

مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تبني معايير القطاع الحكومي

الخاص IPSAS

Public accounting reform project in Algeria in light of the adoption of IPSAS standards

خلف الله بن يوسف^{*1}

Khalfallah benyousef

¹ المركز الجامعي أفلو، الجزائر، b.khalfallah@cu-aflou.edu.dz

تاريخ النشر: 2022-03-31

تاريخ القبول: 2022-03-30

تاريخ الاستلام: 2022-01-15.

ملخص:

هدفت هاته الدراسة إلى دراسة مشروع إصلاح المحاسبة العمومية وما مدى جاهزية المؤسسات الجزائرية العمومية لبني معايير القطاع الحكومي IPSAS وهنا تكمن أهميتها باعتبارها المحاسبة الرئيسية والأساسية للمؤسسات والهيئات الحكومية، وقد جاءت المعايير الدولية للمحاسبة العمومية أو للقطاع العام للتوافق الدولي حول المحاسبة العمومية بين مختلف دول العالم.

ومن خلال النتائج المتوصل إليها أن المحاسبة العمومية تلعب دورا هاما في المؤسسات العمومية في تحقيق المصداقية والشفافية والموثوقية على مستوى المعلومة المالية في القطاع العام.

الكلمات المفتاحية: محاسبة عمومية؛ معايير قطاع حكومي؛ أساس نقدي؛ استحقاق محاسبي؛

تصنيف JEL : M41 ؛ N4

Abstract:

This study aimed to study the public accounting reform project and the extent of the readiness of Algerian public institutions to build the IPSAS standards for the government sector, and here lies its importance as the main and basic accounting for government institutions and bodies.

Through the findings, public accounting plays an important role in public institutions in achieving credibility, transparency and reliability at the level of financial information in the public sector.

Keywords: public accounting; government sector standards; cash basis; accounting accrual;

JEL Classification Codes : M41 ; N4

1. مقدمة:

تطور مفهوم المحاسبة العمومية تبعا لتطور نشاط الدولة في تنوعه وازدياد حجمه، حيث أصبحت أداة مهمة لمراقبة وتقييم أداء وحدات القطاع العام ومصدرا مهما للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرار. وهي تهتم بشكل كبير بتقديم البيانات الكاملة ضمن تقارير مناسبة وفي وقت محدد فهي الوسيلة التي لا بد منها لمتابعة ومراقبة الأموال العامة للدولة، وهذه الميزة تتطلب منها أن تكون لها قواعد وأسس محاسبية تحكمها لتؤدي وظيفتها بكفاءة ومصداقية. إضافة إلى أن المحاسبة العمومية تعتبر أداة مهمة من أدوات الإدارة العامة في فرض الرقابة على الأموال العمومية إنفاقا وتحصيلًا إذ أصبحت أداة مهمة لتقييم أداء الدولة ومصدرا مهما للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط المالي والتنمية الاقتصادية، كما أن المحاسبة العمومية أداة لتنفيذ الموازنة العامة تتضمن أرقام تقديرية للإيرادات العامة والنفقات العامة والتي ستنفذ، وهذا ما يجعلها تتميز عن الميزانيات الأخرى، كما أنها وسيلة للرقابة على تنفيذ هذه العمليات وبالتالي هي وظيفة من الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بهدف التأكد من تحقيق النشاط المالي للدولة لغايته دون إسراف أو تبذير أو إخلال حفاظا على حسن سير الإدارة العمومية ماليا وحفاظا على أموال الدولة.

وفي هذا السياق، يمكن عرض سؤال الدراسة التي يمكن صياغتها على النحو التالي:

مامدى جاهزية المؤسسات العمومية الجزائرية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؟

أ- فرضيات الدراسة:

1. تعتبر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر؛
2. تعتمد المؤسسة على المحاسبة العمومية باعتبارها الوسيلة التي تختص بقياس ومعالجة ومراقبة وتأكيد صحة الإيرادات والنفقات والأنشطة المرتبطة في القطاع العام؛
3. تمارس المحاسبة العمومية في القطاع الحكومي ومختلف هيئات الدولة كالجماعات المحلية، ولكنها لا تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

ب- أهداف الدراسة:

نهدف من خلال دراستنا لهذا الموضوع إلى تحقيق وشرح عدة أهداف ونقاط تتمثل فيما يلي:

- ✓ تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر؛
- ✓ معرفة المصاعب والمشاكل التي تواجهها المحاسبة العمومية بشكل عام؛
- ✓ تقديم المعايير المحاسبية الدولية في القطاع الحكومي ومدى العمل بها في الجزائر؛

ت- منهج الدراسة:

في إطار الإجابة عن الإشكالية والأسئلة المطروحة ومدى صحة الفرضيات، تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي بهدف دراسة بعض الكتابات والدراسات السابقة والمتعلقة بموضوع البحث، أما المنهج الوصفي فقد اعتمدنا عند استعراض الدراسات النظرية حول المحاسبة العمومية وكذا معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، من خلال بعض المراجع والمؤتمرات والرسائل العلمية، واعتمدنا على المنهج التحليلي في موضوع المقارنة والتحليل ومن خلال تحليل الاستبيان ومحاولة تشخيص وتقييم وجهات النظر.

2. الإطار النظري: مدخل عام حول المحاسبة العمومية**1.2 أساسيات المحاسبة العمومية:**

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في تنظيم الوحدات الحكومية والوحدات الخدمائية غير الهادفة للربح (أحمد، 2000، صفحة 30)، كما أنها تعتبر مصدرا مهما لتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط المالي بغرض تسهيل عمليات المتابعة المستمرة والدائمة للوضعية المالية (المهايني، 2008، صفحة 83)، ولمعرفة في كل وقت الرصيد المالي المتوفر ومراقبة إنفاقه، وهذا ما جعل الكثير من الباحثين والدارسين يهتمون بها بشكل كبير، وقد تطرق كل منهم إلى تعريفها، خصائصها أهدافها... كل حسب وجهة نظره وهذا ما سنحاول الإلمام به في الجانب النظري.

2.2 مرتكزات المحاسبة العمومية :

أولاً: أسس القياس ومجال تطبيق المحاسبة العمومية :

- **أسس القياس في المحاسبة العمومية:**

لغرض استخلاص قياس النتائج الخاصة بالفترة المحاسبية وعرضها بطريقة مناسبة وواضحة اعتمدت الأنظمة المحاسبية بصورة عامة على أسس محاسبية معينة لإثبات العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات والنفقات (الرماحي، 2009، صفحة 35) وهي ليست هدفا بحد ذاتها إنما يجب اختيار الأساس الأفضل والأكثر دقة ونذكر:

1- الأساس النقدي: هو إثبات ما يحصل من إيرادات قبضت فعلا وإثبات النفقات في السجلات عند دفعها فعلا بمعنى أن واقعة الصرف أو التحصيل النقدي هو أساس القياس والتسجيل في السجلات المحاسبية للنفقات والإيرادات تعود لفترات مالية سابقة أو لاحقة لهذه الفترة (الجعارات، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، صفحة 10).

أ- مميزات الأساس النقدي (هيدوب، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، صفحة 758):

- ✓ البساطة والوضوح والسهولة في التطبيق، حيث يعتمد على نظام محاسبي بسيط وغير معقد فيمثل الحساب الختامي حركة عمليات الخزينة من مقبوضات ومدفوعات نقدية؛
- ✓ يتميز بالموضوعية لابتعاده عن مخاطر التقدير الشخصي؛
- ✓ إمكانية إعداد الحسابات الختامية في وقت مبكر مما يضفي أهمية خاصة على نشر الحساب الختامي باعتباره أحد وسائل الرقابة؛
- ✓ يمكن الاعتماد على النتائج التي تتحقق من تطبيق هذا النظام في مجال إعداد الموازنة القادمة وفي مجال تنفيذ الموازنة العامة والرقابة عليها؛

ب- أساس الاستحقاق: طبقا لهذا الأساس يتم تسجيل جميع الإيرادات التي تكتسب أو تحدث خلال الفترة المحاسبية بصرف النظر عن كون هذه الإيرادات حصلت في صورة نقدية أم لا كما يتم تسجيل جميع المصروفات التي تم تحملها في سبيل الحصول على هذه الإيرادات بصرف النظر عن كونها دفعت في شكل نقدي أم لا (أحمرو، 2003، صفحة 74).

ت- الأساس المعدل: ويعني هذا الأساس بأخذ جوانب مختلفة من الأساسين السابقين فهو يطبق أساس الاستحقاق على الإيرادات ويطبق الأساس النقدي على المصروفات، أي أن الأساس المعدل يعنى بإثبات الإيرادات التي تخص الفترة المالية سواء قبضت أم لم تقبض ولا تحمل الفترة المالية إلا بما يتم إنفاقه من مصروف، ويطلق هذا الأساس أحيانا أساس الاستحقاق المعدل أو الأساس النقدي المعدل أو أساس الالتزام أو القاعدة المشتركة بين الربح النقدي والربح المكتسب (الخطيب، 2010، صفحة 56).

ث- مميزات الأساس المعدل (الخطيب، 2010، صفحة 60):

- ✓ إظهار حقوق الغير بما يمكن من تأمين الأموال اللازمة لتغطيتها عند تنفيذ الخدمات وتوريد اللوازم؛
- ✓ إظهار الحساب الختامي والقوائم المالية بصورة أكثر واقعية من الأساس النقدي؛
- ✓ تسهيل عملية التحليل والمقارنة بما يحقق رقابة أفضل على النفقات؛
- ✓ يمنح القائمين على تنفيذ المشاريع قدرة أكبر على الاستمرار في تنفيذها وذلك بما يحجز لها من مخصصات عند عملية التعاقد؛

ثانيا: معايير المحاسبة الحكومية :

ترتبط المحاسبة الحكومية ارتباطا وثيقا بالتشريعات والقوانين التي تحدد تعريفها وأهدافها ونطاق تطبيقها بما في ذلك المستندات والدفاتر والسجلات والتقارير والقوائم المالية، ومع ذلك فإن المنظمات المهنية أصدرت مجموعة من المعايير التي تهدف إلى تطوير أداء المحاسبة الحكومية نذكر منها (أسيا، 2013، صفحة 120):

1- **معايير إعداد التقارير المالية:** تتناول المعايير الأهداف المالية أو إعداد التقارير المالية ومحتوى ودورية التقارير والفئات المستخدمة في هذه التقارير، وكلما كانت هناك حاجة لإعداد تقارير عن الجوانب المادية فإنه يجب تحديد الروابط بين الجوانب المالية والمادية والأساليب المتعلقة بها.

2- **استخدام أساس القياس الملائم:** ينبغي أن تستخدم الوحدات الحكومية الأساس النقدي المعدل إذا كانت مخصصات هذه الوحدات قابلة للإنفاق حيث يطبق الأساس النقدي في قياس الإيرادات والنفقات ماعدا تلك التي يترتب عليها التزام تجاه الغير ولم تدفع بعد، أما الوحدات الحكومية التي تخصص لها أموال غير قابلة للإنفاق فتطبق أساس الاستحقاق عند قياس النفقات.

3- **استخدام نظام الموازنة في الرقابة وإعداد التقارير المالية:** ينبغي أن تعد كل وحدة حكومية ما يلي:

- ✓ موازنة سنوية مبوبة وفقا لما تحدده القوانين والتعليمات واللوائح المالية؛
 - ✓ نظاما محاسبيا متوافقا مع تبويب الموازنة وبحيث يسهل الرقابة على تنفيذ ما ورد بالموازنة؛
 - ✓ تقارير مالية مقارنة بين ما ورد بالموازنة وما حدث فعلا وبين العام الحالي والأعوام السابقة؛
- 4- **عمومية التبويب والمصطلحات:** ينبغي استخدام أسلوب التبويب ونفس المصطلحات بطريقة متسقة في كل من الموازنة والحسابات والتقارير المالية وذلك تحقيقا لرقابة أيسر، فضلا عن أن هذا التوحيد يسهل من عملية إعداد الموازنة العامة وكذلك الحسابات والتقارير المالية.

• مكونات نظام المحاسبة العمومية :

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

1- **النظام المحاسبي العمومي:** يعتبر أحد النظم المحاسبية الخاصة التي تتولى متابعة النشاط الحكومي وتتاط مهمة الإشراف عليه بأعلى مستوى إداري ممكن في الإدارة المالية العامة لضمان تنظيم وتوحيد أسلوب العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية بصورة مركزية وشمولية كونه الأسلوب الأمثل لتجميع كافة التقارير التي تعدها الوحدات الحكومية في وثيقة واحدة تعرض نتائج أعمال الحكومة (الجعارات، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، صفحة 13).

• عناصر النظام المحاسبي العمومي (هيدوب، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، صفحة 790) :

أ- **المستندات المالية:** وهي الوثائق المستخدمة في التعاملات المالية في الوحدات المحاسبية العمومية كالحالات وغيرها.

ب- **السجلات المالية:** وهي السجلات التي يمسكها كل من المحاسبين العموميين والأمينين بالصرف كالهياكل العمومية.

ت- **التقارير والقوائم المالية:** وهي تلك التقارير التي تبين الوضعيات المالية للوحدة العمومية، والتي تكون إما دورية أو تكون عند حدوث ما يتطلب إرسال تقارير إلى الجهات المعنية من قبل المحاسبين أو المدراء العموميين.

ث- **استخراج النتائج وقائمة المركز المالي:** وهي النتائج التي تحققت من خلال ممارسة الوحدات الحكومية لنشاطها والتي تبين المركز المالي لها.

ج- **الآلات:** وهي الوسائل المستخدمة في إطار القيام بالمحاسبة كاستخدام أجهزة الإعلام الآلي، والأجهزة الحديثة في الاتصال.

ح- **التعليمات:** وهي تلك التعليمات التي يتلقاها المدراء والمحاسبون العموميون التي تمكن من الأداء الحسن للوحدات الحكومية.

إضافة إلى عناصر أخرى تمثلت في مجموعة الأوراق الثبوتية والمجموعة المستندية والمجموعة الدفترية ومجموعة القواعد والإجراءات، ومجموعة الأدوات والأساليب ونظام الضبط الداخلي.

2- **نظام الموازنة العامة (الخطيب، 2010، صفحة 66):** أصبحت الموازنة العامة من المواضيع الجديرة بالدراسة وذلك لدورها الأساسي في تحريك النشاط الاقتصادي، كما أنها أداة مباشرة من أدوات تقدير المصروفات وتحصيل الإيرادات، وهو خطة مالية سنوية للسلطة المركزية تصدرها السلطة التشريعية بقانون يفوض السلطة التنفيذية مسبقا بالإتفاق وفق أحكامه، ويلزمها بتحميل الإيرادات ضمن الأحكام و الأساليب المبينة فيه، وذلك سعيا لتحقيق أهداف الدولة و أولوياتها.

• **دورة الموازنة العامة:** تمر بجملة من المراحل الزمنية المتعاقبة و المتداخلة فيما بينها و هي:

أ- **مرحلة الإعداد والتحضير:** هي أدق وأهم مرحلة لأن نتائجها ومدى فعاليتها سوف تؤثر في جميع المراحل اللاحقة، فضلا لما تقوم به السلطة التنفيذية بإعداد تقدير النفقات والإيرادات العامة بحكم مسؤولياتها عن تحقيق أهداف الدولة.

ب- **اعتماد الموازنة (المصادقة):** بعد الانتهاء من مشروع الموازنة يعرض على السلطة التشريعية لمناقشة ودراسة وتحليل تقديرات الميزانية.

ت- **مرحلة تنفيذ الموازنة:** تبدأ مرحلة تنفيذ الموازنة العامة لصدور الأمر المالي العام من قبل رئيس الوزراء الذي يخول بموجبه الوزراء ورؤساء الدوائر صلاحية الإنفاق من المخصصات المرصدة في قانون المالية.

3- **نظام الرقابة المالية:** نشأت الرقابة المالية للمحافظة على الأموال العامة من سوء التصرف وذلك عن طريق التأكد من إتباع الإجراءات وقواعد العمل المحددة من قبل، وكذلك للتأكد من سلامة تحديد نتائج أعمال الوحدات ومراكزها المالية.

3. الإطار العام للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العمومي:

إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) (I Brusca, 2016, p. 115) هي مجموعة من المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للاستخدام من قبل المؤسسات العمومية في جميع أنحاء العالم في إعداد البيانات المالية وتستند هذه المعايير على معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

2.3 إجراءات إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومحدداتها IPSAS:

أولاً: إجراءات إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (B Benito, 2007, pp. 70-80) IPSAS80.

1- يتم إصدار مسودة عرض Exposure Draft ويرمز لها بـ ED وتحمل رقماً متسلسلاً لكل معيار IPSAS أو دليل RPG للتعليق العام.

2- وعند تعديل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS_s أو أدلة RPG_s يمكن في بعض الأحيان طلب استشارة قبل وضع المعيار أو التعديل حيز التنفيذ.

3- يتم أخذ الردود على مسودات العرض والاستشارات بعين الاعتبار قبل إصدار المعيار أو الدليل أو تعديلهما.

4- يتم التعاون مع كافة الجهات الوطنية الواضعة للمعايير في إعداد وإصدار المعايير والأدلة ومن أمثلة هذه الجهات: مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

5- يتم الإعلان عن المعايير والأدلة وتعديلاتها ويتم التعاون في هذا المجال مع كافة الجهات الوطنية المخولة كوزارات المالية والخزانة وغيرها على مستوى دول العالم كافة.

• تحديد مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:

لم يكن ليتم تطبيق معايير محاسبية دولية للقطاع العام موحدة على مستوى دول العالم لو لم يكن لهذا التطبيق الموحد مزاياه وفوائده ويمكن التعرف على هذه المزايا على النحو التالي (F RECHKA, 2019, pp. 78-80):

1- **التناسق والتناغم:** ويعني ذلك قيام مؤسسات القطاع العام بتطبيق ذات المعايير والأسس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها، متجاوزة بذلك الحدود الجغرافية والسياسية، مما يعني توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية، وبالتالي إظهار المعلومات المالية لمؤسسات القطاع العام بصورة متماثلة وموحدة، وبعبارة أخرى تدويل الممارسات المحاسبية والتدقيقية.

2- **قابلية المقارنة:** ونظرا لتوحيد أسس وطرق المعالجات المحاسبية فإن النتيجة المباشرة هي قابلية المعلومات المالية التي أعدت على هذا النحو للمقارنة من قبل أصحاب العلاقة والمفاضلة على أسس واضحة بعيدا عن الاجتهاد والارتجالية، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المتماثلة والمفاضلة بين البدائل بناء على أسس سليمة وواضحة.

3- **مواكبة متطلبات العولمة:** فالعالم الذي نعيش أصبح صغيرا لتطور وسائل الاتصال وازدياد عمليات التبادل بين الدول واتساع حجم التكتلات السياسية والاقتصادية، والاعتماد على الاقتصاديات ذات الحجم الكبير إضافة إلى انتشار الشركات متعددة الجنسيات، وانتشار المنظمات المهنية العالمية التي تعنى بتنسيق الأمور على مستوى دولي فيما يتعلق بموضوع معين كمنظمة التجارة العالمية ومنظمة الجمارك العالمية ومنظمة الصحة العالمية وكذلك المنظمات المختلفة التي تتبع الأمم المتحدة، كل ذلك كان لابد أن تطل العولمة مهنة المحاسبة في القطاع العام بإنشاء منظمة مهنية تعنى بشؤون المحاسبة على مستوى عالمي للاستفادة قدر الإمكان من مزايا العولمة.

4- **تلبية المتطلبات القانونية:** حيث أن كثيرا من الدول تنص صراحة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، ولا تملك حكومة وطنية أو محلية أو إقليمية تسعى لتحقيق وجودها وتحقيق الفعالية والكفاءة على المستوى الوطني إلا الانصياع إلى القانون.

5- **زيادة جودة المعلومات المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:** حيث أن هذه المعايير يتم وضعها من قبل خبراء في المحاسبة في القطاع العام، كذلك فمن شأن الأسلوب المتبع في إصدار هذه المعايير وخاصة التعليق على مسودات العرض والاستشارات المتاحة لكل من يرغب في ذلك على مستوى كافة دول العالم، إغناء المعرفة العلمية المحاسبية والمالية التي تتضمنها المعايير مما ينتج عنه الوصول إلى معايير عالية الجودة، وينعكس بالتالي على جودة المعلومات المحاسبية العالية التي تم الوصول إليها بتطبيق هذه المعايير.

6- **التخلص من عيوب الأساس النقدي:** فالأساس النقدي قد أدى إلى تطبيقه إلى وجود كثير من السلبيات والمساوئ، وخاصة فيما يتعلق بضعف الرقابة على المال العام، حيث تنتهي العلاقة بالنفقات عند صرفها بالرغم من أن معظم الإنفاق ينتج عنه موجودات وأصول رأسمالية تغيب الرقابة عنها ليست المحاسبية والمالية فحسب بل حتى الإحصائية، مما ينتج عنه ضياع وهدر للموارد، ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS_S تضع بذلك الحكومات ومسؤوليتها أمام حقيقة هامة بالتعامل مع المال العام بذات الطريقة التي يتعامل فيها القطاع الخاص مع أمواله.

ثانيا: محددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS_S.

لعله من وجهة النظر التي تمت الإشارة إليها من إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS_S قد تأثرت إلى حد كبير بوجهتي النظر الأمريكية والبريطانية باعتبار سابقهما لوضع معايير محاسبية محلية

خاصة بهما خرجت من نطاق حدود البلدين إلى كثير من الدول التي ليس لديها معايير محاسبية خاصة بها، مما يؤدي إلى وجود بعض المحددات التي تفيد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ويمكن إدراجها فيما يلي (B Cuadrado-Ballesteros, 2020, pp. 47-56) :

- 1- عدم إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة التي يتم أخذها بعين الاعتبار عند وضع هذه المعايير، حيث كما سبق وأن تمت الإشارة إليه فإن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs في الغالب موجهة إلى تنظيم مهنة المحاسبة في القطاع العام في الدول المتقدمة، والتي وصلت إلى مستويات عالية من الشفافية والمساءلة والمحاسبة فيما يتعلق باستخدام المال العام وحسن توجيهه.
- 2- يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديلا للقوانين في الدول المطبقة أو الأنظمة والتشريعات والتعليمات والبلاغات التي تصدر بموجبها.
- 3- إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs دائمة التغيير وذلك بسبب تغير وتطور الظروف المحيطة والمتعلقة بالمواضيع التي أصدرت المعايير بشأنها، والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، وأمر آخر بالظروف والمستجدات والصعوبات التي تتولد وتظهر عند تطبيق المعايير.
- 4- اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير ففي حين لا يكون الأمر صعبا للمطبقين في الدول المتقدمة لفهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs، نجد أن الأمر ليس من السهولة بمكان للمطبقين في الدول النامية، أضف إلى ذلك اعتبار اللغة حيث تبدل جهود كبيرة لترجمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs إلى عدد من اللغات كون وضعها يتم باللغة الانجليزية.
- 5- الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB في وضع المعايير المحاسبية الدولية وتعديلها، فلا يمكن أن تبقى مهنة المحاسبة بمعزل عن خصم التطورات والضغوطات السياسية.
- 6- عدم توفر النية والجدية لدى الحكومات والسلطات الحاكمة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs وذلك لأسباب تتعلق بتغييب المؤسسة المقصودة من أجل التصرف بالمال العام وفق الأهواء والأمزجة.

ثالثا: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية.

تشكل متطلبات تطبيق الجانب العملي من أجل تحقيق الهدف من اندماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية، ويقصد بمتطلبات التطبيق هو ما ينبغي على المنظمات المهنية والهيئات المهتمة بالمحاسبة والمؤسسات والجامعات وغيرها أن تقوم به من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وما

يرتبط بها بشكل كفاء وسليم، وعليه فإن متطلبات التطبيق تتمثل أساسا فيما يلي (I Brusca V. M., 2013, p. 66):

1- **التأهيل العلمي والعملية:** يعتبر أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية (المحاسب العمومي والأمر بالصرف) المعنيين بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لذلك لابد من تأهيلهم علميا وعمليا ليكونوا قادرين على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكلها الصحيح في عالم سريع التغير فالمحاسب اليوم أصبح مطالبا بمهارات واسعة في تكنولوجيا المعلومات، وأكثر أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر لا يتوفرون على الكفاءات والمهارات المطلوبة وليس لهم دراية بهذه المعايير، فضلا أن تفهم و تطبيق تطبيقا سليما، وهذا ليس خاص بأعوان تنفيذ المحاسبة العمومية في الجزائر فقط، بل هو الحال نفسه في معظم دول العالم التي لم تقم بعد بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

2- **الأنظمة والقوانين التي تفرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:** إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يحتاج إلى أسس قانونية تستند إليها المؤسسات العمومية التي ستطبقها، من بينها قانون المحاسبة العمومية، قانون الصفقات العمومية... إلخ.

3- **دور الإعلام:** للإعلام دور هام في توضيح حقيقة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ونشر التحقيقات والدراسات لكي لا يساء فهم هذه المعايير وما المقصود منها وعدم الخلط مع أية معايير أو مفاهيم أخرى ولا شك أن هذا الدور شبه غائب في الجزائر، فليس هناك اهتمام إعلامي بهذا الموضوع من كل وسائل الإعلام باستثناء تناول الموضوع في شكل خبر (تقرير عن ملتقى أو يوم دراسي... إلخ) من دون فسح المجال للمختصين لتوضيح أهمية معايير القطاع العام من خلال تقديم التحاليل والنقاش حول آفاق النظام المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

4. الإطار الميداني للدراسة واختبار الفرضيات

أولا : تحليل الخصائص الوصفية لعينة الدراسة

1. مجتمع الدراسة وعينتها

1.1 مجتمع الدراسة

يعبر مجتمع الدراسة عن مجموعة الأفراد التي تشترك في صفات وخصائص محددة ويشمل الدراسة جميع مفردات الدراسة أي هو الكل الذي نرغب في دراسته

كما يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث وبناء عليه فإن مجتمع الدراسة يمثل جميع الأفراد أو الأشياء التي يكون موضوع إشكالية البحث وتتميز بأنها ذات خصائص مشتركة.

ويتمثل مجتمع الدراسة في الأطراف التالية :

✓ الموظفون في المؤسسات العمومية .

✓ المحاسبين العموميين

✓ المراقبين الماليين

✓ الاشخاص الذين لهم علاقة بالمحاسبة العمومية .

2.1 عينة الدراسة :

الجدول رقم (01) الاحصائيات المتعلقة بالاستثمارات الاستبيان الموزعة

النسبة %	التكرار	البيان
100%	35	الاستثمارات الموزعة
85.71%	30	الاستثمارات المسترجعة
14.29%	05	الاستثمارات غير مسترجعة
00%	00	الاستثمارات الملغاة
85.71%	30	الاستثمارات الصالحة للدراسة

المصدر : من إعداد الباحث

الملاحظ من خلال جدول رقم (01) أن عدد الاستثمارات الموزعة بلغ (35) استثمارة والتي تم تحصيل منها 30 من أفراد العينة و05 استثمارات فقدها نتيجة الإهمال ، والملاحظ أن نسبة الاستثمارات الصالحة للتحليل تمثل 85.71% من إجمالي الاستثمارات الموزعة وهي نسبة جيدة للتحليل.

2. أساليب التحليل الإحصائية المستخدمة في الدراسة

نم إخضاع البيانات إلى عملية التحليل الإحصائي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS.V25 تم الاعتماد على بعض الاختبارات بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية الوصفية والأساليب الاستدلالية وفيما يلي الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها ومبررات استخدام كل منها :

التكرارات : وهي تعكس مدى تركيز الإجابات لصالح أو لغير صالح فرضية معينة . وذلك لتدعيم صحة الفرضيات الأساسية أو عدم صحتها

النسب المئوية : لوصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة ولاستنباط اتجاهات البيانات المبوبة حسب كل فقرة من فقرات الاستبيان .

المتوسط الحسابي : وهو متوسط مجموعة من القيم أو مجموع القيم المدروسة مقسوم على عددها وذلك بغية التعرف على متوسط إجابات المبحوثين .

الانحراف المعياري : وذلك من أجل التعرف على مدى انحراف إجابات أفراد الدراسة اتجاه كل فقرة أو بعد ، والتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضيات ، يوضح التشتت في إجابات أفراد الدراسة فكلما اقتربت قيمته من الصفر فهذا يعني تركيز الإجابات وعدم تشتتها ، وبالتالي تكون النتائج أكثر مصداقية وجودة ، كما أنه يفيد في ترتيب العبارات لصالح الأقل تشتا عند تساوي المتوسط الحسابي المرجح بينها .

معامل الفا كرونباخ: من أجل التأكد من ثبات أداة الدراسة والاستقرار في النتائج المتحصل عليها .
اختبار التوزيع الطبيعي : لمعرفة ما إذا البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا باستخدام (sampleks)
الاتساق الداخلي (معامل الارتباط بيرسون) : لمعرفة مدى ارتباط درجة كل عبارة مع الدرجة الكلية للاستبانة .

معامل الارتباط بيرسون: لقياس درجة الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع.
اختبار t-test: تم استخدام اختبار t-test من أجل اختبار الفرضيات و يتم تحديد مقياس إجابات الاستبيان باستخدام مقياس ليكارت ذي خمسة درجات لقياس آراء أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة التي تضمنها الاستبيان تم تحديد مجالات الإجابة على الأسئلة وأوزان الإجابات على النحو التالي:

الجدول رقم (2) يوضح مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان و أوزانه

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

المصدر: من إعداد الباحث

بعد ذلك يتم تحديد حساب المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري ثم تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط كما يلي (خليل، 2020، صفحة 12) :

حساب المتوسط الحسابي المرجح .

حدود الفئات: ويتم ذلك عن طريق حساب المدى

المدى = القيمة الكبرى - القيمة الصغرى

طول الفئة: المدى / عدد التكرارات $5/4=0.8$

نضيف النتيجة 0.8 بالتدرج إلى الفئات ابتداء من الفئة الأولى وتكون كالاتي:

الجدول رقم (3) يحدد مجالات الاتجاه حسب البرنامج الخماسي ليكارت

الرأي	قيمة المتوسط المرجح
غير موافق بشدة	(1-1.8)
غير موافق	(2.6-1.81)
محايد	(3.4-2.61)
موافق	(4.2-3.42)
موافق بشدة	(5-4.21)

المصدر: من إعداد الباحث

3 ثبات وصدق أداة الدراسة

بعدما تمت صياغة الاستبيان في شكله وتوزيعه على أفراد العينة لابد من إخضاعه لاختباري الثبات والصدق

1.3 ثبات أداة الدراسة

لقياس مدى ثبات أداة الدراسة (الاستبانة) استخدمنا (معادلة ألفا كرونباخ) cronbach's (alpha) (α) للتأكد من ثبات أداة الدراسة والوصول إلى نتائج دقيقة قمنا باختيار عينة استطلاعية مكونة من (34) .

يكون معامل الثبات ضعيفا إذا كانت ألفا أقل من (60%)
يكون معامل الثبات مقبولا إذا كانت ألفا تقع بين (60%) و (70%)
يكون معامل الثبات جيد إذا كانت ألفا تقع بين (70 % و 80 %)
يكون معامل الثبات ممتازا إذا كانت ألفا أكبر من (80%)
ويقصد بثبات الاستبيان : أنه يعطى نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة ، تحت نفس الظروف والشروط أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغيرها بشكل كبير ، فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات ، خلال فترات زمنية معينة وقد تم التحقيق من ثبات استبيان الدراسة ، من خلال معامل (ألفا كرونباخ) كما هو مبين في الجدول الموالي

الجدول رقم 4 اختبار الثبات للمتغيرات

اسم المتغير	المحور الأول : إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير الدولية للقطاع العام	المحور الثاني: هل نظام المحاسبة العمومية ملائم لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة في القطاع العام	المحور الثالث: دور معايير المحاسبة للقطاع العام في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية للمؤسسات العمومية	الاستمارة ككل
معامل الثبات α	0.891	0.760	0.792	0.896
مستوى دلالة	ممتاز	جيد	جيد	ممتاز

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من خلال جدول أعلاه أن معاملات ثبات متغيرات الدراسة كانت ما بين 0.760 و 0.891 ، بينما بلغ معامل الإستبانة ككل 0.896 وهذا يدل على ثبات أداة الدراسة ، وقد أكد (2010,Malhotra) أن شروط ثبات أداة الدراسة يتحقق إذا كان معامل الثبات ألفا كرونباخ أكبر أو يساوي 0.60.

كما يمكن اختبار الصدق مرة أخرى للتأكد من صدق الاستبيان باستخدام جذر معامل ألفا كرونباخ وبالتالي فقيمة معامل الصدق تكون محصورة بين الصفر والواحد وكلما اقتربت من الواحد يكون الاستبيان ممتاز بالصدق . وفي هذه الحالة جذر ألفا كرونباخ يساوي 0.946 وهو يقترب من الواحد لذا يمكن القول أن الاستبيان ممتاز الصدق .

ومنه نستنتج أن أداة الدراسة هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها وهي جاهرة للتطبيق على عينة الدراسة .

2.3 صدق الاتساق الداخلي : يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه الفقرة .

قاعدة : إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (Sig. or P-value) أقل من أو تساوي مستوى المعنوية 0.01 ، 0.05 فإنه يوجد ارتباط معنوي

أولا : صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول حول إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير الدولية للقطاع العام

الجدول رقم (5) صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير الدولية للقطاع العام

رقم	العبارة	معامل الارتباط	Sig	النتيجة
01	ارتكاز نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يعتبر من متطلبات الإصلاح المحاسبي	0.749**	0.000	الارتباط دال إحصائيا
02	ترى أن الممارسة العمومية وفق القوانين الحالية ملائمة للتطورات الاقتصادية الحالية	0.850**	0.000	الارتباط دال إحصائيا
03	إصلاح نظام المحاسبة العمومية الحالي ليتوافق مع معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أصبح أمرا حتميا .	0.881**	0.000	الارتباط دال إحصائيا
04	ترى بأن البيئة الجزائرية ملائمة لتطبيق المعايير المحاسبية للقطاع الدولي بحدافها	0.887**	0.000	الارتباط دال إحصائيا
05	ترى ضرورة إصدار مخطط محاسبي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية للقطاع العام	0.846**	0.000	الارتباط دال إحصائيا

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

** دال عند مستوى دلالة 0.01 فأقل ، * دال عند مستوى دلالة 0.05 فأقل

من خلال الجدول السابق نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمحور الكلي حيث قيمة r تتراوح بين (0.745 و 0.887) ، كما اننا قيمة (sig) مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة 0.05 و 0.01 ومنه فقرات المحور الأول صادقة ومتسقة داخليا .

ثانيا : صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول حول ملائمة نظام المحاسبة العمومية لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبية في القطاع العام

الجدول رقم (6) صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول حول ملائمة نظام المحاسبة العمومية لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبية في القطاع العام

رقم	العبارة	معامل الارتباط	Sig	النتيجة
01	ينسجم النظام المحاسبي الحكومي مع اعتماد أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.	0.655**	0.000	الارتباط دال إحصائيا
02	تستخدم المؤسسات العمومية البرامج المحاسبية المحوسبة في إدارة حساباتها وتسجيل عملياتها وإعداد تقاريرها المالية	0.895**	0.000	الارتباط دال إحصائيا
03	يتوفر في البرامج المحاسبية المعمول بها في المؤسسات العمومية الامكانيات اللازمة لتطبيق أساس الاستحقاق	0.763**	0.000	الارتباط دال إحصائيا
04	يتوفر في النظام المحاسبي الحالي تقنيات وتكنولوجيا حديثة كافية وفعالة، للانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق	0.566**	0.000	الارتباط دال إحصائيا
05	يمتلك النظام المحاسبي الحالي القدرة على توفير متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق	0.576**	0.000	الارتباط دال إحصائيا

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

** دال عند مستوى دلالة 0.01 فأقل، * دال عند مستوى دلالة 0.05 فأقل

من خلال الجدول السابق نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمحور الكلي حيث قيمة r تتراوح بين (0.566 و 0.895)، كما أن قيمة (sig) مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة 0.05 و 0.01 ومنه فقرات المحور الأول صادقة ومتسقة داخليا.

ثانيا : صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني : حول ملائمة نظام المحاسبة العمومية لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبية في القطاع العام

الجدول رقم (7) صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني حول ملائمة نظام المحاسبة العمومية لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبية في القطاع العام

رقم	العبارة	معامل الارتباط	Sig	النتيجة
-----	---------	----------------	-----	---------

01	ينسجم النظام المحاسبي الحكومي مع اعتماد أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	0.655**	0.000	الارتباط دال إحصائيا
02	تستخدم المؤسسات العمومية البرامج المحاسبية المحوسبة في إدارة حساباتها وتسجيل عملياتها وإعداد تقاريرها المالية	0.895**	0.000	الارتباط دال إحصائيا
03	يتوفر في البرامج المحاسبية المعمول بها في المؤسسات العمومية الامكانيات اللازمة لتطبيق أساس الاستحقاق	0.763**	0.000	الارتباط دال إحصائيا
04	يتوفر في النظام المحاسبي الحالي تقنيات وتكنولوجيا حديثة كافية وفعالة، للانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق	0.566**	0.000	الارتباط دال إحصائيا
05	يملك النظام المحاسبي الحالي القدرة على توفير متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق	0.576**	0.000	الارتباط دال إحصائيا

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

** دال عند مستوى دلالة 0.01 فأقل ، *دال عند مستوى دلالة 0.05 فأقل

من خلال الجدول السابق نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمحور الكلي حيث قيمة r تتراوح بين (0.566 و 0.895) ، كما اننا قيمة (sig) مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة 0.05 و 0.01 ومنه فقرات المحور الأول صادقة ومتسقة داخليا .

ثانيا : صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث حول دور معايير المحاسبة للقطاع العام في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في المؤسسات العمومية
الجدول رقم (8) صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث حول دور معايير المحاسبة للقطاع العام في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في المؤسسات العمومية

رقم	العبرة	معامل الارتباط	Sig	النتيجة
01	ينسجم النظام المحاسبي الحكومي مع اعتماد أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	0.746**	0.000	الارتباط دال إحصائيا
02	تستخدم المؤسسات العمومية البرامج المحاسبية المحوسبة في إدارة حساباتها وتسجيل عملياتها وإعداد تقاريرها المالية	0.744**	0.000	الارتباط دال إحصائيا
03	يتوفر في البرامج المحاسبية المعمول بها في المؤسسات العمومية الامكانيات اللازمة لتطبيق أساس الاستحقاق	0.525**	0.000	الارتباط دال إحصائيا

04	يتوفر في النظام المحاسبي الحالي تقنيات وتكنولوجيا حديثة كافية وفعالة، للانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق	0.610**	0.000	الارتباط دال إحصائيا
05	يملك النظام المحاسبي الحالي القدرة على توفير متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق	0.712**	0.000	الارتباط دال إحصائيا

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

** دال عند مستوى دلالة 0.01 فأقل، * دال عند مستوى دلالة 0.05 فأقل

من خلال الجدول السابق نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والمحور الكلي حيث قيمة r تتراوح بين (0.525 و 0.746)، كما انا قيمة (sig) مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة 0.05 و 0.01 ومنه فقرات المحور الأول صادقة ومتسقة داخليا.

3. اختبار الفرضيات

قبل اختبار الفرضيات يجب إجراء اختبار التوزيع الطبيعي تتمثل اعتدالية التوزيع فيه إتباع بيانات التوزيع الطبيعي للقيام بهذا الاختبار تم استعمال اختبار كولمرغروف - سمرتوف والذي يعد من الاختبارات المعلمية للتوزيع الطبيعي

الجدول (09) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

اسم المتغير	عدد الفقرات	العينة	قيمة z	قيمة مستوى الدلالة (sig)
الاستمارة ككل	15	30	0.065	0.141

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج spss.

اعتمادا على الجدول أعلاه والذي يبين نتائج الاختبار (saml k-s) للتوزيع الطبيعي أن نتيجة الاختبار للاستمارة ككل تقدر بـ (0.141) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، وهذا يشير إلى أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي يمكن استخدام الاختبارات المعلمية لاختبار فرضيات الدراسة، ومن أجل اختبار فرضيات الدراسة استخدمنا اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T- test)

1.3 اختبار الفرضية الأولى

H_0 : إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا يتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام
IPSAS

جدول رقم 10 اختبار الفرضية الأولى

رقم الفرضية	قيمة T المحسوبة	درجات الحرية DF	الدلالة	النتيجة
01	40,390	29	0.000	رفض الفرضية الصفرية وقبول

الفرضية البديلة				
-----------------	--	--	--	--

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج spss.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (10) أن قيمة t المحسوبة (40.390)، وهي أكبر من قيمة t عند درجة الحرية 29 وعند مستوى الدلالة sig تساوي (0,000) وهي أقل من (0.05) وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة أي أن إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا يتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS.

2.3 اختبار الفرضية الثانية

H_0 : نظام المحاسبة العمومية في الجزائر غير ملائم لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة في القطاع العام

جدول رقم 11 اختبار الفرضية الثانية

رقم الفرضية	قيمة المحسوبة	T	درجات الحرية DF	النتيجة
02	12,567		29	رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة
				لدلالة 0.000

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج spss.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (11) أن قيمة t المحسوبة (12.567)، وهي أكبر من قيمة t عند درجة الحرية 29 وعند مستوى الدلالة sig تساوي (0,000) وهي أقل من (0.05) وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة أي أن نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ملائم لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة في القطاع العام .

3.3 اختبار الفرضية الثالثة

H_0 : لا تساهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية للمؤسسات العمومية

جدول رقم 12 اختبار الفرضية الثالثة

رقم الفرضية	قيمة المحسوبة	T	درجات الحرية DF	النتيجة
03	58,805		33	رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة
				لدلالة 0.000

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج spss.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (12) أن قيمة t المحسوبة (58.805)، وهي أكبر من قيمة t عند درجة الحرية 33 وعند مستوى الدلالة sig تساوي (0,000) وهي أقل من (0.05) وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة أي أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تساهم تحسين مستوى الإفصاح والشفافية للمؤسسات العمومية .

5. خاتمة:

أصبحت مهنة المحاسبة تلعب دورا فاعلا في حماية المؤسسة، خصوصا في ظل العلاقة الوطيدة بينها وبين مختلف المستخدمين لمخرجاتها، نظرا لأن المحاسبة العمومية وسيلة وليست غاية في حد ذاتها، حيث نشأت وتطورت كمردود طبيعي وحتمي لتطور العوامل والظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية السائدة على مدى العصور، والتي تطورت معها الحاجة إلى المعلومة المالية عن طريق الإفصاح عنها للوفاء بمتطلبات مستخدميها، وذلك بتطبيق معايير المحاسبة التي تضيء الأساس السليم والفعال على إعداد قوائم مالية مفيدة تلتزم المؤسسات الاقتصادية بها، حتى تسير على نهج محاسبي يضمن لها النجاح والاستمرارية في ظل التحديات الاقتصادية.

نتائج الدراسة.

من خلال الدراسة النظرية والميدانية التي تمت على مستوى مؤسسات القطاع العام فقد تم التوصل إلى عدة نتائج نذكر منها:

- ❖ تهتم المؤسسات العمومية باستخدام المحاسبة العمومية مما يعطي مستخدمى المعلومات المالية اتخاذ القرارات المناسبة؛
- ❖ تلعب المحاسبة العمومية دورا هاما في المؤسسات العمومية في تحقيق المصادقية والشفافية والموثوقية على مستوى المعلومة المالية في القطاع العام؛
- ❖ تسعى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى تحسين جودة ونوعية المعلومات وتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة العامة؛
- ❖ تقوم المؤسسات العمومية بتطبيق نظام المحاسبة العمومية سواءا تعلق الأمر بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أو عدم تطبيقها مما سيكسبها ذلك مصداقية في المعلومات؛
- ❖ الدور الذي تقوم به معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تحسين جودة التقارير المالية لمؤسسات القطاع العام وتخصيص الموارد بناءا على معلومات أكثر ثقة والموثوقية ولكن بالرغم من ذلك فالجزائر بعيدة كل البعد عن هذه المعايير مما سيؤدي بها هذا إلى القيام بتغيير جذري لمحاسبتها العمومية؛
- ❖ تعتبر متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من أهم مسائل الإصلاح الاقتصادي والمحاسبي وذلك من خلال تقليل الفساد وهدر المال العام وبهدف تحقيق أهداف الموازنة العامة؛
- ❖ إن من أهم متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تطوير النظام المحاسبي الحكومي واستناد المحاسبة العمومية على أسس قانونية تساعد على تطبيقها؛
- ❖ أن وضعية المؤسسات العمومية الجزائرية لا تستفيد من المزايا التي تقدمها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، حيث أن هذه المؤسسات قد تتحمل فيه أعباء إضافية نتيجة لصعوبة تطبيقه في الوقت الحالي؛

اقتراحات الدراسة.

في ضوء نتائج الدراسة نوصي بمجموعة من التوصيات أهمها:

- ❖ العمل على سن قوانين مهنية ورسمية توعي بضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- ❖ عقد دورات تدريبية و ورشات عمل لأعوان تنفيذ المحاسبة العمومية التي يكون موضوعها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتي يشارك فيها مختصين أكاديميين ومهنيين في المحاسبة العمومية؛
- ❖ العمل على إجراء دراسات مقارنة للمؤسسات العمومية في الجزائر مع مؤسسات عمومية لدول أخرى؛
- ❖ تطوير مناهج الكليات والجامعات الاقتصادية والتجارية والتسيير والمعاهد ومراكز التكوين المهني تتضمن تدريس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS إضافة إلى إعادة النظر في مقررات بعض المقاييس التي لها علاقة بالمحاسبة العمومية والمستوى التي تدرس به؛
- ❖ وضع مخطط وطني للتكفل بتكوين المحاسبين العموميين على المستوى الوطني خاصة على مستوى الوحدات الإدارية اللامركزية التي تعاني من عدم توفر موظفين ذوي خبرة عالية في مجال المحاسبة العمومية؛
- ❖ العمل على إجراء المزيد من الأبحاث والدراسات حول المحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية؛
- ❖ محاولة تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في المؤسسات العمومية لعله يعكس إعداد الموازنات بفعالية أكثر؛

6. قائمة المراجع :

Bibliographie

1. F Citro, M Bisogno B Cuadrado-Ballesteros .(2020) .Le rôle de la comptabilité publique dans le contrôle de la corruption: une évaluation des pays de l'OCDE . *Revue Internationale des - ... cairn.info-* ، PP47-56.
2. I Brusca, V Montesinos B Benito .(2007) .L'harmonisation des systèmes gouvernementaux d'information financière: le rôle des IPSAS .*Revue Internationale des Sciences*PP 70-80.
3. JC Martínez I Brusca .(2016) .L'adoption des IPSAS: un défi pour la modernisation et l'harmonisation de la comptabilité du secteur public .*Revue Internationale des Sciences Administratives*.
4. S KABBAJ F RECHKA .(2019) .Les Normes IPSAS et le passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité d'exercice au Maroc .*Revue du contrôle, de la comptabilité* PP 78-80.
5. V Montesinos, DSL Chow I Brusca .(2013) .Legitimizing international public sector accounting standards (IPSAS): the case of Spain .*Public Money & Management Taylor & Francis*.P66 .

قائمة المراجع باللغة العربية

1. اسماعيل حسين أحمر. (2003). *المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة* ، . عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع .
2. بولرباح غريب، ليلي ريمة هيدوب. (يومي 24 و 25 نوفمبر 2014). دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الحكومي IPSAS في خلق التوافق النظم المحاسبية الدولية. *الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS)* (صفحة 785). ورقلة / الجزائر: جامعة قاصدي مرباح كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير .
3. خالد جمال الجعارات. (يومي 24 و 25 نوفمبر 2014). تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام . *ملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات* ، (صفحة 10). ورقلة / الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير .
4. خالد راغب الخطيب. (2010). *مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص*. عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع .
5. خالد شحادة الخطيب ، محمد خالد المهاني. (2008). *المحاسبة الحكومية*. عمان : دار وائل للنشر والتوزيع.
6. شرف الدين خليل. (2020). *الاحصاء الوصفي*. الاردن : شبكة الابحاث والدراسات الاقتصادية.
7. عبد الله عبد السلام أحمد. (2000). *أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات*. القاهرة: مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح.
8. قمو أسيا. (2013). *الاتجاه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS*. ورقلة: جامعة قاصدي مرباح ورقلة .
9. نواف محمد عباس الرماحي. (2009). *المحاسبة الحكومية* . عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع