



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة:

## الأثر المتوقع عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أداء المؤسسات العمومية -دراسة ميدانية-

مذكرة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في شعبة العلوم المالية

والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف:

أ.د. زيرق سوسن

من إعداد الطالبتين:

- كحيل خلود

- بوقليع لميس

أعضاء لجنة المناقشة:

اللقب والاسم	الرتبة	الجامعة	الصفة
بوقفة وفاء	أستاذ محاضر "ب"	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
زيرق سوسن	أستاذ تعليم العالي	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مقررا
جمال كنزة	أستاذ محاضر "ب"	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2023-2024





وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة:

## الأثر المتوقع عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أداء المؤسسات العمومية -دراسة ميدانية-

مذكرة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في شعبة العلوم المالية

والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف:

أ.د. زيرق سوسن

من إعداد الطالبتين:

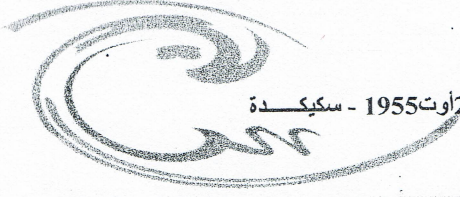
- كحيل خلود

- بوقليع لميس

أعضاء لجنة المناقشة:

اللقب والاسم	الرتبة	الجامعة	الصفة
بوقفة وفاء	أستاذ محاضر "ب"	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
زيرق سوسن	أستاذ تعليم العالي	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مقررا
جمال كنزة	أستاذ محاضر "ب"	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2023-2024



السنة الجامعية: 2023 / 2024

شهادة الترخيص بإيداع مذكرة ماستر أكاديمي لدى المكتبة

أنا الممضي أسفله الأستاذ: نوسين بوقا الرتبة العلمية: أستاذ التعليم العالي  
المشرف على مذكرة الماستر والموسومة بـ: " التأثير المتوقع عند تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العلم  
والموسومة بـ: " على إعداد المؤسسات العمومية - دراسة ميدانية  
من إنجاز الطالب: توفيق لحسن والطالب: كجيل خلود  
كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير (جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة)؛

القسم: علوم مالية ومحاسبة  
التخصص: محاسبة وتوقيت  
تاريخ المناقشة: 2024/06/30

أشهد أن الطالب (ة) قد قام بالتعديلات والتصحيحات المطلوبة من طرف لجنة المناقشة، وأن المطابقة بين النسخة  
الورقية والنسخة الإلكترونية قد استوفت جميع شروطها. وبإمكانه إيداع النسخ الورقية والإلكترونية.

سكيكدة في:

تأشيرة رئيس القسم

رئيس قسم علوم المالية والمحاسبة  
نور الدين بوقا



تأشيرة الأستاذ المشرف

نوسين بوقا

نوسين بوقا

ملاحظة هامة: لا تقبل أي شهادة من دون توقيع ومصادقة.





## تعهد

أنا الممضي أسفله الطالب (ة): يوقليح لميس

تاريخ الميلاد 2001/09/03 ب تعالوس /ولاية: سكيكدة

عنوان الإقامة: حي الياسمين 676 طريق عين الباري قسطينة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير / قسم: علم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

رقم التسجيل: 36006109

وفي يوم: 19 جوان 2024

أصبح بأن مذكرة الماستر الموسومة ب:

التحليل المتوقع للتطبيق المحاسبي المحاسبية للقطاع العام على أداء المؤسسات العمومية - دراسة ميدانية

السنة الجامعية: 2023 - 2024

تمت تحت اشراف الاستاذ(ة)/الدكتور(ة):

إسم ولقب المشرف: زيرة مسودي

أقر أنها عمل أصيل لي وحدي، وأنها خالية من أي شكل من أشكال السرقة العلمية، وأنحمل كامل المسؤولية القانونية والأخلاقية لما ورد في المذكرة، وأن هذه المذكرة لم يسبق تقديمها في أي عمل بأي شكل من الأشكال كاملة أو جزء منها، وأنعهد أنني التزمت فيها بأساليب التوثيق المعتمدة والسليمة الضامنة لحقوق الملكية الفكرية لأصحابها الأصليين، وأهمل التصديقات التي من شأنها وفي حال الاخلال بأي شرط من شروط التعهد، التزم بكل المتابعات والإجراءات التي تنتجها الكلية.

المصادقة

20 جوان 2024

من مجلس الشورى البلدي  
تفويض منه  
صورة الحالة المدنية  
أحسن بصيلة

الاسم واللقب والتوقيع للطالب  
يوقليح لميس

ملاحظة هامة:

- تملاً الاستمارة من قبل الطالب وتوقع لرئيس القسم بعد المصادقة عليها لدى المصالح الإدارية.



تعهد

أنا المضي أسفله الطالب (ة): كحيل خلود  
تاريخ الميلاد: 2001/08/05 القطن /ولاية: سكيكدة

عنوان الإقامة: لكحل الطاهر القطن

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير / قسم: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

رقم التسجيل: 36009284

وفي يوم: 11/06/2024

أصبح بأن مذكرة الماستر الموسومة بـ:

الأثر المتوقع عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية  
للقطاع العام على أداء المؤسسات العمومية دراسة ميدانية -  
السنة الجامعية: 2023/2024

تمت تحت اشراف الاستاذ(ة)/الدكتور(ة):

إسم ولقب المشرف: زيرق لسون

أقراتها عمل أصيل لي وحدي، وأنها خالية من أي شكل من أشكال السرقة العلمية، وأتحمل كامل المسؤولية القانونية والأخلاقية لما ورد في المذكرة، وأن هذه المذكرة لم يسبق تقديمها في أي عمل بأي شكل من الأشكال كاملة أو جزء منها، وأتعهد أنني التزمت فيها بأساليب التوثيق المعتمدة والسليمة الضامنة لحقوق الملكية الفكرية لأصحابها الأصليين.

وفي حال الإخلال بأي شرط من شروط التعهد، التزم بكل المتابعات والإجراءات التي ستتخذها الكلية.

نظر من أجل المصادقة على التوقيع  
السيد خلود  
المصادقة 11 JUN 2024



الاسم واللقب والتوقيع للطالب

كحيل خلود

تحت إشراف المجلس الشعبي البلدي وبالتفويض منه  
وبالتفويض من

صالح صالح

ملاحظة هامة:

- تملاً الاستمارة من قبل الطالب وتقدم لرئيس القسم بعد المصادقة عليها لدى المصالح الإدارية.

## الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى في سورة النجم: (وَأَنْ لَّيْسَ لِلْإِنْسَانِ إِلَّا مَا سَعَى)

فالحمد لله رب العالمين من قال أنا لها نالها

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة، إلى نبي الله ونور العالمين إلى سيد الخلق ورسولنا الكريم سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم ومن تبعه بإحسان إلى يوم الدين.

ما أصعب أن أجمع أحبائي في سطور وما أكثرها صعوبة أن أذكر واحد وأهمل آخر.

إلى التي حملتني في أحشائها تسعة أشهر، إلى التي أدين لها بكل النجاح، إلى من كانت سندي في السراء والضراء، إلى من يعجز اللسان في الثناء عليها، والقلم عن وصفها "أمي الحبيبة الغالية" أطال الله في عمرها.

إلى عمود البيت وركيزته، وإلى من كان خير مرشد لي نحو العلم والمعرفة، إلى من زرع فينا الثقة، إلى الذي أكن له كل التقدير والاحترام، "أبي العزيز" حفظه الله.

إلى سندي وضلي الثابت الذي لا يميل إخوتي، "عبدالكريم"، "منال، دعاء" و"عبد الرحمان" حفظهم الله لي. إلى القلوب الطاهرة والنقية، إلى أجمل وأحن خالات.

إلى توأم قلبي، بنات خالتي، "ياسمين ووسام" أدامكم الله .

إلى صديقتي رفقاء الطريق ومؤنسيه، الذين لم يقبضوا أيديهم يوما عن مساعدتي، صديقة الطفولة "رفيدة شريفني"، صديقات الدرب "صباح ماط"، و"قويسم أحلام"، "قويسم فردوس"، "يبرم خديجة".

إلى جدي رحمه الله.

بو قليب لميس



## الإهداء

"رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين" سورة النمل  
الحمد لله الذي ما تم جهد ولا ختم سعي إلا بفضله وما تخطى العبد من عقبات وصعوبات إلا بتوفيقه ومعونته فإذا كان أول الطريق ألم فإن آخره تحقيق حلم... وإذا كانت أول الانطلاقة دمعة...  
فإن نهايتها بسمة.

وكل بداية لا بد لها من نهاية... وها هي السنوات قد مرت... والحلم تحقق  
فاللهم لك الحمد قبل أن ترضى ولك الحمد بعد الرضا لأنك وفقتني لإتمام هذا  
العمل... لطالما كان حلما انتظرته...

اليوم وبكل فخر تخرجت من " مرحلة الماستر " تخصص محاسبة وتدقيق  
فالحمد لله على البدء وعند الختام

أهدي هذا العمل إلى أغلى وأعز شخصين على قلبي "أمي وأبي"  
إلى كل أفراد عائلتي بالتحديد إخوتي  
إلى جدي سعداوي الطاهر رحمه الله  
إلى كل خالاتي فكل شخص لديه خالة لديه من الحب ما يكفيه  
إلى رفاق السنين ولكل من كان عوننا وسندا في هذا الطريق ممتنة لكم جميعا ماكنت للأصل لولا فضلكم من بعد الله  
ولا ننسى الجزائر الحبيبة بلد المليون ونصف شهيد

كيد  
خلود



# الشكر والعرفان

قال تعالى: ( لئن شكرتم لأزيدنكم )

نشكر الله ونحمده حمدا كثيرا مباركا على هذه النعمة الطيبة والنافعة نعمة العلم والبصيرة.

أما بعد يشرفنا أن نتقدم بالشكر الجزيل والعرفان إلى الأساتذة المشرفة أستاذة التعليم العالي " زيرق سوسن "

على تفضلها بالإشراف على هذه المذكرة وكل الجهود التي بذلتها معنا.

شكرا للأستاذ الذي ساعدنا " بوناب لطفي ".

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل أساتذة قسم العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

بالأخص أساتذة قسم المحاسبة والمالية.

وأیضا إلى كل من قدم لنا يد العون لإتمام هذا العمل.

شكرا لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا العمل.

شكرا للمؤسسات العمومية التي إستقبلتنا.

كما لا يفوتني نوجه شكرا

لكل من ساهم في إنجاز هذا العمل سواء من قريب أو بعيد

وفي الأخير نسأل الله العلي القدير أن يوفقنا لما يحبه ويرضاه

## المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح الأثر المتوقع حدوثه عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على أداء المؤسسات العمومية، وبلوغ هذا الهدف تم تقسيم الدراسة إلى فصلين الأول تطرق للجانب النظري تضمن المفاهيم الأساسية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و أداء المؤسسات العمومية بالإضافة إلى الدراسات السابقة، في حين تمحور الفصل الثاني التطبيقي حول دراسة ميدانية على مستوى المؤسسات العمومية، حيث تم تصميم إستمارة إستبيان لجمع البيانات وتوزيعها على 60 عينة من الموظفين في مجموعة من مؤسسة عمومية وتم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS لاختبار الفرضيات وذلك بالإعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية من بينها معامل ألفا كرومباخ لتأكد من ثبات أداة الدراسة واختبار التوزيع الطبيعي لتأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي بالإضافة إلى إختيار الفرضيات بواسطة إختبار T للعينة الوحيدة.

ولخصت الدراسة على أنه يوجد أثر عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يعود على المؤسسات العمومية بالإيجاب حيث توصلت إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في المؤسسات العمومية يؤدي إلى تعزيز الشفافية والمساءلة في المؤسسات العمومية ويعد خطوة نحو تفعيل الرقابة على الأداء داخل المؤسسات العمومية كما تساهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي والإداري.

**الكلمات المفتاحية:** معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، أداء المؤسسات العمومية، المسائلة، الشفافية، الرقابة الداخلية، الفساد.

## Summary

This study aims to clarify the impact expected to occur when applying the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) on the performance of public institutions. To achieve this goal, the study was divided into two chapters. The first chapter dealt with the theoretical aspect, including the basic concepts of the International Public Sector Accounting Standards and the performance of public institutions, in addition to previous studies. While the second applied chapter focused on a field study at the level of public institutions, where a questionnaire form was designed to collect data and distribute it to 60 samples of employees in a group of public institutions, and it was analyzed using the statistical program SPSS to test hypotheses, relying on a group of statistical methods, including Crombach's alpha coefficient to ensure the stability of the study tool and the normal distribution test to ensure that the data follows a normal distribution, in addition to selecting hypotheses using the single sample T test.

The study concluded that there is a positive impact when applying international public sector accounting standards on public institutions, as it concluded that applying international public sector accounting standards (IPSAS) in public institutions leads to enhancing transparency and accountability in public institutions and is a step towards activating performance oversight within public institutions. Public sector accounting standards also contribute to reducing financial and administrative corruption.

**Keywords:** international public sector accounting standards, performance of public institutions, accountability, transparency, internal control, corruptio.

الصفحة	الفهرس
	الإهداء
	الشكر والتقدير
	الملخص
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
	قائمة الاختصارات والرموز
أ - ت	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لمعايير المحاسبية للقطاع العام وأداء المؤسسات العمومية	
04	تمهيد
16-5	المبحث الأول: الإطار النظري لأداء المؤسسات العمومية والمعايير المحاسبية للقطاع العام
10-5	المطلب الأول: ماهية أداء المؤسسات العمومية
05	1- الإطار المفاهيمي للمؤسسات العمومية
7-06	2- أنواع المؤسسات العمومية
10-07	3- عموميات عن أداء المؤسسات العمومية
14-10	المطلب الثاني: ماهية المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS)
11-10	1- نشأة المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS)
14-12	2- مفاهيم عامة حول المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS)
14	3- مزايا صعوبات تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS)
16-15	المطلب الثالث: آفاق تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS)
16-15	1- متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS)
16	2- طرق تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS)

21-16	المبحث الثاني: علاقة المعايير المحاسبية للقطاع العام بأداء المؤسسات العمومية
18-16	المطلب الأول: دور معايير (IPSAS) في تعزيز الشفافية والمساءلة في المؤسسات العمومية
17-16	1- تأثير معايير (IPSAS) في تعزيز الشفافية في القطاع العام
17	2- تأثير معايير (IPSAS) في تعزيز المساءلة في القطاع العام
18-17	3- المعايير التي لها دور في تعزيز الشفافية والمساءلة في المؤسسات العمومية
20-18	المطلب الثاني: دور معايير IPSAS في تفعيل الرقابة على الأداء
19-18	1- عناصر الرقابة على الأداء
19	2- أهداف الرقابة على الأداء
20-19	3- دور المعايير المحاسبية للقطاع العام في تفعيل الرقابة على الأداء
21-20	المطلب الثالث: دور المعايير المحاسبية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي والإداري
21-20	1- الإفصاح وفق معايير المحاسبية للقطاع العام لترشيد تسيير المال العام
21	2- دور المعايير المحاسبية للقطاع العام في مكافحة الفساد
25-22	المبحث الثالث: الدراسات السابقة والقيمة المضافة
23-22	المطلب الأول: الدراسات السابقة
23-22	1- الدراسات السابقة باللغة العربية
24-23	2- الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
24	المطلب الثاني: القيمة المضافة الدراسة الحالية
24	1- أوجه التشابه
25-24	2- أوجه الاختلاف
25	3- القيمة المضافة
26	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية	
27	تمهيد
31-28	المبحث الأول: المنهجية والإجراءات والأساليب الإحصائية
29-28	المطلب الأول: منهجية الدراسة
28	1- مجتمع الدراسة

29-28	2- عينة الدراسة
31-29	المطلب الثاني: أدوات وإجراءات الدراسة وصدقها
30-29	1- الأدوات المستعملة في جمع البيانات
30	2- الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات
31-30	3- صدق وثبات أداة الدراسة
50-31	المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة وإختبار الفرضيات
36-31	المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية
31	1- وصف عينة الدراسة من حيث الجنس
32	2- وصف عينة الدراسة من حيث العمر
33	3- وصف عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي
34	4- وصف عينة الدراسة من حيث التخصص
35	5- وصف عينة الدراسة من حيث الوظيفة
36	6- وصف عينة الدراسة من حيث الخبرة
47-36	المطلب الثاني: تحليل أجوبة الاستبيان
39-37	1- الإتساق الداخلي
40	2- مقياس ليكارت
46-40	3- التكرارات ومتوسطات الحسابية و الإنحراف المعياري
50-46	المطلب الثالث: ربط النتائج بالفرضيات وتفسيرها
47-46	1- إختبار التوزيع الطبيعي
49-47	2- إختبار فرضيات الدراسة
50	خلاصة الفصل الثاني
52-51	الخاتمة
55-53	قائمة المراجع
71-56	قائمة الملاحق

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	أهم العوامل الداخلية المؤثرة في الأداء	08
02	مفهوم الأساس النقدي و أساس الإستحقاق و الفرق بينهما	14
03	مزايا وصعوبات تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام	14
04	الإحصائيات المتعلقة بالاستثمارات الموزعة	29
05	مجتمع وعينة الدراسة	29
06	معامل الثبات ألفا كرومباخ	31
07	وصف عينة الدراسة من حيث الجنس	32
08	وصف عينة الدراسة من حيث العمر	32
09	وصف عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي	33
10	وصف عينة الدراسة من حيث التخصص	34
11	وصف عينة الدراسة من حيث الوظيفة	35
12	وصف عينة الدراسة من حيث الخبرة	36
13	الإتساق الداخلي لعبارات المحور الأول	37
14	الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني	38
15	الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث	39
16	الإتساق الداخلي للإستبيان ككل	40
17	مقياس ليكارت الخماسي	40
18	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارات المحور الأول	41
19	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارات المحور الثاني	42
20	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارات المحور الثالث	44
21	إختبار التوزيع الطبيعي	47
22	إختبار الفرضيات	48

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
32	وصف عينة الدراسة من حيث الجنس	01
33	وصف عينة الدراسة من حيث العمر	02
34	وصف عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي	03
35	وصف عينة الدراسة من حيث التخصص	04
35	وصف عينة الدراسة من حيث الوظيف	05
36	وصف عينة الدراسة من حيث الخبرة	06

قائمة الملاحق:

الرقم	الإسم	الصفحة
01	عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS	56
02	عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS المتبناة في الجزائر	58-57
03	إستمارة الاستبيان	61-59
04	قائمة الأساتذة المحكمين	62
05	مخرجات برنامج SPSS	71-63

قائمة المختصرات:

المختصرات	الإسم الكامل	ما يقابلها
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الحكومية
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board	مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IFAC	International Federation of Automatic Control	الإتحاد الدولي للمحاسبين
PSC	Public Sector Committee	لجنة القطاع العام
PCE	Plan Comptable de l'Etat	المخطط المحاسبي للدولة



## تمهيد:

شهد العالم في العقود الأخيرة تطورات في شتى المجالات أدت إلى انهيار الحواجز بين الدول وظهور الاتفاقيات الدولية، مما أدى إلى إصلاحات شاملة لمختلف الأنظمة والسياسات المتعلقة بالمؤسسات العمومية، وجاء الإصلاح المالي في قلب مبادرات الإصلاح الشامل التي تبنتها مختلف الحكومات.

نظرا للتغيرات الكبيرة التي تشهدها أنشطتها وبرامجها التنموية المصاحبة للتطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وفي ظل هذه التفاعلات ظهرت جهود مكثفة على المستوى الدولي، خاصة من قبل المنظمات والهيئات الدولية العاملة على تطوير المحاسبة في جميع أنحاء العالم، اعترافا بمكانة المحاسبة في إطار الإصلاحات المالية باعتبارها حجار أساسيا في المؤسسات العمومية، وتم البدء من خلال توحيد وتأطير المفاهيم والأسس المتعلقة بالمحاسبة العمومية.

وأسفرت هذه الجهود عن صدور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من قبل مجلس معايير المحاسبة الحكومية (ASB) في عام 1984، والذي تناول قضايا إعداد التقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية، والذي تم إستبداله في عام 2004 بمجلس معايير القطاع العام الدولي (IPSASB)، التي أصبحت الجهة الرسمية التي تصدر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS).

وقد تتيح هذه المعايير للحكومات تقديم أكبر قدر ممكن من المعلومات حول تفاصيل تطور نفقاتها وإيراداتها العامة وعملياتها المالية المختلفة، وبدرجة أكبر من الشفافية والمصادقية، بغرض تحسين الكفاءة والفعالية على أداء المؤسسة العمومية.

وقد سعت الجزائر كغيرها من دول العالم، إلى مواكبة هذه التطورات وعملت على تحقيق الإصلاح المحاسبي الشامل وذلك لتحسين كفاءة وفعالية أدائها الحكومي، وفي إطار ذلك بادرت إلى تطبيق معايير المحاسبة العمومية من خلال مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية إعتامادا في محتواها على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، حيث جاء مشروع عصرنه المحاسبة العمومية ليحل محل المحاسبة العمومية التقليدية والتي تعتمد في تطبيقها على الأساس النقدي وبالتالي محدودية في البيانات المالية.

## 1- إشكالية الدراسة:

لقد تم تنصيب لجنة من أجل صياغة أولية للمشروع، حيث تم إقتراح 17 معيارا محاسبيا بما يتناسب ويتوافق مع البيئة الجزائرية، إلا أن تطبيق هذه المعايير في الواقع لم يحدث بعد، مما يستدعي البحث عن الأثر المتوقع عند تطبيق هذه المعايير من خلال كل ذلك يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هو الأثر المتوقع عن تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام على أداء المؤسسات العمومية؟

للإجابة على الإشكالية تم طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يساعد تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام على توفير معلومات مالية واضحة وشفافة على مستوى المؤسسات العمومية؟

- هل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يحسن من فعالية وكفاءة عمليات متابعة تقييم الأداء المؤسسي؟.
- هل يسمح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بتبني سياسات وإجراءات داخلية للتصدي للفساد المالي والإداري في المؤسسات العمومية؟.

## 2- فرضيات الدراسة:

بناء على إشكالية البحث تمت صياغة الفرضيات التالية:  
الفرضية الرئيسية:

من المتوقع أن تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام يحسن من أداء المؤسسات العمومية  
الفرضيات الفرعية:

- المعايير المحاسبية للقطاع العام لها دور فعال في تعزيز الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات العمومية؛
- تساهم المعايير المحاسبية للقطاع العام في تفعيل آليات الرقابة على الأداء داخل المؤسسة العمومية؛
- تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام يؤدي إلى الحد من الفساد.

## 3- مبررات ودوافع اختيار الموضوع:

- يعود اختيار موضوع الدراسة إلى جملة من الأسباب الموضوعية:
- الأهمية التي تحملها معايير المحاسبية للقطاع العام؛
- الرغبة والميول على الاطلاع على معايير المحاسبية للقطاع العام؛
- الرغبة في إطرء الرصيد المعرفي في المحاسبة العمومية والتعرف على المعايير القطاع العام IPSAS؛

## 4- أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من الإتجاه المتزايد نحو إنسجام وتوافق التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي الأمر الذي يفرض على كل دولة ترغب في الإندماج في الاقتصاد العالمي اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أو تكيف أنظمتها مع هذه الأخيرة، بالإضافة إلى أنها توفر نظرة على واقع المؤسسات العمومية ونظامها المحاسبي الحالي، وعرض الآثار المرجوة من تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على مستوى المؤسسات العمومية

## 5- أهداف الدراسة: من الأهداف التي تسعى إليها الدراسة:

- التعرف على الآثار المتوقعة من تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام في المؤسسات العمومية؛
- التعرف على علاقة تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام بأداء المؤسسات العمومية؛
- إبراز أهم المزايا والمعوقات التي تواجه تطبيق معايير المحاسبية للقطاع العام؛
- التطرق إلى متطلبات تطبيق معايير المحاسبية للقطاع العام.

## 6- حدود الدراسة:

**الحدود الزمنية:** تم الشروع في الجزء النظري لهذه الدراسة خلال الفترة الزمنية من بداية شهر فيفري 2024، أما الجزء التطبيقي تم العمل عليه من 14 أفريل 2024 إلى غاية 10 جوان 2024.

**الحدود المكانية:** مجموعة من المؤسسات العمومية في ولاية سكيكدة

**الحدود البشرية:** تتمثل في أفراد عينة الدراسة الذين أجابوا على أسئلة الاستبيان وهم الأمراء بالصرف، محاسبين عموميين، محافظي الحسابات، مراقب المالي في المؤسسات العمومية ذات طابع الإداري.

## 7- صعوبات الدراسة:

- تشتت مجتمع الدراسة من حيث تواجد مؤسسات العمومية في مناطق جغرافية مختلفة ومتباعدة؛
- عدم رغبة بعض مؤسسات العمومية في إجراء المقابلة والإجابة عن الأسئلة؛
- بعض المؤسسات العمومية تستعمل المحاسبة العامة وليس المحاسبة العمومية؛
- عدم المعرفة الكافية لدى الموظفين للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

## 8- منهج الدراسة المستخدم:

بناء على طبيعة الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية وإثبات الفرضيات وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة، إعتدنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي دراسة ميدانية إعتدنا على الإستبيان موجه إلى محاسبين المؤسسات العمومية، للإستطلاع على آرائهم فيما يخص جوانب الدراسة وإختبار صحة الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية SPSS.

## 9- هيكل الدراسة:

تحتوي هذه الدراسة إضافة إلى المقدمة والخاتمة على فصلين نظري وتطبيقي مقسمة كما يلي:

**- الفصل الأول:** تناول الإطار النظري للدراسة حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث تطرقنا في المبحث الأول أداء المؤسسات العمومية والمعايير المحاسبية للقطاع العام وتم تقسيمه إلى ثلاثة مطالب والمبحث الثاني تم التطرق فيه إلى العلاقة بين معايير المحاسبية للقطاع العام وأداء المؤسسات العمومية وتم تقسيمه إلى ثلاث مطالب، والمبحث الثالث تم التطرق فيه إلى الدراسات السابقة ومحل الدراسة الحالية من الدراسة السابقة.

**- الفصل الثاني:** تضمن دراسة ميدانية بعنوان الأثر المتوقع لتطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام على أداء المؤسسات العمومية وقمنا بتقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول تضمن منهجية الدراسة والأساليب الإحصائية المتبعة كمطلبين، أما المبحث الثاني تطرقنا إلى تحليل البيانات ونتائج الدراسة بالإضافة إلى اختبار الفرضيات.



الفصل

الأول

## تمهيد:

لا يمكن ترك أي مهنة دون دستور يحكمها وينظمها وفق إجراءات أو قوانين لها القدرة على احترامها وتطبيقها، المحاسبة العمومية كغيرها من المهن العلمية تعتبر معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دستورها، حيث أن هذه الأخيرة جزء من الجهد العالمي المبذول لتحسين وتطوير مهنة المحاسبة العمومية وتحقيق الشفافية في الأداء الحكومي.

فمن أجل توحيد الجهود الدولية لإصلاح النظم المحاسبية الحكومية، ظهرت منظمات دولية تهدف لإصدار معايير عالية الجودة للمحاسبة في القطاع العام، أهمها مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB)، من خلاله تم إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، ولدراسة أكثر تفصيلاً، وإنطلاقاً مما سبق سنحاول في هذا الفصل التطرق للإطار النظري لمعايير المحاسبة في القطاع العام وأداء المؤسسات العمومية وتم تقسيمه في سبيل ذلك لثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: الإطار النظري لأداء المؤسسات العمومية ومعايير المحاسبة دولية للقطاع العام.
- المبحث الثاني: علاقة المعايير المحاسبية للقطاع العام بأداء المؤسسات العمومية.
- المبحث الثالث: الدراسات السابقة والقيمة المضافة.

## المبحث الأول: الإطار النظري لأداء المؤسسات العمومية والمعايير المحاسبية للقطاع العام

تعد المؤسسات العمومية جزءاً لا يتجزأ من الاقتصاد الوطني، وتلعب دوراً محورياً في توفير الخدمات العامة وركيزة البنية التحتية للمجتمع، ومن أجل تحسين أدائها وضمان الحكم الرشيد، أصبح من الضروري وضع إطار نظري متكامل لإدارة هذه المؤسسات بكفاءة ومهنية.

وفي هذا السياق، برزت المعايير المحاسبية للقطاع العام كألية رئيسية لتوحيد الممارسات المحاسبية وإعداد التقارير المالية في القطاع العام، مما يسهل مقارنة الأداء المالي للمؤسسات العمومية على المستوى المحلي والدولي.

### المطلب الأول: ماهية أداء المؤسسات العمومية

تعتبر المؤسسات العمومية أداة رئيسية لتنفيذ سياسات الدولة وتقديم الخدمات العامة للمواطنين، وتتمتع هذه المؤسسات بالشخصية الاعتبارية والاستقلال الإداري والمالي النسبي عن السلطة المركزية. وسنتناول في هذا القسم تعريفات للمؤسسات العمومية وخصائصها المميزة، كما سنقوم بتصنيف أنواعها المختلفة حسب طبيعة نشاطها، بالإضافة إلى ذلك سنستعرض كيفية تقييم أداء هذه المؤسسات العمومية.

#### 1- الإطار المفاهيمي للمؤسسات العمومية:

عرفت منظمة (OCDE) المؤسسات العمومية على أنها "المؤسسات التي تمارس الدولة عليها رقابة فعالة، سواء كانت المساهم الوحيد، أو تمتلك أغلبية رأس المال أو تمتلك أقلية لكن مؤثرة"<sup>1</sup>. كما عرفت على أنها "شخص معنوي الهدف من إنشائه هو التسيير المستقل لمرافق عمومية تابعة للدولة أو الجماعات المحلية"<sup>2</sup>.

وأهم تعريف ذلك الذي قدمته الأمم المتحدة على أنها "مشروعات تملك الدولة فيها جملة رأس المال أو أغليتها"<sup>3</sup>.

يمكن القول بأن المؤسسة العمومية هي كيان معنوي مستقل عن الأفراد الذين يديرونه يعمل ضمن إطار القطاع العام، يهدف إلى تحقيق مصلحة عامة معينة في شتى المجالات، تتخذ هذه الأخيرة قراراتها وتنفذ سياساتها عن طريق قوانين وتشريعات المعمول بها في الدولة.

<sup>1</sup> وردة حدوش، جدي فريدة، أداء المؤسسات العمومية الجزائرية بين الواقع والمأمول، المدرسة العليا للتجارة القليعة، مجلة السياسة العالمية، المجلد 06، العدد 02، 2022، ص949.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 949.

<sup>3</sup> سعد بشاينية، المؤسسات العمومية، نهاية أسطورة: التشغيل السيء المتعلق بسلوك المسيرين، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري قسنطينة، العدد 20، 2003، ص88.

## 2- أنواع المؤسسات العمومية:

تنقسم المؤسسات العمومية إلى عدة أنواع حسب نشاطها الذي يعتبر من أبرز التقسيمات والتي سوف نتناول أهمها فيما يلي:

**المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري:** هي عبارة عن مرفق عمومي يقدم خدمة عامة وتتمتع باستقلالية مالية وإدارية، شخصية ومعنوية، تخضع لوصاية الوزارة المختصة التي تقوم بتتبعها ومراقبتها ودعمها، وهي بالمختصر تقدم مهمة إدارية تكلفها بها الدولة وبذلك تعتبر في نفس الوقت وسيلة لامركزية ووسيلة خاصة لتدبير مرافق عمومية على المستوى العملي.<sup>1</sup>

**المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري:** تنص المادة 44 من القانون التوجيهي رقم 88-01 المتعلق بالمؤسسات العمومية الاقتصادية على أن "المؤسسة العمومية التي تتمكن من تمويل أعبائها الإستغلالية جزئيا أو كليا عن طريق عائد بيع إنتاج تجاري يحقق طبقا لتعريفه محددة مسبقا ولدفتر الشروط العامة الذي يحدد الأعباء والتقييدات التي تعود على عاتق المؤسسة والحقوق والصلاحيات المرتبطة بها، وكذا عند الاقتضاء حقوق وواجبات المستعملين، فإنها تتخذ تسمية هيئة عمومية ذات طابع تجاري وصناعي"، وخالصة القول هي مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري وصناعي إذا توفرت على العوامل التالية: الإنتاج التجاري، التسعير المسبق، دفتر الشروط العامة.<sup>2</sup>

**مراكز البحث:** حسب المادة 51 من القانون التوجيهي رقم 88-01 المتعلق بالمؤسسات العمومية الاقتصادية على "أنه يمكن إنشاء مراكز للبحث العلمي والتقني عن طريق تنظيم هياكل خاصة تحمل اسم "مراكز البحث والتنمية" تمول في شكل مساهمات نهائية من الدولة، تحدد قواعد تنظيمها وسيرها تبعا لطبيعتها، كما يمكنها إستغلال أية براءة أو إجازة أو أحد مساهمات في المؤسسات العمومية، أو إنشاء فروع تحكمها قواعد القانون التجاري.<sup>3</sup>

**المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي:** هي مؤسسات وطنية للتعليم العالي والبحث تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية البيداغوجية والعلمية والإدارية والمالية، يتم تسييرها بطريقة ديمقراطية بمشاركة ممثلي المستخدمين والطلبة وممثلي القطاعات المستخدمة والشخصيات الخارجية، هدفها الأساسي تطوير البحث العلمي والتكنولوجي والإرتقاء بذوي الكفاءات العلمية.<sup>4</sup>

**المؤسسات العمومية ذات الطابع الثقافي والمهني:** هي مؤسسات وطنية تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي والإداري، وتحدد أنماط هذه المؤسسات حسب مقاييس ثقافية وعلمية كالتالي: الجامعات المنظمة أساسا في

<sup>1</sup> مداح يوسف، فئات المؤسسات العمومية في الجزائر، مذكورة مكملة لنيل شهادة الماستر في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015-2016، ص58.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص59.

<sup>3</sup> القانون رقم 88-01، المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد02، المؤرخ في 13 جانفي1988، ص51.

<sup>4</sup> مداح يوسف، مرجع سابق الذكر، ص65.

شكل كليات، بصفتها وحدة تعليم وبحث، ويمكن أن تنشأ كلية أو كليات خارج مدينة مقر الجامعة، المراكز الجامعية، المدارس والمعاهد الخارجة عن الجامعة<sup>1</sup>.

**المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي:** حسب المادة 02 من الأمر 01-04 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصصتها هي "شركات تجارية تحوز فيها الدولة أو أي شخص معنوي آخر خاضع للقانون العام، أغلبية رأس المال الإجتماعي مباشرة أو غير مباشرة، وهي تخضع للقانون العام" ومنه نلاحظ أن المؤسسة العمومية ذات الطابع الاقتصادي، إحدى الطرق لتدخل الدولة في النشاطات الاقتصادية، لكن ليس بصفتها سلطة عامة بل بصفتها شخص عادي، تقوم بعمليات تجارية وتخضع لنفس المبادئ التي حكمت التجار، إذن المؤسسة العمومية ذات الطابع الاقتصادي، شركة تجارية لها شخصية معنوية مستقلة، ملك لشخص عام وتخضع للقانون الخاص<sup>2</sup>.

**3-عموميات عن أداء المؤسسات العمومية:** يعتبر الأداء من المفاهيم المحورية في مجال إدارة الأعمال والمؤسسات، فهو يرتبط ارتباطاً وثيقاً بمدى تحقيق الأهداف والغايات المنشودة على المستويين الفردي والمؤسسي ومن خلال هذا سنتطرق إلى تعريف الأداء و العوامل المؤثرة فيه بالإضافة إلى كيفية تقييم الأداء.

### 3-1- تعريف الأداء:

عرفته المنظمة العربية للتنمية الإدارية بأنه "المنظومة المتكاملة لنتائج أعمال المؤسسة في ضوء تفاعلها مع عناصر بيئتها الداخلية والخارجية وهو يشمل ثلاث أبعاد: أداء الأفراد في إطار وحداتهم التنظيمية المتخصصة، وأداء الوحدات التنظيمية في إطار السياسات العامة للمؤسسة، وأداء المؤسسة في إطار البيئة التنظيمية الناشطة بها (اقتصادية اجتماعية، ثقافية تكنولوجية)"<sup>3</sup>.

ويعرف أيضا على أنه "السلوك الذي يساهم فيه الفرد في التعبير عن إسهاماته في تحقيق أهداف المؤسسة على أن يعدم هذا السلوك ويعزز من قبل إدارة المؤسسة، وبما يضمن النوعية والجودة من خلال التدريب"<sup>4</sup>. ومن خلال التعاريف السابقة يمكن الجمع بينها على أن الأداء يعبر عن مفهوم عام يعكس النجاح أو الفشل الذي تحققه المؤسسات لما يعكس مدى قدرتها على تحقيق غاياتها وأهدافها طويلة الأجل وبالتالي قدرتها على البقاء في السوق وتحقيق النمو بالاستغلال الأمثل لموادها.

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 67.

<sup>2</sup> إيمان بغدادي، خضوع المؤسسة العمومية الاقتصادية لقانون المنافسة، مجلة الحدث للدراسات المالية والإقتصادية، العدد 06، جامعة محمد الشريف مسعايدي، سوق أهراس، 2021، ص 39.

<sup>3</sup> كنزة جمال، مدخل إدارة الجودة الشاملة في تطوير أداء المؤسسات، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 03، العدد 02، المركز الجامعي الونشريسي، تيسمسلت، 2019، ص 322.

<sup>4</sup> زمري جهيدة، دور الحوافز في تحسين الأداء في المؤسسات العمومية الإستشفائية، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2017-2018، ص 40.

3-2- العوامل المؤثرة في الأداء: من أجل وصول المؤسسة إلى الأهداف المرجوة تخضع لعدة عوامل لها تأثير على أدائها وتنقسم إلى عوامل داخلية وعوامل خارجية كالتالي:<sup>1</sup>

**العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء:** تتمثل العوامل الخارجية في مجموعة المتغيرات والقيود التي تخرج عن نطاق التحكم، وبالتالي فإن أثرها قد تكون في شكل فرص يسمح إستغلالها بتحسين الأداء، وقد تكون خطرا يؤثر سلبا على أداء المؤسسة مما يستدعي التكيف معها لتخفيف أثرها وهي عوامل اقتصادية، اجتماعية، ثقافية، سياسية، قانونية، تكنولوجية.

**العوامل الداخلية المؤثرة في الأداء:** تتمثل في مختلف المتغيرات الناتجة عن تفاعل عناصر المؤسسة الداخلية والتي تؤثر في أدائها، ويمكن للمسير أن يتحكم فيها ويحدد تغيرات تسمح بزيادة أثارها الإيجابية أو التقليل من أثارها السلبية، تتميز هذه العوامل بكثرتها والتداخل فيما بينها كذلك التفاوت من درجة تأثيرها والتحكم فيها، ونتيجة لذلك تم تجميعها في مجموعتين رئيسيتين هما العوامل التقنية والعوامل البشرية نلخصها في هذا الجدول:

**الجدول 01: أهم العوامل الداخلية المؤثرة في الأداء**

العوامل البشرية	العوامل التقنية
- التركيبة البشرية للمؤسسة من حيث السن والجنس؛	- نوع التكنولوجيا المستعملة سواء في الوظائف أو معالجة المعلومات؛
- مستوى تأهيل أفراد المؤسسة؛	- الموقع الجغرافي للمؤسسة؛
- التوافق بين مؤهلات العمال والمناصب التي يشغلونها والتكنولوجية المستخدمة؛	- نوعية المواد المستعملة في عملية الإنتاج؛
- أنظمة المكافآت والحوافز؛	- نوع المنتج، شكله والغليف؛
- العلاقة بين العمال والإدارة.	- مدى توافق منتجات المؤسسة ورغبات المستهلكين؛
	- نسبة الإعتماد على الآلات مقارنة بعدد العمال.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على (زمري جهيدة، دور الحوافز في تحسين الأداء في المؤسسات العمومية الإستشفائية، مرجع سابق الذكر، ص 45.

### 3-3 - عملية تقييم الأداء:

إن عملية تقييم الأداء بالمؤسسات والتي تعرف على أنها: "تقديم حكم ذو قيمة على إدارة مختلف موارد المؤسسة، أو بتعبير آخر يتمثل تقييم الأداء في قياس نتائج المنظمة في ضوء معايير محددة سلفا من التعريف يتضح أن عملية التقييم تتمثل في عنصرين أساسيين هما: القياس الذي يتم بموجب مجموعة من المعايير والمؤشرات وإصدار أحكام على ما تم قياسه"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> كززة جمال، مرجع سابق الذكر، ص 323.

<sup>2</sup> بولحديد مراد، مرجع سابق الذكر، ص 54

لم تحظ بالإتفاق التام حول مراحلها نظرا لطبيعة الموضوع المراد تقييمه، عموما يمكن حصر مراحل عملية التقييم في أربع مراحل أساسية متكاملة فغياب واحدة منها تعرقل العملية ككل وهي بالترتيب كما يلي:

**3-3-1- جمع المعلومات الضرورية لعملية التقييم:** تعد المعلومات موردا من الموارد الأساسية لعملية التسيير بمختلف مستوياتها فلا يمكن أن يوجد تخطيط دون معلومات، فالمعلومات شئ ضروري في التسيير ولكن توفر المعلومات ليس بالشئ الكافي، بل يجب على المؤسسة الحصول عليها بالجودة العالية وفي الأوقات المناسبة وبالإضافة إلى أهميتها في تقييم الأداء فتساهم في تحسين الأداء في المؤسسات، حيث توجد ثلاث مصادر أساسية للمعلومات وهي:<sup>1</sup>

- الملاحظة الكتابية: تعد الملاحظة الشخصية منهجا يتمثل في نزول الملاحظين إلى ميدان الأنشطة وملاحظة ما يجري فيه.

- التقارير الشفوية: تعتبر وسيلة لقياس أداء المؤسسة تتمثل في اللقاءات والمحادثات التي تتم بين الرئيس ومرووسيه، وعموما هذا المصدر من المعلومات أدق من الملاحظة الشخصية.

- التقارير الكتابية: تعتمد المؤسسات في إنجازاتها على التقارير الكتابية بشكل واسع لضمان الحصول على مختلف المعلومات، فهي تقدم معطيات كاملة ومعلومات مؤكدة.

**3-3-2- قياس الأداء الفعلي:** تمكن هذه المرحلة من عملية التقييم المؤسسة من قياس كفاءتها وفعاليتها، ويمكن لها أن تواجه عقبة في هذه المرحلة وهي مشكلة إختيار المعايير والمؤشرات الموافقة لطبيعة الأداء المراد قياسه، كما يتزود مسؤولي المؤسسة بقيم رقمية تتعلق بأدائها بناء على معايير الفعالية والكفاءة ذلك بواسطة قياس الأداء، ومما سبق يتبين أن عملية القياس مشروطة بوجود مجموعة من المعايير التي يتم تفسيرها أيضا بواسطة مجموعة من المؤشرات ومن هذا نستطيع الإشارة إلى أن هناك فرق بين المؤشر والمعيار، فالأول هو أداة لقياس وتفسير المعيار، أما المعيار فهو الأساس والركيزة التي تقوم عليها عملية تقييم الأداء وبالتالي فإنه يتم قياس المعيار وتفسيره من خلال مجموعة من المؤشرات، كما يعتمد القياس وتقييم الأداء بشكل كبير على إختيار المعايير والمؤشرات التي تعكس الأداء الفعلي المراد تقييمه.<sup>2</sup>

**3-3-3- مقارنة الأداء الفعلي بمستويات الأداء المرغوب:** عندما تنهي المؤسسة المرحلة السابقة تبدأ بالمرحلة التالية والمتمثلة في مقارنة أداءها المحقق مع الأداء المرغوب فيه، فتواجه على مستواها عائق وهو المرجع الذي تعتمد عليه في عملية المقارنة فتحدد المؤسسة العناصر التالية كمرجع بهدف مقارنة الأداء:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص55.

<sup>2</sup> محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، الطبعة الأولى، مجموعة العربية للتدريب والنشر القاهرة، مصر، 2013-2014، ص16.

<sup>3</sup> معاريف سمية، دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسة لإقتصادية، مذكرة تخرج مقدم لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة مولاي الطاهر سعيدة، 2018-2019، ص16.

- الزمن: يعمل المسؤولين على مقارنة قيم المؤشرات الحالية بالنسبة لنفس المؤشرات في فترة أخرى، وتتمثل في دراسة التغيرات الحاصلة ومتابعة تطورات المؤشر.
  - أداء الوحدات الأخرى: تعتبر الوحدات الأخرى مرجعا أساسيا في عملية المقارنة فتقارن المؤسسة قيم مؤشراتهما بالنسبة لمؤسسات أخرى شرط تقارب النشاط، هذا النوع من المقارنة يسمح للمؤسسة بتحديد مكانتها بالنسبة للمؤسسات المنافسة.
  - الأهداف: تحدد المؤسسة نسبة إنجاز أهدافها بمقارنة أداءها الفعلي بالأهداف المخطط لها.
  - المعايير: تعتبر المعايير وحدات مرجعية للمقارنة.
- 3-3-4- دراسة الانحراف وإصدار الحكم:** تتمثل في ثلاث نقاط أساسية هي:<sup>1</sup>
- إنحراف موجب: ويكون في صالح المؤسسة كارتفاع الأرباح، إرتفاع حصة السوق وانخفاض التكاليف؛
  - إنحراف سلبي: يكون ضد المؤسسة كاستهلاك المواد الأولية بكميات تفوق المعيارية ؛
  - الإنحراف المعدوم: له تأثير على نتائج المؤسسة والحكم على الأداء من خلال الإنحراف الكلي.
- تمكن عملية التحليل المؤسسة من معرفة مصدر أداءها اهو أداء داخلي او خارجي فالحكم الجيد على الأداء يجب أن يكون مبني على تحليل الأداء أو الظاهرة إلى غاية الوصول إلى أبعد مؤثراته.

### المطلب الثاني: ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)

تلعب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دورا فعلا في إعداد وعرض إحصائيات المالية العامة، وهي جزء من الجهد العالمي المبذول لتعزيز وتحسين المحاسبة العامة وشفافية العمليات الحكومية، وعليه فقد تضمن هذا المطلب عدة فروع أساسية سننترق من خلالها إلى نشأة هذه المعايير و مزايا ومعيقات تطبيقها كذلك إلى أهداف وأهمية هذه الأخيرة.

#### 1- نشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS):

تعود فكرة ظهور المعايير المحاسبية إلى الحاجة لتحقيق التوافق في مجال محاسبة القطاع العام والإستفادة من المعايير المحاسبية في القطاع الإقتصادي (IAS/IFRS)، لذلك تم إنشاء الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في 07 أكتوبر 1977 في مدينة ميونيخ بألمانيا والذي يقع مقره في الولايات المتحدة الأمريكية<sup>2</sup>، ويتكون من 172 عضوا وجمعية يمثلون 129 دولة، كانت مهمته الأساسية تنظيم مهنة المحاسبة في القطاع العام، في سنة 1986 أنشأ الإتحاد لجنة القطاع العام (PSC) حيث يعتبر كواحد من لجانة الدائمة، وكان أول إجتماع لهذه

<sup>1</sup> بولحديد مراد، مرجع سابق الذكر، ص57.

<sup>2</sup> جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبية للقطاع العمومي على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 01، 2018-2019، ص25.

اللجنة في لندن من نفس السنة، أوكلت لها مهمة تطوير برامج لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام، ومن هنا تم ظهور الطبعة الأولى لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs)<sup>1</sup>.

ففي سنة 2002 تم اعتماد 20 معياراً من خلال تكييف المعايير المحاسبية الدولية مع واقع المحاسبة الحكومية تم إعادة هيكلة اللجنة في سنة 2004 لتصبح مجلس المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSASB) الذي قام بإصدار طبعة جديدة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تضم 24 معياراً، لتشهد بعد ذلك عدة تطورات وتعديلات كان آخرها في سنة 2022 حيث أصبح يضم 44 معياراً على أساس الإستحقاق ومعياراً واحد يتعلق بالإبلاغ المالي على الأساس النقدي وقد أصبح لهذه المعايير قبول دولي واسع وبشكل عام فإن التوجه الحقيقي والجاد لأغلبية الدول وخصوصاً النامية منها هو تبني المعايير على أساس الإستحقاق.<sup>2</sup>

**1-1- هدف مجلس المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSASB):** يهدف مجلس التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين إلى خدمة المصلحة العامة من خلال:<sup>3</sup>

- خدمة المصالح العامة والإستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم من خلال المساهمة في تنمية الإقتصادات الدولية، وتشجيع الإلتزام بالمعايير عالية الجودة، والعمل على التكافؤ الدولي بين هذه المعايير.

- إصدار المعايير الحكومية الدولية وملاحقتها وتشجيع قبولها من قبل الدول، بالإضافة إلى العمل على تحقيق التوافق الدولي أو تضييق نطاق الإختلافات بينها من خلال السعي إلى خلق نوع من التوافق والتنسيق بين التشريعات والمعايير المحاسبية.

- المساهمة في رفع كفاءة الإقتصادات العالمية من خلال:<sup>4</sup>

- صياغة ونشر المعايير المحاسبية التي ينبغي مراعاتها لتحقيق الصالح العام عند تقديم البيانات المالية والسعي لجعلها قابلة للتطبيق عالمياً؛
- توفير معلومات مالية وغير مالية عالية الجودة للحكومة ووحداتها؛
- رفع مستوى تقديم الخدمات عالية الجودة من قبل أعضاء مهنة المحاسبة حول العالم؛
- تحقيق درجة من التوافق بين الممارسات المحاسبية بين الدول مما يتيح إمكانية المقارنة؛
- تعزيز أهمية الإلتزام بقواعد أخلاقيات المهنة لدى جميع الأعضاء في القطاعات الحكومية الصناعية والتجارية ومؤسسات غير الربحية.

<sup>1</sup> OECD, **The International Public Sector Accounting Standards Board Governance Review Group**, The Future Governance of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), PUBLIC CONSULTATION, January 2014, P: 1.

<sup>2</sup> IAS Plus, <https://www.iasplus.com/en/resources/global-organisations/ipsasb> , على , 2024/02/16، تم الإطلاع عليه يوم

الساعة 11.21.

<sup>3</sup> طويلب محمد، أفاق تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر - الأثار والتحديات، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 05، العدد 02، جامعة الشهيد حمى لخضر بالوادي، 2022، ص795.

<sup>4</sup> - Takarli Mohamed, Ghriissi Larbi, State Reforms for Public Accounting order to implement ipsas, **Finance and Markets Journal**,2023-2024, p32.

## 2- مفاهيم عامة حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

## 2-1- مفهوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

تعرف المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS) على أنها: "مجموعة من المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) بغرض استخدامها في إعداد وعرض البيانات المالية من قبل القطاع العام في جميع أنحاء العالم، وتعتمد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق المحاسبي المستمد من المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)"<sup>1</sup>.

كما تعرف أيضا أنها: " نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات، وتعرف أيضا على أنها توضيح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام"<sup>2</sup>.

وهي أيضا: " معايير تحكم كيفية إعداد وعرض المعلومات المالية للقطاع العام، وتعالج طرق العرض ومحتوى القوائم، والمعالجات المحاسبية للعمليات المالية وفق أساس الاستحقاق المطبق عادة على المؤسسات الاقتصادية والذي ينص على الاعتراف بالأحداث المالية عند نشوئها أو الإلتزام بها، دون أخذ بعين الاعتبار حدوث التدفق النقدي من عدمه"<sup>3</sup>.

من التعاريف السابقة الذكر، يتضح أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي القواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية، التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها وتوحيد معالجاتها للأمور المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، بإعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدرها مؤسسات القطاع العام.

## 2-2- أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

تساهم المعايير الدولية بشكل كبير في تحقيق توافق السياسات المحاسبية على المستوى الدولي، من خلال تقديم التوجيه والإرشاد للمهنيين المتخصصين في مجال المحاسبة من أجل تحسين جودة البيانات المالية وتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام، بالإضافة إلى تحسين إمكانية مقارنة المعلومات المالية بين الفترات المختلفة على المستوى الدولي، كما تلعب دورا هاما في توحيد الممارسات المحاسبية للجهات الحكومية على

<sup>1</sup> خالد بعاشي ، نصر حميداتو ،أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية الجزائرية، مجلة أفاق للبحوث والدراسات،المجلد05،العدد02، 2020،ص160.

<sup>2</sup> خبيطي خضير، مونه يونس، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائرية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد02، 2016، ص99.

<sup>3</sup> خميسة براهيم، بن موسى كمال، نحو استراتيجية توافقية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة المدبر، المجلد07، العدد01، 2020، ص91.

المستوى الدولي، من خلال تحقيق التقارب في أسلوب إعداد وعرض القوائم المالية للجهات الحكومية، وتشجيع التنسيق المحاسبي الدولي لتطوير وتحديث النظم المحاسبية العامة ورفع جودة التقارير المالية للبيانات المالية الحكومي<sup>1</sup>.

### 2-3- أهداف تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام:

- إن الحاجة إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تأتي من خلال تحقيق هدفين رئيسيين هما تحسين جودة المعلومات وتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة الممارسة في بقية مؤسسات. بالإضافة إلى عدة أهداف ثانوية نذكر منها<sup>2</sup>:
- تطوير معايير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛
  - الإعتماد على الأداء: يسمح بتقديم تقييم شامل للأداء يعتمد على النتائج الفعلية والملموسة، مما يسهل إتخاذ القرارات الفعالة وتحديد الفرص للتحسين وتحقيق الأهداف بشكل أفضل.
  - تطبيق مبدأ محاسبة الإلتزام: هو مفهوم في المحاسبة يتعلق بتسجيل الإلتزامات المالية في السجلات المحاسبية عندما تحدث، بغض النظر عن متى يتم دفعها.
  - الإعتماد على القيد المزدوج: يشير إلى أسلوب تسجيل العمليات المالية بحيث يتم تسجيل كل عملية مالية على الأقل في حسابين مختلفين.
  - تحقيق نوعية وكيفية عرض التقارير المالية للقطاع العام: يعتبر أمراً حيوياً لضمان شفافية وموثوقية المعلومات المالية التي تقدمها الجهات الحكومية
  - تدعيم المصادقة على الحسابات من طرف المدققين: تهدف عملية تدعيم المصادقة على الحسابات إلى توفير ضمان إضافي للمستفيدين من المعلومات المالية بشأن دقة وموثوقية البيانات المالية والتقارير المالية، كما يساعد هذا النوع من المراجعة على تعزيز الثقة في السوق المالية وتحفيز الاستثمار والنمو الاقتصادي.
  - تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية على المعلومة المالية في القطاع العام من خلال إتباع المبادئ والإجراءات اللازمة، يمكن للحكومات تحقيق مستوى عال من الشفافية والمصادقية والموثوقية في المعلومات المالية، مما يساهم في بناء الثقة العامة ودعم الاستقرار المالي والاقتصادي.
  - ولتحقيق هذه الأهداف يستوجب الانتقال من المحاسبة على أساس الإستحقاق إلى المحاسبة على أساس النقدي ومن خلال هذا الجدول سنتطرق إلى مفهوم أساس الإستحقاق والأساس النقدي.

<sup>1</sup> زهير شلال، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2014/2013، ص65.

<sup>2</sup> آسيا قمو، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 07، العدد 02، 2021، ص25.

**جدول رقم 02: مفهوم الأساس النقدي و أساس الإستحقاق و الفرق بينهما**

الفرق بين أساس النقدي وأساس الإستحقاق	أساس الإستحقاق المعدل	أساس الإستحقاق	الأساس النقدي المعدل	الأساس النقدي
الفرق الجوهرى بين أساس الإستحقاق والأساس النقدي يكمن في توقيت الإحتساب.	طريقة تميل إلى المحاسبة على أساس الإستحقاق الكامل، ولكن مع بعض الإختلافات مثل عدم مراعاة بعض فئات الأصول أو الإلتزامات.	الطريقة التي يتم من خلالها تسجيل المعاملات والأحداث الأخرى عند حدوثها بغض النظر عما إذا كانت قد حدثت أم لا، الإبلاغ عن إستلام أو دفع المبالغ النقدية، أي أنه يسجل المعاملات بأثر رجعي.	هو طريقة مختلطة تجمع بين الأساس النقدي وأساس الإستحقاق، ولكن يتم دمج الأساس النقدي إلى حد أكبر ويأخذ في الإعتبار أيضا الحسابات غير المدفوعة و/أو المستحقات في نهاية العام.	هو الطريقة التي يتم من خلالها تسجيل المعاملات والأحداث الأخرى عند إستلام النقد أو دفعه.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على:

جابي أمينة هناء، حكيم ملياني، أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، جامعة الشهيد خمه لخضر الوادي، العدد 10، جزء 02، 2017، ص 138.

**3- مزايا وصعوبات تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام:**

من خلال هذا العنصر سنتطرق إلى مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بالإضافة إلى الصعوبات التي تحد من تطبيقها أو إنتشارها على المستوى الدولي:

**جدول رقم 03 : مزايا وصعوبات تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام**

صعوبات تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام	مزايا تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام
<ul style="list-style-type: none"> <li>- التطور المستمر لمعايير IPSAS</li> <li>- المستوى المهني والعلمي المرتفع لمحتويات المعايير</li> <li>- إختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير</li> <li>- الإبقاء على البدائل المحاسبية</li> <li>- يتطلب تطبيق هذه المعايير تعديلا للقوانين في الدول</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- التناسق والتناغم</li> <li>- ممارسة المساءلة وفق أسس موضوعية</li> <li>- مواكبة متطلبات العولمة</li> <li>- عنصر أساسي وهام للحكم الرشيد</li> <li>- تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين</li> <li>- تمكن من خلق إدارة مالية عالية الجودة</li> <li>- إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة</li> </ul>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على: لكل محمد، لكل حياة، عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS، إصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الإستراتيجية السياسية والإقتصادية، دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية، 02/01 أكتوبر، 2022، ألمانيا برلين، ص 44.

### المطلب الثالث: آفاق تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

إن تطبيق المعايير المحاسبية في القطاع العام يمثل تحدياً هاماً لتحسين الشفافية والمساءلة للمؤسسات العمومية والهيئات العامة، تعتمد تطبيق هذه المعايير على متطلبات وطرق سنتطرق لها في هذا العنصر.

#### 1- متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

لضمان نجاح وفعالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يجب توفر عدة متطلبات نختصرها

كمايلي:<sup>1</sup>

**1-1- إصلاح نظام المحاسبة العمومية:** إن النظام المحاسبي العمومي يعاني من قصور في مختلف جوانبه المتمثلة في عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة، طريقة تقييم حسابات المدونة، وعدم توفر قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية... إلخ، لذا يجب على الدولة (وزارة المالية) إيجاد نظام محاسبي جديد، خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي للدولة (PCE) وهذا من خلال إصدار مجموعة من القوانين تستند إليها مؤسسات القطاع العام.

**1-2- تغيير أساس القياس المحاسبي:** إن النظام المحاسبي العمومي الجزائري الحالي يعتمد على الأساس النقدي، الذي لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة، ولا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول و الإهلاكات ومتابعة المخزونات من جهة أخرى، ونظراً لهذا يتوجب التعديل نحو أساس محاسبي يعطي السنة المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة بها، حيث يتم تحميلها بكل ما يخصها من إيرادات ومصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع لتحويل أو الصرف، إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة إهلاكها، وهذا الأساس هو أساس الاستحقاق المحاسبي.

**1-3- تخفيف مركزية السلطة:** تتولى الحكومة جميع شؤون مستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة، ونتج عن هذا الوضع تنميط نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم، ونظراً لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها.

**1-4- تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام:** من أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير، يتوجب على الجهات المعنية (وزارة المالية، وزارة التعليم العالي...) تأهيل أعوان المحاسبة العمومية - المحاسب العمومي، الأمر بالصرف، المراقب المالي، القاضي لدى مجلس المحاسبة، الطلبة الجامعيين. - علمياً وعملياً، عن طريق:

عقد دورات تدريبية بمشاركة الأكاديميين والمهنيين خاصة بتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. تطوير المناهج الدراسية في الجامعات ومراكز التكوين لكي تتضمن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

<sup>1</sup> خبيطي خضير، مونه يونس، مرجع سابق الذكر، ص 106-107.

**1-5- الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات:** إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة (السلطة التشريعية، السلطة التنفيذية)، لأن تبني هذه المعايير ضمن نظم المحاسبة العمومية يلزم توفير اعتمادات مالية كبيرة وكفاءات عالية من أجل نجاحه.

**1-6- تبني تقنيات وتكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية:** إن استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية يزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي ويتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما لا يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية فمن أجل تسهيل عملية توافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لا بد من توفير تكنولوجيا كافية فعالة.

**2- طرق تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:** رغم وجود عديد من الطرق إلا أنه في غالب الأمر يتم الاعتماد على طريقتين مهمتين لتطبيق هذه المعايير وهما طريقة مباشرة وطريقة غير مباشرة نتطرق إليهم:<sup>1</sup>

**2-1- الطريقة المباشرة:** هذه الطريقة تعتمد على التطبيق المباشر للمعايير.

**2-2- الطريقة غير المباشرة:** تعتمد هذه الطريقة على التناغم والتناسق مع المعايير الدولية وذلك من خلال وضع معايير محلية تتشابه مع المعايير الدولية، فإن المنظمات تعتمد على إستراتيجية التنفيذ التدريجي لمعايير IPSAS، وقت ما أمكن ذلك قصد تجنب المخاطر المحتملة حدوثها عن تعقيد في نطاق التنفيذ النهائي لـ IPSAS، حيث يتم الإمتثال للمعايير الفردية في دورات مالية متعاقبة قبل التطبيق النهائي لـ IPSAS، حيث أن الأمم المتحدة تتبنى هذه الإستراتيجية و تركز على تنفيذ متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دون إشتراط إدخال تحسينات على نظم المعلومات القائمة.

### المبحث الثاني: علاقة المعايير المحاسبية للقطاع العام بأداء المؤسسات العمومية

يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحسين أداء المؤسسات العمومية، في هذا المبحث سنتطرق إلى كيفية تحسين أداء المؤسسات العمومية من خلال المعايير المحاسبية للقطاع العام.

### المطلب الأول: دور معايير (IPSAS) في تعزيز الشفافية والمساءلة في المؤسسات العمومية

تعتبر المعايير المحاسبية للقطاع العام أداة أساسية لتعزيز الشفافية والمساءلة في استخدام الموارد العمومية، في هذا المطلب سنتطرق إلى كيف تأثر هذه الأخيرة في تعزيز الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات العمومية.

#### 1- تأثير معايير (IPSAS) في تعزيز الشفافية في القطاع العام:

الشفافية تعني حصول أفراد المجتمع على كافة المعلومات المتعلقة بالوحدات الحكومية والقرارات التي تصدرها في أي وقت يرغبون فيه، وهو ما يتطلب من الوحدات الحكومية إصدار تقارير دورية، ترتبط بأنشطتها

<sup>1</sup>Dr. 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, 2022-2023, P13.

وتكون متاحة للأفراد في المجتمع، ويعتبر توفير المعلومات وسهولة الحصول عليها مؤشرا على درجة الشفافية، تقضي معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على ضرورة توافر مجموعة من العناصر لتحقيق الشفافية والمتمثلة في:<sup>1</sup>

- تصميم الإجراءات والتعليمات الحكومية بما يتفق مع قواعد قانونية مكتوبة ومنشورة؛  
وضع قواعد واضحة للنشر والإفصاح وتحدد فيها المعلومات التي يجب توفيرها المواعيد التي يجب نشرها فيها، والمسؤولية القانونية من عدم نشرها؛

- أن توفر وحدات القطاع العام معلومات كافية لفهم عملها وتسهيل مراقبة أدائها؛  
- توفير البيانات الرئيسية المتعلقة بالمالية العامة بشكل مفصل ودقيق وفي الوقت الملائم.

## 2- تأثير معايير (IPSAS) في تعزيز المساءلة في القطاع العام:

المساءلة تعني مجموع آليات الإبلاغ عن استخدام الموارد العامة وعواقب الفشل في تحقيق أهداف الأداء المحددة، كما تعرف هيئة الأمم المتحدة المساءلة على أنها الإلتزام من قبل المسؤولين في القطاعين العام والخاص بالقواعد التالية:<sup>2</sup>

- توضيح كيفية قيام الدائرة لمهامها ومبررات القرارات التي تتخذها؛
- التفاعل المباشر مع الانتقادات والمطالب التي تقدم إليها؛
- قبول جزء من المسؤولية عن الأخطاء التي تقع أو الفشل الذي ينتج عن تلك القرارات؛
- وجود آلية واضحة تتيح للمواطن من التزام وحدات القطاع العام بمهامها على الوجه المخطط له؛
- وجود آلية واضحة للتعامل مع الأخطاء أو الفشل.

## 3- معايير (IPSAS) ذات العلاقة بتعزيز الشفافية والمساءلة في المؤسسات العمومية:

تساهم العديد من معايير (IPSAS) في تعزيز الشفافية والمساءلة في المؤسسات العمومية، نذكر منها:<sup>3</sup>

- معيار الإفصاح عن البيانات المالية (IPSAS 01): بيان كيفية إعداد القوائم المالية لوحدات القطاع العام حسب أساس الإستحقاق من خلال تحديد أسس وإطار عرضها الكلي و تضم هذه القوائم: قائمة المركز المالي، قائمة الأداء المالي، قائمة التغيرات في صافي الأصول، قائمة التدفقات النقدية والملاحق، يساعد هذا المعيار على تحسين الشفافية من خلال توفير معلومات شاملة وسهلة الفهم عن الأداء المالي للمؤسسات العمومية من خلال مصداقية القوائم المالية.

<sup>1</sup> ربيعي مريم، دور المعايير محاسبة للقطاع العام في تحسين الأداء الحكومي والحد من الفساد المالي، إصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الإستراتيجية والسياسية والإقتصادية، دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية، 02/01 أكتوبر، 2022، ألمانيا برلين، ص63.

<sup>2</sup> ربيعي مريم، مرجع سبق ذكره، ص64.

تم الإطلاع ، <https://www.ipsasb.org/> , INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD

عليه يوم 2024/03/05، على الساعة 21.52.

- معيار المخصصات والالتزامات الطارئة والأصول الطارئة (IPSAS 19): يحدد هذا المعيار المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة، ويحدد الظروف التي يجب فيها الإعراف بالمخصصات، وكيف يتعين قياسها والإفصاحات التي يجب القيام بها، يتطلب المعيار أيضا الإفصاح على بعض المعلومات حول الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة في الملاحظات على البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها، يساهم هذا المعيار في تحسين الشفافية من خلال توفير معلومات عن المخاطر التي قد تؤثر على الأداء المالي للمؤسسات العمومية.

- معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام (IPSAS 22): يحدد هذا المعيار متطلبات الحكومات التي تختار الإفصاح عن معلومات حول القطاع الحكومي العام والتي تعد بياناتها المالية وفقا لأساس الإستحقاق المحاسبي، يعمل على تحسين الشفافية من خلال توفير معلومات عن كيفية إستخدام المؤسسات العمومية للموارد العامة.

### المطلب الثاني: دور معايير IPSAS في تفعيل الرقابة على الأداء

يسمح مشروع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) بتوفير معلومات أكثر مصداقية لصورة الوضعية المالية وبيان الأداء المالي للدولة، كما تسمح بالمقارنة بين الأداء الفعلي لوحدات القطاع العام والأهداف المسطرة، وفي إطار المحاسبة الدولية للقطاع العام لم يعد دور نظام المعلومات المحاسبية يتمثل في توفير المعلومات التقليدية فقط بل لابد أن يوفر معلومات عن التكاليف والنتائج الفعلية، بالإضافة إلى معلومات عن إنحرافات التكاليف والنتائج الفعلية والمخططة، وتحليلها وتحديد أسبابها والمسؤولين عنها وكيفية معالجتها بما يحقق تخصيص الموارد وضبط الإنفاق العام<sup>1</sup>.

#### 1- عناصر الرقابة على الأداء: تتضمن مراقبة الأداء ثلاثة عناصر رئيسية:<sup>2</sup>

1-1- رقابة الإقتصاد في إستخدام الموارد: بحيث يركز هذا الجانب على علاقة التكلفة بالمنفعة الناتجة عنها ومدى العائد الإقتصادي لتلك المنفعة، ويمكن قياس هذه العلاقة ومقارنتها بطريقة شاملة بحيث تعالج مجمل نشاط الجهة الخاضعة للرقابة، كما أنه يتيح رقابة الإقتصاد في إستخدام الموارد لتحديد ما إذا كانت الوسائل المختارة أو المعدات المكتسبة تمثل الإستخدام الأكثر إقتصادا للأموال العامة، وتحديد ما إذا كانت الموارد المالية البشرية والمادية تستخدم بطريقة إقتصادية، وما إذا كانت الأنشطة الإدارية تنفذ وفقا لمبادئ وسياسات إدارية سليمة وجيدة؛

1-2- رقابة الكفاءة في إستخدام الموارد: يعني بالكفاءة بأنها الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة لتحقيق الأهداف الموضوعية، ويكمن الهدف من رقابة الكفاءة هو مراقبتها في إستخدام الموارد، وقياس العلاقة بين منتجات السلع

<sup>1</sup> الصادق الأسود، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2011، ص200.

<sup>2</sup> علي مال الله عبد الله، إسرائ يوسف ذنون، خالد غازي النمي، أهمية محاسبية التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في الرقابة على أداءها، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد 92، جامعة الموصل، العراق، 2012، ص31.

والخدمات والموارد التي أستخدمت في إنتاجها وذلك لتحديد درجة الإنتاجية ومدى الكفاءة في إدارة موارد الوحدات الخاضعة للرقابة، سواء كانت هذه الموارد بشرية أو مادية أو مالية، وما إذا كان الحصول عليها ممكناً، إذ ما قد تم ذلك بالجودة والكمية المناسبة وبأقل مستوى من التكلفة؛

1-3- رقابة فعالية استخدام الموارد: ويتعلق مصطلح الفعالية بتحقيق الأهداف، إذ يهتم بتحديد العلاقة بين النتائج المستهدفة والنتائج الفعلية للمشاريع والبرامج والأنشطة الأخرى، أي مستوى النجاح الذي تحققه مخرجات السلع والخدمات، تهدف مراقبة فعالية استخدام الموارد إلى التحقق من مدى نجاح وحدات القطاع العمومي في تحقيق أهدافها، وكذلك التحقق من أن البرامج والمشاريع قد حققت الأهداف المطلوبة منها، وأن تنفيذها يقع في حدود تكاليفها المقدر.

### 2- أهداف الرقابة على الأداء: تتمثل الأهداف الأساسية للرقابة على الأداء في:<sup>1</sup>

- التحقق من كفاءة تطوير الخطط والتزام وحدات القطاع العمومي بالمسار الذي رسمته الخطة لتحقيق الأهداف المرجوة، وإنها إتخذت ما يلزم من الإجراءات التصحيحية التي يتطلبها الموقف أثناء التنفيذ؛
- التأكد من أن أنظمة العمل ووسائل التنفيذ في وحدات القطاع العمومي تعمل على تحقيق أكبر عدد من الأهداف، بأقل تكلفة، في أقصر وقت ممكن، وبأعلى مستوى ممكن من الجودة؛
- التأكد من أن الإنفاق العام يتم وفق القرارات والسياسات المرسومة، وأنه يتم تحقيق الأهداف المرسومة بطريقة إقتصادية وكفاءة عالية؛

- مراجعة إدارة البرامج وفحص نقاط الضعف الظاهرة في الأداء وتحديد أسبابها والإقرار عنها.

### 3- دور المعايير المحاسبية للقطاع العام في تفعيل الرقابة على الأداء:

يتيح النظام المحاسبي العام في ضوء تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام توفير معلومات تعكس مصداقية المركز المالي وبيان الأداء المالي للدولة، ومناسبة لأغراض الرقابة، كما يتيح المقارنة بين الأداء الفعلي لوحدات القطاع العام والأهداف المسطرة.

وفي ضوء المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، لم يعد دور النظام المحاسبي العمومي يقتصر على توفير المعلومات التقليدية التي تمكن من الرقابة على المعاملات المالية في وحدات القطاع العام وضمان تنفيذها للعمليات واللوائح الحكومية بل يجب أن توفر معلومات عن التكاليف والنتائج الفعلية، ومعلومات عن الانحرافات والتكاليف والنتائج الفعلية والمخططة وتحليلها ثم تحديد أسبابها والمسؤولين عنها وكيفية معالجتها بما يحقق تخصيص الموارد ومراقبة الإنفاق العام في مراكز المسؤولية على شكل برامج وأنشطة تسمح ربط المدخلات بالمخرجات وترشيد النفقات العامة لضمان فعالية التكلفة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> علي مال الله عبد الله، إسرائ يوسف ذنون، خالد غازي التمي، مرجع سابق الذكر، ص31

<sup>2</sup> قاضي فاطمة الزهراء، رهانات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2019-2020، ص159.

- بالإضافة إلى ذلك فإنه يعكس تعزيز الرقابة الرغبة في تحسين كفاءة الإجراءات والحاجة إلى تحسين إجراءات الرقابة الحالية التقليدية، كما يجب أن تستند الرقابة إلى إجراءات رقابية منظمة بهدف<sup>1</sup>:
- الحصول على ضمان الإمتثال للمعايير المحاسبية التي تفرض على وحدات القطاع العام؛
  - التخلص من خطر الأخطاء أو التلاعب بالبيانات أو النتائج؛
  - عرض بيانات مالية منتظمة وموثوقة ومطابقة للمعايير المحاسبية.

### المطلب الثالث: دور المعايير المحاسبية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي والإداري:

يتمثل الفساد المالي في كافة الإنحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل المالي في الدولة ومؤسساتها، ومخالفة تعليمات هيئات الرقابة المالية المسؤولة عن فحص ومراقبة الحسابات والأموال<sup>2</sup>.

#### 1- الإفصاح وفق معايير المحاسبية للقطاع العام لترشيد تسيير المال العام:

يعتبر المال العام الركيزة الأساسية في بناء أي دولة، فهو يمنحها القدرة على الحفاظ على سيادتها واستقلالها، ويحميها من تدخلات الدول الأخرى في شؤونها الداخلية والخارجية. ولذلك فإنه من الضروري على الدول التي تسعى إلى الاستقرار والحرية أن تهتم بالمحافظة على الأموال العامة وحمايتها من التعديات، الأمر الذي دفع العديد من الدول إلى إنشاء أنظمة رقابية ومحاسبية فعالة لمراقبة أموالها وحمايتها. ومن أجل تحقيق الإدارة المالية الأمثل، أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين ثلاثة معايير تتعلق بالإفصاح تهدف إلى تحقيق التميز في إدارة القطاع العام وتعزيز الشفافية في الإدارة المالية وهي<sup>3</sup>:

- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 15 موضوع "الأدوات المالية الإفصاح والعرض": وهو جزء من سلسلة المعايير الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين للتطبيق في القطاع العام، يهدف هذا المعيار إلى تعزيز فهم المستخدمين للبيانات المالية للجهات الحكومية والمؤسسات العامة، من خلال توضيح الأدوات المالية المختلفة المتاحة لهذه الجهات وكيفية عرضها والإفصاح عنها في التقارير المالية، يهدف هذا المعيار أيضا إلى زيادة الشفافية والمصادقية في تقارير القطاع العام، وتوفير معلومات دقيقة ومفصلة حول الأدوات المالية وإستخدامها وتأثيراتها على الأداء المالي للهيئات الحكومية والمؤسسات العامة ويساهم بشكل مباشر في ترشيد المال العام.

- المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 20 الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة: يساهم هذا المعيار في ترشيد إدارة الأموال العامة من خلال التأكد من وجود إفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة حيثما توجد هناك سيطرة، والإفصاح عن المعلومات التي تتعلق بالمعاملات التي تنشأ بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة بها في ظروف معينة، حيث تتطلب تلك المعلومات مساءلة لتسهيله فهم الأداء المالي للمنشأة المعدة للتقارير بشكل

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 160.

<sup>2</sup> آسيا قمو، ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام دراسة إستشرافية حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة ورقلة، الجزائر، 2017-2018، ص 140.

<sup>3</sup> آسيا قمو، نفس المرجع السابق، ص 159.

أفضل، وتتمثل القضايا الأساسية في الكشف عن المعلومات حول الأطراف ذات العلاقة في تحديد الأطراف التي تسيطر أو تؤثر بشكل كبير على المنشأة المعدة للتقارير، وتحديد المعلومات التي ينبغي الكشف عنها بشأنها بشأن هذه العمليات مع هذه الأطراف.

تلتزم الجهات الحكومية بتنفيذ هذه الإجراءات والإفصاحات كجزء من مسؤوليتها تجاه المواطنين والمجتمع، مما يعزز الشفافية ويحد من فرص الفساد المالي والإداري

## 2- دور المعايير المحاسبية للقطاع العام في مكافحة الفساد:

إن إعتداد المعايير المحاسبية في القطاع العام من شأنه أن يعمل على مكافحة الفساد في الأموال العامة وتبديدها من خلال ما توفره هذه المعايير من: الإفصاح والإعتداد على قياس واضح للإيرادات والنفقات، ويتجلى ذلك بوضوح من خلال:<sup>1</sup>

- تقديم التقارير التي تمكن من المساءلة وتحمل المسؤولية؛
- توفير الأدوات اللازمة لإدارة المخاطر وإتخاذ القرارات لتحسين السلوك؛
- توفير أداة لقياس أداء المنظمة من خلال المقارنات مع المؤسسات المماثلة؛
- إمكانية تدقيق الحسابات لإعطاء مصداقية أكبر لمستخدمي البيانات المالية.

<sup>1</sup> آسيا قمو، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، مرجع سابق الذكر، ص33

## المبحث الثالث: الدراسات السابقة والقيم المضافة

بعد الإطلاع على الدراسات التي تناولت موضوع محل الدراسة، تم إيجاد بعض الدراسات من بينها:

## المطلب الأول: الدراسات السابقة

## 1- الدراسات السابقة باللغة العربية

- دراسة خبيطي خيضر: آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية العمومية بالجزائر، مجلة إضافات إقتصادية، 2021: تهدف الدراسة إلى تقييم دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية بالجزائر، في إطار الإصلاح المحاسبي بموجب القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية، ومدى استعداد البيئة الجزائرية لضمان نجاح مسار هذا الإصلاح، وعليه توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تقدم (IPSAS) أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا لضمان تحسين جودة واتساق الممارسات المحاسبية وتعزيز شفافية التقارير المالية للقطاع العام؛
- المحاسبة العمومية الحالية في الجزائر القائمة على مدونة الحسابات الخزينة، أثبتت فشلها في تقديم بيانات مالية شاملة وذات مصداقية لاتخاذ القرار وتحقيق الرقابة على الأداء الحكومي؛
- الاستفادة من التجارب الدولية الناجحة في مجال الإصلاح المحاسبي وتبني معايير (IPSAS)،
- دراسة قاضي فاطمة الزهراء: رهانات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، جامعة الجزائر 03، 2019-2020: تهدف هذه الدراسة الإستشرافية لمعرفة انعكاسات تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام IPSAS على المحاسبة العمومية وأثارها على ترشيد النفقات. وتوصلت الدراسة إلى:

- يعاني نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر من عدة نقائص، وهذا جعل عملية إصلاحه للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضرورة حتمية.
- نظام المحاسبة العمومية لايسمح بإستخراج بصفة آلية ومباشرة وذات طابع محاسبي قوائم مالية تظهر تطور وتوزيع مختلف عناصر الذمة المالية للدولة ونتائج تنفيذ الميزانية العامة.
- نظام المحاسبة العمومية لا يهدف إلى تقديم قوائم مالية مبنية على أساس عرض نتائج النشاط العمومي، ولا يقدم عرض لمجمل أصول وخصوم القطاع العام.

دراسة جابي أمينة هناء: أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، جامعة فرحات عباس سطيف 01، 2018-2019: هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الأثر المتوقع لتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الجزائر، لما لهذه المعايير من أهمية كبرى في تحقيق أكبر قدر من المساءلة والشفافية وتسهيل المقارنة بين مختلف التقارير المالية لمختلف الدول، حيث تم إبراز نقائص نظام المحاسبة العمومية

الجزائري وأهمية إصلاحه وفقا لهذه المعايير بالإضافة إلى دراسة مشاريع الإصلاح التي أطلقتها وزارة المالية في سبيل إصلاح المنظومة المحاسبية والمالية للدولة على غرار مشروع عصنة أنظمة الميزانية والمخطط المحاسبي للدولة المستوحى من المعايير الحاسبة الدولية، حيث تم التوصل كنتيجة أساسية إلى أن تحسين المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال التطبيق التدريجي للمعايير وتكييفها مع البيئة الجزائرية أمر ضروري، ذلك أن هذه المعايير ستجلب العديد من المزايا للمحاسبة العمومية وترقى بها إلى المستوى العالمي، من خلال توضيح الوضعية المالية والأداء، وضمان سلامة مالية أفضل، وتعزيز المسائلة والشفافية كونها معيارا لتقييم وتحسين المحاسبة العمومية.

دراسة آسيا قمو، ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام، دراسة إستشرافية حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة ورقلة، 2017-2018: هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تقليص حجم الفساد لدى الوحدة العمومية اللاربحية، وبهذا تهدف إلى تحليل العوامل التي تؤدي إلى الفساد ومدى إمكانية المعايير المحاسبية للقطاع العام علة حل مشكلة الفساد، بالإضافة إلى تطوير مهنة التدقيق الحكومي في مكافحة الفساد في ظل الإقتصاد القائم على المعرفة، وتفعيل هذا الدور من خلال تقديم مقترح لتطوير دور الوزارات والوحدات الحكومية ومجلس المحاسبة، كما هدفت إلى توضيح مدى أهمية الأنشطة والبرامج التي من شأنها جعل دولة الجزائر خالية من أنواع الفساد ودور مجلس المحاسبة في دعم الشفافية بالتعاون مع كافة القوى الفاعلة بالمجتمع كما تهدف إلى توضيح الغرض من التقارب مع المعايير المحاسبة للقطاع العام، وخلصت هذه الدراسة إلى تقديم مجموعة من النتائج والتوصيات، أهمها:

- أهمية وقيمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تزيد بالإعتراف الدولي بها ومدى تبني مختلف الدول والهيئات لمتطلباتها لأن مجلس المحاسبة الدولية في القطاع العام والتابع للإتحاد الدولي للمحاسبين لايملك السلطة لفرض تطبيق هذه المعايير، فإنه يعمل بالتنسيق مع المنظمات الدولية الرسمية إلى تشجيع ومساعدة الدول على تبني هذه المعايير، وتحقيق التوافق بينها وبين المتطلبات الوطنية للنظم المحاسبية العمومية لكل دولة.
- التماطل في تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ذلك لأن مشروع الإستحداث قائم مند نهاية 2005 لكن لم يجسد في أرض الواقع ليومنا هذا.

## 2- الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

- 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, 2022-2023:

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن أهمية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد الممارسات المحاسبية العامة وحماية المال العام للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري حيث سارعت العديد من

الدول إلى إصلاح أنظمتها المحاسبية في القطاع العام عن طريق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك من أجل تحسين جودة التقارير المالية، وتعزيز الشفافية والمساءلة حيث تم التوصل إلى العديد من النتائج نذكر من أبرزها:

- الدول المتقدمة هي الأكثر تقبلاً لفكرة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- النظام المحاسبي الجزائري بعيد عن مبادئ الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، حيث أنها تقوم على أساس النقد.
- تعتبر متطلبات تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام واحدة من أهم قضايا الإصلاح الاقتصادي المحاسبي للحد من الفساد وهدر المال العام.

- **Takarli Mohamed, Ghrisi Larbi, State Reforms for Public Accounting order to implement ipsas, Finance and Markets journal,2023-2024**

ركزت هذه الدراسة على التغييرات الأساسية المطلوبة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتحول من النقد إلى المحاسبة المالية وبالتالي، يجب على المؤسسات أن تقرر على الإصلاحات الحاسمة، التي تمثل مراجعة شاملة للممارسات المحاسبية للدولة، هذا الإصلاح يهدف إلى تعزيز الشفافية والكفاءة والمساءلة في العمليات المالية، مما يشير إلى تحول كبير نحو تحسين الوضع المالي للإدارة في السياق الحكومي. كما أشارت هذه الدراسة إلى أن تنفيذ الإصلاح المحاسبي للدولة هو عملية معقدة تنطوي على تحديات كبيرة، ولكن الفوائد المحتملة من حيث الشفافية والمساءلة وكفاءة الجمهور تجعله مسعى أساسياً، ويجب على الحكومات أن تكون على استعداد لمواجهة هذه التحديات من خلال الاستثمار في التدريب.

### المطلب الثاني: القيمة المضافة للدراسة الحالية

من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة وجدنا أن هناك العديد من الاختلافات كما هناك تشابه وسنتطرق لها فيما يلي:

**1- أوجه التشابه:** تشترك الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في الجانب النظري، حيث أن الدراسات السابقة والدراسة الحالية تتطرق إلى معايير المحاسبة في القطاع العام، نشأتها وأهميتها، متطلبات وطرق تبنيها... الخ، ولعل أهم النقاط التي تشابهت فيها الدراسة الحالية مع الدراسة السابقة هي التركيز على نتائج تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام، ومدى الصعوبات التي ستواجهها.

وأيضاً معظم الدراسات السابقة إشتراك مع الدراسة الحالية في الأدوات والأساليب المستخدمة لمعالجة الموضوع واعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي.

**2- أوجه الاختلاف:** بعد الإطلاع على الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة الحالية، إختلفت الدراسة الأخيرة عن باقي الدراسات في:

- أنها سلطت الضوء على الأثر المحتمل حدوثه عند تطبيق هذه المعايير على أداء المؤسسات العمومية وليس على المحاسبة العمومية فقط؛

- أيضا إختلفت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث حجم العينة المدروسة فقد أخذت هذه الدراسة عينة كبيرة من المؤسسات العمومية على عكس الدراسات السابقة ركزت على مؤسسة وحيدة؛
- إختلفت دراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث المكان والزمان حيث إتخذت هذه الدراسة مجتمع على شكل مؤسسات عمومية وإمتازت بحدائث الزمان والمكان.

**3- القيمة المضافة:** إن النقطة التي تميزت بها دراستنا عن الدراسات السابقة وما توصلت إليه من نتائج وما يمكن إعتباره قيمة مضافة هو تطرقنا إلى أن ليس كل المؤسسات العمومية قابلة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، أو لديها أرضيا مناسبة للتطبيق، وهذا تم إستنتاجه عن طريق دراسة إستقصائية لمؤسسات عمومية بطريقة عشوائية حيث تم التوصل إلى أن أغلب العمال ليس لهم دراية بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وركزت أيضا الدراسة على واقع تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع في الجزائر على عكس الدراسات الأخرى التي تمحورت أغلبها بدراسة حالة عن التجارب الدول الأخرى.

## خلاصة:

إن وجود معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عالية الجودة تساهم في ترشيد القرارات، ولا يتحقق هذا إلا بضرورة تطبيقها في مختلف الدول وإعتمادها من قبل مؤسسات القطاع العام، حيث تعتبر الجزائر من الدول التي تبنت معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

ونستخلص من خلال هذا الفصل وبعد تناولنا المفاهيم الأساسية للمعايير المحاسبية للقطاع العام والمؤسسات العمومية والعلاقة بينهما، إلى أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تسعى إلى تحقيق رفع كفاءة أداء المؤسسات العمومية ووضع الأنظمة الكفيلة لتخفيف أو تقليل الغش والتصرفات الغير مقبولة ووضع أنظمة للرقابة على أداء تلك المؤسسات هذا ما يؤدي إلى تحقيق الشفافية والعدالة ومنح الحق في مساءلة إدارة المؤسسة.



الفصل

الثاني

## تمهيد:

بناء على ما تم التوصل إليه في الجانب النظري وبهدف التأكد من صحة فرضيات الدراسة تم إجراء دراسة ميدانية على مستوى المؤسسات العمومية و ذلك بالإعتماد على استبيان مصمم وفق سلم ليكارت الخماسي ويكون موجه خصيصا للأمرء بالصرف والمحاسبين العموميين ومراجعي الحسابات والمراقبين الماليين، وذلك تدعيما للجانب النظري.

لذلك فإن هذا الفصل يسعى للتأكد من صدق وثبات أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان، ومن ثم تحليل آراء عينة الدراسة بهدف تحديد العلاقة بين المتغيرين "المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وأداء المؤسسات العمومية" واختبار صحة الفرضيات، وقد تم الاعتماد على إستخدام إختبار T لعينة وحيدة.

ولمعالجة هذا الموضوع قمنا بتقسيم هذا الفصل لمبحثين نذكرهما كمايلي:

- المبحث الأول: المنهجية والإجراءات والأساليب الحصائية

- المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة

**المبحث الأول: المنهجية والإجراءات والأساليب المتبعة:**

يعالج هذا المبحث عرضاً عاماً حول الإطار العام للدراسة الميدانية، من حيث هذه الدراسة ونوع العينة التي تم اختيارها لتوزيع قوائم الإستبيان عليها، بالإضافة إلى الأدوات المستخدمة في الدراسة لتحليل إجابات العينة على قائمة الإستبيان.

**المطلب الأول: منهجية الدراسة:**

يتناول هذا المطلب عرضاً للطريقة المتبعة في الدراسة من خلال التعرف على هدف الدراسة، وحدود الدراسة، مجتمع الدراسة، بالإعتماد على إستبيان صمم لهذا الغرض، تمت معالجة بياناته عن طريق برنامج الحزمة الإحصائية SSPS، وقد إعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي.

**1- المجتمع:**

قبل تحديد عينة الدراسة ينبغي تحديد مجتمع الدراسة، ومن أجل ذلك فقد تم إجراء استطلاع على مستوى العديد من المؤسسات العمومية بولاية سكيكدة من أجل التأكد من مدى معرفتهم بالمعايير المحاسبية الخاصة بالقطاع العام، ناهيك عن نوعية المؤسسات التي العمومية التي ستخضع لها مستقبلاً في حال تطبيقها. وهكذا تم استثناء المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي التي تطبق المحاسبة العامة، كما تم استبعاد مراكز البحث بسبب غيابها، وهكذا تم اختيار المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والعلمي والثقافي، وحتى على مستوى هذه المؤسسات أجري استطلاع لمعرفة مدى اطلاعهم على هذه المعايير، وهنا أيضاً تم إقصاء الكثير من المؤسسات بسبب عدم اطلاعهم عليها وبالتالي عدم قدرتهم على الإجابة.

**2- عينة الدراسة:**

لم يتم تحديد حجمها بشكل مسبق قبل توزيع الاستبيان، حيث تم توزيع 60 إستبيان على الأعوان المكلفين بمهنة المحاسبة في المؤسسات العمومية، من أجل الحصول على المعلومات وتم ذلك بالطريقة المباشرة (من اليد إلى اليد)، وقد تم توزيع الإستبيانات بطريقة عشوائية على عينة الدراسة متكونة من المهنيين (الأمراء بالصرف، المحاسبين العموميين، محافظي الحسابات، المراقب المالي) بولاية سكيكدة وبعد التوزيع حاولنا تحصيل أكبر عدد ممكن من الإستبيانات تماشياً مع الرفض أو التماطل في الإجابات، ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم 04: الإحصائيات المتعلقة بالاستمارات الموزعة

الاستبيان		البيان
النسبة %	العدد	
100	60	عدد الاستبيانات الموزعة
10	06	عدد الاستبيانات المفقودة أو غير المسترجعة
6.6	04	عدد الاستبيانات الملغاة
83.4	50	عدد الاستبيانات المستخدمة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على توزيع الإستبيان

من خلال الجدول رقم 01 نلاحظ عدد الإستمارات الموزعة 60 إستمارة، وزعت على 30 مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، والتي إستخلص منها 50 إستمارة صالحة للدراسة، أما باقي الإستمارات فألغيت سواء لعدم تحصيلها أصلا من أفراد العينة بسبب التماطل وإنهاء فترة الدراسة أو بسبب كونها فقدت أو بسبب التناقض الملاحظ على مستوى الإجابات.

جدول رقم 05: مجتمع وعينة الدراسة

عينة الدراسة	مجتمع الدراسة
03 استبيانات	01- مديرية التجارة
03 استبيانات	02- مديرية الميزانية والمتابعة
02 استبانة	03- مديرية السكن
02 استبانة	04- المركز الإداري البلدي
03 استبيانات	05- مديرية التعمير والهندسة المعمارية
05 استبيانات	06- مديرية السياحة والصناعة التقليدية
02 استبيانات	07- مديرية الصيد والموارد الصيدية
05 استبيانات	08- التعاونية الاستهلاكية لعمال التربية لولاية سكيكدة
02 استبانة	09- مديرية مسح الأراضي
05 استبيانات	10- مديرية شؤون الصحة العامة
03 استبيانات	11- خزينة ولاية سكيكدة
01 استبيان	12- المراقبة المالية لولاية سكيكدة
03 استبيانات	13- المعهد الوطني المتخصص في التكوين المهني
06 استبيانات	14- المكتبة الرئيسية للمطالعة العمومية
12 استبانة	15- الجامعة
03 استبيانات	16- المسرح الجهوي

المصدر: من إعداد الطالبتين

## المطلب الثاني: أدوات وإجراءات الدراسة وصدقها

يرتكز المنهج الوصفي على جمع أكبر قدر ممكن من البيانات من أجل وصفها و تحليلها وذلك بهدف استخلاص النتائج من خلال العديد من الأساليب الإحصائية التي صممت خصيصا لمعالجة هذه البيانات، سنحاول من خلال هذا المطلب عرض الأدوات والإجراءات المستخدمة في جمع البيانات، إضافة إلى الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة هذه الأخيرة وأيضا عرض صدق وثبات أداة الدراسة.

### 1- الأدوات المستعملة في جمع البيانات:

بحكم طبيعة موضوع البحث المتعلق بالأثر المحتمل أو المتوقع حدوثه عند تطبيق أو اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية إستوجب علينا الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تحليل البيانات الإحصائية، إعتدنا على الإستبيان كأداة لجمع البيانات، وقد صمم خصيصا للإجابة على التساؤلات المطروحة وتحقيق أهداف الدراسة، وبعد عملية الحصر النهائي لعدد الإستبانات الصالحة للدراسة وكذلك إستخدام أسلوب البرنامج الإحصائي المعروف باسم الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) الذي يستعمل بكثرة في إجراء التحليلات الإحصائية بكافة الأشكال.

### 1-1 الإستبيان:

بإعتبار الإستبيان من أكثر الأساليب إستعمالا في جمع البيانات الأولية، تم تصميم إستمارة موجهة إلى مختلف الأعوان المكلفين بالمحاسبة العمومية تحتوي على مجموعة من العبارات تكون الإجابة عليها بموافق بشدة أو موافق أو محايد أو غير موافق أو غير موافق بشدة، حيث إحتوى الإستبيان على 4 صفحات تضم 25 سؤالا مقسمة إلى جزئين كما يلي:

**الجزء الأول:** تضمن البيانات الشخصية عن أفراد المجتمع، بحيث تضمن ستة أسئلة (الجنس، العمر، المؤهل

العلمي، سنوات الخبرة، التخصص العلمي) خاصة بعينة الدراسة، والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.

**الجزء الثاني:** قسم إلى ثلاث محاور تجيب عن فرضيات الدراسة كالتالي:

**المحور الأول:** متعلق بدور معايير (IPSAS) في تعزيز الشفافية والمساءلة في المؤسسات العمومية يحتوي على خمسة أسئلة.

**المحور الثاني:** يتضمن دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تفعل الرقابة على الأداء داخل المؤسسات العمومية يحتوي على سبعة أسئلة.

**المحور الثالث:** متعلق تساهم معايير المحاسبية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي والإداري يحتوي على سبعة أسئلة.

## 2- الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات:

بغرض تحليل البيانات الأولية المجمعة تم ترميز عبارات الاستبيان وإفراغ الإجابات في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، ومن ثم تحليلها باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية وسنعرضها فيما يلي:

- التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة؛
- معامل ألفا كرومباخ لتأكد من ثبات أداة الدراسة؛
- معامل الارتباط بارسون لتحديد العلاقة بين محاور الإستبيان والأسئلة التي تنتمي إليه؛
- مقياس ليكارت؛
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحديد الأهمية النسبية لكل عبارة ودرجة الموافقة عليها؛
- اختبار التوزيع الطبيعي لتأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي؛
- إختيار الفرضيات بواسطة إختبار T للعينة الوحيدة.

## 3- صدق و ثبات أداة الدراسة:

يقصد بصدق أداة الدراسة مدى الحصول على نفس النتائج، أو نتائج متقاربة اذا كررت الدراسة في ظروف متشابهة باستخدام الأداة نفسها، حيث يعتبر معامل ألفا كرومباخ مقياس إحصائي يستعمل للتأكد من صدق و ثبات أداة الدراسة ويكون دائماً محصور بين 0 و 1، وقد قدرت أدنى قيمة إحصائية لمعامل ألفا كرومباخ ب 0.6. فكلما اقترب من 1 أو كان أكبر من 0.6 فهذا يدل على ثبات أداة الدراسة ومصداقيتها.

## الجدول رقم 06 معامل الثبات ألفا كرومباخ:

الصدق	معامل ألفا كرومباخ	عدد العبارات	المحاور
0.854	0.731	5	المحور الأول
0.853	0.729	7	المحور الثاني
0.872	0.761	7	المحور الثالث
0.924	0.854	19	الإجمالي

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين لنا الجدول رقم 06 أن معامل الثبات لكل محاور الاستبيان قد تجاوز الحد المقبول والمتمثل في 0.6، حيث كانت نسبة معامل ثبات المحور الأول 73%، ومعامل ثبات المحور الثاني 72%، ومعامل ثبات المحور الأخير 76%، وهذا ما يؤشر على ثبات فقرات الاستبيان وقد قدرت نسبة معامل ثبات الإستبيان ككل بـ 85%، ومنه فإن أداة الدراسة ثابتة وصادقة بدرجة كبيرة وتحقق الغرض الذي وضعت لأجله، كما نلاحظ أن معامل الصدق لجميع محاور الاستبيان يفوق 0.8 وهذا يدل على أن إجابة المستجوبين صالحة للدراسة ويمكن الاعتماد عليها.

## المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة

بعد الحصول على إستمارة الإستمبيان من قبل العينة محل الدراسة والتي تشمل 50 مستجوب ما بين أمراء بالصرف محاسبين عموميين، محافظي الحسابات ومراقب المالي، يتم البدء في هذا المبحث بإستعراض النتائج الخاصة بالعينة بعد تفريغ معطياتها في برنامج SPSS من أجل الحصول على نتائج لتحليلها وتفسيرها.

## المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية

بدأ تحليل الإستمبيان بالمعلومات الشخصية للعينة محل الدراسة من خلال: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص، الوظيفة، الخبرة، كالاتي:

## 1- وصف عينة الدراسة من حيث الجنس:

## جدول رقم 07: وصف عينة الدراسة من حيث الجنس

الجنس:	التكرار:	النسبة:
ذكر	24	48%
أنثى	26	52%
المجموع	50	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم 07 أن عدد الذكور والإناث متقارب لحد كبير، حيث بلغ عدد الإناث 26 أنثى بنسبة 52% مقارنة بعدد الذكور الذي كان عددهم 24 بنسبة 48%، والدائرة النسبية توضح ذلك:

## الشكل رقم 01: وصف عينة الدراسة من حيث الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

## 2- وصف عينة الدراسة من حيث العمر:

## الجدول رقم 08: وصف عينة الدراسة من حيث العمر

العمر	التكرار	النسبة
من 20 إلى أقل من 30 سنة	16	32%

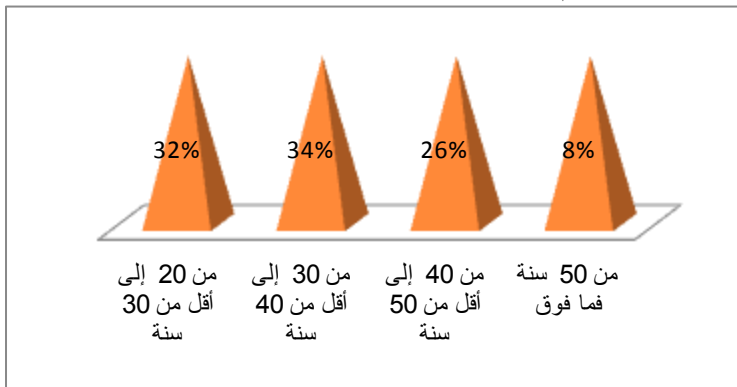
34%	17	من 30 إلى أقل من 40 سنة
26%	13	من 40 إلى أقل من 50 سنة
8%	4	من 50 سنة فما فوق
100%	50	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم 08 نلاحظ:

- بلغ عدد الأفراد الذين يتراوح عمرهم من 20 إلى أقل من 30 سنة 16 فردا من أصل 50 فردا بنسبة 32%؛
  - بلغ عدد الأفراد الذين يتراوح عمرهم من 30 إلى أقل من 40 سنة 17 فردا من أصل 50 فردا بنسبة 34%؛
  - بلغ عدد الأفراد الذين يتراوح عمرهم من 40 إلى أقل من 50 سنة 13 فردا من أصل 50 فردا بنسبة 26%؛
  - بلغ عدد الأفراد الذين يتراوح عمرهم من 50 سنة فما فوق 4 أفراد من أصل 50 فردا بنسبة 8%.
- عموما شكلت الفئة العمرية من 30 إلى أقل من 40 سنة أكبر عينة بنسبة 34%، في حين شكلت الفئة العمرية من 50 سنة فما فوق أقل عينة بنسبة 8%، وهم 4 أفراد من أصل 50 فردا، والشكل التالي يمثل لنا نسب الفئة العمرية:

الشكل رقم 02: وصف عينة الدراسة من حيث العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss.

### 3- وصف عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي:

الجدول رقم 09: وصف عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل
54%	27	ليسانس
26%	13	ماستر
2%	1	ماجستير
6%	3	دكتوراه
10%	5	تكوين مهني

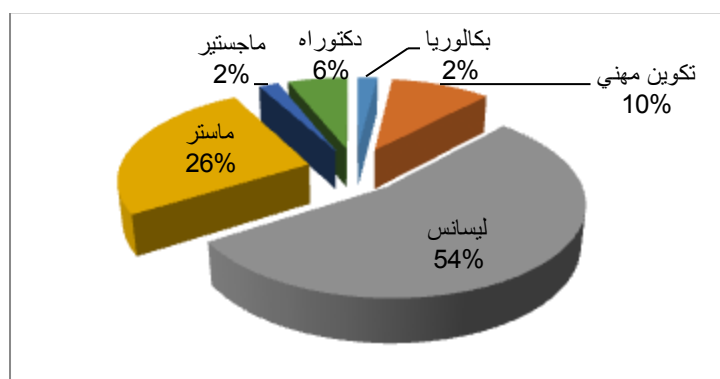
بكالوريا	1	2%
المجموع	50	100%

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم 09 نلاحظ:

- بلغ أفراد العينة الحاملين لشهادة ليسانس 27 فرد من أصل 50 فرد أي بنسبة 54%،
  - بلغ أفراد العينة الحاملين لشهادة ماستر 13 فرد من أصل 50 فرد أي بنسبة 26%،
  - بلغ أفراد العينة الحاملين لشهادة ماجستير 1 فرد من أصل 50 فرد أي بنسبة 2%،
  - بلغ أفراد العينة الحاملين لشهادة دكتوراه 3 فرد من أصل 50 فرد أي بنسبة 6%،
  - بلغ أفراد العينة الحاملين لشهادة تكوين مهني 5 فرد من أصل 50 فرد أي بنسبة 10%،
  - بلغ أفراد العينة الحاملين لشهادة بكالوريا 1 فرد من أصل 50 فرد أي بنسبة 2%،
- عموما شكل حاملي شهادة ليسانس وماستر النسبة الأكبر من أفراد العينة حيث شكلت نسبة هذه الفئة 80%، في حين شكلت النسبة المتبقية من دكتوراه وماجستير وتكوين مهني وبكالوريا نسبة 20%.
- الشكل التالي يوضح نسب وصف عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي.

الشكل رقم 03: وصف عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss.

#### 4- وصف عينة الدراسة من حيث التخصص:

الجدول رقم 10: وصف عينة الدراسة من حيث التخصص:

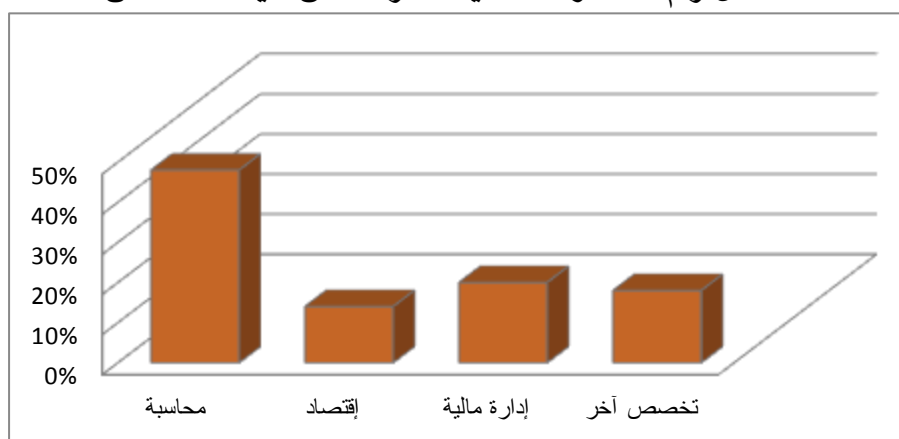
التخصص	التكرار	النسبة
محاسبة	24	48%
إقتصاد	07	14%
إدارة مالية	10	20%

تخصص آخر	09	18%
المجموع	50	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول رقم 10 نلاحظ أن أغلب العمال متخصصين في المحاسبة والإدارة المالية بـ48% و20% على التوالي وكان عددهم 24 و10 عامل، حيث كانا يمثلان 68% من حجم العينة على الرغم من أن تخصص المحاسبة كان ضعف تخصص إدارة مالية، إضافة إلى وجود فئة متوسطة الحجم متمثلة في العمال الذين درسوا تخصصات أخرى بنسبة 18% وكان عددهم 09 عمال ما يؤدي للإجابة على أسئلة الدراسة من جوانب مختلفة، كان هناك أيضا فئة ضعيفة تمثل تخصص الإقتصاد بنسبة 14% وعدد عمال 07. ومن هنا نستنتج أن الأشخاص المعنيين بهذه الدراسة هم المتخصصين في مجال المحاسبة المرتبة الأولى والإدارة المالية في المرتبة الثانية، مما يجعلهم يقدمون إجابات دقيقة لدرايتهم الكافية بالموضوع، من خلال الشكل التالي نلاحظ توزيع التخصصات بالنسب:

الشكل رقم 04: وصف عينة الدراسة من حيث التخصص



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss.

#### 5- وصف العينة من حيث الوظيفة:

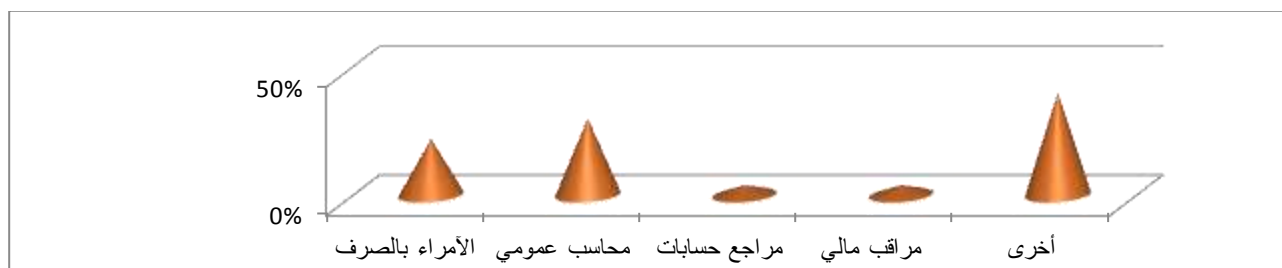
الجدول رقم 11 : وصف العينة من حيث الوظيفة:

الوظيفة	التكرار	النسبة
الأمرء بالصرف	11	22%
محاسب عمومي	15	30%
مراجع حسابات	02	04%
مراقب مالي	02	04%
أخرى	20	40%
المجموع	50	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم 11 أن أغلب العمال يشغلون منصب محاسب عمومي وأمراء بالصرف بلغت نسبتهم ب30% و22% على التوالي والذين كان عددهم 15 و 11 عامل، مع وجود فئة قليلة من مراقب مالي و مراجع حسابات بنسبة 04% لكليهما.

الشكل رقم 05: وصف العينة من حيث الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات SPSS

6- وصف عينة الدراسة من حيث الخبرة:

الجدول رقم 12: وصف عينة الدراسة من حيث الخبرة

النسبة	التكرار	الخبرة
26%	13	أقل من 5 سنوات
36%	18	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
26%	13	من 10 إلى أقل من 15 سنوات
12%	6	أكثر من 15 سنة
100%	50	المجموع

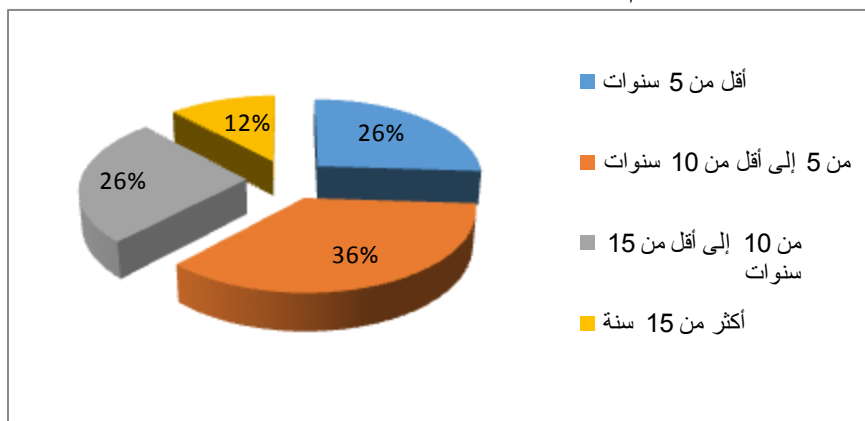
المصدر: من اعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم 12 نلاحظ:

- بلغ عدد الأفراد الذين تقل خبرتهم المهنية والأكاديمية عن 5 سنوات 13 فردا من أصل 50 فرد أي بنسبة 26%؛
- بلغ عدد الأفراد الذين تتراوح خبرتهم المهنية والأكاديمية بين 5 سنوات وأقل من 10 سنوات 18 فردا من أصل 50 فرد أي بنسبة 36%؛
- بلغ عدد الأفراد الذين تتراوح خبرتهم المهنية والأكاديمية بين 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة 13 فردا من أصل 50 فرد أي بنسبة 26%؛
- بلغ عدد الأفراد الذين تفوق خبرتهم المهنية والأكاديمية 15 سنة 6 أفراد من أصل 50 فرد أي بنسبة 12%.

وعموما شكلت فئة الأفراد اللذين تراوحت خبرتهم المهنية والأكاديمية بين 5 سنوات و10 سنوات النسبة الأكبر حيث بلغت 36 %، وهذا ما قد يؤشر على أن الإجابات توجت بخلاصة خبرة مهنية وأكاديمية كبيرة، والشكل الموالي يمثل التوزيع عدد الأفراد حسب الخبرة:

الشكل رقم 06: وصف عينة الدراسة من حيث الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

### المطلب الثاني: تحليل أجوبة الاستبيان:

للتأكد من صدق وثبات أداة الدراسة لا نكتفي بالاعتماد على صدق المحكمين فقط لأنه يقيس هذا الثبات بشكل سطحي فقط ويعتمد على التقدير الذاتي للمحكمين، فلا بد من استخدام صدق التناسق الداخلي كمؤشر احصائي يختص بقياس الارتباط بين كل محور والعبارات الخاصة به.

#### 1- الاتساق الداخلي:

يمكن تسميته بصدق الدراسة هو أن تؤدي وتقيس أسئلة الاستبيان ما تم وضعه لقياسه فعلا، ويقصد به وضوح الاستبيان ومفرداته و فقرات الاستبيان ومفهومه لأفراد عينة الدراسة الذين سوف يشملهم الاستبيان وكذلك تكون فقرات الاستبيان للتحليل الإحصائي.

1-1 الإتساق الداخلي لعبارات المحور الأول "دور معايير (IPSAS) في تعزيز الشفافية والمساءلة في المؤسسات العمومية"

جدول رقم 13: الإتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

الرقم	العبرة	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
01	يتيح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الحصول على معلومات دقيقة حول الإيرادات والنققات والأصول والالتزامات.	0.754	0.000
02	يسمح تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في وضع قواعد واضحة للنشر والإفصاح عن المعلومات المالية.	0.756	0.000
03	يسمح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحقيق أعلى مستويات المساءلة داخل المؤسسة.	0.650	0.000

0.000	0.661	يؤدي تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) إلى تحديد شروط الإيعتراف وقواعد لقياس الأصول المالية للمؤسسات العمومية.	04
0.000	0.663	يتيح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام توفير معلومات تعكس مصداقية المركز المالي للدولة.	05
<b>عند مستوى دلالة إحصائية 0.01</b>			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول رقم 13 يتبين لنا أن كل عبارات المحور الأول: " دور معايير (IPSAS) في تعزيز الشفافية والمساءلة في المؤسسات العمومية" لديها علاقة إرتباط موجبة مع المحور الذي تنتمي إليه، كما أن جميع العبارات دالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.01 و هذا ما يدل على وجود تناسق داخلي.

1-2- الإلتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني: " دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تفعل الرقابة على الأداء داخل المؤسسات العمومية"

جدول رقم 14: الإلتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

الرقم	العبارات	معامل الإرتباط بيرسون	مستوى الدلالة
01	يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تمكين الجهات الرقابية في القطاع العام في مقارنة الأداء بين مختلف المؤسسات العمومية	0.560	0.000
02	يحسن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الرقابة الداخلية على الأموال العمومية.	0.517	0.000
03	يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكل صحيح في تعزيز الرقابة في المؤسسة عن طريق عرض بيانات مالية منتظمة وموثوقة.	0.668	0.000
04	يساعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بتوظيف أدوات رقابية فعالة.	0.610	0.000
05	تطبيق هيئات القطاع العام للمحاسبة وفقا لمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يسمح بالإستخدام الأمثل للموارد المتاحة.	0.754	0.000
06	يتيح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام معرفة ما إذا كانت الأنشطة الإدارية تنفذ وفقا لمبادئ وسياسات إدارية سليمة وجيدة.	0.602	0.000
07	يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في قياس مدى الكفاءة في إدارة موارد الوحدات الخاضعة للرقابة.	0.680	0.000
<b>عند مستوى دلالة إحصائية 0.01</b>			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول رقم 14 يتبين لنا أن كل عبارات المحور الأول: " دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تفعل الرقابة على الأداء داخل المؤسسات العمومية" لديها علاقة إرتباط موجبة مع المحور الذي

تنتهي إليه، كما أن جميع العبارات دالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.01 و هذا ما يدل على وجود تناسق داخلي.

### 1-3- الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث: "تساهم معايير المحاسبية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي والإداري"

جدول رقم: 15 الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
01	يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية في الحد من التلاعبات والفساد عن طريق توفير آليات للإبلاغ عن الفساد.	0.516	0.000
02	إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يقلل من سوء إستغلال موارد المؤسسات العمومية.	0.484	0.000
03	إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية يساعدها على تقليل الفجوات التي قد تؤدي إلى سوء الإدارة المالية.	0.780	0.000
04	يسمح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تبني سياسات وإجراءات داخلية للتصدي للفساد المالي والإداري في المؤسسات العمومية	0.845	0.000
05	إن إعتقاد المعايير المحاسبية في القطاع العام من شأنه أن يعمل توفير الأدوات اللازمة لإدارة المخاطر وإتخاذ القرارات.	0.454	0.001
06	إن إعتقاد المعايير المحاسبية في القطاع العام من شأنه أن يعمل على مكافحة الفساد في الأموال العامة وتبديدها من خلال ما توفره هذه المعايير من الإفصاح والإعتقاد على قياس واضح للإيرادات والنفقات.	0.708	0.000
07	يسمح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المساعدة على تحقيق أهداف الدولة في ترشيد النفقات العمومية.	0.666	0.000

عند مستوى دلالة إحصائية 0.01

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول رقم 15 يتبين لنا أن كل عبارات المحور الأول: "تساهم معايير المحاسبية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي والإداري" لديها علاقة إرتباط موجبة مع المحور الذي تنتهي إليه، كما أن جميع العبارات دالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.01 و هذا ما يدل على وجود تناسق داخلي.

1-4- الإتساق الداخلي لعبارات الإستبيان ككل:

الجدول رقم 16: الإتساق الداخلي لعبارات الإستبيان ككل:

المحاور	معامل بيرسون	مستوى الدلالة
المحور الأول	0.685	0.000
المحور الثاني	0.865	0.000
المحور الثالث	0.860	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول رقم 16 نلاحظ أن كل عبارات محاور الإستبيان لديها علاقة إرتباط موجبة مع المحاور التي تنتمي إليها، كما أن جميع العبارات دالة إحصائية عند مستوى دالة 0.01 ومنه فهي متسقة داخليا. ومنه يمكن القول أن جميع معاملات الأرتباط بيرسون لجميع عبارات الإستبيان ذات معنوية إحصائية، بحكم أن القيمة الإحتمالية المقدره هي أقل من 0.05.

2- مقياس ليكارت الخماسي:

إعتمدت هذه الدراسة على إستبيان مصمم وفق مقياس ليكارت الخماسي، لإعطاء الحرية للمستجوبين في تقديم إجابات دقيقة، ويعتبر من المقاييس الأكثر إستخداما، وقد أعطيت درجة لكل إجابة: ( موافق بشدة---05، موافق---04، محايد---03، غير موافق---02، غير موافق بشدة---01) حيث يقوم المستجوبين بإختيار الإجابة الموافقة لأراءهم<sup>1</sup>.

لقياس فقرات الإستبيان تم استخدام هذا المقياس كإحدى طرق تقدير الدرجات وحيدة البعد لقياس درجة الموافقة أو عدم الموافقة على الفقرات المكونة لموضوع الدراسة، ويتم بيان المجالات من خلال الجدول التالي من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 17: مقياس ليكارت الخماسي

قيمة المتوسط الحسابي	مستوى درجة الإتجاه	نوع الإتجاه
[1.80-1]	منخفض جدا	سلبى (-)
[2.60-1.81]	منخفض	سلبى (-)
[3.40-2.61]	متوسط	غير متأكد
[4.20-3.40]	مرتفع	موجب (+)
[5-4.21]	مرتفع جدا	موجب (+)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على

<sup>1</sup> جمال كنزة، مرجع سابق الذكر، ص328.

تريرات أيمن، قياس مستوى التحفظ والعوامل المحددة له في القوائم المالية للشركات الجزائرية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2022-2023، ص152.

### 3- حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارات المحور الأول:

### 3-1 حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارات المحور الأول:

من خلال هذا الجدول سيتم حساب المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لكل عبارات المحور الأول "دور معايير (IPSAS) في تعزيز الشفافية والمساءلة في المؤسسات العمومية" و ذلك بهدف ترتيب هذه العبارات حسب درجة الموافقة عليها.

### الجدول رقم 18: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارات المحور الأول

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الإتجاه
المحور الأول										
01	يتيح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الحصول على معلومات دقيقة حول الإيرادات والنفقات والأصول والإلتزامات.	18	28	03	01	-	4.26	0.664	01	مرتفع
02	يسمح تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في وضع قواعد واضحة للنشر والإفصاح عن المعلومات المالية.	13	27	04	06	-	3.94	0.913	03	مرتفع
03	يسمح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحقيق أعلى مستويات المساءلة داخل المؤسسة.	14	30	05	01	-	4.14	0.670	02	مرتفع
04	يؤدي تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) إلى تحديد شروط الإعراف وقواعد لقياس الأصول المالية للمؤسسات العمومية.	07	29	13	01	-	3.84	0.681	04	مرتفع
05	يتيح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام توفير معلومات تعكس مصداقية المركز المالي للدولة.	10	30	07	03	-	3.94	0.767	03	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول رقم 18 تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارات المحور الأول حيث إحتلت العبارة رقم 01 المرتبة الأولى، بإنحراف معياري 0.664، ومتوسط حسابي 4.26، والذي ينتمي إلى المجال (4.21-5) من سلم ليكارت الخماسي، والذي يشير لخيار "موافق بشدة" أي أن درجة الموافقة كانت "مرتفعة جدا" على العبارة "يتيح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الحصول على معلومات دقيقة حول الإيرادات والنفقات والأصول والإلتزامات".

تليها العبارة رقم 03 في المرتبة الثانية بإنحراف معياري 0.670، ومتوسط حسابي 4.14، والذي ينتمي إلى المجال (3.41-4.20) من سلم ليكارت الخماسي، والذي يشير لخيار "موافق" أي أن درجة الموافقة كانت "مرتفعة" للعبارة "يسمح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحقيق أعلى مستويات المساءلة داخل المؤسسة".

في حين أن العبارتين رقم 02 و 05 إحتلتا المرتبة الثالثة، بإنحراف معياري 0.193 و 0.767 على التوالي، ومتوسط حسابي 3.94، والذي ينتمي إلى المجال (3.41-4.20) من سلم ليكارت الخماسي، والذي يشير لخيار "موافق" أي أن درجة الموافقة كانت "مرتفعة" للعبارة "يسمح تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في وضع قواعد واضحة للنشر والإفصاح عن المعلومات المالية" و "يتيح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام توفير معلومات تعكس مصداقية المركز المالي للدولة".

وفي الأخير تأتي العبارة رقم 02 بإنحراف معياري 0.681، ومتوسط حسابي 3.84، والذي ينتمي إلى المجال (3.41-4.20) من سلم ليكارت الخماسي، والذي يشير لخيار "موافق" أي أن درجة الموافقة كانت "مرتفعة" للعبارة "يسمح تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في وضع قواعد واضحة للنشر والإفصاح عن المعلومات المالية".

نلاحظ موافقة أغلب أفراد العينة على أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لها دور في تعزيز الشفافية والمسائلة داخل المؤسسات العمومية، حيث أن عبارات المحور الأول كانت درجة الموافقة عليها مرتفعة، وعبارة واحدة مرتفعة جدا.

### 3-2 حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارات المحور الثاني:

من خلال هذا الجدول سيتم حساب المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لكل عبارات المحور الثاني "دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تفعل الرقابة على الأداء داخل المؤسسات العمومية" و ذلك بهدف ترتيب هذه العبارات حسب درجة الموافقة.

### الجدول رقم 19: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارات المحور الثاني

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الإتجاه
-------	----------	------------	-------	-------	-----------	----------------	-----------------	-------------------	--------	---------

المحور الثاني										
مرتفع	03	0.832	3.96	-	04	06	28	12	01	يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تمكين الجهات الرقابية في القطاع العام في مقارنة الأداء بين مختلف المؤسسات العمومية
مرتفع	04	0.804	3.92	01	02	06	32	09	02	يحسن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الرقابة الداخلية على الأموال العمومية.
مرتفع	02	0.670	4.00	-	01	08	31	10	03	يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكل صحيح في تعزيز الرقابة في المؤسسة عن طريق عرض بيانات مالية منتظمة وموثوقة.
مرتفع	03	0.654	3.98	-	02	05	35	08	04	يساعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بتوظيف أدوات رقابية فعالة.
مرتفع	01	0.669	4.04	-	01	07	31	11	05	تطبيق هيئات القطاع العام للمحاسبة وفقا لمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يسمح بالإستخدام الأمثل للموارد المتاحة.
مرتفع	04	0.605	3.96	-	01	07	35	07	06	يتيح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام معرفة ما إذا كانت الأنشطة الإدارية تنفذ وفقا لمبادئ وسياسات إدارية سليمة وجيدة.
مرتفع	04	0.605	3.96	-	02	04	38	06	07	يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في قياس مدى الكفاءة في إدارة موارد الوحدات الخاضعة للرقابة.

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم 19 تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارات المحور الأول " دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تفعيل الرقابة على الأداء داخل المؤسسات العمومية" حيث احتلت العبارة رقم 05 المرتبة الأولى، بإنحراف معياري 0.669، ومتوسط حسابي 4.04، والذي ينتمي إلى المجال (3.41-4.20) من سلم ليكارت الخماسي، والذي يشير لخيار "موافق" أي أن درجة الموافقة

كانت "مرتفعة" على العبارة "تطبيق هيئات القطاع العام للمحاسبة وفقا لمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يسمح بالإستخدام الأمثل للموارد المتاحة".

تليها العبارة رقم 03 في المرتبة الثانية بإنحراف معياري 0.670، ومتوسط حسابي 4.00، والذي ينتمي إلى المجال (3.41-4.20) من سلم ليكارت الخماسي، والذي يشير لخيار "موافق" أي أن درجة الموافقة كانت "مرتفعة" للعبارة "يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكل صحيح في تعزيز الرقابة في المؤسسة عن طريق عرض بيانات مالية منتظمة وموثوقة".

في حين أن العبارة رقم 04 احتلت المرتبة الثالثة، بإنحراف معياري 0.654، ومتوسط حسابي 3.98، والذي ينتمي إلى المجال (3.41-4.20) من سلم ليكارت الخماسي، والذي يشير لخيار "موافق" أي أن درجة الموافقة كانت "مرتفعة" للعبارة "يساعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بتوظيف أدوات رقابية فعالة".

بينما جاءت العبارات 01، 06 و 07 في المرتبة الرابعة والأخيرة، بإنحراف معياري 0.832، 0.605 و 0.605 على التوالي، ومتوسط حسابي 3.96، والذي ينتمي إلى المجال (3.41-4.20) من سلم ليكارت الخماسي، والذي يشير لخيار "موافق" أي أن درجة الموافقة كانت "مرتفعة" للعبارة "يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تمكين الجهات الرقابية في القطاع العام في مقارنة الأداء بين مختلف المؤسسات العمومية"، يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكل صحيح في تعزيز الرقابة في المؤسسة عن طريق عرض بيانات مالية منتظمة وموثوقة"، والعبارة "يساعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بتوظيف أدوات رقابية فعالة".

نلاحظ موافقة أغلب أفراد العينة على أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لها دور في تفعيل الرقابة على الأداء داخل المؤسسات العمومية، حيث أن عبارات المحور الثاني كانت درجة الموافقة عليها مرتفعة.

### 3-3 حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارات المحور الثالث:

من خلال هذا الجدول سيتم حساب المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لكل عبارات المحور الثاني "تساهم معايير المحاسبية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي والإداري" و ذلك بهدف ترتيب هذه العبارات حسب درجة الموافقة.

الجدول رقم 20: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارات المحور الثالث

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الإتجاه
المحور الثالث										

مرتفع	1	0.691	4.18	-	2	2	31	15	يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية في الحد من التلاعبات والفساد عن طريق توفير آليات للإبلاغ عن الفساد.	01
مرتفع	2	0.699	4.04	-	3	2	35	10	إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يقلل من سوء إستغلال موارد المؤسسات العمومية.	02
مرتفع	3	0.782	4.00	1	1	6	31	11	إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية يساعدها على تقليل الفجوات التي قد تؤدي إلى سوء الإدارة المالية.	03
مرتفع	5	0.778	3.92	-	4	5	32	9	يسمح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تبني سياسات وإجراءات داخلية للتصدي للفساد المالي والإداري في المؤسسات العمومية	04
مرتفع	6	0.729	3.86		3	8	32	7	إن اعتماد المعايير المحاسبية في القطاع العام من شأنه أن يعمل توفير الأدوات اللازمة لإدارة المخاطر وإتخاذ القرارات.	05
مرتفع	4	0.795	3.98	1	2	4	33	10	إن اعتماد المعايير المحاسبية في القطاع العام من شأنه أن يعمل على مكافحة الفساد في الأموال العامة وتبديدها من خلال ما توفره هذه المعايير من الإفصاح والإعتماد على قياس واضح للإيرادات والنفقات.	06
مرتفع	3	0.881	4.00	1	3	4	29	13	يسمح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المساعدة على تحقيق أهداف الدولة في ترشيد النفقات العمومية.	07

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول (20) تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارات المحور الثالث حيث احتلت العبارة رقم 01 المرتبة الأولى، بإنحراف معياري 0.691 ومتوسط حسابي 4.18، والذي ينتمي للمجال (3.41-4.20) من سلم ليكارت الخماسي، والتي تشير لخيار " موافق " أي أن درجة الموافقة كانت "مرتفعة"

على العبارة "يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية في الحد من التلاعبات والفساد عن طريق توفير آليات للإبلاغ عن الفساد".

تليها العبارة رقم 02 في المرتبة الثانية، بانحراف معياري 0.699 ومتوسط حسابي 4.04، والذي ينتمي للمجال (3.41-4.20) من سلم ليكارت الخماسي، والتي تشير لخيار "موافق" أي أن درجة الموافقة كانت "مرتفعة" على العبارة "إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يقلل من سوء إستغلال موارد المؤسسات العمومية".

وقد احتلت العبارتين رقم 07 و03 المرتبة الثالثة، بانحراف معياري للعبارة 07 (0.881) والعبارة 03 (0.691) ونفس المتوسط حسابي (4.00) والذي ينتمي للمجال (3.41-4.20) من سلم ليكارت الخماسي، والتي تشير لخيار "موافق" أي أن درجة الموافقة كانت "مرتفعة" على العبارتين "إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية يساعدها على تقليل الفجوات التي قد تؤدي إلى سوء الإدارة المالية." "يسمح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المساعدة على تحقيق أهداف الدولة في ترشيد النفقات العمومية".

في حين احتلت العبارة رقم 06 المرتبة الرابعة، بانحراف معياري 0.795 ومتوسط حسابي 3.98 والذي ينتمي للمجال من سلم ليكارت (3.41-4.20) الخماسي، والتي تشير لخيار "موافق" أي أن درجة الموافقة كانت "مرتفعة" على العبارة "إن اعتماد المعايير المحاسبية في القطاع العام من شأنه أن يعمل على مكافحة الفساد في الأموال العامة وتبديدها من خلال ما توفره هذه المعايير من الإفصاح والاعتماد على قياس واضح للإيرادات والنفقات".

ثم تأتي العبارة رقم 04 في المرتبة الخامسة، بانحراف معياري 0.778 ومتوسط حسابي 3.92، والذي ينتمي للمجال (3.41-4.20) من سلم ليكارت الخماسي، والتي تشير لخيار "موافق" أي أن درجة الموافقة كانت "مرتفعة" على العبارة "يسمح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تبني سياسات وإجراءات داخلية للتصدي للفساد المالي والإداري في المؤسسات العمومية".

ثم تأتي العبارة رقم 05 في المرتبة السادسة، بانحراف معياري 0.778 ومتوسط حسابي 3.86، والذي ينتمي للمجال (3.41-4.20) من سلم ليكارت الخماسي، والتي تشير لخيار "موافق" أي أن درجة الموافقة كانت "مرتفعة" على العبارة "إن اعتماد المعايير المحاسبية في القطاع العام من شأنه أن يعمل توفير الأدوات اللازمة لإدارة المخاطر واتخاذ القرارات".

نلاحظ موافقة أغلب أفراد العينة على أن المعايير المحاسبية للقطاع العام تساهم في الحد من الفساد المالي والإداري، حيث أن كل عبارات المحور الثالث كانت درجة الموافقة عليها مرتفعة

### المطلب الثالث: ربط النتائج بالفرضيات وتفسيرها

إن الهدف الأساسي لإستقصاء آراء الأمراء بالصرف، المحاسب العمومي، محافظي الحسابات ومراقب المالي هو إختبار صحة الفرضيات وتفسيرها، حيث سنتناول في هذا المطلب إختبار التوزيع الطبيعي - smirnov - kolmogorov وسنحاول مناقشة وتفسير الفرضيات.

#### 1- إختبار التوزيع الطبيعي:

وقد تم الإعتماد على نوعين من الفرضيات هما:

H0 "البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي".

H1 "البيانات تتبع التوزيع الطبيعي".

#### جدول رقم 21 : نتائج إختبار Smirnov Kolmogorov

المحاور	قيمة Z	مستوى لدلالة (القيمة الإحصائية sig).	نتيجة الإختبار
المحور الأول	0.141	0.014	توزيع طبيعي
المحور الثاني	0.182	0.000	توزيع غير طبيعي
المحور الثالث	0.222	0.000	توزيع غير طبيعي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 21 أن مستوى الدلالة لجميع المحاور أقل من 0.05، وهذا يعني أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، وفي هذه الحالة نستعين بنظرية النهاية المركزية، التي تقول عند أخذ عينات عشوائية تساوي أو أكثر من 30 مفردة من مجتمع إحصائي ذي وسط حسابي وانحراف معياري، فإن التوزيع الاحتمالي لأوساط هذه العينات يقترب من التوزيع الطبيعي، بالنظر لعينتنا التي تساوي 50 استبانة فإن هذه الحالة مشابهة لنا أي يمكننا القول أن بياناتنا تتبع التوزيع الطبيعي حسب نظرية النهاية المركزية.

#### 2- إختبار فرضيات الدراسة

بعد اختيار نوع التحليل الإحصائي المناسب لهذه الدراسة سيتم محاولة الإجابة على إشكالية الدراسة و الأسئلة المنبثقة منها و ذلك بإختبار صحة الفرضيات و تحليلها، وهذا عن طريق إختبار ستودنت Test sur échantillon unique، حيث تم استخدام القيمة المعيارية 03 على أن أساس مجموع الأوزان قسمة عددها، حيث ثم حسابها كما يلي:

$$\left(\frac{1+5}{2}\right)=03 \text{ القيمة المعيارية}$$

الجدول رقم 22: يوضح نتائج إختبار الفرضيات

القيمة المعيارية: 03				
Sig مستوى الدلالة	Df درجة الحرية	T المحسوبة	T الجدولية	الفرضيات
0.000	49	55.11	14.009	المعايير المحاسبية للقطاع العام لها دور في تعزيز الشفافية والمسائلة داخل المؤسسات العمومية
0.000	49	65.46	16.032	تساهم المعايير المحاسبية للقطاع العام في تفعيل الرقابة على الأداء داخل المؤسسة العمومية
0.000	49	57.41	14.334	تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام يؤدي إلى ترشيد المال العام والحد من الفساد

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

## 1-2 إختبار الفرضية الأولى:

- الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بأن المعايير المحاسبية للقطاع العام ليس لها دور في تعزيز الشفافية والمسائلة داخل المؤسسات العمومية.

- الفرضية البديلة  $H_1$ : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha \geq 0.05$ ) " المعايير المحاسبية للقطاع العام لها دور في تعزيز الشفافية والمسائلة داخل المؤسسات العمومية."

من أجل اختبار الفرضية الأولى قمنا باستخدام اختبار (t) للتحقق من دور المعايير المحاسبية للقطاع العام في تعزيز الشفافية والمسائلة داخل المؤسسات العمومية.

من خلال الجدول رقم 21 نلاحظ أن t المحسوبة تساوي 55.11 وهي أكبر من t جدولية والتي تساوي 14.009 عند درجة حرية تساوي 49، كما أن القيمة الإحتمالية sig أقل من 0.05 بالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة أي أن المعايير المحاسبية للقطاع العام لها دور في تعزيز الشفافية والمسائلة داخل المؤسسات العمومية.

## 2-2 إختبار الفرضية الثانية:

- الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بأن تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام لا يؤدي إلى تفعيل الرقابة على الأداء داخل المؤسسة العمومية داخل المؤسسات العمومية.

- الفرضية البديلة  $H_1$ : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha \geq 0.05$ ) " تساهم المعايير المحاسبية للقطاع العام في تفعيل الرقابة على الأداء داخل المؤسسة العمومية."

من أجل اختبار الفرضية الثانية قمنا باستخدام اختبار (t) للتحقق من دور المعايير المحاسبية للقطاع العام في تفعيل الرقابة على الأداء داخل المؤسسات العمومية.

من خلال الجدول رقم 21 نلاحظ أن  $t$  المحسوبة تساوي 65.46 وهي أكبر من  $t$  جدولية والتي تساوي 032.61 عند درجة حرية تساوي 49، كما أن القيمة الإحصائية بما أن  $\text{sig}$  أقل من 0.05 بالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة أي أن المعايير المحاسبية للقطاع العام لها دور تساهم في تفعيل الرقابة على الأداء داخل المؤسسات العمومية.

### 2-3 اختبار الفرضية الثالثة:

- الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام لا يؤدي إلى الحد من الفساد.

- الفرضية البديلة  $H_1$ : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha \geq 0.05$ ) "تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام يؤدي إلى الحد من الفساد".

من أجل اختبار الفرضية الثالثة قمنا باستخدام اختبار ( $t$ ) للتحقق من دور المعايير المحاسبية للقطاع العام في الحد من الفساد في المؤسسات العمومية.

من خلال الجدول رقم 21 نلاحظ أن  $t$  المحسوبة تساوي 57.41 وهي أكبر من  $t$  جدولية والتي تساوي 14.334 عند درجة حرية تساوي 49، كما أن القيمة الإحصائية بما أن  $\text{sig}$  أقل من 0.05 بالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة أي "تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام يؤدي إلى الحد من الفساد".

2-4- إثبات الفرضية الرئيسية: بناء على صدق الفرضيات الفرعية التي تم اختبارها وإثبات صحتها، يمكن استنتاج أن الفرضية الرئيسية القائلة:

"تطبيق المعايير المحاسبية في القطاع العام يحسن من أداء المؤسسات العمومية" صحيحة ويمكن قبولها. حيث أن صدق الفرضيات الفرعية يعزز ويدعم صحة الفرضية الرئيسية، فإذا كانت تطبيق المعايير المحاسبية له تأثيرات إيجابية على جوانب محددة في أداء المؤسسات العمومية كما أثبتت الفرضيات الفرعية، فإن هذا يشير إلى أن تطبيقها بشكل شامل سيحسن الأداء العام لهذه المؤسسات.

لذلك فإن تطبيق المعايير المحاسبية في القطاع العام يعتبر خطوة هامة وضرورية لتحسين أداء المؤسسات العمومية من خلال تعزيز الشفافية والمساءلة والكفاءة في إدارة الموارد.

## خلاصة:

من خلال هذا الفصل تم التطرق للدراسة التطبيقية التي حاولنا فيها إسقاط ما تطرقنا إليه في الجانب النظري، وذلك من خلال الإستبيان الذي وزع على عينة الدراسة متكونة من المهنيين (الأمراء بالصرف، المحاسبين العموميين، محافظي الحسابات، المراقب المالي) بولاية سكيكدة للإستطلاع على آرائهم من أجل تحديد إجاباتهم حول أسئلة الدراسة، حيث تضمنت الدراسة ثلاث محاور:

- المحور الأول تضمن دور معايير (IPSAS) في تعزيز الشفافية والمساءلة في المؤسسات العمومية.

- المحور الثاني تضمن دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تفعل الرقابة على الأداء داخل المؤسسات العمومية.

- المحور الثالث خاص بمساهمة معايير المحاسبية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي والإداري.

تم التوصل من خلال الدراسة الميدانية إلى أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لا يعتبر بالأمر الهين، فهو يستوجب تحقيق مختلف المتطلبات اللازمة لتوفير البيئة الملائمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وكل هذا بهدف جني ثمار التطوير والتحديث المتمثلة في آثار التبني والمتجسدة في تطوير وتفعيل نظام الرقابة على الأداء وتحسين جودة المعلومات المحاسبية عن طريق تعزيز الشفافية والمسائلة في المؤسسات العمومية، والحد من الفساد المالي والإداري.



الخاتمة

## خاتمة:

يعد توحيد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام خطوة ضرورية في تعزيز الشفافية والمصداقية في إدارة الموارد المالية العمومية، تأتي هذه المعايير كأداة أساسية لتحسين الأداء المالي والإداري للمؤسسات العمومية وتعزيز قدرتها على تحقيق الأهداف المحددة وتلبية توقعات المستفيدين والمجتمع بشكل عام. ويسهم توحيد هذه المعايير في تعزيز الثقة في جودة التقارير المالية والإفصاحات المحاسبية التي تقدمها تلك المؤسسات العمومية، ولذلك فإن هذا التوحيد يعد فرصة لرفع مستوى المهنية والأداء لدى المؤسسات العمومية في الجزائر.

من خلال تناول لدراسة "الأثر المتوقع عن تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام على أداء المؤسسات العمومية"، حاولنا معرفة الأثر المتوقع الذي ينتج عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أداء المؤسسات العمومية.

فكان ذلك من خلال تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين وإنطلاقاً من الفرضيات وباستخدام الأساليب الإحصائية المشار إليها سابقاً، فقد توصلنا إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية للدراسة وهي: ما هو الأثر المتوقع عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أداء المؤسسات العمومية؟ كما توصلنا إلى تأكيد الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: المعايير المحاسبية للقطاع العام لها دور فعال في تعزيز الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات العمومية، فإن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يؤدي إلى تعزيز مصداقية القوائم المالية وشفافيتها من خلال توحيد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وهكذا تم إثبات صحة هذه الفرضية.
- الفرضية الثانية: تساهم المعايير المحاسبية للقطاع العام في تفعيل الرقابة على الأداء داخل المؤسسة العمومية، فإن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يسمح للمؤسسات القطاع العمومي من مراقبة أداء المؤسسة العمومية عن طريق عرض بيانات مالية منتظمة وموثوقة، وهكذا تم إثبات صحة هذه الفرضية.
- الفرضية الثالثة: تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام يؤدي إلى الحد من الفساد المالي والإداري، فإن تطبيق هذه المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من شأنه أن يعمل على مكافحة الفساد في الأموال العامة وتبديدها من خلال ما توفره هذه المعايير من الإفصاح والإعتماد على قياس واضح للإيرادات والنفقات، وهكذا تم إثبات صحة هذه الفرضية.

## نتائج الدراسة:

- المحاسبون العموميين وغيرهم من الإطارات الأكاديمية في المحاسبة يعتبرون أن تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام يحسن من أداء المؤسسات العمومية؛
- من خلال توحيد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ستمكن المؤسسات العمومية من تحسين كفاءتها وفعاليتها، مما يساهم في تحقيق الأهداف المحددة بطريقة أكثر فعالية؛

- تطبيق المعايير المحاسبية يساهم في تعزيز القدرة على إدارة المخاطر المالية بشكل أفضل، مما يحد من التعرض للمخاطر المالية ويعزز استقرار المؤسسات العمومية؛
- هناك إستجابة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر؛
- تساهم كل من الشفافية والمساءلة وبكل فعالية في تحسين الأداء العام للمؤسسات العمومية؛

#### التوصيات:

- تطبيق المعايير المحاسبية الموحدة للقطاع العام في الجزائر، مع إعطاء الأولوية لتنسيق جهود المؤسسات المعنية لضمان التنفيذ الفعال والمنتظم.
- ينبغي تعزيز برامج التدريب والتثقيف للعاملين في المؤسسات العمومية حول المعايير المحاسبية للقطاع العام.
- ضرورة وجود دعم دولي من طرف الهيئات الدولية من أجل التوجه لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- ضرورة تهيئة بيئة مناسبة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

#### آفاق الدراسة:

بعد إتمام دراستنا لموضوع "الأثر المتوقع لتطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام على أداء المؤسسات العمومية" يبقى المجال المفتوح أن تكون دراستنا مرحلة بداية لدراسات وبحوث أخرى في مجال أثر تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام، ولدى سوف نقترح بعض المواضيع التي يمكن تناولها مستقبلا والتي نراها مكتملة لموضوعنا:

- تأثير توحيد المعايير المحاسبية للقطاع العام على جودة التقارير المالية والشفافية.
- دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد.
- أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على جودة التقارير المالية وتقييم الأداء في الهيئات العمومية الجزائرية.



المراجع

- المراجع باللغة العربية

1-1- الكتب:

- محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، الطبعة الأولى، مجموعة العربية للتدريب والنشر القاهرة، مصر، 2013-2014.

1-2- المجالات والدوريات

- بشاينية سعد، المؤسسات العمومية، نهاية أسطورة: التشغيل السيء المتعلق بسلوك المسيرين، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري قسنطينة، العدد 20، 2003.

- بعاشي خالد، حميدانو نصر، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية الجزائرية، مجلة آفاق للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد 02، 2020.

- بغدادي إيمان، خضوع المؤسسة العمومية الاقتصادية لقانون المنافسة، مجلة الحدث للدراسات المالية والإقتصادية، العدد 06، جامعة محمد الشريف مسعايدي سوق أهراس، 2021.

- جابي أمينة هناء، ملياني حكيم، أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد خمه لخضر الوادي، العدد 10، جزء 02، 2017.

- جمال كنزة، مدخل إدارة الجودة الشاملة في تطوير أداء المؤسسات، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 03، العدد 02، المركز الجامعي الونشريسي تيسمسلت، 2019.

- حدوش وردة، جدي فريدة، أداء المؤسسات العمومية الجزائرية بين الواقع والمأمول، المدرسة العليا للتجارة القليعة، مجلة السياسة العالمية، المجلد 06، العدد 02، 2022.

- خبيطي خيضر، مونه يونس، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائرية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، 2016.

- خميسة براهيم، بن موسى كمال، نحو استراتيجية توافقية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة المدبر، المجلد 07، العدد 01، 2020.

- طويلب محمد، آفاق تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر - الأثار والتحديات، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 05، العدد 02، جامعة الشهيد حمى لخضر بالوادي، 2022.

- علي مال الله عبد الله، يوسف ذنون إيسراء، غازي التمي خالد، أهمية محاسبية التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في الرقابة على أداءها، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد 92، جامعة الموصل، العراق، 2012.

- قمو آسيا، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 07، العدد 02، 2021.

1-3- الأطروحات والمذكرات

• الأطروحات:

- الأسود الصادق، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2011.

- تيريرات أيمن، قياس مستوى التحفظ والعوامل المحددة له في القوائم المالية للشركات الجزائرية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2022-2023، ص52.

- جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبية للقطاع العمومي على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 01، 2018-2019.
- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2013/2014.
- قاضي فاطمة الزهراء، رهانات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2019-2020.
- قمو آسيا، ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام دراسة إستشرافية حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة ورقلة، الجزائر، 2017-2018.

• المذكرات:

- زميري جهيدة ، دور الحوافز في تحسين الأداء في المؤسسات العمومية الإستشفائية، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2017-2018.
- زرزار العياشي ، عرض وتقييم مراحل تسيير المؤسسات الإقتصادية العمومية الجزائرية، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2004-2005.
- مداح يوسف، فئات المؤسسات العمومية في الجزائر، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015-2016.
- معاريف سمية، دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسة لإقتصادية، مذكرة تخرج مقدم لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة مولاي الطاهر سعيدة ، الجزائر، 2018-2019.

1-4- الملتقيات:

- لكحل محمد، لكحل حياة، عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS، إصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الإستراتيجية السياسية والإقتصادية، دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية، 02/01 أكتوبر، 2022، ألمانيا برلين.
- ربيبي مريم، دور المعايير محاسبة للقطاع العام في تحسين الأداء الحكومي والحد من الفساد المالي، إصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الإستراتيجية السياسية والإقتصادية، دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية، 02/01 أكتوبر، 2022، ألمانيا برلين.

1-5- النصوص القانونية

- القانون رقم 88-01، المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، المؤرخ في 13 جانفي 1988.

المراجع باللغة الأجنبية:

2-1- Article et sémianes :

- Dr. 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** , 2022-2023.

- 
- Takarli Mohamed, Ghrissi Larbi, State Reforms for Public Accounting order to implement ipsas, **Finance and Markets journal** , 2023-2024

#### 2-2- Site internet :

- IASPlus, <https://www.iasplus.com/en/resources/global-organisations/ipsasb>, Consulter le 16/02/2024 à l'heure 11.21 .
- INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD, <https://www.ipsasb.org>, , Consulter le 05/03/2024 à l'heure 21.52 .
- OECD, The International Public Sector Accounting Standards Board Governance Review Group, The Future Governance of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), PUBLIC CONSULTATION, January 2014, <https://www.oecd.org>, Consulter le 28/02/2024 à l'heure 13.15.



## الملحق رقم 01: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

رقم المعيار	إسم المعيار	رقم المعيار	إسم المعيار
01	عرض البيانات المالية	02	بيانات التدفقات النقدية
03	السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء	04	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
05	تكاليف الاقتراض	06	البيانات المالية الموحدة والمحاسبة للكيانات الخاضعة للسيطرة من جميع الكيانات المسيطرة
07	محاسبة الإستثمارات في الشركات الشقيقة	08	إعداد التقارير المالية عن الحصص في المشاريع المشتركة
09	الإيرادات من العمليات التبادلية	10	التقارير المالية في الإقتصاديات نشطة التضخم
11	عقود الإنشاءات والمقاولات	12	المخزون
13	عقود الإيجار	14	الأحداث بعد تاريخ تقديم التقارير
15	الأدوات المالية	16	الممتلكات المستثمرة
17	الممتلكات، المنشآت والمعدات	18	الإفصاح الصناعي
19	المخصصات، المطوبات والأصول المحتملة	20	إفصاحات الأطراف ذات العلاقة
21	الإنخفاض في الأصول غير المولدة للنقدية	22	الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام
23	الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	24	استحقاقات الموظفين
25	استحقاقات الموظفين	26	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد
27	الزراعة	28	الأدوات المالية: العرض
29	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	30	الأدوات المالية: الإفصاحات
31	الأصول غير الملموسة	32	ترتيبات امتياز الخدمة
33	اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لأول مرة	34	البيانات المالية الفردية
35	البيانات المالية الموحدة أو المجمعة	36	الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
37	الشراكات	38	الكشف عن المصالح في الكيانات الأخرى
39	استحقاقات الموظفين	40	مجموعات القطاع العام
41	الأدوات المالية	42	المنافع الاجتماعية
43	عقود الإيجار	44	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة

## الملاحق رقم 02: قائمة المعايير المحاسبية للقطاع العام المتبناة من طرف الجزائر

رقم المعيار	إسم المعيار	شرح المعيار
01	عرض القوائم المالية	بيان كيفية إعداد القوائم المالية لوحدات القطاع العام حسب أساس الإستحقاق من خلال تحديد أسس وإطار عرضها الكلي وتضم هذه القوائم: قائمة المركز المالي، قائمة الأداء المالي، قائمة التغيرات في صافي الأصول، قائمة التدفقات النقدية والملاحق.
02	قائمة التدفقات النقدية	يتضمن كيفية إعداد هذه القائمة وينص على ضرورة عرض المعلومات عن المقبوضات والمدفوعات وعن التغيرات التاريخية في النقدية والنقدية المعادلة
03	الإيرادات من المعاملات غير التبادلية	إستنادا لهذا المعيار تم إدراج عملية التقييم الأني للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات وذلك بالتنسيق مع المديرية العامة للضرائب التابعة لوزارة المالية.
04	الأعباء	يسمح هذا المعيار برسم الإطار العام الذي يحدد مصاريف الدولة التي يركز الحدث المنشأ لها على الأداء الفعلي للخدمة ويضع القواعد الخاصة بتسجيلها وقياسها وذلك بما يتناسب مع تقسيمات المصاريف الواردة في الميزانية العامة للدولة.
05	مكونات خزينة الدولة	الغرض منه هو تحديد مكونات النقدية التي تشكل خزينة الدولة وتنقسم الى خزينة الأصول و خزينة الخصوم.
06	الديون والأدوات المالية لأجل	يهدف هذا المعيار لتوضيح طرق معالجة الموارد التي تستعملها الدولة لتغطية العجز في خزنتها ويتعلق الأمر بالقروض أو أوراق مالية أجلة التي تسمح بتمويل نشاط الدولة وتسد على المدى الطويل.
07	الإستثمارات في المنشأة الزميلة	يعالج إستثمارات الدولة في المؤسسات والوحدات التي ينتج عنها أرباح وخسائر ويمكن تقييمها بصورة واقية وحقيقية.
08	عرض المعلومات الموازية في البيانات المالية	في مجال تحسين نشر وعرض الميزانية يجب أن تتوافق مدونة الميزانية مع مدونة المحاسبة بما يسهل من إجراء مقارنات بين التقديرات والإنجازات في تقرير المردودية.
09	الأصول المالية	يتطلب هذا المعيار توفير قاعدة بيانات تحصي أصول الدولة المثبتة، ثم تكليف مديرية أملاك الدولة التابعة لوزارة المالية بإجراء جرد كلي لكافة هذه الإستثمارات والممتلكات.
10	الأصول غير الملموسة	يعالج هذا المعيار ممتلكات الدولة غير الملموسة التي يمتد إستعمالها لأكثر من سنة مالية والقابلة للتحديد والقياس، بشرط أن يرتبط بها وجود منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة من إستخدام هذه الأصول.
11	المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة	يعالج التدفقات النقدية المرتبطة بإحتمال وقوع حادث مستقبلي غير مؤكد، كما يحدد المعيار كيفية قياس الأضرار بالمؤونات المرتبطة بتسجيل أصول او خصوم مماثلة.
12	الإيرادات من المعاملات التبادلية	يهدف إلى بيان عملية التقييم المحاسبي للإيرادات الناتجة عن المعاملات والأحداث التي ينتج عنها إيراد ويرتبط بها تدفق حالي أو مستقبلي.
13	المخزون	يتناول طرق قياس وتقييم المخزون في بداية ونهاية السنة المالية، حيث تحدد تكلفة الإعتراف بالمخزون حسب التكلفة التاريخية.
14	عقود الإيجار	يهدف إلى بيان كيفية معالجة عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية، حيث يعتبر العقود الإيجار التمويلية: العقود التي يترتب عنها نقل كافة المنافع والمخاطر المرتبطة بالأصل المؤجر إلى المستأجر، فيما تعتبر عقود الإيجار التشغيلية: كافة العقود التي تصنف على أنها غير تمويلية.
15	انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد	انخفاض القيمة المرتبطة بأصل غير منتج وفي الأصول التي تكون ملكا للدولة أو تحتفظ بها رغم أنها لا تولد عائدا نقديا ونجد على سبيل المثال الأصول التي توجه لتقديم خدمات دون هدف ربحي أو تجاري مثل خدمات التعليم والخدمات الصحية.

<p>وضع هذا العيار بغرض تعزيز قابلية المقاربة للمعلومات المبلغ عنها في القوائم المالية الحكومية، حيث أنه ينص على ضرورة توفير معلومات عن أي تغير في الطرق والتقديرات المحاسبية أو أي تصحيحات لأخطاء سنوات سابقة قد ترد في القوائم المالية، وذلك بغرض فهم تأثير هذه التغيرات والتصحيحات على الحالة المالية لدولة وعلى نتيجة السنوات المالية الحالية والمستقبلية.</p>	<p>السياسات المحاسبية التغيرات في التقارير المحاسبية</p>	<p>16</p>
<p>يعالج هذا المعيار النظم المالية المستحقة في الأجل القصير ويضم حقوق الأصول الجارية والمبالغ المستحقة من العملاء ومن دافعي الضرائب بالإضافة في المدينون الآخرون كما يتطرق هذه المعيار انخفاض قيمة هذه الأصول وكيفية معالجتها محاسبيا.</p>	<p>الحقوق على الأصول المتداولة</p>	<p>17</p>



**الملحق رقم 03: الإستبيان**  
**الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**  
**جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة**  
**كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**  
**قسم العلوم المالية والمحاسبية**



السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته، تحية سلام منا لكم وبعد:

يسعدنا أن نضع بين أيديكم هذا الإستبيان المعد لجمع البيانات حول دراسة بعنوان: "الأثر المتوقع لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أداء المؤسسات العمومية" وذلك إستكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماستر في المحاسبة والتدقيق، على أمل منكم في التعاون وتقديم المعلومات التي تساعد في إتمام هذه الدراسة، مع العلم أن البيانات المتحصل عليها ستكون سرية وتستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا وافر الإحترام والتقدير.

تحت إشراف:

أ.د. سوسن زيرق

من إعداد الطالبتين:

- بوقليع لميس
- كحيل خلود

مصطلحات مهمة:

**المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:** هي القواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية، التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها وتوحيد معالجاتها للأمور المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، بإعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدرها مؤسسات القطاع العام.

**الشفافية:** تعني حصول أفراد المجتمع على كافة المعلومات المتعلقة بالوحدات الحكومية والقرارات التي تصدرها في أي وقت يرغبون فيه، وهو ما يتطلب من الوحدات الحكومية إصدار تقارير دورية، وترتبط بأنشطتها وتكون متاحة للأفراد في المجتمع.

**المساءلة:** تعني مجموع آليات الإبلاغ عن إستخدام الموارد العامة وعواقب الفشل في تحقيق أهداف الأداء المحددة، فهي تعتبر معيار للرقابة على أداء المؤسسات.

**الجزء الأول: البيانات الشخصية**

ضع علامة (x) امام الخانة المناسبة

1-الجنس: ذكر  أنثى

2-العمر:

- من 20 إلى أقل من 30 سنة

- من 30 إلى أقل من 40 سنة

- من 40 إلى أقل من 50 سنة

- من 50 سنة فما فوق

3-المؤهل العلمي: ليسانس  ماستر  ماجستير  دكتوراه

4-التخصص العلمي: محاسبية  إقتصاد  إدارة مالية  تخصص اخر

5-الخبرة المهنية: أقل من 5سنوات  من 5 إلى أقل من 10 سنة  من 10 إلى أقل من 15سنة  أكثر من 15 سنة

6-الوظيفة: أمر بالصرف  محاسب عمومي  مراجع حسابات  مراقب مالي  أخرى

### الجزء الثاني: محاور الإستبيان

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>المحور الأول: دور معايير (IPSAS) في تعزيز الشفافية والمساءلة في المؤسسات العمومية</b>						
01	يتيح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الحصول على معلومات دقيقة حول الإيرادات والنفقات والأصول والالتزامات.					
02	يسمح تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في وضع قواعد واضحة للنشر والإفصاح عن المعلومات المالية.					
03	يسمح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحقيق أعلى مستويات المساءلة داخل المؤسسة.					
04	يؤدي تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) إلى تحديد شروط الإعتراف وقواعد لقياس الأصول المالية للمؤسسات العمومية.					
05	يتيح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام توفير معلومات تعكس مصداقية المركز المالي للدولة.					
<b>المحور الثاني: دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تفعل الرقابة على الأداء داخل المؤسسات العمومية</b>						
01	يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تمكين الجهات الرقابية في القطاع العام في مقارنة الأداء بين مختلف المؤسسات العمومية					
02	يحسن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الرقابة الداخلية على الأموال العمومية.					
03	يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكل صحيح في تعزيز الرقابة في المؤسسة عن طريق عرض بيانات مالية منتظمة وموثوقة.					
04	يساعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بتوظيف أدوات رقابية فعالة.					
05	تطبيق هيئات القطاع العام للمحاسبة وفقا لمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يسمح بالإستخدام الأمثل للموارد المتاحة.					

					06	يتيح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام معرفة ما إذا كانت الأنشطة الإدارية تنفذ وفقا لمبادئ وسياسات إدارية سليمة وجيدة.
					07	يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في قياس مدى الكفاءة في إدارة موارد الوحدات الخاضعة للرقابة.
<b>المحور الثالث: تساهم معايير المحاسبية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي والإداري:</b>						
					01	يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية في الحد من التلاعبات والفساد عن طريق توفير آليات للإبلاغ عن الفساد.
					02	إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يقلل من سوء إستغلال موارد المؤسسات العمومية.
					03	إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية يساعدها على تقليل الفجوات التي قد تؤدي إلى سوء الإدارة المالية.
					04	يسمح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تبني سياسات وإجراءات داخلية للتصدي للفساد المالي والإداري في المؤسسات العمومية
					05	إن اعتماد المعايير المحاسبية في القطاع العام من شأنه أن يعمل توفير الأدوات اللازمة لإدارة المخاطر وإتخاذ القرارات.
					06	إن اعتماد المعايير المحاسبية في القطاع العام من شأنه أن يعمل على مكافحة الفساد في الأموال العامة وتبديدها من خلال ما توفره هذه المعايير من الإفصاح والاعتماد على قياس واضح للإيرادات والنفقات.
					07	يسمح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المساعدة على تحقيق أهداف الدولة في ترشيد النفقات العمومية.

## الملحق رقم 04: قائمة المحكمين على الإستبيان

الجامعة	الإسم	الرقم
جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	تريرات أيمن	01
جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	لخشين عبير	02
جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	بوصبع عبدالناصر	03
جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	بوناب لطفي	04

## الملحق رقم 05: مخرجات برنامج spss

## 1- وصف عينة الدراسة

## الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	24	48,0	48,0	48,0
انثى	26	52,0	52,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

## العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
من 20 الى أقل من 30 سنة	16	32,0	32,0	32,0
من 30 الى أقل من 40 سنة	17	34,0	34,0	66,0
من 40 الى أقل من 50 سنة	13	26,0	26,0	92,0
من 50 سنة فما فوق	4	8,0	8,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

## المؤهل

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ليسانس	27	54,0	54,0	54,0
ماستر	13	26,0	26,0	80,0
ماجستير	1	2,0	2,0	82,0
دكتوراه	3	6,0	6,0	88,0
تكوين مهني	5	10,0	10,0	98,0
بكالوريا	1	2,0	2,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

## التخصص

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاسبة	24	48,0	48,0	48,0
اقتصاد	7	14,0	14,0	62,0
ادارة مالية	10	20,0	20,0	82,0
تخصص اخر	9	18,0	18,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

## الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
الأمراء بالصرف	11	22,0	22,0	22,0
محاسب عمومي	15	30,0	30,0	52,0
مراجع حسابات	2	4,0	4,0	56,0
مراقب مالي	2	4,0	4,0	60,0

أخرى	20	40,0	40,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

## الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 5 سنوات	13	26,0	26,0	26,0
من 5 الى أقل من 10 سنوات	18	36,0	36,0	62,0
من 10 الى أقل من 15 سنة	13	26,0	26,0	88,0
أكثر من 15 سنة	6	12,0	12,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

## 2- ثبات وصدق اداة الدراسة

Alpha de Cronbach	de	Nombre d'éléments
,731		5

Alpha de Cronbach	de	Nombre d'éléments
,729		7

Alpha de Cronbach	de	Nombre d'éléments
,761		7

## Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	de	Nombre d'éléments
,854		19

## 3- الإتساق الداخلي:

## 3-1- الإتساق الداخلي للمحور الأول

	x1	a1	a2	a3	a4	a5
x1	1	,754**	,756**	,650**	,661**	,663**
		,000	,000	,000	,000	,000
	50	50	50	50	50	50
a1	,754**	1	,464**	,650**	,274	,312*
	,000	,001	,001	,000	,054	,028
	50	50	50	50	50	50
a2	,756**	,464**	1	,281*	,477**	,286*
	,000	,001	,001	,048	,000	,044
	50	50	50	50	50	50
a3	,650**	,650**	,281*	1	,139	,295*
	,000	,000	,048	,048	,334	,038
	50	50	50	50	50	50
a4	,661**	,274	,477**	,139	1	,411**
	,000	,054	,000	,334	,334	,003
	50	50	50	50	50	50

a5	Corrélation de Pearson	,663**	,312*	,286*	,295*	,411**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,028	,044	,038	,003	
	N	50	50	50	50	50	50

..La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatérale)\*\*

.).La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral) \*

### 3-2 - الإتساق الداخلي للمحور الثاني

		x2	b1	b2	b3	b4	b5
x2	Corrélation de Pearson	1	,560**	,517**	,668**	,610**	,754**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000
	N	50	50	50	50	50	50
b1	Corrélation de Pearson	,560**	1	,270	,220	,111	,370**
	Sig. (bilatérale)	,000		,058	,125	,443	,008
	N	50	50	50	50	50	50
b2	Corrélation de Pearson	,517**	,270	1	,341*	,074	,234
	Sig. (bilatérale)	,000	,058		,015	,607	,102
	N	50	50	50	50	50	50
b3	Corrélation de Pearson	,668**	,220	,341*	1	,372**	,364**
	Sig. (bilatérale)	,000	,125	,015		,008	,009
	N	50	50	50	50	50	50
b4	Corrélation de Pearson	,610**	,111	,074	,372**	1	,375**
	Sig. (bilatérale)	,000	,443	,607	,008		,007
	N	50	50	50	50	50	50
b5	Corrélation de Pearson	,754**	,370**	,234	,364**	,375**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,008	,102	,009	,007	
	N	50	50	50	50	50	50
b6	Corrélation de Pearson	,602**	,078	,119	,302**	,307*	,509**
	Sig. (bilatérale)	,000	,591	,410	,033	,030	,000
	N	50	50	50	50	50	50
b7	Corrélation de Pearson	,680**	,200	,035	,353*	,565**	,509**
	Sig. (bilatérale)	,000	,165	,808	,012	,000	,000
	N	50	50	50	50	50	50

		b6	b7
x2	Corrélation de Pearson	,602	,680**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000
	N	50	50
b1	Corrélation de Pearson	,078**	,200
	Sig. (bilatérale)	,591	,165
	N	50	50
b2	Corrélation de Pearson	,119**	,035
	Sig. (bilatérale)	,410	,808
	N	50	50
b3	Corrélation de Pearson	,302**	,353
	Sig. (bilatérale)	,033	,012
	N	50	50
b4	Corrélation de Pearson	,307**	,565**
	Sig. (bilatérale)	,030	,000
	N	50	50
b5	Corrélation de Pearson	,509**	,509**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000
	N	50	50
b6	Corrélation de Pearson	1**	,498
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	50	50
b7	Corrélation de Pearson	,498**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	50	50

N	50	50
---	----	----

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

### 3-3 الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث

	x3	c1	c2	c3	c4	c5	
x3	Corrélation de Pearson	1	,516**	,484**	,780**	,845**	,454**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,001
	N	50	50	50	50	50	50
c1	Corrélation de Pearson	,516**	1	,534**	,453**	,331*	-,030
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,001	,019	,836
	N	50	50	50	50	50	50
c2	Corrélation de Pearson	,484**	,534**	1	,560**	,306*	-,189
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,031	,188
	N	50	50	50	50	50	50
c3	Corrélation de Pearson	,780**	,453**	,560**	1	,570**	,143
	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,000		,000	,321
	N	50	50	50	50	50	50
c4	Corrélation de Pearson	,845**	,331*	,306*	,570**	1	,340*
	Sig. (bilatérale)	,000	,019	,031	,000		,016
	N	50	50	50	50	50	50
c5	Corrélation de Pearson	,454**	-,030	-,189	,143	,340*	1
	Sig. (bilatérale)	,001	,836	,188	,321	,016	
	N	50	50	50	50	50	50
c6	Corrélation de Pearson	,708**	,044	,075	,426**	,591**	,453**
	Sig. (bilatérale)	,000	,762	,605	,002	,000	,001
	N	50	50	50	50	50	50
c7	Corrélation de Pearson	,666**	,101	,000	,355*	,596**	,286*
	Sig. (bilatérale)	,000	,487	1,000	,011	,000	,044
	N	50	50	50	50	50	50

		c6	c7
x3	Corrélation de Pearson	,708	,666**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000
	N	50	50
c1	Corrélation de Pearson	,044**	,101
	Sig. (bilatérale)	,762	,487
	N	50	50
c2	Corrélation de Pearson	,075**	,000**
	Sig. (bilatérale)	,605	1,000
	N	50	50
c3	Corrélation de Pearson	,426**	,355**
	Sig. (bilatérale)	,002	,011
	N	50	50
c4	Corrélation de Pearson	,591**	,596**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000
	N	50	50
c5	Corrélation de Pearson	,453**	,286*
	Sig. (bilatérale)	,001	,044
	N	50	50
c6	Corrélation de Pearson	1**	,495
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	50	50

c7	Corrélation de Pearson	,495**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	50	50

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

### 3-4 الإتساق الداخلي لعبارات الإستبيان ككل

		x1	x2	x3	total
x1	Corrélation de Pearson	1	,418	,344	,685
	Sig. (bilatérale)		,003	,014	,000
	N	50	50	50	50
x2	Corrélation de Pearson	,418**	1	,656**	,865**
	Sig. (bilatérale)	,003		,000	,000
	N	50	50	50	50
x3	Corrélation de Pearson	,344*	,656**	1	,860**
	Sig. (bilatérale)	,014	,000		,000
	N	50	50	50	50
total	Corrélation de Pearson	,685**	,865**	,860**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	50	50	50	50

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

### 4-1 - التكرارات والمتوسطات الحسابية والإنحرافات للمحور الأول

		a1	a2	a3	a4	a5
N	Valide	50	50	50	50	50
	Manquante	0	0	0	0	0
Moyenne		4,26	3,94	4,14	3,84	3,94
Ecart-type		,664	,913	,670	,681	,767

#### a1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2,0	2,0	2,0
محايد	3	6,0	6,0	8,0
موافق	28	56,0	56,0	64,0
موافق بشدة	18	36,0	36,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

#### a2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	12,0	12,0
	محايد	4	8,0	20,0
	موافق	27	54,0	74,0
	موافق بشدة	13	26,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0

a3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2,0	2,0	2,0
محايد	5	10,0	10,0	12,0
موافق	30	60,0	60,0	72,0
موافق بشدة	14	28,0	28,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

a4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2,0	2,0	2,0
محايد	13	26,0	26,0	28,0
موافق	29	58,0	58,0	86,0
موافق بشدة	7	14,0	14,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

a5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	3	6,0	6,0	6,0
محايد	7	14,0	14,0	20,0
موافق	30	60,0	60,0	80,0
موافق بشدة	10	20,0	20,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

4-2 - التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات للمحور الثاني

	b1	b2	b3	b4	b5	b6	b7
Valide	50	50	50	50	50	50	50
Manquante	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne	3,96	3,92	4,00	3,98	4,04	3,96	3,96
Ecart-type	,832	,804	,670	,654	,669	,605	,605

b1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	4	8,0	8,0	8,0
محايد	6	12,0	12,0	20,0
موافق	28	56,0	56,0	76,0
موافق بشدة	12	24,0	24,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

b2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	2,0	2,0	2,0
غير موافق	2	4,0	4,0	6,0
محايد	6	12,0	12,0	18,0
موافق	32	64,0	64,0	82,0
موافق بشدة	9	18,0	18,0	100,0
Tot	50	100,0	100,0	

## b3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2,0	2,0	2,0
محايد	8	16,0	16,0	18,0
موافق	31	62,0	62,0	80,0
موافق بشدة	10	20,0	20,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

## b4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	4,0	4,0	4,0
محايد	5	10,0	10,0	14,0
موافق	35	70,0	70,0	84,0
موافق بشدة	8	16,0	16,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

## B5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2,0	2,0	2,0
محايد	7	14,0	14,0	16,0
موافق	31	62,0	62,0	78,0
موافق بشدة	11	22,0	22,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

## b6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2,0	2,0	2,0
محايد	7	14,0	14,0	16,0
موافق	35	70,0	70,0	86,0
موافق بشدة	7	14,0	14,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

## b7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	4,0	4,0	4,0
محايد	4	8,0	8,0	12,0
موافق	38	76,0	76,0	88,0
موافق بشدة	6	12,0	12,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

## 3-4 - التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات للمحور الثالث

	c1	c2	c3	c4	c5	c6	c7
Valide	50	50	50	50	50	50	50
Manquante	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne	4,18	4,04	4,00	3,92	3,86	3,98	4,00
Ecart-type	,691	,699	,782	,778	,729	,795	,881

## c1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	4,0	4,0
	محايد	2	4,0	8,0
	موافق	31	62,0	70,0
	موافق بشدة	15	30,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0

## c2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	6,0	6,0
	محايد	2	4,0	10,0
	موافق	35	70,0	80,0
	موافق بشدة	10	20,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0

## c3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	2,0	2,0
	غير موافق	1	2,0	4,0
	محايد	6	12,0	16,0
	موافق	31	62,0	78,0
	موافق بشدة	11	22,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0

## c4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	8,0	8,0
	محايد	5	10,0	18,0
	موافق	32	64,0	82,0
	موافق بشدة	9	18,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0

c5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	2,0	2,0	2,0
غير موافق	2	4,0	4,0	6,0
محايد	4	8,0	8,0	14,0
موافق	33	66,0	66,0	80,0
موافق بشدة	10	20,0	20,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

c7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	2,0	2,0	2,0
غير موافق	3	6,0	6,0	8,0
محايد	4	8,0	8,0	16,0
موافق	29	58,0	58,0	74,0
موافق بشدة	13	26,0	26,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

## 5- إختبار التوزيع الطبيعي

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>		
	Statistique	ddl	Signification
x1	,141	50	,014
x2	,184	50	,000
x3	,222	50	,000
total	,145	50	,010

a. Correction de signification de Lilliefors

## 6- إختبار الفرضيات

## Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
x1	50	4,0240	,51688	,07310
x2	50	3,9743	,42973	,06077
x3	50	3,9971	,49191	,06957

## Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
x1	14,009	49	,000	1,02400	,8771	1,1709
x2	16,032	49	,000	,97429	,8522	1,0964
x3	14,334	49	,000	,99714	,8573	1,1369