



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث LMD

ميدان العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

تقييم آليات الرقابة المالية في الجزائر في ظل عصنة نظام المحاسبة العمومية  
- دراسة ميدانية -

إشراف الأستاذ الدكتور:

الأزهر عزه

إعداد الطالب:

محمد الصالح بلول

نوقشت وأجيزت بتاريخ: 2020/12/16

أمام اللجنة المكونة من السادة

| الرقم | الإسم واللقب           | الرتبة               | الجامعة الأصلية                | الصفة        |
|-------|------------------------|----------------------|--------------------------------|--------------|
| 01    | أ.د. محمد دينوري سالمى | أستاذ التعليم العالي | جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي | رئيسا        |
| 02    | أ.د. الأزهر عزه        | أستاذ التعليم العالي | جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي | مشرفا ومقررا |
| 03    | د. بلقاسم بن خليفة     | أستاذ محاضر أ        | جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي | مناقشا       |
| 04    | د. فاتح سردوك          | أستاذ محاضر أ        | جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي | مناقشا       |
| 05    | أ.د. عبد الله مايو     | أستاذ التعليم العالي | جامعة قاصدي مرباح - ورقلة      | مناقشا       |
| 06    | د. عبد العزيز قتال     | أستاذ محاضر أ        | جامعة العربي التبسي - تبسة     | مناقشا       |

الموسم الجامعي: 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع بأسمى عبارات الشكر والامتنان إلى من قال في شأنهما  
الله عز وجل

{وَإِخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا}

والدي المجاهد العربي بلول والوالدة الحبيبة أطل الله في عمرهما.

إلى الزوجة الكريمة.

إلى ابنتي العزيزة "ميار".

إلى إخوتي وزوجاتهم وأبنائهم.

إلى أخواتي وأزواجهن وأبنائهم.

إلى عمي وعمتي وخالي.

إلى كل الأصحاب والأصدقاء.

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل.

محمد الصالح بن العربي بلول

# شكر وعرفان

الحمد لله حمدا يوافي نعمته ويكافئ مزيده، ونشكره على توفيقه لي في إتمام هذا العمل.

قال الله سبحانه وتعالى: {لَئِنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ} [إبراهيم: 07]

واقترء برسول الله سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم الذي حثنا على الشكر فقال: " لا يشكر الله من لا يشكر الناس"، فأتقدم بجزيل الشكر والعرفان للأستاذ المشرف الأستاذ الدكتور الأزهر عزه على نصائحه وتوجيهاته وحرصه الدائم على متابعة إنجاز هذا العمل والتي دفعت به نحو الأفضل.

ثم شكري لجميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي الذين كان لهم الفضل في تكويننا خلال جميع مراحل الدراسة الجامعية.

كما أتوجه بالشكر إلى الأساتذة محكمي الاستبيان على ما قدموه من توجيهات ونصائح وأخص

بالذكر أساتذتي الأفاضل الدكتور زكريا دمدوم، الدكتور نصر ضو، الأستاذ سمير آيت يسعد

كما أترحم على روح المرحوم الأستاذ الدكتور خالد جمال الجعارات رحمه الله وأسكنه فسيح جناته

وجعل مساعدته لنا في ميزان حسناته.

وإلى كل الأساتذة والإطارات أفراد عينة الدراسة الذين تمت مقابلتهم واستقصاء آرائهم الموضوعية

فلهم مني أسى عبارات الشكر والاحترام.

دون أن يفوتني أن أشكر أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على قبولهم مناقشة هذا العمل وإبداء

ملاحظاتهم القيمة.

كما أشكر كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إنجاز هذه الدراسة.

إلى كل هؤلاء جزاكم الله خيرا، وبارك في جهودكم، وجعل ذلك في ميزان حسناتكم.

محمد الصالح بن العربي بلول

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم أداء آليات الرقابة المالية في الجزائر ومعرفة واقعها والاتجاهات الحديثة لتطويرها في ظل نظام المحاسبة العمومية الحالي ومشروع عصرنته المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وهذا بتحديد الانعكاسات والآثار المحتملة لتطبيقه على آليات الرقابة المالية من وجهة نظر الأكاديميين أساتذة الجامعة المهتمين بمجال المالية العمومية والمهنيين من إطارات مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية وكل من المحاسبين العموميين والمراقبين الماليين، وذلك بدراسة وتشخيص واقع مختلف الآليات الرقابية وتحديد مدى فعالية نظام المحاسبة العمومية الحالي وتأثيره عليها ومعرفة متطلبات تبني مشروع العصرنة والعوائق التي يمكن أن تواجهه واستشراف إسهامات المشروع في تطوير وتفعيل الأداء الرقابي.

ولقد توصلت الدراسة إلى إمكانية مساهمة تطبيق مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية ومن خلاله القانون العضوي لقوانين المالية في تفعيل عمل وأداء الرقابة المالية الذي يواجه حاليا جملة من المعوقات من حيث الإمكانيات البشرية والمادية للأجهزة الرقابية، وأهداف ونتائج العملية الرقابية، وكذلك من حيث نظم المعلومات والتقارير الرقابية، فتطبيق مشاريع الإصلاح المختلفة وخاصة عصرنة النظام المحاسبي العمومي يمكن الجزائر من الحصول على أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا لتصميم نظام فعال يسمح بعرض قوائم مالية تتصف بالمصداقية وتحقق الشفافية في تسيير المالية العمومية، مما يلزم على مختلف الآليات الرقابية تكيف عملها وفقا للمعايير الدولية فلنجاح التطبيق السليم لذلك مواجهة جملة من التحديات التنظيمية والتقنية والتدريبية.

**الكلمات المفتاحية:** رقابة مالية، محاسبة عمومية، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، رقابة على الأداء.

**Abstract:**

*This study aims at assessing the performance of Algeria's financial control mechanisms and to know their realities and recent trends for their development under the current public accounting system and its modernization project, inspired by international accounting standards in the public sector, by identifying the implications and potential implications of its application to financial control mechanisms from the perspective of academic scholars interested in the field. The financial sector and the professionals of the Accounting Council, the General Inspectorate of Finance, and both public accountants and financial controllers, by studying and diagnosing the reality of the various control mechanisms and determining the effectiveness of the current public accounting system and its impact on them, and knowing the requirements for adopting the modernization project and the obstacles that may be faced and foreseeing the project's contributions to developing and activating the supervisory performance.*

*The study concluded that the application of the modernization project of the public accounting system, and through it the organic law of financial laws, can contribute to activating the work and performance of financial control, which is currently facing a number of obstacles in terms of the human and material capabilities and the objectives and results of the control process, as well as in terms of information systems and control reports. The application of various reform projects, especially the modernization of the public accounting system, enables Algeria to obtain the best accounting practices that are internationally agreed upon to design an effective system that allows the presentation of credible financial statements and achieves transparency in the conduct of public finances, which requires the various control mechanisms to adapt their work in accordance with international standards. For the successful implementation of this, it will face a number of organizational, technical and training challenges.*

**Key words:** *Financial control, Public accounting, International Public sector Accounting Standards (IPSAS), Performance Audit .*

## قائمة المحتويات

|              |                         |
|--------------|-------------------------|
| العنوان..... | الصفحة                  |
| I.....       | الإهداء                 |
| II.....      | شكر وعرفان              |
| III.....     | الملخص                  |
| V .....      | قائمة المحتويات         |
| IX .....     | قائمة الجداول           |
| XII .....    | قائمة الأشكال           |
| XIV .....    | قائمة الملاحق           |
| XVI.....     | قائمة المختصرات والرموز |
| ح-أ .....    | المقدمة العامة          |

### الفصل الأول: الأدبيات النظرية للموضوع (المحاسبة العمومية، الرقابة المالية)

|         |  |
|---------|--|
| 2.....  | تمهيد  |
| 3.....  | المبحث الأول: نظام المحاسبة العمومية ومشروع عصرنتها في الجزائر                             |
| 3.....  | المطلب الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر                                       |
| 9.....  | المطلب الثاني: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كآلية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية |
| 17..... | المطلب الثالث: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر                               |
| 24..... | المبحث الثاني: الإطار العام للرقابة المالية  |
| 24..... | المطلب الأول: الرقابة المالية أهدافها وأهميتها   |
| 29..... | المطلب الثاني: مبادئ الرقابة المالية ومقومات نجاحها  |
| 32..... | المطلب الثالث: أنواع الرقابة المالية ووسائلها  |
| 34..... | المبحث الثالث: آليات الرقابة المالية في الجزائر  |
| 34..... | المطلب الأول: آليات الرقابة المالية الإدارية   |
| 47..... | المطلب الثاني: آليات الرقابة المالية القضائية  |
| 52..... | المطلب الثالث: آليات الرقابة المالية السياسية  |
| 55..... | المبحث الرابع: الاتجاهات الحديثة لتطوير وتفعيل أداء الرقابة المالية                        |
| 55..... | المطلب الأول: الانتقال من الرقابة الكلاسيكية إلى الرقابة على الأداء                        |

|         |   |
|---------|---|
| 59..... | المطلب الثاني: عصرنة نظام الموازنة العامة ودوره في تفعيل الرقابة المالية                              |
| 64..... | المطلب الثالث: أفاق الرقابة المالية في ظل تطبيق القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية                |
| 68..... | المطلب الرابع: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ودورها في تطوير العمل الرقابي |
| 75..... | المطلب الخامس: تجارب دولية في تطوير أنظمة الرقابة المالية   |
| 79..... | خلاصة الفصل   |

### الفصل الثاني: الدراسات السابقة

|          |   |
|----------|---|
| 81.....  | تمهيد   |
| 82.....  | المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة باللغة العربية                         |
| 82.....  | المطلب الأول: دراسات عربية داخل الجزائر                                   |
| 102..... | المطلب الثاني: دراسات عربية خارج الجزائر                                  |
| 109..... | المبحث الثاني: مرجعية الدراسة باللغة الأجنبية                             |
| 109..... | المطلب الأول: الدراسات المتعلقة بالبيئة الجزائرية                         |
| 112..... | المطلب الثاني: دراسات بيئات أجنبية  |
| 116..... | المبحث الثالث: مناقشة الدراسات السابقة وإبراز ما تتميز به الدراسة الحالية |
| 116..... | المطلب الأول: مناقشة الدراسات السابقة                                     |
| 117..... | المطلب الثاني: مايميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة                 |
| 119..... | خلاصة الفصل   |

### الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

|          |  |
|----------|--|
| 121..... | تمهيد  |
| 122..... | المبحث الأول: منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة      |
| 122..... | المطلب الأول: الطريقة المستخدمة                      |
| 124..... | المطلب الثاني: أداة الدراسة وخطوات تصميمها           |
| 126..... | المبحث الثاني: التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدراسة |
| 126..... | المطلب الأول: الاختبارات المرتبطة بأداة الدراسة      |
| 129..... | المطلب الثاني: وصف البيانات الشخصية لعينة الدراسة    |
| 134..... | المطلب الثالث: تحليل نتائج أبعاد ومحاور الدراسة      |

|     |   |
|-----|---|
| 149 | المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشتها    |
| 149 | المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي        |
| 150 | المطلب الثاني: اختبار وتحليل فرضيات الدراسة |
| 168 | خلاصة الفصل                                 |
| 169 | الخاتمة العامة                              |
| 174 | قائمة المراجع والمصادر                      |
| 188 | الملاحق                                     |

## قائمة الجداول

| الصفحة | اسم الجدول  | رقم الجدول |
|--------|---|------------|
| 19     | مقارنة مراحل تغيير نظام المحاسبة العمومية بالجزائر                        | (01-01)    |
| 25     | أوجه التشابه والاختلاف بين الرقابة والمصطلحات المرتبطة بها                | (02-01)    |
| 57     | المقارنة بين سمات الرقابة المالية ورقابة الأداء                           | (03-01)    |
| 118    | الاختلافات بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية والإسهامات المتوقعة منها | (01-02)    |
| 123    | طرق توزيع الاستبيان   | (01-03)    |
| 126    | نتائج معامل الارتباط بيرسون لمحاو الاستبيان                               | (02-03)    |
| 127    | نتائج معامل الارتباط بيرسون لعبارات الاستبيان                             | (03-03)    |
| 128    | معامل الثبات *ألفا كرونباخ*   | (04-03)    |
| 129    | توزيع أفراد العينة حسب العمر  | (05-03)    |
| 130    | توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي                                      | (06-03)    |
| 131    | توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي                                      | (07-03)    |
| 132    | توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة  | (08-03)    |
| 133    | توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية                                     | (09-03)    |
| 134    | مجالات تقييم الوزن النسبي للمتوسط الحسابي                                 | (10-03)    |
| 135    | وصف متغير مرونة عرض واستخدام النظام المحاسبي                              | (11-03)    |
| 136    | وصف متغير الاستفادة من الوثائق المحاسبية                                  | (12-03)    |
| 137    | وصف متغير جودة عرض وتنفيذ المعاملات المالية في النظام المحاسبي            | (13-03)    |
| 138    | وصف المحور الأول وأبعاده مجتمعة   | (14-03)    |
| 139    | وصف متغير الإمكانيات المادية والبشرية                                     | (15-03)    |
| 140    | وصف متغير أنظمة المعلومات والتقارير الرقابية                              | (16-03)    |
| 141    | وصف متغير تحقيق الأهداف والنتائج  | (17-03)    |
| 142    | وصف المحور الثاني وأبعاده مجتمعة  | (18-03)    |
| 143    | وصف متغير تحديات المتطلبات التنظيمية                                      | (19-03)    |
| 144    | وصف متغير تحديات المتطلبات التقنية  | (20-03)    |
| 145    | وصف متغير تحديات المتطلبات التدريبية                                      | (21-03)    |
| 146    | وصف المحور الثالث وأبعاده مجتمعة  | (22-03)    |

|     |  |         |
|-----|--|---------|
| 147 | وصف متغير المساهمة المتوقعة لتطبيق مشروع عصرنة المحاسبة العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية في أداء آليات الرقابة المالية | (23-03) |
| 149 | نتائج اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov-Smirnov  | (24-03) |
| 150 | نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الأولى   | (25-03) |
| 151 | نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الثانية  | (26-03) |
| 151 | نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الثالثة  | (27-03) |
| 152 | نتائج اختبار ستودنت للفرضية الرئيسية الأولى  | (28-03) |
| 153 | نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الأولى   | (29-03) |
| 153 | نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الثانية  | (30-03) |
| 154 | نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الثالثة  | (31-03) |
| 155 | نتائج اختبار ستودنت للفرضية الرئيسية الثانية   | (32-03) |
| 156 | تحليل التباين ANOVA لنموذج أثر بين المتغيرين   | (33-03) |
| 157 | نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين  | (34-03) |
| 157 | تحليل التباين ANOVA لنموذج أثر بين المتغيرين   | (35-03) |
| 158 | نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين  | (36-03) |
| 159 | تحليل التباين ANOVA لنموذج أثر بين المتغيرين   | (37-03) |
| 160 | نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين  | (38-03) |
| 160 | تحليل التباين  | (39-03) |
| 161 | نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين  | (40-03) |
| 162 | نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الأولى   | (41-03) |
| 162 | نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الثانية  | (42-03) |
| 163 | نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الثالثة  | (43-03) |
| 164 | نتائج اختبار ستودنت للفرضية الرئيسية الرابعة   | (44-03) |
| 164 | نتائج اختبار ستودنت للفرضية الرئيسية الخامسة   | (45-03) |
| 165 | اختبار الفرضية الفرعية للفرضية الرئيسية الخامسة  | (46-03) |
| 166 | تحديد مصدر الاختلاف  | (47-03) |

## قائمة الأشكال

| الصفحة | اسم الشكل                             | رقم الشكل |
|--------|---------------------------------------|-----------|
| 06     | مكونات نظام معلومات المحاسبة العمومية | (01-01)   |
| 11     | سلسلة الأسس المحاسبية                 | (02-01)   |
| 32     | أنواع الرقابة المالية                 | (03-01)   |
| 129    | تمثيل عينة الدراسة حسب العمر          | (01-03)   |
| 130    | تمثيل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي  | (02-03)   |
| 131    | تمثيل عينة الدراسة حسب التخصص العلمي  | (03-03)   |
| 132    | تمثيل عينة الدراسة حسب الوظيفة        | (04-03)   |
| 133    | تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية | (05-03)   |

قائمة الملاحق

| الصفحة | اسم الملحق                | رقم الملحق |
|--------|---------------------------|------------|
| 189    | قائمة محكمي الاستبيان     | 01         |
| 190    | الاستبيان باللغة العربية  | 02         |
| 195    | الاستبيان باللغة الفرنسية | 03         |
| 204    | مخرجات برنامج SPSS        | 04         |

## قائمة المختصرات والرموز

| العبارة كاملة   | الاختصار | العبارة بالعربية  |
|---|----------|---|
| <b>International Public Sector Accounting Standards</b>         | IPSAS    | المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام                   |
| <b>International Organization of Supreme Audit Institutions</b> | INTOSAI  | المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا للرقابة والمحاسبة |
| <b>International Standards Of Supreme Audit Institutions</b>    | ISSAI    | المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا                    |
| <b>Modernisation des Systèmes Budgétaires</b>                   | MSB      | عصرنة أنظمة الميزانية                                     |
| <b>Plan Comptable de l'état</b>                                 | PCE      | المخطط المحاسبي للدولة                                    |
| <b>Loi Organique relative aux Lois de Finances</b>              | LOLF     | القانون العضوي لقوانين المالية                            |
| <b>Direction Générale de la Comptabilité</b>                    | DGC      | المديرية العامة للمحاسبة                                  |
| <b>Statistical Package for Social Sciences</b>                  | SPSS     | برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية                  |

# المقدمة العامة

## 1- تمهيد:

لقد سعت دول عديدة في العالم إلى تطوير أساليب إدارة ورقابة المال العام بها من خلال الاستفادة من التطورات المتسارعة للعلوم المختلفة في مجالات الإدارة والاقتصاد والتكنولوجيا وغيرها، والجزائر من بين الدول التي تسعى لحماية مالها العام وترشيد إنفاقه، لهذا تعتبر الرقابة المالية المطبقة حاليا فيها وبمختلف أصنافها القبلية والبعدية الداخلية والخارجية منها إدارية كانت أو سياسية ذات أهمية بالغة نظرا لمهامها الرقابية المختلفة المالية والإدارية والمحاسبية ولمساهمتها الفعالة في حماية المال العام من الفساد والعمل على تحقيق الشفافية والنزاهة في تسيير المالية العمومية، مما ينعكس بشكل مباشر على السياسة العامة للدولة من خلال تحقيق الأهداف المرسومة في الخطط والبرامج التنموية، حيث يتبلور عمل الآليات الرقابية في إعداد تقارير دورية وسنوية ترفع حسب الحالة إلى الجهات المختصة وفقا لتنظيم كل منها، حيث بادرت العديد من دول العالم لإصلاح نظام الرقابة المالية وفقا لتطور نظام الموازنة العامة للدولة والمحاسبة العمومية لديها، ومن بين التجارب الجديدة بالاهتمام وقربها من بيئتنا الجزائرية نذكر التجربة الفرنسية من خلال تطبيقها للقانون العضوي لقوانين المالية منذ سنة 2006، وكذلك تونس بشروعها في تطبيق نظام التصرف في الميزانية حسب الأهداف بداية من سنة 2013، والمغرب بتطبيقها للقانون التنظيمي للمالية تدريجيا ابتداء من سنة 2016.

ونظرا لارتباط مختلف الآليات الرقابية بالنظام المحاسبي العمومي، فهذا الأخير يواجه حاليا تحديات عديدة لتحقيق متطلبات الحوكمة من شفافية ومساءلة ورقابة لمواكبة التطورات العالمية، ونظرا لتغير دور المحاسبة العمومية إذ أصبحت لا تعبر عن تسيير العمليات المالية للدولة فقط بل وسيلة لقياس الأداء، لهذا من الضروري التفكير في تحديثها بإرساء إطار محاسبي معاصر يستجيب لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك بتبني أساس الاستحقاق المحاسبي بدلا من الأساس النقدي، إذ تتجلى أهمية المعايير الدولية في اعتبارها بديل قادر على تحقيق أكبر قدر من الإفصاح والشفافية للأداء الحكومي لما توفره من معلومات تتصف بسهولة الفهم وقابلية للمقارنة على جميع المستويات وتساعد على اتخاذ القرارات وحسن استغلال الموارد المالية وترشيد إنفاقها.

ومن أجل تحقيق الهدف الأساسي من الإنفاق العام وحمايته وإدارته بكل كفاءة وفعالية، سعت الجزائر إلى تبني مشاريع عصرنه نظامها المالي العمومي الذي شمل مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية المبني على أسس ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وكذلك مشروع عصرنه نظام الميزانية العامة للدولة الرامي إلى الانتقال من مبدأ الموازنة حسب طبيعة النفقات إلى مبدأ الموازنة على أساس التسيير المتمحور حسب النتائج انطلاقا من أهداف واضحة ومحددة مسبقا والتي تكون موضوع تقييم وفقا لتأطير ميزانياتي متوسط المدى، والذي من المقرر أن يكون قانون المالية لسنة 2023 أول قانون مالية يتم إعداده وفقا لها، هذا ما نص عليه القانون العضوي لقوانين

المالية رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد رقم 53 لسنة 2018، مما يستوجب على مختلف الآليات الرقابية مواجهة جملة من التحديات من أجل تكييف عملها وتقوية قدراتها الرقابية وفقا للنمط الجديد لتسيير المالية العمومية.

## 2- الإشكالية الرئيسية:

بناء على ما سبق ومن أجل تقييم أداء الرقابة المالية وعلاقة ذلك بنظام المحاسبة العمومية وعصرنته ولمواكبة التطورات الحاصلة واستشراف انعكاساتها، يمكننا طرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما هي الآثار المنتظرة والانعكاسات المحتملة جراء تطبيق مشروع عصرنة النظام المحاسبي العمومي

على أداء آليات الرقابة المالية في الجزائر؟

## 3- الأسئلة الفرعية:

لمعالجة هذه الإشكالية والإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذه الدراسة تم طرح التساؤلات التالية:

- ما مدى فعالية نظام المحاسبة العمومية الحالي في تنفيذ العمليات المالية للدولة؟
- ما هو واقع وتنظيم آليات الرقابة المالية في الجزائر؟
- ما هي آثار نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على أداء آليات الرقابة المالية؟
- ما هي معوقات تفعيل عمل آليات الرقابة المالية في الجزائر جراء تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وإصلاح الرقابة المالية؟
- ما المساهمة المتوقعة لتطبيق مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في أداء آليات الرقابة المالية؟ وهل هناك فروق ذات دلالة إحصائية تعزى لمتغير الوظيفة حسب رأي عينة الدراسة؟

## 4- فرضيات الدراسة:

بغية معالجة الإشكالية المطروحة أعلاه وتحقيق أهدافها، فإننا قمنا بوضع فرضيات للدراسة والتي يمكن حصرها فيما يلي:

- يتميز نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بكفاءة من حيث مرونة النظام، وتوفيره للوثائق المحاسبية وتحقيق الجودة في عرض وتنفيذ المعاملات المالية للدولة.
- الرقابة المالية في الجزائر فعالة من خلال توفرها على الوسائل المادية والبشرية، وإمكانية الاستفادة من أنظمة معلوماتها وتقاريرها وكذا تحقيقها لمختلف الأهداف والنتائج المرجوة من نشاطها.
- يوجد أثر لنظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر على أداء آليات الرقابة المالية.

- يواجه التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وإصلاح الرقابة المالية في الجزائر تحديات تنظيمية وتقنية وتدريبية.

- نتوقع مساهمة تطبيق مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية في أداء آليات الرقابة المالية مع وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى لمتغير الوظيفة حسب رأي عينة الدراسة.

### 5- أهمية الدراسة:

يكتسب موضوع الدراسة أهميته من أهمية المحاسبة العمومية والرقابة المالية وللعلاقة والأثر المتبادل بينهم ودورهم في تسيير المال العمومي من جهة ورقابته بمختلف الآليات الرقابية المعتمدة من جهة أخرى، وهنا تكمن أهمية التركيز على تحديد أساليب عملهما بالوقوف على واقعهم وتقييمه من جوانب مختلفة في ظل الاتجاهات العالمية الحديثة بتوجه دول العالم لتبني المعايير الدولية تحقيقاً للمصداقية وللشفافية والقابلية للمقارنة، مما يستوجب علينا تحديد متطلبات تطبيقها في البيئة الجزائرية بتحليل المشاريع التي ستبناها الجزائر واستشراف انعكاسات ذلك على أداء وعمل مختلف آليات الرقابة المالية.

### 6- أهداف الدراسة:

الهدف من هذه الدراسة هو تحديد عمل الآليات الرقابية في ظل الأنظمة المحاسبية والرقابية المطبقة حالياً في الجزائر والتعرف على واقعها من حيث توفر الكفاءة والفعالية وتحديد نقاط قوتها وتحديد مواطن الخلل وكذلك تحديد التحديات التي تواجهها في إدارة المال العام، ووضع تصور لها في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وكذلك الشروع في تطبيق نظام الميزانية حسب النتائج وفقاً للقانون العضوي لقوانين المالية.

### 7- أسباب اختيار الموضوع:

كان لاختيار موضوع البحث عدة اعتبارات موضوعية وذاتية ولعل من أهمها نذكر:

- الرغبة الشخصية للباحث في تناول هذا الموضوع نظراً لارتباطه الأكاديمي بميدان المحاسبة والتدقيق من جهة وبمجال المالية العمومية من جهة أخرى.

- ارتباط موضوع البحث بميدان عمل الباحث بحكم وظيفته المهنية الحالية في مجال الرقابة المالية بشغله المنصب العالي مراقب مالي مساعد.

- حداثة الموضوع بتوجه العديد من دول العالم ومنها دول الحوار لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي وموازنة البرامج والأداء.

- حساسية الموضوع بشروع الجزائر في تطبيق القانون العضوي لقوانين المالية الذي يتبنى الميزانية حسب النتائج مما يلزمه تطوير نظام المحاسبة العمومية وتكليف عمل مختلف آليات الرقابة المالية.
- المساهمة في إثراء الساحة البحثية نظرا لنقص الدراسات الميدانية في الجزائر بخصوص موضوع البحث مقارنة بما هو حاصل مع النظام المحاسبي المالي.

#### 8- المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة:

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي في الشق النظري المتعلق بنظام المحاسبة العمومية وبالإطار العام للرقابة المالية وآلياتها في الجزائر والاتجاهات الحديثة المعتمدة لتطويرها باستعمال المسح المكتبي من خلال الكتب، المراسيم والقوانين، أطروحات دكتوراه، رسائل الماجستير، المقالات المنشورة، تقارير ومنشورات وغيرها وإتباع المنهج التاريخي في استعراض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة.

في الشق التطبيقي تم تصميم استبيان الدراسة الميدانية وتحكيمه بالاستعانة ببعض أصحاب الدراسات السابقة، والذي انطلقنا فيه من الجانب النظري ونتائج الدراسات السابقة وبعض اللقاءات والمقابلات المباشرة وغير المباشرة مع إدارات وزارة المالية وبعض إدارات الهيئات الرقابية حيث تم توزيع 380 استمارة على مختلف مجتمع الدراسة بعد تحكيمها واستعمال بعض الأدوات الإحصائية من خلال البرنامج الإحصائي SPSS لتحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة.

#### 9- حدود الدراسة:

اقتصرت الدراسة على الحدود التالية:

- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمجالات المرتبطة أساسا بموضوع الدراسة من خلال التطرق للواقع الحالي والاهتمام بالجوانب المرتبطة بعصرنة نظام المحاسبة العمومية، الرقابة المالية، الميزانية العامة.
- **الحدود الزمانية:** تمت بداية من الموسم الجامعي 2017/2018 إلى غاية هذا الموسم وهذا بتوزيع الاستمارات واستلامها ومعالجة البيانات التي تم الحصول عليها.
- **الحدود المكانية:** اقتصرت الدراسة على البيئة الجزائرية من خلال تمثيلها للعديد من ولايات الوطن وذلك لتكون الدراسة أشمل وأدق، ونذكر من بينها الجزائر العاصمة، الوادي، بسكرة، ورقلة، البليدة، وهران، تلمسان وهذا بالتنقل الشخصي والتوسط بزملاء المهنة والاعتماد على الاستبيان الإلكتروني.
- **الحدود البشرية:** تستند في هذه الدراسة لآراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين الذين تربطهم علاقة بميدان المالية العمومية في الجزائر.

## 10- صعوبات دراسة الموضوع:

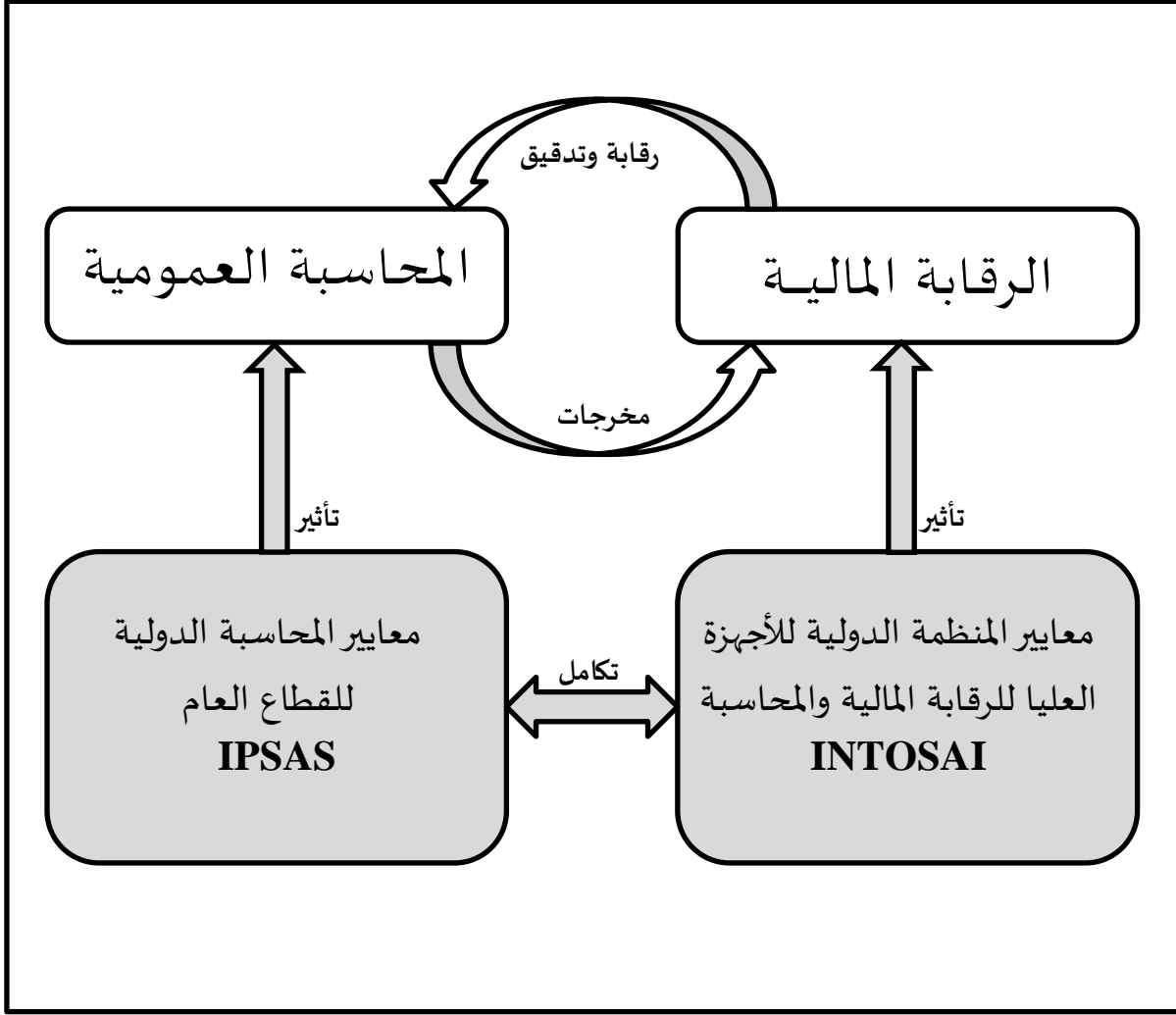
- في إطار إعداد الدراسة واجهنا العديد من الصعوبات والمشاكل نذكر منها:
- نقص الإصدارات الأكاديمية المتخصصة بالرقابة المالية والمحاسبة العمومية المتعلقة بالجزائر.
- صعوبة الحصول على تحديثات مشاريع الإصلاح والتي تقوم بها وزارة المالية نظرا للسرية المفروضة على ذلك.
- غياب ثقافة التعامل مع الدراسات الأكاديمية من طرف بعض مسؤولي الهيئات محل الدراسة مما استوجب علينا اللجوء إلى معارفنا الشخصية للحصول على إجابات موضوع دراستنا.

## 11- هيكل الدراسة:

لإيجاد حل للإشكالية التي قمنا بطرحها ولكي نتحقق من الفرضيات، قمنا بتقسيم الدراسة إلى الفصول التالية:

- **الفصل الأول:** تم التطرق فيه إلى الأدبيات النظرية للموضوع حيث تم تقسيمه إلى أربعة مباحث يتناول المبحث الأول نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ومشروع عصرنتها، أما المبحث الثاني فيتطرق إلى الإطار المفاهيمي للرقابة المالية، والثالث مخصص لآليات الرقابة المالية وواقعا في الجزائر، أما المبحث الرابع والأخير يتناول سبل تطوير الرقابة المالية من خلال التوجه لتطبيق الرقابة على الأداء وتطبيق القانون العضوي لقوانين المالية والاستفادة من معايير منظمة الأنتوساي وكذلك الاستفادة من تجارب دول مماثلة.
- **الفصل الثاني:** تناول هذا الفصل مرجعية الدراسة من خلال عرض الدراسات السابقة من حيث الهدف منها وعرض النتائج المتوصل إليها وهذا من خلال ثلاث مباحث حيث يتناول المبحث الأول الدراسات السابقة باللغة العربية التي تم تقسيمها إلى دراسات محلية جزائرية ودراسات خارجية لدول عربية، أما المبحث الثاني يتطرق إلى الدراسات السابقة باللغات الأجنبية بتقسيمه إلى الدراسات المتعلقة بالجزائر ودراسات أخرى أجنبية، ولتحديد مكانة الدراسة الحالية وما يميزها عن الدراسات السابقة فيتناوله المبحث الثالث.
- **الفصل الثالث:** مخصص للدراسة الميدانية، وكمبحث أول نعرض منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة، أما المبحث الثاني فسوف نعرض معالجة وتحليل البيانات إحصائيا، أما الثالث مخصص لاختبار الفرضيات ومناقشتها.
- **الخاتمة:** من خلالها يتم عرض النتائج المتحصل عليها، وتحديد أهم التوصيات وأخيرا اقتراح آفاق الدراسة.

من أجل إعطاء نظرة حول الموضوع اقترحنا تقديم النموذج التالي:



المصدر: من إعداد الباحث بناء على متغيرات الدراسة.

## الفصل الأول

### الأدبيات النظرية للموضوع

تمهيد:

تقوم الرقابة على المال العام على منهجية وإجراءات عملية واضحة يحددها التنظيم انطلاقاً من الدستور لهذا تطور مفهوم ودور الرقابة المالية مع تطور دور الدولة ومالياتها العامة فانتقلت الرقابة المالية من هدف حماية المال العام من الفساد والتسيب إلى الوصول لتحقيق النتائج والأهداف المرسومة لإنفاق المال العام، ونظراً للدور الذي تلعبه المعايير الدولية للقطاع العام سواء كانت معايير المحاسبة العمومية أو معايير الرقابة المالية في حماية المال العام ومحاربة الفساد المالي والإداري تسعى الجزائر لتحقيق هذا عن طريق مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية ومن خلاله مشروع عصرنه أنظمة الميزانية.

ومما سبق سنتناول في هذا الفصل أربع مباحث كما يلي:

**المبحث الأول:** نظام المحاسبة العمومية ومشروع عصرنهها في الجزائر؛

**المبحث الثاني:** الإطار العام للرقابة المالية؛

**المبحث الثالث:** آليات الرقابة المالية في الجزائر؛

**المبحث الرابع:** الاتجاهات الحديثة لتطوير وتفعيل أداء الرقابة المالية.

### المبحث الأول: نظام المحاسبة العمومية ومشروع عصرنتها في الجزائر

يصطلح على المحاسبة الحكومية في الجزائر بالمحاسبة العمومية، فمنذ نشأة المحاسبة العمومية (الحكومية) وهي تشهد تطورا مستمرا مواكبة للتطورات في العلوم الأخرى من جهة ولتطور دور الدولة وتوسع نشاطها من جهة أخرى.

في هذا المبحث يتم التطرق في المطلب الأول إلى نظام المحاسبة العمومية وواقعها في الجزائر، أما المطلب الثاني فتتطرق فيه إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كآلية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية، أما تناولنا لمشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر فتتطرق له في المطلب الثالث.

#### المطلب الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

مر نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بمراحل مختلفة أثناء الاستعمار وبعد الاستقلال إلى غاية صدور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق عملها وأسس وقواعد تطبيقها من خلال إصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

#### الفرع الأول: الإطار العام لنظام المحاسبة العمومية

أولا: مفهوم المحاسبة العمومية: تعددت مفاهيم المحاسبة العمومية تبعا للمدارس الفكرية الحديثة والقديمة منها وآراء الباحثين، واختلفت من شخص لأخر أهمها:

تعرف هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية، بأنها تختص بقياس، معالجة، توصيل، مراقبة وتأكيد من صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام.<sup>1</sup>

وهناك من عرفها بأنها فرع من فروع المحاسبة تشمل المبادئ والقواعد التي تبحث في مجال تحليل وتسجيل وتبويب عمليات تحصيل الموارد الحكومية وصرفها وإعداد التقارير والقوائم المالية التي تمثل هذه الأنشطة وتظهر نتائجها.<sup>2</sup>

كما عرفت المحاسبة العمومية بأنها مجموعة من القواعد والأسس والمبادئ والوسائل والأساليب والإجراءات والنظم المحاسبية تستخدم كمرشد أو معايير أو مفاهيم للتسجيل والتصنيف والترتيب للبيانات في الدفاتر المحاسبية وذلك لإنتاج معلومات ذات دلالة موضوعية تحليلية وتجميعية لاتخاذ القرارات وفقا لمستوياتها الإدارية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 05.

<sup>2</sup> حسام أبو علي، المحاسبة الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دار أجد للنشر والتوزيع، الأردن، 2016، ص: 21.

<sup>3</sup> محمود عبد الرحمن، نظرية المحاسبة الحكومية، الوسام للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 2018، ص: 08.

وهناك مفاهيم للمحاسبة العمومية ننظر إليها من جهات مختلفة منها:<sup>1</sup>

- **المفهوم التقني:** إن المحاسبة العمومية تتمثل وتخص قواعد عرض الحسابات العمومية؛

- **المفهوم الإداري:** إن قواعد المحاسبة العمومية تهدف إلى تحديد قواعد عرض الحسابات العمومية وكذلك تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين؛

- **المفهوم القانوني:** المحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النقود العامة.

ثانيا: **أهداف المحاسبة العمومية** من خلال مفهوم نظام المحاسبة العمومية يمكننا حصر الأهداف المرجوة التي يمكن للمحاسبة العمومية تحقيقها وفقا لما يلي:<sup>2</sup>

- **بالنسبة للمساءلة المالية:** الهدف هو توفير المعلومة والتأكد من انتظام القيد والتسجيل وصحتها وسلامة السجلات المالية والتقارير وكذا صدق المعلومة؛

- **بالنسبة للمساءلة الإدارية:** التأكد من حسن استخدام الموارد المخصصة للوحدة العمومية، وتقييم أداء المصالح العمومية وتدخلات أعوانها؛

- **بالنسبة للمساءلة عن الأداء:** وتهدف المحاسبة العمومية إلى توفير المعلومات اللازمة لتقويم البرامج والأنشطة بالوحدة للتأكد من إنجاز الأهداف والبرامج المتوسطة والمكلفة بها.<sup>3</sup>

ثالثا: **الإطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر** يتجلى الإطار القانوني في النصوص القانونية والتشريعية التي تحكم المحاسبة العمومية

**1. الدستور:** وتتمثل في الأحكام التي أقرها الدستور برقابة البرلمان على الاعتمادات المالية في مختلف مراحل إعداد وتنفيذ الميزانية، وكذلك من خلال بيان السياسة العامة للحكومة للوقوف على مدى تنفيذ البرامج التي أقرتها السلطة التشريعية من خلال ما يصدر في قوانين المالية.

**2. قانون المالية:** من خلال القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية.

**3. قانون المحاسبة العمومية:** من خلال القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم ب:<sup>4</sup>

- المرسوم التشريعي رقم 92-04 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992؛

<sup>1</sup> محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص: 08.

<sup>2</sup> ميلود عبود والعربي تيقاوي، الآثار المرجوة من الإصلاح المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة أدرار، المجلد: 05، العدد: 03، 2017، ص: 249.

<sup>3</sup> العربي بوعمران محمد، المحاسبة العمومية دروس مع أسئلة وتمارين محلولة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2017، ص: 10.

<sup>4</sup> أحمد التيجاني بلعوسي، قانون المحاسبة العمومية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2016، ص: 29.

- القانون رقم 98-12 المؤرخ في 31 ديسمبر 1998 المتضمن قانون المالية لسنة 1998؛

- القانون رقم 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 المتضمن قانون المالية لسنة 2000.

رابعا: الإطار التنظيمي للمحاسبة العمومية: يتمثل الإطار التنظيمي للمحاسبة العمومية في مجموع المراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيق القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، والتي تعتبر المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر ولعل من أبرزها:

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين؛

- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين

العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين؛

- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون

بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها؛

- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف

للمحاسبين العموميين؛

- المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتمزم بها المعدل

والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 374-09 المؤرخ في 14 نوفمبر 2009.

### الفرع الثاني: الإطار التقني لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يهدف الإطار التقني للمحاسبة العمومية بصفة عامة إلى وصف العمليات المالية للدولة وتحديد كفاءات

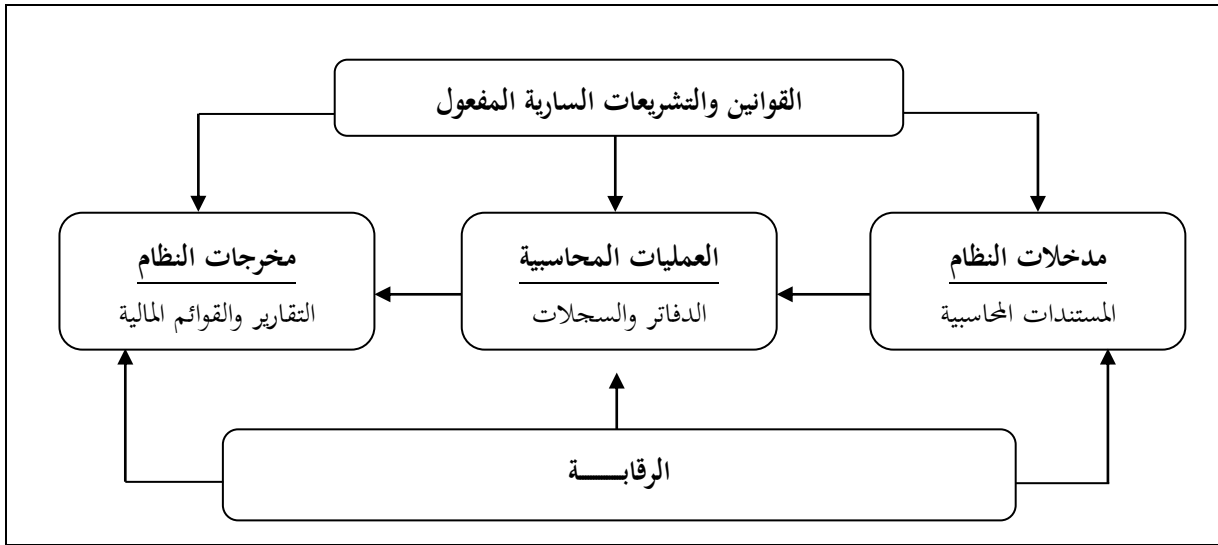
تسجيلها وعرض الحسابات المتعلقة بها، حيث يشكل الجانب التقني للمحاسبة العمومية نظام معلومات يضمن

سيورة العمل هذا من أجل حماية للمال العام والوصول إلى تقديم بيانات تعكس صورة حقيقة وصادقة عن

الوضعية المالية للدولة، ونظرا لما تؤديه المحاسبة العمومية من دور في تصميم وتنفيذ نظام معلومات فعال، فعليه

يمكن عرض عناصر هذا النظام في الشكل الموالي:

الشكل رقم (01-01): مكونات نظام معلومات المحاسبة العمومية



المصدر: مالك لعلايية وعبود زرقين، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، جامعة المسيلة، المجلد:09، العدد:15، 2016، ص:330.

أولاً: الدفاتر والسجلات المحاسبية: يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية والتي تمثل المصدر الأساسي للمعلومات الفعلية والتي على أساسها يتم إعداد القوائم المالية النهائية، وتتمثل هاته الدفاتر والسجلات المحاسبية في ما يلي:<sup>1</sup>

- مستخرج العمليات اليومية؛
- دفتر الأستاذ العام؛
- سجل الحسابات العام؛
- دفتر حساب الصندوق؛
- ميزان الحسابات الشهرية؛
- حساب التسيير.

حيث تخضع جميع السجلات المحاسبية المختلفة إلى قواعد صارمة يجب على المحاسبين العموميين احترامها والتي تتمثل في العناصر التالية:<sup>2</sup>

- تحفظ سجلات المحاسبة ووثائق إثبات النفقات والإيرادات لمدة عشر سنوات؛

<sup>1</sup> زهير شلال، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2014، ص:140.

<sup>2</sup> سلوى بوسنة، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها حالة الجزائر 2005-2015، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية جباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2016، ص:80.

- تكون صفحات سجلات المحاسبة مرقمة بأرقام تسلسلية ومختومة بختم الإدارة المكلفة بتسييرها؛  
- تجنب كل أشكال المحو والشطب؛

- عند التصحيح يجب إثبات العملية بختم وتوقيع الموظف المسؤول على مسك هذه السجلات.

ثانيا: **المستندات ذات الطابع الإحصائي**: تلعب السجلات والبيانات الإحصائية دورا هاما ومكملا للدفاتر والسجلات النظامية، وتنقسم هذه السجلات إلى:<sup>1</sup>

- الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة؛

- الحساب الختامي للدولة؛

- الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير؛

- الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز.

**ثالثا: مدونة حسابات الخزينة**: تمثل مدونة حسابات الخزينة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية المعد من طرف وزارة المالية على مستوى المديرية العامة للمحاسبة (DGC)، وقد عرفت المدونة عدة إصلاحات منذ سنة 1995 نظرا للنقائص المسجلة على مستواها.

فمدونة حسابات الخزينة هي عبارة عن جدول يضم الحسابات الخاصة بالعمليات التي تقوم بها الخزينة العمومية لتقييد العمليات المالية المنجزة من طرفها، وتعد المرجع الأساسي الذي يستند عليه المحاسب العمومي في تسجيله لقيود العمليات المالية، تضم حسابات المدونة تسعة مجموعات وهي:<sup>2</sup>

المجموعة الأولى: حسابات عمليات الصندوق والمحفظة؛

المجموعة الثانية: حسابات عمليات الموازنة؛

المجموعة الثالثة: حسابات عمليات الخزينة؛

المجموعة الرابعة: حسابات خاصة بالعمليات الأخرى ومراسلي الخزينة؛

المجموعة الخامسة: حسابات عمليات للترتيب؛

المجموعة السادسة: حسابات النتائج؛

المجموعة السابعة: حسابات الديون المضمونة من طرف الدولة؛

المجموعة الثامنة: حسابات حقوق الدولة؛

المجموعة التاسعة: حسابات القيم غير الفاعلة.

<sup>1</sup> زهير شلال، مرجع سابق، ص:143.

<sup>2</sup> Ministère de finance, **Nomenclature des Comptes du Trésor**, Direction général de trésor, Algérie, 2012.

وتعمل مدونة حسابات الخزينة وفق المبادئ والأساليب المحاسبية التالية:<sup>1</sup>

- مبدأ القيد المزدوج؛
  - أسلوب التسيير السنوي (مبدأ السنوية)؛
  - مركزية حسابات الخزينة.
- الفرع الثالث: نقائص نظام المحاسبة العمومية في الجزائر رغم التعديلات التي شهدتها المحاسبة العمومية في الجزائر منذ صدور القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية واعتماده إلا أنه يعاني من فراغ قانوني وتقني في الصياغة وعجز في تأدية الدور المنوط به، ومن أهم النقائص التي يعاني منها نذكر:**
- عدم تسجيل نظام المحاسبة العمومية الحالي لأصول الدولة من ممتلكات منقولة وغير منقولة وعدم تطبيق مبدأ الحقوق المثبتة للدولة؛
  - عجز نظام المحاسبة على توفير معلومات حول الموارد المالية للدولة، كالأصول الثابتة والموجودات المعنوية، والمخزون وغيرها من الأصول الأخرى، والاكتفاء فقط بالمعلومات الخاصة بالموارد النقدية فقط؛
  - التسلسل الخطي في ترقيم حسابات الخزينة، أدى إلى ظهور أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة وبالتالي يصعب تحديد الحساب الذي يتوافق مع نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، بالإضافة إلى صعوبة فهم المعلومات المحاسبية المتحصل عليه؛
  - صعوبة تقديم إحصائيات ومعلومات دقيقة عن مبالغ الإيرادات المستحقة للدولة والتي لم يتم تحصيلها، والديون التي لم يتم سدادها بعد؛
  - لا يسمح هذا النظام بإعداد ميزانية تجمع بين أصول وخصوم الدولة، ولا بإعداد جدول حسابات النتائج؛
  - صعوبة تركيز المعلومات المحاسبية التي لا تتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات؛
  - تعقيد الوثائق المحاسبية التي تلخص مجمل العمليات المنفذة دون إعطاء معلومات دقيقة على مختلف تقسيمات هذه العمليات، الأمر الذي يصعب من عملية التحليل والمقارنة.

<sup>1</sup> Ali BISSAAD, **Droit de la Comptabilité Publique**, Editions Houma, Alger, 2004, P:190.

المطلب الثاني: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كآلية لعصرنة المحاسبة العمومية

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإنشاء مجلس القطاع العام الذي غير اسمه ليصبح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) بغية وضع معايير محاسبية للقطاع العام معترف بها دولياً وتطبيقها وتطويرها وتعزيزها كوسيلة لضمان مصداقية المعلومات التي تتسم بالاستقلالية والشفافية حماية للمال العام.

### الفرع الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

أولاً: مفهوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: يمكن النظر لمعايير المحاسبة الدولية بأنها ترجمة للإطار المفاهيمي للمحاسبة سواء في الأهداف أو الفروض أو المبادئ لذلك يمكن القول إن المعايير المحاسبية تأتي من ثلاثة مصادر وهي النظرية المحاسبية والعوامل البيئية والعرف المحاسبي.

عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بأنها "توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام".<sup>1</sup>

تعرف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أنها مجموعة من القواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها وتوحيد معالجتها للأمور المماثلة، حتى تكون هنالك قاعدة موحدة للمقارنة بين أداء مؤسسات القطاع العام، إضافة لرفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن هاته المؤسسات.<sup>2</sup>

كما عرفها صندوق النقد الدولي على أنها معايير عالمية عالية الجودة لإعداد التقارير المالية، يتم تطبيقها من قبل منشآت القطاع العام باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية، وتقوم هاته المعايير في معظمها على معايير المحاسبة الدولية المصممة لأغراض القطاع الخاص والمعدلة لتكون قابلة للتطبيق على القطاع العام.<sup>3</sup>

ويشجع كل من صندوق النقد الدولي والبنك الدولي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، هذا وقد تبنت أكثر من ثمانون دولة حول العالم وانتقلت ممارستها المحاسبية من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق ويختلف مستوى هذا التوجه من دولة إلى أخرى.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، الأردن، 2012، ص: 20.

<sup>2</sup> خالد جمال الجعرات، تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص: 15.

<sup>3</sup> صندوق النقد الدولي، دليل شفافية المالية العامة 2007، ص: 87.

<sup>4</sup> Achraf TRABELSI, *Application des Normes IPSAS dans les Etablissements Universitaires*, Latrach Editions, 1<sup>ère</sup> édition, Tunis, 2017, P:51.

ثانيا: أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تسعى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تحقيق هدفين رئيسيين لتحسين جودة ونوعية المعلومات وتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة الخاصة، وأهم هذه الأهداف:<sup>1</sup>

- تطوير معايير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛

- مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية؛

- الاعتماد على الأداء؛

- تطبيق مبدأ محاسبة الالتزام؛

- الاعتماد على القيد المزدوج؛

- تحقيق النوعية والكيفية في عرض التقارير المالية للقطاع العام؛

- تدعيم المصادقة على الحسابات من طرف المدققين؛

- تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية للمعلومة المالية في القطاع العام.

ثالثا: مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مزايا وفوائد يمكن تحديدها فيما يلي:<sup>2</sup>

- التناسق والتناغم: يعني قيام مؤسسات مختلفة بتطبيق المعايير بغض النظر عن جنسيتها وتواجدها الجغرافي مما يحقق تدويل الممارسة المحاسبية؛

- قابلية المقارنة: نظرا لتوحيد أسس وطرق الممارسات المحاسبية فإن النتيجة المباشرة هي قابلية المعلومات المالية للمقارنة والمفاضلة على أسس واضحة بعيدا عن الإجهاد والمفاضلة؛

- مواكبة متطلبات العولمة: نظرا لانتشار المنظمات المهنية العالمية التي تعني بتنسيق الأمور على مستوى دولي كان لابد من إنشاء منظمة مهنية تعني بشؤون المحاسبة الحكومية على مستوى عالمي، للاستفادة قدر الإمكان من مزايا العولمة والابتعاد عن شبح مخاطرها؛

- تلبية المتطلبات القانونية: حيث أن كثير من الدول تنصح صراحة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ولا تملك حكومة وطنية أو محلية أو إقليمية تسعى إلى تحقيق وجودها وتحقيق الفعالية والكفاءة على المستوى الوطني إلا بالانصياع إلى القانون؛

- تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين خارج نطاق الحدود: نظرا لحاجة الدول لتمويل اقتصاداتها فهي تسعى إلى إيجاد تمويل خارجي من المؤسسات التمويلية الدولية كالبنك الدولي مثلا، فهذه المؤسسات لا

<sup>1</sup> Jean- Francois des robert, Jacque Colibert, **Les normes IPSAS et le secteur public**, Dunod, Paris, 2008, P:10.

<sup>2</sup> خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص:19-21.

## الفصل الأول الأديبات النظرية للموضوع

تستطيع منح قروض إلا في وجود دراسة على ضوء معلومات وفق معايير محاسبة دولية موحدة، ومن ناحية أخرى فإن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يؤدي إلى توجيه المخصصات بفاعلية أكثر على المستوى الدولي؛

- **زيادة جودة المعلومات المالية:** نظرا لوضع المعايير من طرف خبراء دوليين مما ينتج عنه الحصول على معايير عالية الجودة تنعكس بالتالي على جودة المعلومات المحاسبية العالية التي تم الوصول إليها بتطبيق هذه المعايير؛

- **تحقيق الشفافية والمصدقية والعدالة:** تسعى الحكومات إلى الوصول لدرجة عالية من الشفافية في تقاريرها المالية ولا يمكن تحقيق ذلك إلا بمعرفة الأسس التي تم بها إعداد المعلومات المالية وتمثيلها العادل للواقع المالي للمنشآت الحكومية مما يؤدي إلى تحقيق الغاية المنشودة من عملية وضع معايير محاسبية دولية وهي المساءلة والمحاسبة؛

- **التخلص من عيوب الأساس النقدي:** أدى تطبيق الأساس النقدي إلى وجود العديد من النقائص والسلبيات خاصة فيما يتعلق بالرقابة المالية والمحاسبية مما يتسبب في هدر وإهمال للمال العام؛

### الفرع الثاني: أسس القياس المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يرتكز أي نظام محاسبي على أسس محاسبية لإثبات العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات والنفقات لقياس نتائج الفترة المحاسبية وعرضها بصورة مناسبة وواضحة وصادقة.

يطور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المعايير الدولية استنادا للأساس المستخدم لذلك تغطي المعايير سلسلة من الأسس المحاسبية يمثل طرفاها كل من الأساس النقدي التام وأساس الاستحقاق الكامل وبينهما أشكال متنوعة من الأسس المحاسبية المعدلة، والشكل الموالي يوضح لنا ذلك:

#### الشكل رقم (01-02): سلسلة الأسس المحاسبية

|                       |                             |                            |                     |
|-----------------------|-----------------------------|----------------------------|---------------------|
| أساس الاستحقاق الكامل | أشكال أساس الاستحقاق المعدل | أشكال الأساس النقدي المعدل | الأساس النقدي التام |
|-----------------------|-----------------------------|----------------------------|---------------------|

المصدر: إبراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن، 2013، ص: 41.

يبين الشكل أربعة أشكال رئيسية من الأسس المحاسبية وهي الأساس النقدي التام والأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل وأساس الاستحقاق الكامل.

وبالنظر للاتجاهات الحديثة في هذا المجال فإن دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن هيئة الأمم المتحدة أوضح أن الأساس المحاسبي الذي يجب أن يستخدم في أحد الدول يتوقف على عدة عوامل منها:<sup>1</sup>

- نوع البيانات المطلوبة لتحقيق حاجات الأجهزة الرقابية؛

<sup>1</sup> مهدي مأمون الحسين، المحاسبة الحكومية، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص: 192.

- مستوى تطور المحاسبة في الدول المعنية؛

- كفاءة المحاسبين العلمية والعملية.

**أولاً: الأساس النقدي التام:** يقصد بالأساس النقدي تسجيل الإيرادات المقبوضة نقداً والنفقات المدفوعة نقداً خلال السنة المالية بغض النظر عن أنها تخص السنة الحالية أو السابقة أو اللاحقة.

وبذلك سيكون الحساب الختامي لأي وحدة الحكومية حساباً مادياً ليس له علاقة بما ينشأ على الوحدة من حقوق والتزامات وبذلك لا تكون محل تسويات لعملية الجرد في نهاية السنة المالية، وأن الاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة التي لا تصرف في نهاية المدة المالية تبطل ولا يجوز التصرف بها وكذلك الإيرادات التي لا تحصل خلال هذه المدة لا تثبت بها قيود ويتم تسجيلها في المدة التي تحصل بها.

### 1. مميزات الأساس النقدي: يمتاز بمجموعة من الايجابيات والمزايا من بينها:<sup>1</sup>

- الوضوح وسهولة الفهم والتطبيق من قبل المحاسبين؛

- السرعة في إقفال الحسابات وإعداد الحسابات والتقارير الختامية في نهاية السنة المالية؛

- إمكانية الربط بين الإيرادات العامة والنفقات العامة؛

- إظهار الوضعية المالية للخزينة بشكل دقيق وواضح؛

- تطبيقه لا يحتاج إلى كفاءات بشرية عالية فهو لا يتطلب معارف ومهارات متخصصة.

### 2. عيوب الأساس النقدي: على الرغم من مميزاته إلا أنه يعاني من عيوب عديدة وانتقادات واسعة والتي يمكن تحديد أهمها بالنقاط الآتية:<sup>2</sup>

- إتباع هذا الأساس يفقد المحاسبة العمومية وظيفة من أهم وظائفها الرقابية وهي تقييم أداء الوحدات الحكومية؛

- هذه الطريقة لا تمكن من إجراء المقارنات بين السنوات المتتالية بسبب تداخل أنشطتها؛

- لا يوفر الأساس النقدي المرونة في استكمال تنفيذ المشاريع وخاصة عند نهاية السنة المالية؛

- الأساس النقدي لا يوفر إلا القليل من المعلومات حول الأصول والخصوم المستقبلية، وكذلك لا يسمح بقياس التكلفة الحقيقية للخدمة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> حسام أبو علي، مرجع سابق، ص: 38.

<sup>2</sup> خلف عبد الله الوردات وسهيل بسيم الدباس، المحاسبة الحكومية وإعداد موازنة البرامج والأداء، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 50-51.

<sup>3</sup> أمينة هناء جابي وحكيم ملباني، 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 الوادي، المجلد: 10، العدد: 02، 2017، ص: 139.

فالدول النامية لديها من التحفظات على تمسكها بالأساس النقدي وقد يكون لذلك مبرره، فمن الأهمية للقائمين على التطوير أن يحددوا التسلسل المنطقي لوضع آليات يتم بها تطبيق المعايير بخطوات مبدئية جنباً مع جنب مع الأساس النقدي المتبع.<sup>1</sup>

ثانياً: **الأساس النقدي المعدل** يعد أوسع من الأساس النقدي من حيث المفاهيم التي يعترف بها، إذ تشتمل النقدية المقبوضة أو المدفوعة بموجب هذا الأساس المبالغ التي قبضت أو دفعت فعلاً مضافاً إليها القيمة المتوقع تحصيلها أو دفعها خلال فترة لا تتجاوز نهاية السنة المالية التالية مباشرة.

ومن أشكال الأساس النقدي المعدل الأساس المحاسبي المسمى "أساس الالتزام" ومضمون هذا الأساس أنه يعتمد على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي تم الارتباط بها خلال السنة المالية سواء تم دفع تلك النفقات أم لا، ويحقق تطبيق أساس الالتزام الأهداف الآتية:<sup>2</sup>

- إثبات المبالغ الملتزم بها وخصمها من التخصيصات المعتمدة يبين بصفة مستمرة مبلغ هذه الالتزامات وقيمة الأرصدة الباقية، وبهذا تتجنب الوحدة إمكانية تجاوز الاعتمادات المحصنة في الميزانية؛  
- إن تسجيل الالتزام يعطي صورة أوضح من الناحية المالية مقارنة بالأساس النقدي.

وقد أشار البنك الدولي في أحد تقاريره بأن الأخذ بأساس الالتزام يعتبر خطوة تدريجية للتحويل إلى أساس الاستحقاق الكامل الذي أصبح التوجه الدولي الجديد للمحاسبة العمومية، كما يعتبر كحل مرحلي لتلافي عديد المشاكل مثل لجوء الأمرين بالصرف إلى الإنفاق بكثرة من أجل ضمان عدم إلغاء الاعتمادات المالية.

ثالثاً: **أساس الاستحقاق الكامل** يعتمد هذا الأساس على تحميل السنة المالية بالنفقات والإيرادات التي تخص تلك السنة بغض النظر عن التحصيل النقدي، ولقد عرفه الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنه الأساس الذي يتم بموجبه تسجيل المعاملات وغيرها من الأحداث عند حدوثها وليس عند استلام أو الدفع النقدية إذ يترتب على إتباع هذا الأساس تسجيل المعاملات والأحداث في السجلات المحاسبية ويعترف بها في القوائم المالية لفترة زمنية محددة.<sup>3</sup>

ولقد تم العمل بموجب أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي في نيوزيلندا منذ سنة 1992 وفي أستراليا سنة 1997 وفي الولايات المتحدة وفرنلندا في سنة 1998 وفي انكلترا وكندا سنة 2002.

<sup>1</sup> هشام حنينة، معايير المحاسبة الحكومية الحاضر الغائب في الدول النامية، مجلة الرقابة المالية، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، تونس، العدد: 63، 2013، ص: 02.

<sup>2</sup> علي مسعودي، أساس المحاسبة العمومية الملائم في ظل توجه الجزائر نحو عصنة نظام الموازنة العامة الرامي إلى الحوكمة، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الوادي، المجلد: 03، العدد: 01، 2018، ص: 191.

<sup>3</sup> عظيم نعيم باجي الجنابي، أساس الاستحقاق المحاسبي ودوره في إعداد وتحديد أولويات الموازنة التخطيطية للحكومات المحلية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، مصر، المجلد: 08، العدد: 04، 2017، ص: 40.

1. مميزات أساس الاستحقاق الكامل: يتيح تطبيق أساس الاستحقاق الكامل مزايا كثيرة من أهمها:<sup>1</sup>

- الأداء: تقييم أداء الحكومة بشكل أفضل من ناحية كلفة الخدمات التي تقدمها وفعاليتها وإنجازاتها؛

- الترشيح: إعطاء صورة أوضح عن مدى نجاح الحكومة في إدارة مواردها وترشيح نفقاتها؛

- التحليل: توفير رؤية خاصة بالبيانات المالية لعدد من السنوات، مما يسمح بإجراء عملية المقارنة والتحليل؛

- الموارد: إتاحة إمكانية إجراء مقارنة أفضل وأكثر كفاءة بين مختلف خيارات استخدام الموارد؛

- التدفقات النقدية: تقييم أداء الوزارات والهيئات التابعة للحكومة من ناحية مركزها المالي وتدفقاتها النقدية؛

- التكلفة: تحديد إجمالي كلفة الخدمات التي تقدمها الحكومة ومقارنتها بكلفة خدمات القطاع الخاص؛

- الدقة: تعزيز القدرة على توفير سجلات محاسبية أكثر دقة وتكاملاً وفقاً لأعلى معايير الكفاءة.

2. عيوب أساس الاستحقاق الكامل: على الرغم من مميزات أساس الاستحقاق الكامل إلا أنه يعاني من عيوب

من أهمها نذكر:<sup>2</sup>

- يتطلب تطبيقه نظام محاسبي متطور ومكلف في إعداده وتشغيله مقارنة بالأساس النقدي؛

- يتطلب استخدامه مهارات شخصية وكفاءات محاسبية عالية المستوى؛

- يتطلب أن تبقى السجلات والحسابات مفتوحة مدة طويلة لغاية إجراء الجرد والتسويات اللازمة بعد نهاية المدة

المالية وبالتالي إمكانية التأخير في إعداد الحسابات الختامية؛

- لا يمكن للبرلمان الحكم بصفة نهائية على إنجازات كل سنة مالية إلا عند ختمها نهائياً؛<sup>3</sup>

- صعوبة التأكد من تحقق بعض الإيرادات وصعوبة قياسها بدقة، وصعوبات تتعلق بعمليات جرد وتقييم المخزون

وطول المدة اللازمة لذلك.

رابعاً: أساس الاستحقاق المعدل يعرفه بأنه أساس محاسبي يعترف بالمعاملات عند حدوثها مع تعديلات محددة

لتعكس قياس تدفق الموارد المالية الكلية،<sup>4</sup> يمتاز بقربه من أساس الاستحقاق إلا أنه لا يشمل بعض العناصر

<sup>1</sup> وزارة المالية لدولة الإمارات العربية المتحدة، النظام المحاسبي على أساس الاستحقاق برنامج يعزز فعالية التخطيط المحاسبي في الدولة، متوفر على الموقع الإلكتروني: <https://www.mof.gov.ae/ar/About/programsProjects/Pages/AccrualAccounting.aspx>، تاريخ الاطلاع 2019/04/18، على الساعة 19:00.

<sup>2</sup> علي نعيم جاسم، نموذج مقترح لتطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح في جامعة المشي/القسم المالي، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، المجلد: 16، العدد: 03، 2014، ص: 229.

<sup>3</sup> الميزوني السعدي، ميزانية الدولة من التشريع إلى التنفيذ والمحاسبة والرقابة، مركز النشر الجامعي، تونس، 2011، ص: 67.

<sup>4</sup> أكرم شتيح وحكيم بوجطو، تبنى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS كآلية لعصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر- عرض التجربة الفرنسية، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، المجلد: 13، العدد: 02، 2019، ص: 04.

كالمخزونات والموجودات الثابتة التي يشملها أساس الاستحقاق ولكنه يتوسع بالاعتراف بالعناصر أكثر من الأساس النقدي والنقدي المعدل ويقاس هذا الأساس الموارد المالية وتغيراتها.<sup>1</sup>

ويعد التعديل المهم في استثناء الأصول المادية من القوائم المالية، حيث تظهر القوائم متطلبات التمويل المستقبلية من خلال الإبلاغ عن المطلوبات والموجودات المالية، ويعتبر هذا الأساس كمرحلة متقدمة لاعتماد أساس الاستحقاق الكامل، حيث يؤجل الإشكالات العديدة المرتبطة بالموجودات الثابتة كالاكتلاكات لحين الوصول إلى حلول مناسبة لها.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث: تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر

قامت وزارة المالية في الجزائر بتبني مجموعة من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تتماشى مع الأهداف المسطرة لمشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية من خلال تنصيب لجنة مختلطة تتكون من مجموعة من الخبراء من أجل صياغة مرجع للمعايير المحاسبية التي تتوافق والواقع الجزائري.

**أولاً: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر لتطبيق سليم ونجاح لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام** يتوجب على الدولة الجزائرية توفير البيئة السليمة وتكييفها وهذا من خلال:<sup>3</sup>

- **إصلاح نظام المحاسبة العمومية:** نظراً لما يعاني منه نظام المحاسبة العمومية الحالي من نقائص يتوجب على الدولة الشروع في تطبيق مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية الذي يستند على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛

- **تغيير أساس الاستحقاق:** نظراً لاعتماد النظام الحالي على الأساس النقدي يتوجب تعديل أساس القياس بالتحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي؛

- **تخفيف مركزية السلطة:** نظراً لتولي الحكومة جميع الأنشطة الإدارية من تخطيط ورقابة مما نتج عن هذا الوضع تميظ نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية دون منحها سلطة تطوير هاته النظم؛

<sup>1</sup> زهرة حسن علوي ومحمد عادل محمد الخزري، اعتماد أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي - دراسة تطبيقية في كلية العلوم/ الجامعة المستنصرية، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، العدد: 112، 2017، ص: 152.

<sup>2</sup> علي مسعودي، مرجع سابق، ص: 192.

<sup>3</sup> خضير خبيطي ويونس مونه، نظام المحاسبة العمومي الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص: 804-805.

## الفصل الأول الأديبات النظرية للموضوع

- تأهيل وتطوير العاملين في القطاع العام: يتوجب على الجهات المعنية وزارة المالية ووزارة التعليم العالي تأهيل أعوان المحاسبة العمومية علميا وعمليا من أجل ضمان جيد للنظام المحاسبي المتوافق مع معايير المحاسبة الدولية من خلال عقد دورات تدريبية وتطوير المناهج الدراسية في الجامعات؛

- الدعم والمساندة من طرف متخذي القرارات: إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من طرف الأطراف ذات العلاقة لأن تبني المعايير يلزم توفر اعتمادات مالية كبيرة وكفاءات عالية من أجل نجاح تطبيقها؛

- تبني تكنولوجيات حديثة في المؤسسات العمومية: من أجل تسهيل التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يتوجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالة، لأن استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية يزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي ويتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية.

ثانيا: استراتيجية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر تعمل الجزائر على تبني استراتيجية لتطبيق المعايير، وفقا لأربعة (04) فئات كما يلي:<sup>1</sup>

- المعايير المعمول بها في ظل ظروف معينة؛
- المعايير المعمول بها دون قيد أو شرط؛
- المعايير التي لا بد من تأجيل تنفيذها؛
- المعايير التي يجب استبعادها.

حيث سيكون لكل فئة من الفئات الأربعة شرح موجز وتوصيات توضح المبادئ التي يتعين احترامها واعتمادها، والحدود التي يجب تطبيقها، فضلا عن الجدول الزمني للتنفيذ ذلك بأن مع تطبيق النظام المحاسبي الجديد الذي سيعقبه اعتماد معايير جديدة تؤخذ في الاعتبار تحديد الخطوات اللازمة للتنفيذ الكامل للإصلاح.<sup>2</sup>

ثالثا: المعايير المحاسبية الدولية المتبناة من طرف الجزائر قامت اللجنة المختصة بدراسة 17 معيارا من معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حيث جاءت هذه المعايير مزيجا بين المعايير الدولية والمعايير الفرنسية وهي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عادل نعموش، استراتيجية عصنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص: 787.

<sup>2</sup> Brahim BELACEL, *Réforme de la Comptabilité de l'État en Algérie*, Thèse pour le doctorat en droit, Université Paris I, 2018, Français, P: 250.

<sup>3</sup> سلوى بوسته، مرجع سابق، ص: 118.

- بالنسبة لمعايير **IPSAS**: وعددها ثلاثة عشر (13) معيار وهي: المعيار رقم (01): عرض البيانات المالية، المعيار رقم (02): بيانات التدفق النقدي، المعيار رقم (03): السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، المعيار رقم (07): الاستثمارات في المنشآت الزميلة، المعيار رقم (09): الإيرادات من المعاملات التبادلية، المعيار رقم (12): المخزون، المعيار رقم (13) عقود الإيجار، المعيار رقم (19): المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة، المعيار رقم (21): انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد، المعيار رقم (23): الإيراد بين المعاملات غير التبادلية، المعيار رقم (24): عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية، المعيار رقم (31) الأصول غير الملموسة.

- بالنسبة للمعايير الفرنسية: وعددها خمسة (05) معايير وهي: المعيار الفرنسي رقم (02): الأعباء، المعيار الفرنسي رقم (06): الأصول المادية، المعيار الفرنسي رقم (10): مكونات خزانة الدولة، المعيار الفرنسي رقم (11): الديون والأدوات المالية لأجل، المعيار الفرنسي رقم (09): الحقوق على الأصول المتداولة.

### المطلب الثالث: مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

جاء مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية بعد قرار السلطات العمومية تزويد الدولة بخطة محاسبية حديثة تتوافق مع المعايير الدولية، ويمثل هذا الإصلاح المحاسبي جزء من التحديث المستمر لأنظمة الميزانية من مختلف جوانبها بإعادة هيكلة عملية تنفيذ النفقات العمومية.

### الفرع الأول: دوافع وأهداف عصرنه نظام المحاسبة العمومية

إن إصلاح محاسبة الدولة يشكل أحد الأوجه الأكثر أهمية في مسار إصلاحات المالية العمومية كونه يمس صلب سير مؤسسات الدولة من جهة ويعتبر ضمان لتحقيق الشفافية والحكامة المالية الجيدة من جهة أخرى.<sup>1</sup>  
أولاً: دوافع وأسباب عصرنه نظام المحاسبة العمومية. يمكننا توضيح أهم المبررات والدوافع التي عجلت بإصلاح نظام المحاسبة العمومية وعصرنته في العناصر التالية:<sup>2</sup>

- عجز النظام عن تقييم الوضعية المالية للدولة: نظراً لاعتماده على الأساس النقدي، كما أنه لا يمكن إعطاء نظرة كاملة عن عناصر الأصول والخصوم وهذا لا يسمح بالحصول على تقييم الوضعية المالية للدولة؛  
- عجز النظام على تقييم الأداء: نظراً لعدم تلبية متطلبات الرقابة على الأداء والاهتمام بشكالية الرقابة المبنية على تسليم ودفع النقد فقط، وبالتالي لا يوفر قاعدة معلومات صحيحة لمتخذي القرار؛

<sup>1</sup> منصور عسو، قانون الميزانية العامة ورهان الحكامة المالية الجيدة، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، المغرب، 2017، ص: 202.

<sup>2</sup> أحمد يوسف السعيدى وبناصر جبارة، حوكمة نظام المحاسبة العمومية كآلية لتدعيم الاستثمار، الملتقى الوطني العلمي المحاسبة والتدقيق كدعم لتحصين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، جامعة المدية يوم 30 نوفمبر 2017، ص: 10.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للموضوع

- عجز النظام على توفير معلومات قابلة للمقارنة: نظرا لعدم وجود نظام محاسبي يستخدم الآليات الحديثة بما يتوافق مع المعايير الدولية؛
- عجز النظام عن توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرار: نتيجة عدم قدرة نظام المحاسبة العمومية في توفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرار؛
- انتشار ظاهرة الفساد المالي: نتيجة الضعف في الرقابة المالية وهو ما يفسر حجم الفساد الكبير الموجود في القطاع العام؛
- ضعف شفافية الميزانية العامة للدولة: وهذا ما يؤكد مؤشر شفافية الموازنة المفتوحة، وبالتالي لا بد من تطوير نظام المحاسبة العمومية للدولة حتى يمكن تحقيق الشفافية اللازمة لمحتوى الميزانية.
- ثانيا: أهداف عصرنه نظام المحاسبة العمومية يهدف مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية إلى تحقيق جملة من الأهداف والتي يمكن حصرها فيما يلي:<sup>1</sup>
- الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق لدعم المخطط المحاسبي للدولة من خلال تسجيل حقوق والتزامات الدولة وأصولها الثابتة؛
- إدارة ومواكبة التغيرات الاقتصادية المختلفة التي تمر بها الجزائر؛
- امتثال نظام المحاسبة العمومية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- توفير المعلومات المالية التي تتصف بالموثوقية والشفافية والقابلة للاستغلال من طرف مستعملي القوائم المالية.

### الفرع الثاني: قراءة تحليلية لمشروع العصرنه

يعتبر مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية محورا هاما لبرنامج عمل المديرية العامة للمحاسبة (DGC)، بوضع تشخيصات للنظم المحاسبية السارية بالنسبة لمختلف الكيانات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية والشروع في إجراءات التعاون مع بعض البلدان التي نفذت تجارب مماثلة من أجل تحديد محاور الإصلاح.

أولا: محاولات إصلاح نظام المحاسبة العمومية شهد نظام المحاسبة العمومية بالجزائر عدة محاولات لإصلاحه لعل من أهمها مشروع المخطط المحاسبي للدولة (PCE) لسنة 1995 إلا أنه تم التخلي عنه نظرا لعدم مطابقته للبيئة الجزائرية، في سنة 2006 تم إعداد نظام محاسبي جديد يتماشى مع معايير IPSAS لكن هذا المشروع مازال قصد التصور والاختبار من أجل ضمان تطبيقه على واقع النظام المحاسبي الحكومي في الجزائر.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Ministère de finance, **Organisation Mission des Services Comptables et Réformes initiées**, conférence de presse, Algérie, 04 février 2013, p:28.

<sup>2</sup> نادية ضريفي وأمال حاج جاب الله، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة الأغواط، العدد: 07، 2018، ص: 215.

## الفصل الأول الأديبات النظرية للموضوع

والجدول التالي يوضح المراحل التي مرت بها الصياغة التقنية لنظام المحاسبة العمومية منذ الاستقلال إلى غاية المشروع المقترح للعصرنة.

الجدول رقم (01-01): مقارنة مراحل تغيير نظام المحاسبة العمومية بالجزائر

| معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)                                     | المخطط المحاسبي للدولة (PCE)  | مدونات حسابات الخزينة (NCT)   | الإطار التقني المستخدم<br>مجال المقارنة |
|--|---|---|---|
| 2006   | 1995  | 1968  | تاريخ اعتماد المشروع                    |
| لحد الآن لم يطبق.  | 2002-2000   | 1991  | تاريخ تنفيذ المشروع                     |
| محاسبة الذمة.  | محاسبة الذمة.   | محاسبة الصندوق.   | نوع المحاسبة المستخدم                   |
| الأساس النقدي وأساس الاستحقاق.   | الأساس النقدي وأساس الاستحقاق.  | الأساس النقدي.  | نوع الأساس المستخدم                     |
| الاتحاد الدولي للمحاسبين بالإضافة إلى التجربة الفرنسية.                          | النموذج الفرنسي.  | القانون 21/90 والمراسيم المتعلقة به.  | المرجعية المستخدمة                      |
| ارتباط الإصلاح الموازني مع الإصلاح المحاسبي.                                     | ضرورة الإصلاح المحاسبي.   | تقنين المحاسبة العمومية.  | التصور السائد                           |
| - مكتب الاستشارات الكندي في مجال الموازنة.<br>- مكتب الاستشارات (GIP - ADTETEF). | الخبرة الفرنسية.  | المشروع الجزائري.   | الخبرة المعتمدة                         |
| الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة وفق IPSAS.                           | الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة وفق النموذج الفرنسي.      | التقييد المحاسبي للعمليات المالية المتعلقة بموازنة الدولة والحسابات المتعلقة بها.   | الهدف                                   |
| لازال في طور التصور والاختبار.   | اقتصر الإصلاح على تغيير مدونة حسابات بإدراج الحسابات بالحقوق المثبتة. | اعتماد مدونة حسابات الخزينة لحد الآن، بالرغم من الاعتراف بعجزها في ضبط المال العام. | نتائج التطبيق                           |

المصدر: مسعود بوخلفي، تقييم مشاريع تغيير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، الملتقى الوطني حول السياسات الميزانية والحكومة العمومية في الاقتصاديات النامية، جامعة تلمسان، يوم 18 ديسمبر 2019، ص:96.

ثانيا: اتفاقيات إعداد مشروع العصرية لقد أوكلت وزارة المالية في إطار مهمتها لعصرنة المحاسبة العمومية مهمة إعداد الدراسات المتعلقة بالمشروع إلى مجمع الاستشارات الفرنسي GIP-ADTETEF الذي قام بدراسة تشخيصية وتحليلية للواقع المحاسبي الحالي من مختلف الجوانب التنظيمية والتقنية ووضع استراتيجية تستجيب لمبادئ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

وقد خلصت أعماله بإعداد مجموعة من التقارير والدراسات التي وضع الأسس التنظيمية والتقنية للإطار المحاسبي الجديد للدولة الذي تم تصوره على أساس الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة لتدرج فيه مفاهيم الحقوق المثبتة بالنسبة لإيرادات والنفقات وكذا الاستثمارات وهو ما يسمح بإعطاء صورة شاملة ومتكاملة عن الذمة المالية للدولة في أي لحظة.

وتتمثل الإجراءات والقواعد التي تسمح لهذا المشروع بالتوافق مع المعايير IPSAS فيما يلي:<sup>1</sup>

- إعداد دليل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: يحتوي على مجموعة المعايير التي تم تبنيها في مشروع الإصلاح؛
- إعداد دليل تكييف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: يسمح بمعرفة كيفية تكييف هاته المعايير حتى تتلائم مع البيئة الجزائرية؛
- إعداد دليل المخطط المحاسبي للدولة: يسمح بتجميع حسابات الدولة في إطار مخطط محاسبي متوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- إعداد دليل التقنيات المحاسبية لحسابات الدولة: يحتوي على الإجراءات والقواعد المتبعة في معالجة عمليات الدولة وكيفية تسجيلها خلال الفترة المحاسبية.
- تحديد القوائم المالية لمخرجات نظام المحاسبة العمومية: حيث حدد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بخمسة قوائم مالية وهي:
  - جدول الوضعية المالية؛
  - جدول النفقات الأصلية؛
  - جدول التدفقات النقدية؛
  - جدول رصيد عمليات الخزينة؛
- الملحق.

<sup>1</sup> نوال ضريفي والصادق ضريفي، دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، جامعة المسيلة، المجلد: 03 ، العدد: 02، 2018، ص: 84.

## الفصل الأول الأديبات النظرية للموضوع

- استخدام البرامج المعلوماتية في تسيير المعلومات المحاسبية للدولة: لتسهيل عمليات تحويل الحسابات من المدونة القديمة إلى المخطط المحاسبي للدولة والذي يتوافق مع المعايير الدولية؛

- تفعيل عمليات الجرد العام لممتلكات الدولة: من خلال عمليات إحصاء وجرد كل أملاك الدولة بتسجيل وصفها وتقييم لها واستخدامها وفق الأهداف المسطرة لها؛

ثالثا: مراحل تنفيذ مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية بعد الانتهاء من جميع الدراسات التنظيمية والتقنية تم تحديد استراتيجية لتنفيذ المشروع من خلال مرحلتين:<sup>1</sup>

- المرحلة الانتقالية: تمحورت أساسا حول صياغة تطبيق للإعلام الآلي يسمح بالانتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي الجديد عن طريق جدول للمرافقات يسمح بوضع المخطط المحاسبي مقابل كل حساب من مدونة الخزينة، واستنادا على هذا الجدول يتم استخراج مختلف الجداول المالية والتي تشمل على: الموازنة، جدول التكاليف النهائية، جدول بواقى العمليات إلى جانب جدول تدفقات الخزينة، تتميز هذه الجداول باقتصارها على العمليات المتعلقة محاسبة الصندوق أي تلك التي تسجل النفقات المنفقة والإيرادات المحصلة فعليا. إلى جانب ذلك تم تنصيب لجنة مختلطة لصياغة معايير محاسبية جزائرية تتماشى مع النظام المحاسبي العمومي الجزائري.

- المرحلة النهائية: ترمي هذه المرحلة إلى وضع مشروع المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ وذلك بعد استكمال المهام التالية:

- إنهاء عملية الإحصاء الكلي للاستثمارات المادية للدولة من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية من أجل إدراجها ضمن المخطط المحاسبي الجديد وفقا للمعيار IPSAS رقم 17 المتعلق بـ "الاستثمارات"؛

- إدراج عملية التقييد المحاسبي الآلي للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات وذلك بالتنسيق مع المديرية العامة للضرائب وذلك وفق ما تملية الإجراءات الواردة في معيار IPSAS رقم 23 المتعلق بـ "الإيرادات السيادية"؛

- إتمام الدورات التكوينية المتعلقة بمختلف المتدخلين في مجال المحاسبة العمومية لاسيما المحاسبين العموميين بكل أصنافهم إلى جانب الأمرين بالصرف وكذا المراقبين العموميين لمختلف الوزارات المنفقة.

<sup>1</sup> أمال حاج جاب الله، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير: دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص: 779.

رابعاً: تقييم مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية يتميز مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بمواكبته التطورات العالمية بتبنيه للمحاسبة الحكومية الحديثة المتمثلة في أساس الاستحقاق المحاسبي، ولكن هذا المشروع لديه جملة من السلبيات يمكن حصرها فيما يلي:<sup>1</sup>

- لقد ركز مشروع العصرنه على الجوانب التقنية وأغفل الأبعاد النظرية؛
- لا يوجد للمشروع إطار مفاهيمي كامل ككل الأنظمة المحاسبية؛
- المشروع لم يعطي تصور عملي لعملية تسجيل التثبيات وإعادة تقييمها وكذا معدلات الاهتلاك؛
- المشروع لا توجد به خارطة طريق تبين بالتفصيل المراحل العملية للانتقال وفق إطار زمني محدد؛
- محيط المحاسبة العمومية لم يهيئ لإعادة النظر في المنظومة القانونية وعصرنه القطاع العام؛
- عدم تكوين الطاقم الإداري والمحاسبي للقيام بعملية الانتقال؛
- مشروع العصرنه لم يحتوي على قوائم مالية قابلة للمقارنة وتعبر عن الوضعية الحقيقية لممتلكات الدولة.

### الفرع الثالث: استراتيجية تنفيذ مشروع العصرنه

حددت المديرية العامة للمحاسبة (DGC) بصفتها الإدارة المشرفة على تنظيم المحاسبة العمومية خطة طويلة المدى لتنفيذ عصرنه وإصلاح محاسبية تهدف إلى إدارة المالية العمومية بشكل أفضل.

أولاً: إصلاح محاسبة الدولة: تتمثل خطة وزارة المالية في إصلاح محاسبة الدولة من خلال:<sup>2</sup>

#### 1. على المدى المتوسط:

- إنهاء مدونة حسابات المخطط المحاسبي للدولة للانتقال التدريجي من محاسبة الصندوق إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق؛

- الانتهاء من إعداد معايير محاسبة الدولة؛

- تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق وتحسين نظام معلومات الإدارات المكلفة بالمحاسبة والجبابة.

#### 2. على المدى البعيد:

- الشروع في تطبيق المخطط المحاسبي للدولة والمحاسبة على أساس الاستحقاق بالتعاون مع الإدارة المكلفة بالميزانية

وذلك بإنشاء هيكل جديد مكلف بإطلاق عملية المحاسبة على أساس الاستحقاق وتوفير التعليمات المتعلقة

بتشغيل الميزانية وكذا المعلومات المتعلقة بالجانب التقني لكل الأطراف المعنية بالمخطط المحاسبي للدولة؛.

<sup>1</sup> مالك لعلايية وعبود زرقين، واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مجلة بحوث، جامعة الجزائر 3، المجلد:02، العدد:10، 2016، ص:156.

<sup>2</sup> Ministère des Finances, **La stratégie du Secteur des Finances à l'Horizon 2035**, 2017, P:29.

- الانتهاء من إعداد نظام المعلومات المركزي الخاص بالمالية العمومية والذي تم الشروع في إنجازه سنة 2017.

- محاسبة الأصول المادية بالتنسيق مع الإدارة المكلفة بالأموال الوطنية من خلال:

✓ إعادة تنظيم المراكز المسؤولة عن محاسبة الأصول المادية؛

✓ تحديد المحاسب المركزي المسؤول عن التسجيل المحاسبي للأصول المادية التي تم اقتناءها حديثاً؛

✓ خلق مناصب وظيفية خاصة بمحاسبي الأصول المادية.

ثانياً: إصلاح محاسبة الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري:

1. على المدى المتوسط: الشروع في إعداد دليل يشمل مختلف الإجراءات المحاسبية والمالية الخاصة بالبلديات

وذلك بناء على هيكلها التنظيمي الحالي.

2. على المدى البعيد:

- الشروع في تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق على مستوى المؤسسات العمومية وذلك بما يتماشى مع

معايير النظام المحاسبي والمالي؛

- بالإضافة إلى اختيار قطاع محدد قائد يكون أول من يتبنى هذا المخطط المحاسبي؛

- تعديل محتوى دليل الإجراءات المحاسبية والمالية بما يتماشى مع التنظيم الجديد لخزينة البلديات؛

- الشروع في تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق على مستوى الجماعات المحلية؛

- إعداد مخطط محاسبي مستوحى من معايير IPSAS بالإضافة إلى اختيار البلديات والولايات التي ستكون

نموذجاً لتطبيق هذا المشروع.

ثالثاً: عصنة المراكز المحاسبية للمديرية العامة للمحاسبة يندرج برنامج عصنة المراكز المحاسبية (الخزائن

والوكالة المحاسبية المركزية للخزينة) في إطار المخطط التوجيهي للإعلام الآلي لوزارة المالية، فتمثل أهم أهداف هذا

البرنامج فيما يلي:<sup>1</sup>

- توحيد الأدوات والإجراءات على مستوى المراكز المحاسبية؛

- دمج البيانات في قاعدة واحدة على المستوى المحلي وعلى مستوى الوكالة المحاسبية المركزية للخزينة؛

- ضمان أفضل رقابة داخلية للعمليات المحاسبية؛

- تحسين التشغيل وتحسين فعالية وآمن العمليات المحاسبية؛

- تحديد دور ومسؤولية كل طرف متدخل في تنفيذ الإيراد أو النفقة العمومية.

<sup>1</sup> تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018، ص:127، متوفر على الموقع الإلكتروني لمجلس المحاسبة <https://www.ccomptes.dz>، تاريخ الاطلاع

2019/12/27 على الساعة 21:00.

## المبحث الثاني: الإطار العام للرقابة المالية

الرقابة المالية من أهم المواضيع اهتماما في الوقت الحالي نظرا لتحول دور الدولة وكذلك لزيادة المال العام في حجمه واتساع أوجه الإنفاق العام، لهذا أضحت الرقابة المالية وظيفة تقوم بها الدولة لحماية للمال العام من جهة ولتحقيق عدالتها ومشروعيتها من جهة أخرى.

يتم في هذا المبحث تحديد الإطار المفاهيمي للرقابة المالية وذلك من خلال ثلاث مطالب خصص المطلب الأول لمفهوم الرقابة المالية أهدافها وأهميتها، أما المطلب الثاني فيتم فيه معرفة لبادئ الرقابة المالية ومقومات نجاحها أما المطلب الثالث فيتناول أنواع الرقابة المالية ووسائلها.

### المطلب الأول: الرقابة المالية أهدافها وأهميتها

لقد تطور مفهوم الرقابة المالية منذ العصور وهذا راجع لتطور دور الدولة، لأهميتها وأشكالها المتنوعة ولهذا ظهرت عدة تعريفات ومصطلحات وفقا لتطور أهداف الرقابة المالية.

### الفرع الأول: مفهوم الرقابة المالية

أولا: مفهوم الرقابة لغة: الرقابة في اللغة العربية لها معاني كثيرة منها:<sup>1</sup>

- الحراسة والرعاية: رقب الشيء وراقبه أي حرسه، وراقب القوم هو حارسهم.
- الإشراف: ارتقب أي أشرف وعلا والمرقب والمرقبة هو الموضوع الذي يرتفع عليه الرقيب فنقول ارتقب المكان إذا علا وأشرف.
- الانتظار: رقب فلانا أي انتظره وترصد قدمه.

- الحفظ: من أسماء الله تعالى الحسنى الرقيب بمعنى الحافظ الذي لا يغيب عنه شيء في قوله تعالى في الآية الكريمة رقم 01 من سورة النساء {وَاتَّقُوا اللَّهَ الَّذِي تَسَاءَلُونَ بِهِ وَالْأَرْحَامَ إِنَّ اللَّهَ كَانَ عَلَيْكُمْ رَقِيبًا} أي حفظا لأعمالكم مطالعا عليها.

ثانيا: المصطلحات المرتبطة بالرقابة: يرتبط مصطلح الرقابة بما يشاهده من مصطلحات أهمها المساءلة والمحاسبة، والشفافية والنزاهة فمصطلح الرقابة يرتبط بهذه المصطلحات في جوانب ويختلف معها في جوانب أخرى.

والجدول التالي يعتبر جدول للمقارنة حيث يوضح لنا أوجه التشابه والاختلاف بينهما:

<sup>1</sup> أبوبكر الصديق بن يحيى، الأسس اللازمة لتفعيل الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الحلفة، المجلد:10، العدد:02، 2017، ص:286.

الجدول رقم ( 01-02): أوجه التشابه والاختلاف بين الرقابة والمصطلحات المرتبطة بها

| المصطلح           | أوجه التشابه  | أوجه الاختلاف   |
|-------------------|---|---|
| المحاسبة          | تلتقي كل من الرقابة والمحاسبة في كونهما آليتين لتدارك الأخطاء والاختلالات والثغرات، وقد اقترنت الرقابة تاريخيا بالمحاسبة المالية.                 | المحاسبة اختصاص أصيل للإدارة، وتوظف آلية الرقابة عملية المحاسبة في تحليل وتقويم أداء الإدارة، والمحاسبة عمل استثنائي يقوم عمل الإدارة، بينما تعد عملية الرقابة عملا تحليليا تستهدف تقويم عمل الإدارة وأداء الحكومة، والحكم عليه وتوجيهه فالمحاسبة أداة تؤكد جدية الرقابة وفعاليتها.       |
| المساءلة          | تمثل المساءلة الرقابة في أن لكل منهما مضامين وأهداف سياسية، ويحمل كل منهما المستهدف من الرقابة والمساءلة مسؤولية أعماله وتحميله تبعاتها وعواقبها. | تتميز الرقابة عن المساءلة في كونها تستهدف مطابقة العمل للأهداف التي رسمت له، ولا تعدو أن تكون من مكونات المساءلة لا المرادف لها.  |
| الشفافية والنزاهة | تستهدف كل من الشفافية والنزاهة والرقابة كشف اختلالات عمل الحكومات، وإزاحة الستار عن بؤر الفساد الإداري والسياسي.                                  | تستهدف الشفافية كشف حقيقة مجريات الأعمال الإدارية والحكومية، وللنزاهة مدلول أخلاقي، ويهتم بوصف الجوانب الأخلاقية في سلوك الموظف والقيم المرتبطة بأدائه، فالشفافية والنزاهة آليتان لتفعيل وسائل الرقابة إذ لا يتأتى للرقابة كشف اختلالات العمل الحكومي إلا بتوافر الشفافية ومعيار النزاهة. |

المصدر: ميلود ذبيح، الفعالية الرقابية للبرلمان الجزائري مقارنة تحليلية مقارنة، دار الهدى، الجزائر، 2015، ص: 37.

### ثالثا: مفهوم الرقابة اصطلاحا:

لقد تعددت مفاهيم الرقابة المالية وتغيرت حسب النظرة والزواية التي تقوم عليها الرقابة، وتتميز هذه المفاهيم وفق ثلاثة اتجاهات مختلفة وهي:<sup>1</sup>

- الاتجاه الأول: يهتم بالجانب الوظيفي للرقابة ويركز على الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ويرون أن عملية الرقابة المالية تتمثل في عمليات معينة في شكل إجراءات أو قرارات يلزم توافرها لتحقيق هدف أو أهداف محددة، ويمكن أن تكون الرقابة المالية إما رقابة على الأداء أو رقابة على الكفاءة.

<sup>1</sup> عبد العزيز عزة، قواعد الرقابة المالية العليا وأجهزتها في القانون الوضعي والتشريع الإسلامي - دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في العلوم الإسلامية، تخصص شريعة وقانون، جامعة العلوم الإسلامية بقسنطينة، 2015، ص: 16-18.

- **الاتجاه الثاني:** وفق هذا الاتجاه تتمثل الرقابة المالية في كونها إجراءات وتتركز على الخطوات التي يتعين إجراؤها للقيام بعملية الرقابة، ويتطلب ذلك وجود بيانات على أوجه النشاط المختلفة كشرط أساسي، على أن تعد بشكل يمكن الاستفادة منها في متابعة النشاط ومراجعة نتائج الأعمال وفحصها.
- **الاتجاه الثالث:** ويهتم بالأجهزة الرقابية التي تتولى عملية الإشراف والفحص والمراجعة من السلطة التي لها هذا الحق للتعرف على كيفية سير الأعمال داخل الوحدات، للتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها، ولذلك يرون ضرورة إعطاء هذه الأجهزة سلطة التوجيه لحسن سير عملها.
- لهذا تعدد مفاهيم الرقابة المالية مع الدور الذي تلعبه في حماية المال العام، والمفاهيم التالية توضح لنا ذلك:
- **المفهوم الأول:** "هي عملية تتضمن مجموعة من الأساليب والإجراءات التي تقوم بها وحدة متخصصة أو آلية محددة تتعلق بجمع بيانات ومعلومات وأرقام وحقائق ذات طابع مالي عن الحالة محل الرقابة وذلك بدراستها وفحصها وتحليلها إضافة إلى تقويمها بغرض الحصول على نتائج محددة لإبلاغها لمتخذي القرار وهذا كله وفقاً للتشريعات والقواعد المقررة"<sup>1</sup>.
- **المفهوم الثاني:** "بأنها العملية التي تقوم على ضمان سلامة إدارة الأموال والتأكد من عمليات التحصيل والإنفاق والاستثمارات على وجه الدقة وفق ما تقرره إدارة المنظمة، بالإضافة إلى التأكد من نتائج الأعمال والمركز المالي للمنظمة بما يمكن من الكشف عن الانحرافات ودراسة أسباب حدوثها والعمل على تطوير الحلول المناسبة لها"<sup>2</sup>.
- **المفهوم الثالث:** عرفت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) "الرقابة المالية على أنها" عملية تدقيق الأداء أي هو فحص مستقل لفعالية وكفاءة تعهدات الحكومة، أو برامجها، أو منظماتها، مع وضع الاقتصاد في الاعتبار وبهدف إحداث تطورات"<sup>3</sup>.
- مما سبق فإن كل ممارسة رقابية تتطلب بموجب القانون ما يلي:<sup>4</sup>
- مؤسسة رقابية تتمتع بتفويض من قبل السلطات العمومية قصد ممارسة نوع من أنواع الرقابة المتداولة؛
- وسائل بشرية ومادية معتبرة قصد ممارسة الرقابة بعيداً عن كل ضغط خارجي؛
- تقنيات ومناهج الرقابة؛
- مواضيع الرقابة والمؤسسات التي تمت مراقبتها؛

<sup>1</sup> عبد الرحمن محمد عبد الرحيم، الرقابة المالية وأجهزتها العليا في دول الوطن العربي، المكتبة العصرية، مصر، 2018، ص: 17.

<sup>2</sup> رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2016، ص: 384.

<sup>3</sup> موقع المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الأنتوساي [www.intosai.org](http://www.intosai.org)، تاريخ الاطلاع: 2018/10/28 على الساعة: 10:00.

<sup>4</sup> محمد سعيد بوسعدية، مدخل إلى دراسة قانون الرقابة الجزائري، دار القصة للنشر، الجزائر، 2014، ص: 23.

- الأهداف والنتائج المرجوة من الرقابة والجزاء المترتب عنها.

ومن خلال ما سبق يمكننا تعريف الرقابة المالية على أنها "مجموعة من الآليات القانونية والأجهزة المستقلة عن بعضها التي أقرها القانون ويحميها، تهدف إلى التحقق من الإجراءات والقواعد التي سيتم أو تم صرف بها الأموال العمومية، هذا من أجل تسيير حسن للمال العام وحمايته من الانحرافات والعمل على تصحيحها قبل وبعد حدوثها".

### الفرع الثاني: أهمية الرقابة المالية

تكمن أهمية الرقابة المالية في علاج الأخطاء وتصحيحها والوقاية من تكرارها، لذلك فإن أهمية الرقابة المالية تتركز وتتجلى في العناصر والنواحي التالية:

**أولاً: أهمية الرقابة المالية من الناحية السياسية:** تكمن أهمية الرقابة المالية من الناحية السياسية من خلال ما تقوم بها الهيئات المنتخبة الوطنية والمحلية منها من خلال سعيها إلى احترام سير المال العام وصرفه، حيث يتمثل دورها السياسي في متابعة إعداد وتنفيذ الميزانيات المختلفة التي تختص بها، لذا تعتبر الرقابة المالية سياسياً من مؤشرات الحكم الراشد حيث تتجسد في مبدأ الفصل بين السلطات ومبدأ سيادة القانون لأن هذان المبدأان هما الدعامة الأساسية لإقامة أي حكم ديمقراطي ناجح بالمفهوم السياسي الحديث.<sup>1</sup>

**ثانياً: أهمية الرقابة المالية من الناحية الإدارية:** تتجسد أهمية الرقابة المالية إدارياً باحترام الإدارة لمبدأ المشروعية القانونية وحماية المصلحة القانونية من خلال إلزام الهيئات العمومية والجماعات الإقليمية التي تتمتع باستقلالية مالية وإدارية باحترام القانون في جميع معاملاتها والتأكد من حسن سير العمليات الإدارية وحسن استخدام الاعتمادات المالية، والعمل على اكتشاف الانحرافات واتخاذ القرارات الفورية لإيجاد حلول مناسبة لها.<sup>2</sup>

**ثالثاً: أهمية الرقابة المالية من الناحية الاقتصادية:** تتجلى أهمية الرقابة المالية من الناحية الاقتصادية في كونها متابعة لنشاط السلطات القائمة على تنفيذ الميزانية،<sup>3</sup> فهي أداة بيد السلطة للتدقيق في استعمال وإدارة وصرف المالية العامة للدولة من خلال آليات الرقابة المالية المعتمدة هذا من أجل تحقيق الهدف الأساسي لإنفاق الأموال العمومية، والتصدي لكافة أشكال الفساد المالي والإداري.

<sup>1</sup> كودار عبيد محمد صالح، الرقابة السابقة واللاحقة على تنفيذ الموازنة العامة دراسة مقارنة، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2017، ص:50.

<sup>2</sup> سامية فقير، دور الشفافية والمساءلة في تفعيل الرقابة المالية على إعداد وتنفيذ الميزانية العامة والحد من الفساد، ورشة عمل المنظمة العربية للتنمية الإدارية حول الرقابة المالية والإدارية ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، اسطنبول، تركيا، يونيو 2015، ص:162.

<sup>3</sup> بلال عوالي، حوكمة الجماعات المحلية كآلية لتفعيل الرقابة المالية القبلية على النفقات العمومية، مذكرة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البلدة 2، 2018، ص:79.

رابعاً: أهمية الرقابة المالية من الناحية الاجتماعية: يكمن دور الرقابة المالية من الناحية الاجتماعية في المحافظة على المال العام من التسيب والفساد، حيث يمثل هذا الأخير ملكاً لجميع أفراد المجتمع فمسؤولية المحافظة عليه تقع على عاتق كافة أفرادها، مما يسمح بتوعية المواطنين وإقناعهم مما يرسخ ثقافة خاصة لديهم بذلك، ومن جهة أخرى للرقابة المالية دوراً أيضاً في مكافحة الفقر من خلال بناء كادر وظيفي نزيه ومخلص لأداء العمل من خلال تمتعهم بأخلاق وظيفية عالية يقابله حرص ووعي لدى المواطنين،<sup>1</sup> مما يرجع في نهاية المطاف إلى توفير متطلبات المواطن المتعددة تحقيقا لتنمية مستدامة شاملة.

### الفرع الثالث: أهداف الرقابة المالية

لقد تطورت أهداف الرقابة المالية مع التطورات الحديثة هذا من خلال الأهداف المنشودة من مختلف الجوانب حيث يمكننا تقسيمها إلى أهداف تقليدية وأهداف حديثة.

#### أولاً: الأهداف التقليدية: تتمثل الأهداف التقليدية في:

- ضمان حماية إرادة الشعب من خلال ممثليه في البرلمان والمجالس المنتخبة المحلية من ناحية احترام الاعتمادات المالية المفتوحة وتخصيصها وإنفاقها وفقاً للسياسة العامة للدولة؛
  - التأكد من سلامة القوانين والمراسيم والتعليمات وقوانين المالية التي تنظم سيرورة إنفاق المال العام وتحصيله والتحقق من حسن التنفيذ وانسجامها وتكيفها وفقاً لمتطلبات التنمية؛
  - تساعد الرقابة المالية على اتخاذ القرارات المناسبة من خلال المعلومات التي تقدمها لأصحاب القرار من أجل تحديد الانحرافات ومواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.<sup>2</sup>
  - تحديد المسؤوليات الناجمة عن سوء التسيير من خلال ما تقره التقارير النهائية لعملية الرقابة؛
  - التأكد من سلامة العمليات المحاسبية من خلال صحة مسك الدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية.<sup>3</sup>
- ثانياً: الأهداف الحديثة: نظراً لتطور الرقابة المالية فالأهداف الحديثة لها تتمثل فيما يلي:<sup>4</sup>
- مراقبة الخطط المالية ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما تم تحقيقه من الأهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون تحقيق الأهداف التي لم يتم تحقيقها؛
  - تقييم نتائج أعمال الإدارة من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط له وحصر الانحرافات وأسباب وقوعها وإمكانية معالجتها؛

<sup>1</sup> علي غني عباس الجنابي، الرقابة على الموازنة العامة دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2015، ص: 28.

<sup>2</sup> عبد القادر موفق، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر دراسة تحليلية ونقدية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة باتنة، 2015، ص: 48.

<sup>3</sup> العربي بوعمران محمد، مرجع سابق، ص: 98.

<sup>4</sup> حسام أبو علي، مرجع سابق، ص: 404.

- تحقيق الكفاءة والفعالية للنشاطات الإدارية من خلال الالتزام بالسياسات المعتمدة؛
  - المساهمة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة؛
  - تنفيذ أعمال الرقابة المالية بأعلى درجة من الكفاءة من خلال التحقق من تنفيذ الأهداف كميًا ونوعيًا وزمنيًا.
- فبالرغم من اختلاف أهداف الرقابة المالية وتنوعها فإنها تنحصر في هدفين رئيسيين هما:<sup>1</sup>

✓ التحقق من أن الإنفاق تم وفقًا لما هو مقرر له؛

✓ الموارد التي تم تحصيلها كما هو مقرر استخدمت أفضل استخدام.

### المطلب الثاني: مبادئ الرقابة المالية ومقومات نجاحها

يتوقف نجاح أي نظام ومنها النظام الرقابي على عدة مبادئ ومقومات تعتبر أساسية وضرورية لخلق نظام سليم يحقق من خلالها أهدافه.

### الفرع الأول: مبادئ الرقابة المالية

إن لنظام الرقابة المالية مبادئ عدة يرتكز ويتأسس عليها.

**أولاً: مبدأ الشرعية:** ويعني أن كل مراحل تنفيذ النفقات والإيرادات المحددة في الميزانية، ينبغي أن يكون موافقاً بصفة مسبقة للقوانين السارية المفعول، ولا يمكن أن تنفذ إلا من طرف الأشخاص المؤهلين قانوناً، ويجب أن يأخذ بعين الاعتبار ثلاث جوانب:

- **الجانب السياسي:** إذ يجب موافقة السلطة التشريعية على الميزانية وبالتالي توفر رخصة صرف النفقات المرصودة وتحصيل الإيرادات؛

- **الجانب المالي:** يجب أن لا يتعدى الإنفاق السقف المحدد مسبقاً له وهذا للحفاظ على التوازن المالي؛

- **الجانب الإداري:** يجب تهيئة كل الظروف اللازمة لمنع كل تبذير أو سوء استعمال من طرف الأعوان المكلفين بالتنفيذ.

**ثانياً: مبدأ نظامية العمل المالي:** في هذا الإطار يجب التحقق من:<sup>2</sup>

- **نظامية عملية التسيير:** وتعني التحقق من مدى مطابقة تنفيذ المال العام، للإجازة المرخص بها في الميزانية ومن قواعدها مبدأ سنوية الميزانية، ومبدأ التخصيص القانوني للعملية وسقف الاعتمادات؛

<sup>1</sup> أحمد مصطفى صبيح، الرقابة المالية والإدارية ودورها في الحد من الفساد الإداري، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2016، ص:321.

<sup>2</sup> عبد الوحيد صرامة، الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 05 و06 مارس 2005، ص:139.

- موافقة عملية الإنفاق للتشريعات واللوائح: عملية الإنفاق يجب أن تكون موافقة للقوانين واللوائح وعند التنفيذ يجب احترام النظم المطبقة في هذا المجال والنصوص المتعددة التي تحتوي على قواعد تنفيذ العمليات المالية تكون مرتبطة أكثر بشكلية التنفيذ ومثالنا على ذلك بعض العمليات المالية كالتعويضات الأساسية والتكميلية للموظفين، القواعد المطبقة لمصاريف التنقلات، نظام مساعدات الدولة للقطاع الاجتماعي... إلخ؛

- **انتظام وصحة القيود المحاسبية:** تنفيذ العمليات المالية تتطلب من الأعوان المكلفين بذلك مسك دفاتر محاسبية وهي تعتبر عملية قانونية، فالأمر بالصرف الذي ينفذ العمليات المالية بمراحلها الإدارية لا بد من أن يمسك محاسبة للالتزامات وأخرى للحوالات المصدرة، بينما المحاسب العمومي لا بد له من مسك محاسبة خاصة بدخول وخروج الأموال، ويجب أن تكون القيود المحاسبية معدة بكل صدق وأمانة وتنظيم محكم وفق التعليمات المنصوص عليها في قانون المحاسبة العمومية لذا يجب على الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية احترامها؛

**ثالثاً: مبدأ الفعالية والمردودية:** هذا المبدأ يقودنا إلى التحقق من فعالية التسيير ثم مردودية العمل الإداري.<sup>1</sup>

- **فعالية التسيير:** لا بد من التفرقة بين فعالية التسيير في المؤسسات الاقتصادية التي تعني الربح والفائدة ويتطلب هذا استعمال تقنيات تسييرية ومراقبة الفعالية في المؤسسات هي مراقبة التسيير بتقييم اختيارات الوسائل بالمقارنة مع التكاليف المحتملة، أما مفهوم الفعالية في الإدارة العمومية ينصب على البحث عن أثر برنامج أو سياسة معينة على المجتمع وذلك بمعرفة مدى تحقيقها للأهداف المرجوة بإجراء مقارنة بين الوسائل والإمكانات المستعملة مع النتائج المحققة.

- **مردودية العمل الإداري:** عادة ما تضح الدولة أموال ضخمة لتغطية الخدمات العامة، وإذا ما اختفت الرقابة يمكن أن يحدث سوء تسيير يفضي إلى استعمال غير رشيد للمال العام لذا وجب قياس التكاليف الضرورية لتقدير مردودية المرافق العامة، ولو أن ذلك صعب التحقيق لأن الخدمات المقدمة لا يمكن تقييم تكلفتها بدقة.

### الفرع الثاني: مقومات نجاح الرقابة المالية

من المقومات الضرورية لتحقيق فعالية لنظام الرقابة المالية نذكر أبرزها وأكثرها ضرورة:<sup>2</sup>

**أولاً: هيكلية مدروسة للجهاز الرقابي:** نقصد بها عدد الموظفين الواجب أن يتوافر نسبة للمهام الرقابية للجهاز الرقابي وحجم الإدارة محل الرقابة وطريقة عملها، ويقصد بها كذلك نوع الشهادة العلمية المطلوبة لكل منصب ذو صبغة رقابية، وتوزيع سليم ودقيق للاختصاصات والمهام والمسؤوليات لتلك المناصب.

<sup>1</sup> عبد الجليل دباي ومخفوظ برحمان، هيئات الرقابة على الإدارة المحلية للبلديات، مجلة العلوم القانونية والسياسية، جامعة الوادي، المجلد 10، العدد 03، ديسمبر 2019، ص: 913.

<sup>2</sup> مادونا إيزاك نصار، الرقابة المالية على المؤسسات العامة الجامعة اللبنانية نموذجاً، منشورات الجامعة اللبنانية، لبنان، 2016، ص: 13.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للموضوع

ثانيا: كفاءة الجهاز الرقابي: وتعود بالأساس إلى كفاءة العنصر البشري الذي يجب أن يكون ذو كفاءة عالية لتنفيذ المهام ومن أصحاب الاختصاص ويخضعون للتدريب بصورة مستمرة بغرض اكتساب المهارات وتحديثها لتحقيق أعلى مستويات الرقابة.

ثالثا: حسن التخطيط للعملية الرقابية: تتمثل في الإجراءات الواجب على المراقب اتخاذها لتحقيق جودة عمله الرقابي والتي تشمل ما يلي:

- دراسة المؤسسة محل الرقابة من خلال التعرف على نشاطها وأهدافها وهيكلها التنظيمي ومراكز المسؤولية فيها، ومدخلاتها ومخرجاتها، ومواردها المالية وغير المالية والتشريعات المتعلقة بها؛

- الفحص الأولي لنظام الرقابة للتعرف على نقاط القوة والضعف، وتحديد الجوانب التي يتعين الاهتمام بها؛

- إعداد خطة وبرنامج للرقابة حيث يجري تحديد الجوانب التي تستلزم الفحص وخطواته والمهارات المطلوبة.

رابعا: التنسيق بين الأجهزة الرقابية: يجب ضمان التنسيق بين مختلف الأجهزة، سواء تعلق منها بالرقابة المالية القبلية أو البعدية، سيحقق حتما فائدة أكيدة من حيث الفعالية والمردودية ويتطلب ذلك انتهاز إطار للتعاون والتكامل وتفادي ازدواجية العمل الرقابي.<sup>1</sup>

خامسا: الدقة في العمل الرقابي: من أبرز شروط الدقة وجود نظام محاسبي سليم ودقيق يضمن سلامة البيانات المحاسبية وتوحيدها وتقديم البيانات اللازمة عن جميع العمليات، ويوفر الحماية اللازمة للأصول والوثائق من الضياع والتلف مما يسهل عمل أجهزة الرقابة للقيام بمهامها.

سادسا: الشفافية والوضوح: يجب أن يكون الجهاز الرقابي واضحا ومفهوما للقائمين عليه، وله كامل الحرية في نشر نتائج تقاريره الرقابية، فالشفافية أداة لتنفيذ الآليات الرقابية نظرا لأهميتها على مستوى مبدأ المساءلة وهو ما أظهره هذا المبدأ من دور بارز في الدول المتقدمة.

سابعا: الموضوعية والاستقلالية: ويقصد بها اعتماد الموظف الرقابي فقط على معلومات أكيدة مع بذل العناية المهنية اللازمة عند تنفيذه مهمته الرقابية وأن يحافظ على موقف مستقل كما يجب عليه ممارسة مهامه من دون خوف أو تأثير وأن يتمسك بالقوانين ويمتثل لأحكامها، ويتجلى هذا الاستقلال في الاستقلال الوظيفي والاستقلال العضوي والاستقلال المالي والاستقلال الفكري واستقلالية الوحدة الرقابية.

<sup>1</sup> فضيل بن خالدي وحسين بومدين، أهمية تحديث الرقابة على العمليات المالية للموازنة العامة في الجزائر، المجلة الجزائرية للمالية العامة، جامعة تلمسان، المجلد: 07، العدد: 01، 2017، ص: 160.

المطلب الثالث: أنواع الرقابة المالية ووسائلها

كما أن للرقابة المالية مبادئ وقواعد تحكمها فإن لها أنواع ووسائل عديدة تعتمد عليها.

الفرع الأول: وسائل الرقابة المالية

من أهم الوسائل والأدوات التي تعتمد عليها الرقابة المالية نذكر مايلي:<sup>1</sup>

**أولاً: القوانين والتعليمات واللوائح** وهي من أولى الأدوات ومن أهمها فلا تقوم الرقابة إلا بوجود نصوص صارمة تضبط قواعدها وكيفياتها وشروطها، حتى أنه في الشريعة الإسلامية ورغم ما نص عليه القرآن الكريم والسنة النبوية الشريفة فقد وضع الخلفاء الراشدون على رأسهم الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنهم تنظيمات صارمة تم تطبيقها على النظام المالي للدولة.

**ثانياً: المراجعة والتفتيش:** وهذا كإجراء تطبيقي لما أنت به النصوص والتنظيمات وذلك بمراقبة الحسابات بأسلوب مدقق وهو ما يقوم به كل جهاز أو فرد موكول له أمر الرقابة الخارجية.

**ثالثاً: الحوافز والجزاءات** حتى نجازي المحسن عن إحسانه والمسيء عن إساءته فلا بد من مكافأة المراقب بأحسن الأديبات نظراً لتفانيه في القيام بواجباته، وفي نفس الوقت يجب تسليط أقصى العقوبات على من تهاون أو أهمل القيام بعمله من أجل تحسيس القائم بالرقابة بوجود رقابة على أعماله مما يؤدي به إلى الشعور بالمسؤولية لأداء عمله بآتم وجه.

الفرع الثاني: أنواع الرقابة المالية

تتعدد صور الرقابة بتعدد المعايير التي يتم تصنيفها على أساسها، لذا أقر المشرع الجزائري آليات لذلك وفقاً لطريقة تنفيذ وصرف المال العام وفقاً لثلاث أنواع ويمكننا توضيح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم (01-03): أنواع الرقابة المالية



المصدر: محمد دهان ومريم زغاشو، الرقابة المالية كمدخل استراتيجي لترشيد الإنفاق العام، الملتقى الدولي الخامس حول الإنفاق البيئي بين حاجات التنمية المستدامة ومتطلبات الحكم الراشد، جامعة تبسة، 13-14 مارس 2018، ص:131، (بتصرف).

<sup>1</sup> إبراهيم بن داود، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2010، ص:22.

- ومن خلال الشكل يمكننا تقسيم الرقابة المالية إلى ثلاث أنواع رئيسية من حيث الجهة الرقابية ومن حيث سلطة التي تمارس الرقابة ومن حيث توقيت إجراء الرقابة، فكل نوع رئيسي تتفرع منه أنواع ثانوية كما يلي:
- أولاً: من حيث الجهة التي تقوم بعملية الرقابة: تنقسم الرقابة إلى رقابة داخلية ورقابة خارجية كما يلي:
- الرقابة الداخلية: وهي مجموعة السياسات والإجراءات الموضوعية من قبل الإدارة في المنظمة للتأكد من تحقق الأهداف الرئيسية إلى أقصى حد ممكن بفاعلية وانتظام؛
  - الرقابة الخارجية: وهي التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية.
- ثانياً: حسب السلطات التي تمارس العملية الرقابية: تنقسم الرقابة حسب السلطات إلى ثلاثة أصناف:
- رقابة إدارية: تقوم بها السلطة التنفيذية ممثلة في وزارة المالية وأجهزتها؛
  - رقابة قضائية: تقوم بها أجهزة مستقلة عن السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية؛
  - رقابة سياسية: تقوم بها السلطة التشريعية ممثلة في البرلمان والمجالس المحلية المنتخبة.
- ثالثاً: من حيث توقيت إجراء الرقابة: وتنقسم الرقابة إلى رقابة قبلية ورقابة بعدية كما يلي:
- الرقابة القبيلية: وتسمى أيضاً بالرقابة السابقة التي تهدف إلى ضمان حسن الأداء والتأكد من أن عملية الالتزام تمت وفق نصت عليه القوانين والتعليمات، كما تهدف إلى ترشيد القرارات وتنفيذها بصورة سليمة؛
  - الرقابة الآنية: وتسمى أيضاً الرقابة أثناء التنفيذ تقوم بها الهيئات والإدارات حتى تتأكد من سلامة ما يجري بداخلها وهي رقابة ذاتية تكون أثناء تنفيذ النفقة العمومية، وهذه الرقابة تمتاز بالشمول والاستمرار؛<sup>1</sup>
  - الرقابة البعدية: وتسمى بالرقابة اللاحقة، وتستخدم للتأكد من أن طريقة التنفيذ تتفق مع المعايير الموضوعية وذلك من خلال الاطلاع على السجلات والمستندات المثبتة لذلك.

<sup>1</sup> أبوبكر الصديق بن يحيى، مرجع سابق، ص: 288.

## المبحث الثالث: آليات الرقابة المالية في الجزائر

تعد الرقابة المالية صمام أمان تجنبنا لحدوث أي تسيب أو فساد للمال العام لذا وجب وضع رقابة فعالة لضمان حمايته، لهذا تتنوع آليات الرقابة المالية في جميع الدول ومن بينها في الجزائر وتعدد أشكالها المطبقة على كل من الميزانية العامة للدولة وأموال الجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. في هذا المبحث يتم التعرف على آليات الرقابة المالية في الجزائر وذلك من خلال ثلاث مطالب خصص المطلب الأول لآليات الرقابة المالية الإدارية، أما المطلب الثاني فيتم فيه تناول آليات الرقابة المالية القضائية، أما آليات الرقابة المالية السياسية فنعرضها في المطلب الثالث.

### المطلب الأول: آليات الرقابة المالية الإدارية

تتمثل آليات الرقابة المالية الإدارية في مختلف أنواع الرقابة التي تمارس من قبل السلطة التنفيذية لاسيما الهيئات التابعة لوزارة المالية بواسطة موظفيها المتخصصين،<sup>1</sup> وتهتم هاته الهيئات بجانب صرف النفقات العمومية وتختلف بين رقابة سابقة ورقابة لاحقة ولهذا تتمثل هاته الآليات التابعة لوزارة المالية في ثلاثة أنواع وهي: رقابة المراقب المالي والمحاسب العمومي ومفتشية مصالح المحاسبة ورقابة المفتشية العامة للمالية.

### الفرع الأول: رقابة المراقب المالي

يطلق على آلية عمل المراقب المالي في مراقبة تنفيذ النفقة العمومية بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها فتمثل في مدى مطابقة القوانين والتنظيم المعمول به قبل الشروع في تنفيذ النفقة وصرفها وهذا عن طريق التحقق من مشروعية إجراء الالتزام بالدفع فهي رقابة مشروعية دون أن تتجاوزها لتصبح رقابة ملاءمة. لهذا تشكل الرقابة السابقة للمراقب المالي الجزء الأكبر والأهم من الرقابة الإدارية لكون مهمتها عدم صرف أي مبلغ إلا إذا كان مطابقا لقواعد المالية المعمول بها.<sup>2</sup>

### أولا: الإطار القانوني لرقابة المراقب المالي في الجزائر

**1. الإطار القانوني القديم:** بعد استعادة السيادة الوطنية وقصد تكييف الرقابة المالية صدر المرسوم رقم 57-64 المؤرخ في 10 فيفري 1964 المعدل لاختصاص المراقبة المالية للدولة، حيث نص في مادته الأولى أن كل التزام بنفقات يقع على عاتق ميزانية الدولة يخضع مسبقا إلى التأشير الخاص بالمراقب المالي للدولة حيث يعفى من

<sup>1</sup> محمد مسعي، مرجع سابق، ص: 134.

<sup>2</sup> سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، مصر، 2008، ص: 289.

## الفصل الأول الأديبات النظرية للموضوع

التأشير الأمر بالصرف الثانوي عندما لا يتجاوز المبلغ عتبة الإرساء على صفقة عمومية، كما تتمثل أيضا مهمة المراقبة المالية للدولة في التفتيش العام عن تسيير المرافق العمومية للدولة، والجماعات المحلية وكل هيئة عمومية.<sup>1</sup>

**2. الإطار القانوني الحالي:** منح المرسوم التنفيذي رقم 414-92 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الذي جاء تطبيقا للمواد 58 إلى 60 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، هذا المرسوم لم يكن محل تعديل إلى غاية سنة 2009، ليتمم ويعدل بالمرسوم التنفيذي رقم 374-09 المؤرخ في 14 نوفمبر 2009 ليوسع الرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها إلى ميزانيات وأصناف أخرى من المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني وحتى ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري المماثلة والمؤسسات الصحية المستشفيات الجامعية والمؤسسات والاستشفائية العمومية والمؤسسات الجوية للصحة العمومية، إضافة إلى البلديات بإتباع رزنامة سمحت بالتوسيع التدريجي للرقابة السابقة على ميزانية البلدية، كما يعتبر المرسوم التنفيذي رقم 381-11 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 المتعلق بمصالح المراقبة المالية القانون الأساسي للمراقب المالي.

**ثانيا: تعريف المراقب المالي ومسؤولياته** هو عون من الأعوان المكلفين بالرقابة المالية القبلية على تنفيذ النفقات العمومية، يعين بقرار من طرف وزارة المالية حيث تمثل المديرية العامة للميزانية السلطة السلمية له.

**1. تعريف المراقب المالي:** عرفه المرسوم التنفيذي رقم 381-11 المتعلق بمصالح المراقبة المالية،<sup>2</sup> وكذلك المرسوم التنفيذي رقم 414-92 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها المعدل والمتمم،<sup>3</sup> بأن المراقب المالي موظف تابع لوزارة المالية يخضع للسلطة المباشرة لوزير المالية متواجد على مستوى الإدارة المركزية والولاية والبلدية، يعين هو ومساعديه بموجب قرار من طرف وزير المالية، وتعد رقابته على النفقات رقابة مشروعية لا رقابة ملاءمة.

يساعد المراقب المالي مراقبين ماليين مساعدين، فالمرقب المالي المساعد زيادة عن المهام المكلف بها قانونا يمارس المهام التي حددها له المراقب المالي بموجب مقرر بعد موافقة المدير العام للميزانية بالنسبة لمصالح المراقبة المالية لدى الإدارة المركزية أو المدير الجهوي للميزانية عندما يتعلق الأمر بمصالح المراقبة المالية بالنسبة للولاية والبلدية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> وزارة المالية، وزارة المالية خمسون سنة من الإنجاز، منشورات مديرية الاتصال لوزارة المالية، الجزائر، 2012، ص: 23.

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي رقم 381-11 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 المتعلق بمصالح المراقبة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 64 لسنة 2011.

<sup>3</sup> المرسوم التنفيذي رقم 414-92 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 60 لسنة 1992 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 374-09 المؤرخ في 14 نوفمبر 2009، الجريدة الرسمية العدد: 67 لسنة 2009.

<sup>4</sup> قرار وزير المالية المؤرخ في 02 ماي 2012 يضبط كفاءات تحديد مهام المراقب المالي المساعد وكذا شروط وكفاءات ممارسة النيابة عن المراقب المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 42 لسنة 2013، المادة: 02 منه.

2. **مسؤوليات المراقب المالي:** يكون المراقب المالي مسؤولاً شخصياً عن سير مجموع المصالح الخاضعة لسلطته وعلى التأشيرات التي يمنحها ومذكرات الرفض التي يبلغها، فالمراقب المالي لا يتحمل مسؤولية أخطاء التسيير التي يقوم بها الأمر بالصرف، فلا يأخذ بعين الاعتبار في تقييمه خلال ممارسة مهامه ملاءمة الالتزام بالنفقات التي يعرضها عليه الأمر بالصرف.

أما المراقب المالي المساعد مسؤول في حدود الاختصاصات التي يفوضها المراقب المالي له.

**ثالثاً: مهام المراقب المالي:** لقد أسند القانون للمراقب المالي جملة من الصلاحيات، وذلك بالنظر للمهمة المسندة إليه في الحرص على تطبيق التشريع والتنظيم المتعلق بالنفقات العمومية فهو مكلف أساساً بالمهام التالية:<sup>1</sup>

- تنظيم مصلحة المراقبة المالية وإدارتها وتنشيطها؛
  - تنفيذ الأحكام القانونية والتنظيمية فيما يتعلق بمراقبة النفقات الملتزم بها؛
  - القيام بأي مهمة أخرى مترتبة عن عمليات الميزانية؛
  - تمثيل الوزير المكلف بالمالية في لجان الصفقات العمومية ومجالس الإدارة والتوجيه؛
  - إعداد تقييم سنوي ودوري حول نشاط المراقبة المالية والذي يوجه إلى الوزير المكلف بالمالية؛
  - تنفيذ كل مهام الفحص والرقابة المتعلقة بجوانب تطبيق التشريع والتنظيم المتعلقين بالمالية العمومية؛
  - تقديم نصائح للأمر بالصرف في المجال المالي قصد ضمان نجاعة النفقات العمومية وفعاليتها؛
  - المشاركة في تعميم النصوص القانونية وفي دراستها والتي لها تأثير على المالية العمومية؛
  - مسك محاسبة الالتزامات بالنفقات الملتزم بها، مما يسمح بتسيير جيد وسهولة مراقبة الاعتمادات.<sup>2</sup>
- رابعاً: كفاءات عمل المراقب المالي:** يتمثل الدور الرقابي للمراقب المالي في منح التأشيرة أو رفضها لقرارات الالتزام بالنفقات المودعة لدى مصلحته من طرف الأمرين بالصرف.

**1. القرارات الخاضعة لرقابة المراقب المالي:** تخضع مشاريع القرارات المتضمنة التزاما بالنفقات لتأشيرة المراقب

المالي قبل التوقيع عليها، وهذا ما جاء به المرسوم التنفيذي المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها:<sup>3</sup>

- مشاريع قرارات التعيين والترسيم التي تخص الحياة المهنية للموظفين؛
- مشاريع الجداول الاسمية التي تعد قبل قفل كل سنة مالية؛
- مشاريع الجداول الأصلية الأولية والتعديلية؛
- كل التزام مدعم بسند طلب أو الفاتورة الشكلية عندما لا يتعدى المبلغ المحدد في قانون الصفقات العمومية؛

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 11-381، مرجع سابق، المادة: 10 منه.

<sup>2</sup> يزيد محمد أمين، الرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها في الجزائر (المراقب المالي نموذجاً)، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2015، ص: 30.

<sup>3</sup> المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المعدل والمتمم، مرجع سابق، المادة: 05 و 07 منه.

- كل مشروع مقرر يتضمن مخصصات ميزانية وكذا تفويض أو تعديل الاعتمادات المالية؛
- كل التزام يتعلق بتسديد المصاريف والتكاليف الملحقه (مصاريف الكهرباء والهاتف) والنفقات التي تصرف عن طريق الوكالات والمثبتة بفواتير نهائية؛
- مشاريع الصفقات العمومية والملاحق المتعلقة بها.
- نجد بأن المراقب المالي يسعى إلى التأكد من وجود العناصر المرفقة بملف الالتزام ، فيقوم بالتأشير أو رفض التأشير على الالتزام بالنفقة مع تعليل ذلك خلال مدة لا تتجاوز 10 أيام من استلام ملف الالتزام بالنفقة حيث يكون هذا الالتزام إما التزام قانوني أو التزام محاسبي والتميز بينهما يعني:
- ✓ **الالتزام القانوني:** يقوم به الأمر بالصرف فحسب بل يمكن أن يكون تطبيقاً لأحكام قانونية وتشريعية حيث يتم من خلاله التحقق من مدى مطابقة النفقة للتشريع والتنظيم المعمول به، وهذا الالتزام لا يعطي للأمر بالصرف الحق في إجراء الأمر بالدفع ولا ينشأ الدين العمومي.<sup>1</sup>
- ✓ **الالتزام المحاسبي:** وهو تخصيص الاعتمادات للعملية الناتجة عن الالتزام القانوني، والذي يتمثل في رصد الاعتمادات اللازمة للوفاء بهذه النفقات.<sup>2</sup>
- وإذا حصل لسبب ما أنه لم ينفذ الالتزام بالنفقة فإن الاعتمادات المخصصة تضم من جديد إلى الاعتمادات المتوفرة لإمكان استخدامها في نفقات أخرى.<sup>3</sup>
- 2. العناصر الخاضعة لرقابة المراقب المالي:** لقد بينت المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 العناصر التي تخضع لرقابة المراقب المالي، وهي محددة على سبيل الحصر فيما يلي:<sup>4</sup>
- **الصفة القانونية للأمر بالصرف:** وهنا يتم التأكد من ما إذا كان الأمر بالصرف الذي ينفذ عملية الالتزام بالنفقة مؤهلاً قانوناً للقيام بهذه العملية؛
- **مطابقة الالتزام للقوانين والتنظيمات المعمول بها:** حيث أن تشكيلات بطاقة الالتزام تحدد بقرار من وزير المالية وذلك فيما يتعلق بالبيانات المذكورة فيها؛
- **توفر الاعتمادات والمناصب المالية:** وذلك بالرجوع لمدونة الميزانية، أو مقررات برامج التجهيز العمومي؛

<sup>1</sup> علي مسعودي، مرجع سابق، ص: 196.

<sup>2</sup> Samir AIT ISSAD, **En quête de performance des contrôles de l'Etat sur les Communes**, Quels modèles du Contrôle Financier de l'Etat seraient efficaces aux dépenses publiques des Communes en Algérie?, Sans maison d'édition, 2019, P 27.

<sup>3</sup> الشريف رحمان، أموال البلديات بين الحاضر والمستقبل، شركة الوسط للطباعة، الجزائر، 2017، ص: 116.

<sup>4</sup> المرسوم التنفيذي 92-414 المعدل والمتمم، مرجع سابق، المادة: 09 منه.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للموضوع

- **التخصيص القانوني للنفقة:** أي أن المراقب المالي يتأكد من أن يغطي لكل اعتماد مالي مفتوح نفقة معينة وبأن لا يغطي اعتماد ما نفقة غير مخصصة له؛

- **مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثائق الملحقة:** وتمثل الوثائق الملحقة في وثائق الإثبات المختلفة التي يرفقها الأمر بالصرف مع بطاقة الالتزام مثل عقد الصفقة؛

- **وجود التأشير والآراء المسبقة:** ويتعلق هذا بخصوص التأشيرة المسبقة للجنة الصفقات العمومية وفي حالة عدم وجود التأشيرة لا يمكن تنفيذ الصفقة؛

**خامسا: نتائج رقابة المراقب المالي:** نصت المادة 10 من المرسوم التنفيذي 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها على أن الرقابة على النفقات الملتزم بها إما أن تكون مطابقة للمواد المذكورة في المادة 09 من نفس المرسوم أو تكون غير مطابقة، حيث يرسل الأمر بالصرف إلى المراقب المالي بطاقة الالتزام مع الوثائق الثبوتية، فالمراقب المالي يسعى إلى التأكد من وجود العناصر المرفقة بملف الالتزام، فيقوم بالتأشيرة أو رفض التأشير على الالتزام بالنفقة مع تعليل ذلك خلال مدة لا تتجاوز 10 أيام من استلام ملف الالتزام بالنفقة.

**1. في حالة مطابقة ملف الالتزام للشروط القانونية والتنظيمية:** في هذه الحالة يقوم المراقب المالي بوضع التأشيرة على بطاقة الالتزام وعلى الوثائق الثبوتية، والتي تعتبر دليلا على سلامة النفقة وفي هذه الحالة يمكن للأمر بالصرف بعد استلامه بطاقة الالتزام المؤشرة من طرف المراقب المالي أن يمنح الأمر بتنفيذ الأشغال أو الخدمات للمتعامل المتعاقد الذي رست عليه الصفقة.

**2. في حالة عدم مطابقة الالتزام للشروط القانونية والتنظيمية:** وهنا نكون أمام حالي الرفض (المؤقت أو النهائي) والتغاضي حسب الحالة.

- **حالات الرفض المؤقت:** حالات الرفض المؤقت من طرف المراقب المالي تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

✓ حالة اقتراح التزام بنفقة لكنه مشوب بمخالفات للتنظيم المعمول به غير أنه يمكن تصحيحها؛

✓ عدم كفاية أو انعدام الوثائق المثبتة للالتزام بالنفقة والمطلوبة قانونا؛

✓ نسيان أحد البيانات الهامة في الوثائق المرفقة بالالتزام.

- **حالات الرفض النهائي:** يعلل الرفض النهائي على النحو التالي:<sup>2</sup>

✓ عدم تطابق الاقتراح بالالتزام للقوانين والتنظيمات السارية المفعول؛

✓ عدم توفر الاعتمادات اللازمة أو المناصب المالية؛

<sup>1</sup> المرجع السابق، المادة: 11 منه.

<sup>2</sup> المرجع السابق، المادة: 12 منه.

✓ عدم احترام الأمر بالصرف للملاحظات الموجودة على مذكرة الرفض المؤقت.

وتعد هذه الحالات من الإجراءات الأساسية والجوهرية التي لا يمكن للأمر بالصرف تصحيحها وبهذا لا يمكنه تصحيح الالتزام بالنفقة، غير أنه يشترط أيضا على المراقب المالي أن يبرر رفضه النهائي لمنح التأشيرة حتى لا يكون متعسفا في اختصاصه الرقابي.

**3. التفاوضي:** يمكن للأمر بالصرف أن يقوم بهذا الإجراء في حالة الرفض النهائي للمراقب المالي لتأشيرة ملف الالتزام بالنفقة، وفي هذه الحالة ترفع مسؤولية المراقب المالي وتقوم مسؤولية الأمر بالصرف، ويقوم الأمر بالصرف بالتفاوضي عن طريق قرار معلل ويجب على المراقب المالي أن يعلم وزير المالية، ولا يمكن القيام بالتفاوضي للأسباب التالية:<sup>1</sup>

- عدم تمتع الأمر بالصرف بالصفة القانونية التي تؤهله للقيام بالعملية؛

- عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية؛

- غياب التأشيرات والآراء المسبقة المنصوص عليها في القانون والتنظيم المعمول بهما؛

- غياب الوثائق الثبوتية المتعلقة بالالتزام؛

- التخصيص غير القانوني للالتزام سواء بتجاوز الاعتمادات أو تغييرها.

إن الالتزام الذي يتم بموجبه التفاوضي يوجه إلى المراقب المالي للتأشير عليه بتأشيرة الأخذ في الحسبان مع الرجوع إلى تاريخ ورقم التفاوضي، يقوم المراقب المالي بتحويل نسخة من ملف الالتزام إلى وزير المالية عن طريق السلم الإداري.

**سادسا: الدور المحاسبي للمراقب المالي:** يتمثل الدور المحاسبي للمراقب المالي في مسك محاسبة وفقا

للمدونات الميزانية المعمول بها من خلال تطبيقات الإعلام الآلي والبطاقات المحاسبية، حيث يتكفل بما يلي:

- مسك محاسبة التعداد الميزانياتي للمستخدمين ومتابعته؛

- مسك سجلات تدوين التأشيريات ومذكرات الرفض؛

- مسك محاسبة الالتزامات بالنفقات.

حيث تهدف هذه المحاسبة إلى تحديد في كل وقت:

- مبلغ الالتزامات بالنفقات المنفذة؛

- مبلغ الأرصدة المتوفرة؛

- التجاوزات المسجلة.

<sup>1</sup> المرجع السابق، المادة: 19 منه.

### الفرع الثاني: رقابة المحاسب العمومي أثناء التنفيذ

تعتبر هاته الرقابة رقابة آنية حيث يتولى المحاسب العمومي الرقابة المالية المحاسبية على كل العمليات المالية أثناء تنفيذها باستثناء تلك العمليات المالية التي يتم دفعها بدون أمر مسبق، ويكون من واجب المحاسب العمومي في الجانب الرقابي التأكد من مطابقة العملية مع القوانين واللوائح المعمول بها، ومن صحة العمليات تصفية النفقات بالإضافة إلى التأكد من تواجد التأشيرات الرقابية المنصوص عليها في القوانين والتنظيم المعمول به.<sup>1</sup>

**أولاً: تعريف المحاسب العمومي:** يعد محاسب عمومياً حسب قانون المحاسبة العمومية كل شخص يقوم بالعمليات التالية:<sup>2</sup>

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات كمرحلة محاسبية؛

- ضمان حراسة الأموال والسندات والوثائق وكل القيم أو المواد التي كلف بها والمحافظة عليها؛

- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد؛

- حركة حسابات الموجودات.

من خلال هذا يتضح أن المحاسب العمومي يختص بتنفيذ المرحلة المحاسبية للعمليات المالية للدولة لأنه مكلفاً قانوناً بقبض وصرف الأموال العمومية، لهذا فإن إجراءات تعيينه واعتماده تتطلب إجراءات خاصة.<sup>3</sup>

**ثانياً: تعيين المحاسب العمومي** حسب المادة 34 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المحاسب العمومي شخص معين بمقتضى قرار وزاري صادر عن الوزير المكلف بالمالية من طرف الموظفين المؤهلين التابعين للمديرية العامة للمحاسبة والخزينة، ويخضع لسلطته.

ويصنف المحاسبين العموميين إلى أصناف محددة فوجد المحاسبين العموميين الرئيسيين وهم العون المحاسب المركزي للخزينة وأمين الخزينة المركزية وأمين الخزينة الرئيسية وأمناء الخزينة في الولاية والعون المحاسبي للميزانيات الملحقه، أما المحاسبين العموميين الرئيسيين وهم أمناء خزائن البلديات وأمناء خزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية وقابضو الضرائب وقابضو أملاك الدولة وقابضو الجمارك ومحافظي الرهون.

كما أن الوزير المكلف بالمالية يعين أو يعتمد الأعوان المحاسبين في الهيئات التالية:<sup>4</sup>

- المجلس الشعبي الوطني؛

<sup>1</sup> القانون رقم 90-21 الموافق 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 35 لسنة 1990، المادة: 36.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، المادة: 33 منه.

<sup>3</sup> شلال زهير، مرجع سابق، ص: 109.

<sup>4</sup> المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 43 لسنة 1991، المادة: 04 منه.

- مجلس الأمة؛
- مجلس المحاسبة؛
- المجلس الدستوري؛
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري باستثناء المحاسبين العاملين في مؤسسات التربية والتكوين والذين يعتمدون من قبل أمين خزانة الولاية المختص إقليميا بناء على تفويض من الوزير المكلف بالمالية.
- كما يعتمد الوزير المكلف بالمالية العون المحاسبي لدى كل منصب دبلوماسي أو قنصلي في الخارج وفقا لأحكام المادة 34 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.
- ثالثا: المجالات الرقابية للمحاسب العمومي تتعدد مجالات رقابة المحاسب العمومي من رقابة موائية للرقابة التي يمارسها المراقب المالي، وتشمل مجالات الرقابة حسب نص المادة 36 من قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على:
- التأكد من مدى مطابقة العملية للقوانين والأنظمة المعمول بها؛
- التأكد من صفة الأمر بالصرف أو المفوض له؛
- مراقبة شرعية عمليات تصفية النفقات العمومية والتي تعتبر من المراحل الإدارية التي يختص بها الأمر بالصرف، للتأكد من أداء الخدمة المتفق عليها مع الدائن القائم بالأعمال؛
- مراقبة توفر الاعتمادات أي أن العملية تمت وفق الترخيصات الممنوحة في إطار الميزانية؛
- أن الديون لم تسقط وليست محل معارضة؛
- تأشيرات عمليات المراقبة المنصوص عليها في القوانين والأنظمة السارية المفعول كتأشيرة المراقب المالي ولجنة الصفقات العمومية؛
- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي.
- كما يلزم المحاسب العمومي في تسيير الهيئة أو المصلحة المعين بها ب:
- مسك المحاسبة والمحافظة على الوثائق والبيانات المحاسبية المتعلقة بالعمليات المالية من أجل تحديد النتائج عند قفل السنة المالية؛
- إجراء محاسبة تتعلق بالقيم المنقولة والمستندات التي تعد شهريا والمشملة على مقدار المبالغ التي أنفقت مقارنة مع الاعتمادات المسجلة في الميزانية؛

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للموضوع

- إعداد حساب التسيير بعد قفل السنة المالية في 31 ديسمبر خلافا للحساب الإداري الذي يعده الأمر بالصرف، ثم يرسله للوزير المكلف بالمالية ومجلس المحاسبة وهذا في أجل أقصاه 30 جوان من السنة الموالية للميزانية المقفلة.<sup>1</sup>

رابعا: **مسؤولية المحاسب العمومي وحدود رقابته** يقع على المحاسب العمومي مسؤولية شخصية على ما يقوم به من رقابة أو تقصير فيها، إلا انه لا يتمتع بحرية مطلقة في القيام بوظائفه الرقابية طالما أن الأمر بالصرف له ما يدعى بالأمر بالتسخير متجاوزا بذلك قرار المحاسب العمومي برفض الدفع.

المحاسب العمومي مسؤول على جميع العمليات التي يقوم بها حيث تشمل هذه المسؤولية أساسا ما يلي:

- **المسؤولية الشخصية:** عند عدم القيام بعمليات الرقابة الآتية، وعند عدم مسك المحاسبة وسندات الإثبات.  
- **المسؤولية المالية:** عندما يثبت وجود نقص في الأموال والقيم يتعين على المحاسب العمومي تسديده وجوبا من أمواله الخاصة مبلغا يساوي البواقي الحسابية المكلف بها.<sup>2</sup>

وفي جميع الحالات لا يمكن إقحام المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي، إلا من قبل الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة وذلك حسب نص المادة 46 من قانون المحاسبة العمومية.

- **الأمر بالتسخير كحد لرقابة المحاسب العمومي:** خول القانون للأمر بالصرف كونه الساهر على السير الحسن للمصالح العمومية، وسيلة تمكنه من تمرير الأمر بالصرف رغم رفض المحاسب العمومي تتمثل فيما يعرف بالتسخير المكتوب، وهو ما أكدته المادة 48 من قانون المحاسبة العمومية والمادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 314-91 وبذلك تنتقل المسؤولية من المحاسب العمومي للأمر بالصرف، وبالتالي تبرأ ذمته من أية مسؤولية شخصية أو مالية.

والملاحظ أنه حتى وإن كان هناك أمر بالتسخير تبقى للمحاسب العمومي سلطة رفض صرف النفقة والامتثال للأمر بالصرف، ولكن عليه أن يبرر هذا الرفض معللا بما يأتي:<sup>3</sup>

- عدم توفر الاعتمادات المالية المخصصة للنفقة الملتزم بها؛
- عدم توفر الأموال في الخزينة لتسديد النفقة؛
- طابع النفقة غير الإبرائي أي أنها لا تبرئ الهيئة العمومية من الدين الذي على عاتقها؛

<sup>1</sup> الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 39 لسنة 1995، المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 39 لسنة 2010، المادة: 60 منه.

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 الذي يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 43 لسنة 1991، المادة: 03 منه.

<sup>3</sup> يحيى دنيدي، المالية العمومية، دار الخلدونية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2014، ص: 113.

- انعدام إثبات الخدمة الملتزم بها من طرف الدائن المستحق للنفقة؛
- انعدام تأشيرة المراقب المالي أو تأشيرة لجنة الصفقات العمومية المؤهلة.

### الفرع الثالث: رقابة مفتشية مصالح المحاسبة

وهي هيئة تخضع لسلطة المدير العام للمحاسبة تتكفل بإجراء أعمال الرقابة والتفتيش والتحقيق والبحث دون المساس باختصاصات التي يخولها القانون والتنظيم لهيئات وأجهزة الرقابة الأخرى، أنشأت مفتشية مصالح المحاسبة طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 95-198 المؤرخ في 25 يوليو 1995 والذي يحدد اختصاصاتها وتنظيمها حيث يسير الهيئة مفتش عام تحت سلطة المدير العام للمحاسبة وبمساعدة خمسة مفتشين.

**أولا: أهدافها** يهدف عمل مفتشية مصالح المحاسبة إلى تقييم ما يلي:<sup>1</sup>

- شرعية العمليات المالية والمحاسبية التي يقوم بها المحاسبون العموميون؛
  - تسيير مصالح الخزينة لاسيما مناصب المحاسبين فيما يخص التنظيم والاستغلال الأمثل للطاقات المادية والبشرية.
- ثانيا: مهامها** تتدخل مفتشية مصالح المحاسبة اعتمادا على برنامج عمل سنويا حيث تضطلع بالمهام التالية:
- تحضر وتطبق برنامج التفتيش والتحقيق التي يقوم بها المحاسبون العموميون ثم تبلغه لمجلس المحاسبة؛
  - تضبط خطط عمل فرق التفتيش والتحقيق في المصالح الخارجية التابعة للخزينة؛
  - تعد الدلائل المنهجية والعملية للتفتيش والتحقيق؛
  - تتولى استغلال التقارير والمعلومات التي تقدمها الأجهزة الرقابية المختصة فيما يخص تسيير المحاسبين العموميين.

### الفرع الرابع: المفتشية العامة للمالية

المفتشية العامة للمالية هي هيئة رقابة تخضع لسلطة وزير المالية، وتصنف رقابة المفتشية العامة للمالية ضمن الرقابة الإدارية البعدية وتتميز بتنوع مهامها لذلك فهي ليست رقابة تأشيرية وإنما هي رقابة تحقيقية وتقييمية، تتم تدخلاتها في عين المكان وعلى أساس الوثائق و يمكن أن تكون الفحوصات والتحقيقات فجائية.

**أولا: نشأتها وتنظيمها:** أنشئت المفتشية العامة للمالية سنة 1980 بموجب المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في أول مارس 1980 المحدد لتنظيمها وسيرها وصلاحياتها، فقد عرف هذا المرسوم تعديلات عديدة تهدف أساسا إلى إعادة تنظيمها ودعمها.<sup>2</sup>

يدير المفتشية العامة للمالية رئيس تحت سلطة وزير المالية معين بمرسوم رئاسي يساعده مديرا للدراسات يسهر رئيس المفتشية على تنفيذ أعمال الرقابة والتدقيق والتقييم المنوطة بالهيكل المركزية والجهوية التي تشكل منها

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 95-198 المؤرخ في 25 يوليو 1995 يحدد اختصاصات مفتشية مصالح المحاسبة وتنظيمها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 42 لسنة 1995.

<sup>2</sup> وزارة المالية، خمسون سنة من الإنجاز، مرجع سابق، ص: 157.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للموضوع

المفتشية، ويضطلع بمهام تسيير مستخدميها ووسائلها الأخرى، وتمارس مختلف مهام هذه الهيئة من طرف مفتشين ينتظمون في شكل وحدات متنقلة تسيير من قبل رؤساء بعثات أو رؤساء فرق، ويكون هؤلاء المفتشون تابعين إما لهياكل المفتشية المركزية،<sup>1</sup> أو لمصالحها الخارجية المتمثلة في المفتشيات الجهوية.<sup>2</sup>

**ثانيا: اختصاصاتها:** تمارس المفتشية العامة للمالية رقابتها على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة، الجماعات الإقليمية، الهيئات والأجهزة و المؤسسات التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية، وتمارس المفتشية الرقابة أيضا على كل من:<sup>3</sup>

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛

- هيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنظام العام؛

- الهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي أو الهيئات العمومية؛

- كل مؤسسة أخرى مهما كان نظامها القانوني والتي تستفيد من مساعدة الدولة.

**ثالثا: مهام المفتشية العامة للمالية:** تمثل المهام التي توكل للمفتشية العامة للمالية فيما يلي:<sup>4</sup>

- تقييم أداء أنظمة الميزانية؛

- التقييم الاقتصادي والمالي لنشاط شامل أو قطاعي أو فرعي أو لكيان اقتصادي؛

- القيام بالتدقيق والتحقق أو الخبرات ذات الطابع المالي الاقتصادي والمالي والمحاسبي؛

- تقييم شروط تسيير واستغلال المصالح العمومية من طرف المؤسسات الامتيازية مهما كان نوعها.

- القيام بتقييم شروط تنفيذ السياسات العمومية وكذلك النتائج المتعلقة بها، وبذلك تتولى على الخصوص:<sup>5</sup>

✓ القيام بالدراسات والتحليل المالية والاقتصادية لتقدير فعالية التسيير ونجاعته؛

✓ القيام بدراسات مقارنة وتطويرية لمجموعات قطاعية أو قطاعية مشتركة؛

✓ تقييم تطبيق الأحكام التشريعية والتنظيمية وكذا تلك المتعلقة بالتنظيم الهيكلي، وذلك من ناحية

تناسقها وتكييفها مع الأهداف المحددة؛

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 08-273 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008 المتضمن تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 50 لسنة 2008، ص: 13.

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي رقم 08-274 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008 المحدد لتنظيم المفتشيات الجهوية التابعة للمفتشية العامة للمالية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 50 لسنة 2008، ص: 16.

<sup>3</sup> المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008 المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 50 لسنة 2008، المادة: 02 منه.

<sup>4</sup> المرجع نفسه، المادة: 04 منه.

<sup>5</sup> محمد ساحل، المالية العامة، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص: 283.

✓ تحديد مستوى الإنجازات مقارنة مع الأهداف المحددة، والتعرف على نقائص التسيير وعوائقه، وتحليل أسبابه.

رابعاً: مجالات رقابة المفتشية العامة للمالية تتمثل تدخلات المفتشية العامة للمالية في مهام التدقيق والتحقيق أو الخبرة الخاصة بما يأتي:<sup>1</sup>

- سير الرقابة الداخلية وفعالية هياكل التدقيق؛
- شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي؛
- التسيير المالي والمحاسبي وتسيير الأملاك؛
- إبرام الصفقات والطلبات العمومية وتنفيذها؛
- دقة المحاسبات وصدقها وانتظامها؛
- مستوى الإنجازات مقارنة مع الأهداف؛
- شروط تعبئة الموارد المالية؛

- تسيير الاعتمادات الميزانية واستعمال وسائل السير، ومدى تطابق النفقات المسددة مع الأهداف المتبعة؛

- شروط منح واستعمال المساعدات والإعانات التي تقدمها الدولة والجماعات الإقليمية والهيئات والمؤسسات.

خامساً: أساليب الرقابة ونتائجها يقوم عمل المفتشية العامة للمالية بناء على تنفيذ برنامج رقابي سنوي المعد من طرف مديرية البرامج والتحليل والتلخيص ليعرض على وزير المالية للمصادقة عليه، حيث تجري عملية التفتيش من طرف المفتشية بناءً على الوثائق أو في عين المكان بصورة فجائية أو بعد إخطار مسبق.

**1. وسائل التدخل:** تتم العملية التفتيشية عن طريق فرق عمل تسمى البعثة التفتيشية والفرقة التفتيشية.<sup>2</sup>

- **البعثة التفتيشية:** تعتبر الوحدة الأساسية لتدخلات المفتشية العامة للمالية في تنفيذ برنامجها السنوي، والتي يرأسها أحد المفتشين العاملين المسجلين في قائمة التأهيل وتسندهم إليهم المهام والفحوصات الأكثر أهمية وهي تتكون من فرقتين إلى ثلاث فرق يقودها رئيس البعثة يكون ذو خبرة كافية ومؤهلات عالية، حيث يقوم في بداية التدخل بتقديم تشكيلة البعثة ومدتها ومناطق التدخل التي تقوم بها كل فرقة من الفرق المكونة للبعثة للهيئة محل الرقابة.

- **الفرقة التفتيشية:** هي الخلية القاعدية لتدخل المفتشية العامة للمالية، تؤدي عملها في إطار البعثة التفتيشية كما يمكن الاستعانة بها عند إنجاز المهام التفتيشية البسيطة التي تطبق على الهيئات والمؤسسات العمومية الأقل

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي 08-272، مرجع سابق، المادة: 05 منه.

<sup>2</sup> آسيا مولاي، رقابة المفتشية العامة للمالية على النفقات العمومية، مذكرة نهاية التكوين تخصص رقابة وتدقيق، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر 2016، ص: 26-27.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للموضوع

أهمية، يرأسها مفتش المالية من الدرجة الثانية على الأقل، الذي يقوم بتقسيم المهام بين المفتشين المكونين للفرقة والتي عادة ما تتكون من مفتشين إلى ثلاث مفتشين.

**2. تحرير التقرير:** بعد نهاية مهمة الرقابة يقوم رئيس فرقة التفتيش بجمع جميع التقارير الأولية التي حررها المفتشون الماليون سواء كانت إيجابية أو سلبية، وعلى أساسها يحرر رئيس الفرقة التقرير النهائي الذي يجب على الهيئة محل رقابة أن ترد عليه خلال أجل أقصاه شهرين من تاريخ الإرسال.

وتتمثل هذه التقارير في ثلاث أنواع وهي:<sup>1</sup>

- **تقرير أساسي:** يتضمن هذا التقرير اقتراحات في مجال تسيير الهيئة الخاضعة للرقابة، وكذلك كل اقتراح كفيل بتحسين الأحكام التشريعية التي تحكمها، على أن يتم تبليغ مسير الهيئة المراقبة وكذلك السلطة الوصية بهذا التقرير لكي يجيب المسير على الملاحظات التي احتواها التقرير ويعلموا كذلك بالتدابير التي اتخذوها.

- **تقرير تلخيصي:** يترتب على جواب المسير بالتقرير الأساسي، إذ يختم ويعرض نتيجة المقارنة بين المعايير المدونة في التقرير الأساسي وجواب المسير، على أن يبلغ للسلطة السلمية للهيئة المراقبة.

- **التقرير السنوي:** تعد المفتشية العامة للمالية تقريرا سنويا شاملا لكل المعايير والأجوبة المتعلقة بها وترسله إلى السيد وزير المالية خلال الثلاثي الأول من السنة الموالية للسنة التي تمت فيها المهمة التفتيشية.

**سادسا: مميزات رقابة المفتشية العامة للمالية:** تتميز هذه الرقابة بما يلي:<sup>2</sup>

- رقابة ظرفية لكونها تتم بناء على طلب الهيئات المؤهلة؛

- رقابة دائمة في حالة القيام بعمليات الفحص والمراقبة بصفة دورية في إطار تنفيذ البرنامج السنوي المسطر من طرف وزير المالية؛

- رقابة شاملة فهي تنصب على مختلف مصالح الدولة؛

- تجمع رقابة المفتشية بين مفهومي المطابقة والملاءمة في تنفيذ النفقات العمومية أو التسيير المالي والمحاسبي؛

- تتم رقابة المفتشية في عين المكان أو على أساس الوثائق الثبوتية.

<sup>1</sup> إلهام قارة تركي، الرقابة المالية اللاحقة على الصفقات العمومية، المجلة المتوسطة للقانون والاقتصاد، جامعة تلمسان، المجلد: 01، العدد: 01، 2016، ص: 79-80.

<sup>2</sup> بلال شيخي، تقييم دور الأجهزة العليا للرقابة في مكافحة الفساد الإداري والمالي في الجزائر، ورشة عمل المنظمة العربية للتنمية الإدارية حول الرقابة المالية والإدارية ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، اسطنبول، تركيا، يونيو 2015، ص: 210.

### المطلب الثاني: آليات الرقابة المالية القضائية

تتمثل آليات الرقابة المالية القضائية في الجزائر في رقابة مجلس المحاسبة حيث يعد المجلس الهيئة العليا للرقابة البعدية على الأموال العمومية من خلال القرارات التي يتخذها في حالة تصفية حسابات المحاسبين العموميين وتقدم الحسابات والانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، وإمكانية توقيع مجموعة من الجزاءات القضائية في حالة وقوع أخطاء ومخالفات يرتكبها المسيرون.

### الفرع الأول: نشأة مجلس المحاسبة ومجال اختصاصه

**1. النشأة والتطور:** أنشئ مجلس المحاسبة بموجب المادة 190 من دستور 1976 التي نصت على تأسيس مجلس المحاسبة والذي يتولى مهمة الرقابة البعدية على الأموال العمومية وهو ما تكرر في المادة 160 من دستور سنة 1989 وفي التعديل الدستوري لسنة 1996 من خلال المادة 170 منه، وقد كرس الدستور سنة 2016 في مادته 192 استقلالية المجلس وعزز دوره في مجال الرقابة على الأموال العمومية وحوّلها مهمة المساهمة في تطوير الحكم الراشد للمال العام وترقية الشفافية في التسيير العمومي.

تأسس مجلس المحاسبة فعليا سنة 1980 وتم تنظيمه على التوالي بموجب<sup>1</sup>:

- القانون رقم 80-05 المؤرخ في الفاتح من شهر مارس 1980 والذي منحه صلاحيات إدارية وقضائية لممارسة الرقابة الشاملة على الجماعات والمؤسسات والهيئات مهما كانت وضعيتها القانونية التي تسيّر أو تستفيد من الأموال العمومية ؛

- القانون رقم 90-32 المؤرخ في الرابع ديسمبر 1990 الذي ألغى صلاحياته القضائية وأقصى من صلاحياته الإدارية الرقابة على المؤسسات الاقتصادية العمومية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

يخضع مجلس المحاسبة حاليا في تسييره للأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 الذي يخوله صلاحيات إدارية وقضائية ويمنحه اختصاص شامل للرقابة على كل الأموال العمومية.

ظهر مجلس المحاسبة من حيث تنظيمه وتشكيلته كهيئة ذات طبيعة قضائية من خلال:

- النظام الداخلي الذي يحكم المجلس من خلال تشكيلته القضائية المختلفة وسيره وطريقة عمله؛
- الاستقلالية التي يتمتع بها ضمانا للحيادية والموضوعية والفعالية في أعماله؛
- اكتساب أعضائه لصفة القضاة وتمتعهم بنفس الضمانات والامتيازات للقضاة العاديين.

<sup>1</sup> موقع مجلس المحاسبة [www.ccomptes.dz](http://www.ccomptes.dz) تاريخ الاطلاع 2019/03/18، على الساعة 23:00.

2. أهداف مجلس المحاسبة: يهدف مجلس المحاسبة بصفة عامة من خلال الرقابة التي يباشرها إلى تشجيع الاستعمال الفعال والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية وهو في سبيل ذلك يدقق في شروط استعمال الجهات الخاضعة للرقابة للموارد والوسائل المادية والأموال العامة وتقييم تسييرها.<sup>1</sup>

3. مجال اختصاص المجلس: يخضع مجلس المحاسبة لقواعد المحاسبة العمومية ويتمتع بالاستقلالية في التسيير يدير المجلس رئيس يعين من طرف رئيس الجمهورية بمساعدة نائب رئيس، تتولى دور النيابة العامة نظار عام يساعده ناظر، ويضم المجلس كتابة ضبط تسند لكتاب ضبط رئيسي، ومجلس المحاسبة أيضا أقسام تقنية ومصالح إدارية يتم تنشيط أعمالها ومتابعتها والتنسيق بينها من طرف الأمين العام تحت سلطة رئيس المجلس.

### الفرع الثاني: تشكيلة مجلس المحاسبة وتنظيمه

يتشكل المجلس من هياكل تحمل طبيعة قضائية متمثلة في مجموعة من الغرف، حيث يشرف على هاته الغرف مجموعة من الأعضاء يحملون صفة قضاة يتمتعون بحقوق وواجبات وفقا للأمر 95-23 المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة، فتتشكل غرف المجلس من ثلاثة أنواع وهي:<sup>2</sup>

- **الغرف ذات الاختصاص الوطني:** يضم المجلس ثماني (08) غرف وطنية وتنقسم كل غرفة إلى فرعين وكل فرع مكلف بمراقبة وزارة أو مجموعة من الوزارات المتقاربة من حيث النشاط وهذا وفقا لما هو محدد في المادة 10 من النظام الداخلي لمجلس المحاسبة.

- **الغرف ذات الاختصاص الإقليمي:** يضم المجلس تسع (09) غرف جهوية ذات اختصاص إقليمي، مهمتها الرقابة البعدية على مالية الجماعات المحلية والهيئات العمومية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والثقافي التابعة لاختصاصها الإقليمي.

- **غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:** تعتبر هاته الغرفة هي تشكيلة متخصصة مكلفة بالتحقيق والحكم في الملفات التي يتم إخطارها من طرف التشكيلات الداخلية أو من طرف السلطات العمومية وأجهزة الرقابة والتفتيش في حالة ما إذا سجلت مخالفات حيث تقوم بالبت فيها.

<sup>1</sup> عبد الرحمن محمد عبد الرحيم، مرجع سابق، ص: 399.

<sup>2</sup> أحمد سويقات، مجلس المحاسبة كآلية أساسية دستورية للرقابة المالية، مجلة العلوم القانونية والسياسية، جامعة الوادي، العدد: 14، 2016، ص: 167.

### الفرع الثالث: صلاحيات مجلس المحاسبة

يتمتع مجلس المحاسبة بصلاحيات واسعة في مجال رقابة وتدقيق شروط صرف المال العام للهيئات التي تدخل في نطاق صلاحياته القضائية والإدارية من خلال مراقبة نوعية التسيير.

**أولاً: الصلاحيات القضائية** على المستوى القضائي يكلف مجلس المحاسبة بالتأكد من مدى احترام الأحكام التشريعية والتنظيمية السارية المفعول، وفي مجال تقديم الحسابات ومراجعة حسابات المحاسبين العموميين ومراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، وتترتب عن معایناته الجزاءات القضائية في الحالات المنصوص عليها في الأمر رقم 20-95 المعدل والمتمم ويساهم المجلس في إطار اختصاصاته وصلاحياته القضائية في تعزيز الوقاية من مختلف أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية التي تشكل خرقاً للأخلاقيات والنزاهة أو تلحق ضرراً بالأموال العمومية.

**ثانياً: الصلاحيات الإدارية** يكلف مجلس المحاسبة على المستوى الإداري، بمراقبة حسن استعمال الموارد والأموال والقيم والوسائل المادية من قبل الهيئات التي تدخل ضمن اختصاصه وكذا التأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية مع القوانين المعمول بها، كما يقوم بتقييم نوعية سيرها من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد، وأثناء القيام بتحرياته يتأكد المجلس من مدى ملاءمة وفعالية آليات وإجراءات الرقابة والتدقيق الداخليين، كما يوصي في نهاية تحرياته وتحقيقاته بكل الإجراءات التي يراها ملائمة من أجل تحسين ذلك.

وتأخذ الرقابة الإدارية لمجلس المحاسبة ثلاثة (3) صور:<sup>1</sup>

- تتمثل الأولى في الرقابة على أساس الوثائق والمستندات المقدمة من طرف الهيئات والأجهزة إلى مجلس المحاسبة؛  
- أما الثانية فهي الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة في مركز أو قواعد الهيئات والمؤسسات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة؛

- أما الصورة الثالثة فتكون فجائية أو بعد التبليغ الذي يقوم به مجلس المحاسبة، الأمر الذي يعطي له حرية الاطلاع والتحري على مختلف الوثائق والمستندات.

**ثالثاً: صلاحيات أخرى** يعد مجلس المحاسبة التقرير السنوي ويطلع رئيس الجمهورية بكل مسألة ذات أهمية وطنية ويستشار في المشاريع التمهيديّة للقوانين المتضمنة ضبط الميزانية وكذا كل مشروع نص يخص المالية العامة. وبغية تحقيق أهداف المصلحة الوطنية يشارك مجلس المحاسبة في تقييم فعالية الأعمال والمخططات والبرامج والتدابير التي قامت بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة مؤسسات الدولة الخاضعة لرقابته.

<sup>1</sup> أحمد بلودنين، مجلس المحاسبة في الدستور الجزائري بين السلطة والحرية، دار هومة، الجزائر، 2016، ص: 90.

### الفرع الرابع: نتائج رقابة مجلس المحاسبة

نتناول في هذا الفرع النتائج التي يتوصل إليها مجلس المحاسبة بعد القيام بمهامه الرقابية ومراجعتها، فتؤدي ممارسة الصلاحيات الإدارية والقضائية لمجلس المحاسبة إلى صنفين من النتائج.

**أولاً: النتائج الإدارية لعمل مجلس المحاسبة** يختص مجلس المحاسبة في مجال عمليات الرقابة التي يقوم بها بوضع مجموعة من التقارير تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

**1. مذكرة التقييم:** حيث يضبط مجلس المحاسبة عقب إجراء مراقبة نوعية التسيير تقييماً نهائياً يتضمن كل التوصيات والاقتراحات بغرض تحسين فعالية ومردودية الهيئات والمصالح الخاضعة لرقابته ويرسلها لمسؤولي هذه الهيئات وللوزراء والسلطات الإدارية المعنية، وتم إضفاء الشفافية على كيفية تبليغ هذه النتائج وتحديد مدة ذلك بموجب تعديل سنة 2010 والمتمثل في نص الأمر رقم 10-02.

**2. المذكرة المبدئية:** بموجبها يقوم مجلس المحاسبة بإطلاع السلطة المعنية عن طريق مذكرة مبدئية بالنقائص المسجلة في النصوص المتعلقة بشروط استعمال وتسيير وتنفيذ ومراقبة أموال الهيئات والمصالح العمومية الخاضعة لرقابته، وذلك قصد اتخاذ الإجراءات التي يقتضيها تسيير الأموال العمومية تسييراً سليماً.

**3. التقرير المفصل:** تسجل فيه كل الوقائع التي لاحظها مجلس المحاسبة أثناء ممارسة رقابته، والتي يمكن وصفها جزئياً فيوجه الناظر العام للمجلس هذا التقرير لوكيل الجمهورية المختص إقليمياً مصحوباً بمحمل الملف.

**4. التقرير التأديبي:** إذا لاحظ مجلس المحاسبة أثناء ممارسته رقابته وقائع من شأنها أن تبرر دعوى تأديبية ضد مسؤول أو عون تابع لهيئة عمومية تحت سلطة رقابته فإنه يبلغ الهيئة ذات السلطة التأديبية ضد المسؤول أو العون المعني بهذه الوقائع.

**5. التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية:** يعد مجلس المحاسبة هذا التقرير ويرسله للحكومة والتي بدورها ترسله للهيئة التشريعية مرفقاً بمشروع قانون ضبط الميزانية المتعلق به.

**6. التقرير السنوي:** يعد مجلس المحاسبة تقريراً سنوياً يرسله إلى رئيس الجمهورية يبين فيه المعايينات والمخالفات والملاحظات والتقييمات الناجمة عن أشغال الرقابة التي قام بها، مرفقاً بالآراء والاقتراحات وآراء وردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية المرتبطة بذلك، حيث ينشر هذا التقرير ينشر هذا التقرير كلياً أو جزئياً في الجريدة الرسمية بناء على قرار صادر عن رئيس الجمهورية وترسل نسخة منه للهيئة التشريعية.

<sup>1</sup> خديجة طلاش، دور مجلس المحاسبة في الرقابة على نفقات الصفقات العمومية، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة خنشلة، العدد: 07، 2017، ص: 417-418.

هذا ومنذ تأسيسه نشر مجلس المحاسبة في الجريدة الرسمية إلا تقريرين سنة 1995 و1996 والأخر خلال سنة 2019، ويعتبر هذا خرق صريح لأحكام المادة 16 من الأمر رقم 95-20 والتي تنص على إلزامية نشر التقرير السنوي لمجلس المحاسبة في الجريدة الرسمية.

ثانيا: النتائج القضائية لعمل مجلس المحاسبة حددها المشرع فيما يلي:

**1. في مجال تقديم حسابات المحاسبين العموميين والأمينين بالصرف:** يصدر مجلس المحاسبة غرامات ضد المحاسبين والأمينين بالصرف المعنيين في حالة تأخير إيداع الحسابات وضد المحاسبين العموميين بسبب عدم إرسالهم المستندات الثبوتية ويطبق إكراهات على المحاسبين والأمينين بالصرف المعنيين إذا انقضت الآجال المحددة لإيداع حساباتهم لدى مجلس المحاسبة.

**2. في مجال تصفية حسابات المحاسبين العموميين:** ييث مجلس المحاسبة بقرار نهائي عندما لا تسجل على ذمة المحاسب أية مخالفة وييث بقرار مؤقت يتضمن أوامر و/أو تحفظات في الحالات الأخرى ثم يتبع بقرار مخالصة أو قرار نهائي للاستحقاق.

**3. في مجال رقابة نوعية التسيير:** إذ لاحظت غرف مجلس المحاسبة أثناء ممارستها رقابة نوعية تسيير الهيئات التي تدخل ضمن اختصاصها وقائع يمكن وصفها وصفا جزائيا يتم إعداد تقرير مفصل تدون فيه الوقائع المعنية، ويرسل المجلس الملف بأكمله عن طريق النظارة العامة إلى النائب العام المختص إقليميا بغرض المتابعات القضائية ويطلع وزير العدل بذلك ويشعر المجلس بهذا الإرسال الأشخاص المعنيين والسلطة التي يتبعونها.

وإذا سجل مجلس المحاسبة أثناء رقبته وقائع من شأنها تبرير دعوى انضباط ضد مسؤول أو عون تابع لهيئة عمومية خاضعة لرقابته استنادا للوضع القانوني لهذا الأخير فإنه يبلغ هذه الوقائع إلى السلطة التي لها صلاحية تعيينه.

**4. في مجال رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:** يصدر المجلس غرامات ضد المسؤولين أو أعوان المؤسسات أو الهيئات وللذين ارتكبوا خطأ أو مخالفة تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية أخرى فالغرامات التي يصدرها المجلس في حق العون المعني يجب ألا تتجاوز المرتب السنوي الإجمالي الذي يتقاضاه.

**5. في مجال الطعن في قرارات المجلس:** تبث تشكيلة كل الغرف مجتمعة لمجلس المحاسبة في الطعون التي يقدمها الناظر العام أو السلطات الوصية أو المتقاضين المعنيين الذين يعارضون القرارات التي تصدرها الغرف.

### المطلب الثالث: آليات الرقابة المالية السياسية

تشكل آليات الرقابة المالية السياسية في الجزائر من الهيئات المنتخبة البرلمان بغرفتيه المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة ومن المجالس الشعبية المحلية الولائية والبلدية، حيث تكمن أهميتها في احترام إرادة الشعب من خلال إقرار البرلمان لقانون المالية المتضمن الميزانية العامة للدولة وإقرار المجالس المحلية لميزانياتها.

### الفرع الأول: الرقابة البرلمانية

يمارس البرلمان رقابته المالية على مراحل قبل التصويت على الميزانية العامة للدولة المتضمنة في قانون المالية كرقابة مالية قبلية ورقابة أثناء التنفيذ كرقابة آنية ثم الرقابة البعدية اللاحقة على التنفيذ بواسطة قانون ضبط الميزانية، فيمارس هذه الرقابة بوسائل متعددة أقرها له الدستور.

فتهدف الرقابة البرلمانية إلى تفصي الحقائق بالاستيضاح عن أعمال الحكومة وتبحث عن مدى سلامة التنفيذ ومدى مشروعيته وملاءمته للسياسة العامة، وتمتد إلى تحديد المسؤول عن الإخلال بالتنفيذ ومساءلته.<sup>1</sup> فالرقابة الإدارية والقضائية ما هي إلا لتسهيل أمر الرقابة البرلمانية نظرا لكون البرلمان لا يملك الوسائل الفنية والإدارية الكافية لإجراء رقابة عملية تتناول تفاصيل مراحل تنفيذ الميزانية.<sup>2</sup>

**أولاً: الرقابة البرلمانية قبلية:** تتمثل الرقابة البرلمانية قبلية في مناقشة البرلمان بغرفتيه لقانون المالية، فبعد أن يودع مشروع قانون المالية للسنة بمكتب المجلس الشعبي الوطني يحال على لجنة المالية والميزانية التي تتولى دراسته ومناقشته ويتوج عملها بتقديم تقرير يتم قراءته في جلسة علنية من قبل مقررهما حسب النظام الداخلي للبرلمان.

أثناء مناقشة قانون المالية يمكن للنواب إجراء تعديلات، غير أن هذه التعديلات يشترط فيها أن لا تتضمن الزيادة في النفقات العامة أو تخفيض الإيرادات العامة إلا إذا كان مستند على تدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها.<sup>3</sup> ثانياً: الرقابة البرلمانية أثناء التنفيذ: يمكن للبرلمان أن يراقب نشاط الحكومة في المجال المالي من خلال:<sup>4</sup>

**1. الاستماع والاستجواب:** طبقاً للمادة 151 من الدستور يمكن للجان البرلمان بغرفتيه أن تستمع إلى أي عضو في الحكومة، كما يمكن لأعضاء البرلمان استجواب الحكومة في قضايا الساعة.

<sup>1</sup> ميلود ذبيح، الفعالية الرقابية للبرلمان الجزائري مقارنة تحليلية مقارنة، دار الهدى، الجزائر، 2015، ص: 54.

<sup>2</sup> سمير سهيل دنون، الرقابة المالية، المؤسسة الحديثة للكتاب، الطبعة الأولى، لبنان، 2016، ص: 45.

<sup>3</sup> دستور الجمهورية الجزائرية، المادة 139 منه، متوفر على موقع الأمانة العامة للحكومة [www.joradp.dz](http://www.joradp.dz)، تاريخ الاطلاع 2018/12/18، ص: 10:00.

<sup>4</sup> محمد ساحل، مرجع سابق، ص: 286.

2. السؤال: يمكن لأعضاء البرلمان وفقا للمادة 152 من الدستور، أن يطرحوا الأسئلة الكتابية أو الشفهية على أي وزير كتابيا أو شفويا عن أي موضوع أو قضية، ومنها القضايا المتعلقة بتنفيذ الميزانية طبقا لأحكام النظام الداخلي لغرفتي للبرلمان.

3. مناقشة بيان السياسة العامة: طبقا للمادة 98 من الدستور، تلتزم الحكومة بأن تقدم كل سنة للمجلس الشعبي الوطني بيانا عن السياسة العامة، تعقبه مناقشة لعمل الحكومة، يمكن أن تختتم هذه المناقشة بلائحة، كما يمكن أن يترتب عن هذه المناقشة إيداع ملتمس رقابة والتصويت عليه.

4. لجنة التحقيق: بموجب المادة 180 من الدستور، يمكن لكل غرفة من البرلمان، وفي إطار اختصاصاتها، أن تنشئ في أي وقت لجان تحقيق في قضايا ذات مصلحة عامة، ولا يمكن إنشاء لجنة تحقيق بخصوص وقائع تكون محل إجراء قضائي، يحدد القانون والنظام الداخلي لغرفتي البرلمان كيفية تشكيل هذه اللجان ووسائل أداء مهمتها في التحقيق.

ثالثا: الرقابة البرلمانية البعدية: تتجسد هذه الرقابة اللاحقة في العديد من الآليات الموضوعة لدى البرلمان بغرفتيه وتمثل هذه الآليات فيما يلي:

1. قانون ضبط الميزانية: يعتبر قانون ضبط الميزانية الوثيقة التي من خلالها تتأكد السلطة التشريعية من مطابقة العمليات المنفذة أثناء السنة مع الترخيصات الأولية في قانون المالية السنوي أو التكميلي، وهذا حسب المادة 179 من الدستور، فقانون ضبط الميزانية عرفه القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية في المادة: 50 منه "يشكل قانون ضبط الميزانية الوثيقة التي يثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية وعند الإقتضاء قوانين المالية التكميلية أو المعدلة الخاصة بكل سنة مالية" فيقر هذا القانون حساب نتائج السنة المشتملة مايلي:<sup>1</sup>

- الفائض أو العجز الناتج عن الفرق بين إيرادات ونفقات الميزانية العامة للدولة؛
- النتائج المثبتة في تنفيذ الحسابات الخاصة للخزينة؛
- نتائج تسيير عمليات الخزينة.

يجب أن يكون مشروع قانون ضبط الميزانية المعروض على البرلمان للمصادقة عليه مرفوقا ب:<sup>2</sup>

- تقرير تفسيري يبرز شروط تنفيذ الميزانية العامة للدولة للسنة المعتمدة؛
- جدول تنفيذ الاعتمادات المصنوت عليها ورخص تمويل الاستثمارات المخططة.

<sup>1</sup> القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 يتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 28 لسنة 1984، المادة: 77 منه.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، المادة: 76 منه.

يعتبر مشروع ضبط الميزانية فرصة للبرلمان لمتابعة الكيفيات التي تمت بها تنفيذ الميزانية، ولتقييم النتائج المترتبة عن تصويته على قانون المالية وتحديد شروط تطبيقه، إلا أن فعاليته من الناحية التطبيقية تبقى جد متواضعة.<sup>1</sup>

**2. التقارير السنوية:** يتلقى البرلمان العديد من التقارير من الهيئات والمصالح الحكومية، وتمثل هذه التقارير فيما يلي:<sup>2</sup>

- التقرير السنوي لتنفيذ المخطط الوطني للتنمية؛
- التقرير السنوي للجنة المركزية للصفقات العمومية؛
- التقرير السنوي للمفتشية العامة للمالية؛
- تقارير المجالس الشعبية الولائية والبلدية المتعلقة بالرقابة؛
- التقارير السنوية عن نشاطات المؤسسات العمومية؛
- تقارير مجال عمل المؤسسات العمومية المتعلقة بالرقابة؛
- التقرير السنوي لمجلس المحاسبة.

### الفرع الثاني: رقابة المجالس الشعبية المحلية المنتخبة

يمارس المجلس الشعبي الولائي والبلدي بصفتهم جهاز رقابي على المالية المحلية المتمثلة في ميزانية كل من الولاية والبلدية، وهذا من خلال ما يلي:<sup>3</sup>

- التصويت على الميزانية الأولية قبل 31 أكتوبر من السنة المالية التي تسبق سنة تنفيذها؛
- التصويت على الميزانية الإضافية قبل 15 يونيو من السنة التي تنفذ فيها؛
- يجب إخطار المجلس الشعبي المنتخب بأي تحويل للاعتمادات المالية أو قبول اعتمادات مالية جديدة؛
- يعد الوالي الحساب الإداري لميزانية الولاية بعد غلق السنة المالية ويعرضه على المجلس الشعبي الولائي للمصادقة.
- يعد رئيس المجلس الشعبي البلدي الحساب الإداري عند نهاية الفترة الإضافية للسنة المالية ويعرضه على المجلس الشعبي البلدي للمصادقة عليه؛
- تمارس المجالس المحلية المنتخبة الرقابة المالية المزامنة للتنفيذ عن طريق متابعة تنفيذ العمليات المالية وإنشاء لجان تحقيق ومطالبة الأمر بالصرف بتقارير دورية أو ظرفية عن ظروف تنفيذ الميزانية؛
- مداولة المجلس الشعبي البلدي على مشاريع الصفقات العمومية وملاحقتها قبل عرضها على لجان الصفقات المختصة.

<sup>1</sup> بشير يلس شاوش، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017، ص:330.

<sup>2</sup> إبراهيم بن داود، مرجع سابق، ص:186.

<sup>3</sup> قانون الجماعات الإقليمية (قانون الولاية والبلدية)، متوفر على الموقع [www.joradp.dz](http://www.joradp.dz)، تاريخ الاطلاع 2019/01/15 على الساعة: 09:00.

## المبحث الرابع: الاتجاهات الحديثة لتطوير وتفعيل أداء الرقابة المالية

تسعى الجزائر لمواكبة التوجهات الحديثة والاستفادة من التجارب العالمية من أجل الوصول إلى أفضل الأساليب لتطوير وتفعيل أداء الرقابة المالية وهذا بإصلاح شامل لنظامها المالي العمومي من خلال عصنة الأنظمة المحاسبية والميزانية وعمل تكامل بينهما تحقيقا لرقابة فعالة لذلك.

ففي المطلب الأول من هذا المبحث نتناول كيفية الانتقال من الرقابة الكلاسيكية إلى الرقابة على الأداء أما المطلب الثاني فتتطرق فيه إلى دور عصنة نظام الموازنة العامة في تفعيل أداء الرقابة المالية، أما تناولنا لأفاق الرقابة المالية في الجزائر مع تطبيق القانون العضوي لقوانين المالية فنتناوله في المطلب الثالث، أما المطلب الرابع فنعالج فيه دور تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية الأنتوساي في تفعيل الأداء الرقابي ونعرض بعض التجارب العالمية في المطلب الخامس.

### المطلب الأول: الانتقال من الرقابة الكلاسيكية إلى الرقابة على الأداء

اقترن ظهور الرقابة على الأداء بظهور موازنة البرامج والأداء، حيث يعود ظهور هذا المفهوم الحديث في ستينيات القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية، فهي تطور رقابي تم اعتماده استجابة لتطور طرق التسيير حيث حلت ثقافة رقابية جديدة لا تكفي بتطبيق القاعدة القانونية بل تأخذ بجودة نتائج التصرف بالقطاع العام على غرار رقابة الأداء المعتمدة في القطاع الخاص.<sup>1</sup>

### الفرع الأول: مفهوم وأهداف الرقابة على الأداء

أولاً: مفهوم الرقابة على الأداء يطلق على هذا النوع من الرقابة مسميات عديدة فتستخدم المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية الأنتوساي مصطلح "Performance Audit" بمعنى "رقابة الأداء"، أما في الولايات المتحدة الأمريكية وكندا يطلق عليه "Value of Money Audit" بمعنى "مراجعة القيمة للمال العام". وفي أستراليا يطلق عليه "Efficiency Audit" بمعنى "مراجعة الكفاءة".<sup>2</sup>

لهذا يورد الفقه الرقابي عدة تعاريف لتحديد مفهوم هذا النوع من الرقابة نذكر منها:<sup>3</sup>

- إن رقابة الأداء فحص موضوعي للأداء التالي وأداء العمليات في هيئة وبرامج ونشاط أو وظيفة لتوجيه هذا الأداء لتحقيق كفاءة واقتصاد وفعالية أكبر؛

<sup>1</sup> يوسف الهمامي، رقابة القاضي المالي على النفقات العمومية، مجمع الأطرش لنشر وتوزيع الكتاب المختص، تونس، 2019، ص: 84.

<sup>2</sup> أحمد صلاح عطية، أصول المراجعة الحكومية وتطبيقاتها بالمنطقة العربية، دار الجامعة، الاسكندرية، مصر، 2007، ص: 29.

<sup>3</sup> عبد الوهاب عبد القدوس الوشلي، الرقابة العليا على المال العام-دراسة مقارنة-، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2014، ص: 407.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للموضوع

- رقابة الأداء هي رقابة الاقتصاد والكفاءة والفعالية التي تتخذ بها الهيئة الخاضعة للرقابة مسؤولياتها عن استخدامها للموارد؛

- رقابة الأداء هي الرقابة التي تختص بتقويم الاقتصاد والكفاءة والفعالية في أداء الجهات الخاضعة للرقابة. يتضح من التعريفات السابقة أن الرقابة على الأداء تغطي ما يلي:<sup>1</sup>

- الاقتصاد للأنشطة الإدارية وفقا للمبادئ والممارسات الإدارية فضلا عن إدارة السياسات؛

- الكفاءة في استخدام الموارد البشرية والمالية وغيرها بما في ذلك فحص نظام المعلومات ومقاييس الأداء وإجراءات الرقابة وإجراءات إزالة أوجه القصور التي تنفذها الجهة الخاضعة للرقابة؛

- الفعالية في قيام الجهة الخاضعة للرقابة بإنجاز الأهداف.

**ثانيا: أهداف الرقابة على الأداء** تساهم الرقابة على الأداء في الارتقاء بالعمل الرقابي من هدف اكتشاف أخطاء

إلى هدف المساهمة في تطوير الأداء والرفع من كفاءته، وهذا من خلال تحقيق الأهداف التالية:<sup>2</sup>

- إبلاغ السلطة التشريعية بنتائج أعمال الرقابة، من أجل مساعدتها على ممارسة صلاحيات المساءلة العامة تجاه السلطة التنفيذية في شأن إدارة المال العام؛

- مساعدة السلطة التنفيذية ومراكز صنع القرار في الدولة على تقييم جودة السياسات المتبعة لتحديد مواطن الضعف فيها لتصحيح مسارها واتخاذ القرارات الكفيلة بتطويرها؛

- توجيه الجهات والوحدات الخاضعة للرقابة نحو أفضل السبل لتطوير أدائها وترشيد استخدام مواردها وتحسين طرق إدارتها بغاية تحقيق أهدافها.

### الفرع الثاني: أساليب ومراحل الرقابة على الأداء

**أولا: أساليب الرقابة على الأداء** لتحقق الرقابة على الأداء أهدافها، وحسب المنظمة الدولية للأجهزة العليا

للقابة المالية والمحاسبية الأنثوساي يجب أن تكون واسعة النطاق لتشمل المجالات التالية:<sup>3</sup>

- الرقابة على اقتصاد الأنشطة الإدارية حسب مبادئ وممارسات الإدارة الصحيحة وأيضا حسب سياسات الإدارة، بما في ذلك إدارة الميزانيات وما تتضمنه من أعمال تشمل إدارة الأصول والإيرادات وكذلك النفقات؛

<sup>1</sup> بتر باريسيك وديجانا فوكوفيتش، الرقابة على الأداء كدالة لزيادة كفاءة السياحة، ترجمة خالد حماد شكر طنطاوي، مجلة الرقابة المالية، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، تونس، العدد: 73، 2018، ص: 53.

<sup>2</sup> فاطمة مفتاح، دور العنصر البشري في تحسين أداء تسيير الميزانية العامة في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2018، ص: 184.

<sup>3</sup> سلسلة الأدلة المشتركة 3، دليل رقابة الأداء لدواوين المحاسبة والرقابة المالية بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي، إصدارات الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربي، 2012، ص: 14.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للموضوع

- الرقابة على كفاءة الاستفادة من الموارد المالية والبشرية والموارد الأخرى بما في ذلك فحص نظم المعلومات ومقاييس الأداء، ومراقبة الترتيبات والإجراءات المتبعة من قبل الجهات الخاضعة للرقابة بغرض معالجة نقاط الضعف فيها؛

- رقابة فعالية الأداء المتعلق بمدى وجود أهداف ومؤشرات أداء كافية وملاءمة ومدى تحقيق هذه الأهداف ومقارنة الآثار الفعلية للأنشطة المنجزة بالآثار المتوقعة منها.

لهذا فرقابة الأداء تتجاوز في نطاقها نطاق الرقابة المالية وتتكامل معها، وهذا ما تبينه المقارنة التالية:

الجدول رقم (01-01): المقارنة بين سمات الرقابة المالية ورقابة الأداء

| عناصر المقارنة                | سمات رقابة الأداء   | سمات الرقابة المالية  |
|-------------------------------|---|---|
| موضوع الرقابة                 | السياسات والبرامج الحكومية، الأنظمة والأنشطة الإدارية.  | العمليات والبيانات المالية والإجراءات المحاسبية المتعلقة بها. |
| أهداف الرقابة                 | إبداء حكم مهني حول مدى الالتزام بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية في تنفيذ السياسات والبرامج الحكومية. | إبداء الرأي حول قانونية العمليات ومصداقية البيانات المالية.   |
| المرجعية المعتمدة في الرقابة  | مرجعيات متنوعة مثل علوم الإدارة، علوم الاقتصاد، الإحصاء،... إلخ.  | المحاسبة/ القانون.  |
| طبيعة أساليب الرقابة المعتمدة | متغيرة حسب طبيعة مواضيع مهمات الرقابة.  | ثابتة حسب نماذج رقابة محددة.                                  |
| طبيعة المعايير المعتمدة       | متنوعة المصادر وذات طبيعة خاصة بالجهة الخاضعة للرقابة وبنشاطاتها.                                       | الضوابط القانونية / المعايير المحاسبية.                       |
| طبيعة أدلة الإثبات            | مستندية وغير مستندية / مرنة وغير مقنعة.   | مستندية/ دقيقة وحاسمة.  |
| صيغة التقارير                 | ذات هيكل ومحتويات متغيرة حسب أهداف الرقابة.   | ثابتة حسب نماذج كتابة محددة.                                  |

المصدر: سلسلة الأدلة المشتركة 3، دليل رقابة الأداء لدواوين المحاسبة والرقابة المالية بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي، إصدارات الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربي، 2012، ص: 15.

ثانياً: مراحل الرقابة على الأداء: تمر عملية الرقابة على الأداء بعدة مراحل وإجراءات وخطوات أساسية ومتسلسلة زمنياً يلزم إتباعها من قبل المقيم للأداء إلى غاية نهاية العملية الرقابية وإعداد التقرير النهائي.

**1. الخطوة الأولى:** يتطلب في هذه المرحلة جمع البيانات والمعلومات المالية والإحصائية للنشاط محل الرقابة والتي تساعد على قياس وتقييم الأداء، إذ تؤدي هذه الخطوة إلى توفير البيانات والمعلومات والتقارير والمؤشرات اللازمة لحساب النسب والمعايير المطلوبة لعملية القياس.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للموضوع

**2. الخطوة الثانية:** هي التي يتم فيها تحليل ودراسة البيانات والمعلومات، التي تم الحصول عليها في الخطوة الأولى، للوقوف على مدى دقتها وصلاحياتها لحساب المعايير والنسب والمؤشرات اللازمة لعملية القياس، وقد يتم الاستعانة ببعض الطرائق والأساليب الإحصائية.

**3. الخطوة الثالثة:** يتم فيها إجراء عملية القياس وذلك باستعمال مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية والنسب، التي تكون ملائمة لقياس وتقييم أداء الوحدات الحكومية والاقتصادية، وينبغي أن تشمل جميع الأنشطة التي تكون محل عملية قياس وتقييم بهدف الوصول إلى حكم دقيق وموضوعي يمكن الاعتماد عليه.

**4. الخطوة الرابعة:** الإبلاغ عن النتائج واتخاذ القرار المناسب في ضوء نتائج قياس وتقييم الأداء، والتأكد بأن الانحرافات التي حصلت تم حصرها وتحديد أسبابها واتخاذ الإجراءات اللازمة لحلها من خلال تقويم الأداء.

**5. الخطوة الخامسة:** تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات التي حصلت في الخطط المستقبلية وزيادة فاعلية المتابعة والرقابة.

### الفرع الثالث: تحديات تطبيق الرقابة على الأداء

**أولاً: مستلزمات التطبيق** تتطلب الرقابة على الأداء من قبل الأجهزة الرقابية مستلزمات داخلية وخارجية.<sup>1</sup>

**1. المستلزمات الخارجية:** والتي تقع مسؤولية توفيرها على عاتق الجهات الخاضعة للرقابة وهي:

- التخطيط واستشراف المستقبل؛
- وجود هيكل تنظيمي سليم وملاءم؛
- سلامة التنظيم المحاسبي بوجود نظام محاسبي متطور؛
- تطوير نظام الميزانية العامة للدولة بتطبيق موازنة البرامج والأداء؛
- وجود نظام للمتابعة وتقييم الأداء الذاتي.

**2. المستلزمات الداخلية:** وهي المستلزمات التي يجب أن تتوفر لدى الأجهزة الرقابية ومن أهمها:

- ضرورة الاستقلال المالي والإداري؛
- توفر التشريعات القانونية المحددة لشروط ممارسة رقابة الأداء؛
- ضرورة توفر الكفاءات والخبرات العلمية والعملية؛
- ضمان وجود تنسيق كامل بين الرقابة النظامية ورقابة الأداء وبين جميع الأجهزة الرقابية.

<sup>1</sup> عبد المنعم رمضان بنور، إمكانية تطبيق رقابة الأداء من قبل الأجهزة العليا للرقابة، مجلة الرقابة المالية، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، تونس، العدد: 44، 2004، ص: 11-12.

ثانيا: صعوبات التطبيق تتمثل الصعوبات التي تعاني منها هيئات الرقابة المالية في مجال الرقابة على الأداء في:<sup>1</sup>

- صعوبات في تحديد موضوعات الرقابة على الأداء وتحديد حدود المساءلة؛
- عدم تحديد الاختصاص القانوني لهيئات الرقابة في ممارسة الرقابة على الأداء وصعوبة حصولها على المعلومات الكافية في بعض البلدان؛
- هناك صعوبات تتعلق بتوفير الوسائل الفنية والتقنيات الملائمة للرقابة، وتبدو في نقص المعلومات المناسبة والمعايير والقواعد وعدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة الرقابة على الأداء؛
- يجب على هيئات الرقابة المالية أن تتخذ جميع الإجراءات التي يمكن استخدامها بهدف القضاء على هذه القيود والتغلب عليها.

### المطلب الثاني: عصنة نظام الموازنة العامة ودوره في تفعيل الرقابة المالية

بدأت الجزائر ابتداء من سنة 2001 مشروعا طموحا لعصنة نظام الميزانية (MSB) بالتوقيع على اتفاق قرض مع البنك الدولي للإنشاء والتطوير لتمويل المشروع،<sup>2</sup> من أجل تحقيق إدخال آليات اقتصاد السوق وجعل الاستثمار المنتج هو المحرك الأساسي للتنمية وتركيز نشاط الدولة حول جملة من المهام الأساسية وهذا ما تجسد بعد العديد من المراحل في إصدار القانون العضوي لقوانين المالية رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018.

### الفرع الأول: أسباب وأهداف عصنة نظام الموازنة العامة في الجزائر

أولا: أسباب عصنة نظام الموازنة العامة إن النظام الموازني الحالي الذي يحكمه القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية الذي تشوبه العديد من النقائص والتي يمكن تحديدها في النقاط التالية:<sup>3</sup>

- غياب إطار قانوني وتنظيمي يسمح بتخطيط السياسة المالية للدولة على المدى المتوسط وعلى المدى البعيد، إذ تعتبر ميزانية الدولة مجرد وثيقة محاسبية سنوية لا تحتوي أي تخطيط أو تنبؤات عن المستقبل؛
- إن اعتماد النظام الموازني القائم في تبويب الميزانية على المعيارين الإداري والهدف من النفقة، بتقسيم النفقات إلى نفقات تسيير ونفقات تجهيز وفقا للوحدات الحكومية والهيئات الوطنية الأخرى، يجعلها لا تواكب التغييرات الاقتصادية ولا السياسة الاقتصادية والاجتماعية للبلاد؛

<sup>1</sup> عبد الرحمن محمد عبد الرحيم، مرجع سابق، ص: 127

<sup>2</sup> المرسوم الرئاسي 01-140 المؤرخ في 06 يونيو 2001 يتضمن الموافقة على اتفاق القرض رقم 7074 الموقع في 18 أبريل 2001 بواشنطن بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والبنك الدولي للإنشاء والتعمير لتمويل مشروع عصنة المنظومات الخاصة بالميزانية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 31 لسنة 2001، المادة الأولى منه.

<sup>3</sup> سلامي تومي، مشروع عصنة أنظمة الميزانية نحو ترشيد الإنفاق العمومي، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، جامعة الأغواط، المجلد: 03 العدد: 01، 2012، ص: 154.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للموضوع

- إن تقسيم النفقات العامة قائم على الإمكانيات والوسائل المتاحة ومن ثم فإن الإنفاق العام قائم هو الآخر على الوسائل والإمكانيات المتاحة، دون أن تكون له غاية أو هدف استراتيجي؛
- تعقد وعدم وضوح الوثائق الاقتصادية، مما لا يسمح بتفحصها وقراءتها قراءة صحيحة وسليمة ولا تعطي رؤية واضحة عن السياسة المالية للبلاد، ولا تقدم قراءة واضحة للوضعية المالية؛
- تخضع الميزانية العامة الحالية لرقابة قبلية قائمة على تغليب مبدأ ملاءمة النفقة على مبدأ الفعالية ولرقابة بعدية غير ذات أثر على تحسين التسيير الداخلي؛
- مسؤولية محدودة للمسيرين من حيث الأداء ومن حيث النتائج، لقيام الإنفاق العام على الإمكانيات والوسائل المتاحة دون الأهداف والنتائج؛
- لا وجود لنظام معلوماتي وإن وجد فهو ضعيف الأداء؛
- رفع القانون المتعلق بقوانين المالية في مصاف القوانين العضوية وهذا وفقا لأحكام للمادة 141 من دستور سنة 2008 التي تفرض طابع القانون العضوي لقوانين المالية، والذي يحتاج إضافة إلى مصادقة البرلمان بالأغلبية المطلقة مراقبة مطابقة النص مع الدستور من طرف المجلس الدستوري قبل صدوره.<sup>1</sup>
- ثانيا: أهداف عصرنه نظام الموازنة العامة يتمثل الهدف الأساسي من مشروع عصرنه نظام الموازنة الذي تبلور في القانون العضوي رقم 15-18 في تحديد إطار تسيير مالية الدولة الذي من شأنه أن يحكم إعداد قانون المالية وكذا مضمونها وكيفية تقديمها للمصادقة من قبل البرلمان كما يحدد مبادئ وقواعد المالية العمومية وحسابات الدولة وكذا تنفيذ قوانين المالية ومراقبة تنفيذها.<sup>2</sup>
- ويمكن تلخيص أهم أهداف عصرنه نظام الموازنة العامة في الجزائر فيما يلي:<sup>3</sup>
- اعتماد منهجية تركز التسيير الاقتصادي للمال العام تماشيا مع مقتضيات اقتصاد السوق وتمكن الدولة من إنجاز أدوارها ووظائفها بفعالية أكبر؛
- اعتماد نظم معلومات واضحة وموجهة نحو النتائج، من شأنها أن تساهم في ترشيد التسيير المالي وتضمن تحكما أكبر في النفقات العامة؛
- دعم قدرات التقدير والتحليل لدى الإطارات المالية بما يضمن فعالية أكبر للقرارات المالية؛

<sup>1</sup> عبد الغني حدادي وعبد اللطيف بن زبدي، أهمية الإصلاح المالي في الاقتصاد الجزائري على مالية الدولة قراءة مالية للقانون رقم 15-18، مجلة التكامل الاقتصادي جامعة أدرار، المجلد:07، العدد:02، جوان 2019، ص:52.

<sup>2</sup> القانون العضوي رقم 15-18 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد:53 لسنة 2018، المادة الأولى منه.

<sup>3</sup> الحبيب ثابتي، عصرنه نظم الميزانية في الجزائر الدعامة الأساسية لإصلاح الإدارة العمومية وترشيد الإنفاق العام، مجلة التنظيم والعمل، جامعة معسكر، المجلد:04، العدد:03، 2015، ص:22.

- ضمان قدر أكبر من الشفافية في تسيير المال العام؛

- تحميل المسير العمومي المسؤولية عن نتائج القرارات المالية؛

- تحسين نمط إعداد الميزانية وتنفيذها ومراقبتها بكل شفافية ووضوح.

الفرع الثاني: قراءة تحليلية للقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية

أولاً: بنية القانون العضوي: يتشكل القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية من 91 مادة مقسمة إلى ستة أبواب:

1. الباب الأول: ويضم 11 مادة متعلقة بالأحكام العامة التي تحكم هذا القانون من التعريف بالقانون العضوي

وتحديد أهدافه وإلى أنواع قوانين المالية وهيكلتها وإلى تحديد مفهوم الإطار الميزانياتي المتوسط المدى وكيفية عمله.

2. الباب الثاني: يضم 57 مادة تحدد موارد الدولة وأعبائها وحساباتها من خلال أربعة فصول:

- الفصل الأول: يتضمن موارد الميزانية وأعباؤها؛

- الفصل الثاني: تخصيص الإيرادات؛

- الفصل الثالث: موارد الخزينة وأعباؤها؛

- الفصل الرابع: حسابات الدولة.

3. الباب الثالث: يشمل على 10 مواد تحدد كيفية تحضير مشاريع قوانين المالية وإيداعها وتقديمها والمصادقة

عليها هذا من خلال ثلاث فصول:

- الفصل الأول: تحضير مشاريع قوانين المالية وإيداعها وتقديمها وبنيتها؛

- الفصل الثاني: الوثائق المرفقة بمشاريع قوانين المالية؛

- الفصل الثالث: المصادقة على قوانين المالية.

4. الباب الرابع: يضم 07 مواد تحدد كيفية تنفيذ قوانين المالية والرقابة عليها.

5. الباب الخامس: يضم 03 مواد تتعلق بالقانون المتضمن تسوية الميزانية من خلال تحديد مفهومه والوثائق

والتقارير المرفقة به.

6. الباب السادس: يضم 03 مواد متعلقة بالأحكام الانتقالية والختامية المحدد لدخول القانون حيز الخدمة

والمرحلة الانتقالية المرافقة له وكذلك وضعية النصوص التي تحكم التسيير والإجراءات الميزانية.

ثانياً: المحاور الرئيسية للقانون العضوي تتمثل المحاور الرئيسية للقانون العضوي فيما يأتي.

1. إعداد ميزانية برامج وقائمة على أساس النتائج: يقوم القانون العضوي على فلسفة محددة في تنفيذ ميزانية

الدولة وفق مبدأ التسيير المتمحور حسب النتائج انطلاقاً من أهداف واضحة ومحددة وفقاً لغايات المصلحة العامة

والتي تكون موضوع تقييم، فهذا النوع من التسيير يجمع بين مزايا ميزانية التخطيط والبرمجة ومزايا ميزانية البرامج

والأداء بترجمة الخطط والنشاطات الحكومية في برامج تسعى من خلالها الحكومة إلى تحقيق أهدافها ثم قياس مدى تحقيق هذه الأهداف باستعمال مؤشرات قياس الأداء.

ومن إيجابيات تطبيق هذا النوع من الموازنة العامة نذكر ما يلي:<sup>1</sup>

- زيادة فعالية التخطيط وعملية صنع القرار؛

- ضمان تحقيق الأهداف والأولويات الوطنية؛

- استخدام الموارد المتاحة بصورة أمثل وزيادة كفاءة الإنفاق.

**2. تأطير ميزانياتي متوسط المدى:** يحدد التأطير الميزانياتي المتوسط المدى للسنة المقبلة والسنتين الموالتين

تقديرات الإيرادات والنفقات ورصيد الميزانية والمديونية، ويمكن مراجعة هذه التأطير خلال إعداد قانون المالية.

الإطار المتعدد السنوات لا يعني التخلي على مبدأ سنوية الميزانية لأنه يبقى على الرخصة السنوية الممنوحة

من طرف البرلمان في تنفيذ الميزانية، فهو يعرض فقط للإشارة للالتزامات المستقبلية للدولة فمصادقة البرلمان لجزء

منه والذي يمثل السنة المالية المعنية.<sup>2</sup>

ولتحقيق هذا التأطير هناك مجموعة من الشروط يجب توفرها لتحسين البرمجة المتعددة السنوات، أهمها توزيع

المعلومة بين الوزارات حول السياسات القطاعية، والتحقق من الأولويات وتحديد بدقتها، وتطابق مجموع

الاحتياجات مع الموارد المتاحة، والمحاسبة بين نفقات التسيير والاستثمار، عقلنة الإنفاق العمومي، وتوفير

الدراسات المسبقة.<sup>3</sup>

**3. تصنيف النفقات:** يعتمد هذا التسيير على تصنيف الموارد الموجهة لكل وزارة على أساس برامج،<sup>4</sup> فتصنف

وتجمع هذه الموارد حسب التصنيفات الآتية بحسب:<sup>5</sup>

- النشاط: يتكون هذا التصنيف من البرنامج وتقسيماته؛

- الطبيعة الاقتصادية للنفقات: يتكون هذا التصنيف من أبواب النفقات وأقسامها؛

<sup>1</sup> مجيد الكرخي، موازنة الأداء وآليات استخدامها في وضع وتقييم موازنة الدولة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015، ص:118.

<sup>2</sup> فتيحة الجوزي، الاستفادة من الاتجاهات العالمية في مجال الميزانية العامة للدولة في إصلاح النظام الموازني بالجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2014، ص:218.

<sup>3</sup> طارق لباخ، إصلاح الميزانية العامة في المغرب، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية، جامعة محمد الخامس الرباط، المغرب، 2015، ص:84.

<sup>4</sup> فاطمة مفتاح، مرجع سابق، ص:188.

<sup>5</sup> القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية، مرجع سابق، المادة:28 منه.

- الوظائف الكبرى للدولة: يتكون هذا التصنيف من خلال تعيين القطاعات المكلفة بتحقيق الأهداف حسب الوظيفة؛

- الهيئات الإدارية المكلفة بإعداد الميزانية وتنفيذها: يعتمد هذا التصنيف على توزيع الاعتمادات المالية على الوزارات والمؤسسات العمومية.

إن اعتماد ميزانية البرامج يتطلب تصنيفا واضحا لمركز المسؤولية المسؤولة عن الحسابات حيث أن ربط النشاطات بأهداف معينة يتطلب تحميل عبء تحقيقها إلى مسؤول معين والذي يكون مسؤولا عن النتائج المحققة.<sup>1</sup>

**4. حسابات الدولة:** وفقا للمادة 65 من القانون العضوي يجب أن تكون هذه الحسابات منتظمة وصادقة وتعكس بصفة مخصصة ممتلكاتها ووضعيتها المالية فالدولة يجب أن تمسك الأنواع التالية من الحسابات:

- محاسبة ميزانية قائمة على مبدأ محاسبة الصندوق تنقسم إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة النفقات والإيرادات؛
- محاسبة عامة قائمة على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات؛
- محاسبة تكاليف (تهدف إلى تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتمزم بها في إطار البرنامج).

**5. التطبيق الفعلي للقانون العضوي:** سيدخل القانون العضوي حيز التنفيذ ابتداء من قانون المالية لسنة 2023 الذي سيكون أول قانون مالية يحضر وينفذ وفق القانون العضوي وكذلك بالنسبة لقانون تسوية الميزانية لنفس السنة، إلا أنه سوف يتم في قانون المالية لسنة 2021 وسنة 2022 إدراج كتلة ميزانية وفقا للقانون العضوي.

**ثالثا: تحديات تطبيق القانون العضوي لقوانين المالية في الجزائر لتطبيق أي نوع من الإصلاحات مواجهة العديد من العراقيل والصعوبات، والإصلاح الميزانياتي كواحد من أهم الإصلاحات الاقتصادية أمامه مجموعة من العراقيل لتطبيق سليم له، نذكر من أهمها:**<sup>2</sup>

- نقص التنسيق بين مجموع المكونات الناجمة عن إنشاء نظام ميزانياتي ذو تعددية سنوية؛
- ضعف القيادة والتسيير في بعض الوزارات فيما يخص تطبيق الإصلاح يتعين تكوين فرق للمشروع إذ يعتبر عوامل مفتاحية في الإقحام الفعال للوزارات الأخرى؛
- قلة مشاركة إطارات المصالح الخارجية للمديرية العامة للميزانية في الدورات التكوينية.

<sup>1</sup> علي مسعودي، أهمية الحوكمة في الميزانية العامة للدولة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2019، ص: 97.

<sup>2</sup> عفاف قمبي وعبد الله شكة، تطوير وعصرنة النظام الميزاني كأحد الاتجاهات الحديثة لترشيد الإنفاق الحكومي، الملتقى الدولي الخامس حول الإنفاق البيئي بين حاجات التنمية المستدامة ومتطلبات الحكم الراشد، جامعة تبسة، 13-14 مارس 2018، ص: 15.

- اتصال غير كاف فيما يخص تقدم الإصلاح الميزانياتي والنتائج المنتظرة على كل مستويات الإدارة العمومية؛  
- حيرة المسيرين نتيجة فلسفة تسييرية جديدة تتمحور حول النتائج، تبرز في مظاهر تسليم الحسابات وتقييم النتائج؛

- مقدمة الإصلاح الميزانياتي مهمة إلا أنها يجب ألا تشوش على العمليات الجارية، كذلك الموظفون مجبرون على العمل أكثر خلال فترة معينة للوصول إلى النتائج المنتظرة، وهذا ما لا يعد مقبولاً من طرف الجميع؛  
- تأثير ضعيف لاستراتيجية التكوين الممنهجة إلى اليوم وضرورة وجود استراتيجية مرضية لاستقبال احتياجات التكوين للأجل القصير.

### المطلب الثالث: أفاق الرقابة المالية في ظل تطبيق القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية

ترتكز الميزانية العامة للدولة على مبدأ التسيير المتمحور حسب النتائج وفق ما جاء في القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية مما يستلزم الانتقال من رقابة النفقات على أساس الوسائل إلى الرقابة على أساس النتائج فمع منح مجال للحريات في التسيير تتم مقارنة النتائج المحققة مع النتائج المتوقعة، ويؤدي تبني هذه المفاهيم بالضرورة إلى تحويل التفكير حول قياس الأداء الحكومي من التركيز على الإيرادات والعمليات والنفقات إلى التركيز على النتائج.

### الفرع الأول: مدى استجابة القانون العضوي لمشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية

لقد تبنت الجزائر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إطار مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية الذي تطرقنا له في المبحث الأول، ومن خلال هذه المعايير يمكننا أن نبرز أهم محاور التقارب مع ما جاء به القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية.

**1. المعيار المحاسبي الدولي الأول (عرض البيانات المالية):** من مقارنة وثائق الميزانية التي أقرها القانون العضوي والوثائق التي أقرها المعيار المحاسبي الدولي والمقدرة بثمانية وثائق نلاحظ أن القانون العضوي لا يشمل كل من التقارير الدورية ونصف السنوية وميزانية المواطن.

**2. المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 (التدفق النقدي):** في هذا الإطار تم تصميم تطبيق للإعلام الآلي يتم من خلاله استخراج مختلف الجداول المالية والتي تشمل على كل من: الميزانية، جدول التدفقات النهائية، جدول بواقى العمليات، جدول تدفقات الخزينة.

3. المعيار المحاسبي رقم 16 (الممتلكات والمصانع والمعدات): حيث تم تكليف المديرية العامة للأموال الوطنية بإحصاء العقارات وتقييمها وإظهارها في الميزانية العامة للدولة، كون نظام المحاسبة العمومية الحالي يعتبر الاستثمارات كنفقات ولا تظهر في الميزانية العامة للدولة في جانب أصول أو ممتلكات الدولة.<sup>1</sup>

4. المعيار المحاسبي رقم 24 (عرض المعلومات في الميزانية): يقترح القانون العضوي مجموعة من الترتيبات الخاصة بحسابات الخزينة لإحداث توافق بينها وبين حسابات الميزانية من خلال الانتقال إلى محاسبة على أساس الاستحقاق وفق مبدأ معاينة الحقوق والواجبات.

لهذا فالأمر يتطلب من الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمتمثل في مجلس المحاسبة التحرك قدما بما لديه من إمكانات وخبرات متراكمة في نظام المحاسبة العمومية ليكون في الصف الأول لتطبيق جيد وسليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: أفق رقابة المفتشية العامة للمالية

تدخل رقابة المفتشية العامة للمالية ضمن الرقابة الإدارية وفق ما جاء به القانون العضوي، ونظرا للصلاحيات الواسعة للأمين بالصرف بتنفيذ برامج الميزانية العامة للدولة تتضح التحديات التي ستواجه المفتشية العامة للمالية نظرا للصلاحيات التي ستمنح لها وانتقال رقابتها من رقابة مطابقة النصوص التشريعية والتنظيمية إلى رقابة الأداء، ولتحقيق الأهداف الجديدة هناك عدة نقاط يجب على المفتشية العامة للمالية العمل عليها وهي:<sup>3</sup>

- تحديث دور ومهام المفتشية (لاسيما فيما يتعلق بتقييم الأداء) مع إعطائها سلطة المصادقة على حسابات المحاسب العمومي؛

- إعادة تحديد احتياجاتها من الموارد البشرية ومن الوسائل المادية اللازمة؛
- إنشاء نظام معلومات حقيقي وموثوق يسمح بالوصول السهل إلى المعلومات وإيجاد طريقة للاستفادة من المعارف والخبرات المتراكمة مثل إنشاء قطب لإدارة المعرفة والوثائق؛
- السماح بنشر بعض تقارير المفتشية من أجل تقديم مساهمة مفيدة في المناقشات العامة؛
- القيام بعملية رقابة مشتركة مع هيئات الرقابة المالية الأخرى؛<sup>4</sup>

<sup>1</sup> نادية مغني، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، أطروحة دكتوراه في علوم التدبير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التدبير، جامعة الجزائر 3، 2017، ص:163.

<sup>2</sup> هشام جنينة، مرجع سابق، ص:02 (بتصرف).

<sup>3</sup> Korso TLEMSANI, Ibtissem GUENTOUH, **Le contrôle des finances publiques entre réalité et ambition de performance**, Revue Algerienne De Finances Publiques, Volume 09 (numéro 10), Université Tlemcen, 2019, P:134.

<sup>4</sup> Ministère des Finances, **La stratégie du secteur des finances à l'Horizon 2035**, op,cit, P:24.

ومن أجل مواكبة التطورات الحاصلة ستباشر المفتشية العامة للمالية عملية تكوين طويلة الأمد وتوظيف كفاءات جديدة بإمكانها مسايرة الإصلاحات الجديدة.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: أفاق رقابة مجلس المحاسبة

تتمثل مهمة مجلس المحاسبة في تطبيق الرقابة على الأداء من خلال التأكد من نظامية وموثوقية مجموع العمليات المالية والمحاسبية وتلك المتعلقة بالامتلاكات وتقييم إنجاز برامج الهيئة المراقبة من حيث الاقتصاد والفعالية والنجاعة.

بالإضافة إلى ذلك أسند القانون العضوي لقوانين المالية لمجلس المحاسبة مهمة جديدة تتمثل في المصادقة على الحسابات حسب ما نصت عليه المادة 88 منه، حيث يقدم مجلس المحاسبة للبرلمان في إطار قانون تسوية الميزانية تقريره حول صدق حسابات الدولة وأنها تم إعدادها وفق المبادئ النظامية والصدق والوفاء ويدعم التصديق بتقرير يبين التحقيقات التي أجريت لهذا الغرض.

فعند فحص حسابات المحاسبين العموميين يسمح بتقديم رأي حول نظامية ومصداقية وصحة الحسابات ففي معظم الهيئات العليا للرقابة المالية التي تصادق على حسابات الهيئات العمومية يتم الرجوع إلى المعايير الدولية للرقابة وإلى خبراء المحاسبة لمعرفة الإجراءات الداخلية.<sup>2</sup>

وتقوم المصادقة على الحسابات على أساسين هما:<sup>3</sup>

- إقرار وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والمستوحى من أحسن التطبيقات العالمية؛
- تعريف ووضع الأحكام للتحكم في الأخطار (الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي).

<sup>1</sup> نسيمة كموش، رقابة المطابقة ورقابة التقييم على النفقات العمومية بين التوافق والتناقض، مذكرة ماجستير في القانون فرع الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، 2013 ص:203.

<sup>2</sup> بوبكر مصطفى وإسماعيل رزي، حوكمة نظام رقابة الموازنة العامة القائمة على النتائج دراسة حالة الجزائر، الملتقى الوطني الثاني حول متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة مع دراسة حالة الجزائر، جامعة البويرة، 30 و 31 أكتوبر 2012، ص:11.

<sup>3</sup> Hamidi DAOUDI, la certification des comptes de l'état : le nouveau rôle de l'institution supérieure de contrôle des finances publiques (ISC), Revue IDARA, N° 32, l'école nationale d'administration, Alger, 2006, P:26.

### الفرع الرابع: أفاق الرقابة البرلمانية

جاء القانون العضوي لتعزيز الرقابة البرلمانية وتوطيد العلاقة بين الحكومة والبرلمان ويوسع مجال تدخله بزيادة المعلومات المتاحة له من خلال جملة من التقارير والوثائق التي أقرها القانون العضوي وإعطاءه أهمية كبرى لقانون تسوية الميزانية مما يدعم قدرة البرلمان الرقابية في المجال المالي.

**أولاً: بالنسبة لمناقشة قانون المالية:** في إطار مناقشة قانون المالية للسنة أقرت المادة 72 من القانون العضوي تقارير جديدة، فقبل نهاية الثلاثي الأول من السنة المالية تعرض الحكومة تقرير حول تطور وضعية الاقتصاد الوطني والمالية العامة، ويمكن أن يكون هذا التقرير محل مناقشة عامة، إذ يحتوي هذا التقرير على:

- عرض التوجيهات الكبرى لسياستها الاقتصادية والميزانية؛
- تقييم على المستوى المتوسط لموارد وأعباء الدولة؛
- تقرير عن الأولويات والتخطيط يعده كل وزير وكل مسؤول مكلف بتسيير محفظة البرامج، حيث يعرض هذا التقرير كل برنامج ويضم توزيع الاعتمادات حسب أبواب النفقات، الأهداف المحددة، النتائج المنتظرة وتقييمها.

**ثانياً: بالنسبة لقانون تسوية الميزانية:** منح القانون العضوي مكانة متميزة لقانون تسوية الميزانية وجعل منه ليس فقط مجرد بيان لتسوية الحسابات بل وسيلة تمكن البرلمان من مراقبة عمل الحكومة وأداء المسيرين، وأهم ما جاء به القانون العضوي في هذا الخصوص:

- تقرير مجلس المحاسبة يتعلق بتصديق حسابات الدولة حسب المبادئ النظامية والصدق والوفاء ويدعم التصديق بتقرير يبين التحقيقات التي أجريت لهذا الغرض؛
- تقرير وزاري للمردودية توضح من خلاله الظروف التي نفذت فيها البرامج وكذا مدى بلوغ الأهداف المتوقعة من خلال مؤشرات الأداء المرتبطة بها، والنتائج المحققة والتفسيرات المتعلقة بالفوارق المعينة؛
- يمكن أن يشمل القانون أحكام تتعلق بإعلام ورقابة البرلمان لتسيير مالية الدولة وكذا محاسبة الدولة ونظام المسؤولية لأعوان المصالح العمومية؛
- يحضر ويناقش قانون تسوية الميزانية بالرجوع على السنة ن-1.

المطلب الرابع: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ودورها في تطوير العمل الرقابي تشكل المنظمة المهنية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعروفة بالمختصر INTOSAI الأنطوساي منتدى للمدققين الحكوميين من كافة أنحاء العالم لمناقشة القضايا ذات الاهتمام المشترك بخصوص المعايير الرقابية وغيرها من المعايير المهنية الجاري العمل بها لتحقيق أفضل الممارسات ذات العلاقة، وتماشيا مع هذه الأهداف ينص شعار المنظمة على أن "التجربة المتبادلة تنفع الجميع".

### الفرع الأول: مفهوم وأهداف منظمة الأنطوساي

هي مؤسسة مهنية مستقلة وغير سياسية، تعتبر منظمة غير حكومية ذات مركز استشاري خاص في المجلس الاقتصادي والاجتماعي بالأمم المتحدة، أنشئت لتوفير الدعم المتبادل والتشجيع على تبادل الآراء والمعرفة والتجارب وللعمل كصوت معترف به للأجهزة الرقابية المالية ضمن المجموعة الدولية.<sup>1</sup>

تم تأسيس منظمة الأنطوساي سنة 1953 بمبادرة من رئيس جهاز الرقابة الكوي عندما اجتمع آنذاك 34 جهاز رقابي لعقد المؤتمر الأول للمنظمة في كوبا، ويبلغ حاليا عدد أعضاء الأنطوساي 189 عضوا كامل وأربعة أعضاء مشاركين، مقرها الرسمي هو محكمة الحسابات بمدينة فيينا عاصمة جمهورية النمسا، وقد انبثقت عن هذه المنظمة عدة منظمات إقليمية تسعى لتحقيق أهداف المنظمة، نذكر من أهمها:

- المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (أرابوساي)؛
- المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية (أفروساي)؛
- المنظمة الأوروبية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأوروساي).

### الفرع الثاني: أهداف وأولويات منظمة الأنطوساي

تهدف منظمة الأنطوساي إلى تحقيق جملة من الأهداف الاستراتيجية وفقا لأولويات محددة.

**أولا: الأهداف الاستراتيجية لمنظمة الأنطوساي:** عملت منظمة الأنطوساي على تطوير استراتيجية ذات توجه مستقبلي من أجل تحقيق أهدافها الأربعة التالية:<sup>2</sup>

**1. الهدف الاستراتيجي الأول المعايير المهنية:** تسعى الأنطوساي من خلال هذا الهدف إلى تعزيز وجود أجهزة عليا للرقابة المالية تتسم بالقوة والإستقلالية وتعدد الاختصاصات، وتعزيز الحكم الراشد عن طريق الدعوة إلى

<sup>1</sup> صادق أحمد علي الفنيش، الرقابة على الإنفاق العام دراسة مقارنة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2018، ص:149.

<sup>2</sup> الخطة الاستراتيجية للأنطوساي 2017-2022، إصدار خاص للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، ص:02، متوفر على الموقع [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about\\_us/Overview/AR\\_INTOSAI\\_Strategic\\_Plan\\_2017\\_22.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/Overview/AR_INTOSAI_Strategic_Plan_2017_22.pdf) تاريخ الاطلاع 2019/11/07 على الساعة 11:00.

معايير دولية للأجهزة العليا وتوفرها والحفاظة عليها والإسهام في تطوير الأجهزة وتنمية اعتماد معايير مهنية مناسبة وفعالة.

**2. الهدف الاستراتيجي الثاني بناء قدرات المؤسسات:** يركز هذا الهدف على بناء القدرات المؤسساتية والمهنية والتنظيمية للأجهزة الرقابية من خلال تدعيم الأجهزة العليا لتنمية وتطوير قدراتها لتحقيق الحد الأقصى من القيم والمزايا المقدمة للمجتمع.

**3. الهدف الاستراتيجي الثالث تبادل المعرفة وخدمات المعرفة:** تشجيع التعاون والتنسيق مع الجهاز الأعلى للرقابة المالية والتحسين المستمر من خلال المعرفة وتطوير المعرفة وتبادل المعرفة بما في ذلك إنتاج وتنقيح منتجات الأنتوساي وتوفير المعايير وتشغيل بوابة مجتمعية وإجراء دراسات على أفضل الممارسات وأبحاث حول القضايا ذات الاهتمامات والمصالح المشتركة.

**4. الهدف الاستراتيجي الرابع تعزيز قيمة الأنتوساي كمنظمة دولية نموذجية:** تنظيم وإدارة الأنتوساي بطرق من شأنها تعزيز ممارسات العمل الرقابي بكفاءة وفعالية واتخاذ القرارات في الوقت المناسب وممارسة الإدارة الفعالة والحفاظ في نفس الوقت على قدر من الاستقلال الإقليمي للأجهزة الرقابية، لهذا تسعى المنظمة من خلال هذا الهدف إلى جعل الأنتوساي منظمة دولية نموذجية.

**ثانيا: أولويات منظمة الأنتوساي من أجل تدعيم الأهداف الاستراتيجية الأربعة** تقوم عن طريقها الأنتوساي بتنظيم طريقة عملها بشكل عام، حددت الأنتوساي خمسة (5) أولويات شاملة لتوفير الأسس الخاصة بكيفية تركيز الأنتوساي على عملها بغرض تحقيق أهدافها في الأعوام المقبلة، وتمثل هاته الأولويات في مايلي:<sup>1</sup>

- 1. الأولوية الشاملة الأولى:** تعزيز وتدعيم استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية.
- 2. الأولوية الشاملة الثانية:** المساهمة في متابعة ومراجعة وتنقيح أهداف التنمية المستدامة داخل سياق مساعي كل دولة لتحقيق جوانب معينة من التنمية المستدامة وسائر الصلاحيات التشريعية للأجهزة العليا للرقابة المالية.
- 3. الأولوية الشاملة الثالثة:** ضمان تحقيق تنمية فعالة ومستوى لائق من التنسيق بين وضع المعايير، وقدرة التنمية والتطوير، وتبادل المعرفة بغرض تدعيم هيئات الأجهزة العليا للرقابة المالية وتحسين أداء وفعالية تلك الهيئات.
- 4. الأولوية الشاملة الرابعة:** تحقيق عنصر الاستراتيجية والسرعة في الأنتوساي بحيث تكون في حالة تأهب واستعداد للاستجابة للفرص والمخاطر الدولية.
- 5. الأولوية الشاملة الخامسة:** الاستفادة من تسهيل التعاون والتنسيق والكفاءة المهنية بين المنظمات والهيئات الإقليمية التابعة للأنتوساي.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص: 03.

ثالثاً: الإعلانات الدولية التي صدرت عن منظمة الأنتوساي تهتم جميع المنظمات الإقليمية والدولية بتنظيم أعمال الرقابة المالية وفي سبيل ذلك صدرت عنها توصيات في شكل إعلانات دولية تتضمن مبادئ دولية أساسية لتطوير أعمالها، ومن أهم الإعلانات الدولية الصادرة عن المنظمات الدولية في مجال الرقابة المالية:<sup>1</sup>

**1. إعلان ليما:** صدر سنة 1977 في المؤتمر التاسع للأنتوساي المنعقد في ليما عاصمة دولة البيرو، ويعتبر من أهم إعلانات المنظمة الدولية بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية حيث احتوى هذه الإعلان على 25 قسم اهتمت جميعها بتوضيح العديد من المفاهيم المتعلقة بالرقابة المالية وكيفية القيام بها.

**2. إعلان طوكيو:** صدر هذا الإعلان عن المنظمة الآسيوية سنة 1985 في طوكيو عاصمة اليابان والخاص بمبدأ المساءلة العامة عن مخالفة قواعد الرقابة المالية ونظمها، كما أكد الإعلان على الصلة الوثيقة بين أجهزة الرقابة المالية ومبدأ المساءلة من حيث أن تطبيق هذا المبدأ يعتبر ضمان لتحسين الأداء الإداري والمالي للإدارة.

**3. إعلان واشنطن:** صدر سنة 1991 عن المنظمة الدولية وتضمن هذا الإعلان بعض القواعد الأساسية النموذجية للرقابة المالية التي يمكن للدول الاسترشاد بها في مجال الرقابة المالية ومن أهم القواعد التي أقرها هذا الإعلان التأكيد على استقلال هيئات الرقابة المالية ووجوب توفر الأهلية والكفاءة والاختصاص للمراقب المالي.

**4. إعلان جاكرتا:** صدر هذا الإعلان عن المنظمة الآسيوية سنة 1998 في جاكرتا عاصمة اندونيسيا ومن أهم المبادئ التي تضمنها هذا الإعلان القواعد الإرشادية لهيئات الرقابة المالية، التي تشكل إطار عملياً لتطبيق مفهوم الرقابة على الأداء وهي قواعد مستقاة من الخبرات التي يتمتع بها الأعضاء في المنظمة.

### الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمنظمة الأنتوساي

تحدد اللوائح الإدارية والتنفيذية للمنظمة الدولية التشكيلات التالية:<sup>2</sup>

**أولاً: المؤتمر العام (الأنكوساي):** يتكون المؤتمر من جميع أعضاء المنظمة وهو أعلى جهاز فيها ويعقد المؤتمر كل ثلاث سنوات في أحد عواصم الدول الأعضاء لمناقشة الأمور الفنية المتعلقة بالعمل الرقابي، يرأس المؤتمر رئيس الجهاز الأعلى للرقابة في الدولة المستضيفة ويكون رئيساً للمنظمة تتخذ القرارات بالأغلبية البسيطة باستثناء القرارات المتعلقة بالنظام الأساسي التي تتطلب أغلبية ثلثي الأصوات ولكل دولة عضو صوت واحد فقط.

<sup>1</sup> صادق أحمد علي الفنيش، مرجع سابق، ص: 159-162.

<sup>2</sup> محمد يونس صائغ وآخرون، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ودورها في الحد من الفساد الإداري، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، العراق، العدد: 05، 2016، ص: 388.

## الفصل الأول الأديبات النظرية للموضوع

ثانيا: المجلس التنفيذي للمنظمة (مجلس الإدارة): تتمثل مهامه في إقرار الوسائل والإجراءات والوسائل التنفيذية لتحقيق أهداف المنظمة، ويعقد المجلس التنفيذي اجتماعاته مرة كل عام في مقر المنظمة في العاصمة النمساوية فيينا، يتشكل المجلس من 18عضو، ووفق للهيكل التنظيمي يضم مجلس الإدارة كل من:

- مبادرة الأنتوساي للتنمية؛

- اللجنة الإشرافية على القضايا الناشئة؛

- المجلة الدولية للرقابة المالية.

ثالثا: الأمانة العامة: يتولى رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية بالنمسا الأمانة العامة للمنظمة ويمثلها في المؤتمرات والمشاركات الدولية ويكون نائب رئيس الجهاز الأعلى نائبا للأمين العام، وتقوم بتسيير الشؤون المالية للمنظمة.

رابعا: المنظمات الإقليمية: تعمل المنظمات الإقليمية والتي عددها سبعة (07) منظمات على تعزيز عمل المنظمة من خلال الوفاء باحتياجات أعضائها في كافة المبادرات الإقليمية، وبصفتها منظمات مستقلة، يتم تمويلها بشكل مستقل من قبل الأنتوساي وتصدر خططها الاستراتيجية مع مهامها وأهدافها الفرعية الخاصة، وتعتمد قوانينها الأساسية ولوائحها الخاصة.

خامسا: اللجان الدائمة: تضم المنظمة في تشكيلتها عدد من اللجان الدائمة وهي لجنة المعايير المهنية، ولجنة بناء القدرات، ولجنة تبادل المعرفة، لجنة السياسات والشؤون المالية والإدارية.

### الفرع الثالث: معايير الأنتوساي ومستوياتها

قامت منظمة الأنتوساي بصياغة مجموعة من قواعد الرقابة المالية على القطاع الحكومي، التي تعكس أفضل الممارسات لدى الهيئات العليا للرقابة المالية، بحيث لا تتمتع هذه القواعد بصفة التنفيذ الإلزامي.

أولا: تعريف معايير الرقابة الدولية: تعبر المعايير عن تلك القواعد المتفق عليها لقياس جودة الأداء، والمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI تمثل إطار عام للإجراءات والممارسات التي يجب إتباعها عند القيام بالرقابة، أي هي معايير إرشادية لأجهزة الرقابة، وتعرفها منظمة الأنتوساي " بأنها تلك المعايير التي توفر حد أدنى لتوجيه المدقق ومساعدته في تحديد خطوات وإجراءات الرقابة التي يجب تطبيقها، وتمثل هذه المعايير المقاييس المعتمدة التي يتم على أساسها تقييم جودة نتائج الرقابة".<sup>1</sup>

<sup>1</sup> نصيرة زروقي وحكيم بوجطو، أهمية المعايير الدولية للرقابة المالية في الحد من الفساد المالي والإداري (حالة الجزائر)، المجلة العربية للأبحاث والدراسات في العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة الخلفة، المجلد: 11، العدد: 04، 2019، ص: 416.

## الفصل الأول الأديبات النظرية للموضوع

فالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة هي المعايير الدولية الرسمية للرقابة المالية على القطاع العام والغرض الأساسي من هذه المعايير الدولية هو:<sup>1</sup>

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

ثانيا: أهمية المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا المعايير الرقابية تكتسب أهمية بالغة في أداء العمل الرقابي وتمثل أهميتها في الآتي:<sup>2</sup>

- تعتبر أداة رئيسة لممارسة العمل الرقابي وتطبيقها من شأنه تحسين كفاءة عمل المراجع وتقوية دور هيئات الرقابة العليا في المجتمع وتعزيز الثقة في نتائج المراجعة؛
- يمكن الاستناد إليها كمقياس هام يتم على أساسه تقويم جودة نتائج العملية الرقابية من حيث المسار والهدف.
- تحدد المتطلبات التي يقتضي توفرها في المراقب وهيئة الرقابة لممارسة العمل الرقابي بكل كفاءة وفاعلية، كما أنها توفر الأساس الموضوعي لتقييم موظفي هيئات الرقابة؛
- تحقق وضع مفاهيم مشتركة لعملية الرقابة والتدقيق سواء على المستوى المحلي أو الإقليمي أو الدولي وبيان أهدافها ونطاقها ومسؤولياتها؛
- تهيئ الفرصة للارتقاء بمستوى مهنة المراجعة الحكومية وتقديم خدمات أفضل؛
- تساعد على تحسين جودة نتائج المراجعة بما يحقق زيادة الثقة والاطمئنان لدى الجهات والأفراد الذين يستفيدون أو يستخدمون تلك البيانات.

ثالثا: مستويات معايير المنظمة الدولية تشمل معايير الأنتوساي أربعة مستويات على النحو التالي:

**1. المستوى الأول: مبادئ التأسيس (إعلان ليما):** يختصر له بالرمز (ISSAI 01) ويعرف بإعلان ليما وهو بمثابة أول إصدار عالمي في مجال الرقابة في القطاع العام حيث أعتمد سنة 1977 وهو بمثابة دستور حول

<sup>1</sup> موقع منظمة الأنتوساي <https://www.intosai.org/ar/ar-focus-areas>، تاريخ الاطلاع 2019/05/21 على الساعة 23:30.

<sup>2</sup> صالح مصلح، إعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية، مؤتمر مكافحة الفساد للعاملين في الرقابة الداخلية في وزارة التعليم والتعليم، ديوان الرقابة المالية والإدارية، رام الله، فلسطين، 18-19 فيفري 2013، ص:07.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للموضوع

المبادئ الأساسية التي لا غنى عنها من أجل ضمان رقابة فعالة في القطاع العام، تتعلق المبادئ أساساً بالاستقلالية وبناء القدرات المهنية وإعداد التقارير وبالعلاقة مع أصحاب المصلحة وبالتعاون وتبادل المعارف بين الأجهزة العليا الرقابية.

**2. المستوى الثاني:** متطلبات العمل الأساسية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية يتعرض هذا المستوى للشروط الأساسية المسبقة والمتطلبات الواجب توفرها في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية حتى تتمكن من القيام بالمهام الموكلة لها بالفعالية المطلوبة وتحسيد صلاحياتها بما يساعد بالارتقاء بمستوى أداء الرقابة في القطاع العام، فهي تشمل الجوانب المؤسسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة وتتنوع هذه المتطلبات بين:

- مبادئ الاستقلالية: المعيار (ISSAI 10) والمعيار (ISSAI 11)؛
- مبادئ الشفافية والمساءلة: المعيار (ISSAI 12) والمعيار (ISSAI 20) والمعيار (ISSAI 21)؛
- مبادئ أخلاقيات المهنة: المعيار (ISSAI 30)؛
- مبادئ الجودة: المعيار (ISSAI 40).

**3. المستوى الثالث: مبادئ الرقابة الأساسية** تدرج ضمن هذا المستوى المعايير المتعلقة بالمبادئ الأساسية للعمل الرقابي فإذا كان المستوى الثاني يؤثر المبادئ المؤسساتية فإن المستوى الثالث يؤثر المسائل المتعلقة بتنفيذ المهام الرقابية، ويتكون هذا المستوى من المعايير التالية:<sup>1</sup>

- المعيار (ISSAI 100) المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام؛
- المعيار (ISSAI 200) المبادئ الأساسية للرقابة المالية؛
- المعيار (ISSAI 300) المبادئ الأساسية لرقابة الأداء؛
- المعيار (ISSAI 400) المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام.

**4. المستوى الرابع: إرشادات الرقابة (المبادئ التوجيهية)** يضم هذا المستوى مجموعة من المعايير التوجيهية أو الإرشادية العملية المتعلقة بالرقابة المالية والرقابة على الأداء ورقابة الالتزام (المطابقة) ويشمل هذا المستوى مايلي:

- المعايير (1000 - 2999) الرقابة المالية (إرشادات تستند على معايير التدقيق الدولية)؛
- المعايير (3000 - 3999) الرقابة على الأداء؛
- المعايير (4000 - 4999) رقابة الالتزام.

<sup>1</sup> نصيرة زروقي وحكيم بوحطو، مرجع سابق، ص: 417.

رابعاً: التكامل بين معايير الأنطوساي ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تدعم معايير IPSAS أهداف

معايير الرقابة المالية التي وضعتها منظمة الأنطوساي INTOSAI بالشكل التالي:<sup>1</sup>

- من بين الأجزاء الأربعة المكونة لمعايير مراجعة الحسابات التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبات "الافتراضات الأساسية" التي تقوم على ضرورة وجود معايير محاسبية مقبولة لإبلاغ البيانات المالية المتصلة باحتياجات الحكومة والإفصاح عنها، وهنا تظهر أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تسهل عملية المساءلة وتوفر المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات؛

- يقوم مراجع الحسابات بتصميم إجراءات المراجعة القانونية بالشكل الذي يساعده على تحديد درجة الوثوقية التي تتمتع بها ميزانية الدولة ومدى اكتمال وصحة حساباتها، وهنا تظهر أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الصادرة في شأن العرض والإفصاح الخاص بالبيانات المالية التي تدعم إرساء مبدأ الشفافية والمصدقية في عرض المعلومات المالية في الموازنة العامة؛

- تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يضمن مستوى مقبول من الإفصاح عن المخاطر على المالية العمومية وتحليلها وإدارتها.

**خامساً: المشاكل والصعوبات الرقابية في استخدام وتطبيق معايير الرقابة المالية رغم قيام منظمة الأنطوساي بتحسين معاييرها الرقابية إلا أن ذلك لم يمنع من وجود بعض المشاكل والتي تعود بالأساس إلى المعايير نفسها أو بالأجهزة الرقابية في حد ذاتها، أو بالبيئة الخارجية والجهات الخاضعة لرقابة الأجهزة الرقابية.<sup>2</sup>**

### 1. مشاكل متعلقة بالمعايير الرقابية نفسها: ومن أهمها نذكر:

- اختلاف المعايير من حيث الصياغة والمفهوم والتطبيق نتيجة اختلاف البيئة السياسية والاقتصادية والاجتماعية؛  
- وجود بعض معايير الرقابية للأنطوساي بصفة مختصرة وهي تحتاج إلى المزيد من الشرح والتفصيل؛  
- تهتم المعايير الرقابية للأنطوساي بالجانب النظري وإهمال الجانب التطبيقي عكس معايير المراجعة الدولية والتي تهتم بالجانب التطبيقي؛

### 2. مشاكل المتعلقة بالأجهزة الرقابية: نذكر من أبرزها:

- عدم تمتع الأجهزة المكلفة بالرقابة على الأموال العمومية بالاستقلالية المالية والإدارية؛

<sup>1</sup> حكيم براضية، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المساءلة والرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية جامعة ورقلة، العدد:10، 2016، ص:143-144.

<sup>2</sup> عيسى براق، أثر المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا (الأنطوساي) ومشاكل تطبيقها (تجربة مجلس المحاسبة الجزائري)، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البلدة، العدد:04، 2010، ص:98-99.

- قصور الاختصاصات الرقابية للأجهزة على رقابة تقليدية متمثلة في رقابة مطابقة تصرفات الحكومة للقوانين سارية المفعول وإهمالها للرقابة على الأداء؛

- ضعف تكوين المراجعين والمدققين وبرامج إعادة التأهيل فيما يتعلق بالمعايير الرقابية؛

- عدم وجود معايير رقابية خاصة بالجهاز الرقابي تتماشى مع النظام السياسي والاقتصادي للدولة؛

### 3. مشاكل المتعلقة بالبيئة الخارجية والجهات الخاضعة للرقابة: من أهمها:

- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية أو عدم وجودها لدى الهيئات والمؤسسات والإدارات الخاضعة للرقابة؛

- عدم توفر البيئة الخارجية المناسبة لتطبيق المعايير الرقابية وضعف الاهتمام بتقارير الرقابة؛

- عدم فعالية مبدأ المساءلة على الموظفين العموميين المسؤولين عن إدارة وتسيير الأموال العمومية.

### المطلب الخامس: تجارب دولية في تطوير أنظمة الرقابة المالية

نحاول في هذا المطلب استعراض أهم التجارب الدولية والعربية والتي تتقارب في ممارستها مع البيئة الجزائرية في تطوير الرقابة المالية ومن خلاله أنظمة المحاسبة العمومية والموازنة العامة للدولة لديها.

**أولاً: تجربة فرنسا** التجربة الفرنسية من التجارب الأوروبية الرائدة في مجال عصنة النظام المالي العمومي فرغبة الدولة الفرنسية في هذا المجال دفعها إلى تحديث أنظمتها الموازانية والمحاسبية، لذلك قامت الدولة الفرنسية بعصنة المحاسبة العمومية منذ سنة 2006، فسمح القانون العضوي لقوانين المالية الذي تم إقراره سنة 2001 بإحداث إصلاح كبير في النظام المحاسبي للدولة.

ولقد أدى تطبيق معايير IPSAS إلى تحسين قدرات التنبؤ والتحكم في النفقات العامة والتي تعتبر من الوسائل الكفيلة بتحقيق التخصيص الفعال لها والكفاءة في تسييرها وبالتالي تحقيق ترشيدها إلا أن آثار الأزمة المالية العالمية على الموازنة العامة أدى إلى عدم الحكم النهائي على أداء الموازنة العامة في ظل عصنة النظام المالي العمومي الفرنسي.<sup>1</sup>

وقصد ضمان الانتقال السليم والتنفيذ الكامل للقانون الجديد المتعلق بقوانين المالية (LOLF) مر دخوله حيز التطبيق سنة 2006 بعدة محطات مهمة ومن أهمها نذكر الآتي:<sup>2</sup>

- 2001/08/01: إصدار القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية LOLF؛

- 2002/01/01: بدء نفاذ 19 مادة من قواعد القانون العضوي لقوانين المالية الجديد؛

- 2002/06/17: إنشاء الوزارة المكلفة بالميزانية والإصلاح الموازاني؛

<sup>1</sup> أكرم شتيح وحكيم بوجطو، مرجع سابق، ص: 11.

<sup>2</sup> إيمان عبدوس وسفيان بن بلقاسم، الاتجاهات الحديثة لأنظمة الميزانية والمحاسبة العمومية كآلية لدعم الإبلاغ المالي الحكومي - دراسة مقارنة، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، المجلد: 13، العدد: 02، 2019، ص: 10.

- 2004/01/01: بدء التطبيق التجريبي للقانون داخل الوزارات؛

- خريف 2005: مناقشة مشروع قانون المالية والتصويت عليه وفق القواعد المنصوص عليها في LOLF؛

- 2006/01/01: دخول القانون العضوي الجديد حيز التطبيق العام على كل وحدات القطاع العام الحكومي؛

- 2007/05/29: التجربة الأولى للمصادقة على حسابات الدولة من طرف مجلس المحاسبة الفرنسي؛

- 2007/06/01: نشر التقرير السنوي الأول المتعلق بالأداء؛

- 2009/02/09: إصدار أول قانون متعلق بالبرمجة المالية العامة.

**ثانيا: تجربة تونس** اختارت تونس إعادة النظر في تسيير ميزانية الدولة حيث تم إقرار توجه جديد يتمثل في إرساء منظومة تصرف في الميزانية حسب الأهداف منذ سنة 2004 بمقتضى تعديل القانون الأساسي للميزانية المتضمن الميزانية حسب الأهداف التي تبنى على البرامج وعلى قياس الأداء.

تم اطلاق تسمية هذه التوجه "منظومة التصرف في الميزانية حسب الأهداف" حيث شهد الإصلاح بداية تنفيذ فعلية ببعض التجارب عبر إدراج خمس وزارات نموذجية سنة 2008 ليتم خلال سنة 2013 توسيعه ليشمل مجموعة كبيرة من الوزارات.<sup>1</sup>

ومن أهم ما يتضمنه التصور الذي تم التوصل إليه بخصوص النظام الجديد على ما يلي:<sup>2</sup>

- إرساء إطار للمصاريف على المدى المتوسط؛

- هيكلية الميزانية حسب برامج تشمل على مجموعة أنشطة ترمي إلى تحقيق أهداف محددة يمكن مراقبتها وتقييمها؛

- تحديد معايير متابعة الإنجاز ولتقييم الجدوى من بعد الإنجاز؛

- اعتماد الطريقة التعاقدية بين المؤسسات ووزارات الإشراف لتحقيق الأهداف المتفق عليها؛

- اعتماد نظام رقابة يمكن من التخفيف من الرقابة السابقة وتطوير آليات الرقابة الداخلية والرقابة اللاحقة.

بالإضافة إلى ذلك تم اعتماد إطار تدريجي قصد تطوير النظام المحاسبي للدولة حيث تمت اعتماده في سنة 2013، وذلك بهدف الانتقال من الأساس النقدي إلى نظام المحاسبة على الاستحقاق بالاعتماد على معايير IPSAS وعليه وبهدف إرساء النظام المحاسبي للدولة تم إحداث المجلس الوطني لمعايير الحسابات العمومية الذي يعتبر هيكل مختص في التقييم المحاسبي توكل له مهمة إعداد المعايير المحاسبية للدولة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> موقع منظومة التصرف في الميزانية حسب الأهداف التونسية <http://www.gbo.tn>، تاريخ الاطلاع 2018/11/23 على الساعة 22:00.

<sup>2</sup> عمر التونكي، مسؤولية الفاعلين في تسيير الميزانية حسب الأهداف، مجلة إدارة، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، المجلد: 16، العدد: 02، 2006، ص: 38.

<sup>3</sup> موقع وزارة المالية للجمهورية التونسية، <http://www.finances.gov.tn>، تاريخ الاطلاع 2018/11/23 على الساعة 23:00.

ثالثا: تجربة المملكة المغربية عمل المشرع الدستوري المغربي على وضع أسس الحكامة الجيدة في تسيير المال العمومي وفقا لدستور سنة 2011، لهذا أدخل المغرب عدة تحسينات وتعديلات على منظومته المحاسبية عبر إصدار مجموعة من المراسيم والقوانين التي تنظم أجهزة المحاسبة العمومية سنة 2015.

ومنح القانون التنظيمي لقوانين المالية رقم 13-13 الصادر سنة 2015 مكانة مهمة لإصلاح محاسبة الدولة، وفي هذا السياق تم إصلاح نظام المحاسبة العمومية ليصبح أكثر شمولاً واتساعاً حيث أصبحت محاسبة الدولة تتضمن محاسبة ميزانية ومحاسبة عامة ومحاسبة تحليلية، إلا أن هذا القانون قد تأثر في جوانب كثيرة منه بالقانون العضوي لقوانين المالية الفرنسي.<sup>1</sup>

ودخل القانون التنظيمي للمالية المغربي بداية العمل سنة 2016 ليتم اعتماده وتفعيله بشكل كلي سنة 2020، حيث تمثل فلسفة هذا القانون في تحديث التسيير المالي العمومي من خلال مقارنة جديدة تتوخى عقلنة الموارد المالية، وترشيد الإنفاق العمومي، وإقرار إجراءات جديدة للمراقبة المالية تقوم على مرتكزات أساسية وهي:<sup>2</sup>

- تعزيز نجاعة التسيير العمومي عبر تعزيز نجاعة المالية العمومية؛

- تقوية شفافية المالية العمومية؛

- تدعيم دور البرلمان في مجال مراقبة المالية العمومية.

أما على مستوى مسؤولية المراقبين الماليين والمحاسبين العموميين فأصبح المحاسب العمومي يقوم بوظيفتين إثر دمج مرافق المراقبة المالية بمرافق الخزينة العمومية، وبالتالي أصبح مراقبا للالتزام بالنفقات ومراقبا للأداء والتحصيل وهو ما سيؤدي إلى عقلنة واقتصاد إجراءات المراقبة من جهة وتكليف نظام المسؤولية حسب موقع ودرجة التدخل الوظيفي.<sup>3</sup>

رابعا: تجربة دولة الإمارات العربية المتحدة أطلقت وزارة المالية الإماراتية برنامجا شاملا ومتكاملا يهدف تحول الحكومة الاتحادية من الإطار المحاسبي المبني على الأساس النقدي المعدل إلى إطار محاسبي مبني على أساس الاستحقاق الكامل، لهذا وضعت وزارة المالية المعايير المحاسبية للدولة على أساس الاستحقاق المحاسبي ليتم اعتمادها من قبل مجلس الوزراء سنة 2017، وكخطوة أولى أطلق قطاع الإدارة المالية العامة مشروع التطبيق التجريبي على أنشطة وزارة المالية، وبعد فحص النتائج وتقييمها يتم حاليا البدء بتطبيقه على جميع الوزارات والجهات الاتحادية للدولة.

<sup>1</sup> أحمد حاسون، مستجدات محاسبة الدولة على ضوء القانون التنظيمي رقم 13-13 لقوانين المالية: دراسة مقارنة، المجلة المغربية للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد الافتتاحي، 2016، ص: 74.

<sup>2</sup> عثمان مودن، القانون التنظيمي للمالية وإصلاح المالية العمومية بالمغرب، اليوم الدراسي حول المالية العمومية في المغرب الإصلاحات والأكراهات، المدرسة العليا للتكنولوجيا بمكناس، المغرب، يوم 10 مارس 2017، ص: 43.

<sup>3</sup> محمد براو، المسؤولية المالية بوجه عام والمسؤولية عن تدبير الميزانية حسب الأهداف بوجه خاص - تشخيص مقارن، مجلة إدارة، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، المجلد: 16، العدد: 02، 2006، ص: 56.

1. مراحل برنامج تحول الحكومة الاتحادية الإماراتية لأساس الاستحقاق المحاسبي: سعت وزارة المالية إلى

تطبيق برنامج تحول الحكومة الاتحادية لأساس الاستحقاق المحاسبي على ثلاث مراحل أساسية وهي:<sup>1</sup>

- **المرحلة التشريعية 2015:** مرحلة دراسة التشريعات والقوانين ومدى ملاءمتها لنظام الاستحقاق المحاسبي مع تحديد الفجوات، وإعادة إصدار القوانين واللوائح حسب أفضل الممارسات العالمية وبما يتوافق مع أساس الاستحقاق، ومن أهم مخرجات المرحلة التشريعية المعتمدة من مجلس الوزراء:

✓ دليل المعايير المحاسبية لدولة الإمارات العربية المتحدة على أساس الاستحقاق؛

✓ دليل السياسات والإجراءات المحاسبية على أساس الاستحقاق.

- **المرحلة التنفيذية 2017:** مرحلة تنفيذ المشاريع الفرعية مثل مشروع إعداد سجل الأصول الثابتة ومشروع تقييم وتدريب موظفي الجهات الاتحادية، ومشروع تحول أرصدة الإيرادات والالتزامات والمصاريف ومشروع تحضير البيانات المالية وغير ذلك.

- **مرحلة الانطلاق في نهاية العام 2020:** تفعيل عمل الحكومة الاتحادية على أساس الاستحقاق المحاسبي وتقديم الدعم اللازم لكافة الوزارات والجهات الاتحادية.

2. **محاور تطبيق مشروع تحول الحكومة الاتحادية على أساس الاستحقاق المحاسبي:** يتركز تطبيق مشروع تحول الحكومة الاتحادية الإماراتية لأساس الاستحقاق المحاسبي على المحاور الثلاثة التالية:<sup>2</sup>

- **إدارة المشروع:** تعتبر إدارة المشروع من أهم ركائز نجاح المشروع، لذلك تم وضع خطة عمل تفصيلية لإدارة التحول التحريبي توضح أنشطة التحول ومهام وواجبات فريق العمل، وتحدد المسؤوليات ومتابعة التحول من الجهات المختصة؛

- **تطبيق المعايير المحاسبية ومتابعتها:** حيث يتم من خلاله قياس نجاح تطبيق المشروع، والاهتمام بالمراجعة المستمرة للمعايير المستجدة ومتابعة التطورات التقنية في هذا المجال؛

- **التدريب النظري والعملي:** من خلال تطبيق برنامج شامل لنشر الوعي وتوفير التدريب اللازم لجميع الموظفين المعنيين بتطبيق مشروع التحول لأساس الاستحقاق المحاسبي، بهدف تحقيق عملية تحول سلسة وناجحة لجميع الجهات الاتحادية للدولة.

<sup>1</sup> وزارة المالية لدولة الإمارات العربية المتحدة، مرجع سابق.

<sup>2</sup> المرجع نفسه.

### خلاصة الفصل:

في هذا الفصل درسنا الأسس المتعلقة بالرقابة المالية بصفة عامة وبالتحديد آليات الرقابة المالية المطبقة في الجزائر المتمثلة في الرقابة القبلية للمراقب المالي والرقابة الآنية للمحاسب العمومي والرقابة البعدية للمفتشية العامة للمالية والرقابة القضائية لمجلس المحاسبة بالإضافة إلى الرقابة السياسية من طرف المجالس الشعبية المنتخبة، كما تم تحليل مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية بتحديد التحديات التي تواجه تطبيقه كونه يعتبر إطار لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والتي تعطي صورة واضحة حول كيفية استخدام المال العام، كما أنها تعطي أكثر شفافية للموازنة العامة للدولة وتعبر تعبيراً مالياً صادقاً من خلال القوائم المالية بظهور أصول الدولة والحقوق المثبتة لها ضمن أحد بنودها.

ونظراً للتحديات التي تواجه الجزائر في عصرنة نظام الميزانية العامة للدولة تمت معرفة أفاق الرقابة المالية من خلال ما تضمنه القانون العضوي لقوانين المالية المنتظر تطبيقه سنة 2023، والذي يعتبر تغير جذري لنظام تسيير المالية العمومية من خلال تبني نظام الميزانية المتمحور حسب النتائج وذات المدى المتوسط، والذي يستلزم تطبيقه تبني أساس الاستحقاق، وهو ما يتضمنه مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية، كما تناولنا بعض التجارب العالمية والتي يمكن للجزائر الاستفادة منها.

الفصل الثاني

الدراسات السابقة

تمهيد:

يتناول هذا الفصل الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة باللغة العربية واللغات الأجنبية وفي بيئات مختلفة محلية وعربية وأخرى أجنبية حسب الترتيب الزمني التصاعدي من الأقدم إلى الأحدث حسب تاريخ المناقشة أو النشر، وذلك بتقديم مخلص يتطرق إلى أهداف الدراسة وأدائها ثم التطرق لأهم النتائج المتحصل عليها والتعقيب عليها بإبراز أوجه الاختلاف والتوافق بتحديد ما تتميز به دراستنا عن الدراسات السابقة. ولمعالجة مضمون هذا الفصل تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث يتناول المبحث الأول عرض للدراسات السابقة باللغة العربية، والمبحث الثاني للدراسات السابقة باللغات الأجنبية، أما الثالث فيتم فيه تحديد ما تتميز به دراستنا هذه عن الدراسات السابقة المحلية والأجنبية منها.

## المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة باللغة العربية

نتناول في هذا المبحث الدراسات المتعلقة بالموضوع والتي تم إعدادها باللغة العربية، وفقا لمطلبين الأول يخصص للدراسات التي تمت في الجزائر، أما المطلب الثاني نتناول فيه دراسات تمت في بيئات مختلفة خارج الجزائر.

### المطلب الأول: دراسات عربية داخل الجزائر

قمنا بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين الأول متعلق بالدراسات التي تناولت المحاسبة العمومية أما الفرع الثاني فتتطرق فيه للدراسات التي تناولت الرقابة المالية من وجهات نظر مختلفة.

### الفرع الأول: الدراسات المتعلقة بالمحاسبة العمومية

نتناول في هذا الفرع الدراسات التي اهتمت بنظام المحاسبة العمومية وعصرنته في الجزائر.

أولا: دراسة (الصادق الأسود، 2011)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه بعنوان:

#### "مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العمومية دراسة حالة الجزائر"

1. أهداف الدراسة: هدفت هذه الدراسة بالأساس إلى:

- الكشف عن القدرات الكامنة في نظام المحاسبة العمومية.

- معرفة طبيعة العوائق، التي تحول دون استغلال هذه القدرات، مع محاولة إزالة هذه العوائق.

- البحث عن سبل توفير الظروف الملائمة لحسن استغلال هذه القدرات وتوظيفها.

2. أداة الدراسة: أهم أداة تم استخدامها استخدام المنهج التحليلي لتحليل محتوى مشروع إصلاح نظام الميزانية.

3. نتائج الدراسة: تتمثل نتائج الدراسة في:

- إن سبب فشل مراقبة النفقات العامة، يعود بنسبة كبيرة بكونه يركز على مراقبة شرعية الدولة ومدى تطابقها مع

الإجراءات القانونية وإهمال أدائها وهو ما تسبب عادة في هدر المال العام بغطاء قانوني.

- عدم ارتباط نفقات التسيير بنفقات التجهيز، وهو ما يؤدي عادة إلى هدر نفقات التسيير بسبب عدم توفر أو

نقص في ميزانية التجهيز، وبهدر نفقات التجهيز بسبب عدم توفر نفقات التسيير.

- إن المسار الموازاتي الحالي، لا يسمح لأغلبية المؤسسات المعنية بالحصول على حصتها من الميزانية العامة للدولة

إلا بعد انطلاق السنة بشهرين أو أكثر وهو ما يعطل تسيير شؤون المؤسسات وهو ما يؤثر سلبا على أدائها.

- إن اعتماد الجهات الوصية على نسبة استهلاك الاعتمادات كأداة لقياس أدائها يفتح المجال للتسابق على

الإنفاق من أجل الإنفاق لإثبات حسن الأداء، من أجل المطالبة بزيادة الاعتمادات في السنة المقبلة.

<sup>1</sup> الصادق الأسود، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العمومية دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 3، 2011.

- تشتت النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة العمومية مما يصعب عملية الاطلاع عليها من قبل المتعاملين والمهتمين بها.

- عدم وجود قانون أساسي للمحاسبين العموميين مما يجعلهم عرضة للإجراءات ومختلف أشكال الضغوطات والإجراءات الإدارية التأديبية.

- إن مشروع الإصلاح الموازني بالرغم من إيجابياته التي تضمنها، إلا أنه ركز كثيرا على المسيرين المسؤولين المكلفين بإعداد البرامج والبرامج الفرعية، وضرورة تكوينهم في حين أنه لم يولي للمحاسبين العموميين والمراقبين الإهتمام الذي يليق بدورهم في حلقة تنفيذ ومراقبة النفقة العمومية.

ثانيا: دراسة (زهير شلال، 2014)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بعنوان:

### "أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بالعمليات المالية للدولة"

#### 1. أهداف الدراسة: هدفت الدراسة إلى:

- تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر عن طريق تحليل نقاط قوة وضعف نظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على مجموعة حسابات الخزينة العمومية.

- تقديم الاقتراحات لمعالجة نقائص النظام الحالي للمحاسبة العمومية في الجزائر.

- عرض وتحليل مشروع إصلاح النظام المحاسبي المقترح من طرف وزارة المالية.

- تحليل نقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة بهدف تقييمها وتقديم الاقتراحات الضرورية لتنفيذ تطبيق هذا المشروع.

2. أداة الدراسة: أهم أداة تم استخدامها استعمال المنهج التحليلي لتدقيق آليات مسك الدفاتر والسجلات والقيود المحاسبية لإثبات المعاملات المالية للدولة وفق المخطط المحاسبي.

#### 3. نتائج الدراسة: من أهم نتائج هذه الدراسة نذكر:

- تقدم المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية.

- لا تكتسب المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام صفة الإلزام أو الإلزام بالنسبة للدول التي تحتفظ بحرية اختيار ما يتلاءم مع نظمها المحاسبية، حيث إن التفاعل الدولي مع المعايير الدولية المحاسبة في وحدات القطاع هو الذي يكسبها أهمية كبيرة.

<sup>1</sup> زهير شلال، مرجع سابق.

- نظام محاسبة الخزينة العمومية في الجزائر هو نظام تقليدي قائم على الأساس النقدي، الذي يركز على بيان المركز المالي للدولة عن طريق تركيز الرقابة على حركة التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ ميزانية العامة للدولة .

- لا يسمح النظام الحالي لمحاسبة الخزينة العمومية بتوفير بيانات مالية عن حجم حقوق الدولة المثبتة أو غير المحصلة لعدم توفر حسابات مخصصة لقيود هذه العمليات ولا أثر لمحاسبة المخزون والاستثمارات العمومية وتطبيق الاهتلاك عليها.

- يعتبر تطبيق المخطط المحاسبي الجديد للدولة قفزة نوعية في مجال رفع جودة الإبلاغ المالي الحكومي لأنه يسمح بتطبيق أدوات أساس الاستحقاق في إثبات وقياس العمليات المالية للدولة، وإعداد قوائم مالية متكاملة.

- يوفر النظام المحاسبي الجديد تغطية أوسع لنشاط وحدات القطاع العام مقارنة بالنظام القديم، حيث يتكفل هذا الأخير بكافة العمليات المالية المفتوحة في نظام محاسبة الخزينة العمومية ويتعداه إلى فتح أقسام حسابات جديدة تؤسس لممارسات محاسبية لم يتعود عليها المحاسب العمومي في الجزائر .

- يتكفل النظام المحاسبي الجديد للدولة بقيود عمليات تنفيذ الاستثمارات والتجهيزات العمومية وإثباتها محاسبيا وتطبيق إجراء الاهتلاك عليها، مما يسمح بعرض وتقييم حجم ممتلكات الدولة مباشرة في القوائم المالية.

ثالثا: دراسة (يوسف السعيد أحمد، 2016)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية بعنوان:

### "نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS"

#### 1. أهداف الدراسة: تتلخص أهم أهداف هذه الدراسة في:

- التعرف على مختلف الآليات المستخدمة في عصنة نظام المحاسبة العمومية من أجل مواكبة التطورات الدولية.

- التعرف على أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في ظل عصنة نظام المحاسبة العمومية.

- التعرف على ضرورة تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والإسهامات المرافقة لعملية تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية.

- إظهار مختلف الإجراءات وطرق العمل التي تعمل على عصنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وإمكانية تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الجزائر.

2. أداة الدراسة: أهم أداة تم استخدامها المنهج الوصفي التحليلي بهدف تحليل مختلف الآليات الحديثة لعصنة نظام المحاسبة العمومية.

<sup>1</sup> يوسف السعيد أحمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، 2016.

**3. نتائج الدراسة:** تلخص أهم نتائج هذه الدراسة في:

- يعد عصرنة نظام المحاسبة العمومية الأداة التي تقيس درجة كفاءة وفعالية تسيير الموارد المالية للدولة.
- يعد عصرنة نظام المحاسبة العمومية أحد الآليات المهمة التي تساعد في التوجه نحو تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، وتساهم في تحقيق أهداف المعايير التي أنشئت من أجلها.
- إن اهتمام معظم دول العالم نحو التوجه إلى تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، جاء نتيجة التطورات الدولية التي يشهدها العالم بهدف تقييم مدى شفافية المعلومات التي تنتجها الأنظمة المحاسبية الحكومية للدول، وقياس مؤشرات الفساد المالي على مستوى العالم.
- إن التوجه نحو تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الجزائر جاء لأهمية المعايير في الإفصاح عن المعلومات المالية، وكذا نتيجة عجز النظام المحاسبي الحالي في تقديم معلومات شفافة، بالإضافة إلى مواكبة التطورات الدولية في مجال تحديث المالية العمومية.
- إن نجاح مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية، يتطلب تكيف كل الظروف المناسبة والتي تسمح بتنفيذ المشروع وهذا بالإسراع بتطبيق الأطر القانونية التي تنص على تنفيذ المشروع.

رابعاً: دراسة (نادية مغني، 2017)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه في علوم التسيير بعنوان:

"دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام"

**1. أهداف الدراسة :** الهدف من الدراسة يتمثل في:

- تحليل وتشخيص واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بين ما تقتضيه الأطر القانونية والتنظيمية المعمول بها وواقع الممارسات العملية.
- تبيان مكامن الخلل الأساسية في النظام والتي أفرزت حالات الضعف العام المسجلة على مستوى المحاور الثلاثة المشكلة لنظام المحاسبة العمومية (المخطط المحاسبي للدولة ومسار تنفيذ العمليات المالية، الميزانية العامة للدولة، والرقابة على الأموال العمومية).
- دراسة مدى توافق مشاريع الإصلاح التي تم إطلاقها من طرف الدولة مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS).

**2. أداة الدراسة:** أهم أداة تم استخدامها هي الاستعانة بالمنهج الاستقرائي بالنسبة للدراسة التطبيقية.

<sup>1</sup> نادية مغني، مرجع سابق.

### 3. نتائج الدراسة: تتمثل نتائج الدراسة فيما يلي:

- يتحدد الإطار المفاهيمي النظام المحاسبة العمومية وفق ثلاثة أبعاد محاسبية، وقانونية، وإدارية، وقد تطورت أهدافه بتطور أهداف ودور الدولة.
- يتشكل نظام المحاسبة العمومية من ثلاثة محاور أساسية وهي المخطط المحاسبي للدولة ومسار تنفيذ العمليات المالية، والميزانية العامة للدولة، والرقابة على الأموال العمومية، لذلك فإن نجاح أي عملية إصلاح لهذا النظام تبقى مرهونة بتطوير المحاور الثلاثة المشكلة له بشكل متناسق ومتوازي.
- يعد أساس الاستحقاق الكامل أفضل طريقة لإثبات وقياس العمليات المالية للدولة في الوحدات الإدارية الحكومية، إذ يقدم هذا الأساس الصورة الكاملة للأنشطة المالية، ويسهل عمليات المقارنة بين الفترات المالية من جهة، وبين الوحدات والهيئات من جهة أخرى.
- لم تعد النصوص القانونية المؤطرة لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر تستجيب لمتطلبات التسيير السليم للأموال والموارد العمومية، وقد تم تسجيل وجود العديد من النصوص التطبيقية في شكل قرارات وتعليمات تتميز بالتضارب فيما بينها، وأحيانا تتناقض حتى مع القوانين الأساسية.
- تتميز الرقابة الممارسة على الأموال العمومية في الجزائر من طرف مختلف أجهزة الرقابة الإدارية والقضائية والسياسية بوجود العديد من أوجه الازدواجية في ممارسة المهام الرقابية بين مختلف الأجهزة، وقلة التنسيق وضعف مستوى التغطية والتأطير.
- إن نموذج إعداد الميزانية العامة للدولة المقترح ضمن مشروع عصرنه الأنظمة الموازاتية لا يربط البيانات المالية للميزانية بشكل كافي بمؤشرات تقييم الأداء، بالإضافة إلى إغفاله للإصلاحات المتعلقة بعملية الرقابة.

خامسا: دراسة (آسية قمو، 2018)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه في علوم التسيير بعنوان:

"دور ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام دراسة

استشرافية حالة الجزائر"

#### 1. أهداف الدراسة: من أهم ما هدفت إليه هذه الدراسة:

- بيان ما إذا كانت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمفاهيمها وأدواتها وسياساتها قادرة على حل مشكلة الفساد في المؤسسات العمومية اللاربحية.
- تطوير دور مهنة التدقيق الحكومي في مكافحة الفساد في ظل الاقتصاد القائم على المعرفة.

<sup>1</sup> آسية قمو، دور ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام دراسة استشرافية حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2018.

- توضيح الغرض من التقارب مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمتمثل في توفير معلومات ذات موثوقية عالية والرفع من فعالية الإفصاح.

2. أداة الدراسة: أهم أداة هي الاعتماد على مجموعة من المقابلات الشخصية للمهنيين والأكاديميين.

3. نتائج الدراسة : من أهم نتائج هذه الدراسة ما يلي:

- المحاسبة العمومية ما هي إلا أداة لتسيير المال العام من خلال الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة وهذا بتضافر جهود أعوان التنفيذ والممثلين في المحاسب العمومي والأمر بالصرف والمراقب المالي.

- لحماية المال العام تم وضع العديد من التشريعات التي تضبطه وتكفل حمايته ومن سبل حماية المال العام إصدار القوانين التي تجرم انتهاك هذه العمومية.

- إن حوكمة المال العام تهدف إلى وضع هيكل يسمح بقدر كبير من الحرية في ظل سلطة القانون وتبني المعايير الدولية ما فيها معايير الـ IPSAS للشفافية والوضوح والدقة في البيانات المالية.

- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تعمل على تقديم الإرشادات اللازمة حول طريقة معالجة وعرض البيانات المالية الوحدات القطاع العام، والغاية من ذلك هو تعزيز الشفافية والمصدقية في تسيير المال العام.

- تزايد الحاجة إلى تفعيل استخدام معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية لتحقيق درجة أكبر من الشفافية على المستوى العالمي في إطار المساءلة.

- تستخدم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الإفصاح باستخدام القياس كأساس الاستحقاق كشرط ضروري لتحقيق الشفافية والأساس النقدي كظرف انتقالي مؤقت.

- يجب استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام للانتقال إلى إعداد الميزانية العامة للدولة بمنهج البرامج والأداء بعدما أثبتت طريقة البنود التقليدية ضعفها في تقييم الأداء وترشيد النفقات العامة.

- التجربة الفرنسية في إصلاح المالية العامة تجربة ناجحة وجديرة بالاهتمام والتي جاءت انطلاقاً من الوعي المجتمعي عموماً والبرلماني خصوصاً، لكنها تبقى ليست الدولة الوحيدة التي أصلحت ماليتها العامة.

- عدم وجود إرادة سياسية للإفصاح عن سياسات وتنفيذ الميزانية العامة للدولة، حيث لم تنشر التقارير السنوية المعدة من طرف مجلس المحاسبة منذ سنة 1996 إلى يومنا هذا رغم وجوبها قانونياً.

- توقع تطبيق معايير الـ IPSAS في القريب العاجل خاصة في ظل الوضع الاقتصادي المتردي (انخفاض أسعار النفط) وخاصة أن الاقتصاد الجزائري اقتصاد ريعي ويعتبر كضغط سياسي من البنك الدولي بغرض الحصول على قروض منه.

سادسا: دراسة (مسعود بوخالفي، 2019)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه في علوم التسيير بعنوان:

"متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية

### للقطاع العام IPSAS".

1. أهداف الدراسة : تسعى هذه الدراسة إلى بيان:

- أسباب التحول لأساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية.
- دور الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.
- إصدارات المعايير الدولية في القطاع العام.
- متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر.
- المعايير المعتمدة في الجزائر لتطوير المحاسبة العمومية.

2. أداة الدراسة: تم استعمال المنهج الاستقرائي لمعرفة متطلبات التطبيق بالإضافة إلى أداة المقابلة الشخصية لمجموعة من المهنيين والأكاديميين.

3. نتائج الدراسة: من أهم نتائج هذه الدراسة نذكر ما يلي:

- اعتمد مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إطار مفاهيمي خاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام.
- يشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB إلى اعتماد معايير IPSAS وفق أساس الاستحقاق أو وفق الأساس النقدي.
- يتفق المختصون في المحاسبة العمومية بأن مدونة حسابات الخزينة (NCT) بصورتها الحالية لا تساعد على تقديم صورة كاملة وواضحة على أداء وحدات القطاع العام.
- النمط المعتمد من طرف لجنة صياغة مشروع المخطط المحاسبي الوطني هو تحديد إطار محاسبي وطني يستند إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بشكل مبسط ومصمم ليناسب خصوصيات البيئة المحاسبية الجزائرية.
- مشروع المخطط المحاسبي الوطني بالجزائر يعتبر امتدادا للتجربة الفرنسية في تكييف نظام المحاسبة العمومية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وهي تجربة ناجحة في هذا المجال كون هذه التجربة لم تخرج عن الهدف الرئيسي لمجلس IPSASB وهو تقديم معلومات مفيدة حول الوضعية المالية للدولة وتساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرار.

<sup>1</sup> مسعود بوخالفي، متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2019.

سابعاً: دراسة (أمينة هناء جابي، 2019)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية بعنوان:

"أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر".

1. أهداف الدراسة: من أهداف هذه الدراسة نذكر:

- التعريف بالمحاسبة العمومية الجزائرية من مختلف جوانبها القانوني والتقني لإبراز مقوماتها وأهدافها.
  - التعريف بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS وكيفية صياغتها ومدى رواج استعمالها على المستوى الدولي، وكيف يمكن استغلال هذا النموذج في إصلاح المحاسبة العمومية الجزائرية.
2. أداة الدراسة: أهم أداة تم استخدامها في الجانب التطبيقي استخدام أداة الاستبيان لتحليل آراء مجموعة محددة من المهنيين والأكاديميين.

3. نتائج الدراسة: من أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة من نتائج نذكر:

- تعد ديناميكية مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام أحد أهم خصائص المحاسبة العمومية خلال السنوات الأخيرة وهو مجلس مستقل تابع للاتحاد الدولي للمحاسبين يقوم بإعداد وتطوير معايير عالية الجودة.
- أصبحت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام والمستوحاة بشكل كبير من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمثابة اللغة المحاسبية العالمية المتعارف عليها في مختلف أنحاء العالم، ويمكنها أن تكون مرجعاً للحكومات الوطنية التي ترغب في القيام بإصلاحات مفادها تطبيق أساس الاستحقاق.
- أصبح موضوع تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام موضوع الساعة، ولاسيما في ظل الأزمة الاقتصادية والمالية التي تشهدها العديد من دول العالم، والتي سرعان ما تحولت إلى أزمة سياسية، حيث دفعت تداعيات هذه الأزمة الكثير من الدول إلى مراجعة عميقة للأنظمة المحاسبية والمالية من خلال تبني معايير IPSAS.
- يعتبر تحسين المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال التطبيق التدريجي للمعايير وتكييفها مع البيئة الجزائرية أمر ضروري ذلك أن هذه المعايير ستجلب العديد من المزايا للمحاسبة العمومية وترقى بها إلى المستوى العالمي.
- تهدف المحاسبة العمومية في الجزائر والتي تحكمها مبادئ المحاسبة المستوحاة من القانون الفرنسي القديم أساساً إلى ضمان شرعية وانتظام الإيرادات والنفقات، وامتثالها لاعتمادات الميزانية، وتستند إلى محاسبة الصندوق التي لم تعد صالحة لاسيما في ظل الظروف الراهنة.
- يوفر الإطار المحاسبي الجديد شفافية لوضعية الذمة المالية للدولة، من خلال تحديد وتقييم الأصول الثابتة مع الأخذ بعين الاعتبار المخزون والاعتراف بالمخاطر المحتملة ورؤية جيدة للأعباء المستقبلية.

<sup>1</sup> أمينة هناء جابي، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2019.

- إصدار القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية يشكل تغيرا جذريا في الإطار المحاسبي للدولة بدخوله حيز التنفيذ بدءا من سنة 2023.

- المحاسبة العمومية الجديدة سوف تنتقل من وسيلة تسجيل فقط إلى وسيلة إبلاغ.

- في ظل الظروف الحالية وبالنظر لمتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، يعتبر خيار تكييف المعايير بما يلائم متطلبات البيئة الجزائرية واعتماد النهج التدريجي هو الأنسب من خيار التبنّي بالكامل مرة واحدة.

### الفرع الثاني: الدراسات المتعلقة بالرقابة المالية

نتطرق في هذا الفرع للدراسات التي اهتمت بالرقابة المالية من وجهات مختلفة اقتصادية وقانونية ومن منظور

إسلامي، وكذلك نتطرق للدراسات التي تناولت الرقابة على مالية الجماعات المحلية.

أولا: دراسة (عبد القادر موفق، 2015)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه في علوم التسيير بعنوان:

#### "الرقابة المالية على البلدية في الجزائر دراسة تحليلية ونقدية"

1. أهداف الدراسة : يمكن تلخيص أهداف هذه الدراسة بشكل عام في النقاط التالية:

- التعرف على مدى اعتماد الرقابة المالية للبلديات على المبادئ الحديثة للرقابة المالية.

- دراسة فاعلية أجهزة الرقابة المالية على البلديات في أداء المهام المنوطة بها ومعرفة مدى مساهمتها في تحقيق الرقابة المالية حسب التشريعات المنشئة لها.

- الوقوف على المشاكل والعقبات التي تعترض أجهزة الرقابة في أداء مهامها والعمل على معالجة هذه المشكلات وإزالة تلك المعوقات.

- التعرف على مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الرقابة المالية وعلاقتها بترشيد المال العام في كل من أجهزة الرقابة من جهة والبلديات بصفقتها جهة خاضعة للرقابة المالية من جهة أخرى.

2. أداة الدراسة: أهم أداة تم استخدامها استخدام أسلوب المقابلة الشخصية وذلك مع بعض المسؤولين على المالية المحلية.

3. نتائج الدراسة: أهم النتائج المتوصل إليها:

- إن مفهوم الرقابة المالية على البلديات لا يمثل وظيفة محددة، إنما هي عبارة عن نشاط متشعب ومتكامل تندمج من خلاله وظائف علوم القانون والاقتصاد والإدارة والمحاسبة وكذلك الجوانب الفنية والبيئية والاجتماعية والسياسية.

<sup>1</sup> عبد القادر موفق، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر دراسة تحليلية ونقدية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2015.

- تتعدد أوجه الرقابة المالية على البلديات حيث أقر المشرع الجزائري رقابة مضاعفة على البلدية، وهذا ما يؤدي إلى أحيانا نتائج عكسية تتسبب في تعطيل العمل الإداري وبيروقراطية قاتلة ومردودية أقل.
- إن المنظومة الرقابية في الجزائر لم تحقق أهدافها خصوصا وأن جزءا هاما منها (مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية) قد تم إنشاؤه عندما كان الاقتصاد موجهها في بداية الثمانينات ولم يتم تحديثها، وهذا ما لا يتماشى مع الوضع الراهن للبلاد .
- لا تقوم أجهزة الرقابة المالية على البلديات برقابة الأداء وفقا لمعايير الكفاءة والفعالية والاقتصاد، رغم أن قوانين مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية تشير إلى ذلك بشكل عام تحت مسمى حسن استخدام المال العام.
- إن محدودية الوسائل المادية والبشرية التي تتوفر عليها أجهزة الرقابة المالية على البلديات، مقارنة مع حجم المهام الموكلة إليها، يؤثر بشكل سلبي على مردودها وعلى مستوى أدائها.
- تفتقد البلديات من جهة وأجهزة الرقابة المالية من جهة أخرى إلى استخدام التقنيات الحديثة في مختلف دوائرها وأقسامها مما يؤدي إلى غياب التعامل الإلكتروني بينها بالتالي غياب الرقابة الإلكترونية.
- تشكل رقابة أعضاء المجلس البلدي مجرد رقابة شكلية بسبب تشكيلة المجلس من جهة وبسبب ضعف مستوى الأعضاء من جهة أخرى.

ثانيا: دراسة (عبد العزيز عزة، 2015)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه في العلوم الإسلامية بعنوان:

"قواعد الرقابة المالية العليا وأجهزتها في القانون الوضعي والتشريع الإسلامي - دراسة مقارنة"

### 1. أهداف الدراسة : تكمن أهداف الدراسة في:

- محاولة الوصول إلى بناء دراسة جادة في هذا الميدان لفتح المجال من أجل طرح البدائل المناسبة في مجال الرقابة المالية والأجهزة القائمة على ممارستها وخاصة في الجزائر.
- محاولة اكتشاف إن كان مجلس المحاسبة الجزائري كهيئة عليا للرقابة المالية قادرا على القيام بالمهمة المنوطة به ولعب دور حاسم في المحافظة على الأموال العامة وحسن التصرف فيها وإدارتها وإنفاقها.
- تحفيز الجهات الرقابية نحو تبني المبادئ والقواعد والمعايير التي تكتشفها الدراسات والبحوث الأكاديمية والفنية المتخصصة.

2. أداة الدراسة: أهم أداة تم استخدامها استخدام المنهج المقارن ليتلاءم وطبيعة دراسته من الوجهة القانونية ومن المنظور الإسلامي.

<sup>1</sup> عبد العزيز عزة، قواعد الرقابة المالية العليا وأجهزتها في القانون الوضعي والتشريع الإسلامي - دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في العلوم الإسلامية، تخصص شريعة وقانون، كلية الشريعة والاقتصاد، جامعة العلوم الإسلامية بقسنطينة، 2015.

3. نتائج الدراسة: أهم نتائج هذه الدراسة:

- إن أنواع الرقابة المالية المتعارف عليها في الوقت الحاضر كانت قد عرفت في الممارسة الإسلامية عبر عصور الدولة المختلفة حيث مارسها الرسول - صلى الله عليه وسلم - والخلفاء من بعده بصورة فعلية وشاملة بكل أنواعها القبلية والمرافقة واللاحقة، السياسية والإدارية والقضائية كما سبق بيانه في هذه الدراسة.
- كما أن الرقابة المالية في النظام المالي الإسلامي كانت قائمة على أساس التكامل بين كل من المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية وذلك سعياً لتحقيق الأهداف الرقابية المتمثلة بالمحافظة على أموال المسلمين والرفع من كفاءة أداء الأجهزة التنفيذية القائمة على شؤون بيت مال المسلمين.
- كانت أجهزة الرقابة المالية الإسلامية بقدر ما تعتمد على قواعد وإجراءات النظام التشريعي المالي في الإسلام بقدر ما كانت تعول على التكوين الديني للفرد المسلم الذي يراعي الرقابة الإلهية في نفسه فضلاً عن رقابته لنفسه.
- إن تحديث نظام الميزانية واعتماد المناهج والمعايير الرقابية الحديثة هو ما مكن الدول المتطورة من فرض مستويات عليا من الشفافية والمساءلة، وترشيد استخدام الأموال والموارد العامة.
- إن المقاربة المبنية على آلية التدقيق بكل أوجهها تسعى وترمي إلى الإحاطة بالجوانب الجوهرية أكثر من الجوانب الشكلية والجزائية في قياس وتقييم النتائج والمنجزات، ومقابلتها بالأهداف المسطرة ضمن المخطط والميزانية.
- ينبغي التأكيد على أن مستقبل مراقبة المالية العمومية ككل والميزانية العامة بالخصوص يكمن في انتهاج أسلوب التدقيق، غير أن مصداقية وفعالية هذا الأخير لا يمكن أن تؤتي أكلها إلا إذا أصبح التدقيق عملاً ديمقراطياً علمياً مستقلاً يشمل كل القطاعات العمومية.
- إن تفعيل الرقابة المالية في الجزائر لا يمكن تجسيده ما لم تتوفر إرادة سياسية حقيقية تؤمن بجدوى المراقبة ومستعدة لإمدادها بكافة الضمانات والطاقات البشرية والإمكانات المالية والقانونية.
- بالرغم من حداثة المبادئ العلمية للرقابة المالية، نجد أن غالبية هذه المبادئ قد تم مراعاتها في عمل نظم الرقابة المالية الإسلامية عبر العصور، وهو ما تؤكد الشواهد المتوفرة في الآيات القرآنية.

ثالثا: دراسة (أحمد حنيش، 2016)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه في علوم التسيير بعنوان:

"دور الرقابة على الموازنة في ترشيد الإنفاق العمومي دراسة حالة الجزائر(2000-2014)"

**1. أهداف الدراسة :** تتلخص أهم الأهداف هذه الدراسة في:

- توضيح المفاهيم المتعلقة بالرقابة المالية في ظل المعايير الدولية، ومدى مساهمة الرقابة في ترشيد الإنفاق العام وتحقيق الشفافية والمساءلة والحد من الفساد.

- إبراز أهمية الانتقال من موازنة الوسائل إلى الموازنة القائمة على النتائج، ومدى مساهمتها في ترشيد الإنفاق العام.

- توضيح مدى مساهمة الرقابة على الأداء في ترشيد الإنفاق العام من خلال إبراز مؤشرات وأساليب قياس وتقييم الأداء، ودور المحاسبة كآلية لقياس وتقييم الأداء.

- تحديد مسؤوليات تنفيذ الموازنة العامة وإبراز أهم الإجراءات الجديدة للرقابة المالية في ظل الإصلاحات المدخلة على الموازنة العامة.

- التعرف على الجهود المبذولة في الجزائر لإصلاح نظام المالية العامة، في جانب الموازنة العامة، المحاسبة العمومية وكذا نظام الرقابة لترشيد الأنفاق العام.

**2. أداة الدراسة:** أهم أداة تم استخدامها استخدام التحليل النظري والاستعانة ببعض الإحصائيات بخصوص النفقات العامة للدولة الجزائرية.

**3. نتائج الدراسة:** تتلخص أهم نتائج هذه الدراسة في:

- تعد الرقابة المالية أداة للمحافظة على المال العام من سوء التصرف، والتأكد من سلامة تحديد نتائج أعمال الوحدات ومراكزها المالية، وتبرز أهميتها في أنها تقدم المساعدة للأجهزة الحكومية لمعرفة كيفية سير الأعمال داخل الوحدات الحكومية.

- تتجلى الرقابة الداخلية أو الإدارية في رقابة المراقب المالي ورقابة المحاسب العمومي والمفتشية العامة المالية، فرقابة المراقب المالي تعتبر رقابة وقائية تمكن من اكتشاف الخطأ قبل وقوعه والسعي إلى تداركه وتصحيحه.

- القيام برقابة الأداء يتطلب جمع وتبويب ودراسة كافة المعلومات المتعلقة بالنشاط الذي سيتم تقديمه وتحديد أهدافه، التي تنبثق عنه مؤشرات يتم على أساسها إعداد التقرير.

<sup>1</sup> أحمد حنيش، دور الرقابة على الموازنة في ترشيد الإنفاق العمومي دراسة حالة الجزائر (2000-2014)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2016 .

- يعتبر النظام المحاسبي أداة مهمة لتقييم الأداء باعتبار أن أغلب الدول تتجه نحو المحاسبية على أساس الاستحقاق التي تساعد على زيادة الشفافية والمساءلة، كما توفر معلومات شاملة ومفيدة في تقييم أداء الهيئة محل الرقابة، مما يساعد على اعتماد محاسبة المسؤولية ومحاسبة التكاليف كأدوات مهمة لتقييم الأداء.
- يهدف إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق للتعبير عن الوضعية الحقيقية للذمة المالية للدولة وربطها بنظام رقابي صارم للتدقيق في مخرجات نظام المحاسبة العمومية.
- يهدف إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى توفير المعلومات اللازمة للمساءلة وتقييم نتائج النشاط واتخاذ القرارات وتقييم الأداء.
- تبني معايير المحاسبة العمومية الدولية يسمح بإجراء المقارنات لمختلف النتائج، كما يتضمن إصلاح النظام الرقابي العمل على تخفيف الرقابة القبلية وتعزيز الرقابة الداخلية.

رابعاً: دراسة (محمد بن العري، 2017)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه في علوم التسيير بعنوان:

### "دور التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية بالجزائر في الفترة 2012-2014"

#### 1. أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى:

- تحليل أثر هيئات التدقيق الحكومي الداخلية والخارجية على ترشيد النفقات العمومية بالجزائر.
  - معرفة أهم المتغيرات التي تؤثر في ترشيد الإنفاق العام.
  - إبراز الدور الهام للتدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية وفق أسس ومعايير و مؤشرات علمية وعملية.
- #### 2. أداة الدراسة: أهم أداة تم استخدامها استخدام مؤشرات برنامج الإنفاق العام والمسائلة المالية.
- #### 3. نتائج الدراسة: من أهم نتائج هذه الدراسة هي:
- الرقابة الداخلية قائمة بعملها بالنسبة لغالبية هيئات الحكومة المركزية، وهي تستوفي إلى حد كبير المعايير المهنية .
  - يتم سنويا مراجعة لكافة هيئات الحكومة المركزية من طرف مجلس المحاسبة تغطي الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم، يتم تنفيذ المجموعة التامة من إجراءات المراجعة المالية وبعض جوانب مراجعة الأداء مع الالتزام بصفة عامة بمعايير المراجعة.
  - تسمح تقارير المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة بكشف مواطن الخلل والتجاوزات التي لحقت بعملية الإنفاق العام وتحديد المسؤوليات.

<sup>1</sup> محمد بن العري، دور التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية بالجزائر في الفترة 2012-2014، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، 2017.

- هناك نصوص قانونية عدة موافقة للمبادئ التي حددها المعيار الدولي للأنتوساي ISSAI 11 "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والإيضاحات والتطبيقات الجيدة لمنظمة الأنتوساي".
- يستخدم مجلس المحاسبة أغلب مناهج التدقيق التي نصت عليها معايير التدقيق الدولية في كل أنشطته الرقابية، باستثناء منهجية مراقبة التسيير التي تركز على الاقتصاد والكفاءة والفعالية فهي غير مستعملة لا في تسوية الحسابات ولا في قانون ضبط الميزانية، مع تسجيل استعمال ضعيف في رقابة نوعية التسيير.
- التأخر المسجل من قبل مجلس المحاسبة في إنجاز التقارير السنوية والمقدرة بسنتين تأخير، وهو ما يؤثر على جودة أعمال التدقيق.
- لا يملك مجلس المحاسبة الموارد البشرية الضرورية للقيام بعمليات التدقيق، مقارنة بالكم الهائل للحسابات الواجب تدقيقها.

خامسا: دراسة (عبد القادر فلفول، 2017)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية بعنوان:

"سبل تفعيل الرقابة على الميزانية العامة من أجل النجاعة الاقتصادية للبرامج التنموية في الجزائر"

### 1. أهداف الدراسة: من أهم أهداف هذه الدراسة:

- تقييم مدى فعالية أداء هيئات الرقابة في الجزائر والأسباب التي تحول دون تحقيق أهدافها الرئيسية.
  - إثبات أن تفعيل أداء منظومة الرقابة على الميزانية العامة للدولة في الجزائر، سيؤدي من الرفع من أداء الأجهزة الحكومية في مجال اعتماد وتمويل وتنفيذ البرامج التنموية.
  - البحث على السبل الكفيلة بتفعيل الرقابة على الميزانية من خلال الاسترشاد بالمقاربات والتجارب الدولية الحديثة والعمل على تبني المفاهيم الحديثة وممارستها كالرقابة على الأداء وتبني المعايير الدولية.
2. أداة الدراسة: تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وكذا تحليل البيانات والمعطيات المتوفرة لديه.
3. نتائج الدراسة: يمكن تلخيص نتائج هذه الدراسة فيما يلي:
- يرجع السبب الرئيسي في ضعف نجاعة البرامج التنموية إلى غياب الرقابة والصرامة في تطبيق القوانين، فمنظومة الرقابة الموجودة حاليا لا تؤدي الدور المنوط بها كما هو مطلوب منها.
  - الرقابة الداخلية الممارسة من طرف مختلف الهيئات المنتمية للسلطة التنفيذية، رغم أهميتها ضمن منظومة الرقابة تتميز بالروتينية والجمود والاهتمام بجوانب المشروعية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها فقط، وعدم الاهتمام بعامل الكفاءة والرقابة على الأداء.

<sup>1</sup> عبد القادر فلفول، سبل تفعيل الرقابة على الميزانية العامة من أجل النجاعة الاقتصادية للبرامج التنموية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، 2017.

- الرقابة المالية العليا التي تمارس من طرف مجلس المحاسبة تعرف العديد من العراقيل لعل أهمها المتعلقة بالمجلس كمؤسسة في حد ذاتها من خلال نقص الموارد البشرية.

- بالنسبة لواقع الرقابة البرلمانية في الجزائر دورها محدود جدا، لا يعدو منح الترخيص للحكومة بإنفاق المخصصات وتحصيل الإيرادات خلال كل سنة مالية، دون أن يكون للبرلمان دور يذكر في مجال وضع السياسات والبرامج وتنفيذها والرقابة عليها.

- هناك غياب شبه تام للتنسيق والمشاركة بين مختلف الهيئات الرقابية في الجزائر، رغم أهمية ذلك، حيث أن تبادل المعلومات والخبرات والبرمجة المشتركة لعمليات الرقابة لا يكاد يذكر، خاصة فيما يتعلق بكل من مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية والبرلمان.

- إن ضعف أداء منظومة الرقابة على الميزانية العامة للدولة في الجزائر انعكس سلبا على أداء هذه الأخيرة، خاصة فيما يتعلق بالمشاريع الكبرى المندرجة في إطار البرامج التنموية التي اعتمدها الدولة وتكفلت بتنفيذها وتمويلها من خلال الميزانيات العامة السنوية.

سادسا: دراسة (إبراهيم بوخضرة، 2017)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه في العلوم الإسلامية بعنوان:

"آليات الرقابة المالية على الإدارة المحلية دراسة مقارنة بين الفقه الإسلامي والقانون الجزائري".

**1. أهداف الدراسة:** من أبرز أهداف هذه الدراسة ما يلي:

- إيجاد الحلول القانونية والشرعية لظاهرة التعدي على المال العام المحلي، ومحاولة بيان أهمية سبل الرقابة على المال العام المحلي سواء على مستوى الشريعة أو على مستوى القانون الجزائري.

- بيان أهم الفوارق الموجودة بين الشريعة والقانون في مسألة آليات الرقابة المالية.

- إبراز تكامل الشريعة مع القانون في معالجة الظواهر التي تعترى التسيير المالي المحلي ومحاولة الخروج بأفكار واقتراحات من شأنها الحفاظ على المال العام المحلي.

**2. أداة الدراسة:** تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي القائم على المقارنة.

**3. نتائج الدراسة:** من خلال الدراسة المقارنة نوحز أهم النتائج التي توصلت إليها كمايلي:

- تعد الرقابة المالية المحلية فقها وقانونا وظيفية إدارية تضطلع بها السلطة المركزية حيث تقوم بمتابعة العمليات المالية على المستوى المحلي وتهدف هذه الرقابة إلى عدم تبديد المال العام المحلي وصرفه في غير ما خصص له.

<sup>1</sup> إبراهيم بوخضرة، آليات الرقابة المالية على الإدارة المحلية دراسة مقارنة بين الفقه الإسلامي والقانون الجزائري، مذكرة دكتوراه في العلوم الإسلامية، تخصص شريعة وقانون، كلية العلوم الإسلامية، جامعة الجزائر 1، 2017.

- تمتاز القوانين الخاصة بحماية المال العام في القانون الجزائري بالصرامة من حيث صياغتها والعقوبات الواردة في حق المتعدي على المال العام، غير أن أهم ما ميزها كذلك التساهل في تطبيق نصوص القانون.
- الشروط الموضوعية للعاملين في مجال الرقابة المالية قانونا كلها تتعلق بأقدمية الموظف وشهادته الجامعية دون مراعاة لأمانته التي تعتبر من الناحية الفقهية أهم شروط متولي وظيفة العامل على المال العام.
- الرقابة المحاسبية القبلية والبعديّة تهدف إلى التأكد من عدم وجود خلل في الاعتمادات المالية والنفقات ومطابقتها للتشريع الساري المفعول، لكن مهما بلغ هذا النوع من الرقابة فإنه لا يستطيع الكشف عن جرائم في حق المال العام كالرشوة والمحاباة في منح الصفقات وغيرها.
- يتفق الفقه الإسلامي مع القانون الجزائري في تحريم التزجج من أعمال الوظيفة كما يتفقان على وجوب العقوبة وهي العزل والغرامة، لكنهما اختلفا في نوع العقوبة فهي في القانون محددة بينما في الفقه الإسلامي فهي متروكة لولي الأمر.

سابعا: دراسة (بناصر جبارة، 2017)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية بعنوان:

### "الرقابة المالية وأهميتها الاقتصادية في ظل عصنة النظام المالي العمومي"

- 1. أهداف الدراسة:** سعت هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:
  - التعرف على الطرق والأنماط الحديثة المعتمدة في التسيير المالي العمومي.
  - تسليط الضوء على ضرورة تحديث النظام الرقابي الجزائري.
  - بيان أهمية توفر نظام رقابي كفاء وسليم لمراقبة الأنشطة المالية للدولة.
  - معرفة أهمية المعايير الدولية في تطوير أداء الرقابة المالية.
  - محاولة معرفة مدى تقدم الأشغال الخاصة بالمشاريع التي باشرت الجزائر في مجال عصنة نظامها المالي العمومي ومعرفة أهم معوقاتها.
- 2. أداة الدراسة:** أهم أداة تم استخدامها في الجانب التطبيقي استخدام أسلوب دراسة الحالة من خلال وصف وتحليل النظام الرقابي المطبق في الجزائر بالاعتماد على القوانين والتنظيمات وغيرها.
- 3. نتائج الدراسة:** أهم نتائجها فيما يلي:
  - لقد تغير منطق الرقابة المالية من مجرد التأكد من شرعية ومطابقة العمليات المالية للقوانين والأنظمة السارية إلى رقابة الأداء.

<sup>1</sup> بناصر جبارة، الرقابة المالية وأهميتها الاقتصادية في ظل عصنة النظام المالي العمومي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2017.

- للنظام الرقابي الفعال العديد من الخصائص والمقومات التي تجعله قادرا على تأدية دوره في مجال حماية المال العام ومحاربة كل الانحرافات والمخالفات المالية.

- تساهم الأنتوساي إسهما كبيرا في التطور الديمقراطي للدول وتقوية برلمانها، وتعزيز المساءلة الحكومية، من خلال وضعها معايير وتوجيهات مقبولة دوليا لعمل الأجهزة الرقابية المستقلة عن حكومتها.

- تعتبر المعايير والتوجيهات المهنية التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي) ضرورية لمصداقية رقابة القطاع العام وجودتها ومهنتها.

- رغم تعدد أجهزة الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في الجزائر إلا أنها لم تنجح في حماية المال العام والحد من انتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري.

- بالرغم من كون المفتشية العامة للمالية هيئة رقابية متخصصة ولا حقة إلا أنها مجردة من أي وسيلة أو آلية للتأثير أو الضغط، فنتائج رقابتها لا تتعدى إصدار التقارير التي تتضمن اقتراحات.

- باشرت الجزائر مشروع عصرنة نظامها الموازناقي، حيث ارتكز مشروعها الإصلاحية على اعتماد الموازنة المتعددة السنوات.

- لقد بادرت الجزائر إلى إصلاح نظامها المحاسبي العمومي من خلال مشروع المخطط المحاسبي للدولة محاولة للتكيف مع المعايير الدولية واستجابة للإصلاح الموازناقي.

- تعمل المشاريع الإصلاحية التي باشرتها الجزائر في مجال النظام المالي العمومي على تغيير طبيعة وإجراءات الرقابة المالية بمختلف أشكالها والجهات القائمة بها.

ثامنا: دراسة (وفاء جدي، 2018)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه تخصص علوم قانونية بعنوان:

"رقابة الأجهزة المالية والقضائية على الأموال العمومية في القانون الجزائري"

1. أهداف الدراسة: تتمثل أهداف الدراسة في:

- دراسة رقابة الأجهزة المالية والقضائية مع الإجراءات التي يمكن أن تساهم في تفعيل هذه الرقابة.

- استعراض تطور الأجهزة الرقابية وأساليبها وأنواعها مع الإشارة للجزائر.

- استنباط نقاط التلاقح والاختلاف بين الأجهزة الرقابية والفعالية المتوخاة من وجودها.

2. أداة الدراسة: تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لتحليل مختلف النصوص القانونية التي تعتمد عليها الأجهزة الرقابية.

<sup>1</sup> وفاء جدي، رقابة الأجهزة المالية والقضائية على الأموال العمومية في القانون الجزائري، أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة سيدي بلعباس، 2018.

**3. نتائج الدراسة:** تتمثل أهم نتائج الدراسة في:

- تدارك المشرع الجزائري العديد من النقائص والإصلاحات التي انتهجها منذ سنة 1996 حتى يومنا هذا من خلال التعديلات التي أصدرها على القوانين إلا أنها تظل غير كافية.

- بالنظر إلى ما مدى فعالية أجهزة الرقابة المالية والقضائية، والتي يمكن القول أنها تحاول أن تطور من نفسها، على الرغم من قدرتها على كشف الكثير من المخالفات، إلا أن نتائجها غير موجودة ولا يتم الاستفادة منها.

- جهاز المفتشية العامة للمالية باعتباره يمثل أبهى صور الرقابة المالية والإدارية وأكثرها فاعلية كجهاز أوكلت إليه مهمة الحفاظ على المال العام، يؤخذ عليه تبعيته لوزارة المالية والتي تتنافى أساسا مع مبدأ استقلاليتها، فيلاحظ أنه جزء من وزارة المالية ولا يتمتع بأي استقلالية وظيفية من أي نوع كان، وأن مهمته الأساسية استشارية مما يجعل من أعضائه مجرد موظفين لدى الوزارة.

- بالنسبة لرقابة مجلس المحاسبة فهناك الكثير من الاختلالات القانونية، بالرغم من استقلالية هذا الجهاز.

- بالنسبة للرقابة التشريعية، فضعف رقابتها نتيجة خضوعها للسلطة التنفيذية، وعدم قدرتها على ممارستها لأدواتها الرقابية إلا في الحدود المسموح به، جعل منها سلطة لا تراقب، سلطة بعيدة جدا على ما يجب أن تقوم به.

- أهم المشاكل الأساسية لرقابة القضاء التي يترتب عليها عدم محاسبة مجرمي الأموال العامة، نتيجة إلى ضعف الرقابة القضائية ضعفاً شديداً، نتيجة عدم استقلالية قضائها في ظل واقع غلب عليه استغلال المناصب لتحقيق مكاسب غير مشروعة.

- عدم تمكن المشرع الجزائري من سن ترسانة قانونية صارمة ومشددة لإنزال العقاب على كل المعنيين بالمخالفات، ومختلف أشكال الفساد المالي، وإن كان هذا النقص تعاني منه كافة الأجهزة الرقابية.

تاسعا: دراسة (سكوتي خالد، 2018)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه في القانون العام بعنوان:

"الأجهزة الرقابية على الميزانية الدور والفعالية".

**1. أهداف الدراسة:** من أهم أهداف هذه الدراسة:

- إبراز مدى الانسجام والتناسق بين كافة مستويات الرقابة المالية القاعدية والعلوية.

- بيان مدى فعالية ونجاعة الرقابة المالية في القانون الجزائري.

- استنباط بعض الحلول في مجال الرقابة وكل ما يتعلق بعمل الأجهزة الرقابية.

**2. أداة الدراسة:** تم اعتماد المنهج الوصفي والاستقرائي وكذلك المزج بين الجانب النظري والجانب التطبيقي.

<sup>1</sup> خالد سكوتي، الأجهزة الرقابية على الميزانية الدور والفعالية، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2018.

**3. نتائج الدراسة:** من أهم نتائج هذه الدراسة نذكر:

- عدم تمتع أجهزة الرقابة خاصة القاعدية منها بالاستقلال الكافي للقيام بعملية الرقابة.
  - يركز عمل أجهزة الرقابة بجميع أنواعها على فحص الوثائق والمستندات دون الاهتمام بما تم إنجازه في الواقع.
  - نقص وغموض التنظيم القانوني للرقابة المالية يقلل من فعاليتها ونجاعتها.
  - إصدار النصوص القانونية والتنظيمية وتحينها رغم نقائصها، يعتبر خطوة جيدة نحو إيجاد منظومة قانونية متكاملة في مجال الرقابة على الأموال العمومية.
  - غياب شبه كلي للتنسيق في مجال الرقابة بين الأجهزة الرقابية خاصة بين مجلس المحاسبة بالمفتشية العامة للمالية.
  - ركود التقنيات المحاسبية وعدم مرونة النصوص التنظيمية للمحاسبة العمومية.
- عاشرا: دراسة (بلال عوالي، 2018)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية بعنوان:

**"حوكمة الجماعات المحلية كآلية لتفعيل الرقابة المالية القبلية على النفقات العمومية"**

**1. أهداف الدراسة:** تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إعطاء فكرة عن الرقابة المالية القبلية على نفقات الجماعات المحلية ودورها في ترشيد الإنفاق العام.
- إبراز كيفية توظيف الرقابة المالية لمبادئ الحوكمة لإنجاح مهامها.
- محاولة التعرف على انعكاسات إخضاع نفقات الجماعات المحلية للرقابة المالية القبلية في ظل تبنيتها لمبادئ الحوكمة.
- إبراز مدى أهمية الرقابة المالية القبلية على النفقات العمومية وبالأخص رقابة المراقب المالي في الوقوف على المشاكل والأسباب التي تحول دون التطبيق الفعال للقوانين والأنظمة.
- إبراز الدور الذي يلعبه المراقب المالي في الرقابة المالية القبلية والتطرق لمختلف الإجراءات التقنية والتنظيمية لرقابته وفقا لما أقرته التشريعات والتنظيمات، ووفقا لما هو معمول به.

**2. أداة الدراسة:** أهم أداة تم استخدامها استخدام بعض الأدوات الإحصائية لمعرفة الأبعاد الميدانية للرقابة المالية القبلية على البلديات وكنموذج استخدم رقابة المراقب المالي.

**3. نتائج الدراسة:** النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة:

- تنطلق الحوكمة المحلية من عناصر رئيسية تتمثل في الشفافية، المساءلة والمراقبة باعتبارها عناصر تركز عليها شرعية أي نظام سياسي من حيث استقراره وقدرته على تخصيص الموارد وتوزيعها بشكل عادل ومتكافئ.

<sup>1</sup> بلال عوالي، مرجع سابق.

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ الدراسات السابقة

- إن من أكبر المشاكل التي تعاني منها الجماعات المحلية في الوقت الحالي الفساد بمختلف أشكاله وذلك بسبب ضعف الرقابة الممارسة عليها وافتقارها إلى مقاييس الأداء والمساءلة، فضلا عن تميزها بضعف كفاءة موظفيها، ونقص تأطيرهم بالقدر الكافي خصوصا فيما يتعلق بالمالية المحلية والصفقات العمومية.
- تعتبر الرقابة المالية السابقة الممارسة على ميزانية الجماعات المحلية من أنجع أنواع الرقابة المالية، كونها تقوم على مراقبة صرف النفقات حين الالتزام بها وقبل دفعها، وذلك بالتأكد ما إذا تمت العملية وفقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها، إلا أن ما يعاب عليها أنها قد تؤدي في بعض الحالات إلى تعطيل بعض البرامج التنموية وكذلك تعطيل سير المصالح المحلية.
- إن الرقابة على المالية العمومية بشكل عام ووظيفة أساسية يجب إدخال إصلاحات عميقة عليها، وتوفير كافة الشروط الضرورية لإنجاحها، في ظل ازدياد حجم الجرائم الاقتصادية والمالية وسوء التسيير وتفشي ظاهرة الفساد.
- تقتصر الرقابة القبلية للمراقب المالي في البحث عن المخالفات وفقا للإجراءات وللنصوص القانونية المعمول بها، ولا تمتد لمراقبة الأداء وطبيعة تسيير هذا الأخير.
- إن توسيع نطاق رقابة النفقات الملتزم بها لتشمل نفقات البلديات لم تمنع الانحرافات والتجاوزات التي مست مالية البلديات، وفي حين كان ينبغي تفعيل الرقابة بتحسين وسائلها وآلياتها.
- هناك علاقة ترابطية بين الحوكمة المحلية والرقابة المالية القبلية فهما ينصبان في أهداف مشتركة على رأسها محاربة الفساد وترشيد الإنفاق العام مكملين بذلك لبعضهما البعض.

## المطلب الثاني: دراسات عربية خارج الجزائر

نتناول في هذا المطلب أهم الدراسات التي تمت في بعض الدول العربية والتي لها علاقة مباشرة بمتغيرات دراستنا.

أولاً: دراسة (إبراهيم عبد القدوس أحمد مفضل، 2008)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه في المحاسبة بعنوان:

"المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية".

1. الهدف من الدراسة: من أهم أهداف هذه الدراسة نذكر:

- مناقشة المفاهيم النظرية للمحاسبة الحكومية، والتركيز على معايير المحاسبة الحكومية الدولية.
- تحليل واختبار ما إذا كان تطبيق معايير المحاسبة الحكومية وفقاً لأساس الاستحقاق ووفقاً للأساس النقدي سيؤدي إلى تحقيق أهداف واحتياجات مستخدمي التقارير المالية الحكومية في اليمن.
- توفير رؤية مستقبلية لمتخذي القرار في اليمن بوجه خاص وفي الدول العربية بوجه عام حول مجالات التطوير الممكنة للممارسات والنظم المحاسبية الحكومية الراهنة.

2. أداة الدراسة: أهم أداة مستخدمة هي المنهج الاستنباطي لدراسة وتحليل النظام المحاسبي الحكومي في اليمن.

3. نتائج الدراسة: من أهم نتائج هذه الدراسة نذكر:

- تحمل بيئة الممارسات المحاسبية في الوحدات الحكومية سمات تميزها عن الممارسات في القطاع الخاص الأمر الذي فرض تأسيس إطار وقواعد ومعايير مستقلة للمحاسبة الحكومية.
- إن تعريف وحدة الإبلاغ المالي الحكومي وتحديد حدودها يعتبر ضرورة ملازمة للحكم اللامركزي الذي يعد الأسلوب الناجع والناجح للإدارة العامة في المجتمعات الحديثة خصوصاً.
- تتأثر المعايير المحاسبية الأساسية بطبيعة ونوع الأساس المحاسبي المعتمد من قبل الوحدة الحكومية، ويظهر ذلك في الاختلاف في أهداف التقارير المالية الممكن إنجازها اعتماداً على الأساس المحاسبي المتبع.
- الصورة السائدة عن تفاعل الدول العربية مع الاتجاهات المعاصرة في تطوير وإصلاح الممارسات المحاسبية الحكومية تبدو مع الأسف قائمة بخلاف الدول المتقدمة أو الأكثر نمواً.
- تعتبر الرقابة المالية الداخلية والخارجية الفاعلة والفعالة أساس نجاح أي نظام من أجل التأكد من إنجاز الأهداف الموضوعية ومنها أهداف الإبلاغ المالي الحكومي.

<sup>1</sup> إبراهيم عبد القدوس أحمد مفضل، المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2008.

- تتلخص أهمية معايير IPSAS لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في اليمن كون اعتمادها أو الاستفادة منها يؤدي إلى تحقيق وإنجاز أهداف مستخدمي التقارير المالية الحكومية.

ثانيا: دراسة: (ريم عقاب الخصاونه، 2009)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه في المحاسبة بعنوان:

"إطار لتقييم رقابة ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية".

1. أهداف الدراسة: تتلخص أهداف الدراسة في:

- إيضاح التحديات والفرص التي تواجه ديوان المحاسبة الأردني نتيجة تطور الحكومة الإلكترونية.

- بيان أثر الحكومة الإلكترونية في تقييم مراقب الحسابات في ديوان المحاسبة للرقابة الداخلية وقدرة المراقب على جمع وتقييم دليل الإثبات الإلكتروني.

- إبراز أثر مخاطر الحكومة الإلكترونية في تقييم المراقب لمخاطر الرقابة والتعرف على أهم المخاطر المتعلقة بأداء المعاملات الإلكترونية.

2. أداة الدراسة: استخدمت الباحثة استخدام المنهج الوصفي التحليلي واختيار وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في الأردن كإحدى الوحدات الحكومية لإجراء الدراسة التطبيقية للبحث.

3. نتائج الدراسة: يمكن تلخيص نتائج هذه الدراسة فيما يلي:

- لا يتوفر في ديوان المحاسبة الأردني مفهوم واضح للرقابة الحكومية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية.

- لا تتوفر إصدارات قانونية والمهنية في ديوان المحاسبة ملائمة بمتطلبات التدقيق الحكومي في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية.

- لا تتوفر في ديوان المحاسبة إجراءات تدقيق ملائمة في ضوء الحكومة الإلكترونية.

- لا تتوفر في ديوان المحاسبة أساليب تدقيق حديثة لتنفيذ أعمال التدقيق في تطبيق الحكومة الإلكترونية.

- لا يقوم ديوان المحاسبة بتنمية المهارات الفنية والمعارف العملية للعاملين في الرقابة المالية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية.

- لا توجد تحديات تحد من قدرة ديوان المحاسبة على ممارسة الرقابة في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية.

<sup>1</sup> ريم عقاب الخصاونه، إطار لتقييم رقابة ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية، دكتوراه فلسفة في

محاسبة نظم معلومات وتدقيق عام، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2009.

ثالثاً: دراسة (علاء فتحي سليمان محمد، 2013)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه في المحاسبة بعنوان:

"تطوير القياس والإفصاح المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية لتحقيق فعالية الرقابة على الأداء  
بالقطاع الحكومي المصري".

1. أهداف الدراسة: هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى تطوير القياس والإفصاح المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية لتحقيق فعالية الرقابة على الأداء بالقطاع الحكومي المصري من خلال دراسة تجارب عدد من الدول المتقدمة التي كان لها السبق في تطوير نظم المحاسبة والموازنة والاستفادة من تجاربها الناجحة في هذا المجال.
2. أداة الدراسة: أهم أداة هي استخدام استمارة استقصاء موجهة لمجموعة من المختصين لمعرفة آرائهم حول مشكلات القياس والإفصاح الحكومي في مصر ومدى مساهمة التطوير المقترح في علاج تلك المشكلات.
3. نتائج الدراسة: توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى النتائج التالية:
  - المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي لا تكفي لتحقيق الرقابة الفعالة على الأداء، ولا يمكن الاعتماد عليها في إعداد الموازنات على أسس سليمة، كما أنها لا تفصح بشفافية وعدالة عن حقيقة المركز المالي للوحدات الحكومية.
  - يتطلب تطبيق نظم الموازنات الحديثة (البرامج والأداء وغيرها) ضرورة إجراء تعديلات جوهرية في النظام المحاسبي الحالي، وأهم هذه التعديلات التخلي عن استخدام الأساس النقدي في القياس وتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي.
  - الطريقة التي تُعالج بها الأصول الثابتة في الوحدات الحكومية لا تكفي للرقابة الفعالة عليها ويشوبها أوجه قصور عديدة.
  - التقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي يوجه إليها انتقادات عديدة أبرزها أنها لا تفصح عن التكلفة الحقيقية للبرامج والأنشطة الحكومية، ولا تعد وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
  - يعاني نظام الرقابة المحاسبية الداخلية المطبق حالياً أوجه قصور عديدة تؤثر سلباً على بيئة القياس والإفصاح المحاسبي بالوحدات الحكومية، منها عدم وجود معايير ومؤشرات القياس الأداء.
  - أساليب الرقابة المحاسبية الخارجية يشوبها جوانب قصور متعددة تؤثر على فعالية القياس والإفصاح في الوحدات الحكومية ولا تحقق الرقابة الفعالة على الأداء.

<sup>1</sup> علاء فتحي سليمان محمد، تطوير القياس والإفصاح المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية لتحقيق فعالية الرقابة على الأداء بالقطاع الحكومي، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، 2013.

- تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي يمثل الخطوة الرئيسية في ترشيد وزيادة فعالية الإنفاق الحكومي، والصعوبات التي تكتنف تطبيقه يمكن التغلب عليها ولا تقف عقبة دون تطبيقه في الوحدات الحكومية.
- يمكن التغلب على مشكلة قياس ومعالجة الأصول الثابتة في النظام المحاسبي الحكومي من خلال إثباتها وإظهار أصدتها في السجلات المحاسبية والقوائم والحسابات الختامية في نهاية كل عام.

رابعاً: دراسة (سعود غصاب محمد الزمانان، 2017)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه في المحاسبة بعنوان:

"دور معايير المحاسبة والمراجعة الحكومية في تطوير التقارير المالية بالتطبيق على دولة الكويت".

### 1. أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى:

- تقديم إطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في دولة الكويت، بالاعتماد على كل من المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الحكومية بعد تحليل وتقييم للتقارير المالية كمنخرجات للنظام المحاسبي.
- زيادة فعالية التقارير المالية الحكومية بصفة عامة وفي دولة الكويت بصفة خاصة، في مجالات المساءلة المالية.
- تقييم نتائج أعمال الوحدات الحكومية.
- تقييم مستوى الخدمات المقدمة في ضوء الموارد المتاحة.

2. أداة الدراسة: أهم أداة استخدمها الباحث إجراء دراسة تطبيقية لقياس وتحليل الأثر المتوقع من تطبيق المعايير الدولية وما يترتب عليه من تطوير في أساليب العرض والقياس والإفصاح المحاسبي الحكومي في دولة الكويت.

3. نتائج الدراسة: من أهم نتائج هذه الدراسة ما يلي:

- جهود وتجارب المنظمات الدولية في تطوير المحاسبة الحكومية وتحسين تقاريرها كانت الركيزة الأساسية لتطوير النظم المحاسبية الحكومية وذلك من بدايات القرن العشرين خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، فمن الملائم الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية IPSAS في إعداد التقارير المالية.

- الاعتماد على معايير INTOSAI يلي حاجات أجهزة الرقابة العليا في إعداد تقارير تقييم الأداء.

- إن تطبيق معايير IPSAS يسمح للنظام المحاسبي الحكومي في الدولة بتوفير التقارير المالية الحكومية وفق إطار متكامل وبمستوى جودة أعلى بشرط أن يتم ذلك من خلال منظومة متكاملة وليس مجرد تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي.

- أظهرت تجارب الدول الرائدة في تطوير النظم المحاسبية الحكومية بأن تطبيقها للمحاسبة الاستحقاقية أدى إلى تحقيق العديد من المزايا في النظم المحاسبية ومخرجاتها وتقاريرها المالية.

<sup>1</sup> سعود غصاب محمد الزمانان، دور معايير المحاسبة والمراجعة الحكومية في تطوير التقارير المالية بالتطبيق على دولة الكويت، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2017.

- إن تطبيق معايير IPSAS المرتبطة بوظيفة القياس والعرض والإفصاح يمكن أن يؤدي إلى إيجاد إطار متكامل من المعلومات المالية التي تلبي احتياجات متخذي القرارات.

- إن تطبيق معايير INTOSAI سوف يساهم في تقليص فجوة التدقيق وضمان مستوى أفضل من الإستقلالية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبية ويسهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية.

خامسا: دراسة (محمد سالم محمد أبو يوسف، 2018)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه في المحاسبة بعنوان:

"قياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تخطيط ورقابة

استخدامات الموازنة العامة للدولة - دراسة ميدانية".

### 1. أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى:

- تحديد مفهوم وتصور للإفصاح المالي الإلكتروني وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

- قياس أثر مكونات الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة وبيان أهمية ذلك.

2. أداة الدراسة: أهم أداة استخدمها الباحث إجراء دراسة ميدانية لمعرفة آراء عينة الدراسة من المهنيين في وزارة المالية المصرية وديوان الرقابة الإدارية والمالية لمعرفة الأثر المتوقع من الدراسة.

### 3. نتائج الدراسة: يمكن تلخيص نتائج هذه الدراسة في:

- صعوبة إجراء التحليلات والمقارنات اللازمة للتقارير المالية المعدة وفقا للطريقة الإحصائية التقليدية.

- يعاني الإفصاح المالي التقليدي عن البيانات المالية في القطاع العام من العديد من أوجه القصور تجعله عاجزا عن مواكبة التطورات التكنولوجية الحديثة.

- الإفصاح المالي الإلكتروني وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من المفاهيم المعاصرة والحديثة والذي يمكن الاستفادة منه في تخطيط ورقابة الموازنة العامة للدولة.

- يعتبر التحول من الأساس النقدي نحو أساس الاستحقاق من أبرز سمات الإصلاح المالي المعاصرة نحو تحقيق الشفافية وإحكام الضبط المالي في القطاع العام.

- تتفاوت درجات وإجراءات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من دولة لأخرى فبعض الدول تقوم بتطبيقها على مستوى الدولة وبشكل مركزي بينما شرعت دول أخرى بتطبيقها على مستوى محلي.

<sup>1</sup> محمد سالم محمد أبو يوسف، قياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة - دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر، 2018.

سادسا: دراسة (نهاد حسين احمد، 2018)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه في المحاسبة بعنوان:

"انعكاس تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على جودة الإبلاغ المالي وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية العراقية".

1. أهداف الدراسة: الهدف من الدراسة تحقيق مايلي:

- تحويل الحسابات الحكومية العراقية المعدة على الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق بموجب المعايير الدولية للقطاع العام، وذلك في وحدة معينة من الوحدات الحكومية.
- بيان أثر التحول الى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على جودة الإبلاغ المالي.
- تقييم أداء تلك الوحدة بعد تحويل حساباتها الى أساس الاستحقاق من خلال استخدام مؤشرات التقييم بعد تبني المعايير الدولية للقطاع العام.
- بيان دور التحول الى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحقيق الشفافية والمساءلة وتسهيل عملية الاندماج مع المجتمع الدولي.

2. أداة الدراسة: استخدم الباحث المنهجين الاستقرائي والتحليلي لإثبات فرضيات البحث وإجراء دراسة ميدانية في وزارة المالية العراقية وفي رئاسة جامعة بغداد وفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي وكذلك معرفة آراء الاكاديميين.

3. نتائج الدراسة: من أهم نتائج هذه الدراسة:

- أنطلق مجلس IPSASB بصياغة وإصدار معايير تتعلق بالقطاع العام بالاستناد الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولقد بلغ عدد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (39) معياراً، (38) منها على أساس الاستحقاق المحاسبي، فيما بني معيار واحد على الأساس النقدي.
- إن تبني معايير IPSAS يؤدي الى إعداد القوائم والتقارير المالية ذات جودة عالية تتحقق فيها المصدقية، والتي تؤدي الى زيادة الشفافية والمساءلة، مما يساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة على المستويات كافة، فضلاً عن تحسين عملية تقييم الأداء وتعزيز المجتمع الدولي بالقوائم والتقارير المالية.
- إن الهدف من تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو تقديم معلومات ذات جودة عالية بالنسبة الى متخذي القرارات ذات العلاقة بالوحدات الحكومية.

- إن مفهوم الإبلاغ المالي أوسع من الإفصاح سواء في الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح أو الوحدات الحكومية لأنه يشمل معلومات مالية وغير المالية، فضلاً عن جودته المتمثلة بخصائص المعلومات، وجودة المعايير وجودة

<sup>1</sup> نهاد حسين احمد، انعكاس تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على جودة الإبلاغ المالي وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية العراقية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2018.

المستحقات، التي تجعل الإبلاغ المالي يمتاز بالدقة والشفافية والملاءمة والعرض الصحيح والعاقل وخلوه من التضليل والإرباك، فضلاً عن أنه مفيد في اتخاذ القرارات الرشيدة من قبل الأطراف المستفيدة.

- إن جودة الإبلاغ المالي في الوحدات الحكومية تؤثر في تقييم الأداء، من خلال توفير معلومات تتسم بالشفافية والمصداقية والموضوعية.

- إن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سيؤدي إلى تجاوز الصعوبات، في تطبيق عملية تقييم الأداء بشكل معقول ومقبول محلياً ودولياً.

- إن تطبيق أساس الاستحقاق الكامل وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، سيحقق الإثبات المحاسبي للعمليات المالية كافة، من خلال التمييز بين المصاريف الإيرادية والرأسمالية والإفصاح عن الأصول الثابتة.

- إن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يؤدي إلى توفير الوقت والجهد والسهولة في عمليات المقارنة بين القوائم المالية للوحدات الحكومية المختلفة، من أجل تحليل وتفسير نتائج أدائها ومركزها المالي بالنسبة لمتخذي القرارات ذات الصلة بهذه الوحدات.

- أثبتت العديد من تجارب دول العالم مثل نيوزيلندا وبريطانيا وأستراليا وغيرها، أهمية التحول إلى أساس الاستحقاق، لما يوفره من معلومات ضرورية لزيادة الشفافية، مما ينعكس على زيادة القدرة على المساءلة وتقييم الأداء بشكل أفضل.

## المبحث الثاني: مرجعية الدراسة باللغة الأجنبية

نتناول في هذا المبحث الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع والتي تم إعدادها بلغات أجنبية مختلفة وفقا لمطلين، الأول يخصص للدراسات التي تناولت البيئة الجزائرية، أما المطلب الثاني نتناول فيه دراسات تمت في بيئات مختلفة.

### المطلب الأول: الدراسات المتعلقة بالبيئة الجزائرية

أولاً: دراسة (Toufik BENIDIR, 2013)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه لباحث جزائري بعنوان:

### "Le pilotage des finances publiques algériennes vers l'idiologie de la performance: un processus inachevé"

بمعنى: "توجه المالية العمومية في الجزائر نحو فكر الأداء: عملية غير مكتملة".

#### 1. الهدف من الدراسة: تهدف الدراسة إلى:

- كشف عن المحاور الرئيسية لتطبيق ميزانية البرامج في الجزائر

- تحليل مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية.

- مناقشة إمكانية استنساخ التجربة الفرنسية بشأن المالية العمومية الجزائرية ومتابعة تأثيرها.

#### 2. أداة الدراسة: تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي القائم على المقارنة.

#### 3. نتائج الدراسة: من أهم نتائج هذه الدراسة:

- لا تشكل مسائل الميزانية العامة للدولة مصدر قلق سياسي وقانوني على وجه الخصوص على الرغم من كونه مشروع ضخم يعود إلى أكثر من 10 سنوات.

- أثر الوضع السياسي والاقتصادي والمالي للجزائر على التنفيذ الفعلي للقانون رقم 84-17 المؤرخ في 7 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية نظرا للأزمة النفطية سنة 1986، ثم خلال العشرية السوداء التي هددت وجود الدولة ومؤسستها.

- التقارير التي أعدتها الهيئات الدولية (البنك الدولي وصندوق النقد الدولي)، قدمت التقييمات الأولى للامتثال للمعايير الدولية التي تحكم شفافية السياسات المالية العامة وقد لاحظت أوجه القصور الخطيرة في شفافية استعمال وتسيير الأموال العامة.

- عمل السلطات الجزائرية يهدف إلى تحديد نقاط القوة والضعف المحتملة لتطبيق مشروع MSB.

<sup>1</sup> Toufik BENIDIR, *Le pilotage des finances publiques algériennes vers l'idiologie de la performance: un processus inachevé*, Thèse pour le doctorat en droit, Université Jean Moulin Lyon 3, 2013 . Français

- تميل الجزائر غالبا إلى نقل التجربة الفرنسية كغالبية البلدان الأفريقية التي انضمت إلى منطق جديد للإدارة الموجهة نحو النتائج.

- لقد أثبت مشروع MSB أنه فرصة حقيقية لوضع نظام موازنة عامة يزود الجزائر بإطار عمل مناسب لاختيار الإنفاق الاستراتيجي واستخدام أفضل المعلومات المالية لوضع الأدوات التي تعزز الفعالية والكفاءة في تنفيذ ميزانية الدولة.

- تتطلب التقنيات والأدوات الجديدة، حتى قبل اعتماد أساس قانوني جديد تغيير سلوك المديرين على جميع المستويات أهمها بدء قطيعة ذهنية حقيقية مع الممارسات والاتجاهات السابقة كشرط أساسي لنجاح أي إصلاح يتم وضعه.

ثانيا: دراسة (Brahim BELACEL, 2018)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه لباحث جزائري بعنوان:

### "Réforme de la Comptabilité de l'État en Algérie"

بمعنى: "إصلاح محاسبة الدولة في الجزائر"

1. أهداف الدراسة : من أهم أهداف هذه الدراسة:

- تحديد مضمون وأهداف ونطاق الإصلاح المحاسبي الذي تقوم به الدولة الجزائرية.  
- دراسة الإطار القانوني والتنظيمي الحالي وتحديد أوجه قصوره ونقاط ضعفه.  
- اقتراح حلول لإنجاح الإصلاح المحاسبي للدولة بدراسة دور إصلاح الميزانية وتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

- اختبار إدارة المالية العمومية الجديدة في الجزائر، التي تتسم بمتطلبات الشفافية والأداء والحكم الرشيد.

2. أداة الدراسة: تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي كأداة رئيسية.

3. نتائج الدراسة: من أهم أهداف نتائج هذه الدراسة نلخصها فيما يلي:

- مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر هو مشروع معقد وصعب الإنجاز يهدف بالأساس إلى تحقيق شفافية المالية العامة وإلى أداء حكومي جيد، ويوفر معلومات موثوقة وشاملة وفعالة مما يعزز شفافية المالية العامة الجزائرية.

- الإطار القانوني والتشريعي الحالي يعاني منذ تطبيقه للعديد من النقائص التي ينبغي أن تستكمل بكل الوسائل التقنية والعملية الجديدة للقانون الجديد للمالية وللميزانية.

<sup>1</sup> Brahim BELACEL, *Réforme de la Comptabilité de l'État en Algérie*, Thèse pour le doctorat en droit, Université Paris I, 2018, Français

- يستند إصلاح المحاسبة العمومية الذي تقوم به الحكومة في الجزائر إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، مما يسمح بالانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.
- يسمح تحديث المحاسبة العمومية بإدخال محاسبة عمومية جديدة من خلال دمج إدارة الميزانية والمحاسبة والإدارة حسب النتائج بقياس وتقييم الأداء.
- يعزز تنفيذ المحاسبة الجديدة للدولة وضوح الحسابات العامة للدولة، مما يسمح بزيادة رقابة السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية من خلال مؤشرات الأداء وضمن المساواة الفعالة.
- من الضروري أن تقوم الدولة بتحديث نظام المعلومات الخاص بها عن طريق إعادة تصميم نظامها المحاسبي من خلال رصد النفقات وتحصيل الإيرادات ووصف الحالة المالية النهائية للحسابات في نهاية السنة المالية.
- تعتبر المحاسبة العمومية الجديدة للدولة الجزائرية أداة لمساعدة الإدارة واتخاذ القرارات الاقتصادية والاهتمام باستغلال البيانات المستمدة من المحاسبة الثلاثية الأبعاد للدولة لأغراض التنبؤ بالسياسة العامة وإدارتها وتقييمها.
- الإصلاح الجديد يشجع الأكاديميين والممارسين الذين يرغبون في القيام بالبحوث الأكاديمية في المحاسبة العمومية الجديدة وقانون الميزانية الجديد ويشجع الحوار بينهم من أجل استدامة المالية العمومية.

ثالثا: دراسة (Abdessami ROUINA, 2019)<sup>1</sup> الدراسة مقال علمي بعنوان:

### "L'adoption des IPSAS en Algérie au vu du « new public management » Etat des lieu"

بمعنى: "تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العمومي في ظل التسيير العمومي الجديد- معاينة  
حالية".

#### 1. أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى:

- تحديد الآثار التي خلفها تكوين الخبراء الجزائريين في المديرية العامة للمحاسبة العمومية الفرنسية وتكوين مدراء الحفظ العقاري في كندا حول تقنيات التسيير العمومي الحديث، حيث يكون دورهم بعد العودة للجزائر في تكوين المحاسبين العموميين الثانويين.
- التحقق من آثار الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأصول الثابتة للدولة، وهي خطوة إذا ما أريد تحقيقها، من شأنها إن تدير أصول الدولة على نحو أفضل وأن تحقق أداء أفضل على مستوى الإدارة العمومية.

#### 2. أداة الدراسة: تم استخدام المنهج التحليلي من خلال تحليل البيانات بالاعتماد على الدراسات السابقة.

<sup>1</sup> Abdessami ROUINA , "L'adoption des IPSAS en Algérie au vu du « new public management », Etat des lieu", Journal du développement et de l'économie appliquée, Faculté des sciences économiques, commerciales et de gestion, Université de Mohamed Boudiaf Msila, Volume 2, Numéro 5, Mars 2019, Pages 307-316.

3. نتائج الدراسة: من أهم نتائج هذه الدراسة:

- نظام المحاسبة العمومية المطبق ليس واضحاً ولا يتسم بمزيد من الشفافية، لأنه لا يكشف إلا عن الأرقام المتعلقة بالنفقات، ومن ناحية أخرى لا يتضمن تفاصيل كافية عن الإيرادات.
- المخطط المحاسبي للدولة الجزائرية (PCE) هو فقط نسخة من المخطط العام الفرنسي للحسابات (PCG) مع بعض التعديلات.
- الفهم الخاطئ من جانب الأميين بالصرف والمحاسبين العامين لدورهم في تحصيل الحقوق المستحقة للدولة.
- لم تبدأ بعد مرحلة محاسبة الاهتلاك في المحاسبة العمومية بسبب بساطة هو عدم اكتمال عملية جرد أصول الدولة من طرف مصالح المديرية العامة لأموال الدولة لأن العملية تواجهها بعض العراقيل.
- مجلس المحاسبة لا يقوم بمهامه المتمثلة في مراقبة الأموال العمومية، الأمر الذي جعل الجزائر تحتل مرتبة بين البلدان الأخيرة وفقاً لمعيار الشفافية.
- إن المسؤولين في القطاع العام يعتقدون اعتقاداً راسخاً بأن الإدارة في قطاعاتهم لا تترجم إلا من خلال تطبيق نصوص القوانين، لأنه قطاع ثابت يدار فقط بقوانين ومراسيم وتعليمات محددة جيداً.
- يتم تقييم النتائج على أساس الوسائل المتاحة لمختلف الوزارات لتنفيذ المشاريع، دون أي أهداف محددة جيداً، وهو ما لا يسمح بقياس فعالية سياسة الميزانية.
- انتشار الفساد المالي والإداري، فعلى سبيل المثال صنف المنتدى الاقتصادي العالمي الجزائر في المرتبة الثالثة والثمانين من البلدان المتضررة من الفساد للسنوات 2009 و2010، وتواصلت الجزائر التراجع في الترتيب.

المطلب الثاني: دراسات بيئات أجنبية

أولاً: دراسة (Salma DAMAK, Amel CHATTI, 2015)<sup>1</sup> الدراسة مداخلتة في ملتقى دولي بعنوان:

**"The impact of the political system on the adoption of IPSAS by international public organizations"**

بمعنى: "أثر النظام السياسي على تبني معايير IPSAS من قبل المنظمات الدولية العامة".

1. الهدف من الدراسة: من أهم أهداف هذه الدراسة:

- تحليل العلاقة التي يمكن أن تكون بين النظام السياسي واعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

<sup>1</sup> Salma DAMAK, Amel CHATTI, "The impact of the political system on the adoption of IPSAS by international public organizations" The 1st Cairo University International Conference on Accounting, Cairo, Egypt, Saturday 12 September 2015, Electronic copy available at: <http://cuica2015.foc.cu.edu.eg/scientific-programme>, (Date of view: 24/05/2018).

- تحديد أهم العوامل المساهمة في تطوير المحاسبة وتحديات اتساقها مع البيئة الدولية.  
- اختبار العلاقة بين تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والنظم السياسية من خلال مؤشرات الفساد وغيرها.

2. أداة الدراسة: تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي.

3. نتائج الدراسة: من أهم نتائج هذه الدراسة:

- المحاسبة لا يمكن أن تتطور وهي معزولة وتجد نموها عندما تكون في تفاعل مع بيئتها الاقتصادية والقانونية والسياسية والثقافية.

- للحرية وسيادة الديمقراطية في البلدان المتقدمة يؤدي إلى انتقال أسهل نحو اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

- للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تأييد واسع النطاق من المنظمات المالية الدولية مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي.

ثانيا: دراسة (Mohamed Béchir BEN DHAOUIA, 2016)<sup>1</sup> الدراسة مذكرة تخرج بعنوان:

**"L'application des normes IPSAS en Tunisie: Vers une harmonisation du système comptable du secteur public Tunisien, Méthodologie de mise en œuvre et rôle de l'expert-comptable".**

بمعنى: "تطبيق معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تونس: نحو تنسيق نظام محاسبة القطاع العام التونسي - منهجية التنفيذ ودور الخبير المحاسبي".

1. الهدف من الدراسة: تهدف الدراسة إلى:

- دراسة منهجية للتدابير الأولية لتنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تونس.  
- تحديد مساهمة المحاسب العمومي التونسي في تحديث نظام محاسبة القطاع العام.  
- تحديد مساهمة الخبير المحاسبي في عملية تنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال الخبرة المكتسبة من قبله في سياق تنفيذه معايير IAS/IFRS.

2. أداة الدراسة: تم استخدام استبيان موجه لمجموعة من الخبراء المحاسبين لمعرفة آرائهم حول الموضوع.

3. نتائج الدراسة: من أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة ما يلي:

<sup>1</sup> Mohamed Béchir BEN DHAOUIA, L'application des normes IPSAS en Tunisie: Vers une harmonisation du système comptable du secteur public Tunisien, Méthodologie de mise en œuvre et rôle de l'expert-comptable, Mémoire présenté en vue de l'obtention du diplôme d'Expertise Comptable, Université de Carthage, TUNIS, 2016.

- التغيير نحو المعايير المحاسبية هو مشروع حقيقي يتطلب تعبئة الموارد البشرية والتقنية والمالية ويتطلب منهجية صارمة ومعرفة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفي القطاع الخاص.

- تلعب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دور مهم للغاية في تنسيق نظام محاسبة القطاع العام، وبالتالي فإن الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام سوف يحسن من جودة وقابلية المعلومات والتقارير المنشورة من قبل كيانات القطاع العام للمقارنة.

- تونس رائدة في سياساتها لتطوير إدارة المالية العامة، لهذا لا يمكن الاستغناء عن هذه الأداة المعيارية الجديدة المعترف بها على الصعيد الدولي.

- الخبير المحاسبي والمحاسب العمومي التونسي لديه مجموعة متنوعة من الأدوات والصفات المطلوبة لضمان نجاح مشروع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

- يجب أن يكون تحديث نظام المحاسبة في القطاع العام جزءاً من مشروع إصلاح الميزانية والمحاسبة لضمان إدارة أفضل للإدارة العامة.

- يتطلب تطبيق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إعداد بعض التدابير الأولية، وعملية تنفيذها ليست مجرد معاملة محاسبة فنية بحتة، بل يجب أن يكون كجزء من إصلاح شامل في الإدارة العامة وتغيير الثقافة داخلها.

ثالثاً: دراسة (Amina IDRISSE CHOUAHDI, 2019)<sup>1</sup> الدراسة أطروحة دكتوراه بعنوان:

### "Les Conditions d'applications des Normes IPSAS au Maroc en comparaison avec la Belgique"

بمعنى: "شروط تطبيق معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المغرب بالمقارنة مع بلجيكا"

1. الهدف من الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى:

- تشخيص للوضع الحالي في إدارة المالية العامة المغربية.
- تحديد الخطوط العريضة لآفاق تطوير الإدارة العامة.
- تحديد الشروط الضرورية لتطبيق معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال الاستفادة من تجربة دولة بلجيكا.

2. أداة الدراسة: تم اتباع المنهج الاستقرائي واستخدام الاستبيان لمعرفة وجهات النظر في كل من بلجيكا والمغرب.

<sup>1</sup> Amina IDRISSE CHOUAHDI, **Les conditions d'applications des normes IPSAS au Maroc en comparaison avec la Belgique**, THÈSE En cotutelle avec l'Université de Liège BELGIQUE, spécialité Sciences de Gestion, l'Université Ibn Zohr, MAROC, 2019.

3. نتائج الدراسة: توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- يؤثر الوضع العام السياسي والاقتصادي لأي بلد بقوة على شروط تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- يمثل الحكم الراشد في أي بلد ما أرضاً خصبة وشرط مهم لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في مختلف دول العالم يعزز من توحيد ومقارنة القوائم المالية بينهم.
- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، يشكل تحدي للدولة على الرغم من جميع الصعوبات التي ستواجهه.

رابعاً: دراسة (Yosra MNIF SELLAMI, Yosra GAFSI, 2019)<sup>1</sup> الدراسة مقال علمي بعنوان:

**"Institutional and Economic Factors Affecting the Adoption of International Public Sector Accounting Standards"**

بمعنى: "العوامل المؤسسية والاقتصادية التي تؤثر على اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام"

1. الهدف من الدراسة: تهدف الدراسة إلى:

- التحقق من العوامل المرتبطة بقرار معظم دول العالم اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- تحديد التأثير الكبير للإصلاحات على الممارسات المحاسبية الحكومية.

2. أداة الدراسة: تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي.

3. نتائج الدراسة: من أهم نتائج هذه الدراسة:

- نشر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتفسيرها الدوري يعزز من فهمها من طرف دول جميع أنحاء العالم.
- توجد العديد من العوامل البيئية المرتبطة بقرار العديد من البلدان اعتماد معايير IPSAS.
- اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تكون مفيدة في منح القروض والمساعدات المالية من طرف المؤسسات المالية العالمية.
- توفر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وسيلة ضغط من طرف الهيئات الدولية مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي باعتبارها شرط للحصول على المساعدات الخارجية والقروض.
- اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أداة لجذب المستثمرين الأجانب عن طريق تحسين جودة التقارير المالية والحد من الفساد.

<sup>1</sup> Yosra MNIF SELLAMI, Yosra GAFSI, **Institutional and economic factors affecting the adoption of international public sector accounting standards**, International Journal of Public Administration, Volume42, Issue2,2019, Electronic copy available at: <https://doi.org/10.1080/01900692.2017.1405444>, (Date of view: 17/10/2019).

### المبحث الثالث: مناقشة الدراسات السابقة وإبراز ما تتميز به الدراسة الحالية

قمنا من خلال المبحث الأول والثاني بعملية اختيار وتحديد الدراسات السابقة والتي تناولت متغيرات الدراسة الحالية من زوايا وبيئات مختلفة وأبعاد متشابهة، وعرض ملخصات عليها تضمنت الأهداف وأداة الدراسة المستخدمة وأهم النتائج المتوصل إليها.

نتطرق من خلال هذا المبحث إلى تحليل ومناقشة مضمون تلك الدراسات بشكل عام ضمن المطلب الأول وإلى توضيح ما تتميز به هذه الدراسة مقارنة بالدراسات السابقة في المطلب الثاني.

#### المطلب الأول: مناقشة الدراسات السابقة

من خلال مختلف الدراسات السابقة التي تم عرضها نجد أن الدراسات المحلية حاولت تحليل الوضع الحالي للرقابة المالية والمحاسبة العمومية في الجزائر من خلال ربط الممارسات الحالية بالمعايير الدولية في إطار مشاريع عصرنه نظام المالية العمومية المتضمنة في مشاريع عصرنه نظام المحاسبة العمومية وعصرنه أنظمة الميزانية.

اتبعت أغلب الدراسات السابقة المحلية المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على صدق الفرضيات وفق دراسة نظرية تحليلية، إذ نلاحظ على الدراسات المحلية غياب شبه تام لأي دراسة ميدانية باستثناء دراسة الباحثة (أمينة هناء جابي، 2019) التي استخدمت أداة الاستبيان لاستقصاء آراء عينة من الخبراء المحاسبين والأكاديميين والأمرون بالصرف ومحافظي الحسابات ومحاسبي الهيئات العمومية في غياب تام لوجهة نظر وآراء إطارات مختلف أجهزة الرقابة المالية بصفة عامة والمحاسبين العموميين بصفة خاصة، وبالنسبة لدراسة الباحث (بلال عوالي، 2018) استقصى آراء المراقبين الماليين فقط بحكم دراسته التي تناولت الرقابة المالية القبلية.

كما تشترك دراستنا مع الدراسات العربية في إتباعها لأسلوب الاستبانة لتحليل وجمع البيانات، وتتفق معها في الصعوبات والتحديات التي تواجه الدول العربية في تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وكذلك تطبيق موازنة البرامج والأداء.

أما عن النتائج المتوصل إليها في الدراسات السابقة نلاحظ أنها تتفق حول النقاط التالية:

- تتنوع الرقابة المالية المطبقة على المالية العمومية فنجد منها الرقابة الإدارية والرقابة السياسية والرقابة القضائية مع غياب شبه تام للتنسيق بينهم.

- الرقابة المالية في الجزائر تهدف على التأكد من مطابقة النفقات العمومية للاعتمادات المالية المخصصة لها في غياب تام للرقابة على الأداء رقابة الكفاءة والفعالية والاقتصاد.

- النظام الحالي للمحاسبة العمومية في الجزائر نظام تقليدي يتصف بعدم مرونة قوانينه وتناقض المراسيم والتعليمات التنظيمية أحيانا مع بساطة التقنيات المحاسبية التي تحكمه.

- تشكل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أداة لتوحيد الممارسة المحاسبية الحكومية بين دول العالم وتلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية.
- معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وسيلة مساعدة لتحقيق فعالية الأداء الرقابي.
- يشكل مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مواكبة للتغيرات العالمية في هذا المجال، فهو أداة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتكييفها وفقا للبيئة المحاسبية الجزائرية.
- مشروع عصرنه نظم الموازنة العامة MSB من خلال إقراره وصدوره في القانون العضوي لقوانين المالية يشكل أداة لإصلاح حقيقي وشامل للمالية العمومية في الجزائر.
- إن حوكمة المالية العمومية من خلال تطبيق المعايير الدولية لكل من أنظمة الميزانية العامة للدولة والمحاسبة العمومية واعتماد التوجهات الحديثة للرقابة المالية يحقق مستويات عالية من الشفافية والمساءلة والحفاظ على المال العام وترشيد استعماله وتحقيق أهدافه.

### المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

بعد استعراض الدراسات السابقة التي اعتمدت كمرجعية للدراسة، نجد أن دراستنا تتشارك بشكل مباشر مع الدراسات المحلية في البيئة التي أجريت فيها الدراسة وتفق معها في الهدف الرئيسي وهو تطوير أداء أجهزة الرقابة المالية في الجزائر من أجل مواكبة التطورات العالمية.

وتختلف دراستنا عن الدراسات السابقة في الاعتماد على متغيرات متعلقة بالرقابة المالية بمختلف أنواعها وعلاقتها المباشرة بالمحاسبة العمومية، كما أن المنهجية المتبعة في هذه الدراسة لم تتبع في الدراسات السابقة، إذ لم تتطرق الدراسات السابقة لعلاقة تطبيق مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية وأثاره على أداء مختلف أجهزة الرقابة المالية في الجزائر سواء كانت هذه الرقابة رقابة قبلية أو رقابة بعدية.

وعليه تتميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات السابقة في حدود البحث الذي تمت فيه الدراسة من حيث الحدود الزمانية والمكانية والبشرية وتختلف في متغيراتها وفرضياتها في ظل توجه الجزائر كغيرها من دول العالم لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتطبيق الموازنة القائمة على النتائج، فدراستنا ركزت على تقييم آليات الرقابة المالية في الواقع الحالي وتحديد الآثار المتوقعة والتحديات والانعكاسات المحتملة لتطبيق مشروع نظام عصرنه المحاسبة العمومية على أداء الآليات الرقابية ونجاعتها، هذا بإجراء دراسة ميدانية لاستقصاء آراء مختلف المهنيين والأكاديميين المهتمين بمجال المالية العمومية قصد الإلمام بين الجانب العلمي والعملي وهي الجوانب التي لم تتطرق لها الدراسات السابقة التي اطلعنا عليها على حد علمنا.

## الفصل الثاني ————— الدراسات السابقة

والجدول التالي يوضع لنا بناء على ما سبق أهم الاختلافات بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية والإسهامات المتوقعة منها.

جدول رقم (02-01): الاختلافات بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية والإسهامات المتوقعة منها

| الدراسة الحالية   | الدراسات السابقة   | المجال              | الرقم |
|---|--|---------------------|-------|
| هدف الدراسة الحالية هو تقييم أداء الرقابة المالية حاليا وتحديد انعكاسات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتطبيق الموازنة حسب النتائج عليها.                  | هدفت الدراسات السابقة إلى تحليل وقياس مدى فاعلية الرقابة المالية والمحاسبة العمومية وكذلك دراسة مدى تأثير تطبيق المعايير الدولية عليها.      | الأهداف             | 1     |
| ركزت على تحليل الوضع الحالي للرقابة المالية والمحاسبة العمومية وتحديد آفاق الإصلاحات وانعكاساتها وتحدياتها.   | ركزت على دراسة أجهزة الرقابة المالية وآلياتها من وجهات مختلفة قانونية اقتصادية ومن منظور الشريعة الإسلامية.                                  | الموضوعات           | 2     |
| مجتمع الدراسة الحالية يتكون من المهنيين في مختلف أجهزة الرقابة المالية والأكاديميين المهتمين بمجال المالية العمومية في الجزائر.                                       | يتكون من قطاعات مختلفة باختلاف الدول والبيئة التي أجريت فيها الدراسة (محاسبين عموميين، خبراء محاسبين، مراقبين ماليين...)                     | مجتمع الدراسة       | 3     |
| تم إجراءها في البيئة الجزائرية لتقييم عمل آليات الرقابة من جهة ولمعرفة تأثير مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية ومن خلاله القانون العضوي لقوانين المالية من جهة أخرى. | أجريت في بيئات مختلفة والتي تتصف ببيئتها بالاستقرار الاقتصادي والسياسي والمالي وتتقارب في ممارستها الميزانية والمحاسبية مع البيئة الجزائرية. | بيئة الدراسة        | 4     |
| تعتبر دراسة تحليلية وصفية وميدانية باستخدام أداة الاستبيان لتحديد وجهة نظر عينة الدراسة المتكونة من الأكاديميين والمهنيين بمختلف أصنافهم.                             | استخدمت الدراسات السابقة المنهج التحليلي القانوني والوصفي وبعضها ركز على دراسة ميدانية من وجهة نظر مختلفة في الدول التي أجريت فيها الدراسة.  | منهج وأدوات الدراسة | 5     |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تحليل الدراسات السابقة.

### خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تم استعراض مختلف الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع بحثنا والتي تقدر بثلاثون دراسة والتي أغلبها أطروحات دكتوراه في بيئات مختلفة محلية وعربية وأجنبية وبلغات مختلفة عربية وفرنسية وإنجليزية والتي تلتقي مع موضوع دراستنا بتناوله من جوانب مختلفة، فتمت الاستفادة منها في الجانب النظري والميداني، حيث تم تقديم ملخصات تتضمن الأهداف وأداة الدراسة وأهم النتائج المتوصل إليها فدراستنا هذه تمتاز عن غيرها من الدراسات السابقة المحلية والعربية والأجنبية في المكان والزمان والعينة التي تمت من خلالها الدراسة.

كما تم مناقشة واستخراج أهم النقاط والجوانب التي عاجتها كل مجموعة من الدراسات في بيئات مختلفة عن البيئة الجزائرية ومن منظور إسلامي وقانوني واقتصادي، كما قام الباحث بتوضيح ما تتميز به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من مختلف الجوانب، إلا أن دراستنا هذه تعتمد على ما توصلت إليه الدراسات السابقة من نتائج للاستفادة من تجارب الدول التي سبقتنا في تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتطبيق الموازنة القائمة على مبدأ التسيير المتمحور حول النتائج، والاستعانة بتجارهم في تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الأنتوساي، كما اعتمدنا على بعض أصحابها في تحكيم استبيان الدراسة الميدانية التي سنتطرق لها في الفصل القادم.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد تناولنا في الفصل الأول لأهم الأدبيات النظرية للرقابة المالية وواقع آلياتها في الجزائر والتطرق لنظام المحاسبة العمومية ومشروع عصرتها وإلى الدراسات السابقة التي تناولت موضوع دراستنا في جوانبه المختلفة بلغات مختلفة وفي البيئة الجزائرية وبيئات أخرى في الفصل الثاني، وعلى هذا الأساس سنحاول من خلال هذا الفصل التعرف على آراء بعض المختصين حول جوانب الموضوع باستخدام أسلوب الاستبيان للإجابة على الإشكالية المتعلقة بالدراسة.

فستناول في المبحث الأول منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة فيها من أجل تحليل الإجابة عن الأسئلة التي تمثل مشكلة الدراسة وهدفها، أما فيما يخص المبحث الثاني سيتم فيه عرض التحليل الإحصائي للدراسة أما المبحث الثالث والأخير فيتناول اختبار الفرضيات ومناقشتها وتفسير النتائج والبيانات المتحصل عليها.

## المبحث الأول: منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة

سنتناول في هذا المبحث وصفاً لمنهجية الدراسة الميدانية، بالإضافة إلى أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها ومدى صدقها وثباتها، والأساليب الإحصائية المستخدمة فيها من أجل تحليل البيانات التي تم تجميعها لتحقيق أهداف الدراسة.

### المطلب الأول: الطريقة المستخدمة

#### الفرع الأول: منهج الدراسة

للإلمام بموضوع البحث من الجانب الميداني تم الاعتماد بشكل أساسي على استمارة الاستبيان، التي تعد من أكثر الأدوات ملائمة لإجراء مثل هذه الدراسات، نظراً لتوافقها مع أهداف وموضوع الدراسة، ومن أجل الإلمام بمختلف جوانب الموضوع ارتأينا الاتصال بكل الأطراف ذات العلاقة بالمحاسبة العمومية سواء أكاديميين أو مهنيين، بهدف التنوع في أفراد عينة الدراسة، وقد تم الاتصال بالاعتماد على استمارة الاستبيان مدعمة بأسلوب المقابلات الشخصية، الذي أصبح الخيار الملائم لقياس درجة تطابق وجهات نظر مجتمع الدراسة.

#### الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

**أولاً: مجتمع الدراسة** حرصنا في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن يكون أفرادها على اطلاع كاف بالموضوع ولديهم الخبرة العلمية والعملية الكافية، وقد شملت الدراسة مجموعة من الأكاديميين المهتمين بالمحاسبة العمومية والمالية العمومية والموظفين بمجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية وموظفي الخزينة العمومية وكذا المراقبين الماليين.

**ثانياً: عينة الدراسة** اعتمدنا في دراستنا على عيتين وهما العينة الاستطلاعية بهدف التأكد من صلاحية أداة القياس (الاستبيان) أما العينة النهائية فتم اعتمادها لجمع البيانات.

**1. العينة الاستطلاعية:** قمنا باختبار الاستبيان على عينة الاستطلاعية من 34 مبحوث من مجتمع الدراسة، وهذا من أجل التأكد من صحة ووضوح عبارات الأسئلة المطروحة وتسلسلها بشكل منطقي وكذلك مدى شمولها للعناصر المراد دراستها وتم تعديل بعض بنود الاستبيان وما يتلاءم مع المجتمع المدروس وذلك بهدف التأكد من صلاحية أداة الدراسة.

**2. العينة النهائية:** تكونت العينة النهائية للدراسة من 380 مبحوث بين الذكور والإناث وبمختلف أعمارهم وأقدميتهم في العمل ونوع الوظيفة والسلك الوظيفي الذين ينتمون إليه، والجدول التالي يوضح لنا طرق توزيع الاستبيان.

الجدول رقم (03- 01): طرق توزيع الاستبيان

| النسبة  | المجموع | التسليم الإلكتروني | التسليم العادي | البيان                            |
|---------|---------|--------------------|----------------|-----------------------------------|
| % 100   | 380     | 220                | 160            | إجمالي الاستثمارات الموزعة        |
| % 73.42 | 279     | 137                | 142            | الاستثمارات المسترجعة             |
| % 05    | 19      | 16                 | 03             | الاستثمارات الملغاة               |
| % 68.42 | 260     | 121                | 139            | مجموع الاستثمارات الصالحة للدراسة |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على استثمارات الاستبيان.

ثالثا: حدود الدراسة تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

1. **الحدود المكانية:** اقتصرت الدراسة على البيئة الجزائرية من خلال تمثيلها للعديد من ولايات الوطن وذلك

لتكون الدراسة أشمل وأدق، نذكر بعض منها: الجزائر العاصمة، الوادي، بسكرة، ورقلة، وهران، تلمسان وغيرها.

2. **الحدود الزمنية:** هي السنة التي تم خلالها توزيع الاستثمارات واستلامها ومعالجة البيانات التي تم الحصول عليها، وذلك خلال الموسم الجامعي 2020/2019.

3. **الحدود البشرية:** تستند في هذه الدراسة لآراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين الذين تربطهم علاقة بمجال المالية العمومية والمحاسبة العمومية في الجزائر.

4. **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمخاور المرتبطة أساسا بموضوع الدراسة من خلال الاهتمام بالجوانب المرتبطة بالمالية العمومية في الجزائر.

الفرع الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحليل البيانات قمنا باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS.23) ومن خلاله اعتمدنا على

الأساليب الإحصائية التالية:

- 1- معامل الارتباط بيرسون للتأكد من الصدق البنائي لأداة الدراسة.
- 2- معامل الثبات ألفا كرونباخ لقياس درجة مصداقية فقرات وأبعاد الاستبيان.
- 3- التكرارات والنسب المئوية لإظهار نسب إجابات أفراد عينة الدراسة.
- 4- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من أجل الكشف على اتجاه أفراد العينة.
- 5- اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov-Smirnov.
- 6- اختبار ستودنت T.
- 7- تحليل التباين Anova.
- 8- اختبار فيشر F.

9- نموذج الانحدار الخطي.

### المطلب الثاني: أداة الدراسة وخطوات تصميمها

سنتطرق في هذا الصدد إلى عرض مفصل عن تصميم استمارة الاستبيان وطرق توزيعه بجانبه العادي عن طريق تسليمها باليد مباشرة، والإلكتروني عن طريق إرساله عبر البريد الإلكتروني من خلال استخدام نماذج قوئل Google على أن تكون جميع الأسئلة المطروحة متسقة ومتفقة مع إشكالية الدراسة، خاصة وأن الاستبيان يعتبر قاعدة الدراسة الإحصائية من خلال التعرض للظروف التي تمت فيها صياغة وإعداد الأسئلة التي يتضمنها الاستبيان، بعد ما تمت مراجعة وتحكيم الاستبيان واختباره بإضافة بعض التوضيحات والملاحظات من طرف المحكمين ونتائج الاختبار الأولي الذي مكنا من تدارك بعض النقائص، إلى أن تمت صياغة الاستبيان بشكله النهائي.

**الفرع الأول: مراحل إعداد أداة الدراسة (الاستبيان) مرت عملية إعداد استمارة الاستبيان بالمراحل التالية:**

**أولاً: عملية بناء الاستمارة:** بالنسبة للاستبيان العادي تم إعداد مسودة استمارة الاستبيان على ورقة عادية (A4) أعدت باللغة العربية، بعد ذلك قمنا باستشارة مجموعة من الأساتذة المختصين في مجال المحاسبة العمومية وكذلك الإحصاء والمهنيين الذين تمت مقابلتهم لتحكيم الاستبيان بهدف إعطاء صورة واضحة لمحتوى هذا الاستبيان والتأكد من سلامة صياغته (الملحق رقم 01 المتضمن قائمة محكمي الاستبيان)، خاصة من حيث:

- مدى ملائمة الفقرة للبعد؛

- صلاحية الفقرة لغوياً؛

- مدى الوضوح.

**ثانياً: توزيع واسترجاع استمارة الاستبيان بالنسبة للاستبيان العادي (الملحق رقم 02 المتضمن الاستبيان باللغة العربية والملحق رقم 03 المتضمن الاستبيان باللغة الفرنسية)،** قمنا بتوزيع واسترجاع استمارة الاستبيان اعتماداً على عدة قنوات، منها الاتصال المباشر بأفراد العينة، أو الاستعانة ببعض زملاء المهنة من مختلف مناطق الوطن، أما بالنسبة للاستبيان الإلكتروني فاعتمدنا في توزيع الاستبيان على توجيه رسائل إلكترونية لأفراد العينة عن

طريق البريد الإلكتروني أو شبكات التواصل الاجتماعي من خلال إرسالهم رابط نماذج Google باللغة العربية،<sup>1</sup> وباللغة الفرنسية،<sup>2</sup> حيث يتضمن البريد المرسل الدعوة للمشاركة في الاستبيان مع إرفاقه معها. كما أنه واجهتنا بعض المشاكل والصعوبات خلال عملية جمع واسترجاع الاستبيان كالتجارب السلبية لبعض أفراد العينة كالإجابة فقط على بعض الأسئلة وليس كلها وتماطل البعض الآخر في الرد.

### الفرع الثاني: هيكل الاستبيان

قسمت استمارة الاستبيان وفقا لأهداف الدراسة، معتمدين في ذلك على أسلوب الأسئلة المغلقة التي تحمل إجابات محددة وفق مقياس ليكارت الخماسي.

أما عن أقسام استمارة الاستبيان فقد تشكلت من الأجزاء التالية:

**الجزء الأول:** يضم تعريف للمجيب بموضوع الدراسة والهدف منها بشكل مختصر؛

**الجزء الثاني:** يضم كافة المعلومات أو البيانات العامة والمتعلقة بأفراد العينة وتتكون من 6 أسئلة؛

**الجزء الثالث:** ويضم خمسة وأربعون (45) سؤال، والتي تهتم بموضوع الدراسة وقد قسمت إلى أربعة محاور بناء على فرضيات الدراسة وقد قسمت المحاور كما يلي:

**المحور الأول:** وفيه ثلاثة عشر (13) سؤال، وتتناول واقع نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر، مقسمة إلى ثلاثة أبعاد البعد الأول مرونة عرض واستخدام النظام المحاسبي والبعد الثاني الاستفادة من الوثائق المحاسبية والبعد الثالث جودة عرض وتنفيذ المعاملات المالية في النظام المحاسبي؛

**المحور الثاني:** وفيه اثنا عشر (12) سؤال، تتناول واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر، مقسمة على ثلاثة أبعاد البعد الأول من حيث الإمكانيات المادية والبشرية، والبعد الثاني من حيث توفر أنظمة المعلومات والتقارير الرقابية، والبعد الثالث من حيث تحقيق الأهداف والنتائج؛

**المحور الثالث:** وفيه عشرة (10) أسئلة، مقسمة إلى ثلاثة أبعاد وتتناول تحديات التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية وإصلاح الرقابة المالية، البعد الأول تحديات المتطلبات التنظيمية، والبعد الثاني تحديات المتطلبات التقنية والبعد الثالث لتحديات المتطلبات التدريبية؛

**المحور الرابع:** وفيه عشرة (10) أسئلة، وتتناول المساهمة المتوقعة لتطبيق مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية في أداء آليات الرقابة المالية.

<sup>1</sup> رابط الاستبيان باللغة العربية:

<https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSfzp3vrjSadSTVLN2FwYHglSn8snu4MtnTF8vYOhD59mQTmMw/closedform>

<sup>2</sup> رابط الاستبيان باللغة الفرنسية:

[https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSfDePitI-Ssiq\\_sESHEExRgZFDf1xw0Psgj9ANCEZcRxtjEXw/closedform](https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSfDePitI-Ssiq_sESHEExRgZFDf1xw0Psgj9ANCEZcRxtjEXw/closedform)

### المبحث الثاني: التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدراسة

سنقوم في هذا المبحث بتحديد الاختبارات المرتبطة بالدراسة، ووصف إجابات عينة الدراسة وذلك باستخدام بعض المقاييس الإحصائية وفق مخرجات برنامج SPSS المتضمن في الملحق رقم 04.

#### المطلب الأول: الاختبارات المرتبطة بأداة الدراسة

يمكننا التعرف على مصداقية وثبات عينة الدراسة، باستخدام عدة اختبارات ندرجها فيما يأتي.

#### الفرع الأول: صدق أداة الدراسة

**أولاً: الصدق الظاهري:** قام الباحث بتوزيع الاستبيان في هيئته الأولية على عدد من المحكمين المذكورين في الملحق رقم (01)، وبناء على التصحيحات والتوجيهات التي أبدوها قام الباحث بإجراء التعديلات الملائمة.

**ثانياً: الصدق البنائي لأداة الدراسة:** للتأكد من الصدق البنائي لأداة الدراسة تم حساب مصفوفة الارتباط بين محاور الاستبيان والدرجة الكلية للأداة والجدول التالي يبين لنا ذلك.

الجدول رقم (03- 02): نتائج معامل الارتباط بيرسون لمحاور الاستبيان

| مستوى الدلالة | معامل بيرسون | المحاور   |
|---------------|--------------|---|
| 0,000         | 0,689        | المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر  |
| 0,000         | 0,465        | البعد الأول: مرونة عرض واستخدام النظام المحاسبي   |
| 0,000         | 0,385        | البعد الثاني: الاستفادة من الوثائق المحاسبية  |
| 0,000         | 0,600        | البعد الثالث: جودة عرض وتنفيذ المعاملات المالية في النظام المحاسبي  |
| 0,000         | 0,709        | المحور الثاني: واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر  |
| 0,000         | 0,534        | البعد الأول: الإمكانيات المادية والبشرية  |
| 0,000         | 0,570        | البعد الثاني: أنظمة المعلومات والتقارير الرقابية  |
| 0,000         | 0,643        | البعد الثالث: تحقيق الأهداف والنتائج  |
| 0,000         | 0,496        | المحور الثالث: تحديات التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية وإصلاح الرقابة المالية   |
| 0,000         | 0,468        | البعد الأول: تحديات المتطلبات التنظيمية   |
| 0,000         | 0,432        | البعد الثاني: تحديات المتطلبات التقنية  |
| 0,000         | 0,315        | البعد الثالث: تحديات المتطلبات التدريسية  |
| 0,000         | 0,466        | المحور الرابع: المساهمة المتوقعة لتطبيق مشروع عصرنه المحاسبة العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية في أداء آليات الرقابة المالية |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

## الفصل الثالث \_\_\_\_\_ الدراسة الميدانية

يبين الجدول السابق نتيجة معامل الارتباط بيرسون المعنوية بين المحاور والأبعاد والدرجة الكلية للأداة، حيث أنها كلها أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 ما يدل على وجود علاقة ارتباط موجبة بينهم، حيث تراوحت قيم معامل الارتباط بين 0.709 و0.315، ما يبين الارتباط البنائي للاستبيان، كما يمكن تأكيد ذلك من خلال التعرف على علاقة الارتباط بين العبارات والأداة ككل من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03-03): نتائج معامل الارتباط بيرسون لعبارات الاستبيان

| العبارات | معامل الارتباط | مستوى الدلالة | العبارات | معامل الارتباط | مستوى الدلالة | العبارات | معامل الارتباط | مستوى الدلالة |
|----------|----------------|---------------|----------|----------------|---------------|----------|----------------|---------------|
| 1ع       | 0,136          | 0,028         | 16ع      | 0,374          | 0,000         | 31ع      | 0,383          | 0,000         |
| 2ع       | 0,379          | 0,000         | 17ع      | 0,289          | 0,000         | 32ع      | 0,250          | 0,000         |
| 3ع       | 0,374          | 0,000         | 18ع      | 0,346          | 0,000         | 33ع      | 0,258          | 0,000         |
| 4ع       | 0,379          | 0,000         | 19ع      | 0,374          | 0,000         | 34ع      | 0,285          | 0,000         |
| 5ع       | 0,360          | 0,050         | 20ع      | 0,296          | 0,000         | 35ع      | 0,235          | 0,000         |
| 6ع       | 0,090          | 0,014         | 21ع      | 0,361          | 0,000         | 36ع      | 0,282          | 0,000         |
| 7ع       | 0,296          | 0,000         | 22ع      | 0,383          | 0,000         | 37ع      | 0,075          | 0,022         |
| 8ع       | 0,396          | 0,000         | 23ع      | 0,285          | 0,000         | 38ع      | 0,354          | 0,000         |
| 9ع       | 0,448          | 0,000         | 24ع      | 0,285          | 0,000         | 39ع      | 0,399          | 0,000         |
| 10ع      | 0,146          | 0,018         | 25ع      | 0,374          | 0,000         | 40ع      | 0,358          | 0,000         |
| 11ع      | 0,181          | 0,003         | 26ع      | 0,364          | 0,000         | 41ع      | 0,431          | 0,000         |
| 12ع      | 0,507          | 0,000         | 27ع      | 0,246          | 0,000         | 42ع      | 0,458          | 0,000         |
| 13ع      | 0,379          | 0,000         | 28ع      | 0,402          | 0,000         | 43ع      | 0,260          | 0,000         |
| 14ع      | 0,507          | 0,000         | 29ع      | 0,166          | 0,007         | 44ع      | 0,258          | 0,000         |
| 15ع      | 0,225          | 0,000         | 30ع      | 0,343          | 0,000         | 45ع      | 0,283          | 0,000         |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS

تقر نتائج الجدول أعلاه بمعنوية معاملات الارتباط في كل عبارات الاستبيان، حيث كان أقوى ارتباط بين الدرجة الكلية للاستبيان والعبارات، في كل من العبارة رقم 12 والعبارة رقم 14 إذ بلغ قيمة 0,507، وأقل ارتباط كان في العبارة رقم 37 حيث قدرت قيمته بـ 0,075.

الفرع الثاني: اختبار ثبات أداة الدراسة

تم اختبار ثبات الاستبيان باعتماد اختبار ألفا كرونباخ والجدول التالي يبين لنا نتائج الاختبار

الجدول رقم (03- 04): معامل الثبات \*ألفا كرونباخ\*

| معامل الثبات<br>*ألفا كرونباخ* | المتغير   |
|--------------------------------|---|
| 0,8550                         | المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر  |
| 0,8560                         | البعد الأول: مرونة عرض واستخدام النظام المحاسبي   |
| 0,8570                         | البعد الثاني: الاستفادة من الوثائق المحاسبية  |
| 0,8540                         | البعد الثالث: جودة عرض وتنفيذ المعاملات المالية في النظام المحاسبي  |
| 0,8550                         | المحور الثاني: واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر  |
| 0,8550                         | البعد الأول: الإمكانيات المادية والبشرية  |
| 0,8550                         | البعد الثاني: أنظمة المعلومات والتقارير الرقابية  |
| 0,8550                         | البعد الثالث: تحقيق الأهداف والنتائج  |
| 0,8560                         | المحور الثالث : تحديات التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية وإصلاح الرقابة المالية في الجزائر                                   |
| 0,8560                         | البعد الأول: تحديات المتطلبات التنظيمية   |
| 0,8560                         | البعد الثاني: تحديات المتطلبات التقنية  |
| 0,8580                         | البعد الثالث: تحديات المتطلبات التدريبية  |
| 0,8550                         | المحور الرابع: المساهمة المتوقعة لتطبيق مشروع عصرنه المحاسبة العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية في أداء آليات الرقابة المالية |
| 0,8590                         | الاستبيان ككل   |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

يقر الجدول أعلاه بأن معاملات الثبات الجزئية حققت نتائج جيد في كل المحاور، حيث بلغت اختبار ألفا كرونباخ قيم تراوحت ما بين 0,8540 و 0,8580 أما ثبات الأداة ككل فقد قدرت قيمة ألفا كرونباخ بـ 0,859 وهي تدل على ثبات جيد لنتائج الدراسة حسب المقاييس المحددة في الدراسات الاقتصادية.

المطلب الثاني: وصف البيانات الشخصية لعينة الدراسة

نقوم في هذا المطلب بتحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

الفرع الأول: وصف توزع العينة حسب متغير العمر

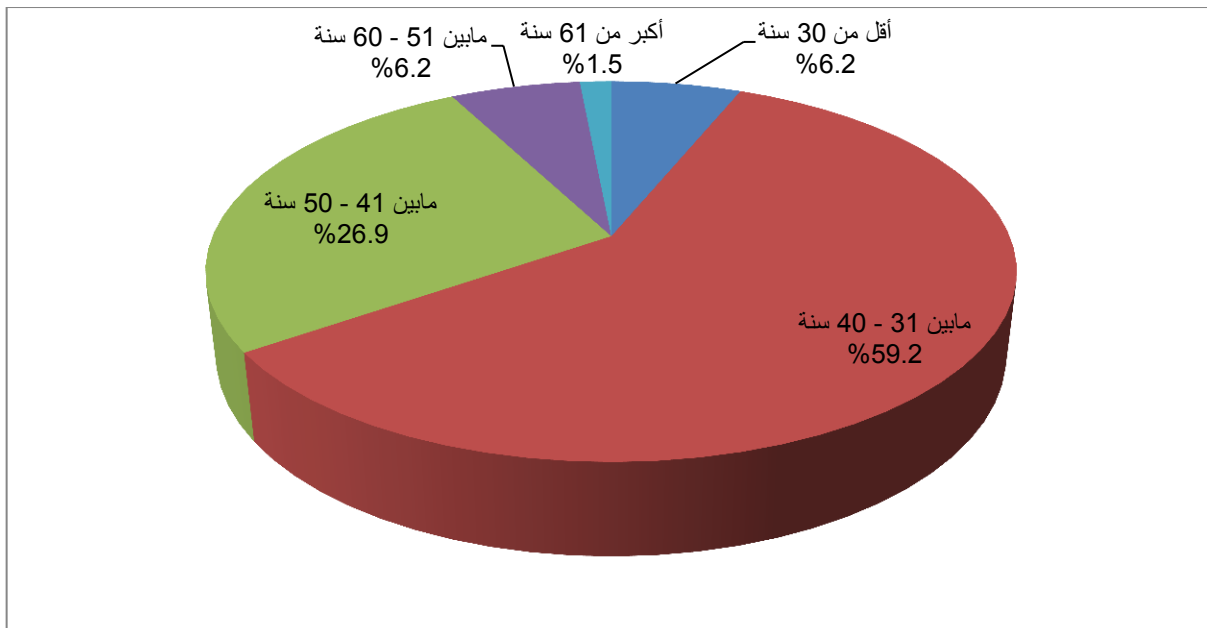
سنعرض فئة العمر لعينة الدراسة في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (03-05): توزيع أفراد العينة حسب العمر

| الخبرة   | أقل من 30 سنة (1) | ما بين 31 إلى 40 سنة (2) | ما بين 41 إلى 50 سنة (3) | ما بين 51 إلى 60 سنة (4) | أكثر من 61 سنة (5) | المجموع |
|----------|-------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------|---------|
| التكرار  | 16                | 154                      | 70                       | 16                       | 4                  | 260     |
| النسبة % | 6.2 %             | 59.2 %                   | 26.9 %                   | 6.2 %                    | 1.5 %              | 100 %   |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

الشكل رقم (03-01): تمثيل عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول والشكل أن معظم أفراد العينة المدروسة من فئة الشباب حيث بلغت النسبة

الإجمالية للفئة الأقل من 40 سنة حوالي 65% وهي فئة تطمح إلى التغيير ولديها قابلية لذلك، مما يعطينا مؤشرا

إيجابي للنتائج المتوقع الوصول إليها.

الفرع الثاني: وصف توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي

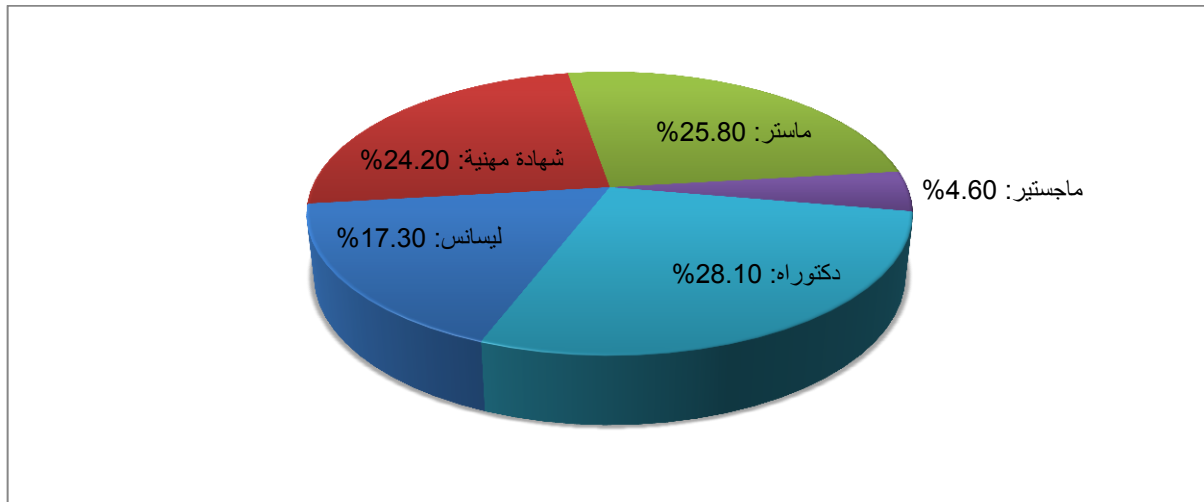
حتى تتمكن من التعرف على المؤهل العلمي لعينة الدراسة نعرض الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (03-06): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

| المؤهل العلمي | ليسانس(1) | شهادة مهنية (2) | ماستر (3) | ماجستير (4) | دكتوراه (5) | المجموع |
|---------------|-----------|-----------------|-----------|-------------|-------------|---------|
| التكرار       | 45        | 63              | 67        | 12          | 73          | 40      |
| النسبة %      | 17.3%     | 24.2%           | 25.8%     | 4.6%        | 28.1%       | 100%    |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

الشكل رقم (03-02): تمثيل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن معظم أفراد العينة الخاضعة للدراسة يمتلكون قدرات معرفية تمكنهم من الفهم الصحيح والسليم للاستبيان، مما يعزز من موثوقية الاعتماد عليه في التحليل، أي ما يعادل 28.10% من حاملي شهادة الدكتوراه وما نسبته 25.80% حاملي شهادة الماستر، أما بالنسبة لحاملي شهادة مهنية ما يقارب 24.20% وهذا لكون غالبية المهنيين والإطارات الشاغلة للوظائف والمناصب العليا من خرجي المعاهد المتخصصة في المالية منها المعهد المغربي للجباية والجمارك (IEDF) والمدرسة الوطنية للضرائب (ENI).

الفرع الثالث: وصف توزع العينة حسب متغير التخصص العلمي

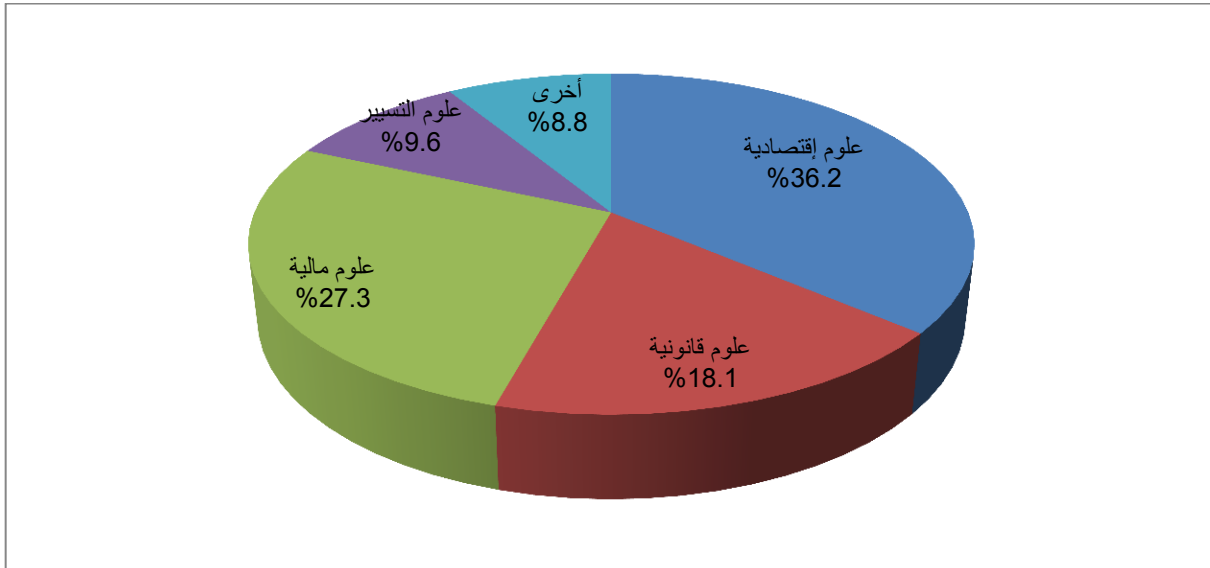
للتعرف على التخصص العلمي لعينة الدراسة نعرض الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (03-07): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

| التخصص العلمي | علوم اقتصادية (1) | علوم قانونية (2) | علوم مالية (3) | علوم التسيير (4) | أخرى (5) | المجموع |
|---------------|-------------------|------------------|----------------|------------------|----------|---------|
| التكرار       | 94                | 47               | 71             | 25               | 23       | 260     |
| النسبة %      | 36.2%             | 18.1%            | 27.3%          | 9.6%             | 8.8%     | 100%    |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

الشكل رقم (03-03): تمثيل عينة الدراسة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول والشكل نلاحظ أن أغلب أفراد عينة الدراسة يمتلكون شهادات في مجال الاقتصاد والمالية والتسيير بنسبة إجمالية حوالي 73 %، وفي مجال العلوم القانونية بنسبة 18% أما التخصصات الأخرى بنسبة تعادل 9% كتخصصات الإحصاء والتسويق، وبالتالي يمكننا الاطمئنان على البيانات المتحصل عنها وذلك باعتبارها في التخصص المطلوب.

الفرع الرابع: وصف توزيع العينة حسب متغير الوظيفة

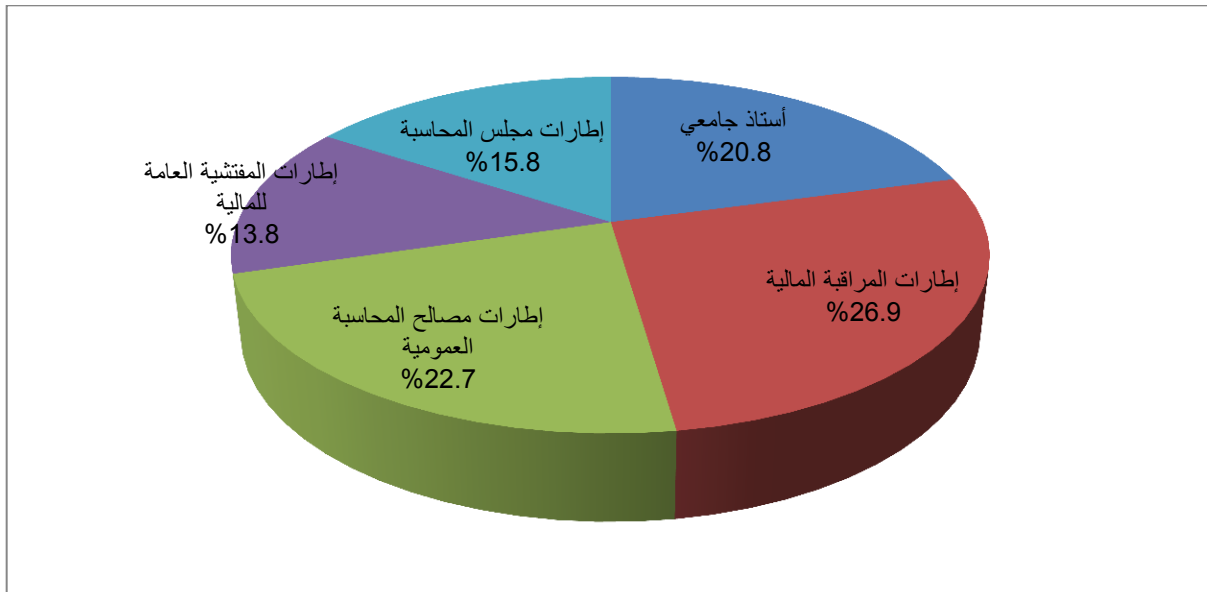
سنتعرف على وظيفة عينة الدراسة من خلال الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (03-08): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

| الوظيفة  | أستاذ جامعي (1) | إطارات المراقبة المالية (2) | إطارات مصالح المحاسبة العمومية (3) | إطارات المفتشية العامة للمالية (4) | إطارات مجلس المحاسبة (5) | المجموع |
|----------|-----------------|-----------------------------|------------------------------------|------------------------------------|--------------------------|---------|
| التكرار  | 54              | 70                          | 59                                 | 36                                 | 41                       | 260     |
| النسبة % | 20.8%           | 26.9%                       | 22.7%                              | 13.8%                              | 15.8%                    | 100%    |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

الشكل رقم (03-04): تمثيل عينة الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول والشكل السابقين نلاحظ أن تنوع أفراد العينة بين الأكاديميين المهتمين بالميدان بنسبة تقارب 21%، أما الباقي فيتشكل من المهنيين إطارات الرقابة المالية بمختلف آلياتها فنجد إطارات مصلحة الرقابة المالية بنسبة 26.9% وإطارات مصالح المحاسبة العمومية بنسبة 22.7% أما إطارات مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية بنسبة 15.8% و 13.8% وهذا التنوع في الوظيفة له أثر إيجابي من ناحية الإجابة على الإشكالية المطروحة.

### الفرع الخامس: وصف توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية

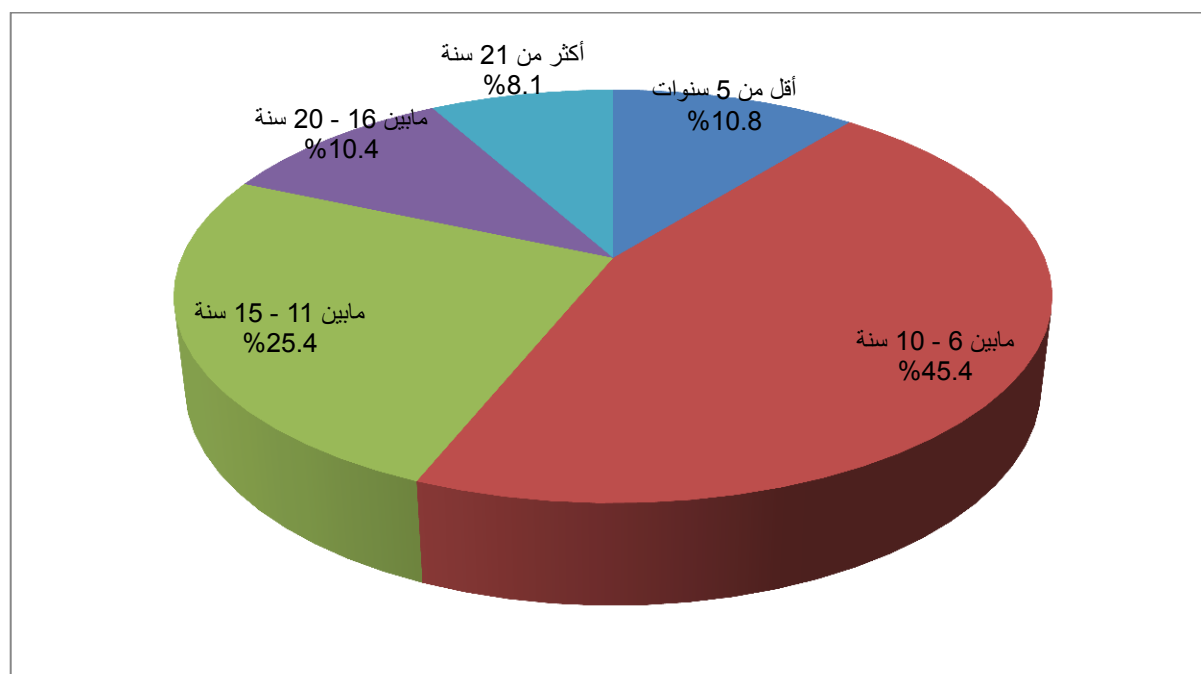
ستتعرف على الخبرة المهنية لعينة الدراسة من خلال الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (03-09): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

| الخبرة   | أقل من 5 سنوات (1) | ما بين 6 إلى 10 سنوات (2) | ما بين 11 إلى 15 سنة (3) | ما بين 16 إلى 20 سنة (4) | أكثر من 21 سنة (5) | المجموع |
|----------|--------------------|---------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------|---------|
| التكرار  | 28                 | 118                       | 66                       | 27                       | 21                 | 260     |
| النسبة % | 10.8 %             | 45.4 %                    | 25.4 %                   | 10.4 %                   | 8.1 %              | 100 %   |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

الشكل رقم (03-05): تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ أن معظم أفراد العينة المدروسة يمتلكون خبرة مهنية تفوق خمسة سنوات مما يعطينا مؤشرا إيجابيا بالاعتماد بدرجة كبيرة على إجابات الاستبيان لكونهم يتمتعون بخبرة ميدانية تمكنهم من الإجابة على الدراسة بكل موضوعية مما يزيد دراستنا دقة ومصداقية، حيث بلغت في مجموعها تقريبا 89% من مجموع العينة، أما باقي المستجوبين ما يعادل 11% منهم يمتلكون خبرة أقل من خمسة سنوات فقط.

### المطلب الثالث: تحليل نتائج أبعاد ومحاور الدراسة

سنقوم في هذا المطلب بتحليل نتائج الدراسة وفق لكل بعد من الأبعاد ووفق لكل محور من المحاور التي يتكون منها استبيان الدراسة، وذلك بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وتحديد الوزن النسبي لمعرفة مدى استجابة أفراد العينة للعبارات الممثلة للمحاور وفقاً للأبعاد المكونة لكل واحد منهم.

#### الفرع الأول: تحديد مقياس الوزن النسبي لآراء عينة الدراسة

سنقوم في هذا الصدد بمعالجة كل الأجزاء المتضمنة للاستبيان وتحليلها واستخلاص النتائج منها وفقاً لمخرجات البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار رقم 23، وسوف يستخدم في تحليل المعلومات المجمعة ميدانياً مقياس ليكارت الخماسي الذي يعمل على أساس المعايير المبنية في الجدول أدناه، ومنه تكون الفترة المعبرة عن كل إجابة وفقاً للعلاقة التالية:

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{المدى العام}}{\text{عدد الفئات}}$$

وبالتالي يصبح طول الفئة كالتالي:  $(1-5) \div 5 = 0.8$ ، حيث المدى  $= 5-1=4$ ، ومن ثم يمكن وضع الوزن النسبي لمجالات المتوسطات المرجحة المقابلة لكل إجابة وفقاً لما يلي:

الجدول رقم (03-10): مجالات تقييم الوزن النسبي للمتوسط الحسابي

| الترميز في برنامج SPSS | مستوى التبرني  | المتوسط المرجح   |
|------------------------|----------------|------------------|
| 1                      | غير موافق بشدة | من 1.00 إلى 1.80 |
| 2                      | غير موافق      | من 1.81 إلى 2.60 |
| 3                      | محايد          | من 2.61 إلى 3.40 |
| 4                      | موافق          | من 3.41 إلى 4.20 |
| 5                      | موافق بشدة     | من 4.21 إلى 5.00 |

المصدر: من إعداد الباحث.

الفرع الثاني: وصف فقرات المحور الأول وأبعاده

نبدأ الآن بالتعرف على إجابات عينة الدراسة فيما يخص فقرات المحور الأول، من خلال فقرات كل بعد.

أولاً: البعد الأول مرونة عرض واستخدام النظام المحاسبي

نعرض آراء العينة حول هذا البعد من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03-11): وصف متغير مرونة عرض واستخدام النظام المحاسبي

| الوزن النسبي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | العبارات  |
|--------------|-------------------|-----------------|---|
| غير موافق    | 0,562             | 2,35            | البعد الأول: مرونة عرض واستخدام النظام المحاسبي   |
| موافق        | 1,016             | 3,58            | يتضمن نظام المحاسبة العمومية الآليات المناسبة التي تربط بين إعداد وتنفيذ ورقابة الأموال العمومية.                         |
| غير موافق    | 1,051             | 2,22            | يوفر الأساس النقدي المعتمد حالياً بيانات مالية وغير مالية كافية لتحقيق الرقابة الفعالة ويفيد في عملية تقييم الأداء.       |
| غير موافق    | 0,903             | 1,90            | توجد المحاسبة عن الأصول والالتزامات في التقارير المالية الحالية يؤدي إلى ظهور المركز المالي الحقيقي للدولة بطريقة صحيحة . |
| غير موافق    | 1,051             | 2,22            | يتم ربط محاسبة الالتزامات المسوكة من طرف المراقب المالي وبين محاسبة الخزينة من طرف المحاسب العمومي.                       |
| غير موافق    | 0,896             | 1,82            | تتصف التشريعات المنظمة للمحاسبة العمومية بالمرونة وارتباطها الوثيق بالتجربة الفرنسية.                                     |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

يتبين من معطيات الجدول أعلاه أن مستوى استجابة العينة المدروسة لبعد مرونة عرض واستخدام النظام المحاسبي حققت وزن نسبي إجمالي غير موافق، إذ قدر المتوسط الحسابي لمجموع فقراته بـ 2,35 بانحراف معياري 0,562 ما يدل على أن هناك اتفاق نسبي بين العينة على عدم الموافقة على فقرات المتغير، وهذا يبين لنا بأن النظام الحالي للمحاسبة العمومية في الجزائر لا يوفر شروط الفعالية المطلوبة بالرغم من توفره على ترسانة قانونية تنظمه أما فيما يتعلق بالعبارات فقد سجلنا أعلى مستوى قبول للعبارة "يتضمن نظام المحاسبة العمومية الآليات المناسبة التي تربط بين إعداد وتنفيذ ورقابة الأموال العمومية" بمتوسط حسابي قدر بـ 3,58، ما يؤكد على أن النظام الحالي للمحاسبة العمومية يوفر حماية للمال العام ويحدد شروط استخدامه، في حين أظهرت نتائج الفقرة "تتصف التشريعات المنظمة للمحاسبة العمومية بالمرونة وارتباطها الوثيق بالتجربة الفرنسية" أقل متوسط حسابي

## الفصل الثالث \_\_\_\_\_ الدراسة الميدانية

بقيمة 1,82، ما يؤكد على أنه يوجد صعوبة في إصلاح النظام المحاسبي نظرا لعدم تكيفه مع البيئة الجزائرية إذ تعتبر مجمل التشريعات الحالية نسخة من نصوص فرنسية، أما لو نظرنا إلى الانحراف المعياري لوجدنا قيمه تتراوح ما بين 0,896 و 1,051 ما يبين تشتت آراء عينة الدراسة.

ثانيا: البعد الثاني الاستفادة من الوثائق المحاسبية:

نعرض آراء العينة حول هذا البعد من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03-12): وصف متغير الاستفادة من الوثائق المحاسبية

| الوزن النسبي       | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | العبارات  |
|--------------------|-------------------|-----------------|---|
| درجة موافقة متوسطة | 0,675             | 2,91            | البعد الثاني: الاستفادة من الوثائق المحاسبية  |
| موافق              | 1,499             | 3,45            | تشكل الدفاتر والمستندات المحاسبية المصدر الرئيسي للمعلومات الفعلية في إعداد القوائم والتقارير المالية الحكومية. |
| غير موافق          | 0,890             | 1,82            | الحساب الختامي للدولة يعبر بصورة صادقة وعادلة عن الوضعية المالية للدولة.  |
| موافق              | 0,964             | 3,47            | يمثل الحساب الإداري وحساب التسيير أهم التقارير المالية التي تستند عليها عملية الرقابة المالية.                  |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

تبين معطيات الجدول أعلاه أن مستوى استجابة العينة المدروسة لبعد الاستفادة من الوثائق المحاسبية حققت وزن نسبي موافقة متوسطة، إذ قدر المتوسط الحسابي لمجموع فقراته بـ 2,91 وانحراف معياري قدره 0,675 ما يدل على أن هناك اتفاق نسبي بين العينة على درجة موافقة متوسطة على فقرات المتغير، مما يبين بان الوثائق المحاسبية المختلفة التي يعتمد عليها النظام المحاسبي تشكل أساس مهم لإعداد القوائم المالية والتقارير المطلوبة، أما فيما يتعلق بالعبارات فقد سجلنا أعلى مستوى قبول للعبارة "يمثل الحساب الإداري وحساب التسيير أهم التقارير المالية التي تستند عليها عملية الرقابة المالية" بمتوسط حسابي قدر بـ 3,47، مما يؤكد بأن أهم القوائم الحالية التي يتم إعدادها حاليا تتمثل في الحساب الإداري الذي يعده الأمر بالصرف وحساب التسيير الذي يعده المحاسب العمومي في غياب لأي نوع آخر من القوائم المالية التي تظهر بها أصول وممتلكات الدولة أو الجماعات المحلية، في حين أظهرت نتائج الفقرة "الحساب الختامي للدولة يعبر بصورة صادقة وعادلة عن الوضعية المالية للدولة" أقل متوسط حسابي بقيمة 1,82، ما يؤكد على ما يتم عرضه والإفصاح عليه في القوائم الحالية لا يعبر بصورة صادقة

عن الذمة المالية الحقيقية للدولة، أما لو نظرنا إلى الانحراف المعياري لوجدنا قيمه تتراوح ما بين 0,890 و1,499 ما يبين تشتت آراء عينة الدراسة.

### ثالثا: البعد الثالث جودة عرض وتنفيذ المعاملات المالية في النظام المحاسبي

نعرض آراء العينة حول هذا البعد من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03-13): وصف متغير جودة عرض وتنفيذ المعاملات المالية في النظام المحاسبي

| الوزن النسبي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | العبارات   |
|--------------|-------------------|-----------------|--|
| غير موافق    | 0,547             | 2,46            | البعد الثالث: جودة عرض وتنفيذ المعاملات المالية في النظام المحاسبي   |
| غير موافق    | 1,026             | 2,47            | يحقق نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الإفصاح الكافي ويمكننا من مقارنة تقاريره ببعض الدول المماثلة.   |
| موافق        | 0,977             | 3,49            | يعتمد نظام المحاسبة العمومية الحالي على تنفيذ المعاملات المالية وفق الأساس النقدي ويركز على مراقبة وتدقيق تحصيل الإيرادات وصرف النفقات تنفيذا للميزانية. |
| غير موافق    | 1,021             | 2,12            | يهتم النظام الحالي بجودة المعلومات المالية الحكومية وبشكلية عملية الرقابة فقط.   |
| غير موافق    | 0,896             | 2,01            | يحقق النظام المحاسبي الحالي متطلبات تطبيق القانون العضوي لقوانين المالية المتضمن تبي الموازنة حسب النتائج.   |
| غير موافق    | 1,051             | 2,22            | يستخدم نظام المحاسبة العمومية الحالي التكنولوجيا الحديثة ويفي بمتطلباتها إلى حد ما.  |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

تبين معطيات الجدول أعلاه أن مستوى استجابة العينة المدروسة لبعد جودة عرض وتنفيذ المعاملات المالية في النظام المحاسبي حققت وزن نسبي إجمالي غير موافق، إذ قدر المتوسط الحسابي لمجموع فقراته بـ 2,46 بانحراف معياري قدره 0,547 ما يدل على أن هناك اتفاق نسبي بين العينة على عدم الموافقة على فقرات المتغير، مما يبين بأن عينة الدراسة تتفق نسبيا على أن الإفصاح وعرض وتنفيذ المعاملات المالية في النظام المحاسبي غير كاف وهو في حاجة إلى عصرنة مواكبة للتطورات العالمية الحاصلة، أما فيما يتعلق بالعبارات فقد سجلنا أعلى مستوى قبول للعبارة "يعتمد نظام المحاسبة العمومية الحالي على تنفيذ المعاملات المالية وفق الأساس النقدي ويركز على مراقبة وتدقيق تحصيل الإيرادات وصرف النفقات تنفيذا للميزانية" بمتوسط حسابي قدره بـ 3,49، مما يؤكد على أن النظام الحالي يهتم بالتدفقات النقدية المتعلقة بتنفيذ الميزانية دون أي اعتبار للعمليات غير النقدية المحققة خلال السنة

## الفصل الثالث \_\_\_\_\_ الدراسة الميدانية

المالية، في حين أظهرت نتائج الفقرة "يحق النظام المحاسبي الحالي متطلبات تطبيق القانون العضوي لقوانين المالية المتضمن تبني الموازنة حسب النتائج" أقل متوسط حسابي بقيمة 2,01، ما يؤكد على اتفاق عينة الدراسة على ضرورة تحديث النظام الحالي لتحقيق أحد أهم شروط تطبيق الموازنة حسب النتائج التي أقرها القانون العضوي لقوانين المالية، أما لو نظرنا إلى الانحراف المعياري لوجدنا قيمه تتراوح ما بين 0,8960 و 1,021 ما يبين تشتت آراء عينة الدراسة.

رابعاً: وصف المحور والأبعاد مجتمعة : الجدول التالي يبين لنا ذلك

الجدول رقم (03-14): وصف المحور الأول وأبعاده مجتمعة

| الوزن النسبي       | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | العبارات   |
|--------------------|-------------------|-----------------|--|
| غير موافق          | 0,411             | 2,57            | المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر       |
| غير موافق          | 0,562             | 2,35            | البعد الأول: مرونة عرض واستخدام النظام المحاسبي                    |
| درجة موافقة متوسطة | 0,675             | 2,91            | البعد الثاني: الاستفادة من الوثائق المحاسبية                       |
| غير موافق          | 0,547             | 2,46            | البعد الثالث: جودة عرض وتنفيذ المعاملات المالية في النظام المحاسبي |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول محور واقع نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر حيث نجده حقق وزن نسبي غير موافق بمتوسط حسابي 2,57 وانحراف معياري 0,411، ما يدل على أن هناك اتفاق بين العينة على عدم الموافقة على ما جاء في أبعاد المحور وهو ما يؤكد على أن النظام الحالي للمحاسبة العمومية تواجهه العديد من النقائص تحد من فعاليته واهتمامه بشكالية الرقابة فقط مما نتج عنه عدم مرونته لمواكبته التطورات العالمية، أما فيما يتعلق بالأبعاد فقد سجلنا أعلى متوسط حسابي في البعد الثاني الاستفادة من الوثائق المحاسبية قدر 2,91، ثم بعد ذلك احتل البعد الثالث جودة عرض وتنفيذ المعاملات المالية في النظام المحاسبي المرتبة الثانية من حيث قيمة المتوسط الحسابي بقيمة قدرت ب 2,46 في حين أظهرت نتائج البعد الأول مرونة عرض واستخدام النظام المحاسبي أقل متوسط حسابي بقيمة 2,35، أما لو نظرنا إلى الانحراف المعياري لوجدنا قيمه تتراوح ما بين 0,547 و 0,675، ما يبين الاتفاق النسبي في الرأي، وهذا ما يؤكد على أن عينة الدراسة باختلاف وظائفهم يتفقون على أن نظام المحاسبة العمومية الحالي بحاجة إلى تطوير وإصلاح عميق وشامل.

الفرع الثالث: وصف المحور الثاني واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر وأبعاده

نعرف في هذا الفرع على إجابات عينة الدراسة فيما يخص فقرات المحور الثاني، من خلال فقرات كل بعد.

أولاً: البعد الأول بخصوص الإمكانيات المادية والبشرية لآليات الرقابة المالية

نعرض آراء العينة حول هذا البعد من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03-15): وصف متغير الإمكانيات المادية والبشرية

| الوزن النسبي   | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | العبارات  |
|----------------|-------------------|-----------------|---|
| غير موافق      | 0,629             | 1,87            | البعد الأول: الإمكانيات المادية والبشرية  |
| غير موافق      | 0,896             | 2,01            | أجهزة الرقابة المالية في الجزائر تواكب التطورات العالمية من حيث استخدام التكنولوجيا الحديثة.                      |
| غير موافق بشدة | 0,957             | 1,71            | تتمتع الأجهزة الرقابية بمقومات عالية في مجال الموارد البشرية والمالية والمادية الضرورية.                          |
| غير موافق      | 0,903             | 1,90            | يتمتع مستخدمي أجهزة الرقابة المالية بالكفاءة المهنية اللازمة رغم نقص التكوين وتحسين المستوى الضروري لتطوير عملهم. |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

تبين معطيات الجدول أعلاه بأن مستوى استجابة العينة المدروسة لبعد توفر الإمكانيات المادية والبشرية حقق وزن نسبي إجمالي غير موافق، إذ قدر المتوسط الحسابي لمجموع فقراته بـ 1,87 بانحراف معياري 0,629 ما يدل على أن هناك اتفاق نسبي بين أفراد العينة على عدم الموافقة على فقرات المتغير، وهذا يبين بأن آليات الرقابة المالية بمختلف الأجهزة القائمة بها تعاني من نقص في الإمكانيات المادية والبشرية الضرورية لتحقيق الفعالية الرقابية المطلوبة، أما فيما يتعلق بالعبارات فقد سجلنا أعلى مستوى قبول للعبارة "أجهزة الرقابة المالية في الجزائر تواكب التطورات العالمية من حيث استخدام التكنولوجيا الحديثة" بمتوسط حسابي قدر بـ 2,01، ما يؤكد على أن الأجهزة الرقابية في الجزائر لا تواكب التطورات التكنولوجية الحاصلة في مجال الرقابة المالية، في حين أظهرت نتائج الفقرة "تتمتع الأجهزة الرقابية بمقومات عالية في مجال الموارد البشرية والمالية والمادية الضرورية" أقل متوسط حسابي بقيمة 1,71، ما يؤكد على الصعوبات والنقائص التي تواجه الأعوان المكلفين بالرقابة في أداء عملهم مما يؤثر على مردوديتهم، أما لو نظرنا إلى الانحراف المعياري لوجدنا قيمه تتراوح ما بين 0,896 و 0,957 ما يبين تشتت آراء عينة الدراسة.

ثانيا: البعد الثاني أنظمة المعلومات والتقارير الرقابية لآليات الرقابة المالية

نعرض آراء العينة حول هذا البعد من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03-16): وصف متغير أنظمة المعلومات والتقارير الرقابية

| الوزن النسبي       | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | العبارات   |
|--------------------|-------------------|-----------------|--|
| غير موافق          | 0,547             | 2,17            | البعد الثاني: أنظمة المعلومات والتقارير الرقابية   |
| غير موافق بشدة     | 0,907             | 1,68            | للأجهزة الرقابية الجزائرية نظام معلومات فعال يساهم في تطوير عملها.                                     |
| درجة موافقة متوسطة | 1,112             | 3,30            | تشكل تقارير أجهزة الرقابة في الجزائر مورد معلومات مهم لأجهزة مكافحة الفساد المالي والإداري.            |
| غير موافق          | 0,903             | 1,90            | تقارير أجهزة الرقابة المالية يتم الاستفادة منها وتتيح لنا إمكانية المقارنة على المستوى المحلي والدولي. |
| غير موافق          | 0,890             | 1,82            | توجد آليات المتابعة الفعالة للتوصيات التي ترفعها أجهزة الرقابة في تقاريرها السنوية التفصيلية.          |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

تبين معطيات الجدول أعلاه أن مستوى استجابة العينة المدروسة لبعد أنظمة المعلومات والتقارير الرقابية حقق وزن نسبي إجمالي غير موافق، إذ قدر المتوسط الحسابي لمجموع فقراته بـ 2,17 بانحراف معياري 0,547 ما يدل على أن هناك اتفاق نسبي بين العينة على عدم الموافقة على فقرات المتغير، وهذا يبين بأن أجهزة الرقابة المالية وآلياتها لديها قصور في أنظمة معلوماتها وتقاريرها الرقابية، أما فيما يتعلق بالعبارات فقد سجلنا أعلى مستوى قبول للعبارة "تشكل تقارير أجهزة الرقابة في الجزائر مورد معلومات مهم لأجهزة مكافحة الفساد المالي والإداري" بمتوسط حسابي قدر بـ 3,30، ما يؤكد على أن التقارير الرقابية تعتبر مورد مهم يمكن استغلاله من طرف أجهزة مكافحة الفساد، في حين أظهرت نتائج الفقرة "توجد آليات المتابعة الفعالة للتوصيات التي ترفعها أجهزة الرقابة في تقاريرها السنوية التفصيلية" أقل متوسط حسابي بقيمة 1,82، ما يؤكد على أن ما تحمله التقارير الرقابية من توصيات لا يتم تطبيقها ولا يستفاد منها، أما لو نظرنا إلى الانحراف المعياري لوجدنا قيمه تتراوح ما بين 0,890 و1,112 ما يبين تشتت آراء عينة الدراسة.

ثالثا: البعد الثالث تحقيق الأهداف والنتائج لآليات الرقابة المالية

نعرض آراء العينة حول هذا البعد من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03-17): وصف متغير تحقيق الأهداف والنتائج

| الوزن النسبي       | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | العبارات   |
|--------------------|-------------------|-----------------|--|
| موافق              | 0,488             | 3,41            | البعد الثالث: تحقيق الأهداف والنتائج   |
| درجة موافقة متوسطة | 1,233             | 3,11            | تحقق آليات الرقابة المالية في الجزائر الأهداف المحددة لها لحماية المال العام من سوء التسيير.   |
| درجة موافقة متوسطة | 1,131             | 3,12            | أجهزة الرقابة المالية تساهم في تحديد نتائج أعمال الإدارات الحكومية ومركزها المالي.   |
| موافق بشدة         | 0,617             | 4,46            | فعالية الرقابة المالية تساهم وتؤثر بشكل مباشر في فعالية ونجاعة الأداء الحكومي  |
| موافق بشدة         | 0,617             | 4,46            | يرتكز عمل آليات الرقابة المالية الحالية على الالتزام بمحدود صرف الاعتمادات وصحة وسلامة قانونية النفقة دون الاهتمام برقابة الاقتصاد والكفاءة والفعالية. |
| غير موافق          | 0,903             | 1,90            | يوجد دور للرقابة البرلمانية في حوصلة عمل أجهزة الرقابة وتقييم عملها من خلال مناقشة قانون ضبط الميزانية   |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

تبين معطيات الجدول أعلاه أن مستوى استحابة العينة المدروسة لبعد تحقيق الأهداف والنتائج حققت وزن نسبي إجمالي موافق، إذ قدر المتوسط الحسابي لمجموع فقراته بـ 3,41 بانحراف معياري 0,488 ما يدل على أن هناك اتفاق نسبي بين العينة على الموافق على فقرات المتغير، وهذا يبين بأن آليات الرقابة المالية تحقق الأهداف والنتائج المرجوة منها لحماية المال العام إلى حد ما، أما فيما يتعلق بالعبارات فقد سجلنا أعلى مستوى قبول للعبارة " فعالية الرقابة المالية تساهم وتؤثر بشكل مباشر في فعالية ونجاعة الأداء الحكومي والعبارة "يرتكز عمل آليات الرقابة المالية الحالية على الالتزام بمحدود صرف الاعتمادات وصحة وسلامة قانونية النفقة دون الاهتمام برقابة الاقتصاد والكفاءة والفعالية" بمتوسط حسابي قدر بـ 4,46 لكل منهما، ما يؤكد على أن الرقابة الحالية رقابة تقليدية لا رقابة أداء، في حين أظهرت نتائج الفقرة "يوجد دور للرقابة البرلمانية في حوصلة عمل أجهزة الرقابة وتقييم عملها من خلال مناقشة قانون ضبط الميزانية" أقل متوسط حسابي بقيمة 1,90، ما يؤكد على الرقابة

## الفصل الثالث \_\_\_\_\_ الدراسة الميدانية

البرلمانية على المالية العمومية لا تحقق الهدف الرئيسي لها، أما لو نظرنا إلى الانحراف المعياري لوجدنا قيمه تتراوح ما بين 0,6170 و 1,233 ما يبين تشتت آراء عينة الدراسة.

رابعاً: وصف المحور والأبعاد مجتمعة الجدول التالي يبين لنا ذلك

الجدول رقم (03-18): وصف المحور الثاني وأبعاده مجتمعة

| الوزن النسبي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | العبارات   |
|--------------|-------------------|-----------------|--|
| غير موافق    | 0,452             | 2,48            | المحور الثاني: واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر |
| غير موافق    | 0,629             | 1,87            | البعد الأول: الإمكانيات المادية والبشرية                   |
| غير موافق    | 0,547             | 2,17            | البعد الثاني: توفر أنظمة المعلومات والتقارير الرقابية      |
| موافق        | 0,488             | 3,41            | البعد الثالث: تحقيق الأهداف والنتائج                       |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول محور واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر حيث نجده حقق وزن نسبي غير موافق بمتوسط حسابي 2,48 وانحراف معياري 0,452، ما يدل على أن هناك اتفاق بين العينة على عدم الموافقة على ما جاء في أبعاد المحور وهو ما يؤكد على أن آليات الرقابة المالية لديها العديد من المشاكل التي تؤثر على أداء عملها وأهدافها حالياً لا تساير التطورات العالمية الحاصلة في التسيير العمومي الحديث، أما فيما يتعلق بالأبعاد فقد سجلنا أعلى متوسط حسابي في البعد الثالث تحقيق الأهداف والنتائج قدر بـ 3,41، ثم بعد ذلك احتل البعد الثاني لتوفر أنظمة المعلومات والتقارير الرقابية المرتبة الثانية من حيث قيمة المتوسط الحسابي بقيمة قدرت بـ 2,17 في حين أظهرت نتائج البعد الأول لتوفر الإمكانيات المادية والبشرية أقل متوسط حسابي بقيمة 1,87، أما لو نظرنا إلى الانحراف المعياري لوجدنا قيمه تتراوح ما بين 0,488 و 0,629 ما يبين الاتفاق النسبي في الرأي، وهذا ما يؤكد على أن أجهزة الرقابة المالية في الجزائر تواجه العديد من التحديات مع التوجه الرقابة نحو الرقابة على الأداء لاسيما فيما يتعلق بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتوجه نحو الموازنة التي تعمل وفق مبدأ التسيير المتمحور حسب النتائج وتأطير ميزانياتي متوسط المدى.

الفرع الرابع: وصف محور تحديات التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية وإصلاح الرقابة المالية في الجزائر وأبعاده

أولاً: البعد الأول تحديات المتطلبات التنظيمية

نعرض آراء العينة حول هذا البعد من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03-19): وصف متغير تحديات المتطلبات التنظيمية

| الوزن النسبي       | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | العبارات  |
|--------------------|-------------------|-----------------|---|
| موافق              | 0,527             | 3,91            | البعد الأول: تحديات المتطلبات التنظيمية   |
| درجة موافقة متوسطة | 1,030             | 3,25            | الفترة الزمنية بين صدور القانون العضوي 18-15 لقوانين المالية وتطبيقه بحلول سنة 2023 فترة كافية لتطبيق جيد له وإصلاح شامل للمالية العامة في الجزائر. |
| موافق              | 0,651             | 4,14            | يستوجب تطبيق مشروع القانون العضوي لقوانين المالية تعديل جوهري وضمني للنظام المحاسبي العمومي بتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي.                         |
| موافق              | 0,841             | 3,90            | العمل على التطبيق الأولي لكافة مشاريع الإصلاح في أحد القطاعات يجعله قطاع نموذجي والاستفادة من التغذية العكسية له.                                   |
| موافق بشدة         | 0,674             | 4,36            | تفعيل عمل المفتشيات العامة لدى الوزارات والولايات باعتبارها آلية للرقابة الداخلية لنشر ثقافة المساءلة في الإدارات الخاضعة لها.                      |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

تبين معطيات الجدول أعلاه أن مستوى استجابة العينة المدروسة لبعد تحديات المتطلبات التنظيمية حققت وزن نسبي إجمالي موافق، إذ قدر المتوسط الحسابي لمجموع فقراته بـ 3,91 بانحراف معياري 0,527 ما يدل على أن هناك اتفاق نسبي بين العينة على الموافقة على فقرات المتغير، وهذا يبين بأن لتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية وإصلاح الرقابة المالية متطلبات تنظيمية ضرورية، أما فيما يتعلق بالعبارات فقد سجلنا أعلى مستوى قبول للعبارة "تفعيل عمل المفتشيات العامة لدى الوزارات والولايات باعتبارها آلية للرقابة الداخلية لنشر ثقافة المساءلة في الإدارات الخاضعة لها" بمتوسط حسابي قدر بـ 4,36، ما يؤكد على أهمية المفتشيات العامة في المساعدة على التطبيق الجيد للإصلاحات في مجال مالية الدولة ومالية الجماعات المحلية ما يؤكد على ضرورة إعادة بعث المفتشية العامة لدى الوزير الأول من جديد، في حين أظهرت نتائج الفقرة "الفترة الزمنية بين صدور القانون العضوي 18-15 لقوانين المالية وتطبيقه بحلول سنة 2023 فترة كافية لتطبيق جيد له وإصلاح المالية العمومية

## الفصل الثالث \_\_\_\_\_ الدراسة الميدانية

بصفة عامة " أقل متوسط حسابي بقيمة 1,90، ما يؤكد على أن الفترة الزمنية تعتبر غير كافية نظرا للتغيرات السياسية الحاصلة حاليا في الجزائر مما نجم عنه التأخر في إصدار المراسيم التنفيذية المتعلقة بالقانون العضوي، أما لو نظرنا إلى الانحراف المعياري لوجدنا قيمه تتراوح ما بين 0,651 و 1,030 ما يبين تشتت آراء عينة الدراسة.

### ثانيا: البعد الثاني تحديات المتطلبات التقنية

نعرض آراء العينة حول هذا البعد من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03-20): وصف متغير تحديات المتطلبات التقنية

| الوزن النسبي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | العبارات   |
|--------------|-------------------|-----------------|--|
| موافق بشدة   | 0,558             | 4,21            | البعد الثاني: تحديات المتطلبات التقنية   |
| موافق بشدة   | 0,674             | 4,36            | ضرورة عصنة الإدارة العمومية من حيث التكنولوجيا ونظم المعلومات للتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الحكومية والرقابة المالية.                 |
| موافق بشدة   | 0,774             | 4,22            | يمكن تعديل الوثائق والمستندات المحاسبية المستخدمة الحالية لتتلاءم مع متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.                  |
| موافق        | 0,782             | 4,04            | يجب تطبيق معايير منظمة الأنتوساي مما يضمن جودة العملية الرقابية والحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة للتحقق من القياس والإفصاح المحاسبي. |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

تبين معطيات الجدول أعلاه أن مستوى استجابة العينة المدروسة لبعد تحديات المتطلبات التقنية حققت وزن نسبي إجمالي موافق بشدة، إذ قدر المتوسط الحسابي لمجموع فقراته بـ 4,21 بانحراف معياري 0,558 ما يدل على أن هناك اتفاق نسبي بين العينة على الموافقة على فقرات المتغير، وهذا يبين أهمية الجانب التقني في عملية إصلاح المالية العمومية بصفة عامة، أما فيما يتعلق بالعبارات فقد سجلنا أعلى مستوى قبول للعبارة "ضرورة عصنة الإدارة العمومية من حيث التكنولوجيا ونظم المعلومات للتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الحكومية والرقابة المالية" بمتوسط حسابي قدر بـ 4,36، ما يؤكد على أهمية تحديث وتطوير الإدارة العمومية بالانتقال التدريجي نحو تطبيق الإدارة الإلكترونية، في حين أظهرت نتائج الفقرة "يجب تطبيق معايير منظمة الأنتوساي مما يضمن جودة العملية الرقابية والحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة للتحقق من القياس والإفصاح المحاسبي" أقل متوسط حسابي بقيمة 4,04، ما يؤكد على وجود اتفاق نسبي بالموافقة نظرا لكون معايير منظمة الأنتوساي تم فقط إطارات مجلس المحاسبة وبدرجة أقل مفتشي المفتشية العامة للمالية في حين لا تم هذه المعايير إطارات مصلحة

## الفصل الثالث \_\_\_\_\_ الدراسة الميدانية

المراقبة المالية والمحاسبين العموميين، أما لو نظرنا إلى الانحراف المعياري لوجدنا قيمه تتراوح ما بين 0,674 و 0,782 ما يبين التشتت النسبي في الرأي.

### ثالثا: البعد الثالث تحديات المتطلبات التدريبية

نعرض آراء العينة حول هذا البعد من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03- 21): وصف متغير تحديات المتطلبات التدريبية

| الوزن النسبي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | العبارات  |
|--------------|-------------------|-----------------|---|
| موافق بشدة   | 0,545             | 4,39            | البعد الثالث: تحديات المتطلبات التدريبية  |
| موافق بشدة   | 0,596             | 4,44            | يتعين تبني برامج تدريبية محددة لرفع من درجة كفاءة الموظفين التي تنظمها منظمات الرقابة الإقليمية أو الدولية.         |
| موافق بشدة   | 0,617             | 4,46            | يجب تكييف المناهج الدراسية مع الإصلاحات والاستفادة من إجراء البحوث والدراسات الأكاديمية واستغلال نتائجها وتوصياتها. |
| موافق بشدة   | 0,784             | 4,27            | ينبغي إشراك الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في عملية الإصلاح نظرا لتجربتهم في تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF.  |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

تبين معطيات الجدول أعلاه أن مستوى استجابة العينة المدروسة لبعد تحديات المتطلبات التدريبية حققت وزن نسبي إجمالي موافق بشدة، إذ قدر المتوسط الحسابي لمجموع فقراته بـ 4,39 بانحراف معياري 0,545 ما يدل على أن هناك اتفاق نسبي بين العينة على الموافقة على فقرات المتغير، وهذا يبين أهمية التدريب والتكوين في عملية التطبيق السليم لما جاءت به الإصلاحات، أما فيما يتعلق بالعبارات فقد سجلنا أعلى مستوى قبول للعبارة "يجب تكييف المناهج الدراسية مع الإصلاحات والاستفادة من إجراء البحوث والدراسات الأكاديمية واستغلال نتائجها وتوصياتها" بمتوسط حسابي قدر بـ 4,46، ما يؤكد على أهمية الجامعة والمدارس المتخصصة في عملية تكوين المورد البشري، في حين أظهرت نتائج العبارة "ينبغي إشراك الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في عملية الإصلاح نظرا لتجربتهم في تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF" أقل متوسط حسابي بقيمة 4,04، ما يؤكد على أهمية إشراك هذه الفئة والاستفادة من تجربتهم في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من خلال ما جاء به النظام المحاسبي المالي تجنبا للعديد من مشاكل التطبيق ولكون معايير IPSAS مستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية وكذلك تظهر هذه الأهمية في تكوين إدارات مجلس المحاسبة نظرا لمهمتهم في الجديدة في المصادقة على الحسابات، أما لو نظرنا إلى الانحراف المعياري لوجدنا قيمه تتراوح ما بين 0,596 و 0,784 ما يبين الاتفاق النسبي في الرأي.

رابعاً: وصف المحور الثالث وأبعاده مجتمعة: الجدول التالي يبين لنا ذلك

الجدول رقم (03-22): وصف المحور الثالث وأبعاده مجتمعة

| الوزن النسبي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | العبارات  |
|--------------|-------------------|-----------------|---|
| موافق        | 0,443             | 4,170           | المحور الثالث : تحديات التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية وإصلاح الرقابة المالية في الجزائر |
| موافق        | 0,527             | 3,91            | البعد الأول: تحديات المتطلبات التنظيمية   |
| موافق بشدة   | 0,558             | 4,21            | البعد الثاني: تحديات المتطلبات التقنية  |
| موافق بشدة   | 0,545             | 4,39            | البعد الثالث: تحديات المتطلبات التدريبية  |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول محور تحديات التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية وإصلاح الرقابة المالية في الجزائر حيث نجده حقق وزن نسبي موافق بمتوسط حسابي 4,170 وانحراف معياري قدر بـ 0,443 ما يدل على أن هناك اتفاق بين أفراد العينة على الموافقة على ما جاء في أبعاد المحور وهو ما يلزم على الدولة توفير مجموعة من المتطلبات المساعدة على تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والعمل على تهيئة البيئة الملائمة لذلك، أما فيما يتعلق بالأبعاد فقد سجلنا أعلى متوسط حسابي في البعد الثالث تحديات المتطلبات التدريبية قدر بـ 4,39، ثم بعد ذلك احتل البعد الثاني تحديات المتطلبات التقنية المرتبة الثانية من حيث قيمة المتوسط الحسابي بقيمة قدرت بـ 4,21 في حين أظهرت نتائج البعد الأول تحديات المتطلبات التنظيمية أقل متوسط حسابي بقيمة 3,91، أما لو نظرنا إلى الانحراف المعياري لوجدنا قيمه تتراوح ما بين 0,527 و0,558، ما يبين الاتفاق النسبي في الرأي، وهذا ما يؤكد على الاهتمام بتأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام وتبني التكنولوجيات الحديثة بهدف تحقيق سرعة الإنجاز وإتاحة فرصة الحصول على معلومات أكثر دقة مما ينعكس أجابا على طبيعة ونوعية التقارير الرقابية مما يحقق الشفافية المطلوبة لتسيير جيد وفعال للمال العام.

الفرع الخامس: المحور الرابع المساهمة المتوقعة لتطبيق مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية والقانون

العضوي لقوانين المالية في أداء آليات الرقابة المالية

نعرض آراء العينة حول فقرات المحور المختلفة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03-23): وصف متغير المساهمة المتوقعة لتطبيق مشروع عصرنه المحاسبة العمومية والقانون العضوي

لقوانين المالية في أداء آليات الرقابة المالية

| الوزن النسبي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | العبارات  |
|--------------|-------------------|-----------------|---|
| موافق        | 0,529             | 4,02            | المحور الرابع: المساهمة المتوقعة لتطبيق مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية في أداء آليات الرقابة المالية                    |
| موافق        | 0,757             | 4,12            | يهدف مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية لتحقيق الشفافية والإفصاح الشامل للنشاط المالي الحكومي وتحسين جودة القوائم المالية والإبلاغ المالي الحكومي.          |
| موافق        | 0,774             | 4,00            | يساهم تطبيق مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في تقريب الممارسات المحاسبية والمالية الحكومية من الممارسات العالمية ويلي احتياجات مستخدمي البيانات المالية. |
| موافق        | 0,706             | 4,05            | يوفر مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية قوائم مالية صادقة تعتبر أداة فعالة في تحقيق رقابة على تسيير الأموال العمومية.                                       |
| موافق        | 0,796             | 4,02            | يحقق مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية التقييم الفعلي للنشاط الإداري ويؤدي إلى التطبيق السليم لعملية الرقابة على الأداء.                                   |
| موافق        | 0,776             | 4,01            | يساعد مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية على سهولة تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتكيفها وفقا للبيئة الجزائرية.                              |
| موافق        | 0,877             | 3,85            | يعتبر دور الأجهزة الرقابية محوري في عملية الانتقال السليم من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وفقا للمعايير الدولية.  |
| موافق        | 0,742             | 4,07            | يشكل مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية وسيلة لتطبيق التكنولوجيا الحديثة.   |
| موافق        | 0,762             | 4,15            | يسمح إصلاح إدارة المالية العامة التعرف على كافة عمليات الإنفاق الحكومي ومجالاته بالتالي القدرة على تقييم أداء كل عملية منها.                                |
| موافق        | 0,885             | 3,80            | القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية خطوة مهمة نحو التطبيق الفعلي لمشروع عصرنه المحاسبة العمومية وتحقيق انسجام بينهما.                          |
| موافق        | 0,720             | 4,10            | تطبيق مشروع عصرنه أنظمة الميزانية يعد تمهيدا لبعث نظام رقابي يقوم على تقييم الأداء تحقيقا للشفافية والمساءلة.   |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول السابق استجابة أفراد عينة الدراسة لمحور المساهمة المتوقعة لتطبيق مشروع عصرنه المحاسبة العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية في أداء آليات الرقابة المالية حيث نجده حقق وزن نسبي موافق بمتوسط حسابي 4,02 وبانحراف معياري قدر بـ 0,529 ما يدل على أن هناك اتفاق بين العينة على الموافق على ما جاء في فقرات المحور فقد كان المتوسط الحسابي لفقرات المحور قيمه تتراوح ما بين 4,15 و3,80، فأعلى مستوى قبول للعبارة "يسمح إصلاح إدارة المالية العامة التعرف على كافة عمليات الإنفاق الحكومي ومجالاته، بالتالي القدرة على تقييم أداء كل عملية منها" بمتوسط حسابي قدر بـ 4,15، أما أقل عبارة قبول للعبارة "القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية خطوة مهمة نحو التطبيق الفعلي لمشروع عصرنه المحاسبة العمومية وتحقيق انسجام بينهما" بمتوسط حسابي قدر بـ 3,80، ما يؤكد اتفاق عينة الدراسة على وجود مساهمة متوقعة لتطبيق مشروع عصرنه المحاسبة العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية في أداء آليات الرقابة المالية، أما لو نظرنا إلى الانحراف المعياري لوجدنا قيمه تتراوح ما بين 0,706 و0,885، ما يبين الاتفاق النسبي في الرأي، وهذا ما يؤكد بأن عينة الدراسة ترى وجود آثار متوقعة لتطبيق مشاريع إصلاح المالية العمومية وخاصة مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية على أداء عمل آليات الرقابة المالية، ذلك نظرا لما تحققه المعايير للمحاسبية الدولية للقطاع العام من شفافية في تسيير العمليات المالية للدولة، فتطبيق هذه المعايير تشكل تحديا للمحاسب العمومي من جهة، وكما تعتبر المصادقة على الحسابات والتي سيتم إعدادها وفقا لمعايير IPSAS تحديا كبيرا لمجلس المحاسبة نظرا للطبيعة الجديدة للحسابات مما يتطلب عليه بذل مجهودات كبيرة لذلك ولعل من أهمها تكوين إطاراته في هذا المجال، كما أن انتقال الميزانية من موازنة الوسائل إلى الموازنة حسب النتائج والأهداف، مما يلزم على مختلف آليات الرقابة المالية توجيه أهدافها نحو الرقابة على الأداء بدلا من الرقابة على الوسائل.

### المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشتها

قبل البدء في اختبار الفرضيات لابد من التأكد من طبيعة توزيع متغيرات الدراسة، من خلال خضوعها للتوزيع الطبيعي أم لا حتى نتمكن من اختيار الاختبار المناسب بمعنى نختار المعلمي في حالة توفر شرط التوزيع الطبيعي ولا معلمي في حالة عدم تحققه.

#### المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي

إن العينة المعتمدة في الدراسة والمقدر عددها بـ 260 مشاهدة أو حالة كبيرة لحد أنه يمكن اعتماد قانون الأعداد الكبيرة الذي ينص على أن كل المتغيرات المعتمدة في الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي، وبالتالي يمكن اعتماد الاختبارات المعلمية في الدراسة، ولتأكد من ذلك تم اعتماد اختبار التوزيع الطبيعي للمحاور وأبعاد الدراسة والجدول التالي يبين ذلك .

الجدول رقم (03- 24): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov-Smirnov

| مستوى<br>الدلالة | اختبار<br>Kolmogorov-Smirnov | المحاور والأبعاد  |
|------------------|------------------------------|---|
| 0.092            | 1.241                        | المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر  |
| 0.087            | 1.936                        | البعد الأول: مرونة عرض واستخدام النظام المحاسبي   |
| 0.054            | 2.283                        | البعد الثاني: الاستفادة من الوثائق المحاسبية  |
| 0.051            | 2.172                        | البعد الثالث: جودة عرض وتنفيذ المعاملات المالية في النظام المحاسبي  |
| 0.061            | 1.653                        | المحور الثاني: واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر  |
| 0.073            | 3.547                        | البعد الأول: الإمكانيات المادية والبشرية  |
| 0.059            | 2.689                        | البعد الثاني: أنظمة المعلومات والتقارير الرقابية  |
| 0.141            | 1.708                        | البعد الثالث: تحقيق الأهداف والنتائج  |
| 0.173            | 1.107                        | المحور الثالث : تحديات التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية وإصلاح الرقابة المالية في الجزائر                           |
| 0.214            | 1.839                        | البعد الأول: تحديات المتطلبات التنظيمية   |
| 0.341            | 2.682                        | البعد الثاني: تحديات المتطلبات التقنية  |
| 0.07             | 2.914                        | البعد الثالث: تحديات المتطلبات التدريبية  |
| 0.056            | 2.219                        | المحور الرابع: المساهمة المتوقعة لتطبيق مشروع عصرنه المحاسبة العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية في أداء آليات الرقابة |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

## الفصل الثالث \_\_\_\_\_ الدراسة الميدانية

نلاحظ من الجدول السابق بأن اختبار التوزيع الطبيعي لم يحقق معنوية في كل المحاور نتيجة لكون مستوى دلالاته أكبر من 0.05 مستوى الدلالة المعتمد، ما يؤدي بنا لرفض الفرض البديل وقبول الصفري الذي يقر بأن البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي ومن ثم يمكن استخدام الاختبارات المعلمية في جميع اختبار المتغيرات المدروسة .

المطلب الثاني: اختبار وتحليل فرضيات الدراسة

الفرع الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى وفروعها

سنبداً أولاً بالفرضيات الفرعية ثم الرئيسية أي عملية الاختبار تتم من الجزء إلى الكل.

أولاً: الفرضية الفرعية الأولى: محتوى الفرضية كما يلي:

يتميز نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر بالمرونة في العرض والاستخدام حسب رأي عينة الدراسة

بهدف اختبار هذه الفرضية نعرض الجدول التالي:

الجدول رقم (03-25): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الأولى

| البيان          | الوسط الحسابي | الاختبار T | مستوى الدلالة | درجة الحرية | الوسط الفرضي |
|-----------------|---------------|------------|---------------|-------------|--------------|
| القيم الإحصائية | 2.35          | -18.730    | 0.000         | 259         | 3            |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه قيمة اختبار ستودنت البالغة قيمة -18.730، حيث حققت مستوى دلالة 0.00 وهو ما يؤكد على الدلالة الإحصائية للاختبار عند مقارنته بمستوى الدلالة المعتمد ألا وهو 0.05، وهذا ما يجعلنا نرفض الفرضية الصفريّة ونقبل البديلة التي تنص على أن متوسط الإجابات يختلف عن المتوسط الفرضي وهذا ما يتأكد من قيمة الوسط الحسابي البالغة 2.35، والواقع في مجال غير الموافقة، ما يجعلنا نستنتج بأن نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر لا يتميز بالمرونة في العرض والاستخدام حسب رأي عينة الدراسة وهذا يرجع إلى عدم مواكبته للتطورات العالمية كون أساس القياس المحاسبي المستخدم حالياً الأساس النقدي لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن الالتزامات والحقوق ومن أهمها عدم ظهور الأصول الثابتة الدولة في القوائم والتقارير المالية.

ثانيا: الفرضية الفرعية الثانية تنص الفرضية على ما يلي:

يوفر نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر كل الوثائق المحاسبية حسب رأي عينة الدراسة

بهدف اختبار هذه الفرضية نعرض الجدول التالي:

الجدول رقم (03-26): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الثانية

| البيان          | الوسط الحسابي | الاختبار T | مستوى الدلالة | درجة الحرية | الوسط الفرضي |
|-----------------|---------------|------------|---------------|-------------|--------------|
| القيم الإحصائية | 2.91          | - 2.133    | 0.036         | 259         | 3            |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه قيمة اختبار ستودنت البالغة قيمة -2.133، قد حققت مستوى دلالة قدر بـ 0.036 وهو ما يؤكد على الدلالة الإحصائية للاختبار عند مقارنته بمستوى الدلالة المعتمد ألا وهو 0.05، وهذا ما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة ألا وهي متوسط الإجابات يختلف عن المتوسط الفرضي وهذا ما يتأكد من قيمة الوسط الحسابي البالغة 2.91 والواقع في مجال درجة الموافقة المتوسطة أو النسبية، ما يجعلنا نستنتج حسب رأي عينة الدراسة بأن نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر يوفر بصورة نسبية الوثائق والمستندات المحاسبية الضرورية لإعداد القوائم والتقارير المالية وهو ما يلزم تكييفها لتطوير جودة هذه القوائم والتقارير المالية وتحقيقها للخصائص النوعية المتعارف عنها.

ثالثا: الفرضية الفرعية الثالثة: تنص الفرضية على ما يلي:

يتميز نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر بالجودة في عرض وتنفيذ المعاملات المالية حسب

رأي عينة الدراسة

بهدف اختبار هذه الفرضية نعرض الجدول التالي:

الجدول رقم (03-27): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الثالثة

| البيان          | الوسط الحسابي | الاختبار T | مستوى الدلالة | درجة الحرية | الوسط الفرضي |
|-----------------|---------------|------------|---------------|-------------|--------------|
| القيم الإحصائية | 2.46          | -15.873    | 0.000         | 259         | 3            |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه قيمة اختبار ستودنت البالغة قيمة -15.873، قد حققت مستوى دلالة قدر بـ 0.000 وهو ما يؤكد على الدلالة الإحصائية للاختبار عند مقارنته بمستوى الدلالة المعتمد ألا وهو 0.05، وهذا ما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة ألا وهي متوسط الإجابات يختلف عن المتوسط الفرضي وهذا ما يتأكد من قيمة الوسط الحسابي البالغة 2.46 والواقع في مجال الوزن النسبي لدرجة غير الموافق، ما يجعلنا نستنتج حسب

## الفصل الثالث \_\_\_\_\_ الدراسة الميدانية

رأي عينة الدراسة أن نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر لا يتميز بالجودة في عرض وتنفيذ المعاملات المالية حسب رأي عينة الدراسة، ما يبرر ضرورة تطويره لتحقيق متطلبات تبني الموازنة حسب النتائج التي أقرها القانون العضوي لقوانين المالية وهذا بتبني أساس الاستحقاق المحاسبي الذي يعتبر خطوة أساسية في عملية إصلاح نظام الموازنة العامة للدولة.

رابعاً: الفرضية الرئيسية الأولى: تنص الفرضية على مايلي:

يتميز نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بكفاءة من حيث مرونة النظام، توفيره للوثائق المحاسبية وتحقيق الجودة في عرض وتنفيذ المعاملات المالية وهذا حسب عينة الدراسة.

بهدف اختبار هذه الفرضية نعرض الجدول التالي:

الجدول رقم (03-28): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الرئيسية الأولى

| البيان          | الوسط الحسابي | الاختبار T | مستوى الدلالة | درجة الحرية | الوسط الفرضي |
|-----------------|---------------|------------|---------------|-------------|--------------|
| القيم الإحصائية | 2.57          | -16.750    | 0.000         | 259         | 3            |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه قيمة اختبار ستودنت البالغة قيمة -16.750، قد حققت مستوى دلالة قدر ب 0.000 وهو ما يؤكد على الدلالة الإحصائية للاختبار عند مقارنته بمستوى الدلالة المعتمد ألا وهو 0.05، وهذا ما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة ألا وهي متوسط الإجابات يختلف عن المتوسط الفرضي وهذا ما يتأكد من قيمة الوسط الحسابي البالغة 2.57 والواقع في مجال درجة غير الموافق، ما يجعلنا نستنتج حسب رأي عينة الدراسة بأن نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا يتميز بالكفاءة من حيث مرونة النظام، وتوفيره للوثائق المحاسبية، وتحقيق الجودة في عرض وتنفيذ المعاملات المالية وهذا حسب عينة الدراسة. وهذا يرجع أساساً إلى طبيعة الأساس المحاسبي المستخدم "الأساس النقدي" فبالرغم من بعض إيجابياته من خلال سهولة استخدامه وفقاً لطبيعة نظام الميزانية القائمة على البنود، إلا أنه لا يحقق الإفصاح الكامل على الحقوق والالتزامات لكافة العمليات المالية للدولة.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية وفروعها

سنبداً أولاً بالفرضيات الفرعية ثم نختبر الفرضية الرئيسية

أولاً: الفرضية الفرعية الأولى: محتوى الفرضية كما يلي:

تتوفر أجهزة الرقابة المالية في الجزائر على كل الوسائل المادية والبشرية للقيام بنشاطها على أكمل وجه.

بهدف اختبار هذه الفرضية نعرض الجدول التالي:

الجدول رقم (03-29): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الأولى

| البيان          | الوسط الحسابي | الاختبار T | مستوى الدلالة | درجة الحرية | الوسط الفرضي |
|-----------------|---------------|------------|---------------|-------------|--------------|
| القيم الإحصائية | 1.87          | -28.904    | 0.000         | 259         | 3            |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه قيمة اختبار ستودنت البالغة قيمة -28.904، قد حققت مستوى دلالة 0.000 وهو ما يؤكد على الدلالة الإحصائية للاختبار عند مقارنته بمستوى الدلالة المعتمد ألا وهو 0.05، وهذا ما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة ألا وهي متوسط الإجابات يختلف عن المتوسط الفرضي وهذا ما يتأكد من قيمة الوسط الحسابي البالغة 1.87 والواقع في مجال درجة غير الموافق، ما يجعلنا نستنتج حسب رأي عينة الدراسة أنه لا تتوفر آليات الرقابة المالية في الجزائر على كل الوسائل المادية والبشرية الضرورية لأداء عملها بأكمل وجه، وهذا ما يؤكد على ضرورة تامين الموارد البشرية مع استفادتهم من التكوين المستمر وإمدادهم بالوسائل الضرورية كتطوير الهياكل القاعدية وتوفير التجهيزات الضرورية.

ثانياً: الفرضية الفرعية الثانية: تنص الفرضية على ما يلي:

يستفاد من نظم المعلومات والتقارير الخاصة بالأجهزة الرقابية في الجزائر بصورة واسعة حسب رأي عينة الدراسة

بهدف اختبار هذه الفرضية نعرض الجدول التالي:

الجدول رقم (03-30): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الثانية

| البيان          | الوسط الحسابي | الاختبار T | مستوى الدلالة | درجة الحرية | الوسط الفرضي |
|-----------------|---------------|------------|---------------|-------------|--------------|
| القيم الإحصائية | 2.17          | -24.406    | 0.000         | 259         | 3            |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

## الفصل الثالث \_\_\_\_\_ الدراسة الميدانية

يبين الجدول أعلاه قيمة اختبار ستودنت البالغة قيمة 24.406-، قد حققت مستوى دلالة قدر بـ 0.000 وهو ما يؤكد على الدلالة الإحصائية للاختبار عند مقارنته بمستوى الدلالة المعتمد ألا وهو 0.05، وهذا ما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة ألا وهي متوسط الإجابات يختلف عن المتوسط الفرضي وهذا ما يتأكد من قيمة الوسط الحسابي البالغة 2.17 والواقع في مجال درجة غير الموافق، ما يجعلنا نستنتج حسب رأي عينة الدراسة أنه لا يستفاد من نظم المعلومات والتقارير الخاصة بآليات الرقابة المالية في الجزائر بصورة واسعة، وهذا ما يؤكد على ضرورة نشر التقارير الرقابية ومتابعة التوصيات التي تحملها تفاديا لتكرار نفس الأخطاء التي تمت ملاحظتها، وبعد نشر التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 2018 في الجريدة الرسمية بعد أكثر من 23 سنة من نشر آخر تقرير له يعتبر خطوة مهمة تحقيقا لشفافية عمل أعلى جهاز رقابي في الجزائر.

ثالثا: الفرضية الفرعية الثالثة: تنص الفرضية على ما يلي:

تحقق آليات الرقابة المالية في الجزائر الأهداف والنتائج المرجوة منها حسب رأي عينة الدراسة

بهدف اختبار هذه الفرضية نعرض الجدول التالي:

الجدول رقم (03-31): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الثالثة

| البيان          | الوسط الحسابي | الاختبار T | مستوى الدلالة | درجة الحرية | الوسط الفرضي |
|-----------------|---------------|------------|---------------|-------------|--------------|
| القيم الإحصائية | 3.41          | 13.524     | 0.000         | 259         | 3            |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه قيمة اختبار ستودنت البالغة قيمة 13.524، حيث حققت مستوى دلالة قدر بـ 0.00 وهو ما يؤكد على الدلالة الإحصائية للاختبار عند مقارنته بمستوى الدلالة المعتمد ألا وهو 0.05، وهذا ما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة التي تنص على أن متوسط الإجابات يختلف عن المتوسط الفرضي وهذا ما يتأكد من قيمة الوسط الحسابي البالغة 3.41، والواقع في مجال درجة الموافقة المتوسطة أو النسبية، ما يجعلنا نستنتج أن آليات الرقابة المالية في الجزائر تحقق نسبيا الأهداف والنتائج المرجوة منها حسب رأي عينة الدراسة، ويفسر ذلك بكون عينة الدراسة ترى أن أجهزة الرقابة تعمل وفقا للطرق التقليدية في انتظار تطوير أساليب ومناهج عملها للتوجه نحو تطبيق الرقابة على الأداء.

رابعاً: الفرضية الرئيسية الثانية: تنص الفرضية على ما يلي:

الرقابة المالية في الجزائر فعالة من خلال توفرها على الوسائل المادية والبشرية، إمكانية الاستفادة من أنظمة معلوماتها وتقاريرها، وكذا تحقيقها لمختلف الأهداف والنتائج المرجوة من نشاطها.

بهدف اختبار هذه الفرضية نعرض الجدول التالي:

الجدول رقم (03-32): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الرئيسية الثانية

| البيان          | الوسط الحسابي | الاختبار T | مستوى الدلالة | درجة الحرية | الوسط الفرضي |
|-----------------|---------------|------------|---------------|-------------|--------------|
| القيم الإحصائية | 2.48          | -18.382    | 0.000         | 259         | 3            |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه قيمة اختبار ستودنت البالغة قيمة 18.382-، قد حققت مستوى دلالة قدر بـ 0.000 وهو ما يؤكد على الدلالة الإحصائية للاختبار عند مقارنته بمستوى الدلالة المعتمد ألا وهو 0.05، وهذا ما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة ألا وهي متوسط الإجابات يختلف عن المتوسط الفرضي وهذا ما يتأكد من قيمة الوسط الحسابي البالغة 2.48 والواقع في مجال درجة غير الموافق، ما يجعلنا نستنتج حسب رأي عينة الدراسة بأن الرقابة المالية في الجزائر غير فعالة من خلال عدم توفرها على الوسائل المادية والبشرية وهو ما تم تأكيده من خلال الفرضية الفرعية الأولى، وعدم إمكانية الاستفادة من أنظمة معلوماتها وتقاريرها من خلال ما تم تأكيده من الفرضية الفرعية الثانية وكذا تحقيقها النسبي لمختلف الأهداف والنتائج المرجوة من نشاطها، وهذا ما يؤكد على ضرورة تحديث عمل هاته الأجهزة وتكييف عملها تحقيقاً للأهداف التي جاء بها القانون العضوي لقوانين المالية ولتحقيق ذلك لا بد من ضرورة تامين الموارد البشرية والمادية لها.

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة وفروعها

سنبداً أولاً بالفرضيات الفرعية ثم الرئيسية

أولاً: الفرضية الفرعية الأولى: محتوى الفرضية كما يلي:

أثر مرونة نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر على آليات الرقابة المالية حسب رأي عينة الدراسة للإجابة على هذه الفرضية نعرض الجدول التالي:

الجدول رقم (03-33): تحليل التباين ANOVA لنموذج أثر بين المتغيرين

| النموذج        | مجموع المربعات | درجات الحرية           | متوسط المربعات | اختبار F | مستوى الدلالة |
|----------------|----------------|------------------------|----------------|----------|---------------|
| تباين الانحدار | 11,341         | 1                      | 11,341         | 70,413   | 0,000         |
| تباين البواقي  | 41,554         | 258                    | 0,161          | /        | /             |
| التباين الكلي  | 52,895         | 259                    | /              | /        | /             |
| معامل التحديد  | 0,214          | معامل التحديد المعياري | 0,211          |          |               |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة اختبار فيشر لدراسة أثر بعد مرونة نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر على آليات الرقابة المالية قد بلغت 70,413، حيث نلاحظ أنها ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 نتيجة لبلوغ مستوى دلالتها 0.00، ومن هنا نرفض الفرض الصفري الذي يتضمن عدم وجود أثر بين المتغيرين ونقبل الفرض البديل الذي ينص على: وجود أثر لمرونة نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر على آليات الرقابة المالية حسب رأي عينة الدراسة.

أما بالنسبة لمعامل التحديد فنجد أنه قد بلغ قيمة 0.214، ما يبين أن التغيرات التي تحدث في آليات الرقابة يوجد منها ما نسبته 21.4% سببها مرونة النظام المحاسبي كون النظام الحالي صمم بشكل يصعب تعديله وتغييره وهذا ما نلاحظه على مدونة حسابات الخزينة وعلى قانون المحاسبة العمومية الحالي الصادر سنة 1990. ويتم تأكيد ذلك من خلال عرض معاملات الانحدار الخطي التي جاءت معنوية وكذا قيمة اختبار ستودنت وهو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (03-34): نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين

| مستوى الدلالة<br>t | الاختبار T | Beta   | الخطأ<br>المعياري | B<br>معامل الانحدار | النموذج                         |
|--------------------|------------|--------|-------------------|---------------------|---------------------------------|
| 0,0000             | 15,055     | /      | 0,1070            | 1,611               | الثابت                          |
| 0,0000             | 8,391      | 0,4630 | 0,0440            | 0,3720              | مرونة نظام المحاسبة<br>العمومية |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه نموذج الانحدار الخطي الذي يربط بين المتغيرين كما يلي:

$$\text{آلية الرقابة المالية} = 1.611 + 0.372 \times \text{مرونة نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر}$$

بمعنى أنه كلما تغير مرونة النظام المحاسبي بوحدة واحدة أدى لتغير آلية الرقابة المالية بـ 0.372، أما باقي التغيرات التي تؤثر في عمل آليات الرقابة المالية تفسرها عوامل أخرى قدرت بـ 1.611، من بين هذه المؤثرات تعدد وتعقد إجراءات تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات سواء كانت إجراءات إدارية أو محاسبية. ثانيا: الفرضية الفرعية الثانية: تنص الفرضية على ما يلي:

أثر توفير الوثائق المحاسبية الخاصة بنظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر على آليات الرقابة المالية حسب رأي عينة الدراسة

للإجابة على هذه الفرضية نعرض الجدول التالي:

الجدول رقم (03-35): تحليل التباين ANOVA لنموذج أثر بين المتغيرين

| مستوى الدلالة | اختبار F | متوسط المربعات            | درجات الحرية | مجموع<br>المربعات | النموذج        |
|---------------|----------|---------------------------|--------------|-------------------|----------------|
| 0,0000        | 22,951   | 4,321                     | 1            | 4,321             | تباين الانحدار |
| /             | /        | 0,1880                    | 258          | 48,574            | تباين البواقي  |
| /             | /        | /                         | 259          | 52,895            | التباين الكلي  |
| 0,078         |          | معامل التحديد<br>المعياري | 0,082        |                   | معامل التحديد  |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

## الفصل الثالث \_\_\_\_\_ الدراسة الميدانية

من الجدول السابق نلاحظ أن قيمة اختبار فيشر لدراسة أثر بعد توفير الوثائق المحاسبية الخاصة بنظام المحاسبة العمومية في الجزائر على آليات الرقابة المالية قد بلغت 22.951، حيث نلاحظ أنها ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 نتيجة لبلوغ مستوى دلالتها 0.00، ومن هنا نرفض الفرض الصفري الذي يتضمن عدم وجود أثر بين المتغيرين، ونقبل الفرض البديل الذي ينص على: وجود أثر توفير الوثائق المحاسبية الخاصة بنظام المحاسبة العمومية على آليات الرقابة المالية حسب رأي عينة الدراسة.

أما بالنسبة لمعامل التحديد فنجد أنه قد بلغت قيمة 0.082، ما يبين أن التغيرات التي تحدث في آليات الرقابة يوجد منها ما نسبته 8.2% سببها توفير الوثائق المحاسبية الخاصة بنظام المحاسبة العمومية وهو أثر ضعيف جدا ما يؤكد على أهمية أن تحتوي هذه الوثائق على حسابات أكثر وضوحا ودقة، وأن تشمل مجمل العمليات المحاسبية والمالية للدولة.

ويتم تأكيد ذلك من خلال عرض معاملات الانحدار الخطي التي جاءت معنوية وكذا قيمة اختبار ستودنت وهو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (03-36): نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين

| النموذج   | B<br>معامل الانحدار | الخطأ<br>المعياري | Beta   | الاختبار T | مستوى<br>الدلالة t |
|---|---------------------|-------------------|--------|------------|--------------------|
| الثابت  | 1,928               | 0,1190            | /      | 16,155     | 0,0000             |
| توفير الوثائق المحاسبية الخاصة<br>بنظام المحاسبة العمومية | ,1910               | 0,0400            | 0,2860 | 4,791      | 0,0000             |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

ويبين الجدول أعلاه نموذج الانحدار الخطي الذي يربط بين المتغيرين كما يلي:

$$\text{آلية الرقابة المالية} = 1.928 + 0.191 \times \text{توفير الوثائق المحاسبية الخاصة بنظام المحاسبة العمومية}$$

بمعنى أنه كلما تغير توفير الوثائق المحاسبية الخاصة بالنظام المحاسبي العمومي بوحدة واحدة أدى لتغير آلية الرقابة المالية بـ 0.191، أما باقي التغيرات التي تؤثر في آلية الرقابة المالية تفسرها عوامل أخرى قدرت بـ 1.928 ولعل من أهمها ما تحتويه هذه الوثائق والمستندات المحاسبية من معلومات لا تساعد على تحقيق رقابة فعالة كونها تعتبر عرض مقارنة لتقديرات الميزانية من جهة ونتائج تنفيذها من جهة أخرى.

ثالثا: الفرضية الفرعية الثالثة: تنص الفرضية على ما يلي:

أثر جودة عرض وتنفيذ المعاملات المالية لنظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر على آليات الرقابة المالية حسب رأي عينة الدراسة.

للإجابة على هذه الفرضية نعرض الجدول التالي:

الجدول رقم (03-37): تحليل التباين ANOVA لنموذج أثر بين المتغيرين

| النموذج        | مجموع المربعات | درجات الحرية           | متوسط المربعات | اختبار F | مستوى الدلالة |
|----------------|----------------|------------------------|----------------|----------|---------------|
| تباين الانحدار | 13,047         | 1                      | 13,047         | 84,475   | 0,0000        |
| تباين البواقي  | 39,848         | 258                    | 0,1540         | /        | /             |
| التباين الكلي  | 52,895         | 259                    | /              | /        | /             |
| معامل التحديد  | 0,247          | معامل التحديد المعياري | 0,244          |          |               |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة اختبار فيشر لدراسة أثر بعد جودة عرض وتنفيذ المعاملات المالية لنظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر على آليات الرقابة المالية قد بلغت 84.475، حيث نلاحظ أنها ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 نتيجة لبلوغ مستوى دلالتها 0.00، ومن هنا نرفض الفرض الصفري الذي يتضمن عدم وجود أثر بين المتغيرين، ونقبل الفرض البديل الذي ينص على: وجود أثر لجودة عرض وتنفيذ المعاملات المالية لنظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر على آليات الرقابة المالية حسب رأي عينة الدراسة .

أما بالنسبة لمعامل التحديد فنجد أنه قد بلغت قيمة 0.247، ما يبين أن التغيرات التي تحدث في آليات الرقابة يوجد منها ما نسبته 24.7% سببها جودة عرض وتنفيذ المعاملات المالية لنظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر ما يؤكد على الأثر الضعيف للمتغير، وهذا بسبب محدودية البيانات المالية المتحصل عليها التي تفتقد للخصائص النوعية ولا تلي احتياجات أجهزة الرقابة المالية منها.

ويتم تأكيد ذلك من خلال عرض معاملات الانحدار الخطي التي جاءت معنوية وكذا قيمة اختبار

ستودنت وهو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-38): نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين

| مستوى<br>الدلالة t | الاختبار T | Beta   | الخطأ<br>المعياري | B<br>معامل الانحدار | النموذج  |
|--------------------|------------|--------|-------------------|---------------------|--|
| 0,0000             | 13,102     | /      | 0,1130            | 1,475               | الثابت   |
| 0,0000             | 9,191      | 0,4970 | 0,0450            | 0,4100              | جودة عرض وتنفيذ المعاملات<br>المالية لنظام المحاسبة العمومية |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

ويبين الجدول أعلاه نموذج الانحدار الخطي الذي يربط بين المتغيرين كما يلي:

$$\text{آلية الرقابة المالية} = 0.410 + 1.475 \times \text{جودة عرض وتنفيذ المعاملات المالية لنظام المحاسبة}$$

بمعنى أنه كلما تغير جودة عرض وتنفيذ المعاملات المالية لنظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر بوحدة واحدة أدى لتغير آلية الرقابة المالية بـ 0.410، أما باقي التغيرات التي تؤثر في آلية الرقابة المالية تفسرها عوامل أخرى قدرت بـ 1.475، ولعل من أهمها كيفية إعداد القوائم المالية والحساب الختامي للدولة الذي يتم إعداده بالاعتماد على الجداول الإحصائية خارج المحاسبة.

رابعا: الفرضية الرئيسية الثالثة تنص الفرضية على ما يلي:

أثر نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر على آليات الرقابة المالية حسب رأي عينة الدراسة

بهدف اختبار هذه الفرضية نعرض الجدول التالي:

الجدول رقم (03-39): تحليل التباين

| مستوى الدلالة | اختبار F | متوسط المربعات            | درجات الحرية | مجموع<br>المربعات | النموذج        |
|---------------|----------|---------------------------|--------------|-------------------|----------------|
| 0,0000        | 136,587  | 18,310                    | 1            | 18,310            | تباين الانحدار |
| /             | /        | 0,1340                    | 258          | 34,585            | تباين البواقي  |
| /             | /        | /                         | 259          | 52,895            | التباين الكلي  |
| <b>0,344</b>  |          | معامل التحديد<br>المعياري | <b>0,346</b> |                   | معامل التحديد  |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

## الفصل الثالث \_\_\_\_\_ الدراسة الميدانية

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة اختبار فيشر لدراسة أثر بعد نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر على آليات الرقابة المالية قد بلغت 136.587، حيث نلاحظ أنها ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 نتيجة لبلوغ مستوى دلالتها 0.00، ومن هنا نرفض الفرض الصفري الذي يتضمن عدم وجود أثر بين المتغيرين، ونقبل الفرض البديل الذي ينص على وجود أثر لنظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر على آليات الرقابة المالية.

أما بالنسبة لمعامل التحديد فنجد أنه قد بلغت قيمة 0.346، ما يبين أن التغيرات التي تحدث في آليات الرقابة يوجد منها ما نسبته 34.6% سببها نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر ما يؤكد على الأثر الضعيف للمتغير، ولعل من أهم آثار نظام المحاسبة العمومية على أداء وعمل آليات الرقابة المالية نجد جودة عرض وتنفيذ المعاملات المالية بنسبة 24.7%، ولمرونة النظام المحاسبي نسبة 21.4%، وما نسبته 8.2% يرجع إلى الاستفادة من طبيعة الوثائق المحاسبية التي يوفرها النظام وهذا حسب آراء عينة الدراسة. ويتم تأكيد ذلك من خلال عرض معاملات الانحدار الخطي التي جاءت معنوية وكذا قيمة اختبار ستودنت، وهو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (03-40): نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين

| مستوى الدلالة<br>t | الاختبار<br>T | Beta  | الخطأ<br>المعياري | B<br>معامل الانحدار | النموذج                                      |
|--------------------|---------------|-------|-------------------|---------------------|--|
| 0,0000             | 5,675         | /     | 0,144             | 0,819               | الثابت                                       |
| 0,0000             | 11,687        | 0,588 | 0,055             | 0,647               | نظام المحاسبة العمومية<br>المعتمد في الجزائر |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه نموذج الانحدار الخطي الذي يربط بين المتغيرين كما يلي:

$$\text{آلية الرقابة المالية} = 0.647 + 0.819 \times \text{نظام المحاسبة العمومية المعتمد}$$

بمعنى أنه كلما تغير نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر بوحدة واحدة أدى لتغير آلية الرقابة المالية بـ 0.647، أما باقي التغيرات التي تؤثر في أداء آليات الرقابة المالية المعتمدة في الجزائر تفسرها عوامل أخرى قدرت بـ 0.819 ولعل أهمها طبيعة نظام الميزانية العامة الدولة الذي يعتمد على المنهج التقليدي القائم على منطق الوسائل مع ازدواجية الميزانية (ميزانية التسيير وميزانية التجهيز) وتأخر التطبيق الفعلي لها نظرا لإجراءات صدور المراسيم التنظيمية المتعلقة بتوزيع الاعتمادات المالية التي يقرها قانون المالية للسنة.

الفرع الرابع: اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة وفروعها

سنبداً أولاً بالفرضيات الفرعية ثم الرئيسية

أولاً: الفرضية الفرعية الأولى: محتوى الفرضية كما يلي:

يواجه التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية وإصلاح الرقابة المالية في الجزائر تحديات تنظيمية حسب رأي عينة الدراسة.

بهدف اختبار هذه الفرضية نعرض الجدول التالي:

الجدول رقم (03-41): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الأولى

| البيان          | الوسط الحسابي | الاختبار T | مستوى الدلالة | درجة الحرية | الوسط الفرضي |
|-----------------|---------------|------------|---------------|-------------|--------------|
| القيم الإحصائية | 3.91          | 27.941     | 0.000         | 259         | 3            |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه قيمة اختبار ستودنت البالغة قيمة 27.941، حيث حققت مستوى دلالة قدر بـ 0.00 وهو ما يؤكد على الدلالة الإحصائية للاختبار عند مقارنته بمستوى الدلالة المعتمد ألا وهو 0.05، وهذا ما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة التي تنص على أي أن متوسط الإجابات يختلف عن المتوسط الفرضي وهذا ما يتأكد من قيمة الوسط الحسابي البالغة 3.91، والواقع في مجال الوزن النسبي الموافقة، ما يجعلنا نستنتج أنه هنا اتفاق على وجود تحديات تنظيمية ولا بد من توفير متطلباتها لتطبيق سليم لمعايير المحاسبة العمومية وإصلاح الرقابة المالية في الجزائر حسب رأي عينة الدراسة، وهذا ما يؤكد ضرورة تطبيق أساس الاستحقاق إذ يعتبر تحدي رئيسي في عملية الإصلاح مع الأخذ في الاعتبار التحكم في الجانب الزمني الذي يعتبر عائق كبير في مجال التحول للإطار الجديد.

ثانياً: الفرضية الفرعية الثانية: تنص الفرضية على ما يلي:

يواجه التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية وإصلاح الرقابة المالية في الجزائر تحديات تقنية حسب رأي عينة الدراسة

بهدف اختبار هذه الفرضية نعرض الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-42): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الثانية

| البيان          | الوسط الحسابي | الاختبار T | مستوى الدلالة | درجة الحرية | الوسط الفرضي |
|-----------------|---------------|------------|---------------|-------------|--------------|
| القيم الإحصائية | 4.21          | 34.916     | 0.000         | 259         | 3            |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

## الفصل الثالث \_\_\_\_\_ الدراسة الميدانية

يبين الجدول السابق قيمة اختبار ستودنت البالغة قيمة 34.916، قد حققت مستوى دلالة قدر بـ 0.000 وهو ما يؤكد على الدلالة الإحصائية للاختبار عند مقارنته بمستوى الدلالة المعتمد ألا وهو 0.05، وهذا ما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة ألا وهي متوسط الإجابات يختلف عن المتوسط الفرضي وهذا ما يتأكد من قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.21 والواقع في مجال درجة الموافقة بدرجة عالية، ما يجعلنا نستنتج حسب رأي عينة الدراسة بأن هناك اتفاق بقوة على وجود تحديات تقنية لا بد من توفير متطلباتها لتطبيق سليم لمعايير المحاسبة العمومية (معايير IPSAS) وإصلاح الرقابة المالية في الجزائر، ما يؤكد ضرورة مواجهة التحديات التقنية والتي تعتبر حجر أساس أي إصلاح وذلك بالإسراع في تحيين النصوص التقنية باستشارة جميع الفاعلين وكل من لديه علاقة بذلك.

ثالثا: الفرضية الفرعية الثالثة: تنص الفرضية على ما يلي:

يواجه التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية وإصلاح الرقابة المالية في الجزائر تحديات تدريبية حسب رأي عينة الدراسة

بهدف اختبار هذه الفرضية نعرض الجدول التالي:

الجدول رقم (03-43): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الثالثة

| البيان          | الوسط الحسابي | الاختبار T | مستوى الدلالة | درجة الحرية | الوسط الفرضي |
|-----------------|---------------|------------|---------------|-------------|--------------|
| القيم الإحصائية | 4.39          | 41.094     | 0.000         | 259         | 3            |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه قيمة اختبار ستودنت البالغة قيمة 41.094، قد حققت مستوى دلالة قدر بـ 0.000 وهو ما يؤكد على الدلالة الإحصائية للاختبار عند مقارنته بمستوى الدلالة المعتمد ألا وهو 0.05، وهذا ما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة ألا وهي متوسط الإجابات يختلف عن المتوسط الفرضي وهذا ما يتأكد من قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.39 والواقع في مجال درجة الموافقة العالية، ما يجعلنا نستنتج حسب رأي عينة الدراسة بأن هناك اتفاق بقوة على وجود تحديات تدريبية لا بد من توفير متطلباتها لتطبيق سليم لمعايير المحاسبة العمومية وإصلاح الرقابة المالية في الجزائر، وهذا ما يؤكد على أهمية التكوين المستمر وتدريب من له علاقة بالإصلاحات على جميع المستويات وفقا لما تنص عليه الأحكام الجديدة وهذا قبل دخول الحيز الزمني لعملية الإصلاحات.

رابعاً: الفرضية الرئيسية الرابعة: تنص الفرضية على ما يلي:

يواجه التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية و إصلاح الرقابة المالية في الجزائر تحديات تنظيمية

تقنية وتدريبية حسب رأي عينة الدراسة

بهدف اختبار هذه الفرضية نعرض الجدول التالي:

الجدول رقم (03-44): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الرئيسية الرابعة

| البيان          | الوسط الحسابي | الاختبار T | مستوى الدلالة | درجة الحرية | الوسط الفرضي |
|-----------------|---------------|------------|---------------|-------------|--------------|
| القيم الإحصائية | 4.17          | 42.579     | 0.000         | 259         | 3            |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه قيمة اختبار ستودنت البالغة قيمة 42.579، قد حققت مستوى دلالة قدر بـ 0.000 وهو ما يؤكد على الدلالة الإحصائية للاختبار عند مقارنته بمستوى الدلالة المعتمد ألا وهو 0.05، وهذا ما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة ألا وهي متوسط الإجابات يختلف عن المتوسط الفرضي وهذا ما يتأكد من قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.17 والواقع في مجال درجة الموافقة، ما يجعلنا نستنتج حسب رأي عينة الدراسة هنا اتفاق على وجود تحديات تنظيمية وتقنية وتدريبية لا بد من توفير متطلباتها لتطبيق سليم لمعايير المحاسبة العمومية وإصلاح الرقابة المالية في الجزائر، وهذا ما تم ملاحظته من خلال الفرضيات الفرعية، حيث تعتبر المتطلبات المذكورة ذات أهمية قبل الشروع الفعلي في عملية الإصلاح مع ضرورة الاستفادة من تجارب بعض الدول تجنباً للوقوع في بعض المشاكل التقنية أثناء عملية التطبيق الفعلي لمختلف مشاريع عصنة النظام المالي العمومي.

الفرع الخامس: اختبار الفرضية الرئيسية الخامسة وفروعها

أولاً: الفرضية الرئيسية الخامسة تنص الفرضية على ما يلي:

نتوقع مساهمة لتطبيق مشروع عصنة المحاسبة العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية في أداء آليات

الرقابة المالية حسب رأي عينة الدراسة .

بهدف اختبار هذه الفرضية نعرض الجدول التالي:

الجدول رقم (03-45): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الرئيسية الخامسة

| البيان          | الوسط الحسابي | الاختبار T | مستوى الدلالة | درجة الحرية | الوسط الفرضي |
|-----------------|---------------|------------|---------------|-------------|--------------|
| القيم الإحصائية | 4.02          | 30.962     | 0.000         | 259         | 3            |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

## الفصل الثالث \_\_\_\_\_ الدراسة الميدانية

يبين الجدول السابق قيمة اختبار ستودنت البالغة قيمة 30.962، قد حققت مستوى دلالة قدر بـ 0.000 وهو ما يؤكد على الدلالة الإحصائية للاختبار عند مقارنته بمستوى الدلالة المعتمد ألا وهو 0.05، وهذا ما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة ألا وهي متوسط الإجابات يختلف عن المتوسط الفرضي وهذا ما يتأكد من قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.02 والواقع في مجال درجة الموافقة، ما يجعلنا نستنتج حسب رأي عينة الدراسة أن هناك موافقة على توقع مساهمة لتطبيق مشروع عصرنه المحاسبة العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية في أداء آليات الرقابة، وهذا ما يؤكد القابلية للتغيير لدى الفئة المستوجبة.

ثانيا: الفرضية الفرعية للفرضية الرئيسية الخامسة تنص الفرضية الفرعية على ما يلي:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مساهمة تطبيق مشروع عصرنه المحاسبة العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية في أداء آليات الرقابة المالية تعزى لمتغير الوظيفة حسب رأي عينة الدراسة.

للتأكد من صحة هذه الفرضية نعرض الجدول التالي:

الجدول رقم (03-46): اختبار الفرضية الفرعية للفرضية الرئيسية الخامسة

| مصدر التباين  | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات | اختبار F | مستوى الدلالة |
|---------------|----------------|--------------|----------------|----------|---------------|
| بين المجموعات | 3,269          | 4            | 0,817          | 3,009    | 0,019         |
| داخل المجموعة | 69,263         | 255          | 0,272          | /        | /             |
| الكلية        | 72,532         | 259          | /              | /        | /             |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أن اختبار فيشر لدراسة الفروقات قد بلغ قيمة 3.009، حيث أنه دال إحصائياً بالنظر إلى مستوى الدلالة البالغ قيمة 0.019 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، ما يجعلنا نرفض الفرض الصفرية الذي ينص على عدم وجود فروقات، وقبول البديل الذي ينص على ما يلي:

توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 في مساهمة تطبيق مشروع عصرنه المحاسبة العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية في أداء آليات الرقابة المالية تعزى لمتغير الوظيفة حسب رأي عينة الدراسة.

ولتحديد مصدر الاختلاف نعرض الجدول الآتي:

الجدول رقم (03-47): تحديد مصدر الاختلاف

| مستوى الدلالة | الخطأ المعياري | الفروقات في المتوسطات (I-J) | نوع الوظيفة (J)                | نوع الوظيفة (I)                |
|---------------|----------------|-----------------------------|--------------------------------|--------------------------------|
| 0,519         | ,094           | -0,061                      | إطار المراقبة المالية          | أستاذ جامعي                    |
| 0,292         | 0,098          | 0,104                       | إطارات مصالح المحاسبة العمومية |                                |
| 0,030         | 0,112          | -0,245*                     | إطارات المفتشية العامة للمالية |                                |
| 0,460         | 0,108          | 0,080                       | إطارات مجلس المحاسبة           |                                |
| 0,519         | 0,094          | 0,061                       | أستاذ جامعي                    | إطارات المراقبة المالية        |
| 0,075         | 0,092          | 0,165                       | إطارات مصالح المحاسبة العمومية |                                |
| 0,086         | 0,107          | -0,184                      | إطارات المفتشية العامة للمالية |                                |
| 0,170         | 0,102          | 0,141                       | إطارات مجلس المحاسبة           |                                |
| 0,292         | 0,098          | -0,104                      | أستاذ جامعي                    | إطارات مصالح المحاسبة          |
| 0,075         | 0,092          | -0,165                      | إطارات المراقبة المالية        |                                |
| 0,002         | 0,110          | -0,349*                     | إطارات المفتشية العامة للمالية |                                |
| 0,824         | 0,106          | -0,024                      | إطارات مجلس المحاسبة           |                                |
| 0,030         | 0,112          | 0,245*                      | أستاذ جامعي                    | إطارات المفتشية العامة للمالية |
| 0,086         | 0,107          | 0,184                       | إطارات المراقبة المالية        |                                |
| 0,002         | 0,110          | 0,349*                      | إطارات مصالح المحاسبة العمومية |                                |
| 0,007         | 0,119          | 0,325*                      | إطارات مجلس المحاسبة           |                                |
| 0,460         | 0,108          | -0,080                      | أستاذ جامعي                    | إطارات مجلس المحاسبة           |
| 0,170         | 0,102          | -0,141                      | إطارات المراقبة المالية        |                                |
| 0,824         | 0,106          | 0,024                       | إطارات مصالح المحاسبة العمومية |                                |
| 0,007         | 0,119          | -0,325*                     | إطارات المفتشية العامة للمالية |                                |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول السابق أنه يوجد اختلاف بين الوظائف التي بلغت مستوى دلالتها قيمة أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة 0.05، وهذا تحقق ما بين الأستاذ الجامعي وإطارات المفتشية العامة للمالية حيث بلغت مستوى الدلالة بينهما 0.03، كما يوجد اختلاف بين إطارات مصالح المحاسبة العمومية وإطارات المفتشية العامة للمالية حيث بلغت مستوى الدلالة بينهما 0.002، وكذا بين إطارات مجلس المحاسبة وإطارات المفتشية العامة للمالية هذا بالنظر إلى مستوى دلالتها البالغ قيمة 0.007، إذن يمكن ملاحظة أن إطارات المفتشية العامة للمالية تختلف في رأيها على مختلف الفقرات حول مساهمة تطبيق مشروع عصرنه المحاسبة العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية في أداء آليات الرقابة المالية مع كل من الأستاذ الجامعي وإطارات مصالح المحاسبة العمومية وإطارات مجلس المحاسبة في الرأي، ما يفسر بأن طبيعة الوظيفة والمهام الرقابية للمفتشية العامة للمالية تختلف في مضمونها عن المهام الرقابية لمجلس المحاسبة رغم أوجه التقارب في الشكل بينهم بينما تختلف كلياً عن الرقابة القبليّة والآنية التي يقوم بها المراقب المالي والمحاسب العمومي على التوالي، بينما بالنسبة للأكاديميين أساتذة الجامعة المهتمين بالمالية العمومية بصفة عامة، فإجاباتهم تقترب من وجهة نظر المراقبين الماليين والمحاسبين العموميين نظراً لكون العديد من الأكاديميين الذين تم استقصاء آرائهم كانوا إطارات سابقة في الخزينة العمومية أو في مصلحة الرقابة المالية.

خلاصة الفصل:

يهدف هذا الفصل إلى إسقاط الدراسة النظرية على الجانب الميداني، حيث قمنا بدراسة آراء عينة من الأكاديميين أساتذة الجامعة المهتمين بميدان المالية العمومية، وكذلك الموظفين إطارات الرقابة المالية سواء كانوا مراقبين ماليين ومحاسبين عموميين وكذلك قضاة ومدققي مجلس المحاسبة ومفتشي وإطارات المفتشية العامة للمالية ذلك لمعرفة أثر التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS من خلال مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية، حيث تضمن الاستبيان أربعة محاور من خلال 45 سؤال مقسمة إلى أبعاد وذلك بتطبيق مقياس ليكارت الخماسي.

في ضوء التحليلات للجانب التطبيقي للدراسة التي أجريت، تم التوصل إلى النتائج التالية:

✓ أظهرت مقاييس الاختبارات المتبعة وجود مؤشرات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة على وجود فعالية محددة لآليات الرقابة المالية في الجزائر.

✓ أظهرت مقاييس الاختبارات المتبعة وجود مؤشرات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة على أن نظام المحاسبة العمومية الحالي بحاجة إلى تطوير ومواكبة للتطورات العالمية.

✓ أظهرت مقاييس الاختبارات المتبعة وجود مؤشرات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة على أنه توجد متطلبات ضرورية لا بد من توفرها لتطبيق جيد وفعال لمشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية وكذلك القانون العضوي لقوانين المالية.

✓ أظهرت مقاييس الاختبارات المتبعة وجود مؤشرات معنوية بين آراء فئات عينة الدراسة على أن مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية يساهم في تطوير وتفعيل أداء آليات الرقابة المالية مع وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية تعزى لمتغير الوظيفة حسب آراء عينة الدراسة.

الخاتمة العامة

## 1- الخلاصة:

عالجنا في هذه الدراسة التساؤل الرئيسي: "ما هي الآثار المنتظرة والانعكاسات المحتملة جراء تطبيق مشروع عصرنة النظام المحاسبي العمومي على أداء آليات الرقابة المالية في الجزائر؟"، وهذا بتحديد كفاءة وفعالية مختلف الآليات الرقابية على المال العام المعتمدة في الجزائر، من خلال تشخيص واقعها وتحديد طبيعة أدائها في ظل النظم المحاسبية والميزانية التي تعمل وفقها حاليا، واستشراف الانعكاسات المحتملة لتطبيق مشاريع عصرنة نظام المحاسبة العمومية، ومن خلاله عصرنة نظام الموازنة العامة للدولة على شفافية تسيير الأموال العمومية، وأثر ذلك على عمل وأداء مختلف الأجهزة الرقابية.

لهذا جاءت هذه الدراسة في جانبين جانب نظري وجانب تطبيقي، ففي الجانب النظري الذي تضمن فصلين ففي الفصل الأول الذي عالج التأصيل النظري للموضوع تم تحليل مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية وتحديد التحديات التي تواجه تطبيقه، كونه يعتبر إطار لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والتي تعطي صورة واضحة حول كيفية استخدام المال العام كما أنها تعطي أكثر شفافية للموازنة العامة للدولة وتعتبر تعبيرا ماليا صادقا من خلال القوائم المالية بظهور أصول الدولة والحقوق المثبتة لها ضمن أحد بنودها، ودراسة الأسس المتعلقة بالرقابة المالية بصفة عامة وتحديد آليات الرقابة المالية المطبقة في الجزائر بدراسة مختلف آليات الرقابة الإدارية والرقابة القضائية لمجلس المحاسبة، بالإضافة إلى الرقابة السياسية من طرف المجالس الشعبية المنتخبة، كما قمنا بتحديد التحديات التي تواجه الجزائر في تطبيق نظام الميزانية العامة للدولة الجديد وتحديد آفاق الرقابة المالية التي يستلزم عليها تكييف عملها وفق ما تضمنه القانون العضوي لقوانين المالية المنتظر تطبيقه سنة 2023، والذي يعتبر تغير جذري لنظام تسيير المالية العمومية من خلال تبني نظام الميزانية القائمة على مبدأ التسيير حسب النتائج انطلاقا من أهداف محددة وواضحة، والذي يستلزم تطبيقه تبني أساس الاستحقاق وفق معايير IPSAS، أما الفصل الثاني تطرقنا فيه للدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع من جوانب مختلفة وفي بيئات تتشابه وتشارك مع البيئة الجزائرية في العديد من العوامل وبلغات مختلفة، فتم استعراضها متسلسلة زمنيا من الأقدم إلى الأحدث مع التركيز على حديثها، كما قمنا بمناقشة واستخراج أهم النقاط والجوانب التي عالجتها كل مجموعة من الدراسات في بيئات مختلفة ومن منظور إسلامي وقانوني واقتصادي، كما قام الباحث بتوضيح ما تتميز به الدراسة الحالية بتحديد الاختلافات بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية والإسهامات المتوقعة منها، أما الجانب التطبيقي فتناوله الفصل الثالث الذي اعتمدنا فيه على أداة الاستبيان لمعرفة آراء الأكاديميين والمهنيين الذي اعتمدنا فيه على بعض أصحاب الدراسات السابقة في تحكيمة، مع استعمال مجموعة من الأدوات الإحصائية لتحليل النتائج وإثبات صحة أو نفي فرضيات الدراسة.

2- عرض نتائج الدراسة:

من خلال ما جاء في الدراسة النظرية والتطبيقية توصلنا إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي:

• النتائج النظرية: تم استخلاص ما يلي:

- ✓ يواجه النظام المحاسبي العمومي الحالي العديد من النقائص والغموض في تسيير العمليات المالية للدولة، ولا يوفر معلومات كافية لاستخدامها في قياس الأداء.
- ✓ تسعى الدولة الجزائرية إلى إضفاء شفافية في تسيير الأموال العمومية وإدارتها، وذلك بإجراء إصلاحات عميقة على النظام المالي العمومي من جميع جوانبه الضريبية والميزانية والمحاسبية والرقابية.
- ✓ يهدف مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية لإرساء إطار محاسبي معاصر يتكيف مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ويشكل وسيلة لتطبيق اتجاهات رقابية حديثة.
- ✓ يمكن مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية من توفير معلومات مالية ذات شفافية وقابلة للمقارنة تساهم في اتخاذ القرارات وحسن استغلال الموارد المالية للدولة وترشيدها.
- ✓ يشكل القانون العضوي لقوانين المالية قاعدة قانونية وتنظيمية بفضل فلسفته الجديدة في إعداد وتنفيذ ورقابة الميزانية العامة للدولة القائمة وفق النتائج، مما يلزم تطبيقه الإسراع في تبني مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية.
- ✓ تعد فعالية الرقابة المالية وسيلة لمجابهة التنامي المفرط للفساد المالي والإداري في الجزائر.
- ✓ تتعد الآليات الرقابية المالية في الجزائر من رقابة قبلية وبعديّة داخلية وخارجية تتشارك في هدف الالتزام بالقوانين واحترام الإجراءات التنظيمية دون أن تمتد إلى رقابة على الأداء.
- ✓ يمثل مجلس المحاسبة أعلى جهاز رقابي مستقل في الدولة بفضل الصلاحيات القضائية التي منحت له.
- ✓ تتشابه رقابة مجلس المحاسبة مع رقابة المفتشية العامة للمالية في غياب أي تنسيق بينهما.
- ✓ تتداخل مهام المحاسب العمومي الرقابية مع مهام المراقب المالي ورقابتهم رقابة مشروعية لا رقابة ملاءمة.
- ✓ للرقابة البرلمانية ورقابة المجالس المحلية أهمية في حماية المال العام إلا أنها لا ترتقي للمستوى المطلوب.
- ✓ تواجه آليات الرقابة المالية العديد من المشاكل التنظيمية والمادية والبشرية التي تحد من فعاليتها.
- النتائج الميدانية: والتي تم استخلاصها من الفصل الثالث بعد استخدام أداة الاستبيان لاستقصاء آراء الأكاديميين المهتمين بميدان المالية العمومية والمهنيين من إطارات مصالح المحاسبة العمومية والرقابة المالية وقضاة ومدققي مجلس المحاسبة وإطارات المفتشية العامة للمالية فتم التوصل إلى النتائج التالية:
- ✓ نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر لا يتميز بالمرونة في العرض والاستخدام.

✓ نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر يوفر بصورة نسبية الوثائق والمستندات المحاسبية الضرورية لإعداد القوائم والتقارير المالية.

✓ نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر لا يتميز بالجودة في عرض وتنفيذ المعاملات المالية للدولة.

✓ لا تتوفر آليات الرقابة المالية في الجزائر على كل الوسائل المادية والبشرية الضرورية لأداء عملها بأكمل وجه.

✓ لا يستفاد من نظم المعلومات والتقارير الخاصة التي تعدها أجهزة الرقابة المالية في الجزائر بصورة واسعة.

✓ آليات الرقابة المالية في الجزائر تحقق نسبيا الأهداف والنتائج المرجوة منها حسب رأي عينة الدراسة.

✓ من أهم آثار نظام المحاسبة العمومية على أداء وعمل آليات الرقابة المالية نجد جودة عرض وتنفيذ المعاملات

المالية بنسبة 24.7%، ولمرونة النظام المحاسبي نسبة 21.4%، وما نسبته 8.2% يرجع إلى الاستفادة من طبيعة

الوثائق المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي العمومي.

✓ وجود تحديات تنظيمية وتقنية وتدريبية لا بد من توفير متطلباتها لتطبيق سليم لمعايير المحاسبة العمومية وإصلاح

آليات الرقابة المالية في الجزائر.

✓ هناك موافقة على توقع مساهمة لتطبيق مشروع عصرنة المحاسبة العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية في

أداء آليات الرقابة المالية.

✓ توجد فروقات تعزى لمتغير الوظيفة حسب رأي عينة الدراسة في مساهمة تطبيق مشروع عصرنة المحاسبة

العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية في أداء آليات الرقابة المالية.

### 3- توصيات الدراسة:

بناء على ما توصلنا إليه من نتائج نظرية وتطبيقية، فإننا نقترح بعض التوصيات الآتية:

✓ الإسراع في إصدار النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بتطبيق القانون العضوي لقوانين المالية ومن أهمها

قانون المحاسبة العمومية الجديد الذي سيتضمن مشروع العصرنة.

✓ تدعيم أجهزة الرقابة المالية وتكريس استقلالية أكبر لها لضمان نجاعة عمليات الرقابة والتدقيق التي تقوم بها.

✓ نشر تقارير مختلف الأجهزة الرقابية وإرساء آليات فعالة لمتابعة التوصيات التي تقترحها.

✓ ضرورة التنسيق وتبادل المعارف والخبرات بين مختلف الأجهزة الرقابية وهذا بتنظيم أيام دراسية وبرلمانية، وذلك

لمناقشة المسائل المشتركة وجعلها وسيلة إعلامية لتطبيق سليم للإصلاحات.

✓ القيام بعمليات تدقيق وتفتيش مشتركة بين مختلف الأجهزة بإشراك المفتشيات العامة للوزارات وهيئات

مكافحة الفساد.

- ✓ تدعيم الدور الرقابي للمفتشيات العامة للوزارات والولايات وإعادة بعث المفتشية العامة لدى الوزير الأول وجعل مهمتها الأساسية الجانب المالي بالدرجة الأولى.
- ✓ تفعيل الرقابة على الصفقات العمومية من خلال البوابة الوطنية للصفقات العمومية وتطويرها لتشمل جميع المعطيات لتكون وسيلة وحيدة لإبرام الصفقات العمومية مما يحقق شفافية في الوصول للطلبات من ناحية ويقلل من الإجراءات الإدارية من ناحية أخرى.
- ✓ تعزيز دور المجالس المنتخبة الوطنية والمحلية في مجال المالية العمومية بإعادة النظر في تشكيلة لجان المالية والميزانية وإدراج مناقشة تقارير أجهزة الرقابة المالية في الجلسات العامة للمجالس.
- ✓ الاستفادة من تجارب وخبرات دول مماثلة لها تجربة في تطبيق المعايير الدولية وتفعيل الرقابة من قبل النظراء والاستفادة من المبادرات الدولية لقياس أداء الميزانية كمؤشر الموازنة المفتوحة، ومؤشرات برنامج الإنفاق العام والمساءلة المالية.
- ✓ الأخذ بالاعتبار التوصيات المقترحة من طرف المنظمات الدولية والإقليمية المختصة بمجالات الرقابة المالية وتعزيز اتفاقيات التعاون بين هيئات الرقابة ونظرائهم في الدول التي تتشابه وتتشارك معها في البيئة المحاسبية.
- ✓ العمل على تطوير عمل آليات الرقابة لتصبح تتم بطريقة إلكترونية تفادي لطرق الرقابة عن طريق الوثائق.
- ✓ تعزيز الإمكانيات البشرية والمادية للأجهزة الرقابية لمواجهة تحديات تطبيق مشاريع الإصلاح.
- ✓ تكوين ورسكلة العنصر البشري، من خلال القيام بدورات تكوينية وتشجيعهم على الحصول على الشهادات المهنية العالمية في مجال التدقيق والمحاسبة ومن أهمها شهادة المدقق الداخلي المعتمد (CIA).
- ✓ إعادة النظر في شروط الالتحاق بالمدارس العليا المتخصصة التابعة لوزارة المالية، والاهتمام بمجال المالية العمومية في مخرجات التعليم العالي والاستفادة من إجراء البحوث والدراسات الأكاديمية واستغلال نتائجها.

#### 4- آفاق الدراسة

- استنادا إلى النتائج التي تم التوصل إليها والتوصيات المقترحة، يمكننا اقتراح بعض المواضيع لتكون دراسات مستقبلية نذكر منها:
- ✓ مساهمة تكنولوجيا الإعلام والاتصال في تطوير أداء الرقابة المالية دراسة حالة الجزائر.
  - ✓ آفاق عصرنه نظام المحاسبة العمومية على المستوى المحلي.
  - ✓ تطبيق الرقابة على الموازنة حسب النتائج - تجارب عالمية-.

## قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: القرآن الكريم

ثانياً: الكتب

1. إبراهيم بن داود، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2010.
2. إبراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي، اليمن، 2013.
3. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبوغزالة، عمان، الأردن، 2012.
4. أحمد التيجاني بلعروسي، قانون المحاسبة العمومية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2016.
5. أحمد بلودنين، مجلس المحاسبة في الدستور الجزائري بين السلطة والحرية، دار هومة، الجزائر، 2016.
6. أحمد صلاح عطية، أصول المراجعة الحكومية وتطبيقاتها بالمنطقة العربية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
7. أحمد مصطفى صبيح، الرقابة المالية والإدارية ودورها في الحد من الفساد الإداري، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2016.
8. بشير يلس شاوش، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017.
9. حسام أبو علي، المحاسبة الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دار أجدد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
10. خلف عبد الله الوردات، سهيل بسيم الدباس، المحاسبة الحكومية وإعداد موازنة البرامج والأداء، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
11. رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2016.
12. سمير سهيل دنون، الرقابة المالية، المؤسسة الحديثة للكتاب، الطبعة الأولى، لبنان، 2016.
13. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، مصر، 2008.
14. الشريف رحماني، أموال البلديات بين الحاضر والمستقبل، شركة الوسط للطباعة، الجزائر، 2017.
15. صادق أحمد علي الفنيش، الرقابة على الإنفاق العام دراسة مقارنة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2018.
16. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2005.

17. عبد الرحمن محمد عبد الرحيم، الرقابة المالية وأجهزتها العليا في دول الوطن العربي، المكتبة العصرية، مصر، 2018.
18. عبد الوهاب عبد القدوس الوشلي، الرقابة العليا على المال العام-دراسة مقارنة-، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2014.
19. العربي بوعمران محمد، المحاسبة العمومية دروس مع أسئلة وتمارين محلولة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2017.
20. علي غني عباس الجنابي، الرقابة على الموازنة العامة دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2015.
21. كودار عبيد محمد صالح، الرقابة السابقة واللاحقة على تنفيذ الموازنة العامة دراسة مقارنة، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2017.
22. مادونا إيزاك نصار، الرقابة المالية على المؤسسات العامة الجامعة اللبنانية نموذجاً، منشورات الجامعة اللبنانية، بيروت، لبنان، 2016.
23. مجيد الكرخي، موازنة الأداء وآليات استخدامها في وضع وتقييم موازنة الدولة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015.
24. محمد ساحل، المالية العامة، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017.
25. محمد سعيد بوسعدية، مدخل إلى دراسة قانون الرقابة الجزائري، دار القصة للنشر، الجزائر، 2014.
26. محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، 2003.
27. محمود عبد الرحمن، نظرية المحاسبة الحكومية، الوسام للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 2018.
28. منصور عسو، قانون الميزانية العامة ورهان الحكامة المالية الجيدة، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، المغرب، 2017.
29. مهدي مأمون الحسين، المحاسبة الحكومية، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
30. الميزوني السعدي، ميزانية الدولة من التشريع إلى التنفيذ والمحاسبة والرقابة، مركز النشر الجامعي، تونس، 2011.
31. ميلود ذبيح، الفعالية الرقابية للبرلمان الجزائري مقارنة تحليلية مقارنة، دار الهدى، الجزائر، 2015.
32. يحيى دينديني، المالية العمومية، دار الخلدونية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2014.
33. يزيد محمد أمين، الرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها في الجزائر(المراقب المالي نموذجاً)، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2015.

34. يوسف الممامي، رقابة القاضي المالي على النفقات العمومية، مجمع الأطرش لنشر وتوزيع الكتاب المختص، تونس، 2019.

ثالثا: الرسائل والأطروحات الجامعية

1. إبراهيم بوخضرة، آليات الرقابة المالية على الإدارة المحلية دراسة مقارنة بين الفقه الإسلامي والقانون الجزائري، مذكرة دكتوراه في العلوم الإسلامية، تخصص شريعة وقانون، كلية العلوم الإسلامية، جامعة الجزائر1، 2017.
2. إبراهيم عبد القدوس أحمد مفضل، المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2008.
3. أحمد حنيش، دور الرقابة على الموازنة في ترشيد الإنفاق العمومي دراسة حالة الجزائر (2000-2014)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2016.
4. آسيا مولاي، رقابة المفتشية العامة للمالية على النفقات العمومية، مذكرة نهاية التكوين تخصص رقابة وتدقيق، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، 2016.
5. آسية قمو، دور ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام دراسة استشرافية حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2018.
6. أمينة هناء جابي، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2019.
7. بلال عوالي، حوكمة الجماعات المحلية كآلية لتفعيل الرقابة المالية القبلية على النفقات العمومية، مذكرة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، 2018.
8. بناصر جبارة، الرقابة المالية وأهميتها الاقتصادية في ظل عصرة النظام المالي العمومي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2017.
9. خالد سكوئي، الأجهزة الرقابية على الميزانية الدور والفعالية، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2018.

10. ريم عقاب الخصاونه، إطار لتقييم رقابة ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية، دكتوراه فلسفة في محاسبة نظم معلومات وتدقيق عام، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2009.
11. زهير شلال، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2014.
12. سعود غصاب محمد الزمانان، دور معايير المحاسبة والمراجعة الحكومية في تطوير التقارير المالية بالتطبيق على دولة الكويت، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2017.
13. سلوى بوسته، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها حالة الجزائر 2005-2015، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية جباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2016.
14. الصادق الأسود، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العمومية دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2011.
15. طارق لباخ، إصلاح الميزانية العامة في المغرب، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية جامعة الرباط، المغرب، 2015.
16. عبد العزيز عزة، قواعد الرقابة المالية العليا وأجهزتها في القانون الوضعي والتشريع الإسلامي - دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في العلوم الإسلامية، تخصص شريعة وقانون، كلية الشريعة والاقتصاد، جامعة العلوم الإسلامية قسنطينة، 2015.
17. عبد القادر فلفول، سبل تفعيل الرقابة على الميزانية العامة من أجل النجاعة الاقتصادية للبرامج التنموية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، 2017.
18. عبد القادر موفق، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر دراسة تحليلية ونقدية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2015.
19. علاء فتحى سليمان محمد، تطوير القياس والإفصاح المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية لتحقيق فعالية الرقابة على الأداء بالقطاع الحكومي، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، 2013.

20. علي مسعودي، أهمية الحوكمة في الميزانية العامة للدولة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2019.
21. فاطمة مفتاح، دور العنصر البشري في تحسين أداء تسيير الميزانية العامة في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2018.
22. فتيحة الجوزي، الاستفادة من الاتجاهات العالمية في مجال الميزانية العامة للدولة في إصلاح النظام الموازي بالجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2014.
23. محمد بن العري، دور التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية بالجزائر في الفترة 2012-2014، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، 2017.
24. محمد سالم محمد أبو يوسف، قياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة - دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر، 2018.
25. مسعود بوخلفي، متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2019.
26. نادية مغني، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2017.
27. نسيمه كموش، رقابة المطابقة ورقابة التقييم على النفقات العمومية بين التوافق والتناقض، مذكرة ماجستير في القانون فرع الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، 2013.
28. نهاد حسين احمد، انعكاس تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على جودة الإبلاغ المالي وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية العراقية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2018.
29. وفاء جدي، رقابة الأجهزة المالية والقضائية على الأموال العمومية في القانون الجزائري، أطروحة دكتوراه تخصص علوم قانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة سيدي بلعباس، 2018.

30. يوسف السعيدى أحمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، 2016.

رابعاً: الدوريات والمجلات

1. أبوبكر الصديق بن يحيى، الأسس اللازمة لتفعيل الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجلفة، المجلد:10، العدد:02، 2017.

2. أحمد سويقات، مجلس المحاسبة كآلية أساسية دستورية للرقابة المالية، مجلة العلوم القانونية والسياسية، جامعة الوادي، العدد:14، 2016.

3. أكرم شتيح وحكيم بوجطو، تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS كآلية لعصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر- عرض التجربة الفرنسية، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، المجلد:13، العدد:01، 2019.

4. إلهام قارة تركي، الرقابة المالية اللاحقة على الصفقات العمومية، المجلة المتوسطة للقانون والاقتصاد، جامعة تلمسان، المجلد:01، العدد:01، 2016.

5. أمينة هناء جابي وحكيم ملياني، 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 الوادي المجلد:10، العدد:02، 2017.

6. إيمان عبدوس وسفيان بن بلقاسم، الاتجاهات الحديثة لأنظمة الميزانية والمحاسبة العمومية كآلية لدعم الإبلاغ المالي الحكومي- دراسة مقارنة، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، المجلد:13، العدد:02، 2019.

7. بترا باريسيك وديجانا فوكوفيتش، الرقابة على الأداء كدالة لزيادة كفاءة السياحة، ترجمة خالد حماد شكر طنطاوي، مجلة الرقابة المالية، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، تونس، العدد:73، 2018.

8. الحبيب ثابتي، عصرنة نظم الميزانية في الجزائر الدعامة الأساسية لإصلاح الإدارة العمومية وترشيد الإنفاق العام، مجلة التنظيم والعمل، جامعة معسكر، المجلد:04، العدد:03، 2015.

9. حكيم براضية، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المساءلة والرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة ورقلة، العدد:10، 2016.

10. خديجة طلاش، دور مجلس المحاسبة في الرقابة على نفقات الصفقات العمومية، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة خنشلة، العدد:07، 2017.
11. زهرة حسن علوي ومحمد عادل محمد الخزري، اعتماد أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي دراسة تطبيقية في كلية العلوم الجامعة المستنصرية، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، العدد:112، 2017.
12. سلامي تومي، مشروع عصنة أنظمة الميزانية.. نحو ترشيد الإنفاق العمومي، مجلة دراسات العدد الاقتصادي جامعة الأغواط، المجلد:03، العدد:01، 2012 .
13. عبد الجليل دبابي ومحفوظ برحماني، هيئات الرقابة على الإدارة المحلية للبلديات، مجلة العلوم القانونية والسياسية، جامعة الوادي، المجلد:10، العدد:03، 2019.
14. عبد الغني حدادي وعبد اللطيف بن زيدي، أهمية الإصلاح المالي في الاقتصاد الجزائري على مالية الدولة قراءة مالية للقانون رقم 15-18، مجلة التكامل الاقتصادي جامعة أدرار، المجلد:07، العدد:02، 2019.
15. عبد المنعم رمضان بنور، إمكانية تطبيق رقابة الأداء من قبل الأجهزة العليا للرقابة، مجلة الرقابة المالية، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، تونس، العدد:44، 2004.
16. عظيم نعيم باجي الجنابي، أساس الاستحقاق المحاسبي ودوره في إعداد وتحديد أولويات الموازنة التخطيطية للحكومات المحلية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، مصر، المجلد:08، العدد:04، 2017.
17. علي مسعودي، أساس المحاسبة العمومية الملائم في ظل توجه الجزائر نحو عصنة نظام الموازنة العامة الرامي إلى الحوكمة، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الوادي، العدد:04، 2018.
18. علي نعيم جاسم، نموذج مقترح لتطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح في جامعة المثنى/ القسم المالي، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، المجلد:16، العدد:03، 2014.
19. عمر التونكتي، مسؤولية الفاعلين في تسيير الميزانية حسب الأهداف، مجلة إدارة، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، المجلد:16، العدد:02، 2006.
20. عيسى براق، أثر المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا (الأنوساي) ومشاكل تطبيقها (تجربة مجلس المحاسبة الجزائري)، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة، العدد:04، 2010.

21. فضيل بن خالدي وحسين بومدين، أهمية تحديث الرقابة على العمليات المالية للموازنة العامة في الجزائر، المجلة الجزائرية للمالية العامة، جامعة تلمسان، المجلد:07، العدد:01، 2017.
22. مالك لعلايية وعبود زرقين، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، جامعة المسيلة، المجلد:09، العدد:15، 2016.
23. مالك لعلايية وعبود زرقين، واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مجلة بحوث، جامعة الجزائر3، المجلد:2، العدد:10، 2016.
24. محمد براو، المسؤولية المالية بوجه عام والمسؤولية عن تدبير الميزانية حسب الأهداف بوجه خاص - تشخيص مقارن، مجلة إدارة، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، المجلد:16، العدد:02، 2006.
25. محمد يونس صائغ وآخرون، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ودورها في الحد من الفساد الإداري، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، العراق، العدد:05، 2016.
26. ميلود عبود والعربي تيقاوي، الآثار المرجوة من الإصلاح المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة أدرار، المجلد:05، العدد:03، 2017.
27. نادية ضريفي وأمال حاج جاب الله، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة الأغواط، العدد:07، 2018.
28. نصيرة زروقي وحكيم بوجطو، أهمية المعايير الدولية للرقابة المالية في الحد من الفساد المالي والإداري (حالة الجزائر)، المجلة العربية للأبحاث والدراسات في العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة الخلفة، المجلد:11 العدد:04، 2019.
29. نوال ضريفي والصادق ضريفي، دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، جامعة المسيلة، المجلد:03، العدد:02، 2018.
30. هشام جنينة، معايير المحاسبة الحكومية الحاضر الغائب في الدول النامية، مجلة الرقابة المالية، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، تونس، العدد:63، 2013.

خامسا: الملتقيات والمؤتمرات

1. أحمد يوسف السعيد، بناصر جبارة، حوكمة نظام المحاسبة العمومية كآلية لتدعيم الاستثمار، الملتقى الوطني العلمي المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، جامعة المدية، 30 نوفمبر 2017.
2. أمال حاج جاب الله، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير: دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014.
3. بلال شيخي، تقييم دور الأجهزة العليا للرقابة في مكافحة الفساد الإداري والمالي في الجزائر، عمل ورشة المنظمة العربية للتنمية الإدارية حول الرقابة المالية والإدارية ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، إسطنبول تركيا يونيو 2015.
4. بوبكر مصطفى وإسماعيل رزقي، حوكمة نظام رقابة الموازنة العامة القائمة على النتائج دراسة حالة الجزائر الملتقى الوطني الثاني حول متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة مع دراسة حالة الجزائر جامعة البويرة، 30-31 أكتوبر 2012.
5. خالد جمال الجعرات، تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014.
6. خضير خبيطي ويونس مونه، نظام المحاسبة العمومي الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014.
7. سامية فقير، دور الشفافية والمساءلة في تفعيل الرقابة المالية على إعداد وتنفيذ الميزانية العامة والحد من الفساد، ورشة عمل المنظمة العربية للتنمية الإدارية الرقابة المالية والإدارية ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، إسطنبول تركيا، يونيو 2015.
8. صالح مصلح، إعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية، مؤتمر مكافحة الفساد للعاملين في الرقابة الداخلية في وزارة التربية والتعليم، ديوان الرقابة المالية والإدارية، رام الله، فلسطين، 18-19 فيفري 2013.

9. عادل نعموش، استراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة 24-25 نوفمبر 2014.
10. عبد الوحيد صرارمة، الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 05-06 مارس 2005.
11. عثمان مودن، القانون التنظيمي للمالية وإصلاح المالية العمومية بالمغرب، اليوم الدراسي حول المالية العمومية في المغرب الاصلاحات والاكراهات، المدرسة العليا للتكنولوجيا بمكناس، المغرب، يوم 10 مارس 2017.
12. عفاف قميتي وعبد الله شكة، تطوير وعصرنة النظام الميزاني كأحد الاتجاهات الحديثة لترشيد الإنفاق الحكومي، الملتقى الدولي الخامس حول: الإنفاق البيئي بين حاجات التنمية المستدامة ومتطلبات الحكم الراشد، جامعة تبسة، 13-14 مارس 2018.
13. محمد دهان ومريم زغاشو، الرقابة المالية كمدخل استراتيجي لترشيد الإنفاق العام، الملتقى الدولي الخامس حول: الإنفاق البيئي بين حاجات التنمية المستدامة ومتطلبات الحكم الراشد، جامعة تبسة، 13-14 مارس 2018.
14. مسعود بوخالفني، تقييم مشاريع تغيير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، الملتقى الوطني حول السياسات الميزانية والحوكمة العمومية في الاقتصاديات النامية، جامعة تلمسان، يوم 18 ديسمبر 2019.
- سادسا: القرارات والقوانين والمراسيم
1. الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 39 لسنة 1995، المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 39 لسنة 2010.
2. القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 53 لسنة 2018.
3. القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 يتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 28 لسنة 1984.
4. القانون رقم 90-21 الموافق 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 35 لسنة 1990.

5. المرسوم الرئاسي 01-140 المؤرخ في 06 يونيو 2001 يتضمن الموافقة على اتفاق القرض رقم 7074 الموقع في 18 أبريل 2001 بواشنطن بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والبنك الدولي للإنشاء والتعمير لتمويل مشروع عصرنة المنظومات الخاصة بالميزانية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 31 لسنة 2001.
6. المرسوم التنفيذي 08-272 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008 المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 50 لسنة 2008.
7. المرسوم التنفيذي 08-273 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008 المتضمن تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 50 لسنة 2008.
8. المرسوم التنفيذي 08-274 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008 المحدد لتنظيم المفتشيات الجهوية التابعة للمفتشية العامة للمالية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 50 لسنة 2008.
9. المرسوم التنفيذي رقم 381-11 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 المتعلق بمصالح المراقبة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 64 لسنة 2011.
10. المرسوم التنفيذي رقم 414-92 المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 60 لسنة 1992 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 374-09 المؤرخ في 14 نوفمبر 2009، الجريدة الرسمية العدد: 67 لسنة 2009.
11. المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 الذي يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 43 لسنة 1991.
12. المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين المحاسبون العموميون واعتمادهم، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 43 لسنة 1991.
13. المرسوم التنفيذي رقم 95-198 المؤرخ في 25 يوليو 1995 الذي يحدد اختصاصات مفتشية مصالح المحاسبة وتنظيمها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 42 لسنة 1995.
14. قرار وزير المالية المؤرخ في 02 ماي 2012 يضبط كيفيات تحديد مهام المراقب المالي المساعد وكذا شروط وكيفيات ممارسة النيابة عن المراقب المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد: 42 لسنة 2013.

#### سابعاً: الإصدارات والمنشورات

1. تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018.
2. الخطة الاستراتيجية للأنتوساي 2017-2022، إصدار خاص للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة.

3. سلسلة الأدلة المشتركة 3، دليل رقابة الأداء لدواوين المحاسبة والرقابة المالية بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي، إصدارات الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربي، 2012.
4. صندوق النقد الدولي، دليل شفافية المالية العامة، 2007.
5. وزارة المالية، وزارة المالية خمسون سنة من الإنجاز، منشورات مديرية الاتصال لوزارة المالية، الجزائر، 2012.

#### ثامنا: المواقع الإلكترونية

1. موقع الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية <https://www.joradp.dz>
2. موقع المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الأنتوساي <https://www.intosai.org>
3. موقع المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الأرابوساي <https://www.arabosai.org>
4. موقع مجلس المحاسبة <https://www.ccomptes.dz>
5. موقع منظومة التصرف في الميزانية حسب الأهداف التونسية <http://www.gbo.tn>
6. موقع وزارة المالية لدولة الإمارات العربية المتحدة: <https://www.mof.gov.ae>
7. موقع وزارة المالية للجمهورية التونسية: <http://www.finances.gov.tn>

#### المصادر باللغات الأجنبية

##### I. Livres

1. Achraf TRABELSI, Application des Normes IPSAS dans les Etablissements Universitaires, Latrach Editions, 1ère édition, Tunis, 2017.
2. Ali BISSAAD, Droit de la comptabilité publique, éditions Houma, Alger 2004.
3. Jean- Francois des robert, Jacque Colibert, Les normes IPSAS et le secteur public, Dunod, Paris, 2008.
4. Samir AIT ISSAD, En quête de performance des contrôles de l'Etat sur les Communes, Quels modèles du Contrôle Financier de l'Etat seraient efficaces aux dépenses publiques des Communes en Algérie?, Sans maison d'édition, 2019.

##### II. Thèses et Mémoires

1. Amina IDRISSE CHOUAHDI, Les conditions d'applications des normes IPSAS au Maroc en comparaison avec la Belgique, THÈSE En cotutelle avec l'Université de Liège BELGIQUE, spécialité Sciences de Gestion, l'Université Ibn Zohr, MAROC, 2019.
2. Brahim BELACEL, Réforme de la comptabilité de l'État en Algérie, Thèse pour le doctorat en droit, Université Paris I, 2018, Français.

3. Mohamed Béchir BEN DHAOUIA, L'application des normes IPSAS en Tunisie: Vers une harmonisation du système comptable du secteur public Tunisien, Méthodologie de mise en œuvre et rôle de l'expert-comptable, Mémoire présenté en vue de l'obtention du diplôme d'Expertise Comptable, Université de Carthage, TUNIS, 2016.
4. Toufik BENIDIR, Le pilotage des finances publiques algériennes vers l'idiologie de la performance: un processus inachevé, Thèse pour le doctorat en droit, Université Jean Moulin Lyon 3, 2013 . Français.
5. Yosra MNIF SELLAMI, Yosra GAFSI, Institutional and economic factors affecting the adoption of international public sector accounting standards, International Journal of Public Administration, Volume42, Issue2,2019, Electronic copy available at: <https://doi.org/10.1080/01900692.2017.1405444>, (Date of view: 17/12/2019).

### III. Articles

1. Abdessami ROUINA, L'adoption des IPSAS en Algérie au vu du «new public management», Etat des lieu, Journal du développement et de l'économie appliquée, Faculté des sciences économiques, commerciales et de gestion, Université de Mohamed Boudiaf Msila, Volume 2, Numéro 5, Mars 2019.
2. Hamidi DAOUDI, La certification des comptes de l'état : le nouveau rôle de l'institution supérieure de contrôle des finances publiques (ISC), Revue IDARA, N° 32, l'école nationale d'administration, Alger, 2006.
3. Korso TLEMSANI, Ibtissem GUENTOUH, Le contrôle des finances publiques entre réalité et ambition de performance, Revue Algerienne De Finances Publiques, Volume 09 (numéro 10), Université Tlemcen, 2019.

### IV. Séminaires

1. Salma DAMAK, Amel CHATTI, " The impact of the political system on the adoption of IPSAS by international public organizations" The 1st Cairo University International Conference on Accounting, Cairo, Egypt, Saturday 12 September 2015.

### V. Rapports

1. Ministère de finance, Nomenclature des comptes du trésor, Direction Général de Trésor, Algérie, 2012.
2. Ministère de finance, Organisation Mission des Services Comptables et Réformes Initiées, conférence de presse, Algérie, 04 février 2013.
3. Ministère des Finances, La stratégie du secteur des finances à l'Horizon 2035, 2017.

الملاحق

## الملحق رقم (01) قائمة محكمي الاستبيان

| الهيئة المستخدمة                                   | الوظيفة   | الإسم واللقب            | الرقم |
|--|---|-------------------------|-------|
| جامعة الشرق الأوسط الأردن                          | أستاذ   | أ.د. خالد جمال الجعارات | 01    |
| وزارة التربية والتعليم العالي<br>دولة فلسطين       | مدير عام الشؤون المالية والإدارية                     | د. أكرم إبراهيم حماد    | 02    |
| ديوان المحاسبة بدولة الكويت                        | مدير إدارة التدريب والعلاقات الدولية                  | د. سعود غصاب الزمانان   | 03    |
| المدرسة الوطنية للضرائب بالقلية                    | أستاذ باحث  | أ.علي بساعد             | 04    |
| جامعة بسكرة  | أستاذ التعليم العالي                                  | أ.د. عبد السميع رويبة   | 05    |
| جامعة الوادي                                       | أستاذ محاضر أ   | د. محمد دينوري سالمي    | 06    |
| جامعة الوادي                                       | أستاذ محاضر أ   | د. زكريا دمدموم         | 07    |
| جامعة بومرداس                                      | أستاذ محاضر أ<br>(إطار سابق بخزينة ولاية بومرداس)     | د. رضا شلال             | 08    |
| جامعة المدية                                       | أستاذ محاضر أ (إطار سابق بخزينة ولاية المدية)         | د. بن ناصر جبارة        | 09    |
| جامعة الوادي                                       | أستاذ محاضر أ   | د. نصر ضو               | 10    |
| جامعة الجزائر3                                     | أستاذ محاضر أ (إطار سابق بمجلس المحاسبة)              | د. نادية مغني           | 11    |
| جامعة قالمة  | أستاذ محاضر أ   | د. نسرين معيلش          | 12    |
| المدرسة العليا للتسيير والاقتصاد<br>الرقمي بالقلية | أستاذ محاضر ب<br>(إطار سابق بالمفتشية العامة للمالية) | د. ابراهيم بلعسل        | 13    |
| جامعة ورقلة  | أستاذ محاضر أ   | د. آسية قمو             | 14    |
| أستاذ مشارك بجامعة الوادي                          | خبير قضائي<br>(المراقب المالي لدى ولاية الوادي سابقا) | أ.عمار حمده             | 15    |
| مجلس المحاسبة الجزائر                              | قاضي بمجلس المحاسبة (مراقب مالي سابق)                 | أ.سمير آيت يسعد         | 16    |



## الملحق رقم (02) الاستبيان باللغة العربية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

### استبيان أطروحة دكتوراه

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد:

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي يهدف إلى جمع المعلومات المتعلقة بالجانب الميداني للدراسة العلمية للحصول على درجة الدكتوراه الطور الثالث تخصص محاسبة وتدقيق للبحث الموسوم بـ: **تقييم آليات الرقابة المالية في الجزائر في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية - دراسة ميدانية**، ونظرا لما تمتعون به من خبرة في الموضوع فإننا نطمح إلى الوقوف على رأيكم الموضوعي في تقييم الفقرات الواردة في هذا الاستبيان بالإجابة عن الأسئلة الواردة بوضع إشارة (X) مقابل الإجابة التي تناسب رأيكم.

ونحيطكم علما بأن كافة المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط، مع العلم بأن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتكم.

وفي الأخير تقبلوا منا فائق الشكر على تعاونكم معنا.

المشرف: الأستاذ الدكتور الأزهر عزه

الطالب: محمد الصالح بلول

الهاتف: 06.65.12.93.15 / 05.61.35.71.01 البريد الإلكتروني: beloul.msalah@gmail.com

#### القسم الأول: بيانات عامة

- 1- العمر: أقل من 30 سنة  ما بين 31 - 40 سنة  ما بين 41 - 50 سنة  ما بين 51 - 60 سنة  أكبر من 61 سنة
- 2- المؤهل العلمي: ليسانس  ماستر  ماجستير  دكتوراه  دراسات عليا  أخرى.....
- 3- التخصص العلمي: علوم اقتصادية  علوم قانونية  علوم مالية  علوم التسيير  أخرى.....
- 4- الوظيفة: أستاذ جامعي  إطارات المراقبة المالية  إطارات مصالح المحاسبة العمومية  إطارات مجلس المحاسبة  إطارات المفتشية العامة للمالية
- 5- الخبرة المهنية: أقل من 05 سنوات  ما بين 6 - 10 سنوات  ما بين 11 - 15 سنة  ما بين 15 - 20 سنة  أكثر من 21 سنة

القسم الثاني: أسئلة الاستبيان

المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر

| الرقم   | العبارات   | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|--|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| <b>البعد الأول: مرونة عرض واستخدام النظام المحاسبي</b>                    |  |            |       |       |           |                |
| 1   | يتضمن نظام المحاسبة العمومية الآليات المناسبة التي تربط بين إعداد وتنفيذ ورقابة الأموال العمومية.  |            |       |       |           |                |
| 2   | يوفر الأساس النقدي المعتمد حاليا بيانات مالية وغير مالية كافية لتحقيق الرقابة الفعالة ويفيد في عملية تقييم الأداء.                                       |            |       |       |           |                |
| 3   | توجد المحاسبة عن الأصول والالتزامات في التقارير المالية الحالية يؤدي إلى ظهور المركز المالي الحقيقي للدولة بطريقة صحيحة .                                |            |       |       |           |                |
| 4   | يتم ربط محاسبة الالتزامات المسوكة من طرف المراقب المالي وبين محاسبة الخزينة من طرف المحاسب العمومي.  |            |       |       |           |                |
| 5   | تتصف التشريعات المنظمة للمحاسبة العمومية بالمرونة وارتباطها الوثيق بالتجربة الفرنسية.  |            |       |       |           |                |
| <b>البعد الثاني: الاستفادة من الوثائق المحاسبية</b>                       |  |            |       |       |           |                |
| 6   | تشكل الدفاتر والمستندات المحاسبية المصدر الرئيسي للمعلومات الفعلية في إعداد القوائم والتقارير المالية الحكومية.  |            |       |       |           |                |
| 7   | الحساب الختامي للدولة يعبر بصورة صادقة وعادلة عن الوضعية المالية للدولة.   |            |       |       |           |                |
| 8   | يمثل الحساب الإداري وحساب التسيير أهم التقارير المالية التي تستند عليها عملية الرقابة المالية.   |            |       |       |           |                |
| <b>البعد الثالث: جودة عرض وتنفيذ المعاملات المالية في النظام المحاسبي</b> |  |            |       |       |           |                |
| 9   | يحقق نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الإفصاح الكافي ويمكننا من مقارنة تقاريره ببعض الدول المماثلة.   |            |       |       |           |                |
| 10  | يعتمد نظام المحاسبة العمومية الحالي على تنفيذ المعاملات المالية وفق الأساس النقدي ويركز على مراقبة وتدقيق تحصيل الإيرادات وصرف النفقات تنفيذا للميزانية. |            |       |       |           |                |
| 11  | يهتم النظام الحالي بجودة المعلومات المالية الحكومية وبشكلية عملية الرقابة فقط.   |            |       |       |           |                |
| 12  | يحقق النظام المحاسبي الحالي متطلبات تطبيق القانون العضوي لقوانين المالية المتضمن تبني الموازنة حسب النتائج.  |            |       |       |           |                |

|  |           |       |       |            |  |       |
|--|-----------|-------|-------|------------|--|-------|
|  |           |       |       |            | يستخدم نظام المحاسبة العمومية الحالي التكنولوجيا الحديثة ويفي بمتطلباتها إلى حد ما.  | 13    |
| <b>المحور الثاني : واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر</b> |           |       |       |            |  |       |
| غير موافق بشدة   | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | العبارات   | الرقم |
|  |           |       |       |            | <b>البعد الأول: الإمكانيات المادية والبشرية</b>  |       |
|  |           |       |       |            | أجهزة الرقابة المالية في الجزائر تواكب التطورات العالمية من حيث استخدام التكنولوجيا الحديثة.   | 14    |
|  |           |       |       |            | تتمتع الأجهزة الرقابية بمقومات عالية في مجال الموارد البشرية والمالية والمادية الضرورية.   | 15    |
|  |           |       |       |            | يتمتع مستخدمو أجهزة الرقابة المالية بالكفاءة المهنية اللازمة رغم نقص التكوين وتحسين المستوى الضروري لتطوير عملهم                                       | 16    |
|  |           |       |       |            | <b>البعد الثاني: أنظمة المعلومات والتقارير الرقابية.</b>   |       |
|  |           |       |       |            | للأجهزة الرقابية الجزائرية نظام معلومات فعال يساهم في تطوير عملها.   | 17    |
|  |           |       |       |            | تشكل تقارير أجهزة الرقابة في الجزائر مورد معلومات مهم لأجهزة مكافحة الفساد المالي والإداري.  | 18    |
|  |           |       |       |            | التقارير المالية لأجهزة الرقابة المالية يتم الاستفادة منها وتتيح لنا إمكانية المقارنة على المستوى المحلي والدولي.                                      | 19    |
|  |           |       |       |            | توجد آليات المتابعة الفعالة للتوصيات التي ترفعها أجهزة الرقابة في تقاريرها السنوية التفصيلية.  | 20    |
|  |           |       |       |            | <b>البعد الثالث: تحقيق الأهداف والنتائج</b>  |       |
|  |           |       |       |            | تحقق آليات الرقابة المالية في الجزائر الأهداف المحددة لها لحماية المال العام من سوء التسيير.   | 21    |
|  |           |       |       |            | أجهزة الرقابة المالية تساهم في تحديد نتائج أعمال الإدارات الحكومية ومركزها المالي.   | 22    |
|  |           |       |       |            | فعالية الرقابة المالية تساهم وتؤثر بشكل مباشر في فعالية ونجاعة الأداء الحكومي  | 23    |
|  |           |       |       |            | يرتكز عمل آليات الرقابة المالية الحالية على الالتزام بمحدود صرف الاعتمادات وصحة وسلامة قانونية النفقة دون الاهتمام برقابة الاقتصاد والكفاءة والفعالية. | 24    |
|  |           |       |       |            | يوجد دور للرقابة البرلمانية في حوصلة عمل أجهزة الرقابة وتقييم عملها من خلال مناقشة قانون ضبط الميزانية   | 25    |

## المحور الثالث : تحديات التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية وإصلاح الرقابة المالية في الجزائر

| رقم   | العبارات   | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|--|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| <b>البعد الأول: تحديات المتطلبات التنظيمية</b>  |  |            |       |       |           |                |
| 26  | الفترة الزمنية بين صدور القانون العضوي 15-18 لقوانين المالية وتطبيقه بحلول سنة 2023 فترة كافية لتطبيق جيد له وإصلاح شامل للمالية العامة في الجزائر |            |       |       |           |                |
| 27  | يستوجب تطبيق مشروع القانون العضوي لقوانين المالية تعديل جوهري وضمي للنظام المحاسبي العمومي بتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي.                         |            |       |       |           |                |
| 28  | العمل على التطبيق الأولي لكافة مشاريع الإصلاح في أحد القطاعات بجعله قطاع نموذجي والاستفادة من التغذية العكسية له.                                  |            |       |       |           |                |
| 29  | تفعيل عمل المفتشيات العامة لدى الوزارات والولايات باعتبارها آلية للرقابة الداخلية لنشر ثقافة المساءلة في الإدارات الخاضعة لها.                     |            |       |       |           |                |
| <b>البعد الثاني: تحديات المتطلبات التقنية</b>   |  |            |       |       |           |                |
| 30  | ضرورة عصنة الإدارة العمومية من حيث التكنولوجيا ونظم المعلومات لتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الحكومية والرقابة المالية.                            |            |       |       |           |                |
| 31  | يمكن تعديل الوثائق والمستندات المحاسبية المستخدمة الحالية لتتلاءم مع متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.                            |            |       |       |           |                |
| 32  | يجب تطبيق معايير منظمة الأنتوساي مما يضمن جودة العملية الرقابية والحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة للتحقق من القياس والإفصاح المحاسبي.           |            |       |       |           |                |
| <b>البعد الثالث: تحديات المتطلبات التدريبية</b> |  |            |       |       |           |                |
| 33  | يتعين تبني برامج تدريبية محددة لرفع من درجة كفاءة الموظفين التي تنظمها منظمات الرقابة الإقليمية أو الدولية.  |            |       |       |           |                |
| 34  | يجب تكييف المناهج الدراسية مع الإصلاحات والاستفادة من إجراء البحوث والدراسات الأكاديمية واستغلال نتائجها وتوصياتها.                                |            |       |       |           |                |
| 35  | ينبغي إشراك الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في عملية الإصلاح نظرا لتجربتهم في تطبيق النظام المالي المحاسبي SCF.                                 |            |       |       |           |                |

المحور الرابع: المساهمة المتوقعة لتطبيق مشروع عصرنه المحاسبة العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية  
في أداء آليات الرقابة المالية

| الرقم | العبارات   | موافق<br>بشدة | موافق | محايد | غير<br>موافق | غير موافق<br>بشدة |
|-------|--|---------------|-------|-------|--------------|-------------------|
| 36    | يهدف مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية لتحقيق الشفافية والإفصاح الشامل للنشاط المالي الحكومي وتحسين جودة القوائم المالية والإبلاغ المالي الحكومي            |               |       |       |              |                   |
| 37    | يساهم تطبيق مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في تقريب الممارسات المحاسبية والمالية الحكومية من الممارسات العالمية ويلبي احتياجات مستخدمي البيانات المالية. |               |       |       |              |                   |
| 38    | يوفر مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية قوائم مالية صادقة تعتبر أداة فعالة في تحقيق رقابة على تسيير الأموال العمومية.  |               |       |       |              |                   |
| 39    | يحقق مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية التقييم الفعلي للنشاط الإداري ويؤدي إلى التطبيق السليم لعملية الرقابة على الأداء.                                    |               |       |       |              |                   |
| 40    | يساعد مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية على سهولة تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتكيفها وفقا للبيئة الجزائرية                                |               |       |       |              |                   |
| 41    | يعتبر دور الأجهزة الرقابية محوري في عملية الانتقال السليم من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وفقا للمعايير الدولية.   |               |       |       |              |                   |
| 42    | يشكل مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية وسيلة لتطبيق التكنولوجيا الحديثة.  |               |       |       |              |                   |
| 43    | يسمح إصلاح إدارة المالية العامة التعرف على كافة عمليات الإنفاق الحكومي ومجالاته، بالتالي القدرة على تقييم أداء كل عملية منها.                                |               |       |       |              |                   |
| 44    | القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية خطوة مهمة نحو التطبيق الفعلي لمشروع عصرنه المحاسبة العمومية وتحقيق انسجام بينهما.                               |               |       |       |              |                   |
| 45    | تطبيق مشروع عصرنه أنظمة الميزانية يعد تمهيدا لبعث نظام رقابي يقوم على تقييم الأداء تحقيقا للشفافية والمساءلة   |               |       |       |              |                   |

﴿ شكرا على حسن تعاونكم ﴾

الملحق رقم (03) الاستبيان باللغة الفرنسية

*République algérienne démocratique et populaire*

*Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique*

*Université Martyr Hama Lakhdar – El Oued*



*Faculté des sciences économiques, commerciales et de gestion*

***Intitulé du questionnaire***

***Questionnaire pour une recherche de thèse de doctorat sur les mécanismes du contrôle financier en Algérie dans le cadre de la modernisation du système de comptabilité publique.***

*Nous avons l'honneur de vous présenter ce questionnaire, qui vise à collecter des informations liées au domaine de l'étude scientifique pour l'obtention d'un doctorat LMD, option : comptabilité et audit sur le thème suivant : **Evaluation des mécanismes de contrôle financier en Algérie dans le cadre de la modernisation du système de comptabilité publique - une étude sur terrain.***

*Compte tenu de votre expérience acquise en la matière, nous vous demandons de bien vouloir répondre à toutes les questions avec objectivité pour évaluer les paragraphes contenus dans ce questionnaire en mettant un signe (x) sur la réponse qui vous convient.*

*Nous vous informons que toutes les informations qui seront obtenues dans ce cadre seront traitées en toute confidentialité, et ne seront utilisées qu'à des fins de recherche scientifique. Veuillez noter que l'exactitude des résultats de l'enquête dépend sur de vos réponses.*

*Enfin, veuillez accepter nos sincères remerciements pour votre participation à notre recherche.*

***L'étudiant Mohamed Salah BELOUL,  
L'encadreur: le professeur Pr Lazhar AZZA***

***Tél: 06.65.12.93.15 / 05.61.35.71.01***

***E-mail: beloul.msalah@gmail.com***

### Section 01: Informations Générales

1- Age: Moins de 30 ans  Entre 31-40 ans  Entre 41-50 ans

Plus de 51 ans

2- Qualification académique: Licence  Master  Magistère

P.H.D  Diplôme professionnel  Autres:.....

3- Spécialité: Sciences économiques  Sciences juridiques

Sciences financières  Sciences de gestion  Autres:.....

4- Fonction: Professeur d'université  Cadre au contrôle financier

Cadre au trésor public  Cadre à la Cours des comptes  Cadre à l'IGF

5- Expérience professionnelle : Moins de 05 ans  Entre 06-10 ans

Entre 11-15 ans  Entre 16-20 ans  Plus de 21 ans

### Section 02: Questionnaire de l'étude

*Le premier axe: la réalité le système de comptabilité publique adopté en Algérie*

| Sujets   | Tout à fait d'accord   | Je suis d'accord | Neutre | Je ne suis pas d'accord | Fortement en désaccord |
|--|--|------------------|--------|-------------------------|------------------------|
| <i>La première dimension: la flexibilité d'affichage et d'utilisation du système comptable</i> |  |                  |        |                         |                        |
| 01   | <i>Le système de comptabilité publique comprend des mécanismes appropriés liant à la préparation, l'exécution et le contrôle des fonds publics.</i>  |                  |        |                         |                        |
| 02   | <i>La base du système monétaire actuel fournit suffisamment des données financières et non financières pour un contrôle efficace et est utile dans le processus d'évaluation des performances.</i> |                  |        |                         |                        |

|   |   |  |  |  |  |  |
|---|---|--|--|--|--|--|
| 03  | <i>L'absence de comptabilisation des actifs et des passifs dans les rapports financiers courants a pour conséquence que la véritable situation financière de l'État n'est pas correctement reflétée</i> |  |  |  |  |  |
| 04  | <i>La comptabilisation de engagements détenus par le contrôleur est liée à la comptabilité de trésorerie par le comptable public</i>  |  |  |  |  |  |
| 05  | <i>La législation régissant la comptabilité publique est inflexible et étroitement liée à l'expérience française</i>  |  |  |  |  |  |
| <b>La deuxième dimension: utiliser les documents comptables</b>   |   |  |  |  |  |  |
| 06  | <i>Les registres et documents comptables sont la principale source d'informations réelles pour la préparation des états financiers et des rapports des gouvernements</i>                                |  |  |  |  |  |
| 07  | <i>Le compte final de l'État ne reflète pas honnêtement et équitablement la situation financière de l'État</i>  |  |  |  |  |  |
| 08  | <i>Les comptes administratifs et les comptes de gestion représentent les rapports financiers les plus significatifs sur lesquels repose le processus du contrôle financier</i>                          |  |  |  |  |  |
| <b>La troisième dimension: la qualité de présentation et d'exécution des transactions dans le système comptable</b> |   |  |  |  |  |  |
| 09  | <i>Le système de comptabilité publique en Algérie ; nous donne des informations adéquates et nous permet de comparer ses rapports avec ceux de pays similaires.</i>                                     |  |  |  |  |  |
| 10  | <i>Le système comptable public actuel repose sur l'exécution d'opérations financières sur une base de caisse et se concentre sur le suivi et l'audit des flux résultant de l'exécution du budget.</i>   |  |  |  |  |  |

|  |  |                             |                         |               |                                |                               |
|--|--|-----------------------------|-------------------------|---------------|--------------------------------|-------------------------------|
| 11   | <i>Le système actuel néglige la qualité de l'information financière du gouvernement et ne concerne que la forme du contrôle.</i>   |                             |                         |               |                                |                               |
| 12   | <i>Le système comptable actuel répond aux exigences de l'application de la loi organique des lois de finances, qui comprend l'adoption de la budgétisation Budget par Résultats</i>                                |                             |                         |               |                                |                               |
| 13   | <i>Le système actuel de comptabilité publique utilise une technologie moderne et ne répond pas à ses exigences dans une certaine mesure.</i>   |                             |                         |               |                                |                               |
| <b>Le deuxième axe: la réalité du diagnostic des mécanismes du contrôle financier en Algérie</b> |  |                             |                         |               |                                |                               |
|  | <b>Sujets</b>  | <b>Tout à fait d'accord</b> | <b>Je suis d'accord</b> | <b>Neutre</b> | <b>Je ne suis pas d'accord</b> | <b>Fortement en désaccord</b> |
| <b>La première dimension: Il fournit des capacités matérielles et humaines</b>                   |  |                             |                         |               |                                |                               |
| 14   | <i>Les organes du contrôle financier en Algérie suivent le rythme des développements mondiaux en matière d'utilisation de la technologie moderne</i>   |                             |                         |               |                                |                               |
| 15   | <i>Tous les services de contrôle financier souffrent d'insuffisances en matière de ressources humaines qualifiées et le matériel nécessaire pour leurs fonctionnements</i>   |                             |                         |               |                                |                               |
| 16   | <i>Les employés des organes du contrôle financier disposent des compétences professionnelles nécessaires malgré le manque de formation et de perfectionnement nécessaire pour le développement de leur travail</i> |                             |                         |               |                                |                               |

| <b>La deuxième dimension: Fournir des systèmes d'information et des rapports</b> |   |  |  |  |  |  |
|--|---|--|--|--|--|--|
| 17   | <i>Les organes du contrôle financier en Algérie souffrent de l'absence d'un système d'information efficace qui contribue au développement de leur travail.</i>                          |  |  |  |  |  |
| 18   | <i>Les rapports des organes de contrôle en Algérie constituent une source importante d'informations pour les organes de la lutte contre la corruption financière et administrative.</i> |  |  |  |  |  |
| 19   | <i>Les rapports financiers des services de contrôle financier sont bénéfiques et permettent la comparaison aux niveaux local et international.</i>                                      |  |  |  |  |  |
| 20   | <i>Absence de mécanismes efficaces de suivi des recommandations formulées par les organismes de contrôle financier dans leurs rapports annuels détaillés.</i>                           |  |  |  |  |  |
| <b>La troisième dimension: Atteindre les objectifs et les résultats</b>          |   |  |  |  |  |  |
| 21   | <i>Les mécanismes de contrôle financier en Algérie atteignent leurs objectifs de protection des fonds publics contre la mauvaise gestion.</i>   |  |  |  |  |  |
| 22   | <i>Les organes de contrôle financier déterminent les résultats des travaux des administrations gouvernementales et leur situation financière.</i>                                       |  |  |  |  |  |

|   |   |                             |                         |               |                                |                               |
|---|---|-----------------------------|-------------------------|---------------|--------------------------------|-------------------------------|
| 23  | <i>L'efficacité du contrôle financier contribue directement à l'efficacité et à l'efficience de la performance du gouvernement.</i>   |                             |                         |               |                                |                               |
| 24  | <i>Le travail des mécanismes de contrôle financier actuels repose sur le respect des limites de décaissement des fonds ainsi que sur la régularité des dépenses, sans se soucier du contrôle de l'économie, de l'efficacité et de l'efficience.</i> |                             |                         |               |                                |                               |
| 25  | <i>Le contrôle parlementaire joue un rôle de la collection des résultats des organes du contrôle et l'évaluation de leurs travaux par le biais de la discussion de la loi de règlement budgétaire</i>   |                             |                         |               |                                |                               |
| <b>Axe III: les défis de la bonne application des normes comptables et de la réforme du contrôle financier en Algérie</b> |   |                             |                         |               |                                |                               |
|   | <b>Sujets</b>   | <b>Tout à fait d'accord</b> | <b>Je suis d'accord</b> | <b>Neutre</b> | <b>Je ne suis pas d'accord</b> | <b>Fortement en désaccord</b> |
| <b>La première dimension: Défis Réglementaires</b>  |   |                             |                         |               |                                |                               |
| 26  | <i>Le délai entre la promulgation de la loi organique 18-15 relatives aux lois de finance et son application d'ici 2023 est suffisant pour une bonne application et une réforme globale des finances publiques en Algérie.</i>                      |                             |                         |               |                                |                               |
| 27  | <i>L'application du projet de loi organique relative aux lois de finance nécessite un amendement fondamental et tacite du système de comptabilité publique en appliquant la comptabilité.</i>   |                             |                         |               |                                |                               |

|   |  |  |  |  |  |  |
|---|--|--|--|--|--|--|
| 28  | <i>Travaillez sur la mise en œuvre initiale de tous les projets de réforme dans un secteur en en faisant un secteur modèle et bénéficiez d'un retour d'expérience.</i>   |  |  |  |  |  |
| 29  | <i>Activation du travail des inspections générales dans les ministères et les Wilayas en tant que mécanisme de contrôle interne pour diffuser la culture de la responsabilité dans les départements sous leur contrôle</i> |  |  |  |  |  |
| <b>La deuxième dimension: Défis Techniques</b>    |  |  |  |  |  |  |
| 30  | <i>La nécessité de moderniser l'administration publique en termes de technologie et de systèmes d'information pour une bonne application des normes comptables et du contrôle financier du gouvernement.</i>               |  |  |  |  |  |
| 31  | <i>Les documents comptables existants peuvent être modifiés pour répondre aux exigences des normes comptables IPSAS</i>  |  |  |  |  |  |
| 32  | <i>Les normes de l'INTOSAI devraient être appliquées pour garantir la qualité de l'audit et pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour vérifier les mesures et les informations comptables.</i>      |  |  |  |  |  |
| <b>La troisième dimension: Défis de Formation</b> |  |  |  |  |  |  |
| 33  | <i>Des programmes de formation spécifiques devraient être adoptés pour améliorer l'efficacité du personnel organisé par les organisations de contrôle régionales ou internationales.</i>                                   |  |  |  |  |  |

|  |   |                             |                         |               |                                |                               |
|--|---|-----------------------------|-------------------------|---------------|--------------------------------|-------------------------------|
| 34   | <i>Le programme d'études universitaire doit être adapté aux réformes et utilisé pour mener des recherches et des études universitaires et utiliser ses conclusions et recommandations.</i>  |                             |                         |               |                                |                               |
| 35   | <i>Les comptables experts et les commissaires aux comptes devraient être utilisés dans le processus de réforme en raison de leur rôle application SCF</i>   |                             |                         |               |                                |                               |
| <b>Quatrième axe: La contribution attendue à la mise en œuvre du projet de modernisation du système Comptabilité publique et de la LOLF dans la performance sur les mécanismes de contrôle financier</b> |   |                             |                         |               |                                |                               |
|  | <b>Sujets</b>   | <b>Tout à fait d'accord</b> | <b>Je suis d'accord</b> | <b>Neutre</b> | <b>Je ne suis pas d'accord</b> | <b>Fortement en désaccord</b> |
| 36   | <i>La modernisation du système de comptabilité publique vise à assurer la transparence et la divulgation complète de l'activité financière du gouvernement et à améliorer la qualité des états financiers et les rapports financiers des administrations publiques.</i> |                             |                         |               |                                |                               |
| 37   | <i>L'application de la MCP contribue à rapprocher les activités comptables et financières des gouvernements des pratiques mondiales et répond aux besoins des utilisateurs d'états financiers</i>   |                             |                         |               |                                |                               |
| 38   | <i>La modernisation du système de comptabilité publique fournit des états financiers honnêtes qui constituent un outil efficace pour contrôler la gestion des fonds publics.</i>  |                             |                         |               |                                |                               |
| 39   | <i>La modernisation comptabilité publique permet d'évaluer réellement l'activité administrative et de mener à bien le processus du contrôle de performance.</i>   |                             |                         |               |                                |                               |

|    |   |  |  |  |  |  |
|----|---|--|--|--|--|--|
| 40 | <i>La modernisation du système de comptabilité publique facilite l'adoption de normes comptables internationales dans le secteur public et leur adaptation à l'environnement algérien.</i>  |  |  |  |  |  |
| 41 | <i>Le rôle des organes du contrôle est essentiel au bon passage de la monnaie à la maturité, conformément aux normes internationales.</i>   |  |  |  |  |  |
| 42 | <i>La modernisation du système de comptabilité publique est un moyen d'appliquer la technologie moderne</i>   |  |  |  |  |  |
| 43 | <i>La réforme de la Gestion des Finances Publics permet l'identification de toutes les dépenses du gouvernement et de ses domaines, ce qui permet d'évaluer la performance de chaque opération.</i>                                 |  |  |  |  |  |
| 44 | <i>La loi organique N 18-15 relative aux lois de finances est une étape importante dans la mise en œuvre effective du projet de modernisation de la comptabilité publique et de son harmonisation.</i>                              |  |  |  |  |  |
| 45 | <i>La mise en œuvre du projet de modernisation des systèmes budgétaires est le prélude à la mise en place d'un système de contrôle basé sur l'évaluation de la performance afin d'assurer la transparence et la responsabilité.</i> |  |  |  |  |  |

**“Merci pour votre coopération”**

## الملحق رقم (04) مخرجات برنامج SPSS

## Corrélations

|  |                        | الدرجة الكلية |
|--|------------------------|---------------|
| الدرجة الكلية  | Corrélation de Pearson | 1             |
|  | Sig. (bilatérale)      |               |
|  | N                      | 260           |
| المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر   | Corrélation de Pearson | ,689          |
|  | Sig. (bilatérale)      | ,000          |
|  | N                      | 260           |
| البعد الأول: مرونة عرض و استخدام النظام المحاسبي   | Corrélation de Pearson | ,465          |
|  | Sig. (bilatérale)      | ,000          |
|  | N                      | 260           |
| البعد الثاني: الاستفادة من الوثائق المحاسبية   | Corrélation de Pearson | ,385          |
|  | Sig. (bilatérale)      | ,000          |
|  | N                      | 260           |
| البعد الثالث: جودة عرض وتنفيذ المعاملات المالية في النظام المحاسبي   | Corrélation de Pearson | ,600          |
|  | Sig. (bilatérale)      | ,000          |
|  | N                      | 260           |
| المحور الثاني: واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر   | Corrélation de Pearson | ,709          |
|  | Sig. (bilatérale)      | ,000          |
|  | N                      | 260           |
| البعد الأول: الامكانيات المادية والبشرية   | Corrélation de Pearson | ,534          |
|  | Sig. (bilatérale)      | ,000          |
|  | N                      | 260           |
| البعد الثاني: أنظمة المعلومات و التقارير الرقابية.   | Corrélation de Pearson | ,570          |
|  | Sig. (bilatérale)      | ,000          |
|  | N                      | 260           |
| البعد الثالث: تحقيق الاهداف والنتائج   | Corrélation de Pearson | ,643          |
|  | Sig. (bilatérale)      | ,000          |
|  | N                      | 260           |
| المحور الثالث: تحديات التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية وإصلاح الرقابة المالية في الجزائر                               | Corrélation de Pearson | ,496          |
|  | Sig. (bilatérale)      | ,000          |
|  | N                      | 260           |
| البعد الأول: تحديات المتطلبات التنظيمية  | Corrélation de Pearson | ,468          |
|  | Sig. (bilatérale)      | ,000          |
|  | N                      | 260           |
| البعد الثاني: تحديات المتطلبات التقنية   | Corrélation de Pearson | ,432          |
|  | Sig. (bilatérale)      | ,000          |
|  | N                      | 260           |
| البعد الثالث: تحديات المتطلبات التدريبية   | Corrélation de Pearson | ,315          |
|  | Sig. (bilatérale)      | ,000          |
|  | N                      | 260           |
| المحور الرابع: المساهمة المتوقعة لتطبيق مشروع عصنة المحاسبة العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية على آليات الرقابة المالية | Corrélation de Pearson | ,466          |
|  | Sig. (bilatérale)      | ,000          |
|  | N                      | 260           |

| S | I | G | PEARSON | ÉLÉMENTS | N |   |   |    |
|---|---|---|---------|----------|---|---|---|----|
|   | 0 | 2 | 8       | 1        | 3 | 6 | يتضمن نظام المحاسبة العمومية الآليات المناسبة التي تربط بين إعداد وتنفيذ ورقابة الأموال العمومية.                                       | 1  |
|   | 0 | 0 | 0       | 3        | 7 | 9 | يوفر الأساس النقدي المعتمد حاليا بيانات مالية وغير مالية كافية لتحقيق الرقابة الفعالة و يفيد في عملية تقييم الأداء.                     | 2  |
|   | 0 | 0 | 0       | 3        | 7 | 4 | توجد المحاسبة عن الأصول والالتزامات في التقارير المالية الحالية يؤدي إلى ظهور المركز المالي الحقيقي للدولة بطريقة صحيحة.                | 3  |
|   | 0 | 0 | 0       | 3        | 7 | 9 | يتم ربط محاسبة الالتزامات الممسوكة من طرف المراقب المالي وبين محاسبة الخزينة من طرف المحاسب العمومي.                                    | 4  |
|   | 5 | 6 | 5       | 0        | 3 | 6 | تتصف التشريعات المنظمة للمحاسبة العمومية بالمرونة وارتباطها الوثيق بالتجربة الفرنسية.   | 5  |
|   | 1 | 4 | 9       | 0        | 9 | 0 | تشكل الدفاتر والمستندات المحاسبية المصدر الرئيسي للمعلومات الفعلية في إعداد القوائم والتقارير المالية الحكومية.                         | 6  |
|   | 0 | 0 | 0       | 2        | 9 | 6 | الحساب الختامي للدولة يعبر بصورة صادقة وعادلة عن الوضعية المالية للدولة.  | 7  |
|   | 0 | 0 | 0       | 3        | 9 | 6 | يمثل الحساب الإداري وحساب التسيير أهم التقارير المالية التي تستند عليها عملية الرقابة المالية.  | 8  |
|   | 0 | 0 | 0       | 4        | 4 | 8 | يحقق نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الإفصاح الكافي ويمكننا من مقارنة تقاريره ببعض الدول المماثلة.                                    | 9  |
|   | 0 | 1 | 8       | 1        | 4 | 6 | يعتمد نظام المحاسبة العمومية الحالي على تنفيذ المعاملات المالية وفق الأساس النقدي ويركز على مراقبة وتدقيق التدفقات                      | 10 |
|   | 0 | 0 | 3       | 1        | 8 | 1 | يهتم النظام الحالي بوجود المعلومات المالية الحكومية و بشكلية عملية الرقابة فقط  | 11 |
|   | 0 | 0 | 0       | 5        | 0 | 7 | يحقق النظام المحاسبي الحالي متطلبات تطبيق القانون العضوي لقوانين المالية المتضمن تبني الموازنة حسب النتائج.                             | 12 |
|   | 0 | 0 | 0       | 3        | 7 | 9 | يستخدم نظام المحاسبة العمومية الحالي التكنولوجيا الحديثة و يفيد بمتطلباتها إلى حد ما  | 13 |
|   | 0 | 0 | 0       | 5        | 0 | 7 | أجهزة الرقابة المالية في الجزائر تواكب التطورات العالمية من حيث استخدام التكنولوجيا الحديثة.  | 14 |
|   | 0 | 0 | 0       | 2        | 2 | 5 | تتمتع الأجهزة الرقابية بمقومات عالية في مجال الموارد البشرية والمالية والمادية الضرورية.  | 15 |
|   | 0 | 0 | 0       | 3        | 7 | 4 | يتمتع مستخدمو أجهزة الرقابة المالية بالكفاءة المهنية اللازمة رغم نقص التكوين وتحسين المستوى الضروري لتطوير عملهم                        | 16 |
|   | 0 | 0 | 0       | 2        | 8 | 9 | للأجهزة الرقابية الجزائرية نظام معلومات فعال يساهم في تطوير عملها.  | 17 |
|   | 0 | 0 | 0       | 3        | 4 | 6 | تشكل تقارير أجهزة الرقابة في الجزائر مورد معلومات مهم لأجهزة مكافحة الفساد المالي والإداري.   | 18 |
|   | 0 | 0 | 0       | 3        | 7 | 4 | التقارير المالية لأجهزة الرقابة المالية يتم الاستفادة منها و تتيح لنا إمكانية المقارنة على المستوى المحلي والدولي.                      | 19 |
|   | 0 | 0 | 0       | 2        | 9 | 6 | توجد آليات المتابعة الفعالة للتوصيات التي ترفعها أجهزة الرقابة في تقاريرها السنوية التفصيلية.   | 20 |
|   | 0 | 0 | 0       | 3        | 6 | 1 | تحقق آليات الرقابة المالية في الجزائر الأهداف المحددة لها لحماية المال العام من سوء التسيير.  | 21 |
|   | 0 | 0 | 0       | 3        | 8 | 3 | أجهزة الرقابة المالية تحدد نتائج أعمال الإدارات الحكومية ومركزها المالي.  | 22 |
|   | 0 | 0 | 0       | 2        | 8 | 5 | فعالية الرقابة المالية تساهم وتؤثر بشكل مباشر في فعالية و نجاعة الأداء الحكومي  | 23 |
|   | 0 | 0 | 0       | 2        | 8 | 5 | يرتكز عمل آليات الرقابة المالية الحالية على الالتزام بحدود صرف الاعتمادات وصحة وسلامة قانونية النفقة دون الاهتمام برقابة الاقتصاد       | 24 |
|   | 0 | 0 | 0       | 3        | 7 | 4 | يوجد دور للرقابة البرلمانية في حوصلة عمل أجهزة الرقابة وتقييم عملها من خلال مناقشة قانون ضبط الميزانية                                  | 25 |
|   | 0 | 0 | 0       | 3        | 6 | 4 | الفترة الزمنية بين صدور القانون العضوي 15-18 لقوانين المالية و تطبيقه بحلول سنة 2023 فترة كافية لتطبيق جيد له وإصلاح                    | 26 |
|   | 0 | 0 | 0       | 2        | 4 | 6 | يستوجب تطبيق مشروع القانون العضوي لقوانين المالية تعديل جوهري وضمي للنظام المحاسبي العمومي بتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي.              | 27 |
|   | 0 | 0 | 0       | 4        | 0 | 2 | العمل على التطبيق الأولي لكافة مشاريع الإصلاح في أحد القطاعات يجعله قطاع نموذجي والاستفادة من التغذية العكسية له.                       | 28 |
|   | 0 | 0 | 7       | 1        | 6 | 6 | تفعيل عمل المفتشيات العامة لدى الوزارات والولايات باعتبارها آلية للرقابة الداخلية لنشر ثقافة المساءلة في الإدارات الخاضعة لها.          | 29 |
|   | 0 | 0 | 0       | 3        | 4 | 3 | ضرورة عصرنة الإدارة العمومية من حيث التكنولوجيا ونظم المعلومات للتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الحكومية و الرقابة المالية.              | 30 |
|   | 0 | 0 | 0       | 3        | 8 | 3 | يمكن تعديل الوثائق والمستندات المحاسبية المستخدمة الحالية لتتلائم مع متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام                  | 31 |
|   | 0 | 0 | 0       | 2        | 5 | 0 | يجب تطبيق معايير منظمة الانتوساي مما يضمن جودة العملية الرقابية والحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة للتحقق من القياس والإفصاح المحاسبي | 32 |
|   | 0 | 0 | 0       | 2        | 5 | 8 | يتعين تبني برامج تدريبية محددة لرفع من درجة كفاءة الموظفين التي تنظمها منظمات الرقابة الإقليمية أو الدولية                              | 33 |
|   | 0 | 0 | 0       | 2        | 8 | 5 | يجب تكثيف المناهج الدراسية مع الإصلاحات والاستفادة من إجراء البحوث والدراسات الأكاديمية واستغلال نتائجها وتوصياتها                      | 34 |
|   | 0 | 0 | 0       | 2        | 3 | 5 | ينبغي إشراك الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في عملية الإصلاح نظرا لتجربتهم   | 35 |

SCF

|    |  |       |       |
|----|--|-------|-------|
| 36 | يهدف مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية لتحقيق الشفافية والإفصاح الشامل للنشاط المالي الحكومي وتحسين جودة                      | 2 8 2 | 0 0 0 |
| 37 | يساهم تطبيق مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في تقريب الممارسات المحاسبية والمالية الحكومية من الممارسات العالمية            | 0 7 5 | 2 2 7 |
| 38 | يوفر مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية قوائم مالية صادقة تعتبر أداة فعالة في تحقيق رقابة على تسيير الأموال العمومية.          | 3 5 4 | 0 0 0 |
| 39 | يحقق مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية التقييم الفعلي للنشاط الإداري ويؤدي إلى التطبيق السليم لعملية الرقابة على الأداء.      | 3 9 9 | 0 0 0 |
| 40 | يساعد مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية على سهولة تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتكيفها وفقا للبيئة الجزائرية  | 3 5 8 | 0 0 0 |
| 41 | يعتبر دور الأجهزة الرقابية محوري في عملية الانتقال السليم من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وفقا للمعايير الدولية.           | 4 3 1 | 0 0 0 |
| 42 | يشكل مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية وسيلة لتطبيق التكنولوجيا الحديثة   | 4 5 8 | 0 0 0 |
| 43 | يسمح إصلاح إدارة المالية العامة التعرف على كافة عمليات الإنفاق الحكومي ومجالاته، بالتالي القدرة على تقييم أداء كل عملية منها.  | 2 6 0 | 0 0 0 |
| 44 | القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية خطوة مهمة نحو التطبيق الفعلي لمشروع عصرنة المحاسبة العمومية وتحقيق انسجام بينهما. | 2 5 8 | 0 0 0 |
| 45 | تطبيق مشروع عصرنة أنظمة الميزانية يعد تمهيدا لبعث نظام رقابي يقوم على تقييم الأداء تحقيقا للشفافية والمساءلة                   | 2 8 3 | 0 0 0 |

Statistiques de fiabilité

|                   |                   |
|-------------------|-------------------|
| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
| ,859              | 58                |

Statistiques de total des éléments

|  | Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément | Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément | Corrélation complète des éléments corrigés | Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément |
|--|---|--|--|--|
| المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر                                     | 184,08  | 247,892  | ,643                                       | ,855   |
| البعد الأول : مرونة عرض و استخدام النظام المحاسبي  | 184,31  | 248,308  | ,438                                       | ,856   |
| البعد الثاني : الاستفادة من الوثائق المحاسبية  | 183,75  | 250,193  | ,268                                       | ,857   |
| البعد الثالث: جودة عرض وتنفيذ المعاملات المالية في النظام المحاسبي                               | 184,20  | 245,739  | ,603                                       | ,854   |
| المحور الثاني : واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر                                      | 184,17  | 247,193  | ,632                                       | ,855   |
| البعد الاول : الامكانيات المادية والبشرية  | 184,78  | 247,217  | ,443                                       | ,855   |
| البعد الثاني : أنظمة المعلومات و التقارير الرقابية.  | 184,49  | 247,711  | ,486                                       | ,855   |
| البعد الثالث : تحقيق الاهداف والنتائج  | 183,25  | 246,971  | ,598                                       | ,855   |
| المحور الثالث: تحديات التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية وإصلاح الرقابة المالية في الجزائر | 182,49  | 249,356  | ,488                                       | ,856   |
| البعد الأول : تحديات المتطلبات التنظيمية   | 182,75  | 248,410  | ,463                                       | ,856   |
| البعد الثاني : تحديات المتطلبات التقنية  | 182,45  | 248,653  | ,421                                       | ,856   |
| البعد الثالث : تحديات المتطلبات التدريبية  | 182,27  | 251,301  | ,277                                       | ,858   |

|  |        |         |       |      |
|--|--------|---------|-------|------|
| المحور الرابع: المساهمة المتوقعة لتطبيق مشروع عصرنه المحاسبية العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية على آليات الرقابة المالية | 182,64 | 246,728 | ,564  | ,855 |
| يتضمن نظام المحاسبية العمومية الآليات المناسبة التي تربط بين إعداد وتنفيذ ورقابة الأموال العمومية.                               | 183,08 | 252,023 | ,103  | ,861 |
| يوفر الأساس النقدي المعتمد حاليا بيانات مالية وغير مالية كافية لتحقيق الرقابة الفعالة و يفيد في عملية تقييم الأداء.              | 184,44 | 243,340 | ,364  | ,856 |
| توجد المحاسبية عن الأصول والالتزامات في التقارير المالية الحالية يؤدي إلى ظهور المركز المالي الحقيقي للدولة بطريقة صحيحة .       | 184,76 | 248,500 | ,248  | ,858 |
| يتم ربط محاسبية الالتزامات الممسوكة من طرف المراقب المالي وبين محاسبية الخزينة من طرف المحاسب العمومي.                           | 184,44 | 243,340 | ,364  | ,856 |
| تتصف التشريعات المنظمة للمحاسبية العمومية بالمرونة وارتباطها الوثيق بالتجربة الفرنسية.   | 184,83 | 257,616 | -,071 | ,863 |
| تشكل الدفاتر والمستندات المحاسبية المصدر الرئيسي للمعلومات الفعلية في إعداد القوائم والتقارير المالية الحكومية.                  | 183,21 | 257,676 | -,074 | ,869 |
| الحساب الختامي للدولة يعبر بصورة صادقة وعادلة عن الوضعية المالية للدولة.   | 184,84 | 250,702 | ,173  | ,859 |
| يمثل الحساب الإداري وحساب التسيير أهم التقارير المالية التي تستند عليها عملية الرقابة المالية.                                   | 183,18 | 244,804 | ,353  | ,856 |
| يحقق نظام المحاسبية العمومية في الجزائر الإفصاح الكافي ويمكننا من مقارنة تقاريره ببعض الدول المماثلة.                            | 184,19 | 241,937 | ,419  | ,855 |
| يعتمد نظام المحاسبية العمومية الحالي على تنفيذ المعاملات المالية وفق الأساس النقدي ويركز على مراقبة وتدقيق التدفقات              | 183,17 | 251,374 | ,131  | ,860 |
| يهتم النظام الحالي بجودة المعلومات المالية الحكومية و بشكلية عملية الرقابة فقط   | 184,53 | 252,671 | ,082  | ,861 |
| يحقق النظام المحاسبي الحالي متطلبات تطبيق القانون العضوي لقوانين المالية المتضمن تبنى الموازنة حسب النتائج.                      | 184,65 | 242,834 | ,456  | ,854 |
| يستخدم نظام المحاسبية العمومية الحالي التكنولوجيا الحديثة و يفي بمتطلباتها إلى حد ما   | 184,44 | 243,340 | ,364  | ,856 |
| أجهزة الرقابة المالية في الجزائر تواكب التطورات العالمية من حيث استخدام التكنولوجيا الحديثة.                                     | 184,65 | 242,834 | ,456  | ,854 |

|   |        |         |      |      |
|---|--------|---------|------|------|
| تتمتع الأجهزة الرقابية بمقومات عالية في مجال الموارد البشرية والمالية والمادية الضرورية.  | 184,95 | 251,668 | ,125 | ,860 |
| يتمتع مستخدمو أجهزة الرقابة المالية بالكفاءة المهنية اللازمة رغم نقص التكوين وتحسين المستوى الضروري لتطوير عملهم                  | 184,76 | 248,500 | ,248 | ,858 |
| للأجهزة الرقابية الجزائرية نظام معلومات فعال يساهم في تطوير عملها.  | 184,98 | 250,098 | ,190 | ,859 |
| تشكل تقارير أجهزة الرقابة في الجزائر مورد معلومات مهم لأجهزة مكافحة الفساد المالي والإداري.                                       | 183,36 | 244,015 | ,320 | ,857 |
| التقارير المالية لأجهزة الرقابة المالية يتم الاستفادة منها و تتيح لنا إمكانية المقارنة على المستوى المحلي والدولي.                | 184,76 | 248,500 | ,248 | ,858 |
| توجد آليات المتابعة الفعالة للتوصيات التي ترفعها أجهزة الرقابة في تقاريرها السنوية التفصيلية.                                     | 184,84 | 250,702 | ,173 | ,859 |
| تحقق آليات الرقابة المالية في الجزائر الأهداف المحددة لها لحماية المال العام من سوء التسيير.                                      | 183,55 | 243,448 | ,297 | ,858 |
| أجهزة الرقابة المالية تحدد نتائج أعمال الإدارات الحكومية ومركزها المالي.  | 183,54 | 243,822 | ,319 | ,857 |
| فعالية الرقابة المالية تساهم وتؤثر بشكل مباشر في فعالية و نجاعة الأداء الحكومي  | 182,20 | 251,137 | ,249 | ,858 |
| يرتكز عمل آليات الرقابة المالية الحالية على الالتزام بحدود صرف الاعتمادات وصحة وسلامة قانونية النفقة دون الاهتمام برقابة الاقتصاد | 182,20 | 251,137 | ,249 | ,858 |
| يوجد دور للرقابة البرلمانية في حوصلة عمل أجهزة الرقابة وتقييم عملها من خلال مناقشة قانون ضبط الميزانية                            | 184,76 | 248,500 | ,248 | ,858 |
| الفترة الزمنية بين صدور القانون العضوي 15-18 لقوانين المالية و تطبيقه بحلول سنة 2023 فترة كافية لتطبيق جيد له وإصلاح              | 183,41 | 244,608 | ,332 | ,856 |
| يستوجب تطبيق مشروع القانون العضوي لقوانين المالية تعديل جوهري وضمني للنظام المحاسبي العمومي بتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي.       | 182,52 | 251,648 | ,208 | ,858 |
| العمل على التطبيق الأولي لكافة مشاريع الإصلاح في أحد القطاعات يجعله قطاع نمونجي والاستفادة من التغذية العكسية له.                 | 182,76 | 246,245 | ,357 | ,856 |
| تفعيل عمل المفتشيات العامة لدى الوزارات والولايات باعتبارها آلية للرقابة الداخلية لنشر ثقافة المساءلة في الإدارات الخاضعة لها.    | 182,30 | 252,678 | ,151 | ,859 |

|   |        |         |      |      |
|---|--------|---------|------|------|
| ضرورة عصرنة الإدارة العمومية من حيث التكنولوجيا ونظم المعلومات للتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الحكومية و الرقابة المالية.              | 182,30 | 249,019 | ,324 | ,857 |
| يمكن تعديل الوثائق والمستندات المحاسبية المستخدمة الحالية لتلائم مع متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام                   | 182,43 | 247,597 | ,336 | ,856 |
| يجب تطبيق معايير منظمة الانتوساي مما يضمن جودة العملية الرقابية والحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة للتحقق من القياس والإفصاح المحاسبي | 182,62 | 250,074 | ,230 | ,858 |
| يتعين تبني برامج تدريبية محددة لرفع من درجة كفاءة الموظفين التي تنظمها منظمات الرقابة الإقليمية أو الدولية                              | 182,22 | 251,891 | ,218 | ,858 |
| يجب تكييف المناهج الدراسية مع الإصلاحات والاستفادة من إجراء البحوث والدراسات الأكاديمية واستغلال نتائجها وتوصياتها                      | 182,20 | 251,137 | ,249 | ,858 |
| ينبغي إشراك الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في عملية الإصلاح نظرا نظرا لتجربتهم SCF  | 182,39 | 251,336 | ,178 | ,859 |
| يهدف مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية لتحقيق الشفافية والإفصاح الشامل للنشاط المالي الحكومي وتحسين جودة                               | 182,54 | 247,882 | ,332 | ,856 |
| يساهم تطبيق مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في تقريب الممارسات المحاسبية والمالية الحكومية من الممارسات العالمية                     | 182,66 | 252,154 | ,148 | ,859 |
| يوفر مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية قوائم مالية صادقة تعتبر أداة فعالة في تحقيق رقابة على تسيير الأموال العمومية.                   | 182,60 | 246,895 | ,405 | ,856 |
| يحقق مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية التقييم الفعلي للنشاط الإداري ويؤدي إلى التطبيق السليم لعملية الرقابة على الأداء.               | 182,64 | 244,247 | ,462 | ,854 |
| يساعد مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية على سهولة تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتكيفها وفقا للبيئة الجزائرية           | 182,65 | 246,278 | ,390 | ,856 |
| يعتبر دور الأجهزة الرقابية محوري في عملية الانتقال السليم من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وفقا للمعايير الدولية.                    | 182,81 | 243,244 | ,452 | ,854 |
| يشكل مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية وسيلة لتطبيق التكنولوجيا الحديثة  | 182,59 | 244,322 | ,496 | ,854 |

|  |        |         |      |      |
|--|--------|---------|------|------|
| يسمح إصلاح إدارة المالية العامة التعرف على كافة عمليات الإنفاق الحكومي ومجالاته، بالتالي القدرة على تقييم أداء كل عملية منها.  | 182,51 | 248,740 | ,294 | ,857 |
| القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية خطوة مهمة نحو التطبيق الفعلي لمشروع عصرنه المحاسبة العمومية وتحقيق انسجام بينهما. | 182,85 | 248,289 | ,262 | ,858 |
| تطبيق مشروع عصرنه أنظمة الميزانية يعد تمهيدا لبعث نظام رقابي يقوم على تقييم الأداء تحقيقا للشفافية والمساءلة                   | 182,55 | 248,536 | ,323 | ,857 |

العمر

|                      | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|----------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide أقل من 30 سنة | 16        | 6,2         | 6,2                | 6,2                |
| ما بين 31 - 40 سنة   | 154       | 59,2        | 59,2               | 65,4               |
| ما بين 41 - 50 سنة   | 70        | 26,9        | 26,9               | 92,3               |
| ما بين 51 - 60 سنة   | 16        | 6,2         | 6,2                | 98,5               |
| أكبر من 61 سنة       | 4         | 1,5         | 1,5                | 100,0              |
| Total                | 260       | 100,0       | 100,0              |                    |

المؤهل العلمي

|               | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide ليسانس | 45        | 17,3        | 17,3               | 17,3               |
| شهادة مهنية   | 63        | 24,2        | 24,2               | 41,5               |
| ماستر         | 67        | 25,8        | 25,8               | 67,3               |
| ماجستير       | 12        | 4,6         | 4,6                | 71,9               |
| دكتوراه       | 73        | 28,1        | 28,1               | 100,0              |
| Total         | 260       | 100,0       | 100,0              |                    |

## التخصص العلمي

|        |               | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|---------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | علوم إقتصادية | 94        | 36,2        | 36,2               | 36,2               |
|        | علوم قانونية  | 47        | 18,1        | 18,1               | 54,2               |
|        | علوم مالية    | 71        | 27,3        | 27,3               | 81,5               |
|        | علوم التسيير  | 25        | 9,6         | 9,6                | 91,2               |
|        | أخرى          | 23        | 8,8         | 8,8                | 100,0              |
|        | Total         | 260       | 100,0       | 100,0              |                    |

## الوظيفة

|        |                                | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|--------------------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | أستاذ جامعي                    | 54        | 20,8        | 20,8               | 20,8               |
|        | إطارات المراقبة المالية        | 70        | 26,9        | 26,9               | 47,7               |
|        | إطارات مصالح المحاسبة العمومية | 59        | 22,7        | 22,7               | 70,4               |
|        | إطارات المفتشية العامة للمالية | 36        | 13,8        | 13,8               | 84,2               |
|        | إطارات مجلس المحاسبة           | 41        | 15,8        | 15,8               | 100,0              |
|        | Total                          | 260       | 100,0       | 100,0              |                    |

## الخبرة المهنية

|        |                    | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|--------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | أقل من 5 سنوات     | 28        | 10,8        | 10,8               | 10,8               |
|        | ما بين 6 - 10 سنة  | 118       | 45,4        | 45,4               | 56,2               |
|        | ما بين 11 - 15 سنة | 66        | 25,4        | 25,4               | 81,5               |
|        | ما بين 16 - 20 سنة | 27        | 10,4        | 10,4               | 91,9               |
|        | أكثر من 21 سنة     | 21        | 8,1         | 8,1                | 100,0              |
|        | Total              | 260       | 100,0       | 100,0              |                    |

## Caractéristiques

## Statistiques descriptives

|   | N   | Moyenne | Ecart type |
|---|-----|---------|------------|
| البعد الأول : مرونة عرض و استخدام النظام المحاسبي   | 260 | 2,35    | ,562       |
| يتضمن نظام المحاسبة العمومية الآليات المناسبة التي تربط بين إعداد وتنفيذ ورقابة الأموال العمومية.                         | 260 | 3,58    | 1,016      |
| يوفر الأساس النقدي المعتمد حاليا بيانات مالية وغير مالية كافية لتحقيق الرقابة الفعالة و يفيد في عملية تقييم الأداء.       | 260 | 2,22    | 1,051      |
| توجد المحاسبة عن الأصول والالتزامات في التقارير المالية الحالية يؤدي إلى ظهور المركز المالي الحقيقي للدولة بطريقة صحيحة . | 260 | 1,90    | ,903       |
| يتم ربط محاسبة الالتزامات الممسوكة من طرف المراقب المالي وبين محاسبة الخزينة من طرف المحاسب العمومي.                      | 260 | 2,22    | 1,051      |
| تتصف التشريعات المنظمة للمحاسبة العمومية بالمرونة وارتباطها الوثيق بالتجربة الفرنسية.                                     | 260 | 1,82    | ,896       |
| N valide (liste)  | 260 |         |            |

## Statistiques descriptives

|   | N   | Moyenne | Ecart type |
|---|-----|---------|------------|
| البعد الثاني : الاستفادة من الوثائق المحاسبية   | 260 | 2,91    | ,675       |
| تشكل الدفاتر والمستندات المحاسبية المصدر الرئيسي للمعلومات الفعلية في إعداد القوائم والتقارير المالية الحكومية. | 260 | 3,45    | 1,499      |
| الحساب الختامي للدولة يعبر بصورة صادقة وعادلة عن الوضعية المالية للدولة.  | 260 | 1,82    | ,890       |
| يمثل الحساب الإداري وحساب التسيير أهم التقارير المالية التي تستند عليها عملية الرقابة المالية.                  | 260 | 3,47    | ,964       |
| N valide (liste)  | 260 |         |            |

## Statistiques descriptives

|  | N   | Moyenne | Ecart type |
|--|-----|---------|------------|
| البعد الثالث : جودة عرض وتنفيذ المعاملات المالية في النظام المحاسبي  | 260 | 2,46    | ,547       |
| يحقق نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الإفصاح الكافي ويمكننا من مقارنة تقاريره ببعض الدول المماثلة.               | 260 | 2,47    | 1,026      |
| يعتمد نظام المحاسبة العمومية الحالي على تنفيذ المعاملات المالية وفق الأساس النقدي ويركز على مراقبة وتدقيق التدفقات | 260 | 3,49    | ,977       |
| يهتم النظام الحالي بجودة المعلومات المالية الحكومية و بشكلية عملية الرقابة فقط                                     | 260 | 2,12    | 1,021      |
| يحقق النظام المحاسبي الحالي متطلبات تطبيق القانون العضوي لقوانين المالية المتضمن تبني الموازنة حسب النتائج.        | 260 | 2,01    | ,896       |
| يستخدم نظام المحاسبة العمومية الحالي التكنولوجيا الحديثة و يفيد بمتطلباتها إلى حد ما                               | 260 | 2,22    | 1,051      |
| N valide (liste)   | 260 |         |            |

DESCRIPTIVES VARIABLES=D D1 D2 D3  
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

## Caractéristiques

### Statistiques descriptives

|  | N   | Moyenne | Ecart type |
|--|-----|---------|------------|
| البعد الاول : الامكانيات المادية والبشرية  | 260 | 1,87    | ,629       |
| أجهزة الرقابة المالية في الجزائر تواكب التطورات العالمية من حيث استخدام التكنولوجيا الحديثة.                     | 260 | 2,01    | ,896       |
| تتمتع الأجهزة الرقابية بمقومات عالية في مجال الموارد البشرية والمالية والمادية الضرورية.                         | 260 | 1,71    | ,957       |
| يتمتع مستخدمو أجهزة الرقابة المالية بالكفاءة المهنية اللازمة رغم نقص التكوين وتحسين المستوى الضروري لتطوير عملهم | 260 | 1,90    | ,903       |
| N valide (liste)   | 260 |         |            |

### Statistiques descriptives

|  | N   | Moyenne | Ecart type |
|--|-----|---------|------------|
| البعد الثاني : أنظمة المعلومات والتقارير الرقابية  | 260 | 2,17    | ,547       |
| للأجهزة الرقابية الجزائرية نظام معلومات فعال يساهم في تطوير عملها.   | 260 | 1,68    | ,907       |
| تشكل تقارير أجهزة الرقابة في الجزائر مورد معلومات مهم لأجهزة مكافحة الفساد المالي والإداري.                        | 260 | 3,30    | 1,112      |
| التقارير المالية لأجهزة الرقابة المالية يتم الاستفادة منها و تتيح لنا إمكانية المقارنة على المستوى المحلي والدولي. | 260 | 1,90    | ,903       |
| توجد آليات المتابعة الفعالة للتوصيات التي ترفعها أجهزة الرقابة في تقاريرها السنوية التفصيلية.                      | 260 | 1,82    | ,890       |
| N valide (liste)   | 260 |         |            |

### Statistiques descriptives

|   | N   | Moyenne | Ecart type |
|---|-----|---------|------------|
| البعد الثالث : تحقيق الاهداف والنتائج   | 260 | 3,41    | ,488       |
| تحقق آليات الرقابة المالية في الجزائر الأهداف المحددة لها لحماية المال العام من سوء التسيير.                                      | 260 | 3,11    | 1,233      |
| أجهزة الرقابة المالية تحدد نتائج أعمال الإدارات الحكومية ومركزها المالي.  | 260 | 3,12    | 1,131      |
| فعالية الرقابة المالية تساهم وتؤثر بشكل مباشر في فعالية و نجاعة الأداء الحكومي  | 260 | 4,46    | ,617       |
| يرتكز عمل آليات الرقابة المالية الحالية على الالتزام بحدود صرف الاعتمادات وصحة وسلامة قانونية النفقة دون الاهتمام برقابة الاقتصاد | 260 | 4,46    | ,617       |
| يوجد دور للرقابة البرلمانية في حوصلة عمل أجهزة الرقابة وتقييم عملها من خلال مناقشة قانون ضبط الميزانية                            | 260 | 1,90    | ,903       |
| N valide (liste)  | 260 |         |            |

DESCRIPTIVES VARIABLES=G G1 G2 G3 G4  
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

## Caractéristiques

## Statistiques descriptives

|  | N   | Moyenne | Ecart type |
|--|-----|---------|------------|
| البعد الأول : تحديات المتطلبات التنظيمية   | 260 | 3,91    | ,527       |
| الفترة الزمنية بين صدور القانون العضوي 15-18 لقوانين المالية و تطبيقه بحلول سنة 2023 فترة كافية لتطبيق جيد له وإصلاح           | 260 | 3,25    | 1,030      |
| يستوجب تطبيق مشروع القانون العضوي لقوانين المالية تعديل جوهرى وضمني للنظام المحاسبي العمومي بتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي.    | 260 | 4,14    | ,651       |
| العمل على التطبيق الأولي لكافة مشاريع الإصلاح في أحد القطاعات يجعله قطاع نموذجي والاستفادة من التغذية العكسية له.              | 260 | 3,90    | ,841       |
| تفعيل عمل المفتشيات العامة لدى الوزارات والولايات باعتبارها آلية للرقابة الداخلية لنشر ثقافة المساءلة في الإدارات الخاضعة لها. | 260 | 4,36    | ,674       |
| N valide (liste)   | 260 |         |            |

## Statistiques descriptives

|   | N   | Moyenne | Ecart type |
|---|-----|---------|------------|
| البعد الثاني : تحديات المتطلبات التقنية   | 260 | 4,21    | ,558       |
| ضرورة عصنة الإدارة العمومية من حيث التكنولوجيا ونظم المعلومات للتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الحكومية و الرقابة المالية.               | 260 | 4,36    | ,674       |
| يمكن تعديل الوثائق والمستندات المحاسبية المستخدمة الحالية لتتلائم مع متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام                  | 260 | 4,22    | ,774       |
| يجب تطبيق معايير منظمة الانتوساي مما يضمن جودة العملية الرقابية والحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة للتحقق من القياس والإفصاح المحاسبي | 260 | 4,04    | ,782       |
| N valide (liste)  | 260 |         |            |

## Statistiques descriptives

|  | N   | Moyenne | Ecart type |
|--|-----|---------|------------|
| البعد الثالث : تحديات المتطلبات التدريبية  | 260 | 4,39    | ,545       |
| يتعين تبني برامج تدريبية محددة لرفع من درجة كفاءة الموظفين التي تنظمها منظمات الرقابة الإقليمية أو الدولية         | 260 | 4,44    | ,596       |
| يجب تكييف المناهج الدراسية مع الإصلاحات والاستفادة من إجراء البحوث والدراسات الأكاديمية واستغلال نتائجها وتوصياتها | 260 | 4,46    | ,617       |
| ينبغي إشراك الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في عملية الإصلاح نظرا لتجربتهم SCF                                  | 260 | 4,27    | ,784       |
| N valide (liste)   | 260 |         |            |

DESCRIPTIVES VARIABLES=Z J1 J2 J3 J4 J5 J6 J7 J8  
J9 J10  
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

## Caractéristiques

### Statistiques descriptives

|  | N   | Moyenne | Ecart type |
|--|-----|---------|------------|
| المحور الربع: المساهمة المتوقعة لتطبيق مشروع عصرنه المحاسبة العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية على آليات الرقابة المالية | 260 | 4,02    | ,529       |
| يهدف مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية لتحقيق الشفافية والإفصاح الشامل للنشاط المالي الحكومي وتحسين جودة                      | 260 | 4,12    | ,757       |
| يساهم تطبيق مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في تقريب الممارسات المحاسبية والمالية الحكومية من الممارسات العالمية            | 260 | 4,00    | ,774       |
| يوفر مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية قوائم مالية صادقة تعتبر أداة فعالة في تحقيق رقابة على تسيير الأموال العمومية.          | 260 | 4,05    | ,706       |
| يحقق مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية التقييم الفعلي للنشاط الإداري ويؤدي إلى التطبيق السليم لعملية الرقابة على الأداء.      | 260 | 4,02    | ,796       |
| يساعد مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية على سهولة تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتكيفها وفقا للبيئة الجزائرية  | 260 | 4,01    | ,776       |
| يعتبر دور الأجهزة الرقابية محوري في عملية الانتقال السليم من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وفقا للمعايير الدولية.           | 260 | 3,85    | ,877       |
| يشكل مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية وسيلة لتطبيق التكنولوجيا الحديثة   | 260 | 4,07    | ,742       |
| يسمح إصلاح إدارة المالية العامة التعرف على كافة عمليات الإنفاق الحكومي ومجالاته، بالتالي القدرة على تقييم أداء كل عملية منها.  | 260 | 4,15    | ,762       |
| القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية خطوة مهمة نحو التطبيق الفعلي لمشروع عصرنه المحاسبة العمومية وتحقيق انسجام بينهما. | 260 | 3,80    | ,885       |
| تطبيق مشروع عصرنه أنظمة الميزانية يعد تمهيدا لبعث نظام رقابي يقوم على تقييم الأداء تحقيقا للشفافية والمساءلة                   | 260 | 4,10    | ,720       |
| N valide (liste)   | 260 |         |            |

DESCRIPTIVES VARIABLES=X Y W Z  
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

## Caractéristiques

### Statistiques descriptives

|  | N   | Moyenne | Ecart type |
|--|-----|---------|------------|
| المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر   | 260 | 2,57    | ,411       |
| المحور الثاني : واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر  | 260 | 2,48    | ,452       |
| المحور الثالث : تحديات التطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية وإصلاح الرقابة المالية في الجزائر                              | 260 | 4,17    | ,443       |
| المحور الربع: المساهمة المتوقعة لتطبيق مشروع عصرنه المحاسبة العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية على آليات الرقابة المالية | 260 | 4,02    | ,529       |
| N valide (liste)   | 260 |         |            |

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

|                                 | المحور الثالث : المساهمة المتوقعة لتطبيق مشروع عصريّة المحاسبة العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية على آليات الرقابة المالية | المحور الثاني : تحديدات التطبيق لمعايير المحاسبة العمومية وإصلاح تحقيق الرقابة المالية في الجزائر | المحور الثالث : توفير أنظمة المعلومات والتقارير البشرية. | المحور الثاني : واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر | المحور الثاني : واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر | المحور الثاني : واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر | المحور الثاني : واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر | المحور الثاني : واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر | المحور الثاني : واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر | المحور الثاني : واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر | المحور الثاني : واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر | المحور الثاني : واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر | المحور الثاني : واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر |
|---------------------------------|---|---|--|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| N                               | 260   | 260   | 260  | 260   | 260   | 260   | 260   | 260   | 260   | 260   | 260   | 260   | 260   |
| Paramètres normaux <sup>a</sup> | Moyenne   | 2.57  | 2.35   | 2.91  | 2.46  | 2.48  | 1.87  | 2.17  | 3.41  | 4.17  | 3.91  | 4.21  | 4.39  |
|                                 | Ecart type  | .411  | .562   | .675  | .547  | .452  | .629  | .547  | .488  | .443  | .527  | .558  | .545  |
| Différences les plus extrêmes   | Absolue   | .077  | .120   | .142  | .135  | .103  | .220  | .167  | .106  | .069  | .114  | .166  | .181  |
|                                 | Positif   | .074  | .120   | .142  | .135  | .103  | .220  | .167  | .103  | .052  | .114  | .138  | .151  |
|                                 | Négatif   | -.077   | -  | -   | -   | -.053   | -.141   | -.110   | -.106   | -.069   | -   | -   | -   |
| Statistiques de test            |   | 1.241   | 1.936  | ###   | 2.172   | 1.653   | 3.547   | 2.689   | 1.708   | 1.107   | 1.839   | 2.682   | 2.914   |
| Sig. asymptotique (bilatérale)  |   | .092 <sup>c</sup>   | .087 <sup>c</sup>  | .054 <sup>c</sup>   | .051 <sup>c</sup>   | .061 <sup>c</sup>   | .073 <sup>c</sup>   | .0590 <sup>c,d</sup>  | .141 <sup>c</sup>   | .173 <sup>c</sup>   | .214 <sup>c,d</sup>   | .341 <sup>c,d</sup>   | .070 <sup>c</sup>   |

- a. La distribution du test est Normale.
- b. Calculée à partir des données.
- c. Correction de signification de Lilliefors.
- d. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

Test-t

Statistiques sur échantillon unique

|                       | N   | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|-----------------------|-----|---------|------------|-------------------------|
| طبيعة النظام المحاسبي | 260 | 2,35    | ,562       | ,035                    |

Test sur échantillon unique

|                       | Valeur du test = 3 |     |                   |                    |  |            |
|-----------------------|--------------------|-----|-------------------|--------------------|--|------------|
|                       | t                  | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence |            |
|                       |                    |     |                   |                    | Inférieure                                   | Supérieure |
| طبيعة النظام المحاسبي | -18,730            | 259 | ,000              | -,653              | -,72   | -,58       |

## Test-t

## Statistiques sur échantillon unique

|                   | N   | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|-------------------|-----|---------|------------|-------------------------|
| الوثائق المحاسبية | 260 | 2,91    | ,675       | ,042                    |

## Test sur échantillon unique

|                   | Valeur du test = 3 |     |                   |                    |  |            |
|-------------------|--------------------|-----|-------------------|--------------------|--|------------|
|                   | t                  | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence |            |
|                   |                    |     |                   |                    | Inférieure                                   | Supérieure |
| الوثائق المحاسبية | -2,113             | 259 | ,036              | -,088              | -,17   | -,01       |

## Test-t

## Statistiques sur échantillon unique

|                      | N   | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|----------------------|-----|---------|------------|-------------------------|
| جودة النظام المحاسبي | 260 | 2,46    | ,547       | ,034                    |

## Test sur échantillon unique

|                      | Valeur du test = 3 |     |                   |                    |  |            |
|----------------------|--------------------|-----|-------------------|--------------------|--|------------|
|                      | t                  | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence |            |
|                      |                    |     |                   |                    | Inférieure                                   | Supérieure |
| جودة النظام المحاسبي | -15,873            | 259 | ,000              | -,538              | -,61   | -,47       |

## Test-t

## Statistiques sur échantillon unique

|   | N   | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|---|-----|---------|------------|-------------------------|
| المحور الأول: نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر | 260 | 2,57    | ,411       | ,025                    |

## Test-t

## Statistiques sur échantillon unique

|                          | N   | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|--------------------------|-----|---------|------------|-------------------------|
| الوسائل المادية والبشرية | 260 | 1,87    | ,629       | ,039                    |

## Test sur échantillon unique

|                          | Valeur du test = 3 |     |                      |                    |   |            |
|--------------------------|--------------------|-----|----------------------|--------------------|---|------------|
|                          | T                  | ddl | Sig.<br>(bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance<br>95% de la différence |            |
|                          |                    |     |                      |                    | Inférieure                                      | Supérieure |
| الوسائل المادية والبشرية | -28,904            | 259 | ,000                 | -1,127             | -1,20   | -1,05      |

## Test-t

## Statistiques sur échantillon unique

|          | N   | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|----------|-----|---------|------------|-------------------------|
| التقارير | 260 | 2,17    | ,547       | ,034                    |

## Test sur échantillon unique

|          | Valeur du test = 3 |     |                      |                    |   |            |
|----------|--------------------|-----|----------------------|--------------------|---|------------|
|          | T                  | ddl | Sig.<br>(bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance<br>95% de la différence |            |
|          |                    |     |                      |                    | Inférieure                                      | Supérieure |
| التقارير | -24,406            | 259 | ,000                 | -,828              | -,89  | -,76       |

## Test-t

## Statistiques sur échantillon unique

|                  | N   | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|------------------|-----|---------|------------|-------------------------|
| الأهداف والنتائج | 260 | 3,41    | ,488       | ,030                    |

## Test sur échantillon unique

|                  | Valeur du test = 3 |     |                      |                    |   |            |
|------------------|--------------------|-----|----------------------|--------------------|---|------------|
|                  | T                  | ddl | Sig.<br>(bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance<br>95% de la différence |            |
|                  |                    |     |                      |                    | Inférieure                                      | Supérieure |
| الأهداف والنتائج | 13,524             | 259 | ,000                 | ,409               | ,35   | ,47        |

## Test-t

## Statistiques sur échantillon unique

|  | N   | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|--|-----|---------|------------|-------------------------|
| المحور الثاني: واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر | 260 | 2,48    | ,452       | ,028                    |

## Test sur échantillon unique

|  | Valeur du test = 3 |     |                   |                    |  |            |
|--|--------------------|-----|-------------------|--------------------|--|------------|
|  | T                  | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence |            |
|  |                    |     |                   |                    | Inférieure                                   | Supérieure |
| المحور الثاني: واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر | -18,382            | 259 | ,000              | -,515              | -,57   | -,46       |

## Test sur échantillon unique

|  | Valeur du test = 3 |     |                   |                    |  |            |
|--|--------------------|-----|-------------------|--------------------|--|------------|
|  | t                  | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence |            |
|  |                    |     |                   |                    | Inférieure                                   | Supérieure |
| المحور الأول: نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر    | -16,750            | 259 | ,000              | -,427              | -,48   | -,38       |
| المحور الثاني: واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر | -18,382            | 259 | ,000              | -,515              | -,57   | -,46       |

## Régression

Variables introduites/supprimées<sup>a</sup>

| Modèle | Variables introduites              | Variables supprimées | Méthode |
|--------|------------------------------------|----------------------|---------|
| 1      | طبيعة النظام المحاسبي <sup>b</sup> |                      | Entrée  |

a. Variable dépendante : واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر

b. Toutes variables requises saisies.

## Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,463 <sup>a</sup> | ,214   | ,211          | ,401                            |

a. Valeurs prédites : (constantes), طبيعة النظام المحاسبي

ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle |            | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D      | Sig.              |
|--------|------------|------------------|-----|--------------------|--------|-------------------|
| 1      | Régression | 11,341           | 1   | 11,341             | 70,413 | ,000 <sup>b</sup> |
|        | Résidu     | 41,554           | 258 | ,161               |        |                   |
|        | Total      | 52,895           | 259 |                    |        |                   |

a. Variable dépendante : المحور الثاني: واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر

b. Valeurs prédites : (constantes), طبيعة النظام المحاسبي

Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle |                       | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|--------|-----------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|        |                       | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| 1      | (Constante)           | 1,611                         | ,107            |                           | 15,055 | ,000 |
|        | طبيعة النظام المحاسبي | ,372                          | ,044            | ,463                      | 8,391  | ,000 |

a. Variable dépendante : المحور الثاني: واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر

## Régression

Variables introduites/supprimées<sup>a</sup>

| Modèle | Variables introduites          | Variables supprimées | Méthode |
|--------|--------------------------------|----------------------|---------|
| 1      | الوثائق المحاسبية <sup>b</sup> |                      | Entrée  |

a. Variable dépendante : المحور الأول: واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر

b. Toutes variables requises saisies.

## Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,286 <sup>a</sup> | ,082   | ,078          | ,434                            |

a. Valeurs prédites : (constantes), الوثائق المحاسبية

ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle |            | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D      | Sig.              |
|--------|------------|------------------|-----|--------------------|--------|-------------------|
| 1      | Régression | 4,321            | 1   | 4,321              | 22,951 | ,000 <sup>b</sup> |
|        | Résidu     | 48,574           | 258 | ,188               |        |                   |
|        | Total      | 52,895           | 259 |                    |        |                   |

a. Variable dépendante : المحور الأول: واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر

b. Valeurs prédites : (constantes), الوثائق المحاسبية

Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle |                   | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|--------|-------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|        |                   | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| 1      | (Constante)       | 1,928                         | ,119            |                           | 16,155 | ,000 |
|        | الوثائق المحاسبية | ,191                          | ,040            | ,286                      | 4,791  | ,000 |

a. Variable dépendante : المحور الأول: واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر

## Régression

Variables introduites/supprimées<sup>a</sup>

| Modèle | Variables introduites             | Variab<br>les<br>suppri<br>mées | Méthode |
|--------|-----------------------------------|---------------------------------|---------|
| 1      | جودة النظام المحاسبي <sup>b</sup> |                                 | Entrée  |

a. Variable dépendante : المحور الثاني: واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر

b. Toutes variables requises saisies.

## Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,497 <sup>a</sup> | ,247   | ,244          | ,393                            |

a. Valeurs prédites : (constantes), جودة النظام المحاسبي

ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle |            | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D      | Sig.              |
|--------|------------|------------------|-----|--------------------|--------|-------------------|
| 1      | Régression | 13,047           | 1   | 13,047             | 84,475 | ,000 <sup>b</sup> |
|        | Résidu     | 39,848           | 258 | ,154               |        |                   |
|        | Total      | 52,895           | 259 |                    |        |                   |

a. Variable dépendante : المحور الثاني: واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر

b. Valeurs prédites : (constantes), جودة النظام المحاسبي

Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle |                      | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|--------|----------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|        |                      | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| 1      | (Constante)          | 1,475                         | ,113            |                           | 13,102 | ,000 |
|        | جودة النظام المحاسبي | ,410                          | ,045            | ,497                      | 9,191  | ,000 |

a. Variable dépendante : المحور الثاني: واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر :

## Régression

Variables introduites/supprimées<sup>a</sup>

| Modèle | Variables introduites                                   | Variab<br>les<br>suppri<br>mées | Méthode |
|--------|---|---------------------------------|---------|
| 1      | المحور الأول: نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر |                                 | Entrée  |

a. Variable dépendante : المحور الثاني: واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر

b. Toutes variables requises saisies.

## Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,588 <sup>a</sup> | ,346   | ,344          | ,366                            |

a. Valeurs prédites : (constantes), المحور الأول: نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر .

ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle |            | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D       | Sig.              |
|--------|------------|------------------|-----|--------------------|---------|-------------------|
| 1      | Régression | 18,310           | 1   | 18,310             | 136,587 | ,000 <sup>b</sup> |
|        | Résidu     | 34,585           | 258 | ,134               |         |                   |
|        | Total      | 52,895           | 259 |                    |         |                   |

a. Variable dépendante : المحور الأول: واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر

b. Valeurs prédites : (constantes), المحور الأول: نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر وأثاره على آليات الرقابة المالية.

Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle |   | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|--------|---|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|        |   | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| 1      | (Constante)   | ,819                          | ,144            |                           | 5,675  | ,000 |
|        | المحور الأول: نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر وأثاره على آليات الرقابة المالية. | ,647                          | ,055            | ,588                      | 11,687 | ,000 |

a. Variable dépendante : المحور الثاني: واقع تشخيص آليات الرقابة المالية في الجزائر

## Test-t

## Statistiques sur échantillon unique

|                 | N   | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|-----------------|-----|---------|------------|-------------------------|
| متطلبات تنظيمية | 260 | 3,91    | ,527       | ,033                    |

## Test sur échantillon unique

|                 | Valeur du test = 3 |     |                   |                    |  |            |
|-----------------|--------------------|-----|-------------------|--------------------|--|------------|
|                 | t                  | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence |            |
|                 |                    |     |                   |                    | Inférieure                                   | Supérieure |
| متطلبات تنظيمية | 27,941             | 259 | ,000              | ,913               | ,85  | ,98        |

## Test-t

## Statistiques sur échantillon unique

|               | N   | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|---------------|-----|---------|------------|-------------------------|
| متطلبات تقنية | 260 | 4,21    | ,558       | ,035                    |

## Test sur échantillon unique

|               | Valeur du test = 3 |     |                   |                    |  |            |
|---------------|--------------------|-----|-------------------|--------------------|--|------------|
|               | t                  | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence |            |
|               |                    |     |                   |                    | Inférieure                                   | Supérieure |
| متطلبات تقنية | 34,916             | 259 | ,000              | 1,208              | 1,14   | 1,28       |

## Test-t

## Statistiques sur échantillon unique

|                 | N   | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|-----------------|-----|---------|------------|-------------------------|
| متطلبات تدريبية | 260 | 4,39    | ,545       | ,034                    |

## Test sur échantillon unique

|                 | Valeur du test = 3 |     |                   |                    |  |            |
|-----------------|--------------------|-----|-------------------|--------------------|--|------------|
|                 | t                  | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence |            |
|                 |                    |     |                   |                    | Inférieure                                   | Supérieure |
| متطلبات تدريبية | 41,094             | 259 | ,000              | 1,388              | 1,32   | 1,45       |

## Test-t

## Statistiques sur échantillon unique

|   | N   | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|---|-----|---------|------------|-------------------------|
| المحور الثالث:<br>تحديات التطبيق<br>السليم لمعايير<br>المحاسبة العمومية<br>وإصلاح الرقابة<br>المالية في الجزائر | 260 | 4,17    | ,443       | ,027                    |

## Test sur échantillon unique

|   | Valeur du test = 3 |     |                   |                    |  |            |
|---|--------------------|-----|-------------------|--------------------|--|------------|
|   | t                  | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence |            |
|   |                    |     |                   |                    | Inférieure                                   | Supérieure |
| المحور الثالث:<br>تحديات التطبيق<br>السليم لمعايير<br>المحاسبة العمومية<br>وإصلاح الرقابة<br>المالية في الجزائر | 42,579             | 259 | ,000              | 1,170              | 1,12   | 1,22       |

## Test-t

## Statistiques sur échantillon unique

|   | N   | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|---|-----|---------|------------|-------------------------|
| المحور الرابع:<br>المساهمة المتوقعة<br>لتطبيق مشروع<br>عصرنة المحاسبة<br>العمومية والقانون<br>العضوي لقوانين<br>المالية على آليات<br>الرقابة ال | 260 | 4,02    | ,529       | ,033                    |

## Test sur échantillon unique

|   | Valeur du test = 3 |     |                   |                    |  |            |
|---|--------------------|-----|-------------------|--------------------|--|------------|
|   | t                  | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence |            |
|   |                    |     |                   |                    | Inférieure                                   | Supérieure |
| المحور الرابع:<br>المساهمة المتوقعة<br>لتطبيق مشروع<br>عصرنة المحاسبة<br>العمومية والقانون<br>العضوي لقوانين<br>المالية على آليات<br>الرقابة ال | 30,962             | 259 | ,000              | 1,016              | ,95  | 1,08       |

## A 1 facteur

## ANOVA à 1 facteur

المحور الرابع: المساهمة المتوقعة لتطبيق مشروع عصرنه المحاسبية العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية على آليات الرقابة ال

|               | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | F     | Signification |
|---------------|------------------|-----|--------------------|-------|---------------|
| Inter-groupes | 3,269            | 4   | ,817               | 3,009 | ,019          |
| Intra-groupes | 69,263           | 255 | ,272               |       |               |
| Total         | 72,532           | 259 |                    |       |               |

## Tests post hoc

## Comparaisons multiples

Variable dépendante:

LSD

| الوظيفة (I)                    | Différence de moyennes (I-J)   | Erreur standard | Signification | Intervalle de confiance à 95% |                  |      |
|--------------------------------|--------------------------------|-----------------|---------------|-------------------------------|------------------|------|
|                                |                                |                 |               | Borne inférieure              | Borne supérieure |      |
| أستاذ جامعي                    | إطارات المراقبة المالية        | -,061           | ,094          | ,519                          | -,25             | ,12  |
|                                | إطارات مصالح المحاسبة العمومية | ,104            | ,098          | ,292                          | -,09             | ,30  |
|                                | إطارات المفتشية العامة للمالية | -,245*          | ,112          | ,030                          | -,47             | -,02 |
|                                | إطارات مجلس المحاسبة           | ,080            | ,108          | ,460                          | -,13             | ,29  |
| إطارات المراقبة المالية        | أستاذ جامعي                    | ,061            | ,094          | ,519                          | -,12             | ,25  |
|                                | إطارات مصالح المحاسبة العمومية | ,165            | ,092          | ,075                          | -,02             | ,35  |
|                                | إطارات المفتشية العامة للمالية | -,184           | ,107          | ,086                          | -,39             | ,03  |
|                                | إطارات مجلس المحاسبة           | ,141            | ,102          | ,170                          | -,06             | ,34  |
| إطارات مصالح المحاسبة العمومية | أستاذ جامعي                    | -,104           | ,098          | ,292                          | -,30             | ,09  |
|                                | إطارات المراقبة المالية        | -,165           | ,092          | ,075                          | -,35             | ,02  |
|                                | إطارات المفتشية العامة للمالية | -,349*          | ,110          | ,002                          | -,57             | -,13 |
|                                | إطارات مجلس المحاسبة           | -,024           | ,106          | ,824                          | -,23             | ,19  |
| إطارات المفتشية العامة للمالية | أستاذ جامعي                    | ,245*           | ,112          | ,030                          | ,02              | ,47  |
|                                | إطارات المراقبة المالية        | ,184            | ,107          | ,086                          | -,03             | ,39  |
|                                | إطارات مصالح المحاسبة العمومية | ,349*           | ,110          | ,002                          | ,13              | ,57  |
|                                | إطارات مجلس المحاسبة           | ,325*           | ,119          | ,007                          | ,09              | ,56  |
| إطارات مجلس المحاسبة           | أستاذ جامعي                    | -,080           | ,108          | ,460                          | -,29             | ,13  |
|                                | إطارات المراقبة المالية        | -,141           | ,102          | ,170                          | -,34             | ,06  |
|                                | إطارات مصالح المحاسبة العمومية | ,024            | ,106          | ,824                          | -,19             | ,23  |
|                                | إطارات المفتشية العامة للمالية | -,325*          | ,119          | ,007                          | -,56             | -,09 |

\*. La différence moyenne est significative au niveau 0.05.