

إنعكاسات تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام على إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر كمدخل لترشيد النفقات العامة للدولة

Implications of the application of public sector accounting standards on public accounting reforms in Algeria as an entry point for rationalizing state public expenditures

د. عقي حمزة¹

¹ جامعة محمد خيضر بسكرة

تاريخ النشر: 2022/12/28

تاريخ القبول: 2022/12/12

تاريخ الاستلام: 2022/09/06

ملخص:

تهدف هذه الدراسة الاستشرافية لمعرفة انعكاسات تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام *IPSAS* على المحاسبة العمومية واثرها على ترشيد النفقات وقد اعتمدنا على مجموعة من الميزانيات لشركات القطاع العام للسنوات (2005-2020)، مستخدمين المنهج التحليل العاملي التمييزي *ADF* لدراسة و تحليل متغيرات الدراسة و قد توصلت هذه الدراسة على جملة من النتائج من اهمها ان هنالك اثر للمعيار *IPSAS1*, *IPSAS2*, *IPSAS4*, *IPSAS8*, *IPSAS10* على ميزانيات محل الدراسة .
كلمات مفتاحية: معايير المحاسبة للقطاع العام، المحاسبة العمومية ، ترشيد النفقات، التحليل العاملي.

Abstract:

This study aims to identify the implications of the application of *IPSAS* on public accounting and its impact on the rationalization of expenditures and revenues and used the Discriminant factor analysis *ADF* to study the study variables and obtain a a number of results, of which the most important is the impact of *IPSAS1*, *IPSAS2*, *IPSAS4*, *IPSAS8*, *IPSAS10*. On measured budgets and their impact on expenditure rationalization and revenue growth.

Keywords: public accounting; accounting; *IPSAS*; budgets; Discriminant factor analysis.

مقدمة:

لطالما كانت المحاسبة أداةً فاعلةً للتحكم والتعامل مع المعطيات المالية من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرار، سواء كان ذلك على مستوى المؤسسات الخاصة (ذات الطابع الربحي) من خلال المحاسبة المالية أو العامة، أو المؤسسات العمومية (ذات الطابع النفعي الغير الربحي) من خلال المحاسبة العمومية ومحاسبة الموازنة. خلال السنوات الأخيرة قامت غالبية الدول المتقدمة بتغييرات عديدة على مستوى أنظمتها لمحاسبة القطاع العمومي، والذي يندرج في عملية أضخم منه تتمثل في تغيير وعصرنة الإدارة العمومية من أجل التحكم في نفقات وإيرادات التسيير، وكان الهدف من كل هذه الإصلاحات هو: تطوير فعالية وكفاءة الخدمات العمومية المقدمة من جهة و البحث على اليات فعالة للتحكم في النفقات العامة .

فالمحاسبة وفقا للأساس النقدي ظلت طوال العقود السابقة تمثل نظام المعلومات المالي المحاسبي في القطاع العمومي والذي يقوم على تسجيل التدفقات النقدية المتمثلة في النفقات والإيرادات.

إلى جانب ذلك يجب الإشارة إلى أن عملية إصلاح المحاسبة العمومية تبقى عملية بطيئة وتتطلب جهدا ووقتا وكلفة معتبرة ، فالنموذج البريطاني في تبني محاسبة عمومية حديثة تقوم على مبادئ محاسبة الذمة ومحاسبة الاستحقاق تطلب 7 سنوات من تاريخ تبني إصلاحات نظام المحاسبة والموازنة سنة 1995 إلى إصدار أول التقارير المالية وفقا لمحاسبة الذمة سنة 2002 .

وفي الجزائر، وغير بعيد عما هو قائم في بقية الدول، تقوم المؤسسات والهيئات العمومية بتطبيق المحاسبة المالية، ومن أجل حماية الأموال العمومية وترشيد عملية تحصيل الموارد العمومية من أجل التحكم في معلوما وإنفاقها، وضمان احترام اعتمادات الموازنات. وتقوم المحاسبة العمومية بالجزائر على قواعد قانونية: وهي تلك المتعلقة بالاعتماد الموازنا. وبالنظر إلى هذا النموذج القائم على تطبيق محاسبة مالية عمومية من أجل التحكم في المعلومات المالية من نفقات وإيرادات، والذي يطبق مبدأ محاسبة الصندوق لا محاسبة الاستحقاق ما يجعله هو الآخر يعاني من العديد من نقاط القصور، مما يدفع إلى ضرورة تطبيق محاسبة الاستحقاق قريبة من نظام المحاسبة المالية للمنشآت الخاصة، وذلك لتحقيق العديد من المزايا.

وخلال السنوات الأخيرة عرفت المحاسبة المالية بالجزائر ملحوظا من خلال عملية عصرنة وتحديث المخطط المحاسبي وذلك بتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF، بينما لا تزال المحاسبة العمومية تعاني من ضعف في التنظير وذلك لحدثة معاييرها مقارنة بمثيلاته المحاسبة المالية للمؤسسات الخاصة ذات الطابع الربحي.

إشكالية الدراسة :

من خلال ما تم تقديمه ، فإن عملية ترشيد النفقات و التحكم في الإيرادات يتطلب عمليا إصلاح نظام المحاسبة العمومية ، بالاختصاص وأن الضعف الذي يرى على النظام الحالي المبني على الأساس النقدي أصبح ظاهرا بالإضافة إلى رغبة مختلف الدول بما فيها الجزائر في مسايرة هذه التطورات ، وذلك على الرغم من العوائق التي سوف تقف حتما أمام هذا التحول . ومع توفر توجه دولي يتمثل في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS والذي سيمنح مختلف الدول العون والتوجيه من أجل تبني هذه المعايير ولو تدريجيا أو جزئيا ، مع مراعاة بطبيعة الحال خصوصية كل دولة.

وعليه نطرح إشكالية هذه المداخلة في التساؤل الرئيسي التالي :

إلى أي مدى يمكن أن يساهم تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS على

إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ترشيد النفقات و التحكم في الإيرادات ؟

1. ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تعني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح (Dimitrios Balios, April 2013, p. 45)، وذلك لتوجيه ممارساتها وتوحيد معالجتها للأمور المتماثلة كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بانفاقها إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام (خبيطي م.، 2016، صفحة 100) .

و بناء على الدراسة رقم 13 للجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، تعرف المعايير المحاسبية بأنها عبارة عن "بيانات رسمية تبين كيف يجب أن تنعكس أنواع معينة من المعاملات والأحداث

الأخرى في القوائم المالية الحكومية وفقا لذلك فالالتزام بمعايير محاسبية موثوق ومعتزف بها يعتبر ضروريا للحصول على عرض عادل للقوائم المالي (Donia Ben Amor, 2019, p. 264).

كما تعرف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على انها : معايير علمية عالية الجودة للابلاغ المالي خاصة بهيئات القطاع العام باستثناء المؤسسات الحكومية التجارية (خبيطي، 2016). حيث تنص على الاعتراف، القياس ومتطلبات العرض والافصاح، الخاصة بالمعاملات والأحداث في القوائم المالية ذات الغرض العام (Johan Christiaens, 2009, p. 4).

ومنه نستخلص أنها عبارة عن مجموعة من المقاييس والارشادات المرجعية الوضعية والمحددة يستند اليها المحاسب في انجاز عمله من قياس اثبات وافصاح عن المعلومات أو حول الأحداث الاقتصادية للمشروع (FAHAS Mohammed, 2022, p. 385). كما انها نموذج أو ارشادات عامة تؤدي الى توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات، وقياس وعرض الافصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها (CHEURFA, Décembre 2018, p. 92). على الأجهزة الحكومية المعروفة بمنشآت الأعمال العمومية تطبق هذه المعايير أي معايير IFRS، حيث أن نصوص معايير IPSAS مستمدة من نصوص معايير IFRS.

2. شأها وتطورها

تعود نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من نشأت مجلس معايير المحاسبة العمومية GASB، حيث أنشئ في 1984، تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية FAF لتناول قضايا التقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية، ولقد كان الدافع لإنشاء هذا المجلس التقصي في قابلية القوائم المالية التي تعدها الحكومات للمقارنة مع التقارير المالية التي تعدها المؤسسات الاقتصادية، وذلك عندما واجهت بعض المدن الأمريكية احتمال الافلاس (قمو، 2012). أين تم إصدار أول معيار في جويلية 1984

،وهو المعيار الملزم الرسمي الواجب على جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات تطبيقه على الوحدات الحكومية (قمو، 2012).

في 10 نوفمبر 2004 تم إنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB ليحل محل مجلس معايير المحاسبة العمومية وهي لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حيث تأسس هذا الأخير في 1977م ويشمل 167 عضو لـ 127 دولة (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2010). ويهدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB إلى خدمة الصالح العام (Abdessami، 2020، صفحة 315)، من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام وتسهيل المقاربة بين المعايير الدولية والوطنية، ويحقق المجلس أهدافه من خلال (fethia، 2020، p. 1458).

- إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
- تشجيع قبول هذه المعايير وتحقيق التوافق الدولي معها
- نشر وثائق أخرى تقدم إرشادات حول مواضيع وخبرات إعداد التقارير المالية في العالم.

3. نطاق اصدار تطبيق معايير المحاسبة الدولية العمومية IPSAS

إن المعايير المحاسبة الدولية العمومية مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المتعلقة بالمؤسسات العمومية ، وتتضمن مؤسسات القطاع العام الحكوميات الوطنية والمحلية (الولاية، البلدية ...) والمنشآت المكونة لها (المجالس، المستشفيات ، الجامعات.....). (خبيطي م.، 2016، صفحة 100)

تتجه استراتيجية اصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو تحقيق التقارب قدر الإمكان في تطبيق منهجية معايير المحاسبة الدولية المالية في القطاع الخاص (الاقتصادي) (خبيطي خ.، 2022، صفحة 175) ، حيث أن استراتيجية التقارب تعتمد على اقتباس المعايير من متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات النشاط الحكومي عن طريق تكييفها لتلائم مع

مميزات نشاط وحدات القطاع العام خاصة في مجال المعايير المعدة على أساس الاستحقاق (خبيطي خ.، 2022، صفحة 175).

ويتجسد هذا التقارب من خلال تعديل معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص لتناسب 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 (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2018).

4. مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام:

لا يمتلك المجلس سلطة لإجبار الحكومات والهيآت 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 والهيآت 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 بحق الحكومات ومختلف الهيآت العمومية باعتماد معايير وطنية خاصة بها، حيث "يشجع المجلس بشكل كبير تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2018).

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 تمثل لمجمل متطلبات كل المعايير المعمول بها والمصادق عليها من طرف المجلس.

وعلى هذا الأساس، لا يمتلك المجلس سلطة فرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بل يعرضها بصفة اختيارية على الدول التي ترغب في تحسين نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي، عن طريق

تبنى معايير معترف بها دوليا كوسيلة لضمان مصداقية وشفافية البيانات المالية للوحدات الحكومية.

5. تصنيف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) :

تتمتع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في قطاع العام غير الهادف للربح وذلك لتوجيه ممارستها وتوحيد معالجتها للأمور المتماثلة كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، باعتبارها أهميتها وضخامة الأموال التي تصدر عن المؤسسات بإنفاقها ، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام وكذلك فانه في ضوء إتباع الحكومات للأساس النقدي أو أساس الالتزام الذي تضعف فيه عملية الرقابة على الإنفاق الرأس مالي بما يعرض المال للضياع بسبب غياب أبسط وسائل ضبط الموجودات الحكومية وجاء وضع معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام العمومي.

والتي يتبنى مسؤولية إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتعني هذه المعايير بإصدار التقارير المالية وفقا لكل من الأساس النقدي الاستحقاق، وقد صدر لغات تاريخه 32 معيار مبنية في الجدول أدناه وجاءت شاملة لمعالجة كافة القضايا المحاسبية المتعلقة بالإفصاح والعرض واللذين سيسكلان قاعدة الإبلاغ المالي من خلال التقارير المالية التي تصدر عن الأنظمة المحاسبية الحكومية العمومية التي تطبق هذه المعايير إضافة إلى معيار يتعلق بالإبلاغ المالي المستند إلى الأساس النقدي (الجعرات، صفحة 15).

جدول رقم 01: جدول خاص بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

رقم المعيار	اسم المعيار	المعيار الدولي
IPSAS 1	عرض القوائم المالية	IASI
IPSAS 2	قائمة التدفقات النقدية	IAS7
IPSAS 3	السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	IAS 8
IPSAS 4	اثر التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية	IAS21
IPSAS 5	تكاليف الإقراض	IAS23

IFRS وIAS27	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	IPSAS 6
IAS 23	الاستثمارات في الشركات الزميلة	IPSAS 7
IAS 27	الاستثمارات في العقود المشتركة	IPSAS 8
IAS 18	الإيراد من العمليات التبادلية	IPSAS 9
IAS 29	التقرير المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم	IPSAS 10
IAS 11	عقود الإنشاء المقاولات	IPSAS 11
IAS 2	المخزون	IPSAS 12
IAS 17	الإيجارات	IPSAS 13
IAS 10	الأحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ المالي	IPSAS 14
IAS 29	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	IPSAS 15
IAS 40	الممتلكات المستثمرة الاستثمارات العقارية	IPSAS 16
IAS 16	الممتلكات المنشآت والمعدات	IPSAS 17
IFRS 8	الإفصاح القطاعي	IPSAS 18
IAS 37	المخصصات الالتزامات الطارئة والأصول الطارئة	IPSAS 19
IAS 24	الإفصاح عن الأطراف	IPSAS 20
IAS 36	الانخفاض في الأصول الغير مولدة للنقدية	IPSAS 21
لا يوجد	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقطاع الحكومي العام	IPSAS 22
لا يوجد	الإيراد من العمليات غير التبادلية الضرائب والتحويلات	Ipsas23
لا يوجد	عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية	IPSAS 24
Isa19	منافع الموظفين	Ipsas25
Isa 36	الانخفاض في الأصول المولدة	Ipsas26

Isa41	الزراعة	Ipsas27
Isa32	الأدوات المالية : الغرض	Ipsas28
Isa39	الأدوات المالية الاعتراف والقياس	Ipsas29
Isa 7	الأدوات المالية الإفصاح	Ipsas30
Isa 38	الأصول الغير الملموسة	Ipsas 31
Ifric 12	ترتيبات الامتيازات المشتركة	Ipsas 32

المصدر: www.ipsas.com

6. تعريف المحاسبة العمومية في الجزائر والاصلاحات التي شملتها

تعريف المحاسبة العمومية حسب قانون المحاسبة العمومية الجزائري رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 في مادتها الأولى والثانية على أنها " كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الحسابات والعمليات الخاصة بالدولة، والمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، ومجلس المحاسبة، والميزانيات الملحقة ، والميزانيات الجماعات المحلية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما يبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات. (يوسف السعيد أحمد ، 2022، صفحة 80)

7. دوافع الإصلاح المحاسبي في القطاع العمومي الجزائري:

إن النهج الذي تتبعه الجزائر في المحاسبة العمومية هو نهج تقليدي، ومن سماته أن المعاملات تسجل على أساس نقدي، كما أنه يهدف إلى تحقيق مبادئ شرعية ومراقبة النفقات فحسب دون الرقابة على الأداء. وقد كان هذا النوع من المحاسبة كافيا للقطاع العام حتى أواخر الثمانينات، ومنذ ذلك الحين، شهد القطاع العام تحولا شاملا دعا بالضرورة إلى تغييرات جوهرية في النهج المتبع في المحاسبة العمومية، ومن ثم إلى المعايير المحاسبية. ولم يكن سبب إعادة التفكير سببا منفردا بل نتيجة مجموعة من الأسباب، ولعل أهمها هي محدودية الأساس النقدي التقليدي (بوعبادة فتحية ،حسياني عبد الحميد. 2021, p. 247)

ويحتوي مضمون مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجديد في الجزائر على المحاور التالية (يوسف السعيد أحمد ، 2022، صفحة 80):

لم يهمل التوجه و الاستراتيجي الجديد الإصلاحات السابقة في هذا المجال ، بل جعل من تقدم بعض نقاط أشغالها ركيزة أساسية يمكن الاستثمار فيها لتنفيذ هذا الإصلاح وتوفير كل الشروط اللازمة لنجاحه، وفيما يلي يمكن تلخيص النقاط التالية (يوسف السعيد أحمد ، 2022، صفحة 80):

- التحقق من استمرارية مشروع المعايير المحاسبية الجديدة التي تمت صياغتها في سنة 2014؛
- توفير مخطط حسابات الدولة على أساس الاستحقاق **PCE** الذي يعد مرجعا أساسيا بعد المعايير لتنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق؛
- توفير مخططات كتابية موثقة من خلال التسمية المتعلقة بالحسابات وكيفية العمل بها؛
- الاستفادة من تجربة تطبيق الجزائر لنظام المحاسبة المالية SCF خطوة لتطبيق معايير المحاسبة

الدولية IAS/IFRS ؛

- حوسبة العمليات المالية من خلال بناء نظام إحصاءات مالية حكومي جيد ؛

وفي الجزائر، يعد إصلاح المحاسبة العمومية من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام أمرا ضروريا للغاية، ولا سيما في ظل الأوضاع الراهنة ، كما أن نظام المحاسبة العمومية لا يزال يعتمد على الأساس النقدي (ناصر بن سنة ، 2022، صفحة 145)، والذي أثبت عجزه على مر السنوات، فهو يقتصر على الرقابة المالية فحسب دون الرقابة على الأداء، وإصلاح المحاسبة العمومية يكرس أيضا التقريب بين نماذج الإدارة في كلا القطاعين العام والخاص (FAHAS Mohammed، 2022، صفحة 385)، وبذلك جلب الأساليب المبتكرة التي ثبتت فعاليتها في الشركة للقطاع العام ، دون إغفال خصوصيات هيئات القطاع العام بصفتها حكما وضامنا على المصلحة العامة.

وكانت من جملة الإصلاحات التي باشرت بها وزارة المالية تلك المتعلقة بوضع القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية و الذي سيسري المفعول ابتداء من 01 جانفي 2023، حيث تمسك الدولة

حسب المادة 65 من القانون العضوي 18-15 محاسبة موازانية تنقسم إلى محاسبة الالتزامات و محاسبة الإيرادات و نفقات الميزانية قائمة على مبدأ محاسبة الصندوق و التي تبقى ضرورية لمتابعة التنفيذ الموازنات للنفقات و الإيرادات . كما تمسك محاسبة تحليل التكاليف مختلف الأنشطة الملتمزم بها في إطار البرامج ، و التي تشكل أيضا أداة فعالة لمراقبة و تقييم الأداء ، و المساعدة على اتخاذ القرار ، بالإضافة محاسبة عامة لجميع عملياتها، قائمة على أساس الاستحقاق تسمح بربط الأعباء و الإيرادات بالسنة المعنية، ومن ثم تسجيل الحقوق و الالتزامات بغض النظر على تاريخ تحصيل الإيرادات أو دفع النفقات ، فهو يوفر بذلك رؤية أوضح للوضع المالي للدولة وأدائها لاسيم الحقوق و الالتزامات (أحمد، 2022، صفحة 82).

8. اختبار التميز للمؤسسات باستخدام طريقة التحليل التمييزي

تعتمد طريقة التحليل التمييزي AFD على تصنيف المشاهدات لاستخراج و تقدير دوال التمييز بين المجموعات التي يمكن من خلالها تقدير انعكاسات تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام على ميزانيات المؤسسات العمومية لعينة الدراسة انطلاقا من مجموعة الخصائص التي تتميز بها مجموعات التصنيف ، وقد تم تقسيم هذا البيانات بناء على معايير المحاسبة للقطاع العام حيث أعتبرت سنة 2010 سنة الأساس الذي تم فيه بين التمييز بين بيانات الدراسة (الميزانيات) وعليه تم تحديد المجموعتين كمايلي:

الجدول رقم 02: يوضح تصنيف و تسمية المجموعات

الرقم المعطى في التصنيف (DS)	الرمز	المجموعة
1	NB1...n	المجموعة الأولى تضم مؤشرات الميزانيات قبل تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام
2	NA1...n	المجموعة الثانية تضم مؤشرات الميزانيات بعد تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام

حيث يرمز الحرف B إلى الكلمة BEFORT أي قبل تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام ، و الحرف A فيرمز لكلمة AFTER و تعني بعد تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

و لتحليل وضعية المؤسسات موضوع الدراسة سيتم الاعتماد ببرنامج الاحصائي SPSS نسخة 20 و هذا لإجراء بعض الاختبارات الإحصائية.

**Nombre d'observations
dans chaque classe**

Classe 1	4,000
Classe 2	6,000
Valides	10,000
Manquantes	,000

المصدر: مخرجات برنامج SPSS20

9. اختبار BOX لتساوي مصفوفات التباين:

يستعمل هذا الاختبار لتبيان ما إذا كانت هنالك فروق إحصائية دالة في مصفوفة التباين المشتركة انطلاقا من قيمة اللوغاريتم المحدد ، كلما ارتفعت قيمة محدد اللوغاريتم كلما دلت على الاختلاف في مصفوفات التباين (التباينات المشتركة) ، ومن ثم وجود فروق إحصائية بين المجموعات موضوع الدراسة ، أما عمود Rang فيشير إلى عدد المتغيرات المنبئة في الدالة.

و استنادا إلى النتائج الواردة في الجدول أدناه ، وبالنظر إلى عمود Rang وجود 7 متغيرات منبئة فقط من بين 15 متغيرة مقترحة للدراسة ، وعليه فإن إرتفاع قيمة اللوغاريتم يشير إلى وجود فروق إحصائية دالة بين المجموعتين ، ذلك أن دالة التمييز الحاصلة سوف تحافظ على قوتها الإحصائية لأنها لا تأخذ بعين الاعتبار البيانات ضعيفة البعد. وهو ما يسمح بإمكانية تمييز انعكاسات معايير المحاسبة للقطاع العام على ميزانيات الدراسة.

جدول رقم 03: جدول نتائج اختبار BOX تساوي مصفوفات التباين

Log Déterminants		
Log Determinant	Rang	D
14,992	7	0
,115	7	1
13,076	7	Pooled within-groups
The ranks and natural logarithms of determinants printed are those of the group covariance matrices.		

المصدر: مخرجات برنامج SPSS20

ومن خلال نتائج الجدول رقم (2-3) أعلاه يمكن اختبار فرضية تجانس التغيرات عن طريق اختبار BOX's M، حيث يتم هذا الاختبار باستخدام توزيع F Fisher، فإذا كانت الدلالة أقل من 0.05 ما يشير إلى دلالة هذه الإحصاءات، معنى ذلك أنه يمكن إيجاد قاعدة إحصائية للتمييز بين مجموعات الدراسة، حيث يشير إختلاف مصفوفات التباين إلى إمكانية إختلاف الميزانيات ما قبل وبعد تطبيق الأداء المالي للمؤسسات قبل و بعد تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام .

10. استخلاص المتغيرات المميزة:

بعد أن قمنا بالتعرف في الإختبار السابق على عدد المتغيرات المنبئة و البالغ عددها ثمانية متغيرات، سنحاول التعرف على طبيعة ونوعية هذه المتغيرات، ومن أجل ذلك سنقوم باستخدام أسلوب التدرج Stepwise Statistique وهو أحد الأساليب المستعملة لقياس قدرة المتغيرات على التمييز بعد إستخراجها و التعرف عليها، وذلك إنطلاقاً من أقل قيمة لإحصاءة Wilks' Lambda، وأكبر قيمة لإحصاءة Fisher و الجدول التالي يبين نتائج أسلوب التدرج.

جدول رقم 04 : يبين إحصائيات الدراسة

Centres de classes initiaux

	Classe	
	1	2
المالية القوائم عرض	1,00	1,18
النقدية التدفقات قائمة	1,00	3,40
صرف ر أسعا في التغيرات اثر	2,50	2,20
الأجنبية العملة		
الإقراض تكاليف	5,50	3,18
والمنفصلة الموحدة المالية القوائم	2,10	,88
الزميلة الشركات في الاستثمارات	3,10	1,16

المصدر: مخرجات برنامج SPSS20

Statistiques de groupe

	Moyenne	Ecart-type	N valide (liste)	
			Non pondérées	Pondérées
العام للقطاع المحاسبة معايير وفق المعدة المالية القوائم				
1,00 المالية القوائم عرض	1,5725	,56699	8	8,000
النقدية التدفقات قائمة	1,9000	,84853	8	8,000
صرف ر أسعا في التغيرات اثر	1,7625	,71502	8	8,000
الأجنبية العملة				

إنعكاسات تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام على إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر كمدخل لترشيد النفقات العامة للدولة

2,00	الإقراض تكاليف	4,0100	1,23413	8	8,000
	والمنفصلة الموحدة المالية القوائم	1,9475	,43134	8	8,000
	الزميلة الشركات في الاستثمارات	1,8575	1,02909	8	8,000
	المشتركة العقود في الاستثمارات	3,8600	1,49023	8	8,000
	التبادلية العمليات من الإيراد	4,2075	2,55309	8	8,000
	نشطة الاقتصادية في المالي التقرير	1,4631	,94432	8	8,000
	التضخم				
	المقاولات الإنشاء عقود	2,5375	,54886	8	8,000
	الإيجارات	3,5600	1,41591	8	8,000
	الإبلاغ لفترة لاحقة ال الأحداث	2,2000	,00000	8	8,000
	المالي				
	والعرض الإفصاح :المالية الأدوات	3,2750	,21213	8	8,000
	المالية القوائم عرض	1,0900	,12728	2	2,000
	النقدية التدفقات قائمة	2,2000	1,69706	2	2,000
	صرف ر أسعا في التغيرات اثر	2,3500	,21213	2	2,000
	الأجنبية العملة				
	الإقراض تكاليف	4,3400	1,64049	2	2,000
	والمنفصلة الموحدة المالية القوائم	1,4900	,86267	2	2,000
	الزميلة الشركات في الاستثمارات	2,1300	1,37179	2	2,000
	المشتركة العقود في الاستثمارات	3,1400	1,47078	2	2,000
Total	التبادلية العمليات من الإيراد	3,2900	3,04056	2	2,000
	نشطة الاقتصادية في المالي التقرير	2,4575	1,89858	2	2,000
	التضخم				
	المقاولات الإنشاء عقود	2,6900	,72125	2	2,000
	الإيجارات	3,1400	2,77186	2	2,000
	الإبلاغ لفترة لاحقة ال الأحداث	2,2000	,00000	2	2,000
	المالي				
	والعرض الإفصاح :المالية الأدوات	3,5000	,42426	2	2,000
	المالية القوائم عرض	1,4760	,54150	10	10,000
	النقدية التدفقات قائمة	1,9600	,94657	10	10,000
	صرف ر أسعا في التغيرات اثر	1,8800	,68118	10	10,000
	الأجنبية العملة				
	الإقراض تكاليف	4,0760	1,22597	10	10,000
	والمنفصلة الموحدة المالية القوائم	1,8560	,51440	10	10,000
	الزميلة الشركات في الاستثمارات	1,9120	1,02273	10	10,000
	المشتركة العقود في الاستثمارات	3,7160	1,43520	10	10,000
	التبادلية العمليات من الإيراد	4,0240	2,49933	10	10,000
	نشطة الاقتصادية في المالي التقرير	1,6620	1,12689	10	10,000
	التضخم				
	المقاولات الإنشاء عقود	2,5680	,54428	10	10,000

الإيجارات	3,4760	1,56344	10	10,000
الإبلاغ لفترة لاحقة ال الأحداث المالي	2,2000	,00000	10	10,000
والعرض الإفصاح: المالية الأدوات	3,3200	,25298	10	10,000

إعتمادا على النتائج الظاهرة أعلاه نميز جملة من النتائج التي يمكن ايجازها في :

✓ الانعكاسات على الميزانيات من خلال المعيار IPSAS2 قائمة التدفقات النقدية وهذا ما

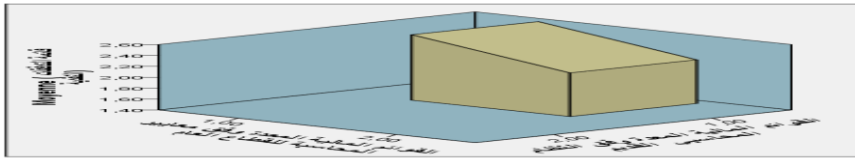
اظهرته النتائج ان تطبيق المعيار IPSAS2 يساهم في اعطاء معلومات حول التغيرات التاريخية

في النقد والنقد المكافئ (المعادل) في مؤسسات القطاع العام من خلال بيان التدفقات

النقدية التي تصنف هذه التدفقات هذه خال هذه الفترة وفقا للأنشطة التشغيلية والاستثمارية

والتمولية. و الشكل لبياني يوضح ذلك؛

الشكل 1: قائمة التدفقات النقدية

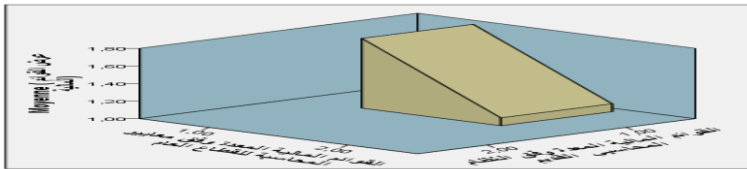


المصدر: مخرجات برنامج SPSS20

✓ الانعكاسات على الميزانيات من خلال المعيار IPSAS1 عرض القوائم المالية وهذا ما

اظهرته النتائج و الشكل لبياني يوضح ذلك؛

الشكل 2: عرض القوائم المالية



المصدر: مخرجات برنامج SPSS20

وعليه يمكننا بأن المعيار المحاسبي IPSAS1 يمكن ان يساهم في بيان الطريقة التي تحضر بها

الميزانيات العمومية من خلال البيانات المالية لأغراض العامة بموجب أساس الاستحقاق وكذا

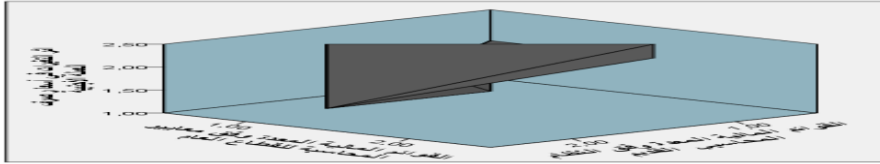
المبادئ الاخرى لاعداد الميزانيات بشكل يساهم في شفافيته و مصداقيتها من خلال المبادئ

الاساسية التي يقوم عليها إعداد البيانات المالية، بما في ذلك استمرارية المنشأة، واتساق العرض، وأساس الاستحقاق المحاسبي، والمادية، والتجميع.

✓ الانعكاسات على الميزانيات من خلال المعيار IPSAS4 اثر التغيرات في أسعار صرف

العملة الأجنبية وهذا ما اظهرته النتائج أن ترجمة جميع بنود العملة الأجنبية إلى العملة الوظيفية وهذا بتاريخ المعاملة، يتم التسجيل باستخدام سعر الصرف الفوري عند الاعتراف والقياس الاولي وكذا بتاريخ التقارير اللاحقة وهذا باستخدام سعر الاغلاق للبنود النقدية و غير النقدية المدرجة بالتكلفة التاريخية، وهذا ما يوضحه الشكل البياني.

الشكل 3: اثر التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية

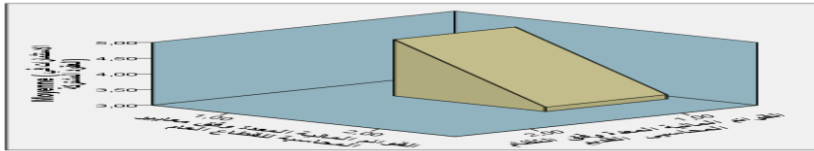


المصدر: مخرجات برنامج SPSS20

✓ الانعكاسات على الميزانيات من خلال المعيار IPSAS8 الاستثمارات في العقود المشتركة

وهذا ما اظهرته النتائج ، من خلال محاسبة الاستثمارات من قبل مستثمر في الشركات الزميلة، حيث يؤدي الاستثمار في شركة زميلة الى الاحتفاظ بحصة ملكية على شكل حصة مساهمة أو هيكل حقوق ملكية رسمي آخر . وهذا شيء جديد يمكن ان يساهم في تحسين إيرادات الدولة من خلال الاستثمار في الشركات و العقود المشتركة . و الشكل البياني يوضح ذلك:

الشكل 4: الاستثمارات في العقود المشتركة



المصدر: مخرجات برنامج SPSS20

✓ الانعكاسات على الميزانيات من خلال المعيار IPSAS10 التقرير المالي في الاقتصاديات

ذات التضخم وهذا ما اظهرته النتائج وعليه فوفق المعيار المحاسبي

ووفق المعيار المحاسبي الدولي يتم تحويل نتائج الاعمال والمركز المالي للعمليات المؤسسة التي تكون

عملتها الوظيفية عملة العرض في اقتصاد عالي التضخم إلى عملات مختلفة من خلال

الاجراءات التالية:

يتم تحويل الاصول والالتزامات لكل بيان مركز مالي (أي بما في ذلك المبالغ المقارنة)

بسعر الاقفال في تاريخ بيان ذلك المركز المالي.

يتم تحويل الايرادات والمصاريف لكل بيان أداء مالي (أي بما في ذلك مبالغ المقارنة) على أساس

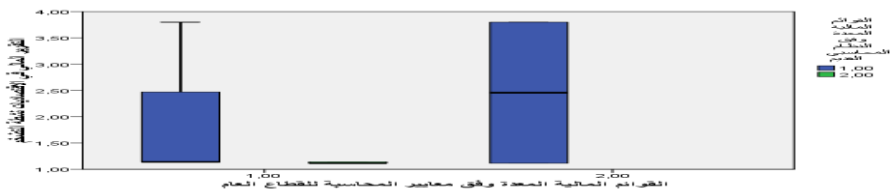
أسعار الصرف في تواريخ المعاملات يتم الاعتراف بكافة فروقات التبادل الناتجة على أنها

عنصر منفصل في صافي الاصول و حقوق الملكية.

كما يتم تطبيق قواعد خاصة عند تحويل النتائج والمركز المالي للمنشأة التي تكون عملتها

الوظيفية عملة خاصة باقتصاد عالي التضخم . و الشكل البياني يوضح ذلك:

الشكل 5: التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم



الخاتمة

لقد تطرقنا في هذه الدراسة إلى انعكاسات تبني معايير المحاسبة للقطاع العام IPSAS على إصلاحات نظام المحاسبة العمومية الجزائري واثريها ترشيد النفقات و الإيرادات من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة "إلى أي مدى يمكن أن يساهم تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS على إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ترشيد النفقات و التحكم في الإيرادات؟" بالنسبة للمعيار المحاسبي الدولي 1 IPSAS من خلال تبيان كيفية اعداد الميزانية العمومية من خلال التوسع في الافصاح و الشفافية مما يتيح لاصحاب اتخاذ القرار رؤية مستقبلية للوضعية المالية للمنشأة العمومية مما يساهم في تقييم أدائها ؛ بالنسبة للمعيار المحاسبي الدولي 4 IPSAS ان الافصاح عن تغيير سعر الصرف في الميزانية العمومية يساهم في الحفاظ على متانة وصلابة الميزانية العمومية في ظل اقتصاديات تضخمية. وهذا ما عالج المعيار 8 عن الاستثمار في العقود المشتركة. وتوصلت الدراسة أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يمكن ان تساهم في مسايرت الحكومات من اجل تحقيق أهدافها من خلال ترشيد النفقات و التحكم في الإيرادات.

المراجع:

Ayachi,BELOUTI FAHAS Mohammed .(2022) .La normalisation de la comptabilité de l'État en Algérie "un système inspiré des normes comptables internationales du secteur public -IPSAS ."-*Revue Algérienne d'Economie et gestion* Vol. 16, N.385 ، 01 : °

Bouabbana fethia .(2020) .Project of modernizing the public accounting system in accordance with the international accounting standards for the public sector(IPSAS) In Algeria, between reality and challenges .*Journal of Economic Sciences Institute /Vol:32 Num:02.1458 ،*

Brecht Reyniers Johan Christiaens .(2009). Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study .Ghent University, Department of Accountancy and Corporate Finance, Kuiperskaai 55/E, 9000 Ghent, Belgium.4 ،

Dimitrios Balios, K. T. (April 2013). CONCEPT, REGULATIONS AND INSTITUTIONAL ISSUES OF IPSAS:A CRITICAL REVIEW. *European Journal of Business and Social Sciences*, Vol. 2, No. 1 , 45.

Donia Ben Amor, S. D. (2019). The profile of IPSAS-adopters. *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 18, No. 2 , 264.

Nabil CHEURFA) .Décembre 2018 .(LE PROJET DE REFORME

BUDGETAIRE EN ALGERIE :QU'EN EST-IL DU CONTROLE

BUDGETAIRE DU PARLEMENT ? *Revue algérienne de finances publiques* N ° 92 ، 08-

Rouina Abdessami .(2020) .L'adoption des IPSAS en Algérie au vu du » new

public management . « Etat des lieu 01 العدد - 03 - جامعة المسيلة-المجلد 03 العدد 01 . مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقية - 315 ،

آسيا قمو . (2012). اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائرية في ظل معايير القطاع العام IPSAS. جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير .

الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2018). إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول. عمان: ترجمة طلال ابو غزالة.

الاتحاد الدولي للمحاسبين، . (2010). إصدارات المعايير المحاسبية للقطاع العام.

بوعبانة فتحية ،حسياني عبد الحميد. (2021). الجهود والتحديات : (ipsas) عصنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. مجلة المؤسسة المجلد: 10 ، العدد: 01 ، 247.

خالد الجعارات. دور معايير المحاسبة الدولية isa- ipsas- ifrs في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات . مداخلة ضمن ملتقى الدولي ورقلة، يومي 24 و25 نوفمبر 2014 ،ص 15.

خضير خبيطي. (2022). آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) (ودورا في تعزيز جودة المعلومات - المحاسبية العمومية بالجزائر)دراسة ميدانية للفترة 2021 2020. مجلة إضافات اقتصادية المجلد 06 / العدد: 01 ، 175.

مونه يونس، خضير خبيطي. (2016). آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري. المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 2، الجزائر ، 100.

ناصر بن سنة. (2022). واقع النظام المحاسبي العمومي الجزائري والإصلاحات المتخذة لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. المجلة الدولية للأداء الاقتصادي المجلد : 05 العدد: 01 ، 145.

يوسف السعيد أحمد. (2022). واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS. مجلة أبعاد اقتصادية المجلد 12 العدد 01 ، 80.