

واقع بيئة المحاسبة العمومية نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

*The reality of public accounting environment towards adopting international public sector accounting standards "IPSAS"*شيبوب فلاح زهرة¹، كاملي محمد²Chiboub Fellah Zohra¹, KAMELI Mohammed²¹ جامعة الجيلالي ليايس سيدي بلعباس الجزائر،

zoreta62@hotmail.fr

² جامعة الجيلالي ليايس سيدي بلعباس، medkameli@yahoo.fr

تاريخ الاستلام: 2025/10/21 تاريخ القبول: 2025/11/17 تاريخ النشر: 2026/01/16

ملخص

تهدف هذه الورقة البحثية إلى التعرف على واقع مشروع تدويل المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العمومي وذلك للبحث في إمكانية القيام بعملية إصلاح محاسبي عمومي تمتاز بالكفاءة والفعالية. على هذا الأساس، فقد تم الإستعانة بالمنهج الوصفي والمنهج التحليلي في الجانب النظري للإحاطة بالموضوع أكثر. أما بالنسبة للجانب التطبيقي، فقد تم إختيار عينة مكونة من 79 مشاركا ينتمون لمديرية الخزينة العمومية الجزائرية "وزارة المالية الجزائرية" كدراسة ميدانية.

بعد تحليل إستبانة موزعة بواسطة برنامج تحليل الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS، توصلت الدراسة إلى أنه يرتقب تحقيق أثر إيجابي من هذا المشروع إلا أنه يتوجب تبني مقارنة واضحة المعالم للقيام بعملية تبني المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام وكذا رفع بعض التحفظات وتوفير البيئة المناسبة خاصة وأن الجزائر أكتسبت نوعا من الخبرة بعد مشاريع المحاسبة السابقة "المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS والمعايير الدولية للتدقيق ISA".

الكلمات المفتاحية: معلومة مالية، تقارير مالية، معايير محاسبية دولية، قطاع عام، إصلاح محاسبي، عولمة محاسبية.

تصنيفات JEL: M41, H83, M48, F65, O23:

Abstract:

This research paper aims to identify the reality of the public accounting internationalization project in Algeria by adopting the International Public Sector Accounting Standards "IPSAS" to test the possibility of carrying out an efficient and effective public accounting reform process. On this basis, the descriptive and the analytical approaches were used on the theoretical part to cover the subject even more. As for the practical one, a sample of 79 participants belonging to the Algerian Public Treasury Department "Algerian Ministry of Finance" was selected as a field study.

After analyzing a distributed questionnaire using the Statistical Package Analysis for Social Sciences program "SPSS", the study concluded that it is expected to achieve a positive effect from this project, but it is necessary to adopt a flawless approach to the adoption process of international accounting standards for the public sector, as well as resolving some reservations and providing the appropriate environment, especially that Algeria has gained a kind of experience after the previous accounting projects which are "IAS/IFRS and ISA".

KeyWords: Financial Information, Financial Reporting, International Accounting Standards, Public Sector, Accounting Reform, Accounting Globalization.

JEL Classification Codes: M41, H83, M48, F65, O23

1. مقدمة:

تكاثفت جهود العديد من الدول والمنظمات والهيئات الدولية في العقود الأخيرة للقيام بعمليات إصلاح للنظم المحاسبية في مختلف أنحاء العالم كوجه من أوجه العولمة المحاسبية. وهذا سعيًا منها لترسيخ لغة محاسبية مقبولة دوليًا تتمثل في المعايير المحاسبية الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية IAS/IFRS، في محاولة لسد الفروقات بين مختلف دول العالم وكذا توفيرًا للجهد والمال في إعداد تقارير مالية موحدة خاصة بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات. أما بالنسبة للقطاع العام فالأمر لم يكن كذلك فبفعل العديد من التغيرات الاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية، إتسعت رقعة القطاع العام وتشعبت تنظيماته ومختلف هيئاته مما إستدعى الأمر تخصيص أغلفة مالية إضافية ومعتبرة لتسيير القطاع العام في إطار المحاسبة العمومية الكلاسيكية والتي بدورها لم تعد تتميز بتلك النجاعة في حماية المال العام والتسيير الأمثل والعقلاني للموارد والوقاية من كل أشكال الفساد. لهذا كان لابد من توحيد الجهود الدولية للحكومات للقيام بعملية إصلاح محاسبي عمومي يضمن سد الفجوات السابقة وضمان التسيير الرشيد وحماية المال العام. الأمر الذي أثمر ظهور العديد من التنظيمات المحاسبية الدولية التي إستعانت بثلة من خبراءها عالي المستوى لإصدار معايير محاسبية خاصة بالقطاع العام بهدف تحسين جودة التقارير المالية والمساهمة في ترشيد القرارات الإدارية. بالنسبة للجزائر، فقد قامت بمشروع تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وذلك من خلال إصدار القانون العضوي 15/18 المتعلق بقوانين المالية وذلك كخطوة نحو التطبيق الفعلي لهذه المعايير التي ينتظر أن تدخل حيز التنفيذ ابتداءً من سنة 2023.

مشكلة الدراسة:

وفي هذا السياق يمكن طرح مشكلة الدراسة على النحو الآتي: ما مدى جاهزية المؤسسات العمومية

الجزائرية لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟

الأسئلة الفرعية:

وللإحاطة بالموضوع أكثر نقوم بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو واقع المؤسسات العمومية الجزائرية أمام مشروع تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟
- هل تمتلك المؤسسات العمومية الجزائرية التقنيات والتكنولوجيات الكافية للانتقال نحو تدويل محاسبة القطاع العام؟
- هل يمكن للمحاسبة الحكومية الحالية أن تنسجم مع تطبيق أساس الإستحقاق؟

فرضيات الدراسة:

بناءا على ما سبق، يمكن عرض فرضيات الدراسة كالاتي:

- المؤسسات العمومية الجزائرية تمتلك أرضية جاهزة للتطبيق الجيد والفعال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- تعاني المؤسسات العمومية الجزائرية من إشكالية الرقابة الفعالة على المال العام.
- ينتظر من مشروع تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تحقيق قفزة تعزيز القرارات الإدارية وتحسين جودة إعداد التقارير المالية.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة المتعلقة بآفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى معالجة مجموعة من النقاط كما يلي:

- محاولة تقييم واقع المحاسبة العمومية من وجهة نظر مستخدمى سلك الخزينة العمومية التابعين لوزارة المالية الجزائرية.
- تسليط الضوء على كل من مزايا و حدود ومصاعب تطبيق هذه المعايير في المؤسسات العمومية الجزائرية.
- الإحاطة أكثر بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمزايا المرجوة من تطبيقها في الجزائر ضمن متطلبات تحقيق تسيير عقلاني ورشيد للمال العام.

أهمية الدراسة:

يعتبر واقع البيئة المحاسبة العمومية نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أمرا مهما للغاية. فبغض النظر عن الإهتمام الحالي بالموضوع، إلا أنه يتوجب علينا أن نمنع النظر إلى المزايا المرجو تحقيقها من تطبيق هذه المعايير. فالإقتصاد في الوقت والجهد والمال وتفعيل القابلية للمقارنة على عدة مستويات من شأنه أن يتيح فرصة لرؤية الصورة بشكل أفضل وهذا ما سينعكس بشكل إيجابي على عملية الإستشراف وإتخاذ القرارات الإدارية. كما أن الإلتزام بهذه المعايير يتيح للمؤسسة العمومية وهيئات الرقابة فرصة للتعرف على الأخطاء والانحرافات التي من شأنها أن تؤثر على الإستغلال الأمثل للموارد والمال العام.

منهج الدراسة:

للقيام بمعالجة هذه الدراسة بطريقة منهجية، تم الإعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي للقيام بالإحاطة بموضوع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكل أفضل. بحيث يعتبر هاذان المنهجان الأنسب في معالجة مواضيع بهذا الشكل. وعلى هذا الأساس، فقد تم الإعتماد على المنهج الوصفي لمعالجة الظاهرة المدروسة والإحاطة بأهم

الجوانب المتعلقة بالموضوع وكذا الإعتماد على المنهج التحليلي للإستدلال وربط الأفكار بغرض محاولة الوصول إلى الإستنتاجات ونتائج الدراسة التي تفسر الظاهرة للإجابة على الإشكالية المطلوبة وكذا إختبار الفرضيات.

محاوور الدراسة:

بخصوص محاوور الدراسة فقد تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث محاوور كآآتي:

- الجانب النظري: يعني هذا المحور بالمراجعة الأدبية لموضوع اتجاه المحاسبة العمومية نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال مراجعة المادة الخام المتعلقة بالموضوع بدءاً من نشأة المعايير، مميزاتها إضافة إلى واقع المحاسبة العمومية الجزائرية في خضم كل هذه التطورات الدولية في إطار العولمة المحاسبية.
- الطريقة والأدوات: يتعلق هذا المحور إلى طريقة الدراسة من خلال نموذج الدراسة ومجتمع الدراسة وعينيتها، إضافة إلى طرق جمع البيانات والإختبارات الإحصائية الأولية.
- نتائج الدراسة ومناقشة النتائج: يختص هذا المحور بعرض نتائج الدراسة بعد عملية تحليل المعطيات، التعليق عليها وكذا إختبار فرضيات الدراسة لمحاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة.

2. الجانب النظري

1. نظرة عامة حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

يعرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام "IPSASB" على أن "المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام توضح متطلبات الإعترااف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام" (الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2009). كما أن هذه المعايير تستند على معايير إعداد التقارير المالية "IFRS" الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية "IASB".

بداية، أنشأ مجلس الفيدرالية الدولية للمحاسبين "IFAC" سنة 1986 لجنة دائمة متخصصة في القطاع العام تسهر على مهمة إعداد وتطوير برامج لتحسين الإدارة والرقابة المالية على القطاع العام تدعى لجنة القطاع العام "PSC". بحيث قامت هذه اللجنة بالإستشهاد بتجربة عدة دول كفرنسا والمملكة المتحدة في مجال محاسبة القطاع العام وكذا تجربة أستراليا ونيوزيلاندا اللتان كانتا سنة 1994 تعتبران أولى الدول التي تبنت أساس الإستحقاق في مجال المحاسبة والإبلاغ المالي.

وعلى هذا الأساس قامت اللجنة بتبني مشروع إعداد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بصفة رسمية سنة 1996. بحيث في سنة 1997، بدأت أولى معالم برنامج إعداد معايير محاسبية دولية للقطاع العام وفق أساس

الإستحقاق. وأصدرت اللجنة 8 معايير ، ثم تلاها إصدار 04 معايير إضافية سنة 2001. وعليه تواصل إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الإستحقاق إلى غاية المعيار 18 سنة 2002. كما يجدر الذكر أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام واصل في عملية الإصدار بالإعتماد على مخرجات المعايير "IAS/IFRS"، كما أنها لا تختلف كثيرا عن المعايير المحاسبية الدولية إلا أن هذا لم يتعارض مع حقيقة أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام قام بإصدار "معيار الإفصاح بالمعلومات المالية لقطاع الحكومة العامة".

كما أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (خيطي خضير، 2022) تقدم مجموعة من الخصائص والمزايا على غرار حدود التطبيق الجيد لها من جهة وكذا وجوب توفر بعض المتطلبات التي سيتم التطرق إليها من خلال ما يلي:

أ. خصائص ومزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

- إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يحقق العديد من المزايا والخصائص أهمها:
 - **إقتصاد الجهد والوقت والتكلفة:** يمكن القول أن المعيار هو الطريقة المثلى للقيام بعمل معين أو خطة معينة بطريقة سلسلة وفعالة تحقق الإقتصاد في الجهد والتكاليف وتكلفة الإنجاز، وهذا ما تحقق بالنسبة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، بحيث تم إصدارها من طرف منظمة دولية بالإستعانة بخبرات لامعة في مجال المحاسبة مع الإقتداء بأفضل التجارب الدولية في هذا المجال. ولهذا يمكن القول أن صقل هذه التجارب وتجميعها وإخراجها في شكل معيار دولي أمر جيد للغاية في سبيل تحقيق هذه الميزة.
 - **مواكبة التطورات الدولية:** الجميع يدرك التطور الحاصل على مستوى الدولي خاصة في مجال الرقمنة وتكنولوجيات الإعلام والإتصال والحكومة الإلكترونية من خلال تقنيات البلوكشين وغيرها من طرق التسيير الأوتوماتيكية. الأمر الذي دفع الكثير من الدول نحو السعي لمواكبة هذه التطورات الدولية مثلها مثل الجزائر، كما أن مجال المحاسبة عامة ومجال المحاسبة العمومية خاصة، لا يقل أهمية عن باقي مفاصل هذا التحول الرقمي الهائل الذي أصبحت الجزائر مرغمة إن صح التعبير على الإسراع في توطين كل معالم العولمة المالية والإقتصادية التي من شأنها أن تقدم دفعة للإقتصاد الوطني.
 - **تكوين لغة موحدة:** من الجيد جدا للحكومات خلق هذا التقارب في وجهات النظر بينها وخلق لغة موحدة في تقسيماتها الإدارية، هذا التناغم يمكنه تحقيق عدة مزايا كقابلية نشر برامج تبادل الخبرات الدولية في مختلف القطاعات بدون الحاجة إلى الإستعانة ببرامج تكوين طويلة ومتوسطة المدى. كذلك يزيد تكوين لغة موحدة

القبالية لمهنيي القطاعات الحكومية أن يلتحقوا للعمل في قطاعات دول أخرى وهذه ميزة لم تكن مطروحة من قبل.

— **القبالية للمقارنة:** حقيقة كان النظام المحاسبي العمومي السابق يوفر نوعا من المعلومات التي يمكن مقارنتها دوريا، لكن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وبسبب تدويلها قامت بتوسعة هذه الخاصية لتشمل القدرة على مقارنة مختلف الكيانات بدون الحاجة للأخذ بعين الاعتبار المتغيرات الجغرافية أو السياسية أو حتى النقدية (العملة). مما يجعلها تدعم فكرة تحقيق مؤشرات أداء تمتاز بالمصادقية ويمكنها المساهمة في إتخاذ قرارات تمتاز بالكفاءة والفعالية.

— **الرفع في جودة المعلومة المالية:** من أصعب المهام اليومية التي يقوم بها المدراء والمسؤولون في الشركات وحتى في المؤسسات العمومية هي عملية إتخاذ القرارات. عملية إتخاذ القرارات تتطلب إلماما كليا أو حتى جزئيا بالظروف التي يعيشها المؤسسة سواء في الداخل أو في البيئة التي تعيشها، خاصة عندما يتعلق الأمر بالقرارات التي لا يمكن التراجع عنها أو تلك القرارات التي تكون تكلفه التراجع عنها كبيرة. وعلى هذا الأساس فإن توفير معلومة صادقة، وموضوعية، وقابلة للتحقق منها وفي الوقت المناسب أمرا ضروريا حتى يتمكن المسؤولون والإداريون خاصة في مجال القطاع العام من إتخاذ قرارات أنسب بالنسبة لتلك المرحلة وكذا حسب تلك الظروف. هذا دون فتح المجال أمام إشكالية المساءلة عند إرتكاب أخطاء مهنية مرتبطة بسوء القيادة أو سوء التسيير. ولهذا فإن الإعتماد على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يساهم بشكل كبير في الرفع في جودة المعلومة المالية التي تشكل جزءا هاما في عملية إتخاذ القرار.

— **تغطية نقائص المحاسبة العمومية الكلاسيكية:** من دون شك أن التطور الحالي في المنظومة الحكومية جعل المحاسبة العمومية الكلاسيكية تواجه الكثير من الإنتقادات. والأمر هنا متعلق بالمحاسبة على الأساس النقدي، فالعلاقة هنا تنتهي مجرد إثبات صرف تلك الأموال. والتي هي حقيقة ينتج عنها في بعض الأحيان أصول وموجودات تكون عرضة للضياع وبالتالي هدر المال العام. ومن هذا المنطلق فإن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تحقق ميزة المعالجة المحاسبية لتلك الموجودات والأصول مثلها مثل الشركات والمؤسسات الإقتصادية التي تهدف إلى الربح مما يحقق نوعا من الرقابة والحفاظ على المال العام.

ب. **حدود تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:**

من الجيد أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (آسية قمو، 2021) يحقق العديد من المزايا والخصائص ولكنه في نفس الوقت يواجه مجموعة من الصعوبات سواء قبل، أثناء أو بعد التطبيق، وفيما يلي سنحاول الإحاطة بمجموعة من المعوقات التي قد تحول أمام التطبيق الجيد لهذه المعايير:

- إختلاف الثقافات والعادات بين الدول.
- إختلاف المرجعيات المحاسبية للدول بين فرنكوفونية وأنجلوسكسونية.
- إختلاف التطور الإقتصادي، المالي والمحاسبي بين الدول.
- الإختلاف في القوانين والتشريعات.
- الإختلاف في مستوى التعليم وكفاءة القائمين على تطبيق المعايير بين الدول.
- الإختلاف في النضج المحاسبي بين الدول (دول متقدمة ودول نامية).
- التفاوت في الجدية والإلتزام في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بين الدول.
- التفاوت في بداية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بين الدول.

ج. متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

إن التطبيق الجيد والفعال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام منوط بتحقيق العديد من الشروط والمتطلبات أهمها:

- **تغيير العقلية:** لعل تغيير العقلية من أهم متطلبات التطبيق الجيد للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بحيث يجب توفر بيئة عمل مناسبة، مرنة وقابلة للتأقلم مع التوجه الجديد وتهيئة فرق العمل حتى لا تشكل مقاومة للتغيير بسبب ترسخ الثقافات والممارسات المحاسبية الكلاسيكية مما قد يشكل عائقا نحو تحقيق هذا المشروع.
- **التكوين في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:** من أهم متطلبات التطبيق الجيد والناجع للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هو التعلم من تجربة تبني المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وذلك من خلال خارطة طريق نحو تكوين مكونين في مجال المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS بداية من الإطار المهني والجامعة، ومن هذا المنطلق فلا توجد لغاية كتابة هذه الأسطر عملية تكوين حقيقية لفائدة الطلبة الجامعيين حول IPSAS. إضافة إلى ذلك، فالبحوث العلمية في هذا الموضوع تقتصر فقط على الأساتذة الجامعيين وطلبة الدكتوراه. من جهة أخرى فحتى الوسط المهني (خاصة في المديرية العامة للخزينة والتي هي موضوع دراستنا) قد شهد هذا النوع من التكوين إلا أنه محتشم جدا كما أن فترة التكوين كانت قصيرة المدى. على هذا الأساس

فالباحثين في هذا الصدد يتوقعون تكرار بعض العوائق المرتبطة بجودة التكوين القائمين على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

— **تحيين التشريعات والقوانين:** قبل البدء بالتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يجب الأخذ بعين الاعتبار أن المنظومة القانونية في الجزائر مرتبطة بالمقاربة الفرنكوفونية أي أن التطبيق الجيد للقوانين والتشريعات المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يجب أن تكون مكتوبة ومنشورة على عدة مستويات كما يتوجب ألا تكون هذه القوانين تتعارض بشكل أو آخر مع باقي القوانين، كما أنه لا يجب أن تكون قابلة للتأويل حتى تفتح مجالا للمشاكل المرتبطة بالتطبيق. إضافة إلى هذا يجب تعديل أي قوانين وأي تشريعات لا تتوافق مع هذه الرؤية الجديدة.

2. المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء القانون العضوي 15/18:

المحاسبة العمومية أو المحاسبة الحكومية (بن رحو قادة، 2022) تختص بتنظيم ومحاسبة المؤسسات الحكومية والخدمات التي لا تهدف للربح. وسعيا للتخطيط المالي الجيد والنجاح كان لابد من الإستعانة بالمحاسبة العمومية كأداة لتوفير المعلومة المالية المتعلقة بالمال العام في سبيل إتخاذ القرارات الإدارية. وبعد الأزمة الاقتصادية التي واجهتها الجزائر في نهاية الثمانينات، إضافة إلى عمليات الفساد الإداري والمالي المتعلقة بالمال العام في كل مرة أثبت أنذاك القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية قصوره في الحفاظ على المال العام من جهة والتسيير الجيد للمرفق العام من جهة. تم إعتداد القانون العضوي 15/18 رسميا في الجريدة الرسمية الجزائرية (القانون 15/18، 2018) **كدستور مالي للجزائر** والذي ينتظر منه تقديم عدة مزايا في التسيير العقلاني للمال العام والمرافق العامة التي تملكها الدولة. ومن مميزات هذا القانون عن التوجه السابق، أنه أعطى أهمية كبيرة للهيئات العمومية ذات الطابع الإداري (يوسف السعيد أحمد، 2022)، كذلك إعداد مقارنة متعددة السنوات لنفقات وإيرادات الدولة. كما أنه نوه إلى إصلاح متمركز حول منح حرية أكبر للمسيرين من جهة، وكذا تفعيل الرقابة حول الأداء.

من خلال هذه النظرة الجديدة قامت وزارة المالية الجزائرية في إطار عصنة قطاع المالية العامة بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بتنصيب لجنة متخصصة في مراجعة معايير محاسبية للقطاع العام بما يتوافق مع حاجيات المؤسسات العمومية الجزائرية إلا أنه وجب التنويه أنه تم كذلك الإستعانة ببعض المعايير الفرنسية لمحاسبة القطاع العام وتم نشر 17 معيار محاسبي للقطاع العام إضافة للإطار التصوري التي تم تسميتها بالمعايير المحاسبية للدولة "Governmental Accounting Standards GAS" والتي يتم عرضها كالتالي:

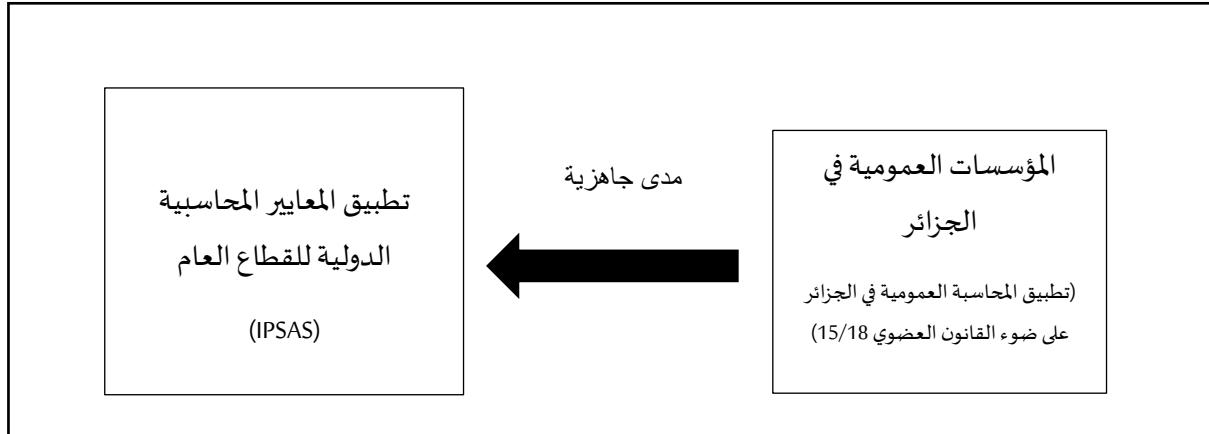
- معيار IPSAS رقم 01: عرض البيانات المالية.
- معيار IPSAS رقم 02: بيانات التدفق المالي.
- معيار IPSAS رقم 03: السياسات المحاسبية، الثغرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.
- معيار IPSAS رقم 07: الإستثمارات في المنشئات الزميلة.
- معيار IPSAS رقم 09: الإيرادات من العمليات التبادلية.
- معيار IPSAS رقم 12: المخزونات.
- معيار IPSAS رقم 13: عقود الإيجار.
- معيار IPSAS رقم 19: المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة.
- معيار IPSAS رقم 21: إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد.
- معيار IPSAS رقم 23: الإيرادات من التعاملات غير التبادلية.
- معيار IPSAS رقم 24: عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية.
- معيار IPSAS رقم 31: الأصول غير الملموسة.
- المعيار الفرنسي رقم 09: الحقوق على الأصول المتداولة.
- المعيار الفرنسي رقم 02: الأعباء.
- المعيار الفرنسي رقم 06: الأصول المادية.
- المعيار الفرنسي رقم 10: مكونات خزينة الدولة.
- المعيار الفرنسي رقم 11: الديون والأدوات المالية لأجل.

3. الطريقة والأدوات

1. طريقة الدراسة

— نموذج الدراسة: بعد المراجعة الأدبية المتعلقة بالموضوع يمكن عرض نموذج الدراسة كما يلي:

الشكل رقم (1): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثين.

— مجتمع وعينة الدراسة: لتحقيق أهداف هذه الدراسة تم إختيار منتسبي مديرية الخزينة العمومية الجزائرية كمجتمع لهذه الدراسة بحيث تم إختيار عينة عشوائية مكونة من 79 مشاركا ينتمون لمديرية الخزينة العمومية الجزائرية "وزارة المالية الجزائرية" موزعين على 07 ولايات جزائرية " البليدة، عين الدفلى، وهران، سيدي بلعباس، تلمسان، غيليزان، البيض" ينتمون لمديريات الخزينة محلية. بحيث تم إسترجاع 83 إجابة من أصل 100 إستبانة موزعة، ثم إلغاء 06 إستمارات لأنها لم تكن مقبولة إحصائيا.

2. أدوات الدراسة

— الملاحظة: تم الإعتماد على أداة الملاحظة في الجانب النظري من خلال مراجعة وملاحظة مختلف المراجع والمنشورات المتعلقة بموضوع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

— الإستبيان: تم توزيع إستبانة إلكترونية مكونة من 03 محاور على 100 مشارك في الدراسة ينتمون لمديرية الخزينة العمومية الجزائرية.

3. قياس المتغيرات :

للقيام بعملية قياس مدى جاهزية المؤسسات العمومية الجزائرية لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تم

الإعتماد على مقياس ليكارت الخماسي في الإستبانة الموزعة لمعرفة آراء العينة حول موضوع الدراسة من خلال تحليل إنطباعاتهم وتوجهاتهم نحو مشروع تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS. بعدها تم تحليل الإستمارات المسترجعة بواسطة برنامج تحليل الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS، وعرض النتائج ومناقشتها لاحقاً.

4. نتائج الدراسة ومناقشة النتائج

1. نتائج الدراسة

— **صدق وثبات أداة الدراسة:** باعتبار أن عينة الدراسة تفوق 30 مشاركة، فإنه يتم الإعتماد على معامل الثبات " ألفا كرونباخ" للتأكد من أن ثبات أداة الدراسة وأن النتائج المتحصل عليها تمتاز بالصدق ويمكن الإعتماد عليها. بحيث يلخص لنا معامل الثبات أنه يمكن الحصول على نفس النتائج في حال إعادة توزيع الإستبانة أكثر من مرة وعدة مرات على نفس العينة وكذا خلال فترات زمنية مختلفة.

الجدول رقم (01): إختبار الثبات (ألفا كرونباخ)

المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	
إصلاح المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS	ملاءمة المؤسسات العمومية الجزائرية لتبني معايير IPSAS	دور معايير IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية	المحور
0.887	0.772	0.789	معامل
0.890			ألفا كرونباخ

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن كل معاملات ثبات متغيرات الدراسة تتراوح قيمتها بين 0.772 و 0.887 مع تحقيق معدل ثبات للإستبانة ككل بقيمة 0.890. الأمر الذي يدل على ثبات أداة الدراسة لإعتبار أن 0.890 أكبر أقل قيمة لمعامل الثبات التي يمكن أن تتحقق شروط ثبات أداة الدراسة (0.60).

— **صدق الإتساق الداخلي:** يعبر صدق الإتساق الداخلي عن مدى تناسق كل فقرة من فقرات الإستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه الفقرة، بحيث يتم الإستعانة بمعامل بيرسون للإرتباط لقياس قوة العلاقة بين كل فقرة من فقرات الإستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه. وعلى هذا الأساس يمثل هذا الجدول صدق الإتساق الداخلي لفقرات الإستبيان:

الجدول رقم (02): صدق الإتساق الداخلي لعبارات الإستبانة

المحور	الفقرة	معامل بيرسون	الدلالة (Sig.)
01	مرجعية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يجب أن تركز على معايير IPSAS	0.7941	0.000
	الممارسات المحاسبية الحالية ملائمة للتطبيق الجيد لمعايير IPSAS	0.8041	0.000
	هناك حتمية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية ليتوافق مع معايير IPSAS	0.8184	0.000
	البيئة الجزائرية تلائم التطبيق الجيد لمعايير IPSAS	0.8651	0.000
	هناك ضرورة ملحة لإصدار مخطط محاسبي يتوافق مع معايير IPSAS	0.8347	0.000
02	النظام المحاسبي الحكومي يسمح بتطبيق أساس الإستحقاق وفق معايير IPSAS	0.6552	0.000
	المؤسسات العمومية الجزائرية تستعمل البرامج المحاسبية في إدارة حساباتها	0.8892	0.000
	البرامج المحاسبية المعمول بها لدى المؤسسات العمومية تتوفر على الإمكانيات لتحقيق نظام الإستحقاق	0.7702	0.000
	النظام المحاسبي الحكومي الحالي لدى المؤسسات العمومية يوفر التكنولوجيا الكافية للانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق	0.7670	0.000
	النظام المحاسبي الحكومي الحالي يمكنه أن يوفر للمؤسسات العمومية كل متطلبات هذا الانتقال نحو معايير IPSAS وفق أساس الإستحقاق	0.5478	0.000
03	نظام المحاسبة الحالي ينسجم مع اعتماد أساس الإستحقاق وفق معايير IPSAS	0.7641	0.000
	تساهم معايير IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية	0.7442	0.000
	تعزز المحاسبة على أساس الإستحقاق فوق معايير IPSAS القدرة على إتخاذ قرارات إدارية أنسب	0.8524	0.000
	معايير IPSAS قادرة على تحقيق دفعة قوية في زيادة صدق وشفافية التقارير المالية	0.6015	0.000
	تشجع معايير IPSAS استعمال البرامج المحاسبية في عملية تسجيل عملياتها وإعداد تقاريرها المالية	0.7221	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين مع بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS. (0.05%)

من خلال الجدول رقم (02)، نلاحظ أن معاملات الارتباط تتراوح بين قيمة (0.5478) وقيمة (0.8892) بحيث أن قيمة الدلالة الإحصائية تساوي أقل من 05 % عند جميع القيم.

2. مناقشة النتائج

قبل القيام بإختبار فرضيات الدراسة للإجابة عن الإشكالية المطروحة نقوم أولاً بإختبار إعتدالية توزيع آراء وإنطباعات المشاركين في الدراسة والنظر في حقيقة أن هذه الإجابات تتبع التوزيع الطبيعي.

- اختبار التوزيع الطبيعي:

بما أن عينة الدراسة تتكون من 79 مشاركا أي أكبر من 30 مشاركة نقوم بالإستعانة بالإختبارات المعلمية ونقصد بهذا إختبار كولمرغروف-سمرتوف كما يلي:

الجدول رقم (03): إختبار التوزيع الطبيعي

العينة	عدد الفقرات	قيمة Z	الدلالة
79 مشاركا	15 فقرة	0.064	0.127

المصدر: من إعداد الباحثين مع بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS. (0.05%)

من خلال الجدول أعلاه يمكن القول أن إجابات عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي يمكن إستخدام الإختبارات المعلمية لإختبار صحة من عدم صحة فرضيات الدراسة.

- إختبار الفرضيات:

بعد التأكد من أن إجابات عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي يمكن الإعتماد الآن على واحد من الإختبارات المعلمية لإختبار صحة الفرضيات والمتمثل في إختبار ستيودنت للعينة الواحدة One Sample T test وذلك كما يلي:

الجدول رقم (04): إختبار فرضيات الدراسة

H ₁₁ : المؤسسات العمومية الجزائرية تمتلك أرضية جاهزة للتطبيق الجيد والفعال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.			
رقم الفرضية	قيمة T	الدلالة Sig.	ملاحظة
01	39.490	0.000	رفض H ₀₁ وقبول H ₁₁
H ₁₂ : تعاني المؤسسات العمومية الجزائرية من إشكالية الرقابة الفعالة على المال العام.			
رقم الفرضية	قيمة T	الدلالة Sig.	ملاحظة
02	11.456	0.000	رفض H ₀₂ وقبول H ₁₂
H ₁₃ : ينتظر من مشروع تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تحقيق قفزة تعزيز القرارات الإدارية وتحسين جودة إعداد التقارير المالية.			
رقم الفرضية	قيمة T	الدلالة Sig.	ملاحظة
03	56.208	0.000	رفض H ₀₃ وقبول H ₁₃

المصدر: من إعداد الباحثين مع بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS. (0.05%)

من خلال الجدول رقم (04) فإن إختبار فرضيات الدراسة بالإعتماد على إختبار One Sample T test ضمن تحليل مخرجات برنامج SPSS توصلنا إلى:

- رفض الفرضية الصفرية الأولى وقبول الفرضية البديلة الأولى وهذا معناه أن المؤسسات العمومية الجزائرية تمتلك أرضية جاهزة للتطبيق الجيد والفعال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- رفض الفرضية الصفرية الثانية وقبول الفرضية البديلة الثانية مما يعني أن المؤسسات العمومية الجزائرية تعاني من إشكالية الرقابة الفعالة على المال العام.
- رفض الفرضية الصفرية الثالثة وقبول الفرضية البديلة الثالثة مما يعني أنه ينتظر من مشروع تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تحقيق قفزة تعزيز القرارات الإدارية وتحسين جودة إعداد التقارير المالية.

5. خاتمة

إن موضوع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يمثل أحد المواضيع الجوهرية في مجال المحاسبة العمومية ، خاصة مع التوجه الحالي للحكومة الجزائرية نحو ترشيد نفقاتها العامة ولتحقيق مبدأ المحاسبة على أساس الإستحقاق للحفاظ على المال وتعزيز الترسانة الرقابية من خلال ترقية القانون العضوي 15/18 إلى رتبة دستور للمالية في الجزائر. وعلى هذا الأساس فمن المنتظر تحقيق عدة مزايا وعدة مكاسب عن التطبيق الجيد والفعال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS وتقريب الممارسات المحاسبية الوطنية مع تلك الدولية في إطار العولمة المحاسبية وخلق ذلك التكامل المحاسبي إن صح التعبير بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IAS/IFRS وكذا المعايير الدولية للتعليم المحاسبي IAES والمعايير الدولية للتدقيق ISA. وبهذا فإن الدراسة الحالية وبعد الدراسة الميدانية تمكنا من الوصول إلى النتائج التالية:

- تعتبر المؤسسات العمومية الجزائرية جاهزة لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كما أن الجزائر تمتلك أرضية صلبة للتطبيق الجيد والناجع لهذه المعايير
- كما أن نظام المحاسبة العمومية الحالي يؤرق المؤسسات العمومية الجزائرية في سبيل الرقابة الفعالة على المال العام.
- ينتظر المشاركون في الدراسة من مشروع تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تحقيق قفزة نوعية نحو تعزيز القرارات الإدارية وتحسين جودة إعداد التقارير المالية.

إلا أن هذه الدراسة توصي بتغيير العقلليات ومحااربة كل أشكال مقاومة التغيير وكذا الإستثمار في التكوين المهني والأكاديمي إضافة إلى باقي متطلبات التطبيق الجيد والفعال لهذه المعايير. كما أن هذه الدراسة تحذر من إعادة

نفس السيناريوهات السابقة التي قد سبقت تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS فبالرغم من أنها تجربة كانت ولا تزال تعاني من مجموعة من التحفظات أهمها عدم تحيين هذه المعايير مع التغيرات التي طرأت على هذه المعايير بعد سنة 2004، مما يعلم هذا الأمر السلطات القائمة على عملية تبني هذه المعايير درسا في عدم تكرار نفس الأخطاء السابقة مع معايير IAS/IFRS.

المراجع:

- الإتحاد الدولي للمحاسبين. (2009). إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. الأردن: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مجموعة طلال.
- آسية قمو. (2021). المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام. المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية. (02) 07, 23-40.
- القانون 15/18. (2018)، المتعلق بقوانين المالية. الجريدة الرسمية الجزائرية.
- بن رحو قادة. (2022). تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كأداة لتحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي في الجزائر. أطروحة دكتوراه، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر
- خبيطي خضير. (2022). آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في تعزيز جودة المعلومة المحاسبية العمومية بالجزائر. مجلة إضافات إقتصادية (01) 06, 169-188.
- يوسف السعيد أحمد. (2022). واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأساليب التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. مجلة أبعاد إقتصادية، (01) 12, 76-100.