

أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وفقاً لأساسي الاستحقاق والنقدي: دراسة تطبيقية على مديرية ومفتشيات أملاك الدولة الجزائر العاصمة

The Reality of Applying International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Based on Accrual and Cash Basis: A Field Study on Public Institutions in Algiers

بوخاري محمد

جامعة الجزائر 3 – الجزائر

boukhari.mohamed@univ-alger3.dz

تاريخ النشر: 2025/12/20

جعنيط عادل*

جامعة الجزائر 3 – الجزائر

djonit.adel@univ-alger3.dz

تاريخ القبول للنشر: 2025/12/11

تاريخ الاستلام: 2025/11/16

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في الإدارات العمومية الجزائرية، وذلك من خلال دراسة العمليات والأحداث المحاسبية التي تقوم بها نموذج من هذه الإدارات وفقاً لأساسي الاستحقاق والنقدي. ولتحقيق أهداف الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي في الجانب النظري من الدراسة، بالإضافة إلى استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات في الجانب التطبيقي، حيث وُزِعَ على عينة من المحاسبين العموميين، والأميرين بالصرف المختص على مستوى مديرية أملاك الدولة وكل المفتشيات التابعة لها.

وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساهم في تحسين جودة القوائم المالية من خلال تبني أساس الاستحقاق المحاسبي بدلاً من الاعتماد الحصري على الأساس النقدي. كما تعزز هذه المعايير مستوى الإفصاح والشفافية في البيانات المالية، إضافةً إلى دورها في تفعيل الرقابة وتعزيز المساءلة بشأن استخدام الموارد المالية للإدارات العمومية.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؛ الأساس النقدي؛ أساس الاستحقاق؛ المؤسسات العمومية.

تصنيفات JEL: M480, H610

Abstract:

This study aims to underscore the strategic importance of implementing the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) for enhancing the efficiency and performance of Algerian government agencies by examining the accounting transactions and events carried out by public institutions based on both the accrual and cash basis. To achieve the objectives of this study, the descriptive approach was adopted, along with the use of a questionnaire as a data collection tool in the field study. The questionnaire was distributed to a sample of public accountants.

The study concluded that the implementation of IPSAS contributes to improving the quality of financial statements by adopting the accrual accounting basis instead of relying exclusively on the cash basis. Additionally, these standards enhance the level of financial disclosure and transparency, while also playing a crucial role in strengthening oversight and promoting accountability regarding the use of financial resources in the municipalities of Algiers by government agencies.

Keywords: Digitization , tax administration, tax procedures

Jel Classification Codes: H610. M480

1. مقدمة:

يجب أن تحتوي مقدمة المقال على تمهيد للموضوع، ثم طرح لإشكالية البحث ووضع الفرضيات المناسبة، بالإضافة إلى تحديد أهمية وأهداف البحث ومنهجية الدراسة. مع بداية ثمانينيات القرن الماضي، برزت جهود مكثفة على المستوى الدولي من قبل المنظمات والهيئات المعنية بتطوير المحاسبة عالمياً، بهدف توحيد وتأطير الأساليب المحاسبية في القطاع العام. وقد أدت هذه الأبحاث إلى ظهور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، التي تهدف إلى معالجة مختلف القضايا المتعلقة بالعمليات المالية للدول. وتصدر هذه المعايير عن مجلس المعايير الدولية للقطاع العام (IPSASB)، الذي يعرّض المنظمة الرسمية المسؤولة عن وضع وتحديث هذه المعايير. وفي هذا السياق، اتجهت الجزائر، على غرار العديد من الدول، منذ أواخر التسعينيات إلى تحديث القطاع العام من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS). ويهدف هذا التبني إلى تعزيز الحوكمة الرشيدة للموارد المالية وتلبية احتياجات مختلف الأطراف المعنية، نظراً لما توفره التقارير المالية من موثوقية، إضافةً إلى دورها في تعزيز الشفافية والإفصاح المحاسبي، خاصة فيما يتعلق بأسس القياس المحاسبي في القطاع العام، والتي تشمل كلاً من أساس الاستحقاق المحاسبي والأساس النقدي.

مشكلة الدراسة:

بناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية:
- ما أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي والأساس النقدي؟

ويندرج تحت السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

هل تتبنى المؤسسات العمومية الجزائرية محل الدراسة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) بشكل كاف؟

هل تسعى المؤسسات العمومية الجزائرية محل الدراسة إلى تطبيق مبدأ أساس الاستحقاق المحاسبي والنقدي بشكل مقبول؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم اقتراح الفرضيتين التاليتين:
تتبنى المؤسسات العمومية الجزائرية محل الدراسة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) بشكل كاف.

تسعى المؤسسات العمومية الجزائرية محل الدراسة إلى تطبيق مبدأ أساس الاستحقاق المحاسبي والنقدي بشكل مقبول.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من الدور البارز والمتزايد لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على المستوى الدولي، وفي الجزائر ومؤسساتها العمومية، مع التركيز على اعتماد مبدأ أساس الاستحقاق المحاسبي. كما تسهم الدراسة في إشعار صناع القرار بأهمية تبني أساس الاستحقاق وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، لما له من دور في تحسين إدارة الموارد المالية وتعزيز الشفافية والمساءلة.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في الأجهزة الحكومية الجزائرية، لا سيما في الإدارات العمومية محل الدراسة. كما تسعى إلى تقييم مدى قدرة النظام المحاسبي الحكومي على تبني مبدأ أساس الاستحقاق وفقاً لهذه المعايير، وكذا إبراز دور هذه المعايير في تحسين تسيير المال العام وترشيد النفقات العمومية، مما يعزز من كفاءة وفعالية الأداء المالي في القطاع الحكومي.

2. مفهوم الأساس النقدي وأساس الاستحقاق:**2.1. مفهوم الأساس النقدي:**

تعتبر المحاسبة على الأساس النقدي طريقة للإثبات المالي التي تُعتبر مجرد تسجيل للإيرادات والنفقات عند دفعها أو استلامها. تُستخدم هذه الطريقة في المحاسبة العامة لتوثيق النفقات والإيرادات التي تتعلق بالمعاملات السابقة أو المتوقعة (الله، 2017)

يعتمد الأساس النقدي في المحاسبة على توثيق المصروفات والإيرادات وفقاً للمدفوعات الفعلية أو التحصيلات النقدية، دون اعتبار للفترة الزمنية التي تم خلالها الاستفادة من تلك المصروفات أو تحقق الإيرادات. وبناءً عليه، تُعتبر عملية الدفع أو التحصيل النقدي هي المحور الرئيسي لتسجيل الإيرادات والمصروفات في السجلات المحاسبية، كما أشار (عبد السلام أحمد و محمد كمال إبراهيم، 2006)

يُعتبر هذا الأساس النقدي بمثابة إطار زمني يتحكم في توثيق الإيرادات والنفقات بناءً على اللحظة التي يتم فيها استلام المدفوعات أو دفع النفقات. حيث تُؤخذ الإيرادات والنفقات في الاعتبار فقط عند حدوث تلك المعاملات المالية، مما يعني أن أي إيراد أو نفقة يُسجل فقط في التواريخ التي يتم فيها تبادل الأموال الفعلية، سواء كانت تلك المعاملات قد حدثت في فترات سابقة أو لاحقة.

ومن خلال هذا النظام، تُعتبر الإيرادات والنفقات العامة مرتبطة بالتحركات النقدية، مما يؤدي إلى تقلبات في تسجيل تلك الإيرادات والنفقات، حيث يتم رصدها ومتابعتها وفقاً للميزانية العامة للدولة. ويجب الالتفات إلى أن هذه القاعدة تجعل من الصعب السيطرة على النتائج المالية بدقة، خاصة في حالة استخدام الكشف المالية لتقييم الأداء المالي.

في حال تم التعامل مع هذا الأساس، فإن الإيرادات يتم تسجيلها عند تحقق الدفعات النقدية، مما يجعلها تتأثر بالفترات المالية، كما أن هذه الإيرادات تتضمن الإيرادات التي تم تحصيلها خلال السنة المالية، أي أن أي زيادة في الإيرادات ستسجل فقط عندما يتم استلامها فعلياً، بدلاً من تسجيلها بناءً على تقديرات مستقبلية (مولود، 2023).

2.2. مفهوم أساس الاستحقاق:

يعني أساس الاستحقاق أن العمليات المالية التي تتم تُسجل عند حدوثها، بغض النظر عن توقيت استلام المدفوعات أو دفع النفقات. (Bellanca، 2015). وبالتالي، تنتج أن الأساسات الرئيسية المرتبطة بهذا النوع من المحاسبة تعتمد على نظام محاسبي يُميز بين الأحداث الاقتصادية التبادلية وأي تدفقات نقدية ذات صلة. من هنا، لا يُسمح بالتقارير عن التدفقات الاقتصادية إلا عند تبادل النقد.

يتم إثبات الإيرادات والالتزامات الخاصة بالأموال العامة، وينبغي هذا الإثبات أن يكون غير مرتبط بالصناديق النقدية.

بالمقابل، لا يتم تسجيل الالتزامات وفقاً للنظام المحاسبي المعتمد على أساس النقد إلا عندما يتم رصد الأرصدة النقدية.

يرتكز أساس الاستحقاق على مبدأ استقلال الدورات المالية، حيث تُعد كل دورة مالية وحدة زمنية مستقلة، تُدرج فيها المصروفات والإيرادات الخاصة بها في الحساب الختامي، سواء تم دفع المصروفات أو تحصيل الإيرادات فعلاً أم لا. (البناء، 2012)

3.2. الفرق بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق المحاسبي:

يتمحور الاختلاف الجوهرى بين نظامي المحاسبة النقدية ومحاسبة الاستحقاق حول توقيت تسجيل المعاملات المالية. ففي النظام النقدي، يتم تسجيل العمليات المالية فقط عند حدوث التدفقات النقدية الفعلية، حيث تُسجل الإيرادات عند قبضها والنفقات عند سدادها. في المقابل، يتبع نظام محاسبة الاستحقاق مبدأ الاستحقاق

المحاسبي، حيث يتم تسجيل الإيرادات عند تحققها بغض النظر عن تاريخ قبضها، وتسجل النفقات عند تكبدها بمعزل عن تاريخ سدادها.

ويتجلى هذا الاختلاف بشكل واضح في معالجة القيود الزمنية للمعاملات، حيث يؤجل النظام النقدي الاعتراف بالإيرادات حتى قبضها فعلياً، بينما يعترف بها نظام الاستحقاق عند اكتسابها. وبالمثل، يؤجل النظام النقدي تسجيل النفقات إلى حين دفعها، في حين يسجلها نظام الاستحقاق عند حدوثها.

جدير بالذكر أن كلا النظامين يمتلك مزايا وتحديات عند تطبيقهما في القطاع العام، مما يستدعي تقييم مدى ملائمة كل منهما لطبيعة العمليات المالية الحكومية. (جابي، 2017)

3. مميزات كل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق المحاسبي:

أن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تهدف إلى إصدار وتطوير معايير محاسبية دولية يمكن تقسيمها إلى مجموعتين حسب الأسس المعتمدة في المعايير:

1.3. مميزات الأساس النقدي:

ان الأساس النقدي حظي بقبول واسع في محاسبة القطاع العام على مدى وقت طويل، ويرجع ذلك إلى تركيز الدول على تعزيز آليات الرقابة على تخصيص الموارد والرقابة على النفقات ضمن الإطار الزمني للسنة المالية. حيث يوفر هذا الأساس أداة فعالة لمقارنة البيانات الموازنة مع نتائج التنفيذ الفعلية. وفيما يلي عرض لأبرز مزايا الأساس النقدي وفقاً (أكرم، 2020) :

يتميز بقدرة عالية على تقديم معلومات مالية واضحة وسهلة الفهم لمستخدمي البيانات المالية.
يحظى التقارير المالية المعدة بموجبه بدرجة عالية من المصادقية، مما يعزز إمكانية المقارنة وخاصة في تقييم مدى الالتزام بالاعتمادات الموازنة.

يتسم النظام ببساطة التنفيذ وسرعة إعداد التقارير المالية، مما يمكن الجهات الحكومية من إصدار البيانات المالية في الوقت المناسب.

يمتاز بموضوعية عالية في قياس التدفقات النقدية، حيث لا يتطلب تطبيقه إصدار أحكام تقديرية قد تؤثر على موضوعية البيانات المالية.

يمكن تشغيل النظام بمستوى أقل من التأهيل المحاسبي، مما يسهم في خفض التكاليف الإدارية والتدريبية.
يقدم بيانات تتماشى مع متطلبات إعداد الموازنات الرأسمالية، حيث يركز على التدفقات النقدية الفعلية (مثل مشتريات الأصول) دون الحاجة لتقديرات غير نقدية (كمخصص الإهلاك).

2.3. مميزات أساس الاستحقاق:

يُحقق تطبيق أساس الاستحقاق في قياس الإيرادات والمصروفات جملةً من المزايا الجوهرية، أبرزها:
الضبط المحاسبي وعدالة القياس: يضمن النظام درجة عالية من الدقة والموضوعية في توزيع الإيرادات والمصروفات على الفترات المالية التي تخصها، وهو ما يُجسد مبدأ استقلالية الفترات المحاسبية تطبيقياً. ونتيجةً لذلك، يُقدم صورةً أمثل عن المركز المالي الحقيقي للجهة في نهاية كل فترة مالية.

تعزيز إمكانيات التحليل والمقارنة: يُسهل النظام إجراء مقارنات أداء رأسيّة (خلال فترات زمنية مختلفة لنفس المؤسسة) وأفقية (بين مؤسسات متعددة)، وذلك لأنه يركز على مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ذات الصلة بغض النظر عن التواريخ النقدية للتحصيل أو السداد. وهذا ينبع من معالجته لكل فترة مالية كوحدة محاسبية مستقلة.

الحد من السلوكيات المالية غير الرشيدة: على عكس الأساس النقدي، يُقلل نظام الاستحقاق من الحوافز التي قد تدفع الإدارات الحكومية إلى التسرع في إنفاق الاعتمادات المتبقية قرب نهاية السنة المالية فقط لتجنب فقدانها، مما يعزز الكفاءة في تخصيص الموارد والإنفاق المخطط. (رضوان، 2015).

الرصد الشامل للأصول: حيث يتم تسجيل وتقييم جميع موجودات الحكومة أو المؤسسة الحكومية بدقة.

الاتساق في البيانات: إذ توفر بيانات مالية موحدة تُعد وفق أسس ثابتة، مما يُسهل إجراء المقارنات وتحليل الاتجاهات وإعداد المؤشرات الإحصائية.

تعزيز آليات المساءلة: من خلال تقديم تقارير تتيح متابعة كافة الموارد الخاضعة لسيطرة المؤسسة ومراقبة توزيعها.

دعم تقييم الأداء: حيث تقدم تقارير تساعد في تحليل الأداء التشغيلي، والمركز المالي، والتدفقات النقدية للمؤسسة.

الإطار العلمي للتخطيط: حيث توفر أساساً محاسبياً سليماً يمكن الاعتماد عليه في إعداد تقديرات الموازنة والتخطيط المالي.

(مفضل، 2013)

4. دراسة حالة:

مجتمع الدراسة:

تم اختيار عينة ، تتكون من 113 موظف من محاسبين عموميين والأميرين بالصرف والمراقب المالي، للمؤسسات العمومية على مستوى الجزائر العاصمة وتم توزيع الاستبيان عليهم ، وبعد فحص مجموع الاستبيانات وجدنا أن 12 من هم لا تصلح للمعالجة الإحصائية، و أصبح عدد الاستبيانات الصالحة للدراسة 101.

اعتمدت هذه الدراسة في جمع البيانات الأولية على أداة الاستبيان، والتي صُممت لتشمل مقدمة توضيحية ومجموعة من العبارات والمحاور التي غطت كافة جوانب الموضوع البحثي. وقد تضمنت المقدمة رسالة مُوجَّهة إلى أفراد عينة الدراسة، أوضحت الغرض من إجراء البحث والإشكالية التي يتناولها، إلى جانب توفير إرشادات منهجية ضرورية لضمان دقة الإجابات وموثوقيتها.

أما الاستبيان قد احتوى على معلومات البيانات الشخصية لعينة الدراسة (الجنس، العمر، سنوات الخبرة، المؤهلات العلمية، المهنة)، وتم تقسيمه إلى محورين:

المحور الأول: يحتوي على 10 عبارات تتعلق بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

المحور الثاني: يحتوي على 8 عبارات تتعلق عرض بالقوائم المالية بموجب الأساس النقدي والاستحقاق

اعتمد تصميم الاستبانة في هذه الدراسة على مقياس ليكرت الثلاثي (Three-point Likert scale) ، حيث تمثلت خيارات الاستجابة في ثلاثة مستويات: "غير موافق"، "محايد"، "موافق". وتم ترميز هذه الاستجابات بقيم وزنيه (Weights) رقمية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول 1: جدول الأوزان (weights) لمقياس لكرت الثلاثي

التصنيف	غير موافق	محايد	موافق
الفئة	1	2	3

المصدر: من إعداد الباحثين

2- صدق وثبات أداة الدراسة:

الصدق الداخلي لعبارات المحور الاول تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)

الجدول 02: الصدق الداخلي لعبارات المحور الاول

الرقم	العبرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	توفر معايير المحاسبة في القطاع العام إطاراً شاملاً لتقييم المركز المالي للدولة.	0.72	0.00
2	تسهم هذه المعايير في تحقيق التوافق مع الممارسات المحاسبية الدولية.	0.65	0.00

واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وفقاً لأساسي الاستحقاق والنقدي:

2	7		
0.01	0.66	3	تمكن التقارير المالية من استشراف التوجهات المستقبلية عبر توظيف الموارد المتاحة بكفاءة.
1	3		
0.00	0.53	4	تقوم التقارير المعدة وفق المعايير الدولية النتائج المحاسبية لتمكين إجراء المقارنات المعيارية.
8	8		
0.00	0.74	5	توجد درجة ملحوظة من الالتزام بتطبيق المتطلبات المحاسبية ضمن المؤسسات الحكومية.
0	6		
0.00	0.56	6	تنفذ الجهات الحكومية برامج تدريبية متخصصة في مجال معايير المحاسبة الحكومية.
0	1		
0.00	0.76	7	يدعم الهيكل التنظيمي الفعال عملية تبني المعايير المحاسبية في الأنظمة الحكومية.
0	0		
0.00	0.72	8	يتلقى العاملون في الحسابات الحكومية تدريباً متواصلاً على أحدث المعايير المحاسبية.
5	9		
0.00	0.66	9	توظف الخبرات المتخصصة بشكل دوري لضمان المواءمة مع المعايير المحاسبية المعتمدة.
0	8		
0.00	0.51	10	أسهمت الإصلاحات التشريعية في القطاع العام، ولا سيما القوانين المالية، في تعزيز آليات الرقابة والمساءلة المالية.
1	7		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (02) الذي يوضح معاملات الارتباط Spearman بين كل العبارات والبعد الذي تنتمي إليه، والذي يدل على أن هناك ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \geq 0.05$)، حيث أن مستوى الدلالة لكل العبارات كانت أقل من 0.05، وبذلك تعتبر عبارات المحور الأول المتعلقة بالقياس صادقة لما وضعت لقياسه.

الصدق الداخلي لعبارات المحور الثاني:

الجدول 03: الصدق الداخلي لعبارات المحور الثاني (أساس الاستحقاق المحاسبي والاساس النقدي)

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
11	تطبق الأنظمة المحاسبية الحديثة في الكيانات الحكومية كلاً من أساسي المحاسبة (الاستحقاق والنقدي) في إدارة العمليات المالية.	0.723	0.006
12	تسهم مبادئ المحاسبة (الاستحقاق والنقدي) في إنتاج بيانات مالية تعكس الواقع الاقتصادي للكيانات الحكومية عبر قوائمها المالية.	0.572	0.000
13	تصدر الجهات الحكومية تقاريرها المالية وفقاً للمعايير المحاسبية المزدوجة (النقدية والاستحقاقية) لتعزيز الشفافية المالية.	0.645	0.036
14	تمتلك الأنظمة المحاسبية الحكومية مرونةً تتيح التحول التدريجي	0.427	0.000

		نحو تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي بالتوافق مع المعايير الدولية.	
0.013	0.468	15 تعزز المحاسبة المزدوجة (النقدية والاستحقاقية) جودة المعلومات المالية من حيث القابلية للمقارنة والوضوح في السياق الحكومي.	
0.042	0.537	16 يُعد الأساس النقدي أداةً فعالةً لقياس الأداء المالي للوحدات الحكومية بدقة وموثوقية في الأجل القصير.	
0.029	0.549	17 تدعم المنهجية المزدوجة (الاستحقاق والنقدي) تعزيز الشفافية المالية وتلبية احتياجات أصحاب المصلحة في عمليات الرقابة والمساءلة.	
0.000	0.693	18 يوفر أساس الاستحقاق بيانات غير نقدية – كإعادة تقييم الأصول – تدعم التحليل الاستراتيجي واتخاذ قرارات مالية مستنيرة.	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يكشف الجدول (3) عن معاملات الارتباط لـ "سبيرمان" بين فقرات المحور والمحور الإجمالي الذي تنتمي إليه. حيث تُظهر النتائج وجود علاقات ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) ، إذ سجلت جميع القيم الاحتمالية (p-values) مستويات أقل من 0.05. مما يؤكد أن فقرات المحور الثاني المتعلقة بالقوائم المالية تتمتع بصدق محكم (Internal Validity) يتيح لها قياس ما صُممت لقياسه بدقة. أما بالنسبة للصدق الخارجي (External Validity) ، فيقصد به درجة اتساق كل مكون من مكونات الاستبيان مع الدرجة الكلية للأداة. ولقياس هذا المؤشر، تم حساب معاملات الارتباط بين درجات الأبعاد الفرعية والدرجة الإجمالية للاستبيان. وقد عرض الجدول (4) النتائج المتعلقة بهذا التحليل

الجدول 04: صدق الأداة

البعد	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
المحور الأول: المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام	0.834	0.000
المحور الثاني: أساس الاستحقاق المحاسبي والاساس النقدي	0.541	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يُبين الجدول (4) نتائج تحليل معاملات الارتباط لـ "بيرسون" بين الأبعاد المختلفة للاستبيان والمعدل الكلي له. حيث تُظهر النتائج وجود علاقات ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) ، حيث سجلت قيم الدلالة الإحصائية (p-values) لجميع الأبعاد مستويات أقل من 0.05. تُشير هذه النتائج إلى تمتع أداة الدراسة بدرجة عالية من الصدق المحكم (Internal Validity) ، مما يؤكد قدرة فقرات الاستبيان مجتمعة على قياس ما صُممت لقياسه بدقة وموثوقية. ثبات أداة الدراسة:

تم التحقق من ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) لقياس درجة الاتساق الداخلي بين فقرات الأداة. وجاءت نتائج التحليل كما هو موضح في الجدول اسفله

الجدول 05: ثبات أداة الدراسة وفق معامل ألفا كرونباخ.

البيان	العبارات	معامل الارتباط
المحور الاول: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام	10	0.871
المحور الثاني: اساس الاستحقاق المحاسبي والاساس النقدي	08	0.865
الاستبيان ككل	18	0.868

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يُظهر الجدول (5) أن معامل كرونباخ ألفا الكلي بلغ 0.868، وهي قيمة تدل على درجة عالية من الثبات. كما تراوحت قيم المعامل لأبعاد الاستبيان بين 0.865 و 0.871، وهي كافة قيم تتجاوز الحد الأدنى المقبول في البحوث العلمية والبالغ 0.60.

تؤكد هذه النتائج تمتع أداة الدراسة بدرجة عالية من الثبات والاتساق الداخلي، مما يُبرر الاعتماد على البيانات المُجمعة من خلالها في قياس المتغيرات البحثية، ويُضفي مصداقية على إمكانية تعميم النتائج على مجتمع الدراسة.

وصف خصائص العينة من حيث المتوسطات والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الاول تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS):

سيتم وصف خصائص العينة من حيث المتوسطات والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الاول من أجل معرفة مدى إستجابات مفردات عينة الدراسة لمجموعة العبارات المكونة لهذا المحور، وهذا من خلال تلخيصها في الجدول رقم التالي:

الجدول 06: المتوسطات والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الأول

رقم	عبارات المحور الاول (تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS))	المقياس	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط	الانحراف	درجة الموافقة
01	توفر معايير المحاسبة في القطاع العام إطاراً شاملاً لتقييم المركز المالي للدولة.	تكرار	6	22	73	2.70	563.	مرتفعة
		نسبة %	5,9	21,	72,			
02	تسهم هذه المعايير في تحقيق التوافق مع الممارسات المحاسبية الدولية.	تكرار	4	25	72	2.6	582	مرتفعة

					نسبة %	
	مرتفعة	604.	2.61	71, ² 71	24, ⁷ 3,9	03
				70. ²	4.9	
	مرتفعة	566.	2.64	73	25	04
				72. ²	2.9	
	مرتفعة	583.	2.52	59	39	05
				58. ¹	2.9	
	مرتفعة	604.	2.61	70	25	06
				69. ²	5,9	
	مرتفعة	682.	2.49	63	28	07
				62. ²	9.9	
مرتفعة		595	2.5	75	32	08

مرتبعة	مرتبعة	مرتبعة	مرتبعة	مرتبعة	نسبة %	09
597.	2.64	76	21	4	تكرار	توظيف الخبرات المتخصصة بشكل دوري لضمان المواءمة مع المعايير المحاسبية المعتمدة.
		75.	20.	3,9	نسبة %	
626.	2.46	54	41	6	تكرار	10 أسهمت الإصلاحات التشريعية في القطاع العام، ولا سيما القوانين المالية، في تعزيز آليات الرقابة والمساءلة المالية.
		53.	40.	5,9	نسبة %	
مرتبعة	431	2.5	نتيجة المحور الاول (تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS))			

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يكشف تحليل البيانات الواردة في الجدول (06) عن ارتفاع مستوى المحور موضوع التحليل، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح 2.59 درجة بانحراف معياري 0.431. وتشير هذه النتائج إلى: درجة عالية من التجانس: يعكس الانحراف المعياري المنخفض تجانساً ملحوظاً في استجابات أفراد العينة. موقع النتائج في المقياس المعياري: يقع المتوسط الحسابي ضمن الفئة الثالثة في مقياس ليكرت الثلاثي (المجال: 2.34 - 3.00)، مما يشير إلى مستوى مرتفع من الموافقة. اتساق أداء الفقرات: تراوحت متوسطات الفقرات بين 2.46 و 2.70، مع انحراف معياري تراوح بين 0.563 و 0.626 على التوالي، مما يؤكد اتساق النمط الاستجابي عبر فقرات المحور. وصف خصائص العينة من حيث المتوسطات والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الثاني (أساس الاستحقاق المحاسبي والاساس النقدي): سيتم وصف خصائص العينة من حيث المتوسطات والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الثالث من أجل معرفة مدى إستجابات مفردات عينة الدراسة لمجموعة العبارات المكونة لهذا المحور، وهذا من خلال تلخيصها في الجدول رقم (07) التالي:

الجدول 07: وصف المتوسطات والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الثاني.

عبارات المحور الثاني (أساس الاستحقاق المحاسبي والاساس النقدي)	المقياس	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
---	---------	-----------	-------	-------	-----------------	-------------------	---------------

مرتفعة	766.	2.36	60	25	16	تكرار	1	البرمجيات المحاسبية الحالية في الأجهزة الحكومية تعمل على تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي والأساس النقدي.
			59.1	24.7	15.8	نسبة %		
مرتفعة	668.	2.53	66	26	9	تكرار	2	المحاسبة على أساس الاستحقاق والنقد توفر معلومات حول الوضع المالي في الميزانية العمومية.
			65.2	25.7	8.9	نسبة %		
مرتفعة	791.	2.38	58	24	19	تكرار	3	تعمل أجهزة الدولة على إعداد القوائم المالية وفقا للأساس النقدي وأساس الاستحقاق.
			57.1	23.7	18.8	نسبة %		
مرتفعة	466.	2.82	85	12	4	تكرار	4	النظام المحاسبي في الهيئات الحكومية له القدرة على الانتقال الى أساس الاستحقاق
			84.1	11.8	3.9	نسبة %		
مرتفعة	724.	2.61	77	11	13	تكرار	5	تساعد المحاسبة على الأساس النقدي والاستحقاق على توفر معلومات ملائمة قابلة للمقارنة والفهم.
			76.7	10.8	12.8	نسبة %		
مرتفعة	484.	2.82	86	10	5	تكرار	6	مبدأ الأساس النقدي يعمل على قياس أداء الدوائر الحكومية بشكل أكثر موثوقية.
			86.8	8.8	4.4	نسبة %		

مرتفعة	.366	2.91	89	7	5	تكرار	يعزز أساس الاستحقاق والنقد الوصول الى المعلومة الى الأطراف ذات العلاقة بغية المحاسبة.	7
			88.1	6.9	4.9	نسبة %		
مرتفعة	.314	2.91	87	11	3	تكرار	أساس الاستحقاق يوفر المعلومات الغير نقدية كاعادة التقييم التي تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة.	8
			86.1	10.8	2.9	نسبة %		
مرتفعة	.20	2.7	نتيجة المحور الثاني (أساس الاستحقاق المحاسبي والاساس النقدي).					

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين الجدول (07) نتائج تحليل المحور الثاني المتعلق ب"أساس الاستحقاق المحاسبي والأساس النقدي"، حيث أسفرت النتائج عن المؤشرات الإحصائية التالية:

__ المتوسط الحسابي المرجح 2.70: درجة (بانحراف معياري 0.203)

__ مدى متوسطات الفقرات: تراوحت بين 2.36 و 2.91

__ مدى الانحرافات المعيارية: تراوحت بين 0.314 و 0.766

وتدل هذه النتائج على:

__ ارتفاع مستوى المحور بشكل ملحوظ، كما يتضح من المتوسط الحسابي المرجح المرتفع (2.70)

__ تجانس استجابات أفراد العينة، evidenced by المنخفض للمحور الكلي

وقوع المتوسط ضمن الفئة الثالثة في مقياس ليكرت الثلاثي (2.34 - 3.00) والتي تمثل مستوى "موافق مرتفع"

نتائج الدراسة وتفسيرها:

سيتم في هذا الجزء اختبار فرضيات الدراسة بمستوى ثقة 95% أي بمستوى دلالة 5%، وسيتم أولاً اختبار مدى إتباع البيانات في كل فرضية للتوزيع الطبيعي من أجل تحديد الاختبار المناسب لكل منها.

نتائج الفرض الأول:

تتمثل الفرضية الأولى فيما يلي: تتبنى المؤسسات العمومية الجزائرية محل الدراسة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) بشكل كاف.

H0 لا تتبنى المؤسسات العمومية الجزائرية محل الدراسة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) بشكل كاف.

يُعد اختبار اختبار ت للعينة الواحدة (One-Sample T-Test) منهجاً مناسباً في هذه الحالة، وذلك لتحقيق شروط تطبيقه المتمثلة في:

عينة بحثية واحدة كبيرة الحجم (حجم العينة. $n > 50$)

توزيع البيانات الطبيعي، وهو ما يتحقق عملياً مع حجم العينة الكبير وفق نظرية الحد المركزي.

وقد أسفر التطبيق الإحصائي للاختبار عن النتائج الموجزة في الجدول (1)، والتي تتيح تقييم الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة.

الجدول 08: نتائج إختبار (One Sample T-Test) للفرضية الأولى

المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري Ste Deviation	قيمة T المحسوبة	درجات الحرية Df	متوسط الفرق Mean Difference	مستوى المعنوية Sig P.Value
2.59	,4310	14.50	100	,5860	0,000

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول رقم (08) أن متوسط المجتمع يختلف عن القيمة المراد إختبارها (2) وهذا يعني أن القيمة الحقيقية لهذا المتوسط يجب إما أن تكون أكبر من هذه القيمة أو أصغر منها. ولتحديد الإتجاه نقارن بين متوسط العينة التي تعتبر تقديرا لمتوسط المجتمع والقيمة المراد إختبارها حيث وجدنا أن متوسط العينة يساوي (2.59) في حين أن القيمة المراد إختبارها تساوي (2) وبالتالي فإن المتوسط الحقيقي للعينة هو أكبر من (2).

من نتائج الجدول أعلاه يتضح أن قيمة (Sig) تساوي (0,000) وهي أقل من مستوى المعنوية (≥ 0.05) وعلية نرفض فرضية العدم ونقبل الفرض البديل على أساس أنه:

نتائج الفرض الثاني:

تتبنى المؤسسات العمومية الجزائرية محل الدراسة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IFRS) كإطار محاسبي.

تتمثل الفرضية الثانية فيما يلي: تسعى المؤسسات العمومية الجزائرية محل الدراسة إلى تطبيق مبدأ أساس الاستحقاق المحاسبي والنقدي بشكل مقبول.

H0: لا تسعى المؤسسات العمومية الجزائرية محل الدراسة إلى تطبيق مبدأ أساس الاستحقاق المحاسبي والنقدي بشكل مقبول.

نستخدم الإختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-Test) لأنه هو المناسب في هذه الحالة على أساس أن العينة واحدة وكبيرة أي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ($n < 50$)، وقد حصلنا على النتائج الملخصة في الجدول الآتي:

الجدول 09: نتائج إختبار (One Sample T-Test) للفرضية الثانية

المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري Ste Deviation	قيمة T المحسوبة	درجات الحرية Df	متوسط الفرق Mean Difference	مستوى المعنوية Sig P.Value
2.7	,2030	36.66	100	,6970	0,000

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ الجدول رقم (09) أن متوسط المجتمع يختلف عن القيمة المراد إختبارها (2) وهذا يعني ان القيمة الحقيقية لهذا المتوسط يجب إما أن تكون أكبر من هذه القيمة أو أصغر منها.

ولتحديد الاتجاه نقارن بين متوسط العينة التي تعتبر تقديراً لمتوسط المجتمع والقيمة المراد إختبارها حيث وجدنا أن متوسط العينة يساوي (2.7) في حين أن القيمة المراد إختبارها تساوي (2) وبالتالي فإن المتوسط الحقيقي للعينة هو أكبر من (2).
من نتائج الجدول أعلاه يتضح أن قيمة (Sig) تساوي (0,000) وهي أقل من مستوى المعنوية (≥ 0.05) α وعليه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرض البديل على أساس أنه:
5. الخاتمة:

تسعى المؤسسات العمومية الجزائرية محل الدراسة إلى تطبيق مبدأ أساس الاستحقاق المحاسبي والنقدي بشكل مقبول.

تشجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المبنية على الأساس النقدي المنشأة على الإفصاح بشكل طوعي عن المعلومات القائمة على أساس الإستحقاق.
لذلك تعمل المنشأة على إعداد بياناتها المالية الأساسية بموجب الأساس النقدي المحاسبي. وهذا ما تعتمد عليه الأجهزة الحكومية الجزائرية، إلا أن إعتقاد الأساس النقدي يهمل إجراء المقارنة بين السنوات المتتالية بسبب تداخل نشاطها، ولا يتيح معلومات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للأجهزة الحكومية، بتقييم الأصول والإهلاكات ومتابعة المخزونات.
لذا وجب تعديل أساس القياس المحاسبي بالتحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي أين يتم الاعتراف بالمعاملات والأحداث الأخرى في البيانات المالية عند وقوعها، وليس فقط عند قبض أو دفع النقد أو النقد المعادل. لذلك يتم تسجيل المعاملات والأحداث في السجلات المحاسبية ويتم الاعتراف بها وتحملها بكل ما يخصها من إيرادات ومصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع للتحصيل أو الصرف، إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة إهلاكها. وبالتالي، فإن الهدف الرئيسي للمحاسبة على أساس الاستحقاق هو تخصيص الإيرادات والنفقات الحكومية بشكل صحيح مع مرور الوقت.
النتائج:

يهدف اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) على أساس الاستحقاق إلى تعزيز مصداقية وعدالة التقارير المالية الصادرة عن الجهات الحكومية.
تشير نتائج الدراسة إلى أن أفراد العينة يرون أن المؤسسات العمومية الجزائرية تبذل جهوداً مقبولة في تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).
تسعى الجهات الحكومية إلى تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي بشكل تدريجي، رغم وجود بعض التحديات التي تعيق التنفيذ الكامل.
يواجه تطبيق المعايير المحاسبية الدولية تحديات تتمثل في غياب التنسيق الفعال مع أصحاب المصلحة المعنيين.
أظهرت الدراسة ضعفاً في تأهيل المحاسبين العموميين، بالإضافة إلى نقص في البرامج التدريبية المتخصصة في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

التوصيات:

ضرورة توفر بنية تحتية تكنولوجية متطورة في القطاعات الحكومية لدعم تبني أساس الاستحقاق المحاسبي.
وضع إستراتيجية شاملة ومحددة المعالم بالاستعانة بالخبراء المحليين والدوليين لتسهيل عملية الانتقال إلى أساس الاستحقاق.
تعزيز كفاءة الموظفين من خلال برامج تدريبية متخصصة تمكنهم من تطبيق أساس الاستحقاق في مختلف القطاعات الحكومية.
مراجعة القوانين والتشريعات الوطنية لتتوافق مع متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق وفقاً للمعايير الدولية.

تطوير نظام محاسبي متكامل يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) لضمان فعالية تطبيق أساس الاستحقاق.

6. قائمة المراجع:

- عبد السلام أحمد، ع. &، محمد كمال إبراهيم، أ. (2006). *أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات*. القاهرة، مصر: مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ص 120 .
- إبراهيم عبد القدوس مفضل. (2013). *المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى*. صنعاء، اليمن: جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي ص 78.
- امينة هناء جابي . (2017). أهمية اصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول الى أساس الاستحقاق المحاسبي تجربة نيوزيلندا والمملكة المتحدة العدد 08، *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية*، صفحة ص 687.
- بشرى نجم عبد الله. (2017). *المحاسبة الحكومية مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية، الجزء الاول، الاصدار الاول*. العراق: الذاكرة للنشر والتوزيع.
- بشير عبد العظيم البنا. (2012). *الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية*. الأردن: دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان.
- رضوان، أ. ج. (2015). إطار مقترح لتطوير آليات القياس والإفصاح المحاسبي بالقطاع الحكومي المصري . *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد ، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر ص 250 ..*
- شتيح أكرم. (2020). أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي على الأداء المالي الحكومي (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية. جامعة المدي. ص 09
- قنوش مولود. (2023). التوجه نحو تبني أساس محاسبة الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر . *مجلة آفاق للبحوث والدراسات*، صفحة 140.
- Bellanca, S. &. (2015). (Analysis Of Accounting Systems in the European. p. 25.