



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

شعبة: المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة

أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
في تعزيز الشفافية والمساءلة
—دراسة ميدانية—

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

د. مرغني وليد

إعداد الطلبة:

- بليلة مريم
- مسعودي أماني
- بيوضة مارية

لجنة المناقشة

الرتبة	الجامعة	الصفة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذ تعليم العالي	د. بن خليفة بلقاسم
مقررا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذ محاضر —أ—	د. مرغني الوليد
ممتحنا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذ محاضر —أ—	د. عطا الله عمر

السنة الجامعية: 2023/2022



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

شعبة: المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة

أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
في تعزيز الشفافية والمساءلة
—دراسة ميدانية—

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

د. مرغني وليد

إعداد الطلبة:

- بليلة مريم
- مسعودي أماني
- بيوضة مارية

لجنة المناقشة

الرتبة	الجامعة	الصفة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذ تعليم العالي	د. بن خليفة بلقاسم
مقررا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذ محاضر —أ—	د. مرغني الوليد
ممتحنا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذ محاضر —أ—	د. عطا الله عمر

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

❖ وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ
إِلَى عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ ❖

سورة التوبة: 105

الملخص:

هدفت الدراسة إلى إبراز الإطار النظري للمحاسبة العمومية وكذا المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وأثر تطبيقها في تعزيز الشفافية وتحقيق المساءلة، بهدف الحفاظ على المال العام ومواكبة النمو والتطور الاقتصادي. تمت الدراسة من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: ما مدى مساهمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز الشفافية والمساءلة؟

لمعالجة الموضوع تم الاعتماد على مناهج بحثية، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري حيث تم جمع معلومات وبيانات من مختلف المصادر والمراجع من أجل التعرف على الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وأثر تطبيق هذه المعايير على تعزيز الشفافية والمساءلة وأهمية كل منها، كما تم التطرق إلى النظام المحاسبي العام وكيف تم تطويره اعتماداً على المعايير IPSAS؛

أما في الجانب التطبيقي فقد تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي من خلال جمع البيانات وتحليلها وتفسيرها والوقوف على دلالاتها باستخدام الأدوات والبرامج الإحصائية من أجل التوصل إلى معرفة دقيقة وتفصيلية حول مشكلة الدراسة، تمثلت أداة الدراسة في استبيان موزع على عينة من 103 فرد من محاسبين عموميين وآمرين بصرف وأعوان الرقابة المالية في ولاية الوادي، وقد تم التوصل إلى أن هناك درجة عالية من الوعي بمزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وأثرها في تعزيز الشفافية وتحقيق المساءلة، إذ تبين قصور كل منها في مؤسسات القطاع العام، وتحديات التي تواجهها تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، لذلك توصي الدراسة بضرورة تحديث النظام المحاسبي بما يدعم ويعزز المساءلة والشفافية ليلآئم البيئة وطبيعة النظام السياسي والاقتصادي في الجزائر، وذلك بالاعتماد على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، المحاسبة العمومية، الشفافية والمساءلة

Abstract:

The study aimed to highlight the theoretical framework of public accounting as well as the International Public Sector Accounting Standards and the impact of their application in enhancing transparency and achieving accountability, with the aim of preserving public money and keeping pace with economic growth and development.

The study was conducted through an attempt to answer the following main problem: What is the extent of the contribution of applying international accounting standards for the public sector in enhancing transparency and accountability?

Addressing the topic, research methods were relied on, where the descriptive approach was relied on in the theoretical aspect, where information and data were collected from various sources and references in order to identify the general framework of international accounting standards for the public sector, and the impact of applying these standards on enhancing transparency and accountability and the importance of each. The general accounting system and how it was developed based on IPSAS standards were also discussed.

On the applied side, the analytical descriptive approach was adopted by collecting data, analyzing and interpreting it, and finding out its implications using statistical tools and programs in order to reach accurate and detailed knowledge about the problem of the study. And the agents of financial control in the state of the Valley, and it was concluded that there is a high degree of awareness of the advantages of applying international accounting standards for the public sector and its impact on enhancing transparency and achieving accountability, as it shows the shortcomings of each of them in public sector institutions, and the challenges they face in adopting international accounting standards for the public sector. Therefore, the study recommends the need to modernize the accounting system in a way that supports and enhances accountability and transparency to suit the environment and the nature of the political and economic system in Algeria, based on international accounting standards in the public sector.

Keywords: international accounting standards in the public sector, public sector, public accounting, transparency and accountability.

شكر وتقدير

"كن عالماً .. فإن لم تستطع فكن متعلماً، فإن لم تستطع فأحب العلماء، فإن لم تستطع فلا تبغضهم"

الحمد لله رب العالمين و صلى على سيدنا محمد وعلى آله و صحبه أجمعينوبعد
نشكر أولاً و أخيراً الله سبحانه و تعالى على نعمته العظيمة و نحمده على فضله علينا بإتمام
السنة التكوينية، ونحمده سبحانه و نشكره على توفيقه لنا في إعداد هذا البحث المتواضع
والذي نعتذر عن أي تقصير فيه.

ومن باب العرفان بالجميل أتقدم بجزيل الشكر والتقدير لأستاذي "د.وليد مرغني" لما قدمه لنا
من نصح وإرشاد ومعرفة طيلة إنجاز هذا البحث.

كما نتقدم بالشكر الجزيل لكل من أسهم في تقديم يد العون لإنجاز هذا البحث، ونخص
 بالذكر أستاذتنا الكرام الذين أشرفوا على تدريس دفعة ماستر محاسبة 2023 كما لا ننسى أن
نتقدم بأرقى وأثمن عبارات الشكر والعرفان إلى القائمين على كلية العلوم الاقتصادية والعلوم
التجارية وعلوم التسيير وكل العاملين بها.

إلى الذين كانوا عوناً لنا في بحثنا هذا ونورا يضيء الظلمة التي كانت تقف أحياناً في طريقنا.
إلى من زرعوا التفاؤل في دربنا وقدموا لنا المساعدات والتسهيلات والمعلومات.

إلى الذين أسهموا بشكل وفير في تشجيعنا أثناء إنجاز هذا التقرير.

إلى كل هؤلاء نقول شكراً جزيلاً، جزاكم الله خيراً الجزاء.

الإهداء

إلى من علمني النجاح والصبر... إلى من علمني العطاء بدون انتظار...

أي الحبيب حفظه الله

إلى من علمتني وعانت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه... إلى من كان دعاؤها سر نجاحي

وحنانها بلسم جراحي...

أمي الحبيبة حفظها الله

إلى جميع أفراد أسرتي العزيزة والكبيرة كل باسمه أينما وجدوا.

إلى ملاكي في الحياة أينما كان.

إلى أساتذتي الكرام الذين أناروا دروبنا بالعلم والمعرفة.

إلى كل من يقتنع بفكرة فيدعو إليها ويعمل على تحقيقها،

لا يبغي بها إلا وجه الله ومنفعة الناس.

إليكم أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع.

بليله مريم

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع إلى:

إلى من حارب كل مصاعب الدنيا من أجلي، إلى من كان دائما يدفعوني نحو الأمام إلى من

علمني معنى الحياة

أبي نبض روحي وقلبي

وإلى الحبيبة التي صبرها تخطى كل حدود الدنيا، التي سهرت وتحملت الكثير من أجلي والتي

أوصلتني إلى هذا المكان

أمي نور عيني وشعلة دربي

وإلى إخوتي وأخواتي الذين لا طالما كانوا عوناً لي والذي علموني كيف أرسم أهدافي وأصل إلى

القمة: أحمد بن سالم، العيد، الضاوية، الزهرة وبلقيس.

وإلى أحبائي وأصحابي الذين ساندوني في مشواري الدراسي

وإلى أعز صديقة تعرفت عليها في هذا المشوار مريم بليلة.

مسعودي أماني

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع إلى:

إلى الذي غاب عني وحضرت روحه، إلى الذي أول من اخذ بيدي إلى المدرسة ليرسم لي معالم
مستقبلي إلى الذي يعود له الفضل لوصلي إلى ما تمنيت هذا

رحمة الله عليه أي

إلى التي وضع الله الجنة تحت قدميها إلى التي رعتني صغيرة وسهرت الليالي لأجلي وأنارت لي
طريق دربي وانتظرت فرحة نجاحي بكل شوق

أمي الغالية حفظها الله ورعاها

إلى من كانت لي الأخت والام والصديقة والحبيبة أختي الغالية
إلى اللذين تعلمت معهم كيف أعيش وتقاسمت معهم الحلوة والمرّة إخوتي أخواتي

إلى سندي ورفيق دربي زوجي الغالي

إلى اللذين سهروا على تدريسي ليلا ونهارا أساتذتي وأستاذتي

إلى اللذين جمعني بهم القدر ليكونوا الأخوة والأحبة

إلى كل من ذكرهم قلبي ونسيهم قلبي

إليكم جميعا أهدي ثمرة جهدي.

بيوضة ماريّا



فهرس

المحتويات



رقم الصفحة	فهرس المحتويات
	الإهداء
	الشكر
-	الملخص
I	فهرس المحتويات
II	قائمة الجداول
III	قائمة الأشكال
V	قائمة الرموز والاختصارات
أ	المقدمة
1	الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية
2	تمهيد الفصل الأول
3	المبحث الأول: الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
3	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية
15	المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
23	المطلب الثالث: تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
32	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للشفافية والمساءلة
32	المطلب الأول: مفهوم الشفافية والمساءلة
40	المطلب الثاني: أهمية وأهداف ومتطلبات الشفافية والمساءلة ومعوقات تطبيقهما
46	المطلب الثالث: دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في دعم الشفافية والمساءلة
48	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
48	المطلب الأول: الدراسات السابقة المتعلقة بالمعايير المحاسبية للقطاع العام
55	المطلب الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بالشفافية والمساءلة
59	المطلب الثالث: الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة
65	خلاصة الفصل الأول
66	الفصل الثاني دراسة ميدانية: المحاسبين عموميين، الأمرين بالصرف، أعوان الرقابة المالية
67	تمهيد الفصل الثاني
68	المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة
68	المطلب الأول: طريقة وأدوات الدراسة
69	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة
72	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية
72	المطلب الأول: عرض نتائج التحليل الإحصائي
81	المطلب الثاني: عرض نتائج مختلف محاور الاستبيان.
95	المبحث الثالث: التحليل والمناقشة
95	المطلب الأول: تحليل ومناقشة الفرضية الأولى والفرضية الثانية

96	المطلب الثاني: تحليل ومناقشة الفرضية الثالثة والفرضية الرابعة.
98	خلاصة الفصل الثاني
100	الخاتمة
104	المراجع
-	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	مضمون الجدول	الصفحة
1-1	موقف بعض دول العالم من تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	25
2-1	تصنيفات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	27
3-1	عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	28
1-2	مقياس تحديد المعدل النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي	69
2-2	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	72
3-2	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.	73
4-2	توزيع عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي	74
5-2	توزيع عينة الدراسة بنالأ على التخصص العلمي	75
6-2	توزيع عينة الدراسة حسب الهيئة المستخدمة.	76
7-2	الارتباط بين عبارات المحور الأول مع إجمالي المحور.	78
8-2	الارتباط بين عبارات المحور الثاني مع إجمالي المحور.	78
9-2	الارتباط بين عبارات المحور الثالث مع إجمالي المحور.	79
10-2	الارتباط بين عبارات المحور الرابع مع إجمالي المحور.	80
11-2	معامل الصدق والثبات لمحاول الاستبيان.	80
12-2	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمختلف المحاور	81
13-2	مختلف نتائج آراء العينة حول الوعي بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في مؤسسات	83
14-2	إجمالي نتائج محور الوعي بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في مؤسسات القطاع العام.	84
15-2	مختلف نتائج آراء العينة حول الوعي بأهمية تعزيز المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام. القطاع	85
16-2	إجمالي نتائج محور الوعي بأهمية تعزيز المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام	86
17-2	مختلف نتائج آراء العينة حول قدرة المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في دعم المساءلة والشفافية في	87
18-2	إجمالي نتائج محور قدرة المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في دعم المساءلة والشفافية في مؤسسات	89
19-2	مختلف نتائج آراء العينة حول التحديات التي تواجه مؤسسات القطاع العام في تبني المعايير المحاسبية	90
20-2	إجمالي نتائج محور التحديات التي تواجه مؤسسات القطاع العام في تبني المعايير المحاسبية الدولية	91
21-2	اختبار الفروق تبعا لمتغير المستوى التعليمي	90
22-2	اختبار الفروق تبعا لمتغير المستوى التعليمي	92
23-2	اختبار الفروق تبعا لمتغير المركز الوظيفي	92
24-2	اختبار الفروق تبعا لمتغير المستوى التعليمي	93
25-2	اختبار الفروق تبعا لمتغير الجهة المستخدمة	94

قائمة الأشكال

الرقم	مضمون الشكل	الصفحة
1-1	القطاع العام وعناصره الأساسية	4
2-1	أهم المزايا المتوقعة من تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS	21
3-1	جوهر الشفافية	33
1-2	التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	73
2-2	التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	74
3-2	التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب المركز الوظيفي	75
4-2	التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب التخصص العلمي	76
5-2	التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب الهيئة المستخدمة	77

قائمة الملاحق

رقم الملاحق	اسم الملاحق
1	نموذج الاستبيان
2	الجدول الإحصائية مستخرج من SPSS

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار	الشرح	الترجمة
ED	Exposure Draft	مسودة عرض
FAF	Financiaonl Accounting Foundat	مؤسسة المحاسبة المالية
IAS	International Accounting Standard	المعايير المحاسبية الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting standard board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International Federation of accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRS	International Financial reporting standard	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IPSAS	International Public sector accounting standard	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IPSASB	International Public Sector Accounting Standred Bord	مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IPSASS	International Public Sector Accounting Standards	المعيار الدولي للقطاع العام
INTOSAI	International organaization of Supreme Institutions and Auditing	المنظمة الدولية للأجهزة العليا والرقابة المالية والمحاسبية
NPM	New Public Management	الإدارة العامة الجديدة
PCS	Public Sector Committee	لجنة القطاع العام
RPG	Recommended Practice Guideline	دليل للتعليق العام
RPGS	Recommended Practice Guidelines	أدلة التعليق العام
TI	Transparency International	منظمة الشفافية الدولية
UNAIDS	Council of the United Nations Development Program Committee	مجلس لجنة برنامج الأمم المتحدة للتنمية الدولية

مقدمة



تمهيد:

عرف العالم في العقود الأخيرة تطورات اقتصادية واجتماعية وسياسية، نتيجة العولمة والتطور التكنولوجي، في مجال المعلومات والاتصال، مما أدى إلى إجراء إصلاحات شاملة لمختلف الأنظمة والسياسات المرتبطة بالحكومات، حيث عملت مختلف الدول في إطار التوافق والتوحيد المحاسبي على إيجاد مبادئ أو معايير دولية تكون كمرجع دولي تعتمد عليه هذه الأخيرة في إطار المحاسبة العمومية، وكانت النتيجة ظهور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

لذا أصبحت مسألة تطوير وعصرنة مؤسسات القطاع العام، بما يتوافق مع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS أمرا حتميا لأجل مواكبة التطورات الحديثة وإعطاء صورة واضحة وشفافة حول كيفية التصرف بالمال العام وإرساء وتعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة من أجل الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري التي باتت تكبد المؤسسات القطاع العمومي خسائر مالية ضخمة لاسيما في ظل الضائقة المالية التي مرت بها اغلب بلدان العالم وخاصة الجزائر.

"وتعتبر الشفافية المالية في القطاع العام من أهم العوامل المؤثرة في الحكم على مدى نزاهة وأمانة الإدارة العامة في الدولة ومدى قدرة أجهزتها التشريعية على مراقبة النظام السياسي والتنفيذي ومساءلته، وقد تطورت المحاسبة الحكومية في سبيل تحقيق ذلك تطورات كبيرة بهدف تحقيق الشفافية، وقد اتسمت السنوات الأخيرة بتحديات عديدة كان لها تأثيرات مباشرة على تطور المحاسبة الحكومية"⁽¹⁾.

وعلى ضوء ما ذكرناه سابقا يمكن طرح الإشكالية الرئيسة لموضوع البحث.

1. المشكلة الرئيسية:

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، أحد أهم آليات تطوير نظام المحاسبة العمومية، هذه الأخيرة تعتبر ذات أهمية بالغة لجميع الفاعلين في مؤسسات القطاع العام وعلى وجه الخصوص لمتخذي القرار، وذلك من خلال تعزيز الشفافية وتحقيق المساءلة، الأمر الذي يحتم عصرنة نظامها المحاسبي، حيث يتحتم على القطاع العام مواكبة التغيرات الدولية السياسية والاقتصادية، ومن هذا المنطلق وعلى ضوء ما سبق ذكره فإن إشكالية الدراسة الرئيسية يمكن صياغتها ضمن التساؤل التالي:

ما مدى مساهمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز الشفافية والمساءلة؟

¹-ماهر إبراهيم أبو ريدة، محمد سالم أبو يوسف، «دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تعزيز مبادئ المالية» مجلة المالية & الأسواق، الجزائر، العدد 03، 2020، ص 237.

2. التساؤلات الفرعية:

- وللإجابة على هذه الإشكالية، وبغية الإلمام بهذا الموضوع بصفة أكثر تفصيل يمكن الإشارة إلى مجموعة من التساؤلات والتي تشكل تلك الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع منها:
- ما مدى الوعي بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في مؤسسات القطاع العام؟
 - ما مدى سعي مؤسسات القطاع العام لتعزيز المساءلة والشفافية لديها؟
 - ما مدى قدرة المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في دعم المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام؟
 - ما هي التحديات التي تواجه مؤسسات القطاع العام في تبني المعايير المحاسبية الدولية IPSAS؟

3. الفرضيات:

- لدى أعوان المحاسبة العمومية في مؤسسات القطاع العام درجة عالية من الوعي بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؛
- أعوان المحاسبة العمومية في مؤسسات القطاع العام يسعون بدرجة عالية لتعزيز المساءلة والشفافية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؛
- يدعم تبني المعايير المحاسبية الدولية IPSAS بدرجة عالية المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؛
- تواجه مؤسسات القطاع العام درجة عالية من التحديات التي تحول دون تبني المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؛

4. مبررات اختيار الموضوع:

- لم يكن اختيار هذا الموضوع بمحض الصدفة وإنما يعود لعدة دوافع ومبررات، يمكن حصرها فيما يلي:
- حاجة المؤسسات الجزائرية لقطاع العام لدرجة عالية من الوعي بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS من أجل إدارة مالية عامة قوية في تعزيز شفافية القطاع العام وقابليته للمقارنة والمساءلة واتخاذ القرار؛
 - الميل الشخصي النابع من التخصص الوظيفي للاطلاع ودراسة المواضيع المتعلقة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في مؤسسات القطاع العام؛
 - الاهتمام الشخصي بالموضوع نظراً لارتباطه بمجال التخصص؛
 - الإيمان بأهمية نظام الرقابة الداخلية والذي بدوره يعتبر صمام أمان داخل المؤسسة؛

➤ آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر، من خلال الإصلاح الميزانياتي بداية من سنة 2023؛

➤ أهمية تعزيز كل من الشفافية والمساءلة في مؤسسات القطاع العام، من اجل مواكبة النمو الاقتصادي الدولي؛

➤ موضوع الدراسة حديث، ويعتبر حديث الساعة بنسبة للمحاسبة العمومية في القطاع العام؛

5. أهداف الدراسة:

تتلخص الأهداف التي تتطلع هذه الدراسة إلى الوصول إليها فيما يلي:

➤ توضيح مدى وعي أعوان مؤسسات القطاع العام بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في مؤسسات القطاع العام؛

➤ توضيح أهمية تحقيق الشفافية وتعزيز المساءلة لدى مؤسسات القطاع العام؛

➤ الوقوف على واقع الشفافية والمساءلة في مؤسسات القطاع العام؛

➤ توضيح أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز شفافية القطاع العام وتحقيق المساءلة؛

➤ الوقوف على التحديات والصعوبات التي تواجهها مؤسسات القطاع العام، في تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

➤ تحديد متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ومعرفة مزايا ومخاطر تطبيقها؛

6. أهمية الدراسة:

تكتسي أهميتها من خلال إيضاحها الدور الكبير الذي يلعبه تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في مؤسسات القطاع العام، لهذا تكمن أهمية هذه الدراسة في إبراز ضرورة وحتمية عصرنة نظام المحاسبة العمومية ولا يتم هذا إلا بتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وذلك في ظل توجهات مالية ودولية ومتابعة للتطورات العلمية المرتبطة بها، من اجل تحقيق النزاهة والشفافية وتعزيز المساءلة واتخاذ القرار الملائم في القطاع العام.

7. الإطار الزمني والمكاني:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

الحدود الزمانية: تم إجراء الدراسة الميدانية خلال فترة (من جانفي إلى ماي 2023)

الحدود المكانية: سنعمل على إنجاز هذه الدراسة الميدانية على مستوى المؤسسات القطاع العام خاصة (البلدية - الولاية - المؤسسات التربوية.... الخ) بولاية الوادي.

8. المنهج والأدوات المستخدمة:

تعددت المناهج البحثية التي ستعتمد بناء على طبيعة وطريقة معالجة الإشكالية الرئيسية؛ وقد تم اعتماد طريقة IMRAD كأساس منهجي لهيكله جوانب البحث بما يساعد على الإجابة عن إشكالية الدراسة الرئيسية والإشكاليات الفرعية ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة واستخلاص الاستنتاجات.

وتبعاً لذلك تم الاعتماد على المناهج بحثية، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري وهو المنهج الأنسب لدراستنا، الذي يهتم بوصف وتبيان الظاهرة موضع الدراسة، حيث أنه يقوم على جمع معلومات وبيانات من مختلف المصادر والمراجع من أجل تكوين صورة متكاملة حول الظاهرة المدروسة، ومن أجل محاولة الإجابة بقدر الإمكان عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، في الجانب التطبيقي فقد تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي من خلال جمع البيانات وتحليلها وتفسيرها والوقوف على دلالاتها من أجل التوصل إلى معرفة دقيقة وتفصيلية حول مشكلة الدراسة، أما فيما يتعلق بالأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية تم الاعتماد على استمارة استبيان، إذ تم إعداده وتصميمه وتوزيعه لغرض الدراسة على الأفراد ذوي العلاقة بالحاسبة في القطاع العام، حيث تم تفرغته وتحليله باستعمال البرامج الإحصائية.

9. صعوبات الدراسة:

- شاسعة الموضوع (المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام) وحداثته وأهميته؛
- صعوبات في ترجمة المراجع الأجنبية؛
- صعوبة إنجاز الجانب التطبيقي في الميدان بسبب ضيق الوقت وعدم تجاوب (الأمريين بالصرف المحاسبين العموميين أعوان الرقابة المالية) مع جدية موضوع الدراسة؛
- صعوبة عملية توزيع الاستبيانات، ورفض بعض إدارة المؤسسات التعاون في تعبئتها؛
- نقص الوعي بأهمية البحث العلمي، وكذا أهمية موضوع الدراسة؛

10. هيكل البحث:

للإجابة على إشكالية الدراسة قسمنا الدراسة إلى فصلين بالاعتماد على طريقة IMRAD، تناولنا فيه:

➤ الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية المتعلقة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وأثرها في

تعزيز الشفافية والمساءلة وتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، فالمبحث الأول تم فيه التطرق إلى الإطار العام

للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، والثاني الإطار المفاهيمي للشفافية والمساءلة، أما

المبحث الثالث فقد تم التطرق فيه للدراسات السابقة إلى لها علاقة بالموضوع محل الدراسة؛

➤ الفصل الثاني الدراسة الميدانية موضوع الدراسة حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، الأول تم التطرق فيه إلى طريقة وأدوات المستخدمة في الدراسة والمبحث الثاني تم التطرق فيه إلى عرض نتائج الدراسة الميدانية، أما المبحث الثالث فقمتم فيه تحليل ومناقشة الفرضيات.



الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية



تمهيد:

نعيش في عالم مترابط ومتصل في كافة جوانبه، ونرى أن قادة القطاع العام والحكومي متفقين على ضرورة التعاون المشترك، بما في ذلك العمل ضمن مفهوم متناغم للإدارة المالية، لطالما كانت المحاسبة أداةً فاعلةً للتحكم والتعامل مع المعطيات المالية من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرار، سواء كان ذلك على مستوى المؤسسات الخاصة (ذات الطابع الربحي) من خلال المحاسبة المالية أو العامة، أو المؤسسات العمومية (ذات الطابع النفعي الغير الربحي) من خلال المحاسبة العمومية ومحاسبة الموازنة.

خلال السنوات الأخيرة قامت غالبية دول العالم بتغييرات عديدة على مستوى أنظمتها لمحاسبة القطاع العمومي، والذي يندرج في عملية أضخم منه تتمثل في تغيير وعصرنة الإدارة العمومية، وكان الهدف من كل هذه الإصلاحات هو: تطوير فعالية وكفاءة الخدمات العمومية المقدمة، ومنه أصبح عصرنة أنظمتها المالية والمحاسبية ضرورة حتمية، وذلك من خلال إضفاء الشفافية، وتوفير معلومات محاسبية دقيقة وشاملة، وموثق بها من أجل القيام بالمساءلة والحفاظ على المال العام، ويمكن تحقيق هذه الغاية بإتباع معايير محاسبية دولية عالية الجودة تمكن من التطوير المستمر والمساءلة والنمو الاقتصادي، وهذا ما توفره معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

فالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي معايير محاسبية عالمية عالية الجودة قائمة على الاستحقاق صادرة في مجموعات من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والتي تمكن الإدارات الحكومية من إنتاج معلومات مالية عالية الجودة تساعد في اتخاذ القرارات وبناء المساءلة وتعزيز ثقة الجمهور.

لذلك سوف نحاول من خلال هذا الفصل التعرف على المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS، ودراسة بعض الدراسة السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS؛
- المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للشفافية والمساءلة؛
- المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية للمعايير المحاسبية للقطاع العام والشفافية والمساءلة؛

المبحث الأول: الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.

شهد العالم في العقود الأخيرة تطورات اقتصادية واجتماعية وسياسية، ترتب عليه زيادة حجم القطاع العام وتشعب خدماته وتنظيماته الإدارية مما تطلب مراجعة شاملة لمختلف الأنظمة والسياسات الفاعلة لها، وفي مقدمتها إصلاح المالية العامة وبما فيها النظم المحاسبية لما لها من أهمية بالغة للحفاظ على المال العام من الفساد المالي والإداري، وإضفاء الشفافية والمساءلة على مختلف العمليات والأنشطة المنجزة من قبل هيئات القطاع العام، وقد أصبحت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS محور أي إصلاح يمس المالية العامة.

في هذا المبحث سوف يتم استعراض الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية والقطاع العام، وكذلك المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومتطلبات تبنيها لغرض الإصلاح المحاسبي العمومي والصعوبات التي تواجه تطبيقها، والآثار المرجوة من هذا الإصلاح على تعزيز المساءلة والشفافية.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية.

في هذا المطلب سيتم معالجة ماهية المحاسبة العمومية وأنواع الأسس العلمية التي ترتكز عليها، وكذلك مفهوم القطاع العام.

الفرع الأول: مفهوم القطاع العام.

يتميز القطاع العام أو ما يعرف بالقطاع الحكومي بتقديم الخدمات العامة بشكل مستمر لإشباع الحاجات العامة للمواطنين وليس لتحقيق الربح، كما تلعب المؤسسات التابعة للدولة (المؤسسات العمومية) دورا فعالا في الاقتصاد الوطني، لذي فمن الضروري التعرف على القطاع العام وخصائصه.

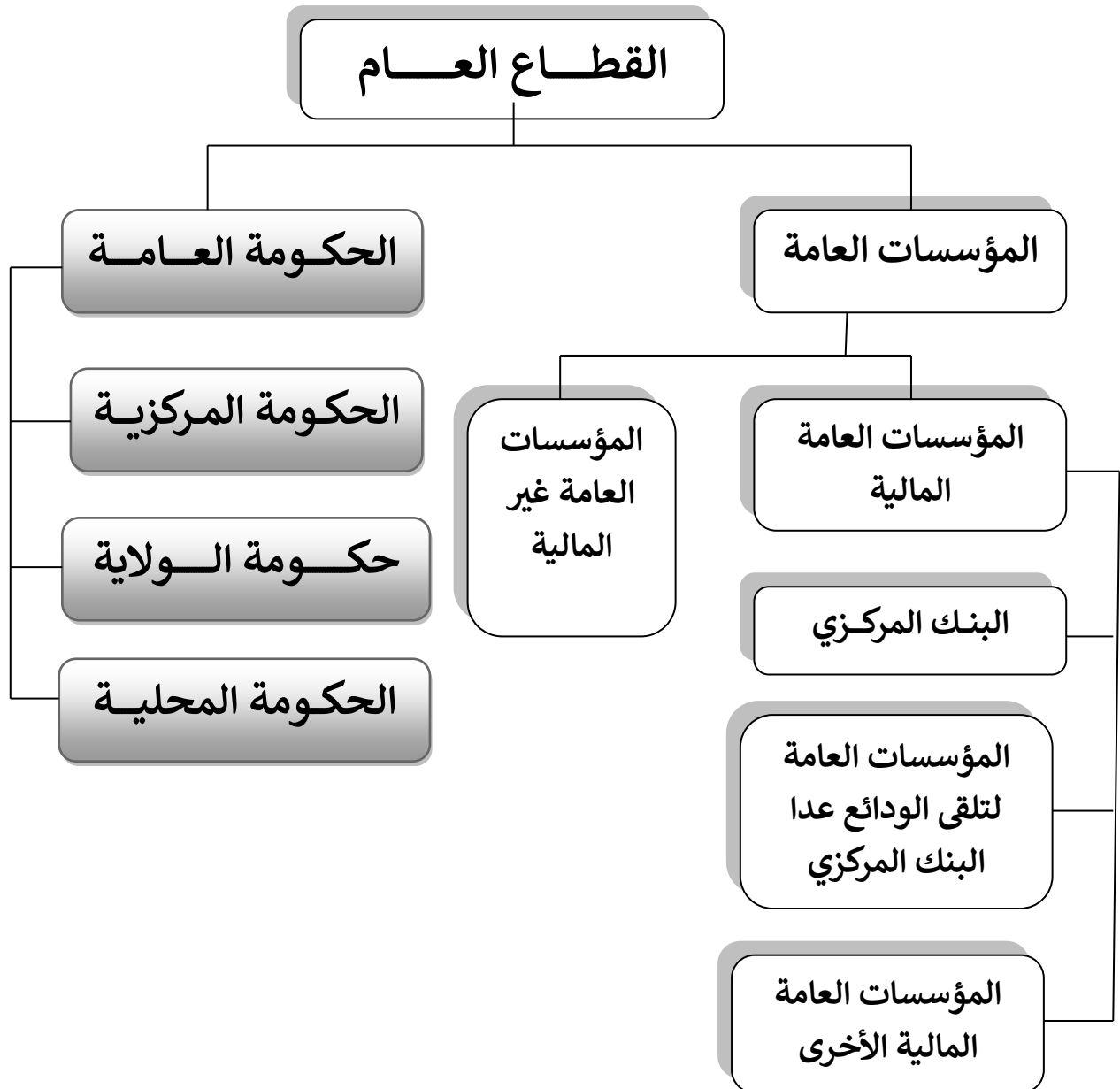
أولاً: تعريف القطاع العام.

يوجد العديد من التعريفات للقطاع العام تضمنتها أغلب البحوث والدراسات، حيث عرف القطاع العام على بأنه: "المنظمات الحكومية التي يتم تمويلها من إيرادات الدولة وتشمل جميع الوزارات والمنظمات الحكومية المركزية، أو المحلية والهيئات والمؤسسات المملوكة كلياً أو جزئياً للدولة، وتهدف جميعها إلى توفير السلع والخدمات العامة، وتحقيق الرفاه الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع، وتخصيص الموارد العامة، والتوزيع العام للدخل، وحماية الملكية والمصلحة العامة"¹

¹ عياد طاهر بن إسماعيل، دعم آليات المساءلة للحد من الفساد في القطاع العام الليبي، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، ليبيا، العدد 20، 2019/03/05: ص 139.

و يمكن النظر للقطاع العام بمفهوم أوسع على أنه: "مختلف هيئات الحكومة المركزية و الإقليمية والمحلية والمؤسسات والوحدات الغير ربحية والربحية التي تسيطر عليها الدولة (تملك أكثر من 51% من رأسمالها الاجتماعي)، والتي يمكن إن تعتمد عليها الدولة لتحقيق مكاسب مالية أو مادية أو معنوية".¹

الشكل (1.1): القطاع العام وعناصره الأساسية



المصدر: صندوق النقد الدولي (2013)

¹ بن دعاس زهير، رقوب نريمان، مركيزات حكومة القطاع العام ف الجزائر، حوليات جامعة الجزائر 1، الجزائر، العدد 33، الجزء الثاني، جوان 2019: ص 276.

كما يشير القطاع العام إلى ذلك الجزء من الاقتصاد الوطني الذي تخضع أنشطته الاقتصادية وغير الاقتصادية لسيطرة الحكومة وتوجيهها، يعرف بأنه تلك القطاعات التي تخضع للسيطرة الكاملة للدولة، وفي هذه الحالة يتم النظر إلى الدولة بوصفها وحدة اقتصادية تقوم بأنشطة اقتصادية مناظرة لأنشطة القطاع الخاص، غر أن هذه الأنشطة الاقتصادية العامة تشكل جزءاً لا يتجزأ من الخطط والبرامج الاقتصادية للدولة.¹

وعليه يمكن القول إن القطاع العام هو ذلك القطاع من الاقتصاد الذي أنشأته وتديره الحكومة أو وكالاتها، أي يشمل جميع المؤسسات التي يتم تأسيسها وإدارتها وتمويلها من قبل الحكومة نيابة عن الجمهور (المواطنين).
ثانياً: خصائص القطاع العام.

يتميز القطاع العمومي بعدة خصائص تميزه عن القطاع الخاص وتوضح هذه الخصائص في البنود التالية:

- (1) لا يهدف إلى تحقيق الربح: يتميز النشاط العمومي بتقديم خدمات عامة بشكل مستمر لإشباع الحاجات العامة للمواطنين وليس لتحقيق الربح ومن ثم لا تجري مقابلة بين الإيرادات والنفقات ولا يعني أن المؤسسة تعمل بخسارة؛
- (2) تعدد مصادر تمويل الإيرادات وأوجه النفقات العامة: بما أن الحكومة هي ذات سلطة سيادية فهي صاحبة القرار في تحصيل الإيرادات على شكل ضرائب ورسوم وعوائد على اختلاف أنواعها وتوزيعها على الأنشطة والخدمات التي تؤديها الخدمات العمومية المختلفة بموجب اعتمادات سنوية في الموازنة العامة للدولة؛
- (3) غياب حافز المنافسة: لا توجد سوق للمنافسة في مجال تقديم السلع والخدمات العامة التي تؤديها الوحدات الإدارية العمومية حيث أن النظام المحاسبي العمومي يتضمن وسائل بديلة تؤدي إلى الاقتصاد في ترشيد استخدام الموارد وتحقيق مستوى أفضل للخدمة؛
- (4) الخضوع إلى قيود قانونية: يخضع النظام المحاسبي العمومي لقوانين وإجراءات يجب إتباعها في إثبات العمليات المالية وأسماء الحسابات وتبويبها وتوحيد المستندات اللازمة لإثبات جدية وصحة العمليات المالية والدفاتر والسجلات المحاسبية والتقارير والقوائم المالية والحسابات الختامية ومما يساعد على تحقيق رقابة فعالة على عمليات التحصيل والإنفاق؛

¹ طويل محمد، أفاق تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر - الآثار والتحديات -، مجلة المنهل الاقتصادي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، العدد 02، أكتوبر 2022: ص793.

(5) الملكية العامة: تعتبر ملكية المؤسسات العمومية عامة وذلك لأنها تحصل على الأموال من خلال تحصيل الإيرادات المستحقة للدولة بفرض ضرائب ورسوم لذا تعد مملوكة ملكية عامة لجميع أفراد الشعب حيث ينشأ عن ذلك زيادة انفصال الملكية عن الإدارة؛¹

الفرع الثاني: ماهية المحاسبة العمومية.

تعتمد الشركات والمؤسسات سواء في القطاعين العام والخاص على نظام المحاسبة، حيث يوجد داخل كل شركة أو مؤسسة قسم متخصص بالأعمال المحاسبية والمالية، وذلك لأهميتها في دعم صناعة القرارات باعتبارها لغة خاصة بالأعمال وذلك عن طريق مساعدة الإدارة العامة في الشركة أو المؤسسة على جمع البيانات والمعلومات المحاسبية، وإجراء العمليات المالية والمحاسبية المتعلقة بموازنة العامة، لذلك تعتبر المحاسبة العمومية من أهم المجالات والعمليات التي تركز عليها المؤسسات العامة كعنصر أساسي من مقوماتها، وفي هذا الصدد سيتم تناول ماهية المحاسبة العمومية.

أولاً: تعريف وخصائص المحاسبة العمومية.

1. تعريف المحاسبة العمومية.

تعددت تعريفات المحاسبة العمومية تبعاً للمدارس الفكرية وآراء الباحثين والمؤلفين، ونذكر منها ما يلي:

حيث يمكن تعريف المحاسبة العمومية (الحكومية) على أنها: "تتضمن مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي تحكم عملية تجميع وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الإدارية الحكومية والتي تتعلق بتحصيل الإيرادات العامة وأوجه إنفاقها على الأنشطة والخدمات التي تبغي الحكومة القيام بها، وذلك تمهيداً لعرضها في شكل تقارير وقوائم مالية دورية وتقديمها إلى الجهات المعنية بالتعرف على نتائج أداء الحكومة."²

وفي تعريف آخر فإن المحاسبة الحكومية: "هي مجموعة القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة، وهذه الأخيرة لا تخرج من جهة عن كونها اعتمادات ينبغي صرفها في الأغراض المخصصة كما أنها من جهة أخرى، تمثل إيرادات ينبغي تحصيلها وتخضع كلا من إجراءات الصرف والتحصيل لقوانين وتشريعات قائمة تفسرها وتوضحها مجموعة من القواعد الصادرة لأجهزة الصرف والتحصيل التي تحدد طريقة القيد في السجلات المحاسبية المعمول بها في جميع الوحدات الحكومية."³

¹لؤي وديان، زهير الحادرب، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، الأردن، 2010: ص 15-18، بالتصرف.

²المرجع السابق، ص 11.

³خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2010: ص 14.

تعرف هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها: "المحاسبة التي تختص بقياس (تبويب وتقسيم) ومعالجة وتحصيل ومراقبة وتأكيد صحة الإيرادات والنفقات للأنشطة المرتبطة بالقطاع الحكومي".¹

ويمكن القول بأنه يقصد بالمحاسبة العمومية مجموع القواعد والنصوص القانونية التي تنظم وتبين كيفية مراقبة وتنفيذ الإيرادات والنفقات العامة، ضمن ميزانيات الهيآت الخاضعة للمحاسبة العمومية، لإضافة إلى الميزانيات الملحقة والحسابات الخاصة. كما تبين التزامات الأعوان المكلفين بتنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية، وكيفية مسكهم للحسابات.

2. خصائص المحاسبة العمومية.

يؤدي اختلاف خصائص الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح عن الأنشطة الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الربح إلى تباين أسس وقواعد المحاسبة الملائمة لكل منها، ومن ثم فإن النظام المحاسبي الحكومي لا يهتم بقياس الربح، وإنما تخدم إجراءاته تحقيق الأهداف الرقابية والإدارية التي تضمن المحافظة على الأموال العامة عن طريق التأكد من صحة ومشروعية العمليات المالية ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

يرى خبراء الأمم المتحدة، أن نظام المحاسبة العمومية الجيد هو أداة لقياس كفاءة الأداء وتوفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرار ورسم السياسات لخدمة أغراض الإدارة، ويجب أن يتميز بالخصائص الموالية:²

- ✓ أن ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة، وبالتالي يجب أن يبين مدى تقييد الأجهزة بالقواعد التشريعية المطبقة؛
- ✓ أن يتم الربط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي الحكومي، بصورة تحقق التكامل بينهما لإظهار مدى التقييد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياساتها؛
- ✓ يجب أن يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الأهداف، والأغراض التي خصصت من أجلها الأموال وتوضيحها، وكذلك تحديد الجهات الإدارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد وعن استخدامها لتنفيذ البرامج والأنشطة؛
- ✓ أن يسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة؛
- ✓ أن يسهل الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال والإجراءات والبرامج، وأن يضمن سهولة التدقيق الداخلي؛
- ✓ أن يسهل إظهار النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية، وأن يسهل قياس الموارد وتحديد تكلفة البرامج والوحدات التنظيمية؛

¹ عفاف لومازينة، التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية العمومية الدولية ودوره في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري في الجزائر، مجلة إضافات اقتصادية، الجزائر، العدد 02، 2020/08/24، ص 209.

² شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014، ص 14.

✓ أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط والبرمجة، وتسهيل المراجعة والمتابعة، وتقييم العمل بشكل مادي ومالي؛

✓ أن يدعم النظام المحاسبي توفير المعلومات المفيدة في عمليات التحليل الاقتصادي، وربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية؛

ثانيا: أهداف المحاسبة العمومية والجهات المستفيدة منها.

1. أهداف المحاسبة العمومية.

يمكن تقسيم الأهداف التي تسعى المحاسبة العمومية إلى تلبيتها إلى ما يلي:¹

✓ توفير المعلومات اللازمة للمساءلة: تساعد المعلومات من أجل الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال الوحدة الحكومية إلى السلطة التشريعية أو أي جهة أخرى كجهاز تنفيذي أو قضائي له الحق أو المبرر في طلب ذلك، بما يتفق مع الإطار التشريعي لذلك؛

✓ توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة: وتهدف إلى الرقابة على الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة الحكومية والمحافظة عليها، وذلك باستخدام أدوات المحاسبة العمومية المختلفة التي تمكنها من ذلك وعن طريق الجهات المخولة لهذه الوظيفة والتي يقصد بها التأكد من الالتزام بالبرامج والخطط والسياسات المحددة؛

✓ توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات: توفير المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات عن طريق توفير تقارير دورية أو خاصة، تفيد في المقارنة بين نتائج العام الحالي والأعوام السابقة، وتقييم البرامج والأنشطة والمفاضلة بين البدائل وتقدير حجم الموارد اللازمة لتحقيق أهداف الوحدة؛

✓ توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات الوطنية: يوفر نظام المحاسبة العمومية المعلومات المعدة والمجهزة طبقا للمفاهيم والتعاريف والتبويبات المستخدمة في الحسابات القومية، وتزداد أهمية هذا الهدف في ازدياد الاتجاه إلى توطيد العلاقة إلى درجة الدمج بين نظامي المحاسبة العمومية والوطنية؛

✓ توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي: وذلك لأن النشاط الحكومي يؤثر على النشاط الاقتصادي بصفة عامة، سوى على مستوى الأفراد أو المؤسسات المختلفة، لذا فإن الحكومة والأفراد والمؤسسات بحاجة إلى معرفة العمليات والأنشطة الحكومية للمساعدة في اتخاذ القرارات المبنية

¹ عباس عبد الحفيظ، تقييم فعالية النفقات العامة في ميزانية الجماعات المحلية، رسالة ماجستير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012: ص 81.

على لذلك النشاط، الأمر الذي ينعكس على الرفاهية العامة بشكل عام، و إن وسيلة الإعلام في هذا المجال هي المحاسبة العمومية بشكل أساسي؛
كما تهدف المحاسبة العمومية إلى:¹

- ضبط الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ونفقاتها؛
- إثبات النشاط المالي الذي تقوم به الوحدات العمومية الإدارية، بغرض تسهيل عملية التسيير واتخاذ القرارات والمسألة والمحاسبة؛
- توفير المعلومات اللازمة لتقييم الأداء، من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المسطر له؛
- تحقيق التنظيم والتوافق من كل أعوان المحاسبة العمومية، خاصة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين؛

2. الأطراف المستفيدة من المحاسبة العمومية.

تتعدد فئات المستخدمين الذين يهتمون بمخرجات النظام المحاسبي العمومي وفيما يلي أهم هذه الفئات:²

أ- **السلطة التشريعية:** تقدم البيانات المحاسبية للسلطة التشريعية ضمن التقارير التي تطلبها خلال الفترة المالية، وتعتمد السلطة التشريعية أيضاً على القوائم المالية المنشورة بنهاية الفترة المالية. إضافة إلى التقارير

التي تقدمها الجهات الرقابية الخارجية إلى السلطة التشريعية، وتمكنها هذه المعلومات من:

- الرقابة على السلطة التنفيذية، ومدى تقيدها بقانون الموازنة العامة للدولة؛
- تقييم أداء السلطة التنفيذية؛
- المساءلة عن أية انحرافات بين المنفذ وبين تقديرات الموازنة العامة للدولة؛
- التخطيط المستقبلي وإقرار خطط الموازنات العامة المقبلة؛

ب- **السلطة التنفيذية:** تعتمد السلطة التنفيذية على التقارير والقوائم المالية التي تُعدّ بنهاية كل فترة مالية،

بالإضافة إلى التقارير الدورية والبيانات المحاسبية التي تطلبها وبالطريقة والوقت الذي تريد وتُمكن البيانات

المحاسبية السلطة التنفيذية من:

- تحديد الأنشطة والخدمات العامة لكل فترة مالية؛
- رقابة أداء الوحدات الإدارية الحكومية ومتابعتها واتخاذ القرارات المناسبة لتقويمه؛
- تقييم الإدارات العليا لأداء الدوائر الحكومية التابعة لها؛

¹ خلف الله بن وسف، معاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-دراسات اقتصادية-، الجزائر، العدد 31، ص 277.

² خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، مرجع سبق ذكره، ص ص: 35-37.

- إعداد خطة الموازنة العامة للدولة؛

ج- الجهات الرقابية: تمكن البيانات المحاسبية الجهات الرقابية من أداء مهامها. وتُقسم الرقابية إلى رقابة داخلية، وخارجية، وشعبية، وذاتية.

✓ الرقابة الداخلية: تقدم البيانات المحاسبية للجهات الرقابية الداخلية دورياً وعند الطلب، وبنهاية الفترة المالية ضمن القوائم المالية الختامية؛ وتتبع جهات الرقابة الداخلية للسلطة التنفيذية، وتتأكد الجهات الرقابية الداخلية من صحة إثبات العمليات المالية الحكومية، والمستندات المؤيدة لكل عملية، وانسجام المعلومات المحاسبية مع القوانين والأنظمة والتعليمات، ومع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

✓ الرقابة الخارجية: يتولى ديوان المحاسبة في الأردن باعتباره وكيل السلطة التشريعية، أعمال الرقابة الخارجية على أنشطة الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات العامة الرسمية والمجالس البلدية والقروية؛

✓ رقابة ذاتية: تعد أهم أنواع الرقابة وأكثرها فاعلية، ويسعى فيها كل موظف إلى أداء عمله على أتم وجه بدوافع وقيم ذاتية؛

✓ رقابة شعبية: يتأكد المواطنون من مدى قيام السلطة التنفيذية بمهامها وانسجام ذلك مع قانون الموازنة العامة المقرر من قبل ممثليهم في مجلس النواب، وتعتمد هذه الرقابة على البيانات المحاسبية العمومية المنشورة، ويعد مجلس النواب حلقة وصل بين الشعب والحكومة؛

د- المستثمرون: يعتمد المستثمر على البيانات المحاسبية، إلى جانب معلومات وبيانات أخرى، لاتخاذ قراره الاستثماري، وتتضمن البيانات المحاسبية معلومات عن قوة مركز الحكومة المالي، ونسبة النمو الاقتصادي، وحجم المديونية، وقدرة الدولة على السداد.....

ذ- الباحثون والدارسون: تساعد تحليلات الباحثين والدارسين للبيانات المحاسبية للدولة في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، وتهدف الأبحاث والدراسات للبيانات المحاسبية إلى تطوير القوانين الحكومية وتقييم الأداء وتحسين التخطيط.

ت- الجمهور: يراقب الجمهور السلطة التنفيذية من خلال البيانات المحاسبية الحكومية المنشورة، إذ تُطمئن البيانات المحاسبية العمومية دافعي الضرائب على إنفاق أموالهم كما هو مقرر من ممثليهم، وهذا يساعد على زيادة الوعي الضريبي.

ث- المحللون الاقتصاديون والماليون: تتمثل في وسائل الإعلام العامة والمتخصصة في الأمور المالية إضافة إلى المنظمات الدولية والإقليمية والمحلية المتخصصة في التحليل المالي والاقتصادي التي تراجع وتحلل وتنشر معلومات إلى المستخدمين الآخرين، مثال ذلك يعد صندوق النقد الدولي أبرز المنظمات الدولية المهتمة ببيانات المالية العامة حيث يعمل على مراقبة سلامة الاقتصاد العالمي، حيث يطلق الإشارات التحذيرية لمنع وقوع الأزمات الاقتصادية والمالية ومساعدة البلدان في الخروج منها.¹

الفرع الثالث: آلية عصنة المحاسبة العمومية.

تعتبر أنظمة المحاسبة العمومية من بين أهم الوسائل المستخدمة لترشيد إدارة المال العام، حيث تقع على عاتقها مسؤولية توفير البيانات والمعلومات اللازمة لمختلف صناع القرار، وقد ثبت عجز المحاسبة التقليدية في توفير معلومات ذات شفافية وملائمة، حيث أدركت العديد من الحكومات والمنظمات الدولية في جميع أنحاء العالم ضرورة عصنة أنظمتها المالية والمحاسبية، وذلك من خلال إضفاء الشفافية، وتوفير معلومات مالية دقيقة وشاملة وموثوقة للمساءلة واتخاذ القرار، ولتحقيق ذلك، تخلت عن المحاسبة التقليدية المبنية وفقاً لأساس نقدي، وتحولت إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل، والتي توفر نظام محاسبي شامل ومتكامل، يعزز من شفافية التقارير ومن إدارة المخاطر، ويسمح بتحديد التكلفة الكاملة للخدمات المقدمة.

أولاً: أسس القياس المحاسبي في نظام المحاسبة العمومية.

يرتكز نظام المحاسبة العمومية على مجموعة من أسس القياس المحاسبي حيث تختار كل دولة الأساس الذي يتماشى ومدى تطور نظامها المحاسبي والأهداف المرجوة من وراء مسكها، وطبيعة البيانات اللازمة لتلبية احتياجات الأطراف المستفيدة وعلى رأسها الجهات الرقابية، ومحاسبها يوجد أكثر من طريقة لاحتساب الإيرادات والمصروفات، التي تخص الفترة المحاسبية.

والأسس المحاسبية تعرف: بأنها عبارة عن طرق القياس التي تشير إلى تحقق (الإيرادات والنفقات) والأصول والالتزامات المتعلقة بها، وتتعلق هذه الأسس بوقت القياس الذي تم. بغض النظر عن أساس القياس المستخدم سواء تم استخدام الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق، بمعنى أن الاختلاف بين أسس القياس راجع إلى عملية التوقيت للقياس، وثبات كل من الإيرادات والنفقات والأصول والالتزامات المتعلقة به.²

¹ إبراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب العالمي، اليمن، 2013: ص28.

² عبود ملبود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2020: ص140.

1. **الأساس النقدي:** يقوم هذا الأساس على اعتبار أن الإيراد يتحقق عند تحصيله وأن النفقة يتم الاعتراف

بها عند صرفها، أي أن عملية القياس المحاسبي لا تتم إلا عن حدوث التدفق (التحصيل أو الصرف) سواء تعلق الأمر بفترة محاسبية سابقة أو لاحقة، وسواء كانت هذه الإيرادات أو النفقات متعلقة بالنشاطات التجارية أو الرأسمالية، ووفقا لهذا الأساس فإن الموازنة تعد بناء على تقديرات المحصلات والمدفوعات المتوقعة خلال الفترة المالية القادمة، وليس الإيرادات أو النفقات الواجبة أو التي تخص تلك الفترة كما أن الحساب الختامي للدولة يمثل حركة التحصيلات والمدفوعات المالية¹.

2. **أساس الاستحقاق:** يعني هذا الأساس إثبات العمليات المالية لحظة حدوثها، وبناء عليه، يتم تحميل

السنة المالية بكافة النفقات وإفادتها بكافة الإيرادات المحققة خلالها، بغض النظر عن موعد الدفع الفعلي أو القبض الفعلي، سواء تم ذلك في السنة المالية التي حدثت بها، أو في سنة مالية سابقة أو لاحقة، الأمر الذي يرسخ فكرة استقلال الذمة المالية التي يتم فيها تسجيل وتلخيص، وعرض نتائج أعمال النشاط، وبيان المركز المالي للدولة بصورة عادلة وسليمة².

3. **أساس الاستحقاق (النقدي) المعدل:** هناك أساس يجمع بين خصائص الأساسين السابقين، ولذلك

يطلق عليه أحيانا "الأساس النقدي المعدل" أو "أساس الاستحقاق المعدل" وتتم المفاضلة بين المصطلحين على ضوء درجة ترجيح خصائص أي من الأساسين النقدي أو الاستحقاق، ويوحي مضمون هذا الأساس المعدل بتطبيق أساس الاستحقاق بالنسبة لبعض العناصر، وتطبيق الأساس النقدي بالنسبة للعناصر الأخرى. ويطبق هذا الأساس بصفة أساسية في التنظيمات التي تمول من أموال قابلة للإنفاق وبصفة خاصة في التنظيمات الحكومية.

وفقا للأساس النقدي المعدل يطبق الأساس النقدي على معظم عناصر الإيرادات والمصروفات باستثناء

بعض عناصر الإيرادات التي يمكن التنبؤ بمقدارها والتأكد من إمكانية تحصيلها مثل الضرائب العقارية، وكذلك بعض عناصر المصروفات التي يترتب عنها نشوء التزام، فعلى سبيل المثال الرواتب والأجور، ففي كلتا الحالتين يطبق عليهما أساس الاستحقاق³.

¹ ضريفي نوال، ضريفي الصادق، دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية ف الجزائر، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، الجزائر، العدد 10، جوان 2018: ص72.

² يوسف السعيد أحمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة دكتوراه، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2016: ص42.

³ عامر مريم، شروط استجابة القطاع العام الإداري الجزائري لتطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2021: ص21.

4. **مزايا المحاسبة على أساس الاستحقاق:** تتعلق المزايا التي تعود على جهات القطاع العام من استخدام نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق بزيادة وتحسين المعلومات المالية التي يتم توفيرها. وتحقق فوائد هذا النظام عن طريق استخدام هذه المعلومات لاتخاذ قرارات مالية أفضل، وتوفير معلومات أفضل لوضع السياسات، وتمثل أوجه التحسين الرئيسية للمعلومات فيما يلي:
- أ- عن طريق قيد كل من التدفقات النقدية وغير نقدية في القوائم المالية، توفر المحاسبة على أساس الاستحقاق نظرة أكثر شمولاً على الأداء المالي للجهة وتكاليف أنشطتها؛
- ب- قد يؤدي التقرير عن الأصول والالتزامات إلى زيادة الاهتمام الذي يتم إيلاؤه للاستحواذ عن هذه البنود واستبعادها وإدارتها؛
- ج- قد يؤدي استخدام المعايير المعترف بها دولياً إلى زيادة الشفافية في التقارير المالية، وزيادة موثوقيتها وقابليتها للمقارنة؛
- د- قد يوفر استخدام القوائم المالية الموحدة صورة أكثر شمولاً للمركز المالي والأداء المالي للجهة، ولهذا قيمة خاصة عندما تكون الجهة المعدة للقوائم المالية هي الحكومة؛¹

ثانياً: آليات تطوير نظام المحاسبة العمومية.

يعتبر إصلاح مختلف جوانب المالية العامة، التي تبنيتها مختلف الدول ذات أهمية كبيرة، وذلك بالنظر للتطورات في أنشطتها وبرامجها، الأمر الذي فرض تطوير النظم المحاسبية الحكومية والانتقال بالمحاسبة العمومية إلى النظرة الحديثة القائمة على أساس الاستحقاق الذي يحقق الإفصاح الكامل لمختلف البيانات المالية.

1. تطبيق نظرية محاسبة الاعتمادات المخصصة:

بعد أن كان الاهتمام موجه نحو المحاسبة المالية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية، ظهرت نظرية الاعتمادات المخصصة من عام 1987، حيث تهدف هذه النظرية لتطوير نظرية الأموال المخصصة بالمحاسبة عن تلك المخصصات، من أجل تحقيق الأهداف التي تريد الدولة الوصول إليها وتحقيقها من خلال الأموال الممنوحة.²

2. التوجه نحو استخدام أساس الاستحقاق:

تكمن أهمية تطبيق الاستحقاق في قياس المعاملات في الوحدات الحكومية، من خلال الأهداف التي تسعى على هذا الأساس في توفيرها، وهذا وفق العناصر التالية:

¹ IFAC، مقدمة لمعايير المحاسبة للقطاع العام، ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، الوحدة 1، أكتوبر 2021 : ص 03.

² بوكفسة أمجد، تيفالي بن يونس، نحو استراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: تجربة فرنسا، مجلة الاقتصاد والبيئة، الجزائر، العدد 01، أبريل 2022: ص 364.

- ✓ إيجاد منهج محاسبي يعطي صورة شاملة لتنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية والمساعدة في التوصل إلى تكلفة أداء هذه البرامج والأنشطة؛
- ✓ تسهيل إيجاد علاقات كمية وقيمة بين التكلفة والإنجازات المقابلة لها، مما يساعد على رقابة التكلفة وخفضها من جهة، وزيادة حجم الإنجاز وتخصيص الموارد المحدودة وتحديد الأولويات في ضوء تشعب النشاط الحكومي وتشابك وتعدد مخرجاته ورفع مستواه من جهة أخرى؛
- ✓ توفير معلومات عن أرصدة الأصول الثابتة واحتساب اهتلاكها بما يمكن من معرفة تكلفة الخدمة والمواد وتسعيرها، ولاسيما في الوحدات ذات الطابع التجاري بما يمكن من مراقبة وتتبع استخدام هذه الأصول والتخطيط لاستبدالها؛
- ✓ توفير معلومات عن تخصيص التكاليف المشتركة وتوزيعها حسب أسس توزيع معينة ومعلومات عن أرصدة المخزون السلعي، بما يمكن من مراقبته وتتبع استخدامه في الفترات المختلفة؛
- ✓ المساعدة في إجراء المقارنات بين مختلف المعلومات المحاسبية في مختلف الفترات، بما يرشد قرارات الوحدات الحكومية، ويسهم في وضع تقديرات الموازنة للسنوات القادمة¹؛

3. التوجه نحو استخدام التحليل المالي:

من أساسيات استخدام التحليل المالي في المنشآت الحكومية، تشخيص الوضعية المالية للحسابات التي تنتجها وحدات القطاع العام غير الهادفة للربح، وكذا من أجل محاولة تقييم الأداء المالي للموارد المالية المتاحة ومعرفة مدى كفاءة هذه الموارد، في تلبية احتياجات الضرورية ودرجة تحقيق التنمية الاقتصادية للدولة، وربطها بالأهداف المالية للدولة².

4. التوجه نحو تطبيق محاسبة التكاليف في الوحدات الإدارية:

يمكن تحديد أهداف محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية بما يأتي:

- ✓ تحديد تكلفة القيام بالنشاط، مما يمكن من الحصول على أحسن النتائج في ضوء الاعتمادات المالية المخصصة، والتوصل إلى إيجاد تكلفة معيارية لوحدة الخدمة أو الإنتاج، والإفادة منها في تقويم النتائج الفعلية وتشجيع أوجه الكفاءة.

¹ يوسف السعيد أحمد، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة أبعاد اقتصادية، الجزائر، العدد 01، 2022/06/30، ص 86.

² بوكفسة أمجد، تيفالي بن يونس، مرجع سبق ذكره، ص 369.

- ✓ توفير وسائل السيطرة والرقابة على ملكية الأصول الثابتة واقتصاديات استعمالها، ولاسيما أن ارتفاع مستوى الاستثمار الحكومي في الدول النامية في المشاريع ذات الطابع الاقتصادي أدى إلى أهمية النظر إلى محاسبة الأصول الثابتة وربطها بمحاسبة التكاليف على نطاق الوحدة المحاسبية؛
- ✓ زيادة فاعلية تقييم البرامج الحكومية والرقابة عليها عن طريق استخدام نظام محاسبة المسؤولية ضمن نظام محاسبة التكاليف الشامل لرقابة أنشطة المشروع وتبويب التكاليف عند مستوى إلى تكاليف خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة للرقابة¹؛

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

يشير الاختصار (IPSAS) إلى "International Public Sector Accounting Standards" وهي مجموعة المعايير الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB)، للاستخدام من قبل المؤسسات العمومية في جميع أنحاء العالم في إعداد البيانات المالية.

الفرع الأول: مفهوم ونشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

لقد بات توفير معلومات مالية مفيدة لاتخاذ القرارات الهدف الأساسي للمحاسبة العمومية، ولتحقيق هذا الهدف، تمتلك معظم الدول مجموعة من المعايير المحاسبية لإعداد التقارير المالية، وعليه تم تطوير معايير محاسبية يمكن تطبيقها في جميع أنحاء العالم، وكان هذا الحل في قلب اهتمامات العديد من أصحاب المصلحة بما في ذلك لجنة القطاع العام أساسا (PSC)، والتي تحولت فيما بعد إلى مجلس IPSASB سنة 2004².

أولا: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

تعرف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أنها: "معايير عالمية عالية الجودة للإبلاغ المالي، خاصة بميثاق القطاع العام، باستثناء المؤسسات الحكومية التجارية"، حيث تنص على: الاعتراف، القياس، ومتطلبات العرض والإفصاح، الخاصة بالمعاملات والأحداث في القوائم المالية ذات الغرض العام³.

يعرف "IPSASB" مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام، المعايير على أنها "توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام"⁴.

¹ يوسف سعيدي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 87.

² جاني أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر، 2019، ص 31.

³ راشدة آدم اسحق عبد الله، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في الحد من الفساد المالي، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2022، ص 45.

⁴ - ضريفي نوال وضريفي الصادق، مرجع سبق ذكره، ص 10.

وهي مجموعة من المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSASB) بغرض استخدامها في إعداد البيانات المالية من قبل القطاع العام في جميع أنحاء العالم، وتستند هذه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).¹

المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي معايير محاسبية عالمية عالية الجودة قائمة على الاستحقاق صادرة في مجموعات من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) والتي تمكن الوزارات والإدارات والوكالات الحكومية من إنتاج معلومات مالية عالية الجودة مفيدة لاتخاذ قرارات أفضل وبناء المساءلة وتعزيز ثقة الجمهور، وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، يتعين اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتنفيذها عالمياً من قبل مؤسسات القطاع العام²

ومما سبق يمكن القول بأن المعايير المحاسبية للقطاع العام هي مجموعة من القواعد والإرشادات العامة التي تحكم عمل المحاسب، وتؤدي إلى ترشيد وتنظيم العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية.

ثانياً: نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

تعود نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من نشأة مجلس معايير المحاسبة العمومي (IPSASB)، حيث أنشأ سنة 1984 تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية (FAF) لتناول قضايا التقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية، ولقد كان الدافع لإنشاء هذه المجلس التقصي في قابلية القوائم المالية التي تعدها الحكومات للمقارنة مع التقارير المالية التي تعدها المؤسسات الاقتصادية، وذلك عندما واجهت بعض المدن الأمريكية احتمال الإفلاس، أين تم إصدار أول معيار في جويلية 1984، وهو المعيار الملزم الرسمي الواجب على جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات تطبيقه على الوحدات الحكومية³.

حيث مرت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بمراحل عديدة إلى أن وصلت إلى ما وصلت إليه من تقدم وتطور، ويمكن تقسيم هذه المراحل إلى أربعة مراحل أساسية، على النحو التالي:

1) نشأة الاتحاد الدولي للمحاسبين (1962 – 1977):

اعتبرت المحاسبة مهنة دولية منذ فترة طويلة، حيث تم عقد أول مؤتمر دولي للمحاسبين في سانت لويس بالولايات المتحدة الأمريكية في عام 1904، وتلاه الثاني عام 1922 في أمستردام، أين حضر عدد كبير من

¹ المجتمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، دليل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ص 03.

² Otuya Sunday, Edwin Clark University, IPSAS Implementation, Accountability and Transparency in Public Sector Organizations in Bayelsa State, Nigeria, **Journal of Accounting and Financial Management**, Nigeria, NO 03, 2020, P34.

³ خبيطي خضير، مونه يونس، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، الجزائر، العدد 02، 2016: ص 99.

المندوبين الأجانب. ومع ذلك ، لم تكن هناك مبادرات مؤسسية تسعى لتوحيد ممارسات المحاسبة ومراجعة الحسابات على الصعيد العالمي إلا في بداية الستينيات، حيث ناقش المؤتمر العالمي الثامن الذي عقد في نيويورك في عام 1962 الحاجة إلى مثل هذه المعايير، وتبلورت فكرة تطوير سلطة دولية يضطلع دورها في مساعدة الدول النامية من تطوير الممارسات المحاسبية الخاصة بها، والتي تعتبر متخلفة وفقيرة¹.

وبعد خمس سنوات، عقد المؤتمر الدولي التاسع للمحاسبين في باريس في سبتمبر 1967، حيث تعززت من خلاله هذه الفكرة، واستحضر Cowan إمكانية إنشاء "مكتب دولي للبحوث والمعلومات والتعاون المحاسبي" واعتبر أن مثل هذه المؤسسات جد ضرورية لتقدم نحو التوافق المحاسبي الدولي. وقد تلقت هذه الفكرة معارضة من قبل ممثلي بريطانيا العظمى والولايات المتحدة الأمريكية وهولندا، لذلك تقرر تشكيل فريق عمل فقط من أجل دراسة إمكانية إنشاء الأمانة وتأجيل هذا الاقتراح للمؤتمر الدولي المقبل، وفي 07 أكتوبر 1977 م، تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في مدينة ميونخ بألمانيا عقب المؤتمر الدولي الحادي عشر للمحاسبين الذي تم عقده، ويقع مقره بنيويورك. ويهدف IFAC إلى خدمة المصلحة العامة، وتعزيز مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم، والمساهمة في تنمية الاقتصاديات العالمية من خلال إنشاء وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية العالية الجودة².

(2) إنشاء لجنة القطاع العام PSC (1986):

بدأت الحاجة إلى التوافق الدولي في مجال المحاسبة والإبلاغ المالي تتزايد في أواخر الستينيات وأوائل السبعينيات، ونتيجة لذلك تم تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سنة 1973، والتي تعرف حالياً باسم IASB، وأصبحت أول هيئة لوضع المعايير الدولية في مجال المحاسبة المالية.

وإلى ذلك الوقت، لم تكن هناك أية فكرة لإنشاء سلطة دولية محددة للقطاع العام، ولم تكن قضية التوحيد الدولي للحسابات القطاع العام أبدا موضوع تفكير منظم من قبل السلطات العمومية ككل، وكانت جل الاهتمامات منصبة حول جوانب توحيد المحاسبة المالية، إلى أن أخذ الاتحاد الدولي للمحاسبين زمام المبادرة في هذا الموضوع في جوان 1986، أين قرر الانخراط في تحسين محاسبة القطاع العام، من خلال إنشاء لجنة خامسة مخصصة للقضايا المحاسبية في القطاع العام، مع ولاية واسعة لتطوير برامج لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام

¹Christopher Humphrey and Anne Loft, Setting Standards, Making History: **The International Federation of Accountants (IFAC) 1977-2007**, Draft of short history for IFAC website: Presented at OARnet Conference Skåne, January 2008, p5.

² جاني أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص 25.

والمساءلة. وتم عقد أول اجتماع للجنة PSC في 1987 م في لندن، حيث تم تحديد دور اللجنة واتجاه أعمالها، وبشكل أكثر تحديدا تم الاتفاق على تكليف لجنة للقيام بمهمة تطوير معايير محاسبية للقطاع العام¹.

(3) انتشار أساس الاستحقاق وإحراز تقدم في أعمال لجنة القطاع العام (بداية التسعينات):

شهدت بعض دول العالم بداية من سنوات التسعينات ظروفًا فرضت عليها قيودًا مالية تهدف إلى تقليص الإنفاق العام، وبالتالي تجد هذه الدول نفسها مطالبة بزيادة متطلبات المساءلة مقابل محدودية الموارد المتوفرة آنذاك بالإضافة إلى ضرورة تحسين مستوى الخدمات المقدمة بشكل أكثر كفاءة وفعالية، فالحد من الإنفاق العام قد يترتب عنه خلق حلقة مفرغة تؤثر على الخدمات بشكل سلبي. وقد ساهمت زيادة الضغوط المالية والسياسية في إعادة هيكلة كبيرة للحكومات وخصخصة الخدمات التي يقدمها القطاع العام وفقًا لأسس ومبادئ التسيير العمومي الجديد، والتي تركز على التغيير في الممارسات الإدارية في القطاع العام لجعلها أقرب ما تكون من ممارسات القطاع الخاص، بهدف جعل القطاع العام أكثر كفاءة وفعالية. واعتبر اتجاه NPM كمصدر للعديد من الابتكارات الإدارية في القطاع العام، وفي سنة 1999م، اتخذت اللجنة قرارًا لتركيز على أساس الاستحقاق الكامل، وكذلك تلبية احتياجات التقارير وفقًا للأساس النقدي².

(4) استبدال لجنة القطاع العام PSC بمجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSASB³.

حسب ما سبق في سنة 1996 أطلقت لجنة القطاع العام برنامج معايير، أي أن دورها تغير بحكم الواقع لتصبح الجهة التي تتولى وضع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام. وبقيت خلال تلك السنوات تتقدم ببطء إلى غاية ماي 2000، أين تم إحراز تقدم كبير في تطور مجموعة أولية من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، وذلك بالاستناد إلى المعايير المحاسبية الدولية IAS المبنية على أساس الاستحقاق كلما كان ذلك ممكن، وبما يتماشى وخصوصيات القطاع العام. حيث أصدرت لجنة القطاع العام PCS مجموعة متكونة من ثمانية معايير بدءًا من المعيار رقم 1 إلى المعيار رقم 8 على الترتيب، وبعد عقد اجتماع في ماي 2001 وافقت اللجنة على إصدار أربعة معايير إضافية، وذلك في جوان 2001 وهي المعايير التالية من المعيار رقم 9 إلى المعيار رقم 12 على الترتيب، كما وافقت اللجنة على إصدار المعيار رقم 13 مستقبلاً.

¹ راشدة آدم اسحق عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 35.

² جايي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص 27.

³ IFAC, Report of the Externally Chaired Review Panel on the Governance, Role and Organisation of the International Federation of Accountants Public Sector Committee, International Federation of Accountants, June, 2004.

وفي اجتماع عقد في نوفمبر 2001، أصدرت خمسة معايير أخرى تعالج قضايا محددة في إطار أساس الاستحقاق المحاسبي وقد تم إصدار المعايير التالية عقب الاجتماع: من المعيار 13 إلى المعيار 17، أما المعيار 18 فقد اعتمد أثر اجتماع لجنة القطاع العام الذي أقيم في مارس 2002.

وتم الانتهاء من المرحلة الأولى من برنامج المعايير في مطلع عام 2002، وتتألف من نشر 20 معيار دولي للقطاع العام (IPSASs) والمبادئ التوجيهية المتعلقة بالانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق. واستندت IPSASs، والتي تعتبر مجانية حيث أنها متاحة على موقع الاتحاد الدولي للمحاسبين على معايير المحاسبة الدولية (IAS) والتي بدأ سريانها في 1997. وفي عام 2003 بعد فترة تطوير طويلة، نشرت لجنة PSC مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية وفقا لأساس النقدي المحاسبي، وكان هذا أول نشر لسن المتطلبات واقتراح الإفصاحات لتقارير وفقا للأساس النقدي. في أكتوبر 2003، خلال اجتماع مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين في مدينة كيبك الكندية، قرر الأعضاء إطلاق دراسة خارجية للجنة القطاع العام، وبعد القيام بفحص واستعراض خارجي لدور لجنة القطاع العام وحكومتها وتنظيمها، قرر الاتحاد الدولي للمحاسبين حل لجنة القطاع العام ليحل محلها مجلس IPSASB في عام 2004، مع إدخال تنقيحات على اختصاصاته تعكس أن ولاية المجلس تركز في المستقبل على تطوير وإصدار IPSASs.

الفرع الثاني: أهمية وأهداف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

أولا: أهداف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تتمثل أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فيما يلي¹:

- تحسين وتطوير أنظمة المحاسبة العمومية في مختلف الدول مما يؤدي للوصول إلى قرارات تقييم أفضل وأبلغ في تخصيص الموارد المقدمة من الحكومات؛
 - تحقيق الشفافية والنوعية في إعداد وعرض التقارير المالية العمومية؛
 - تطبيق مبدأ محاسبة الذمة المالية أي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محلا لأمر التحصيل يكرس حق الدائن العمومي، حيث تبرز بوضوح أدق المال العام؛
 - تحقيق مختلف خصائص المعلومات المالية (الشفافية، المصادقية والموثوقية) وجعلها قابلة للمقارنة؛
 - تطبيق منطق الأداء، إذ يجب على الإدارات العمومية عدم تسجيل الأملاك المنقولة أو غير المنقولة وكل استثمارات كنفقات، وإنما يجب تقييدها في جانب الأصول وفي المقابل التسجيل في جانب الخصوم
- مختلف المصاريف المتعلقة بما تحقيقا لمبدأ القيد المزدوج؛

¹ خالد بعاشي، نصر حميداتو، أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية الجزائرية، مجلة أفاق للبحوث والدراسات، الجزائر، العدد 02، 2022: ص162.

ويمكن القول بأنه يتمثل الهدف من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تحسين نوعية التقارير المالية المقدمة من قبل القطاع العام، مما يؤدي للوصول إلى قرارات تقييم أفضل وأبلغ في تخصيص الموارد المقدمة من الحكومات، وبالتالي زيادة الشفافية والموثوقية¹.

ثانياً: أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

تساهم المعايير الدولية بشكل كبير في تحقيق توافق السياسات المحاسبية على المستوى الدولي عن طريق تقديم إرشادات وتوجيهات للمهنيين المختصين في مجال المحاسبة من أجل الارتقاء بجودة البيانات المالية وتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام إضافة إلى تحسين قابلية المقارنة للمعلومات المالية بين مختلف الفترات على المستوى الدولي، كما تؤدي دوراً هاماً في توحيد الممارسات المحاسبية للكيانات الحكومية على المستوى الدولي. عن طريق تحقيق التقارب فيما يخص طريقة إعداد وعرض البيانات المالية لكيانات القطاع العام. وتشجيع التنسيق المحاسبي الدولي لتطوير وتحديث نظم المحاسبة العمومية والرفع من جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية² فتطبيق هذه المعايير يعمل على ما يلي³:

- ✓ تعزيز الشفافية ومصادقية القوائم المالية لكيانات القطاع العام؛
- ✓ تحسين إدارة موارد القطاع العام؛
- ✓ تحسين عملية اتخاذ القرار؛
- ✓ جعل الحكومات أكثر عرضة للمساءلة أمام الجماهير في حالة فشلها في إدارة شؤونها المالية أو عدم الوفاء بالتزاماتها؛

الفرع الثالث: خصائص المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمخاطر الناتجة عنها.

أولاً: خصائص المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

يبحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وبشدة على تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام واتساقها مع المتطلبات الوطنية، كما يعترف المجلس بحق الحكومات وواضعي المعايير الوطنية في وضع معايير وإرشادات محاسبة لإعداد التقارير المالية ضمن اختصاصاتهم وقد يستفيد واضعي المعايير من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لصياغة معايير جديدة أو لتنقيح المعايير القائمة من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية ذات

¹ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 02.

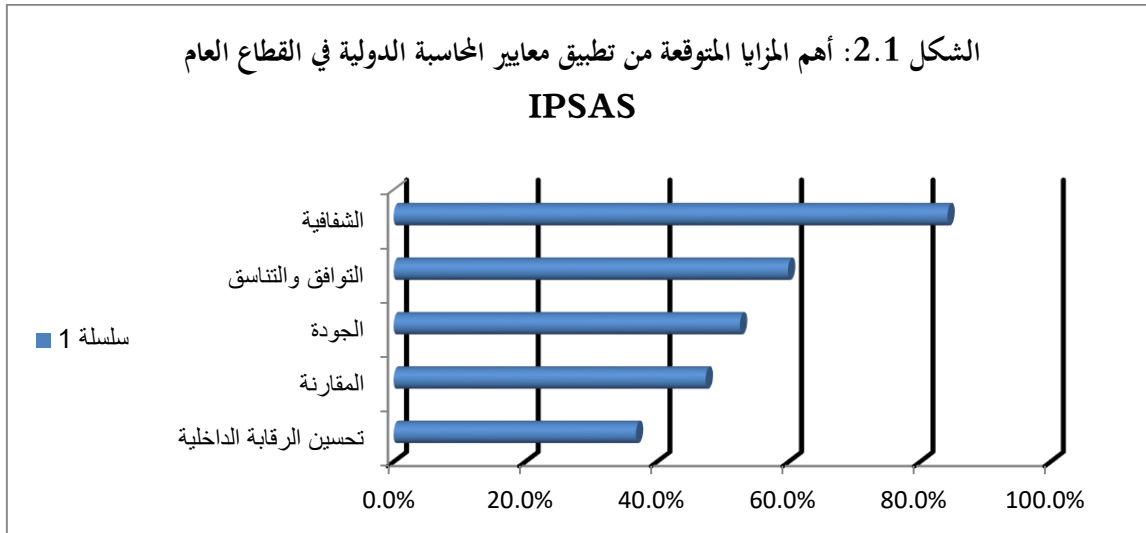
² شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 50.

³ طويلب محمد، مرجع سبق ذكره، ص 794.

الغرض العام، هذا وبدوره من المرجح أن يعزز الإدارة المالية العامة مما يؤدي إلى تقييمات أفضل لقرارات توزيع الموارد التي تتخذها الحكومات وبالتالي زيادة الشفافية والمساءلة¹.

وهناك العديد من المزايا يمكن أن تتحقق في حال تبني الأنظمة السياسية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على نحو محلي وآخر عالمي يمكن استعراض أهمها في مايلي²:

1. التناسق والتناغم؛
2. قابلية المقارنة؛
3. مواكبة متطلبات العولمة؛
4. تلبية المتطلبات القانونية؛
5. تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين خارج نطاق الحدود؛
6. قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور موحد ومشترك للقوائم المالية؛
7. إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة؛
8. زيادة جودة المعلومات المالية المقدمة؛
9. زيادة مستوى التنسيق والاتساق العالميين؛
10. تحقيق الشفافية والمصداقية والعدالة؛
11. التخلص من عيوب الأساس النقدي؛



¹ شتيح أكرم، أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الأداء المالي الحكومي، أطروحة دكتوراه، جامعة يحي فارس بالمدينة، الجزائر، 2020: ص 35.

² أبو ريذة ماهر، أبو يوسف محمد، دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تعزيز مبادئ الشفافية المالية (إطار مقترح)، مجلة المالية والأسواق، الجزائر، العدد 03، 2020/09/28، ص 241.

المصدر: حسيني عبد الحميد، بوعبانة فتيحة، عرض البيانات المالية وفق مشروع عصنة نظام المحاسبة العمومية بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، الجزائر، العدد 01، 2021، ص122.

ثانيا: المخاطر الناتجة عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

على الرغم من أن للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عدة فوائد ومحفزات لاعتمادها من قبل الدول والمنظمات الدولية والهيئات الحكومية كاستجابة لها، إلا أنه يوجد عدة مخاطر متعلقة بتنفيذها، ومن أهم هذه الأخطار¹:

1. من الناحية المالية يتوقع أن تؤدي بعض التغييرات المحاسبية المطلوبة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى انخفاض كبير في قيمة الملكية (الرصيد المالي) في الإدارات العمومية، بل قد يؤدي إلى ملكية سلبية مثلما حدث في عدد قليل من الحكومات التي اختارت إعداد بياناتها المالية على أساس الاستحقاق، غير أن نيوزيلندا تشكل استثناءً من ذلك؛
 2. تعد عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عملية معقدة وشاملة في تغيير الإدارات العمومية، فهذه المعايير تجلب منافع عديدة في الأجلين المتوسط والطويل، ولكن في الوقت ذاته أيضاً تكاليف وتحديات في الأجل القصير يتعين على الرؤساء التنفيذيين في جميع المؤسسات المعنية معالجتها معالجة جديدة؛
 3. إن تحويل كل المعلومات المحاسبية على أساس الاستحقاق لا يمكن تحقيقه إلا إذا اقتنع المديرون بقيمة البيانات القائمة على أساس الاستحقاق وكانوا قادرين على التصرف بها في تحسين العمليات الإدارية، وينبغي ألا تتخذ المحاسبة على أساس الاستحقاق هدفاً في حد ذاتها؛
 4. كما يرى اتحاد المحاسبين الأوروبيين أن الأخطار الرئيسية الملازمة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تتصل بالتصورات أكثر من اتصالها بالجوهر حيث أن:
- ✓ تطبق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حالياً أو يمكن أن تطبق دون فهم حقيقي للمسائل التي تنشأ عن ذلك؛
 - ✓ الفجوات الموجودة في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لا تعالج أو قد لا تعالج معالجة مناسبة؛

¹ بوعبانة فتيحة، استيراجية عصنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2020، ص 46.

- ✓ ينظر من الناحية العملية إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أنها معايير ثابتة رغم أنها تتطور بشكل مستمر؛
- ✓ الإصلاح من خلال المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام سوف يؤثر في الإجراءات التشغيلية وممارسات الإبلاغ، ومن ثم الإدارة الرشيدة والعلاقات مع الدول الأعضاء، إضافة إلى توفير معلومات مفيدة في تحسين الإدارة وعملية اتخاذ القرارات، تجعل الممارسات المحاسبية الدولية للقطاع العام أيضاً المديرين يخضعون لمزيد من المراقبة العامة وهذا من خلال إخضاعهم للمساءلة عن كفاءة وفعالية برامجهم؛
- ✓ يؤدي الأخذ بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حتماً على ثمن يتعين على كل إدارة عمومية أن تدفعه، وكما جاء في وثيقة من المفوضية الأوروبية في عام 2002، التي بينت تجربة الدول الأعضاء أن إصلاح نظام المحاسبية العمومية يمثل انقلاً كبيراً من حيث الأخذ بممارسات جديدة ومن الناحية البشرية قبل ذكر الموارد المالية المطلوبة¹؛

المطلب الثالث: تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

- عند النظر في جهود تطوير المحاسبة العمومية وإصدار المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS) وسياسيات الإفصاح والشفافية في اعتمادها، يظهر أن الهدف الأساسي هو وضع معايير محاسبية أقل تعقيداً وتوفي بالاحتياجات المتجددة لممارسات الأعمال وإدارات الحكومات والمؤسسات العمومية وتمكن من الحصول على المعلومات ذات جودة تغطي احتياجات مستخدميها بما فيها الكشف المبكر عن الأزمات.
- الفرع الأول: إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومجال تطبيقها.
- أولاً: إجراءات إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

لقد أوكلت مهمة إعداد معايير IPSAS لـ IPSASB الذي يعمل تحت وصاية مجلس المحاسبين الدوليين IFAC والذي حل محل لجنة القطاع العام PSC، بعد إعادة هيكلتها سنة 2004 التي كانت تضطلع بمهمة إعداد المعايير، وتتمحور مراحل إعداد وعرض معايير IPSAS في:

1. دراسة التدابير والتطبيقات لمختلف الدول، وتبادل النقاشات وأوجه الرؤى مع الهيئات الوطنية المختصة في المحاسبة العمومية حول المواضيع التي تتطلب معياراً محاسبياً؛

¹ المرجع السابق، ص 47.

2. دراسة الحلول التي قدمها IASB المختص في وضع معايير IAS/IFRS من خلال معايير IFRS الموافقة للمشكل محل الدراسة للاعتماد عليها في وضع معيار IPSAS¹؛
3. تشكيل مجموعة عمل لإعداد استبيان ومسودة دراسة تضم الحلول المبدئية المقترحة للمشكلة المحاسبية المدروسة، وعرضها على جمهور مختص لإبداء الرأي حول الموضوع، ليتم جمع الآراء، والقيام على ضوءها بتعديلات مناسبة على مشروع العيار²؛
4. يتم إصدار مسودة عرض Exposure Draft ويرمز لها بـ ED وتحمل رقما متسلسلا لكل معيار IPSAS أو دليل RPG للتعليق العام؛
5. وعند تعديل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS أو أدلة RPGS يمكن في بعض الأحيان طلب استشارة قبل وضع المعيار أو التعديل حيز التنفيذ؛
6. يتم أخذ الردود على مسودات العرض والاستشارات بعين الاعتبار قبل إصدار المعيار أو الدليل أو تعديلهما؛
7. يتم التعاون مع كافة الجهات الوطنية الواضعة للمعايير في إعداد وإصدار المعايير والأدلة ومن أمثلة هذه الجهات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB؛
8. يتم الإعلان عن المعايير والأدلة وتعديلاتها ويتم التعاون في هذا المجال مع كافة الجهات الوطنية المخولة كوزارات المالية والخزانة وغيرها على مستوى دول العالم كافة³؛

ثانيا: مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تطبق هذه المعايير من قبل الجهات الحكومية والحكومات الوطنية والحكومات المركزية، والحكومات الإقليمية، والحكومات المحلية، وما يتبع هذه الحكومات من دوائر وهيئات ومجالس ومفوضيات، ولا تنطبق هذه المعايير على المؤسسات التجارية⁴.

لا يمتلك مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سلطة لإجبار الحكومات على الامتثال لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث أنه يشجع هذه الأخيرة على المشاركة بشكل كبير في وضع هذه

¹ خيسة براهم، بن موسى كمال، نحو استراتيجية توافقية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS دراسة تحليلية لمسار التجربة الفرنسية، مجلة (المُدَبِّر)، الجزائر، العدد 01، 2020: ص 94.

² المرجع نفسه.

³ خلف الله بن يوسف، مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تبني معايير القطاع الحكومي الخاص IPSAS، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، الجزائر، العدد 01، 2022: ص 79.

⁴ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 02.

المعايير عن طريق تقديم الملاحظات والمقترحات لمختلف اللجان والهيئات الاستشارية في المجلس. كما يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحق الحكومات والهيئات العمومية في وضع معايير وطنية خاصة بها¹. وقد بادرت بعض الحكومات المستقلة وبعض الهيئات العمومية بصياغة معايير محاسبة وطنية مستمدة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تنطبق على مؤسسات القطاع العام التابعة لها. وفي هذا الإطار، يحث المجلس الحكومات على تبني معايير المحاسبة في القطاع العام من أجل تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية، والارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي. يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحق الحكومات ومختلف الهيئات العمومية باعتماد معايير وطنية خاصة بها، حيث "يشجع المجلس بشكل كبير تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتوحيد المتطلبات الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ولا يتم وصف البيانات والقوائم المالية الحكومية بأنها تتبنى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلا إذا كانت تمثل لمجمل متطلبات كل المعايير المعمول بها والمصادق عليها من طرف المجلس².

الجدول (1.1): موقف بعض دول العالم من تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

دول لها معايير وسياسات محاسبية متقاربة مع IPSAS وفقا لأساس الاستحقاق	إيرلندا - الولايات المتحدة الأمريكية - تونس - الصين - فنلندا - اليونان - هولندا - النرويج - البرتغال - رومانيا - كوريا الجنوبية.
دول تبنت IPSAS وفقا لأساس الاستحقاق أو وضعت بعض التعديلات عنها في حالة الضرورة	بلجيكا - فرنسا - لتوانيا - اسبانيا - السويد - سويسرا - بريطانيا - استونيا - لاتفيا - مالطا - استراليا - كندا - نيوزلندا - جنوب إفريقيا - الشيلي.
دول على طريق تطبيق IPSAS وفقا لأساس الاستحقاق وأن لديها بعض التشريعات لتمريها	الدنمارك - كرواتيا - المغرب - أوغندا - البرازيل - كوستاريكا - المكسيك - الاورغواي - البحرين - إندونيسيا - ماليزيا - الإمارات المتحدة - فيتنام
دول تبنت معيار الأساس النقدي	الكونغو - مصر - مدغشقر - الموزمبيق - نيجيريا - السنغال - هنغاريا

¹ عامر مريم، مرجع سبق ذكره، ص 83.

² شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 55.

دول على طريق تطبيق الأساس النقدي ثم الانتقال إلى تطبيق معايير أساس الاستحقاق	المانيا - إيطاليا - التشيك - اليابان
--	--------------------------------------

المصدر: شتيح أكرم، أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الأداء المالي الحكومي، أطروحة دكتوراه، جامعة يحي فارس بالمدينة، الجزائر، 2020: ص 40.

الفرع الثاني: تصنيف وعرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

أولاً: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

إلى غاية سنة 2021، أصدر مجلس المعايير المحاسبية في القطاع العام 41 معيار وفقاً لأساس الاستحقاق، إضافة إلى معيار واحد وفقاً للأساس النقدي، والذي يهدف إلى سياسة تعتبر خلالها المحاسبة على أساس نقدي سوى حل مؤقت للحكومات التي هي في طريقها إلى العمل الكامل على أساس الاستحقاق، هذه المعايير تتضمن أحكاماً بشأن متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن المعاملات والأحداث في التقارير المالية ذات الغرض العام.

يمكن تقديم تصنيف لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) يتوافق مع عناصر النظام المحاسبي في القطاع العام (المدخلات - المعالجة - المخرجات)، حيث سيتم تقسيم المعايير إلى 04 مجموعات كالتالي:

- **المجموعة الأولى:** معايير متعلقة بالتقارير المالية ذات الغرض العام وتنقسم إلى قسمين، معايير متعلقة بالتقارير المالية، معايير متعلقة بالتقارير الخاصة حول القطاع العام، وتضم هذه المجموعة 14 معيار محاسبي؛
- **المجموعة الثانية:** معايير متعلقة بالمعالجة المحاسبية في القطاع العام، وتنقسم بدورها إلى قسمين، القسم الأول يحتوي على معايير متعلقة بطرق والسياسات المحاسبية، فيما يحتوي القسم الثاني على معايير متعلقة بالمعالجة المحاسبية للأصول والممتلكات، وتضم هذه المجموعة 19 معيار محاسبي؛
- **المجموعة الثالثة:** تشكل هذه المجموعة من المعايير الصادرة عن مجلس المعايير (IPSAS) والتي تم سحبها واستبدالها بمعايير أخرى، وتحتوي هذه المجموعة على 05 معايير محاسبية؛
- **المجموعة الرابعة:** تشكل هذه المجموعة من 05 معايير محاسبية، معياران محل الاختبار (41-42)، بالإضافة إلى معياران يتعلقان ببعض الترتيبات والعمليات الاستثنائية التي تحدث في القطاع العام، ومعيار محاسبي واحد يتعلق باستخدام أساس النقد المحاسبي¹.

والجدول الموالي وضع تصنيفات (IPSAS) والمعايير المحاسبية المشكلة لكل صنف:

¹ - شتيح أكرم، مرجع سبق ذكره، ص 27.

الجدول (2.1): تصنيفات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

رقم المعيار	صنف المعيار
IPSAS01 – IPSAS02 – IPSAS24 IPSAS28 –IPSAS30 – IPSAS33 IPSAS34 – IPSAS35	معايير متعلقة بالقوائم المالية ذات الغرض العام
IPSAS10 – IPSAS14 – IPSAS18 IPSAS20 –IPSAS22 – IPSAS38	معايير متعلقة بالتقارير الخاصة
IPSAS03 – IPSAS04 – IPSAS05 IPSAS09 –IPSAS11 – IPSAS12 IPSAS13 – IPSAS23 – IPSAS29 IPSAS39	معايير متعلقة بالمعالجة المحاسبية ف القطاع العام
IPSAS16 – IPSAS17 – IPSAS19 IPSAS21 –IPSAS26 – IPSAS27 IPSAS31 – IPSAS32 – IPSAS36	معايير المعالجة المحاسبية للأصول والممتلكات
IPSAS06 – IPSAS07 – IPSAS08 – IPSAS15 –IPSAS25	معايير تم سحبها
IPSAS01 – IPSAS02 – IPSAS24 – IPSAS28 – معيار متعلق بأساس النقد المحاسبي	معايير أخرى

المصدر: شتيح أكرم، مرجع سابق، ص 28.

ثانيا: عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

لقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بإصدار مجموعة من المعايير لكل معيار منها مجال اختصاص معين، حيث سيتم عرض هذه المعايير عن طريق ذكر اسم المعيار والمصدر المستمد منه من معايير IAS_IFRS كما هو موضح في الجدول التالي¹:

الجدول (2.1): عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

المصدر من	اسم المعيار	المعيار
IAS_IFRS		
IAS01	عرض القوائم المالية	IPSAS01
IAS07	قائمة التدفقات النقدية	IPSAS02

¹IFAC، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة ونشر، الجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة عام 2021، الجزء الأول.

IAS08	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	IPSAS03
IAS21	أثر التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية	IPSAS04
IAS23	تكاليف الإقراض	IPSAS05
IAS27	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة (استبدال بالمعيار 35)	IPSAS06
IAS28	الاستثمارات في الشركات الزميلة (استبدال بالمعيار 36)	IPSAS07
IAS31	الاستثمارات في العقود المشتركة	IPSAS08
IAS18	الإيراد من العمليات التبادلية	IPSAS09
IAS29	التقرير المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم	IPSAS10
IAS11	عقود الإنشاء (المقاولات)	IPSAS11
IAS02	الجرد للمخزون	IPSAS12
IAS17	عقود الإيجار	IPSAS13
IAS10	الأحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ المالي	IPSAS14
	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض (استبدال بالمعيار 41)	IPSAS15
IAS40	الممتلكات المستثمرة (الممتلكات العقارية)	IPSAS16
IAS16	الممتلكات والمنشآت والمعدات	IPSAS17
IAS14	الإفصاح القطاعي	IPSAS18
IAS37	المخصصات، الالتزامات الطارئة، والأصول الطارئة	IPSAS19
IAS24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	IPSAS20
IAS36	الانخفاض في الأصول غير المولدة للنقدية	IPSAS21
n-a	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقطاع العمومي العام	IPSAS22
n-a	الإيراد من العمليات غير التبادلية "الضرائب والتحويلات"	IPSAS23
n-a	عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية	IPSAS24
IAS19	منافع الموظفين (استبدال بالمعيار 39)	IPSAS25
IAS36	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد	IPSAS26

IPSAS27	الزراعة	IAS41
IPSAS28	الأدوات المالية: العرض	IAS32
IPSAS29	الأدوات المالية: عرض وإفصاح	IAS39
IPSAS30	الأدوات المالية: الإفصاح	IFRS07
IPSAS31	الأصول الغير ملموسة	IAS38
IPSAS32	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح	IFRIC12
IPSAS33	تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق لأول مرة	n-a
IPSAS34	البيانات المالية المنفصلة	IAS27
IPSAS35	البيانات المالية الموحدة	IFRS10
IPSAS36	الاستثمارات في الشركات الزميلة ومشاريع المشتركة	IAS28
IPSAS37	الترتيبات المشتركة	IFRS11
IPSAS38	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	IFRS12
IPSAS39	منافع الموظفين	IAS19
IPSAS40	عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام	n-a
IPSAS41	الأدوات المالية	IFRS09
IPSAS42	المنافع الاجتماعية	

المصدر: من إعداد الباحث "IFAC"، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة ونشر، الجمع

الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة عام 2021، الجزء الأول، الجزء 01، 02، 03

الفرع الثالث: متطلبات ومعوقات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

أولاً: متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

إن التطبيق الجيد والفعال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام منوط بتحقيق العديد من الشروط والمتطلبات أهمها:

1. تغيير العقلية: لعل تغيير العقلية من أهم متطلبات التطبيق الجيد للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع

العام بحيث يجب توفر بيئة عمل مناسبة، مرنة قابلة للتأقلم مع التوجه الجديد وتهيئة فرق عمل حتى لا

تشكل مقاومة للتغيير بسبب ترسخ الثقافات والممارسات المحاسبية الكلاسيكية مما قد شكل عائقا نحو تحقيق هذا المشروع¹.

2. **الدعم السياسي:** هناك حاجة ماسة إلى وجود دعم سياسي من أعلى مستويات الحكومة لتيسير تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ويمكن الحصول على الدعم السياسي من الأعلى من خلال إبراز الآلية السياسية الرئيسية التي يمكن أن تؤدي بها الكشوف المالية المتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تعزيز عملية صنع القرار وتؤدي إلى تحسين تقديم الخدمات ومن ثم الحد من الفقر. وعندما تقدر القيادة السياسية حقيقة أن تحسين الإبلاغ المالي يؤدي إلى تحسين المساءلة والشفافية، وهما مبدآن أساسيان للديمقراطية والاستقرار السياسي، فإنهما سيكونان أكثر قدرة على دعم تنفيذ المعايير².

3. **إصلاح المنظومة القانونية وفق معايير محاسبة قطاع العام الدولية:** إن تطبيق معايير محاسبة القطاع العام الدولية يتطلب المرونة في الإطار القانوني بما يفتح النقاش وإثراء الساحة بالمفاهيم والمبادئ والنظريات، وهذا مما يساهم في تحقيق التحول نحو معايير محاسبة القطاع العام الدولية بشكل مرن وناجح³.

4. **تخفيف مركزية السلطة:** شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات 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، ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها⁴.

5. **تغيير أساس القياس المحاسبي:** نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على الأساس النقدي، حيث إن هذا الأساس 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 والاهتلاكات ومتابعة المخزونات من جهة أخرى، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحول إلى الاستحقاق المحاسبي⁵.

¹ عبد الحليم ملياني، محمد كاملي، محمد علاء الدين مرحوم، تدويل المحاسبة العمومية في الجزائر نحو المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العمومي، إصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية والاقتصادية، برلين، ألمانيا، وقائع المؤتمر الدولي العلمي الافتراضي، 01-02 أكتوبر، 2022: ص 19.

² جابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص 114.

³ يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 84.

⁴ خبيطي خضير، مونه يونس، مرجع سبق ذكره، ص 106.

⁵ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 177.

6. التدريب العملي وإعادة التدريب على معايير IPSAS: يعتبر تقديم التدريب العملي وإعادة التدريب على معايير IPSAS شرطاً أساسياً للنجاح في التنفيذ، ويمكن التقليل من مقاومة الوزارات والوكالات لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال تدريب عملي لجميع الموظفين الحكوميين الذين يضطلعون بمسؤوليات الإبلاغ المالي، وعندما يتفهم الأشخاص القضايا المعنية ويكونون قادرين على تنفيذ المهام المطلوبة في تنفيذ معايير IPSAS، فإنهم لن يقبلوا ذلك فحسب، بل سيصبحون أبطالاً ودعاة لتطبيق هذه المعايير¹.

ثانياً: معوقات الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

هناك عدة معوقات لعل أهمها ما يلي:

1. قرب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من نموذج المحاسبة الخاصة، اعتماد نموذج المحاسبة الخاصة من القطاع العام قد انتقد وهو في الواقع من الانتقادات الرئيسية وكأجوبة عليها في المشاورات العامة للاتحاد الأوروبي كانت بعض الإجابات تسلط الضوء على عدم اكتمال معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، فيما يتعلق بالمتطلبات المحاسبية للقطاع العام.
2. اعتماد هذه المعايير في الكثير من البلدان النامية كالجائر يتطلب استثماراً واسعاً في تعليم وتدريب الناس على تطوير المهارات المحاسبية، وهذا ليس من الممكن دائماً في البلدان أين الحكومات لديها موارد محدودة.
3. لا يمكن اعتماد هذه المعايير دون النظر في النظام السياسي المحدد والنظام القضائي ونظام الحكم في كل بلد، بالإضافة إلى ذلك هناك مرونة مرتفعة في مبادئ المعايير، مما لا يسمح للمعالجة المحاسبية البديلة لتقييم بنود القوائم المالية، وهذا يمكن أن يقلل من القابلية لمقارنة التناسق بين مختلف القوائم المالية الأولى².

¹ جايي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص 114.

² طويل محمد، مرجع سبق ذكره، ص 804.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للشفافية والمساءلة.

تتميز كل من الشفافية والمساءلة بترابطهما الوثيق، فالشفافية شرط ومدخل أساسي لكل عملية مساءلة جديدة، ففي غياب الشفافية وانعدام المعلومة لا يمكن القيام بأية مساءلة، كما أن الشفافية تعتبر عنصرا رئيسا من عناصر المساءلة، ولكي تكون المؤسسات المستجيبة لحاجات الناس ولمشاغلهم منصتة، عليها أن تكون شفافة وتوفر معلومات كافية تساعد على فهمها ومراقبتها.

المطلب الأول: مفهوم الشفافية والمساءلة.

يعتبر مصطلح كل من الشفافية والمساءلة من المفاهيم الإدارية الحديثة والمتطورة التي يتوجب على الإدارات الواعية ضرورة الأخذ بها لما لها من أهمية في إحداث التنمية الإدارية الناجحة. وبدأ الجميع يناادي بوجوب الاهتمام بالشفافية والمساءلة وتم اعتبارهما الحل للكثير من المشاكل كالتلاعب والاحتيال والفساد الإداري والمالي. وفي هذا المطلب سنتطرق إلى معرفة مفهوم كل من المساءلة والشفافية، والعلاقة التي تربطهما ببعضهما البعض.

الفرع الأول: مفهوم الشفافية.

يقصد بالشفافية القيام بالأمر على الوجه الصحيح، من خلال الوضوح التام والعلنية المطلقة في كل التصرفات التي تقوم بها الإدارة¹.

أولا: تعريف الشفافية:

اصطلاحًا تشير لفظة "الشفافية" في اللغة العربية إلى "شف" وهو الذي يستشف ما وراءه أي يمكن أن يبصر ما وراءه وعليه تعني الشفافية القدرة على إِبصار الأشياء الموضوعة خلف الشيء وعرفة حقيقتها، وفي اللغة الفرنسية والانجليزية هي ترجمة لمصطلح "transparency-transparence" وتعني الشفافية عبر وراء، ما وراء، جلي وواضح، وبذلك يشترك المعنى اللفظي العربي والأجنبي في أن الشفافية "هي الشيء الذي يمكن النظر إليه بسهولة وعلى العكس منه لفظ التعقيم والتستر الإبعاد عن الرؤية"².

وعرف صندوق النقد الدولي الشفافية بأنها "الانفتاح على الجمهور فيما يتعلق بهيكل ووظائف القطاع الحكومي، ونوايا السياسات المالية وحسابات القطاع العام الذي من شأنه تعزيز المساءلة والمصدقية"³.

¹ مريم ربيعي وبن فوج زونية، معايير المحاسبة الدولية آلية لترشيد الإنفاق الحكومي، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، الجزائر، العدد 10، 2012، ص 210.

² أكحل محمد، شفافية المالية العمومية من منظور المؤسسات الدولية ومستجداتها في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، الجزائر، العدد 03، 2021/11/12، ص 210.

³ مريم ربيعي وبن فوج زونية، مرجع سبق ذكره، ص 211.

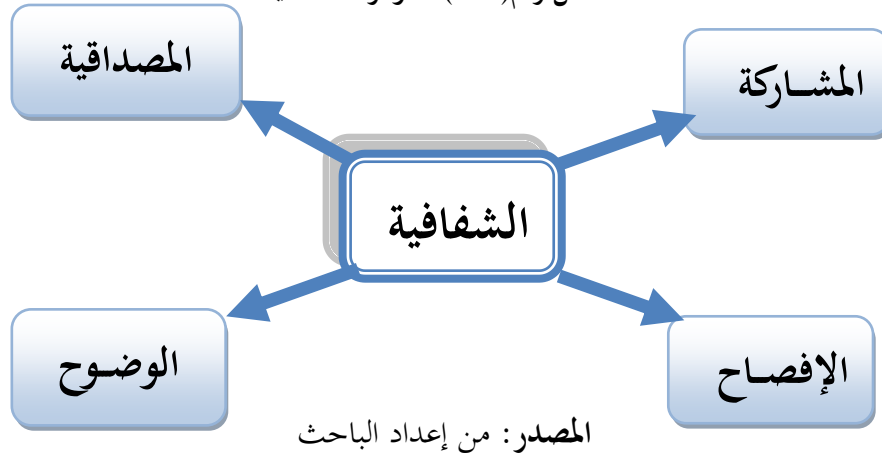
يقصد بالشفافية حرية تدفق المعلومات معرفة بأوسع مفاهيمها، أي توفير المعلومات والعمل بطريقة منفتحة تسمح لأصحاب الشأن بالحصول على المعلومات الضرورية للحفاظ على مصالحهم، واتخاذ القرارات المناسبة، واكتشاف الأخطاء، والهيئات الشفافة لها إجراءات واضحة لصناعة القرار، وقنوات مفتوحة للاتصال بين المسؤولين وأصبح الشأن توفر قدرا واسعا من المعلومات.¹

وعرفها آخر بأنها "الإفصاح في الوقت المناسب عن المعلومات الدقيقة والموثوق بها، التي تمكن مستخدمي المعلومات المفصح عنها من تحديد دقيق للحالة المالية والأداء والأنشطة التجارية والمخاطر المتعلقة بها". وعرفها البعض "بأنها تعني حصول المستخدمين الخارجي على نفس المعلومات التي تكون لدى الإدارة، وحصول المستخدم الخارجي على تلك المعلومات يجعلهم قادرين على رقابة الإدارة".²

وتعرف هيئة الأمم المتحدة الشفافية بأنها "حرية تدفق المعلومات، أي توفير المعلومات والعمل بطريقة منفتحة تسمح لأصحاب الشأن بالحصول على المعلومات الضرورية للحفاظ على مصالحهم واتخاذ القرارات المناسبة، واكتشاف الأخطاء".³

ومن خلال ما سبق نستنتج أن الشفافية هي: الإيضاح والإفصاح على المعلومات المتعلقة بالإدارة في القطاع العمومي، ويكون ذلك من خلال المصادقية في المعلومات المقدمة لمستخدميها، ويمكننا أن نستخلص من كل التعاريف السابقة، أن جوهر الشفافية يتضمن المصادقة المصادقية والإفصاح والوضوح والمشاركة.

الشكل رقم (3.1): جوهر الشفافية



¹ بوزيد سايح، سبل تعزيز المساءلة والشفافية لمكافحة الفساد، وتمكين الحكم الرشيد في الدول العربية، مجلة الباحث، الجزائر، العدد 10، 2012، ص 58.

² عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، تطوير مفهوم الحوكمة في مؤسسات القطاع العام بالجمهورية اليمنية لتعزيز الإفصاح والشفافية في تقاريرها المالية، أطروحة الدكتوراه، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015-2016، ص 68.

³ نائل عبد العلي العيزي، مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (إنفوساي)، رسالة ماجستير أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا البرنامج المشترك بين جامعة الأقصى وأكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، غزة، فلسطين، 2015، ص 20.

ثانيا: أنواع ومستويات الشفافية:

إن الشفافية هي كشف الحقائق وضرورة إطلاع المستخدمين على تفاصيل تلك الحقائق، ومناقشتها للكشف عن الأسباب المؤدية إلى عدم الشفافية وإخفاء الحقائق. وللشفافية أنواع ومستويات تجعلها أكثر فاعلية.

1. **أنواع الشفافية:** من خلال الاطلاع على أدبيات الشفافية وما يتعلق بها نجد أن، هناك ثلاث أنواع للشفافية، هي:

- **الشفافية المبدلجة:** وهي شفافية منقولة بتعسف، أو مقلدة بأسلوب نسخي لا يناسب طبيعة عمل المؤسسة المعنية وظروفها، كنقل شفافية القطاع الخاص إلى الحكومة أو نقل الشفافية المطبقة في الحكومة إلى القطاع الخاص.

- **الشفافية المؤدجلة:** هي تلك التي تنطلق من وتخدم مصالح وأيدلوجيا مصدرها ومصمم آلياتها، وليس المستفيد منها أو المطلع على إنتاجها، وتبرز لخدمة هدف معين، ولا نرها في الأحوال الاعتيادية.

- **الشفافية الانتقائية:** وهي الشفافية التي تنتقي النتائج الجيدة مهما تواضعت وتبرزها بأسلوب مبالغ فيه، وهذه الشفافية طاغية ومصحوبة بحملة إعلانية، عندما تكون الأرقام والأحداث إيجابية، وبالمربرات إذا كان هناك إخفاق.¹

2. **مستويات الشفافية:** ينبغي توضيح وتحديد مجالات عمل الشفافية الإدارية، بشكل يسهل تنفيذها لأهدافها، ولا بد البحث في هذه المجالات، والتي تتمثل في المستويات التالية:

أ- **المستوى الذاتي:** وفي هذا المستوى فإن شفافية الإجراءات الإدارية تتطلب ضرورة توافر الأبعاد التالية:

- ✓ تنظيم برامج توعية للموظف والمواطن حول طبيعة ومهام الدائرة، والواجبات التي ينبغي على الموظف والمواطن القيام بها؛

- ✓ تثبيت جميع مراحل إنجاز المعاملات على جميع النماذج اللازمة لذلك؛
- ✓ يجب أن يكون اختيار العاملين مبني على أسس ومعايير علمية بعيدة عن الوساطة والمحسوبية؛
- ✓ اعتماد الكفاءة في التعيينات والترقيات على أن تخضع للمراجعة والرقابة وتلتزم بالشفافية²؛

ب- **المستوى الشمولي:** وذلك من خلال:

- ✓ إجراء اللقاءات بصورة مستمرة ومنتظمة للأجهزة المركزية المعنية بالإدارة والرقابة؛

¹ فارس بن علوش بن بادي السبيعي، دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية، أطروحة دكتوراه، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، السعودية، 2010، ص25.

² نعيمة محمد حرب، واقع الشفافية الإدارية ومتطلبات تطبيقها في الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011، ص19.

- ✓ تعميم مفهوم مجالس التنسيق المشتركة لإدارة القطاعات المشتركة بفعالية؛
- ✓ إنشاء مركز معلومات وثائق الدولة بقطاعيها: العام والخاص، ووضع موجوداته في متناول الجميع، وإلزام جميع الأطراف بإيداع نسخة عن كل ما يصدر لديه؛
- ✓ لا بد من تعظيم دور كل من المحاسبة والرقابة والموازنات والعدل في تقييم أداء القيادات الإدارية العليا في الداخل والخارج ضمن برنامج متفق عليه تلتزم به الحكومات؛
- إذا شفافية القرارات والتشريعات والقوانين والأنظمة والإجراءات تعمل ضمن إطار شامل على مستوى الدول وعلى مستوى يتطلب ضرورة توافر معلومات فعالة، مع ضرورة إلزام الإدارات العليا على تطبيق مفهوم الشفافية.¹

ثالثاً: منظمة الشفافية الدولية:

- منظمة الشفافية الدولية (Transparency International) يرمز لها ب(TI)، تقوم بوضع تقرير سنوي يتعلق بمؤشر الفساد في الدول وذلك عن طريق ترتيب الدول حسب نسبة انتشار الفساد فيها، وهي منظمة عالمية غير حكومية، وتقول هذه المنظمة عن نفسها: "الشفافية الدولية هي منظمة مجتمع مدني عالية تقود الحرب ضد الفساد، تجمع الناس معا في تجمع عالمي قوي للعمل على إنهاء الأثر المدمر للفساد...".²
- تأسست هذه المنظمة عام 1993 على يد بيتر ايغن (Peter Eigen)، أحد الكوادر السابقين في البنك الدولي، وهي تضم اليوم فروعاً وطنية في أكثر من سبعين بلداً. ويقوم النشاط الرئيسي لهذه المنظمة على الإصدار السنوي لمؤشرات إدراك الفساد، والذي بدأت بنشره للمرة الأولى عام 1995.³
- كما تهدف المنظمة الدولية إلى الحد من الفساد عن طريق تفعيل اتحاد عالمي لتحسين وتقوية نظم النزاهة الوطنية والعالمية.⁴
- كما أن تعزيز الشفافية وسياسة الإفصاح عن المعلومات ستساعد على الرفع من مستوى الوعي، والتي يفترضها أن تكون وفقاً لميثاق مبادرة الشفافية العالمية الالتزام بما يلي⁵:
- حرية الوصول إلى المعلومات.

¹فهد عبد الرحمن مسفر رمزي، الإدارة بالشفافية لدى مديري مكاتب التربية والتعليم بمنطقة مكة المكرمة من وجهة نظر المديرين والمشرفين، رسالة ماجستير، جامعة أم القرى، المملكة العربية السعودية، 2013، ص 37.

²عمري أحمد، الشفافية في إبرام العقود الإدارية، أطروحة دكتوراه، جامعة ابن خلدون، تيارت، الجزائر، 2020، ص 7.

³رحيم حسين، نظام المعلومات الوطني كأداة لدعم الشفافية وترشيد القرارات، ورقة بحثية، جامعة الأغواط، الجزائر، ص 2.

⁴عمري أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 8.

⁵مریم زبيبي وين فرج زويينة، مرجع سبق ذكره، ص ص 211-212.

- الإفصاح التلقائي.
- الوصول إلى اتخاذ القرارات.
- حق المطالبة بالحصول على المعلومات.
- تقديم الحماية لمن يكشف عن الممارسات المختلفة.
- تعزيز حرية المعلومات.

الفرع الثاني: مفهوم المساءلة.

لقد أخذ مفهوم المساءلة اهتمام كبير من قبل دول العالم في وقتنا الحاضر والماضي، حيث أن المساءلة وآليات تفعيلها هي الركيزة الأساسية في تحسين وتطوير أداء العمل، وأيضاً جودة الخدمات المقدمة في القطاعات الخدمية.¹

أولاً: تعريف المساءلة:

هناك العديد من التعريفات التي عرفت مصطلح المساءلة ومن بينها التعريفات التالية:
تعريف المساءلة في قاموس ميريام وبستر بمعنى الالتزام أو الرغبة بقبول المسؤولية بحيث يكون الفرد مسؤولاً عن أعماله.²

يفترض هذا المفهوم وجود علاقة تدرج هرمي للمسؤولية، أي: "سلم تراتبي يقدم فيه كل من يشغل درجة أدنى تقريراً عن سير عمله إلى الدرجة العليا التي فوضته، وتعني كذلك أن الحكومة مسؤولة أمام الشعب الذي فوضها استخدام المال العام، مما يفرض عليها إطلاع الشعب ومشاركته، عبر ممثليه المفوضين (في الغالب مجلس النواب المنتخب أو ما يمثله) في عملية إعداد الموازنة العامة، والخطوط العريضة للإنفاق، والاطلاع عليها من خلال نشرها (وسائر القوانين) في الصحف اليومية".³

كما عرف البنك الدولي المساءلة على "أنها واجب على عاتق أصحاب السلطة والنفوذ بالخضوع للمساءلة أو تحمل المسؤوليات عن أعمالهم. ويقصد بأصحاب السلطة والنفوذ ذوو السلطات أو المالية أو الأشكال الأخرى للنفوذ بمن في ذلك المسؤولون في الحكومات والشركات الخاصة والمؤسسات المالية الدولية ومنظمات المجتمع المدني".⁴

¹ إسماعيل نعيم أسعد، أثر المساءلة الذكية على جودة الخدمات الصحية في المستشفيات الحكومية الكبرى في المحافظات الجنوبية فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2020، ص12.

² أسماء ياسين أحمد المدهون، العلاقة بين المساءلة الاستراتيجية والنزاهة، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2019، ص15.

³ عبير مصباح، النزاهة والشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد، الطبعة الثالثة، الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة-أمان، 2013، ص59.

⁴ أسماء ياسين أحمد المدهون، مرجع سبق ذكره، ص16.

وتعرف أيضا: أن تسعى الأجهزة العامة إلى خدمة جميع الأطراف المعنية والاستجابة لمطالبها خاصة الفقراء، ولاحتياجات أولئك المواطنين الذين يعتمدون أكثر على خدمات الحكومة العامة، وترتبط الاستجابة بدرجة المساءلة التي تستند بدورها على درجة الشفافية وتوافر الثقة بين الأجهزة العامة والمواطن.¹

يعرف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي المساءلة على "أنها الطلب من المسؤولين تقديم التوضيحات اللازمة لأصحاب المصلحة حول كيفية استخدام صلاحياتهم وتصريف واجباتهم، والأخذ بالانتقادات التي توجه لهم وتلبية المتطلبات المطلوبة منهم وقبول بعض المسؤولية عن الفشل وعدم الكفاءة أو عن الخداع والغش فتعتبر المساءلة هي وسيلة تمكن الأفراد والمؤسسات من تحمل مسؤولياتهم وتبرير أداءهم للوثوق بهم".²

وما سبق نستنتج أن المساءلة هي تمكين المواطنين وذوي الأفراد والمنظمات غير الحكومية من مراقبة ومحاسبة الموظفين العموميين والمسؤولين عموما من خلال القنوات والأدوات الملائمة، دون أن يؤدي ذلك إلى تعطيل العمل والإساءة إليه بغير سند.

ثانيا: أنواع ومؤشرات المساءلة:

المساءلة مفهوم يحمل في مجمله مجموعة من الأنواع والمؤشرات التي تزيد من ضرورة معرفتها لفهم هذا المفهوم بشكل أوسع واشمل.

1. أنواع المساءلة: لم يتفق الباحثين على تصنيف واحد يشمل جميع أنواع المساءلة، فهناك تصنيفات متباينة

تعتمد على المدخل الذي استخدم في دراسة المساءلة. ويمكن توضيح أنواعها على النحو التالي:

أ- **المساءلة السياسية:** تركز على أداء الحكومات من قبل الأحزاب السياسية. وتؤكد على أن الحق في حكم وتمثيل الشعب يتم من خلال انتخابات ديمقراطية وأن حضورها أو غيابها يعكس درجة ديمقراطية الدولة والمجتمع.

ب- **المساءلة الإدارية:** للمؤسسات تتمن خلال وضع آليات داخلية تضمن مساءلة العاملين والمسؤولين بهدف التأكد من تنفيذ اللوائح والقوانين.

¹ نجلاء إبراهيم عبد الرحمن، ربا محمد النفيعي، مدى ارتباط المساءلة المالية بتحقيق الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية، *مجلة الاقتصاد المالية*، المملكة العربية السعودية، العدد 02، 2020، ص 6.

² سليم بشير قشطة، دور الإفصاح المحاسبي في دعم أنظمة الرقابة المالية والمساءلة في المنظمات الأهلية بقطاع غزة، رسالة ماجستير، بكلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2017، ص 49.

ج- **المساءلة المهنية:** وتؤكد على مسؤولية الأفراد أمام المسئول عن ممارستهم في الوظيفة انطلاقاً من منحهم حرية التصرف في وظائفهم ومن ثم فهم يحاسبون على تصرفاتهم وتظهر بشكل كبير في المهن المتخصصة والمعقدة.¹

ح- **المساءلة الاجتماعية:** وهذا النوع من المساءلة يقوم على المشاركة المدنية وإشراك المواطنين والجماعات التي تطالب بفرض أكبر قدر من المساءلة على الأعمال العامة.²

خ- **المساءلة الهيكلية:** وهي المساءلة المبنية على العلاقة الهرمية بين الرئيس والمرؤوس ومن أمثلتها مراجعة أداء الأفراد سنوياً أو نصف سنوياً حيث يقوم المسئول بمراجعة وتقييم أداء المرؤوسين. وبالرغم من الاختلاف في تصنيف أنواع المساءلة إلا أنها يجب أن ينظر إليها كوسيلة وليست غاية من أجل تحقيق مستوى أفضل في الأداء الإداري.³

2. **مؤشرات المساءلة:** عند فحص مدى كفاءة نظام المساءلة في مؤسسة عامة ما، فإن النجاعة نستند إلى توافر عدد من المؤشرات التي يمكن بلورتها وتوضيحها، من خلال الآتي:

✓ مدى وجود وثائق منشورة واضحة، تتعلق برسالة المؤسسة وفلسفة عملها، وأهدافها، واستراتيجيتها، وخططها، وموازنتها، وإيراداتها، ونفقاتها؛

✓ مدى تملك هذه المؤسسات هيكلية تتوافر فيها خاصية خضوع الهيئات الدنيا جميعها لمساءلة الهيئات العليا ومتابعتها، وتوافر أنظمة تحدد أشكال العلاقة بين هذه الهيئات وآليات تواصلها. وهل هناك وصف وظيفي واضح للعاملين كافة في هذه المؤسسات؟

✓ مدى عقد هذه المؤسسات لاجتماعات دورية. ومدى قيامها بأعمال تفتيشية؛

✓ مدى التزام هذه المؤسسات بإعداد تقارير معينة؟ ومدى وجود منهجية واضحة لإعداد هذه التقارير؟ ولمن تقدم هذه التقارير؟ وهل هناك آليات للمساءلة في حال اتضح وجود مخالفات قانونية؟⁴

ثالثاً: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (INTOSAI):

وهي منظمة مستقلة، مهنية وغير سياسية، تأسست عام 1953 بمبادرة من الرئيس السابق للجهاز الأعلى الكوبي، حيث اجتمع آنذاك أربعة وثلاثون جهازاً رقابياً لعقد المؤتمر الأول للإننتوساي في كوبا.

¹ نعيمة محمد حرب، مرجع سبق ذكره، ص 43-44.

² مغزيلي نوال، تكنولوجيا الإعلام والاتصال والمساءلة: نحو إرساء مساءلة إلكترونية، مجلة البحوث السياسية والإدارية، قسنطينة، الجزائر، العدد 12، ص 100.

³ نعيمة محمد حرب، مرجع سبق ذكره، ص 44.

⁴ الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة (أمان)، النزاهة والشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد، الطبعة الرابعة، الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة أمان، 2016، ص 65.

وهي تضم كافة مؤسسات الرقابة العليا في الدول مسؤولة عن إصدار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية، وتهدف هذه المنظمة إلى تشجيع تبادل الأفكار والمعرفة والخبرات والتجارب بين الأجهزة العليا للرقابة المالية في مجال الرقابة المالية و يبلغ عدد أعضائها حاليا مائة واثنين وتسعون عضوا.¹

إن المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية هي المعايير الدولية الرسمية للرقابة المالية على القطاع العام. والغرض من المعايير الدولية هو:

- ✓ ضمان جودة العمليات الرقابية الجارية؛
- ✓ تعزيز مصداقية تقارير الرقابة المالية بالنسبة إلى المستخدمين؛
- ✓ تعزيز شفافية العملية الرقابية؛
- ✓ تحديد مسؤولية المراقبين الماليين بالنسبة إلى الأطراف المعنية الأخرى؛
- ✓ تحديد مختلف أنواع العمليات الرقابية ومجموعة المفاهيم ذات الصلة التي تقدم لغة مشتركة للرقابة المالية على القطاع العام؛

ترتكز المجموعة الكاملة للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية إلى مجموعة أساسية من المفاهيم والمبادئ التي تحدد الرقابة المالية على القطاع العام ومختلف أنواع الواجبات والالتزامات من المعايير الدولية.²

الفرع الثالث: العلاقة بين المساءلة والشفافية

هناك علاقة قوية تربط بين مفهومي الشفافية والمساءلة، يمكن حصرها على النحو التالي:

1. إن الشفافية والمساءلة مفهومان مترابطان يعزز كل منهما من الآخر، ففي حال غياب الشفافية لا يمكن تطبيق المساءلة، ومالم تكن هناك مساءلة فلن يكون للشفافية أية قيمة ويسهم هاتين الحالتين في قيام إدارة كفؤة وفعالة تؤدي دورها في تقديم الخدمات التي يحتاجها المواطنون.³
2. الشفافية توفر الشروط والمتطلبات الأساسية لإيجاد أنظمة مساءلة فعالة، تحقق الهدف منها في إيجاد الحلول المناسبة للعديد من مشكلات الإدارة، وتزيد من قدرتها على مواجهة التحديات ومواكبة التغيرات البيئية الداخلية منها والخارجية.

¹ سهير موفق عبد الحسين، مدى تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، العراق، ص 7.

² المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، الانتوساي، 2023-05-23، <http://www.intosai.org>

³ سليم بشير قشقة، مرجع سبق ذكره، ص 53

وبالمقابل، فإن وجود أنظمة مساءلة على مستوى متقدم من الكفاءة والفعالية، يساعد على تعزيز مفهوم الشفافية من خلال ما تتضمنه من آليات وعناصر.¹

3. إن الشفافية والوضوح والعقلانية في القوانين والأنظمة واللوائح والتعليمات تحدد مدى شريعة ومشروعية المساءلة، ومن جهة أخرى فإن المساءلة والشفافية يدعمان شرعية الحكومة أو المسؤولين الحكوميين وسياساتهم العامة وقراراتهم أمام الشعب، ويدعمان إحساس أفراد الشعب بأنهم كمواطنين لديهم اليد العليا في حكوماتهم، كما تعتبر الشفافية أداة مهمة إلى تحقيق المساءلة والديمقراطية وضمان نجاحهما وصولاً إلى ما يعرف بـ "الحكومة المفتوحة".²

المطلب الثاني: أهمية وأهداف ومتطلبات الشفافية والمساءلة ومعوقات تطبيقهما

نتطرق في هذا المطلب إلى دراسة أهمية كل من المساءلة والشفافية على حدة، والأهداف التي تسعى كل منهما لتحقيقها وذلك من خلال تبيان متطلبات ومعوقات كل من الشفافية والمساءلة.

الفرع الأول: أهمية الشفافية والمساءلة

إن لكل من الشفافية والمساءلة أهمية كبيرة تعنى بها المنظمات العالمية، فظهر أهمية الشفافية في كشفها للحقائق وتوعية المواطنين وتسهيل عملية تقييم الأداء وتحقيق المساءلة وضمان نجاحها، في حين أن المساءلة من خلال ارتباطها بالشفافية بالتنفيذ الصحيح والملائم للسياسات العامة.

أولاً: أهمية الشفافية.

وتكمن أهمية الشفافية في تحقيق المصلحة من خلال المساعدة على اتخاذ القرارات الصحيحة، على مستوى الفرد أو الحكومة وكذا توفير النجاح والاستمرارية لأي منظمة تريد مكافحة الفساد.³

وتظهر أهمية الشفافية من خلال عملها على تمكين المعنيين بالقرارات الصادرة من الخارج وداخل المؤسسة، والعمل على تلبية حقوق العامة من خلال مشاركتهم في المعلومات، وتقديم المساعدة لهم في فهم إدارة عمليات البيانات، وتسمح بتوعية المواطنين وإطلاعهم على الخيارات المتاحة وتسهيل عمليات تقييم الأداء، وتحقيق الديمقراطية والمساءلة وضمان نجاحهما والوصول إلى ما يعرف بالنظام المفتوح، إضافة إلى كونها آلية للوصول إلى حكومة مفتوحة ولتحقيق المساءلة.⁴

¹ خالد عيادة نزال، علميات، انعكاسات الفساد على التنمية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015، ص 157.

² فلاح محمد وسيمية أحلام، دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري "تجارب دولية"، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، الجزائر، العدد 01، 2015، ص 17.

³ مريم ربيعي وبنفريج زونية، مرجع سبق ذكره، ص 211.

⁴ فارس بن علوش بن بادي السبيعي، مرجع سبق ذكره، ص ص 18-19.

إن الشفافية في القوانين والأنظمة تساعد على إزالة العوائق البيروقراطية والروتينية كالتوقيع والتصديقات الكثيرة وغير الضرورية، كما تساعد على تبسيط الإجراءات، والتوسع في اللامركزية مع وضوح خطوط السلطة، وبساطة الهيكل التنظيمي للمؤسسات، وسهولة إيصال المعلومات من القمة للقاعدة والتغذية العكسية كما أن وجود تشريعات واضحة وشفافة يؤدي إلى تنمية الثقة العامة (المصادقية).

ومن جهة أخرى فغن الشفافية تساعد على المشاركة بفعالية لتطوير نواحي الخدمة المدنية جميعها، والإسهام في بناء الاعتماد على الذات بتحقيق نوعية أداء أفضل في القطاع العام، وذلك من خلال التركيز على الجودة وزيادة إنتاجية العمل.

كما تعتبر الشفافية أساس أسلوب الحكم المناسب لتأكيد حسن إدارة الاقتصاد وتحقيق الآمال في التغلب على المشكلات، وهي تستند قبل كل شيء على علانية القرار، فالقرار السري لا يمكن أن يناقش والأعمال الخفية لا يمكن المساءلة عنها، وأن حجب المعلومات عن المهتمين كفيل بتعطيل المشاركة، التي من غيرها يصعب الوصول إلى حلول تتسم لاستدامة.¹

ثانيا: أهمية المساءلة

تستمد المساءلة أهميتها كونها تمثيل قانوني نيابة عن المواطنين فيما يتعلق بالموارد العينية والمالية في القطاعات الحكومية فغياب المساءلة يتعلق بالمال العام من شأنه أن يضر بالوضع الاجتماعي للبلد وانتشار الفساد المالي وافتقار العدالة فيه.²

✓ تعد المساءلة آلية مهمة من آليات مكافحة الفساد على مستوى الإدارة المحلية، فمن خلالها يمكن محاسبة المسؤولين على أعمالهم وفحص وتدقيق قراراتهم وكشف حساباتهم سواء كانوا معينين أو منتخبين؛

✓ تساهم المساءلة في عملية تحسين الأداء الإداري وتعزيز الشعور بالجدارة والكفاءة؛

✓ محاسبة المسؤولين عن الأموال العمومية وحمايتها من العبث والانتهاكات التي قد تحدث من حين لآخر نتيجة تصرفاتهم الغير شرعية³؛

الفرع الثاني: أهداف الشفافية والمساءلة

من المؤكد أن للشفافية وللمساءلة، أهداف تسعى هذين الأخيرتين لتحقيقهما ومن أجل الإمام بهذا الموضوع قسمنا هذا الفرع إلى قسمين قسم يشمل أهداف الشفافية والقسم الآخر يشمل أهداف المساءلة.

¹ فلاق محمد وحدود سميرة أحلام، مرجع سبق ذكره، ص 14.

² نجلاء إبراهيم عبد الرحمن وريا النفيعي، مرجع سبق ذكره، ص 6.

³ حنان بن زغي، دور الحكم الراشد في مكافحة فساد الجماعات الإقليمية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة باتنة-1 الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2020، ص 215.

أولاً: أهداف الشفافية

إن جوهر الشفافية هو حرية تدفق المعلومات ومن ثم حرية الاطلاع على العمليات والإجراءات والبيانات والمعلومات، بحيث يمكن لأصحاب المصالح الحصول على معلومات كافية تساعد على الفهم والمراقبة. فتهدف الشفافية إلى ما يلي:

- ✓ تعزيز الرقابة الإدارية وزيادة كفاءتها من خلال الدقة والوضوح في الإيرادات والممارسات الإدارية المعمول بها؛
- ✓ توفير الوقت والتكاليف وتجنب الإرباك والفوضى في عمل العاملين؛
- ✓ منع الممارسات الإدارية الخاطئة؛
- ✓ تعزيز الدور الرقابي؛
- ✓ زيادة الثقة بنظرة العاملين والمواطنين للتنظيم الإداري¹؛
- ✓ استقلال الجهاز القضائي، ومنحه الصلاحية في تنفيذ الأحكام التي يصدرها، والرقابة على القرارات الإدارية الصادرة عن السلطة التنفيذية، لأن عدم استقلالية السلطة التنفيذية يفتح المجال أمام الفساد؛
- ✓ تحسين صورة الدولة على المستوى الداخلي والخارجي في مجل الإصلاح ومناهضة الفساد²؛

ثانياً: أهداف المساءلة

تسعى المساءلة إلى رفع مستوى الأداء الإداري في المنظمات، ذلك أنها تركز على العنصر البشرية وأدائه، حيث يمكن حصر أهداف المساءلة في النقاط الثلاثة التالية:

1. المساءلة كوسيلة للرقابة والتحكم: بحيث تشكل المساءلة إحدى آليات ضبط الأداء، لضمان حسن الاستخدام أو منع إساءة استخدام السلطة؛
2. المساءلة كنوع من الضمان: بحيث تشكل وسيلة يضمن المواطنون والمشرعون والرؤساء من خلال حسن الالتزام بالقانون من قبل الممارسين للسلطة العامة في مجال الخدمة العامة، ومراعاة الأولويات في استغلال المصادر؛

¹ أعون الشبيل ومحمد المومني، أثر نظم المعلومات المحاسبية المحسوبة على مهام مدققي ديوان المحاسبة الأردني في تعزيز المساءلة والشفافية (دراسة ميدانية)، مجلة المنار، بالأردن، العدد 4، 2013، ص 342-343.

² صالح عبد عايد العجيلي وناظر احمد المنديل، دور الشفافية في الحد من الفساد الإداري، مجلة العلوم القانونية، كلية القانون جامعة بغداد، العدد الخاص لبحوث مؤتمر فرع القانون العام المنعقد تحت عنوان "الإصلاح الدستوري والمؤسسي الواقع والمأمول"، 2018، ص 223

3. المساءلة كعملية للتحسين المستمر: فعند تحقيق الهدفين السابقين تكون المساءلة أداة لخفض السلبية في الأداء وتخلق استعدادا مسبقا لدى المسؤولين والموظفين للبحث وتجنب الأعمال التي من شأنها أن تؤدي إلى تلك الأنواع من الأخطاء لتلافيها وبذلك يكون مفهوم المساءلة قد توسع أكثر.¹

4. وكذلك من أهدافها تصحيح الأخطاء ومعالجتها والحد من تمادي الأخطاء واستفحالها، والتخلص من المحسوبية وسيادة مبدأ الشفافية، واعتماد مبدأ تكافؤ الفرص وقواعد الجدارة والاستحقاق، والتركيز على أهمية التدخلات والممارسات للارتقاء بجودة المخرجات؛

ويرى الباحث بناء على السابق أن أهداف المساءلة هي²:

- ✓ رفع مستوى الأداء للعاملين في المنظمات الأهلية؛
- ✓ استغلال الموارد المتاحة في الوقت المناسب وبأقل تكلفة ممكنة؛
- ✓ تتبع الأعمال أول بأول لتقليل الأخطاء وللوصول للأهداف المطلوبة؛

الفرع الثالث: متطلبات ومعوقات تطبيق الشفافية والمساءلة

إن الأخذ بكل من الشفافية والمساءلة، يقتضي منا التعرف على متطلبات تطبيقهما ومعوقات أيضا التطرق إلى المعوقات التي تواجه هذا التطبيق، ولهذا سنقسم هذا الفرع إلى أولا متطلبات الشفافية والمساءلة، وثانيا معوقات تطبيق الشفافية والمساءلة.

أولا: متطلبات الشفافية والمساءلة:

1. **متطلبات الشفافية**: يؤدي تطبيق الشفافية إلى تحقيق فوائد كثيرة في مجالات شتى من حياة الإنسان، كونها تعزز أهداف الإدارة التنموية للمجتمع وتحمي حقوق الأفراد وتنمي الديمقراطية في العمل الإداري، ولكي تحقق الإدارة أهدافها لابد من توافر مجموعة من المتطلبات ويمكن إجمال هذه المتطلبات بما يلي:³

- ✓ الالتزام بالانفتاح والشفافية والأمانة فيما يتعلق بالمؤسسة ورسالتها، وسياساتها ونشاطاتها على المستويات الإدارية كافة، بشكل يسمح بمساءلة جادة للمؤسسة وللعاملين بها⁴؛

✓ نشر الوعي لدى الموظفين والمواطنين وتعريفهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال طبيعة ونتائج توافر الشفافية في مختلف نواحي الحياة؛

¹ مغزيلي نوال، مرجع سبق ذكره، ص 99-100

² سليم بشير قشطة، مرجع سبق ذكره، ص 51

³ صالح عبد عايد العجيلي وناظر احمد المنديل، مرجع سبق ذكره، ص 226

⁴ ناثل عبد علي النعيري، مرجع سبق ذكره، ص 21

✓ التفاعل مع المعنيين وذوي العلاقة، والسماح للمواطنين أن يلاحظوا ويفهموا ويقيموا قرارات وتصرفات الموظفين¹؛

✓ الاعتماد على المفاهيم الإدارية الخاصة بالجودة الشاملة من خلال الحث على تحسين وتطوير الأنظمة واللوائح والإجراءات الإدارية بصورة مستمرة؛

✓ تمكين الموظف من ممارسته للعمل الإداري بمختلف أنواعه ودرجاته من خلال تشجيع سياسة "الدوران الوظيفي" التي تعني عدم استمرار الموظفين (خاصة في المراكز العليا) في الموقع الإداري مدة طويلة؛

✓ التقليل من مظاهر البيروقراطية، ويكون ذلك بإضافة الصفة المهنية على الخدمة المدنية والحث على ضرورة الالتزام بأخلاقيات الوظيفة من أجل تحقيق هدف الإدارة الأسمى والذي يتمثل بإشباع الحاجات المحلية للمجتمع²؛

2. **متطلبات المساءلة:** تتطلب المساءلة وجود حرية معلومات وأصحاب مصلحة قادرين على تنظيم أنفسهم ووجود نظام مراقبة وضبط أداء المسئولين من حيث النوعية وعدم الكفاءة أو العجز وإساءة استعمال الموارد. ولا بد للموظف أن يبلغ عن أي سلوك يتنافى مع المعايير الأخلاقية. كما لا بد من توافر الإجراءات والتدابير من خلال تشريع محدد يصف ويحدد متى وكيف يمكن الإبلاغ عن مظاهر سوء السلوك. هذا وعن مساءلة الرؤوس عن نتائج عمله ينبغي التأكد من أمور ثلاثة:

✓ أن تكون اختصاصات ومسؤوليات ذلك الرؤوس واضحة ومحددة بكل دقة؛

✓ أن يكون الرؤوس قادرا على القيام بأعبائه واختصاصاته؛

✓ أن تكون السلطة المخولة متاحة بالقدر الذي يسمح له بالقيام بمسؤولياته، أي وجود توازن بين السلطة والمسئولية وبذلك يمكن مساءلة الشخص عن فشله في القيام بمهام وظيفته؛

ولتحقيق فعالية المساءلة يجب أن يكون هناك نوع من الثقة بين من يطالب بالمساءلة وبين المعلومات

المقدمة من الأشخاص الذين يخضعون للمساءلة.³

ثانيا: معوقات تطبيق الشفافية والمساءلة.

هناك العديد من المعوقات التي تعيق سيورة كل من الشفافية والمساءلة، ولغرض التخلص من هذه المعوقات

لا بد من شرح هذه المعوقات للوصول إلى حلول للقضاء عليها.

¹ فارس بن علوش بن بادي السبيعي، مرجع سبق ذكره، ص22

² صالح عبد عايد العجيلي وناظر احمد المنديل، مرجع سبق ذكره، ص227

³ نعيمة محمد حرب، مرجع سبق ذكره، ص45

1. معوقات الشفافية: تجمع الأدبيات الإدارية على وجود مجموعة من المعوقات التي تحد من تطبيق الشفافية الإدارية ومن إجراءات مكافحة الفساد الإداري، وفيما يلي تلخيص لإبراز تلك المعوقات:¹

- ✓ الاستمرار بتطبيق الأنظمة البيروقراطية وتعقيد الإجراءات؛
- ✓ تعرض الشفافية للخروقات من قبل فئة من الموظفين يميلون إلى الثروة وسعي استغلال هذه المعلومات لتحقيق أهدافهم الخاصة وان تعارضت مع أهداف الإدارة؛
- ✓ تواجه الشفافية صعوبة في تحديد أهدافها كون الأهداف تحتاج إلى موضوعية ووضوح؛
- ✓ وجود الازدواجية والفوضى في عمليات التحديث والتطوير التي تستهدف الأنظمة السائدة واستبدالها بأنظمة تحكمها معايير الشفافية وآلياتها الجيدة²؛

2. معوقات المساءلة: تم عرض هذه المعوقات على اعتبارها وليدة تراكمات تاريخية للجوانب الاجتماعية والسياسية والاقتصادية والثقافية للمجتمع الذي تعمل فيه الإدارة، وفيما يلي عرضاً لتلك المعوقات:

الفئة الأولى: معوقات إدارية تتعلق بالجهاز الإداري وتشمل:

- أ - صعوبة تفعيل الرقابة والإشراف الإداري بسبب تضخم حجم الجهاز الإداري وتعدد نشاطاته؛
- ب - تعقد اللوائح والإجراءات وليس أدل على ذلك من كثرة التجارب القائمة لتبسيط الإجراءات؛
- ت - ضعف الحماية الممنوحة للأشخاص والوحدات الإدارية التي تمارس أعمال المساءلة؛
- ث - كثرة التغيرات في القوانين والنظم والتعليمات، وأحياناً كثرة إعادة الهيكلة يجعل من الصعب ممارسة المساءلة بصورة منتظمة وكعملية متصلة؛

الفئة الثانية: معوقات اجتماعية ثقافية ومنها:

- أ - هيمنة الولاءات الاجتماعية التقليدية التي تؤدي إلى شيوع المحابة والمحسوبية؛
- ب - انخفاض مستوى رواتب العاملين في الجهاز الإداري مقارنة بارتفاع تكاليف المعيشة، مما يساعد على إيجاد بيئة ملائمة للفساد؛
- ت - ضعف النشاطات التدريبية الهادفة إلى تعميم ثقافة المساءلة، وبيان متطلباتها ومنافعها؛
- ث - ضعف التنشئة الاجتماعية الأساسية للعاملين وعدم مراعاة ذلك في برامج التكيف التنظيمي كتأهيل الموظفين الجدد، خاصة في مجال المساءلة وعلاقاتها ومقتضياتها؛

¹ فلاح بن فرج السبيعي، أثر تطبيق الشفافية الإدارية في الحد من الفساد الإداري في الشركات المالية السعودية، *المجلة العربية للإدارة*، السعودية، العدد 1، مارس 2017، ص 186

² صالح عبد عايد العجيلي وناظر احمد المنديل، مرجع سبق ذكره، ص 227

ج- انتشار الفساد يعتبر من المعوقات التي تحول دون تفعيل المساءلة¹؛

المطلب الثالث: دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في دعم الشفافية والمساءلة

وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، يتعين اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتنفيذها عالميا من قبل مؤسسات القطاع العام. من بين أهداف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تعزيز الشفافية وتحسينها واتخاذ القرارات بشأن الموارد المالية الحكومية على أساس تحسين التقارير المالية للأغراض العامة من قبل كيانات القطاع العام، وتعزيز المساءلة في إدارة المالية العامة.²

وفيما يتعلق باعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بشأن الشفافية والمساءلة، أفاد مجلس لجنة برنامج الأمم المتحدة للتنمية الدولية (UNAIDS) بأن اعتماد IPSAS سيعطي الشفافية والمساءلة في التقارير المالية، باعتبار أنها معايير ذات جودة عالية تعمل كعامل محفز لتوفير بيانات مالية سليمة وشفافة، وبالتالي تحسين الأداء التشغيلي والمساءلة والتخصيص العادل للموارد.³

الفرع الأول: دعم شفافية الموازنة العمومية

تعد الشفافية في تسيير ميزانية الجماعات المحلية، والهيئات والمؤسسات العمومية مطلب أساسي وأحد الشروط والمقومات الأساسية للتنمية الشاملة والمستدامة في كافة المجالات، فحين تقوم هذه الهيئات بأداء أعمالها في كنف الشفافية، حيث تشرك المجتمع المدني في رصد وتنفيذ ورقابة ميزانياتها، وتعمل على نشر جميع المعلومات المتعلقة بنفقاتها وإيراداتها بكل شفافية مبتعدة عن السرية في إدارة الشؤون العامة، فإن هذا العمل سوف يعزز من أطر الرقابة عليها ويحد من الفساد وهدر المال العام من جهة، ومن جهة ثانية يضبط بنوع من الدقة تقديراتها للموارد المالية المطلوبة في الميزانيات القادمة، وبالنظر للخصائص المميزة للنشاط الحكومي وطبيعته الخاصة ينبغي توافر معلومات مالية كافية ومسجلة وفق سياسات دقيقة وواضحة لضبط تقدير الإيرادات وترشيد النفقات، وباعتبار المحاسبة على أساس الاستحقاق تسجل كافة الإيرادات والمصروفات وقت حدوثها فهي تحقق عدة مزايا أهمها: (يظهر المركز المالي الحقيقي للحكومة، يتيح إمكانية إدارة التقديرات المالية وإعداد الموازنات بفعالية أكبر، يتوافق مع الممارسات المحاسبية الدولية، يستجيب للمعايير المالية والمحاسبية الموضوعة من قبل الهيئات الدولية، أكثر منهجية وواقعية لإدارة الأصول والخصوم، زيادة التناسق من بين حكومات العالم وقابلية المقارنة فيما بينها).⁴

¹ نعيمة محمد حرب، مرجع سبق ذكره، ص 45

² Otuya Sunday & Denedo ElohorOvuakporaye, Ibid, P04.

³ مريم ربيعي وبن فرج زوينة، مرجع سبق ذكره، ص 211

⁴ شاشوة عبد الحكيم ووجبطو حكيم، أثر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على فعالية حوكمة النفقات العامة - دراسة ميدانية - لبلديات ولاية البويرة، مجلة دفاتر اقتصادية، العدد 02، 13-11-2021، ص 52

الفرع الثاني: دعم المساءلة والرقابة على المال العام

إن تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية، وفق ما نصت عليه (IPSAS) يعمل بشكل كبير على زيادة جودة مخرجاته ومن ثم اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة من جهة، وتفعيل الرقابة والمساءلة على المال العام وتقييم الأداء من جهة أخرى. وبغية تحقيق التسيير الأمثل للمال العام قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار خمس معايير في شأن الإفصاح، تتضمن مجموعة من المتطلبات التي تساهم إلى حد بعيد في ترشيد تسيير القطاع العام: حيث تعمل معايير (IPSAS) رقم (28، 29، 30) على التوالي العرض، الاعتراف، القياس والإفصاح على تعزيز فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية وخارجها للمركز المالي والأداء والتدفقات النقدية لحكومة أو منشأة أخرى في القطاع العام، في حين يعمل المعيار (IPSAS) رقم "22" الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام" على تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة.¹

كما ذكر أعلاه، فإن خصائص المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تؤثر على المساءلة والشفافية تشمل المتغيرات التالية:

- حفظ السجلات وعرضها في الوقت المناسب؛
- الإفصاح عن تقرير أو معلومات دقيقة وكافية؛
- وجود تقرير تدقيق غير مؤهل؛
- الاحتفاظ بالمعلومات ذات الصلة لجميع فئات الضباط؛
- إحداث استجابة إيجابية من أصحاب المصلحة؛
- إضافة الإجراءات القانونية الواجبة في الأنشطة الحكومية وتحقيق التوحيد وإمكانية المقارنة بين التقارير والمعلومات²؛

¹شاشونة عبد الحكيم وحكيم بوجطو حكيم، مرجع سابق، ص 52

²Tolyemi, Samuel Taiwo, Sunday Inyada and Ibitoye, Temitope Titilayo, EFFECT OF IPSAS ON ACCOUNTABILITY AND TRANSPARENCY IN SELECTED STATES OF NIGERIA, ICAN, Proceedings of the 7th Annual International Academic Conference on Accounting and Finance Disruptive Technology: Accounting Practices, Financial and Sustainability Reporting, NIGERIA, 2021, P 6-7.

المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية للمعايير المحاسبية للقطاع العام والشفافية والمساءلة.

سنحاول في هذا المبحث تسليط الضوء على الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع سواء منها العربية والأجنبية، حيث اعتمدنا على مجموعة من الأطروحات والمقالات والمذكرات الحديثة نسبياً، وتعددت هذه الدراسات بين من تناولت المتغير المستقل أو التابع، أو ما جمعت المتغيرين معاً والتي نستعرضها في مايلي:

المطلب الأول: الدراسات السابقة المتعلقة بالمعايير المحاسبية للقطاع العام.

1) دراسة عبدوس إيمان، (2022) بعنوان "دور تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تطوير

نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي"، أطروحة دكتوراه، كلية

العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير أنظمة المحاسبة العمومية ومن ثم أثرها على جودة المعلومات المبلغ عنها، وقد كان ذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: كيف يؤدي تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلى تطوير نظام المحاسبة العمومية والإبلاغ المالي الحكومي في الجزائر؟

لإمام بمختلف جوانب الموضوع تم الاعتماد على التحليل المقارن للتعرف على مختلف تجارب وتحديث نظم الميزانية والمحاسبة في القطاع العمومي، كما تم استعمال المنهج التاريخي في بعض جوانب الدراسة المرتبطة بتتبع تطور أساليب إعداد الميزانية العامة للدولة والمراحل التي مرت بها مشاريع الإصلاحات في التجارب الدولية التي تم التطرق إليها، وقد أظهرت نتائج الدراسة مايلي:

✓ وجود تكامل بين الأنظمة الميزانية والمحاسبية ما يجعل نجاح إصلاح أي النظامين مرتبط بالنظام الآخر؛

✓ إن الأخذ بممارسات محاسبية تتوافق وما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يسمح بإنتاج معلومات مالية تعكس مدى قدرة الدولة على الوصول للأهداف المسطرة، وهو ما يعزز من الشفافية ويكرس المساءلة عن مدى تحقيق النتائج؛

✓ كما أن دراسة تجارب كل من فرنسا وكندا والمملكة المغربية، أفضت إلى أن هناك تفاوت في درجة الإصلاحات المتبعة من دولة إلى أخرى، حيث تعتبر فرنسا وكندا كمن الدول السباقة إلى وضع معايير

محاسبية خاصة بالقطاع الحكومي تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، ما رفع من جودة المعلومات المبلغ عنها في هذه الدول؛

✓ أما الجزائر على غرار المملكة المغربية أطلق مشاريع إصلاحها استجابة لتوصيات الهيئات الدولية، التي من المتوقع أن يدخل حيز التنفيذ ابتداء من سنة 2023؛

(2) دراسة شتيح أكرم، (2020) بعنوان "أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الأداء المالي الحكومي"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس المدية، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على الأداء المالي الحكومي، وقد كان ذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: ما أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي؟

وقد تمت معالجة الموضوع من خلال استخدام المنهج الوصفي التحليلي بتناول حالي فرنسا والجزائر. والاعتماد على القوائم المالية الفرنسية وأداة الدراسة المتمثلة في استبيان موزع على عينة من 82 فرد من إدارات وزارة المالية وإدارات مجلس المحاسبة بالإضافة غالى مجموعة من الأساتذة الجامعيين المتخصصين خلال سنة 2019، وقد تم التوصل إلى:

✓ أن تطبيق المعايير ساعد فرنسا في تحسين أدائها المالي الحكومي؛

✓ كما توصلت الدراسة إلى أن الجزائر تتجه تدريجيا نحو أساس الاستحقاق المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، بالإضافة إلى أن هذا التوجه سيساهم في فعالية وكفاءة أدائها الحكومي، حيث يمكن للمعايير أن تفسر 53% من التغيرات التي تحصل في أدائها المالي الحكومي؛

(3) دراسة عبود ميلود، (2019) بعنوان "متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على مشروع الإصلاح المحاسبي والمالي العمومي في الجزائر، في ظل متطلبات الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS، وأثر ذلك على ترشيد وضبط وعقلنة الإنفاق العمومي وقد كان ذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: ما أثر إصلاح وتطوير

النظام المحاسبي العمومي بالجزائر على ترشيد النفقات العمومية في ظل متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟

وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لذلك، كما تم الأخذ بأسلوب الدراسة الميدانية عن طريق استعمال الاستبيان الذي أخذ كأداة رئيسية لجمع المعلومات اللازمة لأغراض هذه الدراسة وهذا بالاعتماد على طريقة نمذجة المعادلات الهيكلية، وقد تم التوصل إلى:

✓ من أبرز عيوب ونقائص النظام المحاسبي العمومي الجزائري الحالي هو عدم إبرازه جوانب الذمم المالية والحقوق المالية والحقوق المثبة للدولة، وفقدان المعلومة أو تأخرها في الوصول، مع انعدام المرونة في مدونة الحسابات الخاصة بالدولة، والافتقار لأسلوب تقييم الأداء ومحاسبة التكاليف؛

✓ تعتبر الاستجابة لمتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS أمراً ضرورياً وحتمياً لغرض الإصلاح والتطوير للنظام المحاسبي العمومي، من طرف الحكومة الجزائرية؛

✓ تشير آراء عينة الدراسة على أن مشروع عصرنه النظام المحاسبي والموازني العمومي القائم من طرف وزارة المالية بالجزائر جاء متوافقاً لحد بعيد مع متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS؛

4) دراسة قمو آسية، (2018) بعنوان "دور ميكانيزمات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة التعرف فيما إذا كان بإمكان المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في مكافحة الفساد الحاصل في المال العام، والوقوف على ما إذا كان تتوفر لها المقومات والمتطلبات اللازمة للإسهام بشكلٍ فاعل في هذا الجانب، وقد كان ذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: إلى أي مدى يمكن لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من حماية المال العام من الفساد؟

ولتحقيق أهداف الدراسة تم إعداد الدراسة وفقاً لهيكلية مترابطة وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي وتضمنت بناء إطار نظري متكامل يشمل كافة الجوانب ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة بما يكفل توفير أساس مناسب لإجراء الجانب التطبيقي من الدراسة، وقد تم الاعتماد على دراسة ميدانية غايتها استكشاف مواقف ووجهات نظر عينة من مهنيين وأكاديميين في مجال مكافحة الفساد والمحاسبة وما هي أهم الصعوبات والمعوقات التي يواجهها في هذا الجانب، والقيام بدراسة تحليلية لأهم جوانب القصور في المرجعية التشريعية التي تستند إليها

الجزائر في مكافحة الفساد وتحديث نظام المحاسبة العمومية، والقيام بمحاولة لإعداد مسودة حول القانون العضوي لقوانين المالية مبنية على التجربة الفرنسية ؛

ومن خلال ما سبق تم التوصل إلى مجموعة من النتائج مفادها أن:

✓ أولا المال العام عصب الدولة ومحركها الأساسي في التنمية على مختلف الجوانب ووجب حمايته من كل أشكال التبديد والاختلاس والتي تشكلان إحدى مظاهر الفساد؛

✓ ثانيا الفساد ظاهره منتشرة عبرة العالم وكل قطاعاته وموجودة بوجود الإنسان لكن هذا لا يعني أن تبقى مكتوفي الأيدي بالتفرج على الظاهرة واستفحالها، ووجب التصدي للظاهرة من كل الجوانب وعلى المستويين المحلي والدولي؛

✓ ثالثا تعتبر المعايير المحاسبية الدولية إحدى إفرازات العولمة ولقد لاقت توجه دولي محسوس جعلها تكون أداة مسهلة للمقارنة ومساعدة على الشفافية من خلال الخصائص النوعية لقوائمها المالية والمزايا التي يمنحها أساس الاستحقاق المطبق من خلالها؛

✓ رابعا الجزائر بنظام الخزينة والمعتمد على محاسبة الصندوق بعيد كل البعد عن مواكبة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛

✓ خامسا مشروع استحداث الميزانياتي يعبر عن نية حسنة للجزائر في تبنيتها لتلك المعايير، لكن لوحده لا يكفي رغم اكتماله منذ 2005، ولا بد أن يكون إصلاح للقانون العضوي لقوانين المالية قبل كل شيء باعتبارها الأساس أو البنية التحتية للمالية العامة، وهذا ما خرجت به الدراسة.

(5) دراسة قمو آسية، (2012) بعنوان "اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية

الدولية في القطاع العام IPSAS"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم

التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام والهيئات القائمة بها، مع إرساء مفاهيم واضحة للمعلومات المحاسبية وفق المعايير، مع ضرورة الانفتاح على المجمعات المحاسبية الدولية، وقد كان ذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: فيما تتمثل الإصلاحات التي مر بها نظام المعلومات المحاسبة العمومية في الجزائر، وإلى أي مدى يمكن للإصلاحات التي يمر بها النظام أن يوافق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام؟

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على عدة مناهج علمية؛ فقد غلب على البحث المنهج الاستقرائي بهدف دراسة واستقراء بعض الكتابات والدراسات السابقة وكيفية الاستفادة منها في معالجة إشكالية البحث، وتحلل البحث المنهج المقارن بهدف المقارنة بين معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالمحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الخاصة بالمحاسبة العمومية.

كما استخدم المنهج الاستنباطي لمحاولة الربط بطريقة منطقية بين الجوانب المختلفة للنظام المحاسبي العمومي الحالي والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، وكيفية استنتاج نظام للمحاسبة العمومية يوافق هذه المعايير، كما اعتمد على المنهج التحليلي الوصفي في دراسة وتحليل نماذج من النظم المحاسبية المطبقة في الدول الأخرى سواء الدول المتقدمة التي طورت من أنظمتها المحاسبية بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية، أو الدول العربية التي تسعى لتطوير أنظمتها المحاسبية لتواكب التطورات العالمية في مجالي المحاسبة والاقتصاد، ومن خلال ما سبق تم التوصل إلى مجموعة من النتائج مفادها أن:

✓ المحاسبة العمومية تخدم نشاطا معيناً هو النشاط الحكومي، وتطبق على مستوى الوحدات العمومية الإدارية؛

✓ أنظمة المحاسبة العمومية تحوي ثغرات واضحة ومشجعة لارتكاب تجاوزات مالية وإدارية؛

✓ المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS جاءت لتحسين جودة التقارير المالية لمؤسسات القطاع العام للسماح لقرارات تخصيص الموارد بناء على معلومات أكثر موثوقية، وتحسين الشفافية والمساءلة المالية في هذا المجال؛

✓ المحاسبة العمومية في الجزائر بعيدة كل البعد عن المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS، وبهذا يجدر التأكيد بأنها في حاجة كبيرة لتغيير جذري لوضعيتها، وأن هناك ضرورة لتحديد الاستراتيجية الملائمة لتطويرها؛

(6) دراسة Khaoula KHECHAIM، (2022) بعنوان "IMPLEMENTATION DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONAL DU SECTEUR PUBLIC (IPSAS) EN ALGERIE" معمل المحاسبة والنمذجة المالية والاقتصادية (MOCFINE) المعهد العالي للمحاسبة وإدارة الأعمال (ISCAE) جامعة منوبة، ديسمبر 2022 تونس.

هدفت هذه الدراسة إلى التوجه لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في الجزائر، بعد تطبيقها في القطاع العام الدولي، وقد كان ذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: بهدف تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، ماذا عن العمل والإجراءات التي بادرت بها وزارة المالية الجزائرية؟

وللإجابة على الإشكالية، تم إتباع أسلوب بحث وصفي تحليلي، حيث تم إجراء دراسة نظرية في المقام الأول من خلال الاعتماد على الموقف النظري للإدارة العامة مع الأخذ في الاعتبار أن اعتماد أنظمة المحاسبة الجديدة يتناسب مع إطار النظريات الوضعية للمنظمات؛

ثم تمت مناقشة التحديث للقطاع العام في الجزائر من حيث الإصلاح الذي بدأته وزارة المالية لتحديث المحاسبة العامة، مع وصف العمل المتعلق بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وذلك بالقيام بزيارة ميدانية على مستوى وزارة المالية الجزائرية. وقد تم التوصل إلى:

✓ أن موضوع توحيد المحاسبة العامة في الجزائر لم يتم فهمه بعد، ومن هنا جاءت الحاجة إلى تنظيم ندوات للترويج والتعاون بين الجانب المهني والأكاديمي، والتي يمكن أن توجه خارطة الطريق بشأن تطبيق نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق الجديد هذا على مستوى الدولة و EPAs و CLs، وذلك من خلال الاستفادة من الأبحاث التي تحلل التجارب المختلفة للبلدان ، ولا سيما تلك التي هي في طور التطوير والتي تميزت التقدم في هذا المجال من التقييس العام ، بالنظر إلى أوجه القصور المختلفة التي ستظهر أثناء تنفيذه بالإضافة إلى ذلك ، من الضروري الإشارة إلى المسألة المتعلقة بنظام المعلومات المتكامل لوزارة المالية الجزائرية. إنه موضوع شامل يمثل الطريقة الوحيدة لإحراز تقدم كبير في تحديث المالية العامة.

(7) دراسة قمو آسية، (2021) بعنوان "المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، جانفي 2022، الجزائر.

تسعى هذه الدراسة إلى توضيح أهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، وهذا من خلال عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وانعكاس تطبيقها على الشفافية في تسيير المال العام ، بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي تم تقسيم الدراسة إلى أربعة محاور، يتضمن الأول منها مضمون المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، أما الثاني فتضمن متطلبات الانتقال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، وفيما يخص الثالث فيتعلق بآفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، أما الرابع

والأخير فتم عرض مجموعة من التجارب الدولية في الانتقال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

✓ أن تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام يعمل على تحقيق الشفافية والعدالة ومنح الحق في مساءلة إدارة المؤسسة والحكومات للجهات المعنية؛

✓ إضافة إلى تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح المتعاملين مع مؤسسات الدولة المختلفة والحد من استغلال السلطة في تفضيل المصلحة العامة؛

(8) دراسة عامر مريم، طويلب محمد، (2021) بعنوان "مدى توافق مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر مع المرجع الدولي في عرض البيانات المالية"، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، جوان 2021، الجزائر.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية في الجزائر مع نظيرتها الدولية، وذلك بتسليط الضوء على المعيار الدولي الأول IPSAS 01 وما تضمنه من حد أدنى لمتطلبات القوائم المالية الموصى بها، ومقارنتها مع البنود الفعلية التي قدمها مشروع معايير المحاسبة العمومية في الجزائر. حيث ناقشت هذه الدراسة معالم المحاسبة العمومية في الجزائر وكذا معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs ومزايا تبنيها، بالإضافة إلى تناولها لمشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وتحليل توافقه مع المعايير الدولية من خلال إسقاط محتوى كل قائمة مالية تضمنتها هذه الأخيرة مع ما جاء به مشروع معايير المحاسبة العمومية المستقى من مشروع العصرنه.

وخلصت هذه الدراسة أن القوائم المالية المتضمنة في مشروع معايير المحاسبة العمومية في الجزائر تتوافق إلى حد ما مع ما أوصى به المعيار الدولي IPSAS 01 من حيث المحتوى وتختلف في العدد، إذ أنها تفتقر لقائمة التغيرات في رؤوس الأموال وذلك تماشيا مع ما تفرضه البيئة الاقتصادية الجزائرية الحالية.

(9) دراسة Bouabbana fethia، (2019) بعنوان "Project of modernizing the public accounting system in accordance with the international accounting standards for the public sector(IPSAS) In Algeria, between reality and challenges" مجلة معهد العلوم الاقتصادية، جانفي 2020، الجزائر.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور وأهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعديل الجوانب المختلفة لنظام المحاسبة العامة بالإضافة إلى الدوافع التي أدت إلى ذلك التحديث، وأهم متطلبات تكييف البيئة الجزائرية مع هذه

المعايير، وقد كان ذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: ما هي أهم المتطلبات لتكييف البيئة الجزائرية مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟

للإجابة على هذه المشكلة، تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة مجالات رئيسية:

1- مقدمة في المحاسبة الدولية للقطاع العام المعايير (IPSASS)

2- واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ودوافع التحديث

3- إصلاح نظام المحاسبة العامة في الجزائر

أشارت نتائج الدراسة إلى أن الإطار المحاسبي الحالي يتميز بتطبيق الأساس النقدي باستخدام كود حسابات الخزينة NCT، وبذلت وزارة المالية جهدا كبيرا لإعداد مشروع النظام المحاسبي للدولة المتوافق مع المعايير الدولية، رغم هذه الجهود أن وتيرة تنفيذ الإصلاحات اتسمت بالركود الكبير الذي حال دون تنفيذ المشروع الجديد، وذلك لأن البيئة الجزائرية غير مستعدة إلى حد كبير لتبني هذه المعايير، واعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. تؤدي (المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام) إلى تطوير نظام محاسبة عام من خلال زيادة الشفافية والمساءلة عن الأموال العامة ومراقبة ومقارنة البيانات المالية.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بالشفافية والمساءلة.

(1) دراسة فارس بن علوش بن بادي السبيعي، (2010) بعنوان "دور الشفافية والمساءلة في الحد من

الفساد الإداري في القطاعات الحكومية"، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية

للعلوم الأمنية الرياض، السعودية.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية، وقد كان ذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: ما هو دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية؟ وقد تمت معالجة الموضوع باستخدام المنهج الوصفي؛ عن طريق مدخل للمسح الاجتماعي وتم إجراء الدراسة الميدانية باستخدام استبانة أعدت كأداة لجمع المعلومات، موزعة على عينة دراسة مكونة من 503 فرد موزعة على 07 فيئات (1. هيئة الرقابة والتحقيق 2. ديوان المراقبة العامة 3. ديوان المظالم 4. شعبة مكافحة غسل الأموال في الإدارة العامة لمكافحة المخدرات 5. إدارة مكافحة التزوير بالمديرية العامة للجوازات 6. قسم التحقيقات بقسم شرطة منطقة الرياض 7. قسم التحقيقات بجريدة الرياض والجزيرة)؛ وقد تم التوصل إلى:

✓ أن مستوى التزام القطاعات الحكومية بتطبيق الشفافية متدني؛

✓ مستوى التزام الأجهزة الرقابية بمساءلة القطاعات الحكومية عن فسادها متدني جداً - إن وجد -؛

✓ عدم تحديث الأنظمة التشريعية المتعلقة بقضايا الفساد الإداري والمساءلة؛

✓ انخفاض مستوى كفاءة الأجهزة الرقابية، بسبب تهميش أهمية الشفافية والمساءلة في القطاعات الحكومية؛

(2) دراسة نائل عبد علي النعزي، (2015) بعنوان "مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في

فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة

(الأتوساي)"، رسالة ماجستير، أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا غزة، جامعة الأقصى،

فلسطين.

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة

الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الأتوساي)، وقد كان ذلك من خلال محاولة الإجابة

على الإشكالية الرئيسية التالية: ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة

الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة؟ استخدام الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وتم

عمل استبانة مكونة من خمسة محاور اعتماداً على الإطار النظري والدراسات السابقة، وزعت على 104 من

موظفي المستويات الإشرافية في ديوان الرقابة المالية والإدارية، وقد أظهرت نتائج الدراسة ما يلي:

✓ هناك تأثير كبير لتطبيق الإطار القانوني والإفصاح عنه على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية

بمبادئ الشفافية والمساءلة؛

✓ هناك تأثير كبير لتطبيق معايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية على مدى التزام ديوان

الرقابة المالية والإدارية بمبادئ الشفافية والمساءلة؛

✓ عدم وجود تأثير لتطبيق معايير النزاهة والسلوك للموظفين والمستشارين على مدى التزام ديوان الرقابة

المالية والإدارية بمبادئ الشفافية والمساءلة؛

(3) دراسة أكحل محمد، (2021) بعنوان "شفافية المالية العمومية من منظور المؤسسات الدولية

ومستجاداتها في التشريع الجزائري"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، نوفمبر 2021، الجزائر.

هدفت الدراسة إلى تحديد ماهية شفافية المالية العمومية وأهميتها، ودور بعض المؤسسات الدولية والجهوية

في صياغة مضمونها، وتناول شفافية المالية العمومية من منظور المؤسسات المالية الدولية، وعرض أهم مستجاداتها

في التشريع الجزائري، وقد كان ذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: ما مضمون مبدأ

شفافية المالية العمومية كما تقدمه المؤسسات الدولية والمالية منها خصوصاً وما مستجاداته في التشريع الجزائري؟

وللإجابة على هذه الإشكالية اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة فحوى الوثائق الصادرة عن المؤسسات والهيئات المتعلقة بشفافية المالية العمومية، وكذا دراسة النصوص التشريعية التي تحكم تسيير المالية العمومية في الجزائر من خلال المواد المكرسة لمبدأ الشفافية وشفافية المالية العمومية في التشريع الجزائري. ، وقد تم التوصل إلى أن:

✓ الشفافية في الدول المتقدمة تشكل إحدى المبادئ الأساسية للتسيير العمومي، وأحد مقومات حكمة المالية العامة؛

✓ لعبت المؤسسات الدولية والمالية منها خصوصاً دوراً رئيسياً في صياغة معاييرها ومؤشرات قياسها، وفرضها كأحد أهم المعايير الواجب توفرها في تسيير المالية العمومية؛

✓ الجزائر واحدة من الدول التي كرست مبدأ الشفافية، ونظمتها في القوانين لمواكبة التحولات الدولية في مجال تسيير المالية العمومية لكن تجسيده عملياً يعرف تأخراً يعكسه ترتيبها في التقارير الدولية المتعلقة بشفافية المالية العمومية؛

4) دراسة فلاق محمد، حدو سميرة أحلام، (2015) بعنوان " دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري - تجارب دولية -"، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، جوان 2015، الجزائر.

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري، وقد كان ذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: ما هو دور كلا من الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري؟ وللإجابة على هذه الإشكالية اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تستعرض هذه الدراسة مفهوم الشفافية والمساءلة وأهميتهما، مروراً بمفهوم الفساد الإداري وبعض صوره، مع ذكر بعض التجارب الدولية الرائدة في مكافحة الفساد الإداري، وقد تم التوصل إلى أن:

✓ الفساد الإداري المنتشر في المجتمعات المعاصرة أشد فتكاً وأكثر تعقيداً من السابق نظراً للتحولات في الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والإدارية والتكنولوجية لتلك المجتمعات؛

✓ ضرورة العمل على تعزيز مفهوم الشفافية لما لها من دور إيجابي في تهيئة البيئة الملائمة لتحسين مستوى المساءلة الإدارية والحد من الفساد الإداري؛

5) دراسة بوزيد سايح، (2012) بعنوان " سبل تعزيز المساءلة والشفافية لمكافحة وتمكين الحكم الرشيد

في الدول العربية"، مجلة الباحث، مخبر "الجامعة، المؤسسة والتنمية المحلية المستدامة"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة-الجزائر.

هدفت الدراسة إلى التعرف إلى أهم الطرق والآليات المعتمدة من طرف الدول عامة والعربية منها خاصة، ومدى استعدادها لتبني معايير الحكم الراشد وتعزيز الشفافية والمساءلة كمدخلين للحد من آثار ظاهرة الفساد، وقد كان ذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: ما هي سبل تعزيز الشفافية والمساءلة لمكافحة الفساد؟ وللإجابة على هذه الإشكالية اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تستعرض هذه الدراسة مفهوم الشفافية والمساءلة وأهميتهما، مروراً بتقييم الفساد في الدول العربية، مع تحليل مؤشرات الفساد لتحديد أساليب معالجة الفساد وتمكين الحكم الراشد في الدول العربية، وقد تم التوصل إلى أن:

✓ أن الفساد ظاهرة قديمة عالمية حيث استخدمت الوظائف لغايات غير رسمية وشخصية بسبب ضعف الإرادة السياسية لمكافحتها والكشف عن مصادرها؛

✓ افتقار المراقبة والمساءلة من قبل الحكومة للمسببين للفساد الإداري في مؤسسات الدولة؛

✓ ضعف القيم الأخلاقية القائمة على الصدق والأمانة والعدل والمساواة وتكافؤ الفرص؛

✓ يؤدي الفساد إلى ضعف الاستثمار وهروب الأموال خارج البلد، بالإضافة إلى هجرة أصحاب الكفاءات والعقول الاقتصادية خارج البلاد؛

(6) دراسة بن ساعد زهية، (2017) بعنوان "الشفافية والمساءلة كآليتين لمكافحة الفساد الإداري في

الجزائر"، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى تجسيد واقع ظاهرة الفساد الإداري من خلال التطرق إلى أمثلة حية تؤكد حقيقة الفساد الإداري في الجزائر ومحاولة التصدي له بتبني آليتين المساءلة والشفافية، وقد كان ذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: كيف تساهم الشفافية والمساءلة في الحد من ظاهرة الفساد الإداري في الجزائر؟ وقد تم معالجة الموضوع بالاستعانة بالمنهج الوصفي التحليلي، حيث قام الباحث بوصف الفساد الإداري داخل الإدارات الحكومية بالإضافة إلى تحليل أهم آليات القانونية والتنظيمية، وأهم التوصيات الدولية والمحلية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر، كما قام الباحث بدراسة حالة الفساد الإداري في الجزائر، وبما أن الموضوع يرتبط بمنظومة تشريعية وتنظيمية تتطلب الدراسة تحليل مضمون لب هذه الترسنة القانونية والتي تم وضعها من قبل المشرع الجزائري، ومن أهم النتائج المستخلصة من هذه الدراسة:

✓ إن غياب الشفافية والمساءلة من الأسباب الرئيسية الدافعة لممارسة الفساد الإداري.

✓ الدولة الجزائرية تسعى بكل جهودها للقضاء فعليا على هذه الظاهرة وهذا من خلال القوانين والاتفاقيات الدولية؛

✓ ضرورة تكافل الجهود من طرف الجهات الرسمية وغير الرسمية للتصدي لظاهرة الفساد الإداري؛

(7) دراسة أيوب العمودي، (2013) بعنوان "دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري بالقطاعات الحكومية في الجزائر"، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية بالجزائر، وقام الباحث بمحاولة دراسة الفساد الإداري من حيث المفهوم، والمظاهر التي يتمثل فيها بالإضافة إلى أسباب انتشاره داخل القطاعات الحكومية والآثار المترتبة عنه في مختلف المجالات والميادين، وقد كان ذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: كيف نعزز ونفعل من تطبيق آليات الشفافية والمساءلة للحد من الفساد الإداري داخل القطاعات الحكومية في الجزائر؟

وقد تمت معالجة الموضوع من خلال شقين، أحدهما نظري والآخر تطبيقي، ففي الجانب النظري تم التركيز على أهم آليتين وهما الشفافية والمساءلة الإدارية، إذ قام الباحث بتعريف كل منها وتبيان أهميتهما والمعوقات التي تواجه تطبيقهما على أرض الواقع، أما في الجانب التطبيقي والعملي الذي تناوله الفصل الثاني قام الباحث بإعطاء أمثلة عن الفساد الإداري داخل القطاعات الحكومية في الجزائر تمثلت في كل من قطاع الطاقة والمناجم وقطاعي البلدية والصحة وقد تم التوصل إلى:

✓ أن عملية مكافحة الفساد والوقاية منه هي عملية معقدة نظرا لخصوصية هذا النوع من الجرائم الذي يرتكب في دواليب الدولة ومن قبل شخص نوعي هو الموظف الذي يسعى إلى محو آثار الجريمة والقضاء على أدلتها؛

✓ وإذا فهمنا الأمر من هذه الزاوية نكون قد أدركنا بأن التصدي لهذه الظاهرة الخطيرة يستدعي تكاتف جهود الجميع واشتراك كل الشركاء الاجتماعيين في ذلك بدءاً بالإدارة وانتهاءً بالمجتمع المدني والمواطن؛

المطلب الثالث: الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة.

(1) دراسة راشدة آدم اسحق عبد الله، (2022) بعنوان "معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في الحد من الفساد المالي"، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم وتكنولوجيا السودان.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في الحد من الفساد المالي، وقد كان ذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: هل هناك علاقة ذات

دلالة إحصائية بين الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والحدّ من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي؟

وقد تمت معالجة الموضوع من خلال شقين أحدهما نظري وآخر تطبيقي، ففي الجانب النظري تم التعرف على الإطار النظري لكل من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والفساد المالي؛ أما في الجانب التطبيقي فقد تم التطرق إلى دراسة ميدانية باستخدام المنهج الوصفي التحليلي. تمثلت أداة الدراسة في استبيان موزع على عينة من 150 فرد من موظفين وزارة المالية والتخطيط خلال سنة 2022، وقد تم التوصل إلى:

- ✓ أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والحدّ من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي؛
- ✓ وأن السودان أكثر الدول فساداً في العالم وفقاً لإحصائية مؤشرات الحكم الدولية التي أجراها البنك الدولي؛ فالفساد ينتشر بغياب الشفافية والمساءلة؛
- ✓ لا ينشأ الفساد بصورة تلقائية وإنما هناك العديد من الظروف التي تجتمع فيما بينها وتتحد لتشكيل بيئة مثالية لنمو وانتشار الظاهرة؛
- ✓ ويحد من هذه الظاهرة الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وتطبيقها يتطلب الإرادة السياسية للدولة؛
- ✓ كما يحتم استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الانتقال إلى إعداد الميزانية العامة للدولة بمنهج البرامج والأداء بعدما أثبتت طريقة البنود التقليدية ضعفها في تقييم الأداء وترشيد النفقات العامة.

(2) دراسة Victor Castañeda-Rodriguez، (2021) بعنوان "IPSAS Is

Implementation Related to Fiscal Transparency and Accountability"،

BAR-Brazilian Administration Review، فبراير 2022، البرازيل.

عادة ما يُنظر إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أنه خطوة نحو تحسين جودة المعلومات المالية العامة والمساءلة والشفافية؛ ومع ذلك، فمن المثير للقلق أن العديد من الحكومات في جميع أنحاء العالم تشارك في عملية تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والانتقال إلى قاعدة الاستحقاق دون التأكد من حقيقة تلك النتائج المرجوة؛ تساهم هذه الورقة البحثية في هذه المسألة من خلال الدراسة الكمية فيما إذا كان هناك أي ارتباط بين استخدام المحاسبة على أساس الاستحقاق والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لأغراض

إعداد التقارير المالية والشفافية المالية والمساءلة، باستخدام مجموعة بيانات مقطعية تتضمن ملاحظات من أكثر من 70 دولة في عام 2018، حيث وجد الباحث أن المتغيرات الأخرى مثل درجة المشاركة السياسية للمواطنين وحرية الإعلام أكثر أهمية لتحليل الاختلافات في الشفافية المالية والمساءلة من درجة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتم معالجة الموضوع من خلال خمسة أقسام؛ أولاً، ناقش الباحث بإيجاز كيف فضلت ما يسمى بالآلية الوقائية الوطنية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجع لتعزيز المعلومات المالية العامة، لدرجة أن العديد من البلدان في الوقت الحاضر تشارك في عملية اعتمادها على أمل تحسين المساءلة والشفافية أيضاً، ولكن مع عدم اليقين في هذا الصدد؛ وبعدها قدم الباحث بعض المفاهيم والنماذج النظرية ذات الصلة بهذه الدراسة، وفي الجزء الثالث، تم وصف البيانات والأساليب المستخدمة. ولخص النتائج وعلق عليها في القسم الرابع وأخيراً سرد الاستنتاجات؛ ولقد تم التوصل إلى:

✓ أن الدرجة التي يتم فيها اعتبار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كنموذج للتقارير المالية، والتي يتم قياسها باستخدام قاعدة البيانات التي أنشأها الاتحاد الدولي للمحاسبين واللجنة الدولية للمحاسبين القانونيين (2018)، لا تتعلق بالشفافية المالية أو المساءلة، من جانبها، ترتبط قاعدة المحاسبة، ولا سيما الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، ارتباطاً إيجابياً بالمساءلة، مما يشير إلى أن معيار الاعتراف المحاسبي هذا يساعد في تحديد الآثار المالية لقرارات المسؤولين في الوقت المناسب؛

✓ أن هناك متغيرات أخرى تساعد في شرح ديناميكيات المساءلة والشفافية المالية، ويبدو أن عوامل مثل درجة المشاركة السياسية للمواطنين وحرية الإعلام تبدو أكثر أهمية في تحليل هذه العوامل؛

(3) دراسة عفاف لومايزية، (2020) بعنوان "التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية العمومية الدولية ودوره في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري في الجزائر"، مجلة إضافات اقتصادية، سبتمبر 2020، الجزائر.

تهدف هذه الورقة البحثية إلى تسليط الضوء على المعايير المحاسبية العمومية الدولية كإحدى الوسائل الناجعة التي يمكن اعتمادها في الجزائر، وقد كان ذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: إلى أي مدى يمكن أن تساهم عملية التوجه لاعتماد معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الجزائر؟ وخلصت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي العمومي في الجزائر لا يزال يعاني من العديد من الاختلالات، خاصة في ظل تمسكها بالنظام القائم على الأساس النقدي، رغم التطورات الدولية في هذا الصدد، ورغم توجه العديد من الدول إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفي إطار توجه الجزائر

نحو اعتماد هذه المعايير قامت بالعديد من الإجراءات أهمها إعداد المخطط المحاسبي للدولة من أجل تكييف نظامها المحاسبي العمومي وفق ما تفتضيه المبادئ التي تقوم عليها المعايير الدولية، وعلى الرغم من استكمال متطلبات تكييف نظام المحاسبة العمومية الجزائية مع المعايير الدولية، إلا أنه لم يتجسد على أرض الواقع للعديد من الأسباب هذا التأخر الذي قد ينجر عنه آثار وخيمة لاسيما فيما يتعلق بالشفافية والمساءلة، ما جعلها تتخبط في موجات مستمرة من الفساد المالي والإداري.

4) دراسة Otuya Sunday، Denedo Elohor Ovuakporaye، (2020) بعنوان "IPSAS Implementation, Accountability and Transparency in Public Sector Organizations in Bayelsa State, Nigeria"، مجلة المحاسبة والإدارة المالية، نيجيريا.

أجريت هذه الدراسة للتحقيق في مستوى تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وكيف أثرت على المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام في ولاية بايلسا، نيجيريا؛ استرشدت الدراسة، المرتكزة على نظرية أصحاب المصلحة، بمحاولة الإجابة على الإشكالية بحثية: ما هو مستوى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في مؤسسات القطاع العام في ولاية بايلسا؟ وكيف عزز تطبيقها الشفافية والمساءلة في القطاع العام؟ ويتكون مجتمع الدراسة من جميع الوزارات والإدارات والوكالات الحكومية (MDAs) في ولاية بايلسا؛ كما اعتمدت الدراسة على تصميم بحث استقصائي ومن ثم تم جمع البيانات عن طريق استبيان مصمم ذاتيًا يتم إدارته من خلال نماذج Google؛ وتم تحليل البيانات التي تم جمعها لإخراج الإحصائيات الوصفية بينما تم اختبار الفرضيات المصاغة باستخدام تحليل التباين (ANOVA). أشارت نتائج الدراسة إلى:

✓ أن مستوى تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في MDAS بولاية بايلسا معقول إلى حد ما بمتوسط درجة 3.05؛

✓ وكشفت الدراسة كذلك أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام قد عزز المساءلة والشفافية، وخلق قيمة ذات صلة بالتقارير المالية للوزارات والإدارات في القطاع العام؛

5) دراسة أبو ريبة ماهر، أبو يوسف محمد، (2020) بعنوان "دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تعزيز مبادئ الشفافية المالية (إطار مقترح)"، مجلة المالية & الأسواق، سبتمبر 2020، الجزائر.

هدفت الدراسة إلى تقديم إطار مقترح للإفصاح المالي الحكومي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بهدف تعزيز مبادئ الشفافية المالية، وقد كان ذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية

التالية: ما مدى إمكانية الاستفادة من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظم الإفصاح المالي الحكومي؟

وقد تم معالجة الموضوع باعتماد الباحثان على المنهج الاستقرائي لعرض وتحليل البحوث والدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات البحث والمنهج الاستنباطي، لبيان طبيعة العلاقات التفاعلية بين مقومات الإطار المقترح والشفافية المالية في القطاع العام، وخلصت الدراسة إلى وجود حاجة ماسة لتطوير نظم الإفصاح المالي الحكومي لتلبية متطلبات تحقيق الشفافية المالية لمواجهة القصور في التقارير المالية التقليدية في ظل تطور كبير في حقل المحاسبة الحكومية تمخض عنها ظهور وتطور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتي يمكن الاستفادة منها في وضع إطار جديد للإفصاح المالي الحكومي، وفق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بهدف تعزيز الشفافية.

6) دراسة Onuora J.K.J، Ogbuagu N.M (2019) بعنوان "Effect of IPSAS

Adoption on Accountability and Transparency in the Nigerian Public Sector Organizations، **Journal of Accounting and Financial Management**، مجلة المحاسبة والإدارة المالية، نيجيريا.

فحصت هذه الدراسة تأثير اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) على المساءلة والشفافية في منظمات القطاع العام النيجيرية باستخدام وزارة المالية ولاية أنامبرا في نيجيريا كنقطة مرجعية؛ تم استخدام المصدر الأساسي للبيانات وتم تحليل البيانات التي تم جمعها باستخدام أداة الاختبار الإحصائي Wilcoxon؛ وقد كان ذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: ما مدى تأثير اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على المساءلة والشفافية في منظمات القطاع العام النيجيري؟ خلصت الدراسة إلى أنه من المتوقع أن يؤدي اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى زيادة مستوى المساءلة والشفافية في القطاع العام في نيجيريا وأنه سيساعد أيضاً في توفير معلومات أكثر جدوى لصانعي القرار وتحسين جودة نظام الإبلاغ المالي في نيجيريا.

7) دراسة براضية حكيم، (2016) بعنوان "اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية

المساءلة والرقابة على المال العام"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام في تحسين المحاسبة الحكومية وطرق إعداد وعرض إحصائيات المالية العامة، باعتبار معايير المحاسبة للقطاع العام عبارة عن قواعد وإجراءات محاسبية تهدف إلى توحيد المعالجات المحاسبية لسير الأموال العمومية بنوع من الشفافية لتحقيق الرشادة في الإنفاق العام، وقد كان ذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: ما هي متطلبات

إصلاح المحاسبة العمومية في ظل المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام؟ وما مدى مساهمة تلك المعايير في تحقيق الشفافية ودعم المساءلة والرقابة على المال العام؟ نظراً لطبيعة الموضوع ومحاولة الوصول إلى تطلعاته؛

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي لإبراز الوقائع والحقائق المرتبطة بالمحاسبة العمومية، من خلال عرض لمحة عنها مع التركيز على عيوبها ودواعي الإصلاح المحاسبي في القطاع العام من جهة، ودور المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية ومخرجاتها من جهة أخرى، وخلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات أهمها ضرورة مسايرة الثورة العالمية للمحاسبة القطاع العام واعتماد معاييرها لتوفير الشفافية المطلوبة في تحقيق المساءلة والرقابة واتخاذ القرارات في ظل مبادئ الحكم الراشد والتسيير العقلاني للموارد.

خلاصة الفصل:

على ضوء ما تقدم نجد أن موضوع تطبيق المعايير المحاسبية في القطاع العام يحظى بالاهتمام من قبل جميع الدول، وهو ما دعي إلى حتمية تطوير المحاسبة في القطاع العام حيث شهد مجال المحاسبة العمومية عدة تغيرات أدخلت على الممارسات المحاسبية العمومية القديمة التي لوحظ عليها تقصير في خدمة الصالح العام، وعدم مواكبتها للتطورات الحاصلة في العالم، لاسيما أن المحاسبة في القطاع العام تعتبر اللبنة الأساسية للعمليات المالية الحكومية، فهي نظام المعلومات التي يتولى متابع نشاط جميع مؤسسات القطاع العام غير الهادفة للربح.

حيث وجدنا أن الانتقال إلى نظام المحاسبة العمومية وفقا لمعايير محاسبة القطاع العام يعتبر من متطلبات تحسين الشفافية والرقابة من أجل المساءلة على التصرف في المال العام، إذ أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساهم في زيادة التناسق وإيجاد لغة مشتركة بين حكومات العالم وقابلية المقارنة فيما بينها، وتعزيز التقارير بشأن الإحصائيات المالية الحكومية، وتساعد على تعزيز شفافية المالية العامة وتحقيق المساءلة.



الفصل الثاني

الدراسة المدائية



تمهيد:

يتناول هذا القسم الجانب التطبيقي الذي يتبع الجانب السابق من الدراسة النظرية وذلك بغرض جمع الدليل وزيادة موثوقية المعلومات المقدمة في البحث التي قد تؤيد أو تعارض وجهة النظر التي تم تكوينها، حيث هدفت الدراسة الميدانية إلى التعرف على آراء ووجهة نظر عينة الدراسة حول تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS وأثرها في تعزيز الشفافية والمساءلة في القطاع العمومي، الأمر الذي يمكن الإدارات العمومية من إنتاج معلومات مالية عالية الجودة تساعد في اتخاذ القرارات وبناء المساءلة وتعزيز ثقة الجمهور، ويساعد على تحقيق النمو الاقتصادي، وقد تم اعتماد الجانب النظري وما سبق من مساهمات بحثية من أجل قياسها واختبارها ضمن البيئة الجزائرية عن طريق التقرب المباشر من المحاسبين العموميين وأعوان الرقابة المالية والأمينين بالصرف المختارة عشوائيا من مجتمع المؤسسات العمومية في ولاية الوادي، باستخدام أداة الاستبيان الذي يعتبر الخيار الملائم لقياس درجة تطابق وجهات نظر الجانب النظري مع مجتمع الدراسة، وهذا من أجل بيان درجة مجالات المعرفة بالموضوع ومدى توفر متطلبات التطبيق. وللإلمام أكثر بالدراسة الميدانية تم تقسيم هذا الفصل إلى مباحث ثلاثة كما يلي:

- المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة؛
- المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية؛
- المبحث الثالث: التحليل والمناقشة؛

المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة.

من خلال هذا المبحث سوف يتم التطرق إلى الأدوات والوسائل التي تم من خلالها جمع البيانات التي اعتمدت في هذه الدراسة من اجل اختبار الفرضيات كما سيتم التطرق إلى الإطار والظروف التي تم إعداد الاستبيان باعتبارها، التي الاعتماد عليها في الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: طريقة الدراسة.

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في التعرف على واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وأثرها في تعزيز الشفافية والمساءلة، تم القيام ببناء وتصميم استبيان الدراسة وذلك بالاستفادة من الدراسات السابقة والبحوث المنجزة وكذا بعض المراجع المتخصصة في إعداد الاستبيانات.

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة.

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة مؤسسات عمومية تابعة لقطاع الدولة تشمل فئة من الأمرين بالصرف ومحاسبين عموميين ومراقبين ماليين، والمختارين بناءً على علاقتهم بالمجال المحاسبي في المؤسسات العمومية. تم تحديد عينة الدراسة من ذوي العلاقة بالمحاسبة العمومية، بلغ حجم عينة الدراسة 150 مفردة وزعت على جميع أفراد العينة شملت الفئات المعنية وتم استرداد منها 110 استبيان واستبعاد 07، أي أن الاستثمارات القابلة للتحليل والدراسة هي 103 استبيان.

الفرع الثاني: تحديد مصادر البيانات وطريقة جمعها.

تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على مصدرين أساسيين للبيانات حيث تم جمعها من خلال المصادر الأولية والثانوية والتي لها علاقة بموضوع الدراسة وتمثلت فيما يلي:

أولاً/ المصادر الأولية: تم التوصل إليها من خلال البحث الميداني الذي تم القيام به، من خلال توزيع استبيان الدراسة على عينة من الأمرين بالصرف ومحاسبين عموميين ومراقبين ماليين بالمؤسسات العمومية بهدف تجميع المعلومات اللازمة لموضوع الدراسة، وتم تفرغها ومعالجتها عن طريق البرنامج الإحصائي SPSS24 .

ثانياً/ المصادر الثانوية: تمثلت المصادر الثانوية للدراسة في مجموعة من الكتب والمقالات العلمية والبحوث الجامعية إضافة إلى الدراسات السابقة التي تطرقت إلى موضوع بحثنا، وبناء عليه تم القيام بتحديد فرضيات الدراسة وتحديد أسئلة الاستبيان بما يناسب والإجابة على الفرضيات، ويهدف التحليل الإحصائي واختبار فرضيات الدراسة تم استعمال مقياس ليكارت الخماسي كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (1.2): مقياس تحديد المعدل النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي.

درجات المقياس المستخدمة في الدراسة	الوزن النسبي	الوسط الحسابي		الأهمية النسبية للدرجات
		من	إلى	
غير موافق بشدة	01	1.00	1.79	درجة ضعيفة جدا
غير موافق	02	1.80	2.59	درجة ضعيفة
محايد	03	2.60	3.39	درجة متوسطة
موافق	04	3.40	4.19	درجة كبيرة
موافق بشدة	05	4.20	5.00	درجة كبيرة جدا

المصدر: من إعداد الطلبة.

وقد تم إعداد هذا الجدول وفق المعيار التالي:

✓ المدى = الحد الأعلى - الحد الأدنى = $5 - 1 = 4$ ؛

✓ عدد الفئات = 5 (حسب مقياس ليكارث الخماسي المستخدم في الدراسة)؛

✓ طول الفئة = $4 \div 5 = 0.8$ (المدى ÷ أكبر قيمة في المقياس)؛

يتم إضافة هذه القيمة (0.8) إلى أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس وهي الواحد الصحيح)، وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، وهكذا أصبح بالإمكان تصنيف قيم المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات والأهمية النسبية لها كما هو مبين في الجدول السابق، وحتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جداول وتبويب الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، وتم حساب تكرار الإجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم حساب قيمة إحصائية ويلكوكسون من أجل الحكم على معنوية المتوسطات الحسابية.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة.

الهدف من خلال هذا المطلب توضيح الأدوات المستعملة في الدراسة الميدانية وطرق جمع البيانات والبرامج المستعملة في المعالجة الإحصائية؛

الفرع الأول: الأداة المستخدمة في الدراسة.

أولا/ تصميم الاستبيان: تم إعداد استمارة الاستبيان باللغة العربية وقد حاولنا قدر الإمكان تصميم الأسئلة بصفة بسيطة من أجل تسهيل عملية التجاوب معها من قبل المستجوبين بحيث تسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث المطروحة، والإلمام بمختلف جوانب موضوع الدراسة من جهة ورفع نسبة الإجابة والتعامل مع الأسئلة بشكل جدي دون ملل من جهة أخرى.

تضمن محتوى الاستبيان على اثني وعشرون سؤالاً مصاغ باللغة العربية، وقد خضع لعملية التحكيم من قبل الأستاذ المشرف وكذا بعض الأساتذة المختصين في مجال المحاسبة بهدف التأكد من سلامة المحتوى من حيث الدقة والغموض، وتعلق الأسئلة بمحاور الدراسة وضبطها، لنصل في نهاية المطاف إلى استبيان مصاغ بشكله النهائي¹. تم توزيع ونشر الاستبيان على فئات مستهدفة من العاملين في مؤسسات عمومية ذوي العلاقة بالمحاسبة العمومية (الأميرين بالصرف ومحاسبين عموميين ومراقبين ماليين)، عن طريق التوزيع المباشر لأفراد العينة وهذا في حدود ولاية الوادي لأن من سمات الاتصال المباشر الحصول على إجابات بشكل سريع والمساعدة على تقديم بعض التوضيحات اللازمة وإبعاد الغموض مما يساهم هذا على دعم نتائج الدراسة.

ثانيا/ هيكل الاستبيان: قد اشتمل الاستبيان على جزئين:

1. الجزء الأول: استخدام هذا الجزء في جمع البيانات الشخصية عن المستجوبين كالمستوى التعليمي، الخبرة

المهنية، المركز الوظيفي، التخصص، الجهة العامل بها؛

2. الجزء الثاني: هذا الجزء من الاستبيان هو عبارة عن مقياس يهدف إلى تحليل واقع تطبيق المعايير المحاسبية

الدولية للقطاع العام، وكذا مستوى الشفافية والمساءلة في القطاع العام، ومدى تأثير تطبيق المعايير على

رفع هذا المستوى، وقد احتوى هذا الجزء على مجموعة من العبارات بلغ عددها 22 ضمن أربعة محاور

رئيسية:

✓ المحور الأول: يتعلق بالتعرف على درجة الوعي والمعرفة بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في

مؤسسات القطاع العام ويتضمن 05 عبارات؛

✓ المحور الثاني: يتعلق بدرجة الوعي بأهمية تعزيز المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام والذي

يتضمن 06 عبارات؛

✓ المحور الثالث: يتعلق بقدرة المعايير المحاسبية الدولية IPSAS على دعم المساءلة والشفافية في مؤسسات

القطاع العام والذي يتضمن 05 عبارات؛

✓ المحور الرابع: يتعلق بواقع التحديات التي تواجه مؤسسات القطاع العام في تبني المعايير المحاسبية الدولية

IPSAS والذي يتضمن 06 عبارات؛

عند وضع هذه الأسئلة تم الأخذ بعين الاعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية، وتلبي جميع

متطلبات المتغيرات ذات التأثير على فرضيات الدراسة، مع مراعاة أن تكون معظم الأسئلة واضحة وذات نهايات

¹ استمارة الاستبيان في شكلها النهائي، انظر قائمة الملاحق، الملحق رقم 01.

مغلقة لسهولة وسرعة الإجابة عليها وكذا سهولة تحليلها، وبعد الانتهاء من الإعداد الاستبيان بشكل نهائي تم توزيعه على العينة المقصودة.

الفرع الثاني: صلاحية الاستبيان والأدوات والبرامج الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات:
أولا/ دراسة صلاحية الاستبيان:

1. **الصدق الظاهري:** من أجل التعرف على صدق استبيان الدراسة، تم القيام بقياسه من خلال عرضه على مجموعة من المختصين في المجال المحاسبي والجانب الإحصائي بغرض التعرف على آراء ووجهة نظر عينة الدراسة حول أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على تعزيز الشفافية والمساءلة؛
2. **قياس الصدق البنائي:** تم ذلك باستخدام مقياس ألفا كرومباخ للتعرف على مدى ثبات نتائج الاستبيان في حال تكرار عملية توزيعه على عينة مخالفة حيث يؤخذ هذا المعامل قيم من بين (0-1) فكلما كانت قيمة المعامل أقرب للواحد كان هناك ثبات للفقرات، إلى جانب استخراج قيمة صدق المحك الذي يعبر على قدرة الاستبيان على قياس الموضوع الذي جعل من أجله.

ثانيا/ الأدوات والبرامج الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات:

1. **البرامج المستخدمة في معالجة المعطيات:** لمعالجة أداة الدراسة وتحليل نتائجها قمنا باستخدام برنامج SPSS الإصدار 24.0 للحصول على الجداول والتكرارات وبعض المؤشرات الإحصائية، علما أنه تم ترميز المعطيات بالاعتماد على أسلوب الترميز العددي حيث:

- ✓ يرمز للأجوبة الأولى المتعلقة بالبيانات الشخصية: الخيار الأول بالعدد 1، الخيار الثاني العدد 2..... إلخ
- ✓ يرمز لأجوبة محاور الاستبيان التي اعتمدنا فيها على مقياس ليكرت الخماسي المبين في الجدول (1.2).

2. **الأدوات الإحصائية أو القياسية المستخدمة:** أما بالنسبة للأساليب الإحصائية المستخدمة للدراسة في برنامج SPSS24 فقد تم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

- ✓ التكرارات والنسب المئوية، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية؛
- ✓ اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان؛
- ✓ حساب معامل الارتباط بيرسون لتحقيق من الاتساق الداخلي لمحاور أداة الدراسة؛
- ✓ اختبار توزيع الطبيعة بالاعتماد على إحصائية كولمغوروف واختبار شايفرو ويلك؛
- ✓ اختبار ويلك وكسون لإثبات صحة الفرضيات من عدمه؛
- ✓ اختبار مان وتني لتحديد الفروق لمختلف محاور الدراسة مع البيانات الشخصية والوظيفية؛

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية.

بعد تفريغ الاستبيانات المسترجعة والصالحة للدراسة في برنامج SPSS24 من اجل الحصول على النتائج، سوف يتم هنا عرض مختلف النتائج المتحصل عليها والخاصة بعينة الدراسة؛

المطلب الأول: عرض نتائج التحليل الإحصائي.

الفرع الأول: عرض الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

بغرض التعرف على خصائص مفردات البحث تم تحليل الجزء الأول من الاستبيان والمتعلق بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة، والتي تم إدراجها نظرا لعلاقتها ببقية الدراسة سواء كان فيما يتعلق بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، أو بمستوى الشفافية والمساءلة ف القطاع العام، وبالتالي فإن هذه الخصائص سوف نعرضها في مختلف النقاط أدناه كما جاء في نتائج تحليل الاستبيان؛

أولا/ خصائص العينة حسب المستوى التعليمي: وهذا ما تم تلخيصه في الجدول الموالي بالتكرارات والنسب المئوية، ثم تمثيل ذلك بيانيا كالتالي:

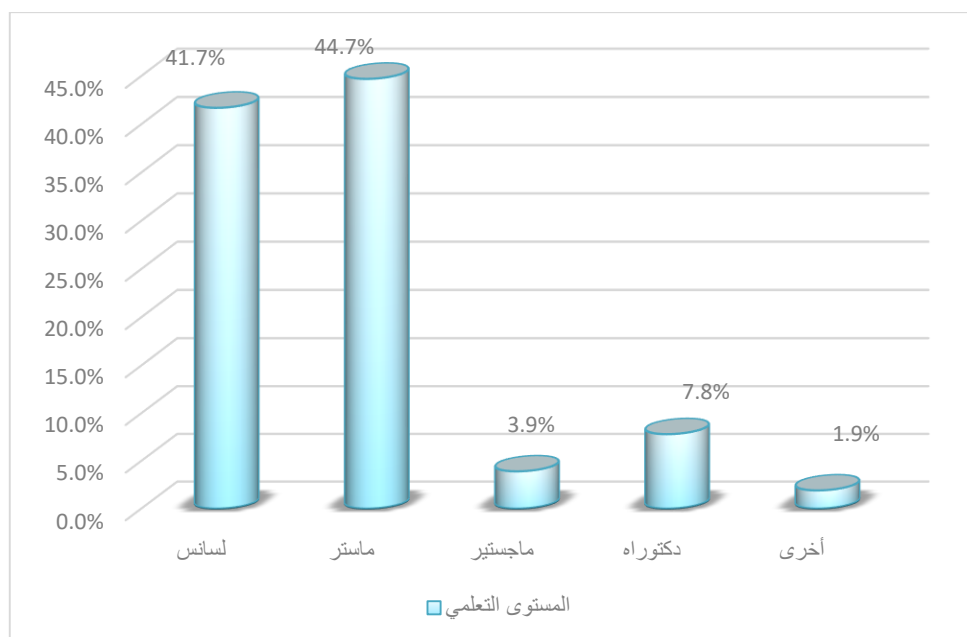
الجدول (2.2): توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

النسبة	تكرار	المستوى التعليمي
% 41.7	43	ليسانس
% 44.7	46	ماستر
% 03.9	4	ماجستير
% 07.8	8	دكتوراه
% 01.9	2	أخرى
% 100	103	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS24

لإعطاء صورة أوضح حول توزيع عينة الدراسة تم إعداد الشكل البياني الآتي:

الشكل (1.2): التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه، باستعمال برنامج Excel

يلاحظ أن أكبر نسبة من أفراد العينة هي نسبة 44.70% للأفراد الحائزين على شهادة الماستر، تليها الأفراد الحائزين على شهادة ليسانس بنسبة 41.70%، بعدها فئة المتحصلين على شهادة الدكتوراه بنسبة 7.80%. وتليها فئة المتحصلين على شهادة الماجستير بنسبة 3.90%، وفي الأخير فئة شهادات أخرى بنسبة 1.90%. ما يلاحظ أن غالبية عينة الدراسة من حاملي المؤهلات الجامعية مما يبين أن المؤسسات العمومية تستقطب أعدادا كبيرة من الخريجين مما يزيد من مصداقية وموثوقية الإجابة، ويشير هذا إلى تنوع مقبول في عينة الدراسة الأمر الذي يؤكد عشوائيتها.

ثانيا/ خصائص عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية: وهذا ما تم تلخيصه في الشكل الموالي بالتكرارات والنسب

المئوية ثم تمثيل ذلك بيانيا كما يلي:

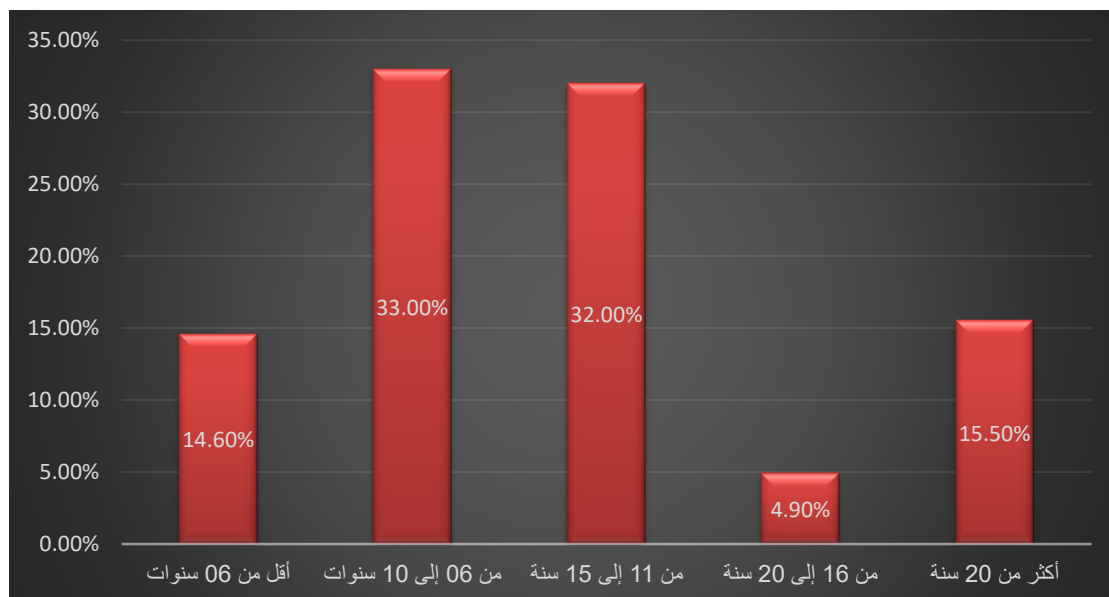
جدول رقم (3.2): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

النسبة	تكرار	الخبرة المهنية
14.6 %	15	أقل من 06 سنوات
33.0 %	34	من 06 إلى 10 سنوات
32.0 %	33	من 11 إلى 15 سنة
04.9 %	05	من 16 إلى 20 سنة
15.5 %	16	أكثر من 20 سنة
100 %	103	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS24

لإعطاء صورة أوضح حول توزيع عينة الدراسة تم إعداد الشكل البياني الآتي:

الشكل (2.2): التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه، باستعمال برنامج Excel

تباينت سنوات الخبرة لأفراد العينة المستجوبة وتراوحت عموماً من 6 إلى 10 سنوات وقد تم تشكيل خمس فئات عمرية، خصصت الفئة الأولى لمن هم أقل أو ما يعادل خمسة سنوات، فيما حددت الفئة الثانية من 6 إلى 10 سنوات، الفئة الثالثة كانت من 11 إلى 15 سنة، الفئة الرابعة كانت من 16 إلى 20 سنة، والفئة الأخيرة أكثر من 20 سنة، وقد كانت النسبة الكبيرة تتمحور في الفئة الثانية بنسبة 33.0%، تليها الفئة الثالثة بنسبة 32.0% ثم الفئة الأخيرة بنسبة 15.50%، تليها الفئة الأولى بنسبة 14.6% ثم الفئة الرابعة بنسبة 4.9%.

ثالثاً/ خصائص عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي: هذا ما تم تلخيصه في الشكل الموالي بالتكرارات والنسب المئوية، وتم تمثيل ذلك بيانياً كالتالي:

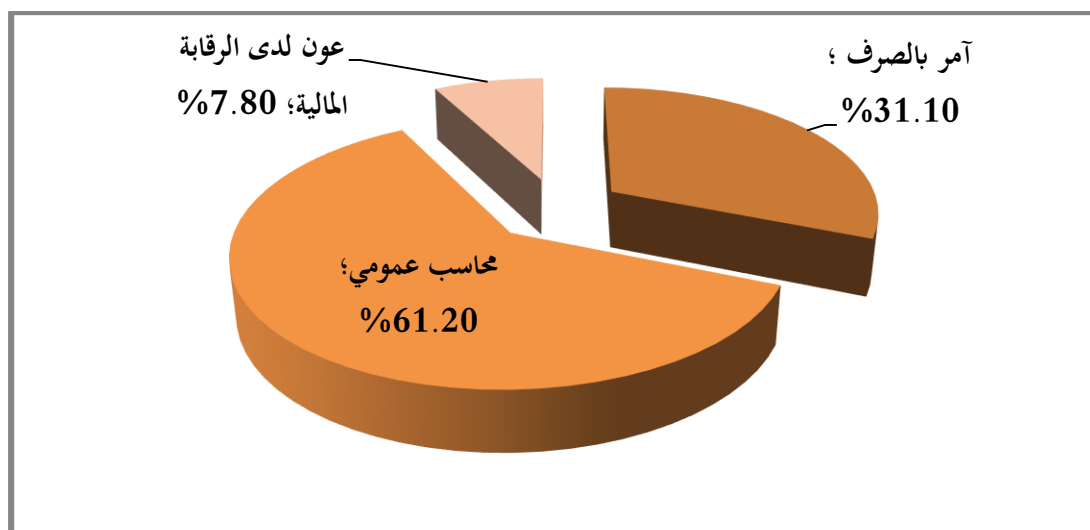
جدول رقم (4.2): توزيع عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي.

النسبة	تكرار	المركز الوظيفي
31.1 %	32	آمر بالصرف
61.2 %	63	محاسب عمومي
07.8 %	08	عون لدى الرقابة المالية
100 %	103	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS24

لإعطاء صورة أوضح حول توزيع عينة الدراسة تم إعداد الشكل البياني الآتي:

الشكل (3.2): التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب المركز الوظيفي



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه، باستعمال برنامج Excel

تباينت وظائف الأفراد في العينة المستجوبة فكانت الفئة الأعلى هي فئة المحاسبين بنسبة 61.20%، تليها فئة الأمرين بالصرف بنسبة 31.10%، وفي الأخير فئة أعوان الرقابة المالية بنسبة 7.80%.

رابعاً/ خصائص العينة حسب التخصص: من أجل عرض مختلف شرائح العينة حسب التخصص العلمي فقد تم القيام بإعداد جدول إلى جانب شكل بياني للتوضيح أكثر:

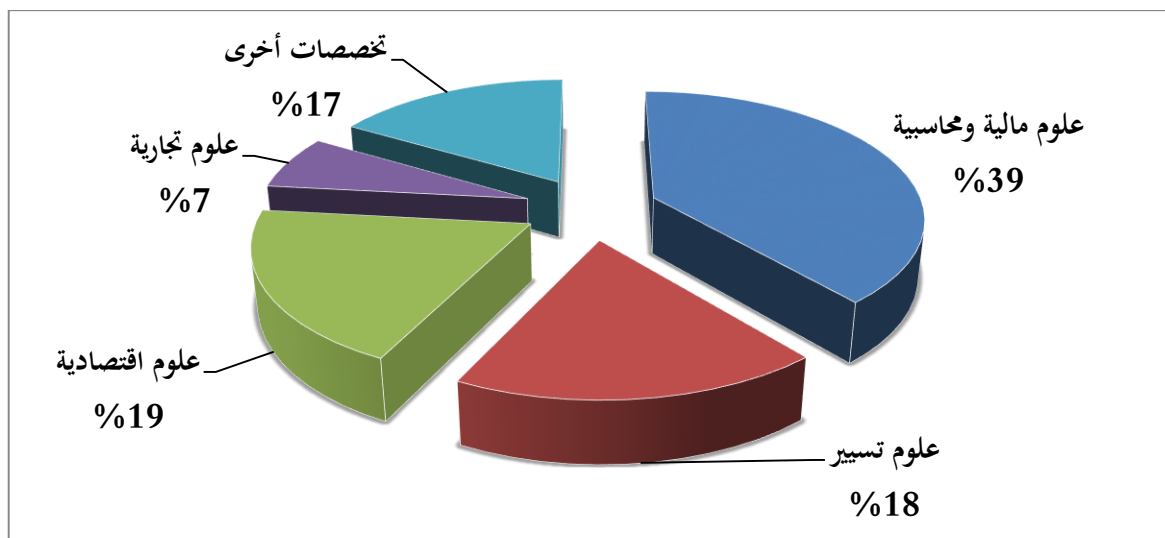
الجدول رقم (5.2): توزيع عينة الدراسة بناء على التخصص العلمي.

النسبة	تكرار	التخصص العلمي
38.8 %	40	علوم مالية ومحاسبية
18.4 %	19	علوم تسيير
19.4 %	20	علوم اقتصادية
06.8 %	07	علوم تجارية
16.5 %	17	تخصصات أخرى
100 %	103	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS24

لإعطاء صورة أوضح حول توزيع عينة الدراسة تم إعداد الشكل البياني الآتي:

الشكل (4.2): التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه، باستعمال برنامج Excel

من خلال الجدول والشكل السابقين يتضح أن توزيع أفراد العينة حسب التخصص بنسب متفاوتة ومتقاربة حيث أنها جميعها لها علاقة بالمركز الوظيفي لأغلبية الفئة المستهدفة، حيث أن الأفراد الذين لديهم تخصص محاسبة ومالية يمثلون أكبر نسبة تقدر بـ 38.8%، وهم الأغلبية وهذا لطبيعة الموضوع المدروس والفئة المستهدفة، وتليها نسبة أفراد لديهم تخصص علوم اقتصادية يمثلون نسبة 19.4% وبالنسبة لتخصص علوم التسيير فهم يمثلون نسبة 18.4%، وتليها نسبة أفراد لديهم تخصصات أخرى بنسبة 16.5% وهي تخص فئة الأمرين بالصرف، وفي الأخير تخصص علوم تجارية وهم يمثلون نسبة 7%.

خامسا/ خصائص عينة الدراسة حسب الهيئة المستخدمة: وقد تم تلخيص النتائج المتحصل عليها في الشكل الموالي بال تكرارات والنسب المقوية لم تمثيل ذلك بيانيا كالتالي:

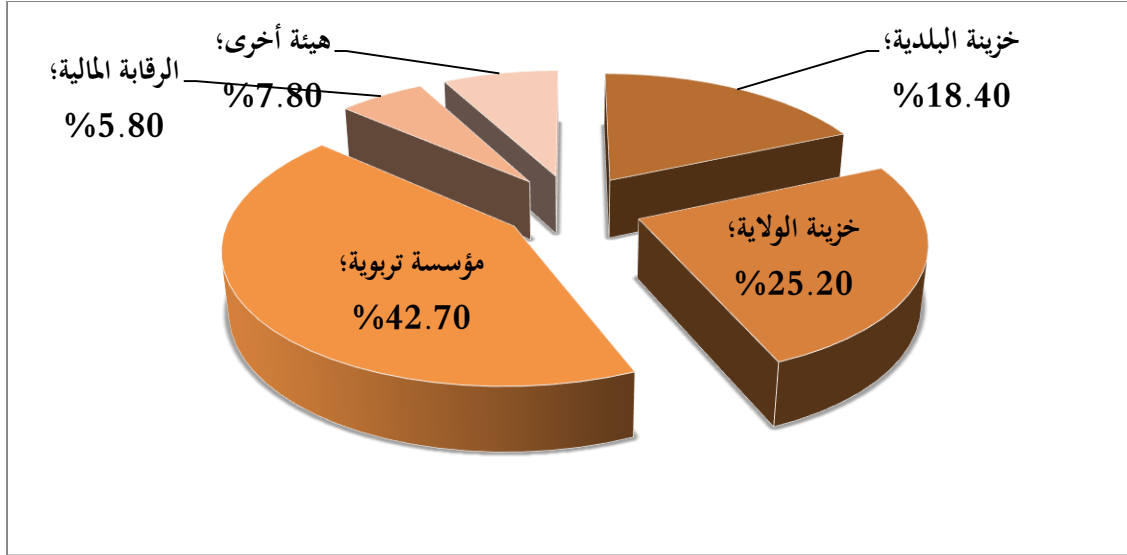
جدول رقم (6.2): توزيع عينة الدراسة حسب الهيئة المستخدمة.

الهيئة المستخدمة	تكرار	النسبة
خزينة البلدية	19	18.4 %
خزينة الولاية	26	25.2 %
مؤسسة تربوية	44	42.7 %
الرقابة المالية	06	05.8 %
هيئة أخرى	08	07.8 %
المجموع	103	100 %

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS 24

من أجل توضيح ذلك أكثر تم القيام بإعداد الشكل التالي:

الشكل (5.2): التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب الهيئة المستخدمة



المصدر: من إعداد الطلبة، بناء على الجدول أعلاه وباستعمال برنامج Excel.

نلاحظ أن نسبة أفراد العينة المشتغلين في مؤسسات التربية بلغ نسبة 42.70%، في حين بلغت نسبة أفراد العينة المشتغلين في خزينة الولاية 25.20%، أما نسبة الأفراد المشتغلين في خزينة البلدية بلغ 18.40%، في حين بلغ نسبة أفراد العينة المشتغلين في هيئات أخرى بلغ 7.80%، واحتل المرتبة الأخيرة الأفراد المشتغلين في الرقابة المالية بنسبة 5.80%.

الفرع الثاني: صدق والثبات والاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان.

من أجل القيام بهذه الدراسة تم القيام أولاً بدراسة صدق وثبات الاستبيان عن طريق التحكيم ثم حساب معامل ألفا كرومباخ وكذلك حساب الاتساق الداخلي لمختلف محاور الاستبيان.

أولاً/ صدق والاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان: هنا تم الاعتماد على الصدق الظاهري كمرحلة أولى ثم تقييم الصدق والثبات عن طريق الأساليب الإحصائية.

1. الصدق الظاهري: تم عرض الاستبيان في صورته الأولية على بعض الدكاترة المتخصصين ومن لهم خبرة وإطلاع في مجال المحاسبة من أجل الاسترشاد بآرائهم حول العبارات التي تضمنها الاستبيان، بالإضافة إلى عرض الاستبيان كذلك على دكاترة متخصصين في الإحصاء من أجل أن يكون مناسباً للدراسة الإحصائية وللوصول من خلاله إلى نتائج تجيب على الإشكالية المطروحة، وقد تم الأخذ بآراء ونصائح المحكمين حيث تم تعديل بعض الفقرات، حتى تم التوصل للصورة النهائية للاستبيان.

2. الصدق البنائي: بالإضافة إلى الصدق الظاهري فقد تم التحقق من صدق الأداة من خلال التحقق من الاتساق الداخلي لمحاور أداة الدراسة وذلك بحساب معاملات الارتباط بيرسون بين كل عبارة وجميع عبارات الاستبيان وهذا ما سنوضحه فيما يلي:

جدول رقم (7.2): الارتباط بين عبارات المحور الأول مع إجمالي المحور.

عبارات المحور الأول	معامل الارتباط Pearson	المعنوية Sig
محور 1 – السؤال 1	0.555	0.000
محور 1 – السؤال 2	0.699	0.000
محور 1 – السؤال 3	0.680	0.000
محور 1 – السؤال 4	0.343	0.000
محور 1 – السؤال 5	0.677	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيم معامل الارتباط بين مختلف عبارات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور بالاعتماد على مختلف ردود المستجوبين كل على حدا فقد كانت في أغلبها قوية نسبيا وذات معنوية إحصائية، فقد تراوحت بين 0.343 إلى 0.677 والتي تعتبر مقبولة، إذ أنها فاقت 0.3 الأمر الذي يمكن من الاعتماد عليه في التحليل، كما تجدر الإشارة إلى كون جميع العبارات هنا ذات معنوية إحصائية كون أن القيمة الاحتمالية كانت جميع العبارات أقل من مستوى المعنوية المعمول به 0.05، وبالتالي يمكننا القول بأن هناك اتساق داخلي بين عبارات المحور الأول للدراسة.

جدول رقم (8.2): الارتباط بين عبارات المحور الثاني مع إجمالي المحور.

عبارات المحور الأول	معامل الارتباط Pearson	المعنوية Sig
محور 2 – السؤال 1	0.618	0.000
محور 2 – السؤال 2	0.403	0.000
محور 2 – السؤال 3	0.042	0.671
محور 2 – السؤال 4	0.380	0.000
محور 2 – السؤال 5	0.491	0.000
محور 2 – السؤال 6	0.345	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيم معامل الارتباط بين مختلف عبارات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور بالاعتماد على مختلف ردود المستجوبين كل على حدا فقد كانت في أغلبها قوية نسبياً وذات معنوية إحصائية، فقد تراوحت بين 0.345 إلى 0.618 والتي تعتبر مقبولة، إذ أنها فاقت 0.3 الأمر الذي يمكن من الاعتماد عليه في التحليل كما تجدر الإشارة إلى كون جميع العبارات هنا ذات معنوية إحصائية كون أن القيمة الاحتمالية كانت جميع العبارات أقل من مستوى المعنوية المعمول به 0.05، وبالتالي يمكننا القول بأن هناك اتساق داخلي بين عبارات المحور الثاني للدراسة، ماعدا السؤال الثالث فقد قدر معامل ارتباطه بالمحور الثاني 0.042 وهي نسبة ضعيفة وأقل من 0.3، كما أن القيمة الاحتمالية للعبارة كانت أكبر من مستوى المعنوية المعمول به 0.05 إذ قدرت بـ 0.671.

جدول رقم (9.2): الارتباط بين عبارات المحور الثالث مع إجمالي المحور.

عبارات المحور الأول	معامل الارتباط Pearson	المعنوية Sig
محور 3 - السؤال 1	0.508	0.000
محور 3 - السؤال 2	0.552	0.000
محور 3 - السؤال 3	0.362	0.000
محور 3 - السؤال 4	0.031	0.758
محور 3 - السؤال 5	0.369	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيم معامل الارتباط بين مختلف عبارات المحور الثالث مع الدرجة الكلية للمحور بالاعتماد على مختلف ردود المستجوبين كل على حدا فقد كانت في أغلبها قوية نسبياً وذات معنوية إحصائية، فقد تراوحت بين 0.362 إلى 0.552 والتي تعتبر مقبولة، إذ أنها فاقت 0.3 الأمر الذي يمكن من الاعتماد عليه في التحليل كما تجدر الإشارة إلى كون جميع العبارات هنا ذات معنوية إحصائية كون أن القيمة الاحتمالية كانت جميع العبارات أقل من مستوى المعنوية المعمول به 0.05، وبالتالي يمكننا القول بأن هناك اتساق داخلي بين عبارات المحور الثالث للدراسة، ماعدا السؤال الرابع فقد قدر معامل ارتباطه بالمحور الثالث 0.031 وهي نسبة ضعيفة وأقل من 0.3، كما أن القيمة الاحتمالية للعبارة كانت أكبر من مستوى المعنوية المعمول به 0.05 إذ قدرت بـ 0.758.

جدول رقم (10.2): الارتباط بين عبارات المحور الرابع مع إجمالي المحور.

عبارات المحور الأول	معامل الارتباط Pearson	المعنوية Sig
محور 4 - السؤال 1	0.230	0.020
محور 4 - السؤال 2	0.123	0.215
محور 4 - السؤال 3	0.110	0.267
محور 4 - السؤال 4	0.180	0.070
محور 4 - السؤال 5	0.311	0.001
محور 4 - السؤال 6	0.144	0.148

المصدر: من إعداد الطلبة، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيم معامل الارتباط بين مختلف عبارات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور بالاعتماد على مختلف ردود المستجوبين كل على حدا فقد كانت ضعيفة، فقد تراوحت بين 0.144 إلى 0.311 والتي تعتبر مرفوضة، إذ كانت في معظمها اقل من 0.3 الأمر الذي يمكن من الاعتماد عليه في التحليل، كما تجدر الإشارة إلى كون القيمة الاحتمالية لمعظم العبارات أكبر من مستوى المعنوية المعمول به 0.05، وبالتالي يمكننا القول بأن لا يوجد اتساق داخلي بين عبارات المحور الرابع للدراسة.

ثانيا/ ثبات وصدق أداة القياس: من أجل حساب وتقييم ثبات أداة القياس المستخدمة في هذه الدراسة والمتمثلة في الاستبيان تم استخدام معامل ألفا كرومباخ، ومن ثم حساب معامل الصدق حيث تم عرض نتائجها كما يلي:

جدول رقم (11.2): معامل الصدق والثبات لمحاور الاستبيان.

المتغيرات	عدد العبارات	معامل ألفا كرومباخ	معامل الصدق
المحور الأول	05	0.652	0.807
المحور الثاني	06	0.630	0.794
المحور الثالث	05	0.605	0.778
المحور الرابع	06	0.636	0.798
الاستبيان الكلي	22	0.807	0.898

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

من خلال الجدول رقم (11.2) نلاحظ أن قيمة ألفا كرومباخ بالنسبة لمختلف محاور الدراسة قد تراوحت بين 0.605 و 0.652، كما كانت قيمتها بالنسبة لإجمالي الاستبيان 0.807، ويلاحظ أن تلك القيم قد فاقت 60%، إلى جانب كون قيم معاملات صدق المحك قد فاقت 0.77، وبالتالي يمكن القول بأن أداة

الدراسة بما احتوته من محاور عبارات صالحة لقياس ما خصصت له ويمكن الاعتماد عليها في الحصول على نتائج ذات دلالة.

المطلب الثاني: عرض نتائج مختلف محاور الاستبيان.

سيتم التطرق هنا إلى عرض وتحليل نتائج هاته الدراسة من خلال ما احتوته من محاور بغرض الإجابة على مختلف التساؤلات الفرعية، وبالتالي إثبات أو نفي مختلف الفرضيات:

الفرع الأول: التحليل الإحصائي المستخدم في الدراسة.

يعتبر هذا الجزء مهم جدا في تحديد نوع التحليل الذي سوف تعتمد في باقي الدراسة والتحليل الإحصائي، كونه يحدد للباحث الطريق الذي سوف يعتمد في استعمال الطرق المعلمية أو اللامعلمية، وتحدد الإشارة إلى أنه هناك شيئين أساسيين في هذا الإطار والمتعلقة أساسا بدراستنا هذه:

- ✓ تعتبر مختلف المتغيرات المتمثلة في إجابات المبحوثين حول مختلف فقرات الاستبيان رتبته كونها تراوحت بين موافق بشدة إلى غير موافق بشدة والتي تم إعطاؤها أو زان نسبية تراوحت بين 1 و 5؛
- ✓ عموما فان هذا النوع من الدراسة المعتمدة على الاستبيان والتي تركز على تحليل ليكارت تكون غير خاضعة للتوزيع الطبيعي والذي سوف يتم إبرازه وفق اختبار كولمغوروف سميروف والذي كان كالتالي:

1. فرضيات الاختبار:

- H_0 تشير هذه الفرضية إلى أن متغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي؛
- H_1 تشير هذه الفرضية إلى أن متغيرات الدراسة لا تخضع للتوزيع الطبيعي؛

2. دالة الاختبار: وهي مبينة الجدول التالي:

جدول رقم (12.2): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمختلف المحاور

إحصائية Shpiro – Wilk			إحصائية Kolmogorov – Smirnov			محاور الدراسة
الدلالة	درجة الحرية	القيمة الإحصائية	الدلالة	درجة الحرية	القيمة الإحصائية	
0.001	103	0.949	0.000	103	0.165	المحور الأول
0.000	103	0.899	0.000	103	0.175	المحور الثاني
0.000	103	0.883	0.000	103	0.177	المحور الثالث
0.000	103	0.936	0.000	103	0.159	المحور الرابع
0.000	103	0.862	0.000	103	0.157	جميع المحاور

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

يلخص هذا الجدول بدوره نتائج اختبار التوزيع الطبيعية بالاعتماد على كل من إحصائية كولمغوروف سميرونوف مع القيمة الاحتمالية الخاصة بها وهذا حسب كل محور على حدا لإجابات المستجوبين إلى جانب إحصائية شايبرو ويلك، ثم لمجموع المحاور والتي كانت تخص كل من درجة الوعي بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، و مدى الوعي بأهمية تعزيز الشفافية والمساءلة في مؤسسات القطاع العام، وقدرة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على دعم الشفافية والمساءلة، وكذا التحديات التي تواجه مؤسسات القطاع العام في تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ويليها في الأخير قيم توزيع الاختبار التوزيع الطبيعي لجميع المحاور ككل؛

3. تلخيص نتائج الاختبار:

✓ بالنسبة لمحور درجة الوعي بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، نلاحظ أن القيمة الاحتمالية للإحصائية كولمغوروف سميرونوف وكذلك لإحصائية شايبرو ويلك كانت في إجمالها أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية H1 التي تقول بأن إجابات أفراد العينة لا تخضع إلى التوزيع الطبيعي؛

✓ بالنسبة لمحور مدى الوعي بأهمية تعزيز الشفافية والمساءلة في مؤسسات القطاع العام، نلاحظ أن القيمة الاحتمالية للإحصائية كولمغوروف سميرونوف وكذلك لإحصائية شايبرو ويلك كانت في إجمالها أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية H1 التي تقول بأن إجابات أفراد العينة لا تخضع إلى التوزيع الطبيعي؛

✓ بالنسبة لمحور قدرة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على دعم الشفافية والمساءلة، نلاحظ أن القيمة الاحتمالية للإحصائية كولمغوروف سميرونوف وكذلك لإحصائية شايبرو ويلك كانت في إجمالها أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية H1 التي تقول بأن إجابات أفراد العينة لا تخضع إلى التوزيع الطبيعي؛

✓ بالنسبة لمحور التحديات التي تواجه مؤسسات القطاع العام في تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام نلاحظ أن القيمة الاحتمالية للإحصائية كولمغوروف سميرونوف وكذلك لإحصائية شايبرو ويلك كانت في إجمالها أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية H1 التي تقول بأن إجابات أفراد العينة لا تخضع إلى التوزيع الطبيعي؛

✓ وبالتالي فإننا سوف نعتمد الطرق اللامعلمية في الدراسة الإحصائية، ومن أهم الاختبارات اللامعلمية التي سوف نستخدمها هي اختبار ويلكوكسون¹، إلى جانب اختبار كروسكال واليس.

الفرع الثاني: نتائج وآراء العينة لكل محور من محاور الدراسة.

حتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جدول، حيث بوبت الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، وقد تم حساب تكرارات الإجابات المختلفة وما تعلق بها من نسب مئوية ومتوسطات حسابية وانحرافات معيارية، كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر المستجوبين اعتماداً على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي وحسب أقل قيمة للتشتت والذي يمثله الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي، كما تم حساب قيمة إحصائية ويلكوكسون، والتي تستعمل في الطرق اللامعلمية.

أولاً/ نتائج آراء العينة حول المحور الأول (الوعي بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في مؤسسات القطاع العام): من أجل الإجابة على الفرضيات المتعلقة بدرجة الوعي بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في مؤسسات القطاع العام، فإنه تم القيام بإعداد الجدول أدناه والذي يحتوي مختلف العبارات المتعلقة بهذا المحور والتي كان عددها 05، بالإضافة إلى ذلك تم حساب تكرارات استجابات أفراد العينة مع قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لها من أجل إعطاء صورة وصفية عن استجابات أفراد عينة الدراسة.

الجدول رقم (13.2): مختلف نتائج آراء العينة حول الوعي بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في مؤسسات القطاع العام.

عبارات المحور الأول	الاستجابات				المؤشرات الإحصائية		الأهمية النسبية
	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
1	/	2	15	59	4.078	0.696	3
2	/	11	28	55	3.602	0.796	4
3	1	4	8	51	4.194	0.817	2
4	/	2	5	45	4.408	0.678	1
5	/	10	34	47	3.592	0.822	5

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

¹ تعتمد هذه الإحصائية في تقييم معنوية المتوسطات على قيمة الوسيط التي تساوي في المقياس الخماسي قيمة 3 ويتم المقارنة مع تلك القيمة كالتالي: H0- : القيمة الوسيطة أقل أو تساوي 3، وهذا يعني أن اتجاه إجابات المسجونين تعتر متوسطة أو ضعيفة أي أنها تتجه إلى الحياد أو عدم الموافقة؛ H1- : القيمة الوسيطة أكبر من 3، هذا ما يعني أن اتحاد إجابات الباحثين تعتر جيدة أو قوية، أي أنها تتجه إلى الموافقة أو لموافقة بشدة؛

يوضح الجدول أعلاه تقييم إجابات المبحوثين حول درجة الوعي بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في مؤسسات القطاع العام، بالإضافة إلى الإحصائيات الوصفية التي تمثلت في كل من المتوسط الحسابي المرجح باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يعطي صورة حول اتجاه إجابات المبحوثين، إلى جانب حساب الانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المحور والذي يعبر عن تشتت استجابات الأفراد مما يعطي صورة عن وجود توافق بين مختلف الإجابات من عدمه، وهنا سوف نفصل نتائج الجدول كما يلي:

✓ بالنسبة لمختلف فقرات محور الوعي بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في مؤسسات القطاع العام وبالاكتفاء على جميع الفقرات التي جاءت تحت هذا المحور التي كان عددها 05، فقد تراوح المتوسط الحسابي لها بين 4.408 و 3.592 والذي جاء في فئة الدرجة الكبيرة والدرجة الكبيرة جداً، إلى جانب ذلك فالانحراف المعياري تراوح بين 0.678 و 0.822 والذي يعتبر مقبول مما يعبر عن وجود شبه إجماع بين استجابات أفراد العينة على تلك الدرجة الكبيرة المعبر عنها، كما احتلت العبارة رقم 4 المرتبة الأولى من خلال كونها وافقت أعلى وسط حسابي وصولاً إلى آخر عبارة من حيث الترتيب وهي العبارة الخامسة.

✓ بعد التطرق إلى مختلف العبارات للمحور الأول المتعلقة بدرجة الوعي بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في مؤسسات القطاع العام عينة الدراسة، سيتم التطرق هنا إلى إجمالي عبارات المحور من خلال عرض الخصائص الوصفية من متوسط ووسيط وانحراف معياري بالإضافة إلى القيمة الاحتمالية لاختبار ويلكوكسون لها، من خلالها نقيس المعنوية الإحصائية للوسيط وبالتالي نقبل أو نستبعد الفرضية محل المناقشة ومن ثم تعميم نتائج العينة على مجتمع الدراسة، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (14.2): إجمالي نتائج محور الوعي بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في مؤسسات القطاع العام.

المحور الأول	المتوسط الحسابي	الوسيط	الانحراف المعياري	إحصائية ويلكوكسون	المعنوية الإحصائية	الأهمية النسبية
الوعي بأهمية تطبيق IPSAS في مؤسسات القطاع العام	3.975	4.330	0.457	3735.0	0.000	درجة كبيرة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

من خلال الجدول أعلاه فإن:

- المتوسط الحسابي كانت قيمته 3.975 والتي من خلالها، يمكن اعتبار أن هناك درجة كبيرة من الوعي بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في مؤسسات القطاع العام بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة وفق إجابات المبحوثين؛
- الانحراف المعياري بلغت قمته 0.457 والذي يعبر على التشتت غير الكبير مقارنة بما سبق من الانحرافات المعيارية، أي أن هناك شبه إجماع من طرف المستجوبين على تلك الدرجة الكبيرة من الوعي بمنافع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في مؤسسات القطاع العام محل الدراسة؛
- القيمة الاحتمالية لإحصائية ويلكوكسون كانت 0.000 وهي أقل من درجة المعنوية 0.05 وهذا معناه أن قيمة الوسيط لهذا المحور والتي كانت 4.330 تختلف بشكل جوهري عن القيمة الوسيطة الفرضية للمجتمع والتي تساوي 3، أي أن هناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة الكبيرة المعبر عنها من قبل المستجوبين؛

ملخص القول: نقبل الفرضية الأولى القائلة بأن لدى أعوان المحاسبة العمومية في مؤسسات القطاع العام درجة عالية من الوعي بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؛

ثانيا/ نتائج آراء العينة حول المحور الأول (الوعي بأهمية تعزيز المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام): من أجل الإجابة على الفرضيات المتعلقة بدرجة الوعي بأهمية تعزيز المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام، فإنه تم القيام بإعداد الجدول أدناه والذي يحتوي مختلف العبارات المتعلقة بهذا المحور والتي كان عددها 06، بالإضافة إلى ذلك تم حساب تكرارات استجابات أفراد العينة مع قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لها من أجل إعطاء صورة وصفية عن استجابات أفراد عينة الدراسة.

الجدول رقم (15.2): مختلف نتائج آراء العينة حول الوعي بأهمية تعزيز المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام.

عبارات المحور الأول	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		الأهمية النسبية
	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
1	1	/	3	55	44	0.642	4.369	2 درجة كبيرة جدا

درجة كبيرة جدا	1	0.632	4.398	47	52	2	2	/	2
درجة كبيرة	6	1.060	3.670	26	37	20	20	/	3
درجة كبيرة	3	0.756	4.233	39	53	8	2	1	4
درجة كبيرة	5	0.860	4.184	39	53	3	7	1	5
درجة كبيرة	4	0.873	4.223	42	51	3	5	2	6

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

يوضح الجدول أعلاه تقييم إجابات الباحثين حول درجة الوعي بأهمية تعزيز المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام، بالإضافة إلى الإحصائيات الوصفية التي تمثلت في كل من المتوسط الحسابي المرجح باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يعطي صورة حول اتجاه إجابات الباحثين، إلى جانب حساب الانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المحور والذي يعبر عن تشتت استجابات الأفراد مما يعطي صورة عن وجود توافق بين مختلف الإجابات من عدمه، وهنا سوف نفصل نتائج الجدول كما يلي:

✓ بالنسبة لمختلف فقرات محور الوعي بأهمية تعزيز المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام وبالاعتماد على جميع الفقرات التي جاءت تحت هذا المحور التي كان عددها 06، فقد تراوح المتوسط الحسابي لها بين 4.398 و 3.670 والذي جاء في فئة الدرجة الكبيرة والكبيرة جدا، إلى جانب ذلك فالانحراف المعياري تراوح بين 0.632 و 1.060 والذي يعتبر مقبول مما يعبر عن وجود شبه إجماع بين استجابات أفراد العينة على تلك الدرجة الكبيرة المعبر عنها، كما احتلت العبارة رقم 2 المرتبة الأولى من خلال كونها وافقت أعلى وسط حسابي وصولاً إلى آخر عبارة من حيث الترتيب وهي العبارة الثالثة.

✓ بعد التطرق إلى مختلف العبارات للمحور الثاني المتعلقة بدرجة الوعي بأهمية تعزيز المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام، سيتم التطرق هنا إلى إجمالي عبارات المحور من خلال عرض الخصائص الوصفية من متوسط ووسيط وانحراف معياري بالإضافة إلى القيمة الاحتمالية لاختبار ويلكوكسون لها، من خلالها نقيس المعنوية الإحصائية للوسيط وبالتالي نقبل أو نستبعد الفرضية محل المناقشة ومن ثم تعميم نتائج العينة على مجتمع الدراسة، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (16.2): إجمالي نتائج محور الوعي بأهمية تعزيز المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام.

المحور الأول	المتوسط الحسابي	الوسيط	الانحراف المعياري	إحصائية ويلكوكسون	المعنوية الإحصائية	الأهمية النسبية
الوعي بأهمية تعزيز المساءلة والشفافية في	4.033	3.800	0.463	3292.0	0.000	درجة كبيرة

✓ المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

من خلال الجدول أعلاه فإن:

- المتوسط الحسابي كانت قيمته 4.033 والتي من خلالها، يمكن اعتبار أن هناك درجة كبيرة من الوعي بأهمية تعزيز المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام محل الدراسة وفق إجابات المبحوثين؛
- الانحراف المعياري بلغت قمته 0.463 والذي يعبر على التشتت غير الكبير مقارنة بما سبق من الانحرافات المعيارية، أي أن هناك شبه إجماع من طرف المستجوبين على تلك الدرجة الكبيرة من الوعي بأهمية تعزيز المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام محل الدراسة؛
- القيمة الاحتمالية لإحصائية ويلكوكسون كانت 0.000 وهي أقل من درجة المعنوية 0.05 وهذا معناه أن قيمة الوسيط لهذا المحور والتي كانت 3.800 تختلف بشكل جوهري عن القيمة الوسيطة الفرضية للمجتمع والتي تساوي 3، أي أن هناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة الكبيرة المعبر عنها من قبل المستجوبين؛

ملخص القول: نقبل الفرضية الثانية القائلة بأن أعوان المحاسبة العمومية في مؤسسات القطاع العام يسعون بدرجة عالية لتعزيز المساءلة والشفافية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؛

ثالثا/ نتائج آراء العينة حول المحور الأول (قدرة المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في دعم المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام): من أجل الإجابة على الفرضيات المتعلقة بقدرة المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في دعم المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام، فإنه تم القيام بإعداد الجدول أدناه والذي يحتوي مختلف العبارات المتعلقة بهذا المحور والتي كان عددها 05، بالإضافة إلى ذلك تم حساب تكرارات استجابات أفراد العينة مع قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لها من أجل إعطاء صورة وصفية عن استجابات أفراد عينة الدراسة.

الجدول رقم (17.2): مختلف نتائج آراء العينة حول قدرة المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في دعم المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام

عبارات المحور	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية	الأهمية النسبية
	غير موافق	غير	محايد	موافق	موافق	المتوسط	الانحراف

الأول	بشدة	موافق		بشدة	الحسابي	المعياري		
1	/	1	7	59	36	4.262	0.625	درجة كبيرة جدا
2	1	2	17	54	29	4.049	0.784	درجة كبيرة
3	1	3	6	57	36	4.204	0.758	درجة كبيرة
4	1	16	36	38	12	3.427	0.924	درجة كبيرة
5	1	2	13	61	26	4.058	0.738	درجة كبيرة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

يوضح الجدول أعلاه تقييم إجابات المبحوثين قدرة المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في دعم المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام، بالإضافة إلى الإحصائيات الوصفية التي تمثلت في كل من المتوسط الحسابي المرجح باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يعطي صورة حول اتجاه إجابات المبحوثين، إلى جانب حساب الانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المحور والذي يعبر عن تشتت استجابات الأفراد مما يعطي صورة عن وجود توافق بين مختلف الإجابات من عدمه، وهنا سوف نفصل نتائج الجدول كما يلي:

✓ بالنسبة لمختلف فقرات محور قدرة المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في دعم المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام بالاعتماد على جميع الفقرات التي جاءت تحت هذا المحور التي كان عددها 05، فقد تراوح المتوسط الحسابي لها بين 4.262 و 3.427 والذي جاء في فئة الدرجة الكبيرة والكبيرة جدا، إلى جانب ذلك فالانحراف المعياري تراوح بين 0.625 و 0.924 والذي يعتبر مقبول مما يعبر عن وجود شبه إجماع بين استجابات أفراد العينة على تلك الدرجة الكبيرة المعبر عنها، كما احتلت العبارة رقم 1 المرتبة الأولى من خلال كونها وافقت أعلى وسط حسابي وصولاً إلى آخر عبارة من حيث الترتيب وهي العبارة الرابعة.

✓ بعد التطرق إلى مختلف العبارات للمحور الأول المتعلقة بقدرة المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في دعم المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام عينة الدراسة، سيتم التطرق هنا إلى إجمالي عبارات المحور من خلال عرض الخصائص الوصفية من متوسط ووسيط وانحراف معياري بالإضافة إلى القيمة الاحتمالية لاختبار ويلكوكسون لها، من خلالها نقيس المعنوية الإحصائية للوسيط وبالتالي نقبل أو نستبعد الفرضية محل المناقشة ومن ثم تعميم نتائج العينة على مجتمع الدراسة، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (18.2): إجمالي نتائج محور قدرة المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في دعم المساءلة والشفافية في مؤسسات

القطاع العام

المحور الأول	المتوسط الحسابي	الوسيط	الانحراف المعياري	إحصائية ويلكوكسون	المعنوية الإحصائية	الأهمية النسبية
قدرة المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في دعم المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام	4.192	4.275	0.462	3570.0	0.000	درجة كبيرة

✓ المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

من خلال الجدول أعلاه فإن:

- المتوسط الحسابي كانت قيمته 4.192 والتي من خلالها، يمكن اعتبار أن هناك درجة كبيرة من التأكد من قدرة المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في دعم المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام محل الدراسة وفق إجابات المبحوثين؛
- الانحراف المعياري بلغت قمته 0.462 والذي يعبر على تشتت غير الكبير مقارنة بما سبق من الانحرافات المعيارية، أي أن هناك شبه إجماع من طرف المستجوبين على تلك الدرجة الكبيرة من قدرة المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في دعم المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام محل الدراسة؛
- القيمة الاحتمالية لإحصائية ويلكوكسون كانت 0.000 وهي أقل من درجة المعنوية 0.05 وهذا معناه أن قيمة الوسيط لهذا المحور والتي كانت 4.275 تختلف بشكل جوهري عن القيمة الوسيطة الفرضية للمجتمع والتي تساوي 3، أي أن هناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة الكبيرة المعبر عنها من قبل المستجوبين؛

ملخص القول: نقبل الفرضية الثالثة القائلة بأن تبني المعايير المحاسبية الدولية IPSAS تدعم بدرجة عالية المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؛

رابعا/ نتائج آراء العينة حول المحور الأول (التحديات التي تواجه مؤسسات القطاع العام في تبني المعايير المحاسبية الدولية IPSAS): من أجل الإجابة على الفرضيات المتعلقة بالتحديات التي تواجه مؤسسات القطاع العام في تبني المعايير المحاسبية الدولية IPSAS، فإنه تم القيام بإعداد الجدول أدناه والذي يحتوي مختلف العبارات

المتعلقة بهذا المحور والتي كان عددها 06، بالإضافة إلى ذلك تم حساب تكرارات استجابات أفراد العينة مع قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لها من أجل إعطاء صورة وصفية عن استجابات أفراد عينة الدراسة. الجدول رقم (19.2): مختلف نتائج آراء العينة حول التحديات التي تواجه مؤسسات القطاع العام في تبني المعايير المحاسبية

الدولية IPSAS

الاهمية النسبية	الترتيب	المؤشرات الإحصائية		الاستجابات					عبارات المحور الأول
		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
درجة كبيرة	5	0.897	3.835	21	57	12	13	/	1
درجة كبيرة	1	0.792	4.000	25	60	11	7	/	2
درجة كبيرة	3	0.841	3.913	22	60	11	10	/	3
درجة كبيرة	6	1.008	3.393	29	49	13	9	3	4
درجة كبيرة	2	0.928	4.000	30	55	8	8	2	5
درجة كبيرة	4	0.846	3.903	22	58	15	7	1	6

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

يوضح الجدول أعلاه تقييم إجابات الباحثين حول درجة الوعي بالتحديات التي تواجه مؤسسات القطاع العام في تبني المعايير المحاسبية الدولية IPSAS، بالإضافة إلى الإحصائيات الوصفية التي تمثلت في كل من المتوسط الحسابي المرجح باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يعطي صورة حول اتجاه إجابات الباحثين، إلى جانب حساب الانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المحور والذي يعبر عن تشتت استجابات الأفراد مما يعطي صورة عن وجود توافق بين مختلف الإجابات من عدمه، وهنا سوف نفصل نتائج الجدول كما يلي:

✓ بالنسبة لمختلف فقرات محور التحديات التي تواجه مؤسسات القطاع العام في تبني المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وبالاعتماد على جميع الفقرات التي جاءت تحت هذا المحور التي كان عددها 06، فقد تراوح المتوسط الحسابي لها بين 3.393 و 4.000 والذي جاء في فئة الدرجة الكبيرة، إلى جانب ذلك فالانحراف المعياري تراوح بين 0.792 و 1.008 والذي يعتبر مقبول مما يعبر عن وجود شبه إجماع بين استجابات أفراد العينة على تلك الدرجة الكبيرة المعبر عنها، كما احتلت العبارة رقم 2 المرتبة الأولى من خلال كونها وافقت أعلى وسط حسابي وصولاً إلى آخر عبارة من حيث الترتيب وهي العبارة الرابعة.

✓ بعد التطرق إلى مختلف العبارات للمحور الأول المتعلقة بالتحديات التي تواجه مؤسسات القطاع العام في تبني المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في المؤسسات عينة الدراسة، سيتم التطرق هنا إلى إجمالي عبارات المحور من خلال عرض الخصائص الوصفية من متوسط ووسيط وانحراف معياري بالإضافة إلى القيمة الاحتمالية لاختبار ويلكوكسون لها، من خلالها نقيس المعنوية الإحصائية للوسيط وبالتالي نقبل أو نستبعد الفرضية محل المناقشة ومن ثم تعميم نتائج العينة على مجتمع الدراسة، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (20.2): إجمالي نتائج محور التحديات التي تواجه مؤسسات القطاع العام في تبني المعايير المحاسبية الدولية

IPSAS

المحور الأول	المتوسط الحسابي	الوسيط	الانحراف المعياري	إحصائية ويلكوكسون	المعنوية الإحصائية	الأهمية النسبية
التحديات التي تواجه مؤسسات القطاع العام في تبني المعايير المحاسبية الدولية IPSAS	4.087	3.855	0.441	3423.5	0.000	درجة كبيرة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

من خلال الجدول أعلاه فإن:

- المتوسط الحسابي كانت قيمته 4.087 والتي من خلالها، يمكن اعتبار أن هناك درجة كبيرة جدا من الوعي بالتحديات التي تواجه مؤسسات القطاع العام في تبني المعايير المحاسبية الدولية IPSAS محل الدراسة وفق إجابات المبحوثين؛
- الانحراف المعياري بلغت قمته 0.441 والذي يعبر على التشتت غير الكبير مقارنة بما سبق من الانحرافات المعيارية، أي أن هناك شبه إجماع من طرف المستجوبين على تلك الدرجة الكبيرة من الوعي بالتحديات التي تواجه مؤسسات القطاع العام في تبني المعايير المحاسبية الدولية IPSAS محل الدراسة؛
- القيمة الاحتمالية لإحصائية ويلكوكسون كانت 0.000 وهي أقل من درجة المعنوية 0.05 وهذا معناه أن قيمة الوسيط لهذا المحور والتي كانت 3.855 تختلف بشكل جوهري عن القيمة الوسيطة الفرضية للمجتمع والتي تساوي 3، أي أن هناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة الكبيرة المعبر عنها من قبل المستجوبين؛

ملخص القول: نقبل الفرضية الرابعة القائلة بأن مؤسسات القطاع العام تواجه درجة عالية من التحديات التي

تحويل دون تبني المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%.

الفرع الثالث: اختبار الفروق لمختلف محاور الدراسة تبعا للبيانات الشخصية.

لاختبار فروق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عند مختلف المحاور تبعا للبيانات الشخصية سنستخدم اختبار مان وتني الالامعلمي، وهذا لكون هذا الاختبار لا يفرض التوزيع الطبيعي للمتغيرات، حيث يعتمد الاختبار على الفرضيتين الإحصائيتين:

• H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين إجابات الأفراد للمحور تبعا لـ: (المستوى التعليمي، الخبرة

المهنية، المركز الوظيفي، التخصص، الهيئة المستخدمة)؛

• H_1 : توجد فروق ذات دلالة معنوية بين إجابات الأفراد للمحور تبعا لـ: (المستوى التعليمي، الخبرة

المهنية، المركز الوظيفي، التخصص، الهيئة المستخدمة)؛

أولا/ اختبار الفروق تبعا لمتغير المستوى التعليمي:

الجدول رقم (21.2): اختبار الفروق تبعا لمتغير المستوى التعليمي

الحالات	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع
ليسانس - ماستر	0,235	0,823	0,178	0,156
ليسانس - ماجستير	0,098	0,449	0,136	0,594
ليسانس - دكتوراه	0,949	0,153	0,452	0,313
ماستر - دكتوراه	0,526	0,082	0,157	0,082
ماجستير - دكتوراه	0,283	0,008	0,368	0,109
ماستر - ماجستير	0,024	0,500	0,044	0,986

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

يتضح من خلال نتائج اختبار مان وتني للفروق تبعا للمستوى التعليمي عدم وجود اختلافات عند معظم المحاور ولمعظم الحالات إذ أن قيمة مستوى المعنوية لكل منها أكبر من 0.05، حيث نستثني منها كل من حالة ماجستير - دكتوراه للمحور الثاني، وحالة ماستر - ماجستير للمحور الأول والثالث، حيث تظهر في الإجابات فروق تبعا للمستوى وهذا ما يعكس مستوى وعي الفئتين التي أظهرت وجود فروق ذات دلالة معنوية.

ثانيا/ اختبار الفروق تبعا لمتغير الخبرة المهنية:

الجدول رقم (22.2): اختبار الفروق تبعا لمتغير المستوى التعليمي

الحالات	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع
أقل من 06 سنوات - من 06 إلى 10 سنوات	0,225	0,760	0,255	0,819
أقل من 06 سنوات - من 11 إلى 15 سنة	0,752	0,478	0,559	0,884

0,395 ^b	0,800 ^b	0,197 ^b	0,142 ^b	أقل من 06 سنوات - من 16 إلى 20 سنة
0,953 ^b	0,188 ^b	0,140 ^b	0,175 ^b	أقل من 06 سنوات - أكثر من 20 سنة
0,859	0,791	0,319	0,941	من 06 إلى 10 سنوات - أكثر من 20 سنة
0,682	0,144	0,186	0,105	من 11 إلى 15 سنة - أكثر من 20 سنة
0,208 ^b	0,179 ^b	0,780 ^b	0,445 ^b	من 16 إلى 20 سنة - أكثر من 20 سنة
0,207 ^b	0,257 ^b	0,378 ^b	0,500 ^b	من 06 إلى 10 سنوات - من 16 إلى 20 سنة
0,084 ^b	0,769 ^b	0,252 ^b	0,102 ^b	من 11 إلى 15 سنة - من 16 إلى 20 سنة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

يتضح من خلال نتائج اختبار مان وتني للفروق تبعا للخبرة المهنية عدم وجود اختلافات عند كل المحاور ولكل الحالات إذ أن قيمة مستوى المعنوية لكل منها أكبر من 0.05، وهذا ما يعكس مستوى عدم تأثير عنصر الخبرة في إحداث فروق في الإجابات بين مختلف الفئات.

ثالثا/ اختبار الفروق تبعا لمتغير المركز الوظيفي:

الجدول رقم (23.2): اختبار الفروق تبعا لمتغير المركز الوظيفي

الحالات	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع
أمر بالصرف - محاسب عمومي	0,755	0,905	0,952	0,022
أمر بالصرف-عون لدى الرقابة المالية	0,033 ^b	0,102 ^b	0,342 ^b	0,561 ^b
محاسب عمومي-عون لدى الرقابة المالية	0,024	0,071	0,392	0,546

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

يتضح من خلال نتائج اختبار مان وتني للفروق تبعا للمركز الوظيفي عدم وجود اختلافات عند كل المحاور ولكل الحالات تقريبا إذ أن قيمة مستوى المعنوية لكل منها أكبر من 0.05، ولا نستثني إلا حالة أمر بالصرف-عون لدى الرقابة المالية التي تظهر لهما فروق ذات دلالة إحصائية عند المحور الأول وهذا ما يعكس مستوى عدم تأثير عنصر المركز الوظيفي في إحداث فروق في الإجابات بين مختلف الفئات.

رابعا/ اختبار الفروق تبعا لمتغير التخصص:

الجدول رقم (24.2): اختبار الفروق تبعا لمتغير المستوى التعليمي

الحالات	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع
علوم مالية ومحاسبية - علوم تسيير	0,704	0,909	0,294	0,001
علوم مالية ومحاسبية - علوم اقتصادية	0,860	0,106	0,625	0,084
علوم مالية ومحاسبية - علوم تجارية	0,030 ^b	0,339 ^b	0,354 ^b	0,282 ^b
علوم مالية ومحاسبية - تخصصات أخرى	0,009	0,440	0,811	0,257

0,049 ^b	0,379 ^b	0,661 ^b	0,146 ^b	علوم تسيير - تخصصات أخرى
0,557 ^b	0,964 ^b	0,311 ^b	0,013 ^b	علوم اقتصادية - تخصصات أخرى
0,087 ^b	0,418 ^b	0,318 ^b	0,852 ^b	علوم مالية ومحاسبية - تخصصات أخرى
0,002 ^b	0,497 ^b	0,395 ^b	0,254 ^b	علوم تسيير - علوم تجارية
0,063 ^b	0,431 ^b	0,081 ^b	0,026 ^b	علوم اقتصادية - علوم تجارية
0,247 ^b	0,235 ^b	0,158 ^b	0,792 ^b	علوم تسيير - علوم اقتصادية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

من خلال نتائج اختبار مان وتني للفروق تبعا لمتغير التخصص عدم وجود اختلافات عند معظم المحاور ولمعظم الحالات إذ أن قيمة مستوى المعنوية لكل منها أكبر من 0.05، حيث نستثني منها الفروق الظاهرة في المحور الأول والرابع عند الحالات متفرقة ومتنوعة موضحة في الجدول عند قيم مستوى المعنوية الأقل من 0.05، وهذا ما يعكس أهمية التخصص في تحديد معالم أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وأثرها في تعزيز الشفافية والمساءلة.

خامسا/ اختبار الفروق تبعا لمتغير الهيئة المستخدمة:

الجدول رقم (25.2): اختبار الفروق تبعا لمتغير الجهة المستخدمة

المحور الرابع	المحور الثالث	المحور الثاني	المحور الأول	الحالات
,088	,025	,870	,000	خزينة البلدية - خزينة الولاية
,982	,454	,774	,193	خزينة البلدية - مؤسسة تربوية
,926 ^b	,274 ^b	,514 ^b	,000 ^b	خزينة البلدية - الرقابة المالية
,585 ^b	,481 ^b	,856 ^b	,856 ^b	خزينة البلدية - مؤسسة أخرى
,205 ^b	,537 ^b	,827 ^b	,020 ^b	خزينة الولاية - مؤسسة أخرى
,891 ^b	,990 ^b	,931 ^b	,389 ^b	مؤسسة تربوية - مؤسسة أخرى
1,000 ^b	,755 ^b	,414 ^b	,013 ^b	الرقابة المالية - مؤسسة أخرى
,436 ^b	,906 ^b	,494 ^b	,107 ^b	خزينة الولاية - الرقابة المالية
,942 ^b	,439 ^b	,372 ^b	,001 ^b	مؤسسة تربوية - الرقابة المالية
,070	,350	,632	,000	خزينة الولاية - مؤسسة تربوية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

من خلال نتائج اختبار مان وتني للفروق تبعا لمتغير الهيئة المستخدمة عدم وجود اختلافات عند حالات عديدة والكثير من الحالات إذ أن قيمة مستوى المعنوية لكل منها أكبر من 0.05، ونستثني منها الفروق الظاهرة في المحور الأول، الثالث والرابع عند الحالات متفرقة ومتنوعة موضحة في الجدول عند قيم مستوى المعنوية الأقل من

0.05، وهذا ما يعكس أهمية تغير الهيئة المستخدمة في اختلاف تصور أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لدى المستجوبين وأثرها في تعزيز الشفافية والمساءلة.

المبحث الثالث: التحليل والمناقشة.

من خلال هذا المبحث سوف سيتم إثبات صحة أو نفي الفرضيات وتحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية:

المطلب الأول: تحليل ومناقشة الفرضية الأولى والفرضية الثانية.

سيتم مناقشة الفرضية الأولى والثانية بناء على النتائج المتوصل إليها:

الفرع الأول: تحليل ومناقشة الفرضية الأولى.

لقد تم إثبات صحة الفرضية الأولى والقائلة بأن لدى أعوان المحاسبة العمومية في مؤسسات القطاع العام درجة عالية من الوعي بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؛ وذلك بناء على نتائج الجدولين رقم (13.2) و (14.2) حيث:

✓ بخصوص العبارة الأولى: كانت أغلبية الأفراد ترى بأن لديهم درجة من المعرفة بمختلف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وكيفية تطبيقها؛

✓ بخصوص العبارة الثانية: كانت أغلبية الأفراد ترى بأن لديهم معرفة معمقة بأهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق كإطار معمول به في مجال المحاسبة العمومية؛

✓ بخصوص العبارة الثالثة: كانت أغلبية الأفراد ترى بأن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يساهم في تحقيق توازن مالي أفضل للمؤسسات الحكومية؛

✓ بخصوص العبارة الرابعة: كانت أغلبية الأفراد ترى بأن توفير تدريب وتعليم مناسب للموظفين في مجال المعايير المحاسبية الدولية يمكن أن يساهم في تعزيز الوعي والقدرة على تنفيذ تلك المعايير بشكل أفضل؛

✓ بخصوص العبارة الخامسة: كانت أغلبية الأفراد ترى بأن لديهم معرفة معمقة بالاختلافات بين المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ونظام المحاسبة العمومية المعمول به؛

الفرع الثاني: تحليل ومناقشة الفرضية الثانية.

لقد تم إثبات صحة الفرضية الأولى والقائلة بأن أعوان المحاسبة العمومية في مؤسسات القطاع العام يسعون بدرجة عالية لتعزيز المساءلة والشفافية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؛ وذلك بناء على نتائج الجدولين رقم (15.2) و (16.2) حيث:

- ✓ بخصوص العبارة الأولى: كانت أغلبية الأفراد يعتبرون تعزيز المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام ضرورة لتحقيق التنمية المستدامة والتقدم الاجتماعي؛
- ✓ بخصوص العبارة الثانية: كانت أغلبية الأفراد ترى بأن المساءلة والشفافية تساهم في الحد من الفساد وسوء الإدارة في المؤسسات الحكومية؛
- ✓ بخصوص العبارة الثالثة: هناك تباين بين آراء الأفراد بخصوص إذا كان للمواطنين حق الوصول إلى المعلومات والبيانات التي تتعلق بعمل المؤسسات الحكومية؛
- ✓ بخصوص العبارة الرابعة: كانت أغلبية الأفراد ترى بأن وجود نظام قانوني وتشريعات واضحة تدعم المساءلة والشفافية يلعب دورًا هامًا في تعزيزها في المؤسسات الحكومية؛
- ✓ بخصوص العبارة الخامسة: كانت أغلبية الأفراد ترى بأنه يمكن المساءلة والشفافية أن تؤثر على أداء المؤسسات الحكومية وتعزز كفاءتها؛
- ✓ بخصوص العبارة السادسة: كانت أغلبية الأفراد ترى بأن توعية موظفي والإدارات الحكومية بأهمية المساءلة والشفافية من خلال إشراكهم في برامج التدريب والتثقيف يعتبر أمر بالغ الأهمية؛

المطلب الثاني: تحليل ومناقشة الفرضية الثالثة والفرضية الرابعة.

سيتم مناقشة الفرضية الأولى والثانية بناء على النتائج المتوصل إليها:

الفرع الأول: تحليل ومناقشة الفرضية الثالثة.

لقد تم إثبات صحة الفرضية الثالثة والقائلة بأن تبني المعايير المحاسبية الدولية IPSAS يدعم بدرجة عالية المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؛ وذلك بناء على نتائج الجدولين رقم (17.2) و (18.2) حيث:

- ✓ بخصوص العبارة الأولى: كانت أغلبية الأفراد ترى بأن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يساهم في زيادة مصداقية التقارير المالية للمؤسسات الحكومية؛

- ✓ بخصوص العبارة الثانية: كانت أغلبية الأفراد ترى بأن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يساهم في تحسين عمليات التخطيط المالي في المؤسسات الحكومية؛
- ✓ بخصوص العبارة الثالثة: كانت أغلبية الأفراد ترى بأن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يساهم في تحسين عمليات الرقابة المالية في المؤسسات الحكومية؛
- ✓ بخصوص العبارة الرابعة: كانت آراء الأفراد متفاوتة حول إذا كانت المزايا الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في سبيل زيادة الشفافية تفوق تكاليفها؛
- ✓ بخصوص العبارة الخامسة: كانت أغلبية الأفراد ترى بأن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يساهم في تعزيز خاصية الملائمة للتقارير المالية للمؤسسات الحكومية؛

الفرع الثاني: تحليل ومناقشة الفرضية الرابعة.

- لقد تم إثبات صحة الفرضية الرابعة والقائلة بأن مؤسسات القطاع العام تواجه درجة عالية من التحديات التي تحول دون تبني المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؛ وذلك بناء على نتائج الجدولين رقم (19.2) و (20.2) حيث:
- ✓ بخصوص العبارة الأولى: كانت أغلبية الأفراد ترى بأنه يوجد قيود مالية تؤثر على قدرة المؤسسات الحكومية على تنفيذ وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية؛
 - ✓ بخصوص العبارة الثانية: كانت أغلبية الأفراد ترى بأن هناك صعوبات في تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية الدولية والتسيير المالي المستخدمة في المؤسسات العامة؛
 - ✓ بخصوص العبارة الثالثة: هناك تباين بين آراء الأفراد بأن المؤسسات الحكومية تواجه تحديات في جمع وتحليل البيانات الضرورية للتقارير المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية؛
 - ✓ بخصوص العبارة الرابعة: كانت أغلبية الأفراد ترى بوجود مشكلات في توفر الموارد البشرية المؤهلة بشكل كافٍ لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في المؤسسات العامة؛
 - ✓ بخصوص العبارة الخامسة: كانت أغلبية الأفراد ترى بوجود صعوبات في فهم وترجمة المعايير المحاسبية الدولية للواقع العملي في المؤسسات الحكومية؛
 - ✓ بخصوص العبارة السادسة: كانت أغلبية الأفراد ترى بوجود تحديات في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية فيما يتعلق بتقييم الأصول والالتزامات والتكاليف في المؤسسات الحكومية؛

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل الذي يدرس الواقع العملي لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لعينة من المحاسبين العموميين، والأمريين بالصرف، وأعوان الرقابة المالية في ولاية الوادي تم التعريف بالعينة محل الدراسة، مع محاولة الإجابة على فرضيات الدراسة من خلال الاستبيان الموزع على تلك العينة وهذا بغية الوصول إلى: التعرف على درجة وعي المؤسسات العمومية الجزائرية بآليات تطوير النظام المحاسبي، ومزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وأهمية تعزيز الشفافية والمساءلة، لمواكبة التطور الاقتصادي العالمي، حيث يمكن تلخيص نتائج تحليل فرضيات الدراسة كما يلي:

- ✓ بناءً على التحليل الإحصائي ونتائج الفرضية الأولى نستنتج إيجابية وجهة نظر المستجوبين ومدى وعيهم بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، لهذا سيتم الاحتفاظ بالفرضية الأولى؛
- ✓ بناءً على التحليل الإحصائي ونتائج الفرضية الثانية نستنتج إيجابية وجهة نظر المستجوبين ومدى وعيهم بأهمية تعزيز الشفافية والمساءلة في مؤسسات القطاع العام، لهذا سيتم الاحتفاظ بالفرضية الثانية؛
- ✓ بناءً على التحليل الإحصائي ونتائج الفرضية الثالثة نستنتج إيجابية وجهة نظر المستجوبين وتأيدهم لمدى قدرة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في دعم الشفافية والمساءلة، لهذا سيتم الاحتفاظ بالفرضية الثالثة؛
- ✓ بناءً على التحليل الإحصائي ونتائج الفرضية الرابعة نستنتج إيجابية وجهة نظر المستجوبين ومدى وعيهم بالتحديات التي تواجه المؤسسات القطاع العام في تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، لهذا سيتم الاحتفاظ بالفرضية الرابعة؛



الخاتمة



تعد المحاسبة العمومية الركيزة الأساسية لشؤون المالية لدولة كونها تلعب دورا هاما في المجال النظري والمجال التطبيقي لها، حيث تهدف بصفتها نظاما للمعلومات بوضع خطط وتنبؤات مستقبلية متوقع حدوثها مستقبلا كما تقوم بتشخيص الأنشطة والبرامج المختلفة المخطط لها سابقا من طرف الحكومة، ومن خلال توفيرها للمعلومات المتمثلة في القوائم المالية المتعلقة بأنشطة الوحدات الحكومية فهي تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة والملائمة فيها، وسعيا إلى تطويرها وعصرنتها تختم إتباع معايير دولية خاصة بالمحاسبة العمومية، حيث تلعب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دورا هاما في تحقيق أهداف الحكومات و المؤسسات العمومية في جودة إعداد التقارير والقوائم المالية، من خلال تعزيز الشفافية والمساءلة لتحقيق التسيير العقلاني للمال العام.

من خلال تناول موضوع الدراسة، تم محاولة معالجة الإشكالية التي تدور حول مدى مساهمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز الشفافية والمساءلة، من خلال التعرف على الأسس والمبادئ المفسرة للمحاسبة في القطاع العام والى التعرف على المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمحاسبة العمومية والاطلاع على المعايير الدولية (IPSAS) وتوجهاتها في هذا المجال، ومظاهره والآثار الناجم عنها في تعزيز الشفافية والمساءلة، بالإضافة إلى الإحاطة بالمفاهيم المتعلقة بالشفافية والمساءلة.

وتم ذلك بالاستعانة بما توفر لنا من الكتب والمذكرات، ومجلات العلمية مع إجراء دراسة تطبيقية ميدانية بالاعتماد على توزيع استبيان على عينة (آمرين بالصرف؛ محاسبين عموميين؛ مراقبين ماليين) في المؤسسات العمومية.

أولا. نتائج الدراسة:

من خلال نتائج الدراسة الميدانية والمتعلقة بقياس أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز الشفافية والمساءلة، فقد تم التوصل إلى عدة نتائج نذكرها فيما يلي :

➤ درجة المعرفة بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وكيفية تطبيقها تعتبر مقبولة في مؤسسات القطاع العام، إذ يجب توفير تدريب وتعليم مناسب للموظفين في مجال المعايير المحاسبية الدولية يمكن أن يساهم في تعزيز الوعي والقدرة على تنفيذ تلك المعايير بشكل أفضل؛

➤ يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحقيق توازن مالي أفضل للمؤسسات الحكومية؛

➤ هناك اختلافات جوهرية بين المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ونظام المحاسبة العمومية المعمول به؛

➤ يعتبر تعزيز المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام ضرورية لتحقيق التنمية المستدامة والتقدم

الاجتماعي، كما تساهم في الحد من الفساد وسوء الإدارة في المؤسسات الحكومية؛

- وجود نظام قانوني وتشريعات واضحة تدعم المساءلة والشفافية يلعب دورًا هامًا في تعزيزها في المؤسسات الحكومية؛
 - إن توعية موظفي والإدارات الحكومية بأهمية المساءلة والشفافية من خلال إشراكهم في برامج التدريب والتثقيف يعتبر أمر بالغ الأهمية؛
 - يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في زيادة مصداقية التقارير المالية للمؤسسات الحكومية، إذ يساهم في تحسين عمليات التخطيط المالي، وكذا تحسين عمليات الرقابة المالية في المؤسسات القطاع العام؛
 - هناك صعوبات في تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية الدولية والتسيير المالي المستخدمة في المؤسسات العامة؛
 - تواجه المؤسسات الحكومية تحديات في جمع وتحليل البيانات الضرورية للتقارير المالية وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
 - توجد صعوبات في فهم وترجمة المعايير المحاسبية الدولية للواقع العملي في المؤسسات الحكومية؛
- ثانيا: اقتراحات وتوصيات الدراسة.**
- استنادا لنتائج الدراسة، يمكن تقديم الاقتراحات والتوصيات التالية:
- يجب توفر النية والجدية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛
 - ضرورة التحديث المستمر للبرامج المحاسبية في مؤسسات القطاع العام من أجل مواكبة التطورات؛
 - تحديث وعصرنة أنظمة المحاسبة المستخدمة في المؤسسات العمومية كي تناسب تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
 - تأهيل العاملين في مجال المحاسبة في المؤسسات العمومية من خلال دراسة الاحتياجات التدريبية وتصميم برامج تدريبية لتشجيعهم على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
 - تطوير البنية الهيكلية للمؤسسات العمومية في القطاع العام حتى لا تكون عائق في تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
 - لا بد للتشريعات والقوانين أن تمتاز بالوضوح، والمرونة وخالية من الغموض والثغرات، لمواكبة التطورات الاقتصادية الراهنة، ومتوافقة مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
 - ربط مختلف مشاريع الإصلاح بالحيط الجامعي الأكاديمي للاستفادة من مختلف نتائج أبحاثه؛
 - مواكبة آخر التطورات والمستجدات في مجال المحاسبة والمعايير المعتمدة من أجل تحسين المعلومات؛
 - العمل على سن قوانين مهنية ورسمية توحى بضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

- محاولة تبني أساس محاسبي آخر دون الأساس النقدي لعله يعكس النفقات والإيرادات بصورة أكثر واقعية وإعداد الموازنات بفعالية أكثر؛
- ضرورة الاهتمام بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المؤسسات العمومية بغية إعطاء مزيد من الصحة والشفافية؛
- تطوير مناهج الكليات والجامعات الاقتصادية والتجارية والتسيير والمعاهد ومراكز التكوين المهني تتضمن تدريس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إضافة إلى إعادة النظر في مقررات بعض المقاييس التي لها علاقة بالمحاسبة العمومية والمستوى الذي تدرس به؛

رابعاً: آفاق الدراسة.

تناولت الدراسة موضوع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومدى تأثيرها في تعزيز المساءلة والشفافية كذلك تناولنا عصرنه نظام المحاسبة العمومية وذلك في ظل المعايير المحاسبية IPSAS، وأهمية تعزيز الشفافية وتحقيق المساءلة في الحفاظ على المال العام والمساهمة في النمو الاقتصادي، ولكن يمكن تقديم تفسير أكثر للموضوع من خلال البحث في المواضيع التالية:

- أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على الرقابة المالية في المؤسسات العمومية؛
- إمكانية تطبيق معايير المستندة لأساس الاستحقاق أو معيار الأساس النقدي وملاءمتها في البيئة الجزائرية؛
- تكيف النظام المحاسبي في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في البيئة الجزائرية؛
- الإصلاح الميزانياتي في الجزائر في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS،
- دور الفاعلين في نظام المحاسبة العمومية في فاعلية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز نظام الرقابة المالية؛

قائمة المراجع



قائمة المراجع

أولاً. المراجع باللغة العربية.

الكتب

1. إبراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، جامعة العلوم التكنولوجيا للكتاب العالمي، اليمن، 2013..
2. الإئتلاف من أجل النزاهة والمساءلة (أمان)، النزاهة والشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد، الطبعة 4، الإئتلاف من أجل النزاهة والمساءلة-أمان-، القدس، 2016.
3. خالد شحادة الخطيب ومحمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، طبعة 2، دار وائل للنشر، عمان، 2010.
4. صندوق النقد الدولي، 2013.
5. عبير مصلح، النزاهة والشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد، الطبعة 3، الإئتلاف من أجل النزاهة والمساءلة-أمان-، القدس، 2013.
6. لؤي وديان وزهير الحدر، المحاسبة الحكومية، الطبعة 1، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010.
7. المجتمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، دليل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
8. المجتمع الدولي للمحاسبين القانونيين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة ونشر المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2021، الجزء الأول،
9. المجتمع الدولي للمحاسبين القانونيين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة ونشر المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2021، الجزء الثاني،
10. المجتمع الدولي للمحاسبين القانونيين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة ونشر المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2021، الجزء الثالث،
11. مقدمة لمعايير المحاسبة للقطاع العام، ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، الوحدة 1، أكتوبر 2021.

الرسائل والأطروحات الجامعية

1. - يوسف السعيد أحمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها للمعايير المحاسبية العمومية الدولية IPSAS، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البليدة 2، البليدة، 2016.
2. أسماء ياسين أحمد المدهون، العلاقة بين المساءلة والاستراتيجية والنزاهة، قدمه هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات نيل الحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الأزهر، غزة، 2019.
3. إسماعيل نعيم أسعد، أثر المساءلة الذكية على جودة الخدمات الصحية في المستشفيات الحكومية الكبرى في المحافظات الجنوبية فلسطين، قدمه استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، 2020.

4. أيوب العمودي، دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري بالقطاعات الحكومية في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2013.
5. بن ساعد زهية، الشفافية والمساءلة كآليتين لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2017.
6. بوعبادة فتحية، استراتيجية عصنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ل م د في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2020.
7. 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 1، سطيف، 2019.
8. حنان بن زغي، دور الحكم الراشد في مكافحة فساد الجماعات الإقليمية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ل م د في العلوم القانونية، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر، باتنة، 2020.
9. خالد عبادة نزال عليمت، انعكاسات الفساد على التنمية الاقتصادية دراسة حالة الأردن، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015.
10. راشدة آدم اسحق عبد الله، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في الحد من الفساد المالي، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2022.
11. سليم بشير قشطة، دور الإفصاح المحاسبي في دعم أنظمة الرقابة المالية والمساءلة في المنظمات الاهلية لقطاع غزة، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، 2017.
12. سهير موفق عبد الحسين، مدى تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأنتوساي) في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير محاسبة، جامعة بغداد، بغداد.
13. شتيح أكرم، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على الأداء المالي الحكومي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة يحي فارس، المدية، 2020.
14. شلال زهير، آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2014.
15. عامر مريم، شروط استجابة القطاع العام الإداري الجزائري لتطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2021.
16. عباس عبد الحفيظ، تقييم فعالية النفقات العامة في ميزانية الجماعات المحلية، رسالة ماجستير، جامعة أبوبكر

- بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012.
17. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، تطوير مفهوم الحوكمة في مؤسسات القطاع العام بالجمهورية اليمنية لتعزيز الإفصاح والشفافية لتقاريرها المالية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2016.
18. عبدوس إيمان، دور تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر 2022.
19. عبود ميلود، متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، 2019.
20. عميري أحمد، الشفافية في ابرام العقود الإدارية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم تخصص قانون عام، جامعة ابن خلدون، تيارت، 2020.
21. فارس بن علوش بن بادي السبيعي، دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية، أطروحة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في العلوم الأمنية، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، 2010.
22. فهد عبد الرحمن مسفر رمزي، الإدارة بالشفافية لدى مديري مكاتب التربية والتعليم بمنطقة مكة المكرمة من وجهة نظر المديرين والمشرفين، متطلب تكميلي لنيل درجة الماجستير في الإدارة التربوية والتخطيط، أم القرى، مكة المكرمة، 2013.
23. قمو آسيا، اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، قاصدي مباح، ورقلة، 2012.
24. قمو آسيا، دور ميكانيزمات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مباح، ورقلة، 2018.
25. -نائل عبد علي النعزي، مدى التزام ديوان الرقابة المالية الإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في القيادة والإدارة، أكاديمية الإدارة والسياسة وللدراسات العليا، غزة، 2015.
26. نعيمة محمد حرب، واقع الشفافية الإدارية ومتطلبات تطبيقها في الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة، قدم هذا المقترح استكمالاً لمتطلبات الاعداد لرسالة الماجستير في إدارة الاعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.

الدوريات والمجلات

1. أبو ريذة ماهر وأبو يوسف محمد، دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تعزيز مبادئ الشفافية المالية، مجلة المالية & الأسواق، العدد 3، 28-09-2020.

2. أكحل محمد، الشفافية المالية العمومية من منظور المؤسسات الدولية ومستجداتها في التشريع الجزائري، *مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية*، العدد 3، 2021.
3. براضية حكيم، اعتمادات المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام في دعم الشفافية والمساءلة والرقابة على المال العام، *مجلة أداء المؤسسات الجزائرية*، الجزائر
4. بن دغاس زهير ورقوب نورمان، مرتكزات حوكمة القطاع العام في الجزائر، *حوليات جامعة الجزائر 1*، الجزائر، العدد 33، جوان 2019.
5. بوزيد السايح، سبل تعزيز المساءلة والشفافية لمكافحة الفساد وتمكين الحكم الرشيد في الدول العربية، *مجلة الباحث، مخبر الجامعة المؤسسة والتنمية المحلية المستدامة*، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 10، 2012.
6. بوكفوسة أحمد وتيفالي بن يونس، نحو استراتيجية عصنة نظام المحاسبة العمومية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، *مجلة الاقتصاد والبيئة* تجربة فرنسا، العدد 01، أفريل 2022.
7. حساني عبد المجيد وبوعبانة فتيحة، عرض البيانات المالية وفق مشروع عصنة نظام المحاسبة العمومية بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية*، العدد 1، 2021.
8. خالد بعاشي ونصر حميداتو، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لترشيد نفقات الارادات العمومية الجزائرية، *مجلة آفاق للبحوث والدراسات*، العدد 02، 2022.
9. خبيطي خضير ومونة يونس، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، *المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية*، الجزائر، العدد 02، 2016.
10. خلف الله بن يوسف، مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تبني معايير القطاع الحكومي الخاص IPSAS، *مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة*، العدد 01،
11. خلف الله بن يوسف ومعاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، *مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية*، جامعة زيان عاشور بالجلفة، العدد 02،
12. خميسة إبراهيم وبن موسى كمال، نحو استراتيجية توافقية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، *مجلة المدبر*، العدد 01، 2020.
13. زونية بن فرج ومريم ربيعي، معايير المحاسبة الدولية آلية لترشيد الانفاق الحكومي، *مجلة دراسات الاقتصاد وإدارة الأعمال*، العدد 02، ديسمبر 2018.
14. شاشوة عبد الحكيم وبوجطو حكيم، أثر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على فعالية حوكمة النفقات العامة، *مجلة دفاتر اقتصادية*، العدد 02، 2021.
15. صالح عبد عايد العجيلي وناظر أحمد المندبل، دور الشفافية في الحد من الفساد الإداري، *مجلة العلوم القانونية/كلية القانون - جامعة بغداد*، العدد الخاص لبحوث مؤتمر فرع القانون العام المنعقد تحت عنوان الإصلاح الدستوري والمؤسسي الواقع والمأمول، 14، 13/11/2018.
16. ضريفي نوال وضريفي الصادق، دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، *مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية*، العدد 10، جوان 2018.
17. رحيم حسين، نظام المعلومات الوطني كأداة لدعم الشفافية وترشيد القرار، *ورقة بحثية*، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الاغواط، الجزائر.

18. طويلب محمد، آفاق تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر - الآثار والتحديات -، مجلة المنهل الاقتصادي، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي الجزائر، العدد 02، أكتوبر 2022.
19. عامر مريم وطويلب محمد، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر مع المرجع الدولي في عرض البيانات المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، الجزائر، جوان 2021.
20. عفاف لوميزية، التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية العمومية الدولية ودوره في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري في الجزائر، مجلة إضافات اقتصادية، العدد 02، 2020.
21. عون الشبيل ومحمد المومني، أثر نظم المعلومات المحاسبية المحسوبة على مهام مدققي ديوان المحاسبة الأردني في تعزيز المساءلة والشفافية، مجلة المنار، العدد 14، 2013/07/04.
22. عياد طاهر بن إسماعيل، دعم آليات المساءلة للحد من الفساد في القطاع العام الليبي، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 20، 2019.
23. فلاح بن فرج السبيعي، أثر تطبيق الشفافية الإدارية في الحد من الفساد الإداري في الشركات المالية السعودية، المجلة العربية للإدارة، العدد 01، مارس 2017.
24. فلاق محمد وحدهو سميرة أحلام، دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري، مجلة الريادة لاقتصادات الاعمال، العدد 01، 2015.
25. قمو آسيا، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، الجزائر، جانفي 2022.
26. مغزيلي نوال، تكنولوجيا الاعلام والاتصال والمساءلة نحو إرساء مساءلة الكترونية، مجلة البحوث السياسية والإدارية، العدد 12.
27. نجلاء إبراهيم عبد الرحمن وريا محمد النفيعي، مدى ارتباط المساءلة المالية بتحقيق الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية، مجلة الاقتصاد والمالية، العدد 02، 2020.
28. يوسف السعيد أحمد، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة أبعاد اقتصادية، العدد 01، 2022..

المؤتمرات والملتقيات والندوات

1. عبد الحليم ملياني، محمد كاملي، محمد علاء الدين مرحوم، تدويل المحاسبة العمومية في الجزائر نحو المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العمومي، إصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية والاقتصادية، برلين، ألمانيا، وقائع المؤتمر العلمي الافتراضي 01-02-أكتوبر 2022.

ثانيا. المراجع باللغة الأجنبية

Articles

1. Christopher Humphrey and Anne Loft, Setting Standards, Making History: The International Federation of Accountants (IFAC) 1977-2007, Draft of short history for IFAC website: Presented at OARnet Conference Skåne, January 2008, p5.
2. Accountants(IFAC)1977-2007, Draft of short history for IFAC websit: presented at

- OARnet Conference Skane, January 2008.
3. christopherHunphrey and Annetoft, Setting Standards, Making History: the International Federation of
 4. DisruptueeTechnology.Accounting Practices, Financial and Sustainability Reporting NIGERIA,2021.
 5. IFAC, Report of the Extemally chaired heview panel on the Govemance, Role and Organisation of the Intemational Federation of Accontantspublic Sector committee, Intemational Federation of Accountants, June2004.
 6. IFAC, Report of the Externally Chaired Review Panel on the Governance, Role and Organisation of the International Federation of Accountants Public Sector Committee, International Federation of Accountants, June, 2004.
 7. IMPLEMENTATION, "Koula KHECHAID es No RMeS COMPTABLESINTER NATIONAT Du SECTEUR PUBLIC(IPSAS) EN ALGERIA.
 8. Onuora J.K.J, OgbuaguN.M,"Effect of IPSAS Adoption on Accountability and Transparency in the Nigerian Public Sector Organizations",Journal of Acconting and Financial Mangement.
 9. Otuya Sunday, DenedoElahorOvuakporaye," IPSAS Implementation, Accontability and Transparency in public Sector Organizations in Bayelsa State, Nigeria". Journal ofAccounting and Financial Management 2020.
 10. Preject of modernizing, BouabbanaFethia, the public accounting Standards for the public sector(IPSAS) In Algeria, betweenreality and shallenges.
 11. Tolyemi, Samuel Taiue, Sunday Inyada and Ibitoye, TemitopeTitilayo, OFFECT OFIIPSAS ON ACCOUNTABILITY AND TRANSPARENCY IN SELE, TEDSTA TESOF NIGERIA, ICAN, Proceeding of the 07th Annual International Acadenic Conference on Acconting and Finance
 12. Victor Sastaneda Rodrigues, Is IPSAS Implementation Related to Fiscal Tramsparency and Accountability. BAR- Brazilian Administration Review, 2022.

Web sites

المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبيةالانتوساي، 2023/05/23، <http://www.intosai.org>

الملاحق





في إطار التحضير لمذكرة الماستر تخصص محاسبة تحت عنوان:

أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز الشفافية والمساءلة

— دراسة ميدانية —

نلتمس من سيادتكم مساعدتنا في إتمام هذا العمل المتعلق بإنجاز مذكرة ماستر وذلك بالتكرم بالإجابة على هذا الاستبيان كونها تمثل خطوة هامة في إثراء هذا الموضوع شاكرين لكم بهذا حسن تعاونكم معنا، وللإشارة فإن الفئة المستهدفة هي (آمرين بالصرف؛ محاسبين عموميين؛ مراقبين ماليين) في مؤسسات عمومية، كما نعلمكم أن المعلومات المجمعة سيتم التعامل معها بكل سرية لأغراض بحثية بحتة.

القسم الأول: البيانات الشخصية والوظيفية

رجاء ضع علامة X في الخانة المناسبة

أولا : معلومات القائم بتعبئة الاستبيان

1 - المستوى التعليمي:

- ليسانس () - ماستر () - ماجستير () - دكتوراه ()
- أخرى اذكرها (.....)

2-الخبرة المهنية:

- أقل من 06 سنوات () - من 06 إلى 10 سنوات ()
- من 11 إلى 15 سنة () - من 16 إلى 20 سنة ()
- أكثر من 20 سنة ()

3-المركز الوظيفي:

- آمر بالصرف () - محاسب عمومي ()
- عون لدى الرقابة المالية ()

4-التخصص:

- علوم مالية ومحاسبية () - علوم تسيير () - علوم اقتصادية ()
- علوم تجارية () - أخرى اذكرها (.....)

5- الجهة العامل بها:

- خزانة بلدية () - خزانة ولاية () - مؤسسة تربية ()
- رقابة مالية () - أخرى اذكرها (.....)

القسم الثاني: الأسئلة الخاصة بالدراسة

المحور الأول: الوعي بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في مؤسسات القطاع العام

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01 تمتلك درجة من المعرفة بمختلف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وكيفية تطبيقها					
02 لديك معرفة معمقة بأهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق كإطار معمول به في مجال المحاسبة العمومية					
03 في رأيك يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحقيق توازن مالي أفضل للمؤسسات الحكومية					
04 تعتقد أن توفير تدريب وتعليم مناسب للموظفين في مجال المعايير المحاسبية الدولية يمكن أن يساهم في تعزيز الوعي والقدرة على تنفيذ تلك المعايير بشكل أفضل					
05 لديك معرفة معمقة بالاختلافات بين المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ونظام المحاسبة العمومية المعمول به					

المحور الثاني: الوعي بأهمية تعزيز المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01 يعتبر تعزيز المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام ضرورة لتحقيق التنمية المستدامة والتقدم الاجتماعي					
02 تساهم المساءلة والشفافية تساهم في الحد من الفساد وسوء الإدارة في المؤسسات الحكومية					
03 للمواطنين حق الوصول إلى المعلومات والبيانات التي تتعلق بعمل المؤسسات الحكومية					
04 وجود نظام قانوني وتشريعات واضحة تدعم المساءلة والشفافية يلعب دورًا هامًا في تعزيزها في المؤسسات الحكومية					
05 يمكن أن تؤثر المساءلة والشفافية على أداء المؤسسات الحكومية وتعزز كفاءتها					
06 إن توعية موظفي والإدارات الحكومية بأهمية المساءلة والشفافية من خلال إشراكهم في برامج التدريب والتثقيف يعتبر أمر بالغ الأهمية					

المحور الثالث: قدرة المعايير المحاسبية الدولية IPSAS في دعم المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام

العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01 يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في زيادة مصداقية التقارير المالية للمؤسسات الحكومية					
02 يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحسين عمليات التخطيط المالي في المؤسسات الحكومية					
03 إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يساهم في تحسين عمليات الرقابة المالية في المؤسسات الحكومية					
04 تعتبر المزايا الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في سبيل زيادة الشفافية تفوق تكاليفها					
05 يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز خاصية الملائمة للتقارير المالية للمؤسسات الحكومية					

المحور الرابع: التحديات التي تواجه مؤسسات القطاع العام في تبني المعايير المحاسبية الدولية IPSAS

العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01 توجد قيود مالية تؤثر على قدرة المؤسسات الحكومية على تنفيذ وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية					
02 هناك صعوبات في تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية الدولية والتسيير المالي المستخدمة في المؤسسات العامة					
03 تواجه المؤسسات الحكومية تحديات في جمع وتحليل البيانات الضرورية للتقارير المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية					
04 توجد مشكلات في توفر الموارد البشرية المؤهلة بشكل كافٍ لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في المؤسسات العامة					
05 توجد صعوبات في فهم وترجمة المعايير المحاسبية الدولية للواقع العملي في المؤسسات الحكومية					
06 توجد تحديات في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية فيما يتعلق بتقييم الأصول والالتزامات والتكاليف في المؤسسات الحكومية					

المستوى التعليمي

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
41.7	41.7	41.7	43	ليسانس Valid
86.4	44.7	44.7	46	ماستر
90.3	3.9	3.9	4	ماجستير
98.1	7.8	7.8	8	دكتوراه
100.0	1.9	1.9	2	أخرى
	100.0	100.0	103	Total

الخبرة المهنية

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
14.6	14.6	14.6	15	أقل من 06 سنوات Valid
47.6	33.0	33.0	34	من 06 إلى 10 سنوات
79.6	32.0	32.0	33	من 11 إلى 15 سنة
84.5	4.9	4.9	5	من 16 إلى 20 سنة
100.0	15.5	15.5	16	أكثر من 20 سنة
	100.0	100.0	103	Total

المركز الوظيفي

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
31.1	31.1	31.1	32	أمر بالصرف Valid
92.2	61.2	61.2	63	محاسب عمومي
100.0	7.8	7.8	8	عون لدى الرقابة المالية
	100.0	100.0	103	Total

التخصص

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
38.8	38.8	38.8	40	علوم مالية ومحاسبية Valid
57.3	18.4	18.4	19	علوم تسيير
76.7	19.4	19.4	20	علوم اقتصادية
83.5	6.8	6.8	7	علوم تجارية
100.0	16.5	16.5	17	أخرى
	100.0	100.0	103	Total

الهيئة المستخدمة

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
18.4	18.4	18.4	19	بلدية Valid
43.7	25.2	25.2	26	ولاية
86.4	42.7	42.7	44	رقابة مالية
92.2	5.8	5.8	6	مؤسسة تربوية
100.0	7.8	7.8	8	أخرى
	100.0	100.0	103	Total

2- معاملات الارتباط (بيرسون) للاتساق الداخلي والقيم الاحتمالية لها:

Correlations		
متوسط المحور 1		
1	Pearson Correlation	متوسط المحور 1
103	N	
.555	Pearson Correlation	محور 1 سؤال 1
.000	Sig. (2-tailed)	
103	N	
.699	Pearson Correlation	محور 1 سؤال 2
.000	Sig. (2-tailed)	
103	N	
.680	Pearson Correlation	محور 1 سؤال 3
.000	Sig. (2-tailed)	
103	N	
.343	Pearson Correlation	محور 1 سؤال 4
.000	Sig. (2-tailed)	
103	N	
.677	Pearson Correlation	محور 1 سؤال 5
.000	Sig. (2-tailed)	
103	N	

Correlations		
متوسط المحور 3		
1	Pearson Correlation	متوسط المحور 3
103	N	
.508	Pearson Correlation	محور 3 سؤال 1
.000	Sig. (2-tailed)	
103	N	
.552	Pearson Correlation	محور 3 سؤال 2
.000	Sig. (2-tailed)	
103	N	
.362	Pearson Correlation	محور 3 سؤال 3
.000	Sig. (2-tailed)	
103	N	
.031	Pearson Correlation	محور 3 سؤال 4
.758	Sig. (2-tailed)	
103	N	
.369	Pearson Correlation	محور 3 سؤال 5
.000	Sig. (2-tailed)	
103	N	

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

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

Correlations		
متوسط المحور 2		
1	Pearson Correlation	متوسط المحور 2
103	N	
.618	Pearson Correlation	محور 2 سؤال 1
.000	Sig. (2-tailed)	
103	N	
.403	Pearson Correlation	محور 2 سؤال 2
.000	Sig. (2-tailed)	
103	N	
.042	Pearson Correlation	محور 2 سؤال 3
.671	Sig. (2-tailed)	
103	N	
.380	Pearson Correlation	محور 2 سؤال 4
.000	Sig. (2-tailed)	
103	N	
.491	Pearson Correlation	محور 2 سؤال 5
.000	Sig. (2-tailed)	
103	N	
.345	Pearson Correlation	محور 2 سؤال 6
.000	Sig. (2-tailed)	
103	N	

Correlations		
متوسط المحور 4		
1	Pearson Correlation	متوسط المحور 4
103	N	
.230	Pearson Correlation	محور 4 سؤال 1
.020	Sig. (2-tailed)	
103	N	
.123	Pearson Correlation	محور 4 سؤال 2
.215	Sig. (2-tailed)	
103	N	
.110	Pearson Correlation	محور 4 سؤال 3
.267	Sig. (2-tailed)	
103	N	
.180	Pearson Correlation	محور 4 سؤال 4
.070	Sig. (2-tailed)	
103	N	
.311	Pearson Correlation	محور 4 سؤال 5
.001	Sig. (2-tailed)	
103	N	
.144	Pearson Correlation	محور 4 سؤال 6
.148	Sig. (2-tailed)	
103	N	

3- معاملات الصدق والثبات:

Reliability Statistics		
N of Items	Cronbach's Alpha	المحور الأول
5	.652	

Reliability Statistics		
N of Items	Cronbach's Alpha	المحور الثالث
5	.605	

Reliability Statistics		
N of Items	Cronbach's Alpha	المحور الثاني
6	.630	

Reliability Statistics		
N of Items	Cronbach's Alpha	المحور الرابع
6	.636	

Reliability Statistics

	Cronbach's	إجمالي المحاور
N of Items	Alpha	
22	.807	

4- اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة:

Tests of Normality

Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnov ^a			
Sig.	df	Statistic	Sig.	df	Statistic	
.001	103	.949	.000	103	.165	متوسط المحور 1
.000	103	.899	.000	103	.175	متوسط المحور 2
.000	103	.883	.000	103	.177	متوسط المحور 3
.000	103	.936	.000	103	.159	متوسط المحور 4
.000	103	.862	.000	103	.157	متوسط جميع المحاور

a. Lilliefors Significance Correction

5- التكرارات والنسب لمتغيرات الدراسة:

محور 1 سؤال 1

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
1.9	1.9	1.9	2	غير موافق
16.5	14.6	14.6	15	محاييد
73.8	57.3	57.3	59	موافق
100.0	26.2	26.2	27	موافق بشدة
	100.0	100.0	103	Total

محور 1 سؤال 2

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
10.7	10.7	10.7	11	غير موافق
37.9	27.2	27.2	28	محاييد
91.3	53.4	53.4	55	موافق
100.0	8.7	8.7	9	موافق بشدة
	100.0	100.0	103	Total

محور 1 سؤال 3

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
1.0	1.0	1.0	1	غير موافق بشدة
4.9	3.9	3.9	4	غير موافق
12.6	7.8	7.8	8	محاييد
62.1	49.5	49.5	51	موافق
100.0	37.9	37.9	39	موافق بشدة
	100.0	100.0	103	Total

محور 1 سؤال 4

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
1.9	1.9	1.9	2	غير موافق
6.8	4.9	4.9	5	محاييد
50.5	43.7	43.7	45	موافق
100.0	49.5	49.5	51	موافق بشدة
	100.0	100.0	103	Total

محور 1 سؤال5

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
9.7	9.7	9.7	10	غير موافق Valid
42.7	33.0	33.0	34	محايد
88.3	45.6	45.6	47	موافق
100.0	11.7	11.7	12	موافق بشدة
	100.0	100.0	103	Total

محور 2 سؤال1

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
1.0	1.0	1.0	1	غير موافق بشدة Valid
3.9	2.9	2.9	3	محايد
57.3	53.4	53.4	55	موافق
100.0	42.7	42.7	44	موافق بشدة
	100.0	100.0	103	Total

محور 2 سؤال2

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
1.9	1.9	1.9	2	غير موافق Valid
3.9	1.9	1.9	2	محايد
54.4	50.5	50.5	52	موافق
100.0	45.6	45.6	47	موافق بشدة
	100.0	100.0	103	Total

محور 2 سؤال3

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
19.4	19.4	19.4	20	غير موافق Valid
38.8	19.4	19.4	20	محايد
74.8	35.9	35.9	37	موافق
100.0	25.2	25.2	26	موافق بشدة
	100.0	100.0	103	Total

محور 2 سؤال4

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
1.0	1.0	1.0	1	غير موافق بشدة Valid
2.9	1.9	1.9	2	غير موافق
10.7	7.8	7.8	8	محايد
62.1	51.5	51.5	53	موافق
100.0	37.9	37.9	39	موافق بشدة
	100.0	100.0	103	Total

محور 2 سؤال5

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
1.0	1.0	1.0	1	غير موافق بشدة Valid
7.8	6.8	6.8	7	غير موافق
10.7	2.9	2.9	3	محايد
62.1	51.5	51.5	53	موافق
100.0	37.9	37.9	39	موافق بشدة
	100.0	100.0	103	Total

محور 2 سؤال6

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
1.9	1.9	1.9	2	Valid غير موافق بشدة
6.8	4.9	4.9	5	غير موافق
9.7	2.9	2.9	3	محايد
59.2	49.5	49.5	51	موافق
100.0	40.8	40.8	42	موافق بشدة
	100.0	100.0	103	Total

محور 3 سؤال1

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
1.0	1.0	1.0	1	Valid غير موافق
7.8	6.8	6.8	7	محايد
65.0	57.3	57.3	59	موافق
100.0	35.0	35.0	36	موافق بشدة
	100.0	100.0	103	Total

محور 3 سؤال2

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
1.0	1.0	1.0	1	Valid غير موافق بشدة
2.9	1.9	1.9	2	غير موافق
19.4	16.5	16.5	17	محايد
71.8	52.4	52.4	54	موافق
100.0	28.2	28.2	29	موافق بشدة
	100.0	100.0	103	Total

محور 3 سؤال3

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
1.0	1.0	1.0	1	Valid غير موافق بشدة
3.9	2.9	2.9	3	غير موافق
9.7	5.8	5.8	6	محايد
65.0	55.3	55.3	57	موافق
100.0	35.0	35.0	36	موافق بشدة
	100.0	100.0	103	Total

محور 3 سؤال4

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
1.0	1.0	1.0	1	Valid غير موافق بشدة
16.5	15.5	15.5	16	غير موافق
51.5	35.0	35.0	36	محايد
88.3	36.9	36.9	38	موافق
100.0	11.7	11.7	12	موافق بشدة
	100.0	100.0	103	Total

محور 3 سؤال5

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
1.0	1.0	1.0	1	Valid غير موافق بشدة
2.9	1.9	1.9	2	غير موافق
15.5	12.6	12.6	13	محايد
74.8	59.2	59.2	61	موافق
100.0	25.2	25.2	26	موافق بشدة
	100.0	100.0	103	Total

محور 4 سؤال1

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
12.6	12.6	12.6	13	غير موافق Valid
24.3	11.7	11.7	12	محايد
79.6	55.3	55.3	57	موافق
100.0	20.4	20.4	21	موافق بشدة
	100.0	100.0	103	Total

محور 4 سؤال2

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
6.8	6.8	6.8	7	غير موافق Valid
17.5	10.7	10.7	11	محايد
75.7	58.3	58.3	60	موافق
100.0	24.3	24.3	25	موافق بشدة
	100.0	100.0	103	Total

محور 4 سؤال3

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
9.7	9.7	9.7	10	غير موافق Valid
20.4	10.7	10.7	11	محايد
78.6	58.3	58.3	60	موافق
100.0	21.4	21.4	22	موافق بشدة
	100.0	100.0	103	Total

محور 4 سؤال4

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
2.9	2.9	2.9	3	غير موافق بشدة Valid
11.7	8.7	8.7	9	غير موافق
24.3	12.6	12.6	13	محايد
71.8	47.6	47.6	49	موافق
100.0	28.2	28.2	29	موافق بشدة
	100.0	100.0	103	Total

محور 4 سؤال5

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
1.9	1.9	1.9	2	غير موافق بشدة Valid
9.7	7.8	7.8	8	غير موافق
17.5	7.8	7.8	8	محايد
70.9	53.4	53.4	55	موافق
100.0	29.1	29.1	30	موافق بشدة
	100.0	100.0	103	Total

محور 4 سؤال6

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
1.0	1.0	1.0	1	غير موافق بشدة Valid
7.8	6.8	6.8	7	غير موافق
22.3	14.6	14.6	15	محايد
78.6	56.3	56.3	58	موافق
100.0	21.4	21.4	22	موافق بشدة
	100.0	100.0	103	Total

6- المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة:

Descriptive Statistics			
Std. Deviation	Mean	N	
.6958	4.078	103	محور 1 سؤال 1
.7963	3.602	103	محور 1 سؤال 2
.8172	4.194	103	محور 1 سؤال 3
.6779	4.408	103	محور 1 سؤال 4
.8217	3.592	103	محور 1 سؤال 5
.6415	4.369	103	محور 2 سؤال 1
.6315	4.398	103	محور 2 سؤال 2
1.0608	3.670	103	محور 2 سؤال 3
.7567	4.233	103	محور 2 سؤال 4
.8603	4.184	103	محور 2 سؤال 5
.8737	4.223	103	محور 2 سؤال 6
.6256	4.262	103	محور 3 سؤال 1
.7844	4.049	103	محور 3 سؤال 2
.7587	4.204	103	محور 3 سؤال 3
.9246	3.427	103	محور 3 سؤال 4
.7386	4.058	103	محور 3 سؤال 5
.8977	3.835	103	محور 4 سؤال 1
.7921	4.000	103	محور 4 سؤال 2
.8414	3.913	103	محور 4 سؤال 3
1.0089	3.893	103	محور 4 سؤال 4
.9288	4.000	103	محور 4 سؤال 5
.8462	3.903	103	محور 4 سؤال 6
.4573	3.975	103	متوسط المحور 1
.4637	4.033	103	متوسط المحور 2
.4627	4.192	103	متوسط المحور 3
.4416	4.087	103	متوسط المحور 4
		103	Valid N (listwise)

7- قيم إحصائية ويلكوكسون والقيم الاحتمالية لها لمختلف متغيرات الدراسة

Wilcoxon Signed Rank Test: C1; C2; C3; C4; C5; C6

Test of median = 3.000 versus median > 3.000

	N	*	N for Test	Wilcoxon Statistic	P	Estimated Median
C1	103		103	3735.0	0.000	4.330
C2	103		103	3292.0	0.000	3.800
C3	103		103	3570.0	0.000	4.275
C4	103		103	3423.5	0.000	3.855