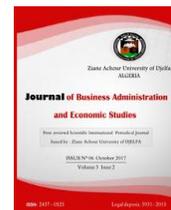




مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية



موقع المجلة: www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/

المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS كألية لتطوير المحاسبة العمومية في الجزائر International standards for the public sector IPSAS as a mechanism for the

روتال عبد القادر، Routal abdelkader *¹، aekroual@gmail.com

¹ أستاذ محاضر، مخبر تطوير المؤسسة الجزائرية، جامعة ابن خلدون تيارت (الجزائر)

تاريخ النشر: 2024/01/18

تاريخ القبول: 2023/12/31

تاريخ الإرسال: 2023/05/16

الكلمات المفتاحية

ملخص

المحاسبة العمومية؛
المعايير الدولية؛ القطاع العام .

هدفت هذه الدراسة الى إبراز المتطلبات الضرورية لعملية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر نظرا لأوجه القصور الموجودة به، وهذا بغية تقريبه من الممارسات المحاسبية الدولية عن طريق تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام بإعتبارها مرجعية دولية تعتمد على وسائل المحاسبة العمومية الحديثة. وقد توصلت هذه الدراسة إلى أنه يجب أن يتجه إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى المرجعية الدولية التي تعتمد على المعايير الدولية للقطاع العام لما تتمتع به من مزايا تعود بالنفع على الإقتصاد الجزائري، إلا أنه ورغم الجهود الجزائرية المبذولة في عملية إصلاح المحاسبة العمومية إلا أن البيئة الجزائرية لا تسمح بتطبيق المعايير الدولية للقطاع العام.

تصنيف JEL: M41 ؛ L31

Abstract

This study aimed to highlight the necessary requirements for the process of reforming the public accounting system in Algeria due to the shortcomings in it, and this is in order to bring it closer to international accounting practices through the application of international standards for the public sector as an international reference based on modern public accounting methods. This study concluded that the reform of the public accounting system should turn to the international reference that relies on international standards for the public sector because of its advantages that benefit the Algerian economy. Allows the application of international standards for the public sector.

Keywords

Public Accounting ; International standards ; public sector ;

JEL Classification Codes : M41 ; L31.

* البريد الإلكتروني للباحث المرسل: aekroual@gmail.com

1. مقدمة:

يعد نظام المحاسبة العمومية أحد أهم الأدوات التي تستخدمها الدولة لتنفيذ استراتيجياتها بغية تحقيق أهدافها وسياساتها بكفاءة وفاعلية ومحاربة تبذير المال العام. ورفع مستوى الخدمات التي تقع على عاتق هذا النظام تتطلب توفير المعلومات الدقيقة التي تحقق الإفصاح الكامل والعدل عن نتائج تنفيذ الموازنة العامة. غير أن هذا النظام لم يعد فعالا، حيث شهد العالم في الآونة الأخيرة اضطرابات وأزمات اقتصادية كشفت عن هشاشة الأنظمة المحاسبية العمومية التي تستخدمها العديد من الدول خاصة منها الدول النامية، وظهر للعيان فشل الحكومات في تسيير وإدارة شؤون بلدانها وتحقيق مستوى مقبول من الشفافية في تسيير المال العام. الجزائر كغيرها من الدول النامية وفي إطار الجهود التي تبذلها لتطوير وعصرنة المرافق العمومية لتحسين الخدمات المقدمة للمواطن وحفاظا على المال العام، أصبحت ملزمة بتطبيق نظام محاسبي فعال في الإدارات العمومية لترشيد نفقاتها وذلك بتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS من أجل تحسين الممارسات المحاسبية المعمول بها سابقا.

1. إشكالية البحث:

على ضوء ما تقدم يمكن طرح الإشكالية التالية:

- هل يساهم تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر من وجهة نظر عينة الدراسة؟

2. فرضيات البحث:

للإجابة على إشكالية الدراسة تمت صياغة الفرضية الآتية:

- توجد اختلافات ذات دلالة احصائية حول مساهمة المعايير الدولية للقطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر حسب وجهة نظر عينة الدراسة.

3. أهداف البحث:

يمكن تلخيص هدف الدراسة الرئيسي في محاولة إبراز أهمية اعتماد المعايير الدولية للقطاع العام كنموذج فعال لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل النقائص الكبيرة التي تعاني منها.

4. أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في الإيجابيات التي يوفرها تطبيق معايير المحاسبة العمومية في القطاع العام على المحاسبة العمومية في الجزائر والتي تسمح بتحسين مستوى التسيير العمومي وتطوير المحاسبة العمومية في الجزائر.

5. منهج البحث والأدوات المستخدمة:

لمعالجة مختلف جوانب البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي والذي يهدف إلى وصف العناصر المرتبطة بالبحث، والمنهج التحليلي لتحليل مختلف العناصر وتفسيرها.

6. هيكل البحث:

تم تقسيم الدراسة الى المحاور الآتية:

خصص المحور الأول للتطرق للمعايير الدولية للقطاع العام كأداة لإصلاح القطاع العام، أما المحور الثاني فخصص لعصرنة نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العمومي في الجزائر، في حين خصص المحور الثالث للدراسة الميدانية.

II. الإطار النظري والدراسات السابقة:**1. الإطار النظري للدراسة:****أ. مفهوم المعايير الدولية للقطاع العام:**

هناك تعريف عدة للمعايير الدولية للقطاع العام تظهر جوانب مختلفة حسب نظرة المعرف ، وسنورد أهم التعاريف فيما يلي:

فقد عرف المعيار بشكل عام بأنه: "عبارة عن أدوات قياس علمية تعبر عن التصرفات المرتبطة بنشاط معين، والتي تمثل أفضل مستوى للأداء في ظل الظروف الاعتيادية، وتمثل أيضا مستويات الأداء طبقا للأهداف، وهي تختلف بحسب طبيعتها أو نوعيتها أو فترة تنفيذها" (جاسم، 2008، الصفحة 100).

وعرف "بأنه وثيقة تم إعدادها بالإجماع، ومصدقة، والتي تحدد القواعد او الخطوط العريضة لاستعمالات المشتركة والمتكررة، لضمان المستوى الأمثل للتنظيم المحاسبي على وفق سياق معين" (هادي، 2014، الصفحة 142).

وتعرف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بأنها: "عبارة عن معايير ذات صبغة إعلامية تطبق في كامل الوحدات الحكومية، سواء كانت إقليمية أو محلية وفي الهيئات والمنظمات العاملة للدولة" (لعلاية، 2016، الصفحة 331).

حيث تشكل هذه المعايير مجموعة من القواعد العملية التي تحظى بالقبول العام، حيث تمثل إجماع الخبراء والهيئات المختصة في المحاسبة على تقريب الممارسات المحاسبية على الصعيد العالمي من خلال تقديم إرشادات لتوجيه عمل المحاسبين لتحقيق العرض العادل والإفصاح الكامل في القوائم المالية، التي تمثل مخرجات نظام المحاسبة العمومية، مما يسمح بالرفع من مستوى جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن نتائج نشاط المؤسسات العمومية.

من خلال التعاريف السابقة يمكن اعطاء تعريف شامل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بأنها القواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية المحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارستها وتوحيد معالجتها للأمر المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام بالنظر لأهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية الصادرة صدرت عن مؤسسات القطاع العام.

ب. متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر:

يجب توفر بعض الشروط أو المتطلبات الضرورية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وجب الجزائر توفيرها من بينها:

- إصلاح نظام المحاسبة العمومية: نظرا لما يعاني منه نظام المحاسبي العمومي الجزائري من قصور في مختلف جوانبه (عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة، طريقة تقييم حسابات المدونة، عدم توفر قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية... الخ)، لذا يجب على الدولة (وزارة المالية) إيجاد نظام محاسبي جديد،

- تغيير أسس القياس المحاسبي: نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر على الأساس النقدي الذي لا يساعد على تحقيق الإفصاح و لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية (زهير، 2014، الصفحة 31)، يتوجب تعديل أساس القياس بالتحول إلى الاستحقاق المحاسبي.

- تخفيف مركزية السلطة: شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية دون منح أي من الوحدات سلطة تطوير هذه النظم (عثمان، 2011، الصفحة 56)، ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها.

- تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام: يتوجب على الجهات تأهيل اعوان المحاسبة العمومية، الأمر بالصرف، المراقب المالي، القاضي لدى مجلس المحاسبة، علميا وعمليا من اجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير الدولية.
- 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 لأن تبني هذه المعايير ضمن نظام المحاسبية العمومية يلزم توفير اعتمادات مالية كبيرة وكفاءات من أجل نجاحه.
- تبني تقنيات وتكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية: من أجل تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالة (خضير، 2016، الصفحة 107)، لأن استخدام النظم المحاسبية الالكترونية يزيد من سرعة الانجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي ويتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية.
- من خلال ما سبق يتضح أنه لا يمكن تطبيق أو تبني المعايير الدولية للقطاع العام في الجزائر بدون وضع أرضية أو توفير البيئة المناسبة مسبقا، نظرا للخصائص التي تفرها هاته المعايير للتطبيق.
- ت. محاولة تكييف نظام المحاسبة العمومية الجزائري مع المعايير الدولية للقطاع العام:
سعت الجزائر إلى وضع مجموعة من الإجراءات والقواعد التي تسمح بإصلاح المحاسبة العمومية بما يتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام من خلال:
 - إعداد دليل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: يحتوي على مجموعة المعايير التي تم تبنيها في مشروع الإصلاح.
 - إعداد دليل تكييف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: يسمح بمعرفة كيفية تكييف معايير المحاسبة الدولية حتى تلائم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.
 - إعداد دليل المخطط المحاسبي للدولة: يسمح بتجميع حسابات الدولة في اطار مخطط محاسبي متوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
 - إعداد دليل التقنيات المحاسبية لحسابات الدولة: يحتوي على الإجراءات والقواعد المتبعة في معالجة عمليات الدولة خلال الفترة المحاسبية وكيفية تسجيلها في حسابات الدولة.
 - تحديد القوائم المالية لمخرجات نظام المحاسبة العمومية: وذلك وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
 - استخدام البرامج المعلوماتية في تسيير المعلومات المحاسبية للدولة: لتسهيل عملية تحويل الحسابات من المدونة القديمة إلى المخطط المحاسبي للدولة الذي يتوافق مع المعايير الدولية. (نوال، ، 2018 ، الصفحة 83-84)
 - تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة: من خلال عملية الإحصاء المتمثلة في القيام بجرد كل أملاك الدولة، بتسجيل وصفي وتقييمي لحمايتها، واستخدامها وفق الأهداف المسطرة.
- نظرا للجهود الكبيرة التي تبذلها الجزائر في إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام، الى أنها تعد كافية، حيث يتوجب على الجزائر أن تكون هناك إرادة قوية من أجل إصلاح كل المنظومة العمومية وليس نظام المحاسبة العمومية فقط وهذا لضمان التطبيق الجيد والسليم لمعايير المحاسبة للقطاع العمومي وفق الشروط والمقتضيات التي تفرضها هاته المعايير.

2. الدراسات السابقة:

يمكن عرض بعد الدراسات السابقة التي ارتبطت بموضوع الدراسة فيما يلي:

دراسة (الغريبي، 2021) دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ترشيد الموازنة العامة والرقابة على الأداء المالي -دراسة ميدانية وزارة المالية العراقية، وقد هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المعايير الدولية للقطاع العام في ترشيد الموازنة العامة والرقابة على الأداء المالي لوزارة المالية في العراق، وخلصت الدراسة على أن اعتماد المعايير الدولية للقطاع العام من شأنه أن يحسن جودة التقارير المالية في وزارة المالية في العراق وهو ما يساهم في ترشيد الموازنة العامة والرقابة على الأداء المالي في الوزارة.

أما دراسة (زرقين، 2016)، حيث ركزت هاته الدراسة إلى تبيان المتطلبات الضرورية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وهذا بغية تقريبه من الممارسات المحاسبية الدولية، وخلصت الدراسة إلى أن تبني المعايير المحاسبية في القطاع العام يحقق مزايا اقتصادية من شأنها تحفيز الدول بصفة عامة والجزائر بالخصوص على الإنخراط ضمن هاته المرجعية من خلال المرافقة التي يقدمه مجلس معايير المحاسبة للقطاع العام وصندوق النقد الدولي.

أما دراسة (هنا، 2012)، حيث هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر تبني المعايير للقطاع العام على المحاسبة العمومية في الجزائر، من خلال عينة لمجموعة من الشركات العمومية في الجزائر، وخلصت الدراسة إلى أن نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا يتماشى مع المتطلبات التي تفرضها البيئة الاقتصادية في الجزائر، وهو ما يحتم عليها الاسراع في تكيف انظمتها مع المعايير الدولية للقطاع العام.

وما يمكن استخلاصه من خلال الدراسات السابقة هو التركيز على أهمية تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام نظرا للإيجابيات التي توفرها، مع إبراز مختلف العراقيل التي تحول دون تطبيقها.

III. الطريقة والإجراءات:

1. مجتمع وعينة الدراسة:

اعتمد الباحث في جمع البيانات على أسلوبين أسلوب المقابلات الشخصية وأسلوب الاستقصاء. ولتحقيق أهداف الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات قام الباحث بتصميم استمارة استبيان مقسمة الى جزأين.

وقد تم إعداد الاسئلة على اساس مقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale) الذي يحتمل خمسة اجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد اراء افراد العينة حول الاستبيان، ويسهل بالتالي على الباحث ترميز وتتميط الاجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (01): مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: من إعداد الباحث.

يشمل مجتمع الدراسة ثلاث فئات تعد هي الاكثر ارتباطا بإمكانية الحكم على أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وتشمل هذه الفئات ما يلي: المراقبين الماليين، المحاسبين العموميين، الأكاديميون من أساتذة جامعيين ذوي الاختصاص.

بعد تحديد مجتمع الدراسة قام الباحث بتحديد عينة الدراسة كما يلي:

- اسلوب المعاينة:

توجد عدة اساليب لاختيار مفردات العينة اذكر منها المعاينة الاحتمالية والمعاينة غير احتمالية، بما ان مجتمع الدراسة واسع وغير محدود فإن المعاينة الاحتمالية هي الطريقة المناسبة للحصول على عينة تمثل مجتمع الدراسة تمثيلا جيدا.

- حجم العينة:

يبلغ حجم العينة 200 فرد ، وقد تم اختيار هذه العينة بطريقة قصدية اعتمدت على تقدير الباحث، حيث تم اختيار من هم على خبرة ودراية كافية بالموضوع.

جدول رقم (02): عدد الإستمارات الموزعة.

البيان	الإستمارات الموزعة	غير مسترجعة	المسترجعة	الملفأة	المعتمدة
افراد العينة	200	49	151	21	130
النسبة %	100	24,5	75,5	10,5	65

المصدر: من إعداد الباحث.

2. اختبارات الصدق والثبات:

يقصد بمعامل صدق المقياس بأن المقياس يقيس ما وضع لقياسه، ويساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات، بينما معامل الثبات يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه أي انه يعطي نفس النتائج اذا اعيد تطبيقه على نفس العينة.

يستخدم معامل الفا كرونباخ (Cronbach Alpha Coefficient) في تقييم الثبات والاتساق الداخلي بين العبارات ، من خلال متوسط العلاقة بين العبارات التي تتضمنها قائمة الاستقصاء ويهدف الى التأكد من تجانس بنود المتغيرات المستخدمة في القياس، أي يتم قياس صدق اسئلة الاستبيان وثباتها ، وتتراوح قيم معامل الفا كرونباخ بين صفر والواحد الصحيح ، أي ان زيادة قيمة معامل الفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات في عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة ، وتعتبر قيمة 0,6 قيمة كافية للحكم على مصداقية وإمكانية الاعتماد على اداة القياس المستخدمة وهي استمارة الاستبيان في هذه الدراسة.

جدول رقم (03): معامل الصدق والثبات

عدد الفقرات	معامل الثبات ألفا	معامل الصدق
14	0.716	0.846

المصدر: من إعداد الباحث.

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ بأن قيمة الفا كرونباخ قد تجاوزت القيمة 0,6 وهي قيمة تعتبر كافية للحكم على صدق الاداة وهو ما يدل على الاتساق الداخلي للاستبيان ، وبعد التأكد من صدق وثبات فقرات الاستبيان يمكن الاعتماد عليه في اختبار الفرضيات واستخلاص النتائج وتحليلها.

3. الأساليب الاحصائية المستخدمة:

اعتمد الباحث في تحليل بيانات الدراسة على برنامج حزمة التحليل الاحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS Statistical Package for Social Sciences) الاصدار رقم عشرين والذي يعد من اكثر البرامج الاحصائية

استخداما في مجالات البحث خاصة الاجتماعية والاقتصادية. وقد إعتد الباحث على الكثير من المقاييس والأساليب والاختبارات الاحصائية لتحليل بيانات الدراسة الميدانية على النحو التالي :

- الأساليب الاحصائية الوصفية:

تضمنت الاساليب الاحصائية الوصفية استخدام التوزيعات التكرارية و النسب المؤوية ، ومقاييس النزعة المركزية (المتوسط الحسابي) ، ومقاييس التشتت (الانحراف المعياري)، فحسب قيمة المتوسط المرجح لإجابات العينة تكون درجة الموافقة او الرفض، حيث يتم تحديد اتجاه اراء عينة الدراسة حسب مقياس ليكارت الخماسي حسب الجدول التالي:

جدول رقم (04): درجة الموافقة للمتوسط المرجح

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5-4.2	4.1-3.4	3.3-2.6	1.8-2.5	1-1.7

المصدر: من إعداد الباحث.

- اختبار كروسكال واليز Kruskal-Wallis :

يختبر كروسكال واليز مدى الفروقات ذات الدلالة الاحصائية بين ثلاث مجموعات فأكثر من المجموعات التي يمكن ترتيبها، فهو تحليل احادي الاتجاه ولكن لبيانات رتبية. ويستخدم هذا الاختبار لاختبار مدى وجود اختلافات بين متوسط اجابات الفئات الثلاثة للدراسة (المراقبون الماليون والمحاسبين العموميين ، الاساتذة الجامعيين ذوي الاختصاص) ويصاغ الفرض العدمي والفرض البديل كالتالي:

الفرض العدمي:

تساوي متوسط اجابات الفئة الاولى والثانية والثالثة.

الفرض البديل:

هناك اختلاف على الاقل بين زوج من الفئات في متوسط الاجابات.

ويكون الحكم على مستوى المعنوية المحسوب للاختبار، فإذا كان مستوى المعنوية المحسوب أكبر أو يساوي 0,05 فيتم قبول الفرض العدمي، أما إذا قل مستوى المعنوية المحسوب عن 0,05 يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل.

وفي حالة قبول الفرض البديل فإن هناك اختبار اضافي لتحديد أزواج الفئات المختلفة، والاختبار المناسب في هذه الحالة هو اختبار مان ويتي Mann-Whitney.

- اختبار مان ويتي Mann-Whitney :

هو أحد الاختبارات اللامعلمية، وهذا النوع من الاختبارات لا يتطلب تحقق اختبار التوزيع الطبيعي أو افتراض تساوي تباين عينتي الدراسة، ويستخدم هذا الاختبار للمقارنة بين فئتين مستقلتين لتحديد معنوية الفروق بين آراء مفردات فئات الدراسة ، من خلال مقارنة مدى تساوي قيمة الوسيط للفئتين كما يلي:

- إذا كان مستوى الدلالة الاحصائية لقيمة (Z) اقل من مستوى المعنوية (0,05) فإن ذلك يشير إلى وجود اختلاف بين متوسطي فئتي الدراسة، وأن الفروق تكون ذات دلالة إحصائية.

- إذا كان مستوى الدلالة الاحصائية لقيمة (Z) أكبر من مستوى المعنوية (0,05) فإن ذلك يشير إلى أنه لا يوجد إختلاف بين متوسطي فئتي الدراسة، وأن الفروق لا تكون ذات دلالة إحصائية.

IV. نتائج الدراسة (التحليل والمناقشة)

1. التحليل الوصفي لعينة الدراسة:

تم استخدام أساليب التحليل الوصفي في التحليل الوصفي لعينة الدراسة، وذلك ما يبينه الجدول أدناه كما يلي:

جدول رقم (05): وصف عينة الدراسة

المجموع		اكاديميين		محاسبين عموميين		مراقبين ماليين		الفئة	
		ت	%	ت	%	ت	%	ت	%
الجنس	ذكر	76	12,32	16	13,84	18	32,3	42	
	انثى	54	16,16	21	10	13	15,38	20	
العمر	اقل من 30 سنة	17	1,54	02	3,84	05	7,69	10	
	من 31-40 سنة	55	13,08	17	10,76	14	18,46	24	
	من 41-50 سنة	51	13,85	18	8,46	11	16,92	22	
	اكبر من 51 سنة	07	00	00	0,79	01	4,61	06	
المؤهل العلمي	اقل من بكالوريا	02	00	00	1,53	02	00	00	
	بكالوريا	09	5,39	07	1,53	02	00	00	
	ليسانس	46	20,77	27	14,61	19	00	00	
	ماجستير	44	02,31	03	05,38	07	26,15	34	
	دكتوراه	29	00	00	0,8	01	21,53	28	
الوظيفة الحالية		130	28,47	37	23,84	31	47,69	62	
الخبرة المهنية	اقل من 05 سنوات	18	01,54	02	03,07	04	09,23	12	
	من 06-10 سنوات	65	18,47	24	11,53	15	20	26	
	من 11-15 سنة	36	07,7	10	06,15	08	13,84	18	
	اكبر من 16	11	0,79	01	03,07	04	04,61	06	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS.

يتضح من خلال الجدول اعلاه أن أغلبية أفراد العينة كانت من فئة الذكور بنسبة 58,46%، وفي ما يخص أعمار عينة الدراسة يلاحظ من خلال الجدول أن النسبة الأكبر للعينة كانت تتراوح اعمارها بين 31-40 سنة بنسبة 42,3% والذين بلغ عددهم 55 فرد، تليها الفئة التي تتراوح اعمارها بين 41-50 سنة بنسبة 39,23% والذين بلغ عددهم 51 فرد، وتليها الفئة اقل من 30 سنة بنسبة 13,07%، والفئة الاخيرة هي الفئة اكبر من 51 سنة بنسبة 05,04%. وفيما يتعلق بالمؤهلات العلمية نجد أن أعلى نسبة من أفراد العينة كانوا من حملة المؤهل العلمي الجامعي ليسانس وماجستير بنسبة 35,38% و 33,84% على التوالي، وتليها فئة الدكتوراه بنسبة 22,33%، ما يبين أن معظم أفراد العينة الخاضعة للدراسة يمتلكون قدرات معرفية كبيرة ومستويات علمية عالية تمكنهم من الفهم الصحيح والجيد للاستبيان. ومن ما يمكن إستنتاجه من خلال التحليل الوصفي لأفراد عينة الدراسة أنه سيكون لها أثر كبير في الاجابة على الاستبيان المقدم خاصة لما تتمتع به من مؤهلات علمية وخبرة ميدانية مما يعطي انطباع ايجابي على الاجابات المتحصل عليها ،

2. آراء اتجاه عينة الدراسة :

يبين الجدول التالي التكررات والاحصاءات الوصفية من اجل اختبار صحة الفرضية .

جدول رقم (06): وصف عينة الدراسة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		رقم الفقرة
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
0,545	4,46	00	00	00	00	2,3	03	49,2	64	48,5	63	01
1,195	3,83	01,5	02	21,5	28	6,9	09	32,3	42	37,7	49	02
0,662	4,38	00	00	02,3	03	3,1	04	49,2	64	45,4	59	03
0,738	4,19	00	00	3,1	04	10	13	51,5	67	35,4	46	04
0,952	3,71	01,5	02	9,2	12	26,9	35	51,5	54	20,8	27	05
0,770	3,89	00	00	1,5	02	30,8	40	44,6	58	23,1	30	06
0,887	4,41	00	00	6,9	09	6,2	08	26,2	34	60,8	79	07
0,783	3,99	00	00	05,4	07	14,6	19	55,4	72	24,6	32	08
0,696	4,49	00	00	3,1	04	02,3	03	36,9	48	57,7	75	09
1,207	2,56	19,2	25	39,2	51	14,6	19	20	26	6,9	09	10
0,628	4,29	00	00	00	00	09,2	12	52,3	68	38,5	50	11
1,273	2,60	23,1	30	29,2	38	22,3	29	15,4	20	10	13	12
0,771	4,25	00	00	5,4	07	3,8	05	50,8	66	40	52	13
0,660	4,37	00	00	08	01	05,4	07	49,2	64	44,6	58	14
0,260	3,950	المحور ككل										

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS.

يتضح من خلال الجدولين اعلاه ما يلي:

- جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم 09 بمتوسط حسابي (4,49) وانحراف معياري (0,696) وكان الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة الموافقة بشدة.

- جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة رقم 10 ، وكان الاتجاه العام لأراء عينة الدراسة غير موافق بمتوسط حسابي (2,56) وانحراف معياري (1,207).

مما سبق يتبين أن أغلبية عينة الدراسة كانت آرائها حول فقرات المحور المتمثل في أهمية اعتماد المعايير الدولية للقطاع العام كألية لتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، حيث كان الاتجاه العام لأراء عينة الدراسة هو الموافقة بمتوسط حسابي (3,95) وانحراف معياري (0,260).

وعليه فإن غالبية أفراد العينة يرون أهمية اعتماد المعايير الدولية للقطاع العام كألية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، وبالتالي يتم قبول الفرضية التي تنص على أهمية اعتماد المعايير الدولية للقطاع العام كألية لتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر .

3. اختبار كروسكال واليز Kruskal-Wallis ومان ويتني Mann-Whitney :

لتعميم نتيجة الفرضية على مجتمع الدراسة يتم اختبار الفرضية الاحصائية التي تنص:

- لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين متوسطات اجابات فئات الدراسة المختلفة أهمية اعتماد المعايير الدولية للقطاع العام كألية لتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر .

ولاختبار هذه الفرضية يتم استخدام:

- اختبار كروسكال واليز لاختبار دلالة الفروق الاحصائية بين فئات الدراسة الثلاث.

- اختبار مان ويتني لاختبار دلالة الفروق الاحصائية بين كل فئتين من فئات الدراسة وذلك عند ثبوت وجود الفروق ذات الدلالة الاحصائية في اختبار كروسكال واليز (لا نقوم بإجراء اختبار مان ويتني في حالة عدم ثبوت وجود الفروق ذات الدلالة الاحصائية في اختبار كروسكال واليز).

جدول رقم (07): إختبار Kruskal-Wallis و Mann-Whitney .

رقم الفقرة	فئات الدراسة	الفئة 01	الفئة 02	الفئة 03	Chi-square	درجة الحرية	مستوى المعنوي
1	الفئة 01	61,05			2,163	2	0,339
	الفئة 02		69,24				
	الفئة 03			69,82			
2	الفئة 01	64,58			1,545	2	0,462
	الفئة 02		72,08				
	الفئة 03			61,53			
3	الفئة 01	61,00			3,134	2	0,209
	الفئة 02		74,00				
	الفئة 03			65,92			
4	الفئة 01	64,82			3,047	2	0,218
	الفئة 02		73,94				
	الفئة 03			59,57			
5	الفئة 01	70,06			4,039	2	0,133
	الفئة 02		68,19				
	الفئة 03			55,59			
6	الفئة 01	61,21	=	-0,279	7,743	2	0,021
	الفئة 02		<u>2,676</u>	<u>-2,250</u>			
	الفئة 03			59,88			
7	الفئة 01	63,37	-1,723	<u>-2,853</u>	16,155	2	00
	الفئة 02		50,26	<u>-4,033</u>			

			81,84			الفئة 03	
0,259	2	2,704			69,42	الفئة 01	8
				66,69		الفئة 02	
			57,93			الفئة 03	
0,381	2	1,928			62,31	الفئة 01	9
				64,52		الفئة 02	
			71,68			الفئة 03	
00	2	27,085	<u>-5,012</u>	=	50,37	الفئة 01	10
				<u>2,386</u>			
			<u>-2,709</u>	67,24		الفئة 02	
			89,39			الفئة 03	
00	2	19.186	<u>-4,027</u>	=	52,15	الفئة 01	11
				<u>3,203</u>			
			-0,832	74,37		الفئة 02	
			80,45			الفئة 03	
00	2	41,760	<u>-6,187</u>	=	47,29	الفئة 01	12
				<u>2,550</u>			
			<u>-4,015</u>	64,92		الفئة 02	
			96,50			الفئة 03	
00	2	20,387	<u>-4,578</u>	-	53,66	الفئة 01	13
				1,569			
			<u>-2,400</u>	65,47		الفئة 02	
			85,36			الفئة 03	
0,461	2	1,549			62,97	الفئة 01	14
				63,66		الفئة 02	
			71,28			الفئة 03	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.

- الفئة 01 : مراقبين ماليين.
- الفئة 02 : محاسبين عموميين
- الفئة 03 : أكاديميين.
- القيم على القطر تمثل متوسط الرتب لاختبار كروسكال واليز.
- القيم غير قطرية تمثل قيمة Z من اختبار مان ويتني.

- القيم المسطرة في الجدول : تعني وجود فروق معنوية من اختبار مان ويتي.

- من خلال الجدول السابق تبين وجود إختلافات بين إجابات فئات الدراسة المختلفة، وذلك كما يلي:
- الفقرة رقم 06 بلغت قيمة كروسكال واليز ($\chi^2 = 7,743$) ومستوى المعنوية ($\text{sig} = 0,021 < 0.05$) أي يوجد إختلافات بين فئات الدراسة وكانت الإختلافات بين كل من:
- الفئة 01 والفئة 02 ، حيث بلغت قيمة Z من اختبار مان ويتي (-2,676) ، وبلغ متوسط الرتب للإجابات (61,21) و (80,79) ،
- الفئة 02 والفئة 03، حيث بلغت قيمة Z من اختبار مان ويتي (-2,250) ، وبلغ متوسط الرتب للإجابات (80,79) و (59,88) .
- وكانت هذه الفروقات تعكس الإختلاف في شدة الموافقة لهذه العبارة بين الفئات ، حيث كان الإتجاه العام لجميع فئات الدراسة الموافقة بنسبة (67,7%).
- الفقرة رقم 07 بلغت قيمة كروسكال واليز ($\chi^2 = 16,155$) ومستوى المعنوية ($\text{sig} = 0,0 < 0.05$) أي يوجد إختلافات بين فئات الدراسة وكانت الإختلافات بين كل من:
- الفئة 01 والفئة 03، حيث بلغت قيمة Z من اختبار مان ويتي (-2,853) ، وبلغ متوسط الرتب للإجابات (63,37) و (81,84) .
- الفئة 02 والفئة 03 ، حيث بلغت قيمة Z من اختبار مان ويتي (-4,033) ، وبلغ متوسط الرتب للإجابات (50,26) و (81,84) .
- وكانت هذه الفروقات تعكس الإختلاف في شدة الموافقة بين الفئتين ، حيث كان الإتجاه العام لأراء عينة الدراسة الموافقة بشدة.
- العبارة رقم 10 بلغت قيمة كروسكال واليز ($\chi^2 = 27,085$) ومستوى المعنوية ($\text{sig} = 0,0 < 0.05$) أي يوجد إختلافات بين فئات الدراسة وكانت الإختلافات بين كل من:
- الفئة 01 والفئة 02 ، حيث بلغت قيمة Z من اختبار مان ويتي (-2,386) ، وبلغ متوسط الرتب (50,37) و (67,24) .
- الفئة 01 03 ، حيث بلغت قيمة Z من اختبار مان ويتي (-5,012) ، وبلغ متوسط الرتب للفئة 01 (50,37) و (89,39) .
- الفئة 02 والفئة 03 ، حيث بلغت قيمة Z من اختبار مان ويتي (-2,709) ، وبلغ متوسط رتب الاجابات (67,24) و (89,39) ..
- تعكس الفروقات السابقة بين الفئات الإختلاف في شدة المعارضة لهذه العبارة حيث كان الإتجاه العام لأراء عينة الدراسة حول هذه الفقرة غير موافق.
- الفقرة رقم 11 بلغت قيمة كروسكال واليز ($\chi^2 = 19,186$) ومستوى المعنوية ($\text{sig} = 0,0 < 0.05$) أي يوجد إختلافات بين فئات الدراسة وكانت الإختلافات بين كل من:
- الفئة 01 والفئة 02، حيث بلغت قيمة Z من إختبار مان ويتي (-3,203) ، وبلغ متوسط الرتب للإجابات (52,15) و (74,37)

وتعكس هذه الفروق الاختلاف في شدة الموافقة بين الفئتين ، حيث كان الاتجاه العام لأراء عينة الدراسة هو الموافقة بشدة بمتوسط حسابي (04,29).

- الفقرة رقم بلغت قيمة كروسكال واليز ($\chi^2 = 41,760$) ومستوى المعنوية ($\text{sig} = 0,0 < 0,05$) اي يوجد اختلافات بين فئات الدراسة وكانت الاختلافات بين كل من:

- الفئة 01 والفئة 2 ، حيث بلغت قيمة Z من اختبار مان ويتي (-2,550)، وبلغ متوسط الرتب للإجابات (47,29) و (64,92).

- الفئة 01 والفئة 03، حيث بلغت قيمة Z من اختبار مان ويتي (-6,187)، وبلغ متوسط الرتب للإجابات (47,29) و (96,5)،

- الفئة 02 والفئة 03، حيث بلغت قيمة Z من اختبار مان ويتي (-4,015)، وبلغ متوسط الرتب للإجابات (64,92) و (96,5).

وكانت هذه الفروق تعكس الاختلاف في عدم تقديم الاجابات من الفئتين بنسبة 22,3% ، حيث كان الاتجاه العام لأراء عينة الدراسة محايد بمتوسط حسابي (2,6).

- الفقرة رقم 13 بلغت قيمة كروسكال واليز ($\chi^2 = 20,387$) ومستوى المعنوية ($\text{sig} = 0,0 < 0,05$) اي يوجد اختلافات بين فئات الدراسة وكانت الاختلافات بين كل من:

- الفئة 01 والفئة 03، حيث بلغت قيمة Z من اختبار مان ويتي (-4,587)، وبلغ متوسط الرتب لإجابات فئة (53,66) و لفئة (85,36).

وكانت هذه الفروقات تعكس الاختلافات في شدة الموافقة بين الفئتين، وكان الاتجاه العام لأراء عينة الدراسة الموافقة بشدة.

أما فيما يخص الفقرات المتبقية فلا توجد أي فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات اجابات فئات الدراسة المختلفة.

وعليه يتم رفض الفرضية الاحصائية الأولى لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين متوسطات إجابات فئات الدراسة المختلفة بشأن أهمية اعتماد المعايير الدولية للقطاع العام كألية لتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، وقبول الفرضية البديل بأنه توجد إختلافات ذات دلالة احصائية بين متوسطات إجابات فئات الدراسة المختلفة بشأن أهمية اعتماد المعايير الدولية للقطاع العام كألية لتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر .

V. الخلاصة:

في اطار التحولات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر اصبحت معنية كغيرها بتحديث نظام المحاسبة العمومية بما يتماشى والتطلعات التي تسعى الى تسيير فعال في اطار تسيير فعال، وهو ما حتم عملية ادراج المعايير الدولية للقطاع العام في عملية الاصلاحات التي باشرتها. ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هاته الدراسة ما يلي:

- يهدف اصلاح المحاسبة العمومية الى وضع اطار محاسبي خاص بعمليات الدولة
- يهتم مشروع المخطط المحاسبي الجديد بالدرجة الاولى بالاستحقاق النقدي مع أهمال الذمة المالية السنوية.
- معظم المعايير الدولية للقطاع العام لا تتوافق مع الاقتصاد الجزائري .
- الشفافية و حماية المال العام هما الأهم و الضرورة القصوى التي تسعى لها معايير المحاسبة الدولية للقطاع

العام

- التطبيق الكلي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو الحل الأمثل و الأهم لإصلاح النظام المحاسبي العمومي
- البيئة الاقتصادية الجزائرية هي من تفرض المعايير المعمول بها بما يتناسب معها .
- ومن أهم التوصيات والاقتراحات المقدمة ما يلي:
- فتح نقاش معمق بين كل المعنيين بالمحاسبة العمومية من أجل تدويلها بما يتوافق مع البيئة الجزائرية.
- إنشاء هيئة مكلفة بإصدار معايير جزائرية تؤكد بعين الإعتبار خصوصيات البيئة الجزائرية بالإعتماد على المعايير الدولية.

VI. الهوامش والإحالات:

- المؤلفات: .
- الجبوري نصيف جاسم، تكاليف متقدمة، (العراق: مطبعة بغداد، 2008)
- المقالات:
- بكفوسة أمحمد، تيفالي بن يونس، نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مجلة الإقتصاد والبيئة، العدد 5، 2022.
- خبيطي خثير، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، 2016.
- مالك لعلائية، متطلبات إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسب القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، العدد 15، 2016.
- نوال ضويفي، دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، العدد 10، 2018.
- عنيزة حسين الهادي، دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الإداري والمالي، مجلة مركز الدراسات جامعة الكوفة، العدد 32، 2014.
- الرسائل والأطروحات:
- صدام حمدان الغريزي، دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ترشيد الموازنة العامة والرقابة على الأداء المالي -دراسة ميدانية وزارة المالية العراقية، اطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2021.
- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية، اطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس، 2014.
- جابي أمينة هناء، اثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، جامعة سطيف، 2012.
- حسن زكي أحمد عثمان، تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء (دراسة ميدانية، جامعة القاهرة).