مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية
Forum For Economic Studies and Research Journal
المجلد 08 / العـدد: 02 (2024)، ص 220 - 235

اثر الإصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر على مرئية الاصول المادية للدولة

The Impact of Public Accounting Reform in Algeria on the Visibility of State Tangible Assets

محمود عابد[1]*، بن قايد شيخ[2]

[1] مخبر التنمية الإدارية للارتقاء بالمؤسسات الاقتصادية، جامعة غرداية، الجزائر، mahmoud.abed@univ-ghardaia.dz

[2] مخبر التنمية الإدارية للارتقاء بالمؤسسات الاقتصادية، جامعة غرداية، الجزائر، cbengaid@yahoo.com

تاريخ الاستلام: 2024/08/10 تاريخ القبول: 2024/11/17

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على أثر الإصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر المرتكز علة معايير *IPSAS* على مرئية الأصول المادية للدولة وذلك من خلال دراسة نظرية تحليلية طلك بمقارنة لمقارنة مسودة المعيار الجزائري 09 ومعيار *IPSAS 17* واخرى ميدانية استخدمنا فيها الاستبيان كأداة للدراسة حيث يتناسب مع المتغيرات النوعية للدراسة، ثم منا بتحليلها ببرنامج *SPSS 25* و استخلاص النتائج و تفسيرها.

وخلصة الدراسة الى تأكيد الأثر الإيجابي للإصلاح المحاسبي العمومي على مرئية الأصول المادية لدولة وتوافقها لحد كبير مع معايير *IPSAS*.

الكلمات المفتاحية: الإصلاح المحاسبي العمومي الجزائري، الأصول المادية للدولة، معايير IPSAS.

تصنيف JEL: M40، M41.

Abstract:

This study aims to shed light on the impact of public sector accounting reform in Algeria, focusing on IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) and their effect on the visibility of tangible assets of the state. The research adopts a theoretical-analytical approach by comparing the Algerian draft standard 09 with IPSAS 17. Additionally, a field study was conducted using questionnaires tailored to the qualitative variables of the research. Data analysis was performed using SPSS 25 to extract and interpret the results.

The study concludes by affirming the positive impact of public sector accounting reform on the visibility of state tangible assets, highlighting significant alignment with IPSAS standards.

***Key Words** : Algerian public accounting reform, tangible assets, IPSAS standards.*

JEL Classification: M40 ،M41.

1. مقدمة:

لقد سعت الجزائر في السنوات الأخيرة الى اصلاح منظومتها المحاسبية بكل فروعها و كانت البداية ببروز النظام المحاسبي المالي سنة 2009 و الذي هو محل إعادة النظر حاليا كما انها قامت بالإصلاح المحاسبي العمومي من خلال اصدار مجموعة من القوانين كان اخرها القانون 23-07 المتضمن قواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي العمومي كما انها بصدد اعداد مجموعة من المعايير الجزائرية للقطاع العمومي محاولة بذلك تبني المعايير الدولية IPSAS.

تعتبر الأصول المادية من بين اهم عناصر القوائم المالية حيث جعل لها معيار خاص في مشروع المعايير المحاسبية العمومية الجزائري وهو المعيار رقم 09 وذلك على غرار المعيار 17 IPSAS المصانع المنشئات والممتلكات.

1.1 إشكالية البحث:

على ضوء ما تقدم يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما مدى تأثر الإصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر على مرئية الأصول الملموسة للدولة؟

2.1 فرضيات البحث:

للإجابة على إشكالية الدراسة تمت صياغة الفرضيات الآتية:

- الإصلاح المحاسبي العمومي الجزائري سيؤثر على الاعتراف بالأصول الملموسة؛
- الإصلاح المحاسبي العمومي الجزائري سيؤثر على قياس الأصول الملموسة؛
- الإصلاح المحاسبي العمومي الجزائري سيؤثر على الإفصاح عن الأصول الملموسة؛

3.1 أهداف البحث:

يمكن تلخيص أهداف الدراسة فيما يلي:

-إظهار جهود الدولة في مجال إصلاح المحاسبة العمومية؛

- دراسة مدا تأثير الإصلاح المحاسبي على الأصول الملموسة لدولة؛

- محاولة وضع توصيات تساعد في إثراء مسعى الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

4.1 أهمية البحث

تأتي هذه الدراسة نضرا لأهميتها الكبيرة حيث تعتبر موضوع الساعة فقد كثرة الحديث عن الإصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر وقد تجسد في عدة قوانين كان اخرها القانون 23-07 الخاص بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي الذي قسم الأصول الى مادية ومالية من هنا جاءت فكرة دراسة الأصول المادية(الملموسة)

5.1 منهج البحث والأدوات المستخدمة:

لقد اتبعنا في هذه الدراسة المنهج التحليلي في الجزء النظري بينما استخدمنا في الجزء التطبيقي الاستبيان كأداة لجمع المعلومات وذلك لأنه من بين أكثر الاساليب المستخدمة في مثل هذه الدراسة التي ترتكز على متغيرات نوعية كما ان الدراسة استشرافية استباقية فلم يطبق أي قانون حتى كتابة هذا البحث، وقد قمنا بمعالجة البيانات المجمعة ببرنامج SPSS 25 من اجل الخروج بنتائج ذات مصداقية، وقسمت محاور الدراسة الى جزئين هما:

- **المحور الأول**: الجزء النضري للدراسة يتمحور حول للإصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر
- **المحور الثاني**: الجزء التطبيقي الميداني.

6.1 الدراسات السابقة:

إن واقع الإصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العم هو موضع تمت دراسته بشكل كبير في الآونة الأخيرة و على سبيل المثال درس كل من (حبيب خضيرة و منى يونس افاق، 2016)، (خالد جعارات،2014)، (ميلود عبود، و العربي تيقاوي 2017) و عدد من الباحثين الآخرين إمكانيات و متطلبات و واقع تطبيق معايير IPSAS في الجزائر و خلصة الى نتائج متباينة بين وجود هذه المتطلبات و عدم وجودها، وضعفها في بعض الأحيان، ويمكن ان يعود اختلاف النتائج الى الفترات الزمنية المتباينة لكل دراسة و كذا أسلوب و الأدوات المستخدمة، بينما ذهب (حابي احمد و مراح نور الهدى 2021) و آخرون إلى قراءة مشروع المعايير المحاسبية الجزائرية بصفة مجملة أو كل معيار على حدة كدراسة معيار المخزونات و معيار القوائم المالية.

أما دراستنا فهي تدرس المعيار 09 الأصول الملموسة والمقارنة مع المعيار 17 IPSAS والتي لم نجد أي دراسة سابقة له على حد علمنا.

1- المحور الأول: الجزء النضري:

1-1 ماهية المعايير الدولية للقطاع العام وأهدافها:

1-1-1 تعريف المعايير المحاسبية للقطاع العام:

هي تلك القواعد والأسس المحاسبية التي تضبط العمليات المالية والمحاسبية التي تحدث في القطاع العام غير الهادف للربح بهدف توجيه الممارسة المحاسبية وتوحيد معالجتها للأحداث المتشابهة ووضع قاعدة موحدة لمقارنة أداء مؤسسات القطاع العام وتحسين جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات العمومية. (جعارات، 2014، صفحة 14)

2-1-1 أهداف معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

يمكن حصر أهداف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في النقاط التالية: (نعيجة، 2021، صفحة 25)

-تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛

- العمل على تطبيق مبادئ المحاسبة المالية على المحاسبة العمومية؛

-تطبيق مبدأ محاسبة الاستحقاق

-زيادة جودة التقارير المالية العمومية ؛

- تحقيق قابلة مقارنة التقارير المالية على المستويين المحلي و الدولي من خلال زيادة الموثوقية، المصداقية و الشفافية؛

- تسجيل الأملاك العمومية في جانب الأصول بدل تسجيلها كنفقات وتسجيل المصارف في جانب الخصوم، عملا بمنطق الأداء.

3-1-1 متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: يمكن اختصار متطلبات تبني معايير IPSASالى النقاط التالية:

- **اصلاح نظام المحاسبة العمومية:** حيث يعاني نظام المحاسبة العمومية الجزائري من القصور في عدة أوجه (عدم التعريف بالذمة المالية، مدونة الحسابات، عدم توفر التسجيل المحاسبي للعميات...الخ)، لذا وجب على الدولة القيام بإصلاحه من خلال تغير القوانين التي تنظم العمليات الخاصة به (خبيطي و مونية، 2016، صفحة 106).

- **تغيير اساس القياس المحاسبي:** تعتمد المحاسبة العمومية في الجزائر على الأساس النقدي (محاسبة الخزية) والتي تشكل عائق لتحقيق مبدأ الإفصاح المحاسبي كما ان انه قاصر من ناحية إظهار واقع الذمة المالية للمؤسسة العمومية (شلال، 2014، صفحة 31)، ولذلك توجب الاتجاه نحو أساس الاستحقاق والذي يعطي المؤسسة شخصية معنوية ويغطي العيوب الموجودة في الأساس السابق بالإضافة الى تقييم الأصول العينية للدولة ومتابعة اهتلاكها.

- **تعزيز لامركزية السلطة:** وذلك لتجنب الوقوع في مشكل توحيد تصميم الأهداف والأنشطة التي تقدمها الوحدات الحكومية.

2-1 الإصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر

لقد مرة المحاسبة العمومية في الجزائر بعدة مراحل كان أولها النظام الموروث من المستعمر الفرنسي ثم القانون الجزائري 90-21 سنة 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية وصولا الى مشروع الإصلاح لسنة 2006 والذي كان نقطة الانطلاق لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وصولا الى اصدار القانون 23-07 المتعلق قواعد المحاسبية العمومية والتسيير المالي.

1-2-1 أهداف مشروع 2006:

تمثلت أهداف مشروع الإصلاح المحاسبي لسنة 2006 فيما يلي: (ميلود و تيقاوي، 2017، صفحة 253)

-تبني معايير IPSAS من خلال انجاز مشروع المعايير المحاسبية الجزائرية؛

-تطوير أدوات المحاسبة و العمومية وخصائصها؛

-الزامية ثبات المنظومة التشريعية للمحاسبة العمومية؛

- اعداد مدونة حسابات تتوافق مع معايير IPSAS؛

-تحديد المسؤوليات من خلال إلغاء ازدواجية التكليف في النفقات العمومية؛

-مراجعة مجال الرقابة الأولية و النهائية و تحديد المسؤول عنها؛

-تطوير وظيفة الرقابة الداخلية في المؤسسات العمومية؛

-تعزيز الاهتمام بالرقابة على المخاطر والمعيقات؛

-إيجاد طرق للرقابة على الخدمات العمومية ؛

- تعزيز الشفافية والمصداقية من خلال تقديم معلومات ذات جودة تسهل من عملية اتخاذ القرار ومواكبة التغيرات الاقتصادية في الدولة.

2-2-1 مبادئ مشروع الإصلاح المحاسبي لسنة 2006 :

اعتمد مشروع النظام المحاسبي لسنة 2006 على مجموعة من المبادئ وهي: (ميلود و تيقاوي، 2017، الصفحات 253-254)

-محاولة تطبيق معايير IPSAS و انتاج نظام محاسبي عمومي قائم على التوافق معها؛

-تطبيق مبدأ الاستحقاق؛

-الزامية ربط الموازنة العامة مع نظام المحاسبة العمومية؛

- إعادة النضر في محاسبة الضرائب.

1-2-3 مراحل انجاز المشروع:

لقد مر مشروع إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر ليتماشى مع معايير IPSAS بثلاث مراحل بدأت بمرحلة الدراسة الأولية للمشروع بدأت في افريل 2005، ثم مرحلة تقيم الدراسة الأولية و وضع تصور للنظام المحاسبي للدولة انتهت بافريل 2008 و أخيرا مرحلة الصياغة النهائية للمشروع، (احمد و مراح ، 2021، صفحة 42)و اصفرت هذه الاخيرة عن مشروع المعايير المحاسبية الجزائرية للقطاع العام الذي يتكون من 17 معيارا (قاضي و طويلب، 2020، صفحة 4).

1-2-4 مخرجات اصلاح المحاسبة العمومية:

لقد كان للإصلاح المحاسبي العمومي عدد من المخرجات نذكر من بينها:

- مسودة المعايير المحاسبية الجزائرية للقطاع العام والمكونة من 17معيار محاسبي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (1): المعايير المحاسبية الجزائرية للقطاع العام والمرجعية المعتمدة

رقم المعيار	اسم المعيار	المرجعية المعتمدة
المعيار رقم 01	عرض القوائم المالية	المعيار الدولي 01
المعيار رقم 02	قائمة التدفقات النقدية	المعيار الدولي 02
المعيار رقم 03	الإيراد بين العمليات غير التبادلية	المعيار الدولي 23
المعيار رقم 04	الأعباء	المعيار الفرنسي 02
المعيار رقم 05	مكونات خزينة الدولة	المعيار الفرنسي 10
المعيار رقم 06	الديون والأدوات المالية لأجل	المعيار الفرنسي 11
المعيار رقم 07	الاستثمارات في المنشآت الزميلة	المعيار الدولي 07
المعيار رقم 08	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	المعيار الدولي 22
المعيار رقم 09	الأصول المادية	المعيار الفرنسي 06
المعيار رقم 10	الأصول غير الملموسة	المعيار الدولي 31
المعيار رقم 11	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	المعيار الدولي 19
المعيار رقم 12	الإيرادات من المعاملات التبادلية	المعيار الدولي 09
المعيار رقم 13	المحزونات	المعيار الدولي 12
المعيار رقم 14	عقود الإيجار	المعيار الدولي 13
المعيار رقم 15	انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد	المعيار الدولي 21
المعيار رقم 16	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	المعيار الدولي 03
المعيار رقم 17	الحقوق على الأصول المتداولة	المعيار الفرنسي 09

المصدر: عبدوس ايمان، بن بلقاسم سفيان، (2021) دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي(أطروحة دكتوراه)، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر.

نلاحظ من خلال الجدولة ان المعايير الجزائرية تبنت 13 معيار دولي و 4 معايير فرنسية و قد يرجع تبني هذه الأخيرة لتشابه الكبير بين كل من المحاسبة و التسيير العمومي الجزائر و الفرنسي و حيث كانت اغلب القوانين الجزائرية الخاصة بهما مستمدة من القوانين الفرنسية او بسبب تأثير المكتب الدراسات الفرنسي تم التعاقد معه لمراجعة و اصلاح المحاسبة العمومية.

- القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي الصدر بتاريخ في 2023/06/21 وهو أخر قانون تم نشره من قبل وزارة المالية، حيث يرتكز على مشروع المعايير المحاسبية الجزائرية للقطاع العام وجاء هذا القانون بمفهوم محاسبة الالتزام بدل من محاسبة الصندوق في بعض المعاملات وفرض على المؤسسات العمومية اعداد التقارير المالية التي حددها كما قسم المحاسبة على مستوى المؤسسات العمومية الى محاسبة الميزانية، المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف

كما تبع هذا القانون المرسوم التنفيذي 24- 90 المتعلق بمحتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية وهو اول تشريع جزائري يفصل مفهوم المحاسبة العمومية عن تسيير المالي العمومي وقد حدد اجل تطبيقه بستة أشهر بعد صدوره، ومن المنتظر ان تصدر مراسيم تنفيذية أخرى لتوضح بعض المواد الغامضة فيه كمدونة الحسابات مثلا.

3-1 الأصول المادية للدولة (الممتلكات، المنشئات والمعدات)

ان من بين المعايير الموجودة في مسودة مشروع المعايير المحاسبية للقطاع العام الجزائرية لسنة2014 هو المعيار 09 الأصول المادة واعتمد في صياغته على المعيار الفرنسي 06 للقطاع العمومي ولم تصدر النسخة الرسمية منه حتى الان حيث انها لازالت قيد المعالجة والتحيين ويمكن ان نقارن بين المعيار أعلاه والمعيار الدولي رقم 17 (الممتلكات، المنشئات والمعدات) من عدة جوانب حسب الجداول التالية:

1-3-1 من حيث الهدف والنطاق:

الجدول رقم (2): المقارنة بين المعيار الجزائري 09 و IPSAS 17 من ناحية الهدف و النطاق.

	المعيار الجزائري 09	IPSAS 17
الهدف	تحديد المعالجة المحاسبية للأصول الملموسة وتحديد قيمتها والاعتراف بها قياسها، واشكال الإفصاح عنها	يهدف المعيار الى تحديد طرق وكيفيات المعالجة المحاسبية للعمليات الخاصة بأملاك و مصانع الدولة و معداها بغية تمكين مستخدمي البيانات المالية من مراقبة و تحليل المعلومات الخاصة بهذا الجانب
النطاق	يطبق هذا المعيار على جميع فئات الأصول الملموسة بما فيها الأصول قيد الإنجاز والأسلحة والمعدات العسكرية ويستثنى منه الأصول البيولوجية. كما لا يتطلب المعيار الاعتراف بالأصول الموروثة.	يطبق هذا المعيار على الممتلكات و المصانع و المعدات

المصدر: من عدا الطالب بالاعتماد على: Prepared by the student using IFAC, handbook of international public sector accounting pronouncement,(2022) Volume 1 New York, USA, Ministère des finances. (2014). Collection de normes comptables de l'Éta. Alger

من خلال الجدول فان هناك توافق كبير بين اهداف و نطاق المعيار الجزائري للقطاع العم 9 و المعيار IPSAS 17 رغم اختلاف التسمية لكل معيار.

2-3-1 من حيث الاعتراف، القياس والإفصاح:

الجدول رقم (3): المقارنة بين المعيار الجزائري 09 و IPSAS 17 من ناحية الاعتراف، القياس و الإفصاح

	المعيار الجزائري 09	IPSAS 17
الاعتراف	يتم الاعتراف بالأصل إذا انطبق عليه التعريف التالي: - الأصل هو مورد حالي يتم التحكم فيه نتيجة حدث ماضي. "المورد" هو عنصر قادر على توفير خدمة محتملة أو ميزة اقتصادية. - الخدمة المحتملة هي القدرة على تقديم سلع أو خدمات، فردية أو جماعية، ضرورية لتحقيق مهام الكيان العام. الميزة الاقتصادية تتمثل في نهاية المطاف في تدفقات نقدية واردة أو تقليل التدفقات النقدية الخارجة.	يتم الاعتراف بالأصل في احدى الحالتين التاليتين: 1- إذا كان من المحتمل ان تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية او الإمكانيات الخدماتية المرتبطة به الى المنشأة 2- إذا كان من الممكن قياس التكلفة او القيمة العادلة للأصل الخاص بالمنشأة بموثوقية.
القياس	تقييم عل مرحلتين 1- أثناء التسجيل الأولي: يتم تسجيل الأصول الملموسة على النحو التالي: - بتكلفة الاقتناء لتلك التي تم اقتناؤها بمقابل مالي؛ - بتكلفة الإنتاج لتلك التي تم إنتاجها من قبل الكيان العام المحلي؛ - بالقيمة السوقية لتلك التي تم اقتناؤها مجانًا، أو بالمقايضة، أو التي تم استلامها كمساهمة عينية؛ - سعر الشراء الخاص بها، بما في ذلك الرسوم الجمركية والضرائب غير القابلة للاسترداد، بعد خصم التخفيضات والتخفيضات التجارية والخصومات على السداد؛ 2- عند الاغلاق: تسجل الأصول الملموسة عند الاغلاق بالتكلفة الدفترية بعد الإهلاك و إعادة التقييم - يمكن أن تتم عملية الإهلاك للأصول المادية عندما يكون مدة استخدامها محدودة - يتم تحديد طبيعة محدودية مدة استخدام الأصل، إما عند البداية أو أثناء الاستخدام،	ينص المعيار 17 على ان: 1- تقاس القيمة الأولية عند الاعتراف حسب – التكلفة – على أساس القيمة العادلة في حال تملكه عبر عملية غير تبادلية) 2- القياس بعد الاعتراف: يكون بإحدى الطرق التالية – نموذج التكلة(سعر الشراء،الرسوم، تكاليف الاقتناء..) – نموذج إعادة التقييم(اذا تم إعادة تقيم بند معين فيجب ان يعاد تقييم جميل البنود في الفئة التي يتبع لها) حيث ان للمؤسسة الخيار في اتباع الطريقتين السابقتين على ان تطبق على فئة كاملة من الممتلكات. تخضع الممتلكات ز المصانع و المعدات للاهتلاك ويسل كل سنة كعجز او فائض او تضمن ضمن القيمة الدفترية للاصل

	بالنظر إلى المعايير، التقنية عادةً ما تكون، القانونية، أو الاقتصادية، المتعلقة بالاستخدام من قبل الجهة المعنية للأصل المعني. - تُقيَّم الأصول المادية المهلكة بواقع قيمتها الدفترية المنخفضة بمجموع. - تُقيَّم الأصول المادية المتاحة للجهة العامة المحلية في تاريخ الإغلاق بنفس الطرق المستخدمة لتقييم الأصول المادية في فئتها.	
الافصاح	يذكر المرفق الخاص بالأصول المادية المعلومات العامة التالية: - طرق التقييم في تاريخ التسجيل الأولي وتاريخ الإغلاق حسب فئات الأصول، بالإضافة إلى تلك المعتمدة للأصول المادية المتاحة للجهة المحلية للعامة، والأصول المادية المراقبة بشكل مشترك، والأصول المادية غير المسجلة سابقًا بسبب حالات خاصة. - الاتفاقيات المستخدمة لتحديد القيمة الحسابية الإجمالية. - طرق الاستهلاك المستخدمة. -فترات الاستهلاك أو معدلات الاستهلاك المستخدمة.	يجب الإفصاح: - أسس القياس المعتمدة - طرق الاهتلاك المستخدمة -الحيات الإنتاجية ومعدلات الاهتلاك - اجمالي المبلغ و الاهتلاك المتراكم مع خسائر انخفاض القيمة المجمعة في بداية الفترة و في نهايتها. - التسويات ما بين المبلغ المرحل في اول الفترة و في نهايتها.

المصدر: من عدا الطالب بالاعتماد على: Prepared by the student using IFAC, handbook of international public sector accounting pronouncement,(2022) Volume 1 New York, USA, و Ministère des finances. (2014). Collection de normes comptables de l'Éta. Alger

نلاحظ ان هناك توافق كبير بين المعياريين من ناحية الاعتراف، القياس والافصاح رغم وجود بعض الاختلافات البسيطة في المصطلحات وصياغة الفقرات في انتظار صدور المعايير المحاسبية الجزائرية للقطاع العام بشكل رسمي لتأكد هذا التوافق

2- الدراسة الميدانية:

2-1 التحليل الوصفي للاستبيان:

2-1-1 أدوات الدراسة:

استنادا للجانب النظري و من اجل الإجابة على المشكل المطروح و نظرا للطبيعة النوعية لمتغيرات الدراسة، فننا اعتمدنا على اداة الاستبيان كدراسة ميدانية لجمع البيانات و من ثم تعليلها بالاستعانة ببرنامج SPSS 25 .

2-1-2 تصميم الاستبيان:

من اجل التعرف على الأثار المرجوة من مشروع الإصلاح المحاسبي العمومي على مرئية الأصول المادية للدولة تم تقسيم الاستبيان الى قسمين يحتوي الأول على مواصفات العينة الإحصائية (المهنة، الخبرة المهنية) اما القسم الثاني فيتكون من 18 عبارة مقسمة على ثلاث محاور تتوافق والفرضيات المقترحة حيث سندرس أثر الإصلاح عل الأصول المادية للدولة من حيث الاعتراف والقياس والإفصاح.

3-1-2 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة الأطراف ذوي العلاقة بموضوع الدراسة وهم:

- خبير محاسبي او محافظ حسابات
- محاسب عمومي او امر بالصرف
- باحث أكاديمي مختص في المحاسبة

حيث تم توزيع 46 استبيان بشكل مباشر او عن طريق البريد الالكتروني تم استرجاعها بالكامل و بعد الفحص تم استبعاد استمارة واحدة و بذلك اصبح عدد الاستمارات الصالحة للتحليل هو 45 و التي تشكل ما نسبته 97.82% من مجموع الاستبانات الموزعة و بتحليل القسم الأول من الاستبيان تم استخلاص الجدولين الآتين:

الجدول رقم (4): تقسيم افراد العينة حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	العدد	النسبة المئوية
خبير محاسبي/محافظ الحسابات	12	%26.67
محاسب عمومي / آمر بالصرف	61	%35.56
باحث اكاديمي	71	%37.78
المجموع	45	100%

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

حسب الجدول فان فئة الباحثين الأكاديميين تشكل اكبر نسبة بمعدل 37.78% من مجموع المستجوبين و ذلك للاهتمام الكبير الذي توليه الجامعة لدراسة الإصلاحات المحاسبية في الجزائر تلها فئة المحاسبين العمومية و الامرين بالصرف بنسبة 35.56% حيث انهم المعنيون المباشرون بهذه الإصلاحات، و في الأخير تأتي فات الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات بنسبة 26.67%.

الجدول رقم (5): تقسيم افراد العينة حسب درجة الخبرة

درجة الخبرة	العدد	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	9	%20.00
من 5 الى 10 سنوات	13	%28.89
أكثر من 10 سنوات	23	%51.11
المجموع	45	100%

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

حسب الجدول أعلاه فان الفئة التي تملك خبرة أكبر كانت هي الأكثر مشاركة بنسبة 51.11% تليها الفئة المحصورة بين 5 و 10 سنوات بنسبة 28.89% و أخيرا الأقل خبرة بنسبة 20.00%

4-1-2 اختبار الصدق والثبات:

من اجل زيادة مستوى الصدق الظهري تم عرض عبارات ومحاور الاستبيان على مجموعة من والأساتذة الجامعين المختصين في المحاسبة من اجل اختبار مستوى الصدق الظاهري لعبارات الاستبيان وقاموا بإبداء ملاحظاتهم وتم على أساسها وضع الصورة النهائية للاستبيان.

اما فيما يخص مستوى الثبات فقد قمنا بحساب معامل الفا كرونباخ لمحاور الاستبيان كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (6): اختبار صدق و ثبات الاستبيان حسب معامل الفا كرونباخ

المحاور	عدد العبارات	معامل الفا كرونباخ	الصدق
المحور الأول	07	0.705	0.839
المحور الثاني	06	0.754	0.886
المحور الثالث	05	0.806	0.897
معامل لثبات الاجمالي	18	0.896	0.946

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

مما هو موضح في الجدول فان أداة الدراسة تتمتع بمستوى ثبات مرتفع يقترب من 1 حيث بلغ مستوى الثبات الكلي للاستبيان 0.896 بينما تخلى بدرة صدق علية تقدر بـ 0.946.

2-2 التحليل الاحصائي للاستبيان و اختبار صحة الفرضيات:

في هذا الجزء من الدراسة سنقوم بتحليل بيانات المستخرجة من الجزء الثاني للاستبيان والمقسم لثلاث محاور حيث استخدمنا مقياس ليكارت الخماسي لتقييم الإجابات والموضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (7): درجات مقياس لكارت

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

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

من اجل اختبار صحة الفرضيات قمنا بحساب كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الثلاث كل على حدى ثم حساب الأثر الكلي للمحاور الثلاث و النتائج موضحة في الجداول الاتية:

1-2-2 اختبار صحت الفرضية الأولى: مشروع الإصلاح المحاسبي العمومي الجزائري سيؤثر إيجابا على الاعتراف بالأصول المادية للدولة.

الجدول رقم (8): نتائج المحور الأول (أثر مشروع الاصلاح المحاسبي على الاعتراف الاصول المادية للدولة)

الفقرات		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجـــاه العام
01	مشروع الاصلاح المحاسبي العمومي سيحسن مفهوم الاعتراف بالأصول المادية للدولة	4.33	0.522	7	موافق

02	مشروع الإصلاح المحاسبي سيغير في عمليات الاعتراف بالأصول المادية	4.29	0.549	6	**موافق**
03	هناك عوامل تقف عائقًا أمام عملية الاعتراف بالأصول المادية	3.51	0.968	1	**موافق**
04	لقد قامت الدولة بتحديد وتصنيف الاصول المادية بالشكل الصحيح	3.64	0.743	2	**موافق**
05	يوجد توجهات من طرف الدولة بخصوص الاعتراف بالأصول المادية	3.80	0.661	3	**موافق**
06	سيعزز الاعتراف بالأصول المادية من القيمة الاقتصادية للدولة	4.02	0.621	4	**موافق**
07	الاعتراف بالاصول المادية في مشروع الاصلاح يوافق معايير IPSAS	3.98	0.583	5	**موافق**
المجموع المحور		3.94	0.664		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

يظهر الجدول أعلاه ان:

- مشروع الإصلاح المحاسبي العمومي سيحسن مفهوم الاعتراف بالأصول المادية للدولة (فقرة 01) حصلت على أعلى متوسط حسابي (4.33) وأقل انحراف معياري (0.522)، مما يشير إلى توافق قوي بين المستجيبين على أن المشروع سيحسن مفهوم الاعتراف بالأصول.
- مشروع الإصلاح المحاسبي سيغير في عمليات الاعتراف بالأصول المادية (فقرة 02) حصلت على متوسط حسابي (4.29) وانحراف معياري (0.549)، مما يعكس اتفاق المستجيبين على أن هناك تغييرات في عمليات الاعتراف.
- هناك عوامل تقف عائقًا أمام عملية الاعتراف بالأصول المادية (فقرة 03) حصلت على أدنى متوسط حسابي (3.51) وأعلى انحراف معياري (0.968)، مما يشير إلى وجود بعض العوائق التي يراها المستجيبون مؤثرة.
- لقد قامت الدولة بتحديد وتصنيف الأصول المادية بالشكل الصحيح (فقرة 04) حصلت على متوسط حسابي (3.64) وانحراف معياري (0.743)، مما يظهر توافقًا جيدًا حول تصنيف الدولة للأصول المادية.
- يوجد توجهات من طرف الدولة بخصوص الاعتراف بالأصول المادية (فقرة 05) حصلت على متوسط حسابي (3.80) وانحراف معياري (0.661)، مما يشير إلى وجود إرشادات واضحة من الدولة.
- سيعزز الاعتراف بالأصول المادية من القيمة الاقتصادية للدولة (فقرة 06) حصلت على متوسط حسابي (4.02) وانحراف معياري (0.621)، مما يعكس الاتفاق العام على أهمية الاعتراف في تعزيز القيمة الاقتصادية.
- الاعتراف بالأصول المادية في مشروع الإصلاح يوافق معايير IPSAS (فقرة 07) حصلت على متوسط حسابي (3.98) وانحراف معياري (0.583)، مما يشير إلى توافق المشروع مع المعايير الدولية.

بشكل عام، يظهر الاتجاه العام للمستجيبين توافقًا إيجابيًا مع تأثير مشروع الإصلاح المحاسبي على الاعتراف بالأصول المادية للدولة، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (3.94) والانحراف المعياري(0.664) .

2-2-2 اختبار صحة الفرضية الثانية: سيؤثر الإصلاح المحاسبي بشكل إيجابي عل القياس المحاسبي للأصول المادية

الجدول رقم (9): نتائج المحور الثاني (اثر مشروع الاصلاح المحاسبي العمومي على قياس الاصول المادية للدولة)

	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
01	يعزز الاصلاح المحاسبي العمومي مفهوم قياس الاصول المادية بشكل جيد	4.13	0.548	4	موافق
02	الإصلاح المحاسبي سيحسن في طرق قياس الاصول المادية	4.18	0.387	6	موافق
03	هناك تحديات تواجه عملية قياس الاصول المادية	3.91	0.821	1	موافق
04	الإصلاح المحاسبي سيزيد من موثوقة وموضوعية قياس الاصول المادية للدولة	4.16	0.520	5	موافق
05	هناك عوامل تؤثر على دقة قياس الاصول المادية للدولة	3.91	0.733	2	موافق
06	قياس الاصول المادية في مشروع الاصلاح يوافق معايير IPSAS	3.96	0.673	3	موافق
	المجموع المحور	3.94	0.664		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

من خلال تحليل الجدور رقم 9 نرى ان

- يعزز الإصلاح المحاسبي العمومي مفهوم قياس الأصول المادية بشكل جيد (الفقرة 1) حصلت على متوسط حسابي 4.13 وانحراف معياري 0.548، مما يشير إلى اتفاق قوي بين المستجيبين على تحسين مفهوم القياس.
- الإصلاح المحاسبي سيحسن في طرق قياس الأصول المادية (الفقرة 2) حصلت على أعلى متوسط حسابي 4.18 وأدنى انحراف معياري 0.387، مما يظهر أعلى مستوى من الاتفاق والتماسك بين المستجيبين بشأن تحسين طرق القياس.
- هناك تحديات تواجه عملية قياس الأصول المادية (الفقرة 3) و هناك عوامل تؤثر على دقة قياس الأصول المادية للدولة (الفقرة 5) حصلتا على متوسط حسابي 3.91. الفقرة 3 حصلت على أعلى انحراف معياري 0.821، مما يشير إلى تباين أكبر في الردود، بينما الفقرة 5 كان لها انحراف معياري 0.733، مما يظهر تباينًا أقل نسبيًا.

- الإصلاح المحاسبي سيزيد من موثوقية وموضوعية قياس الأصول المادية للدولة (الفقرة 4) حصلت على متوسط حسابي 4.16 وانحراف معياري 0.520، مما يعكس مستوى عالي من الاتفاق حول تعزيز الموثوقية والموضوعية.
- قياس الأصول المادية في مشروع الإصلاح يوافق معايير IPSAS (الفقرة 6) حصلت على متوسط حسابي 3.96 وانحراف معياري 0.673، مما يشير إلى اتفاق جيد على الامتثال للمعايير الدولية.

بشكل عام، المتوسط الحسابي للمحور هو 4.04 والانحراف المعياري 0.614، مما يشير إلى اتفاق إيجابي عام على تأثير مشروع الإصلاح المحاسبي على قياس الأصول المادية للدولة. النتائج توضح أن المستجيبين يتفقون بشكل عام على أن مشروع الإصلاح سيعزز عمليات القياس ويجعلها متوافقة مع المعايير الدولية، رغم بعض التحديات المعترف بها

3-2-2 اختبار صحة الفرضة الثالثة: الإصلاح المحاسبي العمومي يؤثر بشكل موج على الإفصاح عن الأصول المادية للدولة

الجدول رقم (10): نتائج المحور الثالث(اثر مشروع الاصلاح المحاسبي العمومي على الافصاح عن الاصول المادية لدولة)

الفقرات		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
01	سيحسن الاصلاح المحاسبي العمومي من مفهوم الإفصاح عن الاصول المادية للدولة	4.27	0.495	5	موافق
02	سيغير الإصلاح المحاسبي العمومي في عمليات الإفصاح عن الأصول المادية للدولة	4.25	0.645	3	موافق
03	هناك تحديات تواجه عمليات الإفصاح عن الاصول المادية	3.84	0.852	2	موافق
04	الإصلاح المحاسبي سيساعد في عملية قياس الأداء من خلال الإفصاح عن الاصول المادية ونسب الإنجاز.	4.13	0.625	4	موافق
05	الافصاح عن الاصول المادية في مشروع الاصلاح يوافق معاييرIPSAS	3.93	0.888	1	موافق
المجموع المحور		**4.084**	**0.401**		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

حسب الجدول فان:

- سيحسن الإصلاح المحاسبي العمومي من مفهوم الإفصاح عن الأصول المادية للدولة (الفقرة 1) حصلت على متوسط حسابي 4.27 وانحراف معياري 0.495، مما يشير إلى اتفاق قوي بين المستجيبين على تحسين مفهوم الإفصاح.

- سيغير الإصلاح المحاسبي العمومي في عمليات الإفصاح عن الأصول المادية للدولة (الفقرة 2) حصلت على متوسط حسابي 4.25 وانحراف معياري 0.645، مما يظهر اتفاقًا على تغييرات في عمليات الإفصاح.
- هناك تحديات تواجه عمليات الإفصاح عن الأصول المادية (الفقرة 3) حصلت على متوسط حسابي 3.84 وانحراف معياري 0.852، مما يشير إلى اعتراف بالتحديات الموجودة.
- الإصلاح المحاسبي سيساعد في عملية قياس الأداء من خلال الإفصاح عن الأصول المادية ونسب الإنجاز (الفقرة 4) حصلت على متوسط حسابي 4.13 وانحراف معياري 0.625، مما يعكس توافقًا على دور الإفصاح في تحسين قياس الأداء.
- الإفصاح عن الأصول المادية في مشروع الإصلاح يوافق معايير IPSAS (الفقرة 5) حصلت على متوسط حسابي 3.93 وانحراف معياري 0.888، مما يظهر تباينًا أكبر في الردود ولكن موافقة عامة على الامتثال للمعايير الدولية.

بشكل عام، المتوسط الحسابي للمحور هو 4.084 والانحراف المعياري 0.401، مما يدل على اتفاق إيجابي على تأثير مشروع الإصلاح المحاسبي على الإفصاح عن الأصول المادية للدولة. النتائج تظهر أن المستجيبين يرون بشكل عام أن الإصلاح سيحسن عمليات الإفصاح، مع الاعتراف بالتحديات الموجودة في هذا السياق.

4-3-2 نتائج الاستبيان ككل:

الجدول رقم (11): نتائج الاستبيان ككل وحسب المحاور

محاور الاستبيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
المحور الأول: أثر مشروع الاصلاح المحاسبي على الاعتراف الاصول المادية للدولة	3.94	0.664	**موافق**
المحور الثاني : اثر مشروع الاصلاح المحاسبي العمومي على قياس و تقييم الاصول المادية للدولة	4.04	0.614	**موافق**
المحور الثالث: اثر مشروع الاصلاح المحاسبي العمومي على الافصاح عن الاصول المادية لدولة	4.084	0.401	**موافق**
المجموع الكلي	4.021	0.560	**موافق**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

من خلال الجدول يظهر ان التحليل الشامل لجميع المحاور يشير إلى اتجاه إيجابي (متوسط 4.021) تجاه أثر مشروع الإصلاح المحاسبي عبر جوانب مختلفة تتعلق بالأصول المادية للدولة. الانحراف المعياري 0.560 يشير إلى وجود تباين متوسط في الردود، لكن مع اتفاق عام على فوائد الإصلاح.

يظهر هذا التحليل أن المشاركين يرون بشكل عام أن مشروع الإصلاح المحاسبي يعزز الاعتراف بالأصول المادية للدولة، ويحسن قياسها وتقييمها، ويعزز من شفافية الإفصاح بما يتماشى مع المعايير الدولية، مما يعزز من مصداقية وموثوقية التقارير المالية العامة.

3. الخاتمة:

تتطلع الدولة الجزائرية الى مواكبة التطورات العالمية في الميدان المالي والمحاسبي الامر الذي جعلها تمشي بخطوات ثابتة نحو اصلاح منظومتها المحاسبية خاصتا ما يتعلق بالمحاسبة العمومية، ولقد حاولنا في هذه الدراسة ان نلقي الضوء على احدى عناصر القوائم المالية العمومية حسب هذا الاصلاح وهي الأصول المادية والتي جعل لها مشروع الإصلاح المحاسبي معيارا خاصا وهو المعيار 09 والذي صيغ بالاعتماد على المعيار الفرنسي رقم 06، و من خلال هذه الدراسة يمكننا ان سرد النتائج و التوصيات التالية:

نتائج الدراسة:

- تسعى الجزائر لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال مشروع الإصلاح المحاسبي العمومي حيث كلل بعدة قوانين كان اخرها القانون 23-07 المتضمن قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي؛
- من خلال المقارنة بين مشروع المعيار الجزائري 09 ومعيار IPSAS 17 المتعلق بالممتلكات المصانع والمعدات تبين لنا توافق كبير بينهما فيما يخص الاعتراف، القياس والإفصاح عن الأصول المادية وكان هناك اختلافات بسيطة من حيث المصطلحات.
- تبين صحة الفرضية الأولى من خلال الدراسة الميدانية والتي اكدة الأثر الايجابي للإصلاح المحاسبي العمومي على الاعتراف بالأصول المادية للدولة
- تبين صحة الفرضية الثانية من خلال الدراسة الميدانية والتي اكدة الأثر الايجابي للإصلاح المحاسبي العمومي على قياس الأصول المادية للدولة؛
- تبين صحة الفرضية الثالثة من خلال الدراسة الميدانية والتي اكدة الأثر الايجابي للإصلاح المحاسبي العمومي على الإفصاح عن بالأصول المادية للدولة؛
- من خلال صحة الفرضيات السابقة فإنه يمكننا القول بان الإصلاح المحاسبي العمومي المرتكز عل المعايير المحاسبية الدولية يؤثر بشكل إيجابي على مرئية الأصول المادية ويعزز من القيمة الاقتصادية للدولة الجزائرية.

توصيات الدراسة:

- الإسراع بإصدار المعايير المحاسبية الجزائرية للقطاع العام من اجل الدراسة والاثراء؛
- اصدار المراسيم التنظيمية التي من شئنها ان توضح الغموض في بعض مواد القوانين الصادرة مؤخرا؛
- وضع إجراءات تضفي مرونة على القوانين والمعايير الصدرة لتفادي الجمود الذي تميز به النظام المحاسبي المالي؛
- تكوين الإطارات المعنية بتطبيق مخرجات الاصلح م الناحية المفاهيمية والتطبيقية.

4. قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

ايمان عبدوس. (2021). دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي(أطروحة دكتوراه). الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير: جامعة الجزائر 3.

حابي احمد، و نور الهدى مراح . (2021). قراءة لمشروع المعيار الجزائري للمحاسبة العمومية رقم 13 والمتعلق بالمخزونات في ظل المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام رقم 12. *مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، 10*(01)، الصفحات 27-44.

خالد جعارات. (24 11, 2014). تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام جامعة ورقة، الجزائر. *مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل اداء المؤسسات الحكومية*. ورقلة: جامعة صاقدي مرباح، الجزائر

خضرة خبيطي، و يونس مونية. (2016). افاق تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. *المجلة الجزائرية لدراسات المحاسبية و المالية، 02*، 97-110.

زهيرة شلال. (2014). أفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة(اطروحة دكتورة). الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة بومرداس.

عبود ميلود، و العربي تيقاوي. (2017). الآثار المرجوة من الإصلاح المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS. *مجلة التكامل الاقتصادي، 5*(3)، الصفحات 244-280.

فاطمة الزهراء قاضي، و محمد طويلب. (2020). مدى توافق مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر مع المرجع الدولي في عرض البيانات المالية. *مجلة معهد العلوم الاقتصادية، 23*(1)، الصفحات 487-510.

فهيم نعيجة. (2021). اطروحة دكتوراه بعنوان مساهمة علمية لإرساء محاسبة محلية على أساس الذمة في الجزائر. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير: جامعة الجزائر 03، الجزائر

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

IFAC. (2022). handbook of international public sector accounting pronouncement. new York, USA.

Ministère des finances. (2014). Collection de normes comptables de l'État.Ministère des finances, Alger. Algeria