

إصلاح السياسة المالية في الجزائر في إطار التوجه نحو تبني معايير المحاسبة العمومية IPSAS

Reforming Algeria's financial policy as part of a drive to adopt International Public Sector Accounting Standards IPSAS

¹ وليد مرغني* ، زكرياء دمدوم² ، عبد الحق بوقفة³

¹ جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي (الجزائر)

² جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي (الجزائر)

³ جامعة قاصدي مرباح - ورقلة (الجزائر)

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان جانب مهم ذو تأثير فعال في إطار إصلاح السياسات الاقتصادية للدول عامة وللجزائر خاصة وهو التوجه نحو تبني معايير المحاسبة العمومية IPSAS، واستجابة لذلك تم التطرق في الشق النظري إلى المحاسبة العمومية كأداة لضبط وتنفيذ السياسة المالية، كذلك تم إعطاء مفاهيم عامة حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ثم تم التطرق إلى واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، أما الشق التطبيقي فتمثل في دراسة ميدانية حول تقييم الحاجة لتحديث وإصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وذلك من خلال أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان والذي وزع على عينة قدرها 42 من أعوان المحاسبة العمومية.

وقد خلصت الدراسة إلى أن نظام المحاسبة العمومية يعاني من قصور في عملية الإبلاغ المالي الحكومي نتيجة لعدم استجابته للتغيرات العالمية، وبالتالي ضرورة تحديث وإجراء إصلاح شامل لذلك النظام في مختلف جوانبه القانونية والتقنية بما يتوافق مع المعايير الدولية، ومراعاة خصوصية البيئة الجزائرية بما يضمن تكيفه مع الممارسات العالمية.

الكلمات المفتاح : سياسة مالية؛ محاسبة عمومية؛ معايير محاسبية دولية للقطاع العام؛ أساس الاستحقاق.

تصنيف JEL : D73 ؛ H68 ؛ M48

Abstract:

This study aims to identify an important and effective aspect in the reform of the economic policies of the countries in general and Algeria in particular, the trend towards the adoption of public accounting standards IPSAS, In the theoretical part, public accounting as a tool for controlling and implementing financial policy, and general concepts about IPSAS were also presented, then in the applied part the public accounting system in Algeria and the need to adopt with IPSAS This was done through the study tool of the questionnaire, which was distributed to a sample of 42 public accountants.

The study concluded that the public accounting system suffers from deficiencies in the government financial reporting process as a result of its failure to respond to the global changes.

Keywords: Fiscal Policy, Public Accounting, International Public Sector Accounting Standards, Accrual Basis.

Jel Classification Codes : D73 ؛ H68 ؛ M48

I- تمهيد :

ظلت قضية التنمية الاقتصادية تمثل أحد الاهتمامات الكبرى للدول المتقدمة والنامية على حد سواء ومازالت تحتل هذه القضية في البلدان النامية أهمية أكبر باعتبارها الخيار الرئيسي والوحيد للتحرر من أسر التخلف الاقتصادي، وكما هو معلوم لدى العام والخاص فقد تعرض الاقتصاد الجزائري في منتصف الثمانينيات كغيره من الاقتصاديات النامية، لاختلالات مالية واقتصادية على المستوى الداخلي والخارجي، أدت إلى تراجع مؤشرات الأداء الاقتصادي وتعرثر جهود التنمية ما أدى إلى ضرورة قيام الدولة بتغييرات جذرية لتوجيهها الاقتصادي وهو ما قادها إلى الدخول في سلسلة من الإصلاحات الاقتصادية والهيكلية بهدف الانتقال إلى اقتصاد السوق، الذي أخذ فيها جانب السياسة المالية مكانة هامة، إذ مع التغيرات الحاصلة في الاقتصاد أصبح من الأولوية دراسة الإجراءات والسياسات المالية التي تم اتخاذها ومن ثم إعادة النظر في بعضها لتوفير أفضل الآليات لتحقيق الأهداف الاقتصادية المرسومة، ولتهيئة أفضل السبل وتسهيل عمل السياسة المالية المرتبطة بمتغيرات النشاط الاقتصادي الوطني، ومنه بوضعية التوازن الاقتصادي العام هذا من جهة.

من جهة أخرى يشهد العالم تطورا سريعا في مفاهيم وأدوات المؤسسات العمومية، لتحقيق إدارة قوية على تنفيذ إستراتيجية الدولة وسياساتها بفعالية عالية وترشيد استعمال المال العام، أهم هذه الأدوات نظام المحاسبة العمومية الذي يقع على عاتقه توفير البيانات الدقيقة التي تحقق الإفصاح الكامل وتحقيق رقابة فعالة على مدى كفاءة المؤسسات العمومية في تسيير المال العام.

وأمام تطور وتعقيد حجم النشاطات الحكومية، الذي نتج عنه صعوبات في كثير من بلدان العالم في تفسير البيانات المحاسبية واستعمالها في عملية المقارنة، لكونها تستخدم طرق ومبادئ مختلفة لإنتاج هذه البيانات وتفسيرها لأغراض التقييم والمقارنة، مما تسبب في ظهور مشاكل عديدة في عملية الرقابة في حالة حدوث النزاعات المالية والقانونية، وفي هذا الإطار أدرك الإتحاد الدولي للمحاسبين الحاجة إلى إيجاد إطار عالمي موحد للمحاسبة في القطاع العام، من أجل تحسين الثقة في نوعية وموثوقية تقاسم التقارير والبيانات المالية، نتيجة ذلك تم صدور المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام (IPSAS) التي تعني بمعايير المحاسبة المطبقة على حسابات الحكومة والمنشآت غير الربحية وذلك في نهاية القرن الماضي ومع بداية الألفية الثالثة، بعد أن كانت تلك المنظمات المهنية تركز إهتمامها على المعايير الخاصة بمحاسبة الوحدات الاقتصادية ومشاريعها، نظرا لتزايد الاهتمام بالموازنة العامة للدولة وتوسع وظائفها وأهدافها، وبالتالي ضرورة إيلاء الاهتمام بالمعايير اللازمة لمسك حساباتها والرقابة على أداء النشاط الحكومي نظرا لمتنوعاته على المتغيرات الإجمالية للاقتصاد الوطني. ومن خلال ذلك تظهر إشكالية هذه الورقة البحثية كالتالي:

ما مدى الحاجة لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS بهدف تحديث وإصلاح**المحاسبة العمومية في الجزائر؟**

ومن أجل الإجابة على إشكالية البحث وقصد تسليط الضوء على الحاجة الملحة لتبني تلك المعايير السالفة الذكر فقد تم التطرق في هذه الدراسة إلى بعض المفاهيم التي تدخل في سياق الموضوع، وهذا من أجل توضيح أكثر وتبسيط للمفاهيم حيث تم تقسيم البحث إلى أربع محاور، المحور الأول يتطرق إلى المحاسبة العمومية كأداة لضبط وتنفيذ السياسة المالية، وفي المحور الثاني مفاهيم عامة حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والمحور الثالث يتطرق إلى واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، أما المحور الرابع فيتمثل في دراسة ميدانية حول تقييم الحاجة لتحديث وإصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

I.1- المحاسبة العمومية كإطار لتنفيذ السياسة المالية.

في هذا المحور سيتم التطرق إلى كل من السياسة المالية، ماهية المحاسبة العمومية، أسسها ومجال تطبيقها، وكذلك الأعوان القائمين

بتطبيقها ومبادئ نظام معلومات المحاسبة العمومية.

1. ماهية السياسة المالية:

تعرف السياسة المالية "بأنها مجموعة القرارات التي يترتب عليها تحديد طريقة ونمط استخدام مختلف العناصر المالية وتوجيهها والتنسيق بينها لتحقيق أهداف السياسة الاقتصادية وذلك في نفس الوقت الذي تقوم فيه هذه العناصر بوظائفها الأساسية. وتتجسد السياسة المالية عادة بالأهداف التي تسعى إلى تحقيقها السياسة الاقتصادية، فالسياسة المالية يجب أن تكون متكاملة مع عناصر السياسة الاقتصادية الأخرى، وتتضمن السياسة المالية تكييفاً كمياً لحجم الإنفاق العام والإيرادات العامة والتي تضبط ضمن الموازنة، هذه الأخيرة يتم متابعة تنفيذها من قبل أعوان المحاسبة العمومية، وذلك بالاعتماد على مختلف القوانين والأسس المنظمة لها، وتعمل السياسة المالية كذلك على التكييف النوعي لأوجه هذا الإنفاق ومصادر هذه الإيرادات بغرض تحقيق أهداف معينة وفي مقدمتها النهوض بالاقتصاد القومي، وتحقيق التشغيل الكامل، الاستقرار الاقتصادي، تحقيق العدالة الاجتماعية، إتاحة الفرص المتكافئة لجهود المواطنين بالتقريب بين فئات المجتمع والتقليل من التفاوت بين الأفراد في توزيع الدخل والثروات وتستخدم الدولة في سعيها لتحقيق هذه الأهداف كافة الوسائل والأدوات المتاحة بدءاً من استخدام سلطتها السيادية في سن القوانين واللوائح والتشريعات المختلفة، كما تستخدم أدوات السياسة المالية (الضرائب، النفقات، والقروض العامة). (المهايني، 2013، صفحة 10)

2. ماهية المحاسبة العمومية:

وهنا سوف يتم التطرق إلى مفهوم المحاسبة العمومية، أهدافها وخصائصها.

1.2. مفهوم المحاسبة العمومية:

تعددت تعاريف المحاسبة العمومية ونذكر منها:

✓ المحاسبة العمومية هي المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقرير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تقيد باتخاذ القرار وتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك. (أحمرو، 2003، صفحة 35)

✓ يعرف القانون الجزائري رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، في مادته الأولى على أنه "تلك الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على البيانات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقه والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات طابع الإداري، كما يحدد هذا القانون التزامات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين كل فيما يخصه وكذا مسؤولياتهم، وتطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها". (الجريدة الرسمية، 1990، المادة 1-2)

2.2. أهداف المحاسبة العمومية:

إن الغاية من المحاسبة العمومية تحقيق عدة أهداف أهمها: (بوعمران، 2017، صفحة 10)

- ضمان حماية الأموال العمومية من أشكال التلاعب بها وسوء استخدامها؛
- ضمان احترام الترخيصات المحددة في إطار الميزانية العمومية؛
- ضمان احترام القوانين وتطبيق مضمون المخطط التنموي للوحدة أو المصلحة العمومية؛
- التحقق من إحترام مبدأ المشروعية وفعالية الاختيارات الملائمة؛

- التحقق من وحدة الفعل المالي ودمج العمليات المالية في المحاسبة الوطنية؛
- توفير المعلومات لغرض المساءلة والرقابة (الإدارية والمالية).

3.2. خصائص المحاسبة العمومية:

- تتميز المحاسبة العمومية كتقنية كمية لتسيير المال العام بالخصائص التالية: (بوعمران، 2017، الصفحات 8-9)
- كونها إطار محاسبي متميز، موجه لتنفيذ الميزانيات العمومية؛
 - كونها تجمع بين قواعد قانونية وقواعد تقنية، القواعد القانونية من حيث الشكل والقواعد التقنية من حيث الإجراءات؛
 - يتحدد مجالها في العمليات المالية ونطاقها الدولة ومصالحها؛
 - تتأسس من عمليات على الميزانية وعمليات على الخزينة.

3. أسس ومجال تطبيق المحاسبة العمومية:

وهنا سوف يتم التطرق إلى أسس تطبيق المحاسبة العمومية، كذلك إلى مجالات تطبيقها.

1.3. أسس تطبيق المحاسبة العمومية:

للمحاسبة العمومية أسس ثلاث تعتمد عليها عند تطبيقها تتمثل فيما يلي:

- ✓ **الأساس النقدي:** ويمكن تعريفه كالتالي "يعتمد الأساس النقدي على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة والإيرادات التي تعود لنفس السنة المالية أو إلى سنة سابقة أو لاحقة".
- ✓ **أساس الاستحقاق:** "الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالمصروفات والإيرادات التي تحققت فعلا خلال تلك السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات قد دفعت أم لم تدفع بعد، والإيرادات قبضت أم لم تقبض".
- (المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1980، الصفحات 15-16)
- ✓ **الأساس المشترك:** يعتبر هذا الأساس مزيج بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق باستثماره لمزاياهما وتجنبه لنقائص كل أساس.

2.3. مجال تطبيق المحاسبة العمومية:

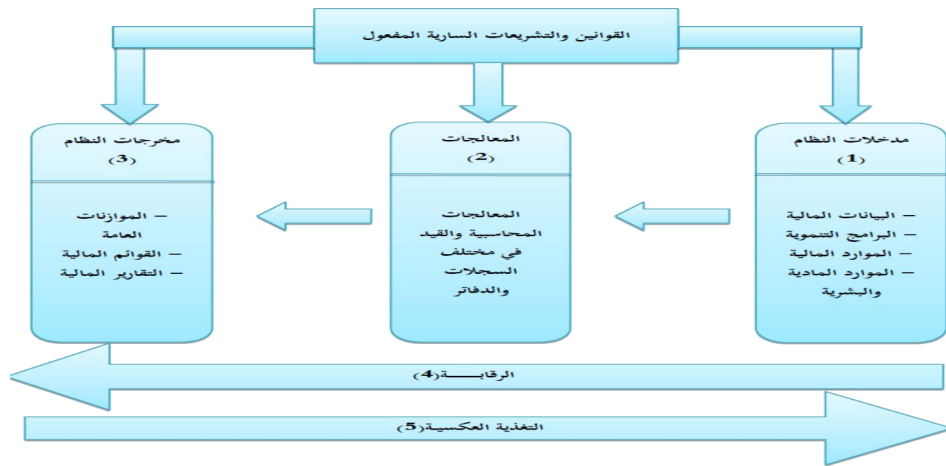
حسب القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية فالجهات المطبقة للمحاسبة العمومية هي:

- ✓ **الدولة:** وهي ممثلة في هيئاتها السيادية كالمجلس الدستوري وهيئاتها التشريعية كالمجلس الشعبي الوطني بالإضافة طبعا إلى مجلس الأمة والجهات الرقابية كمجلس المحاسبة وكافة الدوائر الوزارية والمصالح 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. (الجريدة الرسمية، 1990، المادة 6)

4. مكونات نظام معلومات المحاسبة العمومية:

يتكون نظام معلومات المحاسبة العمومية من نفس مكونات نظام المحاسبة المالية ويتبع نفس المراحل، ويمكن تمثيل عناصر نظام المعلومات من مدخلات تتضمن البيانات المالية، التموينية، المالية، المادية والبشرية، والتي تليها مرحلة المعالجة من معالجات محاسبية المتعلقة بالقيد في مختلف السجلات والدفاتر، تلي تلك المرحلة مرحلة المخرجات والتي تكون في شكل موازنات عامة، قوائم وتقارير مالية، تلك المراحل الثلاث تخضع للرقابة التي تأتي لتتابع مدى احترام القوانين والتشريعات السارية، وكل نظام هناك تغذية عكسية، والشكل رقم (01) يوضح ذلك.

الشكل 1: مكونات نظام معلومات المحاسبة العمومية.



المصدر: لعلائية مالك، زرقين عبود، "متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، المجلد 09، العدد 15، جامعة محمد بوضياف لمسيلا، 2016، ص 330.

2.I- مفاهيم عامة حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.

في هذا المحور يتم التطرق إلى مفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها وهدفها وعرض تصنيف لهذه المعايير.

1. مفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

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

✓ تعتبر المعايير المحاسبية "قواعد لإعداد القوائم المالية، فهي مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً تحدد نوع المعلومات التي ينبغي أن تتألف منها القوائم المالية وكيف ينبغي أن تعد تلك المعلومات، فالمعايير المحاسبية تحدد أي من الممارسات المحاسبية التي يمكن قبولها وتلك التي لا يمكن قبولها". (Gernon, 2001, p. 39)

✓ إن معايير محاسبة القطاع العام الدولية هي عبارة عن معايير محاسبية ذات صبغة إعلامية تطبق في كامل الوحدات الحكومية، سواء كانت إقليمية أو محلية وفي الهيئات والمنظمات العامة الدولية. (francois des robert, 2008, p. 31)

وقد صدرت تلك المعايير بدءاً من عام 1987 وبذلك ظهرت نظرية الاعتمادات المخصصة، التي حلت محل النظرية التقليدية للمحاسبة الحكومية، منذ ظهور هذه المعايير لقيت تحابوب كبير من عديد الدول وازداد زخم هذه الاستجابة بإقدام دول متقدمة على تبنيها مثل بريطانيا، كندا ألمانيا وجنوب إفريقيا، وهذا لما توفره هذه المعايير من معلومات شفافة تعبر بصدق عن الوضعية المالية لوحدات القطاع العام.

2. دور وأهمية وأهداف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام:

هنا سيتم التطرق إلى كل من دور وأهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ثم إلى أهدافها.

2.1. دور وأهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

تؤدي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دوراً هاماً في توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي، عن طريق تحقيق التقارب فيما يخص طريقة إعداد وعرض البيانات المالية لوحدات القطاع العام، وتشجيعاً لتنسيق المحاسبي الدولي لتطوير وتحديث نظم المحاسبة العمومية ورفع من جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية.

وعلى هذا الأساس، تستمد هذه المعايير أهميتها من مدى الاعتراف الدولي بها، وتشجيع الهيئات والمنظمات العالمية على تبني متطلبات

هذه المعايير التي لاكتنسي الصفة الإلزامية في تطبيقها، بل تعتمد على مستوى القبول الدولي لها، لأن تطبيق معايير معترف بها دوليا يضمن توفير بيانات مالية حكومية ذات مصداقية وجودة عالية، عن طريق تطوير مجموعة شاملة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تمثل عن أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية الحكومية وبالتالي فإن تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يساهم في الارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية التي تعدها وحدات القطاع العام في العالم. (شلال، 2014، صفحة 52)

2.2. أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

تعتبر الغاية من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو تحقيق عدة أهداف أهمها: (http://www.ifac.org. Conselter, 2019)

- تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛
- مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية؛
- تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة (محاسبة الذمة المالية) ويقصد بالحقوق المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محلا لأمر التحصيل يكرس حق الدائن العمومي، حيث تعطي قراءة أوضح للمالية الدولية؛
- تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية؛
- تحقيق الشفافية والمصداقية والموثوقية على المعلومات المالية العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على مستوى المحلي أو الدولي؛
- تطبيق منطق الأداء، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل استثماراتها كنفقات، وإنما تقيدها في جانب الأصول تمتلك مرور الزمن، وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم عملا بمبدأ القيد المزدوج.

3. مجال تطبيق وتصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

من أجل الإحاطة بهذا الشق فقد تم التطرق إلى مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وكذلك معاييرها.

1.3.1. مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

يتطلب تطبيق معايير محاسبة القطاع العام الدولية استعدادات كبيرة لإنجاح العملية، لاسيما في مجال توفير الموارد البشرية والمادية التي من شأنها أن تساهم في تحقيق التحول بشكل مرن وناجح، غير أن المعضلة تكمن في كيفية إجراء هذا التحول إذ يرى الكثير من المفكرين أنه يوجد طريقتين للتحول هما: (لعلابية، 2016، الصفحات 331-332)

1.3.1.1. التحول التدريجي: ويرى مؤيدو هذا النهج أن كل مجال من مجالات المحاسبة يحتاج أن يدرس بانفراد، وأن التعديلات ينبغي أن تتم مع الإعتبار التام لما تتضمنه المجالات الأخرى، ومن جهة أخرى يجب أن يتم التحول عبر فترة زمنية متوسطة، فالأمر ليس مجرد فرض نظام جديد دفعة واحدة، إنما يحتاج تطبيق المعايير إلى تحول تدريجي في فترة من 2 إلى 10 سنوات مع إعطاء كامل الإمكانيات ليتجسد على أرض الواقع، ويشجع على إتباع هذا النهج مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية الذي أصدر معيار على الأساس النقدي ويرى المجلس أن هذا المعيار هو خطوة هامة نحو تحسين واتساق وقابلية مقارنة التقرير المالي بموجب الأساس النقدي المحاسبي وتشجيع تبني هذا المعيار.

1.3.1.2. التحول المتكامل: يستند مؤيدو هذا النهج إلى كون عناصر الإدارة المالية العمومية مرتبطة ببعضها البعض إرتباطا وثيقا، حيث لا يمكن إجراء تغيير إلا في إطار منظومة متكاملة تمس عدة مجالات إدارية ومحاسبية، غير أن الأمر لا يخلو من مخاطرة يمكن أن تؤدي إلى فشل عمليات التحول، ناهيك أن هذا النهج يتطلب استنزاف موارد كبيرة قد تعجز الحكومات على توفيرها دفعة واحدة.

2.3. تصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

الجدول أدناه يوضح تصنيف المعايير وفق أساس الاستحقاق والأساس النقدي.

الجدول (1): تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.

رقم المعيار	اسم المعيار	هدف المعيار
IPSAS 1	عرض القوائم المالي	طريقة عرض البيانات المالية للأغراض العامة
IPSAS 2	قائمة التدفقات النقدية	مصادر التدفقات النقدية الواردة والبنود التي انفق عليها النقد
IPSAS 3	السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	تعزيز مدى ملائمة ومصداقية البيانات المالية
IPSAS 4	أثر التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية	ترجمة بيانات العمليات الأجنبية إلى عملة تقرير المنشأة
IPSAS 5	تكاليف الاقتراض	تسجيل تكاليف الاقتراض
IPSAS 6	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	عرض بيانات مالية للمنشأة تابعة للدولة كليا أو جزئيا
IPSAS 7	الاستثمارات في الشركات الزميلة	الاستثمارات المشتركة مع شركات أخرى
IPSAS 8	الاستثمارات في العقود المشتركة	إعداد تقارير عن أصول والتزامات وإيرادات المشروع المشترك
IPSAS 9	الإيراد من العمليات التبادلية	تحديد وقت الإقرار بالإيراد وبيان معالجته محاسبيا
IPSAS 10	التقرير المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم	تقارير بالعملة الوظيفية التي هي عملة الاقتصاد المفرط التضخم
IPSAS 11	عقود الانشاء (المقاولات)	إعتبار الدولة مقاول يشرف على إنجاز عقد لإنشاء
IPSAS 12	المخزون	وصف المعالجة المحاسبية للمخزون
IPSAS 13	الإيجارات	سياسات وإفصاحات محاسبية للمستأجرين والمؤجرين
IPSAS 14	الأحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ المالي	وصف وقت تعديل البيانات المالية
IPSAS 15	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	تعزيز فهم البيانات المالية ضمن الميزانية وخارجها
IPSAS 16	الممتلكات المستثمرة (الاستثمارات العقارية)	المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية
IPSAS 17	الممتلكات المنشآت والمعدات	المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع
IPSAS 18	الإفصاح القطاعي	مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية
IPSAS 19	المخصصات الإلتزامات الطارئة والأصول الطارئة	تعريف المخصصات والأصول المحتملة وظروف الإقرار بها
IPSAS 20	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	الإفصاح عن المعلومات التي تتم بين المنشأة وأطراف ذات العلاقة
IPSAS 21	الإخفاض في الأصول الغير مولدة للنقدية	وصف الإجراءات المتخذة في انخفاض الأصول غير المولدة للنقدية
IPSAS 22	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقطاع الحكومي العام	متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات عرض المعلومات حول القطاع الحكومي
IPSAS 23	الإيراد من العمليات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	إعداد التقارير المالية حول الإيراد الناتج عن معاملات غير تبادلية
IPSAS 24	عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية	تضمن المبالغ المقدرة والفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة
IPSAS 25	منافع الموظفين	الإعتراف بدفع المنافع والمصرف المرتب على المنشأة في استهلاك المنافع الاقتصادية
IPSAS 26	الإخفاض في الأصول المولدة	الإعتراف وقياس انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد
IPSAS 27	الزراعة	المعالجة المحاسبية للإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي
IPSAS 28	الأدوات المالية: العرض	عرض الأدوات المالية
IPSAS 29	الأدوات المالية الإقرار والقياس	شروط الإقرار وقياس الأدوات المالية
IPSAS 30	الأدوات المالية الإفصاح	حث الهيئات العمومية على توفير الإفصاحات التي تسمح بالتقدير
IPSAS 31	الأصول الغير الملموسة	شروط الإقرار وقياس المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة
IPSAS 32	ترتيبات الامتيازات المشتركة	متطلبات إعداد التقارير الحكومية لوحدة القطاع العام

المصدر: ضريفي نادية، أ حاج جاب الله امال، "اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS"، مقال في مجلة

الدراسات القانونية والسياسية، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، الجزائر، العدد 3، 2016، ص 226 و229.

3.I- واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.

في هذا المحور يتم التطرق إلى التطور التاريخي للمحاسبة العمومية في الجزائر، ونقائض نظام المحاسبة العمومية الحالي ومتطلبات تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية.

1. التطور التاريخي للمحاسبة العمومية:

مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل مختلفة منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي وشملت هذه المرحلة ما يلي: (مسعي، 2003، الصفحات 9-10)

1.1. من مرحلة الاحتلال 1862 إلى غاية 1962:

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

2.1. مرحلة بعد الاستقلال 1962 إلى غاية 1975:

تميزت إصدار مجموعة من النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من المحاسبة العمومية، ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والحدد لالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام. بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات، والمناشير ومذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيم من أهمها التعليمات لسنة 1967 تعرف كل حسابات الخزينة وتحدد كيفية استعمالها، التعليمات رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 والمتعلقة بمجموعات حسابات الخزينة.

3.1. مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية من سنة 1975 إلى غاية 1990:

في هذه المرحلة تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1973، وفق أحكام الأمر رقم 73-29 الصادر في نفس التاريخ، أضف إلى ذلك صدور أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولاسيما تلك الواردة في القانون 84-17 المؤرخ في جويلية 1984 والمعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، فقد تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية. (براضية، 2016، صفحة 134)

4.1. مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية 1990 إلى غاية 1995:

تعد هذه المرحلة بمثابة ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر. (خبطي، 24-25 نوفمبر 2014، صفحة 10)

فهذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة بصدر التعليمات رقم 078 في 17 أوت 1991 من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والأمينين بالصرف ومسؤولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء أعمالهم.

5.1. مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي من 1995 إلى 2006:

شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد فجددت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إدارات المديرية، لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق-الذي يعتمد فقط على التسجيل المحاسبي لما تم إنفاقه- إلى محاسبة الذمة والتي تتمثل في التقييد المحاسبي لموارد الدولة العقارية والمنقولة، حيث قام بعدها بالاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية (DGCP) التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية لاستفادة من التجربة الفرنسية، أين تم إنجاز المشروع والمصادقة عليه في 23 أفريل 1997. (روينة، يوم 29 نوفمبر 2011، صفحة 12)

لكن هذا المشروع تم تجميده. وحاليا لا يزال العمل متواصل على إعداد مشروع جديد يتوافق مع النظام المحاسبي المالي (SCF) خلال

حيث يعد خطوة كبيرة للاتجاه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

2. نقائص نظام المحاسبة العمومية الحالي:

نظرا لتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال أثبت نظام المحاسبة العمومية قصوره في عدة جوانب نذكر بعض منها: (خبطي، 24-25 نوفمبر 2014، صفحة 10)

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

2.2. **طريقة ترقيم حسابات الدولة:** ترقيم مجموعة حسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي أفقد توازن مجموعة الحسابات، بحيث أصبحت تحتوي على أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة مما يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، خاصة مع التطورات التي تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة. (شلال، 2014، صفحة 176)

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

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

5.2. **عدم توفير قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية:** حيث يتم متابعتها في سجلات خارج المحاسبة عن طريق القيد الوحيد رغم أنها تتم بصفة آلية وفق تبويب الميزانية، مما ينتج عنه عبء إضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات وبالتالي، فإن مخرجات نظام المحاسبة العمومية لا يوفر بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس التكاليف. (شلال، 2014، صفحة 177)

3. متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

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

1.3. **إصلاح نظام المحاسبة العمومية:** نظرا لما يعانيه النظام في عدة أوجه القصور في مختلف جوانبه، لذا يجب على الدولة (وزارة المالية) إيجاد نظام محاسبي جديد، خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي للدولة (PCE).

2.3. **تغيير أساس القياس المحاسبي:** نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية على الأساس النقدي، حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة، لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول والإهلاكات ومتابعة المخزونات من جهة أخرى، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحويل إلى الاستحقاق المحاسبي. (شلال، 2014، صفحة 31)

وتجدر الإشارة إلى أن هذا الأساس يعطي السنة المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة بها، حيث يتم تحميلها بكل ما يخصها من إيرادات ومصاريف بغض النظر عن موعد المتوقع للتحصيل أو الصرف، إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة إهلاكها. (محمود عبد الله، 2008، صفحة 53)

3.3. **تخفيف مركزية السلطة:** شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات

الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة، ونتج عن هذا الوضع تنميط نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم. (حسن زكي أحمد، صفحة 56)

4.3. تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام: يتوجب على الجهات المعنية (وزارة المالية، وزارة التعليم العالي...) تأهيل أعوان المحاسبة العمومية المحاسب العمومي والأمر بالصرف، المراقب المالي القاضي لدى مجلس المحاسبة الطلبة الجامعيين-علميا وعمليا من أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير. (رحماني، 2013، صفحة 17)

5.3. الدعم والمساندة السياسية من طرف متخذي القرارات: إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة.

6.3. تبني تقنيات وتكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية: من أجل تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالة، لأن استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية يزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي ويتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية.

II - الطريقة والأدوات :

سوف يتم التطرق هنا إلى الأدوات والوسائل والبرامج التي سوف يتم من خلالها جمع البيانات التي سيتم اعتمادها في هذه الدراسة للإجابة على الإشكالية، كما سوف يتم التطرق إلى الإطار والظروف التي تم إعداد الاستبيان باعتباره ما تم الاعتماد عليه في الدراسة الميدانية.

1. الطريقة المتبعة في الدراسة:

سيتم هنا توضيح كيفية إنجاز الدراسة، أي تقديم كيفية اختيار مجتمع الدراسة والعينة، تحديد المتغيرات وكيفية قياسها، طريقة جمع المعطيات والأدوات المستخدمة، وصف كيفية تلخيص المعطيات المجمعة والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل المعطيات للإجابة على الإشكالية.

1.1. المنهج المتبع: يمثل المنهج في الدراسة الميدانية الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة، حيث اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على الإشكالية المطروحة، وذلك بتحليل البيانات والمعلومات المتحصل عليها ومن ثم تحديد النتائج المتوصل إليها.

2.1. مجتمع وعينة الدراسة:

حيث: - يمثل مجتمع الدراسة أعوان تطبيق المحاسبة العمومية (آمرين بالصرف، مراقبين ماليين، محاسبين عموميين) على مستوى المؤسسات العمومية؛

- أما عينة الدراسة: تم تحديد حجمها بطريقة عشوائية، وقد بلغ حجم العينة 50 استمارة موزعة على آمرين بالصرف، مراقبين ماليين، محاسبين عموميين في المؤسسات العمومية بولاية الوادي، واعتمدنا على طريقة التسليم المباشر (المقابلة) في مكان عملهم وذلك لشرح الاستبيان وتوضيح أي غموض فيه ولمراعاة الجدية في الإجابة عليه، حيث كان توزيع استمارات المذكورة آنفا، مبنية حسب الجدول التالي:

الجدول (2): الإحصائية الخاصة باستمارة الاستبيان

النسبة	التكرارات	البيان
100%	50	عدد الاستمارات الموزعة
88%	44	عدد الاستمارات المستلمة
12%	06	عدد الاستمارات المفقودة

عدد الاستثمارات الملغاة	02	%04
عدد الاستثمارات الصالحة للدراسة	42	%84

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على فرز استثمارات الاستبيان

3.1. مصادر جمع معلومات الدراسة: وذلك بالبحث في الجانب الميداني من خلال توزيع استمارات الاستبيان ودراسة لبعض مفردات البحث، وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها في برنامج إحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة، كذلك بالبحث في الكتب والدراسات السابقة والمنشورات والمواقع الإلكترونية الخاصة بالموضوع قيد الدراسة، واعتمادا على الفرضيات المختلفة تم تحديد أسئلة الاستبيان بحيث يحقق أهداف الدراسة المختلفة.

2. الأدوات المستعملة في الدراسة:

1.2. أدوات الدراسة: تم الاعتماد في هذه الدراسة على مجموعة من الأدوات وكان أهمها:

◀ **الاستبيان:** عند وضع الأسئلة تم الأخذ بعين الاعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية، وتلبي جميع المتطلبات والمتغيرات ذات التأثير على الدراسة، مع مراعاة أن تكون معظم الأسئلة واضحة وذات نهايات مغلقة لسهولة وسرعة الإجابة عليها وسهولة تحليلها. كما تم إعداد الأسئلة على مقياس ليكرت الخماسي والذي يحمل خمس إجابات وهذا من أجل تحديد آراء أفراد العينة لعبارات الاستبيان كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول (3): درجات مقياس ليكرت الخماسي

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

المصدر: محمد الناصر حميدو، محمد ملين ميرة، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام برنامج الإحصائي SPSS، مطبوعة مقدمة لطلبة الليسانس والماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2016/2017، ص28.

استنادا لفرضيات البحث التي سيتم اختبارها تضمنت قاعدة الدراسة الإحصائية 11 سؤالا توزعت على جزئين:

- ✓ الجزء الأول: استخدام هذا الجزء في جمع البيانات الشخصية والمهنية: الوظيفة-الخبرة-المستوى التعليمي.
- ✓ الجزء الثاني: استنادا لفرضيات الدراسة التي سيتم اختبارها، احتوى هذا الجزء على مجموعة من الأسئلة بلغ عددها 08 أسئلة (عبارات).

◀ **المقابلة:** بغرض التأكد من جدية المستجوبين وكذا الحرص على فهمهم لأسئلة الاستبيان، قمنا بتدعيمه بالمقابلة المباشرة للآمرين بالصرف، والمراقبين الماليين، والمحاسبين العموميين.

3. البرامج الإحصائية المستخدمة: بعد الحصول على الاستبيانات من العينة المستجوبة قمنا بترميزها ثم تفرغها في برنامج Spss 22 بغرض المعالجة الإحصائية للبيانات.

4. الأدوات الإحصائية المستعملة: تم القيام باختبار التوزيع الطبيعي من أجل استخدام الإحصاء المعلمي وذلك باستعمال اختبار كولمغوروف سميرونوف kolmogorv-smirnov وشابيرو ويلك Shapiro-wilk الذي كان كالتالي:

- ✓ فرضيات الاختبار H_0 تشير هذه الفرضية إلى أن متغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي .
- H_1 تشير هذه الفرضية إلى أن متغيرات الدراسة لا تخضع للتوزيع الطبيعي .
- ✓ دالة الاختبار: والتي هي مبينة في الجدول الموالي

الجدول (4): اختبار اعتدالية التوزيع الطبيعي.

إجمالي الاستبيان	اختبار كولمغروف سميرونوف	اختبار وشايفرو ويلكو
إحصائية KS	0.082	0.957
مستويات دلالة sig	*0.200	0.111

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS 22

من خلال الجدول نلاحظ أن إجمالي عبارات الاستبيان تخضع لتوزيع طبيعي كون مستوى الدلالة sig أكبر من 0.05. إلى جانب ما سبق ومن أجل معالجة بيانات الدراسة وبغرض الحصول على نتائج لدراستنا قمنا بإجراء مجموعة من الاختبارات الإحصائية نذكر منها:

- ✓ أساليب الإحصاء الوصفي لتعرف على خصائص العينة من خلال التكرارات والنسب المئوية؛
- ✓ اختبار ألفا كرومباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان؛
- ✓ حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارات الاستبيان؛
- ✓ الأهمية النسبية لوحدة القياس على سلم ليكارت الخماسي والتي يتم تحديدها وفق المقياس التالي:

الجدول (5): جدول مقياس تحديد المعدل النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي

درجات المقياس المستخدمة في الدراسة	الوزن النسبي	الوسط الحسابي		الأهمية النسبية لدرجات المقياس
		من	إلى	
غير موافق بشدة	1	1.00	1.79	درجة ضعيفة جدا
غير موافق	2	1.80	2.59	درجة ضعيفة
محايد	3	2.60	3.39	درجة متوسطة
موافق	4	3.40	4.19	درجة كبيرة
موافق بشدة	5	4.20	5.00	درجة كبيرة جدا

المصدر: من إعداد الباحثين

III- النتائج ومناقشتها :

سيتم هنا استعراض الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة، بالإضافة إلى أهم نتائج التي توصلت إليها دراستنا مع تحليل هذه النتائج ومناقشتها.

1. وصف و تحليل عينة الدراسة: هنا سوف يتم عرض الخصائص الشخصية و الوظيفية لعينة الدراسة في مختلف النقاط أدناه كما جاء في استمارة الاستبيان.

الجدول (6): توزيع عينة الدراسة حسب مختلف المتغيرات الشخصية والوظيفية.

الوظيفة			الخبرة			المستوى التعليمي		
النسبة	العدد	الأصناف	النسبة	العدد	الأصناف	النسبة	العدد	الأصناف
40%	17	أقل من 10 سنوات	38%	16	ليسانس	21%	09	محاسب عمومي
29%	12	بين 10-19 سنة	29%	12	ماستر	5%	02	امر بالصرف
31%	13	بين 20-29 سنة	14%	6	ماجستير	26%	11	مراقب مالي
		30 سنة فأكثر	19%	8	دكتوراه	41%	17	المجموع
100%	42	المجموع	100%	9	أخرى	7%	03	
					المجموع	100%	9	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الاستبيان.

يبين الجدول أعلاه توزيع عينة الدراسة وفق مختلف الخصائص الوظيفية التي كانت تتمحور حول كل من الوظيفة، الخبرة، المستوى التعليمي.

2. الخصائص السيكومترية للاستبيان: سنستعرض في هذا المطلب الصدق والثبات لأداة الدراسة.

1.2. صدق أداة الدراسة: ويقصد بصدق الاستبيان أن تقيس ما وضعت لقياسه ولقد قمنا بالتأكد من صدق الاستبيان بطريقتين:

➤ **صدق المحكمين:** قبل نشر الاستبيان على أفراد العينة تم عرضه على دكاترة محكمين، متخصصين في المحاسبة والتدقيق وذلك للاسترشاد بآرائهم في مدى مناسبة عبارات الاستبيان للهدف منه، وكذلك التأكد من:

✓ سهولة وبساطة صياغة الأسئلة؛

✓ مدى إلمام أسئلة الاستمارة بالموضوع وشموليتها؛

✓ دقة توزيع خيارات الإجابة وملائمتها إحصائيا؛

✓ تصحيح الأخطاء المنهجية وخاصة المتعلقة بتصميم الاستبيان.

وبعد أخذ الملاحظات المقدمة من قبل لجنة المحكمين، وللحصول على إجابات أفراد العينة تم التوصل إلى الشكل النهائي للاستبيان.

➤ **الصدق البنائي (الاتساق الداخلي):** ويقصد بالاتساق الداخلي وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل عبارة والدرجة الكلية للمقياس:

الجدول (7): الصدق الداخلي لعبارات الاستبيان.

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	ضرورة إيجاد نظام محاسبي جديد، لأن النظام المحاسبي الحالي يعاني من عدة أوجه قصور في مختلف جوانبه.	**0.51	0.000
02	لا يتم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة.	*0.32	0.000
03	هناك ضرورة ملحة لتعديل أساس القياس المحاسبي بالتحويل من الأساس النقدي إلى الاستحقاق، لأنه لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل.	**0.53	0.000
04	هناك إرادة قوية من أجل نجاح مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية.	**0.76	0.000
05	هناك وعي بضرورة توفير تقنيات وتكنولوجيا حديثة كافية وفعالة، للحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية.	**0.75	0.000
06	هناك حاجة لتأهيل أعوان تطبيق المحاسبة العمومية لضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير.	**0.67	0.000
07	يجب منح المؤسسات العمومية سلطة تطوير نظم المعلومات المحاسبية وذلك من خلال تخفيف مركزية السلطة.	*0.33	0.000
08	القانون العضوي رقم 15-18 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية حافز لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والإصلاح الشامل للمالية العمومية في الجزائر.	**0.48	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS 22

* تعني مستوى الدلالة عند 0.05.

** تعني مستوى الدلالة عند 0.01.

يتضح من الجدول جميع العبارات مرتبطة طرديا مع إجمالي المحور وتراوحت معاملات الارتباط بين 0.32 و 0.76 والتي تراوحت بين المتوسطة والقوية، كما أنها في مجملها ذات معنوية إحصائية عند مستوى معنوية عند 5% وهذا ما يدل على الاتساق لمختلف عبارات هذا المحور.

2.2. ثبات أداة القياس: من أجل حساب وتقييم ثبات أداة القياس المستخدمة في هذه الدراسة والمتمثلة في الاستبيان فإنه تم استخدام معامل ألفا كرومباخ، ومن ثم تم حساب معامل الصدق، حيث تم عرض نتائجها كما يلي:

الجدول (8): نتائج اختبار ثبات أداة القياس.

عدد العبارات	معامل الثبات (ألفا كرومباخ)	معامل الصدق
8	0.723	0.85

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS 22

من خلال الجدول أعلاه تم حساب معامل الثبات ثم الجذر التربيعي له الذي يمثل معامل الصدق والملاحظ أن قيمة معامل الثبات تراوحت بين تعتبر جيدة ومقبولة وتعبّر عن ثبات أداة القياس.

3. درجة الحاجة إلى تحديث وإجراء إصلاح شامل لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر في مختلف جوانبه التقنية والقانونية: من أجل الإجابة على التساؤل المتعلق بتقييم الحاجة إلى تحديث وإجراء إصلاح شامل لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر في مختلف جوانبه التقنية والقانونية، وقد تم إعداد الجدول أدناه والذي يحتوي على مختلف العبارات المتعلقة بهذا المحور والتي عددها 08 بالإضافة إلى ذلك تم حساب تكرارات إجابات أفراد العينة ونسبتها مع القيم الاحتمالية لها.

الجدول (9): نتائج آراء عينة الدراسة حول درجة الحاجة إلى تحديث وإجراء إصلاح شامل لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر في مختلف جوانبه التقنية والقانونية.

الاهمية النسبية	المؤشرات الاحصائية			الاستجابات					العبارات
	T احصائية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي المرجح	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
				التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
	Sig			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
درجة كبيرة جدا	49.33	0.59	4.52	00	00	01	16	25	1
	0.000			%00	%00	%2.38	%38.10	%59.52	
درجة كبيرة جدا	37.18	0.76	4.38	01	00	01	20	20	2
	0.000			%2.38	%00	%2.38	%47.62	%47.62	
درجة كبيرة جدا	35.41	0.76	4.16	00	01	06	20	15	3
	0.000			%00	%2.38	%14.29	%47.62	%35.71	
درجة كبيرة جدا	34.80	0.83	4.67	01	01	00	15	25	4
	0.000			%2.38	%2.38	%00	%35.72	%59.52	
درجة كبيرة جدا	53.14	0.55	4.52	00	00	01	18	23	5
	0.000			%00	%00	%2.38	%42.86	%54.76	
درجة كبيرة جدا	47.49	0.62	4.59	00	01	00	14	27	6
	0.000			%00	%2.38	%00	%33.33	%64.29	
درجة كبيرة جدا	21.44	1.11	3.69	01	05	13	10	13	7
	0.000			%2.38	%11.91	%30.95	%23.81	%30.95	
درجة كبيرة جدا	32.49	0.72	3.64	00	01	18	18	05	8
	0.000			%00	%2.38	%42.86	%42.86	%11.90	
درجة كبيرة جدا	70.19	3.13	4.27	الإجمالي					
	0.000								

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS 22

يتضح من خلال الجدول الذي يشمل تقييم نتائج آراء عينة الدراسة المتعلقة بدرجة الحاجة إلى تحديث وإجراء إصلاح شامل لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر في مختلف جوانبه التقنية والقانونية وجدنا أن:

- 1- نلاحظ أن 25 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 59.52% منها موافقون بشدة على أن: " ضرورة إيجاد نظام محاسبي جديد، لأن النظام المحاسبي الحالي يعاني من عدة أوجه قصور في مختلف جوانبه " وأن 16 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 38.10% منها موافقون، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 4.52 والمعنوية الإحصائية لاختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية إحصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا للعبارة.
- 2- نلاحظ أن 40 من أفراد العينة كانت إجاباتهم على العبارة " لا يتم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة " مناصفة بين موافق بشدة وموافق وهو ما يمثل نسبة 47.62% لكل منهما على حدى، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 4.38 والمعنوية الإحصائية لاختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية إحصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا للعبارة.
- 3- نلاحظ أن 20 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 47.62% منها موافقون على أن: " هناك ضرورة ملحة لتعديل أساس القياس المحاسبي بالتحول من الأساس النقدي إلى الاستحقاق، لأنه لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل " وأن 15 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 35.71% منها موافقون بشدة، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 4.16 والمعنوية الإحصائية لاختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية إحصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة للعبارة.
- 4- نلاحظ أن 25 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 59.52% منها موافقون بشدة على أن: " هناك إرادة قوية من أجل نجاح مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية " وأن 15 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 35.72% منها موافقون، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 4.67 والمعنوية الإحصائية لاختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية إحصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا للعبارة.
- 5- نلاحظ أن 23 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 54.36% منها موافقون بشدة على أن: " هناك وعي بضرورة توفير تقنيات وتكنولوجيا حديثة كافية وفعالة، للحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية " وأن 18 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 42.86% منها موافقون، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 4.52 والمعنوية الإحصائية لاختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية إحصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا للعبارة.
- 6- نلاحظ أن 27 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 64.29% منها موافقون بشدة على أن: " هناك حاجة لتأهيل أعوان تطبيق المحاسبة العمومية لضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير " وأن 14 من أفراد العينة وهو ما يمثل نسبة 33.33% منها موافقون، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 4.59 والمعنوية الإحصائية لاختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية إحصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا للعبارة.
- 7- نلاحظ أن إجابات أفراد العينة على العبارة " يجب منح المؤسسات العمومية سلطة تطوير نظم المعلومات المحاسبية وذلك من خلال تخفيف مركزية السلطة " كانت 13 تكرارا لموافق بشدة و 13 تكرارا لمحايد وهو ما يمثل نسبة 30.95% لكل منهما على حدى، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 3.69 والمعنوية الإحصائية لاختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية إحصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة للعبارة.

8- نلاحظ أن إجابات أفراد العينة على العبارة "القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية حافز لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والإصلاح الشامل للمالية العمومية في الجزائر" كانت 18 تكرارا لموافق و 18 تكرارا لمخالف وهو ما يمثل نسبة 42.86 % منها لكل منهما على حدى، وهو ما يفسر القيمة المرتفعة للمتوسط الحسابي 3.64 والمعنوية الإحصائية لاختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية إحصائية هو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة للعبارة.

9- نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي 4.27 والانحراف المعياري 3.13 والمعنوية الإحصائية لاختبار الفروق T كانت أقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية إحصائية، وهو ما يعطي أهمية نسبية بدرجة كبيرة جدا لإجمالي المحور.

IV- الخلاصة:

تم التطرق في هذه الدراسة إلى إصلاح السياسة المالية في الجزائر في إطار التوجه نحو تبني معايير المحاسبة العمومية IPSAS، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية التالية: ما مدى الحاجة لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS بهدف تحديث وإصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر؟

تبين من خلال الدراسة أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية، فهي تسمح بإعطاء قوائم مالية ذات شفافية ومصادقية وموثوقية، وقد شرعت الجزائر في إعداد مشروع مخطط محاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، وذلك بسبب نظامها المحاسبي الذي يعاني من قصور في عملية الإبلاغ المالي، حيث تم تطبيق المخطط المحاسبي في 2002، لكن تم تجميده في 2007، وسيتم إعداد مشروع جديد يتوافق مع النظام المحاسبي المالي (SCF)، وهو ما يعد خطوة كبيرة للاتجاه لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، إلا أن إعداد المشروع لا يتم إلا من خلال دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري حاليا ودراسة متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).

ولمعرفة آراء الأعوان القائمون بتطبيق المحاسبة العمومية حول متطلبات تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية، تم أخذ عينة من المؤسسات العمومية بولاية الوادي، في الدراسة الميدانية عن طريق توزيع إستمارة استبيان وتحليلها باستخدام الأسلوب الإحصائي SPSS، حيث كان اتجاه أغلبية آراء الأعوان مع ضرورة تحديث وإجراء إصلاح شامل لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر في مختلف جوانبه التقنية والقانونية، وذلك من خلال إيجاد نظام محاسبي جديد، مما يتوجب توفر إرادة قوية من أجل نجاح مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية، كما أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة، كذلك يجب تأهيل أعوان تطبيق المحاسبة العمومية لضمان التطبيق الجيد لنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير.

ومن خلال كل ذلك يمكن تلخيص النتائج التالية:

- تحقق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق الشفافية والمصادقية والموثوقية والإفصاح الكامل عن البيانات المالية للمؤسسات العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة على المستوى المحلي والدولي.
- تسمح معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بمقاربة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية، من خلال تطبيق مبدأ الأداء إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة والغير المنقولة وكل استثماراتها كنفقات، وإنما تقييدها في جانب الأصول تمتلك عبر الزمن.
- الدول المتقدمة هي الدول الأكثر إقبالا على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق، وهذا بسبب الامتيازات التي يمتاز بها.
- نظام المحاسبة العمومية الحالي يعاني من عدة أوجه قصور في مختلف جوانبه وعدم قدرته على إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة.
- نظام المحاسبة العمومية الحالي لا يوفر معلومات عن مدى سلامة العمليات المالية ومدى شرعيتها ومطابقتها للقوانين والتشريعات

- المعمول بها، لا يسمح بإعطاء كل المعلومات الملائمة التي يمكننا من خلالها تحديد أوجه الفساد المالي والإداري.
 - ❖ عدم جاهزية البيئة الجزائرية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام خاصة بعد تجميد مشروع تطبيقها.
 - ❖ يتطلب تطبيق أساس الاستحقاق الكامل توفر مهارات وخبرات محاسبية ذات مستوى عال، إضافة إلى ضرورة توفر واستعمال التكنولوجيات الحديثة للمعلومات في المؤسسات العمومية.
 - ❖ يتطلب تطبيق أساس الاستحقاق إصلاحات جوهرية تستلزم دعما سياسيا قويا يكون مستمر على مدى سنوات بحيث تتطلب استثمارات مالية وبشرية كبيرة.
- للإشارة فإن هذا الدراسة تعد من بين المواضيع ذات الأهمية البالغة في ظل التحولات التي يعيشها الاقتصاد الجزائري نتيجة التحولات الدولية، وعليه يمكن للباحثين إجراء دراسات مكتملة لهذا الموضوع من خلال عرض التجارب الدولية للدول التي تحولت نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

- الإحالات والمراجع :

- الجريدة الرسمية. (15 أوت، 1990، المادة 1-2). القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية. الجزائر.
- المنظمة العربية للعلوم الإدارية. (1980). النظام المحاسبي والحكومي الموحد للدول العربية. عمان: المنظمة العربية للعلوم الإدارية.
- francois des robert, J. J. (2008). les normes IPSAS et le secteur public. DUNOD Edition.
- Gernon, H. G. (2001). Accounting and International Perspective. NewYork: Irwin McGraw-Hill Edition.
- <http://www.ifac.org>. Conselter2019، 10 02 تاريخ الاسترداد (2019).
- إسماعيل حسين أمخرو. (2003). المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة. عمان: دار المسيرة.
- الجريدة الرسمية. (15 أوت، 1990، المادة 6). القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية. العدد 35. الجزائر.
- حكيم براضية. (2016). اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية والمساءلة والرقابة على المال العام. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 10.
- خضير يونس مونة خطي. (24-25 نوفمبر 2014). نظام المحاسبة العمومي بين الواقع ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول: دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات. ورقة.
- زهير شلال. (2014). أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة أحمد بوقرة بومرداس.
- عبد السميع رونية. (يوم 29 نوفمبر 2011). واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003 / 2008. مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، ورقة.
- عثمان حسن زكي أحمد. (بلا تاريخ). تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء -دراسة ميدانية- (مذكرة ماجستير غير منشورة). جامعة القاهرة، مصر.
- مالك زرقين عبود لعلايية. (2016). متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، المجلد 09 (العدد 15).
- محمد العربي بوعمران. (2017). المحاسبة العمومية دروس وأسئلة وتمارين محلولة. الجزائر: الصفحة الزرقاء.
- محمد خالد المهاني. (2013). محاضرات في المالية العامة. سورية: المعهد الوطني للإدارة.
- محمد مسعي. (2003). المحاسبة العمومية (الإصدار الطبعة 02). عين مليلة، الجزائر: دار الهدى.
- محمود وشاح محمود عبد الله. (2008). الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني -دراسة ميدانية (مذكرة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- هند رحمان. (2013). إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام -IPSAS- (مذكرة ماستر). جامعة ورقلة.