



مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية



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

أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تعزيز الشفافية وتحسين إدارة المؤسسات العمومية

The importance of adopting International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in enhancing transparency and improving the management of public institutions

المختار براهمي، ¹ * Brahimi mokhtar, brahimi.mokhtar@univ-medea.dz

بناصر جبارة، ² benaser djabara, djabara.benacer@univ-medea.dz

¹ طالب دكتوراه، مخبر التنمية المحلية المستدامة، جامعة المدية (الجزائر)

² أستاذ محاضر أ، مخبر التنمية المحلية المستدامة، جامعة المدية (الجزائر)

تاريخ النشر: 2024/12/15

تاريخ القبول: 2024/11/22

تاريخ الإرسال: 2024/06/23

الكلمات المفتاحية

ملخص

تهدف الدراسة إلى إظهار أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas في تعزيز الشفافية وتحسين إدارة المؤسسات العمومية، وتوجيه شاعلي المؤسسات العمومية إلى أهمية نظام المحاسبة في تعزيز مبادئ الحوكمة، من خلال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، لذلك تناولت دراستنا ضبط بعض المفاهيم المرتبطة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتحديد مفاهيم الحوكمة وتأثيرها الإيجابي على المؤسسات العمومية، وتمت الدراسة التفسيرية من خلال الاعتماد على عينة أولية تم الحصول عليها من خلال قائمة استبيان موجهة إلى موظفي مؤسسات المحاسبة في مؤسسات القطاع العمومي بولاية الجلفة. وخلصت الدراسة إلى وجود وعي بين موظفي المؤسسات العمومية بالنقص في نظام المحاسبة، لأنه لا يوفر مستوى كاف من المساءلة والشفافية في تلك المؤسسات. لذلك، توصي الدراسة بضرورة تحديث نظام المحاسبة بطريقة تدعم وتعزز مبادئ الحوكمة التي تناسب البيئة وطبيعة النظام السياسي والاقتصادي في الجزائر، استناداً إلى المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

حوكمة القطاع العمومي ؛
معايير المحاسبة الدولية
للقطاع العام ؛ نظام
المحاسبة ؛ جودة
المعلومات المالية ؛ الشفافية
؛ المساءلة.

تصنيف JEL : H83 ؛ G38

Abstract

The study aims to demonstrate the importance of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in enhancing transparency and improving the management of public institutions. It guides public institution officials on the significance of the accounting system in promoting governance principles through the application of international accounting standards in the public sector. Therefore, our study addresses the clarification of some concepts related to IPSAS and defines governance concepts and their positive impact on public institutions. The explanatory study was conducted by relying on a primary sample obtained through a questionnaire directed at accounting employees in public sector institutions in the Wilaya of Djelfa. The study concluded that there is awareness among public institution employees of the deficiencies in the accounting system, as it does not provide a sufficient level of accountability and transparency in these institutions. Consequently, the study recommends the necessity of updating the accounting system in a manner that supports and enhances governance principles suitable for the environment and the nature of the political and economic system in Algeria, based on IPSAS.

Keywords

Public Sector Governance;
International Public Sector Accounting Standards (IPSAS);
Accounting System;
Financial Information Quality;
Transparency Accountability.

JEL Classification Codes : H83; G38

* البريد الإلكتروني للباحث المرسل: mokhtarbrahimi1983@gmail.com

1. مقدمة:

تعتبر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) جزءاً حيوياً من التطورات المعاصرة في ميدان المحاسبة الحكومية، حيث تسعى إلى توحيد وتحسين أساليب وممارسات المحاسبة في المؤسسات العمومية على مستوى العالم. يأتي هذا الاتجاه استجابة للتحديات المتزايدة التي تواجه القطاع العمومي، والتي تتطلب تحديثاً مستمراً للأنظمة المحاسبية لضمان الشفافية والمساءلة.

يشكل القطاع العمومي جزءاً أساسياً من الاقتصاد والحكومة، ولذلك يتطلب تنظيمه وتشغيله إطاراً محاسبياً فعالاً، فالجزائر تمر بعمليات إصلاح هامة في هذا السياق، حيث تهدف إلى تعزيز حوكمة القطاع العمومي وتحسين إدارة الموارد المالية، وتحظى المعايير المحاسبية بأهمية كبيرة في تحقيق هذه الأهداف. وتعتمد الدراسة على منهج تفسيري، حيث تستند إلى تحليل نتائج استبيان أولي تم توجيهه لعينة من الموظفين يعملون في مجال المحاسبة بالقطاع العمومي في الجزائر، تظهر الدراسة وعياً من قبل موظفي المؤسسات العمومية بالنقص في نظام المحاسبة، مما يؤكد على ضرورة تحديث هذا النظام بما يدعم ويعزز مبادئ الحوكمة في القطاع العام، إذ تقدم الدراسة توصيات عملية للسياسات تهدف إلى تعزيز الفعالية في نظام المحاسبة العمومية، وبناء قاعدة قوية للحوكمة في القطاع العمومي.

اشكالية البحث: تعتمد هذه الدراسة على تحليل مشكلة أساسية تواجه المؤسسات العمومية في الجزائر، وذلك من خلال استكشاف التأثيرات الناجمة عن عدم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وبناء على ما سبق يمكن طرح الاشكالية التالية:

ما هو أثر تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS) في تعزيز الشفافية بالمؤسسات العمومية؟
الأسئلة الفرعية:

1. هل يدرك شاغلو المؤسسات العمومية في الجزائر أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تعزيز مبادئ الحوكمة؟ وهل يمتلكون وعياً كافياً حول الفوائد والتحديات المحتملة لتبني (IPSAS)؟
2. هل يمكن تحسين نظام المحاسبة الحالي في المؤسسات العمومية بحيث يتناسب مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية؟ وما هي تأثيرات تحديث نظام المحاسبة بمعايير (IPSAS) على مبادئ الحوكمة في المؤسسات الحكومية؟

الفرضيات:

1. يُفترض أن يكون لدى شاغلي المؤسسات العمومية في الجزائر دراية بأهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تعزيز مبادئ الحوكمة، ويُفترض أن يكون لديهم وعي كافٍ حول الفوائد والتحديات المترتبة عن تبني (IPSAS).
2. يفترض بأن هناك حاجة ماسة لتحسين نظام المحاسبة الحالي في المؤسسات العمومية في الجزائر لضمان تناسبه مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية. وأن يكون تحديث نظام المحاسبة بمعايير (IPSAS) له تأثير إيجابي على مبادئ الحوكمة في المؤسسات الحكومية.

منهج الدراسة والأدوات المستخدمة: يتم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في الجانب النظري للدراسة وللإجابة على الإشكالية التي تم طرحها واختبار صحة الفرضيات التي وضعناها وهو مناسب لهذا النوع من الدراسات. حيث تم استخدام الاستبانة في الدراسة الميدانية لاستطلاع رأي المهنيين فيما يخص الموضوع الموجه الى عينه من الأعران القائمون بتطبيق المحاسبة العمومية.

أهداف الدراسة:

- قياس مدى فهم ووعي شاغلي المؤسسات العمومية في الجزائر بأهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- تحديد النقائص والتحديات في النظام المحاسبي الحالي المعتمد في المؤسسات العمومية؛
- دراسة تأثير تحديث نظام المحاسبة بمعايير (IPSAS) على مبادئ الحوكمة في المؤسسات العمومية، وتحليل كيفية تعزيز الشفافية والمساءلة؛

الدراسات السابقة:

- دراسة بوصبوع ليلي، حمالوي دنيا، (2021)، رسالة ماجستير بعنوان متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر (IPSAS)، دراسة حالة من وجهة نظر محاسبي المؤسسات العمومية والأكاديميين المختصين. هدفت هذه الدراسة إلى فحص واقع المحاسبة في الجزائر ومدى توافقها مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في العرض النظري للبحث. تم توزيع استبانة على عينة من مركز جامعة عبد الحفيظ بوالصوف في ميلة، وشملت هذه العينة أساتذة الجامعات، والمحاسبين، والإداريين. تم استرجاع 30 استبانة صالحة للتحليل.

استخدمت حزمة البرمجيات الإحصائية (IPSAS) لتحليل البيانات المتحصلة، وأظهرت نتائج الدراسة أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تشير إلى اتجاهات إصلاحية في نظام المحاسبة العامة، مما يؤدي إلى إنتاج معلومات ذات مصداقية وشفافية. في الختام، أوصت الدراسة بضرورة رفع مستوى مهنة المحاسبة العامة من خلال تطوير مهارات العاملين بها، وإصدار قوانين وتشريعات واضحة ومتجاوبة مع التطورات في بيئة العمل، واعتماد تقنيات متقدمة في القطاعات العامة.

- دراسة قمو، آسيا (2022) المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، مج. 7، ع. 2.

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 على 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 للمعايير 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 الدولية للقطاع العام يعمل على تحقيق الشفافية والعدالة ومنح الحق

في مساهمة إدارة المؤسسة والحكومات للجهات المعنية، فضلاً عن تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح المتعاملين مع مؤسسات الدولة المختلفة والحد من استغلال السلطة في تفضيل المصلحة العامة.

- (آسيا قمو، 2018)، ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام دراسة استشرافية"، أطروحة دكتوراه

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف إمكانية الإسهام الفعال للمعايير المحاسبية الدولية في مكافحة الفساد، وتقديم رؤية استشرافية حول إمكانية تحقيق هذا الهدف. يُثار في سياق الدراسة السؤال حول قدرة المعايير المحاسبية الدولية على توفير الإطار اللازم للكشف عن الفساد في المال العام، وما إذا كانت تتمتع بالخصائص التي تجعلها فعالة في هذا السياق.

من خلال نتائج الدراسة، تظهر أهمية المال العام كعصب للدولة وحركتها الأساسية في التنمية على مختلف الجوانب، وبالتالي يجب حمايته من التبدد والاختلاس. يُعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أداة هامة لتحقيق المقارنة وتعزيز الشفافية. ومع ذلك، يشير الباحثون إلى وجود تباعد بين نظام الخزينة الحالي في الجزائر وتبني تلك المعايير. في الختام، يُشدد على أهمية إصلاح القانون لضمان توافق الأنظمة مع تبني المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز فعالية الجهود المبذولة في مكافحة الفساد.

- هذا التحليل يقدم نظرة عامة على الأبحاث السابقة ذات الصلة ويسلط الضوء على الجوانب الهامة المرتبطة بتبني (IPSAS) في القطاع العمومي. ويتضح من الدراسات السابقة أن تبني (IPSAS) يمكن أن يكون له تأثير إيجابي على الحوكمة والأداء المؤسسي، وأن التحديات المتعلقة بالتحويل إلى (IPSAS) تشمل التدريب وتكاملها مع السياق الوطني. بحيث يظهر استعداد المؤسسات ودعمها الفني كعوامل مؤثرة في تجاوز التحديات.

II. الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي (IPSAS) والحوكمة

أولاً: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي

1- المعايير المحاسبية الدولية بالقطاع العام: هي معايير لإعداد التقارير المالية تستخدمها كيانات القطاع العام، وتعرف المعايير المحاسبية بأنها مجموعة من القواعد والاسس المحاسبية التي تتحكم في العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح (جعارات، 2014، صفحة 14)؛ وذلك لتوجيه ممارساتها وتوحيد معالجاتها للأمور المتماثلة كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العمومي، باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدرها، تطبق هذه المعايير على جميع كيانات القطاع العام التي تستوفي جميع الشروط التالية:

- مسؤولة عن تقديم الخدمات لفائدة الجمهور، أو إعادة توزيع الدخل والثروة؛
- تمول أنشطتها بشكل أساسي مباشر أو غير مباشر عن طريق الضرائب أو تحويلات المستويات الحكومية الأخرى أو المساهمات الاجتماعية أو الديون أو الرسوم؛
- لا تسعى إلى تحقيق الربح.

2- أهمية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام: تساهم المعايير المحاسبية 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 نشاطات القطاع العام، وتشجيع التنسيق المحاسبي

الدولي لتطوير وتحديث نظم المحاسبة العمومية والرفع من جودة الابلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية (شلال زهير، 2014، صفحة 05) فتنطبق هذه المعايير يعمل على:

- تعزيز الشفافية ومصادقية القوائم المالية لكيانات القطاع العام؛
- تحسين ادارة موارد القطاع العام؛
- تحسين عملية اتخاذ القرار؛

- جعل الحكومات أكثر عرضة للمساءلة أمام الجماهير في حالة فشلها في ادارة شؤونها.

3- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الجزائرية: اعتمدت الجزائر 17 معيارا يتماشى مع البيئة الجزائرية، حيث 12 معيارا تم اعتمادهم من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، و 05 معايير تم اعتمادها من المعايير الفرنسية بحيث وجد انها ملائمة التطبيق في البيئة الجزائرية، والجدول التالي يوضح المعايير المعتمدة (وطويل، 2020، الصفحات 489-492):

الجدول 01: قائمة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي سيتم اعتمادها في الجزائر

رقم المعيار	رقم المعيار في الجزائر	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار في الجزائر
IPSAS 01	01	عرض البيانات المالية	14	عقود الايجار	
IPSAS 02	02	بيان التدفق المالي	11	المخصصات، الالتزامات والاصول المحتملة	
IPSAS 03	16	السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات	15	انخفاض قيمة الاصول غير المولدة للنقد	
IPSAS 07	07	الاستثمارات في المنشآت المشتركة	03	الايرادات من المعاملات غير التبادلية	
IPSAS09	12	الايرادات من المعاملات التبادلية	08	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	
IPSAS 12	13	المخزون	10	الاصول غير الملموسة	

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على: (Ministère des finances , 2016)

الجدول 02: قائمة المعايير الفرنسية التي سيتم اعتمادها

رقم المعيار	رقم المعيار في الجزائر	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار في الجزائر
02	04	الاعباء	10	مكونات خزينة الدولة	05
06	09	الاصول المادية	11	الديون والادوات المالية لأجل	06
09	17	الحقوق على الاصول المتداولة			

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على: (Ministère des finances , 2016)

- 4- متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر:** لإرساء معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام، نجد أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجزائر يستوجب القيام بالإصلاحات التالية (فهم نعيمة، 2021):
- إعادة تنظيم عمليات التنفيذ لتيسير تطبيق مبدأ الاستحقاق من خلال إعادة هيكلة إدارة المال العام؛
 - تسجيل ممتلكات الدولة (مثل التثبيات والمخزونات) وإعادة تقييمها بقيمتها الحقيقية؛
 - تشجيع السلطات العليا على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتحسين جودة التقارير المالية وتعزيز الشفافية والمساءلة؛
 - تحسين نظام الميزانية العامة من خلال اعتماد ميزانية الأداء والبرامج لتحقيق كفاءة وفعالية أكبر في إدارة الموارد المالية؛
 - إعادة صياغة القوانين واللوائح المتعلقة بالتسيير المالي والموازنة لكيانات القطاع العام بما يتناسب مع معايير المحاسبة الدولية، من خلال تعديل قوانين المالية والمحاسبة العمومية؛
 - تعزيز نظام الرقابة الداخلية من خلال إعادة هيكلة تنظيم كيانات القطاع العام وتصميمه وفقاً لإطار الرقابة الداخلية المعتمد من لجنة رعاية المنظمات؛
 - التغلب على مقاومة التغيير من خلال تغيير النهج نحو المحاسبة العمومية واعتبارها نظام معلومات محاسبي، يقدم معلومات مالية بجودة تلبى احتياجات المستخدمين، ويسهم في رقابة مشروعية العمليات المالية؛
 - إنشاء مجلس وطني مستقل مكلف بإصدار وتطوير المعايير الجزائرية للقطاع العام.
- 5- معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:** تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يمكن أن يواجه عدة معوقات، ومن بين هذه المعوقات (بوعبانه و حسياني، 2021، صفحة 245):
- تكاليف التطبيق: قد يكون تحويل نظام المحاسبة ليتوافق مع المعايير الدولية مكلفاً، خاصة بالنسبة للمؤسسات الحكومية التي تعاني من قيود مالية؛
 - تحديات التدريب والتوعية: يحتاج الموظفون في القطاع العام إلى التدريب والتوعية بشأن المعايير المحاسبية الدولية، وهذا قد يكون تحدياً في بعض الأحيان نظراً لضيق الوقت والموارد؛
 - تكامل الأنظمة والتقنيات: قد يتطلب تطبيق المعايير الدولية تحديث وتطوير الأنظمة والتكنولوجيا المالية في القطاع العام لضمان التوافق والتقارير الدقيقة؛
 - التحديات القانونية والتشريعية: قد تتعارض بعض المعايير الدولية مع التشريعات المحلية، مما يتطلب تغييرات قانونية أو توجيهات جديدة؛
 - تعقيدات الهيكل التنظيمي: يمكن أن تكون المؤسسات الحكومية ذات هياكل تنظيمية معقدة تجعل تطبيق المعايير الدولية أكثر صعوبة، خاصة فيما يتعلق بالتقارير والإفصاح؛
 - تحديات الرصد والتقييم: يحتاج تطبيق المعايير الدولية في القطاع العام إلى نظام فعال للرصد والتقييم لضمان الامتثال والتحسين المستمر؛
 - ثقافة التقارير المالية: قد تواجه بعض المؤسسات الحكومية تحديات في تبني ثقافة التقارير المالية القائمة على المعايير الدولية، خاصة إذا كانت هناك ثقافة سابقة تعتمد على معايير محاسبية محلية.

6- أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع في البيئة الجزائرية: تكمن أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع في الجزائر في تطوير مختلف جوانب النظام المحاسبي العمومي والمتمثلة فيما يلي (جعارات، 2014، صفحة 14):

- تحويل المحاسبة العمومية إلى محاسبة مالية اقتصادية؛
- ضمان شفافية وموثوقية المعلومات المالية العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة سواء محليا أو دوليا.
- توفير معلومات تسهم في رصد وتقييم أداء الوحدات الحكومية وقياس كفاءة نظام المعلومات والنفقات، وتطبيق منطق الأداء، بما في ذلك تسجيل وتقييد الأصول بمرور الوقت وفقاً لجانب الأصول؛
- تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة لتحقيق أقصى قدر من وضوح مالية الدولة؛
- مكافحة الفساد الإداري من خلال ضبط الموارد العمومية وتعزيز الرقابة على الإنفاق العام. (june)

ثانياً: الحوكمة في القطاع العام

1- تعريف الحوكمة في القطاع العام: يعكس مفهوم "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة" ويعود جذوره إلى اللغة الإغريقية القديمة، حيث كان يُفهم كقدرة ريان السفينة على قيادتها وسط الظروف الصعبة بشكل أخلاقي ونزيه. (العام، 2014، صفحة 01) في القطاع العام، يتضح مفهوم الحوكمة من خلال التشريعات والسياسات والهياكل التنظيمية والإجراءات التي تحكم إدارة الدوائر الحكومية. يهدف نظام الحوكمة في القطاع العام إلى تحقيق أهداف الحكومة بطريقة مهنية وأخلاقية، من خلال توفير الخدمات الحكومية بعدالة وفعالية، مع توفير آليات للمتابعة والتقييم ونظام صارم للمساءلة. (قروج و قصاص، 2016، صفحة 174، 176)

2- قواعد الحوكمة في القطاع العام: تتمثل قواعد الحوكمة في القطاع العام في كل من الشفافية، المشاركة والمساءلة كما يلي (العام، 2014):

أ- قاعدة الشفافية: في حالة المؤسسات العمومية، يجب تصميم وتطبيق النظم والآليات والسياسات والتشريعات وغير ذلك من الأدوات التي تكفل حق المواطن في معرفة وفهم ومراقبة السلوكيات والموظفين العموميين وإتاحة المعلومات للمواطنين عن ذلك دون طلب، أو بناء على الطلب حسب الحالة.

ب - قاعدة المساءلة: تتمثل قاعدة المساءلة في إمكانية تقييم أداء مجالس الإدارة والإدارة التنفيذية، وتمكين المواطنين وذوي العلاقة من مراقبة مساءلة الموظفين العموميين والمسؤولين، من خلال القنوات والأدوات المناسبة، دون أن يؤدي ذلك إلى تعطيل العمل أو الإساءة إليه بغير سند. وتتمثل وسائل المساءلة في:

- مجال المستفيدين، مثل مجالس الأباء في المدارس ومجالس العملاء في البنوك؛
- النشر بكافة صوره، حيث تعزز الشفافية المساءلة، وبالتالي يجب الالتزام بالنشر؛
- متابعة الالتزام بالمعايير المهنية؛
- المجالس المستقلة للتقييم والرقابة؛
- الجمعيات الأهلية بكافة مجالاتها وأنواعها، مثل جمعية حماية المستهلك، جمعية حماية البيئة، وغيرها، بالإضافة إلى وسائل الإعلام، وإنشاء إدارات مخصصة للمساءلة.

ج- قاعدة المشاركة: تهدف إلى إتاحة الفرصة للمواطنين والأفراد والجمعيات الأهلية للمشاركة في صنع السياسات ووضع القواعد للعمل في مختلف المجالات في القطاع العام. وتتمثل أهمية ذلك في:

- توسيع نطاق التفكير والتخصصات التي تسهم في صنع القرارات، مما يؤدي إلى تحسين القرارات بشكل عام؛
- أخذ رأي المستفيدين في القرارات المتخذة، الأمر الذي يعزز الشرعية والشفافية؛
- المشاركة في صنع القرارات تعزز الالتزام والتفاني في تنفيذها من جميع الأطراف، مما يزيد من فرص نجاحها.
- 3- أهداف الحوكمة في القطاع العام:** وهدف الحوكمة في القطاع العام هي تعزيز ثقة المواطنين بالدولة ومؤسساتها من خلال تحقيق الاهداف التالية (وسرعة، 2016، صفحة 124):
- زيادة رضا المواطنين عن الخدمات المقدمة من قبل القطاع العام؛
- تحقيق مبدأ المحاسبة والمساءلة لمؤسسات الحكومة وموظفيها، والالتزام بالقوانين والأنظمة؛
- تعزيز مبادئ النزاهة والعدالة والشفافية في استخدام السلطة وإدارة المال العام وموارد الدولة، وتقليل استغلال السلطة العامة لأغراض خاصة؛
- تحقيق تكافؤ الفرص بين المواطنين؛
- حماية الملكية العامة مع مراعاة مصالح الأطراف ذات العلاقة؛
- تحقيق الأهداف الوطنية الاستراتيجية وضمان الاستقرار المالي للدوائر الحكومية؛
- رفع مستوى قدرات المؤسسات العمومية من خلال تطوير الأداء المؤسسي بواسطة المتابعة والتقييم المستمر؛
- إنشاء أنظمة فعالة لإدارة مخاطر العمل المؤسسي وتخفيف آثار المخاطر والأزمات المالية.
- 4- انعكاسات تطبيق مبادئ الحوكمة على مؤسسات القطاع العام:** إن تطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة في القطاع العام من شأنه تعزيز قدرة المؤسسات العمومية على توفير خدمات ذات جودة عالية في ظل مشاركة كل الأطراف ذات العلاقة في التسيير، مما يؤدي إلى تعزيز ثقة المواطن بهذه المؤسسات وبالتالي ثقته في الحكومة ويتجلى ذلك من خلال:
- تعزيز آليات الرقابة وتسهيل استخدامها: وذلك من خلال تفعيل طرق المساءلة مما يدفع الموظفين في المؤسسات العمومية إلى الحرص على اتخاذ القرارات الصائبة فيما يتعلق مع الموارد المتاحة، ومحاولة استغلالها بالطرق المثلى؛
- توفير معلومات ذات جودة عالية: يهدف تطبيق الحوكمة في القطاع العام بالدرجة الأولى إلى الإفصاح والشفافية في التقارير والقوائم المالية الخاصة بالمؤسسات العمومية، وينعكس هذا بشكل إيجابي على توفير معلومات مالية وغير مالية هامة وضرورية لمستخدميها، حيث تمكنهم من تقييم أداء المؤسسات والتعرف على أوضاعها والتأكد على مصداقية المؤسسات أمام المتعاملين وأما المجتمع بصفة عامة من جهة، وتمكينهم من إتخاذ القرارات الرشيدة في مجال تسيير هذا النوع من المؤسسات من جهة أخرى (عقيلة، 2017، صفحة 208)؛
- نشر ثقافة الانفتاح والشفافية والثقة والدعم العام: وذلك من خلال تسهيل الحصول على البيانات الأساسية واستخدامها، بالإضافة إلى توفير البيانات والوثائق الوصفية حتى يتمكن المواطن من فهم البيانات وكيفية إصدارها، وهذا لا يتحقق إلا من خلال الحرص على تطبيق القواعد الأساسية للحوكمة في القطاع العام.

III. الإطار التطبيقي واختبار فرضيات الدراسة

تهدف الدراسة الاستكشافية التعرف على استطلاع وراء المعنيين بالنظام المحاسبي بالمؤسسات العمومية للتعرف على ادراكهم لمدى مساهمة المعايير المحاسبية الدولية (IPSAS) في تطوير النظام المحاسبي، وبالتالي التعرف على دور

واهمية تلك المعايير في دعم وتعزيز مبادئ الحوكمة في تلك المؤسسات. اذ قام الباحثان بإعداد قائمة استقصاء لكي يستطلع من خلالها اراء عينة الدراسة بشأن التساؤلين الباحثين محل الدراسة، وبهدف تقييم اجابات وافية حول هذين التساؤلين ومن اجل تحقيق ذلك سيتناول الباحث الخطوات التالية:

1. مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة الاستكشافية من المسؤولين بالمؤسسات العمومية والممولة مركزيا والعاملين بالجهات المحاسبية بالمؤسسات العمومية والمسؤولين بالرقابة المالية بولاية الجلفة، حيث تم اختيار المشاركين بناءً على خبراتهم في المحاسبة ودورهم في تحقيق مبادئ الحوكمة. ومن الجدير بالذكر فان الباحثان اختارا مجتمع وعينة البحث، في ضوء أهداف البحث وذلك قياسا على بعض الدراسات ذات الصلة. ويوضح الجدول رقم (1) حجم المجتمع محل الدراسة.

جدول رقم: (1) عدد المسؤولين بالمؤسسات العمومية الممولة مركزيا بولاية الجلفة

الوظيفة	العدد
مدير مؤسسة	09
رئيس مصلحة المحاسبة	23
رئيس مصلحة التدقيق	27
محاسب	37
مدقق	41
الاجمالي	137

المصدر: اعداد الباحثان.

ولتحديد عينة الدراسة فقد اعتمد الباحثان على أسلوب الاختيار العشوائي لعينة الدراسة، والتي تم تحديد حجمها باستخدام معادلة كيرجسي ومورجان، 1970، (Krejci & Morgan) الموضحة أدناه. كما يوضح الجدول رقم (2) عدد القوائم المالية التي تم توزيعها وعدد ونسبة الردود المستلمة و الصحيحة منها .

$$N = \chi^2 np(1-p)/d2(n-1) + \chi^2 p(1-P)$$

حيث أن:

N: حجم العينة المطلوبة.

n: حجم مجتمع الدراسة.

P: النسبة بالمجتمع والمقدرة ب (0.5).

D: نسبة الخطأ الذي يمكن التجاوز عنه والتي تبلغ اكبر قيمة له (0.05).

χ^2 قيمة كا 2 لدرجة حرية واحدة (3.841) عند مستوى الثقة (0.95).

$$N = 3.841 * 0.5 * 137 * 0.5 / (0.05)^2 * (137 - 1) + 3.841 * 0.5 * 0.5 = 100$$

جدول رقم: 02 قوائم الاستبيان الموزعة ونسبة الردود الصحيحة عليها

قوائم الاستبيان	عدد القوائم	نسبة الردود	عدد القوائم	نسبة الردود
-----------------	-------------	-------------	-------------	-------------

الموزعة	المستلمة	المستلمة	الصحيحة	الصحيحة
100	84	%84	81	%81

المصدر: اعداد الباحثين.

وفيما يتعلق بالخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة، يوضح الجدول رقم: 03 توزيع عينة الدراسة حسب الجنس، حيث تبلغ نسبة العاملين الذكور 74.8% في حين تبلغ نسبة الاناث 25.2%.

جدول رقم 03: توزيع عينة الدراسة حسب النوع (الجنس)

النوع	التكرار	النسبة
ذكر	65	%80.24
أنثى	16	%19.76
الاجمالي	81	%100

المصدر: اعداد الباحثين.

جدول رقم 04: توزيع عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	09	%11.11
من 5 سنوات الى أقل من 10 سنوات	16	%19.75
من 10 سنوات الى أقل من 15 سنة	36	%44.44
من 15 الى أقل من 20 سنة	12	%14.81
20 سنة فأكثر	8	%09.87
المجموع	81	%100

المصدر: اعداد الباحثين.

يظهر في الجدول رقم (04). توزيع عينة الدراسة وفقاً لعدد سنوات الخبرة، ويُلاحظ أن 44.44% من المشاركين في الدراسة لديهم خبرة تتراوح بين 10 سنوات وأقل من 15 سنة. بالإضافة إلى ذلك، يبلغ 19.75% من المشاركين خبرتهم بين 5 وأقل من 10 سنوات، في حين يمتلك 14.81% خبرة تتراوح بين 15 وأقل من 20 سنة. هناك أيضاً 11.11% من المشاركين الذين لديهم خبرة أقل من 5 سنوات، وكذلك 9.87% يمتلكون خبرة تزيد عن 20 سنة. يعكس هذا التوزيع وجود خبرة واسعة بين المشاركين في مجال عملهم، مما يعزز افتراض أن إجاباتهم على أسئلة الاستقصاء قد تتأثر إيجاباً بتلك الخبرة.

2. دراسة وتقييم الردود على تساؤلي الدراسة: تم تقسيم استفسارات الاستقصاء المرتبطة لفهم الدور المتوقع للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في دعم وتعزيز مبادئ الحوكمة إلى جانبين، حيث يتصل كل جزء بأحد التساولين البحثيين في مجال الدراسة. يتضمن كل جزء عدة تساؤلات فرعية، ويمكن تلخيص هذين التساولين وعدد العبارات المستخدمة لقياسها كما هو موضح في الجدول رقم 05.

جدول رقم 5: توصيف تساؤلي الدراسة

عبارات القياس	تساؤلات البحث
13 عبارة	1- هل يتمتع موظفو المؤسسات العمومية بالوعي الكافي حول الفوائد والتحديات المحتملة لتبني (IPSAS)؟
17 عبارة	2- هل يدرك العاملون بالمؤسسات العمومية بالجزائر دور وأهمية المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS) في تفعيل مبادئ الحوكمة بالقطاع العمومي؟

3. جمع البيانات: اعتمد الباحثان على جمع البيانات الأولية من خلال استخدام استبيان موجه إلى أفراد العينة للحصول على المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة والرد على تساؤلاتها. راعى الباحثان، عند إعداد الاستبيان، تصميم الأسئلة بطريقة تغطي جميع البيانات المطلوبة لإجراء الدراسة، وتنظيمها بشكل منطقي تتبع المعلومات المترابطة بها، صياغة الأسئلة بلغة سهلة وواضحة.

بشكل عام، يتألف الاستبيان من ثلاثة أقسام. يتضمن الجزء الأول منه معلومات شخصية تتعلق بالمؤهل العلمي، والدرجة الوظيفية، وعدد سنوات الخبرة، والنوع، والتخصص، والعمر. في حين يحتوي الجزء الثاني على المصطلحات الفنية التي تساعد في فهم موضوع الدراسة. وأخيرًا، يحتوي الجزء الثالث على مجموعة من التساؤلات التي تساهم في الحصول على إجابات لتساؤلات البحث. تم تقسيم هذا الجزء إلى ثلاثة أقسام فرعية تغطي تساؤلات البحث وتشير إليهما.

4. الأساليب الإحصائية المستخدمة: تم اختيار مجموعة من الأساليب الإحصائية بناءً على طبيعة بيانات الدراسة وأهدافها المحددة. تم اتخاذ هذا الاختيار بناءً على بعض المعايير الهامة، مثل نوع المتغيرات، ونوع البيانات، ومستوى القياس، وحجم العينات وأنواعها، وأغراض التحليل.

تشمل الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة الإحصاءات الوصفية، ومعامل الفا (Coefficient Alpha)، واختبار الإشارة (Signal-Sample Sign Test)، واختبار مان وتيني (Mann-Whitney U)، واختبار كروسكال-والس (Kruskal-Wallis)، ومؤشر الأهمية النسبية (Relative Importance Index RII). تم اختيار هذه الأساليب استنادًا إلى ملاءمتها لتحقيق أهداف الدراسة وتوافقها مع متطلبات وخصائص البيانات المتاحة، مما يساهم في فهم وتحليل الظواهر المرتبطة بمجال الدراسة.

5. اختبارات الصدق والثبات: تهدف اختبارات الصدق إلى قياس مدى قدرة الأداة المستخدمة على قياس المتغيرات التي صممت لقياسها. من جهة أخرى، تهدف اختبارات الثبات إلى التحقق مما إذا كانت نتائج الاختبار تبقى متسقة عند إعادة إجرائها على نفس المجموعة، في نفس الظروف، وفي وقت لاحق. في هذا السياق، تم استخدام اختبار صدق الاتساق الداخلي والثبات باستخدام كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، والذي يُعتبر واحدًا من أكثر المقاييس استخدامًا لإجراء اختبارات الثبات.

يعتمد احتساب كرونباخ ألفا على تجزئة الاختبار إلى أجزاء متعددة، ويتم قياس الارتباطات بين هذه الأجزاء. يحتسب لكل مقياس يقيس متغيرًا معين ولكل متغير. تتراوح قيم كرونباخ ألفا بين الصفر والواحد الصحيح، حيث تعبر القيم التي تزيد

عن (0.70) عن مستوى ثبات مرتفع، ويُعتبر الحد الأدنى للقيمة المقبولة هو (0.60). يُظهر الجدول رقم (6) قيم معاملات الثبات والصدق للمحاور المتضمنة في استبيان الدراسة، الذي يعكس تساؤلات البحث المطروحة.

جدول رقم (6): معاملي الثبات والصدق

معامل الصدق	معامل الثبات	عدد العبارات	تساؤلي البحث
0.841	0.715	13	1- هل يتمتع موظفو المؤسسات العمومية بالوعي الكافي حول الفوائد والتحديات المحتملة لتبني (IPSAS)؟
0.931	0.872	17	2- هل يدرك العاملون بالمؤسسات العمومية بالجزائر دور واهمية المعايير المحاسبية للقطاع العام في تعزيز مبادئ الحوكمة بالقطاع العمومي؟

المصدر اعداد الباحثين من مخرجات برنامج spss:25.

ويتضح من الجدول أعلاه ان معامل الفا للثبات لعبارات أوجه القصور في النظام المحاسبي الجزائري الحالي (0.715) ومعامل الصدق الجذر التربيعي لمعامل الثبات يساوي (0.841). كذلك يتضح من الجدول أن معامل الثبات الفا لعبارات دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) في دعم مبادئ الحوكمة يساوي (0.872) ومعامل الصدق لها يساوي (0.931). يشير ذلك الى أن التناسق الداخلي للعبارات يعتبر مقبولا بدرجة مرتفعة.

6. الاحصاءات الوصفية: يهدف التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة الى التعرف على خصائص هذه المتغيرات وذلك من خلال احتساب كل من: الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف، والاهمية النسبية ويوضح الجدول رقم (7) و (8) كل تساؤلي الدراسة.

التساؤل البحثي الاول:

جدول رقم 7: الاحصاءات الوصفية لعبارات التساؤل البحثي الاول

البيان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الاهمية النسبية
تفصح التقارير المالية التي تعد في ضوء النظم المحاسبية المالية عن توضيح وشرح السياسات التي تتبعها المؤسسات العمومية	3.75	0.821	22.01	0.75
النظام المحاسبي لا يتيح المعالجة الفعالة للمواضيع والمشاكل المعاصرة في المحاسبة	3.79	0.925	24.41	0.76
يوفر النظام المحاسبي في المؤسسات العمومية معلومات دقيقة وموثوقة يمكن الاعتماد عليها في صنع القرارات.	3.49	0.969	27.69	0.70
تقوم المؤسسات العمومية بعدم توضيح الغموض حول أنظمتها المالية بسبب عدم تحديثها بانتظام	3.61	1.067	29.48	0.72

0.78	26.11	1.013	3.87	قلة التزام المؤسسات العمومية بتوفير المعلومات المالية والبيانات للمواطنين يُعرقل إمكانية الوصول إلى إجراءات العمل ويُقلل من الشفافية والشفافية في العمل الحكومي
0.70	32.71	1.150	3.49	تفتقر المؤسسات العمومية إلى الالتزام بالكشف بشكل واضح وفي إطار زمني محدد حول بنود ميزانياتها.
0.74	27.63	1.025	3.69	مخرجات النظام المحاسبي العمومي لا تسهم في تعزيز المساءلة والشفافية، مما يؤدي إلى انتشار ظاهرة السرية واحتكار المعلومات.
0.83	22.63	0.912	4.07	القطاع العمومي يعاني من ضعف الوعي بأهمية المساءلة والشفافية كوسيلة للحد من الفساد الإداري.
0.59	36.20	1.093	3.01	تعمل التقارير في المؤسسات الحكومية على الكشف عن النتائج الاجتماعية والاقتصادية والبيئية التي تم تحقيقها خلال تنفيذ البرامج.
0.70	31.12	1.083	3.44	مخرجات النظام المحاسبي للمؤسسات العمومية لا تلعب دوراً فعالاً في الحد من الفساد الإداري.
0.66	34.11	1.129	3.35	المؤسسات العمومية لا توفر المعلومات الكافية لتصنيف البنود المالية بشكل مناسب في قوائم المركز المالي.
0.66	33.95	1.117	3.29	القوائم المالية المعدة وفقاً للنظام المحاسبي وعلى الأساس النقدي تعكس المركز المالي الحقيقي بوضوح.
0.74	28.01	1.042	3.72	النظام المحاسبي المطبق في الجزائر لا يتوافق مع متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS).

المصدر: اعداد الباحثين من مخرجات برنامج spss.

من خلال الجدول السابق، يمكن الاستنتاج بأن هناك تقارباً في متوسط تقييم المفاهيم المتعلقة بعبارات التساؤل الأول في موضوع الدراسة. بحيث يتراوح متوسط هذه المفاهيم بين (3.02) و (4.07). كما يُلاحظ أن الانحراف المعياري لهذه المفاهيم يتراوح بين (0.821) و (1.150). يشير التحليل الأولي للمتوسطات إلى وجود اتجاه عام من قبل أفراد العينة للتفضيل أو الموافقة على العبارات المتعلقة بالتساؤل الأول. فيما يتعلق بمعامل الاختلاف، فإنه يتراوح بين (22.01%) و (36.20%)، مما يظهر أن الاختلاف في آراء المشاركين في الدراسة حول تلك المفاهيم كان محدوداً نسبياً. يتضح من الجدول السابق أيضاً أن قيم الأهمية النسبية (RII) تتراوح بين (0.59) و (0.83)، مما يُظهر أن الأهمية النسبية لعبارات التساؤل الأول تعتبر متوسطة إلى مرتفعة.

جدول 8: الإحصاءات الوصفية لعبارات التساؤل البحثي الثاني

البيان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية
--------	---------------	-------------------	----------------	-----------------

0.77	23.40	0.901	3.85	توفر معايير (IPSAS) معلومات عن سياسة الدولة المالية لتحقيق الرفاهية الاقتصادية للمواطنين ودعم الاستقرار المالي.
0.81	17.19	0.710	4.13	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام توفر تقارير شفافة وعالية الجودة وتعزز الثقة بالمعاملات المالية في القطاع العمومي لمختلف المصالح.
0.79	19.34	0.766	3.96	معايير (IPSAS) تؤدي الى الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات وعدم الاتجار بالمعلومات الداخلية.
0.81	16.05	0.691	4.05	لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) يتطلب الافصاح عن العلاقة مع الاطراف الاخرى ذات العلاقة لفهم تقارير المؤسسات العمومية.
0.85	18.31	0.768	4.18	الافصاح عن المعلومات وفقا لمعايير (IPSAS) يؤدي لتحسين عملية الرقابة على العمليات التي تقوم بها المؤسسات العمومية.
0.59	39.41	1.176	3.03	لايوضح الافصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) أسباب الاختلافات بين المبالغ الفعلية والتقديرية للموازنة العامة من خلال التخصيصات المرصودة.
0.74	21.56	0.800	3.71	يعزز اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) الشراكة بين القطاعين العام و الخاص
0.80	20.1	0.804	4	في ظل تطبيق معايير (IPSAS) تكون التقارير ذات الغرض العام أكثر شمولاً حيث توفر افصاحات غير مالية بالإضافة إلى الإفصاحات المالية للوحدات الحكومية.
0.78	20.52	0.796	3.88	إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) يؤدي إلى الإفصاح عن القيم العادلة للأصول المتداولة والأصول الغير المتداولة لدعم إعتبارات تحقيق الشفافية.
0.79	20.78	0.821	3.95	تقديم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) معلومات شاملة عن النفقات التي يمكن أن تساعد في معرفة الآثار المترتبة على السياسات ومقارنتها مع السياسات البديلة.
0.82	18.38	0.750	4.08	الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير (IPSAS) يوفر معلومات حول مصادر تمويل الحكومة من قبل الجهات الأخرى والتي تساعد على تمويل أنشطتها ومتطلباتها وتعهدات تجاه الغير.
0.74	21.82	0.805	3.69	المعلومات المحاسبية المكشوفة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تتمتع بقدرة تنبؤية عالية. أعلى النموذج
0.79	22.45	0.889	3.93	اعتماد معايير (IPSAS) يعزز من امكانية مقارنة المعلومات المالية بين

				المؤسسات الحكومية سواء كانت على المستوى الوطني أو الصعيد العالمي وبالتالي تعزيز المساءلة.
0.78	17.97	0.701	3.90	يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في المؤسسات الحكومية على اعداد تقارير مالية تتصف بالصدق وبعيدة عن التحيز الشخصي وذلك لتعزيز الشفافية المطلوبة.
0.81	18.74	0.759	4.05	تطبيق معايير (IPSAS) يساعد على القياس والافصاح عن نسب انجاز الاعمال في الوحدات الحكومية.
0.81	18.92	0.770	4.07	يؤدي اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) لتحسين المساءلة عن اعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.
0.78	19.97	0.781	3.91	اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) يساعد على اعداد الموازنات على أساس الاستحقاق.

المصدر: اعداد الباحثين من مخرجات SPSS.25

من الجدول أعلاه، يُظهر وجود تقارب في متوسطات المفاهيم المرتبطة بعبارات التساؤل الثاني في موضوع الدراسة. حيث تتراوح قيم هذه المتوسطات بين (3.03) و(4.18). وقد لوحظ أيضاً أن الانحراف المعياري لهذه المفاهيم يتراوح بين (0.691) و (1.176). يشير التحليل الأولي للمتوسطات إلى وجود اتجاه عام من قبل أفراد عينة الدراسة للتفضيل أو الموافقة على العبارات المتعلقة بالتساؤل الثاني. فيما يتعلق بمعامل الاختلاف، يتراوح بين (16.05%) و(39.41%)، مما يُشير إلى أن الاختلاف في آراء المشاركين في الدراسة حول تلك المفاهيم كان محدوداً نسبياً. ويُظهر الجدول أيضاً أن قيمة الأهمية النسبية (RII) تتراوح بين (0.59) و(0.85)، مشيرة إلى أن الأهمية النسبية لعبارات التساؤل الثاني تعتبر متوسطة إلى مرتفعة.

7. نتائج الدراسة الاستكشافية: قام الباحثان بالإجابة على التساؤلين الرئيسيين للدراسة باستخدام بعض الأساليب والطرق الإحصائية المناسبة للدراسة والمبينة أدناه:

7-1 نتيجة اختبار التساؤل الأول: يتناول التساؤل البحثي الأول اختبار ما اذا كان العاملون في المؤسسات العمومية الجزائرية يدركون أوجه القصور بالنظام المحاسبي الحالي. وللإجابة على هذا التساؤل، يوضح الجدول رقم(9) التوزيع التكراري والنسب المئوية والوسط الحسابي والوسيط والانحراف المعياري وبعض المقاييس الإحصائية للتساؤل البحثي الأول.

جدول 9 التوزيع التكراري للإجابات ونسبتها المئوية بالنسبة للتساؤل البحثي الأول

المقاييس العبارة	التوزيع التكراري للإجابات ونسبتها				الوسط الحسابي	الوسيط	الانحراف المعياري	احصائية اختبار الإشارة ومستوى الدلالة
	أتفق تماماً	أتفق	أتفق لحد ما	لا أتفق				
	أتفق تماماً	أتفق	أتفق لحد ما	لا أتفق تماماً				

0.50 0.000	0.834	4	3.77	2 %1.9	6 %5.8	21 %20.4	59 %57.3	15 %14.6	1
0.50 0.001	0.925	4	3.79	-	11 %10.7	24 %23.3	44 %42.7	24 %23.3	2
0.50 0.021	0.969	4	3.50	4 %3.9	9 %8.7	36 %35	40 %38.8	14 %13.6	3
0.50 0.018	1.067	4	3.62	4 %3.9	13 %12.6	22 %21.4	43 %41.7	21 %20.4	4
0.50 0.000	1.013	4	3.88	3 %2.9	8 %7.8	17 %16.5	45 %43.7	30 %29.1	5
0.50 0.032	1.145	4	3.50	4 %3.9	20 %19.4	21 %20.4	36 %35	22 %21.4	6
0.50 0.006	1.025	4	3.71	2 %1.8	13 %12.6	22 %21.4	42 %40.8	24 %23.3	7
0.50 0.000	0.912	4	4.03	5 %1.9	2 %1.9	22 %21.4	21 %20.4	36 %35	8
0.50 0.000	1.093	4	3.04	5 %1.9	2 %1.9	35 %34	21 %20.4	12 %16.7	9
0.50 0.021	1.083	4	3.48	6 %5.8	29 %28.8	20 %19.4	42 %40.8	17 %16.5	10
0.50 0.011	1.129	4	3.31	3 %0.28	21 %20.4	26 %25.2	37 %35.8	14 %13.6	11
0.50 0.000	1.117	4	3.29	7 %6.8	19 %18.4	33 %32	31 %30.8	15 %14.6	12
0.50 0.000	1.042	4	3.72	1 %1	17 %16.5	29 %28.2	31 %31.1	29 %28.4	13

SPSS.25. المصدر اعداد الباحثين من مخرجات

في سياق ما تم ذكره في الجدول السابق، يظهر بوضوح أن غالبية إجابات عينة الدراسة تشير إلى وجود قصور في النظام المحاسبي الحالي المعتمد في المؤسسات العمومية الجزائرية وتتجه معظم الردود نحو الموافقة الكاملة أو الموافقة على وجود هذه القصور. سيتم إجراء الاختبار الإحصائي لتحديد مستوى الدلالة باستخدام اختبار الجانب الأيمن كما هو موضح في الفرضية البديلة السابقة. فيما يلي نتائج الاختبار الإحصائي الموضحة في الجدول (10).

جدول 10: نتائج اختبار التساؤل البحثي الاول

التساؤل	عدد الاشارات الموجبة	عدد الاشارات السالبة	عدد الاصفار (الحياد)	المجموع	قيمة Z	مستوى المعنوية Sig	الوسيط العام
هل يدرك العاملون في المؤسسات الحكومية الجزائرية أوجه القصور بالنظام المحاسبي الحالي؟	3	61	39	103	0.50	0.000	4

المصدر اعداد الباحثين من مخرجات SPSS/25.

تم تحديد الاشارات على اساس وسيط مقياس قائمة الاستقصاء (3) لآراء افراد العينة، وبناء عليه فان الاشارات الموجبة تشير الى عدد (3)، اما الاشارات السالبة فتشير الى عدد الموافقين. اما عدد الاصفار فانه يشير الى عدد المترددين. من خلال الجدول السابق، يظهر أن قيمة اختبار الإشارة ($Z = 0.50$) ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05)، حيث تكون القيمة الاحتمالية (P-value) هي (0.000)، وهي أقل من مستوى دلالة 5%. يُظهر ذلك أن وسيط آراء أفراد العينة يشير إلى أن أصحاب المصالح في المؤسسات الحكومية الجزائرية يدركون أوجه القصور في النظام المحاسبي الحالي بدرجة أكبر من وسيط المقياس المستخدم (الدرجة 3) بشكل إحصائي.

تعزز هذه النتيجة فهمًا أن الإدراك العام لأفراد العينة حول أوجه القصور في النظام المحاسبي الجاري في المؤسسات العمومية الجزائرية يكون أعلى من المستوى المتوسط المقياس باستخدام درجة (3)، وهي درجة تمثل الموافقة وفقًا للمقياس المستخدم في الدراسة. بناءً على ذلك، يمكن استنتاج أن العاملين في المؤسسات العمومية الجزائرية يدركون أوجه القصور في النظام المحاسبي الجزائري الحالي.

في الجدول السابق بلغ (4) وهي تمثل درجة موافق حسب المقياس المستخدم في قائمة استقصاء الدراسة وبناء على ما تقدم نستنتج من ذلك أن العاملون بالمؤسسات العمومية الجزائرية يدركون أوجه القصور بالنظام المحاسبي الجزائري الحالي. واستنادا الى نتائج التحليل الاحصائي وفق الجدول رقم (9) يمكن تلخيص الأسباب الرئيسية للقصور من وجهة نظرهم كما يلي:

- قلة الوعي في القطاع العمومي بأهمية الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد؛
 - تدني مستوى التزام المؤسسات العمومية بتزويد المواطنين بالمعلومات والبيانات المالية وإطلاعهم على إجراءات العمل؛
 - عدم تلبية النظم المحاسبية الحالية متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) بشأن اعداد إفصاحات تفصيلية تبين نسب الانجاز؛
 - عدم توفر المعالجات المحاسبية في النظام المحاسبي العمومي للتعامل مع المواضيع والمشاكل الحديثة.
- تتماشى هذه النتائج مع العديد من الدراسات التي أظهرت أن النظام المحاسبي العمومي في الجزائر يعاني من عدة قصور، منها: عدم تحقيق متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي بشكل كامل، وعدم تلبية متطلبات الشفافية المطلوبة التي

تقدمها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. يعود أهم أسباب هذه القصور إلى عدم الاعتراف بالأصول، حيث يعتمد النظام بشكل كبير على الأساس النقدي في اعترافه بمعظم الأحداث المالية.

وبناءً على ذلك، يستنتج الباحثان أن النظام المحاسبي الجزائري، على الرغم من وضوحه في عرض المعلومات المحاسبية بناءً على الاستحقاق، إلا أن مخرجاته لا تدعم بشكل كبير تعزيز ثقافة المساءلة والشفافية. ويشيرون إلى أن التقارير المالية في المؤسسات العمومية الجزائرية لا تقدم معلومات تفصيلية حول النتائج الاجتماعية والاقتصادية والبيئية المتعلقة بالبرامج المنفذة لحوكمة القطاع العمومي. وفي الختام، يشددون على ضرورة تحديث الأنظمة المالية المطبقة حالياً لتلبية متطلبات الإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

7-2 التساؤل البحثي الثاني: يتناول السؤال البحثي الثاني تقييم مدى إدراك العاملين في المؤسسات العمومية الجزائرية لأهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في تعزيز مبادئ الحوكمة بالقطاع العمومي. وللإجابة حول هذا السؤال، يبين الجدول (11) لتقديم توزيع تكراري للإجابات، بالإضافة إلى النسب المئوية، والوسط الحسابي، والوسيط، والانحراف المعياري. يتيح ذلك للباحثين فهم وتحليل البيانات ذات الصلة بالتساؤل البحثي الثاني بطريقة أكثر دقة وفعالية.

جدول 11: التوزيع التكراري للإجابات ونسبتها المئوية للتساؤل البحثي الثاني

المقاييس العبارة	التوزيع التكراري للإجابات ونسبتها				الوسط الحسابي	الوسيط	الانحراف المعياري	احصائية اختبار الاشارة ومستوى الدلال
	أتفق تماما	أتفق	أتفق لحد ما	لا أتفق				
1	23 %22.3	53 %51.5	17 %16.5	9 %8.7	3.85	4	0.901	0.50 0.000
2	33 %32	50 %48.5	20 %19.4	-	4.13	4	0.710	0.50 0.001
3	23 %22.3	58 %38.8	17 %35	5 %8.7	3.96	4	0.766	0.50 0.000
4	26 %25.5	57 %55.3	19 %18.4	1 %1	4.05	4	0.691	0.50 0.000
5	35 %34	50 %48.5	15 %14.6	3 %2.9	4.14	4	0.768	0.50 0.000
6	12 %11.7	29 %28.2	26 %25.2	26 %25.2	3.07	3	1.183	0.50 0.012

0.50 0.003	0.800	4	3.71	-	8 %7.8	28 %27.2	53 %51.5	14 %13.6	7
0.50 0.000	0.804	4	4	-	2 %1.9	27 %26.2	43 %41.7	31 %30.1	8
0.50 0.000	0.796	4	3.88	-	4 %3.9	27 %26.2	49 %47.6	23 %16.7	9
0.50 0.000	0.821	4	3.95	2 %1.9	1 %1	22 %21.4	53 %51.5	25 %24.3	10
0.50 0.000	0.750	4	4.08	-	2 %1.9	19 %18.4	51 %49.5	31 %30.1	11
0.50 0.001	0.805	4	3.69	-	10 %9.7	24 %23.2	57 %55.3	12 %11.7	12
0.50 0.004	0.889	4	3.93	1 %1	7 %6.8	17 %16.5	51 %49.5	27 %26.2	13
0.50 0.001	0.701	4	3.90	-	3 %2.9	26 %25.2	52 %50.5	22 %21.4	14
0.50 0.000	0.759	4	4.05	-	4 %3.9	18 %17.5	53 %51.1	29 %28.2	15
0.50 0.000	0.770	4	4.07	1 %1	1 %1.1	18 %17.5	53 %51.5	30 %29.1	16
0.50 0.000	0.781	4	3.91	1 %1	4 %3.9	18 %17.5	60 %58.3	20 %19.4	17

المصدر: اعداد الباحثين من واقع مخرجات برنامج: SPSS/25.

وبناءً على المعلومات المقدمة في الجدول أعلاه، يظهر أن غالبية الردود من جانب العاملين في المؤسسات العمومية الجزائرية تشير إلى التأييد لأهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وذلك في سياق تعزيز مبادئ الحوكمة بالقطاع العمومي. وسيتم إجراء اختبار إحصائي لتحديد مستوى الدلالة باستخدام اختبار طرف أيمن، كما هو موضح في الفرض البديل السابق. يُظهر الجدول رقم (12) نتائج الاختبار الإحصائي المحددة.

جدول 12: نتائج اختبار الإشارة للتساؤل البحث الثاني

التساؤل	عدد الإشارات الموجبة	عدد الإشارات السالبة	عدد الأصفر (الحياد)	المجموع	قيمة Z	مستوى المعنوية Sig	الوسيط العام
هل يدرك العاملون في المؤسسات الحكومية الجزائرية أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تفعيل مبادئ الحوكمة بالقطاع العمومي؟	88	-	15	103	0.50	0.000	4

المصدر: اعداد الباحثين من واقع مخرجات برنامج: SPSS/25.

تم تحديد الإشارات على أساس وسيط مقياس قائمة الاستقصاء (3). وان إشارات الموافقة تُعبّر عن عدد المعترضين (3)، في حين تُعبّر الإشارات السالبة عن عدد الموافقين. أما الأصفر فيشير إلى عدد المحايدين. من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن قيمة اختبار الإشارة ($Z=0.50$) ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05). تؤكد هذه النتيجة أن قيمة الاحتمالية (P-value) تساوي (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05). يعني ذلك أن وسيط آراء أفراد العينة بشأن إدراك العاملين في المؤسسات الحكومية الجزائرية لأهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تعزيز الحوكمة بالقطاع العمومي، أكبر من وسيط المقياس المستخدم بدرجة (3) بشكل إحصائي معنوي. تعزز هذه النتيجة فهمنا لأن الوسيط العام لآراء أفراد العينة حول أهمية (IPSAS) في تعزيز الحوكمة بالقطاع العمومي بلغ (4)، وهي درجة موافق تمثلًا للمقياس المستخدم في استبانة الدراسة.

وبناء على ما تقدم نستنتج من ذلك، أن العاملين بالمؤسسات العمومية الجزائرية يدركون دور وأهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في دعم وتعزيز الشفافية بالقطاع العمومي.

وتتمثل أهم الأسباب التي ساهمت في زيادة إدراكهم بهذا الصدد في:

- التزام القطاع العام بالإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية يسهم في تحقيق الشفافية وتحسين الجودة في التقارير المالية، مما يزيد من ثقة جميع الأطراف المعنية. كما يسهم هذا الإفصاح في تعزيز عمليات المراقبة لأنشطة المؤسسات العمومية وتحسين فعالية الرقابة؛

- يُعتبر الإفصاح وفقاً للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام خطوة هامة نحو تحسين عملية الرقابة على العمليات التي تُجريها المؤسسات العمومية. بفضل هذا الإفصاح، يمكن للجهات المعنية فهم بشكل أفضل تفاصيل الأنشطة المالية والتزامات الحكومة؛

- توفير معلومات حول تمويل الحكومة من قبل جهات أخرى، وذلك من خلال الإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يسهم في فهم كيفية تمويل أنشطتها والتزاماتها تجاه الأطراف الغير حكومية؛

- اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يسهم في تعزيز مساءلة الجهات الحكومية عند إعداد التقارير المالية؛
- يتطلب الإفصاح المحاسبي بموجب هذه المعايير التفصيل حول طبيعة العلاقات مع الجهات ذات العلاقة لضمان فهم دقيق لتقارير الحكومة؛
- ومما ذكر أعلاه نستنتج الى أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سينتج عنه معلومات تتسم بالشفافية وان هذا بدوره يعزز من المساءلة في المؤسسات العمومية. حيث ان تطبيق معايير (IPSAS) يؤدي الى تدفق المعلومات بصورة حرة ودون قيود مما يوفر تقارير شفافة وعالية الجودة تعزز الثقة بالمعاملات المالية في القطاع العمومي؛
- اضافة الى أن الافصاح عن القيم العادلة للأصول يدعم اعتبارات تحقيق الشفافية مما يعزز من امكانية مقارنة المعلومات المالية بين المؤسسات العمومية، سواء كانت محليا أم دوليا، وان كل هذا بدوره يؤدي الى دعم وتحقيق المساءلة بصورة أفضل.

IV.الانتماء:

في ختام هذه الدراسة، نجدد التأكيد على أهمية تحديث نظام المحاسبة في المؤسسات العمومية بالجزائر وتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، حيث تقدم هذه الدراسة رؤية قيمة حول التأثيرات المحتملة لتبني (IPSAS) على مبادئ الحوكمة وأداء المؤسسات العمومية. وأظهرت نتائج الاستبيان والتحليل البياني استتارة مدى الوعي بين موظفي المؤسسات العمومية بالتحديات في النظام المحاسبي الحالي وإمكانية تحسينه من خلال تبني (IPSAS). وتشير النتائج أيضاً إلى الحاجة الملحة لتعزيز التوعية وتوجيه الجهود نحو تحسين الفهم والتطبيق الفعال لتلك المعايير. نوصي بتحديث نظام المحاسبة بمعايير (IPSAS) بشكل يتناسب مع البيئة الوطنية، مما يسهم في تحقيق مبادئ الحوكمة وتعزيز الشفافية والمساءلة. كما نشجع على تعزيز التدريب والتوعية لضمان تبني سلس وفعال.

في النهاية، تمثل هذه الدراسة إضافة قيمة للفهم العام حول تأثير (IPSAS) على القطاع العمومي في الجزائر، وتقدم أساساً للمزيد من البحث والتحقيق في هذا المجال. نأمل أن تكون النتائج والتوصيات المقدمة مفيدة للجهات المعنية والباحثين المهتمين في تحسين إدارة المال العام والحوكمة في المؤسسات الحكومية.

النتائج:

تستهدف الدراسة تحليل دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في الجزائر، وذلك من خلال تحديد نقاط الضعف في النظام المحاسبي الحالي المعمول به، بالإضافة إلى فحص مستوى الفهم لدى العاملين في المؤسسات الحكومية الجزائرية لتأثير IPSAS المحتمل في تعزيز مبادئ الحوكمة بالقطاع العمومي، وتطوير النظام المحاسبي في البلاد.

- فيما يتعلق بالتساؤل الأول حول مدى إدراك العاملين بالمؤسسات العمومية لأوجه القصور في النظام المحاسبي الحالي، أظهرت الدراسة أن العاملين يملكون فهماً للمشاكل الموجودة في النظام المحاسبي الجزائري الحالي. وأشاروا إلى عدة أسباب من بينها ضعف الوعي بأهمية الشفافية والمساءلة في المؤسسات العمومية، وتدني مستوى التزام المؤسسات

- بتوفير المعلومات للمواطنين والتفاعل معهم. وعدم تلبية النظم المحاسبية الحالية لمتطلبات (IPSAS) فيما يتعلق بالإفصاحات التفصيلية لنسب الإنجاز. بالإضافة الى عدم توفر معالجات محاسبية للقضايا والمشكلات الحديثة.
- أما فيما يخص التساؤل الثاني فإنه وبناءً على هذه النتائج، يظهر أن النظام المحاسبي العمومي الجزائري يعاني من عدم تلبية متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، خاصة فيما يتعلق بتقديم إفصاحات تفصيلية حول نسب الإنجاز. كما أشير إلى ضرورة إصلاح وتحسين هذا النظام لتعزيز الحوكمة في القطاع العام الجزائري.
- وبناء على الدراسة الاستكشافية وفحص مدى إدراك العاملين في المؤسسات العمومية الجزائرية لأهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في دعم وتعزيز مبادئ الحوكمة، أظهرت النتائج أن هناك إدراكاً فعالاً لدى العاملين بهذه المؤسسات لأهمية تبني تلك المعايير. وقد تمثلت أسباب هذا الإدراك في:
- الالتزام بالإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مصدراً لتقارير شفافة وعالية الجودة، مما يزيد من ثقة أصحاب المصلحة في المعاملات المالية الحكومية؛
- الإفصاح وفقاً للمعايير الدولية يسهم في تحسين عمليات الرقابة على العمليات التي تقوم بها المؤسسات العمومية، مما يعزز فعالية الحوكمة؛
- أن الإفصاح المحاسبي يوفر معلومات حول مصادر تمويل الحكومة من جهات أخرى، مما يساعد في تمويل أنشطتها وتعهدها المالية تجاه الأطراف الخارجية؛
- اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى تحسين مساءلة الحكومة عند إعداد التقارير المالية؛
- يعزز الإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ضرورة الإفصاح عن طبيعة العلاقة مع الأطراف الأخرى ذات العلاقة، مما يعزز فهم التقارير الحكومية.

التوصيات:

- بناءً على النتائج التي توصل إليها الباحثان وتحليلهم لها، وبالنظر إلى أهداف البحث وحدوده وطبيعة مشكلة البحث، يقدم الباحثان التوصيات التالية:
- 1- ينبغي على السلطات الحكومية المختصة في الجزائر العمل على تحسين وتطوير النظام المحاسبي العمومي، بحيث يكون متناسباً مع خصوصيات البيئة الجزائرية وطبيعة النظام الاقتصادي والسياسي في البلاد. ويتعين اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو ببساطة، السعي لتنفيذ تلك المعايير كما هي دون أي تعديل.
 - 2- تنفيذ حملات توعية وبرامج تدريب للموظفين في القطاع العمومي لتعزيز الفهم والتأقلم مع معايير المحاسبة الدولية بالقطاع العمومي، بتخصيص موارد مالية كافية لتمويل تحديث البنية التحتية وتدريب الموظفين على (IPSAS)؛
 - 3- ضرورة وضع خطة فاعلة لتطوير تكنولوجيا المعلومات والاتصالات المرتبطة بالنظم المحاسبية في مؤسسات القطاع العام. يهدف ذلك إلى تحقيق تقدم سريع في تنفيذ المشاريع، مع تحسين دقة المعلومات المتاحة في التقارير ذات الطابع العام؛

4- توحيد أسس القياس والإفصاح المحاسبي في المؤسسات الحكومية، سواءً كان ذلك ضمن نطاق القوائم المالية الرئيسية أو من خلال إضافة قوائم مالية فرعية. يعتبر هذا التوحيد أمراً ضرورياً، ويمكن تحقيقه من خلال اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. تسهم هذه المعايير في تعزيز فعالية وكفاءة المعلومات المحاسبية، مما يسهم في الحد من ظاهرة الفساد؛

5- توفير المتطلبات اللازمة للانتقال من الموازنة التقليدية الى الموازنة القائمة على البرامج والاداء وذلك من خلال توفير المعلومات اللازمة عن الأنشطة والبرامج المرتبطة بها، وما لدور الاساس بالاستحقاق من دور مهم في هذا المجال؛

6- اصدار نصوص تشريعية واضحة وصريحة بضرورة إلزام الحكومات بتطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي وفقاً للمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل اللجان المختصة في السلطة التشريعية؛

7- اشراك مختلف المصالح والمستخدمين للتقارير المالية، في عملية تطوير معايير وطنية، تتلاءم مع المعايير الدولية والتي تتم فيها عملية عرض المعلومات وتوصيلها بطريقة سهلة وشفافة وتلبي متطلبات المساءلة؛

المراجع

1. ROZAEBISSA june. (بلا تاريخ). *AN ASSESSMENT ON CHALLENGES AND PROSPECTS OF INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS (IPSAS) FIRST TIME ADOPTION CHARITIES OPERATING IN ETHIOPIA*. Master Thesis, SCHOOL OF GRADUATE STUDIES, ADDIS ABABA, ETHIOPIA.

2. خالد جعارات. (2014). تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.. (صفحة 14). الجزائر.

3. خلوفي عقيلة. (2017). دور الحوكمة في ترشيد إدارة الميزانية العامة للدولة في الجزائر. جامعة الجزائر 3.

4. شلال زهير. (2014). افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة.. (صفحة 5). بومرداس.

5. عبد السلام عبد الله سعيد أب وسرعة. (2016). تطوير مفهوم الحوكمة في مؤسسات القطاع العام بالجمهورية اليمنية لتعزيز الإفصاح والشفافية في تقاريرها المالية. جامعة الجزائر 03.

6. فتيحة بوعبانة، و عبد الحميد حسياني. (2021). عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق مبادئ IPSAS. مجلة المؤسسة للجهود والتحديات، صفحة 245.

7. فهم نعيجة. (2021). مساهمة علمية لإرساء محاسبة محلية على أساس الزمة في الجزائر. أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

8. محمد وطويلب. (2020). مدى توافق مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر. مجلة معهد العلوم الاقتصادية، صفحة 489492.

9. وزارة تطوير القطاع العام. (2014). دليل ممارسات الحوكمة في القطاع العام. المملكة الأردنية الهاشمية.
10. يوسف قروج، و فتيحة قصاص. (ديسمبر ، 2016). عقود النجاعة كآلية لتفعيل الحوكمة ودورها في ترشيد النفقات في المؤسسات العمومية -دراسة حالة المؤسسات التربوية في الجزائر. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية (العدد 6)، صفحة ص: 174،176.