

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير و علوم تجارية  
الشعبة : علوم مالية ومحاسبية  
التخصص : دراسات محاسبية و جبائية معمقة

من إعداد الطالبة : أسماء جيلي  
بغنوان :

القياس والإفصاح المحاسبيين في القطاع العام  
"دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العمومية  
في مدينة ورقلة "

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 20 - 06 - 2013 :

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ غوالي م. البشير / أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة ..... رئيسا

الأستاذ بوعلاق مبارك / أستاذ مساعد أ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة ..... مشرفا

الأستاذ عتيق العلا / أستاذ مساعد أ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة ..... مناقشا

السنة الجامعية 2013/2012



إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها بارك ربي في عمرها وأمدّها بالصحة والعافية

و إلى من عبدت لي طريق النجاح بدعواتها.....أمي الحبيبة

إلى من حاكمت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها وكانت بمثابة الأم بعطفها وحنانها

والتي غمرتني بحبها.....خالتي شريفة

إلى إخوتي الأعزاء..... إدريس و عادل و زكريا و إسماعيل

إلى أغلى وأقرب صديقاتي..... سامية وهند وأسماء

إلى كل من وسعهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.....

إلى جميع زملاء الدراسة أغانهم الله ووفقهم

إلى هؤلاء جميعا أهدي ثمرة جهدي وعلمي المتواضع.

أسماء جيلي



الحمد والثناء لله أولاً و آخراً على فضله و إمتنانه وتوفيقه أن يسر لي هذا العمل .

ثم يطيب لي أن أتقدم بخالص الشكر والعرفان والتقدير إلى الأستاذ بمعلق مبارك الذي تكرم

بالقبول و الإشراف على هذه الرسالة وعلى إهتمامه وتقديره للنصائح وحسن توجيهه لإتمام هذا

العمل المتواضع .

كما أتقدم بخالص الإحترام و التقدير إلى أساتذة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

بجامعة قاصدي مرباح ورقلة

و بخالص الشكر والإحترام لأساتذة أعضاء لجنة المناقشة لما أبدوه من ملاحظات قيمة

كما لا يفوتني أن أتوجه بخالص شكري و إحترامي إلى كل من ساهم في مد يد العون لإتمام هذا

العمل من بعيد أو قريب .

## الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الأهمية التي يحظى بها القياس والإفصاح المحاسبيين في المؤسسات العمومية ومدى مساهمته في تحقيق أهداف ومتطلبات القطاع العام بصفة عامة، لإعتبارهما من أهم الممارسات المحاسبية التي تقوم بتوصيل وقياس المعلومات المحاسبية وذلك في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تم وضعها بغرض تحسين وترقية جودة القوائم المالية و إتخاذ القرار الأمثل ، بما يخدم ذلك الصالح العام للدولة .

تم إستخدام في هذه الدراسة المنهج الوصفي من أجل الحصول على المعلومات الخاصة بالجانب النظري والمنهج التحليلي للحصول على البيانات الخاصة بالجانب الميداني وذلك بتوزيع إستبانات على عينة من محاسبي المؤسسات العمومية المتواجدة داخل إقليم ولاية ورقلة .

وقد توصلت الدراسة إلى أن المؤسسات العمومية تهتم بشكل كبير بعملية القياس والإفصاح المحاسبيين لما يحققه من شفافية ومصداقية على مستوى القوائم المالية دون لبس أو تضليل ، و أن تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام سيؤدي إلى تحسين جودة المعلومات والإرتقاء بمستوى التقارير والقوائم المالية مما سيعزز ذلك من عملية الإفصاح والقياس في القطاع العام وتخصيص الموارد فيه بشكل أمثل ، لكن بالرغم من كل هذا فالجزائر لا زالت بعيدة عن تطبيق هذه المعايير مما سيتطلب مستقبلا إلى تغيير جذري في محاسبتها العمومية .

### الكلمات المفتاحية :

مؤسسات عمومية ، محاسبة عمومية ، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، إفصاح محاسبي ، قياس محاسبي .

### Résumé en français :

Le but de cette étude déterminer l'importance accordée à la mesure et la divulgation de la comptabilité dans les institutions publiques et l'ampleur de sa contribution à la réalisation des objectifs et des besoins du secteur public en général, doivent être considérés comme des pratiques comptables les plus importants qui se connectent et la mesure de l'information comptable et à la lumière des normes comptables internationales pour le secteur public qui est établi à améliorer et d'améliorer la qualité des états financiers et la prise de décision optimale, afin de servir l'intérêt public de l'Etat.

De la méthode de l'étude descriptive a été utilisée pour obtenir des informations sur le plan théorique et la méthode analytique pour le côté des données du terrain et la distribution de questionnaires à un échantillon d'institutions publiques, de comptabilité et situé sur le territoire de l'Etat de Ouargla.

L'étude a révélé que les institutions publiques s'intéressent radicalement les processus de mesure et d'information comptable pour assurer la de transparence et de crédibilité au niveau des états financiers sans ambiguïté ni ombrage, et que l'application des normes comptables pour le secteur public permettra d'améliorer la qualité de l'information et de l'élévation du niveau des rapports et des états financiers, qui permettra d'améliorer le processus de mesure et d'information dans le secteur public et l'affectation des ressources de manière optimale, mais en dépit de tout ce que l'Algérie est loin de l'application de ces normes qui conduiront à changer radicalement l'avenir de la responsabilité publique.

### Mots-clés:

Les institutions publiques, la comptabilité publique, les normes comptables internationales pour le secteur public, la divulgation de la comptabilité, de la mesure de la comptabilité.

## قائمة المحتويات

I.	الإهداء
II.	الشكر
III.	ملخص
IV.	قائمة المحتويات
VI.	قائمة الجداول
VII.	قائمة الأشكال البيانية
VIII.	قائمة الملاحق
IX.	قائمة الرموز و المصطلحات
1	مقدمة
<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية</b>	
5	مقدمة الفصل
6	المبحث الأول : القطاع العام والمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ، القياس والإفصاح المحاسبي
6	المطلب الأول : مفاهيم في القطاع العام
9	المطلب الثاني : الإطار العام للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العمومي
13	المطلب الثالث : الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
19	المطلب الرابع : القياس المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
21	المبحث الثاني : الدراسات السابقة
21	المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة
25	المطلب الثاني : تعليق على الدراسات السابقة
26	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني : الدراسة الميدانية</b>	
28	مقدمة الفصل
29	المبحث الأول : طريقة و أدوات الدراسة
29	المطلب الأول : طريقة الدراسة
30	المطلب الثاني : أدوات الدراسة
33	المبحث الثاني : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة
33	المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة

41	المطلب الثاني: مناقشة النتائج و إختبار فرضيات الدراسة
49	خلاصة الفصل
50	الخاتمة
54	المراجع
59	الملاحق
76	الفهرس

## قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
12	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS	01
29	الإحصائية الخاصة باستمارة الإستبيان	02
31	مجالات ومحاور الدراسة	03
31	مقياس ليكارت الثلاثي المعتمد في الدراسة	04
32	معامل ثبات الإستبانة طريقة ألفا كرونباخ	05
33	توزيع العينة حسب الجنس	06
34	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	07
34	توزيع العينة حسب التخصص	08
35	توزيع العينة حسب الخبرة	09
36	توزيع العينة حسب متغير الوظيفة	10
36	معايير تحديد الإتجاه	11
37	وجهة نظر المستجوبين حول مدى مساهمة القياس والإفصاح المحاسبي في تحقيق أهداف المؤسسات العمومية	12
38	وجهة نظر المستجوبين حول مدى ملائمة الأساس النقدي في تقييم العمليات المالية لدى المؤسسات العمومية	13
39	وجهة نظر المستجوبين حول مساهمة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على تأدية كل من القياس والإفصاح المحاسبيين الدور المطلوب	14
40	وجهة نظر المستجوبين حول إعتبار متطلبات تطبيق IPSAS في المؤسسات العمومية من أهم مسائل الإصلاح الإقتصادي وتطوير النظام المحاسبي الحكومي.	15
46	نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA لإختبار الفرضية الأولى	16
46	نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA لإختبار الفرضية الثانية	17
47	نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA لإختبار الفرضية الثالثة	18
48	نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA لإختبار الفرضية الرابعة	19

## قائمة الأشكال البيانية

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
33	توزيع العينة حسب متغير الجنس	01
34	توزيع العينة حسب متغير المؤهل	02
34	توزيع العينة حسب متغير التخصص	03
35	توزيع العينة حسب متغير الخبرة	04
36	توزيع العينة حسب متغير الوظيفة	05



### قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
01	إستمارة الإستبيان	60
02	مخرجات المعالجة الإحصائية ببرنامج SPSS 19.0	64

قائمة الرموز و المصطلحات

الإختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IPSAS	International public sector accounting standard	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IFAC	International federation of accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IPSASB	International public sector accounting standard board	مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
PSC	Public Sector committee	لجنة القطاع العام
IAS	International accounting standard	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International financial reporting standard	المعايير الدولية للإبلاغ المالي
IASB	International accounting standard board	مجلس معايير المحاسبة المالية

# المقدمة

## أ. توطئة :

دعت الحاجة الملحة والمتزايدة خلال القرن العشرين إلى وجود نظام للمحاسبة وقد تجلت هذه الحاجة في المنافع والفوائد الناجمة عن استخدام هذه المحاسبة بوصفها أداة لتنظيم وترتيب وقياس المعاملات المحاسبية والتجارية الكثيرة والمتعددة، ومن ثم الإبلاغ عن المعلومات المحاسبية وإيصالها إلى الجهات ذات العلاقة وهو الأمر الذي دفع العديد من الباحثين إلى إيجاد الأطر العامة للمبادئ والمعايير التي يتضمنها هذا النظام وتطبيقاته العلمية.

وبوجود محاسبة مالية تتعلق بالقطاعات الخاصة فانه من المنطقي وجود محاسبة مالية تتعلق بالقطاع العام والتي تمثل المالية العامة للدولة وتهدف إلى دراسة كل ما يتعلق بمواردها أو فروعها ونفقاتها، و تترجم السياسة المالية للدولة وهاته العملية لا يمكن تصوّرها إلا في إطار مجتمع منظّم، و تأتي المحاسبة العمومية كآلية للتكفل بحماية المال العام من خلال تطبيق مجموعة من القواعد القانونية والتّقنيّة المطبّقة على تنفيذ الموازنات العموميّة وبيان عمليّاتها الماليّة وعرض حساباتها ومراقبتها والمحدّدة لالتزامات ومسؤوليات الآمرين بالصّرف والمحاسبين العموميين.

وقد أدت التطورات الاقتصادية إلى ضرورة وضع معايير محاسبية دولية لتنظيم ممارسة العمل المحاسبي، وتصنيف السياسات المالية وكذلك إصدار القوائم المالية بشفافية وتنظيم عمليات الإفصاح وقياس الأحداث لمختلف القطاعات سواء كانت خاصة أو عامة.

ومع ظهور المعايير الدولية في مجال المحاسبة، بدأ الحديث عن ضرورة توحيد لغة التّخاطب المحاسبي بين الدول، وفي هذا الإطار حدد مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بأنّ تعيين مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) الذي حل محل لجنة القطاع العام (الاتحاد الفدرالي) (PSC) كجهة مسؤولة عن وضع تلك المعايير ضمن حدود صلاحياته وضمن شروطه وبنوده العامة المعلنة أفضل ما يخدم المصلحة العامة في تحقيق هذا الجانب من مهمته حيث اعد 25 معياراً مستمداً من معايير المحاسبة التجارية (IAS/IFRS) الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) وهذا مع نهاية سنة 2007. و في نهاية سنة 2009 قام بصياغة معايير أخرى لتصل إلى 31 معياراً.

وقد زاد إهتمام المنظمات المهنية بمعايير المحاسبة الحكومية، نتيجة صدور المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام (IPSAS) التي تعنى بالمعايير المحاسبية المطبقة على حسابات الحكومة والمنشآت غير الربحية وذلك في نهاية القرن الماضي ومع بداية الألفية الثالثة، بعد أن كانت تلك المنظمات المهنية تركز اهتمامها على المعايير الخاصة بمحاسبة الوحدات الاقتصادية ومشاريعها، وذلك نظراً لتزايد الاهتمام بالموازنة العامة للدولة وتوسع وظائفها وأهدافها، وبالتالي ضرورة إيلاء الاهتمام بالمعايير اللازمة لمسك حساباتها والرقابة على أداء النشاط الحكومي نظراً لمتعكساته على المتغيرات الإجمالية للاقتصاد الوطني .

## ب. طرح الإشكالية :

ومن خلال ما تم عرضه سابقا يمكن لنا طرح الإشكالية التالية:

- إلى أي مدى يساهم القياس والإفصاح المحاسبيين في تحقيق أهداف ومتطلبات المؤسسات العمومية في ظل المعايير المحاسبية الدولية المتبعة لدى القطاع العام ؟
- من اجل الإلمام والاهتمام بمختلف جوانب الموضوع من خلال هذا السؤال المحوري سنتطرق إلى أسئلة فرعية يمكن صياغتها كما يلي:

- هل يساهم القياس والإفصاح المحاسبيين في تحقيق أهداف المؤسسات العمومية ؟
- ما هو الأساس الملائم في عملية القياس ؟
- هل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساهم على أن يؤدي كل من القياس والإفصاح المحاسبيين الدور المطلوب ؟
- ماهي متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية ؟ وهل يتم الإيفاء بهذه المتطلبات ؟

## ت. فرضيات البحث:

وفي ضوء ما تم عرضه وكإجابة على التساؤلات السابقة في بحثنا يمكننا صياغة الفرضيات التالية:

- يساهم كل من القياس والإفصاح المحاسبيين في تحقيق أهداف المؤسسات العمومية من خلال تحليل وتقييم السياسة المالية على مستوى الدولة كونه يضيف مزيدا من الشفافية والمصادقية ،
- يعتبر الأساس النقدي ملائما في تقييم العمليات المالية في هذه المؤسسات ؛
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساهم على أن يؤدي كل من القياس والإفصاح المحاسبيين الدور المطلوب من خلال تحسين مخرجات المؤسسات العمومية وبالتالي مخرجات الدولة . لكنها ليست الشيء الوحيد المتحكم فيها ؛
- هناك متطلبات لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لدى المؤسسات العمومية والتي تعتبر من أهم مسائل الإصلاح الإقتصادي وتطوير النظام المحاسبي الحكومي .

## ث. مبررات اختيار الموضوع :

تتجلى مبررات اختيار الموضوع في الأسباب الآتية:

## أولا: أسباب موضوعية:

- ✓ الأهمية الكبيرة التي تكتسبها المحاسبة العمومية كدليل للسير المحاسبي في المؤسسات العمومية ؛
- ✓ الأهمية التي يحوزها كل من الإفصاح والقياس المحاسبيين في القوائم المالية باعتبارهما الأداة الأكثر انعكاسا على تقييم أداء المؤسسة ؛

✓ أسس القياس المحاسبي المتعددة التي يلعب كلا منها دورا كبيرا في سير عمليات الوحدات الحكومية.

ثانيا: أسباب ذاتية:

✓ ارتباط موضوع الدراسة بالتخصص وحدائته خاصة على مستوى القطاع العام ؛

✓ التوسع المعرفي فيما يخص كل من عمليتي القياس والإفصاح المحاسبي خاصة ومكانتهما في تلبية متطلبات منشآت القطاع العمومي في ظل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

ج. أهداف الدراسة :

لابد من وجود أهداف يسعى إلى تحقيقها من وراء الدراسة وتتجسد في :

✓ دفع المؤسسات العمومية إلى تحسين ظروف الدولة عن طريق التطبيق الأمثل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ؛

✓ توضيح أهمية التقارير في اتخاذ القرارات من خلال الإفصاح في القوائم المالية وقياسها على كافة المستويات الداخلية والخارجية للإدارات العمومية ؛

✓ دراسة مستوى إلتزام المؤسسات العمومية بنشر القوائم المالية والحكم على درجة الإفصاح فيها من خلال الاعتماد على ما جاء في بعض المعايير المطبقة على القطاع العام ؛

✓ تحقيق الشفافية والمصدقية و الوثوقية للمعلومة المالية على مستوى القطاع العام ؛

✓ تحسين جودة ونوعية المعلومات وتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة الخاصة عن طريق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

ح. حدود الدراسة:

تتلم هذه الدراسة بعلميقي القياس والإفصاح المحاسبيين وبالأخص في القطاع العام والبحث فيما إذا كانا يلبيان متطلبات وأهداف المؤسسات العمومية ويضفيان فيها الصحة والثقة من خلال قوائمها المالية، والتطرق للمحاسبة العمومية والخوض في مفاهيمها وذلك في ظل تطبيق معايير IPSAS والتي ستم في حدود مدينة ورقلة .

خ. منهج الدراسة والأدوات المستخدمة :

للوصول إلى أهداف الدراسة المرجوة و إختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه ، فإن الموضوع سيتم معالجته بإتباع كل من المنهج الوصفي وذلك للتطرق إلى مفاهيم كل من المحاسبة العمومية ومعاييرها وكذا القياس والإفصاح المحاسبيين في المؤسسة العمومية ، من خلال التطرق إلى المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (22) وإتباع المنهج التحليلي في تحليل نتائج الدراسة ، كما سيعتمد منهج تجريبي في الجانب التطبيقي باستخدام أسلوب الإستبانة لمعرفة آراء المهتمين حول الموضوع واستخدام برامج معلوماتية مختلفة لتكوين نظرة حوله .

د. مرجعية الدراسة : تمت في هذه الدراسة مراجعة بعض الكتب باللغتين العربية والأجنبية والمجلات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع و كذلك مراجع أخرى وجدت أنها تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي والمتمثلة في الملتقيات العلمية ،محركات البحث عبر شبكة الإنترنت ،المذكرات والأطروحات السابقة و قد تم إعتتماد بعض هذه المصادر كدراسات سابقة في الموضوع .

#### ذ. صعوبات الدراسة :

تمحورت معظم الصعوبات التي واجهتني في إيجاد مراجع كافية ودراسات سابقة مشابهة لموضوع الدراسة وكذا بعض العناية خلال الدراسة الميدانية خاصة أثناء توزيع الإستمارات حيث تمثل ذلك في ضعف التجاوب مع بعض المستجوبين في بعض الأسئلة خاصة فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حيث تطلب ذلك بعض الشرح وذلك لقلة المعرفة بها ولعدم البدء في تطبيقها في الجزائر .

#### ر. هيكل البحث :

للإجابة على إشكالية هذا البحث وإنجازه قمت بتقسيم هذه الدراسة إلى فصلين ، بداية بالمقدمة وأخيرا بالخاتمة حيث تضمنت هذه الأخيرة تلخيص عام لكل ما جاء في البحث واختبار فرضياته ثم عرض للنتائج والتوصيات المقترحة بناءا على النتائج المتوصل إليها .

- الفصل الأول : "القطاع العام والمحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والقياس والإفصاح المحاسبيين" وقد حاولت في هذا الفصل التركيز على الإفصاح والقياس المحاسبيين في القطاع العام من خلال تقسيمه إلى مبحثين نتطرق في الأول منه إلى تحديد مختلف المفاهيم المرتبطة بصلب الموضوع ، أما المبحث الثاني يكون حول الدراسات السابقة المتعلقة والمشابهة بالموضوع .

- الفصل الثاني : "دراسة القياس والإفصاح المحاسبيين في المؤسسات العمومية على الواقع الميداني" خصص هذا الفصل لتقييم مدى إستيعاب المهتمين بمجال المحاسبة العمومية وطرق القياس والإفصاح فيها للتوصل إلى أهم النتائج والتوصيات المقترحة .

# الفصل الأول

## الأدبيات النظرية والتطبيقية



## تمهيد :

تعتبر المحاسبة العمومية من أول فروع المحاسبة التي مورست في التاريخ الإنساني، وبرغم أن ذلك يعطيها حق الريادة والأولوية في عملية تطوير البناء الفكري المحاسبي ووضع المعايير المحاسبية، إلا أن ذلك لم يكن بنفس الخطوة التي مُنحت لشقيقتها المحاسبة المالية. وبالرغم من حاجة المجتمع للفرعين معاً، إلا أنهما يختلفان عندما يتعلق الأمر بمبدأ خدمة المصلحة العامة، فالوقائع والشواهد، تؤكد بأن خدمة المصلحة العامة تتأثر بالممارسات المحاسبية العمومية بدرجة أكبر مما سواها من فروع المحاسبة، وهو ما يعني أن تطويرها وتنظيمها كان يفترض أن يسبق تطوير وتنظيم فروع المحاسبة الأخرى، وأن يلقي اهتماماً ورعاية أكبر.

حيث أن بيئة الممارسات المحاسبية في المؤسسات العمومية تحمل سمات تميزها عن مثيلتها في مؤسسات القطاع الخاص، وهو الأمر الذي فرض تأسيس إطار وقواعد ومعايير مستقلة للمحاسبة العمومية تراعي ذلك التمايز، حيث طور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في 10 نوفمبر 2004 مجموعة من المعايير المحاسبية للقطاع العام الذي يشار إليها بـ (IPSAS) وقد لاحظت هذه اللجنة أن هناك فوائد جوهرية يمكن تحقيقها بواسطة هذه المعايير من خلال عرض البيانات المالية بشكل ملائم وقابل للمقارنة وتوفير معلومات حول الأداء المالي للمؤسسة العمومية والتي تلعب دوراً أساسياً في توضيح متطلبات الاعتراف والقياس و العرض والإفصاح الذي تعتبر في الوقت الراهن من أهم المبادئ المحاسبية التي تسهم بفعالية في إثراء قيمة المعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية ذات الغرض العام وهذا ما سنبرزه في هذا الفصل .

## المبحث الأول : القطاع العام والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ،القياس والإفصاح المحاسبي

### المطلب الأول: مفاهيم في القطاع العام

#### الفرع الأول: تعريف الوحدة العمومية (القطاع العام) وخصائصها :

##### أولاً :تعريف المؤسسة العمومية (القطاع العام)

تعتبر المؤسسة العمومية تجسيد اللامركزية الإدارية المرفقية أو الفنية والتي تشكل إحدى صورها والتي تعرف بأنها " طريقة من طرق الإدارة تقضي بتوزيع الوظيفة الإدارية بين الحكومة التي تمثل الإدارة اللامركزية وهي تؤدي إلى نقل النشاط الإداري من أيدي الموظفين إلى أيدي المواطنين تحقيقاً لمبدأ الديمقراطية السياسية على المستوى الوطني " ؛ كما يمكن القول بأنها "مرفق عام إداري خاضع لإدارة وإشراف السلطة العامة بغية تحقيق النفع العام" <sup>1</sup>؛ وتعرف أيضاً على أنها "ذلك الجهاز الإداري الذي يمارس فيه جزء من أنشطة الدولة المختلفة ومن أمثلتها: المؤسسة العامة للتعليم التقني، مصلحة الجمارك، وزارة الصحة وغيرها من الوحدات التابعة للدولة" <sup>2</sup>.

##### ثانياً :خصائص القطاع العام :

يتميز القطاع العام بعدة خصائص تميزه عن القطاع الخاص ونوضح هذه الخصائص في البنود التالية :

1- لا يهدف إلى تحقيق الربح :يتميز النشاط العمومي بتقديم خدمات عامة بشكل مستمر لإشباع الحاجات العامة للمواطنين وليس لتحقيق الربح ومن ثم لا تجري مقابلة بين الإيرادات والنفقات ولا يعني أن المؤسسة تعمل بخسارة ؛

2- تعدد مصادر تمويل الإيرادات وأوجه النفقات العامة :بما أن الحكومة هي ذات سلطة سيادية فهي صاحبة القرار في تحصيل الإيرادات على شكل ضرائب ورسوم وعوائد على اختلاف أنواعها وتوزيعها على الأنشطة والخدمات التي تؤديها الخدمات العمومية المختلفة بموجب إعمادات سنوية في الموازنة العامة للدولة ؛

3- غياب حافز المنافسة :لا توجد سوق للمنافسة في مجال تقديم السلع والخدمات العامة التي تؤديها الوحدات الإدارية العمومية حيث أن النظام المحاسبي العمومي يتضمن وسائل بديلة تؤدي إلى الإقتصاد في ترشيد استخدام الموارد وتحقيق مستوى أفضل للخدمة ؛

<sup>1</sup> إسماعيل جوامح ،فايزة بركات ،حوكمة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ،الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآليات للحد من الفساد المالي والإداري ،جامعة محمد

حيضر بسكرة ، يومي 6-7 ماي 2012 ص 4-5.

<sup>2</sup> الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج ،محاسبة حكومية 143 حسب المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ،المملكة العربية السعودية ،سنة النشر مجهولة ،ص 2.

- 4- الخضوع إلى قيود قانونية: يخضع النظام المحاسبي العمومي لقوانين وإجراءات وقواعد يجب إتباعها في إثبات العمليات المالية وأسماء الحسابات وتبويبها وتوحيد المستندات اللازمة لإثبات جدية وصحة العمليات المالية والدفاتر والسجلات المحاسبية والتقارير والقوائم المالية والحسابات الختامية وبما يساعد على تحقيق رقابة فعالة على عمليات التحصيل والإنفاق ؛
- 5- الملكية العامة: تعتبر ملكية المؤسسات العمومية عامة وذلك لأنها تحصل على الأموال من خلال تحصيل الإيرادات المستحقة للدولة بفرض ضرائب ورسوم لذا تعد مملوكة ملكية عامة لجميع أفراد الشعب حيث ينشأ عن ذلك زيادة انفصال الملكية عن الإدارة .

### الفرع الثاني: تعريف المحاسبة العمومية والجهات المستفيدة منها :

#### أولا :تعريف المحاسبة العمومية

تعددت تعاريف المحاسبة العمومية تبعا للمدارس الفكرية وآراء الباحثين والمؤلفين حيث عرفت على أنها " مجموعة مبادئ وقواعد وإجراءات تحكم عملية تجميع وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الإدارية الحكومية والتي تتعلق بتحصيل الإيرادات العامة وأوجه إنفاقها على الأنشطة والخدمات التي تنفذها الحكومة وعرضها بشكل تقارير وقوائم مالية دورية لتقديمها إلى الجهات المختصة " ؛

عرفتها أيضا هيئة الأمم المتحدة بأنها " تختص بقياس وتبويب والتقييم ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والأنشطة المرتبطة في القطاع الحكومي " ؛

كما يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها " مجموعة من الإجراءات المحاسبية تتم وفقا للتشريعات المالية من حيث إثبات الإيرادات ونفقات الدولة وتصنيفها وتلخيصها وإعداد التقارير المالية ورفعها إلى الجهات المختصة " <sup>1</sup>؛

نستخلص مما سبق تعريف شامل للمحاسبة العمومية " هي إحدى فروع المحاسبة التي تقوم على مجموعة من المبادئ والأسس العلمية الخاصة بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بالأنشطة الحكومية بهدف فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ونفقاتها والمساعدة على إتخاذ القرار " <sup>2</sup>.

#### ثانيا :الجهات المستفيدة من المحاسبة العمومية

تقدم تقارير المحاسبة العمومية التي تظهر نتائج الأنشطة العمومية إلى العديد من الجهات منها:

- 1- الإدارة العليا :بهدف تقييم الأداء وتحديد الانحرافات وأسبابها وإتخاذ القرارات المناسبة ؛
- 2- السلطة التشريعية :بهدف الرقابة على نشاطات السلطة التنفيذية ومدى تقيد الحكومة بالقوانين والأنظمة المالية التي تحكم الموارد وإنفاقها ؛

<sup>1</sup> نواف محمد الرمحي ، المحاسبة الحكومية ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، 2009 ، ص ص 25-27.

<sup>2</sup> Ali bisaad , droit de la comptabilité publique, édition homa , Alger , 2004 p 08.

- 3- المستثمرون ورجال الأعمال :بهدف التعرف على الموقف المالي للحكومة و الإلتزامات المترتبة عليها وإمكانية الوفاء بها ؛
- 4- الباحثون والدارسون :بهدف إنجاز الدراسات والأبحاث المتعلقة بالمالية العامة وتطويرها ؛<sup>1</sup>
- 5- الجهات الرقابية :تمكن البيانات المحاسبية الجهات الرقابية من أداء مهامها ،حيث تقسم الجهات إلى داخلية وخارجية وذاتية وشعبية ؛
- 6- الجمهور :بهدف طمأنة دافعي الضرائب على إنفاق أموالهم كما هو مقرر من ممثليهم مما يساعد على زيادة الوعي الضريبي .<sup>2</sup>

### الفرع الثالث : أهداف المحاسبة العمومية :

- تهدف المحاسبة العمومية إلى تحقيق العديد من الأهداف منها ما يلي :
- ✓ إثبات العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الحكومية بغرض إمكانية الرجوع إليها للمحاسبة والمساءلة والتقييم واتخاذ القرارات ؛
  - ✓ حصر إستحقاقات الدولة من ضرائب ورسوم وإيرادات أخرى ؛
  - ✓ الرقابة على أموال العامة للمحافظة عليها من التلاعب والغش ؛
  - ✓ توفير البيانات اللازمة لمتابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة ؛
  - ✓ إظهار المركز المالي الفعلي للدولة في نهاية كل سنة مالية ؛
  - ✓ توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط المالي ؛
  - ✓ توفير البيانات والمعلومات اللازمة للإيرادات العمومية لاتخاذ القرارات المناسبة ؛<sup>1</sup>

### الفرع الرابع : وظائف النظام المحاسبي العمومي (الحكومي) :

- يؤدي النظام المحاسبي العمومي العديد من الوظائف والمهام التي تساعد الإدارة على القيام بواجباتها على أكمل وجه وتتمثل هذه الوظائف في :
- ✓ تجهيز البيانات للعمليات التي تقوم بها المؤسسات العمومية لتوفير المعلومات اللازمة لمتابعة تنفيذ الموازنة العامة ومعالجة الانحرافات حال وقوعها ؛
  - ✓ تجميع كافة البيانات المتعلقة المؤسسات العمومية وضعها في خلاصة موحدة تبين نتائج العمليات المالية الحكومية وتحدد وضعها المالي كمؤسسة واحدة ؛

<sup>1</sup> حسام ابو علي الحجاوي ،الاصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية ،دار حامد للنشر والتوزيع ،الطبعة الثاني ،ص ص 18- 19

<sup>2</sup> خالد شحادة الخطيب ،محمد المهاني ،المحاسبة الحكومية ، دار وائل للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ، 2008 ، ص ص 36- 37 .

- ✓ فرض رقابة على الأموال العامة لمنع أي ضياع أو إختلاس أو سوء إستخدامها وكشف الأخطاء والتلاعب الذي يمكن أن يحدث ؛<sup>1</sup>
- ✓ متابعة التحصيلات النقدية المستحقة للحكومة سواء كانت من الأفراد أو المؤسسات والعمل على تحصيلها في أوقاتها وتسجيلها ؛
- ✓ التسجيل التاريخي للنشاط الحكومي بشكل رقمي متمثلا بقيد تفاصيل المعاملات المالية التي تقوم بها الدوائر الحكومية ؛
- ✓ التفاصيل اللازمة عن تنفيذ البرامج والخدمات المؤداة من قبل الأجهزة الحكومية لتسهيل عملية تقييمها.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: الإطار العام للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العمومي

إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) هي مجموعة من المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للاستخدام من قبل المؤسسات العمومية في جميع أنحاء العالم في إعداد البيانات المالية . وتستند هذه المعايير على معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).<sup>3</sup>

### الفرع الأول: الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية في المحاسبة العمومية :

من بين دول العالم ، باشرت 40 دولة انتقالها من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية أو الحقوق المثبتة من خلال التقييد المحاسبي للإستثمارات، الإهلاكات، المخزونات وحسابات الموردين. ويمكن تصنيف مدى تقدم الدول في تطبيق هذه المعايير إلى أربعة مستويات هي :

- ✓ المستوى الأول : يضم الدول الأكثر تقدما في تطبيق المعايير الدولية في المحاسبة العمومية، مثل : كندا، نيوزلندا، استراليا، بريطانيا و الولايات المتحدة الأمريكية.
- ✓ المستوى الثاني : ويضم الدول التي أعدت مخططا محاسبيا وفقا للمعايير الدولية وهذا منذ سنة 2006، وباشرت العمل به على مستوى محاسبتها العمومية. من هذه الدول فرنسا، اليابان، ايطاليا والكيان الصهيوني.

<sup>1</sup> محمود عبد الله محمود وشاح، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، 2008، ص 23.

<sup>2</sup> نواف محمد الرواحي، المحاسبة الحكومية، مرجع سبق ذكره، ص -40

<sup>3</sup> International federation of accountants ,International Public Sector Accounting Standards

- ✓ المستوى الثالث: يتضمن الدول التي شرعت في إعداد مشروع مخطط محاسبي وفقا للمعايير الدولية المحاسبية في المحاسبة العمومية، كما قاموا بتعديلات على مستوى تشريعاتهم القانونية. من هذه الدول: باكستان، أفغانستان، أذربيجان، أندونيسيا، لبنان، منغوليا، هولندا والنرويج.
- ✓ المستوى الرابع: يتضمن الدول التي قررت إما تحت ضغط أو بتشجيع من صندوق النقد الدولي والبنك العالمي الانتقال للمعايير الدولية الجديدة، وبالتالي ضمان مراقبة شفافة للأموال المقدمة لهاته الدول. من بين هاته الدول الجزائر، كينيا، ألبانيا والهند.
- إن الموازنة تقوم أساسا على الإيرادات والنفقات، في حين أن الميزانية تركز على الأصول والخصوم، وفي هذا الإطار جاءت المعايير الدولية في المحاسبة العمومية للانتقال من موازنة الدولة إلى ميزانية الدولة، هذا الانتقال تجسده أساسا فكرة الحقوق المثبتة. تقوم هذه الفكرة على ضرورة التقييد المحاسبي لكل ما للدولة أو ما عليها وعرض هذه المبالغ في جداول مالية لتعكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية للدولة .
- هاته الوضعية تبرزها خمس جداول مالية جديدة كما هو الشأن في المحاسبة التجارية هي :
- 1- جدول الوضعية المالية : أو الميزانية والتي تضم في جانبيها الأصول والخصوم لا الإيرادات والنفقات ؛
  - 2- جدول الأداء المالي : وهو يقابل تماما جدول حسابات النتائج في المحاسبة التجارية ؛
  - 3- جدول تدفقات الخزينة : يهتم بحركة الأموال في الخزينة ؛
  - 4- جدول التغيرات : يسمح بالمقارنة بين الميزانية وجدول حسابات النتائج ؛
  - 5- تعليمات حول الجداول المالية : يسمح بتوضيح وتفسير البيانات الواردة في الجداول السابقة .<sup>1</sup>

### الفرع الثاني : الهدف من وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام :

- إن أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي خدمة الصالح العام من خلال :
- ✓ وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام ؛
  - ✓ تسهيل المقاربة بين المعايير الدولية والوطنية ؛
  - ✓ الارتقاء بجودة واتساق التقارير المالية في العالم ؛
- ويحقق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أهدافه عن طريق:
- ✓ إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ؛
  - ✓ نشر وثائق أخرى تقدم إرشادات حول مواضيع وخبرات إعداد التقارير المالية في القطاع العام ؛<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عبد السميع رونية، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، ص ص 8-9 .

<sup>2</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، طبعة عام 2008، ص ص 16-17.

✓ إيجاد مبدأ التوافق بين الأنظمة المحاسبية والتقارير المالية التي تنظم أمورها مصادر مختلفة كقانون التجاري، الضريبي، قانون الميزانية العامة للدولة، قانون أصول المحاسبات العامة للدوائر والمؤسسات في القطاع العام وغيرها ؛

✓ إن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تغطي الحسابات للوزارات والدوائر والمؤسسات العمومية والشركات التابعة للدولة ، كما تغطي احتساب العجز في الموازنة والدين العام صفتهم أهم المشاكل المتوقعة في أي دولة <sup>1</sup>.

### الفرع الثالث : متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية :

تشكل متطلبات تطبيق الجانب العملي من أجل تحقيق الهدف من اندماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية ، ويقصد بمتطلبات التطبيق هو ما ينبغي على المنظمات المهنية والهيئات المهتمة بالمحاسبة والمؤسسات والجامعات وغيرها أن تقوم به من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وما يرتبط بها بشكل كفاء وسليم ، وعليه فإن متطلبات التطبيق تتمثل أساسا فيما يلي :

✓ **التأهيل العلمي والعملي :** يعتبر أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية (الحاسب العمومي والأمر بالصرف) المعنيين بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، لذلك لابد من تأهيلهم علميا وعمليا ليكونوا قادرين على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكلها الصحيح في عالم سريع التغير فالحاسب اليوم أصبح مطالبا بمهارات واسعة في تكنولوجيا المعلومات ، وأكثر أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر لا يتوفرون على الكفاءات والمهارات المطلوبة وليس لهم دراية بهذه المعايير ، فضلا عن أن يفهموها ويطبقونها تطبيقا سليما ، وهذا ليس خاص بأعوان تنفيذ المحاسبة العمومية في الجزائر فقط بل هو الحال نفسه في معظم دول العالم التي لم تقم بعد بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .

✓ **الأنظمة والقوانين التي تفرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام :** إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يحتاج إلى أسس قانونية تستند إليها المؤسسات العمومية التي ستطبقها ، من بينها : قانون المحاسبة العمومية ، قانون الصفقات العمومية ... إلخ .

✓ **دور الإعلام :** للإعلام دور هام في توضيح حقيقة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ونشر التحقيقات والدراسات لكي لا يساء فهم هذه المعايير وما المقصود منها وعدم الخلط مع أية معايير أو مفاهيم أخرى ، ولا شك أن هذا الدور شبه غائب في الجزائر ، فليس هناك إهتمام إعلامي بهذا الموضوع من كل وسائل الإعلام باستثناء تناول الموضوع في شكل خبر (تقرير عن ملتقى أو يوم دراسي ... إلخ) من دون

<sup>1</sup> www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=278502

فسح المجال للمختصين لتوضيح أهمية معايير القطاع العام من خلال تقديم التحاليل والنقاش حول آفاق النظام المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.<sup>1</sup>

#### الفرع الرابع : عرض لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام :

أصدرت مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية 31 معيار محاسبي حكومي دولي في نهاية عام 2009 والتي أصدرها في 15 يناير عام 2010 بغرض تنظيم عمليات إثبات القيود المحاسبية والرقابة عليها وإعداد القوائم المالية وفيما يلي عرض ملامح رئيسة موضحة في الجدول التالي<sup>2</sup>:

#### الجدول رقم (01) : معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)

رقم المعيار	اسم المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام	رقم المعيار	اسم المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام
01	عرض البيانات المالية	17	الممتلكات والمصانع والمعدات
02	بيانات التدفق النقدي	18	تقديم التقارير حول القطاعات
03	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	19	المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة
04	آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي	20	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة
05	تكاليف الإقراض	21	إنخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد
06	البيانات المالية الموحدة والمنفصلة	22	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام
07	الاستثمارات في المنشآت الزميلة	23	الإيراد من التعاملات الغير التبادلية (الضرائب والتحويلات)
08	الحصص في المشاريع المشتركة	24	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية
09	الإيراد من المعاملات التبادلية	25	منافع الموظفين
10	التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع	26	إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد
11	عقود الإنشاء	27	الزراعة
12	المخزون	28	الأدوات المالية: العرض

<sup>1</sup> قمو آسيا، إنجاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) خلال الفترة (2002-2012) مذكرة ماجستير في المحاسبة والجباية ، جامعة ورقلة 2012- 2013 ، ص ص 232، 233 .

<sup>2</sup> دليل الإتحاد الدولي للمحاسبين للإصدارات المحاسبية الدولية في القطاع العام، الجزء الأول ، طبعة 2010.



13	عقود الإيجار	29	الأدوات المالية: الإعراف والقياس
14	الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير	30	الأدوات المالية: الإفصاحات
15	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	31	الأصول الغير ملموسة
16	العقارات الإستثمارية		

المصدر : من إعداد الباحثة إستنادا على إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، الجزء الأول ، طبعة 2010.

### المطلب الثالث : الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية

#### الفرع الأول : تعريف الإفصاح المحاسبي وأنواعه :

##### أولا : تعريف الإفصاح المحاسبي

وردت تعريف كثيرة للإفصاح المحاسبي من قبل مؤلفات متعددة وكذا من قبل المنظمات المهنية بهدف الوصول إلى ماهية وجوهر الإفصاح نورد أهمها في ما يلي :

عرف الإفصاح المحاسبي على أنه "شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة و صحيحة عن الوحدة المحاسبية "؛<sup>1</sup>

ويعرف أيضا على أنه "عرض المعلومات الهامة للمستثمرين والدائنين وغيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المنشأة على تحقيق الأرباح في المستقبل وسداد إلتزاماتها "؛<sup>2</sup>

وتعرفه الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بأنه " إيضاح المعلومات ذات الطبيعة العامة التي يتعين إيضاها حتى لا تكون القوائم المظلمة ".<sup>3</sup>

##### ثانيا : أنواع الإفصاح المحاسبي

1- الإفصاح الكامل : يشير الى مدى شمولية التقارير المالية وأهمها تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ وأهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في إتخاذ القرارات و يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية والتي لها تأثير عل مستخدميها .

2- الإفصاح العادل : يهتم هذا الإفصاح بالرعاية المتوازنة لإحتياجات جميع الأطراف المالية إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن .

<sup>1</sup> رولا كاسر لايقة ، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الإستثمار ، مذكرة ماجستير في المحاسبة المصرفية ، جامعة تشرين سوريا ، 2007 ،

<sup>2</sup> بن الطاهر حسين ، بوطلاعة محمد ، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي ، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ، جامعة بسكرة ، يومي 6+7 ماي 2012 جامعة بسكرة ، ص 9.

<sup>3</sup> رفيقة صغراوي ، دور القيمة العادلة في تفعيل الإفصاح المحاسبي حسب النظام المحاسبي والمالي ، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية ، جامعة ورقلة 2012 ص 24 .

- 3- الإفصاح الكافي : يعتبر من أكثر الأنواع شيوعاً يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الإحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في إتخاذ القرار فضلاً عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.<sup>1</sup>
- 4- الإفصاح الملأئم : هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية .
- 5- الإفصاح الشقيفي : ظهر هذا النوع من الإفصاح إثر تزايد أهمية الملائمة حيث ظهرت المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات كالإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة والمخزون السلعي.<sup>2</sup>
- 6- الإفصاح الوقائي : تهدف المعلومات في ظل هذا النوع من الإفصاح الى محاولة القضاء على أي أضرار قد تصيب المستثمر العادي من جراء بعض الإجراءات والتعامل غير العادل .
- 7- الإفصاح الإلجاري (القانوني): وهو ما تنص عليه القوانين والتشريعات والمعايير المحاسبية في دولة ما يهدف هذا النوع من الإفصاح إلى تقديم القدر الكافي والمناسب لمستخدمي القوائم المالية لتمكينهم من إتخاذ القرارات الإقتصادية والمالية الرشيدة .
- 8- الإفصاح الإختياري : بعد هذا الإفصاح محاولة جادة لتقديم معلومات إضافية قد لا تنص عليها التشريعات والقوانين المالية أو المعايير المحاسبية ، وذلك بهدف تقديم أكبر قدر من المعلومات لمستخدمي القوائم المالية وحتى لا يلجأ إلى مصادر أخرى للمعلومات قد تكون مظللة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> زرار العياشي ، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات ، الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة : واقع ، رهانات وآفاق ، يومي 7+8 ديسمبر 2010 ، جامعة أم البواقي ، ص 12 .

<sup>2</sup> مجدي أحمد الجعبري ، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية ، مجلة الأكاديمية العربية بالدارناك العدد 25، 2009 .

<sup>3</sup> جودي محمد رمزي ، إهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات ، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي ، يومي 6+7 ديسمبر 2012 جامعة بسكرة ، ص 11 .

## الفرع الثاني أهمية الإفصاح وأهدافه :

### أولاً : أهمية الإفصاح المحاسبي :

تظهر أهمية الإفصاح من خلال زيادة حاجة الشركات المساهمة إلى التمويل عن طريق أسواق المال وبورصات الأسهم والسندات فالإفصاح يعد شرطاً أساسياً لتأسيس وإدارة سوق مال كفؤ وغالباً ما تشرف على تلك الأسواق هيئات مهنية أو شبه عمومية تلتزم الشركات المتعاملة معها بإتباع القواعد الأساسية التي تحددها المهنة و إتباع التعليمات الصادرة عن الهيئات الإشرافية وذلك حتى يكتسب الإفصاح والتقارير المالية المنشورة مصداقية لدى المستخدمين<sup>1</sup>.

كما يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة، في حين تعد الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح وتعد الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح<sup>2</sup>. ويمكن القول أن الإفصاح المحاسبي في المؤسسات العمومية يستمد أهميته من تنوع وتعدد الجهات المستفيدة من هذه المعلومات والتي تضم المصرفيين والمستثمرين، المقرضين، المحاسبين، الأجهزة الحكومية وغيرها.

### ثانياً : أهداف الإفصاح المحاسبي :

إن الهدف الأساسي والعام للإفصاح المحاسبي هو التعبير بوضوح من خلال القوائم المالية وبشكل عادل عن الوضع المالي لأداء المؤسسة وتغيراتها في الحالة المالية، ويمكن تحقيق ذلك من خلال :

- ✓ التطبيق المتكامل للمعايير الدولية للتقارير المالية وتوفير الخصائص النوعية في المعلومات<sup>3</sup>؛
- ✓ إظهار نتائج تقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعدتها في محاسبتها عن الموارد المؤتمنة عليها ؛
- ✓ تقديم معلومات عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتغير في الوضع المالي للمؤسسة تفيد العديد من الفئات التي تستخدمها في إتخاذ القرارات الاقتصادية ؛
- ✓ تلبية الإحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> عبد المنعم عطا العلول، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة لقطاع غزة فلسطين، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، ص 19.

<sup>2</sup> معتز برهان جميل العكر، أثر مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة على تداعيات الأزمة المالية في القطاع المصرفي الأردني، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط 2010 ص 19.

<sup>3</sup> جودي محمد رمزي، مرجع سبق ذكره، ص 8.

<sup>4</sup> مجدي أحمد الجعبري، مرجع سبق ذكره، ص 8.

### الفرع الثالث : مقومات الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية والعناصر المؤثرة فيه :

#### أولاً : مقومات الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية :

1- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية : إن تحديد المستخدم للمعلومات سوف يساعد في تحديد الخواص التي يجب توافرها في المعلومات من جهة نظر تلك الجهة سواء من حيث الشكل او المضمون وذلك لوجود مستويات مختلفة في الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية لدى الفئات المستخدمة لهذه التقارير وهذا ما يضع معدي التقارير أمام خيارين :

- إعداد التقرير الواحد وفق نماذج متعددة حسب إحتياجات الفئات التي تستخدم التقرير ؛

- إصدار تقرير مالي واحد ولكنه متعدد الأغراض بحيث يلبي جميع إحتياجات المستخدمين المحتملين .

ولتحديد هوية هذا المستخدم المستهدف إستقر الرأي على جعله ممثلاً في مجموعة من الفئات التي يحتمل إستخدامها للتقارير المالية ولكن مع إيلاء عناية أكبر نحو إحتياجات ثلاث فئات منها وفق ترتيب الأولويات وهم الملاك الحاليون ، الملاك المحتملون ، الدائنون ؛<sup>1</sup>

#### 2- تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية : وهنا يجب ربط هذا العنصر بمقياس أو

خاصية الملائمة لمستخدم معين إذا كان من المتوقع لهذا المستخدم الإستفادة من تلك المعلومة في غرض معين ؛

#### 3- تحديد طبيعة ونوع المعلومة المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها : ويتمثل هذا التحديد في الإفصاح عن

البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية مثل المركز المالي وقائمة الدخل والأرباح المحتجزة وتعد القوائم المالية في واقع الأمر بموجب مجموعة من الأعراف والمبادئ التي تدخل في النطاق المتعارف عليه بين المهنيين بالمبادئ والأصول المتعارف عليها ؛

#### 4- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية : والتي تترك آثاراً مختلفة على مستخدمي

القرارات ممن يستخدمون تلك المعلومات وهنا يتطلب الإفصاح المناسب ان يتم عرض المعلومات فيها بشكل يسهل فهمها وترتيب وتنظيم المعلومات بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية .<sup>2</sup>

#### ثانياً : العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح المحاسبي :

يمكن أن القول أن الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية ليس عملية عشوائية بل توجد مجموعة من العوامل المؤثرة

فيه ومن اهم المحددات الرئيسية على نوع وحجم الإفصاح ما يلي :

<sup>1</sup> WWW. KSOU. info/vb/showthread. Php? t=20805 تاريخ التصفح 12 02 2013 الساعة 11:26.

<sup>2</sup> جودي محمد رمزي ، مرجع سبق كره ، ص 9.

- **نوعية المستخدمين وطبيعة إحتياجاتهم** : لا بد أن تعطي المؤسسات إهتماما خاصا في قوائمها المالية لتلبية إحتياجات المستخدمين الرئيسيين والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة حيث يكون من الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين في كل دولة ؛
- **الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح** : وتتمثل في المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح حيث تختلف باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد بكل دولة ، إذ نجد في العديد من الدول وخاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح غالبا ما تكون من المنظمات المهنية والحكومية ؛<sup>1</sup>
- **المنظمات والمؤسسات الدولية** : بالإضافة إلى المنظمات والقوانين المحلية فإن المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح زمن أهم هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) حيث تحاول تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي من خلال إصدارها مجموعة من المعايير المحاسبية.<sup>2</sup>

#### الفرع الرابع :المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام (22) الخاص بالإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام :

ينص هذا المعيار على المتطلبات الخاصة بالحكومات التي تختار الإفصاح عن المعلومات حول القطاع الحكومي العام وإعداد البيانات المالية بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي كما هو محدد بموجب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتوفر الإفصاحات التي يتطلبها هذا المعيار حلقة وصل مفيدة للأسس الإحصائية لإعداد التقارير .

كما ينص هذا المعيار من منشآت القطاع العام ما يلي :

**أولا : هدف المعيار ونطاق تطبيقه** : يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة ،ويمكن أن يعزز عن معلومات مناسبة حوله في حكومة ما من شفافية التقارير المالية والمساعدة على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير السوقية التي تقوم بها الحكومة وبين الأعمال المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير.

**ثانيا : الإفصاحات** : ينبغي أن تحتوي الإفصاحات فيما يخص القطاع الحكومي العام على الأقل ما يلي :

- الأصول حسب الفئة الرئيسية ،مع إظهار الإستثمار في القطاعات الأخرى بشكل منفصل .
- الإلتزامات حسب الفئة الرئيسية .
- صافي الأصول /حقوق الملكية .

<sup>1</sup> زغدار أحمد ،سفير محمد ،خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية ( IAS/IFRS ) مجلة الباحث العدد 07 - 2010 2009 .

<sup>2</sup> جميل أحمد ،سفير أحمد ،تجليات حوكمة الشركات في الإرتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح ، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي ، يومي 7+6 ديسمبر 2012 جامعة محمد خيضر بسكرة ،ص 9.

- إجمالي زيادة ونقصان إعادة التقييم وبنود أخرى من الإيرادات والمصاريف المعترف بها بشكل مباشر في صافي الأصول / حقوق الملكية .
  - الإيرادات حسب الفئة الرئيسية .
  - المصاريف حسب الفئة الرئيسية .
  - الفائض أو العجز .
  - التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية حسب الفئة الرئيسية .
  - التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية .
  - التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية .
- إن طريقة عرض إفصاحات القطاع العام ينبغي ألا تكون أكثر أهمية من البيانات المالية الخاصة بالحكومية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .
- يتعين على المؤسسات التي تعد إفصاحات القطاع الحكومي العام أن تفصح عن المنشآت المهمة المسيطر عليها المشمولة في هذا القطاع وعن أي تغييرات في تلك المنشآت عن الفترة السابقة إلى جانب توضيح الأسباب وراء عدم شمول أي من هذه المنشآت التي تم إدراجها سابقا في القطاع العام .
- ثالثا : السياسات المحاسبية :** ينبغي الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام بالتوافق مع السياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة للحكومة باستثناء تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي السادس (6) في القطاع العام ، وكذا الإعراف بالإستثمار الخاص به في قطاعي الشركات المالية العامة وغير المالية العامة على أنه أصل ومحاسبة هذا الأخير بالمبلغ المسجل لصافي أصول الجهات المستثمر بها .
- رابعا : المطابقة :** ينبغي مطابقة إفصاحات القطاع العام مع بيانات المالية الموحدة للحكومة مع إظهار مبلغ التعديل على كل بند مقابل في تلك البيانات المالية بشكل منفصل ، ولا يشترط مطابقتها في البيانات المالية الموحدة مع إفصاحات القطاع العام بموجب الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية ويعود سبب ذلك إلى المخاوف المتعلقة بقابلية التطبيق وتكاليف ومنافع هذا الشرط في جميع الإختصاصات لكن هذا لا يمنع تضمين المطابقة من خلال الإفصاح في الملاحظات .
- يقتضي هذا المعيار تطبيق التعريفات نفسها ومتطلبات الإعراف نفسها والقياس والعرض التي تطبق عند إعداد البيانات المالية .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد خالد المهاني ، المحاسبة الحكومية ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، سوريا 2009 ، ص 356-361.

## المطلب الرابع : القياس المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية

من المعروف أن قياس الدخل هو محور إهتمام المعرفة المحاسبية فهو الوسيلة التي على ضوءها يمكن تقويم مدى كفاءة إستغلال الموارد المتاحة للمؤسسة و المؤشر العام الذي يعتمد عليه متخذي القرارات باعتباره محصلة لنتيجة العمليات التي أبجرتها خلال فترة معينة وهو أيضا الدافع الأساسي لإستثمار الأموال في مجال الأعمال ومحور إهتمام الأجهزة الحكومية لفرض الضرائب فضلا عن ذلك فهو من المبررات الجوهرية لإستمرار وبقاء الوحدة.<sup>1</sup>

### الفرع الأول : تعريف القياس المحاسبي وأهميته :

#### أولا : تعريف القياس المحاسبي

وردت تعاريف عديدة لمفهوم القياس المحاسبي نذكر منها :

يعرف على أنه " يتمثل في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم إكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة " <sup>2</sup>

وأكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس هو ما صدر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكيين عام 1966 ورد فيه "القياس هو قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة " <sup>3</sup>

وعرفته لجنة معايير المحاسبة الدولية بأنه "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية وهذا يتطلب إختيار أساس معين للقياس " <sup>4</sup>

#### ثانيا : أهمية القياس المحاسبي

تكمن أهمية القياس المحاسبي في الدور الذي يلعبه في إطار العملية المحاسبية لأن هذه الأخيرة تتعلق بقياس موارد وإستخدامات المؤسسة وبالتالي فهو يشكل الأداة الرئيسة لإتصال المحاسبة بالبيئة وبدونه لا يمكن إختبار صحة الفروض والنتائج ، حيث أنه شيء أساسي في المحاسبة لأن أغلب مواضيع المحاسبة تقوم على القياس المحاسبي وأن وظيفة المحاسب الأساسي هي القياس ، ويشير (Most) إلى أهمية القياس المحاسبي بالقول بأن الشيء الذي لا لا يمكن قياسه لا يمكن أن نعرف الشيء الكثير عنه وبالتالي لا يمكن إدارته يتضح مما سبق أن القياس في المحاسبة يعني تحديد قيم كمية للأشياء والأحداث المتعلقة بمؤسسة ما و أنه لا يعني قياس الأشياء أو الأحداث نفسها وإنما

<sup>1</sup> وصفي عبد الفتاح أبو المكارم ، القياس والتقويم والإفصاح المحاسبي ، الدار الجامعية ، 1996 ، ص 178 .

<sup>2</sup> حسين عد الجليل آل غزوي ، المشاكل المحاسبية المعاصرة ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، الأكاديمية العربية المفتوحة بالدانمارك 2010 .

<sup>3</sup> محمد مطر ، موسى السويطي ، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس ، العرض ، الإفصاح ، عمان ، دار وائل للنشر ، الطبعة 02 ، 2008 ، ص 130 .

<sup>4</sup> فضل كمال سالم ، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على إتخاذ القرارات المالية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية غزة ، ص 93 .

يتم قياسها من خلال الخواص أو السمات المرتبطة بها، وانه وظيفة تتبع فيها مجموعة من الإجراءات واستنادا إلى قواعد معينة وان الهدف من مخرجات عملية القياس هو توفير معلومات ملائمة لمستخدمي تلك المخرجات.

### الفرع الثاني: وظائف القياس المحاسبي :

إن وظيفة القياس المحاسبي تنصب على قياس موارد و إستخدامات المؤسسة وما ينجم عنها من عمليات إنفاق وخلق منافع وقيم مادية وسلعية وخدمات حيث يشكل هذا الإطار لعملية القياس مجال عمل المحاسبة المالية بمفهومها الشامل ، الذي ينجم عنه مجالات فرعية للقياس معبرة عن فروع المحاسبة الأخرى كالمحاسبة الضريبية والمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف وغيرها.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث : مصادر تحيز القياس المحاسبي :

قد يكون التحيز ناتجا عن :

- ✓ الشخص الذي يقوم بالقياس المحاسبي وهو المحاسب ؛
- ✓ النظام المحاسبي للقياس وهو مجموعة من المفاهيم والمبادئ وقواعد الإحكام إلى عملية القياس المحاسبي ؛
- ✓ الأحداث الاقتصادية متمثلة في عملية مالية حدثت في المشروع ولغيره في عملية القياس التاريخية ؛
- ✓ البيانات المحاسبية والمتمثلة في عملية القياس المحاسبية .<sup>2</sup>

### الفرع الرابع : أسس القياس في المحاسبة العمومية :

يعتمد استخدام أي من الأسس المحاسبية في توفير الحماية والرقابة الشاملة على الأموال بغرض الحفاظ على الموجودات وأن قياس النتائج للوحدات الإدارية الحكومية ليس بقصد الربح أو الخسارة لإختلاف طبيعة الإيرادات والنفقات الخاصة بما يكون بقصد متابعة تحصيل موارد الدولة والرقابة على أوجه إستخدامها حسب البنود المخصصة لها وبيان العجز أو الفائض في قائمة الحساب الختامي للدولة وأسس القياس في المحاسبة العمومية هي :

**-الأساس النقدي :** والذي يثبت ما يحصل من إيرادات قبضت فعلا وإثبات النفقات في السجلات عند دفعها فعلا أي أن واقعة الصرف أو التحصيل النقدي هي أساس القياس والتسجيل في السجلات المحاسبية بغض النظر عن زمن وقوعها (سابقة أو لاحقة).

**- أساس الإستحقاق :** والذي يقوم بتحصيل الحساب الختامي للفترة المحاسبية من نفقات أو إيرادات بغض النظر عن واقعة دفع النفقات أو تحصيل الإيرادات وتعد الفترة المحاسبية مستقلة عن فتحمل بما يخصها من إيرادات

<sup>1</sup> بكر إبراهيم محمود، الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي ، مجلة الإقتصاد العربي العدد 71، 2008 ، ص 7 .

<sup>2</sup> عريف نورة، إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام التكلفة التاريخية ، مذكرة ماستر في المحاسبة والجباية ، جامعة ورقلة 2010-2011 ، ص 54 .



ونفقات تماشياً مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات وفرض إستمرارية المشروع وإجراء تسويات جردية لإضافة العناصر المستحقة واستبعاد العناصر المقدمة وإجراء جرد فعلي للمخازن والخزائن والأصول الثابتة والمتداولة الأخرى لتحديد المستنفذ منها خلال السنة المالية .

**- الأساس المعدل (الأساس النقدي المعدل أو أساس الإستحقاق المعدل) :**

**أ- الأساس النقدي المعدل :** يعالج احتساب الإيرادات المقبوضة فعلاً سواء كانت تخص فترة مالية حالية أو سابقة لأن استخدام أساس الإستحقاق فيها غير عملي حيث تستند الإيرادات العامة إلى التقدير الذاتي .

**ب- أساس الإستحقاق المعدل :** يعالج احتساب النفقات بمعنى أن النفقات يتم احتسابها عند استحقاقها سواء دفعت أو لم تدفع<sup>1</sup>.

### المبحث الثاني : الدراسات السابقة

في حدود بحثنا و من خلال المسح الذي قمنا به لمختلف الدراسات السابقة لم يحظى موضوع القياس والإفصاح المحاسبين بالإهتمام المحلي أو الدولي بالنسبة للقطاع العام وقد وجدنا أن معظمها تمحورت في دراسة موضوع القياس والإفصاح بصفة عامة دون تمييز القطاع العام من الخاص لذلك سيتم التطرق إلى بعض هذه الدراسات دون إستثناء .

### المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة

#### الفرع الأول : دراسات دولية

**1- دراسة فضل كمال سالم بعنوان "مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على إتخاذ القرارات المالية" مذكرة ماجستير قدمت في الجامعة الإسلامية بغزة 2008.**

تم إختيار هذه الدراسة لاعتبار أن المورد البشري متواجد سواء على مستوى القطاع العام أو الخاص والقياس والإفصاح عن تكلفته يعتبر من بين الأهداف الأساسية التي تساهم في تقييم أداء المنشأة وكذا إتخاذ القرار السليم فيها وقد تمحور إشكال هذا البحث حول بيان مدى الأهمية التي يتمتع بها المورد البشري داخل المنظمة والقياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفته في الشركات المساهمة في قطاع غزة ،وقد هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الأهمية التي يحظى بها القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية ومدى التأثير الذي تحدثه على إتخاذ القرارات المالية

<sup>1</sup> نواف محمد الرمحي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 33- 36.

في كبرى الشركات العاملة في قطاع غزة وذلك من أجل توجيه المزيد من الإهتمام لهذا العنصر البشري الذي يعتبر من أهم الموارد الإنتاجية في الشركات الحديثة .

ومن أبرز النتائج التي توصل إليها الباحث هي وجود إهتمام مقبول بالبيانات الخاصة بالموارد البشرية إلا أن هناك إهمال المدخل الدفترى والسجلات المنظمة للقياس المحاسبي لهذه الموارد ؛ كما أن رسملة الأصول البشرية والإفصاح عنها يوفر المزيد من الموضوعية والمصداقية والثقة للبيانات المحتواة في التقارير، وأكد أن توفير معلومات عن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية يزيد من كفاءة الإدارة في الرقابة عليها وفي استغلالها الأمثل الذي يحقق الإنتاجية .

## 2- دراسة رولا كاسر لايقة بعنوان "القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الإستثمار" مذكرة ماجستير قدمت في جامعة تشرين بدمشق - سوريا 2007 .

تم إختيار هذه الدراسة باعتبار أن أغلبية المصارف والبنوك مؤسسات مصرفية تابعة للقطاع العام حيث تمحور الإشكال فيها على أن عملية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف محدود بعدة محددات بحيث يتم تحديد كمية المعلومات الواجب الإفصاح عنها وتمثل هذه المحددات في طبيعة العمل المصرفي وما يتطلبه الأمر من ضرورة تحقيق أهدافه الأساسية التي من بينها الحفاظ على سرية معلومات لا يجوز الإفصاح عنها ، هذا من جهة ومن جهة أخرى أن عملية الإفصاح وتقديم المعلومات تخضع لإشراف السلطات الحكومية بما أنها تابعة للقطاع العام الذي يقتصر على تقديم معلومات مختصرة . وقد هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات المالية و الإستثمارية الصائبة على المستوى الداخلي والخارجي للمصرف ودراسة مستوى التزام المصارف بنشر هذه القوائم الإلزامية والحكم على درجة الإفصاح فيها بالإعتماد على ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 30 الخاص بالمصارف والمؤسسات المالية المشابهة والوقوف بواقع القياس والإفصاح في قوائم المصرف التجاري السوري.

ومن أهم الإستخلاصات التي توصلت إليها الباحثة هي ضرورة قيام المصارف بإعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية بالإضافة للإيضاحات المتممة لها مما يكسبها موثوقية ومصداقية أكبر ، وكذلك تطوير عملية الإفصاح في المصرف مما يساعد على تلبية إحتياجات المجتمع المالي من أجل ترشيد القرارات المالية و الإستثمارية السليمة ، وقد دعت أنه من الضروري إدخال أنظمة معلوماتية و إتصالات حديثة بهدف مواكبة التطورات الاقتصادية المتسارعة .

## 3- دراسة الخطيب بعنوان "الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي 2002" .

هدفت الدراسة إلى آلية عرض البيانات والمعلومات الضرورية المتعلقة بعرض البيانات المالية في الشركات المساهمة

العامة في الأردن، وبما يتعلق بمبدأ الإفصاح للأغراض العامة لضمان إمكانية توفير البيانات الضرورية لمستخدميها. وتكمن أهمية هذه الدراسة في الفائدة المتوخاة من مبدأ الإفصاح في الشركات المساهمة العامة في الأردن، والتي يمكن توضيحها في النقاط الآتية: توفير المعلومات للآخرين، يخدم الجهات الحكومية في عمليات تحديد الضريبة، يسهل عملية التدقيق، يقدم الخدمة للتحليل المالي . ولقد أظهرت الدراسة النتائج الآتية:

- لا يوجد اختلاف في أهمية البنود التي تتضمنها التقارير المالية السنوية المنشورة لفئة المحللين الماليين في البنوك والمؤسسات الدولية و المستثمرين بين الأفراد بما يعني أنه يمكن وضع أسس وقواعد موحدة للإفصاح تعنى بحاجات الفئتين معا .
- احتلت البيانات المالية المرتبة الأولى كمصدر للمعلومات.
- إن الشركات المساهمة العامة الأردنية تلبى بشكل عام في قوائمها المالية متطلبات الحد الأدنى من الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها أصول المحاسبة الدولية.
- هناك علاقة نوعية بين مستوى الإفصاح ونوع الصناعة كونها شركة صناعية أو خدمية .

#### 4- دراسة حسين عبد الجليل آل غزوي بعنوان "حوكمة الشركات وآثارها على مستوى الإفصاح المحاسبي في المعلومة المحاسبية دراسة إختبارية على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية "سنة 2010 .

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر حوكمة الشركات على مستوى الإفصاح في القوائم المالية شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية ولتحقيق هذا الهدف فقد بادر الباحث إلى جمع ومعالجة وتحليل لـ 89 شركة مساهمة في المملكة العربية السعودية وتحليلها عبر مؤشر الإفصاح في القوائم المالية والتي تعتبر أداة القياس لنموذج الدراسة وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- أعلى مستوى من الإفصاح في القوائم المالية هو لقطاع الخدمات.
- عدم وجود علاقة ايجابية بين نسبة الملكية العائلية في شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية وبين مستوى الإفصاح في القوائم المالية.
- عدم وجود علاقة سالبة ذات دلالة إحصائية بين استقلال أعضاء مجلس الإدارة في شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية وبين مستوى الإفصاح في القوائم المالية .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> بلعيد محمد كمال ،دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها ، مذكرة ماستر في المحاسبة و الجباية معمقة ،العلوم التجارية ،جامعة ورقلة 2011، ص 7-4 .

## الفرع الثاني : دراسات محلية

### 1- دراسة قمو آسيا بعنوان "إتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام خلال الفترة 2002-2012" مذكرة ماجستير في المحاسبة والجباية جامعة ورقلة 2013 .

تم إختيار هذه الدراسة باعتبار أن عمليتي القياس والإفصاح المحاسبين يمثلان أيضا جزء من نظام المحاسبة العمومية ومن بين أدوات الإيصال المستخدمة في تحقيق أهدافها في القطاع العام كما هو الحال في المحاسبة المالية وقد تمحور الإشكال في هذه الدراسة بصورة أساسية في كون أن الإقتصاد الوطني عامة والقطاع العام اللاربحي على وجه الخصوص يعاني من مجموعة من التحديات في ظل الوضع الراهن المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمعنية بالتطبيق من قبل المؤسسات العمومية حيث جاءت هذه المعايير لتحسين جودة التقارير المالية لهذه المؤسسات من أجل بناء قرارات لتخصيص الموارد على معلومات أكثر موثوقية وكذا تحسين الشفافية والمساءلة المالية في هذا المجال وهو الأمر الذي يتطلب من النظام المحاسبي العمومي الجزائري إيجاد آلية تمكنه من العمل بكفاءة عالية على كافة الأصعدة من خلال التماشي مع هذه المعايير .

لستخلص الباحثة في النهاية إلى أن المحاسبة العمومية في الجزائر بعيدة كل البعد عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وأنها في حاجة كبيرة لتغيير جذري لوضعيتها و ضرورة لتحديد إستراتيجية تطويرها ووضع مخطط علمي وواقعي يهدف وضع حد للتلاعب بالمال العام وهو الإطار الذي سيلعب الإصلاح المحاسبي فيه الدور الأساسي وجعل المحاسبة العمومية أكثر تكيفا مع النظام الإقتصادي و الإجتماعي وحتى السياسي الحالي والمستقبلي للجزائر .

### 2- دراسة زعيم باهية بعنوان "دراسة الإفصاح المحاسبي وفق التكلفة التاريخية" مذكرة ماستر في المحاسبة والجباية ،العلوم التجارية جامعة ورقلة 2012 .

إهتمت الدراسة بمعالجة إشكالية القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية وأثره على الإفصاح المحاسبي وما مدى ملائمة البيئة المحاسبية الجزائرية لتبني بدائل قياس أخرى غير التكلفة التاريخية ومن بين الأهداف الأساسية والإيجابية التي سعى البحث لتحقيقها إظهار أثر مدى إستخدام مبدأ التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية لفرض ثبات القدرة الشرائية لوحدة النقد وإهتمت الدراسة أيضا بدراسة بدائل القياس المحاسبي المقترحة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية والمستعملة في تعديل القياس المحاسبي والتركيز على نموذج القيمة العادلة باعتباره الأنسب للقياس في ظل تطور الأسواق المالية وتعقد المشاكل المحاسبية ، ومن بين النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة :

إن إعتداد التكلفة التاريخية يعاني قصورا واضحا مع ظهور معالم التضخم وأن المعلومة المحاسبية الناتجة عن القياس بالإعتماد على هذا النموذج أصبحت تفقد صلاحيتها وقدرتها للإفصاح عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وتضليل محتوى التقارير المالية .

إن اعتماد التكلفة العادلة بديلاً عن التكلفة التاريخية سيؤدي دوراً جوهرياً في الإرتقاء بالمستوى الإعلامي للتقارير المالية والإبلاغ المالي وتوفير معلومات محاسبية ملائمة لإتخاذ القرار .

### المطلب الثاني : تعليق على الدراسات

في ضوء هذا العرض للدراسات السابقة فقد تطرقت بعضها إلى موضوع القياس والإفصاح المحاسبي ككل ومن مختلف الجوانب دون تمييز القطاع الخاص من العام وقد إعتبرت أن هاتان العمليتان هما أساس إتخاذ القرارات المالية سواء فيما يخص تكلفة الموارد البشرية أو القوائم المالية ولم تفرقا بين إفصاح وقياس أي جانب حيث أنها قدمت حسب بيئة كل باحث.

وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أن أهميتها تكمن من وجهة نظر الأكاديميين في دراسة مدى إمكانية إستخدام عمليتي القياس والإفصاح المحاسبين بصفة خاصة لدى مؤسسات القطاع العمومي ، كما أن الدراسة تعتبر بمثابة محاولة تستهدف الإستفادة من تطبيق هاتان العمليتان بما يحققانه من مزايا تنعكس في التقارير والقوائم المالية والمعلومات المحاسبية والتي بدورها تعكس وضعية ميزانية الدولة وإتخاذ القرار المناسب بناء عليها بصورة أكثر دقة وموضوعية وذلك عن طريق المؤسسات العمومية التابعة لها ، وكما تطرقت أيضا هذه الدراسة الى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وبشيء من التفصيل حول المعيار الدولي للقطاع العام رقم 22 الخاص بالإفصاح عن المعلومات المالية لهذا القطاع .

## خلاصة الفصل

بعد التطرق إلى محاسبة القطاع العام والوقوف على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تسمح بالقراءة الصحيحة لمالية الدولة، وتساهم في التقليل من غموض الأرقام التي تقدمها الحكومات في معرض حديثها عن ميزانية الدولة ، وتحديد مواطن تبديد المال العام، سواء من حيث التهاون في تحصيل مستحقات الدولة أو الغلو في النفقات العمومية وكذلك بعد الإشارة إلى كل من عمليتي الإفصاح والقياس المحاسبيين اللذان يعتبران المرآة العاكسة لوضع المؤسسة ونشاطها يتضح أن المؤسسات العمومية التابعة للقطاع العام تهتم بالإفصاح والقياس المحاسبي بشكل كبير عن جميع بنود الميزانية أو المركز المالي وبشكل شامل دون لبس أو تظليل من خلال استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كنماذج داعمة لممارستها المحاسبية مما يعطي ذلك لمستخدمي المعلومات المحاسبية الثقة والدقة و إضفاء مزيدا من المصداقية و الموثوقية على مخرجات النظام المحاسبي الحكومي و إتخاذ القرارات المناسبة والسليمة على عكس المؤسسات الخاصة التي تقوم بالإفصاح ولكن مع التحفظ أو ما يسمى بسرية المعلومات وعدم إعطاء جميع الحقائق المفصح عنها في الميزانية أو المركز المالي ، مما يؤدي بها في بعض الأحيان بالتحايل على مصلحة الضرائب .

ونظرا لعدم سعي النشاط الحكومي لتحقيق الأرباح فإنه في الغالب يصعب قياسه قياسا كميا محاسبيا لكن ذلك لا يمنع من تقييم الأداء داخل الوحدات العمومية والإفصاح عن معلوماتها المحاسبية .

## الفصل الثاني

### دراسة ميدانية

**تمهيد :**

يتناول هذا القسم الجانب العملي الذي يتبع الجانب السابق من الدراسة النظرية وذلك بغرض جمع الدليل وزيادة موثوقية المعلومات المقدمة في البحث التي قد تؤيد أو تعارض وجهة النظر التي تم تكوينها ، ويعتمد هذا الجانب على أسلوب الدراسة الميدانية من خلال إعداد قائمة إستقصاء مكونة من مجموعة أسئلة توجه إلى عينة من مجتمع الدراسة التي تتعامل مع الواقع الفعلي لمشكلة البحث بهدف التعرف على آراء عينة الدراسة وتقييمها لطريقة عمليتي القياس والإفصاح المحاسبي في القطاع العام ، حيث سنتطرق في هذا القسم إلى مبحثين الأول منه نتعرض فيه للطرق والأدوات المستخدمة في الدراسة ، أما الثاني فيتم تفسير نتائج الدراسة ومناقشتها و إختبار فروضها باستخدام برنامج SPSS وعرض النتائج والتوصيات اللازمة التي خلصت إليها هذه الدراسة.



## المبحث الأول : طريقة وأدوات الدراسة

### المطلب الأول : طريقة الدراسة

#### الفرع الأول : مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة مؤسسات عمومية تابعة لقطاع الدولة تشمل فئة من المسيرين الإداريين ومحاسبين عموميين ومراقبين ماليين وكذلك فئة المديرين أو الأمرين بالصرف والمختارين بناء على علاقتهم بالمجال المحاسبي في المؤسسات العمومية .

تم تحديد عينة الدراسة ممن يحملون شهادة ليسانس فما فوق كحد أدنى بلغ حجم عينة الدراسة 60 مفردة وزعت على جميع أفراد العينة شملت الفئات المعنية وتم إسترداد منها 50 إستبانة و إستبعاد 16 منها والجدول الموالي يبين عينة الدراسة :

الجدول (02) : الإحصائية الخاصة بإستمارة الإستبيان

النسبة %	التكرار	البيان	المؤسسات المستقبلية
100	60	الإستثمارات الموزعة	المديرية الولائية للبريد وتكنولوجيا الإعلام و الإتصال بورقلة.
83,34	50	الإستثمارات المسترجعة	مديرية الأشغال العمومية بورقلة.
16,67	10	الإستثمارات المفقودة	مديرية جامعة قاصدي مرباح.
10	6	الإستثمارات الملغاة	مقر ولاية ورقلة - مقر بلدية ورقلة.
73,34	44	الإستثمارات المقبولة	دار المالية بورقلة - المديرية العامة لبرجة ومتابعة الميزانية مديرية الموارد المائية بورقلة. المؤسسة العمومية الإستشفائية "محمد بوضياف" بورقلة.

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على فرز إستمارات الإستبيان

### الفرع الثاني : أهمية الدراسة :

تتجسد أهمية هذه الدراسة في النقاط التالية:

- الحصول على معلومات محاسبية مناسبة يمكن الاعتماد عليها في تقييم أداء الأعمال المحاسبية والممارسات المحاسبية وإجراء مقارنة بينها.
- بيان كيفية الاستفادة من القياس والإفصاح المحاسبي بما يخدم مصلحة المؤسسة العمومية .
- إعداد قوائم مالية بطريقة تلي احتياجات المستخدمين من المعلومات المالية لإتخاذ القرارات المختلفة المناسبة .
- محاولة دراسة انعكاس القياس والإفصاح المحاسبي في الواقع العملي على الوضعية المالية للمؤسسة العمومية .

### المطلب الثاني : أدوات الدراسة

#### الفرع الأول : إعداد الاستبيان والأدوات والبرامج الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات:

##### أولا : الأدوات والبرامج الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات :

تم إعداد إستمارة الإستبيان باللغة العربية وقد حاولنا قدر الإمكان تصميم الأسئلة بصفة بسيطة من أجل تسهيل عملية التجاوب معها من قبل المستجوبين بحيث تسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث المطروحة، والإلمام بمختلف جوانب موضوع الدراسة من جهة ورفع نسبة الإجابة والتعامل مع الأسئلة بشكل جدي دون ملل من جهة أخرى .

تضمن محتوى الإستبيان على إحدى وثلاثون سؤالاً مصاغ باللغة العربية، وقد خضع لعملية التحكيم من قبل الأستاذ المشرف وكذا بعض الأساتذة المختصين في مجال المحاسبة بهدف التأكد من سلامة المحتوى من حيث الدقة والغموض ، وتعلق الأسئلة بمحاور الدراسة وضبطها ، لنصل في نهاية المطاف إلى إستبيان مصاغ بشكله النهائي <sup>1</sup> . تم توزيع ونشر الإستبيان على فئات مستهدفة من قبل مؤسسات عمومية عن طريق التوزيع المباشر لأفراد العينة وهذا في حدود ولاية ورقلة لأن من سمات الإتصال المباشر الحصول على إجابات بشكل سريع والمساعدة على تقديم بعض التوضيحات اللازمة وإبعاد الغموض مما يساهم هذا على دعم نتائج الدراسة ، وتكون الإستبانة من فرعين :

**الأول :** يحتوي على خمسة بنود في مجال البيانات الشخصية المتعلقة بالمستجوب والمتمثلة في الجنس ، المؤهل العلمي ، التخصص ، الخبرة ، وأخيرا الوظيفة .

**الثاني :** يحتوي على أربعة محاور تتعلق بدور الإفصاح والقياس المحاسبيين في المؤسسات العمومية وأساس القياس الملائم للتطبيق وذلك في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والجدول الموالي يبين المحاور وعدد فقراتها:

<sup>1</sup> إستمارة الإستبيان بشكلها النهائي في قائمة الملاحق ، أنظر الملحق رقم 01 .

الجدول رقم 03: مجالات الدراسة وعدد محاورها

الرقم	المحور	عدد الفقرات
1	مساهمة القياس والإفصاح المحاسبي في تحقيق أهداف المؤسسات العمومية	8
2	ملائمة الأساس النقدي في تقييم العمليات المالية لدى المؤسسات العمومية	6
3	مساهمة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على تأدية كل من القياس والإفصاح المحاسبيين الدور المطلوب	8
4	إعتبار متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم مسائل الإصلاح الإقتصادي وتطوير النظام المحاسبي الحكومي	9

المصدر: من إعداد الطالبة

### ثانيا : الأدوات والبرامج الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات :

**1- البرامج المستخدمة في معالجة المعطيات :** لمعالجة أداة الدراسة وتحليل نتائجها قمنا باستخدام البرنامج SPSS الإصدار 19.0 للحصول على الجداول والتكرارات وبعض المؤشرات الإحصائية ، علما أنه تم ترميز المعطيات بالإعتماد على أسلوب الترميز العددي حيث :

- يرمز للأجوبة الأولى المتعلقة بالبيانات الشخصية : الخيار الأول بالعدد 1، الخيار الثاني بالعدد 2.....إلخ .
- يرمز لأجوبة محاور الإستبانة التي إعتدنا فيها على مقياس ليكارت الثلاثي المبين في الجدول التالي ب :

الجدول (04) : مقياس ليكارت الثلاثي المعتمد في الدراسة

البيان	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبة

**2- الأدوات الإحصائية أو القياسية المستخدمة :** أما بالنسبة للأساليب الإحصائية المستخدمة للدراسة في برنامج SPSS فقد تم إستخدام الإختبارات الإحصائية التالية :

- التكرارات والنسب المئوية ؛
- المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية ؛

- إختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة ؛
- إختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين متوسطات العينات المستقلة (ANOVA) وتحديد المستوى المعنوية (0,05) كأقصى قيمة معتمدة لقبول الفرضيات .

### الفرع الثاني : صدق وثبات الإستبانة :

قبل الخوض في عمليتي التحليل الإحصائي للبيانات وإختبار الفرضيات لابد من التعرف على معاملي الصدق والثبات .

معامل الثبات : يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة. ولإجراء اختبار الثبات لأسئلة الاستبيان نستخدم أحد معاملات الثبات مثل معامل "ألفا كرونباخ" أو "التجزئة النصفية" ، أما بالنسبة لمعامل الصدق : يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه <sup>1</sup> . ومن هذا المنطلق فقد تم إستخدام طريقة ألفا كرونباخ لثبات قياس الإستبانة حيث أن زيادة قيمة كرونباخ تعني زيادة المصدقية .

الجدول رقم (05) معامل ثبات الإستبانة (طريقة ألفا كرونباخ)

رقم المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ثبات ألفا كرونباخ
1	مدى مساهمة القياس والإفصاح المحاسبي في تحقيق أهداف المؤسسات العمومية.	8	0,495
2	مدى ملائمة الأساس النقدي في تقييم العمليات المالية لدى المؤسسات العمومية	6	0,659
3	مساهمة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على تأدية كل من القياس والإفصاح المحاسبين الدور المطلوب	8	0,625
4	إعتبار متطلبات تطبيق (IPSAS) في المؤسسات العمومية من أهم مسائل الإصلاح الإقتصادي وتطوير النظام المحاسبي الحكومي	9	0,782

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج الإستبيان

<sup>1</sup> وليد عبد الرحمن خالد الفراء ، تحليل بيانات الإستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS ، إدارة البرامج والشؤون الخارجية 2009 ، ص 38 .

## المبحث الثاني : عرض ومناقشة نتائج الدراسة

### المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة

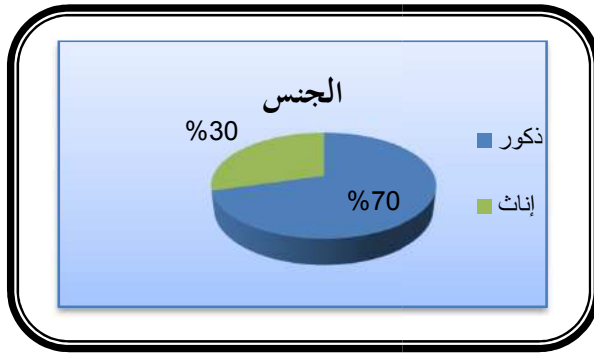
#### الفرع الأول : عرض الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

لغرض التعرف على خصائص مفردات البحث تم تحليل الفرع الأول من الإستبانة والمتعلق بالبيانات الشخصية كانت النتائج كما يلي :

#### 1- عينة الدراسة حسب الجنس :

الشكل (01) : توزيع العينة حسب متغير الجنس

الجدول (06) : توزيع العينة حسب الجنس



الجنس	التكرار	النسبة
ذكور	31	70,5
إناث	13	29,5
المجموع	44	100

المصدر : من إعداد الطالبة

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج الإستبيان

يتضح من خلال إستعراض نتائج الجدول رقم 06 والخاص بتوزيع أفراد العينة حسب الجنس ، أن نسبة الذكور من العينة تبلغ (70,5 %) ، كما يبين الجدول أعلاه أن نسبة الإناث العاملات في المجال المحاسبي تنخفض بصورة أكبر من نسبة الذكور والتي تبلغ (29,5 %) مما يشير ذلك إلى عدم قصر المؤسسات العمومية على الذكور فقط وهذا ما يوضحه الشكل رقم 01.

## 2- عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي :

الجدول (07): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي الشكل (02): توزيع العينة حسب متغير المؤهل



المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	32	72,7
ماجستير/ماجستير	3	6,8
دكتوراه	1	2,3
أخرى	8	18,2
المجموع	44	100

المصدر: من إعداد الطالبة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان

يبين الجدول رقم 07 أن غالبية أفراد العينة تحمل درجة ليسانس في مجال المحاسبة وذلك بنسبة (72,7 % ) ، وتليها عينة من الدراسة ممن يحملون دبلومات أخرى (18,2 % )، إذ بلغت نسبة حاملي شهادة الماجستير (6,8 %) ولتحتل عينة الدراسة ممن يحملون شهادة الدكتوراه المرتبة الأخيرة وبنسبة (2,3 %) ، وهذا يشير إلى أن غالبية عينة الدراسة من حاملي المؤهلات العلمية الجامعية مما يتبين أن المؤسسات العمومية تستقطب أعدادا كبيرة من الخريجين مما يزيد من مصداقية و موثوقية الإجابة وهذا موضح في الشكل رقم 02.

## 3- عينة الدراسة حسب التخصص :

الجدول (08): توزيع العينة حسب التخصص الشكل (03): توزيع العينة حسب متغير التخصص :



التخصص	التكرار	النسبة
محاسب	22	50
مالية	10	22,7
أخرى	12	27,3
المجموع	44	100

المصدر : من إعداد الطالبة

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان

يتبين من الجدول رقم 08 أن نسبة (50 %) من عينة البحث محاسبة وهذا يعني أنهم هم المستهدفون بشكل أساسي لتعبئة الاستبانة فهم الذين يطبقون نظام المحاسبة العمومية بالإضافة إلى إعداد التقارير والقوائم المالية وهذا يمنح القدرة على الإجابة على أسئلة الاستبيان من خلال معرفتهم التخصصية ،و أن نسبة (22,7 %) تم إستهدافها نظرا لإرتباطهم الكبير في الشؤون المالية وتعاونهم في إعداد بعض التقارير والبيانات المالية حيث بلغت نسبة (27,3 %) ممن يحملون تخصصات أخرى ،ويظهر هذا موضحا في الشكل رقم 03.

#### 4- عينة الدراسة حسب الخبرة :

الجدول (09) :توزيع العينة حسب الخبرة

الشكل (04) :توزيع العينة حسب متغير الخبرة



المصدر :من إعداد الطالبة

الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	22	50
من 5 إلى 10 سنوات	10	22,7
من 10 إلى 15 سنة	4	9,1
أكثر من 15 سنة	8	18,2
المجموع	44	100

المصدر :من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان

يتضح من الجدول أعلاه أن خبرات عينة الدراسة في المؤسسات العمومية توزعت على أربع فئات إذ بلغت نسبة أفراد العينة الذين تقل خبرتهم عن خمسة سنوات ( 50 %) وهم الأغلبية ،بينما بلغت نسبة الأفراد الذين تتراوح خبرتهم بين خمسة وعشر سنوات (22,7 %) ، وبلغت نسبة الأفراد الذين تتراوح خبرتهم بين عشر وخمسة عشرة سنة (9,1 %) ،وأخيرا بلغت نسبة الأفراد الذين تكثر خبرتهم عن خمسة عشرة سنة بـ (18,2 %) ، وهذا يدل على أن أفراد مجتمع الدراسة يتمتعون بخبرات عملية بنسبة عالية تساعد على تسيير أمور المنشأة وإتخاذ القرار فيها بطرق سليمة .

## 5- عينة الدراسة حسب الوظيفة :

الجدول (10): توزيع العينة حسب متغير الوظيفة      الشكل (05): توزيع العينة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة

الوظيفة	التكرار	النسبة
محاسب عمومي	20	45,5
مالي	15	34,1
آخر	9	20,5
المجموع	44	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان

يبين الجدول رقم 10 أن نسبة (45,5 %) من عينة الدراسة مركزهم الوظيفي "محاسب عمومي" أو "مساعد محاسب" أو "محاسب إداري و رئيسي"، ونسبة (34,1 %) من عينة الدراسة مركزهم الوظيفي "مراقبين ماليين" ونسبة (20,5 %) من عينة الدراسة من وظائف أخرى ، وهذا يدل على أن أغلبية مراكز الموظفين لهم علاقة بتخصصاتهم و هذا موضح في الشكل رقم 05 .

## الفرع الثاني : عرض نتائج الاستبانة :

في هذا العنصر سيتم وصف إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الدراسة وذلك من خلال حساب الانحرافات المعيارية والمتوسطات المرجحة التي على أساس قيمها يتم تحديد إتجاه الإجابة على النحو التالي :

الجدول (11) : معايير تحديد الإتجاه

المتوسط المرجح	الإتجاه
من 1 إلى 1,66	غير موافق
من 1,67 إلى 2,32	محايد
من 2,33 إلى 3	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان



## 1- إتجاه أفراد العينة حول مدى مساهمة القياس والإفصاح المحاسبي في تحقيق أهداف المؤسسات العمومية.

الجدول (12) : وجهة نظر المستجوبين حول مدى مساهمة القياس والإفصاح المحاسبي في تحقيق أهداف المؤسسات العمومية .

إتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	غير موافق	محايد	موافق	
			التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة %	النسبة %	النسبة %	
موافق	0,745	2,66	7	1	36	1- التقارير والقوائم المالية التي تعدها المؤسسة العمومية تفصح عن النتائج المالية والإقتصادية و الإجتماعية للبرامج التي يتم تنفيذها .
			15,9	2,3	81,8	
موافق	0,655	2,61	4	9	31	2- يساهم الإفصاح والقياس المحاسبي في القطاع العام إلى التحقق من أن النفقات والإيرادات العامة نفذت في حدود إعمادات الموازنة واستخدمت في الأغراض المحددة لها .
			9,1	20,5	70,5	
موافق	0,762	2,52	7	7	30	3- يؤثر القياس والإفصاح المحاسبي على وظائف مؤسسات القطاع العام وبالتالي على إتخاذ القرارات المناسبة .
			15,9	15,9	68,2	
موافق	0,792	2,50	8	6	30	4- يساهم القياس المحاسبي على تحديد نتائج الأعمال والمركز المالي ورسم السياسات وإتخاذ القرارات السليمة .
			18,2	13,6	68,2	
موافق	0,868	2,39	11	5	28	5- يساهم كل من الإفصاح والقياس المحاسبي في تحسين مخرجات المؤسسات العمومية وبالتالي مخرجات الدولة .
			25	11,4	63,6	
موافق	0,813	2,39	9	9	26	6- يوفر الإفصاح المحاسبي في قوائم المؤسسات العمومية معلومات عن طبيعة النشاط الحكومي واتجاهاته وبالتالي إثبات حقوق الدولة والوفاء بالتزاماتها .
			20,5	20,5	59,1	
موافق	0,834	2,34	10	9	25	7- تهتم مؤسسات القطاع العام بالمعلومات المتضمنة في التقارير المالية و الإعتماد عليها عند إتخاذ القرار .
			22,7	20,5	56,8	
محايد	0,888	1,95	18	10	16	8- تعتبر عمليتي القياس والإفصاح المحاسبي الشيء الوحيد المتحكم في ترشيد قرارات الإنفاق وتخصيص الموارد في القطاع العام .
			40,9	22,7	36,4	
موافق	0,794	2,42				

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss.19

## 2- إتجاه أفراد العينة حول مدى ملائمة الأساس النقدي في تقييم العمليات المالية لدى المؤسسات العمومية .

الجدول رقم (13) : وجهة نظر المستجوبين حول مدى ملائمة الأساس النقدي في تقييم العمليات المالية لدى المؤسسات العمومية .

إتجاه الإجابة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	غير موافق	محايد	موافق	
			التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة %	النسبة %	النسبة %	
موافق	2,61	0,722	6	5	33	3- يساعد الأساس النقدي لنظام المحاسبة في الإدارة العمومية على توفير معلومات محاسبية تستخدم في الرقابة المالية .
			13,6	11,4	75,0	
موافق	2,48	0,849	10	3	31	1- يسهل الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي توفير معلومات محاسبية تساعد على إتخاذ القرار
			22,7	6,8	70,5	
موافق	2,41	0,757	7	12	25	6- يعد الأساس النقدي نموذج سليم في عملية القياس المحاسبي في المحاسبة العمومية لتمييزه بواقع الصرف أو التحصيل النقدي (نفقات و إيرادات)
			15,9	27,3	56,8	
محايد	2,20	0,823	11	13	20	5- التمسك بتطبيق الأساس النقدي يخدم متطلبات عملية القياس في القوائم المالية لدى الإدارات العمومية .
			25	29,5	45,5	
محايد	2,07	0,925	17	7	20	2- القوائم المالية المعدة من طرف الإدارة العمومية المطبقة للأساس النقدي تعكس المركز المالي وبصورة صادقة
			38,6	15,9	45,5	
محايد	1,98	0,821	15	15	14	4- ليس هناك ضرورة لاستبدال الأساس النقدي بأساس آخر
			34,1	34,1	31,8	
محايد	2,29	0,801				

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss.19

### 3- إتجاه أفراد العينة حول مدى مساهمة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على تأدية كل من القياس والإفصاح المحاسبيين الدور المطلوب :

الجدول (14) : وجهة نظر المستجوبين حول مساهمة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على تأدية كل من القياس والإفصاح المحاسبيين الدور المطلوب .

إتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	محايد		موافق	
			العدد		العدد	
			النسبة %		النسبة %	
موافق	0,645	2,66	4	7	33	1- التمسك بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يخدم متطلبات القطاع العام ويعزز كل من عمليتي الإفصاح والقياس المحاسبيين .
			9,1	15,9	75	
موافق	0,685	2,64	5	6	33	2- يساعد تطبيق المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام على تجاوز مشاكل الإفصاح والقياس المحاسبيين وبالتالي الكشف عن الوضعية المالية للمؤسسة .
			11,4	13,6	75	
موافق	0,695	2,57	5	9	30	3- تلقى المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام قبولا في أوساط الفئات المهتمة بالمحاسبة مما يسهل ذلك عمليتي الإفصاح والقياس في القوائم المالية .
			11,4	20,5	68,2	
موافق	0,658	2,54	4	10	30	4- لا يمكن التخلي عن المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام في المؤسسات العمومية كما أنها تساهم في إضفاء عملية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.
			9,1	22,7	68,2	
موافق	0,731	2,52	6	9	29	5- تتم عمليتي القياس و الإفصاح عن التقارير والقوائم المالية وفقا للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام مما يساعد ذلك في مد معلومات دقيقة وصحيحة.
			13,6	20,5	65,9	
موافق	0,865	2,36	11	6	27	6- تقوم المؤسسات العمومية بتزويد الجهات المستفيدة بكافة المستندات و القوائم المالية المفصح عنها والتي يتم قياسها في ظل النظام المحاسبي الحكومي
			25	13,6	61,4	
موافق	0,776	2,34	8	13	23	7- يعكس تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الأهداف المرجو تحقيقها من خلال عمليتي القياس والإفصاح.
			18,2	29,5	52,3	
محايد	0,776	1,84	17	17	10	8- لا تصادف أي مشكلات في معالجة المعطيات المحاسبية

			22,7	38,6	38,6	في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
موافق	0,728	2,43				

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss.19

#### 4 - إتجاه أفراد العينة حول مدى إعتبار متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم مسائل الإصلاح الإقتصادي وتطوير النظام المحاسبي الحكومي :

الجدول (15) : وجهة نظر المستجوبين حول إعتبار متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم مسائل الإصلاح الإقتصادي وتطوير النظام المحاسبي الحكومي .

إتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	غير موافق	محايد	موافق	
			العدد	العدد	العدد	
			النسبة %	النسبة %	النسبة %	
موافق	0,446	2,82	1	6	37	1- لا تكتمل عملية الإصلاح الإقتصادي بدون الرقابة المحاسبية للأداء العام .
			2,3	13,6	84,1	
موافق	0,605	2,77	4	2	38	2- إرتكاز النظام المحاسبي الحكومي على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يعتبر من متطلبات تطبيق هذه المعايير .
			9,1	4,5	86,4	
موافق	0,534	2,75	2	7	35	3- من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دراسة النظام المحاسبي المطبق وتشخيص واقعه وتحديد مزاياه وأوجه القصور فيه .
			4,5	15,9	79,5	
موافق	0,594	2,70	3	7	34	4- ضرورة الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساعد على دعم السياسات الإقتصادية للحكومة .
			6,8	15,9	77,3	
موافق	0,668	2,70	5	3	36	5- يحتاج تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى أسس قانونية تستند عليها المؤسسات العمومية والتي من بينها قانون المحاسبة العمومية .
			11,4	6,8	81,8	
موافق	0,594	2,70	3	7	34	6- يعتبر التأهيل العلمي والعملية أساس الفهم والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .
			6,8	15,9	77,3	
موافق	0,697	2,55	5	10	29	7- تساهم متطلبات تطبيق معايير القطاع العام على تحسين المساءلة والشفافية في التقارير المالية المعدة .
			11,4	22,7	65,9	

موافق	0,731	2,52	6	9	29	8- تسعى المؤسسات العمومية من وراء تطبيق المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام إلى ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة .
			13,6	20,5	65,9	
محايد	0,900	2,07	16	9	19	9- تقوم الدولة بمجهودات كافية للعمل على تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام .
			36,4	20,5	43,2	
موافق	0,641	2,62				

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss.19

### المطلب الثاني : مناقشة نتائج الدراسة

#### الفرع الأول : تفسير وتحليل مخرجات الإستبيان

من أجل التعرف على أهمية الإفصاح والقياس المحاسبيين ودورها في تحقيق أهداف المؤسسات العمومية فقد تم توجيه أسئلة تتعلق بالدراسة حيث تم تصنيف إجابات أفراد العينة في ثلاثة بدائل من موافق إلى محايد وغير موافق.

#### 1- تحليل نتائج المحور الأول :

يظهر الجدول رقم (12) تحليل الفقرات الواردة في الإستبيان لمدى مساهمة القياس والإفصاح المحاسبي في تحقيق أهداف المؤسسات العمومية ، حيث تم إحتساب المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة ، ويشير الجدول إلى أن المتوسطات الحسابية لمحور "مساهمة القياس والإفصاح المحاسبي في تحقيق أهداف المؤسسة العمومية" تراوحت بين (1,95 - 2,66) و انحرافات معيارية تتراوح بين (0,665 - 0,888) وهذا يعني موافقة عينة الدراسة التي تقيس هذا المحور وبدرجة عالية ، ومن خلال هذا يتضح أن للإفصاح والقياس المحاسبي دور هام في تحقيق أهداف المؤسسات العمومية .

يشير الجدول رقم (12) إلى أن الفقرة رقم 1 والتي تنص على أن "التقارير والقوائم المالية التي تعدها المؤسسة العمومية تفصح عن النتائج المالية والإقتصادية للبرامج التي يتم تنفيذها" واحتلالها للمرتبة الأولى والموافق عليها بدرجة كبيرة وبمتوسط مرجح يقدر بـ 2,66 ، كما يشير إلى أن الفقرة 2 التي تنص على أن "القياس والإفصاح المحاسبيين في القطاع العام يساهمان في التحقق من أن النفقات والإيرادات العامة نفذت في حدود إعتمادات الموازنة وفي الأغراض المحددة لها" قد إحتلت على المرتبة الثانية وبمتوسط مرجح يقدر بـ 2,61 ، ويشير أيضا إلى أن الفقرة رقم 3 التي تنص على أن "القياس والإفصاح المحاسبيين يؤثران على وظائف مؤسسات القطاع العام وبالتالي على إتخاذ القرارات المناسبة" حيث أنها إحتلت المرتبة الثالثة وبلغ متوسطها المرجح بـ 2.52 ويشير الجدول إلى أن الفقرة رقم 4 التي تنص على أن "القياس المحاسبي يساهم في تحديد نتائج الأعمال والمركز المالي

للمؤسسة العمومية ورسم السياسات المالية" قد إحتلت المرتبة الرابعة بمتوسط 2,5 ، وقد تدرجت باقي الفقرات حيث تحصلت الفقرة 8 على المرتبة الأخيرة والتي تنص على "أن عمليتي القياس والإفصاح المحاسبيين يعتبران الشيء الوحيد المتحكم في ترشيد قرارات الإنفاق وتخصيص الموارد في القطاع العام . ومن خلال نتائج الجدول تؤكد البيانات المتحصل عليها إلى موافقة عينة الدراسة على مساهمة كل من القياس والإفصاح المحاسبيين على تحقيق أهداف المؤسسات العمومية إذ بلغ المتوسط العام للفقرات 2,42 والتي تقيس هذا البعد ، وهذا يشير إلى أن هناك علاقة وطيدة تربط بين مبدأي القياس والإفصاح المحاسبيين في القوائم المالية للمؤسسة العمومية وبين الأهداف المرجو تحقيقها .

## 2- تحليل نتائج المحور الثاني :

يظهر الجدول رقم (13) تحليل الفقرات الواردة في الإستبيان لدى ملائمة الأساس النقدي في تقييم العمليات المالية للمنشآت العمومية ، حيث تم إحتساب المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة ، ويشير الجدول إلى أن المتوسطات الحسابية لمحور "ملائمة الأساس النقدي في تقييم العمليات المالية في المؤسسات العمومية " تراوحت بين (1,98 - 2,61) و إنحرافات معيارية تتراوح بين (0,722 - 0,925) وهذا يعني موافقة عينة الدراسة التي تقيس هذا المحور بدرجة عالية ، ومن خلال هذا يتضح أن لأساس النقدي نموذج ملائم لعملية القياس المحاسبي لتمييزه بواقع الصرف والتحصيل النقدي كما أنه يوفر معلومات محاسبية يساعد على الرقابة المالية وإتخاذ القرار المالي السليم ، رغم أنه من أبرز أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إعتداد أساس الإستحقاق .

يشير الجدول رقم (13) إلى أن الفقرة رقم 1 والتي تنص على أن "الأساس النقدي يساعد على توفير معلومات محاسبية تستخدم في الرقابة المالية" واحتلالها للمرتبة الأولى والموافق عليها بدرجة كبيرة وبمتوسط مرجح يقدر بـ 2,61 ، كما يشير إلى أن الفقرة 2 التي تنص على أن "الأساس النقدي يسهل توفير معلومات محاسبية تساعد على إتخاذ القرار" قد إحتلت على المرتبة الثانية وبمتوسط مرجح يقدر بـ 2,48 ، ويشير أيضا إلى أن الفقرة رقم 3 التي تنص على أن "الأساس النقدي يعد نموذج سليم في عملية القياس المحاسبي في المحاسبة العمومية" حيث أنها إحتلت المرتبة الثالثة وبلغ متوسطها المرجح بـ 2,41 ، ويشير الجدول إلى أن الفقرة رقم 4 التي تنص على أن "التمسك بتطبيق الأساس النقدي يخدم متطلبات عملية القياس في القوائم المالية لدى المؤسسة العمومية" قد إحتلت المرتبة الرابعة بمتوسط مرجح قدره 2,20 ، أما الفقرة رقم 5 التي تنص على أن "القوائم المالية المعدة بالأساس النقدي تعكس المركز المالي وبصورة صادقة" وبمتوسط يقدر بـ 2,07 وباتجاه محايد أي أن وجهة نظر معظم المستجوبين أن الأساس النقدي عكس ذلك ، حيث تحصلت الفقرة 6 على المرتبة الأخيرة والتي تنص على

أنه "ليس هناك ضرورة لإستبدال الأساس النقدي بأساس آخر" وباتجاه محايد ومتوسط مرجح يقدر بـ 1,98 أي أن هناك ضرورة للإنتقال لأساس آخر.

ومن خلال نتائج الجدول تؤكد البيانات المتحصل عليها وتتفق على عدم موافقة البعض من عينة الدراسة على ملائمة الأساس النقدي في تقييم العمليات المالية لدى المؤسسات العمومية إذ بلغ المتوسط العام للفقرات 2,42 والتي تقيس هذا البعد وتقل عن درجة الموافقة ، ويمكن إستنتاج أن هناك تشتت و إختلاف في آراء العينة وهذا يشير إلى أن هناك الأكثرية من المحاسبين في المؤسسات العمومية ترى ضرورة إستبدال الأساس النقدي بأساس آخر ويرجع هذا لما يراه البعض من خلال تطبيقهم وملاحظاتهم للنتائج والمخرجات .

### 3- تحليل نتائج المحور الثالث :

يظهر الجدول رقم (14) تحليل الفقرات الواردة في الإستبيان مدى مساهمة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على قيام كل الإفصاح والقياس المحاسبيين بدورهما المطلوب في المؤسسات العمومية ، حيث تم إحتساب المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة ، ويشير الجدول إلى أن المتوسطات الحسابية لمحور " مساهمة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على تأدية الإفصاح والقياس المحاسبيين الدور المطلوب " تراوحت بين (1,84 - 2,66) و إنحرافات معيارية تتراوح بين (0,645 - 0,865) وهذا يعني موافقة عينة الدراسة التي تقيس هذا المحور وبدرجة عالية ، ومن خلال هذا يتضح أن لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام دور هام في جعل عمليتي الإفصاح والقياس المحاسبي يؤديان الدور المطلوب وفق أساس الإستحقاق نظرا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

يشير الجدول رقم (14) إلى أن الفقرة رقم 1 والتي تنص على أن "التمسك بتطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام يخدم متطلبات القطاع العام ويعزز كل من عمليتي القياس والإفصاح المحاسبيين" واحتلالها للمرتبة الأولى والموافق عليها بدرجة كبيرة وبمتوسط مرجح يقدر بـ 2,66 ، كما يشير إلى أن الفقرة 2 التي تنص على أن "تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساعد على تجاوز مشاكل الإفصاح والقياس المحاسبيين والكشف عن الوضعية المالية للمؤسسات العمومية" قد إحتلت على المرتبة الثانية وبمتوسط مرجح يقدر بـ 2,64 ، ويشير أيضا إلى أن الفقرة رقم 3 التي تنص على أن "المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تلقى قبولا في أوساط الفئات المهتمة بالمحاسبة مما يسهل ذلك عمليتي القياس والإفصاح في القوائم المالية" حيث أنها إحتلت المرتبة الثالثة وبلغ متوسطها المرجح بـ 2,57 ويشير الجدول إلى أن الفقرة رقم 4 التي تنص على أنه "يمكن أن تساهم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في إضفاء عمليتي القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية" قد إحتلت المرتبة الرابعة بمتوسط 2,54 ، وقد تدرجت باقي الفقرات حيث تحصلت الفقرة 8 على المرتبة الأخيرة والتي تنص على "انه لا تصادف أي مشكلات في معالجة المعطيات المحاسبية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام".

ومن خلال نتائج الجدول تؤكد البيانات المتحصل عليها إلى موافقة عينة الدراسة على مساهمة تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام على تأدية كل من القياس والإفصاح المحاسبي الدور المطلوب، إذ بلغ المتوسط العام للفقرات 2,43 والتي تقيس هذا البعد ، وهذا يشير إلى أن للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دور هام في القيام بدور القياس والإفصاح المحاسبين في القوائم المالية وملء القصور فيها في المؤسسة العمومية .

#### 4- تحليل نتائج المحور الرابع :

يظهر الجدول رقم (15) تحليل الفقرات الواردة في الإستبيان لاعتبار متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام دور هام في عملية الإصلاح الإقتصادي للدولة وتطوير النظام المحاسبي الحكومي فيها ، حيث تم إحتساب المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة ، ويشير الجدول إلى أن المتوسطات الحسابية لمحور " إعتبار متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من أهم مسائل الإصلاح الإقتصادي وتطوير النظام المحاسبي الحكومي " قد تراوحت بين (2,07 - 2,82) و إنحرافات معيارية تتراوح بين (0,731 - 0,90) وهذا يعني موافقة عينة الدراسة التي تقيس هذا المحور وبدرجة عالية ، ومن خلال هذا يتضح أن تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من أهم مسائل الإصلاح الإقتصادي والمحاسبي في الدولة .

يشير الجدول رقم (15) إلى أن الفقرة رقم 1 والتي تنص على أن "عملية الإصلاح الإقتصادي لا تكتمل بدون رقابة محاسبية للأداء العام " واحتلالها للمرتبة الأولى والموافق عليها بدرجة كبيرة وبمتوسط مرجح يقدر بـ 2,82 ، كما يشير إلى أن الفقرة 2 التي تنص على أن "إرتكاز النظام المحاسبي الحكومي على تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام يساعد ويعتبر من متطلبات تطويره" قد إحتلت على المرتبة الثانية وبمتوسط مرجح يقدر بـ 2,77 ، ويشير أيضا إلى أن الفقرة رقم 3 التي تنص على أن "دراسة النظام المحاسبي المطبق وتشخيص واقعه وتحديد مزاياه وعيوبه يعتبر من متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام " حيث أنها إحتلت المرتبة الثالثة وبلغ متوسطها المرجح بـ 2,75 ويشير الجدول إلى أن الفقرة رقم 4,5,6 التي تنص على أن "المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تدعم السياسات الإقتصادية للحكومة وكما أنها تستند إلى أسس قانونية من بينها قانون المحاسبة العمومية وأن كلا من التأهيل العلمي والعمل هما أساس فهم هذه المعايير " قد إحتلت المرتبة الرابعة بنفس المتوسطات المرجحة 2,70 ، وقد تدرجت باقي الفقرات حيث تحصلت الفقرة 9 على المرتبة الأخيرة والتي تنص على "أن الدولة تقوم بمجهودات كافية للعمل على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام " .

ومن خلال نتائج الجدول تؤكد البيانات المتحصل عليها إلى موافقة عينة الدراسة على إعتبار متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام من أهم مسائل الإصلاح الإقتصادي ، إذ بلغ المتوسط العام للفقرات 2,62 والتي تقيس هذا البعد ، وهذا يشير إلى أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تعتبر من أهم مسائل الإصلاح



الإقتصادي والمحاسبي من خلال تقليل الفساد في المال العام بسبب الإهمال وترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة هذا من جهة وتطوير النظام المحاسبي الحكومي من جهة أخرى .

### الفرع الثاني : إختبار فرضيات الدراسة :

يستخدم هذا الإختبار للتأكد من صحة معلومات متوفرة من المجتمع بعد وجود تغيرات جديدة في المجتمع قد تكون أثرت على المتوسط الحسابي المعروف حالياً لأحد الباحثين فيرغب بالتأكد من وقوع التغير أو عدم وقوعه بإختبار قيمة المتوسط الآن ، والفروض الإحصائية التي تخضع للاختبار فرضيتين:

فرضية العدم (الفرضية الصفرية) : تعني عدم وجود علاقة بين المتغيرات أو عدم وجود فروق هامة بين المجموعات ويرمز لها بالرمز  $H_0$  متضمنة الهدف المطلوب للاختبار، وقبولها يعني عدم رفض نتائج العينة.

الفرضية البديلة : تعني وجود علاقة بين المتغيرات أو وجود فروق هامة بين المجموعات ويرمز لها بالرمز  $H_a$  وتقبل حال رفض  $H_0$  والعكس صحيح ويرمز لها أيضاً بالرمز  $H_1$ .<sup>1</sup>

يهتم هذا المجال حول مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة من خلال إستخدام إختبار تحليل التباين الأحادي أو إختبار F وذلك لدراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية بين متوسطات المستجوبين ، وفيما يلي النتائج المتوصل إليها :

#### 1- إختبار وتحليل نتائج الفرضية الأولى :

**الفرضية الصفرية  $H_0$  :** " يساهم القياس والإفصاح المحاسبيين في تحقيق أهداف المؤسسات العمومية"

**الفرضية البديلة  $H_1$  :** " لا يساهم القياس والإفصاح المحاسبيين في تحقيق أهداف المؤسسات العمومية"

تم إستخدام إختبار F لإختبار الفرضية الأولى وذلك لدراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية بين متوسطات عينة الدراسة فيما إذا كان القياس والإفصاح المحاسبي يساهمان في تحقيق أهداف المؤسسات العمومية ، حيث تشير النتائج في الجدول أدناه رقم 16 إلى أن قيمة F والذي قدرت قيمته بـ 0,569 حيث بلغ مستوى المعنوية 0,639 وهو عال جداً و أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة 0,05 وهو ما يثبت صحة الفرضية القائلة " يساهم القياس والإفصاح المحاسبي في تحقيق أهداف المؤسسات العمومية"

<sup>1</sup> وليد عبد الرحمن خالد الفراء ، مرجع سبق ذكره ، ص 31 .

الجدول رقم 16 نتائج إختبار الفرضية الأولى ANOVA

T1					
	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,247	3	,082	,569	,639
Within Groups	5,787	40	,145		
Total	6,034	43			

المصدر : نتائج تحليل SPSS

## 2- إختبار وتحليل نتائج الفرضية الثانية :

الفرضية الصفرية **H<sub>0</sub>** : " يعد الأساس النقدي ملائماً في تقييم العمليات المالية لدى المؤسسات العمومية "

الفرضية البديلة **H<sub>1</sub>** : " لا يعد الأساس النقدي ملائماً في تقييم العمليات المالية لدى المؤسسات العمومية "

تم إستخدام إختبار F لإختبار الفرضية الأولى وذلك لدراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية بين متوسطات عينة الدراسة فيما إذا كان الأساس النقدي نموذج ملائم لقياس العمليات المالية في المؤسسات العمومية ، حيث تشير النتائج في الجدول رقم 17 إلى أن قيمة F والذي قدرت قيمته بـ 1,576 حيث بلغ مستوى المعنوية 0,210 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة 0,05 وهو ما يقبل ويثبت صحة الفرضية القائلة " يعد الأساس النقدي ملائماً في تقييم العمليات المالية لدى المؤسسات العمومية " رغم إختلاف مجال عمل أفراد العينة على ذلك .

الجدول رقم 17 نتائج إختبار الفرضية الثانية ANOVA

T2					
	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1,111	3	,370	1,576	,210
Within Groups	9,396	40	,235		
Total	10,507	43			

المصدر : نتائج تحليل SPSS

### 3- إختبار وتحليل نتائج الفرضية الثالثة :

**الفرضية الصفرية Ho :** "يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على تأدية كل من القياس والإفصاح المحاسبين الدور المطلوب"

**الفرضية البديلة H1 :** " لا يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على تأدية كل من القياس والإفصاح المحاسبين الدور المطلوب"

تم إستخدام إختبار F لإختبار الفرضية الثالثة وذلك لدراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية بين متوسطات عينة الدراسة فيما إذا كان القياس والإفصاح المحاسبي يؤديان الدور المطلوب في المؤسسات العمومية من خلال تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام ، حيث تشير النتائج في الجدول رقم 18 إلى أن قيمة F والذي قدرت قيمته بـ 0,306 حيث بلغ مستوى المعنوية 0,821 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة 0,05 وهو يقبل ويثبت صحة الفرضية القائلة " يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على تأدية كل من القياس والإفصاح المحاسبين الدور المطلوب "

الجدول رقم 18 نتائج إختبار الفرضية الثالثة ANOVA

T3					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,143	3	,048	,306	,821
Within Groups	6,216	40	,155		
Total	6,359	43			

المصدر : نتائج تحليل SPSS

### 4- إختبار وتحليل نتائج الفرضية الرابعة :

**الفرضية الصفرية Ho :** "تعتبر متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم مسائل الإصلاح الإقتصادي وتطوير النظام المحاسبي الحكومي"

**الفرضية البديلة H1 :** "لا تعتبر متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم مسائل الإصلاح الإقتصادي وتطوير النظام المحاسبي الحكومي"

تم إستخدام إختبار F لإختبار الفرضية الأولى وذلك لدراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية بين متوسطات عينة الدراسة فيما إذا كان الإصلاح الإقتصادي والمحاسبي وكذا تطوير النظام المحاسبي الحكومي من أهم متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، حيث تشير النتائج في الجدول رقم 19 إلى أن قيمة F والذي قدرت

قيمته بـ 1,377 حيث بلغ مستوى المعنوية 0,264 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة 0,05 وهو يقبل ويثبت صحة الفرضية القائلة " تعتبر متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم مسائل الإصلاح الإقتصادي وتطوير النظام المحاسبي الحكومي "

الجدول رقم 19 نتائج إختبار الفرضية الرابعة ANOVA

T4					
	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,625	3	,208	1,377	,264
Within Groups	6,050	40	,151		
Total	6,675	43			

المصدر : نتائج تحليل SPSS

### خلاصة الفصل :

في نهاية الفصل يمكن تلخيص نتائج تحليل فرضيات الدراسة كما يلي :

1- بناء على التحليل الإحصائي ونتائج الفرضية الأولى نستنتج إيجابية وجهة نظر المستجوبين وتأيدهم لمدى مساهمة القياس والإفصاح المحاسبين على تحقيق أهداف ومتطلبات مؤسسات القطاع العام وهناك إجماع على أن هذه المساهمة تتمثل في إضفاء درجة عالية من الشفافية والدقة في القوائم المالية للمؤسسات العمومية والتي من شأنها يتم إتخاذ القرار السليم وبالتالي تحسين مخرجاتها ومخرجات الدولة ، كما أنهما يساهمان في رسم سياساتها المالية وترشيد قرارات الإنفاق وتخصيص الموارد فيها ، وعليه يؤدي هذا إلى الإحتفاظ بالفرضية الأولى.

2- وبناء على التحليل الإحصائي ونتائج الفرضية الثانية نستنتج إيجابية وجهة نظر المستجوبين وتأيدهم لمدى ملائمة الأساس النقدي في تقييم العمليات المالية في منشآت القطاع العام أن هذا الأساس يعتبر نموذج سليم يخدم متطلبات عملية القياس في المؤسسات العمومية بالنسبة للجزائر ونظرا لما يوفره من معلومات محاسبية مساعدة تعكس المركز المالي للمؤسسة العمومية وبصورة صادقة رغم ظهور نماذج أخرى يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على تحقيقها و اعتمادها في القطاع العام ، وعليه يؤدي هذا بنا إلى الإحتفاظ بالفرضية الثانية.

3- ونظرا للتحليل الإحصائي ونتائج الفرضية الثالثة نستنتج إيجابية وجهة نظر المستجوبين وتأيدهم لمدى مساهمة وإمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية مما سيعزز كل من عمليتي القياس و الإفصاح المحاسبين وكذا القيام بدورها المطلوب وهناك إجماع على أن هذه المعايير ستساعد على تجاوز مشاكلهما مما سيضفي ذلك الدقة والشفافية على مستوى القوائم المالية وبالتالي الكشف عن الوضعية الحقيقية المالية للقطاع العام بالرغم من نقص أو عدم تطبيق هذه المعايير بصفة إلزامية في الجزائر وعليه سيتم الإحتفاظ بالفرضية الثالثة .

4- من خلال التحليل الإحصائي ونتائج الفرضية الرابعة نستنتج إيجابية وجهة نظر المستجوبين وتأيدهم لمدى إعتبار متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من أهم مسائل الإصلاح الإقتصادي وتطوير النظام المحاسبي الحكومي من خلال إرتكاز هذا الأخير على هذه المعايير والقيام برقابة محاسبية للعمليات المالية الحكومية التي تؤدي للحفاظ على المال العام والتقليل من الفساد وعليه سيتم الإحتفاظ بالفرضية الرابعة .

## الختامة

تلعب المحاسبة العمومية دوراً هاماً في القضايا المالية للدولة سواء أكان ذلك في المجال التطبيقي أو المجال النظري ، فهي بصفة عامة تمثل نظاماً للمعلومات يهدف إلى تحليل البرامج والأنشطة الحكومية المختلفة المخطط لها ، وتوفير تنبؤات ومعلومات مالية على أساس أحداث مستقبلية تتوقع المؤسسات العمومية حدوثها ، حيث تشمل هذه المعلومات قوائمًا مالية وبنودها التي تعتبر وسيلة لمخرجات النظام المحاسبي الحكومي القائم على أنشطة هذه الوحدات ، ويساعد هذا كله على اتخاذ القرارات المناسبة والمثلى فيها ، كما يلعب الإفصاح المحاسبي دوراً مهماً في الممارسات المحاسبية في كل منشأة ، فهو يعد إطاراً واسعاً وشاملاً يؤدي إلى إشباع حاجات المستخدمين على مستوى الوحدة العمومية وكذلك على مستوى الاقتصاد بشكل عام وعلى هذا الأساس ولأهميته فإن هذه المحاسبة تقوم بقياس وتوصيل هذه المعلومات الملائمة والكافية لمختلف الطوائف في الجهات ذات العلاقة والمستفيدة منها سواء داخل المؤسسة أو خارجها والمتمثلة في المخرجات المحاسبية والمالية عن طريق عمليتي الإفصاح والقياس المحاسبين في القوائم المالية لتسمح هذه المعلومات والبيانات بتحقيق رقابة فعالة على مستوى الدولة وهي بذلك تؤكد به خدمة المصلحة العامة والاهتمام بتحسين الأداء والرقابة على المال العام وإدارته والحفاظ عليه ، إضافة إلى معالجة معاملات الحكومة المالية محاسبياً وأتمتة العمل الحكومي ، وهو الأمر الذي فرض تأسيس إطار وقواعد ومعايير مستقلة للمحاسبة العمومية IPSAS والتي بدورها تراعي هذا التمايز وتعمل على تحسين جودة التقارير المالية من قبل مؤسسات القطاع العام ، لتمكين قرارات تخصيص الموارد على أساس معلومات أكثر موثوقية ، وتحسين الشفافية المالية والمساءلة في هذا المجال .

**أولاً - النتائج :** من خلال الدراسة النظرية والميدانية التي تمت على مستوى مؤسسات القطاع العام ، فقد تم التوصل إلى عدة نتائج نذكر منها :

- 1- تهتم المؤسسات العمومية بالإفصاح والقياس المحاسبين بشكل شامل مما يعطي مستخدمي المعلومات المالية الثقة في اتخاذ القرارات المناسبة ؛
- 2- يلعب الإفصاح والقياس المحاسبي دوراً هاماً في تحقيق المصداقية والشفافية و الموثوقية على مستوى المعلومة المالية في القطاع العام ؛
- 3- تقوم المؤسسات العمومية بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية دون لبس أو تضليل ذلك لأنها تقوم بالإفصاح الشامل في القوائم المالية وعلى هذا الأساس تكون المعلومات دقيقة صادقة على عكس المؤسسات الإقتصادية التي تقوم بالتحفظ على بعض الحقائق ؛
- 4- تقوم أغلب المؤسسات العمومية بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة سواء تعلق الأمر بتطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام أو عدم تطبيقها مما سيكسبها ذلك مصداقية في المعلومات ؛

- 5- تسعى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى تحسين جودة ونوعية المعلومات وتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة العامة وبذلك العمل على تأدية كل من الإفصاح والقياس الدور المطلوب ؛
- 6- الدور الذي تقوم به معايير IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية لمؤسسات القطاع العام وتخصيص الموارد بناء على معلومات أكثر دقة و موثوقية ولكن بالرغم من ذلك فالجزائر بعيدة كل البعد عن هذه المعايير مما سيؤدي بها هذا إلى القيام بتغيير جذري لمحاسبتها العمومية ؛
- 7- إن تطبيق معايير IPSAS سيؤدي دورا جوهريا في الإرتقاء بمستوى التقارير والقوائم المالية ويعزز من عمليتي الإفصاح والقياس المحاسبيين في القطاع العام ؛
- 8- مدى قدرة الأساس النقدي على توفير الحماية والرقابة الشاملة على الأموال وتمكين الأطراف ذات العلاقة من تقييم نشاط المؤسسة العمومية ومستوى أدائها ؛
- 9- لا يعتبر القياس والإفصاح الشيء الوحيد المتحكم في ترشيد القرار والإنفاق وتخصيص الموارد في القطاع العام وهذا ما يؤكد وجود عوامل أخرى تعمل على ذلك ؛
- 10- إن القياس المحاسبي في القطاع العام يستخدم لغرض الحفاظ على الموجودات وقصد متابعة تحصيل موارد الدولة والرقابة على أوجه إستخدامها ؛
- 11- لا تعتبر أسس القياس المحاسبي هدفا في حد ذاتها، بينما يجب أن تتم المفاضلة بينها ضمن مجموعة من المعايير والمبادئ ؛
- 12- إمكانية تطبيق الأساس النقدي بشكل صحيح وسليم مما يخدم ذلك عملية القياس في قوائم المؤسسات العمومية ؛
- 13- إن الأساس النقدي نموذج ملائم لعملية القياس المحاسبي لتمييزه بواقع الصرف والتحصيل النقدي كما أنه يوفر معلومات محاسبية تساعد على الرقابة المالية وإتخاذ القرار المالي السليم، رغم أنه من أبرز الأهداف التي يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تنفيذها هي إعتماد أساس الإستحقاق ؛
- 14- تعتبر متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من أهم مسائل الإصلاح الإقتصادي وذلك من خلال تقليل الفساد وهدر المال العام وبهدف تحقيق أهداف الموازنة العامة ؛
- 15- إن من أهم متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تطوير النظام المحاسبي الحكومي واستناد المحاسبة العمومية على أسس قانونية تساعد على تطبيقها .



ثانيا - التوصيات : في ضوء نتائج الدراسة نوصي بمجموعة من التوصيات أهمها :

- 1- إتمام مشروع الإصلاح المحاسبي ،ليشمل المحاسبة العمومية وذلك من خلال :
  - أ- العمل على سن قوانين مهنية ورسمية توحى بضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ؛
  - ب- عقد دورات تدريبية و ورشات عمل لأعوان تنفيذ المحاسبة العمومية التي يكون موضوعها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتي يشارك فيها مختصين أكاديميين ومهنيين في المحاسبة العمومية ؛
  - ج- العمل على إجراء دراسات مقارنة للمؤسسات العمومية في الجزائر مع مؤسسات عمومية لدول أخرى ؛
  - د- قيام الدولة بمختلف الجهود اللازمة من أجل دعم مؤسساتها وترقيتها إلى أفضل مستوى وفرض رقابة عليها لأداء واجبها على أكمل وجه ؛
- 2- تطوير مناهج الكليات والجامعات الإقتصادية و التجارية والتسيير والمعاهد ومراكز التكوين المهني تتضمن تدريس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إضافة إلى إعادة النظر في مقررات بعض المقاييس التي لها علاقة بالمحاسبة العمومية والمستوى الذي تدرس به ؛
- 3- محاولة تبني أساس محاسبي آخر دون الأساس النقدي لعله يعكس النفقات والإيرادات بصورة أكثر واقعية وإعداد الموازنات بفعالية أكثر ؛
- 4- ضرورة الإهتمام بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المؤسسات العمومية بغية إعطاء مزيد من الصحة والشفافية .

### ثالثا - آفاق الدراسة :

تناولت الدراسة موضوع القياس والإفصاح المحاسبيين في القطاع العام ومدى أهميته ودوره في تحقيق أهداف المؤسسات العمومية وذلك في ظل معايير IPSAS ،و كذلك تناولنا أسس القياس المحاسبي المعتمدة في المحاسبة العمومية وطريقة كل منها في تقييم العمليات المالية ، ولكن يمكن تقديم تفسير أكثر للموضوع من خلال البحث في المواضيع التالية :

- أثر القياس والإفصاح المحاسبي على الرقابة المالية في المؤسسات العمومية ؛
- إمكانية تطبيق معايير IPSAS و ملاءمتها في البيئة الجزائرية ؛
- متطلبات تطبيق معايير IPSAS المستندة لأساس الإستحقاق أو معيار الأساس النقدي ؛
- أسس القياس المحاسبي دورها وأثرها في تحقيق تطوير مهنة المحاسبة العمومية .

المراجع

1- المراجع باللغة العربية

أولا : الكتب

- 1- الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج ،محاسبة حكومية 143 حسب ،المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ،المملكة العربية السعودية ،سنة النشر مجهولة .
- 2- الإتحاد الدولي للمحاسبين ،إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ،الجزء الأول ،طبعة عام 2008
- 3- الإتحاد الدولي للمحاسبين ،إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ،الجزء الأول ،طبعة عام 2010 .
- 4- خالد شحادة الخطيب ،محمد المهاني ،المحاسبة الحكومية ، دار وائل للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ، 2008 .
- 5- محمد خالد المهاني ، المحاسبة الحكومية ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ،سوريا 2009 .
- 6- حسام ابو علي الحجاوي ،الاصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية ،دار حامد للنشر والتوزيع ،الطبعة الثانية .
- 7- محمد مطر ،موسى السويطي ، التأسيس النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس ،العرض ،الإفصاح ،عمان ،دار وائل للنشر ،الطبعة 02 ، 2008 .
- 8- نواف محمد الرماحي ،المحاسبة الحكومية ،دار الصفاء للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ، 2009 .
- 9- وليد ناجي الحياي ،نظرية المحاسبة ، منشورات الجامعة العربية المفتوحة بالدنمارك ،سنة النشر مجهولة .
- 10- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم ، القياس والتقويم والإفصاح المحاسبي ، الدار الجامعية ، 1996 .
- 11- وليد عبد الرحمن خالد الفرا ،تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي spss ، إدارة البرامج والشؤون الخارجية 2009 .

ثانيا - المجالات

- 12- بكر إبراهيم محمود ،الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي ، مجلة الإقتصاد العربي العدد 71، 2008 .
- 13- زغدار أحمد ،سفير محمد ،خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية ( IAS/IFRS ) مجلة الباحث العدد 07 ، 2009- 2010 .
- 14- مجدي أحمد الجعبري ، ، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية ، مجلة الأكاديمية العربية بالدانمارك العدد 25، 2009 .

ثالثا - المذكرات و الأطروحات

- 15- بلعيد محمد كمال ، دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها ، مذكرة ماستر في المحاسبة و الجباية معمقة ،العلوم التجارية ،جامعة ورقلة 2011 .
- 16- حسين عد الجليل آل غزوي ، المشاكل المحاسبية المعاصرة ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، الأكاديمية العربية المفتوحة بالدانمارك 2010 .
- 17- رولا كاسر لايقة ،القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورهما في ترشيد قرارات الإستثمار ،مذكرة ماجستير في المحاسبة المصرفية ،جامعة تشرين سوريا ، 2007 .
- 18- رفيقة صغراوي ،دور القيمة العادلة في تفعيل الإفصاح المحاسبي حسب النظام المحاسبي والمالي ،مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية ، جامعة ورقلة 2012 .
- 19- عريف نورة ،إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام التكلفة التاريخية ،مذكرة ماستر في المحاسبة والجباية ،جامعة ورقلة 2010-2011 .
- 20- عبد المنعم عطا العلول ،دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة لقطاع غزة فلسطين ،مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،الجامعة الإسلامية غزة .
- 21- فضل كمال سالم ،مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على إتخاذ القرارات المالية ،مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة ،2008 .

- 22- قمو آسيا، إتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) خلال الفترة (2002-2012)، مذكرة ماجستير في المحاسبة والجباية، جامعة ورقلة 2012 - 2013.
- 23- معتز برهان جميل العكر، أثر مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة على تداعيات الأزمة المالية في القطاع المصرفي الأردني، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط 2010.
- 24- محمود عبد الله محمود وشاح، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، 2008.

#### رابعا - الملتقيات

- 25- إسماعيل جوامح،فايزة بركات، حوكمة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآليات للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 6+7 ماي 2012.
- 26- بن الطاهر حسين، بوطلاعة محمد، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 6+7 ماي 2012 جامعة بسكرة.
- 27- جميل أحمد، سفير أحمد، تجليات حوكمة الشركات في الإرتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، يومي 6+7 ديسمبر 2012 جامعة بسكرة.
- 28- جودي محمد رمزي، إهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، يومي 6+7 ديسمبر 2012 جامعة بسكرة.
- 29- زرزاز العياشي، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات، الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، يومي 7+8 ديسمبر 2010، جامعة أم البواقي، ص 12.
- 30- عبد السميع رويينة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011.

2- المراجع باللغة الأجنبية

- 31- International federation of accountants ,**International Public Sector Accounting Standards** From Wikipedia , the free encyclopedia .
- 32- Ali bissaad , **droit de la comptabilité publique** , édition homa , Alger , 2004 .

3- مواقع الإنترنت

- 33- [www.ksou.info/vb/showthread.php?t=20805](http://www.ksou.info/vb/showthread.php?t=20805) تاريخ التصفح 12-02-2013/11:26 .
- 34- [www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=278502](http://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=278502) تاريخ التصفح 14-02-2013/2:30 .

الملاحق

الملحق رقم (01) إستمارة الإستبيان بالعربية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

إستبيان

يشكل هذا الإستبيان جزءا من دراسة تقوم بها باحثة للحصول على درجة ماستر في تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة والمعنونة بـ " القياس والإفصاح المحاسبي في القطاع العام " ونظرا لما تتمتعون به من خبرة في الموضوع فإن الباحثة تطمح إلى الوقوف على رأيكم الموضوعي في تقييم البنود الواردة في هذا الإستبيان رغم أنه لا توجد إجابات صحيحة أو خاطئة بل تبقى في النهاية وجهة نظر نحترمها وتأخذ عين الاعتبار، ويسرني أن يقدر لكم تعاونكم الصادق في إستفاء جميع البيانات بصراحة وموضوعية مما يساهم ذلك في إثراء التقييم في موضوع الدراسة علما أنه ما سيتم تقديمه من معلومات لن يستخدم إلا لغايات وإفادات علمية . وشكرا

أولا : بيانات شخصية

يرجى وضع علامة x أمام الإجابة التي تنطبق عليك .

- |                    |   |  |
|--------------------|---|--|
| 1- الجنس :         | <input type="checkbox"/> ذكر              | <input type="checkbox"/> أنثى              |
| 2- المؤهل العلمي : | <input type="checkbox"/> ليسانس           | <input type="checkbox"/> ماستر/ماجستير     |
| 3- التخصص :        | <input type="checkbox"/> محاسبة           | <input type="checkbox"/> مالية             |
| 4- الخبرة :        | <input type="checkbox"/> اقل من 5 سنوات   | <input type="checkbox"/> من 5 إلى 10 سنوات |
|                    | <input type="checkbox"/> من 10 إلى 15 سنة | <input type="checkbox"/> أكثر من 15 سنة    |
| 5- الوظيفة :       | .....                                     |  |



ثانيا : الإستبانة

المحور الأول : مدى مساهمة القياس والإفصاح المحاسبي في تحقيق أهداف المؤسسات العمومية

موافق	محايد	غير موافق
		1- التقارير والقوائم المالية التي تعدها المؤسسة العمومية تفصح عن النتائج المالية والإقتصادية والإجتماعية للبرامج التي يتم تنفيذها .
		2- تهتم مؤسسات القطاع العام بالمعلومات المتضمنة في التقارير المالية و الإعتماد عليها عند إتخاذ القرار .
		3- يساهم كل من الإفصاح والقياس المحاسبي في تحسين مخرجات المؤسسات العمومية وبالتالي مخرجات الدولة .
		4- تعتبر عمليتي القياس والإفصاح المحاسبي الشيء الوحيد المتحكم في ترشيد قرارات الإنفاق وتخصيص الموارد في القطاع العام .
		5- يوفر الإفصاح المحاسبي في قوائم المؤسسات العمومية معلومات عن طبيعة النشاط الحكومي واتجاهاته وبالتالي إثبات حقوق الدولة والوفاء بالتزاماتها .
		6- يساهم القياس المحاسبي على تحديد نتائج الأعمال والمركز المالي ورسم السياسات وإتخاذ القرارات السليمة .
		7- يؤثر القياس والإفصاح المحاسبي على وظائف مؤسسات القطاع العام وبالتالي على إتخاذ القرارات المناسبة .
		8- يساهم الإفصاح والقياس المحاسبي في القطاع العام إلى التحقق من أن النفقات والإيرادات العامة نفذت في حدود إعتمادات الموازنة واستخدمت في الأغراض المحددة لها .

المحور الثاني : ومدى ملائمة الأساس النقدي في تقييم العمليات المالية لدى المؤسسات العمومية

موافق	محايد	غير موافق
		1- يسهل الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي توفير معلومات محاسبية تساعد على إتخاذ القرار .
		2- القوائم المالية المعدة من طرف الإدارة العمومية المطبقة للأساس النقدي تعكس المركز المالي وبصورة صادقة

			3- يساعد الأساس النقدي لنظام المحاسبة في الإدارة العمومية على توفير معلومات محاسبية تستخدم في الرقابة المالية .
			4- ليس هناك ضرورة لاستبدال الأساس النقدي بأساس آخر
			5- التمسك بتطبيق الأساس النقدي يخدم متطلبات عملية القياس في القوائم المالية لدى الإدارات العمومية .
			6- يعد الأساس النقدي نموذج سليم في عملية القياس المحاسبي في المحاسبة العمومية لتمييزه بواقع الصرف أو التحصيل النقدي (نفقات و إيرادات)

**المحور الثالث : مدى مساهمة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على تأدية كل من القياس والإفصاح المحاسبين الدور المطلوب .**

موافق	محايد	غير موافق	
			1- لا يمكن التخلي عن المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام في المؤسسات العمومية ، كما أنها تساهم في إضفاء عملية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.
			2- تلقى المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام قبولا في أوساط الفئات المهتمة بالمحاسبة مما يسهل ذلك عمليتي الإفصاح والقياس في القوائم المالية .
			3- التمسك بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يخدم متطلبات القطاع العام ويعزز كل من عمليتي الإفصاح والقياس المحاسبين .
			4- لا تصادف أي مشكلات في معالجة المعطيات المحاسبية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
			5- تقوم المؤسسات العمومية بتزويد الجهات المستفيدة بكافة المستندات و القوائم المالية المفصّل عنها والتي يتم قياسها في ظل النظام المحاسبي الحكومي
			6- تتم عمليتي القياس و الإفصاح عن التقارير والقوائم المالية وفقا للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام مما يساعد ذلك في مد معلومات دقيقة وصحيحة.
			7- يساعد تطبيق المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام على تجاوز مشاكل الإفصاح والقياس المحاسبين وبالتالي الكشف عن الوضعية المالية للمؤسسة .
			8- يعكس تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الأهداف المرجو تحقيقها من خلال عمليتي القياس والإفصاح المحاسبين .

المحور الرابع : مدى إعتبار متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم مسائل الإصلاح الإقتصادي وتطوير النظام المحاسبي الحكومي.

موافق	محايد	غير موافق
		1- تقوم الدولة بمجهودات كافية للعمل على تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام .
		2- من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دراسة النظام المحاسبي المطبق وتشخيص واقعه وتحديد مزاياه وأوجه القصور فيه .
		3- إرتكاز النظام المحاسبي الحكومي على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يعتبر من متطلبات تطويره .
		4- تساهم متطلبات تطبيق معايير القطاع العام على تحسين المساءلة والشفافية في التقارير المالية المعدة .
		5- ضرورة الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساعد على دعم السياسات الإقتصادية للحكومة .
		6- تسعى المؤسسات العمومية من وراء تطبيق المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام إلى ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة .
		7- يعتبر التأهيل العلمي والعملية أساس الفهم والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كما أن للإعلام دور هام في توضيح حقيقة هذه المعايير .
		8- يحتاج تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى أسس قانونية تستند عليها المؤسسات العمومية والتي من بينها قانون المحاسبة العمومية .
		9- لا تكتمل عملية الإصلاح الإقتصادي بدون الرقابة المحاسبية للأداء العام

ملحق رقم (02) مخرجات المعالجة الإحصائية ببرنامج SPSS

1-نتيجة SPSS معامل الثبات والصدق طريقة " ألفا كرونباخ "

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,841	31

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,659	6

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,782	9

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,495	8

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,625	8

2-نتيجة SPSS تكرارات ونسب البيانات الشخصية :

Statistics

		SEXS	QUALIFIC	SPISIAL	FANCT	EXPER
N	Valid	44	44	44	44	44
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		1,30	1,66	1,77	1,95	1,75
Std. Deviation		,462	1,180	,859	1,160	,781
Sum		57	73	78	86	77
Percentiles	25	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
	50	1,00	1,00	1,50	1,50	2,00
	75	2,00	2,00	3,00	3,00	2,00

SEXS

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	31	70,5	70,5	70,5
2	13	29,5	29,5	100,0
Total	44	100,0	100,0	

QUALIFICATION

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	32	72,7	72,7	72,7
2	3	6,8	6,8	79,5
3	1	2,3	2,3	81,8
4	8	18,2	18,2	100,0
Total	44	100,0	100,0	

SPISILITIA

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	22	50,0	50,0	50,0
2	10	22,7	22,7	72,7
3	12	27,3	27,3	100,0
Total	44	100,0	100,0	

FANCT

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	22	50,0	50,0	50,0
2	10	22,7	22,7	72,7
3	4	9,1	9,1	81,8
4	8	18,2	18,2	100,0
Total	44	100,0	100,0	

EXPER

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	20	45,5	45,5	45,5
2	15	34,1	34,1	79,5
3	9	20,5	20,5	100,0
Total	44	100,0	100,0	

3- نتيجة SPSS تكرارات ونسب محاور الإستبانة :

المحور الأول : مساهمة القياس والإفصاح المحاسبي في تحقيق أهداف المؤسسات العمومية

Statistics

	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8
N Valid	44	44	44	44	44	44	44	44
Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean	2,66	2,34	2,39	1,95	2,39	2,50	2,52	2,61
Std. Deviation	,745	,834	,868	,888	,813	,792	,762	,655
Sum	117	103	105	86	105	110	111	115
Percentiles 25	3,00	2,00	1,25	1,00	2,00	2,00	2,00	2,00
50	3,00	3,00	3,00	2,00	3,00	3,00	3,00	3,00
75	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00

E1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	7	15,9	15,9	15,9
2	1	2,3	2,3	18,2
3	36	81,8	81,8	100,0
Total	44	100,0	100,0	

E2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	10	22,7	22,7	22,7
2	9	20,5	20,5	43,2
3	25	56,8	56,8	100,0
Total	44	100,0	100,0	

E3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	11	25,0	25,0	25,0
	2	5	11,4	11,4	36,4
	3	28	63,6	63,6	100,0
	Total	44	100,0	100,0	

E4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	18	40,9	40,9	40,9
	2	10	22,7	22,7	63,6
	3	16	36,4	36,4	100,0
	Total	44	100,0	100,0	

E5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	9	20,5	20,5	20,5
	2	9	20,5	20,5	40,9
	3	26	59,1	59,1	100,0
	Total	44	100,0	100,0	

E6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	8	18,2	18,2	18,2
	2	6	13,6	13,6	31,8
	3	30	68,2	68,2	100,0
	Total	44	100,0	100,0	

E7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	7	15,9	15,9	15,9
	2	7	15,9	15,9	31,8
	3	30	68,2	68,2	100,0

Total	44	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

E8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	4	9,1	9,1	9,1
2	9	20,5	20,5	29,5
3	31	70,5	70,5	100,0
Total	44	100,0	100,0	

المحور الثاني : ملائمة الأساس النقدي في تقييم العمليات المالية للمؤسسات العمومية

Statistics

	X1	X2	X3	X4	X5	X6
N Valid	43	43	43	44	44	44
Missing	0	0	0	0	0	0
Mean	2,48	2,07	2,61	1,98	2,20	2,41
Std. Deviation	,855	,925	,728	,821	,823	,757
Sum	106	88	112	87	97	106
Percentiles 25	2,00	1,00	2,00	1,00	1,25	2,00
50	3,00	2,00	3,00	2,00	2,00	3,00
75	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00

X1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	10	22,7	22,7	22,7
2	3	6,8	6,8	29,5
3	31	70,5	70,5	100,0
Total	44	100,0	100,0	

X2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	17	38,6	38,5	38,6
2	7	15,9	15,9	54,5
3	20	45,5	45,5	100,0
Total	44	100,0	100,0	



**X3**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	6	13,6	13,6	13,6
2	5	11,4	11,4	25,0
3	33	75,0	75,0	100,0
Total	44	100,0	100,0	

**X4**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	15	34,1	34,1	34,1
2	15	34,1	34,1	68,2
3	14	31,8	31,8	100,0
Total	44	100,0	100,0	

**X5**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	11	25,0	25,0	25,0
2	13	29,5	29,5	54,5
3	20	45,5	45,5	100,0
Total	44	100,0	100,0	

**X6**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	7	15,9	15,9	15,9
2	12	27,3	27,3	43,2
3	25	56,8	56,8	100,0
Total	44	100,0	100,0	

المحور الثالث : دور القياس والإفصاح المحاسبي من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

Statistics

		Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8
N	Valid	44	44	44	44	44	44	44	44
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		2,59	2,57	2,66	1,84	2,36	2,52	2,64	2,34
Std. Deviation		,658	,695	,645	,776	,865	,731	,685	,776
Sum		114	113	117	81	104	111	116	103
Percentiles	25	2,00	2,00	2,25	1,00	1,25	2,00	2,25	2,00
	50	3,00	3,00	3,00	2,00	3,00	3,00	3,00	3,00
	75	3,00	3,00	3,00	2,00	3,00	3,00	3,00	3,00

Y1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	4	9,1	9,1	9,1
2	10	22,7	22,7	31,8
3	30	68,2	68,2	100,0
Total	44	100,0	100,0	

Y2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	5	11,4	11,4	11,4
2	9	20,5	20,5	31,8
3	30	68,2	68,2	100,0
Total	44	100,0	100,0	

Y3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	4	9,1	9,1	9,1
2	7	15,9	15,9	25,0
3	33	75,0	75,0	100,0
Total	44	100,0	100,0	

Y4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	17	38,6	38,6	38,6
	2	17	38,6	38,6	77,3
	3	10	22,7	22,7	100,0
	Total	44	100,0	100,0	

Y5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO OK	11	25,0	25,0	25,0
	MOHAYID	6	13,6	13,6	38,6
	OK	27	61,4	61,4	100,0
	Total	44	100,0	100,0	

Y6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	6	13,6	13,6	13,6
	2	9	20,5	20,5	34,1
	3	29	65,9	65,9	100,0
	Total	44	100,0	100,0	

Y7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	5	11,4	11,4	11,4
	2	6	13,6	13,6	25,0
	3	33	75,0	75,0	100,0
	Total	44	100,0	100,0	

Y8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	8	18,2	18,2	18,2
	2	13	29,5	29,5	47,7
	3	23	52,3	52,3	100,0
	Total	44	100,0	100,0	

المحور الرابع : إعتبار متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في من أهم وسائل الإصلاح وتطوير النظام المحاسبي الحكومي .

Statistics

		Z1	Z2	Z3	Z4	Z5	Z6	Z7	Z8	Z9
N	Valid	44	44	44	44	44	44	44	44	44
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		2,07	2,75	2,77	2,55	2,70	2,52	2,70	2,70	2,82
Std. Deviation		,900	,534	,605	,697	,594	,731	,594	,668	,446
Sum		91	121	122	112	119	111	119	119	124
Percentiles	25	1,00	3,00	3,00	2,00	3,00	2,00	3,00	3,00	3,00
	50	2,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00
	75	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00

Z1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	16	36,4	36,4	36,4
	2	9	20,5	20,5	56,8
	3	19	43,2	43,2	100,0
Total		44	100,0	100,0	

Z2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	2	4,5	4,5	4,5
	2	7	15,9	15,9	20,5
	3	35	79,5	79,5	100,0
Total		44	100,0	100,0	

**Z3**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	4	9,1	9,1	9,1
2	2	4,5	4,5	13,6
3	38	86,4	86,4	100,0
Total	44	100,0	100,0	

**Z4**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	5	11,4	11,4	11,4
2	10	22,7	22,7	34,1
3	29	65,9	65,9	100,0
Total	44	100,0	100,0	

**Z5**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	3	6,8	6,8	6,8
2	7	15,9	15,9	22,7
3	34	77,3	77,3	100,0
Total	44	100,0	100,0	

**Z6**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	6	13,6	13,6	13,6
2	9	20,5	20,5	34,1
3	29	65,9	65,9	100,0
Total	44	100,0	100,0	

**Z7**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	3	6,8	6,8	6,8
2	7	15,9	15,9	22,7
3	34	77,3	77,3	100,0
Total	44	100,0	100,0	

Z8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	5	11,4	11,4	11,4
2	3	6,8	6,8	18,2
3	36	81,8	81,8	100,0
Total	44	100,0	100,0	

Z9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	1	2,3	2,3	2,3
2	6	13,6	13,6	15,9
3	37	84,1	84,1	100,0
Total	44	100,0	100,0	

#### 4-نتيجة SPSS إختبار فرضيات الدراسة

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
T1	Between Groups	,247	3	,082	,569	,639
	Within Groups	5,787	40	,145		
	Total	6,034	43			
T2	Between Groups	1,080	3	,360	1,468	,238
	Within Groups	9,806	40	,245		
	Total	10,886	43			
T3	Between Groups	,143	3	,048	,306	,821
	Within Groups	6,216	40	,155		
	Total	6,359	43			
T4	Between Groups	,625	3	,208	1,377	,264
	Within Groups	6,050	40	,151		
	Total	6,675	43			

## ANOVA

T1	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,247	3	,082	,569	,639
Within Groups	5,787	40	,145		
Total	6,034	43			

## ANOVA

T2	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1,111	3	,370	1,576	,210
Within Groups	9,396	40	,235		
Total	10,507	43			

## ANOVA

T3	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,143	3	,048	,306	,821
Within Groups	6,216	40	,155		
Total	6,359	43			

## ANOVA

T4	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,625	3	,208	1,377	,264
Within Groups	6,050	40	,151		
Total	6,675	43			

الفهرس



## الفهرس

I.	الإهداء
II.	الشكر
III.	ملخص
IV.	قائمة المحتويات
V.	قائمة الجداول
VI.	قائمة الأشكال
VII.	قائمة الملاحق
VIII.	قائمة المصطلحات
1	مقدمة
1	توطئة
2	إشكالية الدراسة
2	فرضيات الدراسة
2	مبررات إختيار الدراسة
3	أهداف الدراسة
3	حدود الدراسة
3	منهج الدراسة
4	مرجعية الدراسة
4	صعوبات الدراسة
4	هيكل الدراسة

### الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية

5	مقدمة الفصل
6	المبحث الأول : القطاع العام والمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ، القياس والإفصاح المحاسبي
6	المطلب الأول : مفاهيم في القطاع العام
6	الفرع الأول : تعريف الوحدة العمومية (القطاع العام) وخصائصها
7	الفرع الثاني : تعريف المحاسبة العمومية والجهات المستفيدة منها
8	الفرع الثالث : أهداف المحاسبة العمومية (القطاع العمومي)
8	الفرع الرابع : وظائف النظام المحاسبي العمومي (الحكومي)

9	المطلب الثاني : الإطار العام للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العمومي
9	الفرع الأول : الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية في المحاسبة العمومية
10	الفرع الثاني : الهدف من وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
11	الفرع الثالث : متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسة العمومية
12	الفرع الرابع : عرض لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
13	المطلب الثالث : الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
13	الفرع الأول : تعريف الإفصاح المحاسبي وأنواعه
15	الفرع الثاني : أهمية الإفصاح وأهدافه
16	الفرع الثالث : مقومات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والعناصر المؤثرة فيه
17	الفرع الرابع : المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام (22): بالإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام
19	المطلب الرابع : القياس المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
19	الفرع الأول : تعريف القياس المحاسبي وأهميته
20	الفرع الثاني : وظائف القياس المحاسبي
20	الفرع الثالث : مصادر تحيز القياس المحاسبي
20	الفرع الرابع : أسس القياس في محاسبة القطاع العام
21	<b>المبحث الثاني : دراسات سابقة</b>
21	المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة
21	الفرع الأول : دراسات دولية
24	الفرع الثاني : دراسات محلية
25	المطلب الثاني : تعليق على الدراسات السابقة
26	خلاصة الفصل

## الفصل الثاني : الدراسة الميدانية

28	مقدمة الفصل
29	<b>المبحث الأول : طريقة و أدوات الدراسة</b>
29	المطلب الأول : طريقة الدراسة
29	الفرع الأول : مجتمع وعينة الدراسة
30	الفرع الثاني : أهمية الدراسة

30	المطلب الثاني : أدوات الدراسة
30	الفرع الأول : إعداد الاستبيان والأدوات والبرامج الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات
32	الفرع الثاني : صدق وثبات الاستبيان
33	المبحث الثاني : عرض ومناقشة نتائج الدراسة
33	المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة
33	الفرع الأول : عرض الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة
36	الفرع الثاني : عرض نتائج محاور الاستبانة
41	المطلب الثاني : مناقشة النتائج وإختبار فرضيات الدراسة
41	الفرع الأول : تفسير وتحليل مخرجات الاستبيان
45	الفرع الثاني : إختبار فرضيات الدراسة
49	خلاصة الفصل
50	الخاتمة
51	النتائج
52	التوصيات
54	المراجع
59	الملاحق