



جامعة غرداية



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مخبر التنمية الادارية للارتقاء بالمؤسسات لولاية غرداية

اطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه

تخصص المالية والمحاسبة

بغنوان

مرتكزات الإصلاح المحاسبي في الجزائر على ضوء الحوكمة المحاسبية

إعداد الطالب: محمود عابد

نوقشت واجيزت بتاريخ:

اما اللجنة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
أ.د شرع يوسف	أستاذ	جامعة غرداية	رئيسا
أ.د بن قايد الشيخ	استاذ	جامعة غرداية	مشرفا ومقررا
د. خبيطي خضير	استاذ محاضر أ	جامعة غرداية	مشرفا مساعد
د. لغراب سمية	استاذ محاضر أ	جامعة غرداية	مناقشا
د. بيشي اسماعيل	استاذ محاضر أ	جامعة غرداية	مناقشا
أ.د سعيداني محمد السعيد	استاذ	جامعة الاغواط	مناقشا
أ.د صديقي فؤاد	أستاذ	جامعة ورقلة	مناقشا

السنة الجامعية 2025/2026

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"وما أوتيتهم من العلم إلا قليلاً"

صدق الله العظيم.

(الاسراء الآية 85)

الإهداء

إلى من لا يزال نوره يضيء دربي رغم ظلمة القبر... أبي، طيب الله ثراه وجعل مثواه الجنة.

إلى من جعلت من تعبها راحتي، ومن ضعفها قوتي، ومن حرمانها سعادتي، ومن دموعها ابتسامتي... أمي، حفظها الله وأطال عمرها.

إلى نصف روحي، وشريكة دربي، وسكن فؤادي... زوجتي، التي كانت نعم العون والسند.

إلى فلذات كبدي، وقرة عيني، ومهجة فؤادي... أبنائي، أنتم الأمل الذي يزهر به مستقبلي.

إلى من بهم أشتد، وبقربهم أقوى، سندي الذي لا يميل، وعضدي الذي لا يكل... إخوتي.

إلى من تكتمل بهم أفراحي، وتتجلي بابتسامتهم أحزاني... أخواتي، يا نبض القلب ودفء الحياة.

إلى وصية الرحمن، وامتداد الروح... أهلي وقرباتي، حفظكم الله ورعاكم.

إلى من جمعوا شتات أيامي، وشاركوا لحظات ضعفي وقوتي... أحبتي وأصحابي.

إلى مشاعل العلم، ومنازل الهداية، الناصحين المرشدين... أساتذتي ومعلمي، جزاكم الله عني خير الجزاء.

إليكم جميعاً، وبكل معاني الحب والوفاء، أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع، راجياً من الله أن يجعله نافعا ومباركا.

كلمة شكر

الحمد لله حمدًا كثيرًا طيبًا مباركًا فيه، الذي بنعمته تتم الصالحات، وبفضله تتحقق الغايات،
والصلاة والسلام على أشرف الخلق والمرسلين.

أتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير والامتنان إلى الأستاذ المشرف شيخ بن قايد، على ما
أولاني إياه من عناية علمية، وتوجيهات سديدة، ونصائح قيّمة، كان لها الأثر البالغ في
إنجاز هذه الأطروحة، فله مني خالص الاحترام وعظيم التقدير.

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف المساعد خبيطي خضير، على دعمه
وتوجيهاته القيّمة، ومرافقته العلمية التي ساهمت في إثراء هذا العمل.

وأتوجه بجزيل الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرين، لتفضلهم بقبول تقييم هذه
الأطروحة، وعلى ما سيبدونه من ملاحظات وتوجيهات بناءة من شأنها أن تثري هذه الدراسة
وترتقي بها.

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر إلى كافة أساتذتي الكرام — جامعة غرداية — كلية العلوم
الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الذين أشرفوا على تكويني العلمي، وكان لهم الفضل
بعد الله في ما وصلت إليه اليوم.

كما أتقدم بالشكر إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل، سواء بالدعم
العلمي أو المعنوي، أو بتقديم يد العون والمساندة خاصة الاستاد عجيبة محمد.

وأخص بالذكر عائلتي الكريمة، التي كانت سندي الدائم، ومصدر قوتي وعزيمتي، فكان
لصبرهم وتشجيعهم بالغ الأثر في مواصلة هذا المسار.

وفي الختام، أسأل الله العليّ القدير أن يوفق الجميع لما فيه الخير، وأن يجعل هذا العمل
خالصًا لوجهه الكريم، نافعًا للعلم وأهله.

المخلص:

تتناول هذه الدراسة أثر الحوكمة المحاسبية في دعم مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر، انطلاقاً من فرضية مفادها أن فعالية الإصلاح المحاسبي ترتبط بمدى توافر مبادئ وآليات الحوكمة المحاسبية. وهدفت إلى تحليل أثر الحوكمة المحاسبية في مختلف أبعاد الإصلاح المحاسبي، والمتمثلة في الإصلاح المحاسبي المالي، والإصلاح المحاسبي العمومي، والإصلاح المحاسبي القطاعي، إلى جانب إصلاح مهنة المحاسبة، في ظل متطلبات الشفافية والإفصاح والمساءلة.

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، مستندةً إلى الدراسة النظرية والدراسة الميدانية، حيث جُمعت البيانات باستخدام استبيان وُزِعَ على عينة مكونة من (261) مفردة من المحاسبين، والمسيرين الماليين، والأكاديميين، إلى جانب المقابلة بوصفها أداةً مكملّة، وتم تحليل البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لاختبار فرضيات الدراسة.

وأظهرت النتائج وجود أثر إيجابي ذي دلالة إحصائية للحوكمة المحاسبية في دعم الإصلاح المحاسبي في الجزائر، حيث أسهمت مبادئ الشفافية والإفصاح والمساءلة والمسؤولية، إلى جانب الالتزام بالمعايير المحاسبية وتطوير نظم المعلومات المحاسبية، في تعزيز فعالية الإصلاحات المحاسبية وتحسين جودة المعلومات المالية. كما بينت النتائج أن الإطار التشريعي يمثل الحلقة الأضعف في منظومة الحوكمة المحاسبية، مما يحد من فعالية تطبيق الإصلاحات ويستدعي تعزيز آليات التنفيذ والرقابة.

وتخلص الدراسة إلى أن ترسيخ الحوكمة المحاسبية يمثل مدخلاً أساسياً لإنجاح الإصلاح المحاسبي في الجزائر، من خلال تطوير الإطار التشريعي، وتعزيز الامتثال للمعايير المحاسبية، ودعم الشفافية والمساءلة، بما يسهم في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز كفاءة المؤسسات.

الكلمات المفتاحية: الحوكمة المحاسبية، آليات الحوكمة المحاسبية، مبادئ الحوكمة المحاسبية، الإصلاح المحاسبي في الجزائر، مهنة المحاسبة، الشفافية والإفصاح المحاسبي، المسؤولية والمساءلة، المعايير المحاسبية الدولية.

Abstract:

This study investigates the impact of accounting governance on supporting the accounting reform process in Algeria, based on the premise that the effectiveness of accounting reform depends on the implementation of accounting governance principles and mechanisms. It examines the role of accounting governance in promoting financial accounting reform, public sector accounting reform, sectoral accounting reform, and the reform of the accounting profession.

The study adopted a descriptive–analytical approach, combining theoretical and empirical analysis. Data were collected through a questionnaire administered to a sample of 261 accountants, financial managers, and academics, complemented by interviews. The data were analyzed using appropriate statistical methods to test the study's hypotheses.

The findings reveal a statistically significant positive impact of accounting governance on accounting reform in Algeria. Transparency, disclosure, accountability, responsibility, compliance with accounting standards, and the development of accounting information systems were identified as key drivers of successful accounting reform. Conversely, the legislative framework was found to be the weakest component of the accounting governance system, limiting the effective implementation of reform.

The study concludes that strengthening accounting governance through an improved legislative framework, greater compliance with accounting standards, and enhanced transparency and accountability is essential for achieving successful accounting reform and improving the quality of financial reporting in Algeria.

Keywords: Accounting Governance; Accounting Governance Mechanisms; Accounting Governance Principles; Accounting Reform in Algeria; Accounting Profession; Transparency and Accounting Disclosure; Responsibility and Accountability; International Accounting Standards.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
III	اهداء
IV	شكر وعرفات
V	ملخص
VII	قائمة المحتويات
XI	قائمة الجداول
XII	قائمة الاشكال
XIII	قائمة الملاحق
XIV	قائمة الارموص و الاختصارات
أ-ذ	مقدمة
10	الفصل الأول: الإطار النظري للحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي في الجزائر
11	تمهيد
11	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للحوكمة المحاسبية
11	المطلب الأول: تطور مفهوم الحوكمة المحاسبية
14	المطلب الثاني: المبادئ الأساسية للحوكمة المحاسبية
17	المطلب الثالث: آليات تفعيل الحوكمة المحاسبية
20	المطلب الرابع: أهمية الحوكمة المحاسبية وأهدافها
21	المبحث الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر
21	المطلب الأول: الإصلاح المحاسبي المالي في الجزائر
31	المطلب الثاني: مفهوم الإصلاح المحاسبي في القطاع العمومي ومراحله
41	المطلب الثالث: الإصلاح المحاسبي القطاعي
51	المطلب الرابع: اصلاح مهنة المحاسبة
53	المبحث الثالث : العلاقة التفسيرية بين الحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي في الجزائر
53	المطلب الأول: العلاقة النظرية بين الحوكمة المحاسبية والإصلاحات المحاسبية
58	المطلب الثاني: العلاقة بين الحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي الجزائري
60	المبحث الرابع: الدراسات السابقة حول الحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي
60	المطلب الأول: الدراسات السابقة

قائمة المحتويات

68	المطلب الثاني: ملخص الدراسات السابقة وما يميز هذه الدراسة
73	المطلب الثالث: استنتاجات الدراسات السابقة وما يميز هذه الدراسة عن غيرها
76	خلاصة الفصل النظري
77	الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لأثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر
78	تمهيد
78	المبحث الأول: منهجية وادوات الدراسة
79	المطلب الأول: منهجية الدراسة
87	المطلب الثاني: أدوات الدراسة ومراحل تصميمها
90	المطلب الرابع: صدق وثبات أدوات الدراسة
93	المبحث الثاني: التحليل الوصفي للاستبيان
93	المطلب الأول: الخصائص الشخصية للاستبيان
100	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمحاور الاستبيان
108	المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج
109	المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الاستبيان
154	المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج المقابلة
167	المبحث الثالث: مناقشة النتائج
168	المطلب الأول: مناقشة النتائج على ضوء الفرضيات الرئيسية
173	المطلب الثاني: مناقشة النتائج على ضوء الفرضيات الفرعية
177	المطلب الثالث: مناقشة النتائج تحليل الفروقات ذات الدلالات الاحصائية
179	خلاصة الفصل الثاني
180	الخاتمة
188	المراجع
203	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	الفرق بين الحوكمة المحاسبية وحوكمة الشركات	13
2-1	الفرق بين الإفصاح والشفافية	16
3-1	وضيفة نظام المعلومات المحاسبية في تفعيل الحوكمة المحاسبية	19
4-1	الدراسة التمهيدية لمشروع عصرنة النظام المحاسبي العمومي	38
5-1	ملخص الدراسات السابقة المتعلقة بالإصلاح المحاسبي	69
6-1	ملخص الدراسات السابقة المتعلقة بالحوكمة المحاسبية	71
7-1	ملخص الدراسات السابقة التي تربط بين الإصلاح المحاسبي في الجزائر والحوكمة المحاسبية	73
1-2	جدول توزيع ومعالجة الاستبيان الورقي	83
2-2	عدد الاستثمارات الكلي القابل للمعالجة الاحصائية	84
3-2	جدول توزيع وصفات عينة المقابلة	85
4-2	درجات مقياس لكارت	90
5-2	التوجه العام للإجابة حسب سلم ليكارت الخماسي	90
6-2	معامل الفا كرونباخ للعبارات كلها	91
7-2	معامل الفا كرونباخ لكل محور	91
8-2	معامل صدق الاستبيان	92
9-2	توزيع افراد العينة حسب الوظيفة	92
10-2	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	95
11-2	توزيع ارفاد العينة حسب المهنة والمستوى العلمي	96
12-2	توزيع عينة الدراسة حسب خبرة المهنة	98
13-2	توزيع العينة حسب الوظيفة والخبرة المهنية	98
14-2	توزيع افراد العينة حسب التكوين	100
15-2	اتجاه اراء العينة حول الحوكمة المحاسبية	101
16-2	اتجاه اراء العينة حول مسار الإصلاح المحاسبي المالي في الجزائر	102
17-2	اراء افراد العينة حول مسار الإصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر	104

قائمة الجداول

105	اراء افراد العينة حول اسهامات الإصلاح المحاسبي القطاعي (الزراعي، البنكي)، في الجزائر	18-2
107	اراء افراد العينة حول إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر	19-2
109	تائج اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة	20-2
110	معامل الارتباط بين المحور الأول والمحور الثاني	21-2
111	معامل الارتباط والتحديد	22-2
112	تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار	23-2
113	معاملات الانحدار البسيط بين المحور الأول والمحور الثاني	24-2
114	معامل الارتباط بين المحور الأول والمحور الثالث	25-2
115	معامل الارتباط والتحديد	26-2
116	تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار	27-2
116	معاملات الانحدار البسيط بين المحور الأول والمحور الثالث	28-2
118	معامل الارتباط بين المحور الأول والمحور الرابع	29-2
119	معامل الارتباط والتحديد	30-2
119	تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار	31-2
120	معاملات الانحدار البسيط بين المحور الأول والمحور الثالث	32-2
121	معامل الارتباط بين المحور الأول والمحور الثالث	33-2
122	معامل الارتباط والتحديد	34-2
123	تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار	35-2
123	معاملات الانحدار البسيط بين المحور الأول والمحور الثالث	36-2
125	يوضح عبارات التابعة لكل متغير في الفرضيات الفرعية	37-2
125	الاحصائيات الوصفية لمتغيرات الفرضيات الفرعية	38-2
127	معامل الارتباط بن الإفصاح والشفافية مع الإصلاح المحاسبي	39-2
128	معامل الارتباط والتحديد	40-2
129	تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار	41-2
130	معاملات الانحدار البسيط بين مبدئي (الإفصاح الشفافية) والإصلاح المحاسبي	42-2
131	معامل الارتباط بن مبدئي المساءلة والمسؤولية مع الإصلاح المحاسبي	43-2
132	معامل الارتباط والتحديد	44-2

قائمة الجداول

132	تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار	45-2
133	معاملات الانحدار البسيط بين مبدئي (الإفصاح الشفافية) والإصلاح المحاسبي	46-2
134	معامل الارتباط بن آليات الامتثال للمعايير والإصلاح المحاسبي	47-2
135	معامل الارتباط والتحديد	48-2
136	تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار	49-2
137	معاملات الانحدار البسيط بين لآلية الامتثال للمعايير والإصلاح المحاسبي	50-2
138	معامل الارتباط بن آلية الإطار التشريعي والإصلاح المحاسبي	51-2
139	معامل الارتباط والتحديد	52-2
139	تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار	53-2
140	معاملات الانحدار البسيط بين آلية الإطار التشريعي والإصلاح المحاسبي	54-2
141	معامل الارتباط بن آلية نظم المعلومات المحاسبية والإصلاح المحاسبي	55-2
142	معامل الارتباط والتحديد	56-2
143	تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار	57-2
143	معاملات الانحدار البسيط بين مبدئي (الإفصاح الشفافية) والإصلاح المحاسبي	58-2
145	اختبار كروكسال والس للمحاور الخمسة	59-2
147	العبارات التي شهدة فروقات في كل محور	60-2
148	اختبار مان ويذر لثنائية المحاسبين والباحثين الأكاديميين	61-2
150	اختبار مان ويذر لثنائية المحاسبين والمسيرين الماليين	62-2
152	اختبار مان ويذر لثنائية الباحثين الأكاديميين والمسيرين الماليين	63-2

قائمة الاشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1-2	مخطط تصميم الاستبيان	88
2-2	توزيع افراد العينة حسب الوظيفة	94
3-2	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	96
4-2	توزيع العينة حسب الوظيفة والمستوى العلمي	97
5-2	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	98
6-2	توزيع العينة حسب الوظيفة والخبرة المهنية	99

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
203	وثيقة الاستبيان	01
208	النص الكامل للمقابلات	02
249	قائمة أسماء المحكمين	03
249	مخرجات SPSS	03

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الانجليزية
SCF	النظام المحاسبي المالي	Financial Accounting System
PCN	المخطط الوطني المحاسبي	National Accounting Plan
PCE	المخطط المحاسبي للدولة	State Accounting Plan
PCG	المخطط المحاسبي العام	General Accounting Plan
TR6	الجدول رقم 6 (جدول الخزينة)	Table 6 Cash Flow Table / Treasury Table
DGCP	المديرية العامة للمحاسبة العمومية	General Directorate of Public Accounting
IPSAS	المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	International Public Sector Accounting Standards
IAS	المعايير المحاسبية الدولية	International Accounting Standards
IFRS	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	International Financial Reporting Standards
IASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Board
IAASB	مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية	International Auditing and Assurance Standards Board
FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية	Financial Accounting Standards Board
SEC	لجنة الأوراق المالية والبورصات	Securities and Exchange Commission
SPSS	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	Statistical Package for the Social Sciences

مقدمة

توطئة

شهد العالم خلال العقود الأخيرة تحولات متسارعة في مجالي المحاسبة والحوكمة، مدفوعةً بتزايد متطلبات الشفافية والإفصاح والمساءلة، وتعد البيئة الاقتصادية وتنامي احتياجات مستخدمي المعلومات المالية. وقد دفع ذلك العديد من الدول إلى مراجعة أنظمتها المحاسبية وتطويرها بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ومتطلبات الحوكمة الرشيدة، باعتبارها إطارًا يساهم في تعزيز جودة المعلومات المالية، وترسيخ الثقة في التقارير المالية، وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد.

وفي هذا السياق، برزت الحوكمة المحاسبية باعتبارها أحد المرتكزات الأساسية لنجاح الإصلاحات المحاسبية، لما توفره من مبادئ وآليات تضمن سلامة الممارسات المحاسبية، وتعزز الامتثال للمعايير، وتدعم الشفافية والإفصاح والمساءلة، بما يساهم في رفع كفاءة الأداء المؤسسي وتحسين جودة المخرجات المحاسبية.

وعلى غرار العديد من الدول، باشرت الجزائر سلسلة من الإصلاحات المحاسبية شملت مختلف مكونات البيئة المحاسبية، بما في ذلك الإصلاح المحاسبي المالي، والإصلاح المحاسبي العمومي، والإصلاح المحاسبي القطاعي، إلى جانب إصلاح مهنة المحاسبة، وذلك استجابةً للتحولات الاقتصادية ومتطلبات الانفتاح على الممارسات الدولية. غير أن هذه الإصلاحات ما زالت تواجه جملة من التحديات المرتبطة بفعالية منظومة الحوكمة المحاسبية، سواء على مستوى الإطار التشريعي والتنظيمي أو على مستوى التطبيق العملي داخل المؤسسات.

وانطلاقًا من ذلك، تسعى هذه الأطروحة إلى دراسة أثر الحوكمة المحاسبية في دعم مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر، من خلال الجمع بين الدراسة النظرية والدراسة الميدانية، بهدف تحليل مدى تأثير مبادئ وآليات الحوكمة المحاسبية في مختلف أبعاد الإصلاح المحاسبي. كما تستند الدراسة إلى آراء ثلاث فئات رئيسة تمثل مختلف زوايا النظر إلى الموضوع، وهي المحاسبون بوصفهم ممارسين للمهنة، والمسؤولون الماليون باعتبارهم مستخدمين ومشاركين في إعداد المعلومات والتقارير المالية، والأكاديميون لما يمتلكونه من قدرة على التحليل العلمي وتقييم واقع المنظومة المحاسبية واقتراح سبل تطويرها.

وتشكل هذه الدراسة محاولة علمية للإسهام في تفسير العلاقة بين الحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي، وبيان الكيفية التي يمكن من خلالها توظيف مبادئ وآليات الحوكمة لتعزيز فعالية الإصلاحات المحاسبية في الجزائر، بالاعتماد على منهجية تجمع بين التحليل النظري والبحث الميداني، من خلال تحليل البيانات المستقاة من الاستبيان والمقابلة.

إشكالية الدراسة:

يشهد العمل المحاسبي في الجزائر حراكًا إصلاحيًا ملحوظًا على جميع مستوياته في ظل توجه الدولة نحو تعزيز الشفافية وتحقيق التنمية المستدامة. ومع تبني معايير محاسبية دولية بمختلف أشكالها ومحاولة تطوير الأنظمة الرقابية الداخلية والخارجية للمؤسسات الخاصة والعمومية، تبرز الحاجة لفهم مدى مساهمة الحوكمة المحاسبية كإطار فاعل في توجيه وتنظيم هذا الإصلاح. ومن هنا تطرح الدراسة الإشكالية التالية:

إلى أي مدى تسهم مرتكزات الحوكمة المحاسبية في تفعيل الإصلاح المحاسبي في الجزائر؟

وعليه جاءت الدراسة لتجيب عن الأسئلة الفرعية التالية:

1. إلى أي مدى تؤثر مبادئ الحوكمة المحاسبية في دعم الإصلاح المحاسبي في الجزائر؟
2. إلى أي مدى تؤثر آليات الحوكمة المحاسبية في دعم الإصلاح المحاسبي في الجزائر؟
3. إلى أي مدى يؤثر الإطار التشريعي، بوصفه إحدى آليات الحوكمة المحاسبية، في دعم الإصلاح المحاسبي في الجزائر؟
4. إلى أي مدى تؤثر الحوكمة المحاسبية في إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر؟

فرضيات البحث: من أجل الإجابة عن إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية انطلقنا من صحة الفرضيات التالية:

- 1- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للحوكمة المحاسبية في إصلاح النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

2- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للحوكمة المحاسبية في دعم الإصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر.

3- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للحوكمة المحاسبية في تطوير المحاسبة القطاعية في الجزائر.

4- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للحوكمة المحاسبية في إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر.

ولتحقيق قدر أكبر من الدقة في اختبار الفرضيات الرئيسية، تم اعتماد الفرضيات الفرعية الآتية:

1- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمبدئي الشفافية والإفصاح في دعم الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

2- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمبدئي المساءلة والمسؤولية في دعم الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

3- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية في دعم الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

4- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للإطار التشريعي في دعم الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

5- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لنظم المعلومات المحاسبية في دعم الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

دوافع اختيار الموضوع: يعود اختيار هذا الموضوع إلى جملة من الدوافع العلمية والعملية، في مقدمتها أن الإصلاح المحاسبي في الجزائر يُعد من أبرز القضايا الراهنة التي تحظى باهتمام السلطات العمومية والهيئات المهنية والأوساط الأكاديمية. فقد باشرت الجهات المختصة تنفيذ العديد من ورشات الإصلاح الرامية إلى تحديث المنظومة المحاسبية الوطنية، شملت تطوير المحاسبة القطاعية، ولا سيما المحاسبة العمومية، إلى جانب إصلاح الأنظمة المحاسبية الخاصة ببعض القطاعات، مثل القطاع الفلاحي، وقطاع البناء، والقطاع السياحي. كما يشهد النظام المحاسبي المالي عملية تحيين ومراجعة مستمرة منذ عدة سنوات، بالتوازي مع إصلاح مهنة المحاسبة من خلال إصدار معايير التدقيق الجزائرية وتطوير الإطار المنظم للمهنة، وهي جهود لا تزال متواصلة إلى غاية إعداد هذه الدراسة، مما يبرز أهمية البحث في دور الحوكمة المحاسبية في دعم هذه الإصلاحات وتعزيز فعاليتها.

أهداف الدراسة: تحاول هذه الدراسة تسليط الضوء على أثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاحات المحاسبية التي اعتمدها ولا تزال الدولة الجزائرية في محاولة ترشيد الإدارة والبيئة المحاسبية في القطاعين العام والخاص ويمكن أن نقول أن أهداف الدراسة تتمثل في:

- التعرف على الإطار المفاهيمي للحوكمة المحاسبية ومبادئها وآلياتها.
- دراسة واقع ومسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر بمختلف أبعاده.
- تحليل الأثر النظري للحوكمة المحاسبية في دعم الإصلاح المحاسبي في ضوء الأدبيات السابقة.
- تقييم واقع تطبيق الإصلاحات المحاسبية في الجزائر، وبيان مستوى التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.
- تحديد أبرز التحديات التي تعيق التطبيق الفعلي للإصلاحات المحاسبية.
- تحليل أثر مبادئ وآليات الحوكمة المحاسبية في دعم الإصلاح المحاسبي.
- تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية واستخلاص أهم الاستنتاجات.

أهمية أهمية الدراسة: يمكن إبراز أهمية هذه الدراسة من خلال جانبين رئيسين، هما:

-**الأهمية النظرية:** تتمثل في إثراء الأدبيات المتعلقة بالحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي، من خلال تأصيل المفاهيم الأساسية للدراسة وتحديد أبعادها، إلى جانب استعراض التطور التاريخي لمسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر وتحليل واقعه الراهن في ضوء الأدبيات والدراسات السابقة. كما تسلط الدراسة الضوء على الجهود التي بذلتها الدولة، ممثلة في وزارة المالية والهيئات والمؤسسات المهنية، لتطوير المنظومة المحاسبية الوطنية ومواءمتها مع المعايير المحاسبية الدولية، مع مراعاة خصوصية البيئة الاقتصادية والاجتماعية الجزائرية.

-**الأهمية التطبيقية:** تنبع من تقديم دراسة شاملة تجمع بين التحليل النظري والدراسة الميدانية لتفسير أثر الحوكمة المحاسبية في دعم الإصلاح المحاسبي في الجزائر. كما تقدم نتائج يمكن أن تفيد صناع القرار والهيئات التنظيمية والمهنية في تعزيز فعالية الإصلاحات المحاسبية، فضلاً عن إتاحة قاعدة معرفية يمكن الاستناد إليها في إنجاز دراسات مستقبلية تتناول الحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي من زوايا بحثية أكثر تخصصاً

حدود الدراسة: تنقسم حدود الدراسة إلى حدود زمانية وحدود مكانية وأخرى بشرية كالتالي

الحدود الزمانية: تمتد الحدود الزمانية للدراسة من سنة 2010، التي شهدت بداية تطبيق الإصلاحات المحاسبية في الجزائر وتبني المعايير المحاسبية الدولية، بالتزامن مع تزايد الاهتمام بمفاهيم الحوكمة والحكم الراشد، إلى غاية تاريخ إنجاز هذه الدراسة.

الحدود المكانية: تتمثل في البيئة المحاسبية الجزائرية بمختلف مكوناتها، بما يشمل القطاعين العام والخاص، والهيئات والمؤسسات ذات الصلة بالمنظومة المحاسبية.

الحدود البشرية: تتمثل في مجتمع الدراسة، الذي يضم ثلاث فئات رئيسة، تتمثل الأولى في المحاسبين، سواء العاملين بالإدارات والمؤسسات الاقتصادية أو الممارسين للمهنة (خبراء محاسبون، محافظو حسابات، ومحاسبون معتمدون). أما الفئة الثانية فتضم المسيرين الماليين، بمن فيهم رؤساء المصالح، والمديرون الماليون، والأمرون بالصرف في الإدارات العمومية. في حين تشمل الفئة الثالثة الباحثين الأكاديميين المتخصصين في مجالي المحاسبة والمالية.

المنهج المتبع للدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة استخدمنا عددا من المناهج العلمية، فقمنا باستخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري وذلك بمحاولة الالمام بالأدبيات السابقة قدر الإمكان الوطنية منها والأجنبية، العربية منها أو غير العربية، حيث قمنا بدراستها وتحليل ما فيها قدر المستطاع وطرحه في الفصل النظري للدراسة، أما في المجال التطبيقي فبالإضافة للمنهج السابق قمنا بالاعتماد أيضا المنهج الاستقرائي المكتبي في جمع المعلومات الأولية للبحث من خلال الكتب والبحوث العلمية

صعوبات الدراسة: واجهت هذه الدراسة مجموعة من الصعوبات العلمية والميدانية. فعلى المستوى العلمي، يتطلب البحث العلمي تفرغاً كبيراً ووقتاً وجهداً متواصلين، وهو ما يشكل تحدياً في ظل الالتزامات المهنية والعائلية التي قد تؤثر في وتيرة إنجاز البحث.

أما على المستوى الميداني، فقد تمثلت أبرز الصعوبات في ضعف التفاعل مع الاستبيان وتأخر استرجاعه، إضافة إلى محدودية اهتمام بعض أفراد مجتمع الدراسة بالمشاركة في البحث العلمي. كما

واجه الباحث صعوبة في إجراء المقابلات مع بعض الفاعلين الرئيسيين في مجال الإصلاح المحاسبي، ولا سيما المسؤولين بالمجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، رغم تعدد محاولات التواصل معهم.

ومن جهة أخرى، تعذر إجراء مقابلات مع مسؤولين في بعض القطاعات محل الدراسة، وعلى وجه الخصوص القطاع الفلاحي، مما استدعى الاعتماد على آراء الخبراء المحاسبين والمقابلات التي أُجريت مع مسؤولين وخبراء آخرين ذوي صلة مباشرة بالإصلاح المحاسبي. وفي المقابل، حظي الباحث بتعاون عدد من المسؤولين، من بينهم مديرة العصرية بوزارة المالية، والأمانة العامة للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، إلى جانب مسؤولين آخرين، الذين أسهمت مشاركتهم في إثراء الجانب الميداني للدراسة.

هيكل الدراسة: من أجل الإجابة عن الإشكالية الرئيسية للدراسة والتساؤلات الفرعية المنبثقة عنها، واختبار الفرضيات المصاغة، تم الاعتماد على منهجية **IMRAD** في بناء الأطروحة، وذلك من خلال تقسيمها إلى أربعة أقسام رئيسية، هي: المقدمة، والفصل النظري، والفصل التطبيقي، ثم الخاتمة.

الفصل الأول: خُصص للإطار النظري للدراسة، وقُسم إلى أربعة مباحث. تناول المبحث الأول الإطار المفاهيمي للحوكمة المحاسبية، وقُسم إلى أربعة مطالب؛ خُصص الأول لتطور مفهوم الحوكمة المحاسبية والتميز بينها وبين حوكمة الشركات، بينما تناول الثاني المبادئ الأساسية للحوكمة المحاسبية، التي تم الاعتماد عليها في الدراسة التطبيقية، أما الثالث فخُصص لعرض آليات الحوكمة المحاسبية، في حين تناول الرابع أهمية الحوكمة المحاسبية وأهدافها.

أما المبحث الثاني، فقد تناول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، وقُسم إلى أربعة مطالب، خُصصت على التوالي للإصلاح المحاسبي المالي، والإصلاح المحاسبي العمومي، والإصلاح المحاسبي القطاعي، وإصلاح مهنة المحاسبة.

وتناول المبحث الثالث العلاقة بين الحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي في الجزائر، وقُسم إلى مطلبين؛ تناول الأول العلاقة النظرية بين الحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي، بينما خُصص الثاني لدراسة العلاقة بين الحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي في الجزائر.

أما المبحث الرابع، فقد خُصص لاستعراض الدراسات السابقة، وقُسم إلى أربعة مطالب، شملت الدراسات المتعلقة بالحوكمة المحاسبية (المتغير المستقل)، والدراسات المتعلقة بالإصلاح المحاسبي (المتغير التابع)،

والدراسات التي جمعت بين المتغيرين، إضافة إلى ملخص للدراسات السابقة وبيان أوجه تميز الدراسة الحالية عنها.

الفصل الثاني: خُصص للدراسة التطبيقية بعنوان "أثر الحوكمة المحاسبية في الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، وقُسِّم إلى أربعة مباحث؛ تناول المبحث الأول منهجية الدراسة وأدواتها، والمتمثلة في الاستبيان والمقابلة، بينما خُصص المبحث الثاني للتحليل الوصفي لعينة الدراسة، وتناول المبحث الثالث عرض نتائج الدراسة وتحليلها، في حين خُصص المبحث الرابع لمناقشة النتائج المتوصل إليها وتفسيرها.

النموذج النظري للدراسة التطبيقية: لقد تم تحديد كل من متغيرات الدراسة كما يلي:

المتغير المستقل: وهو الحوكمة المحاسبية حيث تم تقسيم هذا المتغير إلى متغيرين رئيسيين وهما مبادئ الحوكمة المحاسبية التي درست في الجانب النظري (الإفصاح، الشفافية، المساءلة) وآليات تفعيل الحوكمة المحاسبية (المعايير المحاسبية الدولية، الإطار القانوني للإصلاح المحاسبي، الرقابة، نظم المعلومات المحاسبية).

المتغير التابع: وهو الإصلاح المحاسبي في الجزائر وقُسِّم إلى أربعة أبعاد وهي بعد الإصلاح المحاسبي المالي، بعد الإصلاح المحاسبي العمومي، بعد الإصلاح المحاسبي القطاعي (الزراعة، اشغال البناء، القطاع البنكي...) وبعد إصلاح مهنة المحاسبة.

الفصل الأول

الإطار النظري

للكوكمة المحاسبية

والإصلاح المحاسبي

تمهيد:

سنتطرق في هذا الفصل إلى الجانب النظري للدراسة من خلال محاولة التعرف على اهم المفاهيم التي استخدمناها في الدراسة من ناحية الحوكمة المحاسبية مبادئها وآلياتها وكذا مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر ومحاولة ابراز الأثر النظري لمبادئ وآليات الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي بصفة عامة وعلى المستوى الدولي وكذا الدراسات السابقة للموضوع فقسم الفصل إلى أربع مباحث هي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للحوكمة المحاسبية

المبحث الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر

المبحث الثالث: الأثر النظري للحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر

المبحث الرابع: الدراسات السابقة:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للحوكمة المحاسبية

في هذا المبحث سنسعى إلى تقديم عرض شامل ومتكامل لمفهوم الحوكمة المحاسبية، من خلال التطرق إلى مختلف الجوانب التي تساعد على فهمها بشكل دقيق. حيث سنبدأ بتحديد مفهوم الحوكمة المحاسبية وشرح أبعادها النظرية، ثم نعمل على إبراز الفروق الجوهرية بينها وبين حوكمة الشركات، بما يوضح خصوصية كل منهما ومجال تطبيقه. كما سنتناول أهم المبادئ التي تقوم عليها الحوكمة المحاسبية، إضافة إلى استعراض الآليات التي تُستخدم في تفعيلها داخل المؤسسات. ولن يقتصر الأمر على ذلك، بل سنحاول أيضًا إبراز أهميتها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز الشفافية والمصادقية، إلى جانب تحديد الأهداف الأساسية التي تسعى إلى تحقيقها، خاصة في ظل التوجهات الحديثة للإصلاحات المحاسبية

المطلب الاول: تطور مفهوم الحوكمة المحاسبية

1-تعريفات الحوكمة المحاسبية: هي مجموعة من القواعد والأسس التي تحكم عمل الشركات في ادارتها للعمل الإداري والمالي وتكون هذه القواعد والأسس خاضعة للتدقيق والمراجعة والرقابة لتلافي عمليات الغش والاحتيال من خلال التأكيد أن بياناتها المالية أو المنشورة للجمهور أو المساهمين أو الدائنين إفصاحًا كاملاً تحقيقًا لمبدأ الشفافية والنزاهة (سعود، عبد الهادي، و حيدر ، 2021، صفحة 163)، أما الحوكمة المحاسبية فقد عرفت بتعاريف عديدة منها:

- الحوكمة المحاسبية توفر الأدوات اللازمة للمسائل والتمكين من التطبيق العلمي ضمن سياقات تنظيمية واجتماعية محددة (Napier & Garry D , 2024, p. 1)
- يعرف دور الحوكمة عن المعلومات المحاسبية المالية بأنها استخدام البيانات المحاسبية المصدرة خارجيًا ضمن آليات رقابية تعزز الإدارة الفعالة للمؤسسات (Bushman & Smith, 2001)
- كما تعرف على أنها: تمثل نظام الضوابط والمساءلة داخل النظام المحاسبي بهدف ضمان الإفصاح والشفافية ودعم الثقة لدى أصحاب المصالح (مراح و حابي، 2021، صفحة 30)
- وحسب مل جاء من أفكار في دراسة (Alshehadeh, Elrefae, Yaseen, Aljawarneh, & Al-Khawaja, 2024) فان حوكمة البيانات المحاسبية هي مجموعة من الآليات التنظيمية والإجرائية، تشمل المعايير المحاسبية الدولية، والمراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية، ولجان التدقيق،

والإفصاح والشفافية، وتقييم الأداء؛ وتهدف إلى ضمان إنتاج بيانات مالية عالية الجودة تتسم بالمصداقية والموثوقية، بما يساهم في تحسين جودة التقارير المالية الصادرة عن المؤسسات المصرفية. ومن خلال التعريفات السابقة نستنتج الحوكمة المحاسبية هي إطار مؤسسي وتنظيمي ورقابي متكامل، يشمل:

- أداة الضبط المالي: كالاغتماد على المعايير المحاسبية الدولية والمحلية،
- آليات التدقيق: داخلياً وخارجياً، تؤكد دقة الممارسات المالية،
- الإفصاح: توفير معلومات شفافة في الوقت المناسب،
- المساءلة: قانونية وأخلاقية تجاه أصحاب المصالح.

كما نستنتج ان

- الحوكمة المحاسبية ليست مجرد إجراءات تقنية، بل إطار مؤسسي يُفَعِّل المساءلة ضمن النظام المحاسبي.
- الحوكمة المحاسبية ليست مجرد إجراءات تقنية، بل إطار مؤسسي يُفَعِّل المساءلة ضمن النظام المحاسبي.
- تُولي الحوكمة المحاسبية أهمية كبيرة للإفصاح والشفافية والثقة، خاصة ضمن السياقات المحلية مثل الجزائر

فهي تهدف اذا إلى إنتاج بيانات مالية موثوقة وشفافة، وتعزز فعالية الإدارة، وتبني الثقة لدى أصحاب المصالح، وتفعّل المساءلة ضمن سياقات تنظيمية ومجتمعية متنوعة.

2-الفرق بين الحوكمة المحاسبية وحوكمة الشركات :

رغم وجود ترابط وثيق بين مفهومي الحوكمة المحاسبية وحوكمة الشركات، إلا أن لكل منهما خصوصيته وتميّزه ويمكن توضيح هذه الاختلافات والعلاقة بينهما من خلال تحليل التعريفات المدرجة في هذا البحث، بالإضافة إلى مصادر أخرى. ويأتي ذلك عبر الجدول التالي:

الجدول رقم 1-1: الفرق بين الحوكمة المحاسبية وحوكمة الشركات

البُعد	حوكمة الشركات	الحوكمة المحاسبية
المجال التطبيقي	تشمل كافة أنشطة المؤسسة: الإدارة، القرارات الإستراتيجية، العلاقات مع المساهمين.	تركز على الأنشطة المحاسبية: الإفصاح، التقارير، الرقابة، التدقيق.
الهدف الأساسي	حماية حقوق المساهمين وتعزيز الأداء المؤسسي والربحية على المدى الطويل.	ضمان الشفافية وجودة التقارير المالية، وتحقيق الثقة في المعلومات المالية.
الوسائل/الآليات	هيكل مجلس الإدارة، الفصل بين الملكية والإدارة، سياسات التوظيف والمكافآت.	الأنظمة المحاسبية، المعايير الدولية، لجان المراجعة، المساءلة المحاسبية.
الجهة المستفيدة الأساسية	المساهمون، مجلس الإدارة، أصحاب المصلحة جميعاً بمن فيهم الموظفون والعملاء.	الجهات الرقابية، المستثمرون، المدققون، أصحاب المصالح المحاسبية.
درجة التخصص	شاملة وإستراتيجية وتشمل الإدارة العامة والتوجهات الكبرى للمؤسسة.	متخصصة ومحورية في النظام المالي الداخلي للمؤسسة.

من إعداد الطالب بالاعتماد على تعريفات الحوكمة المحاسبية وحوكمة الشركات

ومن خلال المقارنة السابقة نستنتج ما يلي:

- الحوكمة المحاسبية تُعد فرعاً متخصصاً من حوكمة الشركات، لكنها تملك استقلالية وظيفية تركّز على نزاهة المعلومات المالية.
- حوكمة الشركات أكثر اتساعاً وشمولاً، حيث تتعامل مع أداء المؤسسة ككل، بينما تضمن الحوكمة المحاسبية أدوات الضبط والشفافية المالية.
- كلا المفهومين يشتركان في مبادئ مثل: المساءلة، الشفافية، والرقابة، لكن مع اختلاف في درجة العمق والسياق المؤسسي لكل منهما

المطلب الثاني: المبادئ الأساسية للحوكمة المحاسبية

تحتوي الحوكمة المحاسبية على أربعة مبادئ أساسية وهي:

1- مبدأ الشفافية: يعرف مبدأ الشفافية من منظور المحاسبة والحوكمة على انه:

الشفافية تُفهم على أنها العلاقة الإشارتية بين مرسل ومستقبل للطاقة المعلوماتية، تشمل المحاسبة والضرائب وتنظيمها وتحليل تأثيرها الاقتصادي (Bischof, Gassen, Rohlfig-Bastian, & et al, 2024)

الشفافية هي جوهر الحوكمة الرشيدة للشركات. فتزويد أصحاب المصلحة بمعلومات مالية دقيقة وشاملة وفي الوقت المناسب يُسهم في الحفاظ على الثقة ويعزز اتخاذ قرارات مدروسة. ينبغي إعداد التقارير المالية بانتظام وتوصيلها بوضوح إلى جميع الأطراف المعنية، بما في ذلك المستثمرين والجهات التنظيمية والإدارة. (SURENDRA & SAMBASIVARAO, 2024, p. 963)

اما دراسة (عكسة، 2016) فقد عرفت مبدأ الشفافية في المحاسبة بأنه ضمان بيئة تُتيح للمعلومات المتعلقة بالظروف والقرارات والأنشطة أن تكون:

- **مكشوفة وواضحة وقابلة للفهم** من قبل جميع المشاركين في السوق، حيث تُنشر كما هي دون تغيير أو تحريف أو تقطيع
- **متاحة في الوقت نفسه** لكل المتداولين والمستثمرين عبر القنوات الرسمية، دون منح أي فئة حق الوصول المسبق إليها أو إمكانية استغلالها قبل الآخرين.
- **مبنية على ثلاثة عناصر مترابطة:**

- **الانفتاح:** يعني سهولة وصول الجمهور إلى المعلومات الأصلية بدون قيود.
- **التوصيل:** يتضمن استخدام أدوات متعددة (نصية، مسموعة، مرئية) لنقل الحقائق بوضوح
- **المسؤولية:** يقترن الإفصاح بتحمل النتائج المترتبة عليه، ما يعزز من ثقافة المساءلة.

وبشكل عام فإن الشفافية ترتبط بمفاهيم أساسية تمتد إلى المعلومات والبيانات والقوانين والإجراءات واتخاذ القرار، إذ تشير إلى أنه يجب توفير معلومات تتميز بـ الوضوح والدقة والموضوعية والكمال، وأن تكون سهلة الفهم وغير مضللة، وذات صلة مباشرة بقرارات وتشريعات المنظمة.

2- المساءلة : اختلفت تعريف المساءلة من وجهة نظر المنظمات المحاسبية والباحثين ومن ضمنها:

-المساءلة تتجاوز المحاسبة المالية لتشمل الالتزامات القانونية والأخلاقية، وتشكل أساساً لأي نظام

حوكمة فعال (INTOSAI، 2014)

-تُعد المساءلة نتاجاً طبيعياً لعملية الشفافية، ولا تتفصل عنها فهناك رابط عضوي بينهما (Saremi &

Shaban, 2015)

-المساءلة هي عملية تفعيل لدور القانون في ملاحقة كل من يرتكب خطأ أو يتعدى على حقوق الغير بمخالفة القوانين وإقرارات ومواثيق الشرف بالنسبة لمجالات الأعمال والمهن. فالقانون يجب أن يسري على الكل بدون تجاوزات (طارق، 2006، صفحة 99).

وبشكل عام فإن المساءلة هي التزام أساسي يقع على عاتق المؤسسات والأفراد، يتطلب تحمّل المسؤولية الكاملة عن قراراتهم وأفعالهم، متجاوزةً البعد المالي لتشمل الالتزامات القانونية والأخلاقية. تُعتبر المساءلة ركيزةً أساسية لأي نظام حوكمة فعال، حيث تضمن الوضوح في الأدوار والمسؤوليات، وتقرض تطبيق العقوبات عند حدوث أي انحراف أو تقصير. وهي امتداد طبيعي لمبدأ الشفافية، الذي يُمكن من كشف المعلومات الضرورية لمراقبة الأداء وتقييمه بشكل دقيق.

3-مبدأ الإفصاح: هو الوضوح وعدم الالتباس في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات، والقوائم المالية، والتقارير المحاسبية وتوفير المعلومات بطريقة واضحة وغير مضللة تساعد الأطراف المعنية على اتخاذ قرارات عقلانية (ALI & Naser , 2024)

الإفصاح المحاسبي يقتضي أن تشمل القوائم المالية كافة المعلومات الضرورية لتمكين القارئ من الحصول على صورة واضحة وصحيحة عن نتائج نشاط المؤسسة ومركزها المالي (عزيزة و مريك ، 2017)

حسب التعاريف أعلاه فهناك تشابه كبير بين مبدأ الشفافية والإفصاح ويمكن أن نفرق بينهم حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 1-2: الفرق بين الإفصاح والشفافية

المفهوم	الشفافية	الإفصاح
طبيعته	بيئة ثقافية ومؤسسية تضمن الوضوح الكامل والإتاحة للمعلومة	فعل يكشف معلومات محددة ومطلب تنظيمي
التركيز	على الأسلوب والجودة في تقديم المعلومات ومدى توفرها للمعنيين	على البيانات المالية الفعلية والضرورية
العلاقة	الإفصاح هو أحد أدوات الشفافية، لكنه ليس الغاية النهائية	الشفافية تتطلب الإفصاح، لكنه ليس كافيًا وحده

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على التعاريف السابقة

4-مبدأ المسؤولية: تعرف المسؤولية في حوكمة الشركات على أنها هي التزام الشركات - سواء القانوني أو الأخلاقي - تجاه المجتمع والبيئة، ينبع من تأثير قراراتها على صناعات السياسات، والضغط المجتمعي، والفرص السوقية. وهي تتطور بناءً على تفاعل هذه الضغوط الخارجية (مثل الحكومات والمجتمع المدني والمستثمرين) مع ظروف الحوكمة الداخلية للشركة (مثل ثقافتها التنظيمية وأنظمة الرقابة) (Rory، 2013)

أما من الناحية المحاسبية فيرى (Napier و Garry D، 2024) ان المحاسبة المالية توفر الأدوات اللازمة لتحقيق المسؤولية للحوكمة المحاسبية اما الحوكمة فتؤطر هذه الأدوات في السياقات التنظيمية والاجتماعية لتفعيلها. وهذا يعكس الطبيعة التكميلية للمحاسبة كآلية والحكم المؤسساتي كملف شامل لتعزيز المسؤولية.

اما (SURENDRA و SAMBASIVARAO، 2024) فيؤكدان أن المحاسبة المالية تُستخدم لتحقيق مسؤولية واضحة من خلال:

- تعزيز الشفافية والإفصاح المالي
- ترسيخ الرقابة الداخلية لضمان الدقة والمساءلة
- دعم اتخاذ القرارات المستندة إلى معلومات موثوقة للمساهمين والمجلس والمنظمين

من هنا يمكن استنتاج تعريف للمسؤولية من منظور الحوكمة المحاسبية فنقول إنها نظام متكامل من الرقابة الداخلية، الإفصاح، وتخصيص التكاليف والإيرادات حسب المسؤولية، يُستخدم لتقييم الأداء المحاسبي بدقة، وإرساء مساءلة واضحة على المستويات التنظيمية والإدارية في الشركة".

المطلب الثالث: آليات تفعيل الحوكمة المحاسبية

تحتوي الحوكمة المحاسبية على مجموعة من الآليات لتفعيل دورها نذكر من هذه الآليات:

1-الالتزام بالمعايير الدولية.(IFRS – IPSAS)

تعتبر المعايير المحاسبية الركيزة الأساسية لضمان الشفافية والمقارنة والمساءلة في التقارير المالية حول العالم. حيث تعتبر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) من أهم الأدوات التي تساهم في توحيد التقارير المالية للشركات على مستوى العالم، مما يعزز الشفافية ويسهل المقارنة بين الشركات والدول، ويدعم ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في المعلومات المالية المنشورة. (Nosyk, Bacho, & et al, 2024) حيث ان الجهة المسؤولة عن تطوير وإصدار هذه المعايير هي مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، الذي يضمن الاستقلالية والشفافية في وضع المعايير، ويخضع لإشراف هيئات دولية لضمان الحوكمة الفعالة (SHBEILAT & AL HARASEES, 2018) و قد اكدت دراسة (زغوان، 2023، صفحة 191) على وجود اثر ايجابي للمعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ المالي في تحقيق شروط ومتطلبات حوكمة الشركات.

أما في القطاع العام، فتبرز معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كأداة رئيسية لتوحيد التقارير المالية للمؤسسات الحكومية، مما يرفع من جودة الحوكمة ويعزز المساءلة والشفافية بين الحكومات والمواطنين، خاصة في الدول النامية حيث أظهرت الدراسات أثرًا إيجابيًا واضحًا لهذه المعايير (Tawiah, 2023)

2-الرقابة الداخلية والخارجية.

2-1الرقابة الداخلية:

الرقابة الداخلية هي العملية التي يُم تصميمها وتنفيذها من قبل المكلفين بها الحكام والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير ضمانات معقولة حول تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية التقارير المالية وفعالية

وكفاءة العمليات، وامتثالها للقوانين واللوائح المعمول بها (عبد العال عبد الودود محمد حمزة، 2024، صفحة 227) وتضم حسب نفس الدراسة السابقة ما يلي:

- تضم الرقابة الداخلية عدة عناصر مثل بيئة الرقابة، تقدير المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، والمراقبة المستمرة.
- تطبيق معايير صارمة للضبط المالي والفصل بين المهام يحدّ من مخاطر التلاعب والاحتيال

2-2 الرقابة الخارجية:

تتمثل الرقابة الخارجية في المراجعة التي تقوم بها أطراف مستقلة خارج المنظمة، مثل المراجعين الخارجيين أو الهيئات التنظيمية. تهدف هذه الرقابة إلى تقييم مدى امتثال المنظمة للمعايير المحاسبية والقانونية. وفقاً لمعايير التدقيق الدولية (ISA)، يجب أن يكون المراجع الخارجي مستقلاً وموضوعياً لضمان مصداقية التقارير المالية. (IAASB، 2020) كما تعرف المراجعة الخارجية بأنها فحص نظم الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة بالشركة محل المراجعة فحصاً انتقادياً منظماً، بغرض الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية والوضع المالي لتلك الشركة في نهاية فترة معينة (سناده و إبراهيم، 2017، صفحة 44)

3- الأنظمة المحاسبية والمعلوماتية.

يعرف نظام المعلومات المحاسبية على أنه "أحد مكونات نظام المعلومات الإدارية والذي يهتم بجمع وتصنيف ومعالجة العمليات المالية وتحويلها إلى معلومات وتوصيلها إلى الأطراف المختلفة ذات العلاقة من أجل ترشيد قراءتها ويتكون هذا النظام من الأشخاص، الإجراءات وتكنولوجيا المعلومات" (العيسي، 2003، صفحة 20). وتساعد الأنظمة المحاسبية في تفعيل الحوكمة المحاسبية من خلال:

- تعزيز الرقابة الداخلية وتقليل المخاطر: لنظام المعلومات المحاسبية دور كبير في تعزيز الرقابة والداخلية ومساعدة المسيرين وفي تقليل المخاطر حيث يري (Al-Amro, AL-Shaqahin, Shawaqfeh, & Hijazin, 2006) انه يسهم بشكل فعال في الحد من المخاطر المالية من خلال دقة البيانات والتحليل الفوري للحسابات.
- تحسين الشفافية والمساءلة: إن النظم المعلوماتية المحاسبية تساهم بشكل كبير في الرفع من مستوى الشفافية والمساءلة من خلال تعزيز مستوى الحوكمة المحاسبية عبر السرعة والدقة في

إعداد التقارير المالية المنهجية سواء كانت انية او نهائية وذلك عبر دفتر اليومية والميزانيات (Uyar، Haydar، و Kuzey، 2017). كما يقوم بتقليل مخاطر الائتمان ويرفع من جودة المعلومات المحاسبية (Sobhy، Monsef، و Nabil، 2023).

- **اتخاذ القرار:** وذلك من خلال جودة المعلومات المقدمة من طرف الأنظمة المحاسبية للمعلومات والتي تستعين بتكنولوجيا المعلومات والتي تساعد في تحسّن كفاءة العمليات وتمكن من اتخاذ قرارات مستندة إلى بيانات دقيقة. (Nurul، 2025)

ويمكن أن نقوم بتلخيص دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين الحوكمة المحاسبية بالجدول التالي

جدول رقم 1-3: وظيفة نظام المعلومات المحاسبية في تفعيل الحوكمة المحاسبية

الوظيفة	كيف تساهم في الحوكمة المحاسبية
ضبط الصلاحيات	يضع ضوابط على المستندات (صلاحيات دخول، تسجيل العمليات، تدقيق، الاطلاع على المعلومات) لتقليل الأخطاء والتلاعب
إعداد التقارير الآنية	إمكانية توليد تقارير فورية تدعم كشف التلاعب المالي وتحدد المسؤوليات، تساعد في اتخاذ القرار
تكامل البيانات	يربط بين الأقسام (مبيعات، مشتريات، أجور)، مما يمنع تكرار البيانات بما يسرع عملية إعداد التقارير.

المصدر: من إعداد الطالب

4-الإطار القانوني والتنظيمي:

يعتبر الإطار القانوني والتشريعي امرا في بالغ الأهمية حيث يربط المؤسسة او المنظمة ببيئتها الخارجية والداخلية يعرف على انه "مجموعة القوانين والأنظمة واللوائح التي تنظم عمل الشركات، وتضمن تطبيق مبادئ الحوكمة الرشيدة، مثل الشفافية والمساءلة والعدالة. يهدف هذا الإطار إلى حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصلحة، وتعزيز الثقة في الأسواق المالية" (هيئة الأوراق المالية والسلع، 2016، صفحة 21) وقد برزت أهمية في عديد القوانين التي أصدرتها الدول على غرار قانون (Oxley-Sarbanes) في الولايات المتحدة الأمريكية والذي تزامن مع عديد الفضائح المالية كما ان عديد الدول سارعت لإصدار قوانين او تقارير ملزمة او غير ملزمة على رأسها المملكة المتحدة، فرنسا وألمانيا (تريش،

2021) كما ان القوانين و التشريعات الوطنية تعتبر القاعدة الأساسية للرقابة الخارجية خاصةً التي تفرضها الدولة في جزء من سيادتها.

المطلب الرابع: أهمية الحوكمة المحاسبية وأهدافها

1- أهمية الحوكمة المحاسبية

يمكن تلخيص أهمية حوكمة الشركات من الناحية المحاسبية في النقاط الآتية: (بن عطية و بوغرة، 2022، صفحة 413)

- تعتبر أداة فعالة في مواجهة الفساد الإداري والمالي؛
- تساعد على رعاية وحماية أموال الشركة؛
- وجود عملية محاسبية تضمن الإفصاح عن كل الحقائق؛
- تساعد على جذب الاستثمار؛
- تدعم المركز التنافسي للشركة وكسب ثقة الأطراف المختلفة بالسوق؛
- وجود المراقبة المستقلة عن المديرين والمحاسبين وصولاً للقوائم المالية على أساس ومبادئ محاسبية عالية الجودة؛
- تجنب الانزلاق في مشاكل مالية ومحاسبية بما يعمل على استقرار نشاط المؤسسة؛
- كما أن الاقتصادات والأسواق الناشئة تحتاج لمؤسسات خاصة قوية وقادرة على المنافسة واحتمال الصدمات، وهذا يأتي بتطبيق حوكمة الشركات؛
- إعداد الإطار العام الذي من خلاله تُحدّد أهداف الشركة والسبل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف.

2- أهداف الحوكمة المحاسبية: يمكن ان نلخص أهداف الحوكمة المحاسبية في النقاط التالية (غزالي، 2019، صفحة 04)

- حماية حقوق المساهمين، حيث يتم الاحتفاظ بسجلات ملكية الأسهم والشفافية في الحصول على المعلومات في الوقت المناسب، وضمان حقوق أصحاب الملكية وحقوقهم في الانتخاب وفي الحصول على حصة من الأرباح
- تحقيق العدالة حيث: يعترف بحقوق جميع الأطراف ذوي المصلحة المشتركة وعلى نحو يضمن تحقيق العدالة بين كافة المساهمين داخل او خارج الشركة على السواء؛
- توفير المعلومات ودعم سلامة قنوات الاتصال، حيث ان توفير ذلك بكل ملاءمة لجميع الأطراف ذات العلاقة يعكس كفاءة التحكيم في نشاط الشركة، وسلامة أنظمة الرقابة الداخلية والخارجية، وتطبيق القوانين والقواعد وهذا ما يشكل دعائم مناسبة لحوكمة الشركات؛
- إدارة المخاطر المختلفة وذلك من خلال إدارة ذات كفاءة وفعالية للمخاطر، إضافة لوجود نظام رقابة داخلية يعمل بالتنسيق مع المدقق الخارجي.

المبحث الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر

في هذا الجزء من البحث سنقوم تناول مراحل تطور الإصلاح المحاسبي في الجزائر بكل ابعاده من محاسبة مالية و عمومية و المحاسبة القطاعية (الزراعية، البنكية...) كما سنتطرق للإصلاح الذي مس مهنة المحاسبة في الجزائر

المطلب الأول: الإصلاح المحاسبي المالي في الجزائر

1- مراحل تطور النظام المحاسبي المالي (SCF) في الجزائر

لقد مرة المحاسبة المالية في الجزائر بعدة مراحل يمكن تقسيمها كما يلي:

1-1- المرحلة ما بعد الاستقلال إلى 1975

لقد كان من الصعب على الدولة الجزائرية غداة الاستقلال إصدار نصوص تشريعية ذات توجه وطني واضح، لذلك اضطرت إلى تبني النصوص التشريعية الفرنسية المطبقة خلال الفترة الاستعمارية. وتم ذلك من خلال إصدار المرسوم رقم 62-157 بتاريخ 1962/12/31، الذي نصّ على تمديد سريان القوانين الفرنسية فيما لا يتعارض مع السيادة الوطنية. ونتيجة لذلك واصلت المؤسسات الجزائرية العمل بالمخطط المحاسبي العام الفرنسي. (سيد، 2013)

إن من بين أهم مميزات هذه الفترة هو إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبية من 1971/12/29 من خلال الأمر 71-82 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي حيث أوكلت له مهمة إنشاء مخطط محاسبي جزائري بالاستعانة بخبراء أجانب (الاعا، 2022، صفحة 46)، وقد قام هذا الأخير بدراسة الأنظمة المحاسبية للدول التي تنتهج النظام الاشتراكي، وكان من بين أهداف هذا الإصلاح ما يلي (مرحوم، مليان، و مرحوم ، 2023، صفحة 6):

1-2 المرحلة الثانية: من 1975 إلى 2009

تميزت هذه المرحلة بالتخلي عن الأنظمة والتشريعات الفرنسية واستبدالها بأخرى جزائرية، وتعتبر هذه القوانين نتيجة للإصلاحات التي كانت في نهاية المرحلة الأولى والتي كللت بصور **المخطط الوطني المحاسبي PCN** والذي يعد أول نظام محاسبي محلي حيث جاء ليلبي احتياجات الاقتصاد الاشتراكي، وبدأ العمل به بموجب الامر رقم 75-35 المؤرخ في 1975/04/29 وأصبح ساري المفعول في 1976/01/01.

لقد استمر العمل بالمخطط المحاسبي إلى غاية ظهور التعددية سنة 1988 وبداية بروز وضع اقتصادي جديد بالتوجه التدريجي نحو الرأسمالية، الأمر الذي حتم على المسؤولين إيجاد تفرعات أخرى للمحاسبة الوطنية فبرزت مفهوم المحاسبة القطاعية بظهور المحاسبة الزراعية والتأمينات 1987، وتلتها محاسبة الاشغال العمومية سنة 1988 والمحاسبة البنكية سنة 1992 ومحاسبة الشركات القابضة سنة 1999. واستمر العمل به إلى أن ألغي ببروز النظام المحاسبي المالي تحت القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 وبداية تطبيقه سنة 2010 (مسامح ، 2008، صفحة 196).

والجدير بالذكر ان المخطط المحاسبي الوطني عُدّل أكثر من مرة بسبب التغيرات الاقتصادية فصدرت عدة أوامر ومراسيم تكميلية نذكر منها: (مسامح ، 2008، صفحة 200)

- المنشور الوزاري رقم 185-89 المؤرخ في 1989/05/24 والخاص بتسجيل العمليات الخاصة باستقلالية المؤسسة
- المنشور 90/635 المؤرخ في 1990/03/11 المتعلق بكيفيات تسجيل عمليات حصص العمال من الأرباح السنوية

- التعليمات الوزارية رقم 518-97 المؤرخة في 21/04/1997 المتعلقة بكيفية تسجيل عملية استرجاع فرق إعادة التقييم في حساب 15.

1-3 المرحلة الثالثة: بروز النظام المحاسبي المالي منذ 2009 إلى يومنا هذا:

في إطار التحولات الاقتصادية العالمية وتوجه الجزائر نحو اقتصاد السوق والانفتاح على المؤسسات المالية الدولية، أطلقت السلطات الجزائرية مشروعًا لإصلاح النظام المحاسبي الوطني بدعم من البنك الدولي، وتمت دراسته اعتمادًا على النموذج الفرنسي للمجلس الوطني للمحاسبة. وفي اجتماع عقد يوم 5 سبتمبر 2001، تقرر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) كمرجعية لتطوير النظام المحاسبي المالي الجزائري. وقد نُوج هذا التوجه بإصدار نصوص قانونية وتنظيمية تلزم بتطبيق النظام الجديد، حيث كان من المقرر البدء في تنفيذه في 1 يناير 2009 بموجب القانون 07-11، إلا أن التطبيق الفعلي تأجل إلى غاية 1 يناير 2010 طبقًا لأحكام المادة 62 من الأمر رقم 02/08 المؤرخ ب 22 يوليوا 2008 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008. (سيد، 2013)، كما أن جهود الدولة الجزائرية لإزالة متواصلة لتحسين وإعادة النظر في SCF إلى حد الساعة.

2- تقديم النظام المحاسبي المالي:

1-2 تعريف الإصلاح المحاسبي المالي:

لقد عرف القانون 07-11 في المادة الثالثة منه أن المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية. (07-11، 2007)

2-2 أسباب الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي SCF:

حسب دراسة (مسعود، 2013) فإن أسباب بروز النظام المحاسبي المالي تنقسم إلى قسمين هما:

1-2-2 أسباب داخلية: وتبرز في النقاط التالية:

- الصعوبات الكبيرة في تقييم المؤسسات؛

- المعلومات المضللة التي كان يتم الإفصاح عنها عن طريق PCN لكثير من المؤسسات وعدم تجانس حساباته؛
- قصور القوائم المالية في تلبية حاجيات مستخدميها؛
- التزام المؤسسات بتطبيق طرق محاسبية رغم عدم تماشيها مع واقعها الاقتصادي؛
- تغليب النظرة القانونية على النظرة الاقتصادية في الجانب الضريبي؛
- ضعف أدوات ومفهوم القياس في المخطط المحاسبي الوطني.

2-2-2 الأسباب والدوافع الخارجية: فتمثل في الآتي:

- إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء نتيجة التغيرات التي حدثت في الساحة الاقتصادية للبلاد كالتوجه نحو اقتصاد السوق، والشراكة مع الاتحاد الأوروبي، والتحضير للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة؛
- إيجاد إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية، في ظل الانفتاح على الأسواق الخارجية ودخول الاستثمارات الأجنبية وتحرير الأسعار وإنشاء البورصة؛
- توحيد القوائم المالية ونوعيتها؛
- إعداد معايير محاسبية مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من أجل ربط الجزائر بالممارسة المحاسبية الدولية؛
- اشتراط الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية عند طلب الاستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية.

2-3 أهداف النظام المحاسبي المالي:

يهدف تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر إلى ما يلي: (بلعور، 2014، صفحة 205)

- مواكبة النظام المحاسبي الجزائري للأنظمة المحاسبية الدولية؛
- تسهيل المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية التي تنشط في الجزائر، سواء كانت وطنية أو أجنبية،
- الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛

- جعل القوائم المالية والمحاسبية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- الانتقال من المحاسبة التاريخية إلى المحاسبة المالية المستقبلية (أي الانتقال من ميزانية محاسبية مسجلة بقيم تاريخية إلى ميزانية مالية قابلة للتحليل على حالتها دون إجراء تغيرات عليها)
- الانتقال من محاسبة المعالجة إلى محاسبة الحكم؛
- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط الوطني للمحاسبة؛
- المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال تقديم معلومات تتسم بالموضوعية والمصادقية؛
- تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم؛
- التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية أو المحتملة بتوفير معلومات منسقة، قابلة للقراءة، وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار

4-2 جديد النظام المحاسبي المالي:

لقد تميز النظام المحاسبي المالي عن سابقه بعدد من النقاط يمكن إبرازها فيما يلي: (سعيداني، 2014)

- **الإطار التصوري:** يحتوي النظام المحاسبي المالي على إطار تصوري يحدد المبادئ وفرضيات إعداد القوائم المالية بالإضافة إلى الخصائص النوعية لإعداد المعلومة المالية وكذا تعريف الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، الأعباء والنواتج؛
- **التعريفات والمصطلحات:** حيث ان النظام المحاسبي المالي قام بطرح عديد التعاريف والمصطلحات التي جلبها من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS على غرار القيمة العادلة والحالية وغيرهما
- **شكل وعدد القوائم المالية:** لقد فرض النظام الجديد عدد من القوائم المالية التي يجب على المؤسسة عرضها على غرار تدفقات الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة، وقام بإعادة ترتيب الأصول والخصوم في شكل قانوني جديد؛

- **المبادئ والفروض المحاسبية:** لقد نص القانون 11/07 في المادة 6 وص 7 منه وكذا المرسوم التنفيذي 156/08 على مجموعة من المبادئ والفروض المحاسبية المستوحاة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والموضوعة في المعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ المالي، ولعل من أهمها أسبقية الواقعة الاقتصادية على الواقعة القانونية؛ (بن ربيع، 2010)
- **المحاسبة البسيطة:** إن من أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي هو السماح للمؤسسات الصغيرة بإمساك محاسبة بسيطة تتلاءم وحجم نشاطها. (07-11، 2007)
- **تعديل بعض المعالجات المحاسبية:** حيث جاء بمفهوم إعادة التقييم للأصول بشكل موضوعي كما قام بوضع شروط إثبات الأعباء وطرق الاستهلاك وتدهور القيم. (سيد، 2013)

3- النظام المحاسبي المالي بين الواقع وضرورة التحيين:

3-1 واقع وتقييم النظام المحاسبي المالي:

3-1-1 واقع النظام المحاسبي المالي: منذ صدوره، واجه النظام المحاسبي المالي في الجزائر جملة من الإشكالات العملية والتطبيقية لا تزال قائمة إلى يومنا هذا، مما أدى إلى تعثر المؤسسات الاقتصادية في التكيف مع متطلباته. ويُعزى ذلك أساساً إلى الخصائص الهيكلية لمعظم المؤسسات الجزائرية، التي تتسم بصغر الحجم والطابع العائلي، وهو ما لا يتلاءم مع المبادئ والمفاهيم التي يقوم عليها النظام، والتي تفترض وجود مستوى معين من التنظيم المؤسسي والقدرة على استيعاب وتطبيق القواعد والمعايير المحاسبية. كما أن عدداً معتبراً من المؤسسات (حتى الكبيرة) يفتقر إلى الإمكانيات التقنية والبشرية الضرورية لتطبيق مبادئ محاسبية معقدة مثل إعادة تقييم الأصول، لاسيما في ظل غياب سوق مالية نشطة وفعالة. هذا إلى جانب الضعف المسجل في تفعيل الأطر المحاسبية العملية، وغياب برامج التكوين المستمر الكفيلة بتأهيل الكفاءات المحاسبية لمسايرة متطلبات هذا النظام. (سعداوي و خلافي، 2020)، وحسب دراسة (عنون و بصاشي، 2021) فإن النظام المحاسبي الجزائري يواجه بيئة اقتصادية تعيق وتحد من تطبيقه على أرض الواقع وبالتالي يجب العمل على تحيينه وإعادة النظر في الأرضية التشريعية له خاصاً بعد تطور وتعديل عديد المعايير الدولية.

3-1-2 تقييم النظام المحاسبي المالي: إن واقع النظام المحاسبي المالي جعل الكثير من الباحثين يتناولون إشكالية تقييمه بعد أكثر من 14 سنة على غرار دراسة (زغمار، 2022) والتي وجدت ما يلي:

- عدم جاهزية المؤسسات الجزائرية لتطبيق SCF لغياب استراتيجية تأخذ بعين الاعتبار كل نوع من أنواع المؤسسة وإمكانياتها؛
 - جمود النظام المحاسبي المالي في حين تطور المعايير المحاسبية الدولية فكثير منها عدل أو ألغي وصدر عدد اخر من المعايير؛
 - محدودة الإطار المفاهيمي وتعارض أهدافه المستوحاة من المعايير الدولية مع أهداف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- بينما رئت دراسة (سايعي و نصير، 2024) ان النظام المحاسبي المالي اصطدم بعدد من الصعوبات منها:
- صعوبة تطبيق مفهوم القيمة العادلة حيث تتطلب تقييمات دورية وإمكانيات مالية، وعدم وجود القدرات التقنية للقيام بالتقييم لدى أغلب المؤسسات الجزائرية بالإضافة إلى عوائق أخرى؛
 - تعارض القوانين الضريبية مع قواعد الـ SCF الامر الذي يشكل فرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبة وظهور حساب الضريبة المؤجلة الذي يشكل في كثير من الأحيان فروق زمنية طويلة الأجل.
 - مشكل التعليم المحاسبي الذي يركز على الجانب النظري ويهمل الجانب التطبيقي
 - مشكل التطور السريع للمعايير المحاسبية حيث تم إلغائها أو تعديلها أكثر من 150 مرة منذ 2017 ولم يتم للآن تحيين ومواكبة تلك التغيرات (نعيجي، 2017، صفحة 102)

3-2 متطلبات تحيين النظام المحاسبي المالي:

من أجل القيام بعملية تحيين النظام المحاسبي المالي يجب توفر مجموعة من الآليات والمتطلبات البيئية وهي:

3-2-1 متطلبات تحيين الـ SCF:

يكن نجاح الإصلاح المحاسبي في مجموعة من المتطلبات منها:

- **العامل الاقتصادي:** يُعد العامل الاقتصادي من أبرز المؤثرات في إعداد وتطوير المعايير والممارسات المحاسبية، ليس فقط لتأثيره المباشر، بل أيضاً لانعكاساته على باقي العوامل البيئية

كالتعليم والسياسة. فالتنمية الاقتصادية غالبًا ما تتطلب تعديل الأهداف الوطنية، وهو ما ينعكس بدوره على الإطار المحاسبي. ويُعتبر وجود سوق مالية نشطة وثابتة عاملاً جوهرياً في دعم تطوير النظام المحاسبي، نظراً لدوره في تعزيز الحاجة إلى معلومات مالية موثوقة وملائمة. وقد أظهرت الدراسات أن المعايير المحاسبية الصادرة عن هيئات كـ FASB و SEC في الولايات المتحدة أثّرت بشكل مباشر على أسعار الأوراق المالية وحجم التداول، مما ساهم في تحسين ممارسات المحاسبة في الدول المتقدمة. في المقابل، تعاني الدول النامية من ضعف في الأسواق المالية، وهو ما يؤدي إلى انخفاض الطلب على المعلومات المحاسبية، ويحدّ من دوافع تحديث المعايير والممارسات المحاسبية (جرد، 2019، الصفحات 09-11)

- **البيئة السياسية والقانونية:** تُؤثر البيئة السياسية والقانونية بشكل غير مباشر في مهنة المحاسبة، إذ إن نوعية النظام السياسي السائد تنعكس على نمط الحياة العامة، وعلى درجة الحريات الفردية، مما يؤثر بدوره على مستوى الشفافية ومبدأ الإفصاح الكامل والعادل في المحاسبة. فكلما كان النظام السياسي منفتحاً، ازدادت فرص تطوير مهنة المحاسبة وتعزيز ممارساتها. أما من الناحية القانونية، فإن الإطار القانوني يحدد العلاقة بين الأفراد ومؤسسات الدولة، ويؤثر بشكل مباشر على آليات إصدار القوانين المحاسبية، مما ينعكس على تطبيق المعايير المحاسبية والممارسات العملية داخل الدولة (بلقاسم، 2023، صفحة 112)

- **العامل الجبائية:** يعد النظام الجبائي أحد أدوات السياسة العامة للدولة ومورداً أساسياً لها توظيفه لتحريك النشاط الاقتصادي وتحفيزه، وكذا توجيه الاستثمارات من خلال تفضيل قطاعات معينة على قطاعات أخرى دون إغفال الدور الرقابي الذي يلعبه هذا النظام بامتياز من خلال سعيه لوقف نزيف التهرب الضريبي من خلال الوقوف على مصداقية وبيانات القوائم المالية (طاطا، 2017، صفحة 89) وعلى الدولة أن توافق بين منظومتها الجبائية والمحاسبية لتقليل الفروقات وتسهيل العمل.

- **عامل التعليم والتكوين المحاسبي:** تلعب مهنة المحاسبة دوراً جوهرياً في دعم النمو الاقتصادي، إذ تُظهر التجارب أن الدول الأكثر تقدماً اقتصادياً تمتاز بتطور كبير في مهنة المحاسبة ومستوى التعليم المحاسبي. ويُعد تنظيم المهنة نتاجاً لتعاون مشترك بين الدولة والهيئات المهنية، من خلال إشراك المحاسبين والمراجعين باعتبارهم فاعلين أساسيين في عملية الإصلاح المحاسبي. وتُسهم هذه المشاركة في تقديم حلول واقتراحات فعالة للمشكلات المحاسبية، كما تعزز لديهم الشعور بالانتماء المهني، مما يشكل دافعاً نحو الالتزام بتطبيق القوانين والمعايير المحاسبية بشكل سليم. ويؤدي ذلك

إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مما ينعكس إيجابًا على قدرة المؤسسة التنافسية محليًا ودوليًا، ويساهم في النهاية في تحقيق نمو اقتصادي مستدام. (بلقاسم، 2023، صفحة 4)

3-2-2 آليات التحيين المحاسبي: لقد اقترح (سفاحوا، 2017، الصفحات 156-157) مجموعة من الخطوات والآليات لنجاح عملية التحيين المحاسبي ليتوافق مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي وهي:

- اعتُبر النظام المحاسبي المالي أداة تهدف إلى تحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية، في اتجاه موحد، مع العمل على تطوير معايير محاسبية محلية من خلال إدماج بعض التعديلات التشريعية والتنظيمية التي تواكب تطورات المعايير الدولية، والتي تتميز بسهولة التطبيق والقبول من طرف المؤسسات، مع ضرورة إلزامية تطبيقها بالنسبة للمؤسسات المدرجة أو الراغبة في الإدراج في البورصة.
- إصدار نسخة معدّلة من المعايير المحاسبية المحلية تكون مكيفة، من خلال تحديد الفروقات بينها وبين المعايير الدولية، مع الأخذ بعين الاعتبار عدم تعارضها مع خصوصيات البيئة المحلية (السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية...)، مع ضرورة إرفاق كل معيار محاسبي محلي بدليل تطبيقي يوضح كيفية التطبيق الأولي لهذه المعايير.
- دعم ومرافقة المؤسسات في تطبيق المعايير الوطنية المكيفة، وذلك بالشراكة مع الدولة ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة، باعتبار أن قرار التوافق قد تم اتخاذه من طرف هذه الهيئة.
- ضرورة تمثيل المجلس الوطني للمحاسبة في مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، لضمان التنسيق والتكامل بين الجهتين، والاستفادة من الخبرة اللازمة في صياغة المعايير الدولية.
- تحضير برامج تكوينية في مجال المعايير الدولية للمحاسبة، وإنشاء قاعدة بيانات للمعايير الدولية موجهة لتكوين المهنيين في المحاسبة.
- متابعة تطوير المنهاج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة وتكوين على المستوى الدولي وتحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في المحاسبة

3-3 مجهودات الدولة لتحيين النظام المحاسبي المالي:

بعد مرور أكثر من 15 سنة منذ بداية التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي سنة 2010 كان لابد من إعادة النظر في هذا النظام مع تصاعد مطالب المختصين المهنيين والأكاديميين في الميدان المحاسبي بضرورة تحيينه بما يتوافق مع البيئة الجزائرية ويتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية. حيث ولا يكفي إدخال النظام المحاسبي المالي في حيز التنفيذ لتحقيق هذا التكيّف، بل يجب أولاً التأكد من مدى توافق هذه المعايير الدولية مع البيئة المحاسبية المحلية، وهو ما يتطلب دراسة معمقة وواقعية. كما يجب أن يتم هذا التكيّف عبر مراحل تبدأ بتحديث النظام المحلي، ثم الشروع في تطبيقه فعلياً، تحت إشراف المجلس الوطني للمحاسبة، مع ضرورة مراعاة المستجدات المرتبطة بالمعايير الدولية، واختيار الصيغة الأنسب لتجسيد هذا التوافق. (مفتاح و طويلب، 2020). ومن هنا انطلقت وزارة المالية الجزائرية بإدراج مهمة تقييمه ومراجعته ضمن برنامج عمل المجلس الوطني للمحاسبة، وشكل فريق من 12 خبير محاسبي يترأسهم السيد يحي نور الدين. (زغمار، 2022)، وبتاريخ 2019/01/21 انعقد مؤتمر الإصلاح المحاسبي بحضور المختصين من مهنيين والأكاديميين وأصحاب الشأن من المتعاملين الاقتصاديين والبنوك، حيث كان الهدف جمع كل الأطراف التي لها علاقة بتقييم وإصلاح النظام المحاسبي المالي (Aider, 2019).

3-3 مراحل تحيين النظام المحاسبي المالي:

لقد خلص المؤتمر الخاص بتقييم ومراجعة SCF إلى بداية الإصلاح من خلال المرور بثلاث مراحل وهي : (Radjah, 2019)، وهي (شوقي و بولعراس، 2019):

3-3-1 المرحلة الأولى: تقييم مدى تطبيقه فعلياً على مستوى المؤسسات، من خلال تشخيص وضبط النقائص والمعوقات، وتحديد مدى التزام هذه المؤسسات بتطبيق أحكامه. كما تم تحديد الصعوبات التي واجهت المؤسسات في مختلف القطاعات والأنشطة أثناء تطبيق هذا النظام. وقامت اللجنة أيضاً بتحديد الجوانب المهنية والعملية المحاسبية، ودرست مدى التوافق بين الممارسات المعتمدة والمعايير الدولية المختلفة، خصوصاً تلك التي تتطلب تعديلات لتلائم والسياسات المحلية. كما قامت اللجنة بإصدار تقارير تقيّم الممارسات المهنية والمحاسبية المطبقة، وتوثق الفروقات المسجلة مع المعايير الدولية، من أجل توجيه عمليات الإصلاح المستقبلي بشكل أكثر فاعلية.

3-3-2 المرحلة الثانية: خصصت هذه المرحلة لدراسة المعايير المحاسبية وتحديد واقع النظام المحاسبي ومدى توافقه معها حيث تم رصد عدد من المعايير المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي المالي (تم الاعتماد على المعايير الصادرة قبل 2014) والتي تم تعديلها أو إلغاؤها أو استبدالها على المستوى الدولي، مما يثير التساؤل حول مدى تطابق هذا النظام مع المعايير الدولية الحديثة. حيث إن تعويض معايير المحاسبة الدولية IAS بمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS (19 معيار حتى 2024) وبالتالي لم يعد للأولى أي دور (عنون، فؤاد؛ ضويفي، حمزة، 2021). وعليه أصبحت لا تتوافق مع السياق الجزائري، سواء من حيث الخصوصيات الاقتصادية أو الاعتبارات الوطنية، ما قد يؤدي إلى تأثيرات سلبية على السياسات الاقتصادية والقرارات المالية إذا ما تم اعتمادها بشكل غير مدروس.

3-3-3 المرحلة الثالثة: اهتمت هذه المرحلة بالجانب القانوني والتشريعي فقامت فيها لجنة المراجعة بتحيين النصوص القانونية والتطبيقية، ثم عرض المشروع تحيين للنظام المحاسبي المالي على لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، ليصدر في الأخير النص النهائي المشروع.

المطلب الثاني: مفهوم الإصلاح المحاسبي في القطاع العمومي ومراحله:

1- مفاهيم حول المحاسبة العمومية:

1-1 تعرف المحاسبة العمومية:

حسب المادة الأولى من القانون 90-21 هي تلك الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانية والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحق والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وتحديد التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين وكذا مسؤولياته، وكذا تحديد الأحكام على تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية والعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها. (90-21، 1990)

كما يعرفها القانون 23-07 في المادة 79 منه على أنها نظام يسمح بتنظيم المعلومات من خلال:

- إدخال وتصنيف وتسجيل ومراقبة بيانات العمليات الميزانية والمحاسبية وعمليات الخزينة بهدف إنشاء حسابات مطابقة للتنظيم وصادقة،

- عرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الممتلكات والوضع المالية والنتيجة عند قفل السنة المالية،

- المساهمة في حساب تكلفة الأنشطة أو الخدمات وكذا تقييم نجاعتها.

وتعرف أيضا على أنها إحدى فروع المحاسبة تهتم بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير والتسجيل والتقارير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومات. (الحجاوي، 2004، صفحة 16)

1-2 أهدافها:

لدى المحاسبة العمومية عدة أهداف نذكر منها: (خبيطي و مونة، 2016، صفحة 99)

- التنظيم المحاسبي من خلال تبيان مهام والتزامات أعوان المحاسبة العمومية (الأمر بالصرف المحاسب العمومي)

- تبويب وتسجيل وتجميع العمليات المالية للدولة

- فرض الرقابة القانونية والمالية للعمليات المالية الإيرادات والنفقات من طرف الجهات المعنية المراقب المالي مجلس المحاسبة وهذا من اجل الحفاظ على المال العام ومكافحة الفساد المالي

- إظهار المركز المالي الفعلي للمؤسسة العمومية ولا سيما مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط

- توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب.

2-مراحل الإصلاح المحاسبي العمومي: لقد مر الإصلاح المحاسبي في القطاع العمومي في الجزائر بعدة مراحل وهي:

1-2 المرحلة الاولى: من الاستقلال إلى 1995:

لقد اعتمدت الجزائر على ما يسمى نظام مدونة حسابات الخزينة وذلك بموجب التعليم العامة رقم 26 المؤرخة بتاريخ 26 أكتوبر 1968 حيث أصدرتها المديرية العامة للمحاسبة (وزارة المالية)، وفيها حددت ثمانية أصناف تتفرع لمجموعة من الحسابات تسجل فيها كل العمليات الخاصة بالأموال العمومية و ستمر العمل بها حتى سنة 1975، ثم دخل الدولة الجزائرية بما يسمى مرحلة الفراغ القانوني، حيث

تخلت في هذه السنة عن كل القوانين الفرنسية و بدأت مرحلة اصدار القوانين الجزائرية الخاصة بالمحاسبة و التسيير العمومي. (محمد، 2003)

2-2 المرحلة الثانية من 1995 إلى 2023:

لقد أثبت نظام مدونة حسابات الخزينة لسنة 1968 قصوره على مجابهة تطورات بيئة الإدارة العمومية وتعدد العمليات المالية وأشكالها مع مرور الزمن حيث تغيرت النظرة الاقتصادية والإدارية للمؤسسات العمومية الجزائرية، من أجل كل ما سبق كان على الدولة ان تقوم بتحديث واعادت هيكلة عدد من الحسابات لتتكيف مع هذه التغيرات، ومن هذه النقطة بدأت مرحلة الإصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر والتي احتوت على عدة محطات رئيسة يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

2-2-1 القانون 21-90:

يعتبر القانون 21-90 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية أساس للمحاسبة العمومية في الجزائر حيث قام بتحديد الاحكام التنفيذية العامة التي تطبق 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 الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم بحيث تطبق أحكام هذا القانون كذلك على تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها (90-21، 1990، صفحة 1132). كما نجد ان هذا القانون ركز على عدد من النقاط وهي: (Ali, 2004, pp. 191-195)

- يُعتمد القانون على نظام القيد المزدوج في التقيد المحاسبي، وهو نفس النظام المستخدم في التسجيل المحاسبي للوحدات الربحية (PCN). لكن الفارق هنا هو أن حسابات الخزينة تقتصر فقط على الحسابات المتعلقة بالإيرادات والمصروفات حيث أنه في كل عملية محاسبية، يجب تسجيل طرفين: أحدهما مدين والآخر دائن، مع ضرورة تساوي القيم بين الطرفين لضمان سهولة المراقبة والمتابعة للتسجيلات وحركة الحسابات.
- يتم تسجيل عمليات التحصيل والإنفاق التي نُفذت فعلياً خلال السنة المالية، دون مراعاة الاعتمادات المالية غير المستهلكة.

- يعتمد النظام على التركيز المرحلي للمحاسبة، حيث تُدمج محاسبة المحاسبين الفرعيين ضمن محاسبة المحاسبين الرئيسيين، والذين يقومون بدورهم بإرسالها إلى العون المركزي للخزينة. يقوم الأخير بجمع وتلخيص هذه الحسابات بهدف إعداد الحساب الختامي للدولة.

كما أن هذا القانون تبع بعدد كبير من المراسيم التي اوزعت لها عملية شرح وكيفية تطبيقه على غرار التعليمات الوزارية 78-90 المؤرخة في 17/08/1990 المتعلقة بكيفية تطبيق المحاسبة العمومية، المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 المتعلقة بتعيين المحاسبين العموميين واعتماداتهم، المرسوم التنفيذي رقم 92-26 المؤرخ ب 13/01/1992 المتعلق بالحساب الجاري البريدي الخاص بالمحاسبين العموميين والوكلاء الإداريين، المرسوم التنفيذي رقم 01-351 المؤرخ في 10/11/2001 المتعلق بكيفية مراقبة استعمال إعانات الدولة والجماعات المحلية والجمعيات والتنظيمات، وعديد المراسيم التعليمات الوزارية

2-2-2 مشروع الإصلاح المحاسبي العمومي لسنة 1995:

ظهرت بوادر الإصلاح المحاسبي العمومي مع بداية التسعينيات من القرن الماضي، حيث أوكلت هذه المهمة للمديرية العامة للمحاسبة في وزارة المالية، حيث قامت في سبتمبر 1995 بالتحضير لمشروع محاسبي مبني على أساس الاستحقاق بدل النظام الحالي المرتكز على نظام محاسبة الخزينة، وبهذا الشكل تصبح المؤسسة العمومية ذمة مالية تجعلها تسجل العمليات المالية فور حدوثها بغض النظر عن التدفق النقدي المتعلق بها، وهو عكس النظام السابق الذي كان يعترف بالعملية فور وقوع التدفق النقدي الفعلي وبذلك فهو لا يقوم بتسجيل الأحداث السابقة او اللاحقة لها.

مراحل إنجاز المشروع المخطط المحاسبي للدولة: لقد قامت المديرية العامة للمحاسبة الجزائرية بالاستعانة بمجموعة من الخبراء لإنجاز مشروع الإصلاح المحاسبي، فاتصلت بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية الفرنسية DGCP، كما استعانت بخبراء من البنك العالمي وصندوق النقد الدولي (خبيطي و مونة، 2016، صفحة 105).

لقد مر مشروع إنجاز مشروع المخطط المحاسبي PCE بثلاث مراحل هي:

أ- وضع الإطار التصوري للمخطط الوطني المحاسبي: وفيه اهتم الفريق المكلف بالإصلاح المحاسبي في هذه المرحلة بالاهتمام بالجانب التصوري والمفاهيم والمبادئ المحاسبية لمحاسبة الاستحقاق، والعمل

على تعديلها بما يتوافق مع العمليات المالية العمومية، ومن أجل هذا تم المرور بالخطوات التالية:
(ضريفي و حاج جاب الله، 2018، صفحة 222)

- إحصاء كل النصوص التنظيمية والتقنية المتعلقة بالمحاسبة العمومية؛
 - إعداد تقارير تتضمن تشخيص النظام المحاسبة العمومية المطبق في كل المصالح والهيئات العمومية المحددة بالقانون 90-21 للخروج بنقاط القوة ونقاط الضعف في النظام؛
 - عقد ورشات عمل مع مختلف الخبراء والمختصين في هذا المجال والاطلاع على خبرات الدول الأخرى في مجال إصلاحات المحاسبة العمومية.
- بناء على الخطوات الثلاثة السابقة، تم رفع تقرير مبدئي إلى مجلس الوزراء من أجل المناقشة والاثراء، تناول أهم الأسباب التي دفعت الجهات الوصية إلى التوجه نحو إصلاح نظام المحاسبة العمومية والنقائص المرتبطة بتطبيق النظام المعتمد منذ 1990 وتقديم مشروع الإطار الجديد المنظم للمحاسبة العمومية ومختلف القواعد والمبادئ التي تنظمه، وقد تمت المصادقة عليه من طرف مجلس الحكومة 23 في افريل 1997 (عبدوس، 2022، صفحة 145)

ب- المرحلة الثانية: الصياغة التقنية للقواعد المحاسبية: بعد الانتهاء من المرحلة الأولى وإعداد الإطار المفاهيمي للمشروع ووضعه محل للمناقشة من المعنيين تم البدا في المرحلة الثانية ولتي اهتمت بالجانب التقني وما يتعلق به، وخلصت هذه المرحلة بإعداد مخطط عمل تتدرج تحته عدة نقاط تتمثل في:
(ضريفي و حاج جاب الله، 2018، صفحة 223)

- تحضير مدونة المخطط المحاسبي للدولة من خلال وضع ترقيم للحسابات وطريقة تصنيفها ضمن عشرة أصناف بما يضمن تلاؤمها وخصوصية نشاط الدولة؛
- إعداد جداول الانتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى مدونة المخطط المحاسبي للدولة من خلال تحديد الحسابات الجديدة المقابلة لتلك المستعملة؛
- إعداد التعليمات المتضمنة الانتقال إلى تطبيق المخطط المحاسبي للدولة وكيفية تسيير المرحلة الانتقالية لضمان التطبيق السليم للمخطط الجديد وكذا مجمل القواعد المتعلقة بمسك المحاسبة العمومية (طرق سير الحسابات، التسجيل المحاسبي لعمليات الدولة وقواعد التقييم).

ج- الاختبار التجريبي للمخطط المحاسبي للدولة: كللت هذه المرحلة بظهور المخطط المحاسبي للدولة PCE، حيث تضمن مجموعة من الحسابات الرئيسية للدولة بالإضافة إلى تفرعاتها وطرق التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بها وقواعد التقييم، كما الحقّت به مجموعة من الجداول التنظيمية، ومن أجل اختبار صلاحيته تم وضعه حيز التنفيذ بتاريخ 2000/07/09 في 6 ولايات وهي بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية، ميلّة، ثم تعميم الاختبار على باقي ولايات الوطن، ونتج عن هذا الاختبار ما يلي:

(Direction Générale de la Comptabilité, 2002, pp. 6-7)

- تعديل PCE والجداول المرفقة والوثائق المحاسبية في المرحلة التجريبية الأولى
 - إعداد وثيقة TR6 وكذا الميزان الشهري على مستوى هذه الولايات، ليتم التأكد من صحتها عن طريق اختبار عملية التركيز على مستوى المديرية العامة للمحاسبة؛
 - اختبار المشروع في مجال عمليات التحصيل والدفع وكذا تسجيل الحقوق المثبتة للدولة على مستوى الخزينة الولائية، الوكالات المالية وكذا العون المحاسبي المركزي للخزينة؛
 - اتمت المحاسبة العمومية من قواعد PCE في أنظمة الإعلام الآلي؛
 - تكييف المعلومات المحاسبية للوثائق المحاسبية TR6 وكذا الميزان الشهري مع المخطط المحاسبي للدولة بعد تعديله.
- رغم الأثر الإيجابي الناتج عن تجربة المشروع إلا أنه لم يخلوا من النقائص حيث سجلت بع النقاط وهي: (ضريفي و حاج جاب الله، 2018، صفحة 224)

- صعوبة استيعاب الإجراءات المحاسبية الجديدة خاصة المتعلقة بالحقوق المثبتة للدولة؛
- عدم توفر الوثائق المحاسبية المكيفة مع قواعد المخطط المحاسبي الجديد، الأمر الذي ولد تعقيداً في مسك الحسابات؛
- إنشغال المحاسبين بعمليات التحصيل بدلاً من اختبار قواعد PCE.

رغم أن الهدف من مشروع 1995 هو الانتقال من محاسبة القائمة على مبدأ محاسبة الخزينة إلى المحاسبة القائمة على محاسبة الاستحقاق وخلق الذمة المالية للمؤسسة العمومية، فإن الدارس لهذا

المشروع لا يلمس هذا المراد، حيث أنه إهتم بخلق مدونة حسابات جديدة أدرجت فيها حسابات الحقوق، كما أن العاملين عليه تأثروا بالتجربة الفرنسية وقاموا بالإرتكاز عليها متغافلين عن واقع وخصوصية المحاسبة العمومية الجزائرية، الأمر الذي جعل من الصعب تطبيقه من قبل المحاسبين العموميين لصعوبة فهم الإجراءات التي أتى بها.

2-2-3 مشروع الإصلاح المحاسبي لسنة 2006:

رغم المجهودات المبذولة من قبل الدولة في الإصلاح المحاسبي لسنة 1995، إلا أنها تخلت عنه بسبب عدم استجابته لمرامي الدولة الجزائرية لمواكبة البيئة الدولية من خلال تبني معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام IPSAS، وكذا لعدد النقائص التي احتواها، ولعل من بين أكثر الأسباب التي أدت إلى تجميده هو عدم اهتمامه بالشق الميزانياتي، حيث أنه كان مشروعاً محاسبياً محضاً، ومن أجل كل ما سبق ذكره اتجهت المديرية العامة للمحاسبة نحو إصلاح محاسبي جديد أكثر شمولاً و أكثر ملاءمة مع البيئة الجزائرية مع تطبيق أكبر قدر ممكن من معايير IPSAS.

أ- أهدافه: يهدف مشروع النظام المحاسبي الجديد لسنة 2006 إلى تحقيق الأهداف التالية: (ميلود و تيقاوي، 2017، صفحة 253)

- إنشاء معايير محاسبية وطنية تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام؛
- تطوير الأدوات مع الخصائص المحددة؛
- ضرورة وجود بيئة تنظيمية مستقرة، بدءاً من إصلاح الأطر القانونية لنظام المحاسبة العمومية؛
- وضع الصيغة النهائية لتصنيف حسابات الدولة تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛
- إلغاء الازدواجية بين الجهات المكلفة بتنفيذ النفقات العمومية؛
- إعادة تحديد نطاق الرقابة السابقة واللاحقة؛
- تحديث طرق التدقيق والرقابة الداخلية؛
- تعزيز الاهتمام بالرقابة على المخاطر والمعيقات؛

- تقديم مناهج جديدة للرقابة على الخدمات المقدمة؛
- تولي إدارة مختلف التغيرات الاقتصادية التي تحدث في البلاد وتزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات مالية تمتاز بالموثوقية والشفافية ويمكن استغلالها.
- ب- مبادئ مشروع النظام المحاسبي للدولة لسنة 2006 : يعتمد مشروع الإصلاح المحاسبي لسنة 2006 على المبادئ التالية (ميلود و تيفاوي، 2017، الصفحات 253-254)
- وضع نظام محاسبي للدولة بما يتوافق مع المعايير المحاسبية في القطاع العام IPSAS
- تطبيق مبدأ الاستحقاق؛
- الربط بين الموازنة والنظام المحاسبي للدولة؛
- إعادة تنظيم شبكات المحاسبة في تحصيل الضرائب.
- ج- مراحل انجاز المشروع: لقد مر مشروع إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر ليمتاشى مع معايير IPSAS بثلاث مراحل هي: (مراح و حابي، 2021، الصفحات 42-43)
- أولاً: وهي عبارة عن الدراسة الأولية للمشروع انطلقت في افريل 2005. وبالشراكة مع مكتب فرنسي يهتم بإصلاح المحاسبة العمومية (GIP- ADETEF)

الجدول 1-4: الدراسة التمهيدية لمشروع عصرنه النظام المحاسبي العمومي

عناصر الدراسة	بداية الدراسة	نهاية الدراسة	محتوى الدراسة
تقرير بداية العمل	15 فيفري 2005	01 أفريل 2005	دراسة مختلف الجوانب التعاقدية والإدارية لتحديد مرحلة انطلاق بداية العمل والإعلان عنها بوضع تقرير بداية العمل
تقرير بداية عرض اختبار مبادئ الإصلاح	01 افريل 2005	30 جويلية 2005	تحديد وصياغة مختلف الاختبارات المتعلقة بإصلاح نظام المحاسبة العمومية وعرضها للتشاور.

تطوير الإطار المفاهيمي لمختلف جوانب النظام	01 نوفمبر 2005	01 اوت 2005	تقرير اختيار دورة النفقات
دراسة تطبيقات وطرق العمل، دراسة نظام العمل وصياغة دفتر الشروط للنظام التكميلي (مارس، جويلية 2005)، اقتراح نظام الرقابة والتدقيق على حسابات الدولة، ومعطيات التسجيل للنظام الجديد المتعلق بالمهام والمسؤوليات لكل لمسؤولين	01 فيفري 2006	01 نوفمبر 2005	تقرير عن التدفقات

Source : ministère de finance, " plan comptable de l'état, Rapports mensuel", N°30, direction général de comptabilité, Algérie, décembre 2007, p36

ثانيا: هي مرحلة تقييم الدراسة الأولية ووضع تطور لنظام المحاسبي للدولة انتهت بأبريل 2008

ثالثا: هي المرحلة الأخيرة والتي تم فيها الصياغة النهائية للمشروع بما يتماشى مع المعايير الدولية للقطاع العام والتي اصفرت عن مسودة مشروع المعايير المحاسبية الجزائرية للقطاع العام والتي احتوت على 17 معيارا (قاضي و طويلب، 2020).

2-3 المرحلة الثالثة :

يعتبر القانون 07/23 اخر ثمرة للإصلاح المحاسبي العمومي وهو وليد جهود الدولة الجزائرية في محاولة الإصلاح وتبني المعايير الدولية IPSAS والانتقال من محاسبة الخزينة(الصندوق) إلى محاسبة الاستحقاق وإبراز الذمة المالية لدولة، وهو قيد التطبيق بصفة تدريجية مند بداية 2024، وفي الفرع الثالث من هذا المطلب سنتطرق اليه بنوع من الاستفاضة.

3- القانون 07/23:

يعتبر القانون 07/23 اول قانون جزائري يعتمد بشكل كبير على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وجاء ثمرة لجهود طويلة من طرف وزارة المالية.

3-1 أسباب صدور القانون 07/23 المتعلق بالمحاسبة التسيير المالي العمومي:

لقد سبقت الإشارة إلى أن الدولة الجزائرية ترمي إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والتي من خلالها يتم توحيد القوائم المالية للدول، وعليه فإن الدولة احتاجت لقانون جديد يغطي النقائص الموجودة القانون 90-21 (سايفي و نصير، 2024) وقد تم التخلي عليه للأسباب التالية (المديرية العامة للخزينة، 2022):

- موازنة نظام المحاسبة العمومية مع التحولات والمتغيرات التي تشهدها الساحة الدولية؛
- إعداد نظام محاسبي عمومي جديد يواكب متطلبات الإصلاحات الميزانية الحديثة؛
- تعزيز وتحسين الوظيفة المحاسبية على مستوى الهيئات والمصالح المالية للدولة؛
- تحقيق تسيير فعال للمالية العمومية، مع التركيز على دور ومهام الخزينة العمومية؛
- تطوير آليات الرقابة بمختلف أشكالها، وتفعيل عمليات التدقيق والمراجعة داخل القطاع العام؛
- إنتاج معلومات وبيانات مالية عالية الجودة تساهم في دعم كفاءة تسيير العمليات المالية الحكومية؛
- تعزيز مبدأ المسؤولية من خلال إشراك جميع الفاعلين والمتدخلين في العمليات المالية ضمن وحدات القطاع العام؛
- ترسيخ مبادئ الشفافية عبر تتبع أثر العمليات المالية والمحاسبية خلال مراحل استخدام الأموال والممتلكات العمومية.

3-2 أهداف القانون 07/23:

حسب المادة الأولى من هذا القانون (07-23، 2023، صفحة 4) يهدف القانون إلى تحديد قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي المطبقة على الميزانيات والعمليات المالية للدولة والجماعات المحلية للمؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة، وللأشخاص المعنوية الأخرى المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة في مفهوم القانون العضوي رقم 18/15.

كما يهدف الإصلاح المحاسبي العمومي إلى: (DGTC, 2024)

- وضع نظام تسيير يعتمد على النتائج والكفاءة؛
- تحديد المسؤوليات؛
- ضمان شفافية ووضوح المعلومات.

3-3 جديد القانون 07/23:

من بين أهم الاستحداثات التي أتى بها قانون 07/23 من الناحية المحاسبية ما يلي:

- لقد قسم القانون 07-23 المحاسبة العمومية إلى محاسبة الميزانياتية، المحاسبة العامة، محاسبة التكاليف، بينما لا نجد هذه التقسيمات في المعايير الدولية. (محمود و شيخ، 2024، صفحة 182)

- تم تقسيم المحاسبة الميزانياتية إلى محاسبة الصندوق ومحاسبة الالتزام وتعد وفق المبدأ النقدي بينما تعد محاسبة العامة وفق مبدأ الاستحقاق؛ (شخاب، 2024)

- استحداث الحساب العام للدولة بالطرق الحديثة المدمجة لمعايير المحاسبة الدولية (سايعي و نصير، 2024، صفحة 713)؛

- تقسيم العمل بين المحاسب العمومي (محاسبة الصندوق، المحاسبة العامة) والأمر بالصرف (محاسبة الالتزام، تحليل التكاليف)؛

- تجديد المسؤولية والرقابة الداخلية والخارجية؛

- إلزامية استخدام الأنظمة التكنولوجية الحديثة للمحاسبة.

لا يزال القانون في مرحلة التطبيق ولم يطبق بشكل كامل وهو يطبق بشكل تدريجي.

المطلب الثالث: الإصلاح المحاسبي القطاعي :

يتميز القطاع الاقتصادي بالجزائر بالتنوع حيث يحتوي على عديد المؤسسات والتي تنتمي لقطاعات متعددة لها خصوصية من ناحية الطبيعة نشاطها وطرقه الإجرائية وأهداف المنشأة بحد ذاتها، والمحاسبة بصفها جزء من الإدارة كان لابد لها ان تتماشى مع هذه الخصوصية فكان لابد لمتخذي القرار في الجزائر ان يجدوا حلول من خلال اصدار قوانين ومراسيم تجعل هذه المؤسسات تتكيف مع النظام المحاسبي المالي.

1- مفهوم المحاسبة القطاعية في الجزائر:

تعرف المحاسبة القطاعية على أنها محاسبة مالية خاصة بأحد القطاعات ذات الأهمية الإستراتيجية بالنسبة للاقتصاد المحلي والدولي، والتي تتفرد ببعض الخصوصيات التي تميزها عن باقي القطاعات الأخرى ولهذا تسمى أحيانا بالمحاسبة الخاصة. مثل: القطاع السياحي، قطاع البنوك، القطاع الزراعي، قطاع التأمينات، قطاع البناء والأشغال العمومية (بن صالح، 2022، صفحة 242).

2- نظرة تاريخية عن المحاسبة القطاعية في الجزائر:

لقد إهتمت الدولة الجزائرية بمجموعة من القطاعات الاقتصادية الحيوية فأصدره مجموعة من التشريعات لتقوم بتنظيمها من الناحية المحاسبية

1-2 محاسبة الاشغال العمومية وقطاع البناء:

1-1-2 مفهوم قطاع البناء والاشغال العمومية: عرفها النظام المحاسبي المالي بانها عقد يتضمن عقد من عقود طويلة الأجل إنجاز، سلعة، خدمة، مجموع سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقتها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة. ويمكن أن يتعلق الأمر بعقود بناء، عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة، عقود تقديم خدمات (07-11، 2007)، بينما عرفها IAS 11 "عقود المقاولات" على انها عقد تم التفاوض عليه خصيصاً لبناء أصل أو مجموعة من الأصول التي تكون مترابطة أو متداخلة بشدة من حيث التصميم أو التكنولوجيا أو الوظيفة أو الغرض النهائي من استخدامهما" (IAASB, IAS 11, 2001) IFRS 15 "الايارد من العقود مع العملاء" بانها اتفاقية بين طرفين أو أكثر يتم بموجبها إنشاء حقوق و واجبات، واجبة التنفيذ (IAASB, IFRS 15 , 2014)، بينما سمتها لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية بقطاع البناء والاشغال العمومية والهيدروليكا وهي جميع الشركات التي تقوم الدراسات في ميدان الهندسة المعمارية والمدنية والتهيئة والتقسيم الفرعي، الترميم أو هدم المباني بحسب طبيعتها أو وجهتها، وبناء المنشآت الفنية والبنية التحتية الأخرى، والأعمال الهيدروليكية ومساحات/حدود الري، والاشغال العمومية أو إنتاج أو تنفيذ عقود أشغال البناء أو اشغال بعقد ضمن اشغال بناء فرعية والاشغال البحرية و الهيدروليكية (القرار الوزاري رقم 203 ، 2023).

2-1-2 تاريخ إصلاح محاسبة قطاع البناء: قد دخلت محاسبة قطاع البناء اول مرة سنة 1988

بموجب المرسوم 88 - 01 المؤرخ بتاريخ 12 / 01 / 1988 و الذي دخل حيز التنفيذ سنة 1989

حيث انه تابع للمخطط المحاسبي الوطني PCN الذي صدر سنة 1975، إلى ان هذا المرسوم لم يظهر كيفية معالجتها و تسجيلها بعض العمليات الخاصة ب القطاع، ناهيك عن بروز معاملات جديدة كعقود المناولة و العقود الدورية الأجل (بن حركو، 2015)، ولقد استمر العمل به إلى غاية صدور تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010، حيث قام هذا الأخير بمحاولة تقديم معلومات موثوقة لمتخذي القرار في هذا المجال حيث عرفها في المادة 1.133 وقام بإظهار طرق الحساب والتقييم (طريقة التقدم والالتزام) في المادتين 2.133 و 3.133. (حفصاوي، بوريب ، و مرابط، 2022، صفحة 216)، ولم تشهد المحاسبة الخاصة بهذا القطاع أي تغيير إلى غاية صدور القرار 203 بتاريخ 2023/06/01 و الذي يعنى بتكييف النظام المحاسبي المالي مع قطاع البناء حيث أنه ألزم المؤسسات بتطبيقه بداية من 2024/01/01.

2-1-3 أهداف محاسبة قطاع البناء: ترى دراسة (رحيم و زوينة، 2014، صفحة 742) أن النظام المالي في شطره الخاص بمحاسبة عقود المقاولات والبناء يهدف إلى:

- حصر إيرادات الشركة ومصروفاتها وأصولها والتزامها بصورة حقيقة؛
- استقلال كل عقد بتكاليفه ومعرفة النتيجة النهائية لتنفيذه،
- تحديد تكلفة الأجور والتكاليف المتعلقة بالمقاول المنجزة أو التي مازالت تحت التنفيذ،
- تصميم دفاتر محاسبية ومستندات واستخدام برامج حاسوبية معينة لتسهيل إعداد قوائم مالية متفقة عليها لرسم سياسات مالية وإدارية؛
- تمكين الشركة من تحديد أرباحها الفعلية الخاضعة للضريبة؛
- تبين علاقة الشركة المالية مع المقاولين من الباطن حتى تتناسب المدفوعات مع الاعمال التي قاموا بتنفيذها.

2-1-4 خصائص قطاع البناء: يمتاز بقطاع البناء والاشغال العمومية والهيدروليكية بالخصائص التالية (القرار الوزاري رقم 203 ، 2023، صفحة 5)

- مدة إنجاز العقود (طويلة في أغلب الأحيان)
- تركيبة التكاليف المعقدة مما يتطلب مراقبتها حسب الواقع أو العقد، ما يسمى بمحاسبة التشغيل؛
- شروط تحديد رقم الاعمال والمنتجات قيد التنفيذ؛

- اشغال وخدمات منجزة أحيانا بدون عقود؛
- التسجيل المحاسبي للتسبيقات وبيان الحسابات المدفوعة؛
- جباية خاصة قائمة على التحصيل؛
- مدونة حسابات خاصة

2-2 محاسبة القطاع الفلاحي:

2-2-1 مفهوم النشاط الفلاحي: حسب القرار 201 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي للقطاع الفلاحي فان "النشاط الفلاحي هو كل نشاط مرتبط بحدوث دورة النمو أو التكاثر أو الإنتاج النباتي أو الحيواني. ويعتبر النشاط الفلاحي تسيير من قبل كيان للتحويل البيولوجي للأصول البيولوجية، من أجل بيع المنتج الفلاحي أو الأصول البيولوجيا الأخرى"

2-2-2 المحاسبة الفلاحية: هي نوع من أنواع المحاسبة حيث تهتم بتطبيق المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية بهدف احتساب النشاط الفلاحي، الذي يقصد بها ادارة شركة للتحويل البيولوجي للحيوانات أو النباتات الحية (الموجودات البيولوجية) التي تتمثل في عمليات التكاثر والحصول على محصول زراعي أو تعزيز قيمة الموجودات البيولوجية نوعا أو كما (وليد، 2016، صفحة 67)، كما عرفها (Derahmoune, 2012) انها نظام معلومات يقوم بتجميع البيانات عن طريق قاعدة بيانات من اجل إعداد كشوف. مالية كما تقسم المحاسبة الفلاحية إلى ثلاث فروع هي (جلاخ و بوعيشاوي، 2024، صفحة 254):

- المحاسبة المالية الفلاحية
- محاسبة التكاليف الفلاحية
- المحاسبة الإدارية في المجال الفلاحي

2-2-3 خصوصيات المحاسبة الفلاحية: يتميز النشاط الفلاحي بخصائص عديدة والتي تفرض معالجة محاسبية خاصة وباستقراء القرار 201 وتلخيص بعض مواد نجد الخصوصيات التالية:

- **طبيعة الإنتاج الفلاحي:** ترتبط بالأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية، وهي تتضمن عمليات طبيعية وبيولوجية. التاريخ الذي يتم فيه الحصول على الأصل أو المنتج له أهمية لأنه يؤثر على التقييم المحاسبي (هل هو تكلفة أم قيمة سوقية؟).

- **التقييم المحاسبي:** تقيم الأصول البيولوجية بالقيمة الحقيقية ناقص تكاليف المقدرة عند نقطة البيع، مع ضرورة التحديث عند كل تغير جوهري (اقتناء، حصاد، تحويل...) في نهاية كل فترة محاسبية.
 - **التحولات الطبيعية:** غالبا ما يكون النشاط الفلاحي مرتبط بدورتين محاسبيتين حيث تطرأ على تغيرات على الأصول البيولوجية (مثل نمو النباتات أو الحيوانات) تتطلب تسجيلات محاسبية دورية تعكس هذه التغيرات.
 - **المنتج الزراعي** الناتج عن الحصاد يُسجل مباشرة كإيراد في القوائم المالية، ويختلف عن الأصول البيولوجية
 - **الحيوانات:** تسجل حسب هدف المؤسسة فتكون اما أصول غير جارية او أصول جارية (مخزون، منتج قيد الإنجاز)
 - **تكاليف النشاط الفلاحي** تشمل عدة عناصر: تكاليف إنتاج، تحويلات بيولوجية، تكاليف حصاد وغيرها، ويتم الإفصاح عنها بوضوح.
 - **المنتج الفلاحي:** يمكن استعمال المنتج الفلاحي من طرف الكيان كمُدخل لنشاطه، إما من أجل تغذية الحيوانات والنباتات، وإما من أجل تحويله إلى منتجات أخرى غير زراعية.
- 2-2-4 مراحل تطور المحاسبة الفلاحية في الجزائر:** نظراً إلى تاريخ المحاسبة الفلاحية في الجزائر يمكن تقسيم مراحل تطورها إلى أربع مراحل هي:
- المرحلة الأولى (1975 - 1962) :** تميزت هذه المرحلة بالاعتماد على المخطط المحاسبي العام (PCG) المستمد من النموذج الفرنسي، حيث كانت المحاسبة الفلاحية تُطبق ضمن الإطار العام دون تخصيص نظام محاسبي خاص بالقطاع الفلاحي
- المرحلة الثانية (1975 - 2010) :** انطلقت هذه المرحلة مع صدور القرار رقم 75-35 المؤرخ في 23 جوان 1975، المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني، ولم تكن هناك معاملة محاسبية خاصة للمؤسسات الفلاحية إلى غاية صدور القرار المؤرخ في 18 سبتمبر 1987، المنشور في الجريدة الرسمية عدد 08

لسنة 1988، والذي أدخل تحسينات على المخطط المحاسبي الفلاحي الوطني من حيث المفاهيم والبنية التنظيمية.

المرحلة الثالثة (2010-2023) بدأت هذه المرحلة بإصلاح شامل للمحاسبة في الجزائر، حيث تم تبني النظام المحاسبي المالي الجديد بموجب القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والذي دخل حيز التنفيذ ابتداءً من عام 2010. تم خلال هذه الفترة تكييف المحاسبة الفلاحية لتتدرج ضمن النظام المحاسبي المالي العام، مع محاولة مواءمتها مع معايير المحاسبة الدولية. وقد توجت هذه المرحلة بإصدار القرار الوزاري رقم 01 بتاريخ 1 جوان 2023، الذي نصّ على تكييف خاص للنظام المحاسبي المالي مع طبيعة النشاط الفلاحي، من خلال وضع مخطط محاسبي خاص بهذا القطاع.

المرحلة الرابعة (2024 - إلى اليوم): تشهد هذه المرحلة الحالية تطبيقاً فعلياً للقرار 201 الصادر ب 2023/06/01 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي للقطاع الفلاحي حيث ان المادة 3 منه تلزم المؤسسات المعنية بتطبيقه في الفاتح من جانفي 2024 (القرار الوزاري رقم 201، 2023)، والذي جاء لينظم المحاسبة الخاصة بالنشاط الفلاحي.

2-2-5 تحيين المحاسبة الفلاحية: لقد أشرنا في النقطة السابقة عن مراحل تطور المحاسبة الفلاحية في الجزائر والتي وصل في الأخير لتطبيق القرار 201 حيث يعتبر ثمرة لجهود لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية لمحاولة تبني ومواكبة المعايير المحاسبية للإبلاغ المالي، وسنتطرق فيما يلي لبعض النقاط لما جاء فيه.

أ- هدف القرار: حسب المادة الأولى من القرار 201 فإنه يهدف إلى تحديد كيفية تكيف النظام المحاسبي المالي مع القطاع الفلاحي.

ب- مجال تطبيقه: يطبق هذا القرار على كل المؤسسات التي تمارس نشاطا فلاحيا بحسب تعريفه في نص هذا القرار (القرار الوزاري رقم 201، 2023، صفحة 4)

ج- اهم ما جاء في القرار 201: لقد بين القرار 201 كيفية سير، معالجة، وتقييم العمليات الخاصة بالمحاسبة الفلاحية ونذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:

التعريفات: لقد وردة في هذا القرار تعريفات كثيرة مستمدة من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية على غرار تعريف الأصول البيولوجية والتثبيات العينية والأطول المالية الجارية وغير الجارية... الخ، و لقد لخصة هذه التعريفات في اخر القرار تحت مسمى **المعجم**.

طرق التقييم: قام القرار بتفصيل طرق تقييم الأصول بالتفصيل كما قام بإظهار كيفية تقييم الأصول المنجزة بصفة مشتركة (شركات الأسهم، الاندماج وتجميع الكيانات والحسابات المدمجة) كيفية تقييم التكاليف والمنتجات المالية، والعقود الطويلة الاجل، وطرق التقدير وتصحيح الأخطاء.

الكشوف المالية: لم تختلف الكشوف المالية عما جاء في النظام المحاسبي المالي ولعل الاختلاف في الملاحق حيث انه اعطى نماذج وملاحق كثيرة تتمشى والقطاع، كما يجدر الإشارة إلى ان هذه الكشوف تخص المؤسسات غير الصغيرة

مدونة الحسابات: شهدت مدونة لحسابات بعض التغير لتتماشى مع خصوصية القطاع، حيث تم الاعتماد على مبدأ الطبقات في إعداد مدونة الحسابات وهما:

- طبقة حسابات الوضعية (الأصناف الميزانية من 1 الى 5، أصناف حسابات النتائج 6 و 7)
- طبقة حسابات التسيير (للمؤسسة الحرة في استخدام الأصناف 8، 9، 0)

وتضم كل طبقة مجموعة من الحسابات ذات رقمين او أكثر في إطار تقنين عشري، ويجب على كل كيان اتباع المخطط الاجباري لأرقام الحسابات الذي صدر في هذا القرار ويمكن للكيان ان يقوم بالتفرعات اللازمة حسب احتياجه.

المحاسبة البسيطة المطبقة على الكيانات الصغيرة: لقد أجاز القرار 201 للمؤسسات الصغيرة ان تقوم بتسيير حساباتها وفق محاسبة بسيطة تقوم على تسجيل التحصيلات والمصروفات ويدعى محاسبة الخزينة. كما أبرز القرار طرق وكيفيات متابعة العمليات الجارية خلال السنة والزمها بإصدار كشوف مالية خاصة تتمثل في:

- وضعية نهاية السنة المالية
- حساب نتائج المالية
- كشف تغير الرصيد الصافي المتعلق بالسنة المالية.

وقد أورد نماذج لهذه الكشوف يجب الالتزام بها.

3-2 المحاسبة في قطاع السياحة

3-2-1 مفهوم النشاط السياحي: تعرف السياحة على انها مجموعة العلاقات المادية وغير المادية، التي تتحقق نتيجة قيام انسان بعبور الحدود القومية إلى بلد اخر، بصفة مؤقتة لإشباع رغبات متعددة ليست من بينها الكسب عن طريق العمل (ادارة المكتب والارشاد السياحي، 2025، صفحة 2) كما عرف القرار رقم 202 المتضمن النظام المالي المحاسبي للقطاع السياحي ان النشاط السياحي او الفندقي هو كل استخدام بمقابل مالي، للهيكل الموجهة بالأساس للإيواء وكذا توفير الخدمات المتعلقة بها. يتشكل هذا الهيكل من المؤسسات الايواء التي يتم استحداثها للزبائن الذين تكون مدة اقامتهم من أسبوع إلى شهر. (القرار الوزاري رقم 202 المتعلق ، 2023، صفحة 4)

3-2-2 تحيين المحاسبة السياحية: على غرار باقي اشكال المحاسبة القطاعية فان المحاسبة السياحية مرت بعدة مراحل، فقبل 1975 كانت الفنادق والمؤسسات السياحية تطبق المخطط الحاسبي الموروث من فرنسا ومع بروز المخطط المحاسبي الوطني بموجب القرار -35 المؤرخ في 23 جوان 1975، اصبح القاعدة الأساسية للمحاسبة السياحية و استمر ذلك إلى ان تم التحول للنظام المحاسبي المالي سنة 2010 بموجب القانون 07-11 و مع تزايد المطالبة بتحيين النظام المحاسبي المالي ظهرت المحاسبة بقانون خاص بها بموجب القرار الوزاري 202 الخاص تكييف النظام المحاسبي المالي مع القطاع السياحي وفيما يلي ابرز ما جاء به القرار الوزاري

أ- **الهدف** يهدف القرار إلى تحديد كفاءات تكييف النظام المحاسبي المالي مع قطاع السياحة حيث يحتوي على قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها والنظام المالي المبسط.

ب- **مجال التطبيق:** كل المؤسسات والكيانات التي ينطبق عليها تعريف المؤسسة السياحة والفندقة (انظر التعريف أعلاه). ويدخل حيز التنفيذ من 2024/01/01.

ج- **اهم ما جاء في القرار 202:** بدراسة القرار يمكن ان نبرز اهم ما جاء به على سبيل المثال لا الحصر كالتالي:

القطاعات السياحية: أبرز القرار كل انواع المؤسسات الفندقية، كما قسم القطاعات السياحية إلى 6 اشكال وهي:

- السياحة الساحلية؛
- سياحة العلاجات الحرارية؛
- السياحة الصحراوية؛
- السياحة الحضرية؛
- السياحة المناخية؛
- التخيم السياحي.

قواعد التقييم: لقد أوضح القرار أساليب التقييم التي تعتمد على القيمة الحقيقية للمقابل المستلم او المطلوب اثناء تقديم الخدمة كما ابرز كيفية ادراج عناصر الأصول وطرق تقييمها واهلاكها ونقصان قيمتها وفص في تقييم التكاليف.

الكشوف المالية: لم يحدث القرار أي تغيير على القوائم المالية الخمسة الوجب إعدادها، وتم وضع نموذج لها وبالأخص النماذج الخاصة بالملاحق حيث اخذ بعين الاعتبار خصوصية القطاع.

مدونة الحسابات: على غرار مدونة الحسابات الفلاحي وقطاع البناء فقد تم إعداد مدونة حساب تتماشى والعمليات المحاسبية المنجزة في القطاع السياحي قسمت بنفس الطريقة التي تعتمد على طبقتين تحتوي كل طبقة علة مجموعة من الاصناف التي تتدرج تحتها حسابات من رقمين وأكثر.

2-4 المحاسبة البنكية: يعتبر القطاع البنكي من اهم القطاعات الاقتصادية وهو يمتاز بمعاملات ذات طابع خاص بحكم تعامله مع الأموال وعيه كان لابد من إيجاد محاسبة خاصة له.

2-4-1 تعريف المحاسبة البنكية: تعرف على انها فنٌ يستخدم لجمع وتوثيق العمليات اليومية في سجلات محاسبية بهدف تسهيل وتفسير مكونات الميزانية وجدول النتائج، هذا التوثيق يهدف إلى تبسيط فهم هذه المعلومات، وذلك بالأخص للموظفين والمستفيدين من البنك، من خلال تمثيلها بشكل رقمي، تتيج محاسبة البنوك إنشاء ارتباط فعال بين الأنشطة المصرفية والبيانات المحاسبية، مما يسهم في توضيح الصورة المالية للبنك وجعلها أكثر فهماً (بوسماحة، 2017)

2-4-2 الجهود الجزائرية لتطوير المحاسبة البنكية: مرت المحاسبة البنكية خلال تاريخها بعدة مراحل فقد كان النظام المتعامل به قبل 1975 هو النظام المحاسبي الفرنسي ثم تم الانتقال إلى المخطط المحاسبي الوطني ليظهر مفهوم المحاسبة البنكية بموجب التنظيم 92-08 المؤرخ في 17 نوفمبر 1992، يتضمن مخطط الحسابات المصرفي والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية. وتوالى بعد التنظيمات البنكية ونذكر منها (بنك الجزائر، 2025):

- نظام رقم 92-09 المؤرخ في 17 نوفمبر 1992، يتعلق بإعداد الحسابات الفردية السنوية للبنوك والمؤسسات المالية ونشرها.
- نظام رقم 94-18 المؤرخ في 25 ديسمبر 1994، يتضمن قيد العمليات الخاصة بالعملات الصعبة.
- نظام رقم 97-01 المؤرخ في 8 يناير 1997، يتضمن قيد العمليات الخاصة بالأوراق المالية.
- نظام رقم 09-04 المؤرخ في 23 يوليو 2009، يتضمن مخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية.
- نظام رقم 09-05 المؤرخ في 18 أكتوبر 2009، يتضمن إعداد الكشوف المالية للبنوك والمؤسسات المالية ونشرها.
- نظام رقم 09-08 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009، يتعلق بقواعد تقييم وقيد الأدوات المالية من قبل البنوك والمؤسسات المالية.
- نظام رقم 11-05 المؤرخ في 28 يونيو 2011، يتعلق بالمعالجة المحاسبية للفوائد غير المحصلة.

وبقي العمل بهاذه التنظيمات إلى صدور القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي والذي صدرت بعده بعض القوانين والأوامر التي تنظم المحاسبة البنكية وهي:

النظام رقم 09-08 المؤرخ في 25 نوفمبر 2010 والمتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية.

المرسوم 09-04 المؤرخ 23 جويلية 2009 المتعلق بوضع مخطط الحسابات البنكي والقواعد المحاسبية للبنوك والمؤسسات المالية.

المرسوم 09-05 المؤرخ في 18 أكتوبر 2009 المتعلق بتحديد متطلبات إعداد ونشر القوائم المالية للبنوك

رغم أهمية القطاع البنكي إلا أنه لم يصدر أي تحيين للقوانين المحاسبية المتعلقة به منذ 2009 على غرار باقي اشكال المحاسبة القطاعية رغم تغير المعايير المحاسبية الدولية التي اعتمد عليها SCF ورغم المشاكل التي تعاني منها البنوك في عرض معلوماتها في الميزانيات خاصة بعد بروز البنوك الإسلامية التي زادت من خصوصية القطاع.

المطلب الرابع: إصلاح مهنة المحاسبة: لا يمكن التحدث عن الإصلاح المحاسبي في الجزائر دون التطرق إلى مهنة المحاسبة حيث انها تعرضت للعديد من الإصلاح والتطوير خلال تاريخها حيث ان المهنة مرت بالمراحل التالية: (بونعجة، 2018)

مرحلة الاستقلال (1962-1971) : اعتمدت فيها على القوانين الموروثة من المستعمر الفرنسي وشهدت محاولة جديدة لتأسيس الهياكل اللازمة لتسجيل العمليات والمحاسبة.

ما بين 1971 و1991: وشهدت هذه المرحلة: تأسيس المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية (CSTC) الذي اتخذ مقاربات، وصدور القانون 71-87 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسب والذي اقتصر على مهنة الخبير المحاسب فقط اما محافظ الحسابات فعهد إلى المفتشية العامة للمالية، كما برز فيه الامر 75-35 المتعلق بالمخطط المحاسبي المالي.

مرحلة الإصلاح بين 1991 - 2010: بعد صدور المخطط المحاسبي للدولة كان لابد من إعادة النظر في مهنة المحاسبة لتواكب التطور المحاسبي فصدر القانون 91-08 المتعلق بمهنة المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد، وتلاه المرسوم التنفيذي 92-20 المتعلق بإنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد، كما أسس المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم 96-318.

المرحلة الرابعة من 2010 إلى يومنا: لقد وجدت مهن المحاسبة نفسها في وضع مقلق مرة أخرى حيث كان لابد لها من الإصلاح بعد بروز النظام المحاسبي المالي سنة 2010 وتغير تغير توجهات الدولة والبيئة الاقتصادية، حيث يتضمن هذا القانون 84 مادة مقسمة على 12 فصلا وفيه تم انشاء ثلاث منظمات محاسبية هي: (بلعور, سليمان; قطيب, عبد القدر، 2018)

- المصنف الوطني للخبراء المحاسبين
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

كما تم استكمال القانون الأساسي لمنظم للهيئات المحاسبية في الجزائر بمجموعة مراسيم وقوانين أخرى منها: (بونعجة، 2018، صفحة 236)

- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد تسييره
- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 مؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيل المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره
- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 مؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 مؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيل المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 مؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيل اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية (للخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين) وصلاحياتها
- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 مؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد رتبة ممثل وزير المالية لدى المجالس الوطنية للمهن الثلاث وصلاحياته
- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 مؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 مؤرخ في 27 يناير 2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين
- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد بواسطة هذا المرسوم كيفية تعيين محافظي الحسابات بناء على دفتر شروط، وتوضيح صلاحيات المجلس والمراحل المعتمدة

- المنشور الوزاري رقم 001 مؤرخ في 28 فيفري 2016 يتعلق بمزاولة مهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد.

المبحث الثالث: العلاقة التفسيرية بين الحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي في الجزائر

المطلب الاول: العلاقة النظرية بين الحوكمة المحاسبية والإصلاحات المحاسبية

1- أثر الشفافية والإفصاح على جودة الإصلاح المحاسبي: يمكن ابراز أثر مبدأ الشفافية والإفصاح في الإصلاح المحاسبي في النقاط التالية:

1-1 **تقليل الفجوة المعلوماتية وزيادة الموثوقية:** شفافية والإفصاح يساعدان في سد الفجوة المعلوماتية بين المواطنين والسلطات التنفيذية، فيتسنى للرقابة البرلمانية والمدنية تفحص الأداء المالي بصورة أدق. دراسات في منطقة الشرق الأوسط وأفريقيا (36 دولة) أظهرت أن الشفافية والمساءلة تؤثران في تقوية العلاقة بين تبني IPSAS وشعور أقل بالفساد (Ben Slama, 2024) و في نفس السياق وجدت دراسة (Tawiah, Vincent, 2023) والتي شملت 107 دولة إلى وجود علاقة إيجابية وإحصائية ذات دلالة بين تبني IPSAS وتحسين مؤشرات الحوكمة، لا سيما في البلدان النامية، نتيجة للإفصاح المفصل والاتساع المعلوماتي، كما ان الشفافية تقلل من الفرق المعرفي بين الإدارة العمومية ومستفيدي القوائم المالية، مما يعزز ثقة المستخدمين في البيانات ويحفز التزاما تطبيقيا بمعايير الجودة (Boudjellal & Youcef, 2024)، وكذا تحسين جودة المعلومة حيث ان الشفافية في الإفصاح تُعد حلقة الوصل بين الإفصاح ومستخدمي المعلومات، إذ تساهم في بناء الثقة في المعلومات المفصح عنها. (دواق و فرحات، 2019)، كما ان لهما دور مهم في السوق المالية من خلال تفعيل البورصة (عزيزة و مريك ، 2017)، كما يجدر الإشارة إلى انهما يساعدان في إعداد قوائم مالية موضوعية و قابلة للمقارنة وتعزيز مصداقية المعلومات (Beladjal & Ghorzi , 2024).

1-2 **تفعيل الرقابة والمساءلة:** حيث ان نشر المعلومات المالية بطريقة مبسطة وشاملة يُمكن من كشف التسيير غير السليم، ويفرض رقابة داخلية وخارجية أكثر فعالية، مما يقلل فرص الفساد وسوء الإنجاز، (العايب و طلحة، 2023) كما ان التفاعل مع القوائم المالية من طرف البرلمان وهيئات المجتمع، تثير عملية الإصلاح، مما ينتج عنه تدقيق أفضل وتحسينات مؤسسية محسوسة (اكل، 2021)

2- اثر مبدأ المسؤولية والمساءلة على الإصلاح المحاسبي: لقد بينا من قبل بان مبدئي المسؤولية والمساءلة مبدئين مهمين من مبادئ الحوكمة المحاسبية ولهما أثر كبير في الإصلاح المحاسبي وهما يتبعان مبدئي الشفافية والافصاح ولا ينفصلان عليهما فلا توجد مسؤولية والمساءلة بدون شفافية والافصاح المحاسبي والمالي ولا يمكن أن نصل لمستويات عالية منهما دون تحسين طرق المساءلة وتحديد المسؤوليات، فقد اكدت دراسة (براضية، 2016) بان دعم المسؤولية والرقابة في الإصلاح المحاسبي للقطاع العام من خلال قانون عضوي وإطار تقني للمحاسبة على أساس IPSAS يشكل هيكل محاسبي واضحاً ويُسهل مساءلة مالية دقيقة للمعنيين الماليين في المؤسسات العامة، كما وجدت دراسة (Joseph ، و Delphine ، Suzanne ، 2016) بأن إصلاح المنظومة المحاسبية من خلال إيجاد هيئات رقابية مستقلة (كالمدقق العام أو البرلمان) تُستخدم تقارير الاستحقاق كأداة قانونية ملزمة، فإن ذلك يعزز المساءلة ويخفض خطر التلاعب. كما أن تحديد المسؤولية القانونية ليس من مبدأ العقوبة بل من منطلق إجبار المؤسسات على تطبيق المساءلة الداخلية من خلال الرقابة والمراجعة يقلل من التلاعب حيث خلصت دراسة (Depken & Ouyang, 2006) إلى أن تطبيق هذا المبدئ من خلال صدور قانون SOX لسنة 2002 قد خفض من التلاعب بالأرباح في الشركات الأمريكية بنسبة 12%. كما أن وجود نظام محاسبي قائم على المساءلة والمسؤولية يؤدي إلى تحسين كفاءة استخدام الموارد، تقليل الهدر، وضمان تخصيص الأموال بشكل عادل وفعال (Enkeleda , 2021) (Jeanny , Rahmalia, & et al, 2025) ، كما أن النظام المعلوماتي المحاسبي الذي يعتمد على الرقابة والشفافية يعزز سرعة الاستجابة في إتخاذ القرارات خلال الازمات (Giulia, Ileana, 2021) (Ahrens & Ferry, 2021) (Stephen , & et al, 2021) و يمكن أن نلخص الأثر المرجو من الحوكمة المحاسبية من خلال مبدئي المساءلة و المسؤولية على الإصلاح المحاسبي في اجاد تحقق النقاط التالية:

- تعزيز الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والقوانين الدولية منها والمحلية؛
- تقليل الأخطاء والانتهاكات المالية.
- تحسين الكفاءة وتقييم الأداء؛
- رفع جودة المعلومات المالية المقدمة لمستخدميها؛
- دعم وتنفيذ دور الحوكمة والرقابة داخل الشركات والمؤسسات؛
- دفع مهنة المحاسبة والتدقيق (الرقابة الداخلية والخارجية) نحو التطور والاحترافية؛
- سرعة اتخاذ القرار ومجابهة الأزمات.

3- تأثير المعايير المحاسبية على الإصلاح المحاسبي:

لا يمكن الحديث عن الإصلاح المحاسبي في أي دولة مهما كانت دون ذكر أثر المعايير المحاسبية الدولية بمختلف أشكالها عليه، حيث أن منطلق إيجاد المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي هو توحيد المبادئ، المفاهيم والقواعد التي تعد بها القوائم المالية ومعالجة العمليات المحاسبية حيث أظهرت نتائج دراسة (القحطاني و باجار، 2025) أن التبني للمعايير الدولية للتقرير المالي يعزز بشكل كبير جودة التقارير المالية. كما أظهرت الدراسة دور الأطر المؤسسية، مثل لجان المراجعة، في تعظيم الفوائد الناتجة عن التبني الإلزامي للمعايير، كما أظهرت دراسة أن إصلاح المنظومة المحاسبية والمالية من خلال تبني الحكومة الهندية للمعايير الدولية للإبلاغ المالي زاد من جودة التقارير المالية الصادرة عن الشركات الهندية المتعددة الجنسيات، كما وجدت دراسة (قسوم، 2019) أن المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) تساهم في تحقيق جودة القوائم المالية، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على جودة الإفصاح المحاسبي من خلال تعزيز المصداقية والثقة في مخرجات النظام المحاسبي. وقد جاء اعتماد النظام المحاسبي المالي في الجزائر مواكباً لهذه المعايير في العديد من الجوانب، بهدف تحسين الإفصاح، ودعم النمو الاقتصادي من خلال جذب الاستثمار، وتطوير السوق المالية المحلية، إضافة إلى تهيئة بيئة جاذبة للاستثمار الأجنبي. ويُعد تحقيق جودة القوائم المالية مرهوناً بمدى فعالية التطبيق العملي للنظام المحاسبي المالي، القائم على الامتثال السليم والمستمر لمعايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية، باعتبارها معايير ديناميكية تتطور باستمرار لمواكبة التغيرات في البيئة الاقتصادية والمالية.

أما بالنسبة للقطاع العام فإن تبني الدول للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) والانتقال من أساس الاستحقاق يُوفّر معلومات مالية أكثر تمثيلاً وأقل تشويهاً ويوضح التزامات الدولة وموجوداتها بدقة (Takarli & Ghriissi, 2024) كما أنها ستعزز من الشفافية و الإفصاح في القطاع الحكومي (Shakirat , 2019) كلما زادت درجة الإبلاغ المالي في القوائم المالية زاد الإفصاح والشفافية وبالتالي زيادة قدرة تقييم الأداء في الوحدات الحكومية (التميمي و نهاد، 2019)

وحسب هذه الدراسات ودراسات كثيرة أخرى يمكن القول أن دور المعايير المحاسبية الدولية في الإصلاح المحاسبي يكون من خلال إيجاد أنظمة محاسبية تضمن النقاط التالية:

- تحسين جودة الإبلاغ المالي وعرض القوائم المالية وسهولة استعمالها؛

- توحيد عرض القوائم المالية وقابلية المقارنة؛
- توحيد المبادئ والمفاهيم طرق المعالجة المحاسبية؛
- زيادة موثوقية المعلومات المالية من خلال تكريس مبدأ الشفافية والإفصاح،
- زيادة جودة المعلومة المحاسبية في القطاعين الخاص والعام وبالتالي المساعدة في القرارات من ناحية الجودة والسرعة؛
- جلب الاستثمار الأجنبي؛
- الرفع من مستويات الأداء من خلال القدرة على التقييم؛
- تقييم الالتزامات والأصول الخاصة بالدولة او المؤسسات بدقة؛

4- تأثير الأنظمة المعلوماتية على جودة الإصلاح المحاسبي:

لقد تم التطرق لأهمية النظم المحاسبية والمعلوماتية في تفعيل الحوكمة المحاسبية حيث أن لها أهمية كبيرة في تطوير العمل المحاسبي، ولقد تطورت الأنظمة المعلوماتية المحاسبية لتواكب التطور التكنولوجي من الأنظمة الحاسوبية للأنظمة السحابية مثل أنظمة تخطيط موارد المؤسسة (ERP) وأنظمة إدارة المالية العامة (FMIS) وصولاً لاستخدام الذكاء الصناعي (AI) ويمكن أن يساهم هذا التطور في الإصلاح المحاسبي من خلال تحسين جودة المعلومة المحاسبية حيث أن الأنظمة السحابية المدمجة تقوم بتوحيد المعلومات من خلال قواعد البيانات المركزية وهي بذلك تقلص الأخطاء وتحسن دقة الحسابات وبالتالي تحسن جودة المعلومات (دداش و .بوزيان، 2020)، كما أنها تحسن من جودة الإفصاح الإلكتروني عن القوائم المالية مما يعزز التعاملات المالية خاصة في البورصة (وداد، 2023) بينما أظهرت بعض الدراسات التي أجريت في الجزائر، والسعودية ومصر بنقص فاعلية أنظمة التخطيط للموارد البشرية في تحسين جودة المعلومات موزعة الأمر لحدائته ونقص التأهيل العلمي للموظفين والتطور التقني للأجهزة المستخدمة وضعف الإطار التنظيمي في المؤسسة، (مبسوط و سعيدي، 2023) (Arafat , Ahmed, & Aref , 2025)، بينما وجدت دراسة (Jasim & Zainab , 2023) ان استخدام الذكاء الصناعي في المجال المحاسبي للمؤسسة سيحسن من جودة عرض القوائم المالية و يسرع من وتيرة إعدادها ويرفع من قيمتها، وبالمقابل سترتفع التكاليف المالية لإعداد التقارير المالية، ومن ناحية مهنة المحاسبة فان تطوير الأنظمة المعلوماتية المحاسبية يؤثر بشكل ايجابي على مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال تسهيل جودة الوصول للمعلومات المحاسبية وتقليل التكاليف المالية؛ وتعزيز الاستدامة

والشفافية (سعيد، 2022)، وحتى وإن لم تغير الأنظمة التكنولوجية الحديثة للمحاسبة على ماهية المحاسبة وطرق معالجة المعاملات بصفة جوهرية فإنها حتماً قد غيرت من مهام المحاسب ليتحول من مدخل بيانات إلى مهام أكبر تتمثل في التحليل المالي (خديجة ، صالح ، و عبداللطيف ، 2025).

ومن خلال الدراسات في هذا الموضوع يمكن أن نقول أن النظم المعلوماتية الحديثة للمحاسبة قد تدعم الإصلاح المحاسبي من أجل البلوغ للنقاط التالية:

- تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛
- تحسين سرعة إعداد القوائم المالية وجودة عرضها؛
- تحسين مستوى الشفافية والإفصاح عبر الإفصاح الإلكتروني؛
- دعم مهنة المحاسبة وتطوير مهامها؛
- المساعدة في اتخاذ القرارات من خلال عرض المعلومة في الوقت المناسب وبالشكل الأنسب؛
- تعزيز الاستدامة في القطاعين الخاص والعام؛
- سهولة تخزين المعلومات سرعة استرجاعها؛

5- دور مهنة المحاسبة في الإصلاح المحاسبي: ومهنية المحاسب:

تكتسب مهنة المحاسبة أهمية متزايدة باعتبارها عنصراً قيادياً في القطاع المالي، حيث يُتوقع من المحاسب المهني امتلاك المهارات اللازمة لمعالجة كميات كبيرة من المعاملات من خلال توظيف التقنيات المتقدمة. ويُعد تطوير مهارات التفكير المتكامل لدى المحاسبين أمراً ضرورياً، على أساس امتلاكهم ليس فقط للمعرفة المهنية، بل أيضاً للمعرفة التكنولوجية، مع التزام راسخ بالمبادئ الأخلاقية التي تحكم سلوك المهنة. ومن هذا المنطلق، ينبغي أن تعكس النظرة العالمية الحديثة إلى المحاسب المهني، في ظل التحول الرقمي، دوراً محورياً في تعزيز ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية وجودة التقارير المالية. (Khakhonova , 2023) حيث سعت دول كثيرة لتطوير الإطار المحاسبي للدولة، فالصين مثلاً قامت بتطوير مهنة المحاسبة في تسعينيات القرن الماضي والذي مهد الطريق إلى التطور الفعلي للمهنة في القرن الواحد والعشرين (Helen, 2020)، كما تلعب المنظمات والهيئات المحاسبية الدولية والمحلية دوراً مهماً في الإصلاح المحاسبي وذلك من أجل تعزيز قدراتها في الدول النامية، واستدامة تطبيق معايير (Gurazada, 2025)، وتشير النظرة المؤسسية الحديثة ان المهنيين هم أحد ا محركات

الضغوط المهنية والتي تؤثر في قرارات الإصلاح، كما في حالة الجزائر، حيث وجد أن الإصلاح المحاسبي الذي تبنته الدولة من خلال المعايير المحاسبية الدولية لم يحقق الشرعية المرجوة منه بسبب قلة مشاركة الجمعيات المهنية الجزائرية في صنع القرار، ومن مراجعة عديد الأدبيات التي إهتمت بهذا الموضوع نجد ان لمهنة المحاسبة أثر فعال في التطوير و الإصلاح المحاسبي فهي تقوم مثلا بـ:

- تعتبر الهيئات المحاسبية فاعلاً أساسياً في عملية الإصلاح؛
- تنظم الهيئات المحاسبية مهنة المحاسبة من خلال القوانين والتنظيمات واللوائح الصادرة عنها؛
- محاولة تكييف القوانين المحاسبية مع المعايير المحاسبية؛
- يلعب المهنيين المحاسبين دوراً مهماً في الرقابة والتدقيق الداخلي والخارجي للمؤسسة ومرافقة المؤسسات لتطبيق اللوائح والقوانين في القطاع العام والخاص؛
- دعم الشفافية والافصاح من خلال المصادقة على التقارير المالية.
- دعم تكوين المحاسبين وتأطيرهم علمياً وعملياً؛

المطلب الثاني: العلاقة بين الحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي الجزائري

يظهر أثر الحوكمة المحاسبية في الإصلاح الجزائري من خلال ترسانة القوانين الصادرة والتي هدفت لإصلاح المحاسبة في جميع القطاعات وكذا اصلاح المحاسبة منذ بداية الإصلاح المحاسبي وصدور النظام المحاسبي المالي وحسب مقابلة اجريتها مع السيدة دهامي رشيدة، مديرة العصرية على مستوى وزارة المالية فان لتفعيل دور الحوكمة المحاسبية لدعم الإصلاح المحاسبي يتطلب عدة شروط منها (رشيدة، 2025):

- إرادة سياسية قوية؛
- ورقة طريق شاملة تحدد الخطوط التوجيهية وحوكمة المشاريع مع تحديد صريح للأدوار والمسؤوليات وكذا الأجال والكل مربوط بمؤشرات الأداء؛
- التنسيق المدروس والمستمر؛
- الاستثمار في التكوين؛
- تحفيز العنصر البشري؛
- الرقمنة السليمة والممنهجة لاستحداث نظام معلومات للمالية العمومية شامل وحديث؛
- توفير دليل تطبيقي موحد لجميع الفاعلين في تسيير المالية العمومية.

كما يظهر اثر الحوكمة المحاسبية في الإصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال استقراء القوانين واللوائح التي تنظم مهنة المحاسبة والعمليات المحاسبية على غرار القانون 07-11 الخاص بالنظام المحاسبي المالي، والقانون 07-23 الخاص بالإصلاح المحاسبي للقطاع العام، والقانون 15-18 الخاص بالإصلاح الميزانياتي، والقانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وما تبعهم من مقررات و مراسيم تنظيمية، وباستقراء هذه التشريعات والأدبيات التي اهتمت بالموضوع او بجزء منه نجد ان الحوكمة أثرت على الإصلاح المحاسبي من خلال:

- الإصلاح المحاسبي في الجزائر تبني بعض المعايير المحاسبية الدولية مثل IAS/IFRS/IPSAS/ISA؛
- خطة تحيين النظام المحاسبي المالي جاءت للتوافق مع معايير الإبلاغ المالي حيث قامت لإصدار بعض القرارات التي تتكيف مع القطاعات ذات الطابع الخاص مثل قطاع الأشغال العمومية، قطاع الزراعة، قطاع السياحة.. الخ ولازال العمل متواصل حتى الان؛
- فرض الرقابة الإجبارية على المؤسسات من خلال القوانين المنظمة للمحاسبة حيث خصص لها باب كامل في القانون 07-23 وتعزيز صلاحيات المراقب الميزانياتي وظهور مصطلح الرقابة السلمية(الرقابة الداخلية)؛
- تحسين الإبلاغ المالي وتطبيق مبدأ الشفافية والإفصاح من خلال فرض 5 قوائم مالية إجبارية على كل المؤسسات خاصة او عامة، والزم المؤسسات الخاصة والعامة بالإفصاح عنها للجهات المختصة كل حسب طبيعتها؛
- اصلاح القوانين الخاصة بتنظيم مهنة المحاسبة وتعزيز دورها الرقابي؛
- تحديد المسؤوليات وتطبيق مبدأ المساءلة من اجل تحسين قياس الأداء وتصحيح الأخطاء خاصة في القطاع العام؛
- توجيه المؤسسات نحو استخدام التكنولوجيات الحديثة للمحاسبة من خلال المرسوم 09-110 المؤرخ في 2009/4/27 المتعلق بشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة برامج الإعلام الآلي، وكذا المواد 81 و 82 من القانون 07-23 حيث انه الزم المؤسسة العمومية بمسك المحاسبة بواسطة نظام معلومات مدمج وبشكل رقمي؛

المبحث الرابع: الدراسات السابقة حول الحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي

يتناول هذا العنصر استعراضاً مكثفاً للأبحاث السابقة التي عالجت موضوع الإصلاح المحاسبي في الجزائر في ضوء الحوكمة المحاسبية. وتبرز هذه الدراسات الجوانب المختلفة لهذا الإصلاح، سواء من حيث التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي، التحديات التي تواجهه، أو الحاجة إلى تحيينه وتحديثه ليتماشى مع المعايير الدولية. كما تم استعراض دراسات تناولت الحوكمة المحاسبية ودورها في تحسين جودة المعلومات المالية وتعزيز الشفافية. وأخيراً، تمت مراجعة الدراسات التي تربط بين النظام المحاسبي المالي والحوكمة المحاسبية أو أحد عناصرهما.

المطلب الاول: الدراسات السابقة: تنقسم الدراسات السابقة من حيث موضوع البحث إلى:

1-دراسات حول المتغير التابع -الإصلاح المحاسبي في الجزائر-:

دراسة (مرداسي و زرقين ، 2018) بعنوان: واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بعد 10 سنوات من صدور، مقال في مجلة البحوث الاقتصادية والمالية المجلد 05 العدد 01. حيث اهتمت هذه الدراسة بواقع تطبيق النظام المحاسبي المالي وأثره على البيئة الاقتصادية وخلصت إلى ان عملة الإصلاح هي عملية طويلة ومستمرة تدخل ضمن الإصلاح الاقتصادي ككل وذلك لإنتاج معلومة محاسبية ذات جودة ومصداقية لجميع المتعاملين الاقتصاديين وذلك من خلال عملية الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية، اما عن السلبيات فوجدت الدراسة ان التمكن من استخدام آليات النظام المحاسبي المالي قد يسهل عليه عملية التهرب الجبائي وبالخصوص الشركات الأجنبية وأعطى مثلاً عن شركة ارسكوم تيلكوم.

دراسة (عنون و بصاشي، 2021) تحت عنوان متطلبات نجاح تحيين النظام المحاسبي المالي من خلال استطلاع آراء عينة من المهنيين و الأكاديميين مقال مقدم في مجلة الابحاث الاقتصادية، المجلد 10 العدد 02 في هذا المقال حاول الباحثين الإجابة عن إشكالية السبل الممكنة لتحيين النظام المحاسبي المالي بماي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، وحسب الاستبيان في الدراسة فإنه يوجد عدة عوائق في بيئة الاعمال الجزائرية تحد من تطبيق الجيد لـ SCF لذى وجب تحيينه و تحديثه من خلال إصدار قوانين وتشريعات تتكفل بتذليل الصعوبات والمعوقات المذكورة في البحث.

دراسة (زرقون ، عطية ، و كسكس ، 2022) بعنوان مراجعة الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي كمرجعية لمعايير متسقة و متوافقة دوليا مقال في المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، مجلد 09 العدد 02، وركز هذا البحث على الجانب المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي والذي يعد ركيزة أساسية ومنطقاً لفكر المحاسبي من اجل إعداد معايير وتشريعات تتميز بالدقة و الشمول ومستوى من التوافق الدولي، ووجد الباحثون ان الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الصادر سنة 2007 اقل اكتمالا بالمقارنة مع المعايير الدولية الامر الذي سيضعف من كفاءته و قدرته على إصدار معايير أخرى، فكان من الواجب تحيينه وادراج المفاهيم المحاسبية الانجلوسكسونية للمعايير المحاسبية الدولية لتحقيق أعلى مستوى ممكن من التوافق .

دراسة (شباركة و لحماي ، 2023) بعنوان: إصلاح النظام المحاسبي المالي في الجزائر اعتماداً على التجربة الماليزية في وضع ركائز للمحاسبة الدولية، مقال في مجلة دراسة اقتصادية المجلد 17 العدد 01، تميز هذا البحث بإمكانية الاستفادة من التجربة الماليزية في الإصلاح المحاسبي وتبني المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وخلصت الدراسة إلى جمود النظام المحاسبي المالي رغم تبنيه للمعايير المحاسبية الدولية والتي تتسم بالمرونة، حيث تم تعديل هذه الأخيرة عديد المرات منذ 2010، الأمر الذي وسع الفجوة بين SCF و IFRS فثلا هناك بعض المعايير لا يوجد لها مقابل في النظام المحاسبي المالي والعكس كذلك ومن التوصيات ان تحاول الجزائر الاستفادة من التجربة الماليزية والتي وضعت ركائز محاسبية محكمة لتطبيق و تبني المعايير الدولية.

دراسة (لونيس، 2021) تحت عنوان: المحاسبة الفلاحية في إطار تطبيق مشروع المخطط المحاسبي للقطاع الفلاحي في المؤسسة الفلاحية الجزائرية والتوجه نحو تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3، حيث هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الإصلاح المحاسبي في المخطط المحاسبي للقطاع الفلاحي و كفاءات تسجيل العمليات في هذا القطاع كما خلصت الدراسة إلى عدم تطبيق المحاسبة الفلاحية على أرض الواقع، و لا تتوافق مع ما جاء في المعيار الدولي 41 ويعود ذلك إلى طبيعة المؤسسات الفلاحية خاصة المتخصصة في نشاط الزراعة، والتي في مجملها عائلية وصغيرة، أما المؤسسات ذات النشاط الكبير فهي تطبق المحاسبة، كما أنها تطبقها وفق مشروع المخطط المحاسبي للقطاع الفلاحي، كما توصلت أيضا إلى أنه لا بد من إعادة النظر في المخطط المحاسبي وفي

التشريعات، لكي يتماشى مع وضع القطاع الفلاحي في الجزائر و كذا المعايير الدولية، والعمل على متابعة تطبيق المحاسبة على مستوى هذه المؤسسات.

دراسة (راحي، 2022) تحت عنوان: إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي 41 في المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية -دراسة تحليلية مقارنة- مقال منشور في مجلة البحوث في العلوم المالية المحاسبية، المجلد 7 العدد 01، وحاولت الدراسة وضع مقارنة للمعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية بين SCF و IAS 41 و أظهرت أوجه الاختلاف و التوافق بينهما و خلصت لضرورة تحيين المحاسبة الفلاحية للوصول إلى توافق أكبر مع المعايير الدولية مع الاخذ بعين الاعتبار خصوصية البيئة الاقتصادية الجزائرية.

دراسة (محصول، 2017) تحت عنوان: دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية بالبنوك التجارية دراسة تطبيقية- حالة الجزائر - كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي، الجزائر، وركزت الدراسة على تطوير نظم المعلومات المحاسبية في البنوك الجزائرية بالتوافق مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي وخلصت الدراسة إلى أنه رغم تطبيق العديد من المعايير الخاصة بالأوراق المالية والإفصاح والقياس والإعتراف على غرار المعيار IAS 32,39 بنسخة 2004 إلى أن هذين المعيارين استبدلا بالمعيار IFRS 9 وأصبح نافذا بسنة 2015 وواجب التطبيق قبل 2018 و كذا لم إستخدام مفهوم القيمة العادة بالمفهوم القديم وعدم تبني المعيار الدولي 13 و 29 الذي أظهر أثر التضخم في حساب القيمة العادلة، وخلصت الدراسة إلى ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي الخاص بالبنوك ليوكب التعديلات الجديدة في البيئة الدولية.

دراسة (Khechaimia , 2022) تحت عنوان: IMPLEMENTATION DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES DU SECTEUR PUBLIC (IPSAS) EN ALGERI, REVUE MAGHREBINE MANAGEMENT DES ORGANISATIONS vol 07 N°01 وهدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على محاولة الجزائر لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS وأشارت الباحثة إلى أهمية إنتاج نظام معلوماتي متكامل ومدعم يخدم كل الإدارات العمومية و يحسن من عرض ميزانية الدولة وكذا الاستفادة من تجارب الدول التي سبقتنا في هذا المجال.

دراسة (Boumediene, 2021) تحت عنوان: RÉFORME DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE EN ALGÉRIE, REVUE ALGÉRIENNE DE FINANCES

PUBLIQUES VOL 11 N°01 هدفت هذه الدراسة إلى دراسة اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر و الذي باشرته الجزائر من أجل تبني معايير IPSAS مع الاستفادة من تجربة الإصلاح المالي العامة في فرنسا، التي انتقلت من ثقافة الوسائل إلى ثقافة النتائج، والتي تتمثل في: مبدأ المحاسبة على أساس الحقوق المكتسبة، مبدأ توحيد المعايير، ومبدأ التصديق على حسابات الدولة. وكذلك مبدأ المحاسبات الثلاث (محاسبة الإيرادات والنفقات الميزانية، محاسبة عامة لجميع العمليات، ومحاسبة تحليل تكلفة الأنشطة).

دراسة (عبدوس، 2021) تحت عنوان: دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، إن هدف هذا البحث تمثل في إظهار أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من الناحية الميزانية والمحاسبية و تسليط الضوء على جهود الدولة الجزائرية في هذا الشأن، وأظهرت نتائج الدراسة وجود تكامل بين الأنظمة الميزانية والمحاسبية، مما يجعل نجاح إصلاح أي من النظامين مرتبطاً بالنظام الآخر. فتطوير أساليب إعداد وتنفيذ ميزانية الدولة ينعكس إيجابياً على مخرجات النظام الميزانياتي، كما أن اعتماد ممارسات محاسبية تتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يساهم في إنتاج معلومات مالية تعكس قدرة الدولة على تحقيق أهدافها المحددة. هذا يدعم المقارنات بين التقديرات والإنجازات، ويعزز الشفافية ويكرس المساءلة عن تحقيق النتائج، كما أظهرت دراسة تجارب كل من كندا، فرنسا، والمملكة المغربية وجود تفاوت في مستوى الإصلاحات المتبعة من دولة إلى أخرى. تعتبر كندا وفرنسا من الدول الرائدة في اعتماد نهج الإدارة بالنتائج في إعداد ميزانياتها العامة، وفي وضع معايير محاسبية خاصة بالقطاع الحكومي تتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، مما أدى إلى رفع جودة المعلومات المعلنة في هذه الدول. أما الجزائر، وكالمملكة المغربية، فقد أطلقت مشاريع الإصلاح استجابة لتوصيات الهيئات الدولية، ومن المتوقع أن يدخل إصلاحها الميزانياتي حيز التنفيذ ابتداءً من عام 2023. هذا الإصلاح سيعتمد على أهم ما جاء به نهج الإدارة بالنتائج في إعداد ميزانية الدولة، على أمل أن يدعم هذا الإصلاح الميزانياتي بإطار قانوني جديد ينظم المحاسبة العامة ويضمن تحقيق التقارب مع المعايير الدولية.

دراسة (بوقفة، 2020) تحت عنوان إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر: واقع وآفاق نشرة في مجلة اقتصاديات النقود والتمويل، وسلط الباحث الضوء على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر للتوافق

مع المعايير الدولية بعد ما عرفت المهنة من اختلالات وانتكاسات عديدة ولفترة طويلة، والتي يمكن إرجاعها إلى عدة أسباب، لعل أهمها: ضعف تأهيل المهنيين، وقصور المنظمات المهنية في أداء المهام المنوطة بها بسبب سوء العلاقة بينها وبين المجلس الوطني للمحاسبة، بالإضافة إلى الغياب شبه الكلي عن المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم مثل IFAC و ASB. وفي ظل هذا الوضع المتردي تقرر إصلاح المهنة المحاسبية وذلك بصدور العديد من النصوص القانونية أهمها القانون رقم 10-01 وكذا إصدار مجموعة من معايير التدقيق الوطنية، وهو ما قد يشكل فرصة هامة وضرورية لتطوير مهنة المحاسبة في الجزائر وتأهيلها لمواجهة المشاكل المحاسبية المعاصرة.

دراسة (بلعور و قطيب، واقع مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، 2018) تحت عنوان واقع مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي نشرت بمجلة **إضافات اقتصادية**، وإهتم الباحثان في هذه الدراسة بتسليط الضوء على تأثير مهنة المحاسبة بسبب تبني النظام المحاسبي المالي مما زاد من تحدياتها تغير متطلباتها، فقد أصبح من الضروري إجراء تدابير وتكوينات خاصة تمكن مزاوли هذه المهنة من التكيف مع المستجدات التي جاء به هذا النظام والتعرف على مبادئه وأسس وقواعده، كل هذا من أجل ضمان انعكاسات إيجابية لهذا النظام على النظام المحاسبي في المؤسسات، أما مجرد تبني نظام محاسبي جديد دون تكييف مهنة المحاسبة مع ما يتطلبه دون شك يجعل الانعكاسات السلبية تتغلب على الإيجابية منها، لذا من الضروري إجراء إصلاحات سريعة تجعل مهنة المحاسبة تواكب هذا التحول في النظام المحاسبي المعمول به.

2-دراسات حول المتغير المستقل -الحوكمة المحاسبية-:

دراسة (Renu، 2015) تحت عنوان ACCOUNTING GOVERNANCE AND ORGANIZATIONAL IMAGE: AN EMPIRICAL STUDY OF ISO 14000 MANUFACTURING BUSINESSES IN THAILAND, THE BUSINESS AND MANAGEMENT REVIEW, VOLUME 7 NUMBER 1, THAILAND، و تهدف هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة بين الحوكمة المحاسبية و صورة المؤسسة الاقتصادية من خلال تركيز أبعاد الحوكمة المحاسبية على أطراف القيادة التحويلية وذوي المصلحة في المؤسسات الصناعية، من أجل ذلك تم جمع البيانات من 67 مؤسسة صناعية تايلاندية حاصلة على IOS 14000، و اشارت النتائج

إلى أن التركيز على تأثير أصحاب المصلحة يرتبط إيجابيًا بقيمة المعلومات المحاسبية، ويرتبط أيضًا إيجابيًا بالوعي باللوائح المحاسبية، في حين ترتبط القيادة التحويلية إيجابيًا بحوكمة المحاسبة.

دراسة (فاطمة و نضال ، 2020) تحت عنوان الحوكمة في ظل المحاسبة و التدقيق مقال في مجلة الإدارة و الاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، العدد 125، وتهدف هذه الدراسة النظرية إلى بيان وتطور مفهوم الحوكمة في الفكر المحاسبي عموماً وبالأخص في مجال التدقيق، وخلصت الدراسة إلى أن مفهوم الحوكمة لا غنى عنه في الفكر المحاسبي وبالأخص في مجال التدقيق، فهو الذي يربط وينظم العلاقات بين المدقق (داخلي، خارجي) و المؤسسة في القطاعين الخاص والعام وكذا ينظم العلاقة بين المدقق الداخلي و الخارجي، و علاقة المساهمين بالمالكين، هذا الامر الذي يخلق نوع من التوازن في المؤسسة و يصب في مصلحة استقرارها و تقدمها.

دراسة (مداح، 2021) تحت عنوان دور نظام المعلومات المحاسبي في مكافحة الفساد المالي، مقال منشور في مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 06، العدد 02. وتهدف الدراسة لمعالجة مشكل الفساد المالي وبيان أثر حوكمة نظام المعلومات المحاسبية على مكافحته، وتوصلت الدراسات إلى أن لحوكمة نظام المعلومات المحاسبية دور فعال في محاكمة الفساد المالي وأن الوسط المحاسبي الغير محكوم يشكل وسط ملائم لانتشار هذه الظاهرة.

دراسة (Abdul Razzak , Ghaleb , & et al, 2024) بعنوان ACCOUNTING DATA GOVERNANCE AND ITS INFLUENCE ON FINANCIAL REPORT QUALITY: INSIGHTS FROM COMMERCIAL BANKS, JOURNAL OF INFRASTRUCTURE, POLICY AND DEVELOPMENT, VOL 08, N°04 و هدفت هذه الدراسة إلى قياس تأثير تنفيذ آليات حوكمة البيانات المحاسبية، والمتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، لجان التدقيق، الإفصاح والشفافية، وتقييم الأداء، على جودة بيانات التقارير المالية للبنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان، و خلصت الدراسة إلى عدم وجود تأثير لمتغير حوكمة تقييم الأداء على تحقيق جودة بيانات التقارير المالية. تدعو هذه النتائج إدارات البنوك التجارية المشمولة بالدراسة إلى الالتزام بالتنفيذ الموضوعي لمتطلبات آليات حوكمة البيانات المحاسبية كما تنص عليها الجمعيات المهنية الدولية.

دراسة (زواويد و زغود، 2023) تحت عنوان العوامل المؤثرة على مكانة الحوكمة المحاسبية في ظل الخلفية الجبائية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية مقال منشور في مجلة اداء المؤسسات الجزائرية العدد 1 المجلد 12 وفيه يتطرق المؤلفان إلى توضيح العوامل المؤثرة في وجود فجوة بين الممارسات المحاسبية وقواعد الحوكمة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال مستوى الافصاح المحاسبي في ظل الخلفية الجبائية، وذلك من خلال الدراسة التحليلية لمعطيات استبيان تم طرحه على مجموعة من المهنيين والمسيرين خلصت الدراسة إلى وجود ضعف في ممارسات الحوكمة المحاسبية من خلال ضعف مستوى الافصاح المحاسبي بسبب العوامل البيئية والممارسة في البيئة الجزائرية والمتمثلة أساسا في السوق الموازي و نموذج الاعمال.

دراسة (هنان و هنان، 2017) تحت عنوان مظاهر المساءلة في التشريع الجزائري كآلية للحد من الفساد نشرت في مجلة دراسات في الوظيفة العامة، حيث هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية المساءلة وتحديد المسؤوليات لمكافحة و الحد من الفساد، وبرزت مسعى المشرع الجزائري لتفعيل هذه الآلية من خلال مجموعة من المظاهر التي تتجسد فيها المساءلة من الناحية التطبيقية، من خلال ترسيخ المساءلة التنفيذية والتشريعية والاجتماعية والقضائية لتحديد مسؤولية كل من اخل بالتزامات، وتوصلت الدراسة إلى أن المشرع الجزائري قد اعطى جرائم الفساد نوع من الخصوصية بإعطاء الجهات المختصة السلطة الكافية لتفعيل المساءلة.

3-الدراسات التي ربطت بين المتغير التابع والمتغير المستقل او أحد عناصرهما:

دراسة (الاغا و كمال ، 2020) تحت عنوان أهمية النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة المؤسسات (دراسة حالة شركة الاشغال و الصيانة و الطرق-افلوا) ، مقال منشور في مجلة الإصلاحات الاقتصادية و الاندماج في الاقتصاد لعالمي، المجلد 14، العدد 03، هدفت هذه الدراسة إلى إظهار مفهوم الحوكمة و البعد المحاسبي له و ابراز دور النظام المحاسبي المالي في إرساء دعائمها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال توسيع نطاق الإفصاح المحاسبي و تحسين جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية وخلصت الدراسة إلى أهمية الحوكمة في إعداد نظام معلومات تتسم مخرجاته بالمصداقية والشفافية، وذلك من خلال التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي، وعليه اصدار قوائم مالية تعبر بشكل صادق عن المركز المالي للمؤسسة، كما ان تطبيق الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الجزائرية لم يرتقي للمستوى المطلوب.

دراسة (بكحيل، 2020) بعنوان أهمية النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مقال منشور في مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 08، العدد 01 و هدف هذه الورقة البحثية هو تسليط الضوء على دور النظام المحاسبي المالي كوسيلة لتفعيل الحوكمة في للكيانات الاقتصادية في الجزائر، و ابراز مساهمته من خلال النصوص و التنظيمات التشريعية، و قد توصلت الدراسة إلى انه منذ تطبيق SCF سنة 2010، زاد من محتوى المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية وبالأخص في الملاحق و هذا لتأثر النظام المحاسبي المالي بالمحاسبة الأنجلوسكسونية التي بنيت عليها المعايير المحاسبية الدولة والمرتكزة على الأسواق المالية، الامر الذي يزيد من شفافية وموثوقية المعلومات المحاسبية و تعزيز الحوكمة باعتبار الإفصاح و الشفافية من اهم مبادئ الحوكمة.

دراسة (نعيجة، 2021) بعنوان مساهمة علمية لإرساء محاسبة محلية على أساس الذمة المالية، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، و تعد هذه الأطروحة مساهمة علمية لتطوير مفهوم المحاسبة العمومية في على مستوى البلديات في ظل التوجهات الجديدة لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال الإصلاح المحاسبي الذي تسير عليه الدولة الجزائرية ومحاولة الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الاستحقاق، و خلصت الدراسة إلى ضرورة اصلاح المحاسبة العمومية و بالأخص تلك المطبقة على مستوى البلديات الجزائرية، والاستعانة بالمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وترسيخ محاسبة الاستحقاق وما ينتج عنها من تحسين لصورة المؤسسة العمومية من خلال اظهار الذمة المالية الحقيقية لها، وكذا انتاج معلومة محاسبية و مالية ذات جودة و مصداقية وإرساء مبادئ الحوكمة، و أظهرت الدراسة أن هذا الإصلاح مرهون بإصلاح هندسة العمليات الإدارية وسيروية العمليات المالية على مستوى القطاع العام.

دراسة (رجال و شعشوعة ، 2024) وتهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور الصلاح المحاسبي العمومي في إرساء مبادئ الحوكمة وتفعيل آلياتها في الجماعات المحلية الجزائرية وخلصت الدراسة إلى أن اعتماد المشرع على المعايير المحاسبية للقطاع العام في الإصلاح المحاسبي العمومي أدى إلى تعزيز الشفافية ومبدأ المساءلة في القطاع العام وأن القانون العضوي 18-15 يتماشى مع متطلبات الحوكمة

دراسة (Beatriz & Marco, 2020) تحت عنوان **PUBLIC SECTOR ACCOUNTING REFORMS AND THE QUALITY OF GOVERNANCE** مقال منشور في مجلة **PUBLIC MONEY & MANAGEMENT** حيث يدرس الباحثان كل من جودة الحوكمة

والإصلاحات المحاسبية في القطاع العام بالاعتماد على تحليل عينة مكونة من 33 دولة من دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) خلال الفترة 2010-2014، ووصل الباحثان إلى أن الدول التي قامت بتنفيذ إصلاحات محاسبية في القطاع العام، من خلال تبني نظم المحاسبة على أساس الاستحقاق وتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS)، تتمتع بمستوى أعلى من جودة الحوكمة. تشير النتائج إلى تأثير إيجابي على مستوى المساءلة، وفعالية الحكومة، وجودة التنظيم، وسيادة القانون، ومكافحة الفساد، في حين أن الاستقرار السياسي لا يتأثر بمثل هذه الإصلاحات.

دراسة (عامري و قطوفي، 2022) تحت عنوان أثر حوكمة المؤسسات في تفعيل الإفصاح المحاسبي - دراسة ميدانية- منشورة بمجلة دراسات التنمية الاقتصادية وهدفت الدراسة إلى إبراز دور حوكمة المؤسسات في تفعيل الإفصاح المحاسبي وخلصت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي للحوكمة على الإفصاح المحاسبي حيث أنها تضمن الحد الأدنى منه لضمان حقوق المساهمين والأطراف ذوي المصالح كما أبرزت الدراسة أن معظم المؤسسات الجزائرية تواجه مشاكل في جانب الحوكمة.

المطلب الثاني: ملخص الدراسات السابقة وما يميز هذه الدراسة:

حسب ما اطلعنا عليه من الدراسات السابقة والتي تتناول أحد متغيرات الدراسة أو بكليهما والتي لخصنا بعضها فإن الدراسات جاءت كالتالي:

1-ملخص دراسات متعلقة بالمتغير التابع -الإصلاح المحاسبي في الجزائر:

لقد تعددت الدراسات التي تناولت موضوع الإصلاح المحاسبي في الجزائر فركزت العديد منها على تقييم واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بعد عدة سنوات من صدوره. فقد وجدت دراسة **مرداسي وزرقين (2018)** أن عملية الإصلاح المحاسبي طويلة ومستمرة، وترتبط بالإصلاح الاقتصادي الأوسع، إذ تهدف إلى توفير معلومات محاسبية ذات جودة ومصداقية. إلا أن الدراسة أشارت إلى أن هذا النظام قد يُستخدم كوسيلة للتهرب الضريبي من قبل الشركات الأجنبية، مثل شركة "أوراسكوم تيليكوم".

وفي سياق متصل، سلطت دراسة **عنوان وبصاشي (2021)** الضوء على العوائق التي تحد من التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي، وأوصت بضرورة تحيينه عبر إصدار قوانين وتشريعات جديدة. أما دراسة **زفون وآخرون (2022)** فقد تناولت الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، حيث وجدت أنه أقل اكتمالاً مقارنة بالمعايير الدولية، مما يؤثر سلباً على كفاءته.

من ناحية أخرى، اقترحت دراسة شباركة والحمادي (2023) الاستفادة من التجربة الماليزية في الإصلاح المحاسبي، حيث وجدت أن النظام الجزائري يعاني من الجمود مقارنة بالمعايير الدولية التي تخضع لتحديثات مستمرة. بينما ركزت دراسة لونيس (2021) على المحاسبة الفلاحية، وكشفت عن غياب تطبيقها الفعلي في الجزائر، مما يتطلب إعادة النظر في المخطط المحاسبي للقطاع الفلاحي.

كما ناقشت دراسة رباحي (2022) إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية في معالجة الأصول البيولوجية، وأوصت بضرورة مواءمة المحاسبة الفلاحية مع المعايير الدولية مع مراعاة خصوصيات البيئة الجزائرية. أما في قطاع البنوك، فقد أشارت دراسة محصول (2017) إلى الحاجة إلى تحديث النظام المحاسبي المالي للبنوك ليتماشى مع التعديلات الدولية الجديدة.

وأخيراً، تناولت بعض الدراسات إصلاح المحاسبة العمومية، حيث ركزت دراسة Khechaimia (2022) على جهود الجزائر في تبني معايير IPSAS للقطاع العام، بينما استعانت دراسة Boumediene (2021) بالتجربة الفرنسية كنموذج لإصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر. أما دراسة عبدوس (2022)، فقد أكدت على التكامل بين الأنظمة الميزانية والمحاسبية، وأهمية اعتماد ممارسات تتماشى مع المعايير الدولية لتحسين شفافية المالية العامة.

الجدول رقم 1-5: ملخص الدراسات السابقة المتعلقة بالإصلاح المحاسبي

الرقم	المؤلفون	العنوان	الناشر	هدف الدراسة	منهجية البحث	النتائج
01	شوقي مرداسي، عبود زرقين (2018)	واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بعد 10 سنوات من الصدور	مجلة البحوث الاقتصادية والمالية	تقييم واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي وأثره على البيئة الاقتصادية	تحليل نظري وتطبيقي	الإصلاح عملية طويلة ومستمرة، وجود إيجابيات وسلبيات مثل التهرب الجبائي
02	فؤاد عنوان، هدى بصاشي (2021)	متطلبات نجاح تحيين النظام المحاسبي المالي	مجلة الأبحاث الاقتصادية	تحديد السبل الممكنة لتحسين النظام المحاسبي المالي	استطلاع آراء المهنيين والأكاديميين	وجود عوائق في بيئة الأعمال الجزائرية
03	عمر الفاروق زفون، خديجة عطية،	مراجعة الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي	المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية	تقييم الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	تحليل نظري	الإطار المفاهيمي أقل اكتمالاً مقارنة بالمعايير الدولية

الفصل الاول: الإطار النظري للحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي

					مسعود كساس (2022)	
جمود النظام المحاسبي الجزائري	تحليل مقارن	مقارنة النظام المحاسبي الجزائري بالتجربة الماليزية	مجلة دراسة اقتصادية	إصلاح النظام المحاسبي المالي في الجزائر اعتمادًا على التجربة الماليزية	شباركة مهدي، لحمادي اكرم (2023)	04
عدم تطبيق المحاسبة الفلاحية على أرض الواقع	دراسة حالة	تسليط الضوء على الإصلاح المحاسبي في القطاع الفلاحي	جامعة الجزائر 3	المحاسبة الفلاحية في إطار تطبيق مشروع المخطط المحاسبي للقطاع الفلاحي	لونيس حنان (2021)	05
وجود اختلافات بين النظام المحاسبي الجزائري والمعيار الدولي	تحليل مقارن	مقارنة المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية	مجلة البحوث في العلوم المالية المحاسبية	إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي 41	رباحي صبرينة (2022)	06
عدم مواكبة النظام المحاسبي المالي للتعديلات الدولية	دراسة حالة	تقييم تطوير نظم المعلومات المحاسبية في البنوك الجزائرية	جامعة العربي بن مهدي	دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية بالبنوك التجارية	محصول نعمان (2017)	07
أهمية إنتاج نظام معلوماتي متكامل	تحليل نظري	تسليط الضوء على تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	Revue Maghrébin e Manageme nt des Organisatio ns	IMPLEMENTAT ION DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONA LES DU SECTEUR PUBLIC (IPSAS) EN ALGERIE	Khaoula KHECHAI MIA (2022)	08
انتقال الجزائر إلى ثقافة النتائج	تحليل نظري	دراسة إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر	Revue Algérienne de Finances Publiques	Réforme de la comptabilité publique en Algérie	Boumed iene Hocine (2021)	09
وجود تكامل بين الأنظمة الميزانية والمحاسبية	تحليل نظري	إظهار أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	جامعة الجزائر 3	دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	عبدوس ايمان (2022)	10

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على البحوث المدونة في الجدول

2-ملخص الدراسات المتعلقة بالمتغير المستقل -الحوكمة المحاسبية-:

بالنسبة لمتغير الحوكمة المحاسبية فقد تمت دراستها بشكليين إما كبعد من أبعاد حوكمة الشركات، أو بشكل مستقل وأثرها على جوانب ووحدات المؤسسة (اقتصادية، عمومية) فمنها ما تطرق لأثرها على الصورة الاقتصادية والمركز المالي وأخرى بحثت في جانب معايير الاستدامة وأخرى ركزت على العلاقة بينها وبين التدقيق المحاسبي ودورها في مكافحة الفساد المالي والاقتصادي من تهرب ضريبي وتبييض الأموال ومختلف الجرائم المالية.

وعلى سبيل المثال، أظهرت دراسة **Mektub (2015)** أن الحوكمة المحاسبية تؤثر إيجابياً على صورة المؤسسات الاقتصادية، خاصة من خلال التركيز على أصحاب المصلحة والقيادة التحويلية.

كما ركزت دراسة **صالح وعزيز (2020)** على تطور مفهوم الحوكمة المحاسبية، وأكدت على دورها في تعزيز التدقيق الداخلي والخارجي. بينما تناولت دراسة **مداح (2021)** دور حوكمة نظام المعلومات المحاسبية في مكافحة الفساد المالي، حيث وجدت أن غياب الحوكمة يعزز انتشار الفساد.

وفي سياق أكثر حداثة، وجدت دراسة **Alshehadeh وآخرون (2024)** أن تنفيذ آليات حوكمة البيانات المحاسبية يؤثر على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية، باستثناء تأثير حوكمة تقييم الأداء، مما يستدعي تحسين الالتزام بمتطلبات الحوكمة المحاسبية.

الجدول رقم 1-6: ملخص الدراسات السابقة المتعلقة بالحوكمة المحاسبية

النتائج	منهجية البحث	هدف الدراسة	الناشر	العنوان	المؤلفون	الرقم
ارتباط إيجابي بين الحوكمة المحاسبية وصورة المؤسسة	دراسة ميدانية	تحديد العلاقة بين الحوكمة المحاسبية وصورة المؤسسة	The Business and Management Review	Accounting governance and organizational image	Renu Mektub (2015)	01

الفصل الاول: الإطار النظري للحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي

02	فاطمة صالح هدى، نضال عزيز هدى (2020)	الحوكمة في ظل المحاسبة والتدقيق	مجلة الإدارة والاقتصاد	بيان تطور مفهوم الحوكمة في الفكر المحاسبي	تحليل نظري	أهمية الحوكمة في تنظيم العلاقات بين المدققين والمؤسسة
03	مداح عبد الباسط (2021)	دور نظام المعلومات المحاسبي في مكافحة الفساد المالي	مجلة التنمية والاستشرا ف للبحوث والدراسات	دراسة تأثير حوكمة نظام المعلومات المحاسبية على الفساد المالي	تحليل نظري	حوكمة نظام المعلومات المحاسبية تقلل من الفساد المالي
04	Abdul Razzak Alshehad و آخرون (2024)	Accounting data governance and its influence on financial report quality	Journal of Infrastru cture, Policy and Develop ment	قياس تأثير حوكمة البيانات المحاسبية على جودة التقارير المالية	دراسة ميدانية	عدم تأثير تقييم الأداء على جودة التقارير المالية
05	زواويد نعيمة و زغود تبر (2023)	العوامل المؤثرة على مكانة الحوكمة المحاسبية في ظل الخلفية الجبائية	مجلة أداء المؤسسات الجزائرية	توضيح العوامل المؤثرة في الحوكمة المحاسبية	دراسة ميدانية	ضعف ممارسات الحوكمة المحاسبية في الجزائر

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على البحوث الموجودة في الجدول

3-ملخص الدراسات التي ربطت كل من المتغيرين او أحد عناصرهما:

هناك عدد من الدراسات التي ربطت بين مفهوم الحوكمة عموما أو الحوكمة المحاسبية بشكل خاص، واقتصرت الدراسات السابقة على الدراسات الوطنية لطبيعة المتغير التابع الذي يدرس حالة الإصلاح المحاسبي الجزائري، فسلطت بعض الدراسات الضوء على العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والحوكمة المحاسبية. فقد وجدت دراسة الآغا وبن موسى (2020) أن تطبيق الحوكمة المحاسبية يساعد في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، لكن تطبيقها في الجزائر لم يصل بعد إلى المستوى المطلوب.

وأوضحت دراسة بكحل (2020) أن تبني النظام المحاسبي المالي ساهم في زيادة محتوى المعلومات المحاسبية المفصح عنها، مما عزز مبادئ الإفصاح والشفافية كأحد أسس الحوكمة.

بينما تناولت دراسة نعيجة (2021) إصلاح المحاسبة العمومية على مستوى البلديات الجزائرية، وأكدت على أهمية اعتماد محاسبة الاستحقاق كجزء من إصلاح شامل يعزز الحوكمة في القطاع العام.

الجدول رقم 1-7: ملخص الدراسات السابقة التي تربط بين الإصلاح المحاسبي في الجزائر والحوكمة المحاسبية

الرقم	المؤلفون	العنوان	الناشر	هدف الدراسة	منهجية البحث	النتائج
01	سعاد الاغا، كمال بن موسى (2020)	أهمية النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة المؤسسات	مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي	إظهار دور النظام المحاسبي المالي في الحوكمة	دراسة حالة	أهمية الحوكمة في إعداد نظام معلوماتي موثوق
02	بكيحل عبد القادر (2020)	أهمية النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	مجلة التكامل الاقتصادي	تسليط الضوء على دور النظام المحاسبي المالي في الحوكمة	تحليل نظري	زيادة شفافية المعلومات المحاسبية بعد تطبيق SCF
03	نعيجة فاهيم (2021)	مساهمة علمية لإرساء محاسبة محلية على أساس الذمة المالية	جامعة الجزائر	تطوير مفهوم المحاسبة العمومية في الجزائر	دراسة نظرية	ضرورة إصلاح المحاسبة العمومية وتبني معايير IPSAS
04	رحال منال، شعشوعة عبد الكريم (2024)	دور الإصلاح المحاسبي للجماعات المحلية ومساهمته في تحسين الحوكمة العمومية	المجلة الجزائرية للمالية العامة	إبراز دور الإصلاح المحاسبي في الحوكمة	تحليل نظري	تعزيز الشفافية والمساءلة في القطاع العام
05	Beatriz Cuadrado Marco ، Bisogno (2020)	Public sector accounting reforms and the quality of governance	Public Money & Manage ment	دراسة تأثير الإصلاحات المحاسبية على جودة الحوكمة	تحليل إحصائي	تحسن جودة الحوكمة مع تطبيق الإصلاحات المحاسبية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على البحوث الموجودة في الجدول

المطلب الثالث: استنتاجات الدراسات السابقة وما يميز هذه الدراسة عن غيرها:

1-الاستنتاجات الدراسات السابقة:

تعكس هذه الدراسات الاهتمام المتزايد بإصلاح المحاسبي في الجزائر ومدى توافقه مع المعايير الدولية. ومن أبرز الاتجاهات التي يمكن استخلاصها:

- أهمية تحيين النظام المحاسبي المالي: لمواكبة المستجدات الدولية وتقليل الفجوة مع المعايير المحاسبية العالمية.
- ضعف التطبيق الفعلي لبعض الإصلاحات: مما يستدعي تعديلات تشريعية وهيكلية.
- دور الحوكمة المحاسبية في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد: حيث أظهرت بعض الدراسات أن غياب الحوكمة يزيد من المخاطر المالية.
- الحاجة إلى الاستفادة من التجارب الدولية: مثل التجربة الماليزية والفرنسية، لتطبيق أفضل الممارسات المحاسبية.
- العلاقة التبادلية بين الإصلاح المحاسبي والحوكمة المحاسبية: حيث يعزز كل منهما الآخر، مما يبرز الحاجة إلى تطوير إطار شامل يجمع بينهما.
- أهمية تفعيل مبادئ الحوكمة في الإصلاح المحاسبي
- أهمية تفعيل آليات الحوكمة المحاسبية

2-ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

لقد لمعت فكرة هذه الدراسة بعد ما كثير الدراسات التي اطلعنا عليها و التي حاولت ربط كل من الإصلاح المحاسبي في الجزائر و الحوكمة المحاسبية، ولاحظنا ان تلك الدراسات اختصت بنوع معين من المحاسبة كالمحاسبة الخاصة (القطاعية) او بالمحاسبة في الكيانات الاقتصادية، او بجزء معين من هذه الأنواع كدراسة احد المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS/IPSAS مع الواقع المحاسبي الجزائري كدراسة القوائم المالية من ناحية الإفصاح و الشفافية، او دراسة القياس المحاسبي و القيمة العادلة، او دراسة معيار عقود الانشاء او المحاسبة الزراعية.. الخ، و لمسنا عزم الدولة الجزائرية في الإصلاح المحاسبي ككل و ذلك بانطلاق مشاريع متعددة و متوازية مثل الإصلاح المحاسبي العمومي تبني معايير IPSAS و صدور القانون 07/23، و مشروع اطلاق المحاسبة الفلاحية لزيادة التوافق بينه وبين المعيار المحاسبي 41 IAS ، و ما نتج عنه من اصدار لمدونة حسابات جديدة خاصة بهذا

القطاع ولا زالت محاولات إصلاحه مستمرة، كما ان وزارة المالية الجزائرية قد كونت لجنة لتحسين النظام المحاسبي المالي بعد اكث من 10 سنوات من تطبيقه و محاولة مواكبة تغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية و ما تم تعديله من المعايير الدولية منذ 2004، وكذا نداءات المختصين حول تطوير و اصلاح المحاسبة البنكية و قطاع التأمينات بما يتوافق مع المحيط الدولي.

وعليه، رأينا من الضروري دراسة مدى تحقيق هذه الإصلاحات للأهداف التي تسعى إليها الدولة الجزائرية، والمتمثلة في تحقيق الحكم الرشيد وتطبيق مبادئ الحوكمة في مختلف المجالات، بما في ذلك المجال المحاسبي، والذي يمثل محور هذه الدراسة

خلاصة الفصل الأول:

تناولنا في هذا الفصل الإطار النظري لكلٍ من الإصلاح المحاسبي والحوكمة المحاسبية، حيث تم توضيح المفاهيم الأساسية المرتبطة بهما، مع تحليل طبيعة العلاقة التي تجمع بينهما، لا سيما في السياق الجزائري. وقد خُصّ العرض إلى أن الإصلاح المحاسبي يُعد مساراً متواصلًا يهدف إلى الارتقاء بجودة المعلومات المالية، وتعزيز مبادئ الشفافية والإفصاح، ودعم عملية اتخاذ القرار، وذلك من خلال تحديث المنظومة التشريعية واعتماد المعايير المحاسبية الدولية. كما سلّط الفصل الضوء على الدور المحوري الذي تلعبه مهنة المحاسبة في إنجاح جهود الإصلاح، من خلال تنمية الكفاءات المهنية والتقنية، وتحسين طرق إعداد وعرض القوائم المالية. وفي المقابل، تم تناول الحوكمة المحاسبية باعتبارها أداة أساسية لتنظيم الممارسات المحاسبية، وتعزيز آليات المساءلة والرقابة، والمساهمة في الحد من مظاهر الفساد المالي .

وبالاستناد إلى الدراسات السابقة، تبيّن أن تحقيق الإصلاح المحاسبي يظل مرتبطاً بتوفر بيئة مؤسسية منضبطة، وإطار قانوني ملائم، إلى جانب مشاركة فعالة للهيئات المهنية. وقد أجمعت معظم هذه الدراسات على وجود علاقة إيجابية بين مستوى الحوكمة المحاسبية وجودة المعلومات المالية. وعليه، فإن التكامل بين الإصلاح المحاسبي والحوكمة المحاسبية يُعد شرطاً أساسياً لبناء نظام محاسبي فعّال، قادر على مواكبة المعايير الدولية والاستجابة لمتطلبات التنمية.

الفصل الثاني:

الدراسة التطبيقية لأثر الحوكمة

المحاسبية على الإصلاح المحاسبي في

الجزائر

تمهيد

يمثل هذا الفصل امتدادًا عمليًا للإطار النظري الذي تم تناوله سابقًا، حيث ننتقل من عرض المفاهيم المرتبطة بالحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي إلى محاولة اختبارها ميدانيًا في البيئة الجزائرية. ويهدف هذا الفصل إلى دراسة أثر الحوكمة المحاسبية على مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر، وقسم هذا الفصل لأربع مباحث هي:

- المبحث الأول: منهجية و أدوات الدراسة
- المبحث الثاني: التحليل الوصفي للمستبيان
- المبحث الثالث: عرض وتحليل النتائج
- المبحث الرابع: مناقسة النتائج

المبحث الأول: منهجية وأدوات الدراسة

تُعد أدوات الدراسة من الركائز الأساسية التي يقوم عليها أي بحث ميداني، حيث تمكن الباحث من جمع البيانات والمعلومات اللازمة لقياس المتغيرات محل الدراسة وفهم طبيعة العلاقات بينها. وفي إطار هذه الدراسة، التي تهدف إلى تحليل أثر الحوكمة المحاسبية على مسارات الإصلاح المحاسبي في الجزائر، تم اعتماد مجموعة من الأدوات الكمية، في مقدمتها الاستبيان، باعتباره وسيلة فعّالة لجمع آراء عينة متنوعة من الممارسين والمهتمين بالمجال المحاسبي.

وقد تم تصميم الاستبيان وفق منهجية علمية، تراعي التدرج المنطقي لبنوده وتغطي المحاور الأساسية للبحث، بدءًا من الحوكمة المحاسبية، مرورًا بمسارات الإصلاح المحاسبي (المالي، العمومي، القطاعي)، وصولًا إلى إصلاح مهنة المحاسبة. كما تم توجيه الاستبيان إلى فئات مهنية مختلفة تشمل المحاسبين، الخبراء المحاسبين، المسيرين الماليين، والباحثين المختصين، لضمان شمولية أكبر وتحقيق تمثيل واقعي لآراء الفاعلين في المجال. ودعما لهذا الاستبيان قمنا بإجراء عدد من المقابلات الشخصية مع عدد من الفاعلين المحاسبين.

وانطلاقًا من مخرجات هذه الأداة، تم إجراء تحليل وصفي وإحصائي للبيانات المستخلصة، بهدف تحديد الاتجاهات العامة للعينة المدروسة وتقييم درجة التوافق حول مختلف البنود. ويشكّل هذا الفصل مدخلًا أساسيًا للفصل الموالي الذي سيعتمد على هذه النتائج لاختبار فرضيات الدراسة والتحقق من طبيعة العلاقات بين متغيراتها.

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية

من أجل إجراء الدراسة الميدانية قمنا بالاعتماد على مجموعة من الوثائق والمعلومات لتصميم استبيان يتوافق وموضوع الدراسة وتوزيعه بصيغة ورقية إلكترونية كما قمنا بتدعيمه بإجراء مقابلات نوعية مع عينة الدراسة.

1- أدوات الدراسة الميدانية

سنتطرق في هذا الجزء إلى الأدوات التي تم استخدامها في الدراسة وكيفية التعامل مع جمع الوثائق والمعلومات الخاصة بالموضوع، وسنتحدث عن تصميم الاستبيان وكيف تم توزيعه.

1-1 جمع الوثائق والمعلومات المتعلقة بالدراسة

من أجل الوصول إلى دراسة ميدانية تتلاءم والهدف المرجو من الدراسة وتم جمع أكبر عدد من الوثائق والمعلومات التي ترتبط بالموضوع سواء بشكل مباشرة او غير مباشرة وذلك لبناء استبيان محكم إلى حد كبير وتمت هذه المرحلة منذ بداية العمل بشق النظري واستمرت حتى اثناء العمل في الشق التطبيقي واشتملت على:

-التشريعات المتعلقة بالإصلاح المحاسبي او التي لها علاقة بأبعاد الحوكمة؛

- المعايير المحاسبية الدولية والوطنية؛

-التقارير والأبحاث الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية الوطنية و الدولية والتي علاقة موضوع الحوكمة او الإصلاح المحاسبي؛

-الادبيات والأبحاث السابقة التي درست متغيرات الدراسة معا او بشكل جزئي، و التي تم استقصائها من خلال المنصات العلمية و المجالات الدورية الوطنية و الاجنبية؛

-الملتقيات والمؤتمرات الدولية والوطنية والتي تحوم حول موضوع الدراسة او بأحد عناصره؛

1-1-1 الاستبيان الالكتروني

نظرا لاتساع الرقعة الجغرافية وكذا الحجم الكبير لمجتمع الدراسة وتعدد طبقاته وصفاته فقد تم الاستعانة بأداة جوجل فورم لتصميم استبيان إلكتروني ويتم ارسال الرابط الخاص به (<https://forms.gle/ia9CbHL7PJMtWXjX8>) عبر الايميل او نشر في مواقع التواصل الاجتماعي

2-1-1 المقابلات الشخصية

في إطار السعي لتعميق التحليل والوصول إلى فهم أشمل لآثر الحوكمة المحاسبية على مختلف جوانب الإصلاح المحاسبي في الجزائر، تم اللجوء إلى إجراء مقابلات نوعية مع مجموعة من الفاعلين المعنيين بملف الإصلاح المحاسبي، بهدف جمع معطيات إضافية مكملة لتلك المستخلصة من نتائج الاستبيان. وقد شملت هذه المقابلات عدد من المهنيين الممارسين والخبراء المحاسبين، بالإضافة إلى بعض الفاعلين في الإصلاح المحاسبي. وجاءت هذه الخطوة استجابة للحاجة إلى توضيح بعض الجوانب

التي لم تتم معالجتها بشكل كافٍ في الاستبيان، وخاصة ما يتعلق بكيفية تأثير ممارسات الحوكمة المحاسبية على فعالية الإصلاحات المعتمدة، في جميع جوانبه. وقد مكّنتنا هذه اللقاءات من الوقوف على رؤى معمّقة وتقييمات نقدية من ميدان الممارسة والخبرة، ما أضفى بعداً نوعياً على الدراسة، وعزز من قدرتها على تقديم تحليل أكثر دقة وواقعية لواقع الإصلاح المحاسبي في ظل ممارسات الحوكمة القائمة

1-1-3 توزيع الاستبيان والمقابلة

من أجل الحصول على أكبر عينة ممكنة من مجتمع الدراسة قمنا بتوزيع الاستبيان بشكلين

1- توزيع الاستبيان ورقياً: وتم ذلك في ست ولايات (تيارت، تسمسليت، غليزان، سعيدة، عين الدفلة، سعيدة) حيث تم تكليف مجموعة من الأصدقاء الثقات في كل ولاية بتوزيع واسترداد الأجوبة.

2- توزيع الاستبيان الكترونياً: حيث تم بطريقتين، عن طريق الايميل خاصةً فيما يتعلق المحاسبين المهنيين، أما الطريقة الثانية فهي عن طريق نشر الاستبيان في مواقع التواصل الاجتماعي، (Facebook, Telegram..) وبالخصوص في الصفحات والمجموعات العلمية المختصة، أو عن طريق إرسال الرابط مباشرةً عبر رسائل خاصة بتطبيقات Messenger et WhatsApp والتي تمت إعادة إرسالها لمعارفهم خاصةً بالنسبة للباحثين الأكاديميين في عدد من الجامعات مثل جامعة ابن خلدون تيارت، جامعة تسمسليت، جامعة أم البواقي وغيرهم.

3- أما المقابلة فقد قمنا بها بعدة أشكال فبعض المستجوبين التقينا بهم بشكل مباشر وقمنا بتسجيل الحوار ثم تفرغهم على برنامج الوارد وهناك من اتصلنا بهم عبر الهاتف والحوار مسجل أيضاً وتم تفرغهم وتنظيمه في برنامج الوارد، أما الفئة الثالثة فقط تمت عن طريق الرد الكتابي على المقابلة حيث اتفقنا على هذه الخطوة بعد الاتصال الهاتفي بالمعنيين.

2- إطار الدراسة: في هذا المحور سنتعرف إلى كل من مجتمع الدراسة والعينة الخاصة به

2-1-1 الاستبيان:

2-1-1-1 مجتمع الدراسة للاستبيان:

يتكون مجتمع الدراسة من ثلاث مجموعات هي:

- **الممارسون المهنيون في المحاسبة:** يقصد بهذه الفئة المهنيين الذين يزاولون مهنة المحاسبة سواء في المؤسسات العمومية أو الخاصة، الاقتصادية أو الإدارية، وتشمل المحاسبين الداخليين، بالإضافة إلى فئة الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين. وقد تم إدراج هؤلاء ضمن مجتمع الدراسة بالنظر إلى أدوارهم المتعددة في البيئة المحاسبية، فهم يشكلون من جهة طرفاً تنفيذياً مباشراً في تطبيق المعايير والإجراءات المحاسبية، ومن جهة أخرى يضطلعون بأدوار رقابية واستشارية ذات صلة بالإصلاح المحاسبي، مما يجعلهم طرفاً أساسياً في منظومة الحوكمة المحاسبية. إن اطلاعهم اليومي على التحديات العملية لتطبيق الإصلاحات، وتفاعلهم المستمر مع الأطر التنظيمية والمعايير المحاسبية، يؤهلهم لتقديم رؤى واقعية وقيمة حول مدى فاعلية سياسات الحوكمة المحاسبية وقدرتها على تحقيق أهداف الإصلاح.المسيرين الماليين: ونقصد بهم المدراء ورؤساء مصلحة المالية والمحاسبة على مستوى المؤسسات العمومية او الخاصة، إداريتا كانت او اقتصادية، وقد تم اختيارهم ضمن مجتمع الدراسة لتماسهم المباشر مع الإصلاح المحاسبي حيث انهم معنيون بإعداد القوائم المالية وكذا استعمالها، وجزء لا يتجزأ من عملية الحوكمة المحاسبية؛

- **المسيرين الماليين:** ويقصد بهم المديرون الماليون ورؤساء مصالح المالية والمحاسبة على مستوى المؤسسات العمومية والخاصة، سواء كانت ذات طابع إداري أو اقتصادي. تم اختيار هذه الفئة ضمن مجتمع الدراسة نظراً لصلتهم المباشرة بموضوع الإصلاح المحاسبي، إذ تقع على عاتقهم مسؤولية إعداد القوائم والتقارير المالية، إلى جانب دورهم في تحليلها واتخاذ القرارات بناءً عليها، ما يجعلهم فاعلين رئيسيين في تنفيذ وتقييم سياسات الإصلاح. كما أن انخراطهم في عمليات التسيير المالي والمحاسبي يجعلهم جزءاً لا يتجزأ من منظومة الحوكمة المحاسبية، سواء من حيث الالتزام بالضوابط والمعايير، أو من حيث المساهمة في ترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات.

- **الباحثين المتخصصين:** يُقصد بهم الأساتذة الجامعيون المتخصصون في مجالات المحاسبة والمالية، والذين يُشكلون أحد الفاعلين المهمين في مسار الإصلاح المحاسبي وتعزيز ممارسات الحوكمة المحاسبية، وذلك من خلال ما يقدمونه من بحوث علمية، وتحليلات نقدية، وتوصيات عملية تستند إلى منهجيات علمية دقيقة. وتكمن أهمية مساهمتهم في كونهم جهة موضوعية لا تمارس المحاسبة بشكل مباشر، وإنما تدرسها من منظور علمي وأكاديمي، مما يمنحهم القدرة على

تقديم السياسات والإصلاحات المحاسبية من زاوية محايدة. كما أن اطلاعهم المستمر على مختلف التطورات النظرية والتطبيقية، ومقارنتهم بين واقع الممارسة في الجزائر والتجارب الدولية الناجحة، يجعل من آرائهم مرجعاً مهماً يمكن الاستفادة منه في توجيه الإصلاحات المستقبلية وضمان اتساقها مع مبادئ الحوكمة الرشيدة

2-1-2 عينة الدراسة للاستبيان: نظرا لاتساع مجتمع الدراسة فقد تم اختيار عينة الدراسة بشكل عشوائي وبطريقتين وهما:

- العينة الناتجة عن الاستبيان الإلكتروني: وهي العينة التي قامه بالرد على الاستبيان المصمم على مستوى GOOGLE FORM حيث بلغ تعداد افرادها إلى 159 فردا
- العينة الناتجة عن التوزيع الورقي للاستبيان: وهي العينة التي تم اختيارها عشوائيا في ست ولايات المذكورة سابقا وتم توزيع 200 استمارة واسترجعنا 142 استمارة بمعدل استرجاع 71 % والجدول التالي يوضح التوزيع الورقي للاستبيان:

الجدول رقم 2-1: جدول توزيع ومعالجة الاستبيان الورقي

البيان	الموزعة	المفقودة	المسترجعة
العدد	200	58	142
النسبة المئوية	100%	29%	71%
بعد التدقيق والمعالجة الاستمارات المسترجعة			
البيان	المسترجعة	الملغات	المقبولة
العدد	142	40	102
النسبة المئوية	100%	28%	72%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على عملية التوزيع والفرز

من الجدول أعلاه يتضح أن عدد الاستبيانات التي تم توزيعها بلغ 200 استمارة، وقد تم استرجاع 142 استمارة، أي ما يعادل 71% من العدد الكلي، في حين فقدت 58 استمارة، بنسبة 29%. تعكس هذه النسبة معدل استرجاع جيد نسبياً، يُمكن من الاعتماد على البيانات المسترجعة في التحليل الإحصائي، رغم أن نسبة الفقد ليست ضئيلة.

بعد عملية التدقيق والمعالجة الأولية للاستثمارات المسترجعة، تم استبعاد 40 استثماراً لعدم استيفائها الشروط المنهجية أو لاحتوائها على أخطاء أو نقص في المعلومات، أي بنسبة 28% من مجموع الاستثمارات المسترجعة. وبالتالي، تم الاحتفاظ بـ 102 استثماراً فقط صالحة للتحليل، وهو ما يمثل 72% من عدد الاستثمارات المسترجعة.

يجدر الإشارة إلى أن نسبة الاستثمارات المقبولة مقارنة بإجمالي ما وُزِع تبلغ 51% تقريباً (102 من أصل 200)، وهو معدل مقبول ويعود لعدم الاهتمام الكافي من المشاركين ووعيهم بأهمية دقة الإجابة على الاستثمارات.

وباحتساب الاستثمارات المسترجعة من الاستبيان الإلكتروني والبالغة 159 استثماراً فإن عدد الاستثمارات الكلية المقبولة هي 261 استثماراً

الجدول رقم 2-2: عدد الاستثمارات الكلي القابل للمعالجة الإحصائية

البيان	الاستبيان الورقي	الاستبيان الإلكتروني	العدد الإجمالي
العدد	102	159	261
النسبة المئوية	39%	61%	100%

المصدر: من إعداد الباحث بعد عملية المعالجة الأولية

2-2 المقابلة:

2-2-1 مجتمع الدراسة للمقابلة:

بما أن الغرض من المقابلة هو دعم النتائج المتحصل عليها في الاستبيان وبعد استشارة بعض المختصين الأكاديميين فإن مجتمع الدراسة اقتصر على المهنيين المحاسبين من خبراء ومحافظي الحسابات وكذا المسؤولين المحاسبين في بعض الإدارات وبعض الفاعلين الرئيسيين في الإصلاح المحاسبي

2-2-2 عينة الدراسة للمقابلة:

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لآثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر

لقد تم اختيار العينة بشكل مقصود حيث لتشمل اشخاص ذوي خبرة ميدانية ودور في الإصلاح المحاسبي في الجزائر حيث تم الاتصال بحوالي 20 شخصا تم الاستجابة ومحاورة 11 شخص فقط والجدول التالي يوضح العينة وصفاتها.

الجدول رقم 2-3: جدول توزيع وصفات عينة المقابلة

المحاورين المستهدفين	عدد المحاورين الذين اتصلنا بهم (اتصال هاتفي او عبر الايميل)	عدد المقابلة التي اجرية فعلا	العدد المحاورين الغير مستجيبين
المهنيين المحاسبين	10	05	5
احد المسؤولين في CNC	1	0	1
والامينة العامة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين	1	1	0
مسؤول مصلحة المحاسبة في مؤسسة كوسيدار	1	1	0
مسؤول مصلحة المحاسبة في مؤسسة كوندور	1	0	1
مديرة العصرية على مستوى وزارة المالية	1	1	0
مسؤول مصلحة المحاسبة في الديوان الوطني للحبوب	1	0	1
مسؤولين على مستوى المحاسبة في خزينة	4	3	1
المجموع	20	11	09
النسبة المئوية	%100	%55	%45

المصدر: من إعداد الباحث بعد عملية المعالجة الأولية

من الجدول يتضح ان نسبة عدم الاستجابة كانت مرتفعة جدا وهي تقارب النصف رغم قلة الأشخاص المستهدفين وهم 20 شخصا حيث أن عددا من المعول عليهم كمسؤولي CNC لم يجيبوا و 50% من المهنين المحاسبين بينما لم يستجب مسؤولون مؤسسات مهمة كالديوان الوطني للحبوب فرع تيارت ومؤسسة كوندور رغم هذا فان نسبة مصداقية المقابلات تعد كافية بسبب وجود قامات وفاعلين مباشرين في الإصلاح المحاسبي مثل **مديرة العصرية على مستوى وزارة المالية السيدة دحامي رشيدة والامينة العامة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين السيدة بن يخلف امال** ناهيك عن مسؤولين في المحاسبة العمومية حث انهم يشغلون ثلاث مناصب مهمة فاحدهم موكن تابع لوزارة المالية مختص في الإصلاح الميزانياتي والمحاسبي العمومي اما الثاني فهو وكيل خزينة اما الثالث فهي مسؤولة المحاسبة والأوراق المالية السيدة **معرف فاطمة** التي لم تجري المقابلة المباشرة فقط بل ساعدتنا بعدد من المراجع

3-حدود الدراسة الميدانية

3-1 الحدود المكانية: تم تنفيذ العمل ضمن النطاق الجغرافي للجمهورية الجزائرية ككل بالنسبة فكان المحاورين في المقابلة كلهم من الفاعلين الجزائريين في الميدان المحاسبي اما الاستبيان فاخذ نطاقا الأول وطني وهو خاص بالاستبيان الالكتروني وثاني جهوي شمل ست ولاية هي تيارت، تيسمسيلت، عين الدفة، شلف، غليزان، وسعيدة، وهو الاستبيان الورقي.

3-2 الحدود الزمانية: تم العمل على إعداد الاستبيان والمقابلة منذ أواخر شهر جانفي 2024 بينما تم جمع البيانات الميدانية من خلال توزيع الاستبيانات والمقابلة واسترجاعها خلال الفترة الممتدة ما بين افريل 2025 إلى أواخر جويلية 2025

3-3 الحدود الموضوعية: يهتم هذا الاستبيان بدراسة العلاقة بين الحوكمة المحاسبية بمختلف أبعادها، وبين الإصلاح المحاسبي في الجزائر بمختلف أشكاله، وذلك من خلال خمس محاور هي

- الحوكمة المحاسبية من حيث أربع مبادئ وهي الإفصاح، الشفافية، المسؤولية والمساءلة، ومن خلال آلياتها المتمثلة في الامتثال للمعايير المحاسبية، الأنظمة المعلوماتية للمحاسبة والإطار القانوني؛

- الإصلاح المحاسبي المالي؛
- الإصلاح المحاسبي العمومي؛

- الإصلاح المحاسبي القطاعي؛
- وإصلاح مهنة المحاسبة.

4- معيقات الدراسة الميدانية:

لقد صادفتنا في هذه الدراسة بعض المشاكل لعل أهمها عدم وجود الاهتمام الكافي من الفاعلين المحاسبين سواء بعدم الرد على الاستبيان او بالنظر لكيفية الإجابة عليه والتي جعلت عدد الاستمارات الملغاة يصل 40 استمارة وإذا قمنا بجمع الملغاة والمفقودة فإن العدد يبلغ 98 استمارة بمعدل 49% من مجموع 200 استمارة وهذا بالنسبة للاستبيان الورقي فقط.

أما المقابلة فكانت أصعب، فقد تم التخطيط لأكثر من 20 مقابلة لم نستطع القيام إلى بـ11 مقابلة فقط وكانت الصعوبة في محاور المسؤولين على المحاسبة في المؤسسات خاصة منها المؤسسات الفلاحية وكذا بعض الفاعلين في المجلس الوطني للمحاسبة CNC الذي لم يجب على الايميلات ولا على الاتصالات الهاتفية.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة ومراحل تصميمها

لقد إستخدمنا في هذه الدراسة أداتين مهمتين لجمع البيانات في البحث العلمي وهما

1-الاستبيان:

في هاته المرحلة قمنا بإعداد استمارة أولية تحتوي على 34 سؤال موزعة على خمس محاور (الملحق رقم 01) و تم عرضه على مجموعة من الاساتذة المختصين في الميدان المحاسبي من جامعة غرداية وغيرها من الجامعات، وقاموا بإبداء رأيهم وملاحظاتهم بما يتوافق مع اهداف الدراسة، فقمنا بتغيير صيغة بعض الأسئلة وحذف و إضافة أسئلة أخرى و توصلنا إلى النموذج النهائي والذي يحتوي على 35 سؤال موزعة على خمس محاور، حيث يمثل المحور الأول المتغير المستقل(الحوكمة المالية)، بينما باقي المحاور تمثل المتغير التابع وقسم الاستبيان إلى قسمين هما:

- الجزء الأول: ويحتوي على المعلومات الإحصائية الخاصة بالمستجوبين كالمهنة والخبرة؛
- الجزء الثاني: وهو الجزء الخاص بعبارات الدراسة ويحتوي على 35 عبارة مقسمة على 5 محاور

كالآتي:

1- المحور الأول: الحوكمة المحاسبية يتكون من 7 عبارات؛

2- المحور الثاني: مسار الإصلاح المحاسبي المالي في الجزائر يتكون من 8 عبارات

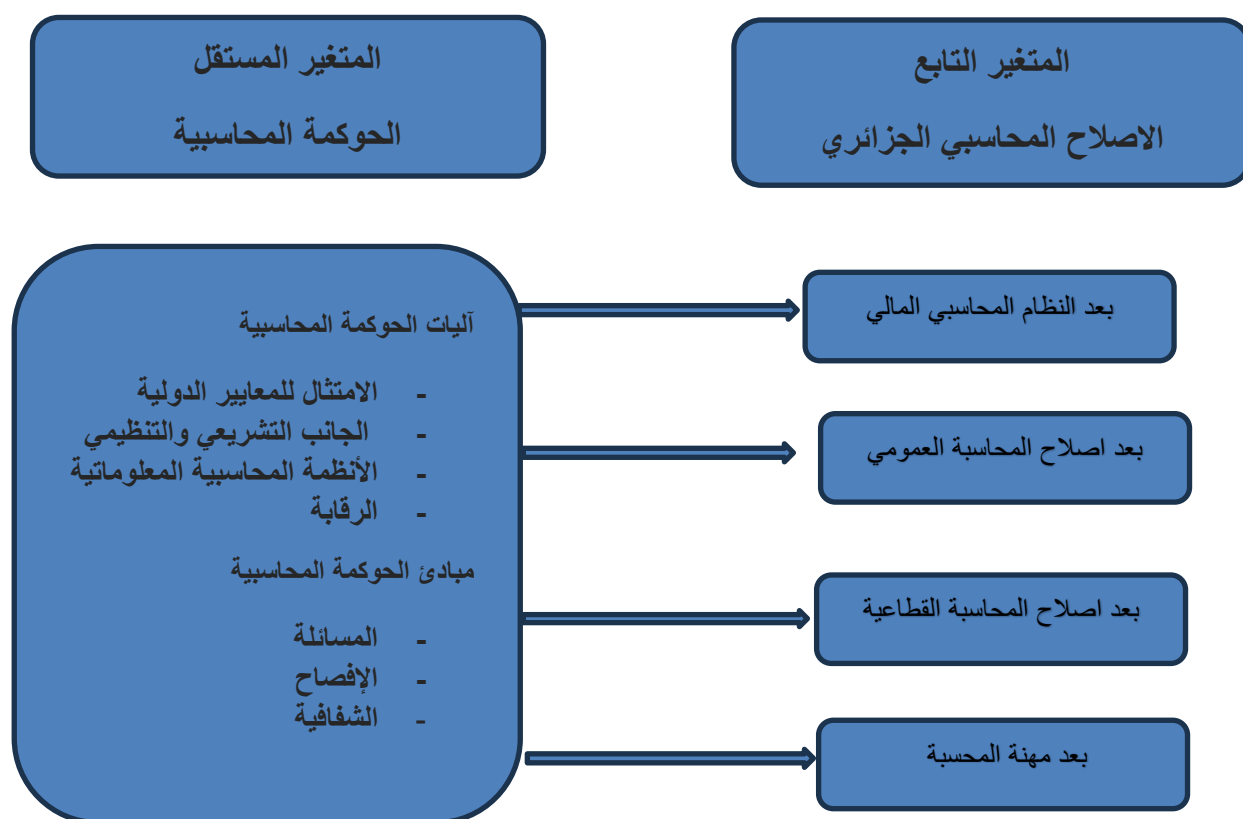
3- المحور الثالث: مسار الإصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر يتكون من 7 عبارات

4- المحور الرابع: إسهامات الإصلاح المحاسبي القطاعي (الزراعي، البنكي، ...) في الجزائر يتكون من 7 عبارات

5- المحور الخامس: إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر يتكون من 6 عبارات

وكان بناء الاستبيان وفق الشكل التالي:

الشكل رقم 2-1: مخطط تصميم الاستبيان



المصدر: من إعداد الطالب

2-المقابلة:

من أجل تدعيم مخرجات الاستبيان قمنا بإعداد مقابلات نوعية مع الفاعلين في الميدان المحاسبي، باعتبارهم جزء من عملية الحوكمة والإصلاح المحاسبي، ومن أجل الوصول إلى أقصى استفادة قمنا بإعداد نماذج مقابلات مختلفة مستوحاة من أسئلة الاستبيان وتتناسب مع كل محاور حسب إختلاف وظيفته ومهامه ودور المحاور في العملية المحاسبية او في الحوكمة.

3- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تمت معالجة البيانات المستخلصة من الاستبيانات التي وُزعت على أفراد عينة الدراسة باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS، وذلك بهدف تحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها. وقد تم تفرغ البيانات وتحليلها بواسطة الإصدار 25 من البرنامج، مع توظيف مجموعة من الأدوات الإحصائية المناسبة لطبيعة الدراسة، على النحو الآتي:

- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري: استُخدما لتحديد الاتجاهات العامة للاستجابات وقياس درجة تباينها إزاء محاور الدراسة المختلفة.
 - التكرارات والنسب المئوية: وُظفت لرصد الخصائص الديموغرافية والوظيفية لأفراد العينة، وكذا تحليل توزيع إجاباتهم على العبارات الواردة في الاستبيان.
 - اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha): استُخدم لقياس مستوى ثبات فقرات الاستبيان، ومدى اتساقها الداخلي.
 - معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient): استُعمل للتحقق من صدق الفقرات، ومدى ترابطها إحصائياً.
 - اختبار تحليل التباين (ANOVA): طُبّق من أجل فحص الفروقات بين متوسطات الاستجابات حسب المتغيرات الديموغرافية.
 - اختبار Kruskal-Wallis و Mann-Whitney من أجل معرفة الفروقات في إجابة كل مجموعة من المستجوبين
- أما المقابلة فقد تم تحليلها بالطريقة التقليدية وذلك لقلّة المقابلات التي لم تتجاوز 11 مقابلة

4- مقياس ليكارت والاوزان النسبية

بما أننا استخدمنا مقياس ليكارت الخماسي في الاستبيان فلا بد من ترميز القيمة الناتجة من أجل القدرة على القياس الكمي لها فكانت الاوزان مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم 2-4: درجات مقياس لكارث

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بسدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالب

جدول رقم 2-5: التوجه العام للإجابة حسب سلم ليكارت الخماسي

القيمة المعطاة	مجال قيمة المتوسط	الاتجاه العام
1	1.8-1	غير موافق تماما
2	2.60-1.81	غير موافق
3	3.40-2.61	محايد
4	4.20-3.41	موافق
5	5-4.21	موافق جدا

المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثالث : صدق وثبات أدوات الدراسة

1- الاستبيان

1-1 ثبات الاستبيان: يهدف ثبات بنود الدراسة إلى توافق الاستبيان في قياس ما صُمم له، أي أن تعطي البنود نفس النتائج عند تكرار التطبيق في نفس الأوضاع. وجرى التحقق من صدق الاستبيان في البداية عبر الصدق الظاهري، وذلك بعرضه على مجموعة من المحكمين الخبراء في مجال المحاسبة (الملحق 3)، بهدف التأكد من مدى ملائمة وصياغة البنود ومناسبتها لأهداف البحث.

بعد ذلك، جرى حساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لقياس ثبات الاستبيان، وهو مؤشر إحصائي يدل على مدى انسجام الإجابات على بنود المحور الواحد، حيث تعتبر القيمة المقبولة للثبات هي 0.70 أو أكثر. وتبين النتائج المتعلقة بهذه الاختبارات من خلال الجداول الآتية:

جدول رقم 2-6: معامل الفا كرونباخ للعبارات كلها

رقم العبارة	المعامل في حالة حذف العبارة	رقم العبارة	المعامل في حالة حذف العبارة	رقم العبارة	المعامل في حالة حذف العبارة	رقم العبارة	المعامل في حالة حذف العبارة
1.1	0.905	4.2	0.904	6.3	0.905	2.5	0.905
2.1	0.907	5.2	0.904	7.3	0.904	3.5	0.905
3.1	0.906	6.2	0.903	1.4	0.903	5.5	0.902
4.1	0.907	7.2	0.903	2.4	0.906	4.5	0.902
5.1	0.907	8.2	0.908	3.4	0.905	6.5	0.906
6.1	0.908	1.3	0.904	4.4	0.904	معامل الفا كرونباخ للعبارات ككل 0.907	
7.1	0.906	2.3	0.904	5.4	0.905		
1.2	0.905	3.3	0.904	6.4	0.905		
2.2	0.905	4.3	0.906	7.4	0.905		
3.2	0.905	5.3	0.905	1.5	0.903		

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

من الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الفا كرونباخ للاستبيان ككل يساوي 0.907 والذي يدل على أن عبارات الاستبيان تعتبر ثابتة بشكل قوي كما أن نزع أي عبارة لن يؤثر على ثبات الاستبيان إلى عبارتان فقط وهما العبارتان السادسة من المحور الأول والعبارة الثامنة من المحور الثاني حيث سيرتفع المؤشر بنسبة 0.01 ليصل إلى 0.908 وهي زيادة خفيفة لن يكون لها تأثير كبير على الاستبيان ككل.

الجدول رقم 2-7: معامل الفا كرونباخ لكل محور

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات الفا كرونباخ
المحور الأول	7	0.727
المحور الثاني	8	0.769

المحور الثالث	7	0.740
المحور الرابع	7	0.775
المحور الخامس	7	0.743
الاستبيان ككل	8	0.907

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

من الجدول نلاحظ ان ثبات الاستبيان بالنسبة لكل محور هو أقل من ثبات الاستبيان ككل على الرغم من ذلك فان المحاور تتميز بثبات جيد حيث تفوق 0.70

2-1 مؤشر صدق الاستبيان:

للتحقق من صدق أداة الدراسة (الاستبيان)، تم عرضها على مجموعة من المحكمين المتخصصين في مجال العلوم المالية والمحاسبية، وذلك بهدف التأكد من مدى ملاءمة البنود لقياس الأبعاد المستهدفة، وخلوها من الغموض أو التداخل في المعاني. وقد تم تعديل بعض العبارات وفقاً لملاحظاتهم، مما ساهم في تعزيز الصدق الظاهري وصدق المحتوى للاستبيان. كما تم الاستعانة بالمعادلة العلمية للتحقق من الصدق البنائي، حيث أن بعض المختصين يقيسون صدق الاستبيان بجذر معامل الفاكورنباخ وتظهر النتائج في الجدول التالي:

جدول رقم 2-8: معامل صدق الاستبيان

المحاور	معامل الصدق الفاكورنباخ	معامل الثبات
المحور الأول	0.727	0.852
المحور الثاني	0.769	0.876
المحور الثالث	0.740	0.860
المحور الرابع	0.775	0.880
المحور الخامس	0.743	0.861
الاستبيان ككل	0.907	0.952

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

حسب الجدول أعلاه فإن الاستبيان يتميز بدرجة عالية من الصدق البنائي الاحصائي حيث يفوق كل محور المعدل 0.8 بينما يصل صدق الاستبيان بشكل عام إلى 0.952 وهو معد عالي جدا.

2- صدق المقابلة: تمتاز المقابلة بدرجة صدق عالية من حيث أنها اجرية مع اشخاص ذوي مناصب سامية وذات وزن في الميدان المحاسبي أما عن الأسئلة المطروحة فهي اسئلة نابعة من أسئلة الاستبيان الذي تم تحكيمه من قبل محكمين أكاديميين

المبحث الثاني : التحليل الوصفي للاستبيان:

من خلال هذا المبحث سنتطرق الى تحليل الاستبيان من خلال عنصري الخصائص الشخصية لافراد العينة و التحليل الوصفي لمحاور الاستبيان

المطلب الأول: الخصائص الشخصية للاستبيان: في هذا المبحث سنتطرق إلى الدراسة الإحصائية للجزء الأول من الاستبيان والخاص بخصائص المستجوبين.

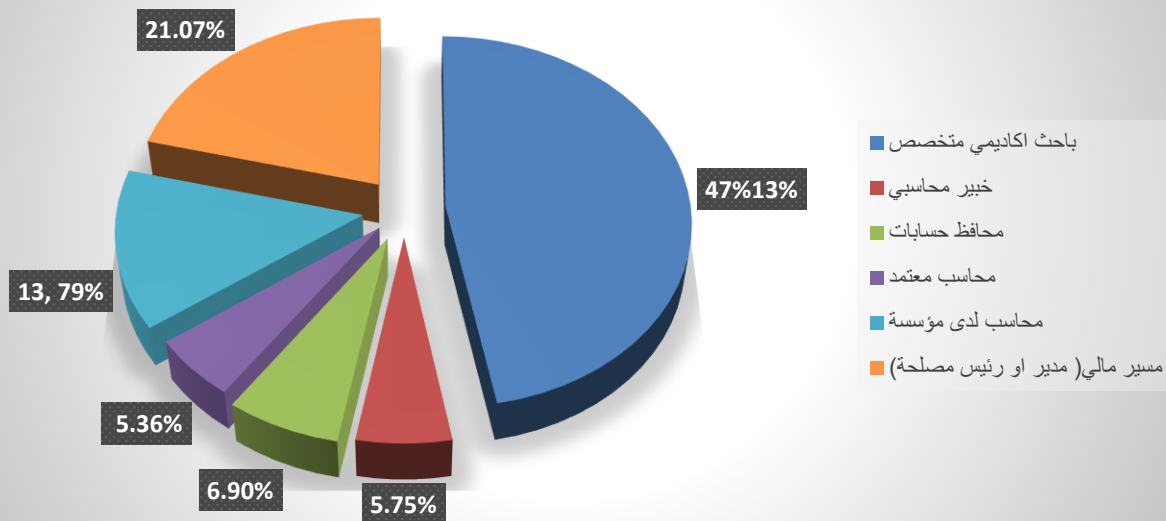
1-الخصائص الوظيفية يمكن ابراز عدد ونسبة افراد العينة حسب الوظيفة حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 2-9: توزيع افراد العينة حسب الوظيفة

النسبة المئوية		التكرار		الوظيفة		الرقم
نسبة المجموعة	نسبة المهنة	تكرار المجموعة	تكرار المهنة	المهنة	المجموعة	
31.80%	13.79%	83	36	محاسب لدى مؤسسة	المحاسبين	01
	5.75%		15	خبير محاسبي		02
	6.90%		18	محافظ حسابات		03
	5.36%		14	محاسب معتمد		04
21.07%		55		المسيرين الماليين		5
47.13%		123		الباحثين المختصين		6
100%		261		المجموع		

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

الشكل رم 2-2: توزيع افراد العينة حسب الوظيفة



المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

يوضح الجدول توزيع عينة الدراسة المكونة من 261 مفردا حسب المهنة والمجموعة الوظيفية، ويبين التكرارات والنسب المئوية لكل فئة داخل كل مجموعة وظيفية وعلى مستوى العينة الكلية.

مجموعة المحاسبين: تضم هذه المجموعة 83 فردا بنسبة 31.80% من إجمالي العينة، موزعة على أربع مهن رئيسية موزعة كالآتي:

- محاسب لدى مؤسسة: يشكل العدد الأكبر ضمن هذه المجموعة بـ 36 فردا، أي ما نسبته 13.79% من العينة الكلية، ويمثل أكثر من 43% من مجموعة المحاسبين.
- محافظ حسابات (5%)، خبير محاسبي (6.90%)، ومحاسب معتمد (5.36%)، وهي نسب متقاربة، حيث تمثل ما نسبته 57% من مجموع المحاسبين ويعود ذلك إلى نقص الاستجابة من طرف هؤلاء حيث أن عدد الاستثمارات الورقية الموزعة كانت 60 استمارة ويتم استرجاع وقبول 28 استمارة فقط وبقيتهم استجابوا عن طريق الاستبيان الإلكتروني.

مجموعة المسيرين الماليين: تمثل 55 فرداً، أي ما يعادل 21.07% من العينة هذه الفئة تعتبر همزة وصل بين التوجيه المالي والتطبيق المحاسبي، وقد تمثل نظرة إدارية للممارسات المحاسبية والإصلاحات المالية.

مجموعة الباحثين المختصين: وهي الفئة الأكبر، — 123 مفرداً، أي 47.13% من العينة. هذا الحجم الكبير من الباحثين يمنح الدراسة بعداً نظرياً وتحليلياً مهماً، بما أنهم غالباً ما يتناولون القضايا من زاوية علمية ومنهجية.

وعموماً فإن نسب المجموعات المراد البحث فيها متقاربة نسبياً مع تفوق ملحوظ لفئة الباحثين ويعود ذلك لاهتمامهم الشديد بالمواضيع العلمية أما الفئة الأقل فهي فئة المدراء ورؤساء المصالح (المسيرين الماليين) ولعل الأمر يعود لمشاغلهم أو لعدم الاهتمام الكافي بالميدان العلمي.

2- الخصائص العلمية

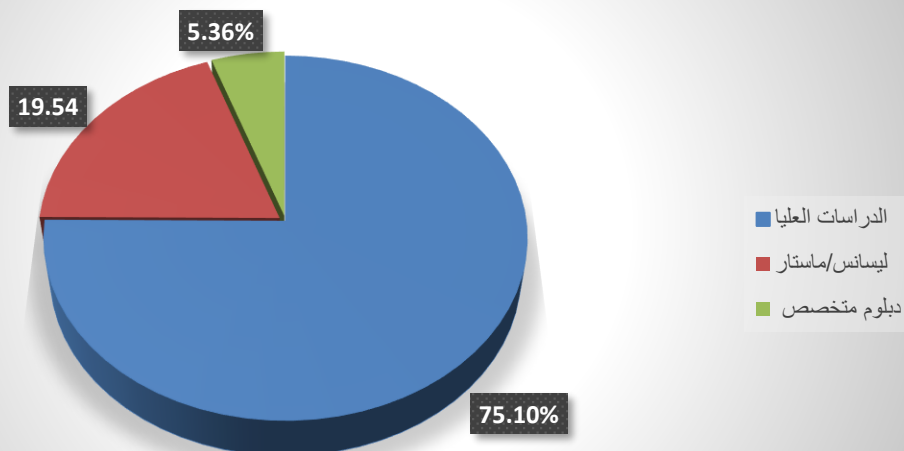
تنقسم عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي إلى ثلاث أقسام يظهرها الجدول التالي

الجدول رقم 2-10: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الرقم	المستوى العلمي	العدد	النسبة
01	الدراسات العليا	196	75.10%
02	ليسانس/ماستر	51	19.54%
03	دبلوم متخصص	14	5.36%
	المجموع	261	100%

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

الشكل رقم 2-3: توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



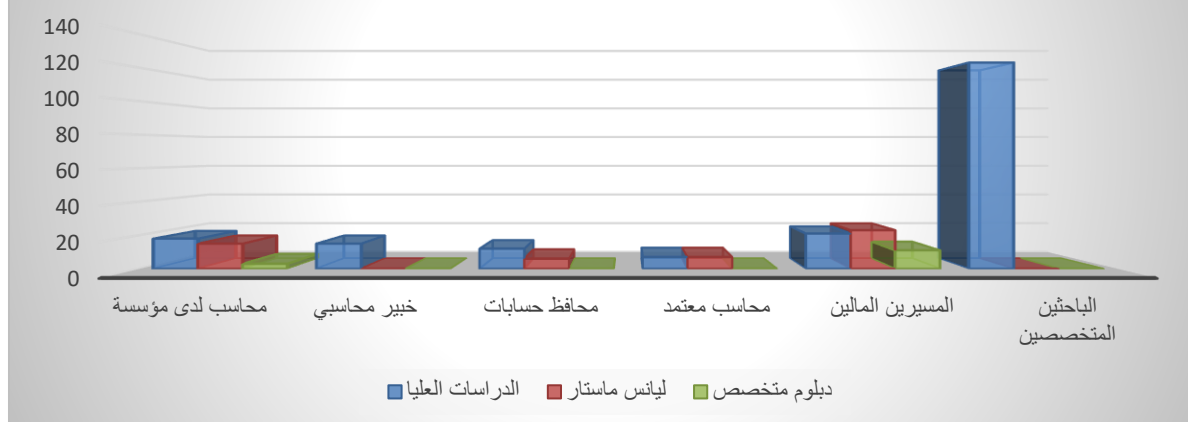
المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

الجدول رقم 2-11: توزيع افراد العينة حسب المهنة والمستوى العلمي

الرقم	الوظيفة	الدراسات العليا	ليسانس/ماستر	دبلوم متخصص	المجموع
01	محاسب لدى مؤسسة	18	15	3	36
02	خبير محاسبي	15	0	0	15
03	محافظ حسابات	12	6	0	18
04	محاسب معتمد	7	7	0	14
05	المسيرين الماليين	21	23	11	55
06	الباحثين المتخصصين	123	0	0	123
	المجموع	196	51	14	261
	النسبة المئوية	75.10%	19.54%	5.36%	100%

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

الشكل رقم 2-4: توزيع العينة حسب الوظيفة و المستوى العلمي



المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

يعكس الجدولان اعلاه توزيع عينة الدراسة وفقاً للمستوى العلمي، ويظهر بوضوح أن أغلبية المشاركين في الدراسة ينتمون إلى فئة الدراسات العليا بنسبة 75.10%، في حين تمثل فئة ليسانس/ماستر نسبة 19.54%، مقابل نسبة ضعيفة لفئة الدبلوم المتخصص حيث أنها لا تتجاوز 5.36%

هذا التوزيع يحمل دلالات منهجية مهمة، حيث يشير إلى أن العينة تميل بقوة نحو التحصيل العلمي العالي، وهو أمر بالغ الأهمية في دراسة المواضيع ذات الطابع الفني والتنظيمي، على غرار الإصلاح المحاسبي والحوكمة المحاسبية، كما يشكل ذوي الدراسات العليا نسبة لا بأس بها من الموظفين غير الأكاديميين في الدراسة التي تشكل 52.89% منهم.

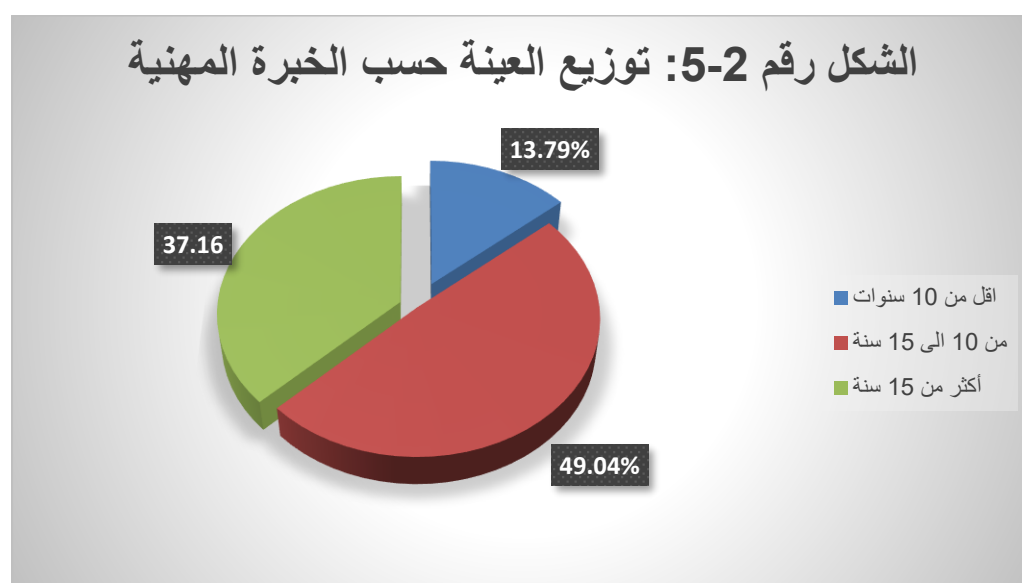
وبناءً على ما سبق، يمكن القول إن ارتفاع نسبة ذوي المستوى العلمي العالي لا يُعدّ فقط مؤشراً على جودة العينة، بل يمثل كذلك ضماناً علمية لتحقيق أهداف الدراسة، خاصة إذا كانت تهدف إلى فهم التحديات التي تواجه تطبيق الإصلاحات المحاسبية من منظور النخب المهنية والأكاديمية المؤهلة.

3- الخبرة المهنية: في هذا العنصر سنقوم بالدراسة الإحصائية للعينة من خلال خاصية الخبرة المهنية وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم 2-12: توزيع عينة الدراسة حسب خبرة المهنة

الرقم	الخبرة المهنية	العدد	النسبة
01	أقل من 10 سنوات	36	13.79%
02	من 10 إلى 15 سنة	128	49.04%
03	أكثر من 15 سنة	97	37.16%
المجموع		261	100%

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25



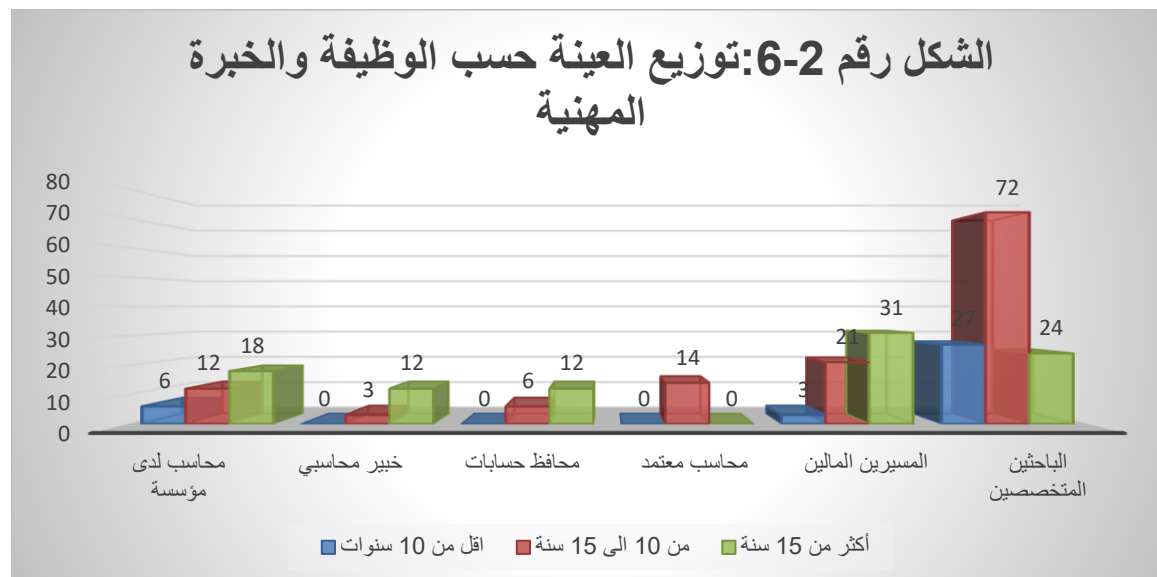
المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

الجدول رقم 2-13: توزيع العينة حسب الوظيفة والخبرة المهنية

الرقم	الوظيفة	أقل من 10 سنوات	من 10 إلى 15 سنة	أكثر من 15 سنة	المجموع
01	محاسب لدى مؤسسة	6	12	18	36
02	خبير محاسبي	0	3	12	15
03	محافظ حسابات	0	6	12	18
04	محاسب معتمد	0	14	0	14
05	المسيرين الماليين	3	21	31	55

123	24	72	27	الباحثين المتخصصين	06
261	97	128	36	المجموع	
100%	37.16%	49.04%	13.79%	النسبة المئوية	

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25



المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

يعرض الجدولان اعلاه توزيع أفراد العينة وفقاً لسنوات الخبرة المهنية، ويتضح أن النسبة الأكبر منهم تتركز في فئة ذوي الخبرة ما بين 10 إلى 15 سنة، حيث تمثل هذه الفئة 49.04% من مجموع المبحوثين، تليها فئة أكثر من 15 سنة خبرة بنسبة 37.16%، بينما لا تمثل فئة أقل من 10 سنوات سوى 13.79%.

هذا التوزيع الزمني للخبرة يُعد مؤشراً قوياً على جودة العينة، إذ أنّ أكثر من 86% من المبحوثين لديهم خبرة مهنية تفوق عشر سنوات، ما يجعلهم أكثر تأهيلاً لتقديم تصورات دقيقة وواقعية حول موضوع البحث، خاصة أنهم عايشوا أغلب مراحل الإصلاح المحاسبي وكانوا ضمن التغيرات السياسية والإدارية التي مرت بها الجزائر.

تُظهر البيانات أن فئة المسيرين الماليين تُعد من أكثر الفئات خبرة، إذ إن 31 مشاركاً لديهم أكثر من 15 سنة خبرة، و 21 مشاركاً ضمن فئة 10-15 سنة، ما يعكس ثقلًا مهنيًا مهمًا لهذه الفئة داخل

العينة. كذلك، فإن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين يتركزون أساسًا ضمن فئة ذوي الخبرة العالية، ما يدل على انتقائية واعية للعينة من حيث الجانب المهني.

من جهة أخرى، تجدر الإشارة إلى أن فئة الباحثين الأكاديميين المتخصصين، وإن كانت تميل إلى فئة 10-15 سنة بنسبة كبيرة (72 مشاركًا)، فإن وجود عدد معتبر ضمن فئة أكثر من 15 سنة (24 مشاركًا) يدل على أن العينة تشمل باحثين ذوي تجربة طويلة في المجال العلمي والبحثي، مما يُثري الدراسة من زاوية التحليل والتفسير.

بشكل عام، يُظهر الجدول أن العينة تتكوّن من مهنيين وممارسين ذوي تجربة معتبرة، ما يعزز من موثوقية الآراء المستخلصة وقوة النتائج المنتظرة في تحليل مدى تأثر الإصلاح المحاسبي بالحوكمة.

4- التكوين: في هذا العنصر سنقزم بالدراسة الإحصائية للعينة من خلال خاصية التكوين حيث تم طرح سؤال حول ان تم تكين المستجوبين او تم حضورهم لملتقيات او ندوات علمية وكانت النتائج كالتالي:

جدول رقم 2-14: توزيع افراد العينة حسب التكوين

الرقم	التكوين المتخصص	العدد	النسبة المئوية
01	نعم	243	93.10%
02	لا	18	6.90%
	المجموع	261	100%

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

حسب الجدول أعلاه فإن عدد المكونين أو الذين حضروا ملتقيات أو ندوات علمية حول موضوع في الميدان المحاسبي هي **93.10%** من المستجوبين وذلك يدل على جودتهم من حيث التكوين العلمي والتطبيقي

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمحاور الاستبيان

في هذا المبحث سنقوم بعملية التحليل الوصفي لعبارات كل محور من محاور الاستبيان من خلال دراسة المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري ورتبة كل فقرة.

1- التحليل الوصفي لمحور الحوكمة المحاسبية: الجدول التالي يبين درجة الموافقة على عبارات المحور الأول (الحوكمة المحاسبية)

الجدول رقم 2-15: اتجاه آراء العينة حول الحوكمة المحاسبية

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه العام
01	الامتثال للمعايير ولوائح الهيئات المحاسبية الدولية يحقق أليات الحوكمة المحاسبية	4.21	0.571	6	موافق جدا
02	الاعتماد على الرقابة الداخلية والخارجية يحقق الحوكمة المحاسبية	4.34	0.543	5	موافق جدا
03	استخدام الأنظمة المحاسبية المعلوماتية يساعد في تحقيق الحوكمة المحاسبية	4.34	0.520	4	موافق جدا
04	توافق التشريعات والقوانين مع المتطلبات الوطنية والدولية يحقق الحوكمة المحاسبية	4.08	0.758	7	موافق
05	تحديد المسؤوليات يعزز الأداء المحاسبي ويحقق الحوكمة المحاسبية	4.44	0.583	2	موافق جدا
06	الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية يؤدي إلى الحوكمة المحاسبية	4.39	0.668	3	موافق جدا
07	الشفافية في العمليات المالية تعزز الحوكمة المحاسبية	4.51	0.566	1	موافق جدا
مجموع المحور		4.329	0.373		

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

حسب الجدول أعلاه، يتضح أن الاتجاه العام لآراء المستجوبين كان إيجابياً، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.329، مما يعكس مستوى عالٍ من الموافقة على العبارات المتعلقة بالحوكمة المحاسبية. كما أن قيمة الانحراف المعياري 0.373 تشير إلى ضعف التشتت وتجانس كبير في الإجابات، وهو ما يدل على اتفاق واسع بين أفراد العينة.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لآثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر

وقد جاءت عبارتا "الشفافية في العمليات المالية" و"تحديد المسؤوليات" في المرتبتين الأولى والثانية على التوالي، مما يعكس إدراك العينة لأهمية هذين العنصرين في تعزيز الحوكمة المحاسبية. في المقابل، جاءت عبارة "توافق التشريعات والقوانين مع المتطلبات الوطنية والدولية" في المرتبة الأخيرة، بمتوسط حسابي بلغ 4.08 وانحراف معياري قدره 0.758، مما يشير إلى وجود تفاوت نسبي في آراء المبحوثين حول هذه النقطة، ومع ذلك تبقى القيمة ضمن النطاق المقبول

2- مسار الإصلاح المحاسبي المالي في الجزائر: الجدول التالي يبين درجة الموافقة على عبارات المحور الثاني من الاستبيان ويوضح الاتجاه العام لإجاباتهم.

جدول رقم 2-16: اتجاه آراء العينة حول مسار الإصلاح المحاسبي المالي في الجزائر

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه العام
01	يساهم الامتثال لمبادئ الحوكمة المحاسبية في مواءمة النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية.	4.13	0.702	1	موافق
02	يدعم النظام المحاسبي المالي تطبيق آليات الرقابة الداخلية والخارجية وفقاً للتشريعات المحاسبية.	3.9	0.741	5	موافق
03	ينص النظام المحاسبي المالي على ضرورة استخدام الأنظمة المحاسبية الرقمية لتعزيز الكفاءة.	3.87	0.809	6	موافق
04	الإطار التشريعي والتنظيمي الحالي للنظام المحاسبي المالي كافٍ لمجابهة الظروف الوطنية والدولية الراهنة والمستقبلية.	2.79	1.088	8	محايد
05	يساهم النظام المحاسبي المالي في تحديد المسؤوليات بوضوح لتعزيز الحوكمة المحاسبية.	3.99	0.598	2	موافق

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لآثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر

06	تساهم إجراءات النظام المحاسبي المالي في تحسين الشفافية والوضوح في العمليات المالية للمؤسسات.	3.80	0.845	7	موافق
07	القوائم المالية المنتجة من خلال النظام المحاسبي المالي تعزز الإفصاح المحاسبي وتعزز ثقة المستثمرين.	3.98	0.723	3	موافق
08	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر يستند إلى استخدام نظام محاسبي مالي يتوافق مع هذه المعايير.	3.94	0.782	4	موافق
مجموع المحور		3.80	0.492		

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

يشير المتوسط الحسابي العام للمحور (3.80) إلى أن اتجاه آراء المبحوثين نحو مسار الإصلاح المحاسبي المالي في الجزائر إيجابي وموافق عليه بدرجة عامة. كما أن قيمة الانحراف المعياري العامة (0.492) تعكس تجانساً نسبياً جيداً في إجابات العينة، ما يدل على وجود توافق ملحوظ في الرأي.

تحتل عبارة الاولى "يساهم الامتثال لمبادئ الحوكمة المحاسبية في مواءمة النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية المرتبة الأولى (متوسط 4.13، انحراف 0.702)، ما يدل على أن العينة ترى في الحوكمة عنصراً محورياً في توجيه الإصلاح المالي. كما تظهر عبارتي "تحديد المسؤوليات" و "الشفافية" أهمية عالية (الرتبة 2 و 3 على التوالي)، مما يعكس وعياً بدور الوضوح في المسؤولية ضمن تحسين الأداء المحاسبي.

في المقابل، جاءت العبارة المتعلقة بكفاية الإطار التشريعي والتنظيمي في المرتبة الأخيرة (متوسط 2.79، انحراف 1.088)، ما يدل على تباين كبير في الآراء ووجود عدم رضا جزئي أو تردد حول مدى فعالية هذا الإطار في مواجهة التحديات، وهو ما قد يشير إلى الحاجة إلى إصلاحات تشريعية أعمق.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لآثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر

3- مسار الإصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر: الجدول التالي يبين درجة الموافقة على عبارات المحور الثالث من الاستبيان ويوضح الاتجاه العام لإجاباتهم.

الجدول رقم 2-17: آراء افراد العينة حول مسار الإصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه العام
01	تدعم مبادئ الحوكمة المحاسبية توافق الإصلاح المحاسبي العمومي مع المعايير الدولية.	4.07	0.662	2	موافق
02	يحدد الإصلاح المحاسبي العمومي آليات الرقابة الداخلية والخارجية والجهات المسؤولة عنها	4.13	0.522	1	موافق
03	يلزم الإصلاح المحاسبي العمومي من خلال القانون 07/23 المؤسسات العمومية باستخدام الأنظمة المحاسبية الرقمية لتعزيز الكفاءة	3.92	0.768	4	موافق
04	القانون 07/23 والمراسيم التنفيذية التي تبعته كافية لمجابهة الظروف الوطنية والدولية الراهنة والمستقبلية	3.20	1.007	7	محايد
05	يساهم الإصلاح المحاسبي العمومي في تحديد المسؤوليات لضمان المساءلة.	3.87	0.698	6	موافق
06	تتضمن المحاسبة العمومية إجراءات واضحة لتوثيق النفقات والإيرادات بما يعزز الشفافية المالية.	3.88	0.753	5	موافق
07	إصدار القوائم المالية السنوية في الإصلاح المحاسبي العمومي يعزز الإفصاح المحاسبي.	4.07	0.606	3	موافق
مجموع المحور		3.87	0.456		

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

حسب الجدول أعلاه فئن المحور يظهر متوسطًا حسابيًا عامًا بلغ 3.87، مما يعكس اتجاهًا موافقًا وإيجابيًا من طرف أفراد العينة نحو الإصلاح المحاسبي العمومي. كما يشير الانحراف المعياري العام 0.456 إلى تجانس مقبول في الآراء.

جاءت عبارة "يحدد الإصلاح المحاسبي العمومي آليات الرقابة والجهات المسؤولة عنها" في المرتبة الأولى (متوسط 4.13، انحراف 0.522)، وهو مؤشر على ثقة المبحوثين في فعالية الجوانب الرقابية لهذا الإصلاح. كذلك، تعزز عبارة الأولى "توافق الإصلاح مع المعايير الدولية" (متوسط 4.07، رتبة 2) هذا الاتجاه الإيجابي.

في المقابل، حصلت العبارة المتعلقة بكفاية القانون 07/23 والمراسيم التابعة له على أدنى متوسط (3.20) وأعلى انحراف (1.007)، مما يشير إلى اختلاف واضح في تقييم فاعلية الإطار التشريعي، وقد يعود ذلك إلى اختلاف الخبرات أو التخصصات بين أفراد العينة.

4- اسهامات الإصلاح المحاسبي القطاعي (الزراعي، البنكي، التأمينات...) في الجزائر:

الجدول التالي يبين درجة الموافقة على عبارات المحور الثاني من الاستبيان ويوضح الاتجاه العام لإجاباتهم.

الجدول رقم 2-18: آراء أفراد العينة حول اسهامات الإصلاح المحاسبي القطاعي (الزراعي، البنكي،...) في الجزائر

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه العام
01	يحقق الإصلاح المحاسبي قطاعي توازنًا بين المعايير الدولية ومتطلبات كل قطاع.	3.74	0.827	4	موافق
02	الإصلاح المحاسبي القطاعي سيحسن من جودة المعلومات المحاسبية حسب كل قطاع	4.08	0.648	1	موافق
03	الإطار التشريعي الحالي للمحاسبة القطاعية كافي لمجابهة الظروف الوطنية والدولية	3.14	0.936	7	محايد

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لآثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر

04	الإصلاح المحاسبي في الزراعي يتوافق مع IAS 41 بالشكل الكافي	3.26	0.892	6	محايد
05	الإصلاح المحاسبي البنكي يلتزم بالمعايير الدولية على غرار IFRS09. IAS 39 وحسب المعايير المتطلبات الوطنية	3.37	0.843	5	محايد
06	الإصلاح المحاسبي القطاعي سيعزز من الرقابة والمساءلة في المؤسسات.	4.02	0.582	2	موافق
07	القوائم المالية المنتجة من خلال الإصلاح القطاعي تعزز الإفصاح المحاسبي وتعزز ثقة المستثمرين.	3.96	0.600	3	موافق
مجموع المحور		3.65	0.504		

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

حسب الجدول فإن المتوسط العام للمحور بلغ 3.65، ما يعكس موقفًا يميل إلى الموافقة لكنه أقل من المحاور السابقة، مع انحراف معياري عام 0.504 يدل على تفاوت متوسط في الآراء.

تصدرت عبارة الثانية "الإصلاح المحاسبي القطاعي سيحسن من جودة المعلومات المحاسبية حسب كل قطاع" الترتيب (متوسط 4.08، انحراف 0.648)، تليها عبارة "تعزيز الرقابة والمساءلة"، ما يؤشر على إدراك المبحوثين لآثر الإصلاحات القطاعية على رفع مستوى الشفافية والمساءلة.

في المقابل، جاءت العبارات الخاصة بـ "الإصلاح الزراعي وفق IAS 41 و لإطار التشريعي الحالي" في المراتب الأخيرة، مع متوسطات متدنية نسبيًا (3.14 و 3.26) وانحرافات معتبرة، مما يدل على تحفظ واضح أو ضعف المعرفة والاطلاع لدى العينة بخصوص هذه الجوانب القطاعية الخاصة.

5- إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر: الجدول التالي يبين درجة الموافقة على عبارات المحور الخامس من الاستبيان ويوضح الاتجاه العام لإجاباتهم.

الجدول رقم 2-19: آراء افراد العينة حول إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه العام
01	شكل الانتقال من القانون 91-08 إلى القانون 10-01 قفزة نوعية في مسار مهنة المحاسبة في الجزائر	3.70	0.891	5	موافق
02	تعد مهنة المحاسبة عنصراً أساسياً في تعزيز الرقابة المالية وفق الإصلاحات المحاسبية الجزائرية.	4.33	0.624	1	موافق
03	الإطار التشريعي والتنظيمي الحالي بمهنة المحاسبة كافي لضمان عمل المحاسبين واستقلاليتهم	3.11	1.070	6	محايد
04	تلعب الهيئات المحاسبية دوراً محورياً في دعم المساءلة والرقابة المالية بالمؤسسات العمومية والاقتصادية	3.73	0.881	4	موافق
05	فرض النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسبة أن تتكيف مع المعايير الدولية	3.80	0.857	3	موافق
06	انضمام الجزائر إلى الاتحاد المحاسبي الدولي سيعزز من الحوكمة المحاسبة	4.01	0.736	2	موافق
مجموع المحور		3.78	0.565		

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

أظهر هذا المحور متوسطاً حسابياً قدره 3.78، مع انحراف معياري 0.565، ما يعكس اتجاهًا إيجابيًا عامًا نحو أهمية إصلاح مهنة المحاسبة، مع تفاوت معتدل في تقييم الأفراد لبعض الجوانب.

تصدرت عبارة "مهنة المحاسبة عنصر أساسي في تعزيز الرقابة" الترتيب (متوسط 4.33)، تليها عبارة "انضمام الجزائر للاتحاد المحاسبي الدولي (4.01)"، ما يشير إلى إدراك قوي لدور المهنة في الحوكمة والرقابة المالية.

في المقابل، سجلت عبارة "كفاية الإطار التشريعي لضمان استقلالية المحاسبين" أدنى متوسط (3.11) وأعلى انحراف (1.070)، وهو ما يعكس تفاوتًا كبيرًا في التقدير بين أفراد العينة، وربما وجود شكوك حول فعالية القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة.

خاتمة المبحث: من خلال هذا الفصل قمنا التحليل الديموغرافي للعينة (حسب المهنة، المستوى العلمي، الخبرة، والتكوين) أتاح فهمًا أعمق لخلفيات المستجوبين، ما عزّز من مصداقية التفسيرات الكمية والاستنتاجات التي بُنيت عليها.

وفي ضوء التحليل الإحصائي والوصفي لبيانات الدراسة، يتضح وجود إدراك إيجابي وتوافق عام بين آراء أفراد العينة حول مختلف محاور الإصلاح المحاسبي في الجزائر وعلاقته بالحوكمة المحاسبية. فقد أظهرت النتائج من خلال المتوسطات الحسابية المرتفعة والانحرافات المعيارية الضعيفة نسبيًا أن غالبية المستجوبين يتبنون موقفًا على عبارات المحاور الخمسة للاستبيان.

كما تبين أن مفاهيم الشفافية، الإفصاح، وتحديد المسؤوليات تحظى بتقدير مرتفع من طرف العينة، ما يعكس وعيًا متزايدًا بضرورة إرساء أسس الحوكمة ضمن البنية المحاسبية الجديدة. كما عكست بعض النتائج وجود تباين نسبي في الآراء، خاصة فيما يخص كفاية الإطار التشريعي والتنظيمي، وهو ما يُظهر الحاجة إلى تعزيز البُعد القانوني بما يتماشى مع متطلبات المعايير الدولية والتحديات الوطنية.

وبناء على ما سبق، يمكن القول إن أدوات الدراسة قد أثبتت فاعليتها في قياس متغيرات البحث الأساسية، وأسهمت بشكل ملموس في الكشف عن مواقف وتصورات العينة المدروسة، مما يدعم التوجه نحو اختبار الفرضيات في الفصل الموالي وتفسير العلاقة بين الحوكمة المحاسبية وأبعاد الإصلاح المحاسبي في الجزائر ضمن مقاربة تحليلية أوسع.

المبحث الثالث: عرض وتحليل النتائج

يُعد هذا المبحث من لب هذه الدراسة، إذ يتضمن عرضاً مفصلاً لنتائج الدراسة التطبيقية التي تهدف إلى معرفة دور الحوكمة المحاسبية على أبعاد الإصلاح المحاسبي في الجزائر، وذلك من خلال تحليل استجابات عينة من خبراء ومختصين في مجالات المحاسبة والإصلاح، من أكاديميين ومهنيين وإداريين. وتم تصميم الاستبيان ليغطي خمسة محاور رئيسية: الحوكمة المحاسبية (كمحور مستقل)، والإصلاح المحاسبي المالي، والإصلاح المحاسبي العمومي، والإصلاح المحاسبي القطاعي، وإصلاح مهنة المحاسبة، (متغيرات تابعة)، ثم الانتقال لتحليل مخرجات مجموع المقابلات والتي من خلالها سندعم نتائج الاستبيان والوصول إلى التعبير النهائي عن نتائج الدراسة التطبيقية، ومحاولة ربطها بالنتائج المتوصل لها في الفصل النظري.

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الاستبيان

قبل الشروع في التحليل الإحصائي، تم اختبار مدى اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، باستخدام كل من اختبار كولموجوروف-سميرنوف واختبار شابيرو-ويلك، وقد أظهرت النتائج أن جميع المحاور والمتغير التابع لا تتبع التوزيع الطبيعي، كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم 2-20: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة

المتغير	كولموجوروف-سميرنوف	p-value	شابيرو-ويلك	p-value
المحور الأول	0.151	0.000	0.957	0.000
المحور الثاني	0.101	0.000	0.966	0.000
المحور الثالث	0.126	0.000	0.968	0.000
المحور الرابع	0.086	0.000	0.973	0.000
المحور الخامس	0.100	0.000	0.975	0.000

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

من خلال الجدول فان جميع قيم الدلالة الإحصائية ($p < 0.05$) تدل على أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي في كلا الاختبارين، مما استدعى اعتماد الأساليب الإحصائية اللا معلمية في معالجة البيانات وتحليلها.

بناءً على ذلك، سيُخصص هذا المطلب لعرض نتائج الدراسة وفقاً لمحاورها الخمسة، وتحليل الاستجابات باستخدام الاختبارات اللا معلمية مناسبة، ودعمه باختبارات المعلمية والتي يجوز استخدامها في حالة العينات ذات الحجم الكبير (Ghasemi & Zahediasl, 2012) (Field, 2013) ثم سنحاول ربط النتائج بالإطار النظري والدراسات السابقة، وذلك لتقييم فرضيات الدراسة والإجابة على إشكالياتها.

1- اختبار فرضيات الدراسة

1-1 اختبار العلاقة بين الحوكمة وكل محور من محاور الإصلاح المحاسبي

1-1-1 اختبار العلاقة بين الحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي المالي:

أولاً: معامل الارتباط: من أجل اختبار العلاقة بين المحور الأول والمحور الثاني تم استخدام كل من معامل ارتباط بيرسون ومعامل ارتباط سبيرمان، وذلك للتحقق من وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 2-21: معامل الارتباط بين المحور الأول والمحور الثاني

المحور	الارتباط	المعامل	حجم العينة	مستوى المعنوي	القرار
المحور الأول و المحور الثاني	سبيرمان	302.0	261	0.000	دالة احصائية
	بيرسون	0.369	261	0.000	دالة احصائية

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

بالنظر إلى الجدول أعلاه وعند تفسيره عند مستوى الدلالة 0.05 فإننا نرى أن:

• معامل ارتباط سبيرمان بلغ 0.369، وهو يشير إلى وجود علاقة ارتباط طردية متوسطة القوة بين المحورين. وقد بلغت قيمة مستوى الدلالة 0.000، وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن العلاقة دالة إحصائياً عند مستوى ثقة 95%

• معامل ارتباط بيرسون بلغ 0.302، وهو كذلك يشير إلى وجود علاقة طردية ضعيفة إلى متوسطة بين المحورين، وكانت دالة إحصائياً أيضاً عند مستوى 00.00

وعليه فإن النتائج تشير إلى أن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين المحور الأول والمحور الثاني، ورغم أن قوة العلاقة ليست عالية إلا أنها موجودة ويمكن البناء عليها في سياق التحليل الكمي للعلاقة بين المحورين، ومنه فإننا نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرض البديل القائل بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحورين.

ثانياً: الانحدار الخطي البسيط والتباين: من أجل معرفة قوة العلاقة وطبيعتها ومدى تنبؤيتها قمنا بإجراء مجموعة من الاختبارات موضحة في الجداول التالية:

الجدول رقم 2-22: معامل الارتباط والتحديد

المحور الأول و المحور الثاني	الخطأ المعياري التقدير (std err)	معامل الارتباط	معامل التحديد
	0.459	0.369	0.136

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

من خلال الجدول نرى أن قيمة معامل الارتباط (R) بين المحورين هي 0.369، وهي قيمة موجبة تعكس وجود علاقة طردية متوسطة القوة بين المتغيرين، ما يعني أنه كلما ارتفع مستوى الحوكمة المحاسبية، ارتفع معه مستوى الإصلاح المحاسبي المالي.

أما معامل التحديد (R^2)، فقد بلغ 0.136، وهو ما يعني أن حوالي 13.6% من التغيرات التي تطرأ على الإصلاح المحاسبي المالي يمكن تفسيرها من خلال التغيرات الحاصلة في المحور الأول. في حين أن نسبة 86.4% تعود إلى متغيرات أخرى خارجة عن النموذج المستخدم. وتُعد هذه النسبة مقبولة في البحوث الاجتماعية والاقتصادية، حيث من النادر وجود متغير واحد يفسر معظم التباين.

اما الخطأ المعياري للتقدير (Standard Error of Estimate) قيمة 0.459، وهي تمثل متوسط مقدار الانحراف بين القيم الفعلية والمتوقعة للمحور الثاني. وكلما كانت هذه القيمة منخفضة، دل ذلك على أن النموذج يتمتع بدرجة عالية من الدقة. وفي هذه الحالة، تُعد القيمة ضمن الحدود المقبولة، مما يعزز صلاحية النموذج لتفسير جزء من سلوك المتغير التابع.

وحسب ما سبق فإن النتائج تشير إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي للحوكمة المحاسبية (المتغير المستقل) على الإصلاح المحاسبي المالي (المتغير التابع)، حيث يُسهم المحور الأول في تفسير نسبة معتبرة من التغير في المتغير التابع. وهذا يدعم الفرضية القائلة بوجود علاقة تأثير ذات دلالة بين الحوكمة المحاسبية الإصلاح المحاسبي المالي.

جدول رقم 2-23: تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	8.570	1	8.570	40.700	0.000
البواقي	54.536	259	0.211	-	-

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

يوضح جدول تحليل التباين (ANOVA) مدى ملاءمة نموذج الانحدار البسيط بين المحور الحوكمة المحاسبية (المتغير المستقل) والمحور الإصلاح المحاسبي المالي (المتغير التابع):

- قيمة $F = 40.700$ وهي تمثل الفحص الإحصائي الذي يقيس ما إذا كانت هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع.
- مستوى الدلالة $Sig. = 0.000$ ، وهو أقل بكثير من 0.05، مما يعني أن النموذج دال إحصائياً عند مستوى ثقة أكثر من 95%،

وعليه فإن نموذج الانحدار يفسر العلاقة بين المحورين بشكل دال إحصائياً، أي أن التغير في المحور الأول يؤدي إلى تغير ملحوظ في المحور الثاني. بعبارة أخرى، التأثير الذي يمثله المحور الأول على المحور الثاني ليس عشوائياً، بل حقيقي ومثبت احصائياً.

جدول رقم 2-24: معاملات الانحدار البسيط بين المحور الأول والمحور الثاني

المتغير	معامل B	الخطأ المعياري	معامل Beta	قيمة t	مستوى الدلالة
الثابت (Constant)	1.695	0.331	—	5.116	0.000
المحور الأول	0.486	0.076	0.369	6.380	0.000

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

حسب الجدول فإن نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لتحديد أثر المحور الأول على المتغير التابع أن قيمة الثابت (Constant) بلغت 1.695، وهي تمثل القيمة التقديرية للمتغير التابع في حال كانت قيمة المحور الأول تساوي صفرًا، أي في غياب تأثير هذا المتغير المستقل. أما معامل الانحدار غير المعياري (B) فقد بلغ 0.486، مما يعني أن كل زيادة بمقدار وحدة واحدة في المحور الأول تؤدي إلى زيادة تقدر بـ 0.486 وحدة في قيمة المتغير التابع (المحور الثاني)، مع ثبات باقي العوامل. ويشير هذا إلى وجود علاقة طردية بين المتغيرين. وقد بلغ الخطأ المعياري المرتبط بمعامل B قيمة 0.076، وهي قيمة منخفضة نسبيًا، ما يدل على أن التقدير الإحصائي لمعامل الانحدار يتمتع بدرجة جيدة من الدقة والثبات.

كما تشير قيمة t البالغة 6.380 إلى أن معامل الانحدار مختلف عن الصفر بشكل معنوي، أي أن العلاقة بين المحور الأول والمحور الثاني ليست ناتجة عن الصدفة. ويتعزز هذا الاستنتاج من خلال مستوى الدلالة الإحصائية (Sig) الذي بلغ 0.000، وهي قيمة أقل بكثير من مستوى المعنوية المعتمد عادة (0.05)، ما يؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية قوية بين المتغيرين.

بالإضافة إلى ذلك، بلغ معامل الانحدار المعياري (Beta) قيمة 0.369، مما يعني أن للمحور الأول تأثيرًا متوسط القوة على المتغير التابع.

وبناءً على ما سبق، يمكن الاستنتاج بأن للمحور الأول (الحوكمة المحاسبية) تأثيرًا إيجابيًا ومعنويًا على المتغير التابع (الإصلاح المحاسبي المالي)، وهو ما يدعم الفرضية الرئيسية الأولى التي تنص على

وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين، ويعزز من أهمية هذا المحور في تفسير التغير الحاصل في الظاهرة المدروسة.

1-1-2- اختبار العلاقة بين الحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي العمومي:

أولاً: معامل الارتباط: تم قياس العلاقة بين المحور الأول والمحور الثالث باستخدام كل من معامل ارتباط بيرسون ومعامل ارتباط سبيرمان، وذلك للتحقق من وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 2-25: معامل الارتباط بين المحور الأول والمحور الثالث

المحور	الارتباط	المعامل	حجم العينة	مستوى المعنوي	القرار
المحور الأول و	سبيرمان	0.450	261	0.000	دالة احصائية
المحور الثالث	بيرسون	0.440	261	0.000	دالة احصائية

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

بالنظر إلى الجدول أعلاه وعند تفسيره عند مستوى الدلالة 0.05 فإننا نرى أن:

- معامل ارتباط سبيرمان بلغ 0.450 عند حجم عينة قدره 261، وبمستوى معنوية (Sig.) مقداره 0.000، وهو أقل من 0.05، مما يدل على وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية قوية بين المتغيرين. وتشير هذه القيمة إلى أنه كلما ارتفع مستوى المحور الأول (الحوكمة المحاسبية)، ارتفع مستوى المحور الثالث (الإصلاح المحاسبي العمومي) بشكل يتناسب معه.
- أما قيمة معامل ارتباط بيرسون 0.440 لنفس حجم العينة والمستوى المعنوي (0.000)، مما يدعم النتيجة السابقة ويؤكد أن العلاقة الخطية بين المحورين قوية نسبياً ودالة إحصائية.

وعليه فإن النتائج تؤكد وجود علاقة ارتباط طردية قوية ودالة إحصائية بين المحور الأول والمحور الثالث، سواء تم استخدام معامل بيرسون أو سبيرمان. ويشير ذلك إلى أن الحوكمة المحاسبية تؤثر بشكل

مباشر ومعتبر في تفسير سلوك الإصلاح المحاسبي، وهو ما يدعم فرضية الدراسة وعليه رفض الفرضية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 .

ثانيا: الانحدار الخطي البسيط والتباين: من اجل معرفة قوة العلاقة وطبيعتها ومدى تنبؤيتها قمنا بإجراء مجموعة من الاختبارات موضحة في الجداول التالية:

الجدول رقم 2-26: معامل الارتباط والتحديد

المحور الأول و المحور الثالث	الخطأ المعياري التقدير (std err)	معامل الارتباط	معامل التحديد
	0.411	0.440	0.193

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

يظهر الجدول اعلاه ان قيمة معامل الارتباط (R) قد بلغت 0.440، وهي قيمة موجبة ذات دلالة احصائية، وتشير إلى وجود علاقة طردية متوسطة القوة بين المتغيرين. بعبارة أخرى، كلما ارتفع مستوى الحوكمة المحاسبية، كلما ارتفع مستوى تطبيق الإصلاح المحاسبي العمومي بشكل متناسب.

أما معامل التحديد (R^2) فقد بلغ 0.193، أي أن الحوكمة المحاسبية تفسر نحو 19.3% من التغيرات التي تطرأ على الإصلاح المحاسبي العمومي. بينما تبقى النسبة المتبقية (80.7%) ناتجة عن تأثير متغيرات أخرى لم تدخل ضمن النموذج، ما يعكس الطبيعة المعقدة لهذا البعد من الإصلاح.

أما الخطأ المعياري للتقدير فقد بلغ 0.411، وهو ما يعكس متوسط الانحراف بين القيم الفعلية والقيم المتوقعة للمحور الثالث. وتعد هذه القيمة مقبولة، مما يدل على أن النموذج المستخدم يتمتع بدرجة لا بأس بها من القدرة التنبؤية.

حسب ما سبق فان النتائج تشير إلى وجود تأثير إيجابي دال إحصائياً للحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي العمومي، حيث يساهم المتغير المستقل في تفسير جزء معتبر من سلوك المتغير التابع. تدعم هذه النتائج الفرضية البديلة التي تنص على أن الحوكمة المحاسبية اثرت ايجابا على الإصلاح المحاسبي العمومي، مع رفض الفرضية الصفرية H_0 .

جدول رقم 2-27: تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	10.482	1	10.482	62.009	0.000
البواقي	43.784	259	0.169	—	—

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

حسب الجدول يمكن قراءة المؤشرات التالية:

- بلغت قيمة $F = 62.009$ ، وهي قيمة كبيرة نسبياً، مما يدل على أن النموذج يفسر جزءاً مهماً من التباين في المتغير التابع.
- مستوى الدلالة المصاحب لقيمة F بلغ 0.000، وهو أقل بكثير من المستوى المعتمد (0.05)، ما يؤكد أن النموذج دال إحصائياً، أي أن العلاقة بين المتغير المستقل (الحوكمة) والمتغير التابع (الإصلاح المحاسبي العمومي) ليست عشوائية وإنما حقيقية وذات مغزى.
- الفرق بين مجموع مربعات الانحدار (10.482) ومجموع مربعات البواقي (43.784) يبين أن الحوكمة المحاسبية تسهم بنسبة ملحوظة من التغيرات في الإصلاح المحاسبي العمومي.

تؤكد نتائج تحليل التباين (ANOVA) أن نموذج الانحدار المستخدم دال إحصائياً بدرجة عالية، ما يدعم فكرة أن الحوكمة المحاسبية تؤثر فعلياً في مستوى الإصلاح المحاسبي العمومي. وبالتالي فإن تطوير أبعاد الحوكمة داخل القطاع العام يُعد أحد المحركات المهمة لإنجاح جهود الإصلاح المحاسبي في هذا المجال.

جدول رقم 2-28 معاملات الانحدار البسيط بين المحور الأول والمحور الثالث

المتغير	معامل B	الخطأ المعياري	معامل Beta	قيمة t	مستوى الدلالة
الثابت (المحور الثالث)	1.548	0.297	—	5.216	0.000

المحور الأول	0.538	0.068	0.440	7.875	0.000
--------------	-------	-------	-------	-------	-------

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

توضح نتائج الجدول مدى تأثير الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي العمومي من خلال نموذج الانحدار الخطي البسيط حيث ان:

- يشير معامل الانحدار غير المعياري $B = 0.538$ إلى أنه كلما زادت الحوكمة المحاسبية بوحدة واحدة، زاد مستوى الإصلاح المحاسبي العمومي بمقدار 0.538 وحدة، مع ثبات باقي العوامل. هذا يعكس وجود علاقة طردية واضحة بين المتغيرين.
 - بلغ الخطأ المعياري المرتبط بمعامل B قيمة 0.068، وهي منخفضة نسبياً، مما يدل على دقة التقدير الإحصائي.
 - معامل Beta المعياري $= 0.440$ يشير إلى أن تأثير الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي العمومي يُعد متوسط القوة، ما يؤكد دور هذا المحور كمؤثر أساسي نسبياً في تفسير تغيرات المحور الثالث.
 - كما أن قيمة $t = 7.875$ ومستوى الدلالة 0.000 تعنيان أن هذا التأثير ذو دلالة إحصائية قوية، وبالتالي يمكن رفض الفرضية الصفرية والقول بوجود علاقة تأثير حقيقية.
- ومنه فإن الحوكمة المحاسبية تمثل متغيراً مؤثراً بشكل مباشر وإحصائياً معتبر في الإصلاح المحاسبي العمومي. وتدعم هذه النتائج الفرضية $H1$ التي تقترض التأثير الإيجابي وللحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي للقطاع الحكومي، من خلال تحسين الشفافية والمساءلة وتكريس مبادئ الكفاءة والفعالية في تسيير المال العام.

1-1-3 اختبار العلاقة بين الحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي القطاعي

أولاً: معامل الارتباط: تم قياس العلاقة بين المحور الأول والمحور الثالث باستخدام كل من معامل ارتباط بيرسون ومعامل ارتباط سبيرمان، وذلك للتحقق من وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 2-29: معامل الارتباط بين المحور الأول والمحور الرابع

المحور	الارتباط	المعامل	حجم العينة	مستوى المعنوي	القرار
المحور الأول و المحور الرابع	سييرمان	0.186	261	0.003	دالة احصائية
	بيرسون	0.254	261	0.000	دالة احصائية

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

بالنظر إلى الجدول أعلاه وعند تفسيره عند مستوى الدلالة 0.05 فإننا نرى أن:

- معامل سييرمان قيمة 0.186، وهي علاقة طردية ضعيفة ولكن دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.003 وهي أكبر من 0.05

- أما معامل بيرسون فقد بلغ 0.254، وهي أيضاً علاقة طردية لكنها أقوى نسبياً من نتائج سييرمان، وتعد كذلك دالة إحصائية بدرجة عالية عند مستوى 0.000.

وبما أن النتائج مستقرة بين طريقتي القياس (بيرسون وسييرمان)، فإن العلاقة بين الحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي القطاعي قائمة وإن كانت ضعيفة نسبياً من حيث القوة.

ومنه نستنتج وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين الحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي القطاعي، إلا أن قوة العلاقة محدودة. ورغم ذلك، فإن الفرضية القائلة بوجود علاقة بين المحور الأول والمحور الرابع تُعتبر مدعومة إحصائياً. وهذا يدل على أن إصلاح النظام المحاسبي في القطاعات المختلفة يمكن أن يتأثر - ولو جزئياً - بمستوى الحوكمة المطبقة داخل المؤسسات.

ثانياً: الانحدار الخطي البسيط والتباين: من أجل معرفة قوة العلاقة وطبيعتها ومدى تنبؤيتها قمنا بإجراء مجموعة من الاختبارات موضحة في الجداول التالية:

الجدول رقم 2-30: معامل الارتباط والتحديد

معامل التحديد	معامل الارتباط	الخطأ المعياري التقدير (std err)	المحور الأول و المحور الرابع
0.064	0.254	0.489	

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

تهدف هذه النتائج إلى قياس مدى قدرة الحوكمة المحاسبية على تفسير التغير في الإصلاح المحاسبي القطاعي باستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط.

• بلغت قيمة معامل الارتباط $R = 0.254$ ، وهي قيمة موجبة تشير إلى وجود علاقة طردية ضعيفة بين المتغيرين، أي أن الحوكمة المحاسبية اثرت بشكل محدود فعالية الإصلاح المحاسبي القطاعي.

• أما معامل التحديد $R^2 = 0.064$ ، فيعني أن الحوكمة المحاسبية تفسر فقط 6.4% من التغيرات التي تطرأ على الإصلاح المحاسبي القطاعي، وهي نسبة ضعيفة نسبياً، مما يشير إلى أن هناك عوامل أخرى أكثر تأثيراً لم يتم تضمينها في هذا النموذج.

• في حين بلغ الخطأ المعياري للتقدير $= 0.489$ ، مما يدل على وجود درجة من التشتت بين القيم المتوقعة والفعلية للمتغير التابع، وهو ما يُعد أمراً طبيعياً في النماذج ذات معامل تحديد ضعيف.

وعليه فإن النتائج توضح أن الحوكمة المحاسبية لها تأثير طفيف ولكنه دال إحصائياً على الإصلاح المحاسبي القطاعي. ورغم أن مقدار التفسير ضعيف (6.4%)، إلا أن النتيجة تظل ذات مغزى ضمن سياق الدراسة، وتدعم فرضية وجود علاقة بين المحور الأول والمحور الرابع.

الجدول رقم 2-31: تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	4.259	1	4.259	17.822	0.000
البواقي	61.897	259	0.239	—	—

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

يوضح جدول تحليل التباين ما إذا كان نموذج الانحدار المستخدم لتقدير العلاقة بين الحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي القطاعي ذا دلالة إحصائية حيث سجل ما يلي:

- بلغت قيمة $F = 17.822$ ، وهي قيمة معتبرة تدل على أن النموذج قادر على تفسير جزء من التباين في المتغير التابع.
- مستوى الدلالة المصاحب لهذه القيمة بلغ 0.000، وهو أقل بكثير من 0.05، ما يعني أن النموذج دال إحصائياً.

نستنتج أن نتائج تحليل التباين (ANOVA) على أن نموذج الانحدار الذي يربط بين الحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي القطاعي ذو دلالة إحصائية قوية، على الرغم من أن القوة التفسيرية العامة للنموذج تظل محدودة، وهذا يؤكد أن الحوكمة المحاسبية تؤثر فعلاً - ولو بشكل جزئي - على فعالية الإصلاح المحاسبي القطاعي.

جدول رقم 2-32: معاملات الانحدار البسيط بين المحور الأول والمحور الثالث

المتغير	معامل B	الخطأ المعياري	معامل Beta	قيمة t	مستوى الدلالة
الثابت (Constant)	2.170	2.170	—	6.148	0.000
المحور الأول	0.343	0.343	0.254	4.222	0.000

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

يظهر الجدول نتائج نموذج الانحدار الخطي البسيط لتقدير أثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي القطاعي وكانت المؤشرات كالتالي:

- بلغ معامل $B = 0.343$ ، وهو يشير إلى أن كل زيادة بوحدة واحدة في الحوكمة المحاسبية تؤدي إلى زيادة متوقعة قدرها 0.343 وحدة في مستوى الإصلاح المحاسبي القطاعي، ما يدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرين.

- يبلغ الخطأ المعياري = 0.081، وهي قيمة منخفضة، ما يعكس دقة التقدير الإحصائي لمعامل الانحدار.
- كما أن معامل Beta المعياري = 0.254، يدل على أن الحوكمة المحاسبية لها تأثير ضعيف إلى متوسط على الإصلاح المحاسبي القطاعي مقارنة بباقي المحاور التي تم تحليلها.
- وقد بلغت قيمة $t = 4.222$ مع مستوى دلالة = 0.000، مما يؤكد أن التأثير ذو دلالة إحصائية عالية، ويُعتبر معنويًا عند المستوى المقبول ($\alpha = 0.05$).

إذا وحسب المؤشرات أعلاه فإن الحوكمة المحاسبية تساهم في تفسير مستوى الإصلاح المحاسبي القطاعي، لكن بشكل محدود نسبياً من حيث القوة التفسيرية. ومع ذلك، فإن هذا التأثير ذو دلالة إحصائية ويُثبت وجود علاقة سببية معتبرة بين المتغيرين، مما يعزز الفرضية الثالثة ويُبرز دور الحوكمة كمكوّن داعم ولو بشكل بسيط في جهود إصلاح المحاسبة على مستوى القطاعات.

1-1-4- اختبار العلاقة بين الحوكمة المحاسبية وإصلاح مهنة المحاسبة

أولاً: معامل الارتباط: تم قياس العلاقة بين المحور الأول والمحور الثالث باستخدام كل من معامل ارتباط بيرسون ومعامل ارتباط سبيرمان، وذلك للتحقق من وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 2-33: معامل الارتباط بين المحور الأول والمحور الثالث

المحور	الارتباط	المعامل	حجم العينة	مستوى المعنوي	القرار
المحور الأول و المحور الخامس	سبيرمان	0.294	261	0.000	دالة إحصائية
	بيرسون	0.302	261	0.000	دالة إحصائية

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

بالنظر إلى الجدول أعلاه وعند تفسيره عند مستوى الدلالة 0.05 فإننا نرى أن:

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لآثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر

يهدف هذا الجدول إلى قياس قوة واتجاه العلاقة بين الحوكمة المحاسبية وإصلاح مهنة المحاسبة باستخدام معاملَي سبيرمان وبيرسون.

- بلغت قيمة معامل سبيرمان 0.294، ما يشير إلى وجود علاقة طردية ضعيفة بين المتغيرين، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.000، ما يعني أنها ليست ناتجة عن الصدفة.
 - من جهة أخرى، بلغ معامل بيرسون 0.302، وهو كذلك يرجح وجود علاقة خطية طردية ضعيفة لكنها دالة.
- إن توافق نتائج بيرسون وسبيرمان يؤكد وجد علاقة طردية تقترب من المتوسط ودالة إحصائيًا بين الحوكمة المحاسبية وإصلاح مهنة المحاسبة،

ثانياً: انحدار الخطي البسيط والتباين: من أجل معرفة قوة العلاقة وطبيعتها ومدى تنبؤيتها قمنا بإجراء مجموعة من الاختبارات موضحة في الجداول التالية

الجدول رقم 2-34: معامل الارتباط والتحديد

المحور الأول و المحور الخامس	الخطأ المعياري التقدير (std err)	معامل الارتباط	معامل التحديد
	0.540	0.302	0.091

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

تهدف هذه الجدول إلى قياس مدى تأثير الحوكمة المحاسبية (المحور الأول) على الإصلاح مهنة المحاسبة (المحور الخامس) باستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط.

- بلغ معامل الارتباط $R = 0.302$ ، وهي قيمة موجبة تشير إلى وجود علاقة طردية ضعيفة إلى متوسطة بين الحوكمة المحاسبية وإصلاح مهنة المحاسبة.
- بينما بلغ معامل التحديد $R^2 = 0.091$ ، ما يعني أن الحوكمة المحاسبية تفسر نحو 9.1% من التغيرات التي تطرأ على البعد الخامس للإصلاح المحاسبي، وهي نسبة ضعيفة نوعاً ما.
- أما الخطأ المعياري للتقدير $= 0.540$ ، فيدل على وجود تشتت متوسط بين القيم المتوقعة والفعلية للمتغير التابع، وهو ما يُعد أمراً متوقعاً في ظل محدودية القوة التفسيرية للنموذج.

بناءً على ذلك، فإن العلاقة بين المتغيرين موجودة وموجبة لكنها ليست قوية، وتُشير النتائج إلى أن الحوكمة المحاسبية تساهم جزئياً في تفسير مستوى اصلاح مهنة المحاسبة.

جدول رقم 2-35: تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	7.560	1	1	25.952	0.000
البواقي	75.447	259	259	—	—

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

تحليل التباين يهدف إلى اختبار ما إذا كان النموذج يفسر جزءاً معتبراً من تباين المتغير التابع (اصلاح مهنة المحاسبة).

- سجلت قيمة $F = 25.952$ ، وهي قيمة مرتفعة نسبياً تدل على أن النموذج يُفسر تبايناً ذا دلالة.
- أما مستوى الدلالة $= 0.000$ ، وهو أقل بكثير من 0.05 ، ما يعني أن النموذج ذو دلالة إحصائية عالية.

بالتالي، فإن نموذج الانحدار المستخدم يُعتبر صالحاً من الناحية الإحصائية لتقدير العلاقة بين المحور الأول والخامس، على الرغم من محدودية القوة التفسيرية التي أُشير إليها سابقاً.

جدول رقم 2-36: معاملات الانحدار البسيط بين المحور الأول والمحور الثالث

المتغير	معامل B	الخطأ المعياري	معامل Beta	قيمة t	مستوى الدلالة
الثابت (Constant)	1.803	0.390	—	4.628	0.000
المحور الخامس	0.457	0.090	0.302	5.094	0.000

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

يعرض هذا الجدول نتائج نموذج الانحدار الخطي البسيط لقياس تأثير الحوكمة المحاسبية على اصلاح مهنة المحاسبة عند مستوى الثقة 95% ومستوى الدلالة 0.05% وتشير النتائج إلى ان:

• معامل $B = 0.457$ يشير إلى أن كل زيادة بوحدة واحدة في الحوكمة المحاسبية تُقابلها زيادة متوقعة بـ 0.457 وحدة في مستوى اصلاح مهن المحاسبة، مما يؤكد العلاقة الطردية بين المتغيرين.

• الخطأ المعياري $= 0.090$ ، وهي قيمة منخفضة نسبياً، تدل على دقة جيدة في التقدير الإحصائي.

• أما معامل $Beta = 0.302$ ، فيُبرز أن التأثير متوسط نسبياً مقارنة بباقي العلاقات المحتملة في النموذج.

• وبلغت قيمة $t = 5.094$ مع مستوى دلالة $= 0.000$ ، ما يعني أن التأثير ذو دلالة إحصائية عالية ويُعتبر معنوياً عند مستوى الثقة $(\alpha = 0.05)$.

تشير النتائج الإحصائية إلى أن الحوكمة المحاسبية لها تأثير إيجابي ودال إحصائياً على مستوى اصلاح مهنة المحاسبة. وعلى الرغم من أن القوة التفسيرية للنموذج تبقى محدودة ($R^2 = 9.1\%$)، إلا أن النتائج تثبت وجود علاقة سببية معتبرة بين المتغيرين، مما يعزز الفرضية الرابعة من الدراسة، وهي وجود التأثير الإيجابي للحوكمة المحاسبية على اصلاح مهنة المحاسبة.

1-2 اختبار الفرضيات الفرعية: من خلال هذه النقطة سنختبر الفرضيات الفرعية للدراسة وذلك حسب الخطة التالية:

- اختبار أثر مبدئ الشفافية والإفصاح على الإصلاح المحاسبي في الجزائر؛
- اختبار أثر مبدئ المسؤولية والمساءلة على الإصلاح المحاسبي في الجزائر؛
- اختبار أثر الامتثال للمعايير المحاسبية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر؛
- اختبار أثر الإطار التشريعات على الإصلاح المحاسبي في الجزائر؛
- اختبار أثر أنظمة المعلومات المحاسبية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لآثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر

وسيتيم ذلك بالربط بين العبارات محور الحوكمة (لمتغير المستقل) بالعبارات الموجودة في باقي ابعاد الإصلاح المحاسبي (المتغير التابع) لكل عنصر من العناصر الخمس المذكورة أعلاه حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 2-37: يوضح عبارات التابعة لكل متغير في الفرضيات الفرعية

المتغير	رقم العبارات (رقم المحور في الاستبيان-رقم العبارة في المحور)
المتغيرات المستقل	
الإفصاح والشفافية	(6-1) (7-1)
المساءلة والمسؤولية	(2-1) (5-1)
الامتثال للمعايير المحاسبية	(1-1)
الإطار التشريعي	(4-1)
نظم المعلومات المحاسبي	(3-1)
المتغيرات التابعة	
الإفصاح والشفافية	(6-2) (7-2) (6-3) (7-3) (2-4) (7-4)
المساءلة والمسؤولية	(2-2) (5-2) (2-3) (5-3) (5-4) (2-5) (4-5)
الامتثال للمعايير المحاسبية	(1-2) (8-2) (1-3) (1-4) (4-4) (5-4) (5-5) (6-5)
الإطار التشريعي	(4-2) (4-3) (3-4) (3-5)
نظم المعلومات المحاسبي	(3-2) (3-3)

المصدر: من إعداد الطالب من خلال الاستبيان

من خلال الجدول أعلاه يمكن ان نستنتج ان الدراسة ستكون من خلال خمس ثنائيات تحتوي كل ثنائية على متغيرين لهما نفس العنصر أحدهما تابع والآخر مستقل مثل (الإطار التشريعي-مستقل-)، الإطار التشريعي-تابع-) وهكذا، والجدول التالي يوضح الاحصائيات الوصفية للمتغيرات أعلاه:

الجدول رقم 2-38: الاحصائيات الوصفية لمتغيرات الفرضيات الفرعية

رقم العبارة	المتغيرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه العام
-------------	-----------	-----------------	-------------------	--------	---------------

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لآثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر

المتغيرات المستقلة					
01	الإفصاح والشفافية	4.45	0.544	1	موافق جدا
02	المساءلة والمسؤولية	4.39	0.556	2	موافق جدا
03	الامتثال للمعايير المحاسبية	4.21	0.571	4	موافق جدا
04	الإطار التشريعي	4.08	0.758	5	موافق
05	نظم المعلومات المحاسبي	4.31	0.520	3	موافق جدا
المتغيرات التابعة					
06	الإفصاح والشفافية	3.96	0.446	1	موافق
07	المساءلة والمسؤولية	3.90	0.436	2	موافق
08	الامتثال للمعايير المحاسبية	3.79	0.488	4	موافق
09	الإطار التشريعي	3.06	0.789	5	محايد
10	نظم المعلومات المحاسبي	3.89	0.636	3	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول أعلاه نلاحظ ان المتغيرات التابعة للحوكمة المحاسبية كان عليا بالمقابل المتغيرات التابعة للإصلاح المحاسبي ويمكن ان نتطرق التالية

بالنسبة للمتخير المستقل:

- الإفصاح والشفافية حصل على متوسط حسابي (4.45) ونسبة تشتت منخفضة حيث بلغ الانحراف المعياري (0.554) وهو ما يدل على اتفاق نوعي اراء المبحوثين حول هذه والامر نفسه بالنسبة لمتغير المسؤولية والمساءلة.
- الإطار التشريعي حقق اقل مستوى حيث حصل على متوسط حسابي (4.08)، ونسبة تشتت منخفضة جدا حيث سجل الانحراف المعياري معدل (0.758) وهو ما يدل على وجود تباين كبير في اراء المبحوثين في هذه النقطة رغم ذلك فان الاتجاه العم يتجه نحو الموافقة العالية على أهميته في الحوكمة المحاسبية.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لآثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر

اما بالنسبة للمتغيرات التابعة للإصلاح المحاسبي فلم تتغير كثيرا عن السابقة خاصة من ناحية الترتيب فمثلا

- سجل متغير الإفصاح والشفافية (3.96) يليه متغير المسؤولية والمساءلة (3.90) وبمعدلات تشتت ضعيفة مما يدل على توافق آراء المبحوثين حول هذه النقطة
- سجل متغير الإطار التشريعي (3.06) وهو أدنى مستوى واتجهت آراء المبحوثين نحو الحياد مع تسجيل تباين كبير بين المبحوثين الأمر الذي يعكس ضعف الأثر التشريعي في الإصلاح المحاسبي حتى الآن.

1-2-1- اختبار أثر مبدئ الشفافية والإفصاح على الإصلاح المحاسبي في الجزائر

أولاً: معامل الارتباط: تم قياس مدى الارتباط بين متغير الإفصاح والشفافية التابع والمستقل باستخدام كل من معامل ارتباط بيرسون ومعامل ارتباط سبيرمان، وذلك للتحقق من وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 2-39: معامل الارتباط بين الإفصاح والشفافية مع الإصلاح المحاسبي

القرار	مستوى المعنوي	حجم العينة	المعامل	الارتباط	الأثر
دالة احصائية	0.000	261	0.316	سبيرمان	الإفصاح والشفافية
دالة احصائية	0.000	261	0.275	بيرسون	على الإصلاح المحاسبي

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

بالنظر إلى الجدول أعلاه وعند تفسيره عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) فإننا نرى ان:

- معامل سبيرمان قيمة 0.316 وهي علاقة طردية ضعيفة ولكن دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.000 وهي اقل من 0.05

- أما معامل بيرسون فقد بلغ 0.275، وهي أيضاً علاقة طردية لكنها أقول نسبياً من نتائج سبيرمان، وتعد كذلك دالة إحصائياً بدرجة عالية عند مستوى 0.000.

وبما أن النتائج مستقرة بين طريقتي القياس (بيرسون وسبيرمان)، فإن العلاقة بين المتغيرين التابع والمستقل الخاص بالإفصاح والشفافية قائمة وإن كانت ضعيفة نسبياً من حيث القوة.

ومنه نستنتج وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين الشفافية والإفصاح كمتغير مستقل والإصلاح المحاسبي كمتغير تابع، إلا أن قوة العلاقة محدودة، ورغم ذلك فإن الفرضية القائلة بوجود علاقة مدعومة إحصائياً بين المتغيرين صحيحة وهذا يدل على أن إصلاح المحاسبي قد تأثر بمبدئي الإفصاح والشفافية ولو بشكل بسيط.

ثانياً: الانحدار الخطي البسيط والتباين: من أجل معرفة قوة العلاقة وطبيعتها ومدى تنبؤيتها قمنا بإجراء مجموعة من الاختبارات موضحة في الجداول التالية

الجدول رقم 2-40: معامل الارتباط والتحديد

معامل التحديد	معامل الارتباط	الخطأ المعياري التقدير (std err)	الإفصاح والشفافية على الإصلاح المحاسبي
0.076	0.275	0.430	

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

نلاحظ من خلال الجدول النقاط التالية:

- بلغت قيمة معامل الارتباط 0.275، وهي قيمة موجبة تشير إلى وجود علاقة طردية ضعيفة بين المتغيرين، أي أن الإفصاح والشفافية اثرا بشكل محدود على الإصلاح المحاسبي.
- أما معامل التحديد 0.076، فيعني أن المعطيات المبنية على مبدئي الإفصاح والشفافية في الاستبيان تفسر فقط 7.6% من التغيرات التي تطرأ على الإصلاح المحاسبي، وهي نسبة ضعيفة نسبياً، مما يشير إلى أن الإصلاح المحاسبي لم يصل للهدف المرجو منه في هذا المجال.
- في حين بلغ الخطأ المعياري للتقدير = 0.430، مما يدل على وجود درجة من التشتت بين القيم المتوقعة والفعلية للمتغير التابع، وهو ما يُعد أمراً طبيعياً في النماذج ذات معامل تحديد ضعيف.

وعليه فإن النتائج توضح أن الحوكمة المحاسبية من خلال مبدئي الشفافية والإفصاح لها تأثير طفيف ولكنه دال إحصائياً على الإصلاح المحاسبي. ورغم أن مقدار التفسير ضعيف، إلا أن النتيجة تظل ذات مغزى ضمن سياق الدراسة، وتدعم فرضية وجود علاقة بين المتغيرين.

الجدول رقم 2-41: تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	3.921	1	3.921	21.167	0.000
البواقي	47.983	259	0.185	—	—

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

يوضح جدول تحليل التباين ما إذا كان نموذج الانحدار المستخدم لتقدير العلاقة بين المتغيرين ذا دلالة إحصائية عند $(\alpha = 0.05)$ حيث سجل ما يلي:

- بلغت قيمة F 21.167، وهي قيمة لا بُس بها وتدل على أن النموذج قادر على تفسير جزء من التباين في المتغير التابع.
- مستوى الدلالة المصاحب لهذه القيمة بلغ 0.000، وهو أقل بكثير من 0.05، ما يعني أن النموذج دال إحصائياً.

نستنتج أن نتائج تحليل التباين (ANOVA) على أن نموذج الانحدار الذي يربط بين الإفصاح والشفافية كمتغير مستقل والإفصاح والشفافية في الإصلاح المحاسبي كمتغير تابع ذو دلالة إحصائية قوية، على الرغم من أن القوة التفسيرية العامة للنموذج تظل محدودة (كما أُشير إليه في معامل التحديد). وهذا يؤكد أن الحوكمة المحاسبية من خلال المبدئين المدروسين تؤثر فعلاً - ولو بشكل جزئي - على الإصلاح المحاسبي.

جدول رقم 2-42: معاملات الانحدار البسيط بين مبدئي (الإفصاح الشفافية) والإصلاح المحاسبي

المتغير	معامل B	الخطأ المعياري	معامل Beta	قيمة t	مستوى الدلالة
الثابت	2.958	0.220	—	13.440	0.000
الإفصاح والشفافية	0.226	0.049	0.275	4.601	0.000

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

يظهر الجدول نتائج نموذج الانحدار الخطي البسيط لتقدير أثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي من ناحية الإفصاح والشفافية وكانت المؤشرات كالتالي:

- بلغ معامل $B=0.226$ ، وهو يشير إلى أن كل زيادة بوحدة واحدة في حوكمة الإفصاح والشفافية تؤدي إلى زيادة متوقعة قدرها 0.226 وحدة في جودة الإصلاح الشفافية والإفصاح في الإصلاح المحاسبي، ما يدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرين.
- يبلغ الخطأ المعياري $= 0.049$ ، وهي قيمة منخفضة ما يعكس دقة التقدير الإحصائي لمعامل الانحدار.

- وقد بلغت قيمة $t = 4.601$ مع مستوى دلالة $= 0.000$ ، مما يؤكد أن التأثير ذو دلالة إحصائية عالية، ويُعتبر معنويًا عند المستوى المقبول. ($\alpha = 0.05$)

إذا وحسب المؤشرات أعلاه فإن اننا نلاحظ الأثر الإيجابي لتطبيق مبدئي الحوكمة المحاسبي المتمثلة في الإفصاح والشفافية، على الإصلاح المحاسبي في الجزائر، إلا أنه يبقى ضعيفا نسبياً من حيث القوة التفسيرية. ومع ذلك، فإن هذا التأثير ذو دلالة إحصائية ويُثبت وجود علاقة سببية معتبرة بين المتغيرين، مما يعزز الفرضية الفرعية الأولى ويُبرز دور الحوكمة كمكون داعم - وإن كان جزئياً - في جهود إصلاح المحاسبة في الجزائر.

1-2-2- اختبار أثر مبدئي المساءلة والمسؤولية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر

أولاً: معامل الارتباط: تم قياس مدى الارتباط بين متغير المسؤولية والمساءلة التابع والمستقل باستخدام كل من معامل ارتباط بيرسون ومعامل ارتباط سبيرمان، وذلك للتحقق من وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 2-43: معامل الارتباط بن مبدئي المساءلة والمسؤولية مع الإصلاح المحاسبي

القرار	مستوى المعنوي	حجم العينة	المعامل	الارتباط	الآثر
دالة احصائية	0.000	261	0.358	سبيرمان	المساءلة والمسؤولية مع الإصلاح المحاسبي
دالة احصائية	0.000	261	0.349	بيرسون	

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

بالنظر إلى الجدول أعلاه وعند تفسيره عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) فإننا نرى أن:

- معامل سبيرمان قيمة 0.358 وهي علاقة طردية متوسطة ولكن دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.000 وهي أكبر من 0.05

- أما معامل بيرسون فقد بلغ 0.349، وهي أيضاً علاقة طردية لكنها أقول من نتائج سبيرمان، وتعد كذلك دالة إحصائية بدرجة عالية عند مستوى 0.000.

وبما أن النتائج مستقرة بين طريقتي القياس (بيرسون وسبيرمان)، فإن العلاقة بين المتغيرين التابع والمستقل الخاص بالمساءلة و المساءلة قائمة وإن كانت ضعيفة نسبياً من حيث القوة.

ومن هنا نستنتج وجود علاقة طردية موجب ذات دلالة إحصائية بين بين المسؤولية والمساءلة كمتغير مستقل والإصلاح المحاسبي كمتغير تابع، إلا أن قوة العلاقة محدودة.

ثانياً: الانحدار الخطي البسيط والتباين: من أجل معرفة قوة العلاقة وطبيعتها ومدى تنبؤيتها قمنا بإجراء مجموعة من الاختبارات موضحة في الجداول التالية:

الجدول رقم 2-44: معامل الارتباط والتحديد

المساءلة والمسؤولية مع الإصلاح المحاسبي	الخطأ المعياري التقدير (std err)	معامل الارتباط	معامل التحديد
	0.409	0.349	0.122

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

نلاحظ من خلال الجدول النقاط التالية:

- بلغت قيمة معامل الارتباط 0.349، وهي قيمة موجبة تشير إلى وجود علاقة طردية متوسطة بين المتغيرين، أي أن المتغير المستقل اثرا بشكل محدود على الإصلاح المحاسبي من منظور المسؤولية و المساءلة
- يشير معامل التحديد إلى 0.112، هذا ما يعني أن المعطيات المبنية على مبدئي المسؤولية والمساءلة في الاستبيان تفسر فقط 11.2% من التغيرات التي تطرأ على الإصلاح المحاسبي، وهي نسبة ضعيفة نسبياً لا كنها مقبولة في مثل هذا النوع من البحوث، مما يشير إلى أن الإصلاح المحاسبي لم يصل للهدف المرجو منه في هذا المجال.
- في حين بلغ الخطأ المعياري للتقدير 0.409، مما يدل على وجود درجة من التشتت بين القيم المتوقعة والفعلية للمتغير التابع، وهو ما يُعد أمراً طبيعياً في النماذج ذات معامل التحديد الضعيف.

وعليه فإن النتائج توضح أن الحوكمة المحاسبية من خلال مبدئي المسؤولية والمساءلة لها تأثير طفيف ولكنه دال إحصائياً على الإصلاح المحاسبي. ورغم أن مقدار التفسير ضعيف، إلا أن النتيجة تظل ذات مغزى ضمن سياق الدراسة، وتدعم فرضية وجود علاقة بين المتغيرين.

الجدول رقم 2-45: تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	6.038	1	6.038	36.033	0.000

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لآثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر

البواقي	43.403	259	.168	-	-
---------	--------	-----	------	---	---

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

يوضح جدول تحليل التباين ما إذا كان نموذج الانحدار المستخدم لتقدير العلاقة بين المتغيرين ذا دلالة إحصائية عند ($\alpha = 0.05$) حيث سجل ما يلي:

- بلغت قيمة F 36.033، وهي قيمة لا بئس بها وتدل على أن النموذج قادر على تفسير جزء لا بئس به من التباين في المتغير التابع.
- مستوى الدلالة المصاحب لهذه القيمة بلغ 0.000، وهو أقل بكثير من 0.05، ما يعني أن النموذج دال إحصائياً.

نستنتج أن نتائج تحليل التباين (ANOVA) على أن نموذج الانحدار الذي يربط بين مبدئي الحوكمة المحاسبية المتمثلين في المساءلة والمسؤولية والإصلاح المحاسبي ذو دلالة إحصائية قوية، على الرغم من أن القوة التفسيرية العامة للنموذج تظل محدودة. وهذا يؤكد أن الحوكمة المحاسبية من خلال المبدئين المدروسين تؤثر بشكل طردي موجب على الإصلاح المحاسبي.

جدول رقم 2-46: معاملات الانحدار البسيط بين مبدئي (الإفصاح الشفافية) والإصلاح المحاسبي

المتغير	معامل B	الخطأ المعياري	معامل Beta	قيمة t	مستوى الدلالة
الثابت	2.436	0.246	—	9.919	0.000
المسؤولية والمساءلة	0.334	0.056	0.349	6.003	0.000

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

يظهر الجدول نتائج نموذج الانحدار الخطي البسيط لتقدير أثر الحوكمة المحاسبية (المساءلة والمسؤولية) على الإصلاح المحاسبي وكانت المؤشرات كالتالي:

- بلغ معامل $B=0.334$ ، وهو يشير إلى أن كل زيادة بوحدة واحدة في حوكمة الإفصاح و الشفافية تؤدي إلى زيادة متوقعة قدرها 0.334 وحدة في جودة الإصلاح المحاسبي من ناحية المساءلة والمسؤولية، ما يدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرين.
- يبلغ الخطأ المعياري 0.056، وهي قيمة منخفضة ما يعكس دقة التقدير الإحصائي لمعامل الانحدار.
- وقد بلغت قيمة $t = 6.003$ مع مستوى دلالة $= 0.000$ ، مما يؤكد أن التأثير ذو دلالة إحصائية عالية، ويُعتبر معنويًا عند المستوى المقبول ($\alpha = 0.05$).

إذا وحسب المؤشرات أعلاه فان اننا نلاحظ الأثر الإيجابي لتطبيق مبدئي الحوكمة المحاسبي المتمثلة في المساءلة والمسؤولية، على الإصلاح المحاسبي في الجزائر، الا انه يبقى ضعيف إلى متوسط من حيث القوة التفسيرية. ومع ذلك، فإن هذا التأثير ذو دلالة إحصائية ويُثبت وجود علاقة سببية معتبرة بين المتغيرين، مما يعزز الفرضية الفرعية الثانية ويُبرز دور الحوكمة المحاسبية كمكوّن داعم ولو بشكل بسيط في جهود إصلاح المحاسبة في الجزائر في جزئياته المتعلقة بمبدئي المساءلة والمسؤولية.

1-3-2- اختبار أثر آلية الامتثال للمعايير الدولية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر

أولاً: معامل الارتباط: تم قياس مدى الارتباط بين متغير الإفصاح التابع والمستقل باستخدام كل من معامل ارتباط بيرسون ومعامل ارتباط سبيرمان، وذلك للتحقق من وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 2-47: معامل الارتباط بن آليات الامتثال للمعايير والإصلاح المحاسبي

القرار	مستوى المعنوي	حجم العينة	المعامل	الارتباط	الآثار
دالة احصائية	0.000	261	0.409	سبيرمان	آليات الامتثال للمعايير والإصلاح المحاسبي
دالة احصائية	0.000	261	0.424	بيرسون	

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

بالنظر إلى الجدول أعلاه وعند تفسيره عند مستوى الدلالة 0.05 فإننا نرى أن:

- معامل سبيرمان قيمة 0.409 وهي علاقة طردية متوسطة و دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.000 وهي اقل من 0.05

- أما معامل بيرسون فقد بلغ 0.424، وهي أيضاً علاقة طردية لكنها أقوى نسبياً من نتائج سبيرمان، وتعد كذلك دالة إحصائياً بدرجة عالية عند مستوى 0.000.

وبما أن النتائج مستقرة بين طريقتي القياس (بيرسون وسبيرمان)، فإن العلاقة بين المتغيرين التابع والمستقل الخاص آلية الامتثال للمعايير المحاسبة قائمة وإن كانت ضعيفة نسبياً من حيث القوة.

وعليه نستنتج وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين آلية الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية كمتغير مستقل والإصلاح المحاسبي كمتغير تابع، وتعتبر العلاقة ذات قوة ارتباط متوسطة.

ثانياً: الانحدار الخطي البسيط والتباين: من أجل معرفة قوة العلاقة وطبيعتها ومدى تنبؤيتها قمنا بإجراء مجموعة من الاختبارات موضحة في الجداول التالية

الجدول رقم 2-48: معامل الارتباط والتحديد

آليات الامتثال للمعايير والإصلاح المحاسبي	الخطأ المعياري التقدير (std err)	معامل الارتباط	معامل التحديد
	0.434	0.424	0.179

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25.

نلاحظ من خلال الجدول النقاط التالية:

- بلغت قيمة معامل الارتباط 0.424، وهي قيمة موجبة تشير إلى وجود علاقة طردية متوسطة بين المتغيرين، أي وجود اثرا متوسط للمتغير المستقل على الإصلاح المحاسبي.

- أما معامل التحديد فبلغ 0.179، أي ان المعطيات المبنية على آلية الامتثال للمعايير في الاستبيان تفسر فقط 17.6% من التغيرات التي تطرأ على الإصلاح المحاسبي، وهي نسبة قريبة من المتوسطة نظرا لطبيعة البحث.
- في حين بلغ الخطأ المعياري للتقدير 0.434، مما يدل على وجود درجة من التشتت بين القيم المتوقعة والفعالية للمتغير التابع، وهو ما يُعد أمراً طبيعياً في النماذج ذات معامل تحديد ضعيف.
- وعليه فان الاختبار يوضح أن المعايير المحاسبية الدولية كآلية من اليات الحوكمة تآثر بشكل متوسط وذو دلالة احصائية على الإصلاح المحاسبي. وهي ذات مغزى ضمن سياق الدراسة، وتدعم فرضية وجود علاقة بين المتغيرين.

الجدول رقم 2-49: تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	11.147	1	11.147	56.633	0.000
البواقي	50.978	259	0.197	–	–

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

يوضح جدول تحليل التباين ما إذا كان نموذج الانحدار المستخدم لتقدير العلاقة بين المتغيرين ذو دلالة إحصائية عند ($\alpha = 0.05$) حيث سجل ما يلي:

- مستوى الدلالة المصاحب لهذه القيمة بلغ 0.000، وهو أقل بكثير من 0.05، ما يعني أن النموذج دال إحصائياً
- بلغت قيمة F 56.633، وهي قيمة مرتفعة وتدل على أن النموذج قادر على تفسير جزء كبير من التباين في المتغير التابع.

نستنتج ان نتائج تحليل التباين (ANOVA) على أن نموذج الانحدار الذي يربط بين الية الامتثال للمعايير والإصلاح المحاسبي ذو دلالة إحصائية قوية، وقوته التفسيرية للنموذج اعلى من المتوسط. وهذا يؤكد أن الحوكمة المحاسبية من خلال هذه الالية اثرة بشكل اعلى من المتوسط على الإصلاح المحاسبي.

جدول رقم 2-50: معاملات الانحدار البسيط بين آلية الامتثال للمعايير والإصلاح المحاسبي

المتغير	معامل B	الخطأ المعياري	معامل Beta	قيمة t	مستوى الدلالة
الثابت	2.267	0.204	—	11.084	0.000
آلية الامتثال للمعايير	0.362	0.048	0.424	7.525	0.000

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

يظهر الجدول نتائج نموذج الانحدار الخطي البسيط لتقدير أثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي من خلال آلية الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية وكانت المؤشرات كالتالي:

- بلغ معامل $B=0.362$ ، وهو يشير إلى أن كل زيادة بوحدة واحدة في المتغير المستقل تقابلها زيادة متوقعة قدرها 0.362 وحدة في المتغير التابع، ما يدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرين.
- يبلغ الخطأ المعياري 0.048، وهي قيمة منخفضة ما يعكس دقة التقدير الإحصائي لمعامل الانحدار.
- وقد بلغت قيمة $t = 7.525$ مع مستوى دلالة $= 0.000$ ، مما يؤكد أن التأثير ذو دلالة إحصائية عالية، ويُعتبر معنوياً عند المستوى المقبول. ($\alpha = 0.05$)

مما سبق نستنتج ان هناك أثر إيجابي اعلى من المتوسط لآليات الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية كمتغير مستقل على الإصلاح المحاسبي في الجزائر، وهو بذلك ذو قوة تفسيرية. حيث انه دال احصائيا ويشهد صحة الفرضية الثالثة للدراسة والتي تنص على تأثر الإصلاح المحاسبي بآلية المعايير المحاسبية الدولية كآلية من آليات الحوكمة المحاسبية، وبذلك فان الإصلاح قد حقق جزء لا بأس به في هذا الاتجاه.

1-2-4- اختبار أثر آلية الإطار التشريعي على الإصلاح المحاسبي في الجزائر

أولاً: معامل الارتباط: تم قياس مدى الارتباط بين متغير آلية الإطار التشريعي كآلية من آليات الحوكمة المحاسبية مع الإصلاح المحاسبي باستخدام كل من معامل ارتباط بيرسون ومعامل ارتباط سبيرمان، وذلك للتحقق من وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 2-51: معامل الارتباط بن آلية الإطار التشريعي والإصلاح المحاسبي

القرار	مستوى المعنوي	حجم العينة	المعامل	الارتباط	الآثار
غير دالة احصائياً	0.923	261	-0.006	سبيرمان	آلية الاطار التشريعي والإصلاح المحاسبي
غير دالة احصائياً	0.518	261	0.040	بيرسون	

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

بالنظر إلى الجدول أعلاه وعند تفسيره عند مستوى الدلالة $(\alpha = 0.05)$ فإننا نرى ان:

- معامل سبيرمان قيمة -0.006 وهي تشير على انعدام العلاقة بين المتغيرين فالعلاقة غير علاقة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.923 وهي أكبر من 0.05
- أما معامل بيرسون فقد بلغ 0.04، وهي أيضاً تشير إلى انعدام الارتباط بين المتغيرين وعد وجود علاقة دلالة إحصائياً حيث بلغت 0.818 وهي أكبر من 0.05.

وبما أن النتائج مستقرة بين طريقتي القياس (بيرسون وسبيرمان)، فإن العلاقة بين المتغيرين التابع والمستقل تكاد تكون منعدمة.

ثانياً: الانحدار الخطي البسيط والتباين: من أجل معرفة قوة العلاقة وطبيعتها ومدى تنبؤيتها قمنا بإجراء مجموعة من الاختبارات موضحة في الجداول التالية:

الجدول رقم 2-52: معامل الارتباط والتحديد

معامل التحديد	معامل الارتباط	الخطأ المعياري التقدير (std err)	آلية الاطار التشريعي والإصلاح المحاسبي
0.002	0.040	0.790	

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

نلاحظ من خلال الجدول النقاط التالية:

- بلغت قيمة معامل الارتباط 0.040، وهي قيمة موجبة صغيرة جدا تشير على انعدام الارتباط بين المتغيرين.

- أما معامل التحديد فبلغ 0.002، أي أن المعطيات المبنية على آلة الإطار التشريعي في الاستبيان تفسر فقط 0.2% فقط من التغيرات التي تطرأ على الإصلاح المحاسبي، وهي نسبة منعدمة تقريبا.

- في حين بلغ الخطأ المعياري للتقدير 0.790، مما يدل على وجود درجة عالية جدا من التشتت بين القيم المتوقعة والفعلية للمتغير التابع، وهو مؤشر ضعيف جدا ويؤكد صحة المؤشرات السابقة.

وعليه فإن النتائج توضح أن الحوكمة المحاسبية من خلال آلية الإطار التشريعي لها تأثير منعدم تقريبا وغير دال إحصائيا على الإصلاح المحاسبي.

الجدول رقم 2-53: تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	0.262	1	0.262	0.419	0.518
البواقي	161.818	259	0.625	—	—

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

يوضح جدول تحليل التباين ما إذا كان نموذج الانحدار المستخدم لتقدير العلاقة بين المتغيرين ذا دلالة إحصائية عند ($\alpha = 0.05$) حيث سجل ما يلي:

- بلغت قيمة $F = 0.419$ ، وهي قيمة صغيرة جدا وتدل على أن النموذج غير قادر على تفسير التباين في المتغير التابع.

- مستوى الدلالة المصاحب لهذه القيمة بلغ 0.518، وهو أكبر بكثير من 0.05، ما يعني أن النموذج غير دال إحصائياً.

نستنتج ان نتائج تحليل التباين (ANOVA) على أن نموذج الانحدار الذي يربط بين آلية الإطار التشريعي والإصلاح المحاسبي غير دال إحصائية،

جدول رقم 2-54: معاملات الانحدار البسيط بين آلية الإطار التشريعي والإصلاح المحاسبي

المتغير	معامل B	الخطأ المعياري	معامل Beta	قيمة t	مستوى الدلالة
الثابت	2.889	0.268	—	10.760	0.000
آلية الإطار التشريعي	0.042	0.065	0.040	0.647	0.518

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه المؤشرات كالتالي:

- بلغ معامل $B = 0.042$ ، وهو يشير إلى أن كل زيادة بوحدة واحدة في آلية الإطار التشريعي تؤدي إلى زيادة متوقعة قدرها 0.042 وحدة في تطور الإطار التشريعي في الإصلاح المحاسبي، ما يدل على وجود علاقة شبه منعدمة بين المتغيرين.

- يبلغ الخطأ المعياري $= 0.065$ ، وهي قيمة منخفضة ما يعكس دقة التقدير الإحصائي لمعامل الانحدار.

- وقد بلغت قيمة $t = 0.647$ مع مستوى دلالة $= 0.518$ ، وهو أكبر ($\alpha = 0.05$) مما يشير إلى عدم وجود دلالة إحصائية للعلاقة بين المتغيرين.

إذا وحسب المؤشرات أعلاه فإن اننا نلاحظ عدم وجود أي أثر تقريبا للإطار التشريعي كآلية من آليات الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر. حيث ان العلاقة بين المتغيرين التابع والمستقل غير دالة إحصائيا، وعليه فانه سيتم رفض الفرضية الرابعة القائلة بان آلية الاطار التشريعي قد اثرة على الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

1-2-5- اختبار أثر آلية نظم المعلومات المحاسبية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر

أولاً: معامل الارتباط: تم قياس مدى الارتباط بين متغير الإفصاح التابع والمستقل باستخدام كل من معامل ارتباط بيرسون ومعامل ارتباط سبيرمان، وذلك للتحقق من وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 2-55: معامل الارتباط بن آلية نظم المعلومات المحاسبية والإصلاح المحاسبي

القرار	مستوى المعنوي	حجم العينة	المعامل	الارتباط	الاثـر
دالة احصائيا	0.000	261	0.333	سبيرمان	آلية نظم المعلومات المحاسبية والإصلاح المحاسبي
دالة احصائيا	0.000	261	0.348	بيرسون	

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

بالنظر إلى الجدول أعلاه وعند تفسيره عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) فإننا نرى ان:

- معامل سبيرمان قيمة 0.333 وهي علاقة طردية متوسطة ودالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0.000 وهي أكبر من 0.05
- أما معامل بيرسون فقد بلغ 0.348، وهي أيضاً علاقة طردية لكنها أقوى نسبياً من نتائج سبيرمان، وتعد كذلك دالة إحصائيا بدرجة عالية عند مستوى 0.000.

ومنه نستنتج وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أثر آلية نظم المعلومات المحاسبية كمتغير مستقل والإصلاح المحاسبي كمتغير تابع، حيث أن قوة العلاقة متوسطة. ورغم ذلك،

ثانيا: الانحدار الخطي البسيط والتباين: من أجل معرفة قوة العلاقة وطبيعتها ومدى تنبؤيتها قمنا بإجراء مجموعة من الاختبارات موضحة في الجداول التالية

الجدول رقم 2-56: معامل الارتباط والتحديد

معامل التحديد	معامل الارتباط	الخطأ المعياري التقدير (std err)	آلية نظم المعلومات المحاسبية والإصلاح المحاسبي
0.121	0.348	0.598	

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

نلاحظ من خلال الجدول النقاط التالية:

- بلغت قيمة معامل الارتباط 0.348، وهي قيمة موجبة تشير إلى وجود علاقة طردية متوسطة بين المتغيرين.
- أما معامل التحديد 0.121، فيعني أن المعطيات المتأتية من جزئية آلية نظم المعلومات المحاسبية في مخرجات الاستبيان تفسر فقط 12.1% من التغيرات التي تطرأ على الإصلاح المحاسبي، وهي نسبة تقترب من الضعيفة.
- في حين بلغ الخطأ المعياري للتقدير 0.598، مما يدل على وجود التشتت مرتفع نسبيا بين القيم المتوقعة والفعلية للمتغير التابع.

وعليه فإن النتائج توضح أن الحوكمة المحاسبية من خلال آلية نظم المعلومات المحاسبية لها تأثير طفيف ولكنه دال إحصائيا على الإصلاح المحاسبي. ورغم أن مقدار التفسير ضعيف، إلا أن النتيجة تظل ذات مغزى ضمن سياق الدراسة، وتدعم فرضية وجود علاقة بين المتغيرين.

الجدول رقم 2-57: تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	12.746	1	12.746	35.593	0.000
البواقي	92.750	259	0.358	—	—

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

يوضح جدول تحليل التباين ما إذا كان نموذج الانحدار المستخدم لتقدير العلاقة بين المتغير التابع والمستقل ذا دلالة إحصائية عند $(\alpha = 0.05)$ حيث سجل ما يلي:

- بلغت قيمة F 21.746، وهي قيمة لا بُس بها وتدل على أن النموذج قادر على تفسير جزء من التباين في المتغير التابع.
- مستوى الدلالة المصاحب لهذه القيمة بلغ 0.000، وهو أقل بكثير من 0.05، ما يعني أن النموذج دال إحصائياً.

نستنتج أن نتائج تحليل التباين (ANOVA) على أن نموذج الانحدار الذي يربط بين آلية نظم المعلومات المحاسبية والإصلاح المحاسبي ذو دلالة إحصائية متوسطة، وذو لقوة تفسيرية متوسطة للنموذج.

جدول رقم 2-58: معاملات الانحدار البسيط بين مبدئي (الإفصاح الشفافية) والإصلاح المحاسبي

المتغير	معامل B	الخطأ المعياري	معامل Beta	قيمة t	مستوى الدلالة
الثابت	2.046	0.312	—	6.565	0.000
آلية نظم المعلومات المحاسبية	0.426	0.071	0.348	5.966	0.000

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

يظهر الجدول نتائج نموذج الانحدار الخطي البسيط لتقدير أثر آلية نظم المعلومات المحاسبية على الإصلاح المحاسبي تشير الى:

- بلغ معامل $B=0.426$ ، وهو يشير إلى أن كل زيادة بوحدة واحدة في حوكمة الإفصاح والشفافية تؤدي إلى زيادة متوقعة قدرها 0.426 وحدة في جودة الإصلاح المحاسبي، ما يدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرين.

- يبلغ الخطأ المعياري 0.071، وهي قيمة منخفضة ما يعكس دقة التقدير الإحصائي لمعامل الانحدار.

- وقد بلغت قيمة $t = 5.966$ مع مستوى دلالة $= 0.000$ ، مما يؤكد أن التأثير ذو دلالة إحصائية عالية، ويُعتبر معنويًا عند المستوى المقبول. ($\alpha = 0.05$)

إذا وحسب المؤشرات أعلاه فإن اننا نلاحظ الأثر الإيجابي لتطبيق آلية نظم المعلومات المحاسبية كآلية من آليات الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر، الا انه يبقى متوسطا من حيث القوة التفسيرية. ومع ذلك، فإن هذا التأثير ذو دلالة إحصائية ويُثبت وجود علاقة سببية معتبرة بين المتغيرين، مما يعزز الفرضية الفرعية الخامسة.

2- اختبار فروق ذات دلالة إحصائية: في إطار تحليل الفروق بين استجابات أفراد العينة وفقًا

لمتغير المهنة، تم استخدام اختباري كروسكال واليس (Kruskal-Wallis H Test) ومان-ويتني (Mann-Whitney Test)، باعتبارهما من الاختبارات غير المعلمية المناسبة لمقارنة أكثر من مجموعتين مستقلتين، خاصةً في الحالات التي لا تتبع فيها البيانات التوزيع الطبيعي، أو عندما تكون البيانات مقاسة على مقياس رتبي.

ويهدف هذان الاختباران إلى التحقق من وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تقديرات أفراد العينة حول محاور الدراسة، وذلك حسب مهنة كل فرد من أفراد العينة، والتي تم تصنيفها إلى ثلاث مجموعات رئيسية:

- المحاسبون،

- المسIRON الماليون،

• والباحثون الأكاديميون المتخصصون في المجال.

وقد تم تطبيق هذا التحليل على جميع المحاور الخمسة للدراسة، بهدف الكشف عن مدى تأثير تقييم المبحوثين لأبعاد الحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي باختلاف انتماءاتهم المهنية.

1-2 اختبار كروكسال واليس:

تم اختبار كروكسال واليس على جميع محاور الاستبيان والجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم 2-59: اختبار كروكسال واليس للمحاور الخمسة

المحور	قيمة H	درجات الحرية (df)	مستوى الدلالة (Sig.)	الدلالة الإحصائية
المحور الأول: الحوكمة المحاسبية	5.413	5	0.368	غير دالة
المحور الثاني: الإصلاح المحاسبي المالي	16.860	2	0.000	دالة إحصائية
المحور الثالث: الإصلاح المحاسبي العمومي	7.054	2	0.029	دالة إحصائية
المحور الرابع: الإصلاح المحاسبي القطاعي	21.059	2	0.000	دالة إحصائية
المحور الخامس: إصلاح مهنة المحاسبة	0.462	2	0.794	غير دالة

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

حسب الجدول أعلاه وعند مستوى دلالة 0.05 فإن الاختبار اصفر عن النتائج التالية:

أ- المحور الأول: الحوكمة المحاسبية

• قيمة $H = 5.413$ عند درجات حرية $= 5$ ومستوى دلالة 0.368.

• وهي غير دالة إحصائية، مما يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استجابات الأفراد حول الحوكمة المحاسبية باختلاف فئات متغير التصنيف.

وهذا يعني ان الحوكمة المحاسبية يُنظر إليها بشكل متقارب عبر مختلف الفئات.

ب- المحور الثاني: الإصلاح المحاسبي المالي

• قيمة $H = 16.860$ بدرجتي حرية = 2، ومستوى دلالة 0.000 فهي دالة إحصائيًا بدرجة عالية.

مما يعني وجود فروق ذات دلالة في تقييم الإصلاح المحاسبي المالي بين فئات متغير المهنة، وهو ما يعكس اختلافًا في وجهات النظر حسب الخلفية المهنية.

ج- المحور الثالث: الإصلاح المحاسبي العمومي

• قيمة $H = 7.054$ ، $df = 2$ ، ومستوى دلالة 0.029 فهي دالة على الفروق إحصائيًا.

وهو ما يعني وجود فروق معنوية معتدلة بين فئات المبحوثين بخصوص الإصلاح المحاسبي العمومي، مما يدل على تباين محدود في تقييم هذا البعد حسب الفئة.

د- المحور الرابع: الإصلاح المحاسبي القطاعي

• قيمة $H = 21.059$ ، $df = 2$ ، ومستوى دلالة 0.000 وهو ما يشير إلى فروق ذات دلالة إحصائيًا بقوة.

نستنتج انه توجد فروق قوية ذات دلالة بين فئات المبحوثين في تقييم الإصلاح المحاسبي القطاعي، وهو ما يُظهر حساسية هذا المحور لاختلاف التخصص أو الخلفية.

و- المحور الخامس: إصلاح مهنة المحاسبة

• قيمة $H = 0.462$ ، $df = 2$ ، مستوى الدلالة 0.794 وهي غير دالة إحصائيًا.

ومنه فان تقييم إصلاح مهنة المحاسبة بشكل متجانس عبر مختلف الفئات، مما يعكس نوعًا من الاتفاق العام حول هذا البعد.

الاستنتاج العام: أظهرت نتائج اختبار كروسكال واليس وجود فروق ذات دلالة إحصائية في ثلاثة محاور من أصل خمسة، وهي: المحور الثاني، المحور الثالث، والمحور الرابع، في حين لم تُسجل فروق معنوية

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لآثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر

في المحور الأول والمحور الخامس .وتعكس هذه النتائج أن بعض أبعاد الإصلاح المحاسبي تتأثر باختلاف المهن التي ينتمي إليها أفراد العينة، بينما تبقى مواقفهم متقاربة نسبياً فيما يتعلق بمفاهيم الحوكمة المحاسبية وإصلاح مهنة المحاسبة.

ومن أجل زيادة دقة التحليل وتعميق الفهم، تم إجراء اختبار كروسكال واليس على جميع العبارات الفرعية ضمن المحاور التي أظهرت فروقات معنوية. وقد تم التوصل إلى مجموعة من العبارات التي كانت الفروق فيها ذات دلالة إحصائية بين فئات المبحوثين، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدور رقم 2-60: العبارات التي شهدت فروقات في كل محور

المحور	رقم العبارة	نص العبارة
المحور الثاني الإصلاح المحاسبي المالي	02	يدعم النظام المحاسبي المالي تطبيق آليات الرقابة الداخلية والخارجية وفقاً للتشريعات المحاسبية.
	03	ينص النظام المحاسبي المالي على ضرورة استخدام الأنظمة المحاسبية الرقمية لتعزيز الكفاءة.
	04	الإطار التشريعي والتنظيمي الحالي للنظام المحاسبي المالي كافي لمجابهة الظروف الوطنية والدولية الراهنة والمستقبلية.
	05	يساهم النظام المحاسبي المالي في تحديد المسؤوليات بوضوح لتعزيز الحوكمة المحاسبية.
	06	تساهم إجراءات النظام المحاسبي المالي في تحسين الشفافية والوضوح في العمليات المالية للمؤسسات.
المحور الثالث الإصلاح المحاسبي العمومي	03	يلزم الإصلاح المحاسبي العمومي من خلال القانون 07/23 المؤسسات العمومية باستخدام الأنظمة المحاسبية الرقمية لتعزيز الكفاءة
	05	يساهم الإصلاح المحاسبي العمومي في تحديد المسؤوليات لضمان المساءلة.
المحور الرابع الإصلاح المحاسبي القطاعي	01	يحقق الإصلاح المحاسبي قطاعي توازناً بين المعايير الدولية ومتطلبات كل قطاع.
	02	الإصلاح المحاسبي القطاعي سيحسن من جودة المعلومات المحاسبية حسب كل قطاع
	03	الإطار التشريعي الحالي للمحاسبة القطاعية كافي لمجابهة الظروف الوطنية والدولية
	04	الإصلاح المحاسبي في الزراعي يتوافق مع IAS 41 بالشكل الكافي

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لآثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر

الإصلاح المحاسبي البنكي يلتزم بالمعايير الدولية على غرار IAS 39.IFRS09 وحسب المتطلبات الوطنية	05	
الإصلاح المحاسبي القطاعي سيعزز من الرقابة والمساءلة في المؤسسات.	06	

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

بعد إبراز الاعتبارات التي شهده فروقات إحصائية سنقوم بالانتقال لاختبار مان-ويتني من أجل تحليل هذه الفروقات.

2-2- اختبار مان-ويتني: بعد تحديد وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات المبحوثين من خلال

اختبار كروسكال واليس، تم اللجوء إلى اختبار مان-ويتني (Mann-Whitney U Test) لإجراء مقارنات ثنائية بين المجموعات المهنية، وذلك بهدف تحديد مصدر الفروقات بدقة. ويُعد هذا الاختبار من الاختبارات غير المعلمية المناسبة لمقارنة مجموعتين مستقلتين، خاصة عندما لا تتبع البيانات التوزيع الطبيعي، كما يساعد في الكشف عن الفروق في التقديرات بين كل فئتين من فئات العينة.

2-2-1 اختبار الفروقات بين ثنائية المحاسبين والباحثين الأكاديميين

الجدول رقم 2-61: اختبار مان ويذر لثنائية المحاسبين والباحثين الأكاديميين

المحور	رقم العبارة	متوسط الرتب (المحاسبون)	متوسط الرتب (الباحثين الأكاديميين)	قيمة Z	مستوى الدالة
المحور الثاني الإصلاح المحاسبي المالي	02	119.33	92.82	-3.634	0.000
	03	127.90	87.04	-5.306	0.000
	04	114.63	95.99	-2.314	0.021
	05	114.43	96.12	-2.662	0.008
	06	116.95	94.43	-2.993	0.003
المحور الثالث الإصلاح	03	116.98	94.40	-2.917	0.004
	05	120.70	91.89	-4.165	0.000

المحاسب العمومي					
المحور الرابع الإصلاح المحاسب القطاعي	01	104.13	103.07	-0.145	0.885
	02	90.51	112.27	-3.052	0.002
	03	93.11	110.51	-2.154	0.031
	04	92.46	110.95	-2.327	0.020
	05	92.95	110.62	-2.283	0.022
	06	114.22	96.27	-2.551	0.011

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

يمكن تحليل الجدول أعلاه وعند مستوى دلالة 0.05 من خلال النقاط التالية:

المحور الثاني: الإصلاح المحاسبي المالي: يتضح من هذه النتائج أن المحاسبين يميلون إلى تقييم أعلى لعبارات الإصلاح المحاسبي المالي مقارنة بالباحثين الأكاديميين، وهو ما تعكسه قيمة الرتب الأعلى لديهم. كما أن الفروق ذات دلالة إحصائية قوية $\alpha < 0.01$ في معظم العبارات، ما يشير إلى وجود اختلافات جوهرية في تصور الفئتين لواقع الإصلاح المحاسبي المالي، قد تعود هذه الاختلافات إلى اختلاف مواقفهم العملية أو احتكاكهم اليومي بمجريات ومراحل الإصلاح المحاسبي المالي.

المحور الثالث الإصلاح المحاسبي العمومي: رغم أن المحور يحتوي على 7 عبارات إلا أن الاختبارات أظهرت أن هناك عبارتين فقط قد سجلتا فروق ذات دلالة إحصائية وتُظهر النتائج هنا أيضًا تفوق المحاسبين في متوسط الرتب، ما يدل على أنهم يقدّرون جهود الإصلاح في المحاسبة العمومية أكثر من الباحثين. وتشير الدلالات الإحصائية القوية إلى أن هذا التباين ليس عشوائيًا بل يعكس تباينًا حقيقيًا في المواقف، ربما نتيجة احتكاك مباشر لدى المحاسبين مع التحديات اليومية في المؤسسات العمومية.

المحور الرابع: الإصلاح المحاسبي القطاعي: في هذا المحور، لوحظ أن أغلب العبارات (باستثناء الأولى) سجّلت فروقًا معنوية بين المجموعتين. وتتنحاز الفروق لصالح الباحثين الأكاديميين في معظم العبارات (نظرًا لمتوسطات رتبهم الأعلى)، مما يدل على أنهم ينظرون إلى الإصلاح المحاسبي القطاعي من زاوية أوسع وأكثر نقدية، قد تكون مستندة إلى إطار نظري أعمق. في المقابل، كانت العبارة السادسة

لصالح المحاسبين، مما قد يشير إلى اهتمامهم العملي ببعض الجوانب التنظيمية المباشرة للصالح القطاعي.

عموماً فإن نتائج اختبار **Mann-Whitney** تُبرز وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين المحاسبين والباحثين الأكاديميين في تقييمهم لمحاوَر الدراسة، خصوصاً في الإصلاح المحاسبي المالي والإصلاح المحاسبي العمومي، مع ميل المحاسبين إلى تقييم أعلى لتلك الأبعاد. أما فيما يخص المحور الرابع، فقد كانت التقديرات متباينة، ما يعكس اختلافاً في الرؤية التحليلية والنظرية بين الطرفين. هذا التباين قد يعود إلى اختلاف التجارب العملية مقابل الرؤى الأكاديمية، وهو ما يدعم أهمية دمج الرؤية المهنية والعلمية في مشاريع الإصلاح.

1-1-1. أخبار الفروقات بين ثنائية المحاسبين والمسيرين الماليين:

الجدول رقم 2-62: اختبار مان ويذر لثنائية المحاسبين والمسيرين الماليين

المحور	رقم العبارة	متوسط الرتب (المحاسبون)	متوسط الرتب (المسيرون الماليون)	قيمة Z	مستوى الدالة
المحور الثاني الإصلاح المحاسبي المالي	02	68.05	71.69	-0.644	0.520
	03	71.44	66.57	-0.844	0.399
	04	70.74	67.63	-0.468	0.640
	05	69.43	69.61	-0.038	0.970
	06	68.75	70.63	-0.330	0.741
المحور الثالث الإصلاح المحاسبي العمومي	03	74.27	62.30	-1.852	0.064
	05	81.15	51.92	-4.836	0.000
	01	75.57	60.35	-2.362	0.018
المحور الرابع الإصلاح	02	69.83	69.01	-0.152	0.879

0.830	-0.215	68.65	70.07	03	المحاسبي القطاعي
0.150	-1.438	63.77	73.30	04	
0.040	-2.057	61.28	74.95	05	
0.003	-2.961	59.64	76.04	06	

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

يمكن تحليل الجدول أعلاه عند مستوى الدلالة 0.05 من خلال النقاط التالية:

المحور الثاني: الإصلاح المحاسبي المالي: لم تظهر أي من العبارات في هذا المحور فروقًا ذات دلالة إحصائية، حيث بقيت قيم الدلالة أعلى من 0.05، مما يشير إلى أن تقديرات المحاسبين والمسيرين الماليين متقاربة نسبيًا بخصوص أبعاد الإصلاح المحاسبي المالي. وهذا يعكس اتفاقًا عامًا بين الطرفين حول طبيعة الإصلاح المالي ومتطلباته، ربما بفعل انخراطهم المهني المشترك في التعامل مع النظام المالي المحاسبي.

المحور الثالث الإصلاح المحاسبي العمومي: في هذا المحور، العبارة الخامسة فقط سجلت فرقًا ذا دلالة إحصائية عالية ($\alpha < 0.01$)، حيث أعطاهما المحاسبون تقديرًا أعلى بكثير من المسيرين الماليين. ويشير هذا إلى وجود اختلاف ملحوظ في إدراك أهمية الإصلاح العمومي في تحديد المسؤوليات وضمان المساءلة، وقد يرجع هذا إلى اختلاف مسؤوليات كل فئة وتصورها لنجاعة الإصلاحات داخل القطاع العام. أما العبارة الثالثة، فبالرغم من وجود فرق ظاهر، إلا أنه لم يصل إلى مستوى الدلالة المقبول ($p = 0.064$).

المحور الرابع: الإصلاح المحاسبي القطاعي: أفرز هذا المحور أكبر عدد من العبارات ذات الفروق الدالة إحصائيًا، حيث سجلت العبارات (01، 05، 06) فروقًا معنوية بين الفئتين، وكان تقييم المحاسبين دائمًا أعلى. هذه النتائج تعكس أن المحاسبين قد يكون لديهم رؤية أكثر إيجابية أو واقعية تجاه الإصلاح المحاسبي في القطاعات، نظرًا لقربهم المهني من الممارسة اليومية ومتابعة التطورات القطاعية، في حين أن المسيرين الماليين قد ينظرون إلى تلك الإصلاحات من زاوية الكفاءة العامة أو التكلفة المالية.

وبشكل عام فإن نتائج اختبار **Mann-Whitney** تشير إلى أن الفروق بين المحاسبين والمسيرين الماليين تبرز بشكل واضح في محور الإصلاح المحاسبي القطاعي وبعض عناصر الإصلاح العمومي، في حين أن المواقف تبقى متقاربة إلى حد كبير فيما يخص الإصلاح المحاسبي المالي.

وهذه الاختلافات يمكن تفسيرها بطبيعة المهام التي يضطلع بها كل طرف، حيث يركز المحاسبون عادة على الجانب الفني والتقني للمحاسبة، في حين يُعنى المسيريون الماليون أكثر بالجانب الإداري والمالي الشامل، مما يؤثر على تقييمهم لمجالات الإصلاح.

2-2-3 إخبار الفروقات بين ثنائية الباحثين الأكاديميين والمسيرين الماليين

الجدول رقم 2-63: اختبار مان ويذر لثنائية الباحثين الأكاديميين والمسيرين الماليين

المحور	رقم العبارة	متوسط الرتب (الباحثون الأكاديميون)	متوسط الرتب (المسيريون الماليون)	قيمة Z	مستوى الدالة
المحور الثاني الإصلاح المحاسبي المالي	02	81.02	108.45	-3.854	0.000
	03	80.06	110.61	-3.989	0.000
	04	85.20	99.13	-1.786	0.074
	05	84.62	100.41	-2.255	0.024
	06	83.17	103.65	-2.672	0.008
المحور الثالث الإصلاح المحاسبي العمومي	03	88.48	91.79	-0.436	0.663
	05	94.24	78.89	-2.085	0.037
	01	96.40	74.06	-2.991	0.003
المحور الرابع الإصلاح المحاسبي القطاعي	02	95.70	75.65	-2.883	0.004
	03	95.39	76.33	-2.403	0.016
	04	98.48	69.43	-3.718	0.000

0.000	-3.874	68.72	98.79	05	
0.492	-0.688	86.36	90.90	06	

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS25

يمكن تحليل الجدول أعلاه عند مستوى الدلالة 0.05 من خلال النقاط التالية:

المحور الثاني: الإصلاح المحاسبي المالي: تكشف النتائج عن وجود فروق دالة إحصائية في أربع عبارات (02، 03، 05، 06)، وجميعها تشير إلى أن المسيرين الماليين لديهم متوسط رتب أعلى من الباحثين. وهذا يعني أنهم يميلون بشكل أكبر إلى الاستجابات الإيجابية (موافق، موافق جدًا) بخصوص عبارات الإصلاح المالي، بينما كان هناك توافق حول العبارة 4 (الإطار التشريعي والتنظيمي الحالي للنظام المحاسبي المالي كافي لمجابهة الظروف الوطنية والدولية الراهنة والمستقبلية). وكانت اغلب الإجابات تميل للحيد او عدم الموافقة، وقد تعزى هذه النتائج إلى طبيعة الدور الإداري للمسيرين الماليين الذين يتعاملون مباشرة مع النظم المالية، ما يجعلهم أكثر اقتناعًا بأهمية الإصلاحات المالية وفعاليتها مقارنة بالباحثين الذين قد ينظرون إليها من منظور نقدي أو نظري وبالمقارنة مع تجارب واقع دول أخرى.

المحور الثالث الإصلاح المحاسبي العمومي: أظهرت مؤشرات هذا المحور أن العبارة الخامسة فقط سجلت فرقًا دالًا إحصائيًا، حيث ان الباحثون الأكاديميون سجلوا متوسط رتب أعلى، ما يدل على تقييمهم الإيجابي لهذه العبارة والتي تعنى بالمسؤوليات والمسائلة، وقد يعود هذا الفرق إلى الجانب النفسي والشخصي للمسؤولين والمسيرين الماليين، او لاختلاف وجهات النظر المهنية والاكاديمية للبعد الاستراتيجي في التغيير المؤسسي.

المحور الرابع: الإصلاح المحاسبي القطاعي: جاءت النتائج في هذا المحور واضحة وقوية لصالح الباحثين الأكاديميين، حيث سجلوا متوسطات رتب أعلى في خمس من أصل ست عبارات، مع دلالات إحصائية معتبرة. يمكن تفسير هذا بكون الأكاديميين يُقيّمون الإصلاحات القطاعية من منظور معياري ومنهجي، ما يجعلهم أكثر حساسية تجاه جودة وفعالية هذه الإصلاحات، بينما كان التوافق واضح في العبرة السادسة والتي تتحدث عن أهمية الإصلاح في تعزيز الرقابة والمساءلة.

وبشكل عام فإن نتائج اختبار **Mann-Whitney** تشير إلى وجود تباين ملحوظ بين الباحثين الأكاديميين والمسيرين الماليين في تصوراتهم لمجالات الإصلاح المحاسبي، خاصة في محور الإصلاح القطاعي، حيث يميل الباحثون إلى تقييم أعلى وأكثر إيجابية. بينما يُظهر المسيريون الماليون ميلاً أكبر نحو الإيجابية في محور الإصلاح المالي، نظراً لقربهم من الآليات المالية اليومية ومتابعتهم العملية لتلك الإصلاحات.

تُبرز هذه الفروق أهمية مراعاة الخلفية المهنية والفكرية عند تحليل استجابات الفئات المختلفة، كما تؤكد ضرورة دمج الرؤية الأكاديمية والعملية من أجل دعم إصلاح محاسبي فعّال ومتوازن.

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج المقابلة:

من خلال هذا المطلب سنقوم بتحليل المعلومات المستخلصة من المقابلات التي قمنا بها مع مجموعة من الفاعلين المحاسبين وهي 11 مقابلة مرتبة في الملاحق من 1 إلى 6 حيث إن نتائج مقابلات الخبراء المحاسبين قد وضعت كمقابلة واحدة وذلك لأمرين أولهما طول المقابلات والذي سيزيد من حدم الاطروحة والثاني ان هناك من المحاورين من لم يجب على بعض الأسئلة او إجابته فيها غموض ولم يفهم القصد منها لذا جمعت نتائج المقابلات الخمس في المقابلة رقم 3 ضمن الملحق رقم 1 موضحة بشكل كامل في الملاحق، وقمنا بتحليل اثر الحوكمة المحاسبية المقسمة إلى سبعة متغيرات مستقلة على كل بعد من ابعاد المتغير التابع وهو الإصلاح المحاسبي في الجزائر

1- تحليل مدى تأثر الحوكمة المحاسبية على بعد الإصلاح المحاسبي المالي (اخبار الفرضية رقم 1 والفرضيات الفرعية): من خلال استقراء المقابلات وتحليلها يمكن ان يبرز أثر المتغيرات السبعة الاتية على البعد الأول من ابعاد الإصلاح المحاسبي كالآتي:

1-1- الإفصاح

- تقريباً كل الأشخاص المحاورين أكدوا أن مبدأ الإفصاح قد بدأ يأخذ موقعاً مهماً في الإصلاح، خصوصاً من خلال القوانين العضوية والنظام المحاسبي المالي، إذ يهدف إلى توفير معلومات شفافة تساعد صانعي القرار.

- لا يزال الإفصاح محدودًا في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بسبب ثقافة التكتّم المالي وغياب الالتزام القانوني له وضعف الرقابة الخارجية.
- اعتماد المعايير الدولية (IFRS) سيساهم في توحيد وتحسين الإفصاح المالي في المؤسسات التي تطبقها، خاصة الكبرى والمتعاملة مع الشركات الدولية.

1-2- الشفافية

- المبادئ الأساسية التي وضعتها السلطات العمومية تركز على الشفافية وتحسين الأداء المالي؛
- الشفافية تتحقق أكثر في المؤسسات الكبرى التي تتفاعل مع الأسواق الخارجية، بينما نلاحظ نقصها أو عم تطبقها في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
- توحيد القوائم المالية والالتزام بالمعايير الدولية يعزز الشفافية ويجعل التقارير المالية أكثر موثوقية.

1-3- المساءلة (الرقابة)

- موجودة قانونيًا، لكنها ضعيفة على مستوى الممارسة، بسبب غياب ثقافة التقييم والرقابة الذاتية؛
- تقتصر الرقابة الخارجية في القطاع الاقتصادي الخاص على ما يلزمه القانون فقط من مصادقة محافظي الحسابات على القوائم المالية أو في بعض الأحيان إدارة الضرائب؛
- نجد أن الرقابة الداخلية موجودة في المؤسسات الكبرى أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي؛
- في الواقع، الرقابة غير ممنهجة أو ضعيفة في بعض المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وتواجه تحديات مثل تضارب المصالح أو ضعف التنفيذ.

1-4- المسؤولية

- المسؤولية مكرسة قانونيًا للمديرين والمحاسبين، مع فصل واضح للمهام؛
- استقلالية المحاسب خاصة في المؤسسات ذات الطابع العمومي مُعترف بها وتنظمها عدة نصوص لضمان تنفيذ الميزانية دون تأثير إداري؛

- على الرغم من النصوص، تواجه المهنة تحديات في تطبيق هذه المسؤوليات خاصة في المؤسسات العمومية وبعض القطاعات.

1-5- الامتثال للمعايير المحاسبية

- الجزائر اعتمدت نظام المحاسبة المالية المستند إلى المعايير الدولية IFRS ، مع جهود تحديث مستمرة؛
- هناك صعوبات تطبيقية واضحة لدى بعض المؤسسات، تتطلب مرافقة وتكوين مستمر؛
- التحيين القانوني وتكييف المعايير جزء من خطة تطوير مستمرة بقيادة المجلس الوطني للمحاسبة.

1-6 نظام المعلومات المحاسبية

- ليس هناك إلزام قانوني لاستخدام الأنظمة المحاسبية الحديثة مثل ERP بل تلجأ له المؤسسات بصفة طوعية (المؤسسات الكبيرة فقط، والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعتمد على برامج محاسبية بسيطة) والقانون قام بتنظيمه فقط؛
- نظام المعلومات المحاسبية يلعب دورًا مهمًا في تحسين جودة التقارير والمحاسبة الحقوقية بدل محاسبة الصندوق؛
- هناك حاجة لتطوير هذه النظم والإلزام المؤسسات الخاصة بها ليوأكب متطلبات الشفافية والرقابة الفعالة.

1-7 الإطار القانوني

- هناك إطار قانوني متطور نسبيًا يشمل القوانين العضوية، المراسيم، والقرارات الوزارية، لكنه يعاني من بعض النقائص وعدم التحديث الدوري؛
- المشرع الجزائري يحاول تحقيق التوازن بين التقييس الدولي والخصوصية الوطنية؛
- هناك بطئ في تنفيذ القوانين ويعود ذلك إلى تأخر بعض النصوص التنفيذية ؛

الاستنتاج:

يمكن القول أن الحوكمة المحاسبية تلعب دورًا محوريًا في دفع الإصلاح المحاسبي المالي في الجزائر، خصوصًا من خلال مبادئ الإفصاح، الشفافية، والمساءلة. أمّا على مستوى الآليات، الامتثال

للمعايير، نظام المعلومات، والإطار القانوني هي عوامل أساسية تتطلب دعماً مستمراً من خلال التكوين، التحديث القانوني، والتطوير التقني.

يواجه الإصلاح المحاسبي المالي على ضوء الحوكمة المحاسبية تحديات أساسية تتمثل في تفاوت التطبيق بين المؤسسات الكبرى والصغرى، ضعف التكوين، مقاومة التغيير، ونقص التحديث التشريعي، مما يتطلب تعاوناً وتنسيقاً أفضل بين الجهات المختصة، مرافقة تقنية، وتعزيز دور الرقابة لضمان تحقيق أهداف هذه العملية بشكل فعال.

2- تحليل مدى تأثير الحوكمة المحاسبية على بعد الإصلاح المحاسبي العمومي (اخبار الفرضية رقم 2 والفرضيات الفرعية): من خلال استقراء المقابلات وتحليلها يمكن أن نرى أثر المتغيرات السبعة الآتية على البعد الثاني من ابعاد الإصلاح المحاسبي كالاتي:

2-1- الإفصاح

يتم الإفصاح في القطاع العمومي لصالح الجهات والهيئات الحكومية (الجهات الرقابية والوصية والبرلمان بغرفتيه)، وليس إعلاناً عاماً أو نشرًا موسعاً للجمهور. هذا يحد من تأثير الإصلاح في تعزيز الشفافية العامة. حيث عدة مقابلات تشير إلى أن جهة الإفصاح لم تُحدّد بوضوح بعد وأن التطبيق العملي للإفصاح العام لا يزال جزئياً.

2-1- الشفافية

- حالياً قواعد تنفيذ النفقات والإيرادات منظمة ومضبوطة وتتم بصفة دورية ومستمرة بين الإدارات العمومية والخزينة العمومية ووزارة المالية (تجميع البيانات كل عشرة أيام ثم شهرياً في بعض المصالح)، ما يدل على شفافية إجرائية داخلية. لكن تحويل هذه الشفافية إلى نشر شامل أو ثقافة إفصاح مؤسسية لم يتم بعد؛

- كرس المشرع الجزائري من خلال القانون 07-23 وعديد المراسيم الشفافية ونأمل أن يزيد من مستوى تطبيقها عند تطبيقه بالكامل؛

- يجب الإشارة إلى تأثير الشفافية متاحة أكثر في وحدات جاهرة تقنياً وإدارياً، وتظل محدودة في إدارات أخرى بسبب نقص الموارد والكفاءات .

2-3- المساءلة

- لقد تم تعزيز آليات الرقابة في القانون الميزانياتي (مفتشيات، مراقبة داخلية، دور لمجلس المحاسبة) ما يوفر إطاراً لسلطة رقابية جديدة؛
- آليات قياس الأداء وربط النتائج بعقوبات/حوافز ليست مكتملة، فتجعل المساءلة سطحية أو شكلية في بعض الحالات؛
- كل المؤسسات العمومية تخضع للمساءلة من خلال الرقابة الخارجية والداخلية.

2-4- المسؤولية

- لقد أقرت التشريعات الجديدة القائمة على الإصلاح المالي والمحاسبي العمومي مبدأ فصل الاختصاصات وتحميل المسؤولية الفردية (فصل الأمر بالصرف عن المحاسب العمومي، تحديد مسؤوليات واضحة)، ما يعزز الإطار النظري للمسؤولية؛
- يكرس الإصلاح مبدأ تقييم الأداء مما يجعل الأمر بصرف (المسؤول) مسؤولاً على إعداد وتنفيذ الميزانية وبالتالي يتم دورياً من طرف الإدارات الوصية؛
- التطبيق العملي يحتاج آليات تقييم أدق وبرامج تدريب لتمكين الأعوان من ترجمة هذا المبدأ إلى ممارسات يومية .

2-5 الامتثال للمعايير المحاسبية

- تعتبر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS المرجع الأساسي للإصلاح المحاسبي في القطاع العام؛
- تم إعداد معايير محاسبية جزائرية للقطاع العام سيتم الاعلان عنها في المستقبل القريب محلي (وجود عمل على إصدار معايير جزائرية للقطاع العام)؛
- التطبيق العملي لم يصل إلى مستوى المطلوب بسبب خصوصيات الإدارة والحاجة إلى نصوص تنظيمية لكيفيات التنفيذ؛

- تتمثل عوائق تطبيق الإصلاح المحاسبي للمعايير الدولية في نقص الخبرة التقييسية وغياب جهات تقييس قوية للقطاع العام وخصوصية البيئة الجزائرية مما سبب بطء في الامتثال الكامل لها.

2-6 نظام المعلومات المحاسبية

- الخزينة العمومية تستخدم برنامج اوراقل للمحاسبة السحابية منذ ثلاث سنوات تقريبا؛
- هناك مشروع يهدف إلى ربط كامل من ناحية التسيير المالي والعمل المحاسبي بين كل الإدارات العمومية وخزينة الدولة لتسجيل جميع الحسابات والرقابة المستمرة والدورية وتقييم الأداء؛
- القانون 07-23 يلزم المؤسسات العمومية باستخدام برامج المحاسبة الحديثة؛
- غياب نظام معلومات متكامل يقلل من قدرة الإدارة على توليد مؤشرات أداء دقيقة وفي الوقت الحقيقي، وبالتالي يضعف المساءلة الفعّالة.

2-7 الإطار القانوني

- هناك تطور كبير في الجانب التشريعي المحاسبي للقطاع العام في الوقت الحالي؛
- هناك غموض في الكثير من المواد وتحتاج إلى دلائل تنفيذية وتقنية مفصلة؛
- يفتقد الإطار القانوني إلى مرونة التحديث لمواكبة التغيرات؛
- هناك حاجة ملحة إلى اصدار نصوص تطبيقية (مذكرات تفسيرية، أدلة محاسبية تقنية، دفاتر إجراءات) لتسريع ولتسهيل التطبيق الميداني للإصلاحات المحاسبية .

الاستنتاج

من خلال ما سبق نرى وجود أثر إيجابي لمبادئ الحوكمة المذكورة في إطار الإصلاح (شفافية، إفصاح، مساءلة، مسؤولية) واعتماد IPSAS كأساس مرجعي مع نية إصدار معايير وطنية. كما نلاحظ وجود فجوة بين النصّ (الإطار النظري) والتطبيق (التنفيذ الميداني) نتيجة:

- نقص التكوين،
- جزئية تطبيق المراسيم،

- ضعف التكامل الرقمي،
- غياب دلائل تقنية ميسرة.

وعليه يمكن القول أن الحوكمة المحاسبية تؤمن الأساس النظري للإصلاح العمومي، لكن تأثيرها العملي محدود إلى حين معالجة مشكلات التنفيذ البنوية .

3- تحليل مدى تأثير الحوكمة المحاسبية على بعد الإصلاح المحاسبي القطاعي (اختبار الفرضية رقم 3 والفرضيات الفرعية): تعتبر المحاسبة القطاعية ضمن الاطار التصوري الذي جاء به النظام المحاسبي المالي. ومن خلال استقراء المقابلات وتحليلها يمكن أن نرى الأثر النظري للمتغيرات السبعة للحوكمة على البعد الثالث من ابعاد الإصلاح المحاسبي حيث لا يمكن ان نحكم على الجانب التطبيقي لحدثة القوانين المتعلقة به ولم تصدر القوائم المالية المبنية عليها حتى اجراء هذه المقابلات التي وضحة ما يلي:

3-1 الإفصاح

- يوجد توجه لإصدار مراجعة محاسبية قطاعية من طرف الجهات المختصة (المجلس الوطني للمحاسبة، بنك الجزائر، مراجع مكيفة للزراعة... إلخ)؛
- حددت المقررات المكيفة للزراعة والاشغال العمومية اشكال الإفصاح من خلال القوائم المالية لآكن لم تحدد الجهات التي يتم الإفصاح لها وعيه تبقى الإفصاح للجهات الوصية فقط؛
- نقص مفهوم الإفصاح عند اغلب الشركات القطاعية حيث إنها في الاغلب شركات عائلية أو شركات صغيرة ومتوسطة؛
- لم يتم تعديل أو تطوير المحاسبة البنكية حتى الآن رغم أهميتها ولازالت تعمل بتنظيم عمره 15 سنة.

3-2 الشفافية

- هناك شفافية إجرائية كالمراقبة داخلية، والخارجية المتمثلة في مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية؛

- يختلف مستوى الشفافية بين القطاعات حيث يظهر قطاع البنوك مستوى شفافية أعلى لارتباطه بالرقابة البنكية (دخول بعض البنوك في البورصة)؛
- مبادئ الحوكمة تعزز الشفافية على مستوى العمليات والإجراءات؛ لكن تحويل ذلك إلى شفافية إفصاحية قطاعية عامة يحتاج سياسات نشر وإلزام واضحة.

3-3 المساءلة

- تمتاز الشركات القطاعية الكبيرة على غرار كوسيدار بمستوى لا بأس به من المساءلة من خلال الرقابة الداخلية والخارجية؛
- المؤسسات الخاصة ذات الحجم الصغير لا تحتوي على آليات الرقابة حيث أن أغلبها عائلي وذات شخص وحيد؛

3-4 المسؤولية

- يقتصر تطبيق مبدأ المسؤولية على المؤسسات ذات الحجم الكبير بينما يكاد ينعدم في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بسبب طبعها القانونية.

3-5 الامتثال للمعايير المحاسبية

- تمتثل المراجعة المحاسبية القطاعية من خلال اصدار النظم المحاسبية المكيفة وفق كل قطاع بالمعايير الدولية لكل منها كمعيار الزراعة ومعيار العقود الطويلة الأجل؛
- عدم تكيف ومراجعة المحاسبة البنكية يجعلها متأخرة عن باقي القطاعات من حيث الإمتثال للمعايير المحاسبية الدولية فهي لازالت تعمل بمعايير سنة 2004 رغم التطورات الكبيرة الحاصلة في هذا المجال؛
- رغم اصلاح المحاسبة القطاعية إلى انها لا تزال غير كافٍ في بعض الحالات (مشكلات التوافق مع مبادئ معينة كالتمويل الإسلامي، أو مواصفات قطاعية دقيقة)؛
- المطالبة بالحوكمة يسرّع إصدار مراجع قطاعية، لكن نجاح الامتثال يتوقف على دلائل تطبيقية، تدريب موجه، ودور فعال للمؤسسات التقييسية لتقديم حلول قطاعية.

3-6 نظام المعلومات المحاسبية

- بعض المؤسسات تعتمد أنظمة قديمة (كوسيدار) أو تسجيل يدوي (خاصة في المقاولات الصغيرة والقطاعات التقليدية)؛
- يعتبر النظام المحاسبي أكثر تطوراً من الناحية؛
- لا يوجد إلزام قاطع بتوحيد أنظمة في كل قطاع؛
- بدون نظم معلومات متكاملة ومكيفة للخصوصيات القطاعية، ستظل القدرة على إنتاج معلومات موثوقة وقياس أداء قطاعي ضعيفة، مما يضعف تنفيذ الإصلاح؛

3-7 الإطار القانوني

- تم اصدر عدة قوانين تعنى بالمحاسبة القطاعية في الجزائر؛
- الطابع العام للنصوص القانونية القطاعية يجعل التفاصيل تُترك إلى نصوص تنظيمية لاحقة أو مراجع متخصصة؛
- النصوص القانونية الخاصة بالمحاسبة البنكية قديمة نوعاً ما.

الاستنتاج:

من خلال النقاط أعلاه نستنتج أن هناك إرادة لإصلاح المحاسبة الوطنية لتتماشى مع متغيرات المستقلة السبعة في الدراسة حيث أصدرت الدولة عدة قوانين تكيف بها النظام المحاسبي المالي حسب خصائص بعض القطاعات مثل الزراعة والبناء وهو ما يعكس الأثر النظري لمبادئ وآليات الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي القطاعي، رغم ذلك فإن هناك قطاعات لم يتم تحيين محاسبتها كقطاع البنوك مثلاً، وتبقى أكبر عقبة للوصول للأهداف المسطرة تكمن في جاهزية الكادر البشري ووعيهم لمفهوم الحوكمة بجميع اجزائه، وبطء اصدار المراسيم التنظيمية المفسرة للقانون حيث أن به عدد كبير من المواد الغامضة والتي لا تحتوي على كفاءات الإنجاز.

وعليه فيمكن القول أن الحوكمة المحاسبية تدعم تكييف وإصلاح المحاسبة القطاعي، لكن فعالية الإصلاح في كل قطاع ستعتمد على تكييف عملي، تدريب، وتوحيد آليات المراقبة والرقابة والرقمنة في القطاع.

4- تحليل أثر الحوكمة المحاسبية على إصلاح مهنة المحاسبة (إختبار الفرضية 4 والفرضيات الفرعية) تلعب مهنة المحاسبة دورا مهما في الحوكمة المحاسبية حيث إنها جزء من آلية الرقابة وعليه تم طرح مجموعة من الأسئلة لتحديد واقعها وأثر الحوكمة المحاسبية عليها وكانت النتائج كالتالي:

4-1- الإفصاح والشفافية:

- الإفصاح والشفافية يتطلبان وضوحًا في القوانين، والإجراءات، والتقارير المهنية؛
- لا يتم نشر تقارير نتائج ممارسات المدققين أو تقارير المراقبة، حيث إنها موجهة فقط للهيئة المتعاقدة؛
- تعزيز الشفافية داخل هيئات المهنة من خلال التركيز على اخلاقيات المهنة سيُحسن الثقة ويقلل فرص تضارب المصالح؛
- تقوية الهيئات المحاسبية وتعزيز استقلالية المهنة يعزز من شفافية تقاريرها.

4-2- المساءلة / الرقابة

- ربط التقارير بإجراءات تصحيحية إلزامية؛
- يجب التنسيق بين وزارة المالية والهيئات المحاسبية لتعزيز القدرة على المساءلة؛
- محدودية الموارد لدى المجلس الوطني للمحاسبة يقلل من القدرة على فرض المعايير ومراقبة الجودة مما يحد من الحوكمة المؤسسية؛
- استقلالية المهنة يؤدي إلى رفع مستوى المسؤولية وتحديد المسؤوليات؛
- تحتاج المساءلة إلى إطار عملي دقيق لتنفيذ دور الرقابة وتحديد المسؤوليات؛
- مسؤولية المحاسب/المدقق يجب أن تترافق مع ضمانات استقلالية وحماية مهنية، وإلا سيضعف الأداء وتقل جودة الرقابة.

4-3 الامتثال للمعايير المحاسبية

- تقوم مهنة المحاسبة بعملها على أساس المعايير المحاسبية الدولية وقد تم اصدر المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- هناك إدراك قوي لأهمية المعايير الدولية؛
- التطبيق الفعلي محدود بسبب نقص التكوين المستمر وضعف التحفيز للحصول على شهادات مهنية عالمية.

4-4 نظام المعلومات المحاسبية

- الإطار القانوني لم يتم تحيينه لمواكبة الرقمنة وتعدد التخصصات؛
- الرقمنة تمثل تحدياً كبيراً، حيث يوجد قصور في دمج التكنولوجيا في التكوين والأنظمة المهنية؛
- غياب سياسات واضحة حول الرقمنة يؤثر على كفاءة المعلومات والرقابة؛
- يجب تكوين المهنيين على البرامج المحاسبية الحديثة.

4-5 الإطار القانوني

- الإطار القانوني يمثل الأساس في حوكمة المهنة؛
- تطور الإطار القانوني للمهنة من خلال التشريعات الصادرة من طرف الدولة (قانون 10-01، المرسوم 11-27...)
- غياب الإصلاحات السريعة يضعف قدرة المهنة على دعم الإصلاح المحاسبي بشكل كامل؛
- هناك مراجعات جارية لإصلاح المهنة عبر المجلس الوطني للمحاسبة لتواكب المعايير الدولية؛
- يجب توسيع صلاحيات الهيئات المهنية.

الاستنتاج:

مهن المحاسبة في الجزائر ليست فقط جزءاً من آليات الحوكمة المحاسبية، بل تلعب دوراً جوهرياً في تكريس مبادئها من خلال ممارسات الإفصاح، الشفافية، المساءلة، المسؤولية، ومراقبة الجودة. هذه الممارسات تسهم في تطوير الأسواق المالية، رفع مصداقية التقارير، وتحسين مناخ الأعمال والاستثمار في البلاد. رغم وجود قاعدة قانونية منظمة (قانون 10-01) ومبادرات لإنشاء معهد تخصصي ومنصات تسجيل حديثة؛ تنسيق رسمي بين وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة قائم الا انه يشنكي بعض الضعف من حيث بطء تحيين التشريعات، نقص في التكوين التطبيقي والتكوين المستمر، ضعف موارد وآليات الرقابة المهنية، غياب هيئة مستقلة أو صلاحيات أقوى للمجلس لمراقبة جودة العمل المحاسبي، ونقص توثيق ونشر نتائج الرقابة.

5- دور الحوكمة المحاسبية في دعم الإصلاح المحاسبي في الجزائر: في ختام المقابلات تم طرح سؤال عن دور الحوكمة المحاسبية في الإصلاح المحاسبي وكانت التوصيات التالية:

5-1 الإرادة السياسية والقيادة الموحدة: ضرورة توفر إرادة سياسية قوية وقيادة مركزية موحدة لضمان استمرارية الإصلاح وتقادي التشتت، مع وضوح في الأهداف والتوجهات.

5-2 الإطار القانوني والتنظيمي: يجب تطوير الإطار القانوني من خلال:

- تحديث وتبسيط التشريعات والقوانين بشكل دوري (كل 4-10 سنوات) لمواكبة التطورات،

- مرونة في التطبيق القانوني وبصفة تدريجية؛

- ضمان إلزامية الحوكمة في جميع المؤسسات.

- إعداد دليل تطبيقي موحد لتوحيد الأداء وتحقيق الشفافية.

5-3 التنسيق المؤسسي والتكامل بين الهيئات: تعزيز التنسيق بين الهيئات الرقابية، المؤسسات، والخبراء لتوحيد الجهود وتحقيق الانسجام في تطبيق الإصلاحات وتحسين قنوات التواصل بين معدي القوانين والجهات المنفذة له والهيئات المحاسبية لضمان المتابعة والدعم المستمر.

5-4 تعزيز الشفافية والإفصاح المالي: ترسيخ مبدأ الإفصاح المالي والإبلاغ الدقيق والآني، بما يشمل نشر القوائم المالية للقطاعين الخاص والعام (تقييم ممتلكات الدولة كأساس للميزانية الافتتاحية).

5-5- الرقابة والمساءلة المستقلة: تفعيل آليات رقابة شفافة ومستقلة، مع تحديد المسؤوليات بوضوح ومساءلة القائمين على أساس النتائج والمؤشرات.

5-6- استقلالية الهيئات المهنية: منح الخبراء ومدقي الحسابات صلاحيات أوسع مع ضمان استقلاليتهم لتعزيز النزاهة والحياد.

5-7 الاستثمار في رأس المال البشري: التركيز على التكوين المستمر وإدراج الحوكمة في التكوين الجامعي والتدريب المهني، وتحفيز العنصر البشري لرفع القدرات الفنية والإدارية.

5-8- التحول الرقمي وتحديث نظم المعلومات: فرض تحديث ورقمنة العمل المحاسبي باستخدام نظم معلوماتية مدمجة وحديثة على مستوى المؤسسات الخاصة واستحداث نظام معلوماتي موحد في القطاع العمومي لضمان سرعة ودقة تدفق البيانات المالية.

5-9 اعتماد مقارنة محاسبة قائمة على النتائج: الانتقال إلى نظام يركز على مؤشرات الأداء وربطها بالإنفاق العام لتعزيز الكفاءة والفعالية.

وبذلك تجمع المقابلات على إيجابية اثر مبادئ وآلية الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر ونجاحه يبقى رهين بتفعيل دور الحوكمة المحاسبية عبر مزيج من الإرادة السياسية، الإطار القانوني المحكم، التكوين المستمر، الرقمنة، والشفافية الفعلية. كما أن هناك توصيات واضحة بتطوير آليات الرقابة والمساءلة، وتحديث التشريعات، ودمج الحوكمة في التعليم المهني والأكاديمي، مع ضرورة أن يكون هذا الإصلاح متدرجاً ومُدعماً بنصوص تطبيقية تشرح طرق وكيفيات ممارسة الأعمال المحاسبية.

خلاصة المبحث الثاني:

أفضى تحليل نتائج الاستبيان إلى بروز اتجاه عام داعم للفرضيات الأساسية للدراسة، حيث أظهرت المؤشرات الإحصائية مستوى مرتفعاً من الاتفاق بين أفراد العينة بشأن أثر الحوكمة المحاسبية على مختلف أبعاد الإصلاح المحاسبي في الجزائر. ولتعزيز هذه النتائج الكمية وتفسيرها في ضوء الواقع العملي، تم الاستعانة بالمقابلات الشخصية مع مجموعة مختارة من الخبراء الفاعلين في المجال المحاسبي، لما توفره هذه الأداة من معطيات نوعية معمقة.

وقد أسهمت الإفادات المستخلصة من المقابلات في إضفاء بعد تفسيري على المؤشرات الرقمية، من خلال توضيح السياقات المؤسسية والتنظيمية التي تحيط بآليات تطبيق الحوكمة المحاسبية، وكشف العوامل المؤثرة في درجة نجاح الإصلاحات، مثل كفاءة الإطار القانوني، وتوافر الموارد البشرية المؤهلة، ومستوى التزام المؤسسات بالمعايير والإجراءات. كما أتاحت هذه المعطيات النوعية تفسير بعض التباينات التي برزت في البيانات الكمية وربطها بعوامل ميدانية موضوعية.

وبذلك، شكّل التكامل المنهجي بين نتائج الأداة الكمية (الاستبيان) ونتائج الأداة النوعية (المقابلة) أساساً متيناً لبناء تصور شامل ودقيق لواقع الحوكمة المحاسبية وعلاقتها بالإصلاح المحاسبي في الجزائر، بما يعزز من مصداقية النتائج ويدعم صياغة توصيات عملية قائمة على أسس علمية وواقعية.

المبحث الثالث: مناقشة النتائج

بعد ان قمنا بالتعريف بمتغيرات الدراسة و المتمثلة في الحوكمة المحاسبية كمتغير مستقل و الإصلاح المحاسبي في الجزائر كمتغير تابع ومحاولة دراستها نظريا حيث تطرقنا إلى النقاط التي يجب دراستها في الجانب التطبيقي فتم التعريف بأربع مبادئ للحوكمة المحاسبية المتمثلة في الشفافية، الإفصاح، المسؤولية والمساءلة، وأربع آليات وهي: الامتثال للمعايير الدولية، الرقابة، الاطار القانوني ونظم المعلومات المحاسبية، أما الإصلاح المحاسبي فتم تقسيمه إلى أربع محاور وحولنا من خلالها ان نمس كل ما يتعلق بالإصلاح المحاسبي فقسمة إلى الإصلاح المحاسبي المالي، الإصلاح المحاسبي العمومي، الإصلاح المحاسبي القطاعي، اصلاح مهنة المحاسبة، وعلى هذا الأساس تم اختيار أدوات الدراسة التطبيقية فتم تصميم استبيان يركز على الدراسة النظرية واستعاننا بمقابلة لمجموعة من الفاعلين في الميدان المحاسبي، ثم تم تحليل البيانات استخراج نتائجها وفي هذا المبحث سنقوم مناقشة نتائج الدراسة التطبيقية من خلال ربطها بالدراسة النظرية.

المطلب الأول: مناقشة النتائج على ضوء الفرضيات الرئيسية:

سنقوم بمناقشة النتائج عبر مرحلتين حيث سنناقش نتائج الاختبار الوصفي للمحور المتعلق بالفرضية الرئيسية حيث سنقوم بمناقشة المحور المشترك وهو محور الحوكمة المحاسبية حيث انه يدخل في اختبار كل الفرضيات الرئيسية ثم سنقوم بمناقشة نتائج اختبار كل فرضية على حدي

1- مناقشة النتائج الوصفية لمحور الحوكمة المحاسبية:

من خلال معطيات الجدول رقم 2-15: اتجاه آراء العينة حول الحوكمة المحاسبية نجد ان هناك اتفاقاً كبيراً من قبل أفراد العينة على أنّ المبادئ المتمثلة في الإفصاح، الشفافية، المسؤولية والمساءلة والآليات المتمثلة في الامتثال للمعايير المحاسبية، الاطار القانوني والنظم المحاسبية، تسهم بفعالية في تحقيق الحوكمة المحاسبية. هذا يؤكد أن افراد العينة يدركون أهمية العناصر المرتبطة بهذه العناصر لتحقيق حوكمة رشيدة.

حيث سجلت العبارات الخاصة بالشفافية والإفصاح المرتبة الأولى والثالثة على التوالي، مما يدل على أنّ المبدئين يعتبران من اهم الركائز لتحقيق الحوكمة المحاسبية. هذا يتوافق مع المبادئ التي تطرحها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) والتي تؤكد أن الشفافية والإفصاح هما أساس الثقة والمساءلة في التقارير المالية. ويتوافق أيضا مع دراسات سابقة مثل دراسة (Bushman & Smith, 2003) التي اعتبرت الإفصاح المالي أداة جوهرية لحماية حقوق المستثمرين وتعزيز الحوكمة.

واظهر المستجوبون أهمية بالغة للعبارات الخاصة بالاعتماد على النظم المحاسبية المعلوماتية، مما يعكس إدراكهم لأهمية التكنولوجيا في ضمان جودة التقارير المالية. وهذا ما أكدته بعض الدراسات السابقة والقوانين المحلية التي أبرزت توجهات الإصلاح المحاسبي في الجزائر التي تهدف إلى رقمنة العمليات المالية وتعزيز نظم المراقبة بما يتوافق مع التطورات الدولية.

بينما شكلت العبارة المتعلقة ب توافق التشريعات والقوانين مع المتطلبات الوطنية والدولية فجاءت في المرتبة الأخيرة، الامر الذي يشير إلى أنّ هناك وعي بضرورة التوافق، لكن قد تكون هناك تحديات مرتبطة ببطء التحديث التشريعي أو ضعف آليات التطبيق. هذا يتماشى مع ما جاء في بعض المقابلات الموجودة في الملاحق.

2- مناقشة نتائج الفرضية الرئيسية الأولى: تنص الفرضية الأولى على وجود اثر ايجابي للحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي المالي في الجزائر، حيث انه حسب الجدول 2-16 يظهر المستجوبون ميلا نحو الموافقة على عبارات هذا المحور، وهذا يؤكد الدور الفعال الذي تلعبه الحوكمة المحاسبية في تفعيل الإصلاح المحاسبي المالي، لكن ليس بدرجة مرتفعة جدًا، وهذا امر طبيعي في العلوم الإنسانية.

ونرى ان العبارة الخاصة بالامتثال لمبادئ الحوكمة في مواءمة النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية، سجلت اعلى معدل ما يؤكد أهمية الحوكمة كإطار لضمان التوافق مع النظام المحاسبي المالي SCF المطبق في الجزائر منذ 2010.

ما العبارات المتعلقة بالإفصاح وتحديد المسؤوليات جاءت بدرجات مرتفعة نسبياً (3.99 و 3.98)، مما يدل على أن النظام يحقق مستوى لا بأس به من الوضوح والمساءلة.

في المقابل سجلت العبارة الرابعة المتعلقة بكفاية الإطار التشريعي اقل رتبة مما يعني ان المستجوبون يرون وجود قصور تشريعي وتنظيمي في مسايرة التطورات الوطنية والدولية، وهي نتيجة منطقية نظراً لوجود تأخر في إصدار بعض النصوص التكميلية في الجزائر، كما أشارت لذلك عدة دراسات.

أظهرت قيم معاملات الارتباط بين المحور الأول والمحور الثاني الخاص بالفرضية الأولى ان هناك علاقة طردية موجبة متوسطة القوى مما يعني ان تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة المحاسبية حسناً من مستوى الإصلاح المحاسبي المالي.

كما اكدت اختبارات معامل التحديد، التباين والانحدار البسيط ان العلاقة ذات دلالة إحصائية عنى مستوى الدلالة 0.05 حيث ان كل زيادة بمقدار وحدة واحدة في درجة تطبيق الحوكمة تؤدي إلى زيادة بمقدار 0.486 في مستوى الإصلاح المالي.

هذه النتائج تتوافق مع بعض نتائج دراسات جزائرية مثل دراستي (مرداسي، زرقين 2018) و (عامري و قطوفي، 2022) والتي اظهرت أهمية الحوكمة المؤسسية في تفعيل وتحسين من جودة الإفصاح والشفافية المحاسبية

3- مناقشة نتائج الفرضية الرئيسية الثانية: تنص الفرضية الثانية على ان هناك أثر إيجابي للحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي العمومي، ومن خلال الجدول الخاصة بهذه الفرضية تظهر النتائج

الوصفية إلى ارتفاع المتوسط العام للمحور وبنسبة تشتت اقل من الفرضية السابقة حيث مال المستجوبين إلى القبول في كل عبارات المحور وبشكل متفاوت نسبا، حيث تصدرت العبارات الخاصة بالرقابة و المسؤولية و آلية الإمتثال للمعايير المحاسبية الأمر الذي يدل على الأثر الإيجابي لهاته العناصر على الإصلاح المحاسبي العمومي، وكانت كل العبارات تتحى نفس المنحى تقريبا مما يجعل اهداف الإصلاح المحاسبي تتحقق ولو بشكل بسيط من الناحية النظرية على الاقل، وهو الامر الذي اكدته المقابلات التي اجرية مع المختصين في هذا الجانب

وبقية العبارة الخاصة بالإطار القانوني تسجل أدنى المستويات حيث مالت للحياد مع مستوى تشتت عالي يفوق الواحد الامر الذي يدل على ضعف هذا العنصر حيث اكدت المقابلات ان الجانب القانوني رغم ثرائه إلا انه مبهم في عديد النقاط ويفتقر إلى النصوص التنظيمية وبطيء من حيث التطبيق، ولعل المستجوبون يرون عدم قدرة القانون 07/23 لمواجهة الظروف المستقبلية خاصة مع بطئ التحين للنصوص (نظرة تاريخية).

من خلال قيم معاملات الارتباط بين المحور الأول والمحور الثالث الخاص بالفرضية الثانية نجد ان هناك علاقة طردية موجبة تكاد تكون قوية مما يعني ان تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة المحاسبية حسنا من مستوى الإصلاح المحاسبي العمومي.

كما اكدت اختبارات معامل التحديد، التباين والانحدار البسيط ان العلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 حيث ان الحوكمة تفسر ما يقارب 20 بالمئة من التغيرات في الإصلاح المحاسبي العمومي، وان كل زيادة في الحوكمة بوحدة واحدة يؤثر بشكل موجب بنسبة 0.538 وهو مرتفع بالنسبة للعلاقات في العلوم الإنسانية و الاجتماعية، وربما يعود ذلك لحدثة هذا الإصلاح وعدم ظهور النتائج العملية له حتى الان، كما ان اغلبية المبادئ والاليات كانت موجودة من قبل في القوانين التي تحكم التعاملات العمومية، عكس القطاع الخاص الذي يحتوى على مستويات ادنى من هذه العناصر.

تتوافق هذه النتائج مع دراسات سابقة مثل دراسة (نعيجة فهميم، 2021)، دراسة (Khaoula) ودراسة (KHECHAIMIA 2022) ودراسة (رحال وشعشوعة، 2024) التي اكدت الأثر الإيجابي للمعايير المحاسبية على الإصلاح المحاسبي العمومي وتأثير هدف الدولة للوصول إلى مستوى عالي من الشفافية والإفصاح

على الإصلاح المحاسبي، كما تتماشى هذه النتائج مع ما جاء في المقابلات مع عديد المختصين في الميدان.

4- مناقشة نتائج الفرضية الرئيسية الثالثة: حيث تذهب الفرضية إلى إيجابية أثر الحوكمة المحاسبية على المحاسبة القطاعية، حيث أن هذه الفرضية تتبع الفرضية الأولى ولخصوصيتها تم فصلها عنها وأظهرت النتائج انه على الرغم من ان إيجابية اثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي القطاعي إلا انها لم تكن بنفس قوة المحاور السابقة، واتجهت ثلاث عبارات من اصل سبعة في المحور إلى الحياد وهي عبارات مهمة جدا كالعبارة التي تتحدث عن المحاسبة الزراعية او تلك التي تتحدث عن المحاسبة البنكية والتي حصلت على المراتب الثلاثة الأخيرة، وكانت آراء العينة متشتتة جدا حيث قاربت الواحد، ولعل هذا التشتت يعود لخطأ عدم فصل آراء المحور الرابع عن باقي المحاور حيث ان هناك احتمالية أن بعض المستجوبين لم يكن لهم العلم الكافي بهذا المحور، وإذا قمنا بفصل آراء العينة واخذ المهنين المحاسبين فقط فان العبارات المحايدة ستتجه إلى عدم الموافقة، ويعود ذلك لعدم وجود أي إصلاح للمحاسبة البنكية منذ 2009، وعدم التطبيق النهائي للنظام المحاسبي المالي المكيف حسب القطاعات، وهذا ما أكدته المقابلة مع السيدة بن يخلف امال(انظر الملاحق)، كما ان المقابلة مع السيد رئيس مصلحة المحاسبة لشركة كوسيدار لم يكن له علم باي تحديث في القانون ما عدا بعض الحسابات.

بينما سجلت العبارة الثانية والتي تفترض ان الإصلاح المحاسبي القطاعي سيحسن من جودة المعلومات المحاسبية على اعلى معدل حيث ان هذه النتيجة تتحدث على الجانب النظري للإصلاح المحاسبي القطاعي،

اما بقية العبارات فتبين الاثر الإيجابي للحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي القطاعي في العناصر المتمثلة في الشفافية والإفصاح وآلية المساءلة المتمثلة في الرقابة، هذا ما يعكس أهمية هذه النقاط وان الإصلاح حقق جزء من أهدافه المسطرة.

بينما اكدت اختبارات معامل التحديد، التباين والانحدار البسيط ان العلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 حيث ان الحوكمة تفسر ما يقارب حوالي 17 بالمئة من التغيرات في الإصلاح المحاسبي القطاعي، وان كل زيادة في الحوكمة بوحدة واحدة يؤثر بشكل موجب بنسبة 0.334 وهو اثر يقترب من الضعيف، وربما يعود ذلك لحدثة هذا الاصلاح وعدم ظهور النتائج العملية لها القوائم المالية

المعدة على أساسها لم تصدر حتى هذه اللحظة، أما ان طبيعة المؤسسات التي ينتمي أغلبها إلى القطاع الخاص فلا تظهر فيها هذه الآثار لعدم إلزامية القانون للحوكمة إلى في جزء بسيط منها يتعلق بالضرائب والمصادقة على القوائم المالية الختامية من طرف محافظي الحسابات، وتؤكد المقابلات التي تم إجراؤها مع المختصين في هذا الجانب.

في العموم نقول ان الحوكمة المحاسبية أثرت بشكل إيجابي ذو قوة تقترب من الضعيفة على الإصلاح المحاسبي القطاعي، وهذا هو ما أكدته بعض الدراسات كدراسة (رباحي صبرينة، 2022) التي طالبت بضرورة التوافق بين المحاسبة المحلية والمعيار الدولي 41 حيث انها سلطة النظر على الاختلافات الموجودة بينهما، أما دراسة (محصول نعمان 2017) فقط خلصت إلى ضرورة تحسين النظام المحاسبي البنكي خاصة أن المعايير التي تم الاعتماد عليها قد الغيت وعوضت بالمعيار IFRS 09.

5- مناقشة نتائج الفرضية الرئيسية الرابعة: تفترض الفرضية الرابعة وجود أثر إيجابي للحوكمة المحاسبية على اصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر وجاءت نتائج الدراسة التطبيقية لتؤكد هذا الافتراض حيث يميل المستجوبون للموافقة على اغلب عبارات المحور رغم وجود تشتت على نوع ما وسجلت العبارة الخاصة بأهمية المهنة على مستوى الرقابي على اعلى مستوى، مما يظهر وعي المستجوبين بأهمية المهنة في إرساء الشفافية والمساءلة،

بينما تلتها العبارة السابعة الخاصة بأهمية انضمام الجزائر للهيئات المحاسبية الدولية لتعزيز المهنة وبالتالي تعزيز الحوكمة المحاسبية، وهنا نرى وعي عالي من طرف افراد العينة على أهمية التوقيع الدولي للمحاسبين الجزائريين واحتكاكهم بالمحاسبة الدولية.

في حين ان العبارة الخاصة بالإطار التشريعي للمهنة على ادنى علامة مما يعني ضعف الإطار التشريعي وضرورة تحسينه باستمرار خاصة بعد التحول الكبير الذي عرفته المحاسبة العمومية،

وبالنظر لنتائج اختبارات معامل التحديد، التباين والانحدار البسيط فإننا نرى بوضوح وعلى الرغم من وجود دلالة احصائية عند مستوى 0.05 إلى انها تبقى ضعيفة نوعا ما، كما ان القوة التفسيرية لنموذجة منخفضة جدا فقد بلغت 0.091 فقط وهي بسيطة تؤكد ان فاعلية الحوكمة المحاسبية في المهنة تتأثر بعناصر خارجية لم يذكرها النموذج ولعل اهمها البيئة الاقتصادية الجزائرية.

لقد تم تأكيد هذه النتائج من طرف المختصين الميدانيين الذين تمت مقابلتهم حيث أكدوا على أهمية المهنة وضرورة تعزيز صلاحيات الخبراء ومحافظي الحسابات وأصروا على ضرورة إشراكهم بشكل فعال في الإصلاحات المحاسبية بكونهم عنصر مهم من عناصر البيئة المحاسبية الوطنية.

لقد وافقة نتائج هذا المحور العديد من الدراسات السابقة على غرار دراسة (بلعور و قطيب، واقع مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، 2018) ودراسة دراسة (بوقفة ، 2020) حيث اكدتا ضرورة تحين تنظيمات المهنة من اجل مواكبة التغيرات في البيئة المحاسبية فكما تغيرت التشريعات الخاصة بها بعد ظهور النظام المحاسبي المالي سنة 2010 فمن المتوقع ان تتغير بعد التعديلات الجديدة في جميع انوا المحاسبة خاصة فيما يخص المحاسبة العمومية.

المطلب الثاني: مناقشة النتائج على ضوء الفرضيات الفرعية: في هذه النقطة سنحاول مناقشة الفرضيات الفرعية حيث انه قد تم إعادة هيكلة أسئلة الاستبيان لتشكّل خمس محاور تمثل المتغيرات التابعة لنبرطها بالأسئلة التي توافقها في المحور المستقل الخاص بالحوكمة والنتائج موضحة في الجدول رقم 2-38 الذي يظهر الاحصائيات الوصفية لهاته المحاور حيث ان كل الأسئلة الخاصة بالمحور المستقل اتجهت نحو موافق جدا إلى السؤال الخاص بالاطار التشريعي الذي سجل اتجاه موافق وبالنظر إلى احصائيات هذا الأخير نرى انه يقترب من مجال الموافق جدا، وهذا يدل على ان افراد العينة لهم وعي كافي بالمبادئ والآليات التي تم استجوابهم حولها وان الاستبيان وفق إلى حد كبير من الناحية الهيكلية.

بينما سجلت محاور المتغيرات التابعة اتجاه موافق في اغلب اسئلتها، وتدل هذه الاحصائيات على أهمية مبادئ الحوكمة المتمثلة في الإفصاح والشفافية، والمسؤولية والمساءلة، حيث انهم سجلوا المرتب الأولى والثانية وبمعدلات مرتفعة نسبيا وبنسبة تشنت منخفضة مما يدل على اتفاق افراد العينة إلى حد كبير حول هذه العناصر، اما المحور الخاص بالإطار التشريعي فقد سجل اتجاه محايد ويقترب من مجال الغير مقبول، الامر الذي قد ويحي بضعف هذا الجانب من الناحية الشكلية او من قدرته على مجابهة الظروف الاقتصادية المحلية والدولية، وهذا ما أكدته المقابلات حث اشتكى عدد من المستجوبين من بطئ التحين وصعوبة التطبيق لغياب النصوص التنظيمية.

1- مناقشة نتائج الفرضية الفرعية الأولى: تأثر الإصلاح المحاسبي بمبدئي الحوكمة المحاسبية المتمثلة في الشفافية والافصاح، وبالنظر إلى مجموع الاختبارات التي طبقة لتأكد من هذا الافتراض نجد ان النتائج

المتحصل عليها تتوافق مع الأسس النظرية لمبادئ الحوكمة المحاسبية التي تعد الشفافية والإفصاح من أهم مرتكزاتها، حيث إن الإفصاح عن المعلومات المالية الدقيقة وفي الوقت المناسب يعزز ثقة المستخدمين ويقلل من فجوة المعلومات، وهو ما يمثل ركيزة أساسية للإصلاح المحاسبي

وتؤكد نظرية الوكالة أن وجود شفافية عالية يقلل من ظاهرة عدم تماثل المعلومات بين الأطراف ويحد من السلوك الانتهازي، مما يؤدي إلى تحسين جودة الممارسات المحاسبية وتطبيق الإصلاحات.

وعلى الرغم من أن العلاقة الإحصائية كانت ضعيفة نسبيًا ($r = 0.275$)، فإنها تظل معنوية وتدل على أن الشفافية ليست العامل الوحيد المؤثر في الإصلاح المحاسبي بل هناك عوامل أخرى، وهذا يتماشى مع ما أشار إليه الإطار المفاهيمي للإصلاح المحاسبي في الجزائر، حيث نص على أهمية مواءمة المعايير الدولية مع واقع بيئة الإفصاح والشفافية المحلية لضمان نجاح الإصلاح، ولقد توافقت هذه النتائج مع ما جاء في المقابلات التي أجريت مع المختصين بصفتهم مسؤولين أو مهنيين ممارسين لمهنة المحاسبة.

تتفق هذه النتيجة مع عديد الدراسات السابقة على غرار ما توصلت إليه دراسة (قوجيل، 2013) التي أكدت أن التوافق بين مبادئ الحوكمة - خاصة الإفصاح والشفافية - والإصلاح المحاسبي يعزز من جودة المعلومات المالية في المؤسسات الجزائرية كما أظهرت دراسة (رحال وشعشوعة، 2024) أن تحسين الشفافية في الجماعات المحلية يعتبر من العوامل الجوهرية لإنجاح الإصلاحات المحاسبية والحد من الفساد المالي.

وعليه فإننا نقول بوجود أثر إيجابي للحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي الجزائري في جزيئته المتعلقة بالشفافية والإفصاح وعليه فإن الهدف المرجو من هذا الإصلاح في هذه النقطة قد حقق ولو بشكل جزئي.

2- مناقشة نتائج الفرضية الفرعية الثانية: حيث تفترض وجود تأثير إيجابي على الإصلاح المحاسبي بمبدئي الحوكمة المحاسبية المتمثلين في المساءلة والمسؤولية، وتوافقت النتائج المتحصل عليها مع الإطار النظري لمبادئ الحوكمة المحاسبية، الذي يبرز دور المساءلة كآلية لتقليص الفجوة بين الأطراف وتعزيز الانضباط المالي. وتدعم هذه النتيجة أيضًا ما أورده نظرية الوكالة، التي تؤكد أن تعزيز المسؤولية والمساءلة يقلل من المخاطر الأخلاقية، ويرفع مستوى الثقة في التقارير المالية، وبالتالي يساهم في تحسين جودة الممارسات المحاسبية وتطبيق الإصلاحات بفعالية.

وقد توصلت عدة دراسات جزائرية إلى نتائج مماثلة، إذ أشارت دراسة (هنان و هنان، 2017) إلى أن المساءلة في التشريع الجزائري تعد أداة محورية للحد من الفساد وتعزيز الانضباط المالي.

وعليه نقول ان الصلاح المحاسبي قد تأثر بمبدئي المسؤولية والمساءلة، حيث اظهرت النتائج وجود علاقة طردية موجبة متوسطة القوى وعيه فان الفرضية الفرعية الثانية صحيحة ولو بشكل محدود، وهو ما أكدته المقابلات مع المختصين في البيئة المحاسبية او المسؤولين على الإصلاحات المحاسبية.

3- مناقشة نتائج الفرضية الفرعية الثالثة: حيث تفترض ان الإصلاح المحاسبي تأثر بآلية الحوكمة المحاسبية المتمثلة في الإمتثال بالمعايير المحاسبة الدولية، وقد جاءت نتائج الدراسة لهذه الآلية لتشير إلى وجود علاقة موجبة قوية نسبياً ذات دلالة إحصائية بين آليات الامتثال للمعايير المحاسبية والإصلاح المحاسبي في الجزائر، حيث بلغ معامل الارتباط ($r = 0.424$) ، وهو ما يعكس دوراً جوهرياً للإمتثال في تحقيق الإصلاح. كما أظهرت النتائج أن هذا العامل يفسر حوالي 17.9% من التباين في مستوى الإصلاح المحاسبي، وهو ما يعد نسبة معتبرة مقارنة بالمتغيرات السابقة، المر الذي يبين مستوى وعي افراد العينة بأهمية هذه الآلية ومستوى تأثيرها على عملية الإصلاح المحاسبي وفق ما سطرته الدولة الجزائرية لمحاولة تبني المعايير المحاسبية الدولية بكل اشكالها.

كما ان هذه النتائج تتوافق لحد كبير مع بعض الدراسات السابقة هذه النتيجة تتوافق مع الإطار النظري لمبادئ الحوكمة المحاسبية، الذي يرى أن الامتثال للمعايير الدولية خاصة معايير IFRS و IPSAS يعد ركيزة أساسية لتحقيق إصلاحات فعّالة وشفافة، من خلال توحيد الممارسات المحاسبية وتقليص التباينات. كما تدعم هذه النتيجة ما تطرقت إليه نظرية الشرعية التي تؤكد أن التزام المؤسسات بالمعايير يعزز ثقة الأطراف المعنية، ويزيد من مصداقية التقارير المالية، مما ينعكس على نجاح سياسات الإصلاح المحاسبي.

وجاءت النتائج منسجمة مع عدة دراسات جزائرية تناولت موضوع الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية مثل دراسة (Beatriz Cuadrado، Marco Bisogno، 2020) والتي ابرزت أهمية التوافق معها، بينما إشارة دراسة (شباركة مهدي، لحماي اكرم، 2023) إلى توافق التشريعات الجزائرية مع المعايير إلى حد كبير لآكن هناك جمود في النظام المحاسبي المالي حيث انه لا يتصف بالمرونة الكافية لمواكبة التغيرات الحاصلة في المعايير، وذهبت دراسة (لونيس حنان، 2021) إلى عدم التوافق الكلي بين معيار الأصول البيولوجية IAS41 والقوانين الجزائرية، ولقد اكدة المقابلات التي اجريه مع المختصين جزء من هذه النتائج وهو أهمية التوافق الدولي، بينما وزعة ضعف المحاسبة القطاعية إلى حداثة الإصلاح الذي

بدئ تطبيقه في الفاتح من جانفي 2024 ولم تصدر القوائم المالية التي تتجم عنه حيث انه لم يطبق بشكل كلي و الامر نفس يقال على المحاسبة العمومية.

وعليه فننا نقول بان الأثر الإصلاح المحاسبي تأثر بآلية الامتثال للمعايير المحاسبة الدولية من الناحية النظرية، لا كن من الجانب التطبيقي لا يزال التحدي كبير لتطبيق كل ما جاء به القانون خاصتا في جانب المحاسبة القطاعية وتبقى اهم العوائق هي ملائمة البيئة الاقتصادية ووجود الإرادة السياسية للإنجاح الاصلاحات.

4- مناقشة نتائج الفرضية الفرعية الرابعة: حين افترضنا ان الإصلاح المحاسبي تأثر بشكل ايجابي بآلية الحوكمة المحاسبية المتمثلة في الإطار التشريعي، وتشير نتائج التحليل إلى عدم وجود علاقة معنوية بين الإطار التشريعي والإصلاح المحاسبي في الجزائر، إذ أظهرت قيم الارتباط ضعفاً شديداً ($r = 0.040$) وانعدام الدلالة الإحصائية. ($p > 0.05$) هذا يعني أن الإطار التشريعي القائم لم يكن له تأثير واضح في دفع مسار الإصلاح المحاسبي، وربما يعود ذلك إلى عدة عوامل، أهمها الجمود التشريعي وضعف التحديث الدوري للقوانين لمواكبة المتغيرات الاقتصادية والمعايير الدولية وضعفه م الناحية التطبيق وغياب آليات رقابة فعالة على تنفيذ القوانين ناهيك عن البيروقراطية التي تحد من مرونة الإطار القانوني وتبطئ عمليات الإصلاح، وتشرح المقابلات هذه النتائج حيث تبرز ان مشكل القوانين ليس في عدم كفاءتها او كفايتها بل في مستوى التطبيقي لها وتأخر التعديلات الخاصة بها وقدم مرتكزاتها.

اما من الناحية النظرية، فتتعارض هذه النتيجة مع ما تفترضه نظرية الحوكمة المؤسسية التي تؤكد أن القوانين تمثل أساساً لضبط السلوكيات وتعزيز الشفافية، إلا أن هذه النتيجة تكشف وجود فجوة بين النصوص التشريعية والتطبيق العملي في السياق الجزائري، مما يجعل التشريعات غير فعالة في تحقيق الإصلاح.

وفي الأخير نقل ان سلبية النتائج يجعل الفرضية الرابعة مرفوضة ولعل المستجوبين خلطوا في بعض الأحيان بين جودة النصوص التشريعية ومستوى التطبيقي لها.

5- مناقشة نتائج الفرضية الفرعية الخامسة: تنص هذه الفرضية على وجود أثر إيجابي لآلية الحوكمة المحاسبية المتمثلة في أنظمة المعلومات المحاسبية على الإصلاح المحاسبي الجزائري، حيث تشير النتائج إلى وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لنظم المعلومات المحاسبية في دعم الإصلاح المحاسبي

في الجزائر. وتؤكد الاختبارات الإحصائية تؤكد أن تحسين وتطوير نظم المعلومات المحاسبية يساهم بشكل ملحوظ في نجاح الإصلاحات المحاسبية، وذلك من خلال زيادة سرعة ودقة المعالجة المحاسبية مما يعزز الشفافية وجودة التقارير المالية وتسهيل الامتثال للمعايير الدولية من خلال الأنظمة الإلكترونية المتكاملة، بالإضافة إلى دعم القرارات الإستراتيجية عبر توفير بيانات مالية دقيقة في الوقت المناسب.

ومع ذلك، تبقى نسبة التفسير (12.1%) متوسطة، مما يعني أن هناك عوامل أخرى بجانب نظم المعلومات المحاسبية تؤثر في الإصلاح المحاسبي.

وبالنظر لهذه النتائج ونتائج المقابلات نقول أن نظم المعلومات المحاسبية في الجزائر لا تزال في طور التطوير، خصوصاً في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تعاني من ضعف البنية التكنولوجية، كما أن توجه الدولة نحو التحول الرقمي بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) ساهم في تعزيز هذا الأثر، لكنه لم يصل بعد إلى المستوى الأمثل، ولعل أهم الأسباب هذا الواقع هو ضعف الموارد البشرية المؤهلة في تكنولوجيا المعلومات الأمر الذي شكل عائقاً أمام تعظيم دور هذه النظم، وهذا ما يتوافق مع عدد من الدراسات التي بينت أهمية هذا العنصر في ارساء مبادئ الحوكمة على مستوى المؤسسات.

المطلب الثالث: مناقشة نتائج تحليل الفروقات ذات الدلالات الإحصائية: إن قوة التشنت التي ظهرت في العديد من العبارات تفرض علينا التساؤل عن سببها، فقمنا بتطبيق اختبار كروس ولاس على محاور الاستبيان على أساس المهنة (المحاسبون، المديرون الماليون والأكاديميون) لنستنتج في الأخير وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في ثلاثة محاور وهي المحور الثاني، الثالث والرابع، ثم قمنا بنفس الاختبار على كل العبارات الخاصة بكل محور من المحاور الثلاثة لنتج لدينا فروقات في عدد من العبارات طبقاً عليها اختبار مان ويزر وسنقوم في هذا المطلب بمحاولة مناقشة هذه النتائج.

1- مناقشة نتائج اختبار الفروقات بين ثنائية المحاسبين والباحثين الأكاديميين: حسب الجدول رقم 2-61 فإن معظم العبارات قد أظهرت فروقات ذات دلالة إحصائية في كل المحاور فنرى اتفاق المحاسبين بشكل أكبر على عبارات الإصلاح المحاسبي المالي والعمومي، ويمكن تفسير ذلك بأن المحاسبين يتعاملون يومياً مع القيود المحاسبية ومعايير التقارير المالية، مما يجعلهم أكثر إدراكاً لضرورة الإصلاح في هذا الجانب مقارنة بالأكاديميين الذين يركزون غالباً على الجانب النظري والتحليلي، كما أن المحاسبين العموميين يلمسون العراقيل المرتبطة بالقوانين وطرق التنفيذ بشكل مباشر مما يجعلهم أكثر حساسية لضرورة الإصلاح المحاسبي العمومي.

بينما نرى تفوق للاكاديميين في المحور الخاص المحاسبة القطاعية وربما يعود ذلك إلى أن الأكاديميون أكثر وعياً بالتطورات الحديثة في القطاعات المختلفة نتيجة اطلاعهم على الدراسات النظرية، بينما المحاسبون يركزون على القطاعات التي يعملون فيها فقط، كما أن الإصلاحات في المحاسبة القطاعية حديثة أي لم يقدّم المحاسبون بإختبارها بشكل الكافي مما يجعلهم مترددين في الموافقة على عبارات الاستبيان من عدمها.

وبشكل آخر فإن اختلاف زاوية النظر لكل من المجموعتين يؤدي بالضرورة لاختلاف آرائهم حيث أن المحاسبون يميلون إلى التركيز على الجانب العملي والتطبيقي، مما يجعلهم أكثر حساسية للإصلاح المالي والعمومي المباشر، أما الباحثون الأكاديميون ينظرون من زاوية نظرية واستراتيجية، لذلك أظهرنا اهتماماً أكبر بالإصلاح القطاعي الذي يتطلب دراسات معمقة وتخطيط بعيد المدى.

2- مناقشة نتائج اخبار الفروقات بين ثنائية المحاسبين والمسيرين الماليين: بالنسبة للمقارنة بين المحاسبين والمسيرين الماليين، أظهرت النتائج أن أغلب العبارات لم تسجل أي فروق ذات دلالة احصائية، باستثناء العبارة (05) في المحور الثالث (الإصلاح المحاسبي العمومي) التي جاءت ذات دلالة عالية، حيث يرى المحاسبين أن الإصلاح المحاسبي العمومي سيزيد من مستوى المسؤولية والمساءلة في حين يرى المسيرين الماليين أن الإصلاح سيسهم بنسبة أقل في هذا الجانب، وهذا يعكس اختلافاً في إدراك الإصلاح العمومي بين الفئتين، حيث يميل المسيريون الماليون إلى التركيز على الجوانب الإدارية والميزانية، في حين يعطي المحاسبون أهمية للجوانب التقنية والمعايير المحاسبية.

أما في المحور الرابع (الإصلاح المحاسبي القطاعي)، فقد ظهرت فروق ذات دلالة في بعض العبارات (01، 05، 06)، وهو ما يعكس اختلافاً في تقييم مدى تطبيق الإصلاحات القطاعية، ويعود ذلك لاختلاف الخلفية التطبيقية لكل مجموعة.

3- مناقشة نتائج اخبار الفروقات بين ثنائية الأكاديميين والمسيرين الماليين: تشير اختبارات مان ويندر إلى وجود اختلافات إجابات المجموعتين، حيث أنهم اختلفوا في أغلب عبارات محور الإصلاح المحاسبي المالي ماعدا العبارة الرابعة والتي تتحدث عن الإطار التشريعي فهي غير دالة احصائياً، ونفس الامر بالنسبة للمحور الثالث الخاص بالمحاسبة العمومية، مع ميول درجة الموافقة بشكل اكبر عند المسيرين، ولعل الأمر يعود للاهتمام الكبير للمسير بالإصلاح المحاسبي المالي ومدى استجابته لحل المشاكل

وتدليل العراقيين الموجودة سابقا، بينما الأكاديميون يرون بمنظور أوسع ويقارنون الواقع المحلي مع التجارب الدولية وهذا ما يجعل درجة الموافقة اقل .

بينما مالت الموافقة في المحور الرابع الخاص بالمحاسبة القطاعية إلى الأكاديميين على غرار الثنائية السابقة ويعود ذلك إلى الاهتمام الأكاديمي بكل الحثيات المحاسبية من الناحية النظرية على المستوى المحلي والدولي، في حين ان المسيرين قلة درجة موافقتهم بسبب حداثة الإصلاحات القطاعية.

خلاصة الفصل الثاني:

لقد حوّلنا من خلال الفصل التطبيقي ان نقوم باختيار أفضل الوسائل المتاحة والتي تخدم طبيعة واهداف البحث حيث اننا اعتمدنا على أداة الاستبيان كأداة رئيسة للدراسة الميدانية فتم من خلالها دراسة واختبار الفرضيات الرئيسية والفرضيات الفرعية واصفرت النتائج إلى صحت اغلبية الفرضيات حيث تم ابراز إيجابية الأثر الذي أحدثته الحوكمة المحاسبية من خلال مجموعة المبادئ والآليات المدروسة على جميع ابعاد الإصلاح المحاسبي. في حين رفضت الفرضية الرئيسية والفرضيات التابعة لها والتي تعنى بأثر الإطار التشريعي كآلية من آليات الحوكمة وكان الأثر شبه معدوم وغير دال احصائيا

كما أبرزنا أثر الخلفية المهنية على اختلاف إجابات افراد العينة بخصوص عبارات الاستبيان في ثلاث محاور اظهرت دلالة إحصائية في اختبار كارولاس.

ومن اجل تدعيم نتائج الاستبيان قمنا بإجراء مجموعة من المقابلات مع عدد من المختصين والمهنيين ذوي الكفاءة والوزن في البيئة المحاسبية الجزائرية، وقمنا بتحليلها وجاءت نتائجها مدعمة لنتائج الاستبيان، وقامت بتفسير بعض الإجابات التي كان فيها بعض الغموض

كما حاولنا مناقشة النتائج المتحصل عليها في هذا الفصل وربطها مع الإطار النظري والدراسات السابقة لمتغيرات الدراسة.

خاتمة

بعد استعراض الجوانب النظرية والتطبيقية لموضوع "أثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، والقيام بتحليل البيانات الميدانية من خلال الاستبيان والمقابلات، توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج التي تبرز مدى التفاعل بين ممارسات الحوكمة المحاسبية وأبعاد الإصلاح المحاسبي بمختلف مكوناته. لقد انطلقت الدراسة من إشكالية رئيسية هي: **إلى أي مدى تسهم الحوكمة المحاسبية بمبادئها وآلياتها في دعم وتفعيل الإصلاح المحاسبي في الجزائر؟**، ومن أجل الإجابة عن هذه الإشكالية تم صياغة فرضيات رئيسية عنيّت بالأبعاد الأساسية للإصلاح المحاسبي وهي الإصلاح المحاسبي المالي والعمومي والقطاعي، وإصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر، بينما ركزت الفرضيات الفرعية على مبادئ الحوكمة المحاسبية (الشفافية، الإفصاح، المساءلة، المسؤولية) وآلياتها (الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية، الإطار التشريعي، نظم المعلومات المحاسبية).

وقد اعتمدت الدراسة على منهج وصفي تحليلي مدعوم بأسلوب ميداني شمل توزيع استبيانات على عينة من المعنيين بالإصلاح المحاسبي، وإجراء مقابلات معمقة، بهدف تقديم رؤية متكاملة حول واقع تطبيق الحوكمة المحاسبية وعلاقتها بالإصلاحات الجارية في النظام المحاسبي الجزائري. وفي ضوء تحليل النتائج الإحصائية ومناقشتها، خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج التي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1- نتائج اختبار الفرضيات الرئيسية لدراسة:

الفرضية الرئيسية الأولى: أكدت الدراسة أن الحوكمة المحاسبية أثرت بشكل إيجابي على الإصلاح المحاسبي المالي، وبالتالي فهي صحيحة، حيث أن المستجوبون أكدوا على وجود علاقة طردية موجبة ومتوسطة القوة وذات دلالة إحصائية كما أن النموذج استطاع أن يفسر نسبة لا بأس بها من التغيرات الحاصلة في الإصلاح المحاسبي ويظهر الأثر في تبني النظام المحاسبي المالي لمبادئ وآليات الحوكمة المدروسة، وكانت نقطة الضعف هي الإطار التشريعي حيث أن المقابلات أكدت أن عدم تحيين النظام المحاسبي المالي وعدم مرونته جعلوه متأخرًا على المعايير والمستجدات المحاسبية الدولية.

الفرضية الرئيسية الثانية: ثبتت صحة الفرضية وذلك بعد إجراء الاختبارات الإحصائية اللازمة الخاصة بأثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي العمومي، وبينت النتائج الأثر الإيجابي الذي تركته الحوكمة المحاسبية في هذا البعد حيث أن العلاقة كانت موجبة ومتوسطة القوة وبينت نتائج الاستبيان تبني

الخاتمة

الإصلاح المحاسبي العمومي لمجموعة المبادئ والآليات المدروسة، وذهبت الإجابات إلى الحياذ فيما يخص الإطار التشريعي ويعود ذلك إلى حداثة الإصلاح والتخوف من قدرته على مجابهة التحديات المحلية والدولية.

الفرضية الرئيسية الثالثة: صحيحة، على الرغم من الأثر الضعيف الذي بينته نتائج الدراسة التطبيقية، حيث أنها أكدت وجود علاقة طردية موجبة متوسطة، ولعل هذا يعود إلى حداثة الإصلاحات المحاسبية في عديد القطاعات، وعدم وجود أي إصلاح في قطاعات أخرى كالقطاع البنكي، الذي شكل هو والإطار التشريعي اقل النتائج الامر الذي أثر على الأثر الكلي للحوكمة المحاسبية،

الفرضية الرئيسية الرابعة: صحيحة، بالرغم من التشتت الكبير في إجابات أفراد العينة إلى ان الاختبارات أكدت وجود علاقة ذات دلالة إحصائية وأثر موجب متوسط القوة ويرى المستجوبون أن الانتقال إلى القانون 10/01 الخاص بمهنة المحاسبة شكل قفزة نوعية ولكنه غير كافٍ فالبينة الاقتصادية الجزائرية تشهد تغيرات كبيرة، وعليه يجب تحين هذا القانون من خلا إعادة تحين وإعطاء المهنيين المحاسبين المزين من الصلاحيات واشركهم في إعداد القوانين الخاصة بالمهنة، كما اكدة النتائج أيضا أهمية المهنة في جانب الرقابة وانها الضامن لصحة وشفافية المعلومات المحاسبية و القوائم المالية الختامية.

2-نتائج اختبار الفرضيات الفرعية:

الفرضية الفرعية الأولى: تم التأكد من صحة الفرضية القائلة بوجود أثر إيجابي لمبدئي الإفصاح والشفافية على الإصلاح المحاسبي حيث أن العلاقة على الرغم من ضعفها إلى أنها تبقى دالة احصائياً وهي تفسر جزءاً من التغيرات الحاصلة في الإصلاح المحاسبي في الجزائر، وهو ما يتوافق مع ما جاء في الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وتبنيه للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وتتوافق مع نظرية، ومنه نستنتج ان الإصلاح المحاسبي قد وافق الحوكمة المحاسبية في جزئية مبدئي الإفصاح والشفافية ولو بشكل جزئي.

الفرضية الفرعية الثانية: تم إثبات صحة الفرضية، حيث توافقت النتائج المتحصل عليها مع الإطار النظري لمبادئ الحوكمة المحاسبية، الذي يبرز دور المساءلة كآلية لتقليص الفجوة بين الأطراف وتعزيز الانضباط المالي، ومن خلال الاختبارات الإحصائية يتضح لنا وجود علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية الأثر ومتوسطة القوة، وعليه فإن الحوكمة المحاسبية ومن خلال مبدئي المسؤولية و المساءلة قد أثرت على

الخاتمة

الإصلاح المحاسبي ولو بشكل محدود، حيث أثبتت المقابلة أن المبدئين كانا موجودين في القطاع العمومي أكثر، وإقتصرت على الشركات الكبرى في القطاع الخاص.

الفرضية الفرعية الثالثة: لقد توافقت نتائج هذه الدراسة مع الدراسات السابقة التي أثبتت الأثر الإيجابي لآلية الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية على الإصلاحات المحاسبية، ومن خلال تحليل ومناقشة البيانات الإحصائية ووضعها تحت الاختبار تبين وجود علاقة طردية موجبة تكاد تقترب من مجال القوة كما أن القدرة التفسيرية لنموذجها كان الأعلى، مما يدل على أهمية المعايير المحاسبية الدولية ومدى امتثال الإصلاحات في الجزائر لها، وتبين الرغبة القوية للوصول إلى مرحلة التوافق المحاسبي الدولي على الأقل من الناحية النظرية، ويبقى التحدي في الجانب التطبيقي الذي يشهد ضعف كبير بسبب نقص تكون الكادر البشري وعدم اختصاصه خاصة في المحاسبة العمومية (اغلبهم خرجوا علوم قانونية).

الفرضية الفرعية الرابعة: رغم أهمية الإطار القانوني، إلى أن مخرجات الدراسة تؤكد على عدم وجود علاقة فهي ضعيفة جداً، مما يعني أن الإطار التشريعي القائم لم يكن له تأثير واضح في دفع مسار الإصلاح المحاسبي، وربما يعود ذلك إلى عدة عوامل، أهمها الجمود التشريعي وضعف التحديث الدوري للقوانين لمواكبة المتغيرات الاقتصادية والمعايير الدولية وضعفه من الناحية التطبيقية وغياب آليات رقابة فعالة على تنفيذ القوانين ناهيك عن البيروقراطية التي تحد من مرونة الإطار القانوني وتبطيء عمليات الإصلاح. هذه النتيجة تتعارض مع الجانب النظري للحوكمة المؤسسية التي تؤكد أن القوانين تمثل أساساً لضبط السلوكيات وتعزيز الشفافية، الأمر الذي يوحي بوجود فجوة بين الجانبين التطبيقي والقانوني، ولابد للجهات المعنية أن تقوم بسدها.

الفرضية الفرعية الخامسة: تم تأكيد صحة الفرضية التي تشير إلى وجود أثر إيجابي لأنظمة المعلومات المحاسبية، كأحد آليات الحوكمة المحاسبية، على الإصلاح المحاسبي في الجزائر، حيث أظهرت النتائج وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية يؤكد أن تطوير هذه الأنظمة يعزز نجاح الإصلاحات المحاسبية عبر تحسين سرعة ودقة المعالجة، رفع مستوى الشفافية، وجودة التقارير المالية، والامتثال للمعايير الدولية من خلال الأنظمة الإلكترونية المتكاملة. كما تساهم في دعم القرارات الإستراتيجية بتوفير بيانات دقيقة في الوقت المناسب. رغم ذلك، ما زالت هذه النظم في طور التطوير في الجزائر، خاصة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تواجه ضعفاً في البنية التكنولوجية. كما أن التحول الرقمي عقب تطبيق النظام المحاسبي

الخاتمة

المالي (SCF) ساهم في تعزيز الأثر، لكنه لم يبلغ المستوى الأمثل بسبب نقص الكفاءات البشرية المتخصصة في تكنولوجيا المعلومات.

3- نتائج الدراسة من حيث اختبار الفروقات الإحصائية: أظهرت نتائج اختبارات الفروقات بين الفئات المدروسة (المحاسبون، المديرون الماليون، الأكاديميون) وجود تباين في إدراك الإصلاح المحاسبي باختلاف زاوية النظر والخبرة العملية. فقد اتفق المحاسبون بدرجة أكبر على أهمية الإصلاح المالي والعمومي نظراً لتعاملهم المباشر مع المعايير والتطبيقات اليومية، في حين أبدى الأكاديميون اهتماماً أكبر بالإصلاح القطاعي بحكم اطلاعهم على الدراسات النظرية والتوجهات الحديثة. أما المقارنة بين المحاسبين والمديرين الماليين فأظهرت تشابهاً كبيراً في معظم المحاور باستثناء بعض العبارات المتعلقة بالإصلاح العمومي والقطاعي، وهو ما يعكس اختلاف طبيعة المهام بينهما. كما تبين اختلاف ملحوظاً بين الأكاديميين والمديرين، إذ يميل المديرون إلى التركيز على الإصلاح المالي والعمومي لحل الإشكالات التطبيقية، بينما يركز الأكاديميون على الإصلاح القطاعي كخيار استراتيجي بعيد المدى. ورغم ذلك فإن الاتجاه العام لكل الفئات ينحو نحو الموافقة على جميع عبارات الاستبيان.

4- عرض نتائج الدراسة: لقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تكمن أهمية الحوكمة المحاسبية في كونها تهتم بالجانب المحاسبي المالي، ويمكن القول أن تطبيقها ينتج معلومات محاسبية ذات جودة عالية، من ناحية الشفافية والإفصاح؛
- تحدد الحوكمة المحاسبية المسؤوليات، فهي تحدد من مسؤول عن ماذا، وهو الأمر الذي نلاحظه في التشريعات الخاصة بالإصلاح المحاسبي بمختلف أشكاله؛
- تعتبر المساءلة من أهم المبادئ التي تحدث من خلال الرقابة الداخلية والخارجية، ومن خلالها يتم تحديد مواطن الضعف وتقويمها لاحقاً، كما أنها تساهم في اتخاذ القرارات من خلال التقارير الدورية؛
- رغم أهمية الحوكمة المحاسبية غير أنها ليست مطبق بشكل كبير فيقتصر تطبيق مبادئها وآلياتها على المؤسسات المملوكة من طرف الدولة، أو المؤسسات الاقتصادية الكبرى بينما تطبق بشكل ضعيف في المؤسسات الاقتصادية المتوسطة والصغيرة.

الخاتمة

- تعزيز الإفصاح والشفافية كان العامل الأكثر تأثيراً في مواءمة النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير الدولية، خصوصاً بعد اعتماد (SCF)، رغم استمرار قيود مثل تأخر نشر التقارير وضعف الإفصاح في المؤسسات العمومية والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
- أظهرت التحليلات الإحصائية علاقة ارتباط موجبة ودالة إحصائية بين الحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي بجميع أبعاده، لكن بقوة ارتباط متوسطة؛
- الشفافية والمساءلة كانت الأكثر تأثيراً ووجوداً في الإصلاح المحاسبي، إذ ساهمت في تحسين جودة النظم المحاسبية وأوضحت الوضعية المالية للمؤسسات بشكل أفضل وأكثر توافق مع المحاسبة؛
- غياب الاستقلالية في بعض الهيئات الرقابية يحد من التطبيق الكامل لمبادئ الحوكمة في الواقع العملي؛
- الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية يعد قفزة نوعية ستعطي صورة اقتصادية أوضح لجهود الدولة الجزائرية؛
- رغم صدور القوانين التي تنظم المحاسبة العمومية في صيغتها الجديدة إلى أنها تواجه صعوبات في التطبيق وببطء في صدور النصوص التنظيمية والتفسيرية،
- تعتبر الكفاءة البشرية من أهم العوائق التي تؤخر تطبيق المحاسبة العمومية، وتحسين جودة الرقمنة؛
- رغم وجودها في القوانين والإصلاحات الجديدة إلى أن ضعف آليات تقييم الأداء كان من أبرز التحديات التي أخرجت وتيرة الإصلاح المحاسبي العمومي؛
- لم تمس الإصلاحات في المحاسبة القطاعية كل القطاعات إذ أن القطاع البنكي وقطاع التأمين لم تطلهم أي إصلاحات جديدة؛
- مهنة المحاسبة شهدت تطوراً مهماً بعد الانتقال من القانون 91-08 إلى القانون 10-01، لكن ما تزال بحاجة إلى:

- تعزيز برامج التأهيل المستمر.
- دعم استقلالية المهنة.
- تشديد مراقبة الجودة بما يتماشى مع المعايير الدولية.

الخاتمة

- الحوكمة المحاسبية أثبتت أنها أداة استراتيجية لتحقيق إصلاح محاسبي شامل ومستدام، إذ تسهم في:

- رفع مستوى الشفافية والإفصاح.

- تحسين جودة التقارير المالية.

- تعزيز الرقابة الداخلية والامتثال.

- هناك حاجة ملحة لتطوير آليات الرقابة من خلال إصدار تشريعات أكثر صرامة، وتكثيف برامج التكوين لضمان التطبيق الفعّال لمبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية.

- يعتبر الإطار القانوني أضعف حلقات الإصلاح المحاسبي، حيث أنه وبرغم من كثرة القوانين إلى أنها غامضة في كثير من موادها، وتحتاج إلى دلائل تطبيقية، فالفجوة بينها وبين البيئة التطبيقية كبيرة مما أثر على ثقة المتعاملين في قدرتها على التعامل مع الواقع الحالي والمستقبلي على المستوى الدولي أو المحلي.

- رغم أهمية نظم المعلومات المحاسبية إلى أن تطبيقها لا يزال في البداية حيث إن الإفتقار للعامل البشري الكفؤ يأخر من مردوديتها؛

5-التوصيات: من خلال نتائج البحث يمكن أن نخرج بالتوصيات التالية:

- تعزيز الإطار التشريعي والتنظيمي حيث من الضرورة مراجعة وتحيين القوانين لمختلف مكونات البيئة المحاسبية الجزائرية، والتسريع في إيجاد آليات لتطبيقها على أرض الواقع بما يتوافق مع أهداف الدولة والتطورات العالمية؛

- دعم الشفافية والإفصاح من خلال إلزام جميع المؤسسات العمومية والخاصة بنشر تقارير مالية سنوية وفق المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) ، مع فرض عقوبات على حالات عدم الامتثال.

- تفعيل المساءلة من خلال دعم استقلالية هيئات الرقابة المالية، وتطوير آليات المساءلة بما يضمن الحد من الفساد المالي والالتزام بمبادئ الحوكمة.

- تفعيل آلية الامتثال للمعايير الدولية من خلال زيادة مستوى تطبيقها في الإصلاحات المحاسبية بما يتناسب مع البيئة الاقتصادية الجزائرية؛

الخاتمة

-تطوير مهنة المحاسبة من خلال تحديث برامج التكوين للمحاسبين والمراجعين الماليين لتشمل مبادئ الحوكمة، واستخدام التقنيات الحديثة في التدقيق المحاسبي، والانضمام للمنظمات و الهيئات الدولية المختصة لزيادة الإحتكاك بالواقع المحاسبي الدولي.

6- آفاق الدراسة المستقبلية

- إجراء دراسات مقارنة بين الجزائر ودول أخرى لها نفس الواقع الاقتصادي للجزائري في تطبيق الحوكمة المحاسبية وأثرها على الإصلاح المحاسبي؛
- توسيع نطاق البحث ليشمل أثر التحول الرقمي والتكنولوجيا المالية (FinTech) في تفعيل مبادئ الحوكمة؛
- التركيز على الدراسات القطاعية لتقييم تطبيق الحوكمة في القطاعات الحساسة مثل الطاقة والبنوك؛
- تطوير نماذج قياس جديدة لمدى التزام المؤسسات الجزائرية بمبادئ الحوكمة وأثر ذلك على جاذبية الاستثمار الأجنبي.
- دراسة القانون الخاص بالمحاسبة البنكية والذي صدر بعد الإنهاء من هذه الدراسة.

المراجع

المراجع قائمة المراجع

اولا المراجع اللغة بالعربية

- الكتب

1. حسام أبو علي الحجاوي .(2004) .الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية .عمان، الأردن: دار النشر والتوزيع.
2. حنيفة بن ربيع .(2010) .الواضح في المحاسبة المالية (IAS/IFRS) (المجلد 1). الجزائر: بدون دار نشر.
3. مسعي محمد .(2003) .المحاسبة العمومية .عين مليلة، الجزائر: دار الهدى.
4. ياسر أحمد العيسى .(2003) .أصول المحاسبة الحديثة .عمان، الأردن: دار الشرق لنشر والتوزيع.
5. إدارة المكتب والإرشاد السياحي .(2025) .مطبوعة جامعية: المحاسبة في الشركات السياحية . دمشق: جامعة دمشق، كلية السياحة.
6. هيئة الأوراق المالية والسلع .(2016) .حوكمة الشركات والمسؤولية المجتمعية .الإمارات المتحدة: هيئة الأوراق المالية والسلع. تم الاسترداد من <https://www.sca.gov.ae>

اطروحات الدكتوراه والرسائل العلمية:

1. احلام عكسة .(2016) .أثر تغير المفاهيم والممارسات المحاسبية على جودة القوائم المالية (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر.
2. الدين جرد .(2019) .تطوير بيئة المحاسبة لتحقيق نجاح النظام المحاسبي المالي الجزائري (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر.
3. ايمان طاطا .(2017) .أثر العوامل البيئية على التطور المحاسبي في الجزائر (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر.
4. ايمان عبدوس .(2021) .دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي (أطروحة دكتوراه). جامعة الجزائر 3، الجزائر.

المراجع

5. ايمان عبدوس .(2022) .دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي(أطروحة دكتوراه). جامعة الجزائر، الجزائر.
6. حنان لونيس .(2021). المحاسبة الفلاحية في اطار تطبيق مشروع المخطط المحاسبي للقطاع الفلاحي في المؤسسة الفلاحية الجزائرية والتوجه نحو تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 : دراسة ميدانية في مجمع تربية الدواجن-أطروحة دكتوراه-. كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير: جامعة الجزائر 3. doi:https://dspace.univ-alger3.dz/jspui/handle/123456789/2572
7. عمر البشير إبراهيم وليد .(2016) .مدى توافق المحاسبة في النشاط الفلاحي في السودان والمعيار الدولي رقم 41: دراسة تحليلية على الشركات الزراعية بولاية الخرطوم (مذكرة ماجستير). كلية الاقتصاد والتنمية الريفية، جامعة الجزيرة، السودان.
8. فهم نعيمة .(2021) .مساهمة علمية لإرساء محاسبة محلية على أساس الذمة في الجزائر (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03.
9. رشيد سفاوح .(2017) .أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (ISA) (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بلبوعلي، الشلف.
10. سحنون بونعجة .(2018) .دور الإصلاح المحاسبي في تطوير مهنة المحاسبة بالجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف.
11. سعيد الاغا .(2022) .دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة المؤسسات: دراسة حالة مؤسسة الصيانة والأشغال والطرق أفلو (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر.
12. سفيان زغوان .(2023) .دور المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة ميدانية (أطروحة دكتوراه منشورة). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر.

المراجع

13. بوخالف مسعود .(2013). أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية (مذكرة ماجستير غير منشورة). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة الأغواط، الجزائر.
14. محمد السعيد سعيداني .(2014). مدى فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر (مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر.
15. محمد عبد الله سناوه، &الهادي آدم إبراهيم .(2017). دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية (رسالة ماجستير). جامعة النيل، الخرطوم.

المجلات و الدوريات:

1. أمنة دداس، &عثمان بوزيان. (2020). أثر استخدام نظام تخطيط موارد المؤسسة (ERP) في تحسين أداء المؤسسة: دراسة حالة على شركة «سوناطراك» فرع «Aval» مجلة العلوم الاقتصادية، 15(1)، 52.39-
2. امينة زغمار. (2022). تحيين النظام المحاسبي المالي في ظل تطورات المعايير المحاسبية الدولية وصعوبات تطبيقه: دراسة حالة عينة من المؤسسات .مجلة المنهل الاقتصادي، 5(2)، 836.821-
3. اكرام حفصاوي، عمران بوريب، و محمد مرابط. (2022). محاسبة البناء في الجزائر ومدى توافقها مع معايير الابلاغ المالي -دراسة حالة شركة انجاز لمجمع الاشغال جيجل-. مدلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، 7(1)، 228-213.
4. بلعور، سليمان؛ قطيب، عبد القادر. (2018). واقع مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي .مجلة إضافات اقتصادية، 2(3)، 319.300-
5. بن سمية عزيزة، طبني مريك. (2017). دور الإفصاح المحاسبي والشفافية في تفعيل بورصة الجزائر .مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، 3(9)، 166.148-
6. بنت محمد بن سعيد العمودي خديجة، بن عبد الرحمن السعد صالح، &بن محمد باشيخ عبداللطيف. (2025). تأثير الحوسبة السحابية على المحاسبة: دراسة ميدانية في المنشآت

المراجع

- الصغيرة والمتوسطة في المملكة العربية السعودية. المجلة العلمية لنشر العلمي، 8(79)،
-499.472
7. بوجمعة بن صالح. (2022). محاسبة قطاع البناء والأشغال العمومية في الجزائر: دراسة تحليلية مقارنة بين متطلبات النظام المحاسبي المالي ومعياري الإبلاغ المالي الدولي رقم 15. المجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية، 13(1)، 260.241-
8. بوفاتح بلقاسم. (2023). متطلبات الإصلاح المحاسبي بالجزائر لتحقيق جودة بيئة التقارير المالية: دراسة تطبيقية باستخدام تحليل DEMATEL. مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية،
8(1)، 122.110-
9. جايد مشكور سعود، سليمان صالح عبد الهادي، & عباس عبد حيدر. (2021). دور الحوكمة والمعلومات المحاسبية في برنامج الإصلاح المالي والإداري. مجلة المتنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، 11(4)، 176.161-
10. حسين جلاخ، & حمزة بوعيشاوي. (2024). محاسبة النشاط الفلاحي: دراسة حالة مقارنة المعايير المحاسبية رقم 41 والنظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة الجزائري. مجلة المنتدى للدراسات والبحوث الاقتصادية، 8(2)، 261.250-
11. حسينة تريش. (2021). جهود دولية رائدة نحو إرساء الإطار القانوني والمؤسسي لحوكمة الشركات: دراسة حالة المملكة المتحدة، الولايات المتحدة، فرنسا، ألمانيا. مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، 22(1)، 331.330-
12. حكيم براضية. (2016). اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية والمساءلة والرقابة على المال العام. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، 5(2)، 146.133-
13. حمزة شخاب. (2024). توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 07/23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي. مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، 7(1)، 344.318-
14. حمزة مفتاح، محمد طويلب. (2020). استراتيجية تحيين النظام المحاسبي المالي ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية. مجلة معهد العلوم الاقتصادية، 23(2)، 1091.1071-
15. حنان قسوم. (2019). أهمية اعتماد معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) في تحسين جودة القوائم المالية. مجلة البحوث والدراسات التجارية، 3(1)، 76.52-

المراجع

16. خضيرة خبيطي، &يونس مونة. (2016). آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، (2).
17. رحمة غزالي. (2019). أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية لمجموعة من شركات المساهمة بولاية سطيف. مجلة المالية وحوكمة الشركات، (2)3، 24.1-
18. زيد محمد شارع القحطاني، و محمد صالح باجاحر. (2025). أثر تطبيق معايير التقرير المالي الدولية على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات السعودية المساهمة. مجلة العلوم البنارية البيئية، (4)4، 19-1.
19. سعاد الاغا، &بن موسى كمال. (2020). أهمية النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة المؤسسات: دراسة حالة. مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، (3)14، 268.250-
20. سليمان بلعور، &عبد القادر قطيب. (2018). واقع مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. مجلة إضافات اقتصادية، (1)2، 319.300-
21. سليمان بلعور. (2014). دوافع وآثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر. مجلة رؤى اقتصادية، (3)، 214.201-
22. سميرة دواق، عباس فرحات. (2019). الشفافية في الإفصاح لتحقيق جودة المعلومة المحاسبية. مجلة العلوم الإدارية والمالية، (1)3، 27.11-
23. شوقي مرداسي، عبود زرقين. (2018). واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بعد 10 سنوات من الصدور. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، (1)5، 497-532.
24. صالح هدى فاطمة، عزيز هدى نضال. (2020). الحوكمة في ظل المحاسبة والتدقيق. مجلة الإدارة والاقتصاد، 125، 256.252-
25. صبيرنة راحي. (2022). إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعياري الدولي 41 في المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية: دراسة تحليلية مقارنة. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، (1)7، 456.442-

المراجع

26. عابد محمود، بن قايد شيخ. (2024). الإصلاح المحاسبي الجزائري: مدى تأثر القانون 07-23 بمعايير IPSAS. المقيزي للدراسات الاقتصادية والمالية، 8(2)، 164-183.
27. عباس حميد يحيى التميمي، حسين أحمد علي نهاده. (2019). العرض في القوائم المالية وفق IPSAS وتأثيره على جودة الإبلاغ المالي. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، 25(110)، 517-547.
28. عبد الباسط مداح. (2021). نظام المعلومات المحاسبي في مكافحة الفساد المالي. مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، 6(2)، 127-143.
29. عبد القادر بكحيل. (2020). أهمية النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. مجلة التكامل الاقتصادي، 8(1)، 196-209.
30. عبد الكريم نعيجي. (2017). مدى نداعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات -اطروحة دكتوراه-. تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابو بكر بلقايد.
31. عبد الله غالم. (9 و 10 و 12، 2010). المبادئ الاساسية لتطبيق الحوكمة المحاسبية في المؤسسة. (الملتقى الدولي الاول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة الواقع و الافاق، المحاور) ام الابواقي، جامعة العرب بن مهدي كية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، الجزائر.
32. عبد الودود محمد حمزة عبد العال عبد الودود محمد حمزة. (2024). دور عناصر الرقابة الداخلية للحوكمة في تقويم الأداء وتقليل مخاطر الاستثمار بشركات سوق الخرطوم للأوراق المالية(2018-2023). مجلة الشؤون استراتيجية، 18، 223-247.
33. عبود ميلود، العربي تيقاوي. (2017). الآثار المرجوة من الإصلاح المحاسبي العمومي في ظل IPSAS. مجلة التكامل الاقتصادي، 5(3)، 244-280.
34. عدة محمد الشريف بن عطية، بومدين بوغرة. (2022). مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية لأبعاد الحوكمة المحاسبية: دراسة ميدانية. مجلة المنهل الاقتصادي، 5(1)، 411-428.

المراجع

35. علاء بوقفة. (2020). إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر: واقع وآفاق. مجلة اقتصاديات النقود والتمويل، 1(1)، 87.67-.
36. عمر الفاروق زرقون، خديجة عطية، مسعود كسكس. (2022). مراجعة الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي كمرجعية لمعايير متسقة ومتوافقة دوليًا. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، 9(2)، 236.223-.
37. عنون، فؤاد؛ ضويفي، حمزة. (2021). توجه الجزائر نحو تحيين النظام المحاسبي المالي في ظل مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية. مجلة البشائر الاقتصادية، 7(2)، 596.577-.
38. غنية بن حركو. (2015). التنظيم المحاسبي في الجزائر وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي. العلوم الإنسانية والاجتماعية، 44(1)، 56.23-.
39. فارس العايب، محمد طلحة. (2023). آليات تحسين بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير IPSAS لتحقيق جودة الإفصاح المحاسبي. دراسات اقتصادية، 10(01)، 434.410-.
40. فارس سعيدي. (2022). تأثير المحاسبة السحابية على تنظيم العمل المحاسبي. مجلة المحاسبة والتدقيق والمالية، 4(2)، 26.17-.
41. فاطمة الزهراء قاضي، محمد طويلب. (2020). مدى توافق مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر مع المرجع الدولي في عرض البيانات المالية. مجلة العلوم الاقتصادية، 23(1)، 510.487-.
42. فؤاد عنون، هدى بصاشي. (2021). متطلبات نجاح تحيين النظام المحاسبي المالي من خلال استطلاع آراء عينة من المهنيين والأكاديميين. مجلة الأبحاث الاقتصادية، 16(2)، 341.323-.
43. كاميليا سايعي، أحمد نصير. (2024). قراءة في القانون 23-07... مقارنة مع القانون 21-90. مجلة قبس للدراسات الإنسانية والاجتماعية، 8(1)، 715.688-.
44. محمد أكحل. (2021). شفافية المالية العمومية من منظور المؤسسات الدولية ومستجداتها في التشريع الجزائري. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، 14(4)، 236.207-.

المراجع

45. محمد حساني بهانة وداد. (2023). دور الإفصاح المحاسبي الإلكتروني كمتغير وسيط...مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، 6(1)، 47.20-47.
46. حمد الحبيب مرحوم، عبد الحليم مليان، و محمد علاء الدين مرحوم . (11 03، 2023). اثر مراجعة النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومة المحاسبية في الشركات الجزائرية. المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية، السياسية، الاقتصادية.
47. محمد الطاهر عامري ، و ياسين قطوفي. (2022). أثر حوكمة المؤسسات في تفعيل الإفصاح المحاسبي - دراسة ميدانية-. مجلة دراسات التنمية الاقتصادية، 5(1)، 53-72.
48. محمد بوسماحة. (2017). المحاسبة البنكية في الجزائر -دراسة نظرية-. مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، 6(2)، 737-774.
49. محمد سيد. (2013). الاصلاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية. مجلة الاقتصاد الجديد(9)، 203-224.
50. مختار مسامح . (2008). النظام المحاسبي المالي و اشكالية الجزائري و اشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل. مجلة الابحاث الاقتصادية(04)، 192-221.
51. مراد مسعود سعداوي، و راضية خلادي. (2020). مدى فاعلية وملائمة النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية بعد 10 سنوات من التطبيق-دراسة ميدانية-. مجلة ابحاث اقتصادية معاصرة، 2، 1-13.
52. مليكة هنان، و علي هنان. (2017). مظاهر المساءلة في التشريع الجزائري كآلية للحد من الفساد. مجلة دراسات في الوظيفة العامة، 2(2)، 18-29.
53. مهدي شباركة ، و أكرم لحمادي . (2023). اصلاح النظام المحاسبي المالي في الجزائر اعتمادا على التجربة الماليزية في وضع ركائز للمحاسبة الدولية. مجلة دراسات اقتصادية، 17(1)، 512-524.

المراجع

54. نادية ضريفي، و امال حاج جاب الله. (2018). إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي (IPSAS). مجلة الدراسات القانونية والسياسية (7)، الصفحات 215-240.
55. نعمان محمول. (2017). دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية بالبنوك التجارية دراسة تطبيقية- حالة الجزائر - . ام البواقي، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير: جامعة العربي بن مهيدي.
56. نعيمة زواويد، و تبر زغود. (2023). العوامل المؤثرة على مكانة الحوكمة المحاسبية في ظل الخلفية الجبائية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، 12(1)، 61-82.
57. نور الهدى مراح ، و احمد حابي. (2021). قراءة لمشروع المعيار الجزائري للمحاسبة العمومية رقم 13 والمتعلق بالمخزونات في ظل المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام رقم 12. مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، 10(01)، الصفحات 27-44.
58. منال رحال، عبد الكريم شعشوعة. (2024). دور الإصلاح المحاسبي للجماعات المحلية ومساهمته في تحسين الحوكمة العمومية. المجلة الجزائرية للمالية العامة، 14(1)، 207-217.
59. هوارية مبسوط، عبد الحليم سعيدي. (2023). إمكانية تحسين جودة المعلومة المالية في ظل استخدام البرامج المحاسبية الداعمة لنظام ERP. مجلة إضافات اقتصادية، 7(1)، 265-284.

الملتقيات العلمية:

1. حسين رحيم، بن فراج زوينة. (2014، 30 نوفمبر). العقود طويلة الأجل بين الاتجاهات المحلية وتطبيق معايير المحاسبة الدولية (ص ص. 741-754). ضمن: الملتقى الوطني: دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات. ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.

المراجع

2. نوير طارق. (2006، نوفمبر). الحوكمة والمعلوماتية في الدول العربية. ضمن: ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلية. القاهرة، مصر.
3. السيدة دهامي رشيدة. (2025، 29 يوليو). أثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي بالجزائر (مقابلة؛ محمد عابد، محاور).
4. طارق شوقي، و طلاح الدين بولعراس. (2019). مدى اتجابة النظام المحاسبي المالي للتغيرات في المعايير المحاسبية -دراسة حالة الادوات المالية بين SCF و المعيارين IAS 39 و IFRS 9. (الملتقى الوطني الاول حول تقييم النظام المحاسبي المالي بعد 10 سنوات من الممارسة، المحاور) باتنة، المركز الجامعي الحواس بريقة.

التشريعات والقوانين:

- 1- القانون 90-21. (1990، 15 أغسطس). المتعلق بالمحاسبة العمومية. الجزائر: الجريدة الرسمية الجزائرية.
- 2- القانون رقم 07-11. (2007، 25 نوفمبر). المتعلق بالنظام المحاسبي المالي (SCF). الجريدة الرسمية الجزائرية.
- 3- القانون رقم 23-07. (2023، 26 يونيو). المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي. الجريدة الرسمية الجزائرية.
- 4- القرار الوزاري رقم 201. (2023، 01 يونيو). المتعلق بقواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشف المالية... المكيف مع القطاع الفلاحي. وزارة المالية/المجلس الوطني للمحاسبة.
- 5- القرار الوزاري رقم 202. (2023، 01 يونيو). النظام المحاسبي المكيف للقطاع السياحي. وزارة المالية/المجلس الوطني للمحاسبة.
- 6- القرار الوزاري رقم 203. (2023، 01 يونيو). النظام المحاسبي المالي لقطاع الأشغال العمومية والهيدروليكا. وزارة المالية/المجلس الوطني للمحاسبة.
- 7- المديرية العامة للخزينة. (2022). المشروع التمهيدي للقانون العضوي المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي. الجزائر: وزارة المالية

المراجع

8- بنك الجزائر. (2025، 31 يوليو). القواعد المحاسبية والتصريحات الإحصائية لدى البنوك والمؤسسات المالية. تم الاسترداد

المرتمج باللغة الأجنبية

الكتب

1. Ali, B. (2004). *droit de la comptabilité publique*. Algérie: édition Houma.
2. Field, A. (2013). *Discovering statistics using IBM SPSS statistics* (4th ed.). SAGE.

المقالات العلمية

1. Abdul Razzak, A., Ghaleb, A., & et al. (2024). ACCOUNTING DATA GOVERNANCE... *JOURNAL OF INFRASTRUCTURE, POLICY AND DEVELOPMENT*, 8(4), 1-20.
2. Ahrens, T., & Ferry, L. (2021). Accounting and accountability practices in times of crisis... *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(6), 1332-1344.
3. Al-Amro, S. A., et al. (2006). THE IMPACT OF THE COMPUTERIZED ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM... *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 18(7), 1-24.
4. ALI, f., & Naser, M. J. (2024). ACCOUNTING DISCLOSURE IN THE FINANCIAL ACCOUNTING SYSTEM... *World Economics & Finance Bulletin (WEFB)*, 30, 1-9.
5. Alshehadeh, A., et al. (2024). Accounting data governance and its influence... *Journal of Infrastructure, Policy and Development*, 8(4), 1-20.
6. Arafat, H., Ahmed, D., & Aref, M. (2025). Digital Transformation and the Quality of Accounting Information Systems... *Int. J. Financial Stud*, 13(30), 1-22.
7. Beatriz, C.-B., & Marco, B. (2020). PUBLIC SECTOR ACCOUNTING REFORMS AND THE QUALITY OF GOVERNANCE. *Public Money & Management*, 41(2), 101-117.
8. Aider, k. (2019). *évaluation et révision du système comptable financier*. Revue El Mohassib ONCA.
9. Beladjal, N., & Ghorzi, S. (2024). Modernization of the public accounting system in Algeria... *International Journal of Economic Perspectives*, 18(10), 1624-1647.
10. Ben Slama, F. (2024). IPSAS adoption, public governance and corruption perception... *Journal of Financial Reporting and Accounting*.
11. Bischof, J., et al. (2024). Accounting for Transparency: a Framework... *Schmalenbach J Bus Res*, 573-611.
12. Boudjellal, M., & Youcef, E. (2024). The Importance Of Adopting IPSAS... *Economic Studies*, 24(2), 243-263.
13. Boumediene, H. (2021). Réforme De La Comptabilité Publique En Algérie. *REVUE ALGERIENNE DE FINANCES PUBLIQUES*, 11(1), 165-174.
14. Bushman, R., & Smith, A. (2001). Financial accounting information and corporate governance. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1), 237-333.
15. Depken, C., & Ouyang, B. (2006). The impact of the Sarbanes-Oxley Act... *Applied Financial Economics Letters*, 2(6), 347-351.
16. Derahmoune, H. (2012). La comptabilité agricole selon la norme IAS 41... *recherches économiques*, 7(6), 73-86.

المراجع

17. Enkeleda, L. (2021). Accounting, Reforms and Budget Responsibilities... *Magazine of Oblik i finansi*, 1(91), 61-69.
18. Ghasemi, A., & Zahediasl, S. (2012). Normality tests for statistical analysis... *International Journal of Endocrinology and Metabolism*, 10(2), 486-489.
19. Giulia, L., et al. (2021). Accounting, management and accountability in times of crisis... *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(6), 1305-1319.
20. Helen, Y. (2020). Institutional logics and institutional work... *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(5), 1019-1046.
21. Jasim, G., & Zainab, F. (2023). A COMPREHENSIVE REVIEW OF THE IMPACT OF ARTIFICIAL INTELLIGENCE... *Al Kut Journal of Economics and Administrative Sciences*, 15(30), 469-488.
22. Jeanny, V. A., et al. (2025). Analysis of the Application of Responsibility Accounting... *Formosa Journal of Applied Sciences (FJAS)*, 4(4), 1153-1168.
23. Khakhonova, N. (2023). OVERVIEW OF GLOBAL PRIORITIES FOR THE DEVELOPMENT OF PROFESSIONAL ACCOUNTANTS. *Science & World*, 1-17.
24. Khechaimia, K. (2022). Implémentation Des Normes Comptables Internationales Du Secteur Public (IPSAS) En Algérie. *Revue Maghrébine Management des Organisations*, 7(1), 28-39.
25. Mehaoua, A., et al. (2021). An Attempt To Evaluate The Legitimacy Of Accounting Reform Decision... *Economics and Sustainable Development Review*, 4(3), 07-20.
26. Napier, C., & Garry D, C. (2024). Handbook of accounting, accountability and governance... *Journal of Management and Governance*, 1-12.
27. Nosyk, N., et al. (2024). THE ROLE OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS... *Financial and credit activity problems of theory and practice*, 2(55), 90-106.
28. Nurul. (2025). THE ROLE OF ACCOUNTING INFORMATION SYSTEMS... *Social Science Research Network*, 1-17.
29. Radjah, T. (2019). *évaluation et révision du système comptable financier*. Revue El Mouhassib ONAC.
30. Renu, M. (2015). ACCOUNTING GOVERNANCE AND ORGANIZATIONAL IMAGE... *THE BUSINESS AND MANAGEMENT REVIEW*, 7(1), 335-344.
31. Saremi, H., & Shaban, M. (2015). The Relationship between Transparency and Accountability in Public Accounting. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(9), 189-195.
32. Shakirat, B. (2019). Governmental Financial Reporting Reforms... *Journal of Promotion Management*, 25(1), 700-721.
33. SHBEILAT, M., & AL HARASEES, M. (2018). Do Listed Companies Need an IFRS Committee...? *International Journal of Academic Research in Accounting*, 8(2), 8-18.
34. Sobhy, O., et al. (2023). The Impact of Corporate Governance on Accounting Information System... *Journal of Commerce and Economics*, 4(2), 258-284.
35. SURENDRA, B., & SAMBASIVARAO, V. (2024). The Role Of Financial Accounting In Corporate. *International Journal of Creative Research Thoughts (IJCRT)*, 12, 961-966.
36. Takarli, M., & Ghrissi, L. (2024). State Reforms For Public Accounting In Order To Implement IPSAS. *Revue Finance & marchés*, 11(1), 23-37.
37. Tawiah, Vincent. (2023). The Effect of IPSAS Adoption on Governance Quality... *Public Organization Review*, 23(1), 305-324.
38. Uyar, A., et al. (2017). Impact of the Accounting Information System on Corporate Governance... *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 11(1), 9-27.

1. Flynn Suzanne, Moretti Delphine, & Cavan Joseph. (2016). *Implementing Accrual Accounting in the Public Sector*. International Monetary Fund, 16/06, 1-59.
2. DGTC. (2024). *Formation sur La loi relative aux règles de comptabilité puplique et de gestion financéare*. Mostaganem: Ministere des finances.
3. Direction Générale de la Comptabilité. (2002). *Communication portant sur la réforme de la comptabilité de l'Etat*. Algérie: Ministère des finances.
4. Rory, S. (2013). *The Governance of Corporate Responsibility*. Centre for Climate Change Economics, 1-17.
5. IAASB. (2001). *IAS 11*. New York: International Auditing and Assurance Standards Board.
6. IAASB. (2014). *IFRS 15*. New York: International Auditing and Assurance Standards Board.
7. IAASB. (2020). *International Standards on Auditing (ISA)*. New York: International Auditing and Assurance Standards Board.
8. INTOSAI. (2014). *Principles of transparency and accountability (ISSAI 20)*.

المواقع الالكترونية:

1. Gurazada, S. (2025). *Top Five Trends in the Role of the Accounting Profession on Public Finances in 2025*. IMF Fiscal Affairs Department Blog. <https://2h.ae/OzVn>

الملاحق

الملحق رقم 01

الاستبيان

العنوان: تأثير الحوكمة المحاسبية على الإصلاحات المحاسبية في الجزائر من وجهة نظر المحاسبين، المسيرين الماليين، والأكاديميين

يهدف هذا الاستبيان إلى دراسة أثر الحوكمة المحاسبية في الإصلاح المحاسبي الجزائري وذلك ضمن بحث علمي لإعداد أطروحة دكتوراه.

كما نعلمكم ان هذه الاستمارة لند تستخدم إلى للأغراض العلمية.

المعلومات العامة: تقوم الإجابة بوضع علامة على الخيار الذي تريده

السؤال	الإجابة المقترحة
المهنة	خبير محاسبي، محافظ حسابات، محاسب معتمد. محاسب في مؤسسة مسير في مجال المالية باحث أكاديمي متخصص في المحاسبة
المستوى التعليمي	دبلوم متخصص ليسانس دراسات عليا
عدد سنوات الخبرة في المجال المحاسبي	أقل من 10 سنوات من 10 - 15 سنوات أكثر من 15 سنوات
هل تم تكوينك او حضرة إلى ملتقيات و ندوات في مجال المحاسبة	نعم لا

المحور الأول: الحوكمة المحاسبية

رقم العبارة	العبارات	موافق جدًا	موافق	محايد	غير موافق	غير أبدًا
01	الامتثال للمعايير ولوائح الهيئات المحاسبية الدولية يحقق أليات الحوكمة المحاسبية					
02	الاعتماد على الرقابة الداخلية والخارجية يحقق الحوكمة المحاسبية					
03	استخدام الأنظمة المحاسبية المعلوماتية يساعد في تحقيق الحوكمة المحاسبية					
04	توافق التشريعات والقوانين مع المتطلبات الوطنية والدولية يحقق الحوكمة المحاسبية					
05	تحديد المسؤوليات يعزز الأداء المحاسبي ويحقق الحوكمة المحاسبية					
06	الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية يؤدي إلى الحوكمة المحاسبية					
07	الشفافية في العمليات المالية تعزز الحوكمة المحاسبية					

المحور الثاني: مسار الإصلاح المحاسبي المالي في الجزائر

رقم العبارة	العبارات	موافق جدًا	موافق	محايد	غير موافق	غير أبدًا
01	يساهم الامتثال لمبادئ الحوكمة المحاسبية في مواءمة النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية.					
02	يدعم النظام المحاسبي المالي تطبيق آليات الرقابة الداخلية والخارجية وفقًا للتشريعات المحاسبية.					
03	ينص النظام المحاسبي المالي على ضرورة استخدام الأنظمة المحاسبية الرقمية لتعزيز الكفاءة.					
04	الإطار التشريعي والتنظيمي الحالي للنظام المحاسبي المالي كافٍ لمجابهة الظروف الوطنية والدولية الراهنة والمستقبلية.					

الملاحق

رقم العبارة	العبارات	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير أبداً
05	يساهم النظام المحاسبي المالي في تحديد المسؤوليات بوضوح لتعزيز الحوكمة المحاسبية.					
06	تساهم إجراءات النظام المحاسبي المالي في تحسين الشفافية والوضوح في العمليات المالية للمؤسسات.					
07	القوائم المالية المنتجة من خلال النظام المحاسبي المالي تعزز الإفصاح المحاسبي وتعزز ثقة المستثمرين.					
08	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر يستند إلى استخدام نظام محاسبي مالي يتوافق مع هذه المعايير.					

المحور الثالث: مسار الإصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر

رقم العبارة	العبارات	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير أبداً
01	تدعم مبادئ الحوكمة المحاسبية توافق الإصلاح المحاسبي العمومي مع المعايير الدولية.					
02	يحدد الإصلاح المحاسبي العمومي آليات الرقابية الداخلية والخارجية والجهات المسؤولة عنها					
03	يلزم الإصلاح المحاسبي العمومي من خلال القانون 07/23 المؤسسات العمومية باستخدام الأنظمة المحاسبية الرقمية لتعزيز الكفاءة					
04	القانون 07/23 والمراسيم التنفيذية التي تبعته كافية لمجابهة الظروف الوطنية والدولية الراهنة والمستقبلية					
05	يساهم الإصلاح المحاسبي العمومي في تحديد المسؤوليات لضمان المساءلة.					
06	تتضمن المحاسبة العمومية إجراءات واضحة لتوثيق النفقات والإيرادات بما يعزز الشفافية المالية.					
07	إصدار القوائم المالية السنوية في الإصلاح المحاسبي العمومي يعزز الإفصاح المحاسبي.					

الملاحق

المحور الثالث: اسهامات الإصلاح المحاسبي القطاعي (الزراعي، البنكي، التأمينات...) في الجزائر

رقم العبارة	العبارات	موافق جدًا	موافق	محايد	غير موافق	غير أبدًا
01	يحقّق الإصلاح المحاسبي قطاعي توازنًا بين المعايير الدولية ومتطلبات كل قطاع.					
02	الإصلاح المحاسبي القطاعي سيحسن من جودة المعلومات المحاسبية حسب كل قطاع					
03	الإطار التشريعي الحالي للمحاسبة القطاعية كافي لمجابهة الظروف الوطنية والدولية					
04	الإصلاح المحاسبي في الزراعي يتوافق مع IAS 41 بالشكل الكافي					
05	الإصلاح المحاسبي البنكي يلتزم بالمعايير الدولية على غرار IAS 39 و IFRS 9 وحسب المتطلبات الوطنية					
05	الإصلاح المحاسبي القطاعي سيعزز من الرقابة والمساءلة في المؤسسات.					
07	القوائم المالية المنتجة من خلال الإصلاح القطاعي تعزز الإفصاح المحاسبي وتعزز ثقة المستثمرين.					

المحور الخامس: إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر

رقم العبارة	العبارات	موافق جدًا	موافق	محايد	غير موافق	غير أبدًا
01	شكل الانتقال من القانون 91-08 إلى القانون 10-01 قفزة نوعية في مسار مهنة المحاسبة في الجزائر					
02	تعد مهنة المحاسبة عنصرًا أساسيًا في تعزيز الرقابة المالية وفق الإصلاحات المحاسبية الجزائرية.					
03	الإطار التشريعي والتنظيمي الحالي بمهنة المحاسبة كافي لضمان عمل المحاسبين واستقلاليتهم					
04	تلعب الهيئات المحاسبية دورًا محوريًا في دعم المساءلة والرقابة المالية بالمؤسسات العمومية والاقتصادية					

الملاحق

رقم العبارة	العبارات	موافق جدًا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق أبدًا
05	فرض النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسبة أن تتكيف مع المعايير الدولية					
06	انضمام الجزائر إلى الاتحاد المحاسبي الدولي سيعزز من الحوكمة المحاسبية					

شكرًا لك على وقتك ومساهمتك القيمة في هذا البحث!

الملحق رقم 2

المقابلات

المقابلة رقم 1

مقابلة السيدة: دحامي رشيدة (مرسلة بهذا الشكل عبر الايميل)

السيد: محمود عابد

طالب السنة الثالثة دكتوراه تخصص محاسبة:

المهنة: - محاسب لدى الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر -الفرع الجهوي تيارت-

- أستاذ مؤقت جامعة ابن خلدون -تيارت-

إلى السيدة: مديرة مديرية العصرية

في وزارة المالية- الجزائر-

تحية طيبة وبعد،

في إطار إعداد أطروحة دكتوراه في تخصص المحاسبة المالية، الموسومة ب: أثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر" أجريت هذه المقابلة العلمية بغرض إثراء الجانب التطبيقي للدراسة من خلال الاستفادة من آراء وخبرة المسؤولين والمختصين الفاعلين في مجال الإصلاح المحاسبي.

وبما أنكم تُشرفون على أحد أهم محاور الإصلاح ضمن وزارة المالية، وبصفتكم مسؤولاً مباشراً عن برنامج العصرية والإصلاح المحاسبي، فإن مساهمتكم ستكون ذات أهمية كبيرة لتعميق الفهم الأكاديمي والمهني للواقع الإصلاحي في الجزائر.

أرفق لكم فيما يلي مجموعة من الأسئلة المرتبطة بمحاور الدراسة، وأرجو منكم التكرم بالإجابة عنها كتابياً في الوقت الذي ترونه مناسباً، مع التأكيد على أن هذه المعطيات ستُستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، مع الاحترام التام للخصوصية والمهنية.

وتفضلوا سيدتي بقبول فائق التقدير والاحترام.

أسئلة تمهيدية

الاسم : دحامي رشيدة

المهنة: مديرة عصرنة وتوحيد المقاييس المحاسبية بالمديرية العامة للخزينة والمحاسبة بوزارة المالية

الخبرة المهنية: 20 سنة

ما هو دور المديرية التي أنتم على رأسها في الإصلاح المحاسبي في الجزائر؟

قبل التحدث عن الدور العملي الذي تؤديه مديرية عصرنة وتوحيد المقاييس المحاسبية من الضروري التطرق أولاً إلى مهام المديرية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 21-251 المؤرخ في 6 يونيو يتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية وهي كالاتي:

– تحديد وتنفيذ المقاييس المحاسبية وضمان متابعتها؛

– المبادرة بأي حكم تشريعي أو تنظيمي في مجال توحيد المقاييس المحاسبية واقتراحه؛

– المساهمة في اشغال توحيد المقاييس التي تقوم بها المؤسسات والهيئات المختصة في هذا المجال؛

– القيام بأي دراسة لعصرنة مصالح الخزينة؛

– المساهمة في عصرنة إجراءات أنظمة الميزانية وضمان تنفيذها ومتابعتها؛

– دراسة وتحضير اقتراحات التدابير المتعلقة بالوظائف المحاسبية طبقاً للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

وتشرف مديرية عصرنة وتوحيد المقاييس المحاسبية من خلال المهام المنوطة بها على تنفيذ ومتابعة مشروع الإصلاح المحاسبي للدولة على ضوء تطبيق الأحكام المحاسبية الواردة في القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية والتي تكفل بها القانون رقم 23-07 المؤرخ في 25 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي والذي يعد الاسقاط الجوهري للإصلاح الميزانياتي على الإطار العام للمحاسبة العمومية، وكذا التنسيق مع كافة الجهات المعنية بالمشروع ضمن أجهزة الحوكمة التي نصبت لهذا الغرض ويعد دور المديرية في هذا الشأن محورياً وإساسياً بالنظر لإسهاماتها بعنوان كافة محاوره الرئيسية سواء تعلق الأمر بالجانب التقني أو الوظيفي أو المعلوماتي و حتى الاتصال ومرافقة التغيير.

المحور الأول: الحوكمة المحاسبية:

1. كيف تُقيّمون مستوى تطبيق مبادئ الحوكمة (كالشفافية، الإفصاح، المساءلة، الكفاءة) في المنظومة

المحاسبية الجزائرية؟

حاليا وفي هذه المراحل الأولى من تنفيذ الإصلاح الميزانياتي في مجمله من الصعب التحدث عن تقييم لفعالية الأنظمة والإجراءات وكذا الأدوات المستحدثة لتحقيق المبادئ التي ذكرتموها لكن مبدئيا يمكن القول أن السلطات العمومية وضعت من خلال مشروع الإصلاح في صلب أولوياتها 3 مبادئ أساسية: الشفافية والنجاعة والمساءلة وقد كرس القانون العضوي هذه المبادئ ونعمل جاهدين في تحقيقها ميدانيا عن طريق وضع السبل الكفيلة بالوصول بنا إلى الأداء المالي الأمثل من خلال ترشيد الانفاق العام وتنويع الإيرادات مع التحكم الأمثل فيهما وهذا باستغلال الأدوات الكفيلة بإعطاء الإفصاح المالي (ميزانياتي ومحاسبي) الذي نسمو أن يشكل لوحة مفاتيح توضع تحت تصرف متخذي القرار بالشكل الذي سيساهم في تحسين جودة التقديرات الميزانياتية التي ستسمح بدورها بتعديل السياسات العمومية التي تقوم عليها أو توسيع نطاقها اذا بيّنت نتائج الإفصاح أن الوضعية المالية تسمح بذلك.

وبين السعي إلى تحقيق الشفافية وتحسين الأداء ستكون عملية تقييم ضمنية للمسيرين الذين أصبحوا اليوم مسؤولون مسائلين عن تنفيذ برامج هم من قاموا بهندستها ووضع آلياتها وتحديد غلافها المالي وبالتالي ومن خلال مؤشرات ذات الصلة ستتم محاسبتهم عن الكيفية التي نفذوا بها تلك البرامج وسيكون ذلك مؤشرا عن نوعية التسيير وعن كفاءة المسيرين.

وفي انتظار الانتقال الفعلي من محاسبة الصندوق إلى المحاسبة الحقوق والالتزامات المثبتة التي ستسهم بشكل واضح في قراءة المؤشرات المالية من خلال لا سيما القوائم المالية المنصوص عليها في القانون العضوي رقم 18-15 والقانون رقم 07-23 فإنه لا يمكن تقييم مستوى تطبيق هذه المبادئ.

2. ما مدى مساهمة آليات الرقابة والتدقيق الحالية في دعم حوكمة النظام المحاسبي؟

فضلا عن المراقبة المالية التي تم تعزيزها من خلال إثراء صلاحيات المراقب المالي الذي أصبح يسمى اليوم بالمراقب الميزانياتي وعن الدور الذي لطالما لعبه المحاسب العمومي في تنفيذ إجراءات تنص عليها مهامه القانونية للتأكد من نظامية تنفيذ لاسيما النفقات العمومية، كل فيما يخص صلاحياته، بالشكل الذي سيمكن من تحسين جودة المعلومة المحاسبية التي ستصدر عن المعالجة المحاسبية للتنفيذ الميزانياتي وكذا قانون تسوية الميزانية الذي يلعب

دورا محوريا في مبدأ المساءلة عن التنفيذ الميزانياتي كما سبق وإن شرحته، فقد تم تعزيز آلية المراقبة البعدية من خلال تعزيز دور مجلس المحاسبة حيث أصبحت هذه الهيئة محافظ حسابات الدولة الذي كلف بمهمة التدقيق القانوني لحسابات الدولة والتصديق عليها.

3. هل توجد سياسات أو آليات تنظيمية لتكريس استقلالية مهنة المحاسبة عن التأثيرات السياسية أو الإدارية؟

أعتقد أن المشرع الجزائري وضع كل الآليات الضرورية التي من شأنها أن تضمن تسيير ميزانياتي يحترم مجموعة من المبادئ تصب كلها في وعاء الإفصاح المالي ومن أهمها تلك التي سبق وتحدثنا عنها (الشفافية والنجاعة والمساءلة) وحدد الأعوان المكلفين بالتنفيذ الميزانياتي كل في مجال تدخله وفق مهام معينة وكرس مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف (المسير) والمحاسب العمومي وتعتبر هذه الآلية الحجر الأساس الذي يعكس فعلا مبدأ استقلالية المحاسب العمومي وعدم خضوعه للتأثيرات الإدارية المتعلقة بالتسيير خاصة إذا تحدثنا عن دوره الذي يركز في التحقق من أن كافة الإجراءات والقوانين وكذا الوثائق الميزانياتية والثبوتية المحاسبية المتعلقة بعملية ما قد تم احترامها وتوفيرها دون التدخل والحكم على جدوى النفقة في حد ذاتها (Le comptable public vérifie la régularité de la dépense publique sans en juger l'opportunité).

كما أن هذه الاستقلالية منحت من خلال الفصل في التأشيرات حيث تسبق تأشيرة المحاسب العمومي تأشيرة المراقب الميزانياتي الذي يقوم بإجراءات أخرى تصدر أحكاما لا تمس المعالجة المحاسبية وقد يصادف أن تختلف آراء كل من المراقب الميزانياتي والمحاسب العمومي حول نفس العملية وهذا بالنظر إلى مجال تدخل كل منهما وصلاحياته وتعد هذه الآلية في حد ذاتها ضمانا لاستقلالية المحاسب العمومي.

كما أن المحاسب العمومي لا يخضع من حيث التنظيم (sur le plan organisationnel et organique) إلى أي سلطة خارجية يخول لها التدخل في مهامه وتتحصر الوصاية في وزارة المالية وتخضع مصالح الخزينة في هذا الصدد إلى الرقابة والتفتيش من قبل مفتشية المصالح المحاسبية الموضوعة تحت سلطة المدير العام للخزينة والمحاسبة أما فيما يخص فئات المحاسبين العموميين (قباضو الضرائب والجمارك وأملاك الدولة) فيخضعون للرقابة من طرف مفتشيات هذه المديريات فيما يتعلق بالجانب الوظيفي ويلتزمون بالامتثال لأحكام القانون رقم 23-07 فيما يتعلق بمسك المحاسبة العمومية على مستواهم ويركزون حساباتهم لدى المحاسب العمومي المختص التابعين له.

وبالتالي يعد المحاسب العمومي مستقل إداريا ووظيفيا أما بالنسبة للتأثيرات السياسية فلست أرى علاقة مباشرة ولا حالات من شأنها أن تخضع المحاسب العمومي إلى مثل هذه التأثيرات فالمحاسب العمومي عون مكلف بالتنفيذ الميزانياتي في شقه المحاسبي ولا يتدخل مباشرة في السياسات العامة أو التوجهات السياسية.

4. ما هي أهم التحديات التي تعرقل تعزيز الحوكمة المحاسبية في الجزائر؟

هناك عدة عوامل قد تشكل عراقيل من شأنها إضعاف تعزيز حوكمة المحاسبية إذا لم يتم التكفل بها ولعل من أهمها:

- ضعف التقييس المحاسبي في التشريعات حيث يوجد نقائص في الأحكام وكذا القواعد التي تحكم وتوجه النظام المحاسبي الجديد؛
- غياب سلطة مختصة في التقييس للحسابات العمومية على غرار المجلس الوطني للمحاسبة الذي يتكفل بالتقييس في القطاع الاقتصادي الخاص (المحاسبة التجارية) والتي يفترض بها أن تعكف على اصدار هذه النصوص والأحكام والقواعد المتعلقة بمسك المحاسب العمومية وفق المعايير الجديدة في القطاع العام التي ذكرتها وكذا مراقبة المكلفين بالتنفيذ الميزانياتي بالمدكرات التفسيرية والتوضيحية الضرورية؛
- ويعتبر هذين العاملين مترابطين حيث نشير على النقص الذي نواجهه كإداريين في الولوج إلى مضامين المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والنتاج عن نقص الخبرة وضعف التحكم في تقنيات وفنيات التقييس المحاسبي بشكل عام كما نعاني من غياب مراقبة فعالة ومنظمة من طرف الخبراء المحاسبين إما لعدم التحكم أو لغياب إطار منظم أو تعاقدى أو لعزوفهم.
- نقص التكوين وقلة الكفاءة والتحكم في المرجع المحاسبي للدولة لاسيما فيما يتعلق بمستجدات الإطار المحاسبي للدولة؛
- مقاومة التغيير الناجم عن المخاوف من عدم القدرة على مجاراة التغييرات الجذرية في الآليات وأدوات وطرق العمل خاصة بالانتقال إلى تنفيذ ميزانياتي وفق نظام معلوماتي سيؤدي في وقت لاحق إلى التخلي عن عادات وممارسات مهنية وتقاليد إدارية ترسخت وظيفيا ولطالما عمل بها الأعوان وسيكون من الصعب استئصالها.

المحور الثاني: الإصلاح المحاسبي المالي:

1. ما أبرز أهداف تحيين النظام المحاسبي المالي الذي باشرته الجزائر في السنوات الأخيرة؟

تم تطبيق نظام المحاسبة المالية المستند إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)، والصادر بموجب القانون رقم 07-11 بتاريخ 25 نوفمبر 2007، من قبل جميع الكيانات والمنظمات الاقتصادية الملزمة بالمحاسبة التجارية اعتباراً من 1 يناير 2010. وقد وضع هذا النظام من طرف المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) بمساهمة من مجلس الخبراء المحاسبين الفرنسي خلال الفترة من 1998 إلى 2005، مع مراعاة المعايير الدولية السارية آنذاك أي حتى عام 2004. ومنذ ذلك الحين، تطورت معايير المحاسبة والتدقيق الدولية، سواء من حيث تصحيح المعايير الحالية وتحسينها أو من حيث اعتماد معايير جديدة، والتي يجب دراستها بهدف دمجها المحتمل في إطار عمل المحاسبة المالية (SCF).

وعلى ضوء تطبيقه ورد عدد كبير من الطلبات من مستعملي النظام يطلبون توضيحات وإجراءات تطبيق لمختلف مفاهيم وقواعد ومبادئ التقييم والمحاسبة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة وتعكس هذه الطلبات الصعوبات التي واجهوها أثناء تطبيقه، وبالتالي كانت هناك حاجة ملحة إلى معالجتها من أجل التطبيق العام والصحيح للإطار المحاسبي.

وعلاوة على ذلك، فإن تطور إدارة الكيانات الاقتصادية والتوسع الدولي الحتمي يُبرز الحاجة إلى تحديث إطار عمل المحاسبة المالية (SCF) من أجل الامتثال على النحو الأمثل للمتطلبات الدولية الناشئة عن استخدام المحاسبة من قبل الشركات الأم، مثل توحيد الحسابات، وتعزيز تطوير السوق المالية. ولتحقيق هذه الغاية، أصدر المجلس الوطني للمحاسبة من خلال لجنة المتابعة والمبادئ المحاسبية آراء مختلفة تهدف إلى دعم الكيانات قبل إنشاء لجنة التقييس للممارسات المحاسبية والواجبات المهنية التي تولت مهامها عند إنشائها، وفقاً لأحكام القانون رقم 10-01 المؤرخ 29 يونيو 2010. وتستحق هذه الآراء أن تُدمج في مرجع المحاسبة المالية. ولتحقيق هذه الغاية، تم إنشاء فريق عمل بموجب القرار رقم 03 المؤرخ في 15 يناير 2018، من قبل وزير المالية، وتم تنصيبه من قبل المدير العام للمحاسبة سابقاً في 15 أكتوبر من نفس العام.

المهام الأساسية لفريق العمل في إطار أعماله، هي:

- إعداد خارطة طريق تفصيلية لمختلف الخطوات الواجب تنفيذها وكذلك الشروط والوسائل الواجب وضعها
- حيز التنفيذ بغرض تقييم ومراجعة القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي ونصوصه التطبيقية؛

- إطلاق "دراسة استقصائية" عن الشركات والفاعلين الاقتصاديين تهدف إلى جمع ردود أفعالهم من خلال تجربتهم في الانتقال نحو النظام المالي المحاسبي (تقرير عن واقع الحال) وكذا الصعوبات التي صادفوها؛
 - دراسة نتائج الدراسة الاستقصائية عن الشركات، المتعلقة بواقع تطبيق النظام المالي المحاسبي (الصعوبات التي صادفتها الشركات عند انتقالها من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المالي المحاسبي) وتنظيم أي لقاءات من شأنها دراسة الصعوبات المصادفة والمسائل المطروحة من قبل الكيانات؛
 - النظر في الطلبات والاستفسارات الناجمة عن الصعوبات التي تلقتها الكيانات في مختلف القطاعات الاقتصادية إثر تطبيق النظام المالي المحاسبي، وكذا مختلف الآراء الصادرة في إجابات لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية للمجلس الوطني للمحاسبة؛
 - تحديد المعايير الدولية الجديدة (IFRS)، الصادرة بعد المصادقة على النظام المالي المحاسبي أي بعد سنة 2005 وكذا كل نص توضيحي ذا صلة؛
 - تكييف المعايير الدولية الجديدة التي ستدرج في النظام المالي المحاسبي وتنظيم أي لقاء من شأنه إثراء فهمها (التعاريف، النطاق، الطرق،...)
 - إعداد وتحيين مشروع النص القانوني الجديد للقانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي؛
 - إعداد وتحيين مختلف مشاريع النصوص التطبيقية للقانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي (المراسيم والقرارات).
- ولا تزال أشغال الفريق قائمة نظرا إلى أهميتها ودرجة تعقيدها كما أنه قد تعطل مسارها إثر جائحة كورونا وفريق العمل الآن في صدد استكمالها وإعداد التقرير النهائي الذي يتضمن نتائجها ليتم نشرها
2. كيف ساهم اعتماد المعايير الدولية مثل IFRS أو معايير محلية مستوحاة منها في تحسين الشفافية المالية للمؤسسات؟

ساهم اعتماد المعايير الدولية IFRS في:

- تحسين جودة المعلومة المحاسبية؛

- توحيد طرق وأساليب الإفصاح المالي وتكييفها مع متطلبات الاقتصاد الدولي لا سيما في ظل التوجه نحو الانفتاح على التجارة الخارجية؛
- توحيد شكل ومحتوي التقارير المالية.
- تحقيق الشفافية في القوائم المالية
- تثمين القيمة الاقتصادية لأنشطة الكيانات الاقتصادية من خلال معالجة محاسبية أكثر ملائمة للواقع الاقتصادي.

3. هل تلاحظون تجاوباً من المؤسسات الاقتصادية مع متطلبات الإصلاح المحاسبي المالي؟

أكد فالتوجه نحو أنظمة محاسبية حديثة تتماشى ومتطلبات الاقتصاد الدولي أصبح ضرورة حتمية ولم يعد خياراً بالنسبة للكيانات الاقتصادية والدليل على ذلك الكم النوعي من الطلبات التوضيحية التي يتلقاها المجلس الوطني للمحاسبة وللاهتمام الذي نلمسه في المشاركة الهادفة لهاته الكيانات خاصة الاستراتيجية منها في الأيام الدراسية والمواعيد المهنية التي تركز للمواضيع ذات الصلة.

بالإضافة إلى التحسن النسبي لنوعية الإفصاح المالي على مستوى هاته الكيانات الذي نستشفه من خلال قراءتنا المختلفة لتقارير محافظي الحسابات.

4. ما مدى التنسيق بين وزارة المالية وهيئات التنظيم المالي في تنفيذ هذا الإصلاح؟

أولاً العلاقة بين وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة علاقة وصاية حيث أن هذا الأخير هو هيئة استشارية تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية الذي يرأسه شخصياً أو يعين ممثله ويتشكل المجلس من خمس لجان متساوية الأعضاء من ضمنها لجنة التقييس للممارسات المحاسبية والواجبات المهنية. يمكن الاطلاع على مهام اللجان من خلال المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره والذي فصل في مجال كل لجنة وحدد سبل التنسيق بين اللجان وبين المجلس الوطني للمحاسبة وكافة الفاعلين في المحاسبة سواء على المستوى الوطني أو الدولي.

5. كيف تقيمون الجانب التشريعي للنظام المحاسبي المالي؟

أعتقد شخصيا ان النظام المحاسبي المالي مرجع محاسبي شامل ودليل محاسبي بامتياز ، قد يعاني من بعض النقائص كونه يرتكز أساسا على معايير تشهد تغييرات دورية وسريعة احيانا من قبل هيئات دولية لا نتحكم فيها ولا في اصداراتها مما يجعله رهين هذه التغييرات لكن حذار فليست كل التغييرات التي تشهدها المعايير الدولية ملائمة بالضرورة للسياق الوطني ونحن لسنا ملزمون بالانساق خلفها دون التمعن في حيثياتها وأثرها على الاقتصاد الوطني ولهذا جعل المشرع الجزائري مهمة التقييس المحاسبي من مهام وزارة المالية.

عدا عن كونه صادر في شكل نصوص تشريعية وتنظيمية تخضع لقواعد وإجراءات تحكم تغييرها، الا أنه يضمن مرونة معينة كون الأحكام الأساسية للتقييم ومسك المحاسبة وردت في ملحق القرار الوزاري الذي يسهل تحيينه بالنظر إلى طبيعة النص والإجراءات ذات الصلة.

المحور الثالث: الإصلاح المحاسبي العمومي

1. ما مدى تطبيق الإصلاح المحاسبي الجديد للمحاسبة العمومية على مستوى الإدارات العمومية؟

بعد إلغاء مدونة حسابات الخزينة وصدر المخطط المحاسبي للدولة " PCE " فإن كل المحاسبين العموميين يقومون بمسك المحاسبة وفق مدونة المخطط المحاسبي للدولة دون التفعيل الكلي لحسابات الحقوق والالتزامات كما أن الكيانات المعنية بمجال تطبيق القانون رقم 23-07 المحددة في المادة الأولى لم تنتقل كلها بعد إلى مسك المحاسبة وفق المرجع الجديد المناسب فقد تم اعتماد مبدأ الانتقال التدريجي لمسك محاسبة الذمة اعتبارا لخصوصية الكيانات وبالتالي المرجع المحاسبي من جهة ومن جهة أخرى وفي ظل غياب نظام ميزانياتي ومحاسبي مدمج يستحيل على المحاسب العمومي أن يمك المسك المحاسبة التي تنص عليها النصوص التشريعية والتنظيمية التي جاء بها الإصلاح.

2. هل ارتكز الإصلاح المحاسبي العمومي على معايير IPSAS فقط أم اعتمد على مصادر أخرى؟

أعتمد الإصلاح المحاسبي بشكل أساسي على المعايير المحاسبية الدولية التي استوحى منها أحكام المرجع المحاسبي للقطاع العام والذي ورد ذكرها صراحة في نص المادة 00 من القانون رقم 23-07 لكن دون ان تحدد ماهيتها.

لكن عمليا تم الاعتماد أساسا على معايير IPSAS كما تم ادراج معايير محاسبية فرنسية ضمن مجموعة المعايير المحاسبية للدولة NCE والتي عددها 17 معيار من ضمنها 4 معايير فرنسية.

3. هل ستُصدر معايير محاسبية جزائرية للقطاع العمومي وهل سترتكز على معايير IPSAS فقط؟

سبق وان قلنا إننا بصدد تحضير مجموعة معايير محاسبية للدولة وعددها 17 في انتظار تحديد سلطة تتولى التقييس المحاسبي للقطاع العام.

المجموعة حاليا قيد الترجمة والتنقيح اللغوي لكن موعد نشرها لم يحدد بعد.

4. ما التحديات التي واجهتها وزارة المالية في تعميم الإصلاح على مختلف الهيئات والمؤسسات العمومية؟

ستكون إجابتي عن هذا السؤال بالتحديد شخصية وتعبر عن رأيي الخاص على ضوء تجربتي البسيطة والحديثة في ورشة الإصلاح الكبرى للمالية العمومية فالتحديات كبرى ومتعددة لكن من أهمها:

- غياب صياغة مفصلة وواضحة لورقة طريق وحيدة وشاملة للإصلاح المالي، مصادق عليها من كافة المستويات العملية للإصلاح مع أن الخطوط التوجيهية والمحاور الرئيسية للإصلاح كانت معلومة ومحددة في خطة عمل الحكومة، ثم كان لابد من تقسيمها إلى خرائط طريق فرعية موضوعاتية مع ضرورة الإشراف على التنسيق بينها من طرف سلطة سيادية على أعلى مستوى؛
- تعدد الأهداف الذي نتج عن تعدد الورشات وخاصة عن توازيها إذ ليس هناك جانب من جوانب الإصلاح مكتمل تماما وباعتبار الكل متكامل ومتربط بشكل وثيق ولأن جميع الورشات انطلقت متزامنة مع بعضها فقد صعب على مصالحنا ترتيب الأولويات وضبط وتيرة الاشغال بالشكل الذي يسمح بتحقيق التنسيق والمتابعة اللازمين لحكامة المشروع؛
- علو سقف الطموحات الذي يستدعي جهود مضاعفة وحشد الهمم من الجميع؛
- الآجال الضيقة التي لم يكن في الغالب مسموح بإعادة النظر فيها نظرا للالتزامات المقدمة من مصالح الوزارة للسلطات العمومية وللمؤشرات التي التزمنا بتحقيقها؛
- أهمية الإمكانيات المادية والبشرية التي وجب تسخيرها لتنفيذ الورشات الكبرى الميزانية والمحاسبية ونظام المعلومات؛
- مقاومة التغيير وقد تحدثنا عنه سابقا؛
- غياب الفعالية في التنسيق بين القطاعات.

5. هل تعتقدون أن هناك كفاية في تكوين وتأهيل الموارد البشرية لمواكبة الإصلاح العمومي؟

لا أعتقد أن هناك من يجزم أن الإنسان يكفي بقدر بسيط من المعرفة فالفضول العلمي والفكري متأصل في الطبيعة البشرية خاصة لدى الأشخاص الذين يطمحون إلى تطوير مهاراتهم بشكل مستمر ولأن التوجه اليوم هو نحو تحفيز الكفاءة وجب أن نراهن على العنصر البشري وأن نحسن من جودة تكوينه وعلى الرغم من أن برنامج التكوين قيد التنفيذ حالياً ولتحقيق كفاية في التكوين والتأهيل أعتقد أنه من الضروري أن يتم إعداد خطة متكاملة تشمل كافة جوانب التدريب النوعي مع ضرورة انتقاء كفاءات تتميز عن غيرها والاستثمار في تطويرها لاسيما تلك التي تتمتع بتحكم فني ومزايا شخصية قد تكون أحياناً فريدة، الفنية منها والشخصية. كما يجب أن يُنظر إلى التكوين المستمر على أنه ضرورة ثابتة من استراتيجيات تطوير الموارد البشرية التي تواكب التحديات الجديدة التي قد تطرأ.

6. ما أثر هذا الإصلاح على شفافية الميزانية وجودة إعداد التقارير المالية العمومية؟

يعد الإصلاح المحاسبي جزءاً مكملًا للإصلاح الميزانياتي الذي جسده دخول القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية حيز التنفيذ في يناير 2023 والذي تم إسقاط الأحكام المحاسبية الواردة فيه على إطار المحاسبة العمومية من خلال صدور القانون رقم 23-07 المؤرخ في 25 يونيو 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي حيث استكمل هذا الأخير الإفصاح الميزانياتي بإفصاح محاسبي يهدف إلى عكس الصورة الحقيقية للوضع المالية للدولة من خلال تنفيذ ميزانية الدولة وفق الأغلفة المالية المحددة ضمن البرامج والذي من خلال مخرجاته يمكن تحديد التكلفة الحقيقية للخدمة والمرفق العموميين عن طريق استغلالها في حساب مؤشرات محاسبة تحليل التكاليف.

ومن هنا يظهر جلياً مدى ترابط الأنماط الثلاث للمحاسبة العمومية "الميزانياتية والعامة وتحليل التكاليف" وكذا التواصل والترابط الوظيفي بين الاعوان المكلفين بالتنفيذ الميزانياتي طبعاً مع تكريس مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وكذا تعزيز التقارير المالية وتحسين جودتها عن طريق تدفق المعلومات "من وإلى" الجانبين الميزانياتي والمحاسبي.

7. هل في نظركم أصبح الجانب التشريعي للإصلاح العمومي متكافلاً، وهل سيكون بالمرونة الكافية؟

لقد قطعنا أشواطاً لا بأس بها إلى حد الساعة والإطار العام للمحاسبة العمومية واضح المعالم حيث أن مجموعة المراسيم التنظيمية التطبيقية للقانون رقم 23-07 قد اكتمل نصابها والقرارات الوزارية في مجملها مستوفاة إلا أنني

أعتقد أننا في حاجة إلى التفصيل في المرجع المحاسبي من جانبه التقني كون النصوص التشريعية والتنظيمية عامة ولا تتسم بالضرورة بالتقنيات ومعدوها يفتقرون إلى الخبرة المحاسبية الضرورية لذلك فأن توفير دليل محاسبي مفصل يشرف عليه خبراء سيكون أداة عملية تتيح للمحاسب العمومي التحكم أكثر في قواعد التقييم والتقييد المحاسبيين وفق منهجية علمية.

المحور الرابع: الإصلاح المحاسبي القطاعي

1. هل توجد برامج إصلاح محاسبي موجهة لقطاعات معينة (مثل المحاسبة البنكية، الفلاحية... الخ)؟

أصدر المجلس الوطني للمحاسبة ثلاث مراجع محاسبية قطاعية: الزراعة، السياحة والبناء والأشغال العمومية والهيدروليك كما خص قطاع التأمينات بمدونة حسابات ومرجع محاسبي لشركات التأمين ويواصل المجلس الوطني للمحاسبة مساعيه في التقييس المحاسبي بمبادرة منه أو بطلب من السلطات العمومية أو الهيئات الاستشرافية المؤهلة وهذا كلما تطلب الأمر واستدعت الضرورة ذلك.

كما أن بنك الجزائر باعتباره سلطة الضبط والإشراف على البنوك أصدر المرجع المحاسبي للبنوك بالتنسيق مع المجلس الوطني للمحاسبة.

2. إلى أي مدى تم أخذ خصوصيات كل قطاع في الحسبان أثناء تصميم وتنفيذ الإصلاحات؟

عادة تكون المراجع عامة باعتبار طبيعة وشكل النص القانوني الذي تنشر وفقه والذي تحكمه ضوابط معلومة ولا يجب أن تحتوي على أحكام خاصة لأننا نتحرى الطابع العام والشمولية لدى صياغة نصوص القوانين من جهة ومن جهة أخرى نتقاضي قدر الإمكان الخوض في تفاصيل يمكن ان تتكفل بها نصوص تنظيمية أخرى كي لا نضطر إلى تعديل القوانين إذا طرأت تغييرات خاصة في قطاع ما ستؤدي بالضرورة على تغيير في الأحكام ذات الصلة التي تناولها القانون.

وعليه فعلا تؤخذ خصوصية القطاع بعين الاعتبار لكن دون الخوض في التفاصيل التي يمكن التكفل بها ضمن نص خاص

3. كيف تتابع وزارة المالية مدى التزام القطاعات المختلفة بتطبيق المعايير المحاسبية المستحدثة؟

إذا تحدثنا عن النظام المحاسبي المالي فالتدقيق القانوني لحسابات الكيانات الاقتصادية كفيل بمتابعة مدى التزامها بأحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي والذي يعد من المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات الذي يخضع في ممارسته إلى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29

يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. كما أن قفل الحسابات والمصادقة عليها تدخل في صلاحيات الأجهزة الاجتماعية (مجلس الإدارة والجمعية العامة) للكيان حيث تكون وزارة المالية ممثلة فيه عندما يتعلق الأمر بمؤسسات عمومية أما فيما يخص القطاع الخاص فكون الأشخاص المعنويون خاضعين للضريبة فهناك آليات تضعها المصالح الجبائية لمراقبة أنشطتهم من خلال الإفصاح الجبائي المبني على مخرجات المحاسبة التي يسكونها وفق النظام المحاسبي المالي. في الحقيقة الآليات متعددة لكنها تحتاج إلى ربطها والتنسيق بينها في يوم ما.

أما فيما يخص القطاع العام فإن المديرية العامة للخزينة والمحاسبة هي المسؤولية عن توفير المراجع المحاسبية وتحديد القواعد ذات الصلة وكذا النصوص التنظيمية المتعلقة بالمحاسبة العمومية وهذا باعتبار أن المحاسبين العموميين (الخزينة المركزية وهي المحاسب المختص لكل القطاعات الوزارية والخزائن الولائية بالنسبة لميزانية الولاية ومصالح عدم التركيز والاعوان المحاسبون ومحاسبو المؤسسات العمومية للصحة) يخضعون لسلطانها وعملية الرقابة على مصالح الخزينة فيما يخص الامتثال لمبادئ وقواعد المحاسبة العمومية تكون من قبل مفتشية المصالح المحاسبية التابعة لها.

4. ما هو الدور المنتظر من كل قطاع في إنجاح الإصلاح الشامل للنظام المحاسبي؟

ببساطة الامتثال إلى القواعد التي جاء بها الإصلاح عموما والاسهام في رفع المعوقات التي يواجهونها بشكل موضوعي وممنهج ليتم استيعابها والتكفل بها بشكل فعال.

المحور الخامس: إصلاح مهنة المحاسبة

1. ما مدى تطور الإطار القانوني المنظم لمهنة المحاسبة في الجزائر خلال مرحلة الإصلاح؟

القانون رقم 10-01 حاليا في إطار التقييم والمراجعة على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة بمبادرة من وزارة المالية وبالتنسيق مع المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

2. كيف تقيمون مستوى تكوين وتأهيل المحاسبين ومدققي الحسابات في ظل الإصلاحات الجارية؟

لا يوجد لحد الساعة تكوين متخصص لهاته الفئات بالرغم من أن القانون رقم 10-01 استحدث المعهد

التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات كما حدد تنظيمه وسيره مع التفصيل في البرامج البيداغوجية لكل فئة من خلال النصوص التطبيقية المنشورة.

أما بالنسب لفئة المحاسبين يقتصر التكوين في تربص قانوني لمدة 18 شهرا في مكتب محاسبة للمترشحين الذين يستوفون الشروط التي يحددها التنظيم. تم فتح منصة التسجيلات سنة 2024.

3. هل هناك تنسيق فعال بين وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة في تطوير المهنة؟

أكد وقد شرحت سابقا طبيعة العلاقة بين وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة.

4. ما المطلوب مستقبلاً لتعزيز مهنية واستقلالية ممارسي المحاسبة في الجزائر؟

لتعزيز مهنية واستقلالية المحاسبة بـجـب:

- إصلاح التعليم والتكوين المهنيين في مجال المحاسبة من خلال تطوير المناهج الدراسية وتكييفها آنيا مع التدريب المستمر والتعاون مع المؤسسات الأكاديمية والمهنية محليا ودوليا واستخدام البرامج المحاسبية الحديثة؛
- تعزيز مراقبة الجودة المهنية؛
- تفعيل دور الهيئات المهنية؛
- إصدار شهادات معترف بها دولياً.

الختام

1. برأيكم، ما هي أهم الشروط التي يجب أن تتوفر لضمان فعالية الحوكمة المحاسبية في دعم الإصلاح

المحاسبى الشامل في الجزائر؟

إرادة سياسية قويّة؛

- ورقة طريق شاملة تحدد الخطوط التوجيهية وحوكمة المشاريع مع تحديد صريح للأدوار والمسؤوليات وكذا الآجال والكل مربوط بمؤشرات الأداء؛

- التنسيق المدروس والمستمر

- الاستثمار في التكوين؛
- تحفيز العنصر البشري؛
- الرقمنة السليمة والممنهجة لاستحداث نظام معلومات للمالية العمومية شامل وحديث؛
- توفير دليل تطبيقي موحد لجميع الفاعلين في تسيير المالية العمومية.

2. ما أهم التوصيات التي ترونها ضرورية لتكريس الحوكمة كركيزة في تطوير النظام المحاسبي الوطني؟

أعتقد أن الإجابة على هذا السؤال فلسفية أكثر منها تقنية أو إدارية لأننا فصلنا في التحديات والرهانات وكذا الشروط الضرورية لإنجاح الإصلاح وتطوير النظام المحاسبي الوطني العام أو الخاص.

أريد أن أختتم بقولي إنه لا بد من إرادة حقيقية تضع محاور أساسية لتترجمها نصوص تشريعية بسيطة إلى عمليات وظيفية سلسلة ينفذها أعوان كل واحد يتحكم بدقة في مهامه وأدواته ويدرك تماما ما له وما عليه ومتى يتوجب عليه، ويكون مسؤولا على الإمكانات التي وضعت تحت تصرفه وملزما بإفصاح يستتطق الأرقام ليعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للدولة. تلك المخرجات التي ستساعد متخذي القرار في تعديل توجهاتهم والسلطات العليا في البلاد إلى المبادرة بتصحيح السياسات العمومية وتقييمها.

عندما يعي كل عون منا حجم المسؤولية التي على عاتقه من خلال الاجراء الوظيفي الذي قد يراه هو بسيطا لكنه في حقيقة الأمر بالغ الأهمية وعندما يسهل عملية التحول الرقمي بل وينضم إلى الركب وينفتح على التكوين واكتساب المعارف والخبرات، سيطبق النظام المحاسبي عمليا كما خطط له نظريا وسيكون الإفصاح دقيق وأنني ووفي بالشكل الذي يساهم في تحسين جودة القرار والسياسات العمومية التي توجه أساسا لذات العون الذي سيصبح من هذا الموضع ذلك المواطن الذي وضع في صلب أولويات ذات السياسات العمومية التي يطبقها هو عندما يكون عوننا في مصالح الدولة.

المقابلة 2

مقابلة مع السيدة بن يخلف امال

المهنة: خبيرة محاسبية، ومحافظ حسابات والامينة العامة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين عضوة بالمجلس الوطني للمحاسبة واستاذة جامعية

المحور الأول: الحوكمة المحاسبية

س1 كيف تُقيّمون مستوى تطبيق مبادئ الحوكمة (كالشفافية، الإفصاح، المساءلة، الكفاءة) في المنظومة المحاسبية الجزائرية؟

الجواب:

مستوى تطبيق مبادئ الحوكمة المحاسبية في الجزائر يختلف حسب نوع وحجم المؤسسة. المؤسسات الكبرى، خصوصاً التي تتعامل مع شركات أجنبية، بادرت إلى إنشاء لجان تدقيق داخلي واعتماد معايير الجودة والمعايير المحاسبية العالمية، ما جعل الحوكمة ضرورة حتمية لديها. في المقابل، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لم يصلها المفهوم بعد، بسبب غياب الإلزام القانوني، حيث يُنظر للحوكمة كجزء من "حسن التسيير" أكثر من كونها التزاماً قانونياً.

س2: ما مدى مساهمة آليات الرقابة والتدقيق الحالية في دعم حوكمة النظام المحاسبي؟

الجواب:

آليات الرقابة والتدقيق موجودة لكن تطبيقها غير ممنهج، وهي تركز غالباً على الجوانب الجبائية أكثر من الجوانب المحاسبية، خوفاً من العقوبات المالية. رغم وجود لجان تدقيق داخلي وخبراء محاسبة ومحافظي حسابات، إلا أن ضعف المتابعة وعدم الإلزام القانوني يقللان من فعاليتها في دعم الحوكمة.

س3: هل توجد سياسات أو آليات تنظيمية لتكريس استقلالية مهنة المحاسبة عن التأثيرات السياسية أو

الإدارية؟

الجواب:

المهنة مقننة بدقة من حيث شروط التعيين ومحتوى التقارير، لكن صلاحيات الخبراء ومدققي الحسابات محدودة، إذ لا يملكون سلطة إلزامية لتغيير ممارسات المؤسسة، ويقتصر دورهم على إعداد تقارير تُعرض على الجمعيات العامة. غياب آليات فعّالة لحماية استقلالية المهنة من التدخلات السياسية أو الإدارية يضعف من أثر الحوكمة.

س4 ما هي أهم التحديات التي تعرقل تعزيز الحوكمة المحاسبية في الجزائر؟

الجواب:

أبرز التحديات تتمثل في:

- غياب الإلزام القانوني للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- تركيز المؤسسات على الجانب الجبائي أكثر من المحاسبي.
- ضعف التحديث التشريعي لمواكبة المعايير المحاسبية الدولية.
- محدودية صلاحيات مدققي الحسابات في التأثير على النظام الداخلي للمؤسسات.

المحور الثاني: الإصلاح المحاسبي المالي

س1: ما أبرز أهداف تحيين النظام المحاسبي المالي الذي باشرته الجزائر في السنوات الأخيرة؟

الجواب:

الهدف الأساسي من تحيين النظام المحاسبي المالي هو ملاءمته مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحسين جودة المعلومة المالية، بما يضمن الشفافية والموثوقية في القوائم المالية. كما يسعى التحيين إلى تقليص الفجوة بين المعالجة الجبائية والمحاسبية، وتحقيق انسجام أكبر بين الجوانب التشريعية والتنظيمية.

س2: كيف ساهم اعتماد المعايير الدولية مثل IFRS أو معايير محلية مستوحاة منها في تحسين الشفافية المالية للمؤسسات؟

الجواب:

النظام المحاسبي المالي في الجزائر مستوحى من المبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا (GAAP) ويتوافق إلى حد كبير مع المعايير الدولية. من الناحية النظرية، ساهم هذا في تحسين الشفافية من خلال توحيد المعالجات المحاسبية، إلا أن الأثر العملي لا يزال محدودًا بسبب صعوبات التطبيق على أرض الواقع.

س3: هل تلاحظون تجاوزًا من المؤسسات الاقتصادية مع متطلبات الإصلاح المحاسبي المالي؟

الجواب:

التجاوب متفاوت؛ المؤسسات الكبرى أكثر التزامًا بالإصلاحات المحاسبية، خاصة التي لها تعاملات خارجية، بينما المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تركز على الامتثال الجبائي أكثر من الامتثال المحاسبي، ما يضعف من تجاوبها مع الإصلاحات.

س4: ما مدى التنسيق بين وزارة المالية وهيئات التنظيم المالي في تنفيذ هذا الإصلاح؟
الجواب:

هناك تنسيق على مستوى إعداد النصوص والتوصيات، لكن على مستوى التطبيق الميداني التنسيق محدود، إذ لا توجد آلية متابعة فعّالة تضمن الالتزام الكامل بالإصلاحات في جميع المؤسسات.

س5: كيف تقيمون الجانب التشريعي للنظام المحاسبي المالي؟

الجواب:

الجانب التشريعي متقدم نسبيًا من حيث النصوص، لكن يعاني من تأخر في التحيين لمواكبة التغيرات السريعة في المعايير الدولية، مما يخلق فجوة بين التشريع والتطبيق.

المحور الثالث: الإصلاح المحاسبي العمومي

س1: ما مدى تطبيق الإصلاح المحاسبي الجديد للمحاسبة العمومية على مستوى الإدارات العمومية؟
الجواب:

الإصلاح لم يُطبق بالكامل، وإنما بشكل جزئي. العديد من الإدارات العمومية لا تزال تعمل بالنظم القديمة أو تعتمد فقط على بعض مكونات الإصلاح.

س2: هل ارتكز الإصلاح المحاسبي العمومي على معايير IPSAS فقط أم اعتمد على مصادر أخرى؟
الجواب:

الإصلاح استند إلى معايير IPSAS بشكل أساسي، لكنه تضمن أيضًا بعض المعايير الفرنسية، مع تعديلات لتلائم الواقع الجزائري.

س3: هل ستصدر معايير محاسبية جزائرية للقطاع العمومي وهل سترتكز على معايير IPSAS فقط؟
الجواب:

هناك توجه لإصدار معايير محاسبية جزائرية للقطاع العمومي، لكن لم يتم الإعلان عن حصرها في IPSAS فقط، بل قد يتم المزج بين المعايير الدولية والتجارب المحلية.

س4: ما التحديات التي واجهتها وزارة المالية في تعميم الإصلاح على مختلف الهيئات والمؤسسات العمومية؟
الجواب:

أبرز التحديات تشمل ضعف التكوين، نقص الموارد البشرية المؤهلة، وعدم توفر بنية تحتية معلوماتية كافية لتطبيق الإصلاح بشكل شامل.

س5: هل تعتقدون أن هناك كفاية في تكوين وتأهيل الموارد البشرية لمواكبة الإصلاح العمومي؟
الجواب:

الكفاية غير متوفرة حالياً، إذ ما زالت العديد من الكوادر بحاجة إلى تكوين معمق في المعايير الدولية وآليات تطبيق الإصلاح.

س6: ما أثر هذا الإصلاح على شفافية الميزانية وجودة التقارير المالية العمومية؟
الجواب:

نظراً لعدم التطبيق الكامل، فإن الأثر على الشفافية وجودة التقارير لا يزال محدوداً، لكنه مرشح للتحسن مع استكمال التنفيذ.

س7: هل في نظركم أصبح الجانب التشريعي للإصلاح العمومي متكاملاً، وهل سيكون بالمرونة الكافية؟
الجواب:

الجانب التشريعي لم يصل بعد إلى درجة التكامل، كما أن مستوى المرونة في مواكبة التغييرات والمعايير الجديدة لا يزال ضعيفاً.

المحور الرابع: الإصلاح المحاسبي القطاعي

س1: هل توجد برامج إصلاح محاسبي موجهة لقطاعات معينة (مثل المحاسبة البنكية، الفلاحية... إلخ)؟
الجواب:

نعم، مثل المخطط المحاسبي المكيف مع القطاع الفلاحي الذي بدأ تطبيقه في 2024/01/01، والنظام المحاسبي البنكي المطبق منذ 2009، بالإضافة إلى محاولات إصلاح في قطاع التأمين.

س2: إلى أي مدى تم أخذ خصوصيات كل قطاع في الحسبان أثناء تصميم وتنفيذ الإصلاحات؟

الجواب:

تمت مراعاة خصوصيات كل قطاع إلى حد ما، لكن بعض القطاعات لا تزال تعاني من نقص في التكيف، مثل البنوك الإسلامية والنوافذ التي تواجه مشاكل في توافق المعايير مع مبادئها الخاصة.

س3: كيف تتابع وزارة المالية مدى التزام القطاعات المختلفة بتطبيق المعايير المحاسبية المستحدثة؟

الجواب:

المتابعة موجودة عبر التقارير الدورية والتفتيش، لكنها ليست صارمة بما يكفي لضمان الالتزام الكامل، خصوصًا في القطاعات ذات الطبيعة المعقدة.

س4: ما هو الدور المنتظر من كل قطاع في إنجاح الإصلاح الشامل للنظام المحاسبي؟

الجواب:

الدور الأساسي لكل قطاع هو الالتزام بالتطبيق الفعلي للمعايير الجديدة، وتكييف أنظمتها الداخلية بما يتماشى مع الإصلاح، مع رفع تقارير دقيقة وشفافة تسهم في تحسين المعلومة المالية على المستوى الوطني.

المحور الخامس: إصلاح مهنة المحاسبة

س1: ما مدى تطور الإطار القانوني المنظم لمهنة المحاسبة في الجزائر خلال مرحلة الإصلاح؟

الجواب:

الإطار القانوني منظم بدقة، لكنه يعاني من بطء في التحيين وعدم مواكبة المعايير الحديثة، ما يحد من فعالية المهنة في دعم الإصلاح.

س2: كيف تقيّمون مستوى تكوين وتأهيل المحاسبين ومدققي الحسابات في ظل الإصلاحات الجارية؟

الجواب:

مستوى التكوين متفاوت، وهناك حاجة ماسة لبرامج تكوين مستمر تركز على المعايير الدولية وآليات الحوكمة المحاسبية.

س3: هل هناك تنسيق فعال بين وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة في تطوير المهنة؟

الجواب:

التنسيق موجود لكنه يحتاج إلى تعزيز، خاصة في ما يتعلق بتحديث النصوص القانونية وتطوير برامج التكوين.

س4: ما المطلوب مستقبلاً لتعزيز مهنية واستقلالية ممارسي المحاسبة في الجزائر؟

الجواب:

المطلوب هو تقوية الإطار التشريعي لحماية استقلالية المهنة، وتوسيع صلاحيات المدققين الخارجيين، مع ربط تقاريرهم بإجراءات إلزامية للتصحيح والتحسين.

الختام

س17: برأيكم، ما هي أهم الشروط التي يجب أن تتوفر لضمان فعالية الحوكمة المحاسبية في دعم الإصلاح المحاسبي الشامل في الجزائر؟

الجواب:

- إلزام قانوني بتطبيق الحوكمة في جميع المؤسسات بغض النظر عن حجمها.
- تحديث مستمر للتشريعات لمواكبة المعايير الدولية.
- تكوين مستمر للموارد البشرية في مجالات الحوكمة والمحاسبة.
- تفعيل آليات الرقابة والمتابعة لضمان التنفيذ.

س18: ما أهم التوصيات التي ترونها ضرورية لتكريس الحوكمة كركيزة في تطوير النظام المحاسبي الوطني؟

الجواب:

- تعزيز ثقافة الحوكمة داخل المؤسسات.
- إدماج الحوكمة المحاسبية في صلب الإصلاحات القطاعية والعمومية.
- دعم دور الخبراء ومدققي الحسابات بمنحهم صلاحيات أوسع.
- تحسين التنسيق بين الهيئات الرقابية والتنظيمية.

المقابلة 3

ملخص المقابلة مع 5 خبراء مهنيين

المحور الأول: الحوكمة المحاسبية

1. تقييم مستوى تطبيق مبادئ الحوكمة

بصفتي خبيراً ممارساً، ألاحظ أن تطبيق مبادئ الحوكمة في المنظومة المحاسبية الجزائرية ما يزال جزئياً. رغم وجود نصوص تؤكد على الشفافية والإفصاح، إلا أن:

- الشفافية تُطبق أكثر في المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي المرتبط بالتمويل الخارجي.
- الإفصاح محدود، بسبب ثقافة التكتّم المالي داخل المؤسسات، خاصة العائلية منها.
- المساءلة موجودة قانونياً، لكنها ضعيفة على مستوى الممارسة، بسبب غياب ثقافة التقييم والرقابة الذاتية.
- الكفاءة تتأثر بنقص التأهيل والتكوين المستمر للمحاسبين.

2. مساهمة آليات الرقابة والتدقيق

آليات الرقابة الحالية (كالرقابة الداخلية، المحافظين، والمفتشيات) تُساهم نظرياً في دعم الحوكمة، لكن:

- الرقابة الداخلية غالباً شكلية أو غير مفصلة.
- الرقابة الخارجية تعتمد على تقارير دورية لكنها لا تُنشر دائماً.
- مدققو الحسابات يواجهون تضارب مصالح أحياناً، خصوصاً في المؤسسات الصغيرة.

3. استقلالية مهنة المحاسبة

نعم، توجد نصوص تنظيمية (كالقانون 10-01، والمرسوم التنفيذي رقم 11-27) تُكرّس استقلالية المهنة، لكن في الواقع، لا تزال بعض التعيينات الإدارية، والتدخلات السياسية تؤثر على استقلالية الممارسة، خاصة في المؤسسات العمومية.

الضمانات تحتاج إلى تعزيز فعلي، لا الاكتفاء بالنصوص.

4. تحديات تعزيز الحوكمة

أهم التحديات:

- غياب الشفافية في نشر المعلومات المالية.
- نقص التكوين في مبادئ الحوكمة.
- مقاومة التغيير من طرف بعض الإدارات.
- تباين تطبيق المعايير من مؤسسة لأخرى.
- ضعف التنسيق بين الهيئات الرقابية.

لمحور الثاني: الإصلاح المحاسبي المالي

1. أهداف تحيين النظام المحاسبي المالي

أبرز أهداف التحيين:

- تقريب النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) من المعايير الدولية (IFRS).
- معالجة الثغرات التقنية في التطبيق السابق (كإشكالية تقييم الأصول المالية أو الإيرادات).
- تحسين موثوقية القوائم المالية وزيادة جاذبية البيئة الاقتصادية للمستثمرين.
- عصنة التقارير المالية لتتلاءم مع المتطلبات الرقمية والرقابة الآنية.

2. أثر اعتماد المعايير الدولية على الشفافية

اعتماد IFRS ولو جزئياً ساعد في:

- تحسين جودة الإفصاح والمعلومات المالية.
- تقليل التقديرات العشوائية التي كانت تُستخدم سابقاً.

- تسهيل عمليات التمويل البنكي وتحسين صورة المؤسسات أمام الشركاء.
- لكن، لا يزال التطبيق يختلف بين المؤسسات بحسب حجمها وكفاءة طاقمها المحاسبي.

3. تجاوب المؤسسات مع الإصلاح المالي

يوجد تجاوب متفاوت:

- المؤسسات الكبرى والمتعاملة مع الخارج أظهرت استجابة قوية.
- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أظهرت ترددًا بسبب ضعف التكوين والتكلفة.
- بعض المؤسسات تطبق التعديلات بشكل صوري فقط دون فهم جوهري للمعايير.

4. التنسيق بين وزارة المالية والهيئات التنظيمية

يوجد تنسيق، لكنه:

- غير كافٍ من حيث الانسجام الزمني والتنفيذي.
- بعض الإصلاحات تُطلق دون إشراك فعلي للهيئات المهنية (كغرفة المحاسبين).
- تحتاج الوزارة إلى آليات متابعة دقيقة وتكوين مشترك مع الهيئات الأخرى.

5. تقييم الجانب التشريعي للنظام المالي

الجانب التشريعي يُعتبر جيد من حيث الشكل، لكنه:

- لا يُحدّث دوريًا بما يتماشى مع التطورات الدولية.
- يُعاني من غياب النصوص التطبيقية لبعض المفاهيم.
- لا يزال هناك فراغ قانوني في مواضيع معاصرة (مثل المحاسبة الرقمية، الأصول غير الملموسة الحديثة).

المحور الثالث: الإصلاح المحاسبي العمومي

1. مدى تطبيق الإصلاح في الإدارات العمومية

التطبيق ما يزال تجريبيًا أو جزئيًا:

- بعض الإدارات بدأت باعتماد مخططات محاسبية أكثر دقة وشفافية.
- لكن التعميم يواجه صعوبات في الموارد البشرية والبنى التحتية.
- الرقابة تظل تقليدية وتفتقر إلى آليات إلكترونية فعالة.

2. مرجعية الإصلاح العمومي

الإصلاح استند أساسًا إلى معايير IPSAS، لكنه:

- لم يُطبَّق بالكامل بسبب خصوصيات الإدارة الجزائرية.
- تم تكييف بعض المفاهيم مع الواقع المحلي عبر لجان فنية.

3. معايير جزائرية خاصة بالقطاع العمومي

نعم، هناك توجه نحو إصدار معايير جزائرية خاصة بالقطاع العمومي، تركز على IPSAS، لكن:

- ستأخذ بعين الاعتبار الطابع السيادي والاجتماعي للإنفاق العمومي.
- ستكون عملية التبني تدريجية، حسب جاهزية الهيئات.

4. تحديات تعميم الإصلاح

أبرزها:

- نقص التكوين المحاسبي المتخصص في القطاع العمومي.
- مقاومة التغيير داخل الإدارات.
- قلة الموارد الرقمية.
- بطء الإجراءات الإدارية والتنظيمية.

5. كفاية التكوين وتأهيل الموارد البشرية

حاليًا، التكوين غير كافٍ:

- أغلب الأعوان الإداريين غير متمكنين من مبادئ الإصلاح الجديدة.
- برامج التكوين قليلة أو تقليدية، وتحتاج إلى تحديث وعصرنة.
- الحاجة كبيرة إلى مدارس إدارية متخصصة في المحاسبة العمومية.

6. أثر الإصلاح على شفافية الميزانية وجودة التقارير

الإصلاح ساعد على:

- تحسين تصنيف النفقات والإيرادات.
- توضيح مصادر التمويل واستعمال الموارد.
- لكن التطبيق غير المتكامل يجعل الأثر محدودًا حتى الآن.

7. الجانب التشريعي للإصلاح العمومي

الإطار التشريعي تطور نسبيًا، لكنه:

- غير مكتمل.
- يفتقر إلى المرونة التي تسمح بالتكيف السريع مع المستجدات.
- يحتاج إلى تحديث مستمر ومواءمة مع نظم الرقابة الحديثة.

المحور الرابع: الإصلاح المحاسبي القطاعي

1. وجود برامج إصلاح موجهة لقطاعات معينة

نعم، بدأت تظهر توجهات نحو برامج إصلاح قطاعية:

– قطاع البنوك: يخضع فعليًا لتطبيق معايير IFRS.

– قطاع الفلاحة والبناء: يحتاجان إلى مخططات خاصة تأخذ بعين الاعتبار خصوصيات النشاط.

2. أخذ خصوصيات كل قطاع بعين الاعتبار

خصوصيات القطاعات لا تؤخذ دائمًا بجدية كافية:

يوجد توجه نظري لأخذها بعين الاعتبار، لكن التنفيذ الميداني لا يعكس ذلك دائمًا.

لا تزال بعض القطاعات تُطبق نماذج محاسبية عامة لا تتلاءم مع طبيعتها.

3. متابعة وزارة المالية للالتزام القطاعات

المتابعة موجودة من خلال المفتشيات ومجالس المحاسبة، لكن:

- لا توجد تقارير دورية منشورة علنًا.
- المتابعة تعتمد كثيرًا على شكاوى أو تقارير مراقبة دورية.

4. دور كل قطاع في إنجاح الإصلاح

لكل قطاع دور حاسم في:

- تطوير مخططات محاسبية خاصة به.
- تحيين البيانات الخاصة به وربطها بالنظام المالي العام.
- التنسيق مع وزارة المالية من أجل تخصيص نظم محاسبية قابلة للتطبيق على نشاطه.

المحور الخامس: إصلاح مهنة المحاسبة

1. تطور الإطار القانوني للمهنة

الإطار القانوني تطور منذ 2010، من خلال:

- المرسوم التنفيذي 11-27 الخاص بالمجلس الوطني.
- تعزيز شروط مزاوله المهنة والاعتراف القانوني بالمحاسب المعتمد.
- لكن الإطار لا يزال يحتاج إلى:
- تحيين المهام والواجبات في ظل الرقمنة وتعدد التخصصات.
- توسيع صلاحيات المجلس الوطني في الرقابة والتأهيل.

2.تقييم تكوين وتأهيل المحاسبين

- التكوين الأكاديمي جيد من حيث الأساس النظري.
- التكوين التطبيقي غير كافٍ لمجاراة المعايير الدولية أو التحول الرقمي.
- نقص التكوين المستمر وضعف المرافقة بعد التخرج.

3.التنسيق بين وزارة المالية والمجلس الوطني

التنسيق موجود رسميًا، لكن:

- غير فعال دائماً، خاصة فيما يخص تطوير المهنة.
- المجلس يعاني أحياناً من محدودية الموارد البشرية والمادية.
- القرارات الكبرى تُؤخذ غالباً دون إشراك الممارسين فعلياً.

4.ما هو المطلوب لتعزيز مهنية واستقلالية الممارسين؟

- إنشاء هيئة مستقلة للمهنة (مثل "الهيئة العليا للمحاسبة").
- تكثيف التكوين المستمر الإلزامي.
- تحديث قانون المهنة ليتلاءم مع الرقمنة.
- تحفيز الشباب على ولوج المهنة بمزايا مهنية واضحة.

- فرض التزامات مهنية وأخلاقية صارمة.

الختام

17. الشروط الأساسية لفعالية الحوكمة في دعم الإصلاح

- توفر إرادة سياسية واضحة.
- تبني نظام معلوماتي وطني موحد.
- إشراك المهنيين في صياغة الإصلاحات.
- تحديث النصوص القانونية باستمرار.
- تفعيل الرقابة المستقلة والشفافة.

18. أهم التوصيات لتكريس الحوكمة كركيزة للتطوير

- ترسيخ مبدأ الإفصاح المالي الإجمالي.
- رقمنة كل المعاملات المحاسبية والرقابية.
- استقلالية الهيئات المهنية.
- اعتماد الحوكمة ضمن مقررات التكوين الجامعي والتطبيقي.
- إدماج الحوكمة المحاسبية ضمن تقييم أداء المؤسسات.

المقابلة 4

مقابلة السيد فراج الطيب

مقابلة: حول أثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي العمومي

المهنة: مفتش قسم بخزينة تيارت ومكون جهوي في إطار الإصلاح الميزانياتي والمحاسبي العمومي - وزارة المالية
المستوى الدراسي: طالب دكتوراه في العلوم الاقتصادية

المحور الأول: مبادئ الحوكمة المحاسبية

س: كيف تُقيمون واقع الحوكمة المحاسبية من ناحية الإفصاح، الشفافية، المسؤولية والمساءلة؟

ج: بالنسبة للإفصاح المحاسبي، لا يمكننا الحديث عنه من الناحية التطبيقية حاليًا، لأننا ما زلنا في مرحلة التكوين ولم نصل إلى المستوى التطبيقي، خاصة وأن الإلزام به بدأ فقط سنة 2024. حتى الإصلاح الميزانياتي الصادر سنة 2018، والذي بدأنا العمل به في 2020، لم يُطبق بشكل كامل إلى الآن، بل يظل جزئيًا. كما أن القانون لم يحدد جهة الإفصاح، ففي حين تهدف المعايير الدولية إلى الإفصاح للجمهور، أعتقد أن الإفصاح في الجزائر سيقصر على الهيئات الوطنية.

أما الشفافية، فهي موجودة قبل تطبيق الإصلاح، حيث تُنفذ النفقات والإيرادات وفق قواعد وقوانين مضبوطة من بدايتها إلى مرحلة التصفية. بالنسبة للمساءلة، فهي منصوص عليها في القانون الجزائري، خاصة في الأمر 20/25 الخاص بمجلس المحاسبة، الذي يحدد المسؤولية الجزائية أو المالية أو التأديبية بعد الأداء المالي. القانون القديم كان يحمل المسؤولية لمسؤول المنصب فقط، أما القانون الجديد (07/23 و 05/18) فيحمل كل الموظفين المسؤولية، مما جعلها مسؤولية فردية بدل التشاركية.

وفيما يتعلق بالرقابة، لدينا رقابة داخلية أثناء التنفيذ، ورقابة خارجية ينفذها مكتب مستقل تابع لأمين الخزينة، يقوم سنويًا بتفتيش المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

س: هل الإصلاح المحاسبي العمومي سيزيد من مستوى تطبيق المبادئ المذكورة؟

ج: نعم، من المتوقع أن يرفع الإصلاح المحاسبي العمومي من مستوى الإفصاح والشفافية والمساءلة، لكن هذا مرهون بالتطبيق الكامل للقوانين والمراسيم التنظيمية، وبالتكوين الجيد للموارد البشرية.

المحور الثاني: المعايير المحاسبية العمومية (IPSAS) في الإصلاح المحاسبي

س: كيف ترون مستوى تطبيق المعايير المحاسبية العمومية (IPSAS) في الإصلاح المحاسبي؟

ج: الإصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر اعتمد على مزيج من المعايير الدولية والمعايير الفرنسية، بما يتوافق مع البيئة الجزائرية وأهداف الإصلاح. أهم ما جاء به هو إصدار القوائم المالية، لكننا لم نصل بعد إلى هذه المرحلة، حيث ما زلنا في طور إعداد الحسابات والوثائق المحاسبية على مستوى الخزائن الولائية، قبل إرسالها إلى الوزارة. الالتزام الفعلي بهذه المعايير سيحدث نقلة نوعية في جودة ومرونة العمل المحاسبي، وسيساعد على قياس الأداء ومعرفة مصادر السيولة وتقييم الاستثمارات.

س: برأيكم، ما أهم العقبات التي تحول دون التطبيق الكامل لهذه المعايير؟

ج: أبرز العقبات تكمن في نقص التكوين، خاصة وأن معظم الإطارات الإدارية خريجو القانون وليس لديهم خلفية محاسبية. كما أن بعض المراسيم التنظيمية، مثل تلك الخاصة بمحاسبة التكاليف، لم تصدر بعد، مما يعيق التطبيق الكامل.

س: هل تلقى أعوان المحاسبة العمومية تكويناً خاصاً في هذا المجال؟

ج: نعم، هناك برنامج تكوين بدأ على مستوى إطارات الخزينة العمومية كمرحلة أولى، ثم سينتقل إلى باقي الإدارات العمومية. الدولة وفرت الإمكانيات المادية، لكن الجانب البشري يحتاج إلى المزيد من التأهيل.

المحور الثالث: النظام المعلوماتي للمحاسبة

س: ما طبيعة النظام المعلوماتي المعتمد حالياً في تسيير العمليات المحاسبية العمومية؟

ج: نستخدم حالياً برنامج "أوراكل" وهو نظام سحابي حديث، يسهل الرقابة والتدقيق المستمر، ويساعد على تتبع مراحل تصفية النفقات، والأرشفة، وسرعة استرجاع المعلومات، وتقليل الأخطاء من خلال المراقبة الآلية.

س: هل ألزم الإصلاح المحاسبي الإدارة العمومية باستخدام البرامج المحاسبية الحديثة؟

ج: نعم، هناك توجه لرقمنة العمليات المالية عبر مشروع "نظام اندماج التسيير الميزانياتي (SIGB)"، بحيث تتم كل العمليات رقمياً بين الإدارات والخزائن الولائية والوطنية.

س: هل هناك ربط بين النظام المعلوماتي للخزينة العمومية والإدارات العمومية؟

ج: حالياً الربط في طور الإنجاز، والمشروع يسير نحو رقمنة شاملة تسمح بالتواصل الفوري بين مختلف المستويات.

المحور الرابع: العلاقة بين الحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي

س: هل تعتقدون أن تطبيق مبادئ الحوكمة يسهم فعليًا في تحسين النظام المحاسبي العمومي؟

ج: بالتأكيد، فالشفافية والمساءلة والكفاءة عناصر أساسية لتحسين الأداء المحاسبي وضمان دقة المعلومات المالية.

س: هل هناك مشاريع إصلاح محاسبي في القطاع العمومي تستند بوضوح إلى مبادئ الحوكمة؟

ج: نعم، أبرزها الإصلاح الميزانياتي والمحاسبي الجاري تنفيذه، والذي يستند إلى مبادئ الحوكمة من حيث تحديد المسؤوليات وتحسين الإفصاح والرقابة.

س: كيف يمكن تفعيل الحوكمة المحاسبية لتسريع وتيرة الإصلاح المحاسبي؟

ج: ذلك يكون عبر استكمال الإطار القانوني بإصدار المراسيم التنظيمية، وتكثيف التكوين المتخصص، وتعميم الأنظمة المعلوماتية الحديثة.

س: ما الذي تفتقده المحاسبة العمومية اليوم لتكون أكثر توافقًا مع المعايير الحديثة للحوكمة؟

ج: تفتقد إلى الكفاءات البشرية المؤهلة، وإلى التطبيق الكامل للمراسيم والقوانين، إضافة إلى تعزيز ثقافة الإفصاح على نطاق أوسع.

المحور الخامس: توصيات

س: هل هناك توصيات أخرى ممكن أن تضيفها؟

ج: أوصي بمرونة أكبر في القوانين وإعادة تحيينها كل 4 إلى 10 سنوات لمواكبة التطورات، مع ضرورة تحديد طرق واضحة لتقييم ممتلكات الدولة، وتوسيع نطاق الإفصاح ليشمل الجمهور

المقابلة 5

مقابلة السيدة معرف فاطمة حول أثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي العمومي

المهنة: مفتش قسم بالخرينة الولائية تيارت - قسم الأوراق المالية والتأمينات، رئيس مكتب المحاسبة

الخبرة المهنية: 17 سنة

المستوى الدراسي: ماستر علوم مالية ومحاسبية

المحور الأول: مبادئ الحوكمة المحاسبية

س: كيف تُقيمون واقع الحوكمة المحاسبية من ناحية الإفصاح، الشفافية، المسؤولية والمساءلة؟

ج: انتقل مفهوم الحوكمة من المؤسسات الاقتصادية إلى المؤسسات العمومية.

بالنسبة للشفافية، تتوفر الإدارة العمومية على إجراءات وأسس تضمن شفافية العمليات المحاسبية منذ اعتمادها في

الميزانية وحتى تصفياتها، مروراً بالمستويات المختلفة: المديريات، المؤسسات العمومية، الخزينة الولائية، ثم الخزينة

العمومية الوطنية. العمليات تُجمع بشكل دوري كل عشرة أيام، ثم شهرياً، ما يعكس درجة عالية من الضبط.

أما المسؤولية، فإن تحميل كل عون من أعوان الدولة مسؤولية ومساءلة عمله، يسهل على الدولة تقييم الأداء،

تحديد مكامن الخلل ومعالجتها فوراً، بل وحتى التنبؤ ووضع خطط مستقبلية.

بالنسبة للإفصاح، يتم تقديم المعلومات للجهات المعنية بالدولة فقط، مثل الأعوان العموميين تحت الوصاية،

والجهات العليا كمديرية الخزينة بوزارة المالية، والوالي، ومجلس المحاسبة، إضافة إلى الرئاسة والحكومة والبرلمان.

أما الإفصاح للجمهور، فلم نصل إليه بعد. الإصلاح المحاسبي العمومي سيطور نوعية المعلومات وطبيعتها، لكنه

لا يغير من نطاق الجهات الموجهة لها.

س: هل الإصلاح المحاسبي العمومي سيزيد من مستوى تطبيق المبادئ المذكورة؟

ج: نعم، من المنتظر أن يساهم في تحسين جودة الإفصاح والمساءلة، خاصة من خلال تطوير المعلومات وتحويل

النشاط العمومي إلى نشاط منتج، لكن ذلك مشروط بمعالجة مشكلات التكوين ونقص الكفاءات.

المحور الثاني: المعايير المحاسبية العمومية (IPSAS) في الإصلاح المحاسبي

س: كيف ترون مستوى تطبيق المعايير المحاسبية العمومية (IPSAS) في الإصلاح المحاسبي؟

ج: الدولة تهدف من خلال الإصلاح إلى إبراز الإيرادات والنفقات، خصوصاً الاستثمارات، وتتبع النشاط وقياس

الأداء ومعرفة النشاطات المربحة والفعّالة في خدمة المواطن. لكن التطبيق ما زال بطيئاً، وهناك فجوة بين سرعة إصدار القوانين وقدرة الإطارات على استيعابها.

س: برأيكم، ما أهم العقبات التي تحول دون التطبيق الكامل لهذه المعايير؟

ج: هناك عدة عقبات، أهمها:

- إصدار القوانين دفعة واحدة دون تدرج، مما جعل الكادر البشري غير قادر على مواكبتها.
- نقص التكوين، حيث إن أغلب الموظفين غير مختصين في المالية والمحاسبة، وكثير منهم غير مهتم بالتكوين.
- عدم صدور المدونات الخاصة بالمؤسسات العمومية والإدارات المماثلة والوزارات الكبرى.
- عدم البدء في تقييم ممتلكات الدولة، وهو شرط أساسي لإعداد ميزانية افتتاحية والقوائم المالية.
- عدم التطبيق الكامل لقوانين سابقة مثل القانون 18/15 الخاص بالتسيير الميزانياتي.

س: هل تلقى أعوان المحاسبة العمومية تكويناً خاصاً في هذا المجال؟

ج: لم يتم تكويننا بعد، لكن الأمر مبرمج للسنة القادمة. حالياً، مستوى التكوين ضعيف، سواء من حيث المحتوى أو كفاءة المكونين، حيث اعتمدت الوزارة على كوادرات داخلية بدل الاستعانة بمكونين ذوي خبرة أوسع.

المحور الثالث: النظام المعلوماتي للمحاسبة

س: ما طبيعة النظام المعلوماتي المعتمد حالياً في تسيير العمليات المحاسبية العمومية؟

ج: منذ حوالي ثلاث سنوات نعمل بنظام "أوراكل" السحابي، الذي يركز المعلومات ويجمعها على المستوى المركزي، وساهم في تسريع التنفيذ واسترجاع المعلومات وإعداد الإحصاءات والوضعيات المطلوبة، سواء داخلياً أو مع المتعاملين.

س: هل ألزم الإصلاح المحاسبي الإدارة العمومية باستخدام البرامج المحاسبية الحديثة؟

ج: نعم، فهناك توجه نحو الرقمنة الكاملة للأعمال الإدارية والمحاسبية، لكن الوتيرة تعتمد على جاهزية الكوادرات وعلى التكوين.

س: هل هناك ربط بين النظام المعلوماتي للخرينة العمومية والإدارات العمومية؟

ج: الربط الجزئي موجود عبر نظام "أوراكل"، لكنه سيصبح أوسع وأكثر تكاملاً مع استكمال مشاريع الرقمنة الشاملة.

المحور الرابع: العلاقة بين الحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي

س: هل تعتقدون أن تطبيق مبادئ الحوكمة يساهم فعلياً في تحسين النظام المحاسبي العمومي؟

ج: نعم، تحديد المسؤولية وتحملها للأفراد في القانون الجديد سيجبر الموظفين على الالتزام والاجتهاد، وهو ما يعزز المساءلة ويحسن الأداء.

س: هل هناك مشاريع إصلاح محاسبي في القطاع العمومي تستند بوضوح إلى مبادئ الحوكمة؟

ج: الإصلاح المحاسبي الحالي (القانون 07/23) يستند إلى مبادئ الحوكمة، خصوصاً في تحديد المسؤوليات وتحسين الشفافية.

س: كيف يمكن تفعيل الحوكمة المحاسبية لتسريع وتيرة الإصلاح المحاسبي؟

ج: يجب التركيز على العامل البشري بالتكوين الجاد والتشبيب الإداري، إلى جانب استكمال الإطار القانوني والتقني.

س: ما الذي تفتقده المحاسبة العمومية اليوم لتكون أكثر توافقاً مع المعايير الحديثة للحوكمة؟

ج: تفتقد إلى تقييم ممتلكات الدولة، التكوين الجيد، وتحفيز الإطار على الالتزام، إضافة إلى التدرج في تطبيق القوانين بدل طرحها دفعة واحدة.

المحور الخامس: توصيات

س: هل هناك توصيات أخرى ممكن أن تضيفها؟

ج: أوصي بإعطاء أهمية قصوى للتكوين المتخصص، وتبسيط القوانين وتطبيقها تدريجياً، إلى جانب استكمال تقييم ممتلكات الدولة وإصدار المدونات المفقودة.

الاسم: تحفظ عليه

المهنة: وكيل في الخزينة العمومية

الخبرة: أكثر من 20 سنة في تسيير المحاسبة العمومية

تاريخ المقابلة: 20 يوليو 2025

الإطار: دراسة ميدانية لأطروحة دكتوراه بعنوان "مرتكزات الإصلاح المحاسبي على ضوء الحوكمة المحاسبية"

المحور الأول: مبادئ الحوكمة المحاسبية

س: كيف تُقيمون واقع الحوكمة المحاسبية من ناحية الإفصاح، الشفافية، المسؤولية والمساءلة؟

ج: المنظومة العمومية في الجزائر بدأت مؤخرًا في إدماج بعض آليات الحوكمة المحاسبية، خصوصًا في جانب تحديد المسؤوليات على مستوى المديرية الجهوية والمحاسبين العموميين. توجد هياكل رقابة داخلية تتبع الأداء، لكن المشكل الرئيسي هو غياب المساءلة الحقيقية المبنية على قياس الأداء الفعلي؛ فالمسؤولية موجودة غالبًا من الناحية الشكلية بينما آليات تفعيلها وقياس نتائجها محدودة. وأحد العوائق الأساسية غياب ثقافة «المحاسبة عن النتائج» مقابل التركيز على «المحاسبة عن الإجراءات».

س: هل تعتقدون أن الإصلاح المحاسبي العمومي سيزيد من مستوى تطبيق هذه المبادئ؟

ج: نعم، الإصلاح يمكن أن يعزز مبادئ الحوكمة إذا رافقته آليات قياس الأداء وتفعيل المساءلة وربطها بنتائج ملموسة؛ لكن دون آليات قياس وتطبيق فعال فإن أثر الإصلاح سيبقى محدودًا.

المحور الثاني: المعايير المحاسبية العمومية (IPSAS) في الإصلاح المحاسبي

س: كيف ترون مستوى تطبيق المعايير المحاسبية العمومية (IPSAS) في الإصلاح المحاسبي؟

ج: تُعدّ IPSAS ركيزة مهمة للحوكمة المحاسبية لأنها تفرض الشفافية والتوحيد وقابلية المقارنة. في الجزائر تم تبني بعض المبادئ المستوحاة من IPSAS ضمن مشروع الإصلاح منذ 2008 وتحديث الإطار في 2022، لكن التطبيق عمليًا يبقى جزئيًا ومحدود النطاق وغالبًا نظريًا داخل بعض الإدارات.

س: برأيكم، ما أهم العقبات التي تحول دون التطبيق الكامل لهذه المعايير؟

ج: أهم التحديات: مقاومة التغيير داخل الإدارة، نقص التكوين المتخصص، وغياب إلزام قانوني صارم يفرض التطبيق الشامل للمعايير. هذه العوائق تجعل التنفيذ متناثرًا وغير موحد.

س: هل تلقى أعوان المحاسبة العمومية تكوينًا خاصًا في هذا المجال؟

ج: هناك مشاريع تدريبية مبرمجة تستهدف المحاسبين العموميين لتدريبهم على IPSAS ، إلا أن هذه البرامج موزعة ومجزأة حاليًا وتحتاج إلى تفعيل أوسع ومنهجية مستمرة لضمان تأثير فعلي.

المحور الثالث: النظام المعلوماتي للمحاسبة

س: ما طبيعة النظام المعلوماتي المعتمد حاليًا في تسيير العمليات المحاسبية العمومية؟

ج: النظام المعلوماتي يعاني من تشتت وضعف تكنولوجي؛ كثير من المعاملات ما تزال تُسجل على برامج قديمة أو يدويًا في مناطق معينة. هناك مشاريع رقمية تهدف للتوحيد) مثل مشروع (SIGBUD لكن التكامل العملي غير مكتمل.

س: هل ألزم الإصلاح المحاسبي الإدارة العمومية باستخدام البرامج المحاسبية الحديثة وربط النظام المالي بالمحاسبي؟

ج: توجد توجهات ومشروعات لرقمنة وتحديث البرامج وربط المعالجات الميزانية، لكن الإلزام التنفيذي لا يزال محدودًا بسبب تفاوت الجاهزية التقنية والبشرية بين الإدارات؛ لذا التطبيق لم يصل بعد إلى مستوى التعميم.

س: هل هناك ربط بين نظام الخزينة وأنظمة الإدارات الأخرى؟

ج: التكامل الواقعي بين النظام المعلوماتي للخزينة والإدارات العمومية غير محقق بشكل كامل؛ غياب نظام معلوماتي موحد يضعف فورية وموثوقية المعلومة المالية ويحدّ من فعالية الرقابة.

المحور الرابع: العلاقة بين الحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي

س: هل تعتقدون أن تطبيق مبادئ الحوكمة (الشفافية، المساءلة، الكفاءة...) يسهم فعليًا في تحسين النظام المحاسبي العمومي؟

ج: نعم؛ تطبيق مبادئ الحوكمة يسهم في تحسين جودة المعلومات المالية وقدرة الإدارة على قياس الأداء واتخاذ القرارات. لكن الفائدة الحقيقية تتطلب آليات قياس واضحة وربط الأداء بالمكافآت والعقوبات.

س: هل هناك مشاريع إصلاح محاسبي في القطاع العمومي تستند بوضوح إلى مبادئ الحوكمة؟

ج: هناك توجهات ومشروعات من وزارة المالية لتعزيز الرقابة الداخلية، تحديث الأدلة المحاسبية وإدماج مؤشرات

الأداء في تقارير التسيير المالي، كما يجري تنفيذ برامج تدريبية حول IPSAS مع ذلك هذه المبادرات مجزأة وتحتاج إلى قيادة مركزية أقوى واستمرارية.

س: كيف يمكن تفعيل الحوكمة المحاسبية لتسريع وتيرة الإصلاح المحاسبي؟

ج: عبر تجميع المبادرات في خطة مركزية واضحة ومستمرة، إرساء نظام معلوماتي موحد، فرض إطار قانوني ملزم للتطبيق، تفعيل آليات قياس الأداء ومساءلة القائمين على أساس نتائج قابلة للقياس، بالإضافة إلى برنامج تكوين مكثف ومستدام.

س: ما الذي تفتقده المحاسبة العمومية اليوم لتكون أكثر توافقاً مع المعايير الحديثة للحوكمة؟

ج: تفتقد إلى نظام معلوماتي متكامل وموحد، آليات قياس أداء مبنية على النتائج، إلزامية قانونية واضحة لتطبيق المعايير، وتحول ثقافي من التركيز على الإجراءات إلى التركيز على النتائج.

المحور الخامس: توصيات

س: هل لديكم توصيات أخرى يمكن إضافتها؟

ج: نعم، من أهم التوصيات:

- توحيد وتكثيف القيادة المركزية لمشروعات الإصلاح وضمان استمرارياتها.
- إتمام بناء نظام معلوماتي موحد تكامل SIGBUD مع أنظمة الخزينة والإدارات (ودعم البنية التحتية).
- تشديد الإطار القانوني ليجعل تطبيق المعايير ملزماً وقابلاً للقياس.
- إطلاق برنامج تكوين شامل وممنهج للمحافظين والمحاسبين والإطارات الإدارية.
- الانتقال تدريجياً إلى محاسبة قائمة على النتائج مع آليات تقييم ومساءلة مرتبطة بمؤشرات أداء واضحة.
- تخصيص موارد لإجراء تقييم شامل لممتلكات الدولة كأساس لإعداد ميزانية افتتاحية وقوائم مالية سنوية سليمة.

المقابلة 6

مقابلة مع السيد عليوان احمد بتاريخ 2025/07/22

حول اثر الحوكمة المحاسبية على الإصلاح المحاسبي في قطاع اشغال البناء

المهنة: رئيس مصلحة المحاسبة في مجموعة كوسيدار للبناء والاشغال العمومية **Cosider**.

الخبرة أكثر من 30 سنة.

المحور الأول: مبادئ الحوكمة المحاسبية

س1: كيف تُقيمون واقع الحوكمة المحاسبية من ناحية الإفصاح، الشفافية، المسؤولية و المساءلة؟

الجواب:

المؤسسة تعتمد نوعين من الرقابة:

• **الرقابة الداخلية:** تُمارَس داخل جميع فروع المؤسسة، وتركز على الالتزام بالإجراءات القانونية في التسيير المحاسبي وغير المحاسبي، خاصة فيما يخص القوائم المالية.

• **الرقابة الخارجية:** تتمثل في المراجعة التي يفرضها القانون من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية، حيث يقوم بدراسة جميع مراحل إعدادها من التسجيل الأولي إلى إصدار القوائم النهائية والتصديق عليها.

أما في ما يخص الشفافية، فالمؤسسة حريصة على جعل عملياتها المحاسبية واضحة وقابلة للفهم، والإفصاح يتم تجاه الجهات المعنية مثل إدارة الضرائب، المركز الوطني للإحصاء، والهيئات الرسمية للدولة، لكن لا يتم نشر القوائم المالية للجمهور.

س2: هل الإصلاح المحاسبي العمومي سيزيد من مستوى تطبيق المبادئ المذكورة؟

الجواب:

إذا تم تبني التعديلات بشكل فعلي وتوفير التكوين اللازم، فمن المؤكد أن الإصلاح المحاسبي العمومي سيسهم في تعزيز الشفافية والمساءلة، لكن غياب التكوين الشامل على جميع المستويات يحد من هذا الأثر.

المحور الثاني: المعايير المحاسبية الدولية

س1: كيف ترون مستوى تطبيق المعايير المحاسبية العمومية (IPSAS) في الإصلاح المحاسبي؟

الجواب: ليس لدي علم

س2: ما أهم العقبات التي تحول دون التطبيق الكامل لهذه المعايير؟

الجواب: ليس لدي علم

س3: هل تلقى أعوان المحاسبة تكوينًا خاصًا في هذا المجال؟

الجواب:

لم أتلّق أي تكوين شخصيًا بخصوص القرار الجديد (وزير المالية رقم 203 بتاريخ 1 يونيو 2023)، وربما تم تكوين موظفين في مناصب أعلى، لكن ليس جميع العاملين في المحاسبة.

المحور الثالث: النظام المعلوماتي للمحاسبة

س1: ما طبيعة النظام المعلوماتي المعتمد حاليًا في تسيير العمليات المحاسبية الخاصة؟

الجواب:

النظام المعتمد حاليًا يعتمد على برامج قديمة، وهو ما يشكل عبئًا في تسجيل الكم الكبير من العمليات. استخدام أنظمة حديثة (مثل ERP) سيسهل العمل، بحيث يقتصر دور المحاسب على التحقق من صحة المستندات والتصديق على العمليات، بدل القيام بالتسجيل اليدوي.

س2: هل ألزم الإصلاح المحاسبي الخاص بقطاع البناء باستخدام البرامج المحاسبية الحديثة؟

الجواب:

لا يوجد إلزام مباشر باستخدام برامج محاسبية حديثة، لكن تحديث النظام المعلوماتي سيكون خطوة مهمة لتسريع المعالجة وتسهيل عمليات التدقيق والرقابة المرحلية والنهائية.

المحور الرابع: العلاقة بين الحوكمة المحاسبية والإصلاح المحاسبي

س1: هل تعتقدون أن تطبيق مبادئ الحوكمة (الشفافية، المساءلة، الكفاءة...) يسهم فعليًا في تحسين النظام

المحاسبي لقطاع البناء والأشغال العمومية؟

الجواب:

نعم، فتعزيز الشفافية والمساءلة من خلال الرقابة الداخلية والخارجية يرفع جودة المعلومات المالية ويجعل النظام المحاسبي أكثر موثوقية، لكن هذا يتطلب أن تكون المبادئ مطبقة على كل المستويات وليس فقط إداريًا.

س2: كيف يمكن تفعيل الحوكمة المحاسبية لتسريع وتيرة الإصلاح المحاسبي؟

الجواب:

- توفير التكوين المستمر للكوادر المحاسبية.
- تحديث الأنظمة المعلوماتية.
- إشراك مختلف المستويات الوظيفية في الإصلاح.
- تقوية دور الرقابة الداخلية.

س3: ما الذي تفتقده المحاسبة الخاصة بقطاعكم اليوم لتكون أكثر توافقًا مع المعايير الحديثة للحوكمة؟

الجواب:

- نقص التكوين في القرارات والمستجدات القانونية.
- ضعف تحديث البرامج المحاسبية.
- غياب إلزامية الإفصاح العام عن القوائم المالية.

المحور الخامس: توصيات أخرى

- الإسراع في تحديث البرامج المحاسبية إلى أنظمة أكثر تطورًا.
- تعميم التكوين حول المستجدات التشريعية على جميع الموظفين.
- تحسين قنوات التواصل بين المؤسسة والجهات الوصية فيما يخص الإصلاحات.

الملاحق

الملحق 3: قائمة الاساتذة المحكمين

الاسم و اللقب	التخصص	الجامعة
ا.د بن قايد شيخ	مالية	جامعة غرداية
ا.د عجيله محمد	محاسبة	جامعة غرداية
د. بوخالفي مسعود	محاسبة	بوخالفي مسعود
ا.د روتال عبد القادر	محاسبة	جامعة تيارت

الملحق 4: مخرجات SPSS

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.907	35

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
V5	131.90	161.948	.408	.905
V6	131.77	164.301	.259	.907
V7	131.77	163.006	.371	.906
V8	132.03	161.953	.294	.907
V9	131.67	163.576	.287	.907
V10	131.72	164.064	.215	.908
V11	131.60	162.494	.373	.906
V12	131.98	159.538	.460	.905
V13	132.21	159.011	.463	.905
V14	132.25	158.578	.440	.905
V15	133.33	152.767	.530	.904

الملاحق

V16	132.12	159.739	.536	.904
V17	132.31	155.438	.572	.903
V18	132.13	157.295	.572	.903
V19	132.17	162.889	.235	.908
V20	132.05	158.936	.529	.904
V21	131.98	160.515	.560	.904
V22	132.19	157.555	.522	.904
V23	132.91	156.619	.419	.906
V24	132.24	160.643	.399	.905
V25	132.23	159.162	.446	.905
V26	132.04	159.445	.548	.904
V27	132.37	156.310	.542	.903
V28	132.03	161.761	.365	.906
V29	132.97	156.768	.450	.905
V30	132.85	156.346	.496	.904
V31	132.74	157.716	.461	.905
V32	132.10	160.864	.474	.905
V33	132.15	161.243	.433	.905
V34	132.41	155.204	.550	.903
V35	131.79	160.785	.444	.905
V36	133.00	154.969	.454	.905
V37	132.38	153.606	.633	.902
V38	132.31	154.990	.584	.902
V39	132.10	160.498	.384	.906

Statistics

الملاحق

		V5	V6	V7	V8	V9	V10	V11
N	Valid	261	261	261	261	261	261	261
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		4.21	4.34	4.34	4.08	4.44	4.39	4.51
Std. Deviation		.571	.543	.520	.758	.583	.668	.566

المحور الاول

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3.57	6	2.3	2.3	2.3
	3.71	12	4.6	4.6	6.9
	3.86	12	4.6	4.6	11.5
	4.00	44	16.9	16.9	28.4
	4.14	46	17.6	17.6	46.0
	4.29	15	5.7	5.7	51.7
	4.43	41	15.7	15.7	67.4
	4.57	25	9.6	9.6	77.0
	4.71	27	10.3	10.3	87.4
	4.86	9	3.4	3.4	90.8
	5.00	24	9.2	9.2	100.0
	Total	261	100.0	100.0	

Statistics

		V12	V13	V14	V15	V16	V17	V18
N	Valid	261	261	261	261	261	261	261
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		4.13	3.90	3.87	2.79	3.99	3.80	3.98

الملاحق

Std. Deviation	.702	.741	.809	1.088	.598	.845	.723
----------------	------	------	------	-------	------	------	------

Statistics

		V20	V21	V22	V23	V24	V25	V26
N	Valid	261	261	261	261	261	261	261
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		4.07	4.13	3.92	3.20	3.87	3.88	4.07
Std. Deviation		.662	.522	.768	1.007	.698	.753	.606

Statistics

		V27	V28	V29	V30	V31	V32	V33
N	Valid	261	261	261	261	261	261	261
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3.74	4.08	3.14	3.26	3.37	4.02	3.96
Std. Deviation		.827	.648	.936	.892	.843	.582	.600

Statistics

المحور الرابع

N	Valid	261
	Missing	0
Mean		3.6541
Std. Deviation		.50443

Statistics

		V34	V35	V36	V37	V38	V39	المحور الخامس
N	Valid	261	261	261	261	261	261	261
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3.70	4.33	3.11	3.73	3.80	4.01	3.7810
Std. Deviation		.891	.624	1.070	.881	.857	.736	.56503

Correlations

الملاحق

		المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع	المحور الخامس
المحور الأول	Pearson Correlation	1	.369**	.440**	.254**	.302**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000
	N	261	261	261	261	261
المحور الثاني	Pearson Correlation	.369**	1	.580**	.483**	.699**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000
	N	261	261	261	261	261
المحور الثالث	Pearson Correlation	.440**	.580**	1	.594**	.572**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000
	N	261	261	261	261	261
المحور الرابع	Pearson Correlation	.254**	.483**	.594**	1	.588**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000
	N	261	261	261	261	261
المحور الخامس	Pearson Correlation	.302**	.699**	.572**	.588**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	
	N	261	261	261	261	261

Correlations

		المحور الكلي	المحور الأول
المحور الكلي	Pearson Correlation	1	.570**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	261	261
المحور الأول	Pearson Correlation	.570**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	261	261

Variables Entered/Removed^a

الملاحق

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	المحور الاول ^b	.	Enter

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.570 ^a	.325	.322	.30509

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	11.592	1	11.592	124.535	.000 ^b
	Residual	24.108	259	.093		
	Total	35.699	260			

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.440	.220		6.539	.000
	المحور الاول	.566	.051	.570	11.160	.000

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	المحور الاول ^b	.	Enter

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.369 ^a	.136	.132	.45887

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
-------	--	----------------	----	-------------	---	------

الملاحق

1	Regression	8.570	1	8.570	40.700	.000 ^b
	Residual	54.536	259	.211		
	Total	63.106	260			

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.695	.331		5.116	.000
	المحور الاول	.486	.076	.369	6.380	.000

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	المحور الاول ^b	.	Enter

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.440 ^a	.193	.190	.41115

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	10.482	1	10.482	62.009	.000 ^b
	Residual	43.784	259	.169		
	Total	54.266	260			

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.548	.297		5.216	.000

الملاحق

المحور الاول	.538	.068	.440	7.875	.000
--------------	------	------	------	-------	------

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	المحور الاول ^b	.	Enter

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.254 ^a	.064	.061	.48886

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	4.259	1	4.259	17.822	.000 ^b
	Residual	61.897	259	.239		
	Total	66.156	260			

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.170	.353		6.148	.000
	المحور الاول	.343	.081	.254	4.222	.000

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	المحور الاول ^b	.	Enter

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.302 ^a	.091	.088	.53972

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	7.560	1	7.560	25.952	.000 ^b
	Residual	75.447	259	.291		
	Total	83.007	260			

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.803	.390		4.628	.000
	المحور الاول	.457	.090	.302	5.094	.000

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	المحور الاول ^b	.	Enter

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.570 ^a	.325	.322	.30509

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	11.592	1	11.592	124.535	.000 ^b
	Residual	24.108	259	.093		
	Total	35.699	260			

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.

الملاحق

		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.440	.220		6.539	.000
	المحور الاول	.566	.051	.570	11.160	.000

