



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي بباريكة- باتنة

معهد الحقوق والعلوم الاقتصادية

قسم: العلوم الاقتصادية

الرقم التسلسلي:...../2022

رقم التسجيل:.....

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر طور ثاني

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

تقييم آليات الرقابة المالية في الجزائر في ظل عصرنة المحاسبة العمومية

- دراسة إحصائية -

تحت إشراف:

د. بوراوي عيسى

إعداد الطالبة:

• ريان عيلان

لجنة المناقشة المكونة من السادة:

<u>الصفة</u>	<u>الرتبة</u>	<u>اللجنة</u>
رئيسا	أستاذ محاضراً	د. عبد الرزاق عريف
مشرفا ومقرا	أستاذ محاضراً	د. عيسى بوراوي
ممتحنا	أستاذ محاضراً	د. ابراهيم بوعزيز

السنة الجامعية: 2021/2022



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي بباركة- باتنة

معهد الحقوق والعلوم الاقتصادية

قسم: العلوم الاقتصادية

الرقم التسلسلي:...../2022

رقم التسجيل:.....

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر طور ثاني

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

تقييم آليات الرقابة المالية في الجزائر في ظل عصرنة المحاسبة العمومية

- دراسة إحصائية -

تحت إشراف:

د. بوراوي عيسى

إعداد الطالبة:

• ريان عيلان

لجنة المناقشة المكونة من السادة:

<u>الصفة</u>	<u>الرتبة</u>	<u>اللجنة</u>
رئيسا	أستاذ محاضراً	د. عبد الرزاق عريف
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضراً	د. عيسى بوراوي
ممتحنا	أستاذ محاضراً	د. ابراهيم بوعزيز

السنة الجامعية: 2021/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

إلى روح جدتي الغالية التي ورثت منها الإرادة والعزم والإصرار... رحمها الله وغفر لها

إلى فخري وقوتي وسعادتي والدي العزيز

السعيد

إلى معنى الحب والحنان والصبر.. إلى أساس عائلتي والدي الغالية

فتيحة

إلى سندي وعوني في الحياة أخي العزيز

حسام

إلى من لا تحلو الحياة بدونهم أخواتي الغاليات

أمال، سماح، إكرام، براءة

إلى صديقة الروح و أختي التي لم تنجبها أمي

خولة قدرتي

إلى صغار عائلتنا و مصدر بهجتنا

مي، لينا، سرور، ومهدي

إلى من ورثت عنهم معنى الطموح و المثابرة عمّاتي

حبيبة، فريدة، حدّة

إلى من أنجبا لي أعظم أم في الكون جدي وجدتي

إلى القلوب الطاهرة خالاتي وأخوالي

زبيدة، ذهبية، فريدة، سعيد، ميلود

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي هذا

شكر

نحمد الله و نشكره على توفيقه لاتمام هذا العمل

و عملا بقول رسول الله ﷺ: " لا يشكر الله من لا يشكر الناس "

أتقدم بجزيل الشكر و العرفان للأستاذ المشرف الدكتور عيسى بوراوي على ارشاداته وتوجيهاته القيمة و

على متابعة إنجاز هذا العمل .

كما أتقدم بالشكر إلى كل أساتذة قسم العلوم الإقتصادية للمركز الجامعي بريكة .

والشكر الموصول إلى أعضاء لجنة المناقشة لقبولهم مناقشة و تقييم هذا العمل المتواضع.

شكرا لكل من ساعدني من قريب أو بعيد.

ريان عيلان

الملخص :

تسعى هذه الدراسة إلى التعرف على واقع آليات الرقابة المالية و تقييم أدائها الحالي و المستقبلي في ظل تحديث نظام المحاسبة العمومية باعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ومختلف الانعكاسات المتوقعة عند تنفيذه على أداء آليات الرقابة المالية، وقد تم الاعتماد على الاستبيان كأداة للدراسة لمعرفة آراء العينة التي أجريت عليها الدراسة والمكونة من المراقبين الماليين، المحاسبين العموميين، الأمرين بالصرف بالاضافة إلى أساتذة الجامعة ، حيث تمت دراسة واقع آليات الرقابة المالية في الجزائر ومعرفة متطلبات اصلاح كل من المحاسبة العمومية والرقابة المالية وكذلك ماهو منتظر من تغيرات وتطورات في العمل الرقابي في ظل تحديث المحاسبة العمومية وتفعيل القانون العضوي الجديد 15/18.

توصلت الدراسة إلى فعالية تطبيق مخطط تحديث المحاسبة العمومية و تنفيذ القانون العضوي لقوانين المالية على أداء الرقابة المالية ، حيث يواجه مجموعة متطلبات لا بد من توفيرها للتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وكذا اصلاح نظام الرقابة المالية ، وهذا ما يجعل الجزائر تواكب التطورات على غرار العالم و تصبح قادرة على عرض قوائم مالية تحقق الشفافية ويمكن مقارنتها على المستوى الدولي و تحقيق ادارة حديثة تعتمد على الأداء وتركز على تحقيق النتائج.

الكلمات المفتاحية : الرقابة مالية، المحاسبة عمومية، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، القانون العضوي 15/18، رقابة الأداء

Summary :

This study aims to identify the reality of the financial control mechanisms and evaluate their current and future performance in light of the modernization of the public accounting system by adopting international public sector accounting standards, and the various expected repercussions when it is implemented on the performance of financial control mechanisms, the questionnaire has been relied on as a study tool to know the opinions of the sample on which the study was conducted, consisting of financial controllers, public accountants, disbursement orders, in addition to university professors, where The reality of the financial control mechanisms in Algeria was studied and know the requirements for the reform of both public accounting and financial control, as well as the expected changes and developments in the regulatory work in light of the modernization of public accounting and the activation of the new organic law 18/15.

The study found the effectiveness of the application of the public accounting modernization scheme and the implementation of the Organic Law of finance laws on the performance of financial control, as it faces a set of requirements that must be provided for the proper application of international public sector accounting standards, as well as the reform of the financial control system. This is what makes Algeria keep pace with developments similar to the world and become able to display financial statements that achieve transparency and can be compared at the international level and achieve modern management based on performance and focused on achieving results.

Keywords: financial control, public accounting, international public sector accounting standards, organic law 18/15, performance control.

قائمة المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
	الغلاف الخارجي
	ورقة بيضاء
	الغلاف الداخلي
	البسمة
	إهداء
	شكر
	الملخص
	القوائم
06	قائمة المحتويات
07	قائمة الجداول
08	قائمة الأشكال
09	قائمة الملاحق
10	قائمة الاختصارات والرموز
أ	مقدمة
أ	توطئة
أ	الإشكالية الرئيسية
أ	الأسئلة الفرعية
أ	فرضيات الدراسة
ب	أهمية الدراسة
ب	الهدف من الدراسة
ب	دوافع اختيار الموضوع
ب	المنهج البحث والأدوات المستخدمة
ب	حدود الدراسة
ج	مرجعية الدراسة
ج	هيكل الدراسة
	الفصل الأول: الأدبيات النظرية و التطبيقية للمحاسبة العمومية والرقابة المالية
22	تمهيد
34-23	المبحث الأول: نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ومخطط تحديثها

23	المطلب الأول : نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
23	الفرع الأول :الاطار العام للمحاسبة العمومية
24	الفرع 2 : الإطار القانوني للمحاسبة العمومية
26	الفرع الثالث : الاطار العملي للمحاسبة العمومية
27	المطلب الثاني : إقرار الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ظل تحديث نظام المحاسبة العمومية
27	الفرع الأول : مفهوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
27	الفرع الثاني : أهمية معايير محاسبة القطاع العام الدولية
28	الفرع الثالث : تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر
31	المطلب الثالث : مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
31	الفرع الأول : أسباب و أهداف تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
32	الفرع الثاني: مراحل اعداد و تنفيذ مخطط التحديث
33	الفرع الثالث: استراتيجية تنفيذ مخطط التحديث
48-35	المبحث الثاني : نظام الرقابة المالية و تقييم آلياتها
35	المطلب الأول : الاطار المفاهيمي للرقابة المالية
35	الفرع الأول: مفهوم الرقابة المالية وأهميتها
36	الفرع الثاني : أهداف الرقابة المالية
37	الفرع الثالث : أنواع الرقابة المالية
39	المطلب الثاني : آليات الرقابة المالية في الجزائر
39	الفرع الأول : آليات الرقابة المالية الإدارية
43	الفرع الثاني: آليات الرقابة المالية القضائية
45	الفرع الثالث: الرقابة البرلمانية
47	المطلب الثالث : تطوير العمل الرقابي في إطار تحسين نظام الموازنة العامة
47	الفرع الأول : ماهية الرقابة على الأداء
48	الفرع الثاني : تحديث نظام الموازنة العامة
51	المبحث الثالث: الدراسات السابقة

51	المطلب الأول : دراسات باللغة العربية
51	الفرع الأول : دراسات جزائرية باللغة العربية
56	الفرع الثاني : دراسات عربية
58	المطلب الثاني: دراسات باللغات الأجنبية
60	المطلب الثالث : تحليل الدراسات السابقة و مقارنتها بالدراسة الحالية
60	الفرع الأول : تحليل نتائج الدراسات السابقة
61	الفرع الثاني : اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
62	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني : الدراسة الاحصائية
64	تمهيد
70-65	المبحث الأول : الطريقة والأدوات
65	المطلب الأول: طريقة الدراسة
65	مجتمع الدراسة
65	عينة الدراسة
65	الأساليب الاحصائية المستخدمة
67	صدق أداة الدراسة
71	ثبات أداة الدراسة
71	المطلب الثاني : نتائج الاحصائيات الوصفية للبيانات الشخصية والوظيفية
85-76	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها
76	المطلب الأول : اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجراف سمرنوف) وتحليل عبارات الاستبيان
76	اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجراف سمرنوف)
76	تحليل واختبار عبارات الاستبيان
84	المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة
84	اختبار الفرضية الأولى
84	اختبار الفرضية الثانية
84	اختبار الفرضية الثالثة
87	خلاصة الفصل
89	الخاتمة

89	اختبار الفرضيات
89	نتائج الدراسة
90	الاقتراحات والتوصيات
90	أفاق الدراسة
91	قائمة المراجع
97	قائمة الملاحق

القوائم

قائمة الجداول

الصفحة	الجدول	رقم الجدول
30	المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المتبناة من الجزائر	1
30	المعايير الفرنسية المتبناة من طرف الجزائر	2
46	مقارنة واقع و مستقبل آليات الرقابة المالية في ظل القانون العضوي 15-18	3
65	طرق توزيع الاستبيان	4
66	مقياس ليكارت الخماسي	5
67	الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول	6
68	الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني	7
69	الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث	8
70	يوضح الاتساق البنائي لمحاور الدراسة	9
71	قياس ثبات المحاور الثلاثة للاستبيان	10
71	توزيع أفراد العينة حسب العمر	11
72	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	12
73	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	13
74	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	14
76	اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف سمرنوف)	15
77	تحليل عبارات المحور الأول	16
79	تحليل عبارات المحور الثاني	17
81	تحليل عبارات المحور الثالث	18
83	تحليل عبارات محاور الاستبيان	19
85	معامل ارتباط بيرسون	20
85	تباين معامل بيرسون	21
86	نموذج الانحدار المتعدد	22

قائمة الأشكال

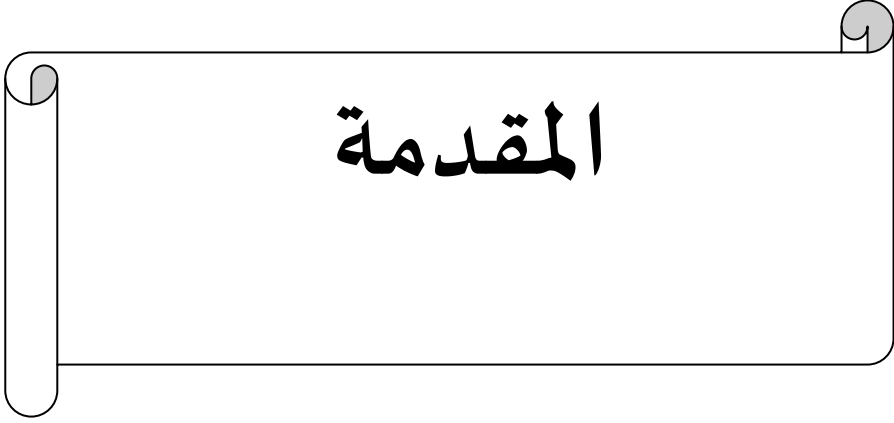
الصفحة	الشكل	رقم الشكل
72	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	1
73	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	2
74	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	3
75	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	4

قائمة الملحق

الصفحة	اسم الملحق	رقم الملحق
97	استمارة الاستبيان	01
101	مخرجات برنامج spss	02

قائمة الرموز والمختصرات

الدلالة بالعربية	الدلالة بالإنجليزية	الإختصار
المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	International Public Sector Accounting Standards	IPSAS
المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا للرقابة و المحاسبة	International Organization of Supreme Audit Institutions	INTOSAI
المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا	International Standards of Supreme Audit Institutions	ISSAI
عصرنة أنظمة الميزانية	Modernisation des Systèmes budgétaires	MSB
القانون العضوي لقوانين المالية	Loi Organique Relative aux Lois de Finances	LOLF
برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية	Statistical Package for Social Sciences	SPSS



توطئة:

يشهد العالم حاليا عدة تغيرات و تطورات، جعلت الكثير من الدول تسعى لتطوير الرقابة على المال العام لوقايته من الأخطاء و الانحرافات و ترشيد انفاقه، كما أن الرقابة المالية الحديثة تهدف أكثر إلى تقييم السياسات العمومية وبرامج الأداء، حيث أنها تسعى إلى الانتقال من هدف البحث عن الوسائل إلى البحث عن النتائج من خلال تقييم ما تم التوصل اليه من نتائج و تنفيذ رقابة الاداء في تسيير المالية العمومية هذا ما جعل المفهوم القديم للرقابة المالية يتغير.

لهذا كان على الجزائر مواكبة التطورات الحاصلة و اصلاح نظامي المحاسبة العمومية والموازنة العامة وبالتالي اصلاح الرقابة المالية وذلك لارتباط هذه الأنظمة ببعضها البعض ونظرا لتغير مهمة المحاسبة العمومية والتي كانت تتمثل في تسيير العمليات المالية فحسب بل أصبحت أداة لقياس الأداء، تسعى الجزائر لتحديث نظام المحاسبة العمومية بتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و منه عصرنه نظام الموازنة العامة الذي يهدف إلى التحول إلى نظام الميزانية حسب النتائج، مما يجعل آليات الرقابة المالية تواجه تحديات للعمل وفق هذا الاصلاح، و هو ماجاء به القانون العضوي الجديد 15-18 الذي من المقرر العمل به سنة 2023.

1- الإشكالية الرئيسية:

ما مدى فعالية تحديث نظام المحاسبة العمومية على أداء آليات الرقابة المالية في الجزائر؟

2- الأسئلة الفرعية :

- ماهو واقع آليات الرقابة المالية في الجزائر؟

- فيما تتمثل متطلبات اصلاح الرقابة المالية في الجزائر جراء تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

- ما الآثار المتوقعة لتطبيق مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية على أداء الرقابة المالية ؟

3- فرضيات الدراسة :

- تفتقد الرقابة المالية الحالية في الجزائر إلى استخدام التكنولوجيا الحديثة في العمل الرقابي.

- يستلزم اصلاح الرقابة المالية في الجزائر والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام متطلبات تقنية، تنظيمية، وتدريبية.

- يوجد أثر لتطبيق مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية والقانون العضوي الجديد 15/18 على أداء الرقابة المالية.

4- أهمية الدراسة : تكمن في الدور المهم للمحاسبة العمومية و آليات الرقابة المالية في حماية و تسيير

المال العام لهذا وجب على الجزائر مواكبة التطورات العالمية في تطوير أساليب الرقابة على المال العام

وذلك بتوجيهها لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتحقيق الشفافية والكفاءة و الفعالية ورؤية انعكاساتها على الأداء و على العمل الرقابي.

5- الهدف من الدراسة :

الهدف من البحث هو دراسة واقع عمل آليات الرقابة المالية و تحديد مدى كفاءتها وفعاليتها وما تواجهه من عقبات أثناء العمل الرقابي ، بالمقابل التوقع لما سيتغير بهم في اطار تحديث نظام المحاسبة العمومية من خلال اعتماد المعايير الدولية للقطاع العام واصلاح نظام الموازنة العامة والتحول إلى تطبيق الرقابة على الأداء وفقا للقانون العضوي الجديد 15-18 .

6- دوافع اختيار الموضوع :

- الرغبة الشخصية في تناول الموضوع كونه ضمن مجال التخصص المحاسبة والتدقيق.
- لأهمية الموضوع عالميا خاصة وأن معظم الدول تتجه لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتطبيق الرقابة على الأداء.
- اعتبار تحديث المحاسبة العمومية و تطبيق القانون العضوي الجديد 15-18 موضوع الساعة في الجزائر .

7- المنهج البحث والأدوات المستخدمة :

- تم اعتماد المنهج الوصفي في الجانب النظري وذلك بالرجوع إلى العديد من المراجع من كتب، قوانين، أطروحات دكتوراه، مقالات منشورة وغيرها، و التي تتعلق بنظام المحاسبة العمومية و آليات الرقابة المالية بالإضافة إلى اتباع المنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة.
- أما في الجانب التطبيقي تم اعتماد المنهج الاحصائي بالاستعانة ببرنامج spss لتحليل نتائج تحليل الاستبيان حيث تم توزيع استمارة الاستبيان على مجتمع الدراسة و كذلك اختبار فرضيات الدراسة.

8- حدود الدراسة :

تمثلت الحدود فيما يلي :

- الحدود الموضوعية : اهتمت الدراسة بالمحاور المتعلقة بموضوع الدراسة من خلال التطرق إلى مختلف جوانب المحاسبة العمومية والرقابة المالية.
- الحدود الزمانية: تمت في الفصل الثاني من السنة الجامعية 2022/2021 وهذا من خلال اعداد الجانب النظري و التطبيقي و تحليل مختلف النتائج المتحصل عليها.
- الحدود المكانية : شملت الدراسة مختلف المناطق في الجزائر، و هذا بتوزيع الاستبيان شخصا من جهة و الاعتماد على الاستبيان الالكتروني من جهة اخرى.

- الحدود البشرية : اعتمدت هذه الدراسة على اجابات مختلف الموظفين الذين لهم علاقة بالميزانية، وبالمحاسبة العمومية و الرقابة المالية، من مراقبين ماليين و محاسبين عموميين وأمرين بالصرف وأساتذة جامعيين.

9- مرجعية الدراسة : لاعداد الإطار النظري تم الاعتماد على مجموعة من الكتب و المقالات والأطروحات و المقالات وغيرها ، كما تم التطرق في المبحث الثالث إلى عدة دراسات سابقة حول الموضوع والتي كانت المرجع الأساسي في اعداد أداة الدراسة.

10- هيكل الدراسة :

من أجل الوصول إلى أهداف الدراسة وايجاد حل للإشكالية ، قمنا بتقسيم الدراسة إلى الفصلين التاليين :

الفصل الأول خصص للأدبيات النظرية و التطبيقية و الذي ضم ثلاث مباحث، المبحث الأول تطرق إلى نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ومخطط تحديثها، أما المبحث الثاني تطرق إلى نظام الرقابة المالية و تقييم آلياتها بالاضافة إلى المبحث الثالث خصص لعرض الدراسات السابقة.

الفصل الثاني تم تخصيصه للدراسة الميدانية ، حيث تم تقسيمه إلى مبحث أول تعرض فيه منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة ، و تحليل البيانات و مبحث ثاني يتناول نتائج الدراسة و مناقشة و شرح النتائج المتحصل عليها. ، و أخيرا الخاتمة التي عرض فيها أهم النتائج المتوصل اليها و التوصيات المقترحة .

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية والتطبيقية

لنظام المحاسبة العمومية

والرقابة المالية

تمهيد:

كانت الرقابة المالية في القديم تهدف لحماية المال العام من الفساد و مع التطور الذي شهده العالم فانها أصبحت تعمل على تحقيق النتائج و الأهداف المسطرة لترشيد المال العام، لهذا ماكان للجزائر الا مواكبة التطورات العالمية و اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال مخطط تحديث المحاسبة العمومية و اصلاح نظام الموازنة العامة وآليات الرقابة المالية وذلك للدور الهام الذي تلعبه في حماية المال العام .

سنتناول في هذا الفصل ثلاث مباحث التالية:

المبحث الأول : نظام المحاسبة العمومية في الجزائر و مخطط تحديثها

المبحث الثاني : نظام الرقابة المالية وتقييم آلياتها

المبحث الثالث: الدراسات السابقة .

المبحث الأول: نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ومخطط تحديثها

تشهد المحاسبة العمومية تطورات دائمة على المستوى الدولي، كل ما كانت هناك توسع و تطور في نشاط الدولة.

تطرقنا في هذا المبحث إلى نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أما المطلب الثاني فتطرقنا إلى إقرار الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ظل تحديث المحاسبة العمومية، وفي المطلب الثالث تطرقنا إلى مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

المطلب الأول: نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

الفرع الأول: الاطار العام للمحاسبة العمومية

أولاً: مفهوم المحاسبة العمومية :

اختلفت تعريفات المحاسبة العمومية كلٌ حسب وجهة نظره و فهمه لها و فيما يلي بعض التعريفات التي توصل اليه مختلف الباحثين :

تعرف المحاسبة العمومية على انها ، "نظام يختص بقياس و تسجيل و تفسير العمليات المالية لإدارات الدولة ذات النشاط الحكومي الخدمي التي لا تهدف إلى تحقيق ربح وفقاً لتبويات الموازنة العامة للدولة ، خلال مدة محددة و هي سنة مالية". (العواد، 2012)

و قد عرفت بأنها "تختص بقياس و معالجة و توصيل و مراقبة و تأكيد المتحصلات و النفقات والنشاطات المرتبطة بالقطاع العام". (العواد، 2012)

و تعرف المحاسبة العمومية ايضاً على أنها "عملية تسجيل و تبويب الإيرادات و النفقات الخاصة بالوحدات الحكومية الممولة مركزياً في ضوء القوانين و التعليمات الصادرة من الجهات العليا في الدولة و إعداد التقارير الدورية". (المشهداني، أحمد ياسين، و طلال ابراهيم، 2017)

ومنه نستنتج أن المحاسبة العمومية هي نظام لمعالجة مختلف العمليات المالية للإيرادات والنفقات الخاصة بالقطاع العام خلال سنة مالية؛ طبقاً لقوانين السلطة التنفيذية، و ما يميز المحاسبة العمومية عن غيرها هو انعدام هدف تحقيق الربح .

ثانياً: أهمية المحاسبة العمومية :

تتمثل في العناصر الآتية: (العواد، 2012)

- 1- إن النظام المحاسبي الحكومي يجب أن يتفق مع الهيكل الإداري و المتطلبات القانونية للدولة.
- 2- عدم وجود مفهوم للربح في النظام المحاسبي الحكومي .
- 3- وحدة المصطلحات الفنية المستخدمة في تسجيل العمليات.

4- تقييد الحرية بفتح حسابات معينة دون أخرى .

5- استخدام نماذج موحدة من السجلات و المستندات للوحدات الحكومية جميعها.

6- ضرورة وجود الصلاحيات المالية لعمل النظام المحاسبي الحكومي.

ثالثا: مبادئ المحاسبة العمومية :

للمحاسبة العمومية مجموعة من المبادئ التي تحكمها، وتحدد كيفية استعمالها، ويمكن عرضها كما يلي: (عباش، 2018).

1- مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف و المحاسب العمومي.

2- مبدأ عدم تخصيص الإيرادات لنفقة معينة.

3- مبدأ المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي.

4- مبدأ مسؤولية الأمر بالصرف.

رابعا : أهداف المحاسبة العمومي:(عباش، 2018)

1- حماية المال العام

2- ضمان احترام ترخيصات الميزانية

3- حسن تسيير الهيئات العمومية

4- تحقيق الرشادة في الإنفاق

الفرع 2 : الإطار القانوني للمحاسبة العمومية

أولا : مراحل تطور المحاسبة العمومية في الجزائر:(عباش، 2018)

مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل أثناء الاستعمار و بعد الاستقلال و شملت هذه المراحل مايلي:

1- مرحلة الاحتلال من 1830- 1962 : كان النظام خاضعا للنظام الفرنسي بموجب المرسوم الامبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1830 و المتضمن تنظيم المحاسبة العمومية .بالاضافة إلى المرسوم رقم 1430-50 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 و المتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.

2- مرحلة ما بعد الاستقلال 1962- 1975 : قامت الجزائر باصدار مجموعة نصوص تنظيمية عوضا للنصوص الفرنسية، وعملت على تكييفها مع البيئة الجزائرية ، وأهمها المرسوم رقم 65- 259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 المحدد لالتزامات ومسؤوليات محاسبي القطاع العام .بالاضافة إلى التعليمات رقم 16 المؤرخة في: 12-10-1968 والمتعلقة بمجموعة حسابات الخزينة.

3- مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية واصدار أحكام تشريعية 1975- 1990:

تم ابطال كل النصوص و القوانين الفرنسية، تطبيقا لاحكام الأمر رقم 73-29 المؤرخ في 05 جويلية 1973 ، و صدور أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولا سيما تلك الواردة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، تميزت هذه المرحلة بما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي لها.

4- مرحلة اصدار قانون نظام المحاسبة العمومية 1990-2012: تعد هذه المرحلة بمثابة ظهور الاطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم الخاصة بتنفيذه وأبرزها:

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، واجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفية اکتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسب العمومي.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لاجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق باجراء تسخير الأمر بالصرف للمحاسب العمومي.

هذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة بصدور التعلیمة رقم 078 في 17 أوت 1991 من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام.

ثانيا : أسس ومجال تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر

تتمثل في ثلاث أسس فهي تعتمد على : (زرقيين و لعلايبيّة، 2016)

1-الأساس النقدي : يعتمد الأساس النقدي على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة والإيرادات التي تعود لنفس السنة المالية أو إلى سنة سابقة أو لاحقة.

2- أساس الإستحقاق : يعتمد هذا الأساس على مبدأ استقلالية الدورات حيث يتم تسجيل كل النفقات المرتبطة بالفترة و إن لم تصرف بعد و بالمقابل تُسجل الإيرادات حتى و لو لم تُقبض كما يتطلب إجراء عمليات جرد كل من النفقات و الإيرادات ليتم تسجيلها في الدورة المحاسبية الشيء الذي يتطلب متابعة صارمة من قبل المحاسبين العموميين.

3- الأساس المشترك : يُعتبر هذا الأساس مزيج بين الأساس النقدي و أساس الاستحقاق باسثماره لمزاياهما و تجنبه لنقائص كل أساس.

أما مجال تطبيق المحاسبة العمومية فقد تم الإشارة إليه في المادة الأولى من القانون 21-90: "يحدد هذا القانون الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات و العمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة و الميزانيات الملحقة و الجماعات الإقليمية و المؤسسات العمومية ذات طابع الإداري." (القانون رقم 21/90، 1990)

الفرع الثالث: الاطار العملي للمحاسبة العمومية

أولا: الميزانية

1-تعريفها: " يقصد بالميزانية بأنها خطة تتضمن تقديرا لنفقات الدولة وايراداتها خلال مدة قادمة غالبا ماتكون سنة واحدة وسيتم هذا التقدير في ضوء الاهداف التي تسعى اليها السلطة. " (مشكور و الحلو، 2016)

2- مبادئ الميزانية:

- مبدأ وحدة الميزانية: " يقصد بها أن يتم إعداد وتقديم مشروع الميزانية كوحدة واحدة متكاملة تضم كافة التقديرات لايرادات و نفقات كافة وحدات فروع الدولة. هذا لايعني أن تقدم الميزانية في ورقة واحدة، وإنما المقصود أن تكون هناك وثيقة واحدة مهما تعددت أجزاءها ، تتضمن كافة سياسات وبرامج واتجاهات الحكومة في العام المقبل." (الدمرداش، 2016)

- مبدأ الشمولية أو العمومية: " تعني أن تكون الموازنة العامة شاملة لجميع نفقات وايرادات الدولة، وعدم اجراء مقاصة بين نفقات وايرادات الادارات الحكومية، بل تظهر كلها مما يتيح رقابة افضل على الأداء المالي للحكومة." (مشكور و الحلو، 2016، صفحة 130)

- مبدأ السنوية: " معناه أن التنفيذ الميزاني يتطابق مع السنة المدنية ، ليتم تنفيذ النفقات و تحصيل الإيرادات في الجزائر بين 01 جانفي و 31 ديسمبر من كل سنة." (أمين، 2015)

- مبدأ التوازن: " وهي أن تتساوى النفقات العامة مع الايرادات الدولة من ضرائب ورسوم وأملاك الدولة." (الدمرداش، 2016، صفحة 211)

3- اجراءات اعداد الميزانية العامة في التشريع الجزائري: (برحماني، 2015)

تمر الميزانية العامة في التشريع الجزائري بعدة مراحل:

- اعداد الميزانية؛

- اعتماد الميزانية العامة للدولة ؛

- تنفيذ الميزانية و الرقابة على تنفيذها.

4- أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية: (عباش، 2018)

- الأمر بالصرف

- المحاسب العمومي

- وكيل الصرف

- المراقب المالي.

المطلب الثاني : إقرار الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ظل تحديث نظام المحاسبة العمومية

الفرع الأول : مفهوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

"تعتبر المعايير المحاسبية قواعد لإعداد القوائم المالية، فهي مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً تحدد نوع المعلومات التي ينبغي أن تتألف منها القوائم المالية و كيف ينبغي أن تعد تلك المعلومات، فالمعايير تحدد أي من الممارسات المحاسبية التي يمكن قبولها و تلك التي لا يمكن قبولها." (زرقيين ولعلايبي، واقع المحاسبة العمومية في الجزائر و آليات تطويرها في ظل جهود مجلس محاسبة القطاع العام الدولي)

"عرفها مجلس المحاسبة الدولية في القطاع العام بأنها توضح متطلبات الإعراف و القياس والعرض و الإفصاح التي تتناول المعاملات و الأحداث في التقارير المالية ذات الغرض العام." (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2012)

"تعرف معايير محاسبة القطاع العام الدولية بأنها عبارة عن معايير محاسبية ذات صبغة إعلامية تطبق في كامل الوحدات الحكومية، سواء كانت إقليمية أو محلية و في الهيئات و المنظمات العامة الدولية." (زرقيين و لعلايبي، متطلبات اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية، 2016)

الفرع الثاني : أهمية معايير محاسبة القطاع العام الدولية

تكمن أهمية معايير المحاسبة الحكومية الدولية للقطاع العام في ضمان تجانس و توحيد المعلومات المحاسبية و إضفاء المصداقية عليها بغية تحكيم عادل بين مصالح فئات مختلفة، و التي هي في الأساس غير متجانسة و ذلك من خلال: (التركيب، 2018)

1- تحديد و قياس الأحداث المالية للمؤسسة ؛

2- توصيل نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية؛

3- تحديد الطريقة المناسبة للقياس ؛

4- اتخاذ القرارات المناسبة و في الوقت المناسب.

و لذلك فإن غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي حتماً إلى :

1- استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة؛

2- اختلاف الأسس التي تحدد و تعالج العمليات و الأحداث المحاسبية للمؤسسة؛

3- صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين و المعنيين.

الفرع الثالث : تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر

اولا : متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:(بوعبانه و حساني، 2021)

لقد قامت الجزائر في إطار إصلاح نظامها المحاسبي بعدة ترتيبات لتكييف بيئتها مع المعايير الدولية و التي تعتبر كخطوة ضرورية و أساسية للقيام بهذا الإصلاح.

1-عصرنة النظام الموازناتي كأساس لتطوير النظام المحاسبي العمومي : على هامش تحديث نظام المحاسبة العمومية قامت وزارة المالية بتحديث النظام الميزاني الذي أصبح لا يتماشى مع عصرنة المحاسبة العمومية، بحيث مس هذا المشروع ضرورة إصلاح الأطر التنظيمية للنظام الميزاني كخطوة أولى و ضرورية للإصلاح المحاسبي، و الذي نقصد بها الإطار القانوني و المحاسبي، و أيضا اعتماد نظام معلومات يسهل هذا الإصلاح و لهذا انطلقت الجزائر في مراجعة عميقة للقانون العضوي 17/84.

2-إصلاح الإطار المحاسبي : شرعت الجزائر في إصلاح المخطط المحاسبي للدولة ، قبل شروعها في إصلاح النظام الميزاني ، و قد نتج عن ذلك وجودها أمام تطبيق نظامين لتصنيف النفقة (محاسبي وميزاني)، غير أنه حسب التوجهات الدولية الحالية ضرورة وجود تصنيف نفقات موحد بين النظامين، حيث هناك هيئات متخصصة تحاول معالجة هذه المسألة بين التصنيفين و يظهر هذا النظام المحاسبي مختلف حسابات معاملات الدولة بشكل يتلائم مع تصنيف النفقات في مدونة الميزانية، ويقترح مشروع التحديث ثلاث أنواع جديدة من المحاسبة في نفس الوقت و هي :

1-2-المحاسبة النقدية : و يتم تسجيل المعاملات بمجرد صرف الأموال، و هي طريقة كلاسيكية تستخدمها الدولة في تسجيل كل العمليات.

2-2- محاسبة التكاليف : يجب تطوير النظام المحاسبي العمومي عن طريق احتوائه و شموله على بيانات تخص التكاليف، حيث تعتبر محاسبة التكاليف من المتطلبات الأساسية نظرا لما توفره من معلومات تعتمد عليها الوحدات الحكومية في مجال تحليل و اتخاذ القرارات الإدارية .

2-3-المحاسبة على أساس الإستحقاق: و هي إعداد البيانات المالية وفقا لمبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق في تسجيل المعاملات المالية للدولة من حيث الإيرادات و النفقات في نهاية كل سنة.

3-إدخال أنظمة معلومات جديدة: يساهم نظام معلومات في دعم و تعزيز الإصلاحات الهادفة إلى عصرنة نظام الميزانية، و لهذا تتطلب مختلف الإصلاحات مايلي:

1-3- إدخال نظام معلومات SIGB : Système Intégré de Gestion Budgétaire

2-3- يجب معالجة و إعداد و تقديم الميزانية باستخدام النظام المتكامل لتسيير الميزانية SIGBUD

Système Intégré Gouvernemental de Gestion Budgétaire

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لنظام المحاسبة العمومية والرقابة المالية

حيث يسمح هذا النظام لكل الهيئات الوزارية بعرض اقتراحات الميزانية، ليتم لاحقا تحكيمها ليسمح بربط الوزارات بنظام المحاسبة لتوزيع الاعتمادات خلال عملية تنفيذ الميزانية.

4- تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام: هذا من خلال إنشاء دورات تدريبية بمشاركة الأكاديميين والمهنيين، و تطوير المناهج الدراسية في الجامعات و مراكز التكوين خاصة بتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

5- التطبيق التدريجي لعناصر الإصلاح: يعتبر التطبيق التدريجي لعناصر الإصلاح السابقة الذكر جزءا مهما في عصرنة النظام المحاسبي والميزاني، حتى يتم التأقلم مع الوضع الجديد لكل من الإدارة العمومية و العاملين فيها بالإضافة إلى حسن التطبيق."

ثانيا: معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

نظرا للاختلاف الكبير بين الدول في العالم من حيث القوانين و الانظمة المحاسبية و غيرها وُجدت عدة صعوبات و معوقات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام و التي تمثلت في: (عامر و طويلب، 2021)

- 1- عدم إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالكامل على المستوى العالمي؛
- 2- الإبقاء على كثير من البدائل المحاسبية؛
- 3- اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير؛
- 4- يتطلب تطبيق هذه المعايير تعديلا للقوانين في الدول؛
- 5- الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس IPSASB في وضع المعايير و تعديلها؛
- 6- التطور المستمر لمعايير IPSASs؛
- 7- المستوى العلمي و المهني المرتفع لمحتويات المعايير؛
- 8- إختلاف البيئات الاقتصادية والأنظمة السياسية بين الدول المتقدمة و الدول النامية.

ثالثا: قائمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المعتمدة من طرف الجزائر

اعتمدت الجزائر 17 معيارا من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و المعايير الفرنسية مما يتكيف مع نظام المحاسبة العمومية الجزائري و المصنفة في الجدولين الآتيين:

الجدول رقم (01): المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المتبناة من الجزائر

اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار
عقود الإيجار	IPSAS13	عرض البيانات المالية	IPSAS1
المخصصات،الالتزامات و	IPSAS19	بيان التدفق النقدي	IPSAS2

الأصول المحتملة			
انخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد	IPSAS21	السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء	IPSAS3
الإيرادات من المعاملات غير التبادلية	IPSAS23	الاستثمارات في المنشآت المشتركة (الزميلة)	IPSAS07
عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	IPSAS24	الإيرادات من المعاملات التبادلية	IPSAS09
الأصول غير ملموسة	IPSAS31	المخزون	IPSAS12

المصدر: حساني عبد الحميد، فتيحة بوعبانة، عرض البيانات المالية وفق مشروع عصنة نظام المحاسبة العمومية بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 14، العدد 1، سنة 2021، ص 126.

الجدول رقم 2 : المعايير الفرنسية المتبناة من طرف الجزائر

اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار
مكونات خزينة الدولة	المعيار رقم 10	الأعباء	المعيار رقم 02
الديون و الأدوات المالية لأجل	المعيار رقم 11	الأصول المادية	المعيار رقم 06
.....	الحقوق على الأصول المتداولة	المعيار رقم 09

المصدر: المرجع السابق

المطلب الثالث : مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

الفرع الأول : أسباب وأهداف تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

أولا : أسباب تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يرجع تحديث نظام المحاسبة العمومية إلى عدة أسباب أهمها: (براضية، 2016)

1- ظهور المعايير الدولية للمحاسبة العمومية : هذه المعايير من شأنها توحيد لغة التخاطب و بالتالي تسمح بإجراء مقارنات بين مختلف الدول و هو ما لا يسمح به الاطار المحاسبي الحالي نظرا لصعوبة إدماج محاسبة الدولة ضمن المحاسبة الوطنية التي تعد أحد أهم وسائل المقارنة الدولية.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لنظام المحاسبة العمومية والرقابة المالية

2- الضغط الذي يمارس من قبل المؤسسات المالية الدولية : لإجراء الاصلاحات الاقتصادية المطلوبة، بما في ذلك إصلاح القطاع العام.

3- ضرورة أن تكون المعلومات و البيانات المحاسبية معدة وفقا لمبادئ و قواعد علمية و عالمية راقية و متطورة و متعارف عليها.

4- محدودية الإطار المحاسبي السابق : فقد بقي الإطار المحاسبي للدولية مجسدا في مدونة حسابات الخزينة عاجزا عن تأدية الدور المنوط به رغم التعديلات التي مسته، نظرا لعدة نقائص و منها : صعوبة تجميع المعلومات المحاسبية بالتقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات.

5- إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة : و هذا ما تطرقت له معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

ثانيا : أهداف مخطط التحديث

يصبو هذا المخطط إلى الوصول إلى عدة أهداف و التي تتمثل فيما يلي:(بلول، 2020)

1- الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق لدعم المخطط المحاسبي للدولة من خلال تسجيل حقوق و التزامات الدولة و أصولها الثابتة ؛

2- إدارة و مواكبة التغيرات الاقتصادية المختلفة التي تمر بها الجزائر؛

3- امتثال نظام المحاسبة العمومية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛

4- توفير المعلومات المالية بموثوقية و شفافية و قابلة للاستغلال من طرف مستخدمي القوائم المالية.

الفرع الثاني: مراحل اعداد وتنفيذ مخطط التحديث

أولا : مراحل تنفيذ مخطط التحديث

و ذلك من خلال مرحلتين:(حاج جاب الله و ضريفي، 2018)

المرحلة الانتقالية :

تتمحور هذه أساسا حول صياغة تطبيق للاعلام الآلي تسمح بالانتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي الجديد عن طريق جدول للمرافقات يسمح بوضع حساب مقابل حساب ، و استنادا على هذا الجدول يتم استخراج مختلف الجداول المالية و التي تشمل على : الموازنة ، جدول التكاليف النهائية ، جدول بواقي العمليات إلى جانب جدول تدفقات الخزينة. تتميز باقتصارها على العمليات المتعلقة بمحاسبة الصندوق أي تلك التي تسجل النفقات المنفقة و الإيرادات المحصلة فعليا.

و عليه و في إطار إثراء هذه الجداول المالية ، تم الشروع في إدراج المعلومات المحاسبية المتعلقة بالحقوق المثبتة التي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية، و ذلك من أجل أن تعكس الذمة الحقيقية للدولة التي لا تقتصر فقط على التدفقات المالية التي تسجلها الخزينة العمومية.

إلى جانب ذلك فقد تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة "مرجع المعايير المحاسبية" يتماشى مع النظام المحاسبي الجزائري و ذلك في إطار ما يعرف بجزارة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي .
المرحلة النهائية :

ترمي هذه المرحلة إلى وضع مشروع المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ و ذلك بعد استكمال المهام التالية:

- 1- إنهاء عملية الإحصاء الكلي للاستثمارات المادية للدولة من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية من أجل إدراجها ضمن المخطط المحاسبي الجديد وفقا للمعيار رقم 17 المتعلق ب "الاستثمارات".
- 2- إدراج عملية التقييد المحاسبي الآني للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات ، و ذلك بالتنسيق مع المديرية العامة للضرائب و وفق ما تمليه الإجراءات الواردة في معيار رقم 23 ب "الإيرادات السيادية"
- 3- "إتمام الدورات التكوينية المتعلقة بمختلف المتدخلين في مجال المحاسبة العمومية ، لاسيما المحاسبين العموميين بكل أصنافهم إلى جانب الأمرين بالصرف و كذا المراقبين العموميين لمختلف الوزارات المنفقة." (بلول، 2020)

ثانيا : تقييم مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية

تمثلت ايجابيات هذا التحديث في كونه اعتمد اساس الاستحقاق المحاسبي المعتمد عالميا ، أما السلبيات فتمثلت فيم يلي : (زرقيين و لعلايبيية، واقع المحاسبة العمومية في الجزائر و آليات تطويرها في ظل جهود مجلس محاسبة القطاع العام الدولي)

- 1- لقد ركز مشروع العصرية على الجوانب التقنية و أغفل الأبعاد النظرية؛
- 2- لا يوجد للمشروع إطار مفاهيمي كامل ككل الأنظمة المحاسبية؛
- 3- لم يعطي المشروع تصور عملي لعملية تسجيل التثبيات و إعادة تقييمها و كذا معدلات الاهتلاك؛
- 4- لم يتضمن المشروع خارطة طريق تبين بالتفصيل المراحل العملية للانتقال وفقا لاطار زمني محدد؛
- 5- لم يهيء محيط المحاسبة العمومية ، و ذلك بإعادة النظر في المنظومة القانونية و عصرية القطاع العام؛
- 6- لم يتم تكوين الطاقم الإداري و المحاسبي للقيام بعملية الانتقال؛
- 7- لا يوفر المشروع الجديد قوائم مالية تعبر عن الوضعية الحقيقية لممتلكات الدولة ؛ قابلة للمقارنة.

الفرع الثالث: استراتيجية تنفيذ مخطط التحديث

حددت المديرية العامة للمحاسبة بصفتها الإدارة المشرفة على تنظيم المحاسبة العمومية خطة طويلة المدى لتنفيذ عصرية و إصلاح محاسبية تهدف إلى إدارة المالية العمومية بشكل أفضل.

أولاً: إصلاح محاسبة الدولة : (بلول، 2020)

1. على المدى المتوسط :

- إنهاء مدونة حسابات المخطط المحاسبي للدولة للانتقال التدريجي من محاسبة الصندوق إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق .
- الانتهاء من اعداد معايير محاسبة الدولة .
- تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق و تحسين نظام معلومات الادارات المكلفة بالمحاسبة والجباية.

2. على المدى البعيد :

- الشروع في تطبيق المخطط المحاسبي للدولة و المحاسبة على أساس الاستحقاق بالتعاون مع الإدارة المكلفة بالميزانية ، و ذلك بإنشاء هيكل جديد مكلف بإطلاق عملية المحاسبة على أساس الاستحقاق و توفير التعليمات المتعلقة بتشفير الميزانية، و كذا المعلومات المتعلقة بالجانب التقني لكل الأطراف المعنية بالمخطط المحاسبي للدولة.
- الانتهاء من إعداد نظام المعلومات المركزي الخاص بالمالية العمومية و الذي تم الشروع في انجازه سنة 2017.

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

- إعادة تنظيم المراكز المسؤولة عن محاسبة الاصول المادية.
 - تحديد المحاسب المركزي المسؤول عن التسجيل المحاسبي للأصول المادية التي تم اقتناءها حديثا.
 - خلق مناصب وظيفية خاصة بمحاسبي الأصول المادية.
- ثانياً: إصلاح محاسبة الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري: (بلول، 2020)

1. على المدى المتوسط: الشروع في إعداد دليل يشمل مختلف الإجراءات المحاسبية و المالية الخاصة بالبلديات و ذلك بناء على هيكلها التنظيمي الحالي.

2. على المدى البعيد:

- الشروع في تطبيق المحاسبة على أساس الإستحقاق على مستوى المؤسسات العمومية و ذلك بما يتماشى مع معايير النظام المحاسبي و المالي.
- بالإضافة إلى اختيار قطاع محدد قائد يكون أول من يتبنى هذا المخطط المحاسبي.
- تعديل محتوى دليل الإجراءات المحاسبية و المالية بما يتماشى مع التنظيم الجديد لخزينة البلديات.
- الشروع في تطبيق المحاسبة على أساس الإستحقاق على مستوى الجماعات المحلية.

- إعداد مخطط محاسبي مستوحى من معايير IPSAS بالإضافة إلى اختيار البلديات و الولايات التي ستكون نموذجا لتطبيق هذا المشروع.

ثالثا: عصرنة المراكز المحاسبية للمديرية العامة للمحاسبة

يندرج برنامج عصرنة المراكز المحاسبية (الخزائن و الوكالة المحاسبية المركزية) فيما يلي:(بلول، 2020)

- 1- توحيد الأدوات و الإجراءات على مستوى المراكز المحاسبية.
- 2- دمج البيانات في قاعدة واحدة على المستوى المحلي و على مستوى الوكالة المحاسبية المركزية للخزينة.
- 3- ضمان أفضل رقابة داخلية للعمليات المحاسبية .
- 4- تحسين التشغيل و تحسين فعالية و أمن العمليات المحاسبية.
- 5- تحديد دور و مسؤولية كل طرف متدخل في تنفيذ الإيراد أو النفقة العمومية.

المبحث الثاني : نظام الرقابة المالية و تقييم آلياتها

تم التطرق في هذا المبحث إلى الاطار المفاهيمي للرقابة المالية في المطلب الأول ، أما المطلب الثاني تطرقنا إلى آليات الرقابة المالية في الجزائر، أما المطلب الثالث فكان حول تطوير العمل الرقابي في اطار تحسين نظام الموازنة العامة.

المطلب الأول : الاطار المفاهيمي للرقابة المالية

الفرع الأول: مفهوم الرقابة المالية وأهميتها

الرقابة لغة: "هي المحافظة و الانتظار ، فالرقيب يعني الحافظ أو المنتظر." (العكام، 2018)

اصطلاحا : "فقد تعددت تعريفات الباحثين للرقابة بشكل عام ، و منها الرقابة المالية. و يرجع السبب في ذلك إلى الوظيفة التي تقوم بها الرقابة المالية و الأهداف التي يجب تحقيقها و الأجهزة التي تقوم بها." (العكام، 2018)

الرقابة المالية "هي الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للتأكد من أنه قد تم تنفيذها وفق مضمون الإجازة التي منحها السلطة التشريعية للحكومة و بواسطتها يتم التحقق من أن صرف النفقات العامة و جباية الإيرادات العامة قد أتى وفق الأهداف المحددة فيها ، و يمكن أن يقوم بها كل من السلطة التشريعية و وزارة المالية و أجهزة مستقلة تنشأ للقيام بها." (العكام، 2018)

و في مفهوم آخر للرقابة المالية "هي مجموعة الطرق و الوسائل التي تتبناها الإدارة في وضع الخطة التنظيمية و لغرض حماية الأصول و الاطمئنان إلى دقة البيانات المحاسبية و لتحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى و لضمان (الغديوي، معتوق، و الغزالي، 2016) تمسك الموظفين بالسياسات و الخطط المرسومة".

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن الرقابة المالية هي مجموعة اجراءات تقف على تنفيذ الميزانية العامة لحماية الأموال العمومية من مختلف أشكال الفساد الإداري ، كما تقوم على التأكد من صحة و دقة المعلومات المحاسبية.

أهميتها: حسب المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة على القطاع العام :

"الغرض الرئيسي للرقابة على القطاع العام هو الحفاظ على مبدأ المسائلة العامة ونشره بين الجهات العامة والمؤسسات المنتخبة ديمقراطيًا. ووفقا للمبادئ المنصوص عليها في المعيار الدولي ل لأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة "قيمة و منافع الأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة – إحداث الفارق في حياة المواطنين"، ينبغي على الأجهزة العليا للرقابة تنفيذ أعمال الرقابة للتأكد من أن الحكومات والجهات العامة جديرة بوصايتها على الموارد العامة و متحملة للمسؤولية في استخداماتها للمال العام، و تتمتع بالشفافية في عملياتها الحكومية، و في النهاية للمساهمة في الحفاظ على الانضباط المالي داخل الدولة". (مبادرة تنمية الانتوساي، 2018)

الفرع الثاني: أهداف الرقابة المالية

تعددت اهداف الرقابة المالية و اختلفت حسب عدة جوانب فهناك أهداف مالية ، ادارية، قانونية ،اجتماعية ، سياسية نذكرها كما يلي : (عفان، 2021)

أولا: الأهداف المالية :

- 1- التحقق من التصرفات و الاجراءات المالية و كشف الانحرافات و الأخطاء المالية و الاختلاسات و الإهمال و مراقبة الأداء المالي.
- 2- العمل على حماية الأموال العمومية من التقصير في إدارتها و الإهمال في تحصيلها.
- 3- التأكد من أن أنظمة العمل تؤدي إلى أكبر نفع ممكن و بأقل النفقات الممكنة و بأقصر السبل.
- 4- مراجعة الحسابات الختامية للميزانية و القوائم المالية المختلفة للتأكد من سلامتها و صحتها.
- 5- الوقوف على المعضلات التي تعترض الأجهزة المالية في عملها ، و السعي على معالجتها.
- 6- متابعة تنفيذ الخطط الموضوعية و التي تهدف إلى تحقيق المصلحة العامة وفقا لما هو مقرر.

ثانيا: الأهداف الإدارية والتنظيمية :

- 1- تساعد الرقابة المالية على تحسين عملية التخطيط و زيادة فعاليتها في مواجهة المستقبل.
- 3- تساعد الرقابة المالية على توجيه و تنظيم الجهود لإنجاز الأهداف المحددة للمنظمات الإدارية العامة بفعالية و كفاية، كما تعمل على تصحيح الانحرافات البسيطة و منع تفاقمها و اتخاذ الإجراءات التصحيحية قبل استفحال الأخطاء التسييرية.
- 4- تساعد الرقابة المالية على اتخاذ القرارات المناسبة من خلال المعلومات المرتجعة التي تقدمها لصانعي القرار من خلال تحديد الانحرافات عن الخطط و المعايير و مواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك، و المساهمة في تحديد المركز المالي و الإداري و الإقتصادي للمنظمة.

ثالثا: الأهداف القانونية:

- 1- مطابقة مختلف التصرفات و العمليات المالية المرتبطة بالإيرادات و النفقات للقوانين و الأنظمة و التعليمات و التوجيهات الصادرة عن وزارة المالية، و كذا الأصول المالية المتبعة.
- 2- استخدام الإعتمادات المالية في الأوجه التي خصصت و رصدت لها من طرف السلطة التشريعية.
- 3- تكريس مبدأ المساءلة و المحاسبة، حرصا على سلامة التصرفات المالية و معاقبة المسؤولين عن كل انحراف و مخالفة من شأنها الإخلال بحسن سير الأداء المالي عموما، و بالمقابل تقييم أداء العاملين لأغراض المنح و الحوافز و العلاوات.

رابعاً: الأهداف الإجتماعية :

1- محاربة الفساد الإداري و المالية بمختلف صورته و أشكاله (الرشوة، السرقة، تبديد المال العام، الترشح من الوظيفة).

2- الإهتمام بالجوانب السلوكية لأداء العاملين داخل المنظمات الإدارية العامة (التي يصعب قياسها وضبطها من خلال الأساليب و الأدوات الرقابية)، و هذا عن طريق تفعيل الحافز الذاتي لديهم عن طريق بناء منظومة اتصال تساعدهم على التبليغ على الفساد أو طلب المساعدة في حالة تعرضهم لضغوط أو إكراه يدفعهم للقيام بتصرفات مالية تضر أو تمس بالأموال العمومية أو تسمح بالتلاعب بها و تبديدها.

خامساً: الأهداف السياسية :

1- التأكد من احترام رغبة السلطة التشريعية و عدم تجاوز الأولويات و المخصصات التي رصدتها لتنفيذ المشاريع الاستثمارية و الخدمية و التجارية.

2- احترام هذه الرغبة ما هو إلا احترام للإرادة الشعبية التي انتخبت أعضاء المجالس النيابية، و ما هي في المقابل إلا إعلاء لسيادة الدستور الذي منح للبرلمانات سلطات و اختصاصات مالية محددة منع عليها تفويضها و صانها و حماها بإنشاء قضاء دستوري يسهر على الحفاظ على هذه الاختصاصات التي تعد من النظام العام.

الفرع الثالث : أنواع الرقابة المالية

أولاً: الرقابة المالية من حيث الزمن : (العكام، 2018، صفحة 26)

1- الرقابة السابقة : و هي الرقابة التي تتم قبل اتخاذ الاجراءات التنفيذية التي تؤدي إلى صرف الأموال العامة، إذ لايجوز لأي وحدة تنفيذية الارتباط بالالتزام، أو دفع أي مبلغ، قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة بالرقابة قبل الصرف، (كرقابة محاسب الإدارة) .

و لهذا النوع من الرقابة وظيفة وقائية تتمثل في العمل على منع وقوع الأخطاء و الانحرافات، لذلك تسمى الرقابة المانعة التي تستهدف مشروعية التصرف المالي . و تمارس على النفقات العامة دون الإيرادات العامة، إذ لا يمكن تصور وجود رقابة سابقة على تحصيل الإيرادات.

2- الرقابة المرافقة : و تتمثل هذه الرقابة في مختلف عمليات المتابع التي تجريها الجهات المختصة بذلك في الدولة على ما تقوم به السلطة التنفيذية من نشاط مالي يتعلق بالنفقات العامة و الإيرادات الواردة في الموازنة العامة للدولة. و عادة ما تمارس الرقابة المرافقة من قبل السلطة التشريعية عبر الصلاحيات الممنوحة لها في الدستور للمتابعة، إضافة إلى الجهات التي تتولى الرقابة الداخلية على أداء الحكومة. و يتميز هذا النوع من الرقابة بالاستمرار و الشمول، و هي رقابة قانونية و اقتصادية بآن واحد.

3- الرقابة اللاحقة : و تتمثل في مراجعة الدفاتر الحسابية و فحصها، و مستندات التحصيل و الصرف و الحساب الختامي و كل النشاطات الاقتصادية الرقابية التي تتمثل في الهيئات و المؤسسات العامة، بعد

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لنظام المحاسبة العمومية والرقابة المالية

أن تكون العمليات المالية الخاضعة للرقابة كافة قد انتهت، و ذلك من أجل الوقوف على جميع المخالفات المالية التي وقعت، و محاسبة مرتكبيها و مراجعة النتائج و مقارنتها بالأهداف.

و تعد الرقابة المالية اللاحقة من أقدم أنواع الرقابة المالية التي مارستها السلطة التشريعية والرأي العام على أعمال السلطة التنفيذية، و اهدافها كشف الأخطاء و المخالفات المالية بعد أن تكون التصرفات المالية كافة قد انتهت، لذلك أطلق عليها اسم الرقابة الكاشفة.

ثانيا : الرقابة المالية من حيث الجهة التي تمارس مهمة الرقابة : (العكام، 2018، صفحة 32)

1- الرقابة الداخلية : و هي الرقابة التي تمارس من خلال السلطة التنفيذية على أجهزتها الإدارية المختلفة، و ذلك بغرض التأكد من أن جميع الأعمال المناطة بالسلطة التنفيذية تسير وفق منهج سليم، و لما خططته السلطة التنفيذية لنفسها، و أقرته السلطة التشريعية . و تعرف الرقابة الداخلية بأنها : كل الخطط و الإجراءات المختلفة التي يتبعها النظام لحماية موارده، و للتحقق من دقة البيانات المحاسبية و مدى الإعتماد عليها، و لزيادة كفاءة الأداء بالوحدة، و لتشجيع موظفي الوحدة على الالتزام بالتشريعات.

2- الرقابة الذاتية : و هي الجزء من الرقابة الداخلية التي تمارس داخل الجهة العامة المنفذة ذاتها بعدّها المسؤولة عن التنفيذ، و ذلك بغرض التأكد من أنّ العمل يسير وفقا لما تمّ التخطيط له، و للكشف عن أسباب الفشل أو النجاح، و ذلك بحسبانها الجهة المسؤولة عن عملها. و يساعد هذا النوع من الرقابة على خلق شعور المسؤولية عند العاملين داخل الجهة الإدارية على مختلف مستوياتهم.

3- الرقابة الخارجية : و هي الرقابة التي تتولاها جهة مستقلة لا تخضع لإشراف السلطة التنفيذية بأي شكل من الأشكال. و تتولى هذه الرقابة بشكل أو بآخر السلطة التشريعية. و قد تطورت هذه الرقابة من حيث الأسلوب و الهدف و الممارسة بعد صراع طويل بين السلطتين التشريعية و التنفيذية. و قد توجهت معظم الدول إلى إنشاء أجهزة متخصصة تتولى الرقابة نيابة عن السلطة التشريعية، و تختلف مهام كل جهاز طبقا للقوانين السائدة في الدولة، أو المجالس النيابية أو الإثنين معا.

المطلب الثاني : آليات الرقابة المالية في الجزائر

الفرع الأول : آليات الرقابة المالية الإدارية :

نميز ثلاثة أنواع من آليات الرقابة المالية الإدارية و هي : رقابة المراقب المالي، المحاسب العمومي، مفتشية مصالح المحاسبة و رقابة المفتشية العامة للمالية.

أولا : رقابة المراقب المالي

رقابة المراقب المالي أو مايسمى بالرقابة السابقة للنفقات و التي حسب المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها فهي " تطبق على ميزانيات المؤسسات و الإدارات التابعة للدولة، و الميزانيات الملحقه، و على الحسابات الخاصة للخزينة، و ميزانيات الولايات، و ميزانيات البلديات، و ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، و ميزانيات المؤسسات

العمومية ذات الطابع العلمي و الثقافي و المهني، و ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري المماثلة." (المرسوم التنفيذي 92-414، 1992)

تعريف المراقب المالي : عرفه المرسوم التنفيذي رقم 381-11 المتعلق بمصالح المراقبة المالية بأنه "موظف يعينه الوزير المكلف بالمالية ، يدير مصلحة المراقبة المالية تحت سلطة المدير العام للميزانية . يمارس المراقب المالي مهامه الرقابية لدى الإدارة المركزية ، الولاية و البلدية". (المرسوم التنفيذي 11-381، 2011)

مهام المراقب المالي

"تمثل مهمة المراقب المالي في الحرص على تطبيق التشريع و التنظيم المتعلقين بالنفقات العمومية." (المرسوم التنفيذي 11-381، 2011)

و يكلف بما يأتي : (المرسوم التنفيذي 11-381، 2011)

- 1- تنظيم مصلحة المراقبة المالية و إدارتها و تنشيطها؛
- 2- تنفيذ الأحكام القانونية و التنظيمية فيما يتعلق بمراقبة النفقات الملتزم بها؛
- 3- القيام بأية مهمة أخرى مترتبة عن عمليات الميزانية؛
- 4- تمثيل الوزير المكلف بالمالية لدى لجان الصفقات العمومية و لدى المجالس الإدارية و مجالس توجيه المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و المؤسسات؛
- 5- إعداد تقارير سنوية عن النشاطات و عروض الأحوال الدورية الوافية التي توجه إلى الوزير المكلف بالمالية؛
- 6- تنفيذ كل مهام الفحص و الرقابة المتعلقة بجوانب تطبيق التشريع و التنظيم المتعلقين بالمالية العمومية ، بناء على قرار من الوزير المكلف بالمالية؛
- 7- ممارسة السلطة السلمية على الموظفين الموضوعين تحت تصرفه و تأطيرهم؛
- 8- المشاركة في تعميم التشريع و التنظيم المرتبط بالنفقات العمومية؛
- 9- المشاركة في دراسة و تحليل النصوص التشريعية و التنظيمية المبادر بها من المديرية العامة للميزانية، و التي لها أثر على ميزانية الجماعات المحلية و الهيئات العمومية؛
- 10- إعداد تقييم سنوي و دوري حول نشاط المراقبة المالية؛
- 11- مساعدة أية مهمة رقابية أو تقييم لمصالحه ي إطار البرنامج المسطر من المديرية العامة للميزانية؛
- 12- تقديم نصائح للأمرين بالصرف على المستوى المالي قصد ضمان نجاعة النفقات و فعاليتها؛
- 13- المساهمة في الأعمال التحضيرية للميزانية المعهودة إليه و ضمان متابعتها و تقييمها و كذا اقتراح كل تدبير ضروري يسمح بتسيير ناجع و فعال للنفقات العمومية.

ثانيا: رقابة المحاسب العمومي

يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية و يخضعون لسلطته ويعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات التالية : (القانون رقم 21/90، 1990)

- 1- تحصيل الإيرادات و دفع النفقات ؛
- 2- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها و حفظها؛
- 3- تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد؛
- 4- حركة حسابات الموجودات.

المجال الرقابي للمحاسب العمومي :

بموجب المادة 36 من المرسوم التنفيذي 90-21 لسنة 1990 فإنه يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله لأية نفقة أن يتحقق مما يلي : (القانون رقم 21/90، 1990)

- 1- مطابقة العملية مع القوانين و الأنظمة المعمول بها؛
- 2- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له؛
- 3- شرعية عمليات تصفية النفقات؛
- 4- توفر الإعتمادات؛
- 5- أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة؛
- 6- الطابع الإبرائي للدفع؛
- 7- تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين و الأنظمة المعمول بها؛
- 8- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي.

ثالثا: رقابة مفتشية مصالح المحاسبة

"مفتشية يسيرها مفتش عام تحت سلطة المدير العام للمحاسبة، تكلف بإجراء أعمال الرقابة والتفتيش و التحقيق و البحث قصد التقييم، دون المساس بالاختصاصات التي تخولها القوانين والتنظيمات و الأجهزة الرقابية." (المرسوم التنفيذي 198/95، 1995)

تهدف إلى : (المرسوم التنفيذي 198/95، 1995، صفحة 4)

- 1- شرعية العمليات المالية و المحاسبية التي يجريها المحاسبون العموميون؛
- 2- تسيير مصالح الخزينة، لا سيما مناصب المحاسبين فيما يخص التنظيم، والسير و الاستعمال الأمثل للطاقة البشرية و المادية، واحترام القوانين و التنظيمات المعمول بها.

مهامها: (المرسوم التنفيذي 198/95، 1995)

1- تحضر و تطبق برنامج التفتيش و التحقيق التي يقوم بها المحاسبون العموميون ثم تبلغه لمجلس المحاسبة؛

2- تضبط خطط عمل فرق التفتيش و التحقيق في المصالح الخارجية التابعة للخزينة؛

3- تعد الدلائل المنهجية و العملية للتفتيش و التحقيق؛

4- تتولى استغلال التقارير و المعلومات التي تقدمها الأجهزة الرقابية المختصة فيما يخص تسيير المحاسبين العموميين.

رابعاً: المفتشية العامة للمالية

صلاحيات المفتشية العامة للمالية: (المرسوم التنفيذي 08-272، 2008)

تتمثل صلاحيات المفتشية في رقابتها على التسيير المالي و المحاسبي لمصالح الدولة و الجماعات الاقليمية و كذا الهيئات و الأجهزة و المؤسسات التي تعمل بنظام المحاسبة العمومية. و تمارس المفتشية الرقابة أيضا على:

1- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري؛

2- هيئات الضمان الإجتماعي التابعة للنظام العام و الاجباري و كذا كل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدة الدولة أو الهيئات العمومية؛

3- كل مؤسسة عمومية أخرى مهما كان نظامها القانوني.

تراقب المفتشية العامة للمالية استعمال الموارد التي جمعتها الهيئات أو الجمعيات مهما كانت أنظمتها القانونية، يمكن أيضا ان تمارس رقابتها على كل شخص معنوي يستفيد من المساعدة المالية من الدولة بصفة تساهمية أو اعانة أو قرض أو تسبيق أو ضمان.

سُبل تدخل المفتشية العامة للمالية

يشكل مفتشو المالية وحدات تدخل تسمى بالبعثة التفتيشية و الفرقة التفتيشية: (هطال و قاسم،

2018)

1- البعثة التفتيشية: تعتبر هي الوحدة الأساسية لتدخل المفتشية العامة للمالية في تنفيذ برنامجها السنوي، إذ تسند إليها المهام الأكثر أهمية التي تتعلق بالتحقيق و التدقيق مسائل تتعلق بالقطاعات الحساسة.

تتكون البعثة التفتيشية من عدد متغير من الفرق تتراوح بين 2 إلى 3 فرق، و كل فرقة تحتوي

على 2 إلى 3 مفتشين يقودها في ذلك رئيس البعثة.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لنظام المحاسبة العمومية والرقابة المالية

2- الفرقة التفتيشية: تعتبر الفرقة التفتيشية خلية تدخل قاعدية، و تتولى إنجاز المهام التفتيشية العادية و في مجالات معينة و ضيقة.

3- تحضير المهمة التفتيشية: تتم حسب برنامج سنوي ، حيث يتم تحضير الهيئة و تنظيم المهمة التفتيشية قبل النقل إلى عين المكان وذلك بإتباع الإجراءات الآتية:

- في مرحلة أولى و سابقة للتدخل تم التعرف على المؤسسة أو الهيئة المراد مراقبتها و التحقيق فيها، وذلك بالاطلاع على مختلف النصوص التي تحكمها و الاطلاع على التدخلات السابقة من خلال التقارير المحفوظة داخل أرشيف المفتشية. عادة ماتكون تدخلات المفتشية بصورة مباغته، الا في حالة ما إذا الهيئة نفسها طلبت التفتيش فيكون هناك اتصال بين المفتشية و الهيئة لتحديد أهداف التدخل.

- و في مرحلة لاحقة ، يقوم المفتشون بإنجاز الأشغال التحضيرية والتحليلية الخاصة بتدخلات المفتشية و منها:

- إقتراح تركيبة البعثات و الفرق التفتيشية، وهذا بتحديد عدد المفتشين المكونين لكل فرقة أو بعثة؛

- إعداد دليل منهجي وعلمي لفحص و مراجعة المحاسبة و رقابة التسيير والإرشادات الخاصة بالتقويم الاقتصادي؛

- اقتراح إجراءات مناسبة قصد فعالية المهمة؛

- تحضير يومية التدخل و تزويد المفتشين بالوثائق و المعلومات الضرورية للقيام بالمهمة.

2-إعداد التقرير: تقوم المفتشية بإعداد 3 أنواع من التقارير و هي : (قارة تركي، 2016)

تقرير أساسي : يتضمن الاقتراحات في مجال تسيير الهيئة الخاضعة للرقابة، وكذلك كل اقتراح كفيل بتحسين أحكامها التشريعية، ثم يتم تبليغ مسير الهيئة المراقبة و السلطة الوصية بالتقرير ليتم الإجابة على الملاحظات الي احتواها التقرير .

تقرير تلخيصي : يعد على خلفية جواب المسير على التقرير الأساسي ، إذ يعرض نتيجة المقاربة بين المعايير المدونة في التقرير الأساسي وجواب المسير، على أن يبلغ إلى السلطة السلمية للهيئة المراقبة.

تقرير سنوي: يتضمن حصيلة أعمال المفتشية، على أن يقدم إلى الوزير المكلف بالمالية خلال الثلاثي الأول من السنة الموالية للسنة التي أُعد فيها.

الفرع الثاني: آليات الرقابة المالية القضائية

يلعب مجلس المحاسبة دورا هاما كونه آلية الرقابة المالية القضائية حيث أسند إليه الدستور صلاحيات قضائية و إدارية وكُلف أيضا بالرقابة البعدية لأموال الدولة والعمل على تحسين تسيير المال العام .

أولا : نشأة مجلس المحاسبة وهيكله

"أنشئ مجلس المحاسبة بموجب المادة 190 من دستور 1976 ونصت عليه المواد 160 من دستور 1989 و170 من دستور 1996. يتولى مجلس المحاسبة مهمة الرقابة البعدية على الأموال العمومية.

وقد كرس الدستور الجديد لسنة 2016 في مادته 192 استقلالية المؤسسة وعزز دورها في مجال الرقابة على الأموال العمومية وخولها مهمة المساهمة في تطوير الحكم الراشد للمال العام وترقية الشفافية في التسيير العمومي." (موقع مجلس المحاسبة)

تأسس مجلس المحاسبة فعليا سنة 1980 وتم تنظيمه على التوالي بموجب: (موقع مجلس المحاسبة)

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

2- القانون رقم 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990 الذي ألغى صلاحياته القضائية وأقصى من صلاحياته الإدارية الرقابة على المؤسسات الاقتصادية العمومية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

يتكون المجلس من 3 غرف وهي الغرفة ذات الاختصاص الوطني، الغرف ذات الاختصاص الاقليمي وغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.

ثانيا : صلاحيات مجلس المحاسبة

تتمثل في النشاطات الإدارية و النشاطات القضائية: (موقع مجلس المحاسبة)

1- النشاطات الإدارية : من صلاحيات مجلس المحاسبة رقابة و تقييم الهيئات الخاضعة لرقابته من حيث الاستخدام الجيد للموارد و الأموال و القيم و الوسائل المادية العمومية، و نوعية تسيير هذه الهيئات من حيث الكفاءة و الفعالية و الاقتصاد. ثم يقوم بالتأكد من مدى مطابقة العمليات المالية والمحاسبية للهيئات الخاضعة لرقابته مع القوانين و الأنظمة المعمول بها، و يتأكد أيضا من وجود آليات و إجراءات الرقابة و المراجعة الداخليين و ملائمتها وفعاليتها وفعاليتها. كما يوصي مجلس المحاسبة في نهاية تحرياته باتخاذ أي تدابير تحسين يراها ضرورية.

2- النشاطات القضائية: حيث يعمل مجلس المحاسبة على التأكد من احترام الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها على مستوى المنظمات الخاضعة لرقابته وذلك فيما يخص تقديم الحسابات وتصفية حسابات المحاسبين العموميين و الفعليين و الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية. في المقابل يفرض المجلس عقوبات على الأخطاء و المخالفات المثبتة أثناء ممارسة صلاحياته القضائية.

ثالثا : نتائج عمل مجلس المحاسبة

تتمثل هذه النتائج في ما ترتب عنه بعد ممارسة المجلس لصلاحيته الإدارية (سويقات، 2016) والقضائية:

النتائج الإدارية : يصدر المجلس توجيهات و توصيات للجهات المعنية و التي تأخذ الشكل التالي :

1-مذكرة التقييم : بعد انتهاء عملية المراقبة تأتي عملية تحليل المعطيات و تخرج فرق مجلس المحاسبة باستنتاجاتها في شكل تقييم نهائي، و على اثرها يصدر كل التوصيات و الاقتراحات بغرض تحسين فعالية ومردودية تسيير المصالح و الهيئات المعنية.

2-رسالة رئيس الغرفة: عند الانتهاء من عملية المراقبة يقوم رئيس الغرفة بتوجيه رسالة إلى جميع الجهات المسؤولة على المصالح التي خضعت لمراقبة مجلس المحاسبة، يطلعهم فيها على النتائج لاتخاذ الاجراءات اللازمة .

3-الإجراء المستعجل : و هو الذي يقضي بوجوب إعلام مسؤولي المصالح المعنية و سلطاتها الوصية فورا، بالمخالفات التي تلحق ضررا بالمال العام الخاضع لرقابته وذلك لاتخاذ الاجراءات اللازمة لحمايته.

4- المذكرة الميدانية: هي الاجراء الذي بموجبه يطلع مجلس المحاسبة السلطات الوصية بالملاحظات المسجلة فيما يخص عدم تطبيق النصوص التشريعية التي تحكم تسيير المال العام.

5-التقرير السنوي: يشكل هذا التقرير وسيلة هامة لتحليل كيفية تسيير المصالح العمومية.

النتائج القضائية : تنتمي رقابة مجلس المحاسبة في إطار صلاحياته القضائية بالنتائج الآتية:

1-في مجال تصفية حسابات المحاسبين العموميين: بعد المراقبة والتحقيق في حسابات المحاسبين العموميين يبت مجلس المحاسبة بقرار نهائي عندما لا يسجل على ذمة المحاسب العمومي أية مخالفة للتشريع المالي والمحاسبي، أو بقرار مؤقت إعطائه فرصة للرد على التحفظات.

2-في مجال رقابة نوعية التسيير: أثناء ممارسة الغرف لصلاحياتها و لاحظت وقائع و مخالفات يمكن تكييفها تكييفاً جزائياً، يتم إعداد تقرير مفصل تدون فيه تلك الوقائع و الملاحظات، و يقوم الناظر العام لمجلس المحاسبة بإرساله إلى النائب العام المختص إقليمياً بهدف تحريك المتابعة القضائية وإطلاع وزير العدل بذلك، كما يتم إشعار الأشخاص المعنيين والسلطة التي يتبعونها.

الفرع الثالث : الرقابة المالية البرلمانية:(عباش، 2018، صفحة 09)

تمس الرقابة البرلمانية (أو التشريعية) مختلف أنشطة الحكومة ومجالات تدخلها، ومنها المجال المالي، ويمكن للبرلمان أن يراقب النشاط والأداء الحكومي بواسطة آليات أساسية وهي كما يلي:

-الاستماع أو الاستجواب ؛

-السؤال ؛

- مناقشة بيان السياسة العامة؛

- لجنة التحقيق .

جدول رقم (03) : مقارنة واقع ومستقبل آليات الرقابة المالية في ظل القانون العضوي 15-18

مستقبل آليات الرقابة المالية في ظل القانون العضوي 15-18	واقع الرقابة المالية	آليات الرقابة المالية	
الانتقال إلى الرقابة على الأداء . اعطائها سلطة المصادقة على حسابات المحاسب العمومي. اعطائها القدرة على فرض العقوبات. استعمال التكنولوجيا والأنظمة المعلوماتية . القيام بعملية رقابة مشتركة مع هيئات الرقابة المالية الأخرى.	الرقابة على التسيير المالي و المحاسبي لمصالح الدولة. مراجعة حسابات المحاسب العمومي .	رقابة المفتشية العامة للمالية	الرقابة الادارية
تطبيق مبدأ الرقابة على الأداء. الانتقال إلى الميزانية المتمحورة حول النتائج. المصادقة على الحسابات المتبناة. IPSAS وفقا لمعايير يصبح المجلس مركز للخبرات يساعد البرلمان في أداء دوره الرقابي.	الرقابة على نوعية التسيير . الرقابة على الأموال العمومية . المراقبة والتحقيق في حسابات المحاسبين العموميين.	رقابة مجلس المحاسبة	الرقابة القضائية
تمكين البرلمان من الاعتماد على وثائق الميزانية المحدثه . اعادة التوازن بين السلطة التشريعية و التنفيذية. اعادة الاعتبار لقانون تسوية	دراسة مشروع قانون المالية مناقشة قانون المالية. يمكن للنواب اجراء تعديلات أثناء مناقشة قانون المالية في حدود معينة .		الرقابة البرلمانية

الميزانية.	تجميد قانون ضبط الميزانية.		
تقييم السياسات العمومية	رقابة برلمانية بعدية غير فعالة		
انطلاقاً من مبدأ التسيير المتمحور	لا تستطيع مساءلة الحكومة.		
حول النتائج.			

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على مقال (أكحل و مختاري، 2021)

المطلب الثالث: تطوير العمل الرقابي في إطار تحسين نظام الموازنة العامة

الفرع الأول: ماهية الرقابة على الأداء

أولاً: مفهوم الرقابة على الأداء PERFORMANCE AUDIT

عرفت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبية الانتوساي الرقابة على الأداء بأنها "عملية يقوم بها الاجهاز الأعلى للرقابة و هي عملية مستقلة و موضوعية و موثوقة يجرى فيها التأكد من عمل المنشآت الحكومية أو أنظمتها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها وفق مبادئ الاقتصاد و الكفاءة و الفعالية و التأكد من إمكانية تطويرها." (مبادرة الانتوساي، 2021، صفحة 13)

الاقتصاد، الكفاءة و الفعالية

يمكن تعريف مبادئ الاقتصاد، الكفاءة و الفعالية كما يلي: (INTOSAI, 2019)

1- يعني مبدأ الاقتصاد التقليل من تكلفة الموارد. و ينبغي أن تكون الموارد المستخدمة متاحة في الوقت المناسب و بالكمية و الجودة الملائمة و بأفضل الأسعار.

2- مبدأ الكفاءة يعني الحصول على أقصى استفادة من الموارد المتاحة. أي يهتم بالعلاقة بين الموارد المستخدمة و المخرجات الناتجة من حيث الكمية و النوعية و الوقت.

3- يتعلق مبدأ الفعالية بتحقيق الأهداف المحددة و تحقيق النتائج المرجوة.

ثانياً: أهداف الرقابة على الأداء

تهدف رقابة الأداء إلى تعزيز المساءلة و تطوير الإدارة في القطاع العام، و ذلك غير تحقيق الأهداف

التالية: (مجلس التعاون لدول الخليج العربي، 2012)

1- إبلاغ السلطة التشريعية بنتائج أعمال الرقابة، لمساعدتها على ممارسة صلاحيات المسائلة العامة تجاه السلطة التنفيذية في شأن إدارة المال العام؛

2- مساعدة السلطة التنفيذي و مراكز صنع القرار في الدولة على تقييم جودة السياسات المتبعة و تحديد مواطن الضعف فيها لتصحيح مسارها و اتخاذ القرارات الكفيلة بتطويرها؛

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لنظام المحاسبة العمومية والرقابة المالية

3- توجيه الجهات و الوحدات الخاضعة للرقابة نحو أفضل السبل لتطوير أداؤها و ترشيد استخدام مواردها و تحسين طرق إدارتها بغاية تحقيق أهدافها.

ثالثا: متطلبات تطبيق رقابة الأداء

متطلبات التطبيق : والتي تتطلب المستلزمات الآتية : (المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية، 2004)

مستلزمات خارجية :

1- التخطيط : يمثل التخطيط استشفافا للمستقبل، يستند إلى بيانات أداء الماضي لذلك يعتبر على صلة وثيقة برقابة الأداء و خاصة جانبها المتعلق بتقويم الفعالية.

2- الهيكل التنظيمي :يعتبر حسن تصميم الهيكل التنظيمي للجهة الخاضعة للرقابة و ملاءمة بنيتها التنظيمية من الأمور الهامة في ارساء تقويم سليم للأداء.

3- سلامة التنظيم المحاسبي: إن رقابة الأداء تستند إلى البيانات المالية و المحاسبية، لذلك فإن سلامة تلك البيانات تعتبر شرطا من الشروط التي يجب توفرها لضمان السلامة في عملية تقويم الأداء.

4- تطوير نظام الميزانيات التقديرية و نظام الميزانية العامة للدولة.

5- وجود نظام للمتابعة و تقييم الأداء الذاتي :و يمكن من خلال هذا النظام متابعة تنفيذ النشاط تلقائيا و كشف الانحرافات أولا بأول و اتخاذ الإجراءات المناسبة لعلاجها ما أمكن ذلك.

مستلزمات داخلية: و هي المستلزمات الواجب توفرها لدى الأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبية، منها:

1- الاستقلال المالي و المادي : الذي يمكن من الحصول على الموارد اللازمة .

2- توفر التشريع القانوني .

3- ضرورة أن تتوافر الكفاءات و الخبرات العلمية و العملية .

4- ضمان وجود تنسيق كامل بين الرقابة النظامية و رقابة الأداء

5- ضمان وجود تنسيق و تكامل بين رقابة الأداء التي تقوم بها جهة الرقابة الخارجية و رقابة الأداء الداخلية التي تتولاها الجهة الخاضعة لرقابة الأداء.

الفرع الثاني : تحديث نظام الموازنة العامة

أولا : أهداف تحديث نظام الميزانية العمومية : (بلول، 2020، صفحة 60)

1- اعتماد منهجية تركز التسيير الاقتصادي للمال العام و تتماشى مع مقتضيات اقتصاد السوق و تمكن الدولة من إنجاز أدوارها و وظائفها بفعالية أكبر.

2- اعتماد نظام معلومات واضح و موجه نحو النتائج، من شأنها أن تساهم في ترشيد التسيير المالي وتضمن تحكما أكبر في النفقات العامة.

3- دعم قدرات التقدير و التحليل لدى الاطارات المالية بما يضمن فعالية أكبر للقرارات المالية.

4- ضمان قدر أكبر من الشفافية في تسيير المال العام وتحسين أساليب وأنماط إعداد الميزانية.

5- تحميل المسير العمومي المسؤولية عن نتائج القرارات المالية.

ثانيا : التنفيذ الرسمي للقانون العضوي LOLF

"يهدف القانون العضوي حسب المادة 1 من القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية إلى تسيير مالية الدولة الذي من شأنه أن يحكم إعداد قوانين المالية و كذا مضمونها و كيفية تقديمها و المصادقة عليها من قبل البرلمان. كما يحدد مبادئ و قواعد المالية العمومية و حسابات الدولة و كذا تنفيذ قوانين المالية و مراقبة تنفيذها". (القانون العضوي 18-15، 2018)

"حرص المشرع في القانون العضوي الجديد على مواكبة التطورات الحاصلة في مجال تسيير المالية العمومية على المستوى العالمي، والمركزة على الترويج لمبدأ التسيير المتمحور حول النتائج الذي يكون موضوع تقييم، وسعى تكريس هذا التوجه في مرحلة تنفيذ قانون المالية عبر محاولة تجسيد الرخصة البرلمانية وإلزام الحكومة باحترامها." (أكلح و مصطفى، 2021)

و قد تم تحديد سنة 2023 تاريخا لدخول القانون حيز التنفيذ، حيث نظمت وزارة العدل عدة تكوينات لتطبيق القانون العضوي الجديد رقم 18-15 المؤرخ في 2 ديسمبر 2018 حول أحكامه يشارك فيه جميع الاطارات التي لها علاقة بتنفيذ القانون.

ثالثا: الرقابة على تنفيذ قانون المالية نحو تجسيد رقابة الأداء

"جاء في عرض الأسباب الداعية لتبني مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين 18/15 الرغبة في تدارك نقص رقابة فعالية النفقة العمومية، ان المسيرين غير ملزمين حاليا بتقديم تقارير تعرض فيها النتائج المتحصل عليها مقارنة بالوسائل المكرسة، وعليه يبقى البرلمان محصورا في مقارنة كمية الميزانيات، تركز على حجم الاعتمادات فقط، ونسبة تطورها، و نسبة استهلاكها.

وفي سياق الانتقال إلى التسيير المتمحور حول النتائج بناء على أهداف محددة تماشيا مع التجارب الدولية لاصلاح أنظمة تسيير المالية العمومية يؤدي إدخال مبدأ التسيير المتمحور حول النتائج لإعادة تشكيل الرقابة المالية، ولا يقتصر ذلك على تحول في دور ومنطق الرقابة المالية فحسب، بل يتعلق بتحول جوهري في اجراءات الرقابة والمؤسسات القائمة بها، وجاء القانون العضوي الجديد 18/15 في محاولة لتبني هذا التحول في رقابة تنفيذ قانون المالية بحثا عن تحقيق فعالية أكبر لرقابة الإنفاق العمومي.

تناولت المادة 85 من القانون 18/15 موضوع الرقابة التي تخضع لها عمليات تنفيذ ميزانية الدولة وحددتها في الرقابة الادارية والقضائية والبرلمانية حسب الشروط المحددة في الدستور والأحكام التشريعية

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لنظام المحاسبة العمومية والرقابة المالية

والتنظيمية الخاصة، وفي سياق تجسيد مسار إصلاح تسيير المالية العمومية، و تبني مفهوم التسيير المتمحور حول النتائج الذي يتطلب تحديث وعصرنة أنظمة و آليات الرقابة." (أكحل و مختاري، 2021)

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

يتناول هذا المبحث الدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات الموضوع المتمثلة في المحاسبة العمومية والرقابة المالية، والذي ينقسم إلى ثلاث مطالب الأول و الثاني للدراسات باللغة العربية واللغة الأجنبية الذي سنتناول فيه أهداف كل دراسة و نتائجها. أما المطلب الثالث فخصص لمقارنة نتائج الدراسات السابقة بما ستحمله دراستنا.

المطلب الأول : دراسات باللغة العربية

الفرع الأول : دراسات جزائرية باللغة العربية

أولاً: دراسة (عبدوس، 2021)

أطروحة دكتوراه بعنوان " دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي".

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان دور الأخذ بالممارسات والاتجاهات العالمية في نظام المحاسبة العمومية في تطوير مستوى الإبلاغ المالي الحكومي ومن خلال ذلك الوصول إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- إبراز أهم ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام من مفاهيم تدعم الإبلاغ المالي الحكومي؛

2- تحليل واقع النظام الميزانياتي والمحاسبي في الجزائر من خلال أطره القانونية والتنظيمية وممارسته العملية؛

3- التعرف على مخرجات نظام المحاسبة العمومية حسب النظام المعتمد حالياً وعلى ضوء مشاريع الإصلاحات ودرجة الإبلاغ التي تحققها؛

4- الاطلاع على بعض التجارب الدولية في مجال إصلاح نظام الميزانية والمحاسبة العمومية؛

5- إبراز مدى توافق مشاريع الإصلاح التي أطلقتها الجزائر مع ما جاءت به الممارسات الدولية الحديثة المتمثلة في مقارنة الإدارة بالنتائج والمعايير المحاسبية الدولية في القطاع لعام ومقارنتها مع التجارب الدولية؛

6- توضيح أثر هذه الإصلاحات على الإبلاغ المالي الحكومي، ومنه تحقيق الشفافية في تسيير المال العام.

نتائج الدراسة :

1- الميزانية العامة للدولة المبنية على أساس الإدارة بالنتائج تعتبر أحد أحدث الطرق إعداد ورسم الميزانية العامة.

- 2- تشجع المنظمات الدولية على إصلاح النظام الميزانياتي بتبني أسلوب الإدارة بالنتائج في إعداد الميزانية العمومية.
- 3- يرتبط إصلاح النظام الميزانياتي بضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية حيث أن نجاح عملية إصلاح أنظمة المالية العامة للدولة مرهون بإصلاح لكلا الشقين الميزانياتي والمحاسبي بالإضافة إلى الرقابي.
- 4- تعتبر المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام أفضل الممارسات المحاسبية التي تحظى بقبول دولي واسع، ذلك أنها تساعد في تحقيق إبلاغ حكومي فعال عن المعلومات المالية للدولة ويمكن من تقييم نتائج نشاط القطاع الحكومي.
- 5- يسمح اعتماد أساس الاستحقاق في تسجيل وقياس العمليات المالية للدولة، وبالتالي توفير تقارير مالية تمكن من تحقيق المساءلة عن مدى تحقيق النتائج.
- 6- نظام المحاسبي العمومية في الجزائر هو نظام قانوني بامتياز مبني على أساس محاسبة الخزينة (الأساس النقدي) والذي أصبح عاجزا عن مسايرة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي.
- 7- لا يسمح النظام الميزانياتي و المحاسبي العمومي المطبق حاليا بتوفير معلومات كافية عن تنفيذ ميزانية الدولة.
- 8- اتجهت الدول سواء المتقدمة أو النامية إلى اصلاح أنظمتها الميزانياتية والمحاسبية لتتماشى والمرجعية الدولية المقبولة قبولاً عاماً، وذلك لتحقيق الشفافية في الإبلاغ عن المعلومات التي تعكس الحالة المالية للدولة.
- 9- تعتبر تجرّبي كل من كندا وفرنسا من التجارب الرائدة في مجال اصلاح ميزانية ومحاسبة الدولة، حيث أنهما أطلقتا مشاريع إصلاح متكاملة .
- 10- اتجهت الجزائر إلى اصلاح نظام المحاسبة العمومية من خلال اصدار القانون العضوي 18-15 الذي ينظم اعداد ميزانية برامج مرتكزة على النتائج، أما الشق المحاسبي لم يصدر فيه أي نص يحل محل القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الا أن القانون العضوي أشار إلى تبني محاسبة ثلاثية الأبعاد بالاعتماد على أساس الاستحقاق والابقاء على محاسبة الخزينة اضافة إلى تطبيق محاسبة التكاليف.
- 11- أغفلت الجزائر إصلاح نظامها الرقابي الذي يمثل أحد أهم حلقات الاصلاحات، وهو مايجب تداركه من خلال منح استقلالية أكبر للجهات الرقابية وتفعيل دورها في تحقيق الرقابة على تسيير المال العام .

ثانيا: دراسة (سعيد، 2021)

أطروحة دكتوراه بعنوان: "مساهمة الرقابة المالية في ضبط نفقات الجماعات المحلية في الجزائر دراسة حالة بلديات ولاية باتنة".

أهداف الدراسة:

- 1- دراسة فاعلية الرقابة المالية على الجماعات المحلية في أداء مهامها المنوطة بها ومعرفة مدى مساهمتها في تحقيق الرقابة المالية حسب التشريعات المنشأة لها.
- 2- التنبيه إلى بعض أوجه النقص و الخلل في التشريعات والإجراءات الرقابية المعمول بها واقتراح وسائل معالجتها.
- 3- التعرف على مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الرقابة المالية وعلاقتها بترشيد الإنفاق العام في كل أجهزة الرقابة المالية من جهة والإدارات المحلية، بصفتها جهة خاضعة للرقابة المالية من جهة أخرى.

نتائج الدراسة:

- 1- تتعدد أوجه الرقابة المالية على الجماعات المحلية، تمثلت في رقابة سابقة، ورقابة متزامنة، ورقابة لاحقة، إضافة إلى رقابة شعبية يقوم بها المجلس الشعبي البلدي الولائي، هذه الرقابة المضاعفة جاءت لأجل الحفاظ على المال العام، قد تكون أحيانا سببا في تعطيل عجلة التنمية من خلال كثرة الاجراءات.
- 2- توسعت و تعددت مهام أجهزة الرقابة المالية بشكل كبير، لكن على حساب إمكانياتها ومواردها التي لم تتماشى مع هذا التوسع، وهذا ما يؤثر حتما على فعاليتها في حماية المال العام من التبيد والإهدار.
- 3- وجود معوقات بشرية في أجهزة الرقابة بشكل عام، تعيق العمل الرقابي بدرجة كبيرة، مثل ضعف المرتبات وانعدام نظام الحوافز، إضافة إلى الافتقار لتطوير أداء العاملين بشكل مستمر.
- 4- اقتصر الرقابة المالية على الجماعات المحلية على الجانب القانوني للنفقة، مع اهمال رقابة الأداء وفقا لمعايير الكفاءة، الفعالية والاقتصاد.
- 5- تفتقد الأجهزة الرقابية و الجماعات المحلية التابعة لرقابتها على حد سواء إلى استعمال التقنيات الحديثة، الأمر الذي أدى إلى انعدام استخدام التكنولوجيا الحديثة في العمل الرقابي.
- 6- إن الرقابة على المال العام، وظيفة أساسية يجب إدخال إصلاحات عميقة عليها، وتوفير كافة الشروط الضرورية لانجاح المهمة الرقابية.
- 7- يسهر المراقب المالي على التوجيه السليم و الصحيح للنفقة، مما يتيح لرؤساء البلديات تصحيح الأخطاء و تفادي الوقوع فيها مرة أخرى.

ثالثا: دراسة (بوخالفي، 2020)

أطروحة دكتوراه بعنوان " متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام".

أهداف الدراسة: تسعى إلى بيان :

- 1- أسباب التحول لأساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية.
- 2- دور الاطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.
- 3- إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- 4- متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر.
- 5- المعايير المعتمدة في الجزائر لتطوير نظام المحاسبة العمومية.

نتائج الدراسة :

- 1- اعتمد مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إطار مفاهيمي خاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام.
- 2- يهدف الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام إلى تحقيق هدف رئيسي هو تقديم معلومات مفيدة للمستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.
- 3- يتفق المتخصصون في ميدان المحاسبة العمومية أن مدونة حسابات الخزينة بصورتها الحالية لا تساعد على تقديم صورة كاملة وواضحة على أداء وحدات القطاع العام.
- 4- قد تتركب وزارة المالية بالجزائر نفس الخطأ الذي ارتكبته في سنة 2002 باعتماد إصلاح محاسبي دون تحديد أمد تطبيق المخطط المحاسبي دون تعديل نظام الموازنة MSB.
- 5- يمكن القول أن مشروع المخطط المحاسبي للدولة بالجزائر يعتبر امتدادا للتجربة الفرنسية في تكييف المحاسبة العمومية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

رابعا: دراسة (بن الطيب، 2019)

أطروحة دكتوراه بعنوان " فعالية الرقابة المالية القبلية ودورها في ترشيد الإنفاق الحكومي في الجزائر".

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى التعرف على دور فعالية الرقابة المالية القبلية في ترشيد النفقات العامة في الجزائر وذلك من خلال:

- 1- الإجابة على الأسئلة الفرعية والتحقق من الفرضيات المقدمة .

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لنظام المحاسبة العمومية والرقابة المالية

2- إبراز مجال ، دور وأهمية الرقابة المالية من جهة، وما يميزها عن باقي أنواع الرقابة المالية الأخرى من جهة

3- تبيان النفقات العامة والقواعد التي تحكمها.

4- التعرف على الرقابة المالية السابقة و كيفية تطبيقها.

5- المراقب المالي والمهام الأساسية له وصلاحياته ومسؤولياته.

6- الإجراءات العملية لتطبيق الرقابة المالية القبلية على النفقات العمومية.

7- دراسة وتحليل آليات وإجراءات الرقابة القبلية المطبقة على المؤسسات والهيئات العمومية.

8- توضيح دور الرقابة المالية في المحافظة على المال العام و تحسين مستوى التسيير في المؤسسات والعمومية.

نتائج الدراسة:

1- يلزم المراقب المالي بالقيام بدورات تكوين وتحسين المستوى بصفة مستمرة قصد مواكبة التغيرات التي تحدث على مستوى التشريعات والانظمة.

2- تعتبر الرقابة المالية السابقة الممارسة على النفقات العمومية من أنجع أنواع الرقابة المالية.

3- تقتصر أشغال الرقابة القبلية للمراقب المالي في البحث عن المخالفات وفقا للإجراءات والنصوص القانونية المعمول بها.

4- مسؤولية المراقب المالي تنصب على رقابة الاعتمادات المرصودة في ميزانية المؤسسات والهيئات العمومية ، ومتابعة مدى تنفيذها وفق الأنظمة والتشريعات التي تحكمها.

5- إن الاجراءات المتبعة من قبل المراقب المالي معقدة و تستدعي الإلمام بكل العناصر المرتبطة بالنفقة العمومية، وهذا للوصول إلى أحسن متابعة للمال العام وفرض رقابة صارمة.

الفرع الثاني : دراسات عربية

أولا : دراسة (التركيتي، 2018)

رسالة ماجستير بعنوان " إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجامعات الحكومية العراقية (دراسة حالة جامعات محافظات الوسط)".

أهداف الدراسة :

1- التعرف على الواقع الحالي للنظام المحاسبي الحكومي المتبع بالجامعات الحكومية العراقية من وجهة نظر المحاسبين والمدققين الداخلي.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لنظام المحاسبة العمومية والرقابة المالية

2- التعرف على القيمة المضافة في الجامعات الحكومية العراقية عند تطبيق معايير المحاسبة الحكومية العراقية.

3- التعرف على امكانية تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية للقطاع العام بالجامعات الحكومية العراقية.

4- التعرف على ملائمة البيئة والتشريعات الحالية عند تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية للقطاع العام بالجامعات الحكومية العراقية.

5- التعرف على المعوقات التي تواجه تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية للقطاع العام بالجامعات الحكومية العراقية.

نتائج الدراسة:

1- يرى أفراد عينة الدراسة أن مستوى النظام المحاسبي الحكومي المتبع في الجامعات الحكومية العراقية من وجهة نظر المحاسبين والمدققين الداخلي متوسطا.

2- يرى أفراد عينة الدراسة عدم امكانية تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية للقطاع العام بالجامعات الحكومية العراقية.

3- يرى أفراد عينة الدراسة عدم امكانية تطبيق القيمة المضافة بالجامعات الحكومية العراقية.

4- لا تتلائم البيئة والتشريعات العراقية مع تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية للقطاع العام بالجامعات الحكومية العراقية.

5- هناك معوقات تواجه تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية للقطاع العام بالجامعات الحكومية العراقية.

ثانيا: دراسة : (سلمان عبدو، 2019)

رسالة ماجستير بعنوان: "الرقابة الإدارية والمالية على الهيئات المحلية في التشريع الفلسطيني دراسة مقارنة في ضوء الشريعة الإسلامية".

أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة إلى :

1- معرفة الوسائل الرقابية التي تناولتها التشريعات الفلسطينية في مواجهة الهيئات المحلية.

2- بيان مفهوم الهيئات المحلية في التشريع الفلسطيني والنظم المقارنة.

3- معرفة الدور الرقابي لسلطة الرئيس وسلطة الوصاية الإدارية ودور ديوان الرقابة المالية والإدارية.

4- توضيح التنظيم الإداري الفلسطيني المركزي واللامركزي.

5- اقتراح حلول للنهوض بالهيئات المحلية وتوجيهها نحو المهمة التي أنشئت من أجلها.

نتائج الدراسة:

1- إن فكرة الهيئات المحلية تقوم على إشباع الحاجات للوسط المحلي، وكذلك هو صدى لتطبيق الأفكار الديمقراطية وذلك بما يسمح للتنمية والمشاركة الشعبية العامة.

3- لقد منح المشرع الفلسطيني الهيئات المحلية استقلالاً مالياً وإدارياً واعترف به صراحة في قانون الهيئات.

4- على الرغم من وجود الصلاحيات التي كفلها القانون للإدارة المحلية في تنمية المجتمعات المحلية إلا أنه ثبت ضعف هذه الإدارة نظراً لوجود عوامل موضوعية تؤثر بشكل مباشر في عملية التنمية التي تقودها الهيئات المحلية وأهم هذه العراقيل:

- غياب العملية الانتخابية وغياب ممثل السكان المحليين في المجالس المحلية.

- غياب الرقابة الحقيقية جعل من الهيئات المحلية كيان موازي للحكومة المركزية وغير محقق لرغبات المجتمع المحلي في نفس الوقت.

5- لقد أوجد المشرع الفلسطيني سلطة رقابة على الهيئات المحلية من عدة جوانب أهمها:

- الرقابة الداخلية المتمثلة في الرقابة الذاتية والرقابة بناء على تظلم.

- الرقابة الخارجية المتمثلة في رقابة الحكومة المركزية "الوصاية الإدارية" ورقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية.

6- إن الرقابة التي تمارسها السلطة الوصية على المجالس المحلية وأعضائها هي رقابة ضعيفة فهي بحاجة إلى وضع عضوين أو أكثر من قبل الحكومة المركزية وذلك لضعف المجالس المحلية المنتخبة وذلك لوجود أعضاء غير متخصصين يؤدي بطبيعة الحال إلى ضعف التنمية داخل الهيئة.

7- إن السلطة الوصية محدودة بالتصديق على القرار فقط دون أن تمتد لتعديله أو إلغائه.

8- إن ضعف رقابة الديوان يرجع لعدم وجود أجهزة رقابية متخصصة تخضع لسيطرة ديوان الرقابة المالية والإدارية وعدم تمتع العاملين في الديوان من تحريك الدعاوى الجزائية دون الرجوع إلى النيابة العامة.

9- يتمتع ديوان الرقابة المالية والإدارية بمجموعة من الصلاحيات والسلطات الواسعة في مواجهة الانحراف في عمل الهيئات المحلية المالي والإداري.

المطلب الثاني: دراسات باللغات الأجنبية

أولاً: دراسة: (Elkasih Abdulkarim, Umlai, & AL-Saudi, 2019)

مقال بعنوان:

"Exploring the role of innovation in the level of readiness to adopt IPSAS".

بمعنى: "استكشاف مدى جاهزية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ظل نظرية التجديد".

الهدف الدراسة:

التحقق من مدى استعداد القطاع العام في قطر لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، في ظل نظرية نشر التجديد. بالإضافة إلى معرفة رد المحاسبين والمراجعين العاملين في القطاع العام حول هذا التجديد IPSAS. و التحديات التي تواجه تطبيق معايير

نتائج الدراسة:

- 1- هذه الدراسة تقدم للمحاسبين الأكاديميين نقاط مهمة في تطوير الإستراتيجيات المناسبة لتنفيذ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تهدف إلى تعزيز الشفافية و المساءلة في القطاع العام.
- 2- التحديات التي تمت مواجهتها أثناء تنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مهمة لوضعي القرارات للتحسينات التي ستجرى مستقبلا.
- 3- يجب تنظيم ورشات تكوين لموظفي المحاسبة و الأعضاء الآخرين للقسم لتعزيز العمل بالمعايير.
- 4- يجب الأخذ بعين الاعتبار تجارب البلدان الأخرى .
- 5- العمل على تنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الأساس النقدي على مجال معين أولا قبلا تعميمها ، على مستوى البلديات على سبيل المثال.
- 6- على الرغم من المهارات العالية التي يتمتع بها موظفي القطاع العام في قطر، لا يزال يوصى بضرورة التدريب و ذلك بسبب الطبيعة المعقدة لها. IPSAS المستمر حول معايير

ثانيا: دراسة (COUAHDI IDRISSE, 2019)

أطروحة دكتوراه بعنوان:

" Conditions d'application des normes IPSAS au Maroc en comparaison avec la Belgique "

بمعنى: " شروط تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المغرب مقارنة مع بلجيكا".

الهدف من الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى:

- 1- وضع تشخيص حول واقع الادارة العمومية المغربية.
- 2- تحديد آفاق تطوير الادارة العمومية بالإضافة إلى تحديد شروط نجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال الاستفادة من تجربة بلجيكا.

نتائج الدراسة : تمثلت نتائج الدراسة في :

- 1- وضعية الدولة تؤثر بقوة على شروط تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- 2- الحكم الرشيد في الدولة يمثل الأرض الخصبة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- 3- نشر معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يعزز التوحيد و المقارنة بين الدول لعالم أكثر توجها نحو العولمة الاقتصادية والمالية.
- 4- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وعلى الرغم من كل التحديات سيشكل إدارة جديدة.

ثالثا : دراسة : (BOUABBANA, 2020)

مقال بعنوان:

"Project of modernizing the public accounting system in accordance with the international accounting standards for the public sector in Algeria, between reality and challenges ."

"مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر بين الواقع والتحديات".

أهداف الدراسة : تهدف هذه الدراسة الوصول إلى عدد من الأهداف :

- 1- التعرف على واقع ودوافع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.
- 2- إظهار الدور المهم للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في عصرنه نظام المحاسبة العمومية وإظهار أهم المتطلبات لتبنيها.
- 3- عرض استراتيجية ملائمة للانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.

نتائج الدراسة :

- 1- إن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام سيدعم و يبني نظام المحاسبة العمومية، تساهم في ترابط أكبر وخلق لغة مشتركة بين الدول في العالم ، وتعزز الإبلاغ عن احصائيات المالية العمومية.
- 2- عدم مطابقة المحاسبة العمومية للمعايير الدولية القائمة جعل من الصعب توفير نظرة شاملة على نشاط الدولة ، مما استلزم بديل للاطار المحاسبي الحالي لمشروع المحاسبة العمومية ، الذي يعمل على الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق.
- 3- عدم استعداد البيئة الجزائرية إلى حد كبير لاعتماد المعايير الدولية للقطاع العام .هذا أدى إلى تجميد اصلاح نظام المحاسبة العمومية الذي يسمح بالانتقال إلى المحاسبة على أساس الإستحقاق.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لنظام المحاسبة العمومية والرقابة المالية

4- تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يحقق العديد من المزايا الاقتصادية التي تعتبر محفزات مهمة للدول وخاصة الجزائر ، لتنسيق الممارسات المحاسبية كما أن صندوق النقد الدولي يدعم جهود عصرنه المحاسبة العمومية.

5- بالرغم من النتائج الايجابية لمشروع الخطة المحاسبية الجديدة ، الا انه غير قادر على مواكبة التطورات الدولية التي تتطلب خلق بيئة مناسبة تسمح بتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

المطلب الثالث : تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

الفرع الأول : تحليل نتائج الدراسات السابقة

مختلف الدراسات الجزائرية التي تم التطرق اليها تطرقت إلى مشروع تحديث المحاسبة العمومية والرقابة المالية في اطار تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و عصرنه الميزانية العمومية.

تم اتباع الدراسة الميدانية في اغلب الدراسات السابقة باستخدام أداة الاستبيان لاستقصاء آراء عينات مختلفة باستثناء دراسة (عبدوس، 2021) التي اعتمدت على التحليل المقارن للتعرف على مختلف تجارب الاصلاح و تحديث نظم الميزانية و المحاسبة في القطاع العمومي و دراسة (بوخالفي، 2020) الذي اعتمد فيها على أداة المقابلة حيث اعتبرها وسيلة فعالة لمعرفة الواقع .

فيما ركزت دراسات خارج الجزائر التي تم تطرق لها على امكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على الجزء لا على الكل مثل دراسة (التركيتي، 2018) التي تحدثت على تطبيق هذه المعايير في الجامعات حيث تعمل قطر على تنفيذ (Elkasih Abdulkarim, Umlai, & AL-Saudi, 2019)الحكومية العراقية و دراسة

المعايير في مجال معين أولا و التي اختلفت عن الجزائر في تبنيها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي لا على أساس الاستحقاق.

في ما يخص نتائج الدراسات السابقة فقد اتفقت في العناصر الاتية:

- 1- تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعزز الشفافية و المساءلة في القطاع العام
- 2- المحاسبة العمومية الحالية في الجزائر لا تقدم صورة واضحة و حقيقية على أداء القطاع العام.
- 3- وجوب القيام بدورات تكوينية لموظفي الرقابة المالية بصفة مستمرة لتحسين المستوى و تطوير أداء العاملين و تسهيل العمل الرقابي.

4- انعدام استخدام التكنولوجيا و نظم المعلومات في العمل الرقابي.

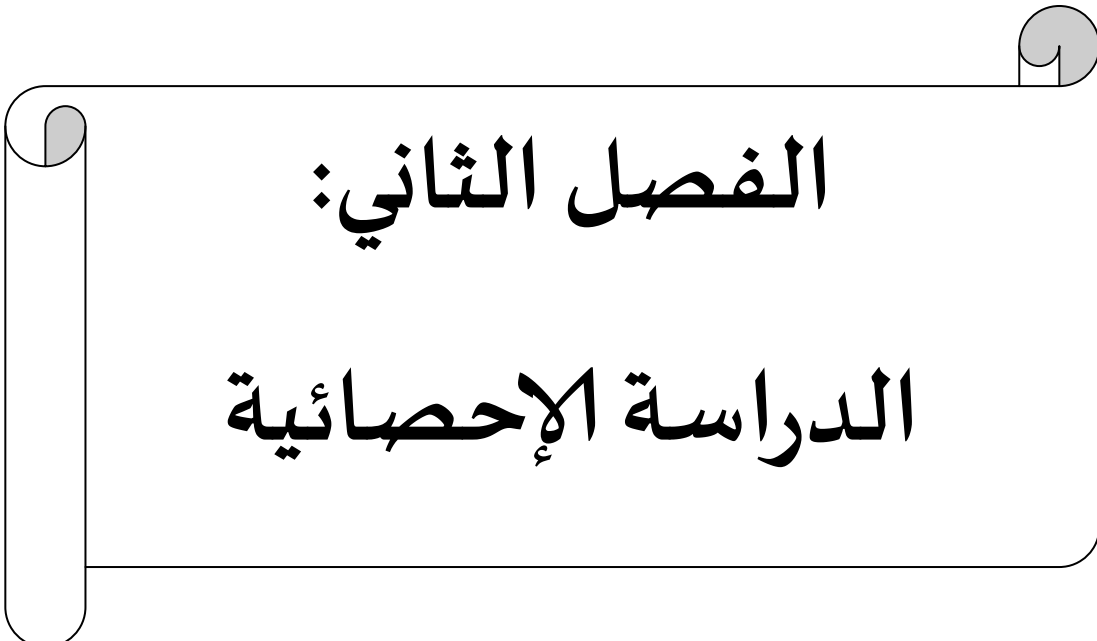
الفرع الثاني : اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تتشارك دراستنا مع الدراسات السابقة المحلية كونها أجريت في نفس البيئة أي الجزائر و كان موضوعها الرئيسي مشروع تحديث المحاسبة العمومية و الموازنة العامة في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و بالتالي تطوير آليات الرقابة المالية في الجزائر.

تختلف دراستنا عن غيرها من الدراسات السابقة من حيث الحدود المكانية و الزمانية والبشرية التي تمت فيها الدراسة و تختلف أيضا في فرضياتها لأنها شملت كل الجوانب المتعلقة بواقع المحاسبة العمومية ومخطط تحديثها و إلى واقع آليات الرقابة المالية و آفاق اصلاحها، كل هذا وفقا للقانون العضوي الجديد 15/18 و باعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، حيث ستعمل دراستنا على تقييم آليات الرقابة المالية الحالية و ماهو متوقع من تغيرات و تطورات في عمل أجهزة الرقابة المالية في اطار هذا الإصلاح.

خلاصة الفصل :

تم التطرق في هذا الفصل إلى مايتعلق بالمحاسبة العمومية و الرقابة المالية بصفة عامة ،وإلى مشروع تحديث المحاسبة العمومية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و مختلف التحديات التي تواجه الجزائر في تطبيقه، بالاضافة إلى التعرف على مستقبل و آفاق آليات الرقابة المالية جراء الاستعداد لتطبيق القانون العضوي لقانون المالية المزمع تنفيذه سنة 2023 الذي سيحول التسيير حسب طبيعة النفقات إلى مبدأ التسيير المتمحور حول النتائج والذي يتطلب اعتماد أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام . كما تناولنا مختلف الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة الجزائرية و العربية و الأجنبية، حيث تم تقديم أهداف هذه الدراسات وأهم النتائج المتحصل عليها و مقارنتها بما ستحمله دراستنا.



الفصل الثاني:
الدراسة الإحصائية

تمهيد :

تطرقنا في الفصل الأول للجانب النظري لنظام المحاسبة العمومية و مخطط تحديثها و إلى واقع آليات الرقابة المالية في الجزائر و مختلف ما جاء به القانون العضوي الجديد من قرارات ، بالإضافة إلى الدراسات السابقة الجزائرية و الأجنبية المتعلقة بموضوع الدراسة ، و من هنا كان الفصل الثاني محاولة لمعرفة آراء بعض المهنيين و الأكاديميين الذين لهم علاقة بالمحاسبة العمومية و الرقابة المالية وذلك باستخدام طريقة الاستبيان .

تناولنا في المبحث الأول الطريقة والأدوات المتبعة من طرف الطالبة ، حيث يشمل هذا المبحث مجتمع الدراسة والعينة، تحديد المتغيرات، قياسها، طريقة جمعها و تلخيص المعلومات المقدمة بالإضافة إلى التعرف على الأدوات المستخدمة في الجمع، الأدوات الإحصائية و البرامج المعتمدة في معالجة البيانات، أما المبحث الثاني فيتناول نتائج الدراسة و مناقشة و شرح النتائج المتحصل عليها.

المبحث الأول : الطريقة والأدوات

المطلب الأول: طريقة الدراسة

أولاً : مجتمع الدراسة:

شملت الدراسة مجموعة من المراقبين الماليين و المحاسبين العموميين بالإضافة إلى أساتذة جامعيين حيث تم توزيع الاستبيان على عينة منهم.

ثانياً: عينة الدراسة:

حيث شملت 90 مفردة بين مراقبين ماليين، حاسبين عموميين، و أساتذة جامعيين و بمختلف أعمارهم و خبرتهم المهنية و مستواهم التعليمي و الوظيفة التي يشغلونها، تم توزيع الاستبيان عليهم وتم استرجاع 69 استبيان والتي أجري عليها التحليل الإحصائي . و الجدول التالي يبين طرق توزيع الاستبيان:

جدول رقم(04) : طرق توزيع الاستبيان

النسبة	المجموع	التسليم الالكتروني	التسليم العادي	
100%	90	60	30	الاستثمارات الموزعة
76.66%	69	58	11	الاستثمارات المسترجعة
76.66%	69	58	11	الاستثمارات الصالحة للتحليل

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان

ثالثاً : الأساليب الإحصائية المستخدمة

و اعتماد الاساليب الاحصائية التالية : SPSS تم استخدام البرنامج الاحصائي

- 1- معامل الارتباط بيرسون
- 2- معامل الثبات الفا كرونباخ
- 3- النسب المئوية والتكرارات
- 4- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للكشف عن اتجاه العينة
- 5- اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولموجروف سمرنوف)
- 6- اختبار T
- 7- تحليل التباين Anova

رابعاً: صدق وثبات أداة الدراسة

لتحقيق هدف الدراسة تم تصميم إستبيان يتضمن أسئلة مرتبطة ومتناسقة مع اشكالية الدراسة، حيث تم الاعتماد عليه كأداة للدراسة والذي تكون من ثلاث محاور وهي:

المحور الأول: واقع آليات الرقابة المالية في الجزائر.

المحور الثاني: متطلبات اصلاح المحاسبة العمومية والرقابة المالية.

المحور الثالث: التغيرات المنتظرة لآليات الرقابة المالية في ظل تحديث مخطط المحاسبة العمومية والقانون العضوي الجديد 15-18.

وقد تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي المكون من خمس درجات لمعرفة أهمية عبارات الاستبيان، و الجدول التالي يبين درجات المقياس: (سعيد، 2021)

جدول رقم (05): مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: (سعيد، 2021)

لتحديد كل بعد من أبعاد مقياس ليكارت الخماسي المعتمدة في محاور الدراسة الثلاثة تم تقسيم مدى الدرجة $5 - 1 = 4$ على ابعاد المقياس الخمسة للحصول على طول فئة ثابت $0.8 = 5/4$ ، وبعد اضافة هذه القيمة إلى اقل قيمة في المقياس، وهي 1 نجد مدى كل بعد كما يلي:

1- غير موافق تماما: المتوسط ينتمي إلى المجال [1-1.80]

2- غير موافق: المتوسط ينتمي إلى المجال [1.81 -2.60]

3- محايد: المتوسط ينتمي إلى المجال [2.61 –3.40]

4- موافق: المتوسط ينتمي إلى المجال [3.41 – 4.20]

5- موافق بشدة: المتوسط ينتمي إلى المجال [4.21 -5]

1- صدق أداة الدراسة:

تم تصميم مسودة الاستبيان ثم و عرضه على الاستاذ المشرف الذي قام بتقديم مقترحات، حيث قمنا بحذف محور و اضافة عبارات للمحاور الاخرى في اطار ما وجه به الاستاذ المختص في مجال المحاسبة

العمومية وتم التأكد من سلامة صياغته وتم اخراج الاستبيان في صورته النهائية (الملحق رقم 01 المتضمن الاستبيان).

صدق الاتساق الداخلي :

يقصد به مدى اتساق كل عبارات الاستبيان مع المحور الذي تنتهي اليه اي ان العبارة تقيس ما وضعت لقياسه. تم حساب الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان على عينة الدراسة حجمها (69) وذلك بحساب معامل الارتباط ومستوى الدلالة لكل عبارة و لكل محور .

الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول : واقع آليات الرقابة المالية في الجزائر

جدول رقم (06) : الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	العينة
1	يعمل المحاسب العمومي على تنفيذ صرف النفقة وفق ما تنص عليه القوانين والتعليمات.	0.087	0.475	69
2	تسعى المحاسبة العمومية إلى فرض الرقابة على المال العام لمنع الاختلاس والتلاعب و كشف الأخطاء .	0.279	0.020	69
3	تسهر وزارة المالية على وضع استراتيجية لتأهيل الكوادر البشرية التابعة لها وخاصة في مجال عصرنه نظام المحاسبة العمومية وفق معايير المحاسبة .	0.561	0.000	69
4	يسهر المراقب المالي على تطبيق القوانين والتعليمات الصادرة عن وزارة المالية.	0.288	0.017	69
5	تتميز آليات الرقابة المالية الحالية بالكفاءة والفعالية في تنفيذ عملها .	0.639	0.000	69
6	هيئات الرقابة المالية في الجزائر تستخدم التكنولوجيا الحديثة على غرار التطورات الحاصلة في العالم.	0.657	0.000	69
7	يرتكز اعداد الميزانية العامة حاليا على الأساس النقدي فقط وهذا ما يعيق تقييم الرقابة على الأداء.	0.369	0.002	69
8	للرقابة البرلمانية دور مهم و فعال في مناقشة قانون ضبط الميزانية.	0.484	0.000	69
9	يتميز أعوان تنفيذ الرقابة المالية بالكفاءة العالية رغم نقص الدورات التدريبية الضرورية لتحسين و تطوير العمل.	0.566	0.000	69
10	التقارير المالية لأجهزة الرقابة المالية في الجزائر يمكن مقارنتها على المستوى الدولي	0.552	0.000	69

69	0.000	0.601	تهتم آليات الرقابة المالية الحالية في عملها برقابة الإقتصاد والكفاءة والفعالية.	11
----	-------	-------	---------------------------------------------------------------------------------	----

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS

يوضح الجدول اعلاه معامل الارتباط لكل عبارات المحور الأول حيث نلاحظ ان القيم تتراوح بين 0.087-0.657 ، وهذا يدل على وجود ارتباط سالب إلى موجب قوي و مستوى الدلالة اقل من 0.05 ، و منه فقرات المحور صادقة . حيث سجلت العبارة رقم 1: (يعمل المحاسب العمومي على تنفيذ صرف النفقة وفق ما تنص عليه القوانين والتعليمات.) ارتباط سالب تقريبا معدوم بادن معدل ارتباط ب 0.087، وسجلت العبارة رقم 6: (هيئات الرقابة المالية في الجزائر تستخدم التكنولوجيا الحديثة على غرار التطورات الحاصلة في العالم.) اقوى معدل ارتباط سجلت 0.657 .

الاتساق الداخلي للمحور الثاني : متطلبات اصلاح المحاسبة العمومية والرقابة المالية

جدول رقم (07):الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	العينة
1	يعزز تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام شفافية العملية الرقابية وضمان جودتها.	0.500	0.000	69
2	يستدعي تنفيذ القانون العضوي الجديد 15-18 تغيير جذري لنظام المحاسبة العمومية وذلك وفقا لأساس الاستحقاق.	0.698	0.000	69
3	العمل على التطبيق التدريجي لعناصر الاصلاح أمر مهم في تحديث المحاسبة العمومية.	0.661	0.000	69
4	وجوب ادخال التكنولوجيا و نظم المعلومات في الادارة العمومية للتطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية والرقابة المالية.	0.685	0.000	69
5	يجب تطوير المناهج الدراسية في الجامعات ومراكز التكوين و تكييفها مع الاصلاحات الجديدة.	0.527	0.000	69
6	يجب تنظيم دورات تكوينية لأعوان تنفيذ المحاسبة العمومية والرقابة المالية للتطبيق السليم للقانون العضوي 15-18.	0.600	0.000	69

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS

يبين الجدول أعلاه بأن جميع العبارات ترتبط ارتباطا طرديا قوي مع فرضية المحور الثاني: متطلبات اصلاح المحاسبة العمومية والرقابة المالية حيث تراوحت معاملات الارتباط بين 0.500 - 0.698 و جميعها دالة احصائيا عند مستوى الدلالة 0.05 و منه وجود ارتباط موجب و تعتبر عبارات

المحور الثاني متسقة داخليا مع المجال الذي تم قياسه. حيث سجلت العبارة رقم 2: (يستدعي تنفيذ القانون العضوي الجديد 15-18 تغيير جذري لنظام المحاسبة العمومية وذلك وفقا لأساس الاستحقاق). اقوى معدل ارتباط ب 0.698 .

الاتساق الداخلي للمحور الثالث:التغيرات المنتظرة لآليات الرقابة المالية في ظل تحديث مخطط المحاسبة العمومية والقانون العضوي الجديد .

جدول رقم (08) :الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	العينة
1	يهدف مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية لتحقيق الشفافية و المساءلة في أنشطة الدولة المالية و إلى التطبيق السليم للرقابة على الأداء .	0.655	0.000	69
2	جاء مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية ليحقق ادارة حديثة تعتمد على الفعالية و الأداء و يركز على تحقيق النتائج.	0.766	0.000	69
3	يهدف مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية إلى التخلي عن تطبيق الأساس النقدي والانتقال إلى أساس الاستحقاق وفقا للمعايير	0.709	0.000	69
4	يوفر مخطط تحديث المحاسبة العمومية معلومات مالية موثوقة وشفافية يمكن مستعملي القوائم المالية استغلالها.	0.717	0.000	69
5	القانون العضوي 15-18 جاء ليضمن احترام رقابة البرلمان واعادة التوازن بينه و بين السلطة التنفيذية.	0.488	0.000	69
6	يسمح مخطط تحديث المحاسبة العمومية بتطبيق و استعمال التكنولوجيا و الأنظمة المعلوماتية.	0.598	0.000	69
7	تحديث نظام الموازنة هو بداية لتطبيق نظام رقابي يقوم على تقييم الأداء تحقيقا للشفافية و المساءلة.	0.681	0.000	69

المصدر : من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS

يبين الجدول اعلاه ان جميع العبارات ترتبط ارتباطا طرديا مع فرضية المحور الثالث : التغيرات المنتظرة لآليات الرقابة المالية في ظل تحديث مخطط المحاسبة العمومية والقانون العضوي الجديد ، حيث تراوحت معاملات الارتباط بين 0.49 – 0.766 وجميعها دالة احصائيا عند مستوى الدلالة 0.05 ،

ومنه وجود ارتباط موجب قوي. تعتبر عبارات المحور الثالث متسقة داخليا مع المجال الذي تم قياسه. حيث سجلت العبارة رقم 2: (جاء مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية ليحقق ادارة حديثة تعتمد على الفعالية و الأداء و يركز على تحقيق النتائج.) اعلى معامل ارتباط ب 0.766 .

صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة :

الاتساق البنائي هو مقياس صدق الأداة و يوضح مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان و هو ما يبينه الجدول رقم

جدول رقم(09) : يوضح الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

الرقم	المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	واقع آليات الرقابة المالية في الجزائر	0.846	0.000
2	متطلبات اصلاح المحاسبة العمومية والرقابة المالية	0.746	0.000
3	التغيرات المنتظرة لآليات الرقابة المالية في ظل تحديث مخطط المحاسبة العمومية والقانون العضوي الجديد	0.748	0.000

المصدر : من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS

يبين الجدول اعلاه ان معاملات الارتباط لبيرسون دالة احصائيا عند مستوى الدلالة 0.05 ، ومنه تعتبر جميع محاور الاستبيان متسقة و صادقة لما وضعت لقياسه.

ثبات أداة الدراسة :

بعد التأكد من صدق الاستبيان واتساقه تم قياس مدى ثبات أداة الدراسة و محاورها من خلال معامل الثبات الفا كرونباخ.

اختبار الثبات ألفا كرونباخ

جدول رقم(10) : قياس ثبات المحاور الثلاثة للاستبيان

الرقم	المحور	معامل الثبات ألفا كرونباخ	عدد الفقرات
1	واقع آليات الرقابة المالية في الجزائر	0.676	11
2	متطلبات اصلاح المحاسبة العمومية والرقابة المالية	0.626	6
3	التغيرات المنتظرة لآليات الرقابة المالية في ظل تحديث مخطط المحاسبة العمومية والقانون العضوي الجديد	0.780	7

24	0.809	جميع المحاور
----	-------	--------------

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS

يبين الجدول اعلاه ان عدد العبارات 24 عبارة و معامل الثبات ألفا كرونباخ يساوي 0.809 وهو أكبر من قيمة الحد الأدنى المقبول 0.6، وهذا يدل على ان أداة الدراسة ذات ثبات كبير ، مما يجعلنا نعتمد على اجابات الاستبيان في تحليل و تفسير نتائج الدراسة واختبار فرضياتها.

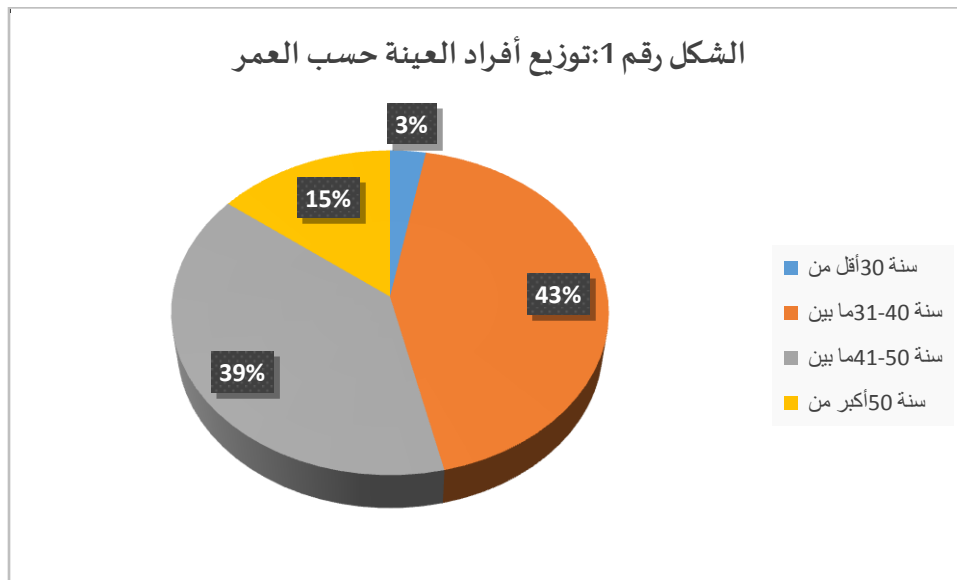
المطلب الثاني : نتائج الاحصائيات الوصفية للبيانات الشخصية والوظيفية

1- العمر: تتوزع أفراد عينة الدراسة حسب العمر كما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم (11) : توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	العدد	النسبة
أقل من 30 سنة	2	2.9%
ما بين 31 - 40 سنة	30	43.5%
ما بين 41 - 50 سنة	27	39.1%
أكبر من 50 سنة	10	14.5%
المجموع	69	100%

المصدر: مخرجات برنامج SPSS حسب اجابات الاستبيان



يبين الجدول اعلاه توزيع أفراد العينة حسب العمر نلاحظ تقارب في النسبة بين الفئتين العمريتين من 31 - 40 سنة بنسبة 43.5% و من 41-50 سنة بنسبة 39.1%، ثم تليها فئة أكبر من 50 سنة بنسبة 14.5% ، تأتي في الأخير فئة أقل من 30 سنة بنسبة 2.9% ، ومنه فإن الفئات العمرية الأكثر تكرار هي

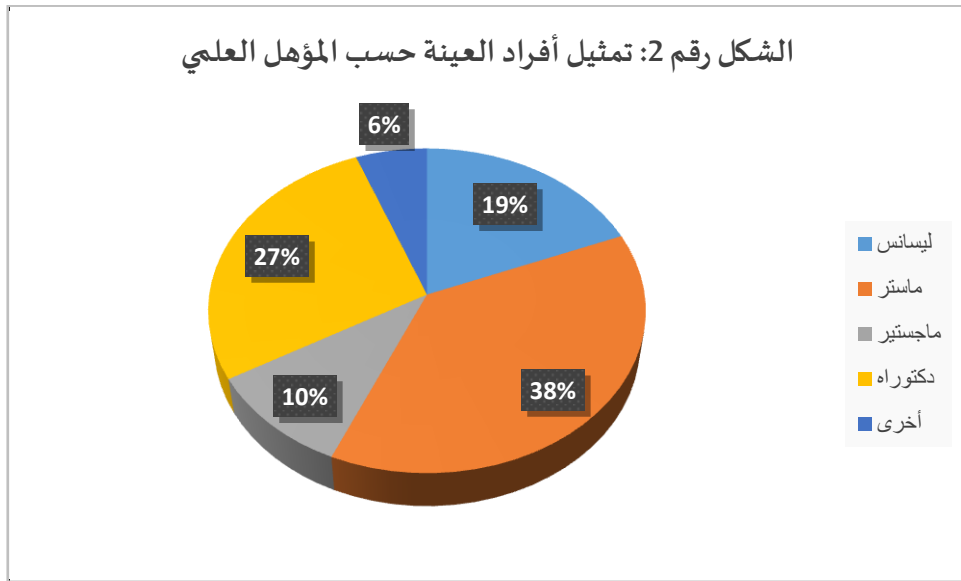
أعمار متقدمة في العمر نسبيا أي لها خبرة لا بأس به في الميدان وهذا ما ينعكس بالإيجاب على نتائج الاستبيان.

2- المؤهل العلمي: تتوزع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي كما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم (12): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة	العدد	المؤهل العلمي
18.8%	13	ليسانس
37.7%	26	ماستر
10.1%	7	ماجستير
27.5%	19	دكتوراه
5.8%	4	أخرى
100%	69	المجموع

المصدر: مخرجات برنامج spss حسب اجابات الاستبيان



يبين الجدول أعلاه أن معظم أفراد العينة من حاملي شهادة ماستر بنسبة 37.7% و حاملي شهادة الدكتوراه بنسبة 27.5% هذا ما يعزز صدق اجابات الاستبيان كونهم ذات قدرات معرفية ويمكن الاعتماد عليها في تحليل النتائج. في حين بلغت نسبة حاملي شهادة ليسانس 18.8% و شهادة ماجستير 10.1% و منه نقول أن معظم العينة لديها مستوى جامعي و هذا ما يزيد من أهمية الدراسة.

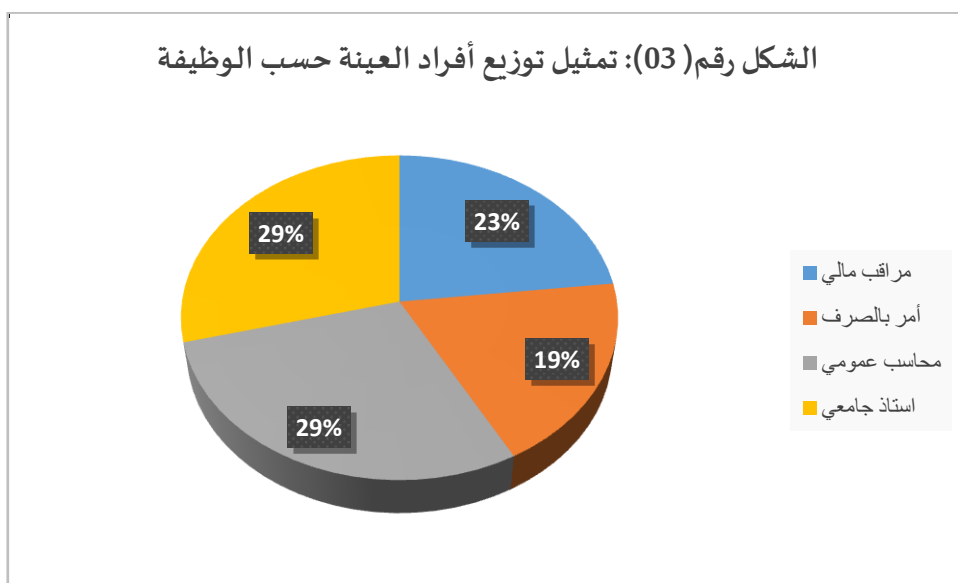
3- الوظيفة: تتوزع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة كما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم (13): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	العدد	النسبة
---------	-------	--------

23.2%	16	مراقب مالي
18.8%	13	أمر بالصرف
29%	20	محاسب عمومي
29%	20	استاذ جامعي
%100	69	المجموع

المصدر: مخرجات برنامج SPSS حسب اجابات الاستبيان



يبين الجدول أعلاه رقم توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة نلاحظ أن جل أفراد عينة الدراسة مهنيين حيث بلغت نسبتهم 71% و باعتبارهم مؤهلون قانونا بالرقابة المالية و تنفيذ العمليات المالية ، فإن لهم معرفة كافية و خبرة واسعة في موضوع الدراسة، وهذا ما يمكننا من الحصول على اجابات صحيحة. بالاضافة إلى الاكاديميين من اساتذة الجامعة الذين بلغت نسبتهم 29% حيث ستمكن من معرفة آرائهم من الجانب النظري للمحاسبة العمومية و الرقابة المالية .

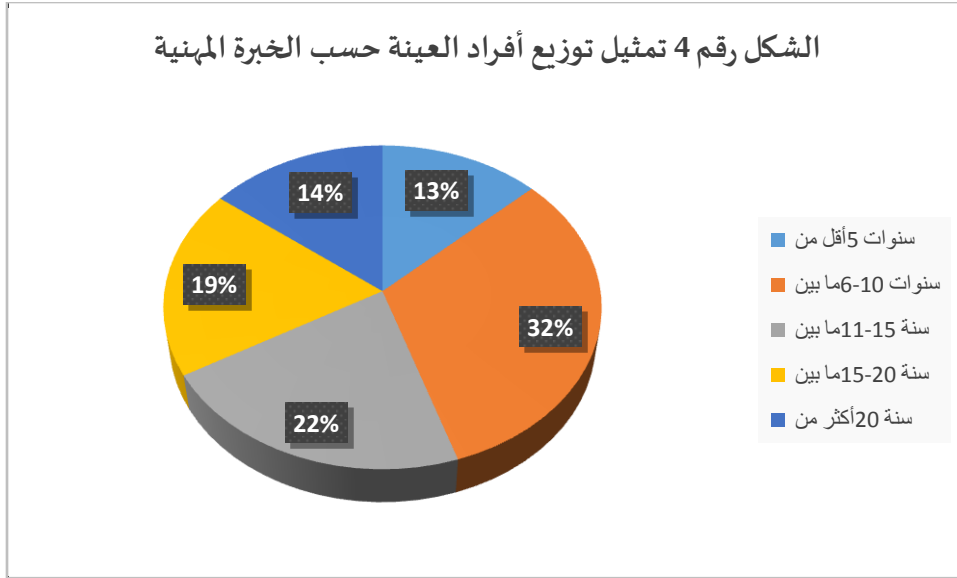
4- الخبرة المهنية: تتوزع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية كما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم (14): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

النسبة	العدد	
13%	9	أقل من 5 سنوات
31.9%	22	ما بين 6 - 10 سنوات
21.7%	15	ما بين 11 - 15 سنة
18.8%	13	ما بين 15 - 20 سنة
14.5%	10	أكثر من 20 سنة

المجموع	69	%100
---------	----	------

المصدر: مخرجات برنامج SPSS حسب اجابات الاستبيان



يمثل الجدول أعلاه رقم توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية نلاحظ أن معظم أفراد العينة تفوق خبرتهم 5 سنوات وهذا بمجموع 87%، حيث بلغت نسبة الافراد الذين لديهم خبرة بين 6 و 10 سنوات ب 31.9% و ما بين 11 و 15 سنة بنسبة 21.7%، ثم تليهم الافراد ذوي الخبرة بين 15 و 20 سنة ب نسبة 18.8%، ثم أولئك الذين تزيد خبرتهم عن 20 سنة بنسبة 14.5% و أقل نسبة سجلت لدى الافراد أقل من 5 سنوات بنسبة 13% هذا ما يجعلهم يجيبون على الاستبيان بكل موضوعية و منه نتحصل على نتائج أكثر دقة وواقعية نظرا لخبرتهم المعتبرة في ميدان العمل.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها

سيتم في هذا المبحث تحليل النتائج المتحصل عليها من أداة الدراسة و تحدد نوعية الاختبارات المعتمدة في تحليل عبارات الاستبيان واختبار الفرضيات من اجل اثبات صحتها أو نفيها وذلك من خلال اعتماد الاساليب الاحصائية المناسبة.

المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولموجروف سمرنوف) وتحليل عبارات الاستبيان

1 - اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولموجروف سمرنوف)

اختبار التوزيع الطبيعي يتم اعتماده لمعرفة ما اذا كانت المعلومات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو ضروري لاختبار الفرضيات.

جدول رقم (15): اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولموجروف سمرنوف)

الرقم	المحاور	عدد الفقرات	Z قيمة الاختبار	مستوى الدلالة
1	واقع آليات الرقابة المالية في الجزائر	11	0.694	0.722
2	متطلبات اصلاح المحاسبة العمومية والرقابة المالية	6	1.121	0.162
3	التغيرات المنتظرة لآليات الرقابة المالية في ظل تحديث مخطط المحاسبة العمومية والقانون العضوي الجديد	7	1.176	0.126

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS

يظهر الجدول اعلاه ان مستوى الدلالة للمحاور الثلاث اكبر من 0.05 و هذا ما يجعلنا نقبل الفرض الصفري الذي يقول ان توزيع البيانات طبيعي و نرفض الفرض البديل .

2- تحليل واختبار عبارات الاستبيان :

للعينة الواحدة لتحليل عبارات الاستبيان بحيث تكون العبارات ايجابية اذا كانت قيمة T تم اعتماد اختبار T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي 1.66 أو مستوى الدلالة أقل من 0.05

أقل من قيمتها الجدولية أو مستوى T و تكون العبارة سلبية اي الاجابة غير موافق اذا كان قيمة اقل من 0.05 ، في حين تكون الاجابة محايدة اذا كان مستوى الدلالة اكبر من 0.05 .

1- تحليل عبارات المحور الأول: واقع آليات الرقابة المالية في الجزائر

جدول رقم 16 : يوضح تحليل عبارات المحور الأول: واقع آليات الرقابة المالية في الجزائر

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T قيمة	مستوى الدلالة
1	يعمل المحاسب العمومي على تنفيذ صرف النفقة وفق ما تنص عليه القوانين والتعليمات.	4,5942	0.52353	25.29 5	0.000
2	تسعى المحاسبة العمومية إلى فرض الرقابة على المال العام لمنع الاختلاس والتلاعب و كشف الأخطاء	4,5072	0.58469	21.41 3	0.000
3	تسهر وزارة المالية على وضع استراتيجية لتأهيل الكوادر البشرية التابعة لها وخاصة في مجال عصرنة نظام المحاسبة العمومية وفق معايير المحاسبة .	4,1304	1,21162	7.750	0.000
4	يسهر المراقب المالي على تطبيق القوانين والتعليمات الصادرة عن وزارة المالية.	4,3333	0.77964	14.20 6	0.000
5	تتميز آليات الرقابة المالية الحالية بالكفاءة والفعالية في تنفيذ عملها .	3,5797	1,24151	3.879	0.000
6	هيئات الرقابة المالية في الجزائر تستخدم التكنولوجيا الحديثة على غرار التطورات الحاصلة في العالم.	2,3913	1,22735	- 4.120	0.000
7	يرتكز اعداد الميزانية العامة حاليا على الأساس النقدي فقط وهذا ما يعيق تقييم الرقابة على الأداء.	4,0290	1,11105	7.693	0.000
8	للقابة البرلمانية دور مهم و فعال في مناقشة قانون ضبط الميزانية.	3,3913	1,38498	2.347	0.022
9	يتميز أعوان تنفيذ الرقابة المالية بالكفاءة العالية رغم نقص الدورات التدريبية الضرورية لتحسين و تطوير العمل.	3,5797	1,31066	3.674	0.000
10	التقارير المالية لأجهزة الرقابة المالية في الجزائر يمكن مقارنتها على المستوى الدولي	2,6232	1,05860	- 2.957	0.004
11	تهتم آليات الرقابة المالية الحالية في عملها برقابة الإقتصاد والكفاءة والفعالية.	3,0725	1,37540	0.438	0.663

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS

يوضح الجدول رقم اجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول واقع آليات الرقابة المالية في الجزائر ومستوى الدلالة و المتوسط الحسابي والانحراف لكل فقرة كما يلي: وذلك حسب قيمة

1- في العبارة رقم 1 نجد توافق بين افراد العينة بمتوسط حسابي يساوي 4,5942 و مستوى الدلالة 0.000 اي اقل من 0.05 و هو مايدل على أن المحاسب العمومي يعمل على تنفيذ صرف النفقة وفق القوانين والتعليمات.

2- في العبارة رقم 2 نجد توافق ايضا بين افراد العينة بمتوسط حسابي يساوي 4,5072 و مستوى دلالة اقل من 0.05 و هو مايدل على ان المحاسبة العمومية تسعى إلى إلى فرض الرقابة على المال العام لمنع الاختلاس والتلاعب و كشف الأخطاء.

3- في العبارة رقم 3 نجد توافق بين افراد العينة بمتوسط حسابي يساوي 4,1304 و مستوى الدلالة اقل من 0.05 و هو مايدل على ان وزارة المالية تسهر على وضع استراتيجية لتأهيل الكوادر البشرية التابعة لها وخاصة في مجال عصرنه نظام المحاسبة العمومية وفق معايير المحاسبة .

4- في العبارة رقم 4 نجد توافق بين افراد العينة بمتوسط حسابي يساوي 4,3333 و مستوى الدلالة اقل من 0.05 و هو مايدل على ان المراقب المالي يسهر على تطبيق القوانين والتعليمات الصادرة عن وزارة المالية.

5- في العبارتين 5 و 9 نلاحظ توافق بين افراد العينة بمتوسط حسابي يساوي 3,5797 و مستوى الدلالة اقل من 0.05 و هو مايدل على ان آليات الرقابة المالية تتميز بالكفاءة والفعالية رغم نقص الدورات التدريبية الضرورية لتحسين و تطوير العمل.

سلبية و اقل من قيمتها 6- في العبارة رقم 6 كانت آراء افراد العينة غير موافقة لها ، و قيمة-

الجدولية 1.66 و سجلت متوسط حسابي ب 2,3913 هذا يدل على ان هيئات الرقابة المالية لا تستخدم التكنولوجيا الحديثة على غرار التطورات الحاصلة في العالم.

7- في العبارة رقم 7 نلاحظ توافق بين افراد العينة في الرأي بمتوسط حسابي يساوي 4,0290 و مستوى الدلالة اقل من 0.05 و هو ما يدل على ان اعداد الميزانية العامة حاليا يركز على الأساس النقدي و هو ما يعيق تقييم الرقابة على الأداء .

8- في العبارة رقم 8 نلاحظ تحايد افراد العينة عن الاجابة بمتوسط حسابي يساوي 3,3913 و مستوى الدلالة اقل من 0.05 و هو مايدل على ان افراد العينة محايدون حول فكرة ان للرقابة البرلمانية دور مهم و فعال في مناقشة قانون ضبط الميزانية.

سالبة و اقل من قيمتها الجدولية 9T- في العبارة رقم 10 نلاحظ محايدة افراد العينة عن الاجابة إلى غير موافقة و قيمة و بمتوسط حسابي يساوي 2,6232 هذا ما يدل على ان التقارير المالية لأجهزة الرقابة المالية في الجزائر لا يمكن مقارنتها على المستوى الدولي.

10- في العبارة 11 مستوى الدلالة بلغ 0.663 اكبر من 0.05 وسجلت متوسط حسابي يساوي 3,0725 منه آراء افراد العينة محايدة حول ما اذا كانت آليات الرقابة المالية الحالية تهم في عملها برقابة الإقتصاد والكفاءة والفعالية.

2- تحليل عبارات المحور الثاني : متطلبات اصلاح نظام المحاسبة العمومية والرقابة المالية

جدول رقم (17) : يوضح تحليل عبارات المحور الثاني

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Tقيمة	مستوى الدلالة
1	يعزز تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام شفافية العملية الرقابية وضمان جودتها.	4,2609	0.97998	10.688	0.000
2	يستدعي تنفيذ القانون العضوي الجديد 18- 15 تغيير جذري لنظام المحاسبة العمومية وذلك وفقا لأساس الاستحقاق.	4,3913	0.78996	14.630	0.000
3	العمل على التطبيق التدريجي لعناصر الاصلاح أمر مهم في تحديث المحاسبة العمومية.	4,3913	0.69064	16.734	0.000
4	وجوب ادخال التكنولوجيا و نظم المعلومات في الادارة العمومية للتطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية والرقابة المالية.	4,2609	0.55973	18.712	0.000
5	يجب تطوير المناهج الدراسية في الجامعات ومراكز التكوين و تكييفها مع الاصلاحات الجديدة.	4,2754	0.53917	19.649	0.000
6	يجب تنظيم دورات تكوينية لأعوان تنفيذ المحاسبة العمومية والرقابة المالية للتطبيق السليم للقانون العضوي 18-15.	4,1594	0.53201	18.103	0.000

المصدر : من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS

يوضح الجدول رقم اجابات افراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني : متطلبات اصلاح المحاسبة ومستوى الدلالة و المتوسط الحسابي كما يلي: T العمومية والرقابة المالية وذلك حسب قيمة

1- في العبارتين رقم 1 و4 نجد توافق بين افراد العينة في الرأي بمتوسط حسابي يساوي 4,2609 ومستوى الدلالة اقل من 0.05 ، وهو مايدل على ان تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعزز شفافية العملية الرقابية ويضمن جودتها و يوجب ادخال التكنولوجيا الحديثة للتطبيق السليم لها.

2- في العبارتين رقم 2 و3 نجد توافق بين افراد العينة في الرأي بمتوسط حسابي يساوي 4,3913 ومستوى الدلالة اقل من 0.05 ، وهو مايدل على ضرورة اصلاح نظام المحاسبة العمومية تدريجيا وتنفيذ القانون العضوي 15/18 .

3- في العبارة رقم 5 نجد توافق بين افراد العينة في الرأي بمتوسط حسابي يساوي 4,2754 و مستوى الدلالة اقل من 0.05 ، وهو مايدل على وجوب تطوير المناهج الدراسية في الجامعات ومراكز التكوين وتكييفها مع الاصلاحات الجديدة.

4- في العبارة رقم 6 نجد توافق بين افراد العينة في الرأي بمتوسط حسابي يساوي 4,15944 و مستوى الدلالة اقل من 0.05 و هو مايدل على وجوب تنظيم دورات تكوينية لأعوان تنفيذ المحاسبة العمومية والرقابة المالية للتطبيق السليم للقانون العضوي 15-18.

نستنتج مما سبق ان اصلاح نظام المحاسبة العمومية والرقابة المالية اصبح امر ضروري جدا.

3- تحليل عبارات المحور الثالث : التغيرات المنتظرة لآليات الرقابة المالية في ظل تحديث مخطط المحاسبة العمومية والقانون العضوي الجديد

جدول رقم (18): يوضح تحليل عبارات المحور الثالث

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أقيمة	مستوى الدلالة
1	يهدف مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية لتحقيق الشفافية و المساءلة في أنشطة الدولة المالية و إلى التطبيق السليم للرقابة على الأداء .	4,4203	0.81178	14.533	0.000
2	جاء مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية ليحقق ادارة حديثة تعتمد على الفعالية و الأداء و يركز على تحقيق النتائج.	4,2609	0.85151	12.300	0.000
3	يهدف مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية إلى التخلي عن تطبيق الأساس	4,2464	0.86442	11.977	0.000

				النقدي والانتقال إلى أساس الاستحقاق وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.	
0.000	14.876	0.83355	4,4928	يوفر مخطط تحديث المحاسبة العمومية معلومات مالية موثوقة وشفافية يمكن لمستعملي القوائم المالية استغلالها.	4
0.000	10.754	0.90678	4,1739	القانون العضوي 15-18 جاء ليضمن احترام رقابة البرلمان واعادة التوازن بينه و بين السلطة التنفيذية.	5
0.000	13.648	0.86442	4,4203	يسمح مخطط تحديث المحاسبة العمومية بتطبيق و استعمال التكنولوجيا و الأنظمة المعلوماتية.	6
0.000	15.501	0.815	4,52	تحديث نظام الموازنة هو بداية لتطبيق نظام رقابي يقوم على تقييم الأداء تحقيقا للشفافية و المساءلة.	7

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS

يوضح الجدول رقم اجابات افراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث: التغيرات المنتظرة لآليات الرقابة المالية في ظل تحديث مخطط المحاسبة العمومية والقانون العضوي الجديد وذلك حسب قيمة T ومستوى الدلالة و المتوسط الحسابي كما يلي:

1- في العبارتين رقم 1 و6 نلاحظ توافق بين آراء افراد العينة بتوسط حسابي يساوي 4,4203 و مستوى الدلالة اقل من 0.05، و هو ما يدل على ان مخطط تحديث المحاسبة العمومية يهدف لتحقيق الشفافية والمساءلة و التطبيق السليم للرقابة على الأداء و إلى استعمال التكنولوجيا و نظم المعلومات.

2- في العبارة رقم 2 نلاحظ توافق بين آراء افراد العينة بتوسط حسابي يساوي 4,2609 و مستوى الدلالة اقل من 0.05، و هو ما يدل على ان مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية جاء ليحقق ادارة حديثة تعتمد على الفعالية و الأداء و يركز على تحقيق النتائج.

3- في العبارة رقم 3 نلاحظ توافق بين آراء افراد العينة بتوسط حسابي يساوي 4,2464 و مستوى الدلالة اقل من 0.05، و هو ما يدل على ان مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية يهدف إلى التخلي عن تطبيق الأساس النقدي والانتقال إلى أساس الاستحقاق وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

4- في العبارة رقم 4 نسجل توافق بين آراء افراد العينة بمتوسط حسابي يساوي 4,4928 و مستوى الدلالة اقل من 0.05، وهو ما يدل على ان مخطط تحديث المحاسبة العمومية سيوفر معلومات مالية موثوقة وشفافية يمكن لمستعملي القوائم المالية استغلالها.

5- في العبارة رقم 5 نسجل توافق بين آراء افراد العينة بمتوسط حسابي يساوي 4,1739 و مستوى الدلالة اقل من 0.05، وهو ما يدل على ان القانون العضوي 15-18 جاء ليضمن احترام رقابة البرلمان واعادة التوازن بينه و بين السلطة التنفيذية.

6- في العبارة رقم 7 نسجل توافق بين آراء افراد العينة بمتوسط حسابي يساوي 4,52 و مستوى الدلالة اقل من 0.05، وهو ما يدل على ان تحديث نظام الموازنة هو بداية لتطبيق نظام رقابي يقوم على تقييم الأداء تحقيقا للشفافية و المساءلة.

نستنتج مما سبق ان تحديث نظام المحاسبة العمومية و تنفيذ قانون العضوي 15/18 سيكون بداية لنظام رقابي فعال و يحقق الشفافية والمسائلة.

4- تحليل عبارات محاور الاستبيان

جدول رقم (19): يوضح تحليل عبارات محاور الاستبيان

الرقم	المحاور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
1	واقع آليات الرقابة المالية في الجزائر	3.6574	0.54034	10.107	0.000
2	متطلبات اصلاح المحاسبة العمومية والرقابة المالية	4.2899	0.41387	25.888	0.000
3	التغيرات المنتظرة لآليات الرقابة المالية في ظل تحديث مخطط المحاسبة العمومية والقانون العضوي الجديد	4.3623	0.55846	20.264	0.000

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS

يوضح الجدول رقم آراء عينة الدراسة المتعلقة بتقييم آليات الرقابة المالية في الجزائر في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية، حسب المعدل النسبي لكل محور كمايلي:

1- في المحور رقم 1 تم تسجيل متوسط حسابي يساوي 3.6574 و هو يغطي درجة الموافقة لهذا المحور ومستوى الدلالة اقل من 0.05 و هو ما يدل على تجانس آراء افراد العينة حول هذا المحور.

2- في المحور رقم 2 تم تسجيل متوسط حسابي يساوي 4.2899 و هو يغطي درجة الموافقة لهذا المحور و مستوى الدلالة اقل من 0.05 و هو ما يدل على وجود متطلبات لاصلاح نظام المحاسبة العمومية و الرقابة المالية .

3- في المحور رقم 3 تم تسجيل متوسط حسابي يساوي 4.3623 و هو يغطي درجة الموافقة لهذا المحور و مستوى الدلالة اقل من 0.05 و هو ما يدل على ان تحديث نظام المحاسبة العمومية وتنفيذ القانون العضوي 15/18 سيحدث تغيرات و تطورات على آليات الرقابة المالية.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

تم التطرق في هذا المطلب إلى اختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبار علاقة الارتباط معامل بيرسون ، و المتمثلة في:

1- الفرضية الأولى: تفتقد الرقابة المالية الحالية في الجزائر إلى استخدام التكنولوجيا الحديثة في الأداء الرقابي.

2- الفرضية الثانية: يستلزم اصلاح الرقابة المالية في الجزائر والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام متطلبات تقنية، تنظيمية، وتدريبية .

3- الفرضية الثالثة: يوجد أثر لتطبيق مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية والقانون العضوي الجديد 15/18 على أداء الرقابة المالية.

اختبار الفرضية الأولى : تم تسجيل اقوى معدل ارتباط لعبارة رقم 6 في المحور الأول ب 0.657 و مستودى دلالة أقل من 0.05. وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية و نقبل الفرضية البديلة القائلة : تفتقد الرقابة المالية الحالية في الجزائر إلى استخدام التكنولوجيا الحديثة في الأداء الرقابي.

اختبار الفرضية الثانية : تم تسجيل معاملات ارتباط قوية ب 0.698 للمتطلبات التنظيمية ، وتسجيل 0.600 للمتطلبات التدريبية ، و 0.685 للمتطلبات التقنية و بمستوى دلالة اقل من 0.05 ، و بالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة : يستلزم اصلاح الرقابة المالية في الجزائر والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام متطلبات تقنية، تنظيمية، وتدريبية .

اختبار الفرضية الثالثة : يوجد أثر لتطبيق مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية والقانون العضوي الجديد 15/18 على أداء الرقابة المالية.

علاقة التأثير بين مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية والقانون العضوي الجديد 15/18 على أداء الرقابة المالية:

جدول رقم (20): معامل ارتباط بيرسون

المتغيرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
اصلاح الرقابة المالية	0.589	0.000
التغيرات المنتظرة لآليات الرقابة المالية في ظل تحديث مخطط المحاسبة العمومية و القانون العضوي الجديد	0.589	0.000

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS

يبين الجدول أعلاه نتائج معامل الارتباط بين تطبيق مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية و القانون العضوي 15/18 وأداء الرقابة المالية حيث بلغت قيمته 0.589 و بمستوى دلالة اقل من 0.01 ، يدل هذا على وجود ارتباط قوي بينهم و عليه تم اثبات صحة الفرضية .

جدول رقم (21): تباين معامل بيرسون

النموذج	مجموع المربعات	Ddl	مربع المتوسطات	D	مستوى الدلالة
الانحدار	2.162	1	2.162	8.189	0.006
المتبقي	17.691	67	0.264	/	/
المجموع	19.854	68	/	/	/

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS

يبين الجدول اعلاه نتائج تباين معامل الارتباط نجد ان مستوى الدلالة اقل من 0.05 و هذا ما يبين ان الارتباط المبين في الجدول رقم هو ارتباط دال احصائيا و يعود فعلا لوجود علاقة بين تطبيق مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية و القانون العضوي 15/18 و أداء الرقابة المالية و عليه يمكن القول ان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بينهم و عليه تم اثبات الفرضية .

جدول رقم (22): نموذج الانحدار المتعدد

النموذج	المعاملات		المعاملات المعيارية	T	مستوى الدلالة
	a	الخطأ المعياري			
المتبقي	2.265	0.491	/	4.615	0.000
التغيرات المنتظرة	0.319	0.112	0.330	2.862	0.006

					لآليات الرقابة المالية في ظل تحديث مخطط المحاسبة العمومية و القانون العضوي الجديد
--	--	--	--	--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS

يبين الجدول اعلاه نتائج نموذج الانحدار المتعدد ، نلاحظ ان مستوى الدلالة جاء اقل من 0.05 في المحور الثالث و هذا يفسر تأثير تطبيق مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية والقانون العضوي 15/18 على أداء الرقابة المالية منه اثبات صحة الفرضية .

و بالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: : يوجد أثر لتطبيق مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية والقانون العضوي الجديد 15/18 على أداء الرقابة المالية.

خلاصة الفصل :

تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية الإحصائية لتقييم آليات الرقابة المالية في ظل تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، حيث تم التعرف على طريقة وأدوات الدراسة ، مع تحديد مجتمع وعينة الدراسة المتثلة في الأمرين بالصرف، المراقبين الماليين، المحاسبين العموميين واساتذة الجامعة وذلك بهدف التعرف على آراء العينة حول واقع آليات الرقابة المالية و آفاقها في ظل تحديث نظام المحاسبة العمومية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام . تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان وايضا اختبار فرضيات spss.الدراسة وذلك باستخدام البرنامج الاحصائي

تم التوصل إلى ان اصلاح نظام المحاسبة العمومية والرقابة المالية اصبح ضرورة حتمية وان هناك متطلبات ضرورية اصبح لابد من توفرها لتطبيق مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية و ان تحديث نظام المحاسبة العمومية و تنفيذ قانون العضوي 15/18 هو بداية لنظام رقابي فعال و يحقق الشفافية والمسائلة.



الخاتمة

تم في هذا البحث معالجة الاشكالية الآتية : " ما مدى فعالية تحديث نظام المحاسبة العمومية على أداء آليات الرقابة المالية في الجزائر؟ " ، وذلك من خلال دراسة واقع آليات الرقابة المالية في الجزائر وتقييم أدائها الحالي، و ما هو متوقع تغيره بتطبيق مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية ومنه عصرنة نظام الميزانية العامة، و نتيجة هذا على أداء الهيئات الرقابية.

شملت الدراسة فصلين، الفصل الأول عالج الجزء النظري حيث تم فيه التطرق إلى واقع نظام المحاسبة العمومية و مخطط التحديث وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و مختلف متطلبات و معوقات تطبيقه والذي اعتمد مواكبة للتطورات الاقتصادية التي يمر بها العالم و الجزائر خاصة، كما أنه من أهم أهداف مخطط تحديث المحاسبة العمومية هو توفير معلومات مالية تتصف بالموثوقية و الشفافية و يمكن استخدامها من طرف مستعملي القوائم المالية والانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق ، من جهة أخرى تطرق هذا الفصل أيضا إلى دراسة نظام الرقابة المالية والتعرف على أنواع الرقابة المالية من حيث الزمن و الجهة التي تمارس مهمة الرقابة، ثم آليات الرقابة المالية المعتمدة في الجزائر والتي تتمثل في الرقابة الادارية التي تشمل المراقب المالي، المحاسب العمومي، رقابة مفتشية مصالح المحاسبة، المفتشية العامة للمالية، ثم الرقابة القضائية المتمثلة في مجلس المحاسبة، وأخيرا الرقابة البرلمانية أو التشريعية حيث تم التطرق ايضا إلى مستقبل الرقابة المالية ومختلف التغيرات المتوقعة في ظل تنفيذ القانون العضوي لقوانين المالية سنة 2023، الذي سيغير نظام الرقابة على أساس التسيير إلى مبدأ الرقابة على الأداء . في آخر مطلب تم عرض مجموعة من الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع منها الجزائرية و العربية والأجنبية حيث تطرقنا إلى أهم النتائج التي توصلت اليها مختلف الدراسات و مناقشتها وتحديد الاختلافات بينها و بين ما تهدف اليه دراستنا. الفصل الثاني من الدراسة تناولنا فيه الجزء التطبيقي الذي اعتمدنا فيه على الاستبيان لمعرفة آراء عينة من الموظفين المختصين في اختبار صحة الفرضيات من عدمها. spss القطاع العام و تحليل مختلف اجاباتهم باستعمال برنامج اختبار الفرضيات :

1- الفرضية الأولى : تم اثبات صحة الفرضية حيث تفتقد الرقابة المالية الحالية إلى استخدام التكنولوجيا الحديثة في العمل الرقابي.

2- الفرضية الثانية: تم اثبات صحة الفرضية حيث يستلزم اصلاح الرقابة المالية في الجزائر والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام متطلبات تقنية، تنظيمية، وتدريبية .

2- الفرضية الثالثة : تم اثبات صحة الفرضية حيث يوجد أثر لتطبيق مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية والقانون العضوي الجديد 15/18 على أداء الرقابة المالية.

نتائج الدراسة :

تم الوصول إلى مجموعة من النتائج من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية أهمها :

- 1- تهدف الجزائر إلى اصلاح جذري للتسيير المالي للقطاع العام لان نجاح تحديث المحاسبة العمومية مرتبط باصلاح كل الانظمة المالية العامة.
- 2- تحديث نظام المحاسبة العمومية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام واصلاح نظام الرقابة المالية هو بداية لنظام رقابي فعال يتميز بالشفافية والمساءلة.
- 3- نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يعتمد على الاساس النقدي الذي لم يعد يستجيب لمتطلبات التسيير المالي السليم لذا وجب الانتقال إلى التسيير المالي المتمحور حول النتائج.
- 4- يستوجب ادخال التكنولوجيا الحديثة و نظم المعلومات للتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- 5- تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعزز شفافية العمل الرقابي و يضمن جودته.
- 6- تحديث نظام الموازنة العامة هو بداية لتطبيق نظام رقابي يقوم على تقييم الأداء تحقيقا للشفافية والمساءلة.

الاقتراحات والتوصيات :

- 1- تبادل الخبرات المتعلقة بالرقابة المالية والاستفادة من التجارب الناجحة للدول التي اعتمدت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .
- 2- تعزيز دور البرلمان وتوسيع صلاحياته في دراسة و مناقشة قانون المالية .
- 3- تعزيز العمل المشترك بين مختلف آليات الرقابة المالية في العمل الرقابي.
- 4- العمل على ادخال التكنولوجيا ونظام المعلومات في العمل الرقابي والتخلص من الرقابة التقليدية التي تعتمد على الوثائق.
- 5- ضرورة القيام بأيام دراسية للتعريف و الفهم الجيد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المتبناة والتدريب على التطبيق السليم لها.
- 6- ضرورة اجراء الدورات التكوينية لمختلف موظفي القطاع العام و خاصة لهيئات الرقابة المالية لفهم مستلزمات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

أفاق الدراسة :

- 1- آفاق تنفيذ القانون العضوي 18-15 على أداء آليات الرقابة المالية في الجزائر.
- 2- تأثير تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على اعداد الميزانية العامة.

3- دراسة مقارنة قانون المحاسبة العمومية 21/90 و معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

قائمة المصادر والمراجع

BOUABBANA, f. (2020). project of modernizing the public accounting system in accordance with international accounting standards for the public sector in Algeria, between reality and challenges. *journal of economic sciences institute* .

COUAHDI IDRISSE, A. (2019). conditions d'application des normes IPSAS au Maroc en comparaison avec la Belgique.

Elkasih Abdulkarim, M., Umlai, M. I., & AL-Saudi, L. F. (2019). Exploring the role of innovation in the level of readiness to adopt IPSAS. *journal of accounting and organization change* .

La certification des comptes de l'etat: le nouveau role de .(2006) .Hamidi DAOUDI
.26 .(2) 16 .idara.(l'institution superieure de controle des finances publiques (I.S.C

Le contrôle des finances publiques entre .(2019) .ibtissem guentouh و ines korsou tlemsani
.134 .(10) 09 .Revue Algerienne De Finances Publique .réalité et ambition de performance

.Performance Audit Principles ISSAI 300.(2019) .INTOSAI INTOSAI

أحمد سويقات. (2016). مجلس المحاسبة كآلية أساسية دستورية للرقابة المالية في الجزائر. *العلوم القانونية والسياسية* (14)، 178-181.

أسعد محمد علي وهاب العواد. (2012). *أساسيات المحاسبة الحكومية*. بغداد: دار الكتب.

أشرف بن صغير، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA و معايير التدقيق الدولية ISA، مذكرة
ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي،
2016-2017 .

أكرم كمال إيريني. (2021). مدى تطابق إجراءات الرقابة المالية في النظام المحاسبي الحكومي بمصر لمبادئ
الأجهزة العليا للرقابة المالية. *البحوث المالية*، 22 (1)، 70.

الاتحاد الدولي للمحاسبين الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2012). *إصدارات المحاسبة الدولية في القطاع العام*. (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المترجمون) عمان.

الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربي. (2012). دليل رقابة الأجراء لدواوين المحاسبة و الرقابة المالية بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية. الرياض.

القانون العضوي القانون العضوي 15-18. (2018). المتعلق بقوانين المالية. المادة 1 .

القانون القانون رقم 21/90. (15 08، 1990). المتعلق بالمحاسبة العمومية.

المادة 10 المرسوم التنفيذي 11-381. (2011). مصالح المراقبة المالية.

المجموعة العربية المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية. (2004). الرقابة المالية. (44) ، 11 ، تونس.

المرسوم التنفيذي المرسوم التنفيذي 08-272. (2008). صلاحيات المفتشية العامة للمالية. 9.

المرسوم التنفيذي المرسوم التنفيذي 92-414. (1992). الرقابة السابقة للنفقات. 3.

المرسوم التنفيذي المرسوم التنفيذي 95/198. (1995). اختصاصات مفتشية مصالح المحاسبة و تنظيمها. 5.

إلهام قارة تركي. (2016). الرقابة المالية اللاحقة على الصفقات العمومية. المتوسطة للقانون والاقتصاد، 1 (1)، 79.

أمال حاج جاب الله، و نادية ضريفي. (جانفي، 2018). اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي. الدراسات القانونية و السياسية ، 235.

إيمان عبدوس. (2021). دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي. الجزائر.

إيمان عبدوس. (2021). دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي. الجزائر العاصمة.

براء ياسين سلمان عبدو. (2019). الرقابة الإدارية و المالية على الهيئات الحكومية في التشريع الفلسطيني.

بشرى نجم عبدالله المشهداني، سناء أحمد ياسين، و سحر طلال ابراهيم. (2017). المحاسبة الحكومية (مفاهيم نظرية و تطبيقات عملية) (المجلد 1). بغداد: الذاكرة للنشر و التوزيع.

- بن مسعود آدم. (بلا تاريخ). محاضرات في مقياس المالية العامة .
- حكيم براضية. (2016). اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدمع الشفافية، المساءلة و الرقابة على المال العام. *أداء المؤسسات الجزائرية* ، 137.
- حنان عباش. (2018). المحاسبة العمومية وآفاق تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الجزائر دراسة حالة وزارة المالية. 04. المسيلة، جامعة محمد بوضياف.
- حنان عباش. (2018). المحاسبة العمومية وآفاق تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الجزائر. 10. المسيلة.
- رفيق هطال، و مراد قاسم. (2018). الرقابة على النفقات العمومية (المفتشية العامة للمالية كنموذج). البويرة.
- سعد حسن الغديوي، محمد أحمد معتوق، و اسديرة ضو الغزالي. (2016). *الرقابة على المال والأعمال*. القاهرة: دار الحكمة.
- سعود جايد مشكور، و عقيل حميد جابر الحلو. (2016). *مبادئ المالية العامة والتشريع المالي في العراق* (الإصدار 1). العراق: العالمية.
- صلاح الدين طالبي. (2017). محاضرات في المالية العامة. 73. البيض.
- عبد المطلب بيصار. (2021). دور أعوان المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية دراسة تحليلية لتنفيذ ميزانية البلدية. *الدراسات المالية والمحاسبية* ، 12 (01)، 154.
- عبود زرقين، و مالك لعلايبيبة. (2016). متطلبات اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية. *مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية* ، 328.
- فتحية بوعبانه، و عبد الحميد حسياني. (2021). عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (الجهود و التحديات). *المؤسسة* ، 253.
- مالك لعلايبيبة، و عبود زرقين. (2015). واقع المحاسبة العمومية في الجزائر و آليات تطويرها في ظل جهود مجلس محاسبة القطاع العام الدولي. *بحوث* ، 156.

مبادرة الانتوساي مبادرة الانتوساي. (2021). رقابة الاداء دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة .

مبادرة تنمية الانتوساي مبادرة تنمية الانتوساي. (2018). دليل أعمال المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية. اوسلو.

مجلس المحاسبة موقع مجلس المحاسبة. (بلا تاريخ). تاريخ الاسترداد 04 10، 2022، من <http://www.ccomptes.dz>

محفوظ برحمانى. (2015). *المالية العامة في التشريع الجزائري*. الاسكندرية: الجامعة الجديدة للنشر.

محمد أكحل، و مختاري مصطفى. (2021). مستجدات تنفيذ ورقابة قانون المالية في ظل القانون العضوي 15/18. *افاق العلوم*، 6 (4)، 493.

محمد أكحل، و مصطفى مختاري. (2021). مستجدات تنفيذ ورقابة قانون المالية في ظل القانون العضوي 15-18. *افاق العلوم*، 06 (04)، 505-493.

محمد أكحل، و مصطفى مختاري. (2021). مستجدات تنفيذ ورقابة قانون المالية في ظل القانون العضوي 15/18. *افاق العلوم*، 06 (04)، 497.

محمد الصالح بلول. (2020). تقييم آليات الرقابة المالية في الجزائر في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية. 23. الوادي، الجزائر.

محمد خير العكام. (2018). *الرقابة المالية*. دمشق: منشورات الجامعة الافتراضية.

محمود محمد الدمرداش. (2016). *اقتصاديات المالية العامة*. مكة المكرمة.

مريم عامر، و محمد طويلب. (2021). مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائرية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في عرض القوائم المالية. *معهد العلوم الاقتصادية* ، 1221.

مسعود بوخالفي. (2020). متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. *غرداية*.

مصطفى بن الطيب. (2019). فعالية الرقابة المالية القبلية ودورها في ترشيد الإنفاق الحكومي في الجزائر. *ادرار*.

موقع الانتوساي موقع الانتوساي. (بلا تاريخ). تاريخ الاسترداد 07 04، 2022، من

<http://www.intosai.org>

ميلود عبود. (2019). متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر: دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين المهنيين.

نور الدين سعيدي. (2021). مساهمة الرقابة المالية في ضبط نفقات الجماعات المحلية في الجزائر دراسة حالة بلديات ولاية باتنة. 200. باتنة.

ياسر فؤاد التركي. (2018). إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجامعات الحكومية العراقية. 21. بغداد.

يزيد محمد أمين. (2015). الرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها في الجزائر. الجزائر: بلقيس للنشر.

يونس عفان. (2021). محاضرات في مقياس الرقابة. 10. سطيف.



الملاحق

الملحق رقم (01) استمارة الاستبيان



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي بريكّة- باتنة

معهد الحقوق والعلوم الاقتصادية

قسم العلوم الاقتصادية

استبيان مذكرة ماستر

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة أما بعد ؛

يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي يهدف إلى جمع المعلومات المتعلقة بدراستنا الميدانية استكمالا لمتطلبات شهادة الماستر تخصص محاسبة و تدقيق تحت عنوان: تقييم آليات الرقابة المالية في الجزائر في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية ، حيث تهدف هذه الدراسة إلى معرفة رأيكم حول الموضوع

وذلك بالإجابة عن الأسئلة الواردة في هذا الاستبيان بوضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة.

نحيطكم علما بأن جميع المعلومات التي سنزود بها ستبقى في سرية تامة ، وتستخدم لغرض البحث

العلمي فقط.

لكم منا فائق الاحترام والتقدير

أولا : البيانات الشخصية

1- العمر: أقل من 30 سنة بين 31-40 سنة بين 41-50 سنة أكبر 50 سنة

2- المؤهل العلمي: ليسانس ماستر جستير د.إ.راه أخرى

3- الوظيفة : مراقب مالي بالصرف حاسب عمومي اس. جامعي

4- الخبرة المهنية : أقل من 05 سنوات ما بين 06-10 سنوات ما بين 11 – 15 سنة

ما بين 15-20 سنة أكثر من 20 سنة

ثانيا: أسئلة الإستبيان						
المحور الأول: واقع آليات الرقابة المالية في الجزائر						
الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يعمل المحاسب العمومي على تنفيذ صرف النفقة وفق ما تنص عليه القوانين والتعليمات.					
02	تسعى المحاسبة العمومية إلى فرض الرقابة على المال العام لمنع الاختلاس والتلاعب و كشف الأخطاء .					
03	تسهل وزارة المالية على وضع استراتيجية لتأهيل الكوادر البشرية التابعة لها وخاصة في مجال عصرنه نظام المحاسبة العمومية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.					
04	يسهر المراقب المالي على تطبيق القوانين والتعليمات الصادرة عن وزارة المالية.					
05	تتميز آليات الرقابة المالية الحالية بالكفاءة والفعالية في تنفيذ عملها .					
06	هيئات الرقابة المالية في الجزائر تستخدم التكنولوجيا الحديثة على غرار التطورات الحاصلة في العالم.					
07	يرتكز اعداد الميزانية العامة حاليا على الأساس النقدي فقط وهذا ما يعيق تقييم الرقابة على الأداء.					
08	للرقابة البرلمانية دور مهم و فعال في مناقشة قانون ضبط الميزانية.					
09	يتميز أعوان تنفيذ الرقابة المالية بالكفاءة العالية رغم نقص الدورات التدريبية					

					الضرورة لتحسين و تطوير العمل.	
					التقارير المالية لأجهزة الرقابة المالية في الجزائر يمكن مقارنتها على المستوى الدولي.	10
					تهتم آليات الرقابة المالية الحالية في عملها برقابة الإقتصاد والكفاءة والفعالية.	11
المحور الثاني: متطلبات اصلاح المحاسبة العمومية والرقابة المالية						
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات	الرقم
					يعزز تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام شفافية العملية الرقابية وضمان جودتها.	01
					يستدعي تنفيذ القانون العضوي الجديد 15-18 تغيير جذري لنظام المحاسبة العمومية وذلك وفقا لأساس الاستحقاق.	02
					العمل على التطبيق التدريجي لعناصر الاصلاح أمر مهم في تحديث المحاسبة العمومية.	03
					وجوب ادخال التكنولوجيا و نظم المعلومات في الادارة العمومية للتطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية والرقابة المالية.	04
					يجب تطوير المناهج الدراسية في الجامعات ومراكز التكوين و تكييفها مع الاصلاحات الجديدة.	05
					يجب تنظيم دورات تكوينية لأعوان تنفيذ المحاسبة العمومية والرقابة المالية للتطبيق السليم للقانون العضوي 15-18.	06
المحور الثالث: التغيرات المنتظرة لآليات الرقابة المالية في ظل تحديث مخطط المحاسبة العمومية و القانون العضوي الجديد						

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات	الرقم
					يهدف مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية لتحقيق الشفافية و المساءلة في أنشطة الدولة المالية و إلى التطبيق السليم للرقابة على الأداء .	01
					جاء مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية ليحقق ادارة حديثة تعتمد على الفعالية و الأداء و يركز على تحقيق النتائج.	02
					يهدف مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية إلى التخلي عن تطبيق الأساس النقدي والانتقال إلى أساس الاستحقاق وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.	03
					يوفر مخطط تحديث المحاسبة العمومية معلومات مالية موثوقة وشفافية يمكن لمستعملي القوائم المالية استغلالها.	04
					القانون العضوي 15-18 جاء ليضمن احترام رقابة البرلمان واعادة التوازن بينه و بين السلطة التنفيذية.	05
					يسمح مخطط تحديث المحاسبة العمومية بتطبيق و استعمال التكنولوجيا و الأنظمة المعلوماتية.	06
					تحديث نظام الموازنة هو بداية لتطبيق نظام رقابي يقوم على تقييم الأداء تحقيقا للشفافية و المساءلة.	07

الملحق رقم (02) مخرجات برنامج spss

العمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	2	2,9	2,9	2,9
	ما بين 30-40 سنة	30	43,5	43,5	46,4
	ما بين 41-50 سنة	27	39,1	39,1	85,5
	أكبر من 50 سنة	10	14,5	14,5	100,0
	Total	69	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	13	18,8	18,8	18,8
	ماستر	26	37,7	37,7	56,5
	ماجستير	7	10,1	10,1	66,7
	دكتوراه	19	27,5	27,5	94,2
	أخرى	4	5,8	5,8	100,0
	Total	69	100,0	100,0	

الوظيفة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مراقب مالي	16	23,2	23,2	23,2
	أمر بالصرف	13	18,8	18,8	42,0
	محاسب عمومي	20	29,0	29,0	71,0
	استاذ جامعي	20	29,0	29,0	100,0
	Total	69	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	9	13,0	13,0	13,0
	ما بين 6-10 سنوات	22	31,9	31,9	44,9
	ما بين 11-15 سنة	15	21,7	21,7	66,7
	ما بين 15-20 سنة	13	18,8	18,8	85,5
	أكثر من 20 سنة	10	14,5	14,5	100,0
	Total	69	100,0	100,0	

اختبار التوزيع الطبيعي كلوموكروف سميرنوف:

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		الرقابة	الاصلاح	التغييرات
	N	69	69	69
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	3,6574	4,2899	4,3623
	Ecart-type	54034,	41387,	55846,
	Absolue	084,	135,	142,
Différences les plus extrêmes	Positive	084,	135,	127,
	Négative	054,-	085,-	142,-
	Z de Kolmogorov-Smirnov	694,	1,121	1,176
Signification asymptotique (bilatérale)		722,	162,	126,

.a. La distribution à tester est gaussienne

.b. Calculée à partir des données

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
676,	11

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
626,	6

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
780,	7

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments

الاتساق الداخلي للمحور الأول:

087،	Corrélation de Pearson	يعمل المحاسب العمومي على تنفيذ صرف النفقة وفق ما تنص عليه القوانين والتعليمات.
475،	Sig. (bilatérale)	
69	N	
*279،	Corrélation de Pearson	تسعى المحاسبة العمومية إلى فرض الرقابة على المال العام لمنع الاختلاس والتلاعب و كشف الأخطاء .
020،	Sig. (bilatérale)	
69	N	
**561،	Corrélation de Pearson	تسهل وزارة المالية على وضع استراتيجية لتأهيل الكوادر البشرية التابعة لها وخاصة في مجال عصرة نظام المحاسبة العمومية وفق معايير المحاسبة .
000،	Sig. (bilatérale)	
69	N	
*288،	Corrélation de Pearson	يسهر المراقب المالي على تطبيق القوانين والتعليمات الصادرة عن وزارة المالية.
017،	Sig. (bilatérale)	
69	N	
**639،	Corrélation de Pearson	تتميز آليات الرقابة المالية الحالية بالكفاءة والفعالية في تنفيذ عملها .
000،	Sig. (bilatérale)	
69	N	
**657،	Corrélation de Pearson	هيئات الرقابة المالية في الجزائر تستخدم التكنولوجيا الحديثة على غرار التطورات الحاصلة في العالم.
000،	Sig. (bilatérale)	
69	N	
**369،	Corrélation de Pearson	يرتكز اعداد الميزانية العامة حاليا على الأساس النقدي فقط وهذا ما يعيق تقييم الرقابة على الأداء.
002،	Sig. (bilatérale)	
69	N	
**484،	Corrélation de Pearson	للقابة البرلمانانية دور مهم و فعال في مناقشة قانون ضبط الميزانية.
000،	Sig. (bilatérale)	
69	N	
**566،	Corrélation de Pearson	يتميز أعوان تنفيذ الرقابة المالية بالكفاءة العالية رغم نقص الدورات التدريبية الضرورية لتحسين و تطوير العمل.
000،	Sig. (bilatérale)	
69	N	
**552،	Corrélation de Pearson	التقارير المالية لأجهزة الرقابة المالية في الجزائر يمكن مقارنتها على المستوى الدولي
000،	Sig. (bilatérale)	
69	N	

**601	Corrélation de Pearson	تهتم آليات الرقابة المالية الحالية في عملها برقابة الإقتصاد والكفاءة والفعالية.
000	Sig. (bilatérale)	
	N	

الاتساق الداخلي للمحور الثاني:

**500	Corrélation de Pearson	يعزز تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام شفافية العملية الرقابية وضمان جودتها.
000	Sig. (bilatérale)	
69	N	
**698	Corrélation de Pearson	يستدعي تنفيذ القانون العضوي الجديد 15-18 تغيير جذري لنظام المحاسبة العمومية وذلك وفقا لأساس الاستحقاق.
000	Sig. (bilatérale)	
69	N	
**661	Corrélation de Pearson	العمل على التطبيق التدريجي لعناصر الاصلاح أمر مهم في تحديث المحاسبة العمومية.
000	Sig. (bilatérale)	
69	N	
**685	Corrélation de Pearson	وجوب ادخال التكنولوجيا و نظم المعلومات في الادارة العمومية للتطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية والرقابة المالية.
000	Sig. (bilatérale)	
69	N	
**527	Corrélation de Pearson	يجب تطوير المناهج الدراسية في الجامعات ومراكز التكوين و تكييفها مع الاصلاحات الجديدة.
000	Sig. (bilatérale)	
69	N	
**600	Corrélation de Pearson	يجب تنظيم دورات تكوينية لأعوان تنفيذ المحاسبة العمومية والرقابة المالية للتطبيق السليم للقانون العضوي 15-18.
000	Sig. (bilatérale)	
69	N	

الاتساق الداخلي للمحور الثالث:

**655	Corrélation de Pearson	يهدف مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية لتحقيق الشفافية و المساءلة في أنشطة الدولة المالية و إلى التطبيق السليم للرقابة على الأداء .
000	Sig. (bilatérale)	
69	N	
**766	Corrélation de Pearson	جاء مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية ليحقق ادارة حديثة تعتمد على الفعالية و الأداء و يركز على تحقيق النتائج.
000	Sig. (bilatérale)	
69	N	
**709	Corrélation de Pearson	يهدف مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية إلى التخلي عن تطبيق الأساس النقدي والانتقال إلى أساس الاستحقاق وفقا للمعايير

000.	Sig. (bilatérale)	
69	N	
**717.	Corrélation de Pearson	يوفر مخطط تحديث المحاسبة العمومية معلومات مالية موثوقة وبشفافية يمكن لمستعملي القوائم المالية استغلالها.
000.	Sig. (bilatérale)	
69	N	
**488.	Corrélation de Pearson	القانون العضوي 15-18 جاء ليضمن احترام رقابة البرلمان واعادة التوازن بينه و بين السلطة التنفيذية.
000.	Sig. (bilatérale)	
69	N	
**598.	Corrélation de Pearson	يسمح مخطط تحديث المحاسبة العمومية بتطبيق و استعمال التكنولوجيا و الأنظمة المعلوماتية.
000.	Sig. (bilatérale)	
69	N	
**681.	Corrélation de Pearson	تحديث نظام الموازنة هو بداية لتطبيق نظام رقابي يقوم على تقييم الأداء تحقيقا للشفافية و المساواة.
000.	Sig. (bilatérale)	
69	N	

الاتساق البنائي للاستبيان:

**846.	Corrélation de Pearson	الرقابة
000.	Sig. (bilatérale)	
69	N	
**746.	Corrélation de Pearson	الاصلاح
000.	Sig. (bilatérale)	
69	N	
**748.	Corrélation de Pearson	التغييرات
000.	Sig. (bilatérale)	
69	N	

تحليل فقرات المحور الأول:

Statistiques sur échantillon unique					t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne	Inférieure					Supérieure	
يعمل المحاسب العمومي على تنفيذ	69	4,5942	52353.	06303.	25,295	68	000.	1,59420	1,4684	1,7200

صرف النفقة وفق ما تنص عليه القوانين والتعليمات.										
تسعى المحاسبة العمومية إلى فرض الرقابة على المال العام لمنع الاختلاس والتلاعب وكشف الأخطاء .	69	4,5072	58469،	07039،	21,413	68	000،	1,50725	1,3668	1,6477
تسهل وزارة المالية على وضع استراتيجيات لتأهيل الكوادر البشرية التابعة لها وخاصة في مجال عصرة نظام المحاسبة العمومية وفق معايير المحاسبة .	69	4,1304	1,21162	14586،	7,750	68	000،	1,13043	8394،	1,4215
يسهر المراقب المالي على تطبيق القوانين والتعليمات الصادرة عن وزارة المالية.	69	4,3333	77964،	09386،	14,206	68	000،	1,33333	1,1460	1,5206
تتميز آليات الرقابة المالية الحالية بالكفاءة والفعالية في تنفيذ عملها .	69	3,5797	1,24151	14946،	3,879	68	000،	57971،	2815،	8780،
هيئات الرقابة المالية في الجزائر تستخدم	69	2,3913	1,22735	14776،	4,120-	68	000،	60870،-	9035،-	3139،-

التكنولوجيا الحديثة على غرار التطورات الحاصلة في العالم.										
يرتكز اعداد الميزانية العامة حاليا على الأساس النقدي فقط وهذا ما يعيق تقييم الرقابة على الأداء.	69	4,0290	1,11105	13376٠	7,693	68	000٠	1,02899	7621٠	1,2959
للرقابة البرلمانية دور مهم و فعال في مناقشة قانون ضبط الميزانية.	69	3,3913	1,38498	16673٠	2,347	68	022٠	39130٠	0586٠	7240٠
يتميز أعوان تنفيذ الرقابة المالية بالكفاءة العالية رغم نقص الدورات التدريبية الضرورية لتحسين و تطوير العمل.	69	3,5797	1,31066	15778٠	3,674	68	000٠	57971٠	2649٠	8946٠
التقارير المالية لأجهزة الرقابة المالية في الجزائر يمكن مقارنتها على المستوى الدولي	69	2,6232	1,05860	12744٠	2,957-	68	004٠	37681٠-	6311٠-	1225٠-
تهتم اليات الرقابة المالية الحالية في عملها برقابة	69	3,0725	1,37540	16558٠	438٠	68	663٠	07246٠	2579٠-	4029٠

الإقتصاد والكفاءة والفعالية										
-----------------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Statistiques sur échantillon unique					t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
	N	Moyenne	Ecart- type	Erreur standard moyenne					Inférieure	Supérieure
	الملاحق									
يعزز تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام شفافية العملية الرقابية وضمان جودتها.	69	4,2609	97998٠	11798٠	10,688	68	000٠	1,26087	1,0255	1,4963
يستدعي تنفيذ القانون العضوي الجديد 18-15 جذري لنظام المحاسبة العمومية وذلك وفقا لأساس الاستحقاق.	69	4,3913	78996٠	09510٠	14,630	68	000٠	1,39130	1,2015	1,5811
العمل على التطبيق التدريجي لعناصر الإصلاح أمر مهم في تحديث المحاسبة العمومية.	69	4,3913	69064٠	08314٠	16,734	68	000٠	1,39130	1,2254	1,5572
وجوب ادخال التكنولوجيا ونظم المعلومات في الإدارة العمومية للتطبيق السليم لمعايير المحاسبة العمومية والرقابة المالية.	69	4,2609	55973٠	06738٠	18,712	68	000٠	1,26087	1,1264	1,3953
يجب تطوير المناهج الدراسية في الجامعات ومراكز	69	4,2754	53917٠	06491٠	19,649	68	000٠	1,27536	1,1458	1,4049

التكوين و تكييفها مع الإصلاحات الجديدة.										
يجب تنظيم دورات تكوينية لأعوان تنفيذ المحاسبة العمومية والرقابة المالية للتطبيق السليم للقانون العضوي 15-18.	69	4,1594	53201	06405	18,103	68	000	1,15942	1,0316	1,2872

تحليل فقرات المحور الثالث:

Statistiques sur échantillon unique					t	d	Sig.	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
	N	Moyenne	Ecart -type	Erreur standard moyenne		dl	(bilatérale)		Inférieure	Supérieure
يهدف مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية لتحقيق الشفافية و المساءلة في أنشطة الدولة المالية و إلى التطبيق السليم للمراقبة على الأداء .	69	4,4203	، 8117 8	09773	14,5 33	6 8	000	1,42029	1,2253	1,6153

جاء مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية ليحقق ادارة حديثة تعتمد على الفعالية و الأداء و يركز على تحقيق النتائج.	6 9	4,2609	، 8515 1	10251،	12,3 00	6 8	000،	1,26087	1,0563	1,4654
يهدف مخطط تحديث نظام المحاسبة العمومية الى التخلي عن تطبيق الأساس النقدي والانتقال إلى أساس الاستحقاق وفقاً للمعايير	6 9	4,2464	، 8644 2	10406،	11,9 77	6 8	000،	1,24638	1,0387	1,4540
يوفر مخطط تحديث المحاسبة العمومية معلومات مالية موثوقة وشفافية يمكن لمستعملي القوائم المالية استغلالها	6 9	4,4928	، 8335 5	10035،	14,8 76	6 8	000،	1,49275	1,2925	1,6930
القانون العضوي 15-18 جاء ليضمن احترام	6 9	4,1739	، 9067 8	10916،	10,7 54	6 8	000،	1,17391	9561،	1,3917

رقابة البرلمان واعداد التوازن بينه وبين السلطة التنفيذية.										
يسمح مخطط تحديث المحاسبة العمومية بتطبيق واستعمال التكنولوجيا والأنظمة المعلوماتية.	69	4,4203	، 86442	10406،	13,648	68	000،	1,42029	1,2126	1,6279
تحديث نظام الموازنة هو بداية لتطبيق نظام رقابي يقوم على تقييم الأداء تحقيقا للشفافية والمساءلة.	69	4,52	815،	098،	15,501	68	000،	1,522	1,33	1,72

تحليل فقرات محاور الاستبيان:

Statistiques sur échantillon unique					t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne	Inférieure					Supérieure	
الرقابة	69	3,6574	، 54034	06505،	10,107	68	000،	65744،	5276،	7872،
الاصلاح	69	4,2899	، 41387	04982،	25,888	68	000،	1,28986	1,1904	1,3893
التغييرات	69	4,3623	، 55846	06723،	20,264	68	000،	1,36232	1,2282	1,4965

Corrélations

		الإصلاح	التغييرات
الإصلاح	Corrélation de Pearson	1	,589**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	69	69
التغييرات	Corrélation de Pearson	,589**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	69	69

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	.Sig
1 Régression	2,162	1	2,162	8,189	,006 ^b
1 Résidu	17,691	67	264,		
Total	19,854	68			

a. Variable dépendante : الرقابة
b. Valeurs prédites : (constantes)

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	.Sig
	A	Erreur standard	Bêta		
1 Constante)	2,265	491,		4,615	,000
1 (التغييرات	319,	112,	330,	2,862	,006

a. Variable dépendante : الرقابة