جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم :علوم التسيير

الموضوع

أثر الإفصاح المالي على جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية – دراسة ميدانية –

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص : إدارة الميزانية

من إعـــداد الطلبة

بلحاج رضوان

بلمجاهد الزبير

تحت اشراف الأستاذ:

د. يوسف السعيدي أحمد

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم و اللقب	الجامعة	الصفة
د– يرقي كريم	جامعة يحي فارس بالمدية	رئيسا
د. يوسف السعيدي أحمد	جامعة يحي فارس بالمدية	مشرفا
د– جبارة بناصر	جامعة يحي فارس بالمدية	ممتحنا

السنـــة الجـامعيـة: 2022-2023

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم :علوم التسيير

الموضوع

أثر الإفصاح المالي على جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية – دراسة ميدانية –

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص : إدارة الميزانية

من إعـــداد الطلبة

بلحاج رضوان

بلمجاهد الزبير

تحت اشراف الأستاذ:

د. يوسف السعيدي أحمد

السنـــة الجـامعيـة: 2022-2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ



شكر وعرفان

الحمد لله الذي بفضله تتم الصالحات والذي وفقنا

لإتمام هذا العمل وذلل لنا الصعاب

اللهم لك الحمد حمدا كثيرا كما ينبغي لجلال وجهك

وعظيم سلطانك

ومصداقا لقول رسول الله ﷺ

" من لم يشكر الناس لم يشكر الله "

فلا يسعنا في هذا المقام إلا أن نتقدم بجزيل الشكر

والعرفان

إلى أولئك الذين وقفوا بجانبنا طوال فترة دراستنا

ولم يبخلوا علينا بمساعدة وإرشاد وتوجيه وأخص بالذكر

"الأستاذ المشرف " يوسف السعيدي أحمد

كما لا يفوتنا كذلك أن نشكر كل أساتذة كلية

العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة

الدكتور يحي فارس بالمدية

إلى كل من قدم لنا يد العون من قريب أو بعيد.

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين

أهدي هذا العمل المتواضع:

إلى كل طالب علم يسعى لكسب المعرفة وتزويد رصيده المعرفي العلمي والثقافي .

إلى من ساندتني في صلاتها ودعائها..... إلى من سهرت الليالي تنير دربي.

إلى من تشاركني أفراحي وآساتي ..... إلى نبع العطف والحنان

إلى أجمل إبتسامة في حياتي، إلى أروع إمرأة في الوجود : أمي الغالية .

إلى من علمني أن الدنيا كفاح ..... وسلاحها العلم والمعرفة .

إلى الذي لم يبخل عليا بأي شيء ..... إلى من سعى لأجل راحتي ونجاحي .

إلى أعز رجل في الكون : أبي الغالي رحمه الله.

إلى أختي الغالية التي كانت في مقام امي رتيبة .

إلى كل أفراد عائلتي من إخوة وأخوات وأبنائهم .

إلى زوجتي الغالية التي كانت دوما سندا لي .

وإلى أبنائي : محمد وائل، أفنان .

إلى كل من علمني حرفا في هذه الدنيا .

إلى كل من ساعدني وكان خير عون لي في كتابة هذه المذكرة .

إلى كل الأشخاص الذين أحمل لهم المحبة والتقدير .

..... إلى كل من نسيه القلم وحفظه القلب .....

رضوان

لكم كل التقدير والاحترام

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع:

إلى كل طالب علم يسعى لكسب المعرفة وتزويد رصيده المعرفي العلمي والثقافي .

إلى من ساندتني في صلاتها ودعائها..... إلى من سهرت الليالي تنير دربي.

إلى من تشاركني أفراحي وآساتي ..... إلى نبع العطف والحنان

إلى أجمل إبتسامة في حياتي، إلى أروع إمرأة في الوجود : أمي الغالية .

إلى من علمني أن الدنيا كفاح ..... وسلاحها العلم والمعرفة .

إلى الذي لم يبخل عليا بأي شيء ..... إلى من سعى لأجل راحتي ونجاحي .

إلى أعز رجل في الكون : أبي الغالي أطال الله في عمره .

إلى كل أفراد عائلتي من إخوة وأخوات وأبنائهم .

إلى كل من علمني حرفا في هذه الدنيا .

إلى أعز الأصدقاء : لخضر قارة و ساحي أحلام، هشام بلمجاهد، علالي عمر

إلى كل من ساعدني وكان خير عون لي في كتابة هذه المذكرة .

إلى كل الأشخاص الذين أحمل لهم المحبة والتقدير .

..... إلى كل من نسيه القلم وحفظه القلب .....

الزبير

لكم كل التقدير والاحترام

المستخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الإفصاح المالي على جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، و لبلوغ هذا الهدف اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي، حيث قسمت الدراسة إلى ثلاث محاور، المحور الأول :الإطار المفاهيمي للقوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، و تضمن المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية بالإضافة إلى القوائم المالية و معايير جودتها، أما المحور الثاني الإفصاح المالي كآلية لتحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، تضمن المفاهيم الأساسية للإفصاح المالي و علاقته بجودة القوائم المالية للمحاسبة العمومية من خلال معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام(ipsas) وخاصة معايير الافصاح المالي، أما المحور الثالث و المتمثل في الجانب التطبيقي فقد تم من خلاله تصميم استبيان يتناسب مع موضوع الدراسة، و من ثم توزيع الاستبيان على عينة قصدية مكونة من محاسبين عموميين و مراقبين ميزانياتيين وآمرين بالصرف وكذا أساتذة جامعيين في التخصص، وخلصت الدراسة إلى أن الإفصاح المالي يؤثر بشكل مباشر في جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية .

الكلمات المفتاحية:

المحاسبة العمومية، القوائم المالية، الإفصاح المالي

Abstract:

This study aims to know The impact of financial disclosure on the quality of the financial statements of the public accounting system , To achieve this goal, it relied on the descriptive analytical approach, Where the study was divided into three axes, the first axis ,The first axis: the conceptual framework of the financial statements of the public accounting system, It includes the basic concepts of public accounting in addition to the financial statements and their quality standards, The second axis is financial disclosure as a mechanism to improve the quality of the financial statements of the public accounting system, The basic concepts of financial disclosure and its relationship to the quality of the financial statements of public accounting are included through the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), especially financial disclosure standards, As for the third axis, which is represented by the applied side, a questionnaire was designed that is commensurate with the subject of the study,Then, the questionnaire was distributed to a purposive sample of public accountants ,And Budget monitorsand disbursement orders, as well as university professors in the specialty. The study concluded that financial disclosure directly affects the quality of the financial statements of the public accounting system.

Keywords

Public accounting, financial statements, financial disclosure

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الشكر	
الإهداء	
المستخلص	
قائمة المحتويات	I
قائمة الجداول	III
قائمة الأشكال	V
قائمة الملاحق	VI
قائمة المصطلحات	VII
المقدمة العامة	أ – خ
الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للقوائم المالية للمحاسبة العمومية	
تمهيد	**01**
المبحث الأول : ماهية المحاسبة العمومية	**02**
المطلب الأول : مفهوم المحاسبة العمومية	**02**
المطلب الثاني : الأسس النظرية للمحاسبة العمومية	**06**
المطلب الثالث : تطبيقات الأسس المحاسبية على المحاسبة العمومية	**08**
المبحث الثاني : ماهية القوائم المالية للمحاسبة العمومية	**15**
المطلب الأول : تعريف القوائم المالية	**15**
المطلب الثاني : أهداف القوائم المالية في القطاع العام	**16**
المطلب الثالث : القوائم المالية في القطاع العام الجزائري	**17**
المبحث الثالث : مدخل الى جودة القوائم المالية	**25**
المطلب الأول : مفهوم جودة القوائم المالية	**25**
المطلب الثاني : أهداف جودة القوائم المالية	**26**
المطلب الثالث : خصائص القوائم المالية	**29**
خلاصة الفصل الأول	**31**
الفصل الثاني : الإفصاح المالي كآلية لتحسين جودة القوائم المالية	
تمهيد	**32**
المبحث الأول : ماهية الإفصاح المالي	**33**
المطلب الأول : نشأة و مفهوم الإفصاح المالي	**33**
المطلب الثاني : أهية، أنواع ومقومات الإفصاح المالي	**37**
المطلب الثالث : أساليب و عقبات الإفصاح المالي	**42**
المبحث الثاني : علاقة الافصاح المالي بجودة القوائم المالية للقطاع العام	**44**
المطلب الأول : ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	**44**

المطلب الثاني : أهداف و محتوى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	46
المطلب الثالث : مساهمة معايير المحاسبة الدولية في نجاح و تحقيق الإفصاح عن شفافية القوائم المالية	50
المبحث الثالث : الإفصاح في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	56
المطلب الأول : معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الخاصة بإعداد و عرض التقارير و القوائم المالية	56
المطلب الثاني : معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالإفصاح عن القوائم المالية	60
المطلب الثالث : الإفصاحات الإجبارية و الاختيارية في القوائم المالية للقطاع العام	62
خلاصة الفصل الثاني	67
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
تمهيد:	68
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية	69
المطلب الأول: منهج ومجتمع وعينة الدراسة	69
المطلب الثاني: تصميم اداة الدراسة وطرق جمع البيانات المستخدمة	70
المطلب الثالث: اختباري التوزيع الطبيعي وثبات أداة الدراسة	72
المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية	82
المطلب الأول: التحليل الوصفي لمتغيرات البيانات الشخصية	82
المطلب الثاني : التحليل الوصفي لمحور واقع القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر	85
المطلب الثالث : التحليل الوصفي لمحور واقع الافصاح المالي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر	86
المطلب الرابع: التحليل الوصفي لمحور مساهمة الافصاح المالي لنظام المحاسبة العمومية في تحسين جودة القوائم المالية في الجزائر	87
المبحث الثالث: اختبار فرضيات وتحليل نتائج الدراسة الميدانية	89
المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الاولى	89
المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية	90
المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة الميدانية	93
خلاصة الفصل الثالث	99
الخاتمة:	100
قائمة المراجع:	105
قائمة الملاحق:	113

فهرس الجداول

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1–1	الوضعية الصافية " الأصول والخصوم "	18
2–1	جدول النفقات الصافية	20
3–1	جدول التدفقات النقدية	21
4–1	جدول رصيد عمليات الخزينة	22
1–2	محتوى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	47
1–3	عدد الاستبيانات الموزعة والنهائية في عينة الدراسة	69
2–3	مقياس ليكرت الخماسي.	71
3–3	قيمة الوسط المرجح ودرجات الموافقة لعينة الدراسة.	71
4–3	اختبار التوزيع الطبيعي.	73
5–3	اختبار قيم معامل الثبات لمحاور الاستبيان.	74
6–3	اختبار الاتساق الداخلي لعبارات محور جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر	75
7–3	اختبار الاتساق الداخلي لعبارات محور واقع الافصاح المحاسبي للقوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.	76
8–3	اختبار الاتساق الداخلي لعبارات محور مساهمة الافصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.	77
9–3	معاملات الارتباط بين عبارات محور جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائرمع الدرجة الكلية للاستبيان ككل.	78
10–3	معاملات الارتباط بين عبارات محور واقع الافصاح المالي للقوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع الدرجة الكلية للاستبيان ككل.	79
11–3	معاملات الارتباط بين عبارات محور مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع الدرجة الكلية للاستبيان ككل.	80
12–3	معاملات ارتباط المحاور مع بعضها وبالدرجة الكلية للاستبانة	81
13–3	توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى العلمي.	82
14–3	توزيع أفراد العينة حسب متغير الرتبة الوظيفية.	83
15–3	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية.	84

16-3	المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر	**85**
17-3	المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور واقع الافصاح لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.	**86**
18-3	المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور مساهمة الافصاح في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.	**87**
19-3	اختبار الانحدار البسيط للافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية	**89**
20-3	نتائج اختبار "التباين الأحادي" – المؤهل العلمي-.	**91**
21-3	نتائج اختبار "التباين الأحادي" – المستوى الوظيفي.	**91**
22-3	نتائج اختبار "التباين الأحادي" – سنوات الخبرة-.	**92**

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1-2	معايير جودة القوائم المالية	28
1-3	تمثيل أفراد العينة حسب متغير المستوى العلمي	82
2-3	تمثيل أفراد العينة حسب متغير الرتبة الوظيفية	83
3-3	تمثيل أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	84

فهرس الملاحق

فهرس الملاحق

رقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	اداة الدراسة (الاستبيان)	113
02	قائمة الاساتذة المحكمين للاستبيان الخاصة بأداة الدراسة	116
03	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	116
04	نتائج اختبار الثبات (الفاكرومباخ)	117
05	اختبار الاتساق الداخلي لعبارات محورجودة القوائم الماليةوالدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي اليه	117
06	اختبار الاتساق الداخلي لعبارات محور واقع الافصاح المالي والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي اليه	118
07	اختبار الاتساق الداخلي لعبارات محور مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي اليه	119
08	معاملات الارتباط بين عبارات محور جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع الدرجة الكلية للاستبيان.	120
09	معاملات الارتباط بين عبارات محور واقع الافصاح المالي للقوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع الدرجة الكلية للاستبيان ككل.	121
10	معاملات الارتباط بين عبارات محور مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع الدرجة الكلية للاستبيان ككل.	122
11	الصدق البنائي للاستبيان	123
12	نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية	124
13	المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية	125
14	المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور واقع الافصاح المالي لنظام المحاسبة العمومية	125
15	المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية	125
16	نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الاولى	126
17	نتائج اختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الثانية	127

قائمة المصطلحات

قائمة المصطلحات

المصطلحات	ما يقابلها
IPSAS	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
GASB	مجلس معايير المحاسبة العمومية
IPSASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
FAF	مؤسسة المحاسبة المالية
IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين

المقدمة العامة

تعد المحاسبة العمومية هي القناة الرئيسية التي تمر عبرها كل السياسات المالية للدولة، فهي تكتسي أهمية بالغة في تنفيذ برامج التنمية للدولة، حسب أراء كل الخبراء المختصين في هذا الميدان، الذين لا زالو يؤكدون على ضرورة فعالية نظام المحاسبة العمومية كعنصر أساسي في التنظيم الإداري للدولة، وعليه فإنه من الواجب أن يكون نظام المحاسبة العمومية نظاما ديناميكيا حتى يتلاءم مع ما يتطلب منه ليكون قادرا على إنتاج بيانات محاسبية ذات مصداقية وموثوقية، ولذلك فإن من الضروري أن يعتمد النظام المحاسبي العمومي في الوحدات الحكومية على التبويب المحاسبي للميزانية العامة كأساس لترجمة العمليات الخاصة بنشاط وحدات القطاع العمومي، وبالتالي يقع عليه عبء تقديم التقارير والمعلومات المالية التي تعكس أثر تنفيذ هذا النشاط، ومنه يمكن القول أن الإدارة المالية العمومية ترتكز على نظامين أساسيين لها، الأول يتمثل في النظام المحاسبي العمومي والثاني ممثلا في الميزانية العمومية، وتكمل وظيفة كل واحد منهما وظيفة الآخر، وهذا ما يتطلب وجود علاقة وثيقة ومترابطة بينهما.

كما جاءت الحاجة لهذا التطوير المقترح باعتبار أن النظام المحاسبي العمومي التقليدي لا يستطيع أن يوفر البيانات اللازمة لأغراض التحليل والتخطيط الاقتصادي بسبب تركيزه على الأغراض الرقابية بصفة رئيسية أو أساسية

وحتى تتصف مخرجات نظام المحاسبة العمومية والمتمثلة في القوائم و التقارير المالية بالجودة و الملائمة والموثوقية بما يفي باحتياجات صناع القرارات في خدمة أغراض الشفافية والمساءلة والرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة، فلابد من ركونها بشكل أساسي إلى المتطلبات التي تفرضها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS و بالأخص معايير الإفصاح عن القوائم المالية للمؤسسة العمومية والمعدة طبقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي .

1-إشكالية الدراسة :

بناءا على ماسبق ذكره يمكن عرض اشكالية الدراسة كما يلي :

كيف يمكن للإفصاح المالي أن يؤثر على جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية و الإلمام بالموضوع أكثر تم طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ما ذا تتضمن القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر وبماذا تتميز ؟
- كيف يمكن للافصاح المالي أن يؤثر في القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر ؟
- ما مدى تأثير الإفصاح المالي على جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفقا للدراسة الميدانية ؟

2- فرضيات الدراسة :

للإجابة على هذه التساؤلات الفرعية تم وضع الفرضيات التالية :

- تتضمن القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر معلومات مالية تتميز بالبساطة و الوضوح .
- يمكن للافصاح المالي أن يؤثر على القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال وجود اصلاح محاسبي وتوفر المرونة بين الافصاح المحاسبي و المحاسبة العمومية .
- يعمل الإفصاح المالي على تحسين جودة للقوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية من خلال الصدق، الدقة، الموضوعية، الملائمة، الموثوقية والشفافية للمعلومات المالية .

3- أهمية الدراسة :

تنبثق أهمية هذه الدراسة من كونها تبحث في كيفية تحسين الأداء في القطاع العمومي في الجزائر بصفة عامة وذلك من خلال الافصاح المالي الذي يؤثر على جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، كما تزداد أهمية هذا الموضوع خاصة مع تنامي الاهتمام الدولي بمسألة إصلاح وتطوير الأنظمة الموازناتية، والتوجه نحو تبني معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام (ipsas)، وذلك من أجل استغلال الأموال

العمومية على أحسن صورة وترشيد الانفاق العام وتحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية .

4-أهداف الدراسة : تتمثل أهداف الدراسة في ما يلي :

- التعرف على مختلف المفاهيم النظرية للمحاسبة الحكومية، إضافة إلى الأسس المحاسبية الممكن تطبيقها على الهيئات العمومية .
- إلقاء نظرة على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تعتزم الجزائر تبنيها.
- تعريف القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية و أثر الإفصاح المالي على جودة هذه القوائم المالية .

5- أسباب الدراسة تم اختيار هذه الدراسة للأسباب التالية :

- **أسباب ذاتية :**
- من أهم الأسباب الذاتية التي دفعتنا الى اختيار الموضوع ما يلي :
  - الميول و الرغبة الشخصية في تناول هذا الموضوع .
  - مدى ملائمة الموضوع لتخصصنا .
- **أسباب موضوعية :**
- من أهم الأسباب الموضوعية التي دفعتنا الى اختيار الموضوع ما يلي :
  - الأهمية الكبيرة التي تكتسبها المحاسبة العمومية لسير المؤسسات العمومية خاصة بعد توجه الجزائر الى تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هذه السنة (2023) و بداية تطبيق القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية وإصلاح تسيير المالية العمومية .
  - أثر الإفصاح المالي على جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية باعتبار هاته الأخيرة مخرجات لنظام المحاسبة العمومية تساعد في صناعة القرارات وخدمة أغراض الشفافية و المساءلة و الرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة .

6- منهج الدراسة :

للوصول إلى أهداف الدراسة المرجوة و اختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه، فإن الموضوع سيتم معالجته باتباع المنهج الوصفي التحليلي، و ذلك من خلال عرض المفاهيم النظرية و الخصائص و الأسس المحاسبية التي تعتمد عليها المحاسبة العمومية، و التعرف على القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية و معايير جودتها، و التعرف على الإفصاح المالي و مدى تأثيره على جودة القوائم المالية للمحاسبة العمومية، بالإضافة إلى الاعتماد على الدراسة الميدانية من خلال توزيع استبيان واختبار و تحليل نتائج الفرضيات بالاعتماد على إجابات أفراد العينة المدروسة .

7- **الدراسات السابقة :** تم الاعتماد في دراستنا على مجموعة من الدراسات العربية التي تم الاطلاع عليها كما يلي :

1- **دراسة عبدوس ايمان بعنوان** : دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي، 2021/2020، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، جامعة الجزائر 03، كان الهدف من هذه الدراسة التعرف على دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير أنظمة المحاسبة العمومية ومن ثم أثرها على جودة المعلومات المبلغ عنها، وذلك من خلال التطرق إلى أهم الأساليب والمقاربات الحديثة المعتمدة في إدارة المال العام ومدى مساهمتها في تطوير الأنظمة الميزانياتية والمحاسبية للدولة، وأظهرت نتائج الدراسة عن وجود تكامل بين الأنظمة الميزانياتية، حيث أن تطوير أساليب وضع وإعداد وتنفيذ ميزانية الدولة ينعكس إيجابا على مخرجات النظام الميزانياتي، كما أن الأخذ بممارسات محاسبية تتوافق وما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يسمح بإنتاج معلومات مالية تعكس مدى قدرة الدولة على الوصول للأهداف المسطرة .

2- **دراسة عامر مريم بعنوان** : شروط استجابة القطاع العام الإداري الجزائري لتطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS، 2021/2020 أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 03، كان الهدف من هذه الدراسة هو البحث في أهم المتطلبات الواجب تبنيها في مؤسسات القطاع العام الجزائرية لاعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لنجاعة أكبر والتعرف على الآثار المتوقعة والمنتظرة من تطبيقها، وأظهرت نتائج الدراسة أن الجزائر بنظامها المحاسبي العمومي الحالي، تعاني الكثير من القصور، وتشهد جملة من المعوقات تحول بينها و بين تطبيق معايير ipsas في مؤسساتها العمومية الادارية، وقد اقترحت الدراسة أهم المتطلبات و الاعتبارات لمعالجة هذا القصور ومجابهة العوائق قصد الوصول والاستفادة من مزايا وفوائد اعتماد معايير ipsas على القوائم المالية للحكومة وللدولة ككل.

3-**دراسة نادية مغني بعنوان** : د راسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، 2017/2016 أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر 03، كان الهدف من هذه الدراسة تحليل وتشخيص واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بين ما تقتضيه الأطر القانونية والتنظيمية المعمول بها وواقع الممارسات العملية، وهذا لغرض معرفة مكامن الخلل الأساسية في هذا النظام، وكان من أهم نتائج هذه الدراسة هو ضرورة بذل المزيد من الجهود لضبط الجوانب التصورية لمعالم ومحاور الإصلاح، وتحديد الآليات المناسبة والشروط الكفيلة بوضع مشروع إصلاح هذا النظام موضع التنفيذ الفعال، بما يراعي متطلبات وخصائص البيئة محليا ويستجيب لاشتراطات المعايير والممارسات المحاسبية و الموازناتية والرقابية .

4-**دراسة بوخالفي مسعود بعنوان:** متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة غرداية، 2019/2020 ، هدفت هذه الدراسة إلى تبيان الإجابة التي تساعد في عملية الاختيار بين الأسس المحاسبية للإثبات، في ظل المطالبة بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية من طرف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، تبعا لهذا التوجه، ثم البحث عن متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وخلصت هذه الدراسة أن فقدان الإرادة السياسية الواعية لتنفيذ محاسبة الذمة في القطاع العام، وأن المقاربة المعتمدة لإعداد المخطط المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي خطوة إيجابية نحو استبدال مدونة حسابات الخزينة في الجزائر، لكنها تبقى تصورا ينتظر التجسيد .

إلا أن دراستنا هذه تناولت أثر الإفصاح المالي على تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر .

8-**حدود الدراسة** : تقتصر حدود دراستنا هذه على نظام المحاسبة العمومية، زمنيا من منتصف شهر أفريل منتصف شهر ماي، في حين أن مكانها كان على مستوى الهيئات الفاعلة في المحاسبة العمومية من آمر بالصرف و مراقب مالي و محاسب عمومي على مستوى ولاية المدية .

9- هيكل الدراسة :

من أجل الإلمام بموضوع الدراسة ارتأينا تقسيمه إلى ثلاث فصول، إذ تضمن الجانب النظري فصلين والجانب التطبيقي فصل، حيث تناولنا :

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للقوائم المالية للمحاسبة العمومية، و فيه قمنا بالتطرق لماهية المحاسبة العمومية و الخصائص و الأسس المحاسبية لها، بالإضافة الى التعرف

على القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية و أخيرا إلى الجودة و معايير جودة هذه القوائم المالية للمحاسبة العمومية .

الفصل الثاني : الإفصاح المالية كآلية لتحقيق جودة القوائم المالية، و فيه قمنا بالتطرق للإفصاح المالي من خلال المفهوم و النشأة و الأنواع، بالإضافة إلى علاقة الإفصاح المالي بجودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية من خلال معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الخاصة بالإفصاح، وأخيرا الإفصاحات في القوائم المالية وفق الأساس النقدي .

الفصل الثالث : ارتأينا عرض استبيان يقدم لعينة من موظفي مصلحة المالية ببلدية العمارية بالإضافة الى موظفي الرقابة المالية على مستوى الرقابة المالية بالبرواقية و ولاية المدية وآمرين بالصرف وأمناء خزائن الولاية وموظفيهم و اساتذة جامعيين في التخصص، ثم تحليل الاستبيان باستخدام برنامج SPSS .

10- صعوبة الدراسة :

من أهم الصعوبات التي واجهتنا عند إعداد بحثنا هو صعوبة الحصول على مراجع مرتبطة بالموضوع بالإضافة إلى صعوبة الحصول على معلومات مرتبطة بالدراسة الميدانية .

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية للمحاسبة العمومية

تمهيـــــــد

شهدت المحاسبة العمومية تطورا كبيرا وذلك من أجل أن تواكب وتتلاءم مع تطور نشاط الدولة ووظائفها لاسيما في الحياة الاقتصادية، فبعدما كان نشاط الدولة يقتصر على وظائف سياسية كالأمن والعدالة والدفاع، كانت المحاسبة العمومية عبارة عن تسجيل النفقات وتحصيل الإيرادات، وبعد تطور وظائف الدولة وامتدادها إلى وظائف أخرى كالتعليم والصحة....الخ، مما أدى إلى زيادة في حجم النفقات واختلاف مجالاتها، إضافة إلى زيادة في الإيرادات واختلاف مصادرها. الأمر الذي أدى إلى تطور المحاسبة العمومية لتواكب هذا الامتداد في وظائف الدولة بحيث أصبحت المحاسبة العمومية الأداة التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ الميزانيات وكذلك الرقابة وتقييم أداء وحدات القطاع العام في تسيير المال العام.

وفي هذا السياق تظافرت الجهود لبناء إطار نظري واضح ومنفرد لتسهيل الممارسات وأسس القياس المحاسبي في نشاط الوحدات الحكومية من أجل تحقيق الشفافية والمتابعة المستمرة والدائمة للوضعية المالية وكذلك الاستفادة من مزايا المحاسبة في القطاع العام وتلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية الحكومية، ولهذا سنتطرق في هذا الفصل إلى العناصر التالية:

المبحث الأول : ماهية المحاسبة العمومية

المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية للمحاسبة العمومية

المبحث الثالث: مدخل الى جودة القوائم المالية

المبحث الأول : ماهية المحاسبة العمومية

يتناول هذا المبحث عرض المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية عن طريق بيان ماهية المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها، إضافة الى تحديد أهداف وخصائص نظام المحاسبة العمومية وتحليل حاجيات مختلف مستخدمي القوائم المالية .

المطلب الأول :مفهوم المحاسبة العمومية

تم معالجة مفهوم المحاسبة العمومية وفق النقاط الآتية :

- تعريف المحاسبة العمومية
- التمييز بين الاطار القانوني والتقني للمحاسبة العمومية
- خصائص المحاسبة العمومية

الفرع الأول : تعريف المحاسبة العمومية من الوجهة القانونية

هناك عدة تعاريف للمحاسبة العمومية وذلك تبعا لآراء الباحثين والمؤلفين وحسب الزاوية المنظور منها، ولكن يمكن تعرفيها كالآتي :

المحاسبة العمومية هي مجموعة من المبادئ والاسس التي تهدف الى المساعدة في فرض الرقابة المالية والقانونية على موارد الحكومة المالية ونفقاتها، وهي النوع الذي لا يهدف الى الربح وانما يسعى لخدمة المواطنين والمجتمع، وتتضمن تقديم التقارير الدورية عن صرف وتحصيل الموارد الحكومية التنفيذية والتشريعية، وبذلك فهي تخدم أغراض التخطيط والمتابعة والرقابة على أموال الدولة .[1]

[1] عامر مريم، **شروط استجابة القطاع العام الإداري الجزائري لتطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS**،أطروحة دكتوراه الطور الثالث ، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2021/2020، ص04 .

المحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية، وبيان عملياتها المالية، وعرض حساباتها ومراقبتها، والمحددة لالتزامات ومسؤوليات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين[1].

المحاسبة العمومية هي مجموعة من المبادئ و الأسس والقواعد التي تستخدم في تجميع و تلخيص و تحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي لغرض فرض الرقابة المالية على الايرادات و المصروفات لغرض اتخاذ القرارات المناسبة [2].

ويمكن تعريف المحاسبة العمومية من منطلق نص المادة الأولى من القانون 90-21 المؤرخ في 15-08-1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية وبمفهوم محتوى هذه المادة نستخلص بأن المحاسبة العمومية هي الاحكام التنفيذية العامة التي حددها هذا القانون، كما حدد نطاق تطبيقها على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما يحدد هذا القانون التزامات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم .وتطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وكذا نظام محاسبتها.[3]

الفرع الثاني: الاطار القانوني والتقني للمحاسبة العمومية

1- الاطار القانوني للمحاسبة العمومية : هناك علاقة قوية بين التشريعات والمحاسبة العمومية، حيث تحدد احكام القوانين والتنظيمات في مختلف الدول القيود التي يتوجب على

---

[1] مسعودي علي ، **أساس المحاسبة العمومية الملائم في ظل توجه الجزائر نحو عصرنة نظام الموازنة العامة الرامي الى الحوكمة** ، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة ، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي ، الجزائر ، العدد04، جوان 2018 ، ص 188 .

[2] سعود جايد مشكور ، **المحاسبة الحكومية (تطبيقاتها المركزية و اللامركزية في العراق)** ، مطبعة نيبور الديوانية ، العراق ، ديسمبر 2018 ، ص 04 .

[3] المادة الأولى من القانون 90-21 مؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 أوت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية العدد 35، 1990 .

المحاسبة العمومية التقيد بها، وعلى هذا الأساس فان احكام التشريعات المالية لها انعكاسات وتأثير مباشر على أدوات المحاسبة العمومية، وفي حالة ما اذا " كان هناك تعارض بين الأحكام التشريعية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فان الأولوية تكون للتقيد بالأحكام التشريعية على ان ينظر في تعديلها لتنسجم مع المبادئ المحاسبية إن امكن ذلك " .

حيث تعد القوانين المتعلقة بالمحاسبة العمومية بمثابة مجموعة من الإجراءات والقواعد القانونية والإدارية التي تمكن تنفيذ العمليات المالية لميزانية الشخص العمومي، فهي اذن تمثل المرحلة الإجرائية المتعلقة بتنفيذ قانون المالية فور صدوره في الجريدة الرسمية، حيث تضمن القانون 90-21 اثنين وسبعين (72) مادة مصنفة في أربعة أبواب، خصص الباب الأول لمعالجة الاحكام المتعلقة بالميزانية والعمليات المالية وتنفيذها، في حين تناول الباب الثاني الاعوان المكلفين بالتنفيذ، وعالج الباب الثالث الاحكام المتعلقة بالرقابة على النفقات المستعملة ورقابة التنفيذ والتسيير، وتضمن الباب الرابع والأخير احكاما متعلقة بالعقوبات المالية في حق المدنيين.[1]

2- الاطار التقني للمحاسبة العمومية: نظام المحاسبة العمومية يعد من أنظمة المحاسبة الخاصة الذي يستعمل مجموعة من الإجراءات والقواعد العملية المقننة والمثبتة في الدفاتر والسجلات بهدف حماية المال العام وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس الصورة الحقيقية لنتائج نشاط وحدات القطاع العام، وفي هذا الاطار تقوم وزارة المالية على رأس الجهاز المركزي المالي للدولة بإصدار التعليمات الضرورية لتشغيل النظام المحاسبي الحكومي وتوحيده على مستوى كافة وحدات القطاع العام.[2]

[1] يوسف السعيدي أحمد، **واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS**، مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد12 ، العدد 01 ، بومرداس ، الجزائر ، 2022 ، ص ص 80 81 .

[2] نفس المرجع ، ص81 .

الفرع الثالث: خصائص المحاسبة العمومية

نظام المحاسبة العمومية يعد أداة لقياس كفاءة الأداء وتوفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرار ورسم السياسات لخدمة أغراض الإدارة، ويجب أن يتميز بالخصائص التالية [1]:

- أن ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة، وبالتالي يجب أن يبين مدى تقيد الوحدات بالقواعد التشريعية المطبقة.
- أن يتم الربط بين الموازنة العامة ونظام المحاسبة العمومية، بصورة تحقق التكامل بينهما لإظهار التقيد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياستها
- يجب أن يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الأهداف،، والاغراض التي خصصت من أجلها الأموال وتوضيحها، وكذلك تحديد الجهات الإدارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد عن استخدامها لتنفيذ البرامج والأنشطة.
- أن يسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة.
- أن يسهل الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال والإجراءات والبرامج، وأن يضمن سهولة التدقيق الداخلي.
- أن يسهل اظهار النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية، وأن يسهل قياس الموارد وتحديد تكلفة البرامج والوحدات التنظيمية.
- أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط والبرمجة، وتسهيل المراجعة والمتابعة، وتقييم العمل بشكل مادي ومالي .
- أن يضمن النظام المحاسبي توفير المعلومات المفيدة في عمليات التحليل الاقتصادي، وربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية.

[1] عامر مريم، مرجع سبق ذكره ، ص 143 .

المطلب الثاني: الأسس النظرية للمحاسبة العمومية

لقد أدى تطور أنشطة الوحدات المحاسبية وتكييفها القانوني تبعا لتطور المشاريع الاقتصادية الى اختلاف النظريات المحاسبية من نظرية أصحاب المشروع، النظرية المعنوية ونظرية الأموال المخصصة، لذا سنستعرض كل منها على حدى في الفروع الموالية:

الفرع الأول : نظرية أصحاب المشروع

ظهرت هذه النظرية في المشروعات الفردية وشركات ملاك المشروع فصاحب المشروع هو المسؤول عن ديون وقروض وأرباح وخسائر المشروع، وعليه تقاس نتيجة الأعمال عن طريق إيجاد الفرق بين أصول المشروع وخصومه أول الفترة وآخرها.

وقد كانت هذه النظرية هي السائدة حين انتشرت المشروعات الفردية التي كانت تقوم بنشاط محدود نسبيا، وتتأسس هذه النظرية على أن وظيفة المحاسبة في المقام الأول هي قياس وتتبع القيمة الصافية للمشروع .

وعلى ذلك اعتبرت هذه النظرية الأصول ملكا لصاحب أو أصحاب المنشأة والخصوم عليه أو عليهم، كما اعتبرت الإيرادات والمصروفات ونتيجة لذلك ويعتبر صافي الربح زيادة في القيمة الصافية كما تعتبر نقصا لهذه القيمة[1].

الفرع الثاني: نظرية الشخصية المعنوية

ظهرت هذه النظرية عند ظهور شركات الأموال، حيث تنظر الى الوحدة المحاسبية باعتبارها شخصية معنوية مستقلة الكيان عن ملاكها، لها ذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للمساهمين، وعليه فان القوائم المالية تعد من وجهة نظر المشروع نفسه، وتهدف الى تقديم

[1] عبود ميلود ، **متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية واثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر**، دراسة استطلاعية لآراء عينة من الاكاديميين والمهنيين، أطروحة دكتوراه الطور الثالث ، تخصص مالية ومحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2019/2018 ، ص ص: 122 123 .

البيانات اللازمة الى المساهمين والمستثمرين والدائنين وإظهار مدى كفاءة الإدارة في تسيير الموارد.

ولمواكبة هذا التطور، كان من الضروري تغير المفاهيم المحاسبية من أجل الأخذ بعين الاعتبار ظهور مفهوم الشخصية المعنوية، وتكييف الحسابات وطريقة اعداد القوائم المالية بما يتناسب مع متطلبات الوحدة المحاسبية، حيث أصبحت الأصول تعبر عن مجموعة الموارد الاقتصادية للمنشأة أما الخصوم فهي الالتزامات التي على المنشأة، وتعبر الإيرادات عن المقابل الذي تحصل عليه المنشأة من تقديم السلع والخدمات، أما المصروفات فهي ما تتحمله المنشأة في سبيل الحصول على الإيرادات، ويعبر رأس المال عن حقوق المساهمين والتي يمكن اعتبارها على المنشأة، أما صافي الربح أو الخسارة فيعبر عن الفرق بين الإيرادات وتكلفة الحصول عليها[1].

الفرع الثالث : نظرية الأموال المخصصة

تعرف نظرية الأموال المخصصة حسب مجلس المحاسبة العمومية في الولايات المتحدة الامريكية على أنها وحدة مالية ومحاسبية ذات مجموعة من الحسابات المتوازنة ذاتيا، والتي تسجل بها كل من الموارد النقدية والغير نقدية من ناحية، وما يرتبط بها من التزامات وفائض في الحقوق أو الأرصدة، والتغير فيها من ناحية أخرى، غير أنه تستبعد نظرية الأموال المخصصة العلاقة الشخصية بين ملاك المشروع والموجودات كحقوق للملكية التي تبنى عليها نظرية الأموال المخصصة، وكذلك تستبعد مفهوم تشخيص المؤسسة كشخصية اعتبارية مستقلة من حيث كونها وحدة اقتصادية وقانونية بنظر القانون حسب مفهوم نظرية الشخصية المعنوية المستقلة، ومفهوم "الأموال" حسب هذه النظرية يشمل مجموعة من الأصول والموارد النقدية تخصص لأداء غرض معين على شكل أنشطة

[1] شلال زهير، **آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة**، أطروحة دكتوراه ، شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، تخصص تسيير منظمات، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2014/2013 ، ص:21

ووظائف اقتصادية تعتبر التزامات على هذه الأصول والموارد بحيث تقوم نظرية الأموال المخصصة على المعادلة المحاسبية التالية:

الأصول والموارد المخصصة = القيود على استخدام تلك الأصول والموارد[1] .

المطلب الثالث: تطبيقات الأسس المحاسبية على المحاسبة العمومية

يعد اعتماد وتطبيق أي من الأسس المحاسبية في حسابات الدولة أحد أهم القضايا التي توفر أفضل قياس للمعاملات المالية المختلفة، وفيما يلي أهم الطرق المحاسبية المعتمدة في المحاسبة العمومية .

الفرع الأول: الأساس النقدي : من بين الأسس المحاسبية المطبقة على المحاسبة العمومية نجد الأساس النقدي .

أولا : تعرف الأساس النقدي

يعتمد الأساس النقدي على تحميل الحساب الختامي لأية سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة والايرادات التي قبضت فعلا خلالها، بغض النظر عما اذا كانت هذه النفقات أو الإيرادات تعود لنفس السنة المالية أو الى سنة سابقة أو لاحقة .فالعبرة هي بواقعة التحصيل أو الدفع وليس واقعة حدوث المعاملة[2].

ثانيا: مزايا الأساس النقدي : من أهم مزايا استخدام الأساس النقدي ما يلي[3] :

[1] سعود جايد مشكور، قاسم محمود عبد الله البعاج وآخرون ، **المحاسبة الحكومية** ، دار نيبور، بغداد، العراق، 2018 ، ص 20 .

[2] إبراهيم عبد القدوس مفضل ، **المحاسبة الحكومية**، جامعة العلوم و التكنولوجيا ، صنعاء اليمن ، 2013 ، ص41 .

[3] بوخالفي مسعود ، **متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS**، أطروحة دكتوراه علوم ، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية ، 2020/2019 ، ص55 .

- الوضوح والبساطة وسهولة الفهم والتطبيق حيث لا يحتاج لخبرات محاسبية كبيرة لدى العاملين في الشؤون المالية، بالإضافة الى بساطة النظام المحاسبي وخاصة المستندات والسجلات المستخدمة لأغراض فحص الموازنة واعتمادها.
- تعتبر طريقة الأساس النقدي أسلوبا جيدا لتوفير المعلومات والبيانات الخاصة بحركة السيولة النقدية، بما يوفره من رقابة فعالة على حركة التدفقات النقدية وتطابق النتائج المحاسبية مع الوضع الحقيقي للسيولة النقدية الامر الذي يساعد في عمليات التخطيط المالي ويسهل الإدارة المالية للنشاط الحكومي على ضوء الأموال الجاهزة والمحصلة.
- أسلوب موضوعي وملائم لقياس النتائج وعدم تدخل العنصر الشخصي في عمليات القياس وإمكانية استخدامه في حالات عدم وجود تحديد دقيق للإيرادات والنفقات.
- يساهم في سرعة انجاز الحساب الختامي والقوائم المالية الأخرى للوحدات الحكومية وذلك لعدم حاجته لتسويات جردية لإظهار الإيرادات غير المحصلة والنفقات غير المدفوعة .

ثالثا: عيوب الأساس النقدي

بالرغم من كل ما تقدم هناك الكثير من ادبيات المحاسبية توجه كثير من الانتقادات وتوصي دائما بضرورة التخلي عن الأساس النقدي وتبني المحاسبة على أساس الاستحقاق أو الاستحقاق المعدل، من مجمل هذه الانتقادات الموجهة للمحاسبة على الأساس النقدي نورد مايلي [1]:

- لا توفر معلومات حول الموجودات الرأسمالية، فهي تسجل الانفاق الذي تم خلال عدة سنوات عند انفاق النقود فقط، وبالتالي لا يأخذ بالاعتبار مستقبلا اذا ما كان الأصل يزال قيد الاستخدام أو وصل الى نهاية عمره الإنتاجي، أو تم بيعه.

[1] مسعودي علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 190.

- تكلفة البساطة التي غالبا ما يعول عنها في هذا الأساس كثيرا ما تكون باهظة جدا، فالمحاسبة وفق هذا الأساس أكثر قبولا عند من ليست لديه فكرة عن المسائل الحسابية، فالبساطة وفق هذا الأساس تكون على حساب تكامل النظام المحاسبي وكماله حيث أنه لا يتضمن كل مرحلة من مراحل العملية ومتى تمت، ولكنه يقتصر على مرحلة دفع أو تحصيل النقود فقط.
- المعلومات المبنية على الأساس النقدي تخفق في توضيح الرؤية الاستشرافية المستقبلية لتقييم مدى استطاعة الحكومات في استمرارية تحمل الخدمات التي تقدم حاليا، أو مدى قدرتها على تقديم خدمات جديدة استنادا الى معلومات التكلفة الكلية كما تفشل هذه المعلومات المبنية على الأساس النقدي في اظهار صورة سليمة للوضع والأداء المالي.
- تحد من قدرة الناخبين على مساءلة الحكومة حول استخدامها للموارد من خلال توفيرها لمعلومات حول التدفقات النقدية فقط والتي يمكن مساءلتها عليها، لكن لا توفر معلومات لمساءلة الحكومة عن إدارة الموجودات والمطلوبات.

الفرع الثاني : أساس الاستحقاق : ثاني أساس من الأسس المحاسبية المطبقة على المحاسبة العمومية أساس الاستحقاق .

أولا : تعريف أساس الاستحقاق:

هو ذلك الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي (حساب قياس النتيجة) لأي سنة مالية بالمصروفات والايرادات التي تحققت فعلا خلال تلك السنة بغض النظر عما اذا كانت هذه النفقات قد دفعت أم لم تدفع بعد، والايرادات قبضت فعلا أم لم تقبض، فالعبرة هي بواقعة حدوث المعاملة وليس واقعة التحصيل أو الدفع كما هو الحال في الأساس النقدي[1].

[1] إبراهيم عبد القدوس مفضل ، مرجع سبق ذكره ، ص 43

ثانيا: مزايا أساس الاستحقاق من أهم مزايا تطبيق أساس الاستحقاق يمكن ذكر العناصر الآتية :

- توفير بيانات كاملة حول حجم حقوق والتزامات الوحدات الحكومية، حيث يتم اثبات حقوق الغير على الدولة وحقوق الدولة لدى الغير في السجلات المحاسبية مع تحديد تاريخ قيدها مما يضمن المتابعة الدقيقة لحجم الدين العمومي محاسبيا، على عكس الأساس النقدي والتي يتم متابعتها في سجلات إحصائية خارج المحاسبة.
- إمكانية المقارنة بين إيرادات السنوات المتتالية ونفقاتها بصورة سليمة وواضحة.
- يعطي البيانات المالية والحقائق الضرورية لإظهار المركز المالي للحكومة بصفة عادلة، حيث يظهر كافة موجودات الحكومة ومطلوباتها، بما في ذلك حقوق الحكومة وحقوق الغير.
- يجعل التقارير المحاسبية أكثر ملاءمة لأغراض الرقابة والمتابعة والتحليل، عن طريق توفير البيانات حول تطور تكاليف الوحدات الحكومية من اجل قياس تكلفة نشاط وحدات القطاع العام وتقييم مستوى الكفاءة والأداء في إدارة المال العام، وذلك يدخل في اطار تطبيق محاسبة التكاليف في المحاسبة العمومية.
- لا يدفع الوحدات الحكومية على الاسراف في انفاق اعتماداتها في نهاية السنة.

وفي هذا الاطار، فان اتباع أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية يحسن نوعية ودور الإبلاغ المالي لدى وحدات القطاع العام، عن طريق تحقيق الشفافية المالية والرفع من مستوى نزاهة وموثوقية البيانات والقوائم المالية المبلغ عنها، مما يعزز مصداقية الدولة ويرفع من ثقة المجتمع في الهيآت العمومية في إدارة المال العام[1].

[1] شلال زهير ، مرجع سبق ذكره ، ص 35 .

ثالثا : عيوب أساس الاستحقاق : من أهم عيوب تطبيق أساس الاستحقاق نذكر ما يلي [1]:

- صعوبة التطبيق والبطؤ في اعداد التقارير والقوائم المالية.
- ارتفاع تكلفة التطبيق.
- يحتاج الى موظفين ذوي مهارات عالية.
- أقل موضوعية وواقعية من الأساس النقدي نتيجة ما يتطلبه من ممارسة أحكام واجتهادات كثيرة، وهذا الامر قد يتطلب يترتب عليه ما يلي:
- اتاحة فرص أكبر للتلاعب أو التأثير على النتائج.
- ان توزيع التكاليف على الفترات المحاسبية يخضع للاعتبارات الشخصية والحكمية.
- عند اعداد الموازنة العامة وفق أساس مغاير لأساس الاستحقاق فان ذلك يضعف وظيفة الرقابة حول الالتزام بالموازنة .

الفرع الثالث: أساس الالتزام : بين الأساس النقدي واساس الاستحقاق يوجد أساس اخر يعرف بعدة تسميات من بينها استعمال مصطلح الأساس المشترك أو الأساس المختلط، كما يعرف كذلك بتسمية أساس الالتزام والذي يعتبر بمثابة مزيج بين مميزات وخصائص أساس الاستحقاق والاساس النقدي في نفس الوقت[2].

أولا: مفهوم أساس الالتزام : ينتج الأساس المشترك عن التعديلات الطبقة على أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي للجمع بين مزايا النظامين، فاذا كانت طبيعة هذه التعديلات أقرب الى الأساس النقدي فينتج عنها ما يعرف بالأساس النقدي المعدل، حيث يقوم النظام المحاسبي الحكومي على الأساس النقدي في الجزء الأكبر منه مع قبول بعض الاستثناءات

[1] إبراهيم عبد القدوس مفضل ، مرجع سبق ذكره ، ص 45 .

[2] شلال زهير ، مرجع سبق ذكره ، ص 37 .

الخاصة بتطبيق أساس الاستحقاق. وأما اذا كانت التغيرات أقرب الى أساس الاستحقاق الكامل فينتج عنها ما يعرف بأساس الاستحقاق المعدل[1].

ثانيا: مزايا أساس الالتزام : يتميز أساس الالتزام بالسمات التالية [2]:

- يمكن من المقارنة بسهولة بين النفقات العمومية والايرادات العمومية لسنوات مختلفة.
- يوفر قوائم مالية تساعد على التحليل المالي .
- يمكن من اظهار الحسابات الختامية للهيئات العمومية بصورة حقيقية وواقعية، ذلك أنه يحمل السنة المالية بما يخصها من نفقات.
- يمكن من توفير الأموال اللازمة لتسديد الالتزامات المترتبة على الهيئات العمومية ودفعها لمستحقيها عند تنفيذ الخدمات أو توريد الموارد أو اللوازم.
- يعتبر مناسبا لمعالجة المشاريع الكبيرة التي تستمر أكثر من سنة بحيث يمكن من حجر المخصصات اللازمة لتنفيذ هذه المشاريع المتعاقد عليها عند الالتزام بها.
- يعتبر الأخذ بالأساس النقدي المعدل الى جانب اساس الالتزام خطوة تدريجية للتحول الى أساس الاستحقاق الكامل الذي اصبح المعيار الجديد للمحاسبة الحكومية .

ثالثا : عيوب أساس الالتزام : من عيوب أساس الالتزام نجد[3] :

- يشجع استخدام هذا الأساس على استغلال المخصصات غير الملتزم بها من خلال عقد الالتزام، مما يؤدي الى زيادة الانفاق الحكومي في السنوات اللاحقة.
- يؤدي استخدام هذا الأساس الى تجميد الأموال المخصصة للنفقات اللازمة لتغطية المشاريع المتعاقد عليها دون استغلال.

---

[1] بن رحو قادة ، **تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كأداة لتحسين جودة القياس والافصاح المحاسبي في الجزائر ، دراسة حالة بلدية سيدي بلعباس**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث ، تخصص محاسبة مراقبة وتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة جيلالي اليابس ، سيدي بلعباس ، 2022/2021 ، ص 36 .

[2] إبراهيم عبد القدوس مفضل ، مرجع سبق ذكره ، ص 47 .

[3] بن رحو قادة ، مرجع سبق ذكره ، ص38

- يحتاج استخدام هذا الأساس الى اشخاص ذوي معرفة علمية وعملية في المحاسبة.
- يؤدي استخدام هذا الأساس الى تحميل السنة المالية بمبالغ لا تخصها، حيث قد يتم الالتزام بخدمات لا يتم تنفيذا خلال السنة المالية التي تم تحميله لها.
- يوجب استخدام هذا الأساس معالجة الإيرادات العمومية بأسلوب مختلف عن معالجة النفقات العمومية، مما يؤدي الى عدم التحكم بالتدفقات النقدية للهيئات العمومية، أي أنه لا يمكن من السيطرة على السيولة النقدية لاعتماده على اسلوبين مختلفين في معالجة الإيرادات والنفقات.

المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية للمحاسبة العمومية

تعتبر القوائم المالية بمثابة مخرجات النظام المحاسبي، والتي يتم اعدادها على ضوء مجموعة من المبادئ والاسس والمعايير والتي تهدف الى تأكيد الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، كما أنها تعتبر من أهم مصادر المعلومات لترشيد القرارات المختلفة.

المطلب الأول : تعريف القوائم المالية : من أهم التعريفات المقدمة للقوائم المالية مايلي:

- تعرف القوائم المالية على أنها " مجموعة كاملة ومترابطة من الوثائق المحاسبية والمالية والتي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء والتغير في الوضعية المالية في تاريخ اقفال الحسابات "[1]
- كما تعرف القوائم المالية على أنها "عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة وادائها وتدفقاتها النقدية بما هو نافع لمجموعة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية "[2] .
- وتعرف أيضا القوائم المالية ذات الغرض العام تبلغ عن المركز المالي الشامل للحكومة ونتائج العمليات بالاستناد الى أساس محاسبي مناسب وقد توفر معلومات أيضا عن المطابقة والأداء بشكل عام[3] .

---

[1] آسيا لعروسي،**تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم، دراسة حالة مؤسسة بوليبان لانتاج أكياس التغليف** ، برج بوعريريج، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2014/2013، ص 26 .

[2] محامي زليخة ، **دور المراجعة الخارجية في اكتشاف التلاعب في القوائم المالية للبنوك التجارية ، دراسة ميدانية،** أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم الاقتصادية ، تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة يحي فارس المدية ، 2022/2021، ص 63 .

[3] عبود ميلود ، مرجع سبق ذكره ، ص 165.

كما يجب الإشارة الى وجود فرق بين القوائم المالية والتقارير المالية، اذ أن القوائم المالية تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية وتشتمل على قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في الأموال الخاصة، بالإضافة الى السياسات المحاسبية والايضاحات التفسيرية، أما التقارير المالية فتشمل بالإضافة الى القوائم المالية الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات الصلة المباشرة وغير المباشرة، مثل تقرير مجلس الإدارة [1].

وتعرف ايضا : إن القوائم المالية هي أحد عناصر النظام المحاسبي الحكومي المهمة و تساعد على متابعة تحصيل الايرادات ومدى كفاءة أجهزة التحصيل ومتابعة الصرف ومدى الالتزام بقواعد تنفيذ التخصيصات المعتمدة في الموازنة العامة للدولة، ولذا فهي تعد الوعاء الذي يتم فيه تجميع البيانات، المعلومات وعرضها بطرق مناسبة لمساعدة متخذي القرارات أيا كان موقعهم لتحقيق فوائد متنوعة منها خدمة التخطيط، الرقابة، تقييم المركز المالي وتقييم أداءها [2].

- القوائم المالية هي وسيلة تمكن من توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات المستخدمين لأغراض المساءلة و اتخاذ القرارات [3].

المطلب الثاني: اهداف القوائم المالية في القطاع العام

تهدف القوائم المالية الى توفير معلومات تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات، فضلا عن ذلك فان القوائم المالية توفر معلومات ذات الاستخدام العام ولا يمكن ان

[1] آسيا لعروسي، مرجع سبق ذكره ، ص 27.

[2] تيسير جواد كاظم ، حيدر كريم كاظم ، عبد الهرة سلمان الروازق ، **الإفصاح المحاسبي في القوائم و التقارير المالية الحكومية** ، نموذج حديث مقترح للوحدات الحكومية في العراق ، العدد 09 ، ديسمبر 2020 ، ص 584 .

[3] جابي أمينة هناء ، **أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي ipsas على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث ، تخصص محاسبة و تدقيق ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2019/2018 ، ص 71 .

توفر كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدمين، و من بين اهداف القوائم المالية في الوحدات الحكومية نجد [1]:

- اظهار الوضع المالي للوحدات الحكومية.
- الرقابة على الأموال العامة.
- متابعة تنفيذ الموازنة .
- تقييم الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي لفترة مالية معينة بالأداء المخطط للفترة المالية ذاتها.
- اظهار المركز المالي للموجودات المالية وغير المالية التي تملكها الوحدات الحكومية.
- محاسبة المسؤولية لإدارات الوحدات الحكومية.

المطلب الثالث: القوائم المالية في القطاع العمومي الجزائري لقد وضح المعيار الجزائري على أن القوائم المالية تشمل ما يلي [2]:

-جدول الوضعية الصافية " الأصول و الخصوم" وهو ما يقابله في الدولي ببيان المركز المالي ؛

-جدول النفقات الصافية الذي يبني النجاعة و الأداء المالي، وهو ما يقابله في الدولي ببيان الأداء المالي ؛

-جدول رصيد عمليات الخزينة الذي يبني النفقات و الإيرادات، وهو ما يقابله في الدولي بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية ؛

-جدول تدفقات الخزينة: يقابله في الدولي بيان التدفق النقدي؛

[1] عبود ميلود ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 165 166.

2حساييني عبد الحميد ، بوعبانة فتيحة ، **عرض البيانات المالية وفق مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام** ، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية ، الوادي، المجلد 14 ، العدد 2021/01 ، ص 131.

-الملاحق التي تبني المعلومات الضرورية التي توضح تفاصيل الحساب، وهو ما يقابله في الدولي بالملاحظات و التي تشمل ملخصا بالسياسات المحاسبية الهامة و الملاحظات التفسيرية الأخرى .

الفرع الأول: قائمة المركز المالي (الميزانية) تعد الميزانية من اهم القوائم المالية التي يقدمها مشروع معايير المحاسبة العمومية نظرا لأهمية المعلومات المالية التي تتضمنها سواء لموظفي المؤسسة العمومية أو للمستفيدين منها، لذلك يجب أن تعد بصورة صادقة وصحيحة ودقيقة لكي تعبر عن المركز المالي للمؤسسة العمومية في تاريخ إعدادها[1]، ويظهر شكل الميزانية في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1): الوضعية الصافية " الأصول والخصوم "

اسم الحساب	الدورة (ن)			الدورة (ن-1)	الدورة (ن-2)
	الاجمالي	الاهتلاك/المؤونات	الصافي	الصافي	الصافي
التثبيتات الأصول المتداولة خارج الخزينة الخزينة					
مجموع الأصول (أ)					
الديون المالية الديون غير المالية خارج الميزانية مؤونة المخاطر والتكاليف					
مجموع الخصوم (ب)					

[1] عامر مريم ، مرجع سبق ذكره ، ص 143 .

تحويلات الفترة السابقة **فروق إعادة التقييم** **رصيد عمليات الدولة**					
النتيجة الصافية(ج) **(ج)= (أ)-(ب)**					

المصدر : عامر مريم، مرجع سبق ذكره، ص 143 نقلا عن :

ministere es inances , schéma d'adaptation des norme comptables de l'etat, direction général de comptabilite, algerie,30 septembre2007, p 100

من خلال الجدول السابق نلاحظ عناصر المركز المالي هي :

1- الأصول : تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل احداث ماضية والموجهة لان توفر له منافع اقتصادية مستقبلية[1]، وتتكون من الأصول الجارية والأصول غير الجارية

2- الخصوم: هو الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين، أو هو التعاملات التي تنشأ بموجبها منشأة القطاع العام التزاما ينتج عنه تدفق صادر للموارد [2]، ويمكن تقسيم الخصوم الى خصوم جارية وهي التي تستحق الدفع خلال 12 شهرا بعد تاريخ اعداد الميزانية، وخصوم غير جارية وهي التي لا تتوفر فيها الشروط السابقة

3- النتيجة الصافية: والتي يعبر عنها بالفرق بين صافي الأصول وصافي الخصوم [3].

الفرع الثاني: جدول النفقات الصافية

يهدف جدول النفقات الصافية الى تقديم معلومات عن مختلف التكاليف المتعلقة بالعمليات المالية لخزينة الإدارات العمومية، والايرادات المتحصل عليها من مختلف العمليات المالية للدولة، ويظهر شكل جدول النفقات الصافية كالآتي :

[1] مصطفى عوادي ، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي، 2014/2013، ص:125 .

[2] بوخالفي مسعود ، مرجع سبق ذكره ، ص 55

[3] عامر مريم ، مرجع سبق ذكره ، ص 144

الجدول رقم (1-2) : جدول النفقات الصافية

البيان	الدورة(ن)	الدورة(ن-1)	الدورة(ن-2)
النفقات الوظيفية المباشرة اعانات الخدمات العمومية الاهتلاكات و المؤونات			
مجموع النفقات الوظيفية			
مجموع الإيرادات الوظيفية			
مجموع النفقات الوظيفية الصافية (أ)			
نفقات التدخل			
إيرادات التدخل			
مجموع النفقات التدخل الصافية (ب)			
النفقات المالية			
الإيرادات المالية			
مجموع النفقات المالية الصافية(ج)			
مجموع النفقات الصافية (د)=(أ) + (ب) + (ج)			

المصدر : عامر مريم، مرجع سبق ذكره، ص 144 نقلا عن

ministère es finances , schéma d'adaptation des norme comptables de l'état, direction général de comptabilité, algerie,30 septembre2007, p 109

من خلال الجدول يتضح أن النفقات الصافية تتكون من أربعة مجاميع وهي[1]:

أ- مجموع النفقات الوظيفية الصافية : والتي يعبر عنها بالفرق بين مجموع النفقات الوظيفية ومجموع الايرادات الوظيفية .

ب- مجموع نفقات التدخل : والتي يعبر عنها بالفرق بين نفقات التدخل كنفقات النظافة العمومية، و ايرادات التدخل كاسترجاع خسائر القيمة لمؤونة السنة السابقة ؛

ج- مجموع النفقات المالية الصافية: والذي يعبر عنه بالفرق بين النفقات المالية كخسائر سعر الصرف و الايرادات المالية كأرباح سعر الصرف الناتجة عن العمليات المالية ؛

[1] نفس المرجع ، ص ص 144 145 .

د- مجموع النفقات الصافية : والتي تسمح لنا بمعرفة نسبة تنفيذ النفقات العامة، و تحصيل الايرادات العامة، مما يساعد على تحديد أسباب التغيرات في رصيد الميزانية، ومعرفة الانحرافات ومحاولة تصحيحها في الوقت المناسب.

الفرع الثالث: جدول التدفقات النقدية :

تعد قائمة التدفقات النقدية من القوائم المالية الأساسية التي نص عليها مشروع معايير المحاسبة العمومية، حيث تعتبر هذه القائمة ذات أهمية بالغة لكل من الإدارة والمحللين الماليين والمساهمين لكونها تسمح بإعطاء مختلف التدفقات الناتجة عن حركة الأموال الداخلة والخارجة من الخزينة والتي ترتبط بمختلف أنشطة المؤسسة العمومية خلال الفترة، ويظهر شكل جدول التدفقات النقدية كالآتي :

الجدول رقم (1-3) : جدول التدفقات النقدية

البيان	الدورة(ن)	الدورة(ن-1)	الدورة(ن-2)
الإيرادات المحصلة النفقات المدفوعة			
تدفقات الخزينة المرتبط بالنشاط (أ)			
شراء التثبيتات			
التنازل عن التثبيتات			
تدفقات الخزينة المرتبط بعمليات الاستثمار (ب)			
عمليات الاقراض			
عمليات الاقتراض			
تدفقات الخزينة المتعلقة بالعمليات التمويلية (ج)			
تغيرات الخزينة (أ)+(ب) + (ج) = (و)-(د)			
الخزينة في بداية الفترة (د)			

المصدر : عامر مريم، مرجع سبق ذكره، ص 146 نقلا عن

ministère es finances , schéma d'adaptation des norme comptables de l'état, direction général de comptabilité, algerie,30 septembre2007, p 108

من خلال الجدول يتضح أنه تم تبويب التدفقات المتعلقة بالخزينة إلى[1]:

– تدفقات الخزينة المرتبطة بالنشاط: والتي يعبر عنها بالفرق بين مجموع الايرادات التي تم تحصيلها ومجموع النفقات التي تم إنفاقها والناتجة عن النشاطات التشغيلية للدولة خلال الفترة؛

– تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار: والتي يعبر عنها بالفرق بين مجموع الايرادات الناتجة عن تنازل الدولة لبعض من ممتلكات ومجموع النفقات المدفوعة للحيازة على التثبيتات ؛

– تدفقات الخزينة المتعلقة بالعمليات التمويلية : يعبر عنه بالفرق بين الإيرادات الناتجة عن عملية الاقراض والنفقات الناتجة عن عملة الاقتراض.

الفرع الرابع: جدول رصيد عمليات الخزينة

يتمثل في حجم الإيرادات المحصلة الناتجة من العمليات المالية والنفقات المدفوعة حسب برامج الدولة وفق الاعتمادات المخصصة لكل برنامج والاهداف التي تسعى الدولة تحقيقها في اطار سياستها، ويظهر شكل جدول رصيد عمليات الخزينة كالآتي :

الجدول رقم(1–4) : جدول رصيد عمليات الخزينة

البيان	الدورة(ن)	الدورة(ن–1)	الدورة(ن–2)
النفقات الوظيفية الصافية نفقات التدخل الصافية نفقات مالية الصافية			
النفقات الصافية (أ)			
الإيرادات الجبائية			

[1] عامر مريم ، نفس المرجع ، ص 146 .

الإيرادات السيادية الصافية			
الإيرادات غير السيادية			
الإيرادات المالية			
الإيرادات الصافية (ب)			
رصيد عمليات الدورة (ج) = (أ) –(ب)			

المصدر : عامر مريم، مرجع سبق ذكره، ص 145 نقلا عن :

ministère es finances , schéma d'adaptation des norme comptables de l'état, direction général de comptabilité, algerie,30 septembre2007, p 109

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن [1]:

–النفقات الصافية (أ): عبارة عن مجموع النفقات الصافية بمختلف أشكالها، وتمثل النفقات المدفوعة حسب برامج الدولة وفق الاعتمادات المخصصة لكل برنامج والأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها ؛

–الإيرادات الصافية (ب): عبارة عن مجموع الايرادات الصافية بمختلف أشكالها، وتمثل حجم الإيرادات المحصلة الناتجة عن العمليات المالية ؛

–رصيد عمليات الدورة (ج): عبارة عن الفرق بين النفقات الصافية و الايرادات الصافية، بالاعتماد على مبدأ الاستحقاق .

الفرع الخامس : الملاحق

تعتبر الملاحق المرفقة للقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها، إذ أن لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية وتوضيح المعلومات التي يصعب ادراجها في تلك القوائم، وأهم المعلومات التي توفرها هي[2]:

[1] نفس المرجع ، ص 145 .

[2] نفس المرجع ، ص ص 146 147 .

- المساهمة في إعطاء صورة صادقة للأصول والوضع المالي ونتائج الدولة من خلال تفصيل بعض المعلومات التي تسمح بشرح أو تحديد محتوى بعض بنود القوائم المالية؛
- معلومات تفصيلية عن المبالغ التي تظهر في القوائم المالية؛
- التغيرات في الأصول والخصوم في السنة الحالية؛
- تفاصيل الممتلكات والآلات والمعدات والموجودات غير الملموسة والأصول المالية ونفقات الافراد إلى غير ذلك؛
- المعلومات المتعلقة بحساب كل من مخصصات المخاطر والرسوم وتجزئتها حسب الفئة وتاريخ استحقاقها المقدر، ومعلومات متعلقة بموظفي الدولة .

المبحث الثالث: مدخل الى جودة القوائم المالية

عند الحديث عن القوائم المالية المفيدة و الصالحة للاستخدام، فانه من الضروري اعطاء مفهوم لجودة القوائم المالية وتحديد أهداف ومعايير لجودة القوائم المالية، و الخصائص الواجب توفرها في القوائم المالية حتى تصبح ذات جودة عالية، و هذا ما سنتطرق إليه في مبحثنا هذا .

المطلب الأول : مفهوم جودة القوائم المالية

تعريف 01: تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص الى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند اعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، وعادة ما تكون هذه الخصائص ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن اعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة[1].

تعريف02: يقصد بها "المعيار الذي يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لأهدافها، كما يمكن استخدامها كأساس للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض القياس والافصاح المحاسبي في التقارير المالية بما يتيح اختيار أكثر المعلومات الجيدة هي تلك الأكثر افادة في ترشيد القرارات، وعموما تعني جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية ما تحققه من منفعة للمستخدمين، وذلك من خلال خلوها من أي

[1] هوام جمعة، لعشوري نوال ، مداخلة بعنوان **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية** ،الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة(واقع، رهانات وافاق) ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، ص12 .

تزييف وتظليل وان تكون معدة في ضوء مجموعة المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية .[1]

تعريف 03: يقصد بها مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية، وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب ان تخلوا من التحريف والتظليل وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها[2] .

المطلب الثاني : أهداف ومعايير جودة القوائم المالية

الفرع الأول : اهداف جودة القوائم المالية

تهدف جودة المعلومات المحاسبية الى تحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها [3]:

- اتخاذ قرارات مرتبطة باستخدام مجموعة من الموارد للوحدات الاقتصادية.
- توفير معلومات تفيد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة وتوفير هذه المعلومات الى جهات داخل الوحدة والى اطراف خارجية.
- تهدف جودة المعلومات المحاسبية لمعرفة التدفقات النقدية الداخلية والخارجية والمالية المرتبطة على الأنشطة المختلفة للمؤسسة ومدى قدرتها على التسديد ومساعدتها في عملية اتخاذ قرارات سليمة.
- توفير جودة المعلومات المحاسبية ببيانات مالية كافية من حيث النوعية والكمية وتكون ذات أهمية وتستفيد منها الوحدات بكافة أقسامها.

---

[1] محمد لمين علون، **مساهمة آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، دراسة عينة من الشركات بولاية بسكرة، مجلة نور للدراسات الاقتصادية، المجلد 05 ، العدد08، جوان2019، ص54 .

[2] عمامرة ياسمينة، د.زرفاوي عبد الكريم، **أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية** ، مجلة البحوث والدراسات التجارية ،العدد الرابع، سبتمبر2018، ص314 .

[3] شيرين مأمون سيد أحمد محمد ، **أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية** ، دراسة ميدانية على سوق الخرطوم للأوراق المالية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، المجلد 07 .العدد01، كلية الفجر للعلوم و التكنولوجيا ، السودان ، جوان 2020 ، ص : 263 .

- توفير جودة المعلومات بيانات معلومات تستفيد منها جهات خارجية تتسم بالدقة والتوقيت المناسب.

الفرع الثاني : معايير جودة القوائم المالية تعتمد جودة المعلومات المحاسبية على توفير المعلومات التي تفي باحتياجات المستخدمين وتتحقق جودة هذه المعلومات من خلال توفر المعايير التالية:

1- معايير قانونية : تسعى العديد من المؤسسات المهنية في مختلف الدول لتطوير معايير جودة القوائم المالية من خلال سن تشريعات وقوانين منظمة لعمل المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها[1].

2- معايير رقابية : ينظر الى عنصر الرقابة بانه احد مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، فالمعايير الرقابية تهتم بفحص وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات التي من شأنها رفع كفاءة المؤسسة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية وكذلك دور المساهمين مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وللأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة[2].

3- معايير مهنية : تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبية والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك

[1] أحلام عكسة ، **أثر تغير المفاهيم والممارسات المحاسبية على جودة القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية، جامعة الجزائر03، 2016/2015، ص 61 .

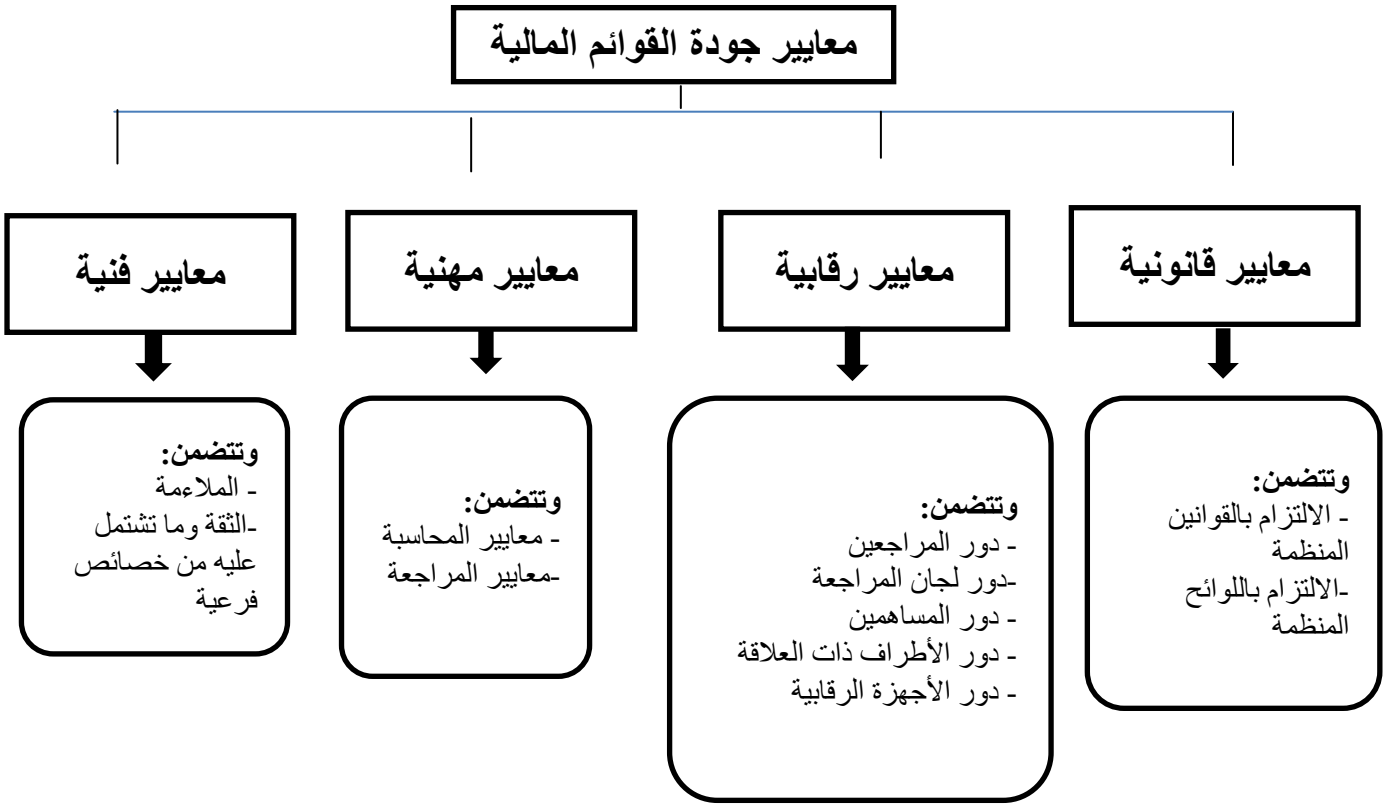
[2] عبد الخالق أودينة ، **أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية** ، دراسة ميدانية لآراء عينة من الاكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، أطروحة الدكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف ، ميلة ،2021/2020 ، ص: 68 .

للاطمئنان على استماراتهم، والتي أدت بدورها الى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة[1].

4- معايير فنية ان توفر معايير كالملاءمة والثقة وما تشتمل عليه من خصائص فرعية يؤدي الى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما ينعكس بدوره على جودة القوائم المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالمؤسسة ويؤدي الى رفع وزيادة الاستثمار.

هذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي نحو اصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات[2].

الشكل رقم (2-1) معايير جودة القوائم المالية



المصدر : أحلام عكسة، نفس المرجع، ص 62.

[1] هوام جمعة، لعشوري نوال ، مرجع سبق ذكره ، ص 18 .

[2] أحلام عكسة ، مرجع سبق ذكره ، ص 61 .

من خلال هذا الشكل يمكن القول أن جودة القوائم المالية تستند الى عدة معايير تساهم بشكل مباشر في تحقيق جودة هذه القوائم وهي معايير قانونية تتضمن الالتزام بالقوانين واللوائح، و معايير رقابية وتتضمن دور الأطراف ذات العلاقة بالرقابة من مراجعين وأجهزة رقابية ومساهمين، ومعايير مهنية مثل معايير المحاسبة و معايير المراجعة، ومعايير فنية و التي تتضمن الملائمة و الثقة لتحقيق مستوى جودة القوائم المالية .

المطلب الثالث : خصائص القوائم المالية

يجب ان تتوفر في القوائم المالية الخصائص التالية حتى تصبح ذات جودة عالية وهي:

- **الملاءمة:** وتعرف ملاءمة المعلومات على انها: " تلك المعلومات التي تؤثر في سلوك متخذي القرار الاقتصادي بالمساعدة في تقييم الاحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، وترتبط الملاءمة بطبيعتها وبأهميتها النسبية [1]".
- **المصداقية:** يجب ان تعرض القوائم المالية بصورة وفية وصادقة الوضعية المالية للكيان و نجاعته، وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه القوائم كل العمليات المالية والاحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار الاحداث المتعلقة بنشاطه[2] .
- **قابلية للفهم:** ويقصد بها أن تكون المعلومات المحاسبية قابلة للفهم من قبل المستخدمين الذين لديهم مستوى معقول من المعرفة عن المؤسسة، وأنشطتها الاقتصادية، وفي مجال المحاسبة، كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة[3].

---

[1] قسوم حنان ، **أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية**، دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، أطروحة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة، مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف01 ، 2016/2015، ص: 31 .

[2] مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره ، ص 119 .

[3] آسيا لعروسي، مرجع سبق ذكره ، ص31

- **القابلية للمقارنة:** من خلال هذه الخاصية يمكن لمستخدمي المعلومة القيام بعملية المقارنة بالنسبة للقوائم المالية مؤسسة نفسها أو بالنسبة للمؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي وذلك خلال فترات متعاقبة، كما يمكن مقارنة أداء المؤسسة بأداء المؤسسات الأخرى في نفس الفترة الزمنية[1].
- **الدقة الموثوقية :** تتسم المعلومات المحاسبية بالدقة الموثوقية اذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه[2] .
- **القابلية للتحقق:** يمكن اثبات خاصية القابلية للتحقق عن طريق الوصول الى درجة كبيرة من الاتفاق في النتائج التي يتوصل اليها فريقان يعملان بصورة مستقلة ويقومان بقياس نفس الظاهرة باستخدام نفس طرق القياس[3].

[1] زين عبد المالك ، **القياس والافصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، دراسة حالة مجمع صيدال –وحدة الحراش، مذكرة الماجستير ، شعبة علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس،2015/2014، ص: 24 .

[2] قسوم حنان ، مرجع سبق ذكره ، ص29 .

[3] آسيا لعروسي، مرجع سبق ذكره ، ص: 32 .

خلاصة

تعتبر المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية التي تطبق على الميزانيات والعمليات التي تشمل عمليات تنفيذ الايرادات والنفقات وعمليات الخزينة وهي المختصة بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة، مع الأخذ بعين الاعتبار بعدة خصائص من حيث انها نشاط لا يهدف إلى تحقيق الربح وانما إلى تأدية مجموعة من الخدمات العامة وتحقيق الرقابة على صرف المال العام، حيث تتمتع الوحدات العمومية بالسلطة والسيادة اللازمة لأداء نشاطها كما أنه تتصف بقوة الرقابة الداخلية اللازمة لحفظ المال العام من سوء الاستخدام.

إن تغير استراتيجية الدول في تبني نظام محاسبي يستجيب للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية، أدى إلى العمل على تطوير نظام الموازنة و الذي يسمح بإعداد وعرض وتنفيذ ميزانيات الدولة بشكل يضمن استعمال التخطيط الاستراتيجي ومختلف الأدوات المالية لتوجيه النفقة العمومية نحو تحقيق مجموعة من الأهداف، كما أن التكامل بين الأنظمة المحاسبية و الميزانياتية دفع الدول إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وهي المعايير التي تشجع على اعتماد أساس الاستحقاق وذلك من أجل تحقيق إفصاح مالي من خلال مخرجات النظام المحاسبي المتمثلة في والقوائم المالية و التي تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للدولة بكل شفافية ودقة و وضوح وتضمن اتخاذ القرارات المناسبة وتحقيق المساءلة بما يؤثر إيجابا على أداء وحدات القطاع الحكومي وكذا الحكومات .

الفصل الثاني: الإفصاح المالي كآلية لتحسين جودة القوائم المالية

تمهيـــــــد

ازداد الاهتمام في السنوات الاخيرة بموضوع الشفافية والافصاح، لان أصحاب المصلحة يعتمدون بشكل كبير في قراراتهم على ما تنشره المؤسسات من معلومات، حيث لا يملكون سلطة الحصول على ما يحتاجونه منها مباشرة، وتأكيدا على أهمية الافصاح المالي من قبل أصحاب الفكر والاختصاص من أكاديميين ومهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق، فقد تم إصدار مجموعة من المعايير المحاسبية التي تحكم قواعد العرض و الافصاح في القوائم المالية، لما لها من دور في تحسين جودة المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم المالية واكتمال محتواها .حيث يعد الافصاح المالي من المبادئ المحاسبية التي تلعب دورا هاما في إثراء قيمة ومنفعة المعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية، كما يساهم في تحقيق فاعلية وكفاءة الاستغلال الامثل للموارد الاقتصادية المتاحة، على مستوى المؤسسة وعلى المستوى القومي للاقتصاد الوطني، ولهذا سنتطرق في هذا الفصل إلى العناصر التالية:

المبحث الأول : ماهية الافصاح المالي

المبحث الثاني: علاقة الافصاح المالي بجودة القوائم المالية للقطاع العام

المبحث الثالث: الافصاح في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

المبحث الأول : ماهية الإفصاح المالي

يتناول هذا المبحث عرض المفاهيم الأساسية للإفصاح المالي عن طريق بيان مفهوم ونشأة الإفصاح المالي، إضافة الى تحديد أهمية و أنواع ومقومات الإفصاح المالي .

المطلب الأول :نشأة ومفهوم الإفصاح المالي

تم معالجة نشأة ومفهوم الإفصاح المالي وفق النقاط الآتية :

- نشأة الإفصاح المالي
- مفهوم الإفصاح المالي
- التفرقة بين الإفصاح المالي و الشفافية

الفرع الأول : نشأة الإفصاح المالي

كان الإفصاح وليد الانفصال بين الملكية و الإدارة، هذا الانفصال الذي أوجد بعدا بين المساهمين المالكين للمؤسسة و بين دفاتر و سجلات و الحسابات المختلفة للمؤسسة، و مع ظهور الثورة الصناعية في منتصف القرن التاسع العشر ظهر إلى السطح شركات ضخمة تعرف بشركات المساهمة، يملكها عدد كبير من المساهمين متباينين في المستوى الثقافي و الاقتصادي...إلخ .حيث يصعب عليهم تولي إدارة هذه الشركات بأنفسهم مما أدى إلى إيكال هذه المهام إلى أشخاص مهنيين، أي حدوث انفصال بين الملكية و الإدارة[1].

تزامن هذا أيضا مع ظهور عدة اطراف جديدة لها مصالح حالية و مستقبلية في هذه الشركات، كمساهمين مرتقبين، مقرضين، موردين .... وهو ما طرح زيادة الطلب عن المعلومات التي تساعدهم في تقييم أداء الشركات، ومدى النجاح في إدارة و استثمار الأموال المتاحة وكذلك مراقبة الإدارة وكفاءتها في إدارة هذه الأموال، و هو ما استوجب انتقال

[1] ناصري ايمان ، **الإفصاح المالي في اطار تبني المحاسبة الخضراء** ،أطروحة الدكتوراه في العلوم المالية و المحاسبة ، تخصص محاسبة و تدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي اليابس ، سيدي بلعباس ، 2022/2021، ص 46 .

الوظيفة المحاسبية من التركيز على دورها الجدد كنظام لمسك الدفاتر غايتها الأساسية حماية مصالح الملاك الى التركيز على دورها الجديد كنظام للمعلومات غايته الأساسية توفير المعلومات المناسبة و الكافية لصناعة القرارات .

ويتضح مما سبق ان السبب الرئيسي لظهور الإفصاح المالي هو الانفصال بين الإدارة و الملكية لتلبية احتياجات المساهمين في المؤسسة و المهتمين بنشاط المؤسسة و مركزها المالي، فالدولة يهمها الإفصاح المالي لتحديد ما على المؤسسات من ضرائب و أعباء مالية اتجاهها، والبنوك و أصحاب الفائض التمويلي يهتمون بالإفصاح المحاسبي لدراسة وتحديد قدرة المؤسسات الطالبة للتمويل على الاستدانة و الالتزام بآجال التسديد .

و مع الانفتاح الاقتصادي و التجاري و ظهور الشركات المتعددة الجنسيات، كان لابد من توحيد الممارسات المحاسبية بين مختلف الدول لتسهيل فهم المعلومات المفصح عنها من مختلف الأطراف المحلية و الأجنبية، و تزامنا مع ظهور الجمعيات المهنية في مجال المحاسبة تم إصدار المعايير الدولية للمحاسبة، و التي حددت قواعد و شروط بهدف ضمان توحيد الإفصاح المحاسبي على اختلاف اللغات و الدول، وضمان جودة المعلومات المفصح عنها، وتميزها بالشفافية و المصداقية .

الفرع الثاني : مفهوم الإفصاح المالي

يقصد بالإفصاح في اللغة " الكشف عن الشيء و بيانه "[1] الإفصاح الظهور البيان و الكلام الفصيح ما كان واضح المعنى سهل اللفظ، جيد السبك و يقال أفصح الأمر وضحه، و أفصح عن مراده بينه و لخصه، اما الإفصاح المالي فقد تم تعريفه على انه :

- عملية إظهار و تقديم المعلومات الضرورية عن المؤسسات للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك المؤسسات، وهذا يعني أيضا ان تعرض المعلومات

[1] عبد الخالق أودينة ، مرجع سبق ذكره ، ص 32 .

في القوائم المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تظليل[1] .

- هو عملية اظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو الهوامش و الملاحظات و الجداول المكملة في الوقت المناسب، مما جعل القوائم المالية غير مضللة و ملائمة لمستخدميها من الأطراف الخارجية التي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر و السجلات للمؤسسة[2] .
- الإفصاح المالي هو ضرورة توضيح السياسات المحاسبية الهامة و القواعد و المبادئ المحاسبية المطبقة عند إعداد الحسابات الختامية بالإضافة إلى توضيح أو الإشارة الى الأحداث المالية الهامة التي يعتقد معدو القوائم المالية أنها ضرورية لمستخدمي هذه القوائم [3].
- وقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الإفصاح المحاسبي على انه " عرض القوائم المالية بكل وضوح طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، و يتعلق ذلك بشكل و تصنيف المعلومات الواردة في القوائم و التقارير المالية و معاني المصطلحات الواردة بها، حيث تكون أكثر ملائمة للتنبؤ بوضعية الشركة مستقبلا لاتخاذ القرار الاستثماري "[4] .

وكتعريف شامل للتعاريف السابقة عرف الإفصاح المالي على انه : انتهاج سياسة الوضوح الكامل، وإظهار كافة المعلومات الهامة لمختلف مستخدميها باستخدام مجموعة من الأساليب

---

[1] مبروك أبو زيد ، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية** ، الطبعة الأولى ، دار ايتراك، القاهرة، 2005 ، ص 577 .

[2] فطوم أحمدي ، **دور النظام المحاسبي المالي في الرفع من جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية** – دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2 ، 2017/2016، ص 115.

[3] ناصري إيمان ، مرجع سبق ذكره ، ص 49.

[4] عبد الخالق أودينه ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 32 33 .

يتم تلخيصها في القوائم المالية أو الملاحق أو غيرها، بطريقة يسمح لهم بالتأكد من المركز المالي للمؤسسة و مقدرتها على سداد التزاماتها[1] .

الفرع الثالث: التفرقة بين الإفصاح المالي و الشفافية

يشير مصطلح الشفافية إلى مبدأ خلق بيئة يتم خلالها جعل المعلومات (عن الظروف و القرارات و التصرفات القائمة) قابلة للوصول اليها بسهولة و مرئية وقابلة للفهم لكافة الأطراف المشاركة بالسوق، أما الإفصاح فهو يشير الى العملية أو المنهجية المرتبطة بتوفير المعلومات و جعل قرارات السياسة معروفة من خلال نشرها في التوقيت المناسب و جعلها ظاهرة وواضحة، وهناك مصطلح رئيسي مرتبط بالشفافية والافصاح هو المساءلة المحاسبية، و الذي يشير الى حاجة المشاركين بالسوق بمن فيهم السلطات الى تبرير تصرفاتهم و سياساتهم و قبول المسؤولية الخاصة بقراراتهم و نتائجها المترتبة عنها .

ويعتبر مصطلح الشفافية مفهوما أساسيا و ضروريا لتطبيق مفهوم المساءلة المحاسبية و التي يتعين تحملها عن طريق المجموعات الرئيسية للمشاركين بالسوق و المقرضين و المقترضين و مصدري الأسهم و المستثمرين بالإضافة الى السلطات الوطنية و المؤسسات المالية الدولية، و تتمثل أهمية الشفافية فيما يلي[2] :

- تعتبر وسيلة لتقوية المساءلة المحاسبية و النظم الداخلية .
- الشفافية و المساءلة المحاسبية تحسنان من جودة اتخاذ القرار في كافة المؤسسات
- إن الشفافية تعزز من المساءلة المحاسبية عن طريق تسهيل عملية المتابعة، كما أن المساءلة المحاسبية بدورها تدعم الشفافية عن طريق توفير حافز للوكلاء للتحقق من أن مبررات تصرفاتهم قد تم توضيحها و فهمها على نحو ملائم .

[1] فطوم أحمدي ، مرجع سبق ذكره ، ص 117.

[2] سامي محمد الوقاد، **نظرية المحاسبة**، دار المسيرة للنشر و التوزيع، ط 01 /2011 ،عمان، الأردن، ص ص 203 .202

المطلب الثاني : أهمية، انواع ومقومات الإفصاح المالي

يستمد الإفصاح أهميته من الآثار المترتبة على القرارات المتخذة من قبل الجهات المتعددة المستفيدة منه، باعتباره من أدوات الاتصال التي بدونها لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي

الفرع الأول : أهمية الإفصاح المالي

تبرز أهمية الافصاح عن المعلومات و البيانات لتضيف مصداقية الى عمل المؤسسة المعنية، ولهذا يعتبر الافصاح عن الجوانب السلبية لنشاطاتها معيارا لمصداقيتها في تقديم البيانات و المعلومات للمستفيدين من هذه المعلومات، و بالعكس عند عدم الافصاح الكامل و الشفاف عن تلك المعلومات و البيانات، فمن السهولة في كثير من الأحيان اللجوء الى مصادر ثانوية للتأكد من مصداقيتها

للإفصاح المالي أهمية بالغة نذكرها في النقاط التالية [1] :

- يساعد الإفصاح في القوائم المالية المساهمين على بيان مدى نجاح الإدارة في إدارة المؤسسة التي تهدف إلى تنمية حقوق المساهمين .
- يساعد الإفصاح في القوائم المالية على إظهار مدى كفاءة الإدارة في العمليات الاستثمارية المختلفة للمؤسسة .
- الاعتماد على تلك المعلومات في رسم الخطط والبرامج للوصول إلى الأهداف المنشودة للمؤسسة .
- تقديم المعلومات ذات الأثر المالي للجهات المختلفة مثل مصلحة الضرائب .

1أحمد حابية ، **العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية** – دراسة حالة لآراء الخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة ، مجلة المدبر المجلد 07 العدد 02 ، 2020 ، ص 42

- إمداد المستخدمين للتقارير بالمعلومات للتنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة المؤسسة على تحقيق الدخل .

الفرع الثاني : أنواع الإفصاح المالي

يوجد اختلاف بين المنظرين للمحاسبة على نوع وكمية المعلومات الواجب الإفصاح عنها، لهذا صنف الإفصاح حسب عدة جوانب.

أولا جانب الإلزامية: حيث يوجد نوعان من الإفصاح من هذا المنظور

1-**الإفصاح الاجباري:** يشمل هذا النوع من الإفصاح المعلومات التي تقدمها الهيئة وفقا للقوانين وعادة ما تكون هناك عواقب إدارية وقانونية ملزمة لهذا النوع، وأضافت بعض الدول إلزامية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة المعايير الدولية، و في هذه الحالة يكون الإفصاح إلزامي حسب القوانين المحلية وحسب اللوائح المعمول بها[1] .

2- **الإفصاح الاختياري:** يتم وفقا لسلوك الإدارة التي ترى ضرورة حجب بعض المعلومات المتعلقة بنشاط الشركة بما يكفل حمايتها في المستقبل، غير أن هذا التصرف تشوبه الشكوك حول رغبة المدراء حفظ هذه المعلومات لتحقيق مصالح ذاتية[2].

ثانيا جانب الشمولية : حيث يقسم الإفصاح وفق هذا الجانب الى :

1-**الإفصاح الكامل :** يقصد به اشتمال التقارير المالية وتغطيتها لكل المعلومات التي تؤثر على مستخدميها، ويعتبر هذا النوع أنه مهما كان نوع القوائم المالية فهي المصدر الأساسي لاتخاذ القرارات، كما أن الإفصاح فيه يتعدى الفترة المحاسبية إلى

[1] بن رحو قادة ، مرجع سبق ذكره ، ص 41.

[2] أمهدي فطوم ، مرجع سبق ذكره ، ص 124.

بعض الأحداث في تواريخ لاحقة للقوائم المالية التي لها طبعا تأثير على مستعمليها[1].

2-الإفصاح الكافي : ينص الإفصاح الكافي على توفير الحد الأدنى من المعلومات في الكشوف المالية حتى لا تكون هذه الأخيرة مضللة، بمعنى أنه يجب توفير المعلومات اللازمة والضرورية والتي تحدد الوضعية المالية للشركة، ذمتها المالية ونتيجتها حتى يتم اتخاذ قرارات بناء عليها[2].

ثالثا جانب العدالة : حيث يقسم الإفصاح وفق هذا الجانب الى :

1- الافصاح العادل : الافصاح عن كافة المعلومات التي تساهم في ايضاح الحالة المالية للوحدة، لكافة الفئات المستخدمة للتقارير و القوائم المالية دون تحيز لفئة دون أخرى [3].

2- **الإفصاح الملائم :** هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة و منفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين و الدائنين، و تتناسب مع نشاط المؤسسة و ظروفها الداخلية [4].

3-الإفصاح التفاضلي : يعتمد مدخل "الإفصاح التفاضلي" على التقارير السنوية المختصرة بحجة أن بعض المساهمين يحتاجون إفصاحا شاملا، ولكن الكثير منهم يحتاج إلى

---

[1]مختاري رزيقة ، **دور الإفصاح عن قائمة التدفقات النقدية وفق المعايير المحاسبية الدولية في تقييم الوضعية المالية للمؤسسة دارسة حالة "مؤسسة نفطال الشارقة"** ، مذكرة الماجستير في علوم التسيير تخصص: الإدارة المالية للمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 3 ، 2014/2013 ، ص 60 .

2لمين تغليسية ، **مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في الإفصاح عن معلومات مالية ذات جودة دارسة ميدانية لعينة من شركات المساهمة الجزائرية** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية تخصص محاسبة، مراجعة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 3 ، 2018/2017 ، ص 63 .

3سعيداني محمد السعيد ، **الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة وأثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية** ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، تخصص علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة غرداية ، ص 09 .

[4]عبد الخالق أودينه ، مرجع سبق ذكره ، ص 40 .

معلومات ملخصة وذات تحليل فني مختصر، تركز على التفاضل أو التفاوت بين البنود وذلك بعقد مقارنات توضح التغيرات الجوهرية وتحدد الاتجاه العام لتلك التغيرات. إلا أن هذا النوع من الإفصاح مازال محل خلاف ويعتبر إجراء غير مقبول عموما، ذلك لأن مؤيدي هذا الاتجاه يفترضون مستثمرا أقل دراية واستيعابا من المستثمر العادي الذي تفترضه مهنة المحاسبة [1].

رابعا من حيث الغرض: حيث يقسم الإفصاح وفق هذا الجانب الى :

1-الإفصاح التثقيفي : أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في البيانات المالية، ونلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غيرَ رسمية، يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى[2] .

2-الإفصاح الوقائي : يعتمد الإفصاح الوقائي على تقديم المعلومات المالية للمستخدم بصور مبسطة إلى الحد الذي يجعلها مفهومة والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد ومراعاة المقدرة المحدودة للمستخدم العادي عند تحديد مقدار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها[3] .

الفرع الثالث : مقومات الافصاح المالي

يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط حتى يلبي الافصاح المالي الغاية التي جاء من أجلها و من أهمها أن تكون القوائم المالية المنشورة واضحة و مفهومة من قبل مستخدميها

[1] رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري والتطبيقات العملية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن ، الطبعة الأولى، 2005، ص 218 .

2قديد زيان ، قديد عبد الحفيظ ، دويبي عبد الجبار ، **دور الإفصاح المالي والمحاسبي في الرفع من جودة وموثوقية المعلومة المحاسبية الواردة في القوائم المالية للمؤسسة** ، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة ، المجلد الخامس العدد الثاني ، أكتوبر 2021 ، ص 153 .

[3] بن رحو قادة ، مرجع سبق ذكره ، ص 42 .

مع مراعاة عامل الزمن، بحيث تكون هذه القوائم و ملحقاتها جاهزة في الوقت المناسب و بدون تأخير حتى لا تفقد هذه القوائم فائدتها، و أن تكون المعلومات التي تحتويها موجهة لكافة الجهات و التخصصات دون تمييز فئة عن اخرى [1].

كما يجب أن يركز الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية :

1- **تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية** : وهذا لتحديد الاطار لمناسب للإفصاح للإجابة عن الاحتياجات المختلفة، نظرا لتعدد الفئات المستخدمة للمعلومة و طرق استخدامها، كما أنه يساعد في وضع خصائص معينة للمعلومات لمعرفة شكل و نوعية الايضاحات الملائمة لتطلعات المستخدم[2] .

2- **تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومة المحاسبية** : يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية وهو الملائمة، وتعد معلومة معينة ملائمة لمستخدم معين إذا كان من المتوقع أن يستفيد منها في غرض معين [3].

3- **تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الافصاح عنها** : ان الهدف الرئيسي من الافصاح هو اشباع حاجات مستخدمي القوائم المالية من البيانات و المعلومات المحاسبية، وعند تحديد كمية المعلومات يجب الأخذ بعين الاعتبار المتطلبات القانونية، لأن المعلومات المفصح عنها في صلب القوائم المالية تخضع لمجموعة من المبادئ و الافتراضات التي تشكل قيودا على نوعية و كمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم [4].

---

[1] عبد الخالق أودينه ، مرجع سبق ذكره ، ص 36 .

[2] مختاري رزيقة ، مرجع سبق ذكره ، ص 62 .

[3] زين عبد المالك ، مرجع سبق ذكره ، ص 16 .

[4] فطوم أحمدي ، مرجع سبق ذكره ، ص 138 .

4-تحديد أساليب و طرق الإفصاح : يتطلب الافصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة يسهل فهمها، كما يتطلب أيضا ترتيب و تنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية [1].

المطلب الثالث : أساليب و عقبات الإفصاح المالي

ان الافصاح عن المعلومات بالقوائم المالية ليس عملية عشوائية، بل توجد مجموعة من الاساليب و الطرق يجب اتباعها، الا انها لا تخلو من بعض العقبات، وهذا ما سنتطرق اليه في هذا المطلب .

الفرع الأول : أساليب الإفصاح المالي

هناك العديد من الطرق والأساليب للإفصاح عن المعلومات المالية و التي تتمتع بالقبول العام،تعتر هذه الأساليب مكملة لبعضها البعض لتحقيق غاية الافصاح نذكر منها :

1-الافصاح من خلال القوائم المالية : هي عبارة عن بيانات مالية قابلة للقياس و تمتاز بالدقة و الثقة[2] .

2-استخدام مصطلحات واضحة : يجب على القائمين على الافصاح وتوفير المعلومات استخدام المصطلحات الواضحة و المفهومة لدى عامة المستخدمين من أجل تفادي التضليل أو عدم التمكن من فهمها[3] .

3-الملاحظات و الهوامش : تهدف الملاحظات الهامشية الى نشر المعلومات التي تفيد في توضيح بعض الأمور المتعلقة بعناصر القوائم المالية، و التي لا يمكن إظهارها في صلبها

[1] عمامرة ياسمينة ، د.زرقاوي عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره ، ص 312 .

[2] مختاري رزيقة ، مرجع سبق ذكره ، ص 63 .

[3] لمين تغليسية ، مرجع سبق ذكره ، ص 65 .

لكي لا تنقص من درجة وضوحها، و عادة ما تستخدم لتفصيل معلومات كمية أو وصفية أو معلومات اضافية أقل أهمية[1] .

4-الملاحق : يتم اللجوء إليها عندما لا يمكن إجراء الإفصاح عن بعض المعلومات ضمن القوائم المالية و تكون هذه المعلومات ذات أهمية كبيرة[2]، كجداول الإهتلاك مثلا .

بالإضافة إلى استعمال طرق أخرى مثل[3] :

- تقرير رئيس مجلس الإدارة : الذي يعد أساسيا لتفسير الكثير من المعلومات المتضمنة في القوائم المالية .
- تقرير المراجع الخارجي: والذي يقوم بتقديم ملاحظات وتحفظات مقيمة للإفصاح.

الفرع الثاني: عقبات الافصاح المالي.

هناك العديد من العقبات التي تحول دون الوصول الى الافصاح الامثل منها[4]:

- يساعد الافصاح المنافسين في الحصول على المعلومات الخاصة بالمؤسسة الامر الذي يضر بمصلحتها؛
- يؤدي الافصاح الى تحسين المناخ التفاوضي مع الاتحادات العمالية مما يزيد من التكاليف المترتبة عنها؛
- عدم قدرة الفئات المختلفة لمستخدمي البيانات المالية على فهم واستعمال الكثير من المعلومات والبيانات المحاسبية التي يتم الافصاح عنها؛
- عدم إلمام المؤسسات بالاحتياجات المختلفة لفئات مستخدمي البيانات المالية من معلومات.

[1] فطوم أحمدي ، مرجع سبق ذكره ، ص 146 .
[2] عبد الخالق أودينة ، مرجع سبق ذكره ، ص 42 .
[3] مختاري رزيقة ، مرجع سبق ذكره ، ص 64 .
[4] فطوم أحمدي، مرجع سبق ذكره ص 136.

المبحث الثاني : علاقة الافصاح المالي بجودة القوائم المالية للقطاع العام

سوف نتطرق في هذا المبحث الى علاقة الافصاح المالي بجودة القوائم المالية من خلال معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام .

المطلب الأول : ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

تضمن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ipsas توفير القواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية في القطاع العام والذي يتميز بأنه غير هادف للربح وذلك لتعزيز اتساق البيانات المالية الصادرة عن هذا القطاع.

الفرع الأول : نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

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

أين تم إصدار أول معيار في جويلية 1984، وهو المعيار الملزم الرسمي الواجب على جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات تطبيقه على الوحدات الحكومية.

وفي 10نوفمبر2004 تم إنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام(IPSASB) ليحل محل مجلس معايير المحاسبة العمومية وهي لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي

للمحاسبين (IFAC)، حيث تأسس هذا الأخير في 1977 م ويشمل 167 عضو لـ 127 دولة[1] .

الفرع الثاني : مفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

تعرف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أنها :

هي مجموعة القواعد التي يتم إصدارها من طرف جهات مختصة والتي تحظى بقبول عام، يعتمد عليها كأساس في ممارسات العملية المحاسبية من أجل إعداد قوائم مالية تتميز بالشفافية والمصداقية وذلك بهدف التقليل من درجة الاختلاف والتباين في لغة التخاطب المحاسبي[2] .

كما يمكن تعريفها على أنها : معايير عالمية عالية الجودة للإبلاغ المالي، خاصة بهيئات القطاع العام، باستثناء الهيئات الحكومية التجارية، حيث تنص عل : الاعتراف، القياس، ومتطلبات العرض و الافصاح، الخاصة بالمعاملات و الاحداث في القوائم المالية ذات الغرض العام، وتشير (ipsas) الى التوصيات الصادرة عن مجلس المعايير تحت اشراف الاتحاد الدولي للمحاسبين، و التي يمكن تصنيفها من قبل الدولة، الحكومات المحلية الوطنية و الجهات الحكومية ذات الصلة [3].

[1] خبيطي خضير ، مونة يونس ، **أفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (ipsas) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري** ، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية ، العدد 2016/02 ، ص 99 .

[2] عبدوس إيمان ، **دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي** ، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، جامعة الجزائر 03 ، 2021/2020 ، ص 25 .

[3] شاشوة عبد الحكيم ، بوجطو حكيم ، **أثر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على فعالية حوكمة النفقات العامة – دراسة ميدانية لبلديات ولاية البويرة**، مجلة دفاتر اقتصادية ، المجلد12 العدد 02(2021) ، ص 51.

ويتمحور مضمون هذه المعايير حول تقديم شكل ومضمون الجداول المالية، كيفية تقديم المعلومة المحاسبية وكذا طريقة المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات وأيضا بعض مكونات عناصر الأصول والخصوم [1].

المطلب الثاني : أهداف ومحتوى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

بعدما تم التطرق الى ماهية المعايير المحاسبية للقطاع العام من خلال النشأة ومفهومها، سنحاول من خلال هذا المطلب الى التعرف على محتوى هذه المعايير و الأهداف التي تسعى اليها

الفرع الأول : أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على المحاسبة العمومية

يلاحظ أن الحاجة إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يأتي من خلال تحقيق هدفين رئيسيين لتحسين جودة و نوعية المعلومات و تقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة الخاصة و إضافة الى هذين الهدفين توجد أهداف ثانوية تتمثل في ما يلي[2] :

- تطوير معايير المحاسبة العمومية في مختلف دول العام ؛
- الاعتماد على الأّداء ؛
- تطبيق مبدأ محاسبة الالتزام ؛
- الاعتماد على القيد المزدوج ؛
- تحقيق نوعية و كيفية عرض التقارير المالية للقطاع العام ؛
- تدعيم المصادقة و الموثوقية على المعلومات المالية في القطاع العام .

كما تهدف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الى تحقيق ما يلي[3] :

---

[1] أحمرو إسماعيل حسين، **المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة**، دار الميسرة، الأردن، 2008 ، ص 85 .

[2] Jean François des Robert, Jaques Colibert, **Les Normes IPSAS et le Secteur Public**, Dunod, Paris, 2008, P 10.

[3] عبدوس ايمان ، **اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق و معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS** ، global journal of economics and business ، vol 5 ، n 3 ، 2018 ، P 310 .

- تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم ؛
- مقاربة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية المستندة على معايير ifrs / ias ؛
- تطبيق مبدأ محاسبة الذمة المالية بهدف إعطاء صورة و قراءة أوضح لمالية الدول ؛
- تحقيق النوعية ورفع جودة عرض التقارير المالية الصادرة عن القطاع العام ؛
- تحقيق الشفافية و المصداقية و الموثوقية في المعلومات المالية الخاصة بالقطاع العام و رفع قابليتها للمقارنة سواء على المستوى المحلي أو الدولي .

الفرع الثاني : محتوى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

يعتمد مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB في اصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على معايير التقارير المالية الدولية IFRS الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، مع تكييفها لسياق القطاع العام، وفي هذا الصدد، ومن أجل تناسق محاسبة القطاع العام مع المحاسبة المالية، استمدت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من نصوص معايير التقارير المالية الدولية، وتحتوي معايير المحاسبة الدولية حسب اصدارات سنة 2018 على 41 معيار [1]، وتم اضافة معيار واحد حسب اصدارات سنة 2021 حيث أصبح 42 معيار والجدول التالي يبين مرجعية كل معيار[2]:

الجدول رقم (2-1) محتوى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

رقم المعيار	اسم المعيار	معايير IFRS/IAS ذات العلاقة
IPSAS 1	عرض البيانات المالية	IAS 1

[1] فاطمة الزهراء قاضي ، **متطلبات الإفصاح عن القوائم المالية في القطاع العام في الجزائر في ظل اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS** ، المؤتمر الدولي العلمي 2022 بعنوان دور المعايير المحاسبية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية و تعزيز القدرات الإدارية ، أكتوبر 2022 ، ص 133 .

[2] International federation of accountants, handbook of international public sector accounting pronouncements, Volume I-II-III, IPSASB, USA, 2021

IPSAS 2	قائمة التدفقات النقدية	IAS 7
IPSAS 3	السياسات المحاسبية التغيرات في التقدير المحاسبي وتصحيح الأخطاء	IAS 8
IPSAS 4	أثار التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية	IAS 21
IPSAS 5	تكاليف الاقتراض	IAS 23
IPSAS 6	القوائم المالية الموحدة و المنفصلة	
IPSAS 7	الاستثمارات في الشركات الزميلة	
IPSAS 8	الحصص في المشاريع المشتركة	
IPSAS 9	الايراد من المعاملات التبادلية	IAS 18
IPSAS 10	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	IAS 29
IPSAS 11	عقود الانشاء	IFRS 15
IPSAS 12	المخزون	IAS 2
IPSAS 13	عقود الايجار	IAS 17
IPSAS 14	الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد التقارير	IAS 10
IPSAS 15	الأدوات المالية : الإفصاح و العرض	
IPSAS 16	الممتلكات العقارية	IAS 40
IPSAS 17	الممتلكات، المنشآت و المعدات	IAS 16
IPSAS 18	التقارير القطاعية	IAS14 / IFRS 8
IPSAS 19	مخصصات مؤونات الأصول و الخصوم	IAS 37
IPSAS 20	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	IAS 24
IPSAS 21	انخفاض قيمة الاصول غير المولد للنقد	IAS 36

IPSAS 22	الافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالقطاع الحكومي العام	لا يوجد
IPSAS 23	ايرادات العمليات غير التبادلية (الضرائب و التحويلات)	لا يوجد
IPSAS 24	عرض معلومات الميزانية في البيانات المالية	لا يوجد
IPSAS 25	منافع الموظفين	–
IPSAS 26	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد	IAS 36
IPSAS 27	الزراعة	IAS 41
IPSAS 28	الأدوات المالية، العرض	IAS 32
IPSAS 29	الأدوات المالية : الاعتراف و القياس	IAS 39
IPSAS 30	الادوات المالية : الإفصاحات	IFRS 7
IPSAS 31	الأصول غير الملموسة	IAS 38
IPSAS 32	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات : المنح	IFRIC 12
IPSAS 33	اعتماد معايير IPSAS المستندة على أساس الاستحقاق لأول مرة	لا يوجد
IPSAS 34	القوائم المالية المنفصلة	IAS 27
IPSAS 35	البيانات المالية الموحدة	IFRS 10
IPSAS 36	الاستثمارات في الشركات الزميلة و المشاريع المشتركة	IAS 28
IPSAS 37	ترتيبات مشتركة	IFRS 11
IPSAS 38	الإفصاح عن الحقوق في الوحدات الأخرى	IFRS 12
IPSAS 39	منافع الموظفين	IAS 19
IPSAS 40	عمليات اندماج وحدات القطاع الحكومي	IFRS 3
IPSAS 41	الأدوات المالية	IFRS 9

IPSAS 42	المنافع الاجتماعية	GFS

من اعداد الطلبة بالاعتماد على :

International federation of accountants, handbook of international public sector accounting pronouncements, Volume I-II-III, IPSASB, USA, 2021

المطلب الثالث : مساهمة معايير المحاسبة الدولية في نجاح وتحقيق الإفصاح عن شفافية القوائم المالية

تشهد المحاسبة في القطاع العام في الوقت الراهن ثورة عالمية، إذ أن اصلاحات القطاع العام جارية فيّ أنحاء العالم وتشمل هذه الاصلاحات الانتقال الى محاسبة الاستحقاق من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لانجاح و تحقيق الافصاح المالي للقوائم المالية .

الفرع الأول : متطلبات نجاح تحقيق الإفصاح عن شفافية القوائم المالية وفق المعايير

يتطلب نجاح تحقيق الإفصاح عن المعلومات المالية في القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية قدرة الدولة على الاستثمار في تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، وهذا يرجع الى رغبة و اقتناعها في الحصول على قوائم مالية تمتاز بالشفافية، و يمكن توضيحها في العناصر التالية [1]:

1- **المصداقية المالية** : ان انتقال تمويل الميزانية نحو المزيد من الاعتماد على الاقتراض المحلي و الأجنبي أو من صندوق ضبط الايرادات بالنسبة لبعض الدول التي تعتمد قطاع المحروقات، فقد اضطرت هذه الدول الى البحث عن المزيد من المصداقية في سياستها المالية، و المصداقية بدورها ينبغي تأصيلها في الميزانيات و الحسابات الدورية المنشورة، وتعتمد استجابة مستخدمي القوائم المالية على امكانية

[1] حسن بن عبد الرحمان ، **المحاسبة الحكومية الفعالية** ، مركز البحوث و الدراسات الإدارية ، السعودية،1999،ص ص 252 255 .

الاعتماد على المعلومات المالية في مدى قدرة الدولة على الالتزام الدقيق بالمعايير الدولية التي تعطي المصداقية للعمليات المالية، كما ان هذه المعايير تعطي أكثر وضوح وشفافية للحسابات الحكومية ؛

2-**الإصلاح المالي** : ان عملية الحصول على المصداقية المالية لحسابات الدولة، يسمح للقيام بعدة اصلاحات مالية تساهم في اتخاذ تدابير سياسية لمواجهة زيادة النفقات ودعم الجهود الصادقة للحد من النفقات، وهذا من خلال مدى مواجهة نظام المحاسبة العمومية في قياس و حصر التكلفة، وفي هذا المجال فإن ما تم انجازه يزيد من أهمية ما ينبغي عمله فيما بعد كما أنه يجب الاحتفاظ بالسجلات التي توضح حجم الالتزامات المستقبلية القصيرة و الطويلة الأجل و مضامينها الخاصة بالسياسة المالية ؛

3- أنماط الرقابة : ان الرقابة على تسيير النفقات العامة يتطلب معرفة مدى قدرة البيانات المحاسبية في الوفاء باحتياجات المستخدمين، هل الطرق المحاسبية كافية لتسهيل تقييم البرامج و المشروعات الحكومية، وهل تمكن هذه البيانات من تمكين صانعي السياسة العامة في اتخاذ القرارات التي بموجبها يتم تحديد الخدمات العامة المقدمة لأفراد المجتمع، وبالتالي فان قدرة نظام المحاسبة العمومية على توفير كل المعلومات التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية، تجعل من هذا النظام أداة رقابية تسهم في تعزيز الرقابة على المال العام و استثمار هذا النظام في القيام بتحقيق أهداف الدولة لسياستها التنموية ؛

4- تخطيط التنمية : ان تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية تتطلب أن تأخذ وقتا طويلا، بسبب التجهيز اللازم لتوفير الظروف المناسبة للتطبيق، ومن أجل هذا ينبغي صياغة خطط تنفيذية على المدى الطويل لنجاح هذه الاصلاحات، وسيتم توضيح ذلك من خلال النقاط التالية :

- يجب وضع تصميم برنامج الاستثمار حسب الحاجات المحددة للحكومة و مستوى تطورها داخل الوحدات الحكومية ؛
- يجب معرفة كيفية اعداد القوائم المالية باعتبارها تلعب دورا مركزيا في تمويل أنشطة الدولة، وبالتالي فان الحكومات تحتاج الى متابعة مستمرة و متعددة الأبعاد للنظام المحاسبي حتى يتم استثمار الدولة في ظل عصرنة نظامها المحاسبي ؛
- من أجل ضمان أن عصرنة نظام المحاسبة العمومية يعكس حاجات كل الجهات الحكومية ينبغي للجهات المعنية المشاركة في تصميم النظام من البداية، وأي استراتيجية تطويرية يجب أن تكون مشتركة، حتى يتسنى نجاح عصرنة النظام .

الفرع الثاني : اسهامات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الإفصاح القوائم المالية

سيتم عرض اهم المساهمات التي يمكن أن تقدمها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية من خلال العناصر التالية[1] :

أولا : مساهمة المعايير في تطوير الإطار المحاسبي للقوائم المالية : إن اعتماد المعايير من شأنها أن تساهم في تطوير النظام المحاسبي من خلال تحسين الرقابة الداخلية و الشفافية فيما يتعلق بعناصر الميزانية، و توفير معلومات عن التكاليف و التي من شأنها أن تدعم تحسين الادارة على أساس النتائج، بالإضافة الى تحسين الاتساق و قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة المتطلبات التفصيلية و الارشادات الواردة في كل معيار، كما تساهم في تحقيق التوافق الدولي مع أفضل الممارسات المحاسبية .

[1] أحمد يوسف السعيدي ، **أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IPSAS في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية**، مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية ،العدد 16 ، جوان 2017 ، ص ص 343-345 .

ثانيا : مساهمة المعايير في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية : تتركز احتياجات مستخدمي القوائم المالية الحكومية ذات الغرض العام في توفير معلومات مفيدة لعملية اتخاذ القرار، و بالتالي تساهم المعايير في توفير المعلومات من خلال ما يلي :

- توفير معلومات حول مصادر توزيع واستخدام الموارد المالية ؛
- توفير معلومات حول كيفية تمويل الدولة عن تمويل أنشطتها وتلبيتها لمطالبها ؛
- توفير معلومات مفيدة في تقييم قدرة الدولة على تلبية مطالبها و تعهداتها ؛
- توفير معلومات حول المركز المالي للدولة أو الوحدة الحكومية و التغيرات فيها ؛
- توفير معلومات اجمالية مفيدة في تقييم أداء الوحدة الحكومية بالنسبة للتكاليف وكفاءة و انجازات الخدمة ؛
- توفير معلومات تبين إذا ما تم الحصول على الموارد و استخدامها وفقا للموازنة المعتمدة قانونا ؛
- توفير معلومات تبين إذا ما تم الحصول على الموارد و استخدامها وفقا للمتطلبات القانونية، بما فيها القيود المالية التي تضعها سلطات التشريع المختصة ؛
- توفير معلومات متسقة و قابلة للمقارنة على المستوى المحلي و الدولي .

ثالثا : مساهمة المعايير في تطبيق مؤشرات التحليل المالي للقوائم المالية : إن تبني المعايير يسمح بالمساهمة في إمكانية تطبيق مؤشرات التحليل المالي في نظام المحاسبة العمومية، ويتضح جليا كون أن القوائم المالية التي يصدرها المعيار الأول يعتمد على معلومات مالية تعتمد على الإفصاح المالي و معطياتها مرتبطة بالسوق المالي كون التقييم يخضع لطرق التقييم السوقية باستخدام القيمة العادلة، بالإضافة أن شكل القوائم المالية تساعد على استخدام مؤشرات التحليل المالي الذي يسمح بقياس الفعالية و الكفاءة في استخدام موارد الدولة .

رابعا : مساهمة المعايير في تحقيق الإبلاغ المالي الحكومي: إن تطوير نظام المحاسبة العمومية من خلال الابلاغ المالي الحكومي يتطلب وضع معايير مناسبة تتلاءم و متطلبات البيئة وما تفرزه من قدرات و امكانيات الى جانب حاجات المستخدمين في هذه البيئة، لذا فإن عملية التطوير تستلزم المساهمة في تشكيل هيئة مختصة بوضع المعايير على نحو علمي سليم، و الاستفادة من المعايير الدولية وتجارب المنظمات الدولية المختلفة في هذا المجال، هذا وإن الافتقار لتلك الهيئة وبالتالي المعايير يعني غياب التصور السليم للأدوات الفاعلة لتحقيق أهداف النظام و الذي يهتم بها و يحدد عملية الابلاغ المالي الذي ينصب اهتمامه حول تلبية حاجات المستخدمين على وفق خصوصية البيئة المحلية و الذي يشكل أساس وجود المحاسبة و ديمومتها .

خامسا : مساهمة المعايير في معالجة محاسبة الأصول الثابتة :يسعى تطوير نظام المحاسبة العمومية إلى استخدام آليات حديثة تساعد على تقييم الوضعية المالية للدولة و تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة و ذمة الدولة، و بالتالي فإن وضع حسابات تتعلق بدراسة التثبيتات ضمن الحسابات الأساسية لنظام المحاسبة العمومية تعد أحد أساليب الإفصاح عن العمليات المالية التي تقوم بها الدولة خلال فترة معينة، و التي يتم عرضها ضمن القوائم المالية .

سادسا : مساهمة المعايير في التقليل من الفساد المالي : تعمل المعايير الدولية للمحاسبة العمومية على الحد من ظاهرة الفساد المالي للوحدات الحكومية بتوفير أكثر مصداقية و شفافية للمعلومات من أجل المساءلة و اتخاذ القرارات الرشيدة للدولة، و تتمثل هذه الأهمية كون أن العلاقة بين مفهومي المساءلة و الشفافية تبادلية و طردية، وتنطوي زيادة الشفافية و المساءلة في المجتمع على مجموعة من الأثار الايجابية بالنسبة للاقتصاد الوطني يمكن حصرها في النقاط التالية :

- تحقيق الانضباط المالي و السيطرة على الانفاق وتحقيق تكاليف المشروعات لزيادة كفاءة الاقتصاد ؛
- حماية المستثمرين و توفير الثقة في السوق، نظرا إلى أن تقديرات المستثمرين للمخاطر تتأثر بوفرة ودقة المعلومات ؛
- زيادة جاذبية المناخ الاستثماري حيث يحتاج المستثمر إلى التأكد من أن النظام القانوني و القضائي سوف يحمي حقوقه خلال فترة معقولة وبتكلفة معقولة ؛
- التخفيف من حدة الأزمات حيث أظهرت التجارب الدولية أن عمق الأزمات الاقتصادية يتأثر بدرجة الشفافية في الاقتصاد و بمدى الثقة في قنوات المساءلة .

المبحث الثالث : الافصاح في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

سنحاول من خلال هذا المبحث الى عرض محتوى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مع التركيز على المعايير المتعلقة بالإفصاح و ماهي متطلبات نجاح تحقيق الإفصاح المالي في القوائم المالية

المطلب الأول : معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الخاصة بإعداد وعرض التقارير والقوائم المالية

الفرع الأول : معايير الإبلاغ العامة :

يمكن تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التالية كمعايير عامة لإعداد التقارير

* **المعيار الأول (01) عرض البيانات المالية:** يحدد المعيار المحاسبي الدولي 1الخصائص النوعية الرئيسية الأربعة للمعلومات المحاسبية وهي : قابلية الفهم، الموثوقية، الملائمة، قابلية المقارنة [1].

***المعيار الثاني (02) بيانات التدفق النقدي** : يهدف هذا المعيار إلى" تقديم المعلومات حول المتغيرات التاريخية في النقد والنقد المعادل لمنشأة بواسطة بيان التدفق النقدي، ويبين التدفقات النقدية خلال الفترة الناشئة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية [2].

***المعيار الثالث (03) السياسات المحاسبية،التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء:** يقوم هذا المعيار بتحديد عملية المعالجة المحاسبية والكشف عن التغيرات في التقديرات و السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء .

***المعيار الرابع والثلاثون (34) البيانات المالية المنفصلة:** يوضح متطلبات المحاسبة والإفصاح عن الاستثمارات في الوحدات المسيطر عليها، الزميلة أو تلك المشتركة عند

[1] بن رحو قادة ، مرجع سبق ذكره ، ص 56 .

[2] نفس المرجع ، ص 58 .

إعدادها لقوائمها المالية المنفصلة [1].

***المعيار الخامس والثلاثون (35) القوائم المالية الموحدة:** يطبق هذا المعيار عند إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة للمنشآت الاقتصادية المسيطر عليها من طرف الدولة أو المنشئات المشتركة الأجنبية و المحلية [2] .

***المعيار السادس والثلاثون(36) الاستثمار في المنشآت الزميلة والعقود المشتركة:** يطبق هذا المعيار على المساهمات المباشرة لوحدات القطاع العام في رأسمال الشركات، و التي تكون في شكل حصص أو أسهم في الشركات الزميلة [3].

***المعيار السابع والثلاثون(37) الترتيبات المشتركة:** وفقا لمتطلبات هذا المعيار ،يترتب على وحدات القطاع العام تقديم تقرير عن الحصص في المشاريع المشتركة و الإفصاح عن الالتزامات المحتملة و دمج أصولها في بياناتها المالية .

***المعيار الثامن والثلاثون (38) الإفصاح عن الحقوق في المنشآت الأخرى:** ينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن المعلومات عن حقوق الوحدات في الوحدات المشتركة والزميلة والمسيطر عنها وآثارها على أدائها ومركزها المالي وكذا على تدفقاتها النقدية [4].

***المعيار العاشر(10) التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع:** وفقا لمتطلبات هذا المعيار يجب على وحدات القطاع العام إعادة تقدير و عرض البيانات المالية المسجلة في بيان المركز المالي و بيان التدفقات النقدية وبيان بيانات الأداء المالي من

[1] عبدوس ايمان ، **دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي** ، مرجع سبق ذكره ، ص 32 .

[2] بن رحو قادة ، نفس المرجع ، ص 59 .

[3] نفس المرجع، ص 60 .

[4] عبدوس ايمان ، مرجع سبق ذكره ، ص 33 .

خلال إعادة تقدير و تعديل المبالغ المسجلة و ذلك عبر تطبيق مؤشرات الأسعار العامة[1].

***المعيار الرابع عشر(14) الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير:** الغرض من هذا المعيار هو تحديد شروط تأكيد و قياس الأمور و الحقائق بعد تاريخ اعداد البيانات المالية ،ومن بينها، من الضروري التمييز بين التاريخ الذي يتم فيه اعداد البيانات المالية في اليوم الأخير من الفترة التي تغطيها البيانات المالية، وتاريخ اعتماد الشكل النهائي للقوائم المالية و اصدارها للجهة المختصة[2] .

***المعيار الثامن عشر (18) تقديم التقارير حول القطاعات:** يهدف هذا المعيار إلى وضع تحديد مبادئ لتقديم التقارير المالية حسب القطاعات ويقصد بالقطاع نشاط أو مجموعة من الأنشطة القابلة للتمييز للمنشأة و التي يكون من الملائم تقديم المعلومات حولها بكل منفصل لأغراض تقييم الأداء السابق للمنشأة في تحقيق أهدافها و اتخاذ القرارات حول التوزيع المستقبلي للموارد [3].

***المعيار الرابع والعشرون (24) عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية:** يقتضي هذا المعيار مقارنة المبالغ المقدرة و المبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الميزانية في البيانات المالية الخاصة بالمنشآت التي يطلب أو تختار إتاحة موازنتها للجمهور [4].

***المعيار العشرون (20) : الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة:**الهدف من هذا المعيار هو الإفصاح عن المعلومات التي تتم بين المنشأة و هيئات أخرى لها علاقة معها، وذلك لأغراض المساءلة لتسهيل عرض المركز و الاداء المالي للمنشأة عن طريق تحديد ما يلي :

-الأطراف المسيطرة أو المؤثرة بشكل كبير على المنشأة

[1]بن رحو قادة ، مرجع سبق ذكره ، ص 61 .
[2]نفس المرجع ، ص 62 .
[3]شلال زهير ، مرجع سبق ذكره ، ص 72 .
[4]نفس المرجع ، ص 73 .

-طبيعة المعلومات حول العمليات التي تتم مع هذه الأطراف [1].

الفرع الثاني : المعايير العامة للاعتراف و القياس

يمكن تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التالية كمعايير عامة للاعتراف و القياس :

***المعيار الرابع (04) أثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي** : يهدف هذا المعيار الى تحديد طريقة الإفصاح عن المعاملات بالعملة الأجنبية في البيانات المالية لوحدات القطاع العام الذي يجب التعبير عنها بعملة الدولة المعدة للقوائم المالية، وهذا ما يتطلب تحديد سعر الصرف الذي يتم استخدامه من قبل المنشأة، وكيفية معالجة الأثر المالي للتغيرات في أسعار الصرف في البيانات المالية [2].

***المعيار التاسع (09) الإيرادات من المعاملات التبادلية** : يهدف هذا المعيار الى بيان المعالجة المحاسبية الناتجة عن المعاملات و الأحداث التبادلية، و الموضوع الرئيسي في محاسبة الإيراد هو تحديد وقت الاعتراف بالإيراد، حيث يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكان خدمة للمنشأة، ويمكن قياسها بشكل موثوق[3] .

***المعيار رقم اثنان و عشرون (22) الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام** :يهدف هذا المعيار الى تحديد متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية الموحدة لوحدات القطاع العام من أجل تحقيق الشفافية حول عرض المعلومات المالية لنشاط القطاع الحكومي العام، و فصله عن الأنشطة العمومية ذات الطابع التجاري، حيث يجب

[1] شلال زهير، نفس المرجع ، ص 85 .
[2] بن رحو قادة ، مرجع سبق ذكره ، ص 64 .
[3] نفس المرجع ، ص 64 .

التمييز بين المنشآت التي تعتمد أساسا على الايرادات العمومية لتمويل أنشطتها و بين الهيئات التي تعتمد بشكل أساسي على الأنشطة التجارية لتمويل ميزانيتها [1].

المعيار الثالث و العشرون (23) الايراد من المعاملات غير التبادلية : يوضح المعيار متطلبات القياس والاعتراف بالإيرادات غير التبادلية التي تتمثل غالبا في الإيرادات الجبائية أو التحويلات النقدية مثل الهبات والمنح والإعفاءات من الديون[2] .

المطلب الثاني : معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الخاصة بالإفصاح عن القوائم المالية

سوف نتناول من خلال هذا المطلب معيارين للإفصاح، وهما المعيار رقم 20 من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بشأن الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة، والآخر المعيار رقم 22 من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بشأن الإفصاح عن المعلومات المالية عن القطاع الحكومي العام.

الفرع الأول : المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 20 الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

الهدف من هذا المعيار هو ضمان وجود الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة حيثما تكون هناك سيطرة، والإفصاح عن المعلومات التي تتم بين المنشأة وأطرافها ذات العلاقة في ظروف معينة، وذلك لتسهيل فهم المركز المالي والأداء المالي للمنشأة يهدف هذا المعيار إلى ضمان وجود إفصاح عن الأطراف ذات العلاقة [3].

---

[1] بن رحو قادة،نفس المرجع ، ص 65 .

[2] عبدوس أيمان ، مرجع سبق ذكره ، ص 31 .

[3] عشة فطيمة ، **محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة** ، أطروحة دكتوراه الطور الثالث شعبة علوم التسيير تخصص ادارة مالية ومحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر 03 ، 2022/2021 ، ص 69 .

الفرع الثاني : المعيار المحاسبي الدولي رقم 22 : الافصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في القوائم المالية الموحدة، ويمكن أن يعزز الإفصاح عن المعلومات المناسبة حول القطاع الحكومي العام من شفافية التقارير المالية وأن يساعد في فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير السوقية التي تقوم بها الحكومة وبين القوائم المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية [1].

يجب أن تحتوي الإفصاحات فيما يخص القطاع الحكومي على الأقل ما يلي[2] :

– الأصول حسب الفئة الرئيسية، مع إظهار الاستثمار في القطاعات الأخرى بشكل منفصل؛

– الالتزامات بحسب الفئة الرئيسية؛

– صافي الأصول/حقوق الملكية؛

– إجمالي زيادة ونقصان إعادة التقييم وبنود أخرى من الإيرادات والمصاريف المعترف بها بشكل مباشر في صافي الأصول/حقوق الملكية ؛

– الإيرادات والمصاريف بحسب البنود الرئيسية ؛

– الفائض أو العجز؛

– التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

[1] جابي أمينة هناء ، مرجع سبق ذكره ، ص 92 .

[2] محمود عبد الفتاح الوشاح ، زينب حسان النابلسي، مراد يوسف عبد العدوس، **تطبيق معايير الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام و دوره في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية**، مجلة الدراسات الإسلامية الاقتصادية و الإدارية ، مجلد 04 /2018 ، ص 189 .

إن طريقة عرض إفصاحات القطاع العام ينبغي ألا تكون أكثر أهمية من البيانات المالية الخاصة بالحكومية المعد وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يتعين على الوحدات التي تعد إفصاحات عن القطاع الحكومي العام أن تفصح عن أهم الوحدات المسيطر عليها التي يتضمنها القطاع الحكومي العام وعن أية تغييرات في تلك الوحدات عن الفترة السابقة، إلى جانب توضيح الأسباب وراء عدم شمول أي من هذه الوحدات التي تم إدراجها سابقا في القطاع الحكومي العام .

المطلب الثالث : الإفصاحات الإجبارية و الإختيارية في القوائم المالية للقطاع العام

تحدد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي و الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين اعداد التقارير المالية الحكومية لوحدات القطاع العام التي تتبنى الأساس النقدي حيث تنقسم هذه المعايير إلى جزئين أساسيين هما :

الفرع الأول : الإفصاحات الإجبارية وفق الأساس النقدي

يهدف هذا المعيار الى تقديم وصف للطريقة التي ينبغي بها عرض البيانات المالية ذات الغرض العام لوحدات القطاع العام، عن طريق تقديم ارشادات تهدف الى تحسين اتساق و قابلية مقارنة التقارير المالية الحكومية، و التي تسمح لمستخدميها تقييم أداء وحدات القطاع العام حول طريقة تخصيص و استخدام الموارد عن طريق تقديم معلومات حول المدفوعات و المقبوضات و الأرصدة المتاحة لوحدات القطاع العام لتحقيق الشفافية في تسيير المال العام[1] .

و لبيان الإفصاحات الإجبارية وفق الأساس النقدي سيتم عرضها وفق النقاط الآتية[2].

[1] شلال زهير ، مرجع سبق ذكره ، ص 89 .

[2] عبدوس إيمان ، مرجع سبق ذكره ، ص 34.

- متطلبات العرض و الإفصاح والتي تحدد القوائم المالية الواجب إعدادها والمعلومات التي يجب أن تتضمنها كما توضح السياسات المحاسبية وكيفية اختيارها .
- الاعتبارات العامة وهي تحديد فترة إعداد القوائم المالية وتاريخ إصدارها، القيود المرتبطة بالإفصاح عن الأرصدة النقدية والمعلومات المقارنة الواجب إظهارها وكذا كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة.
- كيفيات تصحيح الأخطاء .
- كيفيات عرض معلومات الميزانية في القوائم المالية.

ولم يحدد معيار الأساس النقدي القوائم الواجب عرضها إلا أنه حدد المعلومات الواجب أن تتضمنها هذه القوائم وهي كالتالي :

أولا : معلومات عن المقبوضات و المدفوعات النقدية

تتضمن هذه المعلومات ما يلي [1]:

- بيان المدفوعات النقدية الذي يجب أن يتضمن إجمالي النفقات المسددة الفعلية خلال فترة إعداد هذه التقارير أو القوائم وذلك باستخدام أساس تصنيف يلاءم نشاط الوحدة .
- بيان المقبوضات النقدية المحصلة خلال فترة إعداد التقارير أو القوائم .
- عرض إجمالي المقبوضات والمدفوعات النقدية دون إجراء المقاصة .
- الإفصاح عن الأطراف التي قامت بسداد التزامات بالنيابة عن الوحدة .

ثانيا : معالجة التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للعمليات التي تقوم بها وحدات القطاع العام بالعملة الأجنبية، والتي يجب إدراجها داخل البيانات المالية للغرض العام بالعملة الوطنية، عن طريق تطبيق سعر الصرف على المقبوضات والمدفوعات بالعملة الأجنبية [2].

[1] عبدوس إيمان ، نفس المرجع ، ص 46 .

[2] شلال زهير ، مرجع سبق ذكره ، ص 92 .

وفق متطلبات هذا المعيار، يجب الإفصاح و إعداد التقارير عن الأرصدة النقدية المتاحة بالعملة الأجنبية بسعر الإقفال الذي يعبر عن سعر الصرف الفوري عند تاريخ إعداد التقارير المالية عن الأرصدة المالية لوحدات القطاع العام، كما ينبغي الاعتراف والإفصاح عن الإيرادات أو النفقات بالعملة الأجنبية عند تاريخ إجراء المعاملات حسب أسعار الصرف السارية، حيث أن الأرباح والخسائر الناجمة عن التغير في أسعار الصرف لا يتم الاعتراف بها كمقبوضات أو مدفوعات نقدية، بل يتم الإفصاح عنها عند تسوية قيمة الأرصدة النقدية بالعملة الأجنبية في بداية ونهاية فترة التقارير المالية لوحدات القطاع العام.

ثالثا : عرض المعلومات حول الميزانية في البيانات المالية

يهدف هذا المعيار إلى توضيح متطلبات عرض الميزانية في البيانات المالية الحكومية، والتي ينبغي عرضها على أساس قابل للمقارنة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية، وبين الميزانية الأصلية المصادق عليها والميزانية النهائية التي تتضمن كافة التغيرات المصادق عليها وفق الإجراءات والتشريعات المعمول بها، عن طريق إعادة التخصيص أو التحويلات ضمن أبواب وبنود الميزانية الأصلية، حيث يتم الإفصاح عنها في الملاحظات المرفقة للبيانات المالية الحكومية.

الهدف من عرض المقارنة بين المبالغ المقدرة الأصلية والنهائية والمبالغ الفعلية كأعمدة إضافية في البيانات المالية هو الرفع من مستوى الشفافية والمساءلة، عن طريق تقديمها على أساس قابل للمقارنة يتيح لمستخدمي القوائم المالية طلب توضيحات حول أسباب الانحرافات ومستوى الامتثال للموازنة الأصلية[1] .

[1] بن رحو قادة ، مرجع سبق ذكره ، ص 72 .

رابعا : الإفصاح عن المساعدات الخارجية

يجب على وحدات القطاع الحكومي الإبلاغ عن المساعدات المقدمة (منح أو قروض) والشروط المرفقة بمثل هذه المساعدات ومع ضرورة تفصيلها إلى:

- مساعدات ومنح مستلمة .
- مساعدات ومنح غير مسحوبة .
- مساعدات ومنح مستلمة في شكل خدمات وسلع وذلك من خلال تحديد تقييمها.
- الديون المجدولة أو التي تم إلغاؤها .

الفرع الثاني : الإفصاحات الاختيارية وفق الأساس النقدي

لا تعتبر متطلبات هذا المعيار إلزامية بالنسبة للوحدات الحكومية التي تعرض بياناتها المالية وفق معايير الأساس النقدي، إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يشجع على تطبيقها من أجل تعزيز شفافية وموثوقية البيانات المالية الحكومية، حيث يرى المجلس بأن تطبيقها سيرفع من جودة القوائم المالية الحكومية وتوفيرها في الوقت المناسب لمستخدمي البيانات المالية.

يحدد هذا الجزء غير الإلزامي السياسات المحاسبية والتوضيحات الإضافية التي يستحسن الإفصاح عنها لاسيما فيما يخص العناصر الآتية[1] :

- يستحسن الإفصاح عن القدرة على الاستمرارية عند التحقق من ظروف أو أحداث من شأنها أن تؤثر في قدرة المنشأة على مواصلة نشاطها، بالنسبة لوحدات القطاع العام وليس للحكومة ككل؛
- الإفصاح عن الفئات الرئيسية للتدفقات النقدية؛

[1] بن رحو قادة ، نفس المرجع ، ص 73 .

- الإعلان عن المساعدات المقدمة من طرف المنظمات غير الحكومية، والجهات المستفيدة منها؛
- الإفصاح عن المعاملات لحساب الغير والبنود غير العادية؛
- الإبلاغ عن التدفقات النقدية التمريرية، وهي تدفقات نقدية يتم إيداعها بصفة مؤقتة في حسابات وحدات القطاع العام ثم يتم تحويلها إلى المستفيد النهائي بسبب إجراءات تنظيمية أو تشريعية تنظم هذه المعاملات حيث تعتبر هذه الأخيرة تدفقات نقدية تمر على حسابات المنشأة لفائدة الغير.

خـلاصــة

من خلال ما سبق أتضخ أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تستمد أهميتها من مدى الاعتراف الدولي بها، وتشجيع الهيئات و المنظمات العالمية لها، لتبني متطلبات هذه المعايير التي لا تكتسب الصفة الإجبارية في تطبيقها، بل تعتمد على مستوى القبول الدولي لها، لأن تطبيق هذه المعايير يضمن توفير بيانات مالية حكومية ذات مصداقية وجودة عالية، عن طريق تطوير مجموعة شاملة من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، التي تمثل أفضل الممارسات الدولية في اعتماد التقارير المالية الحكومية، و بالتالي فان تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساهم في الارتقاء بجودة المعلومات المالية التي تعدها وحدات القطاع العام عن طريق الافصاح المالي وتحقيق الشفافية وتحسين أداء الدولة و الحفاظ على المال العام وضبطه .

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الجزء النظري الى مختلف المضامين والمعارف حول الافصاح المالي ودوره في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، وحتى لا تبقى دراستنا منحصرة في الجانب النظري ارتأينا تدعيم ذلك بفصل تطبيقي وذلك بتصميم استبيان يتناسب مع موضوع الدراسة نحاول من خلاله اسقاط مختلف جوانب القسم النظري وتوزيعه و الاجابة عليه من طرف مختلف الهيئات الفاعلة في المحاسبة العمومية من آمرين بالصرف و حاسبية عموميين و مراقبين ميزانياتيين و أساتذه جامعيين في التخصص .

وعلى ضوء ذلك تم تقسيم هذا الفصل الى 03 مباحث تتمثل فيما يلي:

- **المبحث الأول:** منهجية الدراسة الميدانية.
- **المبحث الثاني :** عرض نتائج الدراسة الميدانية.
- **المبحث الثالث :** اختبار الفرضيات ونتائج الدراسة.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على اراء افراد عينة الدراسة حول اثر الافصاح المالي على تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، وعلى ضوء ذلك سنقوم بتحديد المنهج المعتمد في الدراسة، ليتم بعدها تحديد مجتمع وعينة الدراسة .

المطلب الأول: منهج ومجتمع وعينة الدراسة.

سنتطرق في هذا المطلب إلى التعريف بمنهج و مجتمع الدراسة الميدانية وذلك من خلال

أولا_ منهج الدراسة:

اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي الإحصائي باعتباره المنهج المناسب لموضوع بحثنا والذي سنحاول من خلاله معرفة اثر الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية .

ثانيا_مجتمع وعينة الدراسة.

يتكون مجتمع الدراسة من آمرين بالصرف و محاسبين عموميين و مراقبين ميزانياتيين على مستوى ولاية المدية، و أساتذه جامعيين في التخصص بجامعة المدية، حيث بلغ عدد الاستبيانات الموزعة على افراد العينة المدروسة في هذا الشأن 50 استبيان، والجدول التالي يوضح عدد الاستبيانات النهائية التي قمنا بتحليلها.

الجدول رقم (3-1): عدد الاستبيانات الموزعة والنهائية في عينة الدراسة

الاستبيانات	الموزعة	المسترجعة	الملغاة	النهائية
المجموع	50	48	03	45
النسب المئوية	% 100	%96	%06	%90

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على الاستبيانات الموزعة والمسترجعة.

من خلال الجدول السابق نلاحظ ان نسبة الاستبيانات المسترجعة تقدر بـ (96%)، بينما عدد الاستبيانات الملغاة تقدر بـ (06%)، وبالتالي يمكن القول بان نسبة الاستبيانات النهائية الصالحة للتحليل هي 45 استبيان، اي مايعادل نسبة (90%) وهي نسبة عالية ومقبولة عموما.

المطلب الثاني: تصميم اداة الدراسة وطرق جمع البيانات المستخدمة.

لجمع البيانات المتعلقة بالدراسة استخدمنا الاستبيان الذي يعد من أكثر أدوات البحث شيوعا في مجال الدراسات والبحوث المسحية، كما قمنا بتصميمه على ضوء الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع.

أولا : مضمون الاستبيان

بناء على مشكلة الدراسة وأهدافها، وبناءً على ما استفدنا منه من أدبيات الدراسة(الإطار النظري واستبيانات الدراسات السابقة) قمنا بتصميم استبيان للدراسة طبقا للمحاور الأساسية المحددة في الدراسة(**انظر الملحق رقم 01**)، وقد قسمنا الاستبيان إلى جزئيين اساسيين نعرضهما كالأتي:

الجزء الأول: يتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة (فئة الموظفين،الاساتذة والاداريين)، تضمن معلومات عامة حول الموظفين المستجوبين والمتمثلة في: المستوى التعليمي، الرتبة الوظيفية والخبرة المهنية.

الجزء الثاني: تم تقسيمه الى ثلاثة محاور:

1. المحور الأول:متعلق بجودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر(المتغير التابع)، حيث اشتمل على (07) عبارات.
2. المحور الثاني:متعلق بالافصاح المالي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر(المتغير المستقل)، حيث اشتمل على(07) عبارات.
3. المحور الثالث: متعلق بمساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، حيث اشتمل على (07) عبارات.

واشتمل الاستبيان ككل على **(21)** عبارة، تم صياغتها بالأسلوب الثابت الايجابي، وهذا حتى يمكن معالجتها وفقا الأساليب الإحصائية والسلم المستخدم.

ثانيا_المقياس المستخدم.

تم استخدام مقياس ليكرت الثلاثي لقياس استجابة العينة على عبارات الاستبيان، ويعتبر هذا المقياس أكثر المقاييس استخداما، وهو يتكون من ثلاث خيارات، كما يوضحه الجدول الأتي:

الجدول رقم (3-2): مقياس ليكرت الثلاثي .

العبارات	موافق	محايد	غيرموافق
الدرجة	3	2	1

المصدر: عز حسن عبد الفتاح، **مقدمة في الاحصاء الوصفي والاستدلالي**، خوارزم العلمية للنشر، ص 538

انطلاقا من هذه الدرجات ولحساب الحدود العليا والدنيا لكل فئة من فئات مقياس ليكرت الثلاثي ثم حساب طول المدى (3-1=2) ومن ثم قسم طول المدى على عدد الفئات 3/2=0.66، بعد ذلك تم اضافة العدد 0.66 ابتداء من الفئة الاولى وتحصلنا على النتائج في الجدول رقم (3-3).

وحتى يمكن قياس اتجاهات أفراد العينة تم إعطاء نقاط لهذه الاختيارات، بحيث أعطيت الدرجة (3) للاستجابة موافق والدرجة (2) للاستجابة محايد والدرجة (1) للاستجابة غير موافق، وتم تقسيم السلم إلى ثلاث مجالات لتحديد درجة الموافقة كما يوضحه الجدول الأتي:

الجدول رقم(3-3): قيمة الوسط المرجح ودرجات الموافقة لعينة الدراسة.

المجال	المتوسط المرجح	درجة الموافقة
المجال الأول	1 – 1.66	غير موافق
المجال الثاني	1.67 - 2.33	محايد
المجال الثالث	2.34 - 3	موافق

المصدر:عز حسن عبد الفتاح، نفس المرجع السابق

واعتبرنا المتوسطات في الجدول رقم **(3-3)** هي الحد الفاصل بين مستوى الاستجابات في أداة الدراسة وذلك لمتوسط الاستجابة للعبارات أو البعد أو المحور.

من خلال هذا الجدول يمكن أن نستنتج أن تحديد الاتجاه في هذه الدراسة يكون وفق الآلية التالية:

1. إذا كان المتوسط الحسابي المرجح للعبارة يتراوح بين(1- 1.66) فهذا يعني أن اتجاه عينة الدراسة غير موافقة على ماجاء في العبارة.
2. إذا كان المتوسط الحسابي المرجح للعبارة يتراوح بين (1.67- 2.33) فهذا يعني أن اتجاه عينة الدراسة محايدة على ما جاء في العبارة.
3. إذا كان المتوسط الحسابي المرجح للعبارة يتراوح بين (2.33- 3) فهذا يعني أن اتجاه عينة الدراسة موافقة على ما جاء في العبارة.

ثالثا_الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

استخدمنا برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعيةS.P.S.S(الإصدار 22) للقيام بعملية التحليل الإحصائي للبيانات والتوصل إلى الأهداف الموضوعة في إطار هذه الدراسة، كما تم اعتماد مستوى دلالة **(0.05)** الذي يقابله مستوى ثقة **(0.95)** لتفسير نتائج كل الاختبارات التي تم إجراؤها.

واستخدمنا الاختبارات المعلمية لأنها اختبارات مناسبة في حالة وجود بيانات ترتيبية، حيث أن مقياس ليكرت المستخدم في الدراسة يعتبر مقياسا ترتيبيا، كما اعتمدنا على الأدوات الإحصائية التالية:

1.اختبار التوزيع الطبيعي.

2.قياس معامل الثبات.

3.قياس الاتساق الداخلي.

4.التحليل الوصفي للبيانات الشخصية.

5.التحليل الوصفي للمتغيرات المستقلة والتابعة.

6.تحليل معامل الانحدار الخطي البسيط لاختبار فرضيات الدراسة.

7.اختبار التباين الاحادي **(One Way Anova)** للتأكد من وجود اختلافات في إجابات أفراد عينة الدراسة تعزى إلى المتغيرات الشخصية (المستوى التعليمي والوظيفي، سنوات الخبرة بالمؤسسة).

المطلب الثالث : اختباري التوزيع الطبيعي وثبات وصدق أداة الدراسة

من خلال هذا المطلب سنقوم باختبار صدق اداة الدراسة (الاستبيان) لعينة يقدر حجمهاب 45 مفردة من خلال الاستعانة باختبار التوزيع الطبيعي، معامل الفا كرومباخ، ومعاملات الاتساق.

أولا: اختبار التوزيع الطبيعي.

قبل أن نشرع في الدراسة قمنا باختبار التوزيع الطبيعي لإجابات عينة الدراسة كما يبينه الجدول الأتي:

الجدول رقم(3-4): اختبار التوزيع الطبيعي.

المحاور	اختباركولموقروف One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	
	القيمة الاحتماليةSig.	قيمة الاختيارية
المحور الاول	0.612	0.759
المحور الثاني	0.430	0.874
المحور الثالث	0.710	0.701
الاستبيان ككل	**0.784**	**0.655**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (SPSS22).

يتضح من الجدول رقم **(3-4)** أن اختبار التوزيع الطبيعي كولموجوروف-سميرنوف(K-S) جاء باحتمالية معنوية بالنسبة للمحور الاول وهي اكبر من 0.05، وبـ 0.874 بالنسبة للمحور الثاني وهي اكبر من 0.05، وبـ 0.701 بالنسبة للمحور الثالث وهي اكبر من 0.05، اما الاستبيان ككل0.655 وهي اكبر من 0.05، وعلية فعينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي من ما يسمح بإجراء باقي الاختبارات المعلمية **(انظر الملحق رقم 03)**.

ثانيا_ الصدق الظاهري

يشير الصدق الظاهري إلى أيّ مستوى يقيس مقياس أداة جمع المعلومات ما تم تصميم الدراسة من أجله بطريقة ظاهرية،ومن أجل التحقق من الصدق الظاهري لأداة الدراسة قمنا بالاستعانة بمجموعة من أعوان المحاسبة العمومية بولاية المدية و كذا أساتذة جامعيين في التخصص بجامعة المدية **(انظر الملحق رقم 02)** بقصد الإفادة من خبرتهم العلمية والعملية، والاستفادة من آرائهم فيما يتعلق بتعديل أداة الدراسة، والتحقق من مدى ملائمة كل عبارة للمحور الذي تنتمي إليه، ومدى سلامة ودقة الصياغة اللغوية، ومدى شمول الاستبيان لمشكل الدراسة وتحقيق أهدافها، وفى ضوء أراء الأساتذة المحكمين تم إعادة صياغة بعض العبارات وإضافة عبارات أخرى لتحسين أداة الدراسة .

ثالثا_ثبات أداة الاستبيان.

من أشهر مقاييس الثبات الداخلي مقياس ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient) الذي يستخدم في حالة وجود أكثر من بديلين للإجابة، وهذا لمعالجة عبارات

الاستبيان للتأكد من ثباتها وبعدها نحصل على معامل الثبات الكلي، كما يوضحه الجدول الأتي:

الجدول رقم (3-5): اختبار قيم معامل الثبات لمحاور الاستبيان.

ترتيب المحاور	عنوان المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات
	المحور الاول	07	0.712
	المحور الثاني	07	0.637
	المحور الثالث	07	0.668
	الثبات العام للاستبيان	**21**	**0.795**

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على تحليل الاستبيان ببرنامج(Spss22).

يتضح من الجدول رقم(3-5) أن جميع عبارات المحاور جاءت بمعامل ثبات اكبر من 0.600 وهي درجة عالية من الثبات، حيث جاء معامل الثبات للمحور الاول 0.712، بينما المحور الثاني 0.637، في حين المحور الثالث 0.668، اما الاستبيان ككل0.795، وعليه فان عبارات الاستبيان على درجة عالية من الثبات والاستقرار **(انظر الملحق 04)**.

رابعا: اتساق العبارات مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي اليه

1. محور جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

استعملنا معامل سبيرمان (**Spearman correlation coefficient**) لحساب معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه هذه العبارات.

سنحاول إظهار مختلف النتائج المتعلقة بدرجة الارتباط ودرجة المعنوية بين العبارات ومحور جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر بالاعتماد على معامل سبيرمان من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-6): اختبار الاتساق الداخلي لعبارات محور جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	تحرص المحاسبة العمومية على البساطة والوضوح في عرض المعلومات المالية في القوائم المالية.	0.199*	0.000
02	تراعي المحاسبة العمومية الوعي والادراك لدى مستخدمي القوائم المالية.	0.510*	0.000
03	يمكن الاعتماد على المعلومات المالية التي تعرض في القوائم المالية كأساس للتنبؤ للمركز المالي المستقبلي للادارة العمومية.	0.426*	0.000
04	نظام المحاسبة العمومية يقدم بيانات مالية دقيقة ضمن قوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.	0.580*	0.000
05	حذف أي معلومة مالية في القوائم المالية لها تاثير على القرارات المستقبلية لمستخدمي هذه القوائم.	0.223*	0.000
06	القوائم المالية التي تقدمها الادارة العمومية لفترة معينة قابلة للمقارنة بالقوائم المالية لفترة اخرى.	0.546*	0.000
07	تقدم الادارة العمومية قوائم مالية لفترة معينة قابلة للمقارنة بقوائم مالية لادارة عمومية اخرى لنفس الفترة.	0.524*	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (SPSS22).

يتضح من خلال الجدول رقم**(3-6)** أن قيمة معامل الارتباط محصورة بين **(0.199*)** و**(0.580*)** عند مستوى معنوية **0,000** وهي أقل من 0.05 الذي يعني وجود دلالة إحصائية متوسطة مما يدل على وجودعلاقة ارتباط متوسطة بين العبارات المتضمنة محور جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر **(انظر الملحق رقم 05)**.

2. محور واقع الافصاح المالي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

استعملنا معامل سبيرمان **(Spearman correlation coefficient)** لحساب معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور واقع الافصاح المالي للقوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه هذه العبارات.

سنحاول إظهار مختلف النتائج المتعلقة بدرجة الارتباط ودرجة المعنوية بين العبارات ومحور واقع الافصاح المالي للقوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر بالاعتماد على معامل سبيرمان من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-7): اختبار الاتساق الداخلي لعبارات محور واقع الافصاح المحاسبي للقوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
08	إصلاحات نظام المحاسبة العمومية تعزز الإفصاح المالي الحكومي.	0.337*	0.000
09	يوفر نظام المحاسبة العمومية معلومات تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة العمومية.	0.526*	0.000
10	القوائم المالية التي تعدها المؤسسة العمومية تفصح عن النتائج المالية و الاقتصادية و الاجتماعية للبرامج التي يتم تنفيذها.	0.693*	0.000
11	يساهم الإفصاح المالي في تحسين مخرجات المؤسسات العمومية وبالتالي مخرجات الدولة.	0.563*	0.000
12	يوفر الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسات العمومية معلومات عن طبيعة النشاط الحكومي و اتجاهاته وبالتالي اثبات حقوق الدولة بالتزاماتها.	0.403*	0.000
13	تحقق المعلومات الواردة في القوائم المالية متطلبات الافصاح اللازم.	0.494*	0.000
14	تعتبر عملية الافصاح الشيء الوحيد المتحكم في ترشيد قرارات الانفاق وتخصيص الموارد في القطاع العام.	0.518*	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (SPSS22).

يتضح من خلال الجدول رقم**(3-7)** أن قيمة معامل الارتباط محصورة بين **(0.337*)** **(0.693*)** عند مستوى معنوية **0,000** وهي أقل من 0.05 الذي يعني وجود دلالة إحصائية قوية، تدل على ارتباط العبارات المتضمنة محور واقع الافصاح المالي للقوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر **(انظر الملحق رقم 06).**

3. محور مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظا المحاسبة العمومية في الجزائر.

استعملنا معامل سبيرمان **(Spearman correlation coefficient)** لحساب معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه هذه العبارات.

سنحاول إظهار مختلف النتائج المتعلقة بدرجة الارتباط ودرجة المعنوية بين العبارات ومحور مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر بالاعتماد على معامل سبيرمان من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-8): اختبار الاتساق الداخلي لعبارات محور مساهمة الافصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
15	ضمان جودة القوائم المالية يتوقف على حجم الافصاح ومدى توفير عرض عادل للمعلومات المفيدة والضرورية لاتخاذ مختلف القرارات	0.335 *	0.000
16	يعطي الافصاح في القوائم المالية للمؤسسات العمومية معلومات ذات موثوقية و مصداقية عالية.	0.411*	0.000
17	توفر المعلومات المالية بالدقة العالية يحسن من جودة المعلومة المالية فيالقطاع العام .	0.127*	0.000
18	الافصاح عن القوائم المالية بصورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة العمومية وفي الوقت المناسب يعزز جودة هذه القوائم المالية.	0.283*	0.000
19	الإفصاح المالي الكامل للقوائم المالية فيالقطاعالعام يكون سبب كافي لجودة القوائم المالية .	0.489*	0.000
20	تعرض القوائم المالية بصفة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة العمومية الأمر الذي يجعلها تتصف بالملائمة والموثوقية والجودة .	0.497*	0.000
21	يضمنالإفصاح المالي للقوائم المالية جودة هذه القوائم و إعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام .	0.526*	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (SPSS22).

يتضح من خلال الجدول رقم**(3-8)** أن قيمة معامل الارتباط محصورة بين **(0.127*)** **(0.526*)** عند مستوى معنوية **0,000** وهي أقل من 0.05 الذي يعني وجود دلالة إحصائية متوسطة، تدل على ارتباط العبارات المتضمنة محور واقع الافصاح المالي للقوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر **(انظر الملحق رقم 07).**

خامسا: اتساق العبارات مع الدرجة الكلية للاستبيان

1. محور جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

سنحاول إظهار مختلف النتائج المتعلقة بدرجة الارتباط ودرجة المعنوية بين عبارات محور جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر والاستبيان ككل بالاعتماد على معامل سبيرمان من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-9): معاملات الارتباط بين عبارات محور جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائرمع الدرجة الكلية للاستبيان ككل.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	تحرص المحاسبة العمومية على البساطة والوضوح في عرض المعلومات المالية في القوائم المالية.	0.155*	0.000
02	تراعي المحاسبة العمومية الوعي والادراك لدى مستخدمي القوائم المالية.	0.436*	0.000
03	يمكن الاعتماد على المعلومات المالية التي تعرض في القوائم المالية كأساس للتنبؤ للمركز المالي المستقبلي للادارة العمومية.	0.346*	0.000
04	نظام المحاسبة العمومية يقدم بيانات مالية دقيقة ضمن قوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.	0.483*	0.000
05	حذف أي معلومة مالية في القوائم المالية لها تاثير على القرارات المستقبلية لمستخدمي هذه القوائم.	0.201*	0.000
06	القوائم المالية التي تقدمها الادارة العمومية لفترة معينة قابلة للمقارنة بالقوائم المالية لفترة اخرى.	0.583*	0.000
07	تقدم الادارة العمومية قوائم مالية لفترة معينة قابلة للمقارنة بقوائم مالية لادارة عمومية اخرى لنفس الفترة.	0.469*	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (SPSS22).

يتضح من خلال الجدول رقم **(3-9)** أن قيمة معامل الارتباط محصورة بين **(0.155*)** **(0.583*)** عند مستوى معنوية **0,000** وهي أقل من 0.05 الذي يعني وجود دلالة إحصائية متوسطة، تدل على ارتباط العبارات المتضمنة محور جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع الدرجة الكلية للاستبيان ككل **(انظر الملحق رقم 08).**

2. محور واقع الافصاح المالي للقوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

سنحاول إظهار مختلف النتائج المتعلقة بدرجة الارتباط ودرجة المعنوية بين عبارات محور واقع الافصاح المالي للقوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر والاستبيان ككل بالاعتماد على معامل سبيرمان من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-10):معاملات الارتباط بين عبارات محور واقع الافصاح المالي للقوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع الدرجة الكلية للاستبيان ككل.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
08	إصلاحات نظام المحاسبة العمومية تعزز الإفصاح المالي الحكومي.	0.255 *	0.000
09	يوفر نظام المحاسبة العمومية معلومات تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة العمومية.	0.481*	0.000
10	القوائم المالية التي تعدها المؤسسة العمومية تفصح عن النتائج المالية و الاقتصادية و الاجتماعية للبرامج التي يتم تنفيذها.	0.694*	0.000
11	يساهم الإفصاح المالي في تحسين مخرجات المؤسسات العمومية وبالتالي مخرجات الدولة.	0.546*	0.000
12	يوفر الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسات العمومية معلومات عن طبيعة النشاط الحكومي و اتجاهاته وبالتالي اثبات حقوق الدولة بالتزاماتها.	0.313*	0.000
13	تحقق المعلومات الواردة في القوائم المالية متطلبات الافصاح اللازم.	0.477*	0.000
14	تعتبر عملية الافصاح الشيء الوحيد المتحكم في ترشيد قرارات الانفاق وتخصيص الموارد في القطاع العام.	0.423*	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (SPSS22).

يتضح من خلال الجدول رقم **(3-10)** أن قيمة معامل الارتباط محصورة بين **(0.255*)** **(0.694*)** عند مستوى معنوية **0,000** وهي أقل من 0.05 الذي يعني وجود دلالة إحصائية متوسطة، تدل على ارتباط العبارات المتضمنة محور واقع الافصاح المالي لنظام المحاسبة العمومية مع الدرجة الكلية للاستبيان ككل **(انظر الملحق رقم 09)**.

3.محور مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

سنحاول إظهار مختلف النتائج المتعلقة بدرجة الارتباط ودرجة المعنوية بين عبارات محور واقع الافصاح المالي للقوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر والاستبيان ككل بالاعتماد على معامل سبيرمان من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-11):معاملات الارتباط بين عبارات محور مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع الدرجة الكلية للاستبيان ككل.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	تحرص المحاسبة العمومية على البساطة والوضوح في عرض المعلومات المالية في القوائم المالية.	0.230*	0.000
02	تراعي المحاسبة العمومية الوعي والادراك لدى مستخدمي القوائم المالية.	0.317*	0.000
03	يمكن الاعتماد على المعلومات المالية التي تعرض في القوائم المالية كأساس للتنبؤ للمركز المالي المستقبلي للادارة العمومية.	0.083*	0.000
04	نظام المحاسبة العمومية يقدم بيانات مالية دقيقة ضمن قوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.	0.232*	0.000
05	حذف أي معلومة مالية في القوائم المالية لها تاثير على القرارات المستقبلية لمستخدمي هذه القوائم.	0.415*	0.000
06	القوائم المالية التي تقدمها الادارة العمومية لفترة معينة قابلة للمقارنة بالقوائم المالية لفترة اخرى.	0.484*	0.000
07	تقدم الادارة العمومية قوائم مالية لفترة معينة قابلة للمقارنة بقوائم مالية لادارة عمومية اخرى لنفس الفترة.	0.447*	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (SPSS22).

يتضح من خلال الجدول رقم **(3-11)** أن قيمة معامل الارتباط محصورة بين **(0.230*)** **(0.484*)** عند مستوى معنوية **0,000** وهي أقل من 0.05 الذي يعني وجود دلالة إحصائية متوسطة، تدل على ارتباط العبارات المتضمنة محور مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية مع الدرجة الكلية للاستبيان ككل **(انظر الملحق رقم 10).**

سادسا : الصدق البنائي

الجدول رقم (3-12):معاملات ارتباط المحاور مع بعضها وبالدرجة الكلية للاستبانة.

		محور القوائم المالية	واقع الافصاح المالي	مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية	الاستبيان ككل
محور القوائم المالية	ارتباط بيرسون	1	0.646*	0.817*	0.879*
	مستوى المعنوية		0.000	0.000	0.000
	حجم العينة		45	45	45
واقع الافصاح المالي	ارتباط بيرسون	0.646*	1	0.913*	0.926*
	مستوى المعنوية	0.000		0.000	0.000
	حجم العينة	45		45	45
مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية	ارتباط بيرسون	0.817*	0.913*	1	0.980*
	مستوى المعنوية	0.000	0.000		0.000
	حجم العينة	45	45	45	45

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (SPSS22).

نلاحظ من الجدول رقم **(3-12)** إن معاملات الارتباط المتحصل عليها محصورة بين (0.646-0.980)، وهذا ما يعكس العلاقة القوية مابين المحاور ودرجة ارتباطها مع بعضها البعض، كما أنها دالة عند مستوى المعنوية (0.05)، وهذا ما يعكس الصدق البنائي للاستبيان **(انظر الملحق رقم 11)**.

المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة الميدانية .

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى التحليل الوصفي لمحور البيانات الشخصية، وتحليل عبارات محور القوائم المالية (المتغير التابع) ومحور واقع الافصاح المالي (المتغير المستقل)، بالإضافة إلى اختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: التحليل الوصفي لمتغيرات البيانات الشخصية

سنتناول من خلال هذا المطلب التحليل الوصفي للبيانات الشخصية الذي يشكل الجزء الأول من الاستبيان والمتضمن المؤهل العلمي، الرتبة الوظيفية والخبرة المهنية **(انظر الملحق رقم 12)**

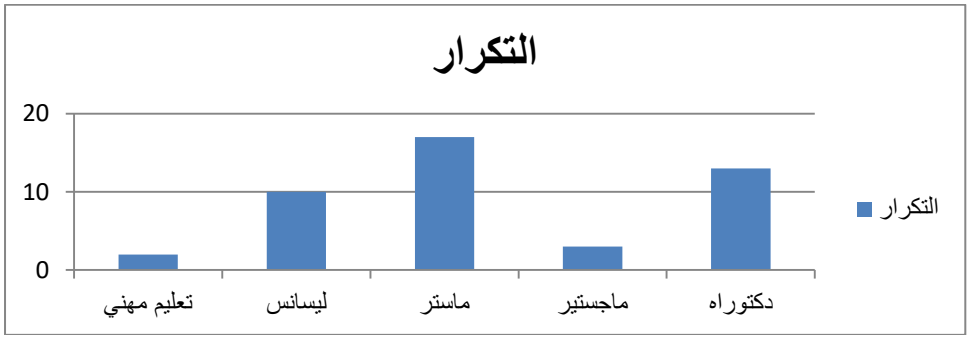
أولا_ متغير المستوى العلمي.

الجدول رقم(3-13): توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى العلمي.

المستوى التعليمي	التكرار	النسبة
تعليم مهني	02	%4.4
ليسانس	10	%22.2
ماستر	17	%37.8
ماجستير	03	%6.7
دكتوراه	13	%28.9
المجموع	**45**	**% 100**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss22)

الشكل رقم (3-1): تمثيل أفراد العينة حسب متغير المستوى العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss22).

نلاحظ من خلال الجدول رقم **(3-13)** والشكل رقم**(3-1)** اختلاف المستويات التعليمية لأفراد عينة الدراسة، حيث نجد موظفين اثنين فقط لديهما مستوى تعليم مهني، أي ما يمثل

نسبة **(4.4%)**، وكذلك 10موظفين لديهم مستوى ليسانس أي ما يمثل نسبة **(22.2%)** لنجد فيما بعد 17موظف لديهم مستوى ماستر، اي مايمثل نسبة **(37.8%)**، كما نجد 03 موظفين لديهم مستوى ماجستير أي ما يمثل نسبة **(6.7%)**، في حين نجد 13موظف يحمل شهادة دكتوراة، اي مايمثل نسبة **(28.9%)**.

وعلى ضوء هذه النتيجة يتضح المستويات الدراسية المختلفة لأفراد عينة الدراسة وإن كانت الغالبية ذات مستوى جامعي فما فوق، وهو المستوى المطلوب الامر الذي يمكن الموظف من الإلمام بمختلف المعارف والقدرات التي تنعكس على مستواه المهني.

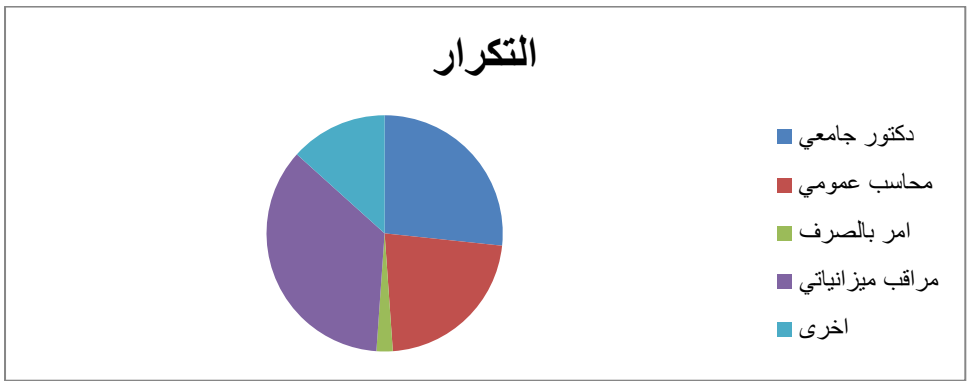
ثانيا: متغير الرتبة الوظيفية.

الجدول رقم(3-14): توزيع أفراد العينة حسب متغير الرتبة الوظيفية.

الوظيفة	التكرار	النسبة
دكتور جامعي	12	%26.7
محاسب عمومي	10	%22.2
امر بالصرف	01	%2.2
مراقب ميزانياتي	16	%35.6
اخرى	06	%13.3
المجموع	**45**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss22)

الشكل رقم(3-2): تمثيل أفراد العينة حسب متغير الرتبة الوظيفية.



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss22)

يتضح من الجدول رقم **(3-14)** والشكل رقم**(3-2)**أنه يوجد 12موظف ذو رتبة دكتور جامعي أي ما يمثل نسبة **(26.7%)**، كما نجد 10 موظفين في رتبة محاسب

عمومي أي ما يمثل نسبة **(22.2%)**، وموظف واحد في رتبة آمر بالصرف أي مايمثل نسبة **(2.2%)**، في حين نجد 16موظف رتبة مراقب ميزانياتي،أي ما يمثل نسبة **(35.6%)**، بينما نجد 06 موظفين من رتب ادارية مختلفة، أي مايمثل نسبة **(13.3%)**

وعلى ضوء هذه النتائج يتضح التباين في الرتب الوظيفية لمختلف أفراد عينة الدراسة، وهذا ما يعني أن اغلب أفراد العينة المدروسة يتمتعون برتب وظيفية جيدة الأمر الذي ينعكس على مهاراتهم وخبراتهم وبالتالي على أدائهم في ممارسة اعمالهم.

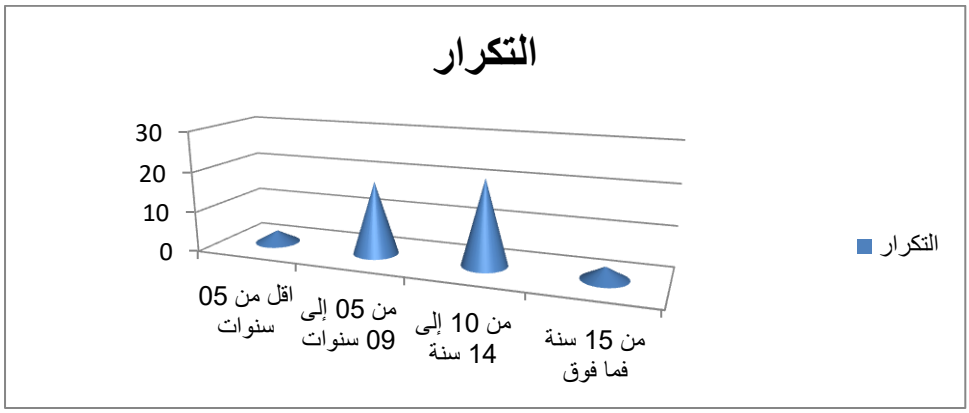
ثالثا: متغير الخبرة المهنية

الجدول رقم (3-15): توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية.

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
اقل من 05 سنوات	03	%6.7
من 05 إلى 09 سنوات	18	%40
من 10 إلى 14 سنة	21	% 46.7
من 15 سنة فما فوق	03	%6.7
المجموع	**45**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss22)

الشكل رقم(3-3): تمثيل أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss22)

يتضح من الجدول رقم **(3-15)** والشكل رقم **(3-3)** أنه يوجد 03 موظفين فقط مدة خبرتهم اقل من 05 سنوات بالمؤسسة أي ما يمثل نسبة **(6.7%)**، في حين نجد 18موظف تتراوح مدة خبرتهم مابين (05-09) سنوات أي ما يمثل نسبة **(40%)**، وقد نجد 21 موظف تتراوح مدة خبرتهم مابين (10-14) سنة أي ما يمثل نسبة **(46.7%)**، وفي

الأخير نجد 03 موظفين مدة خبرتهم اكثر من 15سنة أي ما يمثل نسبة **(6.7%)**، مما يدل على ان اغلب افراد العينة المدروسة لديهم الخبرة والمهارة الكافيتين، إضافة إلى القدرة على ممارسة اعمالهم بشكل فعال.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمحور القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية

سنحاول من خلال هذا المطلب تحليل عبارات محور القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر(المتغير التابع)، وذلك من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وفيما يلي عرض لتقديرات الموظفين لعبارات هذا المحور من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-16) : المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
01	تحرص المحاسبة العمومية على البساطة و الوضوح في عرض المعلومات المالية في القوائم المالية.	2.73	0.618	01	موافق
02	تراعي المحاسبة العمومية الوعي والإدراك لدى مستخدمي القوائم المالية.	2.62	0.650	03	موافق
03	يمكن الاعتماد على المعلومات المالية التي تعرض في القوائم المالية كأساس للتنبؤ للمركز المالي المستقبلي للإدارة العمومية .	2.67	0.674	02	موافق
04	نظام المحاسبة العمومية يقدم بيانات مالية دقيقة ضمن قوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.	2.40	0.688	06	موافق
05	حذف أي معلومة مالية في القوائم المالية لها تأثير على القرارات المستقبلية لمستخدمي هذه القوائم .	2.58	0.723	04	موافق
06	القوائم المالية التي تقدمها الادارة العمومية لفترة معينة قابلة للمقارنة بالقوائم المالية لفترة أخرى .	2.53	0.726	05	موافق
07	تقدم الادارة العمومية قوائم مالية لفترة معينة قابلة للمقارنة بقوائم مالية لإدارة عمومية أخرى لنفس الفترة .	2.24	0.883	07	محايد
محور القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر		2.56	0.350		موافق

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss22)

يشير الجدول رقم **(3-16)** لتقديرات الموظفين حول عبارات محور القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية بدرجات مختلفة من حيث الموافقة أو عدم الموافقة.

بلغ المتوسط الحسابي لمحور القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية **(2.56)** بدرجة موافقة، كما بلغ الانحراف المعياري للمحور **(0.350)** ما يشير إلى تشتت قليل وتباين ضعيف في إجابات أفراد عينة الدراسة مما يشير لوجود درجة عالية لخصائص القوائم المالية **(انظر الملحق13)**.

المطلب الثالث: التحليل الوصفي لمحور واقع الافصاح المالي لنظام المحاسبة العمومية

سنحاول من خلال هذا المطلب تحليل عبارات محور واقع الافصاح المالي (المتغير المستقل)، وذلك من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وفيما يلي عرض لتقديرات الموظفين لعبارات هذا المحور من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(3-17): المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور واقع الافصاح لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
08	إصلاحات نظام المحاسبة العمومية تعزز الإفصاح المالي الحكومي.	2.87	**0.405**	**01**	**موافق**
09	يوفر نظام المحاسبة العمومية معلومات تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة العمومية.	2.67	**0.707**	**02**	**موافق**
10	القوائم المالية التي تعدها المؤسسة العمومية تفصح عن النتائج المالية و الاقتصادية و الاجتماعية للبرامج التي يتم تنفيذها.	2.38	**0.777**	**05**	**موافق**
11	يساهم الإفصاح المالي في تحسين مخرجات المؤسسات العمومية وبالتالي مخرجات الدولة.	2.60	**0.720**	**04**	**موافق**
12	يوفر الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسات العمومية معلومات عن طبيعة النشاط الحكومي واتجاهاته وبالتالي اثبات حقوق الدولة بالتزاماتها.	2.60	**0.654**	**03**	**موافق**
13	تحقق المعلومات الواردة في القوائم المالية متطلبات الافصاح اللازم.	2.38	**0.777**	**06**	**موافق**
14	تعتبر عملية الافصاح الشيء الوحيد المتحكم في ترشيد قرارات الانفاق وتخصيص الموارد في القطاع العام.	2.31	**0.874**	**07**	**محايد**

محور واقع الافصاح المالي لنظام المحاسبة العمومية	2.55	0.395	موافق

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss22)

يشير الجدول رقم (3-17) لتقديرات الموظفين حول عبارات محور واقع الافصاح المالي لنظام المحاسبة العمومية بدرجات مختلفة من حيث الموافقة أو عدم الموافقة.

بلغ المتوسط الحسابي لمحور واقع الافصاح المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية **(2.55)** بدرجة موافقة، كما بلغ الانحراف المعياري للمحور **(0.395)** مايشير إلى تشتت قليل وتباين ضعيف في إجابات أفراد عينة الدراسة مما يشير الى وجود موافقة على تطبيق الافصاح المالي **(انظر الملحق 14)**.

المطلب الرابع: التحليل الوصفي لمحور مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية

سنحاول من خلال هذا المطلب تحليل عبارات محور مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وذلك من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وفيما يلي عرض لتقديرات الموظفين لعبارات هذا المحور من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(3-18): المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور مساهمة الافصاح في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
15	ضمان جودة القوائم المالية يتوقف على حجم الافصاح ومدى توفير عرض عادل للمعلومات المفيدة والضرورية لاتخاذ مختلف القرارات.	2.76	**0.609**	**03**	**موافق**
16	يعطي الافصاح في القوائم المالية للمؤسسات العمومية معلومات ذات موثوقية و مصداقية عالية.	2.51	**0.757**	**06**	**موافق**
17	توفر المعلومات المالية بالدقة العالية يحسن من جودة المعلومة المالية فيالقطاع العام.	2.84	**0.475**	**02**	**موافق**
18	الافصاح عن القوائم المالية بصورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة العمومية وفي الوقت المناسب يعزز جودة هذه القوائم المالية.	2.89	**0.438**	**01**	**موافق**

19	الإفصاح المالي الكامل للقوائم المالية فيالقطاعالعام يكون سبب كافي لجودة القوائم المالية	2.31	**0.874**	**07**	**محايد**
20	تعرض القوائم المالية بصفة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة العمومية الأمر الذي يجعلها تتصف بالملائمة والموثوقية والجودة .	2.69	**0.596**	**04**	**موافق**
21	يضمن الإفصاح المالي للقوائم المالية جودة هذه القوائم وإعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام.	2.58	**0.690**	**05**	**محايد**
محور مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية		**2.60**	**0.317**	**موافق**	

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss22)

يشير الجدول رقم **(3-18)** لتقديرات الموظفين حول عبارات محور مساهمة الافصاح المالي لنظام المحاسبة العمومية بدرجات مختلفة من حيث الموافقة أو عدم الموافقة.

بلغ المتوسط الحسابي لمحور واقع الافصاح المالي لنظام المحاسبة العمومية **(2.60)** بدرجة موافقة، كما بلغ الانحراف المعياري للمحور **(0.317)** مايشير إلى تشتت قليل وتباين ضعيف في إجابات أفراد عينة الدراسة مما يشير الى وجود موافقة على وجود دور للافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية**(انظر الملحق رقم 15)**.

المبحث الثالث : اختبار الفرضيات ونتائج الدراسة

في هذا المبحث سنتناول اختبار فرضيات الدراسة، ومن ثم استخلاص لاهم النتائج المتحصل عليها من خلال دراستنا الاحصائية هذه.

المطلب الاول: اختبار الفرضية الرئيسية الاولى:

H_0: لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للافصاح المالي على تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في المؤسسة المدروسة عند مستوى الدلالة 0.05.

H_1:يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للافصاح المالي على تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في المؤسسة المدروسة عند مستوى الدلالة 0.05.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط، قصد التحقق من وجود أثر ذو دلالة إحصائية للرفض أو القبول وذلك على النحو التالي**(انظر الملحق رقم 16)**.

- **قبول H_0** إذا كانت: قيمة مستوى الدلالة **Sig** أكبر من **0.05**.
- **قبول H_1** إذا كانت: قيمة مستوى الدلالة **Sig** أصغر من **0.05**.

الجدول رقم(3-19):اختبار الانحدار البسيط للافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية

البيان	الإبداع الإداري			
	R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	B معامل الانحدار	Sig مستوى المعنوية
مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية	$0,646^a$	0.417	1.103	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss22)

يوضح الجدول أعلاه رقم**(3-19)** أن اثر الافصاح المالي على تحسين جودة القوائم المالية كما يلي:

قيمة معامل الارتباط**$R = 0,646^a$** بين مستوى تطبيق الافصاح المالي وجودة المؤشرات المالية، ومنه يتضح أن العلاقة بين المتغيرين علاقة ارتباط طردي متوسطة.

وبلغ معامل التحديد **$R^2 = 0.417$**أي أن ما قيمة **41.7%**من التغيرات في جودة القوائم المالية ناتجة عن التغير في الافصاح المالي.

كما بلغت قيمة **sig=0.000** وهي اقل من**0.05**، وهي دالة احصائيا

ومنه معادلة خط الانحدار البسيط للدراسة:

$$Y= 1.103+ 0.646\ X$$

حيث:

X:الافصاح المالي

Y:جودة القوائم المالية.

ومنه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على انه يوجد اثر موجب ذو دلالة إحصائية للافصاح المالي على تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسة المدروسة عند مستوى الدلالة 0,05

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ بين متوسطات إجابات الموظفين حول جودة القوائم المالية تعزى إلى المتغيرات الشخصية (المستوى العلمي، الرتبة الوظيفية والخبرة المهنية)؟

وللإجابة على ما سبق سنقوم بتجزئة هذا السؤال إلى 03 فرضيات فرعية من خلال ما يلي(**انظر الملحق رقم 17**):

1. اختبار الفرضية الفرعية الأولى

H_0: لاتوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة$\alpha=0.05$ بين متوسطات إجابات الموظفين حول جودة القوائم المالية تعزى إلى متغير المؤهل العلمي.

H_1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة$\alpha=0.05$ بين متوسطات إجابات الموظفين حول جودة القوائم المالية تعزى إلى متغير المؤهل العلمي.

وفي هذا الصدد استخدمنا اختبار(**One Way Anova**)، حيث تظهر النتائج المحصل عليها من خلال الجدول التالي:

ولاختبار هذه الفرضية نستخدم اختبار (**One Way Anova**) من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(3-20) : نتائج اختبار "التباين الأحادي" – المؤهل العلمي-.

محاور الاستبيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	قيمة F	Sig
جودة القوائم المالية	بين المجموعات	1.217	4	0.304	2.905	0.034
	داخل المجموعات	4.190	40	0.105		
	المجموع	5.408	44			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول أعلاه رقم (3-20) نتائج اختبار "التباين الأحادي" لعينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه يتبين لنا أن القيمة الاحتمالية (Sig) المقابلة لاختبار التباين الأحادي اقل من مستوى الدلالة 0.05 أي**(0.05>0.034)**، وبذلك يمكن استنتاج أنه"**توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول الافصاح المالي لتحسين جودة القوائم المالية في المؤسسة المدروسة تعزى إلى متغير المؤهل العلمي**"، وبالتالي رفض الفرضية **الصفرية** وقبول الفرضية **البديلة**.

2. اختبار الفرضية الفرعية الثانية

H_0:لاتوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة**α=0.05** بين متوسطات إجابات الموظفين حول جودة القوائم المالية تعزى إلى متغير المستوى الوظيفي.

H_1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة**α=0.05** بين متوسطات إجابات الموظفين حول جودة القوائم المالية تعزى إلى متغير المستوى الوظيفي.

ولاختبار هذه الفرضية نستخدم اختبار (One Way Anova) من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(3-21): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – المستوى الوظيفي.

محاور الاستبيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	قيمة F	Sig
جودة القوائم المالية	بين المجموعات	0.801	4	0.200	1.739	0.161
	داخل المجموعات	4.607	40	0.115		
	المجموع	5.408	44			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يوضح الجدول أعلاه رقم (3-21) نتائج اختبار "التباين الأحادي" لعينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي.

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه يتبين لنا أن القيمة الاحتمالية (Sig) المقابلة لاختبار التباين الأحادي اكبر من مستوى الدلالة 0.05 أي (0.05<0.161)، وبذلك يمكن استنتاج أنه " لا**توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول جودة القوائم المالية في المؤسسة المدروسة تعزى إلى متغير المستوى الوظيفي"، وبالتالي قبول الفرضية الصفرية ونفي الفرضية البديلة.**

3. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

H_0: لاتوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة**α=0.05** بين متوسطات إجابات عينة الدراسة حول جودة القوائم المالية تعزى إلى متغير سنوات الخبرة بالمؤسسة.

H_1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة**α=0.05** بين متوسطات إجابات موظفي الجامعة حول جودة القوائم المالية تعزى إلى متغير سنوات الخبرة بالمؤسسة.

ولاختبار هذه الفرضية نستخدم اختبار (**One Way Anova**) من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-22): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – سنوات الخبرة-.

محاور الاستبيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	قيمة F	Sig
جودة القوائم المالية	بين المجموعات	0.316	3	0.105	0.847	0.476
	داخل المجموعات	5.092	41	0.124		
	المجموع	**5.408**	**44**			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يوضح الجدول السابق رقم (3-22) نتائج اختبار "التباين الأحادي" لعينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة.

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه يتبين لنا أن القيمة الاحتمالية (Sig) المقابلة لاختبار التباين الأحادي اكبر من مستوى الدلالة 0.05 أي (0.05<0.476)، وبذلك يمكن استنتاج أنه "لا**توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة**

الدراسة حول الافصاح المالي لتحسين جودة القوائم المالية في المؤسسة المدروسة تعزى إلى متغير سنوات الخبرة"، وبالتالي قبول الفرضية الصفرية ونفي الفرضية البديلة.

المطلب الثالث : تحليل نتائج الدراسة الميدانية

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى تحليل و تقييم محاور الدراسة الميدانية، من خلال تقييم و تحليل عبارات محوري القوائم المالية و الافصاح في القوائم المالية ومحور مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية .

اولا: تحليل واقع القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر

تختلف عبارات محور القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية من حيث درجات الموافقة من طرف أفراد عينة الدراسة، حيث نجد اغلب العبارات حازت على درجات موافقة، في حين نجد العبارة07 فقط حازت على درجة محايد من طرف أفراد عينة الدراسة، كما لانجد اي عبارة حازت على عدم الموافقة من طرف افراد العينة المدروسة.

وانطلاقا من النتائج الواردة في الجدول رقم **(3-16) المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر**، يمكن ترتيب العبارات المشكلة للمحور الخاص بالقوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر من وجهة نظر الموظفين من الاتجاه الأقوى إلى الأقل، وذلك بناء على المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري كما يلي:

- **جاءت العبارة (01)** التي تضمنت" **تحرص المحاسبة العمومية على البساطة و الوضوح في عرض المعلومات المالية في القوائم المالية**" في المرتبة **الأولى** من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها **(2.73)** بانحراف معياري قدره **(0.618)**، وعليه تقع العبارة ضمن درجة الموافقة.
- **جاءت العبارة (03)** التي تضمنت" **يمكن الاعتماد على المعلومات المالية التي تعرض في القوائم المالية كأساس للتنبؤ للمركز المالي المستقبلي للإدارة العمومية**"في المرتبة **الثانية** من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها **(2.67)** بانحراف معياري قدره **(0.674)**، وعليه تقع العبارة ضمن درجة الموافقة.

- **جاءت العبارة (02)** التي تضمنت" **تراعي المحاسبة العمومية الوعي والإدراك لدى مستخدمي القوائم المالية**" في المرتبة **الثالثة** من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها **(2.62)** بانحراف معياري قدره **(0.618)**، وعليه تقع العبارة ضمن درجة الموافقة.
- **جاءت العبارة (05)** التي تضمنت" **حذف أي معلومة مالية في القوائم المالية لها تأثير على القرارات المستقبلية لمستخدمي هذه القوائم**" في المرتبة **الرابعة** من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها **(2.58)** بانحراف معياري قدره **(0.723)**، وعليه تقع العبارة ضمن درجة الموافقة.
- **جاءت العبارة (06)** التي تضمنت" **القوائم المالية التي تقدمها الادارة العمومية لفترة معينة قابلة للمقارنة بالقوائم المالية لفترة أخرى**" في المرتبة **الخامسة** من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها **(2.53)** بانحراف معياري قدره **(0.726)**، وعليه تقع العبارة ضمن درجة الموافقة.
- **جاءت العبارة (04)** التي تضمنت" **نظام المحاسبة العمومية يقدم بيانات مالية دقيقة ضمن قوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي**" في المرتبة **السادسة** من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها **(2.40)** بانحراف معياري قدره **(0.688)**، وعليه تقع العبارة ضمن درجة الموافقة.
- **جاءت العبارة (07)** التي تضمنت" **تقدم الادارة العمومية قوائم مالية لفترة معينة قابلة للمقارنة بقوائم مالية لإدارة عمومية أخرى لنفس الفترة**" في المرتبة **السابعة** من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها **(2.24)** بانحراف معياري قدره **(0.883)**، وعليه تقع العبارة ضمن درجة محايد.

وبالتالي يمكن القول عموما بان اغلب أفراد العينة المدروسة يعلنون ويؤكدون عن وجود تطبيق لخصائص بيانات القوائم المالية للمحاسبة العمومية في المؤسسة العمومية ويجب أن تتميز بالمميزات التالية : البساطة، التنبؤ، الوعي و الإدراك، عدم الحذف، الدقة .

ثانيا: تحليل واقع الافصاح المالي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر

تختلف عبارات محور الافصاح المالي لنظام المحاسبة العمومية من حيث درجات الموافقة من طرف أفراد عينة الدراسة، حيث نجد اغلب العبارات حازت على درجات موافقة، في حين نجد العبارة 14 حازت على درجة محايد، في حين لانجد اي عبارة حازت على درجة غير موافقة من طرف أفراد عينة الدراسة.

وانطلاقا من النتائج الواردة في الجدول رقم(3-17) **المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور واقع الافصاح لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر**، يمكن ترتيب العبارات المشكلة للمحور الخاص بواقع الافصاح المالي لنظام المحاسبة العمومية من الاتجاه الأقوى إلى الأقل، وذلك بناء على المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري كما يلي:

- **جاءت العبارة (08)** التي تضمنت" **إصلاحات نظام المحاسبة العمومية تعزز الإفصاح المالي الحكومي**" في المرتبة **الأولى** من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها **(2.87)** بانحراف معياري قدره **(0.405)**، وعليه تقع العبارة ضمن درجة الموافقة.
- **جاءت العبارة (09)** التي تضمنت" **يوفر نظام المحاسبة العمومية معلومات تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة العمومية**" في المرتبة **الثانية** من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها **(2.67)** بانحراف معياري قدره **(0.707)**، وعليه تقع العبارة ضمن درجة الموافقة.
- **جاءت العبارة (12)** التي تضمنت" **يوفر الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسات العمومية معلومات عن طبيعة النشاط الحكومي واتجاهاته وبالتالي اثبات حقوق الدولة بالتزاماتها**" في المرتبة **الثالثة** من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها **(2.60)** بانحراف معياري قدره **(0.654)**، وعليه تقع العبارة ضمن درجة الموافقة.
- **جاءت العبارة (11)** التي تضمنت" **يساهم الإفصاح المالي في تحسين مخرجات المؤسسات العمومية وبالتالي مخرجات الدولة**" في المرتبة **الرابعة** من حيث درجة

الموافقة عليها ،حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها **(2.60)** بانحراف معياري قدره **(0.720)**، وعليه تقع العبارة ضمن درجة الموافقة.

- **جاءت العبارة (10)** التي تضمنت" **القوائم المالية التي تعدها المؤسسة العمومية تفصح عن النتائج المالية و الاقتصادية و الاجتماعية للبرامج التي يتم تنفيذها"** في المرتبة **الخامسة** من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها **(2.38)** بانحراف معياري قدره **(0.777)**، وعليه تقع العبارة ضمن درجة الموافقة.
- **جاءت العبارة (13)** التي تضمنت" **تحقق المعلومات الواردة في القوائم المالية متطلبات الافصاح اللازم"** في المرتبة **السادسة** من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها **(2.38)** بانحراف معياري قدره **(0.777)**، وعليه تقع العبارة ضمن درجة الموافقة.
- **جاءت العبارة (14)** التي تضمنت" **تعتبر عملية الافصاح الشيء الوحيد المتحكم في ترشيد قرارات الانفاق وتخصيص الموارد في القطاع العام"** في المرتبة **السابعة** من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها **(2.31)** بانحراف معياري قدره **(0.874)**، وعليه تقع العبارة ضمن درجة محايد .

وبالتالي يمكن القول عموما بان اغلب أفراد العينة المدروسة يؤكدون بأن الافصاح المالي لنظام المحاسبة العمومية يتعزز من خلال: الاصلاح المحاسبي، وجوب توفر المرونة في نظام المحاسبة العمومية، وجود علاقة تكاملية بين نظام المحاسبة العمومية و الإفصاح المالي، ويبقى الإفصاح المالي أحد الأسباب التي تؤدي الى جودة القوائم المالية .

ثالثا: تحليل واقع مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية

تختلف عبارات محور مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية من حيث درجات الموافقة من طرف أفراد عينة الدراسة، حيث نجد اغلب العبارات حازت على درجات موافقة، في حين نجد العبارة 19 فقط حازت على درجة محايد من طرف أفراد عينة الدراسة، كما لانجد اي عبارة حازت على عدم الموافقة من طرف افراد العينة المدروسة.

وانطلاقا من النتائج الواردة في الجدول رقم(3-18) **المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور مساهمة الافصاح في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر**، يمكن ترتيب العبارات المشكلة للمحور الخاص بمساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية من الاتجاه الأقوى إلى الأقل، وذلك بناء على المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري كما يلي:

- **جاءت العبارة (18)** التي تضمنت" **الافصاح عن القوائم المالية بصورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة العمومية وفي الوقت المناسب يعزز جودة هذه القوائم المالية**" في المرتبة **الأولى** من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها **(2.89)** بانحراف معياري قدره **(0.438)**، وعليه تقع العبارة ضمن درجة الموافقة.
- **جاءت العبارة (17)** التي تضمنت" **توفر المعلومات المالية بالدقة العالية يحسن من جودة المعلومة المالية في القطاع العام**" في المرتبة **الثانية** من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها **(2.84)** بانحراف معياري قدره **(0.475)**، وعليه تقع العبارة ضمن درجة الموافقة.
- **جاءت العبارة (15)** التي تضمنت" **ضمان جودة القوائم المالية يتوقف على حجم الافصاح ومدى توفير عرض عادل للمعلومات المفيدة والضرورية لاتخاذ مختلف القرارات**" في المرتبة **الثالثة** من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها **(2.76)** بانحراف معياري قدره **(0.609)**، وعليه تقع العبارة ضمن درجة الموافقة.
- **جاءت العبارة (20)** التي تضمنت" **تعرض القوائم المالية بصفة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة العمومية الأمر الذي يجعلها تتصف بالملائمة والموثوقية والجودة**" في المرتبة **الرابعة** من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها **(2.69)** بانحراف معياري قدره **(0.596)**، وعليه تقع العبارة ضمن درجة الموافقة.
- **جاءت العبارة (21)** التي تضمنت" **يضمن الإفصاح المالي للقوائم المالية جودة هذه القوائم وإعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام**"في المرتبة **الخامسة**

من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها **(2.58)** بانحراف معياري قدره **(0.690)**، وعليه تقع العبارة ضمن درجة الموافقة.

- **جاءت العبارة (16)** التي تضمنت" **يعطي الافصاح في القوائم المالية للمؤسسات العمومية معلومات ذات موثوقية ومصداقية عالية**" في المرتبة **السادسة** من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها **(2.51)** بانحراف معياري قدره **(0.757)**، وعليه تقع العبارة ضمن درجة الموافقة.
- **جاءت العبارة (19)** التي تضمنت" **الإفصاح المالي الكامل للقوائم المالية في القطاع العام يكون سبب كافي لجودة القوائم المالية**" في المرتبة **السابعة** من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها **(2.31)** بانحراف معياري قدره **(0.874)**، وعليه تقع العبارة ضمن درجة محايد.

وعليه يمكن القول بان اغلب أفراد العينة المدروسة يعلنون ويؤكدون عن وجود دور للافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية للمحاسبة العمومية من خلال الصدق و الدقة و الموضوعية والملائمة و الموثوقية و الشفافية .

ومن خلال ماسبق من تحليل محاور الدراسة يمكن القول عموما بان اغلب أفراد العينة المدروسة يقبلون بوجود اثر لتطبيق الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية .

خلاصة

من خلال هذا الفصل تناولنا الدراسة الميدانية المتعلقة بدراسة ميدانية على مدى مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، وقصد تسهيل الدراسة استخدمنا طريقة الاستبيان حيث قمنا من خلاله بعرض وتحليل النتائج كأداة لتأكيد أو رفض الفرضيات الموضوعة في ذلك.

وعلى هذا الأساس قد توصلنا إلى مجموعة من النتائج يمكن عرضها فيما يلي:

1. وجود أثر ذو دلالة إحصائية للافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية عند مستوى الدلالة الإحصائية 0.05.

2. وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول تحسين جودة القوائم المالية بالمؤسسة المدروسة تعزى إلى متغير المستوى العلمي، بينما نلاحظ عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول تحسين جودة القوائم المالية بالمؤسسة المدروسة تعزى إلى متغير المستوى الوظيفي وسنوات الخبرة بالمؤسسة.

الخاتمة

لقد تطرقنا في هذه الدراسة إلى أثر الافصاح المالي على جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة " كيف يؤثر الإفصاح المالي على جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية ؟ وذلك من خلال تحليل الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحقيق أهداف الحكومات والمؤسسات العمومية من الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية ذات الغرض العام وتحقيق جودتها و التسيير العقلاني للمال العام، حيث تكتسي أهداف القوائم والتقارير المالية أهمية بالغة خاصة عندما تكون الحكومات والمؤسسات العمومية بصدد تحديد مضمونها، وقد أصبحت تتمحور أهداف القوائم والتقارير المالية حول نقطة أساسية وهي منفعة المعلومات المالية في اتخاذ القرارات من طرف مختلف متخذي القرار على مستوى المؤسسة العمومية

أولا : نتائج الدراسة النظرية:

من أهم النتائج المتوصل اليها من خلال دراستنا مايلي :

- نظام المحاسبة العمومية في الجزائر القائم على تطبيق الأساس النقدي، لا يوفر المعلومات والبيانات المالية والدارية لذلك يحتاج إلى تطوير وإصلاح والانتقال إلى أساس الاستحقاق .
- تعد القوائم المالية التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية، الأداة التي تقيس درجة كفاءة وفعالية تسيير المال العام، وبالتالي فتحسين محتوى هذه القوائم المالية يساهم في توفير المعلومات المالية التي تسمح بإعطاء أكثر شفافية ودرجة كبيرة من الفاعلية والكفاءة في ترشيد الانفاق العام .
- يوفر الإفصاح المالي معلومات مختصرة و مركزة عن النشاط المتكامل للوحدة الحكومية .
- دقة الإفصاح المالي يؤدي إلى سلامة التقارير و القوائم المالية للقطاع العام و يزيد من شمولية المعلومات المالية .

- القوائم المالية تفصح عن المعلومات المالية بدقة و بوضوح و موضوعية تساهم في اتخاذ القرارات وتعبر عن جودتها .
- التوجه نحو تبني معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام أصبح أمرا حتميا نتيجة لما تحتويه من معايير تساهم في العرض و الإفصاح عن المعلومات المالية للقوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية .
- تعتبر معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من أفضل الممارسات الدولية لإعداد التقارير والقوائم المالية في وحدات القطاع العام باعتبارها تساهم في تطوير نظام المحاسبة العمومية من خلال تشجيع الدول علي تبنى أساس الاستحقاق وتحسين جودة الإبلاغ المالي، مما يؤثر بشكل كبير علي الشفافية والمساءلة.

ثانيا_ نتائج الدراسة التطبيقية

- **وصف نتائج محور البيانات الشخصية :**

1. اغلب افراد العينة المدروسة جامعيين، الامر الذي يجعلهم يمتلكون مؤهلات ومعارف تساعدهم على اداء مهامهم بكفاءة وفعالية.
2. اغلب افراد العينة المدروسة يمتلكون رتب وظيفية في مستويات ادارية او تعليمية مقبولة وجيدة، مما يدل على أنهم من ذوي الخبرة والكفاءة.
3. اغلب أفراد عينة الدراسة سنوات خبرتهم بالمؤسسة أكثر من 05 سنوات، أي ما يمثل نسبة 93% تقريبا.

- **وصف نتائج محوري الدراسة الميدانية:**

1. **نتائج عبارات محور القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر:**

تختلف عبارات محور القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية من حيث درجات الموافقة من طرف أفراد عينة الدراسة، حيث نجد اغلب العبارات حازت على درجات موافقة، في حين نجد العبارة 07 فقط حازت على درجة محايد من طرف أفراد عينة الدراسة، كما لانجد اي عبارة حازت على عدم الموافقة من طرف افراد العينة المدروسة.

وبالتالي يمكن القول عموما بان اغلب أفراد العينة المدروسة يعلنون ويؤكدون عن وجود تطبيق لخصائص بيانات القوائم المالية للمحاسبة العمومية في المؤسسة المعنية.

2. نتائج عبارات محور الافصاح المالي لنظام المحاسبة العمومية

تختلف عبارات محور الافصاح المالي لنظام المحاسبة العمومية من حيث درجات الموافقة من طرف أفراد عينة الدراسة، حيث نجد اغلب العبارات حازت على درجات موافقة، في حين نجد العبارة 14 حازت على درجة محايد، في حين لانجد اي عبارة حازت على درجة غير موافقة من طرف أفراد عينة الدراسة.

3.نتائج عبارات محور مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية:

تختلف عبارات محور مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية من حيث درجات الموافقة من طرف أفراد عينة الدراسة، حيث نجد اغلب العبارات حازت على درجات موافقة، في حين نجد العبارتين 19 و 21 فقط حازتا على درجة محايد من طرف أفراد عينة الدراسة، كما لانجد اي عبارة حازت على عدم الموافقة من طرف افراد العينة المدروسة.

وبالتالي يمكن القول عموما بان اغلب أفراد العينة المدروسة يعلنون ويؤكدون عن وجود دور للافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية للمحاسبة العمومية في المؤسسة المعنية.

ومن خلال ما سبق يمكن القول عموما بان اغلب أفراد العينة المدروسة يقبلون بوجود اثر لتطبيق الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية من طرف المؤسسة المعنية.

ثالثا_ نتائج فرضيات الدراسة الميدانية

1. تحقق الفرضية الاولى التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية للافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية عند مستوى الدلالة الإحصائية 0.05، الأمر الذي يجعلنا نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية العدمية أو الصفرية.

2. بالنسبة الى الفرضية الثانية نستخلص منها النتائج التالية:

- وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول تحسين جودة القوائم المالية بالمؤسسة المدروسة تعزى إلى متغير المستوى العلمي، الأمر الذي يؤدي إلى قبول الفرضية البديلة ونفي الفرضية الصفرية.
- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول تحسين جودة القوائم المالية بالمؤسسة المدروسة تعزى إلى متغير الرتبة الوظيفية، الأمر الذي يؤدي إلى قبول الفرضية الصفرية ونفي الفرضية البديلة.
- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول تحسين جودة القوائم المالية بالمؤسسة المدروسة تعزى إلى متغير سنوات الخبرة ، الأمر الذي يؤدي إلى قبول الفرضية الصفرية ونفي الفرضية البديلة.

ثالثا : اقتراحات الدراسة من خلال دراسة وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها يمكن تقديم التوصيات التالية :

- العمل على التعريف بأهمية الإفصاح المالي ودوره في تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي، لتعزيز الشفافية والمساءلة من خلال تنظيم ملتقيات و أيام دراسية لأعوان المحاسبة العمومية ؛
- مواصلة عملية إصلاح نظام المحاسبة العمومية وتخطي كل العقبات التي تحول دون إتمامها ؛
- وضع برامج ودورات تكوينية لتدريب وتاهيل الموظفين في جميع المستويات الادارية المساهمون في تنفيذ العمليات الخاصة بإصلاح نظام المحاسبة، خاصة في مجال معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مع زيادة الوعى بشأن اهمية الاصلاح عن طريق الندوات و ورشات العمل.

- توسيع البرامج التكوينية المنظمة في إطار مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية، لتسهيل عملية تعميم تنفيذ المشروع ؛ وتوسيع هذه البرامج حتى يستفيد منها جميع المساهمون في تحسين مخرجات القوائم المالية .

- الاستفادة من التجارب الدولية التي نجحت في التوجه نحو تبني معايير (IPSAS)، لا سيما تلك التي تتشابه مع البيئة الجزائرية .

رابعا : آفاق الدراسة

يعتبر موضوع أثر الافصاح المالي على جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية من المواضيع التي يجب الاهتمام بدراستها، للنقص المسجل في مواضيع الافصاح المالي في المحاسبة العمومية مقارنة بالمحاسبة المالية، ومن خلال دراستنا وما توصلنا إليه يمكن اقتراح المواضيع التالية للبحث و الدراسة :

- أثر الإبلاغ المالي على القوائم و التقارير المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر؛
- دور الإصلاح الموازناتي في تحسين جودة النظام المحاسبي العمومي الجزائري ؛
- دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحقيق الابلاغ المالي الحكومي ؛
- دور الحكم الراشد في تحسين جودة الإبلاغ المالي للحكومات والمؤسسات العمومية ؛

كل هذه المواضيع وغيرها قد تكون منطلق لإشكاليات أخرى للبحث و يبقى المجال مفتوح لدراسات مستقبلية .

أولا : المراجع باللغة العربية.

❖المواد والمراسيم:

1- القانون 90-21 مؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 أوت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية العدد35، 1990 .

❖ الكتب:

1-إبراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، جامعة العلوم و التكنولوجيا، صنعاء اليمن، 2013 .

2-أحمرو إسماعيل حسين، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار الميسرة، الأردن، 2008 .

3-حسن بن عبد الرحمان، المحاسبة الحكومية الفعالية، مركز البحوث و الدراسات الإدارية، السعودية،1999.

4-رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري والتطبيقات العملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2005.

5-سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، دار المسيرة للنشر و التوزيع، ط 01 /2011 ،عمان، الأردن.

6-سعود جايد مشكور، المحاسبة الحكومية (تطبيقاتها المركزية و اللامركزية في العراق)، مطبعة نيبور الديوانية، العراق، ديسمبر 2018 .

7-سعود جايد مشكور، قاسم محمود عبد الله البعاج وآخرون، المحاسبة الحكومية، دار نيبور، بغداد، العراق، 2018 .

8-مبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، دار ايتراك، القاهرة، 2005 .

❖ **الأطروحات والرسائل الجامعية والمذكرات:**

- **أطروحات الدكتوراه:**

1-أحلام عكسة، أثر تغير المفاهيم والممارسات المحاسبية على جودة القوائم المالية، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية، جامعة الجزائر03، 2016/2015 .

2-آسيا لعروسي، تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم، دراسة حالة مؤسسة بوليبان لانتاج أكياس التغليف، برج بوعريريج، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2014/2013 .

3-بن رحو قادة، تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كأداة لتحسين جودة القياس والافصاح المحاسبي في الجزائر، دراسة حالة بلدية سيدي بلعباس، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة مراقبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 2022/2021 .

4-بوخالفي مسعود، متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العامIPSAS ، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2020/2019 .

5-جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي ipsas على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة و تدقيق ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2019/2018 .

6-سعيداني محمد السعيد، الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة وأثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة غرداية .

7-شلال زهير، آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير منظمات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2014/2013 .

8-عامر مريم، شروط استجابة القطاع العام الإداري الجزائري لتطبيق معايير المحاسبة الدوليةIPSAS ،أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2021/2020.

9-عبد الخالق أودينة، أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية، دراسة ميدانية لآراء عينة من الاكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، أطروحة الدكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف، ميلة ،2021/2020 .

10- عبدوس ايمان، دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في شعبة علوم التسيير تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2020-2021 .

11- عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية واثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، دراسة استطلاعية لآراء عينة من الاكاديميين والمهنيين، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2019/2018 .

12- عشة فطيمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، أطروحة دكتوراه الطور الثالث شعبة علوم التسيير تخصص ادارة مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2021/2022 .

13- فطوم أمحمدي، دور النظام المحاسبي المالي في الرفع من جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية – دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2017/2016 .

14- قسوم حنان، أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، أطروحة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف01، 2016/2015 .

15- لمين تغليسية، مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في الإفصاح عن معلومات مالية ذات جودة دارسة ميدانية لعينة من شركات المساهمة الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية تخصص محاسبة، مراجعة

وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2018/2017 .

16- محامي زليخة، دور المراجعة الخارجية في اكتشاف التلاعب في القوائم المالية للبنوك التجارية، دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة يحي فارس المدية، 2022/2021 .

17- مصطفى عوادي، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية أطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2014/2013 .

18- ناصري ايمان، الإفصاح المالي في اطار تبني المحاسبة الخضراء ،أطروحة الدكتوراه في العلوم المالية و المحاسبة، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 2022/2021 .

- **مذكرات الماجستير:**

1-زين عبد المالك، القياس والافصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة مجمع صيدال –وحدة الحراش، مذكرة الماجستير، شعبة علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس،2015/2014 .

2-مختاري رزيقة، دور الإفصاح عن قائمة التدفقات النقدية وفق المعايير المحاسبية الدولية في تقييم الوضعية المالية للمؤسسة دارسة حالة "مؤسسة نفطال الشارقة"، مذكرة الماجستير في علوم التسيير تخصص: الإدارة المالية للمؤسسات، كلية

العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2014/2013 .

- **المجلات العلمية**

1- أحمد حابية، العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة لآراء الخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة، مجلة المدبر المجلد 07 العدد 02، 2020 .

2- تيسير جواد كاظم، حيدر كريم كاظم، عبد الهرة سلمان الروازق، الإفصاح المحاسبي في القوائم و التقارير المالية الحكومية، نموذج حديث مقترح للوحدات الحكومية في العراق، العدد 09، ديسمبر 2020 .

3- حساييني عبد الحميد، بوعبانة فتيحة، عرض البيانات المالية وفق مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، الوادي، المجلد 14، العدد 2021/01 .

4- خبيطي خضير، مونة يونس، أفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (ipsas)ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، العدد 2016/02 .

5- شاشوة عبد الحكيم، بوجطو حكيم، أثر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على فعالية حوكمة النفقات العامة – دراسة ميدانية لبلديات ولاية البويرة، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد12 العدد 02(2021) .

6- شيرين مأمون سيد أحمد محمد، أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية على سوق الخرطوم للأوراق المالية، مجلة

الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 07 .العدد01، كلية الفجر للعلوم و التكنولوجيا، السودان، جوان 2020 .

7- عبدوس ايمان، اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق و معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ، global journal of economics and business، vol 5، n 3، 2018 .

8- عمامرة ياسمينة، د.زرفاوي عبد الكريم، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، مجلة البحوث والدراسات التجارية ،العدد الرابع، سبتمبر2018 .

9- قديد زيان، قديد عبد الحفيظ، دويبي عبد الجبار، دور الإفصاح المالي والمحاسبي في الرفع من جودة وموثوقية المعلومة المحاسبية الواردة في القوائم المالية للمؤسسة، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد الخامس العدد الثاني، أكتوبر 2021 .

10- محمد لمين علون، مساهمة آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، دراسة عينة من الشركات بولاية بسكرة، مجلة نور للدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد08، جوان2019 .

11- محمود عبد الفتاح الوشاح، د:زينب حسان النابلسي، أ: مراد يوسف عبد العدوس، تطبيق معايير الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام و دوره في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية، مجلة الدراسات الإسلامية الاقتصادية و الإدارية، مجلد 04 /2018 .

12- مسعودي علي، أساس المحاسبة العمومية الملائم في ظل توجه الجزائر نحو عصرنة نظام الموازنة العامة الرامي الى الحوكمة، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، العدد04، جوان 2018 .

13- يوسف السعيدي أحمد، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IPSAS في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية ،العدد 16، جوان 2017 .

14- يوسف السعيدي أحمد، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد12، العدد 01، بومرداس، الجزائر، 2022 .

- **المؤتمرات**

1- فاطمة الزهراء قاضي، متطلبات الإفصاح عن القوائم المالية في القطاع العام في الجزائر في ظل اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، المؤتمر الدولي العلمي 2022 بعنوان دور المعايير المحاسبية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية و تعزيز القدرات الإدارية، أكتوبر 2022 .

- **مداخلات**

1- هوام جمعة، لعشوري نوال، مداخلة بعنوان دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية ،الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة(واقع، رهانات وافاق)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي .

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية .

1- International federation of accountants, handbook of international public sector accounting pronouncements, Volume I-II-III, IPSASB, USA, 2021

2- Jean François des Robert, Jaques Colibert, Les Normes IPSAS et le Secteur Public, Dunod, Paris, 2008, P 10.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01: اداة الدراسة (الاستبيان)





وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الدكتور يحي فارس – المدية –
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير
تخصص إدارة الميزانية

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة الماستر

في إطار تحضير مذكرة التخرج المندرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص إدارة الميزانية، و المعنونة بـ " **أثر الإفصاح المالي على جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية** "

يشرفنا أن نضع بين أيديكم كمهنيين وأساتذة جامعيين هذا الاستبيان من أجل المساهمة في انجاز وانجاح هذه الدراسة الميدانية الهادفة الى معرفة أثر تطبيق الإفصاح المالي على جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

كما نعلمكم بان هذا الاستبيان موجه خصيصا لأغراض بحثية بحتة، ولا يشار فيه إلى أية معلومات شخصية، وأنه محاط بالسرية التامة.

نشكركم على تعاونكم ومجهوداتكم المبذولة من أجل انجاح هذا العمل.

من إعداد الطالبين:
بلحاج رضوان
بلمجاهد الزبير

إشراف الأستاذ:
يوسف السعيدي أحمد

أولا: معلومات عامة عن عينة الدراسة

1. **المؤهل العلمي:** دكتوراه:( )، ماجيستر:( )، ماستر:( )، ليسانس:( )، شهادة مهنية:( ).
2. **الوظيفة الحالية:** أستاذ جامعي:( )، محاسب عمومي: ( ) آمر بالصرف: ( )، مراقب ميزانياتي:( )، وظيفة أخرى ( ).
3. **سنوات الخبرة:** اقل من 5 سنوات:( )، من 5 الى 10 سنة:( ) من 10 الى 15 سنة:( )، أكثر من 15 سنة:( ).

ثانيا : القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر .

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
01	تحرص المحاسبة العمومية على البساطة و الوضوح في عرض المعلومات المالية في القوائم المالية .			
02	تراعي المحاسبة العمومية الوعي والإدراك لدى مستخدمي القوائم المالية.			
03	يمكن الاعتماد على المعلومات المالية التي تعرض في القوائم المالية كأساس للتنبؤ للمركز المالي المستقبلي للإدارة العمومية .			
04	نظام المحاسبة العمومية يقدم بيانات مالية دقيقة ضمن قوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي .			
05	حذف أي معلومة مالية في القوائم المالية لها تأثير على القرارات المستقبلية لمستخدمي هذه القوائم .			
06	القوائم المالية التي تقدمها الادارة العمومية لفترة معينة قابلة للمقارنة بالقوائم المالية لفترة أخرى .			
07	تقدم الادارة العمومية قوائم مالية لفترة معينة قابلة للمقارنة بقوائم مالية لإدارة عمومية أخرى لنفس الفترة .			

ثالثا : واقع الإفصاح المالي للقوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر .

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
08	إصلاحات نظام المحاسبة العمومية تعزز الإفصاح المالي الحكومي .			

09	يوفر نظام المحاسبة العمومية معلومات تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة العمومية .			
10	القوائم المالية التي تعدها المؤسسة العمومية تفصح عن النتائج المالية و الاقتصادية و الاجتماعية للبرامج التي يتم تنفيذها .			
11	يساهم الإفصاح المالي في تحسين مخرجات المؤسسات العمومية وبالتالي مخرجات الدولة .			
12	يوفر الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسات العمومية معلومات عن طبيعة النشاط الحكومي و اتجاهاته وبالتالي اثبات حقوق الدولة بالتزاماتها .			
13	تحقق المعلومات الواردة في القوائم المالية متطلبات الافصاح اللازم .			
14	تعتبر عملية الافصاح الشيء الوحيد المتحكم في ترشيد قرارات الانفاق وتخصيص الموارد في القطاع العام .			

رابعا : مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
15	ضمان جودة القوائم المالية يتوقف على حجم الافصاح ومدى توفير عرض عادل للمعلومات المفيدة والضرورية لاتخاذ مختلف القرارات .			
16	يعطي الافصاح في القوائم المالية للمؤسسات العمومية معلومات ذات موثوقية و مصداقية عالية .			
17	توفر المعلومات المالية بالدقة العالية يحسن من جودة المعلومة المالية في القطاع العام .			
18	الافصاح عن القوائم المالية بصورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة العمومية وفي الوقت المناسب يعزز جودة هذه القوائم المالية.			
19	الإفصاح المالي الكامل للقوائم المالية في القطاع العام يكون سبب كافي لجودة القوائم المالية .			
20	تعرض القوائم المالية بصفة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة العمومية الأمر الذي يجعلها تتصف بالملائمة و الموثوقية و الجودة .			
21	يضمن الإفصاح المالي للقوائم المالية جودة هذه القوائم و إعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام .			

الملحق 02: قائمة الاساتذة المحكمين للاستبيان الخاصة بأداة الدراسة

اسم الأستاذ	الرتبة العلمية	الأمضاء
د– بولصنام مُحَمَّد	أستاذ	
د– أحمد يوسف السعيدي	أستاذ محاضر – أ –	

الملحق رقم 03: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

NPar Tests :

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		AA	BB	CC	DDDD
N		45	45	45	45
Normal Parameters[a]	Mean	2,5683	2,5556	2,6011	2,5750
	Std. Deviation	,35057	,39503	,31754	,32828
Most Extreme Differences	Absolute	,113	,130	,104	,098
	Positive	,109	,130	,104	,098
	Negative	-,113	-,129	-,101	-,094
Kolmogorov-Smirnov Z		,759	,874	,701	,655
Asymp. Sig. (2-tailed)		,612	,430	,710	,784

a. Test distribution is Normal.

الملحق رقم 04:نتائج اختبار الثبات (الفا كرومباخ)

Reliability :

Scale: ALL VARIABLES

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,712	7

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,637	7

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,668	7

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	الاستبيان ككل
,953	21

الملحق رقم 05:اختبار الاتساق الداخلي لعبارات محورجودة القوائم الماليةوالدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي اليه

Correlations

			ع1	ع2	ع3	ع4	ع5	ع6	ع7	محور جودة القوائم المالية
Spearman's rho	ع1	Correlation Coefficient	1,000	,241	-,245	,010	,125	,026	,028	,199**
		Sig. (2-tailed)	.	,111	,104	,948	,413	,863	,855	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع2	Correlation Coefficient	,241	1,000	,302*	,330*	,091	,057	-,005	,510**
		Sig. (2-tailed)	,111	.	,044	,027	,554	,708	,976	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع3	Correlation Coefficient	-,245	,302*	1,000	,070	-,037	,096	,213	,426**
		Sig. (2-tailed)	,104	,044	.	,650	,809	,529	,160	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع4	Correlation Coefficient	,010	,330*	,070	1,000	,130	,182	,128	,580**
		Sig. (2-tailed)	,948	,027	,650	.	,394	,231	,403	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع5	Correlation Coefficient	,125	,091	-,037	,130	1,000	,199	-,170	,223**

		Sig. (2-tailed)	,413	,554	,809	,394	.	,189	,263	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع6	Correlation Coefficient	,026	,057	,096	,182	,199	1,000	,225	,546**
		Sig. (2-tailed)	,863	,708	,529	,231	,189	.	,137	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع7	Correlation Coefficient	,028	-,005	,213	,128	-,170	,225	1,000	,524**
		Sig. (2-tailed)	,855	,976	,160	,403	,263	,137	.	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	محور جودة القوائم المالية	Correlation Coefficient	,199	,510**	,426**	,580**	,223	,546**	,524**	1,000
		Sig. (2-tailed)	,190	,000	,004	,000	,141	,000	,000	.
		N	45	45	45	45	45	45	45	45

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق رقم 06:اختبار الاتساق الداخلي لعبارات محور واقع الافصاح المالي والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي اليه

Correlations

			ع8	ع9	ع10	ع11	ع12	ع13	ع14	محور واقع الافصاح المالي
Spearman's rho	ع8	Correlation Coefficient	1,000	-,027	,026	,139	,302*	-,071	,219	,337**
		Sig. (2-tailed)	.	,861	,866	,361	,044	,641	,149	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع9	Correlation Coefficient	-,027	1,000	,269	,352*	,317*	,269	,008	,526**
		Sig. (2-tailed)	,861	.	,074	,018	,034	,074	,960	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع10	Correlation Coefficient	,026	,269	1,000	,348*	,080	,278	,297*	,693**
		Sig. (2-tailed)	,866	,074	.	,019	,601	,064	,048	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع11	Correlation Coefficient	,139	,352*	,348*	1,000	,430**	,269	,129	,563**

		Sig. (2-tailed)	,361	,018	,019	.	,003	,074	,398	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع12	Correlation Coefficient	,302*	,317*	,080	,430**	1,000	,049	,123	,403**
		Sig. (2-tailed)	,044	,034	,601	,003	.	,751	,420	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع13	Correlation Coefficient	-,071	,269	,278	,269	,049	1,000	-,101	,494**
		Sig. (2-tailed)	,641	,074	,064	,074	,751	.	,508	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع14	Correlation Coefficient	,219	,008	,297*	,129	,123	-,101	1,000	,518**
		Sig. (2-tailed)	,149	,960	,048	,398	,420	,508	.	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	محور واقع الافصاح المالي	Correlation Coefficient	,337*	,526**	,693**	,563**	,403**	,494**	,518**	1,000
		Sig. (2-tailed)	,024	,000	,000	,000	,006	,001	,000	.
		N	45	45	45	45	45	45	45	45

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق رقم 07:اختبار الاتساق الداخلي لعبارات محور مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي اليه

Correlations

			ع15	ع16	ع17	ع18	ع19	ع20	ع21	مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية
Spearman's rho	ع15	Correlation Coefficient	1,000	,287	,018	,327*	,442**	,039	,192	,335**
		Sig. (2-tailed)	.	,056	,906	,028	,002	,797	,207	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع16	Correlation Coefficient	,287	1,000	,177	,124	,329*	,389**	,419**	,411**
		Sig. (2-tailed)	,056	.	,246	,417	,027	,008	,004	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع17	Correlation Coefficient	,018	,177	1,000	-,094	-,121	,006	,131	,127**

		Sig. (2-tailed)	,906	,246	.	,538	,427	,971	,392	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع18	Correlation Coefficient	,327*	,124	-,094	1,000	,313*	,045	-,016	,283**
		Sig. (2-tailed)	,028	,417	,538	.	,036	,767	,917	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع19	Correlation Coefficient	,442**	,329*	-,121	,313*	1,000	,356*	,150	,489**
		Sig. (2-tailed)	,002	,027	,427	,036	.	,016	,326	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع20	Correlation Coefficient	,039	,389**	,006	,045	,356*	1,000	,510**	,497**
		Sig. (2-tailed)	,797	,008	,971	,767	,016	.	,000	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع21	Correlation Coefficient	,192	,419**	,131	-,016	,150	,510**	1,000	,526**
		Sig. (2-tailed)	,207	,004	,392	,917	,326	,000	.	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية	Correlation Coefficient	,335*	,411**	,127	,283	,489**	,497**	,526**	1,000
		Sig. (2-tailed)	,024	,005	,405	,059	,001	,001	,000	.
		N	45	45	45	45	45	45	45	45

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق رقم 08:معاملات الارتباط بين عبارات محور جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع الدرجة الكلية للاستبيان.

Correlations

			ع1	ع2	ع3	ع4	ع5	ع6	ع7	الاستبيان ككل
Spearman's rho	ع1	Correlation Coefficient	1,000	,241	-,245	,010	,125	,026	,028	,155**
		Sig. (2-tailed)	.	,111	,104	,948	,413	,863	,855	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع2	Correlation Coefficient	,241	1,000	,302*	,330*	,091	,057	-,005	,436**
		Sig. (2-tailed)	,111	.	,044	,027	,554	,708	,976	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع3	Correlation Coefficient	-,245	,302*	1,000	,070	-,037	,096	,213	,346**

		Sig. (2-tailed)	,104	,044	.	,650	,809	,529	,160	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع4	Correlation Coefficient	,010	,330*	,070	1,000	,130	,182	,128	,483**
		Sig. (2-tailed)	,948	,027	,650	.	,394	,231	,403	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع5	Correlation Coefficient	,125	,091	-,037	,130	1,000	,199	-,170	,201**
		Sig. (2-tailed)	,413	,554	,809	,394	.	,189	,263	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع6	Correlation Coefficient	,026	,057	,096	,182	,199	1,000	,225	,583**
		Sig. (2-tailed)	,863	,708	,529	,231	,189	.	,137	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع7	Correlation Coefficient	,028	-,005	,213	,128	-,170	,225	1,000	,469**
		Sig. (2-tailed)	,855	,976	,160	,403	,263	,137	.	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	الاستبيان ككل	Correlation Coefficient	,155	,436**	,346*	,483**	,201	,583**	,469**	1,000
		Sig. (2-tailed)	,309	,003	,020	,001	,186	,000	,001	.
		N	45	45	45	45	45	45	45	45

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق رقم 09:معاملات الارتباط بين عبارات محور واقع الافصاح المالي للقوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع الدرجة الكلية للاستبيان ككل.

Correlations

			ع8	ع9	ع10	ع11	ع12	ع13	ع14	الاستبيان ككل
Spearman's rho	ع1	Correlation Coefficient	1,000	-,027	,026	,139	,302*	-,071	,219	,255**
		Sig. (2-tailed)	.	,861	,866	,361	,044	,641	,149	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع2	Correlation Coefficient	-,027	1,000	,269	,352*	,317*	,269	,008	,481**
		Sig. (2-tailed)	,861	.	,074	,018	,034	,074	,960	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع3	Correlation Coefficient	,026	,269	1,000	,348*	,080	,278	,297*	,694**
		Sig. (2-tailed)	,866	,074	.	,019	,601	,064	,048	,000

		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع4	Correlation Coefficient	,139	,352*	,348*	1,000	,430**	,269	,129	,546**
		Sig. (2-tailed)	,361	,018	,019	.	,003	,074	,398	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع5	Correlation Coefficient	,302*	,317*	,080	,430**	1,000	,049	,123	,313**
		Sig. (2-tailed)	,044	,034	,601	,003	.	,751	,420	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع6	Correlation Coefficient	-,071	,269	,278	,269	,049	1,000	-,101	,477**
		Sig. (2-tailed)	,641	,074	,064	,074	,751	.	,508	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع7	Correlation Coefficient	,219	,008	,297*	,129	,123	-,101	1,000	,423**
		Sig. (2-tailed)	,149	,960	,048	,398	,420	,508	.	,000
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	الاستبيان ككل	Correlation Coefficient	,255	,481**	,694**	,546**	,313*	,477**	,423**	1,000
		Sig. (2-tailed)	,092	,001	,000	,000	,036	,001	,004	.
		N	45	45	45	45	45	45	45	45

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق رقم 10:معاملات الارتباط بين عبارات محور مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع الدرجة الكلية للاستبيان ككل.

Correlations

			ع15	ع16	ع17	ع18	ع19	ع20	ع21	الاستبيان ككل
Spearman's rho	ع1	Correlation Coefficient	1,000	,287	,018	,327*	,442**	,039	,192	,230**
		Sig. (2-tailed)	.	,056	,906	,028	,002	,797	,207	,128
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع2	Correlation Coefficient	,287	1,000	,177	,124	,329*	,389**	,419**	,317**
		Sig. (2-tailed)	,056	.	,246	,417	,027	,008	,004	,034
		N	45	45	45	45	45	45	45	45
	ع3	Correlation Coefficient	,018	,177	1,000	-,094	-,121	,006	,131	,083**
		Sig. (2-tailed)	,906	,246	.	,538	,427	,971	,392	,587
		N	45	45	45	45	45	45	45	45

ع4	Correlation Coefficient	,327*	,124	-,094	1,000	,313*	,045	-,016	,232**
	Sig. (2-tailed)	,028	,417	,538	.	,036	,767	,917	,125
	N	45	45	45	45	45	45	45	45
ع5	Correlation Coefficient	,442**	,329*	-,121	,313*	1,000	,356*	,150	,415**
	Sig. (2-tailed)	,002	,027	,427	,036	.	,016	,326	,005
	N	45	45	45	45	45	45	45	45
ع6	Correlation Coefficient	,039	,389**	,006	,045	,356*	1,000	,510**	,484**
	Sig. (2-tailed)	,797	,008	,971	,767	,016	.	,000	,001
	N	45	45	45	45	45	45	45	45
ع7	Correlation Coefficient	,192	,419**	,131	-,016	,150	,510**	1,000	,447**
	Sig. (2-tailed)	,207	,004	,392	,917	,326	,000	.	,002
	N	45	45	45	45	45	45	45	45
الاستبيان ككل	Correlation Coefficient	,230	,317*	,083	,232	,415**	,484**	,447**	1,000
	Sig. (2-tailed)	,128	,034	,587	,125	,005	,001	,002	.
	N	45	45	45	45	45	45	45	45

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق رقم 11: الصدق البنائي للاستبيان

Correlations

		القوائم المالية	الافصاح المالي	مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية	الاستبيان ككل
القوائم المالية	Pearson Correlation	1	,646**	,817**	,879**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000
	N	45	45	45	45
الافصاح المالي	Pearson Correlation	,646**	1	,913**	,926**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000
	N	45	45	45	45
مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية	Pearson Correlation	,817**	,913**	1	,980**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000
	N	45	45	45	45

الاستبيان ككل	Pearson Correlation	,879**	,926**	,980**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	
	N	45	45	45	45

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق رقم 12: نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية

المستوى التعليمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	CFP	2	4,4	4,4	4,4
	LICENCE	10	22,2	22,2	26,7
	MASTER	17	37,8	37,8	64,4
	MAGISTER	3	6,7	6,7	71,1
	DOCTORA	13	28,9	28,9	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

الرتبة الوظيفية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	PROF UNIV	12	26,7	26,7	26,7
	CONPTABLE	10	22,2	22,2	48,9
	AMIR B SARF	1	2,2	2,2	51,1
	CONTROL BUDJ	16	35,6	35,6	86,7
	OKHRA	6	13,3	13,3	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

سنوات الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	min de 5 ans	3	6,7	6,7	6,7
	entre 5-10 ans	18	40,0	40,0	46,7
	entre 11-15 ans	21	46,7	46,7	93,3
	max de 15 ans	3	6,7	6,7	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

الملحق رقم 13: المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية

Statistics

		ع1	ع2	ع3	ع4	ع5	ع6	ع7	محور القوائم المالية
N	Valid	45	45	45	45	45	45	45	45
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		2,73	2,62	2,67	2,40	2,58	2,53	2,24	2,5683
Std. Deviation		,618	,650	,674	,688	,723	,726	,883	,35057

الملحق رقم 14: المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور واقع الافصاح المالي لنظام المحاسبة العمومية

Statistics

		ع8	ع9	ع10	ع11	ع12	ع13	ع14	محور واقع الافصاح المالي
N	Valid	45	45	45	45	45	45	45	45
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		2,87	2,67	2,38	2,60	2,60	2,38	2,31	2,5556
Std. Deviation		,405	,707	,777	,720	,654	,777	,874	,39503

الملحق رقم 15: المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية

Statistics

		ع15	ع16	ع17	ع18	ع19	ع20	ع21	مساهمة الافصاح المالي في تحسين جودة القوائم المالية
N	Valid	45	45	45	45	45	45	45	45
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		2,76	2,51	2,84	2,89	2,31	2,69	2,58	2,6011
Std. Deviation		,609	,757	,475	,438	,874	,596	,690	,31754

الملحق رقم 16: نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الاولى

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	الافصاح المالي[a]	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: جودة القوائم المالية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,646[a]	,417	,404	,27069

a. Predictors: (Constant), الافصاح المالي

b. Dependent Variable: جودة القوائم المالية

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2,257	1	2.257	30,800	,000[a]
	Residual	3.151	43	0.073		
	Total	5.408	44			

a. Predictors: (Constant), الافصاح المالي

b. Dependent Variable: جودة القوائم المالية

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1,103	,267		4,130	,000
	الافصاح المالي	,573	,103	,646	5,550	,000

a. Dependent Variable: جودة القوائم المالية

الملحق رقم 17: نتائج اختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الثانية

نتائج اختبار "التباين الأحادي" – المؤهل العلمي–

ANOVA

جودة القوائم المالية

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1,217	4	,304	2,905	,034
Within Groups	4,190	40	,105		
Total	5,408	44			

نتائج اختبار "التباين الأحادي" – الرتبة الوظيفية–

ANOVA

جودة القوائم المالية

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,801	4	,200	1,739	,161
Within Groups	4,607	40	,115		
Total	5,408	44			

نتائج اختبار "التباين الاحادي" – سنوات الخبرة–

ANOVA

جودة القوائم المالية

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,316	3	,105	,847	,476
Within Groups	5,092	41	,124		
Total	5,408	44			