها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS فيما تقدمه من مساعدة على تحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية، باعتبار هذه المعايير على أنها مجموعة من القواعد و الإجراءات المحاسبية لأجل تسيير الأموال العمومية، و التي تساعد على تحقيق أكبر قدر من المساءلة و الشفافية و تسهيل المقارنة في مختلف التقارير.

و قد اوصت الدراسة على ضرورة : العمل على الإسراع في عملية تطوير نظام المحاسبة العمومية القائم حاليا، و إصلاح المنظومة القانونية لهذا الأخير بالإضافة إلى الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق نظام المحاسبة العمومية ليتوافق و المعايير الدولية، و كذلك تكييف البيئة الاقتصادية و المالية للجزائر لتتماشى مع متطلبات المحاسبة المتوافقة مع معايير IPSAS و توحيد لغة التخاطب المحاسبي مع ضرورة توفير الامكانيات المادية و تأهيل الكفاءات البشرية.

## الكلمات المفتاحية:

الإفصاح المحاسبي ، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، المحاسبة العمومية ، ومخرجات نظام المحاسبة العمومية.

**Abstrait:**

L'objectif de cette étude est d'essayer d'identifier chacune des informations comptables selon les normes comptables du secteur public IPSAS, et le rôle qu'elle joue afin d'améliorer les résultats du système de comptabilité publique dans les institutions administratives de l'État et de mesurer le résultat de cette amélioration statistique grâce à un questionnaire distribué à un échantillon d'établissements publics administratifs en place l'étude .

L'étude a conclu que le pourcentage important réalisé par les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) dans son aide à l'amélioration des résultats du système de comptabilité publique, considérant ces normes comme un ensemble de règles comptables et de recettes pour la gestion des fonds publics, ce qui aider à atteindre le plus haut niveau de responsabilité, de transparence et de facilitation de la comparaison dans les différents rapports.

L'étude a recommandé la nécessité de : Accélérer le processus de développement du système de comptabilité publique existant et réformer le système juridique de ce dernier, en plus de bénéficier des expériences des pays développés dans l'application du système de comptabilité publique pour se conformer aux normes internationales, comme ainsi que l'adaptation de l'environnement économique et financier de l'Algérie. Afin d'être en adéquation avec les exigences comptables compatibles avec les normes IPSAS, et d'unifier le langage de communication comptable, avec la nécessité de fournir des capacités matérielles et des compétences humaines qualifiantes.

mots-clés : divulgation des informations comptables, normes comptables internationales IPSAS pour le secteur public, comptabilité publique et résultats du système de comptabilité publique.

**Abstract:**

The aim of this study is to try to identify each of the accounting disclosure according to public sector accounting standards IPSAS, and the role it plays in order to improve the outputs of the public accounting system in government administrative institutions and to measure the result of this improvement statistically through a questionnaire distributed to a sample of administrative public institutions in place the study .

The study concluded that the large percentage performed by the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in its assistance in improving the outputs of the public accounting system, considering these standards as a set of accounting rules and revenues for the management of public funds, which help to achieve the greatest amount of Accountability, transparency and facilitation of comparison in the various reports.

The study recommended the necessity of: Accelerating the process of developing the existing public accounting system, and reforming the legal system of the latter, in addition to benefiting from the experiences of developed countries in applying the public accounting system to comply with international standards, as well as adapting the economic and financial environment of Algeria. In order to be in line with accounting requirements that are compatible with IPSAS standards, and to unify the language of accounting communication, with the necessity of providing material capabilities and qualifying human competencies.

**keywords:**Accounting disclosure, IPSAS international public sector accounting standards, public accounting, and the outputs of the public accounting system.



الفهرس

## الفهرس

الصفحة	العنوان
.I	البسمة
.II	شكر وتقدير
.III	الاهداء
.IV	الملخص
.V	الفهرس
.VI	قائمة الجداول
.VII	قائمة الأشكال
.VIII	قائمة الملاحق
01	مقدمة
<b>الفصل الأول : الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS</b>	
10	تمهيد
11	<b>المبحث الأول : ماهية الإفصاح المحاسبي</b>
11	المطلب الأول : نشأة ومفهوم الإفصاح المحاسبي
11	أولا - نشأة الإفصاح المحاسبي
12	ثانيا- مفهوم الإفصاح المحاسبي
12	المطلب الثاني : أهمية و أهداف الإفصاح المحاسبي
13	أولا- أهمية الإفصاح المحاسبي
13	ثانيا -أهداف الإفصاح المحاسبي
14	المطلب الثالث : أنواع الإفصاح المحاسبي ، خصائصه ومقوماته
14	أولا - أنواع الإفصاح المحاسبي
15	ثانيا -خصائص الإفصاح المحاسبي
15	ثالثا -مقومات الإفصاح المحاسبي
17	<b>المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS</b>
17	المطلب الأول : مفهوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
17	أولا - نشأتها وتطورها
18	ثانيا-تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

19	المطلب الثاني : نطاق إصدار معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام ومجال تطبيقها.
19	أولا - نطاق إصدار المعايير المحاسبية العمومية للقطاع العام
20	ثانيا - مجال تطبيق معايير المحاسبة العمومية في القطاع العام
21	المطلب الثالث : تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
21	أولا-معايير متعلقة بالميزانية العامة الدولية
21	ثانيا-معايير متعلقة بحسابات التسيير
21	ثالثا-معايير متعلقة بالحسابات المدججة للدولة.
21	رابعا-بقية المعايير الأخرى
22	<b>المبحث الثالث : أهمية و أهداف تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام</b>
22	المطلب الأول : أهمية و أهداف المعايير المحاسبية للقطاع العام
22	أولا - أهميتها .
23	ثانيا -أهدافها
23	المطلب الثاني : متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
23	أولا -الدعم السياسي
24	ثانيا -التدريب العملي وإعادة الترتيب على المعايير المحاسبية الدولية
24	ثالثا - وضع دليل للمحاسبة والابلاغ
24	رابعا -اعتماد خطة واضحة المعالم و معقولة التنفيذ
24	خامسا- تبني تقنيات وتكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية .
25	المطلب الثالث : معوقات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
27	خلاصة الفصل الأول
	<b>الفصل الثاني : المعايير المحاسبية للقطاع العام ( 1IPSAS ) المتبناة من طرف الجزائر و دورها في تحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية .</b>
29	تمهيد
30	<b>المبحث الأول : ماهية المحاسبة العمومية.</b>
30	المطلب الأول : مفهوم المحاسبة العمومية أهدافها و خصائصها .
30	أولا -تعريف المحاسبة العمومية

30	ثانيا - أهداف المحاسبة العمومية
31	ثالثا - خصائص المحاسبة العمومية .
31	المطلب الثاني : أسس ومجال تطبيق المحاسبة العمومية و أعوانها.
31	أولا -أسس تطبيق المحاسبة العمومية
32	ثانيا -مجال تطبيق المحاسبة العمومية
32	ثالثا - الأعوان القائمون في تطبيق المحاسبة العمومية
34	المطلب الثالث : تحصيل الإيرادات و تنفيذ النفقات في ميزانيات المؤسسات العمومية
34	أولا - إجراءات تحصيل الإيرادات
35	ثانيا - إجراءات تنفيذ النفقات
37	<b>المبحث الثاني : واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.</b>
37	المطلب الأول : مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر .
38	المطلب الثاني : مكونات نظام المحاسبة العمومية .
38	أولا -النظام المحاسبي العمومي
39	ثانيا -نظام الموازنة العامة
39	المطلب الثالث : تحليل واقع نظام الخزينة العمومية في الجزائر.
39	أولا - نقاط القوة في نظام محاسبة الخزينة العمومية
40	ثانيا - نقاط الضعف في نظام محاسبة الخزينة العمومية
40	المطلب الرابع : أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية .
42	<b>المبحث الثالث :توجيهات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر</b>
42	المطلب الأول : مشروع اصلاح المخطط المحاسبي للدولة وفق النموذج الفرنسي .
42	أولا -تكييف أنظمة الاعلام الآلي مع القواعد الجديدة لمشروع المخطط المحاسبي للدولة(PCE)
42	ثانيا -تكوين المحاسبين العموميين
44	المطلب الثاني : مشروع إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق المعايير المحاسبية الدولية.
44	أولا-الإطار العام لمشروع الإصلاح
47	ثانيا -المخطط الجديد للدولة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
48	المطلب الثالث : آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر .
48	أولا- متطلبات تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر.
50	ثانيا - تحديات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر

51	المطلب الرابع : المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المتبناة من طرف الجزائر ومخرجات نظام المحاسبة العمومية.
51	أولا -المعايير المتبناة من طرف الجزائر .
54	ثانيا - دور IPSAS في تطوير وتحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية الجزائرية.
56	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث : دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العمومية بولاية سوق أهراس
58	تمهيد
59	المبحث الأول: الإطار العام للمؤسسات العمومية والإطار المنهجي للدراسة الميدانية
59	المطلب الأول: نبذة عن المؤسسات محل الدراسة
66	المطلب الثاني:الإطار المنهجي للدراسة
67	أولا-مجتمع الدراسة
67	ثانيا-عينة الدراسة
67	ثالثا-أدوات الدراسة
69	المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان
70	أولا-صدق الاستبيان
70	ثانيا-ثبات الاستبيان
71	المبحث الثاني: تحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة.
71	المطلب الأول: خصائص أفراد العينة
77	المطلب الثاني: تحليل فقرات الاستبيان
77	أولا-تحليل فقرات المحور الأول للاستبيان
79	ثانيا-تحليل فقرات المحور الثاني للإستبيان
81	المطلب الثالث: دراسة الارتباط واختبار تحليل التباين الأحادي (Anova) بين محاور الدراسة
81	أولا-دراسة الارتباط بين محوري الدراسة
82	ثانيا-اختبار تحليل التباين الأحادي ( Anova )
85	خلاصة الفصل الثالث
87	الخاتمة العامة
92	قائمة المراجع
98	الملاحق

# قائمة الجداول

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
<b>32</b>	إيراد و صرف النفقة	جدول ( 1-2 )
<b>51</b>	محتوى مشروع معايير المحاسبة الدولية	جدول ( 2-2 )
<b>52</b>	منهج اعتماد معايير IPSAS في الجزائر	جدول ( 3-2 )
<b>66</b>	الاحصائيات الخاصة باستثمارات الاستبيان	جدول ( 1-3 )
<b>68</b>	مقياس ليكارت الخماسي	جدول ( 2-3 )
<b>68</b>	المجالات المعيارية لقيمة المتوسط الحسابي	جدول ( 3-3 )
<b>69</b>	اختبار ألفا كرونباخ	جدول ( 4-3 )
<b>70</b>	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	جدول ( 5-3 )
<b>71</b>	توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية	جدول ( 6-3 )
<b>72</b>	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	جدول ( 7-3 )
<b>73</b>	توزيع أفراد العينة حسب التخصص	جدول ( 8-3 )
<b>74</b>	توزيع أفراد العينة حسب أنواع القطاع	جدول ( 9-3 )
<b>75</b>	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	جدول ( 10-3 )
<b>76</b>	الإتجاه العام لعبارات المحور الأول	جدول ( 11-3 )
<b>78</b>	الإتجاه العام لعبارات المحور الثاني	جدول ( 12-3 )
<b>81</b>	معامل الارتباط بيرسون بين محاور الدراسة	جدول ( 13-3 )
<b>82</b>	اختبار تأثير المستوى التعليمي على إجابات محاور الدراسة	جدول ( 14-3 )
<b>83</b>	إختبار تأثير سنوات الخبرة على إجابات محاور الدراسة	جدول ( 15-3 )

# قائمة الأشكال

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
14	أنواع الإفصاح المحاسبي	الشكل ( 1-1 )
59	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإستشفائية كعزاز السبتي سوق أهراس	الشكل ( 1-3 )
61	الهيكل التنظيمي لمديرية التربية سوق أهراس	الشكل ( 2-3 )
63	الهيكل التنظيمي لجامعة محمد الشريف مساعدي سوق أهراس	الشكل ( 3-3 )
64	الهيكل التنظيمي لمعهد التكوين المهني جبار عمر سوق أهراس	الشكل ( 4-3 )
65	نموذج الدراسة	الشكل ( 5-3 )
70	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	الشكل ( 6-3 )
71	توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية	الشكل ( 7-3 )
72	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	الشكل ( 8-3 )
73	توزيع أفراد العينة حسب التخصص	الشكل ( 9-3 )
74	توزيع أفراد العينة حسب أنواع القطاع	الشكل ( 10-3 )
75	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	الشكل ( 11-3 )
80	سلم معامل الارتباط بيرسون	الشكل ( 12-3 )

# قائمة الملاحق

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
98	أسماء الأساتذة المحكمين	01
99	الاستبيان	02
103	طلب و استمارة متابعة التبرص في مؤسسات عينة الدراسة	03
107	اختبار الفاكرونباخ	04
107	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	05
107	توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية	06
107	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	07
108	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص	08
108	توزيع عينة الدراسة حسب انواع القطاع	09
108	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	10
109	تحليل فقرات الاستبيان	11
111	دراسة الارتباط بين متغيري الدراسة	12
111	اختبار تحليل التباين الأحادي- One Way Anova	13

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

أصبح العالم قرية صغيرة في ظل العولمة و الانفتاح على الآخر، مما أدى إلى تلاشي الحواجز بين الدول، و التي شهدت بدورها العديد من التطورات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية وغيرها، مما دفع بها إلى إجراء إصلاحات شاملة و اعتماد أساليب و ممارسات حديثة تضمن مواكبة التغيرات الحاصلة على مستوى الأنظمة الإدارية و المالية و المحاسبية الحكومية بما يتيح لها تقريب المفاهيم و الأسس المرتبطة بالمحاسبة العمومية و الوصول إلى الكفاءة و الفعالية و الأداء العقلاني في تسيير الموارد المتاحة و حفظ المال العام، والافصح عن مركزها المالي من خلال قوائمها المالية بغض النظر عن الجهة المستفيدة منها، لكونها مرآة تعكس الأحداث الاقتصادية و المالية التي تقوم بها أي مؤسسة اثناء عرضها لوضعيتها المالية.

وبناء على هذا الأساس فإن القوائم المالية في المحاسبة العمومية تعتبر من أهم مخرجات النظام المحاسبي إذ تشخص الوضعية المالية و المحاسبية للمؤسسات بشتى أنواعها ويكون ذلك خلال فترة زمنية محددة، إذ يتم إعدادها و عرضها على أساس مجموعة من المعايير المحاسبية التي تختلف من بيئة إلى أخرى و هذا راجع لاختلاف العوامل البيئية المحاسبية المؤثرة فيها، كما أنها تترجم في مضمونها و طرق عرضها احتياجات الأطراف المستعملة لها، والذين بدورهم يؤثرون إلى حد كبير في شكلها و محتواها من خلال التأثير على الهيئات و المنظمات التي تضع و تصيغ المعايير المحاسبية الدولية .

ومن هذا المنطلق فقد بذلت العديد من الجهود من قبل المنظمات و الهيئات المحاسبية الدولية نتيجة الضغوطات التي واجهتها من طرف الدول المتقدمة لأجل وضع إطار يتضمن الأسس و المعايير المحاسبية التي تحكم المؤسسات الحكومية. و بالفعل فقد نتج عن هذه المساعي وضع معايير محاسبية دولية للقطاع العام IPSAS تحقق التوافق في لغة التخاطب المحاسبي لوحدات القطاع العام بتوفير تقارير و قوائم مالية تلخص الوضع المالي و تعطي معلومات عن إيرادات و نفقات الدولة بكل دقة و شفافية.

حيث قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين ( IFAC ) بمعية الهيئات والمنظمات الدولية الأخرى التي تشرف على مهنة المحاسبة بإنشاء مجلس المعايير الدولية للقطاع (IPSASB) كجهة مسؤولة عن وضع تلك المعايير ضمن صلاحيته و شروطه و بنوده العامة المعلنة لأفضل ما يخدم المصلحة العامة في تحقيق هذا الجانب من مهمته حيث قام بصياغة 42 معيار حتى سنة 2011 مستمدة من معايير المحاسبة الدولية ( IAS/IFRS ) .

و كباقي دول العالم تسعى الجزائر هي الأخرى لتحقيق هذه النقلة بوضع مشروع إصلاح نظامها الميزانياتي و المحاسبي، المبني منذ الاستقلال و إلى يومنا هذا على أسس تقليدية تتماشى مع سياسات الاقتصاد الموجه و ذلك بإطلاق جملة من الورشات لتغيير أساليب الإدارة العمومية استجابة لتوصيات المنظمات المالية الدولية منذ منتصف تسعينات القرن الماضي و كان أول مشروعها إصلاح المخطط المحاسبي للدولة تلاه مشروع عصرنة النظام الميزانياتي، إلا أن تجسيد هذه المشاريع لم يكتمل بعد ذلك إن إصلاح الشقين الميزانياتي و المحاسبي مترابط يهدف إلى إضفاء تكامل بين الميزانية العامة و مخرجات النظام المحاسبي لتحقيق إمكانية مقارنة التقديرات بالإنجاز و دراسة الانحرافات و تفسيرها و هذا يتطلب الاطلاع على خبرات الدول في هذا المجال و الاستفادة منها و مضاعفة الجهود، و تكيف ذلك بما يتلاءم وواقع البيئة المحلية الجزائرية لتجاوز العقبات التي تحول دون تطبيق الإصلاحات على أرض الواقع.

### ① الإشكالية: ومن هذا المنطلق تتضح معالم إشكالية الدراسة كالتالي:

إلى أي مدى يساهم الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين

مخرجات نظام المحاسبة العمومية في مؤسسات عينة الدراسة ؟

وتنبثق عن الإشكالية الرئيسية مجموعة من التساؤلات الفرعية فيما يلي :

- ماهي أهمية الإفصاح المحاسبي ؟
- هل مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تتسم بالخصائص النوعية لجودة المعلومة؟
- هل الجهود المبذولة من طرف الجزائر تتماشى مع متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق معايير IPSAS؟
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي وفق المعايير IPSAS و مخرجات نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الحكومية الإدارية عند مستوى معنوية 0.05؟

### ② الفرضيات:

و للإجابة على الأسئلة السابقة تم صياغة الفرضيات التالية :

- تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي في إيصال كل المعلومات المتعلقة بالوحدات العمومية إلى مستخدميها وإضفاء عليها المزيد من الشفافية و المصداقية.
- قد تتسم مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بالخصائص النوعية لجودة المعلومة .

- لا تعتبر الجهود التي قامت بها الجزائر في مجال الإصلاحات كافية لتتماشى مع متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق معايير IPSAS.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي وفق المعايير IPSAS ومخرجات نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الحكومية الإدارية عند مستوى معنوية 0.05.

### 3 أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار الموضوع للأسباب التالية:

أسباب ذاتية :

- ✓ الرغبة الشخصية في دراسة موضوع البحث ،
- ✓ توسيع المعارف و تعميقها على مختلف المستجدات المتعلقة بالموضوع.

أسباب موضوعية

- ✓ تلائم مضمون الدراسة مع التخصص المدروس؛
- ✓ حداثة الموضوع ، حيث يعتبر موضوع تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في وحدات القطاع المالي العام الجزائرية من الموضوعات الحديثة و التي لم تنل نصيبها الوافر من الدراسة والبحث؛
- ✓ أهمية الموضوع من حيث تسليط الضوء على الإصلاحات التي باشرتها الجزائر على نظام المحاسبة العمومية من أجل تهيئة البيئة المحاسبية لتطبيق معايير IPSAS.

### 4 أهمية الموضوع: تبرز أهمية الموضوع من خلال :

- التعرف على الدور الكبير الذي تلعبه معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام IPSAS في تحسين الإفصاح عن مخرجات نظام المحاسبة العمومية ؛
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أصبح من أهم مطالب الاتجاه المعاصر للمحاسبة العمومية الجزائرية؛
- أهمية إعدادا وعرض البيانات المالية بشكل شفاف وصادق، حتى يعبر عن مصادر تحصيل الموارد العمومية، وعن حجم الإنفاق الحكومي ؛

➤ أهمية بيان الوضعية المالية الفعلية للخزينة العمومية، و التي يتم على أساسها إتخاذ القرارات المتعلقة بتمويل نشاط وحدات القطاع العام، وحماية المال العام من الفساد و التبذير و إحكام الرقابة، والمساءلة.

#### 5 أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة لتحقيق جملة من الأهداف أهمها.

- الإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات ؛
- تقديم إطار نظري يحدد المفاهيم التالية : الإفصاح المحاسبي ، معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS و المحاسبة العمومية و مخرجاتها؛
- عرض واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري وتحليل نقاط قوته وضعفه؛
- عرض مشاريع تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من أجل التوافق مع معايير المحاسبة الدولية و IPSAS ومتطلباته.
- عرض الدور الذي تلعبه معايير IPSAS في تحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

#### 6 منهج الدراسة :

إن طبيعة البحث تستوجب استخدام مناهج تفي بأغراض الموضوع، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، و هذا في الفصلين الأول والثاني، وذلك من خلال عرض الإطار النظري لكل من الإفصاح المحاسبي و معايير المحاسبة الدولية IPSAS وكذلك الإطار التنظيمي للمحاسبة العمومية بالإضافة إلى التطرق إلى دور الإفصاح المحاسبي وفق معايير IPSAS في تحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، و ذلك بالاعتماد على مصادر متنوعة للدراسة، أما الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة و كانت المعالجة باستخدام الاستبيان يتضمن محاور حسب ما جاء في الجزء النظري باستخدام أسلوب التحليل الإحصائي برنامج SPSS.

#### 7 الدراسات السابقة :

يمكن الوقوف على بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة في الآتي:

➤ دراسة -زهير شلال ( 2013-2014) ، بعنوان "أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة " أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس-، حيث تهدف هذه الدراسة إلى تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر عن طريق تحليل نقاط القوة والضعف لنظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على مجموعة حسابات الخزينة العمومية، وتقديم المقترحات لمعالجة نقائص النظام الحالي، بالإضافة إلى ذلك عرض وتحليل مشروع إصلاح النظام المحاسبي المقترح من طرف وزارة المالية وتقديم الإقتراحات الضرورية لتفعيل تطبيق هذا المشروع وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام IPSAS نقدم أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا من أجل تصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية، تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية، وترقى بجودة الإبلاغ المالي الحكومي، كما أن أساس الاستحقاق الكامل أفضل أساس للقياس المحاسبي الحكومي لكونه يسمح بتطوير نظام محاسبة حكومية فعال، يحقق أهداف الرقابة المالية و الإفصاح الكامل و الدقيق عن مدى كفاءة و حداة القطاع العام.

➤ دراسة جابي أمينة هناء، بعنوان -"أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر " أطروحة دكتوراه" (2018-2019) جامعة فرحات عباس سطيف -1- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: حيث تهدف الدراسة إلى التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وكيفية صياغتها، ومدى رواج استعمالها على المستوى الدولي و كيف يمكن استغلال هذا النموذج في إصلاح المحاسبة العمومية الجزائرية، محاولة تجنب التأخر في عملية الإصلاح المحاسبية العمومية ومسايرة الدول الأخرى بهذا الشأن، وذلك لتجنب التأخر في مقارنة نظام المحاسبة العمومية الجزائري بالأنظمة الدولية وتحديد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : تحسين المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال التطبيق التدريجي للمعايير وتكييفها مع البيئة الجزائرية أمر ضروري، ذلك أن هذه المعايير ستجلب العديد من المزايا المحاسبية العمومية وترقى بها إلى المستوى العالمي . كما أن تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS القائم على أساس الاستحقاق ليس عصا سحرية لتحسين أداء القطاع العام وحده أو تعزيز المالية العمومية، فأساس الاستحقاق أداة بسيطة للحصول على معلومات أفضل عن التكاليف الحقيقية للإدارة و لابد من استخدامه بفعالية .

➤ دراسة :أحمد يوسف السعيدى بعنوان: ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر- مجلة الإقتصاد و التنمية البشرية - البلدة - 2019، تهدف هذه الدراسة إلى معالجة متطلبات تطوير الاطار المحاسبي الحالي الذي يركز على مجموعة حسابات الخزينة، بالرغم من تبني مخطط محاسبي للدولة يقترب في

إطار والتصوري من المحاسبة المتعلقة بالمؤسسات الاقتصادية، و الذي يمتاز بتبني الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة ذمة الدولة، و الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة، إلا أن هذا النظام لم يستمر تطبيقه طويلا بالرغم من الإيجابيات التي يحققها إلا أنه أصبح عاجزا عن مواكبة التطورات الدولية و التي تتطلب تهيئة المناخ المناسب الذي يسمح بتبني نظام محاسبي يستجيب مع معايير المحاسبة الدولية العمومية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن المحاسبة العمومية الوسيلة الأساسية للمسائلة المالية، عن كيفية التصرف بالمال العام للدولة التي تعبر عن برنامج مالي يتضمن أهداف الدولة الاقتصادية و الاجتماعية، كما أن تصنيف حسابات الدولة بما يتوافق مع المعايير المحاسبية العمومية الدولية إحدى استراتيجيات الهامة لبناء إطار محاسبي جديد لتقييم أصول الدولة من أجل إعطاء الصورة الصادقة للوضعية المالية للموازنة الدولة، على الأخذ بعين الاعتبار الإفصاح و الشفافية الدولية و توفير الرقابة المالية للأجهزة العليا للرقابة.

#### - ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في إظهار دور الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ودوره في تحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية من أجل الوصول إلى الشفافية و المصدقية التامة و التعبير عن وضعية الوحدات الحكومية ( إيرادات و النفقات ) و بالتالي المساهمة في اتخاذ القرارات. و كذلك تحسين جودة الإبلاغ المالي، و حماية المال العام من التبذير و الفساد و إحكام الرقابة عليه، و ترشيده .

#### ⑧ حدود الدراسة الميدانية :

تتمثل حدود الدراسة في :

- **الحدود المكانية :** تنحصر في عدّة مؤسسات عمومية إدارية بولاية سوق أهراس وهي : المؤسسة العمومية الاستشفائية المستشفى القديم سوق اهراس - مركز التكوين المهني CFPA مديرية التربية لولاية سوق أهراس- جامعة محمد الشريف مساعدي سوق أهراس .
- **الحدود الزمانية :** ينحصر الإطار الزمني لهذه الدراسة في الموسم 2022-2023 خلال شهري أفريل وماي 2023.

#### ⑨ هيكل البحث :

- لمعالجة الإشكال المطروح و اختبار الفرضيات الموضوعية، تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، فصلين للجانب النظري و فصل للجانب التطبيقي، وكانت البداية بمقدمة عامة تشمل على مختلف الأبعاد

الأساسية لموضوع البحث و إشكالية، و تتبعهم خاتمة متضمنة نتائج البحث، وجاءت فصول هذه المذكرة على النحو التالي:

- **الفصل الأول :** الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS و الذي ينقسم بدوره إلى ثلاثة مباحث : حيث يشمل المبحث الأول على ماهية الإفصاح المحاسبي بصفة عامة، اما المبحث الثاني فقد تمّ التطرق إلى الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، و المبحث الثالث فاشتمل على : أهمية و أهداف تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS و متطلباتها ومعوقاتها.
- **الفصل الثاني :** المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المتبناة من طرف الجزائر ودورها في تحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية .
- والذي اشتمل على أربعة مباحث، حيث يتضمن المبحث الأول : ماهية المحاسبة العمومية، و اجراءات تحصيل الايرادات و تنفيذ النفقات في الميزانية العمومية و الأعوان المنفذين، أما المبحث الثاني : فقد تطرقنا فيه إلى واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من مكونات نظام المحاسبة العمومية وتحليل واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر " نقاط القوة والضعف". و يليها المبحث الثالث و الذي تضمن توجهات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر و اشتمل على نقاط أساسية تمثلت في مشاريع الإصلاح التي بادرت بها الجزائر و كذلك آفاق هذا التبني، أما المبحث الرابع : فقد تطرقنا من خلاله إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المتبناة من طرف الجزائر ومخرجات نظام المحاسبة العمومية
- **الفصل الثالث:** مخصص للدراسة الميدانية ، تم فيه تجسيد الجانب النظري ميدانيا عن طريق دراسة : الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ودوره في تحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية وقد تم دراسة عينة من المؤسسات الإدارية للقطاع العام : لولاية سوق أهراس هي : المستشفى الجهوي، مديرية التربية لولاية سوق أهراس، جامعة محمد الشريف مساعدي سوق أهراس، معهد التكوين المهني لولاية سوق أهراس جبار عمر(1-2-3)، وقد تمّ تقسيمه إلى مبحثين : تضمّن المبحث الأول الإطار العام للمؤسسات العمومية و الإطار المنهجي للدراسة، أما المبحث الثاني فتضمن تحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة.

10 صعوبات الدراسة :

- قلة الدراسات الأكاديمية المشابهة لهذا الموضوع خاصة بالنسبة لدور الإفصاح وفق معايير IPSAS في تحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية .
- جهل الكثير من المهنيين ( أفراد العينة) لمفهوم محاور الدراسة معايير IPSAS .
- ضيق الوقت المتاح لإنجاز هذه الدراسة.

# الفصل الأول

الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية

**IPSAS** الدولية

## تمهيد

إن علم المحاسبة الذي يطلق عليه الكثير من الباحثين لغة الأعمال مازال يتطور بشكل سريع ليواكب التطور والانفتاح الكبيرين الذي شهدهما الاقتصاد العالمي، بحيث انتقلت المحاسبة من مجرد مسك الدفتر، وتنظيم السجلات إلى نظام المعلومات تختص بالقياس و الإفصاح عن نتائج الاحداث الاقتصادية والمالية للمؤسسات إلى فئات عديدة لها مصالح فيها.

إذن نعتبر الإفصاح عن المعلومات إحدى شقي الوظيفة المحاسبية، وهو من المواضيع الحيوية والمهمة التي تلقى اهتماما كبيرا ومتزايد في السنوات الأخيرة، ذلك أن الحصول على المعلومات أصبحت من القضايا الملحة في عالم المال والأعمال. وهذه المعلومات تكون مترجمة في شكل قوائم وتقارير مالية تعكس ما وقع في المؤسسة الاقتصادية من أحداث وبالتالي فالإفصاح وسيلة وأداة فعالة لإيصال نتائج أعمال المؤسسة لمستخدمي هذه القوائم، لذا ألزمت التشريعات القانونية ومعايير المحاسبة الدولية معدي القوائم المالية بتوفير متطلبات معينة كحد أدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وكيفية عرضها بغية الحصول على لغة محاسبة عالمية مفهومة تسهل عملية اتخاذ القرار لمستخدمي القوائم المالية .

لمزيد من التفاصيل قد تم تقديم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث فيما يلي :

## المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

## المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية –IPSAS-

## المبحث الثالث : أهمية و أهداف تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، متطلباتها و معوقاتهما

## المبحث الأول : ماهية الإفصاح المحاسبي .

يعتبر الإفصاح المحاسبي من أهم الممارسات المحاسبية التي تأثرت بالمتغيرات البيئية الجديدة والعولمة، ولقد زاد الاهتمام في العقود الأخيرة في بداية الستينات بموضوع الإفصاح، حيث تطورت القوائم من حيث كمية المعلومات التي تحتويها وطرق عرض البيانات ودرجة الإفصاح المناسبة وتوقيت نشر هذه القوائم، وظهرت الحاجة لدى مستخدمي القوائم المالية للتعرف على المركز المالي للمؤسسات ونتائج أعمالها.

### المطلب الأول : نشأة ومفهوم الإفصاح المحاسبي :

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى نشأة الإفصاح المحاسبي و مفهومه بصفة عامة .

#### أولاً: نشأة الإفصاح المحاسبي

تعود الجذور التاريخية لمفهوم الإفصاح إلى بداية تأسيس شركات المساهمة العامة في القرن 19 و إنفصال الملكية عن الإدارة، مما تطلب حينذاك سنّ التشريعات وقوانين لهذه الشركات، و إلزامها بتدقيق حساباتها من قبل مدقق حسابات خارجي، ومن ثم إلزامها بنشر قوائمها المالية بصفة دورية وفي غياب التشريعات التي تحدد شروط الإفصاح، فقد كان هذا الأخير محكوما برغبات الإدارة التي كانت تفصح فقط عن المعلومات التي تنتقيها و تتجاهل نشر معلومات هامة بحجة أن نشرها يضر مركزها التنافسي.<sup>1</sup>

بحلول أزمة الكساد الكبير الذي حلّ بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1929 و الذي أدى إلى إفلاس أعداد كبيرة من المستثمرين إلى انهيار شركات المساهمة مما تطلب لجوء العديد من الشركات إلى الاقتراض لمحاولة تدارك الإفلاس وخوفاً من هبوط أسعار أسهمها مما يسرع إفلاسها، غالباً ما كان يتم التضليل عن طريق إقرار سياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيم الأصول و زيادة الأرباح بشكل منافي للواقع الأمر الذي إستدعى إلى إنشاء هيئة تداول أوراق مالية ( SEC ) عام 1934 لتتولى مراقبة تداول الأوراق المالية وتم إصدار قانون الأوراق المالية عام

<sup>1</sup> - محمد مطر، موسى السويطي: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات ( القياس ، و العرض ، و الإفصاح )، ط 2 ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن 2008 ، ص 340.

1933. والذي يعتبر قانوناً متعلقاً بالإفصاح، حيث يتطلب هذا القانون نشر معلومات مالية بصورة دورية من خلال تقارير و قوائم مالية تقدم لهيئة تداول الأوراق المالية، وتصبح متاحة لجميع من يريد الاطلاع عليها.<sup>1</sup>

إثر تفاقم الكساد الكبير خلال الفترة ( 1933-1973) سعت الهيئات المحاسبية المهنية ( مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ( AICPA ) والاتحاد الأمريكي للمحاسبة ) إلى البحث عن مبادئ محاسبية مقبولة عموماً تكون أساساً للإفصاح المحاسبي مع التركيز خصوصاً على مبدأ الإفصاح الكامل فمنذ عام 1933 أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على ضرورة التزام مهنة المحاسبة بمبدأين هما مبدأ الإفصاح الشامل، ومبدأ الثبات في اتباع النسق الواحد.<sup>2</sup>

### ثانياً: مفهوم الإفصاح المحاسبي :

الإفصاح المحاسبي هو عملية إظهار و تقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بها وهذا يعني أن تعرض المعلومات بالقوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل.<sup>3</sup>

الإفصاح يعني شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية ومن خلال هذه التعاريف يمكن أن نستنتج أن الإفصاح المحاسبي يركز على ضرورة توصيل المعلومات إلى مستخدميها الداخليين والخارجيين و إظهارها بشكل يعكس حقيقة وضع المؤسسة دون تضليل بحيث يستطيع مستخدم هذه المعلومات الاعتماد عليها في اتخاذ القرار السليم.<sup>4</sup>

### المطلب الثاني : أهمية و أهداف الإفصاح المحاسبي

للإفصاح المحاسبي أهمية كبيرة حيث أنه يعمل على مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرار المناسب و منه سوف نتطرق في هذا المطلب إلى أهمية و أهداف الإفصاح المحاسبي.

<sup>1</sup> - رضوان حلوة حنان : تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة دار الثقافة و الدار العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ط 4 ، 2001 ص340.

<sup>2</sup> - عثمان زياد عاشور: مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم واحد ( دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين) مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص المحاسبة و التمويل كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة 2008 ص 22-24.

<sup>3</sup> - محمد المبروك بوزيد: المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، يترك للنشر والتوزيع - القاهرة مصر ط 4 2005 ص 577.

<sup>4</sup> - عباس مهدي الشيرازي : نظرية المحاسبة ، دار السلال للطباعة و النشر و التوزيع- الكويت ط 4 2001 ص 322.

## أولاً: أهمية الإفصاح المحاسبي:

تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات اللازمة لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرار المناسب حيث يحقق المزايا التالية<sup>1</sup>:

- ❖ يساهم في تحديد الأسعار المناسبة للسهم في الأسواق المالية حيث يؤدي الإفصاح إلى تخفيض عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار، و إقبال المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين حيث تكون المعلومات متوفرة ومتاحة للجميع دون تحييز.
- ❖ الإفصاح عن المعلومات بصورة دورية يعمل على تخفيض عدم تماثل المعلومات و الذي تشغله الأطراف داخل المؤسسة لتحقيق مكاسب غير عادية .
- ❖ يعمل على مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية في الإستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار المناسب.
- ❖ يساهم الإفصاح المحاسبي في حل مشكلة الوكالة لما يوفره من معلومات تسمح باستمرار العلاقة التعاقدية بين الإدارة والمساهمين.<sup>2</sup>

## ثانياً : أهداف الإفصاح المحاسبي :

- إن الغرض الرئيسي من الإفصاح هو توفير المعلومات الملائمة للفئات التي تستخدم البيانات الحاسبة في اتخاذ القرارات تتعلق بالمؤسسة مصدر البيانات، و يتحقق ذلك من خلال تحقيق أهداف مشتركة و تتمثل فيما يلي<sup>3</sup> :
- ❖ إعداد قوائم مالية مفهومة وذات دلالة يتم الإفصاح من خلالها عن المعلومات الضرورية واستبعاد ما هو غير ملائم من هذه القوائم المالية .
  - ❖ توفير معلومات عن التدفقات النقدية الحالية و المستقبلية .
  - ❖ مراعاة زيادة المنافع المتوقعة من الإفصاح عن تكلفته.

<sup>1</sup> - محمد مهدي ضيف الله : الاتجاهات الحديثة لتطوير وظيفة الإفصاح في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية و الإبلاغ المالي الدولي ، المؤتمر الدولي الأول حول الحاسبة والمراجعة في ظلّ الأعمال الدولية 04-05 سبتمبر 2012 جامعة المسيلة - الجزائر ص3.

<sup>2</sup> - فاطمة الزهراء رقايقية: مساهمة دقة القياس المحاسبي والإفصاح في جودة المعلومة المالية الملتقى الدولي حول - حول الحاسبة والمراجعة في ظلّ الأعمال الدولية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة المسيلة 04-05 سبتمبر 2012 ص 8.

<sup>3</sup> - أحمد : بلقاوي نظرية المحاسبة : ج 4 تعريف رياض عبد الله دار البازوري للنشر والتوزيع عمان الأردن 2009 ص403.

❖ إيصال معلومات مالية إلى مستوى الإفصاح الذي تتوفر فيه الخصائص النوعية والكمية الهامة التي تحقق قابلية القوائم المالية. للمقارنة من طرف الجهات المستفيدة منها، تتناسب مع قدرات المستخدمين و يتم نشرها في الوقت المناسب.

**المطلب الثالث : أنواع الإفصاح المحاسبي و خصائصه ومقوماته .**

بين بعض الكتاب و الباحثين بأن للإفصاح المحاسبي أنواع مختلفة و خصائص و مقومات و سوف نتطرق إليه في هذا المطلب.

**أولاً: أنواع الإفصاح المحاسبي:**

يمكن الإشارة إلى أنواع الإفصاح المحاسبي تبعاً لأهدافه من خلال الشكل التالي:<sup>1</sup>

**الشكل: (01-01) : أنواع الإفصاح المحاسبي**



**المصدر :** من إعداد الطالبتين بالإعتماد على :

- أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية IAS-IFRS و المعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب البلدة الجزائرية يومي 14/13 ديسمبر 2011، ص (10،11).

- صديق مسعود، صديقي فؤاد، محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفقاً للنظام المحاسبي المالي -مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبة العدد 02- 2016 -ص75.

<sup>1</sup> - سعدي يحي : أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية IAS-IFRS و المعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب البلدة الجزائرية يومي 14/13 ديسمبر 2011، ص (10،11)

**1- الإفصاح الكامل (الشامل):** يشير إلى مدى شمولية التقارير و أهمية تغطيتها لأي معلومة ذات أثر محسوس على القارئ ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات .

**2- الإفصاح العادل:** يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لإحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى.

**3- الإفصاح الكافي:** يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية القوائم المالية.

**4- الإفصاح الملائم:** هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات و ظروفه المؤسسة و طبيعة نشاطها.

**5- الإفصاح التثقيفي ( الإعلامي) :** أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية.

**6- الإفصاح الوقائي (التقليدي) :** يقوم هذا النوع بضرورة الإفصاح على التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لصاحب الشأن والهدف الأساسي حماية المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على إستخدام المعلومات لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية.

**ثانيا: خصائص الإفصاح المحاسبي:**

يتميز الإفصاح المحاسبي بالخصائص التالية<sup>1</sup>:

- ❖ تقديم البيانات الكمية معبر عنها بالمبالغ وغالبا ما تكون مصدرها الأساسي نظام المعلومات المحاسبي و أخرى معلومات غير كمية .
- ❖ إن درجة الدقة والموضوعية تختلف في البيانات الكمية نظرا لاختلاف عمليات معالجة تلك البيانات.
- ❖ تعتبر المعلومات الغير كمية صعبة التقييم والقياس.

<sup>1</sup> - صديق مسعود ، صديقي فؤاد ، محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفقا للنظام المحاسبي المالي.مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبة العدد 02- 2016 : جامعة ورقلة ص75.

## ثالثاً : مقومات الإفصاح المحاسبي :

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبة في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية<sup>1</sup> :

**1- المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:** تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية كما تختلف

طرق استخدامها لهذه المعلومات، فمنها من يستخدمها بصورة مباشرة ومنها من يستخدمها بصورة غير مباشرة.

**2- تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية:** يجب الربط بين الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات

المحاسبية بعنصر أساسي، هو ما يعرف بمقياس أو خاصية الملائمة، حيث تعتبر الأهمية النسبية بمثابة المقياس الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح عنها.

**3- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المالية الواجب الإفصاح عنها :** تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم

الإفصاح عنها حالياً، في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية، إضافة إلى معلومات أساسية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، والتي يتم إعدادها وفق مجموعة من المبادئ و الافتراضات و الأعراف لذا يترتب نشوء مجموعة من القيود و المحددات على نوع و كمية المعلومات التي تظهر تلك القوائم المالية.

**4- تحديد أساليب و طرق الإفصاح :** يتطلب الإفصاح المحاسبي المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم

المالية بطريقة يسهل فهمها، كما يتطلب أيضاً ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة.

**5- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:** حتى يكون الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فعالاً لا بدّ من

مراعاة توقيته وقد شدد مجلس المبادئ المحاسبية A.P.B في البيان رقم 04 الصادر عنه على أهمية عنصر توقيت الإفصاح.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - السيد عطا الله السيد : النظريات المحاسبية - دار الراية للنشر - عمان - الأردن ط 2009 ص 163.

<sup>2</sup> - الدكتور محمد مطر، تقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الأردنية، الجامعة الأردنية

## المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

تلعب المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الدور الفعال المتعلق بوضع ضوابط إعداد و عرض إحصائيات المالية العامة و هي بمثابة جزء من الجهد العالمي المبذول من أجل الرقي و التحسين للمحاسبة العمومية، وشفافية عمليات الحكومة و عليه شمل هذا المبحث ثلاثة مطالب أساسية .

### المطلب الأول : مفهوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

سنتطرق في هذا المطلب : نشأت و تطور المعايير IPSAS وتعريفها .

#### أولاً : نشأتها و تطورها .

تعد نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS منذ نشؤ مجلس معايير المحاسبة العمومية GASB سنة 1984 تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية لتتناول قضايا التقارير المالية في الحكومات المركزية و المحلية ، ولقد كان الدافع لإنشاء هذا المجلس لتقصي قابلية القوائم المالية التي تعدها الحكومات للمقارنة مع التقارير المالية التي تعدها المؤسسات الاقتصادية، وذلك عندما واجهت بعض المدن الأمريكية احتمال الإفلاس، أين تم إصدار أول معيار محاسبة دولية في القطاع العام في جويلية 1984 وهو المعيار الملزم الرسمي الواجب على جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات تطبيقه على الوحدات الحكومية<sup>1</sup>.

بعدها تم إنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB في 10 نوفمبر 1984 ليحل محل مجلس المعايير المحاسبية العمومية ، وهي لجنة تابعة دائماً للإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، حيث تأسس هذا الأخير في سنة 1977 ويشمل 167 عضو لـ 127 دولة و يهدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - أسيا قمو ، اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائرية في ظل معايير القطاع العام (IPSAS) مذكرة ماجستير تخصص محاسبة و ضرائب جامعة ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير . 2012/ص147

<sup>2</sup> -International federation of accountants (IFAC) International public Sector Accounting Standards board jordan's global queen acted second edition 2012 p2

إلى IPASASB إلى خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام و تسهيل المقارنة بين المعايير الدولية و الوطنية و يحقق المجلس أهدافه من خلال<sup>1</sup>:

- للإصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- للتشجيع قبول هذه المعايير و تحقيق التوافق الدولي معها .
- لنشر وثائق أخرى و تقديم إرشادات حول مواضيع و خبرات إعداد التقارير المالية في العالم.
- للتجمع من أجل طرح أفكار جديدة وقضايا تواجه أعضاء المجلس في بلدانهم من أجل جعلها أو صياغتها فيما بعد كمعايير دولية للقطاع العام يسترشد بها .

يتم تعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية للقطاع العام من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين و يضم 18 عضواً، أي 15 عضو من قبل الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين، وثلاثة أعضاء من العامة يتم ترشيحهم من قبل أي فرد أو منظمة، إضافة إلى ذلك يتم تعيين عدد محدود من المراقبين لكنهم لا يتمتعون بحق التصويت، مهمتهم فقط التعبير عن آراءهم في المجلس، وتحقيقاً لهذه الغاية قام المجلس بتعديل المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة العمومية ( GASB )، وواصل إصدار معايير جديدة، و أخيراً IPSAS<sub>32</sub> الخاص : ترتيبات خدمة الامتياز ( المانح ) الذي تم إصداره في جانفي 2014.

### ثانياً : تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام :

لقد عرف مجلس المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IBSASB على أنها توضيح متطلبات الاعتراف والقياس و العرض و الإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات العرض العام.<sup>2</sup>

وبناء على الدراسة رقم (13) للجنة القطاع التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، تعرف المعايير المحاسبية بأنها بيانات رسمية تبين كيف يجب أن تنعكس أنواع معينة من المعاملات و الأحداث الأخرى في القوائم المالية

<sup>1</sup> - الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير المحاسبية للقطاع العام - الجزء الأول - دار المملكة الهاشمية الأردنية، عمان طبعة 2016 ص 13، 14.

<sup>2</sup> - الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام - الجزء الأول - ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين مجموعة طلال أبو غزال دار المملكة الهاشمية الأردنية عمان طبعة 2009 ص 14

الحكومية ، وفقا لذلك فالالتزام بمعايير محاسبية موثوقية و معترف بها يعتبر ضروريا للحصول على عرض عادل للقوائم المالية.<sup>1</sup>

كما نعني بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي يسترشد بها في القطاع العام غير الهادفة للربح، من أجل توجيه ممارساتها وتوحيد معالجتها، للأمور المماثلة حتى تكون قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها، من أجل رفع جودة التقارير المالية، التي تصدر عن القطاع العام.<sup>2</sup>

وبالتالي فهي معايير عالية الجودة للإبلاغ المالي الخاص ببيئات القطاع العام باستثناء المؤسسات الحكومية التجارية والتي يمكن تطبيقها من قبل الدولة، الحكومات المحلية الوطنية و الجهات الحكومية ذات الصلة.

إن لجنة القطاع العام تعترف بحق الحكومات وواضعي المعايير المحليون بتأسيس إرشادات و معايير محاسبية حول التقارير المالية للقطاع العام ضمن سلطاتهم القانونية، وهذه الأخيرة تشجع بتبني المعايير و استخدام المتطلبات المحلية مع هذه المعايير لأن اعتماد هذه الأخيرة سوف يحسن كلاً من نوعية و شفافية، و تحسين الأداء، وقابلية المقارنة للبيانات المالية للوحدات الحكومية.<sup>3</sup>

### المطلب الثاني : نطاق إصدار معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام و مجال تطبيقها.

مما لاشك فيه فإن معايير المحاسبة للقطاع العام قد تم إعدادها في قالب خاص يتماشى مع طبيعة المؤسسات التي يستعين بها و مجال معين، ففي هذا المطلب نعرض نطاق إصدارها و مجال تطبيقها.

#### أولا : نطاق إصدارها .

<sup>1</sup> - آسيا قمو، اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائرية في ظل معايير القطاع العام (IPSAS) ، مرجع يبق ذكره : ص 150.

<sup>2</sup> - خالد الحميرات : اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري المالي العمومي على ضوء التجارب الدولية - الملتقى الدولي حول المعايير المحاسبية الدولية (IAS. IFRS. IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات الحكومية والحكومات، المنعقد بجامعة ورقلة الجزائر من 24- 25 نوفمبر 2014.

<sup>3</sup> - حسام أبو علي الحجاوي : الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الحكومية طبعة (2) - دار حامد - عمان 2004 - ص 125.

لقد تم تصميم المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ليتم تطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع الوحدات الحكومية، الجماعات المحلية و الوحدات الإدارية التابعة للقطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح و لا تطبق هذه المعايير على المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي.<sup>1</sup>

وتتجه استراتيجية إصدار معايير IPSAS نحو تحقيق التقارب قدر الإمكان في تطبيق منهجية معايير المحاسبة الدولية المالية في القطاع الخاص، حيث أن استراتيجية التقارب تعتمد على اقتباس المعايير من متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات النشاط الحكومي و طبيعته عن طريق تكييفها لتلاءم مع مميزات نشاط الوحدات القطاع العام خاصة في مجال المعايير المعدة على أساس الاستحقاق، وفي هذا الإطار يؤكد الاتحاد الدولي للمحاسبين الدولي في اعترافه الصريح في الفقرة رقم (18) لمقدمة المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام " بأن إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد وعرض البيانات المالية هو المرجع ذو صلة بمستخدمي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام و يتجسد هذا التقارب من خلال تعديل معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص لتناسب مع متطلبات القطاع العام، حيث يحاول مجلس المعايير المحاسبة في القطاع العام بقدر المستطاع أن يحافظ على المعالجة المحاسبية و النص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسألة هامة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير.<sup>2</sup>

### ثانيا : مجال تطبيق معايير المحاسبة العمومية في القطاع العام .

تجدر الإشارة إلى أن مجلس المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IBSASB لا يملك القدرة و السلطة اللازمة و الكافية التي تجبر الحكومات و الهيئات العمومية على الامتثال لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حيث أنه يشجع هذه الأخيرة على المشاركة بشكل كبير في وضع هذه الأخيرة عن طريق تقديم الملاحظات و الإرشادات لمختلف اللجان و الهيئات الاستشارية في المجلس .

<sup>1</sup> - شلال زهير آفاق إصلاح : نظام المحاسبة العمومية الجزائرية و الخاص بتخطيط العمليات المالية للدولة . أطروحة دكتوراه الطور الثالث: قسم العلوم الاقتصادية و علوم التسيير . كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير جامعة بوقرة بومرداس - الجزائر 2013 -2014 ص 40.

<sup>2</sup> - جابي أمينة هناء : أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير و التجارة ، جامعة فرحات عباس سطيف 1 (2018-2019)

وفي هذا الإطار يبحث المجلس IBSASB الحكومات على تبني معايير المحاسبة للقطاع العام لهدف تحقيق التوافق و التقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية والارتقاء بجودة و قابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي.

ويعترف المجلس بحق الحكومات و مختلف الهيئات العمومية باعتماد معايير وطنية خاصة بها مكيفة حسب طبيعة نظامها الاقتصادي السائد، حيث يشجع بشكل كبير تبني هذه المعايير وتوحيد المتطلبات الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.<sup>1</sup>

ولا يتم وصف البيانات و القوائم المالية الحكومية بأنها تتبنى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلا إذا كانت تمثل مجمل متطلبات كل المعايير المعمول بها و المصادق عليها من طرف المجلس.

### المطلب الثالث: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

سيتم عرض بعض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفقاً للتصنيفات التالية:<sup>2</sup>

#### 1- معايير متعلقة بالميزانية العامة للدولة

- المعيار 01: عرض البيانات المالية
- المعيار 02 : بيان التدقيق النقدي
- المعيار 04 : آثار التغييرات في أسعار الصرف
- المعيار 13 : عقود الإيجار
- المعيار 16 : العقارات الاستثمارية
- المعيار 17 : الممتلكات و المصانع والمعدات
- المعيار 31 : الأصول غير الملموسة
- المعيار 12 : المخزونات
- المعيار 05 : تكاليف الاقتراض
- المعيار 25 : منافع الموظفين

<sup>1</sup> - الاتحاد الدولي للمحاسبين : إصدارات المحاسبة الدولية في القطاع العام الجزء الأول - ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مطوية طلال أبو غزال دار المملكة الهاشمية الأردنية - عمان 2009 ص 18-19.

<sup>2</sup> - مجموعة طلال أبو غزال : الاتحاد الدولي للمحاسبين مرجع سابق 2008 ص 18.

## 2- معايير متعلقة بحسابات التسيير .

- المعيار 09 : الايراد الناتج عن عملية التبادل.
- المعيار 23 : الايراد الناتج عن عمليات غير تبادلية
- المعيار 03 : السياسات المحاسبية و التغييرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء
- المعيار 04 : الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير.

## 3- معايير متعلقة بالحسابات المدمجة للدولة.

- المعيار 06 : البيانات المالية الموحدة و المنفصلة .
- المعيار 07 : المحاسبة عن الاستثمارات في المؤسسات الزميلة .
- المعيار 08 : الحصص في المشاريع المشتركة .

## 4- بقية المعايير الأخرى

- المعيار 15 : الأدوات المالية الإفصاح و العرض .
- المعيار 10 : التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.
- المعيار 18 : تقييم التقارير حول القطاعات .
- المعيار 29 : الأدوات المالية، الاعتراف و القياس .

## المبحث الثالث : تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام

إن للمعايير المحاسبية للقطاع العام أهمية كبيرة بالنسبة للدول التي تحاول تطبيقها و ذلك نظراً للأهداف التي تصبو هذه الأخيرة لتحقيقها في ظل متطلبات تبنيتها و المعوقات التي تواجه هذا الأخيرة.

**المطلب الأول : أهمية و أهداف المعايير المحاسبية للقطاع العام.**

في هذا المطلب سنتعرض إلى أهمية و أهداف المعايير المحاسبية للقطاع العام .

أولاً : أهميتها .

✓ تساعد على تحقيق توافق السياسات المحاسبية على المستوى الدولي عن طريق تقديم إرشادات و توجيهات للمهنيين المختصين في مجال المحاسبة من أجل الارتقاء بجودة المعلومات المالية و تحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط الوحدات ؛

✓ تحسين قابلية المقارنة للمعلومات المالية بين مختلف الدول؛

✓ تحسين الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي وذلك بتحقيق التقارب و التماثل في طريقة و إعداد عرض المعلومات المالية لوحدات القطاع العام؛

✓ تحديث نظم المحاسبة العمومية و بما يرفع جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية .

✓ القضاء على الفساد الإداري من خلال ضبط الموجودات العمومية وتوفير الرقابة على الإنفاق العمومي.<sup>1</sup>

### ثانياً: أهدافها :

إن أهداف مجلس معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام هي خدمة الصالح العام من خلال :<sup>2</sup>

- ❖ تطوير المحاسبة العمومية في مختلف الدول .
- ❖ وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام .
- ❖ تحقيق الاتساق بين الدول المطبقة للمعايير في مجال إعداد قوائم المالية التي تضمن معلومات مالية قابلة للمقارنة وهذه الأخيرة تكون مفيدة للمستخدمين لتقييم المساءلة عن جميع الموارد والضوابط .
- ❖ تحسين نوعية الإدارة المالية، و تسهيل التعامل مع الممولين و تبسيط التواصل مع الجمهور .
- ❖ تحسين النظام المحاسبي وبناء نظام محاسبي على مستوى الدولة على أساس قاعدة بيانات واحدة وكاملة و التي يتم تطبيقها بشكل موحد في جميع السلطات العامة .
- ❖ توفير الوقت والجهد والسهولة في عمليات المقارنة للقوائم المالية بين مختلف المؤسسات من أجل تحقيق و تفسير نتائج قوائمها المالية و اتخاذ القرار المناسب بالإضافة إلى أحكام عملية القياس و الإفصاح اللازم عن اعداد القوائم المالية.<sup>3</sup>
- ❖ تحقيق الجودة في عرض التقارير المالية الحكومية .

<sup>1</sup> - زهير شلال : آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة: أطروحة دكتوراه في المحاسبة : مقدمة في كلية الاقتصاد و التجارة و علوم التسيير الجزائر 201 ص 52.

<sup>2</sup> - خالد الحجات " تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ( IPSAS ) الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية IAS/ IPSAS . IFRS في تفعيل الأداء المؤسسات الحكومية جامعة ورقلة. الجزائر يومي 24-25 نوفمبر 2014 ص 15.

<sup>3</sup> - نور الهدى بوليفة : واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مذكرة ماجستير جامعة الوادي 2015 ص 13 .

❖ تحقيق الشفافية والمصدقية والموثوقية على المعلومات المالية الحكومية، وجعلها قابلة للمقارنة على المستويين المحلي والدولي .

❖ نشر وثائق أخرى تقدم إرشادات حول مواضيع اعداد التقارير المالية في القطاع العام .

### المطلب الثاني : متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

يتوجب يجب على دول العالم التي ترغب في تبني معايير IPSAS أن توفر مجموعة من المتطلبات المساعدة على هذا التبنى وذلك نتيجة للاختلاف في البيئات الاقتصادية في هذه الدول.<sup>1</sup>

#### أولاً: الدعم السياسي :

إن تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS يتطلب وجود دعم سياسي و إرادة سياسية من أعلى المستويات الحكومية لتسهيل وتيسير تنفيذها وحتى يتم الحصول على هذا الدعم يجب ابراز الآلية السياسية الرئيسية التي يمكن أن تؤدي بها الكشوفات المالية المتوافقة مع المعايير المحاسبية IPSAS.

#### ثانياً : التدريب العملي و إعادة الترتيب على المعايير المحاسبية الدولية

ويكون ذلك من خلال التدريب العملي لجميع الموظفين الحكوميين الذين تسند إليهم مسؤولية الإبلاغ المالي حتى يستطيع هؤلاء الموظفين قادرين على فهم القضايا المعنية و بالتالي يقومون بتنفيذ المهام المطلوبة منهم و المتعلقة بكيفية تطبيق هذه المعايير فعلياً في المعالجات المحاسبية، و يصبحون دعاة لتطبيق هذه المعايير .

#### ثالثاً : وضع دليل للمحاسبة و الإبلاغ

من الضروري وضع دليل شامل و مبسط للمحاسبة و الإبلاغ يبين بوضوح الإجراءات المتبعة في مختلف العمليات التي تتطلبها معايير IPSAS فضلاً عن ميثاق حكومي واضح للحسابات بحيث يوضع هذا الدليل كنقطة مرجعية للحصول على الإرشادات و التقليل من مقاومة المقاومة تطبيق هذه المعايير.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - أحمد بالقواي، نظرية المحاسبة، الجزء الأول، ترجمة رياض عبد الله دار اليازوري عمان 2009 ص 171.

<sup>2</sup> - أحمد يوسف السعيد أهمية المعايير الدولية المحاسبية العمومية IPSAS في الإفصاح عن الشفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية- جامعة المدينة 2017 ص 342-343.

## رابعاً : اعتماد خطة واضحة المعالم و معقولة التنفيذ

ويكون ذلك بوضع استراتيجيات عمل ملائمة في إطار مناسب و معقول لتنفيذ معايير IPSAS، و يجب أن يكون ذلك على مراحل و ليس دفعة واحدة و بالتسلسل المنطقي و حسب الأولوية، و حسب حجم الكيان .

## خامساً : تبني تقنيات وتكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية .

من أجل تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوجب توفير تكنولوجيا كافية و فعالة لأن استخدام النظم المحاسبية الالكترونية يزيد من سرعة الانجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي و يتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية للوحدات الحكومية.<sup>1</sup>

## المطلب الثالث : معوقات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

هناك العديد من الصعوبات و الحواجز التي تلازم تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومن أهمها:

- عدم قدرة الأنظمة الحكومية على استيعاب التغييرات التي جاءت بها محتويات المعايير IPSAS و ذلك نتيجة التسيير المعتمد لهذه الدول.<sup>2</sup>
- من الناحية المالية يتوقع أن تؤدي بعض التغييرات المحاسبية المطلوبة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى انخفاض كبير في قيمة الملكية ( الرصيد المالي ) في الإيرادات العمومية، بل قد تؤدي الى ملكية سلبية مثلما حدث في عدد من الحكومات التي اختارت إعداد بياناتها المالية على أساس الاستحقاق .
- تعد عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام معقدة و شاملة في تغيير الإيرادات العمومية، فهذه المعايير تجلب منافع عديدة في الأجلين المتوسط و الطويل، و لكن في الوقت ذاته أيضا تكاليف وتحديات في الأجل القصير .

<sup>1</sup> - شلال زهير ( مرجع سابق ) إصلاح النظام المحاسبية العمومية الجزائرية و الخاص بالعمليات المالية للدولة ص 177.

<sup>2</sup> - بيض القول عبد الله ابراهيم : معوقات تطبيق المعايير المحاسبية IPSAS و معايير الابلاغ المالي الدولة الجزائرية، دراسة تحليلية - مجلة دفاتر اقتصادية - المجلد 12 - العدد 02(2021) دار الريشة الجزائر ص 144-145.

- إن تحويل كل المعلومات المالية المحاسبية على أساس الاستحقاق لا يمكن تحقيقه إلا إذا اقتنع المديرون بقيمة البيانات القائمة على أساس الاستحقاق و كانوا قادرين على التصرف بها في تحسين العمليات الإدارية.<sup>1</sup>
- كما يرى اتحاد المحاسبين الأوروبيين أن الأخطار الرئيسية الملازمة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تتصل بالتصورات أكثر من اتصالها بالجوهر حيث أن :
  - ❖ تطبيق معايير IPSAS حاليا يمكن أن يطبق دون فهم حقيقي للمسائل التي تنشأ من أجلها .
  - ❖ الفجوات الموجودة في معايير IPSAS لا تعالج أو قد لاتعالج معالجة مناسبة للقضايا المحاسبية .
  - ❖ الإصلاح من خلال المعايير IPSAS سوف يؤثر في الإجراءات التشغيلية و ممارسات الإبلاغ ومن ثم الارادة الرشيدة و العلاقات الدولية مع الدول الأعضاء إضافة إلى توفير معلومات مفيدة في تحسين الإدارة و عملية اتخاذ القرارات، و تجعل الممارسات المحاسبية للقطاع العام متناسقة و تكسيها صفة الدولية .
  - ❖ تطبيق معايير IPSAS تستغرق وقتا طويلا و أموالا، اذ يتطلب من الموظفين بذل المزيد من الجهد، و كذلك استغراق الوقت في الممارسات المحاسبية.
  - ❖ بعض الدول لا تحتوي على التكنولوجيا اللازمة لذلك ( تقنيات الاتصال و الاعلام الآلي ) الكافية التي تستطيع من خلالها مجابهة هذه التغيرات والمتطلبات الحتمية لنظام المحاسبي الدولي للقطاع العام.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - جبران بيرو، التقرير الصادر عن هيئة الأمم المتحدة بعنوان : جاهزية مؤسسات منظومة الأمم المتحدة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وحدة التفتيش المشترك جنيف 2010 ص 16-17.

<sup>2</sup> - بكحيل عبد القادر، كتوش عاشور المعايير المحاسبية الدولية بين المزايا و صعوبات - دراسة حالة الجزائر - الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الانسانية ، العدد 15 ، 2016 ، ص 69،98.

## خلاصة الفصل الأول

من خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل يتضح لنا أن الإفصاح المحاسبي أداة اتصال بين المؤسسة و العالم الخارجي سواء في القطاع الخاص أو العام و تظهر أهميته من خلال العرض التام الشامل والصادق و الشفاف للبيانات المالية من أجل حماية المستثمرين و تمكينهم من مراقبة استثماراتهم و أموالهم و كذلك بالنسبة للقطاعات الحكومية و الهيئات التابعة لها، إن الإفصاح في هذا المجال خاصة ووفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع IPSAS و الذي يعتبر بمثابة أسس و قواعد محاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام الغير هادف للربح وذلك للاسترشاد بها من طرف الحكومات من أجل الرفع من جودة الابلاغ المالي عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام و حمايتها من الفساد و التبذير و المضي بها نحو التطور وهذا ما تسعى اليه جميع دول العالم على غرار الجزائر التي بادرت بإجراء مجموعة من الاصلاحات من أجل الوصول إلى تبني و تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS وهذا ما سنتطرق اليه في الفصل الثاني .

## الفصل الثاني

المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS

المتبناة من طرف الجزائر و دورها في تحسين مخرجات

نظام المحاسبة العمومية

## تمهيد

تطور مفهوم المحاسبة العمومية ليتلائم مع التطور الحاصل في دور الدولة ووظائفها في الحياة الاقتصادية واتساع نشاطاتها و تنوع مجالاتها وما ينجر عنها من تزايد ملحوظ في حجم النفقات واختلاف مجالاتها و كذلك نمو حجم الإيرادات و اختلاف مصادرها وهذا ما ينعكس ذلك على نوعية وجودة الابلاغ المالي الحكومي بحيث أصبحت المحاسبة العمومية أداة مهمة لمراقبة و تقييم أداء وحدات القطاع العمومي في تسيير المال العام ومصدرا مهما للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط و اتخاذ القرار.

حيث أن بيئة الممارسات المحاسبية في المؤسسات العمومية تحمل سيمات تميزها عن مثيلتها في القطاع الخاص، وهو الأمر الذي فرض تأسيس إطار و قواعد و معايير مستقلة للمحاسبة العمومية تراعي ذلك التمايز. حيث طور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في 10 نوفمبر 2004 مجموعة من المعايير المحاسبية للقطاع العام الذي يشار إليها ب ( IPSAS ) وقد لاحظت هذه اللجنة أن هناك فوائد جوهرية يمكن تحقيقها بواسطة هذه المعايير من خلال عرض البيانات المالية بشكل ملائم و قابل للمقارنة و توفير معلومات حول الأداء المالي تعتبر في الوقت الراهن من أهم المبادئ المحاسبية التي تساهم بفعالية في إثراء قيمة المعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية ذات الغرض العام و هذا ما سنبرزه في هذا الفصل وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث

### المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

### المبحث الثاني: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر .

### المبحث الثالث: توجيهات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر.

## المبحث الأول : ماهية المحاسبة العمومية.

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في تنظيم الوحدات العمومية الغير هادفة للربح، كما أنها تعتبر مصدرا مهما لتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط المالي بغرض تسهيل عمليات المتابعة المستمرة و الدائمة للوضع المالية و معرفة في كل وقت الرصيد المالي المتوفر و مراقبة إنفاقه.

### المطلب الأول : مفهوم المحاسبة العمومية أهدافها و خصائصها .

أدى تطور النشاط العمومي و توسع نطاقه إلى مفهوم المحاسبة العمومية عبر الزمن و تعددت تعاريفها و سنعرض البعض منها كما يلي :

#### أولا : تعريف المحاسبة العمومية.

❖ المحاسبة العمومية هي المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير و قياس و تسجيل و تبويب العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، ثم انتاج المعلومات التي تفيده في اتخاذ القرارات، و توصيلها إلى الجهات ذات العلاقة وفق التشريعات الرسمية و المبادئ و القواعد الخاصة بذلك<sup>1</sup>.

❖ يعرف القانون الجزائري رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية في مادته الأولى و الثانية على أنه تلك الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على البيانات والعمليات المالية الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة و الميزانيات الملحقه و الجماعات الاقليمية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما يحدد هذا القانون التزامات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين كل فيما يخصه وكذا مسؤولياتهم و تطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ و تحقيق الإيرادات و النفقات العمومية و عمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها<sup>2</sup>.

❖ ومنه نستنتج تعريف المحاسبة العمومية على أنها وظيفة خدمية هدفها تقديم معلومات كمية، ذات طبيعة مالية عن الوحدات الاقتصادية، و التي يمكن الاستفادة منها في اتخاذ القرارات الاقتصادية و المفاضلة بين البدائل المتاحة وهي مجموعة القواعد التي تنظم و تقنن مدخلات و مخرجات الأموال العمومية.

<sup>1</sup> - اسماعيل حسين أمرو - الاحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة دار المسيرة عمان 2003 ص 35.

<sup>2</sup> - الجريدة الرسمية القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية - المؤرخ في 15 أوت 1990 العدد 35 المادة 01 و 02.

ثانيا : أهداف المحاسبة العمومية :

- إن الغاية من المحاسبة العمومية تحقيق عدة أهداف أهمها<sup>1</sup> :
- توفير المعلومات اللازمة لغرض المسائلة و الرقابة (الإدارية و المالية)؛
- توفير معلومات لازمة لأغراض اتخاذ القرارات؛
- ضمان حماية الأموال العمومية من أشكال التلاعب وسوء استخدامها؛
- ضمان احترام الترخيصات المحددة في اطار الميزانية العمومية؛
- ضمان احترام القوانين وتطبيق مضمون المخطط التنموي للوحدة أو المصلحة العمومية؛
- التحقق من احترام مبدأ المشروعية و فعالية الاختيارات الملائمة ؛
- التحقق من وحدة الفعل المالي ودمج العمليات المالية في المحاسبة الوطنية .

ثالثا : خصائص المحاسبة العمومية .

تميز المحاسبة العمومية كتقنية كمية لتسيير المال العام بالخصائص التالية<sup>2</sup> :

- كونها إطار محاسبي متميز : موجهة لتنفيذ الميزانيات العمومية؛
  - كونها تجمع بين قواعد قانونية وقواعد تقنية، القواعد القانونية من حيث الشكل و القواعد التقنية من حيث الإجراءات ؛
  - يتحدد مجالها في العمليات المالية و نطاقها الدولة ومصالحها ؛
  - تتأسس من عمليات على الميزانية وعمليات على الخزينة .
- المطلب الثاني : أسس ومجال تطبيق المحاسبة العمومية و أعوانها.
- أولا : أسس تطبيق المحاسبة العمومية .

للمحاسبة العمومية ثلاث أسس نعتمد عليها عند تطبيقها تتمثل في :

### 1- الأساس النقدي<sup>3</sup>:

يعرف الأساس النقدي بالعمليات و الأحداث الناتجة عن استلام وانفاق النقود، دون التطرق لأيّ حقوق أو التزامات تنشأ خلال السنة و النقدية بموجب هذا الأساس هي فقط مبالغ النقد التي تحتفظ بها الوحدة الحكومية، و لا يعترف بالمدينين أو الدائنين أو المخزون أو المستحقات أو المبالغ المدفوعة أو المقبوضة مقدما.

<sup>1</sup> - العربي بوعمران محمد ، المحاسبة العمومية دروس و أسئلة و تمارين محلولة، الصفحة الزرقاء، الجزائر، 2017- ص 10.

<sup>2</sup> - العربي بوعمران محمد، المرجع نفسه، ص 8 و 9.

<sup>3</sup> - اسماعيل حسين احمرو - سبق ذكره - ص 138.

## 2- أساس الاستحقاق :

يعتمد أساس الاستحقاق على تحميل الحساب الختامي للسنة المالية بالمصروفات والإيرادات التي تحققت فعلا خلال تلك السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات قد دفعت أو لم تدفع و الإيرادات قبضت أو لم تقبض بعد.<sup>1</sup>

**3- الأساس المشترك :** يعتبر هذا الأساس مزيج بين الأساس النقدي و أساس الاستحقاق باستثماره لمزاياهما وتجنبه لنقائص كل أساس .

ثانيا : مجال تطبيق المحاسبة العمومية .

حسب القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية فالجهات المطبقة للمحاسبة العمومية هي<sup>2</sup>:

**الدولة :** وهي متمثلة في هيئاتها السيادية كالمجلس الدستوري و هيئاتها التشريعية كالمجلس الشعبي الوطني بالإضافة طبعا الى مجلس الأمة و الجهات الرقابية كمجلس المحاسبة و كافة الدوائر الوزارية و المصالح المتمتعة بالاستقلالية المالية.

**الولاية :** وهي تمثل السلطة التنفيذية المختصة إقليميا في تسيير شؤون الدولة .

**البلدية :** وهي تمثل السلطة التنفيذية المختصة محليا بتسيير شؤون المواطنين .

**الهيئات العمومية الأخرى :** وهي كافة المرافق العمومية التي تقدم خدمات للمواطنين.

**ثالثا : الأعوان القائمون بتطبيق المحاسبة العمومية.**

لقد فصل القانون الجزائري في طبيعة الأعوان المكلفون بتطبيق المحاسبة العمومية، و عد كل من الأمر بالصرف الذي يمثل سلطة الميزانية و المحاسب العمومي الذي يمثل سلطة الخزينة و وحضي كل منهما بمهام تعتبر نوعا ما معقدة لارتباطها الوثيق بالقوانين والإجراءات و التعليمات السارية المفعول حيث أوكلت للأمر بالصرف مهمة تنفيذ المرحلة الإدارية سواء لتحصيل إيراد أو صرف نفقة، كما يتولى المحاسب العمومي مرحلة محاسبية متمثلة في تحصيل الإيراد و صرف النفقة و الشكل التالي يلخص هذه العملية.

<sup>1</sup> - حسام أبو علي الحجاوي - الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية ص 35.

<sup>2</sup> - الجريدة الرسمية - القانون 21/90 المرجع السابق المادة 61 بتصرف .

الجدول رقم (02-01) إيراد و صرف النفقة.

المرحلة الإدارية	المرحلة المحاسبية
مهام الأمر بالصرف	مهام المحاسب العمومي
المعاينة التصفية الأمر بتحصيل الإيراد	تحصيل الإيراد وقيده ❖ ❖ صرف النفقة وقيدها
الإلتزام التصفية الأمر بصرف النفقة	

المصدر : من إعداد الطالبتان بناء على المادة 23 من القانون 21/90 .

1- أعوان المحاسبة العمومية

أ- الأمر بالصرف :

يعتبر كل عون معين قانونا لتنفيذ إجراءات الإلتزام و التصفية وإصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات، القيام بإجراءات إثبات التصفية و إصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات .<sup>1</sup>

ويمكن تصنيف الأمر بالصرف في الجزائر حسب المادة 25 من القانون 21-90 والمتعلق بالمحاسبة العمومية إلى أمر بالصرف رئيسي و أمر بالصرف ثانوي .

ب - المحاسب العمومي :

ويعتبر كل عون أو موظف مؤهل قانونا يتصرف باسم الدولة و الجماعات المحلية و المؤسسة العمومية من أجل تنفيذ النفقات و تحصيل الإيرادات و تسيير السندات بواسطة الأموال و القيم الموضوعة تحت تصرفه حسب المشرع الجزائري ليعين قانونيا للقيام بالأعمال التالية :

❖ تحصيل الإيرادات و دفع النفقات .

❖ ضمان حراسة حفظ الأموال و السندات والقيم و الموارد المكلف

❖ تداول الأموال والسندات و القيم و الموارد العمومية .

ويمكن تصنيف المحاسبين العموميين له علاقة مباشرة بالقسم الإداري المالي للدولة فهناك محاسب عمومي

رئيسي و محاسب عمومي ثانوي .<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - المادة 23 من قانون 21-90 المؤرخ في 14 محرم 1411 الموافق 15 اوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية - الجريدة الرسمية الجمهورية .

<sup>2</sup> - المادة 33 من قانون 21-90 مرجع سبق ذكره ص 1135.

## ج - المراقب المالي:

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

يمارس المراقب المالي صلاحية الرقابة عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية إجراءات الإنفاق والذي ينتج عنها عبئ مستقبلية على عاتق الدولة .<sup>1</sup>

### المطلب الثالث : تحصيل الإيرادات و تنفيذ النفقات في ميزانيات المؤسسات العمومية

إن تحصيل الإيرادات ودفع النفقات يمر بمرحلتين مرحلة إدارية و مرحلة محاسبية الأولى من اختصاص الأمر بالصرف والأخرى من طرف المحاسب العمومي .

#### أولا : إجراءات تحصيل الإيرادات

تشابه إجراءات تحصيل الإيرادات مع اجراءات تنفيذ النفقات إلى حد كبير إلا أن لكل منهما مميزات كما يلي .

❖ يتم تحقيق الإيرادات عن طريق الاثبات والتصفية و التحصيل

**1- الاثبات :** يعتبر الاجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي أي الدولة المتمثلة في الخزينة العمومية، فهي إذن المرحلة التي ينشأ فيها ويتثبت فيها حق الخزينة العمومية على الغير، وتختلف هذه المرحلة حسب نوع أو طبيعة هذا الحق قد يكون جبائيا ويخضع لقواعد الجباية المعروفة كالفعل المنشيء للضريبة متمثل في تصرف قانوني كبيع الأراضي للمواطنين وما ذلك للحقوق التي تنشأ للخزينة على الأشخاص.<sup>2</sup>

**2- التصفية:** وهي المرحلة التي تسمح بتحديد المبلغ الصحيح للديوان الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي، و الأمر بالتحصيل .<sup>3</sup>

**3- إصدار سند الإيرادات أو الأمر بالتحصيل :** وهو سند يصدره الأمر بالصرف يستدعي فيه المحصل

لجني ما يحتوي عليه هذا السند من إيرادات.

<sup>1</sup> - المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-14/11/1992 المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها .

<sup>2</sup> - المادة 16 من القانون رقم 90-21، مرجع سابق ذكره.

<sup>3</sup> - المادة 17 من القانون رقم 90-21، مرجع سابق ذكره.

4- **التحصيل** : وهو الاجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية للأفراد اتجاه الخزينة العمومية إذن هي مرحلة محاسبية حيث يتكفل المحاسب بسند التحصيل بعد مراقبته شرعيا و يكمل تنفيذه بتقاضي المبلغ المحدد في السند من المدينين، طوعا أو بعد متابعتهم قضائيا.<sup>1</sup>

#### ثانيا : إجراءات تنفيذ النفقات

لما ينفق مبلغ من خزينة الدولة يجب أن يمر بالمراحل أو الاجراءات المعروفة التالية، الالتزام بالنفقة-التصفية - الأمر بالصرف وهذه الأخيرة تعتبر مراحل إدارية وهي من صلاحيات الأمر بالصرف، ثم تأتي مرحلة الدفع وهي المرحلة المحاسبية من صلاحيات المحاسب العمومي .

- **الالتزام بالنفقة**: وهو الاجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء ( بما يخص الدولة ) اذا هو تصرف ينشئ نفقة على ذمة الحكومة وهناك من يعرفه بأنه مشروع نفقة، وقد يكون بناء على تصرف قانوني ( كالعقود و الصفقات التي تبرمها الدولة مع المقاولين و الطلبات التي يعيها إلى الموردن)، كما يمكن أن يكون بناء على قانون. (كالقوانين التي تنشئ حقوقا على الدولة وقرارات و مراسيم تعيين المستخدمين أضيف إلى ذلك الأحكام و القرارات التي تصدر عن المحاكم و المجالس القضائية).<sup>2</sup>
- **التصفية**: تعتبر بأنها تلك المرحلة التي تسمح بالتحقيق على أساس الوثائق المحاسبية و تحدد المبلغ الصحيح للنفقة عمومية فهي تحتوي على عمليتين، تحقق على أساس الوثائق المحاسبية و التقدير الصحيح للنفقة.<sup>3</sup>
- **الأمر بالصرف**: ويتمثل في تحرير الحوالات، وهو الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية وهو تحرير أوضح. إستدعاء مكتوب ومبرر من الأمر وشروط الأمر بالصرف الشكلية أن يحرر باسم الدائن شخصا و أن يحتوي على البيانات التالية:<sup>4</sup>

- تعيين السنة المالية ؛
- تعيين الفصل والمادة و السطر الميزاني عند الاقتضاء ؛
- تعيين الوثائق المرفقة و المبررة لوجوب النفقة على جدول إرسال الحوالات ؛
- توقيع الأمر بالصرف المعتمد لدى المحاسب.

<sup>1</sup> - المادة 18 من القانون رقم 90-21، مرجع سابق ذكره.

<sup>2</sup> - المادة 19 من القانون رقم 90-21، مرجع سابق ذكره.

<sup>3</sup> - المادة 20، من القانون رقم 90-21، مرجع سابق ذكره

<sup>4</sup> - المادة 21، من القانون رقم 90-21، مرجع سابق ذكره

- **الدفع** : في المرحلة المحاسبية و التي تتمثل في ذلك الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي أي ذمة الدولة.<sup>1</sup>

**المبحث الثاني : واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.**

---

<sup>1</sup> - المادة 22 ، من القانون رقم 90-21، مرجع سابق ذكره .

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى أهم مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، ودراسة تحليل واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر و أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالبيئة الجزائرية.

### المطلب الأول : مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر .

مرّت المحاسبة العمومية في الجزائر بالمراحل التالية<sup>1</sup>:

- خلال فترة الاحتلال الفرنسي كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضعا للنظام الفرنسي حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية و التنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا بصفة عامة، لاسيما المرسوم الامبراطوري الصادر في 31 ماي 1862 الذي كان يشكل القانون الأساسي للمحاسبة العمومية في فرنسا بالاضافة إلى المرسوم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 و المتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة ؛
- عام 1950 تمّ اقرار قانون جديد متعلق بالنظام المالي للجزائر ؛
- مع استقلال الجزائر عام 1962 قامت السلطات بوضع تنظيم للمحاسبة العمومية يتماشى وخصوصيات الجزائر ووضعها الجديد، وقد اعتمدت الدولة على القرار الصادر عام 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر، كأساس تنظيم تنفيذ العمليات المالية الخاصة بالنفقات و الإيرادات العامة وذلك بموجب القانون رقم 62/50 المؤرخ في 31/12/1962 المتضمن الاستمرار في اعتماد التشريع الفرنسي في هذا المجال، و استثناء كل ما يتعارض مع السيادة الوطنية و استقلال الجزائر ؛
- منذ جانفي 1966 تم اعتماد قوانين المالية التي تمت المصادقة عليها و المرسوم رقم 259/65 و 260/65 الصادرين في 14 أكتوبر 1965 كنصوص أولية تشريعية و تنظيمية، متعلقة بتنفيذ النفقات و الإيرادات العامة و تحديد مسؤوليات المحاسبين العموميين؛
- كما تم ابطال كل النصوص و القوانين والأنظمة العادلة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1975 تطبيقا لأحكام الأمر 73-29 المؤرخ في 05 جويلية 1973، و اصدرت أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية و لاسيما تلك الواردة في القانون المعدل و المتمم رقم 17-84 الصادر في 07 جويلية 1984 و المتعلق بقوانين المالية؛

<sup>1</sup> - عبد الرحمان مرغيت، مطبوعة دروس بعنوان : أساسيات المحاسبة العمومية جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل ، الجزائر 2015، ص 03.

- كما يتميز هذه المرحلة بوجود ما يسمى الفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية، و الجامع لقواعدها ومبادئها و المرجع الأول و الأساس لها .
- المحاسبة العمومية في الجزائر تم إرساؤها بموجب القانون 21/90 الصادر في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية ( الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 35 1990) يضاف إلى ذلك القواعد الإجرائية التي جاء بها القانون 84/17 الصادر في 7 جويلية 1984 و المتعلق بقوانين المالية .

### المطلب الثاني : مكونات نظام المحاسبة العمومية .

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

#### أولا : النظام المحاسبي العمومي:

يعرف على أنه مجموعة من الطرق و الاجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة تستخدم مجموعة من المستندات و السجلات المحاسبية بهدف حماية موجودات الحكومة و تقديم البيانات المالية الدقيقة من تقارير و قوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي .<sup>1</sup>

#### ثانيا : نظام الموازنة العامة:

تعرف على أنها عبارة عن تقدير مفصل ومعتمد لنفقات الدولة و إيراداتها لمدة سنة مالية مقبلة تقوم على التخطيط والتنسيق و رقابة استخدام الموارد لتحقيق الأهداف بكفاءة وقد ورد قانون تنظيم الموازنة ( رقم 19 لعام 76 المادة أ) تعرف الموازنة العامة بأنها الإيرادات و النفقات المقدرة للسنة المالية .<sup>2</sup>

#### ثالثا : نظام الرقابة على المال العام:

<sup>1</sup> - محمد الهور : أساسيات في المحاسبة الحكومية، الأردن، دار وائل للنشر، 1998 ص133

<sup>2</sup> - محمد الهور سبق ذكره 1998 ص 21.

يعرف نظام الرقابة المالية على أنها مجموعة الاعمال التي تعتبر بمثابة تنفيذ الخطة وتحليل الارقام المسجلة للتعرف على مدلولها ثم اتخاذ ما يلزم من اجراءات لتنمية تحقيق الأهداف ومعالجة أي قصور في تحقيق هذه الأهداف.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث : تحليل واقع نظام الخزينة العمومية في الجزائر.

يعتبر نظام المحاسبة العمومية الجزائري امتداد لنظام المحاسبة العمومية الفرنسي القائم على مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي سواء من حيث الإطار القانوني المتعلق بتنظيم أسس وقواعد المحاسبة العمومية أو من حيث تنظيم مجموعة حسابات الخزينة العمومية وبقي هذا النظام ساري المفعول منذ الاستقلال دون أن يطرأ عليه أي تغيير جوهري من شأنه أن يواكب حركة الاصلاحات الاقتصادية و تطور حاجيات وحدات القطاع العام وعليه سوف نتطرق فيما يلي لبعض من نقاط القوة و الضعف لنظام الخزينة العمومية الجزائري.<sup>2</sup>

#### أولا : نقاط القوة في نظام محاسبة الخزينة العمومية: و تشمل ما يلي :

☞ التركيز على الأساس النقدي في تسجيل العمليات المالية للدولة، مع عدم الأخذ بعين الاعتبار تاريخ الاستحقاق، و بالتالي تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية كل نفقاتها و إيراداتها لميزانية السنة الحالية أو السابقة؛

☞ تاز نظام المحاسبة العمومية بالمراقبة المستمرة و المتغيرات في حجم السيولة النقدية عن طريق المعاملات التي تتم من و إلى الخزينة بطريقة مباشرة ؛

☞ يمتاز نظام المحاسبة العمومية باستخدام مجموعة حسابات الخزينة بالبساطة والسهولة والسرعة في اعداد الحساب الختامي للدولة في نهاية كل سنة، كما يعمل على تحقيق رقابة مستمرة ودائمة على المعاملات النقدية للخزينة؛

☞ يعمل نظام المحاسبة العمومية على توفير معلومات تمكن المستخدمين للقوائم المالية من الحصول على معلومات متعلقة بالموارد النقدية.<sup>3</sup>

#### ثانيا : نقاط الضعف في نظام محاسبة الخزينة العمومية :: ويمكن توضيحها في النقاط التالية :

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن : وسرايا محمد السيد : الرقابة والمراجعة الداخلية على مستوى الكلي و الجزئي دار الريشة الاسكندرية 1998، ص 12.  
<sup>2</sup> مسعي محمد : المحاسبة العمومية ، دار الهدى عين مليلة، الجزائر طر 2003 ص 12.  
<sup>3</sup> شلال زهير ، آفاق اصلاح المحاسبة العمومية الخاصة بتنفيذ العمليات المالية للدولة أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير تخصص تسيير المنظمات جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2004، ص 176.

- يتغاضى النظام المحاسبي كليا عن تسجيل الاستثمارات و التجهيزات العمومية لعدم وجود أقسام مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية من أجل متابعة الاستثمارات وتطبيق الاهتلاك عليها؛
- عدم تسجيل مخلفات النفقات الملتزم بها خلال السنة المالية و غير المدفوعة في نهاية السنة، مما يؤدي إلى استهلاك الاعتمادات المالية للسنة القادمة من أجل تغطية نفقات ملتزم بها في السنة السابقة مما يؤدي بوحدات القطاع العام إلى طلب اعتمادات مالية إضافية؛
- عدم توفر قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية والتي يتم متابعتها في سجلات خارج المحاسبة عن طريق القيد الوحيد رغم أنها تتم بصفة آلية وفق تبويب الميزانية، مما ينتج عنه عيب إضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات و بالتالي فان مخرجات النظام المحاسبي لمحاسبة الخزينة العمومية لا تقدم بيانات مالية، ذات طابع إحصائي ؛
- عدم تسجيل الحقوق مستحقة الدفع للدولة في مرحلة اثبات الإيرادات أو التصفية أو حتى عند اصدار سند الأمر بالصرف ؛
- الاعتماد على الجداول الاحصائية خارج المحاسبة من أجل اعداد القوائم المالية الحكومية والحساب الختامي<sup>1</sup>.
- لا يوفر النظام المحاسبي بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة و قياس التكاليف؛
- عدم توفر حسابات لتسجيل اجراء الالتزام بالنفقات العمومية ؛
- الاعتماد على استعمال القيود بالمبالغ المالية عند تصحيح الأخطاء دون اللجوء الى القيود العكسية لإلغاء العملية
- عدم توفر حسابات القيد حجم وقيمة مخزون وحدات القطاع العام.

#### المطلب الرابع: أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية.

تكمن أهمية تبني معايير الحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر في تطوير مختلف جوانب النظام المحاسبي العمومي والمتمثلة في ما يلي :

❖ مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية

<sup>1</sup> - شلال زهير ،سبق ذكره، ص 177

- ❖ تحقيق الشفافية و المصدقية والموثوقية على المعلومات لتساعد في الرقابة و تقييم أداء الوحدات الحكومية و قياس كلفة خدماتها.
  - ❖ تطبيق منطوق الأداء، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة والغير منقولة وكل استثماراتها كنفقات، و إنما تقيدها في جانب الأصول تمتلكها بمرور الزمن.
  - ❖ تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة و يقصد به كل النواتج أو الإيرادات المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محلا بالتحصيل يكرس حق الدائن العمومي حيث تعطى قراءة أوضح لمالية الدولة.
  - ❖ القضاء على الفساد الإداري من خلال ضبط الجهود العمومية و توفير الرقابة على الانفاق العمومي
- ولكون النظام المحاسبي العمومي في الجزائر عاجزا عن مواكبة الحاجيات المتزايدة لمستخدمي القوائم المالية الحكومية وتطور حجم المعاملات المالية لوحدات القطاع العام، شرعت وزارة المالية في تطبيق مشروع إصلاح لنظام المحاسبة العمومية يهدف إلى إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد للدولة، و الذي سيكون محل دراسة في المبحث الموالي .<sup>1</sup>

## المبحث الثالث توجيهات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العم في الجزائر

<sup>1</sup> بوليفة نور الهدى، آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام- رسالة ماجستير تدقيق محاسبي - كلية الاقتصاد التجارية وعلوم التسيير- الجزائر 2015 ص 80.

قامت الجزائر في السنوات الأخيرة بتطوير أساليبها المعتمدة في تخطيط و تحضير و تنفيذ الميزانية، وكذا الحديث طرق الرقابة عليها، وذلك من خلال تعاقدتها مع هيئات دولية و مؤسسات لتمويل وتقديم الاستشارة في هذا المجال بغية تطوير النظام المحاسبي ومن أجل تحقيق ذلك قامت بجملة من الإصلاحات، والتي تمثلت في مشاريع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لتحقيق ما حققته الدول الأخرى في مجال تبني معايير دولية للقطاع العام لما لهذه الأخيرة من إيجابيات، و في هذا المبحث سنتطرق إلى هذه الإصلاحات.

### المطلب الأول : مشروع اصلاح المخطط المحاسبي للدولة وفق النموذج الفرنسي .

شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد PCE وذلك بتخصيص المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إدارات المديرية، لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق الذي يعتمد فقط على التسجيل المحاسبي لما تم إنفاقه إلى محاسبة الذمة و التي تهتم أيضا بالتقيد المحاسبي لموارد الدولة العقارية و المنقولة.<sup>1</sup>

حيث تتم الاستعانة بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية لوزارة الميزانية الفرنسية للاستفادة من خبرتها أين تم إنجاز المشروع و المصادقة عليه في 23 افريل 1997.

وتزامنا مع إعداد هذا المشروع قامت وزارة المالية ببعض الاجراءات لضمان تطبيق فعال للمخطط المحاسبي للدولة و التي نذكر منها :

### أولا - تكييف أنظمة الاعلام الآلي مع القواعد الجديدة لمشروع المخطط المحاسبي للدولة (PCE)

حيث تم في سنة 2001 برمجة قواعد المخطط المحاسبي للدولة ضمن شبكة الاعلام الآلي الموجودة، و بالتالي أصبحت هذه الأخيرة تحتوي على نظامين في آن واحد ( نظام خاص بمدونة حسابات الخزينة NCT، و المخطط المحاسبي للدولة PCE)<sup>2</sup>

ثانيا- تكوين المحاسبين العموميين : اتخذت الوزارة عدة إجراءات لتوعية و إعلام المحاسبين في إطار برنامج تكويني ، كما يلي :

<sup>1</sup> - عبد السميع رونية ، واقع اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003-2004 مداخله ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول اصلاح المحاسبي في الجزائر يوم 29-28 نوفمبر ص5-7.

<sup>2</sup> - خضير خطي و يونس مونه ، نظام المحاسبة العمومي الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، مداخله ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات يومي : 24 - 25 نوفمبر 2014 ص : 08 .

للـ يومان دراسيان في 30 نوفمبر و 01 ديسمبر 1999 خاض بنواب امناء الخزينة و رؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية تضمن تقديم عرض عام للمخطط المحاسبي الجديد ؛

للـ دورة تكوينية يوم 25 أبريل 2000 خاص بأمناء الخزينة الولائية ، تم فيها عرض ومناقشة الآراء حول مشروع المخطط المحاسبي للدول ؛

للـ دورة تكوينية يوم 10 جوان 2000 خصت نواب امناء الخزينة الولائية و رؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية حول قواعد سير المخطط المحاسبي للدولة ؛

للـ دورة تكوينية من أجل شرح آليات التقيد المحاسبي للحقوق المثبتة لفائدة كل من :

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

للـ قابضي الجمارك و الاملاك الوطنية وذلك يوم 13 جويلية 2000.

وبعدها وضع مشروع المخطط حيز الاختبار من أجل التأكد من صلاحية المشروع للتطبيق على ارض الواقع عبر مرحلتين :<sup>1</sup>

➤ اختبار المخطط المحاسبي للدولة على مستوى ست (06) ولايات هي :بومرداس، تيبازة، تيزي وزو ، بجاية ، غرداية، ميله وهذا بداية من تاريخ 09 جويلية 2000؛

➤ تعميم الاختبار على كامل التراب الوطني وكان هذا بداية من سنة 2003 وتجرى الاشارة، أن هذه المرحلة تميزت بمسك المحاسبين العموميين لمحاسبتين PCE /NOT إلى جانب ذلك فقد أسفرت عمليات معاينة ومتابعة هذه الاختيارات من خلال اعمال مختلف اللجان وكذا التقارير المقدمة من طرف خلايا المتابعة على تحقيق اجابية على مستوى الخزائن الولائية، إذ جرى الاختبار في أحسن الشروط لكن لوحظ بالمقابل وجود مشاكل وصعوبات على مستوى الوكالات المالية لاسيما قبضات الضرائب، نظرا للعوامل التالية :<sup>2</sup>

- صعوبة استيعاب الإجراءات الجديدة خاصة المتعلقة بالحقوق المثبتة للدولة؛
- عدم توفر الوثائق المحاسبية المكيفة مع قواعد المخطط المحاسبي الجديد، الأمر الذي ولد تعقيدا في مسك الحسابات،

<sup>1</sup> - عبد السميع زوانية ، واقع اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003-2004 مداخله ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر يوم 29 نوفمبر 2011 ص 5-7 .

<sup>2</sup> - أمال حاج جاب الله واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير - دراسة تحليلية و نقدية لمختلف مشاريع الإصلاح، مداخله ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات يومي : 24-25 نوفمبر 2014 ص:08.

## ○ انشغال المحاسبين بعمليات التحصيل بدلا من اختبار قواعد PCE

من خلال التطرق إلى مشروع هذا الإصلاح يظهر جليا أن مختلف المحاولات للانتقال إلى محاسبة النشاط اقتصرت فقط على تغيير مدونة الحسابات من خلال إدراج الحسابات المتعلقة بالحقوق المثبتة، فلم يتعدى هذا الإصلاح إلى تبني محاسبة الذمة وفق المعايير المحاسبية الدولية التي تسمح بإعداد مختلف الجداول المالية لسيما تلك المتعلقة بالموازنة فالحسابات المدرجة في المخطط المحاسبي لسنة 2002 سمحت بإعادة تصنيف العمليات وفق محاسبة النشاط من دون أن يتم توفير المعلومات وفق محاسبة النشاط اللازمة لتنفيذ المحاسبي وفقا للمبادئ الجديدة لا سيما فيما يخص برامج الإعلام الآلي وهو الأمر الذي فرض ازدواجية في عملية رن المعلومات المحاسبة، و التي أصبحت عائقا و مصدرا للاختلاف و التباين بين محاسبات مختلف المراكز المالية .

وبالتالي نتيجة كل هذه النقائص عجلت بالتخلي عن هذا المخطط المحاسبي في سنة 2006 خاصة بعدما ثبت عدم تماثيه مع المعايير المحاسبية للقطاع العام التي يتم تبنيتها على المستوى الدولي وبذلك بدأ مشروع في إصلاح محاسبي جديد على ضوء مشروع عصرنه أنظمة الميزانية.

### المطلب الثاني : مشروع إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق المعايير المحاسبية الدولية.

تعتبر عملية الإصلاح للمحاسبة العمومية عملية جدّ مهمّة و ترتبط بصفة آلية مع الجانب

الميزانياتي، وهو ما تمّ اعتماده في مشروع عصرنه أنظمة الميزانية، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

### أولا- الإطار العام لمشروع الإصلاح :

#### 1 - مشروع عصرنه أنظمة الميزانية

إن الإصلاح الميزانياتي كخطوة سابقة و ضرورية للإصلاح المحاسبي فقد تم البدء في مشروع عصرنه أنظمة الميزانية في سنة 2005. أين أبرمت وزارة المالية ( ممثلة في المديرية العامة للميزانية) عقدا مع مكتب استشارات كندي (SOGEMACRC) منم أجل وضع تصور شامل ومتكامل لإصلاح المالية<sup>1</sup> العمومية وذلك في إطار القرض المقدم من طرف البنك العالمي (Crédit NAL-7047° ) لتنتهي

<sup>1</sup> - عبدوس إيمان : اتجاهات عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق و معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، المجلة العلمية للاقتصاد و الأعمال العدد 3، المجلد الخامس دار اليمامة، الأردن يومي 12-16 ديسمبر 2018 - ص 315.

الأشغال بإعداد مجموعة من التقارير مكنت من صياغة أهم محاور هذا المشروع و التي برزت في محورين أساسيين هما :

### 1-1 - الجوانب المتعلقة بالميزانية:

يهدف هذا المحور إلى وضع نظام جديد لتسيير النفقات يشمل كل من اعداد الميزانية المحاسبية والرقابة على النفقات العمومية وقد تمت صياغة كل ذلك في 05 مقومات منها :

- إعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات.
- تحسين وعرض ونشر الميزانية العامة للدولة.
- تطوير وظيفة الإستشارة لوزارة المالية.
- إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية.
- إدراج نظام محاسبة الذمة .

### 1-2- الجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي و نظام المعلومات . ويشمل هذا المحور :

- ❖ إعداد مخطط توجيهي للإعلام الآلي الخاص بوزارة المالية .
- ❖ إعداد وتطوير نظام مدمج لعملية التسيير الميزاني .
- ❖ تحسين الهيكل التكنولوجي من خلال إنشاء مديرية للإعلام الآلي.

يعدّ المحور الأول المتعلق بالجوانب الميزاني أكبر الورشات التي تعمل عليها هيكل وزارة المالية حيث تم تكييف مكتب الاستشارات الكندي (SOGEMACRC) بإنجاز كل من الجانب الأول والثاني من للمشروع، فبالنسبة للجانب المتعلق بتحسين وعرض ونشر الميزانية العامة للدولة فقد أعد هذا المكتب في ماي 2006 تطوير

الإعلام الآلي حول التسيير الحكومي المدمج للميزانية .<sup>1</sup>

أما الجانب المتعلق بإعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات فقد تم المشروع فيه منذ 2004 إلى غاية 2007 أين تمت تجربته على مستوى المديرية العامة للميزانية بالتنسيق مع خمسة وزارات ليقرر بعد ذلك إعداد أول ميزانية

<sup>1</sup> - شلال زهير مرجع سبق ذكره: آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنقيط العمليات المالية.

برنامج سنة 2010، لكن ونظرا لعدة معوقات ونقائص فإن هذه الميزانية لم ترى النور إلى يومنا هذا، وفي هذا السياق فقد صرح وزير المالية في حوار له مع الصحافة المكتوبة أنه سيتم إعداد أول ميزانية وفق مشروع MSB في سنة 2015 أما فيما يتعلق بالجانب الرابع المتمثل في " إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية " فقد تم تكليف مكتب استشارات فرنسي (GIP-ADTETEF) حيث تم إبرام العقد سنة 2006، ليتم المشروع بعد ذلك في إعداد مخطط محاسبي جديد يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.<sup>1</sup>

## 2- مشروع إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العامة.<sup>2</sup>

يعد هذا المشروع جزء من مشروع عصرنه أنظمة الميزانية المتعلقة بالجوانب الميزانية، حيث يسمح هذا الجزء بتحسين فعالية و مرونة النفقة من خلال تقليص الإجراءات الإدارية المتعلقة بها من مرحلة الالتزام إلى دفع النفقة، فإن هذا الجزء مرتبط بالجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي و نظام المعلومات.

لقد تم المشروع في إنجاز هذا المشروع في سنة 2007، حيث أوكلت مهمة إنجاز الدراسات المتعلقة بهذا الجزء إلى مجمع الاستشارات الفرنسي، الذي قام بدراسة تشخيصية و تحليلية للواقع المحاسبي الحالي من مختلف جوانبه التنظيمية ( شبكة المحاسبين العموميين، هيكلة الخزينة العمومية....) وكذا التقنية ( مدونة حسابات الخزينة) إلى جانب دراسة أسباب فشل مشروع المخطط المحاسبي لسنة 2006، وعلى هذا الأساس تمت صياغة استراتيجية للتعويض وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطع العمومي حيث تهدف هذه الاستراتيجية إلى :

- ❖ وضع تصور جديد لإجراءات تنفيذ النفقات العمومية .
- ❖ الانتهاء من صياغة مخطط محاسبي جديد للدولة.
- ❖ إعادة تنظيم مصالح وزارة المالية و كذلك الوزارات المنفقة.
- ❖ تكوين إطارات الوزارات المنفقة حول الإجراءات الجديدة لتنفيذ النفقات العمومية.<sup>3</sup>

## ثانيا- المخطط الجديد للدولة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

<sup>1</sup> - أمال حاج جاب الله، مرجع سبق ذكره: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر و آليات التطوير ص 11-12  
<sup>2</sup> - إسماعيل خليل إسماعيل وائل حسن عدس: المحاسبة الحكومية، دار البازوري العلمية للنشر و التوزيع - عمان 2010 ص72.  
<sup>3</sup> - إسماعيل خليل إسماعيل وائل حسن عدس: المحاسبة الحكومية، دار البازوري العلمية للنشر و التوزيع - عمان 2010 ص72.

## 1- التصوير العام للمخطط المحاسبي الجديد.

نتج عن نهاية أعمال مجمع الاستشارات GIPADTETF إلى إعداد مجموعة من التقارير و الدراسات التي وضعت الأسس التنظيمية و التقنية للإطار المحاسبي الجديد للدولة الذي تم تصوره علي أساس الانتقال من محاسبة الصندوق الى محاسبة الذمة لتدرج في مفاهيم الحقوق المثبتة بالنسبة للإيرادات و النفقات، وكذا الاستثمارات وهو ما يسمح بإعطاء صورة شاملة ومتكاملة عن ذمة الدولة في أي لحظة وقد شملت هذه القرارات على :

✓ مخطط توجيهي لتكييف المعايير المحاسبية للدولة مع الواقع المحاسبي الجزائري ؛

✓ مشروع لهيكل حسابات الدولة ؛

✓ مشروع المخطط المحاسبي للدولة ؛

وتجدر الاشارة أن المخطط المحاسبي و المالي الوطني قد مرّ بمرحلتين :

للمرحلة الانتقالية: ففي نهاية المرحلة الانتقالية : تم صياغة تطبيق الإعلام الآلي يسمح بالانتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي الجديد عن طريق جدول المرفقات يسمح بوضع حساب PCE مقابل كل حساب NCT و استناد على هذا الجدول يتم استخراج مختلف الجداول المالية état finances و التي تشمل الموازنة، جدول التكاليف النهائية ، جدول بواقى العمليات إلى جانب جدول تدفقات الخزينة، و تتميز هذه الجداول باقتصرها على العمليات المتعلقة بمحاسبة الصندوق أي تلك التي تسجل النفقات والإيرادات المحصلة فعليا، وعليه تم إثراء هذه الجداول المالية، وتم الشروع في ادراج الجداول المحاسبية المتعلقة بالحقوق المثبتة التي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للضرائب إلى جانب المعلومات المتعلقة بالاستثمارات و التي يتم ارسالها من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية، وذلك من أجل أن تعكس الذمة الحقيقية للدولة التي لا تقتصر فقط على النفقات المالية التي تسجلها الخزينة العمومية. بالإضافة إلى ذلك فقد تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة مرجع المعايير المحاسبية référentiel des normes Comptables يتماشى مع النظام المحاسبي الجزائري وذلك في إطار ما يعرف بجزارة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

للمرحلة النهائية : فترمي إلى وضع مشروع المخطط المحاسبي حيز التنفيذ وذلك بعد:

❖ إثراء عملية الإحصاء الكلي للاستثمارات المالية للدولة من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية من أجل إدراجها ضمن المخطط المحاسبي الجديد وفقا للمعايير (IPSAS) رقم 17 المتعلق بالاستثمارات.

❖ إدراج عملية التقييد المحاسبي الآتي للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات وذلك بالتنسيق مع المديرية العامة للضرائب وذلك وفق إجراءات المعيار 29 المتعلق بالإيرادات السيادية.

❖ إتمام الدورات التكوينية المتعلقة بالمتدخلين في مجال المحاسبة العمومية لا سيما المحاسبين العموميين بكل أصنافهم إلى جانب الأمر بالصرف و كذا المراقبين العموميين لمختلف الوزارات المنفقة.

وكما ذكر سابقا فإن عملية الإصلاح المحاسبي تندرج ضمن مشروع إصلاح أنظمة الميزانية و بالتالي فإنها ترتبط ارتباطا وثيقا بالإصلاح الميزاني وعليه فإن دخول المخطط المحاسبي حيز التنفيذ يتطلب أولا وقبل كل شيء التنفيذ النهائي لمشروع إعادة هيكلة اجراءات تنفيذ النفقات العمومية ، الذي يسمح بالتقييد المحاسبي للحقوق المثبتة والمتعلقة بالنفقات في الوقت الحقيقي للالتزام بها، الأمر الذي يدرج الأمر بالصرف ضمن الوظيفة المحاسبية .

إلى جانب ذلك فإن المرحلة النهائية لتنفيذ المخطط المحاسبي الجديد يتطلب وجود نظام الإعلام الآلي وهو ما يضمنه الشرط الثاني في مشروع إصلاح أنظمة الميزانية المتعلقة بالنظام المدمج بعملية التسيير الميزاني Système intégré de gestion budgétaire هذ النظام الذي يضمن التنسيق بين الاطار المحاسبي والميزاني في مشروع الإصلاح كما يسمح بالاطلاع على الوضعية المالية للدولة في أي وقت دون انتظار مختلف الاجراءات المتعلقة بوضع الميزانية حيز التنفيذ وكذا تركيز حسابات المحاسبين العموميين .

### المطلب الثالث : آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر .

حتى تتمكن الجزائر من تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أكمل وجه و يجب عليها توفير المناخ الملائم لذلك و المتمثل في جملة المتطلبات التي سنحاول ذكرها في هذا المطلب مع مجموع التحديات التي تعيق هذا التبنى

أولا : متطلبات تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر: من المتطلبات الواجب اتخاذها لتطوير هذ النظام يجب مراعاة مايلي:

#### 1- تطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS بكل جدية: . في إطار مواكبة الإصلاحات المحاسبية

للمؤسسات الاقتصادية يتبنى النظام المحاسبي المالي الجديد بالتوافق مع معايير المحاسبة الدولية والذي تم العمل على تطبيقه سنة 2010 كان لزاما على الدولة أن تقوم بتكييف و إعادة صياغة عناصر حسابات الدولة وفق

متطلبات اعتماد معايير المحاسبة العمومية الدولية، و التي تسمح بوضع نظام محاسبي يسمح بإعطاء شفافية أكبر للقوائم المالية لحسابات الدولة، ويساهم في الحفاظ على المال العام.<sup>1</sup>

**2- تطبيق مبدأ الاستحقاق:** إعداد البيانات الدالية وفق المبادئ المحاسبية على أساس الاستحقاق في تسجيل المعاملات الدالية للدولة من حيث الإيرادات و النفقات مع نهاية كل سنة التي تتجيد في حسابات الموازنة.

**3- تحديث التشريعات القانونية لنظم المحاسبة العمومية :** يجب إصلاح المنظومة القانونية للمحاسبة العمومية التي أصبحت لا تتماشى مع الإصلاح المحاسبي لحسابات الدولة .

**4- محاسبة التكاليف :** يسمح نظام محاسبة التكاليف بتوفير الإفصاح الكامل عن التكاليف و التقارير المالية للدولة من خلال تقديم معلومات عن تكلفة الخدمات المقدمة و البرامج المنفذة و التي تفيد في تقييم أداء الوحدات الحكومية في الاستغلال الامثل للموارد المخصصة لها، كما يساعد نظام محاسبة التكاليف بحساب تكاليف اندثار الموجودات الثابتة عند قياس التكلفة.

**5- تبني نظام إدارة الاعمال المالية الحكومية ( GFMIS ) :** يقوم هذا النظام بتتبع كافة إجراءات الموازنة، وتنفيذها ورفع التقارير المالية حيث أن نظام متكامل يعمل عبر جميع جهات الانفاق لضمان الشفافية و المساءلة في تخصيص، استخدام ومراقبة الموارد العامة، كما سيقوم النظام بربط جميع المؤسسات الحكومية لدعم عملية اتخاذ القرارات مبنية على معرفة مسبقة جيدة.<sup>2</sup>

**6- تطبيق محاسبة المسؤولية.**

<sup>1</sup> عفاف لومايزية : التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية العمومية الدولية و دوره في تعزيز الشفافية و مكافحة الفساد المالي الإداري في الجزائري، جامعة محمد الشريف مساعدية، سوق اهراس، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد /04 العدد 02.2020 ص 214/213

<sup>2</sup> خلف الله بن يوسف ومعاش قويدر : متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير IPSAS مجلة الحقوق و العلوم الانسانية، مجلة سداسية العدد 31 - جامعة الجلفة ص 278-279

إن تطبيق محاسبة المسؤولية سيؤدي بلا شك إلى تدعيم الرقابة على الأداء من خلال ربط المسؤولية عن الانفاق والدخل بالمستويات الادارية المختلفة في الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية في ظل البرامج المحدد لها سلفا، وهذا يمكن من إصدار النتائج الخاصة بكل مركز من مراكز المسؤولية من خلال التقارير الرقابية على الأداء الفعلي<sup>1</sup>.

## 7- عصرنة نظام الموازنة العامة للدولة بما يتوافق مع النظام المحاسبي للدولة.

يتطلب ضرورة عصرنة نظام الموازنة والتي تعتبر بالنسبة للنظام المحاسبي مخرجات توضح وتبين مدى تطابق الارقام الفعلية بالتقدير، وتحليل الانحرافات الموجودة فينهاية كل سنة ، لهذا لابد من توحيد العناصر الموجودة في الموازنة والمخطط المحاسبي للدولة لتسهيل عملية المقارنة و الافصاح عن المعلومات التي ينتجها هذا النظام.

### ثانيا : تحديات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.

من خلال ما تم التطرق إليه في المطلبين السابقين، والتي تدور حول مجموع الاصلاحات التي قامت بها الدولة، حتى تستطيع تطبيق هذه المعايير في منظومتها المحاسبة العمومية، حيث تم الانتهاء من اعداد مختلف الوثائق المتعلقة بمدونة الحسابات، مخطط الكتابات المحاسبية جدول المرافقات إلى جانب تطبيق الاعلام الآلي المتعلق بإعداد الجداول المالية، الا ان وضع هذا المخطط حيز التنفيذ لازال يواجه العديد من التحديات أهمها :<sup>2</sup>

للغياب الإرادة السياسية التي عرقلت عملية التنسيق بين وزارة المالية و الوزارات المنفقة التي تعد أحد المتدخلين في مشروع إصلاح أنظمة الميزانية، فهذا المشروع يمس كل قطاعات الدولة؛  
للغياب التنسيق بين مختلف مديريات وزارة المالية في مجال الاصلاح المحاسبي ويرجع ذلك إلى كون أن المصلحة المشرفة على مشروع إصلاح النظام المحاسبي تابعة للمديرية العامة للمحاسبة وهو الأمر الذي يجعل نطاق سلطتها وصلاحياتها محدودة بالنظر للسلطات التي يتطلبها هذا المشروع والتي يتعدى نطاقها مجال اختصاصها المديرية العامة للمحاسبة حيث يتعداه إلى كل المديريات العامة الأخرى كالميزانية، الضرائب، الأملاك الوطنية وحتى الجمارك، وعليه فإن إنجاح هذا الإصلاح يتطلب وضع الهيئة المشرفة عليه تحت الوصايا المباشرة لوزارة المالية أو أمينه العام لكي تتمكن من فرض ضرورة المشاركة الفعالة في

<sup>1</sup> - أسماء حسين أمحمرو، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، مرجع سابق ص 139.

<sup>2</sup> - بيض القول عبد الله مسلم ابراهيم : معوقات تطبيق المعايير المحاسبية و معايير الابلاغ المالي الدولية في الجزائر - دراسة تحليلية - مجلة دفاتر اقتصادية - المجلد 12 - العدد 02(2021)

عملية الإصلاح على كل المديرية العامة، كما تساهم في التنسيق مع باقي الوزارات المنفقة بالرجوع إلى النموذج الفرنسي فقد وكلت مهمة الإشراف على عملية الإصلاح المحاسبي إلى عدة هيئات متخصصة .  
للأسف تأخر المصادقة على مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية و الذي يشكل الاطار القانوني المرجعي الذي يؤسس لمختلف المبادئ التي تحكم محاسبة الذمة الى جانب اعتماد نظام محاسبة الدورة .  
للأسف مشكل مقاومة التغيير، و الذي يبرز خاصة في عدم قبول مختلف المتدخلين في المحاسبة العمومية لإجراءات وطرق عمل المخطط المحاسبي الجديد لا سيما و أنه يشكل تغييرا جذريا في طرق التنفيذ المحاسبي لكونها تقترب أكثر من مجال المحاسبة الخاصة.

**المطلب الرابع : المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المتبناة من طرف الجزائر و مخرجات نظام المحاسبة العمومية.**

هناك جملة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي حاولت الجزائر تبنيها في قطاعها العمومية و التي من شأنها أن تساهم في تحسين مخرجات نظامها المحاسبي العمومي و الذي سنحاول التطرق إليه في هذا المطلب .  
**أولا : المعايير المتبناة من طرف الجزائر .**

في العمل على تطوير النظام المحاسبي العمومي الجزائري بما يتماشى و المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة مرجع للمعايير المحاسبية التي تتوافق و الواقع الجزائري .  
واحتوى مشروع معايير المحاسبة الدولية لسنة 2014 على 17 معيار تمت صياغتها بالاعتماد على معايير المحاسبة للقطاع العام و النظام المحاسبي SCF والنظام المحاسبي الفرنسي PCGI، و الإصلاح المحاسبي في كل من فرنسا وبلجيكا.<sup>1</sup>

### **1- استراتيجية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر.**

تعمل الجزائر على تبني استراتيجية تطبيق المعايير تبعا لدرجة التطبيق المبنية كما يلي:

- المعايير المعمول بها في ظل ظروف معينة؛
- المعايير المعمول بها دون قيد أو شرط ؛

<sup>1</sup> - عادل نعموش، مداخلة بعنوان : استراتيجية عصنة الاطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، الملتقى الدولي حول دور المعايير في تفعيل أداء المؤسسات الحكومية، إتحادات النظام المحاسبي الجزائري ( المالي والعمومي) على ضوء IPSAS- IFRS , IAS المحاسبة الدولية تجارب دولية 25 نوفمبر 2014 جامعة ورقلة2 - ص 107

- المعايير التي لا بدّ من تأجيل تنفيذها.
- المعايير التي يتم استبعادها

في إطار سياسة الدولة الاستراتيجية لاعتماد المعايير الدولية للقطاع العام تحاول كخطوة أولى بالتركيز على المعايير التي تتوافق مع البيئة الداخلية للدولة و تستطيع تطبيقها حاليا، في انتظار تهيئة المناخ لتطبيق المعايير الاخرى .واهتمت الجزائر بالمعايير العامة التي تحدد التزامات الابلاغ أو التعامل مع العمليات السيادية في الحسابات الرئيسة و نوعية الاستحقاق.

## 2- قائمة المعايير التي تم اعتمادها :

جاءت قائمة المعايير مزيجا من المعايير الفرنسية و المعايير الدولية للقطاع العام، و الجدول التالي يبين محتوى مشروع معايير المحاسبة الدولية في الجزائر.<sup>1</sup>

### الجدول رقم (02-02) : محتوى مشروع معايير المحاسبة الدولية في الجزائر.

اسم المعيار	رقم المعيار المحاسبي للدولة
عرض البيانات المالية	معيار IPSAS رقم (01)
بيانات التدفق النقدي	معيار IPSAS رقم (02)
الايراد بين المعاملات غير التبادلية	معيار IPSAS رقم (23)
عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	معيار IPSAS رقم (24)
السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والاحطاء	معيار IPSAS رقم (03)
الأحداث بعد اعداد التقارير	معيار IPSAS رقم (14)
آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي	معيار IPSAS رقم (04)
تكاليف الاقتراض	معيار IPSAS رقم (05)
البيانات المالية الموحدة والاعتراف بالكيانات الخاضعة للرقابة	معيار IPSAS رقم (06)
محاسبة الاستثمارات في المنشآت الزميلة	معيار IPSAS رقم (07)
الايراد من المعاملات التبادلية	معيار IPSAS رقم (09)
الأصول الثابتة	معيار IPSAS رقم (17)

<sup>1</sup> - بوخالفي مسعود : متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، أطروحة دكتوراه، قسم التسيير ، جامعة غرداية 2020 ص 179.

المخزون	معييار IPSAS رقم (12)
المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	معييار IPSAS رقم (19)
العقارات الاستثمارية	معييار IPSAS رقم (16)
الادوات المالية : الافصاح والعرض	معييار IPSAS رقم (15)
معلومات القطاعات	معييار IPSAS رقم (18)

من اعداد الطالبتان استناد إلى إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الجزء الأول طبعة 2010.

### 3- المعايير التي يمكن تطبيقها و التي يمكن الاستغناء عنها:

حددت لجنة صياغة مشروع المخطط المحاسبي للدولة المعايير التي يمكن تطبيقها بعد تكييف المعايير السابقة، و المعايير التي يمكن الاستغناء عنها حسب الجدول التالي :<sup>1</sup>

#### الجدول رقم (02-03) منهج اعتماد معايير IPSAS في الجزائر

المعايير التي يمكن استبعادها	المعايير التي يمكن تطبيقها
المعيار 10: المعلومات المالية في الاقتصاديات شديدة التضخم	المعيار 8: معلومات مالية عن الاستثمارات في المنشآت المشتركة
المعيار 22 : معلومات عن القطاع الحكومي	المعيار 11: عقود البناء
معايير المحاسبة وفق الأساس النقدي ( نظرا للتوصيات المتعلقة بتنفيذ محاسبة الاستحقاق يقترح استبعاد هذا المعيار).	المعيار 13: عقود الايجار
	المعيار 20: الافصاحات عن الأطراف ذات العلاقة
	المعيار 21 : انخفاض الأصول غير مولدة للنقد

المصدر من اعداد الطالبتان بالاعتماد على دراسة : عيدوس إيمان : اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS المجلة العلمية للاقتصاد و الأعمال، العدد : 3 المجلد الخامس الاردن - ديسمبر 2018 ص 315.

<sup>1</sup> عيدوس إيمان : اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS المجلة العلمية للاقتصاد و الأعمال، العدد : 3 المجلد الخامس الاردن - ديسمبر 2018 ص 315

ثانيا : دور IPSAS في تطوير وتحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية الجزائرية.

بعدها قامت الجزائر بتبني بعض المعايير المحاسبية للقطاع العام ومحاولة تكييفها مع البيئة الاقتصادية حتى تستطيع تطبيقها على أرض الواقع من أجل الوصول إلى مخرجات محاسبية عمومية ذات جودة تحاكي نظيرتها في الدول التي قامت بتبنيها و تطبيقها، محاولة منها لضبط المال العام.

ففي هذا المطلب اعتمدنا على دراسة الاستاذ بوخالفي مسعود و مسدد محمد اللذين اعتمدا بدورهما في دراستهما على معلومات مقدمة من وزارة المالية : مديرية تحديث وعصرنة المقاييس المحاسبية.وعليه فإن أهم المعايير التي تم الشروع في تجسيدها على أرض الواقع شملت 17 معيار و التي كان لها الأثر الواضح على مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

فتبنى المعيار الدولي رقم (01) ( عرض البيانات المالية )، قامت الدولة الجزائرية بتكييفه مع المعيار الجزائري حتى يساهم بشكل كبير في احداث تغييرات إيجابية على مستوى قوائمها المالية، و ذلك بالتوصية على النقاط التالية ، على إعتبار أن المعيار نص المعيار على اعداد خمس قوائم مالية :

- جدول الأصول والخصوم ( الوضعية المالية )
- جدول النفقات الصافية.
- جدول رصيد العمليات المتعلقة بالدورة .
- جدوا التدفقات النقدية .
- الملاحق.

- حيث يهدف كل من المعيار الجزائري و الدولي إلى تحديد الغرض العام للبيانات المالية، حيث تكون قابلة للمقارنة مع البيانات المالية الحكومية في السنوات السابقة، و لتحقيق هذا الهدف بيّن هذا المعيار الاعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات و التعليقات على هيكلها و يحدد الحد الأدنى من المتطلبات محتوى البيانات المالية المعد على أساس الاستحقاق .

- ينطبق المعيار الجزائري على البيانات المالية للأغراض العامة التي يتم إعدادها و الإبلاغ عنها على أساس الاستحقاق للمحاسبة وفقا للمعايير المحاسبية الوطنية ( التي تمّ تكييفها حسب ) و المستمدة من المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS، والذي يطبق على جميع مؤسسات القطاع العام ماعدا مؤسسات الأعمال.

- بالإضافة إلى ذلك فإن هذا المعيار يحدد أهمية البيانات المالية و تمثل الهيكل الأساسي للوضع المالي، و الأداء المالي، و أن الهدف من البيانات المالية للأغراض العامة هو توفير معلومات حول الوضع المالي و الأداء المالي، و التدفقات النقدية للدولة و التي تفيد مجموعة واسعة من المستخدمين لاتخاذ القرارات و التقييم في تخصيص الموارد.

- كما أن في المعيار الجزائري من خلاله تمكن مسؤولية إعداد البيانات المالية للدولة ككل في يدّ رئيس الإدارة المالية المركزية ( أو المسؤول المالي الأول، مثل مدير الحساب المركزي ) وكذلك وزير المالية أو ما يعادله و بهذا الشكل تكون الدولة تشجع على المركزية أكثر فأكثر مما ينقص من شفافية هذه الحسابات، وهذا كان في السابق ولكن تبني هذا المعيار و تكيفه مع البيئة الاقتصادية و ترسانة التشريعات الجزائرية و بما يتوافق مع المعيار الدولي رقم(1)، فتكون مسؤولية إعداد البيانات المالية الموحدة للدولة ككل فإنها تقع بشكل مشترك على رئيس الوكالة المالية المركزية و المسؤول المالي الرئيسي مثل : المراقب المالي المحاسب العمومي ووزير المالية، بحيث تكون الاجراءات و النتائج أي المعلومات المالية المقدمة في أعلى درجة من الشفافية و المصادقية، ومعبرة عن حقيقة المراكز المالية ( الميزانية العمومية)، وكذلك نستطيع القول أن الصفات الواجب توفرها قي كل من المراقب المالي و المحاسب العمومي : من حيادية، وتكوين و سعة إطلاع وضمير مهني و الرأي الغني المستقل عن كل الضغوطات تساهم كلها في زيادة تحسين المخرجات أي المعلومات المالية التي تبني عليها هذه الأخيرة.

وبهذا الشكل لازالت الجزائر تتحه نحو اعتماد أحكام هذا المعيار بالتدرج و احداث بعض التغيرات حسب الحالة الاقتصادية للدولة و القوانين المعمول بها من أجل الاستفادة من المعايير الدولية.

كما تجدر الاشارة أن نطاق محاسبة الدولة، العمليات المالية الحالية المنفذة عن طريق جميع المحاسبين العموميين للدولة، و المؤسسات الوطنية كالمجلس الدستوري ، البرلمان، ديوان المحاسبة، مجلس المحاسبة، المحكمة العليا، الأكاديمية الجزائرية العربية، و الوكالات المخصصة مثل المركز الوطني للإحصاءات و السلطات المحلية و الهيئات العمومية ذات الطابع الاداري، تعتمد على محاسبة الدورة و المخطط الوطني للدولة الناتج عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع .

## خلاصة الفصل

تعتبر المحاسبة العمومية عن الأحكام التنفيذية التي تطبق على الميزانيات والعمليات التي تشمل عمليات تنفيذ النفقات و الإيرادات وعمليات الخزينة وهي المختصة بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة، و تتميز بعدة خصائص من حيث أنها نشاط لا يهدف إلى تحقيق الربح و إنما تادية مجموعة من الخدمات العامة و تحقيق الرقابة على صرف المال العام و كذلك تتصف بقوة الرقابة الداخلية اللازمة لحفظ المال العام من سوء الاستخدام كما أن المحاسبة العمومية تتضمن معايير و إجراءات رقابية تؤثر على الأنظمة المستخدمة فالنظام المحاسبي في الجزائر بشكله الحالي يستدعي التحديث و من أجل ذلك قامت الجزائر خلال السنوات الأخيرة بالانخراط في مسار إصلاح منظومة المالية العمومية وذلك عبر إصلاح كل من الميزانية و الحسابات العمومية سعيا منها إلى تكريس مبادئ الحوكمة الرشيدة والشفافية و المساءلة و كانت من جملة هذه الإصلاحات تلك المتعلقة بوضع مخطط محاسبي جديد للدولة، يتم إدراج مشروع إصلاح آخر للمحاسبة العمومية، موازيا للإصلاح الميزانياتي القائم حاليا يتبع قرار السلطات العمومية لإعطاء الدولة الجزائرية مخطط محاسبي يستجيب لقواعد المعايير الدولية للقطاع العام ومنه نستنتج أن تطبيق هذا الإصلاح لن يتحقق دون صعوبات لكنه يتحقق إذا تم تهيئة البيئة المحاسبية له، وحتى يستطيع تزويدنا بمخرجات محاسبية تتسم بالخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية.

## الفصل الثالث

دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العمومية

بولاية سوق أهراس

### تمهيد

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى الإطار العام للإفصاح المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وكذلك تعرضنا إلى ماهية المحاسبة العمومية وواقع نظامها في الجزائر ومن ثم دور الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، ومنه سنحاول إسقاط ما سبق التطرق إليه في الجانب النظري على الجانب التطبيقي الذي يتمثل في دراسة ميدانية على عينة من مؤسسات عمومية، باستخدام استمارة تحتوي عبارات مدرجة تحت محاور محددة، والغرض هو الإجابة على تلك الأسئلة من طرفهم والتي بدورها تخدم الموضوع، من أجل نفي أو إثبات فرضيات الدراسة، ومنه تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

**المبحث الأول:** الإطار العام للمؤسسات العمومية والإطار المنهجي للدراسة الميدانية؛

**المبحث الثاني:** تحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة.

## المبحث الأول: الإطار العام للمؤسسات العمومية والإطار المنهجي للدراسة الميدانية

كما هو معلوم أن المؤسسات العمومية تسعى إلى تقديم خدمات إلى الصالح العام وذلك من خلال تسيير مواردها الاقتصادية واستخدامها بشكل امثل وذلك بتحديد السياسات المناسبة وفق طبيعة نشاطها.

### المطلب الأول: نبذة عن المؤسسات محل الدراسة

من خلال هذا المطلب سنحاول التطرق إلى الجوانب التعريفية للمؤسسات الاقتصادية التي أجريت عليها الدراسة.

### أولاً: المؤسسة الاستشفائية العمومية ( الجهوية ) لولاية سوق اهراس

أسس المستشفى الجهوي كما كان يسمى سابقا ومنذ أزيد من قرن و ثلاثون سنة 1872 أي وقت الاستعمار، وكان وقتها يضم مصالح الجراحة و الطب العام ثم أصبح بعد ذلك يضم مصلحة جراحة و الاستعجالات و قد كان يعتبر من أهم المؤسسات الصحية للقطاع الصحي سابقا و مقر إدارته.

إن المؤسسة العمومية الاستشفائية انبثقت عن تقسيم جديد للخارطة لسنة 2008 و أنشأت في نفس السنة بمرسوم تنفيذي رقم 07/140 في 2007/05/19 وهي مؤسسة ذات طابع إداري تقدم خدمات استشفائية وغير استشفائية.

تختص بالجراحة أساسا، إضافة لجناح الاستعجالات ناهيك عن مصالح أخرى تدعم هذه المصالح.

وقد تم تسميتها منذ شهر جانفي 2019 باسم المجاهد المتوفى " كرار السبتي " . ويظهر الهيكل

التنظيمي له فيما يلي :

الشكل رقم (03-01)

الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية العمومية ( الجهوية ) - كعرار السبتى لولاية سوق اهراس



الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية - المستشفى القديم

ثانياً: مديرية التربية الوطنية لولاية سوق أهراس

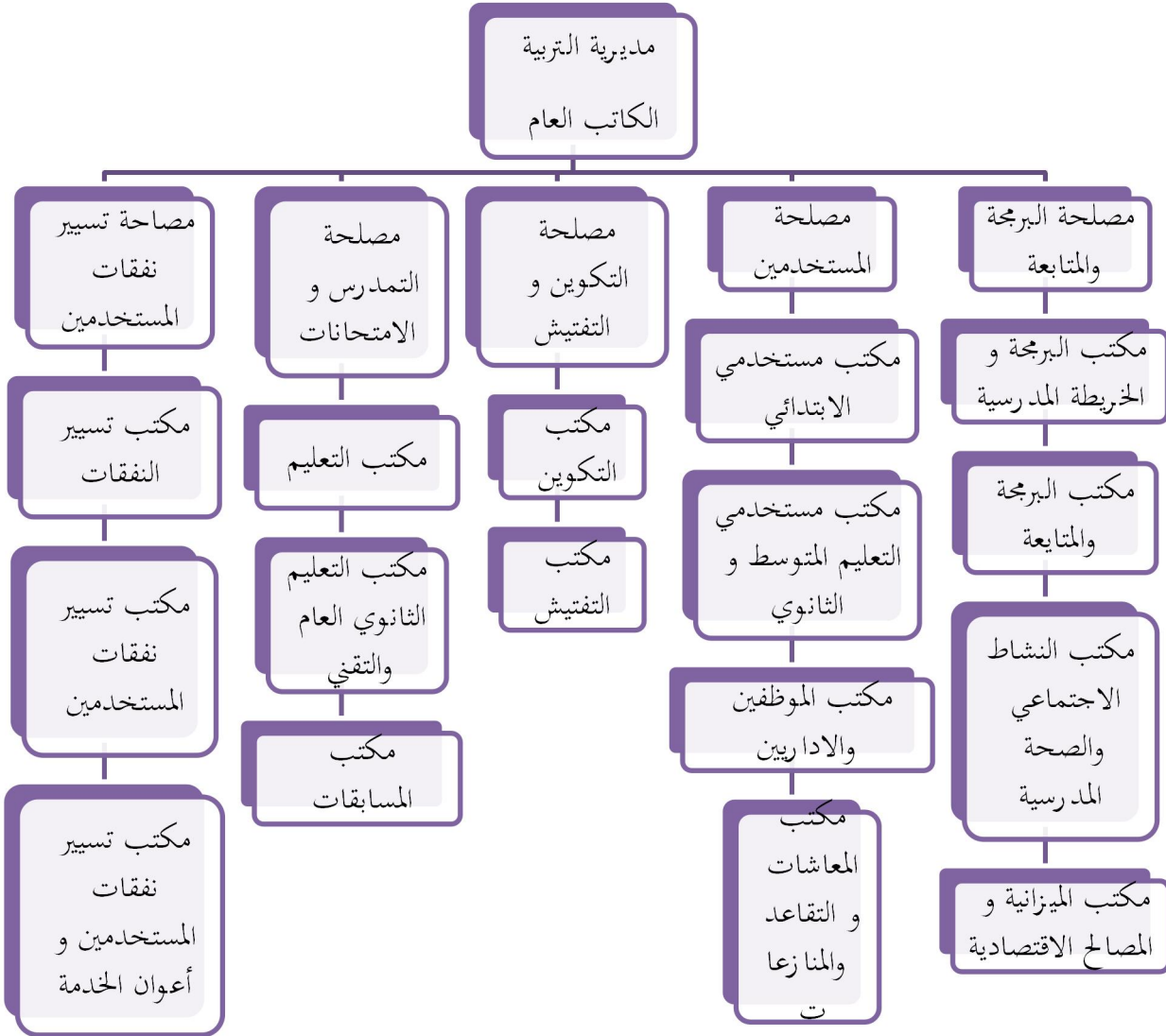
اعتمد النظام الجزائري مباشرة بعد الاستقلال النظام التربوي الموروث مباشرة عن الاستعمار الفرنسي و الذي يعود إلى عهد نابليون الثالث الذي دعم التعليم في وقته من خلال إنشاء أكاديميات تشرف على جميع أطوار التعليم من الابتدائي إلى التعليم الجامعي وكان يطلق على الهيئة المسيرة والمشرفة على تنظيم التعليم اسم الاكاديمية و تحولت التسمية من مفتشية الأكاديمية إلى مديرية التربية والثقافة بمقتضى المرسوم الوزاري المشترك المؤرخ في 1971/09/09.

ويمكن تلخيص مسيرة مديرية التربية في المراحل التالية :

- من 1962 إلى 1971 كانت تسمى في هذه الفترة مفتشية الأكاديمية
- من 1971 إلى 1979 كانت تسمى مديرية التربية و الثقافة .
- من 1979 إلى 1986 كانت تسمى في هذه الفترة قسم استثمار الموارد البشرية.
- من 1986 إلى يومنا هذا أصبحت تسمى كديرية التربية والتعليم .

مديرية التربية لولاية سوق أهراس هي مؤسسة عمومية إدارية أنشأت سنة 1985 المرسوم التنفيذي رقم 174/90 المؤرخ في 09 يوليو 1985 و تسهر مديرية التربية الوطنية لولاية سوق أهراس على مصالح الأطوار الثلاثة من ابتدائي و متوسط و ثانوي و هذا تحت إشراف موظفين إداريين و عمال و تشمل كذلك 5 مصالح :  
مصلحة البرمجة والمتابعة، مصلحة المتدربين و الامتحانات ، مصلحة المستخدمين، مصلحة التكوين و التفتيش، مصلحة تسير نفقات المستخدمين.

الشكل رقم (02-03) الهيكل التنظيمي لمديرية التربية الوطنية لولاية سوق اهراس



المصدر : وثائق مقدمة من مديرية التربية لولاية سوق أهراس

ثالثا: قطاع التعليم العالي لولاية سوق أهراس

أنشأ المركز الجامعي لولاية سوق أهراس في سنة 1998 على أساس ملحق تابع لجامعة باجي مختار عنابة متضمنا ثلاث تخصصات :

- العلوم القانونية والإدارية
- إعلام آلي للتسيير
- جذع مشترك ع.د.إ.أ.ث

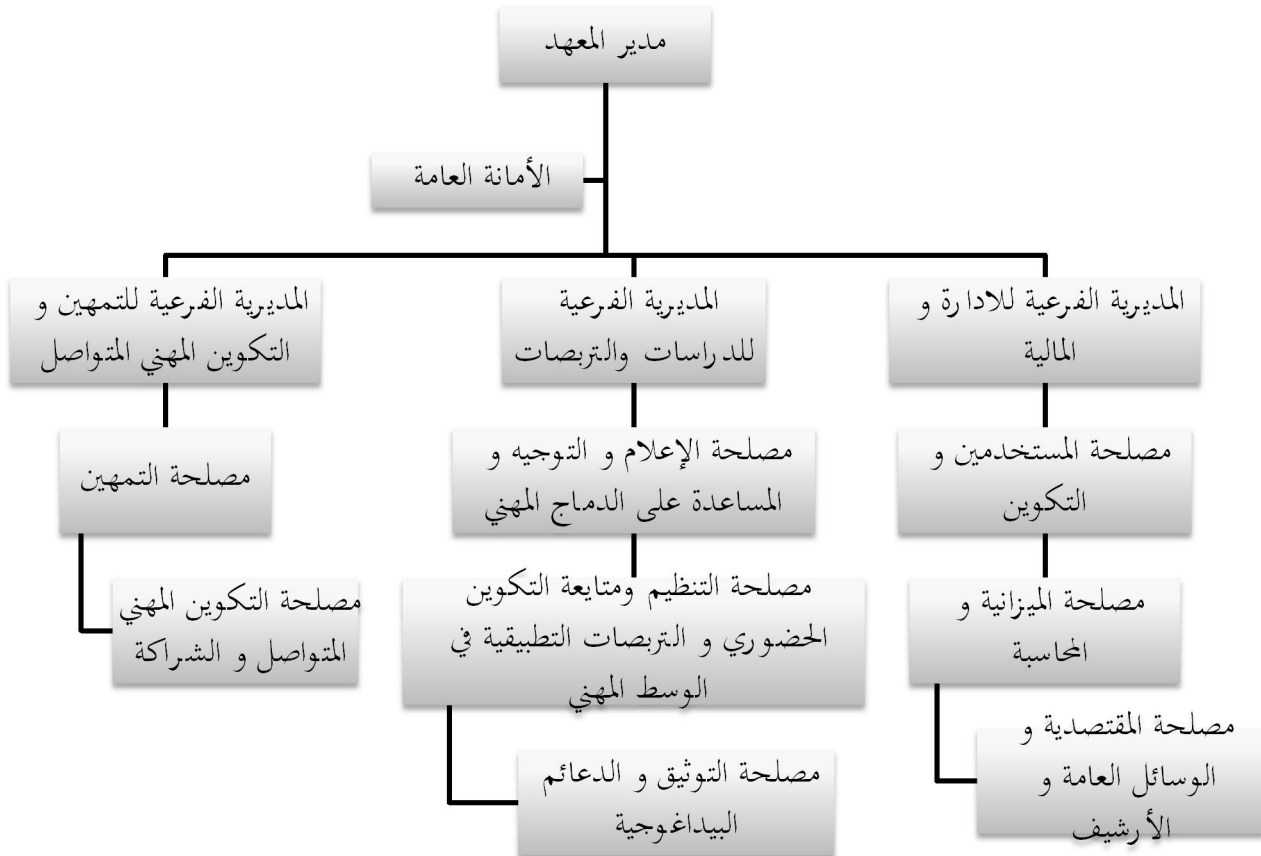
وظلت انشغالات الملحق الجامعي في سعي متواصل من أجل الارتقاء إلى مركز جامعي مستقل ماليا وبيداغوجيا وهو ما تحقق بالفعل بموجب المرسوم الوزاري رقم 279/01 المؤرخ في 2001/09/18 وقد عرف المركز الجامعي من ذلك الحين تطورا كبيرا على جميع الأصعدة مما مكنه و في ظرف وجيز من فتح ما يزيد عن 20 تخصصا في جميع المجالات، كما يشهد المركز الجامعي اليوم تطورا ملحوظا، سواء على المستوى البيداغوجي أو على مستويات أخرى كالبحث العلمي أو التظاهرات المختلفة من ملتقيات و ندوات و أيام دراسية و غيرها . و يظهر الهيكل التنظيمي للجامعة فيما يلي :



رابعا- معهد التكوين المهني لولاية سوق اهراس :

المعهد الوطني المتخصص في التكون المهني جبار عمر سوق اهراس تم افتتاحه كمرکز بتاريخ 1984، وتم تحويله إلى معهد يوم 21 ديسمبر 2002 مقررته تحويل 021 456 ، ويستقبل 350 منصب مساحته 4.15 هكتار، حيث يكون نمط التكوين فيه ( التمهين و التكوين الحضوري و التكوين عن طريق الدروس المسائية )، و يكون مسار التكوين فيه (معبري ، التعاقدية؛ التأهيل .... وغيرها )، و من بين الفروع المفتوحة بمعهد التكوين هي ( مراقبة النوعية، معالجة المياه، بيئة أمن ونظافة، معلوماتية خيار : قاعدة المعطيات، صيانة مركبات وزن خفيف، كهرباء صناعية، تركيب وصيانة عتاد الري، رسام مسقط في الهندسة المعماري، صيانة و تركيب أجهزة التبريد، محاسبة وتسيير الموارد البشرية، الكهرو تقني، تصميم أزياء، الصيانة الصناعية، تسيير واقتصاد الماء) . و يظهر الهيكل التنظيمي للمعهد كما يلي :

الشكل رقم (03-04) الهيكل التنظيمي لمعهد التكوين المهني لولاية سوق أهراس



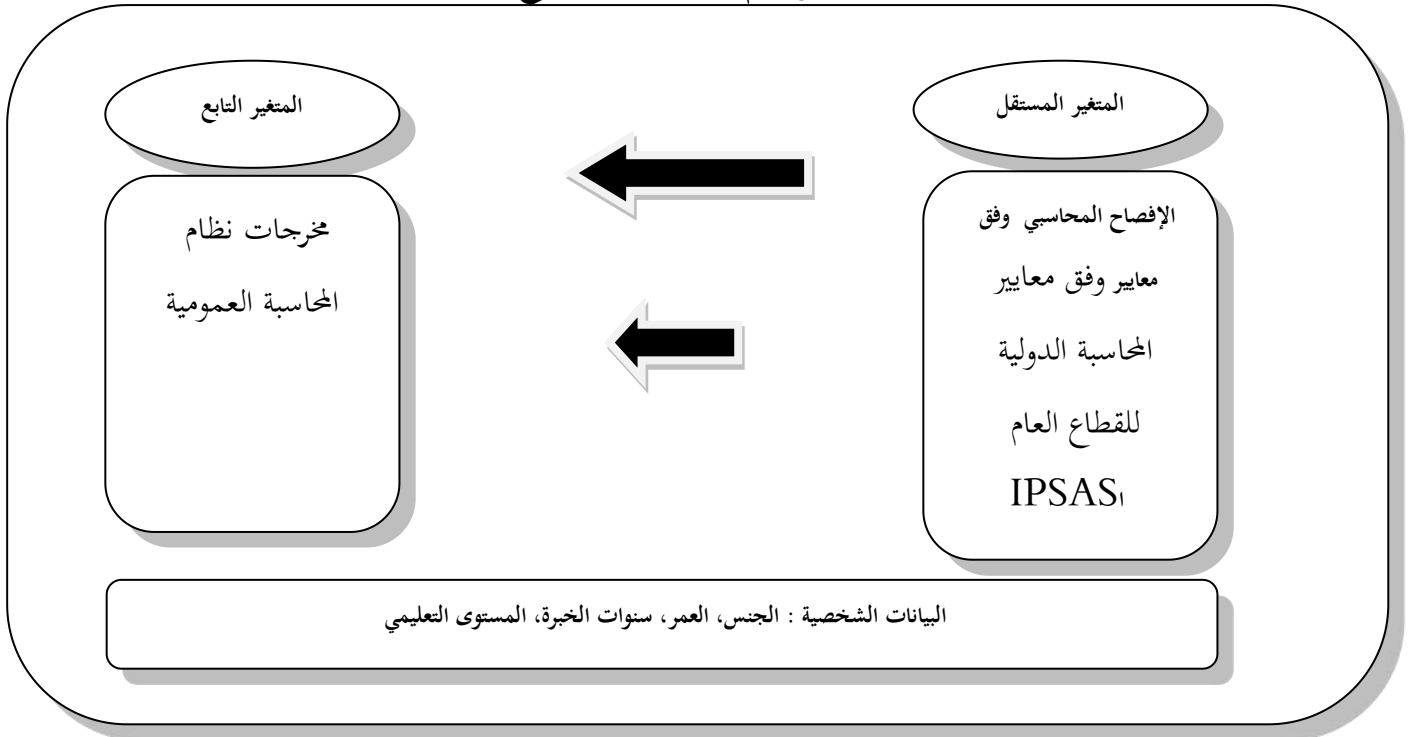
المصدر : وثائق مقدمة من معهد التكوين المهني لولاية سوق أهراس

### المطلب الثاني: الإطار المنهجي للدراسة

في هذا المطلب سنتطرق إلى المنهجية المتبعة في الدراسة، حيث نتناول فيه كل من مجتمع وعينة الدراسة، والأدوات المستخدمة فيها.  
أولا- نموذج و متغيرات الدراسة

1. نموذج الدراسة: انطلاقا من مشكلة الدراسة وأهدافها تقوم هذه الدراسة على مساهمة الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية ومن خلال التعرض للدراسات السابقة يمكن تلخيص النموذج التالي:

الشكل رقم (03-05): نموذج الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبتين

2- متغيرات الدراسة: يعتبر تحديد الاطار المفاهيم للمتغير قيد الدراسة أمرا ضروريا لتوضيح معالم وأبعاد هذا المتغير من خلال توضيح العناصر المكونة للمتغير حتى يتسنى قياسه.

\*متغير الدراسة المستقل: ويشمل الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

\*متغير الدراسة التابع: ويشمل مخرجات نظام المحاسبة العمومية.

### 3- مجتمع الدراسة:

يتكون المجتمع الإحصائي من موظفي مصلحة المحاسبة والمالية لكل من المؤسسة الاستشفائية العمومية، ومعهد التكوين المهني والتوجيه و قطاع التربية الوطنية بالإضافة الى قطاع التعليم العالي على مستوى ولاية سوق اهراس .

### 4-عينة الدراسة:

لم يتم تحديد عينة الدراسة مسبقا قبل توزيع الاستبيان، حيث تم توزيع 45استمارة، منها 42صالحة للتحليل وبذلك تشكلت عينة الدراسة من 42فردا ممثلين في موظفي المؤسسات العمومية محل الدراسة، وبعد عملية فرز وتنظيم الاستمارات تحصلنا على مايلي:

جدول رقم(03-01):الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان

النسبة	عدد الاستمارات المسترجعة	النسبة	عدد الاستمارات الموزعة	المؤسسة
23.8%	10	24.44%	11	المؤسسة الاستشفائية الجهوية
23.8%	10	22.22%	10	المؤسسة العمومية لقطاع التربية
19%	8	17.77%	8	قطاع التعليم العالي
33,33%	14	35.5%	16	التكوين المهني والتوجيه
100%	42	100%	45	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين.

نلاحظ من الجدول أن عدد الاستمارات الموزعة بلغ عددها 45 استمارة وقد تم استرجاع 42 صالحة للدراسة، أما باقي الاستمارات ألغيت بسبب التماطل أو رفض الإجابة أو نقص الإجابات.

### 5أدوات الدراسة:

من الأدوات المستخدمة في هذه الدراسة لجمع البيانات حول موضوع الدراسة ما يلي:

### 5-1- الاستبيان:

يعد الاستبيان الوسيلة الأكثر شيوعا لجمع البيانات، وهو عبارة عن مجموعة من الأسئلة تعبر عما يرغب الباحث العلمي في معرفته عن طريق عينة الدراسة، حيث يقوم بعرض قائمة الاستبيان وتوفر المادة العلمية الخام للباحث

العلمي، وبعد ذلك يتم تبويبها وتصنيفها ومن ثم استخدام الوسائل الإحصائية لتحليلها بدقة، والوصول إلى النتائج النهائية للبحث العلمي، ومعالجة المشكلة المطروحة والتحقق من الفرضيات. حيث يحقق العديد من المزايا منها:

- اقل تكلفة ووقت وجهد؛
- الشخص المستجيب يبقى غير معروف وهو الشيء الذي يحفز على الإجابة؛
- السماح بالحصول على إجابات من أفراد من مناطق مختلفة؛
- الحصول على المعلومات الضرورية لاستكمال الجانب التطبيقي للمذكرة.

## 5-2- هيكل الاستبيان:

لقد احتوت الاستمارة على مقدمة تم شرح فيها كل الجوانب المتعلقة بالموضوع من خلال ذكر عنوان البحث، العينة المختارة.

كما تضمنت استمارة الدراسة 22 عبارة بوبت في جزئين، ويمكن توضيحها كالتالي:

■ **الجزء الأول:** تضمن هذا الجزء 6 عبارات خاصة بالمعلومات الشخصية التي تخص المستجوب وهي كالتالي: الجنس، الفئة العمرية، المستوى التعليمي، التخصص أنواع القطاع . الخبرة المهنية .

■ **الجزء الثاني:** والذي يخص متغيرات الدراسة، حيث قسم بدوره إلى محورين من 22 عبارة مقسمة كما يلي:

**المحور الأول:** تضمن 11 عبارة حول أهمية الافصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ipsas. في المؤسسات ذات الطابع الاداري الحكومي

**المحور الثاني:** تضمن 11 عبارة متعلقة بطبيعة واهمية مخرجات نظام المحاسبة العمومية وفق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام .

أما عن المقياس المعتمد في الدراسة فقد تم إعداد الأسئلة وفق مقياس ليكارت الخماسي المكون من خمس درجات، بغية معرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول كل عنصر في الاستبيان وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (03-02): مقياس ليكارت الخماسي

بدائل الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)

المصدر: وائل فاضل حسان العكيدي، رأس المال الفكري وأثره في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة دار  
المجد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، المملكة الأردنية الهاشمية، 2019، ص78.

ولمعرفة الاتجاه العام لإجابات العينة يتم تحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى (5-1) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (4=1) ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الخلايا كما يلي:

جدول رقم (03\_03): المجالات المعيارية لقيمة المتوسط الحسابي

المستوى الموافق له	مجال المتوسط الحسابي المرجح
غير موافق بشدة	من 1 إلى 1,80
غير موافق	من 1,81 إلى 2,60
محايد	من 2,61 إلى 3,40
موافق	من 3,41 إلى 4,20
موافق بشدة	من 4,21 إلى 5

المصدر: عبد الفتاح عز، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام برنامج spss، دار حوارزم للنشر والتوزيع، 2007، ص540.

3-5- الأدوات الأخرى المستعملة في الدراسة:

بالإضافة إلى أداة الاستبيان تم الاعتماد على البرنامج (spss22) في تحليل المعطيات وبرنامج (Exel2007) في تمثيل الرسوم البيانية.

المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان

يتم في هذا المطلب إجراء اختبار صدق وثبات الاستبيان من خلال:

1. صدق الاستبيان:

بعد الانتهاء من صياغة الأسئلة خضعت الاستمارة لعملية التحكيم من قبل أساتذة في التخصص، بهدف التأكد من الجانب الشكلي وصحة محتوى المعلومات الواردة فيه، والتحقق من تغطيتها جميع جوانب البحث وتم بناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين ضبط الاستبيان.

2. ثبات الاستبيان: لاختبار ثبات الاستبيان لا بد من حساب معامل ألفا كرونباخ وهذا ما سنتطرق له في الأتي: يختبر ثبات الاستمارة بقيمة معامل ألفا كرونباخ والتي تكون محصورة بين (0) و الواحد (1)، حيث إذا كانت قيمة هذا المعامل أكبر أو يساوي 0.6 يمكن القول أن الاستبيان يمتاز بالثبات.

حيث بعد إجراء اختبار الثبات وذلك بالاعتماد على برنامج spss، أظهرت النتائج ما يلي:

جدول رقم (03-04): اختبار ألفا كرونباخ

عدد العبارات	ألفا كرونباخ
22	0,718

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج spss .

نلاحظ أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت  $\alpha=0,718$  أي أنها محصورة بين (0) والواحد (1)، كما أن هذه القيمة أكبر من 0,6، ومنه يمكن القول أن استمارة الاستبيان تمتاز بالثبات.

## المبحث الثاني: تحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة.

يتضمن هذا المبحث عرضاً لخصائص أفراد العينة وتحليلاً لإجاباتها اتجاه متغيرات الدراسة.

### المطلب الأول: خصائص أفراد العينة

بغية معرفة خصائص أفراد العينة المدروسة سيتم عرض وتحليل إجابات المستجيبين، المتعلقة بالمعلومات الشخصية لهم والتي تتكون من ستة أسئلة حول الجنس، الفئة العمرية، المستوى التعليمي، التخصص، أنواع القطاع الخبرة المهنية .

### أول- الجنس

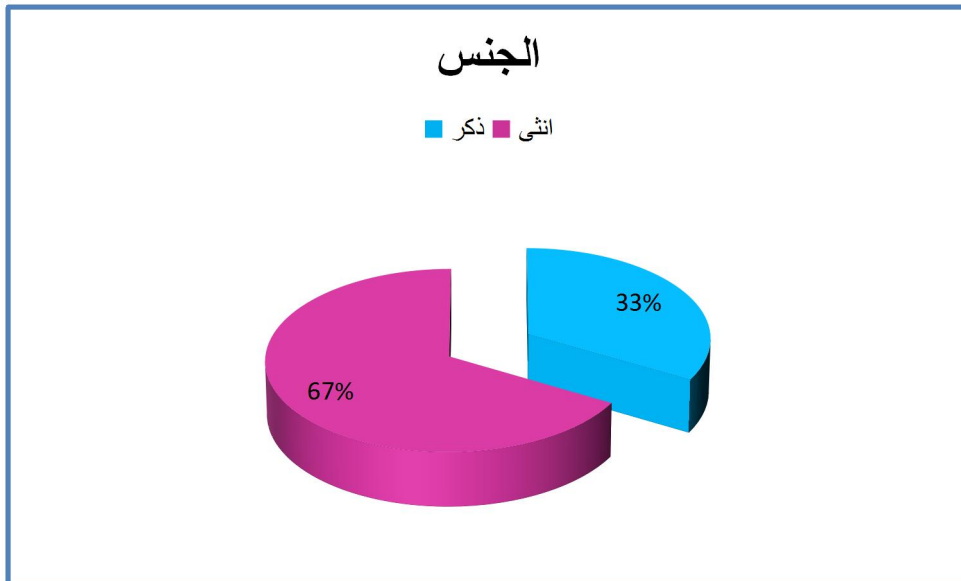
يوضح الجدول والشكل التاليين نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب الجنس.

جدول رقم (03\_05): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	14	33.3 %
أنثى	28	66.7 %
المجموع	42	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

شكل رقم (03\_06): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Excel.

من خلال الجدول والشكل السابق الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب الجنس نلاحظ أن هناك تباعد بين الفئات العاملة في المؤسسات من حيث عدد الذكور والإناث، إذ يمثل فئة الذكور نسبة 33.3% بتكرار 14 شخصا، بينما فئة الإناث % 66.7 بتكرار 28 شخصا.

#### ثانيا- الفئة العمرية

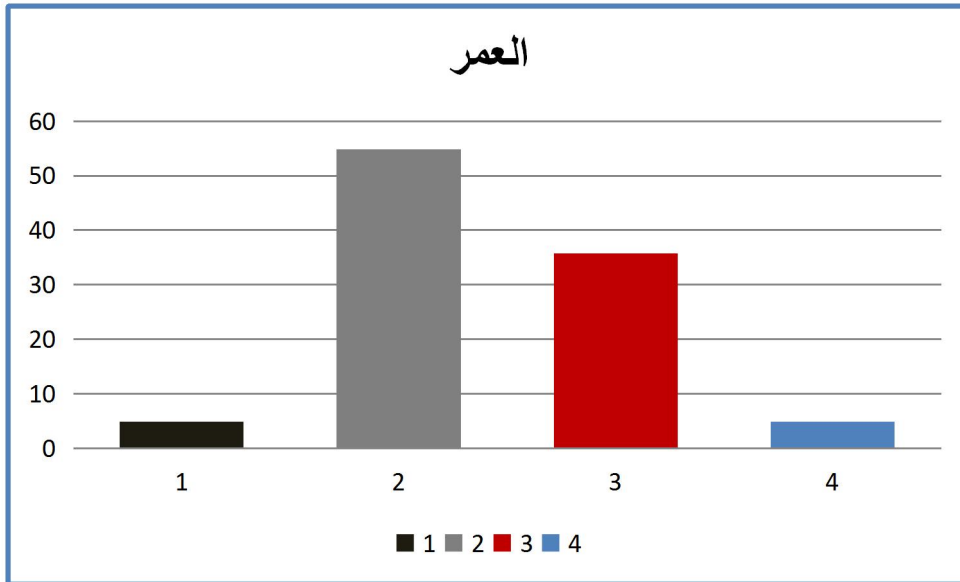
يوضح الجدول والشكل التاليين نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب الفئة العمرية.

جدول رقم (03\_06): توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية

الفئة العمرية	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 30 سنة	2	4.8%
من 31 الى 40 سنة	23	54.8%
من 41 الى 50 سنة	15	35.7%
اكبر من 50	2	4.8%
المجموع	42	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

شكل رقم (03\_07): توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Excel.

من خلال الجدول والشكل السابق الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية نلاحظ أن الفئة الأكثر تكرار هي الفئة العمرية من 31 إلى 40 سنة بنسبة % 54.8 أي ما يعادل 23 فردا، تليها الفئة العمرية من 41 إلى 50 سنة بنسبة % 35.7 ما يعادل 15 فردا، ثم الفئة العمرية أكبر من 50 سنة بنسبة % 4.8 مما يعادل 2 أفراد، وأخيرا الفئة العمرية الأقل تكرار هي فئة الأفراد الأقل من 30 سنة بنسبة % 1.8 ما يعادل 2 فردا، وانخفاض هذه النسبة مقارنة بالنسب السابقة راجع إلى عدم فتح مسابقات التوظيف في السنوات الأخيرة.

### ثالثا- المستوى التعليمي

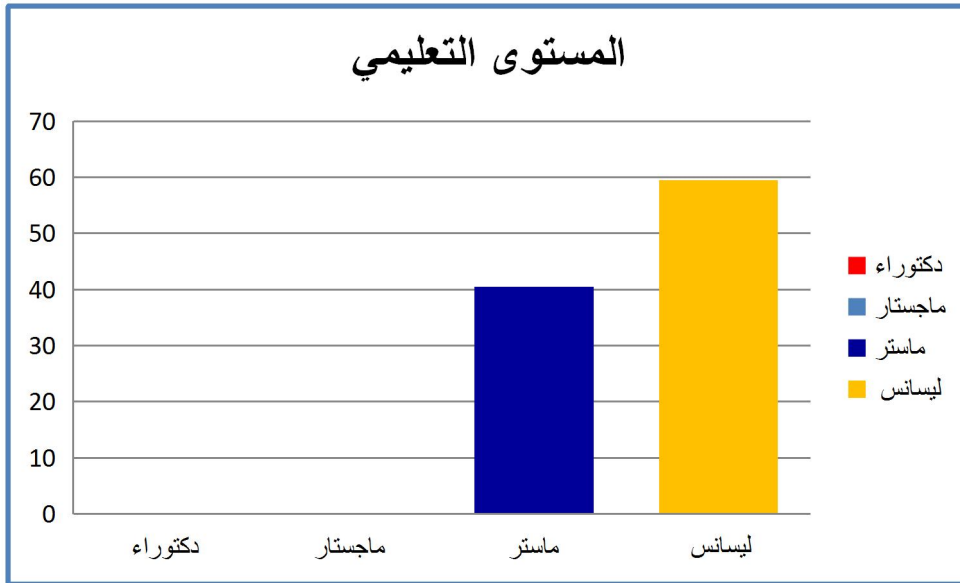
يوضح الجدول والشكل التاليين نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب المستوى التعليمي.

جدول رقم (03-07): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

النسبة المئوية	التكرار	المستوى التعليمي
0%	0	دكتوراء
0%	0	ماجستير
40,5%	17	ماستر
59.5%	25	ليسانس
100%	42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

شكل رقم (03\_08): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Excel.

من خلال الجدول والشكل السابقين أظهرت النتائج أن النسبة الأعلى من أفراد العينة هي نسبة الأفراد الحاصلين على شهادة الليسانس بنسبة 59.5% اي بما يعادل 25 فردا، تليها فئة الأفراد الحاصلين على شهادة الماستر أو ما بعد التدرج بنسبة 40,5% اي ما يعادل 17 فردا . وهذا راجع الى ان التوظيف في هذا التخصص مقتصر بنسبة كبيرة الى حاملي شهادة الليسانس.

#### رابعاً- التخصص

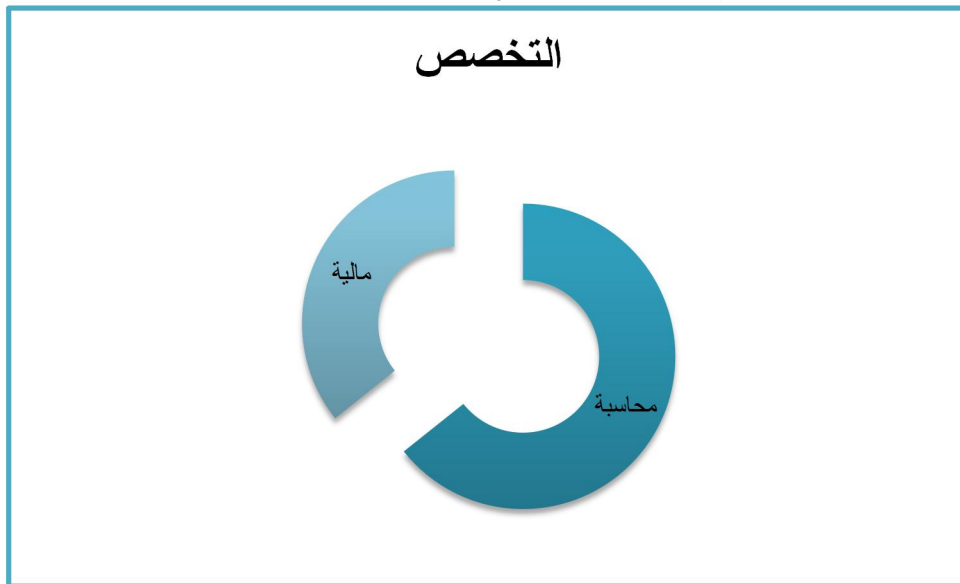
يوضح الجدول والشكل التاليين نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب الصنف المهني.

جدول رقم (03\_08): توزيع أفراد العينة حسب التخصص

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	27	64.3%
مالية	15	35.7%
المجموع	42	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

شكل رقم ( 03-09 ) توزيع أفراد العينة حسب التخصص



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Excel.

نلاحظ من خلال الجدول والشكل السابقين أن عينة الدراسة اشتملت على فئتين اداريتين مختلفتين هما: تخصص محاسبة بنسبة 64.3% أي ما يعادل 27 فردا والتخصص مالية بنسبة 35.7% أي ما يعادل 15 فردا وهذا راجع الى توفير مناصب شغل في المؤسسات العمومية يكون الحاصل على التخصص المحاسبي أكثر من تخصص المالية وذلك لتعمق دراساتهم الجامعية في مجال المحاسبة.

#### خامسا- أنواع القطاع

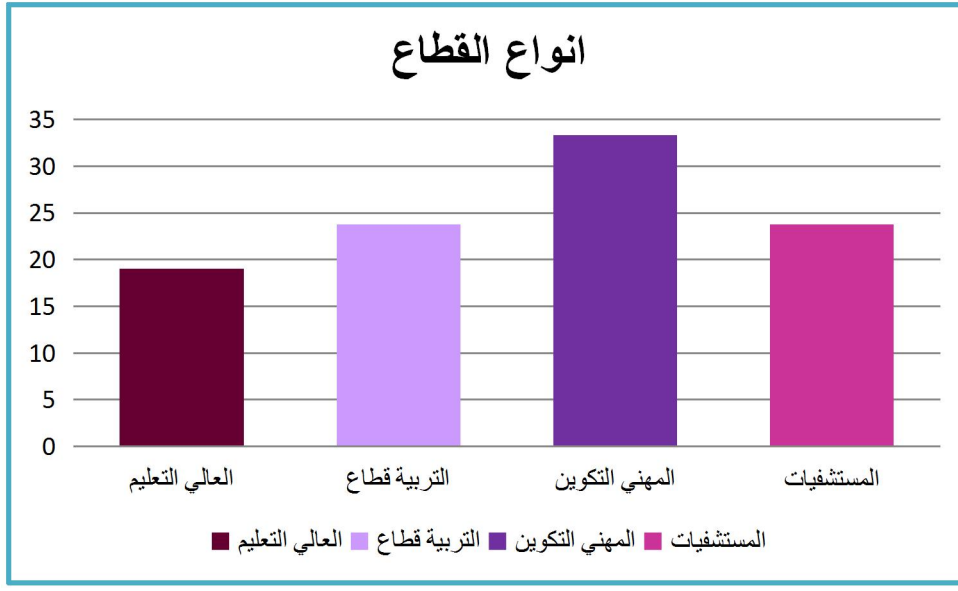
يوضح الجدول والشكل التاليين نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب أنواع القطاع.

جدول رقم(03\_09):توزيع أفراد العينة حسب أنواع القطاع

أنواع القطاع	التكرار	النسبة المئوية
التعليم العالي	8	19.00%
قطاع التربية	10	23.8%
التكوين المهني	14	33.3%
المستشفيات	10	23.8%
المجموع	45	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

شكل رقم ( 03-10 ) توزيع أفراد العينة حسب أنواع القطاع



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Excel.

من خلال الجدول والشكل السابقين يظهر لنا توزيع أفراد عينة الدراسة نلاحظ أن فئة التكوين المهني تحضى بأكبر نسبة تقدر ب 33.3% و هذا 14 فردا في القطاع العمومي ثم تليه كل من قطاعي المستشفيات

العمومية وقطاع التربية بنسب متساوية قدرت بـ 23.8% أي ما يعادل 10 أفراد واخيرا نجد قطاع التعليم العالي نسبة 19% أي ما يعادل 8 أفراد .

نلاحظ أن قطاع التكوين المهني يقابله أكبر نسبة و ذلك راجع الى أن الاستبيان قد تم في أربع مراكز تكوين مهني أما بالنسبة لقطاع التربية والمستشفيات فهي تضم عدد قليل من المهنيين اللذين يقومون بتسيير شؤون المصالح المالية. أما بالنسبة لقطاع التعليم العالي كانت النسبة منخفضة وهذا راجع الى وجود مركز جامعي واحد في الولاية.

#### سادسا - سنوات الخبرة

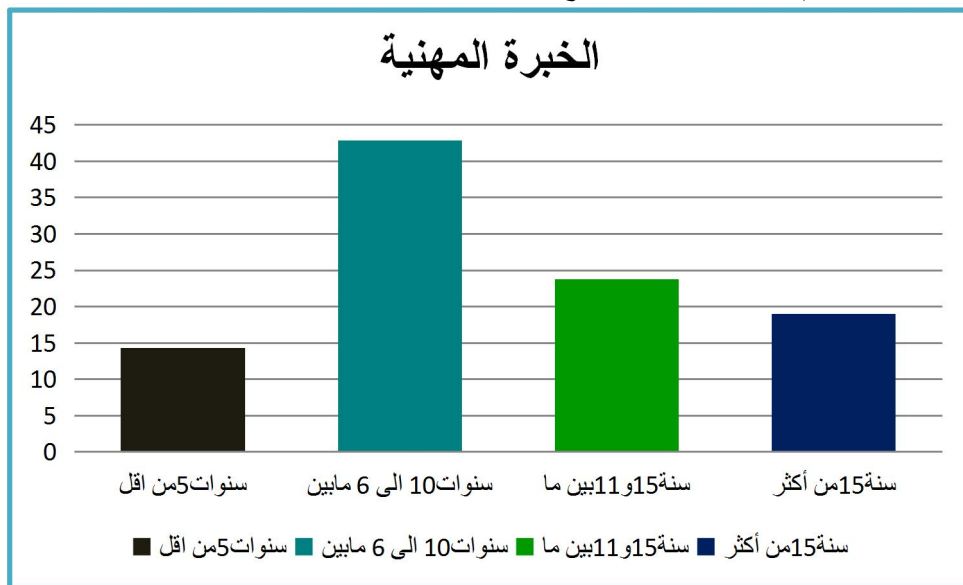
يوضح الجدول والشكل التاليين نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب سنوات الخبرة.

جدول رقم (3\_10): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	6	14.3%
ما بين 6 الى 10 سنوات	18	42.9%
ما بين 11 و15 سنة	10	23,8%
أكثر من 15 سنة	8	19%
المجموع	45	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

شكل رقم ( 03-11 ) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Excel.

يتضح لنا من خلال الجدول والشكل السابقين أن أكبر نسبة من سنوات الخبرة كانت لدى الموظفين الذين لديهم بين 6 و10 سنوات عمل وقدرت نسبتها بـ 42.9%، أي ما يعادل 18 فردا وهذا راجع لأن العينة محل الدراسة تغلب عليها فئة الشباب تليها مباشرة فئة ما بين 11 و 15 سنة بنسبة 23.8% أي ما يعادل 10 أفراد ثم فئة أكبر من 15 سنة بنسبة 19% أي ما يعادل 8 أفراد بينما تمثل النسبة الأقل فئة أقل من 5 سنوات بنسبة 14.3% أي ما يعادل 6 أفراد .

#### المطلب الثاني: تحليل فقرات الاستبيان

ستتطرق في هذا المطلب إلى عرض وتقييم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، من خلال الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل فقرات الاستبيان، حيث تم إعداد جدول توزيع تكراري لمتغيرات الدراسة و المستخدم لغرض التحليل الإحصائي الوصفي، للحصول على الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية للإجابات المتشابهة عن جميع الفقرات.

أولاً- تحليل فقرات المحور الأول للاستبيان "أهمية الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية

للقطاع العام ipsas" في المؤسسات ذات الطابع الإداري العمومي

يمكن تلخيص نتائج هذا المحور في الجدول التالي:

الجدول رقم (03\_11): الاتجاه العام لعبارات المحور الأول

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
01 يساهم الإفصاح المحاسبي في القطاع العام الى التحقق من أن النفقات العامة و الإيرادات العامة نفذت في حدود إتمادات الموازنة واستخدمت في الأغراض المحددة لها	4.35	0.692	01	موافق بشدة
02 يوفر الإفصاح المحاسبي وفق معايير IPSAS في المؤسسات العمومية معلومات عن طبيعة النشاط الحكومي واتجاهاته وبالتالي حقوق الدولة والوفاء بالتزاماتها	4.11	0.739	05	موافق
03 يوفر الإفصاح المحاسبي وفق معايير IPSAS في المؤسسات العمومية معلومات عن طبيعة النشاط الحكومي واتجاهاته وبالتالي حقوق الدولة والوفاء بالتزاماتها	4.14	0.718	04	موافق

				بالتزاماتها	
04	موافق	08	1.048	3.78	يعكس تطبيق معايير IPSAS الأهداف المرجوة تحقيقها من خلال الإفصاح المحاسبي
05	موافق	06	0.849	4.09	سيحسن الإفصاح المحاسبي وفق معايير IPSAS من الجودة الشاملة للإبلاغ المالي للقطاع العام الجزائري
06	موافق بشدة	02	0.700	4.26	يساهم الإفصاح المحاسبي وفق معايير IPSAS في ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليوكب ويتوافق مع الانظمة المحاسبية الدولية للقطاع العام
07	موافق	07	0.917	3.80	هناك توجه في المؤسسات العمومية لتطبيق معايير IPSAS في القطاع العام و بالتالي تعزيز الإفصاح المحاسبي في هذه المؤسسات
08	موافق	11	0.991	3.42	تصادف محاسبي القطاع العام مشاكل عند الإفصاح وفق معايير IPSAS
09	موافق	09	0.964	3.73	يوجد ضعف في الالتزام بالإفصاح المحاسبي وفق معايير IPSAS في الكشوفات المالية
10	موافق	10	1.109	3.50	تتوفر لدى الحكومة الجزائرية الإمكانيات اللازمة لتطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام
11	موافق	03	0.793	4.16	تشمل مهمة الإصلاح الهيكلي و القانوني لاستيعاب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تحديا كبيرا
	موافق	/	0.865	3.94	المحور الأول: أهمية الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في المؤسسات ذات الطابع الاداري والحكومي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج SPSS.

يتضمن الجدول السابق كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري و الاتجاه العام لكل عبارة من عبارات المحور الأول المتعلقة بأهمية الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ذات طابع اداري عمومي. حيث نجد العبارة رقم 01 المتمثلة في " يساهم الإفصاح المحاسبي في القطاع العام الى التحقق من أن النفقات العامة والايادات العامة نفذت في حدود الاعتمادات الموازنة واستخدمت في الاعراض المحددة لها "تحصلت من

بين جميع العبارات على أكبر متوسط حسابي، بمقدار 4.35 ويمكن تفسير الارتفاع في هذه القيمة بتوجه مجمل إجابات المستجيبين إلى درجة الموافق بشدة ويعكس ذلك أن الإفصاح المحاسبي في المؤسسات العمومية يساهم في احكام الرقابة على المال العام وحمايته من التبذير والفساد أي ان نفذت الارادات العامة والنفقات العامة واستخدامته في الأغراض المحددة لها، و الانحراف المعياري 0.692 يعكس التزام اجابات أفراد العينة وعدم تشتتها .

كما أن العبارة رقم 08 التي تنص على " تصادف محاسبي القطاع العام مشاكل عند الإفصاح وفق معايير ipsas" تحصلت على اقل متوسط حسابي بقدر 3.42 يفسر هذا توجه إجابات أفراد العينة نحو درجة موافق بدرجة اقل، وانحراف معياري 0,991، يعكس اختلاف وراء العينة بشكل عام فإن المحور الأول له متوسط حسابي قدر ب 3.94 وانحراف معياري 0.865 حيث ان قيمة المتوسط الحسابي عند مستوى قبول مرتفع مما يدل ان المؤسسات العمومية محل الدراسة تؤكد على أن أهمية الإفصاح المحاسبي في التسيير الموازني ( الايرادات والنفقات)

ثانيا- تحليل فقرات المحور الثاني للإستبيان : " طبيعة و أهمية مخرجات نظام المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS -

الجدول رقم (03\_12):الاتجاه العام لعبارات المحور الثاني

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
01 مخرجات نظام المحاسبة العمومية المعدة وفق معايير IPSAS تتبع إمكانية المقارنة بين السنوات الماضية للوحدة الحكومية و بين مجموع الوحدات العمومية الأخرى ذات الطابع الإداري	3.94	0.748	8	موافق
02 تحتوي القوائم المالية المنجزة وفق معايير IPSAS على معلومات مالية ذات خصائص نوعية بجودة عالية	4.19	0.803	3	موافق
03 تحتوي مخرجات نظام المحاسبة العمومية المعدة وفق معايير IPSAS تساعد الدولة على احكام الرقابة على المال العام وحمايته من الفساد.	4.61	0.538	1	موافق بشدة
04 هناك درجة وعي وفهم كامل لمستخدمي القوائم المالية	3.30	0.999	9	موافق

				المنجزة باعتمادها على معايير IPSAS
05	7	0.854	4.04	تتم مؤسسات القطاع العام بالمعلومات المتضمنة في التقارير المالية والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات
06	4	0.889	4.11	نظام المحاسبة العمومية المعدة وفق أساس الاستحقاق يعطي تقييما حقيقيا للأداء المؤسسة و يعبر عن مركزها المالي
07	5	0.759	4.09	يمكن قياس أداء الهيئات الحكومية و تقييم البرامج المنجزة باعتماد على التقارير المالية المعدة وفق معايير المحاسبة للقطاع العام
08	5	0.820	4.09	تساعد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في إعداد تقارير و قوائم مالية تحسن من عملية تخطيط للموازنات السنوات اللاحقة
09	6	0.777	4.07	تكون مخرجات نظام المحاسبة العمومية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS أكثر فائدة في مجال التحليل الاقتصادي
10	2	0.759	4.23	التقارير والقوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS تساعد في ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال تخصيص أفضل الموارد
11	6	0.808	4.07	تقديم مخرجات نظام المحاسبة العمومية المعدة على أسس المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS يعزز مبادئ الحوكمة في إدارة مرافق القطاع العام
	/	0.795	4.07	المحور الثاني : " طبيعة و أهمية مخرجات نظام المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS"

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يتضمن الجدول أعلاه المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لكل عبارة من عبارات للجزء الثاني من

المحور الأول المتعلق بطبيعة واهمية مخرجات نظام المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS.

نلاحظ أن المتوسط الحسابي للعبارات محصور بين 4.61 كحد أقصى و 3.30 كحد أدنى، حيث تحصلت العبارة

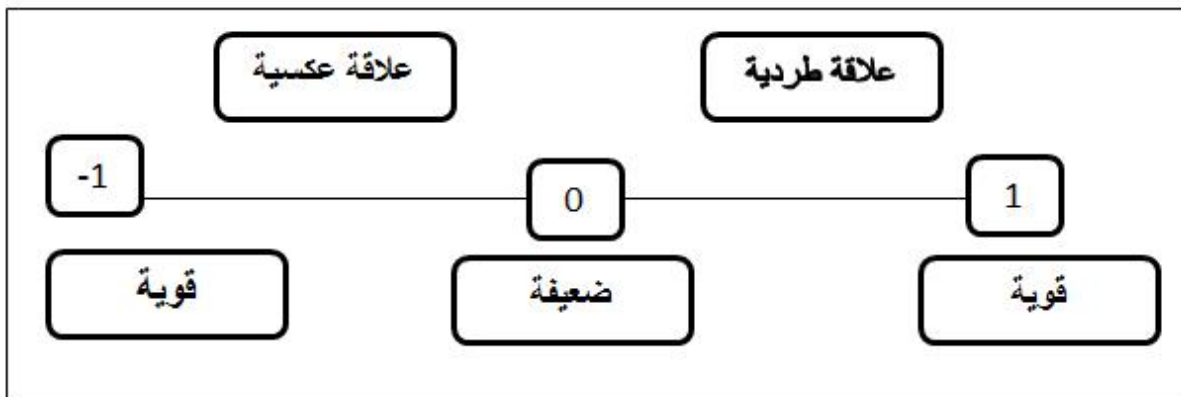
رقم 03 مخرجات نظام المحاسبة العمومية المعدة وفق معايير IPSAS "تساعد الدولة على إحكام الرقابة على المال

العام وحمایته من الفساد والتبذير" تحصلت على أعلى قيمة في المتوسط الحسابي والمقدر ب 4.61 يفسر ارتفاع هذه القيمة توجه مجمل الإجابات الى درجة قبول بدرجة كبيرة أي ان مخرجات نظام المحاسبة العمومية المعدة وفق ipsas تساعد الدولة على إحكام الرقابة على المال العام وحمایته من التبذير والفساد ويقدر الانحراف المعياري 0.538 والذي يعكس تجانس آراء أفراد العينة وعدم تشتتها كما ان العبارة رقم 04 والتي تنص على "هناك درجة وعي وفهم كامل لمستخدمي القوائم المالية المنجزة بالإعتماد على معايير IPSAS" تحصلت على وسط حسابي قدر ب 3.30 وانحراف معياري 0.999 يفسر هذا إتفاق أفراد العينة وبشكل عام فإن المحور الثاني قد تحصل على متوسط حسابي يقدر ب 4.07 حيث نجد أن هذه القيمة عند مستوى مرتفع وانحراف معياري 0.795 يفسر اتفاق أفراد العينة وعدم تشتتها ويدل كل هذا على أن مخرجات نظام المحاسبة العمومية ذات أهمية لما لها من سمات (خصائص).

#### المطلب الثالث: دراسة الارتباط واختبار تحليل التباين الأحادي (Anova) بين محاور الدراسة

سنحدد من خلال هذا المطلب مقدار الارتباط بين متغيري الدراسة، ومدى تأثير المتغيرات الوصفية على إجابات العينة حول محاور الدراسة R1 و R2. أولاً- دراسة الارتباط بين محوري الدراسة: من اجل تحديد العلاقة بين المتغيرين المستقل والتابع بين محاور الدراسة R1 و R2 وتحديد مقدار الارتباط بينهما، سيتم حساب معامل الارتباط (person) ويأخذ المعامل قيمة محصورة بين 1 و -1 وتدل إشارته على اتجاه العلاقة، طردية (موجبة)، أو طردية (سالبة).

#### شكل رقم (03\_12): سلم معامل الارتباط بيرسون



المصدر: غيث البحر، معالنتنحي، التحليل الإحصائي للاستبيانات باستخدام برامج spss ibm، مركز سير للدراسات الإحصائية والسياسات العامة، 2014، ص 89.

جدول رقم (03\_13): معامل الارتباط بيرسون بين محاور الدراسة

البيان المحاور	R1	R2
معامل الارتباط بيرسون	0,562	
مستوى الدلالة	0,00	
حجم العينة	42	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

و يتم الإعتماد على الفرضيتين التاليتين :

✓ **الفرضية الصفرية (H0):** لا توجد علاقة بين محوري الدراسة (R1) و (R2) بحيث نقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى الدلالة أكبر من القيمة 0,05.

✓ **الفرضية البديلة (H1):** توجد علاقة بين محوري الدراسة (R1) و (R2) بحيث نقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى الدلالة أقل من القيمة 0,05.

☞ نلاحظ من خلال الجدول السابق أن قيمة معامل الارتباط بيرسون بين محوري الدراسة (R1) و (R2) مساوي للقيمة 0.562 بمستوى دلالة أقل من 0,05 ومنه نقبل الفرضية البديلة (H1) بمعنى توجد علاقة بين محوري الدراسة (R1) و (R2) وبالرجوع للسلم السابق نلاحظ أن القيمة تقع في المجال أقل من 0,6 بالموجب حيث أنها تقترب من 1 وبالتالي يمكن القول أن العلاقة بين متغيري الدراسة (R1) و (R2) علاقة طردية قوية، أي هناك علاقة تأثير وتأثر بين الإفصاح المحاسبي و فق المعايير IPSAS. ومخرجات نظام المحاسبة العمومية .

#### ثانيا- تحليل التباين الأحادي (Anova)

يستعمل هذا الاختبار قصد معرفة تأثير المتغيرات النوعية للدراسة التي تتحمل أكثر من حدثين على إجابات العينة على محاور الدراسة (R1) و (R2).

#### 1- اختبار تأثير المستوى التعليمي على إجابات محاور الدراسة

لدينا فرضيتان:

✓ **الفرضية الصفرية (H0):** لا يوجد تأثير لمتغير المستوى التعليمي على إجابات العينة على المحور الأول (R1) والمحور الثاني (R2) بحيث نقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى الدلالة أكبر من 0,05.

✓ الفرضية البديلة (H1): يوجد تأثير لمتغير المستوى التعليمي على إجابات العينة على المحور الأول (R1) والمحور الثاني (R2) بحيث تقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى الدلالة اقل من 0,05.

جدول رقم (03\_14): اختبار تأثير المستوى التعليمي على إجابات محاور الدراسة

F	مستوى الدلالة (Sig)	درجة الحرية (Ddl)	البيان المحاور
0.160	0.691	41	المحور R1
0.020	0.887	41	المحور R2

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .

نلاحظ أن مستوى الدلالة لاختبار التباين الأحادي (Anova) تظهر كالتالي:

قيمة مستوى الدلالة بالنسبة لتأثير متغير المستوى التعليمي على إجابات المحور الأول (R1) و (R2) مساوية لقيمة 0,691، و 0,887 على التوالي أي أكبر من 0,05 و يساويها وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية (H0) بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير المستوى التعليمي على إجابات العينة على المحورين (R1) و (R2).

2- اختبار تأثير سنوات الخبرة على إجابات محاور الدراسة

لدينا فرضيتان:

✓ الفرضية الصفرية (H0): لا يوجد تأثير لمتغير سنوات الخبرة على إجابات العينة على المحور الأول (R1) والمحور الثاني (R2) بحيث تقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى الدلالة أكبر من 0,05.

✓ الفرضية البديلة (H1): يوجد تأثير لمتغير سنوات الخبرة على إجابات العينة على المحور الأول (R1) والمحور الثاني (R2) بحيث تقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى الدلالة اقل من 0,05.

جدول رقم (03\_15): اختبار تأثير سنوات الخبرة على إجابات محاور الدراسة

F	مستوى الدلالة (Sig)	درجة الحرية (Ddl)	البيان المحاور
0.641	0.594	41	المحور R1
0.415	0.743	41	المحور R2

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

نلاحظ أن مستوى الدلالة لاختبار التباين الأحادي (Anova) تظهر كالتالي:

قيمة مستوى الدلالة بالنسبة لتأثير متغير سنوات الخبرة على إجابات المحور الأول (R1) و (R2) مساوية لقيمة 0.594، 0.743 على التوالي أي أكبر من 0,05 وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية (H0) بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير سنوات الخبرة على إجابات العينة على المحورين (R1) و (R2).

### خلاصة الفصل الثالث

ما يمكن استخلاصه في نهاية هذا الفصل أن الدراسة الميدانية تمثلت في استبانة تتكون من محورين مكونين من مجموعة من العبارات، وللقيام بالتحليل الإحصائي لفقرات الاستبيان تم الاستعانة بالأساليب الإحصائية الوصفية و الاستدلالية، و شملت الدراسة عينة من المجتمع تتكون من 42 فردا متمثلين في مؤسسات عمومية، من اجل معرفة آرائهم حول الإفصاح المحاسبي وفق معايير IPSAS ودوره في تحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية وتم تحليل الاستبيان باستخدام برنامج SPSS .

من خلال تحليل نتائج الاستبيان تم التوصل إلى أن الإفصاح المحاسبي وفق معايير IPSAS يعكس على مخرجات نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية ، وهذا ما تم تأكيده من خلال معامل الارتباط بيرسون الذي عبر عن وجود علاقة ايجابية بين المتغير التابع والمستقل.

خاتمة

## خاتمة

من خلال ما تم التطرق إليه في هذه الدراسة و المتعلقة بدور الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الحكومية إنطلاقاً من الإحاطة بعموميات حول الإفصاح المحاسبي وكذلك معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS و تحليل أهم ما جاءت به تنظيم مهنة المحاسبة العمومية ثم الوقوف على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر و أهم ما تناولته المشاريع حول إصلاح المحاسبة و ميزانية الدولة و أهم العناصر المرتبطة بنجاح التحول المحاسبي بما يسمى بمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS إلى المخطط المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS. حيث قمنا بابرار الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين الإفصاح عن القوائم و التقارير المالية ذات الغرض العام و تحقيق جودتها و التسيير العقلاني للمال العام، و الانعكاسات التي يمكن حدوثها عند تطبيق هذه المعايير حيث تكتسي هذه المخرجات أهمية بالغة خاصة عندما تكون الحكومات و المؤسسات العمومية بصدد مضمونها.

وعلى أساس الدراسة الميدانية لمجموع مؤسسات عمومية بولاية سوق أهراس حاولنا معرفة لأي مدى يساهم الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، من خلال تصميم استبيان للموظفين تم القيام بتحليله و لقد توصلنا إلى جملة من النتائج نذكر منها.

### ① نتائج اختبار الفرضيات:

في بداية الدراسة وضعنا مجموعة الفرضيات للإجابة عن التساؤلات المطروحة و قد تم التوصل في نهاية الدراسة إلى :

➔ **الفرضية الأولى:** من خلال الدراسة الميدانية فيما يتعلق بأهمية الإفصاح المحاسبي يظهر لنا جليا من اتجاهات إجابات عينة الدراسة أن الإفصاح المحاسبي له أهمية كبيرة :

تتمثل في :

-المساهمة في تعزيز وظيفة الإتصال بين الأطراف الداخلية و الخارجية للمؤسسة و ذلك بالإعلان عن المعلومات المالية المتوصل إليها و تقديمها بصورة دورية لجميع الأطراف من أجل إبراز الصورة الحقيقية الصادقة للمؤسسة دون تضليل أو تلاعب مما يساعد في إتخاذ قرارات رشيدة و هادفة .

- الإفصاح المحاسبي يساهم في تحقيق العدالة بين المتعاملين (الأطراف الخارجية) من خلال تزويد جميع المتعاملين بنفس المعلومات المالية و في نفس التوقيت تحقيقا لمبدأ تكافؤ الفرص .

- الإفصاح المحاسبي يعد من أهم أدوات تقييم كفاءة أداء المؤسسات و يساعد في تفعيل الرقابة على المال العام .

وعلى هذا الأساس تكون الفرضية مثبتة و مؤكدة .

➔ **الفرضية الثانية:** باستعراض الفرضية الثانية و التي تقوم على أساس مخرجات نظام المحاسبة العمومية تتسم بخصائص نوعية لجودة المعلومة المالية، فغالبية أفراد العينة قد أجمعوا على أن كل الخصائص النوعية المتمثلة ( الموثوقية، الملائمة، قابلية المقارنة، التوقيت المناسب..... إلخ) تعتبر من أهم الصفات التي تعزز من قيمتها و تعطي تقييما حقيقيا لأداء المؤسسة ( التسيير الرشيد لإيرادات و نفقات المؤسسة) عن حقيقة مركزها المالي و هي فرضية مؤكدة

➔ **الفرضية الثالثة:** من خلال عرض الفرضية الثالثة و التي مفادها لا تعتبر المجهودات التي قامت بها الجزائر في مجال الإصلاحات كافية لتتماشى مع متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق معايير IPSAS.

و حسب اتجاهات إجابات عينة الدراسة يظهر لنا أن مجهودات الجزائر في مجال الإصلاحات تتماشى مع متطلبات الإفصاح المحاسبي لمعايير IPSAS وذلك في تبني 17 معيار دولي لسنة 2014 لتتقدم تقارير عن أنشطة محددة للدولة وفق أساس الإستحقاق للمستويات بشكل كبير من المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS وكذلك مستوحات هي الأخرى من معايير IAS - I FRS و المكيفة حسب البيئة المحلية الجزائرية .

بالإضافة إلى ذلك مشاريع الإصلاح و المتمثلة في مشروع عصرنه أنظمة الميزانية بجميع جوانبه وكذلك الإصلاحات المتعلقة بإجراءات تنفيذ النفقات العامة وهذا ما يفند و ينفي الفرضية المقدمة سابقا و يؤكد على ان المجهودات التي قامت بها الجزائر في مجال الإصلاحات تتماشى مع متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق معايير IPSAS.

الفرضية الرابعة : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي وفق المعايير IPSAS ومخرجات نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الحكومية الإدارية عند مستوى معنوية 0.05

فرصة مؤكدة : أي أنه تظهر لنا من خلال دلالة إحصائية مستوى معنوي 0.05 للإفصاح المحاسبي وفق معايير IPSAS ومخرجات نظام المحاسبة العمومية لأنه من خلال تحليل نتائج الاستبيان ظهر معامل الارتباط بين محوري الدراسة  $R_1$  و  $R_2$  موجب بمستوى معنوي 0.00 أي أقل من 0.05 وهذا مايدل على وجود علاقة طردية قوية محوري الدراسة.

## ② نتائج الدراسة :وتظهر فيما يلي :

- ✓ هتم المؤسسات العمومية بالإفصاح المحاسبي بشكل شامل مما يعطي مستخدمى المعلومات المالية الثقة في اتخاذ القرارات المناسبة؛
- ✓ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS حقيقة لا بد منها من أجل تطوير نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الإدارية الحكومية الجزائرية؛
- ✓ معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام IPSAS تلعب دورا أساسيا في تحقيق الإفصاح الكامل للقوائم المالية للمؤسسات الحكومية و تحقيق جودتها في التسيير الراشد للمال العام ؛
- ✓ يسمح تطبيق معايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS بتطوير مخرجات نظام المعلومات المحاسبية في القطاع العام، حي تمكن توفير معلومات دقيقة عن و تفصيلية حول حوكمة الموارد المالية و أوجه استخدامها؛
- ✓ تتجه الجزائر تدريجيا إلى تطبيق معايير IPSAS المبني على أساس مبدأ الاستحقاق و الإصلاحات التي قامت بها في المجال المحاسبي الميزانياتيماهو إلا دليل على الرغبة الشديدة لتبني هذه المعايير؛
- ✓ جهل الكثير من المهنيين بقطاع المحاسبة بمفاهيم معايير IPSAS؛
- ✓ نظام المحاسبة الحالي لا يسمح باظهار حقيقة المركز المالي للمؤسسة الحكومية ؛
- ✓ تطبيق معايير IPSAS في الجزائر يتطلب بنية اقتصادية و مالية ملائمة .
- ✓ من متطلبات اصلاح نظام المحاسبة العمومية إعادة تأهيل و تدريب العنصر البشري في القطاع الحكومي بالاضافة إلى عصرنه الإدارة العمومية من حيث التكنولوجيا و الذي يعتبر ضرورة ملحة لنجاح تطبيق معايير IPSAS.

### 3 التوصيات :يمكن تقديم أهمها في النقاط التالية :

- الاسراع في عملية تطوير نظام المحاسبة العمومية و إصلاح المنظومة القانونية ؛
- الإستفادة من تجارب الدولة المتطورة في تطبيق نظام المحاسبة العمومية سيتوافق مع معايير IPSAS؛
- العمل على توفير الامكانيات المادية و تأهيل الكفاءات البشرية؛
- يجب تكييف البيئة الاقتصادية و المالية الجزائرية بما يتماشى و التطورات الحاصلة و متطلبات المحاسبة المتوافقة مع معايير IPSAS .

### 4 الآفاق الدراسية

إن موضوع الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS يعدّ من بين المواضيع الهامة و المطروحة على الساحة الدولية والوطنية و التي ينبغي تسليط الضوء عليها من جميع الجوانب، إذ تعتبر هذه الدراسة مساهمة بسيطة من طرف الطالبان، غير أنه لا يمكن إحاطته من كل الزوايا، و لهذا السبب يعتبر هذا الموضوع مجالاً لإجراء دراسات جديدة و أكثر تعمق على جميع المستويات تتماشى و التطورات الحاصلة القادمة، و ذلك بالتطرق للمواضيع التالية:

- ☞ إنعكاس تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على تحقيق مساعيها نحو الانفتاح الاقتصادي و كذلك رفاهية المجتمعات ؛
- ☞ تقارب المحاسبة الدولية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS - حالة الجزائر -؛
- ☞ أهمية معايير المحاسبة الدولية IPSAS في تعزيز المساءلة و الشفافية في المؤسسات الحكومية.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع :

## أولا-المراجع باللغة العربية :

## 1- الكتب :

- أحمد بلقاوي نظرية المحاسبة - تعريف رياض عبد الله دار البازوري للنشر والتوزيع المملكة الأردنية الهاشمية عمان 2009.
- أحمد بلقاوي نظرية المحاسبة ، الجزء الأولترجمةرياض عبد الله دار البازوري للنشر والتوزيع المملكة الأردنية الهاشمية عمان 2009.
- اسماعيل حسين أحمر- المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة دار المسيرة المملكة الهاشمية عمان 2003.
- إسماعيل خليل إسماعيل وائل حسن عدس: المحاسبة الحكومية، دار البازوري العلمية للنشر و التوزيع المملكة الهاشمية الاردنية عمان 2010.
- حسام أبو علي الحجاوي : الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الحكومية طبعة (2) - دار حامد - المملكة الهاشمية الاردنية عمان 2004 .
- حمد المبروك بوزيد-المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، يترك للنشر والتوزيع - القاهرة مصر 2005.
- رضوان حلوة حنان :تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة دار الثقافة و الدار العلمية للنشر و التوزيع، المملكة الهاشمية الأردنية عمان 2001 .
- السيد عطا الله السيد :النظريات المحاسبية - دار الراية للنشر - المملكة الهاشمية الأردنية عمان 2009.
- عباس مهدي الشيرازي :نظرية المحاسبة ، دار السلال للطباعة و النشر و التوزيع- الكويت 2001.
- عبد الرحمان مرغيت، مطبوعة دروس بعنوان : أساسيات المحاسبة العمومية جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل ، الجزائر 2015.
- عبد الفتاح الصحن : وسرايا محمد السيد : الرقابة والمراجعة الداخلية على مستوى الكلي و الجزئي دار الرشدة - الاسكندرية 1998.
- العربي بو عمران محمد ، المحاسبة العمومية دروس و أسئلة و تمارين محلولة، الصفحة الزرقاء، الجزائر 2017.

- محمد الهور : أساسيات في المحاسبة الحكومية الأردن دار وائل للنشر المملكة الهاشمية الاردنية 1998.
- محمد مطر، موسى السويطي : التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبة في مجالات ( القياس ، و العرض ، و الإفصاح )، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن 2008 .
- مسعي محمد : المحاسبة العمومية ، دار الهدى للنشر و التوزيع عين مليلة، الجزائر 2003.

## 2- المجالات.

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير المحاسبية للقطاع العام - الجزء الأول - دار المملكة الهاشمية الأردنية، عمان طبعة 2016.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين : إصدارات المحاسبة الدولية في القطاع العام الجزء الأول - ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مطوية طلال أبو غزال دار المملكة الهاشمية الأردنية - عمان طبعة 2009.
- أحمد يوسف السعيدي أهمية المعايير الدولية المحاسبية العمومية IPSAS في الإفصاح عن الشفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية- جامعة المدية 2017 .
- بكحيل عبد القادر، كتوش عاشور المعايير المحاسبية الدولية بين المزايا و صعوبات - دراسة حالة الجزائر - الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الانسانية ، العدد 15 ، 2016
- بيض القول عبد الله ابراهيم : معوقات تطبيق المعايير المحاسبية IPSAS و معايير الابلاغ المالي الدولة الجزائرية، دراسة تحليلية - مجلة دفاتر اقتصادية - المجلد 12 - العدد 02 دار الريشة الجزائر 2011.
- جبران بيرو، التقرير الصادر عن هيئة الأمم المتحدة بعنوان : جاهزية مؤسسات منظومة الأمم المتحدة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وحدة التنقيش المشتركة جنيف 2010
- خلف الله بن يونس ومعاش قويدر : متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير IPSAS مجلة الحقوق و العلوم الانسانية، مجلة سداسية العدد 31 - جامعة الخلفة.
- عفاف لومايزية : التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية العمومية الدولية و دوره في تعزيز الشفافية و مكافحة الفساد المالي الإداري في الجزائري، جامعة محمد الشريف مساعدي، سوق اهراس، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد /04 العدد 02-2020

- عيدوس إيمان : اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام **IPSAS** المجلة العلمية للاقتصاد و الأعمال، العدد : 3 المجلد الخامس الأردن يومي 12-16 ديسمبر 2018.
- محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفقا للنظام المحاسبي المالي ( **SCF** ) دكتور صديق مسعود، أستاذ : صديقي فؤاد جامعة قاصدي مرباح - ورقلة - مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبة العدد 02- 2016.
- 3- الأطروحات و الرسائل
- 3-1- أطروحة دكتوراه .
- جابي أمينة هناء :أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي **IPSAS** على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. أطروحة دكتوراه الطور الثالث قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير و التجارة ، جامعة فرحات عباس سطيف 2018-2019.
- بوخالفي مسعود : متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام **IPSAS**، أطروحة دكتوراه، قسم التسيير ، جامعة غرداية 2020.
- شلال زهير آفاق إصلاح : نظام المحاسبة العمومية الجزائرية و الخاص بتخطيط العمليات المالية للدولة . أطروحة دكتوراه الطور الثالث: قسم العلوم الاقتصادية و علوم التسيير. كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير جامعة بوقرة بومرداس - الجزائر 2013- 2014.
- 3-2- رسائل ماجستير
- أسيا قمو، اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائرية في ظل معايير القطاع العام (**IPSAS**) مذكرة ماجستير تخصص محاسبة و ضرائب - جامعة ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير 2012.
- عثمان زياد عاشور: مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم واحد ( دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين) مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص المحاسبة و التمويل كلية التجارة الجامعة الاسلامية غزة 2008.
- نور الهدى بوليفة : واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مذكرة ماجستير جامعة الوادي 2015.
- 3- الملتقيات :

- أمال حاج جاب الله واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر و آليات التطوير - دراسة تحليلية و نقدية لمختلف مشاريع الإصلاح، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات يومي : 24-25 نوفمبر 2014.
  - خالد الحجرات :اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري المالي العمومي على ضوء التجارب الدولية - الملتقى الدولي حول المعايير المحاسبية الدولية ( IAS. IFRS. IPSAS ) في تفعيل أداء المؤسسات الحكومية والحكومات، المنعقد بجامعة ورقلة الجزائر من 24- 25 نوفمبر 2014.
  - خضير خبطي و يونس مونه ، نظام المحاسبة العمومي الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات يومي : 24 - 25 نوفمبر 2014 .
  - سعدي يحي : أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية 1AS-1FRS و المعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب البلدة الجزائر يومي 13/14 ديسمبر 2011، ص (10،11)
  - عادل نعموش، استراتيجية عصرنة الاطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، الملتقى الدولي حول دور المعايير في تفعيل أداء المؤسسات الحكومية، إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري ( المالي والعمومي) على ضوء IAS , IFRS- IPSAS المحاسبة الدولية تجارب دولية 25 نوفمبر 2014 جامعة ورقلة.
  - عبد السميع رويبة ، واقع اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003- 2004 مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر يوم 29 نوفمبر 2011 .
  - فاطمة الزهراء رقايقية: مساهمة دقة القياس المحاسبي والإفصاح في جودة المعلومة المالية الملتقى الدولي حول - حول المحاسبة والمراجعة في ظلّ الأعمال الدولية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة المسيلة 04-05 سبتمبر 2012 .
  - محمد مهدي ضيف الله :الاتجاهات الحديثة لتطوير وظيفة الإفصاح في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية و الإبلاغ المالي الدولي ، المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظلّ الأعمال الدولية 04-05 سبتمبر 2012 جامعة المسيلة - الجزائر.
- 4-النصوص التشريعية والتنظيمية :**
- الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية (18-08-1990 ) قانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية العدد 35.

- المرسوم التنفيذي رقم 92 المؤرخ 14-11-1992 المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

ثانيا- المراجع باللغة الأجنبية :

- International federation of accountants (IFAC) International public Sector Accounting Standards board jordan's global queen acted second edition 2012.

# قائمة الملاحق

## الأساتذة المحكمين للأستبيان

"الإفصاح المحاسبي وفق معايير محاسبية دولية في القطاع العام IPSAS  
ودوره في تحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية "

الرقم	إسم ولقب الاستاذ المحكم	الرتبة	التخصص	الإمضاء
01	عز الدين فؤاد	أستاذ	محاسبة	
02	فاطمة بنت العايش	أستاذة محاضرة	مالية ومحاسبة	
03	ماجد صيد	أستاذ مساعد	مالية ومحاسبة	

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة محمد الشريف مساعدي  
سوق أهراس



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم العلوم التجارية  
ماستر تخصص محاسبة و تدقيق  
السنة الجامعية 2023/2022  
إستبيان الدراسة

السلام عليكم و رحمة الله وبركاته

أخي الافاضل /أختي الفاضل تحية طيبة و بعد.....

يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذا الإستبيان كأداة لجمع البيانات المتعلقة بالجزء الميداني لدراستنا إستكمالا  
لمتطلبات نيل

شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص محاسبة و تدقيق تحت عنوان

"الإفصاح المحاسبي وفق معايير محاسبية دولية في القطاع العام IPSAS ودوره في تحسين مخرجات  
نظام المحاسبة العمومية "

حيث تهدف الدراسة إلى معرفة آرائكم كأكاديميين و مهنيين في الموضوع:

لذا نرجو من سيادتكم التكرم لتعبئة الإستبيان المرفق و الإجابة عليه بوضع علامة (X) مع  
إعطائه الأهمية المناسبة لما له من تأثير على نتيجة الدراسة، و أن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية  
و المطلوبة بدقة و موضوعية سيؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة و بالتالي الحصول على نتائج  
و توصيات الدراسة أكثر دقة مع التأكيد على سرية المعلومات التي ستقدمونها حيث أنها سوف تستخدم  
لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم كل التقدير و الشكر

الطالبة

أولاً: البيانات الشخصية

يرجى وضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة

- 1- الجنس:  ذكر  أنثى
- 2- العمر:  أقل من 30 سنة  من 30 إلى 40 سنة  من 41 إلى 50 سنة  أكبر من 50 سنة
- 3- المستوى التعليمي:  دكتورا  ماجستير  ماستر  ليسانس
- 4- التخصص:  محاسبة  مالية
- 5- أنواع القطاع:  التعليم العالي  قطاع التربية  مستشفيات  تكوين مهني
- 6- الخبرة المهنية:  أقل من 5 سنوات  من 6 إلى 10 سنوات  من 11 إلى 15 سنوات  أكبر من 15 سنة

ثانيا: الاستبيان

المحور الأول: أهمية الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في المؤسسات ذات الطابع

الإداري الحكومي .

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يساهم الإفصاح المحاسبي في القطاع العام الى التحقق من أن النفقات العامة والإيرادات العامة نفذت في حدود إتمادات الموازنة واستخدمت في الأغراض المحددة لها					
02	يوفر الإفصاح المحاسبي وفق معايير IPSAS في المؤسسات العمومية معلومات عن طبيعة النشاط الحكومي واتجاهاته وبالتالي حقوق الدولة والوفاء بالتزاماتها					
03	تظهر أهمية الإفصاح المحاسبي وفق معايير IPSAS عندما تقوم الإدارات العمومية ومصالحها بإيصال كل ما يتعلق بهم لمستخدمي الكشوفات المالية					
04	يعكس تطبيق معايير IPSAS الأهداف المرجوة تحقيقها من خلال الإفصاح المحاسبي					
05	سيحسن الإفصاح المحاسبي وفق معايير IPSAS من الجودة الشاملة للإبلاغ المالي للقطاع العام الجزائري					
06	يساهم الإفصاح المحاسبي وفق معايير IPSAS في ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الانظمة المحاسبية الدولية للقطاع العام					
07	هناك توجه في المؤسسات العمومية لتطبيق معايير IPSAS في القطاع العام وبالتالي تعزيز الإفصاح المحاسبي في هذه المؤسسات					
08	تصادف محاسبي القطاع العام مشاكل عند الإفصاح وفق معايير IPSAS					
09	يوجد ضعف في الالتزام بالإفصاح المحاسبي وفق معايير IPSAS في الكشوفات المالية					
10	تتوفر لدى الحكومة الجزائرية الإمكانيات اللازمة لتطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام					
11	تشمل مهمة الإصلاح الهيكلي والقانوني لاستيعاب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تحديا كبيرا					

المحور الثاني: طبيعة و أهمية مخرجات نظام المحاسبة العمومية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	مخرجات نظام المحاسبة العمومية المعدة وفق معايير IPSAS تتبع إمكانية المقارنة بين السنوات الماضية للوحدة الحكومية و بين مجموع الوحدات العمومية الأخرى ذات الطابع الإداري					
02	تحتوي القوائم المالية المنجزة وفق معايير IPSAS على معلومات مالية ذات خصائص نوعية بجودة عالية					
03	مخرجات نظام المحاسبة العمومية المعدة وفق معايير IPSAS تساعد الدولة على احكام الرقابة على المال العام وحمايته من الفساد والتبذير					
04	هناك درجة وعي وفهم كامل لمستخدمي القوائم المالية المنجزة باعتمادها على معايير IPSAS					
05	تهتم مؤسسات القطاع العام بالمعلومات المتضمنة في التقارير المالية والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات					
06	نظام المحاسبة العمومية المعدة وفق أساس الاستحقاق يعطي تقييما حقيقيا للأداء المؤسسة ويعبر عن مركزها المالي					
07	يمكن قياس أداء الهيئات الحكومية وتقييم البرامج المنجزة باعتماد على التقارير المالية المعدة وفق معايير المحاسبية للقطاع العام					
08	تساعد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في إعداد تقارير و قوائم مالية تحسن من عملية تخطيط للموازنات السنوات اللاحقة					
09	تكون مخرجات نظام المحاسبة العمومية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS أكثر فائدة في مجال التحليل الاقتصادي					
10	التقارير والقوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS تساعد في ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال تخصيص أفضل الموارد					
11	تقديم مخرجات نظام المحاسبة العمومية المعدة على أسس المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS يعزز مبادئ الحوكمة في إدارة مرافق القطاع العام					

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
 Université Mohamed-Chérif Messaadia Souk Ahras

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
 Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et Sciences de Gestion

Département: Sciences de gestion

قسم: علوم التسيير

إلى السيد: مدير مركز التكوين المهني  
 والتعلم جبار عمر  
 سوق أهراس

**الموضوع: طلب إجراء تريض ميداني**

التحية طيبة، و بعد.....

في إطار ربط المعرفة النظرية بالجانب التطبيقي يشرفنا أن نطلب من سيادتكم الموافقة على إجراء التريض  
 بمؤسستكم للطلبة الآتية أسمائهم:

رقم التسجيل	أسماء الطلبة
2199658248	01 بن سعيد مراد
2099658012	02 جبار عمر

تخصص: محاسبة وتسيير المستوى: ثالثة ماسير

عنوان المذكرة: الإحصاء الحاسبي وفق معايير IFSAS و دورها في تحسين جودة  
 المحاسبة المحوسبة

مؤسسة التريض:

مدة التريض: من تاريخ ...../...../..... إلى تاريخ ...../...../..... على مستوى مصلحة: .....

نشكركم سيدي على حسن تعاونكم، و تقبلوا منا فائق الاحترام و التقدير.

مدير المؤسسة / رئيس المصلحة

رئيس القسم

وزارة التكوين والتعليم المهنيين  
 التكوين المهني و التسيير  
 جبار عمر

جامعة محمد الشريف مساعدي سوق أهراس

Ministère de l'enseignement supérieur  
et de la recherche scientifique

Université Mohamed-Chérif Messaadia Souk  
Ahras

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الشريف مساعدي سوق أهراس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et Sciences de Gestion

Département: Sciences de gestion

قسم: علوم التسيير

Souk ahras, le

سوق أهراس في

إلى السيد: مدير المؤسسة العمومية  
الإستشفائية - المستشفى القديم  
سوق أهراس

**الموضوع: طلب إجراء تريض ميداني**

التحية طيبة، و بعد.....

في إطار ربط المعرفة النظرية بالجانب التطبيقي يشرفنا أن نطلب من سيادتكم الموافقة على إجراء التريض  
بمؤسستكم للطلبة الآتية أسمائهم:

رقم التسجيل	أسماء الطلبة
2199658248	01 بن سديد لمياء
2099658012	02 جالبي كندة

شعبة: المستوى الثالث ماسير

تخصص: محاسبة وتقييم

السنة الجامعية: 2022/2023

عنوان المذكرة: الإذامح المحاسبية وفق معايير IPSAS و دورها في تحسين هياكل  
نظام المحاسبة العمومية

مؤسسة التريض:

مدة التريض: من تاريخ ...../...../..... إلى تاريخ ...../...../..... على مستوى مصلحة: .....

نشكركم سيدي على حسن تعاونكم، و تقبلوا منا فائق الاحترام و التقدير.

مدير المؤسسة / رئيس المصلحة

رئيس القسم

مدير المؤسسة العمومية الإستشفائية - المستشفى القديم - سوق أهراس

1- غنجاوي محمد أمين

سوق أهراس





**Récapitulatif de traitement des observations**

		N	%
Observations	Valide	42	100,0
	Exclue <sup>a</sup>	0	,0
	Total	42	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,718	22

**الجنس**

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	14	33,3	33,3	33,3
	انثى	28	66,7	66,7	100,0
Total		42	100,0	100,0	

**العمر**

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة 30 من أقل	2	4,8	4,8	4,8
	سنة 40 الى 30 من	23	54,8	54,8	59,5
	سنة 50 الى 41 من	15	35,7	35,7	95,2
	سنة 50 من اكبر	2	4,8	4,8	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

**التعليمي المستوى**

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ماستر	17	40,5	40,5	40,5

ليسانس	25	59,5	59,5	100,0
Total	42	100,0	100,0	

التخصص

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valides محاسبة	27	64,3	64,3	64,3
مالية	15	35,7	35,7	100,0
Total	42	100,0	100,0	

القطاع أنواع

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valides العالي التعليم	8	19,0	19,0	19,0
التربية قطاع	10	23,8	23,8	42,9
المهني تكوين	14	33,3	33,3	76,2
مستشفيات	10	23,8	23,8	100,0
Total	42	100,0	100,0	

المهنية الخبرة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valides سنوات 5 من أقل	6	14,3	14,3	14,3
سنوات 10 الي 6 من	18	42,9	42,9	57,1
سنة 15 الي 11 من	10	23,8	23,8	81,0
سنة 15 من أكبر	8	19,0	19,0	100,0
Total	42	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
--	---	---------	------------

الى العام القطاع في الإفصاح يساهم في نفذت العامة التفقات أن من التحقق في واستخدمت الموازنة اعتمادات حدود لها المحددة الاغراض معايير وفق المحاسبي الإفصاح يوفر العمومية المؤسسات في IPSAS الحكومي النشاط طبيعة عن معلومات الدولة حقوق بالتالي و واتجاهاته وفق المحاسبي الإفصاح أهمية تظهر الإدارات تقوم عندما IPSAS معايير ما كل بايصال ومصالحها العمومية المالية الكشوف لمستخدمي بهم يتعلّق الاهداف IPSAS معايير تطبيق يعكس الإفصاح خلال من تحقيقها المرجوة المحاسبي	42	4,3571	,69217
وفق المحاسبي الإفصاح سيحسن الشاملة الجودة من IPSAS معايير الجزائري العام للقطاع المالي للإبلاغ معايير وفق المحاسبي الإفصاح يساهم المحاسبي النظام ترقية في IPSAS الاظمة مع ويتوافق ليواكب الجزائري العام للقطاع الدولية المحاسبية العمومية المؤسسات في توجه هناك العام القطاع في IPSAS معايير لتطبيق في المحاسبي الإفصاح تعزيز وبالتالي المؤسسات هذه	42	4,1190	,73923
مشاكل العام القطاع محاسبي تصادف IPSAS معايير وفق الإفصاح عند بالفصاح الالتزام في ضعف يوجد في IPSAS معايير وفق المحاسبي المالية الكشوفات الامكانات الجزائرية المحكمة لدى تتوفر المحاسبية المعايير لتطبيق اللازمة العام للقطاع والقانوني الهيكلي الإصلاح مهمة تشمل المحاسبية المعايير تطبيق لاستعاب كبيرا تحديا العام للقطاع الدولية	42	4,1429	,71811
N valide (liste)	42	3,7857	1,04848
	42	4,0952	,84995
	42	4,2619	,70051
	42	3,8095	,91700
	42	3,4286	,99125
	42	3,7381	,96423
	42	3,5000	1,10982
	42	4,1667	,79378

## Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
المعدة العمومية المحاسبة نظام مخرجات معايير وفق IPSAS	42	3,9762	,74860
وفق المنجزة المالية القوائم تحتوي مالية معلومات على IPSAS معايير عالية بجودة نوعية خصائص ذات	42	4,1905	,80359
المعدة العمومية المحاسبة نظام مخرجات على الدولة تساعد IPSAS معايير وفق وحمايته العام المال على الرقابة احكام والتبذير الفساد من	42	4,6190	,53885
لمستخدمي كامل وفهم وعي درجة هناك على باعتمادها المنجزة المالية القوائم معايير IPSAS	42	3,3095	,99971
بالمعلومات العام القطاع مؤسسات تهتم والاعتماد المالية التقارير في المتضمنة القرارات اتخاذ في عليها	42	4,0476	,85404
وفق المعدة العمومية المحاسبة نظام حقيقيا تقييما يعطي الاستحقاق أساس الملي مركزها عن ويعبر المؤسسة للاداء وتقييم الحكومية الهيئات اداء قياس يمكن	42	4,1190	,88902
التقارير على باعتماد المنجزة البرامج المحاسبية المعايير وفق المعدة المالية العام للقطاع	42	4,0952	,75900
للقطاع الدولية المحاسبية معايير تساعد وقوائم تقارير اعداد في IPSAS العام تخطيط عملية من تحسن مالية مالية اللاحقة السنوات للموازنات	42	4,0952	,82075
العمومية المحاسبة نظام مخرجات تكون الدولية المحاسبية معايير وفق المعدة في فائدة اكثر IPSAS العام للقطاع الاقتصادي التحليل مجال	42	4,0714	,77752
وفق المعدة المالية والقوائم التقارير العام للقطاع الدولية المحاسبية معايير الإنفاق ترشيد في تساعد IPSAS أفضل تخصيص خلال من الحكومي الموارد	42	4,2381	,75900

العمومية المحاسبية نظام مخرجات تقديم الدولية المحاسبية أساس على المعدة مبادئ يعزز IPSAS العام للقطاع العام القطاع مرافق إدارة في الحوكمة N valide (liste)	42	4,0714	,80828
	42		

Corrélations

		R1	R2
R1	Corrélation de Pearson	1	,562**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	42	42
R2	Corrélation de Pearson	,562**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	42	42

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
R1	,106	42	,200*	,970	42	,327
R2	,108	42	,200*	,970	42	,336

\*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

a. Correction de signification de Lilliefors

ONEWAY R1 R2 BY التعليمي\_المستوى  
/MISSING ANALYSIS.

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
R1	Intergroupes	2,590	1	2,590	,160	,691
	Intragroupes	645,529	40	16,138		
	Total	648,119	41			
R2	Intergroupes	,332	1	,332	,020	,887
	Intragroupes	649,501	40	16,238		
	Total	649,833	41			

ONEWAY R1 R2 BY المهنية\_الخبرة  
/MISSING ANALYSIS.

ANOVA						
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
R1	Intergruppes	31,200	3	10,400	,641	,594
	Intragruppes	616,919	38	16,235		
	Total	648,119	41			
R2	Intergruppes	20,622	3	6,874	,415	,743
	Intragruppes	629,211	38	16,558		
	Total	649,833	41			