

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: محاسبة

التخصص: محاسبة

## مدى تطبيق منافع الموظفين كمعيار محاسبي دولي في القطاع العام بالجزائر

تحت إشراف الدكتورة :

لطيفة بكوش

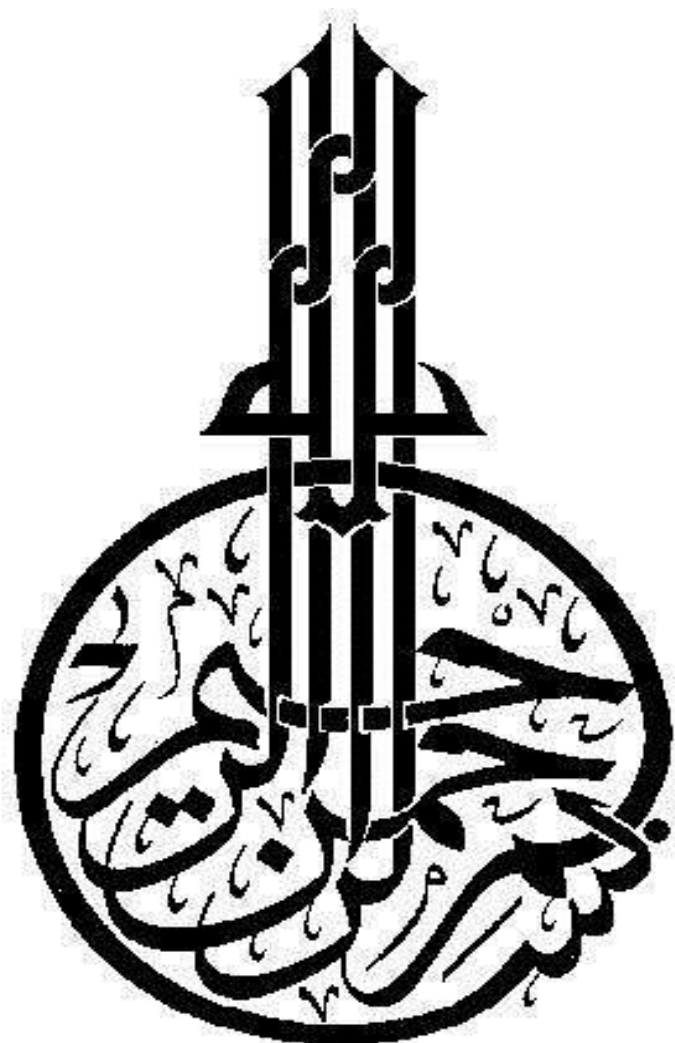
من إعداد الطلبة :

- حسام بوصبيح العايش
- فارس خلوط
- أمير نغموش صالح

### لجنة المناقشة

| الاسم واللقب   | الرتبة          | الجامعة                        | الصفة        |
|----------------|-----------------|--------------------------------|--------------|
| د. خليفة عابي  | أستاذ محاضر "أ" | جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي | رئيسا        |
| د. لطيفة بكوش  | أستاذ محاضر "ب" | جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي | مشرفا ومقررا |
| د. بشير زيبيدي | أستاذ محاضر "أ" | جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي | مناقشا       |

السنة الجامعية : 2018/2017



## شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

" قالوا سبحانه لا علم لنا إلا ما علمتنا إنك أنت العليم الحكيم "

قال رسول الله (ص) : " من لم يشكر الناس لم يشكر الله "

لا يسعنا ونحن ننهي هذا العمل المتواضع الا بالتوجه بالشكر

والحمد لله سبحانه وتعالى حمدا كثيرا على لنا على اتمام هذا العمل

كما نتقدم بجزيل الشكر وامتنان الى الدكتورة الفاضلة " لطيفة بكوش " التي تكرمت

بإشرافها على اعداد هذا البحث واعانتنا على انجازه واتمائه ولم تبخل

علينا بالإرشادات والنصائح القيمة التي أفادتنا كثيرا

كما نتقدم أيضا بالشكر الجزيل الى كل من ساعدنا من قريب وبعيد

ولا ننسى كل العاملين بمؤسسات القطاع العمومي وأخص

وكذلك الشكر الخاص للصديق هاني ضو ساهم على إعطاء بصمة للمذكرة ولو حتى بالقليل.

حسام - فارس - أمير

## الإهداء

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده وبعد أهدي هذا العمل المتواضع  
إلى التي دأبت على تربيته ورعايته إلى التي أسعد لرؤيتها وأهنا بقربها وأنعم بوجودها  
إلى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها والتوفيق بدعائها وسعادتي برضاها أمني الغالية  
والإتقان إلى من لا يهدأ له بال حتى راني أعطي مراتب العلم ولا يزال أبي الغالي  
إلى سندي في محنتي ومؤنسي في وحشتي في وجهي عائلتي كل واحد بإسمه إلى من  
شاركوني فرحتي وحزني وتألّموا لأجلي وانتظروا طويلا ليرو ثمره تعبتي  
إلى الدكتورة المشرفة لطيفة بكوش التي لم تبخل علينا بتوجيهاتها ونصائحها القيمة.  
وأخيرا إلى من شاركوني في إنجاز هذا العمل.  
وإلى كافة دفعة محاسبة 2018.

فارس

## الإهداء

إلى المترعة روحها بالإيمان التي يفيض قلبها رحمة وحنانا

وأدين لها عمري...أمي الغالية حفظها الله

إلى الذي تعذب وعمل وجد وكد من أجل أن أرتاح ويوفر

لي كل أسباب الراحة ... أبي العزيز أبقاه الله لي ذكرا

إلى الذين وفروا لي كل أسباب التوفيق والنجاح وأفراحي

...إخوتي الأعزاء وكافة الأهل والأقارب.

إلى الذين أجلوا أفكارى وبددوا حجب الظلمة في نفسي

...أستاذتي ومعلمي

إلى جميع زملاء الدارسة ورفقاء الدرب

أهدي لهم هذا العمل المتواضع .

وأخيرا إلى من شاركوني في إنجاز هذا العمل

وإلى كافة دفعة محاسبة 2018.

حسام

## الإهداء

إلى المترعة روحها بالإيمان التي يفيض قلبها رحمة وحنانا

وأدين لها عمري...أمي الغالية حفظها الله

إلى الذي تعذب وعمل وجد وكد من أجل أن أرتاح ويوفر

لي كل أسباب الراحة... أبي العزيز أبقاه الله لي ذكرا

إلى الذين وفروا لي كل أسباب التوفيق والنجاح وأفراحي

...إخوتي الأعزاء وكافة الأهل والأقارب.

إلى الذين أجلوا أفكاري وبددوا حجب الظلمة في نفسي

...أستاذتي ومعلمي

إلى جميع زملاء الدارسة ورفقاء الدرب

أهدي لهم هذا العمل المتواضع .

وأخيرا إلى من شاركوني في إنجاز هذا العمل .

وإلى كافة دفعة محاسبة 2018.

أمير

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة مدى تأثير منافع الموظفين كمعيار دولي في القطاع العام بالجزائر ولتحقيق هذه الدراسة استخدمنا الاستبانة كأداة بحث واستخدمنا المنهج الوصفي والمنهج التحليلي .

ولقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

1- تقوم المؤسسات العمومية بتزويد الجهات المستفيدة بكافة المستجدات والقوائم المالية التي يتم تطبيقها في المعايير المحاسبية للقطاع العام.

2- ارتكاز النظام العمومي على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لقطاع العام يعتبر من متطلبات تطويره.

3- تقديم منافع نهاية الخدمة نتيجة لعرض يقدم لتشجيع ترك العمل الاختياري.

## **الكلمات المفتاحية:**

القطاع العام، معايير المحاسبة في القطاع العام، منافع الموظفين.

## **Abstract :**

The objective of this study is to assess the impact of employee benefits as an international standard in the public sector in Algeria, and to achieve this study, we used the questionnaire as a research tool and used the descriptive analytical method

The study reached the following results:

1. Public institutions shall provide beneficiaries with all updates and financial statements that are applied in the public sector accounting standards.
- 2 - The adoption of the government system on the application of international accounting standards for the public sector is a requirement for its development
3. Provision of end of service benefits as a result of an offer to encourage voluntary leave.

## **key words**

Public sector, public sector accounting standards, employee benefits.

## فهرس المحتويات

|                                                       |                                                                           |
|-------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|
|                                                       | الإهداء                                                                   |
|                                                       | شكر وعرفان                                                                |
|                                                       | ملخص الدراسة                                                              |
|                                                       | فهرس المحتويات                                                            |
|                                                       | فهرس الجداول                                                              |
|                                                       | فهرس الأشكال                                                              |
| أ-ج                                                   | المقدمة                                                                   |
| الفصل الأول : معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام |                                                                           |
| 5                                                     | تمهيد                                                                     |
| 6                                                     | المبحث الأول : ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام              |
| 6                                                     | المطلب الأول : مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام              |
| 6                                                     | الفرع الأول : تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام               |
| 7                                                     | الفرع الثاني : أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام              |
| 8                                                     | المطلب الثاني : دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام   |
| 8                                                     | الفرع الأول : دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام            |
| 9                                                     | الفرع الثاني : أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام         |
| 10                                                    | المطلب الثالث : نطاق إصدار وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام |
| 10                                                    | الفرع الأول : إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام               |
| 11                                                    | الفرع الثاني : تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام              |
| 15                                                    | المبحث الثاني : منافع الموظفين في القطاع العام                            |
| 15                                                    | المطلب الأول : الإطار المفاهيمي للدراسة                                   |
| 15                                                    | المطلب الثاني : أنواع منافع الموظفين                                      |
| 15                                                    | الفرع الأول : منافع الموظفين قصيرة الأجل                                  |

|                                  |                                                 |
|----------------------------------|-------------------------------------------------|
| 25                               | الفرع الثاني: منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل |
| 28                               | المبحث الثالث : الدراسات السابقة                |
| 28                               | المطلب الأول :عرض الدراسات السابقة              |
| 28                               | الفرع الأول :دراسات دولية                       |
| 31                               | الفرع الثاني : دراسات محلية                     |
| 33                               | المطلب الثاني : تعليق على الدراسات              |
| 34                               | خلاصة الفصل الاول                               |
| الفصل الثاني : الدراسة الميدانية |                                                 |
| 36                               | تمهيد                                           |
| 37                               | المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة            |
| 37                               | المطلب الأول: بيانات الدراسة                    |
| 37                               | الفرع الأول: البيانات الثانوية                  |
| 37                               | الفرع الثاني: البيانات الأولية                  |
| 37                               | المطلب الثاني: قائمة الاستبيان                  |
| 37                               | الفرع الأول: إعداد قائمة الاستبيان              |
| 38                               | الفرع الثاني: هيكل الاستبيان                    |
| 39                               | الفرع الثالث: معالجة الاستبيان                  |
| 40                               | المطلب الثالث: مجتمع الدراسة وحدوده             |
| 40                               | الفرع الأول: مجتمع الدراسة                      |
| 40                               | الفرع الثاني: عينة الدراسة                      |
| 41                               | الفرع الثالث: حدود الدراسة                      |
| 42                               | المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة              |
| 42                               | المطلب الأول: الخصائص العامة للعينة             |
| 42                               | الفرع الأول: خصائص العينة من حيث متغير الجنس    |
| 43                               | الفرع الثاني: خصائص العينة من حيث الفئة العمرية |

|    |                                                                           |
|----|---------------------------------------------------------------------------|
| 44 | الفرع الثالث: خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي                           |
| 45 | الفرع الرابع: خصائص العينة من حيث التخصص العلمي                           |
| 46 | الفرع الخامس: خصائص العينة من حيث الخبرة المهنية                          |
| 47 | الفرع السادس: خصائص العينة من حيث المهنة                                  |
| 48 | المطلب الثاني: إختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان |
| 48 | الفرع الأول: إختبار ثبات وصدق العينة طريقة ألفا-كرونباخ (Cronbach-Alpha)  |
| 50 | الفرع الثاني: طريقة التجزئة النصفية                                       |
| 51 | الفرع الثالث: التحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان                           |
| 57 | الفرع الرابع: التوزيع الطبيعي.                                            |
| 64 | المطلب الثالث: الارتباط بمعامل برسون                                      |
| 65 | خلاصة الفصل الثاني                                                        |
| 67 | خاتمة                                                                     |
| 70 | قائمة المراجع                                                             |

# قائمة الجداول والأشكال

## قائمة الأشكال

| الرقم                            | عنوان الشكل                                                | الصفحة |
|----------------------------------|------------------------------------------------------------|--------|
| الفصل الثاني : الدراسة الميدانية |                                                            |        |
| 1                                | الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان                       | 41     |
| 2                                | الاحصائية الخاصة بمتغير الجنس                              | 42     |
| 3                                | تمثيل عينة الدراسة حسب الفئة العمرية                       | 43     |
| 4                                | يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي                        | 44     |
| 5                                | يمثل عينة الدراسة حسب التخصص                               | 45     |
| 6                                | يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية                       | 46     |
| 7                                | يمثل عينة الدراسة حسب المهنة                               | 47     |
| 8                                | توزيع معامل ثبات ألفا كرونباخ                              | 48     |
| 9                                | توزيع معامل الصدق                                          | 48     |
| 10                               | يوضح التوزيع الطبيعي لمحور معايير المحاسبة في القطاع العام | 57     |
| 11                               | يوضح التوزيع الطبيعي لمحور منافع الموظفين                  | 58     |

## قائمة الجداول

| الرقم                                                        | عنوان جدول                                                                | الصفحة |
|--------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|--------|
| <b>الفصل الأول : معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام</b> |                                                                           |        |
| 1                                                            | الفصل الأول : معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام                     | 12     |
| <b>الفصل الثاني : الدراسة الميدانية</b>                      |                                                                           |        |
| 1                                                            | مقياس ليكارت الخماسي                                                      | 38     |
| 2                                                            | محاور المجموعة الثانية وعدد فقرات كل محور                                 | 38     |
| 3                                                            | الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان                                      | 40     |
| 4                                                            | خصائص العينة من حيث متغير الجنس                                           | 42     |
| 5                                                            | توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية                                      | 43     |
| 6                                                            | توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي                                 | 44     |
| 7                                                            | توزيع عينة الدراسة من ناحية التخصص                                        | 45     |
| 8                                                            | توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية                                     | 46     |
| 9                                                            | توزيع عينة الدراسة حسب المهنة                                             | 47     |
| 10                                                           | توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق                                     | 48     |
| 11                                                           | توزيع معامل الثبات طريقة التجزئة النصفية                                  | 50     |
| 12                                                           | مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي                                         | 51     |
| 13                                                           | نتائج آراء عينة الدراسة حول المعايير المحاسبة في القطاع العام             | 52     |
| 14                                                           | نتائج آراء عينة الدراسة حول منافع الموظفين                                | 55     |
| 15                                                           | يوضح التوزيع الطبيعي لمحور معايير المحاسبة في القطاع العام                | 57     |
| 16                                                           | يوضح التوزيع الطبيعي لمحور منافع الموظفين                                 | 58     |
| 17                                                           | يوضح اختبار " T " للعينة البسيطة المتعلقة معايير المحاسبة في القطاع العام | 59     |
| 18                                                           | يوضح اختبار " T " للعينة البسيطة المتعلقة منافع الموظفين                  | 62     |
| 19                                                           | يوضح معامل الارتباط بين معايير المحاسبة ومنافع الموظفين                   | 64     |

مقدمة

### أ. توطئة:

يعد القطاع العام من القطاعات الهامة نظرا لما تقوم به وحدات القطاع العام من دور كبير في التنمية الاقتصادية والاجتماعية لدرجة انه يمكن الربط بين مستوى أداء القطاع العام ومستوى معدلات التنمية الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية .

تعتبر منافع الموظفين أحد عوامل الرضاء الوظيفي لأي عامل بمؤسسة ما، فهي تدخل ضمن الأمن الوظيفي الذي يشعر العامل بالانتماء للمؤسسة، وعليه فمناافع الموظفين وإن كانت تحمل المؤسسة أعباء إضافية على المدى القصير فهي مهمة لنجاح المؤسسة على المدى المتوسط والطويل، فشعور الموظف بالحماية تدفعه بتقديم كل ما لديه لفائدة مؤسسته؛ وعليه عالج هذا البحث موضوع المعالجة المحاسبية لمناافع الموظفين ، وتركيز هذا البحث على الجانب المحاسبي لا يعني إهمال الجانب الاجتماعي، فالمعالجة المحاسبية لأي موضوع ما هي إلا انعكاس له ولطبيعته ، بل بالعكس فاهتمام المحاسبة بمناافع الموظفين تؤكد أهمية هذا الموضوع بالرغم من كونه غير مرتبط بنشاط المؤسسة.

### ب. طرح الإشكالية:

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

ما مدى تطبيق منافع الموظفين كمعيار محاسبي دولي في القطاع العام بالجزائر؟

من اجل الإلمام والاهتمام بمختلف جوانب الموضوع من خلال هذا السؤال المحوري سنتطرق إلى أسئلة فرعية يمكن صياغتها كما يلي:

- هل يمكن توفر معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالجزائر ؟
- هل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالجزائر على نطاق واسع ؟
- هل يوجد تطبيق لمناافع الموظفين كمعيار محاسبي دولي في القطاع العام بالجزائر ؟

### ج. فرضيات الدراسة:

- وفي ضوء ما تم عرضه وكإجابة على التساؤلات السابقة في بحثنا يمكننا صياغة الفرضيات التالية :
- توفير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على نطاق واسع
- يوجد تطبيق منافع الموظفين كمعيار محاسبي دولي في القطاع العام في الجزائر

### د. أهداف الدراسة

- لا بد من وجود أهداف يسعى إلى تحقيقها من وراء الدراسة ومن أهمها دفع المؤسسات العمومية إلى تحسين ظروف الدولة عن طريق التطبيق الأمثل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .
- دراسة مستوى التزام المؤسسات العمومية بنشر القوائم المالية والحكم على درجة الإفصاح فيها من خلال الاعتماد على ما جاء في بعض المعايير المطبقة على القطاع العام .
- تحسين جودة ونوعية معلومات المحاسبة العمومية عن طريق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- التعرف على المنافع التي يقدمها الموظفون في القطاع العام.

### هـ. حدود الدراسة

تتم هذه الدراسة بعملية منافع الموظفين في القطاع العام والبحث فيما إذا كانا يلبيان متطلبات وأهداف المؤسسات العمومية ويضيفان فيها الصحة والثقة من خلال قوائمها المالية، والتطرق في المحاسبة العمومية والخوض في مفاهيمها وذلك في ظل تطبيق معايير IPSAs والتي ستتم في حدود مدينة الوادي.

### و. صعوبات الدراسة:

تمحورت معظم الصعوبات التي واجهتنا في إيجاد مراجع كافية ودراسات سابقة متشابهة لموضوع الدراسة وكذا بعض العناء خلال الدراسة الميدانية خاصة أثناء توزيع الاستمارات 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 او لعدم البدء في تطبيقها في الجزائر.

### ط. هيكل البحث

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

### الفصل الأول : معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

لقد حاولنا في هذا الفصل التركيز على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث نتطرق في الأول منه إلى تحديد مختلف المفاهيم المرتبطة بالمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين في القطاع العمومي، أما المبحث الثالث حول الدراسات السابقة المتعلقة والمشابهة بالموضوع .

### الفصل الثاني : دراسة ميدانية

حاولنا في هذا الفصل القيام بدراسة ميدانية في القطاع العام من خلال تقسيمه إلى مبحثين حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى الإطار المنهجي للدراسة أما المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة.

الفصل الأول

# معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

### تمهيد:

يشهد العالم تطوراً سريعاً في مفاهيم وأدوات الإدارة العامة، لتحقيق إدارة قادرة على تنفيذ استراتيجية الدولة وسياساتها بفعالية عالية، وكذا ترشيد استعمال المال العام، ومن أهم هذه الأدوات نظام المحاسبة العمومية، الذي يقع على عاتقه توفير البيانات الدقيقة التي تحقق الإفصاح الكامل عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة، وتحقيق رقابة فعالة على مدى كفاءة الإدارة في تسيير المال العام.

حيث أمام تطور وتعقيد حجم النشاطات الحكومية، الذي نتج عنه صعوبات في كثير من بلدان العالم في تفسير البيانات المحاسبية واستعمالها في عملية المقارنة، لكونها تستخدم طرق ومبادئ مختلفة لإنتاج هذه البيانات وتفسيرها لأغراض التقييم والمقارنة، مما تسبب في ظهور مشاكل عديدة في عملية الرقابة في حالة حدوث النزاعات المالية والقانونية، مما أدى إلى عولمة المحاسبة وظهور جمعيات إقليمية ودولية متخصصة في مجال المحاسبة، تشجيع على إيجاد قاعدة للتوافق بين مختلف الأنظمة المحاسبية والتقارير المالية، من أجل الخروج بمعايير لتوحيد المبادئ والأصول المحاسبية تكون مقبولة على المستوى الدولي.

على مستوى هذا الإطار، أدرك الاتحاد الدولي للمحاسبين الحاجة إلى إيجاد إطار عالمي موحد للمحاسبة في القطاع العام، من أجل تحسين الثقة في نوعية وموثوقية تقديم التقارير والبيانات المالية، حيث تم منح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سلطة إصدار معايير دولية في المحاسبة بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين وتشجيع قبولها دولياً.

يتناول هذا الفصل دراسة وتحليل المفاهيم الأساسية المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين وذلك وفق المباحث الآتية:

- ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين في القطاع العام.
- الدراسات السابقة.

### المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

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).

يتناول هذا المبحث عرض المفاهيم العامة حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وفق المطالب المالية:

- مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- نطاق إصدار وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

### المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تعتبر المعايير المحاسبية "قواعد لإعداد القوائم المالية، فهي مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً تحدد نوع المعلومات التي ينبغي أن تتألف منها القوائم المالية وكيف ينبغي أن تعد تلك المعلومات، فالمعايير المحاسبية تحدد أي من الممارسات المحاسبية التي يمكن قبولها وتلك التي لا يمكن قبولها".<sup>1</sup>

بصفة عامة، تعرف المعايير المحاسبية بأنها "إطار كتابي جهاز أو هيئة إصدار المعايير في تاريخ معين ويتضمن عدداً من المعايير المتجانسة، تتناول بشكل متكامل الأسلوب المناسب لقياس أو عرض نوعية معينة من العمليات أو الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة أو نتائج أعمالها".<sup>2</sup>

### الفرع الأول: تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

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

<sup>1</sup>. شلال زهير، آفاق إصلاحات نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تسيير المنظمات، العلوم

الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2014/2013، ص 51.

<sup>2</sup>. محمد شريف توفيق، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية السعودية، العدد 05 مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1987، ص 174-175.

والأحداث الأخرى في القوائم المالية الحكومية، وفقا لذلك فالالتزام بمعايير محاسبية موثوق ومعتزف بها يعتبر ضروريا للحصول على عرض عادل للقوائم المالية".<sup>1</sup>

في حين يعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأنها "توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام".<sup>2</sup>

في هذا الإطار، يمكن الاستنتاج بأن معايير المحاسبة الدولية تعتبر قواعد عملية مقبولة قبولاً عاماً والتي تمثل إجماع خبراء وهيئات مهنية مختصة في المحاسبة، من أجل توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي عن طريق تقديم إرشادات وتوجيه عمل للمحاسبين لتحقيق العرض العادل والإفصاح الكامل في القوائم المالية الحكومية، من أجل الرفع من مستوى جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام.

### الفرع الثاني: أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

لقد أدت ثورة المعلومات وما الت إليه من انتشار الحواسيب والبريد الإلكتروني والإنترنت إلى تعزيز العولمة وتدفق المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات السياسية والاقتصادية والإدارية في الوقت المناسب، هذه المعلومات التي تمثل إلى حد كبير مخرجات النظام المحاسبي على مستوى المنشأة أو على مستوى القطاع أو الدولة، ولا يمكن لهذه المعلومات أن تكون ذات فائدة كفاية ما لم تكن قابلة للمقارنة، هذه المقارنة التي تعتمد على معايير أو أسس للقياس قد تختلف بين دولة وأخرى وبين قطاع وآخر وبين شركة وأخرى، مما يؤدي إلى تشويه القياس وتشويه المقارنة وتضليل متخذي القرارات، مما أدى إلى وضع معايير محاسبية دولية يتم القياس بناء عليها مهمة وملحة على الصعيد الدولي.

"تساهم المعايير الدولية في القطاع العام بشكل كبير في تحقيق توافق السياسات المحاسبية على المستوى الدولي عن طريق تقديم إرشادات وتوجيهات للمهنيين المختصين في مجال المحاسبة من أجل الارتقاء بجودة البيانات المالية وتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام إضافة إلى تحسين قابلية المقارنة للمعلومات المالية بين مختلف الفترات على المستوى الدولي".<sup>3</sup>

حيث تؤدي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دوراً هاماً في توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي، عن طريق تحقيق التقارب فيما يخص طريقة إعداد وعرض البيانات المالية لوحدات

<sup>3</sup>. شلال زهير، مرجع سابق، ص 51

<sup>1</sup>. شلال زهير، مرجع سابق، ص 51.

<sup>2</sup>. شلال زهير، مرجع سابق، ص 51.

## الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

القطاع العام، وتشجيع التنسيق المحاسبي الدولي لتطوير وتحديث نظم المحاسبة العمومية والرفع من جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية.

بالتالي وعلى هذا الأساس، تستمد هذه المعايير أهميتها من مدى الاعتراف الدولي بها، وتشجيع الهيئات والمنظمات العالمية على تبني متطلبات هذه المعايير التي لا تكتسي الصفة الإلزامية في تطبيقها، بل تعتمد على مستوى القبول الدولي لها، لأن تطبيق معايير معترف بها دولياً يضمن توفير بيانات مالية حكومية ذات مصداقية وجودة عالية، عن طريق تطوير مجموعة شاملة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تمثل عن أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية الحكومية. وبالتالي، فإن تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يساهم في الارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية التي تعدها وحدات القطاع العام في العالم".<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

ابتداء من 10 نوفمبر 2004 حل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مكان لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، والذي وهو عبارة عن منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تم تأسيسه سنة 1977 ، والذي تهدف مهمته الأساسية حسب نظامه الداخلي إلى "خدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم، والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق ترسيخ وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة، وتعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير والتعبير عن قضايا المصلحة العامة حين تكون الخبرة المهنية أكثر ملائمة".<sup>2</sup>

### الفرع الأول: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بتعيين مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام، كهيئة مستقلة مسؤولة عن وضع المعايير للمحاسبة في الوحدات الحكومية والإدارية التي لا تهدف لتحقيق الربح، والذي يعمل على أن تكون بياناته متوافقة مع المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص ومميزات القطاع العام.

بالتالي وعلى هذا الأساس، يصدر مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام معايير محاسبية عالمية عالية الجودة لإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية على الأساس النقدي الذي يتضمن افصاحات إجبارية وأخرى اختيارية يتم التشجيع على الالتزام بها.

<sup>1</sup>. شلال زهير، مرجع سابق، ص 52.

<sup>2</sup>. شلال زهير، مرجع سابق، ص 53.

إضافة إلى ذلك، يقوم المجلس بإصدار معايير للمحاسبة وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي يتم مقارنتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عن طريق تعديلها لتناسب مع خصوصيات منشآت القطاع العام، كما "يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث أمكن أن يحافظ على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسألة هامة ذاته صلة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير".<sup>1</sup>

عند إعداد البيانات المالية على أساس الاستحقاق، فإن المجلس يميز بين البيانات المالية ذات الغرض الخاص والتي تكون مصممة لتلبية احتياجات أطراف محددة بمواصفات خاصة مثل التقارير المعدة لصالح هيئات الرقابة والسلطة التشريعية أو التنفيذية.

أما البيانات المالية ذات الغرض العام فهي موجهة لمختلف شرائح المجتمع من أجل رفع مستوى الشفافية في تسيير المال العام وتقديم أدوات للمساءلة عن الأداء.

### الفرع الثاني: أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يهدف المجلس التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين إلى خدمة الصالح العام عن طريق تطوير معايير إعداد التقارير المالية ذات جودة عالية والعمل على تسهيل المقارنة بين المعايير الدولية والوطنية، من خلال إصدار مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية في القطاع العام لاستخدامها من طرف الحكومات في العالم ومختلف الوحدات غير الهادفة لتحقيق الربح، حيث تمثل هذه الأخيرة إرشادات عن أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية من قبل وحدات القطاع العام، من أجل تحسين المساءلة والشفافية المتعلقة بالقوائم المالية التي تعدها الحكومات. وفي هذا الإطار، يهدف نشاط المجلس إلى تحقيق العناصر أدناه:

- إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
  - تشجيع قبولها وتحقيق التوافق الدولي مع تلك المعايير.
  - نشر وثائق أخرى توفر إرشادات حول قضايا وخبرات تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.
- حيث يعتبر برنامج المقارنة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عناصر هامة في استراتيجية عمل المجلس، الذي يسعى إلى تحقيق التقارب بينها وبين معايير المحاسبة الدولية

<sup>1</sup>. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2013، ص 19-20.

## الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

في القطاع العام والتي تهدف إلى الحفاظ على متطلبات وهيكل ونص المعيار ما لم يكن هناك سبب يأخذ بعين الاعتبار خصائص وطبيعة نشاط القطاع العام".<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: نطاق إصدار وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

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

### الفرع الأول: إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تتجه استراتيجية إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو تحقيق التقارب قدر الإمكان في تطبيق منهجية معايير المحاسبة الدولية المالية في القطاع الخاص، حيث إن استراتيجية التقارب تعتمد على اقتباس المعايير من متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات النشاط الحكومي، عن طريق تكييفها لتتلاءم مع مميزات نشاط وحدات القطاع العام خاصة في مجال المعايير المعدة على أساس الاستحقاق.

في هذا الإطار، يؤكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في اعترافه الصريح في الفقرة رقم ( 18 ) لمقدمة المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد وعرضة البيانات المالية هو مرجع ذو صلة بمستخدمي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

يتجسد هذا التقارب من خلال تعديل معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص لتناسب مع متطلبات القطاع العام، حيث " يحاول مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام حيث أمكن أن يحافظ على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسألة هامة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير ".<sup>2</sup>

<sup>1</sup>. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2010، ص4.

<sup>2</sup>. شلال زهير، مرجع سابق، ص 55-56.

### الفرع الثاني: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

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

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

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

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

يعتمد نجاح المجلس على مدى الاعتراف والدعم الدولي للمعايير المحاسبية من طرف الحكومات والهيئات الدولية والمهنية المهتمة بمجال المحاسبة. وفي هذا الإطار، يعرض الجدول الموالي بيانات عن الدول التي تعمل على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

## الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

الجدول رقم(01): قائمة الدول التي تتبنى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ( يتبع )

| قائمة الدول                                  | الوضعية تجاه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام                                                                              |
|----------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| أستراليا، بريطانيا، نيوزيلندا<br>كندا، و.م.أ | نظام محاسبي عمومي على أساس الاستحقاق الكامل وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة بالدولية في القطاع العام.                                     |
| أفغانستان                                    | تبنى مشروع إصلاحات لتطبيق الأساس النقدي وفقا لمتطلبات المعايير.                                                                         |
| ألبانيا                                      | الحكومة تخطط لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وذلك بالتعاون مع برنامج الأمم المتحدة الانمائي ودعم من البنك الدولي.       |
| الجزائر                                      | مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالتعاون مع البنك الدولي يتضمن متطلبات المعايير الدولية في القطاع العام.                             |
| الارجنتين                                    | في إطار تنفيذ مشروع لتطوير معايير المحاسبة في القطاع العام بالتنسيق مع المعايير الدولية على أساس الاستحقاق.                             |
| أرمينيا                                      | عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفقا للأساس النقدي، ثم الانتقال نحو اعتماد المعايير الدولية وفق أساس الاستحقاق. |
| أذربيجان                                     | التوجه نحو اعتماد المعايير الدولية على أساس الاستحقاق.                                                                                  |
| بنغلادش                                      | في إطار تنفيذ مشروع اعتماد المعايير الدولية، تكييف التشريعات.                                                                           |
| بربادوس                                      | مشروع في إطار التنفيذ لاعتماد المعايير الدولية على أساس الاستحقاق بالتأكيد مع صندوق النقد الدولي.                                       |
| كمبوديا                                      | في إطار تنفيذ مخطط لتبني المعايير الدولية.                                                                                              |
| جزر كايمان                                   | الحكومة اعتمدت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق.                                                              |
| الصين                                        | مشروع في إطار التنفيذ من أجل اعتماد المعايير الدولية في القطاع العام دون توفر أي إعلان رسمي بذلك.                                       |
| قبرص                                         | تم اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي.                                                                    |
| شرق وجنوب افريقيا                            | أعضاء الجمعية الإفريقية للمحاسبين تسعى إلى تبني معايير المحاسبة الدولية بتمويل من طرف الجمعية السويدية الدولية للتعاون والتنمية.        |
| تيمور الشرقية                                | اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي.                                                                       |
| السلفادور                                    | السلفادور مشروع البنك الدولي من بين أهدافه تبني المعايير الدولية (جانفي 2000 )                                                          |
| فيجي                                         | مخطط لاعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي.                                                                                 |
| فرنسا                                        | التحول نحو المعايير المحاسبية وفق أساس الاستحقاق وتكيف القواعد والتنظيم المحاسبي مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.    |

المصدر: خبيطي خضير ومونه يونس، "افاق تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، الجزائر، 2016، 101-103.

## الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

الجدول رقم (01) : قائمة الدول التي تتبنى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (يتبع)

|              |                                                                                                                                                                                                                            |
|--------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| غامبيا       | في إطار اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي تم التحول إلى أساس الاستحقاق.                                                                                                                                     |
| غانا         | تم اعتماد المعايير الدولية وفق الأساس النقدي                                                                                                                                                                               |
| المجر        | بالتعاون مع إصلاحات الاتحاد الأوروبي التي تتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية.                                                                                                                                            |
| الهند        | البنك الدولي يعمل مع الحكومة لاعتماد معايير المحاسبة الدولية، تمويل من طرف صندوق النقد الدولي لاعتمادها على مستوى الدولة                                                                                                   |
| اندونيسيا    | معايير المحاسبة الدولية متوافقة مع معايير المحاسبة العمومية المتوقعة بحلول 2009                                                                                                                                            |
| اندونيسيا    | الالتزام باعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الاستحقاق، والتغيير في طور الإنجاز                                                                                                                                       |
| كازخستان     | قدم وزير المالية طلب الدعم لتقديم المساعدة التقنية ودراسة إمكانية إدخال المعايير المحاسبية في القطاع العام.                                                                                                                |
| لاوس         | البنك الدولي يعمل مع الحكومة لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.                                                                                                                                              |
| لاتفيا       | إصلاحات بالتعاون مع الاتحاد الأوروبي تتضمن معايير محاسبية دولية.                                                                                                                                                           |
| ليتوانيا     | إصلاحات بالتعاون مع الاتحاد الأوروبي تتضمن معايير المحاسبة الدولية.                                                                                                                                                        |
| لبنان        | تبني مشروع قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.                                                                                                                                                    |
| مقدونيا      | في إطار تنفيذ برنامج لاعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي                                                                                                                                                     |
| جزر المالديف | إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.                                                                                                                                                     |
| ماليزيا      | أعلنت الحكومة الماليزية اعتماد المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وتم إعداد البيانات المالية الحكومية لسنة 2005 وفق الأساس النقدي وتم المصادقة عليها من طرف المؤسسة العليا لمراجعة الحسابات في ماليزيا دون أي تحفظ |
| موريتانيا    | اتخاذ قرار اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، قيد التنفيذ                                                                                                                                                     |
| منغوليا      | الحكومة تعمل على اعتماد المعايير الدولية وفق أساس الاستحقاق (2003) مشروع بدعم البنك الدولي والبنك الآسيوي للتنمية.                                                                                                         |
| المغرب       | إصلاح مؤسسي يتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.                                                                                                                                                          |
| نيبال        | اتخاذ قرار اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي.                                                                                                                                                               |
| هولندا       | الحكومة تجرب تطبيق نظام محاسبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق مع تعديلات عند الضرورة.                                                                                              |
| نيجيريا      | إجراءات قيد التنفيذ للاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي                                                                                                                                     |
| النرويج      | الحكومة المركزية تعمل على التغيير من أجل التوجه نحو تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الاستحقاق الكامل.                                                                                            |
| باكستان      | إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي بدعم من البنك الدولي.                                                                                                                |

المصدر: خبيطي خضير ومونه يونس، "افاق تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، الجزائر، 2016، 101-103.

بناء على معطيات الجدول المذكور أعلاه ، يمكن ملاحظة أن الدول المتقدمة هي التي تسعى لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق، لكونه يحقق الإفصاح الكامل عن البيانات المالية الحكومية، حيث إن الاعتراف الدولي بتبني المعايير الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق هو في تزايد مستمر خاصة بالنسبة إلى الدول المتقدمة التي تعتبر الرائدة في هذا المجال، ومن الدول السبّاقة في هذا الميدان يمكن ذكر تجربة نيوزيلاندا التي تعتبر من أولى الدول التي استطاعت تعميم تطبيق أساس الاستحقاق وفق متطلبات المعايير الدولية على كافة وحدات القطاع العام.

في المقابل "فالتفاعل الدولي مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يتجه في الوقت الحاضر نحو الابتعاد عن الأساس النقدي والتحرك صوب أساس الاستحقاق بشكل تدريجي، وفي نفس الوقت يمكن لدول العالم أن تستفيد من هذه المعايير وتأخذ منها ما يناسبها لتضمينه في معاييرها أو تشريعاتها الخاصة".<sup>1</sup> ، إضافة إلى الدول التي تبنت إصلاحات لتكييف نظامها المحاسبي مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث قررت عدة منظمات دولية تبني هذه المعايير وعلى سبيل المثال يمكن ذكر "منظمة الأمم المتحدة بكافة تكويناتها ومنظمتها الفرعية وذلك ابتداء من سنة 2010 إضافة إلى الاتحاد الأوروبي، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ومنظمة حلف شمال الأطلسي".<sup>2</sup>

في هذا الإطار، تجري محاولات جادة من قبل كثير من الجمعيات والمنظمات المحاسبية، والتي تساهم في عملية تطوير النظام المحاسبي، من خلال عقد المؤتمرات الدولية وتنظيم الدورات، وكتابة البحوث وإثارة المناقشات وذلك لتوحيد المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية المختلف عليها في هذه الجمعيات، بغية الوصول إلى النظام

<sup>1</sup>. إبراهيم عبد القدوس أحمد مفضل، المعايير المحاسبية الحكومية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الاقتصاد بجامعة دمشق، 2008 ، ص147.

<sup>2</sup>. حمزة العرابي، "المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وفق النظام المحاسبي المالي والمعيّار المحاسبي الدولي رقم 19 منافع الموظفين"، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد 01، الجزائر، 2010، ص54.

الحاسبي القياسي العالمي، والذي يكون مقبول من قبل الجميع، إلا أنه ما يزال هنالك اختلافات كثيرة في المعايير القياسية المتبعة محليا في كثير من بلدان العالم.

أما في ما يخص الجزائر، فإدراجها في الجدول لا يعبر عن تبنيتها للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بشكل رسمي، بل يشير إلى الشروع في إصلاحات لنظام المحاسبة العمومية بالتعاون مع البنك الدولي من دون أن يتم تحديد طبيعة هذه الإصلاحات أو تأكيد التوجه نحو تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية.

### المبحث الثاني : منافع الموظفين في القطاع العام

#### المطلب الأول :الإطار المفاهيمي للدراسة

تعد المزايا والمنافع التي يحصل عليها الموظفون من أهم العوامل التحفيزية التي تدفعهم لبذل الجهود اللازم لإتمام واجباتهم اتجاه مؤسساتهم، وعليه تم في هذا الجانب عرض مختلف المفاهيم والتعريفات المرتبطة أساسا بمنافع الموظفين:

حيث يعرف المعيار الحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 19 منافع الموظفين على أنها: "كافة أشكال التعويض الذي تمنحه المؤسسة لموظفيها مقابل الخدمة التي يقدمها الموظفون (IASB, 2012) في حين لا يخرج النظام الحاسبي المالي عن اعتبار المزايا أو المنافع المقدمة للموظفين كمصروف ، للفترة مقابل أن يؤدي الموظفون العمل المطلوب منهم".<sup>1</sup>

#### المطلب الثاني: أنواع منافع الموظفين

بحسب المعيار الحاسبي الدولي هناك عدة منافع للموظفين هي كالتالي:

#### الفرع الأول: منافع الموظفين قصيرة الأجل

تشمل منافع الموظفين قصيرة الأجل ما يلي:

"الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> . الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مجموعة طلال أبو غزال، 2013، ص 834.

<sup>2</sup> . الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مجموعة طلال أبو غزال، 2008، مرجع سابق، ص 787.

## الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

أ- فترات الغياب قصيرة الأجل التي يتم تعويضها مثل (الإجازة السنوية مدفوعة الأجر والإجازة المرضية مدفوعة الأجر) حيث ينبغي تسوية تعويض فترات الغياب خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية المدة التي يقدم الموظفون الخدمات ذات العلاقة.

ب- الزيادات المتعلقة بالأداء الوظيفي والمشاركة في الأرباح التي تكون مستحقة خلال 12 شهرا بعد انتهاء الفترة التي يقدم خلالها الموظفون خدماتهم.

ج- المنافع غير المالية (كالخدمة الصحية والسكن والسيارات والسلع أو الخدمات المدعومة) للموظفين الحاليين.

د- غالبا ما تكون محاسبة منافع الموظفين قصيرة الأجل بسيطة لأنها لا تستلزم وجود افتراضات اكتوارية لقياس الالتزام أو التكلفة، ولا يوجد هناك أي احتمالية لوقوع ربح أو خسارة اكتوارية. أضف إلى هذا أنه يتم قياس التزامات منافع الموظفين قصيرة الأجل على أساس عدم الخصم.

### • الاعتراف والقياس

### • جميع منافع الموظفين قصيرة الأجل

عندما يقدم الموظف خدماته لمنشأة ما خلال فترة المحاسبة فعلى هذه المنشأة أن تعترف بالقيمة غير المخصومة لمنافع الموظفين قصيرة الأجل المتوقع تقديمها مقابل الخدمة:

أ- كالتزام (مصرف مستحق) بعد اقتطاع أصل مبلغ مدفوعة، وفي حال زيادة المبلغ المدفوع مسبقا عن المبلغ غير المخصوم للمنافع فعلى المنشأة حينها أن تعترف بهذه الزيادة كأصل من الأصول (مصرف مدفوع مسبقا) إلى الحد التي يؤدي فيه الدفع المسبق على سبيل المثال إلى تخفيض الدفعات المستقبلية أو إلى استرجاع النقد.

ب- كمصرف، إلا إذا اشترط أو سمح معيار آخر بشمول المنافع ضمن تكلفة الأصل (أنظر على سبيل المثال، معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 12 (المخزون) ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 17 (الممتلكات والمصانع والمعدات).<sup>1</sup>

### • الإجازات المعوضة قصيرة الأجل

يجب على المنشأة أن تعترف بالتكلفة المتوقعة لمنافع الموظفين قصيرة الأجل

<sup>1</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2010، مرجع سابق، ص 779.

على شكل الاجازات المعوضة كما يلي:

أ- في حال الاجازات المعوضة المتراكمة، حين يقدم الموظفون خدماتهم التي تزيد من حقهم في إجازات مستقبلية معوضة.

ب- في حال الإجازات المعوضة غير المتراكمة حين تحصل الإجازة.

يمكن أن تعوض المنشأة موظفيها عن الإجازات لعدة أسباب منها العطل والمبرض والعجز قصير الأمد والأمومة أو الأبوة، والمشاركة في هيئة المحلفين أو الخدمة في الجيش. هذا ويقع الحق في الإجازات المعوضة ضمن فئتين:-

(أ) المتراكمة.

(ب) غير المتراكمة.

الإجازات المعوضة المتراكمة هي تلك التي ترحل ويمكن استغلالها في المستقبل إن لم يتم استغلالها في الفترة الحالية بشكل كامل، ويمكن أن تكون الإجازات المعوضة المتراكمة ثابتة (أي أن من حق الموظف الحصول على مبلغ نقدي مقابل حقه غير المستخدم في مغادرة المنشأة) أو غير ثابتة (حين لا يحق للموظف أخذ بدل نقدي عن الإجازات غير المستغلة). وينشأ التزام حين يقدم الموظفون خدماتهم التي من شأنها أن تزيد من حقهم في الإجازات المستقبلية المعوضة. ويكون هذا الالتزام موجودا ومعترا به كذلك حتى ان كانت الاجازات المعوضة غير ثابتة، إلا أن احتمالية مغادرة الموظفين للمنشأة قبل استخدام هم الإجازات المتراكمة غير الثابتة سيؤثر على قياس هذا الالتزام.

على المنشأة أن تقيس تكلفة الاجازات المعوضة المتراكمة حيث أن المبلغ الاضافي التي تتوقع المنشأة أن تدفعه في مقابل الاجازات غير المستخدمة التي تراكمت في تاريخ إعداد التقارير المالية.

لا يمكن ترجيل الإجازات المعوضة غير المتراكمة، بل تسقط إن لم يتم استخدام الحق الحالي الإجازة بشكل كامل، ولا تخول الموظفين لدفعات نقدية مقابل الإجازات غير المستخدمة.

وتنطبق هذه الحالة غالباً على الإجازة المرضية (إلى الحد الذي لا تزيد الإجازات السابقة غير المستخدمة من حق الموظف المستقبلي بالحصول عليها) وإجازة الأمومة أو الأبوة والإجازات المعوضة لمشاركة هيئة محلفين أو للخدمة في الجيش. ولا تعترف المنشأة بأي التزام أو مصروف إلى أن يحدد موعد الإجازة لأن خدمة لا تزيد من المنفعة<sup>1</sup>.

### • دفعات المكافآت ودفعات المشاركة في الأرباح

يجب على كل منشأة أن تعترف بالتكلفة المتوقعة لدفعات المكافآت ودفعات المشاركة في الأرباح، ويكون الالتزام واقعاً حينما لا يكون للمنشأة أي بديل آخر إلا القيام بهذه الدفعات.

يوجد لدى بعض منشآت القطاع العام خطط للمكافآت متعلقة بأهداف إيصال الخدمة أو باعتبارات متعلقة بالأداء المالي، ويتلقى الموظفون بموجب هذه الخطط مبالغ محددة بالاعتماد على تقدير إسهاماتهم في تحقيق أهداف المنشأة أو قطاع من المنشأة. وقد تكون هذه الخطط في بعض الحالات لمجموعات من الموظفين، كأن يكون التقدير الأداء لجميع الموظفين أو بعضهم في قطاع معين من المنشأة بدلاً من أن يكون التقدير على شكل فردي. وبالنظر إلى أهداف منشآت القطاع العام، فإن خطط المشاركة بالأرباح ليست شائعة في القطاع العام بقدر ما هي عليه في المنشآت الربحية، إلا أنه يمكن أن تكون إحدى اعتبارات المكافآت المالية للموظفين في بعض قطاعات منشآت القطاع العام التي تعمل على أساس تجاري. وقد لا تدير بعض منشآت قطاع العام برامج ربحية ولكنها قد تقيم الأداء بالنظر على مقاييس ذات اعتبار مالي، مثل توليد مصادر الإيرادات وتحقيق بعض أهداف الموازنة. ويمكن أن تتضمن بعض خطط المكافآت دفعات لجميع الموظفين الذين قدموا خدماتهم الوظيفية في فترة إعداد التقارير المالية، بالرغم من كونهم قد تركوا المنشأة قبل حلول تاريخ إبداد التقارير المالية. إلا إن الموظفين وبموجب خطط المكافآت، يستلمون الدفعات فقط في حال بقائهم مع المنشأة لفترة معينة، كأن يقدم الموظفون خدماتهم طوال فترة إعداد التقارير. وينشأ عن مثل هذه الخطط التزاماً نافعا طالما أن الموظفين يقدمون خدماتهم التي تزيد من المبلغ المدفوع لهم إذا استمروا في الوظيفة حتى نهاية الفترة المحددة. ويعكس قياس مثل هذه الالتزامات النافعة احتمالية مغادرة بعض الموظفين دون تلقيهم لدفعات المشاركة في الأرباح.

<sup>1</sup>. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2008، مرجع سابق، ص 788-789.

قد لا يترتب على المنشأة أي التزامات قانونية لدفع مكافأة، إلا أنه وفي بعض الحالات قد يكون للمنشأة نفع في دفع المكافآت، ويترتب على المنشأة في هذه الحالة التزام نافع إذ أنها لا تمتلك خياراً آخر سوى أن تدفع المكافأة. ويعكس قياس مثل هذه الالتزامات النافعة احتمالية مغادرة بعض الموظفين دون تلقيهم للمكافأة.

يمكن للمنشأة أن تقوم بتقدير يمكن الاعتماد عليه لالتزامها القانوني أو النافع ضمن برنامج دفع معتمد على الأداء الوظيفي أو خطة مكافآت أو مشاركة في الأرباح في الحالات التالية فقط:

- أن تتضمن الأحكام الرسمية للخطة معادلة لتحديد مبلغ المنفعة.
- أن تحدد المنشأة المبالغ المترتبة قبل المصادقة على إصدار البيانات المالية.
- أو أن تقدم الممارسة السابقة دليلاً على مبلغ التزام المنشأة النافع.

الالتزام بموجب خطط المكافآت وخطط المشاركة في الأرباح بناءً على خدمة الموظف ويتم الاعتراف به كمصروف في الفئات أو العجز.

إن لم تكن دفعات المكافآت والمشاركة في الأرباح مستحقة بالكامل خلال الفترة التي يقدم بها الموظفون بخدماهم تصبح هذه الدفعات منافع أخرى طويلة الأجل.<sup>1</sup>

### • الإفصاح

بالرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة فيما يتعلق بمنافع الموظفين قصيرة الأمد إلا أن المعايير الأخرى قد تتطلب الإفصاحات. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 50 إفصاحات عن مكافآت موظفي الإدارة الرئيسيين كما هو الحال أيضاً في معيار محاسبة الدولي في القطاع العام 1 الذي يتطلب الإفصاح عن المعلومات الخاصة بمنافع الموظفين.<sup>2</sup>

### • منافع ما بعد التوظيف:

التمييز بين خطط المساهمة المحددة وخطط المنافع المحدد تشمل منافع ما بعد التوظيف ما يلي:

- أ- منافع التقاعد، مثل معاشات التقاعد.
- ب- منافع أخرى لما بعد التوظيف مثل التأمين على الحياة بعد التوظيف والرعاية الصحية لما بعد التوظيف.

<sup>1</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، الجزء الأول ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مجموعة طلال أبو غزال ، 2010 ، مرجع سابق، ص 778-779.

<sup>2</sup> لإتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، الجزء الأول ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مجموعة طلال أبو غزال ، 2010 ، مرجع سابق، ص 782.

## الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

أما الترتيبات التي يتم تقديم المنشأة بموجبها منافع ما بعد التوظيف هي خطط منافع ما بعد التوظيف، وتلتزم المنشأة بتطبيق هذه الترتيبات بما يخص هذا المعيار سواء شمل هذا إنشاء منشأة أخرى منفصلة، مثل برنامج التقاعد، أو برنامج معاشات التقاعد أو برنامج منفعة التقاعد، بهدف استلام المساهمات ودفع المنافع.

يتم تصنيف منافع ما بعد التقاعد إما على أنها خطط مساهمة محددة أو خطط منافع محددة، ويرجع هذا إلى الجوهر الاقتصادي للخط كما يشير عليه أحكامها وشروطها الأساسية. وحتى يتم تصنيف الخطة على أنها خطة مساهمة محددة لا بد لخطة منفعة ما بعد التوظيف أن تطالب المنشأة بدفع المساهمات لمنشأة منفصلة. وبموجب خطط المساهمة المحددة:

أ- يكون التزام المنشأة القانوني أو النافع مقتصرًا على المبلغ الذي توافق على المساهمة به في الصندوق، وعلى هذا يكون المبلغ منفعة ما بعد التوظيف التي يتلقاها الموظف معتمداً على قيمة المساهمات التي تقوم بها المنشأة (والموظف أحياناً) لخطة منافع ما بعد التوظيف أو إلى شركة التأمين، جميعها مع عائدات الاستثمار الناشئة عن المساهمات.

ب- نتيجة لذلك يقع على عاتق الموظف المخاطرة الإكتوارية (أي أن المنافع ستكون أقل من المتوقع) ومخاطرة الاستثمار (أي أن الأصول المستثمرة ستكون غير كافية لتقديم المنافع المتوقعة).

من الأمثلة على الحالات التي لا يكون فيها التزام المنشأة معتمداً على القيمة التي توافق على المساهمة بها في الصندوق، هي عندما يكون على المنشأة التزام قانوني أو نافع من خلال ما يلي:

أ- معادلة منفعة الخطة التي لا تكون مرتبطة فقط بقيمة المساهمات.

ب - ضمان، إما غير مباشر من خلال الخطة أو مباشر على شكل عائد محدد من المساهمات.

ج- تلك الممارسات غير الرسمية التي ينشأ عنها التزام نافع. فقد ينشأ الالتزام النافع مثلاً حين يكون للمنشأة سجل بمنافع متزايدة لموظفين سابقين للإبقاء على التوازن في وجه التضخم حتى وإن لم يكن هنالك التزام قانوني للقيام بهذا.

بموجب خطط المنافع المحددة:

أ- يكون التزام المنشأة هو تقديم المنافع المتفق عليها للموظفين الحاليين والسابقين.

ب- تقع المخاطرة الإكتوارية (بأن تكلفة المنافع ستكون أعلى من المتوقع) ومخاطرة الاستثمار جوهريا على المنشأة، وإذا كانت التجربة الإكتوارية وتجربة الاستثمار أسوأ من المتوقع، فيمكن زيادة التزام المنشأة.

على عكس خطط المساهمة المحددة، لا تتطلب خطة المنافع المحددة دفع المساهمات إلى منشأ منفصلة.<sup>1</sup>

### • خطط متعددة أرباب العمل

على المنشأة أن تصنف الخطة متعددة أرباب العمل إما على أنها خطة مساهمة محددة أو خطة منفعة محددة بموجب أحكام الخطة (بما في ذلك أي التزام نافع يتجاوز الأحكام الرسمية).

من الأمثلة على الخطة متعددة أرباب العمل للمنفعة المحددة:

(أ) حين تكون الخطة ممولة على أساس دفع المصاريف عند تكبدها بحيث تكون مساهمات أرباب العمل و/أو الموظفين محددة على المستوى من المتوقع أن يكون كافيا لدفع المنافع حين استحقاقها في الفترة ذاتها، وأن يتم دفع المنافع المستقبلية المكتسبة خلال الفترة الحالية من المساهمات المستقبلية.

(ب) حين يتم تحديد منافع الموظفين بالنظر إلى مدة خدمتهم وأن لا يكون للمنشآت المشاركة أي وسيلة حقيقية للانسحاب من الخطة من دون دفع مساهماتهم للمنافع التي اكتسبها الموظفون حتى تاريخ الانسحاب.<sup>2</sup>

### • خطط المنافع المحددة عندما تكون المنشآت المشاركة خاضعة للسيطرة المشتركة

خطط المنافع المحددة التي تشارك في المخاطر بين المنشآت المختلفة الخاضعة للسيطرة المشتركة، مثل المنشآت المسيطرة والمسيطر عليها، لا تكون خطط متعددة أرباب العمل.

تحصل المنشأة المشاركة في مثل هذه الخطة على المعلومات الخاصة بالخطة التي يتم قياسها وفقا لهذه المعيار على أساس الافتراضات التي تنطبق على الخطة بشكل عام . وإذا كان هناك اتفاقية تعاقدية واتفاقية ملزمة أو سياسة معلنة بتقييد صافي تكلفة المنفعة المحددة للخطة بشكل عام والتي يتم قياسها وفقا لهذا المعيار ،على المنشآت ضمن المنشأة الاقتصادية، فإن على المنشأة أن تعترف سواء في بيانها المالية المنفصلة أو المفردة بصافي

<sup>1</sup>. الإتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، الجزء الأول ، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين مجموعة طلال أبو غزال ، مرجع سابق، 2014، ص 783.

<sup>2</sup>. الإتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، الجزء الأول ، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين مجموعة طلال أبو غزال ، مرجع سابق، 2008، ص 793-794.

تكلفة المنفعة المحددة التي تم تكبيدها. فإن لم يوجد مثل هذه الاتفاقية أو الترتيب أو السياسة فيجب الاعتراف بصافي تكلفة<sup>1</sup>.

### • خطط الدولة

يجب أن تحاسب المنشأة لمنافع ما بعد التوظيف بموجب خطط الدولة بنفس الطريقة في الخطة متعددة أرباب العمل يتم وضع خطط الدولة عن طريق التشريع لتغطية جميع المنشآت (أو جميع المنشآت في فئة معينة، في قطاع محدد مثلاً)، وتديرها الحكومة الوطنية أو المحلية، أو هيئة أخرى (كوكالة انشئت خصيصاً لهذه المهمة). ويختص هذا المعيار حصرياً بمنافع في المنشأة ولا يعني بمحاسبة أي من الالتزامات بموجب خطط الدولة المتعلقة بالموظفين والموظفين السابقين في المنشآت غير الخاضعة لبيطرة المنشأة المعدة للتقارير المالية. وفي حين يمكن للحكومات إنشاء خطط للدولة وتقديم منافع للموظفين في منشآت القطاع الخاص و/أو الأفراد أصحاب المهن الحرة إلا أنه لم يتم التعامل مع الالتزامات الناشئة عن هذه الخطط هذا المعيار.

يتم تمويل العديد من خطط الدولة على أساس دفع المصاريف عند تكبيدها، حيث يتم تحديد المساهمات لدرجة من المتوقع أن تكون كافية لدفع المنافع المطلوبة التي تصح مستحقة في الفترة ذاتها؛ وسيتم دفع المنافع المستقبلية المكتسبة خلال الفترة الحالية من المساهمات المستقبلية. وتحاسب المنشأة التي تشملها الدولة تلك الخطط إما على أنها خطط مساهمة محددة أو خطط منفعة محددة. وتعتمد المعاملة المحاسبية على طبيعة الالتزام إن كان قانونياً أو نافعا لدفع المنافع المستقبلية، فإذا كان التزام الشركة الوحيد هو دفع المساهمات عند استحقاقها ولا التزام عليها لدفع المنافع المستقبلية فإنها تحاسب خطة الدولة على أنها خطة مساهمة محددة.

يمكن تصنيف خطة الدولة على أنها خطة مساهمة محددة لمنشأة مسيطر عليها، إلا إن الادعاء القائل بأن خطة الدولة قد تكون خطة منفعة محددة للمنشأة المسيطرة فهو افتراض يمكن تفنيده، وفي حال تفنيد هذا الافتراض يتم محاسبة خطة الدولة على أنها خطة مساهمة محددة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>. الإتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، الجزء الأول ، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين بمجموعة طلال أبو غزال ، مرجع سابق، 2014، ص 785-786.

<sup>2</sup>. الإتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، الجزء الأول ، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين بمجموعة طلال أبو غزال ، مرجع سابق، 2013، ص 843-844.

### • برامج الضمان الاجتماعي المركب

يتم وضع برامج الضمان الاجتماعي المركب عن طريق التشريع وتقدم المنافع للأفراد الذين استوفوا معايير الأهلية. وأهم هذه المعايير هو وصول الفرد إلى سن التقاعد الذي ينص عليه التشريع. وهناك معايير أخرى متعلقة بالدخل والثروة الشخصية. وقد يعمل برنامج الضمان الاجتماعي المركب في بعض التشريعات لتقديم منافع كمقابل للخدمات الوظيفية التي قدمها لأفراد. ويتناول هذا المعيار بشكل خاص الالتزامات في برامج الضمان الاجتماعي المركب والتي تنشأ كتعويض عن الخدمة التي يقدمها الموظفون والموظفون السابقون في المنشأة المعدة للتقارير. ويتطلب هذا المعيار من المنشأة المعدة للتقارير أن تحاسب الالتزامات لمنافع الموظفين التي تنشأ ضمن برامج الضمان الاجتماعي المركب كما هو متعددة أرباب العمل.

بالنسبة لمنشأة اقتصادية، على مستوى الحكومة بأكملها مثلاً، تكون المعالجة المحاسبية للالتزامات منافع الموظفين بموجب برامج الضمان الاجتماعي المركب معتمدة على ما إذا كان عنصر ذلك البرنامج الذي يعمل على تقديم منافع ما بعد التوظيف للموظفين في المنشأة الاقتصادية محددًا أنه خطة مساهمة محددة أو خطة منفعة محددة.

### • المنافع المؤمنة

يمكن أن تدفع المنشأة أقساط التأمين لتمويل خطة منافع ما بعد التوظيف، ويجب على المنشأة أن تعامل هذه الخطة على أنها خطة مساهمة محددة إلا إذا كان للمنشأة (بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الخطة) التزام قانوني أو نافع:

(أ) لدفع منافع الموظفين مباشرة عند استحقاقه،

(ب) لدفع مبالغ إضافية إذا لم يدفع المؤمن كامل منافع الموظفين المرتبطة بخدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة .

وفي حال احتفظت المنشأة بمثل هذا الالتزام القانوني أو النافع فعلى المنشأة أن تعامل الخطة على أنها خطة منافع محددة.

منافع ما بعد التوظيف -خطط المنافع المحددة

تكون المحاسبة لخطط المساهمة المحددة واضحة إذ يتم تحديد المنشأة في كل فترة من خلال مبالغ التي يتم المساهمة بها لتلك الفترة.

وعليه لا حاجة للافتراضات الإكتوارية لقياس الالتزام أو المصروف ولا يوجد إمكانية لأي ربح أو خسارة إكتوارية بالإضافة إلى هذا، يتم قياس الالتزامات على أساس غير مخصص، إلا إن لم تصبح مستحقة بشكل كامل خلال 12 شهرا بعد انتهاء الفترة التي يقدم خلالها الموظفون خدماتهم ذات العلاقة<sup>1</sup>.

### الاعتراف والقياس

عند تقديم الموظف خدماته للمنشأة خلال فترة معينة، فإن على المنشأة أن تعترف بالمساهمة المستحقة في خطة المساهمة المحددة مقابل تلك الذمة على أنها:

(أ) التزام (مصروف متراكم)، بعد صم المساهمة التي تم دفعها، فإذا تعدت قيمة المساهمة المدفوعة المساهمة المستحقة للخدمة قبل تاريخ إعداد التقارير، فإن على المنشأة أن تعترف بتلك الزيادة على أنها أصل (مصروف معاد دفعه) إلى الحد الذي تؤدي به إعادة الدفع مثلا إلى تخفيض في الدفعات المستقبلية أو استرداد للنقد.

(ب) مصروف، إلا إذا تطلب معيار آخر أو سمح بضم المساهمات في تكلفة الأصل (أنظر على سبيل المثال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 12 "المخزون" ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 17).

### الإفصاح

يجب على المنشأة أن تفصح عن للمبلغ المعترف به على أنه مصروف في خطط المساهمة المحددة. يجب على المنشأة إذا تطلب ذلك معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 20 ان تفصح عن المعلومات حول المساهمات في خطط المساهمة المحددة لموظفي الإدارة الرئيسيين.

### • منافع ما بعد التوظيف-خطط المنافع المحدد

تكون محاسبة خطط المنافع المحددة معقدة لأنها تتطلب للافتراضات الإكتوارية لقياس الالتزام والمصروف وهناك احتمالية لوجود أرباح أو خسائر إكتوارية. أضف إلى هذا أنه يتم قياس الالتزامات على أساس الخصم لأنه من الممكن تسويتها بعد عدة سنوات من تقديم الموظفين لخدماتهم.

<sup>1</sup>. الإتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، الجزء الأول ، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين مجموعة طلال أبو غزال ، مرجع سابق، 2010، ص 786-787.

### • الاعتراف والقياس

يمكن أن تكون خطط المنافع المحددة غير ممولة، ويمكن أن تكون ممولة بشكل كامل أو جزئي من خلال المساهمات التي تقدمها المنشأة، والموظفون أحيانا، للمنشأة أو صندوق منفصل قانونيا عن المنشأة المعدة للتقارير والتي يتم دفع منافع الموظفين عن طريقها. ولا يعتمد دفع المنافع الممولة عند استحقاقها على المركز المالي والأداء الاستثماري للصندوق وحسب، بل وعلى مقدرة المنشأة (ورغبتها) في تعويض أي عجز في أصول الصندوق. ولهذا فإن المنشأة جوهريا تؤمن المخاطر الإكتوارية والاستثمارية المتعلقة بالخطوة. وبناء عليه، فإن المصروف المعترف به في خطة منفعة محددة لا يكون بالضرورة مبلغ المساهمة المستحقة لتلك الفترة.

تتضمن محاسبة المنشأة لخطط المنافع المحددة الخطوات التالية:

- (أ) استخدام التقنيات الإكتوارية للقيام بتقدير يمكن الاعتماد عليه لمبلغ المنفعة التي يكتسبها الموظفون مقابل الخدمات في الفترات الحالية والسابقة، ويتطلب هذا من المنشأة أن تحدد مقدار المنفعة المعزوة للفترات الحالية والسابقة.
- (ب) خصم تلك المنفعة باستخدام طريقة ائتمان الوحدة المقدرة بهدف تحديد القيمة الحالية التزام المنفعة المحددة وتكلفة الخدمة الحالية.
- (ت) تحديد القيمة العادلة لأي من أصول الخطوة.
- (ث) تحديد مجموع الأرباح والخسائر الإكتوارية ومجموع الأرباح والخسائر الإكتوارية التي يجب الاعتراف بها.
- (ج) تحديد تكلفة الخدمة السابقة الناتجة عند تقديم الخطوة أو تغييرها.
- (ح) تحديد الربح أو الخسارة الناتجة عند تقليص الخطوة أو تسويتها.

### الفرع الثاني: منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل

يمكن أن تشمل منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل ما يلي على سبيل المثال:

- أ- الغيابات المدفوعة طويلة الأجل ملل الخدمة الطويلة أو الإجازات السنوية.
- ب- منافع الخدمة لمدة 25 سنة أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى.
- ج- منافع العجز طويل الأجل.
- د- المكافآت والمشاركة في الأرباح مستحقة الدفع بعد 12 شهرا أو أكثر من نهاية الفترة التي قدم فيها الموظف الخدمة المعنية.

و- التعويض المؤجل المدفوع بعد 12 شهرا أو أكثر من نهاية الفترة التي تم اكتسابها فيها.

ز- التعويض مستحق الدفع من قبل المنشأة إلى أن يبرم الموظف عقد توظيف جديد.

لا يخضع قياس منافع الموظفين الأخرى طويل الأجل عادة لنفس الدرجة من عدم التأكد مثل قياس منافع ما بعد التوظيف. إضافة لذلك، فإن إدخال أو تغيير منافع الموظفين طويلة الأجل.

نادرا ما تؤدي إلى مبلغ كبير من تكلفة الخدمة السابقة. ولهذه الأسباب يقتضي هذا المعيار طريقة مبسطة لمحاسبة منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل. وتختلف هذه الطريقة عن المحاسبة المطلوبة لمنافع ما بعد التوظيف كما يلي :

(أ) الاعتراف المباشر بالأرباح والخسائر الإكتوارية وعدم تطبيق النطاق عليها.

(ب) الاعتراف المباشر بكافة تكاليف الخدمة السابقة.

يشمل هذا افتراضا قابلا للتنفيذ بأن دفعات العجز طويل الأجل لا تخضع عادة لنفس الدرجة من عدم التأكد مثل قياس منافع ما بعد التوظيف. وعند تنفيذ هذا الافتراض، تنظر المنشأة فيما إذا كان ينبغي محاسبة كافة دفعات العجز أو جزء منها<sup>1</sup>.

### • الاعتراف والقياس

يجب أن يكون المبلغ المعترف به كإلتزام لمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل صافي إجمالي المبالغ التالية :

- القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة في تاريخ إعداد التقارير.
- مطروحا منها القيمة العادلة في تاريخ إعداد التقارير من أصول الخطة (إن وجدت) والتي يتم منها تسوية الإلتزامات مباشرة.

بالنسبة لمنافع الموظفين الأخرى، تعترف المنشأة بصافي الجمالي للمبالغ التالية كمصروف أو كإيراد، بإستثناء الحد الذي يقتضي فيه معيار آخر أو يسمح ضمها في تكلفة الأصل:-

\* تكلفة الخدمة الحالية.

\* تكلفة الفائدة .

\* العائد المتوقع على أي من أصول الخطة وأي حق سداد معترف به كأصل.

\* الأرباح والخسائر الكتوارية، التي سيتم الإعتراف بها مباشرة.

<sup>1</sup>. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين مجموعة طلال أبو غزال، مرجع سابق، 2008، ص 819-820.

\* تكلفة الخدمة السابقة، التي سيتم الاعتراف بها مباشرة.

\* أثر التقليلات أو التسويات .

### • الإفصاح

بالرغم من أن هذا المعيار لا يقتضي إفصاحات محددة حول منافع الموظفين طويلة الأجل، فإن المعايير الأخرى قد تقتضي ذلك، مثلًا، عندما يكون المصروف الناتج من هذه المنافع جوهريًا وبالتالي يتطلب الإفصاح وفقًا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1. وعندما يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 20 من المنشأة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بمنافع الموظفين طويلة الأجل لموظفي الإدارة الرئيسيين.

### • منافع نهاية الخدمة

يتعامل هذا المعيار مع منافع إنهاء الخدمة بشكل منفصل عن منافع الموظفين الأخرى لأن الحدث الذي يؤدي إلى نشوء إلزام هو إنهاء الخدمة وليس خدمة الموظف.

### • الاعتراف

تعترف المنشأة بمنافع إنها الخدمة كإلزام وكمصروف عندما، وفقط عندما، تكون المنشأة ملتزمة بشكل واضح بما يلي :

- إما إنها عمل الموظف أو مجموعة من الموظفين قبل تاريخ التقاعد الطبيعي.
- توفير منافع إنها الخدمة كنتيجة لعرض تم تقديمه للتشجيع على الإستقالة الطوعية.
- تكون المنشأة ملتزمة بشكل واضح بإنها الخدمة عندما، وفقط عندما، يكون للمنشأة خطة رسمية مفصلة لإنهاء الخدمة ودون احتمالية واقعية بالإنسحاب. وتشمل الخطة المفصلة كحد أدنى:-
- موقع ووظيفة والعدد التقريبي للموظفين الذين سيتم إنهاء خدماتهم.
- منافع إنها الخدمة نوع أو تصنيف كل وظيفة.
- الوقت الذي سيتم فيه تنفيذ الخطة. ويجب أن يبدأ التنفيذ بأسرع ما يمكن ويجب أن تكون مدة إتمام التنفيذ بحيث لا يكون هناك مجال لتغيرات جوهريّة<sup>1</sup>.

### • القياس

عندما تصبح منافع إنها الخدمة مستحقة بعد أكثر من 12 شهرًا بعد تاريخ إعداد التقارير،

<sup>1</sup>. الإتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، الجزء الأول ، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين بمجموعة طلال أبو غزال ، مرجع سابق، 2013، ص 869-870.

في حال تقديم عرض لتشجيع الإستقالة الطوعية، يجب أن ستمد قياس منافع إنهاء الخدمة على عدد الموظفين المتوقع قبولهم للعرض.

### • الإفصاح

عندما يكون هناك شكوك حول عدد الموظفين الذين سيقبلون عرض الإستقالة الطوعية، فإنه يوجد إلزام محتمل. وحسب ما هو مطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام 12، تصفح المنشأة عن المعلومات المتعلقة بالإلتزام المحتمل ما لم تكن إحصائية التدفق الصادر في التسوية بعيدا.

حسب ما هو مطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام 1، تصفح المنشأة عن طبيعة ومبلغ المصروف إذا كان جوهريا. منافع إنهاء الخدمة يمكن أن تؤدي إلى مصروف يحتاج إلى الإفصاح عنه من أجل الإمتثال مع هذا المتطلب.

عندما يقتضي معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام 19 ذلك، تصفح المنشأة عن المعلومات بمنافع الإنهاء لموظفي الإدارة الرئيسيين .

### المبحث الثالث : الدراسات السابقة

في حدود بحثنا و من خلال المسح الذي قمنا به لمختلف الدراسات السابقة لم يحظى موضوع القياس والإفصاح المحاسبين بالاهتمام 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 استثناء.

### المطلب الأول :عرض الدراسات السابقة

#### الفرع الأول :دراسات دولية

دراسة طلال أبو غزال بعنوان " تقديم الحكومات الوطنية للتقارير المالية " مقال صادرة في مارس 1991 نيويورك الولايات المتحدة الأمريكية

إن نطاق الدراسة هو النظر في:-

- تقديم الحكومات الوطنية ووحداتها الحكومية الرئيسية للتقارير المالية.
- التقارير المالية التي تقدم المعلومات حول خطط الحكومة الأداء وامتنال الحل للسلطات المناسبة.
- المعلومات التي يحتاجها المستخدمون الرئيسيون للتقارير المالية الحكومية، مع التأكيد بشكل رئيسي على إحتياجات المستخدمين الخارجيين.

• أشكال تقديم التقارير التي تلاؤم تلبية إحتياجات تلك المعلومات.

إن الدراسة ذات أهمية خاصة للمسؤولين الماليين الكبار في الحكومة ورجال السياسة والمدققين التشريعيين والأشخاص الآخرين الذين يستخدمون التقارير المالية، لأنها تتناول الأسس الرئيسية لتقديم التقارير المالية الحكومية. تم إعداد ملخصات مقارنة للمستخدمين وإحتياجاتهم وأهدافهم، وهي توضح بأن هنالك إتفاقاً حول من هم المستخدمون وما هي إحتياجاتهم وتبعاً لذلك أهداف تقديم التقارير المالية.

تطور الدراسة تقدماً منطقياً من المستخدمين وإحتياجات المستخدمين إلى أهداف تقديم التقارير المالية الحكومية، وتقدم إطاراً آخر لمناقشة الأهداف من خلال إستكشاف البيئة الحكومية وحدود تقديم التقارير المالية.

تناقش الدراسة بعد ذلك تقديم التقارير المالية، وبدلاً من التوصية بنموذج واحد مفضل لتقديم التقارير المالية تبين الدراسة نطاق الأسس المحتملة للمحاسبة ومختلف نماذج تقديم التقارير (أنواع التقارير).

وبعد ذلك توضح نقاط قوتها وضعفها بالنسبة لتلبية أهداف تقديم التقارير المالية. تبين الدراسة بأنه بالإنتقال من العروض المنفردة للمبالغ النقدية المستلمة والمدفوعة إلى التقارير المالية الملخصة التي تبين إجمالي الموارد الإقتصادية فإنه يتم تحقيق مزيد من أهداف تقديم التقارير المالية.

وبما أن تلك الأهداف مشتقة من إحتياجات المستخدمين فإن تقديم معلومات أكثر اكتمالا وأفضل ستحقق بشكل أفضل تلك الإحتياجات.

**دراسة طلال أبو غزال بعنوان " عناصر البيانات المالية للحكومات الوطنية " صادرة في يوليو 1994**  
**نيويورك الولايات المتحدة الأمريكية**

تتناول هذه الدراسة العناصر (أنواع أو أصناف المعلومات المالية) التي سيتم الإبلاغ عنها في البيانات المالية المعدة بموجب الأسس المختلفة للمحاسبة التي يمكن للحكومات الوطنية ووكالاتها الرئيسية إستخدامها والطريقة التي يمكن فيها تحديد هذه العناصر. تتناول الدراسة كذلك دلالات تقديم التقارير حول عناصر معينة أو مجموعات فرعية لها للرسائل المبلغة من خلال البيانات المالية وتحقيق الأهداف المحددة في الدراسة.

تهدف الدراسة إلى المساعدة في تطوير الإمكانية الكاملة للنماذج المحاسبية الموظفة حالياً في الاختصاصات الفردية لإيصال المعلومات المالية إلى المستخدمين، ويعتبر ذلك مفيداً لأغراض المسؤولية وصنع القرار.

تركز الدراسة على الإبلاغ عن العناصر في البيانات المالية المعدة للحكومات الوطنية، على أنه من المعترف به أن نواحي تسليم البضائع والخدمات وتحقيق أهداف الحكومة سيتم بأفضل شكل من خلال عرض المعلومات المالية وغير المالية في الإيضاحات أو الجداول أو البيانات بإستثناء بيان المركز المالي أو بيان الأداء المالي في التقرير المالي.

**دراسة طلال أبو غزال بعنوان " التدقيق للإمتثال للسلطات -منظور القطاع العام "صادرة في أكتوبر 1994 نيويورك الولايات المتحدة الأمريكية**

تتناول هذه الدراسة نواحي التدقيق للإمتثال في القطاع العام، والتي في العديد من البلدان تخضع لتكليفات وأهداف مختلفة جداً عن القطاع الخاص. في النظام الديمقراطي للحكومة تعتبر المسؤولية أمام الجمهور وبشكل خاص لممثليها المعينين أنها جانب مهم من إدارة منشأة قطاع عام، وعادة يتم تأسيس منشآت القطاع العام من خلال التشريع، وتخضع عملياتها لمختلف الصلاحيات المستمدة من التشريع.

إن إدارة منشآت القطاع العام مسؤولة عن التشغيل وفقاً لأحكام القوانين المناسبة والأنظمة والسلطات الأخرى التي تحكمها، وبما أن التشريع والسلطات الأخرى هي الوسائل الرئيسية التي من خلالها يتحكم المشرعون بجمع وإنفاق المال من قبل القطاع العام، فإنه لذلك يعتبر التدقيق للإمتثال للسلطات المناسبة أنه عادة جزء هام ومكملٍ للتكليف بالتدقيق أو شروط العملية لأغلب عمليات تدقيق منشآت القطاع العام، وبسبب تنوع السلطات يمكن أن تكون أحكامها متضاربة مع بعضها البعض، كما يمكن أن تخضع لتفسيرات مختلفة، وكذلك يمكن أن لا تمثل السلطات الفرعية للتعليمات أو الحدود التي ينص عليها التشريع، ونتيجة لذلك يتطلب تقييم الإمتثال للسلطة في القطاع العام حكماً مهنيّاً كبيراً وهو ذو أهمية خاصة.

### الفرع الثاني : دراسات محلية

1-دراسة قمو آسيا بعنوان " إتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية 2012-2013 للقطاع العام خلال الفترة 2002 مذكرة ماجستير قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة

توصلت 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 الاقتصاد 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 الاقتصادي و الاجتماعي وحتى السياسي الحالي والمستقبلي للجزائر.

2- دراسة شلال زهير بعنوان " أفاق إصلاح في المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة " أطروحة الدكتوراه قدمت في قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير جامعة أمحمد بوقرة بومرداس 2014.

تهدف هذه الدراسة الى تقديم مشروع إصلاح نظام محاسبة للخزينة العمومية و الاستفادة من خبرات الدولة المتقدمة في هذا المجال، و التي لها نظام محاسبي متشابه مع النظام الجزائري بهدف تطوير و عصنة نظام محاسبة الخزينة العمومية ، لكي يصبح أداة فعالة لتحقيق الرشادة و الاقتصاد في تسيير الموارد العمومية و تحقيق الشفافية و الإفصاح الشامل و دقيق عن نتائج النشاط الحكومي .

## الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

وقد استخدمت الدراسة ( تعليمية عامة ) تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية، حيث قامت هذه اللجنة بإعداد مشروع تتضمن مدونة حسابات جديدة لقيد العمليات المالية للدولة تحت عنوان " المخطط المحاسبي للدولة " و الذي من شأنه تعويض مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية بعد المصادقة عليه من طرف الهيئات المختصة .

يسعى مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة للتدرك نقائص مدونة حسابات الخزينة العمومية التي يعاني من محدودية البيانات التي يمكن إستخراجها من القوائم المالية التي تم إعدادها على الأساس النقدي ، و التي لا تسمح بعرض مجمل الذمة المالية للدولة .

على هذا الأساس يعتبر المشروع إصلاح المحاسبة العمومية قفزة نوعية نحوى تطبيق أساس الإستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر من أجل إنشاء معلوماتي محاسبة فعال يسمح بسرعة تقييم البيانات المالية الدقيقة و في أجال معقولة للمسؤولين ، حول مجمل أصول و خصوم الدولة و عرض نتائج تنفيذ قانون المالية و الوضعية المالية الخزينة العمومية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية و توظيفها لأغراض المساءلة و تقييم الأداء ، بحيث تستخرج هذه المعلومات بصفة مباشرة من سجلات المحاسبة دون اللجوء إلى سجلات الإحصائية كما كان المعمول به في نظام القوائم على مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية .

يهدف هذا المشروع إلى تطوير نظام معلوماتي لمحاسبة خزينة يسمح بتوفير معلومات ذات جودة عالية و في أجال معقولة للمسؤولين من أجل اتخاذ القرار و توظيفها في مجال عرض و تحليل نتائج النشاط الحكومي و تقييم الأداء لمختلف وحدات القطاع العام ، بهدف تحقيق الشفافية و الرشادة في تسيير ميزانية عامة للدولة .

في هذا الإطار ، حدد المشروع التعليمية عامة للمخطط المحاسبي للدولة أهداف إصلاح نظام محاسبة عمومية في الجزائر وفق العناصر التالية :

- توفير معلومات موثوقة و الدقيقة عن مجمل نشاطات الدولة .
- توفير أدوات الفعالة للرقابة على تسيير الموارد العمومية لضمان الرشادة و مشروعية العمليات المالية للدولة.
- تقديم قوائم مالية في أجال معقولة تعرض معلومات سهلة القراءة و تلي حاجيات متخذي القرار.

## الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها:

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

ولتحقق هذه الأهداف، أعتمد نظام محاسبة الدولة على إعداد نظام محاسبي يتبنى مفاهيم ونظام المحاسبة في قطاع الخاص وتكييفها لتتلاءم مع خصوصيات نشاط وحدات القطاع العام، حيث يتضمن هذا الأخير أقسام حسابات جديدة لم يكن يستعملها المحاسب العمومي عن طريق إدراج المفاهيم التالية في حساب الخزينة العمومية

- تطبيق محاسبة الممتلكات في المحاسبة العمومية.
- تطبيق محاسبة الحقوق المستحقة للدولة في المحاسبة العمومية.

### المطلب الثاني : تعليق على الدراسات

في ضوء هذا العرض للدراسات السابقة فقد تطرقت بعضها إلى موضوع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ككل ومن مختلف الجوانب دون تمييز القطاع الخاص من العام وقد إعتبرت أن هاتان العمليتان هما أساس إتخاذ القرارات المالية أو القوائم المالية .

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أن أهميتها تكمن من وجهة نظر الأكاديميين في دراسة مدى إمكانية إستخدام معايير المحاسبة الدولية لدى مؤسسات القطاع العمومي ، كما أن الدراسة تعتبر بمثابة محاولة تستهدف الإستفادة من تطبيق هاتان العمليان بما يحققانه من مزايا تنعكس في التقارير والقوائم المالية والمعلومات المحاسبية والتي بدورها تعكس وضعية ميزانية الدولة وإتخاذ القرار المناسب بناءا 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 الاول :

تقدم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إرشادات حول طريقة عرض البيانات المالية الحكومية، بهدف توحيد إجراءات الإفصاح وإعداد القوائم المالية لوحدات القطاع لتعزيز قابلية المقارنة والرفع من مستوى جودة وموثوقية البيانات المالية الحكومية، وتوفيرها في الوقت المناسب لمختلف فئات مستخدمي القوائم المالية الحكومية لتحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتقديم أدوات المساءلة عن الأداء، حيث تعتمد استراتيجية الاتحاد الدولي للمحاسبين على تحقيق التقارب قدر الإمكان مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص وتكييفها لتتلاءم مع خصوصيات القطاع العام.

في هذا الإطار، لا تعتبر متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إجبارية على الوحدات الحكومية التي لها السيادة والاستقلالية في اختيار النظام المحاسبي الخاص بها. لهذا السبب، لا تقدم المعايير المحاسبية مخطط محاسبي موحد قابل للتطبيق على مختلف وحدات القطاع العام، بل تقدم إرشادات ومعاملات حول طبيعة ومضمون الإفصاحات المطلوب توفرها في مخرجات النظام المحاسبي، عن طريق التركيز على الخصائص النوعية الواجب توفرها في القوائم المالية وطريقة عرضها مما يتطلب تكييف نظام المحاسبة العمومية ليتماشى مع متطلبات المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق الأساس النقدي أو وفق أساس الاستحقاق.

إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تستمد قوتها من الإعتراف الدولي بها ومدى تبني مختلف الدول لمتطلبات المعايير الدولية. لهذا السبب، يسعى مجلس المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين مع التنسيق مع المنظمات الدولية الرسمية إلى تشجيع مختلف الدول على تبني هذه المعايير، وتقديم المساعدات الفنية وعرض التجارب الدولية لمختلف الدول السبابة في هذا المجال، من أجل تحفيز الدول إلى التحول من نظام المحاسبة العمومية وفق الأساس النقدي إلى نظام المحاسبة العمومية وفق أساس الاستحقاق الكامل، حيث يشجع مجلس المعايير الدولية للقطاع العام تحقيق التوافق بين المتطلبات الوطنية لنظم المحاسبة العمومية مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

### تمهيد:

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث، حيث تهدف هذه الدراسة الى التطرق للاستجابات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية للموضوع والذي يشير إلى مدى تطبيق منافع الموظفين كمعيار محاسبي دولي في القطاع العام في الجزائر، ولقد استخدمنا أسلوب العينة، وذلك لاختبار فرضيات الموضوع من خلال الاستبيان للمهنيين والأكاديميين، وهذا لأجل تبين موضوع البحث.

ولالإلمام أكثر بالدراسة الميدانية حيث تم تقسيم الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

المطلب الأول: بيانات الدراسة

المطلب الثاني: قائمة الاستبيان

المطلب الثالث: مجتمع الدراسة

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة

المطلب الأول: الخصائص العامة للعينة.

المطلب الثاني: اختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان.

المطلب الثالث: الارتباط بمعامل برون.

### المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

تقوم الدراسة الميدانية أساساً على دراسة وتحليل ذلك من وجهة نظر العمال في القطاع العام وأساتذة المراجع المحاسبة ومسيري المؤسسات.

#### المطلب الأول: بيانات الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قمنا باستخدام المنهج الوصفي والمناهج التحليلية وذلك تمشياً مع متطلبات البحث، باعتباره أنسب المناهج في دراسة الظاهرة محل البحث، وذلك لأنه يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما هي على أرض الواقع ويصفها بشكل دقيق. وذلك من خلال استخدام قائمة الاستبيان، واعتمدت الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات:

#### ❖ الفرع الأول: البيانات الثانوية

وهي تمثل بيانات الجانب النظري، واعتمدت على مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات والإطلاع على الدراسات السابقة في مجال مراجعة الحسابات ونظام الرقابة الداخلية .

#### ❖ الفرع الثاني: البيانات الأولية

هي البيانات التي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع دراسي والتي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لحصر وتجميع البيانات ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج (Excel) 2007 و برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروف باسم " Statistique Package for Social Scinece" باختصار (SPSS) الإصدار الواحد والعشرون (21) .

#### المطلب الثاني: قائمة الاستبيان

تناولنا في هذا المطلب كيفية إعداد الاستبيان، وهيكل الاستبيان و طرق معالجته.

#### ❖ الفرع الأول: إعداد قائمة الاستبيان

استعنا في إعداد القائمة، على الكتب والمراجع والدوريات والأبحاث السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة أو المشار له من حيث المنهج والطريقة، حيث أمكن الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة قائمة الاستقصاء، وقد راعى في إعدادها أن تكون:

– أن تكن بسيطة وواضحة.

– أن تحتوي على أسئلة تمكن الفرد باختيار بديل من عدة بدائل.

وقد تم توزيع قائمة الاستبيان على افراد العينة من خلال عدة جهات، الأمر الذي سهل إمكانية إرسال الاستمارات والحصول عليها في أقرب وقت ممكن وذلك باستعمال عدة طرق أهمها:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة.

- إيداع الاستمارات على مستوى مكاتب المراجعة وبعض المؤسسات.

- استخدام البريد الالكتروني لبعض أفراد العينة .

أما فيما يتعلق بأسئلة الاستبيان قد تم إعدادها على أسس مقياس ليكارت الخماسي (SCALE LIKERT) الذي يحتوي خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول المواضيع التي تم التطرق من خلال الاستبيان كما هو مبين في الجدول:

جدول رقم: (01) مقياس ليكارت الخماسي

| التصنيف | غير موافق تماما | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|---------|-----------------|-----------|-------|-------|------------|
| الدرجة  | 1               | 2         | 3     | 4     | 5          |

المصدر: من إعداد الطالبة

### ❖ الفرع الثاني: هيكل الاستبيان

أحتوى الاستبيان على ثلاثة وعشرون سؤال (23) سؤال توزعت ثلاثة محاور رئيسية:

المحور الأول : يشمل البيانات الشخصية للعينة المدروسة متضمنة (06) أسئلة.

المحور الثاني : يظم أسئلة تتعلق بموضوع المعايير المحاسبية في القطاع العام وتشمل عشرة (10) سؤال.

المحور الثالث : يظم أسئلة تتعلق منافع الموظفين ويشمل سبعة (07) سؤال.

جدول رقم (02) : محاور المجموعة الثانية وعدد فقرات كل محور

| الرقم | المحاور                            | عدد الفقرات |
|-------|------------------------------------|-------------|
| 01    | المعلومات الشخصية                  | 06          |
| 02    | المعايير المحاسبية في القطاع العام | 10          |
| 03    | منافع الموظفين                     | 07          |

المصدر: من إعداد الطالبة (بناء على بيانات الاستبيان)

### ❖ الفرع الثالث: معالجة الاستبيان

وهي عملية فرز وتحليل الإجابات التي تتضمنها استمارة الاستبيان وهذا تمهيدا لبناء قاعدة تحتوي على المعطيات المستخلصة من استمارات الاستبيان.

وبعد أن تم تحصيل عدد نهائي من الاستبيانات، تم الإعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (SPSS 21) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها الى معطيات ونتائج وكذا رسومات بيانية في شكل أعمدة أو دوائر، لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل للبيانات التي تم جمعها.

كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق أغراض الدراسة حيث تم الإعتماد على الأساليب التالية:

1- **الوسط الحسابي**: يتم استخدامه باعتباره أحد المؤشرات التي تساعد في قراءة وترتيب البنود والنتائج حسب أهميتها.

2- **الانحراف المعياري**: ويستعمل لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

3- **إختبار ألفا كرونباخ**: وذلك للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس المتمثلة في الاستبانة ، بطريقتين .

4- **معامل الصدق**: يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

5- **إختبار T-test**

### المطلب الثالث: مجتمع الدراسة وحدوده

#### ❖ الفرع الأول: مجتمع الدراسة

حددنا في اختبار مجتمع الدراسة أن يكون أفرادها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية والقدرة على التحكم فيما يتعلق بالعوامل المحدد لعامل الموظفين.

وتتكون هذه العينة المختارة عشوائيا من مجتمع الدراسة من الموظفين وأساتذة جامعيين ومسيري المؤسسات وأصحاب المهن الأخرى في ولاية الوادي، وقصدنا من تقسيم مجتمع الدراسة على النحو السابق لضمان اختيار العينة المختصة وذات المعرفة بموضوع الدراسة والحصول على النتائج أكثر دقة.

#### ❖ الفرع الثاني: عينة الدراسة

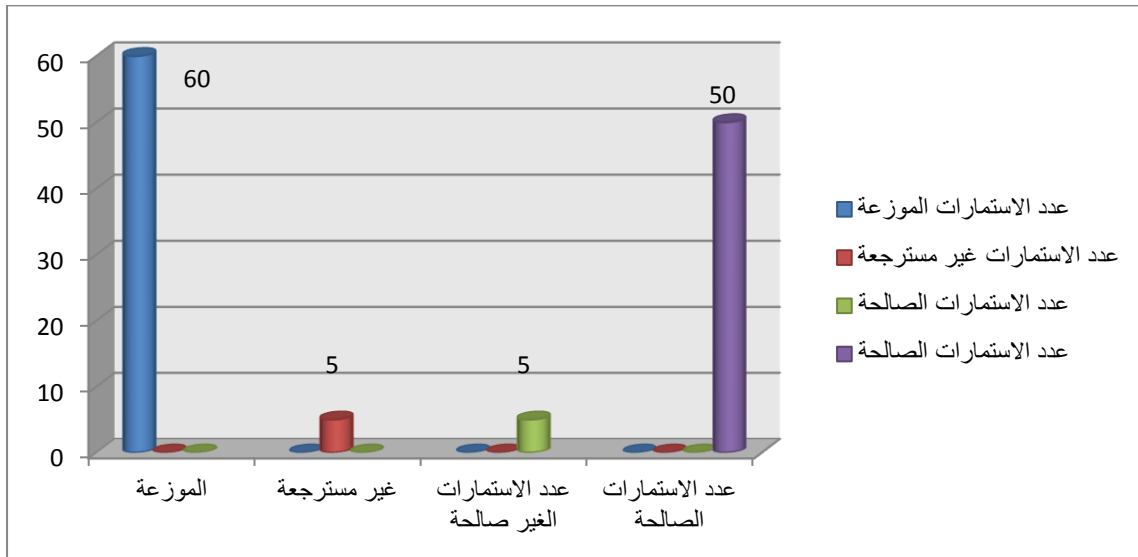
على غرار الدراسات التي تعتمد على الاستبيان فإنه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة مسبقا، فقد تم توزيع 60 استمارة، وبعد عملية الفرز وجدنا انه استرد منها 50 استمارة.

#### جدول رقم(03): الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان

| البيان                       |  | الاستبيان |        |
|------------------------------|--|-----------|--------|
|                              |  | العدد     | النسبة |
| عدد الاستمارات الموزعة       |  | 60        | 100%   |
| عدد الاستمارات غير المسترجعة |  | 5         | 8.33%  |
| عدد الاستمارات الغير صالحة   |  | 5         | 8.33%  |
| عدد الاستمارات الصالحة       |  | 50        | 83.33% |

المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على بيانات الاستبيان)

الشكل رقم (01): الاحصائية الخاصة باستثمارات الاستبيان



المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على جدول أعلاه)

### ❖ الفرع الثالث: حدود الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة في ما يلي :

- **الحدود المكانية :** تمت هذه الدراسة بالوادي لدراسة دور المعايير المحاسبية في القطاع العام بمنافع الموظفين الأكاديميين والمهنيين ذوي الاختصاص.
- **الحدود الزمنية :** يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه 2018/02/15 الى 2018/05/10.
- **الحدود البشرية :** تستند هذه الدراسة لآراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة والحائزين على شهادة ليسانس فما فوق وشهادات أخرى في التخصص.
- **الحدود الموضوعية :** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساسا المعايير المحاسبية في القطاع العام ومنافع الموظفين دون غيرها.

### المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة

بعد عملية الفرز وتفرغ الاستبيان تحصلنا على نتائج آراء أفراد العينة، سوف نحاول من خلال هذا المبحث تحليل تلك النتائج باستخدام بعض الأساليب الإحصائية.

#### المطلب الأول: الخصائص العامة للعينة

تتمثل خصائص العينة في ما يلي:

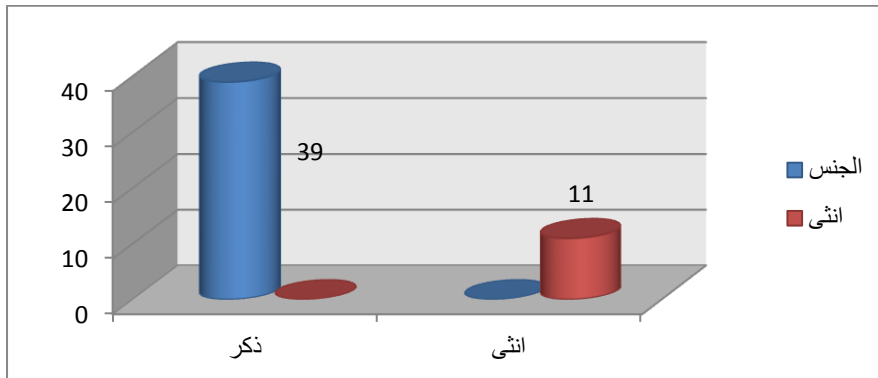
#### ❖ الفرع الأول: خصائص العينة من حيث متغير الجنس

جدول رقم: (04) خصائص العينة من حيث متغير الجنس

| البيان  | التكرار | النسبة |
|---------|---------|--------|
| ذكر     | 39      | %78    |
| انثى    | 11      | %22    |
| المجموع | 50      | %100   |

المصدر : من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات SPSS)

#### الشكل رقم (02): الاحصائية الخاصة بمتغير الجنس



المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على الجدول اعلاه).

من خلال الجدول يتضح لنا نسبة الذكر اكبر من نسبة الإناث حيث بلغت نسبتهم %78 أي أكثر من الإناث بنسبة %22.

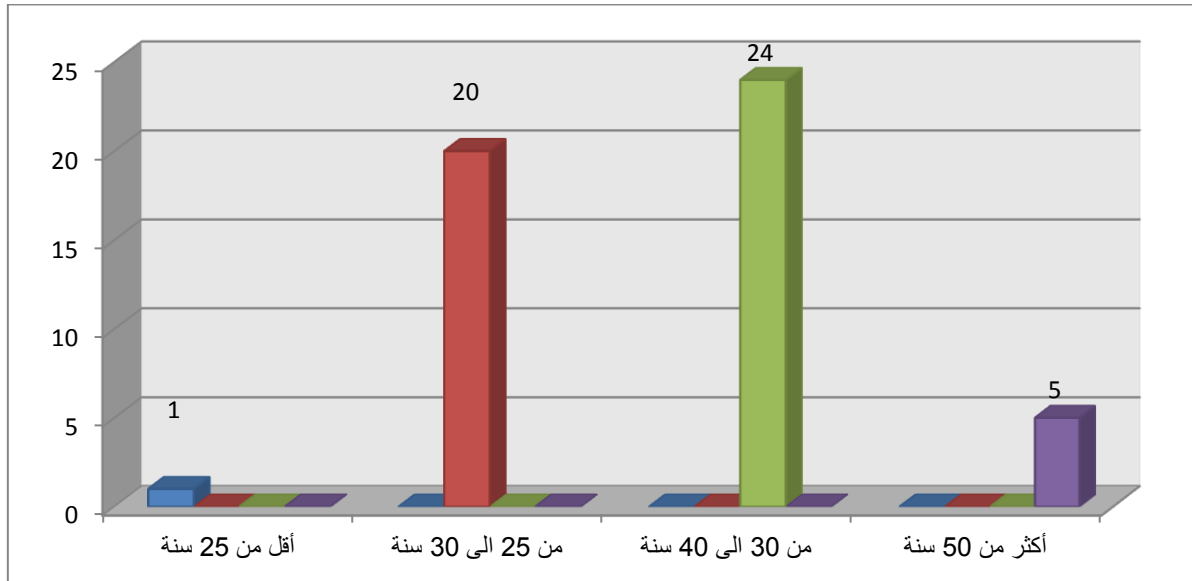
❖ الفرع الثاني: خصائص العينة من حيث الفئة العمرية.

جدول رقم: (05) توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية

| الفئة العمرية    | العدد | النسبة |
|------------------|-------|--------|
| أقل من 25 سنة    | 1     | %02    |
| من 25-30 سنة     | 20    | %40    |
| من 30 الى 40 سنة | 24    | %48    |
| أكبر من 40 سنة   | 5     | %10    |
| المجموع          | 50    | %100   |

المصدر : من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات SPSS)

الشكل رقم: (03) تمثيل عينة الدراسة حسب الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على الجدول اعلاه).

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب العمر لعينة الدراسة، حيث نجد أن النسبة الأكبر كانت لفئة من 30 الى 40 سنة بنسبة 48% وتليها نسبة 40% لفئة من 25 الى 30 سنة وتليها نسبة 10% للفئة الأكبر من 40 سنة، أما 02% المتبقية حظيت بها الفئة التي أعمارها اقل من 25 سنة.

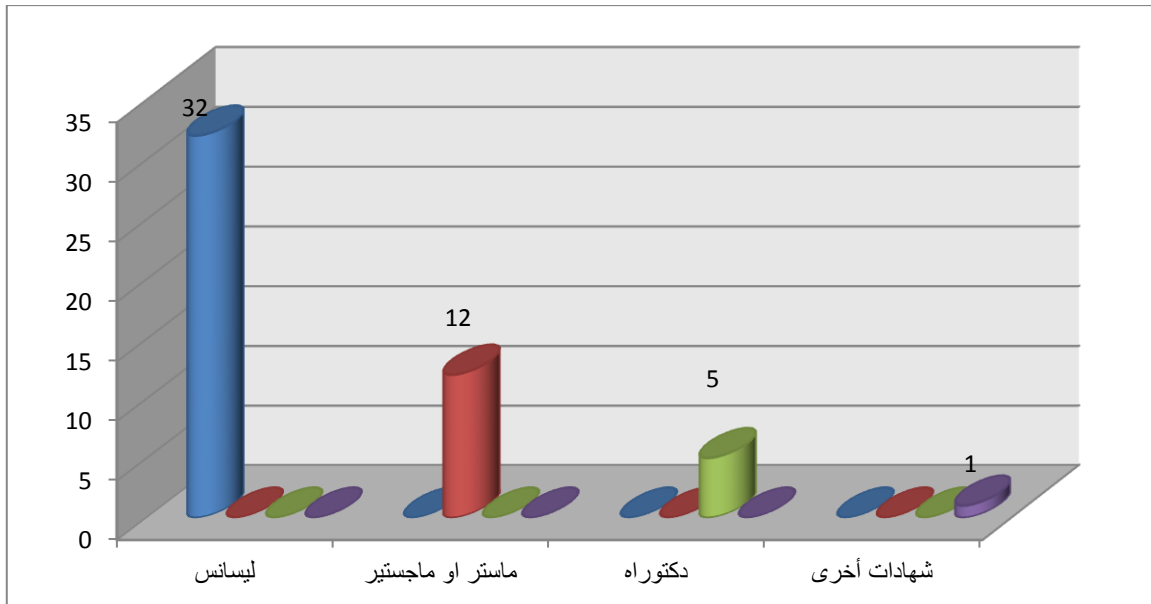
❖ الفرع الثالث: خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي

الجدول رقم (06): توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي

| المؤهل العلمي    | العدد | النسبة |
|------------------|-------|--------|
| ليسانس           | 32    | 64%    |
| ماستر أو ماجستير | 12    | 24%    |
| دكتوراه          | 5     | 10%    |
| شهادات أخرى      | 1     | 2%     |
| المجموع          | 50    | 100%   |

المصدر: من إعداد الطلبة (بناءً على مخرجات SPSS)

الشكل رقم: (04) يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة (بناءً على الجدول أعلاه).

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة ،حيث نجد أن غالبيتهم حاصلين على شهادة ليسانس إن بلغ عددهم 32 بنسبة 64%، ثم تليها فئة الحاصلين على شهادة ماستر البالغ عددهم 12 بنسبة 24%، وبعدها فئة الحاصلين على شهادات دكتوراه والبالغ عددهم 5 بنسبة 10%، وفي الأخير الحاصلين على شهادات أخرى والبالغ عددهم 1 بنسبة 02%.

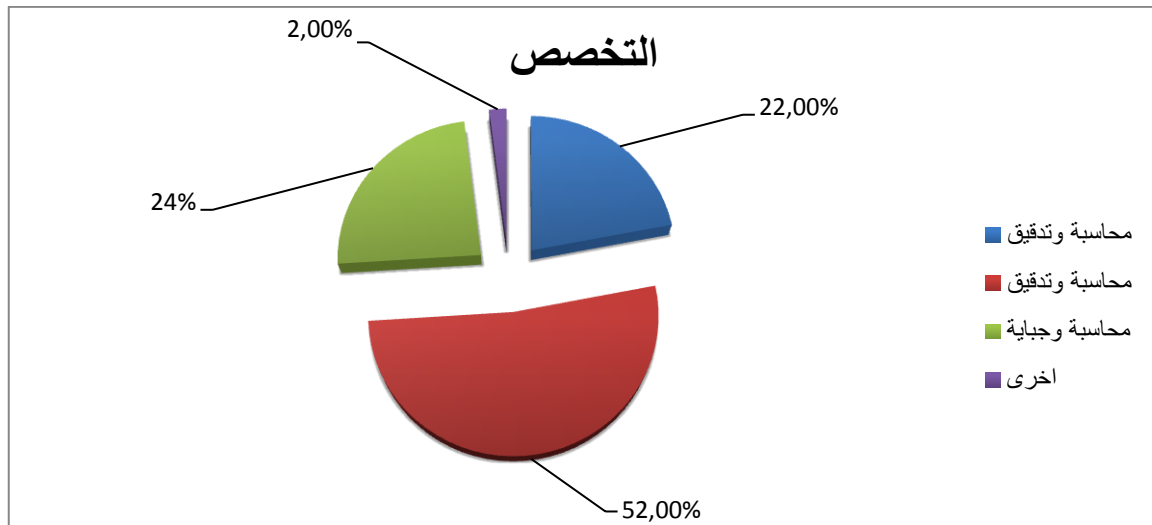
❖ الفرع الرابع: خصائص العينة من حيث التخصص العلمي

الجدول رقم (07): توزيع عينة الدراسة من ناحية التخصص

| النسبة | العدد | التخصص        |
|--------|-------|---------------|
| 22%    | 11    | محاسبة وتدقيق |
| 24%    | 26    | محاسبة        |
| 24%    | 12    | محاسبة وجباية |
| 2%     | 1     | أخرى          |
| 100%   | 50    | المجموع       |

المصدر: من إعداد الطلبة. (بناء على مخرجات SPSS)

الشكل رقم: (05) يمثل عينة الدراسة حسب التخصص



المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على الجدول أعلاه).

من خلال الجدول والدائرة النسبية يتضح لنا توزيع النسب حسب تخصص الأفراد العينة حيث نجد أن فئة المحاسبة هي الأكبر والبالغ عددها 26 فرد بنسبة 52%، أما ما نسبته 24% فيمثل تخصص المحاسبة و جباية بعدد 12 فرد، وما نسبته 22% يمثل تخصص محاسبة و تدقيق بعدد 11 فرد ، وفي الأخير أصحاب شهادات أخرى بفرد واحد والبالغ نسبتها 02%.

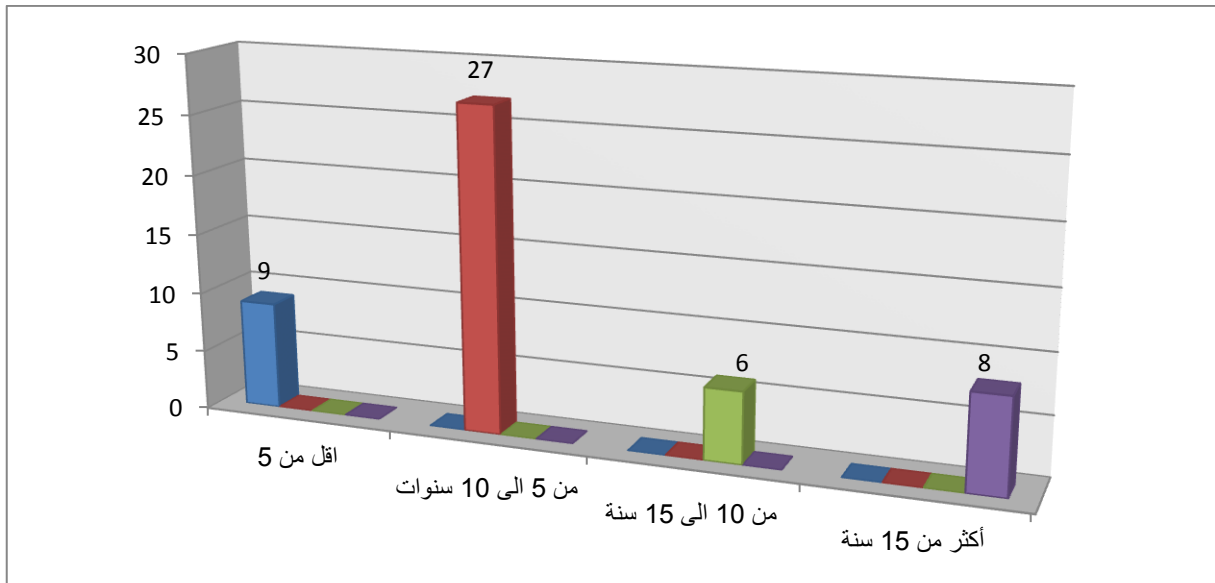
❖ الفرع الخامس: خصائص العينة من حيث الخبرة المهنية

الجدول رقم (08): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

| النسبة | العدد | السنوات           |
|--------|-------|-------------------|
| 18%    | 9     | أقل من 5          |
| 54%    | 27    | من 5 إلى 10 سنوات |
| 12%    | 6     | من 10 إلى 15 سنة  |
| 16%    | 8     | أكثر من 15 سنوات  |
| 100%   | 50    | المجموع           |

المصدر : من اعداد الطلبة (بناء على مخرجات SPSS)

الشكل رقم (06): يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر : من إعداد الطلبة (بناء على الجدول أعلاه).

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب الخبرة المهنية لأفراد العينة حيث نجد معظمهم من الفئة من 05 إلى 10 سنوات بنسبة 54%، أما ما نسبته 18% فكان للفئة أقل من 05 سنوات، وما نسبته 16% فكانت للفئة أكثر من 15 سنة، في الأخير ما نسبته 12% كانت لفئة من 10 إلى 15 سنوات.

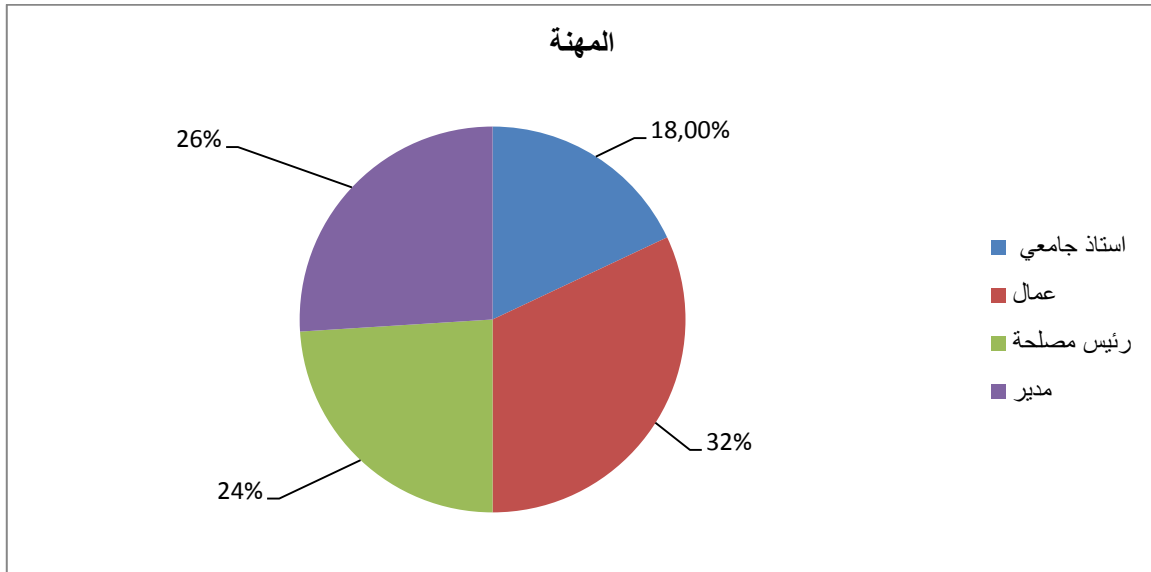
❖ الفرع السادس: خصائص العينة من حيث المهنة

الجدول رقم (09): توزيع عينة الدراسة حسب المهنة

| المهنة      | العدد | النسبة |
|-------------|-------|--------|
| استاذ جامعي | 9     | 18%    |
| عمال        | 16    | 32%    |
| رئيس مصلحة  | 12    | 24%    |
| مدير        | 13    | 26%    |
| المجموع     | 50    | 100%   |

المصدر : من إعداد الطلبة.(بناء على مخرجات SPSS )

الشكل رقم (07): يمثل عينة الدراسة حسب المهنة



المصدر : من إعداد الطلبة (بناء على الجدول اعلاه).

من خلال الجدول والدائرة النسبية يتضح لنا توزيع النسب حسب المهنة لأفراد العينة حيث نجد أن فئة العمال هي الأكبر والبالغ عددها 16 عامل بنسبة 32%، أما ما نسبته 26% فيمثل المدراء والبالغ عددهم 13 مدير، وما نسبته 24% تمثلت في رئيس مصلحة بـ 13 رئيس، وكانت نسبة الأساتذة الجامعيين 18% وبلغ عدد اساتذة الجامعة 9 اساتذة.

المطلب الثاني: إختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان

الفرع الأول: إختبار ثبات وصدق العينة طريقة ألفا-كرونباخ (Cronbach-Alpha)

يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وقد استخدمنا معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعاً وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضاً، أما معامل الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

الجدول التالي يبين معاملات الثبات والصدق لمختلف محاور الدراسة:

✓ يعد ثبات الظاهرة المدروسة ضعيفاً إذا كانت النتيجة أقل من 60%.

✓ يعد ثبات الظاهرة المدروسة متوسطاً إذا كانت النتيجة محصورة بين 60% و 70%.

✓ يعد ثبات الظاهرة المدروسة جيداً إذا كانت النتيجة محصورة بين 70% و 80%.

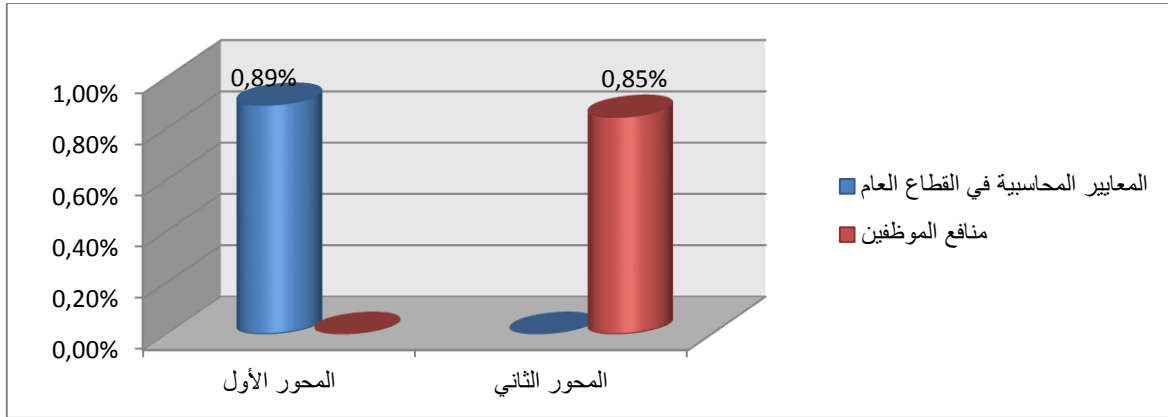
✓ يعد ثبات الظاهرة المدروسة ممتازاً إذا كانت النتيجة أكبر من 80%.

الجدول رقم (10): توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق

| محاور الاستبيان | محتوى المحور                      | عدد الفقرات | معامل ألفا كرونباخ | معامل الصدق |
|-----------------|-----------------------------------|-------------|--------------------|-------------|
| المحور الأول    | المعايير المحاسبة في القطاع العام | 10          | 0.893              | 0.944       |
| المحور الثاني   | منافع الموظفين                    | 07          | 0.846              | 0.919       |
| مجموع المحاور   |                                   | 17          | 0.935              | 0.967       |

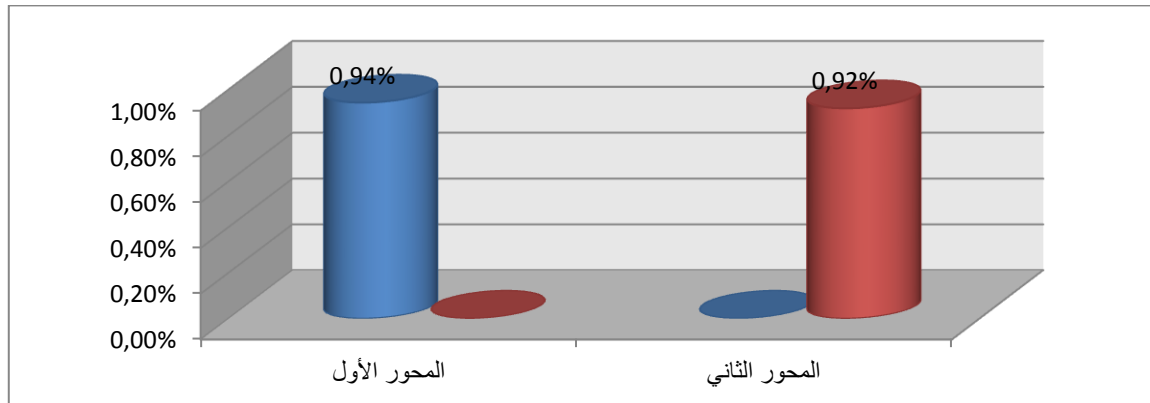
المصدر : من إعداد الطلبة ( بناء على مخرجات SPSS )

الشكل رقم (08):توزيع معامل ثبات ألفا كرونباخ



المصدر : من إعداد الطلبة ( بناء على الجدول أعلاه)

الشكل رقم (09):توزيع معامل الصدق



المصدر : من إعداد الطلبة ( بناء على الجدول أعلاه)

يتضح من الجدول رقم ( ) والشكلين البيانيين السابقين ما يلي :

لقد تراوحت جميع معاملات ألفا كرونباخ المحاور بين ( 0.846 ) و ( 0.893 ) وهي تقترب من الواحد الصحيح كما بلغت قيمة المعامل بالنسبة لجميع المحاور ( 0.935 ) وهو ما يعني بأن الاستبيان يتميز بالثبات. لقد تراوحت معاملات الصدق المحاور بين ( 0.919 ) و ( 0.944 ) وهي تقترب من الواحد الصحيح، كما بلغت قيمة المعامل الصدق بالنسبة لجميع المحاور ( 0.967 ) مما يدل على أن محتوى الاستبيان يتميز بالصدق. نستخلص مما سبق بأن النتائج المتوصل إليها سواء لمعامل الثبات أو معامل الصدق كلها كانت قريبة من الواحد الصحيح مما يعني أن الاستبيان تميز بالثبات والصدق إذ نجده يعبر عن العينة في تمثيلها لمجتمع الدراسة.

### الفرع الثاني: طريقة التجزئة النصفية

وفيها تجزأ أداة القياس إلى جزئين يشمل الجزء الأول على الفقرات الفردية الترتيب و يشمل الجزء الثاني على الفقرات الزوجية الترتيب، تم إيجاد معامل الارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ونعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل قسم ويوضح الجدول رقم ... ثبات أداة القياس بطريقة التجزئة النصفية

الجدول رقم (11):توزيع معامل الثبات طريقة التجزئة النصفية

| محتوى المحور                      | عدد الفقرات | معامل الارتباط | معامل الثبات |
|-----------------------------------|-------------|----------------|--------------|
| المعايير المحاسبة في القطاع العام | 10          | 0.850          | 0.919        |
| منافع الموظفين                    | 07          | 0.672          | 0.807        |

المصدر : من إعداد الطلبة ( بناء على مخرجات SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول رقم أن قيمة ارتباط سبيرمان براون للتصحیح (Spearman Brown Coefficient)، لردود المستجوبين على جميع المحاور ذات قيمة أكبر من قيمة الحد الأدنى المقبول معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحیح (Spearman Brown Coefficient) 60%، حيث بلغت 70% وهذا يعني توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

### الفرع الثالث: التحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان

حتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جداول وبوبت الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، تم حساب تكرارات الاستجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر فئات العينة من المهنيين والأكاديميين اعتماداً على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي وحسب أقل قيمة للتشتت والذي يمثل الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي.

وباعتبار أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) مقياس ترتيبي، أما الأرقام التي تدخل في البرنامج الإحصائي تعبر عن الأوزان، وهي: (معارض بشدة = 1 معارض = 2، محايد = 3، موافق = 4، موافق بشدة = 5)، وبعد ذلك نقوم بحساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) عن طريق حساب طول الفترة أولاً، وهي عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5، حيث يمثل الرقم 4 عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى، ومن 2 إلى 3 مسافة ثانية، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة، ومن 4 إلى 5 مسافة رابعة) و 5 تمثل عدد الاختبارات وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفترة ويساوي 0.80 ويصبح التوزيع كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي

| الأهمية          | الوسط الحسابي       |
|------------------|---------------------|
| غير موافق تماماً | 1 إلى أقل من 1.80   |
| غير موافق        | 1.8 إلى أقل من 2.60 |
| محايد            | 2.6 إلى أقل من 3.40 |
| موافق            | 3.4 إلى أقل من 4.20 |
| موافق بشدة       | 4.20 إلى 5          |

المصدر: من إعداد الطلبة ( بناء على مخرجات SPSS )

أولا : المعايير المحاسبية في القطاع العام

جدول رقم(13): نتائج آراء عينة الدراسة حول المعايير المحاسبية في القطاع العام

| المؤشرات الاحصائية |         |                   |                 | الاستجابات |       |       |           |                 | العبارات                                                                                                                            |
|--------------------|---------|-------------------|-----------------|------------|-------|-------|-----------|-----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| الاتجاه            | الترتيب | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق تماما |                                                                                                                                     |
| موافق              | 2       | 1.319             | 3.66            | 15         | 19    | 6     | 4         | 6               | التمسك بتطبيق معايير المحاسبية للقطاع العام يخدم متطلبات القطاع العام                                                               |
| موافق              | 6       | 1.111             | 3.48            | 4          | 31    | 5     | 5         | 5               | يساعد تطبيق المعايير المحاسبية في القطاع العام على الكشف عن الوضعية المالية للمؤسسة                                                 |
| موافق              | 3       | 1.340             | 3.60            | 14         | 20    | 4     | 6         | 4               | يمكن التخلي عن المعايير المحاسبية في القطاع العام                                                                                   |
| موافق              | 7       | 1.214             | 3.42            | 7          | 24    | 8     | 5         | 6               | يعكس تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام على تحقيق أهدافها المرجوة                                                                |
| محايد              | 9       | 1.144             | 3.28            | 3          | 26    | 9     | 6         | 6               | تصادف مشكلات في معالجة المعطيات المحاسبية في القطاع العام في ظل تطبيق المعايير المحاسبية                                            |
| موافق              | 1       | 1.309             | 3.86            | 20         | 16    | 7     | 1         | 6               | تقوم المؤسسات العمومية بتزويد الجهات المستفيدة بكافة المستجدات والقوائم المالية التي يتم تطبيقها في المعايير المحاسبية للقطاع العام |
| موافق              | 4       | 1.278             | 3.60            | 11         | 25    | 3     | 5         | 6               | يساعد تطبيق المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام على مد معلومات دقيقة وصحيحة .                                                   |
| محايد              | 10      | 1.222             | 3.24            | 5          | 22    | 10    | 6         | 7               | تقوم الدولة بمجهودات كافية للعمل على تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام                                                          |

|       |   |       |      |                                                      |    |    |   |   |                                                                                                                                                        |
|-------|---|-------|------|------------------------------------------------------|----|----|---|---|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| محايد | 8 | 10.35 | 3.30 | 1                                                    | 28 | 11 | 5 | 5 | ارتكاز النظام الحكومي على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لقطاع العام يعتبر من متطلبات تطويره                                                         |
| موافق | 5 | 1.232 | 3.54 | 7                                                    | 31 | -  | 6 | 6 | يعتبر التأهيل العلمي والعملية أساس الفهم والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع الهام كما أن للأعلام دور هام في توضيح حقيقة المحاسبة العمومية |
|       |   | 0.902 | 3.40 | المتوسط العام حول المعايير المحاسبية في القطاع العام |    |    |   |   |                                                                                                                                                        |

المصدر : من إعداد الطلبة ( بناء على مخرجات SPSS).

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة حول المحاسبة في القطاع العام، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.40) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على المعايير المحاسبية في القطاع العام، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.902) وهي نسبة تعتبر متوسطة. وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والمهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية

وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي (3.66 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على التمسك بتطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام يخدم متطلبات القطاع العام.

2- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي (3.48 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن تطبيق المعايير المحاسبية في القطاع العام يساعد على الكشف عن الوضعية المالية للمؤسسة.

3- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي (3.60 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن لا يمكن التخلي عن المعايير المحاسبية في القطاع العام.

4- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي (3.42 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام ينعكس على تحقيق أهدافها المرجوة.

- 5- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي (3.28 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة محايدة على تصادف مشكلات في معالجة المعطيات المحاسبية في القطاع العام في ظل تطبيق المعايير المحاسبية.
- 6- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي (3.86 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن المؤسسات العمومية تقوم بتزويد الجهات المستفيدة بكافة المستحقات والقوائم المالية التي يتم تطبيقها في المعايير المحاسبية للقطاع العام.
- 7- في الفقرة رقم (7) بلغ الوسط الحسابي (3.60 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن تطبيق المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام يساعد على مد معلومات دقيقة وصحيحة .
- 8- في الفقرة رقم (8) بلغ الوسط الحسابي (3.24 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة محايدة على أن الدولة تقوم بمجهودات كافية للعمل على تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام.
- 9- في الفقرة رقم (9) بلغ الوسط الحسابي (3.30 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة محايدة على إن ارتكاز النظام الحكومي على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لقطاع العام يعتبر من متطلبات تطويره.
- 10- في الفقرة رقم (10) بلغ الوسط الحسابي (3.54 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن التأهيل العلمي والعملية يعتبر أساس الفهم والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كما أن للأعلام دور هام في توضيح حقيقة المحاسبة العمومية.

ثانيا: منافع الموظفين

جدول رقم(14): نتائج آراء عينة الدراسة حول منافع الموظفين

| المؤشرات الاحصائية |         |                   |                 | الاستجابات |                                  |       |           |                 | العبارات                                                                                                                  |
|--------------------|---------|-------------------|-----------------|------------|----------------------------------|-------|-----------|-----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| الاتجاه            | الترتيب | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | موافق بشدة | موافق                            | محايد | غير موافق | غير موافق تماما |                                                                                                                           |
| موافق              | 3       | 1.302             | 3.76            | 17         | 19                               | 4     | 5         | 5               | تعد منافع الموظفين جميع إشكال الاعتبار التي تقدمه المنشأة كبديل للخدمة المقدمة من طرف الموظفين ما في ذلك المدراء والادارة |
| موافق              | 2       | 1.257             | 3.82            | 16         | 23                               | 2     | 4         | 5               | تعد إجازة الموظفين خلال السنة منافع قصيرة الأجل                                                                           |
| موافق              | 4       | 1.246             | 3.72            | 14         | 22                               | 5     | 4         | 5               | يمكن تأجيل الأجازة غير المستخدمة للسنة التالية                                                                            |
| موافق              | 5       | 1.446             | 3.70            | 19         | 16                               | 4     | 3         | 8               | يمكن تأجيل أيام الأجازات غير المستخدمة مدة سنة ميلادية واحدة                                                              |
| موافق              | 7       | 1.274             | 3.50            | 11         | 20                               | 9     | 3         | 7               | تساهم التحفيز في تطوير أداء الموظفين وزيادة المروية                                                                       |
| موافق              | 6       | 1.274             | 3.64            | 13         | 21                               | 7     | 3         | 6               | صغت الخطة المطبقة على سنوات الخدمة ومستويات الرواتب الموجودة يسمح بها قياس التزام التقاعد                                 |
| موافق              | 1       | 1.116             | 3.98            | 18         | 22                               | 4     | 3         | 3               | سلم الترقيات متناسب مع سنوات العمل                                                                                        |
|                    |         |                   | 0.922           | 3.73       | المتوسط العام حول منافع الموظفين |       |           |                 |                                                                                                                           |

المصدر: من إعداد الطلبة ( بناء على مخرجات SPSS)

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة منافع الموظفين ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.73) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على منافع الموظفين وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.922) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والمهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

- 1- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي (3.76 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن منافع الموظفين تعد جميع إشكال الاعتبار التي تقدمه المنشأة كبديل للخدمة المقدمة من طرف الموظفين ما في ذلك المدراء والإدارة
- 2- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي (3.82 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة موافقة على أن تعد إجازة الموظفين خلال السنة منافع قصيرة الأجل.
- 3- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي (3.72 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن يمكن تأجيل الإجازة غير المستخدمة للسنة التالية.
- 4- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي (3.70 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة موافق على أن يمكن تأجيل أيام الإجازات غير المستخدمة مدة سنة ميلادية واحدة.
- 5- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي (3.50 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة غير موافقة على ان التحفيز يساهم في تطوير أداء الموظفين وزيادة المروية.
- 6- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي (3.64 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن صغت الخطة المطبقة على سنوات الخدمة ومستويات الرواتب الموجودة يسمح بها قياس التزام التقاعد.
- 7- في الفقرة رقم (7) بلغ الوسط الحسابي (3.98 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن سلم الترقيات متناسب مع سنوات العمل.

الفرع الرابع: التوزيع الطبيعي.

المحور الأول: معايير المحاسبة في القطاع العام

الجدول رقم(15) : يوضح التوزيع الطبيعي لمحور معايير المحاسبة في القطاع العام

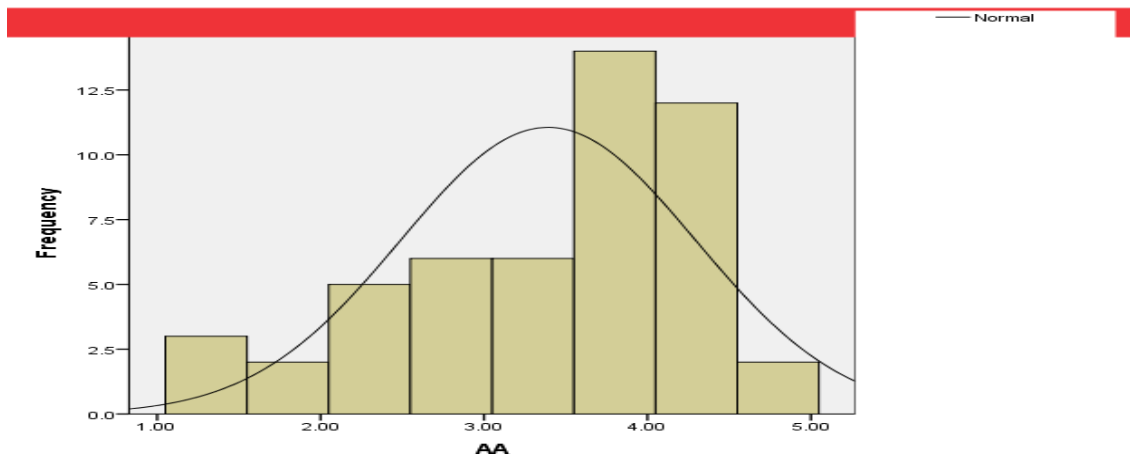
Descriptives

|                            | Statistic | Std. Error |
|----------------------------|-----------|------------|
| Mean                       | 3.3920    | .12755     |
| Lower 95% Confidence Bound | 3.1357    |            |
| Upper 95% Confidence Bound | 3.6483    |            |
| 5% Trimmed Mean            | 3.4344    |            |
| Median                     | 3.7000    |            |
| Variance                   | .813      |            |
| Std. Deviation             | .90189    |            |
| Minimum                    | 1.30      |            |
| Maximum                    | 4.90      |            |
| Range                      | 3.60      |            |
| Interquartile Range        | 1.33      |            |
| Skewness                   | -.797-    | .337       |
| Kurtosis                   | -.146-    | .662       |

معايير المحاسبة في القطاع العام

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS

الشكل رقم (10): يوضح التوزيع الطبيعي لمحور معايير المحاسبة في القطاع العام



\*نلاحظ من الجدول والشكل البياني أعلاه التوزيع الطبيعي لمحور معايير المحاسبة في القطاع العام أن الفرق بن المتوسط الحسابي البالغ قيمته 3.392 والوسط الحسابي المشذب 3.434 أي لا يوجد فروق بينهما مما يدل على أن التوزيع طبيعي.

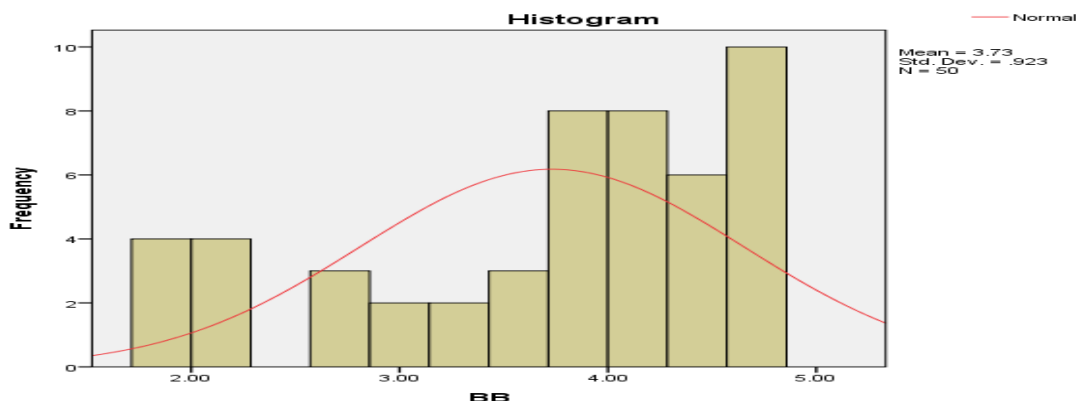
المحور الثاني: منافع الموظفين

الجدول رقم(16): يوضح التوزيع الطبيعي لمحور منافع الموظفين

| Descriptives      |                         | Statistic | Std. Error |
|-------------------|-------------------------|-----------|------------|
| منافع<br>الموظفين | Mean                    | 3.7314    | .13046     |
|                   | Lower                   | 3.4693    |            |
|                   | 95% Confidence Bound    |           |            |
|                   | Interval for Mean Upper | 3.9936    |            |
|                   | Bound                   |           |            |
|                   | 5% Trimmed Mean         | 3.7778    |            |
|                   | Median                  | 4.0000    |            |
|                   | Variance                | .851      |            |
|                   | Std. Deviation          | .92250    |            |
|                   | Minimum                 | 1.86      |            |
|                   | Maximum                 | 4.86      |            |
|                   | Range                   | 3.00      |            |
|                   | Interquartile Range     | 1.32      |            |
|                   | Skewness                | -.902-    | .337       |
|                   | Kurtosis                | -.451-    | .662       |

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS

الشكل رقم (11): يوضح التوزيع الطبيعي لمحور منافع الموظفين



\*نلاحظ من الجدول والشكل البياني أعلاه التوزيع الطبيعي لمحور منافع الموظفين أن الفرق بين المتوسط الحسابي البالغ قيمته 3.731 والوسط الحسابي المشذب 3.777 أي لا يوجد فروق بينهما مما يدل على أن التوزيع طبيعي.

### الفرع الرابع: التحليل عن طريق اختبار ستودنت (T-test)

بعدما قمنا بعرض النتائج الوصفية لقائمة الاستبيان، اعتمدنا على اختيار

" T " للعينة البسيطة (One Sample T text) عند مستوى دلالة 5% و ذلك للتأكد من الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة الموضحة من خلال أسئلة استمارة الاستبيان.

و كانت قاعدة القرار المتبعة كما يلي:

H1= لا يوجد تطبيق منافع الموظفين كمعيار محاسبي دولي في القطاع العام في الجزائر.

H0= يوجد تطبيق منافع الموظفين كمعيار محاسبي دولي في القطاع العام في الجزائر.

- قبول الفرضية العدمية إذا كانت  $\text{Sig}(\alpha) < 5\%$  :

- رفض الفرضية العدمية إذا كانت  $\text{Sig}(\alpha) > 5\%$  :

أولا: النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الأول

الجدول رقم (17) يوضح اختبار " T " للعينة البسيطة المتعلقة معايير المحاسبة في القطاع العام

| العبارات                                                                                                                           | المحسوبة T | درجة الحرية | مستوى الدلالة | القرار          |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-------------|---------------|-----------------|
| التمسك بتطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام يخدم متطلبات القطاع العام.                                                              | 3.539      | 49          | 0.001         | نقبل الفرضية H1 |
| يساعد تطبيق المعايير المحاسبية في القطاع العام على الكشف عن الوضعية المالية للمؤسسة                                                | 3.055      | 49          | 0.004         | نقبل الفرضية H1 |
| يمكن التخلي عن المعايير عن المعايير المحاسبة في القطاع العام                                                                       | 3.166      | 49          | 0.003         | نقبل الفرضية H1 |
| يعكس تطبيق المعايير المحاسبة للقطاع العام على تحقيق اهدافها المرجوة                                                                | 2.447      | 49          | 0.018         | نقبل الفرضية H1 |
| تصادف مشكلات في معالجة المعطيات المحاسبية في القطاع العام في ظل تطبيق المعايير المحاسبية                                           | 1.731      | 49          | 0.090         | نقبل الفرضية H0 |
| تقوم المؤسسات العمومية بتزويد الجهات المستفيدة بكافة المستجدات والقوائم المالية التي يتم تطبيقها في المعايير المحاسبة للقطاع العام | 4.644      | 49          | 0.000         | نقبل الفرضية H1 |
| يساعد تطبيق المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام على مد معلومات                                                                 | 3.320      | 49          | 0.002         | نقبل الفرضية H1 |

| دقيقة وصحيحة                                                                                                                                           |       |    |       |                 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|----|-------|-----------------|
| تقوم الدولة بمجهودات كافية للعمل على تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام                                                                             | 1.389 | 49 | 0.171 | نقبل الفرضية H0 |
| ارتكاز النظام الحكومي على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لقطاع العام يعتبر من متطلبات تطويره                                                         | 2.049 | 49 | 0.046 | نقبل الفرضية H1 |
| يعتبر التأهيل العلمي والعملية أساس الفهم والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع الهام كما أن للأعلام دور هام في توضيح حقيقة المحاسبة العمومية | 3.093 | 49 | 0.003 | نقبل الفرضية H1 |
| جميع الفقرات                                                                                                                                           | 3.073 | 49 | 0.000 | نقبل الفرضية H1 |

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الذي يبين آراء أفراد العينة في المحور الأول حول " معايير المحاسبة في القطاع العام " من خلال الاتجاه العام بلغة قيمة T المحسوبة 4.657 ومستوى دلالة 0.000 هي اقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1 ونرفض H0 أي يجب توفيق عناصر المحور معايير المحاسبة في القطاع العام.

1- في الفقرة رقم (1) بلغت قيمة T(3.539) ومستوى دلالة sig 0.001 وهي اقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1، على أن التمسك بتطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام يخدم متطلبات القطاع العام.

2- في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة T(3.055) ومستوى دلالة sig 0.004 وهي اقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1، على أن تطبيق المعايير المحاسبية في القطاع العام يساعد على الكشف عن الوضعية المالية للمؤسسة.

3- في الفقرة رقم (3) بلغت قيمة T(3.166) ومستوى دلالة sig 0.003 وهي اقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1، على أن لا يمكن التخلي عن المعايير المحاسبية في القطاع العام .

4- في الفقرة رقم (4) بلغت قيمة T(6.2.447) ومستوى دلالة sig 0.018 وهي اقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1، على أن تطبيق المعايير المحاسبة للقطاع العام ينعكس على تحقيق اهدافها المرجوة.

5- في الفقرة رقم (5) بلغت قيمة  $T(1.731)$  ومستوى دلالة sig 0.090 وهي أكبر من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية  $H_0$ ، على أن تصادف مشكلات في معالجة المعطيات المحاسبية في القطاع العام في ظل تطبيق المعايير المحاسبية.

6- في الفقرة رقم (6) بلغت قيمة  $T(4.644)$  ومستوى دلالة sig 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية  $H_1$ ، على أن المؤسسات العمومية تقوم بتزويد الجهات المستفيدة بكافة المستجدات والقوائم المالية التي يتم تطبيقها في المعايير المحاسبية للقطاع العام.

7- في الفقرة رقم (7) بلغ بلغت قيمة  $T(3.320)$  ومستوى دلالة sig 0.002 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية  $H_1$ ، أن تطبيق المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام يساعد على مد معلومات دقيقة وصحيحة .

8- في الفقرة رقم (8) بلغت قيمة  $T(1.389)$  ومستوى دلالة sig 0.171 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية  $H_1$ ، على أن تقوم الدولة بمجهودات كافية للعمل على تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام .

9- في الفقرة رقم (9) بلغت قيمة  $T(2.049)$  ومستوى دلالة sig 0.046 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية  $H_1$ ، ارتكاز النظام الحكومي على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لقطاع العام يعتبر من متطلبات تطويره .

10- في الفقرة رقم (10) بلغت قيمة  $T(3.098)$  ومستوى دلالة sig 0.003 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية  $H_1$ ، على أن تطبيق المعايير المحاسبية في القطاع العام، تساعد في اختصار الجهد والوقت المبذول في عمليات الرقابة الداخلية.

وعليه نقبل الفرضية  $H_1$

ثانيا: النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الثاني

الجدول رقم (18) يوضح اختبار " T " للعينة البسيطة المتعلقة منافع الموظفين

| القرار             | مستوى<br>الدلالة | درجة<br>الحرية | المحسوبة<br>T | العبارات                                                                                                                  |
|--------------------|------------------|----------------|---------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| نقبل الفرضية<br>H1 | 0.000            | 49             | 4.126         | تعد منافع الموظفين جميع إشكال الاعتبار التي تقدمه المنشأة كبديل للخدمة المقدمة من طرف الموظفين ما في ذلك المدراء والإدارة |
| نقبل الفرضية<br>H1 | 0.000            | 49             | 4.614         | تعد إجازة الموظفين خلال السنة منافع قصيرة الأجل                                                                           |
| نقبل الفرضية<br>H1 | 0.000            | 49             | 4.086         | يمكن تأجيل الأجازة غير المستخدمة للسنة التالية                                                                            |
| نقبل الفرضية<br>H1 | 0.009            | 49             | 3.422         | يمكن تأجيل أيام الأجازات غير المستخدمة مدة سنة ميلادية واحدة                                                              |
| نقبل الفرضية<br>H1 | 0.001            | 49             | 2.425         | تساهم التحفيز في تطوير أداء الموظفين وزيادة المروية                                                                       |
| نقبل الفرضية<br>H1 | 0.000            | 49             | 3.552         | صغت الخطة المطبقة على سنوات الخدمة ومستويات الرواتب الموجودة يسمح بها قياس التزام التقاعد                                 |
| نقبل الفرضية<br>H1 | 0.000            | 49             | 6.212         | سلم الترقيات متناسب مع سنوات العمل                                                                                        |
| نقبل الفرضية<br>H1 | 0.000            | 49             | 5.606         | مجموع الفقرات                                                                                                             |

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (17) الذي يبين آراء أفراد العينة في المحور الأول حول " منافع الموظفين " من خلال الاتجاه العام بلغة قيمة T المحسوبة 5.606 ومستوى دلالة 0.000 هي اقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1 ونرفض H0 أي يجب توفى عناصر المحور لدعم منافع الموظفين.

1- في الفقرة رقم (1) بلغت قيمة T(4.126) ومستوى دلالة sig 0.000 وهي اقل من 0.05 في هذه الحالة فقبل الفرضية H1، تعد منافع الموظفين جميع إشكال الاعتبار التي تقدمه المنشأة كبديل للخدمة المقدمة من طرف الموظفين ما في ذلك المدراء والإدارة.

- 2- في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة  $T(4.614)$  ومستوى دلالة  $\text{sig } 0.000$  وهي اقل من  $0.05$  في هذه الحالة نقبل الفرضية  $H1$ ، تعد إجازة الموظفين خلال السنة منافع قصيرة الأجل.
- 3- في الفقرة رقم (3) بلغت قيمة  $T(4.086)$  ومستوى دلالة  $\text{sig } 0.000$  وهي اقل من  $0.05$  في هذه الحالة نقبل الفرضية  $H1$ ، يمكن تأجيل الأجازة غير المستخدمة للسنة التالية.
- 4- في الفقرة رقم (4) بلغت قيمة  $T(3.422)$  ومستوى دلالة  $\text{sig } 0.001$  وهي اقل من  $0.05$  في هذه الحالة نقبل الفرضية  $H1$ ، على أن يمكن تأجيل أيام الأجازات غير المستخدمة مدة سنة ميلادية واحدة.
- 5- في الفقرة رقم (5) بلغت قيمة  $T(2.725)$  ومستوى دلالة  $\text{sig } 0.009$  وهي اقل من  $0.05$  في هذه الحالة نقبل الفرضية  $H1$ ، على أن تساهم التحفيز في تطوير أداء الموظفين وزيادة المرودية.
- 6- في الفقرة رقم (6) بلغت قيمة  $T(3.552)$  ومستوى دلالة  $\text{sig } 0.001$  وهي اقل من  $0.05$  في هذه الحالة نقبل الفرضية  $H1$ ، على أن صغت الخطة المطبقة على سنوات الخدمة ومستويات الرواتب الموجودة يسمح بها قياس التزام التقاعد.
- 7- في الفقرة رقم (7) بلغ بلغت قيمة  $T(6.212)$  ومستوى دلالة  $\text{sig } 0.000$  وهي اقل من  $0.05$  في هذه الحالة نقبل الفرضية  $H1$ ، على أن سلم الترقيات متناسب مع سنوات العمل.
- وعليه نقبل الفرضية  $H1$

المطلب الثالث: الارتباط بمعامل برسون

الجدول رقم (19): يوضح معامل الارتباط بين معايير المحاسبة ومنافع الموظفين

| المحور                          | الإحصاءات      | منافع الموظفين |
|---------------------------------|----------------|----------------|
| معايير المحاسبة في القطاع العام | معامل الارتباط | 0.874          |
|                                 | مستوى الدلالة  | 0.000          |
|                                 | حجم العينة     | 50             |

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

H1= لا يوجد تطبيق منافع الموظفين كمعيار محاسبي دولي في القطاع العام في الجزائر.

H0= يوجد تطبيق منافع الموظفين كمعيار محاسبي دولي في القطاع العام في الجزائر.

يتبين لنا من الجدول رقم (18) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط  $r$  المحسوبة تساوي 0.874 وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط  $r$  الجدولية والتي تساوي 0.214 مما يدل على وجود علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha=0.05$  بين مدى تطبيق منافع الموظفين كمعيار محاسبي دولي و القطاع العام في الجزائر.

### خلاصة الفصل الثاني :

من خلال هذه الدراسة حاولنا التعرف على مدى تأثير منافع الموظفين كمعيار محاسبي دولي في القطاع العام بالجزائر وذلك في المؤسسات العمومية والمتمثلة في العمال و المدراء و مجلس الإدارة من خلال إبداء أري في محايد.

قمنا بالدراسة عن طريق جمع المعلومات من خلال استبيان وزع على عينة الدراسة، حيث شملت الموظفين و رؤساء المصالح و مجلس الإدارة والمراجعين على اختلاف أعمارهم وخبراتهم ومؤهلاتهم حيث تم التعرف من خلال هذه الدراسة على أن المعيار المحاسبي الدولي يؤثر على لمنافع الموظفين في القطاع العام بالجزائر.

الخاتمة

تلعب المحاسبة الدولية في القطاع العام دورا هاما في القضايا المالية للدولة سواء أكان ذلك في المجال التطبيقي أو المجال النظري ، فهي بصفة عامة تمثل نظاما 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 قوائم مالية وبنودها التي تعتبر وسيلة لمخرجات النظام المحاسبي الحكومي القائم على أنشطة هذه الوحدات ، ويساعد هذا كله على إتخاذ القرارات المناسبة والمثلثي فيها ، كما يلعب الإفصاح المحاسبي دورا مهما في الممارسات المحاسبية في كل منشأة ، فهو يعد إطارا واسعا وشاملا 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 محاسبية 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 .

### أولا - الفرضيات

من خلال الدراسة النظرية والميدانية التي تمت على مستوى مؤسسات القطاع العام ، فقد تم التوصل إلى عدة فرضيات نذكر منها :

- توفير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على نطاق واسع .
- يوجد تطبيق منافع الموظفين كمعيار محاسبي دولي في القطاع العام في الجزائر .

### ثانيا - النتائج

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

1- تعد منافع الموظفين جميع إشكال الاعتبار التي تقدمه المنشأة كبديل للخدمة المقدمة من طرف الموظفين ما في ذلك المدراء والإدارة

2- تعد إجازة الموظفين خلال السنة منافع قصيرة الأجل

3- يمكن تأجيل الإجازة غير المستخدمة للسنة التالية

4- يمكن تأجيل أيام الإجازات غير المستخدمة مدة سنة ميلادية واحدة

5- تساهم التحفيز في تطوير أداء الموظفين وزيادة المروية.

6- صغت الخطة المطبقة على سنوات الخدمة ومستويات الرواتب الموجودة يسمح بها قياس التزام التقاعد

7- سلم الترقيات متناسب مع سنوات العمل.

### 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 الأعوان 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 الأداء 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 .

### 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 الأساس الإستحقاق أو معيار الأساس النقدي .
- أسس القياس المحاسبي دورها وأثرها في تحقيق تطوير مهنة المحاسبة العمومية .

قائمة المراجع

### 1- الكتب :

- إبراهيم عبد القدوس أحمد مفضل، المعايير المحاسبية الحكومية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الاقتصاد بجامعة دمشق، 2008 .
- محمد شريف توفيق، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية السعودية، العدد 05 لمجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1987.

### 2- مذكرات :

- شلال زهير، آفاق إصلاحات نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تسيير المنظمات، العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2013/2014.

### 3- مجالات ومقالات :

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2013 .
- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، الجزء الأول ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مجموعة طلال أبو غزال ، مرجع سابق، 2014.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2010.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مجموعة طلال أبو غزال، 2008.
- حمزة العرابي، "المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 19 منافع الموظفين"، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد 01، الجزائر، 2010.
- خبيطي خضير ومونه يونس، "افاق تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، الجزائر، 2016.

بسم الله الرحمن الرحيم