



جامعة غرداية _ الجزائر _
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق
بعنوان:

فعالية المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل المعايير
المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
دراسة ميدانية بولاية غرداية-

تحت إشراف:
أ.د. عجيلة محمد

من إعداد الطالب:
بن ساحة ياسين

السنة الجامعية: 2025 - 2026

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكركم تَقَاتِرْ

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، وبفضله تُدرك الغايات، والصلاة والسلام على سيدنا محمد ﷺ، القائل: «من لم يشكر الناس لم يشكر الله.»

فإنه لمن تمام الوفاء، وصدق الامتنان، أن أتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير والعرفان، إلى كل من كانت له يدُ فضلٍ في إنجاز هذا العمل العلمي المتواضع

ونخص بالذكر الأستاذ المشرف عجيبة محمد الذي لم يبخل علي بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا العمل

كما أتوجه بجزيل الشكر إلى كافة الأساتذة الذين أناروا لنا طريق العلم والمعرفة، وإلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة، لقبولهم مناقشة هذا العمل وإثرائه بملاحظاتهم القيمة.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر إلى كل من ساندني بدعوة صادقة، أو كلمة طيبة، أو دعمٍ كان له أثرٌ في مواصلة هذا الطريق.

وفي الأخير، أسأل الله تعالى أن يجعل هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم، وأن ينفع به، ويوفقنا جميعاً لما يحب ويرضى.

الإهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والذي يَسِّر لي طريق العلم بعد تعبٍ واجتهاد،
والصلاة والسلام على خير الخلق سيدنا ومولانا محمد ﷺ

وانطلاقاً من قوله ﷺ:

" من لم يشكر النَّاسَ لم يشكرِ الله "

فإنني أهدي ثمرة هذا العمل العلمي المتواضع:

إلى أُمِّي الغالية، يا من جعل الله محبتك رحمةً تسكن القلب، وبركٍ باباً من أبواب الجنة،
إليك يا من سهرت الليالي، وتحملت المشقة، ودعوت الله لي في الخفاء، أهديك هذه الثمرة
التي نضجت من دعائك وصبرك قبل جهدي وتعبِي.

وإلى أبي العزيز، إلى من كان لي بعد الله سنداً و عوناً، وغرس في نفسي حبَّ العلم
والطموح، أهديك هذه الثمرة وفاءً لعظيم فضلك، واعتراً بما قدمته من تعبٍ وتضحيات في
سبيل وصولي إلى هذه المرحلة.

وإلى أخي وأخواتي، وعائلتي الكريمة، وأحبابي ، وزملائي، وأصدقائي ، وكل من مدَّ لي يد
العون، أو ساندني بدعوة صادقة وكلمة طيبة.

والى مجلس الصلاة على النبي ﷺ الذي كان له الأثر الجلي في توفيقِي واتمامي هذا
العمل

أسأل الله تعالى أن يجعل هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم، وأن ينفعني به في ديني
ودنياي، وأن يرزقني التوفيق والسداد في قادم الأيام.

وصلّى الله على نبينا محمد وآله وصحبه وسلم

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مدى فعالية المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ، من خلال دراسة واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وأثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز الشفافية والمساءلة في تسيير المال العام. ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، كما استُخدمت الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات من أفراد عينة الدراسة، حيث تم توزيع 82 استبانة، وتمت معالجة البيانات وتحليلها باستخدام برنامج SPSS 26. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS يساهم في تعزيز فعالية المحاسبة العمومية وتحسين مستوى الشفافية والمصادقية في عرض المعلومات المالية، كما أظهرت النتائج وجود مجموعة من الصعوبات والتحديات التي تواجه تطبيق هذه المعايير في الجزائر، الأمر الذي يستدعي ضرورة تطوير النظام المحاسبي العمومي بما ينسجم مع متطلبات المعايير الدولية الحديثة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر

Abstract:

This study aimed to highlight the effectiveness of public accounting in Algeria in light of the adoption of the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), through examining the reality of public accounting in Algeria and the impact of applying the International Public Sector Accounting Standards on improving the quality of accounting information and enhancing transparency and accountability in the management of public funds. To achieve the objectives of the study, the descriptive-analytical approach was adopted, and a questionnaire was used as the main tool for data collection from the study sample. A total of 82 questionnaires were distributed, and the collected data were processed and analyzed using SPSS 26 software. The study concluded that the adoption of IPSAS contributes to improving the effectiveness, transparency, and credibility of public accounting in Algeria. It also revealed several challenges facing the implementation of these standards, highlighting the need to develop the public accounting system in line with international standards.

Key words: public accounting, International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), Public Sector Accounting Reform in Algeria

المحتويات

I.....	شكرو تقدير
II.....	الاهداء
III.....	الملخص
IV.....	قائمة المحتويات
V.....	قائمة الجداول
VI.....	قائمة الاشكال
أ-ث	مقدمة:
3.....	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
3.....	المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية
3.....	أولاً: مفهوم المحاسبة العمومية
4.....	ثانياً: أهمية المحاسبة العمومية
5.....	ثالثاً: أهداف المحاسبة العمومية
6.....	رابعاً: خصائص المحاسبة العمومية
7.....	خامساً: الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر
13.....	المطلب الثاني: ماهية المعايير المحاسبية الدولية
13.....	أولاً: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية
14.....	ثانياً: أهمية المعايير المحاسبية الدولية
15.....	ثالثاً: خصائص المعايير المحاسبية الدولية
16.....	رابعاً: النشأة التاريخية للمعايير المحاسبية الدولية

المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية الدولية.....	16
أولا : المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	17
ثانيا: ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.....	19
أ-تعريف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.....	19
ب-نشأتها وتطورها.....	20
ثالثا: أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وخصائصها.....	20
رابعا: اهداف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	22
خامسا: نطاق اصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS):	23
سادسا: المعايير المحاسبية الدولية التي تبنتها الجزائر	23
المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....	25
المطلب الأول: الدراسات المحلية والوطنية.....	25
المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية.....	30
المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	34
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	39
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة.....	41
المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة.....	41
أولا: المنهج المتبع	41
ثانيا: مصادر جمع المعلومات	41
ثالثا: مجتمع وعينة الدراسة	42
المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة	42
أولا: الاستبيان.....	40
ثانيا: تحكيم الاستبيان.....	44
ثالثا: الأساليب المستعملة	45

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها وتفسيرها.....	46
المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية	46
أولاً: وصف عينة الدراسة	47
توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس كالاتي	47
توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر كالاتي	48
توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير الحالة الاجتماعية.....	49
توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي.....	50
توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير اسم المنصب	51
توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخدمة	52
توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير البرامج التدريبية	53
المطلب الثاني: عرض وتحليل وتفسير استجابات افراد عينة الدراسة لأسئلة الاستبيان	54
أولاً: التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة.....	54
التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول محور المحاسبة العمومية في الجزائر	54
التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول محور أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية	
للقطاع العام IPSAS	55
التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول محور مدى فعالية المحاسبة العمومية في ظل	
المعايير الدولية للقطاع IPSAS	57
ثانياً: دراسات الفروقات التي تعزى للمتغيرات الديمغرافية.....	58
الفروقات الديمغرافية التي تعزى لمتغير الجنس.....	58
الفروقات الديمغرافية التي تعزى لمتغير الحالة الاجتماعية.....	59
لفروقات الديمغرافية التي تعزى لمتغير البرامج التدريبية	60
الفروقات التي تعزى لمتغير اسم المنصب.....	62
الفروقات التي تعزى لمتغير العمر.....	63

63	الفروقات التي تعزى لمتغير سنوات الخدمة.....
64	الفروقات التي تعزى لمتغير المستوى التعليمي.....
65	ثالثا: نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة One Sample T-test.....
66	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.....
66	أولا: اختبار الفرضية الفرعية الأولى.....
67	ثانيا: اختبار الفرضية الفرعية الثانية.....
68	ثالثا: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة.....
69	رابعا: اختبار الفرضية الرئيسية.....
71	خلاصة الفصل الثاني.....
73	خاتمة.....
	قائمة المراجع.....
	قائمة الملاحق.....

قائمة الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
13	أنواع المحاسبين العموميين وأهم صفاتهم	جدول رقم (1-1)
24-23	عرض معايير المحاسبة العمومية التي تبنتها الجزائر	جدول رقم (2-1)
35-34	الدراسة الحالية مع الدراسات المحلية والوطنية	جدول رقم (3-1)
37-35	الدراسة الحالية مع الدراسات الأجنبية	جدول رقم (4-1)
42	توزيع استثمارات الاستبيان	جدول رقم (1-2)
44	درجات مقياس ليكرت الخماسي	جدول رقم (2-2)
45	معاملات ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان	جدول رقم (3-2)
47	توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	جدول رقم (4-2)
48	توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	جدول رقم (5-2)
49	توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير الحالة الاجتماعية	جدول رقم (6-2)
50	توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	جدول رقم (7-2)
51	توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير اسم المنصب	جدول رقم (8-2)
52	توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخدمة	جدول رقم (9-2)
53	توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير البرامج التدريبية	جدول رقم (10-2)
54	تحليل استجابات أفراد العينة على فقرات المحور الأول	جدول رقم (11-2)
55	تحليل استجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثاني	جدول رقم (12-2)
57	تحليل استجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثالث	جدول رقم (13-2)

59	نتائج اختبار (T) للعينات المستقلة لقياس الفروق بين أفراد العينة حسب متغير الجنس	جدول رقم (2-14)
60	نتائج اختبار (T) للعينات المستقلة لقياس الفروق بين أفراد العينة حسب متغير الحالة الاجتماعية	جدول رقم (2-15)
61	نتائج اختبار (T) للعينات المستقلة لقياس الفروق بين أفراد العينة حسب متغير البرامج التدريبية	جدول رقم (2-16)
62	نتائج الفروق بين آراء عينة الدراسة من خلال متغير اسم المنصب	جدول رقم (2-17)
63	نتائج الفروق بين آراء عينة الدراسة من خلال متغير العمر	جدول رقم (2-18)
64	نتائج الفروق بين آراء عينة الدراسة من خلال متغير سنوات الخدمة	جدول رقم (2-19)
65	نتائج الفروق بين آراء عينة الدراسة من خلال متغير المستوى التعليمي	جدول رقم (2-20)
66	نتائج اختبار One Sample T-test للفرضية الفرعية الأولى	جدول رقم (2-21)
66	نتائج اختبار One Sample T-test للفرضية الفرعية الثانية	جدول رقم (2-22)
66	نتائج اختبار One Sample T-test للفرضية الفرعية الثالثة	جدول رقم (2-23)

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	رقم الصفحة
شكل رقم (1-2)	دائرة نسبية توضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	46
شكل رقم (2-2)	أعمدة بيانية توضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	47
شكل رقم (3-2)	دائرة نسبية توضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير الحالة الاجتماعية	48
شكل رقم (4-2)	أعمدة بيانية توضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	49
شكل رقم (5-2)	أعمدة بيانية توضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير اسم المنصب	50
شكل رقم (6-2)	أعمدة بيانية توضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخدمة	51
شكل رقم (7-2)	دائرة نسبية توضح توزيع العينة حسب برامج التدريبية	52

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان	رقم الصفحة
الملحق رقم 01	الاستبيان المقدم عينة الدراسة	84-82
الملحق رقم 02	الفروقات الديمغرافية التي تعزى لمتغير الجنس	85
الملحق رقم 03	الفروقات الديمغرافية التي تعزى لمتغير الحالة الاجتماعية	85
الملحق رقم 04	الفروقات الديمغرافية التي تعزى لمتغير برامج تدريبية	86
الملحق رقم 05	الفروقات الديمغرافية التي تعزى لمتغير اسم المنصب	87-86
الملحق رقم 06	الفروقات الديمغرافية التي تعزى لمتغير العمر	87
الملحق رقم 07	الفروقات الديمغرافية التي تعزى لمتغير سنوات الخدمة	88
الملحق رقم 08	معاملات الفا كرونباخ لمحاوور الاستبيان	89
الملحق رقم 09	نتائج اختبار الفرضيات الفرعية والرئيسية	90
الملحق رقم 10	قائمة الاساتذة المحكمين	90

المقدمة العامة

مقدمة:

في ظل التحولات السريعة التي تشهدها البيئة المالية العالمية نتيجة العولمة وارتفاع متطلبات الشفافية والمساءلة، أصبحت الحكومات مطالبة بتطوير وتحديث أنظمتها المحاسبية بما يتوافق مع المعايير الدولية الحديثة. وفي ظل هذا ظهرت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، الصادرة عن مجلس المعايير التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، كإطار مرجعي موحد يهدف إلى تحسين جودة التقارير المالية في المؤسسات الحكومية وتعزيز فعالية إدارة المال العام، وتوفير معلومات ذات جودة عالية.

وفي هذا الإطار، سعت الجزائر إلى مواكبة هذه المستجدات عبر سلسلة من الإصلاحات الرامية إلى اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، قصد تعزيز الشفافية وتحسين تسيير الموارد العامة والحد من الفساد المالي، ورغم ما يحيط العملية من تحديات ومعوقات متعددة، فقد أحرزت الجزائر خطوات مهمة نحو اعتماد هذه المعايير.

إشكالية الدراسة :

نظرا لما تلعبه المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من دور فعال في تعزيز فعالية المحاسبة العمومية في الجزائر فإن دراسة هذا التأثير يعد مسألة بالغة الأهمية، على ضوء ما سبق تمحورت مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى فعالية المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS؟

ومن أجل معالجة وتحليل هذه المشكلة وبهدف الوصول إلى فهم واضح لها، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل واقع المحاسبة العمومية في الجزائر ملائم لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ؟
- هل يساهم تطبيق معايير IPSAS في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز الشفافية والمصداقية؟
- هل يؤدي تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى رفع فعالية المحاسبة العمومية في الجزائر؟

فرضيات الدراسة: للإجابة عن الأسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الإجابة على إشكالية الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية:

يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تعزيز فعالية المحاسبة العمومية في الجزائر.

انطلاقاً من الفرضية الرئيسية يمكن وضع بعض الفرضيات فرعية المتمثلة في ما يلي :

- تعاني المحاسبة العمومية في الجزائر من مجموعة من النقائص التي تستدعي تطويرها بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.
- يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز الشفافية والمصداقية في القطاع العام.
- يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS إلى رفع فعالية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة الى:

- تسليط الضوء على واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وأبرز النقائص التي تعاني منها
- توضيح مدى مساهمة معايير IPSAS في تحسين جودة المعلومات المحاسبية داخل مؤسسات القطاع العام.
- دور معايير IPSAS في تعزيز الشفافية والمصداقية والرقابة على المال العام
- إبراز أهم الصعوبات والتحديات التي تواجه تطبيق معايير IPSAS في الجزائر
- تقديم مجموعة من الاقتراحات والتوصيات التي من شأنها المساهمة في تطوير المحاسبة العمومية وتحسين فعالية التسيير العمومي في الجزائر.

أهمية الدراسة: تتمثل أهمية الدراسة في:

- أهمية الدور التي تلعبه معايير المحاسبة الدولية في تعزيز فعالية المحاسبة العمومية في الجزائر
- الاسهام في تقييم إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

- إبراز أهمية معايير IPSAS باعتبارها من الآليات الحديثة التي تساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز الشفافية والمصداقية في القطاع العام
- مساعدة الباحثين والمهتمين بمجال المحاسبة العمومية على فهم أهمية تطبيق المعايير الدولية وانعكاساتها على أداء مؤسسات القطاع العام .

مبررات ودوافع اختيار موضوع الدراسة:

دوافع ذاتية:

- الاهتمام الشخصي بمجال المحاسبة العمومية والإصلاحات المالية
- الرغبة في الفهم العميق لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

دوافع موضوعية:

- محاولة ربط الجانب النظري بالتطبيقي من خلال دراسة ميدانية تعكس واقع تطبيق المعايير الدولية داخل مؤسسات القطاع العام .
- تزايد الاهتمام الدولي بمعايير IPSAS ودورها في تطوير الأنظمة المحاسبية الحكومية وتحسين جودة التقارير المالية .
- الرغبة في إبراز مدى مساهمة معايير IPSAS في تحسين فعالية المحاسبة العمومية الجزائرية .

حدود الدراسة:

- **الحدود الموضوعية:** سنتناول في موضوع دراستنا التعرف على ماهية المحاسبة العمومية وواقعها في الجزائر، وكذلك التعريف بأهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
- **الحدود الزمنية:** تتمثل في الفترة الممتدة من 18 فيفري إلى غاية شهر ماي من سنة 2026 حيث تم استلام آخر استبيان وتحليله والتوصل إلى النتائج.

- **الحدود المكانية :** تتعلق هذه الدراسة بالجزائر، وتوزيع استبيان حول محور دراستنا على عينة من موظفي القطاع العام

- **الحدود البشرية:** استهدفت الدراسة عينة من المراقبين الماليين ، المحاسبين العموميين ، الإداريين

الدراسة والأدوات الدراسة منهجية:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي في الدراسة النظرية حيث تم إجراء مسح نظري في الأدبيات المتعلقة بالمحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية الدولية وعرض أهم الدراسات

السابقة ومن أجل تحقيق نوع من الربط بين التراكم المعرفي (النظري) والعملية (التطبيقي)، وفي الدراسة التطبيقية تم الاعتماد على الاستبانة من خلال توزيعها على عينة من المراقبين الماليين، المحاسبين العموميين، الإداريين.

تقسيمات البحث:

من أجل معالجة هذا الموضوع تم تقسيم هذه الدراسة على النحو الآتي:

خصصنا الفصل الأول والمعنون بـ: الإطار النظري والدراسات السابقة، بالتطرق الى مبحثين رئيسيين، ففي المبحث الأول يتناول المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية في الجزائر ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، أما المبحث الثاني فهو تحت عنوان الدراسات السابقة، والذي تطرقنا من خلاله إلى الدراسات المحلية والدراسات الأجنبية السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة، وإجراء المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

أما الفصل الثاني المعنون بـ: دراسة ميدانية، خصصناه لتحليل دور معايير ipsas في تعزيز فعالية المحاسبة العمومية في الجزائر

وفي الأخير نختم موضوعنا هذا بتلخيص واختبار للفرضيات التي طرحت في مقدمة البحث، ثم عرض للنتائج المتوصل إليها، وأخيرا قمنا بتقديم اقتراحات بناء على النتائج المتوصل إليها، إضافة إلى أفاق البحث.

المتغير المستقل: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

المتغير التابع: فعالية المحاسبة العمومية في الجزائر

صعوبات الدراسة:

خلال انجازنا لهذا البحث الأكاديمي اعترضتنا بعض الصعوبات من أهمها ما يلي:

- ضيق الوقت
- عدم الفهم الجيد لمعايير IPSAS من طرف موظفي القطاع العام
- إيجاد صعوبة في توزيع وملاءمة استمارات الاستبيان

الفصل الأول: الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

تمهيد:

شهدت المحاسبة العمومية خلال السنوات الأخيرة تطوراً ملحوظاً نتيجة التغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والمالي، حيث أصبح من الضروري الاعتماد على أساليب حديثة في تسيير الأموال العمومية تضمن الشفافية والدقة في عرض المعلومات المالية. ولم تعد المحاسبة العمومية مجرد وسيلة لتسجيل العمليات المالية، بل أصبحت أداة أساسية تساعد على اتخاذ القرار وتقييم أداء المؤسسات العمومية.

وفي هذا الإطار، برزت أهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، التي جاءت بهدف توحيد الممارسات المحاسبية وتحسين جودة التقارير المالية، خاصة من خلال اعتماد مبدأ الاستحقاق الذي يسمح بإعطاء صورة أوضح عن الوضعية المالية الحقيقية. وقد ساهمت هذه المعايير في دفع العديد من الدول إلى مراجعة أنظمتها المحاسبية والسعي نحو مواكبة التطورات الدولية.

وعلى ضوء هذا سنحاول من خلال دراستنا التعرف المحاسبة العمومية في الجزائر ومعايير ipsas ومنه تم تقسيم الفصل الى مبحثين:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

يقتضي الإلمام بالمحاسبة العمومية التوقف عند إطارها المفاهيمي، إلى جانب التعرف على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، لما لها من دور محوري في تطوير هذا المجال وتعزيز ممارساته، وعليه يتناول هذا المبحث عرضاً لهذه المفاهيم، مع إبراز أهمية هذه المعايير في تعزيز الشفافية وتحسين الممارسات المحاسبية.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية

تعتبر المحاسبة العمومية ركيزة أساسية في تسيير وتنظيم المالية العامة، لذا سنتطرق في هذا المطلب إلى إبراز أهم أبعادها

أولاً: مفهوم المحاسبة العمومية

عرفت المحاسبة العمومية من خلال عدة مقاربات تعريفية، يمكن استعراض أهمها فيما يلي:

عرفها القانون الجزائري 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية في مادته الأولى أنها: " تلك الأحكام 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. وتطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها.¹"

تُعرف المحاسبة العمومية بأنها فرع من فروع المحاسبة يهتم بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات القياس والتقدير المحاسبي لمختلف الأنشطة التي تمارسها الحكومة.²

¹ لجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون، 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المؤرخ في 15 أوت 1990، المادة 1

² محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية، الطبعة 4، عمان، الأردن، 1998، ص4.

" المحاسبة العمومية هي المبادئ التقاليد والإجراءات المتعلقة بالمحاسبة عن الإدارات المحلية والوحدات الحكومية الوطنية، وهي تتصف بالتسجيل في السجلات والقوائم المالية لحسابات الموازنة العامة للدولة، مع مراعاة القيود القانونية والإدارية المفروضة على الإنفاق وتسجيل الالتزامات.³

"تعرف هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية على أنها المحاسبة التي تختص بتبويب وتقسيم ومعالجة وتحصيل ومراقبة وتأكيد صحة الإيرادات والنفقات للأنشطة المرتبطة بالقطاع الحكومي.⁴

بناءً على ما سبق، يمكننا استنتاج تعريف المحاسبة العمومية على أنها إطار منظم يضم مجموعة من القواعد والإجراءات التي تُعنى بتسجيل وتتبع ومراقبة العمليات المالية للهيئات العمومية. وتهدف هذه المحاسبة إلى ضمان الشفافية في تسيير الموارد العمومية، من خلال الالتزام بالتشريعات المعمول بها وتقديم معلومات مالية تعكس بدقة واقع النشاط الحكومي

ثانياً: أهمية المحاسبة العمومية

ظهرت أهمية المحاسبة العمومية في الوقت الحاضر نتيجة للتغيرات التي تمر بها المجتمعات، ولزيادة نطاق الخدمات والأنشطة التي تقدمها الحكومات. فقد أصبحت التقارير والقوائم المالية تلعب دوراً حيوياً في عمليات التخطيط الاقتصادي ومراقبة العمليات المالية الحكومية، مما يعكس الدور الفعال للسياسات المالية والإدارة الاقتصادية. كما أضحت المحاسبة العمومية أداة أساسية لتوفير المعلومات الدقيقة اللازمة لقياس الإيرادات والنفقات، وتقييم مدى فعاليتها، بما يساهم في تعزيز الاستقرار المالي والاقتصادي⁵

استناداً إلى ما أورده محمد جمال علي هاللي، " تتجلى أهمية المحاسبة العمومية في كونها وسيلة فعّالة لإحكام الرقابة على الأموال العامة، بما يضمن توجيهها واستعمالها بما يتوافق مع الأهداف المحددة. كما

³ محمد الفيومي محمد أصول المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، 1988، ص 12.

⁴ مبارك، صلاح الدين عبد المنعم، (2008) المحاسبة الحكومية، مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية

⁵ سوسي الخنساء، وجهرة خديجة، دور المحاسبة العمومية في حماية المال العام، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2017/2018، ص 22

تسهم في تنظيم مختلف العمليات المالية وتوفير معلومات دقيقة تدعم عملية اتخاذ القرار، الأمر الذي يعزز من كفاءة وفعالية التسيير داخل الهيئات العمومية.⁶

ويمكن أيضا إبراز أهمية المحاسبة العمومية من خلال ما يلي:

أ- من حيث طبيعته

من حيث مساهمتها في تسجيل ومتابعة مختلف العمليات المالية من إيرادات ونفقات بشكل منظم، كما تضمن توفير سجلات ووثائق دقيقة تعكس سلامة هذه العمليات، وتساعد في تحديد المسؤوليات المرتبطة بالموارد والأصول العمومية. إضافة إلى ذلك، توفر معلومات مالية موثوقة تدعم عمليات التخطيط والرقابة وتحسين كفاءة التسيير المالي⁷

ب- من حيث علاقتها بالعلوم الأخرى

حيث لها ارتباط وثيق بالقانون الذي يحدد الإطار التنظيمي لتنفيذ العمليات المالية ويضمن احترام قواعد تنفيذ الموازنة، كما ترتبط بالمحاسبة الوطنية في قياس النشاط الاقتصادي وتحديد مستوى الدخل الوطني. إضافة إلى علاقتها بالموازنة العامة، باعتبارها أداة أساسية لمراقبة تنفيذها ومقارنة التقديرات بالنتائج الفعلية، مما يعزز فعالية الرقابة المالية وتحقيق الأهداف الاقتصادية⁸

ثالثا: أهداف المحاسبة العمومية:

تهدف المحاسبة العمومية إلى إنتاج بيانات ومعلومات دقيقة وموثوقة، تعكس بصورة موضوعية القطاع العام، وفي هذا السياق يمكن ذكر أهم أهدافها فيما يلي:⁹

✓ تحديد الإيرادات والنفقات الفعلية ومقارنتها بما هو مقدّر لدى الوحدات الإدارية، وذلك بهدف الوقوف على أسباب الفروقات المسجلة بينهما، ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة للحد من هذه الفروقات وتقادي غير المرغوب فيها مستقبلاً.

⁶ محمد جمال على هلاي، المحاسبة الحكومية ط 1، دار صفاء للنشر عمان الاردن، 2002 ص 13

⁷ BISSAAD Ali, *Droit de la comptabilité publique*, Houma, Alger, 2004.

⁸. Ibid

⁹ شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة،

بومرداس، 2013/2014، ص32

- ✓ تعزيز فعالية الرقابة الإدارية على إيرادات ونفقات الدولة، من خلال التأكد من سلامة عمليات التحصيل والإنفاق مقارنة بتوافقها مع القوانين واللوائح والإجراءات المعمول بها، بما يضمن مشروعية النفقات المرتبطة بتنفيذ الأنشطة والبرامج والخدمات، وانسجامها مع الإطار التنظيمي المحدد لها.
- ✓ توفير البيانات والمعلومات الضرورية التي تساعد على رسم السياسات العامة، ودعم عمليات التخطيط واتخاذ القرار، إضافة إلى تعزيز الرقابة ومتابعة الاداء لوحدة القطاع العام.
- ✓ الإفصاح عن النتائج المالية والاقتصادية المرتبطة بأنشطة وبرامج الوحدات الحكومية، من خلال إبراز مدى الالتزام بالنفقات المقررة، مع توضيح حجم ما تم تحقيقه من أنشطة وعمليات.

كما هدفت المحاسبة العمومية الى:¹⁰

- ✓ فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ونفقاتها
- ✓ توثيق النشاط المالي الذي تقوم به الوحدات الإدارية العمومية، بهدف تسهيل عملية التسيير، ودعم اتخاذ القرارات، وضمان المساءلة المالية والمحاسبية.
- ✓ تحقيق الانسجام والتنظيم بين أعوان المحاسبة العمومية، ولا سيما الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين

رابعاً: خصائص المحاسبة العمومية:

تتسم المحاسبة العمومية، باعتبارها تقنية كمية لتسيير المال العام، بالخصائص التالية:¹¹

- ✓ تُعد إطاراً محاسبياً خاصاً موجّهاً لتطبيق الميزانيات العمومية
- ✓ تُعد المحاسبة العمومية أحد الفروع المتخصصة ذات الأهمية في إطار القانون المالي الجزائري، إلى جانب قانون الميزانية والقانون الجبائي
- ✓ كونها تجمع بين قواعد قانونية وقواعد تقنية: القواعد القانونية من حيث الشكل والقواعد التقنية من حيث الإجراءات

¹⁰ رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى - الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011-2013، ص16

¹¹ محمد الصالح بلول وميلود عبود، "الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، مجلة المنهل الاقتصادي، مجلد 02، عدد 01 (جوان 2019): ص180

- ✓ تتمثل مجالاتها في العمليات المالية، ويشمل نطاقها الدولة ومصالحها
- ✓ تتحدد في عمليات على الميزانية وأخرى على الخزينة.

خامسا: الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر

كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر قبل الاستقلال خاضعا للتشريعات والتنظيمات الفرنسية، الأمر الذي دفع الدولة عقب الاستقلال إلى وضع نصوص تنظيمية جديدة لتعويض تلك المطبقة خلال الحقبة الاستعمارية. وإلى جانب الأحكام الواردة في قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية، التي تُعد مصادر أساسية للتشريع في مجال المحاسبة العمومية، يُعتبر القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه، المصدر الرئيس للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر، ويُعرف عادة باسم قانون المحاسبة العمومية.¹²

وتتمثل أيضا القوانين المنظمة للمحاسبة العمومية في الجزائر فيما يلي:¹³

- الدستور: يُعدّ الدستور من أبرز مصادر قواعد المحاسبة العمومية، حيث نصّ دستور 1996 على أحكام تتعلق بالمال العام، منها رقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية من قبل الحكومة، إضافة إلى أحكام خاصة بتكليف أجهزة الرقابة بالتحقق من مدى ملائمة استخدام وتسيير الوسائل المادية والأموال العمومية.
- "القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية"
- " القانون 90-21 المؤرخ 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية "
- " القانون رقم 90-31 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990 المتعلق بمجلس المحاسبة وسيره المعدل والمتمم"
- " الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم بموجب الأمر 10-02 المؤرخ في 20 أوت 2010"

¹² ميلود عبود، ومحمد الصالح بلول، الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة علمية، نُشر في 28 ديسمبر 2019.

¹³ فاطمة الزهراء قاضي، رهانات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2020/2019، ص44

➤ "القانون العضوي المتعلق بقانون المالية الصادر بتاريخ 02 سبتمبر 2018."

ونجد بعض المراسيم منها ما يلي:¹⁴

✓ " المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 المتعلق بإجراءات تعيين

واعتماد المحاسبين العموميين "

✓ " المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07/09/1991 المتعلق بتحديد إجراءات الأخذ

بمسؤولية المحاسب العمومي."

✓ " المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 المتعلق بمراحل وإجراءات

مسك محاسبة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين."

✓ " المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07/09/1991 المتعلق بتحديد إجراءات

تسخير المحاسب العمومي من طرف الأمر بالصرف."

✓ " المرسوم التنفيذي رقم 92-19 المؤرخ في 09/01/1992 المتعلق بإجراءات الدفع عن

طريق خطاب الاعتماد لنفقات الدولة والجماعات المحلية والوحدات العمومية ذات الطابع

الإداري."

✓ " المرسوم التنفيذي رقم 92-26 المؤرخ في 13/01/1992 المتعلق بالحساب الجاري

للمحاسب العمومي والوكالات المالية "

✓ " المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05/05/1993 المتعلق بتحديد إجراءات فتح

وتنظيم وتسيير الوكالات المالية للنفقات والإيرادات."

حيث شهدت الجزائر خلال سنة 2023 إصلاحات تشريعية هامة مست الإطار المنظم للأنظمة المالية

والنقدية، وذلك استجابة لمتطلبات حوكمة المالية العمومية. فقد بدأ تطبيق القانون العضوي 15-18 المتعلق

بقانون المالية ابتداءً من جانفي 2024، حيث غير فلسفة القانون 17-84 بالانتقال من موازنة البنود إلى

موازنة البرامج والأداء. كما صدر القانون 23-07 الخاص بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي

للدولة، الذي ألغى أحكام القانون 21-90 باعتباره أول قانون للمحاسبة العمومية في الجزائر. وقد أدرك

¹⁴ عبدوس ايمان، مرجع سابق، ص 314

المشرّع الجزائري ضرورة تكامل هذه الإصلاحات بعد التعثرات التي عرفتها وزارة المالية في مشروع MSB، فاعتمد نظامًا محاسبيًا يجمع بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، وهو ما نصّت عليه المادة 84 من القانون "07-23"¹⁵

" صدر القانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية (117 مادة في جويلية 2023، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه في فيفري 2024" ¹⁶

أ_ مضمون المحاسبة العمومية وفق القانون 07-23

استخدم المشرع الجزائري في قانون المحاسبة العمومية 07-23 ثلاثة أنواع من المحاسبة ضمن توجهه لمسايرة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS وهي كالتالي:¹⁷

محاسبة ميزانية

محاسبة عامة

محاسبة تحليل التكاليف.

• المحاسبة الميزانية:

تُقسّم المحاسبة الميزانية إلى نوعين رئيسيين: محاسبة الالتزامات ومحاسبة الصندوق. تقوم محاسبة الالتزامات على أساس الاستحقاق (Accrual Basis)، حيث تُسجّل النفقات في السنة التي تم فيها الالتزام بها، بغض النظر عن تاريخ الدفع الفعلي. في المقابل، تعتمد محاسبة الصندوق على الأساس النقدي (Cash Basis)، إذ تُسجّل الإيرادات والنفقات عند تحصيلها أو دفعها فعليًا من طرف المحاسبين العموميين.

¹⁵ مسعود بوخالفي، مطبوعة في مادة: المحاسبة العمومية (معتمدة على القانون 07-23)، جامعة غرداية، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الموسم الجامعي 2024-2025. ص2

¹⁶ المرجع السابق

¹⁷ المرجع السابق، ص21-23

وتُظهر نتائج محاسبة الصندوق وضعية الميزانية من خلال تحديد الفائض أو العجز، وذلك باعتباره الفرق بين الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة خلال السنة المالية. كما تأخذ المحاسبة الميزانية بعين الاعتبار مختلف مراحل تنفيذ العمليات المالية، بدءًا بالمرحلة الإدارية التي يتم فيها اتخاذ قرار الالتزام بالنفقات، وصولاً إلى المرحلة المحاسبية التي يتم فيها تسجيل هذه العمليات. ويسمح هذا التنظيم بتتبع دقيق لكل من الالتزامات واعتمادات الدفع، مما يعزز فعالية تسيير الميزانية العامة.

المحاسبة العامة:

تُعد المحاسبة العامة أداة أساسية في المحاسبة الحكومية، إذ تضمن تسجيلًا دقيقًا وشاملاً لجميع العمليات المالية المؤثرة على ممتلكات الدولة ووضعها المالي. وتعتمد على مبدأ إثبات الحقوق والالتزامات (المادة 87)، حيث تُسجل العمليات في السنة التي تخصها بغض النظر عن تاريخ الدفع أو التحصيل، بما يعكس صورة مالية أكثر دقة وارتباطاً بالواقع

تنص المادة (91) على أن المحاسبة العمومية تتيح إعداد ميزان عام للحسابات وقوائم مالية تشمل جميع العمليات المالية للسنة المالية المنتهية. ويُشكل هذا الميزان العام أداة مهمة لتحليل الأداء المالي وإعداد تقارير مالية شاملة تعكس الوضع المالي للمؤسسات الحكومية، بما يدعم الشفافية ويعزز المساءلة في إدارة المالية العمومية.

محاسبة تحليل التكاليف:

وهي أداة مالية مهمة تستخدمها المؤسسات الحكومية لتحليل وتحديد تكلفة الأنشطة المختلفة المرتبطة بالبرامج التي تنفذها الدولة. وتهدف هذه المحاسبة إلى تقديم رؤية واضحة حول النفقات المستخدمة، مما يساعد في تقييم فعالية هذه الأنشطة ومدى تحقيقها للأهداف المنشودة (المادة 92)

يُكلف الأمرون بالصرف بمسك محاسبة تحليل التكاليف، والتي تستند إلى المعطيات المستخرجة من المحاسبة العامة، بما يوفر معلومات دقيقة تدعم اتخاذ قرارات مبنية على الكفاءة والفعالية (المادة 93). إذ تُمكن هذه المحاسبة من تقييم أداء المشاريع من خلال الربط بين التكاليف والنتائج المحققة، كما هو الحال في المشاريع الصحية التي يتم فيها تحليل تكاليف الأدوية والخدمات مقابل أثرها على تحسين صحة المجتمع.

وعليه، تُسهم محاسبة تحليل التكاليف في تعزيز الشفافية وترشيد استخدام الموارد العمومية، كما تدعم توجيه القرارات المالية نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية للدولة

ب- الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية وفقاً للقانون 07-23-18

حدد القانون 07-23 الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية في كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

الأمرين بالصرف: وفقاً للمادة 4 من القانون 07-23 فإنه: "يعتبر أمراً بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص معين أو منتخب أو مكلف يخول بتنفيذ العمليات الميزانية والمالية والممتلكات للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون"

حيث تضمنت المادة الأولى من هذا القانون صفة وأنواع هؤلاء الأشخاص المعنوية:

- الدولة
- الجماعات المحلية
- المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة؛
- الأشخاص المعنوية الأخرى المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة في

مفهوم القانون العضوي رقم 15-18.

ومن أهم مهام الأمر بالصرف نوردتها في التالي:

- إثبات الحقوق والالتزامات
- تصفية الإيرادات وإصدار أوامر الإيرادات المتعلقة بها
- ضمان الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو إصدار حوالات الدفع، وذلك في حدود الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة باستثناء الاعتمادات التقييمية؛
- إصدار أوامر الحركة التي تمس الممتلكات والمواد الخاصة بالدولة والهيئات العمومية؛

¹⁸ قانون رقم، 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي المؤرخ في 21 جوان 2023. الجريدة الرسمية رقم

- الحفاظ على الممتلكات الموضوعة تحت تصرفه
- ضمان برمجة الاعتمادات المالية وتوفيرها وتوزيعها وفقاً للقانون والتنظيم المعمول به لاسيما القانون 15-18 المتعلق بقوانين المالية.

المحاسب العمومي: وفقاً للمادة 15 من القانون 07-23 "يعتبر محاسباً عمومياً، في مفهوم هذا القانون كل عون عمومي معين أو معتمد قانوناً للقيام بالعمليات المذكورة في المادة 24 من هذا القانون".
يكلف المحاسب العمومي وفقاً للمادة 24 بما يأتي:

- تحصيل الإيرادات و / أو دفع النفقات
- حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والأغراض أو
- تداول الأموال والسندات والقيم وحركة حسابات الموجودات
- مسك المحاسبة الميزانية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق،
- مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة
- التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة
- إعداد القوائم المالية وحساب التسيير
- حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيره.

كما نصت المادة 18 من القانون 07-23 فإن المحاسبين العموميين يكونون إما مختصين أو مفوضين وإما محاسبين رئيسيين أو ثانويين وإما محاسبين الأموال والقيم أو التركيز المحاسبي.
ويمكن إيجاز أنواع المحاسبين العموميين وأهم صفاتهم في الجدول الموالي:

الجدول رقم (1-1): أنواع المحاسبين العموميين وأهم صفاتهم

المحاسبون العموميون	صفاتهم ومهامهم
المحاسبون المختصون	المخولون بالتقييد النهائي للعمليات التي يؤمرون بها في كتاباتهم على مستوى صناديقهم.
المحاسبون المفوضون	الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المختصين.
المحاسبون الرئيسيون	الذين يقدمون حساباتهم مباشرة لمجلس المحاسبة.
المحاسبون الثانويون	الذين تكون عملياتهم ممرضة من طرف محاسب رئيسي، وكذلك يقدمونها لمجلس المحاسبة.
محاسبو الأموال والقيم	هم المكلفون بالتداول والحفاظ على الأموال والقيم والسندات التي يملكها الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون.
محاسبو التركيز المحاسبي	الذين يقومون بتركيز وتقييد العمليات المالية المنفذة من طرف محاسبين آخرين في كتاباتهم وحساباتهم

المصدر: من إعداد الباحثين بناءً على القانون 07-23 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي¹⁹

المطلب الثاني: ماهية المعايير المحاسبية الدولية

نظرا للتغيرات الاقتصادية التي يشهدها العالم سارعت الهيئات المحاسبية الدولية الى إيجاد قواعد محاسبية موحدة، والمتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية، لذلك سنقدم نبذة عن النشأة ومفهوم هذه المعايير

أولاً: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

أصل كلمة معيار يعود إلى اللاتينية (Norma) التي تعني أداة قياس هندسية مكوّنة من قطعتين متعامدتين تُستخدم لضبط الزاوية القائمة. أما اصطلاحاً، فقد ارتبط استعمال كلمة (Norme) بمفهوم

¹⁹ كاميليا سايعي، وأحمد نصير، "قراءة في القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي من خلال المقارنة مع القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية في الجزائر"، مجلة علمية، 2024، ص698

القاعدة، حيث يُنظر إلى المعيار باعتباره قاعدة متفقاً عليها ومقياساً لتحديد خصائص الشيء بدقة. وقد اختلفت وجهات النظر بشأن تعريفه، فهناك من يعتبره أداة لتوجيه التطبيق العملي وتقليص الهوة بين الممارسة الواقعية والأساس النظري للمحاسبة

هناك من يعتبر المعيار بياناً كتابياً صادراً عن هيئة محاسبية تنظيمية أو مهنية، يختص بعناصر القوائم المالية أو بعمليات وأحداث معينة تتعلق بالمركز المالي ونتائج الأعمال، ويهدف إلى تحديد الأسلوب المناسب للقياس أو العرض أو التوصيل بما يضمن الاتساق والدقة.²⁰

و" تُعرّف المعايير بأنها نماذج أو إرشادات عامة تهدف إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في مجالات المحاسبة والتدقيق ومراجعة الحسابات".²¹

"يمكن تعريفها على أنها نموذج أو مجموعة من القواعد الإرشادية التي تُستخدم لقياس عناصر القوائم المالية، وذلك في ضوء الظروف والأحداث والمتغيرات التي قد تؤثر على المركز المالي العالم"²²

من خلال التعاريف السابقة نستنتج بان المعايير المحاسبية الدولية عبارة عن إرشادات وتوجيهات وقواعد صادرة عن هيئة رسمية هدفها تنظيم وضبط العمل المحاسبي الناتج عن العمليات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسات.

ثانياً: أهمية المعايير المحاسبية الدولية

تتبع أهميتها من خلال الحاجة إليها في الأمور الآتية:²³

— تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة.

²⁰ سعيداني محمد السعيد وبوشاكر جلول، "الإطار النظري والمؤسساتي لمعايير المحاسبة الدولية"، مجلة البديل الاقتصادي، ص188/189

²¹ عبد القادر زواتنية، "المعايير المحاسبية الدولية 2(IFRSs)"، (مطبوعة جامعية، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2021/2022)، ص3

²² فريق عمل دفتر، "ما هي معايير المحاسبة الدولية وأهميتها"، مراجعة محمد نعيم، مدونة دفتر، 2 يوليو 2025، [https://www.daftra.com/hub]، (تاريخ الاطلاع: [2026/04/14]).

²³ سعود جايد مشكور، المعايير المحاسبية الدولية (IAS) ومعايير الإبلاغ المالي (IFRS) أطر نظرية وتطبيقات عملية، الطبعة الأولى (د. م: 2021)، ص10-11

- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية.
- تحديد الطريقة المناسبة للقياس
- عملية اتخاذ القرار من خلال توفير المعيار الملائم والمناسب والدقيق.

أما في حالة غياب المعايير المحاسبية فإنه سيؤدي إلى ما يلي:

- استخدام طرق محاسبية غير صحيحة.
- إعداد قوائم مالية غير واضحة وغير مفهومة.
- اختلاف المبادئ والأسس المحاسبية التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمنشأة الواحدة أو المنشآت المختلفة.
- صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو قرار خارجي من قبل المستفيدين، وكذلك الدارسين وغيرهم.

ثالثاً: خصائص المعايير المحاسبية الدولية

تتميز المعايير المحاسبية الدولية بالخصائص التالية:²⁴

- يتعين عند إعداد المعايير المحاسبية أن تؤخذ في الاعتبار الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية والبيئية السائدة في المجتمع
- ينبغي أن تتسم المعايير المحاسبية بالواقعية والمرونة، فلا يجوز أن تكون ثابتة أو جامدة، بل يجب أن تتطور باستمرار بما يتلاءم مع الظروف البيئية المتغيرة.
- تتطلب المعايير المحاسبية أن تمثل أرقى الممارسات المهنية المتاحة، لا سيما عند وجود اختلافات في طرق المعالجة لنفس الموضوع، إذ ينبغي أن توفر أكثر من خيار للمعالجة، مع إلزامية الإفصاح عن المعالجة التي تم تطبيقها بالفعل.
- يجب أن تُصاغ المعايير المحاسبية بعيداً عن أي ضغوط سياسية أو تأثيرات من جهات معينة، لضمان حيادها وموضوعيتها

²⁴ محمد بوسماحة، "المعايير المحاسبية الدولية" IAS/IFRS، مطبوعة في مقياس، جامعة طاهري محمد - بشار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2019/2020، ص 21

- ينبغي أن تتم عملية إعداد المعايير المحاسبية وفق أسس علمية وفنية وبيئية، مع تقليص مساحة الاجتهادات والآراء الشخصية إلى أدنى حد ممكن لضمان الموضوعية والحياد
- ينبغي أن تكون المعايير المحاسبية محايدة، بحيث لا تُبنى على افتراضات أو توقعات مسبقة لنتائج محددة، بل تُعد وفق منهجية موضوعية قدر الإمكان.

رابعاً: النشأة التاريخية للمعايير المحاسبية الدولية

تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في يونيو 1973 بمبادرة من هيئات محاسبية تمثل عشر دول، حيث قامت بوضع ونشر معايير المحاسبة الدولية (IAS) والتفسيرات والإطار المفاهيمي، وقد اعتمدتها العديد من الجهات الوطنية في صياغة معاييرها. وفي عام 2001، تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ليحل محل اللجنة السابقة، بهدف تعزيز التقارب بين المعايير الوطنية وتطوير معايير محاسبية عالمية. ومنذ اجتماعه الأول، اعتمد المجلس الجديد معايير IAS ومعايير لجنة التفسيرات الدائمة (SIC)، ثم شرع في تطوير معايير جديدة عُرفت بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وفي عام 2002، أصدر الاتحاد الأوروبي قراراً يقضي بتطبيق IFRS على الحسابات الموحدة للشركات المدرجة ابتداءً من يناير 2005، مما ساهم في انتشار هذه المعايير على نطاق واسع، وتبعتها دول أخرى في اعتمادها.²⁵

المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية الدولية

سعيًا لتعزيز الشفافية والمساءلة في تسيير المالية العامة، برزت الحاجة إلى تطوير المحاسبة العمومية بما يتماشى مع المعايير الدولية المحاسبية. وفي هذا الإطار تُعد المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS) مرجعاً هاماً لتحديث الممارسات المحاسبية في القطاع العام، من خلال تحسين جودة المعلومات المالية واعتماد أساليب أكثر دقة. ومن هنا تظهر العلاقة بين المحاسبة العمومية وهذه المعايير باعتبارها علاقة تكامل تهدف إلى تحسين فعالية التسيير العمومي.

²⁵ سعود جايد مشكور، مرجع السابق، ص 11

أولاً: المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

حيث سنتطرق في هذا الفرع الى مدى تماشي المحاسبة العمومية في الجزائر مع المعايير الدولية من خلال عرض اهم مشاريع الإصلاح التي قامت بها الجزائر

• الإصلاحات الجديدة للمحاسبة العمومية في الجزائر

تعتبر المحاسبة العمومية "منظومة متكاملة من المبادئ والأسس التي تهدف إلى تعزيز الرقابة المالية والقانونية على موارد الدولة ونفقاتها، إذ تُعنى أساساً بعمليات تقدير وقياس وتسجيل وتبويب مختلف العمليات المالية داخل وحدات الجهاز الحكومي، وبعد ذلك إعداد معلومات محاسبية دقيقة تساهم في دعم عملية اتخاذ القرار، مع ضمان إيصالها إلى مختلف الجهات المعنية بذلك".²⁶

من خلال هذا التعريف سنتطرق الى الإصلاحات الجديدة التي قامت بها الجزائر

• القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية على المحاسبة العمومية

تم إصداره في 2 سبتمبر 2018 وتم تفعيله سنة 2023 بموجب المصادقة على قانون المالية لسنة 2024

اهم محاور الإصلاح التي جاء بها هذا القانون:²⁷

- ✓ تفعيل إدارة قائمة على النتائج بدلا من إدارة وسائل
- ✓ استحداث مفهوم ميزانية البرامج ومفهوم حوار التسيير
- ✓ برمجة تقديرات متعددة السنوات لتسيير النفقات العمومية
- ✓ اعتماد إصلاح قائم على مساءلة ومسؤولية المسيرين مع مراقبة وتقييم الأداء
- ✓ حرية أكبر للمسيرين مع إلزامية تقديم حصيلة ونتائج تسييرهم ومستوى النجاعة المتوصل إليه
- ✓ استحداث أحكام تتعلق بالمحاسبة العمومية

²⁶ مريم عامر ومحمد طويلب، "مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع

العام IPSASS في عرض القوائم المالية"، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، مجلد 24، عدد 01 (2021): ص1215

²⁷ وزارة المالية الجزائرية، "إصلاح المالية العمومية: الأهداف، التحديات والرهانات"، الملتقيات الجهوية للخرينة، المديرية العامة للخرينة والتسيير المحاسبي للعمليات المالية للدولة، (غرداية: 06 ماي 2024).

تأثير القانون العضوي على المحاسبة العمومية:²⁸

✓ استحدث القانون العضوي مفاهيم جديدة تخص شكل وعرض ميزانيتين جديدين يمسان (الإعداد والتنفيذ) كما خلق حوار التسيير الذي يبنى عليه الإعداد الميزانياتي من خلال مبدأ «التفاوض بمقابل»؛

✓ وقد أدى ذلك إلى تطور هام وملحوظ وغير مسبوق للإطار التشريعي والتنظيمي في قطاع المالية العمومية؛

✓ وبالتالي، أدى القانون LOLF إلى إصلاح الإطار التشريعي والتنظيمي الذي يحكم المحاسبة العمومية، الذي أنشئ بموجب القانون رقم 90-21 المؤرخ 15 أغسطس 1990 المعدل والمكمل، المتعلق بالمحاسبة العمومية.

• النصوص التنظيمية الصادرة بعد ظهور القانون 07-23:²⁹

- المرسوم التنفيذي رقم 24 - 90 مؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق 22 فيفري 2024، يحدد محتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية
- المرسوم التنفيذي رقم 24-91 مؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق 22 فيفري 2024، يحدد إجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية.
- المرسوم التنفيذي رقم 24-92 مؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق 22 فيفري 2024، يحدد شروط وكيفيات الاستخلاف وتفويض الامضاء وتعيين الأمرين بالصرف المكلفين".
- المرسوم التنفيذي رقم 24 93 مؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق 22 فيفري 2024، يحدد فئات متعاملي الخزينة وكيفيات تسيير حسابات إيداع الأموال.
- المرسوم التنفيذي رقم 24 - 343 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446 الموافق 14 أكتوبر 2024، يحدد كيفيات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 24 344 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446 الموافق 14 أكتوبر 2024، يحدد إجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين

²⁸ المرجع السابق

²⁹ حمزة محي الدين بن زيان وياقوت مصباح، "المحاسبة العمومية في الجزائر وفق القانون 07-23 بين النظرية والتطبيق"، المجلة الجزائرية للمالية العامة، مجلد 15، عدد 01 (2025): ص.343-344

- المرسوم التنفيذي رقم 24 345 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446 الموافق 14 أكتوبر 2024، يحدد شروط الاخذ بالمسؤولية المالية للمحاسبين العموميين واجراءات مراجعة باقي الحسابات
- المرسوم التنفيذي رقم 24 346 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446 الموافق 14 أكتوبر 2024، يحدد كفيات انشاء وكالات الايرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها ومراقبتها
- المرسوم التنفيذي رقم 24 - 358 مؤرخ في 05 جمادى الاول عام 1446 الموافق 07 نوفمبر 2024، يحدد أجال دفع النفقات وكيفية تحصيل الايرادات وشروط قبول القيم المنعقدة

ثانيا: ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

أ- تعريف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

تُعنى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بوضع مجموعة من القواعد والمبادئ التي تنظم مختلف العمليات المالية والمحاسبية داخل مؤسسات القطاع العام ذات الطابع غير الربحي. وتهدف هذه المعايير إلى توجيه الممارسات المحاسبية وتوحيد أساليب المعالجة للعمليات المتشابهة، بما يسمح بإرساء أساس موحد يمكن من خلاله مقارنة أداء هذه المؤسسات. باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام³⁰

" تمثل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) مجموعة من القواعد والإرشادات التي توجه إعداد التقارير المالية في الجهات الحكومية والمؤسسات العامة، بهدف رفع جودة التقارير المالية تعزيز الشفافية، وتحقيق قابلية المقارنة بين الدول".³¹

وعليه يمكننا القول بأن **IPSAS** عبارة عن منظومة متكاملة ومتناسقة من حيث مبادئها ومعاييرها من خلال هدفها إلى توحيد الممارسات المالية في القطاع العام وتحسين جودة وشفافية القوائم المالية الحكومية

³⁰ خبيطي خضير، ومونة يونس، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، "المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية"، العدد 02، 2016، ص99

³¹ Zahira Ghalmi, "The State's Accounting System: Between National Standards and International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), Revue de l'Entrepreneuriat et de l'Économie des Entreprises, Volume 12, Numéro 01, Janvier 2026, p. 359.

ب-نشأتها وتطورها:

تعود نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تأسيس مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) سنة 1984 تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية (FAF) ، بهدف معالجة قضايا التقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية. وقد جاء إنشاؤه استجابةً للحاجة إلى تعزيز قابلية المقارنة بين القوائم المالية الحكومية والتقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية، خاصة بعد أن واجهت بعض المدن الأمريكية خطر الإفلاس. وفي يوليو 1984 صدر أول معيار رسمي ملزم لجميع المحاسبين ومراجعي الحسابات في الوحدات الحكومية. وفي 10 نوفمبر 2004 تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) ليحل محل GASB ، باعتباره لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الذي تأسس سنة 1977 ويضم 167 عضواً من 127 دولة.³²

ويهدف المجلس إلى خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة للتقارير المالية في القطاع العام وتيسير التقارب بين المعايير الدولية والوطنية، من خلال:

- إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
- تشجيع قبول هذه المعايير وتحقيق التوافق الدولي معها
- نشر وثائق أخرى تقدم إرشادات حول مواضيع وخبرات إعداد التقارير المالية في العالم.

ثالثاً: أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وخصائصها:

أهميتها:

تكمن أهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الدور الذي تلعبه في تحسين الشفافية والجودة المالية في القطاع العام بحيث تلعب دوراً حيوياً في تحسين الشفافية والجودة المالية في القطاع العام من خلال عدة نقاط رئيسية:³³

³² خبيطي خضير، مونة يونس، مرجع سابق

³³ Zahira Ghalmi مرجع السابق، ص 360

- تعزيز الشفافية: تساهم معايير IPSAS في تحسين مستوى الشفافية من خلال إلزام الجهات العمومية بالإفصاح الشامل عن مركزها المالي ونتائج أداؤها، مما يتيح تكوين صورة أكثر وضوحًا عن الوضعية المالية للدولة أو المؤسسة
- تعزيز قابلية المقارنة: تعمل هذه المعايير على توحيد عرض البيانات المالية، بما يسمح بإجراء مقارنات بين مختلف الهيئات والدول، ويسهل على المستثمرين الدوليين تقييم المخاطر اعتمادًا على معلومات دقيقة وواضحة.
- تحسين جودة التقارير المالية: تستند IPSAS إلى أسس ومعايير دقيقة في إعداد وتوثيق المعلومات المالية، الأمر الذي ينعكس في تقارير ذات جودة عالية تعبر بشكل أكثر مصداقية عن الوضع المالي الحقيقي

وكذلك من خلال: ³⁴

- الاستفادة من خبرة الدول الأخرى: إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في عدد من الدول سوف يسمح بفتح باب التعاون في مجال معالجة أي مسائل تواجهها الحكومات العالمية.
- تبادل المعرفة والكفاءة بين القطاع العام والخاص: بما أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS مبنية على أساس واحد فإن ذلك يتيح للخبراء في هذين المجالين تبادل الخبرات بفعالية أكبر، مما يعزز مستوى تبادل المعلومات.

خصائصها: من بين مرتكزات هذه المعايير التقريب بين المحاسبة التجارية والمحاسبة العمومية، إذ إن المحاسبة العمومية التقليدية تعتمد أساسًا على تسجيل النفقات والإيرادات فقط، بينما تفرض المعايير الدولية على الدولة الاعتراف بجميع التزاماتها تجاه الغير. ومن أبرز خصائصها: ³⁵

³⁴ سعيد ايعيش وبن سانية عمر عبد الباقي، "دراسة تحليلية للعمليات المحاسبية بتسيير الميزانية الإصلاحي المحاسبي في الجزائر للقطاع العام" IPSAS ، (مذكرة ماستر، جامعة غرداية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2024/2023، ص26)

³⁵ عجيلة محمد، وخيرة زقيب. "واقع اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بالاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية - الآفاق والتحديات". ورقة مقدمة في الملتقى العلمي الوطني، جامعة وهران 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2024.

منطق الأداء: فعلى الدولة أن تتجاوز مجرد تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة واستثماراتها كنفقات، بل يتعين تقييدها في جانب الأصول التي تُهتلك بمرور الزمن. وفي المقابل، تُسجل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم، وذلك عملاً بمبدأ القيد المزدوج.

الانتقال إلى محاسبة الحقوق المثبتة: إن محاسبة الصندوق لم تعد ملائمة، إذ اقتضت على تسجيل ما تم تحصيله أو إنفاقه فقط، مما يجعلها غير قادرة على عكس الوضع المالي الحقيقي للدولة. في المقابل، فإن محاسبة الحقوق المثبتة أو محاسبة الذمة المالية توفر صورة أدق للموازنة العامة، حيث تأخذ معايير IPSAS بعين الاعتبار كافة المصاريف المرتبطة بالسنة المالية، بما فيها القروض التي تُدرج ضمن الخصوم وليس الأصول.

الشفافية والدقة في المعلومات المحاسبية: من خلال هذه الحسابات يمكن تحديد الإيرادات بشكل مضبوط ورصد أوجه إنفاق المال العام بدقة، وهو ما يضمن شفافية أكبر في البيانات الحكومية. وتتميز هذه المعلومات بالوضوح والصدق والحياد والشمولية، كما أنها متاحة في أي لحظة وتعكس الواقع المالي الفعلي للهيئات العمومية

رابعاً: أهداف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

تسعى معايير IPSAS إلى تحقيق هدفين رئيسيين: لتحسين جودة ونوعية المعلومات وتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة الخاصة وإضافة إلى هذين الهدفين توجد أهداف ثانوية تتمثل في ما يلي:³⁶

- ✓ تطوير معايير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛
- ✓ مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة الخاصة؛
- ✓ الاعتماد على الأداء؛
- ✓ تطبيق مبدأ محاسبة الالتزام؛
- ✓ الاعتماد على القيد المزدوج؛
- ✓ تحقيق نوعية وكيفية عرض التقارير المالية للقطاع العام؛
- ✓ تدعيم المصادقة على الحسابات من طرف المدققين؛

³⁶ آسية قمو، "المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، مجلد 07، عدد 02 (2021): ص25

✓ تحقيق الشفافية والمصداقية والموثوقية على المعلومة المالية في القطاع العام.

خامسا: نطاق اصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS):

تم تصميم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام الخاصة بالوحدات الحكومية والجماعات المحلية والوحدات الإدارية غير الهادفة للربح، ولا تُطبق هذه المعايير على المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي. وتحدد هذه المعايير متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح عن البيانات المالية لوحدات القطاع العام.³⁷

حيث تقوم إستراتيجية إصدارها على تحقيق أكبر قدر ممكن من التقارب مع منهجية معايير المحاسبة الدولية المطبقة في القطاع الخاص، من خلال الاقتباس والتكييف بما يتلاءم مع خصوصيات النشاط الحكومي، خاصة في مجال المعايير المعدة على أساس الاستحقاق. وفي هذا السياق، يؤكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في الفقرة (18) من مقدمة معايير IPSAS أن إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد وعرض البيانات المالية يُعد مرجعًا ذا صلة لمستخدمي هذه المعايير في القطاع العام. ويتجسد هذا التقارب عبر تعديل معايير القطاع الخاص لتناسب متطلبات القطاع العام، مع الحفاظ قدر الإمكان على النصوص الأصلية إلا إذا اقتضت خصوصية النشاط الحكومي الخروج عنها

سادسا: المعايير المحاسبية الدولية التي تبنتها الجزائر

اعتمدت الجزائر 17 معيار، حيث 15 منهم معيار دولي محاسبي على أساس الاستحقاق والباقي معايير فرنسية حيث تبنت ما يتطابق مع خصوصية البيئة المحاسبية الحكومية الجزائرية، وهي على النحو التالي:

38

الجدول (1-2): عرض معايير المحاسبة العمومية التي تبنتها الجزائر

رقم المعيار	اسم المعيار	المعيار المكافئ له من معايير IPSAS
NCE 01	عرض البيانات المالية	IPSAS 01
NCE 02	بيان التدفق النقدي	IPSAS 02

³⁷ عجيلة محمد، وخيرة زقيب، لمرجع السابق

³⁸ Zahira Ghalmi, "The State's Accounting System: Between National Standards and International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)," **Entrepreneurship and Business Economics Review** 12, no. 01 (January 2026): p.363/364

IPSAS 23	الإيراد من العمليات غير التبادلية	NCE 03
/	التكاليف (النفقات)	NCE 04
/	مكونات الخزينة	NCE 05
IPSAS 28/29/30	الأدوات المالية والديون المالية	NCE 06
IPSAS 36	الاستثمارات في المنشآت الزميلة	NCE 07
IPSAS 24	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	NCE 08
IPSAS 17	الأصول الملموسة	NCE 09
IPSAS 31	الأصول غير الملموسة	NCE 10
IPSAS 19	المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة	NCE 11
IPSAS 09	الإيراد من المعاملات التبادلية	NCE 12
IPSAS 12	المخزون	NCE 13
IPSAS 13	عقود الإيجار	NCE 14
IPSAS 21	انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد	NCE 15
IPSAS 03	الرصيد الصافي، الأخطاء الأساسية والتغيير في السياسات المحاسبية	NCE 16
/	الحقوق على الأصول المتداولة	NCE 17

المصدر: Zahira Ghalmi, "The State's Accounting System: Between National Standards and International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)," **Entrepreneurship and Business Economics Review** 12, no. 01 (January 2026): p.363/364

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

تمثل الدراسات السابقة نقطة انطلاق أساسية لأي بحث علمي، إذ تساعد الباحث على تكوين فكرة واضحة حول ما تم تناوله سابقاً، مما يمكنه من تجنب التكرار والتوجه نحو أفكار جديدة. كما تتيح له الاطلاع على الأساليب التي استخدمها الباحثون، خاصة في صياغة أسئلة البحث، وهو ما يعزز قدرته على بناء دراسته بشكل دقيق وواضح

بعد التطرق لمختلف الجوانب النظرية في المبحث الأول، يتم في هذا المبحث استعراض مجموعة من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث، مع إجراء مقارنة بينها وبين دراستنا، من خلال إبراز أوجه التشابه والاختلاف.

المطلب الأول: الدراسات المحلية والوطنية

1. دراسة: قاضي فاطمة الزهراء، بعنوان: "رهانات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر" أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 3، السنة الجامعية، 2019-2020³⁹

هدفت الدراسة الى عرض واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والمبادئ التي يقوم عليها، مع محاولة تقييمه من خلال إبراز إيجابياته ومواطن القصور فيه، وتحديد أهمية الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وما يترتب عن ذلك من منافع وتحديات، فضلاً عن دراسة مشاريع إصلاح النظام وزيادة الوعي بهذه المعايير والمساهمة في فهم عملية الإصلاح قصد تقدير المنافع المنتظرة من اعتمادها

وقد تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة بما يتناسب مع طبيعة الموضوع، قصد الإلمام بجميع جوانبه

³⁹ قاضي فاطمة الزهراء، رهانات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2019-2020

حيث توصلت الدراسة إلى أن نظام المحاسبة العمومية المطبق في الجزائر يعاني من قصور، حيث لا يسمح بإعداد قوائم مالية آلية ومباشرة ذات طبيعة محاسبية تُظهر تطور وتوزيع عناصر الذمة المالية للدولة ونتائج تنفيذ الميزانية العامة، كما أنه لا يهدف إلى تقديم قوائم مالية قائمة على النتائج ولا يتضمن عرضاً شاملاً للأصول والخصوم. وهو ما جعل إصلاحه بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أمراً ضرورياً. وفي هذا السياق، شرعت الجزائر منذ سنة 1995 في إعداد مشاريع إصلاح، منها ما ألغي ومنها ما لم يُنفذ بعد. كما بيّنت الدراسة أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يساهم في تحسين جوانب عديدة من النظام، بما يعزز جودة المعلومات المحاسبية ويزيد من شفافيتها وموثوقيتها وقابليتها للمقارنة على المستوى الدولي، مما يساهم في تفعيل المساءلة والرقابة على الأداء الحكومي وصون المال العام

2. دراسة: أسية قمو، بعنوان: "المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 07، العدد 02، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2022⁴⁰

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام باعتبارها ضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، وذلك من خلال عرض هذه المعايير وبيان انعكاسات تطبيقها على مستوى الشفافية في تسيير المال العام.

وقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وقُسمت إلى أربعة محاور: تناول الأول مضمون معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بينما ركز الثاني على متطلبات الانتقال إليها، أما الثالث فبحث في آفاق تطبيقها، في حين خصص الرابع لعرض مجموعة من التجارب الدولية في هذا المجال.

وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق هذه المعايير يساهم في تحقيق الشفافية والعدالة، ويمنح الحق في مساءلة إدارة المؤسسات والحكومات، إضافة إلى تعزيز حماية الملكية العامة مع مراعاة مصالح المتعاملين مع مؤسسات الدولة والحد من استغلال السلطة بما يخدم المصلحة العامة

⁴⁰ أسية قمو، "المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 07، العدد 02 (2021): 23-40.

3. دراسة: فارس بن يدير، هشام شلغام، بعنوان: "أهمية عصرنه نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال المجلد: 08، العدد 02 جانفي 2024، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. ولتحقيق أهدافها ونتائجها، تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، إلى جانب توزيع استبيان كجزء من الدراسة التطبيقية على عينة من المهنيين في القطاع العام عبر مختلف ولايات الوطن. وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق هذه المعايير في المؤسسات العمومية الجزائرية يُعد أمراً بالغ الأهمية، لما توفره من معلومات قابلة للمقارنة بين الدول، إضافة إلى ما تقدمه من بيانات محاسبية تدعم الرقابة والمساءلة، وتزيد من مصداقية وشفافية تقارير المؤسسات العمومية، بما يساعد على تحسين عملية اتخاذ القرار بشأن مختلف الأنشطة الحكومية.

4- دراسة: ياسين الضيف، رمزي شايب الذقن، بعنوان: "أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريرج، الجزائر، السنة 2025/2024⁴¹

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تطوير نظام المحاسبة العمومية بالجزائر، وذلك من خلال طرح الإشكالية المتمثلة في: إلى أي مدى تساهم هذه المعايير في تطوير النظام المحاسبي العمومي؟ ولتحقيق ذلك.

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، مع استخدام أداة الاستبانة لجمع البيانات وتحليلها بواسطة برنامج SPSS

⁴¹ ياسين بن الضيف ورمزي شايب الذقن، "أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر (دراسة استقصائية لأراء المحاسبين والأكاديميين)" (مذكرة ماستر، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريرج، 2024-2025)

وقد خلصت الدراسة إلى أن تبني هذه المعايير يساهم في تعزيز مستوى الشفافية والمصداقية والموثوقية في عرض المعلومات المالية، كما أبرزت وجود أوجه قصور في النظام المحاسبي المعتمد في الجزائر تستدعي تحديثه وإصلاحه بما يضمن انسجامه مع هذه المعايير.

5- دراسة: Dr.hamrit rachid

Intitulée : " The experiences of some countries in adopting the international accounting standards IPSAS to reduce the phenomenon of corruption in public money" Economic and Management Research Journal Vol :17 N°: 101, Year : 2023, p001.-018 ⁴²

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وإبراز أهمية اعتمادها كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، بما يساهم في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري التي تعاني منها مختلف دول العالم. وقد دفع ذلك العديد من الدول، سواء المتقدمة أو النامية، بما فيها الدول العربية، إلى تحديث أنظمتها المحاسبية في القطاع العام والسعي لاعتماد هذه المعايير لتوحيد الممارسات المحاسبية عالميًا.

وقد تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة بما يتناسب مع طبيعة الموضوع، قصد الإحاطة بجميع جوانبه

وكنتيجه لهذه الدراسة يُتوقع أن يؤدي تطبيق IPSAS من قبل الحكومات إلى تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز الشفافية والمساءلة، ورفع مستوى المحاسبة العمومية وقابلية المقارنة الدولية للمعلومات المالية، بما يساهم في التطوير المستمر وتوفير بيانات أفضل للإدارة المالية وصنع القرار في القطاع العام، مع اعتبار المحاسبة لغة الأعمال في العصر الحديث.

⁴² Hamrit, Rachid. "The experiences of some countries in adopting the international accounting standards IPSAS to reduce the phenomenon of corruption in public money." *Economic and Management Research Journal* 17, no. 1 (2023): 1-18.

6- دراسة: ADDOU Nesrine Saliha, FELA Ayachi

Intitulée : "Adoption des Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) : défis, enjeux et implications." Revue Algérienne d'Economie de gestion Vol. 19, N° : 02 Anne (2025)⁴³

هدفت الدراسة الى ان اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) يُعدّ أمرًا حاسمًا من أجل تحديث الإدارة المالية العامة على المستوى العالمي. هذه المعايير تُسهم في تحسين الشفافية، والجودة، وقابلية المقارنة للمعلومات المالية العامة. غير أن تطبيقها يثير مشكلات كبيرة ذات طبيعة تكنولوجية، وبشرية، ومؤسسية، وميزانياتية. وتُظهر أمثلة من دول مثل كينيا، غانا، نيوزيلندا، تونس، الجزائر، وفرنسا ضرورة اتباع نهج تدريجي، وتوافر إرادة سياسية قوية، وإجراء إصلاحات هيكلية. ويعتمد هذا المقال على منهجية منظمة (IMRAD) قائمة على مراجعة الأدبيات من أجل دراسة معمقة للقضايا، والصعوبات، والآثار المترتبة على تطبيق معايير IPSAS في سياقات وطنية مختلفة.

وخلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج من بينها: تشكل المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS)، التي صاغها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) تحت رعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، المرجع العالمي اليوم لإصلاح المحاسبة العمومية. هدفها هو تعزيز محاسبة على أساس الاستحقاق تكون موثوقة، منسجمة وشفافة. يهدف هذا الإصلاح إلى تحديث الإدارة المالية العامة، تعزيز قابلية المقارنة الدولية، واستعادة الثقة في الإدارة العامة بعد عدة أزمات مالية. إضافة الى مجموعة من النتائج المهمة المرتبطة باستخدام معايير IPSAS، حيث تركزت هذه النتائج في خمس مجالات رئيسية هي: الدوافع، المنافع الملحوظة، التحديات التي تمت مواجهتها، نماذج التبني، ودور الفاعلين الدوليين.

⁴³ ADDOU, Nesrine Saliha, and Ayachi FELA. "Adoption des Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) : défis, enjeux et implications." *Revue Algérienne d'Economie de gestion* 19, no. 02 (2025).

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

1. دراسة : م.م صدام حمدان عكض الغريزي، أ.م.د. محمد الناصر محمد النور، بعنوان: "تحليل

الموازنة العامة في العراق على وفق معايير المحاسبة الحكومية الدولية"، مجلة العلوم

الإنسانية والطبيعية، المجلد 02، العدد 09، سبتمبر 2021⁴⁴

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية في إعداد الموازنة العامة في العراق، مع تحليل أوجه القصور التي يعاني منها النظام المحاسبي الحكومي والدليل المحاسبي المعتمد حالياً، إضافة إلى استعراض متطلبات ومعوقات تطبيق هذه المعايير. ولتحقيق أهدافه،

اعتمد البحث المنهج الوصفي التحليلي، كما صُممت استبانة تضمنت عشرة متغيرات ووزعت

على 100 مشارك، استُرد منها 83 استبانة جرى تحليلها باستخدام برنامج SPSS.

-وقد خلص البحث إلى أن اعتماد هذه المعايير يتطلب التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في إعداد الموازنة العامة، وهو تحول صعب ويحتاج إلى فترة زمنية طويلة لتوفير الإمكانيات اللازمة. كما أظهر وجود اختلافات جوهرية بين المعايير الدولية والنظام المحاسبي الحكومي العراقي في أسس الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح، مما يستدعي تكييف النظام الحالي مع هذه المعايير بما يتناسب مع البيئة الاقتصادية والسياسية في العراق، إضافة إلى ضرورة التحول نحو موازنة البرامج والأداء بدلاً من الموازنة التقليدية.

2. دراسة: أ.م.ه.د حماد صالح منصور، بعنوان: " دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

(IPSAS) في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية في الوحدات الحكومية العراقية" - دراسة

استكشافية-، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة والمراجعة، العدد الأول،

المجلد 07، يناير 2023⁴⁵

1. ⁴⁴ صدام حمدان عكض الغريزي ومحمد الناصر محمد النور، "تحليل الموازنة العامة في العراق على وفق معايير

المحاسبة الحكومية الدولية"، مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية 2، عدد 9 (سبتمبر 2021)

2. ⁴⁵ م.ه.د حماد صالح منصور، "دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في دعم وتعزيز المساءلة

والشفافية في الوحدات الحكومية العراقية - دراسة استكشافية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، مجلد 7، عدد

1 (يناير 2023)

هدفت هذه الدراسة إلى توجيه اهتمام العاملين في الوحدات الحكومية العراقية نحو أهمية النظام المحاسبي في دعم المساءلة والشفافية، عبر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS). وقد تناولت الدراسة النظام المحاسبي في هذه الوحدات وما يعانيه من قصور، إضافة إلى التشريعات الحاكمة له، فضلاً عن التعريف بمفهوم المساءلة والشفافية وأثرهما الإيجابي على الأداء الحكومي.

واعتمدت الدراسة الاستكشافية على المنهج الوصفي التحليلي على عينة أولية من العاملين في الوحدات الحسابية بالمؤسسات الحكومية العراقية من خلال استقصاء موجه.

وأظهرت النتائج أن العاملين يدركون أوجه القصور في النظام المحاسبي الحالي، الذي لا يحقق المساءلة والشفافية المطلوبة. ومن ثم أوصت الدراسة بضرورة تحديث النظام المحاسبي بما يعزز المساءلة والشفافية، وبما يتناسب مع طبيعة البيئة السياسية والاقتصادية في العراق، من خلال اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

3- دراسة: نذيره عبد الرحمن عبد الله حسن، د. الفاتح الأمين عبد الرحيم، بعنوان: " معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بالسودان وأثرها في تعزيز شفافية التقارير المالية"

(دراسة ميدانية، وزارة المالية ولاية كسلا)، مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، المجلد 05، العدد 07، يوليو 2024⁴⁶

يهدف هذا البحث إلى التعرف على معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأثرها في تعزيز شفافية التقارير المالية.

واستخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي ودراسة الحالة.

وقد أظهرت النتائج أن القوانين والتشريعات الحالية لا تسمح بتطبيق هذه المعايير وتؤثر سلباً على شفافية التقارير، كما أن البنية الهيكلية لا تواكب التطور التكنولوجي، إضافة إلى ضعف تدريب العاملين في القطاع

⁴⁶ نذيره عبد الرحمن عبد الله حسن والدكتور الفاتح الأمين عبد الرحيم، "معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بالسودان وأثرها في تعزيز شفافية التقارير المالية (دراسة ميدانية، وزارة المالية ولاية كسلا)"، مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية 5، عدد 7 (يوليو 2024)

العام، مما يعيق التطبيق الفعلي للمعايير الدولية. كما تبين أن النظام المحاسبي الحالي لا يتوافق مع معايير القطاع العام، وهو ما انعكس على شفافية التقارير المالية. وأوصى البحث بضرورة تعديل التشريعات والقوانين السودانية، وتطوير البنية الهيكلية للقطاع العام، وتحديث النظام المحاسبي القائم عبر اعتماد أساس الاستحقاق بشكل كامل، بما يضمن الحصول على معلومات مالية ذات جودة عالية وشفافية أكبر.

4-دراسة: أ.د. يسرى منيف، أحمد مصطفى بدران العلي، بعنوان: " أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على جودة التقارير المالية بالأردن"، مجلة لرماح للبحوث والدراسات، العدد 116، المجلد الثاني، 2025⁴⁷

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على جودة التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية الأردنية.

وقد اعتمدت على نموذج الانحدار المتعدد باستخدام عينة بلغت حوالي 30% من الموظفين العاملين في وزارة المالية وديوان المحاسبة ودائرة الموازنة العامة والبنك المركزي ووزارة التخطيط والتعاون الدولي (282 استبانة). وأظهرت النتائج أن معايير مثل معيار رقم (1) الخاص بعرض البيانات المالية، ومعيار رقم (6) المتعلق بالبيانات الموحدة والمفصلة، ومعيار رقم (22) الخاص بالإفصاح عن المعلومات المالية الحكومية، ومعيار رقم (41) المرتبط بالأدوات المالية، كان لها أثر ملحوظ على جودة التقارير المالية.

وخلصت الدراسة الى أن تبني هذه المعايير ساهم في تحسين جودة المعلومات المالية، وتوحيد الممارسات المحاسبية، وتعزيز الإدارة المالية واتخاذ القرار، وزيادة الثقة في الأداء المالي للمؤسسات، مع توقع المزيد من التطوير المستقبلي.

⁴⁷ أ.د. يسرى منيف وأحمد مصطفى بدران العلي، "أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على جودة التقارير المالية بالأردن"، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد 116، المجلد الثاني (2025)

5- دراسة: Lhoussain ELMALLOUKI·Lamyae KHATTABI

Intitulée : " Le passage aux normes IPSAS au Maroc : vers un nouveau mode de gestion des finances publiques", International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics – IJAFAME, Volume 4, Issue 3-1 (2023) ⁴⁸

هدفت هذه الدراسة الى بناء إطار نظري يُسهم في تطوير الفهم المتعلق باعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في المغرب، مع التركيز على خصوصيات هذه المعايير وتحليل السياق والتحديات التي تواجه عملية تطبيقها في إطار الإصلاح المحاسبي.

واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي للوصول الى الإجابة عن إشكالية البحث، وقد بينت النتائج أن هذه المعايير لم تُدرس بشكل كافٍ في المغرب، وأنها تحتاج إلى مزيد من الجهود البحثية.

6-دراسة: Vincent Tawiah، Sean Scannell

Intitule: " A Thematic Literature Review on International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)" Public Organization Review (2024) 24 p:1053–1075 ⁴⁹

هدفت هذه الدراسة الى مراجعة موضوعية للأدبيات المتعلقة بالمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS) خلال الفترة الممتدة بين 2000 و2023. وقد أبرزت المراجعة مزايا عديدة مرتبطة بمعدلات التبني المرتفعة في الدول المتقدمة، كما حددت التحديات المرتبطة بالتنفيذ وآثار اعتماد الأساس النقدي في الدول النامية. واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي للتوصل لنتائج تعكس جودة الدراسة، وتخلص الدراسة إلى أن التطبيق الموحد لهذه المعايير قد لا يكون ممكنًا في المرحلة الحالية من عملية الانتشار بسبب القيود الجوهرية في الدول النامية، كما توفر هذه المراجعة أرضية لتحديد جوانب لم تُستكشف بما يكفي وتستدعي المزيد من البحث.

⁴⁸ Lamyae Khattabi and Lhoussain Elmallouki, "Le passage aux normes IPSAS au Maroc : vers un nouveau mode de gestion des finances publiques," *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management & Economics* 4, no. 3-1 (2023)

⁴⁹ Sean Scannell and Vincent Tawiah, "A Thematic Literature Review on International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)," *Public Organization Review* 24 (2024)

المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة

سنركز من خلال هذا المطلب على المقارنة بين دراستنا وبين الدراسات السابقة سابقة الذكر، من خلال ذكر أهم أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين دراستنا والدراسات السابقة

أولاً: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات المحلية والوطنية

سنلخص أهم الفروقات بين دراستنا والدراسات المحلية في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-3): الدراسة الحالية مع الدراسات المحلية والوطنية

الدراسة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
دراسة: قاضي فاطمة الزهراء	- التشابه في بعض مفاهيم الجانب النظري - استخدام نفس المنهج	- الإطار الزمني والمكاني - الدراسة مقسم الى أربعة فصول بينما عملنا الى فصلين - لا يوجد استبيان
دراسة: اسية قمو	- إبراز أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام - نفس المنهج المتبع	- الحدود الزمنية والمكانية - لم يتم استخدام استبيان
دراسة: فارس بن يدير، هشام شلغام	- استخدام نفس المفاهيم تقريبا - التطرق الى مشروع عصرنه - نظام المحاسبة العمومية في ظل الإصلاحات - كلتا الدراستين استخدمت الاستبيان	- الحدود الزمنية والمكانية
دراسة: ياسين الضيف، رمزي شايب الذقن	- التطرق الى ماهية المحاسبة العمومية - إبراز أهمية المعايير ipsas - استخدام الاستبيان	- التركيز فقط على معايير ipsas

- لم يتم التطرق الى مشروع - عصرنة نظام المحاسبة العمومية - الحدود الزمانية والمكانية	- دراسة ماستر	
- لم يتم التطرق الى الاطار النظري للمحاسبة العمومية بعكس دراستنا - الاختلاف في الاطار الزمني والمكاني	- ابراز أهمية معايير ipsas - نفس المنهج المتبع - تقريبا نفس النتائج	دراسة: Dr.hamrit rachid
- التركيز أكثر على التحديات التي تواجه تطبيق معايير ipsas - الاختلاف في الإطار الزمني والمكاني	- استخدام المنهج الوصفي - التشابه في ابراز دور معايير ipsas في تعزيز المساءلة والشفافية	دراسة: ADDOU Nesrine Saliha, FELA Ayachi

المصدر: من إعداد الطالب

ثانيا: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات الأجنبية

سنلخص أهم الفروقات بين دراستنا والدراسات المحلية في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-4): الدراسة الحالية مع الدراسات الأجنبية

المقارنة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
1_ دراسة: م.م صدام حمدان عكض الغريزي، أ.م.د. محمد الناير محمد النور	- ابراز دور معايير ipsas في رفع وتحسين جودة المخرجات - استخدام نفس منهج الدراسة - توزيع استبانات	- الدراسة أجريت في العراق بينما دراستنا في الجزائر - التركيز فقط على المعايير - الاختلاف في الاطار الزمني للدراسة

2_ دراسة: أ. مهند حماد صالح منصور	- ابراز أهمية معايير ipsas في تعزيز الشفافية في القطاع الحكومي - استخدام المنهج الوصفي التحليلي	- التركيز فقط على مفهومي المساءلة والشفافية - اختلاف نظام المحاسبة في دولة العراق - الحدود الزمنية مختلفة
3_ دراسة: نذيره عبد الرحمن عبدالله حسن، د. الفاتح الأمين عبد الرحيم	- التطرق الى نفس مفاهيم المتغير المستقل بالنسبة لدراستنا ipsas - نفس القطاع المستهدف	- الحدود الزمنية والمكانية بحيث الدراسة أجريت بدولة السودان - ركزت هذه الدراسة فقط على معوقات تطبيق ipsas بينما في عملنا تطرقنا لها بصفة اجمالية - استخدام المنهج الاستنباطي
4_ دراسة: ا.د. يسرى منيف، أحمد مصطفى بدران العلي	- تطرقت الى ابراز أهمية معايير ipsas في رفع جودة التقارير المالية للحكومة - توزيع استبانات	- الحدود الزمنية والمكانية - الاختلاف في عينة الدراسة - لم يتم التطرق لماهية معايير ipsas عكس دراستنا
5_ دراسة: Lamyae KHATTABI, Lhoussain ELMALLOUKI	- التطرق الى الإطار النظري لمعايير ipsas واثار تطبيقها - استخدام نفس المنهج	- اختلاف الحدود المكانية والزمانية بحيث أجريت الدراسة في المغرب - لا يوجد استبيان

6_ دراسة: Sean Scannell، Vincent Tawiah	– ابراز دور واهمية تطبيق معايير ipsas – استخدام المنهج الوصفي التحليلي	– الحدود الزمنية والمكانية – لا توجد استبانات – التركيز فقط على المعايير عكس دراستنا شملت المعايير والمحاسبة الحكومية
--	---	--

المصدر: من إعداد الطالب

خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما تم عرضه في هذا الفصل، تم التطرق إلى الإطار النظري للمحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، حيث جرى تناول المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية وأهدافها وخصائصها، مع إبراز واقع النظام المحاسبي في الجزائر وما يواجهه من نقائص وتحديات. كما تم التعريف بمعايير وأهدافها وأهميتها في تحسين جودة المعلومات المالية وتعزيز الشفافية والرقابة على المال العام، إضافة إلى بيان دورها في رفع فعالية المحاسبة العمومية داخل مؤسسات القطاع العام. وقد تناول الفصل أيضًا متطلبات تطبيق هذه المعايير والعوامل المساعدة على نجاحها، إلى جانب الصعوبات القانونية والتقنية والبشرية التي قد تعيق تطبيقها في الجزائر. وبناءً على ذلك، يتضح أن تبني IPSAS يمثل خطوة جوهرية نحو تطوير المحاسبة العمومية الجزائرية، غير أن نجاحها يبقى رهينًا بتوفير بيئة ملائمة تسمح بالتطبيق التدريجي والفعال. واختتم الفصل بعرض ومقارنة مجموعة من الدراسات السابقة المحلية والأجنبية التي تطرقت لنفس موضوعنا، مما ساعد في إبراز موقع دراستنا الحالية ضمن الجهود البحثية السابقة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية
حول واقع المحاسبة العمومية
وفق معايير IPSAS بولاية
غرداية

تمهيد:

يُعالج هذا الفصل الجانب العملي المكمل للجانب النظري من الدراسة، وذلك بغرض جمع الأدلة وتعزيز موثوقية المعلومات المقدمة، سواء لتأييد أو لمعارضة الفرضيات المطروحة. وقد اعتمد هذا الجانب على منهج الدراسة الميدانية من خلال إعداد استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة وُجّهت إلى عينة من مجتمع الدراسة، بهدف التعرف على آرائهم وتقييمهم لفعالية المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

حيث سنتطرق في هذا الفصل لمبحثين:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

لكل بحث منهج وأدوات يعتمد عليها الباحث للوصول إلى أهدافه ونتائجه، وتختلف هذه المناهج والأدوات من دراسة إلى أخرى. وفي هذا المبحث سنعرض الطريقة التي اتبعناها في الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة

سنعرض في هذا المطلب كيفية إنجاز الدراسة الميدانية، وذلك من خلال توضيح أسلوب اختيار مجتمع الدراسة والعينة، وتحديد المتغيرات وطرق قياسها، إضافة إلى بيان كيفية جمع البيانات والأدوات المستخدمة في ذلك، ثم وصف آلية تلخيص المعطيات المجمعة، مع إبراز الأدوات الإحصائية المعتمدة في تحليلها لاختبار الفرضيات

أولاً: المنهج المتبع

يُعد المنهج في الدراسة الميدانية الوسيلة الرئيسة للوصول إلى الأهداف المسطرة، وقد اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي للإجابة عن الإشكالية المطروحة والتساؤلات والفرضيات المرتبطة بها، عبر تحليل البيانات والمعلومات المجمعة، ومن ثم استخلاص النتائج والاستنتاجات النهائية .

ثانياً: مصادر جمع المعلومات

أ- البيانات الأولية:

يقصد بالبيانات الأولية تلك المعلومات التي يتم جمعها من مصادر مباشرة عبر توزيع استمارات الاستبيان ودراسة بعض مفردات البحث، ثم حصر وتجميع المعطيات اللازمة لموضوع الدراسة. وبعد ذلك تُفرغ هذه البيانات وتُحلل باستخدام برنامج إحصائي، مع تطبيق الاختبارات الإحصائية المناسبة للوصول إلى دلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع البحث، وذلك بغرض تحقيق أهداف الدراسة ومعالجة المشكلة البحثية

ب- البيانات الثانوية:

ويقصد بالبيانات الثانوية تلك المعلومات التي يتم جمعها من مصادر غير مباشرة، مثل الكتب والدراسات السابقة والمنشورات والمجلات والملتقيات والمواقع الإلكترونية ذات الصلة بموضوع البحث. وبالاستناد إلى الفرضيات المطروحة، تم تحديد أسئلة الاستبيان بما يحقق أهداف الدراسة ويفحص فرضياتها. ولغرض التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات، جرى تفرغ إجابات أفراد العينة الواردة في الاستبيان.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة

أ- مجتمع الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة مجموع الأفراد أو الظواهر أو الأحداث التي ترتبط مباشرة بموضوع البحث وتشكل الإطار العام له. وقد اعتمدنا في هذه الدراسة على مجتمع الدراسة المكون من مجموعة من المراقبين الماليين والمحاسبين العموميين والاداريين في القطاع العام

ب- عينة الدراسة:

نقصد بعينة الدراسة أنها جزء من مجتمع البحث يتم اختياره وفق أسلوب محدد ليحمل نفس خصائص المجتمع الأصلي، بحيث تُطبق عليه الدراسة وتُستخدم نتائجه للتعميم على المجتمع ككل. وقد اعتمدنا في هذه الدراسة على عينة غير عشوائية مكونة مكون 82 فرداً، وُزعت عليهم استمارات الاستبيان.

جدول رقم (2-1): يمثل توزيع استمارات الاستبيان

النسبة	العدد	البيان
100%	82	عدد الاستمارات الموزعة
100%	82	عدد الاستمارات المستلمة

المصدر: من اعداد الطالب

المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة

عند اعتماد أي منهج علمي، لا بد من الاستعانة بمجموعة من الأدوات والوسائل الملائمة، إذ تُعد من الركائز الأساسية للحصول على المعلومات التي تخدم أهداف الدراسة. ويجب أن تتناسب هذه الأدوات مع طبيعة الموضوع قيد البحث. وفي هذه الدراسة، تم استخدام الأدوات التالية:

أولاً: الاستبيان

يُعد الاستبيان إحدى أدوات جمع البيانات الأساسية، إذ يتضمن مجموعة من الأسئلة المتسلسلة والمتنوعة حول ظاهرة محددة، بهدف تجميع الحقائق المتعلقة بالموضوع محل الدراسة. وقد صُمم الاستبيان بطريقة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

مبسطة، واحتوى على أسئلة واضحة وسهلة، مع اعتماد أسلوب الإجابات المغلقة لتسهيل عملية تحديد النتائج. وقد تضمنت الاستمارة العناصر التالية:

أ- مقدمة الدراسة:

تعتبر مقدمة الاستبيان عنصرًا أساسيًا وفق ما تؤكد عليه العديد من الدراسات والأبحاث، إذ تسهم في توضيح الهدف وإضفاء المصداقية على الأداة البحثية. وقد تضمنت مقدمتنا رسالة موجهة إلى موظفي القطاع العام، حددنا فيها الغرض من الدراسة والمتمثل في فعالية المحاسبة العمومية في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

ب- محتوى الدراسة:

تم تقسيم الاستبيان إلى أربعة أقسام كما يلي:

القسم الأول: " البيانات العامة " يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة والمكون من 7 أسئلة وهي: اسم المنصب، الجنس، الحالة الاجتماعية، العمر، سنوات الخدمة، المستوى التعليمي، البرامج التدريبية

القسم الثاني: المحاسبة العمومية في الجزائر الذي ضم (5) عبارات

القسم الثالث: أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS الذي ضم (5) عبارات

القسم الرابع: مدى فعالية المحاسبة العمومية في ظل المعايير الدولية للقطاع IPSAS الذي ضم (9) عبارات

عبارات

وقد تم استخدام مقياس لكرت الخماسي المعكوس لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان درجة مقياس ليكرت الخماسي: يعتمد على ردود تدل على درجة الموافقة والاعتراض، أي كأداة لقياس آراء المبحوثين، كما تم حساب المدى على النحو التالي:

$$\text{المدى} = (\text{أعلى درجة} - \text{أقل درجة}) = 5 - 1 = 4$$

$$\text{طول الفئة} = (\text{المدى} / \text{عدد الفئات}) = 5/4 = 0.8$$

ثم نضيف النتيجة بالتدرج ابتداء من الفئة الأولى

والجدول التالي يوضح التوزيع لمقياس ليكرت الخماسي، حيث أعطيت درجة (1) لموافق بشدة ودرجة (5)

لغير موافق بشدة:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

الجدول رقم (2-2): يمثل درجات مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
طول كل بعد	1.8-1	2.6-1.8	3.4-2.6	4.2-3.4	5-4.2

المصدر: من اعداد الطالب

ثانيا: تحكيم الاستبيان

أ- صدق الاستبيان:

بعد صياغة الاستبيان في شكله الأولي، تم عرضه على الأستاذ المشرف الذي قدم بعض الملاحظات تتعلق بإعادة صياغة عدد من الأسئلة وحذف أخرى. ثم عُرض لاحقاً على مجموعة من الأساتذة لهم دراية بالموضوع لتحكيمه، وقد أسفر ذلك عن مراجعة شاملة للاستمارة سواء من حيث الشكل العام أو صياغة الأسئلة. وبناءً على ملاحظاتهم، أُعيدت صياغة بعض الأسئلة بشكل جديد، ليعتمد الاستبيان في صورته النهائية.

ب- ثبات الاستبيان:

يقصد بثبات الاستبيان مدى استقرار نتائج الدراسة إذا أُعيدت عدة مرات على نفس العينة وفي فترات زمنية مختلفة، ويتم قياسه عن طريق معامل الثبات ألفا كرونباخ ويجب أن تكون قيمة ألفا كرونباخ تفوق (0.6) وهذا المؤشر جيد لثبات الأداء. وفيما يلي الجدول التالي يمثل ثبات الاستبيان:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

الجدول رقم (2-3): معاملات ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان

المحاور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
1	المحاسبة العمومية في الجزائر	5	0.706
2	أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS	5	0.658
3	مدى فعالية المحاسبة العمومية في ظل المعايير الدولية للقطاع IPSAS	9	0.899
	الاستبيان ككل	19	0.742

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول رقم (2-3) نلاحظ أن معاملات الثبات ألفا كرونباخ لجميع محاور الاستبيان جاءت أكبر من الحد الأدنى المقبول إحصائياً والمقدر بـ (0.6)، مما يدل على وجود اتساق داخلي بين فقرات كل محور. حيث بلغ معامل الثبات (0.706) بالنسبة لمحور المحاسبة العمومية في الجزائر، و(0.658) بالنسبة لمحور أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، في حين سجل محور مدى فعالية المحاسبة العمومية في ظل معايير IPSAS أعلى قيمة قدرت بـ (0.899)، أما بالنسبة للاستبيان ككل فقد بلغ معامل الثبات (0.742).

وعليه، يمكن القول إن أداة الدراسة تتمتع بدرجة مقبولة إلى مرتفعة من الثبات والصدق، مما يجعلها صالحة للتطبيق على عينة الدراسة والاعتماد على نتائجها في التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات.

ثالثاً: الأساليب المستعملة

ولتسهيل عملية التحليل الإحصائي، وبعد جمع الاستثمارات النهائية، قمنا بتجميع البيانات ومعالجتها باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS)، بما يتيح استخلاص النتائج بدقة وموضوعية.

وفي إطار هذه الدراسة، تم الاعتماد على أدوات إحصائية محددة لتجميع البيانات وتبويبها، وذلك بغرض تسهيل عملية التحليل والوصول إلى مؤشرات دقيقة تدعم موضوع البحث منها :

- التكرارات والنسب المئوية لمعرفة الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة، وكذا لتحديد استجابات أفراد العينة اتجاه عبارات محاور الاستبانة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

_معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha (:) هو معامل يدل على ثبات وصدق أداة الدراسة (الاستبانة) ويستخدم لقياس درجة الاعتمادية على المحاور الاستبانة المصممة لقياس متغيرات الدراسة.

علما أن مقياس تحليل الثبات يكون كما يلي:

_من 0.6 الى 0.7 يكون فيه معامل الثبات متوسط.

_من 0.7 الى 0.8 يكون فيه معامل الثبات مناسب.

_من 0.8 الى 0.9 يكون فيه معامل الثبات قوي

الانحراف المعياري Standard Deviation هو الجذر التربيعي للتباين، وهو أيضا من الأدوات حساب تشتت البيانات وقياس الانحراف في إجابات أفراد العينة عن وسطها الحسابي

_المتوسط الحسابي Mean لمعرفة قيمة إجابات أفراد العينة.

_اختبار t-test (:) في حالة عينة واحدة لمعرفة إذا كان متوسط الإجابة يساوي أو يفوق أو يقل عن الدرجة المتوسطة وهي (03)

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها وتفسيرها

في هذا المبحث سنعرض أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، وذلك من خلال تحليل البيانات الشخصية أولاً، ثم تقديم وتحليل استجابات أفراد العينة لأسئلة الاستبيان، وأخيراً اختبار فرضيات البحث

المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية

للتعرف على توزيع الدراسة على حسب المعلومات الديمغرافية تم حساب التكرارات والنسب المئوية لكل المتغيرات وجاءت النتائج كما يلي:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

أولاً: وصف عينة الدراسة

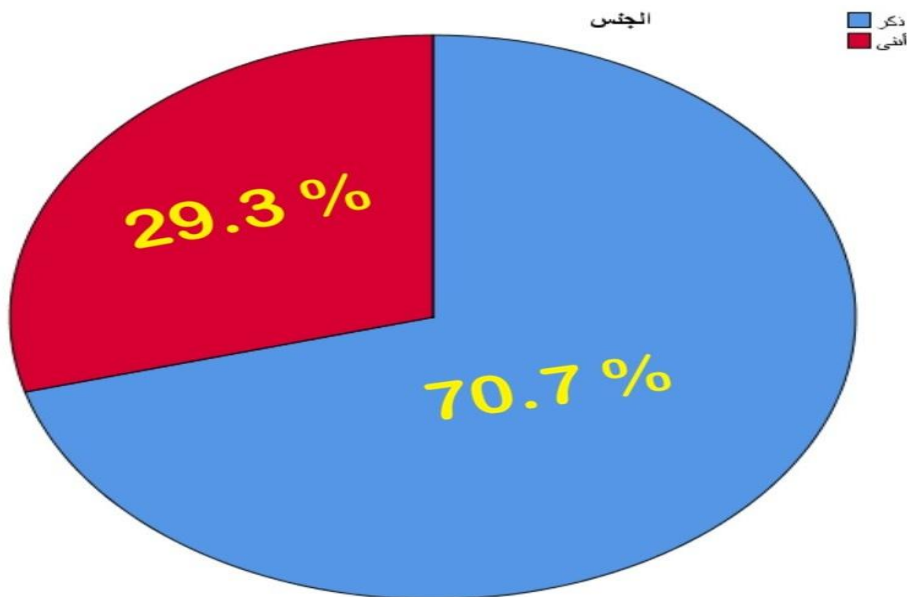
أ- توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس كالآتي:

جدول رقم (2-4): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	% النسبة المئوية
ذكر	58	70.7%
انثى	24	29.3%
المجموع	82	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

لشكل رقم (2-1): دائرة نسبية توضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (2-4) أعلاه نلاحظ أن نسبة الذكور كانت أكبر من نسبة الإناث ضمن عينة الدراسة، حيث بلغ عدد الذكور 58 مفردة بنسبة 70.7 % من إجمالي العينة، في حين بلغ عدد الإناث 24 مفردة بنسبة 29.3 %. هذا التوزيع يعكس طبيعة المناصب المرتبطة بالمحاسبة العمومية فهي غالباً تشهد حضور الذكور بصفة كبيرة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

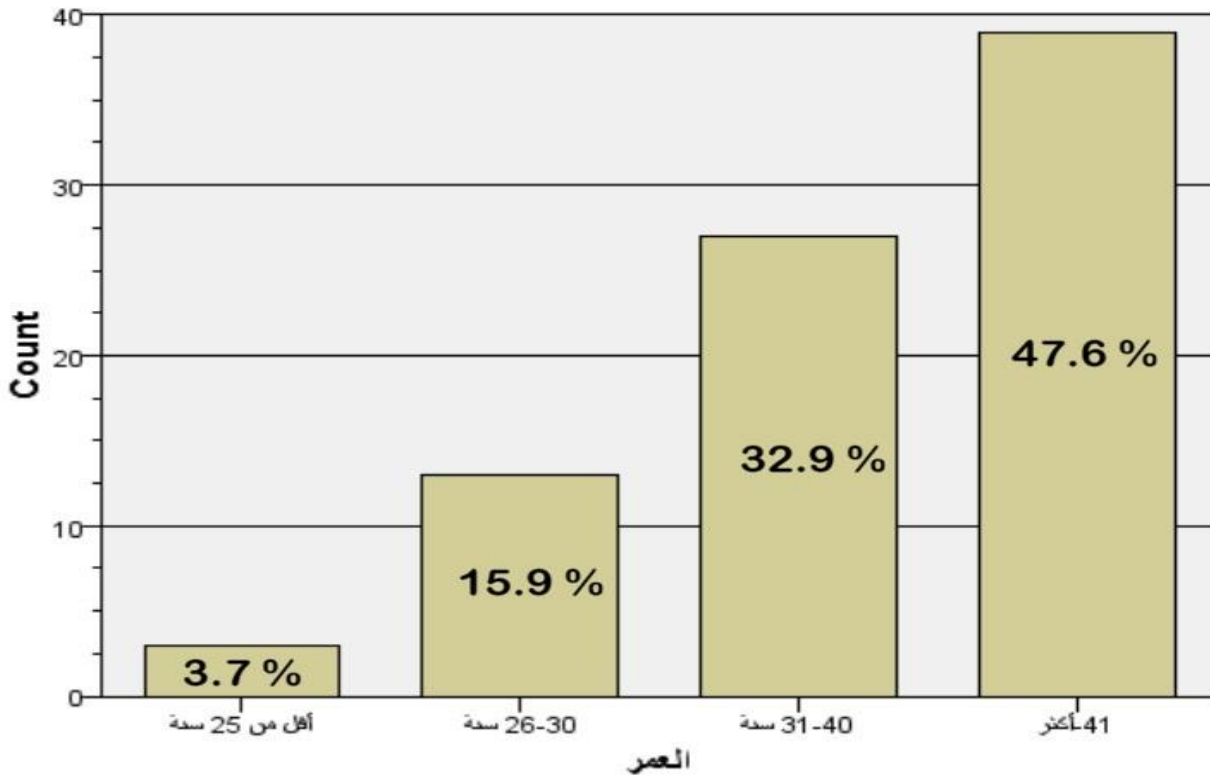
ب- توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر كالآتي:

جدول رقم (2-5): توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	%النسبة المئوية
اقل من 25 سنة	3	3.7%
من 26 الى 30 سنة	13	15.9%
من 31 الى 40 سنة	27	32.9%
اكبر من 41 سنة	39	47.6%
المجموع	82	100%

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (2-2): أعمدة بيانية توضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

تظهر نتائج الجدول رقم (2-5) أن الفئة العمرية الأكبر من 41 سنة هي الأكثر تمثيلاً بنسبة (47.6%)، مما يشير إلى أن أغلب أفراد العينة يتمتعون بخبرة مهنية معتبرة واستقرار وظيفي. تليها الفئة العمرية من 31 إلى 40 سنة بنسبة (32.9%)، وهي فئة تعكس الموظفين في مرحلة النضج المهني، بينما سجلت

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

الفئة من 26 إلى 30 سنة نسبة (15.9%)، في حين جاءت الفئة الأقل من 25 سنة بأدنى نسبة قدرت بـ (3.7%) وهذا دليل على تدني فئة الشباب

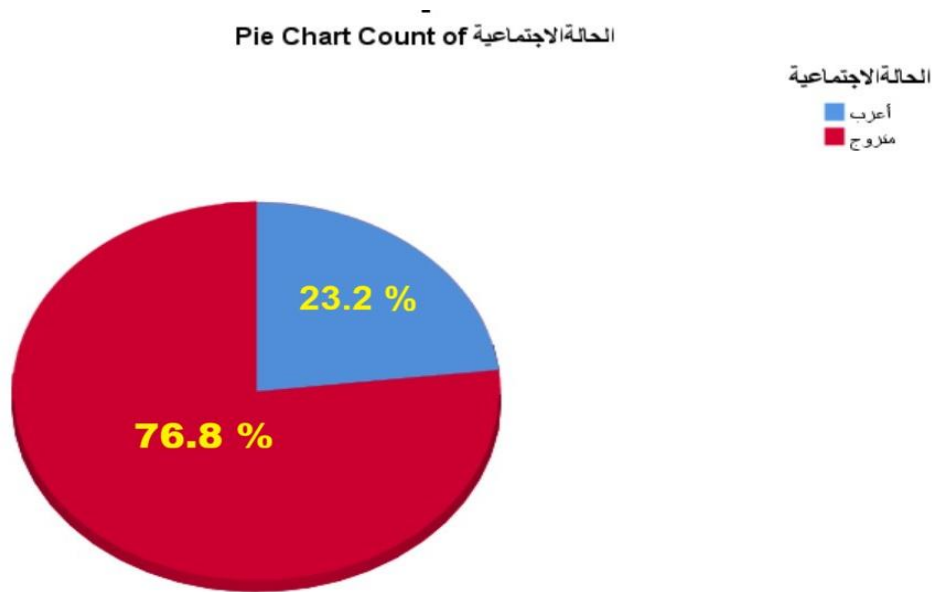
ج- توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير الحالة الاجتماعية:

جدول رقم (2-6): توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير الحالة الاجتماعية

النسبة	التكرار	الحالة الاجتماعية
23.2%	19	أعزب / عزباء
76.8%	63	متزوج / متزوجة
100%	82	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (2-3): دائرة نسبية توضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير الحالة الاجتماعية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (2-6) أعلاه نلاحظ أن نسبة المتزوجين كانت أكبر من نسبة العزاب ضمن عينة الدراسة، حيث بلغ عدد المتزوجين 63 مفردة بنسبة (76.8%) من إجمالي العينة، في حين بلغ عدد العزاب 19 مفردة بنسبة (23.2%) ويعكس هذا التوزيع طبيعة الفئة المستهدفة في الدراسة، باعتبار أن أغلب العاملين في مجال المحاسبة العمومية والوظائف المرتبطة بالقطاع العام يتمتعون بدرجة من الاستقرار

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

الوظيفي والاجتماعي.

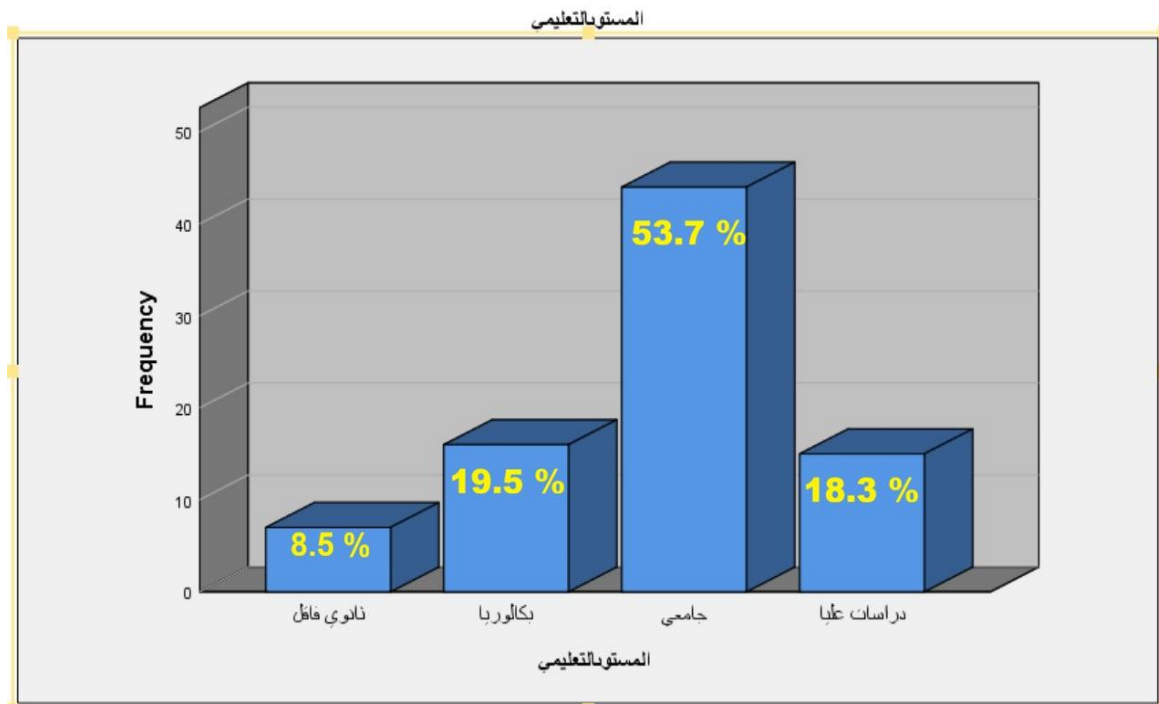
د- توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي:

جدول رقم (2-7): توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

النسبة	التكرار	المستوى التعليمي
8.5%	7	ثانوي فأقل
19.5%	16	بكالوريا
53.7%	44	جامعي
18.3%	15	دراسات عليا
100%	82	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

شكل رقم (2-4): أعمدة بيانية توضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي:



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (2-7) أعلاه نلاحظ أن أغلبية أفراد عينة الدراسة يحملون مستوى جامعي بنسبة (53.7%)، مما يعكس مستوى تعليمياً جيداً لدى الموظفين، وهو أمر متوقع في الوظائف المرتبطة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

بالمحاسبة العمومية والإدارة المالية. كما بلغت نسبة الحاصلين على شهادة البكالوريا (19.5%)، وهي نسبة تعكس وجود فئة من الموظفين الذين يشغلون مناصب إدارية أو تقنية تتطلب مستوى تعليمياً متوسطاً. في حين بلغت نسبة الدراسات العليا (18.3%)، مما يشير إلى وجود كفاءات علمية مؤهلة، أما فئة ثانوي فأقل فقد سجلت أدنى نسبة بـ(8.5%)، وهي غالباً مرتبطة بالمناصب المساندة داخل القطاع العام.

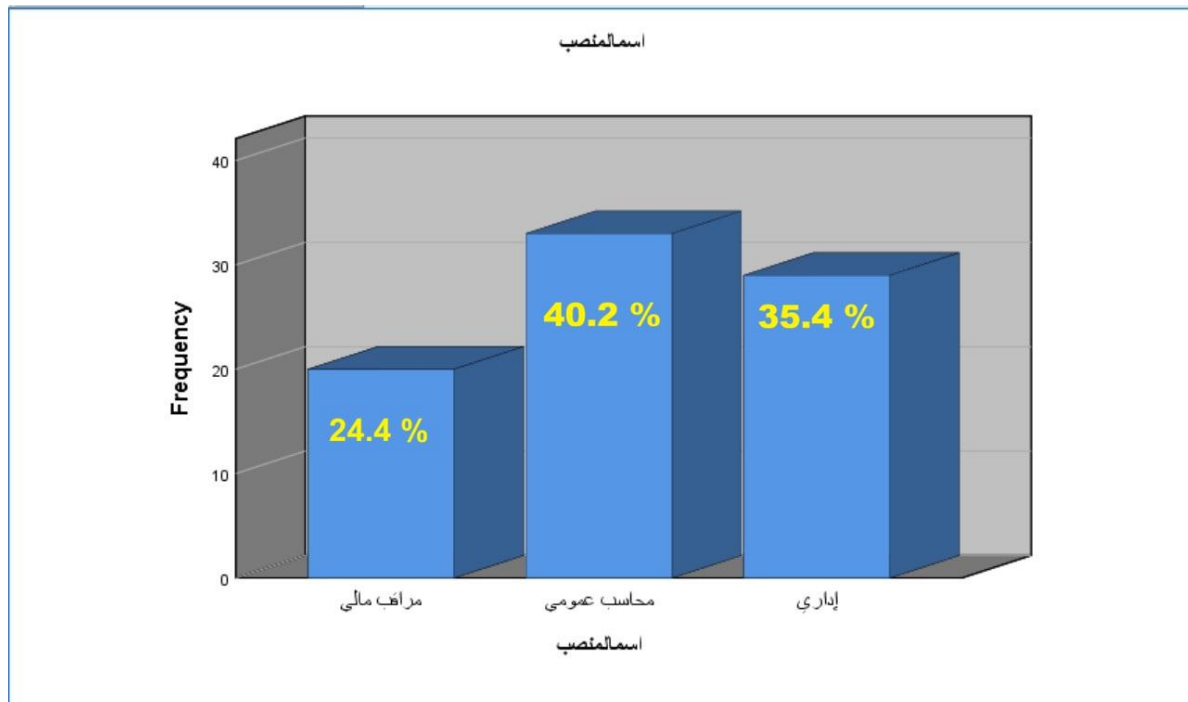
هـ- توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير اسم المنصب

جدول رقم (2-8): توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير اسم المنصب

النسبة	التكرار	اسم المنصب/ الوظيفة
24.4 %	20	مراقب مالي
40.2 %	33	محاسب عمومي
35.4 %	29	إداري
100%	82	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

شكل رقم (2-5): أعمدة بيانية توضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير اسم المنصب



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

من خلال الجدول رقم (2-8) أعلاه نلاحظ أن أكبر نسبة من أفراد عينة الدراسة كانت لفئة المحاسبين العموميين بنسبة (40.2%)، وهو أمر طبيعي بالنظر إلى ارتباط موضوع الدراسة، كما بلغت نسبة الإداريين (35.4%)، ما يعكس مشاركة فئة لها علاقة مباشرة بالتسيير الإداري والمالي داخل مؤسسات القطاع العام، بينما سجل المراقبون الماليون نسبة (24.4%)، وهو ما يدل على تنوع عينة الدراسة وضمها لمختلف الوظائف المرتبطة بالرقابة والتسيير المالي.

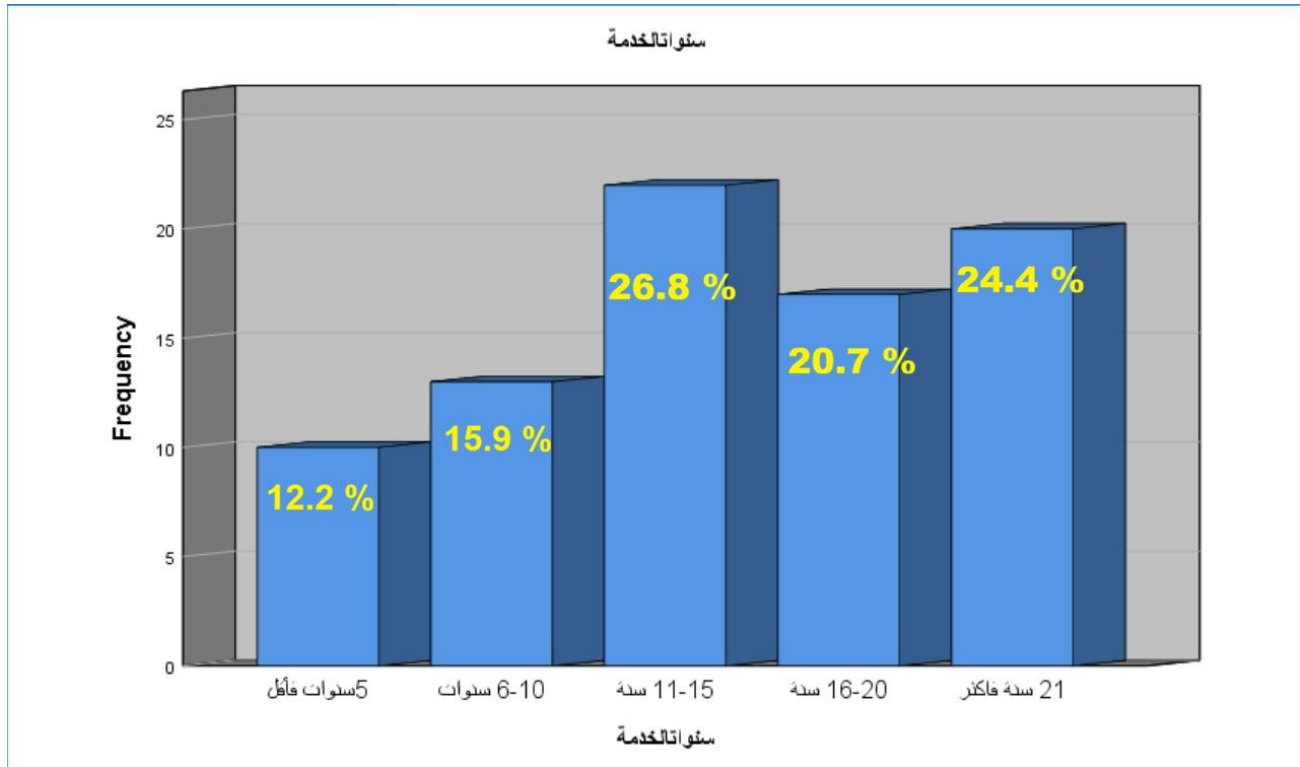
و- توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخدمة:

جدول رقم (2-9): توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخدمة

النسبة	التكرار	عدد سنوات الخدمة
12.2%	10	5 سنوات فأقل
15.9%	13	6-10 سنوات
26.8%	22	11-15 سنة
20.7%	17	16-20 سنة
24.4%	20	21 سنة فأكثر
100%	82	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

شكل رقم (2-6): أعمدة بيانية توضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخدمة



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

من خلال الجدول رقم (2-9) أعلاه نلاحظ أن أكبر نسبة من أفراد عينة الدراسة تنتمي لفئة الذين تتراوح سنوات خدمتهم بين 11 و 15 سنة بنسبة (26.8%)، وهو ما يدل على امتلاك أغلب أفراد العينة لخبرة مهنية معتبرة. وبلغت نسبة الذين لديهم 21 سنة فأكثر من الخبرة (24.4%)، مما يعكس وجود فئة ذات خبرة طويلة يمكن الاعتماد على آرائها، في حين سجلت فئة 16-20 سنة نسبة (20.7%)، تليها فئة 6-10 سنوات بنسبة (15.9%)، أما فئة أقل من 5 سنوات فقد سجلت أدنى نسبة بـ(12.2%)، وهذا يشير إلى أن أغلب أفراد العينة يتمتعون بخبرة مهنية تسمح لهم بالإلمام بمختلف الجوانب المتعلقة بالدراسة.

ز- توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير البرامج التدريبية:

جدول رقم (2-10): توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير البرامج التدريبية

البرامج التدريبية	التكرار	%النسبة المئوية
نعم	37	45.1%
لا	45	54.9%
المجموع	82	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

شكل رقم (2-7): دائرة نسبية توضح توزيع العينة حسب برامج التدريبية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

من خلال الجدول رقم (2-10) أعلاه نلاحظ أن نسبة أفراد عينة الدراسة الذين لم يستفيدوا من برامج تدريبية كانت الأكبر، حيث بلغت نسبتهم (54.9%)، مقابل (45.1%) فقط ممن صرحوا باستفادتهم من برامج تدريبية متعلقة بالمحاسبة العمومية ومعايير IPSAS. ويعكس هذا التوزيع وجود نقص نسبي في التكوين والتدريب المتخصص داخل مؤسسات القطاع العام، وهو ما قد يؤثر على مستوى الإلمام بالمعايير المحاسبية الدولية وكيفية تطبيقها في البيئة الجزائرية.

المطلب الثاني: عرض وتحليل وتفسير استجابات افراد عينة الدراسة لأسئلة الاستبيان

أولاً: التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة

أ- التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول محور المحاسبة العمومية في الجزائر

جدول رقم (2-11): تحليل استجابات أفراد العينة على فقرات المحور الأول

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	تُعَدّ المحاسبة العمومية فرعاً متخصصاً يحتل مكانة مهمة ضمن القانون المالي الجزائري	1.36	0.53	موافق بشدة
2	تسمح الآليات الحالية للمحاسبة العمومية في الجزائر بالرقابة الآنية (في الوقت الحقيقي) على كافة العمليات الميزانية	2.36	1.11	موافق
3	النظام الحالي للمحاسبة العمومية قادر على كشف الثغرات المالية قبل وقوعها وليس فقط بعد التنفيذ	2.69	1.17	محايد
4	تهدف المحاسبة العمومية الى ضمان الرقابة على الالتزامات المالية لمختلف وحدات القطاع العام، مع تتبع مدى تنفيذها والوفاء بها.	2.12	0.83	موافق
5	تتوفر الأنظمة المحاسبية المعمول بها حالياً على مرونة معتبرة، تسمح لها بالتوافق مع متطلبات التسيير القائم على الأداء المنصوص عليه في القانون 07-23.	2.57	1.07	موافق
	محور المحاسبة العمومية في الجزائر	2.22	0.66	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات SPSS

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

يبين الجدول رقم (2-11) أعلاه نتائج تحليل عبارات المحور الأول المتعلق بالمحاسبة العمومية في الجزائر، حيث جاءت أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة في اتجاه الموافقة، بمتوسط حسابي عام بلغ (2.22) وانحراف معياري قدره (0.66)، مما يعكس تقارب آراء أفراد العينة حول مضمون عبارات هذا المحور. وقد احتلت العبارة الأولى المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (1.36) ودرجة موافقة "موافق بشدة"، ما يدل على اتفاق كبير بين أفراد العينة حول أهمية المحاسبة العمومية واعتبارها فرعاً متخصصاً يحتل مكانة مهمة ضمن القانون المالي الجزائري. كما جاءت العبارة الرابعة في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (2.12) ودرجة موافقة "موافق"، وهو ما يعكس قناعة أفراد العينة بالدور الذي تؤديه المحاسبة العمومية في الرقابة على الالتزامات المالية وتتبع تنفيذها داخل وحدات القطاع العام. أما العبارة الثانية فقد سجلت متوسطاً حسابياً بلغ (2.36) بدرجة "موافق"، مما يشير إلى وجود نوع من الرضا حول فعالية الآليات الحالية للمحاسبة العمومية في الرقابة الآنية على العمليات الميزانية. في المقابل، جاءت العبارة الثالثة بدرجة "محايد"، بمتوسط حسابي قدره (2.69)، وهو ما يعكس تردداً نسبياً لدى أفراد العينة حول قدرة النظام الحالي على كشف الثغرات المالية قبل وقوعها. وبصفة عامة، تعكس نتائج هذا المحور وجود إدراك لدى أفراد العينة بأهمية المحاسبة العمومية ودورها الرقابي داخل مؤسسات القطاع العام، مع الإشارة في الوقت نفسه إلى وجود بعض الجوانب التي لا تزال بحاجة إلى تطوير وتحديث بما يتماشى مع متطلبات الإصلاحات الحديثة والمعايير الدولية.

ب- التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول محور أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

جدول رقم (2-12): تحليل استجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثاني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	تعتبر معايير ipsas مجموعة من القواعد والمبادئ التي تنظم مختلف العمليات المالية والمحاسبية داخل مؤسسات القطاع العام ذات الطابع غير الربحي	1.76	0.85	موافق بشدة
2	تشكل معايير IPSAS أداة فعّالة في عصرنة المحاسبة العمومية ومواكبة المستجدات الدولية.	1.90	0.76	موافق
3	النظام المحاسبي الحالي في المؤسسات العمومية الجزائرية قادر على إنتاج تقارير مالية تفي بمتطلبات الشفافية في معايير IPSAS	2.73	1.11	محايد

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

4	يؤدي الانتقال إلى معايير IPSAS إلى تحويل دور الرقابة المالية من مجرد مطابقة قانونية للأوراق إلى رقابة تقييمية للأداء المالي الفعلي	2.04	0.84	موافق
5	تهدف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تحقيق تقارب بين المحاسبة العمومية والمحاسبة الخاصة	2.25	0.84	موافق
	أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS	2.14	0.57	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات SPSS

يبين الجدول (2-12) أعلاه نتائج تحليل عبارات المحور الثاني المتعلق بأهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور (2.14) بانحراف معياري قدره (0.57)، ودرجة موافقة "موافق"، مما يدل على وجود اتفاق بين أفراد عينة الدراسة حول أهمية تبني معايير IPSAS ودورها في تطوير المحاسبة العمومية، حيث جاءت العبارة الأولى في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (1.76) ودرجة موافقة "موافق بشدة"، وهو ما يعكس إدراك أفراد العينة لطبيعة معايير IPSAS باعتبارها مجموعة من القواعد والمبادئ التي تنظم العمليات المالية والمحاسبية داخل مؤسسات القطاع العام.

كما سجلت العبارة الثانية متوسطاً حسابياً قدره (1.90) بدرجة "موافق"، مما يدل على اتفاق أفراد العينة حول الدور الذي تؤديه معايير IPSAS في عصرنة المحاسبة العمومية ومواكبة المستجدات الدولية. أما العبارة الرابعة فقد جاءت بمتوسط حسابي بلغ (2.04) ودرجة "موافق"، وهو ما يشير إلى اقتناع أفراد العينة بأن الانتقال إلى معايير IPSAS يساهم في تطوير دور الرقابة المالية وتحويلها من مجرد رقابة قانونية إلى رقابة قائمة على تقييم الأداء المالي الفعلي.

في حين سجلت العبارة الخامسة متوسطاً حسابياً قدره (2.25) بدرجة "موافق"، مما يعكس وجود اتفاق نسبي حول دور هذه المعايير في تحقيق التقارب بين المحاسبة العمومية والمحاسبة الخاصة. أما العبارة الثالثة فقد جاءت بدرجة "محايد" بمتوسط حسابي بلغ (2.73)، وهو ما يعكس تردداً نسبياً لدى أفراد العينة حول قدرة النظام المحاسبي الحالي في المؤسسات العمومية الجزائرية على إعداد تقارير مالية تستجيب لمتطلبات الشفافية وفق معايير IPSAS.

وفي الأخير يظهر لنا بأن نتائج هذا المحور تعكس وجود بعض القناعة لدى أفراد عينة الدراسة بأهمية تبني معايير IPSAS ودورها في تحسين جودة النظام المحاسبي العمومي وتعزيز الشفافية والرقابة داخل مؤسسات القطاع العام الجزائري.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

ج- التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول محور مدى فعالية المحاسبة العمومية في ظل المعايير الدولية للقطاع IPSAS

جدول رقم (2-13): تحليل استجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثالث

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	توفير المعايير المحاسبية الواضحة يُعدّ شرطاً أساسياً لتطوير المحاسبة العمومية في الجزائر.	1.80	1.04	موافق
2	العلاقة بين المحاسبة العمومية ومعايير IPSAS واضحة من ناحية الإجراءات	2.84	1.13	محايد
3	يواجه تطبيق أساس الاستحقاق (Accrual Basis) وفق IPSAS صعوبات تقنية تتعلق بجدد وتقييم الأصول الثابتة للدولة.	2.43	1.01	موافق
4	النصوص التنظيمية الحالية للقانون 07-23 لا توضح بشكل كافٍ كيفية الانتقال من المحاسبة النقدية إلى محاسبة الاستحقاق	2.62	1.16	محايد
5	تقتصر البرامج التدريبية الحالية على الجانب النظري لمعايير IPSAS دون التطرق للممارسات التطبيقية وكيفية معالجة الاختلالات المحاسبية	2.62	1.20	محايد
6	تدني درجة قناعة المسؤولين في هيئات القطاع العام بأهمية المعايير المحاسبية الدولية	2.50	1.09	موافق
7	النظام المعلوماتي الحالي (الرقمنة) في الخزينة العمومية لا يتوافق مع متطلبات التسجيل المحاسبي لمعايير IPSAS	2.57	1.26	موافق
8	عدم جاهزية البيئة الجزائرية بشكل كافٍ لإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .	2.50	1.17	موافق
9	ساهم صدور القانون 07-23 في تعزيز دور الرقابة المالية من خلال إرساء مبدأ المساءلة عن النتائج بدلاً من المساءلة عن إجراءات الصرف فقط.	2.62	1.09	محايد
	مدى فعالية المحاسبة العمومية في ظل المعايير الدولية للقطاع IPSAS	2.50	0.84	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات SPSS

يبين الجدول رقم (2-13) أعلاه نتائج تحليل عبارات المحور الثالث المتعلق بمدى فعالية المحاسبة العمومية في ظل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور (2.50) بانحراف معياري قدره (0.84)، ودرجة موافقة "موافق"، مما يعكس وجود اتفاق نسبي بين أفراد عينة الدراسة حول تأثير معايير IPSAS على فعالية المحاسبة العمومية في الجزائر، مع وجود بعض

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

التحديات ، حيث جاءت العبارة الأولى في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (1.80) ودرجة "موافق"، وهو ما يدل على اقتناع أفراد العينة بأن توفير معايير محاسبية واضحة يعد شرطاً أساسياً لتطوير المحاسبة العمومية في الجزائر. كما سجلت العبارة الثالثة متوسطاً حسابياً قدره (2.43) بدرجة "موافق"، مما يشير إلى إدراك أفراد العينة للصعوبات التقنية التي تواجه تطبيق أساس الاستحقاق وفق معايير IPSAS ، خاصة ما يتعلق بجرد وتقييم الأصول الثابتة للدولة.

أما العبارتان السادسة والثامنة فقد سجلتا متوسطين حسابيين متقاربين بلغ كل منهما (2.50) ودرجة "موافق"، وهو ما يعكس اتفاق أفراد العينة حول وجود ضعف نسبي في قناعة بعض المسؤولين بأهمية المعايير الدولية، إضافة إلى محدودية جاهزية البيئة الجزائرية لاعتماد هذه المعايير بشكل كامل.

في حين جاءت العبارة السابعة بمتوسط حسابي بلغ (2.57) ودرجة "موافق"، مما يدل على أن النظام المعلوماتي الحالي في الخزينة العمومية لا يزال بحاجة إلى تطوير ليتوافق مع متطلبات التسجيل المحاسبي وفق معايير IPSAS.

أما العبارات الثانية والرابعة والخامسة والتاسعة فقد جاءت بدرجة "محايد"، بمتوسطات حسابية تراوحت بين (2.62) و(2.84)، وهو ما يعكس تردداً نسبياً لدى أفراد العينة حول وضوح العلاقة بين المحاسبة العمومية ومعايير IPSAS ، ومدى كفاية النصوص التنظيمية الحالية، إضافة إلى فعالية البرامج التدريبية ودور القانون 07-23 في تعزيز الرقابة المالية.

وبصفة عامة، تعكس نتائج هذا المحور وجود قناعة لدى أفراد عينة الدراسة بأهمية معايير IPSAS في تطوير المحاسبة العمومية، غير أن تطبيقها الفعلي لا يزال يواجه مجموعة من التحديات التنظيمية والتقنية والتكوينية التي تتطلب تهيئة بيئة ملائمة لضمان نجاح عملية التطبيق.

ثانياً: دراسات الفروقات التي تعزي للمتغيرات الديمغرافية:

أ- الفروقات الديمغرافية التي تعزي لمتغير الجنس:

لتحديد ما إذا كانت هناك فروق بين متوسطي إجابات الذكور والإناث من العينة قمنا بإجراء اختبار فرق المتوسطين (ت) independent samples t-test فيما يتعلق بالمتغير المستقل والمتغير التابع

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

جدول رقم (2-14): نتائج اختبار (T) للعينات المستقلة لقياس الفروق بين أفراد العينة حسب متغير

الجنس

متغير الجنس				المحاور
مستوى المعنوية	قيمة t	المتوسط الحسابي		
		إناث	ذكور	
0.245	1.17	2.09	2.27	المحاسبة العمومية في الجزائر
0.79	1.78	1.96	2.21	أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
0.12	1.56	2.72	2.41	مدى فعالية المحاسبة العمومية في ظل المعايير الدولية للقطاع IPSAS
0.69	0.39	2.26	2.30	جميع المحاور

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

يبين الجدول رقم (2-14) أعلاه نتائج اختبار الفروق حسب متغير الجنس باستخدام اختبار (T-test) ، حيث أظهرت النتائج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة تعزى إلى متغير الجنس في جميع محاور الدراسة، وذلك لأن مستويات الدلالة الإحصائية كانت أكبر من (0.05)

فقد بلغ المتوسط الحسابي للذكور والإناث في المحور الأول (2.27) و(2.09) على التوالي، بمستوى دلالة بلغ (0.245). كما بلغ المتوسط الحسابي في المحور الثاني (2.21) للذكور و(1.96) للإناث، بمستوى دلالة قدره (0.79). أما في المحور الثالث فقد بلغ المتوسط الحسابي (2.41) للذكور مقابل (2.72) للإناث، بمستوى دلالة بلغ (0.12). وفيما يتعلق بإجمالي المحاور، بلغ المتوسط الحسابي (2.30) للذكور و(2.26) للإناث، عند مستوى دلالة قدره (0.69)

وبناءً على ذلك، يمكن القول إن متغير الجنس لم يكن له تأثير معنوي على اتجاهات أفراد عينة الدراسة، وهو ما يعكس تقارب وجهات نظر الذكور والإناث حول موضوع الدراسة.

ب- الفروقات الديمغرافية التي تعزى لمتغير الحالة الاجتماعية:

لتحديد ما إذا كانت هناك فروقات ذات دلالة إحصائية لمتغير الحالة الاجتماعية من العينة قمنا بإجراء اختبار فرق المتوسطين (ت) independent samples t-test فيما يتعلق بالمتغير المستقل والمتغير التابع

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

جدول رقم (2-15): نتائج اختبار (T) للعينات المستقلة لقياس الفروق بين أفراد العينة حسب متغير الحالة الاجتماعية

متغير الحالة الاجتماعية				المحاور
مستوى المعنوية	قيمة t	المتوسط الحسابي		
		متزوج	أعزب	
0.60	0.52	2.20	2.29	المحاسبة العمومية في الجزائر
0.96	0.39	2.14	2.13	أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
0.13	1.14	2.42	2.75	مدى فعالية المحاسبة العمومية في ظل المعايير الدولية IPSAS للقطاع
0.19	1.30	2.25	2.39	جميع المحاور

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

يبين الجدول رقم (2-15) أعلاه نتائج اختبار الفروق حسب متغير الحالة الاجتماعية باستخدام اختبار (T-test)، حيث أظهرت النتائج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة تعزى إلى الحالة الاجتماعية في جميع محاور الدراسة، وذلك لأن مستويات الدلالة الإحصائية كانت أكبر من (0.05).

فقد بلغ المتوسط الحسابي لفئة العزاب والمتزوجين في المحور الأول (2.29) و(2.20) على التوالي، بمستوى دلالة بلغ (0.60). كما بلغ المتوسط الحسابي في المحور الثاني (2.13) للعزاب و(2.14) للمتزوجين، بمستوى دلالة قدره (0.96). أما في المحور الثالث فقد بلغ المتوسط الحسابي (2.75) للعزاب مقابل (2.42) للمتزوجين، بمستوى دلالة بلغ (0.13). وفيما يتعلق بإجمالي المحاور، بلغ المتوسط الحسابي (2.39) للعزاب و(2.25) للمتزوجين، عند مستوى دلالة قدره (0.19).

وبناءً على ذلك، يمكن القول إن متغير الحالة الاجتماعية لم يكن له تأثير معنوي على اتجاهات أفراد عينة الدراسة، وهو ما يعكس تقارب وجهات نظر العزاب والمتزوجين حول موضوع الدراسة.

ت-ل فروقات الديمغرافية التي تعزى لمتغير البرامج التدريبية:

لتحديد ما إذا كانت هناك فروقات ذات دلالة إحصائية لمتغير البرامج التدريبية من العينة قمنا بإجراء اختبار فرق المتوسطين (ت) independent samples t-test فيما يتعلق بالمتغير المستقل والمتغير التابع

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

جدول رقم (2-16): نتائج اختبار (T) للعينات المستقلة لقياس الفروق بين أفراد العينة حسب متغير البرامج التدريبية

متغير تلقي برامج تدريبية				المحاور
مستوى المعنوية	قيمة t	المتوسط الحسابي		
		لا	نعم	
0.33	0.97	2.28	2.14	المحاسبة العمومية في الجزائر
0.43	0.77	2.18	2.08	أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
0.02	2.28	2.69	2.27	مدى فعالية المحاسبة العمومية في ظل المعايير الدولية للقطاع IPSAS
0.01	2.52	2.38	2.21	جميع المحاور

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

يبين الجدول رقم (2-16) أعلاه نتائج اختبار الفروق حسب متغير تلقي البرامج التدريبية باستخدام اختبار (T-test)، حيث أظهرت النتائج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة في بعض المحاور، في حين ظهرت فروق ذات دلالة إحصائية في محاور أخرى، وذلك حسب مستويات الدلالة الإحصائية المحسوبة.

فقد بلغ المتوسط الحسابي لفئة الذين تلقوا برامج تدريبية والذين لم يتلقوا تكويناً في المحور الأول (2.14) و(2.28) على التوالي، بمستوى دلالة بلغ (0.33)، كما بلغ المتوسط الحسابي في المحور الثاني (2.08) لفئة "نعم" و(2.18) لفئة "لا"، بمستوى دلالة قدره (0.43)، وهي قيم أكبر من مستوى المعنوية (0.05)، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في هذين المحورين.

أما في المحور الثالث فقد بلغ المتوسط الحسابي (2.27) لفئة الذين تلقوا برامج تدريبية مقابل (2.69) لفئة الذين لم يتلقوا تدريباً، عند مستوى دلالة بلغ (0.02)، وهي قيمة أقل من (0.05)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الفئتين.

وفيما يتعلق بإجمالي المحاور، بلغ المتوسط الحسابي (2.21) لفئة "نعم" مقابل (2.38) لفئة "لا"، عند مستوى دلالة قدره (0.01)، وهي قيمة أقل من مستوى المعنوية المعتمد، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى متغير تلقي البرامج التدريبية.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

وبناءً على ذلك، يمكن القول إن البرامج التدريبية كان لها تأثير نسبي على اتجاهات أفراد عينة الدراسة، خاصة فيما يتعلق بفعالية المحاسبة العمومية في ظل معايير IPSAS والتقييم العام لموضوع الدراسة.

ث- الفروقات التي تعزى لمتغير اسم المنصب:

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) لتحديد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في وجهات النظر تعزى لمتغير اسم المنصب

جدول رقم (2-17): يبين نتائج الفروق بين آراء عينة الدراسة من خلال متغير اسم المنصب

متغير اسم المنصب					المحاور
مستوى المعنوية	قيمة F	المتوسط الحسابي			
		إداري	محاسب عمومي	مراقب مالي	
0.00	9.36	1.87	2.29	2.62	المحاسبة العمومية في الجزائر
0.50	0.69	2.04	2.18	2.22	أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
0.17	4.29	2.80	2.47	2.11	مدى فعالية المحاسبة العمومية في ظل المعايير الدولية للقطاع IPSAS
0.71	0.33	2.23	2.31	2.31	جميع المحاور

المصدر: من اعداد الطالب بناء على مخرجات spss

يبين الجدول رقم (2-17) أعلاه نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) حسب متغير اسم المنصب، حيث أظهرت النتائج وجود فروق ذات دلالة إحصائية في المحور الأول فقط، إذ بلغ مستوى الدلالة (0.00)، وهي قيمة أقل من (0.05)، مما يدل على وجود اختلاف في آراء أفراد العينة حسب المنصب حول واقع المحاسبة العمومية في الجزائر. وقد بلغ المتوسط الحسابي (2.62) للمراقب المالي، و(2.29) للمحاسب العمومي، و(1.87) للإداري.

أما باقي المحاور وإجمالي المحاور فقد سجلت مستويات دلالة أكبر من (0.05)، حيث بلغت (0.50)، و(0.17)، و(0.71) على التوالي، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى متغير المنصب، وهو ما يعكس تقارب وجهات نظر أفراد العينة حول موضوع الدراسة بصفة عامة.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

ج- الفروقات التي تعزى لمتغير العمر:

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) لتحديد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في وجهات النظر تعزى لمتغير العمر

جدول رقم (2-18): يبين نتائج الفروق بين آراء عينة الدراسة من خلال متغير العمر

متغير العمر						المحاور
مستوى المعنوية	قيمة F	المتوسط الحسابي				
		41 فأكثر	40-31سنة	-26 30سنة	اقل من 25سنة	
0.13	1.91	2.17	2.11	2.61	2.20	المحاسبة العمومية في الجزائر
0.88	0.21	2.09	2.15	2.24	2.13	أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
0.14	1.84	2.38	2.78	2.23	2.70	مدى فعالية المحاسبة العمومية في ظل المعايير الدولية IPSAS للقطاع
0.51	0.77	2.21	2.35	2.36	2.34	جميع المحاور

المصدر: من اعداد الطالب بناء على مخرجات spss

يبين الجدول رقم (2-18) أعلاه نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) حسب متغير العمر، حيث أظهرت النتائج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة في جميع محاور الدراسة، وذلك لأن مستويات الدلالة الإحصائية كانت أكبر من مستوى المعنوية المعتمد (0.05).

فقد بلغ مستوى الدلالة في المحور الأول (0.13)، وفي المحور الثاني فقد بلغ (0.88)، أما المحور الثالث فقد سجل مستوى دلالة قدره (0.14). وفيما يتعلق بإجمالي المحاور، بلغ مستوى الدلالة (0.51)، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى متغير العمر. وبناءً على ذلك، يمكن القول إن متغير العمر لم يكن له تأثير معنوي على اتجاهات أفراد عينة الدراسة، وهو ما يعكس تقارب وجهات نظر مختلف الفئات العمرية حول موضوع الدراسة.

ج- الفروقات التي تعزى لمتغير سنوات الخدمة:

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) لتحديد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في وجهات النظر تعزى لمتغير سنوات الخدمة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

جدول رقم (2-19): يبين نتائج الفروق بين آراء عينة الدراسة من خلال متغير سنوات الخدمة

متغير سنوات الخدمة							المحاور
مستوى المعنوية	قيمة F	المتوسط الحسابي					
		21 سنة فأكثر	-16 سنة20	-11 سنة15	-6 سنوات10	5سنوات فأقل	
0.94	0.18	2.17	2.30	2.25	2.12	2.26	المحاسبة العمومية في الجزائر
0.86	0.31	2.10	2.24	2.14	2.16	2.00	أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
0.67	0.58	2.29	2.59	2.51	2.72	2.44	مدى فعالية المحاسبة العمومية في ظل المعايير الدولية للقطاع IPSAS
0.64	0.62	2.18	2.38	2.30	2.33	2.23	جميع المحاور

المصدر: من اعداد الطالب بناء على مخرجات spss

يبين الجدول رقم (2-19) أعلاه نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) حسب متغير سنوات الخدمة، حيث أظهرت النتائج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة في جميع محاور الدراسة، وذلك لأن مستويات الدلالة الإحصائية كانت أكبر من مستوى المعنوية المعتمد (0.05).

فقد بلغ مستوى الدلالة في المحور الأول (0.94)، وفي المحور الثاني بلغ (0.86)، أما المحور الثالث فقد سجل مستوى دلالة قدره (0.67). وفيما يتعلق بإجمالي المحاور، بلغ مستوى الدلالة (0.64)، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى متغير سنوات الخدمة.

واستنادا على مستويات الدلالة، يمكن القول إن متغير سنوات الخدمة لم يكن له تأثير معنوي على اتجاهات أفراد عينة الدراسة، وهو ما يعكس تقارب وجهات نظر أفراد العينة مهما اختلفت سنوات خبرتهم المهنية حول موضوع الدراسة.

خ- الفروقات التي تعزى لمتغير المستوى التعليمي:

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) لتحديد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في وجهات النظر تعزى لمتغير المستوى التعليمي

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

جدول رقم (2-20): يبين نتائج الفروق بين آراء عينة الدراسة من خلال متغير المستوى التعليمي

متغير المستوى التعليمي						المحاور
مستوى المعنوية	قيمة F	المتوسط الحسابي				
		دراسات عليا	جامعي	بكالوريا	ثانوي فأقل	
0.10	2.10	2.34	2.18	2.43	1.74	المحاسبة العمومية في الجزائر
0.12	1.99	1.96	2.17	2.35	1.82	أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
0.50	2.72	1.97	2.58	2.66	2.77	مدى فعالية المحاسبة العمومية في ظل المعايير الدولية للقطاع IPSAS
0.03	3.12	2.09	2.31	2.48	2.11	جميع المحاور

المصدر: من اعداد الطالب بناء على مخرجات spss

يبين الجدول رقم (2-20) أعلاه نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) حسب متغير المستوى التعليمي، حيث أظهرت النتائج كذلك عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة في المحاور الثلاثة، وذلك لأن مستويات الدلالة الإحصائية كانت أكبر من مستوى المعنوية المعتمد (0.05).

فقد بلغ مستوى الدلالة في المحور الأول (0.10)، وفي المحور الثاني بلغ (0.12)، أما المحور الثالث فقد سجل مستوى دلالة قدره (0.50)، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى متغير المستوى التعليمي في هذه المحاور.

أما بالنسبة لإجمالي المحاور، فقد بلغ مستوى الدلالة (0.03)، وهي قيمة أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة تعزى إلى متغير المستوى التعليمي فيما يتعلق بالتقييم العام لموضوع الدراسة.

وبناءً على ذلك، يمكن القول إن المستوى التعليمي لم يكن له تأثير معنوي على المحاور بصورة منفردة، في حين ظهر تأثيره على التقييم العام والكلية للمحاور الدراسة.

ثالثاً: نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة One Sample T-test:

لاختبار الفرضيات والكشف عن مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الحسابية للمحاور وبين القيمة المحايدة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

جدول رقم (2-21): يوضح نتائج اختبار *One Sample T-test* للفرضية الفرعية الأولى

الفرضية	المتوسط الحسابي	القيمة المحايدة	قيمة SIG	قيمة T
تعاني المحاسبة العمومية في الجزائر من مجموعة من النقائص التي تستدعي تطويرها بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.	2.22	3	0.00	10.61

المصدر: من اعداد الطالب بناءا على مخرجات spss

جدول رقم (2-22): يوضح نتائج اختبار *One Sample T-test* للفرضية الفرعية الثانية

الفرضية	المتوسط الحسابي	القيمة المحايدة	قيمة SIG	T
يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز الشفافية والمصادقية في القطاع العام.	2.14	3	0.00	13.42

المصدر: من اعداد الطالب بناءا على مخرجات spss

جدول رقم (2-23): يوضح نتائج اختبار *One Sample T-test* للفرضية الفرعية الثالثة

الفرضية	المتوسط الحسابي	القيمة المحايدة	قيمة SIG	T
يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS إلى رفع فعالية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.	2.50	3	0.00	5.33

المصدر: من اعداد الطالب بناءا على مخرجات spss

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

من أجل التأكد من صحة فرضيات الدراسة تم الاعتماد على اختبار *One Sample T-test* وذلك لمقارنة المتوسطات الحسابية للمحاور مع القيمة المحايدة لمقياس ليكارت الخماسي والمقدرة بـ 3، وهذا عند مستوى دلالة 0.05

أولاً: اختبار الفرضية الفرعية الأولى

تنص الفرضية على أن المحاسبة العمومية في الجزائر تعاني من مجموعة من النقائص التي تستدعي تطويرها بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، والنتائج موضحة كما يلي :

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

الفرضية الصفرية H0: لا توجد نقائص في نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تستدعي تطويره بما يتوافق مع معايير IPSAS.

الفرضية البديلة H1: توجد نقائص في نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تستدعي تطويره بما يتوافق مع معايير IPSAS.

من خلال نتائج اختبار One Sample T-test الموضحة في الجدول رقم (2-21) أعلاه، يتبين أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة بلغ (2.22)، وهو أقل من القيمة المحايدة المعتمدة في الدراسة والمقدرة بـ(3). ونظرًا لاعتماد مقياس ليكارت الخماسي المعكوس، فإن انخفاض المتوسط الحسابي عن القيمة المرجعية يدل على اتجاه إجابات أفراد العينة نحو الموافقة على مضمون عبارات المحور الأول المتعلقة بواقع المحاسبة العمومية في الجزائر.

كما أظهرت نتائج الاختبار أن قيمة T بلغت (10.61)، وهي قيمة ذات دلالة إحصائية مرتفعة، في حين بلغ مستوى الدلالة الإحصائية (Sig (2-tailed) قيمة (0.00)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة والمقدر بـ(0.05)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي للعينة والمتوسط الفرضي.

وبناءً على هذه النتائج، يتم رفض الفرضية الصفرية H0 التي تنص على أن المحاسبة العمومية في الجزائر لا تعاني من نقائص تستدعي تطويرها، وقبول الفرضية البديلة H1 التي تؤكد أن المحاسبة العمومية في الجزائر تعاني من مجموعة من النقائص التي تستدعي تطويرها بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).

وعليه، يمكن القول إن أفراد عينة الدراسة يؤكدون ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وتطويره بما ينسجم مع متطلبات معايير IPSAS، بما يساهم في تعزيز فعالية الرقابة المالية وتحسين جودة التسيير والشفافية داخل مؤسسات القطاع العام الجزائري.

ثانياً: اختبار الفرضية الفرعية الثانية

تنص الفرضية على تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز الشفافية والمصادقية في القطاع العام. والنتائج موضحة كما يلي :

الفرضية الصفرية H0: لا يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين جودة وشفافية المعلومات المحاسبية في القطاع العام.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

الفرضية البديلة H1 : يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين جودة وشفافية المعلومات المحاسبية في القطاع العام.

من خلال نتائج اختبار One Sample T-test الموضحة في الجدول رقم (2-22) أعلاه، يتبين أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة بلغ (2.14)، وهو أقل من القيمة المحايدة المعتمدة في الدراسة والمقدرة بـ(3). ونظرًا لاعتمادنا مقياس ليكارت الخماسي المعكوس، فإن انخفاض المتوسط الحسابي عن القيمة المرجعية يدل على اتجاه إجابات أفراد العينة نحو الموافقة على محتوى عبارات المحور الثاني المتعلقة بأهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).

كما أظهرت لنا نتائج الاختبار أن قيمة T بلغت (13.42)، وهي قيمة مرتفعة إحصائيًا، في حين بلغ مستوى الدلالة الإحصائية (2-tailed) Sig قيمة (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة والمقدر بـ(0.05)، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي للعينة والقيمة المحايدة.

وبناءً على هذه النتائج، نرفض الفرضية الصفرية H0 التي تنص على أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لا يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز الشفافية والمصادقية في القطاع العام، ونقبل الفرضية البديلة H1 التي تؤكد وجود مساهمة ذات دلالة إحصائية لمعايير IPSAS في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز الشفافية والمصادقية داخل مؤسسات القطاع العام.

ومنه، يمكن القول إن أفراد عينة الدراسة يؤكدون أهمية تبني معايير IPSAS لما لها من دور فعال في تطوير النظام المحاسبي العمومي والمحاسبة العمومية بشكل عام، وتحسين جودة التقارير المالية، وتعزيز مبادئ الشفافية والمصادقية والرقابة داخل مؤسسات القطاع العام الجزائري.

ثالثًا: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

تنص الفرضية على أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS يؤدي إلى رفع فعالية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، والنتائج موضحة كما يلي:

الفرضية الصفرية H0 : لا يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS إلى رفع فعالية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

الفرضية البديلة H1: يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS إلى رفع فعالية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

من خلال نتائج اختبار One Sample T-test الموضحة في الجدول رقم (2-23) أعلاه، يظهر أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة بلغ (2.50)، وهو أقل من القيمة المحايدة المعتمدة في الدراسة والمقدرة بـ(3). ونظرًا لاعتمادنا مقياس ليكارت الخماسي المعكوس، فإن انخفاض المتوسط الحسابي عن القيمة المرجعية يدل على اتجاه إجابات أفراد العينة نحو "الموافقة" على مضمون عبارات المحور الثالث المتعلقة بمدى فعالية المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).

كما أظهرت نتائج الاختبار أن قيمة T بلغت (5.33)، وهي قيمة ذات دلالة إحصائية، في حين بلغ مستوى الدلالة الإحصائية (2-tailed) Sig قيمة (0.000)، وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة والمقدر بـ(0.05)، وهو دليل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي للعينة والقيمة المحايدة

وبناءً على هذه النتائج، يتم رفض الفرضية الصفرية H_0 التي تنص على أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لا يؤدي إلى رفع فعالية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وقبول الفرضية البديلة H_1 التي تؤكد أن تطبيق معايير IPSAS يساهم في رفع فعالية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. وعليه، يمكن القول إن جل أفراد عينة الدراسة يؤكدون أن تطبيق معايير IPSAS من شأنه أن يزيد من فعالية المحاسبة العمومية، وتحسين الأداء المالي، وكذلك يعزز قابلية مقارنة القوائم المالية دولياً، وتعزيز الرقابة والشفافية والمساءلة واتخاذ القرارات داخل مؤسسات القطاع العام الجزائري ومن خلال فقرات المحور الثالث وإجابات أفراد العينة نستنتج كذلك بأن هناك تحديات ومعوقات تقف حاجزاً للتطبيق الكلي لمعايير IPSAS من بينها: عدم جاهزية البيئة الجزائرية بشكل كافٍ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، تدني درجة قناعة المسؤولين في هيئات القطاع العام بأهمية المعايير المحاسبية الدولية، نقص التدريب المهني لعمال القطاع العام

رابعاً: اختبار الفرضية الرئيسية:

"يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تعزيز فعالية المحاسبة العمومية في الجزائر."

انطلقنا في هذه الدراسة من فرضية رئيسة مفادها أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) تساهم في تعزيز فعالية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. وللتحقق من هذه الفرضية، تم تقسيمها إلى

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

ثلاث فرضيات فرعية تعكس مختلف أبعاد الدراسة، وذلك بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات المتحصل عليها من أفراد عينة البحث.

ومن خلال النتائج المتوصل إليها، يمكن تقديم تحليل تركيبى للفرضيات على النحو الآتي:

• **الفرضية الفرعية الأولى:** أظهرت النتائج المتعلقة بواقع المحاسبة العمومية في الجزائر أن النظام الحالي يعاني من مجموعة من النقائص والتحديات التي تحد من فعاليته، مما يستدعي تطويره وتحديثه بما يتوافق مع متطلبات معايير IPSAS ، خصوصاً فيما يتعلق بتعزيز الرقابة المالية وتحسين أساليب التسيير والشفافية داخل مؤسسات القطاع العام.

• **الفرضية الفرعية الثانية:** أكدت النتائج أن تبني معايير IPSAS يسهم بفعالية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز الشفافية والمصادقية في القطاع العام، من خلال تطوير التقارير المالية وتحسين خصائص المعلومات المحاسبية بما يحقق قابلية المقارنة والموثوقية والوضوح.

• **الفرضية الفرعية الثالثة:** بينت النتائج أن تطبيق معايير IPSAS يؤدي إلى رفع فعالية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، من خلال دعم الرقابة المالية، وتحسين الأداء المحاسبي، وتعزيز مبادئ المساءلة والحوكمة داخل مؤسسات القطاع العام، مع وجود جملة من التحديات والصعوبات نحو التطبيق الفعلي التام لهذه المعايير منها عدم الجاهزية التامة للبيئة المحاسبية في الجزائر

وبناءً على نتائج التحليل الإحصائي للفرضيات الفرعية الثلاث، قمنا برفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) التي تنص على أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) تساهم في تعزيز فعالية المحاسبة العمومية في الجزائر

وفي ضوء ما سبق، اتضح أن معايير IPSAS تمثل آلية حديثة لتطوير المحاسبة العمومية في الجزائر، لما توفره من أدوات وأساليب محاسبية تساهم في تحسين جودة المعلومات المالية، وتعزيز الشفافية والرقابة، وترشيد التسيير العمومي. إلا أن هناك مجموعة من التحديات والصعوبات التي تواجه البيئة المحاسبية الجزائرية تحول بينها وبين التطبيق الفعلي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها عن طريق توزيع استمارة استبيان وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS لمعرفة آراء العينة والمتمثلة في 82 فردا حول فعالية المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ، قمنا بأخذ عينة من موظفي القطاع العام والمتمثلة في: مراقبين ماليين، محاسبين عموميين، إداريين، حيث كان اتجاه الأغلبية:

من خلال المحور الأول المرتبط بواقع المحاسبة العمومية في الجزائر خلصت النتائج إلى أن النظام القائم يعاني من عدة نقائص وتحديات تقلل من فعاليته، وهو ما يستوجب تحديثه بما يتماشى مع متطلبات معايير IPSAS، خصوصاً في ما يتعلق بتقوية الرقابة المالية، وتطوير أساليب التسيير، وترسيخ مبادئ الشفافية داخل القطاع العام ، أما المحور الثاني فكان اتجاه الأغلبية أن اعتماد معايير IPSAS يسهم بشكل فعال في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز الشفافية والمصادقية في القطاع العام، وذلك من خلال تطوير التقارير المالية وتحسين خصائص البيانات المحاسبية بما يضمن قابليتها للمقارنة وموثوقيتها ووضوحها.

أما بالنسبة للمحور الثالث اتجهت الآراء أن دمج معايير IPSAS يساهم في تعزيز فعالية المحاسبة العمومية بالجزائر، من خلال تحسين الأداء المحاسبي، وتدعيم الرقابة المالية، وترسيخ مبادئ الحوكمة والمساءلة داخل المؤسسات العمومية. إلا أن هذا المسار يظل محفوفاً بجملة من التحديات، وفي مقدمتها عدم اكتمال جاهزية البيئة المحاسبية الوطنية للتطبيق الشامل لهذه المعايير.

الخاتمة

خاتمة:

وفي ختام هذه الدراسة، وبعد التطرق إلى الجانبين النظري والتطبيقي المرتبطين بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في تعزيز فعالية المحاسبة العمومية في الجزائر، يتضح أن تطوير نظام المحاسبة العمومية أصبح من الضرورات الأساسية لمواكبة الإصلاحات الحديثة وتحسين تسيير المال العام.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن تبني معايير IPSAS من شأنه أن يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وتعزيز الشفافية والرقابة المالية، ورفع فعالية المحاسبة العمومية داخل مؤسسات القطاع العام. غير أن التطبيق الفعلي لا يزال يواجه عدة تحديات، من بينها نقص الكفاءات المتخصصة، وضعف برامج التكوين والتدريب، محدودية البنية الرقمية، صعوبة تكييف الإطار القانوني والتنظيمي مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

نتائج الدراسة: من خلال ما تم عرضه في الدراسة وسعينا للإجابة على الإشكالية خلصنا إلى النتائج

التالية:

نتائج الدراسة النظرية:

- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) تمثل إطارًا محاسبيًا حديثًا يهدف إلى تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز الشفافية والمساءلة في مؤسسات القطاع العام .
- نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يحتاج إلى تطوير وعصرنة لمواكبة التحولات الاقتصادية والإدارية ومتطلبات الحوكمة الحديثة .
- تطبيق معايير IPSAS يساعد على تعزيز الشفافية والرقابة على المال العام، مما يساهم في ترشيد النفقات وتحسين فعالية التسيير العمومي .
- أبرز التحديات التي تعيق تطبيق معايير IPSAS في الجزائر نقص الكفاءات المتخصصة، وضعف التكوين، وصعوبة التكيف مع متطلبات المعايير الدولية .
- الإصلاح المحاسبي في القطاع العام أصبح ضرورة حتمية لتحسين فعالية المحاسبة العمومية وتحقيق مبادئ الشفافية والمساءلة المالية.

نتائج الدراسة التطبيقية:

- معامل الثبات ألفا كرونباخ أكبر من الحد الأدنى وهو (0.6) ومنه نستنتج أن الأداة المستعملة في الدراسة التي أعدناها لمعالجة المشكلة المطروحة هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها.
- أثرت توجهات إجابات المبحوثين عن فقرات المحور الأول على توجهه العام، حيث جاء وسطه الحسابي في مجال الموافقة فبلغت قيمته (2.22) وانحرافه المعياري (0.66)
- أثرت توجهات إجابات المبحوثين عن فقرات المحور الثاني على توجهه العام، حيث جاء وسطه الحسابي في مجال الموافقة فبلغت قيمته (2.14) وبلغ انحرافه المعياري (0.57)
- انعكست توجهات إجابات المبحوثين عن فقرات المحور الثالث على توجهه العام، حيث جاء وسطه الحسابي في مجال الموافقة فبلغت قيمته (2.50) وانحرافه المعياري (0.84)

نتائج اختبار الفرضيات:

أكدت الدراسة أن المتوسط الحسابي لأغلب إجابات أفراد عينة الدراسة للمحاور الثلاثة جاء أقل من القيمة المحايدة، ونظرًا لاعتمادنا مقياس ليكارت الخماسي المعكوس، فإن انخفاض قيمة المتوسط الحسابي يدل على اتجاه إجابات أفراد العينة نحو " الموافقة " على مضمون عبارات المحاور .

- ✓ بالنسبة للمحور الأول كان مستوى الدلالة الإحصائية أقل من المستوى المعتمد وهذا يؤكد صحة الفرضية القائلة: تعاني المحاسبة العمومية في الجزائر من مجموعة من النقائص التي تستدعي تطويرها بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.
- ✓ أما بالنسبة للمحور الثاني كان مستوى الدلالة الإحصائية أقل من المستوى المعتمد وهذا يؤكد صحة الفرضية القائلة: يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز الشفافية والمصادقية في القطاع العام.
- ✓ أما بالنسبة للمحور الثالث كان مستوى الدلالة الإحصائية أقل من المستوى المعتمد وهذا يؤكد صحة الفرضية القائلة: يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS إلى رفع فعالية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر .
- ✓ استنادا على نتائج التحليل الإحصائي للفرضيات الفرعية الثلاث، تم رفض الفرضية الصفرية (H_0) المتعلقة بالفرضية الرئيسية وقبول الفرضية البديلة (H_1) التي تنص على أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) تساهم في تعزيز فعالية المحاسبة.

الاقتراحات: هناك بعض الاقتراحات التي يمكن أن نقدمها في مجال أهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في تعزيز فعالية المحاسبة العمومية في الجزائر:

- ✓ السعي على تكييف البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية لكي تستجيب لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- ✓ ضرورة التأهيل المستمر لعمال القطاع العام علميا وعمليا بما يستجيب باستيعاب متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك من خلال إجراء دورات تكوينية تتميز بالجدية والفعالية
- ✓ العمل على إصدار قوانين من شأنها تحسين بيئة مناسبة لتطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام وإجراء تحديث مستمر ومواكب للتغيرات الدولية
- ✓ الاستفادة من تجارب الدول التي نجحت في تطبيق معايير IPSAS ومحاولة تكييفها مع واقع الإدارة العمومية الجزائرية
- ✓ تطوير الأنظمة المعلوماتية والرقمية داخل المؤسسات العمومية لتسهيل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتحسين جودة المعلومات المالية.
- ✓ تشجيع البحوث والدراسات الأكاديمية المتعلقة بالمحاسبة العمومية ومعايير IPSAS من أجل إثراء الجانب العلمي ودعم جهود الإصلاح المحاسبي.

آفاق الدراسة: رغم ما بذل من جهد في إنجاز هذا البحث، فإنه لا يخلو من بعض أوجه القصور نظراً لصعوبة الإلمام بجميع تفاصيل الموضوع. ومع ذلك، يمكن النظر إليه كجسر يربط بين الدراسات السابقة التي أغناها ببعض المستجدات، والدراسات المقبلة التي قد تنطلق منه ل طرح إشكاليات جديدة تستحق البحث نذكر منها:

- ✓ التوسع في دراسة أثر تطبيق معايير IPSAS على جودة التقارير المالية وترشيد الإنفاق العمومي داخل مؤسسات القطاع العام.
- ✓ دراسة دور الرقمنة والأنظمة المعلوماتية الحديثة في دعم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- ✓ إنجاز دراسات ميدانية تشمل قطاعات ومؤسسات عمومية مختلفة من أجل تقييم مدى جاهزيتها لتطبيق معايير IPSAS.
- ✓ النظر في واقع التكوين الجامعي والمهني في مجال المحاسبة العمومية ومدى توافقه مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية الحديثة

المراجع

المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب:

1. محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية، الطبعة 4، عمان، الأردن، 1998¹ محمد الفيومي محمد أصول المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، 1988
2. مبارك، صلاح الدين عبد المنعم، 2008، المحاسبة الحكومية، مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية
3. محمد جمال على هلال، المحاسبة الحكومية ط 1، دار صفاء للنشر عمان الاردن، 2002
4. رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى - الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011-2013
5. سعود جاد مشكور، المعايير المحاسبية الدولية (IASC) ومعايير الإبلاغ المالي (IFRS) أطر نظرية وتطبيقات عملية، الطبعة الأولى (د.م: 2021)

ثانياً: الرسائل الجامعية

1. سوسي الخنساء، وجهرة خديجة، دور المحاسبة العمومية في حماية المال العام، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2017/2018
2. شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2013/2014
3. فاطمة الزهراء قاضي، رهانات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2019/2020
4. سعيد ايعيش وبن سانية عمر عبد الباقي، "دراسة تحليلية للعمليات المحاسبية بتسيير الميزانية الإصلاح المحاسبي في الجزائر للقطاع العام" IPSAS ، (مذكرة ماستر، جامعة غرداية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2023/2024
5. ياسين بن الضيف ورمزي شايب الذقن، "أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر (دراسة استقصائية لآراء المحاسبين والأكاديميين)" (مذكرة ماستر، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعرييج، 2024-2025)

ثالثا: المقالات العلمية

1. محمد الصالح بلول وميلود عبود، "الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، مجلة المنهل الاقتصادي، مجلد 02، عدد 01 (جوان 2019)
2. ميلود عبود، ومحمد الصالح بلول، الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، مجلة علمية، نُشر في 28 ديسمبر 2019.
3. كاميليا سايعي، وأحمد نصير، "قراءة في القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي من خلال المقارنة مع القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية في الجزائر"، مجلة علمية، 2024
4. سعيداني محمد السعيد وبوشاكر جلول، "الإطار النظري والمؤسساتي لمعايير المحاسبة الدولية"، مجلة البديل الاقتصادي
5. مريم عامر ومحمد طويلب، "مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائرية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في عرض القوائم المالية"، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، مجلد 24، عدد 01 (2021)
6. حمزة محي الدين بن زيان وياقوت مصباح، "المحاسبة العمومية في الجزائر وفق القانون 07-23 بين النظرية والتطبيق"، المجلة الجزائرية للمالية العامة، مجلد 15، عدد 01 (2025)
7. خبيطي خضير، ومونة يونس، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، 2016.
8. آسية قمو، "المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، مجلد 07، عدد 02 (2021)
9. صدام حمدان عكض الغريري ومحمد الناير محمد النور، "تحليل الموازنة العامة في العراق على وفق معايير المحاسبة الحكومية الدولية"، مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية 2، عدد 9 (سبتمبر 2021)
10. مهند حماد صالح منصور، "دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية في الوحدات الحكومية العراقية - دراسة استكشافية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، مجلد 7، عدد 1 (يناير 2023)

11. نذيره عبد الرحمن عبد الله حسن والدكتور الفاتح الأمين عبد الرحيم، "معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بالسودان وأثرها في تعزيز شفافية التقارير المالية (دراسة ميدانية، وزارة المالية ولاية كسلا)"، *مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية* 5، عدد 7 (يوليو 2024)
12. أ.د. يسرى منيف وأحمد مصطفى بدران العلي، "أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على جودة التقارير المالية بالأردن"، *مجلة رماح للبحوث والدراسات*، العدد 116، المجلد الثاني (2025)

رابعاً: التظاهرات العلمية:

1. عجيله محمد، وخيرة زقيب. "واقع اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بالاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية – الآفاق والتحديات". ورقة مقدمة في الملتقى العلمي الوطني، جامعة وهران 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2024.

خامساً: الجرائد الرسمية:

1. لجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون، 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المؤرخ في 15 أوت، 1990 المادة 1
2. قانون رقم، 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي المؤرخ في 21 جوان. 2023 الجريدة الرسمية رقم 42

سادساً: المطبوعات الجامعية

1. مسعود بوخالفي، مطبوعة في مادة: المحاسبة العمومية (معتمدة على القانون 07-23)، جامعة غرداية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الموسم الجامعي 2024-2025.
2. عبد القادر زواتنية، "المعايير المحاسبية الدولية 2" (IFRSs)، (مطبوعة جامعية، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2022/2021)،
3. محمد بوسماحة، "المعايير المحاسبية الدولية" (IAS/IFRS)، (مطبوعة جامعية، جامعة طاهري محمد – بشار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2020/2019)

سابعاً: منشورات المؤسسات والجهات الحكومية:

1. وزارة المالية الجزائرية، "إصلاح المالية العمومية: الأهداف، التحديات والرهانات"، الملتقيات الجهوية للخزينة، المديرية العامة للخزينة والتسيير المحاسبي للعمليات المالية للدولة، (غرداية: 06 ماي 2024).

ثامنا: المواقع الإلكترونية:

1. فريق عمل دفتر، "ما هي معايير المحاسبة الدولية وأهميتها"، مراجعة محمد نعيم، مدونة دفتر، 2 يوليو 2025، [https://www.daftra.com/hub]، (تاريخ الاطلاع: [2026/04/14]).
2. وزارة المالية الجزائرية، [https://www.mf.gov.dz]، (تاريخ الاطلاع: [2026/04/14]).

المراجع باللغة الأجنبية:

أولاً: الكتب

- a) BISSAAD Ali, *Droit de la comptabilité publique*, Houma, Alger, 2004.

ثانياً: المجلات

- a) Zahira Ghalmi, "The State's Accounting System: Between National Standards and International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)," **Entrepreneurship and Business Economics Review** 12, no. 01 (January 2026)
- b) Hamrit, Rachid. "The experiences of some countries in adopting the international accounting standards IPSAS to reduce the phenomenon of corruption in public money." *Economic and Management Research Journal* 17, no. 1 (2023)
- c) ADDOU, Nesrine Saliha, and Ayachi FELA. "Adoption des Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) : défis, enjeux et implications." *Revue Algérienne d'Economie de gestion* 19, no. 02 (2025).
- d) Lamyae Khattabi and Lhoussain Elmallouki, "Le passage aux normes IPSAS au Maroc : vers un nouveau mode de gestion des finances publiques," *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management & Economics* 4, no. 3-1 (2023)
- e) Sean Scannell and Vincent Tawiah, "A Thematic Literature Review on International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)," *Public Organization Review* 24 (2024)

الملاحق

الملحق رقم 01: الاستبيان المقدم عينة الدراسة



جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير

استبيان (استمارة)

الأخ الكريم، الأخت الكريمة

تحية طيبة و بعد

يقوم الطالب بإعداد مذكرة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة حول: فعالية المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية

الدولية للقطاع العام IPSAS

- دراسة ميدانية، يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة التالية بتمعن بوضع إشارة (X) في الخانة التي تتفق مع رأيك كمساعدة منكم على إنجاح الدراسة.

علما بأن إجاباتكم ستعامل بشكل سري و جماعي و لغايات وأغراض البحث العلمي فقط وستوضع نتائج الدراسة تحت تصرفكم في أي وقت و ليس مطلوب منك ذكر اسمك أو عنوانك، شاكرا لكم سلفا جهودكم المباركة و حسن تعاونكم.

الطالب: بن ساحة ياسين

القسم الأول: لو تكرمت يذكر بعض المعلومات العامة الآتية من أجل استكمال البيانات الخاصة بالبحث وهي:

اسم المنصب : مراقب مالي [] محاسب عمومي [] إداري []

الجنس: ذكر [] أنثى []

الحالة الاجتماعية: أعزب [] متزوج []

العمر: أقل من 25 سنة [] 26. 30 سنة []

31. 40 سنة [] 41 سنة من أكثر []

سنوات الخدمة: 5 سنوات فأقل [] 6. 10 سنوات [] 11. 15 سنة []

16. 20 سنة [] 21 سنة فأكثر []

المستوى التعليمي: ثانوي فأقل [] بكالوريا [] جامعي [] دراسات عليا []

مدى حصولكم على برامج تدريبية حول المحاسبة العمومية والمعايير الدولية للقطاع العام (ندوات، مؤتمرات) : نعم [] لا []

القسم الثاني: المحاسبة العمومية في الجزائر

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تُعَدّ المحاسبة العمومية فرعًا متخصصًا يحتل مكانة مهمة ضمن القانون المالي الجزائري					
2	تسمح الآليات الحالية للمحاسبة العمومية في الجزائر بالرقابة الآتية (في الوقت الحقيقي) على كافة العمليات الميزانية النظام الحالي للمحاسبة العمومية قادر على كشف الثغرات المالية قبل وقوعها وليس فقط بعد التنفيذ					
3	تهدف المحاسبة العمومية الى ضمان الرقابة على الالتزامات المالية لمختلف وحدات القطاع العام، مع تتبع مدى تنفيذها والوفاء بها.					
4	تتوفر الأنظمة المحاسبية المعمول بها حاليًا على مرونة معتبرة، تسمح لها بالتوافق مع متطلبات التسيير القائم على الأداء المنصوص عليه في القانون 07-23.					

القسم الثالث: أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تعتبر معايير ipsas مجموعة من القواعد والمبادئ التي تنظم مختلف العمليات المالية والمحاسبية داخل مؤسسات القطاع العام ذات الطابع غير الربحي					
2	تشكل معايير IPSAS أداة فعالة في عصرنة المحاسبة العمومية ومواكبة المستجدات الدولية.					
3	النظام المحاسبي الحالي في المؤسسات العمومية الجزائرية قادر على إنتاج تقارير مالية تفي بمتطلبات الشفافية في معايير IPSAS					
4	يؤدي الانتقال إلى معايير IPSAS إلى تحويل دور الرقابة المالية من مجرد مطابقة قانونية للأوراق إلى رقابة تقييمية للأداء المالي الفعلي					
5	تهدف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تحقيق تقارب بين المحاسبة العمومية والمحاسبة الخاصة.					

القسم الرابع: مدى فعالية المحاسبة العمومية في ظل المعايير الدولية للقطاع IPSAS

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	توفير المعايير المحاسبية الواضحة يُعدّ شرطاً أساسياً لتطوير المحاسبة العمومية في الجزائر.					
2	العلاقة بين المحاسبة العمومية ومعايير IPSAS واضحة من ناحية الإجراءات					
3	يواجه تطبيق أساس الاستحقاق (Accrual Basis) وفق IPSAS صعوبات تقنية تتعلق بجرد وتقييم الأصول الثابتة للدولة					
4	النصوص التنظيمية الحالية للقانون 07-23 لا توضح بشكل كافٍ كيفية الانتقال من المحاسبة النقدية إلى محاسبة الاستحقاق					
5	تقتصر البرامج التدريبية الحالية على الجانب النظري لمعايير IPSAS دون التطرق للممارسات التطبيقية وكيفية معالجة الاختلالات المحاسبية					
6	تدني درجة قناعة المسؤولين في هيئات القطاع العام بأهمية المعايير المحاسبية الدولية.					
7	النظام المعلوماتي الحالي (الرقمنة) في الخزينة العمومية لا يتوافق مع متطلبات التسجيل المحاسبي لمعايير IPSAS					
8	عدم جاهزية البيئة الجزائرية بشكل كافٍ لإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام					
9	ساهم صدور القانون 07-23 في تعزيز دور الرقابة المالية من خلال إرساء مبدأ المساءلة عن النتائج بدلاً من المساءلة عن إجراءات الصرف فقط					

شكراً على تعاونكم

الملحق رقم 02: الفروقات الديمغرافية التي تعزي لمتغير الجنس

→ T-Test

Group Statistics

	الجنس	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
FIRST	ذكر	58	2.2793	.68870	.09043
	أنثى	24	2.0917	.58378	.11916
SECEND	ذكر	58	2.2138	.63783	.08375
	أنثى	24	1.9667	.35712	.07290
Third	ذكر	58	2.4100	.81443	.10694
	أنثى	24	2.2269	.89008	.18169

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means					
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference
FIRST	Equal variances assumed	.548	.461	1.171	80	.245	.18764	.16025	-.13126 .50655
	Equal variances not assumed			1.254	50.377	.215	.18764	.14959	-.11276 .48805
SECEND	Equal variances assumed	5.153	.026	1.782	80	.079	.24713	.13869	-.02888 .52313
	Equal variances not assumed			2.226	72.688	.029	.24713	.11103	.02582 .46843
Third	Equal variances assumed	.941	.335	-1.560	80	.123	-.31689	.20312	-.72111 .08733
	Equal variances not assumed			-1.503	39.771	.141	-.31689	.21082	-.74306 .10928

الملحق رقم 03: الفروقات الديمغرافية التي تعزي لمتغير الحالة الاجتماعية

Group Statistics

	الحالة الاجتماعية	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
FIRST	أعرب	19	2.2947	.65445	.15014
	متزوج	63	2.2032	.66768	.08412
SECEND	أعرب	19	2.1368	.42715	.09799
	متزوج	63	2.1429	.62054	.07818
Third	أعرب	19	2.7544	1.04270	.23921
	متزوج	63	2.4268	.76830	.09680

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means					
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference
FIRST	Equal variances assumed	.000	.997	.526	80	.600	.09156	.17398	-.25467 .43780
	Equal variances not assumed			.532	30.210	.599	.09156	.17210	-.25981 .44294
SECEND	Equal variances assumed	1.554	.216	-.039	80	.969	-.00602	.15250	-.30950 .29747
	Equal variances not assumed			-.048	43.133	.962	-.00602	.12536	-.25881 .24678
Third	Equal variances assumed	2.356	.129	1.494	80	.139	.32758	.21931	-.10886 .76402
	Equal variances not assumed								

الملحق رقم 04: الفروقات الديمغرافية التي تعزى لمتغير برامج تدريبية

T-Test

Group Statistics					
	برامج تدريبية	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
FIRST	نعم	37	2.1459	.62298	.10242
	لا	45	2.2889	.69224	.10319
SECEND	نعم	37	2.0865	.57647	.09477
	لا	45	2.1867	.58372	.08702
Third	نعم	37	2.2733	.61396	.10093
	لا	45	2.6914	.96076	.14322
جميع المبحور	نعم	37	2.1686	.41463	.06817
	لا	45	2.3890	.37377	.05572

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
FIRST	Equal variances assumed	.250	.618	-.973	80	.333	-.14294	.14691	-.43529	.14941
	Equal variances not assumed			-.983	79.315	.329	-.14294	.14539	-.43232	.14643
SECEND	Equal variances assumed	.181	.672	-.778	80	.439	-.10018	.12882	-.35654	.15618
	Equal variances not assumed			-.779	77.322	.439	-.10018	.12866	-.35636	.15600
Third	Equal variances assumed	4.061	.047	-2.289	80	.025	-.41808	.18264	-.78155	-.05462
	Equal variances not assumed			-2.386	75.729	.020	-.41808	.17521	-.76708	-.06909
جميع المبحور	Equal variances assumed	.768	.384	-2.529	80	.013	-.22040	.08715	-.39383	-.04698
	Equal variances not assumed			-2.503	73.377	.015	-.22040	.08804	-.39585	-.04495

الملحق رقم 05: الفروقات الديمغرافية التي تعزى لمتغير اسم المنصب

Oneway

Descriptives									
		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
FIRST	مراهب مالي	20	2.6200	.55782	.12473	2.3589	2.8811	1.80	3.80
	محاسب عمومي	33	2.2909	.63461	.11047	2.0659	2.5159	1.40	4.20
	إداري	29	1.8759	.59381	.11027	1.6500	2.1017	1.00	3.20
	Total	82	2.2244	.66175	.07308	2.0790	2.3698	1.00	4.20
SECEND	مراهب مالي	20	2.2200	.57638	.12888	1.9502	2.4898	1.00	3.20
	محاسب عمومي	33	2.1818	.53236	.09267	1.9931	2.3706	1.00	3.40
	إداري	29	2.0414	.63556	.11802	1.7996	2.2831	1.00	3.60
	Total	82	2.1415	.57905	.06395	2.0142	2.2687	1.00	3.60
Third	مراهب مالي	20	2.1111	.31220	.06981	1.9650	2.2572	1.67	2.67
	محاسب عمومي	33	2.4781	.70846	.12333	2.2269	2.7293	1.56	4.44
	إداري	29	2.8008	1.10450	.20510	2.3806	3.2209	1.56	4.89
	Total	82	2.5027	.84425	.09323	2.3172	2.6882	1.56	4.89

Oneway

ANOVA						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
FIRST	Between Groups	6.799	2	3.399	9.366	.000
	Within Groups	28.672	79	.363		
	Total	35.471	81			
SECEND	Between Groups	.468	2	.234	.692	.504
	Within Groups	26.691	79	.338		
	Total	27.159	81			
Third	Between Groups	5.663	2	2.832	4.296	.017
	Within Groups	52.071	79	.659		
	Total	57.734	81			

الملحق رقم 06: الفروقات الديمغرافية التي تعزى لمتغير العمر

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
FIRST	Between Groups	2.433	3	.811	1.915	.134
	Within Groups	33.038	78	.424		
	Total	35.471	81			
SECEND	Between Groups	.224	3	.075	.216	.885
	Within Groups	26.935	78	.345		
	Total	27.159	81			
Third	Between Groups	3.820	3	1.273	1.842	.146
	Within Groups	53.914	78	.691		
	Total	57.734	81			
جميع المداور	Between Groups	.384	3	.128	.771	.514
	Within Groups	12.939	78	.166		
	Total	13.322	81			

	31-40 سنة	27	2.1556	.55562	.10693	1.9358	2.3754	1.20	3.40
	41-أكثر	39	2.0974	.68498	.10969	1.8754	2.3195	1.00	3.60
	Total	82	2.1415	.57905	.06395	2.0142	2.2687	1.00	3.60
Third	أقل من 25 سنة	3	2.7037	.12830	.07407	2.3850	3.0224	2.56	2.78
	26-30 سنة	13	2.2308	.37805	.10485	2.0023	2.4592	1.78	3.00
	31-40 سنة	27	2.7860	1.07060	.20604	2.3625	3.2095	1.56	4.89
	41-أكثر	39	2.3818	.76718	.12285	2.1331	2.6305	1.56	4.89
	Total	82	2.5027	.84425	.09323	2.3172	2.6882	1.56	4.89
جميع المداور	أقل من 25 سنة	3	2.3457	.14293	.08252	1.9906	2.7007	2.19	2.46
	26-30 سنة	13	2.3641	.26849	.07447	2.2019	2.5264	1.93	2.78
	31-40 سنة	27	2.3509	.39653	.07631	2.1940	2.5078	1.45	3.31
	41-أكثر	39	2.2179	.45724	.07322	2.0696	2.3661	1.33	2.87
	Total	82	2.2895	.40556	.04479	2.2004	2.3786	1.33	3.31

الملحق رقم 07: الفروقات الديمغرافية التي تعزي لمتغير سنوات الخدمة

FIRST	5 سنوات فأقل	10	2.2600	.74863	.23674	1.7245	2.7955	1.40	3.80
	6-10 سنوات	13	2.1231	.65594	.18192	1.7267	2.5195	1.00	3.20
	11-15 سنة	22	2.2545	.65953	.14061	1.9621	2.5470	1.00	3.60
	16-20 سنة	17	2.3059	.81277	.19712	1.8880	2.7238	1.00	4.20
	21 سنة فأكثر	20	2.1700	.52425	.11723	1.9246	2.4154	1.20	3.00
	Total	82	2.2244	.66175	.07308	2.0790	2.3698	1.00	4.20
SECEND	5 سنوات فأقل	10	2.0000	.42164	.13333	1.6984	2.3016	1.40	2.60
	6-10 سنوات	13	2.1692	.44607	.12372	1.8997	2.4388	1.20	3.00
	11-15 سنة	22	2.1455	.41944	.08943	1.9595	2.3314	1.20	3.00
	16-20 سنة	17	2.2471	.71948	.17450	1.8771	2.6170	1.00	3.60
	21 سنة فأكثر	20	2.1000	.75254	.16827	1.7478	2.4522	1.00	3.40
	Total	82	2.1415	.57905	.06395	2.0142	2.2687	1.00	3.60
Third	5 سنوات فأقل	10	2.4444	.81650	.25820	1.8604	3.0285	1.56	4.44
	6-10 سنوات	13	2.7265	1.21260	.33632	1.9937	3.4593	1.56	4.89
	11-15 سنة	22	2.5152	.78832	.16807	2.1656	2.8647	1.67	4.56
	16-20 سنة	17	2.5948	.86151	.20895	2.1518	3.0377	1.89	4.89
	21 سنة فأكثر	20	2.2944	.62675	.14015	2.0011	2.5878	1.56	4.33
	Total	82	2.5027	.84425	.09323	2.3172	2.6882	1.56	4.89
جميع المماور	5 سنوات فأقل	10	2.2348	.38282	.12106	1.9610	2.5087	1.45	2.78
	6-10 سنوات	13	2.3396	.38973	.10809	2.1041	2.5751	1.45	2.83
	11-15 سنة	22	2.3051	.35892	.07652	2.1459	2.4642	1.36	2.82
	16-20 سنة	17	2.3826	.46387	.11250	2.1441	2.6211	1.33	3.31
	21 سنة فأكثر	20	2.1881	.43602	.09750	1.9841	2.3922	1.43	2.72
	Total	82	2.2895	.40556	.04479	2.2004	2.3786	1.33	3.31

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
FIRST	Between Groups	.338	4	.085	.185	.945
	Within Groups	35.133	77	.456		
	Total	35.471	81			
SECEND	Between Groups	.434	4	.109	.313	.869
	Within Groups	26.725	77	.347		
	Total	27.159	81			
Third	Between Groups	1.700	4	.425	.584	.675
	Within Groups	56.034	77	.728		
	Total	57.734	81			
جميع المماور	Between Groups	.421	4	.105	.627	.644
	Within Groups	12.902	77	.168		
	Total	13.322	81			

الملحق رقم 08: معاملات الفا كرونباخ لمحاور الاستبيان

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.742	19

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
Q1	42.9878	68.531	-.030	.749
Q2	41.9878	65.667	.091	.751
Q3	41.6585	64.820	.125	.749
Q4	42.2317	64.501	.249	.736
Q5	41.7805	65.704	.097	.750
Q6	42.5854	67.826	.000	.752
Q7	42.4512	64.893	.250	.736
Q8	41.6220	62.757	.259	.736
Q9	42.3049	64.881	.217	.738
Q10	42.0976	64.213	.268	.735
Q11	42.5488	61.386	.370	.727
Q12	41.5122	55.858	.670	.698
Q13	41.9146	62.005	.343	.729
Q14	41.7317	58.372	.498	.714
Q15	41.7317	59.186	.428	.721
Q16	41.8537	59.509	.466	.718
Q17	41.7805	58.470	.437	.719
Q18	41.8537	58.694	.469	.717
Q19	41.7317	58.470	.530	.712

الملحق رقم 09: نتائج اختبار الفرضيات الفرعية والرئيسية

→ T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
FIRST	82	2.2244	.66175	.07308

One-Sample Test

Test Value = 3						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
FIRST	-10.613	81	.000	-.77561	-.9210	-.6302

→ T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
SECEND	82	2.1415	.57905	.06395

One-Sample Test

Test Value = 3						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
SECEND	-13.426	81	.000	-.85854	-.9858	-.7313

→ T-Test

One-Sample Statistics

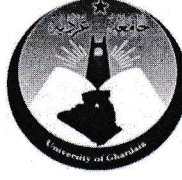
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Third	82	2.5027	.84425	.09323

One-Sample Test

Test Value = 3						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Third	-5.334	81	.000	-.49729	-.6828	-.3118

الملحق رقم 10: قائمة الاساتذة المحكمين

الاسم	القسم والجامعة
أ.د مسعود بوخالفي	قسم العلوم الاقتصادية جامعة غرداية
أ.د هوارى معراج	قسم العلوم التجارية جامعة غرداية



غرداية في:
Dr. ADJILA Mohamed
Professor of Accountancy and Management
Faculty of Economic and Commercial
and Management Sciences
University of Ghardaïa

شهادة تصحيح

يشهد الأستاذ (ة) : **عجيلة محمد** الصفة في لجنة المناقشة: **شرفاً ومقراً**

بصفته عضواً في لجنة مناقشة الطالب (ة) : **بن ساحة ياسين**

شعبة : **العلوم المالية والمحاسبة تخصص : محاسبة وتدقيق**

بعنوان : **فعالية المحاسبة الخصوصية في الجزائر في ظل المعايير**

المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

تاريخ المناقشة : **04 جوان 2016**

أن الطالب (ة) **إلترم (ت)** بجميع الملاحظات المقدمة من طرف اللجنة وأن المذكرة قابلة للإيداع النهائي

رئيس القسم

إمضاء الأستاذ(ة) المكلف(ة) بمتابعة التصحيح



أ.عجيلة محمد
Dr. ADJILA Mohamed
Professor of Accountancy and Management
Faculty of Economic and Commercial
and Management Sciences
University of Ghardaïa