

جامعة غرداية  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
الميدان: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير  
الشعبة: علوم مالية ومحاسبة  
التخصص: مالية مؤسسة  
من إعداد الطالبة: أولاد يحي خيرة  
بعنوان:

متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

IPSAS دراسة ميدانية – حالة الجزائر –

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ ٣١/٠٥/٢٠١٦.

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الرتبة	الاسم واللقب	الصفة
أ.	بن النوي مصطفى	رئيسا
أ.د/	عجيلة محمد	مشرفا
أ.	بن يوسف خلف الله	مشرفا مساعدا
أ.	بوخالفي مسعود	مناقشا

الموسم الجامعي: ١٤٣٦ - ١٤٣٧هـ/٢٠١٥ - ٢٠١٦م

# الإهداء

نجمة أضاعت سمائي...ومصباحي في ليالي الدجى... من حبها يسري في دمائي  
كما تسري الحياة في الشجر النامي...من لا أرى بركة الدنيا إلا بدونها  
ولا أشعر بالهموم مع دعائها...التي لولاها ما أحسست بجمال الدنيا  
أو تمتعت بخيرها..منبع الحب الذي ترتاح إليه  
نفسي وتطمئن...لك حبيبتي...أنحني بكل فخر...وأهديك الشرف  
الأكبر في هذا العمل  
\*\*إليك يا أمي\*\*

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار...إلى من علمني العطاء بدون انتظار...إلى من  
أحمل اسمه بكل افتخار...أرجو من الله أن يمد عمرك لتري ثمارا قد حان قطافها  
بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم أهدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد  
\*\*والدي العزيز\*\*

إلى من حبهم في روحي متصل...والفكر فيهم وان غابوا لمنشغل...كل إخوتي وأخواتي  
\*H-A-F-KH-B-H\*  
إلى الأوجه المفعمة بالبراعة  
\*S-H-R\*

إلى من حصد الأشواك عن دربنا ليمهد لنا طريق العلم...إلى القلب الكبير الذي شفاه الله  
\*جدي الغالي\*  
\*إلى روح جدي رحمه الله وأسكنه فسيح جناته\*  
إلى أروع دفتي اسندني في حياتي جداتي  
\*D-DJ\*

إلى أخوالي وخالاتي...إلى أعمامي وعماتي

إلى من نهلت من علمهم...أساتذتي

إلى الأخوات التي لم تلهن لمي  
\*H-K-R-N-D-K-KH-S-N-Z-Z-S-H-M\*

\*جميع الزملاء والزميلات\*

\*إلى كل من هم في ذاكرتي وليسوا في مذكرتي...اهدي هذا العمل\*

خيرية

## كلمة شكر وعرfan

إن الحمد لله نحمده ونستعينه ونستهديه  
ونعود بالله من شرور أنفسنا وسيئات أعمالنا، من يهده الله فلا مضل له،  
ومن يضل فلن تجد له وليا مرشدا.  
اللهم لك الحمد حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك  
لا نحصي ثناءً عليك أنت كما أثنيت على نفسك.  
نحمد الله تعالى الذي جعلنا نوفق لاتمام هذا العمل الذي أخلصناه لوجهه الكريم والذي جاء  
بعد ثمرة جهد ونظال طويل راجين منهم تعالى أن يجعله خيرا وسعادة لمن يسلك درب العلم وأن  
يجعله صدقة جارية في ميزان حسناتنا.

ليس ثمة تعبير أقوى تأثيرا من كلمة شكر نقولها اعترافا بالجميل، حيث أتوجه بأصدق  
عبارات الشكر الجزيل وأعرق آيات الامتنان وأسمى صفات الاحترام والتقدير نحملها من  
ترانيم أفئدتنا وننشرها بين طيات مذكرتنا إلى أستاذنا ومرشدنا الدكتور "عجيلة محمد".  
كما لا يفوتني في هذا الصدد أن أتوجه بالشكر الجزيل إلى الأستاذ "بن يوسف خلف الله"،  
على ما أسداه لي من نصح وتوجيه وإرشاد، خلال إعداد هذا العمل.  
كما أتقدم بالشكر إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الذين شرفونا بقبولهم  
وحضورهم لمناقشة هذه المذكرة.

إلى هؤلاء الذين نحسبهم شموعا تحترق لتنتير لنا درب العلم والمعرفة: أساتذتنا الكرام.  
وأخص جزيل الشكر والعرfan ووافر الامتنان من ساهم بتشجيعي ومساعدتي السادة  
" لسود محمد" و" سوفي عبد الحميد"

\*إلى كل من ساعدنا في انجاز هذا البحث بدون استثناء

خبرة

الملخص باللغة العربية:

تعالج هذه الدراسة موضوع " متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS - دراسة ميدانية حالة الجزائر"، من خلال معالجة إشكالية البحث حول: ما مدى فعالية تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؟ ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز مفاهيم المحاسبة العمومية ودورها في المؤسسات العمومية الجزائرية، ومدى ارتباطها بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

تم استخدام المنهج الوصفي في هذه الدراسة من أجل إبراز المعلومات الخاصة بالجانب النظري والمنهج التحليلي للحصول على البيانات الخاصة بالجانب الميداني وذلك بتوزيع استبانات على عينة من محاسبي المؤسسات العمومية المتواجدة داخل إقليم ولاية غارداية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة العمومية تساهم في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية، وأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سيؤدي إلى تحسين جودة المعلومات والارتقاء بمستوى المحاسبة العمومية، لكن بالرغم من كل هذا فالجزائر لازالت بعيدة عن تطبيق هذه المعايير مما سيتطلب مستقبلا إلى تغيير جذري في محاسبتها العمومية.

### الكلمات المفتاحية:

محاسبة عمومية، معايير محاسبة دولية للقطاع العام، قوائم مالية، معلومات محاسبية، رقابة مالية.

## **Résumé**

Cette étude porte sur le thème de : «exigences d'application de comptabilité publique en Algérie, conformément aux normes comptables internationales du secteur public (normes IPSAS) - étude sur le terrain, cas de l'Algérie- à travers le traitement de la problématique de recherche qui consiste sur :quelle est l'étendue de l'efficacité de l'application de la comptabilité publique en Algérie, conformément aux normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) ? Nous avons essayé à travers cette recherche de mettre en évidence les concepts de la comptabilité publique et leur rôle dans les institutions publiques algériennes, et comment ils se rapportent aux normes comptables internationales du secteur public.

Il a été utilisé la méthode descriptive dans cette étude, afin de mettre en évidence les informations liées à l'aspect théorique et la méthode analytique, pour obtenir des données relatives à l'aspect pratique, et ce, en distribuant des questionnaires à un échantillon de comptables des institutions publiques situées sur le territoire de la Wilaya de Ghardaïa.

L'étude a révélé que la comptabilité publique contribue à la réalisation de l'efficacité et de l'efficacité des institutions publiques algériennes, et que la mise en œuvre des normes comptables internationales du secteur public, permettra d'améliorer la qualité des informations et de relever le niveau de la comptabilité publique, mais en dépit de tout cela, l'Algérie est encore loin de l'application de ces normes, ce qui nécessitera à l'avenir un changement radical de sa comptabilité publique.

### **Mots clés:**

La comptabilité publique, les normes comptables internationales du secteur public, les états financiers, les informations comptables, le contrôle financier.

# فهرس المحتويات

الصفحة	الفهرس
-	الاهداء.....
-	شكر وعرهان.....
-	الملخص.....
1	الفهرس.....
III	قائمة الجداول.....
V	قائمة الأشكال البيانية.....
VI	قائمة الملاحق.....
أ	المقدمة العامة.....
١٩	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة.....
١٩	تمهيد.....
٢٠	المبحث الأول: الاطار النظري للمحاسبة العمومية.....
٢٠	المطلب الأول: أساسيات المحاسبة العمومية.....
٢٧	المطلب الثاني: مرتكزات المحاسبة العمومية.....
٣٢	المطلب الثالث: الإطار العام للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العمومي.....
٣٨	المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....
٣٨	المطلب الأول: الدراسات العربية.....
٤١	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية.....
٤٢	المطلب الثالث: خصوصية الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.....

٤٤	.....خلاصة الفصل
٤٦	.....الفصل الثاني: دراسة ميدانية * حالة الجزائر *
٤٦	.....تمهيد
٤٧	.....المبحث الأول: الدراسة الميدانية الطريقة والإجراءات
٤٧	.....المطلب الأول: طرق الدراسة
٥١	.....المطلب الثاني: منهجية الدراسة الميدانية
٥٣	.....المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبانة
٥٩	.....المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة
٥٩	.....المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة
٦٢	.....المطلب الثاني: عرض نتائج الاستبانة
٧٣	.....المطلب الثالث: اختبار نتائج الاستبانة
٨٣	.....خلاصة الفصل
٨٥	.....الخاتمة العامة
٨٩	.....المراجع
٩٥	.....الملاحق



## قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(١)	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)	٣٦
(٢)	التوزيع لمقياس ليكرت الخماسي	٥٠
(٣)	الإحصائية الخاصة باستمارة الاستبيان	٥٢
(٤)	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته	٥٤
(٥)	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته	٥٥
(٦)	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والمعدل الكلي لفقراته	٥٦
(٧)	الاتساق البنائي لأبعاد الدراسة	٥٧
(٨)	معامل ثبات الاستبانة (طريقة ألفا كرونباخ)	٥٨
(٩)	توزيع العينة حسب الجنس	٥٩
(١٠)	توزيع العينة حسب الحالة الاجتماعية	٦٠
(١١)	توزيع العينة حسب الفئة العمرية	٦٠
(١٢)	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	٦١
(١٣)	توزيع العينة حسب مدة العمل	٦١
(١٤)	توزيع العينة حسب الوظيفة	٦٢
(١٥)	وجهة نظر المستجوبين حول مدى مساهمة المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية	٦٣
(١٦)	وجهة نظر المستجوبين حول تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تطور المحاسبة العمومية	٦٥
(١٧)	وجهة نظر المستجوبين حول تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات العمومية	٦٧
(١٨)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول	٦٩
(١٩)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني	٧٠
(٢٠)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث	٧٢
(٢١)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول حسب الوظيفة	٧٥
(٢٢)	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر الوظيفة على مجالات درجة المحور الأول	٧٥

٧٦	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني حسب الوظيفة	(٢٣)
٧٦	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر الوظيفة على مجالات درجة المحور الثاني	(٢٤)
٧٧	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث حسب الوظيفة	(٢٥)
٧٨	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر الوظيفة على مجالات درجة المحور الثالث	(٢٦)
٧٩	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول حسب المؤهل	(٢٧)
٧٩	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر المؤهل على مجالات درجة المحور الأول	(٢٨)
٨٠	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني حسب المؤهل	(٢٩)
٨٠	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر المؤهل على مجالات درجة المحور الثاني	(٣٠)
٨١	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث حسب المؤهل	(٣١)
٨٢	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر المؤهل على مجالات درجة المحور الثالث	(٣٢)

## قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
٢٥	خطوات إستراتيجية النهج التدريجي للتحويل من الأساس النقدي المعدل إلى أساس الاستحقاق	(١)
٥٩	توزيع العينة حسب متغير الجنس	(٢)
٦٠	توزيع العينة حسب متغير الحالة الاجتماعية	(٣)
٦٠	توزيع العينة حسب متغير الفئة العمرية	(٤)
٦١	توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي	(٥)
٦١	توزيع العينة حسب متغير مدة العمل	(٦)
٦٢	توزيع العينة حسب الوظيفة	(٧)

## قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
(١)	استمارة (استبيان)
(٢)	قائمة محكمي الاستبيان
(٣)	الخصائص الديمغرافية للعينة مع اختبار صدق وثبات عبارات الاستبانة حسب برنامج SPSS Version ٢٠
(٤)	معاملات الارتباط لفقرات الدراسة حسب برنامج SPSS Version ٢٠
(٥)	ألفا كرونباخ لفقرات الدراسة حسب برنامج SPSS Version ٢٠
(٦)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات الاستبيان حسب برنامج SPSS Version ٢٠
(٧)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حسب البيانات الشخصية
(٨)	التباين الأحادي ANOVA لمحاو الدراسة حسب برنامج SPSS Version ٢٠

# مقدمة عامة

## أ- توطئة:

منذ ظهور المحاسبة وتطورها وبداية العمل بها برزت مكانة المحاسبة كعنصر أساسي في الاقتصاد وشرعت الدول في سن القوانين والتشريعات الخاصة والمنظمة للمحاسبة، بدأت هذه الأخيرة في التطور والانقسام حسب المجالات الاقتصادية فتولد عنها المحاسبة العامة والمحاسبة الخاصة ومختلف أنواع المحاسبة التي نعرفها اليوم ومن هذه الأنواع نجد المحاسبة العمومية حيث نجد أن كل المؤسسات والهيئات الحكومية تعمل بنظام المحاسبة العمومية الخاص بالمعلومات المحاسبية التي تحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام ذات الطابع الإداري أو غير الربحي، وترتبط المحاسبة العمومية ارتباطاً وثيقاً مع النصوص التشريعية ذات الطابع المالي حيث خصها المشرع بإطار قانوني يهدف إلى تقنين وضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية من أجل فرض رقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية وتحديد صلاحياتهم ومسؤولياتهم عند تنفيذ المعاملات المالية لوحدات القطاع العام لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها.

وقد عملت مختلف الدول في إطار التوافق والتوحيد الدولي على إيجاد مبادئ أو معايير دولية تكون كمرجع دولي تعتمد عليه هذه الأخيرة في إطار المحاسبة العمومية وكانت النتيجة بظهور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام التي تساعد في إعداد القوائم المالية كالميزانية العامة وحتى تكون المحاسبة العمومية واضحة ومفهومة من خلال مسك الدفاتر والسجلات والقيود المحاسبية التي يرجع إليها المحاسب العمومي في الجزائر لإثبات وتسجيل المعاملات المالية للدولة، والمحاسبة العمومية عن غيرها من مجالات المحاسبة تعتبر محاسبة لحكومة أو دولة معينة تختلف من دولة لأخرى وهذا ما جاءت وعملت لأجله معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

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

### كيف نطبق مضمون المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؟

وباعتبار أن موضوع البحث يعتمد على طرح متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية وفق معايير القطاع العام، فإن هذا الطرح يقودنا إلى الأسئلة الفرعية التالية:

١. كيف يتم تنظيم المحاسبة العمومية حسب معايير المحاسبة الحكومية وفق النظام المحاسبي المالي؟
٢. فيما تتمثل متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية؟
٣. هل هناك توافق بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع المحاسبة العمومية؟
٤. ما هو واقع المحاسبة العمومية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS بالجزائر؟

## ب- فرضيات الدراسة:

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

## ت- أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار هذا الموضوع لكونه يدخل ضمن الاهتمامات البحثية للطلاب، ومحاولة إثراء الدراسة حول الموضوع وتوسيع المعارف في مجال المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (الحكومي)، ومعرفة التغييرات الجديدة التي طرأت على المحاسبة العمومية من خلال هذه المعايير، نظرا للعدد الكبير للمؤسسات والهيئات الحكومية التي تستخدم المحاسبة العمومية.

ونظرا للنقص الكبير في الدراسات التي تناول الجانب التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر، أراد الطالب أن يساهم في إثراء المكتبة الجامعية بهذه الدراسة محاولا تبسيط المفاهيم المرتبطة بالإطار التقني للمحاسبة العمومية للطلبة والباحثين في مجال المحاسبة.

## ث- أهمية الدراسة:

ترجع أهمية دراسة الموضوع المختار إلى حساسية المحاسبة العمومية التي يعتمد عليها الاقتصاد الجزائري بدرجة كبيرة على القطاع العام وعلى الاعانات الحكومية وخاصة في مرحلة التنفيذ إلى مدى التحكم في إدارة الأموال العمومية والعمل على الاستخدام الأمثل لها، وهنا تكمن أهميتها باعتبارها المحاسبة الرئيسية والأساسية للمؤسسات والهيئات الحكومية، وقد جاءت المعايير الدولية للمحاسبة العمومية أو للقطاع العام للتوافق الدولي حول المحاسبة العمومية بين مختلف دول العالم.

ويكتسب هذا الموضوع أهميته من المكانة الاستراتيجية للمحاسبة العمومية في نظام الإدارة المالية للدولة، حيث ان هذا الأخير يقوم بتوثيق واثبات المعاملات المالية لتنفيذ الميزانية العامة للدولة وعرضها في شكل تقارير وقوائم مالية تعرض نتائج وحدات القطاع العام، والتي يتم استعمالها لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية في مجال عقلنة الاقتصاد في تسيير الموارد العمومية.

### ج- أهداف الدراسة:

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

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

### ح- منهج الدراسة:

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

### خ- إطار الدراسة:

من المتعارف عليه أن لكل دراسة محدداتها الخاصة والتي من خلالها توضح الدقة والوضوح والالتزام بالمنهجية وتمثل حدود الدراسة في المحاور التالية:

- ✓ التطرق إلى المحاسبة العمومية بصفة عامة من خلال تحليل وقياس نطاق نظام المحاسبة العمومية ومدى فعاليتها؛
- ✓ اشتملت الدراسة على عينة من أعوان المحاسبة العمومية (محاسب عمومي، آمر بالصرف، مراقب مالي، مدير فرعي للمالية...) بالمؤسسات العمومية والجماعات المحلية بولاية غارداية وخارجها؛
- ✓ التطرق إلى المعايير الدولية للمحاسبة العمومية ودورها في المؤسسة وكيفية التعامل معها ومدى الحاجة إليها؛
- ✓ استخدام أسلوب الاستبانة لصعوبة إجراء الحصر الشامل لجميع ميزانيات المؤسسات العمومية والجماعات المحلية؛
- ✓ كانت الدراسة الميدانية خلال المسار الجامعي ٢٠١٥/٢٠١٦.



## د- صعوبات الدراسة:

كان البحث عرضة لبعض الصعوبات نلخص أهمها في النقاط التالية:

- ✓ قلة المراجع في الموضوع وخاصة المحلية منها بما يتعلق بالحاسبة العمومية، مما جعل اسقاط هذه الدراسة على الجزائر أمرًا غاية في الصعوبة؛
- ✓ نقص الدراسات السابقة في الموضوع مما جعل الدراسة تتعرض لبعض النقائص والامام بمختلف جوانبها؛
- ✓ صعوبة اسقاط الجانب النظري على الواقع في المؤسسات العمومية محل الدراسة؛
- ✓ ضعف التجاوب مع بعض المستجوبين في الاسئلة الخاصة بالدراسة الميدانية خصوصا ما تعلق بمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام نظرا لقلة المعرفة بها؛

## ذ- تقسيمات الدراسة:

لمعالجة الموضوع محل الدراسة قمنا بتقسيمه إلى فصلين تطرقنا في الفصل الأول إلى الأدبيات النظرية والدراسات السابقة من حيث أساسيات المحاسبة العمومية ومركزاتها من تعريف وأهداف وأعوان ومبادئ، كما تناولنا واقع المحاسبة العمومية في ظل معايير القطاع العام واجراءات اصدار هذه المعايير ومحدداتها إضافة إلى التطرق لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، هذا فيما يخص المبحث الأول.

أما المبحث الثاني فتضمن الدراسات السابقة فقد أخذنا حوالي ٠٨ دراسات عربية وأجنبية، بعد الانتهاء من الفصل الأول نتطرق إلى الفصل الثاني والأخير من الدراسة التطبيقية، والذي يتضمن دراسة ميدانية تطبيقية التي بدورها تعكس تقييم مدى استيعاب المهتمين بمجال المحاسبة العمومية ومدى اعتمادهم على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

واختتمنا الدراسة في الأخير بخاتمة عامة شملت النتائج المتوصل إليها وأرفقت ببعض التوصيات التي رأيناها مناسبة

## الفصل الأول

الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

## تمهيد:

تطور مفهوم المحاسبة العمومية تبعاً لتطور نشاط الدولة في تنوعه وازدياد حجمه، حيث أصبحت أداة مهمة لمراقبة وتقييم أداء وحدات القطاع العام ومصدراً مهماً للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرار. وهي تهتم بشكل كبير بتقديم البيانات الكاملة ضمن تقارير مناسبة وفي وقت محدد فهي الوسيلة التي لا بد منها لمتابعة ومراقبة الأموال العامة للدولة، وهذه الميزة تتطلب منها أن تكون لها قواعد وأسس محاسبية تحكمها لتؤدي وظيفتها بكفاءة ومصداقية. إضافة إلى أن المحاسبة العمومية تعتبر أداة مهمة من أدوات الإدارة العامة في فرض الرقابة على الأموال العمومية إنفاقاً وتحصيلاً إذ أصبحت أداة مهمة لتقييم أداء الدولة ومصدراً مهماً للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط المالي والتنمية الاقتصادية، كما أن المحاسبة العمومية أداة لتنفيذ الموازنة العامة تتضمن أرقاماً تقديرية للإيرادات العامة والنفقات العامة والتي ستنفذ، وهذا ما يجعلها تتميز عن الميزانيات الأخرى، كما أنها وسيلة للرقابة على تنفيذ هذه العمليات وبالتالي هي وظيفة من الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بهدف التأكد من تحقيق النشاط المالي للدولة لغاياته دون إسراف أو تبذير أو إخلال حفاظاً على حسن سير الإدارة العمومية مالياً وحفاظاً على أموال الدولة، ولتسليط الضوء على ذلك سنتناول في هذا الفصل مدخل عام حول المحاسبة العمومية من خلال التطرق إلى الجانب النظري للمحاسبة العمومية وهذا في المبحث الأول أما في المبحث الثاني فتم التطرق إلى مجموعة من الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع.

## المبحث الأول: مدخل عام حول المحاسبة العمومية

## المطلب الأول: أساسيات المحاسبة العمومية

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في تنظيم الوحدات الحكومية والوحدات الخدمائية غير الهادفة للربح، كما أنها تعتبر مصدرا مهما لتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط المالي بغرض تسهيل عمليات المتابعة المستمرة والدائمة للوضع المالي، ولمعرفة في كل وقت الرصيد المالي المتوفر ومراقبة إنفاقه، وهذا ما جعل الكثير من الباحثين والدارسين يهتمون بها بشكل كبير، وقد تطرق كل منهم إلى تعريفها، خصائصها أهدافها... كل حسب وجهة نظره وهذا ما سنحاول الإلمام به في هذا المجال.

## الفرع الأول: ماهية المحاسبة العمومية

## ● مفهوم المحاسبة العمومية:

المحاسبة العمومية هي<sup>١</sup> تلك المحاسبة الموجهة خصيصا لخدمة غرض أو أغراض المؤسسات غير الاقتصادية، أي المؤسسات ذات الطابع الإداري والتي تعود في وصايتها إلى الدولة أو هيئاتها القاعدية ( البلدية، الولاية، الوزارة... الخ) ويسميتها البعض بالمحاسبة الموازناتية لأنها تبني على الموازنة بين الإيرادات والنفقات، فهي بالتالي محاسبة متميزة تقوم على تسيير الإيرادات الموفرة من طرف الدولة في شكل نفقات موزعة على الإيرادات العامة (القطاع الحكومي)، لذلك تحكمها إجراءات وميكانيزمات خاصة<sup>٢</sup>.

كما تعرف المحاسبة العمومية<sup>٣</sup> على أنها محاسبة ذو أهمية كبيرة ومبادئ خاصة من تنفيذ الميزانية العمومية والعمليات المالية للمنظمات العمومية حيث يلزم كل من الوكلاء المعنويين والمسؤولون على تطبيق القواعد القانونية بحيث تكون هذه القواعد مكتملة بالقواعد التقنية خاصة نظام المحاسبة.

وتعرف المحاسبة العمومية أنها<sup>٤</sup> قواعد عرض الحسابات العمومية و تنظيم وظيفة المحاسبة العمومية، غير ان هذا التعريف ضيق حيث يحصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية غير أن مجالها يشمل إضافة إلى ذلك العمليات المالية للآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و التزاماتهم و مسؤولياتهم<sup>٥</sup>.

كما تعتبر المحاسبة العمومية نوع من المحاسبة المالية تطبقه الوحدات الادارية الحكومية جميعها بهدف تحقيق الرقابة على نشاط هذه الوحدات والتقارير عن الاستخدامات والموارد<sup>٦</sup>.

<sup>١</sup> أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ١٩٩٩، ص ٢٩.

<sup>٢</sup> Ali Bissaad, **Droit De La Comptabilite Publique**, Editions Distribution Houma, Alger, ٢٠٠٤, p.v

<sup>٣</sup> منصور الزين، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة، ٢٠٠١، ص ٢.

<sup>٤</sup> فرج الله حنان، دور المحاسب العمومي في ظل النظام المحاسبي المالي SCF، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، ٢٠١٤-٢٠١٥، ص ٢٠.

وفي تعريف آخر، تعتبر المحاسبة العمومية بأنها " مجموعة القواعد التي تنظم وتقن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية . وبالتالي يمكن تقديم ثلاثة مفاهيم للمحاسبة العمومية:<sup>١</sup>

- المفهوم التقني: ويقصد به مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها.

- المفهوم الإداري: وهو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي.

- المفهوم القانوني: وهو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة.

انطلاقاً من التعاريف السابقة الذكر، يمكن الاستنتاج بأن المحاسبة العمومية عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تهتم بضبط الاجراءات وتنفيذ وتسجيل عمليات تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، وإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية عن نتائج نشاط مختلف وحدات القطاع العام.

#### • أهداف المحاسبة العمومية:

تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير بيانات ومعلومات موضوعية ذات مصداقية حول نشاط القطاع العام، وفي هذا الإطار يمكن تحديد أهداف المحاسبة فيما يلي:<sup>٢</sup>

✓ إمكانية التعرف على الإيرادات الفعلية والنفقات الفعلية ومقارنة ذلك مع الإيرادات والنفقات المقدرة للوحدات الإدارية، وذلك بهدف التعرف على أسباب الفرق بين الفعلي والتقديري، ومن ثم اتخاذ الاجراءات المصححة التي تساعد على تفادي الفروق غير المرغوب فيها؛

✓ تحقيق الرقابة الإدارية الفعالة على إيرادات ونفقات الدولة، ومن ثم إظهار سلامة عمليات التحصيل والانفاق من حيث اتساقها مع ما تفرضه القوانين واللوائح والاجراءات للتأكد من جدية وقانونية الانفاق على تنفيذ الأنشطة والبرامج والخدمات وتمشيه مع القوانين واللوائح المنظمة لذلك؛

✓ إحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الادارية الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام؛

<sup>١</sup> شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، ٢٠١٣-٢٠١٤، ص٣.

<sup>٢</sup> رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى-الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ٢٠١١-٢٠١٣، ص١٦.

- ✓ توفير البيانات والمعلومات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الادارية الحكومية؛
- ✓ الافصاح عن النتائج المالية والاقتصادية للأنشطة والبرامج التي تنفذها الوحدات الحكومية من حيث الالتزام بنفقات هذه البرامج والأنشطة وكذلك إظهار حجم ما حققته من أنشطة وعمليات؛
- كما تهدف المحاسبة العمومية إلى<sup>١</sup>:
- ✓ ضبط الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ونفقاتها؛
- ✓ إثبات النشاط المالي الذي تقوم به الوحدات العمومية الإدارية، بغرض تسهيل عملية التسيير واتخاذ القرارات والمسألة والمحاسبة؛
- ✓ توفير المعلومات اللازمة لتقييم الأداء، من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المسطر له؛
- ✓ تحقيق التنظيم والتوافق بين كل اعوان المحاسبة العمومية، خاصة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين؛
- أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية:

إن التحديد المسبق لمجمل إيرادات و نفقات الهيئات العمومية للسنة المالية في شكل وثيقة قانونية ملزمة، وهي الميزانية يعني فرض قيود على حرية الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية لهذه الهيئات، ومن أجل الاحترام الفعلي لهذه القيود وجدت قواعد صارمة يتم بمقتضاها تنفيذ الإيرادات و النفقات المرخص بها في الميزانية ومن بين هذه القواعد تلك الخاصة بمراقبة عمليات التنفيذ. فالنظام القانوني لتنفيذ الميزانية كله يتمحور حول فكرة الرقابة التي من شأنها ضمان الاستخدام القانوني للأموال العمومية<sup>٢</sup>.

وتجسيد هذه الفكرة يتبدى خاصة في اصطلاح فئتين متميزتين و مستقلتين من الأعوان بتنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية هما: فئة الأمرين بالصرف و فئة المحاسبين العموميين.

### ١- الأمر بالصرف:

الأمر بالصرف هو كل شخص يؤهل قانونا لتنفيذ عمليات تتعلق بأموال الدولة ومؤسساتها العمومية سواء كانت هذه العمليات تتمثل في الإيرادات والنفقات، وقد يكون الأمر بالصرف معينا مثل الوالي والمدير العام في إدارة عمومية كما يمكن أن يكون منتخبا كرئيس المجلس الشعبي البلدي، كما يمكن أن يكون إما ابتدائيا أو رئيسيا وإما ثانويا<sup>٣</sup>.

<sup>١</sup> حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، ٢٠٠٤، ص١٩.

<sup>٢</sup> شويخي سامية، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الاسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، ٢٠١٠-٢٠١١، ص١٥.

<sup>٣</sup> حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، ٢٠٠١، ص١٢٠.

## ٢- المحاسب العمومي:

يعتبر المحاسب العمومي كل شخص معتمد للقيام بالعمليات المسجلة في البند ١٨ و ٢٢ بالإضافة إلى العمليات التالية:<sup>١</sup>

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛

- مراقبة وحفظ الأموال والأسهم وكل ما هو مسؤول عليه؛

- إدارة الأموال والأسهم؛

- حركة الحسابات وتوفيرها؛

والمحاسب العمومي معتمد من الوزارة الوصية بالأموال بحيث يصدر هذا الاعتماد من طرف الوزير حصريا، وقبل قبول أي مصاريف يعتبر المحاسب العمومي مسؤول عن مراقبة العملية حسب القوانين والنظم.

## ٣- وكيل الصرف:

يعتبر وكيل الصرف الشخص الذي يسمح له قانونا باستخدام السيولة النقدية والتعامل بالصكوك البريدية وصكوك الخزينة، لحساب المحاسب العمومي للمؤسسة مع تواجده بالقرب من الأمر بالصرف ويتم تعيينه من قبل هذا الأخير بصفته رئيس أو مدير مؤسسة الدائمين، كما يخضع وكيل الصرف لاعتماد المحاسب العمومي للمؤسسة مع ابلاغ المراقب المالي بهذا التعيين.<sup>٢</sup>

## ٤- المراقب المالي:

هو موظف ينتمي إلى وزارة المالية مهمته التأشير على مشروع الالتزام الذي يجره الأمر بالصرف، وله صلاحية رفض بعض العمليات المخالفة للقانون، ويمكن للمراقب المالي أن يعطي إرشادات ونصائح للأمر بالصرف فهو بمثابة مستشاره المالي.<sup>٣</sup>

لا تطبق على المراقب المالي المسؤولية المالية والشخصية لأنه لا يعتبر عوناً محاسبياً، كما يجب عليه ضبط حسابات الالتزام وهذا سيؤدي به إلى دفع التقارير الدورية لوزير المالية لكي يتمكن من متابعة تنفيذ الميزانية. تشمل اختصاصات المراقب المالي ناحيتين<sup>٤</sup>:

- ✓ القيام بإعداد تقديرات موازنة الوزارة أو الهيئة التي يعمل بها وفحص حساباتها الختامية؛
- ✓ خاصة بالتصرفات المالية من ترخيص بسلفة أو بالتجاوز عن تحصيل مبالغ مستحقة للحكومة في حدود معينة؛

<sup>١</sup> Moussa Oudai, **L'essentiel de la Comptabilité Publique**, Recueil De Textes Législatifs Actualisés, Public House Muhammadiyah, Algérie, p٣٤

<sup>٢</sup> المرسوم التنفيذي رقم ١٠٨/٩٣، المواد ١٣، ١٢، ١١، المؤرخ في ٥ ماي ١٩٩٣، المحدد لكيفيات إحداث الإيرادات والنفقات وتنظيمها وتسييرها، ص ٥.

<sup>٣</sup> المرسوم التنفيذي ٤١٤/٩٢ المؤرخ في ١٤ نوفمبر ١٩٩٢، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها، ص ٨.

<sup>٤</sup> ليلى فتح الله، دراسات في المحاسبة الحكومية، مكتبة عين الشمس، القاهرة، ١٩٨٣، ص ٢٤.

## الفرع الثاني: أسس القياس ومجال تطبيق المحاسبة العمومية

### • أسس القياس في المحاسبة العمومية:<sup>١</sup>

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

١- **الأساس النقدي:** هو إثبات ما يحصل من إيرادات قبضت فعلاً وإثبات النفقات في السجلات عند دفعها فعلاً بمعنى أن واقعة الصرف أو التحصيل النقدي هو أساس القياس والتسجيل في السجلات المحاسبية للنفقات والإيرادات تعود لفترات مالية سابقة أو لاحقة لهذه الفترة.

### • مميزات الأساس النقدي:<sup>٢</sup>

- ✓ البساطة والوضوح والسهولة في التطبيق، حيث يعتمد على نظام محاسبي بسيط وغير معقد فيمثل الحساب الختامي حركة عمليات الخزينة من مقبوضات ومدفوعات نقدية؛
- ✓ يتميز بالموضوعية لابتعاده عن مخاطر التقدير الشخصي؛
- ✓ امكانية اعداد الحسابات الختامية في وقت مبكر مما يضفي أهمية خاصة على نشر الحساب الختامي باعتباره أحد وسائل الرقابة؛

✓ يمكن الاعتماد على النتائج التي تتحقق من تطبيق هذا النظام في مجال إعداد الموازنة القادمة وفي مجال تنفيذ الموازنة العامة والرقابة عليها؛

٢- **أساس الاستحقاق:**<sup>٣</sup> طبقاً لهذا الأساس يتم تسجيل جميع الإيرادات التي تكتسب أو تحدث خلال الفترة المحاسبية بصرف النظر عن كون هذه الإيرادات حصلت في صورة نقدية أم لا كما يتم تسجيل جميع المصروفات التي تم تحملها في سبيل الحصول على هذه الإيرادات بصرف النظر عن كونها دفعت في شكل نقدي أم لا.

٣- **الأساس المعدل:**<sup>٤</sup> ويعني هذا الأساس بأخذ جوانب مختلفة من الأساسين السابقين فهو يطبق أساس الاستحقاق على الإيرادات ويطبق الأساس النقدي على المصروفات، أي أن الأساس المعدل يعني بإثبات الإيرادات التي تخص الفترة المالية سواء قبضت أم لم تقبض ولا تحمل الفترة المالية إلا بما يتم انفاقه من مصروف، ويطلق هذا الأساس أحياناً أساس الاستحقاق المعدل أو الأساس النقدي المعدل أو أساس الالتزام أو القاعدة المشتركة بين الربح النقدي والربح المكتسب.

<sup>١</sup> نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٩، ص ٣٣.

<sup>٢</sup> محمد السيد سرايا، سمير كامل محمد، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ٢٠٠٠، ص ٤٥.

<sup>٣</sup> سليمان بشتاوي، إيهاب أبو خزاعة، مبادئ المحاسبة، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٤، ص ١١.

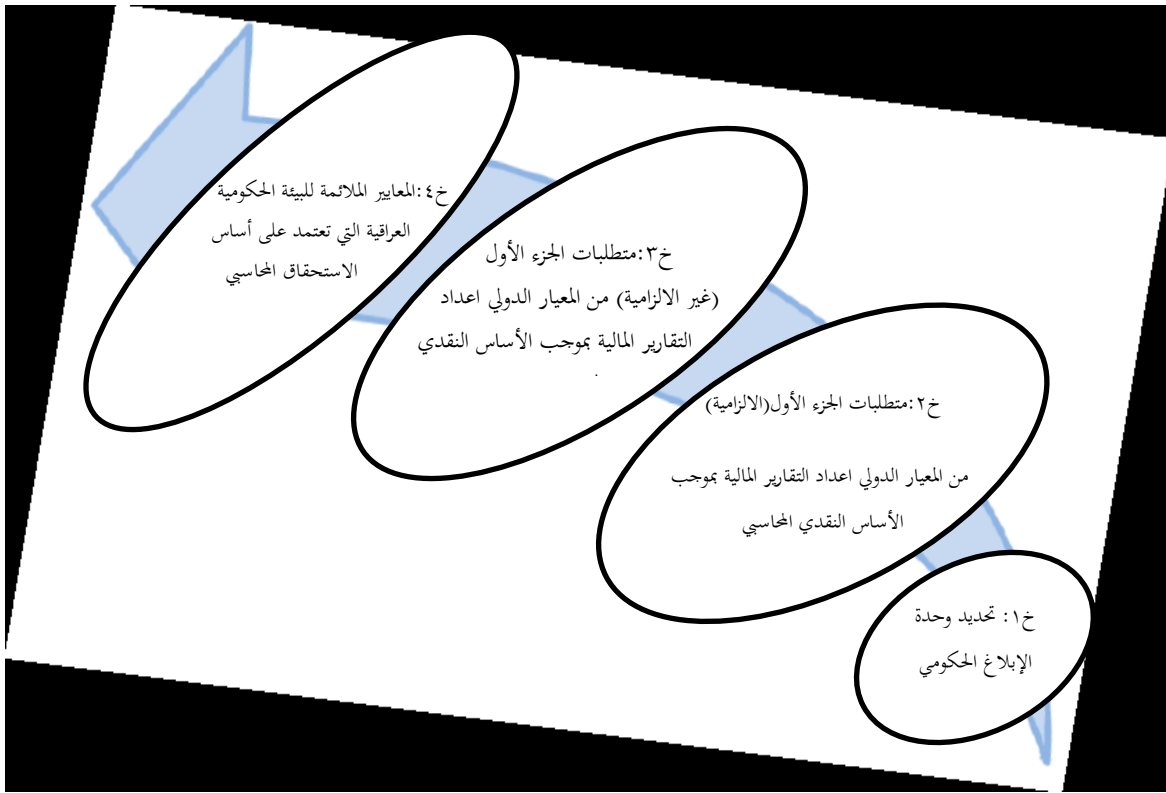
<sup>٤</sup> خالد جمال الجعرات، مداخلة بعنوان تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يومي ٢٤ و ٢٥ نوفمبر ٢٠١٤، ص ٢٨.



٤- مميزات الأساس المعدل<sup>١</sup>:

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

الشكل رقم (١): خطوات استراتيجية النهج التدرجي للتحويل من الأساس النقدي المعدل إلى أساس الاستحقاق<sup>٢</sup>.



المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على ابراهيم محمد علي طاهر الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، نموذج مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق وفق النظام الاتحادي، مجلة جامعة ذي قار، المجلد ٨ العدد ٣ حزيران ٢٠١٣، ص ٨٦.

<sup>١</sup> محمود عبد الله محمود وشاح، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي، بحث لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، ٢٠٠٨، ص ٥٣.

<sup>٢</sup> ابراهيم محمد علي طاهر الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، نموذج مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق وفق النظام الاتحادي، مجلة جامعة ذي قار، المجلد ٨ العدد ٣ حزيران ٢٠١٣، ص ٨٦.

## ٥- مجال تطبيق المحاسبة العمومية:

يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح، والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بغض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة، حيث تمول نشاطها من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة، وعلى هذا الأساس فإن المحاسبة العمومية تطبق في وحدات الجهاز الإداري للدولة وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة<sup>١</sup>.

لقد حصر المشرع مجال تطبيق المحاسبة العمومية على تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة، الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، العمليات المالية للميزانية الملحقمة، العمليات المالية للجماعات الإقليمية ( ميزانية الولايات والبلديات)، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

وبناء على ذلك يمكن الاستنتاج بأن مجال اختصاص المحاسبة العمومية يمتد ليشمل مختلف وحدات القطاع العام المستفيد من ميزانية عمومية لتمويل نشاطها بهدف تحقيق خدمة عامة.

## الفرع الثالث: الهيئات المستفيدة من المحاسبة العمومية

تقدم تقارير المحاسبة العمومية التي تظهر نتائج الأنشطة العمومية إلى العديد من الجهات منها<sup>٢</sup>:

- ١- الإدارة العليا: بهدف تقييم الأداء وتحديد الانحرافات وأسبابها واتخاذ القرارات المناسبة؛
- ٢- السلطة التشريعية: بهدف الرقابة على نشاطات السلطة التنفيذية ومدى تقيد الحكومة بالقوانين والأنظمة المالية التي تحكم الموارد وإنفاقها؛
- ٣- المستثمرون ورجال الأعمال: بهدف التعرف على الموقف المالي للحكومة والالتزامات المترتبة عليها وإمكانية الوفاء بها؛
- ٤- الباحثون والدارسون<sup>٣</sup>: من أمثال الدارسين في المالية العامة والعلوم السياسية، وفي كثير من فروع العلوم الاجتماعية، والذين يحتاجون لهذه البيانات لمتابعة بياناتهم؛
- ٥- الجهات الرقابية: إن البيانات التي توفرها المحاسبة العمومية للجهات الرقابية تمكنها من أداء مهامها على أكمل وجه؛
- ٦- الجمهور: مجموعة خاصة لها بعض الاهتمامات بالأموال المالية والإدارة المالية للحكومة؛

<sup>١</sup> عبد الله عبد السلام أحمد وآخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، ٢٠٠٠، ص ٢٨.

<sup>٢</sup> جيلي أسماء، القياس والإفصاح المحاسبيين في القطاع العام دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العمومية في مدينة ورقلة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ٢٠١٣، ص ١٩.

<sup>٣</sup> خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠٠٨، ص ٣٦.

## المطلب الثاني: مركبات المحاسبة العمومية

### الفرع الأول: مبادئ المحاسبة العمومية

تسجيل العمليات المحاسبية وتقديم النتائج حسب شروط معينة متعارف عليها عموماً، تسمى المبادئ المحاسبية، تطورت مع الزمن وأصبحت مطبقة هنا وهناك وهي في تطور مستمر شأنها في ذلك المحاسبة، مما أدى إلى رفض بعضها وظهور مبادئ أخرى جديدة معوضة.

من المبادئ الأساسية المحاسبية المتفق عليها عموماً مايلي<sup>١</sup>:

#### ● مبدأ استمرارية النشاط:

تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار، حيث أن حياتها طويلة، وقد تكون غير محدودة وينبغي عليها التطلع إلى المستقبل دون نية التوقف والتصفية، هذا المبدأ أساس قواعد التقييم ولولاه لاختلقت أشكال القوائم المالية وربما محتوياتها.

#### ● مبدأ استقلالية الدورات والنتائج الدورية:

علاقة هذان المبدأان بالسابق علاقة مباشرة يرغب مستعملو البيانات المحاسبية بمختلف أنواعها في تزويدهم بنتائج دورية نتائج الماضي وتقديرات المستقبل مما يؤدي بالضرورة إلى تجزئة الاستمرارية ( أي تجزئة حياة المؤسسة إلى فترات تسمى الدورة المحاسبية وتتألف من اثني عشر شهراً) وعليه فإن القانون التجاري والصناعي والقانون الضريبي يجبران المؤسسة ذات الطابع التجاري والصناعي على إعداد قوائم مالية على مدى اثني عشر شهراً، هذا يجبر المؤسسات المذكورة على القيام بعملية الجرد الطبيعي في نهاية كل دورة على الأقل وتقديم القوائم المالية إلى مصلحة الضرائب كما يجبر المساهمين على عقد جمعية عامة كل عام للموافقة على الحسابات.

#### ● مبدأ استقرار الوحدة النقدية:<sup>٢</sup>

يعتمد علم المحاسبة على افتراض أن الوحدة النقدية هي الوسيلة العامة لقياس تبادل العمليات والأحداث والأنشطة الاقتصادية، فإن الوحدة النقدية تستخدم كأداة سهلة وملائمة ومفيدة في نفس الوقت للقياس والتحليل المحاسبي، حيث أن هذا الافتراض لا يأخذ بعين الاعتبار ما يطرأ على الوحدة النقدية من تغيرات في القوة الشرائية خلال الفترات الزمنية المتعاقبة، الأمر الذي أدى إلى توجيه النقد لهذا الافتراض والمطالبة باستخدام وحدة النقود الثابتة للقياس والتي تأخذ بعين الاعتبار تعديل التكلفة التاريخية على أساس مستوى الأسعار العام.

<sup>١</sup> محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ١٩٩٢، ص ٣٥.

<sup>٢</sup> نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة الأصول العلمية والعملية، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٣، ص ٣٩.

• مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية:<sup>١</sup>

يعتبر هذا المبدأ أن طرق التسجيل والتقييم المحاسبية ثابتة من دورة إلى أخرى وكل تغيير يجب الإعلان عنه وتبريره للموافقة عليه وفي جميع الحالات يجب أن لا يؤثر أبداً على مدى صدق وسلامة الحسابات.

تبرر الطرق الجديدة بكل جدية تغيرات في النشاط، في طرق استعمال الوسائل، تغيير العلاقات مع الغير وحتى اكتشاف أخطاء الماضي والعدول عنها.

• مبدأ الحيطة و الحذر:<sup>٢</sup>

يعد هذا المبدأ من ابرز الموضوعات المثيرة للجدل بين المحاسبين، فهو يؤدي إلى حدوث أخطاء في القياس المحاسبي وإنقاص من قيمة المعلومات المحاسبية ويجعلها غير قادرة على اتخاذ القرارات، لأنها بعيدة عن الواقع الاقتصادي.

• مبدأ القيد المزدوج:

يسجل محاسبو المؤسسة عمليات عديدة ومتنوعة حسب قواعد دقيقة ويحتاجون إلى وسائل الرقابة لتمكنهم من اكتشاف أغلب الأخطاء في حينها، تعتمد المحاسبة العامة كغيرها من المحاسبات العصرية على مبدأ القيد المزدوج لما له من فوائد كبيرة في اكتشاف الأخطاء ويشترط في القيد المزدوج في كل عملية محاسبية تسجيل تساوي مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف المدينة للحسابات الأولى ومجموع المبالغ المسجلة في الأطراف الدائنة للحسابات الثانية، أي يشترط توازن الحسابات وذلك بالنسبة لكل عملية.

• مبدأ أحسن البيانات أو الموضوعية:

لكي يستطيع مستعملو القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة فهم محتواها يجب أن تكون بياناتها مرضية:

- بيانات كافية، بيانات ذات معنى، بيانات واضحة.

هذا يعني أن تكون لها المصدقية وأن تعطى لها الثقة التامة من طرف مستعمليها بمختلف أنواعهم، ويتضمن مبدأ الموضوعية القواعد الواجب اتباعها للوصول إلى النتائج حتى يتمكن المحلل من مقارنة نتائج المؤسسة بالمؤسسات الأخرى ولكي تكون المقارنة موضوعية، وذات معنى بين مختلف المؤسسات يجب توحيد المصطلحات والقوائم المالية أي أن البيانات الظاهرة بالميزانية وحسابات النتائج بيانات دقيقة ولها نفس المعنى في مختلف المؤسسات.

<sup>١</sup> عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريش، ٢٠٠٩، ص ٨.

<sup>٢</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى ٢٠٠٧، الطبعة الثانية ٢٠١٢، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٢، ص ٤٧٧.

## الفرع الثاني: معايير المحاسبة الحكومية

ترتبط المحاسبة الحكومية ارتباطاً وثيقاً بالتشريعات والقوانين التي تحدد تعريفها وأهدافها ونطاق تطبيقها بما في ذلك المستندات والدفاتر والسجلات والتقارير والقوائم المالية، ومع ذلك فإن المنظمات المهنية أصدرت مجموعة من المعايير التي تهدف إلى تطوير أداء المحاسبة الحكومية نذكر منها<sup>١</sup>:

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

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

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

- ✓ موازنة سنوية مبوبة وفقاً لما تحدده القوانين والتعليمات واللوائح المالية؛
- ✓ نظاماً محاسبياً متوافقاً مع تبويب الموازنة وبحيث يسهل الرقابة على تنفيذ ما ورد بالموازنة؛
- ✓ تقارير مالية مقارنة بين ما ورد بالموازنة وما حدث فعلاً وبين العام الحالي والأعوام السابقة؛

٤- **عمومية التبويب والمصطلحات:** ينبغي استخدام أسلوب التبويب ونفس المصطلحات بطريقة متسقة في كل من الموازنة والحسابات والتقارير المالية وذلك تحقيقاً لرقابة أيسر، فضلاً عن أن هذا التوحيد يسهل من عملية إعداد الموازنة العامة وكذلك الحسابات والتقارير المالية.

### • مكونات نظام المحاسبة العمومية

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

١- **النظام المحاسبي العمومي<sup>٣</sup>:** يعتبر أحد النظم المحاسبية الخاصة التي تتولى متابعة النشاط الحكومي وتناط مهمة الإشراف عليه بأعلى مستوى إداري ممكن في الإدارة المالية العامة لضمان تنظيم وتوحيد أسلوب

<sup>١</sup> بريمكاند، ترجمة بن عبد الرحمن باحص، المحاسبة الحكومية الفعالة، النشر في معهد الإدارة العامة، مركز البحوث والدراسات الإدارية، ١٩٩٩، ص ١٥٥.

<sup>٢</sup> لؤي وديان، زهير الحدرب، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، ٢٠١٠، ص ٣٤.

<sup>٣</sup> بولرياح غريب، ليلي ريمة هيدوب، مداخلة بعنوان دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الحكومي (IPSAS) في خلق توافق النظم المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، يومي ٢٤ و ٢٥ نوفمبر ٢٠١٤، ص ٧٥٨.

العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية بصورة مركزية وشمولية كونه الأسلوب الأمثل لتجميع كافة التقارير التي تعدها الوحدات الحكومية في وثيقة واحدة تعرض نتائج أعمال الحكومة.

• عناصر النظام المحاسبي العمومي<sup>١</sup> :

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

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

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

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

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

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

إضافة إلى عناصر أخرى تمثلت في مجموعة الأوراق الثبوتية والمجموعة المستندية والمجموعة الدفترية ومجموعة القواعد والاجراءات، ومجموعة الأدوات والاساليب ونظام الضبط الداخلي<sup>٢</sup>.

٢- نظام الموازنة العامة: <sup>٣</sup> أصبحت الموازنة العامة من المواضيع الجديرة بالدراسة وذلك لدورها الأساسي في تحريك النشاط الاقتصادي، كما أنها أداة مباشرة من أدوات تقدير المصروفات وتحصيل الإيرادات، وهو خطة مالية سنوية للسلطة المركزية تصدرها السلطة التشريعية بقانون يفوض السلطة التنفيذية مسبقا بالإتفاق وفق أحكامه، ويلزمها بتحميل الإيرادات ضمن الأحكام والأساليب المبينة فيه، وذلك سعيا لتحقيق أهداف الدولة و أولوياتها.

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

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

<sup>١</sup> محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، مصر، ١٩٩٨، ص ١٣٣.

<sup>٢</sup> خالد أمين عبد الله، حمزة بشير ابو عاصي، أساسيات المحاسبة وطرقها، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة النشر، عمان، ١٩٩٨، ص ١٢.

<sup>٣</sup> اسماعيل حسين أمجرو، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٣، ص ٦٥.

<sup>٤</sup> محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، ١٩٩٨، ص ٩٠.

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

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

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

#### • أهداف نظام الرقابة المالية:

✓ التحقق من أن الاتفاق تم وفقا لما هو مقرر له طبقا للخطة الموضوعية؛

✓ التحقق من أن الموارد حصلت وفقا لما هو مقرر وأنها استخدمت أفضل استخدام؛

#### الفرع الثالث: واقع المحاسبة العمومية في ظل معايير القطاع العام IPSAS.

من بين دول العالم باشرت ٤٠ دولة انتقالها من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية أو الحقوق المثبتة من خلال التقييد المحاسبي للاستثمارات، الإهلاكات، المخزونات وحسابات الموردين، ويمكن تصنيف مدى تقدم الدول في تطبيق هذه المعايير إلى أربعة مستويات هي<sup>٢</sup>:

- **المستوى الأول:** يضم الدول الأكثر تقدما في تطبيق المعايير الدولية في المحاسبة العمومية مثل: كندا، نيوزلندا، استراليا، بريطانيا، والولايات المتحدة الأمريكية.

- **المستوى الثاني:** ويضم الدول التي أعدت مخططا محاسبيا وفقا للمعايير الدولية وهذا سنة ٢٠٠٦، وباشرت العمل به على مستوى محاسبتها العمومية ومن بين هذه الدول: فرنسا، اليابان، إيطاليا.

- **المستوى الثالث:** يتضمن الدول التي شرعت في إعداد مشروع مخطط محاسبي وفقا للمعايير الدولية المحاسبية في المحاسبة العمومية، كما قاموا بتعديلات على مستوى تشريعات قانونية من هذه الدول: باكستان، أفغانستان، أذربيجان، أندونيسيا، لبنان، منغوليا، هولندا والنرويج.

- **المستوى الرابع:** يتضمن الدول التي قررت إما تحت ضغط أو بتشجيع من صندوق النقد الدولي والبنك العالمي الانتقال للمعايير الدولية الجديدة ومن بين هذه الدول: الجزائر، كينيا، ألبانيا والهند.

<sup>١</sup> خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٠، ص ٦١.

<sup>٢</sup> خيضر خبيطي، يونس مونه، مداخلة بعنوان نظام المحاسبة العمومية الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يومي ٢٤ و ٢٥ نوفمبر ٢٠١٤، ص ٧٩٩.

ومن الواضح أن الجزائر لازالت في المستوى الأخير لاعتماد هذه المعايير في محاسبتها العمومية، فهي لم تختار المرور إلى محاسبة الذمة المالية، وإنما أجبرت أو دفعت إلى تبنيها.

- كما أن الموازنة تقوم أساسا على الإيرادات والنفقات، في حين أن الميزانية تركز على الأصول والخصوم، وفي هذا الإطار جاءت المعايير الدولية في المحاسبة العمومية للانتقال من موازنة الدولة إلى ميزانية الدولة، هذا الانتقال تجسده أساسا فكرة الحقوق المثبتة، تقوم هذه الفكرة على ضرورة التقييد المحاسبي لكل ما للدولة أو ما عليها وعرض هذه المبالغ في جداول مالية لتعكس الصورة الحقيقية للوضع المالي للدولة، هاته الوضعية تبرزها خمس جداول مالية جديدة كما هو الشأن في المحاسبة التجارية هي<sup>1</sup>:

- ١- جدول الوضعية المالية: أو الميزانية والتي تضم في جانبيها الأصول والخصوم لا الإيرادات والنفقات؛
- ٢- جدول الأداء المالي: وهو يقابل تماما جدول حسابات النتائج في المحاسبة التجارية؛
- ٣- جدول تدفقات الخزينة: يهتم بحركة الأموال في الخزينة؛
- ٤- جدول التغيرات: يسمح بالمقارنة بين الميزانية وجدول حسابات النتائج؛
- ٥- تعليمات حول الجداول المالية: يسمح بتوضيح وتفسير البيانات الواردة في الجداول السابقة؛

### المطلب الثالث: الإطار العام للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العمومي.

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

### الفرع الأول: إجراءات إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومحدداتها IPSAS.

#### أولا: إجراءات إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS<sup>2</sup>.

- ١- يتم إصدار مسودة عرض Exposure Draft ويرمز لها بـ ED وتحمل رقما متسلسلا لكل معيار IPSAS أو دليل RPG للتعليق العام.
- ٢- وعند تعديل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs أو أدلة RPGs يمكن في بعض الأحيان طلب استشارة قبل وضع المعيار أو التعديل حيز التنفيذ.

<sup>1</sup> جبلي أسماء، مرجع سبق ذكره، ص ١٠.

<sup>2</sup> خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص ١٩.



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

٤- يتم التعاون مع كافة الجهات الوطنية الواضحة للمعايير في اعداد وإصدار المعايير والأدلة ومن أمثلة هذه الجهات: مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

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

### • تحديد مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:

لم يكن ليتم تطبيق معايير محاسبية دولية للقطاع العام موحدة على مستوى دول العالم لو لم يكن لهذا التطبيق الموحد مزاياه وفوائده ويمكن التعرف على هذه المزايا على النحو التالي:<sup>١</sup>

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

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

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

<sup>١</sup> خالد جمال الجعرات، نفس المرجع السابق، ص ٢٠.

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

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

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

### ثانيا: محددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

لعله من وجهة النظر التي تمت الاشارة إليها من ان معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS قد تأثرت إلى حد كبير بوجهتي النظر الأمريكية والبريطانية باعتبار سابقهما لوضع معايير محاسبية محلية خاصة بما خرجت من نطاق حدود البلدين إلى كثير من الدول التي ليس لديها معايير محاسبية خاصة بها، مما يؤدي إلى وجود بعض المحددات التي تفيد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ويمكن ادراجها فيما يلي:

١- عدم امكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة التي يتم أخذها بعين الاعتبار عند وضع هذه المعايير، حيث كما سبق وأن تمت الاشارة إليه فإن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الغالب موجهة إلى تنظيم مهنة المحاسبة في القطاع العام في الدول المتقدمة، والتي وصلت إلى مستويات عالية من الشفافية والمساءلة والمحاسبة فيما يتعلق باستخدام المال العام وحسن توجيهه.

٢- يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديلا للقوانين في الدول المطبقة أو الانظمة والتشريعات والتعليمات والبلاغات التي تصدر بموجبها.

٣- ان معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs دائمة التغيير وذلك بسبب تغير وتطور الظروف المحيطة والمتعلقة بالمواضيع التي اصدرت المعايير بشأنها، والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، وأمر آخر بالظروف والمستجدات والصعوبات التي تتولد وتظهر عند تطبيق المعايير.

٤- اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير ففي حين لا يكون الأمر صعبا للمطبقين في الدول المتقدمة لفهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs، نجد أن الامر ليس من السهولة بمكان للمطبقين في الدول النامية، أضف إلى ذلك اعتبار اللغة حيث تبدل جهود كبيرة لترجمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs إلى عديد من اللغات كون وضعها يتم باللغة الانجليزية.

٥- الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB في وضع المعايير المحاسبية الدولية وتعديلها، فلا يمكن أن تبقى مهنة المحاسبة بمعزل عن خصم التطورات والضغوطات السياسية.

٦- عدم توفر النية والجدية لدى الحكومات والسلطات الحاكمة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs وذلك لأسباب تتعلق بتغييب المؤسسة المقصودة من أجل التصرف بالمال العام وفق الأهواء والأمزجة.

#### الفرع الثاني: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية.

تشكل متطلبات تطبيق الجانب العملي من أجل تحقيق الهدف من اندماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية، ويقصد بمتطلبات التطبيق هو ما ينبغي على المنظمات المهنية والهيئات المهتمة بالمحاسبة والمؤسسات والجامعات وغيرها أن تقوم به من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وما يرتبط بها بشكل كفاء وسليم، وعليه فإن متطلبات التطبيق تتمثل أساسا فيما يلي<sup>١</sup>:

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

<sup>١</sup> قمو آسيا، اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) خلال الفترة (٢٠٠٢-٢٠١٢)، مذكرة ماجستير في المحاسبة والحجاية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، ٢٠١٢-٢٠١٣، ص ص ٢٣٢-٢٣٣.

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

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

### الفرع الثالث: عرض لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

أصدرت مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية ٣٢ معيار محاسبي حكومي دولي بغرض تنظيم عمليات إثبات القيود المحاسبية والرقابة عليها وإعداد القوائم المالية وفيما يلي عرض ملامح رئيسة موضحة في الجدول التالي<sup>١</sup>:

#### الجدول رقم (1): معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)<sup>٢</sup>

رقم المعيار	اسم المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام	رقم المعيار	اسم المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام
٠١	عرض القوائم المالية	١٧	أصول ثابتة
٠٢	التدفق النقدي	١٨	معلومات حول القطاعات
٠٣	الأخطاء والتغيرات في السياسات المحاسبية	١٩	المؤونات، الخصوم المحتملة والأصول المحتملة
٠٤	آثار التغيرات في العملات الأجنبية	٢٠	المعلومات عن الأطراف ذات العلاقة
٠٥	تكاليف الإقراض	٢١	انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد
٠٦	البيانات المالية الموحدة	٢٢	المعلومات المالية حول القطاع الحكومي

<sup>١</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، طبعة ٢٠٠٨، عمان، ٢٠٠٨.

<sup>٢</sup> Jacques Colibert, les normes ipsas et le secteur public, dunod, paris, ٢٠٠٨, p ٣٢-٣٣.

الإيرادات غير التبادلية	٢٣	المحاسبة عن الاستثمارات (الشركات الزميلة)	٠٧
عرض معلومات الميزانية في القوائم المالية	٢٤	البيانات المالية على الاستثمارات	٠٨
منافع الموظفين	٢٥	المنتجات غير التبادلية	٠٩
انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد	٢٦	إعداد التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	١٠
الزراعة	٢٧	عقود الإنشاءات	١١
الأدوات المالية: العرض	٢٨	المخزون	١٢
الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	٢٩	عقود الايجار	١٣
الأدوات المالية: الإفصاحات	٣٠	الأحداث بعد انتهاء تاريخ الاقفال	١٤
الأصول غير ملموسة	٣١	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	١٥
ترتيبات الامتيازات المشتركة	٣٢	استثمارات عقارية	١٦

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على, ٢٠٠٨, les normes ipsas et le secteur public, dunod, paris

## المبحث الثاني: الدراسات السابقة

في حدود بحثنا ومن خلال المسح الذي قمنا به لمختلف الدراسات السابقة فإن موضوع المحاسبة العمومية وفق معيار القطاع العام (IPSAS) لم يحظى باهتمام من طرف المحاسبين وقد وجدنا معظم الدراسات تمحورت في دراسة موضوع المحاسبة بصفة عامة دون تمييز القطاع العام على الخاص لذلك سيتم التطرق إلى بعض الدراسات دون استثناء.

## المطلب الأول: الدراسات العربية

**الدراسة الأولى:** دراسة أحمد بوجلال تحت عنوان "مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص نقود وبنوك، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، ٢٠٠٩، اهتمت الدراسة بمعالجة إشكالية مستوى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، كما تكمن أهمية الدراسة التي تطرق إليها الباحث في مدى تحكم المحاسبة العمومية في إدارة الأموال العامة والعمل على الاستخدام الأمثل لها لتكون الوسيلة التي لا بد منها من أجل متابعة ومراقبة هذه الأموال، مما يتطلب أن تكون لها أسس وقواعد تحكمها وتجعلها تؤدي وظيفتها بكل فعالية ومصداقية، وتهدف الدراسة إلى إبراز دور وأهمية مجال المحاسبة العمومية وما يميزها عن باقي فروع المحاسبة الأخرى، قياس مدى فعالية المحاسبة العمومية في إنجاز العمليات المالية للميزانية ودورها في المساعدة على الرقابة وتقييم الأداء وتقييم الانحرافات، وتطرق الباحث إلى الرقابة المالية عموماً والرقابة السابقة بالخصوص على النفقات العمومية وضرورة تطويرها، بحيث تساعد مساعدة عملية واعية على تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي توختها الدولة من خلال أرقام النفقات العمومية المدرجة ضمن الميزانيات العمومية بشكل مجمل، وخلصت الدراسة في نتائج تمثلت في الفصل بين العونين يسهل وبشكل كبير الحصول على نتائج دقيقة ويساعد على ضمان الرقابة الفعالة على الأموال العمومية، حيث أن كل عون يراقب الآخر قبل عمله النهائي، وأن للمراقب المالي أهمية كبيرة لا يمكن الاستغناء عنه أثناء تنفيذ النفقة.

**الدراسة الثانية:** دراسة قمو آسيا بعنوان "اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) خلال الفترة ٢٠١٢-٢٠٠٢" مذكرة ماجستير في المحاسبة والحماية في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة ورقلة ٢٠١٢، وتتمحور إشكالية البحث في هذه الدراسة في كون أن الاقتصاد الوطني عامة والقطاع العام اللاربحي على وجه الخصوص يعاني من مجموعة من التحديات في ظل الوضع الراهن المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمعنية بالتطبيق من قبل المؤسسات العمومية حيث جاءت هذه المعايير لتحسين جودة التقارير المالية لهذه المؤسسات من أجل بناء قرارات لتخصيص الموارد على معلومات أكثر موثوقية وكذا تحسين الشفافية والمساءلة المالية في هذا المجال وهو الأمر الذي يتطلب من

النظام المحاسبي العمومي الجزائري إيجاد آلية تمكنه من العمل بكفاءة عالية على كافة الاصعدة من خلال التماشي مع هذه المعايير .

وتم استخلاص في نهاية البحث إلى أن المحاسبة العمومية في الجزائر بعيدة كل البعد عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وأنها في حاجة كبيرة لتغيير جذري لوضعيتها وضرورة لتحديد استراتيجية تطويرها ووضع مخطط علمي وواقعي يهدف وضع حد للتلاعب بالمال العام بسبب اهمال دور المراجعة الخارجية للقوائم المالية المستخرجة من نظام المحاسبة العمومية، وما دامت المعايير المحاسبية الدولية تصدر من هيئات دولية فإنها ستسهل عملية التدخل غير المباشر في الدول النامية المطبقة لهذه المعايير وبطريقة غير مباشرة التحكم والسيطرة عليها، وبذلك من خلال الرجوع المتكرر في شرح تطبيق هذه المعايير .

**الدراسة الثالثة:** دراسة شلال زهير ٢٠١٣ تحت عنوان " آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة" أطروحة دكتوراه في تسيير المنظمات بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة أحمد بوقرة بومرداس، اهتمت الدراسة بمعالجة إشكالية واقع وآفاق تطوير وعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، حيث تم تقسيم هذه الدراسة إلى خمسة فصول، حيث تناول الفصل الأول الاطار النظري للمحاسبة العمومية، وتم تخصيص الفصل الثاني لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفقا لكل من أساس الاستحقاق والأساس النقدي، وتطرق في فصله الثالث إلى الاطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر عن طريق تبيان مهام وصلاحيات مختلف أعوان المحاسبة العمومية، أما الفصل الرابع فتناول واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والذي تضمن الاطار التقني لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، إضافة إلى تحليل تقنيات التسجيل المحاسبي للمعاملات المالية للدولة وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على مدونة مجموعة حسابات الخزينة، أما الفصل الخامس فركز على آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر عن طريق دراسة تركيبية أقسام المخطط المحاسبي للدولة، إضافة إلى تحليل اجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وبيان طريقة عرضها في القوائم المالية الحكومية. ومن بين النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة أن الهيئات والمنظمات الدولية المتخصصة في المحاسبة العمومية تؤكد على ضرورة الانتقال من تطبيق الأساس النقدي في المحاسبة العمومية نحو تعميم استخدام أساس الاستحقاق الكامل، إضافة إلى أن المعالجة المحاسبية للعمليات المالية للدولة وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية تتصف بالبساطة كون أن أغلب القيود المحاسبية تتطلب استعمال حسابين فقط أحدهما من الحسابات المالية في حين أن أغلب العمليات المركبة تعتبر من اختصاص العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية الذي يتولى مهمة دمج وتركيز محاسبة المحاسبين الرئيسيين على المستوى الوطني بهدف إعداد الحساب الختامي للدولة.

وخلصت هذه الدراسة إلى أن إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية يتطلب الانتقال من تطبيق قواعد الأساس النقدي في تسجيل المعاملات المالية للوحدات الحكومية نحو تطبيق متطلبات أساس الاستحقاق وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

**الدراسة الرابعة:** دراسة بن عطاء الله حمزة تحت عنوان "المحاسبة العمومية في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام" مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير تخصص محاسبة وتدقيق بجامعة الأغواط، ٢٠١٤، تمحورت اشكالية البحث في دراسته حول مدى توافق المحاسبة العمومية في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، عالج الباحث بحثه بتقسيمه إلى فصلين تمحور الفصل الأول حول المحاسبة العمومية من حيث العموميات والقوانين والمصادر التي تخص المحاسبة العمومية، كما تطرق إلى الميزانية العامة للدولة باعتبارها جزءاً من المحاسبة العامة وذات أهمية كبيرة للقطاع العام والمحاسبة العمومية، كما تناول المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام أو للمحاسبة العمومية، وخصص الفصل الثاني في دراسة حالة في بلدية الأغواط تمثلت في كيفية اعداد الميزانية البلدية واجراء مقارنة حول العمل بالمحاسبة العمومية في ظل المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام. تم التوصل إلى أن قانون المحاسبة العمومية وقانون المالية المصدر الأساسي للمحاسبة العمومية والميزانية العامة للدولة، وأن المحاسبة العمومية في الجماعات المحلية لا تتوافق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كما أن الميزانية فيها هي الصورة المحلية للميزانية العامة للدولة، وخلصت الدراسة إلى بعض التوصيات تضمنت تطوير وعصرنة المحاسبة العمومية من خلال مراجعة قانون المحاسبة العمومية في الجزائر، والأخذ بعين الاعتبار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتعامل معها بجدية أكثر وتحديث وسائل وأدوات تسيير الإدارة وتحسين أداء الموارد البشرية وعصرنة نظام الميزانية بإصلاح شامل في خدمات الميزانية، وتدريب العمال والإطارات وفق المعايير الدولية وتجديد قاعدة البيانات المحاسبية القديمة.

**الدراسة الخامسة:** دراسة خضير خبيطي ويونس مونه ٢٠١٤، بعنوان "نظام المحاسبة العمومية الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، المنعقد بجامعة ورقلة، تمحورت الاشكالية حول مدى جاهزية المنظومة الحكومية الجزائرية لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، حيث تم التطرق في هذه المداخلة إلى المحاور التالية: المحاسبة العمومية في ظل الجهود الدولية لتبني المعايير المحاسبية للقطاع العام ومدى اتجاه هذا النظام نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتحديد متطلبات تبني هذه المعايير، وتم استنتاج أن تجميد مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية الذي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة، قد يكون نتيجة لانتقال الجزائر من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي المعد وفق المعايير المحاسبية الدولية. وعدم جاهزية البيئة الجزائرية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي.

وتوصلت الدراسة إلى أن واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي لا يلي احتياجات المستخدمين، ولتطبيق نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على أساس الاستحقاق من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية تستلزمه بيئة اقتصادية، سياسية، اجتماعية... تلائم تبني هذه المعايير.



## المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

**الدراسة الأولى:** دراسة نومي روسي، رافايل تريكاتريني، "معايير المحاسبة الدولية الحكومية ونظم المحاسبة في الايطالية العامة"، مجلة المحاسبة والمراجعة الحديثة ١٥٤٨-٦٥٨٣ ISSN فبراير ٢٠١١، المجلد ٧ العدد ٢، ١٤٧-١٣٤، جامعة كاسينو، إيطاليا، تمحورت اشكالية البحث حول تحديد الملامح الرئيسية لتنفيذ معايير المحاسبة الدولية الحكومية في الادارة العامة الايطالية المحلية، هدفت الدراسة إلى تحديد الملامح الرئيسية للقوائم المالية للحكومة الايطالية من خلال إعدادها وفق أساس الاستحقاق المحاسبي من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية من قبل الإدارة المالية العامة الايطالية وتطبيقها على أنواع مختلفة من المؤسسات غير الهادفة للربح (الحكومات المحلية والاقليمية، الجامعات، البلديات... الخ)، والتي اعتبرها كبار موظفي الادارة المالية العامة الايطالية نقطة مرجعية للممارسات المحاسبية الحكومية الجيدة وعلى المستوى الدولي نتيجة ظهور آثارها على المدى القصير من حيث امكانية المقارنة والمساءلة عن الأموال من جهة، وتقليل الاختلافات بين القوائم المالية التي يعدها القطاع الخاص والقوائم المالية التي يعدها القطاع العام غير الهادف للربح وبالشكل الذي يؤدي إلى التقارب بين القطاعين من جهة أخرى، وتم التوصل فيما يخص الجهات المحلية المعنية بمهنة المحاسبة العمل على إيجاد نوع من التماثل والتقارب بين معايير المحاسبة الايطالية ومعايير المحاسبة الدولية الحكومية التي تهدف إلى توحيد الأسس المحاسبية بما يعزز الشفافية والمساءلة عن الأموال العامة.

**الدراسة الثانية:** دراسة ابراهيم محمد علي طاهر الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، "نموذج مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق وفق النظام الاتحادي"، مجلة جامعة ذي قار، المجلد ٨ العدد ٣ حزيران ٢٠١٣، تمحورت مشكلة البحث في أن الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي في العراق يتضمن المركزية واللامركزية في العمل المحاسبي ومخرجات النظام لا توفر كشوف مالية شفافة لأغراض مساءلة الوحدات الحكومية فضلا عن الحكومات المحلية وأنه بحاجة إلى تطوير حتى يكون الهيكل التنظيمي ومخرجات النظام المحاسبي الحكومي ملائمة لمتطلبات النظام الاتحادي العراقي، هدف البحث إلى اقتراح نموذج لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق وفقا لاستراتيجية النهج التدريجي على أن يساهم في تطويره وفق النظام الاتحادي، كما تمثلت أهمية البحث في اقتراح نموذج لتطوير النظام المحاسبي الحكومي المطبق حاليا في العراق استجابة للتغيرات السياسية والاقتصادية في العراق وملائما لنظام الدولة العراقية الاتحادي، تم التطرق إلى مبررات تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق كما تمت صياغة النموذج المقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي، تم التوصل إلى أن معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSAS) هي محور الثورة العالمية للمحاسبة الحكومية وجاءت استجابة إلى المزيد من النداءات للحكومة من أجل الشفافية والمساءلة المالية، إضافة إلى عدم توفير النظام المحاسبي الحكومي الكشوف المالية التي تفيد في عملية مساءلة الوحدات الحكومية فضلا عن أنه لا يؤدي إلى تطوير النظام المحاسبي للوحدات الحكومية.

الدراسة الثالثة: دراسة حسين هادي عزيزة، أحمد ماهر محمد علي، " دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الاداري والمالي"، العدد الثاني والثلاثون ٢٠١٤، تمثلت مشكلة البحث الأساسية حول النظام المحاسبي الحكومي العراقي وافصاحه عن كيفية التصرف بالأموال وتركيزه على رقابة الأموال من خلال عدم تجاوز التخصيصات المعتمدة للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح وانفاقها في الأغراض المخصصة لها والتقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات وعدم تنبهه معايير المحاسبة الحكومية الدولية بما لا يبرز مدى التقدم التي أحرزته الدولة في برامجها التنموية والاقتصادية والذي يفصح مدى انتشار الفساد الإداري والمالي في أجهزتها المختلفة، وظهر هدف البحث من خلال المحاولات الجادة من قبل الجمعيات والمنظمات المحاسبية المختلفة وعلى وجه الخصوص الاتحاد الدولي للمحاسبين ( مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS )، والتي تساهم في عملية تطوير النظام المحاسبي وتوحيد المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية المختلفة في القطاع العام الدولي غير الهادف للربح، وتكمن أهمية البحث في أن التغيير أو التطوير في النظام المحاسبي القائم والمعايير المحاسبية المستخدمة ستكون كفيلة بخلق نظام متطور يساعد في الحد من مظاهر الفساد الاداري والمالي، تم التطرق في البحث إلى عموميات حول معايير المحاسبة الحكومية الدولية إضافة إلى الفساد المالي والاداري، وملائمة النظام المحاسبي العراقي لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية، تم التوصل إلى أن الهدف من إصدار وصياغة ونشر معايير المحاسبة الحكومية الدولية وملحقاتها هو تطوير الفكر المحاسبي من النطاق المالي أو الاقليمي إلى النطاق الدولي كمبادرة لحل المشاكل المحاسبية المطروحة من خلال اصدار معايير محاسبية موحدة ومقبولة على المستوى الدولي لتقليل الفروقات في تطبيقات محاسبية فيما بين الدول بما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية وإمكانية قياس الأداء وإضفاء الشفافية والمساءلة عن الأموال العامة بما يضيق مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية ذات الأسس المختلفة.

### المطلب الثالث: خصوصية الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

من خلال النظر والتفحص في الدراسات السابقة تبين أن غالبيتها تتمحور حول الجانب النظري لموضوع الدراسة، والتركيز على نظام المحاسبة العمومية إضافة إلى النظام المحاسبي المالي، ومن خلال استعراض الدراسات السابقة تبين أنها تختلف نوعاً ما عن الدراسة الحالية من حيث طريقة المعالجة أو من حيث الأهداف والنتائج المتوصل إليها، كما اختلفت من حيث أسلوب الدراسة والعينة المدروسة.

في حين تهدف الدراسات السابقة إلى تحليل مشروع النظام المحاسبي وتحليل نقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة بهدف تقييمها وتقديم الاقتراحات الضرورية لتفعيل تطبيق هذا المشروع، كما اشتملت على مدى تحكم المحاسبة العمومية في إدارة الأموال العامة والعمل على الاستخدام الأمثل لها، أما أسلوب التحليل المتبع فهو طريقة التحليل الوصفي للبيانات وبعضها كان تحليل محتوي، والبعض الآخر دراسة ميدانية، واستخدام طرق لجمع المعلومات عن طريق استبانة خاصة بمجتمع الدراسة.

أما الدراسة الحالية فقد عاجلت مدى تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير القطاع العام، ودراسة المحاسبة العمومية بصفة خاصة باعتبارها الجانب المهم للدراسة وذلك على مستوى كافة المؤسسات العمومية

الجزائرية ذات الطابع الإداري، والتعرف أكثر على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والعمل على الأخذ بها، ومحاولة معرفة رأي المحاسبين في مجال المالية والمحاسبة في المحاسبة العمومية في ظل معايير القطاع العام IPSAS، ومحاولة الربط بين المحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، واعتمدت الدراسة على مصادر جمع المعلومات الأولية والثانوية التي تم جمعها من خلال الاستبانة التي وزعت على الجهات المستهدفة من محاسبين عموميين وغيرهم بالمؤسسات العمومية، إضافة إلى إجراء مقابلة مع بعض المحاسبين، وهي دراسة وصفية تحليلية تهدف إلى التعرف على مدى تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير القطاع العام IPSAS في المؤسسات العمومية.

ومن خلال ذلك يلاحظ نقص عدد البحوث والدراسات التي تهدف إلى معرفة مدى تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير القطاع العام وخصوصا في الجزائر مقارنة مع الكثير من الدول التي تأخذ بعين الاعتبار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في استخدامها للمحاسبة العمومية، لذا تعتبر هذه الدراسة والتي بعنوان "متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير القطاع العام IPSAS" خطوة أمامية بالنسبة للدراسات السابقة.

## خلاصة الفصل:

بعد التطرق إلى محاسبة القطاع العام والوقوف على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تسمح بالقراءة الصحيحة لمالية الدولة، وتساهم في التقليل من غموض الأرقام التي تقدمها الحكومات في معرض حديثها عن ميزانية الدولة وتحديد مواطن تبديد المال العام، مصدرا مهما لتزويد المهتمين بها بالبيانات اللازمة والمهمة وعليه أصبح تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات العمومية من أولويات الدول بغية تحقيق أهدافها المسطرة والجزائر لا تختلف عن تلك الدول، باعتبار أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تعتبر نماذج داعمة لممارستها المحاسبية مما يعطي ذلك لمستخدمي المعلومات المحاسبية الثقة والدقة وإضفاء مزيدا من المصداقية والموثوقية على مخرجات المحاسبة واتخاذ القرارات المناسبة والسليمة، حيث حاولنا من خلال هذا الفصل الامام بالأساسيات النظرية للمحاسبة العمومية من جانب المفهوم والأهداف وأهم المبادئ والأسس التي تقوم عليها المحاسبة العمومية، كما تطرقنا كذلك إلى تنظيم المحاسبة ومجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

# الفصل الثاني

دراسة ميدانية \* حالة

الذئب

## تمهيد:

يتناول هذا القسم الجانب العملي الذي يتبع الجانب السابق من الدراسة النظرية وذلك بغرض جمع الدليل وزيادة موثوقية المعلومات المقدمة في البحث التي قد تؤيد أو تعارض وجهة النظر التي تم تكوينها، ويعتمد هذا الجانب على أسلوب الدراسة الميدانية من خلال إعداد قائمة استبيان مكونة من مجموعة أسئلة توجه إلى عينة الدراسة بولاية غارداية وتقييمها للمحاسبة العمومية من خلال معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والتي صممت بأخذ آراء بعض الأساتذة المختصين في هذا المجال موجهة لمجموعة من المهنيين والأكاديميين المهتمين بالمحاسبة وكذلك بعض المؤسسات الاقتصادية وبعض المحاسبين الخواص بالإضافة إلى الأساتذة الجامعيين لأخذ آرائهم حول موضوع دراستنا.

حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى مدى تطبيق المحاسبة العمومية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك بتقسيمه إلى مبحثين الأول منه نتعرض فيه إلى طرق الدراسة ومنهجية الدراسة وصدق وثبات هذه الدراسة، أما الثاني فتضمن تفسير نتائج الدراسة ومناقشتها واختبار فروضها باستخدام برنامج SPSS Version ٢٠ وعرض النتائج والتوصيات التي خلصت إليها الدراسة.

## المبحث الأول: الدراسة الميدانية الطريقة والاجراءات.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة ومتاحة للدراسة والقياس كما هي دون التدخل في مجرياتها ويتم التفاعل معها والتعبير عنها كيفيا أو كميًا.

## المطلب الأول: طرق الدراسة

تم إعداد استمارة الاستبيان باللغة العربية وقد حاولنا قدر الامكان تصميم الأسئلة بصفة بسيطة من أجل تسهيل عملية التجاوب معها من قبل المستجوبين بحيث تسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث المطروحة، والإمام بمختلف جوانب موضوع الدراسة من جهة ورفع نسبة الإجابة والتعامل مع الاسئلة بشكل جدي دون ملل من جهة أخرى.

## الفرع الأول: أدوات الدراسة

١- مصادر البيانات الثانوية<sup>١</sup>:

تم معالجة الإطار النظري للدراسة من خلال مصادر البيانات الثانوية لأخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحديث في مجال الدراسة للتعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات وتمثل هذه المصادر في:

- ✓ الكتب والمراجع العلمية والأجنبية؛
- ✓ النصوص والتشريعات المتضمنة في الجرائد الرسمية؛
- ✓ التقارير الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية؛
- ✓ الأبحاث والدراسات التي تناولت موضوع المحاسبة العمومية؛

## ٢- مصادر البيانات الأولية:

لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة تم جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسية لتجميع المعلومات اللازمة في موضوع الدراسة، وذلك من خلال توزيعها على الموظفين في المؤسسات العمومية، ومن ثم تفرغ وتحليل محتويات الاستبانة باستخدام برنامج الحزم الاحصائية للعلوم الانسانية (SPSS Version ٢٠) Statistical Package for Social Science بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

<sup>١</sup> عبد المجيد قدي، أسس البحث العلمي في العلوم الاقتصادية والادارية، الطبعة الأولى، دار الأبحاث للترجمة والنشر والتوزيع، الجزائر، ٢٠٠٩، ص ١٠٤.

## ٣- المقابلات:

تم التركيز على المقابلات غير الرسمية، ذلك لأن المقابلات الرسمية تتضمن اجراءات رسمية كطلب مسبق يودع لدى أمانة الشخص المراد مقابلته مما يؤثر ويمس ذلك سرعة الحصول على المعلومات، ومن خلال هذه المقابلات استطعنا توسيع مجال الفئات التي شملها الحوار، والتي لها علاقة بالدراسة وبالرغم من أن الحوار الذي كان يدور خلال هذه اللقاءات غير الرسمية لم يكن متجانس بالنسبة لمختلف الأطراف، ولم يستند إلى أسئلة محددة ومهيكلية، إلا أنه اعتبر مصدر اعتمدا عليه في بعض التحاليل نتيجة إثراء وتنوع وجهات نظر الأطراف التي تمت المقابلة معها والمتمثلين في الممارسين للمهنة في ميدان المحاسبة، والمقتصدين في بعض المؤسسات التربوية.

## ٤- جمع الملاحظات:

من خلال الزيارات الميدانية للهيئات الفاعلة في مجال الدراسة استطعنا تسجيل على العموم بعض الملاحظات ساعدتنا في توجيه منهجية بحثنا، واستقساء المعلومات من مصادر أخرى وأبرز ما نشير اليه في هذا المجال:

- ✓ المعلومات والوثائق غير المنظمة بشكل يسمح ويسهل عملية الاطلاع عليها؛
- ✓ التكنم والسرية من قبل الموظفين العموميين بهذه الهيئة؛
- ✓ عدم تلقي إجابات واضحة ودقيقة من قبل الموظفين نظرا لارتباط اهتمامهم وتوجهها نحو الجوانب الادارية؛

## الفرع الثاني: تحضير الاستبانة

سنتطرق في هذا المطلب إلى أهم العناصر التي تمت مراعاتها لدى إعداد استبانة الاستبيان بالإضافة إلى مكوناته، طريقة تبويب الأسئلة، مرورا بكيفية نشر وتوزيع الاستبانات، والطريقة المعتمدة للاختبار الأولي لها وصولا إلى معالجة الاستبانات.

## ١- إعداد الاستبانة:

هناك جملة من النقاط التي حاولنا مراعاتها لدى إعداد استبانة الاستبيان أهمها:

- ✓ اعتمدا في إعداد أسئلة الاستبيان على الاسلوب البسيط واللغة المفهومة؛
- ✓ توافق الترتيب والتدرج في الاستبيان مع الإطار النظري في الفصل الأول؛
- ✓ ولقد حاولنا قدر الامكان خلال فترة اعدادها الابتعاد عن التعمق في طرح أسئلة حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمحاسبة العمومية المطبقة، والعمل بالمقابل على طرح مجموعة من الأسئلة

<sup>١</sup> مقابلة موجهة، محاسب عمومي في الخزينة العمومية، ولاية غارداية، ٢٣/٠٣/٢٠١٦، ١٠:٠٠ h.



بشكل متسلسل ومترابط حتى نجلب اهتمام وتركيز الفرد المستقصى، وكل ذلك من أجل الحصول على أكبر قدر من الاجابات الجادة والموضوعية؛

## ٢- هيكل استمارة الاستبيان:

تضمنت الاستمارة ثلاثون (٣٠) سؤالاً موزعة على ثلاثة محاور رئيسية، ومن أجل الوصول إلى الإجابة الواضحة والدقيقة للمستجوبين فقد اعتمدنا خلال صياغتنا للأسئلة على عدة أنواع من الأسئلة منها:

✓ أسئلة مغلقة تحتمل إجابة محددة حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول اهم المواضيع التي

تناولها الاستبيان؛

✓ أسئلة مفتوحة للوقوف على وجهات نظر أفراد العينة حول جملة من القضايا المرتبطة بالموضوع،

على أساس الاجابات المستندة لجملة من الخيارات ويبقى مجال الإجابة مفتوح أمام أفراد العينة لإضافة

وجهات نظرهم التي لم تتضمنها مجموعة الخيارات المقترحة؛

ولقد تم توزيع الاسئلة على أربعة أقسام رئيسية كما يلي:

**القسم الأول:** يتضمن أسئلة عامة مرتبطة بالمعلومات الشخصية لأفراد العينة، ويضم العينة من (١ إلى ٦).

**القسم الثاني:** يتناول هذا القسم الأسئلة المرتبطة بالمحاسبة العمومية ومدى مساهمتها في المؤسسات العمومية،

ويضم هذا القسم ١٠ أسئلة.

**القسم الثالث:** يبحث هذا القسم عن متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية، ويضم هذا القسم ١٠ أسئلة.

**القسم الرابع:** يتناول مدى تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات العمومية، ويضم هذا

القسم ١٠ أسئلة.

قياس المتوسطات الحسابية لكل عبارة في الاستبيان استنادا إلى الاجابات واختبارات أفراد العينة المشار

إليها بالاستبيان والمتوسط الحسابي للمتغير المستقل والمتغير التابع.

قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة من المتوسطات الحسابية.

هذا وقد تم تدرج هذه العبارات على سلم ذو خمسة درجات (سلم ليكرت)

### • مقياس ليكرت<sup>١</sup>:

وهو من أكثر المقاييس شيوعا والذي يستخدم ضمن استمارة الاستبيان ويشمل عدة تدرجات للإجابة عن

الأسئلة أهمها هي:

<sup>١</sup> ايهاب عبد السلام محمود، تحليل البرنامج الإحصائي SPSS، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٣، ص ١٠.

✓ مقياس ليكرت الخماسي:

المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
التدرج	١	٢	٣	٤	٥

ويكون التوزيع لمقياس ليكرت الخماسي كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (٢): التوزيع لمقياس ليكرت الخماسي

الدرجة	المتوسط المرجح	مستوى الملائمة
منخفضة	من ١ إلى ١.٧٩	غير موافق بشدة
	من ١.٨٠ إلى ٢.٥٩	غير موافق
متوسطة	من ٢.٦٠ إلى ٣.٣٩	محايد
عالية	من ٣.٤٠ إلى ٤.١٩	موافق
	من ٤.٢٠ إلى ٥	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على ايهاب ايهاب عبد السلام محمود، تحليل البرنامج الإحصائي SPSS، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٣، ص ١٠.

وقد تم الاعتماد في الاستبانة على السلم الترتيبي الذي يحدد الاجابات المحتملة لكل عبارة المتدرج ذو النقاط الخمس لقياس العبارات (likert scale) وذلك باستخدام مقياس ليكرت حيث يقابل كل عبارة قائمة تحمل الاختبارات التالية: (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) والمتناسبة مع الأوزان (١،٢،٣،٤،٥) على التوالي.

### ٣- نشر وتوزيع الاستمارة:

بعد أن تم إعداد الاستبيان بالشكل النهائي الموضح في الملحق، جاءت بعدها مرحلة توزيعه على العينة المقصودة من المحاسبين والامرين بالصرف... الخ، وهذه العملية تمت بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة المقصودة وضمان الحصول على أكبر عدد من الاستمارات التي تمت الاجابة عليها وبصفة عامة اعتمدنا على الطرق التالية في توزيع الاستمارات:

- ✓ الاتصال المباشر بأفراد العينة في المؤسسات الاقتصادية والمكاتب المستقلة؛
  - ✓ ارسال الاستمارات عن طريق البريد الالكتروني؛
  - ✓ الاستعانة ببعض الأساتذة الكرام وبعض زملائنا في توزيع الاستمارات؛
- وبتعدد الطرق المعتمدة في توزيع الاستبيان، تعددت أيضا طرق استرجاعها، وهذا بعد ترك الوقت المناسب الكافي للشخص المستقصى للقيام بعملية الاجابة، ويمكن حصر عملية استرجاع استمارة الاستبيان في الآتي:
- ✓ الحصول على الاجابة بشكل مباشر من الفرد المستقصى؛
  - ✓ الاتصال المباشر بالزملاء الذين استعنا بهم لاستلام الاستمارات؛
  - ✓ الاتصال بالمكاتب التي تم زيارتها واسترداد الاستمارات؛
  - ✓ الحصول على الاجابات عن طريق البريد الالكتروني من الذين تمت مراسلتهم عن طريقه؛

### المطلب الثاني: منهجية الدراسة الميدانية

للوصول على نتائج موضوعية تفي بغرض هذه الدراسة وتحقيق الأهداف المرجو منها، كان لابد من وضع منهجية للدراسة الميدانية ولذلك قمنا بتحديد النقاط التالية:

- ✓ فرضيات وأهمية الدراسة؛
- ✓ مجتمع وعينة الدراسة؛

### الفرع الأول: فرضيات وأهمية الدراسة

#### ١- فرضيات الدراسة:

تقوم الدراسة على اختبار الفرضيات التالية:

- ✓ الفرضية الأولى: لا توجد فروق جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة ( المحاسبين العموميين والأمينين بالصرف والمراقبين الماليين ومساعدتي المحاسبين) فيما يتعلق بمساهمة المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية؛
- ✓ الفرضية الثانية: لا يوجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة ( المحاسبين العموميين والأمينين بالصرف والمراقبين الماليين ومساعدتي المحاسبين) فيما يتعلق بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تطور المحاسبة العمومية؛
- ✓ الفرضية الثالثة: لا يوجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة ( المحاسبين العموميين والأمينين بالصرف والمراقبين الماليين ومساعدتي المحاسبين) فيما يتعلق بتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في المؤسسات العمومية باعتبارها من أهم المسائل المطروحة في الجزائر؛

٢- أهمية الدراسة: تتجسد أهمية هذه الدراسة في النقاط التالية:

✓ الحصول على معلومات محاسبية مناسبة يمكن الاعتماد عليها في تقييم أداء الأعمال المحاسبية والممارسات المحاسبية وإجراء مقارنة بينها؛

✓ بيان كيفية الاستفادة من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بما يخدم مصلحة المؤسسة العمومية؛

✓ محاولة دراسة انعكاس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الواقع العملي على الوضعية المالية للمؤسسة العمومية؛

### الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

يتألف مجتمع الدراسة من مجموعة مؤسسات عمومية تابعة لقطاع الدولة تشمل فئة المسيرين الإداريين ومحاسبين عموميين ومراقبين ماليين وكذلك فئة المديرين أو الأمرين بالصرف والمختارين بناءً على علاقتهم بالمجال المحاسبي في المؤسسات العمومية.

وقد بلغ حجم عينة الدراسة ٨٠ مفردة وزعت على جميع أفراد العينة شملت الفئات المعنية وتم استرداد منها ٧١ استبانة واستبعاد ١١ منها والجدول الموالي يبين عينة الدراسة:

### الجدول رقم (٣): الاحصائية الخاصة باستمارة الاستبيان

النسبة %	التكرار	البيان	المؤسسات المستقبلة
١٠٠	٨٠	الاستثمارات الموزعة	الخزينة العمومية لولاية غارداية المؤسسة العمومية الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFA PIPE المؤسسة العمومية الاستشفائية ١٨ فيفري يوم الشهيد بعض المؤسسات التربوية خزينة بلدية متليلي والمؤسسات العمومية للصحة
٨٨.٧٥	٧١	الاستثمارات المسترجعة	
١١.٢٥	٩	الاستثمارات المفقودة	
١٣.٧٥	١١	الاستثمارات الملغاة	
٧٥	٦٠	الاستثمارات المقبولة	

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على استمارات الاستبيان.

## المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبانة

يعتبر الصدق والثبات من الخصائص الجيدة لأداة البحث لذلك قام الباحث بتقنين فقرات الاستبانة قبل توزيعها على عينة الدراسة وذلك للتأكد من صدقها وثباتها على النحو التالي:

## الفرع الأول: صدق الاستبانة

يقال للأداة أنها صادقة إذا قاست ما نريد أن نقيسه بالفعل ولم تقس شيئاً آخرًا مغايرًا لما نريد وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بالطرق التالية:

## ✓ تحكيم الاستبانة:

تم عرض الاستبانة في مراحل الاعداد على مجموعة من المحكمين المختصين للتحقق من مصداقيتها، وأن الفقرات التي تضمنتها تقيس الأفكار التي صممت من أجلها وقد تكونت مجموعة من المحكمين من فئتين تمثلت الأولى في نخبة من الأساتذة الأكاديميين في الجامعة، بلغ عددهم (٧) أما الفئة الثانية تمثلت في نخبة الموظفين الحكوميين ذوي الخبرة العلمية والكفاءة المهنية والمناصب الادارية، وقد بلغ عددهم (٢) ليصبح مجموع المحكمين (٩) محكمين قاموا بإبداء آرائهم ومقترحاتهم حول مناسبة الأبعاد الرئيسية للاستبانة ومدى انتماء ومناسبة الفقرات لكل بعد من أبعاد الدراسة، وقد كان لآراء لجنة التحكيم دورا مميّزا في تطوير الاستبانة من خلال إجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحات لجنة التحكيم، وبذلك خرجت الاستبانة في صورتها شبه النهائية ليتم تطبيقها على العينة الاستطلاعية.

## ✓ صدق الاتساق الداخلي:

يقصد بالاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة وتم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة على عينة استطلاعية مكونة من ٦٠ فردًا، وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية لفقرات المجال التابعة له.

١- المحور الأول: تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية.  
الجدول رقم(٤): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته.

المؤشرات الإحصائية		العبارة	الرقم
مستوى المعنوية	معامل الارتباط		
٠.٠٠٠٠	٠.٤٤٨	تعتبر المحاسبة العمومية إحدى التقنيات التي تستعملها الدولة في تقييم وقياس وتحليل مختلف ممتلكات وأنشطة الدولة	١
٠.٠٠٠٠	٠.٤٤٨	تطوير المحاسبة العمومية نتج عن اهتمام مختلف الدول بإصلاح وتطوير أجهزة قطاعها الحكومي	٢
٠.٠٠٠٢	٠.١٥٧	تقوم المحاسبة العمومية حسب النظام المالي المحاسبي بدورها في قياس الأداء	٣
٠.٠٠٠٤	٠.٣٥٩	يتم تحديث الأسس المحاسبية العمومية بتحديث الأساليب المحاسبية وضبط التقارير المالية	٤
٠.٠٠١٩	٠.٨٨٥	القوائم المالية التي تعدها المؤسسة العمومية تفصح عن النتائج المالية والاقتصادية والاجتماعية للبرامج التي يتم تنفيذها	٥
٠.٠٠٤٧	٠.٧١٩	المسك اليدوي للسجلات المحاسبية لم يعد مطبقا حاليا	٦
٠.٠٠١٨	٠.٥٣٩	توفر المحاسبة العمومية نظام رقابة داخلية فعال يضمن حماية المال العام	٧
٠.٠٠٠٣	٠.٦٧٢	تلعب المحاسبة العمومية دورا حيويا في توفير معلومات تحقق الشفافية	٨
٠.٠٠٠١	٠.٣٥٣	يؤدي نظام الموازنة العامة للدولة والرقابة المالية في القطاع العام إلى تطوير نظام المحاسبة العمومية	٩
٠.٠٠٠٢	٠.٢٦٥	يتم تطوير المحاسبة العمومية من خلال تنمية مهارات المحاسب العمومي	١٠

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS Version ٢٠.

من خلال الجدول رقم (٤): تبين أن معاملات الارتباط المبينة لجميع الفقرات دالة عند مستوى دلالة ٠.٠٠٥ حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من ٠.٠٠٥، وكانت الفقرة (٥) تحتل أكبر معامل ارتباط قدر ب (٠.٨٨٥) ذات مستوى معنوية (٠.٠٠١٩)، مقارنة مع الفقرة (٣) التي حملت أقل معامل ارتباط قدر ب (٠.١٥٧) ذات مستوى معنوية (٠.٠٠٠٢)، وهذا يؤكد أن فقرات الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الاتساق الداخلي تطمئن الباحث إلى أنها تقيس ما وضعت لقياسه وأنها صالحة للتطبيق على عينة الدراسة.

٢- المحور الثاني: يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في تطور المحاسبة العمومية.

الجدول رقم(٥): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته.

المؤشرات الإحصائية		العبارات	الرقم
مستوى المعنوية	معامل الارتباط		
٠.٠١٤	٠.٣٣٢	تتميز بيئة الممارسات المحاسبية العمومية في وحدات القطاع العام بسمات تميزها عن وحدات القطاع الخاص	١
٠.٠٠٠	٠.٤٨٤	يعتبر أساس الاستحقاق المحاسبي ملائما للتطبيق في المحاسبة وفق متطلبات القطاع العام	٢
٠.٠٠٠	٠.٧٦٣	يؤدي تطبيق معايير القطاع الحكومي IPSAS إلى تحقيق وإنجاز أهداف منشودة ومطلوبة	٣
٠.٠١٢	٠.٣١٥	لا تصادف أي مشكلات في معالجة المعطيات المحاسبية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	٤
٠.٠٢٣	٠.٢٨٨	يسهل الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي توفير معلومات محاسبية تساعد على اتخاذ القرار	٥
٠.٠٠٠	٠.٩٤٥	يعكس تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الأهداف المرجو تحقيقها من خلال عمليتي القياس والافصاح المحاسبين	٦
٠.٠٠٠	٠.٧٦٢	وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام وتسهيل المقارنة بين المعايير الدولية	٧
٠.٠٠٨	٠.٣٣٩	يتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية	٨
٠.٠٠٠	٠.١٥٣	مخرجات النظام المحاسبي العمومية لا يوفر بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام	٩
٠.٠٠٠	٠.١٧١	من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دراسة النظام المحاسبي المطبق	١٠

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS Version ٢٠.

بين الجدول (٥) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني من خلال معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني، ومع أن الفقرة (٦) كانت تحمل أكبر معامل ارتباط قدر ب (٠.٩٤٥) مقارنة مع الفقرة (٩) التي

تحمل أقل معامل ارتباط قدر ب (0.153)، هذا ما بين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

٣- المحور الثالث: الجدول رقم (٦) بين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (تعتبر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر).

الجدول رقم (٦): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والمعدل الكلي لفقراته.

المؤشرات الإحصائية		العبارات	الرقم
مستوى المعنوية	معامل الارتباط		
0.003	0.338	توفر المحاسبة العمومية المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات عن طريق توفير تقارير دورية أو خاصة	١
0.000	0.546	تؤدي المحاسبة العمومية إلى تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي	٢
0.015	0.252	فرض تغيير النظام المحاسبي من أجل توفير جهاز يضمن قياس المردودية والفعالية	٣
0.047	0.739	الحاجة إليها عند الاستعانة بمصادر خارجية لتدعيم الأنشطة المالية الحكومية	٤
0.000	0.195	تتوافق المحاسبة العمومية مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	٥
0.005	0.251	يحتاج تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تطبيق قانون المحاسبة العمومية	٦
0.000	0.184	توفر المحاسبة العمومية البيانات حول حركة التدفقات النقدية من أجل تحديد الوضعية المالية للخبزينة العمومية ومن أجل اتخاذ القرار	٧
0.007	0.234	حتمية الاستجابة للمعايير الدولية في مجال المحاسبة العمومية	٨
0.000	0.655	تقليل الفروقات في طرق قياس أرباح فروع المؤسسات	٩
0.000	0.299	تسمح بزيادة ثقة المتعاملين في الاسواق المالية الدولية تجاه القوائم المالية وفق معايير القطاع الحكومي IPSAS	١٠

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS Version ٢٠.

بين الجدول (٦) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث من خلال معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث، إذ يزداد الارتباط أكثر في الفقرة (٤) ذات معامل ارتباط (0.739) بمستوى معنوية



(٠.٠٠٤٧)، كما بينت أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة ٠.٠٠٥، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

### ✓ الصدق البنائي لأقسام الدراسة:

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة، وهو يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها من خلال إيجاد معامل الارتباط بين معدل كل محور والمعدل الكلي لفقرات الاستبانة ولقد تبين من خلال الجدول (٧) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة ٠.٠٠٥، حيث أن مستوى المعنوية لكل محور أقل من ٠.٠٠٥.

الجدول رقم (٧): الاتساق البنائي لأبعاد الدراسة.

المؤشرات الإحصائية		محتوى المحور	المحور
مستوى المعنوية	معامل الارتباط		
٠.٠٠٠	٠.٦٣	تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية	١
٠.٠٠٠	٠.٦٦	يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في تطور المحاسبة العمومية	٢
٠.٠٠٠	٠.٧٠	تعتبر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر	٣

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS Version ٢٠.

من خلال الجدول رقم (٧): يتضح أن معاملات الارتباط كانت عالية بالنسبة لكل محور إذ أن معامل الارتباط للمحور الثالث (تعتبر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر) بدرجة ٠.٧٠ وهي درجة جيدة، كما أن معامل الارتباط للمحور الثاني (يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في تطور المحاسبة العمومية) كان بدرجة ٠.٦٦ وهي درجة عالية.

أما معامل الارتباط للمحور الأول (تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية) كان بدرجة ٠.٦٣ وهي درجة مقبولة.

وبصفة عامة يمكن القول أن المحور الثالث يحمل معامل ارتباط قوي مقارنة مع المحاور الأخرى، والذي يساهم بتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر، مما يكسب الاستبيان مصداقية كبيرة لتحقيق ما تتطلبه الدراسة.

### الفرع الثاني: ثبات الاستبانة

معامل الثبات يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، ولإجراء اختبار الثبات لأسئلة الاستبيان نستخدم أحد معاملات الثبات مثل معامل " ألفا كرونباخ" أو "التجزئة النصفية"، ومن هذا المنطلق فقد تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لثبات قياس الاستبانة حيث أن زيادة قيمة كرونباخ تعني زيادة المصداقية.

### الجدول (٨): معامل ثبات الاستبانة (طريقة ألفا كرونباخ)

رقم المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
٠١	تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية	١٠	٠.٧٩
٠٢	يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في تطور المحاسبة العمومية	١٠	٠.٧٠
٠٣	تعتبر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر	١٠	٠.٦٤

### المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS Version ٢٠.

يتضح من خلال الجدول (٨) أن معاملات ألفا كرونباخ مرتفعة نسبيا لكل محور من المحاور الثلاثة حيث كانت قيمة كل من المحور الأول (تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية) والمحور الثاني (يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في تطور المحاسبة العمومية) (٠.٧٩) و (٠.٧٠) على التوالي وهي نتائج مرتفعة مقارنة مع المحور الثالث (تعتبر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر) الذي قدر بـ (٠.٦٤)، وبالتالي هذا يدل على ثبات أداة الدراسة.

المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة

بعد تطرقنا في المبحث الأول إلى كل من أدوات ومنهجية الدراسة والأساليب الاحصائية التي قمنا باتباعها لتحليل المعطيات المجمعة سوف نبين من خلال هذا المبحث أهم النتائج التي تحصلنا عليها وذلك بهدف الاجابة على التساؤلات التي طرحناها في بداية دراستنا.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

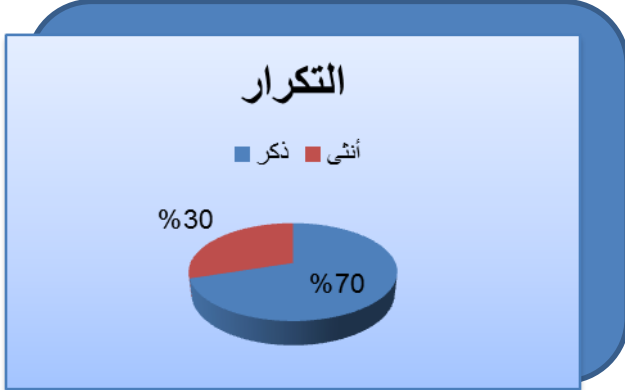
الفرع الأول: عرض الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

لغرض التعرف على خصائص مفردات البحث ثم تحليل الفرع الأول من الاستبانة والمتعلق بالبيانات الشخصية كانت النتائج كما يلي:

١- عينة الدراسة حسب الجنس:

الشكل (٢): توزيع العينة حسب متغير الجنس.

الجدول رقم (٩): توزيع العينة حسب الجنس.



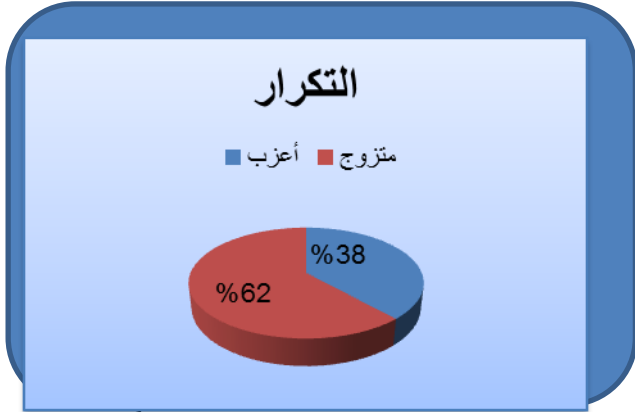
الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	٤٢	٧٠%
أنثى	١٨	٣٠%
المجموع	٦٠	١٠٠%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان. المصدر: من إعداد الطالب بناء على Excel.

يتضح من خلال استعراض نتائج الجدول رقم (٩) والخاص بتوزيع أفراد العينة حسب الجنس، أن نسبة الذكور من العينة تبلغ (٧٠٪)، كما بين الجدول أعلاه أن نسبة الإناث العاملات في المجال المحاسبي تنخفض بصورة أكبر من نسبة الذكور والتي تبلغ (٣٠٪) مما يشير ذلك إلى عدم قصر المؤسسات العمومية على الذكور فقط وهذا ما يوضحه الشكل رقم (٢).

٢- عينة الدراسة حسب الحالة الاجتماعية:

الجدول رقم (١٠): توزيع العينة حسب الحالة الاجتماعية. الشكل رقم (٣): توزيع حسب حالة الاجتماعية



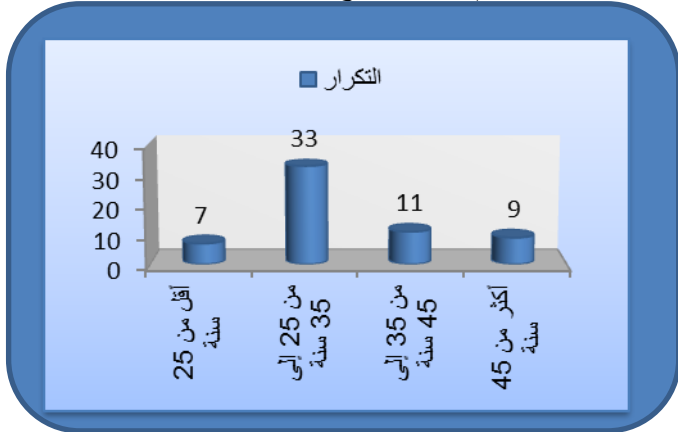
الحالة الاجتماعية	التكرار	النسبة
أعزب	٢٣	٣٨.٣٪
متزوج	٣٧	٦١.٧٪
المجموع	٦٠	١٠٠٪

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان. المصدر: من إعداد الطالب بناء على Excel

يتضح من خلال استعراض نتائج الجدول رقم (١٠) والخاص بتوزيع أفراد العينة حسب الحالة الاجتماعية، أن نسبة متزوج من العينة بلغت نسبة عالية (٦٢٪) مقارنة مع نسبة الأعزب، ما يشير إلى أن أغلب أفراد العينة هم من فئة متزوج وهذا ما وضحه الشكل رقم (٣).

٣- عينة الدراسة حسب الفئة العمرية:

الجدول رقم (١١): توزيع العينة حسب الفئة العمرية. الشكل رقم (٤): توزيع العينة حسب العمر.



الفئة العمرية	التكرار	النسبة
أقل من ٢٥ سنة	٧	١١.٧٪
من ٢٥ إلى ٣٥ سنة	٣٣	٥٥٪
من ٣٥ إلى ٤٥ سنة	١١	١٨.٣٪
أكثر من ٤٥ سنة	٩	١٥٪
المجموع	٦٠	١٠٠٪

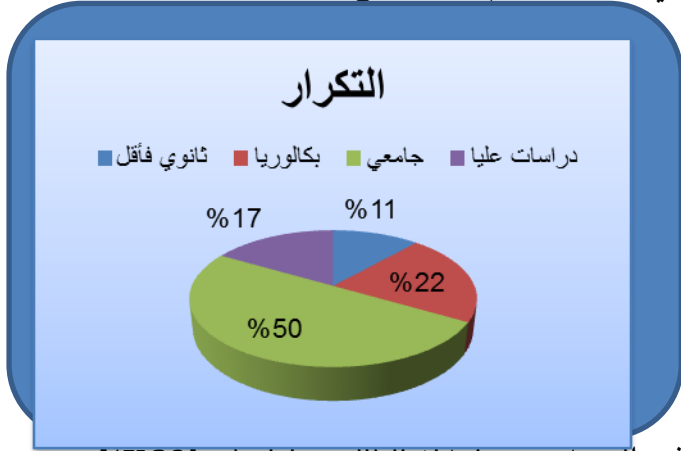
المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان. المصدر: من إعداد الطالب بناء على Excel.

بين الجدول رقم (١١) أن معظم أفراد العينة تراوحت فئة أعمارهم ما بين (٢٥ إلى ٣٥ سنة) وكانت بنسبة ٣٣٪ تليها الفئة العمرية (من ٣٥ إلى ٤٥ سنة) بنسبة ١١٪ من مجموع المستجوبين، أي أن أغلب فئة العينة هم الشباب، أما الفئة العمرية (أكثر من ٤٥ سنة) فكانت بنسبة ٩٪ تلتها الفئة العمرية (أقل من ٢٥ سنة) بنسبة ٧٪، ويفسر هذا التوزيع بين الفئات العمرية لأفراد العينة على أن نسبة الشباب كانت عالية وهذا راجع للمستوى التعليمي، وما توفر لدى أفراد العينة من النضج العمري الذي يحكم على الأمور بحكمة واتزان.

٤ - عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم (١٢): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي. الشكل رقم (٥): توزيع العينة حسب المؤهل.

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
١١.٧%	٧	ثانوي فأقل
٢١.٧%	١٣	بكالوريا
٥٠%	٣٠	جامعي
١٦.٧%	١٠	دراسات عليا
١٠٠%	٦٠	المجموع



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان. المصدر: من إعداد الطالب بناء على Excel.

يبين الجدول رقم (١٢) ان غالبية أفراد العينة من حملة الشهادة الجامعية في مجال المحاسبة وذلك بنسبة ٥٠٪، وتليها درجة البكالوريا ٢٢٪، في حين تراوحت النسب الأخرى ما بين ١٧٪ و ١١٪ لدى باقي الدرجات العلمية، وهذا يشير إلى أن غالبية عينة الدراسة من حاملي المؤهلات العلمية الجامعية مما يتبين أن المؤسسات العمومية تستقطب أعدادا كبيرة من الخريجين مما يزيد من مصداقية وموثوقية الإجابة وهذا موضح في الشكل رقم (٥).

٥ - عينة الدراسة حسب مدة العمل:

الجدول رقم (١٣): توزيع العينة حسب مدة العمل.

النسبة	التكرار	مدة العمل
١٨.٣%	١١	أقل من ٥ سنوات
٣٨.٣%	٢٣	من ٥ إلى ١٠ سنوات
٤٣.٣%	٢٦	أكثر من ١٠ سنوات
١٠٠%	٦٠	المجموع



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان المصدر: من إعداد الطالب بناء على Excel.

يبين الجدول رقم (١٣) أن خبرات أفراد عينة الدراسة في المؤسسات العمومية توزعت على أربع فئات حيث أن أغلب أفراد العينة هم من ذوي الخبرة، إذ بلغ عدد أفراد العينة الذين زادت خبرتهم عن ١٠ سنوات (٢٦)

موظفا بنسبة ٤٣.٣٪، أما عدد أفراد العينة الذين قلت خبرتهم عن ٥ سنوات فهم أقلية حيث بلغ عددهم (١١) موظفا بنسبة ١٨.٣٪ وهذا يعزز من قدرة أفراد العينة على التعامل مع الاستبانة وتعبئتها بشكل موضوعي.

٦- عينة الدراسة حسب الوظيفة:

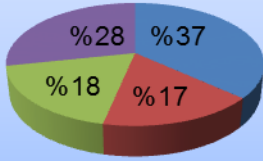
الجدول رقم (١٤): توزيع العينة حسب الوظيفة.

الشكل رقم (٧): توزيع العينة حسب الوظيفة.

الوظيفة	التكرار	النسبة
محاسب عمومي	٢٢	٣٦.٧٪
آمر بالصرف	١٠	١٦.٧٪
مراقب مالي	١١	١٨.٣٪
مساعد محاسب	١٧	٢٨.٣٪
المجموع	٦٠	١٠٠٪

### التكرار

■ مساعد محاسب ■ مراقب مالي ■ أمر بالصرف ■ محاسب عمومي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على Excel المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان.

بين الجدول رقم (١٤) أن نسبة (٣٦.٧٪) من عينة الدراسة مركزهم الوظيفي " محاسب عمومي"، ونسبة (٢٨.٣٪) من عينة الدراسة مساعد محاسب، بينما باقي الوظائف تراوحت ما بين ١٨.٣٪ و ١٦.٧٪، وهذا يدل على أغلبية مراكز الموظفين لهم علاقة بتخصصاتهم وهذا موضح في الشكل رقم (٧).

### المطلب الثاني: عرض نتائج الاستبانة

في هذا العنصر سيتم وصف إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الدراسة وذلك من خلال حساب الانحرافات المعيارية والمتوسطات المرجحة التي على أساس قيمتها يتم تحديد اتجاه الإجابة حسب مقياس ليكرت الخماسي.

الفرع الأول: عرض استجابات الأفراد حول متغيرات الدراسة.

المحور الأول: تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية.

الجدول رقم (١٥): وجهة نظر المستجوبين حول مدى مساهمة المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية.

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
		التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار
		النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %
٠١	تعتبر المحاسبة العمومية إحدى التقنيات التي تستعملها الدولة في تقييم وقياس وتحليل مختلف ممتلكات وأنشطة الدولة	٣١	٢٨	١	٠	٠
		٥١.٧	٤٦.٧	١.٧	٠	٠
٠٢	تطوير المحاسبة العمومية نتج عن اهتمام مختلف الدول بإصلاح وتطوير أجهزة قطاعها الحكومي	١٣	٣٨	٥	٤	٠
		٢١.٧	٦٣.٣	٨.٣	٦.٧	٠
٠٣	تقوم المحاسبة العمومية حسب النظام المالي المحاسبي بدورها في قياس الأداء	٩	٣٩	٥	٦	١
		١٥	٦٥	٨.٣	١٠	١.٧
٠٤	يتم تحديث الأسس المحاسبية العمومية بتحديث الأساليب المحاسبية وضبط التقارير المالية	٧	٤٧	٣	٣	٠
		١١.٧	٧٨.٣	٥	٥	٠
٠٥	القوائم المالية التي تعدها المؤسسة العمومية تفصح عن النتائج المالية والاقتصادية والاجتماعية للبرامج التي يتم تنفيذها	١٦	٣٥	٥	٤	٠
		٢٦.٧	٥٨.٣	٨.٣	٦.٧	٠
٠٦	المسك اليدوي للسجلات المحاسبية لم يعد مطبقا حاليا	٤	١٣	٥	٣٥	٣
		٦.٧	٢١.٧	٨.٣	٥٨.٣	٥

٠	٣	٢	٣١	٢٤	توفر المحاسبة العمومية نظام رقابة داخلية فعال يضمن حماية المال العام	٠٧
٠	٥	٣.٣	٥١.٧	٤٠		
٠	٥	٣	٤١	١١	تلعب المحاسبة العمومية دورا حيويا في توفير معلومات تحقق الشفافية	٠٨
٠	٨.٣	٥	٦٨.٣	١٨.٣		
٠	٧	٤	٤٠	٩	يؤدي نظام الموازنة العامة للدولة والرقابة المالية في القطاع العام إلى تطوير نظام المحاسبة العمومية	٠٩
٠	١١.٧	٦.٧	٦٦.٧	١٥		
١	٦	١	٣٢	٢٠	يتم تطوير المحاسبة العمومية من خلال تنمية مهارات المحاسب العمومي	١٠
١.٧	١٠	١.٧	٥٣.٣	٣٣.٣		
٢.٨	١٣.٥٢	٥.٦٦	٥٧.٣٣	٢٤.٠١	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على اجابات الاستبانة وبرنامج SPSS Version ٢٠

من خلال الجدول رقم (١٥): السابق نلاحظ أن إجابات أفراد العينة تزداد اجاباتهم نحو الاتفاق في الفقرة (٤) بتكرار قدر ب (٤٧) بنسبة ٧٨.٣٪، مقارنة مع الفقرة (٦) بتكرار (١٣) ما يؤكد أن أفراد العينة أقل ميولا لهذه الفقرة ما يدل على عكس ذلك في الفقرة.

بينما تقترب الفقرة الأولى (التي تعتبر أن المحاسبة العمومية إحدى التقنيات التي تستعملها الدولة في تقييم وقياس وتحليل مختلف ممتلكات وأنشطة الدولة) من حالة الموافقة بشدة بين إجابات أفراد العينة المدروسة، على خلاف الفقرة الأخيرة (يتم تطوير المحاسبة العمومية من خلال تنمية مهارات المحاسب العمومي) التي كانت تميل للموافقة هذا ما يدل أن المحاسبة العمومية تحقق الكفاءة للمؤسسات العمومية.

وبصفة عامة يمكن القول أن أغلب أفراد العينة بما يمثل ما نسبته ٥٧.٣٣٪ من أفراد عينة الدراسة موافقون على أن المحاسبة العمومية تحقق الكفاءة والفعالية للمؤسسات العمومية ويرجع ذلك إلى ممارستهم وتعاملهم مع المحاسبة، وأن نسبة ٢٤.٠١٪ أيضا موافقون وبشدة على أن المحاسبة العمومية تحقق الكفاءة والفعالية للمؤسسات العمومية، وأن ما نسبته على التوالي ١٣.٥٢٪ و ٢.٨٪ غير موافقون على ذلك، ومن النتائج يمكننا القول أن المحاسبة العمومية تساهم في تحقيق كفاءة وفعالية للمؤسسات العمومية الجزائرية.



المحور الثاني: يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في تطور المحاسبة العمومية.

الجدول رقم (١٦): وجهة نظر المستجوبين حول تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تطور المحاسبة العمومية.

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق بشدة
		التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار
		النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %
٠١	تميز بيئة الممارسات المحاسبية العمومية في وحدات القطاع العام بسمات تميزها عن وحدات القطاع الخاص	١٦	٣٨	٢	٤	٠
		٢٦.٧	٦٣.٣	٣.٣	٦.٧	٠
٠٢	يعتبر أساس الاستحقاق المحاسبي ملائما للتطبيق في المحاسبة وفق متطلبات القطاع العام	١٤	٢٣	٩	١٢	٢
		٢٣.٣	٣٨.٣	١٥	٢٠	٣.٣
٠٣	يؤدي تطبيق معايير القطاع الحكومي IPSAS إلى تحقيق وإنجاز أهداف منشودة ومطلوبة	١٦	٢٧	٧	١٠	٠
		٢٦.٧	٤٥	١١.٧	١٦.٧	٠
٠٤	لا تصادف أي مشكلات في معالجة المعطيات المحاسبية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	١	٢١	٨	٢٤	٦
		١.٧	٣٥	١٣	٤٠	١٠
٠٥	يسهل الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي توفير معلومات محاسبية تساعد على اتخاذ القرار	١٣	٣٤	٨	٤	١
		٢١.٧	٥٦.٧	١٣.٣	٦.٧	١.٧
٠٦	يعكس تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الأهداف المرجو تحقيقها من خلال عمليتي القياس والافصاح المحاسبين	٨	٣٣	١١	٨	٠
		١٣.٣	٥٥	١٨.٣	١٣.٣	٠
٠٧	وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام وتسهيل المقارنة بين المعايير الدولية	١٢	٢٦	١٠	١٢	٠
		٢٠	٤٣.٣	١٦.٧	٢٠	٠

٠	١٥	١١	٣٣	١	يتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية	٠٨
٠	٢٥	١٨.٣	٥٥	١٠.٧		
٦	١٩	١٣	٢١	١	مخرجات النظام المحاسبي العمومية لا يوفر بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام	٠٩
١٠	٣١.٧	٢١.٧	٣٥	١٠.٧		
١	٧	٥	٣٧	١٠	من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دراسة النظام المحاسبي المطبق	١٠
١.٧	١١.٧	٨.٣	٦١.٧	١٦.٧		
٥.٣	١٩.٢	١٣.٩	٤٨.٨	١٥.٣	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على اجابات الاستبانة وبرنامج SPSS Version ٢٠.

من خلال الجدول رقم (١٦): السابق نلاحظ أن اجابات أغلب أفراد عينة الدراسة تدل على وجود اتفاق على الفقرة الأولى (تتميز بيئة الممارسات المحاسبية العمومية في وحدات القطاع العام بسمات تميزها عن وحدات القطاع الخاص) وذلك ما وضحه الجدول بتكرار (٣٨) ونسبة مئوية (٦٣.٣٪)، ما يبين أن المحاسبة العمومية لها ميزات خاصة في وحدات القطاع العام على عكس الفقرة (٤) التي تدل على عدم الاتفاق في أن معالجة المعطيات المحاسبية لا تصادف أي مشكلات في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وهذا ما بينه الجدول بتكرار (٢٤).

وبصفة عامة يمكن القول أن ما نسبته ٤٨.٨٪ من أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تساهم في تطور المحاسبة العمومية، وأن نسبة ١٥.٣٪ أيضا موافقون بشدة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يساهم في تطوير المحاسبة العمومية، وأن ما نسبته على التوالي ١٩.٢٪ و ٥.٣٪ غير موافقون على ذلك، وهذا ما يوضح أن أغلبية النتائج تشير إلى أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تساهم في تطور المحاسبة العمومية.

المحور الثالث: تعتبر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر.

الجدول رقم (١٧): وجهة نظر المستجوبين حول تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات العمومية.

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
		التكرار	التكرار	التكرار	التكرار
		النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %
٠١	توفر المحاسبة العمومية المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات عن طريق توفير تقارير دورية أو خاصة	١٧	٣٤	٤	٥
		٢٨.٣	٥٦.٧	٦.٧	٨.٣
٠٢	تؤدي المحاسبة العمومية إلى تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي	١٤	٢٩	٥	١٢
		٢٣.٣	٤٨.٣	٨.٣	٢٠
٠٣	فرض تغيير النظام المحاسبي من أجل توفير جهاز يضمن قياس المردودية والفعالية	٩	٣٠	٩	١٠
		١٥	٥٠	١٥	١٦.٧
٠٤	الحاجة إليها عند الاستعانة بمصادر خارجية لتدعيم الأنشطة المالية الحكومية	٢	٣٣	١٨	٧
		٣.٣	٥٥	٣٠	١١.٧
٠٥	تتوافق المحاسبة العمومية مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	٥	١٧	١٨	٢٠
		٨.٣	٢٨.٣	٣٠	٣٣.٣
٠٦	يحتاج تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تطبيق قانون المحاسبة العمومية	١٧	٣٥	٧	١
		٢٨.٣	٥٨.٣	١١.٧	١.٧
٠٧	توفر المحاسبة العمومية البيانات حول حركة التدفقات النقدية من أجل تحديد الوضعية المالية للخبزينة العمومية ومن أجل اتخاذ القرار	١٣	٣٦	٧	٤
		٢١.٧	٦٠	١١.٧	٦.٧
٠٨	حتمية الاستجابة للمعايير الدولية في مجال المحاسبة العمومية	١٣	٢٧	٢	١٤
		٢١.٧	٤٥	٣.٣	٢٣.٣

٣	١٠	١٥	٢٧	٥	تقليل الفروقات في طرق قياس أرباح فروع المؤسسات	٠٩
٥	١٦.٧	٢٥	٤٥	٨.٣		
٠	١٢	٢١	٢١	٦	تسمح بزيادة ثقة المتعاملين في الاسواق المالية الدولية تجاه القوائم المالية وفق معايير القطاع الحكومي IPSAS	١٠
٠	٢٠	٣٥	٣٥	١٠		
٥	١٥.٨٤	١٧.٦٧	٤٨.١٦	١٦.٨٢	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على اجابات الاستبانة وبرنامج SPSS Version ٢٠.

يتضح من خلال الجدول رقم (١٧): أن أغلبية أفراد العينة كان لهم ميول نحو الفقرة (٧) بنسبة (٦٠٪) والتي تدل على أن المحاسبة العمومية توفر البيانات التي تساعد على تحديد الوضعية المالية للخزينة العمومية لاتخاذ القرارات ما يؤكد أن المحاسبة العمومية تسعى إلى ضمان الكفاءة والفعالية للمؤسسات العمومية، بينما تبعد الفقرة (٥) عن الاتفاق في أن المحاسبة العمومية تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام فقد كانت أفراد العينة أقل ميولا لهذه الفقرة بنسبة (٣٣.٣٪)، هذا ما يؤكد وجهة نظر المحاسبين حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

وبالنظر إلى الفقرة الأولى هناك اتجاه من خلال أفراد العينة نحو الاتفاق على أن المحاسبة العمومية توفر تقارير دورية وخاصة تساعد على اتخاذ القرارات، على عكس الفقرة الأخيرة فكان هناك احتكاك بين من هم معارضين على أن المحاسبة العمومية تزيد من ثقة المتعاملين في الأسواق المالية الدولية تجاه القوائم المالية، ومن هم مؤيدين على ذلك.

وخلاصة لما سبق يمكن القول أن ما نسبته ٤٨.١٦٪ من أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر، وأن نسبة ١٦.٨٢٪ أيضا موافقون وبشدة على ذلك، وأن ما نسبته على التالي ١٥.٨٤٪ و ٥٪ غير موافقون على أن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر، ومن النتائج السابقة يمكن القول أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من أهم المسائل المطروحة في الجزائر.

الفرع الثاني: الأوساط المحاسبية والانحرافات المعيارية لمحاور الدراسة.

المحور الأول: تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية.

الجدول رقم (١٨): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
٠١	تعتبر المحاسبة العمومية إحدى التقنيات التي تستعملها الدولة في تقييم وقياس وتحليل مختلف ممتلكات وأنشطة الدولة	٤.٥	٠.٥٣
٠٢	تطوير المحاسبة العمومية نتج عن اهتمام مختلف الدول بإصلاح وتطوير أجهزة قطاعها الحكومي	٤	٠.٧٥
٠٣	تقوم المحاسبة العمومية حسب النظام المالي المحاسبي بدورها في قياس الأداء	٣.٨١	٠.٨٧
٠٤	يتم تحديث الأسس المحاسبية العمومية بتحديث الأساليب المحاسبية وضبط التقارير المالية	٣.٩٦	٠.٦٠
٠٥	القوائم المالية التي تعدها المؤسسة العمومية تفسح عن النتائج المالية والاقتصادية والاجتماعية للبرامج التي يتم تنفيذها	٤.٠٥	٠.٧٩
٠٦	المسك اليدوي للسجلات المحاسبية لم يعد مطبقا حاليا	٢.٦٦	١.٠٨
٠٧	توفر المحاسبة العمومية نظام رقابة داخلية فعال يضمن حماية المال العام	٤.٢٦	٠.٧٥
٠٨	تلعب المحاسبة العمومية دورا حيويا في توفير معلومات تحقق الشفافية	٣.٩٦	٠.٧٦
٠٩	يؤدي نظام الموازنة العامة للدولة والرقابة المالية في القطاع العام إلى تطوير نظام المحاسبة العمومية	٣.٨٥	٠.٨١
١٠	يتم تطوير المحاسبة العمومية من خلال تنمية مهارات المحاسب العمومي	٤.٠٦	٠.٩٥
	المجموع	٣.٩١	٠.٧٨

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات الاستبانة وبرنامج SPSS Version ٢٠.

تشير معطيات الجدول رقم (١٨): إلى أن هناك مساهمة كبيرة للمحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية وهذا ما وضحه المتوسط الحسابي لكل فقرة من الفقرات، حيث أن العبارة " تعتبر المحاسبة العمومية إحدى التقنيات التي تستعملها الدولة في تقييم وقياس وتحليل مختلف ممتلكات وأنشطة الدولة" جاءت بمتوسط

حسابي مرتفع بلغ ٤.٥، ما دل أن المؤسسات تهتم بجانب المحاسبة العمومية وذلك لخدمة صالحها العام، أما العبارة السادسة " المسك اليدوي للسجلات المحاسبية لم يعد مطبقا حاليا" فقد حملت أقل متوسط حسابي قدر بـ ٢.٦٦، ما يعني أن المؤسسات مازالت تستعين بالمسك اليدوي للسجلات في المحاسبة العمومية باعتبارها تمثل الأساس لعمل المحاسب.

بينما لم يكن هناك اختلاف كبير بين العبارة الأولى "تعتبر المحاسبة العمومية إحدى التقنيات التي تستعملها الدولة في تقييم وقياس وتحليل مختلف ممتلكات وأنشطة الدولة" والعبارة الأخيرة "يتم تطوير المحاسبة العمومية من خلال تنمية مهارات المحاسب العمومي" في إجابات أفراد عينة الدراسة وهذا ما يدل على أن المؤسسات الجزائرية لديها اهتمام بضرورة وجود نظام للمحاسبة العمومية، كما يدل على أن هناك تكوين وتأطير للمحاسبين في مجال المحاسبة العمومية.

وبصفة عامة يمكن القول أن جميع آراء أفراد عينة الدراسة حول مساهمة المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية هي إيجابية كما هو مشار إليها في الجدول السابق حيث يفوق المتوسط الحسابي الاجمالي (٣.٤٠) وقد قدر بـ (٣.٩١) وهذا ما يدل على حالة الاتفاق بين أفراد عينة الدراسة المبحوثة بشأن وعيها وإدراكها لأهمية المحاسبة ودورها في تطوير أداء المؤسسة وتحقيق الاستعمال الأمثل للموارد المالية وحمايتها من كل التلاعبات.

**المحور الثاني: يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في تطور المحاسبة العمومية.**

**الجدول رقم (١٩): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني.**

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
٠١	تتميز بيئة الممارسات المحاسبية العمومية في وحدات القطاع العام بسمات تميزها عن وحدات القطاع الخاص	٤.١٠	٠.٧٥
٠٢	يعتبر أساس الاستحقاق المحاسبي ملائما للتطبيق في المحاسبة وفق متطلبات القطاع العام	٣.٥٨	١.١٥
٠٣	يؤدي تطبيق معايير القطاع الحكومي IPSAS إلى تحقيق وإنجاز أهداف منشودة ومطلوبة	٣.٨١	٠.٠١
٠٤	لا تصادف أي مشكلات في معالجة المعطيات المحاسبية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	٢.٧٨	١.٠٩

٠.٨٧	٣.٩٠	يسهل الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي توفير معلومات محاسبية تساعد على اتخاذ القرار	٠٥
٠.٨٧	٣.٦٨	يعكس تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الأهداف المرجو تحقيقها من خلال عمليتي القياس والافصاح المحاسبيين	٠٦
١.٠٢	٣.٦٣	وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام وتسهيل المقارنة بين المعايير الدولية	٠٧
٠.٨٧	٣.٣٣	يتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية	٠٨
١.٠٦	٢.٨٦	مخرجات النظام المحاسبي العمومية لا يوفر بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام.	٠٩
٠.٩١	٣.٨٠	من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دراسة النظام المحاسبي المطبق	١٠
٠.٩٦	٣.٥٤	المجموع	

### المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات الاستبانة وبرنامج SPSS Version ٢٠

تشير نتائج الدراسة الموجودة في الجدول رقم (١٩): إلى موافقة أفراد العينة على عبارة " تتميز بيئة الممارسات المحاسبية العمومية في وحدات القطاع العام بسمات تميزها عن وحدات القطاع الخاص " إذ جاءت بمتوسط حسابي مرتفع قدر بـ ٤.١٠ مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارة عالية جدا مقارنة مع درجة الموافقة المقبولة، باعتبارها ممارسات محاسبية تؤثر فيها وتتأثر بها وبالتالي فإن التغيرات التي تطرأ على محيط المحاسبة في وحدات القطاع العام ستؤثر بالضرورة على المحاسبة من خلال مجموعة من العوامل، كما جاءت العبارة " لا تصادف أي مشكلات في معالجة المعطيات المحاسبية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام" بمتوسط حسابي منخفض قدر بـ ٢.٧٨، مما يدل كذلك على أن أقل متوسط حسابي لدرجة الاستجابة من طرف أفراد العينة كان لهذه العبارة، ما يدل أن معالجة المعطيات المحاسبية تقوم بدورها بالاستفادة من اتخاذ القرارات هذا ما يجعلها تواجه بعض الصعوبات.

ويتضح من خلال العبارة الأولى أن أفراد عينة الدراسة كانت تميل إلى الاتفاق في أن الممارسات المحاسبية العمومية في وحدات القطاع العام تتميز عن غيرها في وحدات القطاع الخاص وذلك ما بينه متوسط حسابي قدر بـ (٤.١٠) وانحراف معياري (٠.٧٥)، وفي نفس الميول نحو العبارة الأخيرة التي توضح بأن من متطلبات تطبيق

المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دراسة النظام المحاسبي المطبق ذات متوسط حسابي (٣.٨٠) وانحراف معياري (٠.٩١)، هذا ما يدل على أنه ليس هناك تباعد كبير بين عبارات فقرات هذا المحور.

وخلاصة لما سبق يمكن القول بصفة عامة أن جميع أفراد العينة المبحوثة حول مساهمة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطور المحاسبة العمومية هي إيجابية كما هو مشار في الجدول السابق، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لهذا المتغير (٣.٥٤) وحدد الانحراف المعياري له بـ (٠.٩٦) وهذا ما يدل على أن معظم أفراد عينة الدراسة على اتفاق بأن هذه المعايير من شأنها الارتقاء بجودة واتساق التقارير المالية التي تساهم في تطوير المؤسسات.

المحور الثالث: تعتبر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر.

الجدول رقم (٢٠): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
٠١	توفر المحاسبة العمومية المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات عن طريق توفير تقارير دورية أو خاصة	٤.٠٥	٠.٨٣
٠٢	تؤدي المحاسبة العمومية إلى تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي	٣.٧٥	١.٠٣
٠٣	فرض تغيير النظام المحاسبي من أجل توفير جهاز يضمن قياس المردودية والفعالية	٣.٥٦	١.٠٤
٠٤	الحاجة إليها عند الاستعانة بمصادر خارجية لتدعيم الأنشطة المالية الحكومية	٣.٥٠	٠.٧٤
٠٥	تتوافق المحاسبة العمومية مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	٣.١١	٠.٩٧
٠٦	يحتاج تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تطبيق قانون المحاسبة العمومية	٤.١٣	٠.٦٧
٠٧	توفر المحاسبة العمومية البيانات حول حركة التدفقات النقدية من أجل تحديد الوضعية المالية للخزينة العمومية ومن أجل اتخاذ القرار	٣.٧٨	١.١٢
٠٨	حتمية الاستجابة للمعايير الدولية في مجال المحاسبة العمومية	٣.٥١	١.٢٥



١٠٠٢	٣.٣٥	تقليل الفروقات في طرق قياس أرباح فروع المؤسسات	٠٩
٠٠٩١	٣.٣٥	تسمح بزيادة ثقة المتعاملين في الأسواق المالية الدولية تجاه القوائم المالية وفق معايير القطاع الحكومي IPSAS	١٠
٩.٥٨	٣.٦٠	المجموع	

### المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات الاستبانة وبرنامج SPSS Version ٢٠.

من خلال الجدول رقم (٢٠): نلاحظ أن استجابة أفراد العينة للعبارة السادسة " يحتاج تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تطبيق قانون المحاسبة العمومية " كانت عالية حيث جاءت بمتوسط حسابي مرتفع قدر بـ ٤.١٣ ما يدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة بشدة، ما يعني أن تطبيق قانون المحاسبة العمومية من شأنه إدارة الأموال العمومية وذلك من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هذا ما دعا أفراد عينة الدراسة الميول لهذه العبارة، وجاءت عبارة " تتوافق المحاسبة العمومية مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام " بأقل متوسط حسابي قدر بـ ٣.١١ وبدرجة متوسطة حيث كانت آراء عينة هذه العبارة إلى الحياد وهذا بانحراف معياري ٠.٩٧، باعتبار أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مازالت لم تصل إلى حد التوافق مع المحاسبة العمومية لكونها لم تطبق.

ويتضح من خلال الفقرة الأولى أن أفراد عينة الدراسة تتجه نحو الاتفاق في أن المحاسبة العمومية توفر معلومات تمكن من اتخاذ القرارات السليمة بإثبات العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الحكومية بغرض إمكانية الرجوع إليها، وهذا ما بينه الجدول أعلاه فقد قدر المتوسط الحسابي لهذه الفقرة بـ (٤.٠٥) وانحراف معياري حدد بـ (٠.٨٣)، على عكس الفقرة الأخيرة التي كانت تتجه في الاختلاف بخصوص معايير القطاع الحكومي التي تسمح بزيادة ثقة المتعاملين في الأسواق المالية تجاه القوائم المالية.

ومن الملاحظ أيضا أن آراء العينة حول هذا المحور كانت جيدة، حيث أن المتوسط الحسابي لهذا المحور يساوي ٣.٦٠ والذي يبين أن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر، باعتبار أن هذه المعايير من شأنها أن تطور المحاسبة العمومية وهذا لخدمة صالح المؤسسات العمومية.

### المطلب الثالث: اختبار نتائج الاستبانة

يستخدم هذا الاختبار للتأكد من صحة المعلومات المتوفرة من المجتمع بعد وجود تغيرات جديدة في المجتمع وقد تكون أثرت على المتوسط الحسابي المعروف حاليا لأحد الباحثين فيرغب بالتأكد من وقوع التغير أو عدم وقوعه باختبار قيمة المتوسط، يهتم هذا المجال حول مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة من خلال استخدام

اختبار تحليل التباين الأحادي أو اختبار F وذلك لدراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية بين متوسطات المستجوبين.

ويقصد بتحليل التباين (One-Way ANOVA):<sup>1</sup> العمليات الرياضية الخاصة بتقسيم مجموع المربعات الكلي لمجموعة من البيانات إلى مصادره المختلفة وتلخص نتائج التحليل في جدول يعرف بجدول تحليل التباين ANOVA Table. إن الهدف من إجراء هذا التحليل هو اختبار فرضية تساوي متوسطات مجموعة من العينات وتعرف بالمعالجات أو المعاملات دفعة واحدة.

ولاختبار مساواة متوسطات المجموعات يتم تقسيم التباين الكلي للمتغير التابع إلى مركبتين الأولى معروفة المصدر وتسمى بين المعاملات (Between Group) ومصدرها الفروقات بين متوسطات المجموعات، فإذا كان هذا الجزء كبيرا فإن متوسطات المجموعات غير متساوية، والثانية داخل المجموعات (Within Group) وهي الجزء غير معروف المصدر والذي يسمى في بعض الأحيان الباقي أو الخطأ.

نرفض الفرضية التي تقول أن متوسطات المجموعات متساوية في حالة إذا كانت نسبة التباين داخل المجموعات كبيرا، وهذه النسبة تسمى قيمة F، فإذا كانت قيمة F كبيرة نسبيا فإن متوسطات المتغير التابع للمجموعات غير متساوية، ويمكن القول أن قيمة F كبيرة نسبيا إذا كانت المساحة فوقها (مستوى دلالتها Sig) أقل من المستوى المقبول لدينا  $\alpha$  والتي غالبا تساوي 0.05. فإذا كانت قيمة Sig أقل من  $\alpha$  فإن متوسطات المجموعات غير متساوية، وإذا كانت قيمة Sig أكبر من  $\alpha=0.05$  فإن متوسطات المجموعات متساوية.

#### الفرع الأول: اختبار النتائج بالنسبة للوظيفة

✓ الفروقات في مساهمة المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية:

نص الفرضية الأولى: لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة فيما يتعلق بمساهمة المحاسبة

العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية، بالفرضية العدمية  $H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4$

وأما الفرضية البديلة: على الأقل اثنان (من الأربع) غير متساويان  $H_1$  Versus

حيث أن  $\mu$  تمثل رمزا للفئة المستهدفة، وبالتالي فإن:

$\mu_1$ : تمثل فئة المحاسب العمومي.

$\mu_3$ : تمثل فئة المراقب المالي.

$\mu_2$ : تمثل فئة الأمر بالصرف.

$\mu_4$ : تمثل فئة مساعد محاسب.

<sup>1</sup> يامن خليل الزعبي، القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير في قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة اليرموك، 2005، ص 22.

الجدول رقم (٢١): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول حسب الوظيفة.

المحور	الوظيفة	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية	المحاسب العمومي	٢٢	٣.٩٥	٠.٣١
	الآمر بالصرف	١٠	٣.٧١	٠.٣٦
	المراقب المالي	١١	٣.٩٩	٠.٣٠
	مساعد محاسب	١٧	٣.٩٢	٠.٢٣
	المجموع	٦٠	٣.٩١	٠.٣١

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS Version ٢٠.

يشير الجدول رقم (٢١): إلى أن هناك تقارب كبير في الوسط الحسابي وهذا فيما يخص كل من المحاسب العمومي والمراقب المالي ومساعد المحاسب، أما الأمر بالصرف فقد حمل متوسط حسابي قدر بـ ٣.٧١ وانحراف معياري قدر بـ ٠.٣٦، مع توضيح أن أغلب أفراد عينة الدراسة كانت تضم المحاسب العمومي بإجاباتهم على ما مدى مساهمة المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية.

الجدول رقم (٢٢): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر الوظيفة على مجالات درجة المحور الأول.

المحور	المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية	بين المجموعات	٠.١٣٣	٣	٠.٠٤٤	٠.٤٤٥	٠.٧٢٢
	داخل المجموعات	٥.٥٧٣	٥٦	٠.١٠٠		
	المجموع	٥.٧٠٦	٥٩			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS Version ٢٠.

يتبين من الجدول رقم (٢٢) أنه لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأن المحاسبة العمومية تساهم في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية، وذلك يظهر من خلال أن مستوى الدلالة  $0.05 <$  وبالتالي تقبل الفرضية العدمية التي تنص بأنه لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأن المحاسبة العمومية تساهم في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية، أي  $\mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4$ .

✓ الفروقات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطور المحاسبة العمومية:

نص الفرضية الثانية: لا يوجد فروق جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة حول تطبيق معايير المحاسبة

الدولية للقطاع العام في تطور المحاسبة العمومية. أي  $H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4$

الجدول رقم (٢٣): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني حسب الوظيفة.

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	الوظيفة	المحور
٠.٤٠	٣.٤٨	٢٢	المحاسب العمومي	يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطور المحاسبة العمومية
٠.٣٢	٣.٣٨	١٠	الأمير بالصرف	
٠.٣٧	٣.٦٢	١١	المراقب المالي	
٠.٣٤	٣.٥٤	١٧	مساعد محاسب	
٠.٣٧	٣.٥١	٦٠	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS Version ٢٠.

يشير الجدول رقم (٢٣): إلى أن أكبر متوسط حسابي كان في فئة المراقبين الماليين قدر بـ ٣.٦٢ وانحراف

معياره قدر بـ ٠.٣٧، ما دل أنهم أغلب أفراد عينة الدراسة التي كانت تؤيد بأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية

للقطاع العام من شأنه تطوير المحاسبة.

الجدول رقم (٢٤): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر الوظيفة على مجالات درجة

المحور الثاني.

المحور	المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطور المحاسبة العمومية	بين المجموعات	٠.٣٣٧	٣	٠.١١٢	٠.٨٠٨	٠.٤٩٥
	داخل المجموعات	٧.٧٩٧	٥٦	٠.١٣٩		
	المجموع	٨.١٣٤	٥٩			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS Version ٢٠.

يتضح من الجدول رقم (٢٤) أنه لا يوجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يطور المحاسبة العمومية، وذلك يظهر من خلال أن مستوى الدلالة  $< 0.05$  وبالتالي تقبل الفرضية العدمية التي تنص على أنه لا يوجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يطور المحاسبة العمومية، أي  $\mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4$ .

✓ الفروقات في تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر:

نص الفرضية الثالثة: لا يوجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأن تبني معايير المحاسبة الدولية

للقطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر. أي  $H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4$ .

الجدول رقم (٢٥): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث حسب الوظيفة.

المحور	الوظيفة	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
تعتبر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر	المحاسب العمومي	٢٢	٣.٥٠	٠.٤٦
	الأمير بالصرف	١٠	٣.٤٨	٠.٤٢
	المراقب المالي	١١	٣.٦٩	٠.٤٨
	مساعد محاسب	١٧	٣.٧٣	٠.٣٧
	المجموع	٦٠	٣.٦٠	٠.٤٤

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS Version ٢٠.

يشير الجدول رقم (٢٥): إلى أن أغلب أفراد عينة الدراسة المؤيدون على تبني معايير المحاسبة الدولية باعتبارها من المسائل المطروحة في الجزائر كانوا من المحاسبين، ما دل أن هذه المعايير من شأنها تسهيل مهنة المحاسبة بالنسبة للمحاسبين العموميين، وهذا ما أكدته مساعدو المحاسبين والمحاسبين العموميين وحتى المراقبين الماليين. بمتوسط حسابي قدر بـ ٣.٥٠، ٣.٦٩، ٣.٧٣ على التوالي.

الجدول رقم (٢٦): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر الوظيفة على مجالات درجة المحور الثالث.

المحور	المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
تعتبر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر	بين المجموعات	٠.٨٣٤	٣	٠.٢٧٨	١.٤٦٨	٠.٢٣٣
	داخل المجموعات	١٠.٥٩٦	٥٦	٠.١٨٩		
	المجموع	١١.٤٣	٥٩			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS Version ٢٠.

يتضح من الجدول رقم (٢٦) أنه لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من أهم المسائل المطروحة في الجزائر، وذلك يظهر من خلال أن مستوى الدلالة  $< 0.05$ ، وبالتالي تقبل الفرضية العدمية التي تنص بأنه لا يوجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من أهم المسائل المطروحة في الجزائر، أي  $\mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4$ .

الفرع الثاني: اختبار النتائج بالنسبة للمؤهل العلمي

✓ الفروقات في مساهمة المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية: نص الفرضية الأولى: لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة فيما يتعلق بمساهمة المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية، بالفرضية العدمية  $H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4$ .

وأما الفرضية البديلة: على الأقل اثنان (من الأربع) غير متساويان  $H_1$  Versus

حيث أن  $\mu$  تمثل رمزا للفئة المستهدفة، وبالتالي فإن:

$\mu_1$ : تمثل فئة ثانوي فأقل.  $\mu_3$ : تمثل فئة جامعي.

$\mu_2$ : تمثل فئة بكالوريا.  $\mu_4$ : تمثل فئة دراسات عليا.

الجدول رقم (٢٧): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول حسب المؤهل.

المحور	المؤهل	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية	ثانوي فأقل	٧	٤.١٤	٠.٣٤
	بكالوريا	١٣	٣.٨٤	٠.٣٩
	جامعي	٣٠	٣.٩٠	٠.٢٧
	دراسات عليا	١٠	٣.٨٤	٠.٢٤
	المجموع	٦٠	٣.٩٠	٠.٣١

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS Version ٢٠.

يشير الجدول رقم (٢٧): أن المحاسبة العمومية من شأنها تبيان نتائج العمليات المالية الحكومية وتحديد وضعها المالي كمؤسسة واحدة وهذا في نظر كل من تمتع بمؤهل جامعي بنسبة أكبر.

الجدول رقم (٢٨): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر المؤهل على مجالات درجة المحور الأول.

المحور	المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية	بين المجموعات	٠.٤٨٣	٣	٠.١٦١	١.٧٢٥	٠.١٧٢
	داخل المجموعات	٥.٢٢٣	٥٦	٠.٠٩٣		
	المجموع	٥.٧٠٦	٥٩			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS Version ٢٠.

يتبين من الجدول رقم (٢٨): أنه لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) تعزى للمؤهل على المحور الأول، وذلك يظهر من خلال أن مستوى الدلالة للبعد  $< 0.05$ ، وبالتالي تقبل الفرضية العدمية التي تنص على أنه لا يوجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأن المحاسبة العمومية تساهم في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية، أي  $\mu_1=\mu_2=\mu_3=\mu_4$ .

✓ الفروقات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطور المحاسبة العمومية:

نص الفرضية الثانية: لا يوجد فروق جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة حول تطبيق معايير المحاسبة

الدولية للقطاع العام في تطور المحاسبة العمومية. أي  $H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4$

الجدول رقم (٢٩): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني حسب المؤهل.

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	المؤهل	المحور
٠.٢٣	٣.٤٠	٧	ثانوي فأقل	يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطور المحاسبة العمومية
٠.٣٨	٣.٦٥	١٣	بكالوريا	
٠.٣٥	٣.٥٣	٣٠	جامعي	
٠.٤١	٣.٣٢	١٠	دراسات عليا	
٠.٣٧	٣.٥١	٦٠	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS Version ٢٠.

يشير الجدول رقم (٢٩): إلى أن كل من المتحصلين على شهادة الجامعة والبكالوريا يؤيدون بأن معايير المحاسبة الدولية من شأنها تطوير المحاسبة بنسب كبيرة، مقارنة مع المتحصلين على شهادة الدراسات العليا و الثانوي فأقل فكانت نسبتهم مقبولة نوعا ما.

الجدول رقم (٣٠): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر المؤهل على مجالات درجة المحور الثاني.

المحور	المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطور المحاسبة العمومية	بين المجموعات	٠.٧٣٦	٣	٠.٢٤٥	١.٨٥٧	٠.١٤٧
	داخل المجموعات	٧.٣٩٨	٥٦	٠.١٣٢		
	المجموع	٨.١٣٤	٥٩			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS Version ٢٠.



يتبين من الجدول رقم (٣٠) أنه لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) تعزى للمؤهل على المحور الثاني، وذلك يظهر من خلال أن مستوى الدلالة للبعد  $< 0.05$ ، وبالتالي تقبل الفرضية العدمية التي تنص على أنه لا يوجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يطور في المحاسبة العمومية، أي  $\mu_1=\mu_2=\mu_3=\mu_4$ .

✓ الفروقات في تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر:

نص الفرضية الثالثة: لا يوجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر.

$$H_0: \mu_1=\mu_2=\mu_3=\mu_4$$

الجدول رقم (٣١): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث حسب المؤهل.

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	المؤهل	المحور
٠.٤٦	٣.٤٤	٧	ثانوي فأقل	تعتبر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر
٠.٥٦	٣.٧٤	١٣	بكالوريا	
٠.٣٥	٣.٥٧	٣٠	جامعي	
٠.٤٨	٣.٦٢	١٠	دراسات عليا	
٠.٤٤	٣.٦٠	٦٠	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS Version ٢٠.

يشير الجدول رقم (٣١): إلى أن كل من المتحصلين على شهادة بكالوريا ودراسات عليا مؤيدون على أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات من أهم المسائل المطروحة في الجزائر وذلك لإدراكهم لهذه المعايير لكونهم على سابقة بها على عكس من هم متحصلين على شهادة ثانوي فأقل.

الجدول رقم (٣٢): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر المؤهل على مجالات درجة المحور الثالث.

المحور	المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
تعتبر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر	بين المجموعات	٠.٤٨١	٣	٠.١٦٠	٠.٨٢١	٠.٤٨٨
	داخل المجموعات	١٠.٩٤٨	٥٦	٠.١٩٦		
	المجموع	١١.٤٣٠	٥٩			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS Version ٢٠

يتضح من الجدول رقم (٣٢) أنه لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) تعزى للمؤهل على المحور الثالث، وذلك يظهر من خلال أن مستوى الدلالة للبعد  $< 0.05$ ، وبالتالي تقبل الفرضية العدمية التي تنص على أنه لا يوجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من أهم المسائل المطروحة في الجزائر، أي  $\mu_1=\mu_2=\mu_3=\mu_4$

## خلاصة الفصل:

من خلال العرض السابق حاولنا بقدر الامكان اسقاط الجانب النظري على الجانب الميداني من خلال اختبار فرضيات الدراسة والتوصل لمجموعة من النتائج، ومن أجل تحقيق ذلك تم اللجوء إلى الاستبيان كأداة لجمع المعلومات الأولية، وتوزيعها على المستجوبين في مجال المالية والمحاسبة بولاية غارداية وذلك للحصول على إجاباتهم بغرض التعرف على مدى تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، وابرز مدى تأثيرها على المؤسسات العمومية الجزائرية، حيث تم التوصل إلى مجموعة من النتائج تقرر بوجود محاسبة عمومية تساهم في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية من طرف مؤيدين كثر من الجهات المستهدفة، كما أن هناك صعوبات وعراقيل تواجه تطبيق المحاسبة العمومية في ظل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام راجعة لعدة أسباب منها طبيعة البيئة المحاسبية في الجزائر على الرغم من أهمية المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية.

**خاتمة عامة**

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

من خلال تناولنا لموضوع " متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS " حاولنا معالجة إشكالية البحث المطروحة التي تدور حول ما مدى فعالية تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، حيث قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى، انطلاقا من فرضيات البحث وباستخدام الأساليب والأدوات المشار إليها في المقدمة.

#### أولا: نقد وتفسير الفرضيات.

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدها الطالب والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية في تقييم الواقع والاستقصاء من جهة أخرى، توصل الطالب أثناء اختبار الفروض إلى النتائج التالية:  
 بخصوص الفرضية الأولى التي تنص على " مساهمة المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية" فقد تحققت من خلال أن المحاسبة العمومية من أهم المرتكزات التي تقوم من خلالها المؤسسات العمومية باتخاذ القرارات المالية، باعتبارها الأداة الهامة لتنفيذ الموازنة العامة ووسيلة للرقابة لتنفيذ هذه العمليات.  
 أما الفرضية الثانية المتعلقة " بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS من شأنه أن يساهم في تطوير المحاسبة" فقد تحققت، حيث أن هذه المعايير من شأنها تسهيل مهنة المحاسبة على المحاسب العمومي ما يؤدي إلى تطوير المحاسبة بشكل يسمح باستخدامها في اتخاذ القرارات المناسبة.

وبخصوص الفرضية الثالثة التي تنص على " تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر" فقد تحققت من خلال أبحاث ودراسات المحاسبين التي تساهم في تطور المحاسبة وصولا إلى تبني معايير محاسبية دولية للقطاع العام، هذه المعايير تساهم في بناء نظرية محاسبية تفك بعض المشاكل.

أما الفرضية الرابعة المتعلقة " باعتماد المؤسسة على المحاسبة العمومية تعتبر الوسيلة التي تختص بقياس ومعالجة ومراقبة وتأكيده صحة الإيرادات والنفقات والأنشطة المرتبطة في القطاع العام" فقد تحققت، حيث أن المحاسبة العمومية تسجل وتقيس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف إلى تحقيق الربح.

وفيما يخص الفرضية الخامسة التي تنص على " أن المنظمات المهنية والهيئات المهتمة بالمحاسبة والمؤسسات ينبغي عليها القيام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وما يرتبط بها بشكل كفاء وسليم " تحققت، من خلال أن التطبيق الأمثل لهذه المعايير من شأنه أن يطور بمحاسبة المؤسسات ما يعود عليها بإيجابيات تفيد في معاملاتها. أما الفرضية السادسة التي تنص على أن " المحاسبة العمومية تمارس في القطاع الحكومي ومختلف هيئات الدولة كالجماعات المحلية ولكنها لا تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام " فقد تحققت، وهذا من خلال أن هذه المعايير في جدال في تطبيقها وفق ما يخدم مصالح المؤسسات العمومية لوحدات القطاع العام.

### ثانيا: نتائج الدراسة.

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

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

## ثالثا: توصيات الدراسة.

في ضوء نتائج الدراسة نوصي بمجموعة من التوصيات أهمها:

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

## رابعا: آفاق الدراسة.

رغم الجهد المبذول والسعي الحثيث للإلمام بكل جوانب الدراسة، إلا أنها لا تخلو من النقائص أو إغفال بعض النقاط التي لم يتم دراستها أو لم نوفيها حقها من الدراسة والتي يمكن أن تمثل محور اشكاليات لأبحاث مستقبلية منها:

- ❖ متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS المستندة لأساس الاستحقاق أو معيار الأساس النقدي؛
  - ❖ تأثير تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة؛
  - ❖ تقييم الأداء في المحاسبة العمومية عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق؛
  - ❖ أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على جودة الإبلاغ المالي الحكومي؛
- ما مدى استعداد الجزائر إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

# قائمة المراجع



أولاً: المراجع باللغة العربية.

I. الكتب:

١. أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ١٩٩٩.
٢. اسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٣.
٣. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، طبعة ٢٠٠٨، عمان، ٢٠٠٨.
٤. ايهاب عبد السلام محمود، تحليل البرنامج الإحصائي SPSS، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٣.
٥. بريمكاند، ترجمة بن عبد الرحمن باحص، المحاسبة الحكومية الفعالة، النشر في معهد الادارة العامة، مركز البحوث والدراسات الادارية، ١٩٩٩.
٦. حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، ٢٠٠٤.
٧. حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، الطبعة الثانية، دار الحمدي العامة، الجزائر، ٢٠٠١.
٨. حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى ٢٠٠٧، الطبعة الثانية ٢٠١٢، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٢.
٩. خالد أمين عبد الله، حمزة بشير ابو عاصي، أساسيات المحاسبة وطرقها، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة النشر، عمان، ١٩٩٨.
١٠. خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٠.
١١. خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠٠٨.
١٢. رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى-الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ٢٠١١-٢٠١٣.
١٣. سليمان بشتاوي، إيهاب أبو خزانة، مبادئ المحاسبة، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٤.
١٤. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، ٢٠٠٩.

١٥. عبد الله عبد السلام أحمد وآخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، ٢٠٠٠.
١٦. عبد المجيد قدي، أسس البحث العلمي في العلوم الاقتصادية والادارية، الطبعة الأولى، دار الأبحاث للترجمة والنشر والتوزيع، الجزائر، ٢٠٠٩.
١٧. لؤي وديان، زهير الحدرب، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، ٢٠١٠.
١٨. ليلي فتح الله، دراسات في المحاسبة الحكومية، مكتبة عين الشمس، القاهرة، ١٩٨٣.
١٩. محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، ١٩٩٨.
٢٠. محمد السيد سرايا، سمير كامل محمد، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، ٢٠٠٠.
٢١. محمد الهور، أسايات في المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، مصر، ١٩٩٨.
٢٢. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ١٩٩٢.
٢٣. منصور الزين، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، ٢٠٠١.
٢٤. نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة الأصول العلمية والعملية، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٣.
٢٥. نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٩.

## II. الرسائل الجامعية:

٢٦. بن عطاء الله حمزة، المحاسبة العمومية في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، ٢٠١٤.
٢٧. جيلي أسماء، القياس والإفصاح المحاسبين في القطاع العام دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العمومية في مدينة ورقلة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ٢٠١٣.

٢٨. حاج احمد اسماعيل، إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ودوره في تفعيل السياسة المالية للمؤسسة العمومية ذات الطابع الاداري، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غارداية، ٢٠١٤-٢٠١٥.
٢٩. شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، ٢٠١٣-٢٠١٤.
٣٠. شويحي سامية، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الاسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، ٢٠١٠-٢٠١١.
٣١. فرج الله حنان، دور المحاسب العمومي في ظل النظام المحاسبي المالي SCF ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غارداية، ٢٠١٤-٢٠١٥.
٣٢. قمو آسيا، اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) خلال الفترة (٢٠٠٢-٢٠١٢)، مذكرة ماجستير في المحاسبة والجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، ٢٠١٢-٢٠١٣.
٣٣. محمود عبد الله محمود وشاح، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي، بحث لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، ٢٠٠٨.
٣٤. يامن خليل الزعبي، القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير في قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة اليرموك، ٢٠٠٥.

### III. المقالات والملتقيات:

٣٥. ابراهيم محمد علي طاهر الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، نموذج مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق وفق النظام الاتحادي، مجلة جامعة ذي قار، المجلد ٨ العدد ٣ حزيران ٢٠١٣.

٣٦. بولرباح غريب، ليلي ريمة هيدوب، مداخلته بعنوان دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الحكومي (IPSAS) في خلق توافق النظم المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، يومي ٢٤ و ٢٥ نوفمبر ٢٠١٤.

٣٧. خالد جمال الجعارات، مداخلته بعنوان تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يومي ٢٤ و ٢٥ نوفمبر ٢٠١٤.

٣٨. خيضر خبيطي، يونس مونه، مداخلته بعنوان نظام المحاسبة العمومية الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يومي ٢٤ و ٢٥ نوفمبر ٢٠١٤.

### IV. النصوص التشريعية والتنظيمية:

٣٩. المرسوم التنفيذي رقم ١٠٨/٩٣، المواد ١١، ١٢، ١٣، المؤرخ في ٥ ماي ١٩٩٣، المحدد لكيفيات إحداث الإيرادات والنفقات وتنظيمها وتسييرها.

٤٠. المرسوم التنفيذي ٤١٤/٩٢ المؤرخ في ١٤ نوفمبر ١٩٩٢، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتمزم بها.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية.

٤١. Ali Bissaad, **Droit De La Comptabilite Publique**, Editions Distribution Houma, Alger, ٢٠٠٤.

٤٢. Moussa Oudai, **L'essentiel de la Comptabilité Publique**, Recueil De Textes Législatifs Actualisés, Public House Mohammadiyah, Algérie.

٤٣. Jacques Colibert, **les normes ipsas et le secteur public**, dunod, paris, ٢٠٠٨.

ثالثا: المواقع الإلكترونية.

٤٤. عاشور كتوش، المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)، منتدى الطالب، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، متاح على:

[http://www.4shared.com/rar/oHybFTXh/4-\\_\\_\\_\\_.html](http://www.4shared.com/rar/oHybFTXh/4-____.html)

# قائمة الملاحق

الملحق رقم ( ٠١ )



## إستمارة (إستبيان)



تحية طيبة وبعد:

في إطار التحضير لمذكرة التخرج التي تدرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية، تخصص مالية المؤسسة، تقوم الطالبة بإعداد بحث تحت موضوع "متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير القطاع الحكومي IPSAS"، يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان ونظرا لما تتمتعون به من خبرة في الموضوع فإن الباحثة تطمح إلى الوقوف على رأيكم الموضوعي في تقييم البنود الواردة في هذا الاستبيان رغم أنه لا توجد إجابات صحيحة أو خاطئة بل تبقى في النهاية وجهة نظر نحترمها وتأخذ بعين الاعتبار، مع وضع علامة X في الخانة الموافقة للإجابة، ويسرني أن أقدر لكم تعاونكم الصادق في استيفاء جميع البيانات بصراحة وموضوعية مما يساهم ذلك في إثراء التقييم في موضوع الدراسة علما أنه ما سيتم تقديمه من معلومات لن يستخدم إلا لغايات وإفادات علمية وشكراً.

مع خالص تحياتي لكم بمزيد من الشكر والعرفان

المشرف: د. عجيلة محمد

المساعد: أ. خلف الله بن يوسف

الطالبة: أولاد يحي خيرة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

الايمل: [imansamira55@gmail.com](mailto:imansamira55@gmail.com)

جامعة غارداية

أولاً: البيانات الشخصية

- ١- الجنس:  ذكر  أنثى
- ٢- الحالة الاجتماعية:  أعزب  متزوج
- ٣- العمر:  أقل من 25 سنة  من 25 إلى 35 سنة  من 35 إلى 45 سنة  أكثر من 45 سنة
- ٤- المؤهل العلمي:  ثانوي فأقل  بكالوريا  جامعي  دراسات عليا
- ٥- مدة العمل:  أقل من 5 سنوات  من 5 إلى 10  أكثر من 10 سنة
- ٦- اسم الوظيفة:  محاسب عمومي  آمر بالصرف  مراقب المالي  مساعد محاسب

ثانياً: أسئلة الدراسة

المحور الأول: تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية.

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تعتبر المحاسبة العمومية إحدى التقنيات التي تستعملها الدولة في تقييم وقياس وتحليل مختلف ممتلكات وأنشطة الدولة					
2	تطوير المحاسبة العمومية نتج عن اهتمام مختلف الدول بإصلاح وتطوير أجهزة قطاعها الحكومي					
3	تقوم المحاسبة العمومية حسب النظام المالي المحاسبي بدورها في قياس الأداء					
4	يتم تحديث الأسس المحاسبية العمومية بتحديث الأساليب المحاسبية وضبط التقارير المالية					
5	القوائم المالية التي تعدها المؤسسة العمومية تفصح عن النتائج المالية والاقتصادية والاجتماعية للبرامج التي يتم تنفيذها					
6	المسك اليدوي للسجلات المحاسبية لم يعد مطبقاً حالياً					
7	توفر المحاسبة العمومية نظام رقابة داخلية فعال يضمن حماية المال العام					
8	تلعب المحاسبة العمومية دوراً حيوياً في توفير معلومات تحقق الشفافية					
9	يؤدي نظام الموازنة العامة للدولة والرقابة المالية في القطاع العام إلى تطوير نظام المحاسبة العمومية					
10	يتم تطوير المحاسبة العمومية من خلال تنمية مهارات المحاسب العمومي					



المحور الثاني: يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في تطور المحاسبة العمومية.

الرقم	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تتميز بيئة الممارسات المحاسبية العمومية في وحدات القطاع العام بسمات تميزها عن وحدات القطاع الخاص					
2	يعتبر أساس الاستحقاق المحاسبي ملائماً للتطبيق في المحاسبة وفق متطلبات القطاع العام					
3	يؤدي تطبيق معايير القطاع الحكومي IPSAS إلى تحقيق وإنجاز أهداف منشودة ومطلوبة					
4	لا تصادف أي مشكلات في معالجة المعطيات المحاسبية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام					
5	يسهل الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي توفير معلومات محاسبية تساعد على اتخاذ القرار					
6	يعكس تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الأهداف المرجو تحقيقها من خلال عمليتي القياس والافصاح المحاسبين					
7	وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام وتسهيل المقارنة بين المعايير الدولية					
8	يتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية					
9	مخرجات النظام المحاسبي العمومية لا يوفر بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام.					
10	من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دراسة النظام المحاسبي المطبق					

المحور الثالث: تعتبر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في المؤسسات

العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر.

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	توفر المحاسبة العمومية المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات عن طريق توفير تقارير دورية أو خاصة					
2	تؤدي المحاسبة العمومية إلى تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي					
3	فرض تغيير النظام المحاسبي من أجل توفير جهاز يضمن قياس المردودية والفعالية					
4	الحاجة إليها عند الاستعانة بمصادر خارجية لتدعيم الأنشطة المالية الحكومية					
5	تتوافق المحاسبة العمومية مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام					
6	يحتاج تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تطبيق قانون المحاسبة العمومية					
7	توفر المحاسبة العمومية البيانات حول حركة التدفقات النقدية من أجل تحديد الوضعية المالية للخزينة العمومية ومن أجل اتخاذ القرار					
8	حتمية الاستجابة للمعايير الدولية في مجال المحاسبة العمومية					
9	تقليل الفروقات في طرق قياس أرباح فروع المؤسسات					
10	تسمح بزيادة ثقة المتعاملين في الاسواق المالية الدولية تجاه القوائم المالية وفق معايير القطاع الحكومي IPSAS					

شكرًا لكم على إعطائنا بعضًا من وقتكم ولتعاونكم معنا

الطالبة: أولاد يحي خيرة

## الملحق رقم (٢): قائمة محكمي الاستبيان

الدرجة العلمية	الاسم واللقب	الرقم
دكتور محاضر - أ - جامعة غارداية	عجيلة محمد	٠١
أستاذ مساعد - أ - جامعة غارداية	خلف الله بن يوسف	٠٢
أستاذ مساعد - ب - جامعة غارداية	هندي كريم	٠٣
أستاذ مساعد - ب - جامعة غارداية	بوخالفي مسعود	٠٤
أستاذ مساعد - أ - ملحقة آفلو الأغواط	عيسى الزاوي	٠٥
أستاذ مساعد - أ - ملحقة آفلو الأغواط	بلخير عثمان	٠٦
دكتور في المحاسبة والمالية - ملحقة آفلو الأغواط	فتحي مولود	٠٧
محاسب عمومي في مؤسسة تربوية بن شعاعة أحمد / محمد	بوظيمة نور الدين	٠٨
محاسب عمومي في المؤسسة العمومية الاستشفائية ١٨ فيفري يوم الشهيد	دحمان أحمد	٠٩

الملحق رقم (٣): الخصائص الديمغرافية للعينة مع اختبار صدق وثبات الاستبانة حسب برنامج SPSS

Correlations

	المجموع الكلي لل فقرات	تعتبر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر	تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية	يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تطور المحاسبة العمومية
	Pearson Correlation	١	.٧٠٤**	.٦٣٩**
المجموع الكلي لل فقرات	Sig. (٢-tailed)		.٠٠٠	.٠٠٠
	N	٦٠	٦٠	٦٠
	Pearson Correlation	.٧٠٤**	١	.٣٥٠**
تعتبر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر	Sig. (٢-tailed)	.٠٠٠	.٠٠٦	.٠٠٠
	N	٦٠	٦٠	٦٠
	Pearson Correlation	.٦٣٩**	.٣٥٠**	١
تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية	Sig. (٢-tailed)	.٠٠٠	.٠٠٦	.٠١٥
	N	٦٠	٦٠	٦٠
	Pearson Correlation	.٦٦٦**	.٤٥٠**	.٣١٢*
يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تطور المحاسبة العمومية	Sig. (٢-tailed)	.٠٠٠	.٠٠٠	.٠١٥
	N	٦٠	٦٠	٦٠

\*\* . Correlation is significant at the ٠.٠١ level (٢-tailed).

\* . Correlation is significant at the ٠.٠٥ level (٢-tailed).

الملحق رقم (٤): معاملات الارتباط لفقرات الدراسة حسب برنامج SPSS.

Correlations											
		فقرات المحاسبة الصومية	تؤدي المحاسبة الصومية إلى تحسين جودة المعلومات التي يتخذها النظام المحاسبي	فرح من تطبيق النظام المحاسبي من أجل توفير جهاز بضمنه قياس المربونية والفعالية	الحاجة إليها عند الإستعداد بمصادر خارجية لتدعيم الأنشطة المالية الحكومية	عزوف المحاسبة الصومية مع المعامل المحاسبية التولية	محتاج تطبيق المعامل المحاسبية التولية للقضاء على قانون المحاسبة الصومية	عزوف المحاسبة الصومية التباطؤ حول حركة التقلبات النقدية من أجل تحديد (إيجابية) المالية للخزينة الصومية ومن أجل اتخاذ القرار	حتمية الإستعداد للمعامل التولية في مجال المحاسبة الصومية	تقليل الفروقات في طرق قياس أرباح فروع المؤسسات	تسمح بزيادة ثقة المتعاملين في الأسواق المالية التولية تجاه القوائم المالية وفق معايير القطاع العام
فقرات المحاسبة الصومية	Pearson Correlation	1	.546 <sup>**</sup>	-.150 <sup>-</sup>	.044	.195	.251	.184	.234	.059	.136
المعلومات التي يمكن حلها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات عن طريق توفير تقارير تورية أو خاصة	Sig. (2-tailed)		.000	.252	.739	.136	.053	.160	.072	.655	.299
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
تؤدي المحاسبة الصومية إلى تحسين جودة المعلومات التي يتخذها النظام المحاسبي	Pearson Correlation	.546 <sup>**</sup>	1	-.056 <sup>-</sup>	.093	.123	.153	.196	.159	.212	.245
تحسن جودة المعلومات التي يتخذها النظام المحاسبي	Sig. (2-tailed)	.000		.669	.478	.347	.243	.134	.226	.104	.059
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
فرح من تطبيق النظام المحاسبي من أجل توفير جهاز بضمنه قياس المربونية والفعالية	Pearson Correlation	-.150 <sup>-</sup>	-.056 <sup>-</sup>	1	.211	.017	-.104 <sup>-</sup>	-.276 <sup>**</sup>	.040	.285 <sup>*</sup>	.115
قياس المربونية والفعالية	Sig. (2-tailed)	.252	.669		.105	.899	.429	.033	.759	.027	.380
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
الحاجة إليها عند الإستعداد بمصادر خارجية لتدعيم الأنشطة المالية الحكومية	Pearson Correlation	.044	.093	.211	1	-.029 <sup>-</sup>	.004	-.179 <sup>-</sup>	-.219 <sup>-</sup>	.250	-.035 <sup>-</sup>
بمصادر خارجية لتدعيم الأنشطة المالية الحكومية	Sig. (2-tailed)	.739	.478	.105		.827	.978	.171	.093	.054	.793
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
عزوف المحاسبة الصومية مع المعامل المحاسبية التولية	Pearson Correlation	.195	.123	.017	-.029 <sup>-</sup>	1	.461 <sup>**</sup>	.293 <sup>*</sup>	.151	-.075 <sup>-</sup>	.295 <sup>*</sup>
المعامل المحاسبية التولية	Sig. (2-tailed)	.136	.347	.899	.827		.000	.023	.248	.589	.022
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
محتاج تطبيق المعامل المحاسبية التولية للقضاء على قانون المحاسبة الصومية	Pearson Correlation	.251	.153	-.104 <sup>-</sup>	.004	.461 <sup>**</sup>	1	.185	.167	-.077 <sup>-</sup>	.370 <sup>**</sup>
القانون المحاسبة الصومية	Sig. (2-tailed)	.053	.243	.429	.978	.000		.156	.201	.561	.004
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
عزوف المحاسبة الصومية التباطؤ حول حركة التقلبات النقدية من أجل تحديد (إيجابية) المالية للخزينة الصومية ومن أجل اتخاذ القرار	Pearson Correlation	.184	.196	-.276 <sup>**</sup>	-.179 <sup>-</sup>	.293 <sup>*</sup>	.185	1	.259 <sup>*</sup>	-.143 <sup>-</sup>	.223
التباطؤ حول حركة التقلبات النقدية من أجل تحديد (إيجابية) المالية للخزينة الصومية ومن أجل اتخاذ القرار	Sig. (2-tailed)	.160	.134	.033	.171	.023	.156		.045	.274	.087
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
حتمية الإستعداد للمعامل التولية في مجال المحاسبة الصومية	Pearson Correlation	.234	.159	.040	-.219 <sup>-</sup>	.151	.167	.259 <sup>*</sup>	1	.139	.278 <sup>*</sup>
في مجال المحاسبة الصومية	Sig. (2-tailed)	.072	.226	.759	.093	.248	.201	.045		.288	.032
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
تقليل الفروقات في طرق قياس أرباح فروع المؤسسات	Pearson Correlation	.059	.212	.285 <sup>*</sup>	.250	-.075 <sup>-</sup>	-.077 <sup>-</sup>	-.143 <sup>-</sup>	.139	1	.031
قياس أرباح فروع المؤسسات	Sig. (2-tailed)	.655	.104	.027	.054	.569	.561	.274	.288		.817
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
تسمح بزيادة ثقة المتعاملين في الأسواق المالية التولية تجاه القوائم المالية وفق معايير القطاع العام	Pearson Correlation	.136	.245	.115	-.035 <sup>-</sup>	.295 <sup>*</sup>	.370 <sup>**</sup>	.223	.278 <sup>*</sup>	.031	1
الأرقام المالية وفق معايير القطاع العام	Sig. (2-tailed)	.299	.059	.380	.793	.022	.004	.087	.032	.817	
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

		تطور المحاسبة العمومية	تطور المحاسبة العمومية	تطور المحاسبة العمومية	تطور المحاسبة العمومية	تطور المحاسبة العمومية	تطور المحاسبة العمومية	تطور المحاسبة العمومية	تطور المحاسبة العمومية	تطور المحاسبة العمومية	تطور المحاسبة العمومية	تطور المحاسبة العمومية
Spearman's rho	تطور المحاسبة العمومية إحدى الثقبكات التي تستعملها التوتة في تقييم وتحول مختلف ممتلكات وأنشطة التوتة	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	1.000 . 60	.448 <sup>**</sup> .000 60	.157 <sup>*</sup> .231 60	.359 <sup>**</sup> .005 60	-.019- .885 60	-.047- .719 60	.081 .539 60	-.056- .672 60	.353 <sup>**</sup> .006 60	.265 <sup>*</sup> .040 60
	تطور المحاسبة العمومية نتج عن اهتمام مختلف التوتة بإصلاح وتطوير أجهزة قطاعاتها الحكومي	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	.448 <sup>**</sup> .000 60	1.000 . 60	.188 <sup>*</sup> .151 60	.166 .204 60	-.005- .969 60	.324 <sup>*</sup> .011 60	-.103- .434 60	-.045- .733 60	.416 <sup>**</sup> .001 60	.394 <sup>**</sup> .002 60
	تطور المحاسبة العمومية جيبير التطور المالي المحاسبي بتورما في قياس الأداء	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	.157 <sup>*</sup> .231 60	.188 <sup>*</sup> .151 60	1.000 . 60	.057 .666 60	.329 <sup>**</sup> .010 60	.329 <sup>**</sup> .010 60	-.313- <sup>*</sup> .015 60	.265 <sup>*</sup> .039 60	.263 <sup>*</sup> .043 60	-.118- .370 60
	تطور المحاسبة العمومية بتحديث الأساليب المحاسبية وضبط التقارير المالية	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	.359 <sup>**</sup> .005 60	.166 .204 60	.057 .666 60	1.000 . 60	-.092- .485 60	-.110- .403 60	.374 <sup>**</sup> .003 60	.042 .749 60	.071 .592 60	.023 .659 60
	القوائم المالية التي تعددا المؤسسة العمومية جيبير من النتائج المالية والاقتصادية والإحصائية للبرامج التي يتم تنفيذها	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	-.019- .885 60	-.005- .969 60	.329 <sup>**</sup> .010 60	-.092- .485 60	1.000 . 60	.049 .711 60	-.010- .940 60	.228 .079 60	.178 .175 60	.275 <sup>*</sup> .033 60
	الأساليب المحاسبية وضبط التقارير المالية	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	-.047- .719 60	.324 <sup>*</sup> .011 60	.246 .058 60	-.110- .403 60	.049 .711 60	1.000 . 60	-.468- <sup>**</sup> .000 60	.042 .749 60	.186 .154 60	-.026- .841 60
	قوائم المحاسبة العمومية نظام رقابة داخلية	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	.081 .539 60	-.103- .434 60	-.313- <sup>*</sup> .015 60	.374 <sup>**</sup> .003 60	-.010- .940 60	-.468- <sup>**</sup> .000 60	1.000 . 60	.163 .213 60	-.212- .105 60	.245 .059 60
	تطور المحاسبة العمومية بتورما جيبير في توفير معلومات تطقق الشفافية	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	-.056- .672 60	-.045- .733 60	.265 <sup>*</sup> .039 60	.042 .749 60	.228 .079 60	.042 .749 60	-.163 .213 60	1.000 . 60	-.355- <sup>**</sup> .005 60	-.258- <sup>*</sup> .047 60
	قوائم نظام الموازنة العامة للتوتة والرقابة المالية في القطاع العام إلى تطور نظام المحاسبة العمومية	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	.353 <sup>**</sup> .006 60	.416 <sup>**</sup> .001 60	.263 <sup>*</sup> .043 60	.071 .592 60	.178 .175 60	-.186 .154 60	-.212- .105 60	-.355- <sup>**</sup> .005 60	1.000 . 60	.516 <sup>**</sup> .000 60
	تطور المحاسبة العمومية من خلال تنمية مهارات المحاسب العمومي	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	.265 <sup>*</sup> .040 60	.394 <sup>**</sup> .002 60	-.118- .370 60	.023 .659 60	.275 <sup>*</sup> .033 60	-.026- .841 60	.245 .059 60	-.258- <sup>*</sup> .047 60	.516 <sup>**</sup> .000 60	1.000 . 60

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

## الملحق رقم (٥): ألفا كرونباخ لفقرات الدراسة حسب برنامج SPSS

## Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.636	3



## Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	60	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	60	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

□

## Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.807	4

## الملحق رقم (٦): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات الاستبيان حسب برنامج SPSS:

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
تعتبر المحاسبة العمومية إحدى التقنيات التي تستعملها الدولة في تقييم وقياس وتحليل مختلف ممتلكات وأنشطة الدولة	٦٠	٣.٠٠	٥.٠٠	٤.٥٠٠٠	.٥٣٦٧٨
تطوير المحاسبة العمومية نتج عن اهتمام مختلف الدول بإصلاح وتطوير أجهزة قطاعها الحكومي	٦٠	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.٠٠٠٠	.٧٥٩١٣
تقوم المحاسبة العمومية حسب النظام المالي المحاسبي بدورها في قياس الأداء	٦٠	١.٠٠	٥.٠٠	٣.٨١٦٧	.٨٧٣١٧
يتم تحديث الاسس المحاسبية العمومية بتحديث الأساليب المحاسبية وضبط التقارير المالية	٦٠	٢.٠٠	٥.٠٠	٣.٩٦٦٧	.٦٠٩٧١
القوائم المالية التي تعدها المؤسسة العمومية تفصح عن النتائج المالية والاقتصادية والاجتماعية للبرامج التي يتم تنفيذها	٦٠	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.٠٥٠٠	.٧٩٠٣٠
المسك اليدي للسجلات المحاسبية لم يعد مطبقا حاليا	٦٠	١.٠٠	٥.٠٠	٢.٦٦٦٧	١.٠٨٤٠٤
توفر المحاسبة العمومية نظام رقابة داخلية فعال يضمن حماية المال العام	٦٠	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.٢٦٦٧	.٧٥٦١٤
تلعب المحاسبة العمومية دورا حيويا في توفير معلومات تحقق الشفافية	٦٠	٢.٠٠	٥.٠٠	٣.٩٦٦٧	.٧٥٨٣٨
يؤدي نظام الموازنة العامة للدولة والرقابة المالية في القطاع العام إلى تطوير نظام المحاسبة العمومية	٦٠	٢.٠٠	٥.٠٠	٣.٨٥٠٠	.٨١٩٧٨
يتم تطوير المحاسبة العمومية من خلال تنمية مهارات المحاسب العمومي	٦٠	١.٠٠	٥.٠٠	٤.٠٦٦٧	.٩٥٤٣٢
تتميز بيئة الممارسات المحاسبية العمومية في وحدات القطاع العام بسمات تميزها عن وحدات القطاع الخاص	٦٠	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.١٠٠٠	.٧٥٢٤٠
يعتبر أساس الاستحقاق المحاسبي ملائما للتطبيق في المحاسبة وفق متطلبات القطاع العام	٦٠	١.٠٠	٥.٠٠	٣.٥٨٣٣	١.١٥٤٠٩
يؤدي تطبيق معايير القطاع الحكومي إلى تحقيق وانجاز أهداف منشودة ومطلوبة	٦٠	٢.٠٠	٥.٠٠	٣.٨١٦٧	١.٠١٦٦٧
لا تصادف أي مشكلات في معالجة المعطيات المحاسبية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	٦٠	١.٠٠	٥.٠٠	٢.٧٨٣٣	١.٠٩٠٦٦
يسهل الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي توفير معلومات محاسبية تساعد على اتخاذ القرار	٦٠	١.٠٠	٥.٠٠	٣.٩٠٠٠	.٨٧٧٢١
يعكس تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الأهداف المرجو تحقيقها من خلال عمليتي القياس والافصاح المحاسبين	٦٠	٢.٠٠	٥.٠٠	٣.٦٨٣٣	.٨٧٣١٧
وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام وتسهيل المقارنة بين المعايير الدولية	٦٠	٢.٠٠	٥.٠٠	٣.٦٣٣٣	١.٠٢٤٥٦



يتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية	٦٠	٢.٠٠	٥.٠٠	٣.٣٣٣٣	.٨٧٦٥٦
مخرجات النظام المحاسبي العمومية لا يوفر بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام	٦٠	١.٠٠	٥.٠٠	٢.٨٦٦٧	١.٠٦٥١١
من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دراسة النظام المحاسبي المطبق	٦٠	١.٠٠	٥.٠٠	٣.٨٠٠٠	.٩١٦٨٨
توفر المحاسبة العمومية المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات عن طريق توفير تقارير دورية أو خاصة	٦٠	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.٠٥٠٠	.٨٣٢٠٩
تؤدي المحاسبة العمومية إلى تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي	٦٠	٢.٠٠	٥.٠٠	٣.٧٥٠٠	١.٠٣٥٣٩
فرض تغيير النظام المحاسبي من أجل توفير جهاز يضمن قياس المردودية والفعالية	٦٠	١.٠٠	٥.٠٠	٣.٥٦٦٧	١.٠٤٧٤٦
الحاجة إليها عند الاستعانة بمصادر خارجية لتدعيم الأنشطة المالية الحكومية	٦٠	٢.٠٠	٥.٠٠	٣.٥٠٠٠	.٧٤٧٨٨
تتوافق المحاسبة العمومية مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	٦٠	٢.٠٠	٥.٠٠	٣.١١٦٧	.٩٧٥٨٤
يحتاج تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تطبيق قانون المحاسبة العمومية	٦٠	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.١٣٣٣	.٦٧٥٦٥
توفر المحاسبة العمومية البيانات حول حركة التدفقات النقدية من أجل تحديد الوضعية المالية للخزينة العمومية ومن أجل اتخاذ القرار	٦٠	١.٠٠	٥.٠٠	٣.٧٨٣٣	١.١٢١٣١
حتمية الاستجابة للمعايير الدولية في مجال المحاسبة العمومية	٦٠	١.٠٠	٥.٠٠	٣.٥١٦٧	١.٢٥٥٣٨
تقليل الفروقات في طرق قياس أرباح فروع المؤسسات	٦٠	١.٠٠	٥.٠٠	٣.٣٥٠٠	١.٠٢٢٢١
تسمح بزيادة ثقة المتعاملين في الأسواق المالية الدولية تجاه القوائم المالية وفق معايير القطاع العام	٦٠	٢.٠٠	٥.٠٠	٣.٣٥٠٠	.٩١٧٣٥
تعتبر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر	٦٠	٢.٧٠	٤.٤٠	٣.٦٠١٧	.٤٤٠١٤
يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تطور المحاسبة العمومية	٦٠	٢.٨٠	٤.٣٠	٣.٥١٠٠	.٣٧١٣٠
تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية	٦٠	٣.١٠	٤.٦٠	٣.٩٠٨٣	.٣١٠٩٨
Valid N (listwise)	٦٠				

الملحق رقم (٧): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حسب البيانات الشخصية

Descriptives

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum	Between-Component Variance
						Lower Bound	Upper Bound			
<p>يُعتبر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر</p>	ذكر	42	3.5619	.44170	.06816	3.4243	3.6995	2.70	4.40	.00111
	انثى	18	3.6944	.43450	.10241	3.4784	3.9105	3.00	4.40	
	Total	60	3.6017	.44014	.05682	3.4880	3.7154	2.70	4.40	
	Fixed Effects			.43960	.05675	3.4881	3.7153			
	Random Effects				.06219	2.8115	4.3918			
<p>يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تطور المحاسبة العمومية</p>	ذكر	42	3.4905	.39927	.06161	3.3661	3.6149	2.80	4.30	-.00341-
	انثى	18	3.5556	.30141	.07104	3.4057	3.7054	2.90	3.90	
	Total	60	3.5100	.37130	.04793	3.4141	3.6059	2.80	4.30	
	Fixed Effects			.37326	.04819	3.4135	3.6065			
	Random Effects				.04819 <sup>a</sup>	2.8977 <sup>a</sup>	4.1223 <sup>a</sup>			
<p>تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية</p>	ذكر	42	3.9381	.29955	.04622	3.8447	4.0314	3.30	4.60	.00110
	انثى	18	3.8389	.33456	.07886	3.6725	4.0053	3.10	4.30	
	Total	60	3.9083	.31098	.04015	3.8280	3.9887	3.10	4.60	
	Fixed Effects			.31022	.04005	3.8282	3.9885			
	Random Effects				.04736	3.3065	4.5101			

Warning: Between-component variance is negative. It was replaced by 0.0 in computing this random effects measure. .a

## Descriptives

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum	Between-Component Variance	
					Lower Bound	Upper Bound				
تَعْيِير متطلبات كَبني معايير المحاسبة التولية في القطاع العلم في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر Model	23	3.6087	.45419	.09470	3.4123	3.8051	2.90	4.40	-.00688-	
	37	3.5973	.43747	.07192	3.4514	3.7432	2.70	4.40		
	60	3.6017	.44014	.05682	3.4880	3.7154	2.70	4.40		
	Fixed Effects			.44389	.05731	3.4870	3.7164			
	Random Effects				.05731 <sup>a</sup>	2.8735 <sup>a</sup>	4.3298 <sup>a</sup>			
	Model									
يساهم تطبيق معايير المحاسبة التولية في القطاع العلم في تطور المحاسبة العمومية Model	23	3.5870	.28810	.06007	3.4624	3.7115	2.90	4.10	.00298	
	37	3.4622	.41120	.06760	3.3251	3.5993	2.80	4.30		
	60	3.5100	.37130	.04793	3.4141	3.6059	2.80	4.30		
	Fixed Effects			.36937	.04769	3.4145	3.6055			
	Random Effects				.06200	2.7223	4.2977			
	Model									
تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية Model	23	3.9043	.35094	.07318	3.7526	4.0561	3.10	4.30	-.00345-	
	37	3.9108	.28847	.04742	3.8146	4.0070	3.30	4.60		
	60	3.9083	.31098	.04015	3.8280	3.9887	3.10	4.60		
	Fixed Effects			.31363	.04049	3.8273	3.9894			
	Random Effects				.04049 <sup>a</sup>	3.3939 <sup>a</sup>	4.4228 <sup>a</sup>			
	Model									

a. Warning: Between-component variance is negative. It was replaced by 0.0 in computing this random effects measure.

Descriptives

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum	Between-Component Variance	
					Lower Bound	Upper Bound				
تعتبر متطلبات كبرى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العلم في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر	7	3.4429	.46136	.17438	3.0162	3.8695	2.90	4.00	-0.0265-	
	13	3.7462	.56953	.15796	3.4020	4.0903	2.80	4.40		
	30	3.5700	.35540	.06489	3.4373	3.7027	2.90	4.20		
	10	3.6200	.48488	.15333	3.2731	3.9669	2.70	4.20		
	60	3.6017	.44014	.05682	3.4880	3.7154	2.70	4.40		
	Model			.44216	.05708	3.4873	3.7160			
					.05708 <sup>a</sup>	3.4200 <sup>a</sup>	3.7833 <sup>a</sup>			
يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العلم في تطور المحاسبة العمومية	7	3.4000	.23094	.08729	3.1864	3.6136	3.10	3.80	.00856	
	13	3.6538	.38647	.10719	3.4203	3.8874	3.20	4.30		
	30	3.5367	.35958	.06565	3.4024	3.6709	2.80	4.30		
	10	3.3200	.41312	.13064	3.0245	3.6155	2.80	3.90		
	60	3.5100	.37130	.04793	3.4141	3.6059	2.80	4.30		
	Model			.36346	.04692	3.4160	3.6040			
					.07139	3.2828	3.7372			
تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية	7	4.1429	.34087	.12884	3.8276	4.4581	3.70	4.60	.00511	
	13	3.8462	.39076	.10838	3.6100	4.0823	3.30	4.50		
	30	3.9033	.27353	.04994	3.8012	4.0055	3.10	4.30		
	10	3.8400	.24129	.07630	3.6674	4.0126	3.40	4.20		
	60	3.9083	.31098	.04015	3.8280	3.9887	3.10	4.60		
	Model			.30540	.03943	3.8294	3.9873			
					.05730	3.7260	4.0907			

□

Descriptives

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum	Between-Component Variance	
					Lower Bound	Upper Bound				
تجسير متطلبات تبني معايير المحاسبة النولية في القطاع العلم في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر Model يساهم تطبيق معايير المحاسبة النولية في القطاع العلم في تطور المحاسبة العمومية Model تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية Model	أقل من 5 سنوات	11	3.6273	.43380	.13080	3.3358	3.9187	3.00	4.20	
	من 5 إلى 10 سنة	23	3.5609	.42931	.08952	3.3752	3.7465	2.80	4.40	
	أكثر من 10 سنة	26	3.6269	.46610	.09141	3.4387	3.8152	2.70	4.40	
	Total	60	3.6017	.44014	.05682	3.4880	3.7154	2.70	4.40	
	Fixed Effects			.44658	.05765	3.4862	3.7171			
	Random Effects				.05765 <sup>a</sup>	3.3536 <sup>a</sup>	3.8497 <sup>a</sup>			-.00889-
	أقل من 5 سنوات	11	3.5636	.22033	.06643	3.4156	3.7117	3.20	3.90	
	من 5 إلى 10 سنة	23	3.5565	.32168	.06707	3.4174	3.6956	3.10	4.30	
	أكثر من 10 سنة	26	3.4462	.45540	.08931	3.2622	3.6301	2.80	4.30	
Total	60	3.5100	.37130	.04793	3.4141	3.6059	2.80	4.30		
Fixed Effects			.37338	.04820	3.4135	3.6065				
Random Effects				.04820 <sup>a</sup>	3.3026 <sup>a</sup>	3.7174 <sup>a</sup>			-.00241-	
أقل من 5 سنوات	11	3.8636	.40317	.12156	3.5928	4.1345	3.30	4.30		
من 5 إلى 10 سنة	23	3.9435	.25014	.05216	3.8353	4.0516	3.40	4.60		
أكثر من 10 سنة	26	3.8962	.32555	.06385	3.7647	4.0276	3.10	4.50		
Total	60	3.9083	.31098	.04015	3.8280	3.9887	3.10	4.60		
Fixed Effects			.31488	.04065	3.8269	3.9897				
Random Effects				.04065 <sup>a</sup>	3.7334 <sup>a</sup>	4.0832 <sup>a</sup>			-.00380-	

a. Warning: Between-component variance is negative. It was replaced by 0.0 in computing this random effects measure. □

## Descriptives

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum	Between-Component Variance		
					Lower Bound	Upper Bound					
تحتوي متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العم في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر	مجايب عمومي	22	3.5091	.46487	.09911	3.3030	3.7152	2.70	4.20	.00356	
	أمر بالصرف	10	3.4800	.42111	.13317	3.1788	3.7812	3.00	4.30		
	مرقب مالي	11	3.6909	.48673	.14676	3.3639	4.0179	2.90	4.40		
	مساعد محاسب	17	3.7353	.37071	.08991	3.5447	3.9259	2.90	4.40		
	Total	60	3.6017	.44014	.05682	3.4880	3.7154	2.70	4.40		
	Model										
	Fixed Effects			.43716	.05644	3.4886	3.7147				
	Random Effects				.06455	3.3962	3.8071				
	مجايب عمومي	22	3.4864	.40626	.08661	3.3062	3.6665	2.80	4.30		
	أمر بالصرف	10	3.3800	.32249	.10198	3.1493	3.6107	2.90	3.80		
يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العم في تطور المحاسبة العمومية	مرقب مالي	11	3.6273	.37971	.11449	3.3722	3.8824	3.10	4.30	-.00156-	
	مساعد محاسب	17	3.5412	.34832	.08448	3.3621	3.7203	3.00	4.30		
	Total	60	3.5100	.37130	.04793	3.4141	3.6059	2.80	4.30		
	Model										
	Fixed Effects			.37285	.04813	3.4136	3.6064				
	Random Effects				.04813 <sup>a</sup>	3.3568 <sup>a</sup>	3.6632 <sup>a</sup>				
	مجايب عمومي	22	3.9455	.31882	.06797	3.8041	4.0868	3.30	4.60		
	أمر بالصرف	10	3.7100	.36953	.11686	3.4457	3.9743	3.10	4.20		
	مرقب مالي	11	3.9909	.30807	.09289	3.7839	4.1979	3.40	4.50		
	مساعد محاسب	17	3.9235	.23593	.05722	3.8022	4.0448	3.40	4.30		
تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية	Total	60	3.9083	.31098	.04015	3.8280	3.9887	3.10	4.60		
	Model										
	Fixed Effects			.30482	.03935	3.8295	3.9872				
	Random Effects				.05451	3.7348	4.0818			.00515	

a. Warning: Between-component variance is negative. It was replaced by 0.0 in computing this random effects measure. □

## الملحق رقم (٨): التباين الأحادي ANOVA لمحاو الدراسة حسب برنامج SPSS

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.221	1	.221	1.145	.289
Within Groups	11.208	58	.193		
Total	11.430	59			
Between Groups	.053	1	.053	.383	.538
Within Groups	8.081	58	.139		
Total	8.134	59			
Between Groups	.124	1	.124	1.289	.261
Within Groups	5.582	58	.096		
Total	5.706	59			

الحالة الاجتماعية:

## ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.002	1	.002	.009	.923
Within Groups	11.428	58	.197		
Total	11.430	59			
Between Groups	.221	1	.221	1.619	.208
Within Groups	7.913	58	.136		
Total	8.134	59			
Between Groups	.001	1	.001	.006	.938
Within Groups	5.705	58	.098		
Total	5.706	59			

## ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
تعتبر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر	Between Groups	2.322	3	.774	4.759	.005
	Within Groups	9.108	56	.163		
	Total	11.430	59			
يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تطور المحاسبة العمومية	Between Groups	.496	3	.165	1.211	.314
	Within Groups	7.638	56	.136		
	Total	8.134	59			
تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية	Between Groups	.118	3	.039	.396	.757
	Within Groups	5.587	56	.100		
	Total	5.706	59			

المعيار العلمي:

## ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
تعتبر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر	Between Groups	.481	3	.160	.821	.488
	Within Groups	10.948	56	.196		
	Total	11.430	59			
يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تطور المحاسبة العمومية	Between Groups	.736	3	.245	1.857	.147
	Within Groups	7.398	56	.132		
	Total	8.134	59			
تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية	Between Groups	.483	3	.161	1.725	.172
	Within Groups	5.223	56	.093		
	Total	5.706	59			

الخبرة:

## ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
تعتبر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر	Between Groups	.062	2	.031	.156	.856
	Within Groups	11.368	57	.199		
	Total	11.430	59			
يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تطور المحاسبة العمومية	Between Groups	.187	2	.094	.672	.515
	Within Groups	7.947	57	.139		
	Total	8.134	59			
تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية	Between Groups	.054	2	.027	.274	.762
	Within Groups	5.652	57	.099		
	Total	5.706	59			



3

## ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
تجديد متطلبات تبني معايير المحاسبة	Between Groups	.728	3	.243	1.269	.294
النولية في القطاع العلم في المؤسسات	Within Groups	10.702	56	.191		
العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر	Total	11.430	59			
يساهم تطبيق معايير المحاسبة النولية في	Between Groups	.349	3	.116	.837	.479
القطاع العلم في تطور المحاسبة العمومية	Within Groups	7.785	56	.139		
	Total	8.134	59			
تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة	Between Groups	.503	3	.168	1.803	.157
وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية	Within Groups	5.203	56	.093		
	Total	5.706	59			