مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال
ISSN : 2602-6570
المجلد06 العدد02 - ديسمبر2023

متطلبات تطبيق معيار محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS 24 ودوره في تفعيل حوكمة تنفيذ الموازنة العامة لهيئات القطاع العام في الجزائر – دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين الجزائريين –

ط. د رحالية نرجس[1]، د.لعلايبية مالك[2]

[1] جامعة محمد الشريف مساعدية/سوق اهراس، مخبر المالية، المحاسبة، الجباية والتامين
n.rahalia@univ-soukahras.dz

[2] جامعة محمد الشريف مساعدية/سوق اهراس مخبر المالية، المحاسبة، الجباية والتامين
lalaibiamalek@yahoo.fr

تاريخ الاستلام: 2023/10/04 تاريخ القبول: 2024/02/09

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان متطلبات تطبيق معيار محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS 24 والخاص بعرض المعلومات المالية في القوائم المالية لهيئات القطاع العام في الجزائر ودوره في حوكمة تنفيذ الموازنة العامة لهيئات القطاع العام في الجزائر، من خلال اتاحة المقارنة بين مبالغ الموازنة المقدرة والفعلية الناتجة عن تنفيذ الموازنة العامة ، في ظل الشفافية ومبدأ المساءلة. وقد توصلت هذه الدراسة الى ان تطبيق المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام IPSAS24 يؤدي الى حوكمة تنفيذ الميزانية العامة وفقا لنتائجها التي بينت ان هناك ارتباط قوي بين تحقيق حوكمة تنفيذ الميزانية والالتزام بمتطلبات تطبيق المعيار موضوع الدراسة.

كلمات مفتاحية: IPSAS24، الحوكمة ، هيئات القطاع العام، الموازنة العامة.

Abstract :

This study aims to clarify the requirements of applying the international public sector accounting standard IPSAS 24, which is related to the presentation of financial information in the financial statements of public sector organizations in Algeria and its role in the governance of the implementation of the general budget of public sector organizations in Algeria, By allowing comparison between the estimated and actual budget amounts resulting from the implementation of the general budget, in light of transparency and the principle of accountability.

This study concluded that the application of the International Public Sector Accounting Standard IPSAS24 leads to the governance of the implementation of the general budget, according to its results, which showed that there is a strong correlation between achieving the governance of budget implementation and adherence to the requirements of applying the standard under study.

Keywords :: IPSAS24, Governance, Public Sector Authorities, Public Budget.

*المؤلف المراسل.

1. مقدمة

تعتبر الحوكمة من أهم الموضوعات التي نالت اهتمام المنظمات والمؤسسات الدولية على اعتبار أنها تعد احد أهم عوامل تفعيل الرقابة في مختلف القطاعات والمؤسسات الخاصة والعامة على حد سواء، وعليه فقد تناول الفكر المحاسبي بشكل مباشر مشكلة التسيير الراشد للهيئات والمنظمات حفاظا على الموارد المالية من التبديد وضمان حقوق اصحاب المصالح وهذا نظرا لما خلفته نظرية الوكالة من تراجع اداء مؤسسات القطاع الخاص، وبالإسقاط على هيئات القطاع العام نجد ان فرض رقابة صارمة على مقدرات الشعوب سواء من طرف ممثلي الشعب كالبرلمانيين أو من خلال منظمات رقابية تتولى هذه المهمة بات ضروريا ضمانا لمزيدا من الفعالية والشفافية في صرف المال العام من جهة، والالتزام بمبادئ الحوكمة من جهة أخرى لا سيما في الهيئات الغير هادفة للربح.

وعليه فيجب على الحكومات ان تتبع انظمة تسيير فعالة تسمح بتحقيق الأهداف المسطرة واعادة هيكلة مؤسساتها وتصحيح مسارها ضمانا لتعزيز ثقة المواطن بهيئات القطاع العام، في ظل تحري الشفافية من خلال اعطاء صورة حقيقية للوضعية المالية لها، وضمان النجاعة اللازمة في توفير الخدمات الضرورية التي تلبي احتياجات المواطنين وترضي رغباتهم وتطلعاتهم خاصة الاجتماعية منها، وكذا تحقيق العدالة في توزيع ثروات البلاد وهذا لا يتسنى الا بتبني انظمة محاسبية مستمدة من مرجعيات دولية موثوقة على غرار مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSASB الذي يصدر معايير تتمتع بالشفافية وقابلية المعلومات المستخدمة للمقارنة وتمكن من اتخاذ كافة القرارات الهامة، لاسيما المعيار المحاسبي للقطاع العام الدولي IPSAS24 الخاص بعرض معلومات الموازنة في البيانات المالية، والذي سيؤدي تطبيقه الى تحقيق الحوكمة في تنفيذ موازنات هيئات القطاع العام في الجزائر، وفرض الرقابة اللازمة على استغلال وصرف الأموال وكشف كافة أسباب الاختلافات الهامة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية وعرض كافة الافصاحات عن الوضعية المالية، الامر الذي تسعى اليه الجزائر من خلال مشاريع اصلاح الموازنة العامة بتفعيل القانون العضوي 15-18 لقانون المالية.

1-1-مشكلة الدراسة: بناءًا على ما سبق يمكننا طرح الاشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن لتطبيق معيار محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS 24 ان يؤدي الى تفعيل حوكمة تنفيذ الموازنة العامة لهيئات القطاع العام بالجزائر؟

ويمكن تقسيم هذه الاشكالية الى الأسئلة الفرعية التالية:

– ماهي أهم المتطلبات اللازمة لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام IPSAS24 لدى هيئات القطاع العام في الجزائر؟

– هل تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IPSAS24 يساهم في تحقيق مبادئ حوكمة تنفيذ الموازنة العامة لهيئات القطاع العام في الجزائر؟

1-2- فرضيات الدراسة: للإجابة على التساؤلات السابقة قمنا بتبني الفرضيات التالية:

– هناك مجموعة من المتطلبات اللازمة لتفعيل تطبيق المعيار المحاسبي للقطاع العام الدولي IPSAS24 لدى هيئات القطاع العام في الجزائر.

– يساهم تطبيق معيار محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS24 في تحقيق حوكمة تنفيذ الموازنة العامة لهيئات القطاع العام في الجزائر.

1-3-أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى:

– التطرق الى اسباب الدعوة لتطبيق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS واهم المعايير التي تم اصدارها من طرف مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية.

– الهدف من اصدار المعيار IPSAS 24 ، ونطاقه ومختلف الإفصاحات الواجب عرضها.

– التطرق الى واقع حوكمة الميزانية العامة في الجزائر وأهم مشاريع إصلاح نظام تنفيذ الموازنة العامة لمواكبة معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS.

– دور تطبيق المعيار IPSAS 24 في تحسين عملية تنفيذ الموازنة العامة واضفاء الشفافية على إدارة الأموال العمومية والوقاية من الفساد في القطاع العام.

1-4- حدود الدراسة: لن نخوض في هذه الدراسة الى التطرق الى الامور التقنية للموازنة العامة وانما تم تسليط الضوء على حوكمة الموازنة العامة من خلال مشاريع اصلاح التسيير الموازناتي بالجزائر والمنتظر منها مواكبة معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS، من خلال الاعتماد على استقصاء اراء الاكاديميين والمهنيين المحاسبيين اين وجدنا بعض الصعوبات في اجابة الافراد نظرا لاعتبارها قيد التفعيل ولازالت النتائج المنتظرة تحتاج الى الوقت الكافي لتقييمها والحكم عليها.

1-5- منهجية الدراسة أدواتها:

1-7-الجانب النظري: قمنا بالاستعانة بالمنهج الوصفي من خلال ما توفر من مراجع علمية في هذا الموضوع حيث اجرينا مسحا لاهم الكتابات العلمية المتوفرة كما اننا استعملنا المنهج الاستقرائي التحليلي.

7-2-الجانب التطبيقي: تم الاعتماد على اسلوب دراسة حالة من خلال استبانة مكونة من 28 عبارة مقسمة الى محوريين تم توزيعها على مختلف الفئات المهتمة بحوكمة تنفيذ الموازنة العامة ومعايير محاسبة القطاع العام الدولية من محاسبين عموميين، وامرين بالصرف ومفتشين وبالخصوص اساتذة جامعيين من خلال توزيع 40 استبانة تم استرجاع 37استبانة صالحة للتحليل بالبرنامج الاحصائي SPSS في اصداره رقم 25.

2-الجانب النظري للدراسة

المحور الأول : الاطار النظري لمعايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS

لقد تم التفكير في تحديث الأطر ووضع معايير دولية جديدة للمحاسبة العمومية في القطاع العام تماشياً مع المعايير الدولية للمحاسبة المالية في القطاع الخاص والتي يرمز اليها بمعايير التقرير المالي الدولية IFRS، حيث قام فريق خاص بصندوق النقد الدولي في عام 1997 بمحاولة وضع أطر لتوحيد إصدار البيانات المالية واعتماد معايير موحدة في الدولة الواحدة قدر الإمكان، وقد كون هذا الفريق بناءً على طلب لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، والتي سميت فيما بعد بمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB، حيث قام هذا الاخير بوضع معايير محاسبية ومالية دولية جديدة للقطاع العام تماشياً مع معايير المحاسبة الدولية المتبناة في القطاع الخاص. **(براضية حكيم،2016،ص139).**

1- **تعريف معايير محاسبة القطاع العام الدوليةIPSAS** : يعرفها مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSASB على أنها معايير توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام. **(الاتحاد الدولي للمحاسبين،2009،ص14).**

كما تعرف معايير محاسبة القطاع العام الدولية بانها عبارة عن معايير محاسبية ذات صيغة اعلامية تطبق في كامل الوحدات الحكومية ، سواءا كانت اقليمية او محلية وفي الهيئات والمنظمات العامة الدولية. **(لعلايبية مالك، زرقين عبود،2016،ص331).**

وعلى هذا الاساس تعتبر معايير محاسبية مالية تحدد القواعد والاسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ عن التعاملات المالية في هيئات القطاع العام الغير هادفة للربح، وتحدد متطلبات العرض والافصاح والقياس لتسهيل المقارنة لأداء مؤسسات القطاع العام، ورفع جودة تقاريرها المالية في ظل اتباع الحكومات للأساس النقدي الذي تضعف فيه عملية الرقابة على الإنفاق الرأسمالي بما يعرض المال العام للهدر.

2-اسباب الدعوة لتطبيق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS: ان من بين العوامل التي أدت إلى إطلاق برنامج المعايير الدولية ليتم تطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع منشآت القطاع العام، الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية مثل (الولاية، الإقليم والمنطقة) والحكومة المحلية مثل (المدينة، البلدية) والمنشئات المكونة مثل (الدوائر، الوكالات، المجالس والهيئات) ما يلي: **(Chaired.Review, june 2004)**

- الحاجة إلى تعزيز وتحسين جودة التقارير المالية في القطاع العام بناءا على التحسينات الأخيرة؛
- أهمية ديون القطاع العام في أسواق رأس المال العالمية و التي غالبا ما تهمل؛
- الحاجة إلى هيئة لوضع معايير مستقلة عن الحكومات الوطنية؛
- تعزيز نوعية التسيير المالي في القطاع العام.

كذلك نجد من بين اسباب الدعوة لتطبيق معايير محاسبة القطاع العام الدولية وتشجيع تطبيقها لدى الهيئات الحكومية خدمة لأغراض التوحيد المحاسبي الدولي والانتقال من مبدا تطبيق الاساس النقدي الى الاساس المحاسبي، والاعتماد على موازنة البرامج والاداء بدلا من ميزانية البنود الامر الذي يّفعل تحسين الرقابة الداخلية والشفافية فيما يتعلق بالموجودات والمطلوبات بشكل عام.

3-اصدارات مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSASB : يعتبر مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية لجنة يتم تعيين أعضاؤها من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، حيث يضم 18 عضوا يتم ترشيح 15 عضوا من قبل الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين ويتم تعيين 3 أعضاء منهم من العامة، وتقوم عملية الانتقاء على أساس أفضل شخص يناسب الوظيفة، حيث يتم تعيينهم لفترة مدتها تصل إلى 3 سنوات يجوز تجديدها لمدة مماثلة ولكل عضو الحق في أن يرافقه مستشار يبدي رأيه دون أن يكون له الحق في التصويت.**(الاتحاد الدولي للمحاسبين،2010 ،ص05)**

يقوم المجلس بإصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ويشجع قبول هذه المعايير وتحقيق التوافق الدولي معها، كما يقوم بنشر وثائق أخرى تقدم إرشادات حول مواضيع وخبرات إعداد التقارير المالية في القطاع العام، ويتمتع اعضاؤه بالاستقلالية في اداء مهامهم مما يسمح بتحقيق الجودة والفعالية في تسيير اعمالهم. ومن بين اهم إصدارات المجلس نجد:

3-1- معايير محاسبة القطاع العام الدولية وفقا لأساس الاستحقاق : ويعني هذا الأساس إثبات العمليات المالية لحظة حدوثها، بناءا عليه يتم تحميل السنة المالية بكافة النفقات وإفادتها بكافة الإيرادات المحققة خلالها بغض النظر عن موعد الدفع الفعلي أو التحصيل الفعلي سواء تم ذلك في السنة المالية التي حدث

فيها ،أو في سنة مالية سابقة او لاحقة وهذا ما يرسخ فكرة استقلالية الذمة المالي **(رحالية نرجس،2020،ص08)**. والجدول التالي يلخص تصنيف اهم معايير محاسبة القطاع العام الدولية حسب مضمون كل معيار والصادرة الى غاية 2019:

جدول رقم (01): تصنيف اهم معايير محاسبة القطاع العام الدولية وفقا لأساس الاستحقاق

مضمون المعيار	رقم المعيار
معايير عرض القوائم المالية	IPSAS01-IPSAS02-IPSAS03-IPSAS18-IPSAS24.
معايير الاداء المالي	IPSAS11-IPSAS23-IPSAS09.
معايير الاندماج	IPSAS34-IPSAS35-IPSAS36-IPSAS37-IPSAS38-IPSAS40.
معايير متعلقة بالميزانية المالية للدولة	IPSAS05-IPSAS12-IPSAS13-IPSAS16-IPSAS17-IPSAS19-IPSAS25.
معايير خاصة بالعرض والافصاح	IPSAS02-IPSAS22.

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على ديلويت، كتيب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .

3-2-معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وفقا للأساس النقدي:إن النظام النقدي للمحاسبة هو نظام تسجل فيه النفقات والإيرادات في الفترة التي تسدد فيها المدفوعات أو تستلمها؛ حيث تم إصدار معيارا واحد وفقا للأساس النقدي والخاص بإعداد التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي، والذي يهدف إلى سياسة تعتبر خلالها المحاسبة على أساس نقدي سوى حل مؤقت للحكومات التي هي في طريقها إلى العمل وفقا لأساس الاستحقاق. **(جابي امينة هناء، 2017،ص689).**

4-الاطار النظري لمعيار محاسبة القطاع العام الدولية 24 IPSAS :يعتبر المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام IPSAS 24 والخاص بعرض معلومات الموازنة للهيئات الحكومية في البيانات المالية، من المعايير التي تسمح بإتاحة المقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية للموازنة والتي تظهر هاته الاخيرة الخصائص المالية لخطط الحكومة للفترة القادمة كما تعتبر أداة أساسية للإدارة المالية والرقابة وعنصر هام في عملية الإشراف الحكومي والبرلماني على الأبعاد المالية للعمليات، ويمكن تحديد الهدف من اصدار المعيار IPSAS 24، ونطاقه، ومختلف الإ فصاحات الواجب عرضها فيما يلي: **(وزارة المالية، المملكة العربية السعودية،2022)**

4-1-هدف اصدار المعيار IPSAS24 : يهدف معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS24 الى إتاحة المقارنة بين مبالغ الموازنة المقدرة والمبالغ الفعلية الناتجة عن تنفيذ الموازنة في القوائم المالية، وإيضاح

أسباب الفروقات ذات الأهمية النسبية وذلك لتعزيز شفافية القوائم المالية وتقييم اداء القائمين على تنفيذ الموازنة.

4-2- نطاق تطبيق المعيار IPSAS24: يطبق معيار IPSAS24 لدى جهات القطاع العام التي يطلب منها أو تختار إتاحة موازنتها (موازناتها) المعتمدة للعموم.

4-3- متطلبات الإفصاح وفقا للمعيار IPSAS24:

- الأساس المحاسبي المستخدم في إعداد الموازنة؛
- أساس التصنيف المُطبق في الموازنة المعتمدة؛
- فترة الموازنة المعتمدة؛
- الجهات المتضمنة في الموازنة المعتمدة.

المحور الثاني: المتطلبات الضرورية لتطبيق معيار IPSAS 24 لتفعيل حوكمة الموازنة العامة

1- تعريف الموازنة العامة: عرف المشرع الجزائري الموازنة العامة بأنها "ميزانية تتشكل من الإيرادات والنفقات العامة و النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية، والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها. **(الجريدة الرسمية الجزائرية،1984،المادة06)**

ويقتضي تنفيذ الميزانية العمومية في الجزائر المرور بمرحلتين اساسيتين هما المرحلة الادارية والمرحلة المحاسبية سواءا فيما يخص صرف نفقة او تحصيل ايراد، كما ينبغي التقيد كذلك بجملة من المبادئ المحاسبية والتي اقرتها التشريعات الخاصة بالمحاسبة العمومية، والتي تتعلق اساسا بمهام الاعوان المتدخلين في تنفيذ الميزانية ومسؤولياتهم وبطبيعة المحاسبة العمومية في حد ذاتها. **(لعلايبية مالك،2018،ص102)**

2-تعريف حوكمة الميزانية العامة: هي فكرة حديثة مشتقة من مبدأ الحوكمة الشاملة او العامة بحيث تعمل على ارساء تصرف عمومي سليم فيما يتعلق بميزانية الدولة ومحاربة الفساد وسوء التصرف في عناصرها، بشكل يسمح باستخدام امثل وفعال للنفقات والايرادات لتحقيق التنمية الاقتصادية. **(حسام غضبان، 2015، ص296)**. فحوكمة الميزانية العامة هي الاداة الفعالة للسياسات المتبعة لهيئات القطاع العام للوصول الى تحقيق ما تنص عليه الحوكمة من شفافية، مشاركة ومساءلة ومن تحقيق أهداف السياسات العامة الانمائية من خلال تطبيق مختلف مبادئ حوكمة الميزانية العامة.

3-واقع حوكمة الميزانية العامة في الجزائر: عرف التسيير الموازناتي في الجزائر تراجع كبير في أدائه، حيث تعتبر في ذيل الترتيب العالمي لمؤشرات التسيير الموازناتي التي وضعها البنك الدولي وصندوق النقد الدولي (لا تطبق الجزائرسوى5 مؤشرات من مجموع 16 مؤشر)، وهذا رغم المجهودات التي بذلتها من أجل

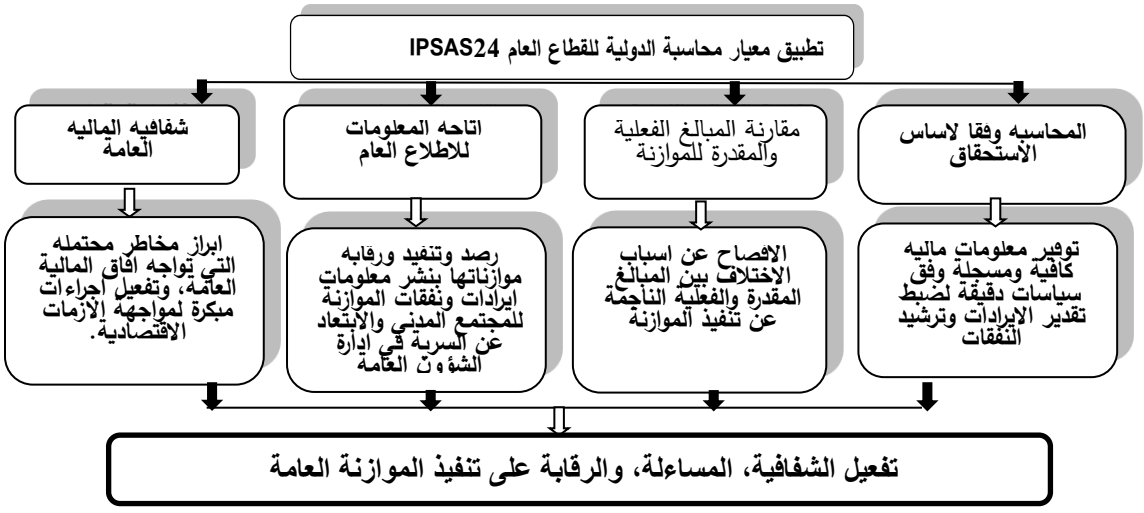
حوكمة الميزانية العامة من خلال مختلف الاصلاحات والتي لا زالت قيد الدراسة والتجريب والمبينة في الجدول التالي: **جدول رقم(02) : مشاريع اصلاح الميزانية العامة بالجزائر واهدافها.**

مشاريع اصلاح الموازنة العامة	الهدف من المشروع
تنفيذ برنامج لعصرنة نظم الميزانية (MSB).	مراجعة كاملة لنظم التحضير و التنفيذ و المحاسبة لميزانية الدولة ومعالجتها بطرق معلوماتية.
انشاء مديرية مختصة في الاصلاح المالي.	تطبيق الخطة التوجيهية المعنية بالإعلام الالي لوزارة المالية.
اصدار مشروع القانون العضوي18-15 لقانون المالية.	– تحديد شروط اعداد الانفاق العام وتنفيذه. – ارساء مبادئ الحوكمة في تسيير المال العام من خلال احترام قواعد المساءلة والشفافية والتشاركية. – التحول من ميزانية الوسائل الى ميزانية البرامج. – اصلاح إطار التسيير العمومي وتوجيهه نحو النتائج. – تعزيز شفافية المعلومة الميزانياتية . – اعتماد مقاربة متعددة السنوات لنفقات وإيرادات الدولة. – اصلاح متمركز حول حرية اكبر للمسيرين وتفعيل رقابة الاداء.

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على ما توفر من مراجع.

4- متطلبات تطبيق معيار IPSAS 24 ودوره في حوكمة تنفيذ الموازنة العامة: ان تطبيق معيار IPSAS24 يتطلب القيام بعدة اجراءات تصحيحية خاصة بتنفيذ الموازنة العامة واصلاح المالية العامة والموضحة في المخطط اسفله :

شكل رقم(01) يوضح متطلبات تطبيق معيار IPSAS24



المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على ما توفر من مراجع.

ان امكان تفعيل الاجراءات السابقة في بيئة محاسبية تتلاءم مع متطلبات تطبيق معايير محاسبة القطاع العام الدولية، سيؤدي الى امتثال هيئات القطاع العام لالتزامات المساءلة الخاصة و تعزز شفافية بياناتها المالية، من خلال اظهار امتثال الموازنة المصادق عليها التي تتحمل المسؤولية عنها علنا واظهار ادائها المالي في تحقيق النتائج المقدرة.

3-الجانب التطبيقي للدراسة

المحور الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين الجزائريين.

اولا :منهجية وأداة الدراسة

1-**منهجية الدراسة:** من اجل الإجابة على الإشكالية المطروحة للوصول للأهداف المسطرة، تم توزيع 40 استبانة مكونة من محورين تحتوي على 28 عبارة وزعت على عينة عشوائية متمثلة في فئة من الاساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة و المالية وفئة من المهنيين المحاسبين الجزائريين من: (محاسبين معتمدين، محافظي الحسابات، خبراء محاسبين، محاسبي المنشآت الاقتصادية، مفتشين جبائيين) فتحصلنا على 37 استبانة صالحة للتحليل من اجل إبداء آرائهم حول موضوع متطلبات تطبيق معيار محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS 24 ودوره في تفعيل حوكمة تنفيذ الموازنة العامة لهيئات القطاع العام في الجزائر. وهذا بعد عرضها على 5 اساتذة اختصاص محاسبة.

2-**أداة الدراسة:** تم الاعتماد على استبانة صممت وفقا لسلم ليكارث الخماسي بغية الحصول على اجابات دقيقة لكامل العبارات، والمصنفة الى محورين حيث تم التطرق في المحور الاول الى اهمية تطبيق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS والمعيار IPSAS24 لدى هيئات القطاع العام والذي تضمن 17 عبارة، أما المحور الثاني تمحور حول اهمية الحوكمة في القطاع العام ودورها في تحسين اداء تنفيذ الموازنة العامة مزايا تطبيق حوكمة القطاع العام في تحسين اداء تنفيذ الموازنة العامة لدى مؤسسات القطاع العام والذي اشتمل على 11 عبارة.

ثانيا: اختبار صدق وثبات الاستبانة ومحاور الدراسة: يتم التأكد من ثبات الاستبانة من خلال اختبار معامل ألفا كرومباخ باستعمال تطبيق البرنامج الاحصائيSPSS.V.25، وذلك من أجل التأكد بأنها تعطي نفس النتائج أو نتائج متقاربة إذا طبقت أكثر من مرة على نفس العينة في ظروف مشابهة، وهناك عدة طرق للتحقق من ثبات أداة القياس حيث اخترنا آلفا كرومباخ (Alpha Crombach)، أين قمنا بحسابه لجميع الفقرات بالإضافة إلى حساب معامل الثبات الكلي للأداة، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): نتائج اختبار معامل "آلفا كرومباخ "Alpha Crombach

المحور	عدد الفقرات	معامل آلفا كرونباخ
معيار محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS24	17	0,814
حوكمة القطاع العام	11	0,956
الثبات الكلي	28	740,0

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v.25

نلاحظ من الجدول رقم (04) أن معامل الثبات آلفا كرومباخ لمحوري الدراسة هو(0,814 و0,956) بدرجة ثبات ممتازة، كما أن درجة الثبات الكلي هي الأخرى جيدة إذ بلغت (0,740)، مما يدل على ان أداة الدراسة تتمتع بدرجة ثبات ممتازة تبرر استخدامها لأغراض هذه الدراسة، وهي اكبر من النسبة المرجعية 0.6 ما يعني انه لو تم توزيع نفس الاستبيانات على نفس العينة او عينة مماثلة سوف نحصل على تطابق الإجابات بنسبة اكبر من 60%.

ثالثا: الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية للعينة: تم تلخيصها في الجدول التالي

الجدول رقم (05): البيانات الديمغرافية لعينة الدراسة

الخصائص الديمغرافية		التكرار	النسبة
العمر	30 سنة فأقل	**06**	**16.2**
	31-40 سنة	**20**	**54.1**
	41-50 سنة	**08**	**21.6**
	51-60 سنة	**03**	**8.1**
المستوى التعليمي	مهني	**03**	**8.1**
	جامعي	**12**	**32.4**
	دراسات عليا	**22**	**59.5**
المنصب الوظيفي	محاسب في هيئة عمومية ذات طابع إداري	**04**	**10.8**
	آمر بالصرف	**06**	**16.2**
	اكاديمي	**19**	**51.4**

	خبير محاسبي	03	8.1
	محافظ حسابات	03	8.1
	مراقب مالي مساعد	01	2.7
	موظف عمومي	01	2.7
الخبرة	1-5 سنة	08	21.6
	6-10 سنوات	12	32.4
	11-15 سنة	14	37.8
	16-20 سنة	00	01
	21-25 سنة	01	2.7
	26-30 سنة	02	5.4

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.v.25**

من خلال تحليل جدول البيانات الديمغرافية لعينة الدراسة، تم استبعاد خاصية الجنس لأنها لا توثر على اجابات افراد العينة وبالتالي تم تحييدها حيث نلاحظ من خلال تحليل الخصائص الاخرى للجدول رقم (05) كمايلي :

- **العمر:** يبين الجدول ان 54,1% من اعمار افراد العينة اكبر من 31 سنة واقل من 40 سنة وهو سن يتميز بالنضج ما يجعل اجاباتهم تتميز بالعقلانية .

- **المستوى التعليمي:** نلاحظ أن الاستبيان مس تقريبا جميع المستويات التعليمية، ولكن بنسب متفاوتة حيث كانت الأغلبية للمستوى الجامعي، ودراسات عليا حيث تراوحت النسب بين 32,4 % و 59,5 %على التوالي.

- **المنصب الوظيفي:** تبين أن 51,4 % من عينة الدراسة اكاديميين وهي النسبة الأكبر، كما تنوعت الاجابات من طرف مختلف المهنيين المحاسبين الجزائريين ما اضفى ميزة الدقة والموضوعية.

- **الخبرة:** نلاحظ ان 37,8% من عينة الدراسة تتراوح خبرتهم من11-15 سنة وهي النسبة الأكبر، ما يعني ان اجابات عينة الدراسة تتميز بمزيد من الجودة والمصداقية .

رابعا: تحليل الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة: من اجل معرفة اتجاه إجابات افراد العينة على مختلف عبارات القياس الواردة في الاستبيان قمنا بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة من

عبارات الاستبيان وكذلك بالنسبة لإجمالي المحاور سنقوم في هذا الجزء بتحليل وتفسير نتائج الاستبيان بناءا على مخرجات برنامج SPSS.V. 25.

1-تحليل نتائج المحور الأول A ودراسة الفرضية الأولى: من خلال الجدول رقم (05) يمكن تفصيل النتائج كما يلي:

جدول رقم: (05) مدى إدراك عينة الدراسة لأهمية تبني معيار IPSAS 24 في القطاع العام

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القرار
A01	تعتبر معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام احد أهم المرجعيات المحاسبية	4.73	0.508	موافق تماما
A02	يعتبر تطبيق معايير المحاسبة الدولية تعزيزا لمهنة المحاسبة	4.76	0.435	موافق تماما
A03	تلقى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قبولا على الصعيد الدولي.	4.22	0.479	موافق تماما
A04	تصدر معايير المحاسبة الدولية عن هيئة مستقلة ونزيهة (مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية).	3.81	0.397	موافق
A05	وجود إرادة سياسية لدى متخذي القرار من شانها أن تدعم اعتماد معايير محاسبة القطاع العام الدولية.	3.11	0.906	محايد
A06	التحول لتبني معايير محاسبة القطاع العام الدولية في القطاع العام من شانه تعزيز نوعية التسيير المالي.	4.68	0.747	موافق تماما
A07	يدعم تبيني معيار محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS24عملية إرساء مبدأ الشفافية والمصداقية في عرض المعلومات المالية في الموازنة العامة.	4.84	0.374	موافق تماما
A08	يحسن تبني معيار IPSAS24 جودة الإبلاغ المالي في القطاع العام.	4.76	0.435	موافق تماما
A09	يساعد تطبيق IPSAS24 في الهيئات الحكومية في الحد من هدر المال العام من خلال تفعيل عملية الرقابة على الموازنة العامة	4.78	0.417	موافق تماما
A10	يسمح معيار IPSAS24 بالإفصاح عن القوائم المالية بشكل كامل عن جميع المعلومات والبيانات المالية	4.78	0.417	موافق تماما
A11	يعمل معيارIPSAS24 على اتاحة المقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية للموازنة العامة للدولة.	4.81	0.397	موافق تماما
A12	ان تطبيق معيارIPSAS24 يساعد هيئات القطاع الحكومي على تحسين آدائها.	4.81	0.397	موافق تماما
A13	ان تطبيق معيارIPSAS24 يساعد هيئات القطاع الحكومي على تفعيل مبادئ الحوكمة في القطاع العام.	4.81	0.397	موافق تماما
A14	تعمل الجزائر على تكييف التشريعات المؤطرة	4.51	0.559	موافق تماما

	للمحاسبة العمومية مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام			
A15	تطبيق مبدأ المحاسبة على أساس الاستحقاق هو أكثر فعالية من الأساس النقدي.	**4.84**	**0.374**	موافق تماما
A16	يعد تدريس معايير محاسبة القطاع العام الدولية على المستوى الجامعي عاملا حاسما في نجاح تبني هذه المعايير.	**4.73**	**0.450**	موافق تماما
A17	تأهيل وتدريب الموظفين المكلفين بتطبيق معايير محاسبة القطاع العام الدولية الدولية من متطلبات نجاحها.	**4.81**	**0.397**	موافق تماما
	جميع العبارات A	**4.77**	**0.325**	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v25

– فيما يخص اعتبار معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS احد أهم المرجعيات المحاسبية، وان تطبيقها يعتبر تعزيزا لمهنة المحاسبة بلغ المتوسط الحسابي للعبارتين A1، A2، 4.76و4.22 بانحراف معياري قدره 0.508 و 0.435 على التوالي ما يقابل الاختيار موافق تماما؛ وهذا ما يؤكد ان معايير محاسبة القطاع العام الدولية هي اصلاح وتحديث جديد في المجال المحاسبي.

– اجمع افراد العينة على ان معايير IPSAS تلقى قبولا على الصعيد الدولي بمتوسط حسابي قدره 4.22 وانحراف معياري 0.479 ما يوافق العبارة موافق بشدة.

– وبخصوص ان هذه المعايير تصدر عن هيئة مستقلة ونزيهة (مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSASB) فكان المتوسط الحسابي 3.81 وانحراف معياري قدره 0.397 ما يوافق الاختيار موافق.

على ضوء النتائج المتحصل عليها من العبارتين الاخيرتين فمعايير محاسبة القطاع العام الدولية لها انتشار و قبول واسع على المستوى الدولي بمستوى دلالة قوية، والتي اكدتها مختلف التجارب الدولية في تطبيقها نظرا لاعتبارها وليدة هيئة مستقلة و ذات خبرات واسعة في المجال المحاسبي.

– اما بخصوص عبارة انه هناك إرادة سياسية لدى متخذي القرار من شانها أن تدعم اعتماد معايير IPSAS فتحصلنا على متوسط حسابي 3.11 اي ما يقابل الاختيار محايد وانحراف معياري 0.906 ويدل على ان الاجابات مشتتة نوعا ما وهذا يعني انه هناك تباين في اراء افراد العينة والمكونة من الأكاديميين والمهنيين، نظرا لاختلاف وجهة نظرهم بين الدراسات النظرية والتطبيق على ارض الواقع.

–اجمع المستجوبون ان التحول لتبني معايير IPSAS من شانه تعزيز نوعية التسيير المالي اذ بلغ المتوسط الحسابي 4.68 والانحراف المعياري 0.747 ما يوافق الاختيار موافق بشدة.

– اكد افراد العينة ان تطبيق معيار IPSAS24 يدعم إرساء مبدأ الشفافية والمصداقية في عرض المعلومات المالية في الموازنة العامة بمتوسط حسابي 4.84 وانحراف معياري 0.374.

– اجمع المستجوبون على ان تبني معيار IPSAS24 يحسن جودة الإبلاغ المالي في القطاع العام بمتوسط حسابي 4.84 وانحراف معياري0.374.

– تم اتفاق افراد العينة على ان تطبيق معيار IPSAS24 في الهيئات الحكومية يساعدها في الحد من هدر المال العام من خلال تفعيل عملية الرقابة على الموازنة العامة مما يسمح بالإفصاح عن القوائم المالية بشكل كامل عن جميع المعلومات والبيانات المالية، واتاحة المقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية للموازنة العامة للدولة هذا من خلال المتوسطات الحسابية للعبارات A9.A10.A11 والمقدرة ب 4.78، 4.78،4.81 على التوالي والتي توافق الاختيار موافق بشدة وانحرافات معيارية ذات تشتت ضعيف.

– **تم** اتفاق افراد العينة على ان تطبيق معيار IPSAS 24 يساعد هيئات القطاع الحكومي على تحسين ادائه من خلال الالتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة وهذا ما يؤكده الاختيار موافق بشدة والذي يقابل العبارتين A12 و A13 بمتوسط حسابي قدره 4.81 و انحراف معياري 0.397 للعبارتين.

– تم الاجماع على ان الجزائر تعمل على تكييف التشريعات المؤطرة للمحاسبة العمومية مع متطلبات معايير IPSASبمتوسط حسابي قدره 4.51 و انحراف معياري 0.559 والموافق للاختيار موافق بشدة.

– اكدت اجابات العينة ان تطبيق مبدا المحاسبة وفقا للأساس الاستحقاق هو أكثر فعالية من الأساس النقدي حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.84 والانحراف المعياري 0.374 والموافق للاختيار موافق بشدة.

من العبارتين السابقتين يتبين ان اجابات افراد العينة حول تطلع الجزائر لتكييف التشريعات الخاصة بالمحاسبة العمومية لتتلاءم مع متطلبات معايير IPSAS ذات دلالة قوية، وهذا ما تطرقنا اليه في الدراسة النظرية من خلال سعي الجزائر لإطلاق مشاريع اصلاح الميزانية العامة .

– اجمع المستجوبون ان تدريس معايير IPSASعلى المستوى الجامعي يعد عاملا حاسما في نجاح تبني هذه المعايير حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.73 و الانحراف المعياري 0.450 اي الاختيار موافق تماما.

– تم الاتفاق على ان تأهيل وتدريب الموظفين المكلفين بتطبيق معايير IPSAS من متطلبات نجاحها بمتوسط حسابي 4.81 وانحراف معياري 0.397 والموافق للاختيار موافق تماما.

تضمنت العبارات السابقة والمتعلقة بضرورة تأهيل وتدريب العاملين وتدريس معايير IPSAS على مستوى الجامعات حتى يتم تفعيلها بنجاح لدى هيئات القطاع العام دلالة قوية نلمسها من خلال نوعية الاجابات المتحصل عليها والتي ميزها التشتت الضعيف فيما بينها لنتأكد، انه لابد من الاهتمام بالعنصر البشري لخلق البيئة المناسبة لتفعيل معايير IPSAS.

وبالتالي يبين الجدول رقم (05) نتائج المحور الاول إذ جاء اتجاه إجابات افراد العينة لكل العبارات بمتوسط حسابي 4.77 وانحراف معياري ضعيف بقيمة 0.32 ، وبتحليل هذه القيم نحصل على الاختيار موافق تماما لأغلب العبارات بتشتت ضئيل جدا لمعظمها، مما يدل على اجماع افراد العينة على ان تطبيق معيار IPSAS24الخاص بعرض المعلومات المالية في القوائم المالية لهيئات القطاع العام، بإتاحة المقارنة بين مبالغ الموازنة المقدرة والفعلية الناتجة عن تنفيذها يساعد على إرساء مبدأ الشفافية والمصداقية ويسمح بمقارنة المبالغ في الميزانية من فترة الى أخرى، كما يتيح تسيير ناجع لهيئات القطاع العام وعرض المعلومات المالية في الموازنة العامة بكل مصداقية مما يؤدي الى دعم مبدأ الرقابة على المال العام وحمايته من الهدر، وتمثل جميع هذه العبارات أهم المتطلبات الضرورية لتبني معيار IPSAS24 وبالتالي يؤكد على صحة الفرضية الاولى التي مفادها انه هناك مجموعة من المتطلبات اللازمة لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام IPSAS24 في هيئات القطاع العام في الجزائر.

2-تحليل نتائج المحور الثاني B ودراسة الفرضية الثانية: من خلال الجدول رقم (06) يمكن تفصيل النتائج كما يلي:

جدول رقم: (06) مدى إدراك عينة الدراسة لأهمية حوكمة الموازنة العامة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القرار
B01	تعتبر حوكمة تسيير هيئات القطاع العام احد الأساليب التنظيمية والإدارية التي تساعد الحكومات في تحقيق أهدافها.	4.76	0.435	موافق تماما
B02	تعتبر الحوكمة حل للازمات المالية التي أدت إلى فشل خطط هيئات القطاع العام.	4.76	0.435	موافق تماما
B03	تشجع الحوكمة في القطاع العام تطبيق مبدأ المشاركة من خلال إشراك المستفيدين من الخدمات العامة في إدارة شؤون الدولة	4.78	0.417	موافق تماما
B04	تدعو الحوكمة إلى الشفافية والإفصاح في مجال الانفاق العام	4.78	0.417	موافق تماما
B05	ان تطبيق مبدأ المساءلة يعمل بشكل كبير على تحسين اداء القائمين في تنفيذ الموازنة العامة.	4.78	0.417	موافق تماما
B06	تفتقر المؤسسات الحكومية الجزائرية في تطبيق مبادئ الحوكمة.	4.59	0.551	موافق تماما
B07	ان تطبيق الحوكمة في مؤسسات القطاع العام يعزز من تفعيل معايير الرشادة بخصوص الانفاق العام.	4.84	0.374	موافق تماما
B08	يحقق تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام العقلانية في تسيير مقدرات الشعوب.	4.73	0.450	موافق تماما

B09	يؤدي تطبيق مبادئ الحوكمة إلى رفع معنويات جميع العاملين.	4.62	0.594	موافق تماما
B10	يحقق تطبيق مبادئ الحوكمة في هيئات القطاع العام نجاعة في مجال استغلال الايرادات المحققة.	4.76	0.495	موافق تماما
B11	يضمن تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام العدالة في توزيع المال العام على مستحقيه.	4.59	0.599	موافق تماما
	جميع العباراتB	**4.68**	**0.475**	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.v.25**

– اجمع المستجوبون ان حوكمة تسيير هيئات القطاع العام تعتبر احد الأساليب التنظيمية والإدارية التي تساعد الحكومات في تحقيق أهدافها حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.76 بانحراف معياري ضئيل قدره 0.435 والمقابل للاختيار موافق تماما .

– تم الاجماع على ان الحوكمة حل للازمات المالية التي أدت إلى فشل خطط هيئات القطاع العام بمتوسط حسابي لهذه العبارة قدره 4.76 و انحراف معياري 0.435 ما يوافق الاختيار موافق تماما.

– اجمع المستجوبون ان تطبيق الحوكمة في القطاع العام تشجع تفعيل مبدأ المشاركة من خلال إشراك المستفيدين من الخدمات العامة في إدارة شؤون الدولة، كما تدعو الى الشفافية و الإفصاح وتفعيل معايير الرشادة في مجال الانفاق، وتعمل على تحسين اداء القائمين في تنفيذ الموازنة العامة بتطبيق مبدا المساءلة وهذا ما يؤكده المتوسط الحسابي للعبارات الثلاثة والمقدر ب4.78 وانحراف معياري ضئيل بقيمة 0.41 ما يوافق الاختيار موافق تماما.

– تم اتفاق افراد العينة على ان المؤسسات الحكومية الجزائرية تفتقر في تطبيق مبادئ الحوكمة بمتوسط حسابي قدره 4.59 و انحرافا معياريا قيمته 0.55 ما يوافق الاختيار موافق تماما.

– تم الاجماع على ان تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام يحقق العقلانية في تسيير مقدرات الشعوب بمتوسط حسابي قدره 4.73 و الانحراف المعياري 0.45 ما يقابل الاختيار موافق تماما.

– ان تطبيق مبادئ الحوكمة تعمل على رفع معنويات جميع العاملين هذا ما اكدته اجابات افراد العينة بمتوسط حسابي قدره 4.62 بانحراف معياري قدره 0.594 ما يوافق الاختيار موافق تماما.

– يحقق تطبيق مبادئ الحوكمة في هيئات القطاع العام النجاعة في مجال استغلال الايرادات المحققة، والعدالة في توزيع المال العام هذا ما تم تأكيده من طرف المستجوبون حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارتين 4.76 و4.59 على التوالي ما يقابل الاختيار موافق تماما.

لقد تطرقنا في هذا المحور الى اهمية حوكمة تنفيذ الموازنة العامة من خلال استقصاء اراء افراد عينة الدراسة بوضع 11 عبارة تبرز دور تطبيق الحوكمة في تحسين تسيير ايرادات ونفقات الموازنة العامة والحد

من هدر الاموال العمومية، فتحصلنا على متوسط حسابي لجميع العبارات قدر ب 4.68 وانحراف معياري ضعيف بقيمة 0.47، وبإسقاطه على سلم الاوزان نحصل على الاختيار موافق تماما لكل العبارات و هذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية بان تطبيق المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام IPSAS24 يؤدي الى حوكمة تنفيذ الموازنة العامة في هيئات القطاع العام وهذا نظرا لانسجام المتطلبات الرئيسية لتطبيق المعيار مع الهدف العام من تنفيذ الموازنة العامة بغية تحقيق اهدافها، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية التي مفادها أن تطبيق معيار محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS24 يساهم في تحقيق مبادئ حوكمة تنفيذ الموازنة العامة لهيئات القطاع العام في الجزائر ولتتضح العلاقة بين المتغيرين سوف يتم التأكد من ذلك من خلال حساب قيمة الارتباط بينهما بواسطة معامل بيرسون.

خامسا: تحليل الارتباط باستخدام معامل بيرسون: يظهر الجدول التالي قيمة ارتباط محاور الاستبانة ببعضها البعض باستخدام معامل بيرسون حيث كانت النتائج كما يلي :

جدول رقم (07): يبين تحليل الارتباط باستخدام معامل بيرسون

	قيمة الارتباط	مستوى المعنوية	التعليق
المحور الأول-المحور الثاني	0,630	0,000	علاقة طردية قوية

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v25

يوضح الجدول أعلاه أن هناك علاقة طردية قوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معيار IPSAS24وتفعيل حوكمة تنفيذ الموازنة العامة لهيئات القطاع العام في الجزائر، حيث كانت قيمة معامل الارتباط 0,630 ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0.05، وهذا يعني أنه كلما ازداد تطبيق معيار IPSAS24 وخلق بيئة مناسبة لتفعيله ازدادت حوكمة تنفيذ الموازنة العامة لهيئات القطاع العام في الجزائر، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

سادسا: اختبار التوزيع الطبيعي : يتم معرفة طبيعة توزيع متغيرات الدراسة عن طريق حساب معاملي الالتواء والتفلطح، والنتائج المتحصل عليها موضحة في الجدول التالي.

الجدول رقم (08) : معامل الالتواء والتفلطح

المتغيرات	معامل الالتواء	معامل التفلطح
معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS24	-1,122	0,210
حوكمة القطاع العام	-0,989	-0,646

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.v25**

يتضح من الجدول رقم (08) أن معاملي الالتواء بالنسبة لمتغيري الدراسة هي (0,989-) و(1,122-) وهي أقل من 3 وتقع ضمن المجال المقبول للتوزيع الطبيعي الذي يتراوح بين (-3 و3)، أما معاملات التفلطح فهي تساوي (0,646-) و (0,210) وهي أقل من (20)، وتشير هذه النتائج إلى أن البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي.

4.الخاتمة: من خلال هذه الدراسة وبعد عرض الجانب النظري والتطبيقي للدراسة تم التوصل الى نتائج موافقة لفرضيات البحث والتي يمكن ايجازها في النقاط التالية:

هناك مجموعة من المتطلبات الأساسية الواجب تفعيلها لتطبيق معيار IPSAS24 و الخاص بعرض المعلومات المالية في القوائم المالية لهيئات القطاع العام من بينها:

* تفعيل مبدا المساءلة من خلال اتاحة المقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية للموازنة العامة للدولة واتاحة الفروقات ذات الاهمية النسبية.

*تحقيق الشفافية عن طريق اتاحة المعلومات حول ايرادات ونفقات الموازنة العامة للاطلاع العام والابتعاد عن السرية.

*تفعيل الرقابة على تنفيذ الموازنة من خلال تطبيق مبدا الاستحقاق بدلا من الاساس النقدي وتفعيل رقابة اداء هيئات القطاع العام.

ان خلق البيئة المناسبة لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام IPSAS24 لدى هيئات القطاع العام سيؤدي حتما لحوكمة تنفيذ الموازنة العامة في الجزائر، وهذا نظرا لتطابق اهداف الحوكمة في القطاع العام مع اهداف معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS وبالتالي تحسين اداء هيئات القطاع العام من خلال التسيير العقلاني لإيرادات ونفقات الموازنة العامة والحد من مختلف التجاوزات في تنفيذها ولضمان نجاح تطبيق المعيار IPSAS24 وجب التقيد بمجموعة من الاجراءات نلخصها في النقاط التالية:

-وضع استراتيجية واضحة لحوكمة تسيير هيئات القطاع العام للحد من الهدر المالي واضفاء الشفافية اللازمة على القوائم المالية لهيئات القطاع العام.

- ضرورة التزام هيئات القطاع بأعلى درجات الإفصاح وأن يتم الإبلاغ عن الأنشطة والبرامج والعمليات والأداء الاجتماعي والمالي وذلك بإصدار تقارير سنوية تشتمل على الحسابات الختامية المدققة للسنة المالية، حيث تكتسب الشفافية والمكاشفة لأهميتها في تحقيق الحوكمة الفعّالة في المؤسسات العمومية.

- خلق بيئة مناسبة لتسهيل تطبيق معيار IPSAS24 من خلال القيام بعدة اجراءات تصحيحية خاصة بتنفيذ الموازنة العامة والمتمثلة في :

* تطبيق الأصول العلمية لنظام المحاسبة العمومية من خلال تحديد الإطار المحاسبي للدولة ومحاسبة الاعتمادات المخصصة من أجل الانتقال من المحاسبة على أساس نقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، في إطار الموازنة على أساس البرامج من خلال ربط الأهداف بالنتائج المتوقعة.

*إصلاح محاسبة القطاع العام من خلال شفافية المالية العامة وتحقيق المساءلة وإعطاء الحرية اللازمة للمسيرين في إعادة تخصيص الموارد ضمن البرنامج مقابل تحمل المسؤولية عن تحقيق الأهداف المحددة.

* العمل على تكييف التشريعات القانونية بما يتوافق ومتطلبات معايير محاسبة القطاع العام الدولية وتخفيف مركزية السلطة وتكوين العنصر البشري.

*نشر البيانات المالية عن طريق تقارير دورية، مطبوعة أو عن طريق النشر في مواقع الشبكة الإلكترونية، ما يضفي الشفافية المطلوبة لتحقيق الحوكمة الرشيدة.

5. قائمة المراجع

الكتب

– الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2009). "**اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**" الجزء الاول – ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. عمان: مجموعة طلال ابو غزالة.

– الاتحاد العام للمحاسبين طبعة 2010 "**اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.**" –الجزء الاول–ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين عمان متاح على الموقع:
http://www.ascajordan.org/Uploadfiles/IPSAS/IPSAS%20PART%20I.pdf le 19/07/2020.

– حسام الدين غضبان .(2015) "**محاضرات في نظرية الحوكمة**" الطبعة الاولى الاردن–عمان دار الحامد للنشر والتوزيع السعودية,

– ديلويت، كتيب "**معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو إدارة مالية متطورة**"، متاح على الموقع
https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xe/Documents/publicsector/dme_audit_internation:al-ps-acccounting-standards-IPSAS-Arabic-handbook.pdf

المقالات

– براضية حكيم. (2016) "**اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية, المساءلة والرقابة على المال العام**". مجلة اداء المؤسسات الجزائرية –العدد10.

– جابي امينة هناء(2017) ديسمبر "**اهمية اصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول الى اساس الاستحقاق المحاسبي** –"تجربة نيوزيلندا و المملكة المتحدة .–مجلة الدراسات المالية المحاسبية والادارية– العدد الثامن

- مالك لعلايبية, زرقين عبود (2016). "**متطلبات اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية "IPSAS.** مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية- العدد15-.

الرسائل والاطروحات الجامعية

- مالك لعلايبية (2017/2018) "**افاق اصلاح النظام المحاسبي المالي في القطاع العام في ظل تطبيقات معايير محاسبة القطاع العام الدولية -IPSAS بالتطبيق على حالة الجزائر**,"اطروحة دكتوراه شعبة العلوم الاقتصادية-كلية العلوم الاقتصادية -التجارية وعلوم التسيير ,جامعة سوق اهراس-الجزائر.-

- نرجس ,رحالية .**(2019/2020) "اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS للحد من الفساد المالي-دراسة ميدانية في الخزينة العمومية والمراقبة المالية لولاية سوق اهراس** ".مذكرة ماستر غير منشورة- تخصص محاسبة وتدقيق كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير- جامعة سوق اهراس -الجزائر.-.

الوثائق القانونية

-الجريدة الرسمية الجزائرية (المادة 06 من القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية المؤرخ في 08 شوال 1404الموافق ل 07جويلية 1984 العدد .28الجزائر

- وزارة المالية 2022- المملكة العربية السعودية- "مشروع التحول الى المحاسبة المبنية على اساس الاستحقاق-معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 24 عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية على الموقع: http://www.mof.gov.sa/c2A/Accounting_Standards/pages/summary24.asp: يوم الجمعة 1:12 /1443/12/02

المراجع الاجنبية

- chaired, R. o. (june 2004**). the Governance Role And Organisation of the International Federation of Accountants public sector committee**. www.ifac.or