

The Role of International Accounting Standards For The Public Sector in Reforming The Algerian Public Accounting System

Ahmed Barir¹, Messaoud Seddiki²

¹Faculty of Economics, Business and Management Sciences, University of Ouaregla. barirahmed@gmail.com

² Faculty of Economics, Business and Management Sciences, University of Ouaregla. seddikimes@yahoo.com

ARTICLE INFO

Article history:

Received: 27/07/2021

Accepted: 06/03/2023

Online: 27/05/2023

Keywords:

Standards International
Public Accounting
The Public Accounting
System

Adopt
Requirements
Challenges

JEL Code: M41, H83

ABSTRACT

This research deals with the reform of the public accounting system in Algeria as it is an old and undeveloped system that does not keep pace with modern scientific methods. And discuss the supporting factors that help the public administration to adopt these standards, and the case study is used through a questionnaire directed to the accountants of the Ministry of Finance, auditors of the Accounting Council and lecturers specializing in public accounting to obtain data about the reasons, requirements, challenges and factors supporting the adoption of standards International Public Accounting, and one of the most important results that have been extracted from this study is the need to reconsider the current management philosophy of financial management and openness to modern management, as well as restructuring and forming the human framework and providing modern material capabilities

دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في اصلاح نظام المحاسبة العمومي الجزائري

أحمد برير¹، مسعود صديقي²

¹ كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، الجزائر. barirahmed@gmail.com

² كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، الجزائر. seddikimes@yahoo.com

معلومات المقال

تاريخ الاستقبال: 2021/07/27

تاريخ القبول: 2023/03/06

تاريخ النشر: 2023/05/27

الكلمات المفتاحية

المعايير المحاسبية الدولية

للقطاع العام

نظام المحاسبة العمومية

تبنى

المتطلبات

التحديات

JEL Code: M41, H83

المخلص

يتناول هذا البحث اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر باعتباره نظام قديم و غير متطور لا يواكب الاساليب العلمية الحديثة، و يهدف البحث إلى إيجاد المتطلبات المنطقية لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، و الكشف عن التحديات التي قد تواجه الادارة العمومية؛ و مناقشة العوامل الداعمة التي تساعد الادارة العمومية على تبني هذه المعايير، و تستخدم دراسة الحالة من خلال استبيان موجه إلى محاسبي وزارة المالية و مراجعي مجلس المحاسبة و الاساتذة المحاضرين المتخصصين في المحاسبة العمومية للحصول على بيانات حول الأسباب و المتطلبات و التحديات و العوامل الداعمة لاعتماد المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، و من أهم النتائج التي تم إستخلاصها من هذه الدراسة ضرورة إعادة النظر في فلسفة التسيير الحالية للادارة المالية و الانفتاح على الادارة الحديثة و كذلك رسكلة و تكوين الاطار البشري و توفير الامكانيات المادية الحديثة.

مقدمة:

إن المنتبِع لعالمنا اليوم يدرك بأنه يعيش في قرية صغيرة، فقد عززت العولمة الترابط بين الإقتصاديات و الثقافات للدول المختلفة في جميع أنحاء العالم.

وبشكل أكثر تحديدا فإن تصور مدى كثافة التجارة العالمية العابرة للحدود و زيادة التدفقات الهائلة للاستثمار الاجنبي المباشر مصحوبة بالتحريك السريع و التقدم في تكنولوجيا المعلومات أدى إلى إحداث ثورة كبيرة أثرت على الصناعة المحاسبية بحكم أنها المترجم لكل الأحداث و العمليات الإقتصادية لدول العالم. و نتيجة لذلك فقد أصبح التوافق بين الانظمة المحاسبية حتمية لا مفر منها في ظل العولمة، اذ أصبح من الواضح بأن العمل على النحو الأمثل في إقتصاد عالمي لا يمكن لأي دولة التصرف بشكل مستقل بخصوص معايير إعداد التقارير المالية الحكومية الخاصة بها، و من ثما فإن الحاجة إلى معايير محاسبية تظل مقبولة و مفهومة للمستخدمين في جميع أنحاء العالم.

و الجزائر على غرار دول العالم فقد ورثت وضعية محاسبية قديمة من عهد الإستعمار تعتمد على القيد المفرد تعرف بمدونة الخزينة، و قد استمرت هذه الوضعية و تركت فراغا كبيرا إلى غاية صدور الأمر رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 و ما رافقه بعد ذلك بصدر مراسيم توضح وتشرح هذا الأمر، و نتج عنه ما يعرف بالاطر المحاسبي لمحاسبة الدولة، اذ تم ادخال ما يعرف بالقيد المزدوج و هي تقريبا الميزة الاساسية، غير أن هذا الإطار سرعان ما كشف عن عيوبه بتحول الاتجاه الاديولوجي للدول من الاتجاه الاشتراكي إلى إقتصاد السوق فأصبح لا يلبي حاجيات المستفيدين من التقارير المالية، بعد ذلك مرت الدولة بتجربة إصلاح لنظامها المحاسبي للدول و لكن سرعان ما توقف المشروع لعدة نقائص من ضمنها عدم إدخال المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

مشكلة البحث: تكمن مشكلة البحث في وجود قصور في نظام المحاسبة العمومية اذ انه و ضع منذ استقلال الجزائر و لم يصاحبه أي إصلاح ملحوظ بما يلبي احتياجات الأطراف المستفيدة المختلفة لمتخذي القرار، و من خلال ماسبق ذكره يمكن طرح التساؤل الرئيسي للمشكلة كما يلي:

إلى أي مدى يمكن إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تحديات و متطلبات تبني المعايير الدولية للمحاسبة القطاع العام ؟

- ✓ هل يعاني نظام المحاسبة العمومية من قصور في عملية الإبلاغ المالي؟
- ✓ هل توجد حاجة إلى عملية إصلاح لنظام المحاسبة العمومية ؟
- ✓ هل تحقق عملية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فوائد اقتصادية؟
- ✓ هل البيئة الجزائرية للقطاع العام مهيئة لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

فرضيات الدراسة.

و على ضوء التساؤلات المطروحة و كإجابة على هذه التساؤلات نقوم بصياغة الفرضيات التالية:

- ✓ يعاني نظام المحاسبة العمومية من قصور واضح في عملية الإبلاغ المالي.
- ✓ توجد حاجة لإصلاح نظام المحاسبة العمومية لتلبية احتياجات مستخدمي القرارات المالية.

- ✓ تحقق عملية تبني معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام فوائد و مزايا اقتصادية.
- ✓ توجد ضرورة لوضع إستراتيجية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع مراعاة بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر.

أهمية الدراسة: حاجة الجزائر لدراسات و بحوث حول الادوات الحديثة للمحاسبة العمومية نظرا لعدم وجود معايير محاسبية تكون بمثابة أساس عملي للادارات العمومية في الجزائر لتطبيقها في تنظيم ممارستها المحاسبية من أجل إصلاح نظام المحاسبة العمومية, خاصة بعد تبني الجزائر للتعددية الحزبية و انفتاح الاقتصاد على السوق العالمية.

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على محاسبة القطاع العام من خلال:

- ✓ تشخيص واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.
- ✓ الوقوف على متطلبات تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية.
- ✓ الوقوف على استخدام ادوات المحاسبة الحديثة من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و الاستفادة من فوائدها و مزاياها.
- ✓ محاولة الوقوف على التحديات البيئية الجزائرية للقطاع العام التي من الممكن أن تكون عائق أمام عملية إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

حدود الدراسة: بإستثناء الأمور التقنية للمحاسبة العمومية سوف نتطرق في هذه الدراسة لواقع المحاسبة العمومية في الجزائر, عن طريق توزيع إستبانة على أفراد العينة من مجتمع القطاع العام حول عملية تشخيص هذا الواقع و معرفة متطلباته و إكتشاف التحديات البيئية و من ثما محاولة استخدام المحاسبة الحديثة لمسايرة التطورات السريعة على مستوى العالم.

1- واقع المحاسبة العمومية في الجزائر.

1-1- مفهوم المحاسبة العمومية.

لقد تدرج مفهوم المحاسبة العمومية و تطور مع تطور دور الدولة في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية فلم يعد مقتصرًا على الأمن و الدفاع و العدالة بل تطور ليشمل مختلف جوانب الحياة من تعليم و صحة و تنمية اقتصادية و اجتماعية. تعرف المحاسبة العمومية على أنها فرع من فروع المحاسبة يحتوي على مجموعة المبادئ و القواعد التي تبحث على قياس و تسجيل و تبويب عمليات تحصيل الإيرادات الحكومية و دفع النفقات و إعداد التقارير و القوائم المالية التي تضم هذه الأنشطة و تبين نتائجها (المهاني، 2009، صفحة 03).

1-2- مجال تطبيق المحاسبة العمومية.

تطبق المحاسبة العمومية في الإدارات العمومية و التي تقدم خدمات عامة, و إذ تتميز بأن هذه الخدمات تقدم بدون مقابل أو بسعر رمزي ليس له علاقة بالتكلفة, حيث يقوم الجهاز الحكومي بالإشراف الكامل على هذه الإدارات سواء من حيث التمويل أو طريقة الإنفاق و يمكن حصر مجال تطبيق المحاسبة العمومية و التي جاء بها الأمر 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 إلى ما يلي : (90-21، 1990)

الدولة: ممثلة بهيئاتها السيادية, المجلس الدستوري و الهيئات التشريعية مجلس الشعبي الوطني و مجلس الأمة و الهيئة الرقابية كمجلس المحاسبة وجميع الدوائر الوزارية و المصالح التي تتمتع بالاستقلالية المالية؛

الولاية: و هي تمثل السلطة التنفيذية في الاختصاص الإقليمي لإدارة الشؤون الدولة؛

البلدية: و هي تمثل السلطة التنفيذية في الاختصاص المحلي لإدارة شؤون المواطنين؛

الهيئات العمومية الأخرى: و هي بقية المرافق التي تقدم خدمات للمواطنين.

1-3-1- أسس القياس المحاسبي في الحاسبة العمومية:

الأسس المحاسبية هي تلك الطرق التي تشير إلى و قت تحقيق الإيرادات و النفقات و الأصول و الخصوم و لحظة تسجيلها في الدفاتر و إظهارها على شكل تقارير مالية, أي أنها تستخدم لضبط اللحظة الزمنية التي يتحقق بموجبها قياس و تسجيل الأصول و الخصوم و الإيرادات و النفقات في حسابات الوحدة الإدارية الحكومية توجد عدة أسس مستخدمة في المحاسبة العمومية و هي:

1-3-1-1- الأساس النقدي: طبقا لقاعدة الأساس النقدي لا يتضمن الحساب الختامي للموازنة إلا الإيرادات التي

تم تحصيلها فعلا و الاعتمادات التي صرفت فعليا في نفس السنة, و عليه يتم ترحيل إلى الموازنة للسنة المقبلة كل إيراد لم يتم تحصيله بالفعل, كما تلغى كل الاعتمادات المخصصة ما لم يتم صرفها لتفتح مرة أخرى في اعتمادات السنة المقبلة (لعمارة، 2004، صفحة 68 بتصرف). أي أنه طبقا لهذا الأساس يتم الاعتراف بالإيراد و المصروف محاسبيا عند واقعة التحصيل أو دفع النقدية سواء كانت المبالغ المحصلة تخص السنة الحالية أو سنوات أخرى.

و عليه يتضح بأن الأساس النقدي أصبح غير كافي لتلبية حاجيات القياس المحاسبي و الإفصاح السليم عن البيانات المالية لخدمة الوظائف المتطورة لنشاط الاقتصادي و هو ما دفع بعض الدول على التخلي عن هذا الأساس المحاسبي.

1-3-2- أساس الاستحقاق.

انطلاقا من النقائص المترتبة على تطبيق الأساس النقدي في الإدارات العمومية و لسد هذا النقص جاءت فكرة بديلة لهذا الأساس عرف بالأساس الاستحقاق.

حيث يستخدم في الوحدات الاقتصادية الخاصة الهادفة إلى الربح بصفة أساسية لقياس نتيجة أعمالها و ذلك بإثبات قيد الإيرادات و النفقات عند استحقاقها و ليس عند تحصيلها أو دفعها فعلا تماشيا مع مبدأ استقلالية القرارات المالية و مبدأ استمرارية الوحدة و قاعدة تحقق الإيرادات عند واقعة البيع (بدوي و نصر، 2003، صفحة 43).

و استنادا إلى ما سبق يتضح أن أساس الاستحقاق يعد الأساس الوحيد الذي تتوفر فيه كافة المعايير المذكورة سابقا و التي يتم على ضوءها اختيار الأساس المناسب و هو ما يجعله الأساس الملائم خاصة مع تعدد الوظائف و الأنشطة الحكومية.

1-3-3- أساس الالتزام.

يوجد أساس آخر يقع بين الأساسين السابقين اختلفت المراجع و الكتب في تسميته فمنهم من يسميه أساس الالتزام أو الأساس المختلط أو الأساس المشترك, و هو يمثل خليط بين صفات الأساسين السابقين, و قد أورد الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من قبل لجنة القطاع العام (PSC) تصنيفا قسم به أساس الالتزام إلى قسمين (أحمر، 2007، صفحة 140), و هما الأساس النقدي المعدل و أساس الاستحقاق المعدل.

ينتج أساس الالتزام عن المطابقات الواقعة بين أساس الاستحقاق و الأساس النقدي و ذلك للجمع بين مزايا النظامين, فإذا كانت طبيعة التعديلات المطبقة أقرب إلى الأساس النقدي فينتج عنها ما يعرف بالأساس النقدي المعدل حيث يقوم النظام المحاسبي العمومي على الأساس النقدي في الجزء الأكبر منه مع قبول بعض الاستثناءات الخاصة بتطبيق أساس الاستحقاق, و أما إذ كانت التغييرات أقرب إلى أساس الاستحقاق الكامل فينتج عنها ما يعرف بأساس الاستحقاق المعدل.

1-4- الأعبان المكلفون بتطبيق المحاسبة العمومية :

لقد تمت الإحاطة بالأعبان القائمين على تطبيق المحاسبة العمومية من خلال الفصل في طبيعة الأعبان المكلفين بأداء هذه المهمة التي تتميز بالتعقيد لارتباطها الوثيق بالقوانين و الاجراءات و اللوائح السارية المفعول, و قد تم تحديد كل من الأمر بالصرف الذي خوله القيام بالمرحلة الأولى الإدارية المرتبطة بالميزانية و المحاسب العمومي الذي يمثل الطرف الثاني من المهمة ممثلا لسلطة الخزينة, حيث أوكلت المرحلة الإدارية للأمر بالصرف سواء لتحصيل الإيرادات أو صرف النفقات, كما يتولى المحاسب العمومي المرحلة المحاسبية لتحصيل الإيرادات و صرف النفقات و الشكل التالي يوضح هذه المراحل.

الشكل رقم 01 : يوضح مراحل تحصيل الإيراد و دفع النفقة

المرحلة الإدارية	المرحلة المحاسبية
------------------	-------------------

مهمة المحاسب العمومي	مهمة الأمر بالصرف
- تحصيل الإيراد و تقييده - دفع النفقة و تقييدها	المعاينة ← التصفية ← الأمر بتحصيل إيراد الالتزام ← التصفية ← الأمر بصرف نفقة

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على الأمر رقم 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990

من خلال الشكل أعلاه يتبين بأن المشرع الجزائري قد حرص على عدم تداخل المهام بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي من خلال مبدأ الفصل بينهما و الذي يعتبر العمود الفقري بالنسبة للمحاسبة العمومية, إذ يجب عدم تداخل بين المهام الموكلة إليهم إلا في بعض الاستثناءات و هو ما يجسده الشكل أعلاه. كما نجد بأنه يوجد طرف ثالث بالنسبة للمحاسبة العمومية تتمثل في المراقب المالي المخول له دور الرقابة القبلية في التحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف و مدى مطابقتها للقوانين و اللوائح السارية المفعول قبل عقد النفقة بشكلها النهائي مع توفر التغطية المالية الكافية و هو ملزم بمسك محاسبة ذات طابع إحصائي تعرف بمحاسبة الالتزام.

1-5- ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

في إطار عملية إصلاح لنظامها المحاسبي العمومي قامت وزارة المالية بواسطة المديرية العامة للمحاسبة بتشكيل لجنة عمل تتكون من أخصائيين محليين و دوليين في ميدان المحاسبة العمومية, من أجل تقديم مشروع عصرنه نظامها المحاسبي و الاستفادة من خبرة الدول التي لها نفس البيئة المحاسبية بهدف تطوير و الرفع من أدائه, لتحقيق التسيير الفعال للموارد العمومية بغية الوصول إلى الشفافية و الإفصاح الشامل لمخرجاته. يهدف مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى محاولة و وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة, و ذلك لتفادي النقص المسجل في مدونة الحسابات لمحدودية البيانات المفصح عنها بواسطة القوائم المالية المعدة وفق الأساس النقدي.

و لهذا يعتبر مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية تطورا كبيرا في إطار استخدام الآليات الحديثة للمحاسبة العمومية لاحتواء المشروع على استخدام أساس الاستحقاق بهدف الوصول إلى نظام معلوماتي محاسبي فعال يسمح بتقديم معلومات دقيقة و في الوقت المناسب حول مجمل الأصول و الخصوم للدولة و عرض نتائج تنفيذ قانون المالية و الوضعية المالية للخزينة العمومية بغية اتخاذ القرارات الاقتصادية و توظيفها لإغراض المساءلة و تقييم الأداء حيث يتم استخراجها من السجلات المحاسبية دون اللجوء إلى الدفاتر الإحصائية كما كان معمول به في النظام القائم على مدونة الخزينة.

2- اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة العمومية:

2-1- مفهوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: يعرف المعيار المحاسبي بأنه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز

المالي و نتائج الأعمال و يحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب (عبد الناصر و الحجاوي، 2003، صفحة 04). إن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الدولية هي عبارة عن معايير محاسبية ذات صبغة إعلامية تطبق في كامل الوحدات الحكومية، سواء كانت إقليمية أو محلية و في الهيئات و المنظمات العامة الدولية (des Robert & Colibert, 2008, p. 31). و قد صدرت تلك المعايير بدءاً من عام 1987، و بذلك ظهرت النظرية الحديثة لمحاسبة الاعتمادات المخصصة، التي حلت محل النظرية التقليدية للمحاسبة الحكومية (الخطيب، 2010، صفحة 14). و منذ ذلك الحين لقيت هذه المعايير استجابة كبيرة من طرف دول عديدة كانت على رأسها الدول المتقدمة في تبني هذه التجارب الحديثة من بينها بريطانيا و نيوزيلندا و كندا و ألمانيا، كما تبنت هذه المعايير من قبل الهيئات الدولية و المنظمات الأممية، لما توفره هذه المعايير من شفافية وصدق في القوائم المالية لوحدات القطاع العام زيادة على الحوافز و المرافقة التي يوفرها مجلس المعايير المحاسبية الحكومية للدول الراغبة في تبني هذه المعايير.

2-2- الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الحكومية: يمكن النظر إلى المعايير المحاسبية بأنها ترجمة للإطار المفاهيمي للمحاسبة سواء في الأهداف، المفاهيم أو الفروض والمبادئ، كما أنها تمثل إحدى أدوات التطبيق العملي مما يتطلب مراعاة الظروف البيئية في بنائها، و لذا يمكن القول إن المعايير المحاسبية قد تأتي من ثلاثة مصادر هي النظرية المحاسبية، العوامل البيئية و العرف المحاسبي (الشيرازي، 1990، صفحة 125). يتكون الإطار المفاهيمي مما يلي :

- التعريف و مجال التطبيق: و هي مجموعة المفاهيم و المبادئ التي تشكل أرضية لإصدار معايير

تطبق في منشآت القطاع العام؛

- التقارير المالية ذات الغرض العام: و تهدف لتلبية حاجيات مختلف مستخدمي القوائم المالية؛

- مستخدموا التقارير المالية: و هم المانحين، المقرضين، دافعوا الضرائب، الإدارات و الجهات الرقابية

التشريعية؛

- الخصائص النوعية للقوائم المالية: و حسب الإطار المفاهيمي فهي الخصائص التالية:

* الملائمة: و نعني بها كل معلومة تؤثر على اتخاذ القرارات؛

* قابلية الفهم: يجب أن تكون المعلومة خالية من التعقيد ليفهمها الجميع؛

* التمثيل الصادق: و تعني خلوها من الأخطاء و وصفها 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 و تقييم المعلومة المالية.

2-3- فوائد تبني المعايير الدولية للمحاسبة الحكومية: إن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمتغير جديد يعمل ضمن متغيرات نظام المحاسبة الحكومي يمكن أن تسهم في تحقيق الملائمة و الموثوقية للمعلومات المالية المفصح عنها في التقارير المالية, مما يتيح إجراء مقارنة أفضل بين النظم المحاسبية على مستوى دول العالم (خاصة المنظمات الدولية, صندوق النقد الدولي, البنك الدولي...), كما يسمح بتوفير الرقابة الاجتماعية للهيئات العمومية و إجراء تغييرات عميقة في الإدارات العمومية. إن تبني معايير IPSAS من شأنه تشجيع جذب المستثمرين الاجانب على دخول البلاد, و كذلك فضح ممارسات الفساد الداخلية لبعض الموظفين العموميين و بالتالي ردعهم عن مثل هذه الافعال, كما يعزز تقديم الخدمات بشكل أفضل و يدعم الرقابة الداخلية الفعالة و يسلط الضوء على أداء الادارات. كذلك يعزز من مصداقية المعلومات المالية الحكومية و بالتالي يساعد على بناء ثقة المواطنين شركاء التنمية في الداخل و الخارج.

3-متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: إن إخضاع الحكومات لمتطلبات المحاسبة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لا يعد بالأمر السهل, بسبب الخلفية القديمة في تطبيق مفاهيم المحاسبة العمومية, بالإضافة إلى أن تطبيق هذه المعايير يحتاج إلى مجهودات كبيرة بشرية و مالية حيث سيتم استبدال الاجراءات المحاسبة العمومية بإجراءات متوافقة مع معايير IPSAS, كذلك ضرورة تأهيل و تدريب مكثف للكوادر البشرية, مع الأخذ بعين الاعتبار النظرة السيادية للانظمة المالية و المحاسبية العمومية كجزء لا يتجزء من الدولة. و لهذا فإن حتمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر أصبحت ضرورة ملحة, تتناغم مع هذا التطور خاصة هيئات دولية كبرى مثل صندوق النقد الدولي يدعم و يحفز جميع الدول التي لديها الرغبة في إصلاح انظمتها المحاسبية, غير أن هذا الاصلاح يجب أن يكون ممنهج لكي يحقق اهدافه و يجب أن يشمل مايلي:

3-1-إصلاح الإطار القانوني للمحاسبة العمومية: إن الإطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر يتميز بترسانة من القوانين و القرارات و المراسيم و التشريعات و التعليمات التي تعتبر كإطار تقني و قانوني مما أدى إلى ظهور نقص في المحاسبة العمومية جعلتها تحيد عن أهدافها و تعيق تطورها بسبب إفتقار نصوصها الى المرونة اللازمة لكي تفتح النقاش و اسعا لا ثراء الساحة بالمفاهيم و المبادئ النظرية.

3-2- تغيير أساس القياس المحاسبي. نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على أساس النقدي, حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات و حقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة, لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية, بتقييم الأصول و الاهتلاكات و متابعة المخزونات من جهة أخرى, لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحول إلى أساس الإستحقاق (زهير, 2014, صفحة 55).

3-3- تخفيف مركزية السلطة. شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة، و نتج عن هذا الوضع تمييط نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم، و نظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية و أخرى فإن تصميم البرامج و الأنشطة و وحدات الأداء سيختلف في كل منها (عثمان، 2011، صفحة 56).

3-4- تكوين العنصر البشري. لقد إقتضت ضرورة تسيير المؤسسات العمومية رفع إداؤها من خلال إيلاء الاهتمام الكبير للعنصر البشري، و هو أكدت عليه جل النظريات الحديثة و إعتبرته ضرورة لتأهيله و تكوينه حتى يقوم بمهام إنجاز أي عملية إصلاح و قد إعتبرته محور لها و محركها في نفس الوقت. و قد ساهمت النظرية السلوكية في إبراز أهمية العنصر البشري في إحداث التغيير المنتظر، خاصة إذ تفاعلت مع عوامل أخرى كالموارد المالية و المادية و مختلف وسائل التكنولوجيا الحديثة.

3-5- الدعم السياسي. إن نجاح أي عملية إصلاح للمحاسبة العمومية في الجزائر لا تتم إلا من خلال توفر النية و الجدية من قبل الأطراف ذات العلاقة (السلطة التشريعية، السلطة التنفيذية...) المعنية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

3-6- تحديث الإدارة. من أجل توفير بيئة مناسبة للتطوير و لتسهيل عملية تبني المستجدات الحديثة يجب توفير تكنولوجيا متطورة لأن استخدام الأنظمة الالكترونية الحديثة يزيد من سرعة الإنجاز بخصوص الممارسة المحاسبية و يتيح سهولة الحصول على معلومات محاسبية دقيقة مما ينعكس بالإيجاب على محتوى التقارير المالية.

4-التحديات و العوامل الداعمة للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية: تواجه البلدان النامية تحديات كبرى تتمثل في رفع مستوى معيشة شعوبها. و يعتمد نجاح إصلاح نظم المحاسبة العمومية على الدعم السياسي و الإداري، بالإضافة إلى توفر الموارد المالية و البشرية و تكنولوجيا المعلومات (Chan, 2006, pp. 9-10). و و جد بأن أحد العوامل الحاسمة في عدم تطبيق المعايير المحاسبية العمومية للقطاع العام لا يزال الخوف من فقدان السلطة المعيارية و الجهل بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و عدم الاهتمام بمحاسبة الموازنة (Christiaens, Vanhee, Rossi, & Avensano, 2015, p. 15). بينما يؤكد (Hassan, 2013) بأن النتائج تظهر أن معظم مصادر الممارسين تختار المحاسبة على أساس الإستحقاق، في حين أن معظم الباحثين الأكاديميين لا يدعمون المحاسبة على أساس الإستحقاق. و اوضح chan بأن دعم الموارد ضروري لنجاح إصلاح المحاسبة العمومية. و هناك حاجة إلى دعم مالي كاف للحصول على البرامج و الأجهزة و تعيين موظفين مؤهلين. و لذلك لا ينبغي أن يترك اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام شعورا و هميا بأن اعتمادها و تنفيذها سيكون امرا سهلا، إلى حد كبير سيتم إيقاف التبنى بسبب التحديات المختلفة. و بالتالي، يشير تقرير (PWC, 2012, p. 09) إلى أن التحديات الرئيسية هي:

- 4-1- تكلفة التنفيذ:** يجب إعادة كتابة مطويات في المحاسبة، تحتوي على مصطلحات خاصة بالمعايير الدولية للمحاسبة العمومية و أن تتوافق مع المتطلبات المحلية. تقوم الادارة العمومية للمحاسبة و الرقابة المالية بصياغة دليل محاسبي لمساعدة القطاع العام و الذي من المرجح أن يمهد الطريق للانطلاق التدريجي و السلس للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. سيشكل التعليم و التدريب أيضا قدرا كبيرا من الانفاق الحكومي حيث تستعد الدولة لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- 4-2- توفر محاسبين مؤهلين:** لا يوجد حاليا لدى معظم القطاع الحكومي و الهيئات العمومية الموظفين لاجراء التغيير و فقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على عكس إطار إعداد التقارير المالية الموجود حاليا في القطاع العام؛
- 4-3- التعقيدات الظاهرة:** من الصعب جدا أيضا استخدام لغة مشتركة لتوحيد الثقافات و الحكومات في القطاع العام. قد لا تنطبق بعض المصطلحات المستخدمة في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على نظام التقارير المالية الدولية أو الحكومة بسبب تفرّد عملياتها المالية؛
- 4-4- جاهزية الادارات و الوكالات الحكومية:** لا تزال بعض المنظمات، بما في ذلك الحكومة المركزية و المناطق و عدد كبير من هيئات القطاع العام الأخرى، تستخدم محاسبة تقليدية تعتمد على الاساس النقدي، على الرغم من أن المحاسبة التحليلية و الادارية مهمة للغاية؛
- 4-5- المقاومة:** لن تدعم جميع الأنظمة الحكومية و الأجهزة الادارية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. تمتلك معظم الوكالات حاليا برنامج مراقبة الاداء و الذي لم يتم استخدامه بشكل كامل.
- إن اعتماد لغة محاسبية عالمية و احدة للبيانات على أي نظام جديد ستكون هناك بالتأكيد بعض التحديات التي تحتاج إلى دراسة و إعداد المتطلبات اللازمة للتغلب عليها. و بالتالي عند اعتماد معايير القطاع العام و تنفيذها ستم مواجهة بعض التحديات التي إن لم يتم تحديدها قد تعرقل الجهود المبذولة. و يخلص whitefield & Savvas إلى بعض التحديات و العوامل التي تؤثر على اعتماد معايير IPSAS و هي التحديات التكنولوجية (تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات و الأنظمة، و التدريب الفني للموظفين، و مهارات المحاسب في لغة البرمجة و القدرة على استخدام تقنيات الكمبيوتر)، و التحديات التنظيمية (المهارات المحاسبية ذات الصلة بتنفيذ المعايير و الفهم الصحيح من قبل الموظفين للمعلومات المالية التي تم تطويرها باستخدام المعايير و تدريب الموظفين على تنفيذ المعايير و تخصيص الموارد البشرية و المالية الكافية و قرار الادارة و التزامها ببنية اساس الاستحقاق، و الهيكل التنظيمي، و التواصل و قنوات التنفيذ الفعالة للمعايير)، و التحديات المالية (التكلفة العالية لاعتماد هذه المعايير و تكاليف تدريب الموظفين و تكاليف إضافة المزيد من الوحدات و الأجهزة و البرامج المطلوبة لتطبيق المعايير) (whitefield & savvas, 2016, p. 85).

5- الجانب التطبيقي:

5-1- منهجية الدراسة: بهدف الاجابة على الاشكالية المطروحة و بغية الوصول إلى الاهداف المرجوة, فقد إعتد الباحثين على عينة عشوائية مكونة من عمال الادارة المالية و اساتذة جامعيين من ذوي الاختصاص في المحاسبة العمومية, تم أخذ ارائهم من خلال إستبانة مكونة من أربعة محاور تتضمن إثنان وثلاثون عبارة, تم تصميمها بشكلها النهائي بعد مراجعتها من قبل أربعة اساتذة في المحاسبة و سبعة إطارات في الادارة العمومية لا تقل خبرتهم عن عشرين سنة, بعد أخذ ملاحظاتهم و إخراج العبارات بشكلها النهائي, تم توزيع 125 استبانة استرجع منها 100 استبانة صالحة للتحليل بنسبة مئوية تقدر ب80% من مجتمع الدراسة.

5-2- أداة الدراسة. لقد تم تصميم إستبانة طبقا لمقياس ليكارت الخماسي و ذلك للحصول على إجابات دقيقة لكل العبارات التي تم توزيعها على أربعة محاور, و قد جاء المحور الأول تحت عنوان واقع المحاسبة العمومية في الجزائر مكون من 10 عبارات, أما المحور الثاني فقد تمحور حول متطلبات تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية تضمن 8 عبارات, أما المحور الثالث فقد تمحور حول فوائد تبني معايير الدولية للمحاسبة العمومية مكون من 6 عبارات, أما المحور الرابع تمحور حول تحديات تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية إشتهل كذلك على 8 عبارات.

5-3- إختبارات ثبات الدراسة. بغرض قياس ثبات الاستبانة فقد تم الاعتماد على معامل ألفا كرومباخ من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية "SPSS" للاصدار رقم 23, و قد جاءت النتائج كالتالي:

الجدول رقم 01 : قيمة معامل ألفا كرومباخ

عدد العبارات	معامل ألفا كرومباخ
32	0.775

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS

لقد تم الحصول على معامل ألفا كرومباخ بقيمة تقدر 0.775 و هي أكبر من 0.60, مما يعبر على ثبات هذه الإستبانة لأنه لو تم إعادة توزيع نفس الإستبانة بالصيغة الحالية على نفس العينة لتحصلنا على نفس النتائج, مما يدل على ثبات هذه %المختارة لأعطت نفس النتائج أي 77.5 الاستبانة.

5-4- الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية للعينة. من أجل تحليل البيانات و كبدية نقوم بتحليل المتغيرات الديمغرافية للعينة كما يلي:

5-4-1- الخبرة. يوضح الجدول رقم 02: أن غالبية أفراد العينة يتوفرون على خبرة كبيرة في ميدان عملهم, حيث أن 73 فردا تفوق خبرتهم 11 سنة مما يمكنهم من مواكبة أي مستجدات حديثة.

الجدول رقم 02 : توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	الخبرة
15%	15	أقل من 5 سنوات
14%	14	من 5 إلى 10 سنوات

19%	19	من 11 إلى 15 سنوات
25%	25	من 16 إلى 20 سنة
27%	27	أكثر من 21 سنة
100%	100	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS

5-4-2- الوظيفة. يبين الجدول رقم 03: أن وظائف عينة الدراسة مركبة من أفراد لهم دراية و إختصاص في العمل يوخلهم أن يجيبوا على اسئلة الاستبيان بكل سهولة وصدق, فقد جاء ترتيب الاختصاص من حيث التكرار محاسب عمومي ثم مراقب مالي على التوالي ب 30 فردا و 25 فردا و هم المعنيين الأوائل بتطبيق مستجدات المحاسبة العمومية ثم تتدرج الأهمية فيأتي الأستاذ الجامعي بخصوص إنطلاق أي نقاشات و تطوير نظري .

الجدول رقم 03 : توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
محاسب عمومي	30	30%
أمر بالصرف	18	18%
مراقب مالي	25	25%
أستاذ جامعي	17	17%
مراجع حسابات	10	10%
المجموع	100	100%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS

5-4-3- المستوى العلمي. يبين الجدول رقم 04: ثراء عينة الدراسة من ناحية المستوى العلمي مما يجعلها على دراية و لها استداد لمناقشة و تطبيق أي مستجدات حديثة في ميدان المحاسبة العمومية, كما غلب عليها مستوى ماستر ب 31 فردا نظرا لتشجيع الإدارة على الرفع من المستوى العلمي للموظفين بإعطاء الحرية لكل من يواصل الدراسة لاخذ شهادة الماستر, و هذا ما يدل على مصداقية ردور أفراد العينة على الاستبيان.

5-5- إختبار نوع البيانات. بهدف معرفة نوع بيانات العينة و مدى خضوعها للتوزيع الطبيعي نستخدم إختبار يوفره برنامج SPSS و هو إختبار كولمجراف سميرنوف الذي يحدد مدى إتباع بيانات العينة للتوزيع الطبيعي عندما يكون مستوى دلالة كل محور أكبر من 5% ($\text{sig} > 0.05$) و هو ما يوضحه الجدول رقم 05:

الجدول رقم 05: إختبار التوزيع الطبيعي كولمجراف سميرنوف.

المحاور	عنوان المحور	مستوى المعنوية	القيمة الإحصائية
1	واقع المحاسبة العمومية في الجزائر	0.23	13.25
2	متطلبات تبني معايير الدولية للمحاسبة العمومية	0.12	15.23
3	فوائد تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية	0.42	12.14
4	تحديات تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية	0.20	14,20
	جميع الفقرات	0.58	0.83

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS

5-6- الإلتجاه العام لإجابات العينة. بغية دراسة إتجاهات ردود عينة الدراسة لجميع الفقرات المكونة للحوار الأربعة, و من خلال الإتجاهات المكونة للجدول رقم 06: و من خلال الاعتماد على المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لكل فقرة. يتم و ضع جدول يقيس كل إختيار من إختيارات مقياس سلم ليكارت الخماسي كما يلي:

جدول رقم 06: أوزان سلم ليكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1.79-1.00	2.59-1.80	3.39-2.60	4.19-3.40	5.00-4.20

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي

5-6-1- تحليل نتائج المحور الأول: لقد تناول المحور الأول واقع المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال طرح اسئلة متباينة حول واقع و بيئة المحاسبة العمومية على عينة من ذوي الإختصاص, و قد تضمنت 10 أسئلة لاستطلاع اراء العينة المختارة حول إيجاد نقاط القوة و الضعف لنظام المحاسبة العمومية بهدف تقييمه و معرفة مدى جاهزية بيئة هذا النظام لاستقبال المستجدات الحديثة, فكان المتوسط الحسابي لكافة الفقرات 3.77 و بانحراف معياري يساوي 0.34 و بإسقاط هذه النتيجة 3.77 على سلم الأوزان نجد الإلتجاه العام للردود تركز حول الإختيار موافق أي ضمن المجال [4.20-3.40] و بانحراف معياري ضعيف 0.34 مما يعبر على الإلتجاه العام لأفراد العينة على إختيار موافق, و قد جاءت هذه النتيجة لتعزز فرضية الباحثين التي أكدت بأن نظام المحاسبة العمومية يعاني من قصور واضح في عملية الإبلاغ المالي, و الجدول رقم 07 يوضح هذه النتائج بالتفصيل.

الجدول رقم 07 : واقع المحاسبة العمومية في الجزائر

رقم الفقرة	عنوان الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	نظام المحاسبة العمومية القائم على الأساس النقدي تغلب عليه عدة سلبيات.	4.20	0.95	موافق بشدة
2	يعتبر نظام المحاسبة العمومية في الجزائر نظام بسيط.	4.40	0.80	موافق بشدة
3	نظام المحاسبة العمومية لا يلبي إحتياجات مستخدمي التقارير المالية.	4.11	0.95	موافق
4	يعاني نظام المحاسبة العمومية من ضعف الرقابة الداخلية على الأموال.	4.16	1.02	موافق
5	لا يوفر نظام المحاسبة العمومية مخرجات تعبر عن الوضعية الحقيقية عن طريق افصاح شامل و دقيق.	4.21	1.04	موافق بشدة
6	تعد القوائم المالية ذات صبغة إحصائية و ليست محاسبية.	4.28	0.93	موافق بشدة
7	الأساس النقدي يتميز بالسهولة و الوضوح و يتجنب التقدير الشخصي.	4.07	1.09	موافق
8	يخضع نظام المحاسبة العمومية للرقابة التشريعية في إصدار القوانين و رقابتها.	3.22	0.69	محايد

غير موافق	1.01	2.49	يوجد أقسام حسابات في مدونة مجموعة حسابات الخزينة لمتابعة الاستثمارات و تطبيق الاهتلاك عليها.	9
غير موافق	1.04	2.52	تعطي القوائم المالية كل المعلومات اللازمة لمتخذي القرار خاصة فيما يتعلق بممتلكات الكيان.	10
موافق	0.34	3.77	جميع الفقرات	

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج SPSS

5-6-2- تحليل نتائج المحور الثاني. يوضح الجدول رقم 08 اتجاه اراء عينة الدراسة و قد تركزت اغلبها على متوسط حسابي يقدر ب 3.76 و بانحراف معياري 0.62 و بإسقاطه على مقياس الأوزان نجده ينتمي إلى المجال [3.40-4.19] و هو ما يقابل الاختيار موافق، مما يعني إجماع أفراد العينة على رأي و احد و هو يدل على وجود حاجة ماسة لإصلاح نظام المحاسبة العمومية لتلبية جميع الأطراف المعنية بمخرجاته، و هذا يؤكد على الفرضية الثانية للباحثين.

الجدول رقم 08: متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

رقم الفقرة	عنوان الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	إن قصور نظام المحاسبة العمومي الحالي، يتطلب إيجاد نظام محاسبي جديد و فعال	4.23	0.98	موافق بشدة
2	إن دعم و مساندة الأطراف ذات العلاقة أمر مهم لتبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية.	3.61	1.23	موافق
3	إن تعديل القياس المحاسبي من خلال التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق خطوة مهمة نحو تحقيق الإفصاح الكامل	3.76	1.04	موافق
4	لإنجاح مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية يجب توفر إرادة سياسية مساندة	3.76	1.15	موافق
5	للحصول على معلومات محاسبية فعالة و ذات جودة، يتوجب توفير بنية تكنولوجية فعالة	3.63	1.30	موافق
6	يجب تأهيل أعوان المحاسبة العمومية لضمان تطبيق المستجدات الحديثة المتوافقة مع النظام المحاسبي	3.45	1.25	موافق
7	إعطاء جانب من سلطة التطوير لنظم المعلومات المحاسبية للمؤسسات العمومية في إطار تخفيف مركزية السلطة و إتخاذ القرار	3.77	1.17	موافق
8	يعتبر القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية دافع قوي لتبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية	3.88	1.12	موافق
	جميع الفقرات	3.76	0.62	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج SPSS

5-6-3- تحليل نتائج المحور الثالث. لقد الطرق في هذا المحور إلى الفائدة المرجوة من تبني و اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، من خلال استقصاء آراء عينة الدراسة عن طريق و ضع 06 فقرات تبرز مدى أهمية و

فائدة معايير IPSAS لنظام المحاسبة العمومية بصفة خاصة و القطاع الحكومي بصفة عامة عن طريق توحيد البيانات المالية فتحصلنا على وسط حسابي قدره 3.93 و بإسقاطه على سلم الأوزان نحصل على الاختيار موافق و بهذا فإن أفراد العينة أجمعوا على فوائد تبني معايير IPSAS من خلال الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق, و بانحراف معياري 0.58 ضعيف مما يدل على صدق فرضية الباحثين الثالثة, و الجدول رقم 09 يوضح هذه النتائج بالتفصيل.

الجدول رقم 09: فوائد تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

رقم الفقرة	عنوان الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإتجاه
1	يعزز تبني معايير IPSAS شفافية المعلومات و مساءلة الحكومة أمام المواطنين و المجالس المنتخبة	3.51	1.41	موافق
2	معايير IPSAS هي معيار لتقييم و تحسين المحاسبة العمومية في العالم	3.93	1.15	موافق
3	يعزز تبني معايير IPSAS إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية للحكومة الجزائرية و الدول الأخرى	3.83	1.04	موافق
4	تسهل معايير IPSAS توحيد البيانات المالية بشكل أفضل من نظام المعلومات المحاسبي الحالي	4.10	0.90	موافق
5	إن إستخدام معرفة مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أكثر فاعلية من إنشاء معايير محلية خاصة بالحكومة الجزائرية	4.28	1.01	موافق بشدة
6	توفر المحاسبة على أساس الاستحقاق ضمانا أفضل للنزاهة المالية مقارنة بالمحاسبة على أساس نقدي	3.96	1.10	موافق
	جميع الفقرات	3.94	0.58	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS

5-6-4- تحليل نتائج المحور الرابع. تم تصميم هذا المحور من أجل استقصاء أفراد العينة حول جانب مهم في عملية إصلاح نظام المحاسبة العمومية ألا و هي التحديات التي تواجه القائمين على عملية الإصلاح, فتحصلنا على وسط حسابي قدره 3.94 و هو يقابل الاختيار موافق و بانحراف معياري قدره 0.55 ضعيف نسبيا مما يعني بأن أفراد العينة قد اجمعوا على ضرورة التعامل مع هذه التحديات و أخذها بعناية كبيرة لإنجاح عملية الإصلاح من خلال و ضع إستراتيجية لتبني معايير IPSAS مع مراعاة البيئية الجزائرية للمحاسبة العمومية و هو ما يؤكد فرضية الباحثين الرابعة.

الجدول رقم 10: تحديات تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

رقم الفقرة	عنوان الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإتجاه
1	يتطلب تنفيذ معايير تكاليف كبيرة	4.05	1.10	موافق
2	لنجاح إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ينبغي إشراك كل المستويات الإدارية	4.01	1.05	موافق
3	إن التحديات الرئيسية لتبني المعايير الدولية للمحاسبة	3.98	0.97	موافق

			العمومية في الجزائر هي نقص الإرادة من قبل موظفي الإدارة المالية	
موافق	1.08	3.93	لم تستطع الجزائر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في 2006 بسبب نقص المحاسبين المؤهلين	4
محايد	1.37	3.28	لا يمكن تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية بسبب تعقيداتها الظاهرة	5
موافق	1.11	4.14	إن الامتثال التام للإرادة السياسية للحكومة سيؤدي إلى التنفيذ الصحيح للمعايير المحاسبية الدولية لقطاع العام	6
موافق	1.09	4.16	عدم كفاية الموارد البشرية لفهم و متابعة المعايير الدولية للمحاسبة العمومية	7
موافق	1.19	4.00	إن إستخدام محاسبة الكترونية على مستوى الخزينة العمومية لا يكفي لجعل المعايير الدولية للمحاسبة العمومية ممكنة في المحاسبة العمومية الجزائرية	8
موافق	0.55	3.94	جميع الفقرات	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS

5-7- الارتباط بين المحاور. يوضح الجدول رقم 11: ارتباط محاور الدراسة و فق معاملات بيرسون.

الجدول رقم 11: معامل الارتباط بيرسون بين المحاور الأربعة

التعليق	مستوى المعنوية	قيمة الارتباط	
علاقة طردية ضعيفة نوعا ما	0.05	0.28	A-B
علاقة طردية ضعيفة نوعا ما	0,001	0.33	A-C
علاقة طردية ضعيفة نوعا ما	0.017	0.24	A-D
علاقة طردية قوية نوعا ما	0.000	0.57	B-C
علاقة طردية قوية نوعا ما	0.000	0.52	B-D
علاقة طردية قوية نوعا ما	0.000	053	C-D

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS

توضح النتائج الظاهرة في الجدول رقم 11 مدى ارتباط المحاور الأربعة و التي يرمز لها على التوالي ب A, B, C, D, حيث يمكن تفسير النتائج كما يلي:

5-7-1- العلاقة الموجودة بين المحور "A" و اقع المحاسبة العمومية في الجزائر, و المحور "B" متطلبات تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية هي علاقة طردية ضعيفة حسب معاملات ارتباط بيرسون بقيمة 0.28 و بمستوى معنوية 0.05 و هو دال إحصائيا كونه يساوي قيمة الدلالة الإحصائية المفترضة, و هي تعبر على أنه كلما كان الاهتمام بواقع المحاسبة العمومية من خلال التشخيص الجيد و الأخذ بكل مقومات النجاح تتشأ حاجة ملحة للإصلاح و التطوير و هي تعد كمتطلبات لتحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية.

5-7-2- العلاقة الموجودة بين المحور "A" و اقع المحاسبة العمومية في الجزائر, و المحور "C" فوائد تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية, لقد أسفرت النتائج الارتباط بين المحورين على و جود علاقة طردية ضعيفة بقيمة 0.33 و ذات مستوى معنوية بقيمة 0.001 و هي دالة إحصائيا لأنها أقل من 0.05, و مفادها بأنه في ظل قصور

نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على تلبية حاجيات مستخدمي التقارير المالية فإن الملجأ الوحيد هو البحث عن بدائل حديثة لها مميزات و فوائد تجعله يحقق أهدافه المنوطة.

5-7-3- العلاقة الموجودة بين المحور "A" واقع المحاسبة العمومية في الجزائر, و المحور "D" تحديات تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية, و حسب الجدول رقم 11 تظهر العلاقة بأنها طردية ضعيفة ذات قيمة 0.24 و بمستوى معنوية تساوي 0.017 و تعد هذه النتيجة ذات دلالة إحصائية, و تعبر هذه النتيجة على أنه عند القيام بأي إصلاح لنظام المحاسبة العمومية و لكي يكون ناجح و ذو فعالية يجب أخذ بعين الاعتبار كل الظروف البيئية المحيطة من خلال التشخيص الجيد لواقع المحاسبة العمومية بما فيها كل التحديات التي قد تعيق طريق الإصلاح و التطوير.

5-7-4- العلاقة الموجودة بين المحور "B" متطلبات تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية, و المحور "C" فوائد تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية, و حسب الجدول رقم 11 و قد جاءت النتائج بمعامل ارتباط 0.57 و تعتبر علاقة طردية قوية نوعا ما و بمستوى معنوية 0.000 و يعد دال إحصائيا لأنه أقل من 0.05, و تعبر هذه النتيجة على أن الإطلاع على الفوائد و المميزات للبدائل الحديثة للمحاسبة العمومية تحتم على القائمين على إصلاح المحاسبة العمومية الإلمام بكل متطلبات هذا الإصلاح لتقادي كل النقائص المنتظرة.

5-7-5- العلاقة الموجودة بين المحور "B" و المحور "D" و حسب الجدول رقم 11 فقد أسفرت النتائج على وجود علاقة طردية قوية نوعا ما بقية 0.52 و بمستوى معنوية 0.000 و تعبر هذه النتيجة على أنه عند بداية كل إصلاح لنظام المحاسبة العمومية يجب على القائمين بالإصلاح الأخذ بعين الاعتبار كل المتطلبات اللازمة لعملية الإصلاح و أن يكونوا على دراية بالتحديات المنتظرة لتذليلها و بالتالي إنجاح عملية التطوير.

5-7-6- العلاقة الموجودة بين المحورين "C" و المحور "D", من الجدول رقم 11 يتبين بأن العلاقة طردية قوية نوعا ما و بمستوى معنوية 0.000 و تعبر هذه النتيجة بأنه و لتغلب على التحديات المنتظرة و مواجهتها و بكل فعالية يجب أن يكون كل العمال سواء كانوا مسؤولين أو عامل عاديين ملمين بالفوائد المنتظرة من تبني المعايير المحاسبية الدولية, و تقادي إمكانية تحول المتطلب إلى تحدي .

6- الخاتمة: بعد الإنتهاء من هذه الدراسة سواء في جانبها النظري أو التطبيقي فإنه يمكننا استخلاص أهم النتائج المتعلقة بهذا الموضوع و إقتراح توصيات تكون كمساهمة في إثراء النقاش الدائر حول إصلاح النظم المحاسبية من خلال إدخال المستجدات الحديثة, خاصة الدراسات المستقبلية المتعلقة بميدان المحاسبة العمومية.

6-1- النتائج: من خلال إختبار الفرضيات الخاصة بهذه الدراسة يمكن أن نوجز هذه النتائج في النقاط التالية.

- لقد أثبتت الدراسة صحة الفرضية الأولى بأن نظام المحاسبة العمومية يعاني من قصور و اضح في عملية الإبلاغ المالي.

- تم التأكد بواسطة هذه الدراسة على وجود حاجة ماسة لإصلاح نظام المحاسبة العمومية لتلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية بما يوافق صحة الفرضية الثانية.
- إن عملية اعتماد و تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية تحقق فوائد كبيرة تعود بالمنفعة على الإقتصاد الوطني و هو ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.
- إن الضرورة تقتضي و ضع إستراتيجية و اضحة و محددة لتبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية مع مراعاة البيئة المحلية للقطاع العام في الجزائر و هذا ما يتوافق مع الفرضية الرابعة.

6-2- التوصيات:

- يجب على الأطراف ذات العلاقة (وزارة المالية, الاكاديميين, ممارسين) و ضع برامج محددة و واضحة لفتح نقاش معمق بغية تشخيص و اقع المحاسبة العمومية في الجزائر و اعطاء أهمية قصوى لاراء الاطارات على مستوى الادارة المالية.
 - ضرورة رسكلة و تكوين الاطار البشري و توفير الامكانيات المادية الحديثة, من خلال إنشاء برامج تكنولوجية حديثة بواسطة تقنيين من داخل الادارة عوض إقتناءها من مكاتب خارجية لتجسيد نظام محاسبة عمومي حديث و فعال.
 - ضرورة إعادة النظر في فلسفة التسيير الحالية للادارة المالية و الانفتاح على الادارة الحديثة لما لها من مميزات و فوائد كبيرة تعود بالمنفعة على الإقتصاد الوطني.
 - ضرورة إدخال المستجدات الحديثة عند كل عملية إصلاح و تطوير لنظم المحاسبية من خلال و ضع ورسم استراتيجية و اضحة و محددة تأخذ بعين الإعتبار خصوصية البيئة الجزائرية.
- ## 7- قائمة المصادر و المراجع:

Chan, J. L. (2006). Ipsas and Government Accounting Reform in Developing Countries . College of Business Administration Department of Accounting, USA: University of Illinois at Chicago.

Christiaens, J., Vanhee, C., Rossi, F., & Avensano, N. (2015, Marth). The effect of IPSAS on Reforming Government Financial Reporting an International Comparison. *International Review Administrative Sciences* , N:01.

des Robert, J. F., & Colibert, J. (2008). *les norms IPSAS et le secteur public*. Dunod.

Hassan, M. (2013). Debates on Accrual Accounting in The Public Sector: A discrepancy between practitioners and academicians . *Seventh The Asia Pacific Interdisciplinary Reseach in Accounting Conference*, (pp. 26-28 July). Kobe.

PWC. (2012). Adoption of IPSAS in Ghana prospects, challenges and the way forward. <http://www.pwc.com/en GH/gh/pdf/adoption-of-ipsas.pdf>. Retrieved 20.04.2021.

whitefield, A. A., & savvas, p. (2016). The Adoption and Implementation of The International Public Sector Accounting Standards: The challenges fqced by The United Nation in producing Un-IPSAS

compliant financial reports in Kenya. *International Journal of Finance and Accounting*, vol:01 (N:01), pp. 75-91.

- حسين أحمر. (2007). *المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة*. عمان: دار المسيرة اسماعيل للطباعة و النشر و التوزيع.
- الأمر رقم 90-21. (15 أوت، 1990). المتعلق بالمحاسبة العمومية، المادة 6 بتصريف. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية العدد رقم 35.
- جمال لعامرة. (2004). *أساسيات الموازنة العامة للدولة*. القاهرة: دار الفجر للنشر و التوزيع.
- حسن زكي أحمد عثمان. (2011). تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج و الاداء، دراسة ميدانية (مذكرة ماجستير). مصر: جامعة القاهرة.
- خالد شحادة الخطيب. (2010). *المحاسبة الحكومية* (المجلد الثانية). عمان: دار وائل للنشر.
- شلال زهير. (2014). آفاق إصلاح النظام المحاسبي العمومي الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، بومرداس: جامعة محمد بوقرة.
- عباس مهدي الشيرازي. (1990). *النظرية المحاسبية*. الكويت: مطبعة ذات السلاسل للطباعة و النشر.
- محمد خالد المهاني. (2009). القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
- محمد خالد المهاني. *المحاسبة الحكومية*.
- محمد عباس بدوي، و عبد الوهاب نصر. (2003). *المحاسبة الحكومية و القومية بين النظرية و التطبيق*. الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر.
- نور عبد الناصر، و طلال الحجاوي. (2003). *المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الأردنية، متطلبات التوافق و التطبيق*. عمان: جامعة الاسراء.