

دراسة مدى جاهزية المؤسسات ذات الطابع غير الربحي لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS كمرجعية للمحاسبة العمومية

A Study of the readiness of no-profit instution to adopt the international public sector accounting standards (IPSAS) as a reference for public accounting

نور الدين رافع^{1*}، محمد بوقناديل²

Noureddine Rafa¹, Mohamed Bouknadil²

¹ جامعة محمد البشير الإبراهيمي "برج بوعريريج (الجزائر)، noureddine.rafa@univ-bba.dz

² جامعة تلمسان (الجزائر)، mohamed.bouknadil@yahoo.fr

تاريخ الاستلام: 2025/10/09؛ تاريخ القبول: 2025/12/12؛ تاريخ النشر: 2025/12/25

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى استعراض مدى دراسة مدى جاهزية المؤسسات ذات الطابع غير الربحي لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية. خاصة في ظل تطورات بيئة تلك المؤسسات على المستوى الدولي، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم اعتماد استمارة الاستبيان نحاول من خلالها تتبع عينة من المؤسسات ذات الطابع غير الربحي والوقوف على مدى إدراك عينة الدراسة لمضامين هذه المرجعية الدولية أولاً، ومستلزمات جعلها كمرجعية للمحاسبة العمومية في المؤسسات تباعاً. وتوصلت الدراسة في الأخير إلى أن أفراد العينة يدركون أهمية جعل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية، كما توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى عدة توصيات أهمها: تكثيف الجهود في تكوين الأفراد العاملين، وبشكل مباشر في المحاسبة العمومية والتأكد من قدراتهم وكفاءاتهم حول إجراءات التسجيل والتقييم التي تفرضها المعايير لمحاسبية الدولية للقطاع العام.

كلمات مفتاحية: المحاسبة العمومية. المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛ المؤسسات ذات الطابع غير الربحي؛ الشفافية؛ الإفصاح.

تصنيفات JEL: H6؛ M4؛ P43

Abstract: This study aims to review the extent of readiness of non-profit organizations to adopt the International Public Sector Accounting Standards as a reference for public accounting. Especially in light of the developments in the environment of these institutions at the international level. In order to achieve this goal, a questionnaire form was adopted through which we attempt to track a sample of non-profit institutions and determine the extent to which the study sample is aware of the contents of this international reference first. And the requirements for making it a reference for public accounting in institutions, in succession. The study finally concluded that the sample members realize the importance of making the International Public Sector Accounting Standards a reference for public accounting. Through this study, we reached several recommendations, the most important of which are:

*-المؤلف المرسل: نور الدين رافع، البريد الإلكتروني: noureddine.rafa@univ-bba.dz

intensifying efforts to train individuals working directly in public accounting and ensuring their capabilities and competencies regarding the registration and evaluation procedures imposed by the International Public Sector Accounting Standards.

Keywords: Public accounting; International Public Sector Accounting Standards; Non-profit organizations; Transparency; Disclosure.

JEL Classification Codes : H6 ; M4; P43.

تمهيد

المحاسبة العمومية منذ ظهورها اهتمت الأسس الإجرائية التي يتم اتخاذها من أجل ضمان التسيير الصحيح للأموال العمومية، وذلك من خلال التسجيل الكمي والوصف لجميع العمليات المالية، وتتبعها تاريخيا، حيث اهتمت حينها بمراقبة استخدام الموارد المالية ومن ثم تأكيد الشفافية والمساءلة على الإنفاق العام، الأمر الذي جعلها أداة يتم من خلالها استحضار الأدلة والحكم على قانونية العمليات التي تقوم بها المؤسسات ذات الطابع غير الربحي أولا، وعلى ما يقوم به المحاسب العمومي خلال ممارسته لمهنته تباعا، وذلك بالاعتماد على ما توفر لديه من مبادئ وقواعد وأسس تؤكد المحاسبة العمومية.

وعليه فلم تبقى المحاسبة العمومية عاجزة عن بلوغ هذه التطلعات التي تأسست من أجلها، وتأكيد دورها، غير أن محصلة التغيرات والتحولات التي شهدتها البيئة الدولية، حيث أصبحت المعاملات المالية تعرف مفهوما دوليا. وهو السياق الذي أحدث فجوات في ممارسة المحاسبة العمومية بين الدول التي اعتمدت على قوانين كانت نتيجة لتفاعلات في بيئة المؤسسات ذات الطابع غير الربحي، حيث تداخلت فيها العوامل الاقتصادية والتاريخية والتنظيمية والاجتماعية. وانعكس من خلالها محاسبة عمومية خاصة بكل دولة.

وانطلاقا من هذه المعطيات بدأت تظهر مع نهاية سبعينات القرن الماضي أصول علمية وفكرية تعمل على تأسيس مرجعية محاسبية دولية للمؤسسات ذات الطابع غير الربحي، توفر الحلول للإشكاليات المطروحة في هذا السياق، وبالشكل الذي يسمح بشرح أوجه ممارسة المحاسبة العمومية لتؤكد هذه المرجعية بتأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة 1977، حيث انتهج منذ تأسيسه خطوات مدروسة في مجال إعداد و إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، استطاع أن يحظى بالقبول العام على الصعيد الدولي كمصدر أول لمثل هذه المعايير.

وفي هذا السياق اتجهت دول العالم إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) وجعلها مرجعية للمحاسبة العمومية، سارعت والجزائر واحدة من الدول التي سعت هي الأخرى إلى إصلاح المنظمة القانونية للمحاسبة العمومية من أجل تحسين جودة الإبلاغ المالي على مستوى الدولة عن طريق تقديم مخرجات تكون عند مستوى تطلعات متخذي القرارات في المؤسسات ذات الطابع غير الربحي، ثم الاتجاه التدريجي نحو تبني معايير (IPSAS).

وأمام هذه المعطيات التي جعلتنا نهتم بهذا الواقع وطرح موضوع الدراسة العام " دراسة مدى جاهزية المؤسسات ذات الطابع غير الربحي لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية ".

إشكالية الدراسة

بناء على المعطيات السابقة يأتي الطرح العام لإشكالية الدراسة في سؤال جوهري على النحو التالي:

ما مدى جاهزية المؤسسات ذات الطابع غير الربحي لممارسة المحاسبة العمومية في سياق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ؟

ويمكن الاستعانة ببعض الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يوجد إدراك لعينة الدراسة بالمؤسسات ذات الطابع غير الربحي لأهمية جعل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية؟
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومستلزمات جعلها كمرجعية للمحاسبة العمومية في المؤسسات ذات الطابع غير الربحي؟

فرضيات الدراسة

استنادا إلى طرح الإشكالية وأسئلتها الفرعية، تم تأسيس الدراسة على الفرضيتين الأساسيتين، وذلك على النحو التالي:

- **الفرضية الأولى:** لا يوجد إدراك لعينة الدراسة بالمؤسسات ذات الطابع غير الربحي لأهمية جعل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية؛
- **الفرضية الثالثة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومستلزمات جعلها كمرجعية للمحاسبة العمومية في المؤسسات ذات الطابع غير الربحي.

أهداف الدراسة

انطلاقا من المعطيات السابقة يمكن القول بأن هذه الدراسة تهدف على وجه الخصوص إلى تقديم خلفية مفاهيمية حول مصطلحات الدراسة، واستكمالا لهذا الهدف تأتي بعض الأهداف الفرعية منها:

- التحري ميدانيا على مدى إدراك عينة الدراسة بالمؤسسات ذات الطابع غير الربحي لأهمية جعل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية ؛
- التحري حول مستلزمات جعل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية؛

أهمية الدراسة

تستمد الدراسة أهميتها من المكانة الإستراتيجية للمحاسبة العمومية في المؤسسات ذات الطابع غير الربحي، حيث إن هذه الأخيرة تقوم بتأكيد موثوقية كل العمليات التي يتم من خلالها تنفيذ ميزانية الدولة و عرضها في شكل تقارير تعرض نتائج نشاطها حتى يتم استخدامها لأغراض العملية الإدارية. وبالشكل الذي ينعكس إيجابا على الاقتصاد من خلال التسيير الرشيد للموارد العمومية، وانطلاقا من أن كل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وكل تطبيقاتها تعكس محاسبة عمومية تتحدد مخرجاتها بشكل منظم تعكس مصادر تحصيل الإيرادات العامة وحجم النفقات العامة تمهيدا لتحديد الوضع النقدي لخزينة الدولة، ومن ثم التأسيس لاتخاذ القرار المرتبط بتمويل الوحدات الحكومية.

منهجية الدراسة

بناء من أهمية الدراسة، ومن أجل تغطية جوانبها، والإجابة على سؤال الإشكالية، وقصد استحضار أهداف الدراسة التي نتطلع إليها، تمّ توظيف عدة مناهج، فيكون المنهج وصفا عند التطرق الخلفية المفاهيمية للمحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، كما تم استخدام استمارة الاستبيان التي تم توجيه مضامينها لكافة إدارات المؤسسات ذات الطابع غير الربحي والمتمثلة في المحاسبين العموميين والمراقبين الماليين والأمينين بالصرف، حيث سيتم معالجة مخرجاته عن طريق البرنامج الإحصائي SPSS.

حدود الدراسة

قبل الوقوف على مضمون الدراسة يستوجب علينا الوقوف على حدود الدراسة حيث اشتملت على عينة من إدارات المؤسسات ذات الطابع غير الربحي، والتي تتواجد في كل من الوسط والشرق والغرب في الجزائر، وذلك بهدف الحصول على البيانات، وذلك عن طريق توزيع استمارات الاستبانة على عينة الدراسة.

تقسيمات الدراسة

يفرض علينا طرح موضوع الدراسة وتحليله منهجيا، والإجابة على السؤال الجوهرى للإشكالية والأسئلة الفرعية، تقسيم الدراسة إلى أربعة محاور أساسية كما يلي،

- المحور الأول كان عبارة عن تقديم الإطار المفاهيمي للمفاهيم المرتبطة بالدراسة؛
- المحور الثاني طبيعة ومنهجية الدراسة ؛

- المحور الثالث تم تخصيصه لاختبار الاستبيان؛
- المحور الرابع تم من خلاله اختبار فرضيات الدراسة.

I- السياق المفاهيمي لمصطلحات الدراسة

تضمن موضوع الدراسة عدة مفاهيم يمكن استعراضها على النحو التالي:

I-1 مفهوم المحاسبة العمومية

سوف يتم استحضار عدة مفاهيم للمحاسبة العمومية بداية من التعريف القانوني حيث تعتبر المحاسبة العمومية مجموعة من القواعد التي يتم تطبيقها على تسيير النقود العامة (مسعي، 2003، صفحة 7)، بينما المفهوم التقني للمحاسبة العمومية الذي يعتبرها مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي يتم من خلالها تجميع وتسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسات ذات الطابع غير الربحي وذلك بهدف تقديمها في شكل تقارير دورية من أجل التعرف على نتائج أداؤها (المشهداني، سناء، و سحر، 2017، صفحة 15)، أما المفهوم الإداري للمحاسبة العمومية هي تلك الأسس التي يتم من خلالها عرض الحسابات الخاصة للمؤسسات ذات الطابع غير الربحي ومن ثم جعل مهنة المحاسب العمومي في هذا السياق أكثر تنظيماً (مسعي، 2003، صفحة 8).

I-2 الخلفية المفاهيمية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

فالمعيار على العموم هو "مقياس يتم إعداده من أجل معرفة قياسات شكل معين، والذي يمكن اعتباره على أنه نموذج معتمد ومقبول من طرف الهيئات التي تصدرها، وذلك من أجل الحكم على الظاهرة محل الدراسة (المبروك، 2005، صفحة 58).

تعرف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أنها مجموعة من القواعد التي تحكم الاعتراف والتقييم والعرض ومستلزمات الإفصاح التي ترتبط بكل العمليات التي تقوم بها المؤسسات ذات الطابع غير الربحي وذلك تطلعا لتأكيد الشفافية ومساءلة الحكومات ومؤسساتها وتوحيد تقاريرها (Opányi, 2016, p. 162).

I-2 أهداف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

- وهي على النحو التالي (حسن و الفاتح الأمين، 2022، صفحة 7):
- العمل على تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛
 - تقريب المحاسبة العمومية إلى المحاسبة المالية؛
 - تأكيد الخصائص النوعية على مخرجات المحاسبة العمومية؛
 - تأكيد الشفافية والمصادقية على مخرجات المحاسبة العمومية.

II- طبيعة ومنهجية الدراسة

تعتبر منهجية الدراسة الجزء الأساسي الذي يتم من خلاله إنجاز الدراسة الميدانية، ويتم الحصول على كافة البيانات المطلوبة للقيام بالتحليل الإحصائي والتوصل إلى نتائج يمكن تحليلها وتفسيرها انطلاقاً من معطيات الدراسة الميدانية، وذلك من أجل تحقيق أهداف الدراسة.

II-1 مجتمع الدراسة

يعرف مجتمع الدراسة على أنه جميع المبحوثين الذي يدرسهم الباحث، وانطلاقاً من إشكالية الدراسة فإن مجتمع الدراسة المستهدف يتكون من جميع إطارات المؤسسات ذات الطابع غير الربحي والمتمثلين في المحاسبين العموميين والمراقبين الماليين والأميرين بالصرف،، وعليه فقد تكون مجتمع الدراسة من المؤسسات ذات الطابع غير الربحي تتوزع بين الشرق والغرب والوسط في الجزائر كما هو موضح في الجدول على النحو التالي:

الجدول رقم (01): توزيع مجتمع الدراسة

عدد استثمارات الاستبيان التي تم إلغاؤها	عدد استثمارات الاستبيان المقبولة للدراسة	عدد استثمارات المستلمة	عدد استثمارات الاستبيان التي تم توزيعها	المؤسسات حسب التقسيم الجهوي في الجزائر
1	17	18	19	مؤسسات ذات طابع غير ربحي بالوسط الجزائري
1	6	7	8	مؤسسات ذات طابع غير ربحي بالغرب الجزائري
1	12	13	14	مؤسسات ذات طابع غير ربحي بالشرق الجزائري
3	35	39	42	المجموع
7,91%	92,11%	92,85%	100%	النسبة

المصدر: إعداد الباحثين

والملاحظ لنا من خلال الجدول رقم 01 قد تم توزيع واحد وأربعين استمارة استبيان على عينة الدراسة، والتي تشكل كل العاملين بالمؤسسات ذات الطابع غير الربحي كمحاسبين عموميين ومراقبين ماليين وأميرين بالصرف بالإضافة إلى بعض الإطارات بوزارة المالية، في حين تم استلام 38 استمارة أي ما يقارب نسبة 92,85%، وبعد مراجعة إجابات المبحوثين تم استبعاد ثلاثة استثمارات بسبب وجود تضارب في الإجابات، أي ما يقارب 7,91%، و يظهر لنا من خلال الاستثمارات الموزعة والمقبولة والبالغ عددها خمسة وثلاثين استمارة وتمثل نسبة 92,10%، عدد مقبول في نظرنا من أجل القيام بالدراسة التي تعتمد على الاستبيان.

II-2 أداة الدراسة

دراسة مدى المؤسسات ذات الطابع غير الربحي لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية

تجسيدا لهدف الدراسة فقد تم إعداد استمارة الاستبيان تساوفا مع الموضوع العام للدراسة، وباعتبار أن أداة الاستبيان الأداة الأكثر ملاءمة من أجل القيام بالدراسة التطبيقية، ومن أجل الحصول على بيانات الدراسة، فقد تم تقسيم الاستمارة إلى عدة أجزاء كما يلي:

- فكان الجزء الأول مرتبط بالبيانات الخاصة بالمؤسسات محل الدراسة؛
- الجزء الثاني كان عبارة عن محورين، فكان المحور الأول مرتبط بمدى إدراك عينة الدراسة دراسة لأهمية المعايير المحاسبية الدولية كمرجعية للمحاسبة العمومية، حيث تضمن على 8 فقرات، وتم استخدام سلم ليكرت الرباعي والمتكون من 'خيارات، فالخيار الأول إدراك مرتفع (4)، أما الخيار الثاني إدراك متوسط (3)، والخيار الثالث إدراك منخفض (2)، ونهاية بالخيار الرابع إدراك معدوم (1)، ليكون المحور الثاني الـ 9 فقرات، ليتم من خلاله توزيع مقياس ليكرت الخماسي، عن طريق خمسة خيارات، الخيار الأول موافق تماما (5)، أما الخيار الثاني موافق (4)، والخيار الثالث محايد (3)، والخيار الرابع غير موافق (2)، ونهاية بالخيار الخامس غير موافق تماما (1).

III- اختبار الاستبيان

وفي هذا الإطار تم اختيار معامل ارتباط Spearman من أجل التعرف على مدى الارتباط بين عبارات كل محور ومتوسطاته.

III-1- اختبار صدق الاستبيان

III-1-1- اختبار صدق الاستبيان في المحور الأول

يُظهر الجدول رقم (01) اختبارات صدق استمارة الاستبيان عبارات المحور الأول والتي تتكون من ثمان فقرات، حيث تم تطبيق عليها معامل ارتباط Spearman، وذلك كما يلي:

الجدول رقم (02): نتائج ارتباط فقرات المحور الأول

رقم الفقرات	فقرات المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر من شأنه جعل مخرجات المحاسبة العمومية تتحلى بالجودة.	0.772	0.000
02	جعل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية في الجزائر يساهم في تحسين الشفافية والرقابة للمؤسسات ذات الطابع غير الربحي.	0.837	0.000

0.000	0.894	03	جعل المعايير المحاسبية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية في الجزائر يساهم في تحسين الاتساق وإمكانية المقارنة بين مخرجات المحاسبة العمومية على المستوى الدولي.
0.000	0.793	04	جعل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية يجعل مخرجات هذه الأخير تتميز بالإفصاح الكامل.
0.000	0.693	05	جعل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية يساهم في الحد من التلاعبات في المؤسسات ذات الطابع غير الربحي.
0.000	0.786	06	جعل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية يسمح باستحضار المعلومات اللازمة التي يتطلع إليها متخذي القرارات بالمؤسسات ذات الطابع غير الربحي.
0.000	0.742	07	جعل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية يساهم في توحيد ممارسة هذه الأخيرة على المستوى الدولي.
0.000	0.806	08	جعل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية يساهم تعزيز مصداقية الدولة على المستوى الدولي.

المصدر: إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح لنا من خلال قراءة بيانات الجدول في الأعلى أن معامل الارتباط لجميع عبارات المحور محصور بين 0.742 و 0.894 والتي تعتبر بهذه القيمة ذات دلالة عند مستوى المعنوية 0.05 (مستوى المعنوية عند كل عبارات المحور أقل من 0.05)، وهو ما يثبت لنا صدق المحور الأول من استمارة الاستبيان.

III-1-2 اختبار صدق الاستبيان الخاص بالمحور الثاني

فالجدول رقم (03) يمثل عبارات المحور الثاني من استمارة الاستبيان، والذي بلغ عددها تسع عبارات، حيث يتم في هذا السياق اختبار صدق الاستبيان الخاص بالمحور ، وذلك عن طريق معامل ارتباط Spearman من أجل قياس الارتباط بين عبارات المحور الثاني من استمارة الاستبيان.

الجدول رقم (03): نتائج ارتباط فقرات المحور الثاني

رقم الفقرات	فقرات المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في المؤسسات ذات الطابع غير الربحي يستلزم القيام بتكون على مضامينها.	0.805	0.000
2	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في	0.922	0.000

**دراسة مدى المؤسسات ذات الطابع غير الربحي لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
كمرجعية للمحاسبة العمومية**

		المؤسسات ذات الطابع غير الربحي يستوجب تصميم نظام معلومات للمحاسبة العمومية بالشكل الذي يتوافق مع مضامينها.	
0.000	0.852	3 تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ونجاحها المؤسسات ذات الطابع غير الربحي يكون بشكل تدريجي وعبر مراحل يتم برمجتها مسبقا.	
0.000	0.892	4 تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في المؤسسات ذات الطابع غير الربحي من الأفضل طرح منظومة قانونية تكون متوافقة مع مضامينها.	
0.000	0.905	5 تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في المؤسسات ذات الطابع غير الربحي يتطلب متابعة مستجداتها بشكل دوري ومواكبتها عند ممارسة المحاسبة العمومية.	
0.000	0.870	6 تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في المؤسسات ذات الطابع غير الربحي يستوجب إعادة النظر في البرامج والمضامين البيداغوجية في الجامعات الجزائرية بغرض تحديثها وتكييفها مع معطيات المعايير المحاسبية الدولية IPSAS	
0.000	0.905	7 تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في المؤسسات ذات الطابع غير الربحي يتطلب تصميم أنظمة المعالجة الآلية والمدمجة للمعلومات بالشكل الذي يتوافق مع تلك المعايير.	
0.000	0.855	8 تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في المؤسسات ذات الطابع غير الربحي يستوجب إعداد العمل الذي يجب تحضيره من طرف مديرية التشريع في وزارة المالية بهدف التجديد الدقيق والتفصيلي لبعض المعالجات التي تملئها تلك المعايير.	
0.000	0.825	9 تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في المؤسسات ذات الطابع غير الربحي يحتاج إلى منهجية واضحة ومضامين المعلومات الملحقة قصد تأهيل المؤسسات على كيفية إعداد الملحقات والإفصاح عن المعلومات والتي من الضروري أن تتضمنها.	

المصدر: إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

يظهر لنا من خلال قراءة معطيات الجدول أعلاه أن معامل الارتباط لكل عبارات المحور الذي يتكون من تسع عبارات، حيث انحصرت قيمته بين 0.805 و 0.922 والتي نعتبرها ذات معنوية عند مستوى المعنوية

0.05 (مستوى المعنوية لكل عبارات المحور أقل من 0.05)، وهذا ما يثبت صدق المحور الثاني من الاستبيان

III-2 اختبار ثبات الاستبيان

من أجل اختبار ثبات استمارة الاستبيان تم استخدام معامل ألفا كرونباخ، Cronbach, s Alpha، وذلك من أجل تحديد مدى الثبات، لكل محور من محاور استمارة الاستبيان، والجدول رقم (04) يوضح ذلك.

الجدول رقم (04): نتائج اختبار ثبات لمحاور الاستبيان

المحور	معامل Alpha Cronbach, s
المحور الأول: دراسة مع إدراك عينة الدراسة لأهمية المعايير المحاسبية الدولية كمرجعية للمحاسبة العمومية	0.924
المحور الثاني: مستلزمات جعل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية	0.979

المصدر: إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول أعلاه أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة في محوري الاستبيان فقد بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ في المحور الأول من الاستبيان 0.924 أي أكبر من 0.6، في حين بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ في المحور الثاني 0.979، وهذا يدل أن معامل الثبات مرتفعا، ويتأكد لنا من ثبات محاور الاستبيان وقابليتها للتحليل ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة الخاصة بكل محور.

III-2-3 اختبار اعتدالية التوزيع الطبيعي

تطلعا لاختبار اعتدالية التوزيع الطبيعي لبيانات عينة الدراسة سوف نستخدم اختبار كولموجروف - سمير نوف (Kolmogorov-smirnov) وذلك من أجل اختبار الفرضيات التالية:

- الفرض الصفري H_0 : لا تتبع البيانات التوزيع الطبيعي؛
 - الفرض البديل H_1 : تتبع البيانات التوزيع الطبيعي.
- وتحقيقا لهذا الغرض تم إعداد الجدول رقم (05) من أجل اختبار تلك الفرضيات، وذلك كما يلي:

الجدول رقم (05): نتائج اختبار (Kolmogorov-smirnov) لاعتدالية التوزيع

**دراسة مدى المؤسسات ذات الطابع غير الربحي لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
كمرجعية للمحاسبة العمومية**

المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	مستوى الدلالة
المحور الأول: دراسة مدى إدراك عينة الدراسة لأهمية المعايير المحاسبية الدولية كمرجعية للمحاسبة العمومية	08	0.565	0.912
المحور الثاني: مستلزمات جعل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية	09	1.328	0.61

المصدر: إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

والملاحظ من خلال النتائج المتحصل عليها وفق مخرجات برنامج SPSS نلاحظ أن مستوى المعنوية لكلا المحورين وهو أكبر من 0.05 وهو ما يؤكد لنا أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أي نقبل الفرض البديل H_1 في حين نرفض الفرض الصفري H_0 .

IV – فرضيات الدراسة

وهو المحور الذي نحاول من خلاله اختبار فرضيات الدراسة، واستخلاص النتائج انطلاقا من آراء المبحوثين، وذلك على النحو التالي:

IV – 1- نتائج أفراد عينة الدراسة وفق محاور الدراسة

إن اختبار الفرضيات يجب أولا تحديد الفئات ثم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة تتضمنها محاور استمارة الاستبيان، لذلك يستوجب علينا تحديد الفئات الخاصة بالمحور الأول والفئات الخاصة بالمحور الثاني على النحو التالي:

- بالنسبة للمحور الأول عدد الفئات هو أربع فئات، حيث إجابة إدراك معدوم تمثل الفئة 1 وإجابة إدراك منخفض تمثل الفئة 2 وإجابة إدراك متوسط تمثل الفئة 3 وإجابة إدراك مرتفع تمثل الإجابة 4، وأمام هذه المعطيات يمكن حساب المدى على النحو التالي:

$$\text{المدى} = 4 - 1$$

$$= 3$$

بعد معرفة قيمة المدى يمكن حساب طول الفئة على النحو التالي:

$$\text{طول الفئة} = 4/3$$

$$= 0,75$$

انطلاقاً من طول الفئة الذي تم إيجاده يطلب علينا تحديد الفئات من خلال الجدول رقم 6 وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (06): الفئات الخاصة بدرجات الإدراك وفق سلم ليكارت

الفئة	درجة إدراك عينة الدراسة
[1,75 — 1]	إدراك معدوم
[2,50 — 1,75]	إدراك منخفض
[3,25 — 2,50]	إدراك متوسط
[4 — 3,25]	إدراك مرتفع

المصدر: إعداد الباحثين

- بالنسبة للمحور الثاني فكان عدد الفئات هو خمس فئات، فتكون إجابة غير موافق تماماً تشكل الفئة الأولى بينما إجابة غير موافق تشكل الفئة الثانية في حين إجابة محايد تشكل الفئة الثالثة أما إجابة موافق تشكل الفئة الرابعة، ونهاية إجابة موافق بشدة تشكل الفئة الخامسة وفي ظل هذه البيانات يمكن استخراج المدى كما يلي:

$$\text{المدى} = 5 - 1$$

$$= 4$$

انطلاقاً من قيمة المدى يمكن حساب طول الفئة على النحو التالي:

$$\text{طول الفئة} = 5/4$$

$$= 0,8$$

وبعد معرفة طول الفئة يتعين علينا تحديد الفئات من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (07): الفئات الخاصة بدرجات الموافقة حسب سلم ليكارت

الفئة	درجة موافقة عينة الدراسة
[1,8 — 1]	غير موافق تماماً
[2,6 — 1,8]	غير موافق
[3,4 — 2,6]	محايد
[4,2 — 3,4]	موافق

**دراسة مدى المؤسسات ذات الطابع غير الربحي لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
كمرجعية للمحاسبة العمومية**

موافق تماما	[5 — 4,2]
-------------	-----------

المصدر: إعداد الباحثين

IV – 1-1 – الفرضية الأولى: لا يوجد إدراك عند عينة الدراسة بالمؤسسات ذات الطابع غير الربحي لأهمية جعل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية

تطلعا لاختبار الفرضية الأولى سوف يتم الاعتماد على تحليل نتائج محاور الدراسة من خلال استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One sample T- Test) من أجل تحليل عبارات الاستبيان، وهو ما يجعلنا ضمن هذا الإطار وضع الأسس التي يتم من خلالها بناء تلك القرارات للنتائج المتحصل، فتكون العبارة إيجابية أي أن أفراد العينة لهم إدراك على محتواها فإذا كانت قيمة T التي تم حسابها أكبر من قيمة T التي هي في الجدول والتي تساوي (2.032)، (أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60٪، وتكون العبارات غير إيجابية أي أن أفراد العينة ليس لهم الإدراك الكافي على محتواها إذا كانت قيمة T التي تم حسابها أقل من قيمة T التي هي في الجدول والتي تساوي (2.032)، (أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60٪، وتكون آراء عينة الدراسة في العبارة في وضع محايد إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05.

وقد تم تخصيص الجدول رقم (08) آراء أفراد العينة للمحور الأول حول مدى إدراك عينة الدراسة لأهمية المعايير المحاسبية الدولية كمرجعية للمحاسبة العمومية، وذلك من خلال استخدام اختبار T لعينة واحدة.

الجدول رقم (08): تحليل نتائج فقرات المحور الأول

رقم الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة	اتجاه الإجابات
1	2.7428	0.91854	0.685726	14.841	0.000	إدراك متوسط
2	2.9144	0.91944	0.728576	11.326	0.000	إدراك متوسط
3	2.6859	0.83214	0.671426	12.318	0.000	إدراك متوسط
4	2.6572	0.87256	0.664276	11.986	0.000	إدراك متوسط
5	2.4859	0.65850	0.621425	11.237	0.000	إدراك منخفض

6	2.6859	0.83214	0.671426	13.349	0.000	إدراك متوسط
7	2.7145	0.82504	0.678576	11.986	0.000	إدراك متوسط
8	2.7715	0.87736	0.69286	12.294	0.000	إدراك متوسط
كل فقرات المحور	2.7072	0.68059	0.686776	11.946	0.000	إدراك متوسط

المصدر: إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

وبقراءة متفحصة للجدول أعلاه نلاحظ أن اتجاهات إجابات أفراد العينة تتجه نحو باتجاه واحد هو إدراك متوسط باستثناء العبارة الخامسة اتجهت آراء المبحوثين نحو الاتجاه "إدراك منخفض"، في حين أن مستويات العنوية بالكامل عند مستوى (0.000) أي هي أقل من (0.05) والوزن النسبي لكل العبارات تزيد عن 0.60 وهو ما يؤكد على إيجابية عبارات المحور.

ومن خلال السطر الأخير للجدول نلاحظ أن قيمة T لكل العبارات بلغت القيمة 11.946 وهي تزيد عن قيمة T في الجدول وقيمتها 2.032 والوزن النسبي الذي بلغت قيمته 67.686776% ومستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يؤكد أن المبحوثين في هذه الدراسة (المتوسط الحسابي قيمته 2.7072) لهم إدراكا متوسطا لأهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية.

وعليه فاختبار الفرضية الأولى " لا يوجد إدراك عند عينة الدراسة بالمؤسسات ذات الطابع غير الربحي لأهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية" واطلاقا من إجابات المبحوثين على عبارات المحور الأول وبناء على المتوسط الحسابي لكل عبارات المحور والوزن النسبي أيضا وقيمة T التي تم حسابها وقيمة T في الجدول، وبذلك يتم رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل بمعنى يوجد إدراك عند عينة الدراسة بالمؤسسات ذات الطابع غير الربحي لأهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية.

IV – 1-2- الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية 0.05 بين المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومستلزمات جعلها كمرجعية للمحاسبة العمومية في المؤسسات ذات الطابع غير الربحي.

إن اختبار الفرضية الثانية أيضا سوف يتم نفس المنهجية المعتمدة في اختبار الفرضية الأولى، حيث سيتم الاعتماد أيضا على تحليل نتائج محور استمارة الاستبيان وأيضا استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One

دراسة مدى المؤسسات ذات الطابع غير الربحي لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية

sample T- Test) لتحليل عبارات الاستبيان، وفي هذا الإطار يكون لازماً علينا علينا أيضاً وضع الأسس التي تبنى عليها تلك القرارات على النتائج المتحصل عليها، لذلك فتكون العبارة بالإيجاب إيجابية أي أن المبحوثين لهم إدراك على محتوى العبارات إذا كانت قيمة T التي تم حسابها تزيد عن قيمة T التي هي في الجدول والتي قيمتها (2.032)، (أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60٪، وتكون الفقرات بالسلب أي أن أفراد العينة ليس لهم الإدراك الكافي على محتوى العبارات إذا كانت قيمة T التي تم حسابها أقل من قيمة T التي هي في الجدول والتي قيمتها (2.032)، (أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60٪، وتكون آراء المبحوثين في العبارة على الحياد إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05.

كل هذا سوف يتم توضيحه في الجدول رقم (09)، آراء أفراد العينة للمحور الثاني حول مستلزمات جعل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية، وذلك من خلال استخدام اختبار T للعينة الواحدة.

الجدول رقم (09): تحليل نتائج فقرات المحور الثاني

رقم الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة	اتجاه الإجابات
01	3.6287	0.77025	0.72573	4.829	0.000	موافق
02	3.8572	0.91211	0.77143	5.561	0.000	موافق
03	3.7428	0.85209	0.74859	5.159	0.000	موافق
04	3.7144	0.85995	0.74287	4.915	0.000	موافق
05	3.7428	0.85209	0.78585	5.159	0.000	موافق
06	3.7144	0.85995	0.74287	4.942	0.000	موافق
07	3.7428	0.85209	0.78585	5.159	0.000	موافق
08	3.9715	1.09775	0.79429	5.236	0.000	موافق
09	4.0572	1.10993	0.81143	5.636	0.000	موافق
كل فقرات المحور	3.7969	0.84039	0.75938	5.608	0.000	موافق

المصدر: إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

وبتفحص معطيات الجدول رقم (09) أعلاه يتبين لنا أن كل إجابات المبحوثين اتجهت عند الإجابة موافق، في حين أن مستويات المعنوية لجميع الفقرات هي 0.000 بمعنى أصغر من 0.05 والوزن النسبي يزيد عن 60٪ مما يثبت أن عبارات المحور الثاني إيجابية.

وفي إطار نفسه تظهر لنا قيمة T لجميع العبارات الخاصة بالمحور بالقيمة 5.608 وهي أكبر من قيمة T التي هي في الجدول التي والبالغة 2.0322، والوزن النسبي الذي وصلت قيمته عند 75.94٪ ومستوى المعنوية 0.000 والتي هي أقل من 0.05 مما يدل أن إجابات المبحوثين يوافقون على مستلزمات جعل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية.

وعليه فاختبار الفرضية الثانية " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومستلزمات جعلها كمرجعية للمحاسبة العمومية في المؤسسات ذات الطابع غير الربحي." وحسب إجابات المبحوثين على عبارات المحور الثاني من استمارة الاستبيان، ومن خلال معامل الارتباط الذي يقع بين القيمة 0.803 والقيمة 0.920 وعند مستوى المعنوية 0.000 وهي أصغر من 0.05 مما يثبت وجود علاقة بالإيجاب وذات دلالة إحصائية، وبناء على هذه المعطيات يتم قبول الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومستلزمات جعلها كمرجعية للمحاسبة العمومية في المؤسسات ذات الطابع غير الربحي.

الخلاصة

انطلاقاً من الموضوع العام للدراسة " دراسة مدى جاهزية المؤسسات ذات الطابع غير الربحي لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية، والذي تم معالجته ضمن إشكالية جوهرية "ما مدى جاهزية المؤسسات ذات الطابع غير الربحي لممارسة المحاسبة العمومية في سياق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟"، وانطلاقاً أيضاً من محاور الدراسة التي تم الوقوف على مضامينها، يمكن استعراض نتائج الدراسة وتوصياتها على النحو التالي:

نتائج الدراسة

دراسة مدى المؤسسات ذات الطابع غير الربحي لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية

- المحاسبة العمومية مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي يتم من خلالها تجميع وتسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسات ذات الطابع غير الربحي وذلك بهدف تقديمها في شكل تقارير دورية من أجل التعرف على نتائج أداؤها؛
- اختلاف ممارسة المحاسبة العمومية بين الدول ، أدّى إلى ضرورة خلق مرجعية دولية تجسدت في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، والتي تعمل على تضيق فجوة الاختلاف وتحقيق مخرجاتها بالشكل الذي يجعلها تحظى بقبول دولي؛
- إنّ اختيار البعد الدولي (المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام) كمرجعية عند ممارسة المحاسبة العمومية، تأسّس من خلاله محاسبة عمومية توضح بدقة مبادئ وقواعد التسجيل و التقييم، وتنعكس بدورها على مخرجاتها.
- اختيار البعد الدولي (المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية لممارسة المحاسبة العمومية ، يؤسس بدوره إلى محاسبة عمومية تعمل على توفير معلومات واضحة تتحلّى بالموثوقية والملاءمة والقابلية للمقارنة، نتيجة إخضاع الممارسة لتلك المعايير بالشكل الذي يضمن فهم وتفسير المعلومات التي تتضمنها مخرجاتها.
- تطورات بيئة المؤسسات ذات الطابع غير الربحي ساهم إلى حد كبير إلى الحاجة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الذي يتم من خلالها الوصول لمستوى متقدم من الدقة لمخرجات المحاسبة العمومية؛
- يوجد إدراك للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تهدف إلى تحقيق الشفافية والمصادقية على مخرجات المحاسبة العمومية؛
- هناك إجماع عند عينة الدراسة على أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في حالة توظيفها في المؤسسات ذات الطابع غير الربحي تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في المؤسسات ذات الطابع غير الربحي يحتاج إلى منهجية واضحة ومضامين المعلومات الملحقّة قصد تأهيل تلك المؤسسات على كيفية إعداد الملحقّات والإفصاح عن المعلومات والتي من الضروري أن تتضمنها.

توصيات الدراسة

ومن خلال هذه الدراسة وبعد استعراض نتائجها يمكن تقديم بعض التوصيات والتي قد تساهم في إثراء الموضوع، وتساعد على تبني هذه المرجعية على مستوى المؤسسات ذات الطابع غير الربحي، لذلك يستدعي:

- العمل على تكاثف الجهود من أجل تكوين المورد البشري، وبشكل مباشر في المحاسبة العمومية والتأكد من قدراتهم وكفاءاتهم حول القواعد والأسس التي تملئها المعايير لمحاسبة الدولية للقطاع العام على المحاسبة العمومية.
- إعادة النظر في تنظيم المؤسسات ذات الطابع غير الربحي وذلك من خلال إعادة بناء وتحديث أنظمة المعلومات الخاصة بها، وبالشكل الذي يسمح بتصميم وعرض مخرجات المحاسبة العمومية طبقاً لما تملئها المرجعية المحاسبية الدولية IPSAS ؛
- العمل على تكوين المحاسبين العموميين والتأكد من مهاراتهم وكفاءاتهم حول المرجعية الدولية للمحاسبة العمومية؛
- محاولة الاندماج في البرامج التدريبية التي يعمل على تنظيمها الاتحاد الدولي للمحاسبين وذلك من أجل الحصول على اعتماد هذه الهيئة في مجال المحاسبة العمومية.
- عقد مؤتمرات وندوات دولية حول مستجدات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.

آفاق الدراسة

من خلال معالجتنا للموضوع العام " دراسة مدى جاهزية المؤسسات ذات الطابع غير الربحي لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية للمحاسبة العمومية" دون التفصيل لكل معيار من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، أو مجموعة من المعايير التي تتقاطع فيما بينها، وهذا ما يفتح آفاقاً جديدة نحو دراسة كل معيار على حدى ومدى جاهزية المؤسسات ذات الطابع غير الربحي لتبنيه في السياق الراهن.

الإحالات والمراجع :

1.Opanyi, R. (2016). the effect of adoption of international public sector accounting standards on quality of financial reports in public sector in Kenya. *European scientific journal* vol, 12, 162.

دراسة مدى المؤسسات ذات الطابع غير الربحي لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمراجعة للمحاسبة العمومية

2. بشرى نجم عبد الله المشهداني، أحمد ياسين سناء، و طلال إبراهيم سحر. (2017). المحاسبة الحكومية مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية (الإصدار 1). بغداد، العراق: دار الذاكرة للنشر والتوزيع.
3. محمد أبو زيد المبروك. (2005). المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية (الإصدار 1). القاهرة، مصر : إيتراك للنشر والتوزيع.
4. محمد مسعي. (2003). المحاسبة العمومية. عين مليلة، الجزائر: دار الهدى.
5. نذيرة عبد الرحمان حسن، و عبد الرحيم الفاتح الأمين. (2022). معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالسودان وأثرها في تعزيز شفافية التقارير المالية " دراسة ميدانية وزارة المالية". مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية ، المجلد 5 العدد (7)، 7.