

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

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

الرقابة المالية القبلية والبعديّة على ميزانية البلدية في ظل التوجه للمعايير
المحاسبة الدولية للقطاع العام **IPSAS** دراسة عينة في ولاية الوادي

تحت إشراف الدكتور:

زكرياء دمدوم

إعداد الطلبة:

- أحمد زغوان

- زين العابدين كرتيو

- يوسف مراد

نوقشت وأجيزت بتاريخ: 2019/06/11

أمام اللجنة المكونة من السادة الأعضاء

رئيسا	أستاذ محاضر "أ" بجامعة حمه لخضر بالوادي	د. مصطفى عوادي
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر "أ" بجامعة حمه لخضر بالوادي	د. زكرياء دمدوم
ممتحنا	أستاذ محاضر "ب" بجامعة حمه لخضر بالوادي	د. كمال ديدة

السنة الجامعية: 2018/2019

الإهداء

أهدي هذا الجهد العلمي إلى أبي رحمه الله

والى أمي حفظها الله وأطال الله في عمرها

و إلى زوجتي وأبنائي، أمين وألاء وأية

إلى البروفيسور علي سعد الله

إلى الدكتور زكرياء دمدوم

إلى الدكتور محمد الباي

إلى الأستاذ محمد الأزهر طالبي

و إلى كل الأهل و الأصدقاء الأوفياء نفوسي بشير، تجاني احمد

عمار، وكل زملائي المقتصدين وخاصة خالد محمد.

أحمد

الاهداء

قال الله تعالى : (أن اشكر لي و لوالديك إلي المصير) .

و يقول الرسول صلى الله عليه و سلم : (لا يشكر الله من لا يشكر الناس) .

الحمد لله الذي وفقني في مشواري الدراسي و الذي كانت ثمرته هذا العمل .

أهدي هذا العمل المتواضع إلى :

* أمي الغالية أطال الله في عمرها و أمدّها بالصحة و العافية .

* ذكرى أبي الغالي رحمه الله و أسكنه فسيح جناته .

* زوجتي و ابني أحمد عبد الرحمان .

* جميع الأهل و الأقارب و الأصدقاء و الزملاء .

* رفقاء مشواري الدراسي ، و أخص بالذكر الزميل أحمد زغوان و مراد يوسف .

* كما لا أنسى أستاذنا القدير الدكتور دمدوم زكرياء الذي استفدنا من علمه و توجيهاته

القيمه .

* كل من بذل شيئاً في تكوين الانسان الفعال في حركة هذه الحياة و ساهم في بناء صرح

هذه الأمة المجيده و إعادة مجد أسلافها.

يقول الشاعر :

بالعلم و المال يبني الناس مجدهم

و لم يبني مجد على جهل و إقلال

الإهداء

إلى نبع الحنان الذي لا ينضب
و إلى زوجتي وأولادي التي أزهرت بهم حياتي

فراس ورتاج

إلى جميع أفراد عائلتي

إلى زملائي في الدراسة و أساتذتي

اهدي هذا العمل

مراد يوسف

شكر وتقدير

نتقدم بجزيل الشكر والعرفان وخالص التقدير والامتنان إلى جميع أساتذتنا الذين قاموا بالتدريس لنا طيلة سنتين من الزمان، فأناروا لنا سبيل المعرفة، وخاصة:

الدكتور زكرياء دمدوم.

والدكتور محمد الباي.

والبروفيسور د/ علي سعد الله

الذين بذلوا جهودا متميزة، في سبيل توجيهنا إلى الطرق العلمية الصحيحة، و إيصالنا إلى بر المعرفة العلمية التي كنا نصبو ونتشوق إليها باستمرار،

كما نشكر لجنة المناقشة على قبولها مناقشة مذكرتنا.

المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي، وذلك من خلال دراسة وتشخيص واقع الرقابة المالية القبلية، والبعديّة لميزانية البلدية وتحديد متطلبات تبني تلك المعايير، و العوائق التي يمكن أن تواجهها، وذلك من وجهة نظر العاملين أيضا في القطاع المالي. وتعتبر تلك المعايير هي المحور الأساسي للثورة العالمية للمحاسبة الحكومية وهي الثورة التي جاءت استجابة إلى نداءات الحكومات المتزايدة، لتشجيع تطوير المحاسبة الحكومية وتحويلها إلى محاسبة تعمل على أساس الاستحقاق، عوض الأساس النقدي.

ولقد توصلت الدراسة إلى إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي كالمراقب المالي، ورؤساء مصالح المحاسبة والميزانية بالبلديات، ورؤساء البلديات، والمحاسب العمومي، والمفتشية العامة للمالية.

وذلك على الرغم من وجود نقائص في نظام الميزانيات الحالي في الجزائر. ومن تلك النقائص، قصور الميزانية العامة في تحقيق الأهداف المرجوة منها، لكون النفقات توجه لتحقيق البنود المسجلة فيها فقط، وأيضا لسوء التخطيط و النقص الواضح في شفافية الميزانية من خلال نقص وثائقها، وغموض بعض العمليات المالية للدولة. لذلك اتجهت الجزائر إلى تحديث نظامها الميزانيات من خلال تبنيها مشروع نظام الميزانية (MSB) وتطوير الرقابة على ميزانية البلدية من اجل توسيع مساهمتها في فعالية النفقة، وتقوية متابعة تنفيذ مشاريع الاستثمار العمومي، بهدف رفع النجاعة و القدرة على الاستثمار في القطاع العمومي.

الكلمات المفتاحية في الدراسة: رقابة مالية قبلية، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مشروع نظام الميزانية، أساس الاستحقاق.

Asummary

This study aims to determine the possibility of applying the International Accounting Standards in the public sector from the perspective of workers in the financial sector, and that is through the study and diagnosis of the reality of the before-after financial control, and to identify the requirements for adopting these standards and the obstacles they may face, from the perspective of the financial sector. These standards are the main focus of the global revolution of government accounting, and it is a revolution that came as response to the growing calls from governments to encourage the development of government accounting and transform accounting works on the merit basis, instead of the monetary basis.

The study has reached the possibility of applying the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), from the point of view of financial sector employees such as the Controller, the heads of the accounting and budget departments of the municipalities, the public accountant and the general financial inspectorate.

Despite the shortcomings in the current budget system in Algeria. One of these shortcomings is the failure of the general budget to achieve its objectives, because the expenditures are directed to achieve the items registered in them only, as well as the poor planning and the apparent lack of transparency of the budget due to the lack of documentation, and the vagueness of some of the state financial operations. Therefore, Algeria aimed to modernize its budget system by adopting a project called (MSB) to develop and control the municipal budget in order to expand its contribution to the efficiency of expenditures and to strengthen the follow-up of the implementation of public investment projects in order to increase efficiency and investment capacity, in public sector.

The study key words: the before and Financial Control, the international accounting Standards in the public sector, The basis of merit, the current budget system (project)

مسرد المحتويات

الرقم	البيان
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
	مسرد المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الرموز
	قائمة الملاحق
أ - ج	المقدمة
	الفصل الأول : الفصل الأول الأدبيات النظرية و الدراسات السابقة
	تمهيد
02	المبحث الأول : الإطار النظري لميزانية البلدية في ظل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.
02	المطلب الأول: مفهوم ميزانية البلدية
02	الفرع الأول : تعريف ميزانية البلدية وخصائصها
02	الفرع الثاني: أقسام ميزانية البلدية
03	الفرع الثالث: أنواع القوائم المالية للبلدية
06	الفرع الرابع: مراحل تنفيذ النفقة العمومية والأعوان المكلفون بالتنفيذ
09	المطلب الثاني: مدخل إلى المحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS
09	الفرع الأول: مفهوم المحاسبة العمومية
11	الفرع الثاني: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS
13	الفرع الثالث: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
14	المطلب الثالث: مفهوم الرقابة المالية القبليّة والبعديّة على ميزانية البلدية
15	الفرع الأول: مفهوم الرقابة المالية
16	الفرع الثاني: أنواع الرقابة المالية حسب التوقيت الزمني
18	المبحث الثاني : الدراسات السابقة
18	المطلب الأول: الدراسة الأولى باللغة العربية
19	المطلب الثاني: الدراسة الثانية باللغة الأجنبية
20	المطلب الثالث: ما يميز هذه الدراسة على الدراسات السابقة
21	خلاصة الفصل

مسرد المحتويات

	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية
22	تمهيد
24	المبحث الأول : الطريقة و الأدوات المستخدمة
24	المطلب الأول: طريقة الدراسة
24	أولا : مجتمع و عينة الدراسة
24	ثانيا: متغيرات الدراسة
25	ثالثا: أدوات الدراسة
28	المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة وثبات أداة الدراسة
28	أولا: الأساليب الإحصائية المستخدمة
30	ثانيا: أداة ثبات الدراسة
31	المبحث الثاني: النتائج و المناقشة
31	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة
31	أولا: وصف خصائص عينة الدراسة
36	ثانيا: اختبار الفرضيات
55	المطلب الثاني: مناقشة النتائج
57	خلاصة الفصل
57	الخاتمة
63	قائمة المراجع
68	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	العناوين	الصفحة
01	ملخص مختلف مصالح التسيير وبرامج البلدية	05
02	المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	12
03	احصائيات الاستثمارات الموزعة	24
04	مقياس سلم ليكرات الخماسي	26
05	معايير تحديد درجة الموافقة لعبارات الاستبيان	27
06	مقياس الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي	27
07	اختبار طبيعة البيانات من عدمها	29
08	نتائج اختبار ثبات الاستمارة وفقا لمعامل كرونباخ ألفا	31
09	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	32

مسرد المحتويات

32	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	10
33	توزيع أفراد العينة حسب متغير حسب المستوى المهني	11
34	توزيع أفراد العينة حسب متغير الفئة العمرية.	12
35	توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى القطاع الذي ينتمي إليه	13
36	آراء أفراد العينة حول واقع الرقابة المالية القبلية والبعديّة لميزانية البلدية	14
38	آراء أفراد العينة حول متطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية.	15
39	آراء أفراد العينة حول أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعديّة	16
41	اختبار وجود اختلاف في إجابات أفراد العينة تبعاً لمتغير المستوى الجنس	17
42	اختبار وجود اختلافات في إجابات أفراد العينة تبعاً لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه	18
43	اختبار اختلافات في إجابات أفراد العينة "القطاع الذي تنتمي إليه" تبعاً لمتغير ج-1-ج3	19
44	اختبار اختلافات في إجابات أفراد العينة "القطاع الذي تنتمي إليه" تبعاً لمتغير ج-1-ج4	20
45	اختبار اختلافات في إجابات أفراد العينة "القطاع الذي تنتمي إليه" تبعاً لمتغير ج-2-ج4	21
46	اختبار اختلافات في إجابات أفراد العينة "القطاع الذي تنتمي إليه" تبعاً لمتغير ج-3-ج4	22
46	اختبار اختلافات في إجابات أفراد العينة "القطاع الذي تنتمي إليه" تبعاً لمتغير ج-3-ج5	23
47	اختبار اختلافات في إجابات أفراد العينة "القطاع الذي تنتمي إليه" تبعاً لمتغير ج-3-ج6	24
48	اختبار وجود اختلاف في إجابات أفراد العينة تبعاً لمتغير المستوى التعليمي.	25
49	اختبار وجود اختلاف في إجابات أفراد العينة تبعاً لمتغير الفئة العمرية	26
50	اختبار وجود اختلاف في إجابات أفراد العينة تبعاً لمتغير المستوى المهني	27
51	اختبار اختلافات في إجابات أفراد العينة "المستوى المهني" تبعاً لمتغير ج-1-ج4	28
52	اختبار اختلافات في إجابات أفراد العينة "المستوى المهني" تبعاً لمتغير ج-2-ج4	29
53	اختبار اختلافات في إجابات أفراد العينة "المستوى المهني" تبعاً لمتغير ج-3-ج5	30
54	اختبار اختلافات في إجابات أفراد العينة "المستوى المهني" تبعاً لمتغير ج-4-ج5	31

قائمة الأشكال

الرقم	العناوين	الصفحة
01	نموذج الدراسة	ح
02	مخطط تنفيذ النفقات العمومية لميزانية البلدية	08
03	أنواع الرقابة المالية من حيث التوقيت الزمني	15
04	التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب الجنس	32
05	التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب المستوى العلمي	32
06	التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب المستوى المهني	33

مسرد المحتويات

34	التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب الفئة العمرية	07
35	التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب القطاع الذي ينتمي اليه	08

قائمة الرموز

الرمز أو الاختصار	الدلالة
SPSS	برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية
IPSAS	International public sector accounting standards
MSB	Modernisation des systèmes budgétaires
ر.م.ش.ب	رئيس المجلس الشعبي البلدي

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
الملحق رقم (01)	مقدمة الاستبيان	67
الملحق رقم (02)	المحور الأول	67
الملحق رقم (03)	المحور الثاني	67
الملحق رقم (04)	المحور الثالث	68
الملحق رقم (05)	البيانات الشخصية	68
الملحق رقم (06)	قائمة المحكمين	69
الملحق رقم (07)	مخرجات spss إصدار 20	70

المقدمة

توطئة

تمارس الدولة نشاطاتها المختلفة عن طريق الاستعمال الأمثل للموارد والاستخدامات العمومية والرقابة على تنفيذها، من أجل إشباع حاجات مواطنيها بهدف تحقيق التنمية الشاملة من خلال الجماعات المحلية، حيث تخصص الدولة الجزائرية موارد مالية معتبرة للجماعات المحلية، قدرتها دراسة للصندوق النقد الدولي سنة 2012 ب 4.4% من الناتج المحلي الخام. ونظرا لتعدد وظائف الدولة، منحت بعض من صلاحياتها إلى هيئات محلية عمومية، لتخفيف العبء في تسيير وظائفها المتعددة.

حسب المادة 15 من دستور الجزائر 1996 فان البلدية هي إحدى الجماعات المحلية تتمتع بالاستقلال المالي ولها ميزانية خاصة بها، وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي طبقا للمواد 50/49 من القانون المدني، فهي بمثابة الخلية الأساسية وهزمة الوصل بين المواطن والدولة. وباعتبار أن الميزانية هي المرآة العاكسة لسياسة الدولة، فان البلدية تسعى جاهدة لموازنة النفقات مع الإيرادات أو إحداث فائض في هذه الأخيرة لتضمن تسيير مصالحها من خلال ترشيد النفقات العمومية، وهنا تبرز أهمية الرقابة المالية على تسيير الأموال العمومية وذلك لضمان شرعية ومصداقية سير عملية تنفيذ ميزانية البلدية في ظل الشرعية وفق الآجال القانونية. وهو ما يعتبر من بين الآليات الوقائية، للرقابة الخارجية على مالية الجماعات المحلية وهي الآليات التي تسهر على تنفيذ القوانين والتنظيمات المعمول بها، بكفاءة وفعالية.

ومع انفتاح السوق و ظهور المنظمات الدولية التي تشرف على تنظيم مهنة الممارسة المحاسبية، ظهر مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الذي يقوم بإصدار معايير المحاسبة الدولية IPSAS لتواكب تلك المعايير التطورات الجديدة في وظائف الحكومة نظرا لاتساع نشاط القطاع العام، وما ترتب عليه من ازدياد كبير في النفقات وتنوع مجالاتها ومجال الإيرادات وتنوع مصادرها، ولهذا تخلت معظم الدول عن إتباع أسلوب الأساس النقدي في القياس المحاسبي، وإتباع أساس الاستحقاق، لما يوفره من رؤية موضوعية لسلامة نفقات القطاع العام، فضلا عن إعداد ميزانية تظهر أصول والتزامات هذه الوحدات، مما يعطي إمكانية متابعة تطور أصول الوحدة واستهلاكاتها، وجهود المحافظة عليها وتمييزها. وقد فرضت حتمية التغيير على الدول، القيام بمجموعة من التغييرات والإصلاحات على مختلف الأصعدة والمستويات، لاسيما في مجال المالية العامة.

إن تطور حجم أجهزة القطاع العام، هو إحدى ميزات التحولات الاقتصادية التي يعيشها الاقتصاد الجزائري خاصة على مستوى القطاع العمومي، لاسيما عدم مواكبة الممارسة المحاسبية الحكومية التقليدية مع أغراض البيئة المحاسبية الحالية، ومن ثمة باشرت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي العمومي بهدف تقريب الممارسة المحاسبية المحلية، من الممارسة المحاسبية الدولية، المتمثلة في معايير المحاسبة الدولية التي تطبق على منشآت القطاع العام. حيث إن تبني هذه المعايير يوفر مرجعا محاسبيا موحدًا، كما تعتبر هذه المعايير عالمية عالية الجودة لإعداد التقارير المالية.

ومن خلال ما سبق، يمكننا صياغة الإشكالية التالية:

ما أثر التوجه نحو الرقابة القبلية والبعديّة على ميزانية البلدية، في ظل تبني المعايير

المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS"؟

الأسئلة الفرعية:

على ضوء الإشكالية الرئيسية تبرز لنا مجموعة الأسئلة الفرعية نذكرها كما يلي:

- ما مدى توجه تطبيق المعايير المحاسبية في القطاع العمومي الجزائري؟
- ما هو اثر تبني معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعدية؟
- ما هي متطلبات التي يجب توفرها في البيئة المحاسبية بغرض تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟

الفرضيات

و كإجابة أولية على الإشكالية المطروحة يمكن تقديم أو صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى

H_0 يوجد توفر ذو دلالة إحصائية لمتطلبات الرقابة المالية القبلية و البعدية على ميزانية البلدية من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي عند مستوى معنوية 5%.

H_1 لا يوجد توفر ذو دلالة إحصائية لمتطلبات الرقابة المالية القبلية و البعدية على ميزانية البلدية من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي عند مستوى معنوية 5%.

الفرضية الثانية

H_0 يوجد توفر ذو دلالة إحصائية لمتطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي عند مستوى معنوية 5%.

H_1 لا يوجد توفر ذو دلالة إحصائية لمتطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي عند مستوى معنوية 5%.

الفرضية الثالثة

H_0 : يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعدية من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي عند مستوى معنوية 5%.

H_1 لا يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعدية من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي عند مستوى معنوية 5%.

أولاً : أسباب اختيار الموضوع : يرجع اختيارنا لهذا الموضوع إلى أسباب ذاتية و أخرى موضوعية

● أسباب ذاتية: وهي تتمحور في:

1. الرغبة في البحث في مؤسسات القطاع العمومي.

2. الرغبة في البحث عن المواضيع الحديثة.

3. تماشي الموضوع مع طبيعة التخصص.

● أسباب موضوعية: وهي تتلخص في ثلاث عناصر:

1. محاولة توضيح أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على ميزانية البلدية.

2. التوجه الحديث للدولة، حيث أصبحت تهتم بطريقة إعداد وعرض البيانات المالية لوحدة القطاع العام بأكثر

جودة و جدية به وتحرص أكثر على فهمه والتنبؤ من اجل مواكبة التطورات العالمية الحديثة؛

3. الرغبة في التوصل إلى معرفة آراء الموظفين في القطاع المالي حول اثر الرقابة المالية القبلية و البعدية على ميزانية البلدية

في ظل المعايير المحاسبة الدولية.

ثانيا: أهمية الدراسة

تبرز أهمية الدراسة من خلال النقاط التالية:

1. محاولة فهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS والنتائج المترتبة عليها.

2. الاهتمام المتزايد وخاصة في الآونة الأخيرة من قبل الدولة الاقتصاد الرقمي نظرا لأهمية الدور الذي تلعبه في تحقيق أهداف الدولة

3. كما تكتسي هذه الدراسة أهمية بالنسبة للباحث من خلال إثراء معارفه النظرية والتطبيقية في موضوع الرقابة القبلية

والبعدية لميزانية البلدية نموذج مقترح باستخدام معايير المحاسبة الدولية IPSAS ، وتمكنهم من الإلمام بمختلف

الخطوات المنهجية المعتمدة في إعداد الدراسات الميدانية.

ثالثا: أهداف الدراسة: تهدف من خلال هاته الدراسة إلى:

1. عرض معايير المحاسبة الدولية على أساس الاستحقاق.

2. التعرف على نتائج تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من وجهة العاملين في القطاع المالي.

3. معرفة الأهداف المرجوة من تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالنسبة للمؤسسات العمومية كشفافية عمليات

الحكومة وتحقيق المساءلة العالمية.

رابعا: حدود الدراسة: تتمثل حدود الدراسة في ثلاث حدود، وهي كما يلي:

الحدود بشرية: وتتمثل في الفئة المستهدفة من الاستبيان كالمراقب المالي ورؤساء البلديات والمحاسب العمومي ورؤساء المصالح

المالية والمحاسبية، ومجلس المحاسبة، والمفتشية العامة للمالية.

الحدود المكانية: جاءت دراستنا هذه في ظل الإصلاحات لنظام المحاسبة العمومية التي تقوم بها الجزائر محاولة منها للتوافق الدولي للتكيف مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي والتسيير الأمثل للمال العام. وتحدد دراستنا مكانيا بلدية قمار.

الحدود الزمنية:

يقتصر مجال بحثنا على الفترة الممتدة من تاريخ 2019/02/03 إلى 2019/04/11

خامسا : المنهج المستخدم

للإلمام بمختلف جوانب موضوع دراستنا تم استخدام المنهج الوصفي، إذ يعد المنهج الوصفي الأنسب في جمع المعلومات المقننة و التعاريف الضرورة ، و الجانب التطبيقي استخدمنا أسلوب دراسة الحالة عن طريق توزيع الاستبانة.

مصادر البيانات الأولية: وهي تمثل البيانات التي تم جمعها من خلال القوانين و المراسيم و التنظيمات المعمول بها والوثائق والمستندات.

مصادر البيانات الثانوية: وتتمثل في الاطلاع على الكتب باللغة الأجنبية واللغة الوطنية العربية والدوريات المتعلقة بموضوع البحث، بالإضافة إلى بعض الإحصائيات والنشرات والمقالات الصادرة من الجهات الرسمية والمتعلقة بموضوع البحث، وبعض الرسائل التي تعرضت لبعض جوانب الموضوع سابقا.

سادسا صعوبات الدراسة: في إطار انجاز هذا البحث، واجهتنا مجموعة من الصعوبات والمتمثلة في :

1. في الجانب التطبيقي فقد تمثلت الصعوبات في كيفية التعامل مع إسقاط معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على ميزانية البلدية.

2. انتشار العينة في مناطق جغرافية مختلفة الأمر الذي حال دون الاتصال المباشر بهم لتوضيح أي لبس قد يكتنف أفراد العينة.

سابعا: تقسيمات البحث

سوف يتم دراسة الموضوع من خلال فصلين ، فصل نظري وفصل تطبيقي، تبعا لمنهجية IMRAD

بغية معالجة الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات قمنا بتقسيم البحث الذي يبدأ بمقدمة وينتهي بخاتمة إلى فصلين:

خصصنا الفصل الأول الموسوم ب: الإطار المفاهيمي لميزانية البلدية و الرقابة عليها، في دراسة الجانب النظري الذي يتضمن مبحثين، في المبحث الأول عالجنا فيه الإطار النظري لميزانية البلدية في ظل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، ثم تطرقنا في المبحث الثاني إلى الدراسات السابقة التي عالجت موضوع البحث ومقارنتها بالدراسة الحالية.

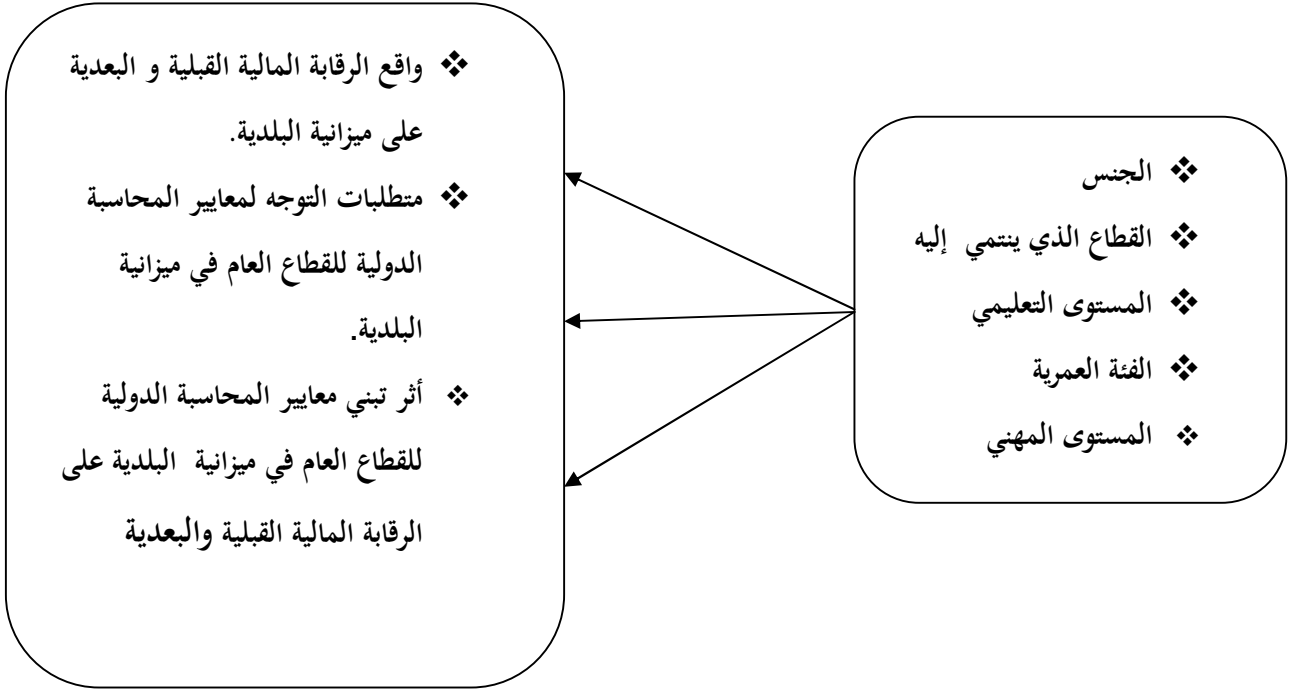
لنعرض في الفصل الثاني الموسوم ب : الدراسة الميدانية والتي تتضمن مبحثين، فتطرقنا في المبحث الأول للإجراءات المنهجية المتبعة في دراستنا الميدانية من خلال توضيح الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية، أما بالنسبة للمبحث الثاني حاولنا فيه عرض ومناقشة نتائج الدراسة المتوصل إليها.

ثامنا: نموذج الدراسة

شكل رقم (01): نموذج مختصر للدراسة

متغيرات محكمة

أبعاد الدراسة



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على دراسات سابقة.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

تمهيد

تسعى الدولة جاهدة إلى إشباع الحاجات العامة المحلية في شتى المجالات الاقتصادية والاجتماعية و الثقافية... الخ. وذلك من خلال ميزانية الجماعات المحلية والتي تعتبر المرآة العاكسة لسياسة الدولة، حيث تنص المادة 15 من الدستور الجزائري 1996 على أن الولاية والبلدية تمثل الجماعات الإقليمية ولها ميزانية خاصة بها، فميزانية البلدية هي الأداة والوسيلة التي تملكها الدولة لتمويل مختلف نشاطاتها، وتوجيه الاقتصاد من خلال القيام بعملية الإنفاق و التحصيل وضبطها، وحسب دراسة للصندوق النقد الدولي لسنة 2012 خصصت الدولة الجزائرية 4.4%، كما أن الميزانية تعبر عن برنامج عمل يحدد الإستراتيجية الأساسية للسياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، بالإضافة إلى كونها أداة و وسيلة رقابية تستعمل للتأكد من طرق الإنفاق والتحصيل من خلال تدخل الرقابة المالية القبلية والبعدية للقيام بالعمليات الرقابية التي تسهر على تنفيذ القوانين والتنظيمات المعمول بها بكفاءة وفعالية.

في هذا الفصل قمنا بتقسيم الدراسة على الوجه الأتي:

المبحث الأول: الإطار النظري لميزانية البلدية في ظل التوجه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار النظري لميزانية البلدية في ظل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.

تمهيد

تتجلى سياسة الدولة الجزائرية في القيام بإشباع الحاجات العامة للمواطنين، من خلال الميزانية التي ترصدها للجماعات الإقليمية المتمثلة في الولاية والبلدية، وحسب المادة 15 من الدستور الجزائري 1996 فان البلدية إحدى المجموعات الإقليمية ولها ميزانية خاصة بها والتي تسعى الدولة من خلالها لموازنة النفقات مع الإيرادات أو إحداث فائض في هذه الأخيرة من خلال توجيهات تتضمنها مذكرات منهجية من اجل تحقيق برامج الحكومة.

المطلب الأول: مفهوم ميزانية البلدية

الفرع الأول: تعريف ميزانية البلدية وخصائصها

أولاً: تعريف ميزانية البلدية: حسب المادة الأولى من قانون رقم 10/11 المؤرخ في 20 رجب عام 1432 الموافق 22 يونيو سنة 2011 المتعلق بالبلدية، فالبلدية هي الجماعة الإقليمية القاعدية للدولة وتمتع بالشخصية المعنوية والذمة المالية المستقلة. وتحديث بموجب القانون¹. أما المادة الثانية فنص على أن: "البلدية هي القاعدة الإقليمية للامركزية، ومكان لممارسة المواطنة، وتشكل إطار مشاركة المواطن في تسيير الشؤون العمومية"². كما تمارس البلدية صلاحياتها في كل مجالات الاختصاص المخولة لها بموجب القانون. وتساهم مع الدولة، بصفة خاصة في إدارة وهيئة الإقليم والتنمية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والأمن وكذا الحفاظ على الإطار المعيشي للمواطنين وتحسينه³.

لقد عرفت ميزانية البلدية أيضا بأنها: "ميزانية الإدارة المحلية هي المنهاج الحقيقي للإدارة المحلية التي تريد تطبيقه خلال سنة معينة، وهي تعكس بذلك الخطط والاتجاهات من أجل تحقيق احتياجات ورغبات المواطنين"⁴. أي أن الميزانية هي توقع وإجازة للنفقات العامة والإيرادات العامة عن مدة مقبلة غالباً ما تكون سنة واحدة.

وقد تولى المشرع الجزائري تعريف الميزانية في قانون البلدية "ميزانية البلدية هي جدول تقديرات الإيرادات والنفقات السنوية للبلدية، وهي عقد ترخيص وإدارة يسمح بسير المصالح البلدية وتنفيذ برنامجها للتجهيز والاستثمار، يحدد شكل ميزانية البلدية ومضمونها عن طريق التنظيم"⁵. فميزانية البلدية هي إحصاء لإيرادات و نفقات البلدية لمدة سنة كاملة.

عرفها المشرع وفق ما جاء في قانون المحاسبة العمومية بأنها وثيقة تقدر للسنة المالية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار⁶. كما جاء في المادة 176 من قانون البلدية 10/11 المؤرخ في 22 جوان 2011 تعريف ميزانية البلدية هي

¹ المادة 01 من القانون رقم 10/11 المؤرخ في 20 رجب عام 1432 الموافق 22 يونيو سنة 2011 المتعلق بالبلدية، الجريدة الرسمية، العدد 37، 2011، ص 07.

² المادة 02 من القانون رقم 10/11، نفس المرجع.

³ المادة 03 من القانون رقم 10/11، نفس المرجع.

⁴ عباس عبد الحفيظ، "تقييم فعالية النفقات العامة في ميزانية الجماعات المحلية -دراسة حالة نفقات ولاية تلمسان وبلدية المنصورة-"، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)،

تخصص تسيير المالية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2012/2011، ص 14.

⁵ المادة 176 من القانون رقم 10/11، مرجع سبق ذكره، ص 24.

⁶ 3 21/90 1990/08/15 العمومية، الجريدة الرسمية، رقم 35 15 1132 1990.

جدول تقديرات الإيرادات و النفقات السنوية للبلدية، وهي عقد ترخيص وإدارة يسمح بسير المصالح البلدية وتنفيذ برامجها للتجهيز والاستثمار.

نستنتج أن الميزانية هي عبارة عن وثيقة تسمح بتحصيل الإيرادات والالتزام بالنفقات وتخضع لتنظيمات خاصة.

ثانيا: خصائص ميزانية البلدية: تمتاز ميزانية البلدية بجملة من الخصائص أهمها¹:

- **عمل منظم:** تخضع الميزانية لقانون البلدية و النصوص المتعلقة به، فتخضع دوريتها و تقديمها و بنيتها و تحضيرها والتصويت عليها و تنفيذها ومراقبتها لأحكام شرعية وتنظيمية (قانون البلدية، C1، C2).
- **عمل تقديري:** تقوم ميزانية البلدية بمعرفة النفقات التي ستقوم بها و معرفة الموارد التي ستمتلكها لمواجهة النفقات. فهذه العناصر تبقى متميزة بعدم اليقين، نظرا للمتغيرات الخارجية.
- **عمل ترخيصي:** تعتبر الميزانية هي أمر بإذن، فبمجرد المصادقة على ميزانية يتم صرف النفقات و تحصيل الإيرادات، وهذا ما يمكن للبلدية من تسيير مصالحها و ممتلكاتها دون أن تتجاوز التقديرات الموجودة في جدول الميزانية.
- **عمل دوري:** تعد الميزانية لمدة سنة واحدة فقط بشكل دوري.

الفرع الثاني: أقسام ميزانية البلدية

يعتبر كل إنفاق يكون بهدف الحصول على سلع و الخدمات الضرورية لسير مصالح الجماعة المحلية يعتبر كنفقة تسيير، أما الإنفاق الذي تقوم به الجماعة المحلية بهدف زيادة القدرات الإنتاجية والمردودية داخل الاقتصاد، بصفة مباشرة أو غير مباشرة كشق الطرق مثلا يعد نفقة تجهيز و استثمار، حيث تشمل أقسام ميزانية البلدية على قسمين هما²

أولاً: قسم النفقات: تعتبر النفقات العمومية كل الديون المستحقة على الهيئات العمومية أي أنها تلك النفقات المنجزة بواسطة الأموال العمومية وهي كذلك مجموع الأعباء المقررة في ميزانية هيئة عمومية ما، حيث جاء في المادة 11³ تتمثل عمليات النفقات في استعمال الاعتمادات المرخص بها وتحقق من خلال الإجراءات المحددة في المواد 19، 20، 21، 22³. كما يمكن تعريفها بأنها استخدام مبلغ نقدي من قبل هيئة عامة بهدف إشباع حاجات عامة ووفقا لهذا التعريف يمكن اعتبار النفقة العامة أنها ذات أركان وأسس ثلاثة⁴ وهي:

1. مبلغ نقدي
2. يقوم بإنفاقه شخص عام
3. الغرض منه تحقيق النفع العام

1- نفقات التسيير

وهي تلك المبالغ التي تخصص لنفقات تسيير المصالح التابعة للبلدية و تنقسم إلى:

1 الشريف	بلديات	2003	20
2 03	التنفيذي	يحدد	2012
3	العمومية	21	315-12
4	اقتصاديات المالية	ديوان	7 2012
	الجامعية،	55	2008

- نفقات إجبارية مثل الرواتب والأجور... الخ
- نفقات ضرورية مثل الكهرباء و الغاز... الخ
- نفقات اختيارية مثل مساعدات وإعانات ومنح... الخ

ويشمل قسم التسيير خمسة أنواع من المصالح تدرج ضمن مجموعات مقسمة إلى أبواب هي كالتالي:

- المصالح غير المباشرة - المصالح الإدارية - المصالح الاجتماعية - المصالح الاقتصادية - مصالح الجباية¹
- 2- نفقات التجهيز و الاستثمار

هي تلك المبالغ التي رصدت من اجل اقتناء العقارات و العتاد و المعدات أو الاتفاقيات أو انجاز الأشغال أو التصليحات الكبرى... الخ، والذي يحتوي بدوره على قسمين فرعيين:

1-2 القسم الفرعي للتجهيز: تشمل نفقات التجهيز على وجه الخصوص على مايلي :

- اكتساب العقارات: بهدف تأدية خدماتها بشراء عقارات... الخ
- اكتساب العتاد: ويقصد به العتاد الخاص بالنقل... الخ
- الإشغال الجديدة: وهي تلك الأشغال مثل شق الطرق... الخ
- الإصلاحات الكبرى: وهي الإصلاحات الهامة التي تجري على العقارات قصد تجديدها

2-2 القسم الفرعي للاستثمار

هي النفقات ذات الطابع المالي التي تسمح من إنشاء الوحدات الاقتصادية المحلية أو تطوير نشاط المؤسسات المحلية القائمة وتتضمن هذه النفقات على وجه الخصوص:

- الإعانات الممنوحة من إيراداتها الخاصة
- استرجاع القروض
- مساهمة الولاية في رأس مال مؤسسة خاصة
- منح اعانات التوازن للمصالح العامة التي تعاني ميزانيتها من عجز.

ويتفق هذا التعريف عموما مع مقتضيات المادة 23 من القانون المتعلق بالحاسبة العمومية التي قدمت تعريفا للأمر بالصرف بحسب الوظائف التي يمارسها²، تتجسد ميزانية التجهيز أساسا في فكرة البرامج التي تشكل إطار السياسة الاقتصادية و ثقافية للبلدية، وترتب المصاريف داخل البرنامج³ و العمليات خارج البرامج بقسم التجهيز والاستثمار، على

الحسابات التالية الموضحة في الجدول التالي:

1	الشريف	بلديات	30	
2	23	21-90	19	35
3	هو	عمليات	التحصيل	العمومية، التجهيزات.

الجدول رقم: (01) يلخص مختلف مصالح التسيير وبرامج البلدية

قسم التسيير		قسم التجهيز والاستثمار	
الأبواب	90 المصالح غير المباشرة	الأبواب	95 برامج البلدية
900	المصالح الجبائية	950	البنائات و التجهيزات الإدارية
901	أجور و أعباء المستخدمين الدائمين	951	الطرق
902	وسائل مصالح الإدارة العامة	952	الشبكات المختلفة
903	مجموعة العقارات و المنقولات	953	التجهيزات المدرسية، الرياضية والثقافية
904	الطرق	954	التجهيزات الصحية و الاجتماعية
905	الشبكات	955	التوزيع، النقل و المواصلات
906	أشغال التجهيز المنجزة بالاستغلال المباشر	956	التعمير و الإسكان
		957	التجهيز الصناعي و الحرفي و السياحي
		958	المصالح الصناعية و التجارية
	91 مصالح إدارية	96	برامج لحساب الغير
910	المصالح الإدارية العمومية	960	برامج المؤسسات العمومية البلدية
911	الأمن و الحماية الاجتماعية	961	برامج للوحدات الاقتصادية البلدية
912	المساهمة في أعباء التعليم	969	برامج لأطراف أخرى
913	المصالح الاجتماعية المدرسية		
914	الشباب والرياضة والثقافة		
	92 المصالح الاجتماعية	97	العمليات الخارجة عن البرامج
920	المساعدة الاجتماعية المباشرة	970	العمليات العقارية والمنقولة (الخارجة من البرامج)
921	النظافة العمومية و الاجتماعية	971	حركة المديونية و الدائنية
922	المصالح و المؤسسات الاجتماعية	979	عمليات أخرى خارجة عن البرنامج
	93 المصالح الاقتصادية		
930	المشاركة في التنمية الاقتصادية		
931	الأموال الخاصة بالبلدية		
	94 المصالح الجبائية		
940	ناتج الجباية		
941	ممنوحات مصلحة الأموال المشتركة		

المصدر إعداد الطلبة بناء على وثائق ميزانية البلدية

ثانيا: قسم الإيرادات

هي مبالغ مالية تتحصل عليها البلدية من عدة مصادر منها ما يأتي من المداخيل الجبائية ومنها ما يأتي من مداخيل الأملاك بالإضافة إلى اعانات الهيئات المختلفة وتنقسم الإيرادات إلى إيرادات جبائية و إيرادات غير جبائية.

الفرع الثالث: أنواع القوائم المالية للبلدية

أولاً: الميزانية الأولية: هي عبارة عن كشف وبيان تفصيلي لكافة العمليات المقررة لها خلال السنة و هي الوثيقة الأولى التي يتم إعدادها بعنوان السنة المالية التي تسبق سنة تنفيذها، أما بالنسبة للمحتوى الشكلي للميزانية الأولية فقد نصت المادة (02) من القرار الوزاري المشترك الذي يحدد إطار ميزانية البلدية ويضبط عنوان ورقم وتقسيمات الأبواب والحسابات، كما نصت المادة (14) من نفس القرار 1 على المعلومات العامة التي تشملها الميزانية الأولية.

ثانيا: الميزانية الإضافية: هي وثيقة مالية تأتي لتعديل الميزانية الأولية سواء بالنقصان أو بالزيادة فتسمح بتعديل النفقات والإيرادات التي ظهرت بعد إنجاز الميزانية الأولية، فهي ميزانية أولية مضاف إليها ترحيل بواقي الحساب الإداري و التغييرات في الإيرادات و النفقات التي يراها المجلس الشعبي البلدي ضرورية للسنة المعنية، وبالتالي الميزانية الإضافية ترحيلية لأنها تتضمن مايلي:

- كل ترحيلات النفقات و الإيرادات المتبقية للسنة المنصرمة.
- ترحيل كل الأرصدة سواء كانت دائمة أو منعدمة تعتبر معادلة لأنه يمكن زيادة أو تخفيض النفقات المسجلة و المصادق عليها في الميزانية الأولية المتعلقة بالسنة المعنية.
- تعتبر معادلة لأنه يمكن زيادة أو تخفيض النفقات المسجلة و المصادق عليها في الميزانية الأولية المتعلقة بالسنة المعنية.

ثالثا: الحساب الإداري

هو عبارة عن حوصلة للميزانية الأولية والميزانية الإضافية، يشبه قانون ضبط الميزانية لموازنة الدولة، ويقدم لنا كل المصاريف التي صرفت و الإيرادات التي تحصلت فعلا أثناء السنة المالية، وكل البواقي التي سجلت على مستوى كل من قسم التسيير وقسم التجهيز و الاستثمار، كما يبين لنا الوضعية المالية للبلدية. ويتم إعدادها قبل 31 مارس من السنة الموالية طبقا للمادة 182 من قانون البلدية لسنة 2012²، كما انه يعتبر الحساب الإداري عن النتيجة الحقيقية المنجزة من طرف البلدية بعكس الميزانية الأولية والإضافية.

الفرع الرابع: مراحل تنفيذ النفقة العمومية والأعوان المكلفون بالتنفيذ

1. الأعوان المكلفون بتنفيذ ميزانية البلدية

يشرف على عمليات التنفيذ جهازان منفصلان عن بعضهما البعض³ وهما:

- الأمر بالصرف والممثل برئيس المجلس الشعبي البلدي⁴.

¹ الجريدة الرسمية، قرار وزاري مشترك 06 يناير 2014 يحدد إطار ميزانية البلدية ويضبط عنوان ورقم وتقسيمات الأبواب والحسابات، العدد 23.

² البلدية 10/11. 182

³ العمومية 21/90. 55

⁴ بلدية 10/11. 81

■ المحاسب العمومي والممثل بأمين الخزينة البلدية.

2. مراحل تنفيذ النفقة العمومية هناك ثلاث مراحل لتنفيذ النفقات العمومية (انظر الشكل رقم: 02) وهي:

أولاً: المرحلة الإدارية

تسند هذه العملية إلى الأمر بالصرف وتتمثل هذه المرحلة في الالتزام والتصفية و الأمر بالصرف.

1- **مرحلة الالتزام:** يعرف الالتزام حسب المادة 19 من قانون 90-21 المتضمن قانون المحاسبة العمومية على انه يعد الالتزام الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشؤ الدين وقد يكون هذا الالتزام قانوني أو محاسبي. وقبل الالتزام يجب احترام فترة الالتزام¹ ومبلغ الالتزام*.

2- **مرحلة التصفية:** هذه المرحلة يسمح بالتصفية و بالتحقيق على أساس الوثائق في المحاسبية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية²، وتعتبر التصفية عن قاعدة أداء الخدمة أو ما يسمى قاعدة الحق المكتسب وتمر بعمليتين هما:

- **معاينة الخدمة المقدمة:** نقصد بهذه العملية أنها قاعدة أداء الخدمة المنفذة و تعد من قواعد المحاسبة العمومية، وتتمثل في أن البلدية لا تسدد النفقات مسبقاً ولكن فقط إذا نفذت الخدمة فعلياً.

- **التصفية الخالصة:** هي عملية حساب مبلغ الدين الحقيقي بصورة دقيقة و التأكد من انه حقيقي واجب الأداء، وكذلك التأكد من انه لم يسدد سابقاً أو لم يسقط اجله بمرور أربع سنوات (حالة التقادم)³.

3- **مرحلة الأمر بالصرف:** يعد تحرير الحوالة، الإجراء الذي يأمر الأمر بالصرف بموجبه دفع النفقات العمومية⁴، من طرف المحاسب العمومي. وقد نصت المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 97-268 المؤرخ في 21 جويلية 1997 المحدد للإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات وتنفيذها وضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم على انه لا يلزم الأمر بالصرف بإجراء التزام النفقات غير المطابقة للتشريع لاسيما الحالات التالية:

- ✓ عدم توفر الاعتمادات المالية
- ✓ عدم توفر المناصب المالية
- ✓ عدم وجود باب تحسم منه النفقة.

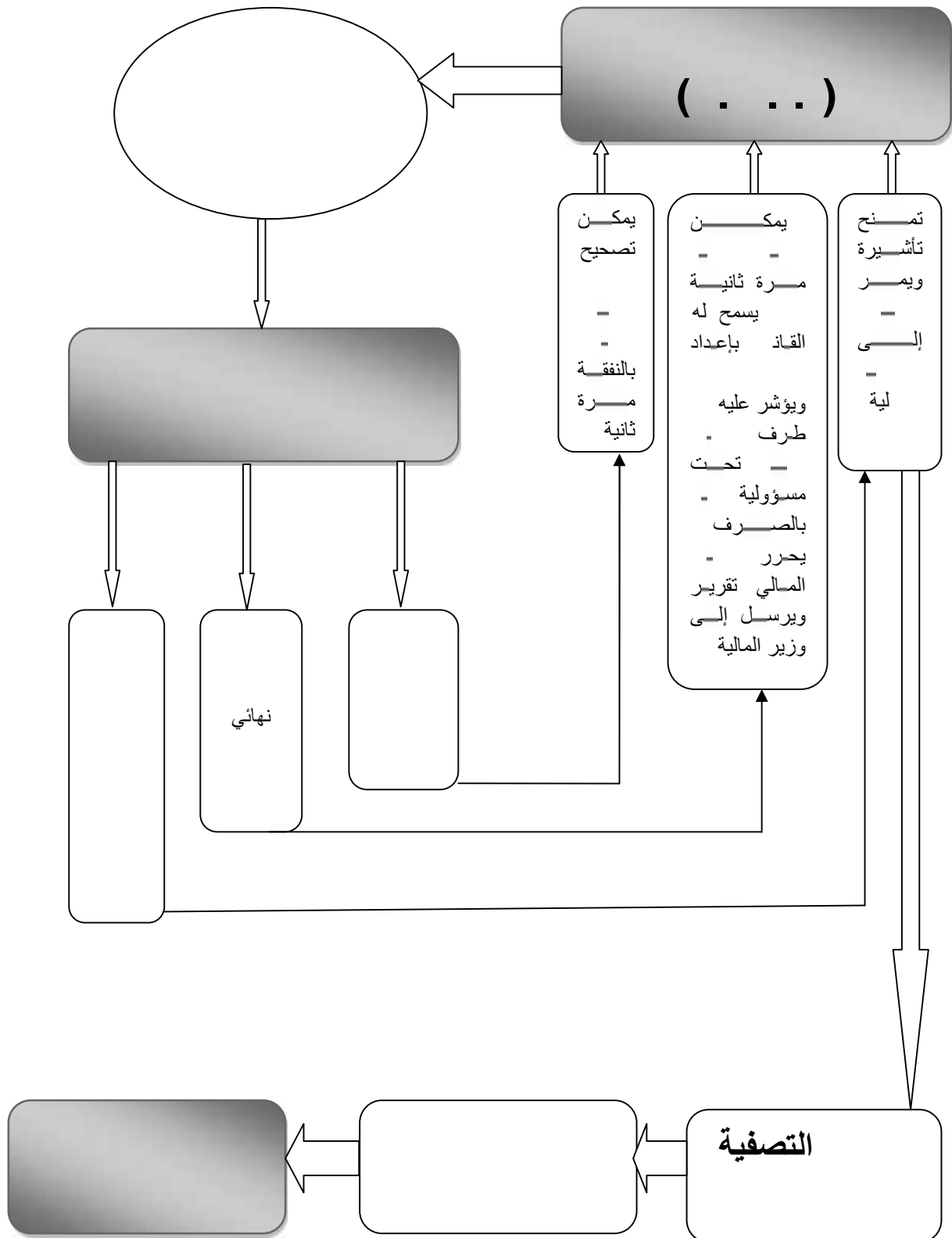
ثانياً: **المرحلة المحاسبية:** و هو إجراء يتم بواسطته إبراء الدين العمومي⁵، يقوم به المحاسب العمومي، وحسب المادة رقم 18 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 مارس 1990 و المحدد للالتزامات المحاسب العمومي و الذي يجب عليه التأكد من:

✓ **صفة الأمر بالصرف:** يجب التأكد من اعتماد الأمر بالصرف حيث يوجه هذا الأخير نموذج من توقيعه للمحاسب العمومي حين تعيينه.

✓ **توفر الاعتمادات:** التأكد من تخصيص مبالغ مالية للنفقة العمومية.

1 تاريخ	30	غير	هناك	التجهيز	غاية 31 ديسمبر.
* يمكن	يتجاوز				
2	21-90	15	1990	العمومية.	
3	17-84		1984/07/07	بقوانين المالية	1041 1984/07/10
4	21-90				
5	21-90				

الشكل رقم: (02) مخطط تنفيذ النفقات العمومية لميزانية البلدية



المصدر: إعداد الطلبة بناء على قانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 لاسيما المادة 16،18،22 منه.

المطلب الثاني: مدخل إلى المحاسبة العمومية و معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تعد المحاسبة العمومية الوسيلة الأساسية للمحافظة على المال العام و السهر على تنفيذ مختلف العمليات المالية التي تسعى الدولة من ورائها لتحقيق النفع العام باستخدام مختلف الأجهزة الرقابية.

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

أولاً: تعريف المحاسبة العمومية

التعريف الأول: تعرف على أنها: "دراسة مجموعة المبادئ و الأنشطة و المعايير المتعارف عليها ودراسة تطبيقية للأساليب الفنية من تجميع و تبويب و تلخيص و تحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي بغرض فرض الرقابة المالية و القانونية على إيرادات ومصروفات الحكومة، وكذلك بغرض اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب"¹.

التعريف الثاني: نص قانون المحاسبة العمومية الجزائري رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 في مادته الأولى والثانية على ما يلي: "يقصد بالمحاسبة العمومية (الحكومية) كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين و تحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الحسابات والعمليات الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة والميزانيات الملحقمة والميزانيات من الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما يبين أيضا الالتزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات ..."²

ومفهوم هذه المادة نستخلص أن المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية التي تشمل عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة، وكذا نظام محاسبتها والخاصة بالدولة، المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة، الميزانيات الملحقمة الجماعات الإقليمية والإدارية ذات الطابع الإداري.

ثانياً: خصائص المحاسبة العمومية

تميز المحاسبة العمومية بعدة خصائص نذكر منها:

- 1- نشاط لا يهدف إلى تحقيق الربح، وإنما يهدف إلى تأدية مجموعة من الخدمات العامة مثل الأمن، الدفاع ، العدالة، الصحة العامة تقوم الحكومة بتوفيرها للأفراد المجتمع دون مقابل أو مقابل رسوم لا توازي الخدمة المؤداة³.
- 2- لا يوجد رأسمال معين للوحدات الحكومية بالمعنى المحاسبي المعروف، وإنما تعتمد على الموارد المخصصة لها سنويا حيث تخصص الدولة لكل وحدة حكومية الأموال اللازمة للإفناق على أنشطتها من خلال الموازنة العامة⁴.
- 3- الملكية العامة للوحدات العمومية.
- 4- العلاقة السببية بين الإيرادات والنفقات معدومة، حيث أن النفقات الوحدة لا تمثل مجهودها في تحصيل الإيرادات،
- 5- الشخصية المعنوية مفقودة في الوحدات العمومية حيث أن كل وحدة تمثل خلية في الجهاز الإداري للدولة مرتبطة بالخلايا الأخرى وذلك لاعتبارات إدارية وتنظيمية عديدة.

¹ إبراهيم السيد المليجي، الحكومية، ط1 الإسكندرية، مصر، 2002، 3.

² المادة 01 والمادة 02 من القانون رقم 90-21، مرجع سابق

³ إبراهيم السيد المليجي، مرجع

⁴ إسماعيل حسين الحكومية التنفيذ

الميسرة والتوزيع، عمان، 2003، 39.

ثالثا: نقائص نظام المحاسبة العمومية الحالي:

نظرا للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال أثبت النظام الحالي للمحاسبة العمومية قصوره في عدة جوانب نذكر منها:

(1) **عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة:** حيث أن عملية التسجيل المحاسبي في إطار المحاسبة العمومية التي تتعلق فقط بتحصيل الإيرادات و تنفيذ النفقات (الأساس النقدي) وبذلك تم إهمال عناصر أخرى مهمة كالأملاك العقارية و المنقولة، وكذا حقوق الدولة و ديونها تجاه الغير، والتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي، وهذا ما أدى إلى سوء تسيير عناصر الذمة للدولة.

(2) **طريقة ترقيم حسابات المدونة:** حددها المرسوم رقم: 144/67 المؤرخ في 1967/07/31 المتضمن ترقيم مجموعة حسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي أفقد توازن مجموعة الحسابات، بحيث أصبحت تحتوي على أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة مما يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، خاصة مع التطورات التي تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة¹.

(3) **صعوبة تركيز وتجميع المعلومات المحاسبية:** تجميع و تركيز المعلومات المحاسبية لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة التي تتطلب وجود نظام إعلام إلكتروني يسهل على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية من مختلف مراكز التسجيل، بل إن عملية التركيز لا تتم في الآجال المناسبة ما يسبب في تأخر حصر المعلومات و اتخاذ القرارات.

(4) **تعقيد الوثائق المحاسبية**

حيث أن مجمل الوثائق المحاسبية الواجب توفرها في إطار المدونة تتميز بتعقيدها و عدم سهولة استغلالها.

(5) **عدم توفر قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية:**

حيث يتم متابعتها في سجلات خارج المحاسبة عن طريق القيد المزدوج رغم أنها تتم بصفة آلية وفق تبويب الميزانية، مما ينتج عنه عبء إضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات وبالتالي فإن مخرجات النظام المحاسبي العمومي لا يوفر بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة و قياس التكاليف².

رابعا: إصلاح نظام المحاسبة العمومية

من اجل مسايرة الإصلاح الميزاني و بغية الالتحاق بالاتجاهات الدولية الحديثة لتسيير الميزانية، وسعيا للبحث عن أفضل الأساليب و الوسائل التي تمكن من إقامة نظام ميزانية قادرة على تحقيق وظائف الدولة بكفاءة أسست الجزائر مشروع تحديث نظام الميزانية لتسيير النفقة العمومية، بحيث يتمثل أساسا في الانتقال من التسيير القائم وفق الوسائل إلى التسيير القائم وفق النتائج في تسيير النفقة و من بين المحاور التي تطرق إليها هي تعزيز الرقابة و مسؤولية المسيرين.

يقترح تحديث الميزانية (MSB) تقديمها جديدا لوثائق الميزانية يحتوي على المجلدات (volumes) التالية:

● المجلد 01 (V1): مشروع ميزانية الدولة.

● المجلد 02 (V2): تقارير حول الأولويات و التخطيط.

1 زهير: التسيير، المجلد 01 (V1): مشروع ميزانية الدولة. 176 2014 كلية الاقتصادية التجارية
2 زهير: التسيير، المجلد 02 (V2): تقارير حول الأولويات و التخطيط. 177

- المجلد 03 (V3): التوزيع الإقليمي للميزانية، وهذا المجلد مخصص لميزانية البلدية حاليا.

كما أدخلت بعض المصطلحات التالية:

- ✓ **المسير المسؤول:** ادخل هذا المصطلح ليعوض مصطلح الأمر بالصرف.
- ✓ **ثنائية الحرية و المسؤولية:** يعني تزويد المسير بغلاف مالي إجمالي في إطار تسييره لبرنامج و إعطائه تفويضا بالسلطة للتسيير و التصرف في هذا المبلغ الإجمالي.

الفرع الثاني : مفهوم المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

أولا: تعريف المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بأنها توضح متطلبات الاعتراف و القياس و العرض و الإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام.¹

نستنتج من خلال التعريف أن المعايير المحاسبة الدولية تعتبر قواعد أساسية، و التي تمثل إجماع خبراء و هيئات مهنية مختصة في مجال المحاسبة، وهذا بغية توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي عن طريق تقديم الدعم و توجيه كل المحاسبين لتحقيق الغرض العادل و الإفصاح الكامل في القوائم المالية الحكومية، وهذا من أجل الرفع من مستوى جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام، من جوانب عدة نذكر منها الموثوقية و الشفافية.

ثانيا: أهمية المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

إن توحيد السياسات المحاسبية على المستوى العالمي، أدى إلى تحقيق التقارب في العمل، خاصة من ناحية الأعداد و عرض البيانات المالية، وعلى هذا الأساس، تستمد هذه المعايير أهميتها من مدى الاعتراف الدولي بها، و تشجيع الهيئات والمنظمات العالمية على تبني متطلبات هذه المعايير المعترف بها دوليا، الأمر الذي يضمن توفير بيانات مالية حكومية ذات مصداقية وجودة عالية، مما يسمح بمقارنة المعلومات المالية التي تعدها وحدات القطاع العام في العالم،

ثالثا: إستراتيجية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

لغرض تبني المعايير المحاسبية في البيئة الجزائرية يمكن وفق الإستراتيجية²، لضمان الانتقال الناجح كمايلي:

الخطوة الأولى: تحديد وحدة الإبلاغ العمومي.

الخطوة الثانية: اعتماد الجزء الأول-المتطلبات الإلزامية-من المعيار المحاسبي العمومي بموجب الأساس النقدي.

الخطوة الثالثة: اعتماد الجزء الأول-المتطلبات غير الإلزامية-من المعيار المحاسبي العمومي بموجب الأساس النقدي.

الخطوة الرابعة: اعتماد ما يلائم البيئة الجزائرية من المعايير التي تعتمد على أساس الاستحقاق.

¹ للمحاسبين، معايير 2008 14. جمعية للمحاسبين القانونيين،
² ابراهيم الهادي، سليمان الادارية والاقتصادية،
معايير الحكومية الدولية وأهميتها تطوير 2012 3 11.

جدول رقم (02) المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

رقم المعيار	اسم المعيار	هدف المعيار
IPSAS 1	عرض القوائم المالي	طريقة عرض البيانات المالية للأغراض العامة
IPSAS 2	قائمة التدفقات النقدية	مصادر التدفقات النقدية الواردة والبود التي انفق عليها النقد
IPSAS 3	السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	تعزيز مدى ملائمة ومصداقية البيانات المالية
IPSAS 4	أثار التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية	ترجمة بيانات العمليات الأجنبية الى عملة تقرير المنشأة
IPSAS 5	تكاليف الإقراض	تسجيل تكاليف الاقتراض
IPSAS 6	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	عرض بيانات مالية لمنشأة تابعة للدولة كلياً أو جزئياً
IPSAS 7	الاستثمارات في الشركات الزميلة	الاستثمارات المشتركة مع شركات أخرى
IPSAS 8	الاستثمارات في العقود المشتركة	اعداد تقارير عن أصول والتزامات وإيرادات المشروع المشترك
IPSAS 9	الإيراد من العمليات التبادلية	تحديد وقت الاعتراف بالإيراد وبيان معالجته محاسبياً
IPSAS 10	التقرير المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم	تقديم تقارير بالعملة الوظيفية التي هي عملة الاقتصاد المفرط التضخم
IPSAS 11	عقود الإنشاء (المقاولات)	اعتبار الدولة مقاول يشرف على إنجاز عقد لإنشاء أصل
IPSAS 12	المخزون	وصف المعالجة المحاسبية للمخزون
IPSAS 13	الإيجارات	سياسات وإفصاحات محاسبية للمستأجرين والمؤجرين
IPSAS 14	الأحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ المالي	وصف وقت تعديل البيانات المالية
IPSAS 15	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	تعزيز فهم البيانات المالية ضمن الميزانية وخارجها
IPSAS 16	الممتلكات المستثمرة (الاستثمارات العقارية)	المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية
IPSAS 17	الممتلكات المنشآت والمعدات	المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع
IPSAS 18	الإفصاح القطاعي	مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية
IPSAS 19	المخصصات الالتزامات الطارئة والأصول الطارئة	تعريف المخصصات والأصول المحتملة وظروف الاعتراف بها
IPSAS 20	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	الإفصاح عن المعلومات التي تتم بين المنشأة وأطراف ذات العلاقة
IPSAS 21	الانخفاض في الأصول الغير مولدة للنقدية	وصف الاجراءات المتخذة في انخفاض الأصول غير المولدة للنقدية
IPSAS 22	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقطاع الحكومي العام	متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات عرض المعلومات حول القطاع الحكومي
IPSAS 23	الإيراد من العمليات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	اعداد التقارير المالية حول الإيراد الناتج عن معاملات غير تبادلية

IPSAS 24	عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية	تضمنين المبالغ المقدرة والفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة
IPSAS 25	منافع الموظفين	الاعتراف بدفع المنافع والمصروف المترتب على المنشأة في استهلاك المنافع الاقتصادية
IPSAS 26	الانخفاض في الأصول المولدة	الاعتراف وقياس انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد
IPSAS 27	الزراعة	المعالجة المحاسبية للافصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي
IPSAS 28	الأدوات المالية: العرض	عرض الأدوات المالية
IPSAS 29	الأدوات المالية الاعتراف والقياس	شروط الاعتراف وقياس الأدوات المالية
IPSAS 30	الأدوات المالية الافصاح	حث الهيئات العمومية على توفير الافصاحات التي تسمح بالتقدير
IPSAS 31	الأصول غير الملموسة	شروط الاعتراف وقياس المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة
IPSAS 32	ترتيبات الامتيازات المشتركة	متطلبات إعداد التقارير الحكومية لوحدات القطاع العام

المصدر : ضريفي نادية، أ حاج جاب الله امال، اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، مقال في مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، الجزائر، العدد 3، ص 226-229.

ثالثا: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

تتبنى الحكومات تطبيق معايير المحاسبة في القطاع العام من اجل تحقيق التوافق و التقارب الدولي للبيانات الحكومية والارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي.

كما يعترف مجلس المحاسبة الدولي في القطاع العام بحق الحكومات باعتماد معايير وطنية خاصة بها، كما يشجع المجلس بشكل كبير تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام¹. ولا يتم وصف البيانات والقوائم المالية الحكومية بأنها تتبنى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلا إذا كانت تمثل مجمل متطلبات كل المعايير المعمول و المصادق عليها من طرف المجلس، وعلى هذا الأساس لا يمتلك المجلس سلطة فرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بل يعرضها بصفة اختيارية على الدول التي ترغب في تحسن نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي، عن طريق تبني معايير معترف بها دوليا كوسيلة لضمان مصداقية و شفافية البيانات المالية للوحدات الحكومية.

و الجزائر من ضمن الدول التي تبنت تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالتعاون مع البنك الدولي يتضمن متطلبات المعايير الدولية في القطاع العام.

الفرع الثالث: متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

1. إصلاح نظام المحاسبة العمومية: حتى يتسنى لنا تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يجب الأخذ بعين الاعتبار عدة عناصر كما تم التطرق إليها سابقا الفرع الأول: مفهوم المحاسبة العمومية.

2. تطوير أساس القياس المحاسبي: يقوم النظام المحاسبي على إتباع الأساس النقدي في القياس نظرا للاعتقاد بعدم الحاجة إلى حساب التكلفة الحقيقية لوحدات الأداء لأنها تقدم الخدمات مجاناً أو بمقابل رمزي لا يرتبط بالتكلفة للمواطنين، كما إن

1 للمحاسبين، 2008 :20.

الوحدات العمومية لا تدير احتياجاتها من الأموال وإنما تحصل عليها من الموارد السيادية للدولة، مما ينفي حاجتها إلى حساب الاهتلاك وهو من أهم عناصر النفقات غير النقدية، فعلى الرغم من أن المعلومات المتوفرة نتيجة إتباع الأساس النقدي تفيد في معرفة و متابعة المركز النقدي للوحدات العمومية، حيث أن الدفع يتم في حدود الاعتمادات المقررة، إلا أنه يتعذر قبول النتائج المحسوبة وفقا لهذا الأساس، والاعتداد بها، كمؤشرات للحكم على كفاءة الأداء بصورة شمولية، لان النتائج لا تعكس سوى جانب واحد يوضح مستوى عمليات الصرف خلال السنة، وعلى هذا الأساس النقدي لا يعتبر أساسا مكتملا للمحاسبة، حيث أنه يأخذ في حسابه فقط العمليات النقدية، ويتجاهل الحقوق والديون التي للوحدة أو عليها، كما أنه لا يسمح بإجراء مقارنات بين الفترات المالية المختلفة، وقد تخلت معظم الدول عن هذا الأسلوب في تسجيل نفقات الوحدات الحكومية وأصبحت تتبع أساس الاستحقاق في القياس المحاسبي فضلا عن إعداد ميزانية تظهر أصول و خصوم هذه الوحدات مما يعطي إمكانية لمتابعة تطور أصول الوحدة واستهلاكاتها وجهود المحافظة عليها وتنميتها¹

3. تخفيف مركزية السلطة: مع تعقيد وتشعب الأنشطة الحكومية أصبح من غير العملي في أغلب الأحيان أن تتولى الحكومة المركزية بنفسها إدارة توزيع السلع والخدمات لكافة المواطنين، لهذا أصبح لزاما على الحكومات دعم الجماعات المحلية لتكريس سلطة لامركزية .

4. تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العمومي: وجب تأهيل العاملين عمليا وعلميا لكسب مهارات واسعة في تكنولوجيا المعلومات من خلال دوات تكوينية بمشاركة الأكاديميين وكذا تطوير المناهج الدراسية

5. دمج محاسبة الدولة ضمن المحاسبة الوطنية: إن الهدف الرئيسي من تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو قابلية مقارنة المعلومات المالية للوحدات الحكومية عبر العالم وهذا ما لايسمح به محاسبة الدولة إلا عن طريق دمجها ضمن المحاسبة الوطنية.

6. الدعم والمساندة من متخذي القرارات في المستويات الحكومية: بمعنى أن تشارك جميع الأطراف ذات العلاقة (السلطة التشريعية، السلطة التنفيذية، البرلمان.... الخ) لان تطبيق هذا النظام يتطلب توفير اعتمادات مالية وكفاءات عالية من اجل نجاحه.

7. إدخال تقنيات وتكنولوجيا اتصالات حديثة في المؤسسات والهيئات: في ظل توحيد لغة التخاطب والمقارنة على المستوى الدولي لا يتم عن طريق توافر قدرة تكنولوجية كافية وفعالة لوضع خطة سليمة ودقيقة لتطبيق معايير القطاع العام.

8. إصدار تشريعات مساندة: من اجل تسهيل عملية الاندماج وتبني هذه المعايير الدولية لا تتم إلا عن طريق سن قوانين وتشريعات مساندة.

المطلب الثالث: مفهوم الرقابة المالية القبلية و البعدية على ميزانية البلدية

تسعى الدولة إلى تلبية حاجيات المواطنين عن طريق الاهتمام بصحة و صرامة تسيير الأموال و ضمان عدم ضياعها الأمر الذي أدى إلى تأسيس وظيفة الرقابة المالية (الرقابة القبلية والرقابة البعدية). فتطور الدولة أدى إلى زيادة نفقاتها ولما كانت ندرة الموارد المالية و الاقتصادية تعتبر من أهم المشاكل التي واجهت معظم البلدان خاصة الدول

¹ حسين عثمان، تطوير

الحكومية الفلسطينية

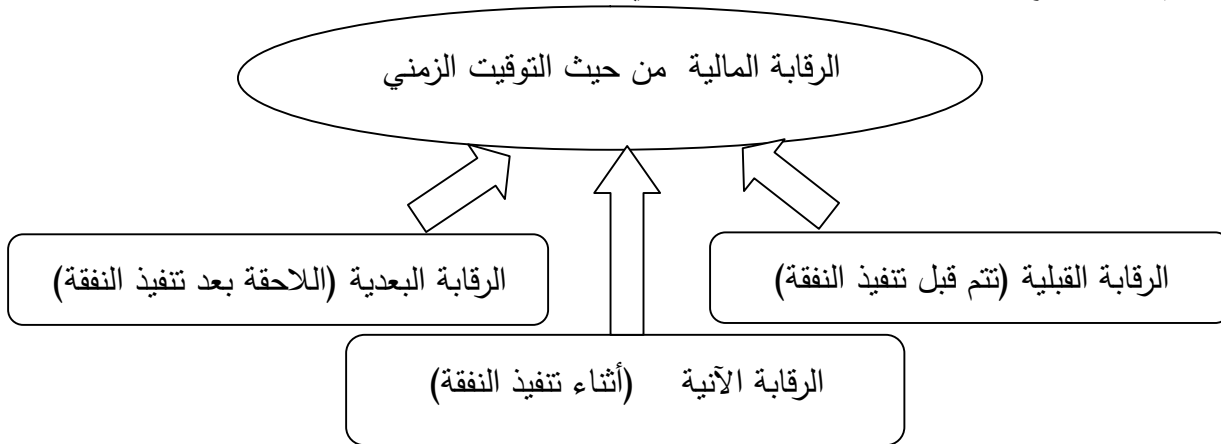
عثمان، تطوير
2009 65. القاهرة،

النامية ، ولهذا لا بد من القيام بعملية المراقبة المالية لاستخدام هذه الموارد والإمكانيات حتى تتمكن من تخصيصها وتوزيعها بشكل عادل للوصول إلى تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي في ظل سياسة الدولة.

الفرع الأول : مفهوم الرقابة المالية

إن الرقابة المالية ترجع إلى نشأة الدولة و ملكيتها للمال العام وإدارته بنياية عن الشعب فقد كان لدى الفراعنة في مصر رقابة بضبط المحاصيل باعتبارها أهم الأشياء التي يمكن اقتضاء الضرائب منها وكان لدى أثينا منذ أكثر من 300 سنة قبل الميلاد مؤسسة مختصة بالرقابة على أموال الدولة¹. لقد مارس العرب هذه الرقابة منذ نشأة الأولى للحضارة الإسلامية و في كتب تاريخنا الإسلامي سجل حافل بالرقابة التي اتخذت أنماط متنوعة تراوحت بين رقابة مالية قبل أو بعد الصرف وقد كان يقوم بها الرئيس الأعلى أو مجلس الشورى أو القضاة والمحتسبون². وعرفت الرقابة المالية في أوروبا سنة 1256 التي تمثلت في غرفة محاسبة باريس حيث أنشأها الملك "سان لويس" لتتولى فحص الحسابات و إصدار الأحكام التي كانت لها أحيانا صيغة جزائية، ثم تطورت الرقابة اثر الثورة الفرنسية 1789 ليصبح حقا مكتسبا لممثلي الشعب لمناقشة النفقات العمومية حتى قبل مفهوم الموازنة و حساباتها الختامية إما في إنجلترا فقد أنشأت هيئة الرقابة المالية في عام 1866، و في الولايات المتحدة الأمريكية أنشأت هيئة للرقابة المالية لسنة 1950³. لقد بلغ التطور في مجال الرقابة المالية درجة متقدمة على النطاق المحلي والدولي، فنشأت منظمات دولية وإقليمية و أجهزة محلية، تهتم كلها بالرقابة المالية كأجهزة الرقابة العليا (انتوساي INTOSAI)⁴ وغيرها من المنظمات، وكلها تهدف إلى تنظيم أعمال الرقابة على المال العام و تقديم التوصيات اللازمة لتطوير عمل الرقابة في مختلف الدول بالإضافة إلى مفهوم الرقابة الحديثة التي تنادي بالاعتماد على التخطيط الاقتصادي و استغلال الموارد وترشيد الإنفاق مما يتطلب هذا الاستغلال و توزيعه في مجالاته الملائمة لتحقيق تنمية القومية و توفير الرخاء ~~بشمعها~~⁵. كما تتسم أيضا بأعمالها عملية ديناميكية، وتباين أشكالها وتختلف وفقا لمعايير الممارسة المهنية، وتقتصر دراستنا على الرقابة المالية حسب التوقيت الزمني. كمايلي:

شكل رقم: (03) أنواع الرقابة المالية من حيث التوقيت الزمني



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على دراسات سابقة لموضوع الدراسة.

09:	2003	الثانية،	الجامعية،				1
	191:	2007	دار الميسرة،	المالية	زكرياء	حسين	2
	12:	2002	الثانية، الاسكندرية،	المالية النظرية والتطبيق،			3
			وكالتها	المهنية للأجهزة العليا	هي :		4
			المنتمية لها.	العمليات الحكومية			5
				192:	زكرياء	حسين	

الفرع الثاني: أنواع الرقابة المالية حسب التوقيت الزمني

أولاً: الرقابة المالية القبلية الممارسة على الميزانية المحلية (البلدية): الرقابة المالية القبلية هي الرقابة المانعة أو الوقائية بمعنى أنها تمنع الأخطاء و التجاوزات قبل وقوعها، حيث يتم هذا النوع من الرقابة قبل استكمال عملية الصرف، وعليها فإنها تقوم بالوقاية من الانحراف منذ البداية¹، والرقابة المالية هي رقابة قبلية على النفقات الملتزم بها، يقوم بها المراقب المالي والهدف منها هو صرف الاعتمادات المخصصة وفق ما حددته التشريعات والتنظيمات المعمول بها. وبمعنى آخر هي رقابة سابقة لتنفيذ النفقة العمومية، و هي رقابة وقائية أيضا أي أنها تمنح فرصة للآمر بالصرف بتدارك الأخطاء قبل وقوعها، وبالرجوع إلى أحكام القانون 167/63 المؤرخ في 31 ديسمبر 1963 المتعلق باستمرار التشريعات الاستعمارية الموجودة بتاريخ 31 ديسمبر 1962 إلا ما تعارض منها مع مبدأ السيادة الوطنية فان أقدم وثيقة بعد الاستعمار تتمثل في المرسوم رقم 54/64 الموقع من طرف رئيس الجمهورية السيد بن بلة أي انه مرسوم رئاسي مؤرخ في 10 فيفري 1964 يعدل اختصاص المراقب المالي للدولة ويعتبر كل المصاريف على عاتق ميزانية الدولة تخضع لتأشيرة المراقب المالي للدولة وفق جدول مرفق بصفة انتقالية حسب المادة 01 من المرسوم. ومن خلال المرسوم التنفيذي 09-374 "تطبق الرقابة القبلية على النفقات الملتزم بها، على ميزانيات المؤسسات والإدارات التابعة للدولة، و الميزانيات الملحقه، و على الميزانيات الملحقه، وعلى الحسابات الخاصة للخزينة، وميزانيات الولايات، وميزانيات البلديات،..."².

1- خصائص الرقابة المالية القبلية

- **الدقة:** بمعنى أن تكون جميع العمليات المالية التي تضمنتها الخطة التنظيمية واضحة ودقيقة يسهل فهمها.
- **المرونة و الفعالية:** بمعنى أن تكون المعايير المستخدمة في الرقابة المالية مرنة، أي قابليتها للتطور و التكيف بما يتلائم مع التغيرات المفاجئة التي قد تحدث، والفعالية تكمن في مدى تحقيق الخطة التنظيمية للأهداف المطلوبة وذلك بمقارنة ما تم تحقيقه فعلا بما كان مستهدفا.
- **البساطة والموضوعية:** بمعنى أن تكون الخطة التنظيمية للعمليات المالية المبسطة وغير معقدة و يبين فيها توزيع الصلاحيات على مختلف المستويات الإدارية و طرق الاتصال بينهما، أما الموضوعية هي أن تكون المعايير المحددة للرقابة المالية لا تخضع للعلاقات الشخصية.
- **السرعة:** يسمح هذا الإجراء للرقابة المالية أن تقدم تقريرا عن الانحرافات و التجاوزات بسرعة لكي تقلل من التأثيرات الضارة لتلك الانحرافات.
- **التحليل:** ويقصد بهذا الإجراء هو معرفة أسباب الانحرافات والأخطاء، والعوامل و الظروف التي أدت إلى حدوثها من اجل تجنبها و إيجاد الحلول لها .

2- تعريف المراقب المالي: المراقب المالي هو عون من الأعوان المكلفين بالرقابة المالية القبلية على تنفيذ النفقات العامة و هو يعين بقرار وزاري من طرف الوزير المكلف بالمالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية³، كما يمارس المراقب المالي رقابة شرعية على النفقة وليست رقابة ملائمة. على ميزانية البلدية، فالأساس القانوني هو ما جاءت به المادة 02 من المرسوم التنفيذي

1	إبراهيم	المالية	جهينة	بع،	2006	29.
2	الجريدة الرسمية	02	التنفيذي 374-09	16	2009	يعدل ويتم
14	1992		بها،	67.		التنفيذي 92-414
3		53-80	1980	الجريدة الرسمية	10	379.

374-09 "تطبق الرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، على ميزانيات المؤسسات و الإدارات التابعة للدولة، والميزانيات الملحقمة، وعلى الحسابات الخاصة للخزينة، وميزانيات الولايات، وميزانيات البلديات...."¹

ثانيا: الرقابة المالية الآنية

وهنا تقوم الأجهزة و الوحدات الإدارية المختلفة في الدولة من التأكد من سلامة الإجراءات المتبعة في تنفيذ السياسات والقرارات المالية النازمة لعمليات الصرف المالية وفقا للخخطط و السياسات المرسومة، ومن أهم ما يميز هذه الرقابة أنها تتسم بالشمولية و الاستمرارية في كشف الأخطاء أول بأول، وكذلك عمليات القصور والإهمال فور وقوعه، والعمل على اخذ إجراءات التصحيح للأخطاء الناتجة عن تنفيذ الأعمال، وهذا النوع يعرف بالرقابة الذاتية ويكون عادة منوط بوحدة الرقابة الداخلية، ولكن من الممكن أن يسمح القانون بإعطاء هذا الحق في الرقابة لبعض الجهات الخارجية لمطابقة تنفيذ السياسات والإجراءات حسب الرؤية العامة التي تتبناها الدولة الجزائرية في رسم السياسات المالية وما تضمنه من إقرارات المجلس النيابية لذلك.

ثالثا: الرقابة المالية البعدية الممارسة على الميزانية المحلية (البلدية):

الرقابة البعدية على تنفيذ الميزانية تبدأ من بعد انتهاء السنة المالية و استخراج الحساب الإداري للبلدية، وهذه الرقابة تنصب على جانب النفقات فقط كما هو الحال في الرقابة السابقة، ولكنها تمتد لتشمل جانب الإيرادات العامة، علاوة على ذلك التأكد من القيام الهيئة المتمثلة في البلدية بتحصيل جميع مواردها و إن كل ما تحصل قد ورد بالفعل إلى خزينة الجماعات المحلية، ويقوم بهذا النوع من المراقبة كل من المفتشية العامة للمالية، الرقابة القضائية، رقابة المجالس الشعبية، رقابة السلطة الوصية على الميزانية (وزارة الداخلية).

وتعتبر هذه الرقابة المالية حاسمة في تأدية الغرض الذي تصبو إليه، والذي يتجلى أساسا في تطبيق الميزانية العمومية تطبيقا صحيحا، كما تراعى فيه كافة قواعد وشروط الإنفاق القانونية، وهذا من اجل ترشيد النفقات العمومية من جهة، وبين التحسيد الميداني للاستثمارات والمشاريع التنموية من جهة أخرى.

¹ الجريدة الرسمية، 2 التنفيذي 374-09 16 2009 يعدل ويتمم 414-92 التنفيذي 14 1992

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

الدراسة الأولى : دراسة نويوة يمينة وحوقة عتيقة وبن عون مفيدة (2018)، بعنوان الرقابة المالية القبلية والبعدية الرقابة على ميزانية البلدية بالتركيز على الرقابة المالية دراسة حالة ميزانية بلدية قمار ولاية الوادي، جامعة الشهيد حمه لخضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، مذكرة ماستر. تهدف هذه الدراسة إلى بيان واقع الرقابة القبلية والبعدية على ميزانية البلدية وكيف يمكن تفعيلها للحفاظ على المال العام، فالرقابة المالية القبلية هي التي تتم قبل تنفيذ الميزانية، أما الرقابة البعدية فهي رقابة علاجية وتتم بعد تنفيذ الميزانية، كما تطرقت هذه الدراسة إلى آليات الرقابة القبلية والبعدية بمختلف أجهزتها وهيئاتها وتقديم نماذج عملية على مستوى ميزانية بلدية قمار، كما تطرقت هذه الدراسة إلى معوقات تحول دون تفعيل الرقابة القبلية والبعدية، وهذا بغية وصول أجهزة الرقابة المالية في الجزائر إلى تطبيق المعايير التي تدعو إليه المنظمات INTOSAI و ARBOSAI وأهمها رقابة الأداء والاستقلالية من اجل فعالية العمل الرقابي وكذلك إعطاء مكانة خاصة للرقابة الداخلية خاصة على مستوى البلديات. وأوصت الدراسة على نشر الميزانيات والحسابات الإدارية والتقارير المالية الدورية المتعلقة بعمل البلديات وإتاحة فرصة الاطلاع عليها للجمهور عبر كل الوسائل المتاحة والإلكترونية بشكل خاص. والعمل على تهيئة المناخ الملائم لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والاستفادة من التجارب الدولية وتوفير النصوص والتشريعات القانونية للحسابات المفسرة لعمل هذه المعايير. وأن تشمل رقابة المال العام في البلديات بالإضافة لرقابة المشروعية رقابة الأداء المالي التي تركز على الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

الدراسة الثانية: دراسة إبراهيم محمد علي الجزائروي و عبد الهادي سلمان صالح (2012) بعنوان معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، تهدف هذه الدراسة إلى بيان دور معايير المحاسبة الحكومية الدولية في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، فضلا عن مناقشة المعايير المحاسبية بإطارها العام والتركيز على معايير المحاسبة الحكومية الدولية من حيث تطويرها و أهدافها. ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSAS هي محور الثورة العالمية للمحاسبة الحكومية و جاءت استجابة إلى المزيد من النداءات للحكومة من اجل الشفافية والمساءلة المالية. وان اعتماد هذه المعايير يسمح بإعداد القوائم المالية بموجبها تحقق المصادقية، ومن أهم التوصيات هو ضرورة التحول من الأساس النقدي إلى الأساس الاستحقاق.

الدراسة الثالثة: دراسة ربحاوي، سنة (2011) بعنوان: مراجعة النفقات في الموازنة العامة للدولة، في ظل معايير مراجعة الحسابات الحكومية، دراسة ميدانية بالجمهورية السورية.

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي مراجعة النفقات العامة و الرقابة عليها، انطلاقا من دراسة تسجيلها محاسبيا للموازنة العامة في سورية و المعدة بطريقة تقليدية، وتطور عملية مراجعة إنفاقها، مع العمل على اقتراح حلول مناسبة لتلاقي جوانب القصور والجمود في عملية المراجعة، بالإضافة من معايير المراجعة الحكومية المقبولة عموما.

وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج و التوصيات نذكر منها: بيان عدم الاهتمام بالمعايير المراجعة الحكومية المقبولة عموما، رغم أهميتها في وضع إطار عام لعمل منظمات المراجعة و المراجعين، لتقوم بأداء عملها بحرفية وفاعلية منقطعة

النظير. وأوصت الدراسة بضرورة تبني و إصدار معايير محلية منبثقة عن (GAGAS)، لأنها توضح كيفية معالجة قصور الأساليب المتبعة في مراجعة النفقات العامة في الموازنة العامة، و تؤدي إلى تطوير الأجهزة المكلفة بعملية مراجعة الحسابات الحكومية

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

دراسة(دهبي، 2007): هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في سوريا من وجهة نظر القائمين عليها، حيث تم في هذه الدراسة محاولة معرفة الشروط الواجب توفرها في سوريا لتتمكن من تطبيق المعايير المحاسبية بشكل مقبول، ومن جملة ما توصل له الباحث هو وجود معوقات كبيرة تفرضها التفاوت بين خصائص سوريا الاقتصادية و الثقافية و الاجتماعية و القانونية مع خصائص الدول المتقدمة، وكذا تفاوت المستوى التأهيلي للمحاسب السوري بالمقارنة مع المحاسب في الدول المتقدمة، و أوصى الباحث بضرورة تكييف المعايير المحاسبية الدولية مع متطلبات و خصائص سوريا الاقتصادية و الاجتماعية و الثقافية مع ضرورة تأهيل المحاسب ليتنافس في الأسواق العالمية.

دراسة (Adhikari, 2008)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن تعدد واختلاف الأسس و المعايير المحاسبية المستخدمة في المعالجات المالية والمحاسبية بين بعض دول العالم قد انعكس بصورة سلبية في تباين و تعارض مخرجات بعض التقارير المالية و بالتالي خلقت نوعاً من التشويه في مسار فرص الاستثمارات الدولية.

هدفت الدراسة إلى عكس الاتجاهات الدولية في المحاسبة الحكومية من خلال وصف المساعي المستمرة للتنسيق بين الطرق المحاسبية والإحصائية لا عداد التقارير المالية وذلك من خلال عرض التشابهات و الاختلافات بين الطريقتين و إبراز الحاصل لإحراز التقارب فيما بينهما، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: وجود هذين المنهجين هج المحاسبة و النهج الإحصائي خلق التساؤلات حول من الذي يضع عناصر القبول واستخدام و إعداد البيانات المالية، أدت الاختلافات الموجودة بين دليل إحصاءات مالية الحكومة وغيرها من القواعد الإحصائية، و الأسس المحاسبية إلى إرباك مستخدمي التقارير المالية، يعتبر إعادة توجيه المحاسبة من خلال التمويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق من أبرز سمات إصلاح المالية العامة الجديدة، لا يزال عدد من الحكومات التي اعتمدت فعلاً المحاسبة على أساس الاستحقاق نسبياً متواضعة حيث توجد 05 دول تطبق بالكامل معايير المحاسبة على أساس الاستحقاق على الرغم من أن مجلس معايير المحاسبة الدولية لمحاسبته القطاع العام يضم 80 دولة وافقت على الانتقال باتجاه أساس الاستحقاق، تتفاوت درجات و خطوات تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق من دولة إلى أخرى فبعض البلدان اعتمدت تطبيقه في الحكومات المركزية، والبعض الآخر شرع في تطبيقه على المستويات المحلية وداخل الوحدات الحكومية. لا يوجد إطار عالمي موحد الاعتماد و تنفيذ أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية. خلصت الدراسة إلى اقتراح عدة توصيات أهمها: العمل على تحقيق التقارب بين الطريقة المحاسبية و الإحصائية و بين مختلف القواعد الإحصائية حيث يعتبر التنسيق بينهما مسألة هامة بالنسبة للمحاسبة على مستوى القطاع العام الأمر الذي جعل منها قضية مستخدمة على الساحة الدولية تحتاج إلى المزيد من البحث، واعتماد أساس الاستحقاق بدلا من الأساس النقدي كأساس لتحقيق التقارب والتنسيق بين الطريقة المحاسبية والإحصائية وبين مختلف القواعد الإحصائية باعتبارها جزءاً لا يتجزأ من الإدارة المالية العامة الجديدة ومن الإصلاحات المرجو تحقيقها في هذا المجال.

تعتبر أيضاً الدراسة متناسقة مع اتجاهات دراسة الباحثة المتمثلة في تغيير أسس التسجيل المحاسبي بالإضافة إلى توصيتها بضرورة الاهتمام بالقواعد الإحصائية في إعداد الموازنات.

المطلب الثالث: ما يميز هذه الدراسة على الدراسات السابقة

أولاً: أوجه الشبه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

- ❖ إن مختلف الدراسات و الدراسة الحالية دعت إلى ضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- ❖ إن مختلف الدراسات تطرقت إلى أهمية وإيجابيات المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سواء المستوى المحلي او الدولي.

ثانياً: أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة و أهم ما يميز هذه الدراسة:

- ❖ الدراسة الحالية ومساعدة لتطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- ❖ تناولت بعض الدراسات ضرورة تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و اثر ذلك على نظام المحاسبي المطبق في البلد، في حين تطرقت هذه الدراسة إلى اثر على الرقابة المالية القبيلية و البعدية مدى إمكانية تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على ميزانية البلدية من وجهة نظر العاملين في بيئة جزائرية في ظل التوجه للدولة نحو الإصلاح نظام المحاسبة العمومية و قانون البلدية.

الخلاصة

تعتبر البلدية ضمن الجماعات المحلية وذلك بإدارة الشؤون المحلية بهدف تحقيق التوازن الاقتصادي المستهدف وكذا تشجيع عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وتبرز أهمية المالية باعتبارها إحدى مقومات الأساسية التي تتوقف مقدرة البلدية في تحقيق التنمية الشاملة. كما تعتبر ميزانية البلدية المرآة العاكسة لنشاط البلدية وسياستها المنتهجة، والتي تمتعها التشريع بالاستقلالية المالية. وذلك برصد جميع نفقاتها ومواردها، في جدول يسمى بتقديرات الإيرادات و النفقات السنوية الخاصة بالبلدية.

نظرا للدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تحقيق أهداف الحكومات من الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية ذات الغرض العام وتحقيق جودتها و التسيير العقلاني للمال العام، والانعكاسات التي يمكن حدوثها عند تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام، حيث تكتسي أهداف القوائم والتقارير المالية أهمية بالغة، بالإضافة إلى القضاء على الفساد الإداري من خلال ضبط الموحودات العمومية وتوفير الرقابة على الإنفاق، وتعتبر الرقابة المالية القبلية و البعدية وسيلة لحماية المال العام، وتسمح بتحقيق الشفافية والموثوقية على المعلومات المالية العمومية وجعلها قابلة للمقارنة سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

إن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تتطلب آليات تحديث نظام المحاسبة العمومية والدعم و المساندة السياسية من متخذي القرار في المستويات الحكومية المناسبة ووضع خطط اللازمة لذلك و القياس المحاسبي بما يستجيب للمتطلبات الدولية وتهيئة البيئة الجزائرية لاحتواء المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والعمل على تطوير أساليب إعداد الموازنة العامة والأبعاد النظرية لتطور الرقابة المالية في القطاع العام.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد

يتضح من خلال مما سبق أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و إصلاح المحاسبة العمومية أصبح ضرورة لعدة عوامل وطنية ودولية، وذلك بهدف إعطاء مصداقية وثقة عالية لمخرجات نظام المحاسبة العمومية.

نظرا لاهتمام الدول بنظام المحاسبة العمومية حتى يتماشى و تطورات أجهزة القطاع العام واتساع نشاطها، بما يضمن لها للاستعمال الأمثل للموارد و الاستخدامات العمومية و الرقابة على تنفيذها، فعملت الهيئات والمنظمات في كثير من الدول على تطوير نظامها المالي عبر مختلف الجهود المبذولة. من خلال تطور المحاسبة العمومية والتي تعد الوسيلة الأساسية للمحافظة على المال العام و السهر على تنفيذ مختلف العمليات المالية التي تسعى الدولة من ورائها لتحقيق النفع العام باستخدام مختلف الأجهزة الرقابية، سواء الرقابة المالية القبلية أو الرقابة المالية البعدية. وهذا مما أدى بالجزائر لمحاولة التكيف و التوافق مع المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك من خلال إصلاح نظامها المحاسبي العمومي ومحاولة منها لضبط تسيير المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي للقطاع العام بهدف أن الحرص على أن تقدم خدماتها بفعالية وبدرجة عالية من الإفصاح والشفافية.

ومن بين هذه الهيئات و المنظمات الدولية التي تشرف على تنظيم مهنة الممارسة المحاسبية وعلى رأسها مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC التي يقوم بإصدار معايير المحاسبة الدولية IPSAS لتواكب التطورات الجديدة في وظائف الحكومة واتساع نشاط القطاع العام، وما ترتب عليه من ازدياد كبير في النفقات و تنوع مجالاتها و الإيرادات وتنوع مصادرها، ولهذا تخلت معظم الدول عن إتباع أسلوب الأساس النقدي في القياس المحاسبي إلى إتباع أساس الاستحقاق لما يوفره من رؤية موضوعية لسلامة الإنفاق في القطاع العام، فضلا عن إعداد ميزانية تظهر أصول والتزامات هذه الوحدات مما يعطي إمكانية متابعة تطور أصول الوحدة واستهلاكاتها وجهود المحافظة عليها وتنميتها. وعليه قمنا بالدراسة الميدانية وفق التقسيم الآتي بالفصل الثاني:

المبحث الأول : الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية

المبحث الثاني : عرض النتائج وتحليلها

المبحث الأول : الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية

في هذا المبحث سنتعرض لأهم الخطوات المتبعة في الدراسة.

المطلب الأول: طريقة الدراسة

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

1) مجتمع الدراسة

حرصنا في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن يكون أفرادها على اطلاع كاف بالموضوع، ولديهم الخبرة العلمية والعملية، وقد شملت الدراسة مجموعة من الموظفين من رؤساء مصالح المحاسبة والميزانية بالبلديات و مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية و موظفين بالخزينة العمومية وكذا الأمر بالصراف (رؤساء البلديات) و المراقب المالي.

2) عينة الدراسة

بالنسبة لعينة الدراسة لم يتم تحديدها بشكل مسبق قبل توزيع أو نشر الاستبانة حيث قمنا بتوزيع الاستمارات على 40 موظف حيث تم استرداد كل الاستمارات ماعدا 04 استبيانات قد تلفت لأسباب مختلفة، في حين انه عند المعاينة تبين أن هناك 03 استمارات لم تكتمل إجاباتهم من طرف المبحوثين وهذا نظرا لالتزامهم المتعددة، ويمكن توضيح إحصائيات استبيان الدراسة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم: (03) إحصائيات الاستمارات الموزعة

النسبة المئوية	عدد الاستبيانات	البيان
82.5 %	33	استمارات مسترجعة
10 %	4	استمارات غير مسترجعة
7.5 %	3	استمارات غير صالحة للتحليل
100 %	40	مجموع الاستمارات الموزعة

المصدر من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات spss

ثانيا: متغيرات الدراسة

1. أبعاد الدراسة

تمثل في الجنس والقطاع الذي ينتمي إليه والفئة العمرية والمستوى العلمي والمستوى المهني.

2. متغيرات متحكممة

✓ واقع الرقابة المالية القبلية و البعدية على ميزانية البلدية.

✓ متطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية.

✓ أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعديّة

ثالثاً: أدوات الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة، فقد اعتمدت الدراسة على الأدوات التالية للحصول على البيانات والمعلومات:

1. البيانات الأولية: لغرض الإلمام بالموضوع أكثر اعتمدنا على:

1-1 مشروع تحديث نظام الميزانية (MSB)

2-1 تقارير مجلس المحاسبة لاسيما بخصوص قصور الميزانية العامة في تحقيق الأهداف المرجوة منها.

3-1 الاستبيان : هو تقنية مباشرة لجمع المعطيات من خلال طرح الأسئلة على الأفراد بطريقة موجهة، هذا ما يسمح

بالقيام بمعالجات كمية بهدف اكتشاف علاقة رياضية و القيام بمقارنات رقمية.

قام الطلبة بتصميم استمارة بحث موجهة إلى مجموعة الموظفين من رؤساء مصالح المحاسبة والميزانية بالبلديات ومن موظفين بمجلس المحاسبة وموظفين بالمفتشية العامة للمالية وموظفين بالخزينة العمومية وكذا الأمر بالصرف (رؤساء البلديات والمراقب المالي، وهذا ضمن متطلبات الاستقصاء في جمع البيانات.

- مراحل إعداد الاستبيان

مر عبر المراحل التالية:

المرحلة الأولى: تصميم استمارة الاستبيان

لقد حاولنا مراعاة مجموعة من النقاط عند إعداد استمارة الاستبيان ومن أهمها:

- تصميم الأسئلة بأسلوب بسيط وواضح.
- ربط الأسئلة بأسلوب بسيط وواضح
- الاعتماد في صياغة الأسئلة على النوع المغلق (ذات بدائل محددة)
- طباعة الاستبيان على الورق (حجم A4)

وقد اشتمل الاستبيان على مايلي:

أولاً: معلومات عامة وهي متغيرات مستقلة شملت البيانات الأولية لأفراد العينة، من خلال متغير الجنس، القطاع الذي ينتمي إليه، المستوى التعليمي، الفئة العمرية(العمر)، المستوى المهني.

ثانياً: أسئلة الاستبيان وتشمل متغيرات الدراسة الأساسية التي من خلالها يتم استطلاع آراء العينة محل الدراسة، حيث تم توزيع هذه المتغيرات على ثلاثة (03) محاور أساسية.

المرحلة الثانية: هيكل استمارة الاستبيان بحيث تضمنت استمارة الاستبيان 23 سؤال موزعين على قسمين رئيسيين كما يلي:

أولاً: يتضمن أسئلة عامة مرتبطة بالمعلومات الشخصية لأفراد العينة، تضمنت خمسة (05) أسئلة تتعلق بالجنس، القطاع الذي ينتمي إليه، المستوى التعليمي، الفئة العمرية، المستوى المهني.

ثانياً: يضم ثلاث (03) محاور تتعلق بموضوع الدراسة، تشمل على ثلاثة وعشرون (23) سؤال موزعة كما يلي:

المحور الأول: يضم تسعة (09) أسئلة الخاصة بالفرضية الأولى حول واقع الرقابة المالية القبلية و البعدية على ميزانية البلدية.

المحور الثاني: يضم ستة (06) أسئلة الخاصة بالفرضية الثانية حول مدى توفير المؤسسات العمومية لمتطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية.

المحور الثاني: يضم ثمانية (08) أسئلة متعلقة بالفرضية الثالثة حول أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعدية.

المرحلة الثالثة: نشر و معالجة الاستبيان

بعد إعداد الاستبيان بالشكل النهائي كما هو موضح في الملحق رقم (01) جاءت مرحلة توزيعه على العينة المذكورة سابقاً، وهدف نشر و توزيع أكبر قدر ممكن اعتمدنا على عدة طرق يمكن توضيحها فيما يلي:

- 1) **المقابلة الشخصية:** وهذا من خلال التسليم المباشر للاستمارة إلى المستجوب، ومحاولة شرح الهدف من توزيع الاستمارة وإبعاد الغموض الذي قد يكتنفها، وقد سمحت لنا هذه المقابلة بالاطلاع على جوانب عديدة من الموضوع حيث تمحورت عموماً حول معرفة المحيط الرقابي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS.
- 2) **الاستعانة بالغير:** وهذا من خلال تسليم عدد معين من الاستمارات إلى بعض الزملاء من الموظفين.
- 3) **التسليم غير المباشر:** وهذا من خلال إيداع الاستبيان في عدد من المكاتب و الإدارات و الموقع الإلكتروني.

ولقد تم إعداد الأسئلة على مقياس ليكرت "Rensis Likert" الخماسي الذي يعمل خمسة إجابات، وهذا من أجل تحييدي آراء أفراد العينة لفقرات الاستبيان كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم: (04) مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

أما معايير تحديد درجة الموافقة لعبارات الاستبيان فتتم بطريقة رياضية من خلال تحديد المدى وطول الفئة على النحو التالي:

المدى يساوي أكبر قيمة للفئات الإجابة (أكبر قيمة يأخذها مقياس ليكرت) - أصغر قيمة لفئات الإجابة (أصغر قيمة يأخذها مقياس ليكرت). حيث يساوي $4 = 1 - 5$

يتم حساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات إذن طول الفئة = المدى / عدد الفئات

$$\text{طول الفئة تساوي } 0.80 = 5/4$$

فتكون الفئة الأولى لقيم لمتوسط الحسابي هي: من 1 إلى $1 + 0.80 = 1.80$ وهكذا بالنسبة لبقية المتوسطات الحسابية، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم: (05) معايير تحديد درجة الموافقة لعبارات الاستبيان

درجة الموافقة	فئة المتوسط الحسابي
غير موافق بشدة]1.80-1]
غير موافق]2.60-1.81]
محايد]3.40-2.61]
موافق]4.20-3.41]
موافق بشدة	[5-4.21]

المصدر: إعداد الطلبة بناء على دراسات سابقة

أما معايير تحديد مؤشر الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي لعبارات الاستبيان فتتم بطريقة رياضية من خلال تحديد المدى وطول الفئة بحيث تم وضع مقياس ترتيبي للمتوسط الحسابي وفقا لمستوى أهميته وذلك لاستخدامه في تحليل النتائج وفقا لما يلي: $4 = 1 - 5$ إذا $4 = 3/4$ أي $1.33 = 1.33 + 1 = 2.33$ بمعنى $3.66 = 1.33 + 2.33$ أي $1.33 + 3.66 = 5.00$ كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول رقم (06) مقياس الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي

الأهمية النسبية	المتوسط الحسابي
منخفضة	1- إلى اقل من 2.33
متوسطة	2.33- إلى اقل من 3.66
عالية	3.66 فأكثر

المصدر: إعداد الطلبة

المرحلة الرابعة: عملية توزيع الاستبيان

تمت عملية التوزيع على النحو التالي:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة
- الاستعانة ببعض الزملاء في توزيع الاستمارة
- الموقع الإلكتروني بواسطة محرك البحث قوقل "Google"

أما عملية الاسترجاع فكانت كما يلي :

- الحصول على الإجابة بشكل مباشر من المستجوبين أو عن طريق الايميل.

- استلام الاستمارات من قبل الزملاء الذين تمت الاستعانة بهم.

المرحلة الخامسة: عملية تحليل الاستبيان

من اجل تحليل نتائج الاستبيان تم جمع البيانات باستخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS) الإصدار 20، وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها من اجل عملية التحليل، كما تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- . استخدام التكرارات و النسب المئوية: لتحديد آراء أفرادها اتجاه عبارات المحاور الثلاثة التي تضمنتها الدراسة.
- . قياس المتوسطات الحسابية: لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض آراء أفراد عينة الدراسة عن كل عبارة من عبارات المحاور الرئيسية للاستبيان.
- . قياس الانحراف المعياري: الذي يوضح التشتت في آراء العينة لكل عبارة من عبارات المحاور، فكلما اقتربت من الصفر كلما تركزت الآراء و انخفض تشتتها في المقياس.
- . استعمال اختبار Mann-Whitney يوضح الفروقات بين آراء العينة لكل عبارة من عبارات المحاور، فكلما اقتربت من الصفر كلما تركزت الآراء و انخفض تشتتها في المقياس.

2. البيانات الثانوية:

وهي تلك المعلومات المتعلقة بالجانب النظري من البحوث والدراسات السابقة و المقالات والرسائل العلمية، وكذا الكتب العلمية باللغة العربية و اللغة الأجنبية المتخصصة بموضوع الدراسة.

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة وثبات أداة الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات المجمعة، تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية، وهو برنامج يحتوي على مجموعة كبيرة من الاختبارات الإحصائية التي تندرج ضمن الإحصاء الوصفي مثل التكرارات و المتوسطات و الانحرافات المعيارية، و سنتبع الخطوات التالية:

أولاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحليل البيانات قمنا باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS.20). ومن خلاله اعتمدنا على الأساليب الإحصائية التالية:

- التكرارات والنسب المئوية لإظهار نسب إجابات أفراد عينة الدراسة.
- معامل الثبات كرونباخ ألفا لقياس درجة مصداقية فقرات و أبعاد الاستبيان.
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من أجل الكشف على اتجاه أفراد العينة.
- اختبار kolmogorov-smirnov لتحديد طبيعة التوزيع.
- اختبار shapiro-wilcoxon لاختبار متوسط الإجابات.

- اختبار Mann-Whitney لاختبار مقارنة الإجابات المبحوثين.

قبل بداية التحليل واستخدام هذه الأساليب الإحصائية، يجب التحقق من الشروط التالية:

1. التوزيع الطبيعي للبيانات: من أجل الاختبار المناسب لمتوسط إجابات أفراد العينة باستخدام اختبار كولمغوروف-

سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.

وبسبب ان عينة الدراسة أقل من 40 مبحوث فإننا سنعمد في دراسة طبيعة البيانات أو اعتدالية التوزيع على اختبار

شايبرو ويلك (Shapiro-Wilk)، و اختبار (Kolmogorov-Smirnov) سميرنوف- كولمغوروف.

جدول رقم (07) اختبار طبيعة البيانات من عدمها

اختبار طبيعة البيانات								نوع الاختبارات	وصف الطبيعة	وصف الدلالة
الأسئلة	Chapiro-Wilk			Kolmogorv-Smirnov						
	stat	ddl	sig	stat	ddl	sig				
A1	.745	33	.000	.292	33	.000	0.05>	لا تتبع التوزيع الطبيعي	اختبارات لا معلمية	
A2	.898	33	.005	.186	33	.005	0.05>			
A3	.799	33	.000	.244	33	.000	0.05>			
A4	.737	33	.000	.318	33	.000	0.05>			
A5	.829	33	.000	.250	33	.000	0.05>			
A6	.845	33	.000	.234	33	.000	0.05>			
A7	.853	33	.000	.245	33	.000	0.05>			
A8	.706	33	.000	.286	33	.000	0.05>			
A9	.738	33	.000	.287	33	.000	0.05>			
B1	.733	33	.000	.316	33	.000	0.05>			
B2	.778	33	.000	.267	33	.000	0.05>			
B3	.761	33	.000	.325	33	.000	0.05>			
B4	.719	33	.000	.306	33	.000	0.05>			
B5	.671	33	.000	.369	33	.000	0.05>			
B6	.742	33	.000	.285	33	.000	0.05>			
C1	.792	33	.000	.252	33	.000	0.05>			
C2	.699	33	.000	.354	33	.000	0.05>			
C3	.710	33	.000	.302	33	.000	0.05>			
C4	.712	33	.000	.326	33	.000	0.05>			
C5	.800	33	.000	.263	33	.000	0.05>			

C6	.723	33	.000	.306	33	.000	0.05>
C7	.721	33	.000	.330	33	.000	0.05>
C8	.795	33	.000	.287	33	.000	0.05>
A	.889	33	.003	.192	33	.003	0.05>
B	.817	33	.000	.236	33	.000	0.05>
C	.795	33	.000	.286	33	.000	0.05>

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة spss.v20

يوضح الجدول رقم (07) نتائج الاختبار لجميع الأسئلة و المحاور الثلاثة للاستبيان، حيث أن مستوى الدلالة أقل من 0.05 ($0.05 > \text{Sig}$) وهذا يدل على إن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات لامعلمية.

2. الاستقلالية :

تم اختيار العينة العشوائية وتم الاعتماد على الاستبيان بالمقابلة وكل واحد على حدة بحيث لا يتأثر أي فرد بأفراد العينة الآخرين لذلك يمكن القول أن شرط الاستقلالية محقق؛

3. تجانس التباين :

تم سحب العينة من مجتمع يمكن التعرف عليه، ومكونات فئاته متقاربة فهذا يمكن إسقاطه على خصائص العينة، لذلك فتجانس تباينها متقارب ومقبول.

4. بيانات المجال:

يعتبر هذا الشرط محققاً، حيث تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي، والاختلاف بين درجتين هو نفسه ويساوي 01.

ثانياً: أداة ثبات الدراسة

1-1 صدق الأداة

تم عرض الاستمارة على مجموعة من الأساتذة المحكمين من كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير من جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي بما فيهم الأستاذ المشرف (انظر الملحق رقم 07)، وقد تم حذف وتعديل ما يلزم ليناسب موضوع الدراسة .

2-1 ثبات الأداة

قمنا باستخراج معامل ألفا كرونباخ و ذلك للتأكد من ثبات الأداة إذ يأخذ هذا المعامل قيماً تتراوح بين الصفر والواحد على عدم وجود ثبات و الواحد الصحيح الذي يدل على الثبات التام، وكانت تقديراته كما يلي هي مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم: (08) نتائج اختبار ثبات الاستمارة وفقا لمعامل ألفا كرونباخ

الدلالة	الوصف	ألفا كرونباخ	الفقرات	محاور الاستبيان
معامل ثبات جيد	60% <	0.713	9	واقع الرقابة المالية القبلية و البعدية على ميزانية البلدية
		0.721	6	متطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية
		0.760	8	أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعدية
		0.892	23	جميع محاور الاستبيان

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة spss.v20

يبين الجدول (08) أعلاه أن قيم ألفا كرونباخ للاستمارة عموما مرتفعة كون أن النسبة مقبول له في حدود 0.60، إذا بلغت نسبته خلال المحور الأول و الثاني و الثالث على التوالي 0.71، 0.72، 0.76، في حين أن معامل الثبات الكلي للدراسة قد بلغ 0.89 مما يشير إلى تمتع الاستمارة بدرجة عالية من الثبات.

المبحث الثاني : عرض النتائج وتحليلها

بعد تحديد خصائص العينة التي قمنا بتوجيه الاستبيان لها، وبناء على إجاباتهم سنقوم بتحليل النتائج المتحصل عليها من الإجابات على الأسئلة المطروحة على أفراد العينة محل الدراسة حتى نستطيع الإجابة على إشكالية الدراسة. فسوف نقوم بتحليل محاور الاستبيان، بحيث سيتم استخدام الإحصاء الوصفي باستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على مقياس ليكرت الخماسي.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

سنحاول في هذا المطلب عرض نتائج الدراسة من خلال وصف المتغيرات الشخصية، وعرض مستويات تواجد أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع، بالإضافة إلى تحليل فرضيات الدراسة.

أولاً: وصف خصائص عينة الدراسة

تقوم هذه الدراسة على عدد من المتغيرات الديموغرافية المتعلقة بالخصائص الوظيفية والشخصية لأفراد عينة الدراسة والمتمثلة في (الجنس والقطاع الذي ينتمي إليه والسن والمستوى العلمي و المستوى المهني) وفي ضوء هذه المتغيرات يمكن وصف هذه المتغيرات على النحو التالي:

1. تحليل خصائص العينة من حيث الجنس

تم جمع الاستمارات و تصنيفها على أساس الجنس فحصلنا على النتائج التالية:

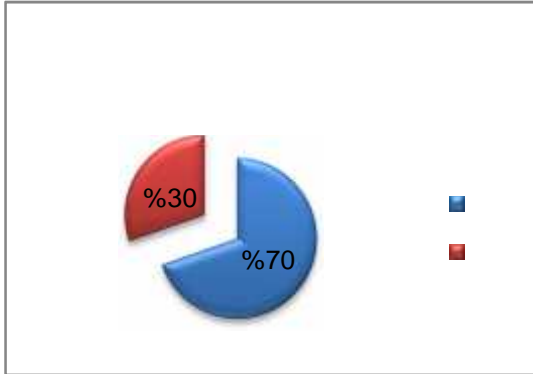
جدول رقم: (09) توزيع مجتمع الدراسة

حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	23	69.7%
انثى	10	30.3%
المجموع	33	100%

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة spss.v20

الشكل رقم: (04) توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة spss.v20

يوضح لنا الجدول رقم (09) وبالنظر إلى الشكل رقم (04) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس، فلاحظنا ارتفاع نسبة العنصر الذكوري في عينة الدراسة 69.7%، بعكس الإناث التي كانت نسبتهم 30.3% وهي تقريبا نصف نسبة الذكور، وهي لا تشكل نسبة كبيرة بالمقارنة مع نسبة الذكور، و تؤكد هذه النسبة على أن غالبية ممتهي هذه المهن هم من الذكور، ما يمكن إيعازه ربما إلى صعوبات أداء هذه المهن و ما تتطلبه من تنقلات بين الولايات خصوصا إذا تعلق الأمر بالرقابة في عين المكان، أو لعدم اهتمام فئة الإناث بتخصص الرقابة المالية. و الشكل رقم(04) يوضح ذلك.

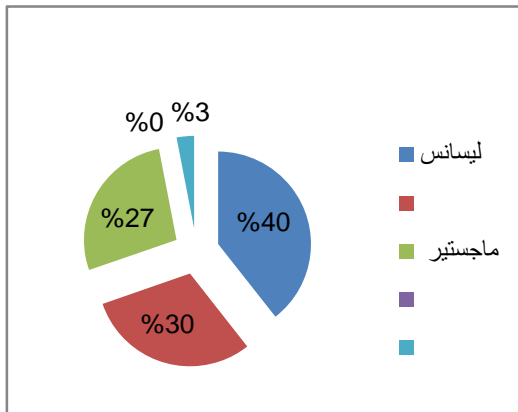
2. تحليل خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي

تم جمع الاستمارات و تصنيفها على أساس المؤهل العلمي فتحصلنا على النتائج التالية:

جدول رقم: (10) توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي الشكل رقم: (05) توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	13	39.4%
ماستر	10	30.3%
ماجستير	9	27.3%
دكتوراه	0	0%
أخرى	1	3%
المجموع	33	100%

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات spss.v20



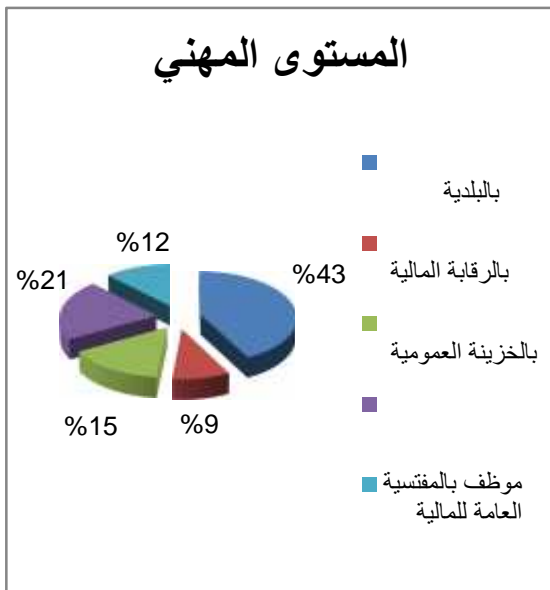
المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات spss.v20

يوضح لنا الجدول رقم (10) وبالنظر إلى الشكل رقم (05) بأن المستوى العلمي لجميع العينة مرتفع بحيث أن أغلبية أفراد العينة لديهم مستوى جامعي، حيث بلغت نسبة المستجوبين الحاصلين على شهادة ليسانس هي 39.4% و ذلك بما يعادل 13 مبحوث، يليهم حملة الماستر بنسبة 30.3% أي بما يعادل 10 مبحوثين، وهم الذين استغلوا فرصة تحسين مستواهم في الجامعات الجزائرية، ثم يليهم المبحوثين الذين يملكون مؤهل علمي ماجستير بنسبة 27.3% وهو ما يعادل 9 مبحوثين، وهذا ما يزيد الدراسة موثوقية أكثر، في حين نجد مؤهلات أخرى تمثل 3% بما يعادل 01 مبحوث فقط. وفي الأخير نلاحظ غياب كلي للمؤهل العلمي دكتوراه في أفراد عينة الدراسة، ما يمكن اعازة هو عدم وجود رتبة تتطلب درجة دكتوراه بناء على المراسيم التي تتضمن القوانين الأساسية الخاصة بشعبة الإدارة. إلا أن كل المبحوثين مؤهلين تأهيلا علميا مناسباً وهو من المؤشرات الجيدة على صحة النتائج التي سيتم المتوصل إليها.

3. تحليل خصائص العينة من حيث المستوى المهني:

تم جمع الاستمارات و تصنيفها على أساس المستوى المهني فحصلنا على النتائج التالية:

الشكل رقم: (06) توزيع أفراد العينة حسب المستوى المهني



جدول رقم: (11) توزيع مجتمع الدراسة حسب المستوى المهني

المستوى المهني	التكرار	النسبة المئوية
موظف إداري بالبلدية	14	42.4%
موظف إداري بالرقابة المالية	3	9.1%
موظف إداري بالخزينة العمومية	5	15.2%
موظف بمجلس المحاسبة	7	21.2%
موظف بالمفتشية العامة للمالية	4	12.1%
المجموع	33	100%

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على مخرجات spss.v20

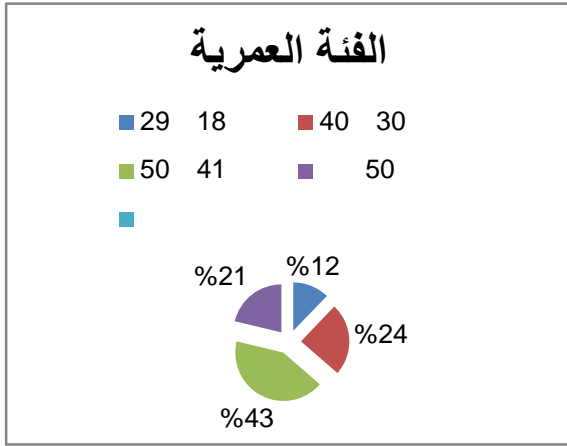
المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على مخرجات spss.v20

يوضح لنا الجدول رقم (11) توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للوظيفة المشغولة، فكانت نسبة موظفي الإدارة بالبلدية 42.4%، وهذا مؤشر دال على أن عينة الدراسة كانت أغلبها من موظفي البلديات، حيث يفترض أن يكون لدى أفراد العينة إلمام جيد بالموضوع و أنهم قدموا لنا رأيهم بطريقة صحيحة بحكم أنهم في الميدان التطبيقي، وقد يكون سبب ذلك في تفضيل هؤلاء الاستجابة لمطالب الطلبة الباحثين في تعبئة الاستبانة أكثر من اندفاع الموظفين، وذلك بسبب حرصهم على إعطاء معلومات حول الأمور المالية. في حين كان تقارب بين نسبة الموظفين بمجلس المحاسبة 21.2%، ونسبة الموظفين لدى إدارة

الخزينة العمومية 15.2%، و نسبة موظفي المفتشية العامة للمالية 12.1%، في حين كانت نسبة موظفي الرقابة المالية 9.1%. و عموما يمكن القول بأن اغلب المستجوبين هم من تخصصات ذات علاقة بالمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، مما يعني أنهم قادرون على فهم الأسئلة والإجابة عليها بدقة والشكل رقم (06) يبين ذلك.

4. تحليل خصائص العينة من حيث الفئة العمرية: تم جمع الاستمارات و تصنيفها على أساس الفئة العمرية فحصلنا على النتائج التالية:

الشكل: (07) توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية



جدول رقم: (12) توزيع مجتمع الدراسة حسب الفئة العمرية

الفئة العمرية	التكرار	النسبة المئوية
29-18	4	12.2%
40-30	8	24.2%
50-41	14	42.4%
أكثر من 50 سنة	7	21.2%
المجموع	33	100%

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات spss.v20

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات spss.v20

يوضح الجدول رقم (12) وبالنظر إلى الشكل رقم (07) توزيع أفراد عينة الدراسة على الفئات العمرية، حيث احتلت الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 41 سنة و 50 سنة أعلى نسبة وهي 42.4%، وهي مرحلة الإنجاز و العطاء وهذا ما يساهم بشكل أساسي في بلوغ الأهداف المسطرة من الطاقات البشرية المتوفرة، وهو ما يعادل 14 مبحوث وهي تمثل أكبر فئة عمرية في عينة الدراسة ككل، في حين أن الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 30 سنة و 40 سنة فهم يشكلون نسبة 24.2%، بما يعادل 7 مبحوثين. وكانت نسبة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 18 سنة و 19 سنة يشكلون نسبة 21.2%، وهي نفس النسبة فيما يتعلق بالأفراد الذين يتجاوز أعمارهم عن 50 سنة. ومنه نستنتج أن الفئة العمرية التي تستحوذ على نسبة أعلى هي 41 سنة و 50 سنة، قد يكون أفرادها ممن يملكون النشاط الذهني و الفكري و الجسماني الذي يجعلهم يتعاملون بشكل دائم دون الإحساس بالتعب والارهاق.

5. تحليل خصائص العينة من حيث القطاع الذي ينتمي إليه:

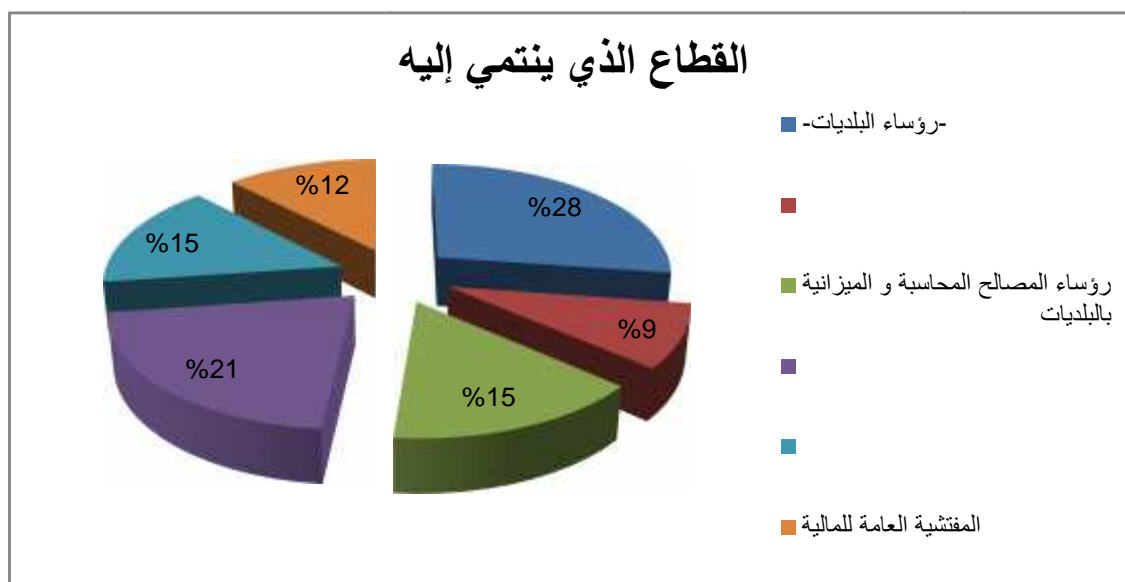
تم جمع الاستمارات و تصنيفها على أساس القطاع الذي ينتمي إليه فحصلنا على النتائج التالية:

جدول رقم: (13) توزيع مجتمع الدراسة حسب القطاع الذي ينتمي إليه

الفئة	التكرار	النسبة المئوية
الأمر بالصرف- رؤساء البلديات-	9	% 27.3
المراقب المالي	3	% 9.1
رؤساء المصالح المحاسبية و الميزانية بالبلديات	5	% 15.2
مجلس المحاسبة	7	%21.2
المحاسب العمومي	5	%15.2
المفتشية العامة للمالية	4	%12.1
المجموع	33	100%

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة spss.v20

الشكل: (08) توزيع أفراد العينة حسب القطاع الذي ينتمي إليه



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة spss.v20

يوضح الجدول رقم (12) توزيع أفراد عينة الدراسة على القطاع الذي ينتمي إليه الباحثون، كما يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل (08)، فنلاحظ أن أكبر نسبة من المستجوبين هم من رؤساء البلديات بنسبة تقدر بـ 28% وهذا ما يعني أنه يوجد اهتمام كبير من طرف هذه الفئة والتي تنشأ عندهم النفقة العمومية وتنتهي عندهم، في حين بلغت نسبة قطاع مجلس المحاسبة 21%، أما رؤساء المصالح المحاسبية و الميزانية بالبلديات مثلوا ما نسبته 15% وبنفس النسبة التي حققها المحاسب العمومي وهذا ما يدل على أن العينة المدروسة من فئات مختلفة، بينما كانت أقل نسبة تحققت عند المراقب المالي هي 9%، وهذا يعود ذلك إلى الالتزامات المتعددة لدى هذه الفئة، بالإضافة إلى أعمال نهاية السنة 2018 وتحرير التقرير الذي سيرفع إلى وزير المالية في هذه الفترة التي تمت فيها الدراسة.

ثانيا: اختبار الفرضيات

1. الفرضية الجزئية الأولى: "H0 يوجد توفر ذو دلالة إحصائية لمتطلبات الرقابة المالية القبلية و البعدية على ميزانية البلدية من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي (مراقب مالي، رؤساء مصالح المحاسبة والميزانية بالبلديات، رؤساء البلديات، المحاسب العمومي، المفتشية العامة للمالية)، عند مستوى معنوية 5%".

يوضح الجدول أدناه النسب المئوية لمختلف درجات إجابات العينة حول محور واقع الرقابة المالية القبلية والبعدية لميزانية البلدية، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة التالية:

جدول رقم: (14) آراء أفراد العينة حول واقع الرقابة المالية القبلية والبعدية لميزانية البلدية.

الجزء الأول من الأسئلة	التكرار / النسبة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه العام	مؤشر الأهمية النسبية
السؤال 1	التكرار	15	13	1	3	1	1.064	4.15	موافق	عالية
	النسبة	45.5	39.4	3.0	9.1	3.0				
السؤال 2	التكرار	8	9	11	4	1	1.091	3.58	موافق	متوسطة
	النسبة	24.2	27.3	33.3	12.1	3.0				
السؤال 3	التكرار	10	4	1	8	10	1.691	2.88	محايد	متوسطة
	النسبة	30.3	12.1	3.0	24.2	30.3				
السؤال 4	التكرار	14	13	1	2	3	1.250	4.00	موافق	عالية
	النسبة	42.4	39.4	3.0	6.1	9.1				
السؤال 5	التكرار	14	6	9	2	2	1.228	3.85	موافق	عالية
	النسبة	42.4	18.2	27.3	6.1	6.1				
السؤال 6	التكرار	12	10	5	4	2	1.244	3.79	موافق	عالية
	النسبة	36.4	30.4	15.2	12.1	6.1				
السؤال 7	التكرار	8	4	4	11	6	1.487	2.91	محايد	متوسطة
	النسبة	24.2	12.1	12.1	33.3	18.2				
السؤال 8	التكرار	17	11	1	2	2	1.158	4.18	موافق	عالية
	النسبة	51.5	33.3	3.0	6.1	6.1				
السؤال 9	التكرار	17	11	3	1	1	0.977	4.27	موافق بشدة	عالية
	النسبة	51.5	33.3	9.1	3.0	3.0				
المجموع العام										
							.69411	3.7340	موافق	عالية

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج spss

تُبين نتائج الجدول أعلاه أن اتجاهات أفراد العينة نحو جميع العبارات تقع ضمن مجال التقييم موافق، أي أن معظم أفراد العينة يبدون رأيهم حول واقع الرقابة المالية القبلية والبعدية لميزانية البلدية .

حيث أن المتوسط الحسابي لجميع العبارات أكثر من 2.88، وقد بلغ المتوسط الحسابي للسؤال 09: 4.27، والانحراف المعياري 0.977 أي أن أفراد العينة يوافقون على أن واقع الرقابة المالية القبلية والبعديّة لميزانية البلدية لا يفيء بأهداف الرقابة المالية ولا يساير التطورات الحاصلة على المستوى العالمي و بمعنى آخر أن هذا الواقع لا يواكب أدوات التسيير الحديثة، لاسيما فيما تعلق بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وهذا ما يدل على أن نظام الرقابة الحالي يعطي صورة مطلقة عن الوضعية المالية الحقيقية للبلدية، مع تأكيد الحوكمة على ضرورة الإدارة الرشيدة للموارد في ظل سياسة ترشيد النفقات التي تنتهجها.

وعموما فقد بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 3.7340 والانحراف المعياري 0.69411 أي أن تقييم أفراد العينة بخصوص محور الأول واقع الرقابة المالية القبلية والبعديّة لميزانية البلدية، يقع ضمن المجال التقييم المتوسط أو المقبول، فيمكن القول أن أفراد العينة لديهم دراية و خبرة لتشخيص على مستوى الرقابة المالية القبلية و البعديّة نسبيا. وهذا يعزى الجانب القانوني بحيث نجد أن الجماعات المحلية لاسيما البلدية تخضع إلى أحكام قانون المحاسبة العمومية 90-21 ويعتبر هذا القانون غير كامل حيث لا يضم كل أحكام المتعلقة بالمحاسبة العمومية في الوقت الراهن ونجد ظهور بعده نصوص عديدة كان من المفروض أن تضمها مواد ونذكر منها كميّات تسديد النفقات والمراقبة القبلية لها.

ويعزى ذلك في كثير من الأحيان إلى عدم مواكبة مدونة البلدية والتي قد صدرت بالتعليمة C1 و C2 سنة 1967 والمتعلقة بالعمليات المالية في الولايات إلى أصناف و كل صنف يتضمن مجموعة حسابات، هذه التعليمة تشكل الآن عائق في كثير من العمليات المالية من حيث الإدراج وفق ما يناسبها في الميزانية. ومن خلال إجابات المستجوبين والتي يمكن قياسها بمؤشر الأهمية النسبية من خلال الجدول رقم (14) كانت بين متوسطة وعالية الأمر الذي يعكس واقع الرقابة المالية في نظر العاملين في القطاع المالي إلى عدم قدرة المخطط الوطني على مواكبة التحولات الاقتصادية التي انتهجتها الجزائر منذ الثمانينات القرن الماضي، وعليه فهناك اقتناع و إجماع من قبل أصحاب المهنة بضرورة هذه الإصلاحات المحاسبية التي نتج عنها تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. وعلى العموم نستنتج أن آراء أفراد العينة يوافقون على محتوى المحور الأول مما يدل على أن الفرضية الجزئية الأولى كانت ايجابية كما أن القيمة الاحتمالية لإحصائية لكل فقرة في الجدول رقم(14) كانت sig = 0,000 وهي اقل من 0.05 والتي تعني أنه يوجد اثر ذو معنوية إحصائية، أي أن هناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة العالية المعبر عنها من قبل فئة المبحوثين.

وعليه فإننا نرفض الفرضية الأولى H1 و نقبل الفرضية الصفرية H0 التي تقول انه يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمتطلبات الرقابة المالية القبلية و البعديّة على ميزانية البلدية من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي (مراقب مالي، رؤساء مصالح المحاسبة والميزانية بالبلديات، رؤساء البلديات، المحاسب العمومي، المفتشية العامة للمالية)، عند مستوى معنوية 5%. وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

2. الفرضية الجزئية الثانية: " H2 يوجد توفر ذو دلالة إحصائية لمتطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي (مراقب مالي، رؤساء مصالح المحاسبة والميزانية بالبلديات، رؤساء البلديات، المحاسب العمومي، المفتشية العامة للمالية)، عند مستوى معنوية 5%".

يوضح الجدول أدناه النسب المئوية لمختلف درجات إجابات العينة حول محور متطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية.

جدول رقم: (15) آراء أفراد العينة حول متطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية.

الجزء الثاني من الأسئلة	التكرار النسبة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق تماما	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه العام	مؤشر الأهمية النسبية
السؤال 1	التكرار	14	14	1	2	1.128	4.09	موافق	عالية
	النسبة	42.4	42.4	3.0	6.1				
السؤال 2	التكرار	15	10	2	2	1.262	3.97	موافق	عالية
	النسبة	45.5	30.3	6.1	6.1				
السؤال 3	التكرار	12	16	1	1	1.029	4.06	موافق	عالية
	النسبة	36.4	48.5	3.0	3.0				
السؤال 4	التكرار	18	9	1	1	1.158	4.18	محايد	عالية
	النسبة	54.5	27.3	3.0	3.0				
السؤال 5	التكرار	21	5	2	2	1.269	4.21	موافق بشدة	عالية
	النسبة	63.6	15.2	6.1	6.1				
السؤال 6	التكرار	17	8	3	3	1.311	4.03	موافق	عالية
	النسبة	51.5	24.2	9.1	9.1				
المجموع العام									
						.77290	4.0909	موافق	عالية

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج spss

يظهر الجدول أعلاه، أن المتوسطات الحسابية للعبارات التي تقيس آراء أفراد العينة حول متطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية. تراوحت بين 3.97 و 4.21، ومعظمها تشير إلى موافقة عينة الدراسة على فقرات التي تقيس آراء العينة حول متطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية. بمستويات موافقة و موافق بشدة، حيث يشير السؤال الخامس على متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دراسة النظام المحاسبي المطبق وتشخيص واقعه وتحديد مزاجه و أوجه القصور فيه، وبلغ المتوسط الحسابي 4.21 و الانحراف المعياري إلى 1.269. وكما يظهر الجدول أن المتوسطات الحسابية لجميع فقرات متطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية. جاءت بمستوى موافق عموما، بلاضافة إلى مقياس مؤشر الأهمية النسبية بعبارة مرتفع، ومن هنا يمكن القول أنه يتوجب على

الدولة توفير مجموعة من المتطلبات المساعدة على تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والعمل على تهيئة البيئة الملائمة، من خلال الاهتمام بتأهيل و تدريب العاملين في القطاع العام و إصلاح نظام المحاسبة العمومية، كما أن تبني تقنيات و تكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية بهدف سرعة الانجاز و إتاحة فرصة الحصول على المعلومات أكثر دقة مما ينعكس أجابا على التقارير المالية. كما يجب على الدولة مضاعفة مجهوداتها من خلال وضع أسس قانونية لاسيما تحديث نظام الميزانية MSB و كذا عصرنة أنظمة الإدارة العمومية بشكل عام، بالإضافة إلى تغيير أساس القياس المحاسبي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، لأن أساس القياس المحاسبي لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن الالتزامات و حقوق الوحدات الحكومية ولا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول والاهتلاكات و متابعة المخزونات بلاضافة إلى أن هذا الأساس يعطي للسنة المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة لها، حيث يتم تحميلها بكل ما يخصها من إيرادات و مصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع للتحويل أو الصرف، إضافة إلى تقييم الأصول العينية و متابعة اهتلاكها. وعموما نستنتج أن كل آراء أفراد العينة يوافقون على محتوى المحور الأول مما يدل على أن الفرضية الجزئية الثانية كانت ايجابية كما أن القيمة الاحتمالية الإحصائية لكل فقرة في الجدول رقم (15) كانت $sig = 0,000$ وهي اقل من 0.05 والتي تعني أنه يوجد أثر ذو معنوية إحصائية، أي أن هناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة العالية المعبر عنها من قبل فئة الباحثين.

وعليه فإننا نرفض الأولى H_1 ونقبل الفرضية H_0 التي تقول انه يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمتطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي (مراقب مالي، رؤساء مصالح المحاسبة والميزانية بالبلديات، رؤساء البلديات، المحاسب العمومي، المفتشية العامة للمالية)، عند مستوى معنوية 5%.

3. الفرضية الجزئية الثالثة: " H_3 يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعديّة من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي (مراقب مالي، رؤساء مصالح المحاسبة والميزانية بالبلديات، رؤساء البلديات، المحاسب العمومي، المفتشية العامة للمالية)، عند مستوى معنوية 5%".

يوضح الجدول أدناه النسب المتوية لمختلف درجات إجابات العينة حول أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعديّة.

جدول رقم: (16) آراء أفراد العينة حول أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعديّة.

الجزء الثالث من الأسئلة	التكرار / النسبة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه العام	مؤشر الأهمية النسبية
السؤال 1	التكرار	15	9	3	4	2	1.273	3.94	موافق	عالية

				6.1	12.1	9.1	27.3	45.5	النسبة	
السؤال 2	عالية	موافق	4.12	1.317	2	4	2	5	20	التكرار
					6.1	12.1	6.1	15.2	60.6	النسبة
السؤال 3	عالية	موافق	4.24	1.091	1	3	1	10	18	التكرار
					3.0	9.1	3.0	30.3	54.5	النسبة
السؤال 4	عالية	موافق	4.21	1.166	2	1	4	7	19	التكرار
					6.1	3.0	12.1	21.2	57.6	النسبة
السؤال 5	عالية	موافق	3.82	1.357	2	6	3	7	15	التكرار
					6.1	18.2	9.1	21.2	45.5	النسبة
السؤال 6	عالية	موافق	4.30	0.984	1	1	3	10	18	التكرار
					3.0	3.0	9.1	30.3	54.5	النسبة
السؤال 7	عالية	موافق	4.30	1.015	1	1	4	8	19	التكرار
					3.0	3.0	12.1	24.2	57.6	النسبة
السؤال 8	عالية	موافق	4.09	1.71	1	1	8	7	16	التكرار
					3.0	3.0	24.2	21.2	48.5	النسبة
عالية	موافق	4.1288	.71294	المجموع العام						

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج spss

تُبين نتائج الجدول أعلاه أن اتجاهات أفراد العينة نحو جميع العبارات تقع ضمن مجال التقييم موافق و موافق بشدة، أي أن معظم أفراد العينة يبدون رأيهم حول أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعدية.

حيث أن المتوسط الحسابي لجميع العبارات أكثر من 3.82، وقد بلغ المتوسط الحسابي للسؤالين 06 و 07: 4.30، والانحراف المعياري 0.984 و 1.0515 على التوالي، أي أن أفراد العينة يوافقون على أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعدية، لأن أفراد العينة على دراية بان يحقق تبني المعايير الأهداف المرجوة.

وعموما فقد بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 4.1288 والانحراف المعياري 0.71294 أي أن تقييم أفراد العينة بخصوص محور أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعدية، يقع ضمن المجال التقييم المتوسط أو المقبول، فيمكن القول أن أفراد العينة يتفقون جميعا على أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعدية نسبيا، بالإضافة إلى دعم تعزيز وتطوير الرقابة على ميزانية البلدية من اجل توسيع مساهمتها في فعالية النفقة، وتقوية متابعة تنفيذ مشاريع الاستثمار العمومي بهدف رفع النجاحة و القدرة على الاستثمار في القطاع العمومي، وعن سؤالنا المتعلق بتبني المعايير، اختلفت آراء المستجوبين حول عدم التخلي عن المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية وهذا يعزي موظفوا قطاع المالية وتداركهم بالمسؤولية تجاه هذه المعايير ، أما عن سؤالنا عن الحلول الممكنة لتبني هذه المعايير اتفق جميع أفراد العينة حول ضرورة تبني معايير الانتوساي للرقابة المالية وكذا الإلحاح على استفادة من تجارب الدول الأخرى بالإضافة إلى التأكيد على تأهيل وتكوين الموظفين العاملين في القطاع المالي و تكثيف

برامج التكوين والتأهيل المحاسبي وتطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات و مراكز التكوين و الاستفادة من تجارب بعض الدول في تطبيق معايير المحاسبة الدولية من خلال عقد ندوات و المؤتمرات لتبادل وجهات النظر و إجراء إصلاحات جادة وعميقة على النظام المالي الجزائري، بمعنى أي أن آراء أفراد العينة يوافقون على محتوى المحور الثالث مما يدل على أن الفرضية الجزئية الثالثة كانت إيجابية، كما أن القيمة الاحتمالية الإحصائية لكل فقرة في الجدول رقم (16) كانت $0,000 \text{ sig}$ وهي اقل من 0.05 والتي تعني أن المتوسط ذو معنوية إحصائية، أي أن هناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة العالية المعبر عنها من قبل فئة الباحثين. وعليه فإننا نرفض الفرضية $H1$ ونقبل الفرضية $H0$ التي تقول انه يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعديّة من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي كالمراقب مالي، ورؤساء مصالح المحاسبة والميزانية بالبلديات، ورؤساء البلديات، المحاسب العمومي، والمفتشية العامة للمالية، عند مستوى معنوية 5% .

ثالثا: التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة

نتناول في هذا الجزء نتائج التحليل الإحصائي للمقاييس الإحصائية الوصفية الأولية كالوسط الحسابي والانحراف المعياري وبما أن طبيعة البيانات تتبع توزيع غير طبيعي فإننا نستعمل اختبارات لا معلمية لمتغيرات الدراسة ضمن البعدين الرئيسيين التي تم تصميمها وصياغتها في أسئلة الاستبيان إضافة إلى نتائج اختبار فرضيات الدراسة، والاستدلالات الإحصائية الخاصة بكل منهما باستخدام الطرق الإحصائية للمتغيرات المستقلة.

1- اختبار "Mann-Whitney" لمقارنة الإجابات حسب متغير الجنس

جدول رقم (17) يوضح اختبار وجود اختلافات في إجابات أفراد العينة تبعا لمتغير الجنس.

الأجزاء	الجنس	العدد	Rang	Sig	وصف الدلالة	حالة H0	حالة H1	النتيجة النهائية
المحور 1	ذكر	23	16.46	.630	$0.05 <$	قبول	رفض	لاتوجد فروق تبعا لمتغير الجنس
	أنثى	10	18.25					
المحور 2	ذكر	23	18.83	.105	$0.05 <$	قبول	رفض	لاتوجد فروق تبعا لمتغير الجنس
	أنثى	10	12.80					
المحور 3	ذكر	23	18.00	.384	$0.05 <$	قبول	رفض	لاتوجد فروق تبعا لمتغير الجنس
	أنثى	10	14.70					

المصدر: من إعداد الطلبة حسب مخرجات SPSS

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء واقع الرقابة المالية القبلية و البعدية على ميزانية البلدية 0.630 . وهو مستوى أكبر من

0.05 بما معناه قبول الفرضية $H0$ ، ورفض الفرضية $H1$ ، أي أنه لا توجد فروق بين الباحثين تبعا لمتغير الجنس.

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء متطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية 0.105. وهو مستوى أكبر من 0.05 بما معناه قبول الفرضية H0، ورفض الفرضية H1، أي أنه لا توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير الجنس.

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعديّة 0.384. وهو مستوى أكبر من 0.05 أي أننا نقبل الفرضية H0، ورفض الفرضية H1، أي أنه لا توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير الجنس

من خلال ما سبق فانه: وبسبب أن مستوى دلالة ما وصلنا إليه من خلال الأجزاء الأول والثاني والثالث التي مستوى دلالتها ($0.05 <$) وهو مستوى دلالة يعني قبول الفرضية H0، ورفض الفرضية H1: القائلة بأنه: ليست هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات الباحثين تعزي تبعاً لمتغير الجنس.

2- اختبار "Kruskal- Wallis" لمقارنة الإجابات حسب متغير القطاع الذي تنتمي إليه.

جدول رقم (18) يوضح اختبار وجود اختلافات في إجابات أفراد العينة تبعاً لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه.

الأجزاء	القطاع الذي تنتمي إليه	العدد	Rang	Sig	وصف الدلالة	حالة H0	حالة H1	النتيجة النهائية
المحور 1	الأمر بالصرف	9	12.00	0.281	$0.05 <$	قبول	رفض	لا توجد فروق تبعاً لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه
	المراقب المالي	3	19.83					
	رؤساء م. المحاسبة والميزانية	5	24.90					
	مجلس المحاسبة	7	17.21					
	المحاسب العمومي	5	17.80					
	المفتشية العامة للمالية	4	14.88					
المحور 2	الأمر بالصرف	9	15.50	0.076	$0.05 <$	قبول	رفض	لا توجد فروق تبعاً لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه
	المراقب المالي	3	28.33					
	رؤساء م. المحاسبة والميزانية	5	17.80					
	مجلس المحاسبة	7	16.71					
	المحاسب العمومي	5	20.80					
	المفتشية العامة للمالية	4	6.63					
المحور 3	الأمر بالصرف	9	14.56	0.013	$0.05 >$	رفض	قبول	توجد فروق تبعاً
	المراقب المالي	3	24.33					
	رؤساء م. المحاسبة والميزانية	5	29.00					

المتغير القطاع الذي تنتمي إليه				13.07	7	مجلس المحاسبة
				17.20	5	المحاسب العمومي
				8.63	4	المفتشية العامة للمالية

المصدر: من إعداد الطلبة حسب مخرجات SPSS

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء واقع الرقابة المالية القبلية و البعدية على ميزانية البلدية 0.281. وهو مستوى أكبر من 0.05 بما معناه قبول الفرضية H0، ورفض الفرضية H1، أي أنه لا توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه.

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء متطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية 0.076. وهو مستوى أكبر من 0.05 بما معناه قبول الفرضية H0، ورفض الفرضية H1، أي أنه لا توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه.

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعدية 0.13. وهو مستوى أكبر من 0.05 أي أننا نقبل الفرضية H0، ورفض الفرضية H1، أي أنه توجد فروق بين إجابات الباحثين تبعاً لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه.

من خلال ما سبق فإنه: في حين إن الأجزاء الأول والثاني التي مستوى دلالتها ($0.05 <$) وهو مستوى دلالة يعني رفض الفرضية H1 وقبول الفرضية H0 القائلة بأنه: لا يوجد هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين الموظفين تعزي إلى القطاع الذي ينتمي إليه.

وبسبب أن مستوى دلالة ما وصلنا إليه من خلال الجزء الثالث ($0.05 >$)، هو مستوى دلالة يعني رفض H0 و قبول H1 القائلة بأنه: هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات الباحثين (B5-C5-C) تعزي لمتغير القطاع الذي ينتمي إليه. وعليه يمكن إضافة اختبار "Mann-Whitney" الذي يبين مصدر هذا الاختلاف بين كل اثنين من عناصر القطاع الذي ينتمي إليه كمايلي:

أولاً: اختبار "Mann-Whitney" لمقارنة الإجابات حسب متغير القطاع الذي تنتمي إليه.

جدول رقم (19) يوضح اختبار اختلافات في إجابات أفراد العينة تبعاً لمتغير ج1 و ج3.

الأجزاء	الأجوبة	العدد	Rang	Sig	وصف الدلالة	حالة H0	حالة H1	النتيجة النهائية
B5	ج1	9	6.94	0.518	$0.05 <$	قبول	رفض	لا توجد فروق تبعاً لمتغير ج1 و ج3
	ج3	5	8.50					
C5	ج1	9	5.83	0.042	$0.05 >$	رفض	قبول	توجد فروق تبعاً لمتغير ج1 و ج3
	ج3	5	10.50					

توجد فروق تبعا لمتغير ج1 و ج3	قبول	رفض	0.05 >	0.029	5.67	9	ج1	C
					10.80	5	ج3	

المصدر: إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS

- ✓ بلغ مستوى الدلالة جزء من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دراسة المحاسبي المطبق وتشخيص واقعه وتحديد مزاياه و أوجه القصور فيه 0.518 . وهو مستوى أكبر من 0.05 بما معناه قبول الفرضية H0، ورفض الفرضية H1، أي أنه لا توجد فروق بين الباحثين تبعا لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه.
- ✓ بلغ مستوى الدلالة جزء لا يمكن التخلي عن المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية، كما أنها تساهم في إضفاء عملية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية 0.042. وهو مستوى أقل من 0.05 بما معناه رفض الفرضية H0، وقبول الفرضية H1، أي أنه توجد فروق بين الباحثين تبعا لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه. وهذا دليل على ان الباحثين يدركون جيدا مدى أهمية تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- ✓ بلغ مستوى الدلالة جزء أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعدي 0.029. وهو مستوى أقل من 0.05 بما معناه رفض الفرضية H0، وقبول الفرضية H1، أي أنه توجد فروق بين الباحثين تبعا لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه.

ثانيا: اختبار "Mann-Whitney" لمقارنة الإجابات حسب متغير القطاع الذي تنتمي اليه.

جدول رقم (20) يوضح اختبار اختلافات في إجابات أفراد العينة تبعا لمتغير ج1 و ج4.

الأجزاء	الأجوبة	العدد	Rang	Sig	وصف الدلالة	حالة H0	حالة H1	النتيجة النهائية
B5	ج1	9	10.61	0.042	0.05 >	رفض	قبول	توجد فروق تبعا لمتغير ج1 و ج4
	ج4	7	5.79					
C5	ج1	9	9.00	0.681	0.05 <	قبول	رفض	لا توجد فروق تبعا لمتغير ج1 و ج4
	ج4	7	7.86					
C	ج1	9	8.56	1.000	0.05 <	قبول	رفض	لا توجد فروق تبعا لمتغير ج1 و ج4
	ج4	7	8.43					

المصدر: من إعداد الطلبة حسب مخرجات SPSS

- ✓ بلغ مستوى الدلالة جزء من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دراسة المحاسبي المطبق وتشخيص واقعه وتحديد مزاياه و أوجه القصور فيه 0.042 . وهو مستوى أقل من 0.05 بما معناه

رفض الفرضية H0، وقبول الفرضية H1، أي أنه توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه. وهذا يعزى إلى مستوى التفكير عند كل من الباحثين في ترتيب الأولويات الخاصة بمتطلبات تطبيق المعايير.

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء لا يمكن التخلي عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية، كما أنها تساهم في إضفاء عملية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية 0.681. وهو مستوى أكبر من 0.05 بما معناه قبول الفرضية H0، ورفض الفرضية H1، أي أنه لا توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه.

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعديّة 1.000. وهو مستوى أكبر من 0.05 بما معناه قبول الفرضية H0، ورفض الفرضية H1، أي أنه لا توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه.

ثالثاً: اختبار "Mann-Whitney" لمقارنة الإجابات حسب متغير القطاع الذي تنتمي إليه.

جدول رقم (21) يوضح اختبار اختلاف في إجابات أفراد العينة تبعاً لمتغير ج2 و ج4.

الأجزاء	الأجوبة	العدد	Rang	Sig	وصف الدلالة	حالة H0	حالة H1	النتيجة النهائية
B5	ج2	3	8.50	0.033	0.05 >	رفض	قبول	توجد فروق تبعاً لمتغير ج2 و ج4
	ج4	7	4.21					
C5	ج2	3	8.50	0.033	0.05 >	رفض	قبول	توجد فروق تبعاً لمتغير ج2 و ج4
	ج4	7	4.21					
C	ج2	3	8.67	0.033	0.05 >	رفض	قبول	توجد فروق تبعاً لمتغير ج2 و ج4
	ج4	7	4.14					

المصدر: من إعداد الطلبة حسب مخرجات SPSS

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دراسة المحاسبي المطبق وتشخيص واقعه وتحديد مزاياه و أوجه القصور فيه 0.033. وهو مستوى أقل من 0.05 بما معناه رفض الفرضية H0، وقبول الفرضية H1، أي أنه توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه.

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء لا يمكن التخلي عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية، كما أنها تساهم في إضفاء عملية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية 0.033. وهو مستوى أقل من 0.05 بما معناه رفض الفرضية H0، وقبول الفرضية H1، أي أنه توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه.

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعديّة 0.033. وهو مستوى أقل من 0.05 بما معناه رفض الفرضية H0، وقبول الفرضية H1، أي أنه توجد فروق بين المبحوثين تبعاً لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه.

رابعاً: : اختبار "Mann-Whitney" لمقارنة الإجابات حسب متغير القطاع الذي تنتمي إليه.

جدول رقم (22) يوضح اختبار اختلاف في إجابات أفراد العينة تبعاً لمتغير ج3 و ج4.

الأجزاء	الأجوبة	العدد	Rang	Sig	وصف الدلالة	حالة H0	حالة H1	النتيجة النهائية
B5	ج3	5	9.50	0.010	$0.05 >$	رفض	قبول	توجد فروق تبعاً لمتغير ج3 و ج4
	ج4	7	4.36					
C5	ج3	5	9.50	0.010	$0.05 >$	رفض	قبول	توجد فروق تبعاً لمتغير ج3 و ج4
	ج4	7	4.36					
C	ج3	5	10.00	0.003	$0.05 >$	رفض	قبول	توجد فروق تبعاً لمتغير ج3 و ج4
	ج4	7	4.00					

المصدر: من إعداد الطلبة حسب مخرجات SPSS

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دراسة المحاسبي المطبق وتشخيص واقعه وتحديد مزاياه و أوجه القصور فيه 0.010 . وهو مستوى أقل من 0.05 بما معناه رفض الفرضية H0، وقبول الفرضية H1، أي أنه توجد فروق بين المبحوثين تبعاً لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه.

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء لا يمكن التخلي عن المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية، كما أنها تساهم في إضفاء عملية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية 0.010. وهو مستوى أقل من 0.05 بما معناه رفض الفرضية H0، وقبول الفرضية H1، أي أنه توجد فروق بين المبحوثين تبعاً لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه.

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعديّة 0.003. وهو مستوى أقل من 0.05 بما معناه رفض الفرضية H0، وقبول الفرضية H1، أي أنه توجد فروق بين المبحوثين تبعاً لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه.

خامساً: : اختبار "Mann-Whitney" لمقارنة الإجابات حسب متغير القطاع الذي تنتمي إليه.

جدول رقم (23) يوضح اختبار اختلاف في إجابات أفراد العينة تبعاً لمتغير ج3 و ج5.

الأجزاء	الأجوبة	العدد	Rang	Sig	وصف الدلالة	حالة H0	حالة H1	النتيجة النهائية
B5	ج3	5	6.50	0.310	$0.05 <$	قبول	رفض	لا توجد فروق تبعاً لمتغير ج3 و ج5
	ج5	5	4.50					

C5	ج3	5	6.50	0.310	0.05 <	قبول	رفض	لاتوجد فروق تبعا لمتغير ج3 و ج5
	ج5	5	4.50					
C	ج3	5	7.80	0.016	0.05 >	رفض	قبول	توجد فروق تبعا لمتغير ج3 و ج5
	ج5	5	3.20					

المصدر: من إعداد الطلبة حسب مخرجات SPSS

- ✓ بلغ مستوى الدلالة جزء من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دراسة المحاسبي المطبق وتشخيص واقعه وتحديد مزاياه و أوجه القصور فيه 0.310 . وهو مستوى أكبر من 0.05 بما معناه قبول الفرضية H0، ورفض الفرضية H1، أي أنه لا توجد فروق بين الباحثين تبعا لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه.
- ✓ بلغ مستوى الدلالة جزء لا يمكن التخلي عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية، كما أنها تساهم في إضفاء عملية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية 0.310. وهو مستوى أكبر من 0.05 بمعنى قبول الفرضية H0، ورفض الفرضية H1، أي أنه لا توجد فروق بين الباحثين تبعا لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه
- ✓ بلغ مستوى الدلالة جزء أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعدي 0.016. وهو مستوى أقل من 0.05 بما معناه رفض الفرضية H0، وقبول الفرضية H1 القائلة : أي أنه توجد فروق بين الباحثين تبعا لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه.

سادسا: : اختبار "Mann-Whitney" لمقارنة الإجابات حسب متغير القطاع الذي تنتمي إليه.

جدول رقم (24) يوضح اختبار اختلاف في إجابات أفراد العينة تبعا لمتغير ج3 و ج6.

الأجزاء	الأجوبة	العدد	Rang	Sig	وصف الدلالة	حالة H0	حالة H1	النتيجة النهائية
B5	ج3	5	6.00	0.286	0.05 <	قبول	رفض	لاتوجد فروق تبعا لمتغير ج3 و ج6
	ج6	4	3.75					
C5	ج3	5	7.00	0.016	0.05 >	رفض	قبول	توجد فروق تبعا لمتغير ج3 و ج6
	ج6	4	2.50					
C	ج3	5	7.00	0.016	0.05 >	رفض	قبول	توجد فروق تبعا لمتغير ج3 و ج6
	ج6	4	2.50					

المصدر: من إعداد الطلبة حسب مخرجات SPSS

- ✓ بلغ مستوى الدلالة جزء من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دراسة المحاسبي المطبق وتشخيص واقعه وتحديد مزاياه و أوجه القصور فيه 0.286 . وهو مستوى أكبر من 0.05 بما معناه قبول الفرضية H0، ورفض الفرضية H1، أي أنه لا توجد فروق بين الباحثين تبعا لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه.
- ✓ بلغ مستوى الدلالة جزء لا يمكن التخلي عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية، كما أنها تساهم في إضفاء عملية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية 0.016. وهو مستوى أقل من 0.05

بما معناه رفض الفرضية H0، وقبول الفرضية H1، أي أنه توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه.

✓ بلغ مستوى الدلالة جزءاً أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعديّة 0.016. وهو مستوى أقل من 0.05 بما معناه رفض الفرضية H0، وقبول الفرضية H1، أي أنه توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه.

3- اختبار "Kruskal-Wallis" لمقارنة الإجابات حسب متغير المستوى التعليمي

جدول رقم (25) يوضح اختبار وجود اختلاف في إجابات أفراد العينة تبعاً لمتغير المستوى التعليمي.

الأجزاء	المستوى التعليمي	العدد	Rang	Sig	وصف الدلالة	حالة H0	حالة H1	النتيجة النهائية
المحور 1	ليسانس	13	16.15	0.854	0.05 <	قبول	رفض	لا توجد فروق تبعاً لمتغير المستوى التعليمي
	ماستر	10	18.40					
	ماجستير	9	17.39					
	دكتوراه	0	0					
	أخرى	1	10.50					
المحور 2	ليسانس	13	17.73	0.395	0.05 <	قبول	رفض	لا توجد فروق تبعاً لمتغير المستوى التعليمي
	ماستر	10	15.05					
	ماجستير	9	16.44					
	دكتوراه	0	0					
	أخرى	1	32.00					
المحور 3	ليسانس	13	14.77	0.230	0.05 <	قبول	رفض	لا توجد فروق تبعاً لمتغير المستوى التعليمي
	ماستر	10	20.50					
	ماجستير	9	14.89					
	دكتوراه	0	0					
	أخرى	1	30.00					

المصدر: من إعداد الطلبة حسب مخرجات SPSS

✓ بلغ مستوى الدلالة جزءاً واقع الرقابة المالية القبلية و البعدية على ميزانية البلدية 0.854 . وهو مستوى أكبر من 0.05 بما معناه رفض الفرضية H1، وقبول الفرضية H0، القائلة بأنه: لا توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير المستوى التعليمي.

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء متطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية 0.395. وهو مستوى أكبر من 0.05 بما معناه ، رفض الفرضية H1، وقبول الفرضية H0 القائلة بأنه :لا توجد فروق بين المبحوثين تبعاً لمتغير المستوى التعليمي.

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعدية 0.230. وهو مستوى أكبر من 0.05 أي أننا نقبل الفرضية H0، ورفض الفرضية H1، أي أنه لا توجد فروق بين المبحوثين تبعاً لمتغير المستوى التعليمي.

من خلال ما سبق فانه: وبسبب أن مستوى دلالة ما وصلنا إليه من خلال الأجزاء الأول والثاني والثالث التي مستوى دلالتها ($0.05 <$) وهو مستوى دلالة يعني رفض الفرضية H1، و قبول الفرضية H0: القائلة بأنه: ليست هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين تعزي تبعاً لمتغير المستوى التعليمي.

4- اختبار "Kruskal-Wallis" لمقارنة الإجابات حسب متغير الفئة العمرية

جدول رقم (26) يوضح اختبار وجود اختلافات في إجابات أفراد العينة تبعاً لمتغير الفئة العمرية.

الأجزاء	الفئة العمرية	العدد	Rang	Sig	وصف الدلالة	حالة H0	حالة H1	النتيجة النهائية
المحور 1	من 18 إلى 29	4	22.88	0.297	$0.05 <$	قبول	رفض	لا توجد فروق تبعا لمتغير الفئة العمرية
	من 30 إلى 40	8	19.81					
	من 41 إلى 50	14	13.82					
	أكثر من 50 سنة	7	16.79					
المحور 2	من 18 إلى 29	4	13.63	0.669	$0.05 <$	قبول	رفض	لا توجد فروق تبعا لمتغير الفئة العمرية
	من 30 إلى 40	8	17.19					
	من 41 إلى 50	14	16.11					
المحور 3	من 18 إلى 29	4	23.50	0.473	$0.05 <$	قبول	رفض	لا توجد فروق تبعا لمتغير الفئة العمرية
	من 30 إلى 40	8	14.44					
	من 41 إلى 50	14	17.18					
	أكثر من 50 سنة	7	15.86					

المصدر: من إعداد الطلبة حسب مخرجات SPSS

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء واقع الرقابة المالية القبلية و البعدية على ميزانية البلدية 0.297 . وهو مستوى أكبر من 0.05 بما معناه قبول الفرضية H0، ورفض الفرضية H1، أي أنه لا توجد فروق بين المبحوثين تبعاً لمتغير الفئة العمرية.

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء متطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية 0.669. وهو مستوى أكبر من 0.05 بما معناه قبول الفرضية H0، ورفض الفرضية H1، أي أنه لا توجد فروق بين المبحوثين تبعاً لمتغير الفئة العمرية.

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعديّة 0.473. وهو مستوى أكبر من 0.05 أي أننا نقبل الفرضية H0، ورفض الفرضية H1، أي أنه لا توجد فروق بين المبحوثين تبعاً لمتغير الفئة العمرية.

من خلال ما سبق فانه: وبسبب أن مستوى دلالة ما وصلنا إليه من خلال الأجزاء الأول والثاني والثالث التي مستوى دلالتها ($0.05 <$) وهو مستوى دلالة يعني رفض الفرضية H1، و قبول الفرضية H0: القائلة بأنه: ليست هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين تعزي تبعاً لمتغير الفئة العمرية.

5- اختبار "Kruskal-Wallis" لمقارنة الإجابات حسب متغير المستوى المهني.

جدول رقم (27) يوضح اختبار وجود اختلافات في إجابات أفراد العينة تبعاً لمتغير المستوى المهني.

الأجزاء	المستوى المهني	العدد	Rang	Sig	وصف الدلالة	حالة H0	حالة H1	النتيجة النهائية
المحور 1	موظف إداري بالبلدية	14	16.61	0.972	$0.05 <$	قبول	رفض	لا توجد فروق تبعاً لمتغير المستوى المهني
	موظف إداري بالرقابة المالية	3	19.83					
	موظف إ. بالخزينة العمومية	5	17.80					
	قاضي بمجلس المحاسبة	7	17.21					
	المفتشية العامة للمالية	4	14.88					
المحور 2	موظف إداري بالبلدية	14	16.32	0.044	$0.05 >$	رفض	قبول	توجد فروق تبعاً لمتغير المستوى المهني
	موظف إداري بالرقابة المالية	3	28.33					
	موظف إ. بالخزينة العمومية	5	20.80					
	قاضي بمجلس المحاسبة	7	16.71					
	المفتشية العامة للمالية	4	6.63					
المحور 3	موظف إداري بالبلدية	14	19.71	0.130	$0.05 <$	قبول	رفض	لا توجد فروق تبعاً لمتغير المستوى المهني
	موظف إداري بالرقابة المالية	3	24.33					
	موظف إ. بالخزينة العمومية	5	17.20					
	قاضي بمجلس المحاسبة	7	13.07					
	المفتشية العامة للمالية	4	8.63					

المصدر: من إعداد الطلبة حسب مخرجات SPSS

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء واقع الرقابة المالية القبلية و البعدية على ميزانية البلدية 0.972 . وهو مستوى أكبر من 0.05 بما معناه قبول الفرضية H0، ورفض الفرضية H1، أي أنه لا توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير المستوى المهني.

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء متطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية 0.044 . وهو مستوى أقل من 0.05 بما معناه رفض الفرضية H0، و قبول الفرضية H1، أي أنه توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير المستوى المهني.

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعدية 0.130 . وهو مستوى أكبر من 0.05 أي أننا نقبل الفرضية H0، ورفض الفرضية H1، أي أنه لا توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير المستوى المهني.

من خلال ما سبق فانه: نلاحظ أن الأجزاء الأول والثالث التي مستوى دلالتها أكبر من (0.05) وهو مستوى دلالة يعني رفض الفرضية H1 وقبول الفرضية H0 القائلة بأنه: لا يوجد هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين الموظفين تعزى إلى المستوى المهني. في حين وبسبب أن مستوى دلالة ما وصلنا إليه من خلال الجزء الثاني (>0.05)، هو مستوى دلالة يعني رفض H0 و قبول H1 القائلة بأنه: هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات الباحثين (B2-B5-B) تعزى لمتغير المستوى المهني، وعليه يمكن إضافة اختبار "Mann-Whitney" الذي يبين مصدر هذا الاختلاف بين كل اثنين من عناصر المستوى المهني كمايلي:

أولاً: اختبار "Mann-Whitney" لمقارنة الإجابات حسب متغير المستوى المهني.

جدول رقم (28) يوضح اختبار وجود اختلاف في إجابات أفراد العينة تبعاً لمتغير ج1 و ج4.

الأجزاء	الأجوبة	العدد	Rang	Sig	وصف الدلالة	حالة H0	حالة H1	النتيجة النهائية
B2	ج1	14	10.57	0.689	0.05 <	قبول	رفض	لا توجد فروق تبعاً لمتغير ج1 و ج4
	ج4	7	11.86					
B5	ج1	14	13.43	0.010	0.05 >	رفض	قبول	توجد فروق تبعاً لمتغير ج1 و ج4
	ج4	7	6.14					
B	ج1	14	10.89	0.913	0.05 <	قبول	رفض	لا توجد فروق تبعاً لمتغير ج1 و ج4
	ج4	7	11.21					

المصدر: إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دراسة المحاسبي المطبق وتشخيص واقعه وتحديد مزاياه و أوجه القصور فيه 0.689 . وهو مستوى أكبر من 0.05 بما معناه قبول الفرضية H0، ورفض الفرضية H1، أي أنه لا توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير المستوى المهني.

- ✓ بلغ مستوى الدلالة جزء لا يمكن التخلي عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية، كما أنها تساهم في إضفاء عملية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية 0.010. وهو مستوى اقل من 0.05 بما معناه رفض الفرضية H0، وقبول الفرضية H1، أي أنه توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير المستوى المهني لأن المحاسب العمومي يرى بان المعايير تساهم في إضفاء عملية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للاستفادة المستقبلية وكذا إرسالها إلى أصحاب القرار، أكثر من قراءة الأمرين بالصرف لها-القوائم المالية-.
- ✓ بلغ مستوى الدلالة جزء أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعديّة 0.913. وهو مستوى أكبر من 0.05 بما معناه قبول الفرضية H0، ورفض الفرضية H1، أي أنه لا توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير المستوى المهني.

ثانياً: : اختبار "Mann-Whitney" لمقارنة الإجابات حسب متغير المستوى المهني.

جدول رقم (29) يوضح اختبار وجود اختلاف في إجابات أفراد العينة تبعاً لمتغير ج2 و ج4.

الأجزاء	الأجوبة	العدد	Rang	Sig	وصف الدلالة	حالة H0	حالة H1	النتيجة النهائية
B2	ج2	3	5.50	1.000	0.05 <	قبول	رفض	لا توجد فروق تبعاً لمتغير ج2 و ج4
	ج4	7	5.50					
B5	ج2	3	8.50	0.033	0.05 >	رفض	قبول	توجد فروق تبعاً لمتغير ج2 و ج4
	ج4	7	4.21					
B	ج2	3	8.67	0.033	0.05 >	رفض	قبول	توجد فروق تبعاً لمتغير ج2 و ج4
	ج4	7	4.14					

المصدر: إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS

- ✓ بلغ مستوى الدلالة جزء من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دراسة المحاسبي المطبق وتشخيص واقعه وتحديد مزاياه و أوجه القصور فيه 1.000 . وهو مستوى أكبر من 0.05 بمعنى قبول الفرضية H0، ورفض الفرضية H1، أي أنه لا توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير المستوى المهني.
- ✓ بلغ مستوى الدلالة جزء لا يمكن التخلي عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية، كما أنها تساهم في إضفاء عملية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية 0.033. وهو مستوى اقل من 0.05 بمعنى رفض الفرضية H0، وقبول الفرضية H1، أي أنه توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير المستوى المهني. من المفترض لا توجد اختلافات لكن في هذه الدراسة قد يرجع الاختلاف إلى أن المراقب المالي كل النفقات العمومية تكون على شكل مشروع قد تنفذ وقد لا ، أما مجلس المحاسبة فهي رقابة بعدية.

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعدية 0.033. وهو مستوى أقل من 0.05 بمعنى رفض الفرضية H0، وقبول الفرضية H1، أي أنه توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير المستوى المهني. لأن مجلس المحاسبة هو هيئة و مؤسسة عليا للرقابة المالية، فنتائج الرقابة القضائية تنتهي بالحكم على الحساب ثم تقدر المسؤولية الشخصية للمحاسب او المراقب المالي.

ثالثاً: اختبار "Mann-Whitney" لمقارنة الإجابات حسب متغير المستوى المهني.

جدول رقم (30) يوضح اختبار وجود اختلاف في إجابات أفراد العينة تبعاً لمتغير ج3 و ج5.

الأجزاء	الأجوبة	العدد	Rang	Sig	وصف الدلالة	حالة H0	حالة H1	النتيجة النهائية
B2	ج3	5	7.00	0.016	0.05 >	رفض	قبول	توجد فروق تبعاً لمتغير ج3 و ج5
	ج5	4	2.50					
B5	ج3	5	5.20	0.905	0.05 <	قبول	رفض	لا توجد فروق تبعاً لمتغير ج3 و ج5
	ج5	4	4.75					
B	ج3	5	7.00	0.016	0.05 >	رفض	قبول	توجد فروق تبعاً لمتغير ج3 و ج5
	ج5	4	2.50					

المصدر: إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دراسة المحاسبي المطبق وتشخيص واقعه وتحديد مزاياه و أوجه القصور فيه 0.016. وهو مستوى أقل من 0.05 بمعنى رفض الفرضية H0، وقبول الفرضية H1، أي أنه توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير المستوى المهني.

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء لا يمكن التخلي عن المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية، كما أنها تساهم في إضفاء عملية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية 0.905. وهو مستوى أكبر من 0.05 بما معناه قبول الفرضية H0، و رفض الفرضية H1، أي أنه لا توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير المستوى المهني.

✓ بلغ مستوى الدلالة جزء أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعدية 0.016. وهو مستوى أقل من 0.05 بما معناه رفض الفرضية H0، وقبول الفرضية H1، أي أنه توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير المستوى المهني.

رابعاً: اختبار "Mann-Whitney" لمقارنة الإجابات حسب متغير المستوى المهني.

جدول رقم (31) يوضح اختبار وجود اختلاف في إجابات أفراد العينة تبعاً لمتغير ج4 و ج5.

الأجزاء	الأجوبة	العدد	Rang	Sig	وصف الدلالة	حالة H0	حالة H1	النتيجة النهائية
B2	ج4	7	7.57	0.042	$0.05 >$	رفض	قبول	توجد فروق تبعاً لمتغير ج4 و ج5
	ج5	4	3.25					
B5	ج4	7	5.21	0.315	$0.05 <$	قبول	رفض	لا توجد فروق تبعاً لمتغير ج4 و ج5
	ج5	4	7.38					
B	ج4	7	7.57	0.042	$0.05 >$	رفض	قبول	توجد فروق تبعاً لمتغير ج4 و ج5
	ج5	4	3.25					

المصدر: إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS

- ✓ بلغ مستوى الدلالة جزء من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دراسة المحاسبي المطبق وتشخيص واقعه وتحديد مزاياه و أوجه القصور 0.042. وهو مستوى أقل من 0.05 بما معناه رفض الفرضية H0، وقبول الفرضية H1، أي أنه توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير المستوى المهني.
- ✓ بلغ مستوى الدلالة جزء لا يمكن التغلبي عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية، كما أنها تساهم في إضفاء عملية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية 0.315. وهو مستوى أكبر من 0.05 بما معناه قبول الفرضية H0، ورفض الفرضية H1، أي أنه لا توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير المستوى المهني.
- ✓ بلغ مستوى الدلالة جزء أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعدية 0.042. وهو مستوى أقل من 0.05 أي أننا رفض الفرضية H0، وقبول الفرضية H1، أي أنه توجد فروق بين الباحثين تبعاً لمتغير المستوى المهني.

المطلب الثاني: مناقشة النتائج

1. متغير الجنس و القطاع الذي ينتمي إليه و المستوى التعليمي و الفئة العمرية و المستوى المهني لم يؤثر على إجابات الباحثين فيما يخص المحور الأول " واقع الرقابة المالية القبلية والبعدية لميزانية البلدية"
2. متغير الجنس و القطاع الذي ينتمي إليه و المستوى التعليمي و الفئة العمرية و المستوى المهني لم يؤثر على إجابات الباحثين فيما يخص المحور الثاني " حول متطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية"
3. متغير المستوى المهني أثرا على إجابات الباحثين فيما يخص المحور الثاني " حول متطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية"
4. متغير الجنس و المستوى التعليمي و الفئة العمرية و المستوى المهني لم يؤثر على إجابات الباحثين فيما يخص المحور الثالث " حول أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعدية"
5. متغير القطاع الذي ينتمي إليه، أثرا على إجابات الباحثين فيما يخص المحور الثالث " حول أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعدية"
6. من خلال الجدول رقم: (14) يتضح لنا أن اتجاه إجابات الباحثين على جزء آراء أفراد العينة حول واقع الرقابة المالية القبلية والبعدية لميزانية البلدية، ككل يوافق الاختيار "موافق" و مؤشر الأهمية النسبية تراوحت جملها إلى عالية.
7. من خلال الجدول رقم: (15) يتضح لنا أن اتجاه إجابات الباحثين على جزء آراء أفراد العينة حول متطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية، ككل يوافق الاختيار "موافق" و مؤشر الأهمية النسبية عالية.
8. من خلال الجدول رقم(16) يتضح لنا أن اتجاه إجابات الباحثين على جزء آراء أفراد العينة حول أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعدية، ككل يوافق الاختيار "موافق"
9. يعتبر إعادة توجيه المحاسبة من خلال تمويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق من أبرز سمات إصلاح المالية العامة الجديدة.
10. توجد نقائص في نظام الميزاني الحالي في الجزائر. ونذكر منها على سبيل المثال استعمال مدونة الحسابات التي أنشأتها بموجب مرسوم 144/67 المؤرخ في 1967/07/31 المتضمن تحديد قائمة مصاريف البلديات وإيراداتها المعدل بموجب المرسوم رقم 68-584 المؤرخ في 1968/10/15 والتي أصبحت لا تتماشى المعطيات الحديثة. بالإضافة إلى الترسانة من القوانين، المراسيم، قرارات أو تعليمات تمثل الإطار القانوني للمحاسبة العمومية وفي نفس الوقت تأصيلا نظريا وإطارا تقنيا، وهذا ما أدى إلى قصورها على تحقيق أهدافها وعرقلة تطورها، نظرا لافتقار نصوصها إلى المرونة المطلوبة. أما المعوقات التي تتعلق بالموارد البشري هو نقص نسبة الإطارات التي تتولى المهام الإدارية والتقنية، عمليات التوظيف التي تتم على مستوى البلديات بشكل غير عقلاني، ومن أهم النقائص ضعف كفاءة مجالس البلديات في

إعداد البرامج وتنفيذها لأسباب أهمها محدودية التأهيل الدراسي والعلمي وضعف التدريب الإداري والتكويني. أما المعوقات التي تتعلق بالجانب التنظيمي والقانوني هي غياب الرقابة الداخلية والتي تكتسي أهمية كبيرة في سير مصالحها ويمكن أن نعبر عنها باللبنة الأولى التي تعتمد عليها أجهزة الرقابة المالية. كما يجب أن يتمتع هذا النوع من الرقابة بالاستقلالية.

11. اتجهت الجزائر إلى تحديث نظامها الميزاني من خلال تبنيها لمشروع نظام الميزانية (MSB).

12. من الإيجابيات التي تتجلى في متطلبات الإفصاح و الشفافية و المساءلة في إعداد قوائم مالية موحدة.

13. توصلت الدراسة إلى أن الرقابة التي تمارس من طرف أجهزة الرقابة المالية الاستقلال الكافي الذي يمكنها من القيام بمهامها الرقابية على أكمل وجه، ونقصد بهذا الاستقلال الوظيفي للأجهزة الرقابية والمتمثل في توفر سلطات صلاحيات مناسبة في مواجهة الجهات الخاصة لرقابتها وقيامها بمهامها دون أدنى تأثر أو تأثير من قبل جهة أخرى مهما كانت مكانتها. و نظرا لأهمية هذا المبدأ فقد أكدت معظم التوصيات التي صدرت من المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية " INTOSAI " والمجموعة العربية للأجهزة الرقابية المالية والمحاسبية " ARABOSAI " على ضرورة استقلال أجهزة الرقابة المالية، ومن أهم مظاهر هذا الاستقلال يتمثل في:

✓ أن تعطي للأجهزة العليا للرقابة الحرية الكاملة في وضع لوائحها وأنظمتها الداخلية ودون تدخل من أي جهة.

✓ أن تتوفر للأجهزة العليا للرقابة حرية إعداد تقرير نفقاتها في ميزانية الدولة واستعمال تلك التقديرات دون تدخل أو رقابة من أي جهة إدارية.

الخلاصة

يهدف هذا الفصل إلى إسقاط الدراسة النظرية على الجانب الميداني، حيث قمنا بدراسة آراء عينة من الموظفين لمعرفة أثر التوجه نحو الرقابة القبليّة والبعديّة على ميزانية البلدية، في ظل توجه تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام "IPSAS" من خلال ثلاث محاور أولها وهو بيان واقع الرقابة المالية القبليّة والبعديّة على ميزانية البلدية، أما المحور الثاني فهو حول متطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية أما المحور الأخير وهو حول أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبليّة والبعديّة.

حيث نستنتج أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي محور الثورة العالمية للمحاسبة الحكومية وقد جاءت استجابة إلى نداءات الحكومات المتزايدة، حيث انه في السنوات الأخيرة أصبحت إصلاحات القطاع العام على المستويات الوطنية وكذلك على المستوى المنظمات الدولية تشجيع لتطوير المحاسبة الحكومية وتحويلها إلى محاسبة على أساس الاستحقاق عوض الأساس النقدي. وهذا ما تصبوا إليه آراء عينة الدراسة، بالرغم من وجود عوائق تحد من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية إلا أن أفراد عينة الدراسة يتطلعون إلى تبني هذه المعايير، لما لها من إيجابيات. والتركيز على التوافق مع النظام المحاسبي الدولي للقطاع العام، من خلال توفير المقومات الضرورية.

الخاتمة

لقد تطرقنا في هذه الدراسة إلى الرقابة القبلية والبعديّة في ظل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دراسة عينة في ولاية الوادي، من خلال الإجابة على الإشكالية المطروحة ما أثر التوجه نحو الرقابة القبلية والبعديّة على ميزانية البلدية، في ظل توجه تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS"؟ وذلك من خلال تحليل الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تحقيق أهداف الحكومات.

تسعى البلدية إلى موازنة النفقات والإيرادات لتسيير مصالحها من خلال ترشيد النفقات العمومية ومن هنا تبرز أهمية الرقابة المالية لضمان شرعية ومصداقية سير تنفيذ ميزانية البلدية في ظل الشرعية والآجال القانونية.

ويعد إصلاح المحاسبة العمومية من خلال تأسيس مشروع تحديث نظام الميزانية لتسيير النفقات العمومية إحدى مظاهر تبني المعايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في القياس.

ونستعرض في ما يلي أهم النتائج التي توصلنا إليها من خلال الدراسة الميدانية واقتراح بعض الحلول والتوصيات وأفاق لدراسات وأبحاث مستقبلية.

اختبار الفرضيات

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية و الأسئلة الفرعية تم اختبار صحة الفرضيات من عدمها و التي تم وضعها كإجابة مؤقتة، وذلك كما يلي:

الفرضية الأولى: يحتاج واقع الرقابة المالية القبلية والبعديّة على ميزانية البلدية إلى كثير من الاهتمام حتى يتم تهيئة بيئة ملائمة لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، فقد تحققت هذه الفرضية من خلال إجماع وجهة نظر العاملين في القطاع المالي (مراقب مالي، رؤساء مصالح المحاسبة والميزانية بالبلديات، رؤساء البلديات، المحاسب العمومي، المفتشية العامة للمالية)، على قصور إعداد الموازنة وفق نظام المحاسبة العمومية الحالي وعدم فاعلية نظام الرقابة المالية القبلية والبعديّة على مواكبة التطورات العالمية، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: من متطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية هو إدخال جملة من الإصلاحات لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كالتأهيل العلمي والعملي لموظفي القطاع المالي (مراقب مالي، رؤساء مصالح المحاسبة والميزانية بالبلديات، رؤساء البلديات، المحاسب العمومي، المفتشية العامة للمالية)، وعصرنة أنظمة الإدارة، فقد تحققت هذه الفرضية من خلال إجماع آراء أفراد العينة على متطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة: يعتبر إصلاح نظام المحاسبة العمومية إحدى متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ليتوجه الاهتمام والتركيز على مدى أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على مثل هذه الممارسات التي تؤثر على القوائم المالية التي

تستخدم في القطاع العام، ومن خلال إجماع على اثر ايجابي من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي (المراقب مالي، رؤساء مصالح المحاسبة والميزانية بالبلديات، رؤساء البلديات، المحاسب العمومي، المفتشية العامة للمالية)، على تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

النتائج

ومن خلال اختبار فرضيات الدراسة وتحليل نتائج الاستبيان في الفصل الثاني توصلنا إلى مجموعة من النتائج في الدراسة وكانت كالتالي:

- 1- إن عملية رقابة النفقة العمومية من جانب الشرعية لا يفيد بالغرض المنشود لسير الأئجع لتسيير مصالح البلديات، إنما يجب أن تلازمها رقابة الأداء المالي والتي تركز على الاقتصاد، الكفاءة والفعالية.
- 2- إن تقاسم معايير المحاسبة الدولية العمومية أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا لتصميم نظام محاسبي يسمح بعض القوائم المالية الحكومية ذات مصداقية تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية.
- 3- تعد المحاسبة العمومية الوسيلة الأساسية للمحافظة على المال العام و السهر على تنفيذ مختلف العمليات المالية التي تسعى الدولة من ورائها لتحقيق النفع العام باستخدام مختلف الأجهزة الرقابية.
- 4- كما أظهرت نتائج هذه الدراسة أن أساس الاستحقاق أفضل أساس للقياس المحاسبي الحكومي لكونه يسمح بتطوير نظام المحاسبة العمومية فعال، ويحقق أهداف الرقابة المالية و الإفصاح الكامل و الدقيق عن مدى كفاءة و حدات الحكومية في إدارة المال العام.
- 5- كما أظهرت نتائج هذه الدراسة أن تبني أحد الأسس المحاسبية يؤدي إلى اختلاف محاور القياس المحاسبي و جودة الإبلاغ المالي الحكومي مما يؤثر على نوعية و مكونات عناصر القوائم المالية.
- 6- بينت نتائج الدراسة أن نسبة الذكور تفوق نسبة الإناث في عينة الدراسة، ويعزو الباحث ذلك إلى طبيعة البيئة الصحراوية وثقافة المجتمع التي تلعب دورا كبيرا، وهذه الدراسة اتفقت مع دراسة «أبو معمر 2005» التي أظهرت أن نسبة الذكور أكثر من الإناث.
- 7- كما بينت نتائج الدراسة أن الفئة العمرية الأكثر في عينة الدراسة هي الفئة من 30 سنة إلى 50 سنة، ويعزو الباحث ذلك إلى أن هذه الفئة هي التي تهتم أكثر من غيرها في مواكبة التطورات الحاصلة على المستوى العالمي.
- 8- توجد نقائص في نظام الميزاني الحالي في الجزائر من أهمها، قصور الميزانية العامة في تحقيق الأهداف المرجوة منها كون أن النفقات توجه لتحقيق البنود المسجلة فيها فقط و سوء التخطيط و النقص الواضح لشفافية الميزانية من خلال نقص وثائقها وغموض بعض العمليات المالية للدولة.
- 9- اتجهت الجزائر إلى تحديث نظامها الميزاني من خلال تبنيها لمشروع نظام الميزانية (MSB) و الذي يهدف إلى تكوين قاعدة قانونية و تنظيمية جديدة للنظام الميزاني الذي يتمثل محورها في التسيير القائم وفق النتائج.

- 10- يتمثل أساس مشروع نظام الميزانية (MSB) في إعداد إطار ميزانية قائم على أساس النتائج و ذلك من خلال رصد السياسات العمومية في مهام ترتبط بأهداف معينة يتم قياس مدى تحقيق الأهداف باستعمال مؤشرات الأداء، فتعتبر نسبة المؤشر عن مدى تحقيق الهدف، و تفعيل مهام و دور الرقابة المالية سواء القبلية منها أو البعدية، ويقدم المشروع تقدما جديدا للميزانية من خلال اعتماد معايير دولية في تصنيف النفقات و إثراء قانون المالية بوثائق جديدة.
- 11- تهدف الرقابة التي تمارس من طرف الرقابة المالية القبلية والبعدية من خلال النتائج التي يتوصل إليها إلى تشجيع الاستعمال المنتظم و الصارم للموارد و الوسائل المادية و الأموال العمومية و ترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية.
- 12- هناك تباين في تطبيق المدونة الخاصة بالميزانية حيث نجد أن بلديات مقرات الولايات والدوائر تطبق المدونة الجديدة C2 التي نص عليها المرسوم 84-17 في حين أن باقي البلديات تطبق المدونة القديمة التي حددها المرسوم 67-144، هذه الازدواجية في المدونة جعلت الاستغلال الدقيق للبيانات المالية لتحليل الوضع المالي للبلديات أمر غاية في الصعوبة.
- 13- الرقابة المالية القبلية على تنفيذ ميزانية البلدية هي من اختصاص المراقب المالي وهي رقابة حديثة دخلت حيز التنفيذ ابتداء من أفريل 2013 بموجب المرسوم التنفيذي 09-374.
- 14- الرقابة المالية إما أن تكون قبلية وإما أن تكون آنية وإما أن تكون بعدية

توصيات الدراسة:

- بناء على ما تقدم من المناقشات المتعلقة بالنتائج، فإننا نقترح الأخذ بعين الاعتبار، التوصيات الآتية:
1. إرساء نظام جديد يتمثل في قانون يتعلق بالجماعات المحلية.
 2. تمييز مدونة البلدية و العمل على تحقيق التوافق الدولي وتضييق نطاق الاختلافات بينهما.
 3. توحيد المدونة الخاصة بالميزانية بحيث تخضع لها جميع البلديات.
 4. عصنة نظام المحاسبة العمومية.
 5. التوجه إلى المراجعة الداخلية على مستوى الدولة والبلدية.
 6. الاعتماد على تكوين الموظفين المراقب المالي، رؤساء البلديات، المحاسب العمومي، رؤساء المصالح المالية في البلديات، و المفتشية العامة للمالية، من طرف أستاذة جامعيين .
 7. ضرورة تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام للعمل على تطوير وتحسين الخدمات التي يقدمها القطاع العام وضرورة وضع سياسات جديدة تنسجم مع التوجه الجديد نحو جودة الخدمة.
 8. يعتبر مجلس المحاسبة الهيئة العليا للرقابة البعدية على أموال البلدية و له أن يصدر أحكاما قضائية.
 9. نشر الميزانيات والحسابات الإدارية والتقارير المالية الدورية المتعلقة بعمل البلديات وإتاحة فرصة الاطلاع عليها للجمهور عبر كل الوسائل المتاحة والإلكترونية بشكل خاص.

10. أن تشمل رقابة المال العام في البلديات بالإضافة لرقابة المشروعية رقابة الأداء المالي التي تركز على الاقتصاد والكفاءة والفعالية.
11. ضرورة الإسراع في مساعدة الإدارات و المؤسسات العمومية على توفير إطارات مؤهلة علميا و عمليا لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
12. ضرورة تفعيل دور الرقابة المالية سواء الرقابة القبلية أو الرقابة البعدية.
13. النهوض بمهنة المحاسبة العمومية ورفع مستواها بتأهيل الآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و كذا المراقب المالي و أمناء الخزينة.
14. ضرورة أن تحرص الدولة على أن تقدم خدماتها بفعالية و بدرجة عالية من الإفصاح والشفافية.
15. يوصي الطلبة الباحثين بالاهتمام بالمعلوماتية و كذا تعديل أنظمتها المحاسبية آليا و الكترونيا لتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
16. يوصي الطلبة الباحثين كذلك بالاهتمام بتأهيل أعوان المصالح المالية و تكوين نخبة لها دراية و معرفة دقيقة بالنظام المالي.
17. استعمال BIG DATA (الوحدات الكثيرة من المعلومات)
18. ضرورة أن يستجيب القطاع العام بسرعة و بدقة للعصرنة.
19. ضرورة تهيئة البيئة الجزائرية على مختلف الجوانب لتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
20. ينبغي إنشاء هيئة مستقلة تضم وزارة المالية و الجهاز المركزي للرقابة و المحاسبة و الأكاديميين المتخصصين في الجامعات، و هيئة مكافحة الفساد و جمعية المحاسبين القانونيين و أي أطراف أخرى لتتولى مسؤولية تنظيم السياسات المحاسبية العمومية و وضع خطط و استراتيجيات الإصلاح و تغيير السياسات المحاسبية الراهنة من خلال:
- ✓ الاتصال الفعال بالمنظمات المهنية المحلية و الإقليمية و الدولية للاستفادة مما لديها من خبرات و تجارب تعزز نجاح الهيئة في القيام بدورها المفترض.
- ✓ تضمين المناهج التعليمية و مناهج التدريب و التعليم المستمر بالتطورات الحالية في مجال متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق الأساس الاستحقاق و الأساس النقدي.
- ✓ التكفل بإجراء الدراسات و البحوث و إنشاء ورشات عمل لتحديد أفضل السياسات المحاسبية التي يمكن أن تبنيتها و التي تلائم ظروف و سمات البيئة التي تجرى فيها الدراسة.

يمكن اقتراح بعض المواضيع التي يمكن إن تشكل دراسات مستقبلية نذكر منها :

- ✓ ما مدى تأثير المحاسبة وفق IPSAS على الرقابة الحكومية.
- ✓ أهمية و دور IPSAS في تعزيز و تطوير المساءلة العامة و الشفافية المالية و مكافحة الفساد.
- ✓ الآثار المترتبة عن تبني IPSAS لأول مرة.

قائمة المراجع

1) الكتب

1. إبراهيم السيد المليجي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مصر الإسكندرية، طبعة 1، 2002.
2. إبراهيم بن داود، الرقابة المالية على النفقات العامة في القانون الجزائري والمقارن، دار الكتب الحديث، القاهرة، 2010.
3. الأتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان.
4. حماد، أكرم إبراهيم، (2005)، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، ط3، عمان، دار جهينة للنشر والتوزيع.
5. محمود حسين الوادي، زكرياء احمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار الميسرة، الطبعة الأولى، الأردن، 2007.
6. نور العقاد الرقابة المالية على البلدية في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة سطيف، الجزائر، 2008.

2) المذكرات والأطروحات الجامعية

7. أحمد سويقات، الرقابة على أعمال الإدارة العمومية في الجزائر، أطروحة لنيل دكتوراه جامعة محمد خيضر - بسكرة - كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2014.
8. بوطيب بن ناصر، الرقابة الوصائية وأثرها على المجالس الشعبية البلدية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مباح - ورقلة - كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2011.
9. رحمة زيوش الميزانية العامة للدولة في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة مولود معمري تيزي وزو - كلية الحقوق، 2011.
10. شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، مذكرة لنيل درجة دكتوراه، جامعة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، بومرداس، 2014.
11. عباس عبد الحفيظ، تقييم فعالية النفقات العامة في ميزانية الجماعات المحلية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012.
12. عبد القادر موفق، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر، دراسة تحليلية ونقدية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015.
13. غزير محمد الطاهر، آليات تفعيل دور البلدية في إدارة التنمية المحلية بالجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مباح - ورقلة - كلية الحقوق و العلوم السياسية، 2010.
14. محمد الصالح فيننش، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، رسالة من اجل نيل درجة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق، 2012.
15. مزيني فاتح، الرقابة على ميزانية البلدية، مذكرة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، كلية الحقوق، 2013.

16. نويوة يمينة، عتيقة حوقة، مفيدة بن عون، الرقابة القبلية والبعدية على ميزانية البلدية، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2018.

17. هند رحمانى، إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، 2013.

3) المقالات العلمية

18. أ. علايبي مالك وأ. د رزق بن عبود، متطلبات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية "IPSAS"، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، مجلة سداسية علمية محكمة، جامعة محمد بوضياف المسيلة العدد 15 ، تاريخ النشر 2016/06/20 .

19. خماس حسين، تطوير المحاسبة العمومية (الحكومية) لزيادة فعالية رقابة أنشطة الوحدات الحكومية وقياس أداؤها في الجزائر، مقال في مجلة الإصلاحات الاقتصادية و الاندماج في الاقتصاد العالمي، مجلة علمية دولية تصدر عن مخبر الإصلاحات الاقتصادية، التنمية واستراتيجيات الاندماج في الاقتصاد العالمي بالتعاون مع المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، العدد 15، تاريخ النشر 2013/10/06.

20. عبد القادر زوقار، الرقابة القبلية و البعدية على الصفقات العمومية في القانون الجزائري مجلة صوت القانون مجلة سداسية دولية علمية محكمة تصدر عن مخبر نظام الحالة المدنية، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة ، العدد 03 ، تاريخ النشر 2017/12/24.

4) الملتقيات العلمية

21. زهير شطاح، رقابة التسيير على الجماعات المحلية، مداخلة ضمن ملتقى حول تسيير الجماعات المحلية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة منتوري قسنطينة ، الجزائر ، 9-10 جانفي 2008 .

22. كريمة ربحي، زهية بركان، وضع ديناميكية جديدة لتفعيل دور الجماعات المحلية في التنمية، دراسة مقدمة للملتقى الدولي حول تسيير و تمويل الجماعات المحلية في ضوء التحولات، جامعة سعد دحلب، البليدة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير .

5) المجالات

23. نواف كنعان الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية في دولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، المجلد 2، العدد 2، 2005.

5) النصوص التشريعية

24. الدستور الجزائري لسنة 1996، الجريدة الرسمية عدد 76 بتاريخ 1996/12/08.
25. الجريدة الرسمية، رقم 16_01 المؤرخ في 06 مارس 2016، يتضمن التعديل الدستوري، عدد 14.
26. الجريدة الرسمية، القانون رقم : 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، يتعلق بقوانين المالية، العدد 28.
27. الجريدة الرسمية، القانون رقم: 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، العدد 35.
28. الجريدة الرسمية، قانون البلدية رقم: 11-10 المؤرخ في 22 يونيو 2011، يتعلق بالبلدية، العدد 37.
29. الجريدة الرسمية، أمر رقم 95.20 المؤرخ في 17 جويلية 1995، يتعلق بمجلس المحاسبة، عدد 39.
30. الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي 03-41 المؤرخ في 19 جانفي 2003، المتمم للمرسوم التنفيذي 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 و المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين و اعتمادهم ، العدد 04 .
31. الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 ، و المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها، العدد 82.
32. الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009، يعدل و يتمم المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 و المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها، العدد 67.
33. الجريدة الرسمية، قرار وزاري مشترك مؤرخ في 06 يناير 2014 يحدد إطار ميزانية البلدية ويضبط عنوان ورقم وتقسيمات الأبواب والحسابات، العدد 23.
34. الجريدة الرسمية من المرسوم التنفيذي رقم 12-315 المؤرخ في 04 سبتمبر 2012، يحدد شكل ميزانية البلدية ومضمونها، عدد 49.

ثانيا) المراجع باللغة الأجنبية

- 1- Benaissa Said, le control des dépenses publiques en Algérie .op.cit 80.
- 2- Dr.Adhikari, Pawan et Mellemvik, Forde (2008), international Trends in Gouvernement Accounting "international journal an Gouvernemental Financial Management, Software Copy.www.ICgFm.blogspot.com"
- 3- International Federation of Accountants, HANDBOOK OF INTERNATIONAL AUDITING, ASSURANCE , AND ETHICS PRONOUCEMENT, IFAC publication, New york, 2007.
- 4- SENATOR Khaled " la changement dans les finances" Etude comparative, Mémoire de Fin d'Etude, EDF, Décembre 2008.

الملاحق

ملحق رقم (01): مقدمة الاستبيان

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

تخصص محاسبة وتدقيق

قسم: العلوم المالية والمحاسبية

تهدف من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على واقع الرقابة المالية القبلية والبعديّة في ظل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، لذا نضع بين أيديكم هذا الاستبيان، ونأمل في تعاونكم معنا قصد الإلمام بجميع المعلومات المتعلقة بهذا الموضوع، ونحيطكم علما أن نتائج هذا الاستبيان سوف تستعمل لإغراض البحث العلمي فقط، وسوف يتم التعامل مع جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها بسريّة تامّة .

كما يمكنكم الحصول على نسخة من نتائج هذا البحث عند الانتهاء منه بالاتصال بنا عبر البريد الإلكتروني: zeghouane.ahmed@yahoo.fr

الرجاء الإجابة عن جميع الأسئلة الواردة، بوضع علامة (x) في الخانة التي تناسب اختياركم.

ملحق رقم (02): المحور الأول

استمارة الاستبيان

أولا: معلومات عامة

الجزء الأول : واقع الرقابة المالية القبلية و البعدية على ميزانية البلدية					
الفقرة	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق تماما
01	صلاحيات الرقابة المالية القبلية و البعدية كافية لتنفيذ وتحقيق العمل المطلوب بكل كفاءة وفعالية				
02	نظام الرقابة المالية القبلية والبعديّة لا يعطي تقييما حقيقيا لأداء ميزانية البلدية و لا يعبر عن حقيقة مركزها المالي.				
03	يوجد تنسيق وتكامل بين أجهزة الرقابة المالية والقبلية وتبادل للمعلومات والمعارف بينهم.				
04	نظام المحاسبة العمومية يحتوي على مدونة حسابات غير مرنة، أفقدت توازن حسابات الميزانية بحيث تحتوي على مجموعة كبيرة من الحسابات (التسيير و التجهيز) ذات عناوين متشابهة مما يصعب من تحقيق رقابة فعالة				
05	تركز الرقابة المالية القبلية والبعديّة حاليا على الجانب القانوني و كفاءة وفعالية الأداء				
06	إعداد الموازنة وفق نظام المحاسبة العمومية الحالي يركز على الأساس النقدي فقط دون إعطاء أهمية لأساس الاستحقاق مما لا يكفي لتقييم الرقابة على الأداء				
07	التقارير المالية و القوائم المالية التي تعدها البلدية تفصح عن النتائج المالية و الاقتصادية و الاجتماعية للبرامج التي يتم تنفيذها.				
08	مخرجات نظام الرقابة المالية القبلية و البعدية لا تكفي لعملية اتخاذ القرارات لأنها لا تتيح لنا إمكانية المقارنة بين السنوات المالية				
09	مخرجات نظام الرقابة المالية و البعدية الحالي لا تتسم بمستوى الإفصاح مما يعطي صورة مظلمة عن الوضعية المالية الحقيقية للبلدية.				

ملحق رقم (03): المحور الثاني

الجزء الثاني: متطلبات التوجه لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية					
01	تقوم الدولة الجزائرية بمجهودات كبيرة للعمل على تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام.				
02	عصرية أنظمة الإدارة العمومية من حيث التكنولوجيا وأنظمة المعلومات ضرورة ملحة لنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.				
03	يعتبر التأهيل العلمي و العملي أساس الفهم و التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، كما أن للإعلام دور هام في توضيح حقيقة هذه المعايير.				
04	يحتاج تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى أسس قانونية تستند عليها البلدية و التي من بينها قانون المحاسبة العمومية.				

05	من متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دراسة المحاسبي المطبق وتشخيص واقعه وتحديد مزاياه و أوجه القصور فيه.
06	تطبيق وتبني ميزانية البرامج والأداء من خلال القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية خطوة مهمة للتوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وعصرنة نظام الرقابة المالية.

ملحق رقم (04): المحور الثالث

الجزء الثالث: أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ميزانية البلدية على الرقابة المالية القبلية والبعدي	
01	عرض تقارير مالية وفق أساس الاستحقاق تتسم بالشفافية والإفصاح بما يتوافق مع ما هو معمول به دوليا وتعتبر بصدق عن الأحداث الاقتصادية كما وقعت.
02	توسيع مجال محاسبة الخزينة العمومية ليشمل تسجيل الأصول العينية والمالية وعرضها ضمن القوائم المالية للمؤسسة الحكومية.
03	تعزيز شفافية المعاملات وسهولة استخدامها من طرف الهيئات المختصة
04	توظيف أدوات رقابية فعالة على تسيير الموارد ومشروعية العمليات المالية للدولة ما يحد من أشكال الفساد المالي والإداري.
05	لا يمكن التخلي عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية، كما أنها تساهم في إضفاء عملية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.
06	الارتقاء بمستوى التسيير يعزز الحكم الراشد في المؤسسات الحكومية
07	ضرورة تبني معايير الانتوساي للرقابة المالية والاستفادة من تجارب دول أخرى
08	ضرورة تأهيل وتكوين الموظفين ومن لهم علاقة بمعايير المحاسبة والرقابة المالية

ملحق رقم (05): المحور الرابع

ثانيا : معلومات شخصية

يرجى وضع علامة (x) أمام الإجابة المناسبة

- الجنس : ذكر أنثى
- القطاع الذي تنتمي إليه: الأمر بالصرف (رؤساء البلديات) المراقب المالي رؤساء مصالح المحاسبة والميزانية بالبلديات مجلس المحاسبة المحاسب العمومي المفتشية العامة للمالية

المستوى المهني	
<input type="checkbox"/>	موظف إداري بالبلدية
<input type="checkbox"/>	موظف إداري بالرقابة المالية
<input type="checkbox"/>	موظف إداري بالخزينة العمومية
<input type="checkbox"/>	قاض بمجلس المحاسبة
<input type="checkbox"/>	المفتشية العامة للمالية

المستوى التعليمي	
<input type="checkbox"/>	ليسانس
<input type="checkbox"/>	ماستر
<input type="checkbox"/>	ماجستير
<input type="checkbox"/>	دكتوراه
<input type="checkbox"/>	اخرى

الفئة العمرية	
<input type="checkbox"/>	من 18 الى 29
<input type="checkbox"/>	من 30 الى 40
<input type="checkbox"/>	من 40 الى 50
<input type="checkbox"/>	أكثر من 50 سنة

قائمة محكمين الاستبيان

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الجامعة
زكرياء دمدوم	محاضر.أ	جامعة الشهيد حمه لخضر .الوادي
محمد الباي	محاضر.أ	جامعة الشهيد حمه لخضر .الوادي
صالح بلول	أ.مؤقت	جامعة الشهيد حمه لخضر .الوادي

مخرجات SPSS

Tableau de fréquences

التقارير المالية و القوائم المالية التي تعدها البلدية تفصح عن النتائج المالية و الاقتصادية و الاجتماعية للبرامج التي يتم تنفيذها.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	غير موافق تماما	6	18.2	18.2
	غير موافق	11	33.3	51.5
	محايد	4	12.1	63.6
		4	12.1	75.8
		8	24.2	100.0
	Total	33	100.0	100.0

مخرجات نظام الرقابة المالية القبلية و البعدية لا تكفي لعملية اتخاذ القرارات لأنها لا تتيح لنا إمكانية المقارنة بين السنوات المالية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	غير موافق تماما	2	6.1	6.1
	غير موافق	2	6.1	12.1
	محايد	1	3.0	15.2
		11	33.3	48.5
		17	51.5	100.0
	Total	33	100.0	100.0

مخرجات نظام الرقابة المالية و البعدية الحالي لا تتسم بمستوى الإفصاح مما يعطي صورة مظلمة عن الوضعية المالية الحقيقية للبلدية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	غير م	1	3.0	3.0
	غير موافق	1	3.0	6.1
	محايد	3	9.1	15.2
		11	33.3	48.5
		17	51.5	100.0
	Total	33	100.0	100.0

تقوم الدولة الجزائرية بمجهودات كبيرة للعمل على تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	غير موافق تماما	2	6.1	6.1
	غير موافق	2	6.1	12.1
	ايد	1	3.0	3.0
		14	42.4	42.4
		14	42.4	42.4
	Total	33	100.0	100.0

عصرنة أنظمة الإدارة العمومية من حيث التكنولوجيا وأنظمة المعلومات ضرورة ملحة لنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	غير	2	6.1	6.1
	غير موافق	4	12.1	12.1
	محايد	2	6.1	6.1
		10	30.3	30.3
		15	45.5	45.5
	Total	33	100.0	100.0

يعتبر التأهيل العلمي و العملي أساس الفهم و التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، كما أن للإعلام دور هام في توضيح حقيقة هذه المعايير.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	غير موافق تماما	1	3.0	3.0
	غير موافق	3	9.1	9.1
	محايد	1	3.0	3.0
		16	48.5	48.5
		12	36.4	36.4
	Total	33	100.0	100.0

FREQUENCIES VARIABLES=X1 X2 X3 X4 X5
/ORDER=ANALYSIS.

Effectifs

Tableau de fréquences

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	23	69.7	69.7	69.7
	10	30.3	30.3	100.0
Total	33	100.0	100.0	

القطاع الذي تنتمي اليه

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	9	27.3	27.3	27.3
	3	9.1	9.1	36.4
	5	15.2	15.2	51.5
	7	21.2	21.2	72.7
	5	15.2	15.2	87.9
	4	12.1	12.1	100.0
Total	33	100.0	100.0	

ستوى التعليمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	13	39.4	39.4	39.4
	10	30.3	30.3	69.7
	9	27.3	27.3	97.0
	1	3.0	3.0	100.0
	Total	33	100.0	100.0

RELIABILITY

```
/VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 A8 A9  
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL  
/MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.713	9

RELIABILITY

```
/VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 B6
```

```
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL  
/MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.721	6

```
RELIABILITY
```

```
/VARIABLES=C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8
```

```
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
```

```
/MODEL=ALPHA.
```

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.760	8

```
RELIABILITY
```

```
/VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 A8 A9 B1 B2 B3 B4 B5 B6 C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8
```

```
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
```

```
/MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.892	23

Tableau de fréquences

صلاحيات الرقابة المالية القبلية والبعدية كافية لتنفيذ وتحقيق العمل المطلوب بكل كفاءة وفعالية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	1	3.0	3.0
	غير	3	9.1	12.1
	محايد	1	3.0	15.2
		13	39.4	54.5
		15	45.5	100.0
Total	33	100.0	100.0	