

واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات تطويرها

في ظل جهود مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية

أ. لعلايبة مالك

جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي -

E-mail: lalaibiamalek@yahoo.fr

أ. د. زرقين عبود

جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي -

الملخص:

هدفت هذه الدراسة في شقيها النظري والتطبيقي إلى تسليط الضوء على واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات تطويرها، من خلال محاولة إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير محاسبة القطاع العام الدولية، التي يسعى مجلسها إلى تعميمها على كافة الدول من أجل القضاء على الاختلافات وتوحيد الممارسات المحاسبية في ظل التحفيز التي يتيحها للدول الراغبة في تبني هذه المعايير، وبدعم من البنك العالمي و صندوق النقد الدولي.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية، معايير محاسبة القطاع العام الدولية، الإصلاح المحاسبي. تبني معايير محاسبة القطاع العام الدولية،

La réalité de la comptabilité publique en Algérie et les mécanismes de leur développement dans le cadre des efforts fournis par le bureau chargé de l'élaborations des normes internationales du secteur public**Résumé :**

L'objet de cette étude est de faire le point sur les pratiques de la comptabilité du secteur public en Algérie, et mettre les mécanismes nécessaires pour le développer, afin qu'il soit harmoniser avec les normes internationales du secteur public, au moment où le bureau chargé d'élaboration des dites normes fournis des efforts considérables pour unifier les pratiques traditionnelles en motivant les pays qui veulent s'inscrivent dans un référentiel international soutenu par la banque mondiale et le fonds monétaire international.

Mots-clés la comptabilité publique, normes internationales de comptabilité du secteur public, la réforme comptable, l'adoption des normes internationales.

المقدمة:

لقد شهد العالم في الآونة الأخيرة تغيرات جوهرية في عدة مجالات نتيجة للتطور الكبير في تكنولوجيا الإعلام والاتصالات الشيء الذي أثر إيجاباً على كيفية التعااطي مع مختلف الأحداث السياسية والاجتماعية والاقتصادية على وجه الخصوص، حيث اتسعت رقعة المبادلات التجارية وازدهرت أسواق المال العالمية وتنامى دور الشركات متعددة الجنسيات، مما أدى بعديد الدول إلى التأقلم مع هذه الأوضاع وإجراء إصلاحات مست ميادين مختلفة، بغرض تحقيق انسجام وتوافق مع متطلبات البيئة الجديدة وتحقيق مزايا اقتصادية، في ظل الشفافية التامة التي أصبحت مطلباً رئيساً من طرف الرأي العام المحلي والدولي، والداعي إلى تحسين أساليب الحوكمة والإبلاغ عن حجم الإيرادات والنفقات، التي تستنزفها الحكومات لتسيير مصالح الشعوب. إن سعي الدول والحكومات المتطورة على وجه الخصوص في إرساء قاعدة متينة تُعزز ثقة شعوبها بأنظمتها جعلها تبني نظام محاسبي يتميز بالمرونة والحياد وذا طابع دولي يُكرس مفهوم الشفافية والمصادقية ويعكس الصورة الحقيقية لكافة الهيئات العمومية، ويعطي فكرة عن مدى نجاحتها في تحقيق الأهداف المسطرة، جعلها تبني معايير محاسبة القطاع العام الدولية الصادرة عن مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية والمسماة (IPSAS) International Public Sector Accounting Standards، وقد سارع لتبني هذه المعايير كل من نيوزيلندا، استراليا، بريطانيا، الأرجنتين، كندا، المكسيك، ألمانيا، هولندا، جنوب إفريقيا والولايات الأمريكية.

إن الجزائر وفي خضم هذه التحولات المتسارعة، لن تكون في منأى عن هذه المؤثرات نتيجة لعلاقتها مع باقي دول العالم لاسيما دول الاتحاد الأوربي والهيئات والمنظمات العالمية، خاصة صندوق النقد الدولي وهيئة الأمم المتحدة، إذ عليها أن تنخرط في مسعى توحيد نظام المحاسبة العمومية الذي يعتبر الواجهة الخارجية لكل دولة ويعكس حقيقة الوضع المالي ومدى كفاءة الدول في التحكم في موازنتها العامة، والإبلاغ عن كافة المعلومات التي تحتاجها عدة فئات من المستخدمين من أجل اتخاذ القرارات الاستثمارية.

مشكلة الدراسة: بناء على ما تقدم فإن التساؤل الرئيس لهذه الدراسة كالتالي:

ما هو واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآفاق تطويرها في ظل المحفزات التي يمنحها مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS؟

ويندرج تحت هذا التساؤل عدة تساؤلات فرعية أهمها:

– هل تعاني المحاسبة العمومية من قصور في عملية الإبلاغ المالي؟

– هل تحتاج المحاسبة العمومية إلى إصلاح؟

– هل يمكن تحديث نظام المحاسبة العمومية بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية؟

– ما هو دور مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية في توحيد الأنظمة المحاسبية للدول؟

فرضيات الدراسة: من أجل الحصول على نتائج موضوعية للدراسة يمكن أن نستند على الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: تعاني المحاسبة العمومية في الجزائر من قصور في عملية الإبلاغ المالي؛
 الفرضية الثانية: تحتاج المحاسبة العمومية إلى إصلاحات لتلبي حاجيات مستعملي القوائم المالية؛
 الفرضية الثالثة: يجب تحديث المحاسبة العمومية لتتبنى/لتوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية؛
 الفرضية الرابعة: يحفز مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية الدول على تبني المعايير الدولية.

أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في كونها تعالج تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وإمكانية توافقتها مع معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مسلطة الضوء عن دور مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية في ظل العوامل المحفزة التي يمنحها هذا الأخير لتوحيد الأنظمة المحاسبية لكافة الدول.

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى:

- الوقوف على واقع المحاسبة العمومية في الجزائر؛
- التطرق إلى جوانب قصور المحاسبة العمومية، ومحدوديتها في إنتاج معلومات مالية لكافة المستخدمين؛
- تسليط الضوء على معايير محاسبة القطاع العام الدولية كونها شكلا حديثا للمحاسبة العمومية في العالم؛
- عرض لمحفزات التقارب/التبني للمعايير الدولية والهيئات الدولية الداعمة لها.

منهجية الدراسة و أدواتها: في الجانب النظري زاجنا بين المنهج الوصفي والمنهج الاستقرائي التحليلي بما يخدم طبيعة الدراسة، معتمدين على ما توفر من دراسات نظرية في الكتب والمجلات العلمية. أما في الجانب التطبيقي تم الاعتماد على أسلوب دراسة الحالة من خلال استبانة مكونة من 41 عبارة مقسمة إلى أربعة محاور تم توزيعها على مختلف الفئات المهتمة بحقل المحاسبة العمومية من إدارات مالية ومحاسبية مفتشين وأمرين بالصرف وبصفة كبيرة على أساتذة جامعيين، حيث تم توزيع 110 استبانة أسترجع منها 98 صالحة، تم تحليلها باستعمال البرنامج الإحصائي SPSS.

تقسيمات الدراسة: بناء على ماسبق وتحقيقا لأهداف الدراسة قمنا بتقسيم موضوعاتها إلى خمس محاور رئيسية كالتالي:

- المحور الأول: واقع المحاسبة العمومية في الجزائر؛
- المحور الثاني: ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية؛
- المحور الثالث: معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS؛
- المحور الرابع: دور مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية؛
- المحور الخامس: الدراسة التطبيقية.

المحور الأول : واقع المحاسبة العمومية في الجزائر

1. **التأصيل التاريخي للمحاسبة العمومية:** إن الدارس للمحاسبة العمومية¹، يدرك تماما أن تعريفها مرتبط بإطار زمني معين حيث أخذت المحاسبة العمومية عدة تعريفات كانت تعكس في كل مرحلة مدى تطورها وتغير عن الأهداف المنوطة بها والظروف السياسية والاقتصادية السائدة في كل حقبة زمنية، حيث يمكننا أن نميز بين ثلاثة مراحل أساسية في تاريخ تطور المحاسبة العمومية ولعل أبرز ما تم توثيقه عن المرحلة الأولى كان برجع إلى المعاملات المالية في بداية نشوء الدولة القديمة حيث ظهرت مفاهيم وقواعد متعلقة بجباية الأموال وكيفية إنفاقها وهذا ما أشارت إليه مؤلفات أرسطو وأفلاطون. أما عند العرب فقد ظهرت أول مصطلحات للمحاسبة العمومية في عهد

الخليفة الراشد عمر بن الخطاب حيث أسس بيت المال الخاص بالدولة الذي اعتمد على مدا خيل الجباية والزكاة والغنائم وأموال الجزية، أما النفقات فقد كانت موجهة إلى تسيير أمور الدولة وتسليح الجيوش ودفع رواتبهم والإنفاق على الفقراء ضمن ما يعرف بمخارج الزكاة. أما المرحلة الثانية فقد ارتبطت بظهور الدولة بمفهومها الحديث الذي ميزه انفصال السلطة التشريعية عن السلطة التنفيذية كبداية لظهور مفهوم الرقابة على أموال الدولة ومجالات إنفاقها، وكانت أنجلترا الدولة السبّاقة لوضع موازنتها العامة بالمفهوم الحديث. ومن ثمة اقتبستها فرنسا وبنيتها على أسس علمية واضحة، وبعدها انتقلت الفكرة إلى سائر البلدان المتقدمة². وفيما يخص المرحلة الثالثة فهي امتداد طبيعي للمرحلة الثانية نتيجة تطور مفهوم الدولة، فقد ارتبطت بفترة ما بعد الحرب العالمية الأولى حيث أخذت الدولة بعد الأزمة الاقتصادية العالمية تتدخل في الشؤون الاقتصادية وتهيمن على بعض قطاعاتها بالإضافة إلى تنظيم الشؤون الاجتماعية للشعوب، وهنا نشهد تحول الدولة من المفهوم التقليدي أي ما يعرف بالدولة الراعية إلى المفهوم الحديث أو ما يسمى بالدولة المتدخلة، ولم يقتصر هذا التحول على المحاسبة فقط بل سائر علوم أخرى كالمالية العامة، والتحليل المالي، وعلم الإحصاء وكافة علوم التسيير الحديثة.

2. ماهية المحاسبة العمومية: لقد تعددت تعريفات المحاسبة العمومية وتأثرت بالمدارس الفكرية التقليدية كانت أو حديثة، حيث بإمكاننا أن ننسب كل تعريف إلى مدرسة معينة بناءً على الخلفية الفلسفية التي تتبناها، وجملة المفاهيم والمبادئ التي تركز عليها، وعليه يمكن أن نورد أهم هذه التعاريف حتى نستطيع تكوين فكرة عامة عن مفهوم المحاسبة العمومية، فقد عرفت هيئة الأمم المتحدة بأنها: « تختص بقياس، تبويب وتقويم ومعالجة وتوصيل ومراقبة، وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والأنشطة المرتبطة في القطاع العمومي »³. كما يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها: « المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار، وتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك »⁴. وعرفها القانون المصري رقم 127 لعام 1981 في المادة الثانية بأنها: « القواعد التي تلتزم بها الجهات الإدارية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتأشيراتها وتسجيل العمليات المالية التي تجريها وتبويبها، والقواعد المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلي و إظهار وتحليل النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات حيث تُعطي صورة حقيقية لها »⁵. إن الملاحظ للتعاريف المذكورة أنفاً يمكن أن يحصر وظائف وأهداف المحاسبة العمومية كالتالي:

- لا تهدف المحاسبة العمومية إلى تحقيق الربح؛
- المحاسبة العمومية تسجل المعاملات المالية من خلال تبويبها، قياسها وتوصيلها إلى كافة المستخدمين؛
- تجسد المحاسبة العمومية مبدأ الرقابة على أموال الدولة؛
- تُعطي المحاسبة العمومية قوائم مالية تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للإدارات التابعة للدولة؛
- تعتمد المحاسبة العمومية على إجراءات عملية تتيح الحصول على نتائج الحسابات الختامية.

3. الإطار النظري للمحاسبة العمومية في الجزائر: إن تطبيقات المحاسبة العمومية مرتبطة بقانون المحاسبة العمومية الذي يعتبر أحد فروع القانون المالي بالإضافة إلى قانون الميزانية والقانون الجبائي، ولقد استعملت عدة مصطلحات للدلالة على نفس المضمون وهي المحاسبة الإدارية، محاسبة الخزينة، التسيير المالي العمومي، وكلها تسميات للمحاسبة العمومية، فلقد اعتبرت هذه الأخيرة مجالاً خاصاً بتسيير الإدارات، مما دل على جهودها وعدم تطورها كباقي العلوم الأخرى، ولعل ارتباطها الوثيق بالتشريعات الصادرة والمراسيم والتعليمات جعلها عاجزة على

إيجاد إطار علمي ونظري يُمكن المهتمين بها، خاصة فئة الباحثين والأكاديميين من وضع أسس لنظرية محاسبة القطاع العمومي. أما من الجانب الإجرائي والعملي فيمكن القول بأن المحاسبة العمومية ما هي إلا وسيلة لترجمة النتائج المتحصل عليها من تطبيق الموازنة العامة للدولة، من خلال التسجيلات المحاسبية التي يقوم بها الأعوان المحاسبون المكلفون بذلك، ضف إلى هذا كله فإن المحاسبة العمومية، ترسخ مبدأ تكتل السلطات أي ما يعرف بمركزية التسيير العمومي، الشيء الذي يغلق كل باب للاجتهاد والتحسين المستمر لجودة المعلومات المالية المقدمة لشريحة متنوعة من المستعملين.

3.1. تعريف المحاسبة العمومية في الجزائر: لم يرد للمحاسبة العمومية تعريف واضح المعالم، يمكن أن يضعها ضمن إطار نظري محدد، وحسب المادة الأولى من القانون 90-21 هو عناصرها الثلاثة المعرفة لها:

3.1.1. أسس المحاسبة العمومية: إن كافة الأنظمة المحاسبية تعتمد على أسس معينة لقياس وتسجيل العمليات المالية وتعتبر بمثابة الإجراءات والقواعد التي تمكن من إثبات ومسك الحسابات وعرض القوائم المالية والتوقيت المناسب لإجراء هذه العمليات، وهناك ثلاثة أسس للمحاسبة العمومية هي الأساس النقدي، أساس الاستحقاق والأساس المشترك.

أ- الأساس النقدي: وفق هذا الأساس فإن «الإيرادات المقبوضة في فترة مالية تسجل بالدفاتر لتعرض في القوائم المالية على أنها تخص هذه الفترة حتى ولو كان بعضها يتعلق بفترات سابقة أو لاحقة»⁶. كما يمكن تعريفه كذلك على النحو التالي: «يعتمد الأساس النقدي على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة والإيرادات التي قبضت فعلا خلالها، بغض النظر عما إذا كانت النفقات و الإيرادات تعود لنفس السنة المالية أو إلى سنة سابقة أو لاحقة»⁷. ومنه يتضح أن لهذا الأساس مزايا متمثلة في:

- سهولة تسيير الموازنة لأنها تعتمد على التدفقات النقدية فقط؛
 - سهولة فرض رقابة على الخزينة لأن كل العمليات فيها فعلية ووفق وثائق ثبوتية؛
 - الارتباط الوثيق بين الخزينة والموازنة العامة، وسهولة اكتشاف الأخطاء؛
 - تمكن من إعداد الحساب الختامي للدولة في الوقت المحدد.
- أما مآخذ الأساس النقدي فيمكن أن نبينها كالتالي:
- لا تُعطي القوائم المالية كل المعلومات اللازمة لمتخذي القرار خاصة ما تعلق بممتلكات الكيان؛
 - تعتبر القوائم المالية ذات صبغة إحصائية أكبر منها تسييرية؛
 - لا يُمكن هذا الأساس من معرفة النفقات التي لم تصرف والإيرادات التي لم تُحصّل بعد؛
 - لا يمكن قياس أداء الهيئات العمومية ولا حتى تقييم البرامج المنجزة؛
 - يعتبر هذا الأساس نظام محاسبة الصندوق لكل ما للكلمة من معنى.

ب- أساس الاستحقاق: وفق هذا الأساس فإن مبدأ استقلالية الدورات يمثل أساس المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية حيث يسجل الحساب الختامي كل النفقات المرتبطة بالفترة حتى ولو لم تكن مصروفة ونفس الشيء بالنسبة للإيرادات حتى ولو لم تقبض، ويقتضي الأمر إجراء عمليات جرد للنفقات والإيرادات لتحميلها في الدورة المحاسبية الخاصة بها ما يتطلب متابعة من طرف المحاسبين العموميين. ومن مزايا أساس الاستحقاق ما يلي:

- إمكانية مقارنة البيانات المالية من سنة إلى أخرى؛

- إجراء تحليل عن مدى تطور النفقات والإيرادات على طول مدة معينة؛
 - يعطي صورة حقيقية عن الوضعية المالية للهيئات العمومية فيما يخص النفقات والإيرادات؛
 - يسهل عمليات الرقابة على الأموال العمومية؛
 - يمكن قياس أداء القائمين على تنفيذ البرامج ومن ثمة تحديد المسؤوليات؛
 - تعتبر المحاسبة العمومية إطار محاسبي خاص بتنفيذ الموازنة العامة والعمليات المالية لدوائر الدولة؛
 - تحدد التزامات ومسؤولية الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين؛
 - تحدد تدابير تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة وكيفية قيدها محاسبيا.
- إن المتمعن في هذه الأسس يمكن أن يلاحظ بشكل جلي محدودية المحاسبة العمومية على إصدار قوائم مالية تُعطي صورة حقيقية عن الوضعية المالية للكيانات وعن أداء المرافق والإدارات العمومية، حيث ركز المشرع على إجراءات تنفيذية بحتة وحصرها ضمن مسؤولية عونين رئيسيين هما الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، وعليه فلا مجال للاجتهاد وتبقى فرص تطوير المحاسبة العمومية محدودة. أما بالنسبة لعيوب هذا المبدأ فإنها كالآتي:
- يتطلب كفاءة عالية في التسيير ومعرفة كبيرة في ميدان المحاسبة؛
 - يؤدي إلى تأخير إصدار القوائم المالية حتى تتم كل التسويات الجردية؛
 - يتصف بتعقيد إجراءاته وجعلها مكلفة.
- ج- الأساس المشترك:** وهو مزيج بين أساس الاستحقاق والأساس النقدي ويُستعمل في آن واحد بهدف الاستفادة من كافة المزايا المتاحة، حيث يتبنى قواعد الأساس النقدي من أجل الاعتراف والقياس المحاسبي للإيرادات العمومية، ويوظف قواعد الاستحقاق في معالجته المحاسبية للنفقات.
- 2.1.3 مجال تطبيق المحاسبة العمومية:** حسب القانون 90-21 فالجهات المطبقة للمحاسبة العمومية هي:
- الدولة:** وهي ممثلة في هيئتها السيادية كالمجلس الدستوري وهيئاتها التشريعية كالمجلس الشعبي الوطني بالإضافة طبعاً إلى مجلس الأمة والجهات الرقابية كمجلس المحاسبة وكافة الدوائر الوزارية والمصالح المتمتعة بالاستقلالية المالية، ويُسيّر كافة هذه الهيئات القانون 90-21، أما إطارها التقني فهو المخطط المحاسبي للدولة؛
- الولاية:** وهي تمثل السلطة التنفيذية المختصة إقليمياً في تسيير شؤون الدولة وتعمل كذلك ضمن إطار القانون 90-21 وإطارها التقني يعرف بالتعليمتين w1 و w2؛
- البلدية:** وهي تمثل السلطة التنفيذية المختصة محلياً بتسيير شؤون المواطنين وتخضع لأحكام القانون 90-21 أما الإطار التقني للمحاسبة العمومية فهو متمثل في التعليمتين C1 و C2؛
- الهيئات العمومية الأخرى:** وهي كافة المرافق العمومية التي تقدم خدمات للمواطنين، كدور الثقافة والمكتبات العمومية. وتخضع لأحكام القانون 90-21 وتعمل وفق محاسبة مبسطة.
- 3.1.3 الأعوان القائمون على تطبيق المحاسبة العمومية:** إن تنفيذ عمليات الخزينة والعمليات المالية، والمحاسبية للدولة تلعب دوراً هاماً في الاقتصاد الوطني، أنها تمثل المحور المركزي للمالية العمومية، وقد فصل القانون في طبيعة الأعوان المكلفون بتطبيق المحاسبة العمومية وحدد كل من الأمر بالصرف الذي يمثل سلطة الميزانية والمحاسب العمومي الذي يمثل سلطة الخزينة، وأوكل لهما مهام تعدد جدياً معقدة وتتطلب كفاءة كبيرة في التسيير وصرامة في تطبيق كافة القوانين والإجراءات السارية المفعول، بل وأن على كليهما أن يكونا على دراية كبيرة بعمل الآخر حتى يتحقق الانسجام وينعكس إيجاباً على نوعية المعلومات المالية المتضمنة في مختلف التقارير والقوائم المالية.

أ- مهام الأمر بالصرف: يتولى الأمر بالصرف مهمة المرحلة الإدارية والمتمثلة في:
 - المعاينة ← - التصفية ← - الأمر بالتحويل بالنسبة للإيرادات؛

- الالتزام ← - التصفية ← - الأمر بالصرف بالنسبة للنفقات.

ب- مهام المحاسب العمومي: يتولى المحاسب مهمة المرحلة المحاسبية والمتمثلة في:

- التحصيل بالنسبة للإيرادات؛

- الدفع بالنسبة للنفقات.

وكلا المرحلتين متكاملتين كل حسب اختصاصه غير أن المهام منفصلة فلا ينبغي لأحدهما إتمام المرحلتين معا وهذا عملا بمبدأ الفصل بين المهام الذي سوف نتطرق إليه في الجزء الموالي.

2.3 مبادئ المحاسبة العمومية: تستند المحاسبة العمومية على أربعة مبادئ أساسية هي:

أ- مبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف ووظيفة المحاسب العمومي: هذا المبدأ يعني ضمان عدم وجود تداخل بين وظيفة كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بالرغم من أنهما يقومان بعملية واحدة إما تحقيق إيراد أو صرف نفقة، فلكل منهما حدود اذ تبدأ مهمة المحاسب من حيث تنتهي مهمة الأمر بالصرف، ومبررات هذا المبدأ هو ضمان استقلالية لكل منهما وتحقيق رقابة داخلية تسمح بتدراك الأخطاء كخطوة وقائية، حيث من الممكن أن يعترض المحاسب على تحصيل الإيراد أو صرف نفقة إذا لاحظ خلل في الإجراءات الإدارية أو أخطاء مادية، وعليه فإنه يعتبر مبدأ أمان لتفادي الغش أو التلاعب بالحسابات.* أما سلبات هذا المبدأ فهو يكرس في كثير من الأحيان البيروقراطية الإدارية، حيث يمكن للأمر بالصرف أو المحاسب العمومي التحجج بعدم إتمام المراحل الإدارية سواء لتحقيق الإيراد أو صرف النفقة وهذا يؤدي إلى عرقلة السير الحسن للمرافق العمومية.

ب- مبدأ التمييز بين المشروعية والملاءمة: يعتبر هذا المبدأ مكملاً لمبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف ووظيفة المحاسب العمومي فمن ناحية نشاطهما يقع ضمن مجالين منفصلين عضويًا ومتكاملين وظيفيين، فالملاءمة تنسجم مع دور الأمر بالصرف في حين المشروعية تنسجم مع وظيفة المحاسب العمومي، إلا أن الحدود الفاصلة بين المجالين تبقى غير واضحة المعالم حيث لا نستطيع التمييز بصورة دقيقة بين ملاءمة الأمر بالصرف الذي يتخذ قراراته بالمفاضلة بين جملة من البدائل المتاحة حسب ما تقتضيه متطلبات التسيير، وبين مشروعية المحاسب المستمدة من القوانين والإجراءات، فهو يفحص مدى مشروعية قرارات الأمر بالصرف من الجانب الشكلي على ضوء المستندات الثبوتية المتوفرة لديه، أما الجوانب الموضوعية للملاءمة فلا يستطيع المحاسب تفحصها بل وأن السعي وراءها يعتبر بمثابة توسيع لصلاحياته وتضييق من مجال تحرك الأمر بالصرف.

ج- مبدأ إعطاء مسؤولية نوعية للمحاسب العمومي: بالإضافة إلى المسؤوليات الملقاة على عاتق كافة الأعوان الإداريين سواء كانت تأديبية، مدنية أو جزائية، فإن القانون حمل المحاسب العمومي مسؤولية مالية وأخلاقية تلزمه بإصلاح ضرر أو أداء واجب، أو تحمل نتائج تصرفات أشخاص آخرين لتعتبر أيضًا كنوع من أنواع المسؤولية الشخصية.

د- مبدأ وحدة الخزينة: ويعرف هذا المبدأ أيضا تحت اسم عدم تخصيص إيراد لتغطية نفقة محددة، ويعني أن كل الإيرادات العمومية موجهة لتغطية كافة النفقات دون استثناء، ويترب على هذا المبدأ عدم المفاضلة بين نفقة على أخرى، فالقاعدة العامة هنا تتمثل في أن كل الموجودات تضمن كل المدفوعات حسب تاريخ إصدارها لا حسب مركزها؛ ومثال ذلك نجده على المستوى الوطني، حيث كل موجودات الخزينة تصب في حساب واحد هو حساب الخزينة لدى بنك الجزائر.

المحور الثاني: ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية:

تعتمد المحاسبة العمومية على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي سواء من حيث الإطار القانوني المتعلق بتنظيم أسس وقواعد المحاسبة العمومية، أو من الجانب الإجرائي المتعلق بتنظيم حسابات الخزينة العمومية، بينما تمثلت أدائها في مسك مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية التي رسخت للعمل وفق الأساس النقدي، حيث تم تصميم المخطط المحاسبي للخزينة لهذا الغرض، والذي يمكن أن نقوله على هذا النظام أنه نظام تقليدي قد ثبت قصوره في إعطاء معلومات مالية ذات جودة عالية.

1. عرض لمشروع تطوير نظام المحاسبة العمومية: لم تخرج الجزائر كما عودتنا عن القاعدة العامة المتمثلة في اللجوء إلى أطراف خارجية من أجل تحديث نظام المحاسبة العمومية فها هي الآن تستعين بمختصين أجانب تشرف عليهم من الناحية الشكلية المديرية العامة للمحاسبة العمومية، حيث انبثق عن عملها مدونة حسابات جديدة لتسجيل العمليات المالية للدولة تحت عنوان "المخطط المحاسبي للدولة" يعوض مدونة حسابات الخزينة العمومية بعد المصادقة عليها من الجهات المعنية. وحسب هذا المشروع فإن المحاسبة العمومية تتجه إلى تطبيق أساس الاستحقاق، الذي يسمح بتصميم نظام معلوماتي يكتسي طابع الإبلاغ المالي من حيث توفير البيانات لكافة المستعملين في الوقت المناسب ويعطي صورة حقيقية عن الوضعية المالية للدولة وممتلكاتها وكذا وضعية خزنتها ومدى فعالية التسيير بالاعتماد على قوائم مالية تحقق النجاح، تحدد المسؤوليات، تقيس كلفة الخدمة العمومية و تضمن الرقابة الفعالة.

ولتحسيد هذا المشروع حددت له المراحل التالية:

- إعداد مخطط محاسبي لقيد العمليات المالية للدولة؛
 - إعداد مخطط محاسبي للولاية والبلدية وكافة المرافق ذات الطابع الإداري؛
 - الانتقال التدريجي في تطبيق هذه المخططات؛
 - تنصيب لجنة مركزية على مستوى المديرية العامة للمحاسبة؛
 - تنصيب لجنة جهوية على مستوى المديرية الجهوية للخزينة العمومية؛
 - تنصيب خلية متابعة على مستوى خزينة الولاية؛
 - تجربة المخطط المحاسبي للدولة على كل من ولاية بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية وميلة⁸؛
 - في بداية التجربة يجري العمل بصفة مزدوجة بالنظام القديم والنظام الجديد.
- وبعد الانتهاء من المرحلة التجريبية وتحديد النقائص والثغرات عند التطبيق الميداني للمخطط الجديد للدولة، أصدرت اللجنة المركزية المكلفة بتنفيذ مشروع الإصلاح الوثائق التالية⁹:
- مشروع تعليمة عامة متعلقة بعرض إجراءات تسيير الحسابات؛
 - مشروع مدونة حسابات المخطط المحاسبي للدولة؛

- جدول المقارنة للانتقال من محاسبة الخزينة القديم إلى محاسبة الدولة؛
- مدونة حسابات الوكالات المالية للضرائب والجمارك وأمولاك الدولة؛
- مشروع تعليمية تعرض إجراءات تسيير حسابات الوكالات المالية.

ويجدر بالذكر أن هذا المشروع لم يستعمل فيه تسجيل كافة العمليات المالية للدولة، حيث اقتصر فقط على تسجيل المدخلات والمخرجات النقدية، بالإضافة إلى محاسبة الحقوق المستحقة على مستوى الوكالات المالية بمختلف أنواعها وتجربة إعداد اليومية والميزان الشهري للحسابات وفق النظام الجديد. أما تسجيل عناصر الذمة المالية فقد اصطدم بعدم إمكانية تقييم ممتلكات الدولة الذي حال دون تسجيلها في المحاسبة، كما أن عمليات حصر وحرد أموال الدولة لم تتم بصورة دقيقة نظراً لصعوبتها وعدم توفر المستندات الثبوتية الشيء الذي يطرح تساؤلات عديدة عن تنفيذ هذا المشروع.

2. تقييم مشروع تطوير نظام المحاسبة العمومية: لا شك وأن لكل نظام إيجابيات التي يجب تثمينها وسلبيات ونقائص لا بد من معالجتها وتصحيحها وهو الحال بالنسبة لمشروع المخطط المحاسبي للدولة، الذي يمكن حصر إيجابياته في كونه يعتمد على أساس الاستحقاق الذي يتميز بمميزات المحاسبة الحديثة أما سلبياته فيمكن أن نعزها كالتالي:

- لقد ركز مشروع تحديث المخطط المحاسبي للدولة على الجوانب التقنية وأغفل الأبعاد النظرية؛
- لم يكن للمشروع إطار مفاهيمي كامل ككل الأنظمة المحاسبية؛
- لم يعطي المشروع تصور عملي لعملية تسجيل التثبيات وإعادة تقييمها وكذا معدلات الإهلاكات؛
- لم يتضمن المشروع خارطة طريق تبين بالتفصيل المراحل العملية للانتقال وفقاً لإطار زمني محدد؛
- لم يهئ محيط المحاسبة العمومية، وذلك بإعادة النظر في المنظومة القانونية وعصرنة القطاع العام؛
- لم يتم تكوين الطاقم الإداري والمحاسبي للقيام بعملية الانتقال؛
- لا يوفر المشروع الجديد قوائم مالية تعبر عن الوضعية الحقيقية لممتلكات الدولة ; قابلة للمقارنة.

المحور الثالث: معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS:

إن إصدار معايير محاسبة القطاع العام الدولية، ما هو إلا شكلاً للمحاسبة العمومية الحديثة، « وقد صدرت تلك المعايير بدءاً من عام 1987، وبذلك ظهرت النظرية الحديثة لمحاسبة الإعتمادات المخصصة التي حلت محل النظرية التقليدية للمحاسبة العمومية»¹⁰. « وقد تكفل الاتحاد الدولي للمحاسبين بالمساهمة في صياغة وتبني وتنفيذ المعايير والإرشادات الدولية عالية الجودة، حيث أسس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، للعمل كهيئة مستقلة خاضعة لسلطته وتعمل ضمن بنوده وشروطه العامة واعتبر هذا الإجراء خدمة للمصلحة العامة»¹¹.

1. ماهية معايير محاسبة القطاع العام الدولية: تعتبر المعايير المحاسبية « قواعد لإعداد القوائم المالية، فهي مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً تحدد نوع المعلومات التي ينبغي أن تتألف منها القوائم المالية وكيف ينبغي أن تعد تلك المعلومات، فالمعايير تحدد أي من الممارسات المحاسبية التي يمكن قبولها وتلك التي لا يمكن قبولها»¹². أما مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية فقد عرّف المعايير بأنها: « توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام»¹³ وقد صدر 32 معياراً على أساس الاستحقاق حتى عام 2014 ومعياراً واحداً على الأساس النقدي لتشجيع الدول على تبني هذه المعايير عبر مراحل.

2. نطاق و صلاحيات معايير محاسبة القطاع العام الدولية: لقد لقيت معايير محاسبة القطاع العام الدولية استجابة كبيرة من عدة دول سارعت في تبنيها وتطبيقها على غرار كل من نيوزيلندا، أستراليا، بريطانيا، الأرجنتين، كندا، ألمانيا، المكسيك، هولندا وجنوب إفريقيا، وقد حضت هذه المعايير بدعم صندوق النقد الدولي والبنك العالمي من خلال قرارها بتمويل تكاليف الانتقال للدول الراغبة في ذلك، كما أن عديد الهيئات الدولية تبنت هذه المعايير مثل المنظمة الأهمية للعلوم والثقافة واللجنة الأوروبية. ومنه فإن تبني الدول للمعايير جاء بصفة اختيارية وإرادتها، مما يدل على استقلالية وحياد مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية، الذي يحث على تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام واتساقها مع المتطلبات الوطنية لكل دولة، كما يعترف المجلس بحق الحكومات وواضعي المعايير الوطنية في وضع معايير وإرشادات محاسبية لإعداد التقارير المالية بما يلائم طبيعة الأنظمة السائدة لكل دولة.

3. الإطار المفاهيمي لمعايير محاسبة القطاع العام الدولية: إن الإطار المفاهيمي لهذه المعايير هو نفسه لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، ويتولى المجلس في الوقت الحالي مشروعاً لوضع إطار مفاهيمي للقطاع العام بحيث يكون، عند اكتماله مرجعاً ملائماً لمستخدمي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإصدارات المجلس الأخرى¹⁴. أما مكونات هذا الإطار فهي كالتالي:

- دور ونفوذ الإطار المفاهيمي: وهي المفاهيم التي تشكل أساس إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من أجل تطبيقها على منشآت القطاع العام؛
 - التقارير المالية ذات الغرض العام: وتهدف لتلبية احتياجات مختلف المستخدمين من القوائم المالية التي تعكس الوضعية الحقيقية لمنشآت القطاع العام؛
 - قابلية تطبيق الإطار المفاهيمي: ويعني أن الإطار المفاهيمي يطبق على إعداد التقارير المالية من طرف منشآت القطاع العام مثل الحكومات الوطنية والمحلية ومجموعة واسعة من منشآت القطاع العام؛
 - أهداف التقارير المالية: تحدد الأهداف بالرجوع إلى مستخدمي التقارير واحتياجاتهم للمعلومات؛
 - مستخدموا التقارير المالية ذات الغرض العام: ونعني بهم فئات واسعة من المستعملين مثل دافعي الضريبة والمانحين والمقرضين ومستلمي الخدمات والجهات الرقابية والتشريعية؛
 - الخصائص النوعية للمعلومة المالية: وقد حدد الإطار المفاهيمي الخصائص التالية:
 - * الملاءمة: وهي كل معلومة تؤثر على اتخاذ القرار؛
 - * التمثيل الصادق: ونقصه به وصف الظواهر بصفة مكتملة ومحايدة وخالية من الأخطاء؛
 - * قابلية الفهم: يجب تقديم المعلومة بطريقة يفهمها جميع المستعملين وتكون خالية من التعقيد؛
 - * التقديم في الوقت المناسب: يجب أن يحصل المستخدمين على المعلومة قبل أن تفقد قيمتها وفائدتها؛
 - * قابلية المقارنة: وهذا حتى يستطيع المستخدمين تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين مختلف الظواهر؛
 - * قابلية التحقق: ونعني بها الجانب المادي للمعلومة حيث يمكن التأكد منها وقياسها وتقييمها.
 - أما القيود المفروضة على هذه الخصائص فهي:
 - * الأهمية النسبية: وتعني أن إغفال المعلومة قد يؤثر على اتخاذ قرار ما؛
 - * التكاليف والمنافع: وتعني أن كلفة توفير المعلومة لا يجب أن تفوق المنافع المنتظر تحقيقها؛
 - * التوازن بين الخصائص النوعية: وهي الخاصية التي تضمن الانسجام بين جميع الخصائص.
- المحور الرابع: دور مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية:

لقد لعب مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSASB دوراً هاماً في حث الدول على تبني معايير محاسبة القطاع العام أو التوافق معها كمرحلة أولى، حيث كُثِلت جهود المجلس باستجابة أكثر من 40 دولة بأشروا عملية التحوّل للتطبيق المرحلي لمحاسبة الحقوق المسجلة بدعم من صندوق النقد الدولي من خلال الضغط أو تشجيع الحكومات بالإضافة إلى دعم البنك العالمي واللجنة الأوروبية¹⁵.

1. محفزات التقارب مع معايير محاسبة القطاع العام الدولية: تعتبر معايير محاسبة القطاع العام الدولية منهاجاً متكاملًا للعمل المحاسبي من شأنه توفير قوائم مالية تمتاز بالشفافية و المصادقية وتعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للقطاع العام، وكذا نجاعته ومدى تحكمه في كلفة الخدمات العامة التي تستنزف موارد مالية كبيرة، وبهذا تستطيع الدول الإستفادة من صندوق النقد الدولي لتمويل مشاريعها التنموية كونها تتمتع بالمصادقية في تسيير مقدرات شعوبها، كما أن البنك العالمي يدعم الدول التي تنخرط في مسعى تبني معايير محاسبة القطاع العام الدولية بتوفير الموارد المالية ومراقبة هذه الدول من خلال خبراء يتمتعون بالكفاءة.

2. تصنيف الدول حسب مستويات توافقها مع معايير محاسبة القطاع العام الدولية: في دراسة مجلس معايير محاسبة القطاع العام حددت خمسة مستويات لتطبيق المعايير حيث أن المتمعن في الجدول أسفله يلاحظ أن مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSASB كان جد مرن فيما يخص تطبيق المعايير، حيث لم يفرض التبنّي بصفة كلية وإنما ترك المجال للدول لإختيار الطريقة المثلى للتحوّل وهذا بناء على مدى تطابق الأنظمة المحاسبية القديمة مع المعايير، كما أنه لم يلزم الدول بمدة زمنية محددة وهذا حتى يتحقق التحوّل التدريجي الفعال لتطبيق المعايير الجديدة. ومن خلال الجدول أعلاه فقد صنفت الجزائر في المستوى الخامس ما يعني وجود إرادة سياسية للتحوّل نحو تطبيق المعايير، أو حتى التوافق معها، غير أن هذه الإرادة لا تعبر عن الواقع المعيش كونها لم تصل إلى حل الفاعلين بسبب الغموض الذي يكتنف هذه العملية، ناهيك عن التعتيم الإعلامي الذي لا يصب في مصلحة جهود التطوير ومساعي التحديث في كافة الميادين.

الجدول رقم(1): مستويات تطبيق الدول لمعايير IPSAS حسب مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSASB

الدول	مستوى المطابقة مع معايير "IPSAS"
ألبانيا، الجزائر ¹ ، الأرجنتين، البنغلاداش، البريب، البرازيل، كمبوديا الصين، كينيا، سالفادور، فيجي، الهند، لاوس، المغرب، سلوفاكيا والأرغواي.	المستوى الأول: دول ترغب في تطبيق معايير القطاع العام الدولية و باشرت إصلاحات في أنظمتها المحاسبية.
أفغانستان، الشيبير، تيمور الشرقية، المجر، أندونيسيا ليتوانيا، لبنان، الملدق، منغوليا، هولندا، النرويج الباكستان و الفيتنام.	المستوى الثاني: دول شرعت في تبني المعايير و تغيير قوانينها.
فرنسا، اليابان و إيطاليا.	المستوى الثالث: دول تطبيق معايير "IPSAS" منذ 2006.

- الجزائر: تم تصنيف الجزائر بناء على مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية¹.

المستوى الرابع: دول أنهت عملية تبني معايير "IPSAS".	جنوب إفريقيا، أذربيجان، الكيان الصهيوني، جزر القمر، نغودا والبيرو .
المستوى الخامس: دول تطبق على نطاق واسع للمعايير .	كندا، أستراليا، زيلندا الجديدة، بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية.

Source : jean François des robert et jaques colibert op cit , p 250

إن المتمعن في الجدول يلاحظ أن مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSASB كان جد مرن فيما يخص تطبيق المعايير، حيث لم يفرض التبني بصفة كلية وإنما ترك المجال للدول لإختيار الطريقة المثلى للتحويل وهذا بناء على مدى تطابق الأنظمة المحاسبية القديمة مع المعايير، كما أنه لم يلزم الدول بمدة زمنية محددة وهذا حتى يتحقق التحوّل التدريجي الفعّال لتطبيق المعايير الجديدة. ومن خلال الجدول أعلاه فقد صنفّت الجزائر في المستوى الخامس ما يعني وجود إرادة سياسية للتحويل نحو تطبيق المعايير، أو حتى التوافق معها، غير أن هذه الإرادة لا تعبر عن الواقع المعيش كونها لم تصل إلى حل الفاعلين بسبب الغموض الذي يكتنف هذه العملية، ناهيك عن التعقيم الإعلامي الذي لا يصب في مصلحة جهود التطوير ومساعي التحديث في كافة الميادين.

المحور الخامس: الدراسة التطبيقية.

أولاً: منهجية و أداة الدراسة.

1. منهجية الدراسة: بغية الإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق الأهداف المرجوة، تم الاعتماد على عينة عشوائية طبقية متمثلة في أساتذة جامعيين وإطارات من موظفي القطاع العام، تم استقصاء آرائهم من خلال استبانة تتكون من أربعة محاور تتضمن واحد وأربعون عبارة، تم تصميمها في شكلها النهائي بعد عرضها على أكثر من خمسة أساتذة اختصاص محاسبة وخمسة إطارات سامين من ذوي الخبرة، حيث أخذنا بالملاحظات المقدمة، وعليه تم توزيع 110 استبانة استرجع منها 98 استبانة صالحة للمعالجة تمثل نسبة 89.09% من مجتمع الدراسة.

2. أداة الدراسة: لقد صممت الاستبانة وفقاً لسلم ليكارت الخماسي وهذا بغية الحصول على إجابات دقيقة لكامل العبارات التي صنفّت في أربعة محاور، تناول المحور الأول محدودية المحاسبة العمومية في الجزائر في عملية الإبلاغ المالي تضمن 12 عبارة، أما المحور الثاني تمحور حول ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية واشتمل على 10 عبارات، في حين عالج المحور الثالث أسس المحاسبة العمومية الحديثة ودور مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية واشتمل على 9 عبارات، أما المحور الرابع فقد تضمن 10 عبارات تناولت العوامل المحفزة للتقارب/التبني مع معايير محاسبة القطاع العام الدولية.

ثانياً: اختبار ثبات الاستبانة. تم الاعتماد على معامل ألفا كرومباخ الذي يتيح برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية "SPSS" في الإصدار 19، حيث كانت النتائج كالتالي:

عدد العبارات	قيمة معامل ألفا كرومباخ
41	0.936

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

لقد تحصلنا على ألفا كرومباخ بقيمة 0.936 وهي أكبر من 0.6، ما يدل على ثبات الاستبانة بمعنى لو أعيد توزيع نفس عدد الاستبانات على نفس العينة أو عينة مماثلة لها فسوف نحصل على نفس نسبة التطابق المقدرة بـ 93.6% وعليه يمكن أن نقول أن الاستبانة تمتاز بالثبات.

ثالثاً: الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية للعينة. من أجل تحليل موضوعي للبيانات المتعلقة بخصائص عينة الدراسة، ارتأينا أن نستبعد خاصية الجنس لأنها حسب رأينا لا تؤثر على إجابات العينة وبالتالي تم تحييدها وبالمقابل قمنا بتحليل الخصائص الأخرى.

1. العمر: يبين الجدول رقم (2) أن أعمار أفراد العينة أكبر من 24 سنة (هو العمر الذي يتميز بخاصية النضج العمري) ، مما يجعل إجاباتهم عقلانية إلى حد كبير و تقديرهم للأمور يتمتع بالانزان. الجدول رقم (2): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر.

العمر	التكرار	النسبة المئوية
من 24 إلى 33 سنة	26	26.5
من 34 إلى 43 سنة	36	36.7
من 44 إلى 53 سنة	30	30.6
من 54 إلى 63 سنة	06	6.1
المجموع	98	100

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

2. المؤهل: يوضح الجدول رقم (3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة يحوزون على مستوى جامعي فما فوق أي ما يقدر بـ 89.8% وهذا يوضح قدرة أفراد العينة على استيعاب مضمون الاستبانة وعليه جاءت إجاباتهم دقيقة. الجدول رقم (3): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ثانوي	7	7.1
مهني	3	3.1
جامعي	37	37.8
دراسات عليا	51	52.0
المجموع	98	100

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

2. الوظيفة: يبين الجدول رقم (4) أن وظائف عينة الدراسة جاءت متنوعة وبإمكان أفرادها الإجابة على أسئلة الاستبانة لأنها تعالج موضوع يقع ضمن اختصاص عمل أفراد العينة وعليه فإن الإجابات تتميز بالدقة والمصداقية.

الجدول رقم (4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة.

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	47	48
متصرف	7	7.1
إطار	6	6.1
محاسب	30	30.6
مفتش	6	6.1
أمر بالصرف	2	2
المجموع	98	100

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

4. الخبرة: يوضح الجدول (5) أن غالبية أفراد عينة الدراسة يتوفرون على خبرة في مجال عملهم تمكنهم من التعامل الجيد مع أسئلة الاستبانة حيث أن 78 فردا تفوق خبرتهم المهنية 5 سنوات أي ما نسبته 79.6% ويربط هذا المتغير بمتغير العمر، الوظيفة و متغير المؤهل العلمي نحصل على حقيقة مفادها أن إجابات أفراد عينة الدراسة تتمتع بالمصدقية والدقة بالنظر للخصائص النوعية المتوفرة في عينة الدراسة.

الجدول رقم (5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة.

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
من 1 إلى 5 سنوات	20	20.4
من 6 إلى 10 سنوات	36	36.7
من 11 إلى 15 سنة	20	20.4
من 16 إلى 20 سنة	15	15.3
من 21 إلى 25 سنة	4	4.1
من 26 إلى 30 سنة	3	3.1
المجموع	98	100

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

5. القطاع: يبين الجدول رقم (6) أن 98% من عينة الدراسة ينتمون إلى القطاع العام وهو القطاع الذي تقع فيه مجال هذه الدراسة ويأتي هذا المتغير ليؤكد النتائج المتحصل عليها في المتغيرات السابقة ويؤكد على اتساق و تكامل إجابات أفراد عينة الدراسة وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة.

الجدول رقم (6): توزيع عينة الدراسة حسب متغير القطاع.

القطاع	التكرار	النسبة المئوية
قطاع عمومي	96	98
قطاع خاص	2	2

المجموع	98	100
---------	----	-----

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

رابعا: اختبار نوع البيانات. قصد معرفة مدى إتباع توزيع بيانات الدراسة الميدانية للتوزيع الطبيعي نستعمل اختبار يوفره برنامج SPSS وهو اختبار كولمجروف سميرونوف الذي مفاده أنه يجب أن يكون مستوى الدلالة لكل محور من محاور الدراسة أكبر من 0.05 أي ($\text{Sig} > 0.05$) وهذا ما يبينه الجدول رقم (7).

الجدول رقم (7): اختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف سميرونوف.

المحاور	عنوان المحور	مستوى المعنوية	القيمة الإحصائية
A	محدودية المحاسبة العمومية في الجزائر في الإبلاغ المالي	0.240	13.176
B	ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	0.087	12.096
C	أسس المحاسبة العمومية الحديثة ودور مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية	0.320	14.164
D	العوامل المحفزة للتقارب/التبني لمعايير "IPSAS"	0.610	12.129
	جميع الفقرات	0.608	0.958

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

خامسا: الاتجاه العام لإجابات العينة. قصد معرفة الاتجاه العام لإجابات العينة على كامل الفقرات منفردة أو مجتمعة من خلال المحاور المذكورة في الجدول رقم (8) وهذا بالإعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، تم وضع جدول يحدد وزن كل اختيار من اختيارات سلم ليكارت الخماسي كما يلي:

الجدول رقم (8): أوزان سلم ليكارت الخماسي.

التصنيف	غير موافق تماما	غير موافق	محايد أو لا أدرى	موافق	موافق تماما
الوزن	1.00-1.79	1.80-2.59	2.60-3.39	3.40-4.19	4.20-5.00

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

1. تحليل نتائج المحور الأول (A): لقد عالج المحور الأول من الاستبانة موضوع محدودية المحاسبة العمومية في الإبلاغ المالي، وتضمن 12 فقرة حاولنا من خلالها استطلاع آراء أفراد العينة عن واقع المحاسبة العمومية في الجزائر ومدى قدرتها على توفير معلومات ذات جودة لعدة فئات من المستخدمين، فكان المتوسط الحسابي لكافة الفقرات 3.59 بانحراف معياري 0.20 وبإسقاط هذه القيمة 3.59 على سلم الأوزان نجد أن الاتجاه العام للإجابات تركز حول الاختيار موافق أي ضمن المجال [3.40-4.19] وبانحراف معياري ضعيف 0.20 مما يدل على إجماع أفراد العينة على الاختيار موافق، وقد جاءت هذه النتيجة لتثبت فرضية الباحثان الأولى التي أكدت على محدودية المحاسبة العمومية في عملية الإبلاغ المالي، والجدول رقم (9) يوضح النتائج بالتفصيل.

الجدول رقم (9): محدودية المحاسبة العمومية في الجزائر في عملية الإبلاغ المالي.

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1A	4.25	0.57	موافق تمامًا
2A	4.27	0.70	موافق تمامًا
3A	4.24	0.71	موافق تمامًا
4A	4.87	0.86	غير موافق
5A	2.06	0.97	غير موافق
6A	3.53	1.22	موافق
7A	2.82	1.36	محايد
8A	4.36	0.52	موافق تمامًا
9A	1.77	0.66	غير موافق تمامًا
10A	4.20	0.67	موافق تمامًا
11A	1.85	0.86	غير موافق
12A	4.89	0.78	غير موافق تمامًا
A	3.59	0.20	

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

2. تحليل نتائج المحور الثاني (B): يبين الجدول رقم (10) نتائج المحور الثاني إذ جاء اتجاه الاجابات بمتوسط حسابي 4.43 وانحراف معياري ضعيف 0.35 وهو في المجال [4.20 – 5.00] أي الاختيار موافق تمامًا، مما يعني إجماع العينة على ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية وهو ما يؤكد فرضية الباحثان الثانية. الجدول رقم (10): ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1B	4.38	0.54	موافق تماما
2B	4.54	0.59	موافق تماما

3B	يجب أن يخضع إصدار تشريع جديد لنقاش واسع بين الفاعلين.	4.57	0.49	موافق تماما
4B	يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد إصلاح للإدارات العمومية.	4.44	0.62	موافق تماما
5B	يجب أن يتم تحديث الإدارات العمومية بتكنولوجيا الإعلام و الاتصال.	4.46	0.52	موافق تماما
6B	يجب استحداث مصالح تتولى مهمة الإشراف على عملية التحديث.	4.30	0.58	موافق تماما
7B	يحتاج العنصر البشري لإعادة تأهيل شاملة.	4.43	0.65	موافق تماما
8B	يجب أن يحظى كافة المحاسبين بتكوين خاص في المحاسبة العمومية.	4.51	0.52	موافق تماما
9B	يتطلب إنجاح عملية إصلاح المحاسبة العمومية مرافقة من مختصين.	4.39	0.62	موافق تماما
10B	إن إصلاح المحاسبة العمومية لا يقتصر على تكوين المحاسبين دون غيرهم.	4.29	0.54	موافق تماما
B	جميع الفقرات	4.43	0.35	

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

3. تحليل نتائج المحور الثالث (C): لقد تم التطرق في هذا المحور إلى أسس المحاسبة العمومية الحديثة من خلال استقصاء آراء أفراد عينة الدراسة عن طريق وضع 9 فقرات تبرز مزايا المحاسبة العمومية وتطبيقاتها الحديثة فتحصلنا على متوسط حسابي لجميع الفقرات قُدر بـ 4.39 وبإسقاطه على سلم الأوزان نحصل على الاختيار موافق تماما وبهذا فإن أفراد عينة الدراسة أجمعوا على أهمية المحاسبة العمومية الحديثة وإمكانية اعتبارها بديل لمحاسبة الصندوق ويؤكد هذا الانحراف المعياري الذي كان في حدود 0.38 مما يدل على تقارب إجابات أفراد العينة وهو ما أكد فرضية الباحثان الثالثة والجدول رقم 11 يوضح النتائج المتحصل عليها.

الجدول رقم (11): أسس المحاسبة العمومية الحديثة.

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	
1C	تحسن المحاسبة العمومية الحديثة الرقابة الداخلية على الأموال العمومية.	4.39	0.53	موافق تماما
2C	تعزز المحاسبة العمومية مسؤولية القائمين على التصرف في الأموال العامة.	4.51	0.50	موافق تماما
3C	تعطي المحاسبة الحديثة صورة شفافة عن استعمال الموارد	4.51	0.52	موافق تماما

			العمومية.	
4C	تضمن المحاسبة العمومية تسيير فعال للإدارات العمومية.	4.39	0.58	موافق تماما
5C	تعتمد المحاسبة العمومية على التسيير على أساس الإدارة بالنتائج.	4.37	0.65	موافق تماما
6C	تقوم المحاسبة العمومية بإعداد إجراءات موحدة لكل الإدارات العمومية.	4.30	0.63	موافق تماما
7C	تقوم المحاسبة العمومية على أساس محاسبة الحقوق المسجلة/مبدأ الالتزام.	4.34	0.55	موافق تماما
8C	تعزز المحاسبة العمومية مبادئ الحوكمة في إدارة مرافق القطاع العام.	4.36	0.58	موافق تماما
9C	تعتمد المحاسبة العمومية الحديثة على مبدأ القيد المزدوج.	4.32	0.55	موافق تماما
C	جميع الفقرات	4.39	0.38	

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

4. تحليل نتائج المحور الرابع (D): جاءت نتائج اجابات العينة كالتالي في الجدول رقم 12:
الجدول رقم (12): العوامل المحفزة للتقارب/التبني مع معايير IPSAS و دور IPSASB.

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	
1D	يحظى تطبيق معايير IPSAS بدعم الهيئات الدولية للدول الراغبة في التبني.	4.23	0.62	موافق تماما
2D	يعتبر مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولي هيئة مستقلة و نزيهة.	4.41	0.67	موافق تماما
3D	يحافظ التقارب/تبني معايير IPSAS على سيادة كل دولة ترغب في تطبيقها.	4.16	0.79	موافق
4D	يقدم مجلس معايير محاسبة القطاع العام المرافقة لعملية تبني معايير IPSAS.	4.27	0.70	موافق تماما
5D	تتخرب الدول التي تتبنى معايير IPSAS في جهود توحيد محاسبة القطاع العام	4.14	0.65	موافق
6D	تمكّن عملية التقارب/تبني معايير IPSAS من تيسير الحصول على الموارد.	3.90	1.00	موافق
7D	يسمح التقارب/تبني معايير IPSAS من إعطاء صورة شفافة عن القطاع العام.	4.29	0.64	موافق تماما

8D	يعزز التقارب/التبني لمعايير IPSAS ثقة الأفراد في حكوماتهم.	4.35	0.64	موافق تماما
9D	يضمن التقارب/تبني لمعايير IPSAS رقابة فعالة لممتلكات و مقدرات الشعوب.	4.26	0.65	موافق تماما
10D	يضمن التقارب/تبني لمعايير IPSAS معلومات تلبي رغبات كافة المستخدمين.	4.34	0.49	موافق تماما
D	جميع الفقرات	4.24	0.51	

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

لقد تم تصميم هذا المحور من أجل استقصاء آراء أفراد عينة الدراسة حول آفاق المحاسبة العمومية في الجزائر وإمكانية تطويرها مبرزين دور أحد أهم المرجعيات المحاسبية في العام ألا وهو مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAB فتحصلنا على متوسط حسابي قدر بـ 4.24 وهو يقابل الاختيار موافق تمامًا وانحراف معياري مقبول إلى حدٍ ما كونه قارب 0.51 على سلم ليكارت الحماسي وعليه فإن أهم ما يمكن تسجيله هو أن أفراد عينة الدراسة أجمعوا على ضرورة التبني/التقارب مع المعايير التي يصدرها مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية، وهذا ما تجسد من خلال تبني الدولة الجزائرية مشروع إصلاح المحاسبة العمومية وبدعم من صندوق النقد الدولي، وعليه جاء تصنيف الجزائر ضمن الدول السائرة نحو التبني/التقارب مع معايير "IPSAS" بناءً على تصنيف مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية، وهو ما يؤكد فرضية الباحثان الرابعة والجدول رقم (12) يوضح النتائج المتحصل عليها بالتفصيل.

5. الارتباط بين المحاور: يبين الجدول رقم (13) ارتباط محاور الدراسة فيما بينها حسب معاملات بيرسون.

الجدول رقم (13): معاملات ارتباط بيرسون بين محاور الدراسة.

قيمة الارتباط	مستوى المعنوية	التعليق
A – B	0.14	0.169
A – C	0.248	0.014
A – D	0.234	0.020
B – C	0.599	0.000
B – D	0.517	0.000
C – D	0.568	0.000

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

إن النتائج الظاهرة في الجدول رقم (13) تعبر عن مدى ارتباط محاور الدراسة الأربعة التي رمزنا إليها بـ A، B، C، D على التوالي حيث يمكن تحليل النتائج كالآتي:

أ- إن العلاقة بين المحور الأول "A" محدودية المحاسبة العمومية في الجزائر في عملية الإبلاغ المالي، والمحور الثاني "B" ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر هي علاقة عكسية بقيمة -0.14 حسب معاملات ارتباط بيرسون، غير أن هذا الارتباط جاء بمستوى معنوية قدر ب 0.169 وهو أكبر تمامًا من 0.05 بمعنى أنه ارتباط غير معنوي وبالتالي نرفض القيمة المحصل عليها إحصائياً.

ب- الارتباط بين المحور A و C لقد أسفرت النتائج على معامل ارتباط سلمي بقيمة -0.248 عند مستوى معنوية قدر ب 0.14 وهو أكبر من 0.05 يدل على وجود علاقة طردية بين المحور "A" والمحور "C" ومفادها أنه في ظل محدودية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على الإبلاغ المالي يمكن أن تكون المحاسبة العمومية الحديثة بديل لها وهذا حسب الفقرات الواردة في المحور "C" وقد أثبتت التجارب أن دولاً عديدة انتقلت لتطبيق أنظمة محاسبية حديثة تركز على أساليب علمية متطورة في مجال التسيير والإبلاغ المالي.

ج- الارتباط بين المحور "A" والمحور "D": من خلال الجدول رقم (13) يظهر أن قيمة مستوى المعنوية 0.020 وهو أقل من 0.05 ما يدل على أن هذه النتيجة دالة إحصائياً، والذي كانت قيمته 0.234 بالسالب حيث تعبر هذه القيمة على علاقة ارتباط عكسية ضعيفة وعليه وبالرجوع إلى عديد الدراسات في مجال المحاسبة العمومية يمكن أن نفسر هذه العلاقة بسعي عدة دول أثبتت محدودية أنظمتها المحاسبية إلى تبني معايير محاسبة القطاع العام الدولية وهذا في ظل جهود مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية الرامية إلى القضاء على الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية وتوحيد ممارساتها.

د- يتضح من خلال الجدول رقم (13) أنه يوجد علاقة طردية قوية نوعاً ما بين المحور "B" والمحور "C" عند مستوى معنوية 0.000 ما يدل على أن إصلاح نظام المحاسبة العمومية يمكن أن يكون من خلال تبني أساليب وأسس المحاسبة الحديثة التي توفر نجاعة في التسيير وتحديد صارم للمسؤوليات وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة، وهذا ما ورد في فقرات المحور الثالث "D" والمحور الثاني "B" الذين حظيا بإجماع أفراد العينة على قبول عباراتها.

هـ- يبين الجدول رقم (13) أن هناك ارتباط طردي قوي نوعاً ما بين المحورين "B" و "D" بقيمة 0.517 عند مستوى معنوية 0.000 والذي هو أقل من 0.05 مما يعني أنه ذو دلالة إحصائية ويشير إلى أن التبني/ التقارب مع معايير محاسبة القطاع العام الدولية "IPSAS" يمكن أن يكون نتيجة واردة جداً لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

و- حسب الجدول رقم (13) تحصلنا على علاقة طردية قوية نوعاً ما بين المحور الثالث "C" والمحور الرابع "D" بمعامل ارتباط قدر ب 0.568 عند مستوى معنوية 0.000 وهذا يدل على أن العوامل المحفزة للتقارب/التبني مع معايير محاسبة القطاع العام الدولية ما هي إلا مزايا للمحاسبة العمومية الحديثة ويلعب مجلس معايير محاسبة القطاع العام دوراً هاماً لتوحيد الأنظمة المحاسبية وبالتالي تطبيق المعايير الجديدة، وهذا ما أكدته دراسات عديدة أجريت على دول أخرى يمكن أن نذكر منها: دراسة إبراهيم محمد علي الجزراوي وعبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق.

سادساً: تأثير الخصائص الديمغرافية لإجابات المبحوثين على محاور الدراسة. بما أن بيانات محاور الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي فاننا سنعتمد على اختبار (Anova one way).

أ- تأثير الخصائص الديمغرافية على إجابات المحور الأول "A": يبين الجدول رقم (14) أن مستوى المعنوية لكل من المتغيرات العمر، المؤهل، الوظيفة، الخبرة والقطاع كانت على التوالي 0.969، 0.064، 0.161، 0.613 و 0.917 وهي أكبر من 0.05 وبالتالي لا تؤثر الخصائص الديمغرافية على إجابات أفراد العينة على كامل فقرات المحور الأول "A".

الجدول رقم (14): تأثير الخصائص الديمغرافية على إجابات أفراد العينة للمحور الأول "A".

المحور الأول "A"				
	القيمة الإحصائية	درجة الحرية	مستوى المعنوية	
العمر	0.084	3	0.969	لا يوجد تأثير
المؤهل	2.502	3	0.064	لا يوجد تأثير
الوظيفة	1.624	5	0.161	لا يوجد تأثير
الخبرة	0.713	5	0.613	لا يوجد تأثير
القطاع	0.341	1	0.917	لا يوجد تأثير

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

ب- تأثير الخصائص الديمغرافية على إجابات المحور الثاني "B": يبين الجدول رقم (15) أن القيم المعنوية للخصائص الديمغرافية للعينة كلها أكبر من 0.05 حيث جاءت النتائج بالنسبة لتأثير العمر، المؤهل، الوظيفة، الخبرة والقطاع على إجابات أفراد العينة بالنسبة للمحور الثاني "B" متتالية كالتالي 0.558، 0.487، 0.084، 0.928 و 0.295 وعليه فلا تؤثر هذه الخصائص على إجابات أفراد العينة لكامل فقرات المحور الثاني "B".

الجدول رقم (15): تأثير الخصائص الديمغرافية على إجابات أفراد العينة للمحور الثاني B.

المحور الثاني "B"				
	القيمة الإحصائية	درجة الحرية	مستوى المعنوية	
العمر	0.694	3	0.558	لا يوجد تأثير
المؤهل	0.818	3	0.487	لا يوجد تأثير
الوظيفة	2.014	5	0.084	لا يوجد تأثير
الخبرة	0.270	5	0.928	لا يوجد تأثير
القطاع	1.109	1	0.295	لا يوجد تأثير

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

ج- تأثير الخصائص الديمغرافية على إجابات المحور الثالث "C": يبين الجدول رقم (16) أن القيم المعنوية للخصائص الديمغرافية المتمثلة في العمر، المؤهل، الوظيفة، الخبرة والقطاع جاءت على التوالي 0.055، 0.228، 0.419، 0.475 و 0.064 وهي كلها أكبر من 0.05 مما يدل أنه لا يوجد تأثير لهذه المتغيرات على إجابات أفراد العينة بالنسبة للمحور الثالث "C".

الجدول رقم (16): تأثير الخصائص الديمغرافية على إجابات أفراد العينة للمحور الثالث "C".

المحور الثالث "C"				
القيمة الإحصائية	درجة الحرية	مستوى المعنوية		
2.629	3	0.055	لا يوجد تأثير	العمر
1.470	3	0.228	لا يوجد تأثير	المؤهل
1.005	5	0.419	لا يوجد تأثير	الوظيفة
0.916	5	0.475	لا يوجد تأثير	الخبرة
3.618	1	0.064	لا يوجد تأثير	القطاع

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

د- تأثير الخصائص الديمغرافية على إجابات المحور الرابع "D".

يبين الجدول رقم (17) أن القيم المعنوية للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة بالنسبة لمتغيرات كل من العمر، المؤهل، الوظيفة، الخبرة والقطاع كانت على التوالي 0.017، 0.077، 0.661، 0.331 و 0.869 وهي كلها أكبر من 0.05 وبالتالي لا تأثير لها على إجابات أفراد عينة الدراسة على المحور الرابع "D".

الجدول رقم (17): تأثير الخصائص الديمغرافية على إجابات أفراد العينة للمحور الرابع "D".

المحور الرابع "D"				
القيمة الإحصائية	درجة الحرية	مستوى المعنوية		
3.583	3	0.017	لا يوجد تأثير	العمر
2.358	3	0.077	لا يوجد تأثير	المؤهل
0.652	5	0.661	لا يوجد تأثير	الوظيفة
1.169	5	0.331	لا يوجد تأثير	الخبرة
0.027	1	0.869	لا يوجد تأثير	القطاع

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

الخاتمة: بعد إنهاء هذه الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي فإنه أصبح من الواجب استخلاص أهم النتائج المتعلقة بهذا الموضوع وكذا اقتراح توصيات سوف تساهم في إثراء مثل هذه المواضيع، خاصة بالنسبة للدراسات المستقبلية في مجال المحاسبة العمومية.

1. نتائج دراسة الفرضيات: يمكن أن نوجز هذه النتائج في النقاط التالية:

- لقد أكدت الدراسة صحة الفرضية الأولى التي مفادها أن المحاسبة العمومية في الجزائر تعاني من قصور

وصعوبات في عملية الإبلاغ المالي؛

- أثبتت الدراسة أن المحاسبة العمومية في الجزائر تحتاج إلى إصلاحات لتلبي حاجيات عدة مستخدمين من

معلومات مالية وهو ما يطابق الفرضية الثانية؛

- تعتبر المحاسبة العمومية الحديثة إطار نظري وعملي متكامل يمكن تطبيقه في الجزائر من خلال التوافق مع معايير محاسبة القطاع العام الدولية وهو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة؛
- كشفت الدراسة عن دور مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية في تحفيز الدول لتبني معايير محاسبة القطاع العام الدولية وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الرابعة.
2. توصيات الدراسة: على ضوء ما توصلنا إليه من نتائج فإنه يمكن أن نقترح التوصيات التالية:
- يجب فتح نقاش معمق حول نظام المحاسبة العمومية يشارك فيه كافة الأطراف ذات العلاقة من أكاديميين و ممارسين من أجل تقييم واقع المحاسبة واستشراف آفاقها؛
- ضرورة توفير الإمكانيات المادية والكفاءات البشرية لتحجيد نظام المحاسبة العمومية الحديثة؛
- ضرورة انتهاز إستراتيجية طويلة المدى لإصلاح نظام المحاسبة العمومية وفق نهج يراعى فيه خصوصية البيئة الجزائرية حتى يتحقق على أرض الواقع؛
- يجب استغلال أهم ميزة لمجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية ألا وهي المرونة والاستفادة من مزايا المرافقة التي يقدمها للدول الراغبة في التقارب مع المعايير وذلك بوضع معايير تُلائم البيئة الجزائرية.
- هوامش ومصادر الدراسة:**

- 1 - المحاسبة العمومية و هي مرادفة للمحاسبة الحكومية التسمية المستعملة على نطاق واسع في عدة دول عربية.
- 2 - خالد شحادة الخطيب، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2010، ص 12.
- 3 - منشورات هيئة الأمم المتحدة (تصنيف الحسابات الحكومية و الحسابات القومية و تصنيف الوظائف) - الأمم المتحدة - نيويورك 2000.
- 4 - حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الحكومية، دار حامد، عمان، 2001، ص 14.
- 5 - خالد شحادة الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 14.
- 6 - عبد الحي الخولي، المحاسبة الحكومية، مطبعة المدني، القاهرة، مصر، 1984، ص 18.
- 7 - المنظمة العربية للعلوم الإدارية، النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية، عمان، 1980، ص 15 و 16.
- 8 - Rapport de la direction générale de la comptabilité publique, synthèse de diagnostic préliminaire par secteur du système de la comptabilité publique, 2000, p 19.
- 9 - www.Mp.Gov.Dz.Communication portant sur la reforme de la comptabilité de l'état. Consulter le 15/07/2015
- 10 - خالد شحادة الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 48.
- 11 - الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2014، ص 10.
- 12 - Helen Gernon et Gary k. meek, accounting and international perspective. Irwin me grau- Hill Edition, new York, 2001, p 39.
- 13 - الإتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 20.
- 14 - نفس المرجع، ص 21.
- 15 - Jean-François des robert et jaques colibert, les normes IPSAS et le secteur public, dunod 2008, p 249.