

## واقع المحاسبة في قطاع البناء و الأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري

- دراسة ميدانية -

### The trouch about accounting in sector constraction and travaux puplic in the system accounting financier algerien (SCF)

أ . محمد السعيد سعيداني

جامعة غرداية - الجزائر

saidanimouh@gmail.com

ط د . أحمد بكاي

جامعة غرداية - الجزائر

bekyehmed@gmail.com

#### Abstract:

The article tackles the problematic nature of the financial accounting system to capture the nature of the industrial process that characterizes the construction and public works sector where the questionnaire was used according to the IMRAD methodology as a main tool in data collection which included a number of sector institutions and external accounting offices and the use of the SPSS 20 program to extract the results. Resulted in a real improvement in the accounting practice in the sector as a result of the transition to the financial accounting system. However, this improvement is not affected by the change in the accounting culture prevailing among Algerian accountants, M different techniques including: partial acceptance of the work, the number of units ended, the actual costs, etc., as fines constitute one of the biggest concerns of the institutions of the sector.

**Key words:** financial accounting system, construction and public works sector.

#### مقدمة:

تعتبر مشاريع السكن وإقامة البنى التحتية من أولويات الحكومة الجزائرية، فالطلب على السكن في الجزائر يبلغ حوالي 200 ألف وحدة سكنية سنوياً في حين لا تتجاوز طاقة الإنتاج المحلية 80 ألف وحدة سكنية، لذلك رصدت الدولة الجزائرية مبالغ هامة في البرنامج التكميلي لدعم نمو الاقتصاد الجزائري للفترة " 2005 م - 2009 م " الذي خصص مبلغ 555 مليار د.ج. مجال السكن و 1703.1 مليار د.ج. مجال الأشغال العمومية والتي تعادل أكثر من 40 % من الغلاف المالي للبرنامج، وفي البرنامج الخماسي للفترة " 2010 م - 2014 م " تم تخصيص مبلغ 3700 مليار د.ج. مجال السكن و 8400 مليار دينار لصالح قطاع الأشغال العمومية والهياكل القاعدية، هذه التطورات التي يشهدها هذا القطاع تزامنت وتغيير النموذج المحاسبي الجزائري مما استدعى ضرورة دراسة قدرة النظام المحاسبي الجديد على التعبير عن الحقيقة الاقتصادية والمالية لتلك المشاريع بما تضمنه من أساليب القياس والتسجيل والإفصاح المحاسبي عن المستويات المتوصل إليها في الإنجاز نهاية كل سنة، وبالتالي يهدف البحث إلى معالجة الإشكالية البحثية وفق الطرح التالي:

**هل ساهم النظام المحاسبي المالي في تحسين الممارسات المحاسبية في مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية كنتيجة لتبني الطرق المحاسبية الدولية التي يعتقد بكفاءتها لملائمة الطبيعة الاقتصادية لهذا القطاع؟.**  
وللإجابة على الإشكالية البحثية فقد تم تجزئتها لتشمل الجوانب التالية:

- 1- ما مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية في مجالات القياس والتسجيل والاعتراف والإفصاح المحاسبي للمشاريع الإنشائية؟
  - 2- ما هو حجم التطبيق للمعالجات المحاسبية المقدمة من النظام المحاسبي المالي في مؤسسات البناء والأشغال العمومية الجزائرية؟
  - 3- ما هي أهم المشاكل المحاسبية والضريبية التي تعاني منها مؤسسات القطاع في ظل هذا النظام SCF؟.
- الهيكل التنظيمي للبحث:**

ولتحقيق هدف المبتغى من الدراسة تم استخدام منهجية IMRAD بالاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية في جمع البيانات وبرنامج SPSS 20 لاستخراج النتائج، وعلى ذلك جرى تقسيم البحث ليشمل المحاور التالية:

I - تطور قطاع البناء والأشغال العمومية في الجزائر

II - الإطار النظري للدراسة الميدانية: الطريقة والأدوات، المجتمع والعينة، الاختبارات

## III - نتائج الدراسة وتحليل الفرضيات

## I - تطور قطاع البناء والأشغال العمومية في الجزائر

لقد احتل قطاع البناء والأشغال العمومية موقعاً ريادياً في السياسات الاقتصادية المنتهجة بالجزائر منذ فترة الاستقلال بتأميم الثروات الوطنية سنة 1966 م التي شكلت حجر الأساس في الصناعات التحويلية كالحديد والصلب والمناجم وأعطت الإمكانية لوقوف هذا القطاع، فخلال فترة المخططات التنموية حظي القطاع بالاهتمام في إطار تطوير الصناعات التحويلية (الثقيلة والخفيفة)، فقد تطور نشاط الأشغال والبناء من نسبة 17 % خلال المخطط (67-73) إلى نسبة 41% خلال المخطط (74-79)<sup>1</sup>، وبعد أزمة الثمانينات، دفعت الرهانات الاقتصادية المحلية والدولية الجزائر إلى اتخاذ قرارات كبرى على مستوى النهج الاقتصادي المتبع بالتحول نحو تبني اقتصاد السوق كمنهج اقتصادي حاولت معه الحكومة الجزائرية التي جاءت خلال فترة التسعينات تطبيق هذه التوجهات على أرض الواقع\*، حيث تم اعتبار المؤسسة العمومية ليست مجرد تقنية بل تكريس لفلسفة اقتصادية جديدة جارتها عدة محاولات لتجسيد هذه الفلسفة من خلال تفعيل البرامج الإصلاحية التي شملت عدة مستويات أهمها الجانب الاقتصادي المتمثل في إعادة هيكلة الإقتصاد الوطني وخصوصة المؤسسات الوطنية الكبرى، والعمل على استحداث سياسات الاستثمار وإجراءات إنشاء المؤسسات وبرامج التمويل، وتم ذلك من خلال مختلف الآليات التي تم إنشائها في هذا الصدد كإنشاء وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة سنة 1993 م ومؤسسات تدعيم الاستثمار والمرافقة مثل: ANDI و ANSEJ و CNAC و ANGEM و FGAR و... إلخ<sup>2</sup>، هذه السياسات ساهمت في خلق حركية اقتصادية من خلال تطور عدد المؤسسات داخل النسيج الاقتصادي الجزائري في العديد من القطاعات ومنها قطاع البناء والأشغال العمومية، الذي يمكن تقديم أهم التطورات الاقتصادية التي عرفها هذا القطاع بالنظر إلى معطيات الجدول (01) كما يلي:-

1- الارتفاع المطرد في إنتاجية القطاع التي ارتفعت بمتوسط سنوي بلغ 15 %، حيث عرفت كل من سنة 2007 م و 2010 م تحقيق أكبر معدلات نمو سنوية بـ: 20 % و 19.4 % على التوالي، بينما سجلت 2011 م أدنى معدلات النمو بـ: 05.7 % (أنظر الشكل (01))، وهذا التطور في الإنتاجية السنوية ساهم في رفع نسبة مساهمة قطاع البناء والأشغال العمومية في تكوين الناتج الداخلي الخام من سنة لأخرى لتصل إلى أقصى مستوياتها سنة 2010 م إلى نسبة 11.43 % لتعاود الانخفاض خلال سنتي 2012 م و 2013 م، وما يمكن أن يلاحظ على نسب مساهمة القطاع في تكوين الناتج الخام تبقى نسب متدنية حسب ما تشير إليه إحصائيات النشرة الإحصائية رقم 28 الصادرة عن بنك الجزائر في ديسمبر 2014 م.

2- الدور الهام الذي يلعبه القطاع الخاص في هذا النشاط الذي يساهم بنسبة لا تقل في أسوأ الحالات عن 80 % من إنتاجية القطاع و بمتوسط معدل نمو لا يقل عن 17.6 % سنوياً، فبالرغم من تطور المساهمة النسبية لمؤسسات القطاع العام في الإنتاجية العامة للقطاع إلا أن الدور الأكبر في تطور إنتاجية قطاع البناء والأشغال العمومية في الجزائر يعود إلى القطاع الخاص.

3- بالنسبة لعدد المؤسسات، فقد وصل عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة PME في الإقتصاد الوطني إلى 747.934 مؤسسة في نهاية النصف الأول من سنة 2013 م<sup>3</sup>، يحوز منها قطاع البناء والأشغال العمومية 147 005 مؤسسة بـ 19.65 % والتي كان عددها في نهاية سنة 2012 م 142 222 مؤسسة، وبالتالي فقد عرفت مؤسسات القطاع نمواً بلغت نسبته 05.1 % ما بين السداسيين الأولين لسنة 2012 م و 2013 م، ونمواً سنوياً بمعدل بلغ 07.215 % ولذلك يتوقع أن يصل عدد المؤسسات التي تشتغل في قطاع البناء والأشغال العمومية سنة 2015 م إلى 168.000 مؤسسة\*\* (أنظر الشكل (02))، وعلى مستوى التشغيل فقد أستطاع القطاع أن يسجل متوسط معدل نمو سنوي قدر بـ 05.58 % لتصل حجم العمالة في هذا القطاع إلى 1.595 مليون عامل نهاية سنة 2011 م.

## II - الإطار النظري للدراسة الميدانية: الطريقة والأدوات، المجتمع والعينة، الاختبارات

## أولاً: الطريقة والأدوات

للإجابة على الإشكالية البحثية تم استخدام أسلوب IMRAD وفق المنهج الوصفي التحليلي وبالاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية في جمع البيانات وبرنامج (EXEL 2007) و (SPSS 20) لوضع قاعدة البيانات واستخراج المتوسطات الحسابية والأشكال البيانية وإجراء اختبارات أسلوب العينة الأحادية (One Sample Test) في إثبات الفرضيات.

## ثانيا: مجتمع الدراسة و العينة

1 - **مجتمع وعينة الدراسة:** تحدد مجتمع الدراسة في مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية، هذا الأخير الذي يضم أكثر من نشاط اقتصادي: البناء، الطرق، السدود، الآبار، الأشغال الصناعية، الأشغال الميكانيكية، الأشغال الكهربائية، أشغال الصرف الصحي، الأشغال المرتبطة بالقطاع البحري كالموانئ، والأنشطة الثانوية ممثلة في: تجارة الحديد، تجارة مواد البناء، صناعة الإسمنت، صناعة الألمنيوم والنحاس، صناعة مواد الرخام،... إلخ. فهذه الأنشطة المتميزة جذرياً من حيث طبيعتها الاقتصادية فرضت تحديات على مستوى العينة التي تم اختيارها باستخدام نموذج العينة الطبقية المتساوية بناءً على طبيعة النشاط كمييار للتصنيف (أنظر الجدول (02)).

2 - **حدود الدراسة الميدانية:** تمثلت حدود الدراسة في:

1 - الحدود المكانية: تم حصر نطاق الدراسة في ولايتي: ورقلة، الأغواط (الجدول (03)).

2 - الحدود الزمنية: تمت الدراسة الميدانية على فترة نهاية 2015 م.

3 - **معالجة الاستبيان:** بعد فترة التجميع تمت عمليات الفرز والتحليل باستخدام برنامج EXEL 2007، حيث جاءت نتائج هذه المرحلة ملخصة في الجدول (03) أين تم تكميم المعطيات وفق مقياس ليكرت الثلاثي Likert Scale (أنظر الجدول رقم (04)).

## ثالثا: شكل الاختبارات الإحصائية

والتي جاءت على الشكل التالي:

1 - **الفرضية الأولى:**

$H_0$ : لم يساهم النظام المحاسبي المالي في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية في الجزائر.

$H_1$ : يساهم النظام المحاسبي المالي في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية في الجزائر.

2 - **الفرضية الثانية:**

$H_0$ : إن تعددية الطرق المحاسبية المعتمدة في المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء ليس لها تأثيرات إيجابية على مؤسسات القطاع.

$H_1$ : إن تعددية الطرق المحاسبية المعتمدة في المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء لها تأثيرات إيجابية على مؤسسات القطاع.

3 - **الفرضية الثالثة:**

$H_0$ : لا توجد أي صعوبات أو عوائق قد تواجه تطور المحاسبة في مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية في الجزائر.

$H_1$ : هناك مجموعة من المشاكل المحاسبية و الضريبية التي قد تعيق تطور المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في الجزائر.

4 - **الفرضية الرئيسية:**

$H_0$ : لا يساهم النظام المحاسبي المالي بتبنيه للطرق المحاسبية المرتبطة بعقود الإنشاء في تحسين الممارسة المحاسبية وجودة الرقابة المحاسبية على العملية الاقتصادية في مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية الجزائرية.

$H_1$ : يساهم النظام المحاسبي المالي إلى حد كبير في تحسين الممارسة المحاسبية و جودة الرقابة المحاسبية على العملية الاقتصادية في مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية الجزائرية كنتيجة لتبني الطرق المحاسبية المرتبطة بعقود الإنشاء.

## III - نتائج الدراسة وتحليل الفرضيات

### أولاً: تحليل الخصائص الاقتصادية والمهنية لعينة الدراسة

أظهرت نتائج الدراسة ما يلي:

1 - بالنسبة للخصائص الاقتصادية:

1-1 - كانت مشاركة ولاية ورقلة بنسبة مهيمنة قدرت بـ: 68.89% على حساب ولاية الأغواط التي ساهمت في تكوين العينة بنسبة تقدر بـ: 31.11%، ويمكن تفسير هذا الاختلاف بالنظر إلى المكانة الاقتصادية التي تحوز عليها مدينة ورقلة في الإقتصاد الجزائري، بالإضافة إلى الفترة الزمنية التي تم قضاؤها في هذه المدينة عند تجميع عينة الدراسة (أنظر الملحق (01) - الشكل (03))؛

1-2 - المساهمة الكبيرة للقطاع الخاص في تكوين العينة نتيجة هيمنة القطاع الخاص على القطاع، وحسب إحصائيات العينة فإن القطاع الخاص ساهم في تكوينها بنسبة 62.22% (تحوز منها ولاية ورقلة على نسبة 92.86% و الأغواط بنسبة 0.072%)، يليه

القطاع العام بنسبة 26.67 % (سأهت فيها ولاية الأغواط بنسبة 100%)، ثم المؤسسات القائمة على الشراكة بنسبة 11.11% (سأهت فيها ولاية ورقلة بنسبة 100%) (أنظر الملحق (01) - الشكل رقم (04))؛  
 1-3) - هيمنة نشاط البناء على عينة الدراسة بنسبة 57.78 % (تحوذ ولاية ورقلة من هذه النسبة على ما يعادل 76.92 % بينما تعود النسبة المتبقية لولاية الأغواط بـ: 23.08 %)، يليه قطاع الأشغال الصناعية و الميكانيكية و الكهربائية بنسبة 15.56 % (سأهت فيها ولاية الأغواط بنسبة 57.14 % و 42.86 % بالنسبة لولاية ورقلة)، ليحتل نشاط الطرق المرتبة الثالثة بنسبة 13.33 % (تساهم فيها ولاية ورقلة بنسبة 83.33 % و الأغواط بنسبة 16.67 %)، ثم نشاط أشغال الصرف الصحي بنسبة 06.67 % (موزعة على مدينتي ورقلة و الأغواط بالنسب 66.67 % و 33.33 % على التوالي)، و أخيراً نشاط الري بنسبة 06.67 % موزعاً على الولايتين: ورقلة بنسبة 33.33 % و الأغواط بنسبة 66.67 % (أنظر الملحق (01) - الشكل (05)).  
 2) - بالنسبة للخصائص المهنية:

1-2) - إتضح أن 46.67 % من عينة الدراسة يشتغلون ضمن وظائف في المصالح الإدارية في مؤسسات القطاع و 53.33 % هم محاسبين مهنيين خارجيين (أنظر الملحق (01) - الشكل (06))، كما إتضح أن المحاسبين الداخليين يتوزعون أساساً على مصلحة المحاسبة و المالية كرؤساء لها بنسبة 23.80 % و كرؤساء لأقسام المحاسبة بنسبة 33.33 % و هي أعلى نسبة في الجدول، ثم كرؤساء لقسم المالية بنسبة 09.50 %، ثم كمحاسبين موظفين في هذه المصلحة بنسبة 28.60 %، ثم بقية الوظائف الأخرى في المؤسسة كالمصلحة التجارية و مصلحة الإستغلال بنسبة 04.80 %، و فيما يخص المحاسبة الخارجية فهي تتوزع أساساً على فئة المحاسبين المعتمدين و محافظي الحسابات بنسبة 25.00 % لكل منهما، ثم خبراء المحاسبة بنسبة 12.50 %، ثم الحاصلين على شهادة تقني محاسبة بنسبة 08.30 %، و أخيراً المحاسبين الحاصلين على شهادات علمية (ليسانس و ماستر) و يشتغلون كموظفين أو كمترشحين للحصول على هذه الشهادات المهنية بنسبة 29.20 % (أنظر الملحق (01) - الجدول (05) و (06))؛

2-2) - كما يتضح أن عينة الدراسة تم توزيعها على ثلاث فئات أساسية أولها الفئة التي لا تتجاوز خبرتها الخمس (05) سنوات بنسبة كبرى تقدر بـ: 46.70 %، ثم الفئة الثانية التي تملك خبرة تتراوح ما بين 05 و 10 سنوات بنسبة 20.00 %، ثم الفئة الثالثة التي تملك أكثر من 10 سنوات من الخبرة في المجالات المحاسبية بنسبة 33.30 %، و أما فيما يخص أعمار العينة الإحصائية فهي الأخرى تتوزع على ثلاث فئات أساسية شكلت فيها الفئة الثانية وهي الفئة التي تتراوح فيها أعمار الأفراد ما بين 25 سنة و 40 سنة النسبة العظمى بـ: 62.20 %، ثم الفئة الثالثة للأفراد الذين تفوق أعمارهم 40 سنة بنسبة قدرت بـ: 28.90 %، ثم الفئة الأولى للأفراد الذين لا تفوق أعمارهم 25 سنة بنسبة 08.90 % (أنظر الملحق (01) - الجدول (07) و (08)).

ثانياً: نتائج الاختبارات الإحصائية للفرضيات باستخدام برنامج (SPSS 20)

$$ST(N-K-1) = 02.015$$

$$1-\alpha = 1-0.05 = 0.95$$

1 - قانون القيمة الجدولية (T):

- و يعطى كالآتي:\*\*\*

$$T = [X - \mu] \div [S \div \sqrt{N}]$$

2 - قانون إحصائية الاختبار ( $T_C$ ):

- و هو كالآتي:

- حيث:  $X$ : المتوسط الحسابي للمتغير محل الدراسة؛  $\mu$ : المتوسط الفرضي للمجتمع؛

$S$ : الانحراف المعياري للعينة؛  $N$ : حجم العينة.

3) - شرط الاختبار الإحصائي:

- ويكون شرط الاختبار لقبول أو نفي صحة الفرضيات بالشكل التالي:

شرط الاختبار: القيمة الإحصائية للاختبار ( $T_C$ ) أكبر تماماً من القيمة الجدولية (T) ← رفض الفرضية  $H_0$ .

- وبعبارة أخرى:

شرط الاختبار: ( $T_C$ ) ∈ [-02.015 - 02.015] ← قبول الفرضية البديلة  $H_1$ .

- كما يمكن للتحقق من النتيجة استخدام مستوى الدلالة ( $P-VALUE$ ) بالمقارنة مع  $\alpha$  معامل الخطأ ( $\alpha = 0.05$ ) كما يلي:

شرط الاختبار: مستوى الدلالة ( $P-VALUE$ ) أكبر تماماً من معامل الخطأ  $\alpha$  ← قبول الفرضية  $H_0$ .

### ثالثاً: مناقشة الفرضيات

1 - نتائج اختبار الفرضية رقم (01): تنص هذه الفرضية على: "يساهم النظام المحاسبي المالي في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية"، وتقوم هذه الفرضية على خلفية محاولة تقييم واقع النظام المحاسبي المالي في بيئة المحاسبة الجزائرية وفي القطاع قيد الدراسة خاصة، فالمتتبع لمراحل تطبيق هذا النظام يجد أنها مرت بثلاث مراحل أساسية هي:

- المرحلة الأولى: فترة الإعداد، والتي امتدت من سنة 2005 م إلى 2009 م؛
- المرحلة الثانية: فترة الإلزام، والتي تشمل أساساً سنة 2009 م/2010 م؛
- المرحلة الثالثة: فترة التطبيق الفعلي، والتي انطلقت مع بداية سنة 2010 م.

والمهم من ذكر هذا الإطار التاريخي لتطبيق النظام المحاسبي المالي هو المشاكل المحاسبية التي رافقت هذا التطبيق، فأغلب المؤسسات الجزائرية وحتى الكبرى منها عرفت صعوبات في عملية الانتقال إلى هذا النظام، حيث أجمعت العينة وبنسبة 51.111% على أن صعوبة تنفيذ التطبيقات المحاسبية التي رافقت هذا النظام في مجالات: الإهلاك، طرق التقييم، الضرائب المؤجلة، تغيير أرقام الحسابات وطبيعتها... إلخ هي من أهم تلك الصعوبات، وفي البحث عن الأسباب الرئيسية فقد أجمعت العينة على سببين رئيسيين في ظهور تلك المشاكل هما:

(1) - قصر الوقت الممنوح لتأطير العملية الانتقالية (37.778% من العينة)؛

(2) - نقص الخبرة لدى المحاسبين بالنظام المحاسبي المالي خلال الفترة الانتقالية (33.33%).

إلا أن هذه الأسباب عرفت نوع من التراجع مع مرور السنوات وذلك نتيجة التبرعات التي قامت بها أغلب المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ومنها مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية، وبالتالي بدأت هذه الأخيرة تتحكم أكثر في محتويات هذا النظام وعلاقة مخرجاته بالبيئة الإقتصادية، حيث ترى عينة الدراسة بكفاية ما جاء به هذا النظام على مستوى القوائم المالية (بنسبة 55.56% في ظل تفضيل العينة لوجود مخطط حسابات قطاعي خاص بالقطاع، وهذا على الرغم من الحرية التي منحها النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية في استخدام الحسابات الفرعية حسب الإحتياجات الشخصية، وفي إطار محاولة دراسة الإختلافات في الممارسة المحاسبية بين المؤسسات العمومية والخاصة في تطبيق النظام المحاسبي المالي، فقد أسفر البحث في هذا المجال عن عدم وجود إتفاق عام بين أفراد العينة حول أهمية ومجالات وحقيقة تلك الإختلافات على الرغم من أن إلزامية تطبيق النظام المحاسبي المالي تشمل مختلف المؤسسات الإقتصادية التي تعمل داخل الإقتصاد الجزائري ككل، فقد وصل المتوسط الحسابي للعينة في هذا الموضوع إلى 02.044 بدرجة محايد مع إختلاف معياري ب: 0.928، كما أجمعت العينة بنسبة 73.33% على أن الممارسة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي في هذا القطاع هي في درجة المقبول ويمكن تحسينها من خلال إجراء المزيد من التبرعات والتكوينات وتشجيع المؤسسات على إنشاء أقسام المحاسبة ضمن الهياكل الإدارية (أنظر الملحق (02) - من الشكل (07) إلى رقم (13))، وبالتالي ما يمكن استنتاجه حول دور النظام المحاسبي المالي في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية يشمل:

أولاً: نوع المحاسبة التي تخضع لها نشاطات القطاع وهي المحاسبة المالية، هذه المحاسبة التي لا تعد من قبيل المحاسبات المتخصصة كالمحاسبة الزراعية أو البنكية على الرغم من المحاولات السابقة لإعداد محاسبة قطاعية خاصة بهذا القطاع بمحاولة وضع مخطط حسابات قطاعي خاص بقطاع البناء والأشغال العمومية في الجزائر منذ سنة 1988 م.

ثانياً: نتائج اختبارات العينة الأحادية One Sample Test لهذه الفرضية تؤدي بنا إلى خلاصة أن النظام المحاسبي المالي قام بتحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية، وزيادة فعالية التطبيق لهذا النظام هي رهينة التغيير في الثقافة المحاسبية الموجودة حالياً لدى أطراف المجتمع الإقتصادي الجزائري حول الفلسفة المحاسبية الحقيقية التي يقوم عليها هذا النظام ودوره الحقيقي في الإقتصاد الجزائري، فصحة هذا النظام لا يتعلق فقط بصحة التطبيقات المحاسبية على أرض الواقع بل هو يرتبط أكثر بضرورة تغيير ذهنية الأفراد المسؤولين عن هذا النظام (المحاسبين)، الأمر الذي يضمن إمكانية تطوير الممارسة المحاسبية سواء داخل المؤسسات الإقتصادية أو في

إطار المحاسبة الخارجية، وكما هو معلوم أن مصداقية مخرجات النظام المحاسبي هي من مصداقية الاقتصاد الوطني ككل، والتي تزيد من ثقة أطراف المجتمع الاقتصادي والمالي المحلي والدولي حول حقيقة ما يجري داخل الاقتصاد الوطني والذي ينعكس أثره على حجم التعاملات والعلاقات الاقتصادية والمالية، وبالتالي زيادة الترابط مع الاقتصاد الدولي وهذا ما تسعى إليه أكبر الاقتصاديات العالمية الحالية.

(2) - نتائج اختبار الفرضية رقم (02): تتجه هذه الفرضية إلى أن: "تعددية الطرق المحاسبية المعتمدة في المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء لها تأثيراتها الإيجابية على مؤسسات القطاع"، فالإشكال الرئيسي المرتبط بهذه الفرضية هو كيفية قياس وتسجيل الإيراد المرتبط بصنف العمليات المنتمة لقطاع البناء والأشغال العمومية وهذا نتيجة لما تتميز به عقود الإنشاء من تعقيدات تقنية وقانونية وجبائية، إضافة إلى المشاكل المحاسبية المتمثلة في اختيار الطريقة المحاسبية التي تتماشى والمبادئ المحاسبية للتعبير عن المستوى الحقيقي للأعمال المنجزة في القوائم المالية، حيث جاء النظام المحاسبي المالي بطريقتين أساسيتين في محاسبة العقود طويلة الأجل وهما: طريقة التقدم وطريقة الإتمام، وعملية الاختيار بين الطريقتين ترتبط بمعيار أساسي هو حجم مصداقية الانعكاس الذي تعكسه كل طريقة في الترجمة المحاسبية للعملية الاقتصادية بالإضافة إلى ما يمكن أن تدره الطريقة المختارة من مزايا على مؤسسات القطاع، فالتأصيل النظري لطريقة التقدم يؤكد على مراعاتها للمبادئ المحاسبية كمبدأ الاستحقاق ومبدأ مقابلة الإيرادات للتكاليف ومبدأ الفترة المحاسبية (استقلالية الدورات) ومبدأ تحقق الإيراد، كما أنها تسمح بتحقيق شفافية المعلومات المحاسبية بالنظر إلى مقياس الأداء الاقتصادي والمالي المحقق من خلال إمكانية إجراء عمليات الحساب والمقارنة لبعض النسب المرتبطة بتحليل المردودية والربحية (التحليل المالي) وإمكانية توزيع الأرباح خلال فترة الإنجاز، وبالتالي فإن العينة تؤيد اعتماد هذه الطريقة كمعالجة محاسبية مرجعية لعقود الإنشاء بنسبة 82.22% (وهو المعتمد في العديد من الدول مثل: بريطانيا، أستراليا، الصين،... الخ)، وأما بالنسبة لطريقة الإتمام فهي تجد نفسها في مؤسسات أشغال الخدمات خاصة التي تعتمد على الانتهاء الكامل من الأشغال لفوترة رقم أعمالها، حيث تعدد التقنيات المستخدمة في تقدير نسب الإنجاز والتي تصدرها تقنية الاستلام الجزئي للأشغال (بنسبة 28.89%) ثم كل من تقنية التكاليف الفعلية وعدد الوحدات المنتهية إلى إجمالي المشروع بنسبة 24.44% لكل منهما، كما تؤكد العينة على إمكانية تطبيق هذه الطرق المحاسبية في المؤسسات الصغيرة بنسبة 57.78% وبتوسط حسابي 02.4222 بدرجة موافق وانحراف معياري ب: 0.7534، هذه إمكانية قد تم ملاحظتها فعلاً عند إجراء المسح الميداني في مؤسسات القطاع، وبالإضافة إلى ذلك فقد تم ملاحظة وجود تماثل في المعالجات المحاسبية القائمة على طريقة التقدم في أغلب مؤسسات القطاع على اختلاف الأنشطة المنتمة لهذا القطاع، وبالتالي وجود معالجة محاسبية وحيدة تطبق في مؤسسات القطاع ميدانياً هي المعالجة المحاسبية وفق طريقة التقدم على الرغم من تعددية المعالجات المحاسبية التي أفرها النظام المحاسبي المالي، وعلى ذلك فإن نتائج اختبارات العينة الأحادية **One Sample Test** يؤدي إلى إلزامية القبول بصحة الفرضية رقم (02) وهي أن تعددية الطرق المحاسبية لها تأثيراتها الإيجابية على مؤسسات القطاع مع تفضيل مؤسسات القطاع لطريقة محاسبية واحدة وهي طريقة التقدم، والتي تلقى قبولاً عاماً ليس فقط من القانون المحاسبي بل أيضاً من قبل: ق. الضريبي، ق. الصفقات العمومية وهذا ما لا تجده طريقة الإتمام، وهو ما يؤدي إلى مجال آخر من البحوث وهو البحث في مكانة الطرق المحاسبية في القوانين الأخرى كقانون الصفقات العمومية، وبالتالي الحديث عن ضرورة تفعيل المعايير المحاسبية للقطاع العام **IPSAS 11** التي تفرض نفسها كمتطلب أساسي للرفع أداء المؤسسات العمومية الاقتصادية العاملة في هذا القطاع.

3 - نتائج اختبار الفرضية رقم (03): تقوم هذه الفرضية على أن: "هناك مجموعة من المشاكل ذات الطبيعة المحاسبية والضريبية التي تعيق تطور المحاسبة في هذا القطاع"، وتبحث هذه الفرضية في أهم المشاكل المحاسبية والضريبية التي تعاني منها مؤسسات القطاع حالياً في ظل النظام المحاسبي المالي، وبناءً على نتائج العينة لبعض المشاكل المقترحة فإن إجابات العينة تذهب إلى أن تطبيقات التقييم وطرق إعادة التقييم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي هي من أهم المشاكل المحاسبية الحالية حيث نال هذا المشكل نسبة 53.33% من تأييد العينة، فأغلب المؤسسات العينة لا تطبق طرق التقييم وطرق الإهلاك وفق ما ينص عليه قانون النظام المحاسبي المالي عند إعداد الحسابات الختامية بل تعتمد على ما ينص عليه القانون الضريبي، وهذا ما يطرح إشكالية التعارض ما بين القانون المحاسبي والقانون الضريبي حول أسس الاعتراف المحاسبي لأرباح العقود الإنشائية، وفي هذا الإطار فإن آراء وإجابات العينة لم تكن ذات اتجاه واحد فيما يخص أثر الاختلافات ما بين الأسس المحاسبية والضريبية على مؤسسات القطاع عند تحديد الاستحقاقات الضريبية (TAP/TVA/IRG/IBS)، حيث إن 42.22% من العينة لم تقدم إجابتها بهذا الخصوص في مقابل موافقة 40.00% من العينة على إيجابية هذه الاختلافات على القطاع، وأما ما يقال حول قدرة موظفي الإدارة الضريبية على الإلمام بالمبادئ المحاسبية المتعلقة

بالطرق المحاسبية في محاسبة العقود طويلة الأجل في محاولة لدراسة مدى إمكانية الانتقال إلى تبني الطرق المحاسبية من قبل القانون الضريبي، فإن العينة توزعت توزيعاً تناسبياً على احتمالات الإجابة كما يلي: 37.78% غير موافق، 35.56% موافق، 26.67% عدم الإجابة (أنظر الملحق (04) - من الشكل (18) إلى (20))، و هذا يعني أن الإجابة على هذه الأسئلة تتطلب ضرورة إجراء المزيد من الدراسات حول هذه المواضيع، وفيما يخص المشاكل الضريبية التي تعاني منها مؤسسات القطاع فإن الغرامات تعد الهاجس الأكبر لمؤسسات القطاع فـ 35.556% من العينة يؤكدون على الآثار السلبية التي تلحق بهم جراء التعرض الدوري للغرامات، وهذا يمكن تفسيره بغياب المصالح والأقسام المحاسبية في هذه المؤسسات من جهة وغياب الثقافة المحاسبية لدى المقاولين الخواص من جهة أخرى، فمما تم ملاحظته أيضاً في هذا الخصوص ارتباط عمليات مسك الدفاتر المحاسبية لمواجهة الالتزامات الضريبية فقط بهدف تفادي العقوبات أكثر من كونها أداة اقتصادية، إدارية وتسييرية، وما يستدل به على ذلك هو الغياب التام للميزانيات المحاسبية والمالية لدى المقاولون الخواص مع إمكانية إصدارها أين يتم المرور مباشرة عند إعداد القوائم المالية إلى الميزانية الجبائية، كما أن هناك بعض المشاكل الأخرى التي تعترى علاقة المحاسبة بالقطاع الضريبي والمتمثلة في عملية تكوين المؤونات للعقود المثقلة بالأعباء (ح/15 - العقود الخاسرة)، والتي تمثل أحد الجوانب التي لم يعالجها القانون الضريبي التي تتطلب إصدار القوانين الضرورية لتحسين تسيير شركات هذا القطاع من وجهة نظر ضريبية، وكنتيجة نهائية لاختبار هذه الفرضية بناءً على نتائج اختبارات العينة الأحادية **One Sample Test** فإنه يتم الموافقة على الفرضية رقم (03) وهي وجود العديد من المشاكل المحاسبية والضريبية في قطاع البناء و الأشغال التي ترتبط فيها الحلول بمدى التوافق الحاصل بين القانون المحاسبي والقانون الضريبي.

#### الخاتمة:

توصلت الدراسة الميدانية إلى عدد من النتائج التي يمكن ذكرها وفق الترتيب التالي:

- 1- اعتماد المؤسسات الجزائرية المنتمة لهذا القطاع على طريقة التقدم (82.22% من العينة) مع إمكانيات تطبيقها في المؤسسات الصغيرة باستخدام مجموعة من التقنيات تنصدها: الاستلام الجزئي للأشغال، عدد الوحدات المنتهية، التكاليف الفعلية... إلخ؛
- 2- إن أثر تبني النظام المحاسبي المالي على نظم المعلومات المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية انعكس إيجاباً على مخرجات هذه النظم من حيث جودة المعلومات المالية وتخفيض حجم التلاعبات.
- 3- كفاية القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مع ضرورة استحداث مخطط حسابات خاص بالقطاع في الجزائر؛
- 4- إن درجة التطبيق للنظام المحاسبي المالي هي درجة القبول ويمكن تحسينها من خلال إجراء المزيد من التكوينات الدورية لمحاسبي شركات القطاع؛
- 5- تجد مؤسسات القطاع في التطبيقات المحاسبية الخاصة بطرق التقييم وإعادة التقييم أكبر الصعوبات المحاسبية، كما تشكل الغرامات أكبر المشاكل الضريبية الواقعة على كاهل هذه المؤسسات الاقتصادية.

#### المراجع:

- 1- هيشر أحمد التيجاني، "دراسة و تحليل أداء قطاع مواد البناء في الجزائر خلال الفترة 1974-2007 م"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2011 م، ص 05.
- \* - والذي تجسد فعلاً بإصدار المرسوم 88-01 المؤرخ في 12/01/1988 م الذي يعرف المؤسسة الاقتصادية الجزائرية حسب المادة (03) بأنها: "تشكل المؤسسة العمومية الوسيلة الأفضل لإنتاج المواد و الخدمات وتراكم رأس المال، وتعمل في خدمة الأمة والتنمية وفق المهام المنوطة بها، وتمتع بالشخصية المعنوية التي تسري عليها قواعد القانون التجاري إلا إذا نص صراحة على أحكام قانونية خاصة، وبذلك لم تعد غاية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية المحافظة على السلم الاجتماعي وانتقالها من دور العون التنفيذي للمخططات إلى دور الشريك في إعداد الخطط، كما أصبحت المؤسسات الوطنية بهذا خاضعة لأحكام وقواعد القانون التجاري ومعرضة للإفلاس والتصفية"، ولزيد من معلومات أنظر: عجة الجليلي، قانون المؤسسات العمومية الاقتصادية، دار الخلدونية، الجزائر، 2006 م، ص 180.
- 2- نبيل بوفليح، "دراسة تقييمية لسياسة الإنعاش الاقتصادي المطبقة في الجزائر في الفترة 2000 - 2010"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 12، ديسمبر 2012 م، ص 266/243.
- 3- "bulletin d'information statistique de la PME", Ministère du Développement industriel et de la Promotion de l'Investissement, N° (20,22,23), ans (2012, 2013), <http://www.mdipi.gov.dz/IMG/pdf>, date de visite: 12/03/2015, P (17,15,16).

\*\* - بناءً على معادلة الإنحدار الخطي البسيط التالية:  $Y = 8362 X + 84367$  و التي قدرت بناءً على المعطيات السابقة للجدول (01).

\*\*\* - تم تقدير قيمة  $S_T$  المجدولة باستخدام برنامج Excel 2007 باستخدام الأمر  $Loi.Student.Inverse$  من الدالة  $F_X$ .

بالاعتماد على:

4- "الفصل - 14 - المحاسبة الوطنية"، الديوان الوطني للإحصائيات، الموقع: <http://www.ons.dz>، ص 229.

5- "النشرة الإحصائية الثلاثية رقم (28)"، بنك الجزائر، ديسمبر 2014 م، الموقع: [http://www.bank-of-algeria.dz/pdf/Bulletin\\_28a.pdf](http://www.bank-of-algeria.dz/pdf/Bulletin_28a.pdf)، ص 26.

6- "الفصل - 14 - المحاسبة الوطنية"، الديوان الوطني للإحصائيات، مرجع سابق، ص 229.

7- "الفصل - 14 - المحاسبة الوطنية"، الديوان الوطني للإحصائيات، المرجع السابق، ص 229.

8- أمال مهاوة، "إمكانية تحيين النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2010 م، ص 100.

9 - Bulletin d'information statistique de la PME, N° 23, Op.Cit, P 15 .

10 - Bulletin d'information statistique de la PME, N° 23, Op.Cit, P 15 .

11 - الفصل -2- التشغيل، الديوان الوطني للإحصائيات، الموقع: [http://www.ons.dz/IMG/pdf/CH2-EMPLOI\\_Arabe.pdf](http://www.ons.dz/IMG/pdf/CH2-EMPLOI_Arabe.pdf)، ص 51.

\*\*\*\* - تقدر إحصائية الإختبار  $T_C$  لكل فرضية بناءً على المتوسط الحسابي لمجموع القيم  $T$  لأسئلة كل محور مقسوماً على عددها

الملاحق:

الجدول (01): بعض المؤشرات الاقتصادية لقطاع البناء والأشغال العمومية الوحدة: مليون د.ج

البيان	2009	2010	2011	2012	2013	المتوسط
إنتاجية القطاع <sup>4</sup>	1 000 054	1 194 113	1 262 566	1 491 200 <sup>5</sup>	1 620 200	1 097 614
%النمو السنوي	1.15	1.194	1.057	1.181	1.0865	1.151
الإنتاج الداخلي الخام <sup>6</sup>	8 809 620	10 447 305	12 109 503	16 115 500	16 569 200	11 307 303
مساهمة القطاع في تكوين الناتج الداخلي	0.1135	0.1143	0.1043	0.0925	0.0978	0.0966
إنتاجية القطاع الخاص <sup>7</sup>	871 083	1 030 128	1 091 040.4	-	-	804 789
مساهمة القطاع الخاص في إنتاجية القطاع	0.8710	0.8627	0.8642	-	-	0.8460
عدد مؤسسات القطاع <sup>8</sup>	122 238	129 762 <sup>9</sup>	135 752 <sup>10</sup>	142 222	147 005	121 998
معدل نمو مؤسسات القطاع	1.0916	1.0615	1.0462	1.0477	1.0336	1.07215
تطور العمالة في القطاع <sup>11</sup>	1 718 000	1 886 000	1 595 000	-	-	1 592 667
معدل نمو العمالة في القطاع	1.0908	1.0978	0.8457	-	-	1.0558

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول (03): إحصائيات حول الاستبيان

الاستمارات	العدد	حسب الولاية		نسبة الاستجابة %		نسب إجمالية
		ورقلة	الأغواط	ورقلة	الأغواط	
الموزعة	80	50	30	62.50	37.50	100
المفقودة	31	18	13	58.06	41.94	38.75
المسترجعة	49	32	17	65.31	34.69	61.25
الملغاة	03	01	02	33.33	66.67	03.75
الملائمة	45	31	14	68.89	31.11	56.25
الواردة بعد الأجل	01	00	01	00	100	01.25

الجدول (02): تكوين العينة

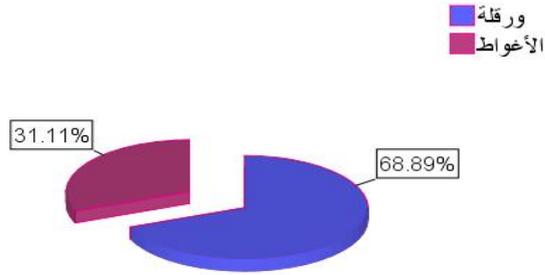
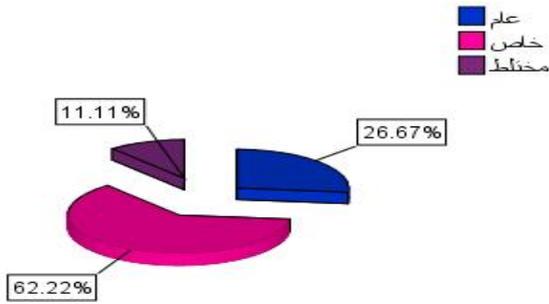
البيان	نوع النشاط	العدد	المستجوبين	%	المجموع
البناء	البناء و الأنشطة الملحقه	5	12	0.2665	0.2665
	المؤسسات	10	14	0.3111	0.5776
<b>المجموع الجزئي I:</b>					<b>0.5776</b>
الأشغال العمومية	الطرق	2	2	0.0444	0.622
	م. المحاسبة	3	4	0.0888	0.7108
<b>المجموع 01:</b>					<b>0.7108</b>
	الميكانيكية والكهربائية	2	4	0.0888	0.7996
	المؤسسات	3	3	0.0666	0.8662
<b>المجموع 02:</b>					<b>0.8662</b>
	الصرف الصحي وأشغال الري	2	3	0.0666	0.9328
	م. المحاسبة	3	3	0.0666	0.9994
<b>المجموع 03:</b>					<b>0.9994</b>
<b>المجموع الجزئي II:</b>					<b>0.9998</b>
<b>03+ 02+ 01</b>					<b>0.9998</b>
<b>المجموع الكلي: I + II</b>					<b>% 100</b>

المصدر: من إعداد الباحثين

الملحق (01): الأشكال الخاصة بالخصائص الاقتصادية والمهنية لعينة الدراسة

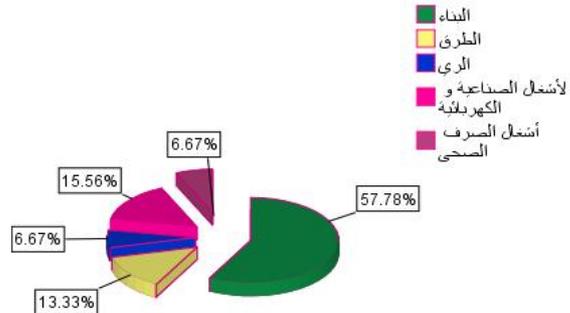
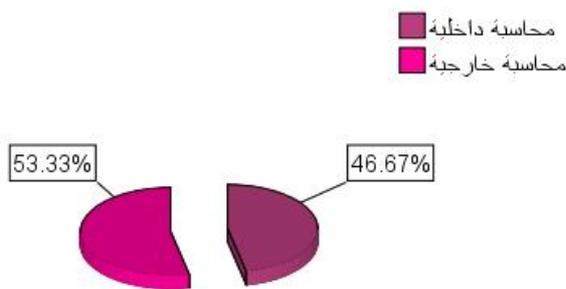
الشكل (04): توزيع حسب رأس المال

الشكل (03): التوزيع الجغرافي للعينة



الشكل (06): توزيع العينة على أساس نوع المحاسبة

الشكل (05): توزيع حسب الأنشطة



المصدر: اعتماداً على مخرجات (SPSS 20)

الجدول (06): توزيع المحاسبون حسب المهنة

الجدول (05): توزيع المحاسبون حسب الوظائف

المهنة	التكرار	النسبة	المجموع
تقني محاسبة	2	0.08	0.083
خبير محاسب	3	0.12	0.208
محاسب معتمد	6	0.25	0.458
مدقق	6	0.25	0.708
أخرى	7	0.29	100%

الجدول (08): توزيع العينة حسب العمر

المهنة	التكرار	النسبة	المجموع
أقل من 25	04	0.08	0.089
[40-25]	28	0.62	0.711
أكثر من 40	13	0.28	100%

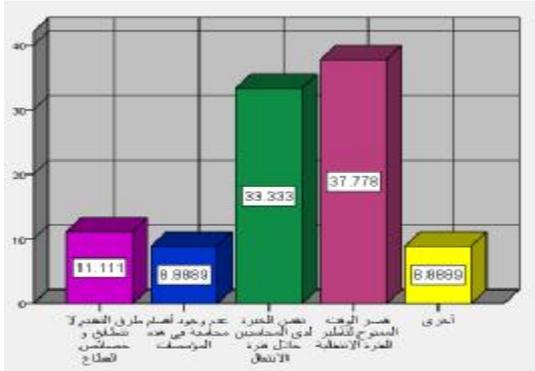
الجدول (07): توزيع العينة حسب الخبرة

المهنة	التكرار	النسبة	المجموع
أقل من 5	21	0.46	0.467
[10-5]	09	0.20	0.667
أكثر من 10	15	0.33	100%

المصدر: إعتياداً على مخرجات (SPSS 20)

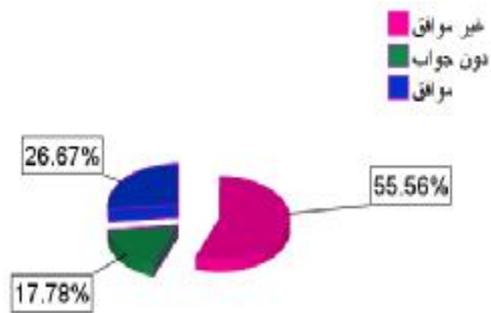
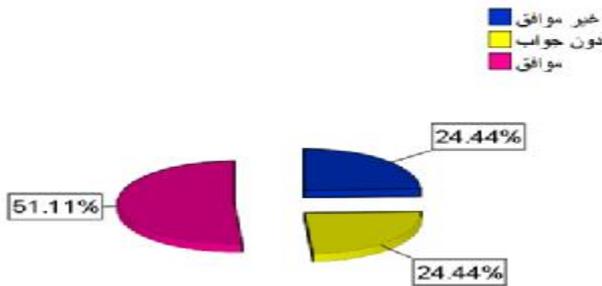
الملحق (02): مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين الممارسة المحاسبية

الشكل (07): المشاكل المحاسبية في ظل الفترة الانتقالية الشكل (08): الأسباب الرئيسية



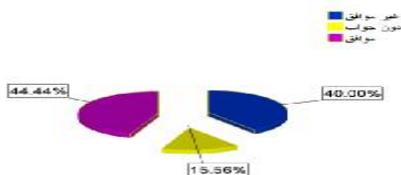
الشكل (10): أهمية وجود مخطط حسابات للقطاع

الشكل (09): القوائم المالية



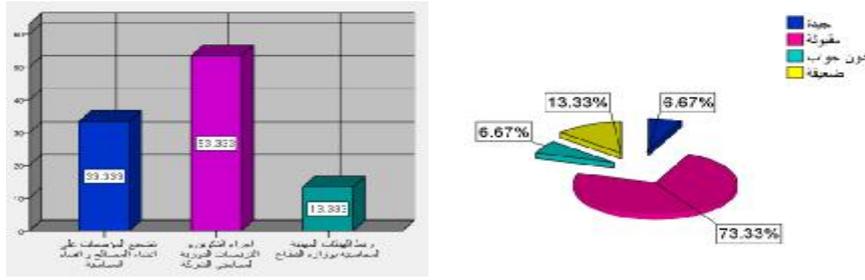
الشكل (11): إختلاف الممارسات المحاسبية في القطاع

الجدول (09): إختلافات الممارسات



السؤال رقم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	$\alpha$	الإتجاه العام
(22)	2.044	0.928	0.00	محايد

الشكل (12): درجة التطبيق SCF في القطاع (الشكل 13): الحلول المقترحة لزيادة الفعالية



المصدر: بناءً على مخرجات (SPSS 20)

الملحق (03): قدرة مؤسسات القطاع على تطبيق المعالجات المقدمة من SCF

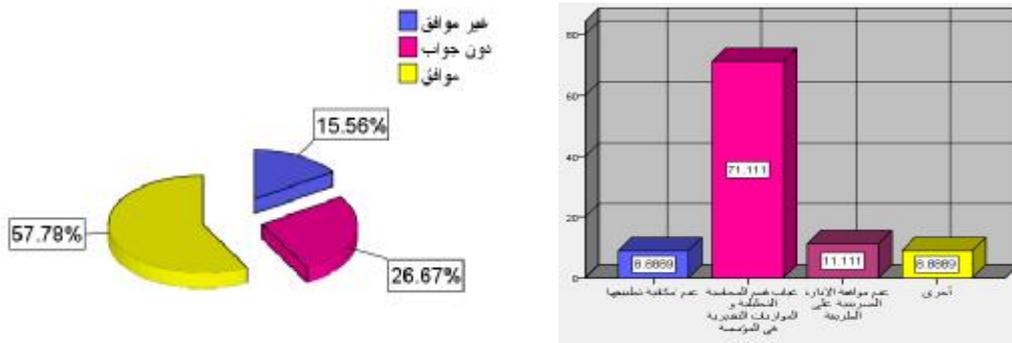
الشكل (15): وسائل تقدير نسب الإنجاز

الشكل (14): طرق محاسبة العقود الإنشائية



الشكل (17): المؤسسات الصغيرة والطرق المحاسبية

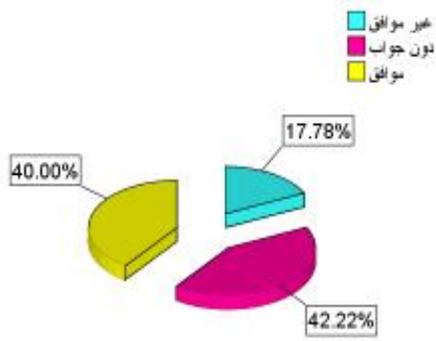
الشكل (16): العوائق



المصدر: بناءً على مخرجات (SPSS 20)

الملحق (04): المشاكل المحاسبية والضريبية في قطاع البناء والأشغال العمومية

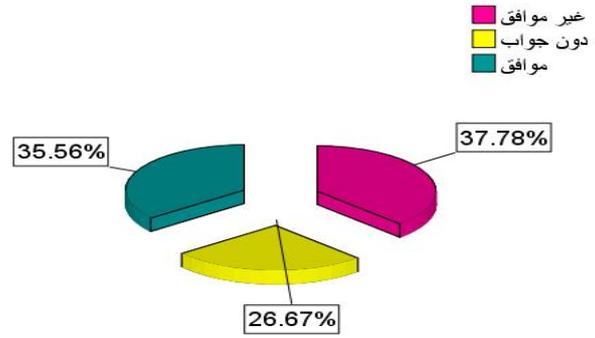
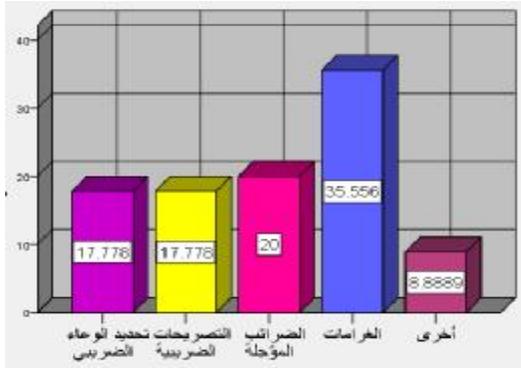
الجدول (10): المشاكل المحاسبية الشكل (18): إختلاف المبادئ المحاسبية عن القواعد الضريبية



الرقم	البيان	التكرار	النسبة
01	حالة طرق الإهلاك	13	28.88
02	توزيع المصاريف غ المباشرة	16	35.55
03	طرق التقييم	24	53.33
04	حالة تأخر الإنجاز	15	33.33
05	حالة الأحكام القضائية	05	11.11
06	أخرى	00	00.00

الشكل (20): المشاكل الضريبية في القطاع

الشكل (19): الإدارة الضريبية والقواعد المحاسبية



الجدول (11): إختبار الفرضيات باستخدام إختبارات العينة الأحادية One Sample Test

القرار الإحصائي	معامل الخطأ	مستوى الدلالة	إحصائية الإختبار T		الفرضيات
			تقدير إحصائية T <sub>C</sub> ***	القيمة الجدولية T	
H <sub>1</sub> قبول	0.05	0.00	02.015	17.109	(01)
H <sub>1</sub> قبول				19.315	(02)
H <sub>1</sub> قبول				17.111	(03)
H <sub>1</sub> قبول	0.05	0.000	02.015	19.4176	الفرضية الأساسية

المصدر: بناءً على مخرجات (SPSS 20)