



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم : العلوم التجارية

الموضوع

واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري و آفاق تبني معايير المحاسبة

الدولية للقطاع العام "IPSAS"

- دراسة ميدانية -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية

تخصص : محاسبة

الاستاذ المشرف :

- أ. د / أحمد قايد نورالدين

اعداد الطالب :

- لخنش توفيق

رقم التسجيل :/2019
تاريخ الايداع :

السنة الجامعية : 2018 - 2019

قسم العلوم التجارية

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع الى كل من قدم لي يد العون و المساعدة من قريب او بعيد ...
الى الوالدين الغاليين ... الى زوجتي العزيزة... الى ابني احمد علي ... الى ابنتي اريج ...
الى اخواني واختاي ... الى جميع افراد العائلة ... والاصدقاء...

شكر و تقدير

أولا الشكر لله صاحب الفضل والإكرام الذي انعم علينا بنعمت الاسلام

و يسر لنا سبيل العلم ، فله الشكر حتى يرضى و له الشكر بعد الرضى،

ثم كامل الشكر و التقدير و الإمتنان للأستاذ المشرف أ.د احمد قايد نورالدين ، و جزاه الله عنا

أفضل الجزاء على نصائحه و توجيهاته القيمة وسعة صدره و صبره،

كما لا يفوتنا أن أشكر كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل

قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IPSAS _S	International public sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IPSAS _B	International public sector Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
GAS _B	Governmental Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة العمومية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
NCT	Nomenclature des comptes de trésor	مدونة حسابات الخزينة
PCE	Plan comptable de l'état	المخطط المحاسبي للدولة
MSB	Modernisation des Systemes Budgetaires	تحديث نظام الميزانية

فهرس الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
01	مزايا وعيوب أساس الاستحقاق	16
02	توزيع عينة الدراسة	48
03	درجات مقياس ليكرت الخماسي	50
04	مقياس تحديد الوزن النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي	50
05	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	51
06	يوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	52
07	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	53
08	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	54
09	يوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير القطاع	55
10	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	56
11	معاملات الارتباط ومستوى الدلالة لكل محور من المحاور والدرجة الكلية للاستبيان	58
12	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبارالدلالة t الخاصة بالمحور الأول	59
13	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار الدلالة t الخاصة بالمحور الأول	61
14	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار الدلالة t الخاصة بالمحور الثالث	63

فهرس الأشكال

الصفحة	الشكل	الرقم
52	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	01
53	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	02
54	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	03
55	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	04
56	نسب توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير القطاع	05
57	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	06
59	المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية الخاصة بالمحور الأول	07
61	المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية الخاصة بالمحور الثاني	08
63	المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية الخاصة بالمحور الثالث	09

الصفحة	العنوان
I	الإهداء
II	شكر و تقدير
III	قائمة المختصرات
IV	فهرس الجداول
VI	فهرس الأشكال
VI	الفهرس العام
أ-ح	المقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري والتنظيمي لنظام المحاسبة العامة	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية
03	المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية
04	المطلب الثاني: خصائص نشاط وحدات القطاع العام
05	المطلب الثالث: نطاق تطبيق المحاسبة العمومية
06	المبحث الثاني: مكونات نظام المحاسبة العمومية
06	المطلب الأول: النظام المحاسبي العمومي
09	المطلب الثاني: نظام الموازنة العامة
10	المطلب الثالث: نظام الرقابة المالية
11	المبحث الثالث: المحاسبة العمومية وأسس القياس المحاسبي
12	المطلب الأول : الأساس النقدي
13	المطلب الثاني: أساس الإستحقاق
16	المطلب الثالث: الأساس المشترك
20	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق تبنيتها في الجزائر	
22	تمهيد

23	المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
23	المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
25	المطلب الثاني: نطاق إصدار و تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
26	المطلب الثالث: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
27	المبحث الثاني: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
28	المطلب الأول: مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
29	المطلب الثاني: تحليل واقع نظام الخزينة العمومية في الجزائر
33	المطلب الثالث: أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية
33	المبحث الثالث: توجهات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر
34	المطلب الأول: مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة وفق النموذج الفرنسي
36	المطلب الثاني: مشروع إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق المعايير المحاسبية الدولية
41	المطلب الثالث: آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر
44	خلاصة الفصل
الفصل التطبيقي: الدراسة الميدانية	
46	تمهيد
47	المبحث الأول: المنهجية والإجراءات
47	المطلب الأول: منهجية الدراسة
49	المطلب الثاني: مجال و إجراءات الدراسة
51	المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج
51	المطلب الأول: تحليل عينة الدراسة
57	المطلب الثاني: عرض وتفسير نتائج فرضيات الدراسة و مناقشتها
65	خلاصة الفصل
67	الخاتمة
72	قائمة المراجع
76	الملاحق

المقدمة

تمهيد

يشهد عالمنا اليوم تحول في حياة وفلسفة الدول والتوجه نحو التوسع في التطبيق الديمقراطي لنظم الإدارة العمومية لإدارة تحديات التنمية الوطنية والمحلية.

ما فرضت حتمية التغيير على الدول القيام بمجموعة من التغييرات والإصلاحات على مختلف الأصعدة والمستويات لا سيما في مجال المالية العامة، فبرزت صورة تطوير المحاسبة العمومية بهدف ترشيد وعقلنة تسيير الأموال العمومية وكذا إعطاء صورة واضحة ومتكاملة لنشاط الدول.

وفي ظل تطور حجم أجهزة القطاع العام على مدى العصور، أجرت معظم دول العالم ذات الاقتصاد الحر أو التي تحولت إلى الاقتصاد الحر إصلاحات جذرية على نظم المعلومات المحاسبية بأجهزتها الحكومية رغبة منها في رفع كفاءة هاته الأجهزة واستجابة لرغبة الجمهور في الحصول على خدمات عامة بجودة أعلى، ولإقتناع الدول بأن إصلاح جهاز القطاع العام يبدأ من تطوير نظم المعلومات المحاسبية وذلك لان التخطيط الكفء والرقابة الفعالة والشفافية في عرض المعلومات الكاشفة للأخطاء و الباعثة على التطوير والابتكار تعتمد جميعها على نظام معلوماتي محاسبي عمومي قادر على توفير بيانات شاملة ودقيقة.

و إنطلاقا من هذه تطورت المحاسبة العمومية على المستوى الدولي في ظل الجهود المبذولة من طرف الهيئات والمنظمات الدولية التي تشرف على تنظيم مهنة الممارسة المحاسبية على رأسها مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الذي يقوم بإصدار معايير المحاسبة الدولية IPSAS ، لتواكب التطورات الجديدة في وظائف الحكومة و إتساع نشاط القطاع العام، وما تترتب عليه من إزدياد كبير في حجم النفقات وتنوع مجالاتها و الإيرادات وتنوع مصادرها، ولهذا تخلت معظم الدول على إتباع الأساس النقدي في القياس المحاسبي إلى الإعتماد على أساس الإستحقاق لما يوفره من رؤية موضوعية لسلامة إنفاق القطاع العام، فضلا عن إعداد ميزانية تظهر أصول و إلتزامات هذه الوحدات مما يعطي إمكانية لمتابعة تطور أصول الوحدة و إستهلاكاتها وجهود المحافظة عليها وتميمتها.

وهذا ما أدى بالجزائر لمحاولة التكيف والتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك من خلال إصلاح نظامها للمحاسبة العمومية بغية ضبط تسيير المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي للقطاع العام.



الإشكالية الرئيسية:

يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة من الجانب المحاسبي لكونه يركز على تحليل الإطار التقني للمحاسبة العمومية الذي تتبناها الدولة حاليا، وكذا عرض مشاريع الإصلاحات التي عرفت الجزائر مؤخرا في هذا المجال بهدف عصرنه نظام محاسبة الخزينة من أجل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. وفي هذا السياق من خلال الطرح السابق يمكن صياغة إشكالية الدراسة على النحو التالي:

ما هو واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟ وما هي آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟ ولمعالجة مختلف جوانب الإشكالية الرئيسية تم تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر القائم حاليا؟
- ما مضمون معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام؟
- ما هي أهم الإصلاحات التي قامت بها الدولة الجزائرية في سياق عصرنه نظام المحاسبة العمومية؟
- ما هي آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم وضع الفرضية العامة التالية:

عند وضع النظام المحاسبي الحكومي يمكن الإختيار بين عدة أسس للقياس المحاسبي تؤثر مباشرة على طبيعة وجودة البيانات المالية لمخرجات النظام المحاسبي، حيث يتطلب إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية التخلي عن تطبيق الأساس النقدي والتوجه نحو تطبيق أساس الإستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الأمر الذي يستلزم تنفيذ جملة من الإصلاحات على النظام المحاسبي الحكومي.

إنطلاقا من الفرضية العامة يمكن وضع جملة من الفرضيات الجزئية المتمثلة في مايلي:

- طرق إعداد وعرض مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا تعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- إن إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر جاء في مسعى التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .
- تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر يتطلب إرادة سياسية من الدولة.

مبررات إختيار الدراسة:

الأسباب الموضوعية:

- ✓ الإصلاحات التي باشرتها الدولة على نظام المحاسبة العمومية.
- ✓ الإهتمام المتزايد بالموضوع في الآونة الأخيرة.

الأسباب الشخصية:

- ✓ الميول والرغبة الشخصية في تناول الموضوع وذلك لارتباطه بطبيعة العمل وكذا التخصص المدروس في الجامعة (محاسبة).

أهمية الدراسة:

يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة وذلك نظرا للمكانة الإستراتيجية لنظام المحاسبة العمومية في نظام الإدارة المالية الدولية، حيث أن هذا الأخير يقوم بتوثيق وإثبات المعاملات المالية لتنفيذ الميزانية العامة للدولة وعرضها في شكل تقارير وقوائم مالية توضح نتائج نشاط وحدات القطاع العام والتي يتم إستعمالها لأغراض التخطيط والرقابة على أداء الوحدات الحكومية، لكون معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي التي تحدد طريقة عرض وإعداد البيانات المالية الفعلية عن مصادر تحصيل الموارد العمومية وعن حجم الإنفاق الحكومي، إضافة إلى بيان الوضعية المالية الفعلية للخزينة والتي يتم على أساسها إتخاذ القرار المتعلق بتمويل نشاط وحدات القطاع العام.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى جملة من الأهداف وهي كمايلي:

- التعرف على نظام المحاسبة العمومية من خلال تعريفها و خصائصها، وتنظيمها ومجال تطبيقها.
- التعرف على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وكيفية إصدارها، نطاقها وكذا مجال تطبيقها.
- عرض واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري و تحليل نقاط قوته وضعفه.
- عرض مشروع تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من أجل التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- عرض آفاق تبني نظام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تطرقت الدراسات السابقة إلى واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والنقائص والفراغات القانونية التي تميز النظام المحاسبي الحالي، وتطرقت أيضا إلى الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومختلف الهيئات والمنظمات الدولية التي تقوم بإصدارها و تعديلها ، وأهملت مختلف الدراسات تحديات وآفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وهذا ما ركزت عليه دراستنا هذه.

حدود الدراسة:

الحدود الموضوعية: تقتصر دراستنا على واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري والإجراءات والتدابير المبذولة للقيام بعملية الإصلاح من أجل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري بإستثناء المؤسسات الإقتصادية وذات الطابع الإقتصادي والتجاري وذلك لماذا يقتضيه منحى الدراسة.

الحدود المكانية و الزمانية: جاءت دراستنا هذه في ظل الإصلاحات التي يعيشها نظام المحاسبة العمومية التي تقوم بها الجزائر للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، فكانت الدراسة خلال " شهر ماي 2019 بمدينة بسكرة " .

المنهج و الأدوات المستخدمة:

للإلمام بمختلف جوانب موضوع الدراسة تم إستخدام أدوات المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال عرض المفاهيم النظرية وتقديم الإطار التنظيمي للمحاسبة العمومية، وعرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في حين تم إختبار وتحليل نتائج الفرضيات بالإعتماد على إجابات أفراد العينة المدروسة. كما تم الإعتماد على الكتب والمصادر والمراجع بالعربية والأجنبية والمجلات والملتقيات في الجانب النظري، وكذا إعتماد أسلوب التحليل الإحصائي بإستخدام برنامج SPSS النسخة 16.

صعوبات الدراسة :

-نقص الدراسات في الجانب التقني المفسر لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر و كذلك آليات وخصائص نظام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

- نظرا لحدائثة الموضوع وعدم استيعاب أفراد العينة لفحوى الاستبيان فلم نتمكن من إسترجاع مجموعة من الإستبيانات الموزعة .

هيكل الدراسة:

من خلال إنجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث فصول تبدأ بمقدمة وتنتهي بخاتمة تضمن تلخيص عام وإختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم عرض النتائج التي توصلنا إليها، في الأخير قدمنا بعض التوصيات التي نرى بأنها ضرورية بناء على النتائج المتوصل إليها، وفيما يلي نسرد فصول الدراسة:

الفصل الأول الإطار النظري والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية و نتناول في هذا الفصل دراسة تمهيدية للمحاسبة العمومية، والذي نبرز من خلاله مختلف تعاريف المحاسبة العمومية وأشكالها وميادين تطبيقها، ثم نتطرق إلى مكونات نظام المحاسبة العمومية وبعد ذلك نتطرق إلى عرض أهم أسس القياس المحاسبي وتطبيقاته على نظام المحاسبة العمومية.

الفصل الثاني نظام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأفاق تبنيها في الجزائر و نتناول في هذا الفصل مدخل مفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والذي نبرز من خلاله نشأتها و تعاريفها وميادين تطبيقها وآخر إصدارتها، ثم نتطرق إلى واقع نظام المحاسبة العمومية من خلال دراسة مراحل تطورها ونوجز بعدها تشخيص لنقاط القوة والضعف لنظام الخزينة العمومية وبعد ذلك نعرض مشاريع الإصلاح التي قامت بها الدولة الجزائرية في مساعي تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، مع ذكر المشاكل والمعوقات التي واجهتها في إطار ذلك.

الفصل الثالث الدراسة الميدانية حاولنا من خلال هذا الفصل تحليل البيئة الجزائرية بالتركيز على مجموعة من المتغيرات التي نرى بأنها ضرورية لنجاح تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وتضمن هذا الفصل كذلك عرض وتحليل نتائج إختبار فرضيات الدراسة، والتي حاولنا من خلالها معرفة هل معايير المحاسبة الدولية تتطابق مع وجهات نظرنا مع مجتمع الدراسة المتكون من الفئات ذات العلاقة بالممارسات المحاسبية.

الدراسات السابقة:

1- خضير خبيطي ويونس مونه، " نظام المحاسبة العمومية الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني المعايير الدولية للقطاع العام"، تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، ومتطلبات تبني هذه المعايير. من إتجاه هذا النظام نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حيث توصلت الدراسة إلى أن واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي لا يلبي إحتياجات المستخدمين، كما

توصلت إلى أن لتطبيق نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على أساس الإستحقاق من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية تستلزمه بيئة إقتصادية، سياسية ، إجتماعية... الخ؛

2- خالد جمال الجعارات، " تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام"، لقد تطرق الباحث في ورقته إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وإلى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وهو الجهة التي تتولى وضعها بتكليف من الإتحاد الدولي للمحاسبين وآلية إصدار هذه المعايير، كذلك تطرق الباحث إلى التعريف بمعايير التقارير المالية الدولية والتي تعتبر القاعدة الرئيسية التي يستمد منها المجلس في وضعه للمعايير، وتم التطرق إلى الميزات التي تتحقق بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وكذلك المحددات والانتقادات التي توجه لهذه المعايير إضافة إلى مناقشة الأسس المحاسبية التي تستند إليها معايير القطاع العام، وكذلك فقد تم إصدار معيار خاص بالإبلاغ المالي في ضوء تطبيق الأساس النقدي، وتطرق الباحث إلى الأساس المعدل وواقع تطبيق الأساس المحاسبي في معايير IPSAS؛

3- أمال حاج جاب الله، " واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي"، أشارت هذه الدراسة إلى ضعف نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل غياب إطار قانوني متكامل إلى غاية صدور القانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية ونصوصها التطبيقية لكن هذا الفراغ لا يفي وجود جملة من النصوص التنظيمية التي كانت تسير العمليات المالية للدولة و لاسيما التعليم العام الصادر سنة 1968 والمتضمنة مدونة حسابات الخزينة حيث شكلت الإطار التقني للمحاسبة العمومية ولقد عرف نظام المحاسبة العمومية لاسيما الحانب التقني منه، عدة إصلاحات منذ سنة 1995 نظرا للنقائص المسجلة على مستوى مدونة حسابات الخزينة وعليه تم إعداد مخطط محاسبي للدولة وفق النموذج الفرنسي، لكن سرعان ما تم التخلي عليه لعدم تماثيه مع المعايير المحاسبية الدولية ليتم إعداد مخطط محاسبي جديد سنة 2006

الفصل الأول

الفصل الأول: الإطار النظري والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية

تمهيد

تطور مفهوم المحاسبة العمومية ليتلاءم مع التطور الحاصل في دور الدولة و وظائفها في الحياة الاقتصادية ، وما ترتب عليها من ازدياد في حجم النفقات و تنوع مجالاتها، إضافة إلى تطور حجم الإيرادات وتنوع مصادرها وانعكاس ذلك على نوعية و جودة الإبلاغ المالي الحكومي بحيث أصبحت المحاسبة العمومية أداة مهمة لمراقبة و تقييم أداء وحدات القطاع العام في تسيير المال العام، ومصدرا مهما للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط و اتخاذ القرار.

و في هذا الإطار تعتبر المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح و بالتالي فإن خصائص تداول المال العام فرضت العمل على تأسيس إطار نظري مستقل لتكييف الممارسات و أسس القياس المحاسبي مع مميزات نشاط الوحدات الحكومية، بهدف الرفع من جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتحقيق الشفافية والإفصاح الكامل والدقيق عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة عن طريق إصدار معايير محاسبية تهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي والاستفادة من مزايا المحاسبة في القطاع الخاص وتكييفها قدر المستطاع مع خصائص نشاط وحدات القطاع العام لتطوير نظام محاسبي فعال يرقى لتلبية حاجيات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية الحكومية ؛ يتناول هذا الفصل دراسة وتحليل الإطار النظري للمحاسبة العمومية وفق ثلاثة مباحث كالآتي:

- ✓ ماهية المحاسبة العمومية؛
- ✓ مكونات نظام المحاسبة العمومية؛
- ✓ المحاسبة العمومية و أسس القياس المحاسبي.

الفصل الأول: الإطار النظري والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

يتناول هذا المبحث عرض المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية عن طريق بيان ماهية المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها، إضافة إلى تحديد أهداف نظام المحاسبة العمومية.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية

لقد تم تعريف المحاسبة العمومية بعدة تعريفات يمكن ذكر بعضها كمايلي:

المحاسبة العمومية هي "المجال المحاسبي المتخصص بعملية التقدير و قياس و تسجيل وتبويب العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيده في إتخاذ القرار، توصيلها إلى الجهات ذوات العلاقة وفق التشريعات الرسمية و المبادئ الخاصة بذلك".¹

و قد عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها "المحاسبة التي تختص بقياس و معالجة و توصيل و مراقبة و تأكيد صحة المتحصلات و نفقات و النشاطات المرتبطة في القطاع العام".²

كما يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها "فرع من فروع المحاسبة يشمل المبادئ والقواعد التي تبحث في مجال تحليل وتسجيل و تبويب عمليات تحصيل الموارد الحكومية و صرفها و إعداد تقارير و قوائم مالية التي تمثل هذه الأنشطة و تظهر نتائجها".³

وفي تعريف آخر، تعتبر المحاسبة العمومية "بأنها مجموعة القواعد التي تنظم و تقن مدخلات و مخرجات الأموال العمومية".

و بالتالي يمكن تقديم ثلاثة مفاهيم للمحاسبة العمومية:

- ✓ المفهوم التقني، و يقصد به مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية و طرق تنفيذها و مراقبتها؛
- ✓ المفهوم الإداري، و هو عبارة عن مجموعة القواعد التي التنظيم تسيير و تقسيم الإدارة المالية للدولة و توزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي؛

¹ إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار الميسرة، عمان الاردن 2003، ص35.

² صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية مصر 2008 ص05.

³ حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان الاردن 2004، ص18.

الفصل الأول: الإطار النظري والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية

✓ المفهوم القانوني، و هو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام و التزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي و الأمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة.

كما قد ورد في الدليل المحاسبة العمومية الصادر عن الأمم المتحدة بأنها تعتبر "أداة للمديرين الحكوميين للأغراض الرقابة على الإيرادات و النفقات الخاصة بالوزارات و المؤسسات الحكومية، و أغراض الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية و بالموجودات المختلفة، و تصنيف البيانات لإستخدامها لأغراض الرقابة و تنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة".

المطلب الثاني: خصائص نشاط وحدات القطاع العام

يهدف نشاط الوحدات الحكومية إلى تحقيق منفعة عامة عن طريق تداول المال العام في شكل اعتمادات مسجلة في الميزانية العامة للدولة، و على هذا الأساس فإن مكونات نظام المحاسبة العمومية يجب أن يتلاءم مع خصائص و طبيعة نشاط القطاع العام و التي تتمثل فيما يلي:

✓ غياب دافع الربح، بحيث إن نشاط القطاع العام يهدف أساسا إلى تقديم خدمات عامة من أجل تحقيق منفعة عامة للمجتمع، و التي يتم أداؤها من دون مقابل أو بمقابل بسيط لا يتناسب مع التكلفة، و لهذا السبب يمكن ملاحظة غياب مفهوم قياس الربح عن طريق مقابلة الإيرادات و الأعباء في نظام المحاسبة العمومية؛

✓ لا توجد علاقة مباشرة بين الإيرادات و النفقات في نشاط القطاع العام، بحيث يغلب على بعض الوحدات الحكومية نشاط تحصيل الإيرادات فقط مثل مصالح إدارة الضرائب و الجمارك، في حين يغلب على البعض الآخر جانب النفقات؛

✓ تخضع المحاسبة العمومية لمجموعة من القواعد القانونية و الضوابط الرقابية التي تهدف إلى ضبط و تقنين و فرض رقابة صارمة على صرف و تداول المال العام، و هذا ما يؤكد على ضرورة "الإلتزام الكامل بتنفيذ نصوص القوانين في مجالات المحاسبة العمومية حتى و لو جاءت هذه النصوص متعارضة مع المبادئ المحاسبية المقبولة و المتعارف عليها"¹؛

✓ غياب حافز المنافسة في مجال نشاط القطاع العام، حيث إن "التنظيمات غير الهادفة للربح لا توجه سوق محدد تتنافس عليه مع المنظمات المتشابهة لعملها حيث إن طبيعة العمل الذي تقوم به هذه

1 حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره ، ص28.

الفصل الأول: الإطار النظري والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية

المنظمات لا يتوقع منه عائد أو يكون هناك عائد رمزي لا يغطي التكاليف فإن الإقبال على هذا النوع من الأعمال قليل جدا مما يوجد لهذا النوع سوق لا تنافسية"¹؛

- ✓ ليس لوحدة القطاع العام رأس مال كما هو الحال في القطاع الخاص، لأن "الوحدات الحكومية لا تعتمد في تمويلها على رأس المال و لكنها تعتمد على إعتمادات مالية مقترحة من طرف السلطة التنفيذية و معتمدة من السلطة التشريعية"²؛
- ✓ ملكية الأصول للوحدات الحكومية هي ملكية عامة، إضافة لكونها تعتمد على تمويل نشاطها على الموارد المتجددة و المخصصة لها سنويا في الميزانية العامة للدولة؛
- ✓ الموارد المرخصة في الميزانية تعتبر أموال مخصصة تصرف في المجال الذي رصدت من أجله وفقا لتبويب الميزانية.

وعلى هذه الأساس فإن تصميم نظام المحاسبة العمومية يجب أن يأخذ بعين الاعتبار خصوصيات و مميزات نشاط وحدات القطاع العام، سواء من حيث طبيعة و نوعية القوائم المالية أو من حيث تركيبة الحسابات و الدفاتر المحاسبية، بما يتوافق مع تنفيذ الميزانية العامة للدولة و بيان الوضعية المالية للخزينة العمومية و تلبية حاجيات مختلف مستخدمي القوائم المالية الحكومية.

المطلب الثالث: نطاق تطبيق المحاسبة العمومية

يعتبر مجال تطبيق المحاسبة العمومية محدد قانونا لكونها تختص بتسجيل العمليات المالية المرتبطة بتحصيل و صرف المال العام المتداول عن طريق تنفيذ الميزانية العامة للدولة، و يتناول هذا المطلب عرض نطاق إختصاص المحاسبة العمومية .

بصفة عامة يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح، و التي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بعض النظر عن مفهوم الربح أو لخسارة ، حيث تمويل نشاطها من الإعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة.

بناء على ذلك، يمكن الاستنتاج أن كل هيئة عمومية تسفيد من الميزانية العامة للدولة تخضع بالضرورة لأسس و أحكام المحاسبة العمومية ؛حيث "تطبق المحاسبة العمومية في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة ، وهي وحدات تقدم خدمات الجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقات بالتكلفة،

1 حصة محمد أحمد البحر وسعود حمد الحميدي، المحاسبة الحكومية والمنظمات الالربحية ، ذات السلاسل، الكويت، 2005، ص31.

2 زكريا محمد الصادق ومدثر طه أبو الخير، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية، كلية التجارة طنطا، مصر، 2004، ص17.

الفصل الأول: الإطار النظري والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية

كما أنها بصفة عامة تشتمل على الوحدات الإدارية التي تخضع للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث تدبير الأموال و تحديد طرق إنفاقها".¹

أما في الجزائر، فقد حصر المشرع مجال تطبيق المحاسبة العمومية، ووفقا لأحكام المادة الأولى من القانون 21/90 الصادر بتاريخ 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية، والتي تنص على أن أسس و قواعد المحاسبة العمومية تطبق على تنفيذ الميزانيات الآتية:

- ✓ الميزانيات و العمليات المالية الخاصة بالدولة؛
- ✓ الميزانية والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة ومجلس المحاسبة؛
- ✓ العمليات المالية للميزانية الملحقة؛
- ✓ العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولاية و البلدية)؛
- ✓ المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

المبحث الثاني: مكونات نظام المحاسبة العمومية

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

- ✓ النظام المحاسبي العمومي؛
- ✓ نظام الموازنة؛
- ✓ نظام الرقابة على المال العام.

¹ لؤي وديان وزهير الحدوب، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان الاردن، 2010، ص35.

الفصل الأول: الإطار النظري والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية

المطلب الأول: النظام المحاسبي العمومي

أولاً - تعريف النظام المحاسبي العمومي: يعرف على أنه "مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية بهدف حماية موجودات الحكومة وتقديم البيانات المالية الدقيقة من تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي".¹

ثانياً - وظائف النظام المحاسبي العمومي: تتمثل وظائف النظام المحاسبي العمومي في مايلي:²

- ✓ التسجيل التاريخي للنشاط العمومي بصفة رقمية؛
- ✓ متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو أي التزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها؛
- ✓ فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع وقوع ضياع أو اختلاس أو سوء استخدام لها أو كشف الأخطاء أو التلاعب الذي يمكن أن يحدث لها؛
- ✓ توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتوفير الموازنة وبيان المركز المالي للدولة وإظهار الفائض أو العجز؛
- ✓ توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تسهل عملية التحليل الاقتصادي ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الإيرادات العامة واستخداماتها؛
- ✓ توفير التقارير اللازمة عن تنفيذ الخدمات التي تؤديها الأجهزة الحكومية بحيث تسهل عمليات تقييمها؛
- ✓ توفير البيانات و المعلومات من مختلف الجهات لإستخدامها كمؤشرات اتخاذ القرارات و رسم السياسات أو إخضاعها لعملية الدراسة والتحليل أو لغاية فرض الرقابة على النشاط العمومي المالي.

ثالثاً - الإجراءات المتبعة في النظام المحاسبي العمومي:³ يمكن حصر هذه الإجراءات في مايلي:

- ✓ مسؤولية الإشراف على الحسابات التي يجب أن تتركز في يد مسؤول واحد وهو الذي يصدر التعليمات المالية؛
- ✓ على كل وحدة إدارية محلية أو مركزية أن تعد الموازنة الخاصة بها، حيث تبين إيراداتها ونفقاتها؛
- ✓ تخصم جميع الارتباطات على بنود الإعتمادات الخاصة بها في الوقت الذي يتم توقيع عقود الارتباطات أو أوامر التوريد؛

¹ محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص 133.

² عقلة محمد يوسف المبيضين، مرجع سبق ذكره، ص 36.

³ محمد الهور، مرجع سبق ذكره، ص 145.

الفصل الأول: الإطار النظري والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية

- ✓ تسجيل موجودات المستودعات من السلع اللازمة و الأصول طويلة الأجل في سجلات بيانية يتم المراقبة عليها عن طريق أحداث حسابات مراقبة؛
- ✓ يجب تطبيق المبادئ المحاسبية والقواعد الأساسية حالة قيام الدولة بموازنة نشاط اقتصادي أو صناعي عن طريق وحداتها المختلفة؛
- ✓ اتخاذ نظام المراجعة الدورية في الوحدات الإدارية يقوم بها مراجع مستقل؛
- ✓ اعتماد تقارير شهرية مالية في الوحدات الحكومية بحيث تظهر هذه التقارير الوضع المالي من أجل أحكام المراقبة المالية والقانونية؛
- ✓ يجب أن تكون جميع التقارير مبنية على أساس موحد ولو على أساس مجموعات من الوحدات الإدارية المتماثلة في طبيعة النشاط والحجم.

رابعا - دورة النظام المحاسبي العمومي: يمكن تحديد خطوات النظام المحاسبي العمومي في مايلي:¹

- ✓ تحديد سنة مالية ذات فترة زمنية ثابتة يتم على أساسها إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة خلال السنة المالية التالية؛
- ✓ اعتماد الموازنة و صدور قانون العمل بها؛
- ✓ تنفيذ ما ورد بالميزانية عن طريق توزيع قوائم الإيرادات والمصروفات على الوحدات المحاسبية الموجودة في مختلف الوحدات الإدارية الحكومية؛
- ✓ مباشرة تنفيذ الموازنة طبقا لقواعد تنفيذها وتوزيع الإعتمادات وتحصيل الإيرادات وفقا للتوزيع المخطط له ؛
- ✓ في مرحلة تلخيص البيانات وهي المرحلة الثالثة من مراحل تشغيل النظام المحاسبي المالي العمومي تختلف المبادئ التي تخضع لها إجراءات التلخيص كما هو متبع في النظام المحاسبي المالي فلا مجال لإعداد حسابات ختامية يقابل فيها جانب الإيرادات والمصروفات وتقوم كل وحدة حكومية إدارية بإعداد حساب ختامي لها حتى يتسنى إعداد الحساب الختامي للدولة الذي يشتمل على إجمالي الملخصات الدفترية؛
- ✓ تقوم الوحدة الإدارية بإعداد تقارير دورية على أساس موحد شهرية وربع سنوية وختامية على المركز المالي لها ويتم رفعه إلى الإدارة العامة لحسابات الحكومة بوزارة المالية على فترات منتظمة مرفقا بها المستندات الخاصة لأحكام الرقابة المالية والقانونية على العمليات الجارية و استخدام هذه التقارير في إعداد موازنات السنوات القادمة .

¹ محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية مصر، 2003 ، ص 61-62

الفصل الأول: الإطار النظري والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية

المطلب الثاني: نظام الموازنة العامة

و سنتطرق في هذا المطلب الى تعريف الموازنة العامة و اهميتها و دورتها .

اولا - تعريف الموازنة العامة

تعرف على أنها "خطة مالية سنوية للسلطة المركزية تصدرها السلطة التشريعية بقانون يفوض السلطة التنفيذية مسبقا بالإتفاق وفق أحكامه، ويلزمها بتحصيل الإيرادات ضمن الأحكام و الأساليب المبينة فيه، وذلك سعيا لتحقيق أهداف الدولة".¹

ثانيا - أهمية الموازنة العامة: تبرز أهمية الموازنة العامة من خلال النقاط التالية:

- ✓ إستمدت أهميتها من كونها أداة رقابية فعالة بين السلطة التشريعية تضمن لها الإشراف الكامل على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية وتقييم أدائها؛
- ✓ تعتبر أداة من أدوات السياسة المالية التي يمكن استخدامها في إدارة الاقتصاد الوطني وتوجيهه في حالات التضخم أو الكساد؛
- ✓ تستخدم كأداة مؤثرة في الحياة الاجتماعية فهي تلعب دورا هاما في إعادة توزيع الدخل، وذلك عن طريق زيادة النفقات التعليمية والصحية والاجتماعية الموجهة للفئات ذات الدخل المحدد أو عن طريق زيادة الضرائب على ذوي الدخل المرتفع؛

ثالثا - دورة الموازنة العامة: تمر بجملة من المراحل الزمنية المتعاقبة والمتداخلة فيما بينها وهي:²

- 1 - **مرحلة الإعداد والتحضير:** هي أدق وأهم مرحلة لأن نتائجها ومدى فعليتها سوف تؤثر في جميع المراحل اللاحقة، فضلا لما تقوم السلطة التنفيذية بإعداد تقدير النفقات والإيرادات العامة بحكم مسؤوليتها عن تحقيق أهداف الدولة يتم تقدير المباشر للمصروفات على أساس الاحتياطات المتوقعة.
- 2- **اعتماد الموازنة (المصادقة):** بعد الانتهاء من مشروع الموازنة يعرض على السلطة التشريعية لمناقشة ودراسة وتحليل تقديرات الميزانية، وبعد إكمال الدراسة وإجراءات التعديل إن أمكن تقوم السلطة التشريعية بالمصادقة على المشروع المتعلق بالميزانية ويصبح ذلك قانونا ملزم للسلطة التنفيذية.

¹ إسماعيل حسين أحمر، مرجع سبق ذكره، ص: 65.

² محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالي العامة، عمان، الأردن، طبعة 1، 1998، ص: 90.

الفصل الأول: الإطار النظري والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية

3 - 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.¹

4 - مرحلة الرقابة على الموازنة: تتكون هذه المرحلة من نوعين من الرقابة وهي:

أ - الرقابة قبل المباشرة على الصرف: وذلك للتأكد من أن المخصصات المطلوبة من قبل الوزارات والدوائر الحكومية لا تتعارض مع قانون الموازنة العامة، كما بالتدقيق والرقابة على المصروفات الفعلية من حيث عدم تجاوزها المخصصات المرصودة بالموازنة وتحقيق الرقابة على عمليات الصرف.

ب - الرقابة اللاحقة أو الخارجية: التي يمارسها ديوان المحاسبة عن طريق مراقبة النفقات والإيرادات العامة لكافة الوزارات والدوائر الحكومية حيث يقدم تقرير إلى السلطة التشريعية متضمنا الآراء والملاحظات والمخالفات المرتكبة، من خلال تنفيذ قانون الموازنة العامة حيث يتم دراسة الأخطاء والمخالفات ويتم اتخاذ القرارات الكفيلة حدوث وتكرار الأخطاء.

المطلب الثالث: نظام الرقابة المالية

نشأت الرقابة المالية مع نشوء الدولة وتملكها المال العام والتصرف فيه ، وهذا ما سنتطرق له في مايلي:

اولا - تعريف الرقابة المالية:

تعريف الرقابة المالية تتعدد وتتجلى أبرزها في " هي الوظيفة التي تقوم بها وحدات حكومية من أجل تتبع المال العام وحراسته وحفظه استنادا إلى مرجعية تشريعية"²

كما عرفها هنري فايول بأنها: "التأكد مما إذا كان كل شيء يحدث مطابق للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرارها"³.

ثانيا - وسائل الرقابة المالية: تتمثل فيما يلي:⁴

1-2 التقيد بإعتمادات الموازنة العامة (النفقات والإيرادات كل حسب بنده).

¹ محمد الهور، مرجع سابق، ص: 48

² إسماعيل حسين أحمر، مرجع سابق، ص: 2

³ علي عباس، الرقابة الإدارية على المال والأعمال، مكتبة الرائد العلمية، عمان الاردن، ط1، 2001، ص22.

⁴ محمد الهور، مرجع سابق، ص: 221-222

الفصل الأول: الإطار النظري والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية

- 2-2 الكشوف الدورية المطلوبة لوزارة المالية أي على المحاسبين في الدوائر المختلفة أن يقدموا إلى وزير المالية في غضون ثلاثة أيام بعد نهاية كل شهر الحسابات والجداول الختامية وذلك لتمكين الوزارة من دراستها ومراقبته
- 2-3 لجان التعداد والتفتيش، يترتب عليها تقديم تقارير إلى وزيرة المالية مع التوصيات بشأنها.
- 2-4 المراقب المالي (المحاسب المفوض): يعين بقرار من وزير المالية لدى كل من الدوائر الحكومية والمؤسسات الحكومية ذات الاستقلال المالي وتتلخص مهمته في الرقابة والمتابعة على تنفيذ الميزانية.
- 2-5 المفتش العام في وزارة المالية، وتتلخص مهامه في:

- ✓ القيام بجولات تفتيشية مفاجئة للمحاسبين وأمناء الصناديق في الدوائر الحكومية المختلفة؛
- ✓ تقديم النصائح والإرشادات والخبرات المالية للدوائر لما يتمتع به من خبرة في الأمور المالية؛
- ✓ إجراءات الأبحاث التي تساعد على تطوير وتحديث عمليات المحاسبة الحكومية؛
- ✓ التحقيق في الاختلاسات التي تقع في دوائر الدولة و تقديم تقارير عنها؛
- ✓ دراسة التقارير الواردة من ديون المحاسبة و إعداد التقارير بأهم الملاحظات الواردة.

المبحث الثالث: المحاسبة العمومية وأسس القياس المحاسبي

تعتمد الأنظمة المحاسبية على أسس قياس محاسبية معينة لقيد العمليات المالية وإستخلاص النتائج حيث تحدد هذه الأسس إجراءات و قواعد إثبات و مسك الحسابات و عرض البيانات المالية، حيث يمكن تعريف الأسس المحاسبية بأنها " مجموعة المبادئ المحاسبية التي تحدد متى يجب الاعتراف بآثار المعاملات أو الأحداث لأغراض الإبلاغ المالي".¹

وفي هذا الإطار، يتناول هذا المطلب دراسة وتحليل مختلف الأسس المحاسبية مع التركيز على بيان أثر تطبيقها على المحاسبة في وحدات القطاع العام

المطلب الأول : الأساس النقدي

1 - مفهوم الأساس النقدي: تم تعريف الأساس النقدي و ربطه مع الحساب الختامي في الندوة العلمية المنعقدة في تونس سنة 1980 من أجل إقرار النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية على النحو الآتي

¹ International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study no 02: Elements of the Financial Statements of National Government, IFAC, New York, 1993, p: 34.

الفصل الأول: الإطار النظري والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية

" يعتمد الأساس النقدي على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة والإيرادات التي قبضت فعلا خلالها، بغض النظر عما إذا كانت النفقات أو الإيرادات تعود لنفس السنة " ¹.

فطبقا للأساس النقدي يتم الاعتراف بالعمليات المالية عندما يترتب عليها دفع أو استلام نقدية، حيث تعترف المحاسبة على الأساس النقدي بالتدفقات النقدية الداخلة و الخارجة فقط سواء التي تخص الفترة المالية الحالية أو الفترات السابقة أو اللاحقة .

2 -مزايا وعيوب الأساس النقدي

أولاً : مزايا الأساس النقدي : يمكن عرض أهمها على النحو الموالي:

يترتب على إتباع الأساس النقدي التركيز عند إعداد القوائم المالية والحساب الختامي على إظهار و قياس نتائج حركة التدفقات النقدية بوضوح و بصفة دقيقة ، من أجل تحديد رصيد الخزينة الذي يمثل الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من والى الوحدة المحاسبية، حيث يتميز النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي على العناصر الآتية²:

- ✓ زيادة التركيز على عنصر النقدية وإدارة التدفقات النقدية نظرا لأهميتها؛
- ✓ الاهتمام و التركيز على الموازنة العامة، وبالتالي تتركز المهمة الرئيسية للمحاسبة الحكومية في مراقبة ومتابعة تنفيذ الموازنة العامة التي تم الموافقة عليها؛
- ✓ لا يتم إعداد قائمة مركز مالي للوحدات الحكومية، حيث يكون تركيز المحاسبة على التدفقات النقدية لإيرادات ومصروفات الموازنة بدلا من قياس الربح أو تقييم الأصول؛
- ✓ نظرا لارتباط الحسابات بموازنة محددة عن فترة معينة، لذا تكون دورة حياة تلك الحسابات هي نفس دورة حياة الموازنة العامة مثلا سنة
- ✓ "يتميز بالبساطة والوضوح، وسهولة تنفيذه، والموضوعية في عدم تدخل العنصر البشري في عملية القياس، كما يساعد في تحديد حركة السيولة النقدي؛" ³
- ✓ يتكون نظام المحاسبة القائم على الأساس النقدي من موازنة سنوية ونظام لإمسك الدفاتر و الحسابات، والتقارير المرتبطة معهم في الهيكل و المحتوى؛

¹ المنظمة العربية للعلوم الإدارية، النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان الاردن ، 1980 ، ص15-16.

² R.Jones & M.Pendlebury, Public Sector Accounting , Pitman Publishing , London, 1984, pp :161-162

³ فؤاد الفسفوس، المحاسبة الحكومية ، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان الاردن، 2009 ، ص:33.

الفصل الأول: الإطار النظري والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية

✓ السرعة في إعداد الحساب الختامي للدولة، حيث يتم إقفال الحسابات في نهاية السنة.

ثانيا : عيوب الأساس النقدي: يمكن حصرها في مايلي :

لا يساعد النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية، لأنه يقوم بقيد العمليات في الدفاتر و السجلات المحاسبية عند إثبات واقعة القبض أو الدفع النقدي ، ومن ناحية أخرى.

يوفر الأساس النقدي "مجالا للحكومات للتلاعب في حجم العجز الفعلي للميزانية، وذلك عن طريق تأجيل تسديد الالتزامات عند حلول آجال استحقاقها للتقليل من العجز، أو الإسراع في استهلاك الإعتمادات المالية في نهاية السنة ¹ حتى لا تحول الأرصدة الباقية إلى الخزينة العمومية مما قد ينشأ عنه الإسراف في إنفاق المال العام، حيث يؤدي عدم الإفصاح عن قيم كبيرة من الالتزامات الحكومية بالقوائم المالية إلى عدم كفاءة عملية تقييم الأداء المالي و نتائج الأعمال، والمركز المالي للوحدة الحكومية.

إن النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، وذلك بسبب عدم وجود حسابات لمتابعة وقيد العمليات المالية المتعلقة بتقييم الأصول و الاهتلاكات أو لمتابعة المخزونات ، حيث إن " محاسبة النقد لا توفر معلومات حول الموجودات الرأسمالية فهي تسجل الإنفاق حول ما الذي تم استخدامه عن عدة سنوات عند إنفاق النقود فقط، و من ثم لا يؤخذ بعين الاعتبار لاحقا إذا ما كان الأصل مازال قيد الاستخدام أو وصل إلى نهاية عمره الإنتاجي أو تم بيعه".²

المطلب الثاني: أساس الإستحقاق

سننتظر في هذا المطلب الى مفهوم اساس الاستحقاق مزايا و عيوبه .

أولا : مفهوم أساس الإستحقاق :

يعرف النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية الذي أقرته الندوة العلمية المنعقدة في تونس سنة 1980 أساس الاستحقاق بأنه "الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالمصروفات و الإيرادات التي تحققت فعلا خلال تلك السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات قد دفعت أم لم تدفع بعد،

¹ Diana Hillier, From Cash to Accrual : The Canadian Experience, Occasional Paper n°3, International Federation of Accountants, Public Sector Committee, 1996, pp :13-14.

² Accounting for Taxpayer's Money: Resource Accounting and Budgeting in Government, Consultation Paper, United Kingdom, 1994, paragraph 1.16.

الفصل الأول: الإطار النظري والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية

والإيرادات قبضت أم لم تقبض¹، حيث تم اعتماده كأحد الأسس المحاسبية تاركا المجال للدول العربية إمكانية تطبيقه عند توفر الإمكانيات الفنية لديها .

في حين عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين أساس الاستحقاق بأنه "أساس محاسبي يتم الاعتراف بموجبه بالمعاملات والأحداث الأخرى عند وقوعها (وليس عند استلام النقد)، ولذلك تسجل المعاملات و الأحداث في السجلات المحاسبية و يعترف بها في القوائم المالية للفترات الزمنية الخاصة بها"².

و تجدر الإشارة في هذا المجال، بأن تطبيق أساس الاستحقاق يتطلب إجراء عمليات التسوية الجردية للإيرادات و النفقات لتحديد ما يخص الفترة المحاسبية وتحميلها إلى الحساب الختامي لتلك الفترة، تطبيقا لقاعدة استقلال الدورات المالية، ويتم ذلك عن طريق استبعاد الإيرادات التي قبضت والنفقات المدفوعة خلال السنة والتي تخص سنوات أخرى، و ذلك بهدف ربط هذه المعاملات بالفترات المالية التي تخصها وتسجيلها في الحساب الختامي التابع لها . ولهذا السبب يتطلب الأمر أن تظل الدفاتر و السجلات المحاسبية مفتوحة لمدة طويلة بعد انتهاء السنة حتى تتم عمليات التسوية اللازمة، الأمر الذي يرسخ فكرة استقلال الذمة المالية للسنة لمختلف فترات القياس المحاسبي التي يتم فيها تسجيل وعرض النتائج و بيان المركز المالي للدولة بصفة دقيقة وواضحة، تمكن إجراء المقارنة بين نتائج مختلف الدورات المالية.

ثانيا: مزايا وعيوب أساس الإستحقاق

I : مزايا أساس الإستحقاق : من أهم مزايا تطبيق أساس الاستحقاق يمكن ذكر العناصر الآتية :

- ✓ توفير بيانات كاملة حول حجم حقوق والتزامات الوحدات الحكومية، حيث يتم إثبات حقوق الغير على الدولة وحقوق الدولة لدى الغير في السجلات المحاسبية مع تحديد تاريخ قيدها؛
- ✓ يعطي البيانات المالية و الحقائق الضرورية لإظهار المركز المالي للحكومة بصفة عادلة، حيث يظهر كافة موجودات الحكومة و مطلوباتها، بما في ذلك حقوق الحكومة و حقوق الغير؛
- ✓ يؤدي للتمييز الواضح بين كل من النفقات الرأسمالية و النفقات الايرادية و ما يعكسه ذلك من أثر ايجابي على حقيقة نتائج الأعمال و سلامة وعدالة المركز المالي³؛

¹ المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص: 15-16.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، طبعة 2007 ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2007، ص: 906.

³ محمد أحمد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص: 53.

الفصل الأول: الإطار النظري والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية

✓ يجعل التقارير المحاسبية أكثر ملائمة لأغراض الرقابة و المتابعة والتحليل، عن طريق توفير البيانات حول تطور تكاليف الوحدات الحكومية من أجل قياس تكلفة نشاط وحدات القطاع العام و تقييم مستوى الكفاءة و الأداء في إدارة المال العام ؛

✓ لا يدفع الوحدات الحكومية على الإسراف في إنفاق إعماداتها في نهاية السنة.

وفي دراسة للجنة المعايير الدولية في القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين و التي أشادت بمميزات¹ تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية و مما ورد فيها العناصر الموالية:

✓ تقييم المساءلة حول كافة الموارد تحت سيطرة الوحدة، و توزيع تلك الموارد؛

✓ تقييم الأداء و الوضع المالي و التدفقات النقدية للوحدة؛

✓ اتخاذ القرارات حول تزويد الوحدة بالموارد؛

✓ إظهار كيفية قيام الحكومة بتمويل أنشطتها وكيفية مواجهتها لمتطلباتها النقدية؛

✓ يسمح للمستخدمين بتقييم قدرة الحكومة على استمرارية تمويل أنشطتها ومواجهة تعهداتها؛

✓ يظهر المركز المالي للحكومة و التغيرات فيه؛

✓ يزود الحكومة بالفرصة للبرهنة على النجاح في إدارة مواردها؛

✓ مفيد في تقييم أداء الحكومة من ناحية تكاليف خدماتها و فاعليتها و إنجازاتها.

II : عيوب أساس الاستحقاق :

رغم تعدد مزايا تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية أنه إلا لا تخلو من العيوب والتي يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

✓ يستلزم أن تظل الحسابات مفتوحة لفترة طويلة بعد انتهاء السنة المالية، حتى يتم الانتهاء من إجراء التسويات الخاصة بمصروفات و إيرادات السنة ، مما يؤدي إلى حدوث تأخير في إعداد و نشر القوائم المالية، و بالتالي يقلل من فائدتها لمستخدميها و يضعف من الرقابة المالية؛²

✓ استخدامه يؤدي إلى ضرورة الاستعانة بالحكم و التقدير الشخصي في بعض المواقف، مما يفقد بعض النتائج موضوعيتها، كما هو الحال في جرد المخازن و تقييمها وتقدير المخصصات المختلفة، و جرد الديون المستحقة.¹

¹ International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study no 14: Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Government and Government Entities, IFAC, New York, 2003, p: 07.

² عبد الحي الخولي، المحاسبة الحكومية ، مطبعة المدني، القاهرة مصر، 1974 ، ص 17-18

الفصل الأول: الإطار النظري والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية

و في هذا الإطار ، تسعى المعايير المحاسبية على وضع الإرشادات و القواعد التي تساعد المحاسب على التقييم السليم و العادل، حيث إن " هذا الأساس يحتاج إلى مجموعة كبيرة من الموظفين يتمتعون بكفاءة و خبرة عالية في النواحي المحاسبية، ومن ثمة فهو أعلى تكلفة من الأساس النقدي".

و يوضح الجدول الموالي ملخص لأهم المزايا و العيوب المتعلقة بتطبيق أساس الاستحقاق في محاسبة وحدات القطاع العام.

الجدول رقم (01): مزايا و عيوب أساس الاستحقاق

المزايا	المأخذ
سهولة المقارنة للسنوات المتتالية	يؤدي إلى تأخير إقفال الحسابات في نهاية السنة المالية
إظهار مركز مالي حقيقي وعادل	يستخدم التقديم الشخصي
تفعيل التقارير المالية في رسم السياسات المالية والتخطيط	إستخدامه يحتاج إلى أشخاص ذوي معرفة علمية
البيانات المالية مناسبة للتحليل	إستخدامه أعلى كلفة من الأساس النقدي
يمكن من التمييز بين المصاريف الإيرادية والرأسمالية	تأخر إعداد البيانات المالية

المصدر: حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، 2004 ، ص3

المطلب الثالث: الأساس المشترك

بين الأساس النقدي و أساس الاستحقاق يوجد أساس آخر يعرف بعدة تسميات من بينها استعمال مصطلح الأساس المشترك أو الأساس المختلط، كما يعرف كذلك بتسمية أساس الالتزام و الذي يعتبر بمثابة مزيج بين مميزات وخصائص أساس الاستحقاق والأساس النقدي في نفس الوقت.

ينتج الأساس المشترك عن التعديلات المطبقة على أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي للجمع بين مزايا النظامين، فإذا كانت طبيعة هذه التعديلات أقرب إلى الأساس النقدي فينتج عنها ما يعرف بالأساس النقدي المعدل، حيث يقوم النظام المحاسبي الحكومي على الأساس النقدي في الجزء الأكبر منه مع قبول بعض الاستثناءات الخاصة بتطبيق أساس الاستحقاق . وأما إذا كانت التغييرات أقرب إلى أساس الاستحقاق الكامل فينتج عنها ما يعرف بأساس الاستحقاق المعدل.

¹ قطب إبراهيم محمد، الموازنة العامة للدولة، الهيئة العامة للكتاب، القاهرة مصر، 1978، ص: 151 - 152

الفصل الأول: الإطار النظري والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية

أولاً: الأساس النقدي المعدل

يتبنى هذا الأساس قواعد الأساس النقدي في الاعتراف بالقياس المحاسبي للإيرادات العمومية، في حين يعتمد على قواعد أساس الاستحقاق عند المعالجة المحاسبية للنفقات العمومية، عليه يعتبر نموذج محاسبي قائم على الأساس النقدي مع تعديل أسس قياس بعض البنود للتقارب مع أساس الاستحقاق. وينتج عن ذلك، بأن طبيعة القوائم المالية وفق هذا الأساس تسمح بإظهار التدفقات النقدية من وإلى الخزينة العمومية إضافة إلى تحديد مقدار التزامات الوحدات الحكومية تجاه الغير دون أن يتم تحديد حجم حقوق الدولة تجاه الغير لأنه لايقوم بتسجيل الإيرادات المثبتة غير المحصلة خلال السنة.

و لقد عرف النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية الأساس النقدي المعدل بأنه "الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي (الإبلاغ المالي) لأي سنة مالية بالنفقات التي تم الارتباط بها خلال السنة المالية، بغض النظر عما إذا كانت هذه المصروفات قد تحققت أو دفعت خلال السنة أم لا".¹

و يحقق تطبيق أساس الالتزام الأهداف الآتية:

✓ إثبات المبالغ الملتزم بها و تنزيلها من التخصيصات المعتمدة يبين بصفة مستمرة قيمة هذه الالتزامات و رصد التخصيصات الباقية، و بهذا تتجنب الوحدة إمكانية حدوث التجاوز في الإنفاق عما هو مخصص في الموازنة؛

✓ إن تسجيل الالتزام يعطي صورة أوضح من الناحية المالية إذا قورنت بالأساس النقدي؛

✓ إن الالتزامات غير المدفوعة في نهاية السنة المالية تعتبر إلتزامات مستحقة و واجبة الدفع من تخصيصات تلك السنة ، بمجرد قيام الغير بتنفيذ تعهده و ذلك خلال مدة من الزمن يحددها النظام المالي لتسويتها نهائياً.

و بناء على ما سبق، فإن من أهم مميزات أساس الالتزام أنه هو وضع حدا للقواعد والإجراءات التي تفرض إلغاء الإعتمادات المالية التي لم تصرف في نهاية السنة مما كان يدفع وحدات القطاع العام إلى استنفاد مجمل إعتماداتها المالية قبيل انتهاء السنة، الأمر الذي قد يؤدي إلى الإسراف في صرف المال العام من دون وجه حق، إضافة إلى عدم اعتبار نسبة استهلاك الإعتمادات المالية كمييار لتقييم أداء الوحدات الحكومية واستنادا لمبدأ الحيطة والحذر، يأخذ هذا المبدأ بعين الاعتبار خصم مبالغ النفقات الملتزم بها من اعتمادات الدفع المخصصة للسنة لتنفيذ الميزانية رغم عدم تسديدها في السنة المالية التي تخصها، ذلك و لتوفير التغطية

¹ المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص: 1

الفصل الأول: الإطار النظري والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية

المالية لتسديد الالتزامات التي ارتبطت بها الوحدات الحكومية تجاه الغير في نهاية السنة المالية، وعلى هذا الأساس لا تتحمل الفترة المحاسبية الموالية نفقات السنة السابقة و لا تستنفذ من إعماداتها المالية، مما يسمح بعدم تداخل الدورات المحاسبية عند تسجيل عمليات تسديد النفقات لمختلف السنوات.

من أهم الانتقادات الموجهة لأساس الالتزام هو أن تطبيقه قد يؤدي إلى تجميد الإعتمادات المالية المخصصة لتمويل تسديد النفقات الملتزم بها، مما يؤدي إلى عدم استغلال الموارد المالية خلال السنة في حالة عدم استعمالها أو بسبب إلغاء الالتزامات. هذه الازدواجية في تخصيص الإعتمادات المالية ينتج عنها صعوبات في تسيير السيولة النقدية للخرزينة العمومية، إضافة إلى إمكانية زيادة الإنفاق الحكومي خلال السنة المالية عن طريق استهلاك المخصصات غير المستغلة.

انطلاقاً من التسمية التي تطلق على هذا الأساس فإنه، يركز على إظهار التزامات الوحدات الحكومية تجاه الغير و ليس العكس، و هذا ما يفسر غياب حسابات تخصص لمتابعة و قيد الممتلكات أو تسجيل حقوق الدولة لدى الغير.

ثانياً: أساس الإستحقاق المعدل

هو أساس أكثر توسعا من الأساس النقدي أو من أساس الالتزام ، لأن التعديلات التي يتبناها تجعله أقرب ما يكون إلى متطلبات أساس الاستحقاق الكامل، حيث يقيس هذا الأساس الموارد المالية و تغيراتها، و تتكون القوائم المالية من الإيرادات و النفقات و الأصول المالية و الالتزامات و صافي الموارد المالية .

يمكن تعريف أساس الاستحقاق المعدل بأنه "أساس محاسبي يعترف فيه بالمعاملات عند حدوثها مع تعديلات محددة بشكل معين لتعكس محور قياس تدفق الموارد المالية الحالية، هذه التعديلات تتضمن حقيقة أن الإنفاق يعترف به في الفترة المتوقع أن يتطلب فيها استخدام الموارد المالية الحالية، أما الإيراد فلا يعترف حتى يصبح متاحاً لدفع الالتزامات الحالية، كما لا يعترف ببعض المطلوبات طويلة الأجل إلى أن يتم طلبها و تصبح مستحقة الدفع".¹

و بالتالي يمكن اعتبار تبني أساس الاستحقاق المعدل في المحاسبة لدى وحدات القطاع العام خطوة مرحلية تمهيدية لاعتماد أساس الاستحقاق الكامل، حيث يسمح هذا الأخير بتأجيل أو استبعاد تسجيل المعاملات التي تطرح عدة إشكالات وتعقيدات من الجانب المحاسبي، ومن أبرز التعديلات شائعة الاستعمال في هذا

¹ المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص: 15

الفصل الأول: الإطار النظري والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية

الإطار هو تأجيل أو استثناء القيود المحاسبية المتعلقة بتسجيل الأصول الثابتة و تقييم الاهتلاكات عليها إضافة إلى عدم الأخذ بعين الاعتبار متابعة المخزون، وبالتالي لا تظهر هذه العناصر في القوائم المالية المعدة وفقا لأساس الاستحقاق المعدل

غالبا ما يقوم النظام المحاسبي القائم على أساس الاستحقاق المعدل بالاعتراف بالإيراد في فترة القياس المحاسبي عندما يتوفر فيه شرطان هما :

- ✓ أن يكون الإيراد المتوقع تحصيله قابلا للقياس بصفة موضوعية (درجة معقولة من الدقة)؛
- ✓ أن يكون الإيراد متاحا لتمويل وتسديد نفقات الفترة المالية الحالية موضوع القياس المحاسبي، أي توقع تحصيله يكون قصير الأجل.

و في هذا الإطار ، فإن التعديلات التي تطرأ على أساس الاستحقاق الكامل تتمثل في عدم الاعتراف المحاسبي ببعض عناصر الأصول أو الخصوم في الوحدات الحكومية ،و هذا ما ينتج عنه نظام المحاسبة وفقا للاستحقاق المعدل و ، الذي يختلف من دولة لأخرى حسب درجة ونوعية هذه التعديلات.

لهذا السبب ، من الصعب إيجاد مفهوم موحد لمكونات و بنية أساس الاستحقاق المعدل، وهذا ما أشارت إليه دراسة للاتحاد الدولي للمحاسبي ،وذلك بعرض أمثلة عن أهم التغيرات التي تطبق في نظام المحاسبة العمومية في بعض الدول منها دولة كندا و التي تتبنى التعديلات الآتية:

- ✓ الاعتراف بكل عناصر الخصوم باستثناء استثمارات ا لبنية التحتية و الدفاعية و الثقافية (التراثية) التي يعترف بها كأعباء في وقت اكتسابها أو تشييدها؛
- ✓ الاعتراف بمعظم مكونات الأصول و الخصوم وفقا لأساس الاستحقاق ولكن الاعتراف بالإيرادات يبدأ وفقا للأساس النقدي أو بعض تعديلاته؛
- ✓ الاعتراف بالأصول و الخصوم المالية قصيرة الأجل فقط؛
- ✓ الاعتراف بكل عناصر الأصول باستثناء بعض الالتزامات مثل المعاشات.

الفصل الأول: الإطار النظري والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية

خلاصة الفصل الأول

يركز نظام المحاسبة العمومية كنظام معلومات على تسجيل ثبات العمليات المالية للدولة وإعداد التقارير والقوائم المالية عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام غير الهادفة لتحقيق الربح وتحقيق الرقابة على صرف المال العام، حيث تعتمد الأنظمة المحاسبية على أسس قياس محاسبية مختلفة لفيد العمليات المالية واستخلاص النتائج، هذه الأخيرة هي التي تحدد توقيت الاعتراف بالمعاملات المالية وطريقة قياسها لإثباتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية وطريقة عرضها في القوائم المالية. وبالتالي فإن اختيار تطبيق الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق يؤثر مباشرة على نوعية وجودة مخرجات النظام المحاسبي.

وفي هذا الإطار فإن تطبيق أساس الاستحقاق الكامل في المحاسبة العمومية يسمح بتحقيق الإفصاح الشامل والدقيق عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام، عن طريق الرفع من جودة الإبلاغ المالي الحكومي مما يسمح بتلبية حاجيات فئات مستخدمي بيانات المحاسبة العمومية، لأن القوائم المالية المعدة وفق هذا الأساس هي التي تقدم معلومات متكاملة عن طبيعة المركز المالي للحكومة وتوزيع مجمل عناصر أصول وخصوم وحدات القطاع العام إضافة إلى تقديم أدوات المساءلة عن الأداء، على عكس النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي الذي يركز على بيان المركز المالي للوحدات الحكومية الناتج عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

وعلى هذا الأساس، عند المفاضلة بين تطبيق الأسس المحاسبية توصي مختلف الهيئات الدولية المتخصصة في المحاسبة العمومية على ضرورة الانتقال من تطبيق الأساس النقدي شائع الاستعمال لاسيما بين الدول العربية نحو تطبيق أساس الاستحقاق الكامل، كشرط أساسي لضمان عصانة و تطوير نظم المحاسبة العمومية بهدف الرفع من جودة الإبلاغ المالي عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام، وفق متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام والتي سيتم دراستها في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق تبنيها في الجزائر

تمهيد:

لقد شهد مجال المحاسبة العمومية عدة تغيرات أدخلت على الممارسات المحاسبية العمومية القديمة التي لوحظ عليها تقصير في خدمة الصالح العام وعدم مواكبتها للتطورات الحاصلة في العالم، الأمر الذي أوجب الانتقال نحو تطبيق مبادئ وأسس نظام المحاسبة العمومية وفق للمعايير الدولية، حيث أعلنت الحكومة الجزائرية عن برنامج لإصلاح نظامها المحاسبي وعن مشروع لعصرنة النظام المحاسبي هدفه الأساسي تعزيز قدرات وزارة المالية في تأدية مهامها الأساسية في الرقابة على المال العام من أجل عرض إفصاح المعلومات بغرض المساءلة وتقييم الأداء.

ومن الملاحظ أن بيئة الممارسات والتعاملات المحاسبية في وحدات القطاع العام بخصائص تميزها عن وحدات القطاع الخاص، الأمر الذي أوجب بناء وتأسيس إطار وقواعد ومعايير مستقلة للمحاسبة العمومية مراعية لذلك الاختلاف مع إعطائها له حقه، ومن غير ذلك لا نستطيع تخمين أو توقع نجاح تبني الممارسات المحاسبية العمومية لقواعد أو مفاهيم أو أطر محاسبية أو اقتصادية أو إدارية خارجية أخرى

وسنتناول في هذا الفصل دراسة لثلاث مباحث و هي:

- ✓ ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- ✓ واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؛
- ✓ توجهات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق تبنيها في الجزائر

المبحث الأول : ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يتناول هذا المبحث عرض المفاهيم العامة حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وفق المطالب الموالية:

- ✓ مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛
- ✓ نطاق إصدار و تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛
- ✓ تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

المطلب الأول : مفهوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

سننتظر في هذا المطلب نشأت و تطور المعايير ، تعريفها ، اهميتها:
اولا : نشأتها وتطورها:

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

بعدها تم إنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS_B في 10 نوفمبر 1984 ليحل محل مجلس معايير المحاسبة العمومية وهي لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين ، حيث تأسس هذا الأخير في سنة 1977 ويشمل 167 عضوا لـ 127 دولة.²

و يهدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام وتسهيل المقارنة بين المعايير الدولية والوطنية، ويحقق المجلس أهدافه من خلال:

1 آسيا قمو، اتجاه المحاسبة العمومية في ظل معايير القطاع العام، مذكرة ماجستير ، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، 2012 ، ص13

² International Federation of Accountants IFCA, Internat Public Sector Accounting STANDARDS Board, Edition 2012, p2

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق تبنيها في الجزائر

✓ إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

✓ تشجيع قبول هذه المعايير وتحقيق التوافق الدولي معها؛

✓ نشر وثائق أخرى تقدم إرشادات حول مواضيع وخبرات إعداد التقارير المالية في العالم.

يتم تعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية للقطاع العام من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين ويضم 18 عضو، أي 15 عضو من قبل الهيئات الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين، ثلاثة أعضاء من العامة يتم ترشيحهم من قبل أي فرد أو منظمة، إضافة إلى ذلك يتم تعيين عدد محدود من المراقبين لكنهم لا يتمتعون بحق التصويت، مهمتهم فقط التعبير عن آرائهم في المجلس.

ثانيا : تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

بناء على الدراسة رقم(13) للجنة القطاع العام التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين، تعرف المعايير المحاسبية بأنها عبارة عن "بيانات رسمية تبين كيف يجب أن تنعكس أنواع معينة من المعاملات و الأحداث الأخرى في القوائم المالية الحكومية، وفقا لذلك فالالتزام بمعايير محاسبية موثوق و معترف بها يعتبر ضروريا للحصول على عرض عادل للقوائم المالية".¹

في حين عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأنها "توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض و الإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام".²

ومنه نستخلص أنها عبارة عن مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند إليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس ثبات وإفصاح عن المعلومات أو حول الأحداث الإقتصادية للمشروع .

كما أنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات، وقياس وعرض والإفصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

ثالثا : أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

¹ International Federation of Accountants, Study n°13: Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective, New York, 2001, p: 08.

² الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2009، ص:14.

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق تبنيها في الجزائر

تساهم المعايير الدولية بشكل كبير في تحقيق توافق السياسات المحاسبية على المستوى الدولي عن طريق تقديم إرشادات وتوجيهات للمهنيين المختصين في مجال المحاسبة من أجل الارتقاء بجودة البيانات المالية وتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام إضافة إلى تحسين قابلية المقارنة للمعلومات المالية بين مختلف الفترات على المستوى الدولي.

وتؤدي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دورا هام في توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي عن طريق تحقيق التقارب فيما يخص طريقة إعداد وعرض البيانات المالية لوحدات القطاع العام وتشجيع التنسيق المحاسبي الدولي لتطوير وتحديث نظم المحاسبة العمومية والرفع من جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية وعلى هذا الأساس ، تستمد هذه المعايير أهميتها من مدى الاعتراف الدولي بها ، وتشجيع الهيئات والمنظمات العالمية على تبني متطلبات هذه المعايير.

المطلب الثاني: نطاق إصدار و تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تم تصميم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع الوحدات الحكومية، الجماعات المحلية والوحدات الإدارية التابعة للقطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الأرباح، ولا تنطبق هذه المعايير على المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي، حيث توضح هذه المعايير متطلبات الاعتراف والقياس و الإفصاح عن البيانات المالية لوحدات القطاع العام.

أولا : إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تتجه إستراتيجية إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو تحقيق التقارب قدر الإمكان في تطبيق منهجية معايير المحاسبة الدولية المالية في القطاع الخاص، حيث إن إستراتيجية التقارب تعتمد على اقتباس المعايير من متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات النشاط الحكومي، عن طريق تكييفها لتتلاءم مع مميزات نشاط وحدات القطاع العام خاصة في مجال المعايير المعدة على أساس الاستحقاق و في هذا الإطار، يؤكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في اعترافه الصريح في الفقرة رقم (18) لمقدمة المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن "إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد وعرض البيانات المالية هو مرجع ذو صلة بمستخدمي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام".¹ حيث يحاول مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام إن أمكن أن يحافظ على المعالجة المحاسبية و النص الأصلي

¹ www.ifac.org/ipsab, consulter le 28/05/2018. (15h et 45m)

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق تبنيها في الجزائر

للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسألة هامة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير".¹

ثانيا : تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

لا يمتلك المجلس سلطة لإجبار الحكومات و الهيئات العمومية على الامتثال لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث إنه يشجع هذه الأخيرة على المشاركة بشكل كبير في وضع هذه المعايير عن طريق تقديم الملاحظات والمقترحات لمختلف اللجان و الهيئات الاستشارية في المجلس. و في هذا الإطار يحث المجلس الحكومات على تبني هذه المعايير من أجل تحقيق التوافق و التقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية، والارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام.

يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحق الحكومات ومختلف الهيئات العمومية باعتماد معايير وطنية خاصة بها، حيث " يشجع المجلس بشكل كبير تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتوحيد المتطلبات الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"² ، ولا يتم وصف البيانات والقوائم المالية الحكومية بأنها تتبنى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلا إذا كانت تمتثل لمجمل متطلبات كل المعايير المعمول بها والمصادق عليها من طرف المجلس وعلى هذا الأساس ، لا يمتلك المجلس سلطة فرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بل يعرضها بصفة اختيارية على الدول التي ترغب في تحسين نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي، عن طريق تبني معايير معترف بها دوليا كوسيلة لضمان مصداقية وشفافية البيانات المالية للوحدات الحكومية.

المطلب الثالث: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

سيتم عرض بعض معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق التصنيفات التالية:³

1-معايير متعلقة بالميزانية العامة للدولة:

- المعيار 01: عرض البيانات المالية؛
- المعيار 02: بيانات التدفق النقدي؛

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره ، ص:18-19.

² نفس المرجع، ص:20.

³ الاتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الجزء 1 ،ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين ، مجموعة طلال أبو غزالة، 2010 ،ص2

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق تبنيها في الجزائر

- المعيار 04: اثار التغيرات في اسعار الصرف النقدي؛
- المعيار 13: عقود الإيجار؛
- المعيار 16: العقارات الإستثمارية؛
- المعيار 17: الممتلكات والمصانع و المعدات؛
- المعيار 31: الأصول غير ملموسة؛
- المعيار 12: المخزون؛
- المعيار 05: تكاليف الإقتراض؛
- المعيار 25: منافع الموظفين.

2-معايير متعلقة بحسابات التسيير:

- المعيار 09: الإيراد الناتج عن عمليات التبادل؛
- المعيار 23: الإيراد الناتج عن عمليات غير التبادلية؛
- المعيار 03: السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء؛
- المعيار 04: الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير.

3-معايير متعلقة بالحسابات المجمععة للدولة:

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

4- بقية المعايير الأخرى:

- المعيار 15: الأدوات المالية، الإفصاح والعرض؛
- المعيار 10: التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع؛
- المعيار 18: تقديم التقارير حول القطاعات؛
- المعيار 29: الأدوات المالية، الإعتراف والقياس.

المبحث الثاني: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

في هذا المبحث سيتم التطرق إلى عرض حال لواقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال عرض مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية بالإضافة إلى عرض وتشخيص لنقاط قوته وضعفه والأسباب التي أدت إلى ضرورة تطويره ليوكب المتغيرات في النظام المحاسبي العمومي على المستوى الدولي.

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق تبنيها في الجزائر

المطلب الأول: مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يعتبر نظام المحاسبة العمومية في الجزائر امتدادا لنظام محاسبة الخزينة العمومية المعمول به خلال فترة الاحتلال الفرنسي والذي بقي ساري المفعول إلى غاية تطبيق النظام الجديد ، حيث تم تكريسه بناء على التعلية العامة رقم 16 بتاريخ 12 أكتوبر 1968 والمتعلقة بمحاسبة الخزينة العمومية ، هذه الأخيرة تعتبر بمثابة المرجع الأساسي الذي يعتمد عليه المحاسب العمومي في قيد المعاملات المالية للدولة، و قد مر بمراحل و هي:¹

1-مرحلة الاحتلال من 1830 إلى غاية 1962 :

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

2-مرحلة بعد الاستقلال 1962 إلى غاية 1975:

في هذه المرحلة قامت الجزائر بالعمل على إصدار مجموعة من النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية، أو عملت على تكييفها مع الواقع الجزائري ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 و المحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة المحاسب العمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية ؛ بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات، المناشير ومذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيم من أهمها التعلية العامة لسنة 1967 التي تعرف كل حسابات الخزينة وتحدد كيفية استعمالها، وكذا التعلية رقم 16 المؤرخة في 12/10/1968 والمتعلقة بمجموعات حسابات الخزينة.

3-مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية من سنة 1975 إلى غاية 1990:

في هذه المرحلة تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1973 وفق أحكام الأمر رقم 73-29 الصادر في نفس التاريخ، أضف إلى ذلك صدور أحكام تشريعية

¹ مسعي محمد، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ط2، 2003، صص: 9 - 11

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق تبنيها في الجزائر

متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولاسيما تلك الواردة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في جويلية 1984 والمعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، وفي مختلف قوانين المالية السنوية القانون فقد تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأساسي الأول لها.

4- مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية من 1990 إلى غاية 1995:¹

تعد هذه المرحلة بمثابة ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه في الجزائر، ولعل أبرز هذه المراسيم :

- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين و اعتماد المحاسبين العموميين؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبين العموميون وكفايتها ومحتواها؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

المطلب الثاني: تحليل واقع نظام الخزينة العمومية في الجزائر

يعتبر نظام المحاسبة العمومية الجزائري امتدادا لنظام المحاسبة العمومية الفرنسي القائم على مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، سواء من حيث الإطار القانوني المتعلق بتنظيم أسس وقواعد المحاسبة العمومية أو من حيث تنظيم مجموعة حسابات الخزينة العمومية وبقي هذا النظام ساري المفعول منذ الاستقلال دون أن يطرأ عليه أي تغيير جوهري من شأنه أن يواكب حركة الإصلاحات الاقتصادية وتطور حاجيات وحدات القطاع العام.

وعليه سنتطرق فيما يلي لبعض من نقاط القوة و الضعف لنظام الخزينة العمومية الجزائري:¹

¹ مسعي محمد، مرجع سبق ذكره ، 2003 ، ص 12

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق تبنيها في الجزائر

1- نقاط القوة في نظام محاسبة الخزينة العمومية:

- ✓ سهولة إجراء القيود المحاسبية التي تركز على الأثر النقدي لتسجيل المعاملات المالية ، رغم أن مدونة مجموعة حسابات الخزينة تحتوي على عدد كبير من الحسابات إلا أن أغلب القيود المحاسبية لا تتطلب تسجيلات محاسبية مركبة بين عدة حسابات، حيث إن قيد العمليات الدورية والمكررة يتطلب استعمال حسابين فقط في أغلب الحالات، حساب من مجموعة الموجودات المالية وحساب آخر حسب طبيعة النفقة أو الإيراد؛
- ✓ لا يحتاج النظام المحاسبي القائم على مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية إلى عمليات تسوية مركبة في نهاية السنة المالية؛
- ✓ سهولة إعداد الحساب الختامي للدولة، حيث يتم تسجيل الإيرادات عند تحصيلها بغض النظر عن تاريخ استحقاقها والنفقات عند تسديدها بغض النظر عما إذا كانت العمليات المالية تسند لميزانية السنة الحالية أو لميزانيات سابقة؛
- ✓ اعتماد حسابات تفصيلية بعناوين دقيقة ومشخصة لتسهيل قيد العمليات المالية؛
- ✓ اعتماد الاختصاص في مسك الحسابات، حيث يمكن التمييز بين الحسابات المفتوحة لدى المحاسبين العموميين الرئيسيين وأخرى للمحاسبين الثانويين فقط وبين الحسابات التي يختص العون المحاسبي المركزي للخزينة بتسييرها حصريا.

2- نقاط الضعف في نظام محاسبة الخزينة العمومية:

- لا تقدم مخرجات نظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة بيانات مالية تسمح بتحقيق الإفصاح الكامل والشفاف عن نتائج النشاط الحكومي، وذلك للأسباب الآتية:²
- ✓ يتغاضى النظام المحاسبي كليا عن تسجيل الاستثمارات والتجهيزات العمومية لعدم وجود أقسام حسابات في مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية من أجل متابعة الاستثمارات وتطبيق الاهتلاك عليها؛ و بالتالي لا يوفر النظام المحاسبي تقديرا محاسبيا عن قيمة ممتلكات الدولة المنقولة و غير المنقولة؛

¹ شلال زهير، آفاق إصلاح المحاسبة العمومية الخاصة بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2014 ، ص 176.

² شلال زهير مرجع سبق ذكره ، ص 177.

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق تبنيها في الجزائر

- ✓ عدم تسجيل مخلفات النفقات الملتزم بها خلال السنة المالية و غير المدفوعة في نهاية السنة، مما يؤدي إلى استهلاك الإعتمادات المالية للسنة القادمة من أجل تغطية نفقات ملتزم بها في السنة السابقة، مما يؤدي بوحدات القطاع العام إلى طلب اعتمادات مالية إضافية؛
- ✓ عدم توفر قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الإعتمادات المالية ، والتي يتم متابعتها في سجلات خارج المحاسبة عن طريق القيد الوحيد رغم أن ها تتم بصفة آلية وفق تبويب الميزانية، مما ينتج عنه عبء إضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات؛ و بالتالي ، فإن مخرجات النظام المحاسبي لمحاسبة الخزينة العمومية لا تقدم بيانات مالية ذات طابع إحصائي؛
- ✓ عدم تسجيل الحقوق مستحقة الدفع للدولة في مرحلة إثبات الإيرادات أو التصفية أو حتى عند إصدار سند الأمر بالتحصيل؛
- ✓ الاعتماد على الجداول الإحصائية خارج المحاسبة من أجل أعداد القوائم المالية الحكومية والحساب الختامي؛
- ✓ لا يوفر النظام المحاسبي بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس التكاليف؛
- ✓ عدم توفر حسابات لتسجيل إجراء الالتزام بالنفقات العمومية؛
- ✓ الاعتماد على استعمال القيود بالمبالغ السالبة عند تصحيح الأخطاء دون اللجوء إلى القيود العكسية لإلغاء العملية؛
- ✓ عدم توفر حسابات لقيد حجم وقيمة مخزون وحدات القطاع العام؛
- إضافة إلى ذلك وبناء على التقرير الذي أعده المدير العام للمديرية العامة للمحاسبة العمومية، بعنوان "إصلاح نظام المحاسبة العمومية" فنظام المحاسبة العمومية الجزائري يتضمن العيوب الآتية:
- ✓ يتغاضى نظام المحاسبة العمومية عن تسجيل الممتلكات العينية أو استثمارات الدولة، إلى جانب عدم تطبيق مبدأ الحقوق المثبتة للدولة؛
- ✓ ترقيم مجموعة حسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي أفقد توازن مجموعة الحسابات، بحيث أصبحت تحتوي على أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة مما يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها؛
- ✓ صعوبة تركيز ودمج المحاسبة بسبب تشعب تنظيم الإدارة المالية للدولة؛

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق تبنيها في الجزائر

أما من حيث طبيعة مخرجات نظام محاسبة الخزينة العمومية فإنها تركز على بيان المركز المالي للخزينة الناتج عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة، عن طريق أعداد الوضعية المالية المختصرة للخزينة العمومية التي تحتوي على رصيد عمليات الميزانية والحسابات الخاصة للخزينة إضافة إلى عرض نتائج تمويل عمليات الخزينة العمومية، حيث لا يستطيع النظام المحاسبي الحالي توفير بيانات مالية عن الحقوق المالية المثبتة للدولة والتي لم يتم تحصيلها بسبب عدم تخصيص حسابات لقيود باقي التحصيل أو باقي النفقات الملتزم بها و غير المدفوعة.

لهذا السبب ، فإن الجزائر تصنف من بين البلدان التي تقدم معلومات ضعيفة عن نتائج تنفيذ الميزانية وتحقيق الشفافية في تسيير المال العام ومدى توفير البيانات المالية الحكومية وجعلها متاحة للجمهور، وذلك بناء على نتائج مسح مؤشر الميزانية المفتوحة، الذي يعتبر بمثابة معيار دولي مستقل لتقييم شفافية الميزانية استنادا على نتائج الاستطلاع لـ (100) دولة شملتها الدراسة.

حيث درجة الجزائر في مؤشر الميزانية المفتوحة لسنة 2012 هي (03) درجة من أصل (100) وهو أقل بكثير من متوسط الدرجات (43) لكل (100) دولة شملتها الدراسة بل هو أيضا أقل من درجات البلدان الأخرى في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، بما فيها الأردن، لبنان والمغرب، فدرجات الجزائر تشير إلى أن الحكومة توفر للجمهور معلومات ضئيلة عن ميزانية الحكومة وأنشطتها المالية خلال سنة الموازنة، هذا يعتبر تحديا للمواطنين في محاسبة الحكومة على إدارتها للأموال العامة.¹

يرجع تدهور هذا المؤشر في الجزائر إلى قصور نظام المحاسبة العمومية الذي يؤدي إلى إنتاج بيانات مالية تفتقد لخصائص الجودة المطلوبة ولا تلبى كافة إحتياجات مستخدمي التقارير المالية الحكومية، الأمر الذي أفقد النظام دوره المفترض في توفير المعلومات التي تساعد مستخدميها في عرض الإفصاح الكامل عن نتائج النشاط الحكومي و تحقيق المساءلة عن الأداء.

يتصف نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بمواصفات النظم المحاسبية التقليدية التي تعتمد على تنفيذ المعاملات المالية وفق قواعد الأساس النقدي، الذي يركز على مراقبة وتدقيق التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية، حيث إن المعالجة المحاسبية التي يتم تنفيذها لإدارة بيانات النظام المحاسبي يمكن اعتبارها بمثابة دفتر لمتابعة النقد بصفة تفصيلية.

¹ شلال زهير، مرجع سبق ذكره ، ص180

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق تبنيها في الجزائر

المطلب الثالث : أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية

تكمُن أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر في تطوير مختلف جوانب النظام المحاسبي العمومية و المتمثلة فيما يلي:

- ✓ مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الإقتصادية؛
- ✓ تحقيق الشفافية و المصادقية و الموثوقية على المعلومات المالية العمومية، و جعلها قابلة للمقارنة سواء على المستوى المحلي أو الدولي؛
- ✓ فعالية نظام المعلومات و قدرتها على توفير معلومات تساعد في الرقابة و تقييم أداء الوحدات الحكومية و قياس كلفة خدماتها؛
- ✓ تطبيق منطق الأداء، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة و غير المنقولة و كل استثماراتها كنفقات، و إنما تقييدها في جانب الأصول تهتك بمرور الزمن؛
- ✓ تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة و يقصد به كل النواتج أو الإيرادات المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محلا بالتحصيل يكرس حق الدائن العمومي، حيث تعطي قراءة أوضح لمالية الدولة؛
- ✓ القضاء على الفساد الإداري من خلال ضبط الموجودات العمومية و توفير الرقابة على الإنفاق العمومي.

ولكون النظام المحاسبي العمومي في الجزائر عاجزا عن مواكبة الحاجيات المتزايدة لمستخدمي القوائم المالية الحكومية وتطور حجم المعاملات المالية لوحدات القطاع العام، شرعت وزارة المالية في تطبيق مشروع إصلاح لنظام المحاسبة العمومية يهدف على إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد للدولة ، والذي سيكون محل الدراسة في المبحث الموالي.

المبحث الثالث: توجهات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر

أعربت الجزائر منذ السنوات القليلة الماضية عن رغبتها في تحديث وتطوير أساليبها المعتمدة في تخطيط وتحضير وتنفيذ الميزانية، وكذا أساليب الرقابة عليها، ذلك من خلال تعاقدتها مع مؤسسات وهيئات دولية لتمويل وتقديم الاستشارة في هذا المسار بغية تطوير النظام المحاسبي. ورغم التأخر الكبير الذي يعرفه تولي هذا الإصلاح إلا أن تقدم الأشغال فيه يعرف نسبة معتبرة إلى غاية يومنا هذا.

وخلال هذا المبحث سنتطرق لمشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق العناصر الموالية:

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق تبنيها في الجزائر

- ✓ مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة وفق النموذج الفرنسي؛
- ✓ مشروع إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق المعايير المحاسبية الدولية ؛
- ✓ آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.

المطلب الأول: مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة وفق النموذج الفرنسي

شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد PCE فجدت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إدارات المديرية، لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق الذي يعتمد فقط على التسجيل المحاسبي لما تمّ إنفاقه إلى محاسبة الذمة والتي تهتم أيضا بالتقيد المحاسبي لموارد الدولة العقارية والمنقولة .

حيث قام هذا الفوج بعدها بالاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية للاستفادة من التجربة الفرنسية، أين تم إنجاز المشروع والمصادقة عليه في 23 أفريل 1997.

وبالموازاة مع إعداد هذا المشروع قامت وزارة المالية ببعض الإجراءات لضمان تطبيق فعال للمخطط المحاسبي للدولة نذكر منها:¹

1- تكييف أنظمة الإعلام الآلي مع القواعد الجديدة لمشروع المخطط المحاسبي للدولة (PCE):

حيث تم في سنة 2001 برمجة قواعد المخطط المحاسبي للدولة ضمن شبكة الإعلام الآلي الموجودة، وبذلك أصبحت هذه الأخيرة تحتوي على نظامين في آن واحد (نظام مدونة حسابات الخزينة NCT، والمخطط المحاسبي للدولة PCE)².

2- تكوين المحاسبين العموميين

حيث اتخذت وزارة المالية عدة إجراءات لتوعية وإعلام المحاسبين في إطار برنامج تكويني :

¹ عبد السميع روبنة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003-2008، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر يوم 29 نوفمبر 2011، ص 5-7

² خضير خبطي و يونس مونه، نظام المحاسبة العمومي الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني معايير الحاسبة الدولية للقطاع العام، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص: 08

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق تبنيها في الجزائر

✓ يومان دراسيان في 30 نوفمبر و01 ديسمبر لسنة 1999 خاص بنواب أمناء الخزينة ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية تضمن تقديم عرض عام للمخطط المحاسبي الجديد؛

✓ دورة تكوينية يوم 25 أبريل 2000 خاص أمناء الخزينة الولائية تم فيها عرض ومناقشة الآراء حول مشروع المخطط المحاسبي للدولة؛

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

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

- أمناء الخزينة الولائية وكذا قابضي الضرائب، وذلك يوم 09 جويلية 2000؛

- قابضي الجمارك والأملاك الوطنية، وذلك يوم 13 جويلية 2000.

وبعدها وضع مشروع المخطط حيز الاختبار من أجل التأكد من صلاحية المشروع للتطبيق على أرض

الواقع عبر مرحلتين:¹

1- إختبار المخطط المحاسبي للدولة على مستوى ست ولايات هي بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية

غرداية، ميله، وهذا بداية من التاسع جويلية 2000؛

2- تعميم الاختبار على كامل التراب الوطني و كان هذا بداية من سنة 2003.

و تجدر الإشارة، أن هذه المرحلة تميزت بمسك المحاسبين العموميين لمحاسبتين PCE/NCT إلى جانب ذلك فقد أسفرت عمليات معاينة ومتابعة هذه الاختبارات من خلال أعمال مختلف اللجان وكذا التقارير المقدمة من طرف خلايا المتابعة على تحقيق نتائج إيجابية على مستوى الخزائن الولائية، إذ جرى الاختبار في أحسن الشروط.

لكن لوحظ بالمقابل وجود مشاكل وصعوبات على مستوى الوكالات المالية ولاسيما قباضات الضرائب،

نظرا للعوامل التالية :

✓ صعوبة استيعاب الإجراءات المحاسبية الجديدة خاصة المتعلقة بالحقوق المثبتة للدولة؛

✓ عدم توفر الوثائق المحاسبية المكيفة مع قواعد المخطط المحاسبي الجديد، الأمر الذي ولد تعقيدا في مسك

الحسابات؛

¹ عبد السميع روبينة، مرجع سابق، ص 09

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق تبنيها في الجزائر

✓ انشغال المحاسبين بعمليات التحصيل بدلا من اختبار قواعد PCE ؛

إن الملاحظة العامة التي يمكن الوصول إليها في مشروع هذا الإصلاح أن مختلف محاولات الانتقال إلى محاسبة النشاط اقتصر فقط على تغيير مدونة الحسابات من خلال إدراج الحسابات المتعلقة بالحقوق المثبتة فلم يتعدى هذا الإصلاح إلى تبنى محاسبة للذمة وفق المعايير المحاسبية الدولية التي تسمح بإعداد مختلف الجداول المالية لاسيما تلك المتعلقة بالموازنة . فالحسابات المدرجة في المخطط المحاسبي لسنة 2002 سمحت بإعادة تصنيف العمليات وفق محاسبة النشاط من دون أن يتم توفير المعلومات اللازمة للتقييم المحاسبي وفق المبادئ الجديدة لاسيما فيما يخص برامج الإعلام الآلي و هو الأمر الذي فرض ازدواجية في عملية رقن المعلومات المحاسبية ، و التي أصبحت عائقا و مصدرا للاختلاف و التباين بين محاسبات مختلف المراكز المحاسبية.

إن هذه الوضعية عجلت بعملية التخلي عن مشروع المخطط المحاسبي لسنة 2002 لاسيما بعدما ثبت عدم تماثيه مع المعايير المحاسبية للقطاع العمومي التي تم تبنيها على المستوى الدولي. ليتم الشروع في إصلاح محاسبي جديد على ضوء مشروع عصرنة أنظمة الميزانية.

المطلب الثاني: مشروع إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق المعايير المحاسبية الدولية¹

إن أي عملية إصلاح للمحاسبة العمومية ترتبط بصفة آلية مع الجانب الميزانياتي وهو ما تم اعتماده في مشروع عصرنة أنظمة الميزانية وهو ما سنتطرق إليه بنوع من التفصيل في هذا المطلب.

1 - الإطار العام لمشروع الإصلاح

1.1 - مشروع عصرنة أنظمة الميزانية :

الإصلاح الميزاني كخطوة سابقة و ضرورية للإصلاح المحاسبي فقد تم البدء في مشروع عصرنة أنظمة الميزانية في سنة 2005.

أين أبرمت وزارة المالية (ممثلة في المديرية العامة للميزانية) عقدا مع مكتب استشارات كندي (SOGEMA CRC) من أجل وضع تصور شامل و متكامل لإصلاح المالية العمومية و ذلك في إطار

¹ أمال حاج جاب الله، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير-دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25 نوفمبر 2014 ،ص: 08

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق تبنيها في الجزائر

القرض المقدم من طرف البنك العالمي (Crédit N AL-7047°)؛ لتنتهي الأشغال بإعداد مجموعة من التقارير مكنت من صياغة أهم محاور هذا المشروع و التي برزت في محورين أساسين هما:

1.1.1 - الجوانب المتعلقة بالميزانية:

يهدف هذا المحور إلى وضع نظام جديد لتسيير النفقات يشمل كل من إعداد الميزانية، المحاسبة، و الرقابة على النفقات العمومية، و قد تمت صياغة كل ذلك في 05 مقومات:

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

2.1.1 - الجوانب المتعلقة بالآلي بالإعلام ونظام المعلومات: يشمل هذا المحور على

- ✓ إعداد مخطط توجيهي للإعلام الآلي الخاص بوزارة المالية؛
- ✓ إعداد وتطوير نظام مدمج لعملية التسيير الميزانياتي؛
- ✓ تحسين الهياكل التكنولوجية من خلال إنشاء مديرية مركزية للإعلام الآلي.

يعد المحور الأول المتعلق بالجوانب الميزانياتية أكبر الورشات التي تعمل عليها هياكل وزارة المالية حيث تم تكليف مكتب الاستشارات الكندي (SOGEMA CRC) بانجاز كل من الجانب الأول و الثاني من المشروع فبالنسبة للجانب المتعلق بـ " تحسين عرض ونشر الميزانية العامة للدولة" فقد أعد هذا المكتب في ماي 2006 تطبيق للإعلام الآلي "حول التسيير الحكومي المدمج للميزانية"¹.

أما الجانب المتعلق بإعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات فقد تم الشروع فيه منذ سنة 2004 إلى غاية 2007 أين تمت تجربته على مستوى المديرية العامة للميزانية بالتنسيق مع خمسة وزارات ليقرر بعد ذلك إعداد أول ميزانية برنامج سنة 2010، لكن و نظرا لعدة معوقات و نقائص فان هذه الميزانية لم تر النور إلى يومنا هذا؛ وفي هذا السياق فقد صرح وزير المالية في حوار له مع الصحافة المكتوبة أنه سيتم إعداد أو ميزانية وفق

¹ أمال حاج جاب الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 09

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق تبنيها في الجزائر

مشروع MSB في سنة 2015. أما فيما يتعلق بالجانب الرابع المتمثل في «إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية» فقد تم تكليف مكتب استشارات فرنسي (GIP-ADTETEF) حيث تم إبرام العقد سنة 2006؛ ليتم الشروع بعد ذلك في إعداد مخطط محاسبي جديد يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي.

2.1- مشروع إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية:

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

لقد تم الشروع في انجاز هذا المشروع في سنة 2007، حيث أوكلت مهمة إعداد الدراسات المتعلقة بهذا الجزء إلى مجمع الاستشارات الفرنسي الذي قام بدراسة تشخيصية وتحليلية للواقع المحاسبي الحالي من مختلف جوانبه التنظيمية (شبكة المحاسبين العموميين ، هيكلة الخزينة العمومية...) وكذا التقنية (مدونة حسابات الخزينة) ، إلى جانب دراسة أسباب فشل مشروع المخطط المحاسبي لسنة 2006 و على هذا الأساس تمت صياغة إستراتيجية للتقييس وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العمومي .

حيث تهدف هذه الإستراتيجية إلى:

- ✓ وضع تصور جديد لإجراءات تنفيذ النفقات العمومية؛
- ✓ الانتهاء من صياغة مخطط محاسبي جديد للدولة؛
- ✓ إعادة تنظيم مصالح وزارة المالية و كذا الوزارات المنفقة؛
- ✓ تكوين إطارات وزارة المالية و كذا الوزارات المنفقة حول الإجراءات الجديدة للتنفيذ النفقات العمومية.

2- المخطط المحاسبي الجديد للدولة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:¹

1.2- التصور العام للمخطط المحاسبي الجديد:

وقد خلصت أعمال مجمع الاستشارات GIP-ADTETEF إلى إعداد مجموعة من التقارير و الدراسات التي وضع الأسس التنظيمية و التقنية للإطار المحاسبي الجديد للدولة التي تم تصوره على أساس الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة لتدرج في مفاهيم الحقوق المثبتة بالنسبة لإيرادات و النفقات و كذا

¹ آمال حاج جاب الله ، مرجع سابق، ص ص 11-12

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق تبنيها في الجزائر

الاستثمارات و هو ما يسمح بإعطاء صورة شاملة و متكاملة عن ذمة الدولة في أي لحظة. وقد شملت هذه التقارير على :

- ✓ مخطط توجيهي لتكييف المعايير المحاسبية للدولة مع الواقع المحاسبي الجزائري؛
- ✓ مشروع لهيكل حسابات الدولة؛
- ✓ مشروع المخطط المحاسبي للدولة؛
- ✓ مخطط الكتابات المحاسبية.

2.2- مراحل تنفيذ المخطط المحاسبي الجديد:

انطلاقا من هذه المفاهيم و المبادئ الجديدة المتبناة في تصور المخطط المحاسبي الجديد للدولة تم تبني إستراتيجية لتنفيذ هذا الإصلاح وذلك من خلال مرحلتين:

1.2.2- المرحلة الإنتقالية:

تمحورت أساسا حول صياغة تطبيق للإعلام الآلي informatique application تسمح بالانتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي الجديد عن طريق جدول للمرافقات conversion de table يسمح بوضع حساب PCE مقابل كل حساب NCT واستنادا على هذا الجدول يتم استخراج مختلف الجداول المالية états financiers و التي تشمل على : الموازنة، جدول التكاليف النهائية، جدول بواقي العمليات إلى جانب جدول تدفقات الخزينة. تتميز هذه الجداول باقتصارها على العمليات المتعلقة محاسبة الصندوق أي تلك التي تسجل النفقات المنفقة و الإيرادات المحصلة فعليا.

وعليه و في إطار إثراء هذه الجداول المالية ، تم الشروع في إدراج المعلومات المحاسبية المتعلقة بالحقوق المثبتة التي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للضرائب إلى جانب المعلومات المتعلقة بالاستثمارات و التي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية وذلك من أجل أن تعكس الذمة الحقيقية للدولة التي لا تقتصر فقط على التدفقات المالية التي تسجلها الخزينة العمومية.

إلى جانب ذلك فقد تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة "مرجع المعايير المحاسبية " référentiel des normes comptables" يتماشى مع النظام المحاسبي الجزائري و ذلك في إطار ما يعرف بجزارة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي.

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق تبنيها في الجزائر

2.2.2- المرحلة النهائية:

ترمي هذه المرحلة إلى وضع مشروع المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ و ذلك بعد :

- ✓ إثراء عملية الإحصاء الكلي للاستثمارات المادية للدولة من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية من أجل إدراجها ضمن المخطط المحاسبي الجديد وفقا للمعيار IPSAS رقم 17 المتعلق بـ "الاستثمارات"؛
- ✓ إدراج عملية التقييد المحاسبي الآتي للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات و ذلك بالتنسيق مع المديرية العامة للضرائب وذلك وفق ما تمليه الإجراءات الواردة في معيار IPSAS رقم 23 المتعلق بـ "الإيرادات السيادية"؛
- ✓ إتمام الدورات التكوينية المتعلقة بالمتدخلين في مجال المحاسبة العمومية لاسيما المحاسبين العموميين بكل أصنافهم إلى جانب الأمرين بالصرف وكذا المراقبين العموميين لمختلف الوزارات المنفقة.

و كما ذكر سابقا فان عملية الإصلاح المحاسبي تتدرج ضمن مشروع إصلاح أنظمة الميزانية و بالتالي فانه ترتبط ارتباطا وثيقا بالإصلاح الميزاني وعليه فان دخول المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ يتطلب أولا و قبل كل شيء التنفيذ النهائي لمشروع "إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية" الذي يسمح بالتقييد المحاسبي للحقوق المثبتة المتعلقة بالنفقات في الوقت الحقيقي للالتزام بها ، الأمر الذي يدرج الأمر بالصرف ضمن الوظيفة المحاسبية.

إلى جانب ذلك فان المرحلة النهائية لتنفيذ المخطط المحاسبي الجديد تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي وهو ما يضمنه الشطر الثاني من مشروع إصلاح أنظمة الميزانية المتعلق بـ "النظام المدمج لعملية التسيير الميزاني " système intégré de gestion budgétaire "

هذا النظام الذي يضمن التنسيق بين الإطار المحاسبي و الميزاني في مشروع الإصلاح كما يسمح بالاطلاع على الوضعية المالية للدولة في أي وقت دون انتظار مختلف الإجراءات المتعلقة بوضع الميزانية حيز التنفيذ و كذا تركيز حسابات المحاسبين العموميين.

المطلب الثالث: آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر

في هذا المطلب سوف نتطرق إلى أهم العقبات التي تواجه الجزائر من أجل التوجه لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وكذا ذكر متطلبات تجاوزها من أجل إنتقال سليم من النظام الحالي للمحاسبة العمومية

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق تبنيها في الجزائر

أولاً: تحديات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر

لقد قطع إعداد مشروع الإطار المحاسبي الجديد شوطاً كبيراً على مستوى عملية التصور حيث تم الانتهاء من إعداد مختلف الوثائق المتعلقة بمدونة الحسابات، مخطط الكتابات المحاسبية، جداول المرافقات إلى جانب تطبيق الإعلام الآلي المتعلق بإعداد الجداول المالية، لكن وضع هذا المخطط حيز التنفيذ لازال يواجه العديد من التحديات أهمها:¹

✓ غياب الإرادة السياسية التي عرقلت عملية التنسيق بين وزارة المالية و الوزارات المنفقة التي تعد أحد المتدخلين في مشروع إصلاح أنظمة الميزانية فهذا المشروع يمس كل قطاعات الدولة؛

✓ غياب التنسيق بين مختلف مديريات وزارة المالية في مجال الإصلاح المحاسبي و يرجع ذلك إلى كون أن المصلحة المشرفة على مشروع إصلاح النظام المحاسبي تابعة للمديرية العامة للمحاسبة و هو الأمر الذي يجعل نطاق سلطاتها و صلاحياتها محدوداً بالنظر للسلطات التي يتطلبها هذا المشروع و التي يتعدى نطاقها مجال اختصاص المديرية العامة للمحاسبة حيث يتعداه إلى كل المديريات العامة الأخرى كالميزانية، الضرائب، الأملاك الوطنية وحتى الجمارك؛ وعليه فإن إنجاح هذا الإصلاح يتطلب وضع الهيئة المشرفة عليه تحت الوصاية المباشرة لوزير المالية أو أمينه العام لكي تتمكن من فرض ضرورة المشاركة الفعالة في عملية الإصلاح على كل المديريات العامة؛ كما تساهم في التنسيق مع باقي الوزارات المنفقة، فبالرجوع إلى النموذج الفرنسي فقد وكلت مهمة الإشراف على عملية الإصلاح المحاسبي إلى عدة هيئات تبرز خاصة في:

أ - لجان التحكم والتي تتمثل في مجموعة من اللجان التي تتولى اتخاذ القرارات التي تتعلق بعملية الإصلاح و التي تشمل اللجنة الإستراتيجية، لجنة القيادة، اللجنة التقنية؛

ب - مشرف يدعى رئيس المشروع، يتمتع باستقلالية و صلاحيات واسعة محددة برسالة موثقة ترسم مجال تدخل هذا الأخير حيث تبنى عليها كل الصلاحيات و السلطات الموكلة له، حيث يتم إعداد مشروع هذه الرسالة من طرف رئيس المشروع نفسه ليوقع عليها وزير المالية، كما يساعد هذا الرئيس مجموعة من فرق عمل وظيفية متخصصة في الميزانية، الاستثمارات، الضرائب إلى جانب ذلك يزود هذا الأخير بكل الوسائل البشرية، المادية و المالية اللازمة لإنجاح هذا المشروع. لذا فإن غياب هذا التنظيم في الواقع الجزائري قد عرقل كثيراً من إنجاح عملية دخول هذا المشروع حيز التنفيذ.

¹ أمال حاج جاب الله، مرجع سابق، ص ص 14-15

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق تبنيها في الجزائر

✓ تأخر المصادقة على مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية و الذي يشكل الإطار القانوني المرجعي الذي يؤسس لمختلف المبادئ التي تحكم محاسبة الذمة إلى جانب اعتماد نظام محاسبة الدورة؛

✓ مشكل "مقاومة التغيير" و الذي يبرز خاصة في عدم قبول مختلف المتدخلين في المحاسبة العمومية لإجراءات وطرق عمل المخطط المحاسبي الجديد لاسيما و أنه يشكل تغييرا جذريا في طرق التقييد المحاسبي لكونها تقترب أكثر من مجال المحاسبة الخاصة.

ثانيا: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر

يتوجب على الدولة الجزائرية توفير مجموعة من المتطلبات للمساعدة على تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، و هذا بسبب البيئة الجزائرية الغير ملائمة نذكر منها لا سبيل الحصر:¹

إصلاح نظام المحاسبة العمومية : نظرا لما يعاني منه نظام المحاسبة العمومية من عدة أوجه القصور في مختلف جوانبه، لذا يجب على الدولة (وزارة المالية) إيجاد نظام محاسبي جديد، خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي للدولة وهذا من خلال لإصدار مجموعة من القوانين تستند إليها مؤسسات القطاع العام.

تغيير أساس القياس المحاسبي : نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على أساس النقدي، حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة، لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول والاهتلاكات و متابعة المخزونات من جهة أخرى، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحول إلى الاستحقاق المحاسبي .وتجدر الإشارة إلى أن هذا الأساس يعطي السنة المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة بها، حيث يتم تحميلها بكل ما يخصها من إيرادات ومصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع للتحصيل أو الصرف، إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة إهلاكها.

تخفيف مركزية السلطة : شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة، ونتج عن هذا الوضع تنميط نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم، ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية و أخرى فإن تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها.

¹شلال زهير: مرجع سابق، ص 177

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق تبنيها في الجزائر

تأهيل و تدريب العاملين في القطاع العام : يتوجب على الجهات المعنية (وزارة المالية، وزارة التعليم العالي...) تأهيل أعوان المحاسبة العمومية (المحاسب العمومي، الأمر بالصرف، المراقب المالي، القاضي لدى مجلس المحاسبة، الطلبة الجامعيين. علميا و عمليا من أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير، لذا يتوجب ما يلي:

- عقد دورات تدريبية بمشاركة الأكاديميين و المهنيين خاصة بتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
 - تطوير المناهج الدراسية في الجامعات و مراكز التكوين لكي تتضمن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات : أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة (السلطة التشريعية، السلطة التنفيذية...) لأن تبني هذه المعايير ضمن نظام المحاسبة العمومية يلزم توفير إعمادات مالية كبيرة و كفاءات عالية من أجل نجاحه.

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

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق تبنيها في الجزائر

خلاصة الفصل الثاني

لقد مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل شملت الجوانب القانونية لنظام المحاسبة العمومية وجوانب النظام المحاسبي للدولة ، ليصل إلى اعتماد المخطط المحاسبي لمحاولة تقريب المحاسبة العمومية للمحاسبة العامة للقطاع الخاص ليتوافق مع المعايير المحاسبية للقطاع العام.

تتجه الجزائر نحو تطبيق إصلاح المخطط المحاسبي للدولة بما يتوافق مع المعايير المحاسبية، لتنفيذ إصلاحاتها لتحقيق المحاسبة على أساس الاستحقاق، تحتوي في مضمونها مختلف العناصر الأساسية، والتي تتضمن الإطار المحاسبي، الإطار التنظيمي للهياكل المحاسبية، الاعتماد على نظام المعلومات المحاسبي الآلي لحسابات الدولة، وعرض القوائم المالية وفقا للمعيار الأول والثاني من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، إلا أن الشروع في هذا الإصلاح عرف العديد من الصعوبات التي أعاقته دخوله حيز التنفيذ بالرغم من اكتمال مرحلة التصور للمخطط المحاسبي الجديد.

الفصل التطبيقي

الفصل التطبيقي: الدراسة الميدانية

تمهيد

يتناول هذا الفصل دراسة لواقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري في مساعي توجه الدولة نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS و يتكون هذا الفصل من مبحثين هما:

- ✓ **المبحث الأول:** منهجية وإجراءات الدراسة المتبعة من طرف الطالب ، حيث سيتناول هذا المبحث منهج الدراسة المتبع، وطرق جمع البيانات، وتحديد مجتمع الدراسة، وكيفية اختيار وتحديد العينة، بالإضافة إلى شرح خطوات إعداد أداة الدراسة و المتمثلة في توزيع الاستبيان على أفراد العينة المختارة ، و قياس صدق وثبات هذا الإستبيان من أجل التأكد من سالمة و وضوح فقراته بما يعزز الثقة والدقة في النتائج التي سيتم الحصول عليها؛
- ✓ **المبحث الثاني:** فيتناول تحليل ومناقشة فقرات أداة الدراسة، حيث سنقوم بعرض النتائج وتحليل فرضيات البحث وتحليل استجابات أفراد عينة البحث على المقياس المستخدم وذلك فيما يتعلق بكل فرضية على حده وبما يحقق أهداف الدراسة بواسطة النظام الإحصائي SPSS .

الفصل التطبيقي: الدراسة الميدانية

المبحث الأول: المنهجية والإجراءات

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومدى مساهمتها في عملية الإصلاح وذلك بالتطبيق على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، وذلك لأن المنهج الوصفي التحليلي يهدف إلى دراسة الظاهرة، وجمع الحقائق والمعلومات عنها ومن ثم تحليلها للوصول إلى النتائج والتوصيات.

المطلب الأول : منهجية الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب ادوات الدراسة ، مجتمع الدراسة .

أولاً : أدوات الدراسة

أ- مصادر البيانات:

سنتطرق في هذا المطلب إلى مصادر البيانات و هي مصادر الثانوية و مصادر الأولية و هي:

1-مصادر البيانات الثانوية:

تم الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية المتمثلة في الكتب، والمراجع العربية والأجنبية، والدوريات والمقالات، والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، المجالات العلمية والمهنية المتخصصة، وبعض المواقع ذات الصلة على شبكة الإنترنت.

2-مصادر البيانات الأولية:

تم الحصول على المصادر الأولية من خلال تصميم استبيان كأداة رئيسية للبحث، وقام الطالب بتفريغ و تحليل الإستبيان من خلال برنامج الإحصائي ب SPSS .

ثانياً : مجتمع الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة كما ذكر (عبيدات وآخرون، 2003 :ص 223) "بأنه جميع الأفراد أو الأشخاص أو الأشياء الذين يكونون موضوع مشكلة البحث"، ويتكون مجتمع الدراسة من أساتذة جامعيين ومحاسبين ومحافظي حسابات وموظفين إداريين وقد تم توزيع استبيانات الدراسة على عينة تمثل مجتمع الدراسة.

الفصل التطبيقي: الدراسة الميدانية

ثالثا - عينة الدراسة:

تم اختيار عينة مدروسة مكونة من (43) مفردة من مجتمع الدراسة، بعد توزيع الإستبيان عليها تم استرجاع 35 استبيان، وقد وزعت هذه الإستبيانات على أساتذة جامعيين ومحافظي حسابات ومحاسبين وموظفين إداريين ومقتصدين، وقد أجري عليها التحليل الإحصائي للتحقق من صدق الإستبيان.

رابعا - العينة التي أجريت عليها الدراسة:

قام الطالب بتحديد عينة الدراسة من حيث طريقة اختيار العينة وحجمها كما يلي:

1-حجم العينة:

وتشمل عينة الدراسة الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين والموظفين الإداريين ومقتصدين وبذلك تكون العينة قد غطت معظم مجتمع الدراسة ، حيث بلغ عدد أفراد العينة 33 مفردة تم أخذها من (43) حيث وزع الإستبيان لكل مفردة من أفراد العينة، وقد تم استرجاع 35 استبيان، وبعد إلغاء (02) من الإستبيانات، أصبحت الاستثمارات الصالحة للمعالجة (33) ، وهي نسبة عالية قياسا للأبحاث المماثلة.

جدول رقم (02) : توزيع عينة الدراسة

عينة الدراسة	الاستثمارات الموزعة	الاستثمارات المسترجعة	النسبة	الاستثمارات الملغاة	الاستثمارات المعالجة	النسبة
أساتذة جامعيون	15	12	%34.28	-	12	%36.36
موظفين إداريين	22	19	%54.28	2	17	%51.51
مقتصدين	03	02	%05.71	-	2	%06.06
محافظي حسابات	03	02	%05.71	-	2	%06.06
المجموع	43	35	%100.00	2	33	%100.00

المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

2-طريقة اختيار العينة: تم اختيار عينة الدراسة بطريقة المسح الشامل كأحد الأساليب الإحصائية المستخدمة لتكون ممثلة لمجتمع الدراسة وفقا لقواعد البحث العلمي في اختيار العينات مقدارها 35 فرد، بحيث تشمل أساتذة جامعيين ومحافظي حسابات ومحاسبين وموظفين إداريين بولاية بسكرة ومقتصدين وذلك في العام الدراسي 2019/2018.

الفصل التطبيقي: الدراسة الميدانية

المطلب الثاني : مجال و إجراءات الدراسة

اولا : مجال الدراسة:

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في التعرف على دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية في ظل ظروف عدم التأكد، قام الطالب ببناء وتصميم استبيان الدراسة مستفيدان من الأدبيات السابقة المشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في هذا في الحقل الأكاديمي والمهني، وقد اشتمل الإستبيان على جزأين :

الجزء الأول: في جمع البيانات الشخصية عن المبحوثين والمؤهل العلمي، والجنس والعمر، والمستوى التعليمي، والوظيفة، والخبرة العملية، والقطاع الذي ينتمي إليه، وهي بيانات تفيد للتعرف على خصائص مجتمع الدراسة.

الجزء الثاني: هو عبارة عن مقياس يهدف إلى التعرف على واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري وأفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وقد احتوى هذا الجزء على مجموعة من الفقرات بلغ عددها (17) فقرة، حيث تعلقت بمايلي:

- ✓ الفقرات من (1-6) بالفرضية الأولى وهي: طرق إعداد وعرض مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا تعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- ✓ الفقرات من (7-11) بالفرضية الثانية وهي: إن إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر جاء في مسعى التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- ✓ الفقرات من (12-17) بالفرضية الثالثة: تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر يتطلب إرادة سياسة من الدولة.

وعند وضع هذا الإستبيان تم الأخذ بعين الإعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية وتلبي جميع المتطلبات والمتغيرات ذات التأثير على فرضيات الدراسة، مع مراعاة أن تكون معظم الأسئلة واضحة وذات نهايات مغلقة لسهولة وسرعة الإجابة عليها وسهولة تحليلها، وقد تم توزيع اغلب الإستبيانات شخصيا على أفراد العينة، وذلك لشرح الإستبيان وتوضيح أي غموض فيه ومراعاة الجدية في الإجابة عليه. وبعد استطلاع رأي عدد من المتخصصين في مجال الدراسة، تم إعداد الإستبيان على النحو التالي:

- ✓ تحديد المجالات الرئيسية للإستبيان والفقرات الخاصة بكل مجال، ومن ثم إعداد استبيان أولي من أجل استخدامه في جميع البيانات والمعلومات؛

الفصل التطبيقي: الدراسة الميدانية

- ✓ مراعاة قواعد البحث العلمي عند إعداد هذا الإستبيان من موضوعية وشمول؛
- ✓ عرض الإستبيان على المشرف من أجل اختيار ملائمة لجمع البيانات؛
- ✓ تعديل الإستبيان بشكل أولي حسب ما يراه المشرف؛
- ✓ تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين، واللذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد، وإجراء التعديلات اللازمة؛
- ✓ إجراءات استطلاعية ميدانية أولية لفحص صدق وثبات الأداة؛
- ✓ إعداد الاستبيان في صورته النهائية، ثم توزيعه على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة ثم جمعه وإجراء التحليل الإحصائي؛

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي المكون من خمس درجات لتحديد أهمية كل فقرة من فقرات الاستبيان، وذلك لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب الجدول التالي:

جدول رقم (03) : درجات مقياس ليكرت الخماسي

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

كما انه تم وضع مقياس ترتيبى لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبى للأهمية، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج، حيث تبنت الدراسة المعيار للحكم على الاتجاه عند استخدام مقياس ليكرت الخماسي، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (04) : مقياس تحديد الوزن النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي

الدرجة	الاهمية النسبية لدرجات المقياس	درجات المقياس المستخدمة في الدراسة	الوزن النسبي		الوسط الحسابي	
			من	إلى	من	إلى
درجة كبيرة جدا		موافق بشدة	84%	100%	4.20	5.00
درجة كبيرة		موافق	68%	83.8%	3.40	4.19
درجة متوسطة		محايد	52%	67.8%	2.60	3.39
درجة صغيرة		غير موافق	36%	51.8%	1.80	2.59
درجة صغيرة جدا		غير موافق بشدة	20%	35.8%	1.00	1.79

الفصل التطبيقي: الدراسة الميدانية

وقد تم إعداد هذا الجدول وفق المعيار التالي:

- ✓ المدى = $5-1=4$ (أعلى قيمة - أدنى قيمة)؛
- ✓ عدد الفئات = 5 (حسب مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الدراسة) ؛
- ✓ طول الفئة = $4/5=0.8$ (المدى / أكبر قيمة في المقياس)؛
- ✓ إضافة هذه القيمة (0.8) إلى أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس وهي واحد صحيح)، وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية.

وهذا أصبح بالإمكان تصنيف قيم المتوسطات الحسابية لكل فقرة من الفقرات، والأهمية النسبية لها، كما ظهر في الجدول السابق.

ثانيا : إجراءات الدراسة

- أ- قام الباحث بإعداد استبيانته حول آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الحكومية في مساعي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- ب- وزعت الإستبيان على العينة الاستطلاعية 43 مفردة من محاسبين ومحافظي حسابات وأساتذة جامعيين وموظفين إداريين ومقتصدين؛
- ج- تم توزيع الإستبيان على أفراد عينة البالغة 43 مفردة، حيث تم استرجاع 35 استبيان، ويجدر الإشارة إلى انه تم إلغاء استمارتين؛
- د- تم إدخال بيانات الإستبيانات التي تم استعادتها من عينة البحث وتفريقها في الحاسب الآلي باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS ، لتحليل بياناتها إحصائيا والحصول على النتائج.

المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج

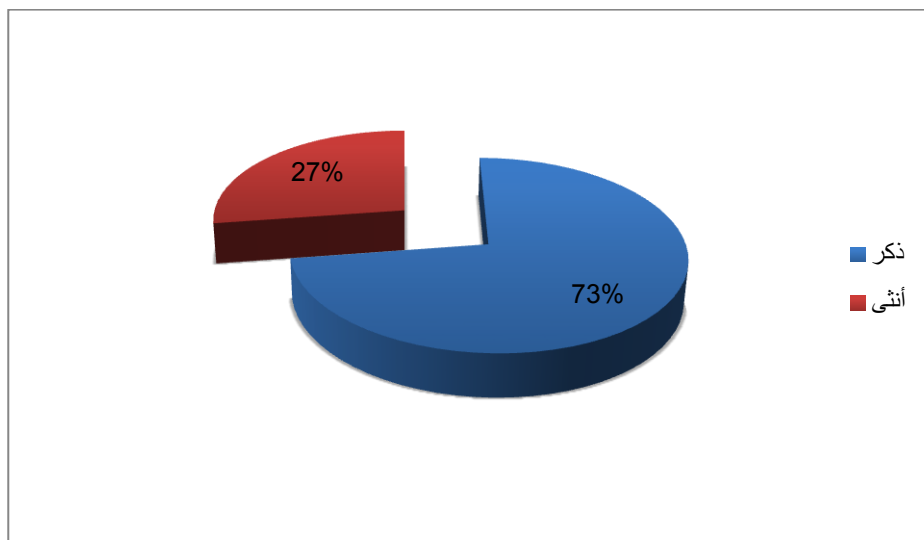
المطلب الأول: تحليل عينة الدراسة

الجدول رقم (05) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

النسبة المئوية	التكرارات	الجنس
72.7%	24	ذكر
27.3%	09	أنثى
100.00%	33	إجمالي

المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

الشكل رقم (01) توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستهبان

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 33 فرداً، نلاحظ أن عدد الذكور قدر بـ 24 فرداً بنسبة 72.7% في حين أن عدد الإناث قدر بـ 09 أفراد أي ما نسبته 27.3%

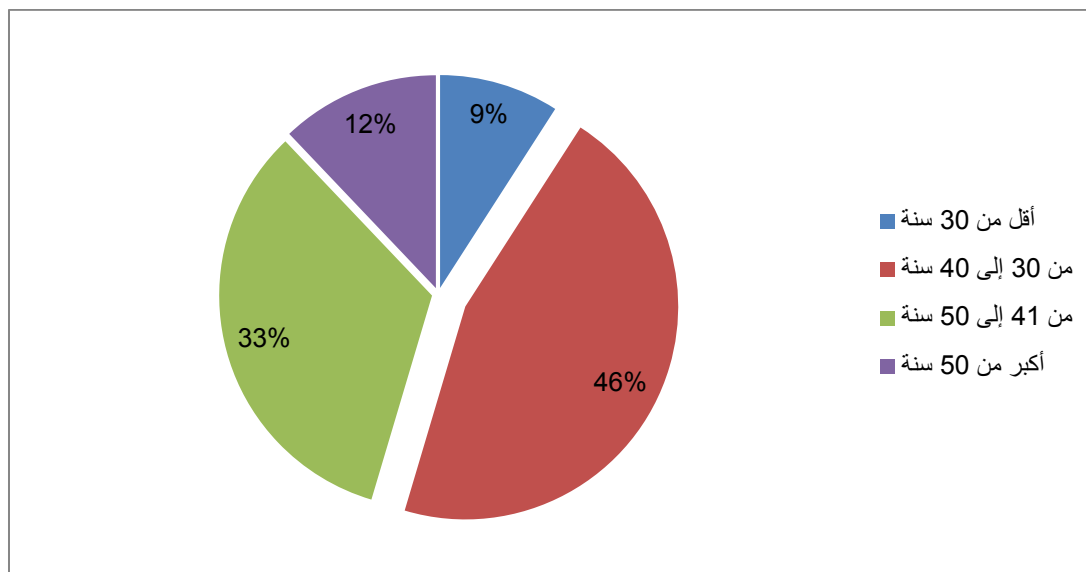
الجدول رقم (06): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	03	9.1%
من 30 إلى 40 سنة	15	45.5%
من 41 إلى 50 سنة	11	33.3%
أكثر من 50 سنة	04	12.1%
الإجمالي	33	100.00%

المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستهبان

الفصل التطبيقي: الدراسة الميدانية

الشكل رقم (02) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستهيبان

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 33 فرداً، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين يقل سنهم عن 30 سنة قدر بـ 03 أفراد أي بنسبة 9.1 %، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد الذين يتراوح سنهم ما بين 30 إلى 40 سنة قدر بـ 15 فرداً أي ما نسبته 45.5 %، أما الأفراد الذين يتراوح سنهم ما بين 41 إلى 50 سنة فقد قدر عددهم بـ 11 فرداً بنسبة بلغت 33.3 %، وأخيراً الأفراد الذين يفوق سنهم 51 سنة فقد قدر عددهم بـ 04 أفراد بنسبة مئوية بلغت 12.1 %.

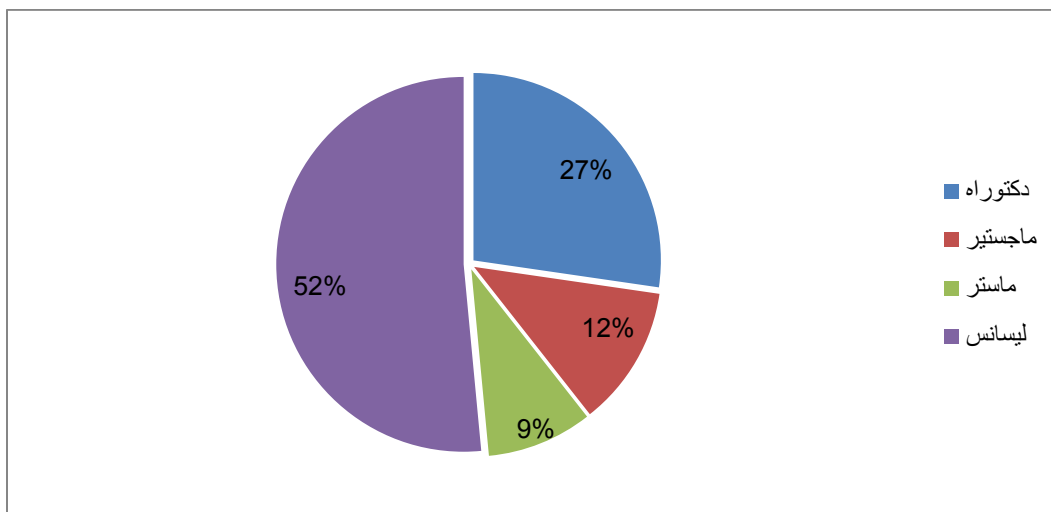
الجدول رقم (07): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	التكرارات	النسبة المئوية
دكتوراه	09	27.3%
ماجستير	04	12.1%
ماستر	03	9.1%
ليسانس	17	51.5%
الإجمالي	33	100.00%

المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستهيبان

الفصل التطبيقي: الدراسة الميدانية

الشكل رقم (03) توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي



المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستهيبان

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 33 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد ذوي المؤهل دكتوراه قدر بـ 09 أفراد أي بنسبة 27.3 % في حين نلاحظ أن عدد الأفراد ذوي المؤهل ماجستير قدر بـ 04 أفراد أي ما نسبته 12.1 % أما الأفراد الذين مؤهلهم ماستر فقد بلغ عددهم 03 أفراد بنسبة 9.1 %، وفي الأخير الأفراد ذوي المؤهل ليسانس قدر عددهم بـ 17 فرد بنسبة 51.5 %.

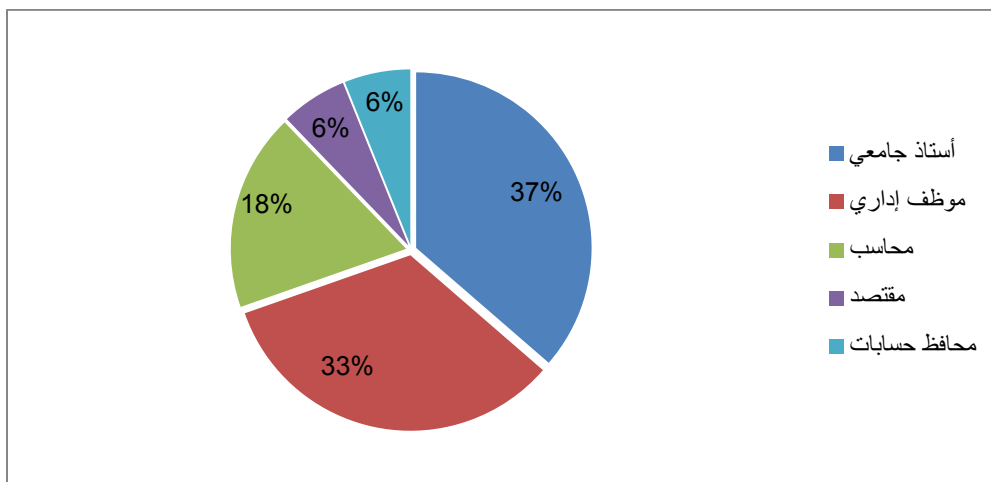
الجدول رقم (08): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرارات	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	12	36.4%
موظف إداري	11	33.3%
محاسب	06	18.2%
مقتصد	02	6.1%
محافظ حسابات	02	6.1%
الإجمالي	33	100.00%

المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستهيبان

الفصل التطبيقي: الدراسة الميدانية

الشكل رقم (04) توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية



المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

من خلال الجدول أعلاه ، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين يشغلون منصب أستاذ جامعي قدر بـ 12 فرد أي بنسبة 36.4 % في حين نلاحظ أن عدد الأفراد الذين يشغلون منصب موظف إداري قدر بـ 11 فرد أي ما نسبته 33.3 % أما الأفراد الذين يشغلون منصب محاسب فقد قدر عددهم بـ 06 أفراد أي بنسبة 18.2 % في حين بلغ عدد الأفراد الذين يشغلون منصب مقتصد 02 فرد بنسبة قدرت بـ 6.1% و نفس النسبة السابقة تمثل الأفراد الذين يشغلون منصب محافظ حسابات.

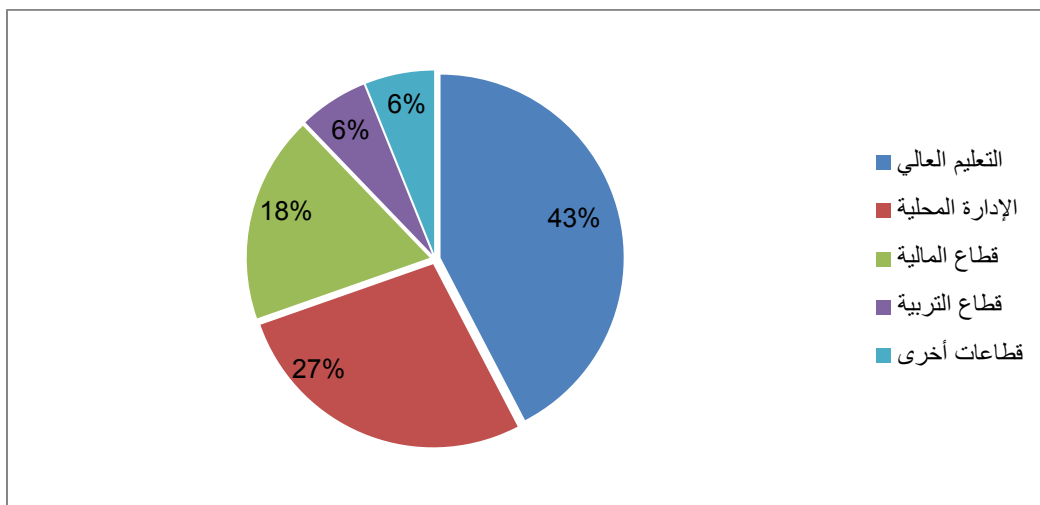
الجدول رقم (09): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير القطاع

القطاع	التكرارات	النسبة المئوية
التعليم العالي	14	42.4%
الإدارة المحلية	09	27.3%
المصالح المالية	06	18.2%
قطاع التربية	02	6.1%
قطاعات أخرى	02	6.1%
الإجمالي	33	100.00%

المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

الفصل التطبيقي: الدراسة الميدانية

الشكل رقم (05): توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير القطاع



المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستهبيان

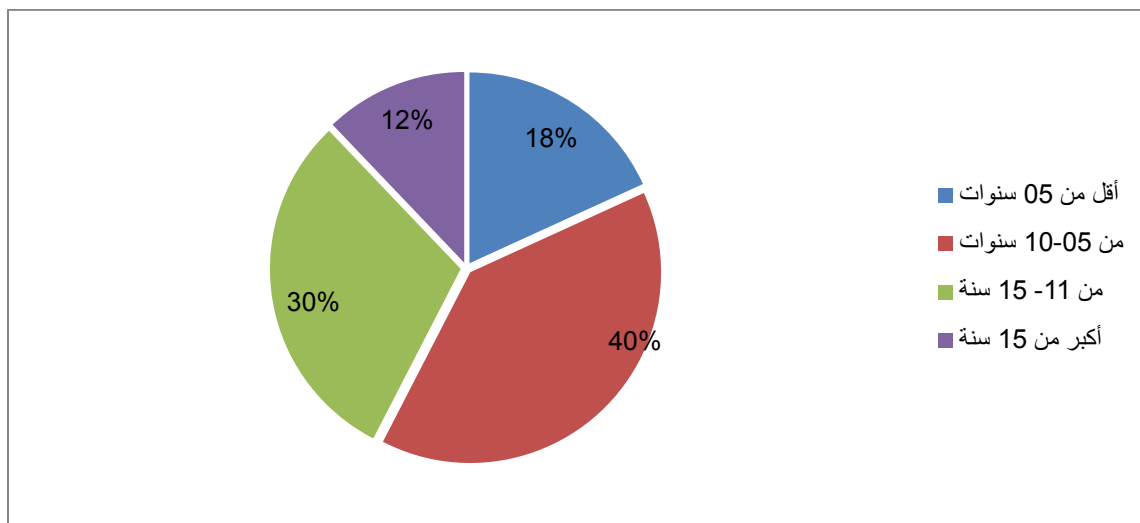
من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 33 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين ينتمون إلى قطاع التعليم العالي قدر بـ 14 فرد أي بنسبة 42.4%، في حين أن عدد الأفراد الذين ينتمون إلى قطاع الإدارة المحلية قدر بـ 09 أفراد أي ما نسبته 27.3%، أما الأفراد الذين ينتمون إلى المصالح المالية فقد قدر عددهم بـ 06 أفراد أي بنسبة 18.2% في حين بلغ عدد الأفراد الذين ينتمون إلى قطاع التربية 02 فرد بنسبة قدرت بـ 1.6% ونفس النسبة السابقة تمثل الأفراد الذين ينتمون إلى قطاعات أخرى.

الجدول رقم (10): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 05 سنوات	6	18.2%
من 05 - 10 سنوات	13	39.4%
من 11 - 15 سنة	10	30.3%
أكبر من 15 سنة	4	12.1%
الإجمالي	33	100.00%

المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستهبيان

الشكل رقم (06): توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستهبيان

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 33 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين يمتلكون خبرة مهنية أقل من 05 سنوات قدر بـ 06 أفراد أي بنسبة 18.2%، في حين أن عدد الأفراد الذين يمتلكون خبرة مهنية من 05-10 سنوات قدر بـ 13 فرد أي ما نسبته 39.4%، أما الأفراد الذين يمتلكون خبرة مهنية من 11-15 سنة فقدر عددهم بـ 10 أفراد أي بنسبة 30.3% في حين بلغ عدد الأفراد الذين يحوزون خبرة مهنية أكبر من 15 سنة فقدر بـ 04 أفراد بنسبة قدرت 12.1% .

المطلب الثاني: عرض و تفسير نتائج فرضيات الدراسة و مناقشتها

1 - صدق أداة الدراسة : يقصد بصدق الإستهبيان أن تقيس أسئلة الإستهبيان ما وضعت لقياسه، وقام الطالب بالتأكد من صدق الإستهبيان بطريقتين هما :

أ- صدق المحكمين: قبل نشر الإستهبيان على أفراد العينة تم عرضه على الأساتذة المحكمين في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة بسكرة، متخصصين في المحاسبة والمراجعة والإحصاء، وذلك للاسترشاد بأرائهم في مدى مناسبة فقرات الإستهبيان للهدف منها، وكذلك التأكد من صحة الصياغة اللغوية ووضوحها، وقد تم الأخذ بملاحظات والتوصيات ، وقد تمت صياغة الإستهبيان بشكل نهائي.

ب- صدق المقياس: يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستهبيان، ويوضح

الفصل التطبيقي: الدراسة الميدانية

الجدول التالي مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، وعلاقتها القوية بالهدف العام للدراسة، وبذلك يكون الباحث قد تحققت من أن المقياس يتسم بدرجة عالية من الصدق.

الجدول رقم (11): معاملات الارتباط ومستوى الدلالة لكل محور من المحاور والدرجة الكلية للاستبيان

الرقم	محور الدراسة	معامل الارتباط	المصحح الارتباط	معامل الدلالة
01	واقع نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات ذات الطابع الإداري	0.685	0.560	0.000
02	متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق مع IPSAS	0.716	0.503	0.000
03	آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	0.648	0.624	0.000

المصدر: من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

2- الأساليب الإحصائية المستخدمة: تم تفرغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج التحليل الإحصائي SPSS وتم استخدام الاختبارات الإحصائية اللامعلمية، وذلك لأن مقياس ليكرت هو مقياس ترتيبي وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

- ✓ النسب المئوية والتكرارات والانحرافات المعيارية والمتوسط الحسابي النسبي، بحيث يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي من أجل معرفة تكرار فئات متغير ما ويفيد الباحثة في وصف عينة الدراسة؛
- ✓ معامل ارتباط سبيرمان، لقياس درجة الارتباط، ويستخدم هذا الاختبار لدراسة العلاقة بين المتغيرات في حالة البيانات اللامعلمية.

1- الفرضية الجزئية الأولى: " طرق إعداد وعرض مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا تعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة "، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة التالية:

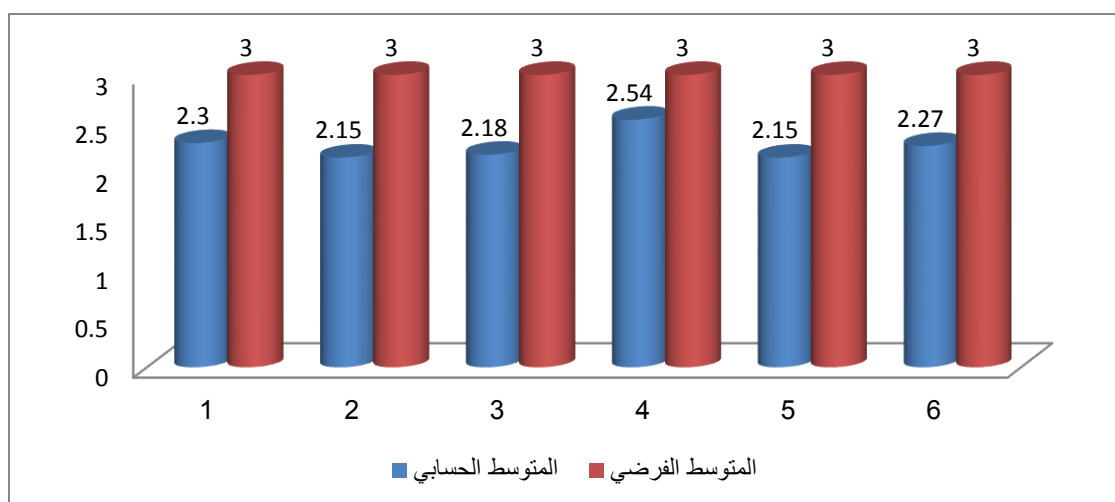
الفصل التطبيقي: الدراسة الميدانية

الجدول رقم (12): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار الدلالة t الخاصة بالمحور الأول

القرار	مستوى الدلالة	درجة الحرية	t	الفرق بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي	المتوسط الفرضي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	حجم العينة	الأسئلة
0.01 دال عند	.000	32	-4.7	-0.6960	03	0.847	2.30	33	1
0.01 دال عند	.000	32	-5.6	-0.8480	03	0.870	2.15	33	2
0.01 دال عند	.000	32	-6.4	-0.8180	03	0.726	2.18	33	3
0.01 دال عند	.000	32	-3.9	-0.4550	03	0.665	2.54	33	4
0.01 دال عند	.000	32	-9.6	-0.8480	03	0.507	2.15	33	5
0.01 دال عند	.000	32	-6.6	-0.7270	03	0.626	2.27	33	6

المصدر : من إعداد الطالب حسب مخرجات برنامج SPSS

شكل رقم(07):يمثل المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية الخاصة بالمحور الأول



المصدر : من إعداد الطالب حسب مخرجات برنامج SPSS

التعليق و تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (12) والشكل رقم (07) أعلاه وبالنظر إلى المتوسطات الحسابية لأفراد عينة

الدراسة (33) فرد، على أسئلة المحور الأول و التي جاءت كما يلي:

الفصل التطبيقي: الدراسة الميدانية

- ✓ السؤال الأول " نظام المحاسبة العمومية الحالي يحتوي على مدونة حسابات مرنة تسهم في توازن حسابات الميزانية وتسجيل العمليات المحاسبية بطريقة مرنة " بمتوسط بلغ (2.30)؛
- ✓ السؤال الثاني " مخرجات نظام المحاسبة العمومية القائم حاليا تستوعب كل عناصر التجهيز الخاصة بالمؤسسة الحكومية " بمتوسط قدر ب (2.15) ؛
- ✓ السؤال الثالث " إعداد الموازنة وفق نظام المحاسبة العمومية الحالي يركز على الأساس النقدي ما يجعلها كافية لفهم وضعية المؤسسة " فقد بلغ متوسطه (2.18) ؛
- ✓ السؤال الرابع " مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي تكفي لعملية اتخاذ القرارات لأنها تتيح لنا إمكانية المقارنة بين السنوات المالية " قدر متوسطه (2.54)؛
- ✓ السؤال الخامس " نظام المحاسبة العمومية الحالي يعطي تقيما حقيقيا لأداء المؤسسة الحكومية و يعبر عن حقيقة مركزها المالي " فقد بلغ متوسطه (2.15) ؛
- ✓ السؤال السادس " مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي يتسم بمستوى إفصاح عالي، ما يعطي صورة واضحة عن وضعية المؤسسة " و الذي قدر ب (2.27).

من خلال الجدول (06) يتبين أن أغلب المتوسطات الحسابية لأسئلة المحور الأول "واقع نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات ذات الطابع الإداري" جاءت منخفضة، وهذا بناء على قيم "t" التي كانت كلها دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha = 0.01$) ولصالح المتوسط الفرضي.

- بناء على ما سبق تم تحقيق الفرضية الجزئية الأولى: " طرق إعداد وعرض مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا تعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة " .

-الفرضية الجزئية الثانية: " إن إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر جاء في مسعى التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام " وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة التالية:

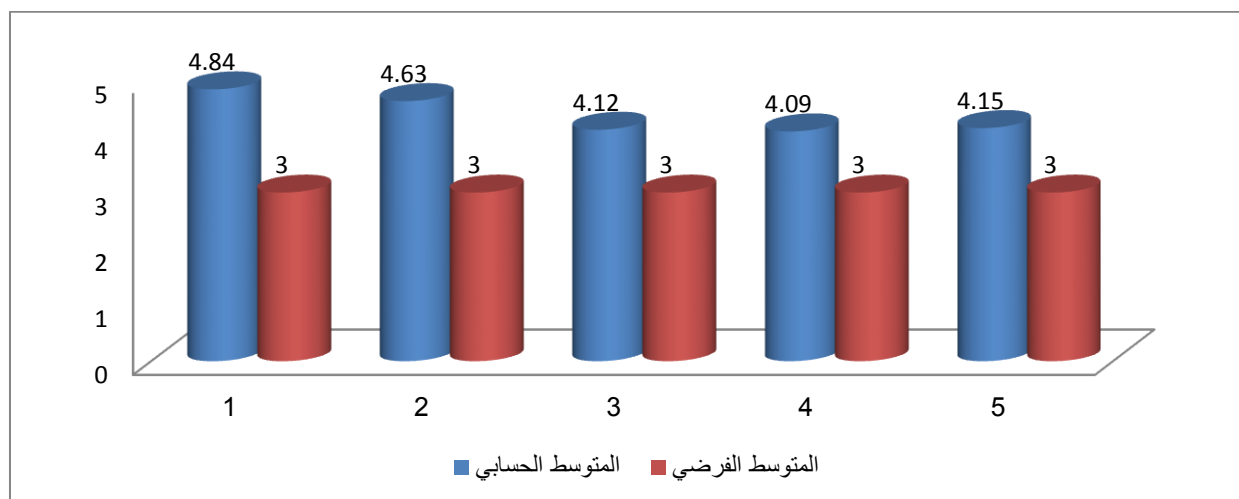
الفصل التطبيقي: الدراسة الميدانية

الجدول رقم (13): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار الدلالة t الخاصة بالمحور الثاني

الأسئلة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الفرضي	المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي	الفرق بين المتوسط	t	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
1	33	4.84	.3640	03	1.848	29.164	32	.000	دال عند 0.01	
2	33	4.63	.6520	03	1.636	14.400	32	.000	دال عند 0.01	
3	33	4.12	.4840	03	1.121	13.291	32	.000	دال عند 0.01	
4	33	4.09	.2910	03	1.090	21.466	32	.000	دال عند 0.01	
5	33	4.15	.6180	03	1.151	10.695	32	.000	دال عند 0.01	

المصدر : من إعداد الطالب حسب مخرجات برنامج SPSS

شكل رقم (08): المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية الخاصة بالمحور الثاني



المصدر : من إعداد الطالب حسب مخرجات برنامج SPSS

التعليق و تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (13) والشكل رقم (08) أعلاه وبالنظر إلى المتوسطات الحسابية لأفراد عينة الدراسة (33) فرد، على أسئلة المحور الثاني و التي جاءت كما يلي:

الفصل التطبيقي: الدراسة الميدانية

- ✓ السؤال الأول " نظام المحاسبة العمومية الحالي يتطلب بيئة اقتصادية ومالية ملائمة ليستجيب لمتطلبات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام " بمتوسط بلغ (4.84) ؛
- ✓ السؤال الثاني " مساعي الدولة في ترشيد نفقات المؤسسات العمومية تحتاج آليات تسيير فعالة والتي بدورها تحتاج جهود تنظيمية ومالية هامة " بمتوسط قدر بـ (4.63) ؛
- ✓ السؤال الثالث " إدخال إصلاحات جوهرية على نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية يتطلب فهم واستيعاب أهميتها من طرف الدولة " فقد بلغ متوسطه (4.12) ؛
- ✓ السؤال الرابع " مخرجات نظام المحاسبة العمومية لا تكفي لعملية اتخاذ القرارات لأنها لا تتيح لنا إمكانية المقارنة بين السنوات المالية " قدر متوسطه (4.09)؛
- ✓ السؤال الخامس " تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري لإرساء مبادئ الحكم الراشد في المؤسسات العمومية الجزائرية " فقد بلغ متوسطه (4.15).

من خلال الجدول (07) يتبين أن أغلب المتوسطات الحسابية لأسئلة المحور الثاني " متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق مع IPSAS " جاءت مرتفعة، وهذا بناء على قيم "t" التي كانت كلها دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha = 0.01$) ولصالح المتوسط الحسابي.

- بناء على ماسبق يمكن القول أن الفرضية الجزئية الثانية: " إن إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر جاء في مسعى التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام " قد تحققت.

-الفرضية الجزئية الثالثة: " تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر ضرورة حتمية و يتطلب إرادة سياسة من الدولة "، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة التالية:

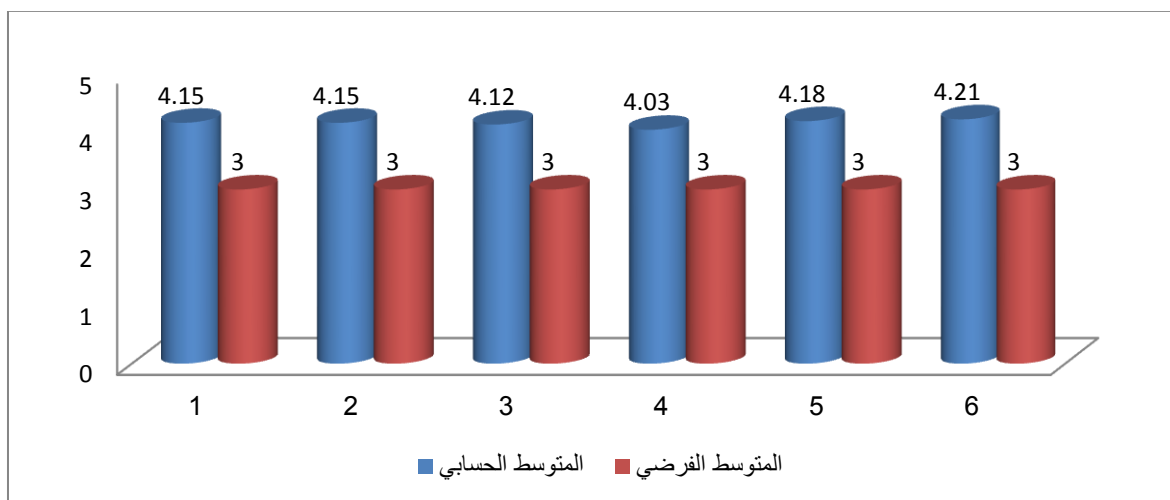
الفصل التطبيقي: الدراسة الميدانية

الجدول رقم (14): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار الدلالة t الخاصة بالمحور الثالث

الأسئلة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الفرضي	الفرق بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي	t	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
1	33	4.15	.5070	03	1.51	13.03	32	.000	دال عند 0.01
2	33	4.15	.5650	03	1.512	11.6	32	.000	دال عند 0.01
3	33	4.12	.4840	03	1.121	13.2	32	.000	دال عند 0.01
4	33	4.03	.5850	03	1.030	10.1	32	.000	دال عند 0.01
5	33	4.18	.6350	03	1.181	10.6	32	.000	دال عند 0.01
6	33	4.21	.4840	03	1.212	14.3	32	.000	دال عند 0.01

المصدر : من إعداد الطالب حسب مخرجات برنامج SPSS

شكل رقم(09): المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية الخاصة بالمحور الثالث



المصدر : من إعداد الطالب حسب مخرجات برنامج SPSS

التعليق و تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (14) والشكل رقم (07) أعلاه وبالنظر إلى المتوسطات الحسابية لأفراد عينة الدراسة (33) فرد، على أسئلة المحور الثالث و التي جاءت كما يلي:

الفصل التطبيقي: الدراسة الميدانية

✓ السؤال الأول " هل التشريعات القانونية والضريبية في الجزائر تلائم التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام " بمتوسط بلغ (4.15) ؛

✓ السؤال الثاني " هل المورد البشري في الجزائر مؤهل وبالعدد الكافي للتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام " بمتوسط قدر ب (4.15) ؛

✓ السؤال الثالث " هل هنالك قوانين وتنظيمات صارمة لحوكمة مؤسسات القطاع العام في الجزائر " فقد بلغ متوسطه (4.12) ؛

✓ السؤال الرابع " هل اختلاف الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير القطاع العام " قدر متوسطه (4.03)؛

✓ السؤال الخامس " هل التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة العمومية كافي لتطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي " فقد بلغ متوسطه (4.18) ؛

✓ السؤال السادس "هل هناك درجة وعي وفهم كامل لمستخدمي القوائم المالية للدولة لاتخاذ قرارات رشيدة في تسيير المال العام " فقد بلغ متوسطه (4.21) .

من خلال الجدول(08) يتبين أن أغلب المتوسطات الحسابية لأسئلة المحور الثالث " آفاق تبني نظام معايير المحاسبة الدولية في الجزائر " جاءت مرتفعة، وهذا بناء على قيم "t" التي كانت كلها دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) ولصالح المتوسط الحسابي.

• بناء على ماسبق يمكن القول أن الفرضية الجزئية الثالثة: " تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر يتطلب إرادة سياسة من الدولة". قد تحققت.

الفصل التطبيقي: الدراسة الميدانية

خلاصة الفصل:

من خلال مشروع تحديث نظام الميزانية العامة للدولة التمسنا ضرورة التخلي جذريا على النظام المحاسبة العمومية القديم الذي يعتمد في أساسه على الأساس النقدي والذي يعاني أساسا من عدد كبير من العيوب والنقائص التي تم ذكرها سابقا، فالمخطط الجديد للدولة أي تحديث المشروع الميزاني المعتمد أساسا على أساس الاستحقاق الكامل سيكون محل تطبيق إطار قانوني ونظامي،

إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي محور الثورة العالمية للمحاسبة الحكومية وقد جاءت استجابة إلى نداءات الحكومات المتزايدة، حيث أنه في السنوات الأخيرة أصبحت إصلاحات القطاع العام على المستويات الوطنية وكذلك على مستوى المنظمات الدولية تشجع لتطوير المحاسبة الحكومية وتحويلها إلى محاسبة على الإستحقاق عوض الأساس النقدي .

ومن أجل التوافق مع النظام المحاسبي الدولي للقطاع العام، استجابت الجزائر لهذه المستجدات الدولية وشرعت في عدة إصلاحات لنظامها المحاسبي الحالي ، ورغم بعض العراقيل التي واجهت هذه الإصلاحات بسبب طبيعة البيئة الجزائرية فيما يتعلق بالجانب السياسي الإقتصادي والمالي والضريبي إلا أنها تسعى لتبني نظام محاسبي عمومي يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سواء من حيث الإطار المفاهيمي النظري أو من الناحية التقنية.

المخاتفة

خاتمة :

لقد تطرقنا في هذه الدراسة إلى آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر من خلال الإجابة على الإشكالية المطروحة ما هو واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟ وما هي آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

وذلك من خلال تحليل الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحقيق أهداف الحكومات والمؤسسات العمومية من الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية ذات الغرض العام وتحقيق جودتها والتسيير العقلاني للمال العام، والانعكاسات التي يمكن حدوثها عند تطبيق هذه المعايير، حيث تكتسي أهداف القوائم والتقارير المالية أهمية بالغة خاصة عندما تكون الحكومات والمؤسسات العمومية بصدد مضمونها

نتائج اختبار الفرضيات :

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم اختبار صحة الفرضيات من عدمها والتي تم وضعها كإجابة مؤقتة، وذلك كما يلي:

الفرضية الأولى:

والتي تنص أن " طرق إعداد وعرض مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا تعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة " وبعد دراستها واختبارها تم إثبات صحتها ، و هذا بناء على قيم (t) التي كانت كلها دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) ولصالح المتوسط الفرضي، وبناء عليه تم قبول الفرضية الجزئية الأولى ب: " طرق إعداد وعرض مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا تعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة " حيث أن مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي لا تتسم بمستوى إفصاح عال ما يعطي صورة مظلمة عن وضعية المؤسسة العمومية، و لا تكفي لعملية اتخاذ القرارات لأنها لا تتيح لنا إمكانية المقارنة بين السنوات المالية، ولا تستوعب كل عناصر التجهيز الخاصة بالمؤسسة، كما أن نظام المحاسبة العمومية الحالي يحتوي على مدونة حسابات غير مرنة أفقدت توازن حسابات الميزانية بحيث تحتوي على مجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة.

الفرضية الثانية:

و التي تنص " إن إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر جاء في مسعى التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام " وبعد دراستها واختبارها تم إثبات صحتها، وهذا بناء على قيم (t) التي كانت كلها دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha = 0.01$)، ولصالح المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة، وبناء عليه يمكن القول بأن فرضية الدراسة القائلة ب: إن إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر جاء في مسعى التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام " قد تحققت"، أي أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تطلب من الدولة الجزائرية جملة من الإجراءات والمشاريع لتطوير نظام المحاسبة العمومي القائم حاليا .

الفرضية الثالثة:

و التي تنص " تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر يتطلب إرادة سياسة من الدولة" وبعد دراستها واختبارها تم إثبات صحتها، وهذا بناء على قيم (t) التي كانت كلها دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha = 0.01$)، ولصالح المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة، وبناء عليه يمكن القول بأن فرضية الدراسة القائلة ب: " تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر يتطلب إرادة سياسة من الدولة" قد تحققت، أي أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يتطلب إرادة سياسية من الدولة وجملة من الإصلاحات الشاملة للبيئة الجزائرية حتى تكون جاهزة لتبني المعايير والإرتقاء بمستوى التسيير بما يعزز الحكم الراشد في المؤسسات العمومية.

نتائج البحث :

وعلى هذا الأساس يمكن عرض نتائج الدراسة كما يلي

- ✓ نظام المحاسبة العمومية المعمول به في الجزائر يأخذ أساس الأساس النقدي في إعداد القوائم المالية دون مراعاة أساس الإستحقاق ما يعطي مخرجات لا تعبر بصدق عن حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة؛
- ✓ إن مخرجات نظام المحاسبة العمومية المعمول به في الجزائر لا تتسم بالإفصاح الكافي ما يعطي صورة مضللة عن وضعية المؤسسة، ما يعيق ترشيد القرارات؛
- ✓ يعاني النظام الميزاني الحالي في الجزائر من نقائص و إختلالات تتمثل أهمها في قصور الميزانية العامة في تحقيق الأهداف المرجوة منها كون أن النفقات توجه لتحقيق البنود المسجلة فيها فقط و سوء التخطيط، والنقص الواضح لشفافية الميزانية من خلال نقص وثائقها وغموض بعض العمليات المالية للدولة.

- ✓ يسمح تطبيق الأساس الاستحقاق الكامل بتحقيق الإثبات المحاسبي لكافة العمليات وغير المالية للوحدات الحكومية، لأن القوائم المالية المعدة وفقا لهذا الأساس هي التي تقدم معلومات شاملة ودقيقة عن طبيعة المركز المالي للحكومة، مما يحقق الإفصاح الكامل والسليم عن استعمال الموارد المالية والإبلاغ المالي عن مكونات وتوزيع مجمل عناصر الأصول والخصوم للوحدات الحكومية.
- ✓ بذلت الجزائر جهود معتبرة في مساعيها لتطوير وإصلاح نظام المحاسبة العمومية، لكنها لم ترقى بعد إلى ما هو معمول به دوليا.
- ✓ إن ترقية نظام المحاسبة العمومية للمؤسسة الجزائرية من خلال مسايرة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يتوافق مع مساعي تعزيز الحكم الراشد وترشيد النفقات التي تبنتها الحكومة؛
- ✓ إن اعتماد معايير المحاسبة للقطاع العام يتطلب جهدا ومرافقة من طرف الدولة و إدراكا لأهميتها، بما ينسجم مع سياسة الحكومة وتطلعاتها في إطار محاربة الفساد المالي والإداري؛
- ✓ يقدم نظام المحاسبة العمومية المعد وفق معايير دولية للمحاسبية في القطاع طرق تقييم وعرض للقوائم المالية بصورة أكثر وضوحا، تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وتر تقي جودة الإبلاغ المالي الحكومي، مما يسمح بتلبية حاجيات فئات مستخدمي البيانات المالية الحكومية.

الاقتراحات و التوصيات:

- بناء على تحليل البيئة الجزائرية ونتائج الاستبيان نوصي بضرورة تهيئة البيئة الجزائرية على مختلف الجوانب لعملية الإصلاح والتوافق الدولي لضمان التطبيق الجيد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال ما يلي:
- ✓ العمل على تكيف البيئة الإقتصادية و المالية الجزائرية لكي تستجيب لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- ✓ ضرورة العمل على تجسيد مشروع نظام المحاسبة العمومية بما يسمح بترقية التسيير و تعزيز سياسية ترشيد الإنفاق؛
- ✓ أصبح حتما ضرورة عصرنه أنظمة الإدارة العمومية من حيث التكنولوجيا و أنظمة المعلومات بما ينسجم و متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- ✓ ضرورة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة وتوسيع تشكيلته لنتضمن كل الأطراف التي لها علاقة بنظام المحاسبة العمومية وخصوصا الجهات المسؤولة على تطبيقه وإعطائها فرصة لتقديم الاقتراحات والتوجيهات الضرورية، وبالتالي تكون مسايرة وعلى دراية لما يجري من تغيرات على الساحة المحاسبية في الجزائر؛

- ✓ محاربة الفساد المالي والإداري في المؤسسات والإدارات العمومية الجزائرية والسعي نحو تحقيق الشفافية في القوائم المالية من أجل كسب ثقة متخذي القرار وأفراد المجتمع؛
- ✓ ضرورة التأهيل المستمر للمحاسبين العموميين علميا وعمليا بما يستجيب لإستيعاب متطلبات لتطبيق معايير القطاع العام وذلك من خلال إجراء دورات تكوينية تتميز بالجدية والفعالية؛
- ✓ تأهيل الأساتذة الجامعيين وتكوين نخبة لها دراية ومعرفة دقيقة بنظام المحاسبة العمومية لتكون في مستوى تخريج إطارات لها تأهيل علمي وإعداد مهني كافي لإنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال إرسال بعثات إلى الخارج لتلقي التكوين اللازم في مجال المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- ✓ ضرورة القيام بأيام دراسية وملتقيات علمية للتعريف بمعايير المحاسبة للقطاع العام وبيان أثرها على مخرجات نظام المعلومات في المؤسسة العمومية.

قائمة المراجع

أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية

قائمة الكتب:

- ✓ مسعي محمد، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ط2، 2003؛
- ✓ أحمد جمال علي هلالي، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر، عمان الاردن، 2002؛
- ✓ إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار الميسرة، عمان الاردن، 2003؛
- ✓ حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دارالحامد، عمان الاردن، 2004؛
- ✓ رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 2011؛
- ✓ زكريا محمد الصادق ومدثر طه أبو الخير، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية، كلية التجارة طنطا، مصر، 2004؛
- ✓ صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات، الإسكندرية مصر، 2008؛
- ✓ عبد الحي الخولي، المحاسبة الحكومية، مطبعة المدني، القاهرة مصر، 1974؛
- ✓ فؤاد الفسفوس، المحاسبة الحكومية، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان الاردن، 2009؛
- ✓ قطب إبراهيم محمد، الموازنة العامة للدولة، الهيئة العامة للكتاب، القاهرة مصر، 1978؛
- ✓ لؤي وديان وزهير الحدوب، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان الاردن، 2010؛
- ✓ محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالي العامة، عمان الاردن، الأردن، طبعة 1998، 1؛
- ✓ محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، الأردن، 1998؛
- ✓ محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية، دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية، 2003؛
- ✓ علي عباس، الرقابة الإدارية على المال والأعمال، مكتبة الرائد العلمية، عمان الاردن، ط1، 2001.

الرسائل الجامعية:

- ✓ آسيا قمو، اتجاه المحاسبة العمومية في ظل معايير القطاع العام، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، الجزائر، 2012

✓ شلال زهير، آفاق إصلاح المحاسبة العمومية الخاصة بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014

الملتقيات:

✓ أمال حاج جاب الله : واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير- دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25 نوفمبر 2014؛

✓ خضير خبطي و يونس مونه : نظام المحاسبة العمومي الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني معايير الحاسبة الدولية للقطاع العام، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25 نوفمبر 2014؛

✓ عبد السميع رويثة : واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003-2008، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر يوم 29 نوفمبر 2011.

المقالات و التقارير:

✓ الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، طبعة 2007 ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان الاردن، 2007؛

✓ منظمة العربية للعلوم الإدارية، النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان الاردن، 1980؛

✓ الإتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الجزء 1 ،ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين ، مجموعة طلال أبو غزالة، 2010.

I. Les Ouvrages électronique :

✓ R.Jones & M.Pendlebury, Public Sector Accounting , Pitman Publishing , London, 1984;

II. Articles et Rapports

✓ International Fédération of Accountants IFCA, Internat Public Sector Accounting STANDARDS Board , Edition 2012.

✓ International Fédération of Accountants, Study n°13: Gouvernance in the Public Sector: A Governing Body Perspective, New York USA, 2001.

✓ Diana Hillier, From Cash to Accrual : The Canadian Experience, Occasional Paper n°3, International Federation of Accountants, Public Sector Committee, 1996

✓ Accounting for Taxpayer's Money: Resource Accounting and Budgeting in Government, Consultation Paper, United Kingdom, 1994

✓ International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study no 14: Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Government and Government Entities, IFAC, New York, 2003

III. Site internet

1- www.ifac.org/ipsab

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة



كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

ماستر تخصص محاسبة

السنة الجامعية: 2019/2018

إستبيان الدراسة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

أخي الفاضل/ أختي الفاضلة تحية طيبة وبعد...

يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذا الإستبيان كأداة لجمع البيانات المتعلقة بالجزء الميداني لدراستنا استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص محاسبة تحت عنوان:

" واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري وآفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"

حيث تهدف الدراسة إلى معرفة آرائكم كأكاديميين ومهنيين في الموضوع.

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

ولكم منا كل التقدير والشكر

الطالب

البيانات الشخصية:

يرجى وضع علامة (X) أما الإجابة المناسبة:

1. الجنس : ذكر أنثى
2. السن: أقل من 30 30 - 40 40 - 50 أكثر من 50
3. المستوى التعليمي: دكتوراه ماجستير ماستر ليسانس
4. الوظيفة: أستاذ جامعي موظف إداري محاسب مقتصد محافظ حسابات
5. نوع القطاع: التعليم العالي الإدارة المحلية المصالح المالية قطاع التربية قطاعات أخرى
6. الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات من 5 - 10 سنوات من 11 - 15 سنة أكثر من 15 سنة

ثانيا : الإستبيان

المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات ذات الطابع الإداري

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	نظام المحاسبة العمومية الحالي يحتوي على مدونة حسابات مرنة تسهم في توازن حسابات الميزانية وتسجيل العمليات المحاسبية بطريقة مرنة.					
02	مخرجات نظام المحاسبة العمومية القائم حاليا تستوعب كل عناصر التجهيز الخاصة بالمؤسسة الحكومية.					
03	إعداد الموازنة وفق نظام المحاسبة العمومية الحالي يرتكز على الأساس النقدي ما يجعلها كافية لفهم وضعية المؤسسة.					
04	مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي تكفي لعملية اتخاذ القرارات لأنها تتيح لنا إمكانية المقارنة بين السنوات المالية.					
05	نظام المحاسبة العمومية الحالي يعطي تقريبا حقيقيا لأداء المؤسسة الحكومية و يعبر عن حقيقة مركزها المالي.					
06	مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي يتسم بمستوى إفصاح عالي، ما يعطي صورة واضحة عن وضعية المؤسسة.					

المحور الثاني: متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق

مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS"

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	نظام المحاسبة العمومية الحالي يتطلب بيئة اقتصادية ومالية ملائمة ليستجيب لمتطلبات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام.					
02	مساعي الدولة في ترشيد نفقات المؤسسات العمومية تحتاج آليات تسيير فعالة والتي بدورها تحتاج جهود تنظيمية ومالية هامة.					
03	إدخال إصلاحات جوهرية على نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية يتطلب فهم واستيعاب أهميتها من طرف الدولة.					
04	مخرجات نظام المحاسبة العمومية لا تكفي لعملية اتخاذ القرارات لأنها لا تتيح لنا إمكانية المقارنة بين السنوات المالية.					
05	تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري لإرساء مبادئ الحكم الراشد في المؤسسات العمومية الجزائرية					

المحور الثالث: آفاق تبني نظام معايير المحاسبة الدولية في الجزائر

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	هل التشريعات القانونية والضريبية في الجزائر تلائم التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.					
02	هل المورد البشري في الجزائر مؤهل وبالعدد الكافي للتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.					
03	هل هنالك قوانين وتنظيمات صارمة لحوكمة مؤسسات القطاع العام في الجزائر.					
04	هل اختلاف الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير القطاع العام.					
05	هل التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة العمومية كافي لتطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي.					
06	هل هناك درجة وعي وفهم كامل لمستخدمي القوائم المالية للدولة لاتخاذ قرارات رشيدة في تسيير المال العام					

المُلخَص

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة العمومية الجزائري وجعله قابل للمقارنة ، التحليل ، تقييم الأداء و تحقيق الرشادة في الإنفاق العام ، و باعتبار الجزائر كغيرها من الدول العالم أعلنت عن برنامج لإصلاح نظامها المحاسبي و ذلك عن طريق اعلان انطلاق مشروع عصرنه النظام المحاسبي و تعزيز قدرات وزارة المالية في تأدية مهامها الأساسية في الرقابة على المال العام من أجل عرض و إفصاح العام .

الكلمات المفتاحية : نظام المحاسبة العمومية- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام- الرشادة- الشفافية - تحديث نظام الميزانية

Summary :

This study aims to demonstrate the role of (IPSAS) in improving the quality of the outputs of the public accounting system, making them comparable, analyzing and evaluating performance, transparency to achieve national public spending ; Algeria, like other countries, announced a program to reform its accounting system, and a project to modernize the accounting system. Its principle aim is to strengthening the capacity of the Ministry of Finance in performing its basic functions in the control of public money In order to display and disclosure information for the purpose of disclosure and accountability

Keywords : Public Accounting System – International Public Sector Accounting Standards - Transparence - Update the Budget System

الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	24	72.7	72.7	72.7
Valide انثى	9	27.3	27.3	100.0
Total	33	100.0	100.0	

العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
اقل من 30 سنة	3	9.1	9.1	9.1
من 30 الى 40 سنة	15	45.5	45.5	54.5
Valide من 40 الى 50 سنة	11	33.3	33.3	87.9
اكبر من 50 سنة	4	12.1	12.1	100.0
Total	33	100.0	100.0	

المستوى العلمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
دكتوراه	9	27.3	27.3	27.3
ماجستير	4	12.1	12.1	39.4
Valide ماستر	3	9.1	9.1	48.5
ليسانس	17	51.5	51.5	100.0
Total	33	100.0	100.0	

الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
استاذ جامعي	12	36.4	36.4	36.4
موظف اداري	11	33.3	33.3	69.7
محاسب	6	18.2	18.2	87.9
Valide مقتصد	2	6.1	6.1	93.9
محافظ حسابات	2	6.1	6.1	100.0
Total	33	100.0	100.0	

القطاع

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
التعليم العالي	14	42.4	42.4	42.4
قطاع الصحة	6	18.2	18.2	60.6
مصالح البلدية	9	27.3	27.3	87.9
قطاع التربية	2	6.1	6.1	93.9
أخرى	2	6.1	6.1	100.0
Total	33	100.0	100.0	

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
س1	33	2.3030	.84723	.14748
س2	33	2.1515	.87039	.15152
س3	33	2.1818	.72692	.12654
س4	33	2.5455	.66572	.11589
س5	33	2.1515	.50752	.08835
س6	33	2.2727	.62614	.10900

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
س1	-4.726-	32	.000	-.69697-	-.9974-	-.3966-
س2	-5.600-	32	.000	-.84848-	-1.1571-	-.5399-
س3	-6.466-	32	.000	-.81818-	-1.0759-	-.5604-
س4	-3.922-	32	.000	-.45455-	-.6906-	-.2185-
س5	-9.604-	32	.000	-.84848-	-1.0284-	-.6685-
س6	-6.672-	32	.000	-.72727-	-.9493-	-.5053-

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
س1	33	4.8485	.36411	.06338
س2	33	4.6364	.65279	.11364
س3	33	4.1212	.48461	.08436
س4	33	4.0909	.29194	.05082
س5	33	4.1515	.61853	.10767

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
1—	29.164	32	.000	1.84848	1.7194	1.9776
2—	14.400	32	.000	1.63636	1.4049	1.8678
3—	13.291	32	.000	1.12121	.9494	1.2930
4—	21.466	32	.000	1.09091	.9874	1.1944
5—	10.695	32	.000	1.15152	.9322	1.3708

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
1—	33	4.1515	.50752	.08835
2—	33	4.1515	.56575	.09848
3—	33	4.1212	.48461	.08436
4—	33	4.0303	.58549	.10192
5—	33	4.1818	.63514	.11056
6—	33	4.2121	.48461	.08436

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
1—	13.034	32	.000	1.15152	.9716	1.3315
2—	11.692	32	.000	1.15152	.9509	1.3521
3—	13.291	32	.000	1.12121	.9494	1.2930
4—	10.109	32	.000	1.03030	.8227	1.2379
5—	10.689	32	.000	1.18182	.9566	1.4070
6—	14.368	32	.000	1.21212	1.0403	1.3840