



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، العلوم التسيير

شعبة العلوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة وتدقيق

اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث ل. م. د

المعنونة ب:



آفاق وفعالية التدقيق المحاسبي المالي لترشيد نفقات الإدارات  
العمومية وفق المعايير المحاسبية الدولية  
IPSAS/IAS

تحت اشراف:

أ.د. بن لولو سليم بدر الدين.

من اعداد:

خلاصي عمر

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
سعيداني محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة تلمسان	رئيسا
بن لولو سليم بدر الدين	أستاذ التعليم العالي	جامعة تلمسان	مشرفا
باشوندة رفيق	أستاذ التعليم العالي	جامعة سيدي بلعباس	ممتحنا
خالدي مصطفى	أستاذ محاضر —أ—	المدرسة العليا لإدارة الاعمال تلمسان	ممتحنا
جعفري عمر	أستاذ محاضر —أ—	جامعة عين تيموشنت	ممتحنا
يلس شاوش فاطمة الزهراء	أستاذة محاضرة —أ—	جامعة تلمسان	ممتحنة

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# كلمة الشكر و عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

"وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنين" سورة التوبة الآية 105

الحمد لله حمدا كثيرا على توفيقى بهذا العمل المتواضع الذي نرجى منه خدمة المجتمع الجزائري بصفة خاصة من ترشيد نفقاتهم وشفافية ما لهم العام ونصلي ونسلم على النبي الكريم محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آل بيته الطيبين الطاهرين، وعلى من تبع نهجه الى يوم الدين

بكل صدق وافتخار أتوجه بجزيل الشكر والتقدير والعرفان الى البروفيسور بن لولو سليم بدر الدين على كل ما قدمه لي من نصائح وتوجيهات وارشادات، فكان بمثابة الأخ، الأب والاستاذ المتميز. كما لا أنسى أن أشكر السيدة دحامي رشيدة مديرة مديرية عصرنة المقاييس المحاسبية بوزارة المالية وكل اطارات وزارة على كل التسهيلات المقدمة لنا لتوزيع الاستبيان بكل موضوعية على عينة الدراسة المعنية بالإصلاحات المحاسبية بالقطاع العام. والى قضاة ومهنيين مجلس المحاسبة لولاية وهران ولاية تلمسان ولاية الجزائر العاصمة.

كما لا ننسى أن نقدم الشكر للمحاسب مصطفى بمستشفى العمومي لولاية عين تيموشنت على تقديمه لنا كل التسهيلات فيما يخص وثائق الخاصة بمحور الدراسة التطبيقية. كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر الى كل أساتذة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وبالأخص قسم العلوم المالية والمحاسبة.

كما نتقدم جزيل الشكر الى السادة الأعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة هذه الأطروحة والى رئيس نائب العمادة ما بعد التدرج، وأستاذ معلاش عبد الرزاق وكل الاداريين بمصلحة.

كما لا يفوتني أن أشكر كل ما ساهم من قريب وبعيد في اتمام هذا العمل ونختتم بدعاء راجين من الله عز وجل أن يتقبل منا هذا العمل كصدقة جارية على الوالد رحمة الله عليه ولكل من ساهم من قريب وبعيد في هذا العمل.

أمين

# الاهداء

الى واحة اليقين في زمن السراب، نبع حب الصافي والدتي الحبيبة التي بفضل دعائها الدائم لي  
والذي سهل كل العقبات للوصول لي مناقشة هذا البحث المتواضع.

الى من أرجو اوفق لحمل اسمه الكريم والشريف وقدر المسؤولية. قلب الروح **والدي** الكريم الصادق  
الأمين خلاصي الجيلالي رحمة الله عليه وجعله متواه جنة الفردوس

الى اخي فتحي، وكل أخواتي، وابنة اختي ضحى، أسأل الله عز وجل أن يسهر لهم درب الحياة.

الى اصدقائي الدرب عايشي عبد اللطيف، بلقاسم محمد، بن يخلف موسى وكل صديق من قريب  
وبعيد.

# فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
I.	فهرس المحتويات
II.	قائمة الجداول
III.	قائمة الأشكال
IV.	قائمة المصطلحات
V.	الملخص
أ_ و	المقدمة
	<b>الفصل الأول التدقيق المحاسبي المالي/ تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام/ ترشيد النفقات</b>
1	تمهيد الفصل الأول
2	المبحث الأول أفاق تفعيل التدقيق الخارجي في الادارات العمومية
2	المطلب الاول التدقيق المالي والمحاسبي
2	المطلب الثاني استقلالية المدقق الخارجي
3	المطلب الثالث دور المدقق في القطاع العام وانعكاساته عن الجمهور
5	المطلب الرابع عملية التنسيق بين المدقق الخارجي والتدقيق الداخلي لنجاعة التقارير المالية النهائية
9	مطلب الخامس دور التدقيق الخارجي في حوكمة القطاع العام من منظور نظريات
11	مطلب السادس أدوار التدقيق
14	مطلب السابع معايير التدقيق الدولية
14	المبحث الثاني أفاق تفعيل التدقيق الداخلي في الادارات العمومية
19	المطلب الأول مفاهيم التدقيق الداخلي
21	مطلب الثاني الرقابة الداخلية بالقطاع العام
22	مطلب الثالث مسببات تفعيل ووجود التدقيق الداخلي بالقطاع العام
23	مطلب الرابع المراحل خمس الأساسيات لنهج التدقيق الداخلي المرتكز على السلوك
25	المطلب الخامس: دور التدقيق الداخلي في حوكمة المنظمات

25	المطلب السادس الترويج لممارسات القطاع الخاص بالقطاع العام
27	مطلب السابع مقارنات التدقيق بالقطاع العام في البلدان الانجلوساكسونية
29	<b>المبحث الثالث المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS</b>
29	المطلب الأول ماهية المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية (الإبلاغ المالي)
34	المطلب الثاني ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
35	المطلب الثالث الإصلاح، أسباب تحديات، تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق وفق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS
37	المطلب الرابع تجارب الدول المتبنية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
41	المطلب الخامس الانتقال من المحاسبة العمومية إلى المحاسبة المالية من مفروض المطلب الثالث
44	المطلب السادس عرض وتحليل علاقة IPSAS / IAS / IFRS .
63	المطلب السابع مشروع الانتقال من أساس نقدي إلى أساس الاستحقاق بالجزائر وفق المعايير IPSAS
73	مطلب الثامن الشفافية والمساءلة وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام
75	<b>خلاصة الفصل الأول</b>
78	<b>الفصل الثاني عرض الدراسات السابقة</b>
78	تمهيد الفصل الثاني
78	المبحث الأول: الدراسات الأجنبية
99	المبحث الثاني: الدراسات المحلية
115	المبحث الثالث: نقد الدراسات السابقة
115	المطلب الأول أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات الأجنبية
118	المطلب الثاني أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات المحلية
121	المبحث الرابع ميزة دراستنا من الدراسات السابقة والقيمة المضافة
121	المطلب الأول ميزت دراستنا من الدراسات الأجنبية (الفجوة البحثية)
122	المطلب الثاني ميزت دراسته من الدراسات المحلية (الفجوة البحثية)
123	المطلب الثالث المقاربة بين الدراسات الأجنبية والدراسات المحلية ودراستنا.

137	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الادارات العمومية
139	تمهيد الفصل الثالث
139	المحور الأول توزيع الاستبيان على عينة المعنيين بالإصلاحات المحاسبية
139	المبحث الأول المساهمين والمعنيين في اصلاحات النظام المحاسبي العمومي الغير ربحي
140	المطلب الأول محل وجود محافظ الحسابات في ظل الاصلاحات للقطاع العام الجزائري
141	مطلب الثاني واقع الأجهزة العليا للرقابة (مجلس المحاسبة) من الاصلاحات المحاسبية
143	مطلب الثالث إطارات بوزارة المالية
144	المطلب الرابع أسئلة وفرضيات المحور الأول للدراسة التطبيقية الاحصائية
145	المبحث الثاني منهجية الدراسة
145	المطلب الأول منهج ومجتمع وعينة الدراسة.
146	المطلب الثاني أدوات الدراسة.
148	المطلب الثالث صدق وثبات أداة الدراسة
158	المبحث الثالث تحليل ومناقشة النتائج.
159	المطلب الأول التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية
161	المطلب الثاني التحليل الوصفي لمحاور الدراسة.
164	المطلب الثالث اختبار الفرضيات
170	خلاصة المحور الأول
	المحور الثاني: دراسة ميدانية تطبيقية للمستشفى دكتور بن زرجب لولاية وعين تيموشنت
171	المبحث الأول تقديم المؤسسة
171	المطلب الأول تعريف مؤسسة الاستشفائية لولاية تموشنت.
171	المطلب الثاني الهيكل التنظيمي ومكونات مجلس الادارة للمؤسسة الاستشفائية
172	المطلب الثالث الايرادات والنفقات

173	المطلب الرابع أليات الرقابة للمستشفى قبل 2007 وبعد
173	المبحث الثاني عرض القوائم المالية لدى المؤسسة الاستشفائية حسب أساس الاستحقاق
174	المطلب الأول عرض قائمة الميزانية الاصول / الخصوم وتحليل مكونات الميزانية
179	المطلب الثاني عرض قائمة حسابات النتائج
181	المطلب الثالث ترشيد وحوكمة النفقات للمستشفى العمومي
183	المطلب الرابع أفاق توظيف خلية التدقيق الداخلي للمستشفى بن زرجب
184	المبحث الثالث فعالية محافظ الحسابات في تصديق على حسابات المستشفى
185	المطلب الأول المقابلة لمحافظ الحسابات فيما يخص الرقابة الداخلية لدى المؤسسة الاستشفائية
187	المطلب الثاني المقابلة لمحافظ الحسابات فيما يخص طبيعة المصادقة، التقرير الابتدائي والنهايي على قوائم المالية لدى المؤسسة الاستشفائية
189	المطلب الثالث المقابلة لمحافظ الحسابات فيما يخص المهمة العادية، مهام خاصة
191	خلاصة المحور الثاني
	<b>المحور الثالث التجربة الفرنسية تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام /اليات التصديق /التدقيق الخارجي.</b>
192	مطلب الأول محتوى محاور القانون العضوي الفرنسي
195	المطلب الثاني المعايير المحاسبية للقطاع العام التي تم تبنيها من طرف الدولة الفرنسية
197	المطلب الثالث ميزانية وفق الاداء
197	المطلب الرابع التصديق على حسابات الهيئات العمومية الفرنسية وفق اصلاح
197	خلاصة المحور نتائج تفعيل نظام الميزانياتي ضمن النظام الفرنسي
198	خلاصة الفصل الثالث
200	الخاتمة
206	قائمة المراجع
213	الملاحق

# قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
5	أهمية عملية التنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي	01
6	أوجه الاختلاف، التطابق والتكامل للتدقيق الخارجي والداخلي	02
9	التدقيق الخارجي في حوكمة القطاع العام من منظور النظريات	03
15	معياري الدولي رقم 1 لرقابة الجودة	04
18	معايير التدقيق الدولية لمجموعة مبادئ العامة والمسؤوليات	05
28	مقارنات التدقيق داخلي في القطاع العام لإيطاليا وألمانيا	06
30	المقارنة بين لجنة ومجلس المعايير المحاسبية الدولية	07
36	تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام	08
40	المبادئ الأدنى للمحاسبية وفق القطاع العام	09
42	مقارنة لمعايير والسمات التي يتمتع بها الأساس النقدي والأساس الاستحقاق	10
45	تقارب المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS مع المعايير إعداد التقارير المالية IAS/IFRS	11
49	مصطلحات المعيار المحاسبي للقطاع العام IPSAS1	12
51	مقارنة أهم اختلافات بين معيار IAS01/IPSAS01	13
53	محتوى القوائم المالية وفق IPSAS1	14
54	الصفات القوائم المالية وفق IPSAS1	15
57	القوائم المالية ومضمونها وفق IPSAS1	16
57	مقارنة القوائم المالية وفق ل IAS 01/IPSAS01	17
61	عرض الميزانية العمومية الأصول/الخصوم وفق IPSAS1	18
62	عرض قائمة الأداء المالي	19
63	أوجه الاختلاف بين الأسس المحاسبية للقطاع العام	20

64	المعايير المحاسبية الجزائرية للقطاع العام NCE	21
67	نطاق ودور الاطار المفاهيمي ل NCE	22
68	أهداف ومستخدمو البيانات المالية للأغراض العامة	23
69	الهدف ومجال تطبيق المعيار NCE01	24
69	مصطلحات المعيار NCE1	25
79	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية الاولى مع درستنا	26
81	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية الثانية مع درستنا	27
82	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية الثالثة مع درستنا	28
83	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية الرابعة مع درستنا	29
84	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية الخامسة مع درستنا	30
85	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية السادسة مع درستنا	31
86	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية السابعة مع درستنا	32
88	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية الثامنة مع درستنا	33
89	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية التاسعة مع درستنا	34
90	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية العاشرة مع درستنا	35
91	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية الحادية عشرة مع درستنا	36
93	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية الثانية عشرة مع درستنا	37
94	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية الثالثة عشرة مع درستنا	38
95	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية الرابعة عشرة مع درستنا	39
97	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية الخامسة عشرة مع درستنا	40
98	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية السادسة عشرة مع درستنا	41
99	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية السابعة عشرة مع درستنا	42
100	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة المحلية الأولى مع درستنا	43
102	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة المحلية الثانية مع درستنا	44

103	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة المحلية الثالثة مع درستنا	45
105	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة المحلية الرابعة مع درستنا	46
106	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة المحلية الخامسة مع درستنا	47
107	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة المحلية السادسة مع درستنا	48
108	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة المحلية السابعة مع درستنا	49
109	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة المحلية الثامنة مع درستنا	50
110	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة المحلية التاسعة مع درستنا	51
112	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة المحلية العاشرة مع درستنا	52
114	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة المحلية الحادية عشرة مع درستنا	53
115	الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة المحلية الثانية عشرة مع درستنا	54
118	أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات الأجنبية	55
120	أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات المحلية	56
123	المقارنة بين الدراسات الأجنبية والدراسات المحلية ودراستنا	57
125	عرض المختصر الدراسات الأجنبية والمحلية	58
146	توزيع عبارات الاستبيان على الأبعاد في محاور الدراسة	59
147	الخيارات المكونة لمقياس ليكرث الخماسي	60
147	قيمة الوسط المرجح ودرجات الموافقة لعينة الدراسة.	61
148	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان.	62
149	اختبار الاتساق الداخلي للعبارات وبعد التدقيق الداخلي	63
151	اختبار الاتساق الداخلي للعبارات وبعد التدقيق الخارجي.	64
152	اختبار الاتساق الداخلي للعبارات وبعد إعداد قائمة المركز المالي	65
154	اختبار الاتساق الداخلي للعبارات وبعد قائمة حسابات النتائج.	66
156	اختبار الاتساق الداخلي للعبارات ومحور التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.	67

157	اختبار ثبات استبيان الدراسة.	68
158	اختبار التوزيع الطبيعي	69
159	توزيع أفراد العينة حسب متغير الصنف.	70
159	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	71
160	توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة.	72
160	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية.	73
161	المؤشرات الإحصائية لوصف أبعاد محور التدقيق المحاسبي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.	74
162	المؤشرات الإحصائية لوصف أبعاد محور إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.	75
163	المؤشرات الإحصائية لوصف محور التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.	76
167	اختبار مستوى أهمية التدقيق المحاسبي لترشيد النفقات الإدارية العمومية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية.	77
166	اختبار مستوى أهمية إعداد القوائم المالية لترشيد النفقات الإدارية العمومية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية	78
167	اختبار مستوى الإصلاحات لترشيد نفقات الإدارة العمومية من خلال التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وإصلاحات الرقابة الخارجية حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية.	79
168	اختبار الفروق في الإصلاحات لترشيد نفقات الإدارة العمومية من خلال التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وإصلاحات الرقابة الخارجية حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية	80
172	نفقات وإيرادات لدى المستشفى العمومي لسنة 2022	81

174	قائمة الميزانية الاصول للمستشفى	82
177	قائمة الخصوم للمستشفى	83
179	قائمة حسابات النتائج حسب الطبيعة للمستشفى	84
182	ترشيد نفقات وفق أساس الاستحقاق بجرية منح الاعتماد لدى المحاسب	85
183	تحصيل الإيرادات عن طريق استثمار الفائض	86
185	المقابلة مع محافظ الحسابات في ما يخص الرقابة الداخلية لدى المؤسسة الاستشفائية	87
187	المقابلة مع محافظ الحسابات فيما يخص طبيعة المصادقة، التقرير الابتدائي والنهائي على قوائم المالية لدى المؤسسة الاستشفائية.	88
189	مقابلة مع محافظ الحسابات في ما يخص المهمة العادية، ومهام خاصة	89
195	عرض التسعة عشرة معيار فرنسي للقطاع العام	90

# قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم
و	متغيرات الدراسة	01
4	كيفية الحصول على الشفافية والاستفادة منها	02
9	دورة المالية والمحاسبية	03
15	معايير التدقيق الدولية 74 معيار	04
23	أهمية التدقيق الداخلي بالمنظمة	05
23	ميزة التدقيق الداخلي بالإدارات العمومية.	06
24	مراحل منح التدقيق المرتكز على السلوك	07
26	الاركان الثلاثة للتدقيق الداخلي	08
33	العوامل التي تؤثر على تبني المعايير اعداد تقارير المالية مع قياسها بالمحيط الدولة الجزائرية	09
38	تجربة اليونان لتبني المعايير المحاسبية للقطاع العام	10
39	مسار النظام المحاسبي العمومي لدولة النيوزيلاندا	11
44	نظريات تدل على ارتباط بين خصائص الشفافية والمساءلة	12
48	فوائد إعداد التقارير المالية للقطاع العام حسب أساس الاستحقاق.	13
74	دور المساءلة في القطاع الإداري لتحقيق عدة ميزات	14
124	الفجوة البحثية لدراستنا	15
173	مخطط سير رقابة النفقة قبل تسديده.	16
192	خطة طريق عصرنة نظام المحاسبي الفرنسي وفق LOLF	17

# قائمة المصطلحات

شرح	رمز
المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	IPSAS
المعايير المحاسبية الدولية	IAS
معايير اعداد التقارير المالية	IFRS
مجلس المعايير المحاسبية الدولية	IASB
لجنة المعايير المحاسبية الدولية	IASC
مجلس المعايير المحاسبية للقطاع العام	IPSASB
معايير الجزائرية للقطاع العام	NCE
الادارة العامة الجديدة	NPM
معايير التدقيق الدولية	ISA
الاتحاد الدولي للمحاسبين	IFAC
مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	IPSASB
منظمة المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	INTOSAI
القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية	LOLF

## الملخص:

تهدف الدراسة إلى التعرف على أهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في الإدارات العمومية في ظل التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد النفقات.

من أجل بلوغ ذلك تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي من خلال توزيع استبيان على عينة من المعنيين و المساهمين في إصلاحات النظام المحاسبي الجديد للقطاع العام، و تمت معالجة وتحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS.V20 الى جانب ذلك قمنا بدراسة تطبيقية في مستشفى عمومي ومقابلة مع محافظ الحسابات لتحليل مدى مقاربة مهمته في القطاع الخاص وفي القطاع العام فيما يخص المصادقة على القوائم المالية.

حيث توصلت الدراسة الى وجود مستويات عالية لكل من التدقيق الداخلي والخارجي ومستوى مرتفع لأهمية التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS فيما يخص اعداد القوائم المالية من أجل ترشيد نفقات الإدارات العمومية. كما يعتبر دور محافظ الحسابات في الإصلاحات المحاسبية للقطاع العام آلية فعالة ومستقلة تعبر عن صحة القوائم المالية، ولا تكتمل هذه الحلقة الا بتوظيف خلية التدقيق الداخلي في الإدارات العمومية خاصة في ظل تفعيل الادارة العامة الجديدة لحوكمة و رقمنة مالية الدولة.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق المحاسبي المالي، إدارات عمومية، المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS، ترشيد النفقات.

## Résumé

L'objectif de cette étude est d'identifier l'importance de l'instauration de l'audit comptable dans les administrations publiques dans le cadre de l'application des normes comptables internationales IPSAS/IAS pour la rationalisation des dépenses.

Pour ce faire, les approches descriptive et analytique ont été retenues en distribuant un questionnaire à un échantillon d'acteurs et contributeurs aux réformes du nouveau système comptable du secteur public, et les données ont été traitées et analysées à l'aide du logiciel SPSS.V20. Par ailleurs, nous avons mené une étude pratique dans un hôpital public ainsi qu'un entretien avec le commissaire aux comptes pour analyser dans quelle mesure sa mission est-elle similaire dans le secteur privé et dans le secteur public en ce qui concerne la certification des états financiers.

Nous avons conclu qu'il existe des niveaux élevés de l'audit interne et externe, et un niveau élevé de l'importance d'aller vers l'application des normes comptables internationales IPSAS concernant les états financiers afin de rationaliser les dépenses des administrations publiques. Le rôle du commissaire au compte dans les réformes comptables du secteur public est également considérable en tant que mécanisme efficace et indépendant dans la certification des états financiers. Cette phase ne peut pas être accomplie sans l'intervention de la cellule de l'audit interne dans les administrations publiques, à la lumière de l'application de la nouvelle administration publique pour la numérisation et la bonne gouvernance des finances de l'État.

**Mots clés :** audit comptable financier, administrations publiques, normes comptables internationales IPSAS/IAS, rationalisation des dépenses.

## ABSTRACT:

The study aims to identify the importance of activating accounting auditing in public administrations in light of the trend towards applying the international accounting standards IPSAS/IAS to rationalize expenditures.

In order to achieve this, the descriptive and analytical approach was relied on in the study by distributing a questionnaire to a sample of stakeholders and contributors to the reforms of the new accounting system for the public sector, and the data was processed and analyzed using the SPSS.V20 program. In addition, we conducted an applied study in a public hospital and an interview. With the accounts governor to analyze the extent to which his mission is similar in the private sector and the public sector with regard to the approval of the financial statements.

Where the study concluded that there are high levels of both internal and external auditing, and a high level of the importance of moving towards the application of international accounting standards IPSAS regarding the preparation of financial statements in order to rationalize the expenditures of public administrations. The role of the accountant in accounting reforms for the public sector is also considered an effective and independent mechanism that expresses the validity of the financial statements. This episode is not complete without the employment of the internal audit cell in public administrations, especially in light of the activation of the new public administration for the governance and digitization of state finances.

**Key-words:** financial accounting auditing, public administrations, IPSAS/IAS international accounting standards, expenditure rationalization.

المقدمة

لاحظ الباحثون في السنوات الأخيرة فوائد المعايير المحاسبية للقطاع العام، خاصة في السياق الأوروبي، كما أوضح الباحث بول (POLE) سنة 2015 أن الأزمة المالية اليونانية هي سبب وجيه لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وهذا من أجل إنتاج تقارير مالية ذات جودة عالية، وأوضح الباحث برغمان (Pragmane) سنة 2012 بأن إعداد التقارير على أساس الاستحقاق تعتبر وسيلة مفيدة في صنع قرارات القطاع العام السويسري.

حيث شاركت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام «IPSAS» بثورة عالمية في إصلاحات المحاسبة للقطاع العمومي من خلال توجه العديد من الحكومات في العالم نحو تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من أجل تحسين تدخل الدولة، الشفافية، المساءلة، الكفاءة وقابلية المقارنة .

اذ تضمن تقرير المؤشر لعام 2018 بيانات 150 دولة من بينها 25 بالمئة من حكومات تقدم تقاريرها وفق أساس الاستحقاق. وأن تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS يقترب إلى 113 دولة أي نسبة 76 % في أواخر سنة 2023 كدول آسيا، أمريكا اللاتينية، إفريقيا. حيث أن العديد من دول إفريقيا اعتمدت على أساس الاستحقاق في تبني معايير المحاسبية الدولية كجنوب إفريقيا، تنزانيا، بنين، نيجيريا والمغرب. وتعتبر الجزائر من أحدث البلدان السارية في الموافقة على تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام بداية من سنة 2023 وهذا من خلال التحركات الوزارية .

حيث سارعت الدولة الجزائرية بعرض تشريعات وقوانين عبر كل مستويات القطاع العمومي الجزائري كالقانون العضوي رقم 18\_15 سنة 2018، وهذا تمهيدا لإصدار المعايير المحاسبية الدولية IPSAS المتبنية باسم NCE ب17 معيار ذات المرجعية الدولية والفرنسية وهذا بغية الانتقال من المحاسبة العمومية المعدة وفق اساس النقدي إلى المحاسبة وفق أساس الاستحقاق للإفصاح على كافة البنود، ومن أجل توفير معلومات مالية للإدارات العمومية بدقة وقابلية للمقارنة عبر المستوى المحلي والدولي، من أجل إرجاع الثقة للمواطن من خلال مسائلة المسؤولين والمسيرين.

حيث أن قبول الدولة الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كان خطوة جد إيجابية في تقييم القرارات المتخذة للإنفاق وخاصة بعد زيادة حجم الميزانية لسنة 2023 فكان لا بد من وجود نظام محاسبي يتماشى مع التطورات حيث أنه لا يكفي فقط بالمعلومة المحاسبية بل يشمل حتى المعلومة المالية، وهذا ما يؤكد عليه مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB الخاص بمعايير IAS/IFRS وخاصة المعايير IPSAS التي لديها طابع عمومي

غير أنها مستوحاة إلى حد كبير من معايير إعداد التقارير المالية الخاصة بالقطاع الخاص من أجل عرض بيانات مالية ذات موثوقية.

وعلى هذا الأساس تبحت أطروحتنا على أهمية انتهاج أساس الاستحقاق وعرض نفقات الإدارات العمومية ضمن القوائم المالية المعدة وفق المعيار المحاسبي الدولي IPSAS01 المستوحى من المعايير المحاسبية لإعداد التقارير المالية IAS/ IFRS بتحديد المعيار المحاسبي الدولي IAS01. بحيث تم الحفاظ على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IAS/IFRS إلا في حالة وجود مشكلة في القطاع العام التي لم يسبق التعامل معها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وباعتبار الاتحاد الدولي للإدارة المالية الحكومية يسعى لتكريس وتحسين الإدارة المالية من أجل خدمة المواطنين بشكل أفضل، بحيث يراعي الاتحاد المؤتمرات والاجتماعات والتدريب التي تجمع المديرين الماليين عبر أنحاء العالم من أجل تبادل الخبرات والمعلومات المعبرة عن الإدارة المالية الحكومية، كما في الوقت نفسه يرحب بمجموعة واسعة من ممارسي الإدارة المالية كالمحاسب، مدقق الحسابات، متخصصي تكنولوجيا المعلومات، مراقبي الحسابات، أمناء الخزينة وغيرهم من الموظفين عبر جميع مستويات القطاع العام للدولة كالمستوى الوطني والمحلي (كالبلديات)، وهذا لتأكيد تلبية حاجيات المواطن بشكل أفضل.

ومن خلال ما سبق فإن الانتقال إلى أساس الاستحقاق سيؤكد على مفهومين أساسيين لكل منظمة عامة كانت وهي الوضعية المالية من خلال قائمة ميزانية الأصول / الخصوم للتعبير على النتائج وفق النسب والتحليل المالي من أجل اتخاذ القرارات المثلى لكل منظمة خاصة أو عامة ربحية أو غير ربحية، والاسمى من هذا البحث عن مفهوم الأداء وكيفية توظيفه ضمن القطاع العام.

بحيث إن القطاع العام أصبح يهتم بمفهوم الأداء، فعلىنا كباحثين أن نكون محددين قدر الامكان عندما نتحدث عن مصطلح الأداء، لذا سنبحث عن التدقيق وأداء القطاع العام، كمثال وجود الفساد في القطاع لديه عدة اعتبارات على أنواع مختلفة من الأداء حيث تؤدي الرشوة غالبا إلى فشل التنفيذ واعاقة الكفاءة.

كما يوجد عبر مختلف دول العالم "مؤسسات عليا للتدقيق تعرف بأنها " وكالات مراجعة وطنية مسؤولة عن تدقيق الإيرادات والانفاق الحكومي " (Gustavson & Sundström, 2018, p. 3) وإن التنظيم لهذه الأجهزة يختلف في عدة جوانب كدرجة الاستقلالية عن الحكومة، درجة الكفاءة والاحتراف وهو راجع إلى مسار تكوين المكون، وكيف يتكون العامل لدى هذه الأجهزة، وما مدى نقل النتائج إلى الجمهور، الأمر الغير موجود في الكثير

من الدول كمجلس المحاسبة في الجزائر حيث أن تقارير القطاع العام الجزائري لسنة 1999 حتى سنة 2019 عرفت تأخرا في الاعلان عليها من قبل الإدارات العمومية.

مما أدى بالدول من احترام سيادة القانون التي تعتبر أحد المفاهيم الأساسية التي تضمن وجود الدولة لاسيما في آلياتها المرتبطة ارتباطا مباشرة بالجمهور وتظهر هذه السيادة من خلال اصلاحات الادارة العامة للدولة، وهذا ما نراه من خلال تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام في الاتحاد الاوروبي، الاتحاد الافريقي، وكذا الدولة الجزائرية من خلال ماتسعى اليه من مجهودات للوصول الى المواثمة وتوحيد النهج المحاسبي الجديد في القطاع العام عن طريق عدة اصلاحات للمساهمة في نجاعة وجودة التقارير المالية والمعبرة بصدق عن صحة الوضعية المالية والاداء لدى الجماعات المحلية.

غير أن الاشكال الأكبر يشمل آليات الرقابة عند تبني محاسبة على أساس الاستحقاق من طرف الادارات العمومية. علما أن النظام المحاسبي العمومي يفتقر الى للرقابة الخارجية المتمثلة في التدقيق المحاسبي المالي حيث أنه يعتمد على الرقابة القانونية القبلية فقط الممارسة من طرف مجلس المحاسبة والمفتشية المالية.

بحيث نرى بأن الابحاث في القطاع الخاص لخصت ثلاث عوامل مهمة الموضوعية، الكفاءة، والعمل المنجز، والتي يعتمد عليها المدققون الخارجيون، ونسعى من خلال الدراسة الى ابراز ضرورة وجود مفاهيم ومبادئ القطاع الخاص في القطاع العام، حيث أن التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي له اهمية في ضمان الفعالية والكفاءة في انفاق القطاع العام، فالاعتماد المناسب من المدقق الخارجي على المدقق الداخلي بدوره يؤدي الى تحقيق كفاءات كبيرة بما في ذلك التوصل للأهداف المخطط لها، وضمان اجراءات عملية التدقيق في الوقت المناسب.

فيقوموا المدققون القانونيون في الدول الانجلوساكسونية وكذلك في فرنسا وفي البلدان الاخرى بمهمة التصديق على حسابات الكيان وتعبير عن رأيهم المحايد، والتي تحقق درجة من الثقة تعود على الحسابات، أما من ناحية المدققين الداخليين ليس لديهم التزامات تتعلق بالوسائل ولكن التزامات تتعلق بالنتائج، بحيث يتم الحكم عليهم من قبل مديري الكيان بوجوب المشاركة في حل المشكلات، عكس المدققون القانونيين الذين يعملون على التأكد من صحة الحسابات للقوائم المالية. وهذا من أجل ترشيد نفقات المال العام والبحث عن الرفع من الناتج المحلي أي تزايد اهتمام الدول بالاقتصاد الكلي من خلال ادخال اصلاحات جذرية في النظام المحاسبي العمومي بتشريع قوانين من بينها LOLF، وإدخال آليات جديدة كالشفافية والمساءلة وخاصة المصادقة على حسابات الهيئات العمومية ومن هنا صيغت مشكلة البحث:

إلى أي مدى سيساهم تفعيل التدقيق المحاسبي المالي في ترشيد نفقات الإدارات العمومية في ظل التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS ؟

أسئلة الدراسة

- 1- هل سيساهم المدقق الداخلي في تحقيق رقابة فعالة على نفقات الإدارات العمومية؟
  - 2- هل سيساهم المدقق الخارجي في رقابة وترشيد نفقات الإدارات العمومية؟
  - 3- ماهي درجة مساهمة انتهاج أساس الاستحقاق حسب معايير المحاسبية الدولية، وإعداد الميزانية المالية وحسابات النتائج في نجاعة نفقات الإدارات العمومية ؟
- فرضيات الدراسة: يستند البحث على فرضيتين مفادها الآتي:

- سيساهم تفعيل التدقيق المحاسبي المالي عن طريق وظيفة التدقيق في ترشيد نفقات الإدارات العمومية.
- إن إعداد القوائم المالية حسب المعيار IPSAS01/ IAS01 وفق أساس الاستحقاق سيساهم في نجاعة وترشيد نفقات الإدارات العمومية.

أهمية البحث

تتجلى أهمية البحث فيما يلي:

- معرفة الآثار الكبيرة الناتجة عن الصعوبات التي تواجهها الدولة في التسيير الحسن لنفقات الإدارات العمومية مما يوحي بإعادة النظر في الطرق والأنظمة المحاسبية المعمول بها وإيجاد سبل وطرق رقابية فعالة.
- ترشيد نفقات الدولة وفق الإدارة المالية الجديدة.
- إعادة الثقة للمواطن من خلال شفافية نفقات الدولة ومساءلة المسؤولين والمنتخبين مما يساهم في رفع الحس الضريبي.

أهداف البحث

يهدف البحث إلى الآتي:

- تقييم فعالية المحاسبة على أساس الاستحقاق من خلال التسريع في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الجزائري.
- البحث عن خطة طريق محلية جزائرية مثلى لحوكمة وترشيد نفقات الإدارات العمومية .

○ محاولة الوصول إلى طريقة ونهج تدقيق محلي مواكب للتطورات الحديثة ومحدد لاحتياجات القطاع العام بحيث تكون لديه ازدواجية في الرقابة (استعانة مجلس المحاسبة برقابة خارجية مستقلة متمثلة في المدقق الخارجي).

### منهجية البحث

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة، اضافة الى المنهج الاحصائي من خلال الاعتماد على برنامج SPSS.V20 لمعالجة وتحليل البيانات واجراء الاختبارات الاحصائية بغية الاجابة على فرضيات الدراسة

### الحدود المكانية والزمانية للبحث

- الحدود المكانية: تمثلت الحدود المكانية في المعنيين بالإصلاحات المحاسبية للقطاع العام كوزارة المالية، مجلس المحاسبة، المستشفى العمومي و محافظي الحسابات.
- الحدود الزمانية: تمحورت الدراسة في الفترة الممتدة من 2019 الى 2023.

### أساليب جمع البيانات:

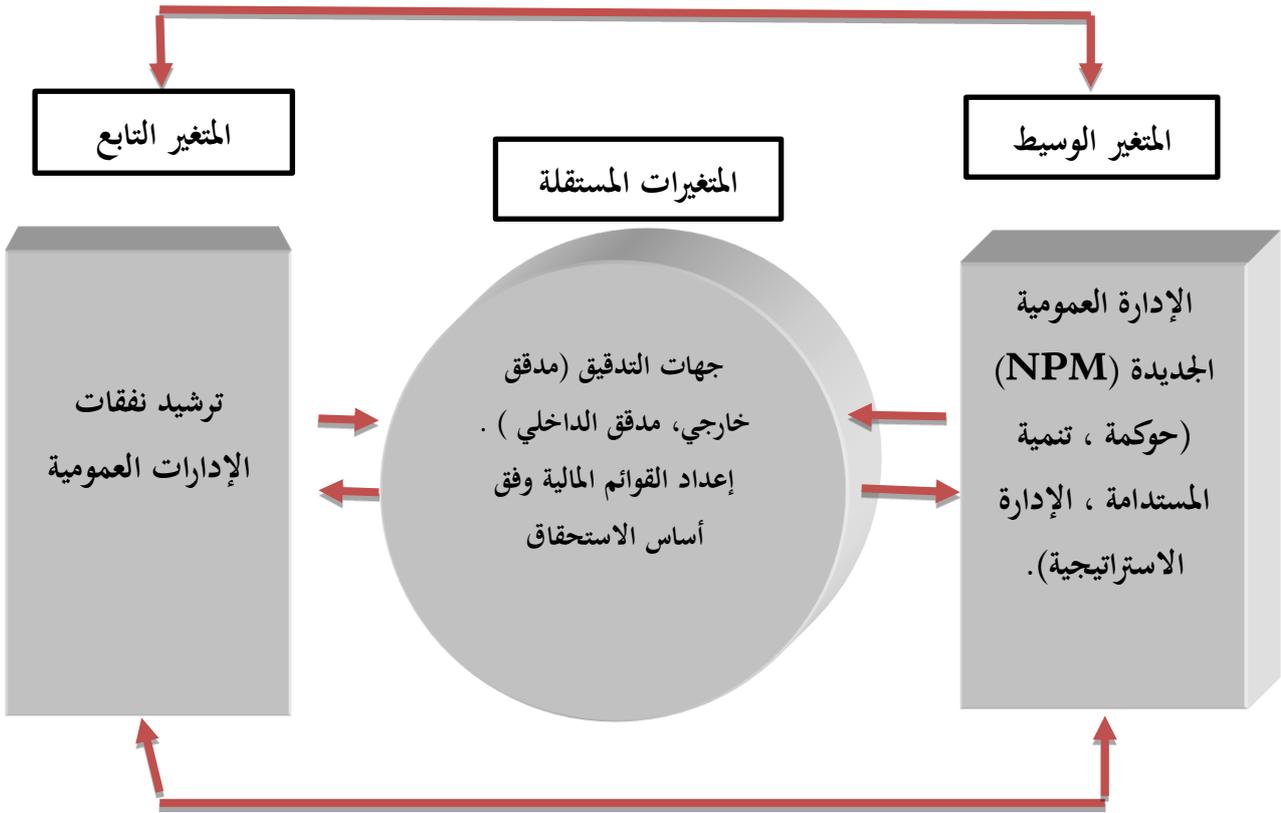
الاطار النظري: تم الاعتماد على المقالات، الرسائل، الكتب الأجنبية بنسبة أكثر من العربية ونظرا لحدائة هذا النهج العمومي الجديدة وخاصة على الدول النامية.

الإطار التطبيقي اعتمدنا على المقابلة مع مصلحة المحاسبة للمستشفى العمومي ومديرة مديرية عصرنة المقاييس المحاسبية بوزارة المالية ، اضافة الى مقابلة مع محافظ الحسابات مهمة المصادقة على حسابات المستشفى كما تم توزيع استبيان على عينة الدراسة المشتملة على قضاة محافظي الحسابات، إدارات بوزارة المالية مجلس المحاسبة

### نموذج البحث:

تعتمد الدراسة على مسار واحد من خلال ابراز مامدى تأثير تفعيل التدقيق المحاسبي وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمتغيرات اساسية في ترشيد وحوكمة نفقات الادارات العمومية كمتغير تابع، وعلى هذا الاساس نوضح نموذج الدراسة في الشكل الاتي :

الشكل رقم (1) متغيرات الدراسة



# الفصل الأول

تمهيد نحاول من خلال الفصل الأول للدراسة الإجابة على الفرضيات بالسعي على اثبات النظريات كالوكالة، ونظرية الشرعية وغيرها التي تميز وتدلل على أهمية التدقيق المحاسبي المالي بالمساهمة في شفافية ومساءلة المسؤولين من خلال التقارير المالية المعدة وفق الاصلاح المحاسبي الجديد، واطراء الفصل بثالث مباحث، المبحث الاول نقوم بعرض مختلف سمات وخصائص التدقيق الخارجي ومقارنته بالقطاع العام من أجل ترشيد النفقات، أما المبحث الثاني نعرض خلية التدقيق الداخلي الواجبة وجودها لمساعدة مهمة التدقيق الخارجي لكي تكتمل الحلقة المحاسبية وهذا ما نصت عليه المعايير المحاسبية الدولية بأهمية التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي، وأهمية وجود خاصية الاستقلالية سواء لدى المدقق الداخلي المستقل عن مصالح والمعبر بموضوعية عن تقارير المؤسسة، والمدقق الخارجي المستقل من خلال التعبير عن رأيه المحايد عن صحة التقارير المالية، بالتطرق الى تجارب بعض الدول الفرنكوفونية والانجلوساكسونية السائرة في هذا الاصلاح للقطاع العام الغير ربحي، بمحاولة ابراز أهمية الاقتصاد الكلي للدولة، وأهمية الرفع من الناتج المحلي من خلال انتهاز نهج الجديد للإدارة العامة الجديدة، بالتسيير المؤسساتي و انتهاز نهج اساس الاستحقاق بدل الاساس النقدي، بل الأبعد من هذا سعت الدول الانجلوساكسونية في هذا الطرح الى تسطح الادارات العمومية كالصحة والبلديات بإيطاليا وألمانيا وهذا من أجل البحث عن حرية الأمر بالصرف واستقلالية في صرف النفقات وادخال المداخل بالابتعاد على الهيكل الهرمي، من خلال الاصلاح الموازي الذي يشمل شطر النظام المحاسبي كتبني اساس الاستحقاق وكذلك مهنة التدقيق المستقلة، من أجل البحث عن شفافية التقارير المالية ومساءلة المسؤولين ومديري المصالح والادارات أمام المواطن. وهذا ما تسعى اليه الجزائر من خلال التشريعات والاصلاحات التي قامت بها كقانون العضوي 18-15، وقانون المحاسبة الذي أصدر مؤخرا 23\_07 الخاص بالمحاسبة العمومية بتاريخ 21/06/2023 ليعوض قانون 21.90 ، وتبني 17 معيار محاسبي للقطاع العام المقررة بداية سنة 2025، لكن يبقى وجود فراغ قانوني في مصلحة التصديق على الحسابات وهذا راجع للخبرة المتواضعة في هذا المجال للمصالح المعنية. وهذا ما نعرضه من خلال المبحث الثالث لعرض أهم سمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، معايير اعداد التقارير المالية، IFRS وأوجه التقارب والتشابه بين المعايير بحيث يعرض لحد الان 41 معيار للقطاع العام، و 25 معيار الخاصة بالمؤسسات الاعمال تحت مصطلح IAS، و 17 معيار تحت مصطلح IFRS ومحاولة تبسيط أهم المصطلحات كإطار مفاهيمي وعرض معايير المحاسبية الجزائرية للقطاع العام NCE من أجل ترشيد وحوكمة القطاع العام الغير ربحي.

## مبحث الأول: أفاق تفعيل التدقيق الخارجي في الإدارات العمومية:

سنعرض من خلال هذا المبحث مسار التدقيق الخارجي، خصائص، والمعايير التي يتميز بها مهنة التدقيق الخارجي ومحاولة تسليطها ومقارنتها بالقطاع العام الغير ربحي بالبحث على سبل المواثمة ما بين معايير ومهمة عمل المهنيين لمهمة التدقيق الخارجي ومامدى أهمية وجودها بالقطاع العام من أجل البحث عن مصداقية التقارير المالية، وتحسين الوضعية المالية للإدارة الجديدة لترشيد النفقات والبحث عن الأداء الأمثل.

**المطلب الاول : التدقيق المالي والمحاسبي** نسعى لتوضيح مفهوم التدقيق المحاسبي ليتضح انواع ومكان وجوده

**فرع1: مفهوم التدقيق المالي والمحاسبي:** يمكن استيعاب التدقيق المالي والمحاسبي في المراجعة المحاسبية، حيث يمكن تنفيذ هذا التدقيق بواسطة عناصر داخلية وخارجية (تدقيق الداخلي ، أو الخارجي)

**فرع2: أهداف التدقيق المحاسبي والمالي:** وفق معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا يحدد ثلاثة أهداف للتدقيق المحاسبي نعرضها على النحو التالي :

- سلامة الأصول.
  - المحافظة على أملاك المؤسسة.
  - حماية جميع اصول الكيان والانتظام وصدق المعلومات الموجودة بالميزانية والوثائق الاجتماعية.
- بحيث تتضمن هذه الاهداف تنفيذ التدابير والقواعد البشرية والمادية المناسبة والملائمة للكيان لمنع أو الكشف عن الاحتيال والاطعاء دون تأخير، حيث جزء من نظام الرقابة الداخلية جميع انشطة التدقيق والفحص والتدقيق الداخلي. (belaiboud , 2011, pp. 10-11)

من خلال أهداف التدقيق المحاسبي المالي نرى الهدف الاسمي المتمثل في حماية اصول الكيان وصدق المعلومات الموجودة بالميزانية، فنرى بان ما مدى اهمية تفعيل هذا الهدف في القطاع العام خاصة بالنسبة للدول التي تبنت المعايير المحاسبية للقطاع العام، أي تم تنفيذ الميزانية الاصول / الخصوم، وهذا لا بد من وجود آلية توفر حماية اصول المنظمات، والتي هي ضمن اهداف التدقيق المحاسبي.

**المطلب الثاني: استقلالية المدقق الخارجي** خاصة الاستقلالية خاصة مهمة يتمتع بها المدقق الخارجي لهذا نركز عليها ونحاول مقارنتها بالقطاع العام من خلال ابراز مفاهيم المدققين القانونيين من خلال الفروع الأتية للمطلب

**فرع 1 استقلالية المدقق الخارجي** إن مدونة أخلاقيات الاتحاد الدولي للمحاسبين المحترفين تنص على أن المحاسبين في الممارسات العامة يجب أن يكونوا متحررين من أي مصلحة قد تعتبر غير متوافقة مع الاستقلال (Putri & Bergmans, 2022, p. 3). ومن هذا المنطلق يعتبر توظيف خاصية الاستقلالية في الإدارات العمومية الجزائرية حتمي وضروري، والتي يتميز بها محافظ الحسابات.

**فرع 2 مفهوم المدققين القانونيين** تعتبر المراجعة هي رقابة تمارسها المهنة الثالثة المخولة للتصديق على انتظام وصدق البيانات السنوية ووثائق المؤسسة والمخزون، وبيان حسابات النتائج (الدخل) والميزانية العمومية. والتي تتم في أغلب الأحيان بمراجعة (تدقيق) بشكل عشوائي لأن المراجعة الكاملة تفرض موارد كثيرة ومكلفة للمؤسسة. (belaiboud , 2011, p. 10)

**فرع 3 المدقق الخارجي بالجزائري** في سنة 2020 تم انعقاد ملتقى وتم حساب 2500 محافظ حسابات موجود عبر القطر الوطني الجزائري، وهو العدد الغير كافي لإعادة فحص ومراقبة الانحرافات التي حدثت في تلك الحقبة بالإضافة، وارتكاب مخالفات وانحرافات جسيمة أدت إلى هدر المال العام وسوء الإنفاق. بالإضافة إلى ذلك "حالات مالية وإدارية لا يمكن اكتشافها من قبل محاسب عام". (Putri & Bergmans, 2022, p. 3) على سبيل المثال ما حدث بسنة 2018 عوقب أحد المحاسبين العموميين في اندونيسيا وكذلك شركات الأخرى. التي قامت بعملية فحص تقارير المالية لشركة طيران في إندونيسيا. حدث هذا لأن المحاسب العام لم يتم بتقييم معالجة المحاسبية لاعتراض بالمدينين وإيرادات الأخرى. وهذا ما تطلبه وكالة التدقيق العليا من مكتب المحاسبة بالتحكم في معايير مراقبة الجودة. (Putri & Bergmans, 2022, p. 4)

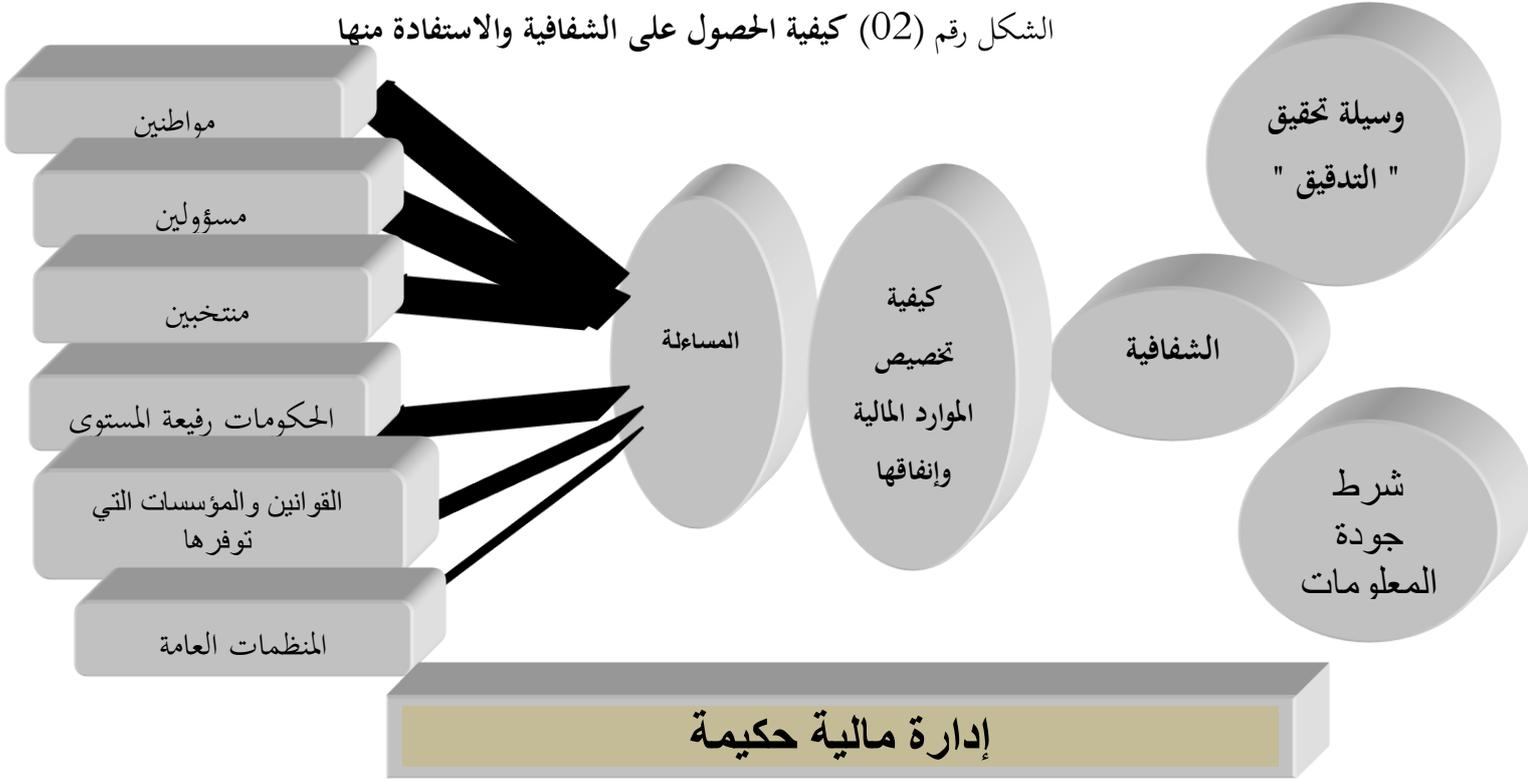
### المطلب الثالث: دور المدقق في القطاع العام وانعكاساته عن الجمهور

-تقديم التقارير المالية في إطار زمني معين، كما مساءلة الحكومات المحلية (Putri & Bergmans, 2022, p. 3) (من طرف الدولة والجمهور) في الوقت المناسب وهذا الغير موجود بالقطاع العمومي حاليا بالجزائر.

**فرع 1 تحديات "استقلال" المدقق بالقطاع العام لتحقيق شفافية والمساءلة:** (Yang, 2021, p. 3) يفترض الباحثون في مجال الحكم الرشيد أن الشفافية والمساءلة هي أساس القطاع العام، وهي الغير موجودة بالقطاع العمومي الجزائري حاليا وهذا راجع لنقص الأداة المهمة وهي عصرنه نظام المحاسبي كانتهاج وتبني المعايير

المحاسبية للقطاع العام وفق نهج الاستحقاق بدل النهج النقدي. ونحاول من خلال الشكل الاتي تبيان طريقة الحصول على المساءلة والشفافية والمستفيدون منها . (Yang, 2021, p. 3)

الشكل رقم (02) كيفية الحصول على الشفافية والاستفادة منها



مصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على ما سبق

أ . تجربة دولة جنوب افريقيا في التصديق على هيئات الادارية من بين الدول المعتمدة على النهج الجديد في المصادقة على الهيئات الإدارية للقطاع العام بالقارة الإفريقية وتعتبر كمرجع للدول النامية الإفريقية المتبقية. حيث تم اصدار قانون سنة 2004 يتم إجراء عمليات التدقيق في جنوب إفريقيا AGSA الذي يمس البلديات، إدارات الحكومية وطنية، إدارات حكومية إقليمية، هيئات الدستورية، حيث يستخدم AGSA العديد من شركات التدقيق الخاصة وهذا يكون نيابة عنه أو عندما يختار استبدال بعض المدققين . (Rima & Taleb , 2021, pp. 599- 600)

وازدادت وجود هذه العمليات التدقيق لشركات خاصة بالقطاع العام، بزيادة استخدام التقنيات الجديدة بجنوب إفريقيا وتطبيق ممارسات حديثة على أنشطتها كالتعاقد مع المدققين خارجيين والشركات بين القطاعين العام

والخاص .وهذا التغيير أدى إلى تطور استثنائي في المحاسبة وتدقيق القطاع العام والسيطرة وحسن تسيير المال العام ( Rima & Taleb , 2021, pp. 599-600 ) .

ب . من أهم أهداف هذا التعاقد مع القطاع الخاص للتدقيق:

- تمكين المواطنين من ممارسة الرقابة على هيئات المنتخبة .
- والهدف الثاني أسمى من الهدف الأول وهو توفير آليات تسمح لهذه المؤسسات بتحسين أداءها من خلال نتائج التدقيق المتحصل عليها. (Rima & Taleb , 2021, p. 600)

**مطلب الرابع :** عملية التنسيق بين المدقق الخارجي والتدقيق الداخلي لنجاعة التقارير المالية النهائية: نعلم لكل مدقق خارجي أو داخلي مهمة ومهام خاصة به لكن الأهم هو التكامل في بينهما في الحلقة المحاسبية للوصول الى تقارير ذات جودة ومعتمدة لا تتخذ قرارات بمصدقية ومرشدة للنفقات اذ وجدت في القطاع العام، ونعرضها التكامل بينهما من خلال فروع المطلب الرابع

**فرع 1 :** التنسيق بين المدقق الخارجي والداخلي وفق المعايير المحاسبية الدولية :

سنوضح أهم نقاط التعاون وعملية التكامل بين المدقق الخارجي والتدقيق الداخلي وفقا للمعيارين الدوليين (9150) الصادرة عن INTOSAI و (610) الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). ومن خلال الجدول التالي نبين عملية التنسيق بينهم.

الجدول رقم ( 01): أهمية عملية التنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي

وفق المعيار الدولي (9150) INTOSAI	وفق المعايير الدولي (610) IFAC
- تبادل المعلومات الخاصة بالتقارير التدقيق مع بعضهم البعض.	- قيام المدقق الخارجي بدراسة الخطة المؤقتة لعملية المراقبة الداخلية مع المدقق الداخلي في وقت مبكر قبل التنفيذ الفعلي لعملية التدقيق.
- تبادل المعلومات الخاصة بتقارير التدقيق .	- إطلاع المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي وتبليغ المدقق الخارجي بأي أمر مهم انتبه إليه المدقق الداخلي والذي يؤثر على مهمة المدقق الخارجي، وكذلك على المدقق الخارجي إبلاغ المدقق الداخلي بأي أمور مهمة قد تؤثر في عمل المراقبة الداخلية.
- تدريب الموظفين على العمل.	
- تطوير المنهجيات.	
- تبادل معلومات تخطيط التدقيق / استراتيجية التدقيق (كجلسات التخطيط المشتركة بينهم)	
- تحديد طبيعة إجراءات التدقيق من ناحية	

<p>- الاتفاق على مستويات الاختبار والطرق المقترحة لاختيار العينات وتوثيق العمل المنجز وإجراءات الفحص وإعداد التقارير.</p> <p>- تزداد فعالية التنسيق مع المدقق الداخلي إذا انعقدت عدة اجتماعات بتنوع المراحل خلال الفترة .</p>	<p>التوقيت ونطاقها.</p> <p>- تنظيم دورات تدريبية وبرامج مشتركة.</p> <p>- الاجتماعات الدورية بين المدققين الداخليين و بين ( SAIS ).</p>
---	--

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على د. ارجوان محسن سعيد زكريا، & م. ق. د. صلاح نوري خلف. (2015). أثر العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي. مجلة دراسات محاسبية ومالية، 10(32). ص 137.

## فرع 2. أوجه التشابه والتكامل والاختلاف بين المدقق الخارجي والداخلي

سنوضح من خلال الجدول ضرورة التكامل بين المدقق الخارجي والداخلي من ناحية التوقيت، نطاق العمل، المنافسة، والتشابه من حيث الهدف المصلحة المشتركة الاعتماد والاهتمامات. ونطرق كذلك لأوجه الاختلاف وهذا للتوصل إلى ماهي مسببات تفعيل هذا التكامل القطاع العمومي الغير ربحي خاصة عند الاستعانة بالتدقيق الخارجي ( محافظ الحسابات) للمصادقة على البيانات المالية خاصة اذا تم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .

### جدول رقم : (02) أوجه الاختلاف ، التطابق و التكامل للتدقيق الخارجي والداخلي

التدقيق المالي	المحاسبي	أنواعه	التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي
		1 من حيث الاستقلالية	يتمتع بالاستقلالية نسبية، لأنه موظف تعيينه الإدارة ويخضع لقوانين وأوامر الكيان.	شخص محايد ومستقل تماما عن نفوذ الإدارة، ويتعين بحكم قانون الصفقات، أو الجمعية العادية للمساهمين
		2 الهدف	فعالية في إنتاج بيانات محاسبية وتقوية نظام الرقابة الداخلية.	إبداء رأي فني محايد حول قدرة تمثيل القوائم المالية.

<p>يعتمد على فحص العينات وجمع قدر أكبر من أدلة الإثبات لاتخاذ قرارا الأمثل للمصادقة على حسابات المؤسسة .</p>	<p>الفحص يكون بصورة شاملة للدفاتر والمستندات وجل الكشوف التحليلية للقوائم المالية.</p>	<p><b>3 أسلوب</b></p>	<p>أوجه الاختلاف يكمن الاختلاف من حيث:</p>
<p>المساهمين والغير لدى المؤسسة (المقرضون، المواطنون... الخ أي كل الأطراف الخارجية )</p>	<p>الإدارة التابعة للمؤسسة</p>	<p><b>4 الاستفادة</b></p>	
<p>التأهيل العلمي وكفاءة وتحديد الفترة الزمنية (العهدية) والاختبارات الواجبة لممارسة المهنة وإنجاز المهمة .</p>	<p>عدم وجود إنفاق عام حول ممارسة المهنة.</p>	<p><b>5 المتطلبات</b></p>	
<p>يتساءل من قبل شركاء المؤسسة بطريقة غير مباشرة. وكذلك الجمعية العامة للمساهمين باعتباره الموكل من طرفها</p>	<p>تكون بالنسبة للإدارة .</p>	<p><b>6 المساءلة</b></p>	
<p>وفق قوانين ومعايير التدقيق المتعارف عليها ومقبولة عموماً.</p>	<p>بناء على احتياجات إدارة المؤسسة</p>	<p><b>7 العمل</b></p>	
<p>تقييم توضيح الصورة الحقيقية لعناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية</p>	<p>أ. هدف المهمة</p>		
<p>وجود نظام محاسبي ملائم يوفر المعلومات لتقييم القوائم المالية وتقديمها بصورة موضوعية للمستفيدين.</p>	<p>ب. المهمة المشتركة</p>		
<p>كلاهما يهتم بالتدقيق المالي والمحاسبي لمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسات.</p>	<p>ج. اهتمامات</p>		<p>أوجه التناظر في المهمة.</p>
<p>البحث عن نظام فعال للحد من الانحرافات والأخطاء.</p>	<p>د. الاعتماد</p>		

كلاهما يكمل الآخر ومامدى أهمية احتياج المنظمة لتكاملهما.	المنافسة في المهمة	أوجه التكامل
يعتمد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي الذي بضرورة يساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية وتوجيه نطاق الفحص للمدقق الخارجي .	بنطاق المهمة ( العمل )	
يعتمد المدقق الخارجي على نتائج فحص المدقق الداخلي لربح الوقت ويكتفي باختيار العينات وهذا نظرا لوجود المدقق الداخلي كل فترة السنة بالمؤسسة لاعتباره موظف تابع لها.	ج. التوقيت	
عدم تمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية، مما يستوجب وجود التدقيق الخارجي لنجاعة التقارير المالية.	د. الضرورة	

مصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومات المالية- دراسة عينة من

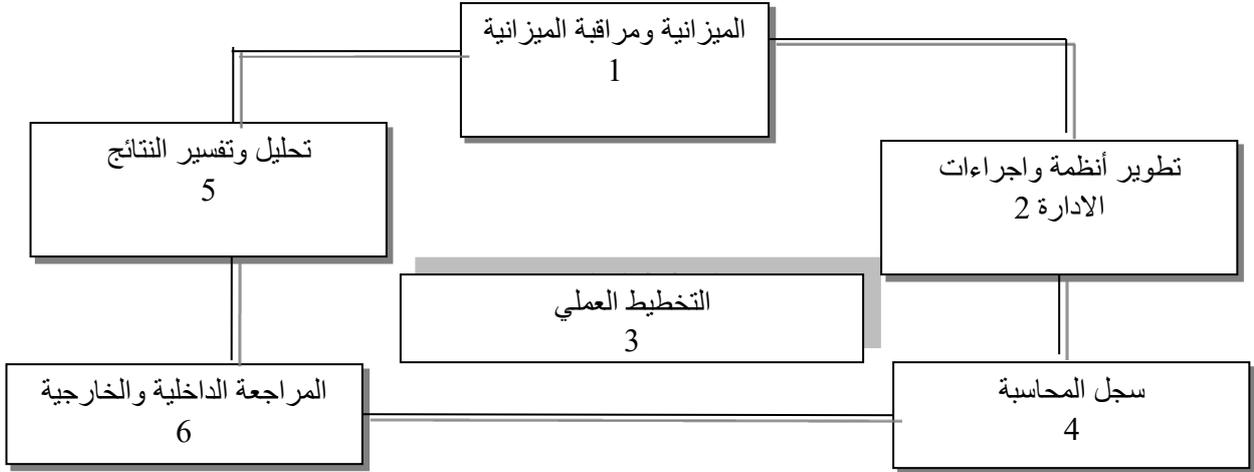
مكاتب الخبرة المحاسبية -، دكتوراه، مسيلة - الجزائر -، 2017. ص 36 و 37 .

من خلال الجدول المقدم للتعرف على أوجه التشابه والتطابق وكذلك أوجه الاختلاف بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي نرى بأن ضرورة حتمية وجود التنسيق، والتكامل بينهما وهذا من أجل الوصول إلى تحقيق الشفافية للبيانات المالية والمساءلة سواءاً للإدارة أو القائمين على مهنة التدقيق .

### فرع 3: الدورة المالية والمحاسبية:

ان الانظمة والاجراءات المطبقة في الكيان لتحقيق الاهداف المحددة، من خلال دمج الموارد المالية والبشرية والتقنيات الاخرى، وسياسات الادارة بوضع تعليمات من قبل المديرين ونوضح هذه الدورة المالية من خلال الرسم البياني.

شكل لرقم (03) دورة المالية والمحاسبية



مصدر : Mokhtar belaiboud , « pratique de l'audit » Berti éditions ; Alger, 2011 . P 8

نلاحظ أن تسلسل العمليات الإدارية مشابه لتسلسل العمليات المحاسبية بنفس الطريقة، فالقيود المحاسبية ناتج عن الاجراءات المستوحاة من الاهداف المحددة للرقابة على الميزانية كأنشطة الرقابة المتمثلة في التدقيق، وهنا نقول أن من خلال البحث على الشفافية والمساءلة في القطاع العام لا بد من تكامل الدورة المالية بالكيان سواء كان ربحي أو غير ربحي، من أجل تحقيق أهداف المنظمة بحيث هذا ما نسعى اليه من خلال الاطروحة بتوضيح أهمية انهاء الحلقة للقطاع العام برقابة خارجية تساهم بتقارير دورية ومستقلة.

**مطلب الخامس : دور التدقيق الخارجي في حوكمة القطاع العام من منظور نظريات :** تم طرح نظريات

مختلفة لشرح دور التدقيق في القطاع العام ونقوم بشرحها من خلال الجدول الآتي :

الجدول رقم (03) التدقيق الخارجي في حوكمة القطاع العام من منظور النظريات

نطاقها	النظرية
تعرف النظرية " بأنها مبادئ عامة مقبولة علميا "تقدم لشرح موقف معين حيث أنها نظرية تساعد في شرح المبادئ التي تتعلق بعملية التدقيق، تساعد في فهم العلاقات بين الشركة واصحاب المصلحة الاخرين كما تساهم في تفسير بعض المسلمات والمفاهيم الاساسية لعملية التدقيق .	نظرية المراجعة
تفترض هذه النظرية أن هناك علاقة بين المالكين الرئيسيين و الوكيل، حيث تشير هذه النظرية أن هناك تضارب في المصالح وهذا ما أكد عليه معهد المحاسبين	نظرية الوكالة

<p>القانونيين بإنجلترا بأن المبدأ يضع الثقة ضمناً على الوكيل من خلال التفويض بأن المهام الموكلة إليه سيتم تنفيذها بأمانة .</p> <p>مثلاً: كشفت دراسة أجراها verrenccchia أن يسعى الوكلاء مثل الإدارة إلى تعظيم الأرباح بينما المالكين الرئيسيين يسعون إلى تعظيم قيمة الشركة .</p> <p>تشير هذه النظرية إلى وجود مفهوم عدم ثقة الوكيل والمدير حيث يعتقد الوكيل هو مستغل الفرصة إذ اتاحت له فيختار الوكيل الموافقة التي يكون فيها أفضل حالاً من المدير. لهذا قدمت نظرية الوكالة مقترحات كضرورة وجود الفحوصات، المراجعة المستقلة وهذه الأخيرة ضرورية لعدم قدرة الوكيل بالتدخل في مهمة المدقق وبالتالي فرص التلاعب بالمعلومات تكون منخفضة . والتطبيق الصارم لرقابة التدقيق والعقوبات على المخالفات والخروقات وهذا من أجل الحفاظ على الاستنزام المستمر بفرض عقوبات على الوكلاء عند أي سلوك غير جيد.</p>	
<p>تؤمن هذه النظرية بأن الواجب الأساسي للتدقيق هو تعزيز المصدقية للمعلومات المالية لتعزيز الموثوقية للمستخدمين والمساعدة على اتخاذ القرارات .</p>	<p><b>نظرية مصداقية الاقراض</b></p>
<p>وتعرف كذلك بنظرية التوقعات العقلانية، حيث تنص بأن يجب إصدار تقارير دورية بصفة مستمرة لتعزيز المساءلة، بحيث تشبه نظرية مصداقية الاقراض لتركيزها على أدوار التدقيق. وفق هذه النظرية يتم تقسيم أدوار المدقق إلى: البحث، الاكتشاف، ومنع الاحتيال. حيث تقرر هذه النظرية إذا لم تتم المراقبة فقد يقع الوكلاء في أنشطة الاحتيال وهذا مهم بشكل خاص للحكومة التي تسعى إلى البحث عن دور المدقق التي تتمثل في البحث على الأنشطة الاحتيالية ووقفها. وتؤكد هذه النظرية على الصدق والانصاف وتعتبر ذات أهمية كبيرة لأنها تغطي عدة قضايا كالمساءلة .</p>	<p><b>نظرية الثقة الملهمة</b></p>
<p>وفق النظرية يتم تقسيم أدوار المدقق إلى :</p> <p>البحث، الاكتشاف، منع الاحتيال</p> <p>تقول النظرية إذا لم تتم المراقبة فمن الممكن ان يقع الوكلاء في أنشطة الاحتيال ،</p>	<p><b>نظرية الشرطي</b></p>

<p>ويعتبر دور المدقق هو الاكتشاف ووقف الاحتيال وهذا الامر مهم بالنسبة للحكومة التي تسعى للنزاهة وحماية المستهلك من الانشطة الاحتيالية كتهريب الاموال ، الاختلاس، العزوف الضريبي.</p>	
<p>تفترض فرضية التأمين أن المديرين والمهنيين يسعون للحصول على تأمين من المدققين بدلا من شركات التأمين وهذا المقصود به أن عند تعيين المدقق يتم نقل المسؤولية المالية للمدقق وهذا يساعد على خسائر التسوية والتقاضي .وتقدم هذه النظرية الى اربعة تفسيرات لطلب المديرين خدمات التدقيق وهي :</p> <p>لحماية سمعة الشركة، التجنب الالهام والاحتيال، يساعد المدققون غي توزيع التكاليف من خلال ارباح أقل على الاستثمار ورسوم مرتفعة، الحصول على تغطية تأمين التدقيق .</p>	<p><b>فرضية التأمين</b></p>
<p>تفترض هذه النظرية أن العوامل لحاجة الى المراقبة خاصة عندما تكون تكاليف المراقبة منخفضة مقارنة بالأرباح، ووفقا لهذه النظرية يجب أن تكون فحص المعلومات من جهة فاعلة مستقلة، لان النظرية تركز على التعامل مع عدم التناسق بين المدير والوكيل. كما تسعى للتعامل مع مشكلة الخطر المعنوي .</p>	<p><b>فرضية المراقبة</b></p>

**SOURCE** prépare par le chercheur accrédité Saeed, S., Hamawandy, N. M., & Omar, R. (2020).

Role of internal and external audit in public sector governance. A case study of Kurdistan regional government. *International Journal of Advanced Science and Technology*, 29(8), 1452-1462 page 1453 ET 1454

● **مطلب السادس : أدوار التدقيق** مما سبق لذكر نظريات التدقيق، نأخذ منها ثلاث نظريات لإعطاء

وصف مفصل لأدوار التدقيق وهذه النظريات هي فرضية التأمين ، فرضية المعلومات وفرضية المراقبة تفترض فرضية المعلومات " أن الدور الرئيسي للتدقيق هو توفير المعلومات التي تسمح للمستثمرين باتخاذ قرارات " وينظر للتدقيق بأنها وسيلة للحصول على القيمة السوقية للأصول والمؤسسة، كما أن "المعلومات توفر ثلاث ميزات وفوائد هي: تقليل المخاطر، تحسين صنع القرار، تحسين الأرباح "

يعتبر تحسين جودة البيانات من أهم واجبات المدقق وهذا من خلال البحث عن الاخطاء فكلما كانت بيانات دقيقة كلما كان اتخاذ القرارات بعقلانية وهذا من اجل التحليل والتنظيم .حيث أكد العديد من الباحثين

أن البيانات المدققة تعمل على تحسين المخاطر. (Saeed, Hamawandy, & Omar, 2020, p. 1462)

**فرع 1 . فائدة تقرير المدقق المستقل:** قام معهد CFA بمحاولة الحصول على تعليقات حول هذا الموضوع من أجل المساعدة هيئات معايير التدقيق لأنها تسعى وتتنظر في كيفية تعديل تقرير المدقق المستقل، باعتبار المدقق أن البيانات المالية معروضة وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، ولكن هناك نقص بعدم وجود بيانات لكيفية معالجة لمخاطر الجوهرية التي تم إيجادها أثناء عملية التدقيق والفحص، فتوصل المعهد من خلال تعليقات الى معلومات إضافية يجب تضمينها في تقرير المدقق المستقل ونسرداها على النحو الآتي:

- اذا كانت زيادة المبلغ الاجمالي للإنفاق (المصاريف) مقارنة من المراجعة للسنة الماضية، فماهي النسبة المؤونة للمؤسسة ( على أساس السنة )، وما هو تبرير الزيادة ( مثلا نظرا لزيادة عدد العامل، ساعات العمل ... الخ ) ،
- من الجيد الحصول على تقييمات قابلة للقياس الكمي للجودة.
- تقدير انخفاض قيمة القروض
- المعلومات المتعلقة بدرجة التحفظ يجب تحديدها من 1درجة الى 10 درجات وهذا وفق الخيارات المحاسبية للإدارة. (IIA, 2012, pp. 1,6,7)
- تحديد مستوى الاهمية النسبية ( الاخطاء المحتملة، المجالات المعقدة مثلا ) (IIA, 2012, pp. 1,6,7) حيث كانت هناك معلومات اخرى عديدة التي يجب أن يتضمنها تقرير المدقق المستقل من خلال المعهد، وتطرقنا الى بعض المعلومات فقط لمحاكاة ضرورة اعتماد تقرير المدقق المستقل لحوكمة القطاع العام الجزائري بالخصوص القطاع الغير ربحي وهذا بتحيين مضمون التقارير المعتمدة من خلال المدقق القانوني الازامي في القطاع الاقتصادي (قطاع الخاص).

**فرع 2: دور التدقيق الخارجي في تعزيز المساءلة في القطاع العام:**

استنادا للأدبيات تتمحور حول دراسات الحالة لبلديات البرتغالية في دور التدقيق الخارجي في تعزيز المساءلة في القطاع العام، حيث يلعب المدققون القانونيون دورا مهما في ضمان العرض العادل وضمن موثوقية المعلومات الواردة بالبيانات المالية .

حيث يجب أن يوافق المجلس على السلطة المحلية باعتبارها الاداة الرئيسية للسياسة المحلية وبعد ذلك يكون المسؤول التنفيذي مسؤولاً عن التنفيذ وعن الحسابات السنوية، بحيث يشمل اطار اعداد التقارير المالية البرتغالية البيانات المالية ومتطلبات المتعلقة بالميزانية، وبالتالي يتعين على المدقق الخارجي ابداء الرأي حول ما إذا كانت البيانات المالية أعدت من جميع النواحي ووفق للمبادئ المعتمدة واطرافها إضافة على هذا يتطلب أن يظهر أن الكيان العام قد امتثل لمتطلبات تنفيذ الميزانية ذو بيانات وفق لما حدد في ميزانية القطاع العام البرتغالي والمعايير المحاسبية (Jorge, Pinto, & Nogueira, 2023, p. 231)

فرع 3: التدقيق الخارجي والمساءلة للسياسة الداخلية :

على الرغم من أن المعلومات معتمدة من تجربة البرتغالية الا أن المشكلات تنطبق على بلدان أخرى وبالتالي يقدم المجلس الحسابات الى السلطة التنفيذية للموافقة عليها قبل تقديمها للمجلس من أجل تقييمها بالرغم من تجاوز للسلطة التنفيذية أن تتأكد من مصداقية وجودة الحسابات بالمطالبة بمعرفة رأي المدقق حيث في هذه الحالات سينقل المسؤول التنفيذي العبء الغير مقصود الى المدقق من أجل تقديم حسابات ذات موثوقية حيث توفر هذه القضايا أرضية خصبة لمناقشات الأبحاث المستقبلية سواء في واضعي السياسات ومديري الحكومات المحلية كالمبديات البرتغالية السابقة الذكر أو في الأوساط الأكاديمية. وحيث سنعرض التسلسل الزمني لمتطلبات رأي المدقق:

**بواقع البرتغالي :** يطالب رئيس البلدية بمعرفة رأي المدقق مسبقاً حيث يعتبر أمر مهم لكل السلطة التنفيذية ولكن هذا أمر معارض بالنسبة لخاصية للاتحاد الدولي المحاسبين حيث يقدم المدقق القانوني الإلزامي رأيه بشأن الحسابات التي تمت الموافقة عليها من قبل السلطة التنفيذية قبل تقديمها للمجلس للتقييم . (Jorge, Pinto, & Nogueira, 2023, p. 232) حيث ينص المعيار التدقيق الدولي ISA 705 على المكلفين بالحكومة يجب أن يزودوا المراجعين بمزيد من المعلومات والإيضاحات فيما يتعلق بالأمر التي أذت الى التعديل المتوقع قبل التقديم الرسمي وهذا ما نسعى اليه من خلال فكرتنا في الادارات العمومية الجزائرية عند تفعيل التدقيق الخارجي كصفة رقابية مستقلة تعتمد عليها الحكومات في الرفع من جودة الحسابات المالية، وهذا يكون من خلال خاصيتين أساسيتين وهي القرارات القانونية بموائمة القطاع العام والخاص من خلال قوانين، وكذلك بتبني معايير التدقيق اضافة عن 16 معيار تدقيق جزائري تتماشى مع هذا المنطلق كما سبق الذكر في الادبيات البرتغالية المحللة للوضع الحكومي للبلديات

فرع 4 أنواع عمليات التدقيق الممكن تطبيقها على القطاع العام: وفق المعايير التدقيق الدولية تم

تحديد عدة أنواع من عمليات التدقيق التي يمكن تصنيفها وفق المعايير التالية:

أ. التنظيم : التدقيق العام الخارجي والمراجعة الداخلية العامة

ب. وقت التنفيذ: التدقيق المسبق والتدقيق اللاحق

ت. طبيعة العلاقة القانونية بين الطرفين: التدقيق القانوني والتدقيق التعاقدية

ث. الغرض من التدقيق: تدقيق المطابقة والتدقيق المالي ومراجعة النظام ومراجعة الأداء. (ZETI,

Luca, & Pirvu, 2020, p. 4)

فرع 5. عرض أنواع الرئيسية أجهزة العليا للرقابة :

المجال الخاضع للرقابة يتمثل في التدقيق التنظيمي ، التدقيق الاجتماعي والمراجعة البيئية . فنقوم بعرض

أهم أنواع التدقيق التي تقوم بها أجهزة التدقيق العليا في الاتحاد الأوروبي المتمثلة في التدقيق المالي الذي يقوم

بفحص التقارير والوثائق وأنظمة الرقابة الداخلية والاجراءات المالية والمحاسبية وغيرها من السجلات والوثائق .من

أجل التحقق من أن البيانات المالية موجودة بصورة دقيقة وصحيحة للوضعية المالية ومادا كانت نتائج متوافقة مع

المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة .

وان الغرض من التدقيق المالي بأن تكون العمليات الاقتصادية تم تنفيذها وفق للوائح القانونية المعمول بها

وتقديم تأكيدات تدل على أن البيانات المالية التي فحصت معدة بدقة (ZETI, Luca, & Pirvu, 2020,

p. 4) ومن هذا يمكن تفرقة بين الفحص أو المسمى بالتدقيق المالي الذي يقوم به القضاة أو المدققون الماليون

التابعون لمجلس المحاسبة وهو التأكد بأن جميع البيانات المالية اعدت وفق القوانين والنتائج المرجوة لكن عكس

المدقق القانوني الالزامي والذي يتميز بالاستقلالية المثلى وخاصية العمل وفق المعايير التدقيق المنتمي اليها التي

تسمح اليه بالتأكد من صحة ومصداقية البيانات المالية لإبداء رأيه الفني المحايد، وهنا الاشكال الذي سيطرح في

المستقبل القريب من لديه الأحقية بتدقيق القطاع العمومي المتبني للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كالدولة

الجزائرية.

مطلب السابع: معايير التدقيق الدولية سنتطرق من خلال هذا المطلب الى معايير التدقيق الدولية

فرع 1. عرض معايير التدقيق الدولية يتمثل عدد معايير التدقيق الدولية ب74 معيار قابل للتعديل

وتحيين ، حيث تصنف الى خمسة أصناف كالآتي : (IFAC Proposed, 2021)

1. معيار الدولي لرقابة الجودة .ISQC
2. معايير المراجعة الدولية IAS
3. معايير ارتباطات الفحص ISRE
4. معايير ارتباطات التأكيد ISAS
5. معايير الخدمات ذات العلاقة ISRS

ونقوم بعرض موجز في الشكل الاتي : رقم الشكل (04)



المصدر : من اعداد الباحث الاعتماد على ما سبق

نقوم بعرضها وفق الجدول الاتي :

الجدول رقم (04) معيار الدولي رقم لرقابة الجودة

رقم المعيار	اسم المعيار	نطاق المعيار	هدف المعيار
ISAC 01	معيار الدولي لرقابة الجودة	ينطبق هذا المعيار على كافة شركات المحاسبين المهنيين فيما يتعلق بعمليات مراجعة البيانات المالية، عمليات تدقيق كإجراءات رقابة الجودة لعمليات تدقيق البيانات ، ومامدى الامتثال لسياسات المحددة من طرف المعيار.	فهم الامور التي تحتاج الشركة الى انجازها وتحديد ما اذا كانت الشركة بحاجة للقيام بأمر اخرى أم لا من اجل تحقيق الهدف.

SOURCE : [https://www.ifac.org/\\_flysystem/azureprivate/publications/files/2018-IAASB-Handbook\\_Volume-1\\_Arabic\\_Secure.pdf](https://www.ifac.org/_flysystem/azureprivate/publications/files/2018-IAASB-Handbook_Volume-1_Arabic_Secure.pdf)

أ . وتائق نظام رقابة الجودة : ينبغي تضع المنظمة وتائق مناسبة بتوفير دليلا على عمل كل عنصر من عناصر رقابة الجودة لديها، كما يكفي أن تضع المنظمة سياسات واجراءات تدل باحتوائها على اجراءات

المراقبة بتقييم امتثال المنظمة لنظام رقابة الجودة، أو الاحتفاظ بذلك لفترة زمنية أخرى اذا اقتضى الامر وفق القانون .

ينبغي أن تضع المنظمة سياسات تدل على توثيق الشكاوي والاجراءات للاستجابة لها (IFAC Proposed, 2021, p. 65)

نرى بان تقييم الجودة للنظام شيء مهم وفق المعيار من أجل بلوغ أهداف المنظمة، وهنا نطرح التساؤل هل نظام الرقابة القبليّة لديه الاجراءات الكافية لتحقيق الجودة المتبتغاة وفق النظام في مؤسسات القطاع العام الغير ربحي، هذا ما يدل على البحث على رقابة خارجية تساهم في رقابة الجودة للنظام المعمول به في القطاع العمومي، حيث تبقى هذه الاشكالات دائما يفترض البحث فيها ضمن أدبيات الأكاديميين والمهنيين لمسيرة القطاع العمومي وفق النهج الجديد ونقل خصائص القطاع الخاص ضمن القطاع العام بمراعاة دائما تكاليف هذا الطرح الجديد.

ب. متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة : يحدد مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين المبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي والمتضمنة ما يلي : (IFAC Proposed, 2021, p. 67)

- الموضوعية
- الكفاءة المهنية والعناية الواجبة
- السرية
- السلوك المهني
- النزاهة .

من خلال عرض متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة والتي نص معيار التدقيق الدولي للمجموعة الأولى، نلاحظ من خلال الكفاءة المهنية الواجبة، والتي تفتقدها الادرات العمومية ما يدل على ضرورة وجود هيئة تحكم بموضوعية على المعلومات المالية المقدمة، وكذلك ايجاد سبل لبناء محاسب عمومي قادر ومكيف وفق الاصلاحات المحاسبية ليصبح مؤهل محاسبيا ( ككيفية معالجة عمليات المحاسبة العامة، وحساب مختلف التكاليف على سبيل المثال).

بحيث يتم تعزيز المبادئ الأساسية بشكل خاص من خلال: (IFAC Proposed, 2021, p. 67)

○ التعليم والتدريب

○ قيادة الشركة

○ المراقبة

○ عملية التعامل مع عدم الامتثال

وهنا نطرح التساؤل هل الرقابة القبلية المعتمدة في الادرات العمومية لديها المكونات والأدلة الكافية للتعامل مع عدم امتثال تسيير نفقات وفق الهدف المرجو، وهل القرار المتخذ من طرف الرقابة القبلية يتم في الوقت المناسب، وبصفة دورية، وبموضوعية فمن خلال هذه التساؤلات ووفق المعايير التدقيق دولية ومضمونها يدل على أهمية الاستفادة من خصائص جهة مستقلة وتعالج رقابة للبيانات العمومية الغير ربحية بشكل موضوعي، ومرشدة في نفس الوقت للنفقات في حالة عدم امتثال للبرنامج والأهداف المسطرة وهذا خاصة في ظل الانتقال من أساس النقدي الى أساس الاستحقاق.

● **الموارد البشرية :** ينص المعيار التدقيق الدولي لرقابة الجودة على ضرورة اختيار افراد نزهاء يملكون المقدرة على تنمية الكفاءة والقدرات اللازمة ويتمتعون بالصفات المناسبة التي تمكنهم بأداء العمل بكفاءة وذات جودة عالية . حيث تتضمن الفقرة 29 من المعيار قضايا الموظفين المرتبطة بالإجراءات والسياسات الكيان

المتعلقة بالموارد البشرية ما يلي: (IFAC Proposed, 2021, p. 71)

■ تقييم الأداء

■ التوظيف

■ الكفاءة

■ التطور الوظيفي

■ التعويض

■ الترقية

■ تقدير احتياجات الموظفين

■ القدرات، بما في ذلك الوقت المستغرق لأداء المهام

يصف المعيار الدولي الموارد البشرية المتعلقة برقابة الجودة لدى المنظمات يجب أن تتميز بالثمانية صفة السابقة الذكر ، من أجل تحديد أهداف الشركة ، وهنا نقول هل توجد هذه الصفات المحددة بشركات موظفي

المحاسبة ضمن المحيط الجزائري بالنسبة للمدققين الداخليين أو الخارجيين أو خبراء، لأن هذا مرتبط بشكل وطيد مع تحقيق أهداف المرجوة من القرارات المتخذة من خلال قراءة مخرجات هذه المنظمات أي القوائم المالية، ولتحقيق هذا المبتغى يجب اتباع المحددات وفق المعيار لتنمية الكفاءة وهناك عدة طرق نذكر منها كالآتي :

(IFAC Proposed, 2021, p. 72)

➤ التعليم المهني

➤ الخبرة العملية

➤ التطور المهني المستمر، بما في ذلك التدريب

➤ التدريب على أيدي كادر عمل أكثر خبرة ، مثل الأعضاء الآخرين في فريق العملية.

➤ التعليم في مجال الاستقلالية للموظفين الذين يتعين عليهم أن يكونوا مستقلين

ومن خلال المحددات التي نص عليها المعيار والتي يجب اتباعها عند تسليطها على الإدارات العمومية الجزائرية ، بحكم انتهاجها اساس الاستحقاق مؤخرًا فعليها الاستعانة بالرقابة الخارجية والتي تتمتع بالاستقلالية، بحكم مهنة التدقيق الخارجي هي التي تتميز بالاستقلالية، وأن المهنيين بها كمحافظ الحسابات لوجود مسار جامعي ويتمحور التعليم بمجال الاستقلالية ، ولكن ضمن مهمة محافضي الحسابات العادية والخاصة يتميزون بالاستقلالية، وهذا لا يكفي إلا بالقيام بفتح مراكز لتكوين مهنيين يتماشوا مع الرقمنة والتكنولوجيا والتعليم في مجال الاستقلالية. (Ruggiero, Mazzillo, & Monfardini, 2022)

ج. عرض المجموعة الأولى المبادئ العامة والمسؤوليات نقوم من خلال الجدول بعرض المجموعة الأولى

للمعايير التدقيق الدولية ISA التي تتمثل في ثمانية معايير

الجدول رقم ( 05 ) معايير التدقيق الدولية لمجموعة مبادئ العامة والمسؤوليات

نطاق المجموعة	اسم المعيار	رقم المعيار
تتضمن المجموعة ثمانية معايير تتناول :	الاهداف العامة للمدقق المستقل واجراء عملية التدقيق وفقا للمعايير التدقيق الدولية	ISA200
الاهداف العامة والمبادئ	الاتفاق على شروط التكليف بالتدقيق	ISA210
والمسؤوليات التي تحكم مهنة	رقابة الجودة لرقابة القوائم المالية	ISA220
التدقيق المالي الخارجي ،	توثيق اعمال المدققين	ISA230

اساس جودة عملية التدقيق ، مسؤوليات التي تكون على عاتق المدقق الخارجي	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية	ISA240
كاكتشاف الأخطاء والغش ، والالتزام بتطبيق القوانين الاتصال بالمكلفين لا بلاغهم بالقور في نظام الرقابة الداخلية ان وجدت	مراعاة القوانين والانظمة عند تدقيق البيانات المالية.	ISA250
	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	ISA260
	الابلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والادارة	ISA 265

مصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نوردين مزباني ، الاطار الدولي للتدقيق المالي ، معايير التدقيق الدولية ISA ، نوميديا ، الطبعة 2 ، 2021 ص 51 و 55.

### المبحث الثاني : آفاق تفعيل التدقيق الداخلي في الادارات العمومية

سنعرض من خلال المبحث الثاني المفاهيم الحديثة، معايير التدقيق الداخلي ،... الخ ، حول آفاق تفعيل التدقيق الداخلي ومامدى مساهمة وحدة التدقيق الداخلي بالقطاع العمومي الغير ربحي، خاصة من خلال الاستفادة من التعبير بموضوعية على القوائم ونظام الرقابة الداخلية لدى الادارات العمومية بتقارير مالية معدة وفق المدقق الداخلي.

### المطلب الأول: مفاهيم التدقيق الداخلي

**فرع 1. مفهوم التدقيق الداخلي** يعرف معهد المدققين الداخليين بأن التدقيق الداخلي نشاط استشاري وتأكيد موضوعي مستقل مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة (الكيان) على تحقيق أهدافها من خلال تقديم نهج منظم ومنضبط لتقديم وتحسين فعاليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.

ومن خلال هذا التعريف الذي يشير بأن التدقيق الداخلي خضع لتحول نموذجي من التركيز على المساءلة إلى تحسين النتائج المستقبلية لمساعدة المدققين على العمل أكثر كفاءة وفعالية. (Enofe & al, 2013, p. 163) ويعرف بأنه: تدقيق داخل المؤسسة، ويعتبر نشاط مستقل لتقدير ما نسبة السيطرة على العمليات على أنها في خدمة الإدارة، وهي عنصر تحكم وتقييم الكفاءة، حيث يمكن توضيح بطريقة ما أن التدقيق الداخلي يغطي جميع وظائف المؤسسة كالتسويق، الإنتاج، التمويل، الموظفين والمحاسبة (belaiboud , 2011, p. 10)

## فرع 2. جودة التدقيق

### أ. مفهوم جودة التدقيق في سياق القطاع العام:

"إنها احتمال قيام المدقق باكتشاف والإبلاغ عن التحريفات في البيانات المالية للعمليات." (Langella, Eugenio , & and Ele, 2021, p. 11). بحيث يجب أن يتميز المدقق الداخلي بخلفية المحاسبية والمعرفة المالية والمراجعة والمؤهلات المهنية ضرورية للرقابة المالية عالية الجودة. وهذه السمة التي تم الاعتماد والتركيز عليها في الإدارة العامة الجديدة، بحيث في الثمانينيات لمعظم البلدان الأنجلوكسونية ( الولايات المتحدة الأمريكية وأستراليا ونيوزيلندا إلخ ) كان توجه إصلاحه بانتقال إلى الإدارة العامة الجديدة. وتمثل هذه الإدارة التي تم تصديرها من القطاع الخاص إلى القطاع العام، وكذلك في فرنسا الساري المعول سنة 2006 باعتماد قانون الأساسي المتعلق بقوانين المالية LOLF. (CaseBenin, 2021, p. 17)

### ب. مميزات جودة التدقيق في سياق القطاع العام

محاولة نقل جودة التدقيق الخاص ومحاكاتها بالقطاع العام، كما عرفنا سابقا جودة التدقيق على أنها احتمال أن يكتشف المدقق وجود خروقات أو انحرافات في النظام المحاسبي للإدارة العمومية تم يبلغ عنه أنيا وفعليا. فيعتمد هنا الاكتشاف على القدرات الفنية للمدقق. ولكن تعتمد إعداد التقارير المالية على استقلالية المدقق. فتحسن جودة التدقيق عندما يعلم أن المدقق عمله سيخضع للمراجعة من قبل أطراف وأن هناك عقوبات على عمل رديء الجودة ونجد هذه الفرضيات مستعارة من القطاع الخاص. وأكدت هذه الفرضيات في سياق القطاع العام عند تحليل 308 مراجعة الجودة لمكتب تدقيق تكساس للقطاع العام. ان تدقيق مناطق المدارس المستقلة لديها قابلية لتعميم الاستنتاجات المتعلقة والمختلفة بجودة تدقيق القطاع الخاص على القطاع العام من خلال عملية تحليل فجوة توقعات التدقيق الداخلي في القطاع العام حيث أكتشف هوبكنز سنة 1997 وأثبت سمات الجودة أن ترتبط كالاتي:

- السمات المميزة التي يتمتع بها المراجعين كالتكامل والموضوعية والاستقلالية ومهارات الاتصال الجيدة للمدقق.
- السجلات الرسمية للتدقيق والخطط المرنة أي منتج التدقيق وأعمال التدقيق.
- فعل الرغم من اختلاف القطاعين العام والخاص لوحظ خطاب مشترك أن أحد المتطلبات الرئيسية التي يجب أن يتميز بها جودة التدقيق لكل من الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمدققين القطاع الخاص هو

استقلالية المدقق .وإلا فإن رأي التدقيق لن يتميز بالمصدقية .وهذا من شأنه أن يعزز مساءلة الحكومة خاصة في ظل غياب المنافسة.

- يجب استقلالية الأجهزة العليا لرقابة المالية والمحاسبية على السلطة التنفيذية والتشريعية. (Caruana & Magdalena, 2021, pp. 9,10)

### فرع 3. فوائد المدقق الداخلي من وجود المدقق الخارجي: نختصرها على النحو الآتي

- ان التنسيق والتعاون بين المدققين الخارجيين والداخليين من خلال تبادل المعلومات، التنسيق ، التخطيط المشترك ، يساهم في تعزيز الشجاعة الأخلاقية للمدققين الداخليين (Khelil, 2023)

### فرع 4. التدقيق الداخلي يحسن أداء الإدارات العمومية واحتياجات الجمهور:

- إفراض أن التدقيق الداخلي الجوهرى يحسن أداء الإدارات العامة . فهنا نلجأ إلى نظرية الوكالة ونظرية أصحاب المصلحة (CaseBenin, 2021, p. 17). فنظرية الوكالة هي الإطار الأكثر استخدام لشرح جودة التدقيق في كل من القطاعين الخاص والعام والسابق التطرق إليها من خلال المبحث الأول لأفاق تفعيل التدقيق الخارجي بالقطاع العام .

**مطلب الثاني: الرقابة الداخلية بالقطاع العام** نسعى من خلال المطلب الى توضيح أهمية الرقابة الداخلية في أي منظمة كانت ربحية أو غير ربحية ، وهذا ما ينقص الادرات العمومية كالمستشفيات العامة بافتقارها لنظام الرقابة الداخلية ، ومما سبب افتقار كدالك للمدقق الداخلي.

### فرع 1: تعريف الرقابة الداخلية: تعرف نظام الرقابة الداخلية منظمات اللجنة الداعية التابعة للجنة

COSO أنها" عملية يقوم بها مجلس الإدارة وأعضاء آخرين في المنظمة بهدف توفير درجة من الثقة المعقولة".

### فرع 2: أهداف الرقابة الداخلية: يسعى مجلس الإدارة والأعضاء لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية كالآتي :

- موثوقية المعلومات المالية .
- الامتثال للقوانين والأنظمة المعمول بها.
- كفاءة وفعالية الموارد.

على سبيل المثال قطاع التعليم .أهم الإجراءات رقابة الداخلية بقطاع التعليم (أي الخطة المحاسبية الرسمية

لقطاع التعليم بدولة البرتغال مثلا. التي تهدف إلى : (da Costa & Maria da Conceição, 2021, p.

- اكتمال ودقة السجلات المحاسبية.
- تنفيذ السياسات المحددة والسابق ذكرها .
- فعالية إدارة وجودة المعلومات.
- تحديث الأصول الثابتة للمنشأة (الكيان).
- ضمان حماية الأصول.
- مشروعية وانتظام المعلومات.
- الصورة الحقيقية للقوائم المالية .

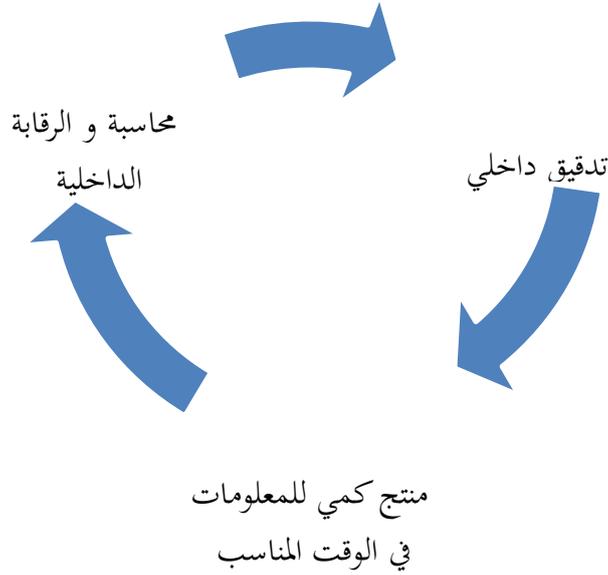
وهنا نقول أن هذه الأهداف المترتبة عن نظام الرقابة الداخلية غير موجودة بالإدارات العمومية الجزائرية على سبيل المثال هدف ضمان حماية الأصول وتحديث الأصول الثابتة (إعادة تقييم) نفتقرها بالإدارات العمومية وهذا ما يجب توظيفه بالإدارات العمومية بمصلحة الرقابة الداخلية ومصلحة التدقيق الداخلي بالقطاع العام الغير ربحي.

#### مطلب الثالث : مسببات تفعيل ووجود التدقيق الداخلي بالقطاع العام :

إن ازدياد خطر احتواء البيانات المالية على عمليات الاحتيال. وهذا ما تشير إليه الأبحاث والأدبيات الأكاديمية حاليا مما يعزز القيمة المضافة التي تضيفها وظيفة التدقيق الداخلي بالقطاع العمومي.

إن وظيفة التدقيق الداخلي هي جزء لا يتجزئ من وظيفة المحاسبة، فلكي نتحصل ونتج معلومات كمية وفي الوقت المناسب للجهات المستقبلية والفاعلة. يجب إشراك جميع الموظفين في هذا المجال (da Costa & Maria da Conceição, 2021, p. 114). أي نوضح أكثر:

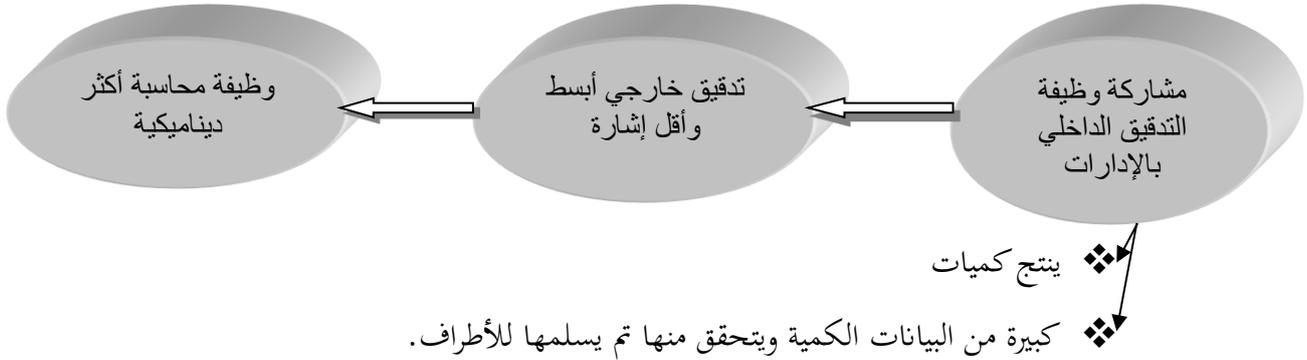
الشكل رقم (05) أهمية التدقيق الداخلي بالمنظمة



مصدر: من اعداد الباحث

ونوضح ضرورة وجود التدقيق الداخلي بالقطاع العام الغير ربحي كاستنتاج آخر من الشكل الآخر كالآتي:

الشكل رقم (06) : ميزة التدقيق الداخلي بالإدارات العمومية.



مصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على ما سبق ص 114 .

نقول بان من خلال الشكلين السابقين أن وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت مهمة في القطاع العام في عصرنا الحالي وهذا لاكتمال الحلقة المحاسبية من أجل التوصل على المعلومات ذات موثوقية ومعبرة بشفافية عن النفقة التي تحدث والاهتمام الاكثر بأداء هذه النفقة ليس فقط صرفها (تصفير الميزانية)

### مطلب الرابع: المراحل الخمسة الأساسية لنهج التدقيق الداخلي المرتكز على السلوك:

هي مراحل أساسية يعتمد عليها المدققون أثناء عملية التدقيق والفحص في المؤسسات، ونتمنى إلى تجسيد هذه المراحل في الإدارات العمومية الجزائرية، خاصة بضرورة الاهتمام المراجعين على غرار العمل المحاسبي والتسجيلات كذلك تدقيق سلوك الموظفين بالإدارات العمومية وماعليه من آثار إيجابية على نجاعة وترشيد النفقات ونعرض هذا من خلال الشكل:

#### الشكل رقم (07) مراحل نهج التدقيق المرتكز على السلوك.

##### مشاركة المعرفة

لمشاركة المعرفة أو الأنشطة التجارية التي سيتم تدقيقها وكيف تعامل الجهات الفاعلة مع الانحرافات

##### تخطيط تعيين الفريق

تجميع مصادر المخاطر لتخصيص موارد التدقيق الداخلي  
اهتمام بأكبر المجالات ذات المستوى الأعلى من مخاطر السلوك لرفع مستوى سلوك المدققين وتعزيز الفكر

##### تقييم الصفات الاستراتيجية

القيام بالسياسات والاجراءات ن وتتم في التدريب ، اللجان، عمليات التصعيد ، بحيث يكون الاتصال من

##### متطلبات عمليات الموارد البشرية

يتم لتقييم اطار الاداء لتقييم مسؤولية الادارة وكيف ينظر للسلوك لتقييم هذه الاخيرة (الادارة) ، من خلال  
تقييم قوة الموارد البشرية

##### الإبلاغ والتقييم

لتقييم الدخل وأثر الاصول ، تم تغيير نهج الاستقلالية لتحديد الاحتجاجات

مصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على Soh, W. G., Antonacopoulou, E., Rigg, C., & Bento, R. (2022). Embedding a 'reflexive mindset: 'lessons from reconfiguring the internal auditing practice. *Académie of Management* page 49 *Learning and Education*

**المطلب الخامس: دور التدقيق الداخلي في حوكمة المنظمات:** انشأت المنظمات ثلاثة خطوط الدفاع، باعتبار اصحاب المديرون والمخاطر الخط الأول، اما ادارة المخاطر الخط الثاني ، وتأتي تأمين المخاطر في الخط الثالث والذي يمثل التدقيق الداخلي بحيث يعتبر الجدار الاخير قبل التدقيق الخارجي، والجهات التنظيمية، فيعكس دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات بأن المنظمات التي لديها تدقيق داخلي تكون اكثر على اكتشاف سوء السلوك داخل المنظمات، ويوكن هذا بتدريب المدققين لتحقيق من الامتثال، ولهذا اصبح ينظر للمدققين الداخليين رجال الشرطة الداخليون . ويعزز نهج التدقيق الداخلي القائم على عقلية الامتثال الاداء مع متطلبات الافصاح. وهنا نرى بان المنظمات الجزائرية الغير ربحية عند تطبيق اساس الاستحقاق يجب توفير نظام رقابة داخلية لكي يتم تقييمها بموضوعية من طرف المدقق الداخلي ويصبح كجدار الثالث قبل الرقابة الخارجية، بمساهمته بالتعبير عن ما مدى تطبيق اهداف المنظمة (Bento, Soh, Antonacopoulou, & Rigg, 2022, p. 17)

#### المطلب السادس الترويج لممارسات القطاع الخاص بالقطاع العام:

أدت الأزمة الاقتصادية العالمية الحالية الى اعادة النظر والتفكير بشكل كبير في نظرية الاقتصاد الكلي ، بحيث يمكن توسيع نطاق التقييم ليشمل ممارسة المحاسبة والتدقيق في القطاع الخاص ( قطاع الأعمال) ، بحيث تم الترويج للقطاع الخاص باعتباره يمارس من أفضل الممارسات التي يجب على المحاسبين والمراجعين في القطاع العام اتباعها بحيث ينظر توماس أساري في دور التدقيق الداخلي في تعزيز الحوكمة الرشيدة وتحسين الأداء بناء على خبرة الحكومات الافريقية (Asare, 2009, p. 7)، وهنا تسعى دراستنا بضرورة تفعيل مهنة التدقيق الداخلي بالإدارات المحلية الحكومية من أجل ترشيد نفقاتها وتحسين حاجيات المواطن وهذا بناء على الخبرات المنقولة من دول الاتحاد الاوروبي الساعية في هذا المجال.

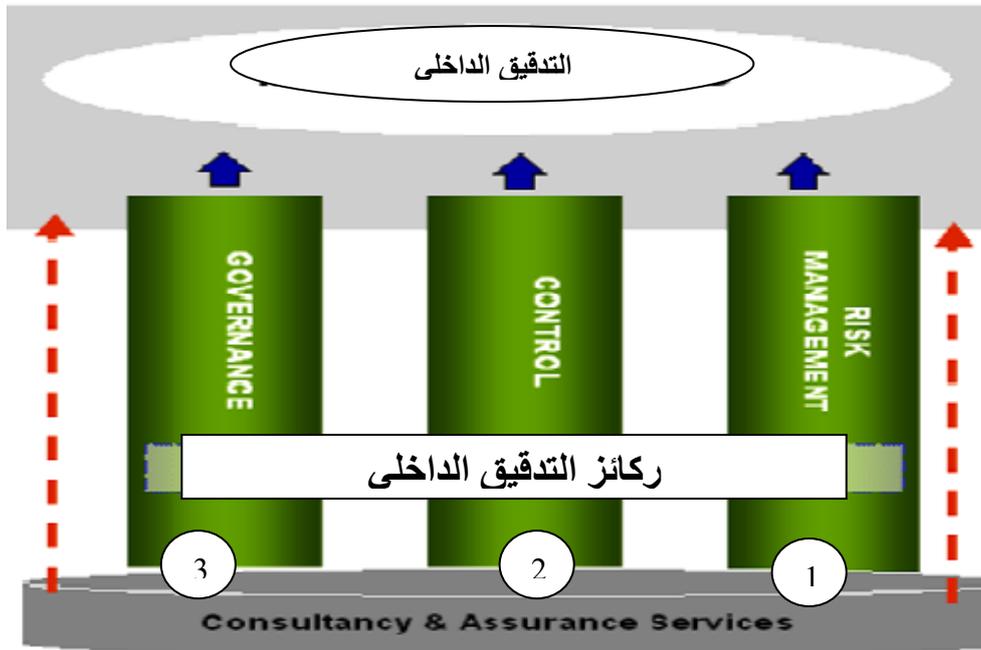
حيث كانت هناك عدة تساؤلات حول هذه النقلة للممارسات القطاع الخاص الى القاط العام، فيقدم "جيمس شان" الخطوط العريضة لاختلاف بين محاسبة الاعمال ومحاسبة الحكومية (العمومية) فهو يقدم ثلاث أسئلة مهمة عندما تتعارض وجهات نظر هاتين المجموعتين حول العرض المالي للحكومة ، كيف ينبغي حل هذه النزاعات ؟ وكيف ينظر المتخصصون في الميزانية العامة الى الحكومة بشكل مختلف؟ وماهي الأشياء الايجابية في محاسبة الاعمال (المالية) لدرجة أنه يتم حث الحكومات عليها ؟ . حيث يواصل norvald mosen

يُنتج معلومات مماثلة لتلك التي توفرها البيانات المالية في القطاع الخاص خصيصا لكيانات القطاع العام للبلدان الأوروبية.

وأصبحت عدة تساؤلات على العقود الماضي هل تغيرت لعبة التدقيق ؟ سياق عملها ؟ أو معا؟ حيث تكمن هذه الأسئلة في جوهر النقاش حول العلاقة بين اصلاح الادارة العامة للحكومات وتدقيق القطاع العام (Flynn, 2002).

**فرع 1. الاركان الثلاثة للتدقيق الداخلي :** نبين من خلال الشكل اسس الاركان التي يستلزم وجودها بمهمة التدقيق الداخلي وهي ادارة المخاطر والتي غير موجودة بالقاطع العام الغير ربحي الجزائري نظرا لفرغ نظام الرقابة الداخلية اي لا يوجد مصفوفات يمكن المدقق من تحليل واكتشاف المخاطر، والركيزة الثانية المراقبة باعتبار المدقق الداخلي مستقل عبر مصالح المنظمة فسيعبّر عن رأيه بكل موضوعية. الشكل رقم (08) الاركان الثلاثة للتدقيق الداخلي، والركيزة الثالثة التحكم حيث بوجود هذه الخاصية ضمن القطاع العام يساهم في حوكمة الهيكل التنظيمي للمنظمة.

الشكل رقم(08) : ركائز التدقيق الداخلي



Source international journal of governemantal financial management vol .ix.no.1; 2009 p 29.

من خلال الشكل الركائز الثلاثة التي يتميز بها التدقيق الداخلي بالقطاع العام ، الركيزة الأولى تتمثل في ادارة المخاطر ، والركيزة الثانية تتمثل في المراقبة ، الركيزة الثالثة تتمثل في التحكم اي من خلال التدقيق نستنتج حوكمة رشيدة داخل المنظمة.

يمكن "للتدقيق الداخلي بمساعدة في تحسين عملية الحوكمة من خلال التركيز على كيفية انشاء القيم لضمان فعالية وكفاءة الرقابة والإدارة لكيان القطاع العام"(journal, 2009, p. 29) حيث يعتبر نظام القيم اي حكومة منفتحة تتسم بالشفافية في تعاملها بحس عال جدا للسلوك الاخلاقي والعدالة، ومن اجل ضمان اتخاذ قرارات منفتحة وخاضعة للمساءلة لابد من إصلاح التصميم الهيكلي للتدقيق الداخلي ونطاقها وطريقة ممارستها في جميع مؤسسات القطاع العام الغير ربحية. بحيث أن المدققون الداخليين يقدمون دورين في الحوكمة على أنها ذات شقين الشق الاول يقدم المدققون الداخليون تقييمات موضوعية و مستقلة حول مدى ملائمة هيكل حوكمة المؤسسات والفعالية التشغيلية لا نشطة الحكومة، اما الثاني يعتبرون ويعملون كمحفزات للتغيير بحيث يدعو الى التحسينات لتعزيز هيكل وممارسة الحوكمة للمنظمة، بناء على ما سبق هذا ما ينقص في الادارات العمومية الجزائرية بعد تبني اساس الاستحقاق فيجب توازي الاصلاح المؤسساتي مع اصلاح التدقيق، والا يبقى الوصول الى الشفافية ومساءلة المديرين امر نسبي ودون نجاعة.

### مطلب السابع مقارنات التدقيق بالقطاع العام في البلدان الانجلوساكسونية :

مست عمليات الاصلاح عبر الوقت بانتقالها من نيوزيلندا الى الدول الانجلوساكسونية الاخرى، تم انتشرت عبر الدول الإسكندنافية ، ووصلت في السنوات الاخيرة الى البحر الابيض المتوسط والتي تمس الدولة الجزائرية في بدايات سنة 2018 بانطلاقة نوعية في الاصلاح المحاسبي للقطاع العام.

بحيث مست هذه التغيرات بالمؤسسات التدقيق العليا في الدول الانجلوساكسونية، وهذا باعتبار الادارة العامة الجديدة NPM والتي تختلف من بلد لآخر حسب المفاهيم، وأساليب التنفيذ، (journal, 2009, pp. 11,29)

وفق الادبيات عبر الإنترنت تأثرت قطاع الرعاية الصحية في معظم البلدان المحلية والمركزية وفق ما أتى على منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والاهتمام الكبير للإدارة العامة الجديدة بالمساءلة، حيث يعبر التدقيق اهداف الاداء ونظام التحكم و مؤشرات النجاح واعداد التقارير، وهذا ما يساهم بزيادة الإنتاج للسلع والخدمات العامة من قبل المنظمات العامة والخاصة والغير هادفة للربح، ويعتبر هذا بحد ذاته تحديات اضافية لأي نظام تدقيق العام (journal, 2009, pp. 11, 12)

ومن خلال الجدول رقم (06) سنعرض أهم المقارنات في التدقيق للدول الانجلوساكسونية ( ايطاليا، المانيا)

الدولة الالمانية	الدولة الايطالية
<ul style="list-style-type: none"> <li>اصلاحات طموحة على المستوى المحلي .</li> <li>تطوير نموذج الخاص بالإصلاح المسمى النموذج التوجيهي الجديد NSM</li> <li>تعديل النظام البيروقراطي الحالي بتكييف انظمة المحاسبة مع معايير القطاع الخاص ، واضفاء اللامركزية على تقديم الخدمات .</li> <li>ادخال علاقة بين المشتري والمزود (المانح).</li> <li>تحويل الاقسام الادارية الى اشكال وسيطة مثلا المؤسسات العامة .</li> <li>رغم 15 من اصلاح للإدارة العامة على المستوى المحلي ، هذا يدل على اصلاح مجزئ لا توجد روابط بين التغير المؤسساتي وتكليف ادوات التدقيق الجديدة ، ولكن بعد اصبحوا يدافعون عن دور المدققين كمستشارين يقدمون تقرير للإدارة في تبسيط العمليات والهياكل</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>تدقيق واسع ومتواصل للتشريعات الجديدة. ومس الاصلاح على المستوى المحلي حيث اصبحت البلديات أكثر <u>استقلالية</u> فيما يتعلق <u>بأدائها ونفقاتها</u> خاصة سنة 2002 ادت انتخابات المباشرة وزيادة استقلال المالي يجعل البلديات قريبة من المواطنين ، والهدف عرض المساواة ،</li> <li>سمح القانون للمديرين العموميين بإتفاق الموارد العامة، التمييز بين السياسيين والادارة .</li> <li>سنة 1999 اصبحت الرقابة الاستراتيجية وتقييم الادارة العليا الزامية لجميع البلديات ومنظمات القطاع العام وفق مرسوم تشريعي رقم 286 /1999</li> <li>سنة 2001 مساوات جميع مستويات الحكومة وفق الاصلاح للاطار الدستوري. أي الدولة لم تعد متفوقة هرميا على الحكومة المحلية.</li> <li>استبدال هرم الحكومات المحلية كالبلديات بمشكل مسطح لاحد مرؤوس وهذا من اجل حماية استقلالية المنظمات بإزالة الضوابط الرسمية على أنشطة البلديات والاجراءات التي تقوم بها الدولة .</li> <li>تم ادخال المحاسبة على اساس الاستحقاق على مستوى البلديات</li> <li>تم الاستعانة بمصادر خارجية لتوفير الخدمات العامة، حيث بإيطاليا نجح مفهوم استقلالية المدقق.</li> <li>تطوير نموذج الخاص بالإصلاح المسمى النموذج التوجيهي الجديد NSM</li> </ul>

مصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على international journal on governemental Financial management  
vol .ix.no.1 ; 2009 p11 et 12.

### المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS /IAS/IFRS

شهدت بيئة الأعمال الدولية في الآونة الأخيرة العديد من التغيرات كظهور التكتلات الدولية الجديدة كتكتل بركس ( BRICS ) والعملة الاقتصادية والمالية وانفتاح سوق رأس المال على المستوى الدولي وهيمنة الشركات المتعددة الجنسيات وهذا شكل تحديا أمام مهنة المحاسبة لكي تواكب هذه التغيرات على المستوى الدولي والعربي والدولة الجزائرية بصفة خاصة، والتي شهدت تبني إطار موحد يتميز بخصائص العرض والقياس والتوافق والتوحيد والبحث عن جودة التقارير المالية للوصول إلى الشفافية والإفصاح وهد يعكس حقيقة الاقتصادي لأي دولة .

لهذا نسعى من خلال هذا المبحث إلى توضيح التطور التاريخي للمعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS وإلى إصدارات المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS في ظل محاولة الدولة الجزائرية في جعل القوائم المالية قابلة للفهم والمقارنة الخاصة بالقطاع العمومي الغير ربحي.

### المطلب الأول ماهية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الإبلاغ المالي) IAS/IFRS

#### فرع 1. مفهوم المعيار المحاسبي .

- يعرف المعيار المحاسبي على أنه : " وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً يهدف إلى تقليل درجة الاختلاف والتباين في الممارسة أو التعبير عن الظروف المتشابهة ، ويعتمد كإطار لتقييم نوعية وقدرة العمل الفني " ( منصور ، على ، و زملاءه ، 2023 ، صفحة 6).
- ويعرف كذلك على أنه : "إطار عام أو نموذج أساسي يهدف إلى تحديد الطريقة السليمة لقياس وعرض والإفصاح عن العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على عناصر القوائم المالية بما ينعكس على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، بما يحقق أهداف المستفيدين " (فرنوي و السيد، 2020)

#### فرع 2 . اللجنة المسؤولة عن إصدارات المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.

سبق إصدارات المعايير المحاسبية عدة مؤتمرات بداية من سنة 1926 لمحاولة توحيد المحاسبة الدولية إلى غاية الوصول إلى المؤتمر الذي تم التوصل بتأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC سنة 1973 وكان أول إصدار للمعيار سنة 1975 تحت مصطلح المعايير المحاسبية الدولية IAS، لتصل إلى 41 إصدار إلى غاية سنة 2001 ليحل محلها مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB الذي قام بدوره بإلغاء 12 معيار IAS بحيث يقوم المجلس

بإصدار، التعديل ، إلغاء بحيث يتم إصدار المعيار من طرف مجلس تحث مصطلح معايير إعداد التقارير المالية (الإبلاغ المالي ) IFRS ، ليصل إلى 17 معيار إلى غاية سنة 2023. بالإضافة إلى 29 معيار محاسبي تحث مصطلح IAS.

ونلخص في الجدول(07)أدناه المقارنة بين لجنة والمجلس المعايير المحاسبية الدولية

المقارنة	لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASB	مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASC
التأسيس	سنة 1973	سنة 2001
إصدارات	تحث مصطلح IAS	تحث مصطلح IFRS
اعتماد	على المعلومة المحاسبية فقط	على المعلومة المحاسبية والمالية
عدد المعايير	41 معيار	17 معيار
أهدافه	إصدار المعايير المحاسبية الدولية	إلغاء (IAS) إصدار ، التعديل
علما أن كلى المعايير IFRS/IAS تخص قطاع الأعمال أي المؤسسات الهادفة للربح ومتبقي 29 معيار IAS و إصدار 17 معيار إلى غاية سنة 2022.		

مصدر من إعداد الباحث

### فرع 3. العوامل المؤثرة في قرار التحول الى المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية:

إن العديد من الدراسات سواء محلية أو أجنبية تشير إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية وما أهميتها لإعداد تقارير مالية عالية الجودة، " كما أن العوامل لا تختلف في الدول النامية عن الدول المتقدمة بل يكمن الاختلاف في درجة تأثير تلك العوامل في قرار التبني " (كريم، على ، و زملاءه ، 2023، صفحة 29). فتطور الأنظمة والممارسات المحاسبية يرتبط بالعوامل البيئية سواء كانت الاقتصادية ، الثقافية ، السياسية ، القانونية أو على مستوى التعليمي ونشير فيما يلي إلى أهم العوامل التي تؤثر على قرار التحول إلى المعايير المحاسبية الدولية :

#### 1- البيئة الثقافية :

تتمثل في العادات والتقاليد المنبعثة من مجموعة المظاهر المجتمعية التي تحكم قواعد السلوك والمعتقدات ، فإن كل دولة لها ثقافة خاصة بها بحيث تنعكس على الأنظمة المحاسبية للدولة ، فتعتبر الثقافة ضمن الأبعاد المعتمد

عليها لتبني المعايير المحاسبية الدولية واتخاذ قرارات استراتيجية فهو البعد المهم للنظر من خلاله ما مدى استعداد المجتمع لتبني أو عدم استقبال هذه المعايير .

## 2- أسواق رأس المال :

ومن أهم تحدي الذي يواجه تبني المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية هو مدى قدرة هذه المعايير لتسهيل أسواق رأس المال وهذا من أجل حماية المستخدمين للتقارير المالية ، ولهذا يوجد هناك فرق كبير بين أسواق رأس المال في الدول النامية ورأس مال في الدول المتقدمة فكل المعلومات المتوفرة في سوق لها علاقة بنموه . وبالتالي كلما كانت أسواق المالية ذات جودة عالية يترتب ويستلزم وجود تقارير مالية ذات جودة عالية ، وهذا ما يحفز الدولة على تبني المعايير المحاسبية الدولية.

## 3- البيئة الاقتصادية:

إن ظهور العولمة الاقتصادية والمالية وهذا ما يحفز كل دولة على وجود لديها بيئة اقتصادية قوية وبيئة تحثية قوية، وهذه الأخيرة تصبح الداعم الكبير لتبني المعايير المحاسبية الدولية .

## 4- مستوى التعليم

إن تبني المعايير المحاسبية الدولية يستوجب نظام تعليمي يوفر مؤهلين وخريجين للجامعات قادرين على فهم والعمل مهنيا لتفسيرات المعايير المحاسبية الدولية، وهذا لا يكفي فيجب إضافة برامج وهيئات أخرى تدريبية في مجال المحاسبة ليس فقط الكلاسيكية أي الوطنية بل حتى المعايير ، ومن هنا نقول أن ضرورة الاهتمام بالجانب (كريم، على ، و زملاءه ، 2023، الصفحات 20,21,22)

المهني والتعليمي ، لأن المعايير المحاسبية الدولية سواء IAS أو IFRS تتطلب فهم مبادئ وفرضيات علميا ومهنيا وهذا ما يجب أن يتوفر لدى مستخدمي هذه المعايير عند العمل بها .

## 5- البيئة السياسية :

إن تبين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يعتبر قرارا سياسيا يأتي من الهيئات والسلطات العليا للدولة واجتماعية فكلما كان نظام يميل إلى الديمقراطية وبغية تحقيق العدالة الاجتماعية كلما زاد الميل إلى تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

### 6-النظام القانونية:

إن قانون الاستثمار، قانون رأس المال وقوانين المحاسبة والتدقيق. تعتبر من أهم القوانين التي تعتمد عليها النظام القانوني عند الرغبة في تبني المعايير لإعداد التقارير المالية من أجل تطبيق هذه الأخيرة لابد من وجود بنية قانونية قوية توفر التزام المؤسسات بتبني المعايير وهذا ما قامت به الجزائر بسنة 2018 بإصدار قانون العضوي 15/18 وقوانين تخص الرقابة المالي لمجلس المحاسبة. وهذا من أجل التوجه إلى أساس استحقاق وهو تبني المعايير التي تخص الإدارات العمومية. IPSAS.

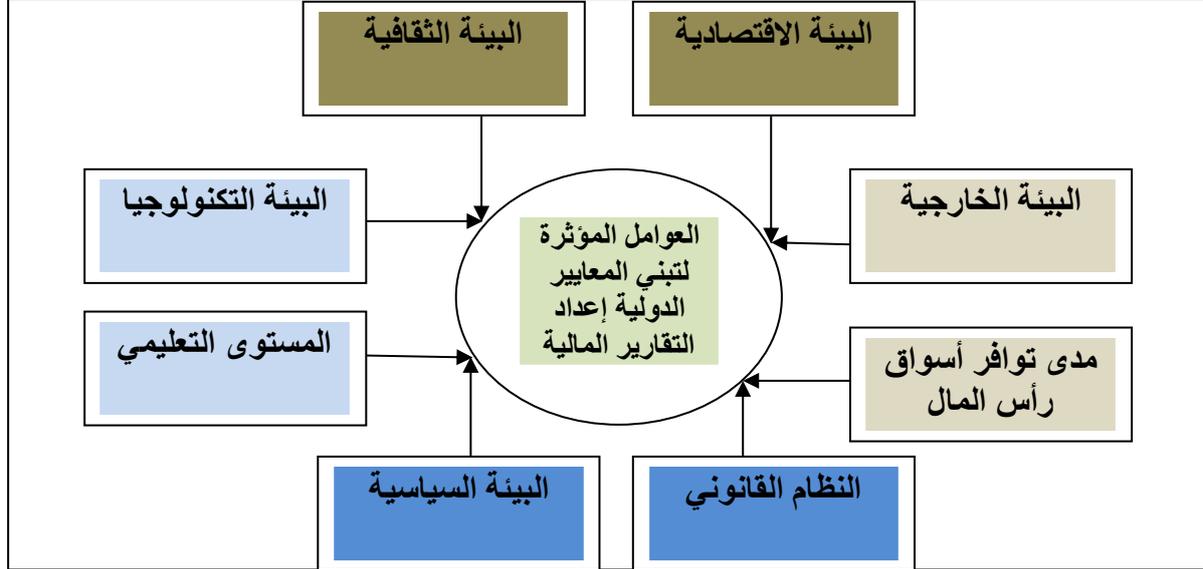
### 7-البيئة التكنولوجية:

في الآونة الأخيرة مع ظهور العولمة الاقتصادية والمالية أدى إلى ضرورة تطوير نظام المحاسبة للدولة ، حيث تعتبر التكنولوجيا المتمثلة في الإمكانيات المادية والبرامج والأفراد والمعرفة المستخدمة تساهم في التقدم التكنولوجي وهذه الأخيرة تصبح لها علاقة وطيدة وأثر كبير على اتخاذ الدولة قرار تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية . مثل " ظهور مفهوم ( XBRS ) **Extensible business reporting lagunage.** هذا يدفع العقول لتبني المعايير التي تحتوي على الجودة العالية والقدرة على التعامل مع تطورات التكنولوجيا والعولمة المالية.

### 8- البيئة الخارجية :

يعتبر النظام الخارجي من أهم فهم نظام المحاسبة فظهور الشركات متعددة الجنسيات الاستثمار الأجنبي المباشر بفرض بطريقة غير مباشرة على أي دولة بتبني المعايير إعداد التقارير المالية وهذا من أجل وجود محاسبة موحدة تخدم المستخدمين والمستفيدين من تقارير المالية ( منصور ، على، و وزملاءه ، 2023، صفحة 23).

الشكل رقم (09) : نبرز من خلال الشكل العوامل التي تؤثر على تبني المعايير إعداد التقارير المالية مع قياسها بالمحيط الدولة الجزائرية .



مصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على ريم منصور على حوسبة، وزملاءه ، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية the

international Financial reporting standards (ifrs) ، ط 1 ، القاهرة ، سنة 2023، ص 24.

نلاحظ في الآونة الأخيرة أن الجزائر تسعى إلى مسايرة المعايير المحاسبية الدولية سواء للقطاع الخاص أو القطاع العام ففي الفاتح جانفي 2010 قامت بتفعيل لنظام محاسبي مالي SCF يخص القطاع الأعمال وهذا ليحل محل المخطط الوطني PCN، فسعت الدولة من خلال نظام SCF إلى نقل المبادئ والفرضيات وتعديل إصدارات القوائم المالية وفق نوعا ما معايير المحاسبية الدولية IAS، بإعداد مدونة حسابات تتوافق مع المعايير و والبحث عن الخصائص كخاصية المقارنة ما بين السنوات وفق الجريدة الرسمية العدد 19 الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009 التي تحتوي على قرار المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008 ، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة حسابات وقواعد سيرها، وهنا تظهر ميزة القرارات السياسية (البيئة السياسية) فتبني المعايير المحاسبية الدولية، وهذا أتى من خلال أثر الشركات المتعددة الجنسيات والخاصة بالحقوقات بضرورة حتمية التحول إلى نظام محاسبي يخدم مستخدمي هذه الشركات. ونرى أثر النظام القانوني على تبني المعايير الدولية إصدارات التي قامت بها الدولة من بداية سنة 2003 إلى سنة 2007 بالموافقة على نظام المحاسبي المالي لبداية العمل به بفتح جانفي 2010 ، تبقى قصور في البيئة التكنولوجية بتحديد برامج وأفراد القطاع المحاسبي بالخصوص مهنة الرقابة ( التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي ) بفتح تكوين مكون لمحافظي الحسابات وفق المعايير المحاسبية الدولية ووفق البرامج التكنولوجية للرقابة خاصة بظهور حاليا ما يسمى بالذكاء

الاصطناعي في أسواق رأس المال . وكذلك المستوى التعليمي بتفعيل برامج جديدة تتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومقارنتها مع المستوى المهني وهذا من أجل الوصول إلى جودة التقارير المالية. وكذلك قصور نوعا ما في البيئة الثقافية وهذا من خلال محاولة الدولة الجزائرية بقرارات جيدة بتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS المتوقع تفعيلها سنة 2025 ، والذي كان سابق لها القانون العضوي 15/18 . وهذا من أجل تحقيق بيئة ثقافية تتميز بروح المسؤولية للمواطنين والمسؤولين اتجاه المال العام وتسيير العقلاني المتميز بحكم رشيد للنفقات .

#### فرع 4. الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية لإعداد التقارير المالية IAS/IFRS

يعتبر الإطار المفاهيمي (التصوري) بمثابة الدستور الذي تقوم عليه معايير المحاسبية الدولية، وهو عبارة عن نظام يعمل على تنسيق بين المبادئ والأهداف المحاسبية، تم وضع الإطار التصوري من قبل لجنة المعايير المحاسبية (IASB) حيث صادق عليه وتبناه مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) في سنة 2001. حيث "خصص هذا الإطار لوضع المصطلحات، القواعد، المبادئ الأساسية والقوائم المالية ، أهدافها ومستعملها وإظهارها حسب المعايير (IFRS)" (لخضر، 2012، صفحة 33) .

#### • المطلب الثاني ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS : نركز من خلال الماهية على

عدة فروع للمطلب الثاني للتطرق إلى أهمية تبني المعايير ، ووجه التشابه والاختلاف وغير ذلك

#### فرع 1. ضرورة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كـمعيار للجـمهور الدولي :

تسعى العديد من دول العالم لتنفيذ وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من أجل تحسين تدخل الدولة ، الشفافية ، الكفاءة ، قابلية المقارنة، والمساءلة وهذا لتنفيذ التوجه الجديد للقطاع العمومي وهي (Castañeda & Rodríguez, 2022, pp. 4,5)

- إن تطبيق إصلاحات مستندة إلى إدارة العامة الجديدة (NPM) دورا مهما للمعلومات الميزانية ومالية لغرض إدارة العامة .
- أصبح تحليل التكلفة والإيراد (العائد) أي قياس التكاليف والإيرادات والديون أمرا واجبا وأساسيا.
- تنفيذ نهج القطاع الخاص والأعمال تجارية وهذا من أجل قطاع العام أكثر كفاءة.
- ضغوط صندوق نقد والبنك الدولي واتحاد الدولي للمحاسبين لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع.

العام في الدول وخاصة الدول النامية باعتبار هذه المعايير تفضل قابلية المقارنة والشفافية والمساءلة كما تشير بعض تقارير الصندوق النقد الدولي بأن معايير المحاسبية للقطاع العام تفضل استقرار المالي وإدارة المخاطر. ويشير مجلس المعايير المحاسبية للقطاع العام أن أنظمة على أساس الاستحقاق تكون عالية الجودة وفعالة وقوية. (Castañeda & Rodríguez, 2022, pp. 4,5) ومما سبق نرى أن الإبلاغ عن المعلومات المالية العامة وفق نهج قطاع الخاص دولياً ، خطوة مستلزمه ومطلوبة لتحسين إدارة عامة.

**فرع 2 . مفهوم المجلس IPSASB :** عدة تعاريف نركز منها على " أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام توضح متطلبات الاعتراف و القياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام . " (للمحاسبين، 2009، صفحة 10) كما أن هذه المعايير مستوحاة من معايير إعداد التقارير المالية IFRS/IAS الصادرة عن مجلس IASB . ومن خلال هذا التعريف نقول أن المحاسبة الكلاسيكية ( المحاسبة العمومية ) بالقطاع الإداري العمومي الغير ربحي رغم بتميزها بإيجابيات إلا أنها لا تتسم ولا تعتمد على المتطلبات الأساسية المذكورة في التعريف " الاعتراف، القياس، والعرض و الإفصاح ضمن بيانات مالية هذا ما استوجب التوجه إلى الخصائص الموجودة بالمعايير إعداد التقارير المالية .

**المطلب الثالث الإصلاح، أسباب تحديات، تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق وفق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS :**

لخص "تشان" TCHANE أن إدخال المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بدا بسبب انتشار الضغط لتعزيز الشفافية المالية والمسائلة الحكومية باعتبارها عنصرين من أهم عناصر الحكم الرشيد بحيث لا يمكن فصلهما عن بعضهما البعض.

كما اعتبرت شركة Price Waterhouse coopères لعام 2009 بأن تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام على أساس الاستحقاق يسهل مراجعة والاطلاع على حسابات المنظمات العمومية .ويحسن المساءلة (Ismaili, Ismajli, & Vokshi, 2021, p. 1110).

**فرع 1. جاء الإصلاح المالي للقطاع العام من جهات البنك الدولي Wb والصندوق النقد الدولي IMF ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية oecd والاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC التي تضغط لقيام الإصلاح المالي للقطاع العام بالانتقال من المحاسبة على أساس النقد إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، مما أكدوا أن بعض العوامل تشير إلى الانتقال إلى أساس الاستحقاق وهي بمثابة تحديات متمثلة في :**

- توافر الموارد الكافية (البشرية والمالية).
- تفويض قانوني واضح.
- الالتزام السياسي والمسؤولين الرئيسيين.
- القدرات الكافية لتكنولوجيا المعلومات.
- التشريعات المناسبة
- هياكل إدارة المشروع الفعالة .

فرع 2. العوامل الحاسمة لنجاح الإصلاح المحاسبي على أساس الاستحقاق: سلط الاتحاد الدولي للمحاسبين والمعهد المعتمدة للمالية العامة والمحاسبة على عوامل النجاح لتطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام وتمثل في تحديات الرئيسية :

- خطة إدارة التغيير والتدريب الفعال.
- السياسات المخصصة والداعمة وكبار صانعي السياسات.
- التخطيط المنسق.
- برامج بناء القدرات.
- الاتصالات الجارية. ( Ismaili, Ismajli, & Vokshi, 2021, p. 1110 )

فرع 3. متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام: إن تطبيق المعايير IPSAS يحقق عدة مزايا

أهمها نلخصها كالاتي: الجدول رقم (08) تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام

متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العمومي الجزائري	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• التكوين في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: يجب تمكين المحاسبين والأميرين بالصرف وكل المهنيين بقطاع العمومي الإداري في المعايير IPSAS. وهذا من خلال وضع خريطة طريق نحو تكوين مكونين بداية من الجامعة والاطار المهني والعامل المهم وهو التركيز على جودة التكوين (من المكون، كيف يتكون، مدة التكوين).</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• تغيير العقلية: تهيئة فرق عمل مرنة وقابلة للتأقلم مع التوجه الجديد لنقل الخطط للجهات العليا بكل مرونة للجهات المعنية ( الجامعات المحلية .. الخ).</li> </ul>	

<p>• <b>تعيين التشريعات والقوانين:</b> فيجب نشر وكتابة قوانين عبر كل المستويات لا تتعارض مع تطبيق IPSAS وهذا نظرا لأن المنظومة القانونية الجزائرية مرتبطة بالفرنكوفونية، كمثل قامت الدولة الجزائرية بنشر عبر كل مستويات محاولة إنجاح القانون العضوي المالي 15/18 الخاص بالقطاع العمومي ومهد لتبني IPSAS.</p>	
--	--

مصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على: مؤتمر العالمي (2022)، دور المعايير المحاسبية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية ص 19 و 20.

من خلال الجدول نقول لنجاح عملية تطبيق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتطلب سياسات والمعايير والقوانين والأنظمة والتكنولوجيا والموارد البشرية (Noordin, Mahadi, Mail, & Sariman, 2023, p. 38)

#### فرع 4. سمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من مفروض تعتمد بالمقام الأول للبلدان النامية، حيث أن معظم البلدان المتقدمة الانجلوساكسونية تعمل بمعايير محاسبية حكومية مماثلة أو أكثر صرامة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. حيث ضغط المانحون والممولين من الدول النامية بشكل متزايد من أجل تحسين ممارسات إعداد التقارير المالية بما يتفق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.

إن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS تؤخذ على أساس للمعايير الوطنية، والتي قد تختلف عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وهذا يعطي لكل دولة الفرصة لإجراء تعديلات معينة. كمصطلحات، تعاريف، خاصة بالدولة. (Kidwell & Lowensohn, 2019, p. 4)

#### المطلب الرابع تجارب الدول المتبناة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

فرع 1. تجربة اليونان وإندونيسيا : نعرض تجربتين مهمتين كاليونان المنتمة للسياق للاتحاد الأوربي الذي سارع في تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتجربة أندونيسيا ذات المرتبة 16 عالميا في الدخل، والمنتمة لدول العشرين حيث أوضح بول سنة 2015 أن الأزمة اليونانية هي السبب الوحيد الذي "سارعت الدولة اليونانية لتبني المعايير المحاسبية للقطاع العام، بالاتفاق مع الدائنين لأن عبئ الدين لا تستطيع تحمله"، وحسابه بالطريقة التقليدية. (Ball, 2015, p. 397) فحساب عبئ الدين على أساس المعايير المحاسبية للقطاع العام يكون أقل بكثير، لأنه يعتمد على أساس الاستحقاق.

ونحاول تلخيصها في الشكل التالي:

الشكل (10): تجربة اليونان لتبني المعايير المحاسبية للقطاع العام



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على ما سبق .

حيث قدرت شركة JAPOMICA PARTENERS بحساب عبء الديون على أساس المعايير المحاسبية للقطاع العام بسنة 2013 أن إجمالي قدرة 68 بالمئة من الناتج المحلي وأن صافي الدين هو 18 بالمئة فقط. عوض أن كانت النسبة مرتفعة كثيرا في صافي الدين بطريقة المحاسبية التقليدية لحساب الديون. وهذا ما يدل أن هذه الأخيرة لا تعطي الصورة الصادقة للحسابات والمعلومات المالية (أي عدم اعتماد على القيمة العادلة في القيم) (Ball, 2015, p. 397).

ومن هنا نستنتج أن الالتزام الجيد باستخدام المعايير المحاسبية للقطاع العام يبني الثقة في الحكومة الجزائرية، وكذلك المواطنين، وهذا من خلال الاستعداد لتحلي بالشفافية، وهي خطوة أولى حاسمة لبناء الثقة في محيط تلاشت فيه الثقة. بحيث من خلال محاكاة التجربة دول الاتحاد الأوروبي كدولة اليونان مثلا باعتمادها لمعايير المحاسبية للقطاع العام قد يولد فوائد في الوقت المناسب.

فرع 2. تجربة نيوزيلاندا: نعرض عملية تنفيذ للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS من

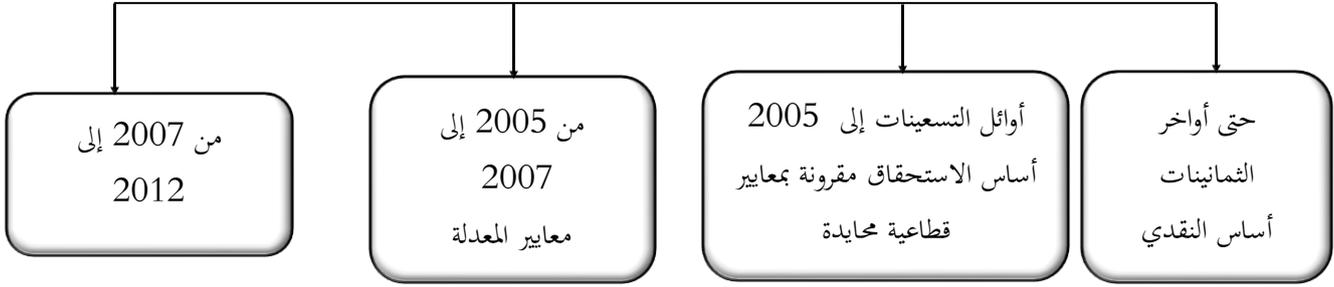
خلال تجربة نيوزيلندا وأهم مزايا المتحصل عليها

- نقوم بعرض خطة الطريق التي اعتمدت من طرف التجربة النيوزيلاندا بالانتقال من أساس النقدي إلى أساس الاستحقاق والذي مرت بثلاث مراحل للوصول حاليا إلى المرحلة الرابعة (Laswad, 2015, pp.

177,178)

ومن خلال الشكل الآتي نوضح خطة ومسار الانتقال من اساس النقدي الى اساس الاستحقاق

الشكل رقم (11) مسار النظام المحاسبي العمومي للدولة النيوزيلاندا



المصدر من إعداد الباحث

• المزايا المتحصل عليها من طرف الدولة النيوزيلاندا لتبنيها أساس الاستحقاق وفق المعايير المحاسبية

للقطاع العام بالنقاط التالية :

- بأن هذا النوع من المحاسبة هام ويشمل تحديدا أكثر شمولية للتكاليف.
- قياس الكفاءة ومراقبة التكاليف.
- سياسيات تسعير تصبح أفضل.
- زيادة الإنتاجية .
- قدرة أكبر على الحساب.
- زيادة قابلية المقارنة للأداء المالي .
- يعتبر كذلك أكثر ملائمة للمشاريع طويلة الأجل وحساب للأموال.
- توفير تقييم أكثر دقة على تكاليف الخدمات. (Laswad, 2015, pp. 177,178)

فرع 3. الفوائد الطويلة الأجل المتوقعة لتطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام EPSASS نحو المحاسبة

على أساس الاستحقاق: استنادا على النتائج الدراسة التي أجراها المكتب الإحصائي للجماعات الأوربية

سنة 2017 لخصت الفوائد الطويلة الأجل كالآتي:

- الشفافية وقابلية المقارنة.
- التنسيق والرقابة المالية.
- نظرة مالية طويلة الأجل.
- المساءلة .

- اتخاذ القرار.

وتؤثر هذه الفوائد بشكل رئيسي على أصحاب المصلحة التاليين :

- صانعي السياسات.

- دافعي الضرائب والمستفيدين من الخدمات.

- الأسواق المالية ووكالات التصنيف.

- مؤسسات الاتحاد الأوروبي والمكاتب الإحصائية الوطنية. ( Ismaili, Ismajli, & Vokshi, 2021, p. 1110)

فرع 4. إطار التصوري (التنظيمي) للمعايير المحاسبية الدولية IPSAS لحد لأن تفتقر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى توجيه إطار مفاهيمي سليم. فمن المتوقع أن يحدد الإطار المفاهيمي النطاق والأهداف ومعايير الاعتراف والقياس والمفاهيم والخصائص النوعية للمعلومات المالية.

فتتميز المعايير المحاسبية للقطاع العام بالقليل من المبادئ العامة وبالعديد من القواعد التفصيلية المتعلقة بالبيانات المالية. ومن خلال الشكل الآتي نظهر الحد الأدنى (لضرورة وجودها) للمبادئ الملائمة للمحاسبة بالقطاع العمومي والمستندة من المعايير. (Toudas, Poutos, & Balios, 2013, p. 48)

الجدول (09): المبادئ الأدنى للمحاسبية وفق القطاع العام (ضرورة وجودها على الأقل)

<ul style="list-style-type: none"> <li>● إعداد ونشر الميزانيات.</li> <li>● الاحتفاظ بسجلات المالية كاملة.</li> <li>● تقديم افصاحات كاملة.</li> <li>● تخضع لعمليات تدقيق مستقلة.</li> </ul>
مراقبة الأصول والخصوم و الإيرادات والنفقات (مصرفات).
قياس النقدية والأخطار المالية الأخرى للعمليات والأحداث.
تقييم الوضع المالي للكيان / الحكومة وأدائها
إصدار تقارير مالية سهلة وواضحة للمستخدمين بشكل دوري.

مصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على Toudas, K., Poutos, E., & Balios, D. (2013). Concept, Regulations and

Institutional Issues of IPSAS: a critical review. *European Journal of Business and Social Sciences*, 2(1), 43-

المطلب الخامس : أهمية الانتقال من المحاسبة العمومية إلى المحاسبة المالية نبرز أهمية هذا الانتقال من خلال

الفروع للمطلب الخامس كميزة الاسس المحاسبية للتعرف على الايجابيات وسلبيات كل اساس

فرع 1. أنظمة الحكومات المركزية: تقع الدول من إشكالية المقارنة وهذا راجع لتنوع ممارسات الإبلاغ

المالي فيتميز القطاع العام للدولة بنظامين للمحاسبة لديهم أغراضا مختلفة:

1- على المستوى الكلي: المحاسبة الوطنية (القومية): تقدم الحسابات والبيانات المالية الإحصائية عن

الاقتصاد الوطني ككل .

2- على المستوى الجزئي: المحاسبة الحكومية (العمومية )

تشمل المنظمات الحكومية الفردية وتضع هذه الأخيرة ميزانيات وتقارير مالية لإدارة المنظمات. فوضعت

لجنة القطاع العام PSC التابعة لاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS التي

تستند إلى معايير المحاسبة الدولية. وتتعلق IPSAS بالحسابات المالية ونعلم أن لجنة القطاع العام تعتمد أيضا

معالجة إعداد الميزانية في المستقبل (IFAC Proposed, 2021, p. 34).

فرع 2. أنظمة التقارير الأربعة بالقطاع العمومي:

تنص منظمة دولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) لعام 1955 في إطار المعايير

المحاسبية لأربعة أنظمة مالية كالاتي :

1- المحاسبة النقدية الكاملة: ونقصد الأساس النقدي الكامل "يسجل هذا النظام المعاملة عند دفع

الأموال من سلطة التخصيص أو عند استلام الأموال".

مثال توضيحي:

يتم تسجيل الآلة المشتراة بالسجلات المحاسبية عند دفع النقود (أي عند تقديم الفاتورة )، أو عند استلام

الآلة ( حالة تقديم وصل التسليم للآلة).

2- المحاسبة النقدية المعدلة (الأساس النقدي المعدل):

يعترف هذا النظام " بالمعاملات على أساس نقدي خلال السنة ويتم إعداد الحسابات الغير مدفوعة أو الدمم

المدينة في نهاية السنة".

3- المحاسبة على أساس الاستحقاق المعدل: " يسجل هذا النظام النفقات عند استلام الموارد والإيرادات عندما تكون متاحة وقابلة للقياس بعد فترة وجيزة أو خلال الفترة المحاسبية. (Peter Van Der Hoek, 2005, p. 34)

#### 4- المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل :

يعترف هذا النظام بالمصاريف المتكبدة ويسجل الإيرادات (المنتجات) على أنها مكتسبة ويقيس الأصول الثابتة .

حيث تنص الأنتوساي ( INTOSAI ) بأن تقارير الإدارات عليها أن تستند إلى الاستحقاق الكامل أو الاستحقاق المعدل بحيث معايير الأنتوساي ومعايير المحاسبية للقطاع العام قابلة للمقارنة إلى حد كبير. (Peter Van Der Hoek, 2005, pp. 34,35)

#### مثال توضيحي:

يمكن لمؤسسة شراء آلة ويتم الدفع بواسطة شيك ولكن الآلة لم تستلم بعد وحتى يمكن يتم استلامها من طرف المؤسسة هذه الأخير لم يتم وضع الآلة تحت الخدمة وبالتالي لم تحصل على منافع اقتصادية منها .  
فيجب أن لا تسجل حتى يتم وضعها تحت الخدمة في هذه الحالة تسجل الآلة وتكون خضعت لتسجيل المحاسبي وفق أساس الاستحقاق الكامل. ومن هذا نستنتج أن الفرق الجوهرية بين المثالين أي أساس الاستحقاق الكامل وأساس النقدي في توثيق وتسجيل العملية (أي مختلف عمليات المؤسسة).

#### فرع 3. مقارنة الأساس النقدي والأساس الاستحقاق للقطاع العام :

##### جدول رقم(10) مقارنة لمعايير والسمات التي يتمتع بها الأساس النقدي والأساس الاستحقاق

معيار المقاس عليه	الأساس النقدي	أساس الاستحقاق
من حيث الفهم	يعتبر أساس بسيط ولكنه ليس مؤلف لمعظم الناس (الجمهور، مستخدمين)	معقد . لكنه مألوف لمعظم الجمهور والمستخدمين
من حيث التعامل (كالمعالجة المحاسبية )	من السهل نسبيا التلاعب بها	من السهل التعامل معه بالاعتماد على معايير التدقيق والمحاسبة.
من حيث الشمول	يوفر معلومات نقدية فقط.	يتضمن معلومات عن النقد وكذلك

معلومات إضافية .		
يوفر معلومات حول النقدية والالتزامات	يوفر المعلومات الأساسية فقط .	الفائدة في إدارة التدفقات النقدية
يوفر معلومات حول الأصول .	ليقدم المعلومات .	من وجهة إدارة الأصول الغير مالية
إد استخدمت معظم الدول أساس الاستحقاق الكامل فستوفر خاصية المقارنة .	تستخدم الدول لحد الآن مجموعة متنوعة من طرق المحاسبية التي لا تتفق مع بعضها البعض	من حيث خاصية "المقارنة "
مفيدة ولكن بإضافة معلومات أخرى.	فائدة محدودة للغاية .	من وجهة قياس استدامة السياسة المالية
أكثر تصنيف الدائنين ووسائل الإعلام	محدود	من حيث المصدقية
جيد، يعتبر جيد عند استخدامه مع المعلومات النقدية .	محدود	من حيث الاعتبار كأساس لتحديد الاستراتيجية المالية .
يوفر معلومات .	محدود	من ناحية المساءلة
جيد	محدود	كأساس لتسعير المنتجات والخدمات
حسب بيئة الرقابة والجوانب الأخرى أفضل من الأساس النقدي.	محدود	كرادع للاحتيال والفساد
يمكن أن تكون تكلفة نظم المعلومات أقل، ولكن يجب بدل جهود أكثر لتقييم الأصول والمكونات الأخرى.	التكلفة العالية لأنظمة المعلومات (التخصيص والتوافر محدودة)	من حيث التنفيذ (التطبيق)
من السهل الاحتفاظ وتدريب الموظفين ودمج السجلات )	قليل من المهارة المطلوبة من جانب المحاسبين، ولكن زيادة الطلب على	من حيث الاستمرار في العمل

الموظفين للعمل.	كسجلات الأصول، المدفوعات (
-----------------	----------------------------

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على

<https://www.scielo.br/j/rcf/a/rh4pZ6t7ywhN4zVyzSsxP3R/?format=pdf&lang=en>

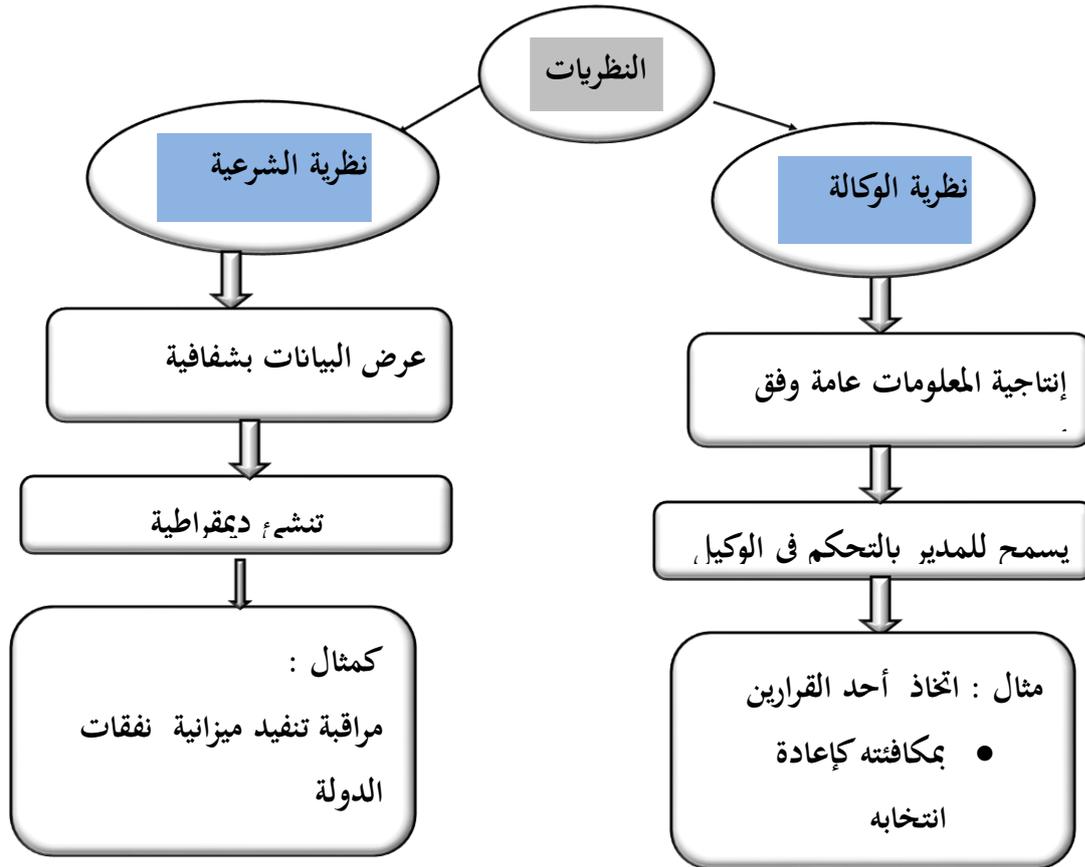
PAGE 222 و. أمينة هناء جايي، حكيم ملياني، " أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية - تجربة بلدية رام الله الفلسطينية نموذجاً- مقال (2017) ، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية- جامعة الشهيد لخضر -الودي - الجزائر ، العدد10، الجزء02 ص 140 و 141.

فرع4. نظريات دالة على ارتباط المعلومات المالية العامة بالشفافية والمساءلة:

نظرية الوكيل ( الوكالة)، نظرية الشرعية حيث نلخص في الشكل الآتي :

الشكل رقم (12) نظريات تدل على ارتباط بين خصائص الشفافية والمساءلة -Castañeda)

:Rodríguez, 2022, p. 19)



مصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على Castañeda-Rodríguez, V. (2022). Is IPSAS implementation related to fiscal transparency and accountability? *BAR-Brazilian Administration Review*, 19.

المطلب السادس عرض وتحليل علاقة IPSAS IFRS/IAS.

فرع 1. اختلافات ذات الصلة بين المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS والمعايير المحاسبية للقطاع

العام IPSAS :

تتقارب معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IAS/IFRS حيث سعى مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB للحفاض على المعالجة (التسجيل) المحاسبي والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IAS/IFRS إلا في حالة وجود مشكلة في القطاع العام التي لم يسبق التعامل معها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

كما نرى أن هيكل المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام IPSAS01 (عرض البيانات المالية) يتشابه في الإبلاغ المالي للقطاعين العام و الخاص، لأن لديهم توجه واحد من حيث الإبلاغ وتوفير المعلومات المالية المفيدة والتي تساعد المستخدمين في الرقابة والمساءلة والإفصاح وبالتالي لاتخاذ القرار الأمثل (زيد شريف و داود الخرسان، 2016)

ونقوم بإظهار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المستوحاة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية باستثناء معيار 22 و 23 و 24. (Cretu, Sîrbu, Gheonea, & Constandache, 2011, pp. 487,488)

الجدول (11) تقارب المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS مع المعايير إعداد التقارير المالية

(Castañeda-Rodríguez, 2022, p. 19). IAS/IFRS

المعايير إعداد التقارير المالية IAS/IFRS	العنوان	المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
IAS01	عرض القوائم المالية (البيانات المالية).	IPSAS01
IAS07	بيانات التدفقات النقدية	IPSAS02
IAS08	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.	IPSAS03
IAS21	أثار التغيرات في الخارج، معدل التحول	IPSAS04

IAS23	تكاليف الاقتراض	IPSAS05
IAS27	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	IPSAS06
IAS28	استثمارات في الشركات الزميلة	IPSAS07
IAS31	مصالح في المشاريع المشتركة	IPSAS08
IAS18	الإيرادات من المعاملات الصرف	IPSAS09
IAS29	التقارير المالية في ارتفاع التضخم الاقتصادي.	IPSAS10
IAS11	عقود الإنشاءات.	IPSAS11
IAS02	الاختبارات.	IPSAS12
IAS17	الإيجارات.	IPSAS13
IAS10	الأحداث بعد تاريخ التقرير.	IPSAS14
IAS32	الأدوات المالية : الإفصاح والعرض التقديري.	IPSAS15
IAS40	عقار الاستثماري	IPSAS16
IAS16	الممتلكات الآلات والمعدات	IPSAS17
IAS14	تقارير القطاعات	IPSAS18
IAS37	الأحكام والالتزامات الطارئة والأصول الطارئة	IPSAS19
IAS24	افصاحات الأطراف ذات العلاقة	IPSAS20
N/D IFRS	اضمحلال القيمة غير المولدة لنقد الأصول	IPSAS21
N/D IFRS	الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات).	IPSAS22
N/D IFRS	عرض معلومات الميزانية بتنسيق	IPSAS23

	القوائم المالية .	
N/D IFRS	تقديم معلومات الميزانية في القوائم المالية	IPSAS24
IAS19	استحقاقات الموظفين	IPSAS25
IAS36	اضمحلال الأصول المضرة للنقد	IPSAS26
IAS41	زراعة	IPSAS27
IAS32/IFRS02	الأدوات المالية : العرض	IPSAS28
IAS39/IFRS09/IFRS16	الأدوات المالية : الاعتراف والقياس	IPSAS29
IFRS07	الأدوات المالية	IPSAS30
IAS38/SIC32	الأصول الغير ملموسة	IPSAS31
MIRROR TO SIC 12	عرض القوائم المالية	IPSAS32
N/C	بيانات التدفق النقدي	CASH BASIC IPSAS
غير متاح	إرشادات الممارسة الموصي بها، إعداد التقارير على المدى الطويل استدامة جهة القطاع العام	ED 46 عرض مسودة .

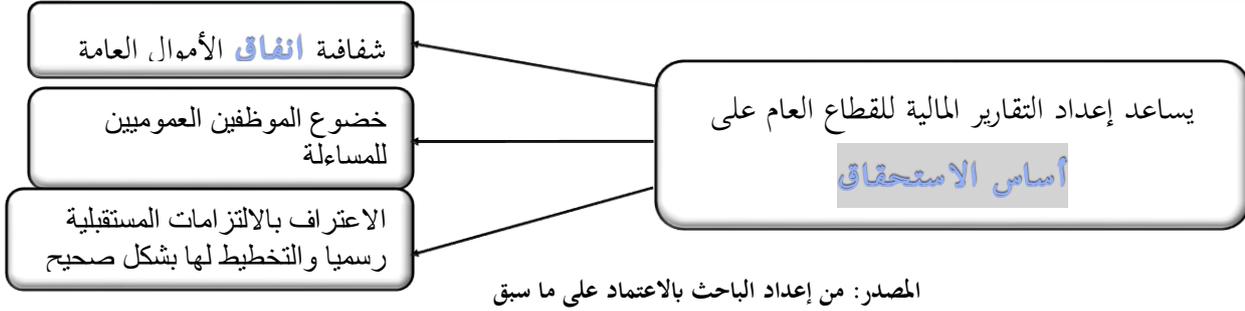
SOURCE1 IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards

· 2012 · 1.43 MB.P52

SOURCE 2 Cretu, C., Sîrbu, C., Gheonea, V., & Constandache, N. (2011). Presentation of financial statements according to IPSAS-A challenge for professional accountants. *EIRP Proceedings*, 6.page 487/488.

فرع 2. فوائد إعداد التقارير المالية للقطاع العمومي الإداري على أساس الاستحقاق (Cretu, Sîrbu, Gheonea, & Constandache, 2011, pp. 487,488)

الشكل رقم(13) : فوائد إعداد التقارير المالية للقطاع العام حسب أساس الاستحقاق.



### فرع 3. عرض المعيار رقم IPSAS 01:

إن معيار المحاسبي الدولي للقطاع العام IPSAS01 مستمد من المعيار المحاسبي الدولي IAS01 المعدل (المنقح) سنة 2003 عرض البيانات المالية، من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB . تم قام مجلس المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSASB بعملية نسخ واقتطاف من المعيار المحاسبي الدولي 01، لتقديم المعيار المحاسبي IPSAS01 في النسخة الأخيرة علماً أن أول إصدار كان 1 مايو سنة 2000. وحدث هذا النسخ بإذن من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS حيث النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs هو الذي اعتمد عليه بقالب الموجود ضمن المعايير المحاسبية الدولية باللغة الإنجليزية التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC (IFAC Proposed, 2021, p. 154).

#### أولاً : هدف المعيار IPSAS01:

" هو تحديد الطريقة التي يجب أن تعرض بها البيانات المالية للأغراض العامة لضمان قابليتها للمقارنة مع البيانات المالية للمنشأة للفترات السابقة ومع البيانات المالية للمنشأة الأخرى". (IFAC Proposed, 2021, p. 162)

ثانياً : نطاق المعيار المحاسبي IPSAS01: إن المعيار 01 له أهمية خاصة في إعداد التقارير المالية للقطاع العام كما هو قابل للتطبيق على جميع بيانات للأغراض العامة المعدة وفق الأساس الاستحقاق المحاسبي (Explained, 2012, p. 52). حيث لا ينطبق هذا المعيار على:

- المعلومات المالية المرحلية الموجزة فيطبق على التقرير السنوي.
- ينطبق هذا المعيار على جميع المنشآت سواء التي تقدم بيانات مالية منفصلة وفقاً لمعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 34 " البيانات المالية المنفصلة ". ويطبق على تلك التي تقدم بيانات مالية موحدة وفق المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم IAS 35 " البيانات المالية الموحدة".

ثالثاً : تحديد معنى استخدام مصطلحات المعيار: نعرض من خلال الجدول شرح لمصطلحات المعيار

الجدول رقم (12): مصطلحات المعيار المحاسبي للقطاع العام رقم 1

اسم المصطلح	معنى المستخدم للمصطلح
أساس الاستحقاق	يتم بموجبه الاعتراف بالمعاملات والأحداث الأخرى عند حدوثها وليس عند الاستلام أو دفع النقد أو ما يعادله. أي يتم تسجيل الأحداث والمعاملات بالدفاتر والسجلات المحاسبية ويتم الاعتراف بها من خلال البيانات المالية خلال الفترة الزمنية التي تتعلق بها. ملاحظة: العناصر التي تعترف بها المحاسبة على أساس الاستحقاق هي الأصول والخصوم وحقوق الملكية (صافي الأصول) النفقات (المصروفات) والإيرادات (المتوجات).
الأصول	هي الموارد التي تسيطر وتتحكم بها المنشأة نتيجة الأحداث سابقة والتي من المتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية أو خدمة محتملة إلى المنشأة.
المساهمات من المالكين (الدولة)	هي منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانيات الخدمة التي تم المساهمة بها للمنشأة من خلال الأطراف خارجية .
حقوق الملكية (صافي الأصول)	1- ينقل ويتم توزيع الاستحقاق كالتالي: -توزيع فائض الأصول أكثر من الالتزامات في حالة إنهاء المنظمة. - توزيع المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة خلال حياة المنظمة . 2- يمكن بيعها أو تحويلها أو استبدالها.
المصروفات (نفقات).	تعتبر انخفاض في المنافع الاقتصادية وخدمة محتملة على شكل استهلاكات للأصول أو تدفقات خارجية أو تحمل التزامات.
المطلوبات (الالتزامات)	هي التزامات حالية على المنشأة نشئت عن أحداث ماضية حيث يتم تسويتها من خلال تدفق خارجي لموارد المنشأة
صافي الأصول /حقوق	تعتبر الحصة المتبقية في أصول المنظمة بعد طرح (خصم) جميع التزاماتها.

الملكية	
الإيرادات	هي تدفقات تؤدي زيادة في صافي الأصول من خلال منافع اقتصادية أو خدمات محتملة.

Source prepare par le chercheur [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A10-IPSAS-01\\_1.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A10-IPSAS-01_1.pdf)  
p163 et 164

رابعاً: تعديلات عن معيار رقم 01 " عرض القوائم المالية":

تمت تحسينات على المعايير المحاسبية للقطاع العام سنة 2018 نظراً لتحسينات على معيار رقم 01

أ. المعلومات المقارنة (IFAC Proposed, 2021, p. 16):

عندما يلجأ المحاسب أو الشخص المعتمد بتقديم معلومات مقارنة فهنا يجب أن تتضمن البيانات المالية

الانتقالية الأولى للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ما يلي :

- بيان واحد للمركز المالي يحتوي على معلومات مقارنة عن الفترة السابقة، وبيان (سجل) افتتاحي للمركز المالي في بداية الفترة قبل تاريخ اعتماد المعايير المحاسبية لقطاع العام على أساس الاستحقاق.
- بيان واحد للأداء المالي مع معلومات المقارنة للفترة السابقة.
- بيان واحد بالتغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية ويحتوي على معلومات مقارنة للفترة السابقة
- بيان واحد عن تدفقات النقدية مع المعلومات المقارنة للفترة السابقة .
- مقارنة بين الميزانية والمبالغ الفعلية للسنة الحالية كبيان مالي إضافي منفصل أو كعمود يكون ضمن الميزانية إذا كانت أول مرة تبني بها المحاسب ميزانية للجمهور .
- الإيضاحات (ملاحق) ذات الصلة بما يحتوي من معلومات المقارنة والإفصاح عن معلومات السردية حول التعديلات الجوهرية (IFAC Proposed, 2021, p. 16).

ومن خلال الجدول نوضح أوجه الاختلاف بين الأسس المحاسبية في القطاع العمومي .

**خامساً: الغرض (الهدف) من إعداد القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية IPSAS:**

توفر القوائم المالية معلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشآت التي يستفيد منها

مجموعة من المستخدمين لاتخاذ قراراتهم المثلى وتقييمها لتخصيص مواردهم ويجب أن تثبت أهداف التقارير المالية

لأغراض العامة في القطاع العام بإثبات مسؤولية المنشأة للموارد الموكلة إليه من خلال:

- تقديم معلومات حول الوضع المالي للكيان والتغيرات فيه.

- توفير معلومات عن المصادر موارد المالية واستخدامها وتخصيصها بعقلانية.
- تقديم معلومات مفيدة في تقييم الكيان على الوفاء بالتزاماتها وتمويل أنشطتها.
- توفير معلومات حول كيفية تمويل الكيان لأنشطتها وتلبية الحاجيات والمتطلبات النقدية .
- توفير معلومات حول الوضع المالي للكيان .
- توفير معلومات مفيدة ومجمعة في تقييم أداء الكيان من حيث الإنجازات والكفاءة وتكاليف الخدمة.
- البيانات المالية المعدة للأغراض العامة لها دور تنبؤي أو مستقبلي ، حيث تنبئ مستوى الموارد المطلوبة لمختلف العمليات المستمرة والمخاطر والشكوك المرتبطة بها .
- وكذلك توفر معلومات مهمة للمستخدمين والتي لا نجدتها في الأساس النقدي المعمول بها سابقا وفي بعض الدول حاليا.
- بتوضيح هل تم الحصول على الموارد واستخدامها وفق الميزانية المعتمدة قانونا (سواء للميزانية الدولة أو الميزانية الخاصة بالجماعات المحلية).
- إظهار هل تم الحصول على الموارد واستخدامها وفق المتطلبات القانونية والتعاقدية وفق الحدود والالتزامات المالية التي تضعها السلطات التشريعية المناسبة. (IPSAS, 2018)

### فرع 1. المقارنة مع IPSAS01 مع IAS01:

المعايير المحاسبية للقطاع العام رقم 01 IPSAS مستمد بشكل رئيسي من المعايير المحاسبية الدولي IAS1 ، ويحتوي على جزء من التعديلات عن "المعايير المحاسبية لإعداد التقارير المالية " ومن خلال الجدول سنوضح بعض الاختلافات الرئيسية (مجمع الدولي للمحاسبين في القطاع العام، 2021، الصفحات 220,221).

### الجدول رقم (13) بعنوان مقارنة أهم اختلافات بين معيار IAS01/IPSAS01

المعيار IAS01	المعيار IPSAS01
وجود مفهوم الاستمرارية	تم دمج التوضيحات كمثل توسيع نطاق المناقشة ولتطبيق مفهوم الاستمرارية
يتطلب عرض بيان فيه جميع التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية	يجب عرض بيان يظهر جميع التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية ماعدا التغيرات المترتبة عن معاملات الأسهم مع المالكين والتوزيعات

	على المالكين.
أما مرادفهما ضمنهما بيان الدخل وحقوق الملكية .	يستخدم حالات محددة ، مصطلحات مختلفة عن IAS01. مثلا: مصطلح "بيان الأداء المالي " صافي الأصول / حقوق الملكية
وفي معيار IAS01 له معنى أوسع من مصطلح " الإيراد "	لا يستخدم مصطلح " الدخل "
يعرف "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية "أنها تشمل معايير IAS/IFRS وتفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة / لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .	لا يعرف ضمن فقراته " معايير المحاسبة للقطاع العام "
	يضمن تعريفات لمصطلحات الفنية مختلفة عن معيار الدولي IAS01.
في حين لا يتضمن معيار نفس التوضيحات .	يتضمن توضيحات بخصوص مسؤوليات إعداد البيانات المالية
بدل "هدف البيان المالي الموضح في الإطار	يستخدم عبارة هدف البيانات المالي الموضحة في هذا المعيار.
	يتضمن توضيحات بشأن الوقت المناسب لإعداد البيانات المالية.
يمنع عرض أي بنود للدخل والمصروف كبنود ير عادية في مثل بيان الدخل أو الإيضاحات	ليمنع عرض بنود الإيرادات والمصاريف على أنها بنود غير عادية ضمن بيان الأداء المالي أو في الإيضاحات .
	يتضمن نص انتقالي يجبر عدم الإفصاح عن البنود التي تم استبعادها من البيانات المالية بسبب

تطبيق نص انتقالي في معايير محاسبي آخر للقطاع العام .
--

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على النسخة الأصلية لترجمة المجمع الدولي للمحاسبين في القطاع العام، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، 2021، الجزء الأول، ص 221/220

## فرع 2. القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي للقطاع العام رقم 01:

"يحدد هذا المعيار الطريقة التي تتم بها البيانات للأغراض العامة لضمان إمكانية المقارنة مع الفترات المالية السابقة ومع البيانات المالية للكيانات الأخرى ، ويحدد إرشادات والحد الأدنى من متطلبات البيانات المالية المعدة وفق أساس الاستحقاق " (casar, 2013, p. 27)

أولاً: محتوى (مكونات) للقوائم المالية حسب المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 01 IPSAS

نقوم بعرض من خلال الجدول رقم (14) محتوى القوائم المالية وفق IPSAS1

التعاريف الرئيسية	مفهوم حسب المعايير محاسبي للقطاع العام 01
الأصول	هي الموارد التي يتحكم فيها الكيان نتيجة أحداث سابقة ومن المتوقع أن تتدفق منافع اقتصادية أو إمكانات الخدمة المستقبلية إلى كيان (المؤسسة).
المطلوبات (الالتزامات)	هي الالتزامات الحالية لدى للمنشأة الناشئة عن الأحداث الماضية، ومن المتوقع أن تؤدي تسويتها إلى تدفق (حركة) خارج من كيان الموارد لتجسيد الفوائد الاقتصادية أو إمكانات الخدمة .
صافي الأصول	هو الفائدة المتبقية في أصول الكيان بعد الخصم جميع التزاماتها.
الإيرادات	هي إجمالي تدفق المنافع الاقتصادية أو إمكانات الخدمة خلال فترة إعداد التقارير عندما تؤدي تلك التدفقات الداخلة إلى زيادة في صافي الأصول /حقوق الملكية، من الزيادات المتعلقة بمساهمات الملاك .
النفقات	هي انخفاض في الفوائد الاقتصادية أو إمكانات الخدمة خلال فترة إعداد التقارير في شكل تدفقات خارجية أو استهلاك للأصول أو تكبدات من المطلوبات التي تؤدي إلى انخفاض في صافي الأصول/حقوق الملكية، ويرها من تلك المتعلقة لتوزيع على أصحابها.
مصطلح الكيان	هو مجموعة من الكيانات التي تتكون من كيان السيطرة أو أكثر الكيانات الخاضعة للرقابة

مصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على

IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards 2012 · 1.43 MB 51ص.P52

تانيا: الخصائص (صفات) النوعية للتقارير المالية: هي مبادئ أساسية لإعداد التقارير المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASS. فتعتبر جزء لا يتجزئ رغم تقديمها كملحق للمعار رقم 01 ، وتمثل الخصائص الأربعة الرئيسية هي قابلة للفهم وملائمة و الموثوقية وقابلية المقارنة. ومن خلال الجدول نقدم جميع الخصائص النوعية (Explained, 2012, p. 52) .

جدول رقم (15) الصفات القوائم المالية وفق 1 IPSAS (بوسعين و حسياني، 2018، الصفحات 31,32,33)

الخصائص	معنى حسب المعايير المحاسبية الدولي للقطاع العام رقم 01 .
قابلة الفهم	تكون سهلة الفهم بالنسبة للمستخدمين على كافة الانشطة ،ولا ينبغي استبعاد أي معلومات تتعلق بمسائل معقدة وهي ملائمة لعملية اتخاذ القرارات بحجة صعوبة فهمها من المستخدمين
الأهمية النسبية	تعتبر حد قاطعا ونقطة فاصلة أكثر من كونها خاصية نوعية يجب توافرها في المعلومات لكي تكون نافعة كمعرفة كل صنف من الاصناف الرئيسية للمخزون مثلا وتعتبر من ضروري معرفة كل المعلومات وأهميتها النسبية.
الموثوقية	يجب ان يكون موثوق بها، أي للاعتماد عليها وهذا اذا كانت خالية من الاخطاء المادية والتحيز ويمكن يعتم عليها من طرف المستخدمين في التمثيل بصدق.
التمثيل الصادق	تتعرض جل المعلومات المالية لبعض المخاطر حيث قد لا تمتل بأمانة تامة للعمليات والأحداث الهادفة لتمثيلها ، ممكن راجع لأساليب القياس أو تحيز . لهذا فأن يجب أن تمثل الميزانية بصدق للعمليات والأحداث المعبرة عن مقابل أي ينتج مجهودات وحقوق مالية للمؤسسة في تاريخ الميزانية والمستوفية لمعايير التحقق.
الحياد	يجب أن تكون البيانات المالية محايدة وخالية من التحيز بحيث تعتبر غير محايدة مادا كانت تؤثر عن طريق عرض المعلومات في عملية اتخاذ القرار للوصول الى نتيجة محكمة مسبقا
التحفظ ( الحيطه والحدرد)	قد تواجه البيانات المالية حالات عدم التأكد من خلال عدة مواقف كتحصيل الديون المشكوك فيها ، العمر الإنتاجي للتبنيات المتوقع ، كفالات الضمانات، وبتطبيق اساس التحفظ يجب ان لا يكن مبالغ في تقدير الأصول او الدخل او النفقات الذي قد يؤدي الى عدم حياد البيانات المالية .

<p>قد يكون حذف بعض المعلومات ما يجعل البيانات المالية مزيفة وتفتقد مصداقيتها ولتعتبر ملائمة ، لهذا يجب ان تعرض البيانات بصفة موثوقا بها.</p>	<p>الاكتمال</p>
<p>يجب ان تسمح البيانات المالية بإجراء مقارنات مع بيانات مالية عبر فترات الزمنية المختلفة لتحديد الاتجاه الوضعية المالية للمؤسسة , ادائها من خلال قائمة حسابات النتائج وتقييم الأداء النسبي ، لهذا لابد ان تكون طريقة قياس والعرض للعمليات متسقة عبر الفترات الزمنية لكي تسمح للمؤسسة بالمقارنة.</p>	<p>القابلية للمقارنة</p>

مصدر من إعداد الباحث بالاعتماد بوسبعين تسعديث ،حسياني عبد الحميد، محاسبة الادوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية ، النشر الجامعي الجديد ، الجزائر، 2018 ل، ص31 و32 و33.

احتوت معلومات القوائم المالية المعروضة وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على خصائص نوعية تفيد مستخدميها، حيث نلاحظ أن هذه الخصائص النوعية السابقة ذكرها والخاصة بالمعلومات المحاسبية الحكومية في ظل IPSAS هي نفس الخصائص النوعية للمحاسبة في القطاع الخاص ومن خلال هذا نرى أنها تسعى إلى تقارب الممارسات المحاسبية بين القطاعين ( العام والخاص ) .

تالنا . البيانات المالية وفق IPSAS01: حسب المعايير المحاسبية الدولي للقطاع العام رقم 01 أن تتضمن

المجموعة الكاملة من البيانات المتمثلة فيمايلي:

- بيان المركز المالي.
- بيان الأداء المالي.
- بيان التغيرات في صافي الأصول .
- بيان التدفقات النقدية.
- بيان مقارنة الميزانية والمبالغ الفعلية على أساس الميزانية.
- إيضاحات حول البيانات المالية حيث تتضمن ملخصا لأهمية السياسات المحاسبية والإيضاحات الأخرى (casar, 2013, p. 27).

ومن خلال الجدول الاتي نتطرق لمحتوى العام للبيانات المالية .

جدول (16) القوائم المالية ومضمونها وفق IPSAS01

القوائم المالية	المضمون العام للقائمة المالية
قائمة المركز المالي (الميزانية)	تضم الموارد المالية للكيان أي الأصول المتداولة والغير متداولة والمطلوبات (الخصوم) المتداولة والغير متداولة مع إظهار عجز / فائض الفترة.
قائمة الأداء المالي (حسابات النتائج)	تضم معلومات عن إجمالي الإيرادات والنفقات مع إظهار العجز / الفائض خلال الفترة الزمنية
قائمة التدفقات النقدية	تتمحور على مختلف الحركات للتدفقات المالية لدى المؤسسة سواء من خلال تدفقات ( دخول أموا أو خروجها للخزينة لعمليات تشغيلية، استثمارية ' تمويلية . لتعبر عن أداء المؤسسة خلال فترة زمنية معينة
قائمة التغيرات في حقوق الملكية	تعرض جميع التغيرات التي حدثت خلال ويتم تسويتها في فترة إعداد القوائم المالية.
الملاحظات (الملاحق)	يجب أن تتضمن الملاحظات: أ. عرض المعلومات على أساس إعداد البيانات المالية وبيان بالامتثال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. ب. تقديم معلومات إضافية لم يتم عرضها على ضمن البيانات المالية. ج. تقديم ملخص لأهم السياسات والقواعد المحاسبية المعمول بها. وذلك وثيق الصلة لفهم أي منها. د- الكشف عن المعلومات التي تطلبها المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والتي لم يتم عرضها على وجه البيانات المالية (كمثال كيفية حساب اهتلاك الأصل) .

مصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على ما سبق.

### فرع 3. مقارنة محتوى القوائم المالية ل IAS 01 / IPSAS01

تقارب بين اصدارات مجلس للقطاع العام ومجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الأعمال منها معيار رقم

1 عرض البيانات المالية ونوضح هذا من خلال الجدول رقم (17) مقارنة القوائم المالية وفق ل IPSAS01 /

IAS 01

أوجه الاختلاف	القوائم المالية
تحتوي على الموارد المالية لصالح الكيان العام والحقوق المترتبة عليها في تاريخ إعداد التقارير المالية.	قائمة المركز المالي (الميزانية)
تضم معلومات عن تكاليف الخدمات التي تقوم بتقديمها ومصادر استرداد هذه التكاليف ( الإيرادات أو المنتوجات ) خلال فترة إعداد التقارير المالية.	قائمة الأداء المالي (جدول النتائج)
تتضمن معلومات عن أداء المنظمة المالي ، سيولتها ووضعها من ناحية العسر وكما تبين هذه القائمة كيفية استخدام النقدية خلال فترة إعداد التقارير المالية بما في ذلك الأموال المقترضة وكيفية سدادها، أي تعبر عن مختلف حركات الاموال للمنظمة العامة .	قائمة التدفقات النقدية
تعرض التغيرات في بنودها في وتسوياتها في فترة إعداد القوائم المالية	قائمة التغيرات في المركز المالي
تتضمن افصاحات إضافية مالية وغير مالية عن بنود القوائم المالية السابقة	الملاحظات الملاحق

مصدر : جعفر خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، الطبعة الأولى، الجزء الأول، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2018، ص ص 88\_89. و مصدر فطيمة غشة، شعباني لطفى، دور المعايير المحاسبية الدولية في تطوير نظام المحاسبة العمومية عرض التجربة الفرنسية ، مداخلة، ضمن ملتقى ، سبل تحديث الممارسات المحاسبية والرقابية وتفعيل الإصلاحات المحاسبية الجديدة في الإدارات .

### فرع 4. عرض البيانات المالية النموذجية وفق IPSAS01:

نأخذ على سبيل المثال بيانات المالية عن الأمم المتحدة بموجب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

IPSAS، حيث البيانات النموذجية تخضع للتحسينات والتحديثات، نلاحظ أن البيانات المالية لم تكن تحتوي

على معلومات المقارنة فيما يتعلق بالبيانات المالية التي تم اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق لأول مرة وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (casar, 2013, p. 163).

أولاً: عرض قائمة المركز المالي (ميزانية):

فيما يتعلق ببيان المركز المالي (الميزانية العمومية وفق المعايير المحاسبية للقطاع العام:

المعيار لم يجزم في تصنيف، بل يقدم الخيار في التصنيف منفصل للأصول المتداولة (الأصول الجارية) والأصول الغير متداولة (الأصول الغير جارية) والمطلوبات المتداولة والمطلوبات الطويلة الأجل حسب طبيعة العمل وفي حالة عدم القدرة لتمييز بين الغير متداولة والمتداولة فسيتم تقديم الأصول والخصوم وفقاً لدرجة السيولة (Cretu , Sîrbu, Gheonea, & Constandache, 2011, p. 490)

لأن إعداد التقارير المالية للقطاع العام تتمحور حول تقديم معلومات للحصول على الموارد وكيفية استخدامها وفقاً للميزانية المعتمدة قانوناً، عكس ما نراه لتقارير المؤسسات الخاصة لأن إعداد الميزانية حسب المعيار المحاسبي للقطاع العام لا تعتبر فقط أداة للنشر الخطط الاستراتيجية ولكن هي كذلك جزء من التفويض القانوني الرسمي للدولة لأي نفقات .

#### مثال :

عندما تقوم إحدى المؤسسات للقطاع العام بتقديم ميزانيتها الموجه للمستخدمين (الجمهور) يجب على المنظمة (الإدارات العمومية) تقديم مقارنة بين المبالغ الفعلية والمبالغ المدرجة في الميزانية. (Cretu, Sîrbu, Gheonea, & Constandache, 2011, p. 490) وهذا ما نراه مشابه للمحاسبة المالية عند مقارنة الجرد المادي والجرد المحاسبي نظراً لتأثيره على النتيجة الصافية للمؤسسة.

كما نرى هذا من خلال المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 24. الذي يحدد تفاصيل إعداد التقارير الميزانية، والذي ليس لديه نظير في المعايير المحاسبية الدولية (IAS.IFRS).

بحيث يشجع هذا المعيار رقم 24 على :

- تضمين البيانات المالية مقارنة بالمبالغ المدرجة في الميزانية لفترة الإبلاغ.
- جعل النفقات دون تخصيص. وهذا الغير موجود بالأساس النقدي المطبق بالقطاع العام الجزائري
- يوفر المعلومات عن الاختلافات بين الاعتمادات والميزانية.

- يشجع المعيار الكيانات على الإشراف على الأصول وعملية التقييم واتخاذ القرارات المتعلقة بالتخصيص الموارد .
- يشجع المعيار الكيانات على تقديم معلومات إضافية لمساعدة المستخدمين في تقييم أداء الكيان (وهذا نجده في الملاحق وضرورة وجودها وتجسيدها في القطاع العمومي الإداري).
- يتطرق إلى تجاوزات الميزانية (Cretu, Sîrbu, Gheonea, & Constandache, 2011, p. 490).

فإن اعتماد المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 24 بقطاع العمومي سيضمن ويحسن بشكل كبير الشفافية وقابلية المقارنة. وهذا الغير موجود بالإدارات العمومية حاليا وما نأمل أن يطبق من خلال تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS وتجد سيد الإصلاحات المرغوبة من طرف الدولة الجزائرية كتطبيق قانون العضوي 15/18 و النظر في الهيئة الرقابية ومحاولة إصلاحها.

ونستنتج كذلك: يطلق على حقوق الملكية باسم صافي الأصول وهذا حسب المعيار المحاسبي للقطاع العام IPSAS01. وهذا راجع لتحديد الاستنتاجي للميزانية العمومية المعبر عنه ب:

$$\text{صافي الأصول} / \text{حقوق الملكية} = \text{إجمالي الأصول} - \text{إجمالي المطلوبات}$$

- عرض الميزانية العمومية الأصول / الخصوم وفق 1 IPSAS الجدول رقم (18).

بيان المركز المالي			
31 ديسمبر 20 X1			
(بالآلاف الدولارات)			
أصول			
			الأصول المتداولة
			النقد والنقد المعادل
			استثمارات قصيرة الأجل
			الاشتراكات المقررة قيد التحصيل
			التبرعات المستحقة القبض

			حسابات أخرى قابلة للاسترداد
			قروض مستحقة القبض قصيرة الأجل
			التحويلات المسبقة
			الاختبارات
			الموجودات المتداولة الأخرى
			<b>إجمالي الممتلكات الحالية</b>
			<b>الموجودات الغير متداولة (الغير متداولة)</b>
			استثمارات طويلة الأجل
			التبرعات قابلة الاسترداد
			الحسابات الأخرى متاحة للاستلام
			قروض قابلة للاسترداد وطويلة الأجل
			التحويلات المسبقة
			الألات والمعدات
			الأصول الغير ملموسة
			موجودات غير متداولة أخرى
			<b>إجمالي الأصول الغير متداولة</b>
			<b>إجمالي الأصول</b>
			<b>المطلوبات</b>
			<b>المطلوبات المتداولة (خصوم الحالية)</b>
			حسابات الدفع - دول الأعضاء -
			التحويلات المستحقة الدفع
			الإيصالات المسبقة
			الاقتراضات

			استحقاقات الموظفين
			أحكام
			المطلوبات المتداولة الأخرى
			إجمالي المطلوبات الحالية
			الخصوم الغير حالية
			التحويلات المستحقة الدفع
			الإيصالات المسبقة
			الإقتراضات
			استحقاقات الموظفين
			أحكام
			الخصوم الأخرى الغير متداولة
			إجمالي المطلوبات الغير متداولة
			إجمالي المطلوبات
			صافي الموجودات
			الفوائض المتراكمة /العجز -غير مقيد
			فائض متراكم مقيد
			محميات
			إجمالي صافي الأصول

SOURCE maria eugenia casar ,the un ipsas implementation project(The UN IPSAS Policy Framework) , second edition(final version) 2013,page 163 et 165 ..

تانيا : عرض قائمة الأداء المالي من خلال الجدول رقم (19)

بيان الأداء المالي			
31 ديسمبر 20 X1			
(بآلاف الدولارات)			
			إيرادات
			الإشتراكات المقررة
			تبرعات دول الأعضاء
			مساهمات طوعية أخرى
			الترتيبات بين المنظمات
			تحويلات ومخصصات أخرى
			عائدات الإستثمار
			إشتراكات لبرامج التأمين الذاتي.
			الأنشطة المدرة للدخل
			الإيرادات من الخدمات المقدمة
			إيرادات دعم البرنامج
			إيرادات أخرى /متنوعة
			<b>إجمالي الإيرادات</b>
			<b>نفقات</b>
			الرواتب والبدلات والمزايا
			تعويضات والبدلات الغير موظفين
			المنح والتحويلات الأخرى
			اللوازم والمواد الاستهلاكية
			الإهلاك واستهلاك الدين

			اضمحلال الأصول
			مطالبات ومصاريف التأمين الذاتي .
			يسافر
			تكاليف التمويل
			مصاريف تشغيلية أخرى
			دعم البرنامج والنفقات التناسبية
			نفقات أخرى
			نفقات الكلية (مج النفقات) .
			فائض/عجز في الفترة

مصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على (The UN IPSAS Policy maria eugenia casar Framework) , second edition(final version) 2013,page 169

المطلب السابع مشروع الانتقال من أساس نقدي إلى أساس الاستحقاق بالجزائر وفق المعايير IPSAS

هو مشروع ممول من طرف الاتحاد الأوروبي فهدفه العام هو تصميم نظام محاسبة الاستحقاقات في المؤسسات الإدارية العامة (EPA) والمجمعات المحلية. أما الهدف المحدد هو :

- تصميم نظام محاسبة الاستحقاق للوكالات والمجمعات المحلية.
- ترقية المهارات (الوظائف، الأعمال) في الإدارات العامة (4, p. 2019, comptabilité).

فرع 1. أوجه الاختلاف بين الأسس المحاسبية للقطاع العام

الجدول رقم (20): أوجه الاختلاف بين الأسس المحاسبية للقطاع العام (الغير ربحي)

الأسس	نطاق الأساس نقدي/الاستحقاق	الهدف التطبيقي
الأساس النقدي	تسجيل النفقات والإيرادات وقت دفع النقدية أو الاستلام.	إنفاق النفقات وتحصيل الإيرادات
الأساس النقدي المعدل	يعترف هذا الأساس بالإيرادات والنفقات عند دفع النقدية أو استلام حتى لفترة محددة بعد نهاية السنة .	إنفاق وتحصيل بعض الأصول والخصوم النقدية

أساس الاستحقاق المعدل	يعتمد على أساس الاستحقاق غير أنه لا يعترف ببعض عناصر الأصول كالأصول الثابتة وكذلك الخصوم .	إتباع الدورة المحاسبية وفق الحدث لبعض الأصول والخصوم .
أساس الاستحقاق الكامل	تسجيل جميع العمليات والأحداث الاقتصادية عندما تتحقق فعلياً بغض النظر عن وقت دفع النقدية أو استلام .	كل الأصول والخصوم تتبع الدورة المحاسبية وفق الحدث

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على أمينة هناء جابي، حكيم ملياني، " أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرة المحاسبة العمومية - تجربة بلدية رام الله الفلسطينية نموذجاً- مقال (2017) ، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية- جامعة الشهيد لخضر - الودي - الجزائر ، العدد10، الجزء02. ص138.

## فرع 2. المعايير المحاسبية الجزائرية للقطاع العام المتبناة

نعرض من خلال الجدول المعايير المحاسبية الجزائرية التي هي ضمن مشروع تحديث أنظمة المحاسبة الإدارات العامة. فتبنت الجزائر اثني عشرة (12) معيار محاسبي من المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS و خمسة معايير متبناة من النظام الفرنسي (12-4, pp. comptabilité, 2019) (الذي قام بتكيف 19 معيار منها دولية ومنها فرنسية مواكبة للبيئة الفرنسية).

### الجدول رقم (21) المعايير المحاسبية الجزائرية للقطاع العام NCE

رقم	اسم المعيار الجزائري	الرقم	مرجعية للمعايير الدولية	مرجعية للمعايير الفرنسية
	NCE		IPSAS	
NCE01	عرض البيانات المالية	IPSAS01	عرض البيانات المالية.	
NCE02	بيان التدفقات النقدية	IPSAS02	بيان التدفقات النقدية	
NCE03	الإيرادات من الإيرادات من الغير تبادلية	IPSAS23	الإيرادات من الغير تبادلية	
NCE04	الأعباء	رقم 02		الأعباء

		رقم 10	المكونات خزينة الدولية	NCE 05
المكونات خزينة الدولية		رقم 11	الأدوات المالية الديون والخصوم المالية الأخرى	NCE 06
		IPSAS 07	مساهمات الدولة والذمم المدينة ذات الصلة.	NCE07
		IPSAS 24	عرض معلومات الميزانية في البيانات المالية	NCE08
الأصول المادية		معياري فرنسي 06	الأصول الثابتة الملموسة	NCE09
	الأصول الغير ملموسة	IPSAS 31	الأصول الثابتة الغير ملموسة	NCE10
	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة.	IPSAS19	المخصصات والمطلوبات الطارئة والأصول المحتملة	NCE11
		IPSAS 09	عائدات المعاملات مع الأطراف المقابلة المباشرة	12 NCE
	المخزونات	IPSAS12	المخزون	NCE13
	عقود الإيجار	IPSAS13	عقود الإيجار	NCE14
	انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد	IPSAS21	اضمحلال الأصول الغير منتجة للنقد	NCE15
	السياسات المحاسبية،	03IPSAS	صافي رصيد للسنة	NCE16

	للتقديرات المحاسبية والأخطاء		والأخطاء والتغيرات والتغيرات الجوهرية .	
الحقوق على الأصول المتداولة		معياري فرنسي رقم 09.	ذمم مدينة من الأصول المتداولة .	17 NCE

مصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على ( DIRECTION GENERALE DE LA COMPTABILITE (DGC) .

من خلال الجدول اعلاه نقول أن الدولة الجزائرية تبنت 17 معيار محاسبي منها 12 معيار ذات مرجعية دولية و( معايير ذات مرجعية فرنسية محلية حقوق على الاصول المتداولة ، الاعباء، الاصول المادية، مكونات خزينة الدولة ، الأدوات المالية الديون والخصوم المالية الأخرى

فرع 3. إطار المفاهيمي، الهدف ونطاق تطبيق المعايير المحاسبية الجزائرية التي تساهم في الإفصاح وترشيد الإنفاق في الإدارات العمومية نقدم نطاق ودور واطار المفاهيمي باعتباره الهيكل ودستور المعايير الصادرة على النحو الآتي

أولا: الإطار المفاهيمي للتقارير المالية المتوقع عرضها وفق المعايير المحاسبية الجزائرية لكيانات (منظمات) القطاع العام:

الهدف الرئيسي من القطاع العام الغير ربحي هو تقديم الخدمات للمواطنين بدل من جني الأرباح من خلال توليد عائد على استثمار. هنا نقول أن مفهوم تقييم الأداء حسب مفهوم المعايير المحاسبية الجزائرية للقطاع العام لا يمكن أن يستند إلا جزئيا بفحص مركز والأداء المالي و وتدفعات الخزينة وهذا من خلال القوائم المالية وفق المعيار IPSAS01 ويمكن الغرض من إعداد التقارير المالية في القطاع العام هو تزويد مستخدمي EFUG بمعلومات مهمة لتقييم :

- إذا كانت المؤسسة العمومية تقدم خدماتها بكفاءة وفعالية للمواطنين .
- التدهور أو التحسن السنوي في فترة المؤسسة على ذلك.
- تقدم خدماتها.
- الموارد المتاحة للنفقات المستقبلية والقيود المرتبطة بها (1, 2021, COMPTABILITE).
- مستوى التغيرات في تكلفة الخدمات الحالية التي يدفعها المسؤولون عن الضرائب.

ثانيا: دور ونطاق الإطار المفاهيمي وفق NCE (comptabilité, 2019, p. 11): حسب أي مجلس أو هيئة صادرة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أو الاعمال يجب أن تصدر اطار مفاهيمي، بمثابة

دستور للمعايير التي تصدرها كما قامت الدولة الجزائرية بتأسيس اطار مفاهيمي يحدد مجال ، مبادئ ، قواعد ، قوائم المالية للقطاع العام ونقوم بعرضه على النحو الاتي:

جدول رقم (22) نطاق ودور الاطار المفاهيمي ل NCE

نطاق الإطار المفاهيمي NCE	دور الإطار المفاهيمي NCE
<p>يمس الإطار المفاهيمي التقارير المالية لمؤسسات القطاع العام الخاضعة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام . فهي تنطبق على البيانات المالية للأغراض العامة سواء على المستوى الإقليمي أو المحلي، أو على مستوى الوطني أو المركزي . كما تطبق على مجموعة واسعة من مؤسسات لقطاع العمومي بما في ذلك :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● الإدارات العمومية والمجالس والبرامج والهيئات واللجان العامة.</li> <li>● صناديق الضمان الاجتماعي وصناديق الائتمانية التابعة للقطاع العام والمؤسسات الأخرى المختصة قانونا.</li> </ul>	<p>يحدد المفاهيم التي ستقوم عليها التقارير المالية لكيانات القطاع العام التي تتبنى المحاسبة على أساس الاستحقاق .</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- حيث لا ينص إطار المفاهيمي نصا معياريا يتعلق بالمعلومات المالية للكيانات القطاع العام حيث حددت معايير NCE متطلبات اعتراف وقياس وعرض المعاملات والأحداث والأنشطة في بيانات المالية للأغراض العامة .</li> <li>- قد يتوفر إطار المفاهيمي عن إرشادات تخص تقارير المالية التي لم يشار إليها في المعايير وبالتالي في هذه الحالة على أصحاب المصلحة العودة إلى تعاريف ومعايير الاعتراف ومبادئ قياس ومفاهيم من أجل تقييم هذه الإرشادات بأنها ملائمة .</li> </ul>

مصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على (CNC) DIRECTION CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE

GENERALE DE LA COMPTABILITE (DGC) PAGE11

فرع 4. أهداف ومستخدمو البيانات المالية للأغراض العامة الجزائرية:

يحدد الاطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية للقطاع العام الجزائرية اهداف المرجو تحقيقها ومستخدمو ومستفيدي من هذه المعايير التي سنعرضها على النحو الاتي

الجدول رقم (23) أهداف ومستخدمو البيانات المالية للأغراض العامة الجزائرية

الأهداف (حسب الإطار المفاهيمي ل NCE)	المستفيدين (حسب الإطار المفاهيمي ل NCE)
<ul style="list-style-type: none"> <li>● تزويد مستخدمي البيانات المالية للأغراض العامة بالمعلومات التي تساهم في المساءلة واتخاذ القرار الأمثل . كما يشار إليها في نص المعايير المحاسبية للقطاع العام بفقرة " مفيدة لتقييم المساءلة واتخاذ القرار".</li> <li>● الغاية الأهم من المعلومات المالية هي توفير معلومات تفيد مستخدمي البيانات المالية العامة .</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● متلقي الخدمة يعتبروه المستخدمين الأساسيين حسب مقصود الإطار المفاهيمي .</li> <li>● المواطنين يعتبروا المستخدمين الأساسيين لبيانات الأغراض العامة .</li> <li>● دافعي الضرائب ومقرضين وجهات المانحة ، باعتبارهم ممولي الكيانات العامة ولهدا على هذه الأخيرة أن تحاسب إدارتها عن الاستخدام الموارد .</li> <li>● الإحصائيون الحكوميون، المحللون ، وسائل الإعلام، مستشارون الماليون، جماعات المصلحة العامة ، منضمون واللجان التشريعية، مؤسسات الائتمان ، مراقبو الميزانية ، رؤساء الكيانات ... الخ . كل ما لديه علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالكيانات ذات الأغراض العامة</li> </ul>

مصدر : من أعداد الباحث بالاعتماد على DIRECTION CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE (CNC

GENENRALE DE LA COMPTABILITE (DGC) .PAGE 13

المعلومات التي صدرت من النصوص التشريعية للمعايير المحاسبية الجزائرية التي تخص الميزانية (قائمة المركز

المالي) .وهي كالآتي :

- نرى بأن الهدف الأساسي لمعظم كيانات القطاع العام وللدولة ، وهو تقديم كل الخدمات اللازمة للمواطنين، ومنها نقول أن التركيز لا يكون على النتائج المالية للقطاعات الحكومية أو الدولة ، بل يجب تقييم أداءها المالي لتحقيق أهداف أداء المرافق.

فرع 5. الهدف ومجال تطبيق المعيار NCE01 من خلال جدول رقم (24)

المعيار	الهدف من المعيار	مجال تطبيقه
عرض البيانات المالية NCE01	الهدف من هذا المعيار " هو وصف الطريقة العامة لعرض البيانات المالية، بحيث تكون قابلة للمقارنة مع البيانات المالية للدولة للفترات السابقة والقوائم المالية للمنشآت الأخرى". ومن أجل تحقيق هذا الغرض، قام المعيار بتقديم : - الحد الأدنى من المتطلبات محتوى البيانات المالية المعدة على أساس الاستحقاق، ويقدم اعتبارات عامة، التعليقات ، وهيكل لعرض البيانات المالية. علما أن هناك معايير محاسبية دولية للقطاع العام أخرى تسهر على الإفصاح الاعتراف والقياس و عن أحداث ومعاملات	- يطبق هذا المعيار على البيانات المالية للأغراض العامة المعدة وفق أساس الاستحقاق. وهذه البيانات المالية تقدم بشكل منفصل أو ضمن مستند عام آخر مثل التقرير السنوي. حيث لا ينطبق هذا المعيار على القوائم المرحلية . ويتمثل مستخدمو هذه البيانات المالية: دافعي الضرائب، المسؤولين المنتخبين، والدائنين والموردين ووسائل الإعلام.

مصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على (CNC) DIRECTION CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE (DGC).PAGE 64

فرع 6. تعريفات مصطلحات المعروضة وفق المعيار الجزائري NCE 01:

نعرض من خلال الجدول تفسيرات للمصطلحات التي ضمن المعيار المحاسبي الجزائري NCE 01، والذي هو متبنى لحد كبير من المرجعية الدولية للقطاع العام IPSAS 01 "عرض البيانات المالية" جدول رقم (25) مصطلحات المعيار NCE1 .

المصطلحات	باللغة الفرنسية	باللغة الإنجليزية	شرح
المحاسبة وفق أساس الاستحقاق	<u>comptabilité</u> <u>é</u> <u>d'engagement</u> <u>nt</u>	<u>commitment</u> <u>accounting</u>	طريقة محاسبية تنص على الاعتراف بالمعاملات والأحداث عند <u>حدوثها</u> ، وليس عند استلام أو إخراج النقد أو ما يعادله. ويتم تسجيل واحتساب

المعاملات في دفاتر والبيانات المالية بالسنوات التي تتعلق بها. وتمثل البنود المعترف بها في ( الأصول، الخصوم وصافي الأصول / حقوق الملكية والإيرادات والنفقات).			
"الأصول هي الموارد التي تسيطر عليها الدولة نتيجة لأحداث سابقة والتي تتوقع منها منافع اقتصادية مستقبلية أو تقديم خدمة".	<u>Assets</u>	<u>Actifs</u>	<u>الأصول</u>
- هي المنافع الاقتصادية أو الخدمات المحتملة المستقبلية يتم توزيعها من قبل الدولة (يتم تحديد هذه التوزيعات وفقاً لتقدير المساهمين وممثلهم). علماً يجوز بيعها أو استبدالها أو تحويلها أو ردها.	<u>contributions from</u>	<u>apports des contributeurs</u>	
يتم تحديد التوزيعات للمساهمين عن طريق المنافع الاقتصادية المستقبلية، أو إمكانات الخدمة، كعاد على الاستثمار (يتم قياسها بنتيجة الصافية / إجمالي الصول). (comptabilité, 2019, p. 66)	<u>distributions to contributors</u>	<u>distributions aux contributeurs</u>	<u>التوزيعات للمساهمين</u>
النفقات هي انخفاض في المنافع الاقتصادية أو الخدمة خلال الفترة معينة على شكل استهلاك الأصول أو تدفقات خارجية، أو تحمل التزام (الخصوم) التي تؤدي إلى انخفاض في صافي الأصول / حقوق الملكية	<u>Expenses</u>	<u>Charges</u>	<u>النفقات</u>
المؤسسة العامة هي منظمة تقدم الخصائص التالية في وقت واحد: - خاضعة لسيطرة إحدى مؤسسات القطاع العام	<u>public company</u>	<u>entreprise publique</u>	<u>مؤسسات عمومية</u>

<p>- في سياق الأعمال الاعتيادية ، تقوم ببيع سلع وخدمات لمنشآت أخرى لتحقيق الربح أو استرداد التكلفة الكاملة.</p> <p>- مؤسسة مرخص لها بإبرام عقود باسمها .</p> <p>- منحها الاستقلال المالي والتشغيلي اللازم للقيام بنشاط.</p> <p>دلا تعتمد على التمويل العام الدائم لتكون في حالة استمرارية الأعمال.</p>			
<p>يطبق عندما لا تستطيع الدولة تطبيقه بعد بذل كل الجهود المعقولة للقيام بذلك.</p>	<p><b><u>Impractica</u></b> <b><u>ble</u></b></p>	<p><b><u>Impratica</u></b> <b><u>ble.</u></b></p>	<p><b><u>غير عملي</u></b></p>
<p>هي التزام حالي للدولة ناتج عن أحداث ماضية ويجب أن تنقضي من خلال تدفق موارد الدولة المتؤتية من منافع اقتصادية وخدمة.</p>	<p><b><u>Passive</u></b></p>	<p><b><u>Passif</u></b></p>	<p><b><u>الخصوم</u></b></p>
<p>تعتمد الأهمية النسبية على طبيعة وحجم الخطأ و التحريف أو الحذف، الذي قد يكون العامل المحدد هو الحجم أو طبيعة العنصر، أو مزيج من الاثنين .</p>	<p><b><u>Significant</u></b></p>	<p><b><u>Significati</u></b> <b><u>ves</u></b></p>	<p><b><u>الأهمية</u></b> <b><u>النسبية</u></b></p>
<p>صافي الأصول / حقوق الملكية "هو رصيد الأصول الحكومية بعد خصم جميع التزاماتها" .</p>	<p><b><u>Net</u></b> <b><u>assets/equit</u></b> <b><u>y</u></b></p>	<p><b><u>L'actif</u></b> <b><u>net/situati</u></b> <b><u>on nette</u></b></p>	<p><b><u>صافي</u></b> <b><u>الأصول/</u></b> <b><u>حقوق</u></b> <b><u>الملكية.</u></b></p>
<p>تضمن الملاحظات على معلومات إضافية لتلك المعروضة في الميزانية الأصول / خصوم ( بيان المركز المالي) وبيان الأداء المالي (حسابات النتائج) وبيان التدفقات النقدية وبيان التغيرات في صافي الأصول</p>	<p><b><u>Notes in</u></b> <b><u>the</u></b> <b><u>appendices</u></b></p>	<p><b><u>Notes</u></b> <b><u>dans les</u></b> <b><u>annexes</u></b></p>	<p><b><u>الملاحظات</u></b> <b><u>ضمن</u></b> <b><u>الملاحق</u></b></p>

<p>/ حقوق الملكية. حيث توفر الملاحظات لمستخدمي البيانات المالية وصفا سردياً، تصنيفات للحسابات (البند) التي تم الإفصاح عنها في تلك البيانات ، ومعلومات حول الحسابات الغير المؤهلة للاعتراف بها في تلك البيانات.</p>			
<p>هي التدفقات الإجمالية المتأتية من حركات لمختلف العمليات والمعاملات لتحصل على منافع الاقتصادية أو الخدمات المحتملة خلال الفترة معينة و تؤدي هذه التدفقات إلى زيادة صافي الأصول/ حقوق الملكية ، باستثناء الزيادات المتعلقة بالمساهمات من المساهمين.</p>	<p><b><u>Products</u></b></p>	<p><b><u>Produits</u></b></p>	<p><b><u>الإيرادات</u></b></p>
<p>يستخدم مصطلح "كيان اقتصادي" من خلال معيار NCE1 لمجموعة من المنشآت تتكون من الكيان المسيطر والمنشآت الخاضعة للسيطرة. لعرض تقاريرها المالية. (comptabilité, 2019, p. 66)</p> <p>كما يستخدم كيان اقتصادي كمصطلحات أخرى كالكيان الإداري الكيان المالي، الكيان الموحد، والمجموعة.</p> <p>كما يسعى لتحقيق أهداف سياسية ، اجتماعية، تجارية <u>مثلا</u> يمكن أن تعتبر الإسكان العام كيانا اقتصاديا تتمحور على تقديم ساكنات بإيجار مخفض.</p>	<p><b><u>Economic entity</u></b></p>	<p><b><u>Entité économique</u></b></p>	<p><b><u>كيان اقتصادي</u></b></p>

مصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE (CNC) DIRECTION

ENENRALE DE LA COMPTABILITE (DGC) .PAGE 64 ET 65 ET 66 ET 67 .

نلاحظ أن تعريف مصطلح الأصول بالنسبة للمعيار المحاسبي الجزائري هو نفسه وفق المعيار المحاسبي الدولي IPSAS وهو نفسه كذلك وفق المعيار إعداد التقارير المالية IAS 01. فقط اختلاف بمصطلح تتحكم بدل تسيطر.

**مطلب الثامن: الشفافية والمساءلة وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام:**

### فرع 1. مفهوم الشفافية :

الشفافية هي شرط الوضوح وعدم وجود شكوك في حسابات وسلوك لأنشطة ومعاملات أو عمليات تقوم بها المنظمة ، كما يرتبط بانفتاح الحكومة على مواطنيها والكشف عن المعلومات الضرورية لأصحاب المصلحة للتأكد من أداء الحكومة ، ومن هذا تساهم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في ضمان الشفافية والمساءلة في البيانات المالية، وهذا ما سيحسن الأداء التشغيلي وتخصيص العادل للموارد والمساءلة (Tolyemi, Inyada, & Ibitoye, p. 4).

### فرع 2. أثار نظام الشفافية على تخصيص الميزانية للحد من الاحتيال وتعزيز كفاءة العمل ككوريا الجنوبية

نموذجاً:

أنشئت الحكومة الكورية بوابة عبر الأنترنت متمثلة في إدارة تكامل الإعانات الحكومية وفق القانون إعداد الموازنة وإدارة الإعانات وقانون إفشاء المعلومات من قبل الوكالة العامة. بحيث قدم في يناير 2017 وأصبح متاحاً في يوليو 2017 ، فيوفر هد النظام المعلومات مفصلة حول برنامج الدعم الحكومية للمواطنين. ومنه نستنتج تحسين الشفافية في تخصيص وتنفيذ الدعم الوطني للتقليل من حوافز البيروقراطية والحكومات المحلية لاستغلالهم للروابط الاجتماعية من أجل الموارد الميزانية (Jung, 2023, p. 25).

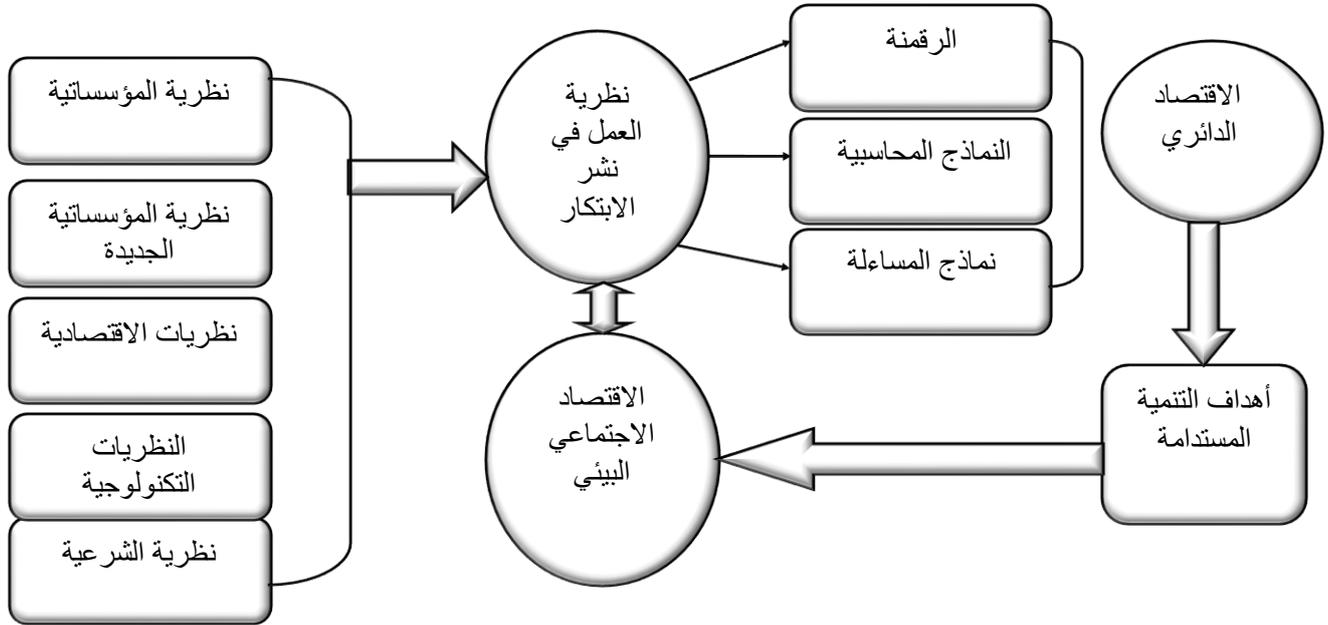
### فرع 3. علاقة خصائص الشفافية والمساءلة بين الحكومة والمواطنين : أثر معايير المحاسبية الدولية للقطاع

العام ومتغيرات أخرى مثل الانفتاح التجاري، التنمية الاقتصادية، الاستثمار الأجنبي والايولوجية السياسية، ونظام الانتخابات على جودة الحوكمة. فنترجم السمات وخصائص المساءلة والشفافية بين الحكومة والمواطنين في زيادة جودة الحوكمة، ويتحصل المواطنون على معلومات أكثر موثوقة من البيانات التي أعدت وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، حيث تساهم هذه المعلومات على تحسين مراقبه المسؤولين وصنع القرار في المنظمات الحكومية سواءاً للبلدان النامية أو المتقدمة (Tawiah, 2023, pp. 311,315).

• المساءلة : في الآونة الأخيرة بسنة 2007 و 2008 كانت الأزمة المالية بمثابة حافز لتحقيق الطلب على المساءلة والشفافية، حيث عززت المستويات المرافعة للديون وعجز الحكومات وعدم استقرار الميزانية من أكبر الحجج لإصلاح المحاسبة في القطاع العام والبحث على مساءلة والشفافية (Krishnan, 2023, p. 168).

من خلال الشكل سنبرز دور المساءلة في القطاع الإداري لتحقيق عدة ميزات من بينها ما مدى مساهمتها في التنمية المستدامة وهذا من خلال اعتماد نماذج الرقمنة والمحاسبة والمساءلة معا لتحقيق أهداف التنمية المستدامة وهذا وفق الأدبيات التي تتحدث على خطة الولايات المتحدة الأمريكية لسنة 2030. لذا توظيف المعايير المحاسبية للقطاع العام ستساهم إلى حد بعيد في المساءلة وتحقيق إيرادات لدى المنظمات الحكومية (Di Vaio, Hasan, Palladino, & Hassan, 2023, p. 745).

الشكل رقم (14) : دور المساءلة في القطاع الإداري لتحقيق عدة ميزات



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على Di Vaio, A., Hasan, S., Palladino, R., & Hassan, R. (2023). The transition towards circular economy and waste within accounting and accountability models: A systematic literature review and conceptual framework. *Environment, development and sustainability*, 25(1), 734-810. **page 13.**

## خلاصة الفصل الأول

من خلال ما سبق عرضه للفصل الاول توصلنا الى مسايرة الدول المتقدمة في اصلاح الانظمة المحاسبية للقطاع العام أمر حتمي وضروري لترشيد نفقات الدولة الجزائرية والاهتمام باقتصاد الكلي والرفع من الناتج المحلي وهذا ما سعت الدولة الجزائرية الى تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، واصلاح قوانين المحاسبة العمومية ما يساهم بشفافية النفقات ومحاولة استقلالية الامرين بالصرف في صرف المال بحرية منح الاعتمادات، وهذا ما يدل على ضرورة وجود رقابة مستقلة تعبر عن صحة ومصداقية سير هذه الحسابات في ظل التغيرات المحاسبية بالقطاع العام كمحاسبة العامة (القيد المزدوج)، ومحاسبة التكاليف، ومحاسبة الميزانياتي وفق المعيار المحاسبي NCE1، والتي يتم اصداها من خلال قانون الجديد لسنة 2023 رقم 07\_23 الخاص بقواعد المحاسبة العمومية، رغم هذا لا يوجد لحد الان قوانين تدل عن اليات التصديق على الادارات العمومية من قبل محافظ الحسابات، أو وجود خلية التدقيق الداخلي ضمنها، لكن بتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بتدرج، ومحاولة تكوين محاسبين العموميين من محاسبة العامة، والذي يجد داته يأخذ وقت ومشروع يجب التطلع اليه بجدية من طرف وزارة المالية بمن المكون؟ وكيف يكون المسار التكويني؟ المدة اللازمة للتكوين؟ ما محل الجامعة من هذا الاصلاح؟ فمن خلال هذه الاسئلة لابه بتوحيد الجهود ما بين مهنيين مجلس المحاسبة، مجلس الوطني للمحاسبة، الادارات العمومية، وزارة المالية، أساتذة جامعيين... الخ، لخلق ورشة تشاورية يكون من خلالها وضع استراتيجية محلية جزائرية تخدم القطاع العام ككل وليس هدف لكل مصلحة على حدى .

## الفصل الثاني

تمهيد تدخل الدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع بحثنا ضمن التطلعات والأبحاث الحديثة في ميدان المحاسبة والتدقيق والتي تندرج ضمن الفلسفة المحاسبية. حيث يتمحور موضوعنا حول " أفاق تفعيل التدقيق المحاسبي المالي لترشيد نفقات الإدارات العمومية وفق المعايير المحاسبية الدولية " IPSAS/IAS".

- سوف نعرض مجموعة من الدراسات التي تناولت المتغيرات الثلاثة والتي تشمل التدقيق المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS، نفقات الإدارات العمومية. وقد تنوعت الدراسات بين المحلية والأجنبية التي تم الاستفادة منها مع الإشارة إلى أبرز أبعادها وتم التطرق إلى جوانب الاتفاق والاختلاف لبيان الفجوة العلمية التي تعالجها دراستنا الحالية.

- وتم التركيز على التنوع الجغرافي والزمني من خلال طرحنا للدراسات التي تشمل الفترة الزمنية من 2017 إلى 2022 في مجموعة من البلدان. وقد تم تصنيف هذه الدراسات حسب متغيرات الرئيسية كما سبق ذكرها وهذا ضمن التحديات الجديدة في القرن الحالي المتعلقة بالإصلاحات الجديدة للقطاع العام بالتحديد المؤسسات ذات طابع إداري الغير ربحي .

فتعتبر هذه الثورة العالمية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، وتعتبر هذه الفلسفة عنصر هام في تحقيق الأهداف و النتائج لمهنة المحاسبة والتدقيق .

ومن هذا ارتأينا إلى تسليط الضوء على مجموعة من الدراسات لديها تقارب مع دراستنا من حيث طرح مشكلاتها، الفرضيات، الهدف، المنهج والأدوات المستعملة، النتائج .

### المبحث الأول: الدراسات الأجنبية

1. دراسة. (RECHKA & KABBAJ, 2022)

"المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS واتخاذ القرارات الاستراتيجية في المغرب".

● إشكالية: كان المنظور الإشكالي حول ما هو تأثير معلومات البيانات المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية

الدولية للقطاع العام على اتخاذ القرارات الاستراتيجية؟

ومثلت الأسئلة الفرعية ب:

- ماهي المعايير التي تسمح بعرض بيانات القوائم المالية وإنشاء التقارير؟ .
- ماهي البيانات المنشورة وفق المعايير المحاسبية للقطاع العام؟ وماهي خصائص المعلومات من هذه البيانات؟

• هدف الدراسة:

ركز الباحث على تأثير اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المغرب والمعلومات المحاسبية والمالية التي تتيحها على اتخاذ القرارات المثلى .

• المنهج والأدوات المستعملة: اعتمدت الدراسة على المنهج الكمي . وينتسب العمل البحثي إلى التيار الوضعي، أي شرح وفهم الملاحظات التجريبية .

- اعتمدت الدراسة على اختيار أداة الاستبيان لجمع البيانات وشملت العينة المحاسبين العاملين للخزانة العامة للمملكة المغربية ( في مستوى الخزانة الرئيسية ، المقر الرئيسي الشبكة المتعلقة بالمغرب).

• نتائج الدراسة:

- تعتبر معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS وسيلة فعالة في مشروع إصلاح المحاسبة العامة في المملكة المغربية.

- يجب البحث في المستقبل والتركيز على دور المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS في تعظيم الإنفاق العام

- تم إنشاء بيان المركز المالي بالتأكيد وفقا لتخصيص مبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق السارية في قطاع

العام. بما تتماشى مع المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS المستندة من معايير إعداد التقارير المالية

IFRS المتعلقة بالقطاع الخاص ، وهذا لا يعني تفسيرها مطابقا ومتشابهة إلى حد بعيد .حيث تستند

المعلومات المالية في القطاع الخاص على ركيزتين هما :

- وجود هيئة رقابية مستقلة تتميز بتقنيات تضمن التنفيذ السليم للمعايير المعتمدة.

- ضرورة وجود معايير موضوعية لأتخضع لأهواء المستخدم. وتعتبر هاتين الركيزتين هدفين أساسيين لملائمة

المعلومات المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .

ويمكن تلخيص الفائدة ونقاط الاختلاف هذه الدراسة مع دراستنا في الجدول التالي .

الجدول رقم (26)الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية الاولى مع دراستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
عاجت الدراسة أثر معلومات البيانات المالية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشأن اتخاذ القرار الاستراتيجي وبارتكاؤها على المعيار المحاسبي رقم 01 ورقم 02 في حين سنركز في دراستنا على المعيار المحاسبي الدولي رقم 01"عرض البيانات المالية" .	التعرف على التجربة المغربية بتبني المعايير المحاسبية للقطاع العام في سنة 2015 حسب قانون المالية LALOF.

مصدر من اعداد الباحث

## 2 دراسة (Sułkowski & Dobrowolski , 2021)

" دور المؤسسات العليا للتدقيق في مساءلة الطاقة في دول الإتحاد الأوروبي "

- الإشكالية: ما هو دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في مساءلة الطاقة؟
- الفرضيات: الفرضية الرئيسية لهذه المقالة هي أن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تسعى لتعظيم فائدتها العامة من خلال عمليات تدقيق لاحقة تركز بشكل أساسي على الصعيد المحلي .ومع ذلك ، فإن عملية المساءلة في مجال الطاقة لها طابع دولي مع العديد من المتغيرات ، والأجهزة العليا للرقابة ليست مستعدة لتكون مقياس لتقييم على المستوى الدولي. حيث قدم الباحث اقتراحًا جذريًا محتملاً مفاده أن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة يجب أن تغير استراتيجيات التدقيق الحالية .

### ● هدف الدراسة:

هذا البحث يهدف إلى تحديد المجالات التي يجب فحصها من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة .على سبيل المثال ، أثر جماعات الضغط على التغييرات في سياسة الطاقة في الإتحاد الأوروبي ، كيفية تأثير المبادرات في مجال تنفيذ الطاقة النظيفة على القدرة التنافسية لاقتصادات الدول الأعضاء في الإتحاد ، ودور الأجهزة العليا للرقابة بتثبيت الحقائق بناءً على أدلة التدقيق .

- **منهج الدراسة والأدوات المستعملة :** تمت مناقشة طريقة البحث ، متبوعة بالحساب التجريبي 13 جهازًا تم اختيارهم عشوائيًا من الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من الدول الأعضاء في الإتحاد الأوروبي.
- **نتائج الدراسة:** صاغ الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة الاستنتاج بأنه حتى الآن ، فشلت وزارة الاتحادية في إنشاء رقابة مناسبة . حيث لم تقم بتقييم نتائج برامجها التمويلية ولم توفق في الاستخدام الأمثل لأموال العامة .

- تسعى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إلى تعظيم فائدتها العامة من خلال عمليات تدقيق لاحقة تركز بشكل أساسي على الصعيد المحلي .ومع ذلك ، فإن عملية المساءلة في مجال الطاقة لها طابع دولي .
- وخلصت الدراسة إلى ضرورة تغيير استراتيجيات التدقيق الحالية في الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بالإضافة إلى استخدام طرق تقييم في مساءلة الطاقة على المستوى الدولي لتعزيز النزاهة، والشفافية، والمساءلة.

الجدول رقم (27) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية الثانية مع درستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
عاجلت الدراسة دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بتفعيل خاصية المساءلة في قطاع الطاقة للاتحاد أوروبي. ومن هذا المنطلق تبحث دراستنا أن الرقابة القانونية الحالية لمجلس المحاسبة في الإدارات العمومية الجزائرية غير كافي، وعلى وزارة تغيير استراتيجيات الرقابة بإضافة رقابة فعالة متمثلة في مهنة تدقيق المحاسبي ( الداخلي ، والخارجي المتمثل من طرف محافظ الحسابات)، لتفادي كل الانحرافات الموجودة الخاصة بالنفقات العامة ، ومتحقق من الأهداف والبرامج المسطرة للإدارات العمومية .	- معرفة كيفية تسيير رقابة الأجهزة العليا للاتحاد الأوروبي على القطاعات العامة، وأهم الخصائص الجديدة في مهنة التدقيق .

مصدر من اعداد الباحث

3 دراسة (HAINOUS, SEKAKI, AMIRI, & Houria, 2021) "التدقيق الداخلي

وتحديث الإدارات العمومية المغربية"

- إشكالية : السؤال الذي يطرح نفسه هو: كيف يشكل التدقيق الداخلي آلية فعالة في عملية تحديث الإدارات العمومية المغربية ؟
- هدف الدراسة : الهدف المرغوب فيه من الدستور الجديد لعام 2011 والقانون الأساسي رقم 130-13 المتعلق بقانون المالية للمغرب يعتبر نقطة تحول رئيسية في مسار توجه تحديث الإدارة العامة .
- المنهج والأدوات المستعملة: اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي الوصفي بدراسة ظاهرة التدقيق الداخلي في القطاع المغربي العمومي .
- النتائج الدراسة: ويرى الباحثون بأن لا يمكن تحقيق الهدف المرغوب فيه إلا من خلال نشر مجموعة من المبادئ وتقنيات التي تسمح للمغرب بإنشاء إدارة العامة الجديدة (NPM).
- كما أدى ظهور التيارات التي تعزز تطبيق مبادئ الحكم الرشيد والإدارة العامة الجديدة إلى اعتماد معايير وممارسات الإدارة المستعارة من القطاع الخاص .وبحسب هذا المنطق أصبحت الإدارات العامة المغربية على وعي بأهمية اعتماد التدقيق الداخلي كوسيلة لتحسين أدائها.

الجدول رقم (28) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية الثالثة مع دراستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
عاجلت الدراسة الدور الفعال للتدقيق الداخلي كرقابة وألية حديثة تساهم في تحديث الإدارات العمومية المغربية . في حين سنتناول في دراستنا توظيف التدقيق الداخلي لتحديث الإدارات العمومية الجزائرية (الإدارة العامة الجديدة NPM ) وسنركز على ضرورة وجود التكامل ما بين التدقيق الخارجي والداخلي لضمان الاستقلالية، مساءلة، الشفافية للتقارير المالية.	- التعرف على التجربة المغربية بتوظيف مهنة التدقيق الداخلي بالقطاع العام (المؤسسات الحكومية الغير هادفة للربح).

مصدر من اعداد الباحث

4-دراسة (chalemagne, 2021) التدقيق الداخلي وتقت المانحين في البلدان النامية

الإشكالية: مثلت إشكالية البحث التساؤل التالي: ما هو تأثير التدقيق الداخلي على ثقة المانحين في البلدان النامية؟. حيث قسمت الإشكالية إلى سؤالين فرعيين هما:

- 1- ماهو تأثير التدقيق الداخلي على أداء الإدارات العمومية؟
- 2- ماهو تأثير الأداء العام للإدارات على تقة مانحي دولة بنين ؟

● فرضيات الدراسة:

- الفرضية الرئيسية للبحث هي أن التدقيق الداخلي يعمل على تحسين ثقة المانحين من الدولة البنين . وشملت الدراسة على نوعين من الفرضيات الثانوية كالآتي:
- المراجعة الداخلية تؤثر بشكل إيجابي على أداء الإدارات العامة في البنين والذي بدوره لديه أثر إيجابي على ثقة المانحين.
- هدف الدراسة: الهدف الرئيسي للبحث هو تحديد تأثير التدقيق الداخلي على حقيقة الجهات المانحة (الشركاء التقنيين والماليين) في البنين. حيث ركز هذا الهدف على عنصرين هامين:
  - قياس التأثير الداخلي على أداء البيانات المالية العمومية.
  - تقييم تأثير الأداء العام للإدارات على تقة المانحين لدولة البنين.

• المنهج والأدوات المستعملة: اعتمد الباحثان على نموذج إحصائي . وتم تقديره عن طريق الانحدار الخطي وتم عرض البيانات التراكمية من الجداول الإحصائية بواسطة برنامج STATA. وشملت العينة مجموعة من الشركاء التقنيين والماليين لدولة بنين.

• النتائج الدراسة :

اكتشفت الدراسة أن التدقيق الداخلي يؤثر بشكل إيجابي على أداء الإدارات العامة في دولة بنين . كما تبين أن أداء الإدارات العامة له أثر إيجابي على ثقة المانحين (الشركاء التقنيين والماليين) . اقترح الباحثان خصائص وإصلاحات جديدة وتعميم تنفيذ التدقيق الداخلي في جميع الإدارات العامة في البلدان النامية . وبالتالي فإن تنفيذ التدقيق الداخلي سيعمل على تعزيز ثقة الدول المانحة بمنحهم تأكيداً على الإدارة السليمة لمساعدات التنمية العامة (PDA) والقروض الخارجية للدول.

الجدول رقم (29) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية الرابعة مع دراستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
اتجهت الدراسة نحو تعميم تنفيذ التدقيق الداخلي بجميع الإدارات العامة في البلدان النامية، في حين سنتناول في دراستنا ضرورة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي الذي يتميز بخصائص مهمة في المؤسسات الربحية .	ساهمت النتائج في بناء وتأكيد جزء من هدف الدراسة الحالية وهو ضرورة توظيف التدقيق الداخلي بالإدارات العمومية.

مصدر من اعداد الباحث

5 – دراسة (Langella, Eugenio , & and Ele, 2021) "الصفات المطلوبة من المراجعين الخارجيين في القطاع العام".

- إشكالية الدراسة : معرفة الصفات المطلوبة من المراجعين الخارجيين في القطاع العام .
  - هدف الدراسة: يهدف البحث إلى استكشاف ما إذا كانت الخصائص المطلوبة بشكل عام لهيئات القطاع الخاص (مجلس المراجعين القانونيين) والمتمثلة في الاستقلالية ، الخبرة المحاسبية والمالية، التخصص الصناعي، الاجتهاد، الدعم المؤسسي . وهذه الخصائص ذات صلة بالقطاع العام.
- يساهم البحث في الأدبيات المتعلقة بالتدقيق المحاسبي المالي في مؤسسات القطاع العام المستخدمة من قبل مؤسسات الرعاية الصحية العامة .

• المنهج والأدوات المستعملة : تم جمع المعلومات من خلال استبيان عبر الانترنت واستخدمت لشرح جودة التدقيق.

• حيث تم جمع البيانات الأولية من BOSAS مجلس المستقل لمنظمات TNHS لاختبار الفرضيات من خلال الطريقتين التاليتين Smart PLS3/ PLS-SEM وهي "عبارة عن تقنية لنمدجة المعادلات الهيكلية المركبة التي تختبر في نفس الوقت خصائص المؤشرات المستخدمة لقياس التركيبات (نموذج القياس) وتفحص العلاقات بين التركيبات (النموذج الهيكلي)".

• نتائج الدراسة:

أظهرت نتائج البحث مدى ملائمة الخبرة المحاسبية والمالية للمراجعين الخارجيين ، بالإضافة إلى دعوة المؤلفين إلى مزيد من البحث حول الحاجة إلى استقلالية المدقق في بيئة الخدمة العامة .وساهمت الورقة البحثية في النقاش حول السياسيات وأنظمة التدقيق المحاسبي المالي في القطاع العام. ودعت الدراسة إلى ضرورة إدخال ترتيبات وخصائص القطاع الخاص في القطاع العام من طرف المنظمون والمهتمين بتحسين جودة التدقيق .والدين يجب أن يتصفوا بالمتطلبات الرئيسية التي تصدرها هيئات التدقيق .

الجدول رقم (30) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية الخامسة مع دراستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
اتجهت الدراسة إلى استكشاف أثر الخصائص الموجودة بالمراجعين الخواص في القطاع العام .حيث ستتناول دراستنا أهمية توظيف التدقيق الداخلي والخارجي بالإدارات العمومية ، للاستفادة من ميزاتهما في إعداد التقارير المالية .	مكنتنا الدراسة من السعي في استكشاف الخصائص الموجودة بالقطاع الخاص كلاستقلالية وغيرها ومحاولة تسليطها على القطاع العام .

مصدر من اعداد الباحث

6- دراسة (da Costa & Maria da Conceição, 2021) "التدقيق الداخلي وتحليل المخاطر : الحالة الخاصة لكيان القطاع العام بالبرتغال".

إشكالية الدراسة: بنيت الدراسة على الحاجة إلى فهم كيفية عمل التدقيق الداخلي للسيطرة على أنشطة المؤسسات العمومية البرتغالية الخاصة بالتعليم العالي .

هدف الدراسة: تهدف الدراسة إلى عرض النتائج التي تحصلت عليها وحدة التدقيق الداخلي التابعة لكيان القطاع العام في مجال التعليم لسنة 2018.

### منهج والأدوات المستعملة:

تعتمد على المنهج البيلوغرافي والوثائقي المتعلق بالإطار النظري و المنهج الوصفي الاستكشافي في الاطار التطبيقي . كما استخدمت الدراسة بيانات مالية حقيقية من هيئة تدقيق داخلية.

### نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى النتائج بالتدقيق الداخلي هو أداة يتم استخدامه بشكل متزايد من قبل المدربين من أجل إعداد هيئات لمراقبة العمليات التي تزداد ديناميكية في جميع القطاعات والشركات .

- وارتبطت نتائج الدراسة المتحصل عليها بنشاط وحدة التدقيق الداخلي المشار إليها في عام 2018 ، حيث \* أثبتت أنها مثمرة للغاية . كما أتاحت الورقة البحثية حلول يمكن إتباعها من طرف كيانات مماثلة من خلال تنفيذ مهنة التدقيق في القطاع العام (خاصة قطاع التعليم).

### الجدول رقم (31) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية السادسة مع درستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
عاجلت الدراسة إشكالية تطبيق التدقيق الداخلي بالقطاعات العامة ومدى أهميته في مؤسسات التعليم. في حين سنعتبر التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي كمتغيران مستقلان نسعى بتوظيفهما بالإدارات العمومية الجزائرية في الدراسة الحالية	معرفة مدى توظيف التدقيق الداخلي بالقطاع العام (قطاع التعليم) بدول الاتحاد الأوروبي والتي من بينها دولة البرتغال .

مصدر من اعداد الباحث

7- دراسة (Rima & Taleb , 2021) "كفاءة المدققين الخارجيين في بيئة التدقيق الحكومي - حالة تدقيق المؤسسات العمومية الجنوب إفريقية التابعة لقانون تسيير المالية العامة" .

- إشكالية : تستكشف هذه الدراسة كفاءة المدققين الخارجيين المستقلين في بيئة التدقيق الحكومي مقارنة بمراقبين (مدققين) الحكوميين.
- الهدف: تمكين المدققين الخارجيين المستقلين المنتمين إلى مكاتب خاصة (كمحافظ الحسابات) من القيام بعمليات التدقيق الحكومي بالتعاون مع الأجهزة العليا للرقابة المالية .

- المنهج والأدوات المستعملة: استخدمت عينة 506 تقرير تدقيق صادر عن مؤسسات العمومية لجنوب إفريقيا. مصادرها عبر الإنترنت المنشورة من موقع IAGSA
- عدد عمليات التدقيق التي أجراها مكتب العام في جنوب إفريقيا 288 تقرير .
- عدد عمليات التدقيق التي أجراها مدققون خارجيون مستقلون 218 تقرير
- اختبار T للعينات المستقلة لنتائج التدقيق .
- اختبار مربع كأي (كاي التريعي) للآراء التدقيق .
- نتائج الدراسة: نلخص نتائج الدراسة كالآتي :
- مدققون حكوميين :
- يبلغون المدققون الحكوميين عن نتائج إجمالية.
- اصدر آراء معدلة بشكل أكبر.
- مدققين خارجيين:
- يختلف المدققين الخارجيين المستقلين على أهم أكثر حرص على الاستشهاد بأمور المالية.

الجدول رقم (32) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية السابعة مع دراستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
تسعى الدراسة من خلال الإشكالية إلى التعرف على كفاءة المدققين الخارجيين في القطاع الحكومي لدولة جنوب إفريقيا . في حين تسعى دراستنا إلى نقل هذه الخاصية لإدارات العمومية الجزائرية مع إضافة تطبيق التدقيق الداخلي للوصول إلى رقابة فعالة متكاملة توصلنا إلى خصائص الشفافية والمساءلة والاستقلالية .	الاستفادة من تجربة دولة جنوب إفريقيا بوجود مدققين خارجيين يراقبون المؤسسات الحكومية الغير ربحية.
- وكذلك تسعى دراستنا إلى وجود مدققين خارجيين يقومون برقابة الإدارات العمومية ولكن دائما تحت رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية ( كمجلس المحاسبة).	

مصدر من اعداد الباحث

8. الدراسة (DAFRI, 2021) "2021". "المدققين القانونيين في القطاع العام: دراسة مقارنة

للمتطلبات القانونية ونطاق التدقيق في فرنسا، جنوب إفريقيا والدنمارك".

● إشكالية الدراسة : تمحور السؤال الجوهرى في كيفية عمل نطاق التدقيق القانونى فى القطاع العام بدول فرنسا ، جنوب إفريقيا، والدنمارك .

● أهداف الدراسة: تهدف هذه الورقة إلى المقارنة بين تنظيم مهمة المدقق القانونى فى القطاع العام فى كل من فرنسا وجنوب إفريقيا والدنمارك، واستكشاف الأفق الممكنة للتقارب بين هذه الدول .

- التعرف على الاتجاهات وتوفير الفهم الشامل فى تنظيم وارتباطات المدققين الخارجيين القانونيين فى القطاع العام ضمن سياقات مختلفة.

● المنهج والأدوات المستخدمة: تحليل وثائق رسمية من أجل فهم المقاربات المستخدمة لتنظيم هذه المهام فى دول مختلفة.

● نتائج الدراسة من الرغم أن التحليل المقدم من خلال الدراسة لا يسمح بتقييم أفضل الممارسات من بين الدول لكن استنتج الباحثان عدم وجود طريقة مشتركة لتنظيم تفاعلات المدققين القانونيين فى القطاع العام وهذا راجع أن كل دولة تبني لوائحها على الثقافة المحلية السائدة وأسلوب الإدارة باستثناء جوانب معايير التدقيق المستخدمة. كما لوحظ عدم وجود لأي تنسيق بين دول الاتحاد الأوروبي كفرنسا والدنمارك اللتان تظهران نهجين مختلفان تماما عن بعضهما.

● توصيات الدراسة إن تعاون على المستوى الإقليمى والدولى يتم تحت إشراف منظمة الأنتوساي كما يمكن إرساء قاعدة مشتركة لتنسيق هذه الممارسات وتعلم البلدان من بعضهما البعض.

- تعزيز التعاون والتنسيق بين الديوان والمدققين القانونيين ، وتحديد الأدوار ومسؤوليات المراجعين القانونيين

- السعي من طرف الباحثين إلى تعزيز مبادرة الموائمة بين المراجعين القانونيين، بمشاركة فى القطاعين الخاص والعام.

## الجدول رقم (33) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية الثامنة مع دراستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
تطرت الدراسة لمقارنة المتطلبات القانونية ونطاق التدقيق في فرنسا، جنوب إفريقيا والدنمارك. فيما ستطرق دراستنا إلى الموازنة بين القطاعين العام والخاص من خلال المتغير المستقل (المدقق الخارجي) بمشاركة المدقق القانوني في فحص ورقابة الادرات العمومية الجزائرية و التنسيق مابين الديوان الوطني للمحاسبين.	التعرف على تجربة نطاق تطبيق التدقيق القانوني للقطاع العام لكل من دولة جنوب إفريقيا وفرنسا والدنمارك. ومامدى وجود تنسيق التدقيق القانوني بين هذه الدول.

مصدر من اعداد الباحث

### 9 \_ دراسة (Yang, 2021) "مدقق أو مستشار؟ أثر استقلالية المدقق على التسيير المالي" .

الإشكالية: هل يمكن اعتبار تقييم امتثال الحكومة لقواعد المحاسبة و إكمال قدرة الإدارة المالية الحكومية كوظيفتين يقوم بهما المدقق الخارجي .

#### • فرضيات الدراسة :

H1 - اختبار الدور استشاري للمدققين في التسيير المالي الحكومي.

H2 - يقوم الباحث بفحص فترة عمل المدقق لفترة أطول ، بأنها تساهم إلى تحسين توقيت الإفصاح وتقليل مساءلة المدقق تحديد الانحرافات المحاسبية.

• الهدف: تهدف هذه الدراسة إلى اختبار الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي كالفاحص يقوم بتقييم

امتثال الحكومة لقواعد المحاسبة، بالإضافة إلى الدور الاستشاري الذي يكمل قدرة الإدارة المالية الحكومية . من المرجح أن تتبنى نهج واحد في تلخيص الظروف المالية للحكومات خاصة إذا كانت الإدارة الحكومية لديها نفس المدقق .

• المنهج والأدوات المستعملة: باعتماد على نموذج التحليل . ونموذج القياسي بناء على بيانات خاصة بمكاتب المدققين بفلوريدا.

• نتائج الدراسة : تستلزم شفافية المالية العامة إعداد تقارير مالية حكومية وعمليات تدقيق مستقلة

توصل الباحثون بأن التحليلات أظهرت أن فترة عمل المدقق مرتبطة بشكل إيجابي بحس توقيت التقارير المالية المدققة ، وكذلك تقلل المدة الطويلة من احتمالية تحديد أوجه القصور في الرقابة الداخلية .  
ومن أهم النتائج المتوصل إليها هو أهمية بناء القدرات الحكومية في مبادرات الشفافية المالية والتحديات الفريدة التي تواجه استقلالية المدقق في القطاع العام.(أي يستلزم إعداد عمليات تدقيق مستقلة لإعداد تقارير مالية حكومية تتميز بالشفافية).

الجدول رقم (34) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية التاسعة مع دراستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
- تسعى الدراسة إلى ضرورة استقلالية المدقق في القطاع العام. وتختلف دراستنا بتوظيف الخصائص الأخرى (الشفافية، المساءلة) الموجودة من خلال توظيف التدقيق الداخلي والخارجي بالإدارات العمومية.	الاستفادة من ازدواجية مهام المدقق الخارجي بين المدقق والمستشار في القطاع العام. كما قادتنا نتائج الدراسة إلى التفكير في توظيف خاصية الاستقلالية بالقطاع العام.

مصدر من اعداد الباحث

10 - دراسة (Caruana و Magdalena، 2021) (2020) " البحث عن جودة التدقيق في القطاع العام ."

إشكالية البحث: هل يمكن تقييم جودة التدقيق في القطاع العمومي من خلال تحليل نموذج خاص بتشريعات مؤسسات التدقيق ؟

هدف الدراسة يسعى الباحث إلى الوصول إلى جودة التدقيق في القطاع العام في دولتين أوروبيتين (مالطا وبولندا) باستخدام النموذج الذي طورته (English and gutrie)

المنهج والأدوات المستعملة: استخدم المنهج التحليلي لتحليل التشريعات التمكينية لهاتين دولتين الأوروبية الخاصة بمؤسسات الرقابة. حيث ركزت هذه التشريعات على قضيتين هما :.

- المساءلة أمام برلمانها .

- الاستقلال عن مديريها التنفيذيين.

نتائج الدراسة : تسليط الضوء على أحكام قانونية قوية تتيح الاستقلالية وتشير إلى بعض نقاط الضعف فيما يتعلق بالمساءلة .وتوضح بأن النموذج English and gutrie قد تم تطويره في سياق أستراي الذي

يُصمم عمليات تدقيق الدولة على نموذج القطاع الخاص. وهذا النموذج يحتاج إلى تعديل من أجل تطبيقه في سياق أوروبي. خاصة من ناحية جودة التدقيق.

الجدول رقم (35) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية العاشرة مع دراستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
حاولت الدراسة بتطبيق نموذج للوصول إلى جودة التدقيق في القطاع العام بدولتين أوروبيتين. في حين ستستشرف دراستنا بمحاولة الوصول إلى نموذج يتميز بخصائص القطاع الخاص (استقلالية، المساءلة) وتطبيقه في القطاع العام للإدارات العمومية الجزائرية.	ساهمت الدراسة في تأكيد المتغير المستقل وهو تفعيل التدقيق المحاسبي بالقطاع العام.

مصدر من اعداد الباحث

11 . دراسة (Sharba A. H., 2020) "المعايير المحاسبية الدولية في قطاع بلديات العراق وأهميتها في

الإستخدام الأمثل للأموال العامة في تقديم الخدمات".

● إشكالية : تدور مشكلة البحث حول إبراز ضعف دقة وصحة المعالجات المحاسبية وعرض القوائم المالية بالنظام المحاسبي المستخدم من قبل قطاع بلديات في العراق مع الرغم وجود معايير المحاسبية دولية للقطاع العام حسب أساس الاستحقاق التي توفر بيانات مالية موثوقة (الاعتراف، القياس، العرض) .

● المنهج والأدوات المستعملة :اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي التحليلي من خلال أداة لتحليل النسب التي تبين عدد الدول المتبنيت النظام المحاسبي للقطاع العمومي IPSAS.

● أهداف البحث : تمثلت في :

- اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وخطط الإصلاح المستقبلية .
- التعرف على آليات إصدار ومفهوم ونطاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .
- الإشارة إلى الفوائد وتحديات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS و مقابلتها مع معايير إعداد التقارير المالية IAS/IFRS.

● نتائج الدراسة: يستنتج الباحث على أنه هناك اتجاه عالمي نحو المعايير المحاسبية للقطاع العام . مما يدل على زيادة عدد الدول التي ستتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لسنة 2023 لتصبح 107 دولة من إجمالي 148 دولة أي بنسبة 72 %.

كما ارتفع عدد الدول التي ستطبق أساس الاستحقاق بدلا من أساس النقدي إلى 113 دولة بعام 2023 أي ما يعادل 76%. وهذا ما يدل على التجارب الناجحة لبعض الدول السابقة في اعتمادها على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لتواكب التطور والتوحيد على المستوى العالمي. كما أن اعتماد العراق على هذه المعايير سيؤدي إلى التوحيد الممارسات المحاسبية في الوحدات الحكومية وخاصة في قطاع البلديات.

الجدول رقم (36) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية الحادية عشرة مع دراستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
عاجت الدراسة أهمية تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام من دولة العراق وهذا لمواكبة التوجهات العالمية لعدة دول تتبع نهج المحاسبة على أساس الاستحقاق خاصة خلال سنة. في حين سنتناول في دراستنا أهمية تبني المعايير بالدولة الجزائرية كذلك، وإنشاء رقابة فعالة على النهج الجديد(أساس الاستحقاق، إدارة العامة الجديدة) المتميز بخصائص القطاع الخاص .	- اكتشاف مدى توافق المعايير المحاسبية للقطاع العام مع IPSAS المعايير المحاسبية لإعداد التقارير المالية IAS/IFRS.

مصدر من اعداد الباحث

12 دراسة ( أرشيد الخرايشة، محمود، و الوشاح، 2020) "دور تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات الختامية في الوزارات والدوائر الحكومية الأردنية"

● إشكالية الدراسة: بعد أن لقي أساس الاستحقاق قبولا كبيرا في قطاع الأعمال الهادفة إلى الربح، سعى الباحثون إلى دراسة مشكلة تطبيق أساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية الختامية إضافة إلى اهتمام الحكومات المختلفة بضرورة تطبيقه في القطاع العام وكذا الضغوطات من صندوق النقد الدولي على الأردن.

● فرضيات الدراسة

قسم الباحث إلى أربع فرضيات تتمثل كالآتي :

- يدرس الباحث العلاقة بين تطبيق أساس الاستحقاق بالوحدات الحكومية وبين الأساس النقدي المستخدم.
- يدرس الباحث العلاقة بين تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية وبين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة .

- يدرس الباحث العلاقة بين تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية وبين دقة ونوعية البيانات المفصّل عنها .
- يدرس الباحث العلاقة بين تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية وبين القدرة التكلّيفية الحكومية والموارد البشرية لاستخدام أساس الاستحقاق .
- **أهداف الدراسة:** لخصها الباحث على شكل نقاط كالآتي:
  - يهدف أساس الاستحقاق للمساعدة على عملية الإفصاح عن النفقات المدفوعة والمؤجلة والإيرادات المقبوضة والمؤجلة وفق المعايير المحاسبية الدولية.
  - إظهار أهمية الاستفادة من أساس الاستحقاق وقدرة ميزانية الدولة الأردنية للتحوّل على هذا النهج.
- **المنهج والأدوات المستخدمة:** منهج الوصفي استدلالي لتعرف على أثر تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات الختامية .
- تصميم وتوزيع 140 إستيانية لجمع البيانات لعينة أقسام الحسابات في وزارة المالية والدوائر المالية الحكومية الأردنية.
- **نتائج الدراسة** توصل الباحثون من خلال نتائج الاستبانة الموزعة أن تطبيق أساس الاستحقاق يساعد على قياس فعالية وكفاءة المشاريع وطرق الإنفاق عليها بصورة دقيقة وواضحة . كما يسهل عملية المقارنة بين السنوات المختلفة والقدرة على الإفصاح عن المركز المالي للدولة . كما ظهرت هذه النتائج في الدراسات السابقة، فتبين للباحثون أن أغلب الدراسات المتطرق إليها كانت نتائجها تبين أن الدول المطبقة لأساس الاستحقاق حققت نجاحا ماليا في محاسبتها، وعلى الدول المتبقية الإسراع في تطبيق أساس الاستحقاق لتحقيق التنمية المستدامة.
- **توصيات الدراسة** تمحورت في العمل على تصميم النظام المحاسبي العمومي بما يتوافق مع التطورات المحاسبية وما يتفق مع المعايير المحاسبية للقطاع العام ومعايير التدقيق الدولية .
- زيادات الدورات التدريبية للعاملين على انتهاج أساس الاستحقاق في الإدارات المالية الحكومية لتحقيق نتائج فعالة ، وبالإضافة إلى تطوير التكنولوجيا للمعلومات لأن هذا الأساس يحتاج لتكنولوجيا أكثر تعقيدا.

الجدول رقم (37) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية الثانية عشرة مع دراستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
عاجلت الدراسة إشكالية دور تطبيق أساس الاستحقاق في الحسابات الختامية للوزارات والدوائر الحكومية الأردنية، في حين ستعالج دراستنا كيفية تطبيق القوائم المالية حسب معيار IPSAS01 في الإدارات العمومية الجزائرية.	التعرف على التجربة الأردنية بالانتقال إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام، بالإضافة إلى مساهمتها إلى التعرف على شكل الاستبيان من هذا النوع من المجتمع الإحصائي.

مصدر من اعداد الباحث

13.دراسة (مشكور، 2019) " هيكلية الفساد المالي والإداري وأساليب المعالجة (المؤسسات الحكومية العراقية نموذجاً).

- إشكالية الدراسة: وتمثلت إشكالية الباحث في مجموعة من الأسئلة:
- هل يمكن معالجة الفساد المالي والإداري بأساليب متنوعة؟ وماهي الأساليب اللازمة لمعالجة الفساد والقضاء عليه؟
- فرضيات الدراسة:
- مظاهر الفساد المالي والإداري في المؤسسات حكومية بإمكان القضاء عليها بأساليب سياسية، إدارية، اقتصادية، فنية واجتماعية .
- هدف الدراسة: إظهار واستعراض أساليب ومظاهر الفساد المالي والإداري وسبل معالجته، وتم استخدام مؤشرات لقياسه في المؤسسات الحكومية العراقية.
- المنهج والأدوات المستعملة: واعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي .
- نتائج الدراسة : ومن أبر النتائج:
- ضرورة تطوير النظام العراقي للرقابة بإنشاء ثلاث نظم رقابية (هيئة النزاهة، مكتب المفتش العام لمحافظة الحسابات، ديوان الرقابة المالية).
- ضرورة استخدام نموذج الأداء المتوازن وتطبيق آليات الحوكمة.
- العمل على رفع أداء أجهزة الرقابة الداخلية ووضع المعايير اللازمة وضرورة التنسيق مع أنظمة الرقابة الثلاث.
- إصدار معيار دولي أو محلي لإرشاد المدقق حول آلية القيام بالتدقيق المتقاطع لاكتشاف الاحتيال الذي تقوم به الإدارات الحكومية.

الجدول رقم (38) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية الثالثة عشرة مع دراستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
اتجهت الدراسة إلى البحث عن أساليب معالجة الفساد المالي بالمؤسسات الحكومية العراقية كأسلوب الأساسي لتعزيز الرقابة. في حين ستتجه دراستنا مباشرة إلى تفعيل المدقق القانوني في مراقبة الإدارات العمومية كرقابة فعالة.	سمحت لنا الدراسة أهمية تطبيق رقابة فعالة بالقطاع العام العراقي المتكونة من ثلاثة نظم رقابية من بين هذه النظم مكتب المفتش العام لمحافظ الحسابات.

مصدر من اعداد الباحث

14. الدراسة (الحساني، 2018) "تفعيل عملية تدقيق ورقابة الأداء على مؤسسات البلديات لتحقيق التنمية

المستدامة بحث تطبيقي في مديرية بلديات محافظة المثنى"

- إشكالية الدراسة: تمحورت إشكالية الباحث أن التنمية المستدامة أصبحت ضرورة أساسية ولتحقيقها يتطلب الأمر تفعيل دور المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في عملية التدقيق ورقابة الأداء على أنشطة مؤسسات البلديات لتحقيق التنمية المستدامة. وصيغت هذه المشكلة كالآتي:  
1- هل يساهم المدقق الداخلي و الخارجي لمؤسسات البلديات في تحقيق التنمية المستدامة عبر تدقيق ورقابة الأداء؟.

● منهج والأدوات المستعملة:

تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي في إعداد البحث من الجانب النظري والجانب التطبيقي .  
تمثلت عينة البحث في مؤسسات البلديات في محافظة المثنى .واعتمدا الباحثان على البيانات مالية وتقارير الإحصائية ومؤشرات التنمية المستدامة بالعراق .

● هدف الدراسة: إبراز الدور الإيجابي الممكن أن يؤديه المدقق الداخلي و الخارجي في عملية الرقابة والتدقيق

لقياس أداء أنشطة مؤسسات البلديات لتحقيق التنمية المستدامة، ويهدف إلى معرفة تطبيق عملية التدقيق ورقابة الأداء على مؤسسات العامة.

واعتبر الباحث أن جهات تدقيق ورقابة الأداء (مدقق الداخلي و الخارجي) متغير مستقل، والأبعاد الأربعة للتنمية المستدامة متغير تابع ، أما المتغير الوسيط تمحور حول أنشطة مؤسسات البلديات (اقتصادية، اجتماعية، بيئية، مؤسساتية).

• نتائج الدراسة:

عدم قيام المدقق الداخلي و الخارجي لمؤسسات البلديات بتفعيل عملية تدقيق رقابة الأداء على مؤسسات البلديات لتحقيق التنمية المستدامة، وضعف البلديات من إيجاد خطة لتحصيل إيراداتها السنوية التي يمكن الحصول عليها من خلال توظيف مبالغ الإيرادات في المشاريع الخدمية ذات النفع العام . كما حث الباحث على ضرورة تفعيل عملية تدقيق ورقابة الأداء على أنشطة البلديات من قبل المدقق الداخلي والخارجي لتحقيق أهداف التنمية المستدامة .

الجدول رقم (39) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية الرابعة عشرة مع دراستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
عاجلت إشكالية الدراسة ضرورة تفعيل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لمراقبة الأداء وتحقيق التنمية المستدامة بالبلديات . في حين شكل هذا المتغير جزء من دراستنا كمتغير أساسي ونضيف عليه من متغير رئيسي الثاني بالإضافة بتطبيق قوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي IPSAS01 للوصول إلى نتائج فعالة بالإدارات العمومية الجزائرية.	الاستفادة من الدور الإيجابي الذي يمكن أن يؤديه التدقيق الداخلي والخارجي في عمليات الرقابة لقياس أداء البلديات لتحقيق التنمية المستدامة.

مصدر من اعداد الباحث

15 . دراسة (د. ارجوان و م. ق. د. صلاح، 2015) د أثر العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي.

• إشكالية الدراسة: <sup>2</sup>تناولت الباحثة وجود ضعف في العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي لعدم كفاية التشريعات ومعايير التدقيق المحلية لتحديد طبيعة العلاقة بينهما، وضعف استقلالية المدقق الداخلي في وحدات القطاع العام والإدارات الحكومية .

• فرضيات الدراسة:

1- ضعف العلاقة والتنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يؤدي إلى ضعف إجراءات الحد من ظاهرة الفساد الإداري.

2- ضعف الإدارة يؤدي إلى ضعف إجراءات الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي

- **هدف الدراسة :** تبرز الباحثة دور التنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في الحد من الفساد الإداري والمالي في ضوء الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد. كما وضحت الدراسة مجالات التعاون بين المدقق الخارجي و الداخلي في ضوء معيار التدقيق الدولي (610) وتوصيات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI).
- **المنهج والأدوات المستعملة:** اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة حالة لعينة من الوحدات الاقتصادية بمقابلات مع مسؤولي التدقيق الداخلي والإدارة في الوحدات الاقتصادية. تصميم استبيان ل (80) مستجيب موزعة على المدقق الخارجي بواقع (27) استمارة، المدقق الداخلي بواقع (26) استمارة الإدارة بواقع (22) استمارة الغير مستلمة (5) استمارات.
- **نتائج الدراسة** ومن أبرز استنتاجات الباحثة المأخوذة من اجابات عينة البحث من المدققين الخارجيين، والمدققين الداخليين والمدراء العامين لوحدات القطاع العام والإدارات الحكومية كالآتي :
  - عقد اجتماعات مشتركة لتحديد الأهداف والتخطيط المشترك وتبادل التقارير الرقابية ، وهذا من ضرورة وجود التنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي .
  - عرض التقارير التدقيق الداخلي على المدقق الخارجي.
  - استشارة المدقق الخارجي عن وضع خطة عمل من المدقق الداخلي
  - عقد لقاءات بين المدقق الداخلي والخارجي لتبادل الخبرات
  - كما توصي الباحثة بإصدار معيار تدقيق محلي يحدد أساليب التعاون والتنسيق التي وردت في توصيات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) . كما أظهرت عينة البحث على ضرورة قيام المنظمات المهنية في العراق المتمثلة (بنقابة المحاسبين ومجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات) بإشاعة ثقافة التعاون والتنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي. كما دعت الباحثة إلى إضافة مواد قانونية في قانون الشركات رقم (21) و(22) لسنة 1997 (المعدلين) بتحديد واضح لطبيعة العلاقة بينهما.

الجدول رقم (40) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية الخامسة عشرة مع دراستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
اتجهت الدراسة إلى البحث عن ضرورة التنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي في الوحدات الاقتصادية العامة من بينها الإدارات الحكومية لمكافحة الفساد . في حين ستتجه دراستنا إضافة إلى التكامل بين المدقق داخلي والخارجي في ترشيد نفقات الإدارات العمومية في ظل تطبيق هذه الأخيرة المعايير المحاسبية الدولية .IPSAS	الاستفادة من وجود متغير أساسي بدراستنا وهو ضرورة التكامل بين المدقق الداخلي والخارجي.

مصدر من اعداد الباحث

16. دراسة (Enofe و al، 2013) "دور التدقيق الداخلي في الإدارة الفعالة للقطاع العام"

- إشكالية الدراسة: وقسمت إشكالية الباحثون إلى ثلاث أسئلة كالاتي:
  - هل يمكن تحقيق الرقابة الإدارية الفعالة في الحكومة المحلية؟
  - ما هو دور التدقيق الداخلي في تحقيق رقابة إدارية في الحكومة المحلية؟
  - كيف يؤثر التدقيق الداخلي على التحكم في الإدارة الحكومة المحلية؟
- فرضيات الدراسة:
  - H01 تم ذكر الفرضية بصيغتها الصفرية لا يمكن تحقيق الإدارة الفعالة في الحكومة المحلية .
  - H02 لا تلعب فعالية التدقيق الداخلي أي دور في ضمان الإدارة الفعالة في القطاع العام .
  - H03 لا تؤثر فعالية التدقيق الداخلي على الرقابة الإدارية في القطاع العام.
- هدف الدراسة: وتهدف الدراسة إلى فحص دور المراجعة الداخلية في فعالية الرقابة الإدارية للقطاع العام.
- المنهج والأدوات المستعملة: واعتمدت هذه الدراسة على المنهج التحليل التجريبي، وباستخدام أداة Z-test الإحصائية . حيث وزع أربعين استبيان للمحاسبين والمدربين والمراجعين في مختلف المستويات لولاية إيدو بنيجيريا.
- نتائج الدراسة: ومن أبرز النتائج التي ظهرتها اختبار Z أن فعالية المراجعة الداخلية (IA) تلعب دورا هاما في ضمان الإدارة الفعالة في القطاع العام .وهناك حاجة للمدققين مكتسبين للتقنيات والمهارات المطلوبة في عمليات الكمبيوتر ومعالجة البيانات الإلكترونية لتنفيذ عملهم بفعالية وتحسين فعالية التدقيق الداخلي.

- وعلى الإدارة أن تضع بيئة مواتية للمدققين الداخليين لأداء واجباتهم من خلال الاعتماد على وسيلة الذكاء الاصطناعي .
- ضرورة حضور المدققين الداخليين بالملتقيات واجتماعات للإدارة العليا ليكونو على دراية بالسياسات التي تؤثر على أهداف المنظمة.

الجدول رقم (41) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية السادسة عشرة مع درستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
ركزت هذه الدراسة على إمكانية تحقيق الرقابة الإدارية الفعالة في الحكومة المحلية بينما تسعى دراستنا إلى التكامل ما بين التدقيق الداخلي والخارجي.	الاستفادة من نتائج الدراسة بضرورة تفعيل التدقيق الداخلي بقطاع العام لنيجيريا. بالإضافة كما يجب حضور المدقق الداخلي عند انعقاد مجلس الإدارة بعرض تقرير الخاص به

مصدر من اعداد الباحث

17- الدراسة (Constandache، و Gheonea، Sîrbu، Cretu، 2011) "عرض البيانات المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام- تحدي للمحاسبين المحترفين-".

- إشكالية الدراسة : تسليط الضوء على المشاكل الناتجة في سياق تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS.
- أهداف الدراسة: هو البحث على مدى موافقة وقبول واعتماد الدول للوائح المعايير المحاسبية الدولية لقطاع العام IPSAS التي تساهم في الإصلاح المحاسبي.
- نتائج الدراسة: توصلت الدراسة أن اعتماد المعايير المحاسبية للقطاع العام مهمة معقدة وشاملة لإدارة التغيير، ولكن تقدم العديد من الفوائد على المدى الطويل والمتوسط وهي :
  - الحصول على معلومات أفضل عن القوة المالية بزيادة الحاجة إلى الشفافية والمساءلة في المعاملات المالية بالقطاع العام.
  - التزام بوقت إضافي وجهود مبدول سوءاً من طرف الموظفين السابقين أو تعيين موظفين إضافيين وهذا ما ينص عليه الاتحاد المحاسبين الأوروبيين، والمنظمة التمثيلية بإشراك المهنة.

في تقديم البيانات المالية المتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتطلب خبرة مهنية كالمدققين والمحاسبين. كمثل : عرفت رومانيا عدد محاسبين المحترفين بشكل كبير في كلا القطاعين العام والخاص ، ولكن تعتبر المعايير المحاسبية للقطاع العام مفهوم جديد وهذا تحدي كبير للحكومة من حيث التكاليف، وضبط المصطلحات... الخ. أي أن المحاسب المحترف هو الوحيد القادر على ضمان وتوفير المعلومات المناسبة للمستخدمين.

- عندما تقرر الحكومة بتطبيق IPSAS على أساس الاستحقاق، على الدولة مستعدة لذلك بالاعتماد على مصدر التدريب الأساسي كالجامعات وإعطاء أهمية للتخصصات . كما يشترط على محاسبين قادرين على تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام وممارسة الرقابة المالية المناسبة.

الجدول رقم (42) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة الاجنبية السابعة عشرة مع درستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
تحت الدراسة المشاكل المترتبة لتبني المعايير المحاسبية للقطاع العام الخاصة بإعداد البيانات المالية. وهذا التبني يتطلب خبرة مهنية من المحاسبين أو مدققين . من خلال هذا التوجه نسعى من دراستنا بتطبيق رقابة من مدققين خارجيين وداخليين خاصة عند تبني الإدارات العمومية الجزائرية معايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS.	معرفة إصدارات للبيانات المالية وفق IPSAS للقطاع العمومي لا يمكن إتقانها إلا من طرف محاسب محترف.

مصدر من اعداد الباحث

المبحث الثاني : الدراسات المحلية .

1- دراسة (بن رحو و جميلة، 2022) تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كأداة لتحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي في الجزائر دراسة حالة بلدية سيدي بلعباس.

• الإشكالية: صيغ السؤال الجوهرية بهل تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يحسن جودة القياس والإفصاح المحاسبي للجماعات المحلية في الجزائر؟.

• فرضيات الدراسة :

- المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ليس لديها أي علاقة بالمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.

- تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام يساهم بشكل كبير في تأدية كل من القياس والإفصاح .ذلك بتحسين مخرجات النظام المحاسبية العمومية لخدمة مستعملي المعلومات المالية .

• المنهج والأدوات المستعملة:

استخدام الباحث المنهج الوصفي في ضبط الإطار المفاهيمي لمتغيرات الدراسة واستعانة بدراسة حالة تجريبية بالنسبة للدراسة التطبيقية ببلدية سيدي بلعباس .

• نتائج الدراسة : تعتبر المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS المستنبطة من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS الوسيلة لأنجح لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في الهيئات العمومية .

- يمكن تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق على الجماعات المحلية الجزائرية مثلها مثل المؤسسات الاقتصادية
- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يمكننا من التعرف على القيمة الإجمالية للأصول للجماعات المحلية . ومن هنا يمكن تبين القيمة الحقيقية أو السوقية للأصول وهذا الذي لم يكن معمول به وغير ممكن التحصيل عليه في الحساب الإداري للجماعات المحلية .
- المعلومة المقدمة من المركز المالي يمكن قياس الأداء من خلالها وهذا للمساعدة بتطبيق الميزانية على أساس النتائج.

الجدول رقم (43) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة المحلية الأولى مع درستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
عاجت الدراسة إشكالية حول أثر تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام للمساهمة في الإفصاح ، والتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق	ساهمت نتائج الدراسة إلى التعرف عن بلدية بلعباس تبنت كتجربة باعتمادها في تسيير النفقات والمداخيل على المعايير المحاسبية للقطاع العام عوض الأساس النقدي .
في حين درستنا في ضل هذا التبني من طرف الجماعات المحلية للمعايير المحاسبية للقطاع العام، بضرورة وجود مهنة التدقيق المحاسبي (داخلي، الخارجي). لمراقبة نوع من الحرية والمرونة في تسيير نفقاتها.	

مصدر من اعداد الباحث

2- دراسة (مرداسي خلود، 2021) "أهمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تطبيق

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في حوكمة الإنفاق الحكومي-دراسة تطبيقية".

إشكالية الدراسة : وكانت كالآتي كيف يساهم إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لما يوافق معايير المحاسبة الدولية في ترشيد الإنفاق الحكومي؟

ومن التساؤل الجوهري ركز الباحث عن التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مدى إطلاع مهنيين المحاسبة الجزائريين والمحاسبين العموميين على مستجدات إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر؟

- إلى أي مدى يمكن أن يساهم إصلاح نظام المحاسبة العمومية ترشيد الإنفاق الحكومي؟

- ما المساهمة الممكنة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر في تحقيق حوكمة الإنفاق الحكومي؟

● **فرضيات الدراسة:** وترتب عن هذا فرضيات كالآتي:

- لدى أفراد عينة الدراسة معرفة جيدة بمستجدات إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر.
- يؤثر إصلاح نظام المحاسبة العمومي بشكل هام في ترشيد الإنفاق الحكومي في الجزائر
- تساهم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تحقيق ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال تعزيز الشفافية وزيادة فعالية الإفصاح.

● **أهداف الدراسة:** تتمحور أهداف الدراسة حول استكشاف تأثير فاعلية نظام المحاسبة العمومية على ترشيد الإنفاق الحكومي

التركيز على نيت الجزائر بتبني المعايير المحاسبة الدولية لتحقيق الحكم الرشيد في الإنفاق الحكومي والحد من الاختلاسات والانحرافات المهذرة المال العام، وهذا في ظل أهمية المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق هذا الرشد للإنفاق.

● **المنهج والأدوات المستعملة:**

المنهج الوصفي و التحليلي في إبراز وتحليل النتائج واستهدفت دراسة الميدانية على عينة لاستقصاء آراء من أساتذة جامعيين ومحاسبين عموميين ومحافظي الحسابات تقدر ب 45 فردا.

● **نتائج الدراسة:**

إن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يساهم ويحقق إرشاد الإنفاق الحكومي وذلك من خلال توفير معلومات قابلة للمقارنة وبالتالي التخطيط المسبق وإعداد سياسيات رشيدة من أجل عملية الإنفاق الحكومي.

ويساهم الإصلاح لنظام المحاسبة العمومية لما يوافق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من تحسين جودة المعلومات المقدمة في القوائم المالية وتوفير تفصيلات حول حركة التدفقات النقدية وبالتالي زيادة الشفافية والمسائلة وإدراك أوجه صرف المال العام بدقة ومنه الوصول إلى ترشيد الإنفاق الحكومي .

## الجدول رقم (44) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة المحلية الثانية مع درستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
تناولت الدراسة أهمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لما يوافق معايير المحاسبة الدولية لترشيد الإنفاق الحكومي. أما درستنا سنتناول أثر توظيف التدقيق المحاسبي لإرشاد نفقات الإدارات العمومية، للبحث على إصلاح جديد متكامل ما بين الرقابة والأدوات المحاسبية المعمول بها بالإدارات العمومية. وبالتالي البحث للوصول لخصائص الشفافية والمساءلة .	التعرف على بعض المفاهيم المتعلقة بالإنفاق الحكومي وضرورة إصلاح نظام المحاسبة وفق المعايير المحاسبية للقطاع العام.

مصدر من اعداد الباحث

### 3.دراسة (ضافري، 2021) " المصادقة على حسابات الهيئات العمومية كمدخل لتعزيز الحوكمة- نظرة استشرافية- "

- إشكالية الدراسة: ما موقع المصادقة على حسابات الهيئات العمومية في الإصلاح الموازاتي والمحاسبي الذي أطلقته الجزائر؟ وكيف يمكن أن تساهم هذه الخطوة في تعزيز الحوكمة في القطاع العام؟
- أهداف الدراسة: هدفت الورقة البحثية إلى استكشاف مكانة المصادقة على حسابات الهيئات العمومية ضمن مشروع الإصلاح الذي أطلقته الجزائر، ومساهمتها الممكنة في تعزيز الحوكمة في القطاع العام. والمقاربة بالأنموذج الفرنسي في إعداد مشروع الإصلاح وهذا نظرا للتأثر الكبير للمشروع الجزائري بالمشروع الفرنسي.
- الوصول واستخلاص أهم التحديّات التي قد تواجه محافظي الحسابات الجزائريين عند المصادقة على حسابات الهيئات العمومية.
- تحديد مكانة المصادقة على الحسابات ضمن برنامج إصلاحات أنظمة الميزانية والمحاسبة العمومية في الجزائر، مع إبراز الدور المهم الذي يؤديه تدخل محافظي الحسابات في القطاع العام
- المنهج والأدوات المستعملة: اعتمد الباحثان على تحليل مصادر تتعلق بمشروع الإصلاح في الجزائر وبالمصادقة على حسابات الهيئات العمومية في فرنسا.

- نتائج الدراسة: من خلال سعي الإصلاحات الجارية للمالية العمومية الجزائرية إلى إدخال المصادقة على حسابات الهيئات العمومية انطلاقاً من أن تطبيق نظام مستوحى من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سيؤدي إلى إصدار قوائم مالية مشابحة لنظيرتها في قطاع الأعمال. أي القطاع الخاص .
- يساعد محافظ الحسابات على جعل المعلومات المالية أكثر وموثوقة، وتحسين جودة المعلومات المالي والمحاسبية الخاصة بها، لسيطرة الهيئة على نشاطها وأدائها ويدعم أهداف الهيئة المدققة بطريقة تتناسب مع وضعها من خلال نتائج التدقيق وكذا الآراء والتوصيات، مع الحفاظ على استقلالية التسيير، حيث تتشابه مهمة محافظ الحسابات في القطاع العام وقطاع الخاص من ناحية خطوات المهمة، مع اختلاف طريقة التعيين، وذلك رغم وجود خصوصيات للهيئات العمومية ينبغي على محافظي الحسابات التكيف معها.
- إن تدخل محافظ الحسابات يشكل دعماً لمهمة المحاسب العمومي، ويساعد على ربط المحاسبة داخل الهيئة مع المهام التشغيلية الأخرى.
- تعتبر مهمة محافظ الحسابات في القطاع العام من التحديات المتعلقة بخصوصيات الهيئات العمومية، كحقيقة وجود عدة مستويات لوظيفة المحاسبة، والتداخل بين الهيئات المختلفة، وحادثة العديد من المفاهيم التي تأتي ضمن الأطر المحاسبية الجديدة، والتي تتطلب من محافظ الحسابات أن يلعب دور مرافق للأعوان المنفذين للميزانية في التغيير المحاسبي دون المساس باستقلاليته، من خلال تكييف مهمته مع احتياجاتهم الظرفية.
- يوصي الباحثان بالاهتمام بموضوع المصادقة على حسابات الهيئات العمومية حيث يعد مجالاً للبحث والاستكشاف بهدف استشراف الآفاق والتحديات الممكنة لهذه الإصلاحات باقتراحهم:
- التكوين المحاسبي لإطارات المحاسبة في القطاع العام بما يتوافق تحديات الفترة القادمة، الأدوار الجديدة لمجلس المحاسبة الجزائري في ظل تطبيق محاسبة الاستحقاق في القطاع العام.

الجدول رقم (45) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة المحلية الثالثة مع دراستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
ما موقع المصادقة على حسابات الهيئات العمومية في الإصلاح الموزناتي والمحاسبي الذي أطلقته الجزائر، أما دراستنا سنتناول إضافة لتوظيف التدقيق الخارجي كهيئة خارجية تصادق على حسابات الإدارات العمومية و توظيف التدقيق الداخلي لنصل إلى تكامل بين محافظ الحسابات وتقارير المدقق الداخلي وبالتالي التوصل إلى الخصائص المهمة الموجودة بالقطاع الخاص.	الاستفادة من نموذج الفرنسي حول مراقبة الهيئات العمومية والمصادقة على حساباتها. إضافة إلى بعض المراجع المهمة حول المعايير المحاسبية الفرنسية المتبناة.

مصدر من اعداد الباحث

4.دراسة (عشة و شعباتي، 2021) "دور المعايير المحاسبية الدولية في تطوير نظام المحاسبة العمومية \_عرض التجربة الفرنسية". إشكالية الدراسة: تمحورت إشكالية الباحثان كالآتي: كيف تساهم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في فرنسا؟.

- **أهداف الدراسة:** هدفت الدراسة إلي التعرف على مدى مساهمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تطوير النظام المحاسبي العمومي، وذلك من خلال عرض التجربة الفرنسية التي سبق لها وقامت بإصلاح نظامها المحاسبي العمومي من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- **المنهج والأدوات المستعملة:**

عرض تجربة الفرنسية (نظرة استشرافية) باستعمال المنهج التحليلي باعتماد على مصادر وبيانات عبر الإنترنت كقوانين المتعلقة بقانون المالية الفرنسي (LOLF).

- **نتائج الدراسة:** توصل الباحثان بأن المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تساهم في تطوير الأنظمة المحاسبية العمومية من خلال:

- تطوير مخرجات المحاسبة العمومية (القوام المالية) و تحسين جودة الإبلاغ المالي العمومي.
- تطوير الأسس والمبادئ المحاسبية التي تعتمد عليها المحاسبة العمومية وتطوير الخصائص النوعية للمعلومة المالية.
- كرست تجربة فرنسا الدمة المالية في القطاع العام من خلال استنادها على المعايير المحاسبية الدولية ومقاربة النتائج .
- ساهم تبني فرنسا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لإصلاح نظامها المحاسبي مما أدى لتدعم الإبلاغ المالي على مستوى القطاع الحكومي حيث ساهم في الرفع من جودة الوثائق والتقارير التي تلخص الوضعية المالية الحقيقية للدولة بكل شفافية ومصداقية مما يعزز المساءلة عن مدى تحقيق النتائج.

- **توصيات الدراسة:** قدم الباحثان توصيات كالآتي:

- ضرورة توفر الإرادة السياسية و تحبين القوانين والتشريعات بما تلائم تطبيق مشاريع الإصلاح لتجسيد هذه الإصلاحات وضرورة الاستفادة من التجارب الرائدة في مجال إصلاح نظام المحاسبة العمومية؛
- الاستفادة من كفاءات وتجارب القطاع الخاص لإنجاح إصلاح نظام المحاسبة العمومية في القطاع العام.

الجدول رقم (46) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة المحلية الرابعة مع دراستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
تمحورت إشكالية الدراسة الإشكالية التالية كيف تساهم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في فرنسا. حيث سنتناول في دراستنا تجربة لدولة تابعة للنظام الأنجلو كسوني كدولة ألمانيا أو الدنمارك.	الاستفادة من التجربة الفرنسية والمعايير المحاسبية الدولية التي اصدرتها عام 2006.

مصدر من اعداد الباحث

5.دراسة (بعاشي و روتال، 2021) " أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية الجزائرية (دراسة ميدانية لبلديات ولاية تيارت)".

● **إشكالية الدراسة:** حيث نصت إشكالية الباحثان بالاعتماد الإدارات العمومية في الجزائر على مبدأ الأساس النقدي السنوي في معاملاتها المحاسبية لم يعد مجدياً، ضرورة استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي في تسجيل المعاملات المالية من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS للمساهمة في التعرف على نتيجة نشاط الإدارات العمومية. ومن هنا جاء التساؤل "هل تطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS في محاسبة بلديات ولاية تيارت يُساهم في ترشيد نفقاتها؟"

● **فرضيات الدراسة:** للإجابة على الإشكالية والتساؤلات صيغت فرضيتين بتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في المعاملات المحاسبية لبلديات ولاية تيارت يؤدي إلى تحسين نوعية التقارير المالية وزيادة المعلومات المالية المفصح عنها.

- وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في بلديات ولاية تيارت يسهل من عملية الرقابة المالية على تنفيذ النفقات العمومية والعمل على ترشيدها.

● **المنهج والأدوات المستعملة:** استعمال استبيان الموزع على عينة من المحاسبين العاملين على مستوى 42 بلدية في ولاية تيارت.

● **أهداف الدراسة:** نلخص أهداف الباحثان في

- إبراز أهمية تطبيق هذه المعايير المحاسبية لتحسين ظروف تسيير المال العام وترشيد النفقات العمومية

- أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS إبراز في الإدارات العمومية الجزائرية خاصة منها البلديات.

- نتائج الدراسة: وتوصلت الدراسة إلى أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تساهم في
  - ترقية الإفصاح وتوفير معلومات أكثر شمولية حول التكاليف والإيرادات لتسهيل عملية تسيير شؤون البلديات.
  - استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي بدل الأساس النقدي يساهم في تحقيق الشفافية المالية والرفع من مستوى نزاهة وموثوقية البيانات المالية وتفعيل الرقابة والمساءلة حول الموارد المستخدمة في سبيل ترشيد النفقات العمومية.

الجدول رقم (47) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة المحلية الخامسة مع درستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
اتجهت الدراسة إلى إظهار مدى أهمية تطبيق معايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية. في حين تتجه درستنا إضافة عن هذا بتوظيف هيئة رقابية خارجية وداخلية تراقب التوجه الجديد للإدارات العمومية في أساس الاستحقاق.	التعرف على مدى تأثير وجود معايير المحاسبية للقطاع العام بالإدارات العمومية بالإضافة إلى الاستفادة من إستببانه المقدمة لبلديات ولاية تيارت.

مصدر من اعداد الباحث

6.دراسة (بودالي، بن رحو، و الباهي، 2021) " خارطة الطريق لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر" إشكالية الدراسة: تمحورت إشكالية الباحثان حول أن نظام المحاسبة الجديد هو نصح يهدف إلى تكييف استراتيجية نظام المعلومات مع الهيئات العمومية. أي تعزيز قيمة استخدام هذا النظام وجعله أحد الأصول للهيئة العامة. وكان التساؤل الباحثان على النحو التالي: ماهي خارطة الطريق المتبعة من طرف الجزائر لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟

● فرضيات البحث:

- ستطبق الجزائر كل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- ستعتمد الجزائر على مكاتب دراسات دولية لمراقبتها في تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في الإدارات العمومية.
- أهداف الدراسة: تمحور الهدف الرئيسي للدراسة حول تسليط الضوء على أهم المراحل والإجراءات التي ستتبع من طرف الجزائر لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في الإدارات العمومية .

● المنهج والأدوات المستعملة: استخدام الباحث المنهج التحليلي بتحليل لوثائق رسمية على عينة القطاع الإداري العمومي. والنظرة الاستشرافية للدولة الجزائرية في تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالانتقال من الأساس النقدي إلى الأساس الاستحقاق.

● نتائج الدراسة: توصلت الدراسة إلى:

- أن خارطة الطريق المتبعة لتطبيق أساس الاستحقاق تتكون من ثلاث مراحل.
- أن مشروع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS هو نتاج توأمة بين الجزائر والاتحاد الأوربي في مجال إصلاح الموازنة العامة، وهو الانتقال من الموازنة على أساس الوسائل إلى الموازنة على أساس النتائج.

الجدول رقم (48) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة المحلية السادسة مع دراستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
تمحورت إشكالية الدراسة على الطرق المتبعة من طرف الدولة الجزائرية في ما يخص الإصلاحات نظام المحاسبة العمومية، فحين تسعى دراستنا إلى تطبيق إصلاحات إضافية تشمل تفعيل المدققين الخارجيين والداخليين بالإدارات العمومية خاصة وفق تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام بالدولة الجزائرية.	الاستفادة من مراجع التي توحى على خريطة طريق للإصلاحات الجديدة بالجزائر.

مصدر : من اعداد الباحث

7.دراسة (شبيخ ، 2020) " أترتبي معايير المحاسبية للقطاع العام على الأداء المالي الحكومي - دراسة حالة

- إشكالية الدراسة: ما أتر تبني معايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS على فعالية وكفاءة الأداء المالي
- أهداف الدراسة: تسعى الدراسة من خلال الإشكالية لتحقيق أهداف التالية:
  - إبراز أهمية تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS لتطوير وإصلاح المحاسبة في القطاع العمومي واعتبار الإصلاح المحاسبي كإطار مكمل للإصلاحات المالية الجزائرية .
  - معرفة التوجهات الاستراتيجية للدولة الجزائرية نحو الإصلاح المالي الشامل .
- المنهج والأدوات المستعملة: اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتوزيع استبيانه موزعة على إطارات بوزارة المالية واكاديميين متخصصين في المحاسبة.
- نتائج الدراسة: لخصت نتائج العامة للدراسة كالآتي :

إن التوجه على أساس الاستحقاق حسب معايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS يعتبر توجهها سليما دو نجاعة لسماعه بتجسيد المشروع الإصلاحي الجديد ويساعد على هيكله النفقات والإدارات العامة .  
يسمح تطبيق معايير إعداد القوائم المالية بتطوير مخرجات نظام المحاسبة في القطاع العام وبالتالي يسمح بتوفير معلومات دقيقة حول حركة الموارد والاستخدامات.

- اقتراحات: ربط مشاريع الإصلاح وزارة المالية بالجامعة ومحيطها الأكاديمي للاستفادة من الأبحاث ونتائج .

#### الجدول رقم (49) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة المحلية السابعة مع دراستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
تعالج الدراسة أُر تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام على الأداء المالي . في حين تسعى دراستنا توافق وتكامل تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام بالإدارات مما يستلزم محاسبين ومدققين محترفين أي توظيف مهنة التدقيق الخارجي والداخلي بالإدارات العمومية .	استفادة من بعض المراجع التي تساهم بالمقارنة النظام الإصلاحي الفرنسي والتوجه الجزائري .

مصدر من اعداد الباحث

8.دراسة (بوخالفي، 2019) " متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية وفق

#### المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS"

➤ إشكالية الدراسة : صيغت كالاتي بماهي متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟

➤ فرضيات الدراسة: من بينها :

- تجسيد أهداف المحاسبة العمومية الحديثة كالمساءلة والشفافية، جعل العديد من الدول تعمل على موائمة أنظمتها المحاسبية الخاصة بالقطاع العام وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS .
- لا يوجد أساس محاسبي واحد يمكن أن يقابل بمفرده كافة احتياجات المستخدمين، وأن الأخذ بأسس مختلفة كأشكال الأسس المعدلة يمكن أن يكون هو الأكثر ملائمة .

➤ هدف الدراسة: وتهدف هذه الدراسة للوصول، وبيان الإجابة في عملية الاختيار بين الأسس المحاسبية للإثبات، في ضل التطلعات والمطالبة بالانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. بحيث استخدمت هذه الدراسة المنهج التحليلي وأداة المقابلة ، والمنهج الاستقرائي .

➤ المنهج والأدوات المستعملة: بحيث استخدمت هذه الدراسة المنهج التحليلي وأداة المقابلة ، والمنهج الاستقرائي .

➤ نتائج الدراسة: ومن أهم النتائج المتوصل إليها من الباحث هو أن المقاربة المعتمدة لإعداد المخطط المحاسبي للدولة وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي خطوة إيجابية نحو استبدال مدونة الخزينة في الجزائر . (ويبقى تصورا منتظر التجسيد) .

الجدول رقم (50) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة المحلية الثامنة مع دراستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
ركزت الدراسة على متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. في حين سنتناول دراستنا إضافة إلى هذا	الاستفادة من التصور المنتظر من طرف الدولة الجزائرية باستبدال مدونة الخزينة المعمول بها من سنة 1967 بانتهاج نهج المعايير المحاسبية للقطاع العام بكل الإدارات العمومية.
توظيف مهنة التدقيق المحاسبي بكل الإدارات العمومية لتفعيل رقابة مستقلة خاصة عند تسيير النفقات على أساس الاستحقاق	

مصدر من اعداد الباحث

9. دراسة (عبود، 2020) " متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر .

➤ الإشكالية : وتم صياغة إشكالية الباحث ب"أثر إصلاح وتطوير نظام محاسبي العمومي بالجزائر على ترشيد نفقات العمومية في ظل تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟.

➤ فرضيات الدراسة: تتمحور فرضيات الدراسة على النحو التالي:

● يوجد أثر لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS. على إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية.

● يوجد أثر الإصلاح للمحاسبة العمومية على ترشيد نفقات الإدارات العمومية ' ويوجد الأثر لمتطلبات تبني معايير المحاسبة للقطاع العام IPSAS على ترشيد نفقات إدارات العمومية بوجود الدور الوسيط لإصلاح النظام المحاسبي.

• **هدف الدراسة:** تهدف هذه الدراسة على إمكانية تحقق مشروع الإصلاح المحاسبي والمالي العمومي في الجزائر، الذي لديه آثار مباشرة على ترشيد الإنفاق العمومي وتوزيع تكاليف الخدمات العامة، والحد من الفساد المالي والإداري. وفق الكل متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.

➤ **المنهج والأدوات المستعملة:** اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي واستعمال أداة الاستبيان لجمع البيانات والاعتماد على طريقة لنمذجة المعادلات الهيكلية (البنائية) للمربعات الصغرى الجزئية مع R (PLS-SEM).

➤ **نتائج الدراسة:** من أهم النتائج المتوصل إليها من طرف الباحثة انتقال من التسيير القائم وفق الوسائل إلى التسيير القائم وفق النتائج، وتطبيق مبدأ الاستحقاق، وإعداد الحسابات المستقبلية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

واعتبار أن القانون العضوي لقوانين المالي 17/84 لم يعد مواكب للإصلاحات الاقتصادية، حيث قامت الحكومة بتبني قانون عضوي مالي جديدي رقم 15/18 بتاريخ 2018/09/02 ينص على إعادة تنظيم العمل المحاسبي داخل الوحدات الحكومية بتغيير كل النظام المعمول به من وثائق وسجلات المحاسبية واستخدام المالية بالأهداف.

الجدول رقم (51) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة المحلية التاسعة مع دراستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
عاجلت الدراسة إشكالية بأثر إصلاح وتطوير نظام محاسبي العمومي بالجزائر على ترشيد نفقات العمومية في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، في حين شكل منهما جزء من متغيرات دراستنا المتمثل في ترشيد نفقات الإدارات العمومية.	ساهمت نتائج الدراسة إلى التعرف عن الوضع لسنة 2020 والقوانين والإصلاحات المرتقب تفعيلها من طرف الدولة.

مصدر من اعداد الباحث

## 10.دراسة (هنا، 2019) " أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام

المحاسبة العمومية في الجزائر، سطيف الجزائر.

➤ إشكالية الدراسة: حيث تم صياغة إشكالية الباحث كالآتي: ما هو الأثر المتوقع لتبني المعايير المحاسبية

الدولية في القطاع العام IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟.

➤ فرضيات الدراسة:

● عدم تماشي مشاريع الإصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS.

● العمل بمعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS يرفع من ممارسة مهنة المحاسبة العمومية بالجزائر الى المستوى الدولي.

● الهدف: ارتكز هدف الباحث باعتباره أن هذه المرحلة مفصلية لمستقبل محاسبة المؤسسات العمومية على المستوى الدولي أو المحلي ، ومحاولة تجنب التأخير في عملية الإصلاحات في المحاسبة العمومية ومسايرة الدول أخرى بهذا الشأن. وتجنب كذلك إعادة التأخير الذي حدث مع المؤسسات الربحية (المؤسسات ذات الطابع الخاص) مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IPSAS.

➤ المنهج والأدوات المستعملة:

اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة تحليلية تقوم على تتبع واستقصاء مادة البحث واستخلاص النتائج. والتحليل التاريخي لتقديم لمحة عن تطوير المعايير المحاسبية

اعتمدت على الأدوات المتمثلة في البرنامج الإحصائي SPSS وبرنامج EXCEL في الجانب التطبيقي .

➤ نتائج الدراسة: أصبحت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS والمستوحاة بشكل كبير من

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بمثابة الروح واللغة المحاسبية العالمية المتعارف عليها في مختلف أنحاء

العالم، وتعتبر مرجعا لجميع الحكومات الوطنية التي تريد القيام بإصلاحات تطبيق أساس الاستحقاق او

الممارسات العمومية المقبولة عموما في قطاع الخاص.

● بداية مشروع الإصلاح 2006 يستند على معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS، مواكبا مع

عصرنة أنظمة الميزانية، واعتبرت كخطوة فعالة لتبني نظام وقوانين محاسبة جديدة، والبحث عن تغيير أسلوب

إعداد وتصنيف الميزانية للوصول إلى تقارير مالية ذات جودة و شفافية في حساباتها المالية، وتعزيز الرقابة

وتسهيل عملية اتخاذ القرار في الوقت المناسب والاستخدام العقلاني للموارد المالية، حيث ستعتمد على التحول من أساس الأساس النقدي المحاسبي إلى أساس الاستحقاق.

● وتبين أن الفريق الذي كلف بإصلاح محاسبة الدولة بوزارة المالية للوصول إلى إطار محاسبي متكيف مع سياقات وتوجهات الدولة القائم على الاعتراف بالالتزامات والحقوق، وذلك بوضع 17 معيار محاسبي تقدم تقارير عن أنشده محدد للدولة وفقا لأساس الاستحقاق، ومستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية IPSAS بما يخدم القطاع العام، والنظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير المحاسبة الفرنسية في القطاع العام، وكذا معايير الدولية للتقارير المالية IFRS.

● حيث لا تختلف قواعده عن تلك المطبقة على الشركات إلا بسبب خصوصيات نشاطها.

● ومن خلال التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق المعمول بها في الشركات، هذا كله تمرات الميزانية العامة حول إصلاح وعصرنة أنظمة الميزانية، بإصدار قانون عضوي جديد رقم 18-15 ويغير جدريا في الإطار المحاسبي للدولة بدخوله حيز التنفيذ بدأ من سنة 2023، والذي يعتمد على نقل الأسس المطبقة في القطاع الخاص وتطبيقها في القطاع العام، فعليه ستتقل المحاسبة العمومية من وسيلة تسجيل إلى وسيلة إبلاغ.

#### الجدول رقم (52) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة المحلية العاشرة مع دراستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
تطرقت الدراسة إلى دور تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام وضرورة الانتقال من أساس النقدي إلى أساس الاستحقاق بالقطاع العمومي، فيما ستتطرق دراستنا لتحديد المعايير 17 المتبناة وضرورة تفعيل المعيار المحاسبي IPSAS01 "عرض البيانات المالية" وفق أساس الاستحقاق	التعرف على مدى ضرورة تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام من طرف الدولة الجزائرية وفق الإصلاحات الجديدة بتحديث الإدارات العمومية والتعرف على 17 معيار محاسبي

مصدر من اعداد الباحث

11. دراسة (يوسف، 2018) " قياس أثر الإفصاح الإلكتروني عن قائمة المركز المالي المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام علي تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة.-. تمثلت إشكالية الباحث وفجوة بحثه في أن التقارير المالية التقليدية في القطاع العام لا تحتوي على قائمة المركز المالي للدولة، وقد أصبح

الإفصاح المالي التقليدي في القطاع العام لا يفي باحتياجات المستخدمين العاديين في ظل انتشار تكنولوجيا المعلومات ولا يساهم بدور فعال في رقابة وتخطيط استخدامات الموازنة العامة.

➤ **فرضيات الدراسة:** استعمل الباحث الفرضية العدمية ب " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05...) لعرض قائمة المركز المالي (ميزانية) المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS عبر الإنترنت على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة.

➤ **هدف الدراسة:** كان هدف الباحث يتمحور حول أثر قياس عرض قائمة المركز المالي (الميزانية) المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS عبر الإنترنت على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة.

➤ **المنهج والأدوات المستعملة:** اعتمد الباحث عن المنهج الوصفي التحليلي للوصول إلى المعرفة الحقيقية والتفصيلية حول مشكلة الدراسة حيث اعتمد الباحث لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات على نوعين من البيانات:

• البيانات الأولية من خلال القيام بالدراسة في الجانب الميداني بتوزيع قائمة استقصاء لدراسة بعض المفردات وتحليلها باستعمال برنامج SPSS.

➤ **نتائج الدراسة:** تم رفض الفرض العدمي وقبول البديل وهذا بناء على نتيجة التحليل الإحصائي: المتمثل بوجود دلالة إحصائية (0.05...) لعرض قائمة المركز المالي (الميزانية) المعدة وفق معايير المحاسبية الدولية IPSAS عبر إنترنت على رقابة وتخطيط استخدامات الموازنة العامة للدولة.

وخرج الباحث بتوصيات بتبني معايير المحاسبية الدولية لقطاع العام IPSAS المبنية على أساس استحقاق في إعداد القوائم المالية في قطاع العام، لما يترتب عنه آثار إيجابية تضبط تخطيط استخدامات الموازنة العامة. ويوصي كذلك الباحث بتبني أسلوب الإفصاح المالي الإلكتروني في إفصاح عن قوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS. ودعم المؤسسات قطاع العام بأدوات ووسائل تكنولوجيا حديثة. ودعم وجود إدارة مستقلة للإفصاح المالي الإلكتروني في وزارة المالية وتزويدها بموارد بشرية مؤهلة مهنيا ووطنيا للاطلاع بمهام إعداد القوائم المالية في إطار معايير محاسبية دولية للقطاع العام IPSAS.

ومن أبرز نتائج الدراسة هو أن الباحث توصل في الأخير بوجود أثر إيجابي لإعداد قائمة المركز المالي (الميزانية) وفق معايير IPSAS وإفصاح إلكتروني عنها بالتخطيط ورقابة واستخدامات موازنة العامة بتبني أسلوب إفصاح إلكتروني لعرض قوائم مالية وفق معايير محاسبية دولية للقطاع العام IPSAS.

## الجدول رقم (53) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة المحلية الحادية عشرة مع درستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
تطرت إشكالية الدراسة لمعرفة أثر الإفصاح الإلكتروني عن قائمة المركز المالي المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام علي تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة، في حين سنضيف في دراستنا إلى ضرورة عرض كل القوائم المالية حسب معيار المحاسبي الدولي IPSAS01 لمساهمتها بترشيد نفقات الإدارات العمومية بالخصوص.	.الاستفادة من طريقة طرح الاستبانة الخاصة بتفعيل قائمة المركز المالي المعدة وفق المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS.

مصدر من اعداد الباحث

## 12. دراسة (ملياني، 2017) " أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصنة المحاسبة العمومية - تجربة بلدية رام الله الفلسطينية نموذجاً -

إشكالية الدراسة: وعليه طرحت إشكالية الباحثان في : ماهي المزايا الموجودة من التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام ؟

➤ **المنهج والأدوات المستعملة:** منهج تحليلي واعتماد بلدية رام الله لدولة فلسطين "نموذجاً كدراسة تطبيقية لتبنيها منهج الاستحقاق على غرار بلديات الأخرى لدولة فلسطين.

➤ **أهداف الدراسة:** هو الكشف عن رهانات المستقبلية بإبراز أهمية التحول من أساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام من حيث فلسفته وأدائه، للتماشي مع الواقع الجديد الذي يشهد تحولات جذرية، التي أفرزتها الإدارة العامة الجديدة NPM بتبني أساس استحقاق في القطاع العام مطلباً حيويًا لتطوير الممارسات المحاسبية ولما يعطينا مستوى من الأداء والشفافية والمساءلة.

➤ **نتائج الدراسة:** إن الحاجة لخاصية الشفافية والمساءلة في القطاع العام أدت إلى استنتاج أن المحاسبة على أساس النقدي لا تحقق هذه الخصائص والحاجيات، لذلك سعت الدول لتحديث الإدارة المالية العامة لإصلاح الأنظمة المحاسبية العمومية، وخطة التحول الاستراتيجي لأساس الاستحقاق وهذا من اجل تحقيق الاستراتيجية المالية والإدارية .

➤ **توصيات الدراسة:** ضرورة التحول من الأساس المحاسبي النقدي إلى الاستحقاق في البلديات المالية من أهمية هذا المنهج. والاستفادة كذلك من خيارات البلديات العالمية في هذا المجال كبلدية رام الله نموذجا.

الجدول رقم (54) الفائدة ونقاط الاختلاف دراسة المحلية الثانية عشرة مع درستنا

أهم نقاط الاختلاف	الفائدة من الدراسة
تبرز الدراسة مدى حاجة البلديات الفلسطينية لانتهاج أساس الاستحقاق لتحقيق خاصية الشفافية والمساءلة الغير موجودة بالأساس النقدي، حيث تضيف دراستنا إلى هذا النهج تكوين رقابة خارجية تتميز بتلك الخصائص من خلال المتغير المستقل الأول التدقيق المحاسبي المالي . .	الاستفادة من تطبيق أساس الاستحقاق على بلديات الفلسطينية كنموذج بلدية رام الله.

مصدر من اعداد الباحث

### المبحث الثالث : نقد الدراسات السابقة

#### المطلب 1: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات الأجنبية".

نسعى من دراستنا إلى تحديث الإدارات العمومية لمسايرة دول العالم وفي ظل العولمة والدكاء الاصطناعي، يستلزم وجود محاسبة فعالة تساهم في ترشيد نفقات الإدارات العمومية، وتعود بالفائدة على الاقتصاد الوطني ككل ومن بين هذه الأدوات تسعى الدولة من خلال قانون العضوي المالي 15/18 لسنة 2018 التوجه إلى إصلاحات ضمن القاطع العمومي الإداري، و تبنى المعايير المحاسبية للقطاع العام 17 معيار محاسبي دولي مقسمة إلى 12 عشرة معايير مستوحاة كماهي من مرجعية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و5 معايير مأخوذة من النظام والتجربة الفرنسية التي سعت فيها سنة 2006

وهذا التبنى لديه سلبيات أكثر وعدم الاستفادة من الماضي بالتوجه من طرف وزارة بمحاكاة النظام الفرنسي في النظام المحاسبي المالي، وخاصة أن مؤسسات الدولة الجزائرية سائرة في تغيير الإتجاه من النظام الفرنكفوني إلى النظام الأنجلو كسوني لطريقة تبنى المعايير الدولية IAS/IPSAS . لأن معايير المحاسبية للقطاع العام مستوحاة من معايير إعداد التقارير المالية IFRS/IAS ومتشابهة إلى حد بعيد كمعايير IPSAS1/IAS1 على سبيل المثال كدولة أستراليا التي جمعت ما بين IFRS و IPSAS وتسميتها تحت مصطلح بالمعايير الاسترالية الوطنية خاصة بالقطاع العام. ونرى أن هذا التوجه الأنجلو كسوني يفيد الحقبة الموالية للدولة الجزائرية بداية من سنة

2023 إلى غاية سنة 2030. بسعي لوضع معايير وطنية جزائرية مستوحاة من معايير الدولية كما نص عليها مجلس IASB/ IPSASB، وهذه الوجيهات الحديثة لابد بمرافقتها برقابة فعالة وهذا ما نتحدث عنه في المتغير الرئيسي بالبحث بنقل الخصائص والسمات التي تتميز بها القطاع الخاص ونقلها إلى القطاع العام دو الطابع الإداري. كما جاء في الدراسة الثالثة "التدقيق الداخلي وتحديث الإدارات العمومية المغربية" التي تركز على توظيف مهنة التدقيق الداخلي بالقطاع الحكومي المغربي، ضمن القرارات الوزارية المغربية بسنة 2011 وهو محاولة تحديث إدارات العمومية المغربية من خلال تطبيق الحكم الرشيد وإدارة العامة الجديدة المستعارة من القطاع الخاص وهذا ما توجي به الدراسة باعتماد التدقيق الداخلي كوسيلة لتحسين أدائها، وهذا ما تطرقت إليه دراستنا من خلال المتغير الرئيسي وهو تفعيل التدقيق المحاسبي (الداخلي، الخارجي) بالإدارات العمومية الجزائرية. و تؤكد عليه الدراسة الرابعة "التدقيق الداخلي وتقته المانحين في البلدان النامية - حالة البنين-". بسعي الباحثين بتنفيذ صفات جديدة في إدارات العامة وإصلاحات مالية كتوظيف التدقيق الداخلي بجميع إدارات العامة بالدول النامية لتعزيز ثقة الدول المتاحة بوجود إدارة سليمة وبالتالي اكتساب قروض خارجية وشركات متعددة الجنسيات. وتؤكد على هذا الدراسة الخامسة "الصفات المطلوبة من المراجعين الخارجيين في القطاع العام" بتقديم اقتراحات والفائدة الكبيرة لإدخال سمات القطاع الخاص بالقطاع العام. وهذا ما نسعى به من خلال دراستنا بنقل الخصائص الموجودة بالقطاع الخاص إلى القطاع العام. وتؤكد كذلك الدراسة العاشرة "البحث عن جودة التدقيق في القطاع العام". التي تسعى بتطوير النموذج في سياق أسترالي بتصميم عمليات تدقيق الدولة على نموذج القطاع الخاص. علما ان هذا النموذج الأسترالي يحتاج لتعديل لتطبيقه في سياق أوروبي " خاصة بالسعي والبحث عن جودة التدقيق" علما أن أوروبا لم تسعى إلى تصميم نموذج تدقيق الدولة إلى قطاع خاص وهذا ما تسعى إليه دراستنا بنقل الخصائص والسمات للمحاسبة المالية بالقطاع العمومي الإداري، وكذلك خصائص الرقابة الخارجية والداخلية الموجودة بالقطاع الأعمال للمؤسسات الربحية.

وهذا ما تؤكد عليه الدراسة التاسعة مدقق أم مستشار؟ اعتماد المدقق وتأثيره على الإدارة المالية بالبحث عن بناء قدرات حكومية للوصول إلى مبدأ الشفافية المالية وإبراز أهمية التحديات التي تواجه استقلالية المدقق في القطاع العام وهذا ما نسعى إليه من خلال دراستنا بتفعيل التدقيق المحاسبي الخارجي الممارس من طرف محافظ الحسابات في رقابة الإدارات العمومية.

وما أكدت عليه الدراسة السابعة كفاءة المدققين الخارجيين في بيئة التدقيق الحكومي - حالة تدقيق المؤسسات العمومية الجنوب إفريقية التابعة لقانون تسيير المالية العامة" بالتوصل إلى أن المدققين الخارجيين أكثر حرص على استشهاد بأمور المالية، وهذا من خلال مقارنة بين المدققين الخارجيين والحكوميين في القطاع العام .

كما تؤكد الدراسة السادسة "التدقيق الداخلي وتحليل المخاطر: الحالة الخاصة لكيان القطاع العام بالبرتغال" بتوسيع وظيفة التدقيق الداخلي عبر كل كيانات القطاع العام، ومن خلال النتائج المتحصل عليها لسنة 2018 بمجال القطاع التعليم العالي بالجامعات البرتغالية. وهذا ما تؤكد عليه كذلك دولة ضمن الدول الإفريقية الدراسة التاسعة دور التدقيق الداخلي في الإدارة الفعالة للقطاع العام " إلى اختيار فعالية لمراجعة الداخلية في ضمان إدارة فعالة في القطاع العام في دولة نيجريا وهذا ما نسعى إليها لتجسيده في فرضيتنا الأولى بإضافة إلى تدقيق الداخلي نسعى بإضافة التدقيق الخارجي ليكون هناك خاصية التكامل بن تدقيق الداخلي والخارجي وهذا منصت عليه المعايير المحاسبية الدولية سواء الخاصة بالقطاع العام INTOSAI. أو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الأعمال الربحي IAS/IFRS. ونسعى من خلال هذا بتوظيف خلية (وظيفة) التدقيق الداخلي بالإدارات العمومية للوصول إلى بيانات مالية ذات موثوقية من خلال تكامل المحاسبي بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.

أما من خلال الدراسة سبعة عشرة "عرض البيانات المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام- تحدي للمحاسبين المحترفين- توصلت الدراسة بأن اعتماد معايير المحاسبية IPSAS المعدة وفق أساس الاستحقاق، يتوجب على الدولة أن تكون مستعدة لأنها مهمة معقدة ولكن تساهم في إدارة التغيير في القطاع العام بتقديم عدة فوائد على المدى المتوسط والمدى البعيد للوصول إلى المعادلة التالية : شفافية + مساءلة = القوة المالية . وستتطرق لهذا من خلال متغيرنا الرئيسي الثاني لدراستنا بأهمية توظيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ونتركز على المعيار المحاسبي الدولي رقم "IPSAS01" عرض البيانات المالية وأهميته على القطاع العمومي الغير ربحي بالمقاربة للقطاع الربحي بغية ترشيد النفقات وتسييرها وفق أهداف محددة مسبقا ومتابعتها سواء من خلال رقابة قبلية أو بعدية المتمثلة في المتغير الرئيسي الأول من دراستنا وعلمنا أن هذا النهج يتطلب خبرة للمهنة كالمدققين والمحاسبين، ونؤكد على هذا خلال دراستنا بنقل الخبرة الموجودة بالقطاع الخاص إلى القطاع العام وإضافة إلى ذلك تكوين مهنيين وأكاديميين متخصصين في المحاسبة وبالخصوص معايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS.

ونستخلص من الجول الآتي :

جدول رقم (55) أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات الأجنبية السابقة على النحو الآتي:

الاختلاف (النتائج)	التوظيف (المنهج)	استخدام (الأداة)	الاتفاق (الهدف)
اختلفت دراسة السادسة عن بقية الدراسات في احتواءها على نتائج من هيئة تدقيق موجودة بالقطاع التعليمي للبحث العلمي البرتغالي واختلفت دراسة عن بقية الدراسات في أنها تناولت مشكلة الدراسة من جانب النظري مستخدمة منهج البيلوغرافي. ومنهج التطبيقي دراسة حالة لخلية التدقيق الخاصة بقطاع التعليم .	وظفت الدراسات السابقة المنهج التحليلي، الوصفي ، إحصائي التجريبي . باستثناء الدراسة " برتغال " التي استخدمت المنهج البيوغرافي الوثائقي . والدراسة معروف أوركيد ، شاعر عبد الكريم البلداوي سنة 2020 التي استخدمت المنهج الاستنباطي التحليلي	استخدمت الدراسات أداءه استبيان ووثائق الرسمية و مقابلة لجمع البيانات باستثناء دراسة برتغال اعتمدت الدراسة في وحدت تدقيق داخلية موجودة بالقطاع التعليم البرتغالي حيث استخدمت أداة المقابلة وكذلك اعتماد على نتائج التقارير الرسمية .	اتفقت الدراسات السابقة الأجنبية على هدف مشترك بأهمية التدقيق الداخلي لتقييم رقابة الأداء كقطاع التعليم البرتغالي لسنة 2018 . باستثناء دراسة " الصفات المطلوبة من المراجعين الخارجيين ودراسة كفاءة المدققين الخارجيين في بيئة التدقيق الحكومي . ودراسة تمكين المدققين الخارجيين المتميزين لمكاتب خاصة ودراسة المدققين القانونيين بالقطاع العام. " التي هدفت إلى استكشاف خصائص الموجودة بالهيئات قطاع الخاص ( استقلالية... الخ) ذات صلة بالقطاع العام ، وتمكين المدققين الخارجيين من قيام بتدقيق الحكومي .

مصدر من اعداد الباحث

## المطلب 2: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات المحلية :

في ظل التحديات الجديدة التي تسعى إليها الدولة الجزائرية بالتعاقد مع الاتحاد الأوروبي في تطوير وتحديث نظام القطاع العام، وبالخصوص الإدارات العمومية شملت عدة مراسيم وقوانين تسعى وزارة لمواكبة الدول المجاورة والدول المتطورة السائرة والسابقة في هذا المجال لتصل إلى 107 دولة من الدول التي تتبناه المعايير المحاسبية للقطاع

العام لسنة 2023. لي تصل إلى نسبة 76 بالمئة من بين 144 دولة . فنستنتج من هذا أن أهم خطوة للدولة الجزائرية عند تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ب 17 معيار .

ومن هذا المنطلق تعتمد دراستنا على تحول من تسيير على أساس الوسائل إلى التسيير على أساس النتائج وهذا بالاعتماد على التحول النوعي في القطاع العام وهو تسيير النفقات على أساس الاستحقاق ونسعا من خلال دراستنا إلى توضيح خاصية تبني وتفعيل معيار المحاسبي الدولي IAS01 /IPSAS01 في عرض البيانات المالية للإدارات العمومية عوض الأساس النقدي المعمول به حاليا، وكذلك السعي إلى توظيف وتفعيل مراقبة فعالة تتميز بخصائص نوعية سبق ووجودها بالقطاع الخاص ونقل هذه الخصائص إلى القطاع العام من خلال توظيف التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لمراقبة الإدارات العمومية ، مع البقاء على الرقابة القانونية المجودة.

ومن هنا تطرقنا إلى دراسات المحلية التي تسعى إلى هذا السير الجديد في الجزائر فجل هذه الدراسات تتحدث عن المتغير الرئيسي الثاني من دراستنا وهو أهمية توظيف معايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS والانتقال من الأساس النقدي إلى الأساس الاستحقاق، "كدراسة عبود أمينة" . التي سعت إلى البحث على أثر إصلاح وتطوير النظام المحاسبي على ترشيد نفقات العمومية وهذا في ظل تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام ، حيث توصلت إلى التشجيع على :

-تطبيق مبدأ الاستحقاق .

- إعداد حسابات مستقبلية وفق المعايير المحاسبية للقطاع العام .

- تسيير مالية الإدارات العمومية بالأهداف .

وهذا ما أكدته دراسة "أمينة هناء" بالبحث عن أثر تبني معايير المحاسبية للقطاع العام وهدفها تجنب عادة التأخير الذي حدث في المؤسسات الربحية. وتوصلت أن إصلاحات وزارة المالية تسعى إلى تجسيد إطار محاسبي قائم على الاعتراف بالالتزامات والحقوق ، من خلال تبني 17 معيار مستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية والفرنسية. وجميع الدراسات المحلية الجزائرية المتبقية تحت على مدى ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام .

في حين تسعى دراستنا من خلال نفس المتغير المستقل الثاني بالتركيز على تطبيق الفعلي لمعيار المحاسبي للقطاع العام IPSAS01 أو حسب أو IAS01 وهو عرض القوائم المالية وتطبيقها حسب أساس الاستحقاق وهو انتهاج نهج المحاسبة المالية الموجودة بالقطاع الخاص .ونظيف على هذا المتغير متغير المستقل الأول وهو التدقيق المحاسبي المالي .والمتمثل بتوظيف محافظ الحسابات لمراقبة الإدارات العمومية و تفعيل مهنة التدقيق الداخلي كخلية مهمة تساهم في التكامل بين المدقق الداخلي والخارجي للوصول إلى خصائص الشفافية ، الاستقلالية،

والمساءلة الموجودة بالقطاع الخاص. وكلى هذا المتغيرين الأساسيين تسعى إلى مسار واحد وهو الوصول إلى ترشيد نفقات والتسيير الحسن للإدارات العمومية الجزائرية خاصة في ظل التطورات السريعة وظهور الذكاء الاصطناعي في عدة مجالات.

ونستخلص أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات المحلية السابقة على النحو الآتي :

جدول رقم (56)

الاختلاف (النتائج).	التوظيف (المنهج)	استخدام (العينة)	التشابه (الهدف)
اختلفت دراسة بن رحو قادة عن بقية الدراسات في احتواءها على تصور تطبيقي لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ببلدية بلعباس.	وظفت الدراسات السابقة المنهج الوصي التحليلي باستثناء الدراسة بوخالف مسعود التي استخدمت المنهج التحليلي ومنهج الاستقرائي والدراسة التي استخدمت المنهج	استخدمت الدراسات أداء الاستبيان لجمع البيانات باستثناء دراسة بن رحو قادة حيث استخدمت حالة تجريبية تطبيقية ببلدية سيدي بلعباس.	اتفقت الدراسات السابقة على هدف مشترك وهو أهمية تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS والتحول من أساس نقدي إلى أساس الاستحقاق لإصلاح المالي العمومي وترشيد نفقات القطاع العام. باستثناء دراسة رمة ضافري سنة 2021 التي هدفت إلى أهم التحديات التي قد تواجه محافظي الحسابات الجزائريين عند المصادقة على حسابات الهيئات العمومية. كما اتفقت الدراسات السابقة في عينتها حيث تطبيق الدراسات على عينة من أساتذة جامعيين ومحاسبين عموميين ومحافظي الحسابات باستثناء الدراسة أكرم شيخ التي طبقت على إطارات بوزارة المالية أكاديميين ماليين. ودراسة خالد بعاشي التي طبقت على محاسبين عاملين على مستوى 42 بلدية في ولاية تيارت.

مصدر من اعداد الباحث

المبحث الرابع : ميزة دراستنا من الدراسات السابقة والقيمة المضافة .

**مطلب 1:** ميزت دراستنا من الدراسات الأجنبية (الفجوة البحثية) : من خلال الدراسات السابقة الأجنبية التي تطرقنا إليها نجد أن الموضوع محل دراستنا يميل خاصة من ناحية المتغير الأساسي وهو توظيف التدقيق المحاسبي المتمثل في التدقيق الخارجي الممارس من طرف محافظ الحسابات و التدقيق الداخلي كوظيفة فعالة بالإدارات العمومية الجزائرية. فوجدنا من ناحية هذا المتغير أن دراستنا تقترب من ناحية المحيط الجغرافي القريب من الجزائر وهي دولة المغرب.

حيث سعت عدة أدبيات تتحدث على أهمية تطبيق هذا النهج . كما توضح دراسة التدقيق الداخلي وتحديث الإدارات العمومية ودراسة أخرى وهي على واقع جنوب إفريقيا " كفاءة المدققين الخارجيين في بيئة التدقيق الحكومي - حالة تدقيق المؤسسات العمومية لجنوب إفريقيا - تابعة لقانون تسيير المالية العامة - ودراسة " المدققين القانونيين في القطاع العام ودراسة " صفات المطلوبة من المراجعين الخارجيين بالقطاع العام . وبالتالي نستنتج أوجه التشابه لدراستنا بدراسات الثلاثة السابق ذكرها كالآتي :

- ضرورة وجود هيئة رقابية مستقلة بالقطاع العمومي .
- البحث عن خصائص القطاع الخاص سواء التي يتميز بها المدقق الخارجي ( محافظ الحسابات) أو تحديات مقابلة النظام العمومي مع معايير إعداد التقارير المالية IAS/IFRS.
- البحث عن أهمية وجودة التدقيق الداخلي بالقطاع العام كدراسة البرتغالية للقطاع التعليم .
- تفعيل أداء المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بالقطاع العمومي لترشيد النفقات و تحقيق التنمية المستدامة .
- أهمية تطبيق أساس الاستحقاق بالإدارات العمومية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.
- وبالنظر إلى أوجه التشابه بين الدراسة المذكورة أعلاه إلا أن هناك أوجه اختلاف وهي كالآتي :
- أن دراستنا ستأكد على الموقع الجغرافي وهي دولة الجزائر بأفاق الإصلاحات الجديدة ونركز على أهمية إدخال مصطلح المصادقة بالقطاع العمومي لجودة التقارير المالية.
- نبحث على نهج تدقيق جديد بالقطاع العمومي بدون استبعاد الرقابة القبلية الموجودة (مجلس المحاسبة، والمراقب المالي) .
- عرض أصول ، الموجودات، الحقوق بالبيانات المالية لتسيير نفقاتها بالخصائص التي تتميز بها القوائم المالية للمعيار IPSAS01 كخاصية المقارنة ، الشفافية، المساءلة.

● **المطلب الثاني- ميزت دراستنا من الدراسات المحلية (الفجوة البحثية):** من خلال الدراسات السابقة التي تطرقنا إليها نجد أن الموضوع محل الدراسة يميل خاصة من ناحية المتغير التابع وهو ترشيد نفقات الإدارات العمومية إلى دراسة عبود أمينة تحت عنوان "متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر". وبالتالي نستنتج بإيجاز أوجه التشابه المذكورة في النقاط التالية:

- التطرق إلى مفاهيم حول النفقات العمومية وترشيدها من خلال الإطار النظري للأطروحة .
- محاول إبراز أثر وما مدى مساهمة تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS في إصلاح نظام المحاسبي في القطاع الحكومي .
- محاولة إبراز دور واثربني المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS على ترشيد نفقات الإدارات العمومية.
- الانتقال من التسيير القائم وفق الوسائل إلى التسيير القائم وفق النتائج في الإدارات العمومية، حسب أساس الاستحقاق.

وبالنظر إلى أوجه التشابه بين الدراسة المذكورة أعلاه إلا أن هناك أوجه اختلاف وهي كآآتي :

- تختلف دراستنا من ناحية المتغير الأساسي وهو تطبيق التدقيق المحاسبي لرقابة سير المال العام للإدارات العمومية، وخاصة عند انتهاج وتبني المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS .
- وهذا كان من الجانب النظري للدراستين أما من ناحية الجانب التطبيقي:
- نسعى من خلال دراستنا من الجانب النظري إلى توظيف التدقيق المحاسبي من أهم خصائصه التي يقدمها في القطاع الخاص بتقديم تقارير مالية تتميز بالشفافية والاستقلالية والمسائلة وحوكمة الإدارة .
- نسعى كذلك إلى التركيز فقط على معايير المحاسبة للقطاع العام التي تبنتها وزارة مؤخرًا وليس كل المعايير
- نأكد على معيار المحاسبي الدولي IPSAS01/IAS01 بكيفية عرض القوائم المالية .

المطلب الثالث - المقاربة بين الدراسات الأجنبية والدراسات المحلية ودراستنا.  
نعرض المقاربة من خلال الجدول رقم (57)

الدراسات المحلية	الدراسات الأجنبية	دراستنا
الدراسات المحلية لم تهتم بجانب اختبار نتائج تطبيق أساس	1- حرصت الدراسات الأجنبية على اختبار نتائج تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع العمومي .	1- نسعى من خلال دراستنا إلى عرض القوائم المالية من خلال الإطار التطبيقي للقطاع العمومي الصحي وهذا في ظل توجه الدولة الجزائرية إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومحاولة مقارنة هذه القوائم المعروضة بمعيار المحاسبي الدولي " عرض البيانات المالية IPSAS01".
تطبيق أساس الاستحقاق وظلت قاصرة على البناء النظري الوصفي التحليلي مما يشير إلى أهمية إبراز الدراسات الميدانية للدولة الجزائرية وكذلك الدول العربية مستقبلا	2- اهتمام الدول المتقدمة بتقارير القطاع العمومي بشكل أعمق وأقدم. 3- حرصت بعض الدراسات على اختبار العوائق لتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العمومي كضرورة العامل البشري ومساهمة كفاءته في نهج الاستحقاق .	2- نسعى من خلال دراستنا إلى أهمية الاستعانة لمجلس المحاسبة بمصادقة محافظ الحسابات على تقارير الإدارات العمومية وخاصة في ظل تبني أساس الاستحقاق، وهذا من خلال دراسة حالة لمستشفى الجامعي لولاية عين تيموشنت.
	3- حرصت الدراسات على أهمية وجود التدقيق الخارجي والداخلي لتحسين الأداء للقطاع العمومي .	3. ونسعى من خلال دراستنا بأهمية توظيف خلية التدقيق الداخلي بالإدارات العمومية وهذا وفق المعايير التي تؤكد على أهمية التنسيق والتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي.

مصدر من إعداد الباحث

من خلال هذا الجدول نحاول إبراز توجه الدراسات على المحلي الجزائري باهتمامها بالجانب النظري لأهمية تبني المحاسبة على أساس الاستحقاق، ودراسات الأجنبية التي تؤكد على أهمية العامل البشري بنجاح هذا الأساس وكذلك على التطبيق الفعلي بإيجابيات وسلبياته وتؤكد على ضرورة وجود أليات الرقابية المستقلة. ومن خلال دراستنا نسعى بأهمية عرض البيانات المالية وفق أساس الاستحقاق حسب المعيار المحاسبي الدولي IPSAS01 وهذا باعتمادنا على المستشفيات الجامعية الخمسة التي كانت ضمن مشروع سنة 2007 باعتمادها

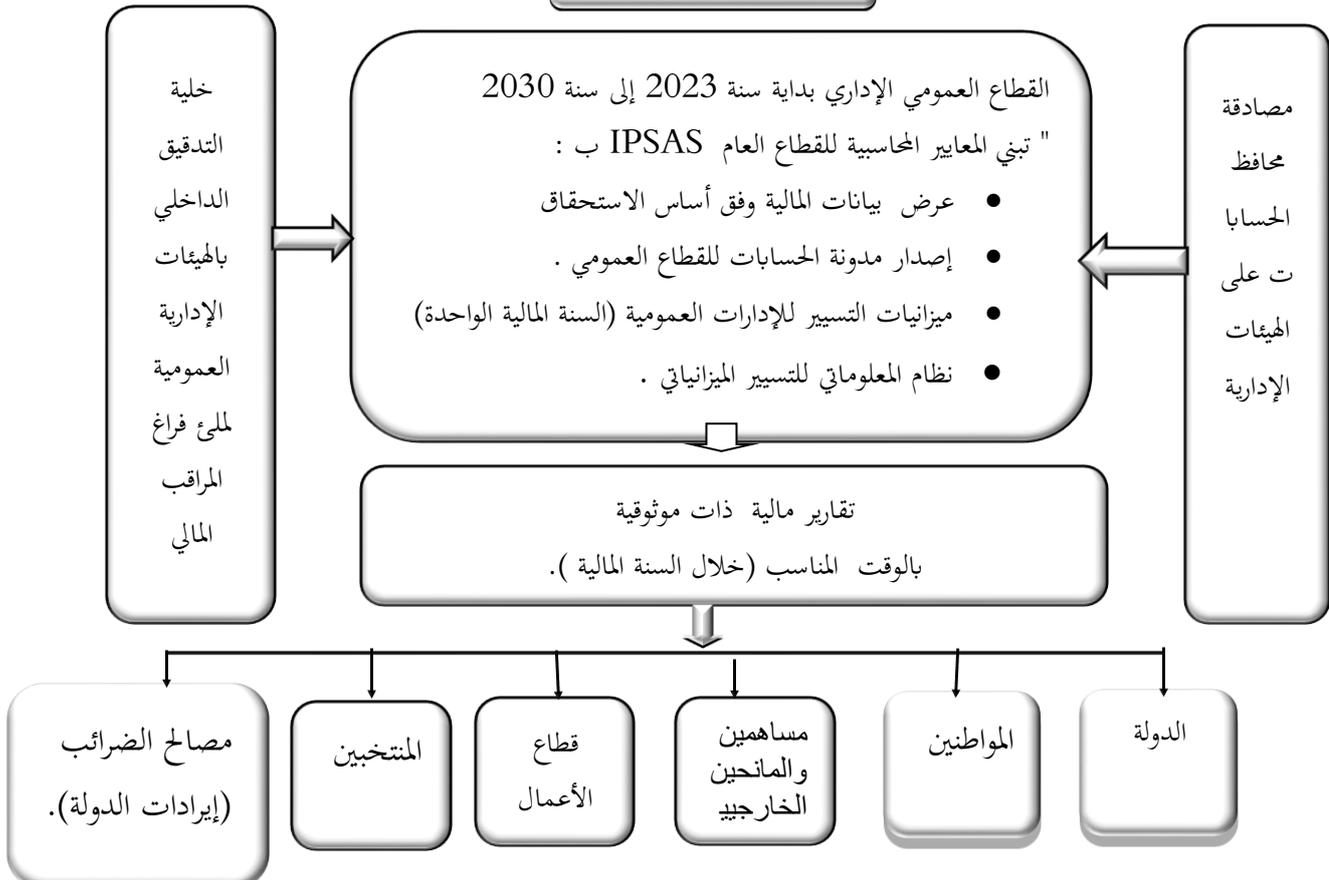
على المحاسبة المالية والمصادقة على حساباتها من طرف محافظ الحسابات . وكذلك نسعى من خلال تحاليل إلى تفعيل خلية التدقيق الداخلي بهذا القطاع كمشروع مستقبلي وتعميمه على جل الإدارات العمومية مستقبلا من طرف الدولة الجزائرية وهذا من أجل الوصول إلى التقارير مالية ذات موثوقية وتتميز بخاصية المقارنة والشفافية والإفصاح المالي الكامل لترشيد نفقات وتحصيل إيرادات ميزانية الدولة .

وفي الأخير نلخص فجوة بحثنا هي بضرورة تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS ويكون تبني تدريجي بداية بمعيار الدولي وعرض القوائم المالية وفق المعيار IPSAS 01. في ظل هذا التوجه سيتطرق إشكال الرقابة الخارجية وهذا ما نجده بالمتغير المستقل بآفاق تفعيل التدقيق المحاسبي المالي والذي نقصد به إدخال مصطلح المصادقة بالقطاع الإداري العمومي من طرف القطاع الخاص الخارجي المتمثل في محافظ الحسابات .

ورغم هذا بالإضافة إلى خاصية المصادقة على تقارير المالية الإدارية العمومية بتفعيل كذلك خلية التدقيق الداخلي مستقبلا بالقطاع الإداري وفق المعايير التدقيق الدولية ISA. والتي تؤكد ضرورة التنسيق بين المدقق الخارجي والداخلي نظام محاسبي مالي العمومي المعد وفق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS. للوصول والبحث دائما على جودة التقارير المالية العمومية وتميزها بالموثوقية وشفافية لكي تسمح بمساءلة المسؤولين . ونلخص فجوة بحثنا من خلال الشكل الآتي

الشكل رقم (15) : الفجوة البحثية لدراستنا

تفعيل IPSAS



مصدر من إعداد الباحث.

• عرض المختصر الدراسات الأجنبية والمحلية بملخص في الجدول رقم (58) الآتي:

المبحث الأول (الدراسات الأجنبية).						
الدراسة	المشكلة	المنهج	العينة	الأدوات	البلد	أبرز النتائج
1 دراسة RECHKA 2022	علاقة معلومات البيانات المالية بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لا اتخاذ القرار الاستراتيجي؟	الكمي المنتسب إلى التيار الوضعي	المحاسبين العاملين بالخزينة العمومية المغربية	الاستبيان	المغرب	- تعتبر معايير المحاسبة للقطاع العام IPSAS فقرة كبيرة في مشروع إصلاح المحاسبة العامة في المملكة المغربية - يجب البحث في المستقبل والتركيز على دور تأثير المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS. في تعظيم الإنفاق العام . - تهدف خصوصيات القوائم المالية للقطاع العام بفصل مفهوم صافي الثروة عن مفهوم تكوين الثروة.
2دراسة SULKO WSKI (2021)	علاقة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بمساءلة الطاقة	التجريبي	13 جهازاً العليا للرقابة	الأجهزة العليا للرقابة	بولندا	- تقدم الدراسة استنتاجا واقتراحاً محتملاً جذرياً، وهو أن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ليست مستعدة لتكون مقيماً <u>على</u> نطاق الاتحاد الأوروبي، وأنه يجب عليها تغيير استراتيجيات التدقيق الحالية مع مزيد من المشاركة الجوهرية في مساءلة الطاقة.
3- دراسة HOURIA AT ALL (2021)	علاقة التدقيق الداخلي في تحديث الإدارات العمومية المغربية	التحليلي	دراسة ظاهرة التدقيق الداخلي في الإدارات العمومية المغربية	مقابلة	المغرب	لا يمكن تحقيق أهداف الإدارات العامة إلا من خلال توظيف مبادئ وتقنيات ومعايير وممارسات المستعارة من القطاع الخاص. - أصبحت الإدارات العامة المغربية على وعي بأهمية اعتماد التدقيق الداخلي كوسيلة لتحسين أدائها.

<p>17. الدراسة SYLLA "(2021)"</p>	<p>علاقة التدقيق الداخلي على ثقة المانحون من البلدان النامية؟</p>	<p>الإحصائي</p>	<p>الشركاء التقنيين والماليين</p>	<p>برنامج Stat و نموذج إحصائي yzrey</p>	<p>البنين تكشف الدراسة أن التدقيق الداخلي يؤثر بشكل إيجابي على أداء الإدارة العامة في بنين. وبالتالي يصبح أداء الإدارات العامة له تأثير إيجابي على ثقة المانحين (الشركاء التقنيين والماليين) في بنين. تنفيذ التدقيق الداخلي سيعمل على تعزيز ثقة الدول المانحة وبالتالي منحهم تأكيدًا على الإدارة السليمة لمساعدات التنمية العامة (PDA) والقروض الخارجية.</p>
<p>5- دراسة Langella, AT ALL 2021"</p>	<p>علاقة الصفات المطلوبة من المراجعين الخارجيين بالقطاع العام</p>	<p>تحليلي</p>	<p>مجلس مستقل BOSAS لمنظمات TNHS</p>	<p>استبيان وتحليل على SMART PLS</p>	<p>مالطا و بولندا دعوة المؤلفين إلى مزيد من البحث حول الحاجة إلى استقلالية المدقق في بيئة الخدمة العامة. بإيجاد المنظمون في مختلف البلدان فائدة كبيرة عندما يتم إدخال ترتيبات وخصائص القطاع الخاص في القطاع العام.</p>
<p>6- دراسة Marques, Conceição "(2021"</p>	<p>علاقة التدقيق الداخلي في تحليل المخاطر لحالة الخاصة لكيان القطاع العام بالبرتغال</p>	<p>البيلوغرا في والوثائقي</p>	<p>هيئة تدقيق داخلية لبيانات مالية .</p>	<p>البرتغال</p>	<p>- تعتبر الورقة البحثية لأنها تتيح لكيانات مماثلة التي يمكن أن تقوم بتنفيذ مهنة التدقيق الداخلي في قطاع العام ( خاصة في قطاع التعليم) مع العلم أن هذا التطبيق لم يتم بعد.</p>
<p>7- دراسة Rima,</p>	<p>علاقة المدققين الخارجيين</p>	<p>التحليلي الوصفي</p>	<p>تقارير التدقيق</p>	<p>إختبار T للعينات</p>	<p>جنوب إفريقيا - يختلف المدققين الخارجيين المستقلين على أنهم أكثر حرص للاستشهاد بالأمور المالية</p>

المحاسبية .		المستقلة	الصادرة عن المؤسسات العمومية ( مصلحة التدقيق)		المستقلين في بيئة التدقيق الحكومي	DAFRI1 ; Mohamed Elamine Walid, TALEB " (2021)
لاوجود لأي تنسيق بين الدول الاتحاد الأوروبي حيث فرنسا والدمارك تظهران نخبين متميزين تماما عن بعضهما. تعزيز التعاون والتنسيق بين الديوان والمدققين القانونيين ، وتحديد الأدوار ومسؤوليات المراجعين القانونيين .	فرنسا الدمارك ألمانيا	وثائق رسمية	-	التحليلي	علاقة التدقيق القانوني في القطاع العام بدول فرنسا ، وجنوب إفريقيا، الدمارك	8- دراسة Taleb. Rima Dafri "2021".
- يستلزم وجود الشفافية المالية العامة عند إعداد التقارير العمومية وعمليات التدقيق المستقلة . - أهمية بناء القدرات الحكومية في مبادرات الشفافية المالية والتحديات الفريدة التي تواجه استقلالية المدقق في القطاع.	ولايات متحدة الأمريكية جامعة واشنطن -فلوريدا	نموذج تحليل قياسي	مكاتب المدققين بفلوريدا	التحليل القياسي	اختبار الوظائف المزدوجة للمراجعين الخارجيين .	9-دراسة Lang Kate Yang "2020".
توضح بأن نموذج قد تم تطويره في سياق أسترالي حيث تم تصميم عمليات تدقيق الدولة على نموذج القطاع الخاص ، فإن النموذج يحتاج إلى تعديل من أجل تطبيقه في سياق أوروبي. خاصة من ناحية جودة التدقيق من أجل تطبيقها في السياق الأوروبي علما أن أوروبا لم يتم تصميم	الاتحاد الأوروبي	تحليل نموذج	مؤسستين العليا للرقابة.	التحليلي	إمكانية تقييم جودة التدقيق في القطاع العام من خلال تحليل نموذج	10- دراسة Caruana & Kowalczyk(2020)

<p>عمليات تدقيق الدولة على نموذج القطاع الخاص.</p>						
<p>يستنتج الباحث أن يوجد اتجاه عالمي نحو تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام ipsas لعام 2023 لتصبح نسبة 76 بالمئة فيوحي باعتماد العراق على هذا النهج يؤدي إلى التوحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية بالخصوص البلديات.</p>	<p>العراق</p>	<p>تحليل نسب تبين عدد دول لتبني المعايير المحاسبية الدولية خلال سنة 2023 مقسمة إلى مجموعات مباشرة وغير مباشرة</p>	<p>دول متبناة معايير المحاسبية الدولية</p>	<p>الاستنباط ي التحليلي</p>	<p>علاقة اعتماد قطاع البلديات في العراق على نظام محاسبي لا يضمن دقة و صحة المعالجات المحاسبية وعرض القوائم المالية .</p>	<p>11-دراسة معرف أوركيد ، شاكر عبد الكريم البلداوي "2020".</p>
<p>- تطبيق أساس الاستحقاق يساعد على قياس فعالية وكفاءة المشاريع وطرق الإنفاق عليها بصورة دقيقة وواضحة. - يسهل عملية المقارنة بين السنوات المختلفة والقدرة على الإفصاح عن المركز المالي للدولة و لتحقيق التنمية المستدامة.</p>	<p>الأردن</p>	<p>140 استتيانه</p>	<p>أقسام الحسابات في وزارة المالية والدوائر المالية الحكومية الأردنية</p>	<p>الوصفي الاستدلال</p>	<p>أثر تطبيق أساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية الختامية إضافة إلى اهتمام الحكومات المختلفة</p>	<p>12 - دراسة فارس أرشيد الخريشة, محمود عبد الفتاح الوشاح, احمد يوسف كلبونة, لونا" محمد عزمي «شاهين. مقال(2020).</p>

					بضرورة تطبيقه وفق الضغوطات من صندوق النقد الدولي على الأردن	
13- دراسة أ.د. سعود جايد مشكور "2019"	العراق	-	المؤسسات الحكومية	الوصفي التحليلي	يمكن معالجة الفساد المالي والإداري بأساليب متنوعة وماهي الأساليب اللازمة لمعالجة الفساد والقضاء عليه؟	
14- الدراسة وعد هادي عبد الحساني (2018)	العراق	بيانات مالية وتقارير إحصائية	بلديات محافظة المثنى	الاستقراء ي والاستنباطي	مساهمة المدقق الداخلي لمؤسسات البلديات في تحقيق التنمية المستدامة عبر تدقيق ورقابة الأداء	
15- دراسة د. ارجوان	بغداد العراق	استبيان	مقابلات مع مسؤولي	الوصفي التحليلي	علاقة وجود ضعف في	

<p>محسن سعيد زكريا، م. ق. د. صلاح نوري خلف. (2015)</p>	<p>العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي لعدم كفاية التشريعات ومعايير التدقيق المحلية لتحديد طبيعة العلاقة بينهما، وضعف استقلالية المدقق الداخلي في القطاع العام والإدارات الحكومية.</p>	<p>التدقيق الداخلي والإدارة في الوحدات الاقتصادية (شركة حمو رابي العامة للمقاومات وشركة عامة للتجهيزات الزراعية).</p>			<p>ضوء الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد. وتوضح مجالات التعاون بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في ضوء معيار التدقيق الدولي (610). وتوصيات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI).</p>
<p>16 دراسة Enofe.at all (2013).</p>	<p>علاقة الرقابة الإدارية الفعالة في الحكومة المحلية؟.</p>	<p>المنهج التحليل التجريبي، .</p>	<p>المحاسبين والمديرين والمراجعين لمختلف ولاية إيدور بنجريا .</p>	<p>استبيان Z-برنامج test.</p>	<p>نتائج اختبار Z أن فعالية المراجعة الداخلية (IA) تلعب دورا هاما في ضمان الإدارة الفعالة في القطاع العام. وهناك حاجة لمدققي مكاسبين مهارات وكفاءات مطلوبة في عمليات معالجة البيانات المعالجة البيانات الإلكترونية .</p>

17- الدراسة Cretu, C (2011)	ترتكز على المشاكل الناتجة في سياق تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS أي ليس من السهل إثبات مزايا وعيوب استخدامها.	تحليلي	الدول المتبنية للمعايير	تحليل أدبيات عبر الإنترنت	مختلف الدول	عندما تقرر الحكومة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS على أساس الاستحقاق، يتوجب أن تكون المهنة مستعدة لذلك وهذا من اعتماد على مصدر التدريب الأساسي هو الجامعات وإعطاء أهمية للتخصصات. كمثال : عرفت رومانيا عدد محاسبين المحترفين ، بشكل كبير في كلا القطاعين العام والخاص ، ولكن تعتبر المعايير المحاسبية للقطاع العام مفهوماً جديد وهذا تحدي كبير للحكومة من حيث التكاليف، وضبط المصطلحات... الخ
-----------------------------------	---	--------	-------------------------	---------------------------	-------------	--

المبحث الثاني (الدراسات المحلية)

الدراسة	المشكلة البحثية	المنهج	العينة	الأداة	البلد	أبرز النتائج
1- دراسة بن رحو قادة، أطروحة دكتوراه (2022).	أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على جودة القياس والإفصاح المحاسبي للجماعات المحلية في الجزائر؟	الوصفي	بلدية سيدي بلعباس	مقابلة	الجزائر	يمكن تطبيق محاسبة على أساس الاستحقاق مثلها مثل المؤسسات الاقتصادية. ويمكن من خلالها التعرف على تبين القيمة الحقيقية للأصول ، وقياس الأداء .
2- دراسة مرداسي خلود،	مساهمة إصلاح نظام المحاسبة	الوصفي والتحليلي	استقصاء آراء أساتذة	ميدانية	الجزائر	- يساهم الإصلاح لنظام المحاسبة العمومية لما يوافق معايير المحاسبة الدولية في القطاع

<p>تقرارات يزيد. (2021).</p>	<p>العمومية في الجزائر لما يوافق معايير المحاسبة الدولية في ترشيد الإنفاق الحكومي؟</p>	<p>جامعيين ومحاسبين عموميين ومحافظي الحسابات ب 45 فردا.</p>		<p>العام من تحسين جودة المعلومات المقدمة في القوائم المالية وتوفير تفصيلات حول حركة التدفقات النقدية وبالتالي زيادة الشفافية والمسائلة وإدراك أوجه صرف المال العام بدقة ومنه الوصول إلى ترشيد الإنفاق الحكومي</p>
<p>3- دراسة رمة ضافري، محمد الأمين وليد طالب 2021".</p>	<p>موقع المصادقة على حسابات الهيئات العمومية في الإصلاح الموازناتي والمحاسبي الذي أطلقته الجزائر؟ وكيف يمكن أن تساهم هذه الخطوة في تعزيز الحوكمة في القطاع العام.</p>	<p>وثائق ومصادر مشروع الإصلاح للجزائر وفرنسا.</p>	<p>الجزائر تحليل مصادر</p>	<p>- إن تدخل محافظ الحسابات يشكل دعما لمهمة المحاسب العمومي، ويساعد على ربط المحاسبة داخل الهيئة مع المهام التشغيلية الأخرى.</p>
<p>4- دراسة عشة فاطمة، شعباني لطفي مداخلة "2021":</p>	<p>أثر المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة</p>	<p>نظرة استشرافية المنهج التحليلي والوصفي</p>	<p>بيانات عبر الإنترنت التجربة الفرنسية</p>	<p>- تطوير مخرجات المحاسبة العمومية (القوام المالية) و تحسين جودة الإبلاغ المالي العمومي. ضرورة توفر الإرادة السياسية و تحجيم القوانين والتشريعات بما تلائم تطبيق مشاريع الإصلاح</p>

	العمومية في فرنسا					لتجسيد هذه الإصلاحات وضرورة الاستفادة من التجارب الرائدة في مجال إصلاح نظام المحاسبة العمومية؛ - الاستفادة من كفاءات وتجارب القطاع الخاص لإنجاح إصلاح نظام المحاسبة العمومية في القطاع العام.
5- دراسة: خالد بعاشي، عبد القادر روتال، " مداخلة (2021).	علاقة تطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS في محاسبة بلديات ولاية تيارت في ترشيد نفقاتها.	التحليلي الوصفي	المحاسبين العاملين على مستوى 42 بلدية	استبيان Spss	تيارت الجزائر	- استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي بدل الأساس النقدي يساهم في تحقيق الشفافية المالية والرفع من مستوى نزاهة وموثوقية البيانات المالية وتفعيل الرقابة والمساءلة حول الموارد المستخدمة في سبيل ترشيد النفقات العمومية.
6- دراسة بودالي مختار، بن رحو قادة، الباهي محمد الأمين، مداخلة (2021).	خارطة الطريق المتبعة من طرف الجزائر لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	منهج التحليلي الوصفي	بيانات ومصادر عبر الإنترنت وقرارات وزارية	نظرة استشرافية	الجزائر	أن مشروع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ipsas هو نتاج توأمة بين الجزائر والاتحاد الأوربي في مجال إصلاح الموازنة العامة، وهو الانتقال من الموازنة على أساس الوسائل إلى الموازنة على أساس النتائج.
7- دراسة شيخ أكرم "أطروحة دكتوراه" (2020)	أثر تبني معايير المحاسبة للقطاع العام على IPSAS	التحليلي الوصفي	إطارات بوزارة المالية واكاديميين متخصصين في المحاسبة.	استبيان	المدينة الجزائر	- يسمح تطبيق معايير إعداد القوائم المالية بتطوير مخرجات نظام المحاسبة في القطاع العام وبالتالي يسمح بتوفير معلومات دقيقة حول حركة الموارد والاستخدامات

					فعالية وكفاءة الأداء المالي	
8- دراسة بوخالفي مسعود " أطروحة دكتوراه، 2020،	متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.	التحليلي والاستقرا ئي	قطاع العمومي الإداري	أداة المقابلة	غرداية الجزائر	- أن المقاربة المعتمدة لإعداد المخطط المحاسبي للدولة وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي خطوة إيجابية نحو استبدال مدونة الخزينة في الجزائر.
9- دراسة عبود ميلود، (2020).	أثر إصلاح وتطوير نظام محاسبي العمومي بالجزائر على ترشيد نفقات العمومية في ظل تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	الوصفي التحليلي	قطاع العمومي الإداري	الإستبيانة	الجزائر	من أهم النتائج المتوصل إليها من طرف الباحثة انتقال من التسيير القائم وفق الوسائل إلى التسيير القائم وفق النتائج، وتطبيق مبدأ الاستحقاق ، وإعداد الحسابات المستقبلية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.
10- الدراسة جابي أمينة هناء " 2019 "	الأثر المتوقع لتبني المعايير	الوصفي التحليلي	قطاع الإداري العمومي	Spss Excel	سطيف الجزائر .	-بداية مشروع الإصلاح 2006 يستند للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بعصرنة أنظمة الميزانية للوصول إلى تقارير مالية ذات جودة وتعزيز الرقابة وإتخاذ القرار

<p>في الوقت المناسب واستخدام العقلاني للموارد المالية . وتبين أن الفريق المكلف بالإصلاح متكيف على توجيهات الدولة على الاعتراف بالالتزامات والحقوق بوضع 17 معيار محاسبي للقطاع العام .</p>				<p>المحاسبية الدولية في القطاع العام ipsas على النظام المحاسبي العمومي الجزائري</p>	
<p>الباحث توصل في الأخير بوجود أثر إيجابي لإعداد قائمة المركز المالي (الميزانية) وفق لمعايير IPSAS وإفصاح إلكتروني عنها بالتخطيط ورقابة واستخدامات موازنة العامة بتبني أسلوب إفصاح إلكتروني لعرض قوائم مالية وفق معايير محاسبية للقطاع العام IPSAS.</p>	<p>فلسطين</p>	<p>SPSS</p>	<p>بلدية فلسطين</p>	<p>المنهج الوصفي التحليلي</p>	<p>11-دراسة يوسف، م، و محمد. (2018). وفجوة بحثه في أن التقارير المالية التقليدية في القطاع العام لا تحتوي على قائمة المركز المالي للدولة، وقد أصبح الإفصاح المالي التقليدي في القطاع العام لايفي باحتياجات المستخدمين العاديين في ظل</p>

					انتشار تكنولوجيا المعلومات.	
12- الدراسة أمانة هناء جابي، حكيم ملياني (2017)	مزايا التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق ق في القطاع العام تجربة بلدية رام الله .	منهج التحليلي	بلدية فلسطين أنموذجا	دراسة حالة	الجزائر . -	إن الحاجة لخاصية الشفافية والمساءلة في القطاع العام أدت إلى استنتاج أن المحاسبة على أساس النقدي لا تحقق هذه الخصائص والحاجيات ضرورة التحول من الأساس المحاسبي النقدي إلى الاستحقاق في البلديات المالية من أهمية هذا المنهج. والاستفادة كذلك من خيارات البلديات العالمية في هذا المجال كبلدية رام الله نموذجا.

مصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على الدراسات

### خلاصة الفصل الثاني

نركز من خلال الخلاصة المتواصل إليها في الفصل الثاني على القيمة المضافة لهذا الطرح الجديد على الواقع والأثر على المحيط الجزائري فنقسم الأثر الإيجابي للتوجه نحو تهيئة نظام محاسبي عمومي وفق أساس الاستحقاق في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS وهذا ما يسمح لنفقات الدولة الجزائرية بالوصول إلى نتائج إيجابية رغم الكلفة الباهظة لهذا التحول. وتمس ثلاث مستويات كالآتي :

#### • على المستوى المالي:

تصبح الدولة الجزائرية أمام أمر واقع بتسيير نفقاتها وفق برامج مدروسة ومحدودة بأهداف مستقبلية قصيرة المدى، وهذا بالاستعانة بالآليات الداخلية بنجاعة نظام المحاسبي الجديد وفق المعايير وآليات الرقابة الخارجية

المحاسبية. وهذا من أجل شفافية نفقات الإدارات العمومية والبحث عن مساءلة المسؤولين والمنتخبين من طرف المجتمع المدني (المواطن).

- **على المستوى الثقافي:**

إعادة الثقة للمواطن الجزائري من طرف المسؤولين وهذا من خلال انتهاج نظام محاسبي مبني على أساس الاستحقاق وعرض البيانات المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. التي تسمح هذه الأخير بخصوصية الإفصاح التام شفافية النفقات والمساهمة كذلك في الحكم الرشيد للإدارات العمومية.

- **على المستوى الاجتماعي:**

عندما تنتهج الدولة الجزائرية هذا النهج الفعال سيساهم بتسيير النفقات بعقلانية حسب الأهداف والبرامج وليس فقط لمحاولة تصفير الميزانية وأخذ الطابع الاستهلاكي فقط. حيث يسمح بإعادة جدولة نفقات الإدارات العمومية وفق مبادئ وأسس وقواعد تتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية ومع الفكر الجديد بالبحث على تحقيق نتائج مالية. (أي ستقوم بعض الإدارات العمومية بإعداد قوائم مالية بنتيجة موجبة أو سالبة أو معدومة وهذا حسب المعيار المحاسبي الدولي 1 IPSAS). مع الحفاظ على المنفعة العامة، وسيساهم هذا التوجه بزيادة تحصيل الإيرادات ويتم الإنفاق بالمقابل (يتم حساب الاهتلاك على الاصول مقابل تحقيق إيراد سنوي) وهذا الأخير سيساهم بتحسين المستوى المعيشي للفرد وإعادة الثقة للمواطن بالإدارات العمومية والتي كانت مفقودة لحد بعيد بنهج أساس النقدي برغم وجود إيجابيات به.

- **على المستوى الدولي :**

سيساهم هذا الانتهاج بإقبال الشركات المتعددة الجنسيات على السوق الجزائري وهذا من أجل الاستثمار المباشر أو الغير مباشر، نظرا لاعتماد الدولة الجزائرية على معايير المحاسبية الدولية وعقد الشراكة بالاتحاد الأوروبي، كعقد صفقة لشركة أجنبية بالقطاع العمومي الصحي على سبيل المثال الحرية في منح الاعتمادات وتسيير النفقات المتبقية من الأمر بالصرف بعد نهاية السنة، وكذلك فتح آفاق لهذه الإدارات العمومية بدخول البورصة، وتسهيل مقارنة البيانات المالية مع جميع الإدارات العمومية للدولة ومع بيانات دولة أخرى .

## الفصل الثالث

**تمهيد** سنعرض من خلال هذا الفصل التطبيقي ثلاث محاور لديها علاقة وطيدة مع بعضا ومع التساؤل الدراسة والبحث من خلالها للإجابة عن الفرضيات المقترحة وتوصل الى حلول واقتراحات تصب القطاع العمومي الغير ربحي دائما حول ترشيد نفقات الادارات العمومية، فقمنا بتقسيم الفصل الى ثلاثة محاور ، المحور الأول تحليل ردود العينة وفق نموذج الاحصائي SPSS ، المحور الثاني دراسة تطبيقية لمؤسسة عمومية غير ربحية المتمثلة في مستشفى دكتور بن زرجب لولاية عين تيموشنت، أما المحور الثالث يتمثل في دراسة مقارنة لدولة فرنسا في تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، وأليات التصديق المستعملة في القطاع العمومي الغير ربحي الفرنسي بمل الاستعانة بمحافظ الحسابات لتصديق على الحسابات المالية للهيئات العمومية؟ ، أو الاستعانة بمحافظ الحسابات لتصديق على الحسابات المالية للهيئات العمومية وتعين المدقق يكون من خلال مجلس المحاسبة ؟ أو البقاء على نفس النهج بمجلس المحاسبة هو المسؤول الوحيد والاعتماد على قضاة في اليات التصديق ؟ فهذه التساؤلات هي كذلك ضمن محل الدراسة والتي نسعى للإجابة عليها من خلال نتائج المحاور الثلاثة، خاصة في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS بالإدارات الجزائرية، فيحدث اشكال كبير بمن هو مؤهل قانونيا ومحاسبيا للتصديق على حسابات الهيئات الادارية.

#### المحور الاول: توزيع الاستبيان على عينة المعنيين بالإصلاحات المحاسبية:

من خلال هذا البحث نعرض العينة المستهدفة للمدكرة بتقديم واقعها نحو الاصلاح المحاسبي، المتمثلة في محافظ الحسابات ، اطرار وزارة المالية لمديرية عصرنة وتوحيد المقاييس المحاسبية ، قضاة مجلس المحاسبة . تم نقوم بتحليل البيانات وفق استبيان SPSS وتوصل الى نتائج والاجابة عن فرضيات الدراسة

**المبحث الأول: المساهمين والمعنيين في اصلاحات النظام المحاسبي العمومي الغير ربحي وفرضيات الدراسة الاحصائية.**

نتطرق من خلال هذا المبحث لعينة المستهدفة في الدراسة وهي محافظي الحسابات ، اطرار بوزارة المالية، قضاة مجلس المحاسبة، نسعى بسرد واقع لكل عينة في الاصلاحات النظام المحاسبي العمومي للقطاع الغير ربحي بالانتقال من محاسبة الصندوق الى المحاسبة المالية

## المطلب الأول محل وجود محافظ الحسابات في ظل الإصلاحات للقطاع العام

### • ميزت محافظ الحسابات:

يتميز محافظ الحسابات بميزات لا توجد في قضاة مجلس المحاسبة أو بالمفتشية المالية وأهم ميزة الاستقلالية التي يتمتع بها محافظ الحسابات من خلال المصادقة على القوائم المالية، لهذا ضرورة تفعيل هذه الأخيرة من خلال الموائمة أو نسميها الازدواجية في الرقابة الخارجية للإدارات العمومية الغير ربحية .

### • واقع التصديق على حسابات الهيئات العمومية في الجزائر لحد الآن:

لحد الآن توجد خطوتين قام بها مجلس الوطني للمحاسبة بسنة 2020 تم بعدها بسنة 2021 لتمهيد ومحاولة تأكيد ضرورة وجود محافظ الحسابات في المصادقة على الهيئات العمومية .

### • الخطوة الأولى لسنة 2020 وهو ملف متواجد على طاولة وزارة المالية في ظل محاصرة الفساد تحت

عنوان "محافظو الحسابات لتدقيق فواتير الولاية ومسؤولي الجامعات والمؤسسات العمومية". كشف رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات "رجيمي لعربي" عن التحضيرات لسن قانون جديد حيث يتواجد حاليا على الطاولة وزارة المالية ، الذي يتضمن بتكليف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بمراقبة صرف المال العام للكيانات الغير ربحية في حين تم تحضير لعقد الجلسة الوطنية يومي 7 و 8 مارس 2020 بولاية الوادي.

وعبر على هذا الاقتراح رجيمي رئيس مجلس الوطني للمحاسبة بأن محافظو الحسابات طالبو بالإشراك في تدقيق حسابات الهيئات العمومية ومراقبة صرف المال العام الى جانب مجلس المحاسبة والمفتشية المالية وهذا من اجل خدمة الاقتصاد الوطني ومكافحة الفساد . حيث حدد رقم الأعمال للمؤسسات العمومية التي لا يزيد رقم أعمالها عن 1 مليار سنتيم. حيث قال رجيمي رئيس الغرفة الوطنية للمحاسبين أن هذا المقترح لقي قبولا من طرف وزارة المالية حيث يتزقب أن يتم تطبيقه في سنة 2023 وهذا بعد صدور النصوص القانونية والتشريعات المؤطرة له، وجاء هذا المقترح في حقبة مكافحة الفساد وفي ظل التغيرات على الهيكل الوزاري الجزائري (كموش، 2020)

الخطوة الثانية قام مجلس الوطني للمحاسبة بإرسال عريضة بتاريخ 8 جانفي 2021 لكل محافظي الحسابات عبر القطر الوطني بتوعية المحاسبين بالتوجه نحو محاسبة الاستحقاق في ظل التوجه للمطالبة بالتصديق على حسابات الدولة ونلخص ما تحتوي هذه العارضة كالآتي :

تمحورت على العنوان ب: توحيد المحاسبة والانتقال من المحاسبة النقدية الى محاسبة على أساس الاستحقاق شرعت الجزائر في نفس مسار الاصلاح محاسبة العمومية مثل العديد من البلدان كحسابات الدولة للكيانات العمومية (الجماعات المحلية وغيرها) بحيث يعد هذا اصلاح مكونا رئيسي في الخطة الاستراتيجية لتحديث ادارة المالية العامة بهدف الانتقال من نظام قائم على الوسائل الى نظام قائم على النتائج والاداء . وهذا من اجل تقييم الاصول والحصول على النتيجة العملية التي تفتقدها المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري وهذا من خلا عرضها للقوائم المالية المتمثلة في الميزانية العمومية (قائمة المركز المالي) ، قائمة الدخل ( حساب الاداء المالي) ، والثلاثة قوائم المتبقية بما فيها الملاحق من أجل تحسين جودة المعلومات وتحسين تخصيص الموارد (ترشيد نفقات ) . حيث تنص المادة 65 من القانون الاساسي رقم 18\_15 المتعلق بقوانين المالية LOLF كل الخطوط الرئيسية لما يجب أن تكون عليه المحاسبة العامة (المالية) بالقطاع العمومي بداية 1 يناير 2023

مطلب الثاني : دور الأجهزة العليا للرقابة (مجلس المحاسبة ) ، وواقع والتوجه نحو الإصلاحات الرقابية من طرف مجلس المحاسبة.

قام مجلس المحاسبة بعد صدور القانون العضوي المالي 15/18 سنة 2018 ، من أجل محاكاة اتجاه القطاع العمومي للانتقال من أساس النقدي إلى أساس الاستحقاق ومحاولة تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام ، وبصفة مجلس المحاسبة المعترف بهمئة رقابية للإدارات العمومية والمتكون من قضاة ومدققين ماليين، كان مسارعا في التوأمة بين نظيره الفرنسي والبرتغالي وتكوين في الولايات المتحدة الأمريكية من أجل الالتحاق بالتسيير الجديد كتصديق على حسابات الهيئات العمومية ، ونعرض أهم الورشات التي قام بها مجلس المحاسبة للجزائر العاصمة من أجل التكوين ، التوأمة ، التفاعل ، التشارك ، تدريب المدققين وقضاة في ظل توجه نحو الإصلاحات الجديدة للقطاع العمومي

- مشاريع التوأمة نظير الفرنسي والبرتغالي :
- الدليل الإرشادي 9020: مشروع التوأمة المؤسساتية بين مجلس المحاسبة الجزائري ونظيره الفرنسي والبرتغالي فيما يخص أساليب تدقيق الأداء والسياسات العمومية وتقييم البرامج في ظل توجه الجديد بالتسيير وفق النجاعة النتائج.
- تدريب: القضاة / مدققين الماليين حول المعايير المحاسبية للإنتوساي "رقابة الالتزام" كالتعرف على التخطيط ، أساسيات وتنفيذ رقابة الالتزام ، التقرير والمتابعة .
- تنظيم ورشات عمل حول المعايير الدولية للتدقيق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام . يوم 14 و15 و23 سنة 2023 من طرف خبراء التصديق من محكمة الحسابات البرتغالية .
- تنظيم ورشة عمل في 02 فبراير سنة 2023 حول خطة عمل لتنفيذ تصديق حسابات الدولة في إطار تنفيذ أنشطة التوأمة المؤسساتية بين مجلس المحاسبة ونظيره البرتغالي والفرنسي التي تتعلق بتدقيق حسابات الدولة لغرض تصديقها وفق المعايير الدولية ، وتسوية الميزانية من خلال إعداد دليلين الأصول الثابتة والمخزونات وتكاليف التدخل والالتزامات خارج الميزانية .
- اجتماع تنسيقي لمجلس المحاسبة مع فريق التدقيق البيئي ب20 فبراير 2023 كعرض خطة الرقابة المتعلقة بموضوع " آليات حماية البيئة الصحراوية والمناطق السياحية في الجزائر" .
- يوم 19 فبراير 2023 إعداد الدليل الخاص بأعباء المستخدمين في إطار تنفيذ التوأمة بين مجلس المحاسبة ونظيره الفرنسي والبرتغالي المتعلق بمراجعة حسابات الدولة لغرض تصديقها.
- انعقاد ورشة عمل ب 15 فبراير سنة 2023 تتمحور حول " إعداد الدلائل المنهجية باستخدام أداة ميديا ويكي " .
- الفترة الممتدة من 6 إلى 10 مارس بحيث تتيح هذه الزيارة لممثلي مجلس المحاسبة بالتعرف على نموذج الشفافية الميزانياتي للولايات المتحدة الأمريكية ورقابة المالية ورقابة الأداء وتقييم برامج والسياسات العمومية حيث اجتمع أعضاء الوفد خلال الزيارة الدراسية مع ممثلي المكاتب الآتية :
  - مكتب الحكومة الأمريكية (GAO).
  - مكتب المراقب المالي لولاية نيويورك OSC.

- مكتب الميزانية الكونجرس CBO
- قسم الميزانية لولاية نيويورك DOB
- دائرة الضرائب والمالية لولاية نيويورك DTF
- لجنة موازنة المواطنين لولاية نيويورك CBC
- منظمة دافعي الضرائب من أجل الحس السليم TCS.
- يوم 29 يناير 2023 استقبال فريق المراجعة المكلف بمهمة مراجعة ضمان جودة الأعمال الرقابية لمجلس المحاسبة من خلال اتفاقية المبرمجة بين مجلس المحاسبة والمنظمة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأر بوساي).
- الأعمال التي قام بها مجلس المحاسبة وفق الإصلاحات الجديد بعد إصدار القانون العضوي 15/18، من أجل محاولة تحيين المنهج الرقابي الخارجي للمجلس وفق الموائمة مع النظامين الفرنسي والبرتغالي وبعض الإجراءات للولايات المتحدة الأمريكية.
- يوم 24 يناير 2023 ندوة حول " النظام الجديد لمسؤولية المسيرين العموميين في فرنسا ودور النيابة العامة في رقابة جودة أعمال التدقيق".
- المشاركة المجلس في الاجتماع للجنة الفنية التابعة للمنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمكلفة بتعزيز القدرات التنظيمية والتي جرت بنيامي ، عاصمة النيجر ، حيث خصص هذا الاجتماع حول تمكن من تجسيد النشاطات المبرمجة في المخططات التشغيلية للجنة المعنية خلال الفترة 2023 و 2024.

#### مطلب الثالث إطارات بوزارة المالية:

أشرف على هذه الإصلاحات في بدايتها ثلاثة خبراء محاسبين بالتنسيق مع مديرية العامة للميزانية فيما يخص الجوانب الميزانياتي وكل مديريات وزارة المالية في ما يخص تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ب 17 معيار ومسمات المعايير الجزائرية للدولة NC E . وحاليا تتم متابعة لكل الإصلاحات التي تمس القطاع العمومي الغير ربحي بإصدار تشريعات ،قوانين ، مدونة حسابات ، قوائم مالية ، ... الخ من طرف مديرية عصرنه وتوحيد المقاييس المحاسبية.

المطلب الرابع أسئلة وفرضيات المحور الأول للدراسة التطبيقية الاحصائية: نقدم من خلال هذا المطلب صياغة أسئلة وفرضيات بصيغة احصائية للإجابة على اشكالية الرئيسية وفرضيات الاطروحة من خلال المحور الأول للدراسة التطبيقية

#### أسئلة الدراسة الاحصائية:

- هل يوجد مستوى مرتفع دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) لأهمية التدقيق المحاسبي لترشيد النفقات الإدارية العمومية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية؟

- هل يوجد مستوى مرتفع دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) لأهمية إعداد القوائم المالية لترشيد النفقات الإدارية العمومية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية؟

- هل يوجد مستوى مرتفع دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) في الإصلاحات لترشيد نفقات الإدارة العمومية من خلال التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وإصلاحات الرقابة الخارجية حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية؟

- هل يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) في الإصلاحات لترشيد نفقات الإدارة العمومية من خلال التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وإصلاحات الرقابة الخارجية حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية؟

#### فرضيات الدراسة الاحصائية:

- يوجد مستوى مرتفع دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) لأهمية التدقيق المحاسبي لترشيد النفقات الإدارية العمومية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية

- يوجد مستوى مرتفع دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) لأهمية إعداد القوائم المالية لترشيد النفقات الإدارية العمومية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

- يوجد مستوى مرتفع دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) في الإصلاحات لترشيد نفقات الإدارة العمومية من خلال التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وإصلاحات الرقابة الخارجية حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية
- يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) في الإصلاحات لترشيد نفقات الإدارة العمومية من خلال التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وإصلاحات الرقابة الخارجية حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية.

#### المبحث الثاني : منهجية الدراسة

تهدف هذه الدراسة الميدانية التعرف على آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين في إصلاحات الرقابة الخارجية بالقطاع العام، بداية سنحاول تحديد المنهج المعتمد في الدراسة بعدها نعرف على مجتمع وعينة الدراسة ثم نتطرق إلى محتوى الاستبيان والاختبارات المتعلقة بصدقه وفي الأخير الاختبارات الإحصائية المستخدمة لتحليله.

#### المطلب الأول: منهج ومجتمع وعينة الدراسة.

##### أولا: منهج الدراسة

اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي باعتباره المنهج المناسب لموضوع بحثنا والذي سنحاول من خلاله معرفة أهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين في إصلاحات الرقابة الخارجية بالقطاع العام.

##### ثانيا: مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة الاحصائية في المهنيين المحاسبين لدى مجلس المحاسبة عبر القطر الجزائري، ومحافظي الحسابات ، واطارات بوزارة المالية

ثالثا: عينة الدراسة. تم تحديد الدراسة بوزارة المالية في مديرية عصرنة وتوحيد المقاييس المحاسبية، وقضاة مجلس المحاسبة ، وبعض محافظي الحسابات التي لديهم تطلع بالإصلاح المحاسبي

### المطلب الثاني: أدوات الدراسة.

لجمع البيانات المتعلقة بالدراسة استخدمنا الاستبيان الذي يعد من أكثر أدوات البحث شيوعاً في مجال الدراسات والبحوث المسحية، كما قمنا بتصميمه في ضوء الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع.

#### أولاً: مضمون الاستبيان

بناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها، وبناءً على أدبيات الدراسة، تم تصميم استبيان طبقاً للمحاور الأساسية المتعلقة بالموضوع نعرضها كالآتي:

الجزء الأول يتعلق بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة والجزء الثاني متعلق بمحاور الدراسة، الذي ينقسم إلى ثلاثة محاور، يتعلق المحور الأول بأهمية التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS الذي ينقسم إلى بعدين، بعد متعلق بالتدقيق الداخلي الذي يشتمل على (10) عبارات، وبعد متعلق بالتدقيق الخارجي الذي اشتمل على (10) عبارات، والمحور الثاني متعلق بإعداد القوائم المالية في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS الذي ينقسم إلى بعدين، بعد متعلق بإعداد قائمة المركز المالي الذي اشتمل على (10) عبارات، وبعد متعلق بإعداد قائمة حسابات النتائج الذي اشتمل على (10) عبارات، والمحور الثالث متعلق بالتوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS الذي اشتمل على (10) عبارات، واشتملت الاستبيان ككل على (50) عبارة، انظر الملحق رقم (1)، حيث تم صياغة جميع عبارات الاستبيان بالأسلوب الثابت الإيجابي، حتى يمكن معالجتها وفقاً للأساليب الإحصائية و السلم المستخدم، ويمكن توضيح توزيع عبارات الاستبيان على الأبعاد في محاور الدراسة كالآتي:

#### جدول رقم (59): توزيع عبارات الاستبيان على الأبعاد في محاور الدراسة.

العبارات	الأبعاد	محاور الدراسة
10 - 1	التدقيق الداخلي	أهمية التدقيق المحاسبي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية
20 - 11	التدقيق الخارجي	
30 - 21	إعداد قائمة المركز المالي	أهمية إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية
40 - 31	إعداد قائمة حسابات النتائج	

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

50 - 41	-	التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
---------	---	---

المصدر: من اعداد الباحث.

ثانيا: المقياس المستخدم.

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابة العينة على عبارات الاستبيان، ويعتبر هذا المقياس أكثر المقاييس استخداما والذي يتكون من خمس خيارات أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق كما يوضحه الجدول الآتي:

جدول رقم (60): الخيارات المكونة لمقياس ليكرت الخماسي.

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من اعداد الباحث بناء على المعطيات السابقة.

وحتى يمكن قياس اتجاهات أفراد العينة تم إعطاء نقاط لهذه الاختيارات، وتم تقسيم السلم إلى خمس مجالات لتحديد درجة الموافقة كما يوضحه الجدول الآتي:

جدول رقم (61): قيمة الوسط المرجح ودرجات الموافقة لعينة الدراسة.

الاتجاه	الوسط المرجح	درجة الموافقة
الاتجاه الأول	1 اقل 1.8	ضعيفة جدا
الاتجاه الثاني	1.8 اقل 2.6	ضعيفة
الاتجاه الثالث	2.6 اقل 3.4	متوسطة
الاتجاه الرابع	3.4 اقل 4.2	عالية
الاتجاه الخامس	4.2 إلى 5	عالية جدا

المصدر: إعداد الباحث

واعتبر الباحث المتوسطات في الجدول رقم (61) هي الحد الفاصل بين مستوى الاستجابات في أداة الدراسة وذلك لمتوسط الاستجابة للبعد أو المحور  
ثالثا: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

اعتمدت الدراسة على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss) للقيام بعملية التحليل الإحصائي للبيانات والتوصل إلى الأهداف الموضوعية في إطار هذه الدراسة، كما تم اعتماد مستوى دلالة (0.05) الذي يقابله مستوى ثقة (0.95) لتفسير نتائج كل الاختبارات التي تم إجراؤها، كما اعتمدت الدراسة على الاختبارات الإحصائية الآتية:

- 1- الاتساق الداخلي باستخدام معامل (Spearman).
- 2- الثبات باستخدام معامل (Cronbach's Alpha Coefficient).
- 3- التوزيع الطبيعي باستخدام اختبار (Kolmogorov-Smirnov).
- 4- التحليل الوصفي للبيانات الشخصية باستخدام (Descriptive statisticue).
- 5- التحليل الوصفي للمتغيرات المستقلة والتابعة باستخدام (Descriptive statisticue).
- 6- اختبار الفروق لعينة واحدة بالاعتماد على (One – sample t test) من اجل اختبار الفرضيات.
- 7- اختبار الفروق بالاعتماد على (One-way anova) من اجل اختبار الفرضية الأخيرة.

#### المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة

استعان الباحث لصدق أداة الاستبيان، في عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها 74 مفردة، بحساب معاملات الارتباط و معامل الثبات.

#### أولاً: تحكيم أداة الاستبيان.

اعتمد الباحث في تحكيم الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المختصين الذين لهم دراية بتفاصيل الموضوع للأخذ بأرائهم، حيث تم تثبيت العبارات المتفق عليها اغلب المحكمين وتم تعديل ما تم الاختلاف فيه ثم أعيد عرض الاستبيان مرة أخرى للتحكيم النهائي على الأساتذة، المين أسمائهم في الجدول الآتي:

#### جدول رقم (62): قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان.

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة
أ.د. سليم بدرالدين بن لولو	أستاذ التعليم العالي	جامعة تلمسان
أ.د. شكيرة ديدوح	أستاذ التعليم العالي	جامعة تلمسان
أ.د. سيدي محمد بن شنهو	أستاذ التعليم العالي	جامعة تلمسان

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

المصدر من إعداد الباحث.

ثانيا: الاتساق الداخلي لعبارات أبعاد محور أهمية التدقيق المحاسبي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

اعتمد الباحث على معامل الارتباط سبيرمان (Spearman) من اجل التحقق من ارتباط العبارات التي تقيس كل بعد من أبعاد المحور.

### 1- الاتساق الداخلي لعبارات بعد التدقيق الداخلي.

لتحديد مختلف النتائج المتعلقة بدرجة الارتباط ودرجة معنوية بين العبارات وبعد التدقيق الداخلي، اعتمدت الدراسة على معامل سبيرمان (Spearman) لقياس قيمة الارتباط بين كل عبارة والبعد التي تنتمي إليه، كما يبينه الجدول الآتي:

الجدول رقم (63): اختبار الاتساق الداخلي للعبارات وبعد التدقيق الداخلي.

رقم	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
	بعد التدقيق الداخلي	1	-
01	تطبق وحدة التدقيق الداخلي سياسات وإجراءات موضوعية ونزيهة بالإدارات العمومية .	0,815**	0,000
02	تساهم مصلحة التدقيق الداخلي من خلال المدقق والعاملين بالمصلحة بتقييم وإدارة المخاطر والحفاظ على الموارد والتحقق منها بشكل دوري وسنوي.	0,699**	0,000
03	يساهم المدقق الداخلي من خلال تقديم التقارير السنوية والدورية إلى الجهة المسؤولة (مجلس الإدارة) بالمساءلة والشفافية في ترشيد نفقات الإدارات العمومية.	0,656**	0,000
04	يساهم المدقق الداخلي في الرقابة على نفقات الإدارات العمومية من خلال اجتماعات مسؤولي مجلس الإدارة مع لجنة التدقيق .	0,739**	0,000
05	المدقق الداخلي يعتبر كأداة رقابية فعالة وإضافية إلى الرقابة القانونية	0,746**	0,000

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

		للتحقيق في مدى الالتزام بالقواعد المحاسبية وترشيد النفقات.	
06	0,767**	يساهم التدقيق الداخلي في التأكد من أن عناصر الأصول هي كل ما يتحكم به والخصوم هو التزام لدى الإدارات العمومية.	0,000
07	0,781**	يساهم التدقيق الداخلي في الحصول على معلومات ذات مصداقية والمعيرة عن الوضعية المالية الحقيقية للإدارات العمومية من خلال العرض والإفصاح عنها.	0,000
08	0,739**	وظيفة التدقيق الداخلي تزيد من قياس الأداء لدى الإدارات العمومية ويعمل على تحسين ثقة المواطنين.	0,000
09	0,817**	تساهم أدوات الرقابة الداخلية المعتمدة من المدقق الداخلي بتحسين الحكومة والمساءلة وسير النفقات في الإدارات العمومية حسب الأهداف المسطرة.	0,000
10	0,773**	التدقيق الداخلي كرقابة وألية حديثة تساهم في تحديث الإدارات العمومية وترشيد نفقاتها.	0,000

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج برنامج (spss).

يشير الجدول رقم (63) أن قيمة معامل الارتباط بين العبارات والمحور محصورة بين (\*\*0,656) (\*\*0,817) ذات دلالة إحصائية (0,000) وهي اقل من مستوى معنوية (0.05) ما يدل على وجود ارتباط مقبول بين كل عبارة وبعد التدقيق الداخلي.

## 2- الاتساق الداخلي لعبارات بعد التدقيق الخارجي (محاظ الحسابات).

لتحديد مختلف النتائج المتعلقة بدرجة الارتباط ودرجة معنوية بين العبارات وبعد التدقيق الخارجي، اعتمدت الدراسة على معامل سبيرمان (Spearman) لقياس قيمة الارتباط بين كل عبارة والبعد التي تنتمي إليه، كما يبينه الجدول الآتي:

الجدول رقم (64): اختبار الاتساق الداخلي للعبارة وبعد التدقيق الخارجي.

رقم	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
	بعد التدقيق الخارجي	1	-
11	تساهم خاصية الاستقلالية والحياد لمحافظ الحسابات للوصول إلى حوكمة الإدارات العمومية.	0,770**	0,000
12	ضرورة استقلالية الرقابة على الإدارات العمومية الجزائرية عند تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام.	0,518**	0,000
13	تساهم خاصية الشفافية التي يتميز بها محافظ الحسابات في القطاع الخاص إلى نجاعة نفقات الإدارات العمومية.	0,694**	0,000
14	عندما يتمتع محافظ الحسابات بالتأهيل المحاسبي والقانوني يساهم بمصادقية واستقلالية التقارير المالية للإدارات العمومية.	0,721**	0,000
15	تساهم خاصية المساءلة من خلال قراءة التقرير من طرف محافظ الحسابات على مجلس الإدارة في الكشف على الانحرافات وترشيد تسيير نفقات الإدارات العمومية في الوقت المناسب.	0,748**	0,000
16	يساهم محافظ الحسابات من خلال إعداد التقرير الدوري الابتدائي والتقرير السنوي في نجاعة وشفافية نفقات الإدارات العمومية	0,838**	0,000
17	صلاحية محافظ الحسابات بدعوة انعقاد الجمعية الغير عادية عند وجود انحرافات حادة تساهم في نجاعة مراقبة نفقات الإدارات العمومية	0,793**	0,000
18	سرد محافظ الحسابات الملاحظات والتحفظات على المديرين والمسؤولين يساهم في المساءلة وتصحيح الأخطاء في الوقت المناسب للإدارات العمومية.	0,760**	0,000
19	مصادقة محافظ الحسابات على التقارير المالية تساهم في نجاعة وترشيد	0,769**	0,000

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

		نفقات الإدارات العمومية .	
0,000	0,799**	تؤدي المهمة العادية والغير عادية لمحافظة الحسابات إلى تحقيق حوكمة رشيدة وتسيير عقلاني لنفقاتها.	20

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج برنامج (spss).

يشير الجدول رقم (64) أن قيمة معامل الارتباط بين العبارات والمحور محصورة بين (0,518\*\*) مقبول بين كل عبارة ومحور التدقيق الخارجي.

ثالثا: الاتساق الداخلي لعبارات أبعاد محور إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

اعتمد الباحث على معامل الارتباط سبيرمان (Spearman) من اجل التحقق من ارتباط العبارات التي تقيس كل بعد من أبعاد المحور.

1- الاتساق الداخلي للعبارات وبعد إعداد قائمة المركز المالي (ميزانية الأصول والخصوم).

لتحديد مختلف النتائج المتعلقة بدرجة الارتباط ودرجة معنوية بين العبارات وبعد إعداد قائمة المركز المالي، اعتمدت الدراسة على معامل سبيرمان (Spearman) لقياس قيمة الارتباط بين كل عبارة والبعد التي تنتمي إليه، كما يبينه الجدول الآتي:

الجدول رقم (65): اختبار الاتساق الداخلي للعبارات وبعد إعداد قائمة المركز المالي.

رقم	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
	البعد إعداد قائمة المركز المالي	1	-
21	إن إعداد الميزانية حسب معيار IPSAS01/IAS01 تساهم في تقييم تغيرات أصول ونفقات الإدارات العمومية بشكل دوري.	0,676**	0,000
22	إن إعداد ميزانية أصول / الخصوم وفق أساس الاستحقاق توفر لدى المستخدمين معلومات كاملة عن كل العمليات التي تقوم بها الإدارات العمومية.	0,782**	0,000

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

0,000	0,747**	إعداد ميزانية أصول / الخصوم وفق أساس الاستحقاق يوفر بيانات مالية لإتخاذ قرارات مثلى في وقت المناسب.	23
0,000	0,741**	إن إعداد ميزانية الأصول / الخصوم يوفر الإفصاح عن كل الحسابات الختامية	24
0,000	0,838**	إن إعداد ميزانية الأصول / الخصوم يساهم ويوفر الرقابة على مستوى النفقات.	25
0,000	0,838**	إن إعداد ميزانية أصول / الخصوم تساهم في توفير بيانات وتطبيق خاصية المقارنة ما بين السنوات.	26
0,000	0,830**	يساهم إعداد قائمة الميزانية حسب معيار المحاسبي الدولي IPSAS01/IAS01 بالإدارات العمومية، بالعرض العادل والحياد وتمثيل آثار معاملاتها وأحداثها بشكل صحيح وفقا لمعايير الاعتراف بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف.	27
0,000	0,772**	إن إعداد قائمة الميزانية وفق معيار IPSAS01/IAS01 وفق أساس الاستحقاق يوفر معلومات عن نفقات الإدارات العمومية بشفافية وإفصاح تام لكل المستخدمين.	28
0,000	0,856**	إن إعداد ميزانية الأصول / الخصوم وفق المعيار المحاسبي IPSAS01/IAS01 تساهم في توفير تقارير مالية فعالة لإتخاذ أي قرار مالي في الوقت المناسب.	29
0,000	0,744**	إعداد قائمة الميزانية حسب أساس الاستحقاق توفر معلومات محاسبية من أطراف خارجية كمحافظ الحسابات.	30

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج برنامج (spss).

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

يشير الجدول رقم (65) أن قيمة معامل الارتباط بين العبارات والبعد محصورة بين (\*\*0,676) ذات دلالة إحصائية (0,000) وهي اقل من مستوى معنوية (0.05) ما يدل على وجود ارتباط مقبول بين كل عبارة وبعد إعداد قائمة المركز المالي.

## 2- الاتساق الداخلي للعبارات وبعد قائمة حسابات النتائج.

لتحديد مختلف النتائج المتعلقة بدرجة الارتباط ودرجة معنوية بين العبارات وبعد قائمة حسابات النتائج، اعتمدت الدراسة على معامل سبيرمان (Spearman) لقياس قيمة الارتباط بين كل عبارة والبعد التي تنتمي إليه، كما يبينه الجدول الآتي:

## الجدول رقم (66): اختبار الاتساق الداخلي للعبارات وبعد قائمة حسابات النتائج.

رقم	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
	بعد قائمة حسابات النتائج	1	-
31	تساهم قائمة الدخل في عرض الإيرادات الواردة أو المحققة من طرف الإدارات العمومية.	0,771**	0,000
32	تساهم قائمة حسابات النتائج حسب أساس الاستحقاق في قابلية المقارنة بين نفقات الإدارات العمومية.	0,668**	0,000
33	تساهم خاصية المقارنة لحسابات النتائج لقياس جانب أداء نفقات الإدارات العمومية عوض محاولة تصفير نفقاتها من طرف الأمر بالصرف.	0,810**	0,000
34	تعتمد قائمة حسابات النتائج حسب مبدأ الاستحقاق على استقلالية نتيجة الدورة مما يساهم بتسجيل النفقات والإيرادات بكل سنة تخصها.	0,852**	0,000
35	تساهم قائمة حسابات النتائج حسب أساس الاستحقاق بتسجيل النفقات المترتبة عن خسائر القيمة قبل تحققها الفعلي، وتسجيل الإيراد	0,786**	0,000

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

		للإدارات العمومية إلا بعد وقوعها الفعلي.	
36	0,730**	0,000	اعتماد قائمة حسابات النتائج على مبدأ المحاسبة على أساس الاستحقاق بتسجيل الإيرادات عند حدوثها وتسجيل النفقة عند صرفها.
37	0,777**	0,000	تساهم إعداد قائمة حسابات النتائج حسب أساس الاستحقاق في تحسين صفة الموثوقية وتوحيد بيانات الحسابات العامة .
38	0,733**	0,000	إعداد قائمة حسابات النتائج يسمح بوجود مبادئ المحاسبة حسب أساس الاستحقاق بالإدارات العمومية والحصول على تقارير مالية عالية الجودة.
39	0,820**	0,000	اعتماد حسابات النتائج على مبدأ المحاسبة على أساس الاستحقاق، طريقة مثلى لزيادة الشفافية العامة والمساءلة .
40	0,723**	0,000	تساهم المبادئ المحاسبية لقائمة حسابات النتائج المعدة وفق أساس الاستحقاق في إمكانية المقارنة بين البيانات المالية للإدارة للفترات السابقة مع بيانات مؤسسات إدارية أخرى .وبالحصول على تقارير مالية عالية الجودة.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج برنامج (spss).

يشير الجدول رقم (66) أن قيمة معامل الارتباط بين العبارات والبعد محصورة بين (\*\*0,668) (\*\*0,852) ذات دلالة إحصائية (0,000) وهي اقل من مستوى معنوية (0.05) ما يدل على وجود ارتباط مقبول بين كل عبارة وبعد قائمة حسابات النتائج.

رابعا: الاتساق الداخلي لعبارات محور التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

لتحديد مختلف النتائج المتعلقة بدرجة الارتباط ودرجة معنوية بين العبارات ومحور التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، اعتمدت الدراسة على معامل سيرمان (Spearman) لقياس قيمة الارتباط بين كل عبارة والمحور التي تنتمي إليه، كما يبينه الجدول الآتي:

الجدول رقم (67): اختبار الاتساق الداخلي للعبارة ومحور التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية في

القطاع العام.

رقم	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
	التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام	1	-
41	أغلب البنود الموجودة بالميزانية العمومية التقليدية قابلة للمقارنة وفق المعايير المحاسبية وتحقق ميدانيا .	0,534**	0,000
42	المواءمة بين المعايير المحاسبية للقطاع العام الدولية والمعايير الفرنسية قابلة للتحقيق في بيئة القطاع العام الجزائري.	0,653**	0,000
43	المواءمة بين خصائص التدقيق المحاسبي الموجود بالقطاع الخاص والقطاع العام يترتب عنه فوائد تجريبية فعالة في ترشيد نفقات الإدارات العمومية.	0,631**	0,000
44	يساهم تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام إلى تحديث النظام المحاسبي و تحسين الحوكمة وزيادة الشفافية والمساءلة والمقارنة في ترشيد نفقات الإدارات العمومية .	0,712**	0,000
45	تساهم المعايير المحاسبية للقطاع العام في الإفصاح والتقييم ونقل القواعد الموجودة في تسيير المؤسسات الربحية للإدارات العمومية.	0,733**	0,000
46	البيانات المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية للقطاع العام توفر الثقة والقدرة على المقارنة بين القوائم المالية على المستوى الدولي.	0,716**	0,000
47	توظيف النظام المعلوماتي كآلية جديدة عند إعداد الميزانية و عند تنفيذ الميزانية يساهم في ترشيد وشفافية نفقات الإدارات العمومية وتجسيد الحوكمة المالية.	0,692**	0,000
48	يسمح توظيف برنامج نظام المعلومات المالية بتصنيف ومراقبة المعلومات المتعلقة بالميزانية والمحاسبة والخزينة لإعداد حسابات منتظمة وصادقة	0,654**	0,000

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

		وعرضها ضمن جداول مالية تعكس الصورة الحقيقية عن نتائج إفعال السنة المالية والتعبير عن الوضعية المالية للإدارات العمومية .	
0,000	0,613**	الانتقال من ميزانية الوسائل إلى ميزانية النتائج يترتب عنه حرية التسيير من طرف الأمر بالصرف، وهذا يتطلب وجود رقابة خارجية مستقلة .	49
0,000	0,704**	يسمح تقرير محافظ الحسابات في مساءلة الأمرين بالصرف أمام أجهزة الرقابة المالية والمحاسبة لتبرير تقاريرهم المعدة على التسيير القائم على النتائج.	50

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج برنامج (spss).

يشير الجدول رقم (67) أن قيمة معامل الارتباط بين العبارات والمحور محصورة بين (0,534\*\*) ذات دلالة إحصائية (0,000) وهي أقل من مستوى معنوية (0,05) ما يدل على وجود ارتباط مقبول بين كل عبارة ومحور التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام. خامسا: ثبات استبيان الدراسة.

من أشهر مقاييس الثبات الداخلي مقياس ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient) الذي يستخدم في حالة وجود أكثر من بديلين للإجابة، وهذا لمعالجة عبارات استبيان الدراسة للتأكد من ثباتها، كما يوضحه الجدول الآتي:

جدول رقم (68): اختبار ثبات استبيان الدراسة.

معامل الثبات	عدد العبارات	محاور الدراسة
0,925	20	محور أهمية التدقيق المحاسبي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية
0,951	20	محور أهمية إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية
0,869	10	محور التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج (Spss).

يشير الجدول رقم (68) أن معامل ثبات محور أهمية التدقيق المحاسبي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بلغ قيمة (0,925) وبلغ معامل ثبات محور أهمية إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية قيمة

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

(0,951) كما بلغ معامل ثبات محور التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية ف القطاع العام قيمة (0,896) ومنه فان جميع القيم المتحصل عليها في مستوى أكبر من 70% ما يشير للثبات وصدق عبارات استبيان الدراسة لقياس المقصود من قياسه، وإمكانية تطبيق الاستبيان في الظروف المماثلة.  
سادسا: اختبار التوزيع الطبيعي.

اعتمد الدراسة على اختبار كولموغوروف سميرونوف (Kolmogorov-Smirnov) في التوزيع الطبيعي لعينة الدراسة كما يبينه الجدول الآتي:

الجدول رقم (69): اختبار التوزيع الطبيعي.

متغيرات الدراسة	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية
بعد التدقيق الداخلي	0,079	0,161
بعد التدقيق الخارجي	0,083	0,155
بعد إعداد قائمة المركز المالي	0,067	0,200*
بعد إعداد قائمة حسابات النتائج	0,073	0,169
محور أهمية التدقيق المحاسبي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية	0,071	0,200*
محور أهمية إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية	0,097	0,078
محور التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية ف القطاع العام	0,087	0,151

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج برنامج (spss).

يشير الجدول رقم (69) أن اختبار التوزيع الطبيعي كولموغوروف سميرونوف (Kolmogorov-Smirnov) للمتغيرات الدراسة بلغ قيمة احتمالية أكبر من 0.05 وعلية فعينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي من ما يسمح بإجراء باقي الاختبارات.  
المبحث الثالث: تحليل ومناقشة النتائج.

بعد التحقق من صدق وثبات الاستبيان لجى الباحث إلى التحليل الوصفي لخصائص العينة ووصف المتغيرات الرئيسية في الدراسة والتحقق من فرضيات الدراسة من خلال الكشف عن مستويات أهمية التدقيق المحاسبي وأهمية

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

إعداد القوائم المالية في ظل التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين في إصلاحات الرقابة الخارجية بالقطاع العام.

المطلب الأول: التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية.

أولاً: الخصائص الشخصية.

اعتمدت الدراسة على التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية الذي يشكل الجزء الأول من الاستبيان على التكرارات والنسب.

1- متغير الصنف:

الجدول رقم (70): توزيع أفراد العينة حسب متغير الصنف.

الصنف	التكرار	النسبة
ذكر	56	75,7%
أنثى	18	24,3%
المجموع	74	100%

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج برنامج (Spss).

يشير الجدول رقم (70) أن 56 من المساهمين في الإصلاحات ذكور، يمثلون ما نسبته 75,7% من إجمالي أفراد عينة الدراسة وهم الفئة الأغلب، في المقابل يوجد 18 منهم يمثلون ما نسبته 24,3% من المساهمين في الإصلاحات إناث.

2- متغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم (71) توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
جامعي	44	59,5%
دراسات عليا	23	31,1%
شهادة مهنية	7	9,5%

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

المجموع	74	100%
---------	----	------

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج برنامج (spss).

يشير الجدول رقم (71) أن 44 من المساهمين في الإصلاحات لديهم شهادات جامعية بنسبة 59,5% وهي الفئة الأكثر عددا في عينة الدراسة، يليها 23 من المساهمين لديهم شهادات الدراسات عليا بنسبة 31,1% يليها 7 من المساهمين لديهم شهادات مهنية بنسبة 9,5% وهم الفئة الأقل عدد من عينة دراسة.

### 3- متغير المهنة:

الجدول رقم (72): توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة.

المهنة	التكرار	النسبة
قضاة بمجلس المحاسبة	18	24,3%
محافظ حسابات	36	48,6%
إطار بوزارة المالية	20	27%
المجموع	74	100%

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج برنامج (spss).

يشير الجدول رقم (72) أن 36 من المساهمين في الإصلاحات من محافظ حسابات يمثلون نسبة 48,6% وهي الفئة الأكثر عددا في عينة الدراسة، يليها 20 من المساهمين إطار بوزارة المالية يمثلون نسبة 27% يليها 18 من المساهمين قضاة بمجلس المحاسبة يمثلون نسبة 18% وهم الفئة الأقل عدد من عينة دراسة.

### 4- متغير الخبرة المهنية.

الجدول رقم (73): توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
اقل من 5 سنوات	11	14,9%
من 5 إلى 10 سنوات	17	23%
أكثر من 10 سنوات	46	62,2%
المجموع	74	100%

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج برنامج (spss)

يشير الجدول رقم (73) إلى أن 46 من المساهمين في الإصلاحات لديهم خبرة أكثر من 10 سنوات يمثلون ما نسبته 62,2% من إجمالي أفراد عينة الدراسة وهم الفئة الأغلب، يليها 17 من المساهمين لديهم خبرة تتراوح من 10 إلى 5 سنوات يمثلون ما نسبته 23% يليها 11 من المساهمين لديهم خبرة من اقل من 5 سنوات يمثلون ما نسبته 14,9% وهم الفئة الأقل عدد من عينة دراسة.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمخاور الدراسة.

اكتفت الدراسة للكشف عن مستويات أبعاد محور أهمية التدقيق المحاسبي في ظل التوجه لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على التحليل الوصفي لتحديد اتجاه المساهمين في الإصلاحات.

أولاً: التحليل الوصفي لأبعاد محور أهمية التدقيق المحاسبي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

اعتمدت الدراسة في وصف أبعاد محور أهمية التدقيق المحاسبي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، الذي اشتمل على بعدين، على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة كما يبينه الجدول الآتي:

جدول رقم (74): المؤشرات الإحصائية لوصف أبعاد محور التدقيق المحاسبي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

الدرجة	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الأبعاد	الترتيب
عالية	2	0,735	4,07	التدقيق الداخلي	1
عالية	1	0,635	4,15	التدقيق الخارجي	2
عالية	-	0,581	4,11	أهمية التدقيق المحاسبي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج برنامج (spss)

يشير الجدول رقم (74) أن تقديرات المساهمين في الإصلاحات لأبعاد أهمية التدقيق المحاسبي في ظل التوجه لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، بلغت درجات موافقة عالية، حيث تم ترتيبها وفقاً للمتوسط الحسابي ودرجات الموافقة المعتمدة كالتالي:

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

1- بلغ المتوسط الحسابي لبعد التدقيق الخارجي 4,15 بدرجة موافقة عالية، ما يشير إلى وجود مستوى عالي في أهمية التدقيق الخارجي في ظل التوجه لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، كما بلغ الانحراف المعياري لهذا البعد 0,635 ما يشير إلى عدم تشتت تقديرات المساهمين في الإصلاحات.

2- بلغ المتوسط الحسابي لبعد التدقيق الداخلي 4,07 بدرجة موافقة عالية، ما يشير إلى وجود مستوى عالي في أهمية التدقيق الداخلي في ظل التوجه لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، كما بلغ الانحراف المعياري لهذا البعد 0,735 ما يشير إلى عدم تشتت تقديرات المساهمين في الإصلاحات.

كما بلغ المتوسط الحسابي لمحور التدقيق المحاسبي 4,11 بدرجة موافقة عالية، ما يدل على وجود مستوى عالي في أهمية التدقيق المحاسبي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، كما بلغ الانحراف المعياري لهذا البعد 0,735 ما يشير إلى عدم تشتت تقديرات المساهمين في الإصلاحات.

ثانيا: التحليل الوصفي لأبعاد محور أهمية إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

اعتمدت الدراسة في وصف أبعاد محور أهمية إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، الذي اشتمل على بعدين، على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة كما يبينه الجدول الآتي:

جدول رقم (75): المؤشرات الإحصائية لوصف أبعاد محور إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق المعايير

المحاسبية الدولية.

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الأبعاد	الترتيب
عالية	0,581	4,09	إعداد قائمة المركز المالي	1
عالية	0,578	4,01	إعداد قائمة حسابات النتائج	2
عالية	0,557	4,05	أهمية إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية	-

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج برنامج (spss)

يشير الجدول رقم (75) أن تقديرات المساهمين في الإصلاحات لأبعاد أهمية إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، بلغت درجات موافقة عالية، حيث تم ترتيبها وفقا للمتوسط الحسابي ودرجات الموافقة المعتمدة كالتالي:

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

1- بلغ المتوسط الحسابي لبعدها قائمة المركز المالي 4,09 بدرجة موافقة عالية، ما يشير إلى وجود مستوى عالي في أهمية إعداد قائمة المركز المالي (الميزانية الأصول/الخصوم) في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، كما بلغ الانحراف المعياري لهذا البعد 0,581 ما يشير إلى عدم تشتت تقديرات المساهمين في الإصلاحات.

2- بلغ المتوسط الحسابي لبعدها قائمة حسابات النتائج 4,01 بدرجة موافقة عالية، ما يشير إلى وجود مستوى عالي في أهمية إعداد قائمة حسابات النتائج في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، كما بلغ الانحراف المعياري لهذا البعد 0,578 ما يشير إلى عدم تشتت تقديرات المساهمين في الإصلاحات.

كما بلغ المتوسط الحسابي لمحور إعداد القوائم المالية 4,05 بدرجة موافقة عالية، ما يدل على وجود مستوى عالي في أهمية إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، كما بلغ الانحراف المعياري لهذا البعد 0,557 ما يشير إلى عدم تشتت تقديرات المساهمين في الإصلاحات.

ثالثاً: التحليل الوصفي لمحور التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

اعتمدت الدراسة في وصف محور التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، كما يبينه الجدول الآتي:

جدول رقم (76): المؤشرات الإحصائية لوصف محور التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

العالم.

الدرجة	الموافق	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الأبعاد
عالية	-	0,642	3,89	التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج برنامج (spss)

يشير الجدول رقم (76) أن المتوسط الحسابي للمحور بلغ قيمة 3,89 بدرجة موافقة عالية، ما يدل على وجود مستوى عالي في التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، كما بلغ الانحراف المعياري لهذا البعد 0,642 ما يشير إلى عدم تشتت تقديرات المساهمين في الإصلاحات.

### المطلب الثالث: اختبار الفرضيات الدراسة الاحصائية

في إطار التحقق من الفرضيات، اعتمدنا على اختبارات الفروق الإحصائية ومستوى الدلالة للكشف عن مستويات أهمية التدقيق المحاسبي وأهمية إعداد القوائم المالية في ظل التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية.

#### أولاً: اختبار الفرضية الأولى.

اعتمدت الباحث في التحقق من هذه الفرضية على القيمة المفترضة (3) لتحديد الفروق الإحصائية بين متوسطات تقديرات المساهمين في الإصلاحات، للتحقق من الفرضية الصفرية والبديلة المصاغة كالآتي:

**الفرضية الصفرية (H0):** لا يوجد مستوى مرتفع دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) لأهمية التدقيق المحاسبي لترشيد النفقات الإدارية العمومية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية.

**الفرضية البديلة (H1):** يوجد مستوى مرتفع دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) لأهمية التدقيق المحاسبي لترشيد النفقات الإدارية العمومية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية.

بعد اختبار الفرضية، باستخدام اختبار (One-Sample Statistics) توصلت إلى النتائج المبينة في الجدول الآتي:

جدول رقم (77): اختبار مستوى أهمية التدقيق المحاسبي لترشيد النفقات الإدارية العمومية في ظل تطبيق

المعايير المحاسبية الدولية IPSAS حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية.

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	درجة الحرية	قيمة الدلالة
التدقيق المحاسبي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية	4,11	0,581	16,51 2	73	0,000

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي (Spss).

يشير الجدول رقم (77) أن محور التدقيق المحاسبي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بلغ قيمة دلالة (0,000) عند درجة حرية (73) كما بلغت قيمة T المحسوبة (16,512) وهي أكبر من قيمة T الجدولية (1.990) عند مستوى دلالة (0.05) ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات المساهمين في الإصلاحات والقيمة المفترضة (3) حيث أن المتوسط الحسابي للمحور بلغ (4,11) ومنه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على انه يوجد مستوى مرتفع دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) لأهمية التدقيق المحاسبي لترشيد النفقات الإدارية العمومية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية.

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية.

اعتمد الباحث في التحقق من هذه الفرضية على القيمة المفترضة (3) لتحديد الفروق الإحصائية بين متوسطات تقديرات المساهمين في الإصلاحات، للتحقق من الفرضية الصفرية والبديلة المصاغة كالآتي:

الفرضية الصفرية (H0): لا يوجد مستوى مرتفع دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) لأهمية إعداد القوائم المالية لترشيد النفقات الإدارية العمومية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية.

الفرضية البديلة (H1): يوجد مستوى مرتفع دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) لأهمية إعداد القوائم المالية لترشيد النفقات الإدارية العمومية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية

بعد اختبار الفرضية، باستخدام اختبار (One-Sample Statistics) توصلت إلى النتائج المبينة في الجدول الآتي:

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

جدول رقم (78): اختبار مستوى أهمية إعداد القوائم المالية لترشيد النفقات الإدارية العمومية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية.

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	درجة الحرية	قيمة الدلالة
إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية	4,05	0,557	16,279	73	0,000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي (Spss).

يشير الجدول رقم (78) أن محور إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بلغ قيمة دلالة (0,000) عند درجة حرية (73) كما بلغت قيمة T المحسوبة (16,279) وهي أكبر من قيمة T الجدولية (1.990) عند مستوى دلالة (0.05) ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات المساهمين في الإصلاحات والقيمة المفترضة (3) حيث أن المتوسط الحسابي للمحور بلغ (4,05) ومنه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوجد مستوى مرتفع دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) لأهمية إعداد القوائم المالية لترشيد النفقات الإدارية العمومية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية.

ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة.

اعتمد الباحث في التحقق من هذه الفرضية على القيمة المفترضة (3) لتحديد الفروق الإحصائية بين متوسطات تقديرات المساهمين في الإصلاحات، للتحقق من الفرضية الصفرية والبديلة المصاغة كالآتي:  
الفرضية الصفرية (H0): لا يوجد مستوى مرتفع دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) في الإصلاحات لترشيد نفقات الإدارة العمومية من خلال التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وإصلاحات الرقابة الخارجية حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية.

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

الفرضية البديلة (H1): يوجد مستوى مرتفع دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) في الإصلاحات لترشيد نفقات الإدارة العمومية من خلال التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وإصلاحات الرقابة الخارجية حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية. بعد اختبار الفرضية، باستخدام اختبار (One-Sample Statistics) توصلت إلى النتائج المبينة في الجدول الآتي:

جدول رقم (79): اختبار مستوى الإصلاحات لترشيد نفقات الإدارة العمومية من خلال التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وإصلاحات الرقابة الخارجية حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية.

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	درجة الحرية	قيمة الدلالة
التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام	3,89	0,642	12,041	73	0,000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي (Spss).

يشير الجدول رقم (79) أن محور التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بلغ قيمة دلالة (0,000) عند درجة حرية (73) كما بلغت قيمة T المحسوبة (12,041) وهي أكبر من قيمة T الجدولية. (1.990) عند مستوى دلالة (0.05) ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات المساهمين في الإصلاحات والقيمة المفترضة (3) حيث أن المتوسط الحسابي للمحور بلغ (3,89) ومنه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوجد مستوى مرتفع دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) في الإصلاحات لترشيد نفقات الإدارة العمومية من خلال التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وإصلاحات الرقابة الخارجية حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية.

رابعاً: اختبار الفرضية الرابعة.

اعتمد الباحث في التحقق من هذه الفرضية على اختبار الفروق بين تقديرات المساهمين حول الإصلاحات لترشيد نفقات الإدارة العمومية من خلال التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وإصلاحات الرقابة الخارجية حسب متغير المهنة، للتحقق من الفرضية الصفرية والبديلة المصاغة كالآتي:

**الفرضية الصفرية (H0):** لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) في الإصلاحات لترشيد نفقات الإدارات العمومية من خلال التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وإصلاحات الرقابة الخارجية حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية.

**الفرضية البديلة (H1):** يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) في الإصلاحات لترشيد نفقات الإدارات العمومية من خلال التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وإصلاحات الرقابة الخارجية حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية.

بعد اختبار الفرضية، عن طريق برنامج spss توصلت إلى النتائج المبينة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (80): اختبار الفروق في الإصلاحات لترشيد نفقات الإدارات العمومية من خلال التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وإصلاحات الرقابة الخارجية حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية.

النتيجة	مستوى معنوية Sig	قيمة F	متوسط المربعات	مجموع المربعات	مصدر التباين	متغيرات الدراسة
لا توجد فروق	0,505	0,690	0,287	0,574	بين المجموعات	التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
			0,416	29,516	داخل المجموعات	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي (Spss).

يشير الجدول رقم (80) انه لا توجد فروق دالة إحصائية لمحور التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، حيث بلغت قيمة (F) للمحور (0,690) بدرجة معنوية (0,505) وهي غير دالة عند مستوى معنوية (0.05) ومنه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية العدمية التي تنص على انه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) في الإصلاحات لترشيد نفقات الإدارة العمومية من خلال التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وإصلاحات الرقابة الخارجية حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية.

بعد معالجة الجانب التطبيقي لموضوع أهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين في إصلاحات الرقابة الخارجية بالقطاع العام، توصلت الدراسة وفق المحور الأول إلى عدة نتائج متعلقة بالتحليل الوصفي والتحقق من الفرضيات والتي يمكن عرضها كالآتي:

#### أولاً: نتائج وصف متغيرات الدراسة:

- 1- وجود مستوى عالي في أهمية التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي مع وجود مستوى عالي في أهمية التدقيق المحاسبي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
- 2- وجود مستوى عالي في أهمية إعداد قائمة المركز المالي وإعداد قائمة حسابات النتائج في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية مع وجود مستوى عالي في أهمية إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
- 3- وجود مستوى عالي في التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

#### ثانياً: نتائج التحقق من فرضيات الدراسة وفق الصيغة الاحصائية للمحور الأول

- 1- تحقق الفرضية الأولى التي تنص على انه يوجد مستوى مرتفع دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) لأهمية التدقيق المحاسبي لترشيد النفقات الإدارية العمومية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية.
- 2- تحقق الفرضية الثانية التي تنص على انه يوجد مستوى مرتفع دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) لأهمية إعداد القوائم المالية لترشيد النفقات الإدارية العمومية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية.

- 3- تحقق الفرضية الثالثة التي تنص على انه يوجد مستوى مرتفع دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) في الإصلاحات لترشيد نفقات الإدارة العمومية من خلال التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وإصلاحات الرقابة الخارجية حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية
- 4- عدم تحقق الفرضية الرابعة التي تنص على انه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) في الإصلاحات لترشيد نفقات الإدارة العمومية من خلال التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وإصلاحات الرقابة الخارجية حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية.

**خلاصة المحور الأول** نلخص نتائج المتوصل اليها من خلال المحور الاول للفصل الثالث بصيغة الاحصائية وفق عينة الدراسة كالاتي :

- أظهرت النتائج تحقق الفرضية الأولى التي تنص على انه يوجد مستوى مرتفع دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) لأهمية التدقيق المحاسبي لترشيد النفقات الإدارة العمومية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية، وهذا راجع لتوجه لإصلاحات الرقابة الخارجية للإدارات العمومية وأهمية إدخال مصطلح التصديق على حساباتها، من أجل الاستعانة بمحافظ الحسابات الذي يتميز بالاستقلالية، واهمية التوجه مستقبلا نحو التكامل ما بين التدقيق الداخلي والخارجي وهذا من أجل إدراج نظام الرقابة الداخلية بالإدارات العمومية كألية جديدة تحدد من خلالها المخاطر والانحرافات وتعتبر أداة للمدقق الداخلي والخارجي.

- أظهرت النتائج تحقق الفرضية الثانية التي تنص على انه يوجد مستوى مرتفع دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) لأهمية إعداد القوائم المالية لترشيد النفقات الإدارة العمومية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية وهذا راجع للتوجه نحو أساس الاستحقاق بدل النقدي من خلال المعيار المحاسبي العمومي " عرض البيانات المالية" كقائمة المركز المالي ، قائمة حسابات النتائج.

- أظهرت النتائج تحقق الفرضية الثالثة التي تنص على انه يوجد مستوى مرتفع دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) في الإصلاحات لترشيد نفقات الإدارة العمومية من خلال التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

IPSAS وإصلاحات الرقابة الخارجية حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية،.

- أظهرت النتائج عدم تحقق الفرضية الرابعة التي تنص على انه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) في الإصلاحات لترشيد نفقات الإدارة العمومية من خلال التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وإصلاحات الرقابة الخارجية حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية، وهذا يدل على ان جميع المساهمين في الاصلاحات لديهم اتجاه موحد نحو تطبيق IPSAS.

#### المحور الثاني : دراسة ميدانية تطبيقية للمستشفى العمومي دكتور بن زرجب لولاية و عين تيموشنت

كانت الفكرة من طرف وزير الصحة "عمار تو" مع وزير المالية لتجسيد المشروع الجديد بالمستشفيات الخمسة عبر القطر الجزائري، من بداية سنة 2007. بنقل تسيير نفقات المستشفيات الجامعية العمومية من المحاسبة العمومية إلى محاسبة مالية تسيير على أساس الأهداف.

المبحث الأول تقديم المؤسسة الاستشفائية حيث كان المرسوم التنفيذي رقم 05 . 459 مؤرخ في 30 نوفمبر سنة 2005 ، يتضمن انشاء المؤسسة الاستشفائية لعين تموشنت وتنظيمها وسيرها والتي سنعرضها من خلال المبحث الأول للمحور الثاني للفصل الثالث للدراسة على النحو الآتي:

المطلب الأول تعريف المؤسسة الاستشفائية لولاية تموشنت.

المطلب الثاني الهيكل التنظيمي ومكونات مجلس الادارة للمؤسسة الاستشفائية.

المطلب الثالث توزيع الايرادات والنفقات

المطلب الرابع الأليات الرقابية للمؤسسة قبل سنة 2007

المطلب الأول : تعريف مؤسسة الاستشفائية لولاية تموشنت حسب المادة 2 المؤسسة الاستشفائية لعين تيموشنت " مؤسسة عمومية ذات طابع خاص تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي .

المطلب الثاني الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية : وفق المادة 7، 6، 8 الصادرة عن

الجريدة الرسمية ديسمبر 2005 العدد 78، كالاتي . (الرسمية، 2005، الصفحات 4,5)

مدير عام يشرف على التسيير، حيث يسير المؤسسة مجلس الادارة المتكون من ممثل عن الوزير المكلف بالصحة و ممثل المكلف بالتعليم العالي ، والممثل المكلف بالمالية وممثل المكلف التأمينات الاقتصادية وممثل المكلف

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

بالضمان الاجتماعي وممثل عن مجلس الشعبي الولائي، ممثل مجلس الشعبي البلدي، ممثلان عن جمعيات المرتفقين المعينان من طرف الوزير المكلف بالصحة، ممثل عن مستخدمي الشبه الطبي، ممثلان عن المستخدمين، رئيس المجلس الطبي للمؤسسة، حيث يمكن لمجلس الإدارة الاستعانة بأي شخص من شأنه المساعدة في الأشغال. وفق المادة 18 التي تحدد تنظيم المؤسسة بموجب قرار من الوزير المكلف بالصحة.

**المطلب الثالث : توزيع الإيرادات والنفقات وفق أحكام مالية وفق المادة 22 العدد 78 يتم عرض ميزانية المؤسسة العمومية للإيرادات السنوية والنفقات كالاتي:**

● **باب الإيرادات:** يحتوي على اعانات الدولة، اعانات الجماعات المحلية، التخصيصات الاستثنائية، الإيرادات الناتجة عن التعاقد مع الهيئات، الاموال الخاصة المرتبطة بنشاطها، تسديد التأمينات الاقتصادية بعنوان الاضرار الجسدية، الموارد المتأتية من التعاون الدولي، الهبات والوصايا، كل الموارد الأخرى المرتبطة بنشاط المؤسسة.

● **باب النفقات** يحتوي على نفقات التسيير والتجهيز وكل النفقات الأخرى المرتبطة بنشاطها

**مثال:** مأخوذ من قرار وزاري مشترك لوزارة المالية، ووزارة الصحة مؤرخ في 23 جانفي 2022، عن قيمة لعرض الإيرادات والنفقات كالاتي:

تطبيقا للمادة 127 من القانون رقم 14-10 المؤرخ في 3 ديسمبر سنة 2014 فان التوزيع الاجمالي للإيرادات والنفقات على كل ولاية وحسب كل عنوان بمافي الأرصدة الباقية من السنوات المالية السابقة يعدل وفق الجدولين الموجودين بالملاحق (الرسمية، 2005، الصفحات 4,5,6,7).

المادة 2 توزيع الإيرادات والنفقات للمؤسسات العمومية الاستشفائية، المؤسسات العمومية للصحة الجوية والمؤسسات الاستشفائية والمؤسسات المتخصصة والمرکز الاستشفائية الجامعية كمايلي:

**الجدول رقم (81) نفقات وإيرادات لدى المستشفى العمومي لسنة 2022**

493.889.522.000	الإيرادات
472.289.522.000	النفقات
21.600.000.000	فائض في الإيرادات

المصدر : قرار الوزاري 23 جانفي 2022

حيث وفق المادة 3 من نفس القرار الوزاري السابق ذكره ، نعرض التوزيع المفصل حسب كل عنوان وباب للمراكز الاستشفائية الجامعية وفقا للجدول أ وب الملحقين ضمن قائمة بهذا القرار والمصادق عليهما من طرف الوزير المكلف بالصحة ، وهي في الملاحق .

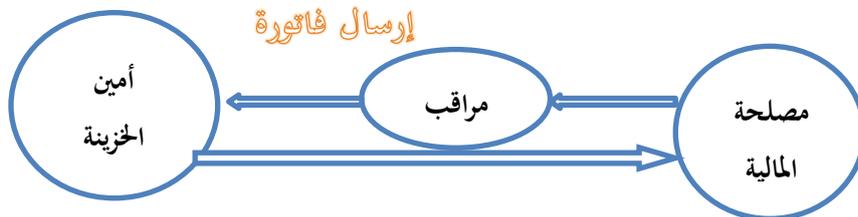
لكن الفكرة لم تتم فبدأت المستشفيات تعتمد على المحاسبة العمومية لتقديم تقاريرها للمراقب المالي. وفي نفس الوقت تعتمد على المحاسبة المالية لتقديم قوائمها المالية لدى محافظ الحسابات للمصادقة عليها، وتم تقدم إلى مجلس المحاسبة لإعادة الاطلاع.

#### المطلب الرابع : الرقابة المالية لدة المؤسسة الاستشفائية قبل سنة 2007

كانت تحت وصاية القوانين الادارات العمومية الغير ربحية بوجود رقابة قبلية، ونفس الحلقة المعمول بها نحاول تلخيصها في الشكل الاتي:

- الرقابة القبلية بالمستشفى حيث هي نفسها بجل الإدارات العمومية

الشكل رقم (16) مخطط سير رقابة النفقة قبل تسديده .



عندما يتم رفض الفاتورة ، للتعديل .

مصدر: من إعداد الباحث

ملاحظة : المستشفى العمومي ينتسب الى قوانين الصحة والمتمثلة في قانون 18\_1 الذي يحدد بان نفقات

المستخدمين تنتسب الى المحاسبة العمومية ضمن قانون 90\_21 ، وجميع النفقات المتبقية تنتسب الى

المحاسبة المالية أو المسماة المحاسبة العامة في الميدان المهني ضمن القانون 07\_11.

المبحث الثاني عرض القوائم المالية لدى المؤسسة الاستشفائية حسب أساس الاستحقاق وآفاق تفعيل خلية التدقيق الداخلي .

نقدم من خلال المبحث الثاني للمحور الثاني قائمة الميزانية الأصول / الخصوم ، حسابات النتائج، تحليل كلى

منهما وتقديم ميزت ترشيد النفقات وفق المحاسبة المالية ( التسيير وفق أساس الاستحقاق).

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية  
**IPSAS/IAS** لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي  
 العمومي

المطلب الأول عرض قائمة الميزانية الاصول / الخصوم تحليل وحكومة النفقات

المطلب الثاني قائمة حسابات النتائج

المطلب الثالث تحليل وحكومة النفقات .

المطلب الرابع وآفاق تفعيل خلية التدقيق الداخلي .

المطلب الأول عرض قائمة الميزانية الاصول / الخصوم تحليل وحكومة النفقات

جدول رقم (82) قائمة الميزانية الاصول للمستشفى

2020	2021			ملا	الأصول
الصافي	مبالغ الصافية	الاهتلاكات ومؤونات خسائر القيمة	مبلغ الخام	حظة	
					الاصول الغير الجارية
					فارق التقييم (ايجابي أو سلمي)
		2380558,00	2380558,00		تثبيتات العينية
					تثبيتات المعنوية
- 186177986,36		193241124,26	193241124,26		الأراضي
					البناءات
533456733,60	556132174, 73	1944792988,9 6	2500925163,6 9		تثبيتات العينية الأخرى
					تثبيتات على شكل امتياز
1295609072,4 4	1295609072 ,44		1295609072,4 4		التثبيتات الجاري انجازها

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية  
 IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي  
 العمومي

التبديبات المالية				
				سندات المساهمة
				مساهمات أخرى
				سندات مساهمة أخرى
214507,48	214507,48		214507,48	القروض الممنوحة وأصول مالية غير جارية
				ضرائب المؤجلة أصول
1643102327,1 6	1851955754 ,65	2140414671, 22	3992370425,8 7	مجموع الأصول الغير جارية
				<u>الأصول الجارية</u>
295709620,28	36030450,4 1		36030450,41	المخزونات
				الدمم والحسابات المماثلة
104932280,19	124204100, 66		124204100,66	الزبائن
				الحسابات المدينة الأخرى

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية  
IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي  
العمومي

950230859,61	1066327642		1066327642,8		الضرائب المماثلة
	,88		8		
					ديون أخرى وحسابات مماثلة
					السيولة
					التبويضات ('أصول) المالية أخرى
1404315078,0	2571776358		2571776358,2		الحزينة
3	,22		2		
3455671668,3	4484767857		4484767857,2		مج الأصول الجارية
3	,29		9		
5098773995,4	6336723611	2140414671,	8477138283,1		مج الأصول
9	,94	22	6		

مصدر من اعداد الباحث باعتماد على وفاق مصلحة المحاسبة

نرى باعتماد مؤسسة العمومية الاستشفائية على عرض حساباتها المالية وفق اساس الاستحقاق ( المحاسبة المالية والمسماة بالمفهوم المهني المحاسبة العامة، للاستفادة من المبادئ والقواعد الذي تعتمد عليها هذه المحاسبة والتي نصت عليها المعايير المحاسبية الدولية ، والتي يحتوي عليها النظام المحاسبي المالي SCF بصفة مقبولة نوعا منا وليس كاملة ، من بين هذه الصفات كصفة المقارنة ما بين السنوات لكي يسمح للمستخدمين للقوائم المالية بتحليل النسب المتصاعدة أو النازلة من خلال السنوات السابقة. مثلا كزيادة حساب 63 وهذا نظرا لحركة العمال المتزايدة من سنة الى أخرى ... الخ. عكس ما كان يقدم في المحاسبة العمومية بالاعتماد على سرد النفقات وقيمة الإيرادات في الميزانية الاولية والختامية ، والذي لا تتمتع بخاصية المقارنة. لكن نرى رغم هذا التوجه الا هناك فجوات كبيرة في اعداد الميزانية من طرف المستشفى ، وهذا راجع لعدة اسباب منها :

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

صيغة التبنى لنظام المحاسبي المالي بافتقاره للتجيين وعدة اشياء مهمة تسامه في موثوقية المعلومة المالية كمثلا،/ نرى بان جل المؤسسات الخاصة المعتمدة للمحاسبة المالية لا تعتمد على مبدأ الانتقال من الميزانية المعدة وفق المعايير الوطنية الى الانتقال الى المعايير المحاسبية الدولية وهذا ما نجده في المعيار اعداد التقارير المالية رقم 1 الصادر سنة 2003 الذي يؤكد على سنة الانتقال من معايير وطنية الى معايير محاسبية دولية لأول مرة.

جدول رقم (83) قائمة الخصوم للمستشفى

2020	2021	ملاحظة	البيان
			رؤوس الأموال
4293341723,47	4293341723,47		رأس المال
			راس المال الغير مستدعى
			العلاوات والاحتياطات _ الاحتياطات الغير مجمعة
			فارق اعادة التقييم
			فارق الموازنة
1074217819,97	906780124,73		نتيجة الصافية _ النتيجة الصافية لحصص المجمع
- 1111374241,12	165550157,44		رأس المال الأخر _ الترحيل من جديد
			حصص الشركة المجموعة
			الحصص الاخرى
4256185302,32	5365672005,64		المجموع 1
			الخصوم الغير جارية
4212229,96	4212229,96		الديون والقروض المالية
			الضرائب المرحلية والمؤونات

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

			ديون أخرى غير جارية (طويلة الأجل)
	193241124,26		المؤونات والتسيقات
4212229,96	197453354,22		المجموع 2
			الخصوم الجارية
308426242,89	313319242,89		الموردون والحسابات الملحقة
215575463,88	215575463,88		الضرائب
314328756,44	244703545,31		الديون الأخرى
46000,00			خزينة الخصوم
838376463,21	773598252,08		مجموع 3
5098773995,49	6336723611,49		المجموع العام للخصوم ) (3+2+1

مصدر : من اعداد الباحث مصلحة المحاسبة للمستشفى

نرى من خلال قائمة الخصوم للمستشفى العمومي أن النتيجة المحاسبية للسنة المالية موجبة، ولكن هذا لا يدل على أن المؤسسة لديها مداخيل أكثر من النفقات، ولكن حسب المقابلة مع محافظ الحسابات هو أن النفقات التي كانت مبنية على الأموال الورقية لم يتم صرفها كلية، حيث تم صرف اقل للنفقات مقارنة مع الإيرادات المتحصل عليها، فعلى المستشفى العمومي ان يتخذ هذه الملاحظات بعين الاعتبار في السنوات المقبلة وهو يجب صرف النفقات كلها وبجدية وذات نجاعة، ليس البحث عن النتيجة السنة المالية بتحقيق الفائض فقد يدل على التسيير حسن للمؤسسة، بل على نجاعة النفقات التي تم انفاقها ومامدى تحقيق الاهداف المرجوة .

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية  
**IPSAS/IAS** لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي  
 العمومي

المطلب الثاني عرض حسابات النتائج لدى المستشفى العمومي

جدول رقم (84) قائمة حسابات النتائج حسب الطبيعة للمستشفى

2020	2021	ملاحظة	البيان
12657562,00	27363404,72		المبيعات والمنتجات الملحقة
			تغير المخزون ( إنتاج مخزن)
			إنتاج متبث
3014315500,00	3074346100,00		إعانات الاستغلال
3026973062,00	3101709506,72		إنتاج السنة المالية
-880882179,47	-841594413,29		المشتريات المستهلكة
-69169420,40	-62082796,64		خدمات خارجية وخدمات خارجية أخرى
-950051599,87	903677209,93		استهلاك السنة المالية
2076921462,13	2198032296,79		القيمة المضافة للاستغلال (2_1)
758482068,48	1074030598,38		مصاريف المستخدمين
-19500,00	-19500,00		الضرائب والرسوم والحسابات المماثلة
1291419893,65	1123982198,41		فائض الاستغلال
			المنتجات العملية

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية  
**IPSAS/IAS** لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي  
 العمومي

			الآخري
			الاعباء العمليآتية الآخري
-14495495,09	-14495495,09		مخصصات الاهتلاكات ومؤونات الخسائر القيمة للأصول
			خسائر القيمة المسترجعة
1276924398,56	3101709506,72		النتيجة العمليآتية
			منتوجات مالية
			أعباء مالية
			نتيجة المالية
1276924398,56	1109486703,32		النتيجة قبل الضرائب للأنشطة العادية
			الضرائب على نتيجة السنة المالية
			الضرائب المؤجلة على نتيجة السنة المالية
3026973062,00	3101709506,72		اجمالي منتوجات الأنشطة العادية
1750048663,44	1992222803,40		اجمالي نفقات للأنشطة العادية
-	-		
1276924398,55	1109486703,32		نتيجة الصافية للأنشطة العادية
			منتوجات للأنشطة الغير

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

			عادية
			اعباء للأنشطة غير عادية
			نتيجة للأنشطة الغير عادية
1276924398,59	1109486703,32		نتيجة الصافية

مطلب الثالث : ترشيد وحوكمة النفقات للمستشفى العمومي من خلال الدراسة التطبيقية التي تمت بالمستشفى دكتور بن زرجب، رأينا أن هناك حرية مالية في إعادة استثمار الاعتمادات

• مميزات الحرية المالية لدى محاسب لدى المستشفى

وهي حرية يتمتع بها المحاسب والأمر بالصرف (المدير) لا تتخذ قرارات مثلى كإجراء مستلزمات أو عقد اتفاقيات تعود بالفائدة على المستشفى وتقدم مداخل إضافية . وهذا هو الأمر الغير موجود بالمحاسبة العمومية التي لا تسمح بهذه الحرية لدى المحاسب بحيث تصبح مؤسسة مستهلكة فقط. ومن اهم السمات المتحصل عليها المستشفى وفق الاستقلالية المالية هي:

- عدم العمل بتكاليف محسوبة .
- تحفيز العامل بالأموال .
- توزيع العقلاي على المصالح.
- التعاقد مع مصلحة الضمان الاجتماعي canas،

\_ بحيث يقوم المحاسب بالاستثمار بالمبالغ المتبقية خلال نهاية السنة الفعلية 12/31/ن

على سبيل المثال قام المحاسب باستثمار في مصلحة التنظيف الخاصة بالمستشفى حيث كانت تستهلك نفقات المصلحة حوالي 750 مليون سنتيم (التي تشمل تسديد نفقات الموظفين 20 عامل و أغراض التنظيف ...الخ) فقام المستشفى بالتعاقد مع مؤسسة خاصة تكلفتها للتنظيف المستشفى ب 170 مليون سنتيم خلال الشهر وبجودة عالية على عمال المصلحة السابقة .

نستنتج أن الفارق كبير فخلال السنة يكون هدر نفقات زائدة بقيمة 580 مليون سنتيم للشهر وبالسنة 6960 مليون سنتيم وهي تعتبر نفقات تالفة بدون مقابل.

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

كذلك الاستثمار بتعويض الإنارة بالاعتماد على الطاقة الشمسية عوض الاستهلاك من شركة سونلغاز الذي كان يقدر نفقات الكهرباء حوالي 700 حتى 800 مليون سنتيم خلال السنة

• تسيير نفقات وفق مبدأ أساس الاستحقاق بالمستشفى

نرى بأن المحاسب يقوم بإعادة منح الاعتمادات المتبقية بعد نهاية السنة وهذا وفق قرار داخلي يصادق عليه من طرف مجلس الإدارة. وهناك فوائد جد قيمة خلال هذا التوجه الخاص بالمستشفيات الخمسة لترشيد النفقات بعقلانية وفي نفس الوقت تحصيل الإيرادات وهو الانتقال من الفكرة الاستهلاكية كمؤسسة عمومية غير ربحية إلى مبادئ القطاع الخاص بتحقيق إيرادات مادية.

ونعرض أمثلة قامت المؤسسة بها من خلال الجدول أدناه :

الجدول رقم (85) ترشيد نفقات وفق أساس الاستحقاق بحرية منح الاعتماد لدى المحاسب .

الأهمية	النفقات		العمليات
	نفقات وفق أساس الاستحقاق	نفقات وفق أساس النقدي	
ساهمة بحكومة وترشيد النفقات، بتقليصها من 758 إلى 170 بفارق	170 مليون	حوالي 758 مليون	تعاهد مع مؤسسة خاصة للتنظيف
ساهمة في التقليص من النفقات من قيمة ما بين 700 الى 800 مليون.	اعتماد على الطاقة الشمسية نفقة لشركة سونلغاز	انفاق ما بين 700 إلى 800 خلال السنة	اعتماد على الطاقة الشمسية
المساهمة في ترشيد نفقات فاتورة الماء			حفر البئر واعتماد على طريقة الارتوازية
كالسقي المناطق الخضراء،			إعادة تدوير المياه المستعملة

والاستعمال في الصرف الصحي			
---------------------------	--	--	--

مصدر : من إعداد الباحث

### الجدول رقم (86)تحصيل الإيرادات عن طريق استثمار الفائض

العمليات	الإيرادات		الأهمية
	قيمة التحصيل الشهري	قيمة التحصيل السنوي	
التعاقد مع الشركة التعاقد مع الشركة الإسبانية للغاز MTGAZ	2.5 مليون دج شهريا	30 مليون دج	يساهم من رفع نتيجة السنة المالية بتحويل الفائض إلى نتيجة بعد طرح مصاريف العمال .

مصدر من إعداد الباحث

**التعليق :** نقول كل هذه الإجراءات عند سماح للمستشفى بجرية منح الاعتمادات، بحيث يصادق عليها من طرف مجلس الإدارة وكذلك مدير العام ممثل وزارة ، ولكن هناك ارتجالية كذلك في اتخاذ القرار لأنه قرار لديه صيغة أساس الاستحقاق ونظرا أن المؤسسة ليس لديها نص قانوني باعتماد أساس الاستحقاق ، وهذا من سنة 20017 إلى سنة 2018 التي أتى قانون العضوي الجديد 15/18 يمس الإدارات العمومية ومحاولة الانتقال من أساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المقرر بداية التطبيق من فاتح جانفي 2023 و بتدرج وهو وتمهيد لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام سنة 2025

**المطلب الرابع أفاق توظيف خلية التدقيق الداخلي للمستشفى بن زرجب .** وفق المقابلة مع مصلحة المحاسبة للمستشفى الجامعي من سنة 2007 إلى يومنا هذا هناك فراغ في الرقابة المالية بعدم وجود المراقب المالي cf. في هذه الحالة اصبح كأن المراقب هو نفسه المحاسب وهذا الأمر الغير منطقي. فأصبحت تمر الصفقات عبر المراحل الآتية:

من لجنة الصفقات لدى الولاية، تم على مجلس الإدارة، الرقابة الخارجية، من طرف محافظ الحسابات .  
تم يتم تقديم تقرير من محافظ الحسابات إلى مجلس المحاسبة.

ونلاحظ افتقار المؤسسة الى نظام الرقابة الداخلية للمصالح، بحيث عند وجود رقابة داخلية بالمستشفى تساهم في ربح الوق والتكلفة سواء للمدقق الداخلي الغير موجود وبالأخص المدقق الخارجي عند تعبيره عن رأيه المحايد للقوائم المالية للمستشفى .

#### ➤ مامدى تميز تقرير المدقق الداخلي بالموضوعية.

السمة الموجودة بالمؤسسات الاقتصادية الربحية عندا قراءة تقرير المدقق الداخلي من طرف المسير فمن المستحسن يجب تفادها عند تفعيل خلية التدقيق الداخلي في القطاع العام الغير ربحي . باعتبار التسلسل الهرمي لا تعطي الصورة الحقيقية للمؤسسة وتجعل تقارير التدقيق الداخلي تقارير غير موضوعية تفتقد للفعالية وتصبح تقارير شكلية فقط. ( اي يصبح تقرير المدقق الداخلي كأداة لدى المسؤول في اقضاء او شكر لأي عامل أو رئيس مصلحة ما). وهذا نظرا لعدم وجود المدقق الداخلي مع مجلس الإدارة لأنه غير عضو بها، وبالتالي يستعمل التقرير من طرف المسؤول كما يريد يتجاوز عن ملاحظات عندا يتعلق بعقاب مصلحة ما ويجارب مصلحة بملاحظات التقرير عندما يريد هذا الأخير. وهنا نقول عند توظيف المدقق الداخلي بالإدارات العمومية أن يكون حاضرا بمجلس الإدارة وهو من يقرئ التقرير ويسرد الملاحظات والتحفظات على مجلس الإدارة. فمن المستحسن ان يتم تجاوز هذا الاشكال عند تفعيل آلية التدقيق الداخلي بالإدارات العمومية بأن يقوم قراءة التقرير للمدقق الداخلي هو بداته امام مجلس الادارة المسؤولين بحيث يصبح المدقق الداخلي هو الذي يساهم في نجاعة وفعالية نفقات .

فتبقى مجرد اقتراحات مستقبلية لتوظيف خلية التدقيق الداخلي بالإدارات العمومية خاصة في ظل التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، مما يسمح لمحاسبي في حرية منح الاعتماد وهذا ما يوحى بتفعيل خلية ( المدقق الداخلي) بإعداد تقارير مالية بموضوعية باعتباره مستقل عن مصالح المؤسسة، وليقدم هذه التقارير للمدقق الخارجي ليعتمد عليها من خلال مهمته ولتوصله الى مخرجات متمثلة في تقارير مالية مصادق عليها من مدى صحة المعلومات المالية لدى الادارات العمومية الغير ربحية، وتبقى هذه الحلقة مجرد آفاق وفق بحثنا هذا.

#### المبحث الثالث : فعالية محافظ الحسابات في تصديق على حسابات المستشفى

صدر القرار الوزاري سنة 2007 لتفعيل محافظ الحسابات في خمسة مستشفيات أنمو دجا، حيث تعاقد مع محافظ حسابات المؤسسة الاستشفائية لولاية تموشنت الى غاية سنة 2012، بحيث اعتمدت هذه الاخيرة على

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعينين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

محاسبتين (محاسبة المالية ، المحاسبة العمومية ) ، ومن خلال دراستنا التطبيقية نسعى الى الكشف عن منهجية المعمول بها من طرف محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية الغير ربحية ومامدى مواثمتها مع منهجيته المعمول بها في المؤسسة الاقتصادية الربحية. وهذا لتحليل الوضع الحالي والمستقبلي التي تتوجه اليه الدولة الجزائرية في ظل اصلاحات القطاع العام

من خلال اجراء المقابلة مع محافظ الحسابات لدى المؤسسة الاستشفائية ركزنا على تحليل مهمة محافظ الحسابات ومحاولة مواثمتها من خلال مراقبته لمؤسسات خاصة أخرى أي ما مدى تشابه منهجية محافظ الحسابات بمراقبته المؤسسات ربحية ومؤسسات القطاع العام الغير ربحية؟. فتم تقسيم الى ثلاث فروع مهمة وهي أساسية وجود الرقابة الداخلية، المهمة العادية والخاصة لمحافظ الحسابات، التصديق على حسابات المستشفى المطلوب الأول المقابلة لمحافظ الحسابات في ما يخص الرقابة الداخلية لدى المؤسسة الاستشفائية من

جدول رقم (87)

رقم	الأسئلة	الأجوبة
01	كيف يتم ابداء رأي حول إجراءات الرقابة الداخلية ، باعتبارها مهمة من مهام محافظ الحسابات وفق المادة 23 من قانون 01_10	وفق محافظ الحسابات من المفروض مؤسسة استشفائية تنتمي في اصدار القوانين حول خلية التدقيق الداخلي الى النصوص التنظيمية للصحة المتعارف عليها.
02	كيف يملئ الفراغ الموجود للمستشفى بعدم وجود خلية التدقيق الداخلي ( وهذا ما تطرقنا اليه من خلال الاطار النظري بضرورة التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وفق المعيار 610	رأينا بأن محافظ الحسابات يراقب ويفحص نفقات وايرادات المؤسسة الاستشفائية بنفس الصيغة المعمول بها في المؤسسات الاقتصادية. ( التي بها خلية التدقيق الداخلي).
04	هل هناك دليل موحد لدى المستشفيات في تسيير نظام الرقابة الداخلية من الادارة مقدم من طرف وزارة الصحة ؟	لا يوجد دليل موحد معتمد عليه في تسيير نظام الرقابة الداخلية . بل المحاسب والمدير هم المسؤولين عن التسيير في المؤسسة الاستشفائية. وليس مجلس الادارة بل هذا

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

	الاحير يعطي فقط خطوط عريضة للتسيير ليس مسؤولا جزئيا وقانونيا	
05	يشرف محافظ الحسابات على الجرد المادي في ديسمبر ونفس الوقت مراقبة الحسابات لمختلف العمليات الأخرى	يقوم بها مصلحة المحاسبة بالجرد المادي، ويتم عرضها على محافظ الحسابات اذا استلزم الأمر ، وجل العمليات الأخرى
07	من بداية جانفي حتى الى شهر المارس تقييم حسابات المحاسبية مع التطرق لجميع الاخطاء.	محافظ الحسابات يرى بأن مختلف عمليات النفقات الأموال الورقية تمت وفق الرخص المتفق عليها، أي لا يوجد لدى المؤسسة الاستشفائية سير الحسابات كدفتر اليومية ... الخ مثل المؤسسة الربحية لهذا ليس لدى محافظ الحسابات تدقيق حول تسجيلات العمليات المحاسبية...
	قبل 30 أبريل مجلس الادارة يسئل محافظ الحسابات بقبول التقرير ، ممكن تكون هناك تحفظات من محافظ الحسابات التي يملها على مجلس الادارة	وفيما يخص التقرير ، هنا يقوم محافظ الحسابات بقراءته على مجلس الادارة وليس من الضروري وجود تحفظات ( علما أن كل عهدة لدى محافظ الحسابات قوائم مالية جيدة بدون تحفظات )

مصدر من اعداد الباحث

نرى بأن لدى المستشفى بن زرجب لا يوجد نظام رقابة داخلية معمول بها وافتقار كذلك لخلية التدقيق الداخلي وهذا نظرا للفرغ القانوني وفق النصوص التنظيمية الموجودة والمتعارف عليها للصحة لا تفرض على المستشفيات العمومية الغير ربحية باستلزام نظام الرقابة الداخلية، وكذلك خلية التدقيق الداخلي وهذا ما نسعى اليها من خلال اشكالية الدراسة بتفعيل نظام الرقابة الداخلية في مثل المستشفيات التي كانت محل مشروع سنة 2007 وتعميمها في كل الادارات العمومية خاصة عند تفعيل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالإدارات العمومية الغير ربحية، وفي ظل السعي لتغيير القانون المحاسبة العمومية 21.91 ، المقترح تطبيق بداية سنة 2025 نرى بأن محافظ الحسابات يقوم برقابة خارجية بعد صرف الأموال بمراقبته للقوائم المالية بأن تم الاجراءات بصفة جيدة ومامدى صحتها للمصادقة عليها، حيث لا يراقب التسيير أي لا يأخذ رأيه بتقرير حول التسيير لدى المستشفى.

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

ومن أهم النتائج المتوصل إليها من خلال المقابلة لدى محافظ الحسابات في ما يخص نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمستشفى بن زرجب، أنها غير معمول بها وهذا راجع لفراغ النصوص القانونية، ولا يقوم محافظ الحسابات بالتدقيق المستمر، بل بتدقيق العينة وهنا يكون اشكال خاصة في ظل الفراغ بعدم اعتماد المستشفى في نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثاني المقابلة لمحافظ الحسابات فيما يخص طبيعة المصادقة، التقرير الابتدائي والنهائي على قوائم المالية لدى المؤسسة الاستشفائية من جدول رقم (88)

رقم	الأسئلة	الأجوبة
01	يتم تدقيق صحة المعلومات والوضعية المالية للمستشفى والمصادقة على عملية الجرد	محافظ الحسابات لا يقوم بالجرد المادي الا اذا طلب منه .
02	يتم المصادقة على صحة الحسابات لانظمامها ومطابقته الأحكام التشريع وفق المادة 22 من قانون 10 . 01.	نعم حيث ألب المصادقات من طرف محافظ الحسابات كانت عادية ، سير عادي
03	يقوم محافظ الحسابات بوضع التقرير الابتدائي والتقرير النهائي وماهي الفترة المحددة ؟	نعم يقوم بوضع التقرير الابتدائي والتقرير النهائي وفق المبادئ والمعايير نفسها المعتمدة في المؤسسات الربحية
04	كيف يملئ الفراغ الموجود للمستشفى بعدم وجود خلية التدقيق الداخلي ( وهذا ما تطرقنا اليه من خلال الاطار النظري بضرورة التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وفق المعيار 610	محافظ الحسابات لا يعتمد على تقارير المدقق الداخلي بالمستشفى وهذا راجع لعدم وجودها، رغم فرض المعايير المحاسبية الدولية بضرورة التكامل بين المدقق الخارجي والداخلي . هنا يبقى التساؤل بالإدارات والمؤسسات الغير ربحية ؟
05	ماهي أهم الملاحظات والتوجيهات المقدمة خلال السنوات الاخيرة من خلال تقرير النهائي للمستشفى	كل المصادقات كانت جيدة وسير عادي للحسابات ، عدم وجود تحفظات أو ملاحظات بالتقارير محافظ الحسابات خلال السنوات الاخيرة

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

06	كيف يتم تصحيح الأخطاء هل من خلال قراءة التقرير النهائي على مجلس الادارة أو يكون التوجيه أنيا بزيارة المستشفى باستمرار أي تدقيق مستمر .	يكون من خلال التقرير النهائي بقراءته على مجلس الادارة والمدير .
07	يتم فحص والمصادقة على حسابات السنوية، ويعلم المسيرين بكل نقص يكتشفه أو يطلع عليه الخاص بالمستشفى	نعم يتم الفحص بشكل دوري وبمصادقه على الحسابات السنوية كما يقوم بالمهمة في المؤسسة الاقتصادية
08	هل يتم التدقيق وفق العينة ( السير ) أو تدقيق شامل لدى حسابات لمستشفى	يقوم محافظ الحسابات بالتدقيق وفق العينة (السير)، لا يقوم بتدقيق مستمر

مصدر : من اعداد الباحث

توصلنا أن من خلال المقابلة في ما يخص طبيعة المصادقة لدى المستشفى بن زرجب أنها دائما جيدة وسير عادي، وأن طبيعة التقرير الابتدائي والنهائي يسير وفق المبادئ والمعايير المعمول بها في مؤسسات الاقتصادية الربحية، كاعتماد على معيار NAA 530 السير، ومن أهم النتائج المتواصل إليها أن من الاحسن التدقيق الخارجي للمستشفيات الغير ربحية سواء التي ضمن المشروع وفق القانون 2007 ( الخمس المستشفيات عبر القطر الجزائري) أو جل الادارات العمومية أن يكون التدقيق مستمر ليس باعتماد على العينة ودا راجع لعدم وجود الى :

عدم وجود نظام رقابة داخلية

عدم وجود خلية التدقيق الداخلي (عدم استعانة محافظ الحسابات بتقارير المدقق الداخلي)

تفعيل محاسبة المالية بإعداد القوائم المالية ضمن المستشفيات الغير بحية كتجربة ، او في حالة تطبيق المعايير

المحاسبية الدولية للقطاع العام بنصوص قانونية بالإدارات العمومية ،( يستلزم تدقيق مستمر بدل العينة)

أي في حالة تبنى المعايير المحاسبية للقطاع العام استعمال لأول مرة فعليه بتقييم بطريقة شاملة وليس بالعينة.

المطلب الثالث المقابلة لمحافظ الحسابات في ما يخص المهمة العادية ، مهام خاصة جدول رقم (89)

رقم	الأسئلة	الأجوبة
01	كيف هي تقارير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو عدم المصادقة خلال العهدة بالمستشفى	جدية خلال كل السنوات ( المصادقة بدون تحفظ)
02	وجود تقرير خاص حول امتيازات الممنوحة للمستخدمين	يوجد تقرير حول الامتيازات المستخدمين، لكن الاشكال لوجود لألية لرقابة مامدى صحة هذه الامتيازات.
03	تقرير حول تطور نتيجة الخمس السنوات الاخيرة ، وكيف هي خلال السنوات الماضية ؟	يوجد وكل السنوات الاخيرة هي جدية، وهذا ليس راجع بأن المؤسسة الاستشفائية بان التسيير جيد بل بأن صرف النفقات أقل من الايرادات أغلب السنوات المالية.
04	يتم استخدام تقرير خاص بالاتفاقيات القانونية للمستشفى	نعم وهي رخص موجودة من طرف وزارة المالية لكيفية صرف نفقات السنة المالية
05	يوجد تقرير خاص حول ملاحظة بتهديد محتمل على استمرار الاستغلال (وفق مبدأ استمرارية الاستغلال)	لا يوجد
06	مامدى مساهمة لجان المجلس الوطني للمحاسبة وفق القانون 10.01	في سنوات الاخير لم يتم الاعتماد على الرقابة القبالية من طرف المراقب المالي بل تم الاعتماد على محافظ الحسابات بصفة نهائية
07	تم وضع التقارير الابتدائي والختامية الواجبة تقديمها في المستشفى نفسها التي تقدم في المؤسسات الربحية ، وأجال ايداع التقارير ؟	نعم نفس التقارير
08	يعتبر محافظ الحسابات مؤهل ليصادق ويبيدي رأيه	محافظ الحسابات هو الوحيد المؤهل ليدقق ما مامدى

صحة القوائم المالية	حول قوائم المالية للمستشفى العمومي أو يعتبر الخبير المحاسبي مؤهل بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات في الميدان الاجتماعي والاقتصادي وفق المادة 18 من ق 10. 01 ، أو قضاة مجلس المحاسبة الذي بصفتهم مؤهلين قانونيا لكن ليس محاسبيا .
---------------------	--

المصدر من اعداد الباحث

نعرض ما تم استنتاجه من خلال المقابلة فمن المفروض وجود كل التقارير الخاصة الممكنة ( التي تتداول من طرف المؤسسة العمومية كتنفيذ الاتفاقيات مع مجلس الادارة ، الاجور ، النتائج الممنوحة للمسير ، ...الخ ) ،  
 - حسب المقابلة التي قمنا بها وفق المهمة العادية والخاصة لمحافظ الحسابات أن تتم وفق المؤسسات الربحية لكن ليس الى حد بعيد، ويبقى خلل عدم وجود الرقابة الداخلية وكذلك تفعيل خلية التدقيق الداخلي، وهذا لا ننسى بتكوين المورد البشري فوجدنا أنه الحلقة المهمة سواء في التسيير أو في المراقبة  
 كمثال قد يقوم بإعداد فاتورة شراء لمواد تخزين جارية، وتشترى بها اجهزة حاسوب وتقدم الى المسيرين من طرف المدي، في هذه الحالة لا يوجد آلية بكيفية التعرف من طرف محافظ الحسابات على مامدى حقيقة الفواتير الموجودة، وهذا يعد اشكال في صرف النفقة في غير موقعها الأصلي ويستنتج عنه فساد مالي اداري يفقد ثقة المواطن والتي تحدثنا عليها من خلال أهداف الدراسة، فالحل المقترح كباحث علمي هو كالاتي :  
 في ظل الاصلاحات الجيدة بتفعيل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، لا بد من موائمتها بوجود نظام لمورد بشري فعال متكون من قبل مكونين ذو كفاءة عالية الجودة، سواء للمحاسبين الاداريين، أو المدققين الداخليين عند تفعيل خلية التدقيق مستقبلا، وكذلك التدقيق الخارجي ...الخ ، كمثال عند فتح الاعتمادات للمحاسبين أو مسابقات الوطنية عليها بالتطرق الى التخصص الشهادة وليس أخذ الشعبة، فهناك فرق في التكوين العلمي ما بين شعبة العلوم المالية والمحاسبة وشعبة العلوم التجارية مثلا، فهذا المتكون وفق الشعبة الأخيرة لا يمكن أن يكون محاسب مثل الأول بدون أن نتطرق الى شعبة العلوم السياسية أو الحقوق فهي بعيدة كل البعد عن المحاسبة. فهذا يجب أن يكون محل تساؤل للسلطات العليا، وكذلك تغييرات أخرى مشابهة للدوال الرائدة في هذا

المجال في كيفية التقييم، على سبيل المثال دولة الاردن ، فيفرض على محافظي الحسابات بتقديم 60 ساعة كتكويين محاسبي كل سنة وإلا يقصى من جدولة محافظي الحسابات وينزع منه الاعتماد . وهذا كله خاصة من أجل ترشيد نفقات الادارات العمومية خاصة عند تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام والمكلفة ماديا،

- نرى بأن الخبير المحاسبي يقوم بالأعمال التقنية، في هذه الحالة محافظ الحسابات هو المؤهل محاسبيا في ظل الاستقلالية وقانونيا اذ منحت له الصلاحية في التصديق على الادارات العمومية، نرى بأن القضاة لدى مجلس المحاسبة مؤهل قانونيا لكن ليس محاسبيا ليعبر عن باستقلالية صحة تقارير الهيئات الادارية.

- عدم وجود ملاحظات بالقوائم المالية، وهذا اشكال كبير، وتبين من خلال المحافظ الحسابات أن ملاحق لدى المستشفى فارغة، وهذا من خلال تطلعنا بان خانة ملاحظات فارغة، وهي التي توضح من خلالها أرقام التي تعبر بداتها من خلال الملاحق على كيفية والمبادئ المعتمدة لإعداد القوائم المالية الأربعة السابقة ( الميزانية ،حسابات النتائج ..الخ) وهذا ما يتعارض مع المعايير التدقيق المحاسبية بضرورة وجود قائمة الملاحق كما منصوص عليها ومعبرة على الحسابات المالية ككيفية حساب تكلفة التثبيتات وماهو الاهتلاك المعتمد ، كيفية تقييم المخزونات بالقيمة ، وهل يتم الفصل ما بين السنوات ( الالامساس بالأرصدة الافتتاحية ...الخ)

#### خلاصة المحور الثاني :

من خلال ما تم عرضها للمستشفى العمومي ومهمة محافظ الحسابات في التصديق على حساباتها، نرى أن المؤسسة تقوم بمحاسبين عمومية في نفقات المتعلقة بأجور المستخدمين ومحاسبة المالية لباقي النفقات، فنرى أن ضرورة العمل بنظام الرقابة الداخلية بالمستشفى العمومي، بحث تشريعات نصوص وقوانين تفرض نظام الرقابة الداخلية بالإدارات العمومية والذي من خلاله يتم اكتشاف المخاطر وتقييمها والحكم عليها، وتفتقر المستشفى العمومي الى خلية التدقيق الداخلي فيبقى التساؤل من يراقب بموضوعية لمصالح المستشفى العمومي، من غير الممكن أن المحاسب هو من يراقب نفسه بنفسه.

اما فيما يخص محافظ الحسابات والمصادقات على القوائم المالية بدون تحفظ، وهذا راجع لسير الحسابات عادية وعدم وجود الرقابة الداخلية وخلية التدقيق الداخلي التي تكمل محافظ الحسابات، كما نرى أن محافظ الحسابات يعتمد على العينة في تقييم، وهذا ينقص من موضوعية رأيه اتجاه القوائم المالية فمن الاحسن الاعتماد على التدقيق المستمر خاصة في ظل فراغ خلية التدقيق ونظام الرقابة الداخلية بالمستشفى العمومي.

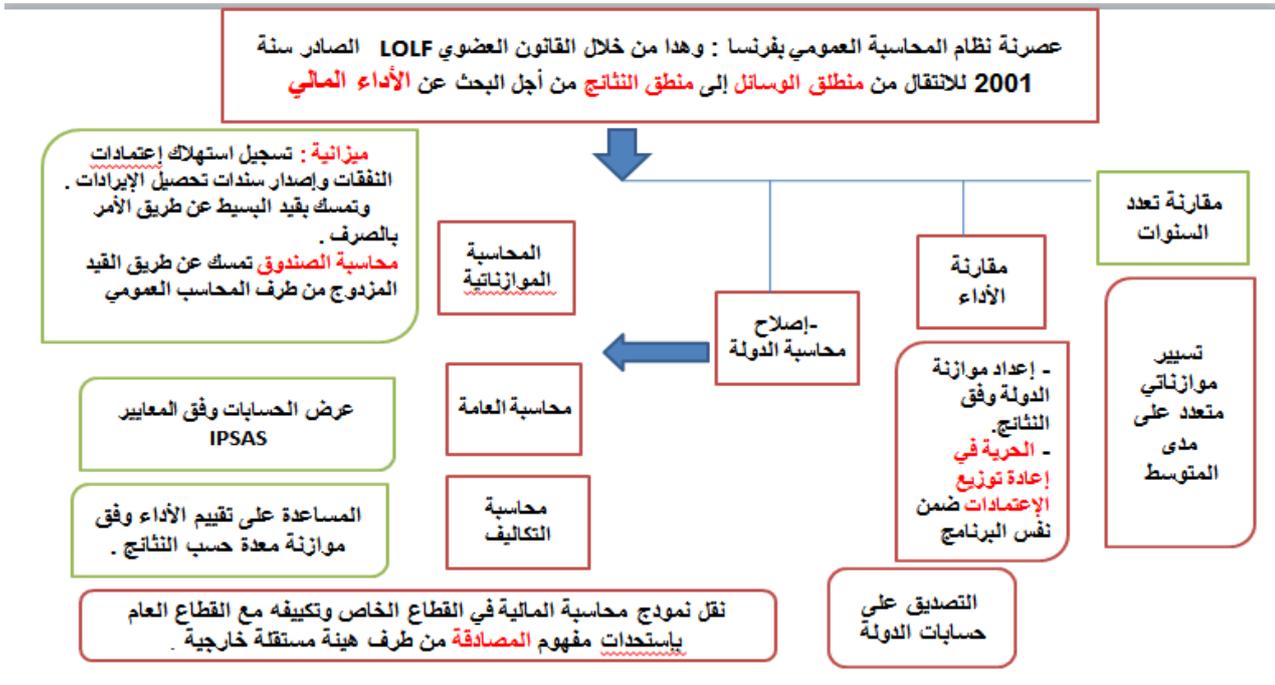
الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

المحور الثالث التجربة الفرنسية تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام / اليات التصديق /التدقيق الخارجي .

سعت الدولة الفرنسية لإصلاح نظام المحاسبي العمومي من بداية اصدار القانون العضوي لقوانين المالية في الفاتح أوت 2001 ، ليحل محل القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية لسنة 1959 المتضمن مبادئ وقواعد محاسبية جديدة لإعداد وتنفيذ ميزانية الدولة. وهذا راجع لعدة اسباب، أهمها إصلاح نظام المحاسبي بالبحث على معرفة الوضعية المالية والسعي لتقييم الأداء المالي للدولة بكل قطاعاتها من خلال الرفع من جودة التقارير المالية بكل شفافية ومصداقية وذات موثوقية من أجل تعزيز المساءلة.

سنعرض من خلال الشكل الاتي خطة طريق لعصرنة نظام المحاسبي العمومي الفرنسي بالانتقال من تسيير وفق الوسائل الى التسيير وفق النتائج

الشكل رقم ( 17 ) خطة طريق عصرنة نظام المحاسبي الفرنسي وفق LOLF



المصدر : من اعداد الباحث

مطلب الأول محتوى محاور القانون العضوي الفرنسي :

سعت الدولة الفرنسية بتشريع قانون العضوي LOLF بسنة 2001 متضمن محاور أساسية تساهم بشكل فعال في شفافية وترشيد نفقات الدولة، ونلخص هذه المحاور على النحو الاتي :

## 1. أداة المحاسبة : تطرق القانون العضوي الفرنسي الى ثلاث محاسبات نوجزها كالآتي

- **المحاسبة المالية (العامة):** وهي تسجيل العمليات المحاسبية وفق المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والتي تركز على تسجيلات القيد المزدوج ، دفتر الأستاذ، ميزان المراجعة ...الى نصل الى مخرجات الختامية المتمثلة في القوائم المالية، ووفق الاطار النظري المتطرق الى الخصائص النوعية والمبادئ المحاسبية وفق المعيار المحاسبي IPSAS1 المتشابه الى حد بعيد الى المبادئ المحاسبية والخصائص النوعية وفق المعيار المحاسبي (IAS1 (Hernu, p. 8)، وهذا للبحث عن التعبير الحقيقي عن الوضعية المالية لحسابات الدولة، كالوضعية المالية لمختلف الجماعات المحلية وتقييم أدعها وفق القوائم المالية المحاسبية التي نض عليها المعيار المحاسبي للقطاع العام رقم 1 .
- **محاسبة التكاليف:** وتسمى بالمحاسبة التحليلية التي تدرس مختلف تكاليف المنظمة كتكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة المبيعات، وهذا من أجل تحليل وتقييم أداء الجماعات المحلية وفق الوظائف والتي تم اعدادها وفق البرامج والأهداف.
- **محاسبة الموازناتي :** وتم الاعتماد على شطرين :
- **الشرط الأول:** يقوم المحاسب العمومي بتسجيل جل عمليات النفقات والايادات الصندوق وفق مبدأ القيد المزدوج (عشة و شعباني، 2021)
- **الشرط الثاني :** مسك حسابات وفق القيد البسيط بتسجيل من طرف الامر بالصرف مختلف عمليات استهلاك الاعتمادات النفقات وسندات التحصيل بالنسبة للإيرادات المقدرة في الميزانية .

## 2.مقاربة الأداء

حيث تم اصدار المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15 لأول مرة في ماي 2014 وساري المفعول في يناير 2018 ليحل محل المعيار عقود البناء 11 ، حيث هدفه الرئيسي هو توفير اطار عمل أكثر شمولاً لمعالجة مشاكل الاعتراف بالإيرادات، وتبسيط اعداد البيانات المالية بتقليل كمية الادلة وغيرها من الأهداف . باعتبار الإيرادات هي احد اهم مقاييس البيانات المالية لكل من معدي ومستخدمي البيانات المالي لقياس وتقييم جوانب الاداء المالي السابق للكيان، والأفاق المستقبلية حيث يركز المبدأ الرئيسي للمعيار 1 الى خمسة خطوات :

❖ تحديد العقد

❖ تحديد التزامات الاداء

❖ تحديد سعر المعاملة

❖ تخصيص سعر معاملة الالتزامات الاداء

❖ الاعتراف بالإيراد بعد الوفاء بالالتزام الاداء (Sahputra, Noveriansi, & Muda, 2022, pp. 1,2)

وهذا ما نسعى اليه كيانات عبر مختلف العالم المتبنية للمعايير المحاسبية الدولية لا اعداد التقارير المالية أو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بحيث تميز الأخيرة بنفس المبادئ والخصائص النوعية والأساسية المنطبقة في المؤسسات الربحية. وعلى رأس هذه الدول الولايات المتحدة الأمريكية ن كندا، دول الاتحاد الأوروبي كدولة فرنسا التي تسعى دائما الى تعبير على معاملاتها وتقييم الاداء لدى ايرادات المؤسسات الغير ربحية. وهذا ما يستلزم التوفر من خلال تبني وتطبيق المعيار رقم 1 NCE في الادارات العمومية الغير ربحية والسعي منها بتحقيق خصائص الأداء بالقياس وتقييم وفق المبادئ والقواعد الجديدة ضمن اساس الاستحقاق وهذا من خلال عرض القوائم المالية بالتحديد قائمة حسابات النتائج.

حيث يقود البحث عن الأداء وفق النظام المحاسبي الفرنسي حاليا إلى ما يلي:

- إعداد موازنة نشاطات الدولة الموجهة نحو النتائج.
- اعدادا البرامج وكيفية تسيرها.
- الحرية في إعادة توزيع الاعتمادات ما بين مختلف البنود ضمن نفس البرنامج.
- تعد مسؤولية البرامج من طرف المشرفين عليها على أساس الأهداف والنتائج المتوقعة التي تم تحديدها مسبقا، ضمن الجوانب الرئيسية في هذا المجال.

المنظمات الغير هادفة للربح تخضع تقاريرها المالية الى مجلس المحاسبة المالية FASB الذي ادمج مؤخرا تعديلات مهمة حول على تنسيق التقارير وقواعد القياس التي يجب على المنظمات الغير هادفة للربح اتباعها وفق للمجلس السابق ذكره.

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

فان الهدف من اعداد التقارير المالية للمنظمات الغير هادفة للربح هو " توفير المعلومات المفيدة لمقدمي ومانحي الموارد وجل المستخدمين الاخرين في اتخاذ قرارات عقلانية بشأن تخصيص الموارد لهذه المنظمات (Gordon & Khumawala , 1999, p. 1) ."

**المطلب الثاني المعايير المحاسبية للقطاع العام التي تم تبنيها من طرف الدولة الفرنسية**

قام النظام المحاسبي الفرنسي بتبي معايير ذات مرجعية دولية ومعايير محلية فرنسية وهي كالاتي :

الجول رقم (90) عرض التسعة عشرة معيار فرنسي للقطاع العام

المرجعية من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام		المعايير الفرنسية	
القوائم المالية	معيار رقم 1	القوائم المالية	معيار رقم 1
—	—	التكاليف	معيار رقم 2
الإيرادات من التعاملات السيادية	معيار رقم 23	الإيرادات السيادية	معيار رقم 3
الإيرادات من التعاملات التبادلية	معيار رقم 09	الإيرادات التشغيلية و المالية وايرادات التدخل	معيار رقم 4
الموجودات غير الملموسة	معيار رقم 31	التبittات المعنوية	معيار رقم 5
العقارات الاستثمارية	معيار رقم 16	التبittات المادية	معيار رقم 6
الأدوات المالية : الإفصاح والعرض	معيار رقم 15	التبittات المالية	معيار رقم 7
المخزونات	معيار رقم 12	المخزونات	معيار رقم 8
—	—	حقوق الأصول المتداولة	معيار رقم 9
—	—	حسابات خزينة الدولة	معيار رقم 10
الأدوات المالية: العرض	معيار رقم 28	الديون المالية والأدوات المالية الآجلة	معيار رقم 11
المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	معيار رقم 19	الخصوم غير المالية	معيار رقم 12

الفصل الثالث دراسة ميدانية لأهمية تفعيل التدقيق المحاسبي في ظل توجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية حسب بعض المساهمين والمعنيين في إصلاحات النظام المحاسبي العمومي

—	—	الالتزامات الواجب ذكرها في الملحق	معيار رقم 13
السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والاختفاء	معيار رقم 03	التغييرات في السياسات المحاسبية	معيار رقم 14
الاحداث بعد تاريخ إعداد التقارير	معيار رقم 14	الأحداث اللاحقة للأحداث الميزانية	معيار رقم 15
تقديم التقارير حول القطاع	معيار رقم 18	معلومات حول القطاع	معيار رقم 16
—	—	الأصول التاريخية	معيار رقم 17
ترتيبات امتياز الخدمة	معيار رقم 32	معاملات العقود المساهمة في تحقيق الخدمة العمومية	معيار رقم 18
—	—	حصص انبعاث الغازات الدفينة	معيار رقم 19

Source1: Elaboré par le chercheur selon: Ministères des finance et des comptes publics, Recueil des normes comptables de l'état, France, juillet 2018,( en line), disponible

Source2 [https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions\\_services/cnocp/RNCE/versions/RNCE\\_Juillet\\_2018\\_a\\_detruire.pdf](https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/cnocp/RNCE/versions/RNCE_Juillet_2018_a_detruire.pdf).

من خلال جدول نرى بأن النظام الفرنسي تبنى 13 معيار ذات مرجعية دولية للمعايير المحاسبية الدولية وخمسة معايير ذات طبيعة محلية فرنسية كالمعيار رقم 2 " التكاليف " ، معيار رقم 9 حقوق الاصول المتداولة ، معيار رقم 10 "حسابات خزينة الدولة" ، المعيار 13 " الالتزامات الواجب ذكرها في الملحق معيار 17 " الأصول التاريخية، معيار 19 " حصص انبعاث الغازات الدفينة ، وأما المعايير المتبقية كمعيار عرض القوائم المالية رقم 1 كلها ذات مرجعية دولية، ومن خلال تطرقنا الى الاطار النظري بأن الدولة الجزائرية تبنت 17 معيار ذات مرجعية فرنسية ودولية، وهو توجه الى النظام الفرنكفوني كما معمول به مسبقا، خاصة أن هناك معايير

محلية فرنسية فيبقى التساؤل ما مدى تأثير بالإيجاب أو السلب على النظام المحاسبي الجزائري بالاختيار التوجه الأنجلو كسوني أو الفرنكفوني ، خاصة في ظل التغير

### المطلب الثالث : الميزانية وفق الأداء :

من أهم التحديات الرئيسية لإصلاح الادارة العامة الفرنسية بانتقال الدولة من ثقافة الوسائل الى ثقافة النتائج ، بحيث لانفاق واحد يورو يكون وفق الاداء، بمعنى القدرة على تحقيق النتائج المتوقعة سابقا ويتم انفاقه بفعالية وبفائدة أكثر ، وفي هذه الحالة لم تعد نقاشات البرلمان الفرنسية سؤاءا للموازنة أو لفحص التنفيذ ، باهتمام بالاعتمادات وتبريرها بل على استراتيجيات واهداف لسياسات العامة ، وهكذا يتم وضع مسؤوليات على عاتق الادارة مع حريات اوسع للمديرين العموميين. (République française, 2012, p. 22)

### المطلب الرابع : آليات التصديق على حسابات الهيئات الفرنسية للقطاع العام

تم ادخال مصطلح المصادقة لدى الادارات العمومية الفرنسية لكن تحت وصيت المجلس المحاسبة باعتباره المخول قانونيا لرقابة على المال العام، ورغم هذا تعرضت الدولة الفرنسية الى نقد حول الاصلاح المحاسبي من خلال النتائج المحلية المتدنية خاصة في فترة وباء كورونا.

### خلاصة المحور الثالث

إن تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كان بداية سنة 2006 في النظام الفرنسي، حيث بدأت اصدارات القوانين المساهمة في اصلاح القطاع العام مند بداية سنة 2001، وتوصلنا من خلال المحور الثالث لدراسة المقارنة، الى أن رغم هذا التوجه للدولة الفرنسية لم تحقق ناتج محلي متصاعدا، وهنا نقول أن الدولة الجزائرية تبنت خمسة معايير محاسبية من بين 17 معيار ذات مرجعية فرنسية وهذا منطقي في الفترة السابقة نظرا لتشابه النظام الجبائي ونظام التمويل في السوق بين الدولة الفرنسية والجزائرية، لكن من الاحسن مستقبلا خاصة في ظل تضارب العالم وظهور القوى الجديدة والنظام المالي الجديد BRICS، فعليه من الاحسن على وزارة المالية الجزائرية تبني المعايير وتعديلها وفق الانظمة الانجلوسكسونية، وبالخصوص التي لا تعتمد على الهيمنة المالية بل على التساوي في المصالح، وهذا من خلال وضع آليات تتحكم في تعديل واصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كاسم مقترح من الباحث المسمى ب " مجلس المعايير المحاسبية الجزائري للقطاع العام ". حيث أن كل هذه الاقتراحات المتواضعة منا ستكون ضمن الاطار العلمي المستقبلي.

### خلاصة الفصل الثالث نلخصها في النقاط التالية:

- إن تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام والاعتماد على آليات الرقابة المتمثلة في التدقيق المحاسبي يساهم بترشيد نفقات القطاع العام من موائمة خصائص القطاع الربحي كالاستقلالية، الشفافية، المساءلة بالقطاع العام وهذا ما يثبت الفرضية الأولى.
- تكوين الموارد البشرية امر ضروري ضمن استراتيجية المتبعة لدى اصلاح القطاع العمومي .
- فتح ورشة تشاورية تشمل كل الخلايا المساهمة في الاصلاح بوضع خطة واحدة تخدم القطاع العام
- رقمنة الادارات العمومية والبحث عن التكنولوجيا الحديثة في تسيير نفقات والرقابة عليها.
- فتح معاهد وتخصصات تساهم في هذا الاصلاح لنظام القطاع العام، خاصة في ظل انتقال المحاسبة في تعريفها كأنها اداة مساعدة، الى اداة مساهمة بشكل فعلي في اتخاذ القرارات الصائبة وهذا في ظل الفلسفة المحاسبية، خاصة في ظل تسارع التكنولوجيا، والمعايير المحاسبية الدولية، وتغيير المفاهيم من سنة الى اخرى.

الخاتمة

في ختام هذه الدراسة في ظل السعي نحو شفافية نفقات القطاع العام، وارجاع الثقة للمواطن ليصبح لديه حس ضريبي يساهم في الخزينة العمومية، اتضح أن القطاع العام الغير ربحي يواجه العديد من التحديات أهمها في كيفية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وانتقال من تسيير وفق الوسائل الى التسيير وفق النتائج، وكذلك التحدي في نظام الرقابة الداخلية الغير موجود وكيف يتم التعامل معه، واليات الرقابة الخارجية ( كالتدقيق المحاسبي المالي)، خاصة في ظل منح نوع من استقلالية في منح الاعتمادات لدى مسيري ومنتخبي هذه الادارات، ومن أجل رفع هذا التحدي فرض على القطاع العام مؤخرًا التطبيق والتسارع في تبني قوانين عضوية ومعايير تساهم في ترشيد نفقات الادارات العمومية، واتت هذه الاصلاحات نتيجة تأثير عوامل عديدة كالعوامل الخارجية المتمثلة في الضغوطات الدولية، وعوامل داخلية من تسيير نفقات غير قادرة على اعطاء صورة ذات موثوقية، باعتبار أن الاصلاحات التي تهتم بالمالية العمومية بشكل عام والجماعات المحلية بشكل خاص هدفها ترشيد نفقات الإدارات العمومية. وبعد التحقق من فرضيات الدراسة من خلال عرضنا للفصل الثالث المتكون من ثلاث محاور وهذا من أجل للإجابة على فرضيتين الاطروحة بكل جوانب وتبنيها وفق أدلة كالآتي :

- أظهرت النتائج المحاور الثلاثة للفصل التطبيقي الثالث للدراسة تحقق الفرضية الأولى للأطروحة التي تأكد مساهمة وأهمية التدقيق المحاسبي المالي بتفعيل وظيفة التدقيق المتمثلة في المدقق القانوني الانزامي (محافظ الحسابات) للتعبير عن رأيه المحايد للمصادقة والتأكد من صحة القوائم المالية وهذا من أجل ترشيد النفقات الإدارة العمومية خاصة في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS، وتوظيف خلية التدقيق الداخلي ليعبر المدقق الداخلي بكل موضوعية باعتباره مستقل عن مصالح المؤسسة، ويساهم في ربح الوقت والتكلفة واعطاء صورة لمحافظ الحسابات عن المؤسسة العمومية الغير ربحية، خاصة اذ تم توثيق نص قانوني من طرف وزارة المالية بإدخال مصطلح التصديق على حسابات الادارات العمومية، مع بقاء مجلس المحاسبة هو المخول قانونية على الرقابة لدى الادارات العمومية. فإثبات صحة الفرضية الاولى للأطروحة من خلال محاور الفصل الثالث بضرورة وأهمية الاستعانة بمحافظ الحسابات الذي يتميز بالاستقلالية، وهذا لا يعني أنه يخضع للمناقصة في التعيين بل يعين من طرف مجلس المحاسبة. واهمية التوجه مستقبلا نحو التكامل ما بين التدقيق الداخلي والخارجي وهذا من أجل إدراج نظام الرقابة الداخلية بالإدارات العمومية كألية جديدة تحدد من خلالها المخاطر والانحرافات وتعتبر أداة للمدقق الداخلي والخارجي.

- أظهرت النتائج الدراسة من خلال محاور الثلاثة للفصل الثالث بتأكيد الفرضية الثانية للدراسة بمساهمة وأهمية إعداد القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام IPSAS1 وهذا راجع للتوجه نحو أساس

الاستحقاق بدل النقدي من خلال المعيار المحاسبي العمومي " عرض البيانات المالية"، كإعداد قائمة المركز المالي للتعرف على الوضعية المالية للإدارات العمومية، واعداد قائمة حسابات النتائج من أجل تقييم أداء الإدارة العامة. واعداد القوائم الثالثة المتبقية (التدفقات الخزينة، حركة الأموال الخاصة ، الملاحق) من أجل نجاعة وترشيد نفقات الإدارة العمومية، بحيث تشابه لحد كبير بين المعيار المحاسب IPSAS1 / IAS1، كما رأينا من الناحية الخصائص النوعية والمبادئ وعرض القوائم المالية، وهذا ما يفتح آفاق مستقبلية في فكر وفلسفة ميدان المحاسبة والتدقيق، وعلى أي أساس يتم تصنيف طبيعة الادرات العمومية وهيكلتها، وهذا ما يؤكد كذلك الفرضية الثانية للدراسة بأثر اعداد القوائم المالية، وهذا ما رأينا في الواقع حاليا من طرف وزارة المالية بالأخذ التحدي للإصدارات والتشريعات السياسية ومحاولة التسريع في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتبناة بداية سنة 2025، وهذا نظرا لتمهيد لتجسيد القانون العضوي بالفتاح جانفي 2023، وإصدار مدونة حسابات الهيئات العمومية. وعليه يمكن القول أن اعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية يعزز بشكل فعال لترشيد نفقات الإدارات العمومية وتحقيق الشفافية والمساءلة. مما يساهم بجرية واستقلالية صرف النفقات، كما تكتمل هذه الحلقة الا بتوظيف مهنة التدقيق الخارجي والداخلي لشفافية النفقات كرقابة خارجية تساهم في صحة ومصداقية التقارير المالية بكل موثوقية من أجل اتخاذ قرارات صحيحة للمستخدمين كالجماهير ، الدولة ، المنتخبين... الخ .

ومن خلال نتائج السابقة الذكر الخاصة بمحور الاحصائي لعينة الدراسة، ودراسة التطبيقية لمستشفى العمومي ومهمة محافظ الحسابات من أجل الإجابة على الفرضيتين الاطروحة توصلنا كحوصلة للدراسة تساهم في نجاعة وترشيد نفقات الدولة الجزائرية في ظل العولمة، التطورات السريعة، رقمنة القطاعات الدولية، وظهور ما يسمى بالدكاء الاصطناعي، ففي هذا السياق محاولة منا المتواضعة بوضع ارضية رقمية وفق تقنية **BLOCKCHAN** لتسيير نفقات الادارات العمومية، والرقابة الخارجية المعتمدة على الاصلاحات والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

#### • الاقتراحات

- من خلال معالجة الموضوع في الشق النظري والتطبيقي للدراسة يمكن تقديم التوصيات الآتية:
1. تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بتدرج وإنشاء مجلس للقطاع العمومي مهمته إصدار، تعديل، تحيين المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
  2. الاعتماد على النموذج المتواصل إليه من خلال الدراسة من خلال الرقابة الخارجية للإدارة العامة وتسيير الحسابات وفق المعايير المحاسبية الدولية .

3. تكوين الجامعيين والباحثين في ممارسة المحاسبة وفق المعايير المحاسبية الدولية (انتقال من المحاسبة الكلاسيكية إلى المحاسبة وفق العولمة والتطورات الجديدة).
4. رقمنة النظام المحاسبي للقطاع العمومي الغير ربحي وفق برامج وأرضيات محينه .
5. التعامل مع مسؤولي الإدارات العمومية بروح المسؤولية للنفقات خلال السنة، ومحاولة الانتقال من فكرة الإدارة الاستهلاكية فقط إلى إدارة استهلاكية ومنتجة ( عند حرية منح اعتمادات واستثمارها سواء من خلال محاولة تقليص النفقات أو تحصيل على إيرادات إضافية أخرى ) .
6. الوصول إلى تقارير مالية فعالة ومحقة لأهداف مستخدميها لا يكون إلا من خلال التكامل المحاسبي (تدقيق داخلي/ ورقابة داخلية، وتدقيق الخارجي، محاسبة وفق أساس الاستحقاق ) .
7. وفق الاصلاحات مؤخرا بالنظام المحاسبي للقطاع العام، فيما يخص الرقابة الخارجية (أي من يصادق على حسابات الهيئات العمومية)، فالمراقب المالي مؤهل قانونيا وليس مؤهل محاسبيا، عكس محافظ الحسابات الذي يعتبر مؤهل محاسبيا وليس مؤهل قانونيا، فنرى في الواقع الحالي توجه مجلس المحاسبة المراقب المالي هو الذي يريد الفوز بعد تكوينه محاسبيا وهذا راجع لعدة عوامل كمحاولة الفوز بالمهمة الجديدة. وهذا ما توضح المادة 8\_ من القانون العضوي رقم 18\_15 بأن التدقيق الخارجي على نفقات الدولة لا يتم من طرف محافظ الحسابات بل من طرف مجلس المحاسبة، لكن يبقى السؤال مطروحا بالنسبة لنفقات الجماعات المحلية، فنقترح أن محافظ الحسابات هو الرجل الوحيد المتمتع بالاستقلالية والذي يعبر عن صحة القوائم المالية من عدمها، فالاستعانة به ولو عن طريق مجلس المحاسبة الذي يقوم بتعيينه، وممكن تحديد سقف الادارات التي تصادق من طرف محافظ الحسابات كمتال الادارات التي لا تتعدى نفقاتها السنوية أكثر من ثلاث ملايين سنتيم فما فوق، تم يقدم الملاحظات المتخذة على الادارة بشكل رقمي (رقمنة) لمديري الادارة و مجلس المحاسبة في نفس الوقت، وهذا من أجل اتخاذ اجراءات في الوقت المناسب وتصحيح الملاحظات وتوجيهها من المعنيين.
8. الشيء المساعد على توصية السابقة هو اعادة هيكلة بعض الادارات كالبلديات و المستشفيات العمومية والجامعات، وهذا من خلال تسطح الهيكل التنظيمي، حيث لا يبقى بمفهومه الهرمي، من أجل منح الاستقلالية لمديري البلديات في التسيير، وكذلك في المحاسبة من طرف الجهات الخارجية، وهذا ما ينتج عنه تنافس ما بين البلديات، المستشفيات، الجامعات... الخ في التسيير واخذ المبادرة، وبالتالي تحصيل الايرادات وعرض القوائم المالية وفق معايير محاسبية مصادق عليها، وتحقيق ناتج محلي لدى الدولة بطريقة غير مباشرة.

9. الاجابة على الاستبيان هي اسقاطات نظرية على الادارة الجزائرية بسبب عدم البدا في التطبيق الفعلي لمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وعدم خضوع الهيئات الإدارية الى التصديق على التقارير والنتائج المالية.
10. نرى أن أهمية المعلومات المحاسبية في التنبؤ بخطر الإفلاس تتجلى أكثر عند الاعتماد على طريقة التحليل المالي والتي تعتبر من أهم الطرق والاكثر فعالية، فالتحليل المالي يتناول موضوع خطر الإفلاس من زاويتين أساسيتين هما :
11. التوازن المالي على المدى الطويل، التوازن المالي على المدى القصير، وهنا القدرة على التنبؤ بالوضعية المالية للإدارات العمومية من خلال طرح السؤال كهل يجب اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية أو مبدأ القيمة العادلة؟ وأيهما أكثر ملائمة في التنبؤ بخطر الإفلاس؟ ومن خلال ما سبق لكي نصل لتحليل نتائج الادارات العمومية وهذا وفق القوائم المالية والمعتمدة على المبادئ المحاسبية كمبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ القيمة العادلة ومحددة وفق كل معيار محاسبي خاص بها.
12. نستنتج ونقول أن ليس كل الأليات ناجحة في تسيير القطاع الاقتصادي وخاصة القطاع الخاص صالحة لتسيير شؤون الادارات العمومية، فيجب الاعتماد على الاليات الملائمة وبتدرج أي ليس كل ما هو صالح ومفيد بالقطاع الخاص صالح ومفيد للقطاع الاداري، خاصة أن الدولة الجزائرية لاتزال في بدايات التنبؤ ومرحلة التفكير ومحاوله ادخال نظم محاسبية تجارية في تسيير الادارات وخاصة عن طريق اعداد الميزانيات المحاسبية المالية وتقييم الاداء.
13. الوضع التسييري لمؤسسات القطاع العام الغير اقتصادي يحتاج لإعادة النظر في الاطار التشريعي من خلال عصرنة اليات ومعايير التسيير المرتكزة على الكفاءة والانضباط المالي لتحقيق أهداف واضحة مع ضرورة وضع الية لضمان الجودة في الاداء والتكوين المستمر. وهذا ما تقوم به وزارة المالية في الاصلاحات الجديدة والتي هي على الطاولة كتغيير قانون المحاسبة العمومية 90\_21 بقانون جديد تم اصداره مؤخرا رقم 23\_07\_2023 يخص المحاسبة العمومية . كمدونة حسابات الدولة، مدونة الجماعات المحلية (الادارات العمومية) ، المحاسبة العامة ، محاسبة الميزانياتي، محاسبة التكاليف... الخ.
14. تأهيل الموارد البشرية أمر ضروري لنجاح التحول من الاساس النقدي الى أساس الاستحقاق، بطرح التساؤل مامدى كفاءة المحاسب العمومي بمسك حسابات وتسجيل العمليات وفق القيد المزدوج، ويليها سير الحسابات حتى الى اعداد القوائم المالية، نظرا لأنه في بعض الدول لم تتم تجربة وتبني المعايير المحاسبية الدولية حتى يتم الانتهاء من الدورات التدريبية لمختلف الاسلاك التي تمس هذه الاصلاحات.

15. يجب على الأطراف المعنية بالإصلاحات على رأسها وزارة ، مجلس المحاسبة، مديري الجماعات المحلية ، المجلس الوطني للخبراء ، أن يقوموا بتكوين ورشة يصاغ من خلالها وتحدد استراتيجية متوسطة المدى وبعيدة المدى، لكي تكون اهداف مشتركة تخدم القطاع العام وترشد نفقات الدولة بقرارات مشتركة وليست احادية لكل طرف على حدى. وهذا ما يخلق مشكل في التطبيق الميداني للإصلاحات الجديدة للقطاع العام .
16. يجب دراسة التكاليف المترتبة عن تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الخاصة بالتكوين، المتابعة الميدانية،... الخ لانتهاج اساس الاستحقاق بدل الاساس النقدي على المدى المتوسط والبعيد، لكي لا يصبح التبنى من أجل مسaire الدول فقط، بل للنهوض بإرادة محاسبية محلية مستفيدة من تجارب الدول بطابع محلي وفق التقاليد والثقافة الجزائرية.
17. انشاء مدارس عليا لتكوين خريجي الجامعات مهنيا ضمن الاصلاح للنظام المحاسبي العمومي وفق المعايير المحاسبية الدولية، من كيفية اعداد نظام الرقابة الداخلية في توجه الادارة العامة الجديدة، الرقابة القبلية، التدقيق الداخلي، والخارجي من اجل تكملة الحلقة المحاسبية كأداة فعالة تساهم في شفافية وجودة المعلومات المالية المعبر عنها ضمن القوائم المالية.
- وفي الأخير نرى بأن وجود إرادة سياسية في البحث عن ترشيد النفقات الادارات العمومية وفق اصدار قانون 18/15. وكذلك ضمن القانون المحاسبة العمومية الجديد 07\_23 الذي حل محل القانون المحاسبة 20/91، وغيرها من القرارات الايجابية الساعية في التحول والنهوض بالقطاع العام ومسيرة البيئة الخارجية والتقلبات الدولية التي تهتم بالإتفاق العام والبحث عن الاداء الامثل.

قائمة المصادر  
و المراجع

**Books :**

- belaidoud , M. (2011). « *pratique de laudit* ». alger: berti editions.

**Articles :**

- CaseBenin, T. (2021). Internal Audit and Trust of Donors in Developing Countries. *International Journal of Accounting, Finance and Risk Management*, 6 (1), 16.
- DAFRI, R. (2021). Regulating statutory auditors' engagements in the public sector . *a comparison of legal requirements and audit scope in France, South Africa and Denmark*, 37(7), 393-409.
- Gustavson, M., & Sundström, A. (2018). Organizing the audit society: does good auditing generate less public sector corruption? *Administration & Society*, 50(10), 1508-1532.
- Jorge, S., Pinto, A., & Nogueira, S. (2023). Debate: Auditing and political accountability in local government—dealing with paradoxes in the relationship between the executive and the council. *Public Money & Management*, 43(3), 231-232.
- Khelil, I. (2023). The working relationship between internal and external auditors and the moral courage of internal auditors: Tunisian evidence. *Arab Gulf Journal of Scientific Research*, (ahead-of-print. *Arab Gulf Journal of Scientific Research*, ahead-of-
- Langella, C., Eugenio , A.-P., & and Ele. (2021). What are the required qualities of auditors in the public sector? *Public Money & Management*, 1(11).
- Putri, M. C., & Bergmans, B. (2022). THE INDEPENDENCE OF EXTERNAL AUDITOR IN INDONESIAN FINANCIAL SECTOR THROUGH PERFORMANCE MANAGEMENT SYSTEM. *Diponegoro Journal of Accounting*, 10(4).
- Rima, D., & Taleb , M. ( 2021). Independent External Auditors' Efficiency in Governmental Audits Spheres- Evidence from South African's. *PFMA Public Entities' Audits* .
- Ruggiero, P., Mazzillo, A., & Monfardini, P. (2022). Local government auditing in Italy. In *Auditing practices in local governments: an international comparison*, Emerald Publishing Limited. 83-92.
- Saeed, S., Hamawandy, N., & Omar, R. (2020). Role of internal and external audit in public sector governance. A case study of Kurdistan regional government. *International Journal of Advanced Science and Technology*, 29(8), 1452-1462.
- Yang, L. (2021). "Auditor or Adviser? Auditor (In) .Dependence and Its Impact on Financial Management". *Public Administration Review* 81.3, 475-487.
- Putri, M. C., & Bergmans, B. (2022). THE INDEPENDENCE OF EXTERNAL AUDITOR IN INDONESIAN FINANCIAL SECTOR THROUGH PERFORMANCE MANAGEMENT SYSTEM. *Diponegoro Journal of Accounting*, 10(4).
- Rima, D., & Taleb , M. ( 2021). Independent External Auditors' Efficiency in Governmental Audits Spheres- Evidence from South African's. *PFMA Public Entities' Audits* .

- Jorge, S., Pinto, A., & Nogueira, S. (2023). Debate: Auditing and political accountability in local government—dealing with paradoxes in the relationship between the executive and the council. *Public Money & Management*, 43(3), 231-232.
- Ball, I. (2015). Debate: Would IPSAS help Greece? *Public Money & Management*, 35(6).
- Bento, R., Soh, W., Antonacopoulou, E., & Rigg. (2022). EmbeddingA" Reflexive Mindset: Lessons From Reconfiguring The Internal Auditing Practice.
- Caruana, J., & Magdalena, K. (2021). The Quest for Audit Quality in the Public Sector. *Accounting in Europe*, 1(2), 18.1.
- casar, m. e. (2013). *the un ipsas implementation project(The UN IPSAS Policy Framework)*. second edition(final version) .
- Castañeda, & Rodríguez, V. (2022). Is IPSAS implementation related to fiscal transparency and accountability?. . *BAR-Brazilian Administration Review*, 19.
- chalemagne, s. (2021). Internal Audit and Trust of Donors in Developing Countries. *The Case Benin, International Journal of Accounting, Finance and Risk Management*, 6(1).
- Cretu , C., Sîrbu, C., Gheonea, V., & Constandache. (2011). Presentation of financial statements according to IPSAS-A challenge for professional accountants. *EIRP Proceedings* .
- da Costa , M., & Maria da Conceição. (2021). Internal Audit and Risk Analysis: The Particular Case of a Public Entity in Portugal. *Management*, 9(2), 111-123.
- Di Vaio, A., Hasan, S., Palladino, R., & Hassan, R. (2023). The transition towards circular economy and waste within accounting and accountability models. *A systematic literature review and conceptual framework. Environment, development and sustainability*, 25(1), 734-810.
- Enofe, A., & al, O. (2013). The role of internal audit in effective management in public sector. *Research Journal of Finance and Accounting* 4.6.
- Explained, I. (2012). A Summary of International Public Sector Accounting Standards. 1(43).
- Ismaili, A., Ismajli, H., & Vokshi, N. (2021). The importance and challenges of the implementation of IPSAS accrual basis to the public sector. *The case of Kosovo. Accounting*, 7(5), 1109-1118.
- Asare, T. (2009). Internal auditing in the public sector: Promoting good governance and performance improvement. *International Journal on Governmental Financial Management*, 9(1), 15-28.
- Ball, I. (2015). Debate: Would IPSAS help Greece? *Public Money & Management*, 35(6).
- Bento, R., Soh, W., Antonacopoulou, E., & Rigg. (2022). EmbeddingA" Reflexive Mindset: Lessons From Reconfiguring The Internal Auditing Practice.
- Caruana, J., & Magdalena, K. (2021). The Quest for Audit Quality in the Public Sector. *Accounting in Europe*, 1(2), 18.1.
- casar, m. e. (2013). *the un ipsas implementation project(The UN IPSAS Policy Framework)*. second edition(final version) .

- Castañeda, & Rodríguez, V. (2022). Is IPSAS implementation related to fiscal transparency and accountability?. . *BAR-Brazilian Administration Review*, 19.
- chalemagne, s. (2021). Internal Audit and Trust of Donors in Developing Countries. *The Case Benin, International Journal of Accounting, Finance and Risk Management*, 6(1).
- Di Vaio, A., Hasan, S., Palladino, R., & Hassan, R. (2023). The transition towards circular economy and waste within accounting and accountability models. *A systematic literature review and conceptual framework. Environment, development and sustainability*, 25(1), 734-810.
- Enofe, A., & al, O. (2013). The role of internal audit in effective management in public sector. *Research Journal of Finance and Accounting* 4.6.
- Explained, I. (2012). A Summary of International Public Sector Accounting Standards. *I*(43).
- 

#### Websites:

- IFAC Proposed, M. D.-I. (2021, 9). *IFAC*. Retrieved 8 2022, from Audits of Less Complex Entities (LCEs): [file:///C:/Users/N'TIC/Downloads/IAASB-Less-Complex-Entities-Mapping-ISAs-to-Proposed-ISA-for-LCE-Documnt-1%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/N'TIC/Downloads/IAASB-Less-Complex-Entities-Mapping-ISAs-to-Proposed-ISA-for-LCE-Documnt-1%20(1).pdf)
- IFAC Proposed, M. D.-I. (2021, 9). *IFAC*. Retrieved 8 2022, from Audits of Less Complex Entities (LCEs): [file:///C:/Users/N'TIC/Downloads/IAASB-Less-Complex-Entities-Mapping-ISAs-to-Proposed-ISA-for-LCE-Documnt-1%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/N'TIC/Downloads/IAASB-Less-Complex-Entities-Mapping-ISAs-to-Proposed-ISA-for-LCE-Documnt-1%20(1).pdf)
- IPSAS. (2018). *IPSAS 1 PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENT*. Récupéré sur IFAC: [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A10-IPSAS-01\\_1.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A10-IPSAS-01_1.pdf) PAGE 165 ET 166

#### مراجع باللغة الفرنسية

#### Les ouvrages:

- République française, m. (2012). *République française, ministère de l'économie des finances, Guide pratique de la Lolf*. FRANCE: édition juin .
- Hernu, P. (s.d.). *Comptabilité Publique, Théorie, Pratique Et Evolution Du Système De Comptabilité Publique En* . France
- *Elaboré par le chercheur selon: Ministères des finance et des comptes publics, Recueil des normes comptables de l'état, France, juillet 2018,( en line), disponible*

#### Les articles:

- Hernu, P. (s.d.). *Comptabilité Publique, Théorie, Pratique Et Evolution Du Système De Comptabilité Publique En* . France.
- RECHKA, F., & KABBAJ, S. (2022). Les Normes Comptables internationales pour le Secteur Public (IPSAS) au Maroc et prise de décisions stratégiques. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 3((1-2)), 569-595.

#### Publications ministérielles :

- comptabilité, D. g. (2019). Appui à la Direction Générale de la Comptabilité pour la préparation de la mise en œuvre d'un système comptable en droits constatés page 04 sure 23.
- COMPTABILITE, C. N. (2021, 01 8). CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE (CNC). ALGIE .

**Siteweb :**

- [https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions\\_services/cnocp/RNCE/versions/RNCE\\_Juillet\\_2018\\_a\\_detruire.pdf](https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/cnocp/RNCE/versions/RNCE_Juillet_2018_a_detruire.pdf).

مراجع باللغة العربية

2 الكتب :

- لعلاوي لخضر. (2012). *IAS\_IFRS* معايير المحاسبة الدولية. الجزائر: 182 بجورج الكيفان الجزائر .
- مصطفى فرنوي ، و محمود جودة السيد. (2020). قياس مستوى التوافق المحاسبي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS وانعكاس ذلك على مؤشرات الأداء المالي وجذب الإستثمارات الأجنبية المباشرة. جامعة القاهرة: كلية التجارة.
- منصور كريم، حسوبة على ، و زملاءه . (2023). *المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية the international financial reporting standards (ifrs)* ، ط 1 ، القاهرة ، سنة 2023 ، ص 06 (المجلد 1). القاهرة.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2009). *إصدارات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام*. الأردن: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين مجموعة طلال
- كريم منصور ، حسوبة على، و زملاءه . (2023). *المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية the international financial reporting standards (ifrs)*. القاهرة مصر .
- مجمع الدولي للمحاسبين في القطاع العام. (2021). *إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS*.
- لعلاوي لخضر. (2012). *IAS\_IFRS* معايير المحاسبة الدولية. الجزائر: 182 بجورج الكيفان الجزائر
- منصور كريم، حسوبة على ، و زملاءه . (2023). *المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية the international financial reporting standards (ifrs)* ، ط 1 ، القاهرة ، سنة 2023 ، ص 06 (المجلد 1). القاهرة.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2009). *إصدارات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام*. الأردن: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين مجموعة طلال.
- كريم منصور ، حسوبة على، و زملاءه . (2023). *المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية the international financial reporting standards (ifrs)*. القاهرة مصر .
- مجمع الدولي للمحاسبين في القطاع العام. (2021). *إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS*

- أرشيد الخرابشة , ف ., محمود , ع & ., الوشاح , ا . (2020). دور تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات الختامية في الوزارات والدوائر الحكومية الاردنية .مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية. (2)28 ,

### 3 مداخلة :

- أمينة هناء جابي, حكيم ملياني. (2017). أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية – تجربة بلدية رام الله الفلسطينية نموذجاً. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية – جامعة الشهيد لخضر –الودي – الجزائر، 10 (2).
- رمة ضافري. (2021). المصادقة على حسابات الهيئات العمومية كمدخل لتعزيز الحوكمة- نظرة استشرافية-. بملتقى الوطني سبل تحديث الممارسات المحاسبية والرقابية وتفعيل الإصلاحات المحاسبية الجديدة في الإدارات العمومية.
- فاطمة عشة ، و لطفي شعباني. (2021). دور المعايير المحاسبية الدولية في تطوير نظام المحاسبة العمومية \_عرض التجربة الفرنسية. بملتقى الوطني سبل تحديث الممارسات المحاسبية والرقابية وتفعيل الإصلاحات المحاسبية الجديدة في الإدارات العمومية.
- قادة بن رحو، و حوادث جميلة. (2022). تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كأداة لتحسين الجودة والإفصاح المحاسبي في الجزائر دراسة حالة بلدية سيدي بلعباس. بلعباس الجزائر .
- فاطمة عشة ، و لطفي شعباني. (2021). دور المعايير المحاسبية الدولية في تطوير نظام المحاسبة العمومية \_عرض التجربة الفرنسية. بملتقى الوطني سبل تحديث الممارسات المحاسبية والرقابية وتفعيل الإصلاحات المحاسبية الجديدة في الإدارات العمومية .

### 4 مقالات:

- م ., & محمد. يوسف. (2018). قياس أثر الإفصاح الإلكتروني عن قائمة المركز المالي المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام علي تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة-دراسة ميدانية في دولة فلسطين. . المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، 3(2)، 426-444.
- هدا ب الاجودي زيد شريف ، و محمد حلو داود الخرسان. (2016). دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية والأجهزة الحكومية. . مجلة دراسات محاسبية ومالية.
- مصطفى فرنوي ، و محمود جودة السيد. (2020). قياس مستوى التوافق المحاسبي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS وانعكاس ذلك على مؤشرات الأداء المالي وجذب الإستثمارات الأجنبية المباشرة. جامعة القاهرة: كلية التجارة.
- رمة ضافري. (2021). المصادقة على حسابات الهيئات العمومية كمدخل لتعزيز الحوكمة- نظرة استشرافية-. بملتقى الوطني سبل تحديث الممارسات المحاسبية والرقابية وتفعيل الإصلاحات المحاسبية الجديدة في الإدارات العمومية.

- م.، & محمد. يوسف. (2018). قياس أثر الإفصاح الإلكتروني عن قائمة المركز المالي المعدلة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام علي تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة-دراسة ميدانية في دولة فلسطين. . *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، 3(2)، 426-444.
  - هداب الاجودي زيد شريف ، و محمد حلو داود الخرسان. (2016). دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية والأجهزة الحكومية. . *مجلة دراسات محاسبية ومالية*.
- 5 الأطروحات و الرسائل:
- 1-5 أطروحات الدكتوراة :
- مسعود. بوخالفي. ( 2019). متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas. جامعة غرداية، .
  - أمينة هناء جابي، حكيم ملياني. (2017). أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية – تجربة بلدية رام الله الفلسطينية نموذجاً. *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية- جامعة الشهيد لخضر -الودي - الجزائر*، 10(2).
  - قادة بن رحو، و حوادث جميلة. (2022). تبنى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كأداة لتحسين الجودة والإفصاح المحاسبي في الجزائر دراسة حالة بلدية سيدي بلعباس. بلعباس الجزائر .
  - مسعود. بوخالفي. ( 2019). متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas. جامعة غرداية، .

# قائمة الملاحق

## الملحق رقم (1): الاستبيان الموجه لعينة الدراسة.

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة تلمسان أبي بكر بلقايد

كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

استبيان موجه للمهنيين والأكاديميين والخبراء المحاسبين والماليين في الجزائر

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ...

في إطار التحضير لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق ، تم إنجاز هذا الاستبيان بهدف التعرف على دور تفعيل

التدقيق المحاسبي لترشيد نفقات الإدارات العمومية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS/IAS .

نرجو من سيادتكم الإجابة على عبارات الاستبيان وذلك بوضع بكل دقة وصدق وموضوعية إشارة (X) في الخانة التي

تتوافق مع رأيك، من أجل مساعدتنا للوصول إلى نتائج موضوعية يمكننا من تحقيق أهداف هذه الدراسة، نخطكم علما أن

الاجابات التي ستتحصل عليها من هذا الاستبيان مخصص لأغراض البحث العلمي فقط وسيكون موضع السرية التامة.

ولكم أوفر الشكر والامتنان ...مع فائق التقدير والاحترام

من إعداد طالب دكتوراه: خلاصي عمر .

➤ معلومات عامة عن المستجوبين

سوف يتم تقديم هذه الإستبائية لعينة من إدارات بوزارة خبراء المحاسبين ومحافظين الحسابات ومهنيين أخصائيين بالمحاسبة الدين

ساهموا بالإصلاحات المحاسبية للقطاع العام ضمن الإصلاحات الجديدة للمحاسبة بالإدارات العمومية .وكذلك على محافظي

الحسابات الدين أوكلت لهم مهمة المصادقة على حسابات الإدارات العمومية كالمستشفيات الجامعية.

المتغيرات	الخصائص	المتغيرات	الخصائص	المتغيرات	الخصائص
الصف	ذكر ( 1 )	المهنة	قضاة بمجلس المحاسبة ( 1 )	الخبرة	اقل من 5 سنوات ( 1 )
	أنثى ( 2 )		محافظ حسابات ( 2 )		5-10 سنوات ( 2 )
المؤهل العلمي	جامعي ( 1 )		إطار بوزارة المالية ( 3 )	المهنية	أكثر من 10 سنوات ( 3 )
	دراسات عليا ( 2 )	أخرى	أخرى (حدد) .....		

## 1- محور الأول التدقيق الداخلي

وجود خلية التدقيق الداخلي بالقطاع الخاص هدفها التكامل مع التدقيق الخارجي. وهذا ما نسعى إليه من خلال هذا المحور إلى محاولة نقل خصائص التدقيق الداخلي الموجودة بالقطاع الخاص إلى الإدارات العمومية (منظمات غير ربحية). بإعتباره نشاط محايد ومستقل يمكن ممارسته في منظمات ومؤسسات (ربحية أو غير ربحية) ، بواسطة موظفين تابعين لدى المؤسسات ، غايتهم مساعدة المؤسسة للوصول إلى أهدافها . وخاصة عند التكامل بين تقارير المالية للتدقيق الداخلي والخارجي، بإتباع أسلوب منظم في تقييم عمليات الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر للتحكم على أنشطة الإدارات والبحث دائما إلى خصائص الشفافية والمساءلة والاستقلالية. لنجاعة وترشيد نفقات الإدارات العمومية والاستعمال الحسن لمواردها، وتسيير النفقات وفق أهداف مضبوطة .

الرقم	العبارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
01	تطبق وحدة التدقيق الداخلي سياسات وإجراءات موضوعية ونزيهة بالإدارات العمومية .					
02	تساهم مصلحة التدقيق الداخلي من خلال المدقق والعاملين بالمصلحة بتقييم وإدارة المخاطر والحفاظ على الموارد والتحقق منها بشكل دوري وسنوي.					
03	يساهم المدقق الداخلي من خلال تقديم التقارير السنوية والدورية إلى الجهة المسؤولة (مجلس الإدارة) بالمساءلة والشفافية في ترشيد نفقات الإدارات العمومية.					
04	يساهم المدقق الداخلي في الرقابة على نفقات الإدارات العمومية من خلال اجتماعات مسؤولي مجلس الإدارة مع لجنة التدقيق .					
05	المدقق الداخلي يعتبر كأداة رقابية فعالة وإضافية إلى الرقابة القانونية للتحقيق في مدى الإلتزام بالقواعد المحاسبية وترشيد النفقات.					
06	يساهم التدقيق الداخلي في التأكد من أن عناصر الأصول هي كل ما يتحكم به والخصوم هو إلتزام لدى الإدارات					

					العمومية.
					07 يساهم التدقيق الداخلي في الحصول على معلومات ذات مصداقية والمعبرة عن الوضعية المالية الحقيقية للإدارات العمومية من خلال العرض والإفصاح عنها.
					08 وظيفة التدقيق الداخلي تزيد من قياس الأداء لدى الإدارات العمومية ويعمل على تحسين ثقة المواطنين.
					09 تساهم أدوات الرقابة الداخلية المعتمدة من المدقق الداخلي بتحسين الحوكمة والمساءلة وسير النفقات في الإدارات العمومية حسب الأهداف المسطرة.
					10 التدقيق الداخلي كرقابة وألية حديثة تساهم في تحديث الإدارات العمومية وترشيد نفقاتها.

## 2- المحور الثاني التدقيق الخارجي ( محافظ الحسابات):

للتدقيق الخارجي سمات وميزات يتميز بها في القطاع الاقتصادي كاستقلاليته لفحص الحسابات، في حين تزايد الإهتمام كذلك بإصلاحات جديدة في القطاع العمومي في الآونة الأخيرة والبحث عن آليات فعالة لإدارة الموارد المتاحة بعقلانية وبأهداف مسطرة تتحقق من وراءها نتائج إيجابية.

من خلال هذا المحور نريد التعرف على دور التدقيق الخارجي الممارس من طرف محافظ الحسابات كآلية رقابية فعالة تساهم في ترشيد نفقات الإدارات العمومية من خلال فحص وتدقيق حسابات الإدارات العمومية وبالتالي المساهمة في تعزيز خاصية الشفافية والمساءلة والاستقلالية بالقطاع العام لترشيد وحوكمة النفقات.

الرقم	العبارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
11	تساهم خاصية الاستقلالية والحياد لمحافظ الحسابات للوصول إلى حوكمة الإدارات العمومية.					
12	ضرورة استقلالية الرقابة على الإدارات العمومية الجزائرية عند تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام.					
13	تساهم خاصية الشفافية التي يتميز بها محافظ الحسابات في القطاع الخاص إلى نجاعة نفقات الإدارات العمومية.					

					14	عندما يتمتع محافظ الحسابات بالتأهيل المحاسبي والقانوني يساهم بمصادقية واستقلالية التقارير المالية للإدارات العمومية.
					15	تساهم خاصية المساءلة من خلال قراءة التقرير من طرف محافظ الحسابات على مجلس الإدارة في الكشف على الانحرافات وترشيد تسيير نفقات الإدارات العمومية في الوقت المناسب.
					16	يساهم محافظ الحسابات من خلال إعداد التقرير الدوري الابتدائي والتقرير السنوي في نجاعة وشفافية نفقات الإدارات العمومية.
					17	صلاحية محافظ الحسابات بدعوة انعقاد الجمعية الغير عادية عند وجود انحرافات حادة تساهم في نجاعة مراقبة نفقات الإدارات العمومية.
					18	سرد محافظ الحسابات الملاحظات والتحفظات على المديرين والمسؤولين يساهم في المساءلة وتصحيح الأخطاء في الوقت المناسب للإدارات العمومية.
					19	مصادقة محافظ الحسابات على التقارير المالية تساهم في نجاعة وترشيد نفقات الإدارات العمومية .
					20	تؤدي المهمة العادية والغير عادية لمحافظ الحسابات إلى تحقيق حوكمة رشيدة وتسيير عقلاني لنفقاتها.

### 3- المحور الثالث إعداد قائمة المركز المالي ( ميزانية الأصول والخصوم ):

إن تفعيل واستعمال المحاسبة المالية في إعداد القوائم المالية حسب معيار IPSAS01 أو IAS01 وفق أساس الاستحقاق تساهم في نجاعة وترشيد نفقات الإدارات العمومية . وهذا من خلال إعداد القائمة المالية أو ما يسمى المركز المالي للمؤسسة ( أصول، خصوم) وفق أساس الاستحقاق في إطار الإصلاحات لنظام المحاسبة في الإدارات العمومية الجزائرية .

الرقم	العبارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما

					21 إن إعداد الميزانية حسب معيار IPSAS01/IAS01 تساهم في تقييم تغيرات أصول ونفقات الإدارات العمومية بشكل دوري.
					22 إن إعداد ميزانية أصول / الخصوم وفق أساس الاستحقاق توفر لدى المستخدمين معلومات كاملة عن كل العمليات التي تقوم بها الإدارات العمومية.
					23 إعداد ميزانية أصول / الخصوم وفق أساس الاستحقاق يوفر بيانات مالية لإتخاذ قرارات مثلى في وقت المناسب.
					24 إن إعداد ميزانية الأصول / الخصوم يوفر الإفصاح عن كل الحسابات الختامية
					25 إن إعداد ميزانية الأصول / الخصوم يساهم ويوفر الرقابة على مستوى النفقات.
					26 إن إعداد ميزانية أصول / الخصوم تساهم في توفير بيانات وتطبيق خاصية المقارنة مابين السنوات.
					27 يساهم إعداد قائمة الميزانية حسب معيار المحاسبي الدولي IPSAS01/IAS01 بالإدارات العمومية، بالعرض العادل والحياد وتمثيل أثار معاملاتها وأحداثها بشكل صحيح وفقا لمعايير الاعتراف بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف.
					28 إن إعداد قائمة الميزانية وفق معيار IPSAS01/IAS01 وفق أساس الاستحقاق يوفر معلومات عن نفقات الإدارات العمومية بشفافية وإفصاح تام لكل المستخدمين.
					29 إن إعداد ميزانية الأصول / الخصوم وفق المعيار المحاسبي IPSAS01/IAS01 تساهم في توفير تقارير مالية فعالة لإتخاذ أي قرار مالي في الوقت المناسب.
					30 إعداد قائمة الميزانية حسب أساس الاستحقاق توفر معلومات محاسبية من أطراف خارجية كمحافظ الحسابات.

إن تبويب نفقات الإدارات العمومية بقائمة حسابات النتائج وفق المعيار المحاسبي الدولي IPSAS01/IAS01 المعد وفق أساس الاستحقاق أي التسيير القائم على النتائج والأهداف، تساهم في ترشيد نفقات الإدارات العمومية وحوكمة نفقاتها .

الرقم	العبارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
31	تساهم قائمة الدخل في عرض الإيرادات الواردة أو المحققة من طرف الإدارات العمومية.					
32	تساهم قائمة حسابات النتائج حسب أساس الاستحقاق في قابلية المقارنة بين نفقات الإدارات العمومية.					
33	تساهم خاصية المقارنة لحسابات النتائج لقياس جانب أداء نفقات الإدارات العمومية عوض محاولة تصفير نفقاتها من طرف الأمر بالصرف.					
34	تعتمد قائمة حسابات النتائج حسب مبدأ الاستحقاق على استقلالية نتيجة الدورة مما يساهم بتسجيل النفقات والإيرادات بكل سنة تخصها.					
35	تساهم قائمة حسابات النتائج حسب أساس الاستحقاق بتسجيل النفقات المترتبة عن خسائر القيمة قبل تحققها الفعلي، وتسجيل الإيراد للإدارات العمومية إلا بعد وقوعها الفعلي.					
36	إعتماد قائمة حسابات النتائج على مبدأ المحاسبة على أساس الاستحقاق بتسجيل الإيرادات عند حدوثها وتسجيل النفقة عند صرفها.					
37	تساهم إعداد قائمة حسابات النتائج حسب أساس الاستحقاق في تحسين صفة المتوقية وتوحيد بيانات الحسابات العامة .					
38	إعداد قائمة حسابات النتائج يسمح بوجود مبادئ المحاسبة حسب أساس الاستحقاق بالإدارات العمومية والحصول على					

					تقارير مالية عالية الجودة.
					39 إعتقاد حسابات النتائج على مبدأ المحاسبة على أساس الاستحقاق، طريقة مثلى لزيادة الشفافية العامة والمساءلة .
					40 تساهم المبادئ المحاسبية لقائمة حسابات النتائج المعدة وفق أساس الاستحقاق في إمكانية المقارنة بين البيانات المالية للإدارة للفترات السابقة مع بيانات مؤسسات إدارية أخرى. وبالوصول على تقارير مالية عالية الجودة.

#### 5- المحور الخامس تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:

تحديات إعتقاد وتطبيق المعايير المحاسبية لقطاع العام IPSAS وتوظيف التدقيق المحاسبي للرقابة وترشيد نفقات الإدارات العمومية في ظل الإصلاحات الدولية والجزائرية بالقطاع العام.

الرقم	العبارات	موافق	موافق تماما	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
41	أغلب البنود الموجودة بالميزانية العمومية التقليدية قابلة للمقارنة وفق المعايير المحاسبية وتحقق ميدانيا .					
42	المواءمة بين المعايير المحاسبية للقطاع العام الدولية والمعايير الفرنسية قابلة للتحقيق في بيئة القطاع العام الجزائري.					
43	المواءمة بين خصائص التدقيق المحاسبي الموجود بالقطاع الخاص والقطاع العام يترتب عنه فوائد تجريبية فعالة في ترشيد نفقات الإدارات العمومية.					
44	يساهم تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام إلى تحديث النظام المحاسبي و تحسين الحوكمة وزيادة الشفافية والمساءلة والمقارنة في ترشيد نفقات الإدارات العمومية .					
45	تساهم المعايير المحاسبية للقطاع العام في الإفصاح والتقييم ونقل القواعد الموجودة في تسيير المؤسسات الربحية للإدارات العمومية.					

					46	البيانات المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية للقطاع العام توفر الثقة والقدرة على المقارنة بين القوائم المالية على المستوى الدولي.
					47	توظيف النظام المعلوماتي كآلية جديدة عند إعداد الميزانية و عند تنفيذ الميزانية يساهم في ترشيد وشفافية نفقات الإدارات العمومية وتجسيد الحوكمة المالية .
					48	يسمح توظيف برنامج نظام المعلومات المالية بتصنيف ومراقبة المعلومات المتعلقة بالميزانية والمحاسبة والخزينة لإعداد حسابات منتظمة وصادقة وعرضها ضمن جداول مالية تعكس الصورة الحقيقية عن نتائج إقفال السنة المالية والتعبير عن الوضعية المالية للإدارات العمومية .
					49	الانتقال من ميزانية الوسائل إلى ميزانية النتائج يترتب عنه حرية التسيير من طرف الأمر بالصرف، وهذا يتطلب وجود رقابة خارجية مستقلة .
					50	يسمح تقرير محافظ الحسابات في مساءلة الأمرين بالصرف أمام أجهزة الرقابة المالية والمحاسبة لتبرير تقاريرهم المعدة على التسيير القائم على النتائج.

وننتظر من حضرتك مقترحات أو توصيات تفيدنا بها :

.....

.....

.....

وفي الأخير تقبلوا مني فائق التقدير والاحترام

République algérienne démocratique et populaire  
 Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique  
 Université de Tlemcen Abi Bakr Belkaid  
 Faculté des sciences économiques de gestion et commerciales  
 Département de comptabilité et des sciences financières  
 Spécialité : Comptabilité et Audit

Un questionnaire adressé aux professionnels, cadres universitaires et experts comptables et financiers en Algérie

Mes sincères salutations :

Pour la préparation de l'obtention d'un doctorat en comptabilité et audit, ce questionnaire a été établi dans le but d'identifier le rôle de l'activation de l'audit comptable dans la rationalisation des dépenses de l'administration publique conformément aux normes comptables internationales du secteur public (IPSAS/IAS).

Nous vous demandons de répondre aux énoncés du questionnaire avec exactitude, honnêteté et objectivité en plaçant un (X) dans la case qui correspond à votre opinion, afin de nous aider à atteindre des résultats objectifs permettant d'atteindre les objectifs de cette étude. Nous vous informons que les réponses que vous obtiendrez de ce questionnaire sont destinées à des fins de recherche scientifique uniquement et qu'elles seront strictement confidentielles.

Merci beaucoup... avec beaucoup d'appréciation et de respect

Préparé par un doctorant : KHALASSI Omar.

Superviseur : BENLOULOU Salim Badr Al-Din

➤ **Informations générales sur les répondants**

Ce questionnaire sera présenté à un échantillon des cadres du Ministère, experts comptables, commissaires aux comptes, et des professionnels spécialisés en comptabilité de la dette ayant contribué aux réformes comptables du secteur public dans le cadre des nouvelles réformes de la comptabilité dans les administrations publiques, et aussi des commissaires aux comptes chargés de la certification des comptes des administrations publiques telles que les hôpitaux universitaires.

Variables	Caractéristique	Variables	Caractéristique	Variables	Caractéristique
Sex	Male ( )	Qualification scientifique		Profession	Juge à la cour du comptes ( )
	Femelle ( )		Universitaire ( )		Commissaire aux comptes ( )

<b>expérience professionnelle</b>	Moins de 5 ans ( )		Etude supérieure ( )		Un cadre au ministère des finances ( )
	5-10 ans ( )		Certificat professionnel ( )		Des professionnels en comptabilité ( )
	Plus de 10 ans ( )		Autres .....		Autres (à préciser) ..... (à préciser) أخرى

### 1- Le premier chapitre : l'audit interne

L'existence d'une cellule d'audit interne dans le secteur privé dont l'objectif est de s'intégrer à l'audit externe. C'est ce que nous cherchons à travers ce chapitre, pour essayer de transférer les caractéristiques de l'audit interne dans le secteur privé vers les administrations publiques (organismes à but non lucratif). En tant qu'activité neutre et indépendante pouvant être pratiquée dans des organisations et des institutions (à but lucratif ou non), par des employés affiliés aux institutions, leur but est d'aider l'institution à atteindre ses objectifs, notamment lors de l'intégration entre les rapports financiers de l'audit internes et externe, en suivant une méthode systématique d'évaluation des processus de contrôle, de gouvernance et de gestion des risques, pour contrôler les activités des départements et toujours rechercher les caractéristiques de transparence, de responsabilité et d'indépendance. . Pour l'efficacité et la rationalisation des dépenses des administrations publiques, la bonne utilisation de leurs ressources et la gestion des dépenses selon des objectifs précis.

num	Les phrases	Tout à fait d'accord	D'ACCORD	Neutre	Je ne suis pas d'accord	Totalement en désaccord
1	L'unité d'audit interne applique des politiques et des procédures objectives et impartiales dans les administrations publiques.					

2	La Direction de l'Audit Interne, à travers l'auditeur et ses collaborateurs, contribue à l'évaluation et à la gestion des risques, au maintien et à la vérification des moyens sur une base périodique et annuelle.					
3	L'auditeur interne contribue en soumettant des rapports annuels et périodiques à la direction responsable (le conseil d'administration) avec responsabilité et transparence dans la rationalisation des dépenses des administrations publiques.					
4	L'auditeur interne contribue au contrôle des dépenses des administrations publiques par le biais des réunions des responsables du conseil avec le comité d'audit.					
5	L'auditeur interne est considéré comme un outil de contrôle efficace et complémentaire au contrôle légal pour enquêter sur le degré de respect des règles comptables et de rationalisation des dépenses.					
6	L'audit interne contribue à garantir que l'actif est tout ce qu'il contrôle et que le passif est une obligation des administrations publiques.					
7	L'audit interne contribue à obtenir des informations crédibles qui reflètent la véritable situation financière des administrations publiques par la présentation et la déclaration.					
8	La fonction d'audit interne augmente la mesure de la performance des administrations publiques et améliore la confiance des citoyens.					
9	Les outils de contrôle interne approuvés par l'auditeur interne contribuent à améliorer la gouvernance, la reddition des comptes et la gestion des dépenses dans les administrations publiques selon les objectifs établis.					
10	L'audit interne comme contrôle et mécanisme moderne qui contribue à la modernisation des administrations publiques et à la rationalisation de ses dépenses.					

## 2- Le deuxième chapitre : l'audit externe (le commissaire aux comptes) :

L'audit externe présente des caractéristiques et des avantages qui le caractérisent dans le secteur économique, tels que son indépendance dans l'examen des comptes, tandis que l'intérêt s'est également accru ces derniers temps pour les nouvelles réformes du secteur public et la recherche de mécanismes efficaces pour gérer rationnellement les ressources disponibles avec des objectifs établis qui mènent à des résultats positifs.

A travers ce chapitre, nous voulons identifier le rôle de l'audit externe pratiqué par le commissaire aux comptes comme un mécanisme de contrôle efficace qui contribue à la rationalisation des dépenses des administrations publiques en examinant et auditant les comptes des administrations publiques et contribuant ainsi au renforcement de la transparence, responsabilité et indépendance du secteur public pour la rationalisation et la gouvernance des dépenses.

num	Les phrases	Tout à fait d'accord	D'ACCORD	Neutre	Je ne suis pas d'accord	Totalement en désaccord
1	L'indépendance et l'impartialité du commissaire aux comptes contribuent à la gouvernance des administrations publiques.					
2	La nécessité d'un contrôle indépendant des administrations publiques algériennes lors de l'application des normes comptables pour le secteur public.					
3	La propriété de transparence qui caractérise le commissaire aux comptes du secteur privé contribue à l'efficacité des dépenses des administrations publiques.					
4	Lorsque le commissaire aux comptes dispose des qualifications comptables et juridiques, il contribue à la crédibilité et à l'indépendance des rapports financiers des administrations publiques.					
5	La propriété d'imputabilité, à travers la lecture du rapport du commissaire aux comptes du conseil d'administration, contribue à détecter les écarts et à rationaliser la gestion ponctuelle des dépenses de l'administration publique.					
6	En préparant le rapport périodique initial et le rapport annuel, le commissaire aux comptes contribue à l'efficacité et à la transparence des dépenses de l'administration publique.					

7	Le pouvoir du commissaire aux comptes de convoquer l'assemblée extraordinaire en cas de déviations brutales qui contribuent à l'efficacité de la maîtrise des dépenses des administrations publiques.					
8	La présentation des notes et réserves du commissaire aux comptes auprès des directeurs et les fonctionnaires contribue à la responsabilisation et à la correction rapide des erreurs par les administrations publiques.					
9	L'approbation du commissaire aux comptes sur les rapports financiers contribue à l'efficacité et à la rationalisation des dépenses des administrations publiques.					
10	La mission normale et extraordinaire du commissaire aux comptes conduit à la réalisation d'une bonne gouvernance et à une gestion rationnelle de ses dépenses.					

### 3- Le troisième Chapitre : La préparation de la situation de l'état financier (Le bilan actif et passif) :

L'activation et l'utilisation de la comptabilité financière dans la préparation des états financiers selon la norme IPSAS01 ou IAS01 selon la comptabilité d'exercice contribue à l'efficacité et à la rationalisation des dépenses des administrations publiques. Et se fait par l'établissement de l'état financier ou de la situation dite financière de l'institution (actif, passif) selon le principe de l'échéance dans le cadre des réformes du système comptable dans les administrations publiques algériennes.

num	Les phrases	Tout à fait d'accord	D'ACCORD	Neutre	Je ne suis pas d'accord	Totalement en désaccord
1	La préparation du bilan selon la norme IPSAS01/IAS01 contribue à l'évaluation régulière de l'évolution des actifs et des dépenses des administrations publiques.					
2	La préparation du bilan actif/passif selon le principe de l'échéance fournit aux utilisateurs des informations complètes sur toutes les opérations effectuées par les administrations publiques.					

3	La préparation d'un bilan actif/passif selon le principe de l'échéance fournit des données financières pour une prise de décision optimale et rapide.					
4	La préparation du bilan actif/passif fournit la déclaration de tous les comptes finaux					
5	La préparation du bilan actif/passif contribue et permet de contrôler le niveau des dépenses.					
6	La préparation du bilan actif/passif contribue à fournir des données et à appliquer le principe de comparaison entre les années.					
7	L'établissement du bilan conformément à la norme comptable internationale IPSAS01/IAS01 contribue aux administrations publiques, par une présentation fidèle, impartiale et une représentation adéquate des effets de leurs opérations et événements conformément aux normes de comptabilisation des actifs, passifs, produits et dépenses.					
8	La préparation de l'état du bilan selon IPSAS01/IAS01 sur le principe de l'échéance fournit des informations sur les dépenses de l'administration publique en toute transparence et la déclaration à tous les utilisateurs.					
9	La préparation du budget actif/passif conformément à la norme comptable IPSAS01/IAS01 contribue à fournir des rapports financiers efficaces pour prendre toute décision financière au moment idéal.					
10	La préparation du bilan selon la méthode de la comptabilité d'exercice, fournir des informations comptables provenant des parties externes, telles que les commissaires aux comptes.					

#### 4- Le Quatrième chapitre : L'élaboration d'une liste des comptes de résultats

La tabulation des dépenses des administrations publiques dans la liste des comptes de résultats conformément à la norme comptable internationale IPSAS01/IAS01 établie selon le principe de l'échéance, c'est-à-dire la gestion basée sur les résultats et les objectifs, contribue à la rationalisation des dépenses des administrations publiques et à la gouvernance de leurs dépenses.

num	Les phrases	Tout à fait d'accord	D'ACCORD	Neutre	Je ne suis pas d'accord	Totalement en désaccord
1	Le compte des résultats contribue à la présentation des revenus perçus ou réalisés par les administrations publiques.					
2	La liste des comptes de résultats selon le principe de l'échéance contribue à la comparabilité des dépenses des administrations publiques.					
3	Le caractère comparatif des comptes de résultats contribue à mesurer l'aspect performance des dépenses des administrations publiques au lieu de chercher à réduire leurs dépenses de la part de l'agent ordonnateur.					
4	La liste des comptes des résultats selon le principe de l'échéance dépend de l'indépendance du résultat de l'exercice, qui contribue à comptabiliser les dépenses et les recettes pour chaque année.					
5	La liste des comptes de résultats, selon le principe de l'échéance contribue dans l'enregistrement des dépenses occasionnées par les pertes de valeur avant leur réalisation effective, et l'enregistrement des recettes des administrations publiques seulement après leur survenance effective.					
6	L'adoption de la liste des comptes de résultats selon le principe de l'échéance en enregistrant les recettes lorsqu'elles sont réalisées et en enregistrant les dépenses lorsqu'elles sont décaissées.					
7	L'établissement d'une liste des comptes de résultats selon le principe de l'échéance contribue à améliorer la fiabilité et à la standardisation des données des comptes généraux.					

8	La préparation d'une liste de comptes des résultats permet l'existence des principes comptables sur la base de l'échéance dans les administrations publiques et l'obtention de rapports financiers de haute qualité.					
9	L'adoption des comptes de résultats sur le principe de l'échéance est un moyen idéal pour accroître la transparence et la responsabilité publiques.					
10	Les principes comptables pour la liste des comptes de résultats préparés selon le principe de l'échéance contribuent à la possibilité de comparer les états financiers de l'administration pour les périodes précédentes avec les données d'autres institutions administratives et d'obtenir des rapports financiers de haute qualité.					

### 5- Le cinquième chapitre : les défis de la mise en œuvre des normes comptables internationales IPSAS :

Les défis de l'adoption et de l'application des normes comptables IPSAS, l'utilisation de l'audit comptable pour le contrôle et la rationalisation des dépenses de l'administration publique à la lumière des réformes internationales et algériennes dans le secteur public.

num	Les phrases	Tout à fait d'accord	D'ACCORD	Neutre	Je ne suis pas d'accord	Totalement en désaccord
1	La plupart des éléments du budget publique traditionnel sont comparables selon les normes comptables et sont réalisés sur le terrain.					
2	L'harmonisation des normes comptables internationales du secteur public et des normes françaises est réalisable dans l'environnement du secteur public algérien.					
3	L'harmonisation des caractéristiques de l'audit comptable dans le secteur privé et le secteur public se traduit par des bénéfices expérimentaux effectifs dans la rationalisation des dépenses des administrations publiques.					
4	L'adoption des normes comptables du secteur public contribue à moderniser le système comptable, à améliorer la gouvernance, à accroître la transparence, la responsabilité et la comparaison dans la rationalisation des					

	dépenses de l'administration publique.					
5	Les normes comptables du secteur public contribuent à la déclaration, l'évaluation et le transfert des règles de gestion des entreprises à but lucratif aux administrations publiques.					
6	Les états financiers préparés conformément aux normes comptables du secteur public donnent confiance et permettent de comparer les états financiers au niveau international.					
7	L'utilisation du système d'information comme un nouveau mécanisme dans la préparation du budget et dans l'exécution du budget contribue à la rationalisation et à la transparence des dépenses de l'administration publique et à l'incarnation de la gouvernance financière.					
8	L'utilisation du programme du système d'information financière permet de classer et de contrôler les informations relatives au budget, à la comptabilité et à la trésorerie, pour établir des comptes réguliers et honnêtes et de les présenter dans des tableaux financiers qui reflètent l'image fidèle des résultats de la clôture de l'exercice et d'exprimer la situation financière des administrations publiques.					
9	Le passage du budget des moyens au budget des résultats se traduit par la liberté de gestion de la part de l'agent ordonnateur, ce qui nécessite la présence d'un contrôle externe indépendant.					
10	Le rapport du commissaire aux comptes permet de responsabiliser les ordonnateurs devant les organes de contrôle financier et comptable pour justifier leurs rapports établis sur la gestion axée sur les résultats.					

Nous attendons vos suggestions ou recommandations

.....  
 .....  
 .....  
 .....  
 .....

.....

Veillez agréer les assurances de ma très haute considération

ملحق رقم (2): نتائج اختبار الاتساق الداخلي للعبارات و محور التدقيق الداخلي.

		Correlations										
		العبارة 1	العبارة 2	العبارة 3	العبارة 4	العبارة 5	العبارة 6	العبارة 7	العبارة 8	العبارة 9	العبارة 10	التدقيق الداخلي
Spearman's rho	Correlation Coefficient	1,000	,696**	,603**	,570**	,538**	,509**	,635**	,492**	,674**	,534**	,815**
	1 العبارة Sig. (2-tailed)	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,696**	1,000	,585**	,474**	,420**	,496**	,633**	,501**	,571**	,491**	,699**
	2 العبارة Sig. (2-tailed)	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,603**	,585**	1,000	,467**	,361**	,391**	,562**	,485**	,392**	,449**	,656**
	3 العبارة Sig. (2-tailed)	,000	,000	.	,000	,002	,001	,000	,000	,001	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,570**	,474**	,467**	1,000	,659**	,551**	,544**	,526**	,513**	,488**	,739**
	4 العبارة Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,538**	,420**	,361**	,659**	1,000	,535**	,546**	,466**	,608**	,558**	,746**
	5 العبارة Sig. (2-tailed)	,000	,000	,002	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,509**	,496**	,391**	,551**	,535**	1,000	,750**	,568**	,587**	,598**	,767**
	6 العبارة Sig. (2-tailed)	,000	,000	,001	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
Correlation Coefficient	,635**	,633**	,562**	,544**	,546**	,750**	1,000	,681**	,652**	,645**	,781**	
7 العبارة Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	
N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	
Correlation Coefficient	,492**	,501**	,485**	,526**	,466**	,568**	,681**	1,000	,682**	,622**	,739**	
8 العبارة Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	
N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	
Correlation Coefficient	,674**	,571**	,392**	,513**	,608**	,587**	,652**	,682**	1,000	,801**	,817**	
9 العبارة												

العبارة 10	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
التدقيق الداخلي	Correlation Coefficient	,534**	,491**	,449**	,488**	,558**	,598**	,645**	,622**	,801**	1,000	,773**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,815**	,699**	,656**	,739**	,746**	,767**	,781**	,739**	,817**	,773**	1,000
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74

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

ملحق رقم (3): نتائج اختبار الاتساق الداخلي للعبارات ومحور التدقيق الخارجي.

		Correlations										
		العبارة 11	العبارة 12	العبارة 13	العبارة 14	العبارة 15	العبارة 16	العبارة 17	العبارة 18	العبارة 19	العبارة 20	التدقيق الخارجي
العبارة 11	Correlation Coefficient	1,000	,440**	,624**	,453**	,476**	,650**	,446**	,475**	,457**	,592**	,770**
	Sig. (2-tailed)	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,440**	1,000	,298**	,444**	,335**	,330**	,345**	,350**	,413**	,311**	,518**
العبارة 12	Sig. (2-tailed)	,000	.	,010	,000	,004	,004	,003	,002	,000	,007	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
العبارة 13	Correlation Coefficient	,624**	,298**	1,000	,355**	,425**	,651**	,403**	,407**	,532**	,538**	,694**
	Sig. (2-tailed)	,000	,010	.	,002	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,453**	,444**	,355**	1,000	,533**	,650**	,640**	,666**	,529**	,471**	,721**
العبارة 14	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,002	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
Spearman's rho	Correlation Coefficient	,476**	,335**	,425**	,533**	1,000	,670**	,626**	,629**	,463**	,471**	,748**
	Sig. (2-tailed)	,000	,004	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000
العبارة 15	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,650**	,330**	,651**	,650**	,670**	1,000	,641**	,685**	,594**	,578**	,838**
العبارة 16	Sig. (2-tailed)	,000	,004	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
العبارة 17	Correlation Coefficient	,446**	,345**	,403**	,640**	,626**	,641**	1,000	,602**	,535**	,657**	,793**
	Sig. (2-tailed)	,000	,003	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,475**	,350**	,407**	,666**	,629**	,685**	,602**	1,000	,549**	,575**	,760**
العبارة 18	Sig. (2-tailed)	,000	,002	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74

العبارة 19	Correlation Coefficient	,457**	,413**	,532**	,529**	,463**	,594**	,535**	,549**	1,000	,728**	,769**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
العبارة 20	Correlation Coefficient	,592**	,311**	,538**	,471**	,471**	,578**	,657**	,575**	,728**	1,000	,799**
	Sig. (2-tailed)	,000	,007	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
التدقيق الخارجي	Correlation Coefficient	,770**	,518**	,694**	,721**	,748**	,838**	,793**	,760**	,769**	,799**	1,000
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74

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

ملحق رقم (4): نتائج اختبار الاتساق الداخلي للعبارات ومحور إعداد قائمة المركز المالي.

		Correlations										إعداد قائمة المركز المالي
		العبارة 21	العبارة 22	العبارة 23	العبارة 24	العبارة 25	العبارة 26	العبارة 27	العبارة 28	العبارة 29	العبارة 30	
Spearman's rho	Correlation Coefficient	1,000	,680**	,548**	,408**	,573**	,509**	,675**	,567**	,552**	,349**	,676**
	21 العبارة Sig. (2-tailed)	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,002	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,680**	1,000	,689**	,584**	,712**	,527**	,674**	,587**	,624**	,556**	,782**
	22 العبارة Sig. (2-tailed)	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,548**	,689**	1,000	,623**	,732**	,634**	,584**	,510**	,600**	,481**	,747**
	23 العبارة Sig. (2-tailed)	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,408**	,584**	,623**	1,000	,717**	,668**	,614**	,598**	,605**	,554**	,741**
	24 العبارة Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
Correlation Coefficient	,573**	,712**	,732**	,717**	1,000	,640**	,627**	,658**	,735**	,577**	,838**	
25 العبارة Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	
Correlation Coefficient	,509**	,527**	,634**	,668**	,640**	1,000	,717**	,628**	,721**	,573**	,838**	
26 العبارة Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	
N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	
Correlation Coefficient	,675**	,674**	,584**	,614**	,627**	,717**	1,000	,702**	,683**	,594**	,830**	
27 العبارة												

	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,567**	,587**	,510**	,598**	,658**	,628**	,702**	1,000	,781**	,588**	,772**
28 العبارة	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,552**	,624**	,600**	,605**	,735**	,721**	,683**	,781**	1,000	,619**	,856**
29 العبارة	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,349**	,556**	,481**	,554**	,577**	,573**	,594**	,588**	,619**	1,000	,744**
30 العبارة	Sig. (2-tailed)	,002	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,676**	,782**	,747**	,741**	,838**	,838**	,830**	,772**	,856**	,744**	1,000
إعداد قائمة المركز المالي	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74

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

ملحق رقم (5): نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين العبارات ومحور قائمة حسابات النتائج.

Correlations

	العبارة	إعداد قائمة حسابات النتائج									
	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	
Correlation Coefficient	1,000	,742**	,624**	,645**	,513**	,589**	,613**	,572**	,704**	,538**	,771**
31 العبارة Sig. (2-tailed)	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
Correlation Coefficient	,742**	1,000	,598**	,634**	,505**	,431**	,548**	,485**	,496**	,427**	,668**
32 العبارة Sig. (2-tailed)	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
Correlation Coefficient	,624**	,598**	1,000	,804**	,610**	,550**	,662**	,661**	,627**	,624**	,810**
33 العبارة Sig. (2-tailed)	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
Correlation Coefficient	,645**	,634**	,804**	1,000	,637**	,566**	,679**	,636**	,687**	,583**	,852**
34 العبارة Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74

	Correlation Coefficient	,513**	,505**	,610**	,637**	1,000	,514**	,650**	,571**	,609**	,449**	,786**
35 العبارة	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,589**	,431**	,550**	,566**	,514**	1,000	,546**	,461**	,500**	,429**	,730**
36 العبارة	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,613**	,548**	,662**	,679**	,650**	,546**	1,000	,724**	,748**	,577**	,777**
37 العبارة	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,572**	,485**	,661**	,636**	,571**	,461**	,724**	1,000	,728**	,564**	,733**
38 العبارة	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,704**	,496**	,627**	,687**	,609**	,500**	,748**	,728**	1,000	,620**	,820**
39 العبارة	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,538**	,427**	,624**	,583**	,449**	,429**	,577**	,564**	,620**	1,000	,723**
40 العبارة	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
إعداد قائمة حسابات النتائج	Correlation Coefficient	,771**	,668**	,810**	,852**	,786**	,730**	,777**	,733**	,820**	,723**	1,000
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74

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

ملحق رقم (5): نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين العبارات ومحور التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية

في القطاع العام

		Correlations										تحديات تطبيق معايير المحاسبية الدولية
		العبارة 41	العبارة 42	العبارة 43	العبارة 44	العبارة 45	العبارة 46	العبارة 47	العبارة 48	العبارة 49	العبارة 50	
Spearman's rho	Correlation Coefficient	1,000	,563*	,324*	,117	,177	,271*	,218	,145	,222	,182	,534**
	41 العبارة Sig. (2-tailed)	.	,000	,005	,321	,132	,020	,063	,219	,057	,121	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74

	Correlation Coefficient	,563	1,000	,449	,321	,308	,379	,221	,297	,292	,332	,653**
42	العبارة Sig. (2-tailed)	,000	.	,000	,005	,008	,001	,058	,010	,012	,004	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,324	,449	1,000	,553	,579	,391	,337	,548	,452	,512	,631**
43	العبارة Sig. (2-tailed)	,005	,000	.	,000	,000	,001	,003	,000	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,117	,321	,553	1,000	,723	,533	,596	,678	,427	,649	,712**
44	العبارة Sig. (2-tailed)	,321	,005	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,177	,308	,579	,723	1,000	,590	,559	,597	,476	,615	,733**
45	العبارة Sig. (2-tailed)	,132	,008	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,271	,379	,391	,533	,590	1,000	,548	,381	,434	,543	,716**
46	العبارة Sig. (2-tailed)	,020	,001	,001	,000	,000	.	,000	,001	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,218	,221	,337	,596	,559	,548	1,000	,628	,507	,479	,692**
47	العبارة Sig. (2-tailed)	,063	,058	,003	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,145	,297	,548	,678	,597	,381	,628	1,000	,555	,534	,654**
48	العبارة Sig. (2-tailed)	,219	,010	,000	,000	,000	,001	,000	.	,000	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,222	,292	,452	,427	,476	,434	,507	,555	1,000	,537	,613**
49	العبارة Sig. (2-tailed)	,057	,012	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,182	,332	,512	,649	,615	,543	,479	,534	,537	1,000	,704**
50	العبارة Sig. (2-tailed)	,121	,004	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74
	Correlation Coefficient	,534	,653	,631	,712	,733	,716	,692	,654	,613	,704	1,000
	تطبيقات تحديات معايير المحاسبية الدولية Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.
	N	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74	74

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

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

ملحق رقم (7): نتائج اختبار ثبات الاستبيان.

## Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,925	20

## Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,951	20

## Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,869	10

ملحق رقم (8): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي.

## Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	Df	Sig.
لتدقيق الداخلي	,079	74	,161	,980	74	,223
لتدقيق الخارجي	,083	74	,155	,978	74	,123
إعداد قائمة المركز المالي	,067	74	,200	,985	74	,405
إعداد قائمة حسابات النتائج	,073	74	,169	,986	74	,403
لتدقيق المحاسبي	,071	74	,200	,970	74	,075
إعداد القوائم المالية	,097	74	,078	,959	74	,016
التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية	,087	74	,151	,970	74	,120

\*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

ملحق رقم (9): نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية.

## الصف

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ذكر	56	75,7	75,7	75,7
انثى	18	24,3	24,3	100,0
Total	74	100,0	100,0	

## المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
جامعي	44	59,5	59,5	59,5
دراسات عليا	23	31,1	31,1	90,5

شهادة مهنية	7	9,5	9,5	100,0
Total	74	100,0	100,0	

## المهنة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
عضوة بمجلس المحاسبة	18	24,3	24,3	24,3
محافظ حسابات	36	48,6	48,6	73,0
Valid إطار بوزارة المالية	20	27,0	27,0	100,0
Total	74	100,0	100,0	

## الخبرة المهنية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
قل من 5 سنوات	11	14,9	14,9	14,9
Valid 5-10 سنوات	17	23,0	23,0	37,8
كثير من 10 سنوات	46	62,2	62,2	100,0
Total	74	100,0	100,0	

## لديك إطلاع بالإصلاحات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا	12	16,2	16,2	16,2
Valid نعم	62	83,8	83,8	100,0
Total	74	100,0	100,0	

## لديك إطلاع على المعايير المحاسبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا	17	23,0	23,0	23,0
Valid نعم	57	77,0	77,0	100,0
Total	74	100,0	100,0	

ملحق رقم (10): نتائج التحليل الوصفي لأبعاد محور التدقيق المحاسبي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
التدقيق الداخلي	74	4,0751	,73590	,08555
التدقيق الخارجي	74	4,1568	,63550	,07388
التدقيق المحاسبي	74	4,1159	,58138	,06758

ملحق رقم (11): نتائج التحليل الوصفي لأبعاد محور إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
إعداد قائمة المركز المالي	74	4,0932	,58176	,06763
إعداد قائمة حسابات النتائج	74	4,0149	,57830	,06723
إعداد القوائم المالية	74	4,0541	,55701	,06475

ملحق رقم (12): نتائج التحليل الوصفي لأبعاد محور التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية	74	3,8986	,64202	,07463

ملحق رقم (13): نتائج اختبار مستوى أهمية التدقيق المحاسبي لترشيد النفقات الإدارية العمومية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
التدقيق المحاسبي	74	4,1159	,58138	,06758

One-Sample Test						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
					التدقيق المحاسبي	16,512

ملحق رقم (14): نتائج اختبار مستوى أهمية إعداد القوائم المالية لترشيد النفقات الإدارية العمومية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
اعداد القوائم المالية	74	4,0541	,55701	,06475

## One-Sample Test

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Test Value = 3	
					Lower	Upper
اعداد القوائم المالية	16,279	73	,000	1,05405	,9250	1,1831

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية	74	3,8986	,64202	,07463

ملحق رقم (15): نتائج اختبار مستوى الإصلاحات لترشيد نفقات الإدارة العمومية من خلال التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وإصلاحات الرقابة الخارجية حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية

## One-Sample Test

	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Test Value = 3	
					Lower	Upper
التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية	12,041	73	,000	,89865	,7499	1,0474

ملحق رقم (16): نتائج اختبار الفروق في الإصلاحات لترشيد نفقات الإدارة العمومية من خلال التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS وإصلاحات الرقابة الخارجية حسب محافظي الحسابات وقضاة مجلس المحاسبة وبعض الإطارات بوزارة المالية.

## ANOVA

التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,574	2	,287	,690	,505
Within Groups	29,516	71	,416		
Total	30,090	73			

ملحق 17 زيارات لدى مجالس المحاسبة و وزارة المالية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
Democratic and Popular Republic of Algeria  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
Ministry of Higher Education and Scientific Research  
جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان  
Abou Bekr Belkaid University - Tlemcen  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
Faculty of Economics, Commercial and Management Sciences  
نيابة العمادة المكلفة بالتكوين العالي في الطور الثالث والتأهيل الجامعي والبحث العلمي وكذا التكوين العالي في ما بعد التدرج  
Vice-Dean of Postgraduate Education, University Empowerment,  
scientific research and post graduate training  
Abou Bekr Belkaid University - Tlemcen



رقم / أ.ب.ك.أ. / ك.ع. ا.ق. ت. / 2022

الى السيد  
مدير المؤسسة الاستشفائية الجامعية أول نوفمبر 1954  
لولاية وهران

الموضوع / جمع المعلومات لإعداد أطروحة الدكتوراه

سيدي ،

يشرفنا أن نطلب من سادتكم الموافقة على مساعدة الطالب خلاصي محمر الذي  
يحضر شهادة دكتوراه ل م د في الموضوع التالي:

"افاق و فعالية التدقيق المحاسبي المالي لترشيد نفقات الإدارات العمومية

وفق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS "

لجمع المعلومات المتعلقة بعمله البحثي داخل مؤسستك لهذا الغرض، نعتد على

تعاونك الثمين، في تسهيل مهمته داخل مؤسستك.

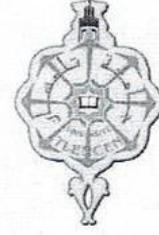
أرجو قبول سيدي المدير تحيتنا الموقرة.

تلمسان في ..... 2022 .....

نائب العميد

د. بنعلي بن علي  
نائب العميد المكلف بما بعد التدرج  
البحوث العلمية والعلاقات الخارجية

ملاحظة : أطلب جيدا أن معلوماتك ستبقى سرية بين معلومات 60 شركة .



نيابة العمادة المكلفة بالتكوين العالي في الطور الثالث والتأهيل الجامعي والبحث العلمي وكذا التكوين العالي في ما بعد التدرج  
Vice-Dean of Postgraduate Education, University Empowerment,  
scientific research and post graduate training  
Abou Bekr Belkaid University - Tlemcen

رقم /.../ك.ع. ا.ق.ت. 2022

الى السيد  
رئيس مجلس المحاسبة  
الجزائر العاصمة

الموضوع/ جمع المعلومات لإعداد أطروحة الدكتوراه

سيدي ،

يشرفنا أن نطلب من سادتكم الموافقة على مساعدة الطالب خلاصي محم الذي  
يحضر شهادة دكتوراه ل م د في الموضوع التالي:

"افاق و فعالية التدقيق المحاسبي المالي لترشيد نفقات الإدارات العمومية  
وفق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS"

جمع المعلومات المتعلقة بعمله البحثي داخل مؤسستك لهذا الغرض، نعتد على  
تعاونك الثمين، في تسهيل مهمته داخل مؤسستك.  
أرجو قبول سيدي المدير تحيتنا الموقرة.

تلمسان في 2022 جوان 28

نائب العميد

د. سميرة عماري مالطي  
نائب العميد المكلفة بما بعد التدرج  
البحث العلمي والعلاقات الخارجية

ملاحظة: أملك جيدا أن معلوماتك ستبقى سرية بين معلومات 60 شركة .



نيابة العمادة المكلفة بالتكوين العالي في الطور الثالث والتأهيل الجامعي والبحث العلمي وكذا التكوين العالي في ما بعد التدرج  
Vice-Dean of Postgraduate Education, University Empowerment,  
scientific research and post graduate training  
Abou Bekr Belkaid University - Tlemcen

رقم /153.../ك.ع. ا.ق. ت.ت/2022

الى السيد  
مدير المركز الجامعي الاستشفائي  
لولاية بن تموشنت

الموضوع/ جمع المعلومات لإعداد أطروحة الدكتوراه

سيدي ،

يشرفنا أن نطلب من سادتكم الموافقة على مساعدة الطالب خلاصي محمر الذي  
يحضر شهادة دكتوراه ل م د في الموضوع التالي:

"افاق و فعالية التدقيق المحاسبي المالي لترشيد نفقات الإدارات العمومية  
وفق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS"

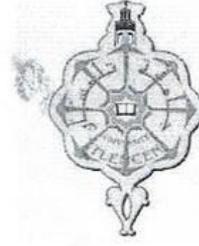
لجمع المعلومات المتعلقة بعمله البحثي داخل مؤسستك لهذا الغرض، نعتد على

تعاونك الثمين، في تسهيل مهمته داخل مؤسستك.

أرجو قبول سيدي المدير تحيتنا الموقرة.

تلمسان في ..... 2022 جان 28

نائب العميد  
د. سميرة حكيمي مالطي  
نائب العميد المكلفة بمتابعة بناء بناد الشدرج  
البحوث التطبيقية والعلاقات الخارجية



نيابة العمادة المكلفة بالتكوين العالي في الطور الثالث والتأهيل الجامعي والبحث العلمي وكذا التكوين العالي في ما بعد التدرج  
Vice-Dean of Postgraduate Education, University Empowerment,  
scientific research and post graduate training  
Abou Bekr Belkaid University - Tlemcen

رقم /.../154/ك.ع. ا.ق. ت.ت/2022

الى السيد  
مدير مقر وزارة المالية  
بن عكنون

الموضوع/ جمع المعلومات لإعداد أطروحة الدكتوراه

سيدي ،

يشرفنا أن نطلب من سادتكم الموافقة على مساعدة الطالب خلاصي محمر الذي  
يحضر شهادة دكتوراه ل م د في الموضوع التالي:

"افاق و فعالية التدقيق المحاسبي المالي لترشيد نفقات الإدارات العمومية

وفق انمعايير المحاسبية الدولية IPSAS/IAS "

لجمع المعلومات المتعلقة بعمله البحثي داخل مؤسستك لهذا الغرض، نعتد على

تعاونك الثمين، في تسهيل مهمته داخل مؤسستك.

أرجو قبول سيدي المدير تحيتنا الموقرة.

تلمسان في 28/08/2022

نائب العميد  
د. بوشهيلة غلمازي مالطي  
نائب العميد، المكتبة بما بعد التدرج  
البحث العلمي والعلاقات الخارجية

# ملحق 19 وثائق المتعلقة بالمستشفى العمومي بتموشنت

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة الصحة

وزارة المالية

00000704

قرار وزاري مشترك رقم 28-28 المؤرخ في 03 جانفي 2022 والمتضمن توزيع الإيرادات والنفقات والمناصب المالية للمؤسسات العمومية الاستشفائية، المؤسسات العمومية للصحة الجوارية والمؤسسات الاستشفائية المتخصصة لكل ولاية والمراكز الاستشفائية الجامعية لسنة 2022.

إن وزير المالية،  
ووزير الصحة،

- بمقتضى القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية سنة 1984 والمتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم،
- وبمقتضى القانون رقم 84-21 المؤرخ في 24 ديسمبر سنة 1984 والمتضمن قانون المالية لسنة 1985 المعدل والمتمم،
- وبمقتضى القانون رقم 87-29 المؤرخ في 23 ديسمبر سنة 1987 والمتضمن قانون المالية لسنة 1988 لاسيما المادة 189 منه،
- وبمقتضى القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2014 والمتضمن قانون المالية لسنة 2015 لاسيما المادة 127 منه،
- وبمقتضى القانون رقم 21-16 المؤرخ في 30 ديسمبر 2021 والمتضمن قانون المالية لسنة 2022،
- بمقتضى الأمر رقم 15-01 المؤرخ في 23 يوليو سنة 2015، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، لا سيما المادة 51 منه.
- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 21-281 المؤرخ في 7 جويلية سنة 2021، والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة، المعدل والمتمم،
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 97-465 المؤرخ في 02 ديسمبر سنة 1997 الذي يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الاستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها، المتمم،
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 97-467 المؤرخ في 02 ديسمبر سنة 1997 الذي يحدد قواعد إنشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيمها وسيرها، المتمم،
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 05-459 المؤرخ في 30 نوفمبر سنة 2005 والمتضمن إنشاء المؤسسة الاستشفائية لعين تموشنت وتنظيمها وسيرها،
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 06-143 المؤرخ في 26 أبريل سنة 2006 والمتضمن إنشاء المؤسسة الاستشفائية لسكيدة وتنظيمها وسيرها،
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 06-384 المؤرخ في 28 أكتوبر سنة 2006 والمتضمن إنشاء المؤسسة الاستشفائية لعين الترك لولاية وهران وتنظيمها وسيرها،
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 06-422 المؤرخ في 22 نوفمبر سنة 2006 والمتضمن إنشاء المؤسسة الاستشفائية لعين أزال لولاية سطيف وتنظيمها وسيرها،
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 19 مايو سنة 2007 المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها، المعدل والمتمم،
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07-209 المؤرخ في 01 يوليو سنة 2007، المتضمن إنشاء المؤسسة الاستشفائية لديوش مراد، ولاية قسنطينة، وتنظيمها وسيرها.
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 12-281 المؤرخ في 09 يوليو سنة 2012 المتضمن إنشاء مؤسسات استشفائية لطب العيون وتنظيمها وسيرها، المتمم.
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 28-28 المؤرخ في 03 جانفي 2022 والمتضمن توزيع الإعتمادات المخصصة لوزير الصحة من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2022،
- بمقتضى القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 13 جوان 2013، المتعلق بمدونة ميزانية المراكز الاستشفائية الجامعية، المؤسسات الاستشفائية المتخصصة، المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية.
- بمقتضى التعليمات الوزارية المشتركة رقم 07 المؤرخة في 13 ماي سنة 2015 المتعلقة بكيفيات توزيع وتعديل توزيع الإيرادات والنفقات والمناصب المالية للمؤسسات العمومية للصحة.

بقران:

المادة الأولى: تطبيقا للمادة 127 من القانون رقم 10-14 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2014 المتضمن قانون المالية لسنة 2015 المشار إليه أعلاه، فإن التوزيع الإجمالي للإيرادات والنفقات على كل ولاية وحسب كل عنوان بما فيها الأرصدة الباقية من السنوات المالية السابقة، يعدل وفقا للجدولين "أ" و "ب" الملحقين بهذا القرار.

المادة 2: توزيع الإيرادات والنفقات للمؤسسات العمومية الاستشفائية، المؤسسات العمومية للصحة الجوارية و المؤسسات الاستشفائية المتخصصة و المراكز الاستشفائية الجامعية كما يلي:

- الإيرادات:	493.889.522.000	دج
- النفقات:	472.289.522.000	دج
- فائض في الإيرادات:	21.600.000.000	دج

المادة 3: التوزيع المفصل حسب كل عنوان و باب للمراكز الاستشفائية الجامعية وفقا للجدولين "أ" و "ب" الملحقين بهذا القرار و المصادق عليها من طرف الوزير المكلف بالصحة.

المادة 4: التوزيع المفصل للإيرادات و النفقات المتخصصة للمؤسسات العمومية الاستشفائية، المؤسسات العمومية للصحة الجوارية و المؤسسات الاستشفائية المتخصصة في نفس الولاية بمقرر مشترك بين مدير الصحة و السكان و مدير كل مؤسسة معنية.

المادة 5: يوزع تعداد مستخدمي المؤسسات الصحية وفقا للجدول "ج" الملحق بهذا القرار.  
- حسب كل ولاية بالنسبة للمؤسسات العمومية الاستشفائية، المؤسسات العمومية للصحة الجوارية و المؤسسات الاستشفائية المتخصصة.

- حسب كل مركز استشفائي جامعي.  
- يضبط توزيع تعداد المستخدمين لكل مؤسسة عمومية استشفائية و/أو كل مؤسسة عمومية للصحة الجوارية و/أو كل مؤسسة استشفائية متخصصة من طرف مدير الصحة و السكان و مدير كل مؤسسة معنية.  
- تقدر المناصب المالية الغير موزعة بـ 7830 منصب (2500 ممارس متخصص، 1200 طبيب عام، 1800 شبه طبي، 500 قابلة، 200 نفساني وبيولوجي، 630 عون اداري و 1000 عون متقاعد).

المادة 6: يكلف المدير العام للميزانية، المدير العام للحسابات لوزارة المالية و مدير المالية و الوسائل لوزارة الصحة، كل فيما يخصه بتنفيذ هذا القرار.

23 1531 2022

حرر بالجزائر في:

ع / وزير الصحة

ع / وزير المالية

المجموع الفرعي	مبلغ	مبلغ	فروع			فروع			مبلغ									
			مبلغ	مبلغ	مبلغ	مبلغ	مبلغ	مبلغ										
2 100 000 000	21 500 000	91 200 000	156 000 000	132 000 000	180 000 000	210 000 000	25 750 000	154 000 000	120 000 000	204 000 000	204 000 000	204 000 000	204 000 000	204 000 000	204 000 000	204 000 000	204 000 000	204 000 000
2 400 000 000	335 120 000	121 100 000	200 000 000	200 000 000	225 000 000	225 000 000	29 000 000	190 000 000	185 200 000	201 200 000	201 200 000	201 200 000	201 200 000	201 200 000	201 200 000	201 200 000	201 200 000	201 200 000
2 700 000 000	110 750 000	18 000 000	15 600 000	18 000 000	21 000 000	22 000 000	2 000 000	9 750 000	31 000 000	17 500 000	17 500 000	17 500 000	17 500 000	17 500 000	17 500 000	17 500 000	17 500 000	17 500 000
1 700 000 000	912 000 000	54 200 000	111 200 000	100 000 000	103 750 000	111 000 000	10 000 000	80 000 000	83 200 000	120 200 000	120 200 000	120 200 000	120 200 000	120 200 000	120 200 000	120 200 000	120 200 000	120 200 000
1 000 200 000	100 200 000																	
20 000 000	21 200 000	4 500 000	3 900 000	4 200 000	5 000 000	5 500 000	720 000	2 400 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000
4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000
194 503 000	46 927 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000
6 352 202 000	1 531 202 000	311 120 000	204 000 000	540 000 000	540 000 000	540 000 000	540 000 000	540 000 000	540 000 000	540 000 000	540 000 000	540 000 000	540 000 000	540 000 000	540 000 000	540 000 000	540 000 000	540 000 000

المبلغ الثاني: نقاات التجميع

المجموع الفرعي	مبلغ	مبلغ	فروع			فروع			مبلغ									
			مبلغ	مبلغ	مبلغ	مبلغ	مبلغ	مبلغ										
9 200 000	7 000 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000
22 220 000	4 000 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000
34 320 000	12 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000
14 210 000	8 000 000	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000
37 000 000	1 400 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000
24 500 000	7 100 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000
71 000 000	3 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000
5 100 000	400 000	350 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000
50 000 000	5 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000
40 000 000	4 000 000	42 500 000	21 000 000	21 000 000	20 500 000	21 000 000	21 000 000	21 000 000	21 000 000	21 000 000	21 000 000	21 000 000	21 000 000	21 000 000	21 000 000	21 000 000	21 000 000	21 000 000
11 700 000	25 000 000	8 200 000	15 800 000	17 000 000	12 900 000	12 900 000	2 100 000	6 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000
50 750 000	22 000 000	9 200 000	20 200 000	14 250 000	15 250 000	22 000 000	8 300 000	20 250 000	20 250 000	21 250 000	21 250 000	21 250 000	21 250 000	21 250 000	21 250 000	21 250 000	21 250 000	21 250 000
1 200 000 000	20 000 000	31 500 000	80 000 000	72 000 000	65 915 000	65 915 000	31 000 000	150 720 000	150 720 000	150 720 000	150 720 000	150 720 000	150 720 000	150 720 000	150 720 000	150 720 000	150 720 000	150 720 000
8 133 210 000	2 000 000 000	200 000 000	610 000 000	610 000 000	607 700 000	607 700 000	200 000 000	612 700 000	612 700 000	625 300 000	625 300 000	625 300 000	625 300 000	625 300 000	625 300 000	625 300 000	625 300 000	625 300 000

المبلغ الثاني: نقاات التجميع

إيرادات سنة 2022

ولاية عن تيمونلت

الفتح الأول

المجموع الفرعي	٢٠٢١ من تيمونلت	٢٠٢٠ من الأمل و التطل	المؤسسات العمومية التابعة للولاية						المؤسسات الاقتصادية العمومية						ملاحظات
			حمام الوحد	بني صاف	الطابية	٢٠٢١ من تيمونلت	الطابية	بني صاف	حمام الوحد	عن تيمونلت					
4.333.413.000	2.411.402.000	257.879.000	577.290.000	451.529.000	457.108.000	531.646.000	85.103.000	444.839.000	462.352.000	714.010.000	180.000.000	1	مستأجرة الدولة		
1.443.000.000	413.000.000	100.000.000	100.000.000	120.000.000	140.000.000	120.000.000	30.000.000	130.000.000	130.000.000	-	-	2	مساهمة هيئات التسيار الاجناسي		
15.000.000	590.000	5.000.000	1.200.000	1.200.000	1.100.000	1.000.000	1.000.000	1.500.000	1.000.000	1.500.000	-	3	مساهمة المؤسسات و الهيئات العمومية		
261.800.000	-	20.000.000	-	40.000.000	30.000.000	37.000.000	3.000.000	30.000.000	31.000.000	52.000.000	-	4	البركات و اودية من ممتلكات المؤسسة		
8.133.313.000	2.824.002.000	282.979.000	678.490.000	412.769.000	427.240.000	629.646.000	119.103.000	614.339.000	625.362.000	948.340.000	-	5	بوزيد لغون		
												6	رخصة الطرقات البلدية		
														مجموع الفتح الأول	

