

## مدى مساهمة المعايير المحاسبية الدولية في تعزيز عمل الموازنة الصفرية

### - دراسة ميدانية على مستوى ولاية البويرة -

## *The extent to which IPSAS contributes to the strengthening of zero-budget work - Field study at the level of Bouira government-*

د.بوجطو حكيم<sup>2</sup>

مخبر التنمية المحلية المستدامة

جامعة المدية - الجزائر

boudjettou.h@gmail.com

ط د .شاشوة عبد الحكيم<sup>1</sup>

مخبر التنمية المحلية المستدامة

جامعة المدية - الجزائر

chachoua.abdelhakim@univ-medea.dz

تاريخ النشر: 2021/03/03

تاريخ القبول: 2020/12/07

تاريخ الاستلام: 2020/08/03

### ملخص:

هدفت هذه الورقة البحثية إلى دراسة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، ومعرفة الهدف من وضعها وإيجابيات تطبيقها في المؤسسات العمومية، وبيان مدى مساهمتها في تعزيز عمل الموازنة الصفرية، باستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط، وبعد معالجة وتحليل النتائج بالاعتماد على برنامج (SPSS)، خلصت الدراسة إلى أن تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساهم بشكل كبير في تعزيز عمل الموازنة الصفرية. الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الموازنة الصفرية، تعزيز

### Abstract:

*This research paper aimed to study the international public sector accounting standards (IPSAS), and to know the purpose of its status and the advantages of its application in public institutions, and Demonstrate the extent to which they contribute to the promotion of zero-budget work, using the simple linear regression model. after processing and analysis of results based on the program (SPSS), The study concluded that the adoption and application of international accounting standards in the public sector contributes significantly to enhance the work of zero budget.*

**Key words:**, international accounting standards , Zero – budget, reinforcement

### مقدمة:

تسعى غالبية الدول إلى العمل على تحسين استخدام المال العام، وتسييره بكفاءة وفعالية بما يرضي الأطراف المستخدمة للمعلومة المالية التي يصدرها نظام المحاسبة العمومية، وذلك بتوفير معلومات تتميز بالشفافية والمصداقية المطلوبة للقيام بالمساءلة والرقابة، من خلال آليات متعددة لتطوير وعصرنة هذا النظام ومواكبة التطورات التي تحدث على المستوى العالمي في مجال المحاسبة العمومية.

وفي هذا السياق قامت الجزائر منذ مطلع التسعينات بجملة من الإصلاحات التي مست مختلف الأصعدة في مجال تسيير نشاطات الدولة وأموالها، لا سيما بعد تبني مبدأ ترشيد استعمال الأموال العمومية، وقد تبلور هذا التوجه في محاولة إصلاح النظام الموازني والمحاسبي للدولة من خلال ما يعرف بمشروع "عصرنة الأنظمة الميزانية"، حيث جاء هذا المشروع من أجل مواكبة المتطلبات الجديدة التي فرضتها

الهيئات والمنظمات الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي في مجال عرض وتحليل الوضعيات المالية والمحاسبية سواء للقطاع العام أو الخاص وفقا للمعايير الدولية المعتمدة.

وعليه فقد تمّ الشروع في عملية الإصلاح المحاسبي منذ منتصف التسعينات حيث تمّ وضع مخطط محاسبي جديد وفق التصور الفرنسي، لكن سرعان ما تمّ التخلي عنه بسبب العديد من المعوقات والمتطلبات الجديدة في مجال التغيير المحاسبي الذي يهدف إلى التوفيق بين طرق عرض وتقديم المعلومات المالية والمحاسبية للدول من خلال معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الأمر الذي فرض على السلطات العمومية إعادة النظر في مرجعية الإصلاح المحاسبي من خلال اعتماد هذه المعايير الجديدة.

إن هذا التوجه الجديد في عملية الإصلاح المحاسبي يثير العديد من التساؤلات حول أهم دوافع الإصلاح والتي يمكن من خلالها استقراء مضمون وأهداف مختلف الأنظمة المحاسبية التي تمّ اعتمادها خلال مختلف مراحل الإصلاح. هذه التساؤلات يمكن بلورتها في الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أن تساهم في تعزيز عمل الموازنة الصفريّة؟

وبناء على الإشكالية الرئيسية نقدم فرضيات البحث التالية:

H1 : يوجد تأثير لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على عمل الموازنة الصفريّة.

H0 : لا يوجد تأثير لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على عمل الموازنة الصفريّة.

**مجتمع الدراسة:** يتمثل مجتمع الدراسة في مصلحة الميزانية والممتلكات التابعة لإداريا لمديرية الإدارة المحلية لولاية البويرة.

**عينة الدراسة:** تم اختيار عينة عشوائية مكونة من 40 موظف على مستوى مصلحة الميزانية والممتلكات

**منهجية الدراسة:**

اتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي إضافة إلى دراسة ميدانية وذلك بتوزيع 40 استبانة على مستوى مصلحة الميزانية والممتلكات، مديرية الإدارة المحلية لولاية البويرة، حيث تم استرجاع 36 منها 4 غير صالحة للاستعمال، لدراسة أثر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على عمل الموازنة الصفريّة، من خلال نموذج الانحدار الخطي البسيط التالي:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \epsilon_i$$

حيث:

Y تمثل الموازنة الصفريّة وهي متغير تابع يتم قياسها بتوفر البيئة الإدارية والتنظيمية اللازمة لتطبيق الموازنة الصفريّة.

X1 تمثل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

**أهمية الدراسة:** تكمن أهمية الدراسة في الدور المحوري الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين جودة البيانات المالية، وتقريب الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي.

**أهداف الدراسة :** تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إبراز مدى مساهمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تعزيز عمل الموازنة الصفريّة.
- تقديم توصيات حسب النتائج المتوصل إليها من أجل تدعيم وتعزيز عمل الموازنة الصفريّة.

**حدود الدراسة:**

تمت هذه الدراسة على مستوى ولاية البويرة، وهذا للفترة الممتدة من نوفمبر 2019 إلى غاية جانفي 2019.

أقسام الدراسة: وللإجابة عن الإشكالية قمنا بتقسيم الدراسة كالتالي:

- المحور الأول: التأصيل المعرفي لمتغيرات الدراسة
  - المحور الثاني: أثر تطبيق معايير محاسبية دولية للقطاع العام على عمل الموازنة الصفرية
- الدراسات السابقة:

- ✓ دراسة محمد عمر فرج زيدان وعاطف آدم علي بخيت، 2019: دور الموازنة الصفرية في تقييم الأداء وترشيد الإنفاق - دراسة ميدانية - من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس، جامعة نجران، مقال علمي، هدفت الدراسة إلى معرفة مقومات وأهمية أسلوب الموازنة الصفرية في المؤسسات العامة، دراسة ميدانية، وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق أسلوب الموازنة الصفرية يساعد إدارة المؤسسات العامة في رفع كفاءة التخطيط المالي.
  - ✓ دراسة لعوي زينب ودبي علي، 2018: أهمية تطبيق الموازنة على الأساس الصفري في المؤسسات العمومية - دراسة تطبيقية - مديرية توزيع الكهرباء والغاز بولاية المسيلة، مقال علمي، هدفت الدراسة إلى تأكيد أهمية تطبيق الموازنة الصفرية ضمن متطلبات تفعيل التسيير الموازي للمؤسسة العمومية الجزائرية، دراسة تطبيقية، وخلصت الدراسة إلى أن المؤسسات العمومية تمتلك إمكانيات تطبيق الأساس الصفري في إعداد الموازنات التقديرية، ويعمل ذلك على تحسين أداء التسيير الموازي.
- مساهمة الباحثين:

رغم أهمية هذه الدراسات غير أنها ركزت على دراسة أثر تطبيق أسلوب الموازنة الصفرية في أداء التسيير الموازي للمؤسسات العامة، وما يميز دراستنا عن هذه الدراسات هو استخدام أسلوب النمذجة في الجانب التطبيقي الذي حاولنا من خلاله إبراز مدى مساهمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تعزيز عمل الموازنة الصفرية.

### المحور الأول: التأصيل المعرفي لمتغيرات الدراسة

#### أولا : ماهية الموازنة الصفرية

#### 1. تعريف الموازنة الصفرية

هناك تعريفات كثيرة قدمها الباحثون للموازنة الصفرية، نذكر منها:

- 1-1 عرفت الموازنة الصفرية على أنها " ذلك النوع من الموازنات الذي يتم بموجبه إغفال البرامج السابقة في بداية كل فترة مالية حتى يتسنى مراجعة كل برنامج من الأساس (من الصفر) ووضع خطة جديدة للمخصصات دون أن يكون لأي برنامج أفضلية على البرامج الأخرى لسبب كونه تم اعتماده سابقا"<sup>1</sup>
- 1-2 وعرفت أيضا بأنها "عملية تخصيص للموارد بحسب النتائج المتوقعة، وهي عملية هيكلية ومنظمة إلى مدى بعيد تتطلب من كل مدير أن يبرر الاعتمادات التي يطلبها بأكملها (وليس مجرد الزيادة في الاعتمادات عن السنة السابقة) بصورة تفصيلية، ويتم توصيف الاعتمادات المطلوبة عن طريق تحديد الأنشطة والعمليات التي سيتم القيام بها، ويشار إلى الأنشطة والعمليات باسم (مجموعات القرار)، وهذه المجموعات القرارية يتم تحليلها وتقييمها بصورة منظمة وأخيرا يتم ترتيبها حسب أهميتها"<sup>2</sup>
- 1-3 كما عرفت بأنها " عبارة عن طريقة أو أسلوب يتم إعدادها بشكل منظم ومرتب، بحيث يتم تحديد التكاليف المتعلقة بمختلف الأنشطة من نقطة البداية، وتقوم على تقييم البرامج والأنشطة والمشروعات سواء كانت قائمة من قبل أو جديدة، حيث يتم دراستها وتقييمها ومقارنتها مع المشاريع البديلة المقترحة من أجل اتخاذ القرار المناسب"<sup>3</sup>

وبناء على التعريفات السابقة يرى الباحثان أن الموازنة الصفرية هي طريقة لإعداد الموازنة العامة للدولة أو الهيئات العامة التابعة لها أو منظمات الأعمال، وذلك من خلال إجراء تقييم شامل ومنتظم لجميع البرامج والمشاريع التي تتضمنها وثيقة الموازنة العامة سواء كانت مشروعات جديدة أو مشروعات جاري إنجازها أو قائمة من العام السابق من أجل ضمان استخدام أمثل للموارد المتاحة.

## 2- مراحل إعداد الموازنة الصفرية

هناك خطوات رئيسية يجب القيام بها عند إعداد مشروع الموازنة الصفرية، وتمثل هذه الخطوات في ما يلي<sup>4</sup> :  
تقسيم المشروع إلى وحدات تنظيمية صغيرة يطلق عليها مراكز مسؤولية.

تحديد المجموعات القرارية أو الحزم القرارية : وترتبط بتحديد الأنشطة أو الوظائف أو العمليات وتصنيفها وتوزيعها طبقاً للمستويات الإدارية المختلفة.

الترتيب التفاضلي للمجموعات القرارية بعد تحليلها وتقييمها، حتى تتمكن الإدارة من تحقيق أفضل توزيع ممكن للموارد المتاحة.

## 3- أهداف الموازنة الصفرية

يساعد نظام الموازنة الصفرية على تحديد الأهداف الإدارية بشكل واضح وتحسين عملية اتخاذ القرارات وعلى توزيع الموارد بشكل أفضل وذلك بتقييم وترتيب البدائل والمقترحات، وكذلك يعمل على الحد من حجم النفقات ومراقبتها والسيطرة عليها. ويحقق استخدام هذا النظام المزايا التالية<sup>5</sup> :

التركيز على كيفية تحقيق الأهداف بالاعتماد على كفاءة وفاعلية نظم التخطيط والرقابة للمشاريع.

ترجمة الأهداف المسطرة إلى خطط تنفيذية وتوزيع الموارد المتاحة طبقاً للأولويات المطلوبة.

توفير الوسيلة اللازمة لتقييم آثار مستويات التمويل على البرامج والمشاريع ذات الجدوى، مما يحقق الرقابة على المستويات الإدارية الأخرى. تتيح تنمية مهارات وقدرات العاملين في الهيئات الحكومية المختلفة، وذلك من خلال مشاركتهم الفعلية والضرورية في عمليات التخطيط والتقييم وإعداد الموازنة والرقابة عليها.

إضافة إلى ذلك فإن الموازنة الصفرية تتولى تغطية فجوات موازنة التخطيط والبرمجة، كون هذه الأخيرة أداة تستعملها الدولة على المستوى الكلي في اتخاذ القرارات المركزية بالنسبة لمواضيع السياسة الرئيسية وتخصيص الأموال المتاحة، بينما تستعمل الموازنة الصفرية على المستوى الجزئي في تحويل الأهداف إلى خطة تشغيلية فعالة، كما تسمح للمدراء بتقييم أثر مستويات التمويل المختلفة على البرامج حتى يتسنى لهم تخصيص الموارد المحدودة بطريقة أكثر فعالية.

## ثانياً : ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

### 1 - تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تعنى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتعزيز التوافق في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي في هذا المجال، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بين أداء مؤسسات القطاع العام، باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن هذه المؤسسات.

ويعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) الجهة التي تم تخصيصها دولياً من قبل اتحاد المحاسبين الدوليين لتولي مسؤولية إصدار وتطوير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، وكذا كافة الأدلة والمنشورات الأخرى التي تساعد كافة منشآت

القطاع العام في دول العالم على فهم وتطبيق هذه المعايير للتمكن من إعداد التقارير المالية ذات الأغراض العامة بما يكفل الجودة والشفافية، من أجل توفير معلومات يستند إليها أصحاب القرار في الإدارات الحكومية وأصحاب العلاقة. ويعتمد في ذلك على معايير التقارير المالية الدولية (IFRSs).

ويعرف (IPSASB) معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) على أنها "توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام".<sup>6</sup>

## 2- الهدف من وضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

إن أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي خدمة الصالح العام من خلال:

✓ وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام

✓ تسهيل المقارنة بين المعايير الدولية والوطنية

✓ الارتقاء بجودة واتساق التقارير المالية في العالم

ويحقق مجلس معايير المحاسبة الدولية أهدافه عن طريق:

✓ نشر وثائق أخرى تقدم إرشادات حول مواضيع وخبرات إعداد التقارير المالية في القطاع العام.<sup>7</sup>

## 3- إيجابيات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

يسمح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بتحقيق جملة من المزايا التي من شأنها تطوير وعصرنة نظام المحاسبة العمومية ومن بين هذه المزايا نذكر ما يلي<sup>8</sup>:

**3-1 التناسق والتناغم harmonisation:** ويعني ذلك قيام مؤسسات القطاع العام بتطبيق ذات المعايير والأسس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها، متجاوزة بذلك الحدود الجغرافية والسياسية، مما يعني توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية، وبالتالي إظهار المعلومات المالية لمؤسسات القطاع العام بصورة متماثلة وموحدة.

## 3-2 قابلية المقارنة comparabilité :

إن توحيد أسس وقواعد وطرق المعالجات المحاسبية من أجل التقريب والتوفيق بين الممارسات المحاسبية للمؤسسات والهيئات العمومية على المستوى العالمي، يسمح بتوفير معلومات مالية قابلة للمقارنة والمفاضلة بين البدائل على أسس واضحة من قبل أصحاب المصلحة، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات.

## 3-3 زيادة جودة المعلومات المالية:

يتم وضع هذه المعايير من قبل خبراء دوليين في المحاسبة في القطاع العام، ما من شأنه إثراء المعرفة العلمية المحاسبية والمالية التي تتضمنها المعايير، مما ينعكس على جودة المعلومات المالية التي تصدرها مؤسسات وهيئات القطاع العمومي التي تلتزم بتطبيق هذه المعايير.

## 3-4 الاستفادة من خبرة الدول الأخرى

سوف يسمح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، في عدد من الدول بفتح باب التعاون في مجال معالجة أي مسائل تواجهها الحكومات العالمية.

## 4- عرض محتوى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تحتوي هذه المعايير (40) معيار، وفق أساس الاستحقاق المحاسبي في تسجيل المعاملات والأحداث المالية، كما صدر معيار وحيد للإبلاغ المالي الحكومي للدول المعتمدة الأساس النقدي. ويمكن تلخيص محتواها كما يلي<sup>9</sup>:

- معييار IPSAS رقم " 01 عرض البيانات المالية : "يهدف لبيان طريقة عرض البيانات المالية الموجهة للأغراض العامة.
- معيار IPSAS رقم " 02 بيانات التدفق النقدي": الهدف من هذا المعيار هو طلب توفير معلومات حول التغييرات التاريخية في التدفقات النقدية عن طريق قائمة التدفق النقدي الذي يحدد مصادر التدفقات النقدية الواردة والبنود التي أنفق عليها، ويصنف التدفقات خلال الفترة من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل.
  - معيار IPSAS رقم " 03 السياسات المحاسبية التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء : " يهدف إلى تعزيز مدى ملائمة ومصداقية البيانات المالية الخاصة بالمنشأة وقابلية مقارنتها عبر الوقت ومع بيانات منشآت أخرى.
  - معيار IPSAS رقم : 04 أثار التغييرات في أسعار الصرف الأجنبي : الهدف من هذا المعيار هو تحديد كيفية إدراج المعاملات بالعملة الأجنبية في القوائم المالية للهيئة، وكيفية ترجمة البيانات المالية إلى عملة عرض التقرير المالي.
  - معيار IPSAS رقم " 05 تكاليف الاقتراض: الهدف من هذا المعيار هو تحديد طريقة المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، كما يتيح كمعالجة بديلة رسملة تكاليف الاقتراض الموجهة مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل معين.
  - معيار IPSAS رقم " 06 البيانات المالية الموحدة والمنفصلة: هذا المعيار حل محله كل من المعيارين 34 IPSAS القوائم المالية المنفصلة، 35 IPSAS القوائم المالية الموحدة، الساريين المفعول ابتداء من 01 جانفي 2017.
  - معيار IPSAS رقم " 07 الاستثمارات في المنشآت الزميلة: هذا المعيار حل محله المعيار 36 IPSAS الاستثمار في المنشآت الزميلة، والمشاريع المشتركة، الساري المفعول ابتداء من 01 جانفي 2017.
  - معيار IPSAS رقم " 08 الحصص في المشاريع المشتركة: هذا المعيار حل محله المعيار 37 IPSAS الترتيبات المشتركة، الساري المفعول ابتداء من 01 جانفي 2017.
  - معيار IPSAS رقم " 09 الإيراد من المعاملات التبادلية: الهدف من هذا المعيار هو تحديد وقت الاعتراف بالإيراد وبيان طريقة معالجته المحاسبية،
  - معيار IPSAS رقم " 10 التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع: الهدف من هذا المعيار هو تحديد طريقة المعالجة المحاسبية للبيانات المالية الموحدة والفردية للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة الاقتصاديات شديدة التضخم.
  - معيار IPSAS رقم " 11 عقود الإنشاء: الهدف من هذا المعيار هو تحديد طريقة المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقود الإنشاء، ويحدد أساس الاعتراف بتكاليف وإيرادات العقد والإفصاح عنها.
  - معيار IPSAS رقم " 12 المخزون: الهدف من هذا المعيار هو تحديد طريقة المعالجة المحاسبية للمخزون.
  - معيار IPSAS رقم " 13 عقود الإيجار : الهدف من هذا المعيار هو تحديد السياسات المحاسبية المناسبة للمستأجرين والمؤجرين، والإفصاحات الواجب تطبيقها على عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية.
  - معيار IPSAS رقم " 14 الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير: الهدف من هذا المعيار هو تحديد متى يتوجب على المنشأة تعديل بياناتها المالية نتيجة أحداث وقعت بعد تاريخ إعداد التقرير.
  - معيار IPSAS رقم " 15 الأدوات المالية : الإفصاح والعرض: هذا المعيار حل محله كل من المعايير 28 IPSAS الأدوات المالية: العرض، 29 IPSAS الأدوات المالية الاعتراف والقياس، 30 IPSAS الأدوات المالية: الإفصاح، السارية المفعول ابتداء من 01 جانفي 2013.

- معيار IPSAS رقم " 16 الاستثمار العقاري: الهدف من هذا المعيار هو تحديد طريقة المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة مع هذه الاستثمارات.
- معيار IPSAS رقم " 17 الممتلكات الآلات والمعدات: الهدف من هذا المعيار هو تحديد طريقة المعالجة المحاسبية للممتلكات والمعدات.
- معيار IPSAS رقم " 18 التقارير حول القطاعات: الهدف من هذا المعيار هو تحديد المبادئ الأساسية لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات.
- معيار IPSAS رقم " 19 المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة: الهدف من هذا المعيار هو تعريف المخصصات والأصول المحتملة وتحديد الظروف التي يجب الاعتراف فيها بالمخصصات.
- معيار IPSAS رقم " 20 الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة: الهدف من هذا المعيار هو الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتم بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة.
- معيار IPSAS رقم " 21 انخفاض قيمة الأصول الغير المولدة للنقد: يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتحديد ما إذا انخفضت قيمة إحدى الأصول غير المولدة للنقد.
- معيار IPSAS رقم " 22 الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام: يحدد هذا المعيار متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بيانها المالية الموحدة، الأمر الذي يعزز شفافية التقارير المالية ويساعد على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير المتعلقة بالسوق.
- معيار IPSAS رقم " 23 الإيراد من المعاملات غير التبادلية: يهدف المعيار إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية حول الإيراد الناتج عن معاملات غير تبادلية، والتي تبرز في الضرائب، التحويلات، المنح، الغرامات..... الخ.
- معيار IPSAS رقم " 24 عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية: يتطلب هذا المعيار إجراء مقارنة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة في البيانات المالية الخاصة بالمنشآت التي يطلب منها إتاحة موازنتها المصادق عليها للجمهور، وتقدم الإفصاحات والشروحات لأسباب الفروقات بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية للموازنة مما يضيفي الشفافية على قوائمها المالية.
- معيار IPSAS رقم " 25 منافع الموظفين: هذا المعيار حل محله المعيار IPSAS 39 منافع الموظفين، الساري المفعول ابتداء من 01 جانفي 2018.
- معيار IPSAS رقم " 26 انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتحديد ما إذا انخفضت قيمة إحدى الأصول المولدة للنقد.
- معيار IPSAS رقم " 27 الزراعة: يهدف هذا المعيار إلى وصف طريقة المعالجة المحاسبية والإفصاحات المطلوبة المتعلقة بالنشاط الزراعي لوحدات القطاع العام.
- معيار IPSAS رقم " 28 الأدوات المالية : العرض: يهدف هذا المعيار إلى إرساء مبادئ عرض الأدوات المالية كخصوم أو أصول صافية.
- معيار IPSAS رقم " 29 الأدوات المالية : الاعتراف والقياس: يهدف هذا المعيار إلى إرساء مبادئ القياس والاعتراف بالأصول المالية.

- معيار IPSAS رقم " 30 الأدوات المالية: الإفصاحات: يهدف هذا المعيار إلى حث الهيئات العمومية على توفير الإفصاحات التي تسمح بتقدير : من جهة أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة ومن جهة ثانية طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة أثناء وفي نهاية فترة إعداد التقرير، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.
- معيار IPSAS رقم " 31 الأصول الغير ملموسة: يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة.
- معيار IPSAS رقم " 32 المتعلق بالتقارير المالية بموجب النقد المحاسبي : يحدد هذا المعيار متطلبات إعداد التقارير المالية الحكومية لوحدة القطاع العام التي تتبنى الأساس النقدي.
- معيار IPSAS رقم " 33 ترتيبات منح امتياز الخدمة: الهدف من هذا المعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية الخاصة بترتيبات منح امتياز الخدمة من قبل المانح (منشأة القطاع العام).
- معيار IPSAS رقم " 34 القوائم المالية المنفصلة: الهدف من هذا المعيار هو تحديد متطلبات المحاسبة والإفصاح في الهيئات الخاضعة للرقابة (المستحوذ عليها).
- معيار IPSAS رقم " 35 القوائم المالية المجمعة: الهدف من هذا المعيار هو تحديد المبادئ الأساسية لإعداد وعرض القوائم المالية المجمعة.
- معيار IPSAS رقم " 36 استثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة: الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.
- معيار IPSAS رقم " 37 الترتيبات المشتركة: الهدف من هذا المعيار هو تحديد مبادئ إعداد التقارير المالية من قبل الكيانات التي لديها مصلحة في الترتيبات التي يتم التحكم فيها بشكل مشترك
- معيار IPSAS رقم " 38 الإفصاح عن المصالح في هيئات أخرى: حسب هذا المعيار على المؤسسة أو الهيئة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدميه قوائمها المالية من تقدير المخاطر الناجمة عن المصالح في المؤسسات المراقبة.
- معيار IPSAS رقم " 39 منافع الموظفين: الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية والإفصاح عن منافع الموظفين.
- معيار IPSAS رقم " 40 مجموعات القطاع العام: يهدف هذا المعيار إلى تحديد المبادئ الأساسية لإعداد التقارير المالية في مجموعات القطاع العام.

### المحور الثاني : أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على عمل الموازنة الصفرية

لمعرفة أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على عمل الموازنة الصفرية وتحليل البيانات الجمعية لاسيما المعيار رقم 24 الذي يتعلق مباشرة بإعداد الموازنة إذ يتم وفقه إجراء مقارنة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة في البيانات المالية الخاصة بالمنشآت التي يطلب منها إتاحة موازنتها المصادق عليها للجمهور، وتقدم الإفصاحات والشروحات لأسباب الفروقات بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية للموازنة، اعتمدنا على مجموعة من الأساليب الإحصائية، وهذا بالاستعانة ببرنامج الحزمة التطبيقية الإحصائية في العلوم الاجتماعية (SPSS) نسخة 22، كما تم استخدام مختلف الأدوات الإحصائية الملائمة ( التحليل الوصفي، التكرارات والنسب المئوية، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، معاملات الثبات ألفا كرونباخ وتحليل الانحدار الخطي البسيط).

تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي الذي يتضمن خمسة إجابات كما هو موضح في الجدول رقم (01) كما يلي:

جدول رقم (01): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر : محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي الدليل التطبيقي للباحثين، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص 115

بعد ذلك يتم حساب المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري ثم تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط كما يلي:  
حساب المتوسط الحسابي المرجح.

حدود الفئات: ويتم ذلك عن طريق حساب المدى

المدى = القيمة الكبرى - القيمة الصغرى

طول الفئة: المدى / عدد التكرارات  $5/4=0.8$

نضيف النتيجة 0.8 بالتدرج الى الفئات ابتداء من الفئة الأولى وتكون كالآتي:

الجدول رقم (02): يحدد مجالات الاتجاه حسب برنامج خماسي ليكارت

الرأي	قيمة المتوسط المرجح
غير موافق تماما	1-1.8
غير موافق	2.6-1.8
محايد	3.4-2.6
موافق	4.2-3.4
موافق تماما	5-4.2

المصدر: من إعداد الباحثين

أولاً: نتائج التحليل الوصفي

1- تحليل الخصائص الوصفية لأفراد عينة الدراسة

الجدول رقم (03): المتغيرات الوصفية لأفراد عينة الدراسة

المتغيرات	الفئة	التكرارات	النسبة %
المؤهل العلمي	ليسانس	22	68.75
	ماستر	8	25
	ماجستير	2	6.25
	أخرى	0	0
الوظيفة	مدير	0	0
	موظف إداري	8	25
	رئيس قسم	10	31.25
	إطار مالي	14	43.75
	أخرى	0	0
الخبرة	أقل من 5 سنوات	6	18.75
	بين 5 و 10 سنوات	18	56.25
	أكبر من 10 سنوات	8	25

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول رقم 03 نلاحظ أن غالبية عينة الدراسة من حملة شهادة الليسانس حيث كانت نسبتهم 68.75% تم تليها شهادة الماستر وبنسبة 25%، لتأتي بعد ذلك شهادة الماجستير بنسبة 6.25% وهذا يدل على قدرة أفراد العينة على تفهم أسئلة الإستبانة والإجابة عليها، مما يعكس مدى اهتمام المؤسسات العمومية بالمؤهل العلمي للموظف.

كما نلاحظ أيضا أن غالبية عينة الدراسة إدارات مالية حيث بلغت نسبتهم 43.75% وهي نسبة جيدة للدراسة تليها فئة رؤساء الأقسام بنسبة 31.25% وهذا ما يخدم هدف الدراسة، أما في ما يخص الخبرة المهنية فنلاحظ أن غالبية المستجوبين تتمركز خبرتهم عند الفئة الثانية من 5 إلى 10 سنوات بنسبة تقدر بـ 56.25% أي أن أفراد العينة يمتلكون خبرة لا بأس بها في مجال عملهم تمكنهم من الإجابة بموضوعية على أسئلة الاستبانة.

## 2- ثبات الإستبانة :

تم استخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ للتأكد من ثبات أداة القياس، والجدول رقم (04) يبين معاملات كل متغير؛ بالإضافة إلى معامل الاستبانة ككل .

جدول رقم (04): معاملات الثبات لمتغيرات البحث

المتغيرات	عدد العبارات	قيمة ألفا كرونباخ
الموازنة الصفريّة.	11	0.956
معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	08	0.982
المجموع	19	0.983

المصدر : من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (04) أن معاملات ثبات متغيرات الدراسة تراوحت ما بين 0.956 و 0.982 ، بينما بلغ معامل الاستبانة ككل 0.983 ، وهي أعلى من الحد الأدنى المقبول 60% ، وهذا يدل على ثبات أداة الدراسة، فقد أكد (2010 malhotra) أن شرط ثبات أداة الدراسة يتحقق إذا كان معامل الثبات ألفا كرونباخ أكبر أو يساوي 0.60.

## ثانيا : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

الجدول رقم (05): عرض نتائج المحور الأول الموازنة الصفريّة.

الرمز	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
<b>y</b>	<b>الموازنة الصفريّة</b>			
y1	تستخدم الولاية نظام محاسبي جيد يساهم في توفير البيانات المحاسبية اللازمة لإعداد الموازنات التقديرية.	4,03	0,147	موافق
y2	يوجد نظام معلومات متكامل يساعد على تحقيق الرقابة	4,36	0,136	موافق تماما
y3	يوجد نظام معلومات متكامل يساعد على قياس الأداء بطريقة سليمة	3,73	0,146	موافق
y4	يوجد نظام معلومات متكامل يوفر تفاصيل دقيقة عن التكلفة والأداء الخاص بكل نشاط	3,70	0,134	موافق
y5	تم استخدام برامج محوسبة لإعداد الموازنات التقديرية وإدارتها لتوفير الوقت والجهد المبذول	3,39	0,097	محايد
y6	سهولة إعداد الموازنات في الولاية نتيجة وجود نظام معلومات جيد فيه	3,91	0,110	موافق
y7	يتوفر لدى الولاية طاقم إداري ذو كفاءة عالية، وخبرة في تحليل الأنشطة وتحليل بدائل القرار وترتيبها حسب أولوياتها	4,21	0,072	موافق تماما
y8	الطاقم الإداري تلقى دورات تدريبية في كيفية إعداد الموازنة	4,06	0,123	موافق

Y9	يسمح الهيكل الإداري للولاية بالمرونة في إدخال أية تعديلات ضرورية عند تنفيذ الموازنات	4,42	0,123	موافق تماما
Y10	.يتم ربط عملية وضع تقديرات الموازنات بالهيكل الإداري للولاية.	4,15	0,108	موافق
Y11	مدبرو الأقسام هم اللذين يتخذون القرارات المتعلقة بأنشطتهم وبرامجهم ومشروعاتهم.	4,24	0,098	موافق تماما
	<b>المتوسط الحسابي الاجمالي</b>	<b>4.00</b>	<b>0.0998</b>	موافق

المصدر : من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (05) أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز بين الموافق والموافق تماما في العبارة الأولى والثانية ومن العبارة السابعة إلى العبارة الحادية عشر، بمتوسط حسابي يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكرات (3.4 – 4.2) والتي تشير إلى أعلى درجة إجابة بموافق، وهذا يدل على وجود نظام محاسبي جيد يساهم في توفير البيانات اللازمة لإعداد الموازنات ويساعد على تحقيق الرقابة، بالنسبة لمحور الموازنة الصغرى.

الجدول رقم (06): عرض نتائج المحور الثاني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الرمز	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
Xi	يسمح تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على تحقيق ما يلي:			
X1	رفع مستوى المساءلة عن استعمال الموارد المالية.	4,03	0,134	موافق
X2	الإفصاح عن المعلومات التي تتم بين الهيئات العمومية والأطراف ذات العلاقة لغرض المساءلة وتسهيل فهم الوضعية المالية للهيئة المعنية.	3,82	0,154	موافق
X3	تضمين المبالغ الفعلية والمقدرة المرتبطة بتنفيذ الميزانية بالتفصيل، وإتاحتها للجمهور للمصادقة عليها.	4,06	0,123	موافق
X4	تعزيز نوعية التقارير التي تعرضها الهيئات العمومية.	4,00	0,131	موافق
X5	الإفصاح بشكل كامل عن الموارد المتاحة، الإيرادات الكلية وإجمالي الأصول.	4,24	0,098	موافق تماما
X6	معرفة مدى قدرة الهيئات العمومية على الوفاء بالتزاماتها المالية.	4,03	0,134	موافق
X7	إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية القائم على أسس وأساليب علمية تساعد في تقويم الأداء.	4,06	0,123	موافق
X8	توفير معلومات دقيقة لأغراض الرقابة المالية بكل أنواعها.	4,00	0,131	موافق
	<b>المتوسط الحسابي الاجمالي</b>	<b>4.06</b>	<b>0.123</b>	موافق

المصدر : من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss

أما بالنسبة لمحور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فنلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز بين الموافق والموافق تماما في العبارة الأولى ومن الرابعة إلى الثامنة، بمتوسط حسابي يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكرات (3.4 – 4.2) والتي تشير إلى أعلى درجة إجابة بموافق، وهذا يدل على أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعمل على تسهيل وفهم الوضعية المالية للهيئات العمومية وذلك بالإفصاح عن المعلومات التي تتم بين الهيئات العمومية بالتفصيل وإتاحتها للجمهور للمصادقة عليها من أجل إضفاء

الشفافية ورفع مستوى المساءلة على تسيير المال العام. وهذا ما يساهم في تعزيز عمل الموازنة الصفرية، هذه الأخيرة ومعايير المحاسبة الدولية والموازنة الصفرية.

### ثالثا: اختبار الفرضية

من أجل اختبار فرضية هذا البحث: تم الاعتماد على الانحدار الخطي البسيط كما هو موضح في الجداول الموالية:

H1 يوجد تأثير لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على عمل الموازنة الصفرية.

الجدول 07... الارتباط بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والموازنة الصفرية

خطأ معياري في التقدير standard de l'estimation	معامل التحديد المعدل R <sup>2</sup>	معامل التحديد R <sup>2</sup>	معامل الارتباط R	نموذج
0,19226	0,888	0,891	0,944	1
a. Prédicteurs : (Constante), X				المتغير المستقل X

المصدر: من مخرجات برنامج Spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (07)، وجود علاقة قوية جدا بين المتغير المستقل (معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام) والمتغير التابع (الموازنة الصفرية) حيث بلغ معامل الارتباط بيرسون الخطي  $R=0.944$ ، أما معامل التحديد المعدل قد بلغ 88,08% وهذا يعني أن المتغير المستقل يفسر ما نسبته 88,08% من التغير الحقيقي الحاصل في المتغير التابع، وبلغ الخطأ المعياري 0,19 فقط، ونستنتج من هذه النتيجة أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تؤثر بشكل كبير على عمل الموازنة الصفرية.

الجدول 08.. اختبار التباين بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والموازنة الصفرية

مستوى الدلالة	فيشر	المربعات الوسطى	درجة الحرية	مجموع المربعات	النموذج
000	253,750	9,379	1	9,379	تراجع
		0,037	31	1,146	المتبقي
			32	10,525	المجموع
a. Variable dépendante : y Y					المتغير التابع : Y
b. Prédicteurs : (Constante), X					المتغير المستقل : X

المصدر: من مخرجات برنامج Spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (07) أن قيمة معامل التحديد  $R^2=0.891$ ، وهذا يعني أن المتغير المستقل يفسر ما نسبته 89.1% من تباين المتغير التابع، وتدل قيمة  $R^2$  على فعالية النموذج المقترح، كما نلاحظ من خلال الجدول رقم (08)، أن قيمة فيشر المحسوبة (253.750)، وهي أكبر من قيمة فيشر الجدولية (4.16) عند درجة حرية 31، وهذا يدل على أن النموذج دال إحصائيا. كما بلغت قيمة (Sig=0.000)، مستويات معنوية عالية جدا وهذا يعني أن النموذج الكلي صالح ويمكن الاعتماد عليه.

الجدول 09. اختبار الانحدار الخطي البسيط لأثر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على عمل الموازنة الصفرية

مستوى الدلالة	t	معاملات غير معيارية		النموذج	
		Bêta	الانحراف المعياري	B	
0,000	4,899	/	0,195	0,956	1 (Constante) (Constante) المستقل
0,000	15,930	0,944	0,048	0,764	X
a. Variable dépendante Y					Y : المتغير التابع

المصدر: من مخرجات برنامج Spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (09) أن قيمة t المحسوبة بلغت (15.930)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية (2.0860) عند درجة الحرية 31 وعليه يتم قبول الفرضية H1 وبلغت قيمتي معامل الانحدار الخطي البسيط على التوالي: (β) (0.764) و (a) (0.956) ويمكن تقدير معادلة نموذج الانحدار الخطي البسيط في الشكل التالي:  $y = 0.956 + 0.764X1$

وهذا يعني أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بوحدة واحدة يؤثر على عمل الموازنة الصفرية بقيمة 0.764 وحدة.

خاتمة:

الفكرة الأساسية التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، هي المرور من نظام المحاسبة العمومية القائم على الأساس النقدي إلى النظام القائم على أساس الاستحقاق، وذلك من أجل تحسين جودة البيانات والتقارير المالية التي تصدرها المؤسسات والهيئات التابعة للقطاع العام، حيث يتم وفق هذا النظام إدماج الحقوق المثبتة لهذه الهيئات والمؤسسات في قوائمها المالية وإحصاء كل ممتلكاتها، مما يعطي صورة واضحة حول كيفية التصرف بالمال العام، كما يساهم في دعم شفافية موازنة الدولة والمساءلة والرقابة ومتطلبات الإفصاح الفعال عن نشاط الوحدات الحكومية وهو ما يعمل على تعزيز عمل الموازنة الصفرية.

ولكن الجزائر وبعد أن قامت بجملة من الإصلاحات في نظام المحاسبة العمومية خلال سنوات التسعينات، وهذا من أجل تهيئة البيئة المحاسبية والتنظيمية لتبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومن ثم مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة العمومية على المستوى العالمي، سرعان ما تخلت على هذا المشروع نظرا لعدة معوقات أهمها عدم توفر الإرادة السياسية لدى السلطات ورفض التغيير. في الأخير تجدر الإشارة إلى أنه من خلال المقابلات التي أجريناها مع إطارات على مستوى كل من المجلس الشعبي الولائي ومديرية الإدارة المحلية لولاية البويرة المكلفة بإعداد الموازنة بالموازات مع الدراسة التي قمنا بها، تبين لنا أن المجلس الشعبي الولائي باعتباره هيئة رقابية تمثل المواطنين، تتابع وتتدخل فقط في كيفية توزيع المشاريع خاصة تلك المتعلقة بالتجهيز العمومي على الرقعة الجغرافية لولاية البويرة، ولا تقوم بأي مساءلة حول كيفية إنفاق مخصصات الموازنة، هذا من جهة، من جهة أخرى لا تقوم الولاية بتقديم الإفصاحات أو أي شروحات لأسباب الفروقات بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية للموازنة حسب المعيار 24. كما لا تقوم بإعداد الموازنة وفق الأساس الصفري.

ويمكن استخلاص أهم نتائج الدراسة في النقاط التالية:

✓ لا يتم تطبيق الموازنة الصفرية على مستوى ولاية البويرة؛  
 ✓ يملك مديرو الأقسام على مستوى الهيئات العمومية سلطة القرار في ما يتعلق بأنشطتهم وبرامجهم ولكن يبقى القرار الأخير للسلطة المركزية؛

✓ تبقى هناك فئة من الموظفين على مستوى الهيئات العمومية ليست على دراية بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛  
 ✓ توفر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام معلومات دقيقة لأغراض الرقابة بكل أنواعها، خاصة في ما يتعلق بالحقوق المثبتة للدولة والممتلكات؛

- ✓ تعمل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على تعزيز الإفصاح بشكل كامل عن الموارد المتاحة، الإيرادات الكلية وإجمالي الأصول؛
  - ✓ يتم وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تضمين المبالغ الفعلية والمقدرة المرتبطة بتنفيذ الميزانية بالتفصيل، وإتاحتها للجمهور للمصادقة عليها وهو ما يعمل على تعزيز عمل الموازنة الصفرية؛
  - ✓ تعمل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على تعزيز نوعية التقارير التي تعرضها الهيئات العمومية؛
  - ✓ تعمل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على رفع مستوى المساءلة عن استعمال الموارد المالية؛
  - التوصيات: وعلى ضوء نتائج الدراسة يمكن تقديم الاقتراحات التالية:
  - ✓ توسيع سلطات مديرو المؤسسات والهيئات العمومية على المستوى المحلي خاصة في ما يتعلق باتخاذ القرار، بمعنى آخر على الدولة تبني مفهوم اللامركزية في اتخاذ القرار من أجل تمكين المسؤولين المحليين من تسيير الهيئات والمؤسسات التي يشرفون عليها بشكل فعال؛
  - ✓ إعادة بعث مشروع تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الذي تم التخلي عنه سنة 2006، من أجل مواكبة التطورات التي تحدث على المستوى الإقليمي والدولي في مجال المحاسبة العمومية، وكذا تطبيق الموازنة الصفرية على مستوى الولاية وتعميمها على مستوى الهيئات الأخرى التابعة للجهاز الحكومي للدولة؛
  - ✓ القيام بدورات تدريبية لموظفي الهيئات والمؤسسات العمومية لتنمية مهاراتهم وقدراتهم خاصة في ما يتعلق بعصرنة نظام المحاسبة العمومية؛
  - ✓ القيام بعمليات تحسبسية على مستوى الإدارات والهيئات العمومية من أجل التعريف بمزايا تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومكافحة ثقافة رفض التغيير.
- ### الإحالات والمراجع

<sup>1</sup> Richard E. Miller (1977), "zero-base Budgets", The Bureaucrat, 1977, vol 5, p : 405.

<sup>2</sup> حجازي محمد، المحاسبة الإدارية، الأساسيات، المعلومات، التخطيط، اتخاذ القرارات، الرقابة، مطبعة نفضة مصر، مصر، 1998، ص 78.

<sup>3</sup> شلح، فؤاد محمد محمود، مدى إمكانية تطبيق الموازنة الصفرية في بلديات قطاع غزة، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2009، ص 43.

<sup>4</sup> عريوة محاد، تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في إطار الحوكمة لقياس وتقييم الأداء المستدام في القطاع العمومي المحلي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2015/2014، ص 123

<sup>5</sup> محمد زيدان، عاطف بجيت، دور الموازنة الصفرية في تقييم الأداء وترشيد الإنفاق ( دراسة ميدانية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس ) Global journal of Economics and Business، العدد 7، 2019، ص 39 . 40 .

<sup>6</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان 2009، ص 14.

<sup>7</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 16-17.

<sup>8</sup> ضريفي نوال، ضريفي الصادق، دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، العدد العاشر، جوان 2018، ص 77-78.

<sup>9</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان 2010