

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ابن خلدون - تيارت -

ميدان: علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير



كلية: العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

شعبة: المالية والمحاسبة

قسم: علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

من إعداد الطلبة:

فضة عبد الحكيم

دينس محمد أمين

تحت عنوان:

إمكانية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IPSAS في الجزائر

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

أ.د. عبد الرحيم ليلي (أستاذة التعليم العالي - جامعة ابن خلدون تيارت) رئيسا

أ. روتال عبد القادر (أستاذ محاضر (أ) - جامعة ابن خلدون تيارت) مشرفا ومقررا

د. بعلاش عصام (أستاذ محاضر (ب) - جامعة ابن خلدون تيارت) مناقشا

السنة الجامعية: 2022-2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

الحمد لله والشكر لله والصلاة والسلام على رسول الله

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان

إلى الأستاذ الفاضل "روتال عبد القادر"

على قبوله الإشراف على هذا العمل

وعلى توجيهاته ومساعدته القيمة

موصول كل الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى كل أساتذتنا الكرام الذين أشرفوا علينا

خلال مسارنا الدراسي وكل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز

هذا العمل ولو بالكلمة الطيبة

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع
إلى الوالدين الكريمين
إلى العائلة الكريمة
إلى كل أصدقائي وزملائي
إلى كل من ساعدني في إتمام هذا العمل
المتواضع ولو بالكلمة الطيبة

عبد الحكيم

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع
إلى الوالدين الكريمين
إلى العائلة الكريمة
إلى كل أصدقائي
إلى كل من ساعدني في إتمام هذا العمل
المتواضع ولو بالكلمة الطيبة

محمد أمية

البسمة

شكر وتقدير

إهداء

فهرس المحتويات

فهرس الجداول

مقدمة

أ

الفصل الأول: تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الجزائر

- 9 المبحث الأول: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
- 9 المطلب الأول: تعريف المعايير المحاسبية الدولية
- 11 المطلب الثاني: نطاق ومجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)
- 13 المطلب الثالث: العوامل الداعمة والمعيقة لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
- 15 المبحث الثاني: المعايير المحاسبية الدولية كأداة للتطوير وإصلاح القطاع العام
- 15 المطلب الأول: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)
- 21 المطلب الثاني: تحديات ومتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)
- 24 المطلب الثالث: مميزات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) والانتقادات الموجهة لها
- 27 المبحث الثالث: نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
- 27 المطلب الأول: مشاريع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
- 32 المطلب الثاني: عرض وأهداف إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
- 35 المطلب الثالث: المخطط المحاسبي الجديد للدولة

الفصل الثاني: تحليل نتائج وفرضيات الدراسة ووسائل جمع البيانات

- 42 المبحث الأول: وسائل جمع البيانات وكيفية تصميم استمارة الاستبيان
- 42 المطلب الأول: وسائل جمع البيانات والأساليب الإحصائية في جمع المعلومات

43	المطلب الثاني: كيفية تصميم استمارة الاستبيان
46	المبحث الثاني: تحليل نتائج وفرضيات الدراسة
46	المطلب الأول: تحليل نتائج الدراسة
48	المطلب الثاني: تحليل فرضيات الدراسة
53	خاتمة
57	قائمة المصادر والمراجع

فهرس الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
13	وضعيات تطبيق دول العالم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	1-1
31	أهم عناصر الإصلاح في المشروع الأولي للقانون العضوي لقوانين المالية	2-1
	معامل الصدق والثبات لعينة الدراسة	1-2
47	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الشخصية والتنظيمية	2-2
48	يتضمن عناصر واقع المحاسبة العمومية في الجزائر حسب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري	3-2
48	والذي يتضمن عناصر معايير المحاسبة العمومية IPSAS حسب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري	4-2
50	يتضمن إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية في إطار IPSAS وعبارات القياس	5-2

مقدمة

تعد المحاسبة العمومية نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام ذات الطابع الإداري أو غير الربحي، حيث تستمد هذه الخصص وصية في كونها مراقبة صرف وتداول المال العام، حيث خصها المشرع بإطار قانوني يهدف إلى تقنين وضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية من أجل فرض رقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية وتحديد صلاحياتهم ومسئولياتهم عند تنفيذ المعاملات المالية لوحدات القطاع العام لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها وحماية المال العام من الاختلاسات والتبديد إضافة إلى تحقيق الإقتصاد والرشادة في استعمال الموارد العمومية، وقد عملت مختلف الدول في إطار التوافق والتوحيد الدولي على إيجاد مبادئ أو معايير دولية تكون كمرجع دولي تعتمد عليه هذه الأخيرة في إطار المحاسبة العمومية وكانت النتيجة بظهور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام التي تساعد في إعداد القوائم المالية كالميزانية العامة وحتى تكون المحاسبة العمومية واضحة ومفهومة من خلال مسك الدفاتر والسجلات والقيود المحاسبية العمومية عن غيرها من مجالات المحاسبة تعتبر محاسبة الحكومة أو دولة معينة تختلف من دولة لأخرى وهذا ما جاءت وعملت لأجله معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.

1. إشكالية الدراسة:

وعليه يمكن تحديد السؤال الرئيسي للإشكالية التي نود معالجتها كالتالي:

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

ولمعالجة الإشكالية الرئيسية تم تقسيمها إلى أسئلة فرعية الموالية:

- ما مدى ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية للقطاع العام في الجزائر IPSAS؟
- ما مدى مساهمة تطبيق أسس المحاسبة العمومية الحديثة للقطاع العام في الجزائر IPSAS؟
- ما مدى تأثير العوامل المحفزة للتقارب مع معايير IPSAS للقطاع العام في الجزائر؟

2. فرضيات الدراسة:

للإجابة على إشكالية المطروحة تم وضع جملة من الفرضيات والمتمثلة فيما يلي:

- إن ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية للقطاع العام في الجزائر IPSAS يخضع لنقاش واسع بين الفاعلين واستحداث مصالح متخصصة تتولى مهمة الإشرف على عملية التحديث؛

- تساهم تطبيق أسس المحاسبة العمومية الحديثة للقطاع العام في الجزائر IPSAS بالرقابة الداخلية على الأموال العمومية، وتعطي صورة شفافة عن استعمال الموارد كما تضمن تسيير فعال للإدارات العمومية؛
- تأثر العوامل المحفزة للتقارب مع معايير IPSAS للقطاع العام بدعم الهيئات الدولية للدول الراغبة في التقارب حيث تتخرط هذه الدول في جهود توحيد محاسبة القطاع العام.

3. أسباب إختيار الموضوع:

- حداثة الموضوع من حيث الطرح، والاهتمام المتزايد به في الآونة الأخيرة؛
- قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع من الجانب النظري، وكمساهمة متواضعة منا أن يكتب هذا الموضوع؛
- النقص المطروح في البحوث المتخصصة في مجال المحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- الميول والرغبة الشخصية في تناول هذه المواضيع وذلك لارتباطها بالتخصص (مالية المؤسسة).

4. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى جملة من الأهداف وهي كما يلي:

- التعرف على المحاسبة العمومية من خلال تعريفها وأهدافها ومجالها واطارها القانوني والتنظيمي؛
- التعرف على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأهدافها ودورها، وأهم الإجراءات المتخذة في المعايير المحاسبة الدولية؛
- عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق ولأساس النقدي.

5. أهمية الدراسة:

يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة وذلك نظراً للمكانة الاستراتيجية للمحاسبة العمومية في نظام الإدارة المالية الدولية والتي تعرض في شكل تقارير وقوائم مالية واستعمالها لأغراض التخطيط والرقابة أداء الوحدات الحكومية في مجال الاقتصاد في تسيير الموارد العمومية، لأن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي التي تحدد مضمون وطريقة عرض واعداد البيانات المالية.

6. الدراسات السابقة:

الدراسة الأولى: دراسة خلف الله بن يوسف معاش قويدر (2017): متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSA: تتمثل هذه الدراسة في مقال منشور بمجلة الحقوق والعلوم الإنسانية العدد الاقتصادي 31-2) جامعة زيان عاشور بالجلفة، تمت معالجة الإشكالية الخاصة بهذه الدراسة حول: مامدى فعالية تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSA؟ وقد تم في هذه الدراسة إبراز مفاهيم الحاسبة العمومية ودورها في المؤسسات العمومية الجزائرية وما مدى ارتباطها بمعايير الحاسبة الدولية للقطاع العام، وقد تم استخدام المنهج الوصفي في هذه الدراسة من أجل إبراز المعلومات الخاصة بالجانب النظري والمنهج التحليلي للحصول على البيانات الخاصة بالجانب الميداني وذلك عن طريق توزيع استبيانات على عينة من محاسبي المؤسسات العمومية المتواجدة وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن المحاسبة العمومية تساهم في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية، وأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سيؤدي إلى تحسن جودة المعلومات والارتقاء بمستوى المحاسبة العمومية لكن بالرغم من كل هذا فالجزائر لازالت بعيدة عن تطبيق هذه المعايير مما سيتطلب مستقبلا إلى تغيير جذري في محاسبتها العمومية.

الدراسة الثانية: شلال زهير 2014: وهي: أطروحة دكتوراه بعنوان: إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأطر النظرية التي تحكم المحاسبة العمومية الحديثة، وعلى تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال (التطرق لإجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة، وفق نظام الخزينة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة، وعن بداية تحول المحاسبة العمومية الجزائرية من مبدأ "محاسبة الصندوق" إلى مبدأ "الإستحقاق" وذلك في إطار الإصلاح المحاسبي لسنة 1995، حيث قامت وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة بتقريب نظامها إلى نظام المحاسبة المالية للدولة، لكن هناك نقائص أشار إليها أهمها:

- أن الإصلاحات عنت بشكل رئيسي بالجانب الفني أو التقني لنظام محاسبة الدولة، أي غياب تنظيري وقانوني مرجعي وهذا يعتبر إشكالا كبيرا لأن غياب إجراءات تنظيرية وتقنية للمراحل الإداري والميدانية المتعلقة بتنفيذ العمليات يجعل من الضروري توسيع نطاق الإصلاح على مستوى: الإطار القانوني والتنظيمي والإجرائي من جهة وعلى مستوى تعميم العملية إلى المستويات المحلية من جهة أخرى، وخلصت الدراسة

بتقديم توصيات لتفعيل تطبيق الإصلاحات القائمة ومن أهمها: تكييف الإجراءات المحاسبية لمحاسبة الخزينة العمومية وفق متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

الفرق بين دراستنا وهذه الدراسات السابقة في كون هذه الدراسات إلى متطلبات تطبيق المحاسبة الدولية في الجزائر والنقائص والفراغات التي تمس المحاسبة العمومية وتطرقنا أيضا إلى الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومختلف الهيئات والمنظمات الدولية التي تقوم بإصدارها وتعديلها وتحديثها، وأهملت مختلف الدراسات معايير المحاسبة وتطويع المحاسبة العمومية، وهذا ما ركزت عليه دراستنا من خلال التعريف بالمحاسبة العمومية، وعرض لمعايير والإجراءات المتخذة لتنفيذ أهداف المحاسبة العمومية وإصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

7. حدود الدراسة:

الحدود الموضوعية: تقتصر دراستنا على المحاسبة الدولية والإجراءات والجهود المبذولة من أجل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

الحدود المكانية: اهتمت الدراسة بتوضيح متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر IPSA، من وجهة نظر المحاسبين المختصين والأكاديميين خلال دراستها على مستوى جامعة ابن خلدون - تيارت.

8. المنهج والأدوات المستخدمة:

للإلمام بمختلف جوانب موضوع الدراسة تم استخدام أدوات المنهج الوصفي والتحليلي، وذلك من خلال عرض المفاهيم النظرية وتقديم الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية، وعرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في حين تم تحليل الفرضيات بالإعتماد على إجابات أفراد العينة المدروسة، وتحليل واقع وتم الإعتماد على الكتب والمراجع باللغة العربية والأجنبية والمجالات والمقالات في الجانب النظري، واعتماد أسلوب التحليل الإحصائي بإستخدام برنامج SPSS.

9. صعوبات الدراسة:

تجدر الإشارة إلى أن إعداد أي بحث علمي تعترضه العديد من الصعوبات، وتكمن أهم هذه الصعوبات التي واجهتنا في:

- نقص الدراسات في الجانب النظري والتقني في مجال المحاسبة العمومية وخاصة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- نقص الملحوظ في المراجع المتخصصة في المحاسبة العمومية والمالية العامة في مكتبة الجامعة؛
- نقص مستوى الإدراك والفهم لتطبيق معايير المحاسبة الدولية من طرف المحاسبين؛
- عدم استرجاع مجمل الاستبيانات الموزعة وصعوبة فهم مستلميها لما جاء بها.

10. هيكل الدراسة:

من خلال إنجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث فصول تبدأ بمقدمة وتنتهي بخاتمة تضمنت تلخيص عام وتحليل الفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم عرض النتائج التي توصلنا إليها، وهذه الفصول كالتالي: الفصل الأول جاء بعنوان "تضمن ثلاثة مباحث؛ أما المبحث الأول فدار الحديث فيه عن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والمبحث الثاني إحتوى على المعايير المحاسبية الدولية كأداة للتطوير وإصلاح القطاع العام، وأخيرا المبحث الثالث الذي ركز على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أما الفصل الثاني من هذه الدراسة فكان تطبيقي إحتوى على مبحثين إثنين؛ أما المبحث الأول جاء لتقديم وسائل جمع البيانات وكيفية تصميم استمارة الاستبيان، والمبحث الثاني لتحليل نتائج وفرضيات الدراسة.

الفصل الأول

تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

في الجزائر

تمهيد

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

وعليه ولدراسة هذه المعايير قسمنا هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

المبحث الثاني: المعايير المحاسبية الدولية كأداة للتطوير وإصلاح القطاع العام

المبحث الثالث: نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

المبحث الأول: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

سنتطرق في هذا المبحث إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وذلك من خلال التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية، إضافة إلى توضيح نطاق ومجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وأخيرا ذكر العوامل الداعمة والمعيقة لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

المطلب الأول: تعريف المعايير المحاسبية الدولية

هناك تعريف عدة للمعايير الدولية في مجالات العلوم المختلفة التي تظهر جوانب مختلفة حسب نظرة المعرف للمعايير، ونورد على سبيل المثال ما يأتي:

فقد عرف المعيار بشكل عام بأنه: "عبارة عن أدوات قياس علمية تعبر عن التصرفات المرتبطة بنشاط معين، والتي تمثل أفضل مستوى للأداء في ظل الظروف الاعتيادية، وتمثل أيضا مستويات الأداء طبقا للأهداف، وهي تختلف بحسب طبيعتها أو نوعيتها أو فترة تنفيذها".¹

وأما عنيزة وعلي من جانبها فقد عرفا المعيار بأنه وثيقة تم إعدادها بالإجماع، ومصدقة، والتي تحدد القواعد أو الخطوط العريضة لاستعمالات المشتركة والمتكررة، لضمان المستوى الأمثل للتنظيم المحاسبي على وفق سياق معين.²

والمعيار المحاسبي هو ترجمة للإطار المفاهيمي للمحاسبة سواء في الأهداف والمفاهيم أو الفروض والمبادئ والأسس، كما تمثل إحدى أدوات الجانب الواقعي العملي، مما يحتم مراعاة الظروف البيئية المحيطة بها في بنائها.³

وعرفت المعايير على أنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى التوجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة والتدقيق أو الحسابات.⁴

هي مجموعة من معايير المحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام تستخدم لغرض إعداد البيانات المالية الخاصة بالقطاع العام، تتميز بكونها تحظى بقبول دولي بحيث يستند في إصدارها على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.⁵

¹ الجبوري، نصيف جاسم، تكاليف المتقدمة، بغداد، ط1، 2008، ص100.

² عنيزة حسين هادي وعلي أحمد ماهر محمد، دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الإداري والمالي، ع32، جامعة الكوفة، 2014، ص142.

³ صدام حمدان عكض الغريزي، دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ترشيد الموازنة العامة والرقابة على الأداء المالي -دراسة ميدانية وزارة المالية العراقية-، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2021، ص107.

⁴ آلاء مصطفى الأسعد، المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة، مجلة كلية للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، ص261.

⁵ سامية قوريش، متطلبات وأفاق عصرة المحاسبة العمومية في ظل التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2021/2020، ص21.

تبين هذه المعايير شروط الاعتراف، القياس، العرض والكشف فيما يتعلق بالمعاملات والوقائع التي تدخل في البيانات المالية التي تعد للأغراض العامة، وهي معايير للمعلومات من حيث الشكل والمحتوى وكيفية المعالجة المحاسبية للمعاملات وبعض عناصر الأصول والخصوم.¹

تعرف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على أنها: "هي نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات، وتعرف أيضا على أنها توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام، حيث تشكل هذه المعايير مجموعة من القواعد العلمية التي تحظى بالقبول العام، حيث تمثل إجماع الخبراء والهيئات المختصة في المحاسبة، تقرب الممارسات المحاسبية على الصعيد العالمي من خلال تقديم إرشادات لتوجيه عمل المحاسبين لتحقيق العرض العادل والإفصاح الكامل في القوائم المالية، التي تمثل مخرجات نظام المحاسبة العمومية، مما يسمح بالرفع من مستوى جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن نتائج نشاط المؤسسات العمومية."²

تعرف المعايير المحاسبية بأنها: "إطار كتابي جهاز أو هيئة إصدار المعايير في تاريخ معين ويتضمن عددا من المعايير المتجانسة، تتناول بشكل متكامل الأسلوب المناسب لقياس أو عرض نوعية معينة من العمليات أو الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة أو نتائج أعمالها."³

كما تعرف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بأنها: "عبارة عن معايير ذات صبغة إعلامية تطبق في كامل الوحدات الحكومية، سواء كانت إقليميه أو محلية وفي الهيئات والمنظمات العاملة للدولة."⁴

وعرفها أيضا مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأنها "توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام".

في تعريف آخر لها تعني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية المحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارستها وتوحيد معالجتها للأمور المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام

¹ فاطمة الزهراء قاضي، محمد طويلب، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر مع المرجع الدولي في عرض البيانات المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، ع1، 2020، ص488، 489.

² مقدم حاجة، لعصب خديجة، معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في المؤسسات العمومية (مجمع الدراسة من المحاسبين، المدققين، المدراء الماليين في المؤسسات العمومية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسير، جامعة أحمد دراية. أدرار، 2021/2022، ص7.

³ بوصبوع ليلي، حملوي دنيا، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر (IPSAS) دراسة حالة من وجهة نظر محاسبي، المؤسسات العمومية والأكاديمية المختصين، مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسة، جامعة عبد الحفيظ بو الصوف، ميلة، 2021/2020، ص43.

⁴ مالك لعلاية، عبود زرقين، متطلبات إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسب القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، ع15، 2016، ص331.

باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي صدرت عن مؤسسات القطاع العام.¹

تعددت تعريف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من بين هذه التعاريف نذكر منها:²

1- تعتبر المعايير المحاسبية "قواعد لإعداد القوائم المالية، فهي مبادئ محاسبية مقبولة قبولا عاما تحدد نوع المعلومات التي ينبغي ان تتألف منها القوائم المالية وكيف ينبغي ان تعد تلك المعلومات، فالمعايير المحاسبية تحدد أي من الممارسات المحاسبية التي يمكن قبولها وتلك التي لا يمكن قبولها".

2- أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يعرفها بأنها: "توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام".

3- إن معايير محاسبة القطاع العام الدولية هي عبارة عن معايير محاسبية ذات صبغة إعلامية تطبق في كامل الوحدات الحكومية سواء كانت إقليمية او محلية وفي الهيئات والمنظمات العام الدولية.

المطلب الثاني: نطاق ومجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)

من خلال هذا المطلب سنحاول التعرف على نطاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وكذا مجال تطبيقها وذلك من خلال العناصر التالية.

أولاً: نطاق إصدار المعايير المحاسبية في القطاع العام (IPSAS)

تم تصميم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع الوحدات الحكومية، الجماعات المحلية والوحدات الإدارية التابعة للقطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الأرباح، ولا تنطبق هذه المعايير على المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي، حيث توضح هذه المعايير متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح عن البيانات المالية لوحدات القطاع العام.

تتجه استراتيجية إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو تحقيق التقارب قدر الإمكان في تطبيق منهجية معايير المحاسبة الدولية المالية في القطاع الخاص، حيث غن استراتيجية التقارب تعتمد على اقتباس منهجية المعايير من متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات النشاط الحكومي، عن طريق تكييفها لتتلاءم مع مميزات نشاط وحدات القطاع العام خاصة في مجال المعايير المعدة على أسس الاستحقاق وفي هذا الإطار، يؤكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في اعترافه الصريح في الفقرة رقم (18) لمقدمة المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن "إطار مجلس

¹ بوسبوع ليلي، حملاوي دنيا، المرجع السابق، ص43.

² نحوي سعداني، نصيرة كير، آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في المؤسسات العمومية الجزائرية - عينة من المؤسسات العمومية بولاية الوادي- مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2018/2019، ص8.

معايير المحاسبة الدولية لإعداد وعرض البيانات المالية هو مرجع ذو صلة بمستخدمي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام".¹

يتجسد هذا التقارب من خلال تعديل المحاسبة الدولية في القطاع الخاص لتتناسب مع متطلبات القطاع العام، حيث يحاول مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام حيث أمكن أن يحافظ على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسألة هامة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير.

ثانياً: مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)

من خلال نص القانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية في الجزائر، يمكن أن نستنتج منه مجال تطبيق هذه المعايير: "يقصد بالمحاسبة العمومية هي كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالمجلس الدستوري، والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة، والميزانيات والجمعيات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري".²

كما لا يمتلك المجلس سلطة لإجبار الحكومات والهيئات العمومية على الامتثال لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث إنه يشجع هذه الأخيرة على المشاركة بشكل كبير في وضع هذه المعايير عن طريق تقديم الملاحظات والمقترحات لمختلف اللجان والهيئات الاستشارية في المجلس.

وفي هذا الإطار يحث المجلس الحكومات على تبني معايير المحاسبة في القطاع العام من أجل تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية، والارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي.

يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحث الحكومات ومختلف الهيئات العمومية باعتماد معايير وطنية خاصة بها، حيث يشجع المجلس بشكل كبير تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتوحيد المتطلبات الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ولا يتم وصف البيانات والقوائم المالية الحكومية بأنها تتبنى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلا إذا كانت تمتثل لمجمل متطلبات كل المعايير المعمول بها والمصادق عليها من طرف المجلس.

¹ ميلاني وائل، علي عقة، تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) للحد من ظاهرة الفساد المالي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2020/2019، ص23.

² بن دوي س فاتح، قطاف تمام هشام، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري ومواكبته لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020/2019، ص54.

وعلى هذا الأساس، لا يمتلك المجلس سلطة فرض تطبيق المحاسبة الدولية في القطاع العام، بل يعرضها بصفة اختيارية على الدول التي ترغب في تحسين نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي، عن طريق تبني معايير معترف بها دولياً كوسيلة لضمان مصداقية وشفافية البيانات المالية للوحدات الحكومية.¹

والجدول التالي يبين لنا وضعيات تطبيق دول العالم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

الجدول رقم (1-1): وضعيات تطبيق دول العالم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

قائمة الدول	الوضعيات اتجاه تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
أستراليا، بريطانيا، نيوزيلندا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية	نظام محاسبي عمومي على أساس الاستحقاق الكامل وفقاً لمتطلبات المعايير.
أفغانستان	تبني مشروع إصلاحات لتطبيق الأساس النقدي وفقاً لمتطلبات المعايير.
ألبانيا	الدولة تخطط لاعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك بالتعاون مع برنامج الأمم المتحدة الإنمائي ودعم من البنك الوطني.
الجزائر	مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالتعاون مع البنك الدولي يتضمن متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
الأرجنتين	تم تنفيذ مشروع لتطوير معايير المحاسبة في القطاع العام بالتنسيق مع المعايير.

المصدر: بن دويس فاتح، قطاف تمام هشام، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري ومواكبته لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020/2019، ص55.

المطلب الثالث: العوامل الداعمة والمعيقة لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

يتضمن هذا المطلب العوامل الداعمة والمعيقة لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حيث سنبين ذلك من خلال العناصر التالية الذكر.

أولاً: العوامل الداعمة لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

يمكن تحديد عوامل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من قبل الحكومات:²

1. عملية وضع المعايير: يمكن النظر لها كعامل مهم في العملية الشرعية، قبل الموافقة على المعايير، من المعتاد تنظيم استشارة عامة من أجل جمع الرأي من منظور أصحاب المصلحة.

¹ ملياني وائل، علي عقيبة، مرجع سبق ذكره، ص24.

² وليد مرغني وآخرون، مقارنة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS-الواقع والتحديات- مجلة العلوم الإنسانية، ع1، 2021، ص114.

2. تقارب المعايير IAS/IFRS مع IPSAS: حيث اختارت الهيئات FIC-CSP منذ البداية النموذج المحاسبي للقطاع الخاص كمرجع مع التعديلات اللازمة لتكييفها مع سياق القطاع العام.
3. النظر في القضايا ذات الأهمية الخاصة هيئات القطاع العام: مع كون معايير IPSAS تتقارب مع معايير القطاع الاقتصادي ومع ذلك، فإن العديد من المهنيين الذين ينتقدون هذا على أساس أن الإدارات العمومية لها خصائص الاهتمام، من خلال تكييف أنظمة المحاسبة معها.
4. الدور الفعال لـ IPSASB: ينفذ مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام سياسة ترويج ديناميكية للمعايير من خلال الدور النشط في البرنامج الذي ينشره بانتظام IPSASB.
5. دور المنظمات الحكومية الدولية: إن المنظمات الحكومية الدولية لعبت دورا هاما في تشجيع اعتماد IPSAS بدفع من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية كجزء من توصياتهم لتحسين المساءلة وشفافية هيئات القطاع العام، كذلك من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي بتنشيط التعاون في برامج المساعدة المالية وتنمية القدرات.

ثانيا: العوامل المعيقة لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

هناك أيضا عوائق تهدد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام منها:¹

1. تقارب المعايير المحاسبية الدولية من نموذج المحاسبة المالية: حيث أن معايير IPSAS لا تحل على وجه التحديد خصائص الإدارة العام بل تذكر فقط ان المعلومات المالية قد يتم تضمينها في تقرير مالي، وإدراج القيمة العادلة كمعيار لقياس القطاع العام.
2. وهم الحفاظ في التحكم من خلال الميزانية: قد ترغب الحكومات في السيطرة على المعايير المحاسبية من أجل الحفاظ على اوهام التحكم في الميزانية كون التقارير المالية تأثير كبير على الاستدامة المالية والديون وقد يتم التقليل من العجز.
3. التكلفة والاحتياجات التدريبية لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: يتطلب الاعتماد الجديد لـ IPSAS الموارد والدعم السياسي والقيام باستثمارات في أنظمة تكنولوجيا المعلومات والتدريب على النظم الجديدة، يمكن أن يكون عوائق في العديد من البلدان، وخاصة في أوقات الضغوط الميزانية.
4. حوكمة IPSASB: تعتبر الحوكمة والرقابة من بين الأسباب التي سلطت المشاورة IPSASB والتي قدمتها الحكومات لتبرير رفضها لتبني تلك المعايير.

¹ وليد مرغني وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص115.

المبحث الثاني: المعايير المحاسبية الدولية كأداة للتطوير وإصلاح القطاع العام

سنترك في هذا المبحث إلى المعايير المحاسبية الدولية كأداة للتطوير وإصلاح القطاع العام، وذلك من خلال التعرف على تصنيف المعايير الدولية في القطاع العام (IPSAS)، وكذا تحديات ومتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، إضافة إلى مميزات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) والانتقادات الموجهة لها.

المطلب الأول: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)

تتعدد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) وتتنوع ولكل منها دوره، ومن خلال هذا المطلب سنقوم بإيجازها من خلال ما يلي.

أولاً: معايير إعداد التقارير وعرض البيانات المالية

تحدد معايير عرض البيانات المالية طريقة وشروط إعداد القوائم المالية الحكومية وفق متطلبات المعايير التي سنعرضها من خلال ما يلي.

1. المعيار رقم (01) عرض البيانات المالية: البيانات المالية هي عرض مالي هيكلي للموقف المالي للوحدات الاقتصادية والهدف منها تقديم معلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية والتي تفيد قطاع واسع من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية¹.

2. المعيار رقم (02) بيان التدفق النقدي: يهدف هذا المعيار إلى تقديم المعلومات حول المتغيرات التاريخية في النقد والنقد المعادل لمنشأة بواسطة بيان تدفق نقدي يبين التدفقات خلال الفترة الناشئة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويقصد بالنقد وفقاً لهذا المعيار مجموع ودائع الصندوق والودائع تحت الطلب، أما النقد المعادل فيعبر عن الإستثمارات المالية قصيرة الأجل وعالية السيولة بحيث تكون قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ نقدية متاحة دون أن تخضع إلى مخاطر كبيرة للمتغيرات في القيم².

3. المعيار رقم (06) البيانات المالية الموحدة والمفصلة: يهدف هذا المعيار إلى تقييم الأداء المالي للوحدات الحكومية وتنظيم العلاقة بين الوحدات الحكومية المسيطرة والوحدات التابعة لها بحيث يمكن الإدارة العامة من تحسين الأداء المالي في الوحدات الحكومية وتوحيد المفاهيم لدى الوحدات الحكومية³.

4. المعيار رقم (10) التقارير المالية في ظل إقتصاديات التضخم المرتفع: تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (29)، وفقاً لمتطلبات هذا المعيار يجب على وحدات القطاع العام

¹ حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص127.

² محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للتربية الإدارية، القاهرة، 2009، ص240.

³ حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص140.

إعادة تقدير وعرض البيانات المالية المسجلة في كل من بيان المركز المالي، بيان التدفقات النقدية وبيان الأداء المالي عن طريق إعادة تقدير المبالغ المسجلة وتعديلها من خلال تطبيق المؤشر العام للأسعار، لأن البيانات المالية في الإقتصاد المرتفع تعتبر مفيدة إذا تم التعبير عنها وفقا لحددة القياس السارية في تاريخ التقرير.¹

5. المعيار رقم (14) الأحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ المالي: إن الهدف من هذا المعيار هو تقديم وصف لما يلي:²

- متى يتوجب على المنشأة أن تعدل بياناتها المالية للأحداث (الوقائع) التي تلي تاريخ إعداد البيانات المالية؛

- الإفصاحات التي يجب على كل وحدة حكومية الإفصاح عنها حول التاريخ الذي تم فيه اعتماد البيانات المالية، وحول وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير.

6. المعيار رقم (18) تقديم التقارير حول القطاعات: إن الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ حول تقديم التقارير عن المعلومات المالية حسب القطاعات، إن الإفصاح عن هذه المعلومات سوف يساعد مستخدمي البيانات المالية حول فهم أفضل عن الأداء السابق للوحدة الحكومية وتحديد وتخصيص المصادر لتدعيم النشاطات الأساسية للوحدة الحكومية، إن الإفصاح يساعد أيضا في تعزيز الشفافية في التقارير المالية.³

7. المعيار رقم (24) عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية: يطبق هذا المعيار على منشآت القطاع العام، بإستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية، والذي يحدد متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية لنتائج تنفيذ ميزانيات وحدات القطاع العام، من أجل تحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتفعيل أدوات المراقبة والمساءلة من خلال إظهار مدى الإمتثال للميزانية المصادق عليها ومدى تحقيق النتائج المقدر.⁴

ثانيا: معايير الأصول الملموسة وغير الملموسة

سنوضح الآن عرض متطلبات الإفصاح عن طريق معالجة الأصول الملموسة وغير الملموسة المحددة في المعايير التي سيتم التطرق إليها.

¹ خالد أمين عبد الله، محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2010، ص169.

² الطاهر عليوة، محمد لمين نغيز، إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) - دراسة ميدانية لعينة من أعوان المحاسبة العمومية لولاية جيجل -، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2018/2017، ص40.

³ حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص101.

⁴ الطاهر عليوة، محمد لمين نغيز، إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) - دراسة ميدانية لعينة من أعوان المحاسبة العمومية لولاية جيجل -، مرجع سبق ذكره، ص40.

1. المعيار رقم (07) الإستثمارات في المنشآت الزميلة: هذا المعيار تطبقه المنشآت التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بموجب أساس الإستحقاق، حيث يؤدي الإستثمار في الشركة الزميلة إلى الإحتفاظ بحصة ملكية على شكل حصة مساهمة أو هيكل حقوق ملكية رسمي آخر، ولا ينطبق على الإستثمارات في الشركات الزميلة من قبل مؤسسات رأس المال ذو المخاطر التي تقاس بالقيمة العادلة، صناديق الإستثمار لمشترك وصناديق الإئتمان والمنشآت المتشابهة¹.

2. المعيار رقم (08) الحصص في المشاريع المشتركة: تطبق المنشأة التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي هذا المعيار في محاسبة الحصص في المشاريع المشتركة وإعداد التقارير عن أصول والتزامات وإيرادات ومصاريف المشروع المشترك في البيانات المالية للمشاركين في المشاريع المشتركة والمستثمرين بغض النظر عن الهياكل أو الأشكال التي تتم بموجبها أنشطة المشروع المشترك².

3. المعيار رقم (11) عقود الإنشاء: يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات عقود الإنشاء، والتي يمكن التعبير بعقود الصفقات العمومية وهذا المعيار³:

- يحدد الترتيبات اللازمة لتصنيف عقود الإنشاءات؛
- يوفر الإرشادات بشأن أنواع عقود الإنشاء التي تنشأ في القطاع العام؛
- يحدد أساس الإعتراف والإفصاح عن مصروفات العقد، وإذا كان ملائما إيرادات العقد.

4. المعيار رقم (12) المخزون: إن الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجات المحاسبية للمخزون في ظل نظام التكلفة التاريخية، إن المسألة المهمة في محاسبة المخزون تحديد مقادير الكلفة المرتبة بالأصل، إن هذا المعيار يزودنا بإرشادات عملية لتحديد التكلفة وما سيتعرف به لاحقا كمصروف منها متضمنا التخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، إن هذا المعيار يزودنا أيضا بإرشادات عن معادلات التكلفة المستخدمة لتحليل التكاليف للمخزون⁴.

¹ الطاهر عليوة، محمد أمين نغيز، إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) - دراسة ميدانية لعينة من أعوان المحاسبة العمومية لولاية جيجل -، مرجع سبق ذكره، ص41.

² هند حماني، إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2013، ص14.

³ آسيا قمو، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، ع2، 2021، ص27.

⁴ حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص147.

5. المعيار رقم (13) عقود الإيجار: يهدف هذا المعيار إلى تحديد السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة للمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية¹.
6. المعيار رقم (16) العقارات الإستثمارية: إن الهدف من هذا المعيار الدولي هو وصف المعالجة المحاسبية لملكية الإستثمارات والإفصاحات المرتبطة بها، ويتعامل هذا المعيار مع محاسبة ملكية الإستثمارات ما عدا ملكية الإستثمارات في ظل عقود الإيجار التمويلي والإيجار التشغيلي².
7. المعيار رقم (17) الممتلكات والمصانع والمعدات: إن الهدف من المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمعدات والمصانع، من الأمور الأساسية في محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات هو توقيت الإعتراف بالأصول وتحديد قيمتها التي يجب أن تسجل بها ومصاريف الإستهلاك الواجب الإفصاح عنها³.
8. المعيار رقم (19) المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة: تعتبر جميع المخصصات محتملة لأنها غير مؤكدة من حيث التوقيت أو المبلغ، بحيث يتم تكوينها من أجل تغطية الإلتزامات المحتملة لأحداث سابقة والتي لم يتم الإعتراف بها لعدم التأكد من تحققها لكونها متعلقة بأحداث غير مؤكدة وخارجة عن نطاق سيطرة المؤسسة، والتي يمكن أن يصدر عنها تدفق لمنافع إقتصادية أو نفقات إستثنائية لتسوية الإلتزامات، وعلى هذا الأساس يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص هو أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الإلتزام الحالي في تاريخ التقرير⁴.
9. المعيار رقم (21) إنخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد: يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتحديد ما إذا إنخفضت قيمة إحدى الأصول غير المولدة للنقد ولضمان الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة، ويحدد المعيار أيضا متى تقوم المنشأة بعكس خسارة إنخفاض القيمة كما توضح الإفصاحات المطلوبة⁵.

¹ الطاهر عليوة، محمد لمين نغيز، إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) - دراسة ميدانية لعينة من أعوان المحاسبة العمومية لولاية جيجل -، مرجع سبق ذكره، ص41.

² حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص149.

³ المرجع نفسه، ص150، 151.

⁴ شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2013/2014، ص77.

⁵ آسيا قمو، مرجع سبق ذكره، ص28.

10. المعيار رقم (26) إنخفاض قيم الأصول المولدة للنقد: يتناول هذا المعيار متطلبات الإعراف وقياس إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد، حيث تعتبر هذه الأخيرة أصول محتفظ بها بهدف رئيسي هو تحقيق عائد تجاري ينتج تدفقات نقدية من الإستخدام المستمر للأصل¹.

11. المعيار رقم (31) الأصول غير الملموسة: يصف هذا المعيار شروط الإعراف وقياس المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة، مثل برامج الحاسوب، ملكية فكرية وحقوق التأليف، علامات تجارية، حيث يتم الإعراف بالأصل غير الملموس فقط إذا كانت إقتصادية من المحتمل ينتج عنها تدفقات نقدية مستقبلية، ويجب أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بقيمة العادلة بموثوقية².

ثالثا: معايير الأدوات المالية

تتمثل هذه المعايير فيما يلي:

1. المعيار رقم (15) الأدوات المالية، الإفصاح والعرض: يهدف هذا المعيار إلى زيادة فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات ضمن بنود القوائم المالية للوحدة الحكومية والوضع المالي لهذه الوحدات وقائمة التدفقات النقدية لهذه الوحدات³.

2. المعيار رقم (28) الأدوات المالية "العرض": هدف هذا المعيار تأسيس مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية كالإلتزامات أو صافي أصول ملكية لعملية تقاوس الأصول المالية والإلتزامات المالية، وتطبق لتصنيف الأدوات المالية من وجهة نظر المصدر، من خلال الأصول المالية، الإلتزامات المالية، حقوق الملكية، وتصنيف الفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة والخسائر والمكاسب، والظروف التي يجب فيها إجراء مقاصة بين الأصول المالية والإلتزامات المالية⁴.

3. المعيار رقم (29) الأدوات المالية "الإعتراف والقياس: هدف هذا المعيار هو إنشاء قواعد للإعتراف وقياس الأصول المالية، والإلتزامات المالية وبعض العقود لبيع وشراء الأصول غير المالية⁵.

4. المعيار رقم (30) الأدوات المالية "الإفصاحات": يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أن مستخدمي البيانات المالية الحكومية بحاجة إلى معلومات تسمح لهم بتقدير حجم مخاطر الأدوات المالية التي تصدرها وحدات القطاع العام وكيفية إدارتها لهذه المخاطر⁶.

¹ زهير شلال، مرجع سبق ذكره، ص78.

² زهير شلال، مرجع سبق ذكره، ص79.

³ حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص150.

⁴ الطاهر عليوة، محمد لمين نغيز، مرجع سبق ذكره، ص43.

⁵ المرجع نفسه، ص43.

⁶ زهير شلال، مرجع سبق ذكره، ص81.

رابعاً: باقي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

نوضح الآن عرض متطلبات تطبيق المعايير كالاتي:

1. المعيار رقم (03) السياسة المحاسبية، التغيرات في تقديرات المحاسبة والأخطاء: إن الهدف من هذا المعيار هو وصف عمليات الإفصاح والتصنيف والمعالجة المحاسبية لعناصر معينة في القوائم المالية وذلك بهدف قيام الوحدات الحكومية بإعداد وعرض القوائم المالية على أساس ثابت لتعزيز قابلية مقارنة سنوات سابقة، كما يحدد المعيار المعالجة المحاسبية في التقديرات والسياسات والأخطاء المحاسبية¹.
2. المعيار رقم (04) آثار التغيرات في أسعار الصرف: يهدف إلى ترجمة العمليات والعملة الأجنبية إلى عمليات أو عملة تقرير المنشأة، ويبين كيفية الإقرار في البيانات المالية عند التغيرات في أسعار الصرف.
3. المعيار رقم (05) تكاليف الإقراض: يبين هذا المعيار المعالجة لتكاليف الإقراض ويتطلب التسجيل الفوري لتكاليف الإقراض على أنها مصروفات ويتيح معالجة رسملة تكاليف الإقراض².
4. المعيار رقم (09) الإيراد من المعاملات التبادلية: يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات والمعاملات التبادلية الناتجة عن تقديم خدمات، بيع البضائع أو استخدام أطراف أخرى لأصول المنشأة المنتجة للفوائد والإتاوات وأرباح الأسهم³.
5. المعيار رقم (20) الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة: يهدف إلى ضمان وجود الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة أين توجد سيطرة، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتم بين المنشأة وأطرافها من أجل فهم المركز المالي والأداء المالي للمنشأة وتقديم التقارير بشكل أفضل⁴.
6. المعيار رقم (22) الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام: يهدف إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة وهذا سيزيد من شفافية التقارير المالية ويساعد على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير السوقية التي تقوم بها الحكومة وبين البيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية⁵.
7. المعيار رقم (23) الإيراد من المعلومات غير التبادلية: يهدف إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية حول الإيرادات المالية الناشئة من معاملات غير تبادلية، باستثناء المعاملات غير تبادلية التي تؤدي إلى إندماج المنشأة⁶.

¹ حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص136.

² هند حماني، مرجع سبق ذكره، ص14.

³ محمد خالد المهياني، مرجع سبق ذكره، ص280.

⁴ هند حماني، مرجع سبق ذكره، ص16.

⁵ نور الهدة بوليفة، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2015، ص38.

⁶ هند حماني، مرجع سبق ذكره، ص16.

8. المعيار رقم (25) منافع الموظفين: وفق هذا المعيار يقصد بمنافع الموظفين جميع أشكال التعويضات التي تقدّمها وحدات القطاع العام مقابل الخدمات التي يقدمها الموظفون حيث يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس المحاسبة والإفصاح عن مختلف فئات منافع الموظفين¹.

9. المعيار رقم (27) الزراعة: يهدف هذا المعيار إلى بيان المعاملة المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي لوحدات القطاع العام، حيث يشتمل النشاط الزراعي على تسيير مختلف المحاصيل الزراعية والأصول البيولوجية المتداولة أساساً لأغراض البيع أو من أجل توزيعها من دون مقابل أو بمقابل رمزي لا يغطي تكلفتها².

المطلب الثاني: تحديات ومتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)

من خلال هذا المطلب سنوضح تحديات ومتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) وذلك وفق ما يأتي من عناصر.

أولاً: تحديات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

هناك أربعة تحديات هامة تواجه الحكومات المركزية، ولها تأثير كبير على جهودها في تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام نوجزها فيما يلي:

1. برنامج زمني واقعي والتخطيط المناسب: يعتبر تبني المعايير مكلفاً ويستغرق وقتاً طويلاً، إن عملية تبني المعايير المحاسبية في القطاع العام ليست بالأمر الهين، وتتطلب وقتاً كافياً قدر حسب تجارب الدول بين 5 إلى 7 سنوات، مع مراعاة الاختلافات في حجم وتعقيد الحكومات المركزية المعنية، فنجد مثلاً دولة مثل كندا استغرق منها تبني هذه المعايير قرابة 7 سنوات كاملة، أما استراليا فاستغرقت 8 سنوات، والامثلة عديدة، ويعد التخطيط المسبق الفعال أمراً أساسياً لوضع جدول زمني مستهدف يمكن تحقيقه والحصول على الموارد المطلوبة، وعلى الرغم من أن هذا التخطيط يمكن أن يكون مكلفاً، إلا أنه يحفظ استثمارات برنامج التبنّي الكلي ويقلل من احتمال التأخير، ومن الضروري أن يتضمن التخطيط يمكن أن يكون مكلفاً، إلا أنه يحفظ استثمارات برنامج التبنّي الكلي ويقلل من احتمال التأخير، ومن الضروري أن يتضمن التخطيط استراتيجية انتقالية واضحة، وخارطة طريق تفصيلية للتبني، تأخذ في الاعتبار المبادرات الحكومية الأخرى وتضع ميزانية شاملة للبرنامج³.

2. استقطاب القيادة الحكومية التنفيذية: ليس من النادر أن تواجه برامج المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام تأخيرات في الحصول على المعلومات والدعم المطلوبين من الفرق الفنية التنفيذية الأخرى غير

¹ نور الهدى بوليفة، مرجع سبق ذكره، ص38.

² زهير شلال، مرجع سبق ذكره، ص88.

³ جابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص111.

المالية، على سبيل المثال: الحصول على معلومات من أقسام الموارد البشرية بشأن استحقاقات الموظفين بعد انتهاء الخدمة للاعتراف بالمسؤولية المرتبطة بها أو التعاون مع قسم المشاريع لحساب المشاريع الرأسمالية كأصول. ويتعين على قادة المالية العمومية المسؤولين عن برنامج تبني المعايير أن يأخذوا في الاعتبار دور القادة التنفيذيين وتأثيرهم على نجاح مختلف الأنشطة في برنامج التبني، ولتمكين التعاون المثمر والدعم في الوقت المناسب، يتعين على قادة المالية عقد دورات توجيهية وموجهة للقادة التنفيذيين وفرقهم لتفسير أثر وفوائد برنامج تبني المعايير المحاسبية الدولية على المجالات التنفيذية المختلفة، وكجزء من الجهد التوجيهي، ينبغي التأكيد على فائدة القوائم المالية القائمة على أساس الاستحقاق، ولا سيما أن القادة التنفيذيين يواصلون رصد الميزانيات القائمة على النقدية للحصول على تمويلها.¹

3. قدرة موظفو قسم المالية والدعم المحاسبي التقني: غن الموظفين الماليين والمحاسبين في الهيئات الحكومية الذين ينفذون المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يجعلون من هذا التحول حقيقة واقعة، والذين يحتاجون إضافة لعملياتهم اليومية وقضاء بعض الوقت في أنشطة الانتقال، إلى معرفة المعايير المحاسبية في القطاع العام، التي تختلف عن الأساس الخاص بهم النقدي/النقدي المعدل، ينبغي ان يقيم مسؤولو برنامج تبني المعايير قدرات موظفي قسم المالية وأن يكفوا توزيع العمل على نحو سليم. كما أن التدريب على أساسيات أساس الاستحقاق المحاسبي وإطار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مهم أيضا لمساعدة الموظفين على فهم كيفية تنفيذ العمليات الجديدة. وينبغي ان يقترن ذلك بتوفير التوجيه التقني المنتظم والمتاح للوصول إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من أجل تمكين التعلم العملي على أساس تدريجي.²

4. الاعتراف بالامتلاك والمنشآت والمعدات: يمثل تحديد الممتلكات والمنشآت والمعدات والاعتراف بها على النحو المشار عليه في المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام عنصرا حاسما في تحديد الأرصدة الافتتاحية لبيان الوضع المالي عند اعتمادها للمرة الاولى. ويعتبر الاعتراف بها تحديا نظرا لصعوبة تحديد وحساب وتسجيل السجلات التاريخية لها تكافح في كثير من الاحيان الحكومات والهيئات ذات الصلة من اجل العثور على سجلات تاريخية (مثل شبكة الطرق التي بنيت قبل 50 عاما والتي لا توجد وثائق أصلية لها)، والتوصية هي إيجاد بدائل عملية لتحديد التكلفة المعتمدة.³

ثانيا: متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

1. إصلاح نظام المحاسبة العمومية: نظرا لما يعاني منه نظام المحاسبي العمومي الجزائري من عدة اوجه القصور في مختلف جوانبه (عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة، طريقة ترقيم حسابات المدونة، عدم توفر قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية... الخ)، لذا يجب على الدولة (وزارة المالية) إيجاد

¹ ملياني وائل، عليل عقبة، مرجع سبق ذكره، ص31، 32.

² جابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص111.

³ ملياني وائل عقبة، مرجع سبق ذكره، ص32.

نظام محاسبي جديد، خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي للدولة (PCE) وهذا من خلال إصدار مجموعة من القوانين تستند إليها مؤسسات القطاع العام.

2. تغيير أسس القياس المحاسبي: نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على أساس النقدي، حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة، لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول والاهتلاكات ومتابعة المخزونات من جهة أخرى، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحويل إلى الإستحقاق المحاسبي.¹

وتجدر الإشارة إلى أن هذا الأساس يعطي السنة المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة بها، حيث يتم تحميلها بكل ما يخصها من إيرادات ومصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع للتحصيل أو الصرف، إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة إهلاكها.²

3. تخفيف مركزية السلطة: شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة ونتج عن هذا الوضع تمييط نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم، ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها.³

4. تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام: يتوجب على الجهات المعنية (وزارة المالية، وزارة التعليم العالي...) تأهيل اعوان المحاسبة العمومية-المحاسب العمومي، الأمر بالصرف، المراقب المالي، القاضي لدى مجلس المحاسبة، الطلبة الجامعيين-علميا وعمليا من أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير، لذا يتوجب ما يلي:⁴

- عقد دورات تدريبية بمشاركة الاكاديميين والمهنيين خاصة بتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام،
- تطوير المناهج الدراسية في الجامعات ومراكز التكوين لكي تتضمن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

¹ شلال زهير، مرجع سابق، ص 31.

² محمود عبد الله محمود وشاحن الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص 53.

³ حسن زكي احمد عثمان، تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، مصر، ص 56.

⁴ هند حماني، إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، 2013، ص 23.

5. الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات: إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة (السلطة التشريعية، السلطة التنفيذية..). لأن تبني هذه المعايير ضمن نظام المحاسبة العمومية يلزم توفير اعتمادات الية كبيرة وكفاءات عالية من أجل نجاحه.¹

6. تبني تقنيات وتكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية: من أجل تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالة، لأن استخدام النظم المحاسبية الالكترونية يزيد من سرعة الانجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي ويتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية.²

المطلب الثالث: مميزات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) والانتقادات الموجهة لها

سنوضح في هذا المبحث كلا من مميزات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) وكذا الانتقادات الموجهة لها وذلك من خلال ما يلي.

أولاً: مميزات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS):

إن من أهم الأسباب التي دفعت معظم الدول إلى تبني المعايير المحاسبية في القطاع العام هي المزايا التي تحققها هذه الأخيرة، والتي تبيينها فيما يلي:³

1. التوافق المحاسبي والقابلية للمقارنة: إن السبب الرئيسي من وراء إنشاء المعايير المحاسبة الدولية هو الحاجة إلى التوافق المحاسبي، حيث توفر معايير (IPSAS) لغة المحاسبة المشتركة للدول الي لها معايير محاسبية وطنية مختلفة، كما تساعد على توحيد العديد من أسس القياس والإفصاح والمصطلحات بين الدول المختلفة، مما يتيح إمكانية مقارنة افضل لنظم المحاسبة في العالم، والتي يطالب بها كل من الأكاديميون والمهنيون والمنظمات الدولية المختلفة، بما في ذلك مقدمي الأموال مثل صندوق النقد الدولي أو البنك الدولي لتمكينهم من مقارنة القوائم المالية لمختلف الدول التي اعتمدت معايير (IPSAS).

2. مسايرة العولمة: شهد العالم في العقود الأخيرة تحولات وتطورات سريعة وواسعة شملت جل المجالات ومن بينها مجال المحاسبة العمومية. فنحن الآن نعيش في عصر العولمة، والتي تعرف على أنها: "الضغط في جميع أنحاء العالم من أجل التغيير"، وقد أحدثت العولمة أكثر من أي وقت مضى، زيادة التعاون والتبادل التجاري والتجارة الدولية بين دول العالم، وبالتالي هناك حاجة ماسة لزيادة التوافق بين المعايير التي توجه

¹ بن دويس فاتح، قطاف تمام هشام، مرجع سبق ذكره، ص77.

² خبيطي خضير، مونة يونس، أفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، ع2، 2016، ص107.

³ جابي أمينة هناء، اثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2019/2018، ص34، 35.

التقارير المالية بطريقة تجعلها مفهومة وتجمع نفس المعلومات إلى المستخدمين في جميع أنحاء العالم، فتبني المعايير الدولية يساعد على الارتقاء بمهنة المحاسبة العمومية من حيث توفير محاسبين مؤهلين وقادرين على العمل وفق هذه المعايير في مختلف أنحاء العالم.

3. تعزيز المساءلة والشفافية: إن التركيز على المساءلة من قبل المواطنين يمثل أحد جوانب التركيز المتزايد للقضاء على الفساد، وتعزيز الشفافية في الحكومة، فلا تكاد تخلو أي دولة من الدول من الفساد، فالفساد ليس له حدود، وقد انتشر في جميع أنحاء العالم، حتى في الدول المتقدمة التي تعتبر نظيفة، إلا أن الفرق يكمن في نسبه ودرجته في كل دولة، فالفساد في الدول النامية أكبر مما هو عليه في الدول المتقدمة، لأن الدول المتقدمة قامت بتطوير وسائلها من أجل كبح الفساد.

4. عاملا محفزا لتحسين الأداء: لا يعتبر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) غاية في حد ذاتها، وغنما وسيلة لتوفير قوائم مالية ذات جودة عالية، بل أكثر من ذلك، وسيلة لتحسين الأداء التشغيلين وهو الحال في مجالا مثل: إدارة المخزون، الأصول الثابتة، والأجور وبالأخص استحقاقات الموظفين، كما يمكن أن يؤدي تطبيق هذه المعايير أيضا إلى تحسين أداء مراقبة الميزانية، فضلا عن الحوكمة عن طريق توفير معلومات محاسبية متسقة وواضحة وموجزة يمكن مقارنتها من بلد إلى آخر. وبالإضافة إلى ذلك، يمكن أن تكون المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مفيدة أيضا للتطورات المستقبلية من حيث مراجعة الحسابات في القطاع العام.¹

5. مرجع دولي: أصبحت هذه المعايير بمثابة اللغة المحاسبية العالمية المتعارف عليها في مختلف أنحاء العالم، فلها أهمية بالغة، ذلك أنها قائمة على توفير معلومات سهلة الفهم وملائمة وموثوق بها وقابلة للمقارنة.²

6. تقارير شاملة: من المتوقع أن يعزز اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الإفصاح الكامل عن المعلومات المالية التي استخدم حاجة مختلف المستخدمين، وأن يلغي الكشف الجزئي عن المعلومات المالية كما هو الحال حاليا في معظم الهيئات العمومية. ومن شأن التمثيل الكامل أن يعزز نوعية التقارير المالية من حيث محتواها وملاءمتها وقدرتها التنافسية الدولية.³

7. تفادي إعادة اختراع العجلة: أما Christiane وزملاؤه فيرون أن من أهم أسباب تطبيق هذه المعايير، أنها أكثر كفاءة للاستفادة من معارف وخبرات مجلس المعايير المحاسبية الدولية، وتساعد على تفادي إعادة

¹ جابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص37.

² المرجع نفسه، ص37.

³ المرجع نفسه، ص38.

اختراع العجلة، بمعنى أنه من الحكمة تبني معايير جاهزة وعدم الخوض في تجربة تطوير معايير قد تم اختراعها بنجاح من قبل، ذلك انها تهدر معها الكثير من الأوقات والطاقات والأموال.

مما سبق يتضح لنا أن المعايير تهدف إلى تحسين جودة ونوعية التقارير المالية للأغراض العامة وإمكانية مقارنتها بين مختلف هيئات القطاع العام في جميع أنحاء العالم، مما يؤدي إلى تقييم أفضل القرارات تخصيص الموارد التي تتخذها الحكومات، كما ان من شأن هذه المعايير تعزيز الانفتاح والحصول على المعلومات من قبل المواطنين وفهمهم لآليات صنع القرار، وبالتالي سد الفجوة بين الحكومة والمحكومين.¹

ثانياً: انتقادات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

هناك بعض الانتقادات التي وجهت للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، حيث أثارت حوكمة مجلس المعايير نقاشاً حاسماً، أين سلطت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مارس 2012 الضوء على عيوب حوكمة إعداد معايير المحاسبة الدولية مشيرة إلى انعدام الشرعية والمصادقية والمساءلة في مجلس المعايير المحاسبية، وفي هذا السياق قام العديد من الباحثين بانتقاد بعض الجوانب ومن هنا نذكر بعضها وهي كالآتي:²

1. جدلية إصدار معايير محاسبية خاصة بالقطاع العام من طرف المحاسبين المهنيين المنتمين للقطاع الخاص؛
2. قص التمثيل الجغرافي والاقتصادي؛
3. إختلاف أهداف المعايير المحاسبية الدولية عن أهداف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
4. صعوبات التوافق بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي؛
5. صعوبة حساب بعض القيم المطلوبة من المحاسبة الدولية؛
6. مخاطر الاعتماد على القيمة العادلة والتخلي عن مبدأ الحذر؛
7. تكلفة التكوين المستمر للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية؛
8. غياب سوق مالية فعالة؛
9. كثرة البدائل والخيارات؛
10. التوافق بين النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية.³

¹ جابي امينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص38، 39.

² بكحيل عبد القادر، كتوش عاشور، المعايير المحاسبية بين مزايا وصعوبات التطبيق - دراسة حالة الجزائر-، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، ع15، 2016، ص98.

³ مقدم حاجة، لعصب خديجة، معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في المؤسسات العمومية (مجتمع الدراسة من المحاسبين، المدققين، المدراء الماليين في المؤسسات العمومية)، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة دراية، أدرار، 2021/2022، ص15.

المبحث الثالث: نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

سنتعرض في هذا المبحث إلى نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وذلك من خلال التعرف على مشاريع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وكذا تقديم عرض إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأهدافه، وأخيرا تقديم لمحة عن المخطط المحاسبي الجديد للدولة.

المطلب الأول: مشاريع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

سنوضح في هذا المطلب مشاريع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وذلك من خلال إستقراء أسباب ودواعي عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وكذا إتفاقيات إعداد مشروع العصرنه، إضافة إلى عصرنه النظام الموازناتي كأساس لتطوير النظام المحاسبي العمومي.

أولا: أسباب ودواعي عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يعود التفكير في إيجاد إطار محاسبي جديد للعمليات المالية للدولة إلى عدة أسباب أهمها:

1. ضرورة تطوير الإطار التنظيمي والعملي لنظام المحاسبة العمومية: يتميز الإطار العملي لنظام المحاسبة العمومية بمجموعة من الصعوبات تحد من المرونة في استخدام التقنيات المحاسبية لإعداد وعرض القوائم المالية وتتمثل هذه الصعوبات فيما يلي:¹

أ- الإهتمام بالمطابقة والشكلية: يلاحظ في الواقع العملي للمحاسبة العمومية مجرد أداة لإحترام الترخيص الموازني، أي أن المراقبة المسلطة على العمليات المالية تهدف إلى معاينة مدى إحترام الترخيص الموازني الخاص بالنفقات والإيرادات العمومية، حيث لا يجب أن تتجاوز اوامر الصرف المقبولة للدفع حجم الإعتمادات المرخص بها، ومن جهة أخرى يحضر تحصيل إيراد لم يتضمنه الترخيص الموازني أو لم ينص عليه القانون.

ب- إهمال تكاليف الإجراءات والنتائج: من حيث الواقع التطبيقي للمحاسبة العمومية، نجد أن غايتها المحافظة على الشكل المطلوب قانونا في إطار احترام الترخيص الموازني، والوصول إلى التطابق بين العمليات المالية للميزانية والتشريعات والتنظيمات المعمول بها، أما تكاليف الإجراءات فلا تدخل ضمن اهتماماتها، رغم ان لأي إجراء إداري ثمن قد يصعب تقدير تكلفته.

ج- النقائص التي تميز مدونة حسابات الخزينة 1990: تحتوي المدونة في إطار العمل المحاسبي وتنظيم العمليات المالية للدولة على مجموعة من المميزات تجعل من هذا النظام المحاسبي إطار لتتفيذ السياسة

¹ حيرش فايزة، طرشي محمد، الرقابة على أداء الوحدات الحكومية في ظل عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، ع20، 2018، ص5.

المالية للدولة، كما يضم صعوبات تحد من مسايرة التطورات العالمية في حوكمة القطاع العام، ونجد أهم الأسباب تتمثل في:

- طريقة التقييم لحسابات المدونة: الإعتماد على التقييم الخطي أثر سلبا على تجانس ووحدة المدونة، نظرا لمحدوديته في التكيف مع التعديلات المتكررة التي تفرضها العمليات الجديدة أو التغيير في النشاطات.
- صعوبة تركيز المعلومات المحاسبية، لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات، التي تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية المتواجدة عبر كل مراكز التسجيل المحاسبي، بل غن عملية التركيز "في الغالب" لا تتم في الأجال المناسبة مما يسبب تأخر في حصر المعلومات واتخاذ القرارات.
- اعتماد المدونة على الأساس النقدي في تسجيل العمليات، مهمة بذلك أهم عناصر ذمة الدولة من أملاك عقارية ومنقولة، وهذا لا يسمح بتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق، مما يؤدي إلى عدم تحميل الإيرادات والنفقات حسب السنة المخصصة لها، الأمر الذي يترتب عنه عم التحكم في ترشيد الاعتمادات المخصصة.¹

2. أسباب تتعلق بالمخطط المحاسبي للدولة 1995: تمثلت إسهامات تطوير المحاسبة العمومية بالاعتماد على المخطط المحاسبي للدولة، الذي كان له أثر بالغ في تطوير التنظيم المحاسبي وفي تقديم معلومات حول القوائم المالية للدولة، إلا أنه لم يستمر نظرا لعدم توفر المناخ الملائم للتطبيق، ويمكن عرض هذه العناصر في النقاط التالية:

- أ- أسباب مرتبطة بالإطار التصوري لنظام المحاسبة وفقا للمخطط المحاسبي للدولة: تتمثل هذه الصعوبات كون انه لم يتم الإستعانة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عند إعداد هذا المخطط، ولم يتم الإشارة إليها في مشروع التعليمات العامة للمخطط، وبالتالي اختلافه عن الإطار التصوري للمعايير الدولية الذي يركز على توحيد العمل المحاسبي وشفافية القوائم المالية.
- ب- أسباب مرتبطة بالإجراءات المرافقة لإصلاح النظام: بالإضافة إلى الصعوبات المرتبطة بالإطار التصوري هناك صعوبات اخرى تتمثل فيما يلي:²

- عدم وجود تعليمات تفسر وتشرح كيفية المعالجة المحاسبية للإستثمارات والمخزونات أدى إلى صعوبة تطبيق العمل المحاسبيين لأنه لم يتعرض بالتفصيل لتحديد طرق ونسب الاهتلاك الواجب تطبيقها على الإستثمارات العمومية المسجلة، كما لم يتناول المخطط تحديد آليات التقييم وإعادة التقييم لهذه الإستثمارات.

¹ حيرش فايزة، طرشي محمد، مرجع سبق ذكره، ص6.

² شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2013/2014، ص235-237.

- لا أثر لمحاسبة الاعتمادات المالية في المخطط، وبالتالي لا يسمح بتحقيق الإفصاح المحاسبي عن حجم الاعتمادات المالية المستهلكة أو الباقية خلال السنة المالية.
- عدم وضع جدول زمني يحدد بداية ونهاية مختلف مراحل المشروع، إضافة إلى عدم تحديد إجراءات الانتقال من النظام القديم إلى النظام الجديد.
- عدم اتمام وضبط شكل ونوع الوثائق والمستندات المحاسبية المستعملة من طرف المحاسب العمومي لقيود العمليات وفق المخطط، حيث تم استعمال مستندات المدونة عند تجربة التطبيق.
- عدم تحديد شكل القوائم المالية النهائية المتعلقة بعرض موازنة الدولة، وتحديد نتائج تنفيذ قانون المالية.

3. ظهور المعايير الدولية للمحاسبة العمومية: يتضمن الإطار المحاسبي الحالي للمحاسبة العمومية نقائص عديدة لا تتماشى وشروط دخول الجزائر في اتفاقيات وعلاقات مع عدة دول ومنظمات دولية، فهي مجبرة على الاستجابة إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، هذه المعايير من شأنها توحيد لغة التخاطب وبالتالي تسمح بإجراء مقارنات بين مختلف الدول، وهو ما لا يسمح به الإطار المحاسبي الحالي نظرا لصعوبة إدماج محاسبة الدولة ضمن المحاسبة الوطنية التي تعد أحد أهم وسائل المقارنة الدولية.¹

ثانيا: اتفاقيات إعداد مشروع العصرية تتمثل الاتفاقيات المبرمة بين الجزائر وفرنسا بدعم من البنك الدولي من أجل الشروع في عملية عصرية النظام وفق اسس ومبادئ تستجيب لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، في الجوانب التعاقدية في مجمع مركز البحث وتطوير الاقتصاد والمالية بوزارة الاقتصاد والمالية بفرنسا لبداية مشروع العصرية، وتم الاتفاق على فترة أربع سنوات وقد حدد تاريخ بداية الأشغال من 13 أبريل 2005 أما تاريخ نهاية الأشغال في 30 أبريل 2009.²

تمثل عمل فرقة المشروع في الاهتمام بالجوانب الإدارية، وهذا بتكوين لجان إداريين مكلفين بإعداد المشروع في الإشراف على عملية الإصلاح، بالإضافة على فريق المشروع المتمثل في الإدارة العامة للمحاسبة على مستوى وزارة المالية وتتمثل المهام المكلفين بها في:³

1. يشمل عمل أعضاء اللجنة التوجيهية فحص النسخة الأولى من مجموعة حسابات الدولة المحددة لنمط التكيف مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والتحقق من الأعمال المنجزة من أجل العمل على وضع معايير لحسابات الدولة الجزائرية.

¹ براضية حكيم، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية المساءلة والرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، 10، 2016، ص135.

² يوسف السعيدى احمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملاءمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تجارية، جامعة البليدة2، 2016/2015، ص248.

³ حيرش فايضة، طرشي محمد، مرجع سبق ذكره، ص6، 7.

2. اللجنة التنفيذية لعصرنة نظام الموازنة من أجل التنسيق بين العناصر المكونة لمشروع عصرنة الموازنة لتتوافق مع المخطط المحاسبي للدولة، ومناقشة مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية من قبل البرلمان.

3. يشمل عمل فريق المشروع المتمثل في الإدارة العامة للمحاسبة على مستوى وزارة المالية، دراسة كل مرحلة من مراحل المشروع.

ثالثا: عصرنة النظام الموازنتي كأساس لتطوير النظام المحاسبي العمومي

سنوضح ذلك من خلال إتباع العناصر التالية الذكر:

1. **التعريف بمشروع تحديث نظام الميزانية العام في الجزائر:** أدرك المشرع الجزائري ممثلا في وزارة المالية أولوية تغيير نظام الموازنة تكاملا مع التغيير المحاسبي المرتقب لمدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي وفق معايير IPSAS، في إطار مشروع تحديث نظم الميزانية Projete modernisation des systemes budgetaires ذلك في سنة 2005 أبرم عقد في إطار CRC SOGEMA مع مكتب استشارات كندي لوضع تصور شامل لإصلاح المالية العمومية في إطار القرض المقدم من طرف البنك العالمي CREDIT N° 7074-A2، فتوجه الجزائر نحو اعتماد نظام MSB كان استجابة لإشكالية التوافق بين حسابات الموازنة وحسابات المخطط للدولة الذي كان احد أسباب التخلي عن مشروع PCE سنة 2002.¹

وعلى هامش تحديث نظام المحاسبة العمومية قامت وزارة المالية بتحديث النظام الميزاني الذي أصبح لا يتماشى مع عصرنة المحاسبة العمومية، بحيث مس هذا المشروع ضرورة إصلاح الأطر التنظيمية للنظام ولهذا انطلقت الجزائر في مراجعة عميقة للقانون العضوي لقانون المالية 17/84.²

أ. **إصلاح القانون 17/84 كخطوة أولى وضرورية:** يجب وضع قانون بديل للقانون العضوي رقم 17/84 الصادر 17 جويلية 1984 ولهذا تولت الجزائر إنشاء مشروع أولي لقانون عضوي متعلق بقوانين المالية « Avant-projet de loi organique relatives aux lois de finances » APLOF

ب. **عناصر الإصلاح:** سنبين في الجدول الموالي اهم عناصر الإصلاح والتي وضحت عن طريق عدة مواد من المشروع الاولي لإصلاح القانون العضوي لقوانين المالية:

¹ أمينة هناء حابي، أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على نظام المحاسبة العمومية الجزائرية، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، 2019، ص184.

² بوعبادة فتحية، حساني عبد الحميد، عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) الجهود والتحديات، مجلة المؤسسة، ع1، 2021، ص248.

الجدول رقم (1-2): أهم عناصر الإصلاح في المشروع الأولي للقانون العضوي لقوانين المالية

عناصر الإصلاح	المواد	مضمون عناصر الإصلاح
التسيير وفق البرامج والقائم على النتائج	05	رخص المشروع الأولي مجموع الموارد والأعباء لتحقيق برامج الدولة وفقا ما تم تحديده من الاهداف وما هو منتظر من النتائج.
	22	نصت على الاعتمادات تخصص في برامج
	78	نصت على أن وحدة تنفيذ الاعتمادات هي البرامج
	مواد أخرى	نصت على كيفية نقل وتحويل الاعتمادات في تسيير البرامج
الإطار المتعدد السنوات للميزانية	02	نصت على أن قوانين المالية تساهم في الإطار السنوي والمتعدد السنوات على تطبيق مبدأ التسيير القائم على النتائج.
	74	ذكرت مصطلح تعدد السنوات كإطار للميزانية
تصنيف النفقات	27	وضحت أن أعباء الدولة تصنف حسب: النشاط، الطبيعة الاقتصادية للنفقة، الوظائف الكبرى للدولة، الوحدات الإدارية المسؤولة عن تحضير وتنفيذ الميزانية.
تقديم الميزانية	71	توضح محتوى قانون المالية السنوي
	74	توضح ضرورة احتواء الميزانية على الملحقات.

المصدر: بوعبادة فتحية، حساني عبد الحميد، عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) الجهود والتحديات، مجلة المؤسسة، ع1، 2021، ص253.

2. أهداف مشروع عصرنة أنظمة الميزانية **MSB**: أهم هدف لنظام MSB هو التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء التي تشهد أول تطبيق لها عام 2023 حسب القانون العضوي الصادر في سبتمبر 2018. كما يهدف إلى محاولة تفادي أوجه القصور التي يتميز بها نظام الميزانية الحالي بما في ذلك:

- ميزانية التجهيز والتسيير غير مدمجة؛
- عدم وجود إطار لتخطيط الميزانية متعدد السنوات؛
- تسيير النفقات وفقا للوسائل وليس النتائج المرجوة؛
- وثائق الميزانية يصعب الوصول إليها، ولا تخدم المستخدمين بشكل جيد لضعف شفافيتها؛
- الرقابات المسبقة التي تتحقق من مطابقة النفقات وتغفل كفاءتها في كثير من الأحيان؛
- الرقابات اللاحقة تقام في وقت متأخر؛
- انخفاض المساءلة الإدارية، أو أنها غير موجودة أصلا¹؛

¹ سامية قوريش، متطلبات وآفاق عصرنة نظام المحاسبة العمومية في ظل التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في الجزائر، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2021/2020، ص36.

- نظام معلومات ضعيف الأداء (استخدام أدوات حاسوبية محدودة وغير متكاملة).
وعليه قررت الحكومة الجزائرية إجراء مراجعة شاملة لإطارها وممارستها الميزانية، فالموازنة يجب أن تكون ترجمة للتوجيهات الاستراتيجية للدولة، ورؤية واضحة لأولوياتها، هذه الأولويات على مستوى القطاعات يجب أن تنعكس في الخطط الاستراتيجية للوزارات، وهي تحدد في إطار البرامج شروط تحقيق الأنشطة التي تسهم في إنتاج الخدمة العامة.¹

وينبغي أن يتبع إطار الميزانية الجديد:

- عرض الخيارات الاستراتيجية المتوسطة الأجل للدولة بوضوح؛
- مواءمة توجيهات وأولويات ميزانيتها؛
- ترشيد الإنفاق العام تحت علامة تقارب الأنشطة؛
- تخصيص أنشطة هامة وواضحة وقابلة لقياس الأنشطة؛
- إنشاء نظام للمساءلة ومساءلة الأعوان في تحقيق الأهداف؛
- وضع إطار لتقييم الأداء يمكن المواطنين من الحكم على الخدمة العمومية.

وبحكم العلاقة الواردة بين أساس الاستحقاق وموازنة البرامج والأداء، التي تسعى وزارة المالية بالجزائر لتطبيقها بحلول سنة 2023، يبقى تنفيذ هذا التوجه رهينا بالتحكم في العامل الزمني الذي نرى أنه يشكل العائق الأكبر في تنفيذ مختلف الإصلاحات التي تتبناها الجزائر، وفي حين أن بعض الدول الإفريقية نجحت في التحول إلى موازنة البرامج والأداء في مدة استغرقت ثلث المدة التي اعتمدت الجزائر لحد الآن (2006-2023)، هذا إن تم تنفيذها بشكل رسمي سنة 2023.²

المطلب الثاني: عرض وأهداف إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

سنعرض في هذا المطلب إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وكذا الأهداف المرجوة منه وذلك وفق ما يأتي من عناصر.

أولاً: عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

في إطار حركة إصلاح مؤسسات الدولة قامت وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة العمومية بتشكيل لجنة عمل تتكون من أخصائيين محليين ودوليين في ميدان المحاسبة العمومية، من أجل

¹ سامية قوريش، متطلبات وآفاق عصريّة نظام المحاسبة العمومية في ظل التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص36.

² مسعود بوخلفي، متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، أطروحة دكتوراه، كلية ع.أ.ت، قسم علوم التسيير، جامعة غرداية، 2020/2019، ص152، 153.

تقديم مشروع إصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية والاستفادة من خبرات الدول المتقدمة في هذا المجال، والتي لها نظام محاسبي متشابه مع النظام الجزائري بهدف تطوير وعصرنة نظام محاسبة الخزينة العمومية، لكن يصبح أداة فعالة لتحقيق الرشادة والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية وتحقيق الشفافية والإفصاح الشامل والدقيق عن نتائج الحكومي.¹

تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية قامت هذه اللجنة بإعداد مشروع تعليمية عامة تتضمن مدونة حسابات جديدة لقيود العمليات المالية للدولة تحت عنوان "المخطط المحاسبي للدولة" والذي من شأنه تعويض مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية بعد المصادقة عليه من طرف الهيئات المختصة.

يسعى مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة، لتدارك نقائص مدونة حسابات الخزينة العمومية التي تعاني من محدودية البيانات التي يمكن استخراجها من القوائم المالية التي تم إعدادها على الأساس النقدي، والتي تسمح بعرض مجمل عناصر الذمة المالية للدولة.²

وعلى هذا الأساس، يعتبر مشروع إصلاح المحاسبة العمومية قفزة نوعية نحو تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر من أجل إنشاء نظام معلوماتي محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة وفي آجال معقولة للمسؤولين، حول مجمل اصول وخصوم الدولة وعرض نتائج تنفيذ قانون المالية والوضعية المالية للخزينة العمومية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية وتوظيفها لأغراض المساءلة وتقييم الأداء، بحث تستخرج هذه المعلومات بصفة مباشرة من سجلات المحاسبة دون اللجوء إلى السجلات الإحصائية كما كان معمول به في النظام القائم على مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية.³

ثانيا: أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ومحاولة تكييفه مع المعايير الدولية

سنوضح ذلك من خلال ما يلي:

1. أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية: يسعى مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى عصرنة نظام المعلومات المحاسبي، مما يسمح بتوفير معلومات ذات جودة عالية وفي الوقت المناسب، ويمكن تلخيص مجمل أهداف هذا المشروع في ما يلي:⁴

¹ شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2014/2013، ص182، 183.

² بن دويس فاتح، قطاف تمام هشام، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري ومواكبته لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) مرجع سبق ذكره، ص79.

³ المرجع نفسه، ص80.

⁴ 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، ع10، 2018، ص83، 84.

أ. توفير معلومات موثوقة ودقيقة عن مجمل نشاطات الدولة؛
 ب. توفير أدوات فعالة للرقابة على تسيير الموارد العمومية لضمان رشادة ومشروعية العمليات المالية للدولة؛
 ج. تقديم قوائم في آجال معقولة تعرض معلومات سهلة القراءة وتلبي احتياجات متخذي القرار، بالإضافة إلى ما سبق يمكن لنظام المحاسبة العمومية في ظل الإصلاح تحقيق ما يلي:

- معرفة ممتلكات الدولة بمختلف مكوناتها؛
- إمكانية تحديد تكلفة الخدمات العمومية؛
- تحديد النتائج السنوية وتقييم فعالية أداء نشاط الإدارة.

2. محاولة تكييف نظام المحاسبة العمومية الجزائري مع المعايير الدولية: بعد الوقوف على النقائص التي تعاني منها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر سعت هذه الأخيرة إلى وضع مجموعة من الإجراءات والقواعد التي تسمح لهذا النظام بالتوافق مع المعايير الدولية من خلال¹:

أ. إعداد دليل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: يحتوي على مجموعة المعايير التي تم تبنيها في مشروع الإصلاح.

ب. إعداد دليل تكييف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: يسمح بمعرفة كيفية تكييف معايير المحاسبة الدولية حتى تلائم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

ت. إعداد دليل المخطط المحاسبي للدولة: يسمح بتجميع حسابات الدولة في إطار مخطط محاسبي متوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

ث. إعداد دليل التقنيات المحاسبية لحسابات الدولة: يحتوي على الإجراءات والقواعد المتبعة في معالجة عمليات الدولة خلال الفترة المحاسبية وكيفية تسجيلها في حسابات الدولة.

ج. تحديد القوائم المالية لمخرجات نظام المحاسبة العمومية: وذلك وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث حددت بخمسة قوائم هي:

- جدول الوضعية المالية؛
- جدول النفقات الصافية؛
- جدول التدفقات النقدية؛
- جدول رصيد عمليات الخزينة؛
- الملحق.

¹ ضريفي نوال، ضريفي الصادق، دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 84.

د. استخدام البرامج المعلوماتية في تسيير المعلومات المحاسبية للدولة: لتسهيل عملية تحويل الحسابات من المدونة القديمة إلى المخطط المحاسبي للدولة، والذي يتوافق مع المعايير الدولية.

هـ. تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة: من خلال عملية الإحصاء المتمثلة في القيام بجرد كل أملاك الدولة، بتسجيل وصفي وتقييمي لحمايتها، واستخدامها وفق الأهداف المسطرة.

المطلب الثالث: المخطط المحاسبي الجديد للدولة

سنوضح في هذا المطلب المخطط المحاسبي الجديد للدولة، وذلك من خلال عرض المخطط المحاسبي للدولة الجديد، وكذا التعرف على مراحل تنفيذ مشروع المحاسبي الجديد، وأخيرا التقييد المحاسبي لمختلف عناصر المخطط المحاسبي الجديد ومميزاته.

أولا: عرض المخطط المحاسبي للدولة الجديد

يمثل المخطط المحاسبي للدولة المدونة التي تسمح بالقيام بمجموع الحسابات لعمليات الدولة وفقا للمعايير الدولية IPSAS المطبقة في القطاع العمومي، إن هذا المخطط الجديد أتى بعد مشروع 2002 الذي يهدف لوضع الخطوط العريضة لتطوير الإصلاح المحاسبي للدولة، إذ أن فكرة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية مكن الجزائر من تبني تطبيق المعايير المناسبة لاقتصادها وهذا قصد تطبيق محاسبة الدولة مطابقة لهذه المعايير، أتت هذه العصرية لتكميل الإصلاح الميزاني الجاري.¹

إن المخطط المحاسبي الحالي لا يتضمن تقنيات ولا قواعد قانونية لمعالجة المعلومات ونقلها ومرد هذا التأخير المسجل في تجميع المعطيات وإعداد الوثائق الشاملة المواكبة لمتطلبات التسيير الحديث للمالية العامة، كما ان الترقيم الخطي الحالي يفنقر إلى المرونة لاسيما على مستوى الحسابات الفرعية، فأضحى هذا الترقيم غير متكيف مع الاحتياجات المتولدة من أهمية التكفل بالعمليات الجديدة المسجلة محاسبيا.

لهذا جاء المخطط المحاسبي الجديد بتقنيات حديثة مجسدة في استنباط تقنيات محاسبية مستمدة أساسا من المخطط المحاسبي الوطني، فأصبح مكونا من المجموعات التالية:²

1. المجموعة الأولى: النتائج والديون: تقدم الفرق بين نتائج المجموعة السابعة وتكاليف المجموعة السادسة (ديون داخلية وخارجية).

2. المجموعة الثانية: الأصول الثابتة، تضم كل من الأصول الثابتة (المادية والمعنوية)، القروض، سندات المساهمة والتوظيف، التسبيقات والاهتلاكات.

¹ مسدد محمد، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، رسالة ماجستير، تخصص مالية، المدرسة العليا للتجارة، 2014/2013، ص158.

² عبد السميع رويبة، المخطط المحاسبي للدولة (PCE) إطار جديد للمحاسبة العمومية، مجلة البحوث والدراسات، ع4، 2007، ص196، 197.

3. المجموعة الثالثة: حسابات المخزونات والربط: تتضمن أساسا الحسابات المتعلقة بالتقييد المحاسبي للحقوق المثبتة وهي أهم العناصر التي جاء بها المخطط.
4. المجموعة الرابعة: حسابات الغير تسجل فيها العمليات المتعلقة بتنفيذ قوانين المالية (المدينين والمقترضين المختلفين، إصدار شيكات الميزانية...)
5. المجموعة الخامسة: الحسابات المالية: وتتضمن أساسا:
 - النتائج المنتظر تحقيقها؛
 - الصكوك البنكية المرسلة عند تسديد الضرائب، الحقوق ورسوم القروض الأجنبية، عائدات أملاك الدولة.
6. المجموعة السادسة: حسابات التكاليف.
7. المجموعة السابعة: حسابات النتائج.

- أ. قسم للممتلكات وعجز الميزانية: المجموعة الثامنة املاك الخزينة: يعمل هذا القسم في نهاية السنة لدى المحاسب المركزي للخزينة ويسمح بتبيان أملاك وعجز الخزينة.
- ب. قسم عرض الموازنة للعمليات المنفذة لقانون المالية: المجموعة التاسعة تسمح بالقيام بعمليات حساب نتيجة تنفيذ قانون المالية.
- ج. قسم الالتزامات خارج الميزانية: المجموعة "0" تعمل هذه المجموعة فقط لدى المحاسب المركزي وهي موجهة للمتابعة للمستحقات والنفقات خارج الميزانية.

ثانيا: مراحل تنفيذ مشروع المحاسبي الجديد

انطلاقا من هذه الأهداف الجديدة المتبناة في تصور المخطط المحاسبي الجديد للدولة تم تبني استراتيجية لتنفيذ هذا الاصلاح وذلك من خلال مرحلتين:

1. المرحلة الإنتقالية: تتمحور هذه المرحلة أساسا حول صياغة تطبيق للإعلام الآلي تسمح بالانتقال من مدونة حسابات الخزينة غلى المخطط المحاسبي الجديد عن طريق جدول للمرافقات Table de conversion يسمح بوضع حساب PCE مقابل كل حساب NCT، جدول بواقي العمليات إلى جانب جدول تدفقات الخزينة. تتميز هذه الجداول باقتصارها على العمليات المتعلقة محاسبة الصندوق أي تلك التي تسجل النفقات المنفقة والإيرادات المحصلة فعليا.¹

وعليه وفي إطار إثراء هذه الجداول المالية، تم الشروع في ادراج المعلومات المحاسبية المتعلقة بالحقوق المثبتة اليت يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للضرائب إلى جانب المعلومات المتعلقة بالاستثمارات واليت يتم ارسالها من طرف المديرية العامة للأملاك الوطنية وذلك من أجل ان تعكس الذمة الحقيقية للدولة التي لا تقتصر فقط على التدفقات المالية التي تسجلها الخزينة العمومية.

¹ ضريفي نادية، حاج جاب الله أمال، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS، مرجع سبق ذكره، ص235.

إلى جانب ذلك فقد تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة "مرجع المعايير المحاسبية" "Référentiel des normes comptables" يتماشى مع النظام المحاسبي الجزائري وذلك في إطار ما يعرف بجزارة المحاسبة الدولية للقطاع العمومي.¹

2. المرحلة النهائية: تهدف هذه المرحلة إلى وضع مشروع المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ وذلك بعد استكمال المهام التالية:

أ. إنهاء عملية الإحصاء الكلي للاستثمارات المادية من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية من أجل إدراجها ضمن المخطط المحاسبي الجديد وفقا للمعيار الفرنسي رقم 06 المتعلق بـ "الاستثمارات".

ب. إدراج عملية التقييد المحاسبي الآني للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات وذلك بالتنسيق مع المديرية العامة للضرائب وذلك وفق ما تملية الإجراءات الواردة في معيار IPSAS رقم 23 المتعلق بـ "الإيرادات السيادية".

ج. إتمام الدورات التكوينية المتعلقة بمختلف المتدخلين في مجال المحاسبة العمومية لا سيما المحاسبين العموميين بكل أصنافهم إلى جانب الأمرين بالصرف وكذا المراقبين العموميين لمختلف الوزارات المنفقة.²

ثالثا: التقييد المحاسبي لمختلف عناصر المخطط المحاسبي الجديد ومميزاته

نوضح ذلك فيما يلي:

1. التقييد المحاسبي لمختلف عناصر المخطط المحاسبي الجديد:

أ. **تقييد الاستثمارات:** إن التكلفة المحاسبية للاستثمارات يمر أولا بإحصائها والانتهاؤ من الجرد العام للأموال الوطنية ومن ثم تقدير ثمنها، كما يطرح هذا التقييد مشكل الاهتلاكات ومنفعتها للدولة مع العلم أن نفقات التجهيز مسجلة في التكاليف السنة الجارية التي تتوفر اعتماداتها. إن حساب الاهتلاكات يشكل أبرز اهتمامات الدولة ذلك أنه يمثل عنصرا ضروريا في تحديد سعر الخدمات.

ب. **تقييد المستحقات والديون:** إن التكلفة بهذه النصار يطرح مشكلة معرفة توقيت التقييد (عند الإضاء بالالتزام، عند صرفها، عند الأمر بها، بعد تأشيرة المراقب المالي فيما يخص الديون) و(عند إثباتها او عند صرفها بالنسبة للمستحقات) وهي تتطلب أيضا وضع اجراءات فعالة لتجميع المعلومات على مستوى الأمرين

¹ بوعنانه فتحية، استراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 3، 2020/2019، ص145.

² أمال حاج جاب الله، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير - دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IPRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجار الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014، ص778.

بالصرف وكذا نقل كشوفات الضرائب تعاقدات القروض وكذا الوثائق الثبوتية للالتزامات مثل عقود الشراء، وتعاقدات الاقتراض بالنسبة للديون إلى المحاسبين.¹

2. المميزات الأساسية للمخطط المحاسبي للدولة: إن أبرز ما جاء به المخطط المحاسبي الجديد هو المرور من محاسبة الميزانية إلى محاسبة الذمم المالية وهذا من خلال اعتماد مبدأ التقييد المحاسبي للحقوق المثبتة، ويسمح بالإضافة إلى وصف ومراقبة العمليات المالية بإبراز الحقوق الباقية للتحصيل الخاصة بإيرادات الميزانية في مقابل المستحقات المحصلة ومن ثمة معرفة الوضعية المالية للميزانية في نهاية كل سنة مدنية، حيث أن:²

أ. الحقوق المثبتة (Droit constatés): هي كل المداخل المحصلة بأجل والتي تتطلب إصدار سابقا لبيان التحصيل، ويتم تقييدها محاسبيا بمجرد إثباتها وهذا في الطرف الدائن للحساب 38 (منتوجات للتحصيل) وكذا في الجاني المدين للحساب 40 (المكفون). فبمجرد حصول المحاسبين لأوامر التحصيل فإنهم يتكفلون بتحصيل المستحقات العمومية. وانطلاقا من مبدأ سنوية الميزانية فإن الحقوق المثبتة الباقية للتحصيل لسنوات سابقة تقيّد في حسابات ثانوية مخصصة لهذا الغرض.

ويتطلب هذا التقييد تنسيقا بين الأمرين بالصرف والمحاسبين الثانويين من خلال إعداد الأمرين بالصرف لجداول إرسال لبيانات التحصيل (BETR) وجمعها في سجلات تسمح بمعرفة في تاريخ محدد إجمالي مستحقات الدولة ومن ثم تحديد فعالية التحصيل (من خلال حساب الفرق بين ما تم تحصيله فعلا وبين ما يجب تحصيله مع نهاية السنة). لكن واقع الحال ان الأمرين بالصرف في مختلف المديرية الولائية لمختلف اقسام وزارة المالية يتجاوزون تماما هذا الدور ناهيك عن جهلهم أصلا بهاته المهمة.

وهي المداخل المتحصل عليها نقدا قبل إصدار بيان التحصيل، كما في حالة الديون ذات الطابع الاستثنائي الناتجة عن تنفيذ الأحكام والقرارات القضائية لصالح الهيئات العمومية او قرارات وزارة المالية الصادرة ضد المدينين لتلك الهيئات (محاسبين عموميين، مقاولين، موردين..). لمطالبتهم بدفع بواقي الحساب حيث ان تحصيلها يتم عن طريق التكفل المباشر بتلك الأحكام والقرارات.

ب. الاهتلاكات (Amortissements): تضم المجموعة الثانية من المخطط المحاسبي للدولة الاستثمارات المعنوية والمادية، الديون، سندات المساهمة والتوظيف، التسبيقات واهتلاكات الاستثمارات. هذا الحساب الأخير لا يمكن تطبيقه في غياب الجرد العام للأموال الوطنية، رغم ان هذه العملية يفترض انطلاقتها منذ سنة 1976 (تاريخ صدور قانون تنظيمها) و أكد عليها المرسوم 91/455 المؤرخ في 1991/11/23

¹ عبد السميع روبية، مرجع سبق ذكره، ص 195، 196.

² المرجع نفسه، ص 197، 198

المتعلق بجرد الأملاك الوطنية. إلا ان واقع الحال يبرز تأخر هذه العملية كثيرا رغم ما نص عليه قانون المالية لسنة 2003 لاسيما في مادته 83 من ضرورة إلزام كل المصالح العمومية بجرد كل املاكها تبعا لنموذج بطاقة جرد خلاف ذلك سيؤدي إلى توقيف عملياتها المالية في جانب النفقات على مستوى المراقب المالي.¹

¹ عبد السميع روينة، مرجع سبق ذكره، ص 199.

خلاصة

من خلال هذا الفصل يتضح أن المعايير المحاسبية الدولية لها عدة معايير وضحتناها من خلال ما طرحناه سابقا، فهذه المعايير عبارة عن معايير ذات صبغة إعلامية تطبق في كامل الوحدات الحكومية، سواء كانت إقليمية أو محلية وفي الهيئات والمنظمات العاملة للدولة.

وإن التوجه نحو تبني المعايير الدولية المحاسبية العمومية في الجزائر جاء نتيجة عجز النظام المحاسبي القديم في تقديم معلومات شفافة، بالإضافة إلى مواكبة التطورات الدولية في مجال تحديث المالية العمومية، والتي تفرض على الدول تقديم معلومات واضحة وشفافة، حتى تحسن هذه الدول من مؤشر شفافتها على المستوى الدولي.

حيث تساهم هذه المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في تطوير المعلومات التي تتيحها القوائم المالية باعتبارها الوسيلة التي تحقق أهداف المعايير التي أنشأت من أجلها والمتمثلة في عرض وتوفير المعلومات بكل شفافية وإفصاح تام لتلبية إحتياجات مستخدمي المعلومات المالية حول نوعية تسيير المال العام.

الفصل الثاني

تحليل نتائج وفرضيات الدراسة ووسائل جمع البيانات

المبحث الأول: وسائل جمع البيانات وكيفية تصميم استمارة الاستبيان

المطلب الأول: وسائل جمع البيانات والأساليب الإحصائية في جمع المعلومات

أولاً: وسائل جمع البيانات

إتساقاً مع أهداف الدراسة وللإجابة على الأسئلة وإختبار صحة الفرضيات تم تصميم إستمارة إستبيان كأداة استقصاء وجهت للمفردات العينة من أجل إعطاء وجهات نظرهم حول القوائم المالية السنوية والمرحلية ودورها في اتخاذ القرار الاستثمار المال وذلك من أجل الحصول على المعلومات اللازمة من أجل إتمام الجانب العلمي للدراسة وتحليل النتائج المتوقعة منها.

ثانياً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في جمع المعلومات.

تم تفرغ المعلومات المتحصل عليها من خلال توزيع الاستبيان للتحليل الإحصائي من خلال استعمال

برنامج "SPSS" وذلك من أجل التعامل مع إجابات أفراد العينة تجيبنا على الأسئلة الفرعية وتختبر لنا الفرضيات المطروحة حيث اعتمد الباحث على الأساليب والأدوات الإحصائية التالية :

- النسب المئوية: تم استخدام النسب المئوية لتحديد نسبة الأفراد الذين اختاروا كل بديل من البدائل الأجوبة عن أسئلة الاستمارة .
- التوزيعات التكرارية: تهدف إلى التعرف على تكرار الإجابات عند أفراد العينة.
- المتوسطات الحسابية: لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية.
- الانحرافات المعيارية: للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي.
- معامل ألفا كرونباخ: وذلك لاختبار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوب على أسئلتها وأيضاً قياس مدى قوة العلاقة بين العبارات .
- اختبار كولومجروف- سمرنوف: (Sample k - s) لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.
- اختبار t لمتوسط عينة واحدة: (One sample T test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد وهي (3) قلت أم ارتفعت عن ذلك.

معامل الارتباط بيرسون Pearson: لمعرفة الارتباط بين محاور الاستبيان وتحديد علاقة بينها. وقد تم تصميم استمارة الاستبيان على سلم ليكترت "Likert" الخماسي الأبعاد للإجابة على فقرات الاستبيان المدرجة تحت محورين أساسيين تم استخدام هذا المقياس لأنه يعد من أكثر المقاييس استخداماً لقياس ولسهولة فهمه وتوازن درجاته، حيث يوضح الجدول التالي سلم ليكترت خماسي الأبعاد ودرجات المقياس.

المطلب الثاني: كيفية تصميم استمارة الاستبيان

تم تصميم أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان من خلال بناء أسئلة من الجانب النظري والرجوع إلى بعض الدراسات السابقة باعتباره الأداة الأنسب للحصول على آراء أفراد العينة وبناء على أجوبتهم يتم اختبار فرضيات الدراسة حيث سنتطرق في هذا المطلب إلى كيفية تصميم الاستبيان وكيفية توزيعه وتحكيمة.

أولاً: أداة الدراسة

يتضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع وتعريفهم بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي كما وضحنا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، بالإضافة إلى ذلك تضمنت هذه الأخيرة جزئيين: جزء الأول بين البيانات والمعلومات المتعلقة بأفراد العينة أما الجزء الثاني تضمن (14) سؤال موزعة على محورين رئيسيين،

أ - المحور الأول: يتضمن هذا المحور 4 أسئلة حول دور جودة المعلومات الشخصية لمعرفة الكفاءة المهنية.

ب - المحور الثاني: يتضمن هذا المحور 14 أسئلة حول المعايير المحاسبة الدولية في المحاسبة العمومية.

ثانياً: مصادر البيانات الأولية للتوزيع الاستبيان.

بهدف توزيع أكبر قدر ممكن من الاستمارات قمنا بمايلي:

- استقصاء الغير المباشر: وذلك بترك استمارات استبيان في الجناح البيداغوجي والادارة ومن ثم استرجاعها.

الاستبيان الإلكتروني: وبهدف توزيع أكبر قدر من استمارات قمنا بإرسال الاستبيان عن طريق البريد الإلكتروني من اجل الحصول على بعض أجوبة.

أولاً: فرضيات الدراسة

قمنا بصياغة مجلة من الفرضيات سيتم اختبارها بناءً على إجابات أفراد العينة للوقوف على مدى تطابق وجهات نظرنا، وعليه كانت الفرضيات كما يلي:

• الفرضية الأولى: أهمية المعايير المحاسبية الدولية في نظام المحاسبة العمومية.

• الفرضية الثانية: كيفية مساهمة المعايير المحاسبية الدولية في تسهيل المحاسبة العمومية.

• مجتمع الدراسة:

يتمثل في أساتذة ودكاترة جامعيين ذوي الاختصاص في المحاسبة والمالية.

• حدود الدراسة: هناك مجموعة من المحددات التي تحيط بهذه الدراسة وهي كالتالي:

• المجال الزمني: أجريت هذه الدراسة خلال الموسم الدراسي الجامعي 2022/2023 واستغرقت مدة إجراء الدراسة في جانبها التطبيقي من النصف الثاني من شهر مارس إلى غاية شهر ماي على العينة الأساسية.

• المجال البشري: شملت هذه الدراسة عينة من الأساتذة ودكاترة الجامعيين المختصين في مجال المحاسبة والمالية.

• المجال المكاني: يشمل الاستقصاء جامعة ابن خلدون قسم العلوم المالية والمحاسبة تيارت.

ثالثاً: عينة الدراسة وخصائصها.

قمنا بتحديد من حيث مجالها البشري وطريقة اختيار العينة وحجمها كما يلي:

• طريقة تحديد العينة:

نظراً لصعوبة الدراسة على جميع المجتمع قمنا باختيار عينة عشوائية حيث يتم تحديدها مسبقاً قبل توزيع أو نشر استمارة الاستبيان، حيث شملت عينة المدروسة فئات متنوعة من مجتمع الدراسة السابق الذكر، حاولنا من خلالها الحصول على آراء المختصين في مجال المحاسبة، حيث تكونت العينة مستوى بعض الأساتذة المختصين في المحاسبة.

• حجم العينة:

قمنا بإعداد ونسخ 30 استمارة استبيان، وتم توزيع 30 استمارة على أفراد العينة المحددة مسبقاً، أما الباقي فلم يتم توزيعها نظراً لإجفاف الكثيرين من الأساتذة وامتناعهم عن ملئ الاستمارة وعدم الاهتمام بالموضوع، بحجة عدم وجود الوقت.

وقد اعتمدنا طريقة التسليم المباشر والبريد الإلكتروني، وبعد تجميع أكبر عدد ممكن من الاستثمارات الموزعة قمنا بعملية الفرز والتنظيم للاستثمارات المستلمة لتحديد أي الاستثمارات صالحة للدراسة فقررنا الإبقاء على 25 استثمارة من المجموع الاستثمارات لتمثل عينة الدراسة وهذا بعد قيامنا باستبعاد 5 استثمارات نظرا لعدم اطلاع الكافي للأفراد بالقوائم المالية أو بسبب نقص المعلومات الواردة فيها.

المبحث الثاني: تحليل نتائج وفرضيات الدراسة

المطلب الأول: تحليل نتائج الدراسة

يمكن عرض نتائج الدراسة ومناقشتها كما يأتي:

أولاً: الصدق والثبات

إن دراسة وتمحيص الاستبيان يستوجب حساب معاملي الصدق والثبات اللذان من خلالهما يتم الجزم بصحة النتائج المتوصل إليها من عدمها، والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (2-1): معامل الصدق والثبات لعينة الدراسة.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,688	18

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS 24.0.

قيمة معامل الثبات هنا تساوي 0.688 وبالتالي يمكن القول بأن الاستبيان ثابت عموماً، ومعامل الصدق 0.829 الذي وجدانه مما يدل على صدق الاستبيان، أما عدد الأسئلة أو المتغيرات التي دخلت في حساب معامل ألفا فكان عددها 18.

ثانياً: وصف خصائص مجتمع الدراسة

حدد الطالبين أربعة متغيرات شخصية وتنظيمية أساسية تم اعتبارها متغيرات مستقلة للدراسة وهي الجنس، السن، المؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة والجدول (2-2) يوضح أفراد العينة.

الجدول (2-2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الشخصية والتنظيمية

الرقم	المتغيرات	العناصر	التكرار	النسبة المئوية
01	الجنس	ذكر	15	55.6%
		أنثى	12	44.4%
02	سنوات الخبرة	من سنة إلى 05 سنوات	4	14.8%
		من 05 إلى 10 سنوات	5	18.5%
		أكثر من 11 إلى 15 سنة	14	51.9%
03	المؤهل العلمي	أكثر من 15 سنة	4	14.8%
		ماجستير	4	14.8%
		دكتوراه	8	29.6%
		شهادة التأهيل الجامعي	12	44.4%
04	العمر	أستاذ تعليم جامعي	3	11.1%
		أقل من 30 سنة	1	3.7%
		من 31 إلى 45 سنة	24	88.9%
		45 سنة فما فوق	2	7.4%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS 24.0.

- أ. متغير الجنس: نجد أن أغلب أفراد عينة الدراسة هم من جنس ذكر حيث بلغت نسبة 55.6% أما نسبة الإناث فكانت 44.4%.
- ب. متغير سنوات الخبرة: 51.9% من عينة الدراسة لديهم خبرة من 11 إلى 15 سنة، و18.5% خبرتهم ما بين 05 سنوات إلى 10 سنوات، و14.8% من العينة خبرتهم أكثر من 15 سنة والنسبة المتبقية من العينة خبرتهم أقل 05 سنوات.
- ت. متغير المؤهل العلمي: يلاحظ أن نسبة 44.4% من أفراد عينة الدراسة هم ذوو شهادة التأهيل الجامعي، أما نسبة 29.6% فهم حاملو شهادات دكتوراه و14.8% لديهم شهادة ماجستير، والنسبة المتبقية برتبة أستاذ تعليم جامعي.
- ث. متغير العمر: 88.9% من عينة الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين 30 إلى 45 سنة، و7.4% أعمارهم أكثر من 45 سنة والباقي أقل من 30 سنة.

المطلب الثاني: تحليل فرضيات الدراسة

لغرض الوصول إلى إثبات صحة فرضيات الدراسة أو نفيها سيناقد الباحث متغيرات الدراسة المتعلقة ب...، والتي سيتم عرضها كالاتي:

أولاً: المحور الأول: واقع المحاسبة العمومية في الجزائر

لمعرفة تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر أعد الطالبين الجدول (2-3) والذي يتضمن عناصر واقع المحاسبة العمومية في الجزائر حسب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

الجدول (2-3): يتضمن عناصر واقع المحاسبة العمومية في الجزائر حسب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

الرقم	المحور الأول	واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وعبارات القياس	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	واقع المحاسبة العمومية	المعايير المطبقة في المحاسبة العمومية في الجزائر لا أوافق مع المعايير الدولية في القطاع العام	1.85	0.77
02	في الجزائر	تعتمد الدولة الجزائرية على النظام المحاسبي الخاص بها لان هدف مؤسساتها العمومية غير ربحي	2.37	1.31
03		المعايير المطبقة في المحاسبة العمومية في الجزائر لا أوافق مع المعايير الدولية في القطاع العام	1.93	0.83
04		تبني تقنيات و تكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية يمثل جدار فاصل لتحكيم المعلومات	2.89	1.55

المصدر: إعداد الطالبين بناء على مخرجات spss 24.0.

تحليل الجدول:

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه نستنتج أن عينة الدراسة توافق على أن المحاسبة العمومية في الجزائر، تتميز أساساً بما يلي:

- تبني تقنيات وتكنولوجيا حديثة حيث تمثل هذه الأخيرة جدار فاصل لتحكيم المعلومات؛
- تعتمد الدولة الجزائرية على النظام المحاسبي الخاص بها لأن هدف مؤسساتها العمومية غير ربحي؛
- المعايير المطبقة في المحاسبة العمومية في الجزائر لا أوافق مع المعايير الدولية في القطاع العام؛
- المعايير المطبقة في المحاسبة العمومية في الجزائر لا أوافق مع المعايير الدولية في القطاع العام؛

ثانيا: المحور الثاني: أهمية معايير المحاسبة العمومية IPSAS

لمعرفة أهمية معايير المحاسبة العمومية IPSAS أعد الطالبين الجدول (2-4) والذي يتضمن عناصر معايير المحاسبة العمومية IPSAS حسب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

الجدول (2-4): والذي يتضمن عناصر معايير المحاسبة العمومية IPSAS حسب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

الرقم	المحور الثاني	أهمية معايير المحاسبة العمومية IPSAS وعبارة القياس	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	أهمية معايير المحاسبة العمومية IPSAS	تحقق معايير المحاسبة العمومية على توحيد قاعدة المقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام	2.93	1.33
02		معايير المحاسبة الدولية القطاع العام تحقق الشفافية وحماية المال العام	2.19	1.11
03		يعتبر IPSAS ذو أهمية بالغة ووجب على الدولة انتهاجها فهو بمثابة اللغة المحاسبية العالمية	2.04	1.13
04		المساءلة و الشفافية التي تنص عليها IPSAS من الألوان الأساسية في الصباح المحاسبي العمومي	1.63	0.88
05		الاهتمام بالتوافق التدريس له أهمية قصوى في نجاح الاقتصاد لإعطاء نتائج أفضل من تبنيها	2.30	1.07

المصدر: إعداد الطالبين بناء على مخرجات spss 24.0.

تحليل الجدول:

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه نستنتج أن أفراد عينة الدراسة يوافقون أغليتهم على أن أهمية معايير المحاسبة العمومية IPSAS تكمن في كونها:

- تحقق توحيدا لقاعدة المقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام؛
- الاهتمام بالتوافق التدريس له أهمية قصوى في نجاح الاقتصاد لإعطاء نتائج أفضل من تبنيها؛
- تحقق الشفافية وحماية المال العام؛
- يعتبر IPSAS ذو أهمية بالغة ووجب على الدولة انتهاجها فهو بمثابة اللغة المحاسبية العالمية؛
- المساءلة والشفافية التي تنص عليها IPSAS من الألوان الأساسية في الصباح المحاسبي العمومي.

ثالثا: المحور الثالث: إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية في إطار IPSAS

لمعرفة وتقييم إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية في إطار IPSAS أعد الطالبين الجدول (5-2).

الجدول (5-2): يتضمن إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية في إطار IPSAS وعبارات القياس

الرقم	المحور الثاني	إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية في إطار IPSAS وعبارات القياس	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	أهمية معايير المحاسبة العمومية IPSAS	يهدف إصلاح المحاسبة العمومية إلى وضع إطار محاسبي خاص بعمليات الدولة	2.48	1.40
02		يسعى مشروع الإصلاح إلى إصدار مجموعة من القوانين تستند إليها المؤسسة القطاع العام	2.04	1.06
03		نجاح الصباح المحاسبي العمومي يمكن من اعتماد على المعايير المحاسبة الدولية	1.85	0.77
04		هدف إصلاح المحاسبة العمومية الأول هو تحفيز وتحسين أداء المحاسبة العمومية و هذا ما يتضمنه IPSAS	1.93	0.67
05		يعتمد IPSAS بشكل كبير على العولمة التي تنسق بين الوحدات و الهيئات بحيث هي أولى الإصلاحات الاقتصادية للمحاسبة العمومية	1.89	0.75

المصدر: إعداد الطالبين بناء على مخرجات spss 24.0.

تحليل الجدول:

- من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه نستنتج أن أفراد عينة الدراسة يوافقون أغلبيتهم على أن إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية في إطار IPSAS يسعى إلى:
- وضع إطار محاسبي خاص بعمليات الدولة؛
 - إصدار مجموعة من القوانين تستند إليها المؤسسة القطاع العام؛
 - تحقق الشفافية وحماية المال العام؛
 - تحفيز وتحسين أداء المحاسبة العمومية؛
 - الاعتماد على العولمة التي تنسق بين الوحدات والهيئات بحيث هي أولى الإصلاحات الاقتصادية للمحاسبة العمومية.

خلاصة

تطرقنا في هذا الفصل إلى تعريف العينة التي تم الاستعانة بها ومن ثم تحليل إجابات هذه العينة والوصول إلى نتائج التي تجيبنا على الأسئلة الفرعية وتختبر لنا فرضيات الدراسة وبناء على النتائج المتوصل إليها يتضح لنا ان لمعايير المحاسبة الدولية دور فعال وهام في المحاسبة العمومية.

خاتمة

من خلال دراستنا التي جاءت بعنوان "إمكانية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IPSAS في الجزائر" إتضح لنا المعايير المحاسبية الدولية هي مجموعة من معايير المحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام تستخدم لغرض إعداد البيانات المالية الخاصة بالقطاع العام، تتميز بكونها تحظى بقبول دولي بحيث يستند في إصدارها على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

وعليه فإن موضوع تطبيق المعايير المحاسبية في القطاع العام يحظى بالاهتمام من قبل جميع الدول، وهو ما دعى إلى حتمية تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر حيث شهد مجال المحاسبة العمومية عدة تغيرات أدخلت على الممارسات المحاسبية العمومية القديمة التي لوحظ عليها تقصير في خدمة الصالح العام، وعدم مواكبتها للتطورات الحاصلة في العالم، لاسيما أن المحاسبة في القطاع العام تعتبر اللبنة الأساسية للعمليات المالية الحكومية، فهي نظام المعلومات التي يتولى متابع نشاط جميع مؤسسات القطاع العام غير الهادفة للربح، الأمر الذي أوجب الانتقال نحو تطبيق مبادئ وأسس نظام المحاسبة العمومية وفقا للمعايير الدولية، حيث أعلنت الحكومة الجزائرية عن برنامج لإصلاح نظامها المحاسبي وعن مشروع لعصرنة النظام المحاسبي هدفه الأساسي تعزيز قدرات وزارة المالية في تأدية مهامها الأساسية في الرقابة على المال العام ووضع حد للفساد المالي من جهة، ومن جهة أخرى عرض وإفصاح المعلومات بغرض المساءلة وتقييم الأداء.

وفي ظل تحديث الظروف الحالية وبالنظر لمتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، يعتبر خيار تكييف المعايير بما يلائم متطلبات البيئة الجزائرية واعتماد المنهج التدريجي في ذلك هو الأنسب من خيار التبني بالكامل مرة واحد، حيث أنه بذلت جهود كبيرة لتزويد الدولة الجزائرية بنظام محاسبي جديد يستوفي المعايير الدولية واحتياجات الإدارة الحديثة.

لا يمكن إنكار أن المحاسبة العمومية بالجزائر يتمتع ببعض الشروط المواتية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، بما في ذلك الدعم من الجهات المانحة الذي استفادت منه من طرف البنك الدولي، وخوضها تجربة إصرلاح المحاسبة المالية من خلال إصدار النظام المحاسبي 2010 المستمد بشركل كبير من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إختبار صحة فرضيات الدراسة:

توصلنا إلى نتائج اختبار الفرضيات وهي كالآتي:

الفرضية الأولى: والتي تنص على "ضرورة اصلاح نظام المحاسبة العمومية" وبعد دراستنا لمتغير تابع واختبارها تم إثبات صحتها، وتبين لنا أن متغير مستقل بلغ 0.715 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 عند المستوى المعنوية؛

الفرضية الثانية: والتي تنص على "تطبيق أسس المحاسبة العمومية الحديثة" وبعد دراستنا لمتغير تابع واختبارها تم إثبات صحتها وتبين لنا أن قيمة متغير مستقل 0.779 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 عند المستوى المعنوية؛

الفرضية الثالثة: والتي تنص على "العوامل المحفزة للتقارب مع معايير IPSAS" وبعد دراستنا لمتغير تابع واختبارهم تم إثبات صحتها وتبين لنا أن قيمة متغير مستقل 0.856 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 عند مستوى المعنوية.

نتائج الدراسة:

لقد توصلنا من خلال هذا البحث إلى عدة نتائج، يمكن تلخيص أهمها في مايلي:

- إن من أهم ما يتميز به النظام المحاسبي العمومي الفعال هو الملائمة والمرونة والدقة والواقعية، والاقتصادية والاستخدام الجيد للبيانات؛
- تقديم المعايير الدولية المحاسبية في القطاع العام أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية، تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترقي جودة الإبلاغ المالي الحكومي من الرقابة إلى تقديم أدوات المسائلة عن الأداء وتقديم نتائج نشاط وحدات القطاع العام، مما يسمح لها بتلبية حاجيات فئات مستخدمي البيانات المالية الحكومية؛
- يعتبر أساس الإستحقاق الكامل أفضل أساس للقياس الحكومي لكونه يسمح بتطوير نظام محاسبة حكومية فعال، يحقق أهداف الرقابة المالية؛
- يسمح تطبيق الأساس الاستحقاق الكامل بتحقيق الإثبات المحاسبي لكافة العمليات وغير المالية للوحدات الحكومية، لأن القوائم المالية المعدة وفق هذا الأساس هي التي تقدم معلومات شاملة ودقيقة عن طبيعة المركز المالي للحكومة؛

- تسعى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS إلى تقريب المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية، وتجعلها متميزة بعدة ميزات منها منطوق الأداء والانتقال إلى الذمة المالية، والشفافية والدقة في المعلومات المحاسبة والإتساق المنطوق الداخلي والخارجي والملائمة الواقعية والمفهومية؛
الإقتراحات والتوصيات:

بناء على ما تقدم من نتائج يمكن صياغة الإقتراحات التالية:

- استعمال وسائل التكنولوجيا والإعلام الآلي في إدارة جميع الهيئات العمومية التي تخضع عملياتها؛
- المالية للمحاسبة العمومية، بغرض تطبيق نظام الرقابة الداخلية، وكذلك الوصول لنظام محاسبي عمومي فعال؛

- لابد للتشريعات والقوانين المالية العمومية أن تمتاز بالوضوح، والمرونة وخالية من الغموض والثغرات، مواكبة للتطورات الاقتصادية الراهنة، ومتوافقة مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؛

- النهوض بمهنة المحاسبة العمومية ورفع مستواها بتأهيل اللآم رين بالصرف والمحاسبين العموميين والمراقب المالي ليكونو قادرين على القيام بمهامهم من خلال الإهتمام الجاد بنظام التكوين الذي يجب أن يتوافق مع معايير التكوين المعمول بها عالمياً؛

- ضرورة الإسراع في مساعدة الإدارات والمؤسسات العمومية على توفير إطارات مؤهلة علميا وعمليا لتطبيق معايير القطاع العام وذلك من خلال إجراء دورات تكوينية تتميز بالجدية والفعالية إضافة إلى وجود جهة اتصال دائم بمحاسبي المؤسسات والإدارات العمومية من أجل مساعدتهم على حل المشاكل المحاسبة ومناقشتها؛

آفاق الدراسة:

- انعكاسات تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات والإدارت العمومية على نظام المحاسبة العمومية؛
- تقارب محاسبة الدولة مع المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛
- التسيير العمومي من منظور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: الكتب

- الجبوري، نصيف جاسم، تكاليف المتقدمة، بغداد، ط1، 2008.
- حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- خالد أمين عبد الله، محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2010.
- عنيزة حسين هادي وعلي أحمد ماهر محمد، دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الإداري والمالي، ع32، جامعة الكوفة، 2014.
- محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009.

ثانياً: الأطروحات والرسائل ومذكرات التخرج

أطروحات الدكتوراه:

- أمينة هناء حابي، أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على نظام المحاسبة العمومية الجزائرية، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف1، 2019.
- بوعنانة فتحية، استراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، اطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر3، 2020/2019.
- جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2019/2018.
- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2014/2013.
- صدام حمدان عكض الغريبي، دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ترشيد الموازنة العامة والرقابة على الأداء المالي -دراسة ميدانية وزارة المالية العراقية-، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2021، ص107.
- مسعود بوخالفي، متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، أطروحة دكتوراه، كلية ع.أ.ت، قسم علوم التسيير، جامعة غرداية، 2020/2019.
- يوسف السعيد احمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملاءمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، اطروحة دكتوراه، تخصص علوم تجارية، جامعة البليدة2، 2016/2015.

رسائل الماجستير:

- حسن زكي احمد عثمان، تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، مصر.

- محمود عبد الله محمود وشاحن الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
- مسدد محمد، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، رسالة ماجستير، تخصص مالية، المدرسة العليا للتجارة، 2014/2013.
- مذكرات الماستر:**
- بن دويس فاتح، قطاف تمام هشام، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري ومواكبته لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020/2019.
- بوبصوح ليلي، حملاوي دنيا، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر (IPSAS) دراسة حالة من وجهة نظر محاسبي، المؤسسات العمومية والأكاديمية المختصين، مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسة، جامعة عبد الحفيظ بو الصوف، ميلة، 2021/2020.
- سامية قوريش، متطلبات وآفاق عصرنه المحاسبة العمومية في ظل التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2021/2020.
- سامية قوريش، متطلبات وآفاق عصرنه نظام المحاسبة العمومية في ظل التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في الجزائر، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2021/2020.
- الطاهر عليوة، محمد لمين نغيز، إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) - دراسة ميدانية لعينة من أعوان المحاسبة العمومية لولاية جيجل -، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2018/2017.
- مقدم حاجة، لعصب خديجة، معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في المؤسسات العمومية (مجتمع الدراسة من المحاسبين، المدققين، المدراء الماليين في المؤسسات العمومية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، 2022/2021.
- مقدم حاجة، لعصب خديجة، معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في المؤسسات العمومية (مجتمع الدراسة من المحاسبين، المدققين، المدراء الماليين في المؤسسات العمومية)، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة دراية، أدرار، 2022/2021.
- ملياني وائل، عليلي عقبة، تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) للحد من ظاهرة الفساد المالي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2020/2019.

- نحوى سعداني، نصيرة كير، آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في المؤسسات العمومية الجزائرية - عينة من المؤسسات العمومية بولاية الوادي - مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2018/2019.
- نور الهدة بوليفة، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2015.
- هند حماني، إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، 2013.
- هند حماني، إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2013.

ثالث: المجالات والمقالات

- آسيا قمو، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، ع2، 2021.
- آلاء مصطفى الأسعد، المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة، مجلة كلية للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بمؤتمر الكلية.
- براضية حكيم، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية المساءلة والرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، ع10، 2016.
- بكحيل عبد القادر، كتوش عاشور، المعايير المحاسبية بين مزايا وصعوبات التطبيق - دراسة حالة الجزائر -، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، ع15، 2016.
- بوعبانه فتحية، حساني عبد الحميد، عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) الجهود والتحديات، مجلة المؤسسة، ع1، 2021.
- حيرش فايزة، طرشي محمد، الرقابة على أداء الوحدات الحكومية في ظل عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، ع20، 2018.
- خبيطي خضير، مونة يونس، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، ع2، 2016.
- ضريفي نوال، ضريفي الصادق، دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، ع10، 2018.
- عبد السميع رويحة، المخطط المحاسبي للدولة (PCE) إطار جديد للمحاسبة العمومية، مجلة البحوث والدراسات، ع4، 2007.
- فاطمة الزهراء قاضي، محمد طويلب، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر مع المرجع الدولي في عرض البيانات المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، ع1، 2020.

- مالك لعلاية، عبود زرقين، متطلبات إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسب القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، ع15، 2016.
- وليد مرغني وآخرون، مقارنة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS-الواقع والتحديات- مجلة العلوم الإنسانية، ع1، 2021.
- رابعاً: الملتقيات
- أمال حاج جاب الله، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير - دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IPRS IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجار الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014.