

متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية "IPSAS"

أ.د. زرقين عبود
جامعة العربي بن المهدي – أم البواقي

أ : لعلايبية مالك
جامعة محمد الشريف مساعديّة – سوق أهراس
e-mail: lalaibiamalek@yahoo.fr

Résumé:	الملخص:
<p>Cette étude vise à définir les exigences nécessaires, pour réussir l'opération de la réforme du système de la comptabilité publique en Algérie marquée par des insuffisances flagrantes, afin qu'il soit proche des pratiques comptables internationales, notamment les normes comptables internationales du secteur public dites IPSAS, qui se répandent rapidement dans le monde entier, et qui constituent un nouveau référentiel international basé sur les outils de la comptabilité publique moderne. En outre l'étude a abordé dans ces deux parties théorique et pratique, la façon adéquate pour assurer une migration souple vers le nouveau référentiel, qui rend la comptabilité publique répondre au souci de bonne gouvernance, que les citoyens sont en droit d'attendre, surtout dans cette période où l'Algérie passe par une crise financière difficile.</p> <p>Les résultats obtenus de cette étude sont:</p> <ul style="list-style-type: none">- La réforme du système de la comptabilité publique en Algérie, doit viser le cadre juridique et réglementaire de cette dernière, la modernisation des établissements publics et la formation des ressources humaines;-il est nécessaire, que la réforme du système de la comptabilité publique tant vers les pratiques modernes internationales, notamment les normes IPSAS;-L'adoption des normes internationales du secteur public, assurent des avantages économiques, qui peuvent motiver les états d'une façon générale et L'Algérie en particulier et les ramener vers l'adoption de ce nouveau référentiel, par le biais de l'IPSASB et le soutien du fonds monétaire international. <p>Mots-clés : la comptabilité publique, normes internationales de comptabilité du secteur public, réforme du système de la comptabilité public.</p>	<p>هدفت هذه الدراسة إلى تبيان المتطلبات الضرورية لعملية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، الذي أبان عن قصور جلي، وهذا بغية تقريبه من الممارسات المحاسبية الدولية، لاسيما معايير محاسبة القطاع العام الدولية الصادرة عن مجلس معايير محاسبة القطاع العام المسماة IPSAS International Public Sector Accounting Standards التي انتشرت بسرعة في أنحاء العالم باعتبارها مرجعية جديدة تعتمد على أدوات المحاسبة العمومية الحديثة، كما تناول هذا البحث في شقيه النظري والتطبيقي نهج التحول المناسب نحو تبني هذه المعايير، التي تستجيب لمتطلبات الحوكمة الرشيدة والتي يأمل المواطنون بتجسيدها، خاصة والجزائر تمر في هذا الوقت بأزمة مالية صعبة.</p> <p>وقد خلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:</p> <ul style="list-style-type: none">- يجب أن يستهدف إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية، تحديث الإدارات العامة وتكوين العنصر البشري؛- يجب أن يتجه إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر نحو التطبيقات الدولية للمحاسبة الحديثة، لاسيما معايير محاسبة القطاع العام الدولية؛- إن تبني معايير محاسبة القطاع العام الدولية يحقق مزايا اقتصادية من شأنها تحفيز الدول بصفة عامة والجزائر على وجه الخصوص على الإنخراط ضمن هذه المرجعية، من خلال المرافقة التي يقدمها مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية وبدعم من صندوق النقد الدولي. <p>الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية، معايير محاسبة القطاع العام الدولية، الإصلاح المحاسبي</p>

المقدمة:

لقد شهد العالم الأونة الأخيرة اضطرابات وأزمات اقتصادية، كشفت عن هشاشة الأنظمة المحاسبية العمومية⁽¹⁾ (الحكومية) للعديد من الدول وخاصة الدول النامية، حيث برز على السطح فشل الحكومات في إدارة شؤون بلدانها وتحقيق مستوى مقبول من العيش الكريم للمواطنين، ناهيك عن حجم الضغوطات الخارجية من طرف هيئات ومنظمات عالمية، تطالب بمزيد من الشفافية والعقلانية في تسيير مقدرات الشعوب لتحقيق الحد الأدنى من الرفاهية للمواطنين، خاصة وأن البدائل متوفرة ومتاحة لجميع الدول الراغبة في تحسين جودة معلوماتها المالية وضمان رقابة مثلى للموارد من جهة وكفاءة وفعالية في صرف هذه الموارد من جهة أخرى.

إن الجزائر في خضم هذه التحولات الاقتصادية أصبحت معنية كغيرها من الدول بتبني نظام محاسبي عمومي فعّال يضمن تسييرًا رشيدًا للمداخل، ويلبي حاجيات عدة مستعملين من معلومات مالية في ظل مبادئ الحوكمة ويوفر قوائم مالية ذات مصداقية تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية لكافة الهيئات العمومية ومختلف وزارات الدولة، كما يبرز قدرتها على التحكم في موازنتها العامة.

1- مشكلة الدراسة: بناءً على ما ورد يمكن صياغة مشكلة هذه الدراسة في التساؤل الرئيس التالي:

إلى أي مدى يمكن إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر حتى يتناغم مع الممارسات المحاسبية الدولية؟ ويندرج تحت هذا التساؤل تساؤلات فرعية أهمها:

- هل يتطلب إصلاح نظام المحاسبة العمومية تغييرًا جذريًا؟
- هل سيتم تطوير نظام المحاسبة العمومية بما يوافق الممارسات الدولية للمحاسبة الحديثة؟
- هل يُحقق تبني معايير محاسبة القطاع العام الدولية مزايا اقتصادية للدول التي ترغب في تبنيها؟

2- فرضيات الدراسة: حتى نتمكن من الإجابة على هذه التساؤلات يمكن أن نستند إلى الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: يقتضي إصلاح نظام المحاسبة العمومية مباشرة إصلاحات تشمل عدة مجالات؛
الفرضية الثانية: يتطلب تطوير نظام المحاسبة العمومية انسجامًا كبيرًا مع متطلبات المحاسبة العمومية الحديثة؛
الفرضية الثالثة: يُحقق تبني معايير محاسبة القطاع العام الدولية عدة مزايا اقتصادية للدول الراغبة في تبنيها.

3- أهمية الدراسة: تتجلى أهمية هذه الدراسة في كونها تتزامن مع الظروف الاقتصادية والمالية الصعبة التي تمر بها

الجزائر ومعالجتها لموضوع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الذي يمثل الواجهة الرئيسية التي تعكس مدى تحكم الحكومات في تسيير ومراقبة مقدرات شعوبها من مداخل، كما أنها تُسلط الضوء على ما يحدث من حركية في مجال المحاسبة العمومية في العالم وتبني عدة دول لمعايير محاسبة القطاع العام الدولية التي أصبحت ملجأً أمانًا للدول الراغبة في تحقيق الشفافية المطلوبة عن طريق قوائم مالية ذات جودة عالية.

4- أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف هي:

- الوقوف على أهمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؛
- تسليط الضوء على مبادئ وأسس المحاسبة العمومية الحديثة في العالم؛
- الوقوف على أعمال التوحيد الدولية في حقل محاسبة القطاع العام والمزايا المنتظر جنيها من خلال التبني أو الانسجام مع معايير محاسبة القطاع العام الدولية، التي تعتبر بمثابة أحد أشكال المحاسبة الحديثة التي لقيت استجابة واسعة من عدة دول؛
- استخدام أدوات وأساليب المحاسبة الحديثة لمواجهة الأزمات والضائقة المالية التي تواجه الدولة الجزائرية.

5- حدود الدراسة: لن نخوض في هذه الدراسة في الأمور التقنية للمحاسبة العمومية وإنما سوف نسلط الضوء على

الإطار العام للمحاسبة العمومية وذلك باستقصاء آراء المستجوبين حول عدة نقاط مرتبطة بسلبيات المحاسبة العمومية القائمة حاليًا، ونقاط قوة المحاسبة العمومية الحديثة وهذا لتبيان ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتماشى والتطورات الحديثة للمحاسبة عبر العالم.

6- تقسيمات الدراسة: لقد قسمت هذه الدراسة إلى ثلاثة محاور، تناول المحور الأول منها ضرورة إصلاح نظام

المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال التطرق إلى نقائص وسلبيات النظام الحالي في حين عالج المحور الثاني أسس المحاسبة العمومية الحديثة باعتبارها إطار نظري يصلح تجسيده على أرض الواقع مبرزين أهم إيجابياته، أما المحور الثالث فقد تم عرض مزايا معايير محاسبة القطاع العام الدولية باعتبارها شكلاً عملياً لتطبيقات المحاسبة العمومية الحديثة مركزين على أهم المحفزات التي من شأنها تحفيز الدول على تبني المعايير الدولية أو حتى الانسجام معها.

7- منهجية الدراسة و أدواتها:

أولاً: الجانب النظري: وفيه قمنا بالاستعانة بالمنهج الوصفي من خلال ما توفر من كتابات علمية في هذا الموضوع، حيث أجرينا مسحاً لأهم المراجع ذات الصلة بموضوعنا، كما أننا استعملنا المنهج الاستقرائي التحليلي وهذا بما يخدم دراستنا.

ثانياً: الجانب التطبيقي: تم الاعتماد على أسلوب دراسة الحالة من خلال استبانة مكونة من 29 عبارة مقسمة إلى ثلاثة

محاور تم توزيعها على مختلف الفئات المهمة بحقل المحاسبة العمومية من إطارات مالية، محاسبين، مفتشين، أميين بالصرف وبصفة كبيرة على أساتذة جامعيين، حيث تم توزيع 110 استبانة أسترجم منها 98 صالحة، تم تحليلها باستعمال البرنامج الإحصائي SPSS.

الجانب الأول: الإطار النظري للدراسة

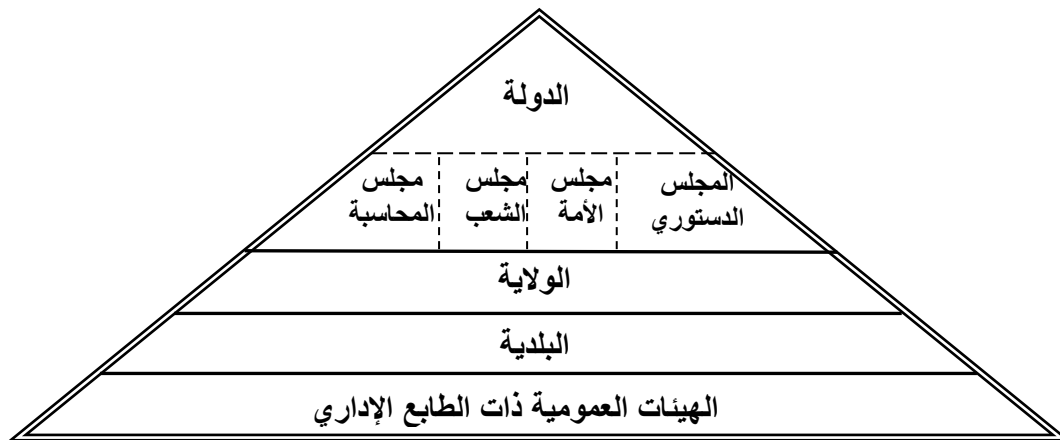
أولاً: الإطار النظري و الإجرائي للمحاسبة العمومية في الجزائر

لقد اختلفت المدارس الفكرية في تعريف المحاسبة العمومية وذلك حسب الخلفية الفلسفية الخاصة بكل مدرسة، بالإضافة إلى آراء الباحثين في مجال المحاسبة، وبصفة عامة فإن هذا الاختلاف ما هو إلا تنوع أثرى حقل المحاسبة، وعليه يمكن أن نستعرض مجموعة من التعاريف بُغية الإلمام بكل جوانب المحاسبة العمومية واستنتاج تعريف متكامل الأركان ما أمكننا ذلك، فقد عرفها كهولر بأنها (2): «المبادئ و التقاليد والإجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات والمحافظات والوحدات الحكومية القومية». وفي تعريف آخر أُعتبرت المحاسبة العمومية بأنها (3): «عملية قياس وتفسير العمليات المالية والأحداث المتعلقة بجمع واستخدام الموارد المالية العامة لوحدات الجهاز الإداري الحكومي وإنتاج وتوصيل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات». وفي تعريف ثالث للمحاسبة العمومية أُعتبرت بأنها (4): «مجموعة من المبادئ والقواعد التي تبحث في مجال تحليل وتسجيل وتبويب العمليات المالية للمشروع وإعداد القوائم المالية التي تُظهر نتيجة أعمال المشروع خلال فترة زمنية معينة والمركز المالي في تاريخ معين». وفي تعريف لهيئة الأمم المتحدة فالمحاسبة العمومية (5): « تختص بقياس (تبويب وتقويم) ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والأنشطة المرتبطة في القطاع الحكومي». وعُرفت المحاسبة العمومية أيضا بأنها (6): « مجموعة الأسس النظرية والأساليب العملية التي تشكل نظامًا محاسبيًا يعكس طبقًا لوحدات نقدية معينة نتائج تنفيذ موازنة الدولة.»

وعليه وحتى نضع مفهومًا للمحاسبة العمومية فإنه يمكن أن نعرفها بناءً على ما سبق بأنها: « أحد أنواع المحاسبات التي تُعنى بوحدات القطاع العام تستمد قواعدها من التشريعات الرسمية لتلبي حاجيات عدة مستخدمين من معلومات مالية ضمن نظام معلومات متكامل يستند إلى إطار مفاهيمي معروف يوفر معايير صالحة للتطبيق من طرف عدة جهات محلية، إقليمية أو دولية.»

أما في الجزائر فقد ارتبطت المحاسبة العمومية ارتباطاً وثيقاً بالتشريعات سواء كانت قوانين، مراسيم، إجراءات أو تعليمات، الشيء الذي أفقدها بعدها النظري والفلسفي الذي يمكن من خلاله أن تتطور وتفتح المجال للباحثين والأكاديميين، من أجل إثرائها وتدعيم نظريتها، وفي المقابل نجد أن الجانب الإجرائي للمحاسبة طغى عليها بتركيزه على بيان إثبات العمليات المالية وقيدتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية وإعداد قوائم مالية تراعي خصائص نشاط وحدات القطاع العام لأغراض الرقابة والمساءلة.

1- أسس ومجال تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر: حسب المادة الأولى من القانون 90-21 فلم يرد تعريف واضح للمحاسبة العمومية غير أنه يمكن أن نستنتج العناصر المعرفة لها والمتمثلة في أسسها الثلاثة فهي تعتمد على:
 أ- **الأساس النقدي:** ويمكن تعريفه كالتالي (7): « يعتمد الأساس النقدي على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلاً خلال تلك السنة والإيرادات التي تعود لنفس السنة المالية أو إلى سنة سابقة أو لاحقة».
 ب- **أساس الاستحقاق:** يعتمد هذا الأساس على مبدأ استقلالية الدورات حيث يتم تسجيل كل النفقات المرتبطة بالفترة وإن لم تصرف بعد وبالمقابل تُسجل الإيرادات حتى ولو لم تُقبض كما يتطلب إجراء عمليات جرد كل من النفقات والإيرادات ليتم تسجيلها في الدورة المحاسبية الشيء الذي يتطلب متابعة صارمة من قبل المحاسبين العموميين .
 ج- **الأساس المشترك:** يُعتبر هذا الأساس مزيج بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق باستثماره لمزاياهما وتجنبه لنقائص كل أساس. أما مجال تطبيق المحاسبة العمومية فقد حددت المادة الأولى من القانون 90-21 الجهات المعنية بتطبيقها وهذا ما يوضحه الشكل التالي: **الشكل رقم (1): مجال تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر**



المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على ما ورد في نص القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990.

التعليق: من خلال الشكل أعلاه يتضح أن بنية المنظومة القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر يأخذ شكل الهرم، حيث يمثل رأسه جملة القوانين التي تسيّر الهيئات العليا للدولة مثل المجلس الدستوري، مجلس الأمة، مجلس الشعب ومجلس المحاسبة ليتدرج تنازليا إلى باقي المستويات الأخرى.

2- الأعراف المكلفون بتطبيق المحاسبة العمومية: لقد فصل القانون الجزائري في طبيعة الأعراف المكلفون بتطبيق المحاسبة العمومية وعُد كل من الأمر بالصرف الذي يمثل سلطة الميزانية والمحاسب العمومي الذي يمثل سلطة الخزينة وخص كل واحد منهما بمهام تعتبر نوعًا ما معقدة لارتباطها الوثيق بتطبيق القوانين والإجراءات والتعليمات السارية المفعول، حيث أوكلت للأمر بالصرف مهمة تنفيذ المرحلة الإدارية سواءً لتحويل إيرادات أو صرف نفقة، كما يتولى المحاسب العمومي المرحلة المحاسبية المتمثلة في تحويل الإيراد أو صرف النفقة والشكل التالي يلخص هذه العملية:

الشكل رقم (2): يوضح مراحل تحويل إيرادات وصرف نفقة

المرحلة المحاسبية	المرحلة الإدارية
مهام المحاسب العمومي	مهام الأمر بالصرف
- تحويل الإيراد و قيده - دفع النفقة و قيدها	- المعاينة ← التصفية ← الأمر بتحويل الإيراد - الالتزام ← التصفية ← الأمر بصرف النفقة

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نص القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990.

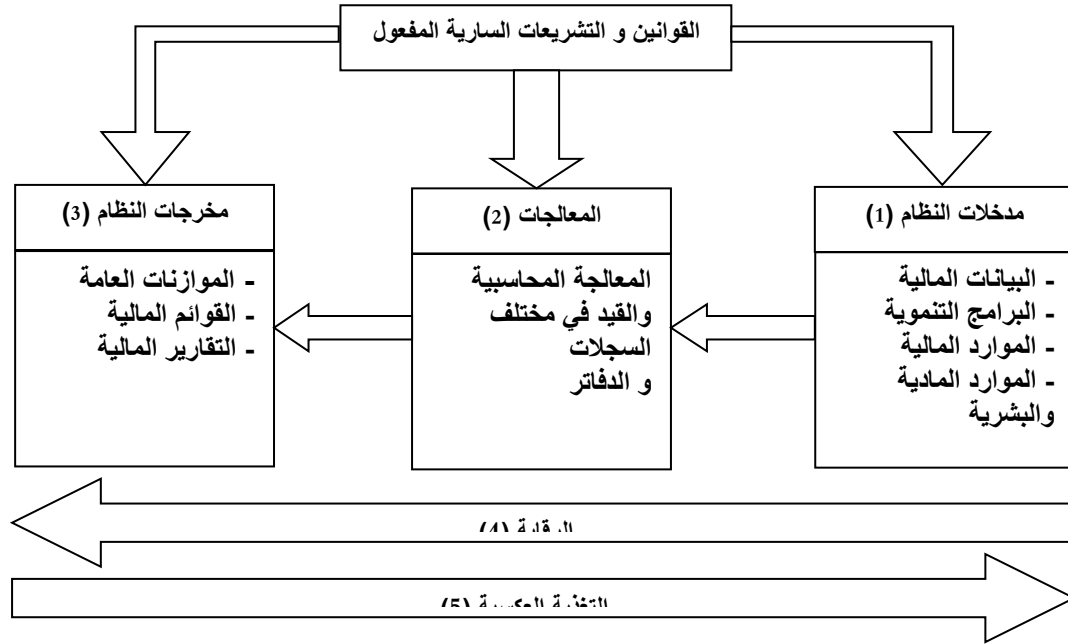
من خلال الشكل أعلاه فإنه يمكن ملاحظة أن مهمة المحاسب العمومي تبدأ عندما تنتهي مهمة الأمر بالصرف، وأن كلا المرحلتين متكاملتين غير أنه لا ينبغي لأحدهما إتمام المرحلتين معًا وهذا أخذًا بمبدأ الفصل بين المهام. أما العون الثالث فهو المراقب المالي الذي تنحصر صلاحياته في مجال المراقبة القبلية لتنفيذ النفقات العمومية ويتم تعيينه من طرف وزير المالية ويتولى مهمة التحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف قبل عقد النفقة بصفة نهائية وهذا بعد التأكد من توفر التغطية المالية الكافية، كما أنه ملزم بمسك محاسبة ذات طابع إحصائي تعرف بمحاسبة الالتزام.

3- عناصر نظام معلومات المحاسبة العمومية في الجزائر: إن لكل مجال نظام معلومات خاص به، دوره ضمان سير العمل وفق طرق وآليات معروفة من أجل تحقيق أهداف معينة، ونفس الشيء بالنسبة للمحاسبة العمومية فهي تعمل وفق نظام معلومات يلائم طبيعتها ويُراعي خصوصيتها. ويمكن تعريف النظام المحاسبي بأنه⁽⁸⁾: « عبارة عن مجموعة السجلات والدفاتر والمستندات والوثائق والآلات الحاسبة وأجهزة المكننة المستخدمة في المشروع بالإضافة إلى الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية الدقيقة والصحيحة التي تهدف إلى إنتاج البيانات المحاسبية الصحيحة والدقيقة التي تمكن من تحديد التكلفة وإعداد القوائم المالية ».

أ- الدفاتر و السجلات المحاسبية: إن الطبيعة الخاصة للمحاسبة العمومية تقتضي تصميم المستندات والسجلات المحاسبية بشكل يجعلها ملائمة لنشاط وحدات القطاع العام المختلفة، وتقع هذه العملية تحت رعاية وزارة المالية التي تتولى مهمة إصدار التعليمات الخاصة بإجراءات استخدام وحفظ الدفاتر والسجلات المحاسبية وتكتسي هذه العملية طابع الجدية والصرامة التي يجب على الأعراف المكلفين بها احترامها، وتتمثل هذه السجلات في مستخرج العمليات اليومية، الدفتر العام، سجل الحسابات العام، ميزان الحسابات الشهرية وحساب التسيير.

ب- مكونات نظام معلومات المحاسبة العمومية: يتكون نظام معلومات المحاسبة العمومية من نفس مكونات نظام المحاسبة المالية ويتبع نفس المراحل، و يمكن تمثيل عناصر نظام المعلومات عن طريق الشكل التالي:

الشكل رقم (3): مكونات نظام معلومات المحاسبة العمومية



المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على ما توفر من معلومات في مختلف المراجع.

التعليق: من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن القوانين والتشريعات هي المغذي الرئيس لمكونات النظام المحاسبي العمومي في كافة مراحلها، فهي التي تضبط عمل كل مرحلة من مراحلها (المدخلات، المعالجات، المخرجات، الرقابة)، كما ترافق عملية الرقابة مراحل نظام المعلومات من بدايتها إلى نهايتها لأغراض المساءلة، في حين تعمل المخرجات على تغذية النظام مرة أخرى.

ثانياً متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر: إن المحاسبة العمومية الحديثة تطورت بشكل مذهل وأصبحت لديها أبعاد تسييرية بحثية وتنوعت أدواتها باستخدامها لمحاسبة التكاليف من جهة والمحاسبة الإدارية وكافة تقنياتها من جهة أخرى، وأصبحت المحاسبة العمومية تستخدم مبدأ القيد المزدوج ضمن ما يعرف بمحاسبة الالتزام بل وقد أصبح لديها إطار مفاهيمي ومعايير محاسبية دولية التطبيق تُعرف بمعايير محاسبة القطاع العام الدولية "IPSAS" الصادرة عن مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية "IPSASB" الذي يعمل تحت وصاية الاتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC". وبالتالي فإن حتمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر أصبحت جُذُ ضرورية، حتى تواكب هذا التطور خصوصاً وأن هيئات عالمية كبرى مثل صندوق النقد الدولي يحفز ويدعم كل دولة ترغب في إصلاح نظام محاسبة قطاعها العام. غير أن هذا الإصلاح يجب أن يكون ممنهج حتى يحقق الأهداف المسطرة ويجب أن يشمل الجوانب التالية:

1- إصلاح المنظومة القانونية: إن الدارس للمحاسبة العمومية للجزائر يصطدم بترسانة من التشريعات سواءً قوانين، مراسيم، قرارات أو تعليمات تمثل الإطار القانوني للمحاسبة العمومية وفي نفس الوقت تأصيلاً نظرياً وإطاراً تقنياً، وهذا ما أدى إلى قصور المحاسبة العمومية على تحقيق أهدافها وعرقلتها، نظراً لافتقاده نصوصها إلى المرونة المطلوبة التي تفتح باب النقاش وإثراء الساحة بالمفاهيم والمبادئ النظرية، التي يمكن للأكاديمي والتقني التعامل معها كل حسب اختصاصه. إن الخبرة المكتسبة يمكن استخدامها لصياغة القوانين التي تطبق على جميع الجهات الحكومية، وهذه القوانين سوف تعزز تطبيق النظام المقترح، بينما تظهر بالكامل مدى التزام الحكومة بالإصلاح. (9)

2- تكوين العنصر البشري: إن جُل النظريات الحديثة أكدت أيما تأكيد على ضرورة تأهيل العنصر البشري وتكوينه حتى يضطلع بمهام إنجاح أية عملية إصلاح أو تغيير تقوم بها المنظمة أو الدولة بصفة عامة، وقد أكدت الأبحاث التي تُعنى بالتنمية البشرية أن الإنسان هو محور أي إصلاح وهو محركه في نفس الوقت وقد ساهمت النظرية السلوكية في إبراز أهمية المورد البشري في إحداث التغيير المنتظر، خاصة إذا تفاعلت عوامل أخرى كالموارد المالية والمادية ومختلف وسائل التكنولوجيا الحديثة، التي أصبحت أهم وسائل التطوير في كافة الميادين.

3- تحديث الإدارة العمومية: لقد أصبحت التكنولوجيا ومختلف وسائطها عامل حاسم في التغيير، التحديث والتطوير وهذا ما أكدته دراسة أ.بريمكاند 1999 "المحاسبة الحكومية الفعالة" حين أكد على ضرورة الرجوع إلى التقنيات الحديثة

على الرغم من اختلاف التجارب لأن بعض المشكلات المألوفة تبرز أولاً وكثيراً جداً لا يأخذ تصميم الأنظمة في الحسبان للمتطلبات المحددة للجهة، فمثلاً في الإدارة العامة للإنفاق توجد ثلاثة عناصر متبادلة للدعم هي: (10)
- هندسة المعلومات التي تضع ملخصاً للطرق الوظيفية وبيانات للمعلومات المتعلقة بها؛
- هندسة الأنظمة وتضم نموذجاً لقواعد المعلومات وتدفقاتها؛
- إنشاء التقنية لتحديد احتياجات كل وحدة قياس وتحديد نوع الجهاز والبرامج الملائمة لذلك الغرض.

ثالثاً: ماهية معايير محاسبة القطاع العام الدولية: إن معايير محاسبة القطاع العام الدولية هي عبارة عن معايير محاسبية ذات صبغة إعلامية تطبق في كامل الوحدات الحكومية، سواء كانت إقليمية أو محلية وفي الهيئات والمنظمات العامة الدولية. (11)

وتختلف المعايير عن المبادئ، فالمبادئ تتناول في هذا السياق الملامح والأهداف العامة للمحاسبة بينما نجد المعايير أكثر تحديداً أو توفر أساساً عملياً للإدارات لتطبيقها في أنشطتها اليومية. (12)
وقد صدرت تلك المعايير بدءاً من عام 1987، وبذلك ظهرت النظرية الحديثة لمحاسبة الاعتمادات المخصصة، التي حلت محل النظرية التقليدية للمحاسبة الحكومية (13). ومنذ ظهور هذه المعايير لقيت تجاوب كبير من عديد الدول وازداد زخم هذه الاستجابة بإقدام دول متقدمة على تبنيها مثل بريطانيا، كندا، ألمانيا وجنوب إفريقيا، بالإضافة إلى عدة هيئات دولية مثل المنظمة الأممية للعلوم والثقافة واللجنة الأوروبية، وهذا لما تُوفره هذه المعايير من معلومات شفافة تُعبر بصدق عن الوضعية المالية لوحدات القطاع العام، ناهيك عن استقلالية وحياد المجلس المكلف بإصدار هذه المعايير والمزايا التي يُتيحها لاستقطاب أكبر عدد من الدول خاصة مرونة التطبيق واعترافه بحق كل دولة في مراعاة خصوصية نظامها المحاسبي دون الضغط عليها.

1- الإطار المفاهيمي لمعايير محاسبة القطاع العام الدولية: تستند معايير محاسبة القطاع العام الدولية على الإطار المفاهيمي لمعايير التقارير المالية الدولية كمرجع لإعدادها، في حين يتولى المجلس في الوقت الحالي إعداد مشروع لوضع إطار مفاهيمي للقطاع العام بحيث يكون عند اكتماله مرجعاً ملائماً لمستخدمي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإصدارات المجلس الأخرى (14)، أما مكوناته فهي كما يلي:
- التعريف ومجال التطبيق: وهي مجموعة المفاهيم والمبادئ التي تشكل أرضية لإصدار معايير تطبق في منشآت القطاع العام؛

- التقارير المالية ذات الغرض العام: وتهدف لتلبية حاجيات مختلف مستخدمي القوائم المالية؛
- مستخدمو التقارير المالية: وهم المانحين، المقرضين، دافعوا الضرائب، الإدارات والجهات الرقابية والتشريعية؛
- الخصائص النوعية للمعلومة المالية: وحسب الإطار المفاهيمي فهي الخصائص التالية:
 - * الملائمة: ونعني بها كل معلومة تؤثر على اتخاذ القرارات؛
 - * قابلية الفهم: يجب أن تكون المعلومة خالية من التعقيد ليفهمها الجميع؛
 - * التمثيل الصادق: وتعني خلوها من الأخطاء ووصفها للظاهرة الاقتصادية كما هي؛
 - * التوقيت المناسب: يجب تقديم المعلومة في وقتها حتى لا تفقد دلالتها؛
 - * قابلية المقارنة: يجب أن تعرض المعلومة بشكل يتيح مقارنتها؛
 - * قابلية التحقق: إمكانية قياس وتقييم المعلومات المالية.

أما القيود المفروضة على هذه الخصائص فهي التكاليف والمنافع، الأهمية النسبية والتوازن بين كل الخصائص.

2- نهج التحول لتطبيق معايير محاسبة القطاع العام الدولية: إن تطبيق معايير محاسبة القطاع العام الدولية يتطلب استعدادات كبيرة لإنجاح العملية، لاسيما في مجال توفير الموارد البشرية والمادية التي من شأنها أن تسهم في تحقيق التحول بشكل مرن وناجح، غير أن المعضلة تكمن في كيفية إجراء هذا التحول إذ يرى الكثير من المفكرين أنه يوجد طريقتين للتحول ولكل منهما إيجابيات وسلبيات.

أ- نهج التحول التدريجي: ويرى مؤيدوا هذا النهج أن كل مجال من مجالات المحاسبة يحتاج أن يُدرس بانفراد، وأن التعديلات ينبغي أن تتم مع الاعتبار التام لما تتضمنه المجالات الأخرى (15). ومن جهة أخرى يجب أن يتم التحول عبر فترة زمنية متوسطة، فالأمر ليس مجرد فرض نظام جديد دفعة واحدة، إنما يحتاج تطبيق المعايير إلى تحول تدريجي في فترة من 2 إلى 10 سنوات مع إعطاء كامل الإمكانات ليتجسد على أرض الواقع (16). ويُشجع على إتباع هذا النهج مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية الذي أصدر معيار على الأساس النقدي ويرى المجلس أن هذا المعيار هو خطوة هامة نحو تحسين واتساق وقابلية مقارنة التقرير المالي بموجب الأساس النقدي المحاسبي وتشجيع تبني هذا المعيار. (17) و مزايا هذا النهج هي:

- ✓ يضمن تحول مرحلي وفعال ويحافظ على السير العادي للعمل، كما يمكن التحكم بكامل مراحلها؛
- ✓ لا يستنزف موارد كبيرة قد لا تستطيع عدة حكومات توفيرها في فترة قصيرة؛
- ✓ يحقق نتائج أكيدة تتسم بالواقعية ويسهل تطبيقها على أرض الواقع؛
- ✓ درجة المخاطرة ضئيلة مقارنة بنهج التحول المتكامل؛
- ✓ الاستفادة المثلى من الجهات المرافقة والداعمة للتحول؛
- ✓ يؤدي الى تدريب حقيقي للعنصر البشري على كافة المستويات.

ب- نهج التحول المتكامل: يستند مؤيدوا هذا النهج إلى كون عناصر الإدارة المالية العمومية مرتبطة ببعضها البعض ارتباطاً وثيقاً، حيث لا يمكن إجراء تغيير إلا في إطار منظومة متكاملة تمس عدة مجالات إدارية ومحاسبية، غير أن الأمر لا يخلو من مخاطرة يمكن أن تؤدي إلى فشل عمليات التحول، ناهيك أن هذا النهج يتطلب استنزاف موارد كبيرة قد تعجز الحكومات على توفيرها دفعة واحدة، وقد أوضحت تجربة استراليا ونيوزيلندا (التي بدأت في تغيير كبير لأنظمة الإدارة لديها في أوائل وأواسط الثمانينيات) أن التطور التقليدي ليس ملائماً في فترة قصيرة جداً⁽¹⁸⁾. ومزاياه:

- ✓ توفير الوقت لأنه عادة ما يتم على المدى القصير؛
- ✓ سهولة اكتشاف الأخطاء الناجمة عن التطبيق المتكامل لمشروع التحول وتصحيحها في الوقت المناسب؛
- ✓ يؤدي إلى إنتاج نظام جديد يتمتع بالترابط والتجانس بين مكوناته؛
- ✓ لا يعطي الفرصة لتضارب المعلومات بين النظام القديم والجديد؛
- ✓ إن نتائج تطبيق هذا النهج تؤدي إلى صياغة إجراءات متجانسة خاصة بين مختلف الوزارات والهيئات العمومية.

ج- المفاضلة بين الأسلوبين: لقد أوصى مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية بالتطبيق المرحلي للمعايير، حيث أصدر مؤخرًا معيارًا على الأساس النقدي للدول الراغبة في تبني معاييرها وهذا ما أشرنا إليه آنفاً، أما الدول التي سارعت في التحول فقد اختارت النهج التدريجي لما له من مزايا والجدول التالي يعطي تصنيفاً لمستويات التطابق لتسعة عشرة دولة تنتهج أسلوب التطبيق التدريجي للمعايير.

الجدول رقم (1): مستوى تطابق الدول مع معايير IPSAS حسب دراسة (Benito, Brusca et Montesinos 2007)

الدول	مستوى التطابق مع IPSAS
الأرجنتين، الشيلي، النرويج، فرنسا، إيطاليا، كندا {المستوى المحلي والمركزي} النمسا وسويسرا {المستوى المحلي}	أقل من 50 %
فنلندا، إسبانيا، بلجيكا {المستوى المحلي والمركزي} النمسا وسويسرا {المستوى المحلي}	55% < تطابق < 65%
أستراليا، السويد، زلندا الجديدة، المكسيك، البرتغال، بريطانيا، الولايات المتحدة الأمريكية، هولندا {المستوى المحلي والمركزي}	أكثر من 70%

Source : Jean françois des ROBERT et Jaques COLIBERT, les normes IPSAS et le secteur public, DUNOD, 2008, p51

الجانب الثاني: الجزء التطبيقي

أولاً: منهجية وأداة الدراسة

1. **منهجية الدراسة:** بغية الإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق الأهداف المسطرة، تم الاعتماد على عينة عشوائية متمثلة في أساتذة جامعيين وإطارات من موظفي القطاع العام، تم استقصاء آرائهم حول موضوع متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية من خلال استبانة تتكون من ثلاثة محاور تضمنت تسعة وعشرون عبارة، تم تصميمها في شكلها النهائي بعد عرضها على أكثر من خمسة أساتذة اختصاص محاسبة وخمسة إطارات ساميين من ذوي الخبرة، حيث أخذنا بالملاحظات المقدمة وعليه تم توزيع 110 استبانة استرجع منها 98 استبانة صالحة للمعالجة تمثل نسبة 89.09% من مجتمع الدراسة.

2. **أداة الدراسة:** لقد صُممت الاستبانة وفقاً لسلم ليكارت الخماسي وهذا بغية الحصول على إجابات دقيقة لكامل العبارات، المصنفة في ثلاثة محاور، حيث تناول المحور الأول ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تضمن 10 عبارات، أما المحور الثاني فتمحور حول أسس المحاسبة العمومية الحديثة ودور مجلس معايير محاسبة

القطاع العام الدولية وأشتمل على 9 عبارات، أما المحور الثالث فقد تضمن 10 عبارات تناولت العوامل المحفزة للتقارب مع معايير محاسبة القطاع العام الدولية.
ثانيا: اختبار ثبات الاستبانة
 تم الاعتماد على معامل ألفا كرومباخ الذي يُتيح برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، فكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (2): قيمة معامل ألفا كرومباخ

عدد العبارات	قيمة معامل ألفا كرومباخ
29	0.925

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

لقد تحصلنا على ألفا كرومباخ بقيمة 0.925 وهي أكبر من 0.6 ما يدل على ثبات الاستبانة بمعنى أنه لو أُعيد توزيع نفس عدد الاستبانات على نفس العينة أو عينة مماثلة لها فسوف نحصل على نفس نسبة التطابق المقدر بـ 92.5% وعليه فالاستبانة تمتاز بالثبات.

ثالثا: الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية للعينة

من أجل تحليل موضوعي للبيانات المتعلقة بخصائص عينة الدراسة، استبعدنا خاصية الجنس لأنها لا تؤثر على إجابات أفراد العينة وبالتالي تم تحييدها وعليه سوف نقوم بعرض الخصائص الأخرى في الجدول رقم (3) فيما يأتي:

1.العمر: يبين الجدول أن 74.5% من أعمار أفراد العينة أكبر من 33 سنة وهو السن الذي يتميز بخاصية النضج العمري، ما يجعل إجاباتهم موضوعية إلى حدٍ كبير و تقديرهم للأمر يتمتع بالاتزان.

2.المؤهل: يوضح الجدول رقم (3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة يحوزون على مستوى جامعي فما فوق أي ما يقدر بـ 89.8% وهذا يوضح قدرة أفراد العينة على استيعاب مضمون الاستبانة وإعطاء إجابات دقيقة.

3.الوظيفة: يبين الجدول رقم(3) أن وظائف عينة الدراسة جاءت متنوعة وبإمكان أفرادها الإجابة على أسئلة الاستبانة، لأنها تعالج موضوع يقع ضمن اختصاص عمل كامل أفراد العينة وعليه فإن الإجابات تتميز بالدقة والموضوعية.

4.الخبرة: يوضح الجدول(3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة يتوفرون على خبرة في مجال عملهم تمكنهم من التعامل الجيد مع أسئلة الاستبانة، حيث أن 78 فردا تفوق خبرتهم المهنية 5 سنوات أي ما نسبته 79.6% ويربط هذا المتغير بمتغير العمر، الوظيفة و متغير المؤهل العلمي نحصل على حقيقة مفادها أن إجابات أفراد عينة الدراسة تتمتع بالجودة والدقة بالنظر للخصائص النوعية المتوفرة فيها.

5.القطاع: يبين الجدول أدناه أن 98% من عينة الدراسة ينتمون إلى القطاع العام وهو القطاع الذي تقع فيه مجال هذه الدراسة، ويأتي هذا المتغير ليؤكد النتائج المتحصل عليها في المتغيرات السابقة ويؤكد على اتساق وتكامل إجابات أفراد عينة الدراسة وبالتالي تحقيق الأهداف المسطرة.

والجدول الموالي يلخص البيانات الديمغرافية لعينة الدراسة.

الجدول رقم (3): البيانات الديمغرافية لعينة الدراسة

الخصائص	الفئة	التكرار	النسبة
العمر	من 24 إلى 33 سنة	26	26.5
	من 34 إلى 43 سنة	36	36.8
	من 44 إلى 53 سنة	30	30.6
	من 54 إلى 63 سنة	06	6.1
المؤهل العلمي	ثانوي	7	7.1
	مهني	3	3.1
	جامعي	37	37.8

الوظيفة	العدد	النسبة المئوية
دراسات عليا	51	52.0
أستاذ جامعي	47	48
متصرف	7	7.1
إطار	6	6.1
محاسب	30	30.6
مفتش	6	6.1
أمر بالصرف	2	2
الخبرة		
من 1 إلى 5 سنوات	20	20.4
من 6 إلى 10 سنوات	36	36.7
من 11 إلى 15 سنة	20	20.4
من 16 إلى 20 سنة	15	15.3
من 21 إلى 25 سنة	4	4.1
من 26 إلى 30 سنة	3	3.1
القطاع		
قطاع عمومي	96	98
قطاع خاص	2	2

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

رابعا: الاتجاه العام لإجابات العينة

قصد معرفة الاتجاه العام لإجابات العينة على كامل الفقرات منفردة أو مجتمعة من خلال المحاور المذكورة، وهذا بالاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، تم وضع جدول يحدد وزن كل اختيار من اختيارات سلم ليكارت الخماسي كما يلي:

الجدول رقم (4): أوزان سلم ليكارت الخماسي.

التصنيف	غير موافق تماما	غير موافق	محايد أو لا أدري	موافق	موافق تماما
الوزن	1.79-1.00	2.59-1.80	3.39-2.60	4.19-3.40	5.00-4.20

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

1. تحليل نتائج المحور الأول (A) ودراسة الفرضية الأولى

يبين الجدول رقم (5) نتائج المحور الأول إذ جاء اتجاه إجابات أفراد العينة لكل العبارات بمتوسط حسابي 4.43 وانحراف معياري ضعيف 0.35 وتحليل هذه القيم نحصل على الاختيار موافق تماما بنسبة ضئيلة جدًا للإجابات على كامل العبارات، ما يعني إجماع أفراد العينة على ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية وهذا يؤكد فرضية الدراسة الأولى، أما تفصيل النتائج فهي كالتالي:

-فيما يخص وضع تشريع جديد ينظم المحاسبة العمومية بلغ المتوسط الحسابي 4.38 والانحراف المعياري 0.54 وهو ما يقابل الاختيار موافق تماما؛

- لقد أجمع أفراد العينة على ضرورة أن يتلاءم التشريع الجديد مع البيئة الجزائرية فكان المتوسط الحسابي 4.54 والانحراف المعياري 0.59؛

-وبخصوص خضوع هذا التشريع لنقاش واسع يُشارك فيه كل الفاعلين فقد حصل إجماع لدى المستجوبين، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.57 والانحراف المعياري 0.49 وهو ما يقابل الاختيار موافق تماما.

على ضوء ما تحصلنا عليه من إجابات للعبارات الثلاثة السالفة أين سجلنا أعلى متوسط حسابي وأقل قيمة للانحراف المعياري، يتبين أنه لا مناص من إصلاح المنظومة القانونية للمحاسبة العمومية كخطوة أولى لإرساء قاعدة متينة تحقق مشاركة فعلية للمهتمين بحقل المحاسبة سواء كانوا ممارسين أو أكاديميين من مختلف الاختصاصات، حتى يكون التشريع الجديد يُلائم متطلبات البيئة الجزائرية ويحقق الأهداف المسطرة.

-أكدت نتائج إجابات أفراد العينة على ضرورة إصلاح الإدارات العمومية، فبلغ المتوسط الحسابي 4.44 وانحراف معياري ضعيف قدره 0.62؛

- أجمع المستجوبون على ضرورة تحديث الإدارات العمومية بالتكنولوجيا الحديثة، فبلغ المتوسط الحسابي 4.46 وانحراف معياري ضعيف قيمته 0.52؛
- أجمع المستجوبون على ضرورة استحداث مصالح تتولى مهمة التحديث فكان المتوسط الحسابي في حدود 4.30 والانحراف المعياري 0.58 وهو ما يقابل الاختيار موافق تمامًا.
- إن للإجابات السابقة قراءة خاصة مفادها أنه ينبغي إعداد إدارتنا وتحديثها بالوسائل التكنولوجية الحديثة وتهيتها من الجانب التنظيمي حتى تكون بمثابة المهد الذي سوف يحتضن فعاليات إصلاح نظام المحاسبة العمومية.
- أيدت إجابات أفراد عينة الدراسة ضرورة تأهيل العنصر البشري لعملية الإصلاح، إذ بلغ المتوسط الحسابي 4.43 والانحراف المعياري 0.65 أي ما يقابل الاختيار موافق تمامًا؛
- أكدت إجابات العينة على ضرورة تكوين المحاسبين فكان المتوسط الحسابي 4.51 والانحراف المعياري 0.52 أي الاختيار موافق تمامًا؛
- لقد أجمع أفراد العينة على ضرورة توفير المرافقة من قبل مختصين لإنجاح عملية الإصلاح فبلغ المتوسط الحسابي 4.39 والانحراف المعياري 0.62 وهو ما يقابل الاختيار موافق تمامًا؛
- فيما يخص ضرورة تكوين مستخدمي الإدارات العمومية بلغ المتوسط الحسابي 4.29 والانحراف المعياري 0.54 أي الاختيار موافق تمامًا.
- تضمنت الإجابات الأخيرة المتعلقة بتكوين وتأهيل العنصر البشري حتى يضطلع بمهمة القيام بعملية الإصلاح وتجسيده على أرض الواقع، دلالة قوية نلمسها من خلال نوعية الإجابات المتحصل عليها والتي ميزها التنشيت الضعيف فيما بينها لتتأكد لدينا الفقاعة الراسخة بأن الاهتمام بالعنصر البشري يدخل ضمن أولويات التغيير المزمع القيام به وهذا ما أشرنا إليه في الجزء النظري من هذه الدراسة.

الجدول رقم (5): ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1A نحتاج المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها.	4.38	0.54	موافق تماما
2 A يعتمد التشريع الجديد للمحاسبة العمومية على مراعاة بيئة للمحاسبة في الجزائر.	4.54	0.59	موافق تماما
3 A يجب أن يخضع إصدار تشريع جديد للمحاسبة العمومية لنقاش واسع بين الفاعلين.	4.57	0.49	موافق تماما
4 A يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد للمحاسبة العمومية إصلاح للإدارات العمومية.	4.44	0.62	موافق تماما
5 A يجب أن يتم تحديث الإدارات العمومية بتكنولوجيا الإعلام و الاتصال.	4.46	0.52	موافق تماما
6 A يجب استحداث مصالح متخصصة تتولى مهمة الإشراف على عملية التحديث.	4.30	0.58	موافق تماما
7 A يحتاج العنصر البشري لإعادة تأهيل شاملة.	4.43	0.65	موافق تماما
8 A يجب أن يحظى كافة المحاسبين بتكوين خاص في المحاسبة العمومية.	4.51	0.52	موافق تماما
9 A يتطلب إنجاز عملية إصلاح المحاسبة العمومية مرافقة من مختصين في الميدان.	4.39	0.62	موافق تماما
10 A إن إصلاح المحاسبة العمومية لا يقتصر فقط على تكوين المحاسبين دون غيرهم.	4.29	0.54	موافق تماما
جميع العبارات	4.43	0.35	

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

2. تحليل نتائج المحور الثاني (B) واختبار الفرضية الثانية

لقد تم التطرق في هذا المحور إلى أسس المحاسبة العمومية الحديثة من خلال استقصاء آراء أفراد عينة الدراسة بوضع تسعة عبارات تبرز مزايا المحاسبة العمومية وتطبيقاتها الحديثة، فتحصلنا على متوسط حسابي لجميع العبارات فُدر ب 4.39 وبإسقاطه على سلم الأوزان نحصل على الاختيار موافق تمامًا لكل العبارات وبهذا فإن أفراد عينة الدراسة أجمعوا على أهمية المحاسبة العمومية الحديثة وإمكانية اعتبارها بديل لمحاسبة الصندوق ويؤكد هذا الانحراف المعياري الضعيف، الذي كان في حدود 0.38 مما يدل على تقارب إجابات كامل أفراد العينة وهو ما يؤكد فرضية الدراسة الثانية والجدول رقم (6) يوضح النتائج المتحصل عليها بالتفصيل.

الجدول رقم (6): أسس المحاسبة العمومية الحديثة.

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1B	4.39	0.53	موافق تماما
2B	4.51	0.50	موافق تماما
3B	4.51	0.52	موافق تماما
4B	4.39	0.58	موافق تماما
5B	4.37	0.65	موافق تماما
6B	4.30	0.63	موافق تماما
7B	4.34	0.55	موافق تماما
8B	4.36	0.58	موافق تماما
9B	4.32	0.55	موافق تماما
B	4.39	0.38	جميع العبارات

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

- أكد المستجوبون أن المحاسبة الحديثة تحسن الرقابة الداخلية على الأموال العمومية فبلغ المتوسط الحسابي 4.39 والانحراف المعياري 0.53؛
- أجمع أفراد العينة على قدرة المحاسبة العمومية الحديثة على تعزيز مسؤولية القائمين في التصرف في المال العام إذ بلغ المتوسط الحسابي 4.51 والانحراف المعياري 0.50 وهذا يدل على التقارب الشديد للإجابات؛
- أكد المستجوبون أن المحاسبة الحديثة تعكس صورة شفافة عن استعمال الموارد، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.51 والانحراف المعياري 0.52؛
- فيما يخص قدرة المحاسبة على التسيير الفعال للإدارات، تحصلنا على متوسط حسابي بقيمة 4.39 وانحراف معياري ضعيف بـ 0.58؛
- أكد المستجوبون على أن المحاسبة الحديثة تعتمد على أساس الإدارة بالنتائج حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.3 والانحراف المعياري 0.65؛
- إن توحيد الإجراءات من مزايا المحاسبة الحديثة هذا ما أكدته إجابات أفراد العينة إذ بلغ المتوسط الحسابي 4.30 والانحراف المعياري 0.63؛
- أجمع المستجوبون على أن المحاسبة الحديثة تعتمد على محاسبة الالتزام، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.34 والانحراف المعياري 0.55؛
- أكد أفراد العينة على أن المحاسبة العمومية الحديثة تعزز مبادئ الحوكمة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.36 والانحراف المعياري 0.58؛
- فيما يخص اعتماد المحاسبة الحديثة على مبدأ القيد المزدوج فقد حصل الإجماع لدى المستجوبين حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.32 والانحراف المعياري 0.55 أي الاختيار موافق تمامًا.

3. تحليل نتائج المحور الثالث (C) واختبار الفرضية الثالثة

لقد تم تصميم هذا المحور من أجل استقصاء آراء أفراد عينة الدراسة حول العوامل المحفزة التي يُتيحها مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAB من أجل حث الدول على تبني المعايير، فتحصلنا على متوسط حسابي قدر بـ 4.24 وهو يقابل الاختيار موافق تمامًا وانحراف معياري ضعيف بلغ 0.51، وعليه فإن أفراد عينة الدراسة أجمعوا على ضرورة التقارب مع المعايير التي يُصدرها مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية، وهذا ما يُثبت صحة فرضية الدراسة الثالثة والجدول رقم (7) يعرض النتائج المتحصل عليها، وفي ما يلي تفصيل للنتائج:

- أكدت إجابات أفراد العينة أن عدة هيئات دولية تدعم تطبيق المعايير، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.23 وانحراف معياري ضعيف بلغ 0.62؛
- اعتبر المستجوبون أن مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية هيئةً مستقلةً، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.41 والانحراف المعياري 0.67 وهو ما يقابل الاختيار موافق تمامًا؛
- أجمع المستجوبون أن تبني المعايير يحافظ على سيادة الدول، فبلغ المتوسط الحسابي 4.16 والانحراف المعياري 0.79 أي الاختيار موافق؛
- أفادت إجابات العينة أن مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية يرافق الدول الراغبة من أجل تبني معاييرها، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.27 وهو ما يقابل الاختيار موافق تمامًا وبلغ الانحراف المعياري 0.70 وهو يدل على تشتت ضعيف للإجابات؛
- أكد المستجوبون أن تبني المعايير يدخل ضمن جهود التوحيد الدولية، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.14 والانحراف المعياري 0.65 وهو ما يقابل الاختيار موافق؛
- إن التقارب مع معايير محاسبة القطاع العام الدولية يُسهل عملية الحصول على الموارد من الهيئات المانحة، وهذا ما أكدته إجابات أفراد العينة إذ بلغ المتوسط الحسابي 3.90 أي ما يقابل الاختيار موافق بينما الانحراف المعياري 1.00 ويدل على أن الإجابات مشتتة نوعًا ما؛
- أكدت إجابات أفراد عينة الدراسة أن تبني المعايير يعطي صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.29 والانحراف المعياري 0.64 وهو ما يقابل الاختيار موافق تمامًا؛
- أجمع المستجوبون أن تبني المعايير يُعزز ثقة الأفراد في حكوماتهم، إذ بلغ المتوسط الحسابي 4.35 والانحراف المعياري 0.64؛
- أكدت إجابات أفراد عينة الدراسة أن تبني المعايير يضمن رقابة فعالة لممتلكات ومقدرات الشعوب، إذ بلغ المتوسط الحسابي 4.26 والانحراف المعياري 0.65 وهو ما يقابل الاختيار موافق تمامًا؛
- يضمن تبني المعايير معلومات ثلبي رغبات عدة مستخدمين، وهو ما أكدته إجابات أفراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.34 والانحراف المعياري 0.49 وهو ما يقابل الاختيار موافق تمامًا؛

الجدول رقم (7): العوامل المحفزة للتقارب مع معايير IPSAS و دور IPSASB.

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1C	4.23	0.62	موافق تمامًا
2C	4.41	0.67	موافق تمامًا
3C	4.16	0.79	موافق
4C	4.27	0.70	موافق تمامًا
5C	4.14	0.65	موافق
6C	3.90	1.00	موافق
7C	4.29	0.64	موافق تمامًا
8C	4.35	0.64	موافق تمامًا
9C	4.26	0.65	موافق تمامًا
10C	4.34	0.49	موافق تمامًا
C	4.24	0.51	جميع العبارات

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

خامسا: تأثير الخصائص الديمغرافية لإجابات المبحوثين على محاور الدراسة

إن بيانات محاور الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي سننعمد على اختبار (Anova one way)، حيث يبين الجدول رقم (8) أن القيم المعنوية للخصائص الديمغرافية للعينة كلها أكبر من 0.05 حيث جاءت النتائج بالنسبة لتأثير

العمر، المؤهل، الوظيفة، الخبرة والقطاع متتالية على إجابات أفراد العينة لجميع المحاور، فبالنسبة للمحور "A" 0.558، 0.487، 0.084، 0.928 و 0.295 وبالنسبة للمحور "B" 0.055، 0.228، 0.419، 0.475 و 0.064 أما المحور "C" فكانت 0.067، 0.077، 0.661، 0.331 و 0.869 وعليه فلا تؤثر هذه الخصائص على إجابات أفراد العينة بالنسبة لكامل عبارات المحاور الثلاثة.

الجدول رقم (8): تأثير الخصائص الديمغرافية على إجابات أفراد العينة لجميع المحاور

	المحور الأول "C"			المحور الأول "B"			المحور الأول "A"		
	مستوى المعنوية	درجة الحرية	القيمة الاحصائية	مستوى المعنوية	درجة الحرية	القيمة الاحصائية	مستوى المعنوية	درجة الحرية	القيمة الاحصائية
العمر	0.067	3	3.583	0.055	3	2.629	0.558	3	0.694
المؤهل	0.077	3	2.358	0.228	3	1.470	0.487	3	0.818
الوظيفة	0.661	5	0.652	0.419	5	1.005	0.084	5	2.014
الخبرة	0.331	5	1.169	0.475	5	0.916	0.928	5	0.270
القطاع	0.869	1	0.027	0.064	1	3.618	0.295	1	1.109

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

سادسا: النتائج والتوصيات

بعد إنهاء هذه الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي فإنه أصبح من الواجب استخلاص أهم النتائج المتعلقة بهذا الموضوع واقتراح توصيات سوف تساهم في إثراء الدراسات المستقبلية في مجال المحاسبة العمومية.

1. نتائج الدراسة: جاءت نتائج هذه الدراسة موافقة لفرضيات البحث ويمكن إيجازها في النقاط التالية:

- يتطلب إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر القيام بالإصلاحات لتشمل عدة مجالات مثل:
 - ✓ إصلاح المنظومة القانونية لنظام المحاسبة العمومية؛
 - ✓ إصلاح وتطوير الإدارات العمومية بالتكنولوجيات الحديثة؛
 - ✓ تأهيل و تكوين العنصر البشري في كامل الإدارات العمومية وفي جميع المستويات.
- يجب إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق التطبيقات الدولية للمحاسبة العمومية الحديثة؛
- إن تبني معايير محاسبة القطاع العام الدولية الصادرة عن مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية، يُحقق عدة مزايا اقتصادية تعتبر بمثابة محفزات هامة للدول من أجل توحيد الممارسات المحاسبية في العالم، كما أن صندوق النقد الدولي يدعم جهود تدويل المحاسبة العمومية.
- يلعب مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية دورًا رئيسيًا في توحيد الممارسات المحاسبية الدولية؛

2. توصيات الدراسة: على ضوء النتائج المتحصل عليها يمكن أن نقترح التوصيات التالية:

- يتعين على الجهات الراعية للمحاسبة العمومية فتح نقاش معمق حول نظام المحاسبة العمومية، يُشارك فيه كافة الأطراف ذات العلاقة من أكاديميين و مهنيين من أجل تقييم واقع المحاسبة العمومية واستشراف آفاقها بغية الانخراط ضمن جهود تدويل مهنة المحاسبة العمومية؛
- ينبغي على المسؤولين إنشاء هيئة تتولى مهمة الإشراف وتنظيم وإصدار معايير للمحاسبة العمومية في الجزائر وفق إطار مفاهيمي محدد؛
- ضرورة توفير الإمكانيات المادية والكفاءات البشرية لتجسيد نظام المحاسبة الحديثة، وذلك بمراجعة البرامج التعليمية المهنية منها والأكاديمية؛
- ضرورة وضع إستراتيجية طويلة المدى لإصلاح نظام المحاسبة العمومية وفق نهج التحول التدريجي الذي يراعي خصوصية البيئة الجزائرية حتى يتحقق على أرض الواقع؛
- يجب استغلال أهم ميزة لمجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية ألا وهي المرونة والاستفادة من مزايا المرافقة التي يقدمها للدول الراغبة في تبني المعايير أو التقارب معها بما يُلائم بيئة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؛
- العمل على الاستفادة من تجارب الدول السابقة التي تبنت معايير محاسبة القطاع العام الدولية.

المراجع والهوامش:

(1) المحاسبة العمومية وهي مرادف للمحاسبة الحكومية المصطلح المستخدم على نطاق واسع في معظم الدول العربية.

(2) خالد شحادة الخطيب، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2010، ص 14.

- (3) خلف عبد الله الوردات و سهيل بسيم الدباس، المحاسبة الحكومية و إعداد موازنة البرامج و الأداء، الوارق للنشر، عمان، 2009، ص 23.
- (4) حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الحكومية، الحامد للنشر، عمان، 2004، ص 16.
- (5) خالد شحادة الخطيب، المحاسبة الحكومية، مصدر سبق ذكره، ص 14 .
- (6) العبيدي ماهر و الجزائر اوي، المحاسبة الحكومية، مكتبة الدار الشامية، عمان، 1998، ص 17.
- (7) المنظمة العربية للعلوم الإدارية، النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية، عمان 1980، ص 15 و 16.
- (8) حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الحكومية، مرجع سبق ذكره، ص 53.
- (9) أ. بريمكاند، المحاسبة الحكومية الفعالة، مرجع سبق ذكره، ص 270.
- (10) نفس المرجع، ص 268.
- (11) Jean françois des ROBERT et Jaques COLIBERT, les normes IPSAS et le secteur public, DUNOD, 2008, P31.
- (12) أ. بريمكاند، المحاسبة الحكومية الفعالة، مرجع سبق ذكره، ص 151.
- (13) خالد شحادة الخطيب، المحاسبة الحكومية مصدر سبق ذكره، ص 48.
- (14) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014، ص 21.
- (15) أ. بريمكاند، المحاسبة الحكومية الفعالة، مرجع سبق ذكره، ص 262.
- (16) Jean-françois des ROBERT et Jaques COLIBERT, les normes IPSAS et le secteur public, DUNOD, 2008, P245 .
- (17) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الثاني، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014، ص 1459.
- (18) أ. بريمكاند، المحاسبة الحكومية الفعالة، مرجع سبق ذكره، ص 265.