جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

الموضوع:

فعالية المعايير الحديثة للرقابة المالية في تحسين أداء الموازنة العامة للدولة في ظل العصرنة

- دراسة حالة الجزائر -

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم الاقتصادية. تخصص: مالية وبنوك.

من إعداد الطالبة:

زروقي نصيرة

تحت إشراف الأستاذ

د. بوجطو حكيم

أعضاء لجنة المناقشة

سماي علي	أستاذ	جامعة المدية	رئيسا
بوجطو حكيم	أستاذ محاضر "أ"	جامعة المدية	مقررا
بولصنام محمد	أستاذ محاضر "أ"	جامعة المدية	عضوا ممتحنا
بن ناصر جبارة	أستاذ محاضر "أ"	جامعة المدية	عضوا ممتحنا
بن عيسى عبد الرحمن	أستاذ محاضر"أ"	جامعة بومرداس	عضوا ممتحنا
بهوري نبيل	أستاذ محاضر "أ"	جامعة خميس مليانة	عضوا ممتحنا

السنة الجامعية:2020- 2021

الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى

أعز ما أملك في الوجود ونور حياتي "الوالدين الغاليين "

حفظهما الله وأطال في عمرهما

إلى أخواتي وجميع الأهل والأقارب

إلى الغاليات: صفية، مديحة، سامية، رمز الصداقة والأخوة.

إلى كل الزميلات والزملاء

إلى كل ما أحب أهدي هذا العمل وفاءا وإخلاصا

كلمة شكر

الحمد لله الذي وفقني إلى إتمام هذا العمل، ولا يسعني إلا أن أتقدم بشكري وتقديري إلى الأستاذ المشرف الدكتور بوجطو حكيم، الذي لم يبخل علي بإرشاداته ونصائحه القيمة التي كان لها الأثر الكبير في إنجاز هذا العمل، وكذا صبره وسعة صدره وحرصه الدائم لإتمام هذا العمل في أحسن الظروف، كما أحيي فيه روح التواضع والمعاملة الحسنة، فجزاه الله كل خير.

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى كل أعضاء لجنة المناقشة الذين وافقوا على مناقشة وإثراء هذا العمل.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر والعرفان إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل ولو بكلمة تشجيعية.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المعايير الدولية للرقابة المالية في تحسين أداء الموازنة العامة للدولة في ظل العصرنة، لأنها تعتبر من الأساليب المهمة لحماية المال العام، وعلى الجزائر تبنيها لأنها تعد من الدول التي تتملك نظام مالي وموازني ضعيف، ومازالت تطبق الأساليب التقليدية في التسيير ألا وهي موازنة الوسائل على الرغم من النقائص والسلبيات التي تشوب هذا النظام، ولكنها تسعى جاهدة لإصلاح نظامها المالي العمومي بأبعاده الثلاث، موازني، محاسبي ،ورقابي، نتيجة للتطور الحاصل في التسيير العمومي من جهة وضغوطات الهيئات المالية الدولية من جهة أخرى.

ولتحقيق هذا الهدف تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي لوصف متغيرات الدراسة وتحليلها إحصائيا وقد تم استخدام الاستبيان كأداة للدراسة في الجانب التطبيقي من هذا الموضوع مع الاستعانة ببرنامج الحزم الإحصائية الذي يرمز له بالرمز spss الإصدار 25 لفحص البيانات الأولية، وتقنيات استخدام نمذجة المعادلات البنائية SEM مع حزمة AMOS لتحليل النتائج المتوصل إليها.

وفي الأخير تم التوصل إلى أن المعايير الدولية للرقابة المالية (معايير رقابة الأداء ومعايير رقابة الالتزام والمطابقة) يمكن أن تؤثر تأثيرا مباشرا على جودة أداء الموازنة العامة للدولة في الجزائر، ولهذا يجب عليها تطبيقها في المستقبل للحصول على نظام رقابي فعال.

الكلمات المفتاحية: المعايير الدولية للرقابة المالية، عصرنة نظام الموازنة العامة، الموازنة المرتكزة على النتائج، الرقابة على الأداء، رقابة الالتزام والمطابقة.

Abstract:

This study aims to highlight the role of international standards for financial control in improving the performance of the state's public budget , since it is considered one of the important instruments of protecting public funds, indeed Algeria should adopt this approach as its financial system and budget is considered a weak financial system, due to traditional methods of management that are still used, namely budget by means, nevertheless Algeria is still striving to reform its public financial system in terms of three dimensions, budgetary, accounting, and supervisory, as a result of the development in public management on the one hand and the pressures of international financial bodies on the other hand.

To fulfill the purposes of the study a descriptive and analytical approach was employed to describe the variables of the study and statistically analyze them. a questionnaire has been developed and distributed and ultimately processed using the statistical packages program, SPSS version 25 to examine the primary data, and the techniques of using SEM structural equation modeling with the AMOS package to analyze the Findings.

Finally, the study concluded that the international standards for financial control (performance auditing standards and compliance and conformity auditing standards) have a direct impact on the quality of the performance of the state's general budget in Algeria, and thus we recommend its adoption in the future to have an effective monitoring system.

Key words: international standards for financial control, modernization of the public budget system, results-based budgeting, performance monitoring, compliance and compliance monitoring.

الفهرس

فهرس المحتويات

البيان	الصفحة
الإهداء	
كلمة شكر	
الملخص	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول والأشكال	
قائمة الملاحق	
مقدمة	**أ – ط**
الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة المالية	
المبحث الأول: الرقابة المالية ودورها في حماية المال العام	3
المطلب الأول: ماهية الرقابة المالية	3
المطلب الثاني: أهمية الرقابة المالية وأهدافها	7
المطلب الثالث: تصنيفات الرقابة المالية	8
المبحث الثاني: أدوات الرقابة المالية ومبادئها ومراحلها	13
المطلب الأول: أدوات الرقابة المالية	13
المطلب الثاني: مبادئ الرقابة المالية	16
المطلب الثالث: مراحل الرقابة المالية وأسس نجاحها	18
المبحث الثالث: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية	24
المطلب الأول: ماهية المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	24
المطلب الثاني: مبادئ وأهداف الإنتوساي	33
المطلب الثالث: أهم مؤتمرات الإنتوساي (إعلانات)	37
خلاصة الفصل	41

الفصل الثاني: أهمية عصرنة الموازنة العامة في تفعيل الرقابة المالية	
المبحث الأول: ماهية الموازنة	44
المطلب الأول: مفهوم الموازنة العامة	44
المطلب الثاني: مبادئ وأنواع الموازنة العامة	49
المطلب الثالث: دورة الموازنة العامة	57
المبحث الثاني: موازنة البرامج والأداء وأسلوبها الفريد في الرقابة	63
المطلب الأول: ماهية موازنة البرامج والأداء	63
المطلب الثاني: مبادئ ومراحل تطبيق موازنة البرامج والأداء	68
المطلب الثالث: مقومات وأسس تبويب موازنة البرامج والأداء	72
المبحث الثالث: انعكاس عصرنة الموازنة على طبيعة الرقابة المالية	75
المطلب الأول: ماهية العصرنة	75
المطلب الثاني: التوجه نحو موازنة البرامج القائمة على النتائج	83
المطلب الثالث: دور العصرنة في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة	91
خلاصة الفصل	98
الفصل الثالث: المعايير الحديثة للرقابة المالية والمحاسبة	
المبحث الأول: طبيعة المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية	101
المطلب الأول: ماهية المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية	101
المطلب الثاني: المتطلبات الأساسية لسير الأجهزة العليا للرقابة المالية	103
المطلب الثالث: المبادئ الأساسية للرقابة المالية والمحاسبة	110
المبحث الثاني: معايير رقابة الالتزام والمطابقة والتخطيط لتطبيقها	122
المطلب الأول: المفاهيم الأساسية لرقابة الالتزام والمطابقة	122
المطلب الثاني: التخطيط لرقابة الالتزام	126
المطلب الثالث: إعداد تقارير رقابة الالتزام	130
المبحث الثالث: معايير رقابة الأداء	133
المطلب الأول: ماهية رقابة الأداء	133

المطلب الثاني: المعايير الدولية للرقابة على الأداء(معايير الانتوساي)	140
المطلب الثالث: أهمية قياس الأداء في تحقيق الرقابة على الأداء	146
خلاصة الفصل	150
الفصل الرابع: واقع النظام الرقابي ومشروع عصرنة الموازنة العامة في الجزائر	
المبحث الأول: الرقابة المالية الداخلية في الجزائر	153
المطلب الأول: رقابة المراقب المالي	153
المطلب الثاني: رقابة الآمر بالصرف وَالمحاسب العمومي	158
المطلب الثالث: رقابة لجان الصفقات العمومية	161
المطلب الرابع: رقابة المفتشية العامة المالية	164
المبحث الثاني: الرقابة المالية الخارجية في الجزائر.	166
المطلب الأول: الرقابة البرلمانية	166
المطلب الثاني: رقابة مجلس المحاسبة	171
المبحث الثالث: مشروع عصرنة الموازنة العامة في الجزائر.	181
المطلب الأول: واقع وأهداف عصرنة الموازنة العامة	181
المطلب الثاني: متطلبات إصلاح الموازنة العامة	184
المطلب الثالث: التحضير لمشروع عصرنة الموازنة العامة وهياكله الأساسية	189
المطلب الرابع: تنفيذ مشروع الموازنة العامة ودورتها الجديدة	195
خلاصة الفصل	208
الفصل الخامس: انعكاس تطبيق معايير الرقابة المالية على أداء الموازنة العامة في الجزائر	
المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسات.	211
المطلب الأول: الخزينة العمومية	211
المطلب الثاني: مجلس المحاسبة	213
المطلب الثالث: المراقب المالي	213
المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية	213
المطلب الأول: تصميم الدراسة	214

المطلب الثاني: المعاينة وتطوير الاستبيان	216
المطلب الثالث: التحليل الإحصائي للبيانات	222
المبحث الثالث: نتائج الدراسة الميدانية	226
المطلب الأول: الفحص الأولي للبيانات	226
المطلب الثاني: التحليل الوصفي للبيانات	234
المطلب الثالث: اختبار نموذج الدراسة	247
المطلب الرابع: اختبار التأثير المعدل لنموذج الدراسة	256
خلاصة الفصل	276
الخاتمة	277
قائمة المراجع	287
الملاحق	303

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
1-3	الفرق بين رقابة الأداء والرقابة المالية التقليدية	140-139
1-4	إطار الموازنة المتعدد السنوات	192
1-5	ملخص البيانات المفقودة في العينة الأصلية	229-228
2-5	ملخص القيم المتطرفة في متغير فردي ومتعدد المتغيرات	232-231
3-5	تقييم التوزيع الطبيعي الأحادي المتغير والمتعدد المتغيرات.	233
4-5	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المستوى التعليمي	234
5-5	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة	235
6-5	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير سنوات الخبرة	236-235
7-5	إجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات القياس باستخدام المتوسط المرجح	236
8-5	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمتغير معايير رقابة الأداء والعبارات التي تقيسه	238-237
9-5	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمتغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة والعبارات التي تقيسه	241-240
10-5	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمتغير جودة أداء الموازنة العامة للدولة والعبارات التي تقيسه	244 -243
11-5	نتائج تقييم مدى ملائمة النموذج القياسي باستخدام مؤشرات جودة المطابقة	250
12-5	نتائج اختبار ثبات والصدق لمتغيرات النموذج القياسي	252
13-5	معاملات التأثير المعيارية وغير المعيارية لمعايير رقابة الأداء ومعايير رقابة الالتزام والمطابقة على جودة أداء الموازنة العامة وقيم (P) ومعامل التحديد (SMC) وقيمة التباين Variance.	255
14-5	نتائج اختبار الفروق متعددة المجموعات.	259-257
15-5	نتائج اختبار الفروق متعددة المجموعات	264-261
16-5	نتائج اختبار الفروق متعددة المجموعات	272-269

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
1-1	الهيكل التنظيمي للإنتوساي	27
1-2	نظام تحضير موازني مندمج	81
2-2	نظام تحضير موازني منفصل	82
1-3	المجالات المشمولة بمبادئ رقابة القطاع العام	111
1-4	جدول أعمال الإصلاح في الجزائر خلال (2009–2011)	197
2-4	الدورة الموازنية المقترحة للحكومة الجزائرية	201
3-4	مرحلة تنفيذ الموازنة العامة في ظل العصرنة	205
4-4	مرحلة تسليم الحسابات	206
1-5	خطوات إجراء نمذجة المعادلات البنائية (SEM)	226
2-5	النموذج القياسي للتحليل العاملي التوكيدي بين أبعاد المعايير الدولية للرقابة المالية وجودة أداء الموازنة العامة	248
3-5	النموذج البنائي لنمذجة العلاقات بين أبعاد المعايير الدولية للرقابة المالية وجودة أداء الموازنة العامة	254

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
-1-	**قائمة بأسماء المحكمين**	304
- 2 -	**الاستبيان في شكله النهائي**	309-305
- 3-	**نتائج الدراسة الميدانية**	323-310

مقدمة

مقدمة:

تعد الموازنة العامة للدولة الأداة التي تعكس إستراتيجيتها في الاستفادة من الموارد المحدودة واستخدامها الاستخدام الأمثل، وبالتالي فإنه يمكن اعتبار الموازنة الأداة أو المؤشر الذي يعكس خيارات الدولة ومراحل تطورها، ويرجع هذا التطور إلى حدوث تحولات جوهرية في الفكر الليبرالي اتجاه دور الدولة في النشاط الاقتصادي، فبعد أن كان دورها حياديا أصبح إيجابيا، وبعد أن كان التوازن في الموازنة العامة ضروريا أصبح لا أهمية له في الفكر الحديث.

وللحصول على الشفافية في التسيير والمحافظة على المال العام يجب تحديد مسؤوليات تنفيذ الموازنة العامة، وذلك بتطبيق الرقابة بشكل عام والرقابة المالية بشكل خاص للتأكد من مدى احترام الضوابط والحدود القانونية بهدف ضمان سلامة التصرفات المالية وضبط النفقات العامة وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المسطرة.

تطورت الرقابة المالية بتطور الدولة حتى أصبحت ركن من أهم أركان الدولة الحديثة إلى جانب التنظيم والتوجيه، وتعتبر الرقابة أيضا إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بتطبيقها عدة مصالح بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي للدولة لغاياته وأهدافه حسب ما تم تحديده في الموازنة العامة لتحسين الأداء، وتطور مفهوم الرقابة نتيجة زيادة الوعي الجماهيري وظهور الدولة الحديثة التي رأت أن الحل السليم للمشكلات الاجتماعية والاقتصادية المتعاقبة وتحقيق مصالح الجماهير وسد حاجاتهم يكمن في المحافظة على المال العام، ومحاربة كل أشكال الفساد.

وهناك عدة هيئات دولية غير حكومية أصدرت معايير للرقابة من بينها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (إنتوساي) تأسست سنة 1953، تبنت خطة إستراتيجية لها (2005-2010) لدعم أجهزة الرقابة ومحاربة الفساد، وقامت بإصدار عدة معايير رقابية، ولكن مع حلول سنة 2013 ظهرت معايير حديثة للرقابة المالية، وتكتسب هذه المعايير أهمية بالغة في أداء العمل الرقابي وتذليل الصعوبات والعقبات التي تحد من فعالية وكفاءة الجهاز الرقابي على تنفيذ الموازنة العامة، وكل هذا من أجل استغلال الموارد المتاحة وترشيد الانفاق العام، مما يتطلب إحكام ضوابط هذا الاستغلال وتوزيعه في مجالاته لتحقيق التنمية، وهذه المعايير تطبق في ظل عصرنة الموازنة أي الانتقال من موازنة الوسائل إلى موازنة البرامج المرتكزة على النتائج.

وتحاول الجزائر تطبيق مشروع العصرنة بهدف تعزيز قدرات وزارة المالية في تسيير النفقات العامة، وتنفيذ السياسة المالية والاقتصادية للدولة، وذلك نتيجة اقتناعها بأن نظام الموازنة الحالي يشوبه العديد من النقائص، ولقد

تم وضع عدة مخططات للعمل عبر مدة زمنية محددة لتطبيق هذا المشروع، حيث تم التعاقد مع الخبراء لمساعدتهم على التنفيذ، وبرمجت المشروع الأول في 2004 وامتد إلى غاية 2007، أما المشروع الثاني كان من 2008 إلى غاية 2012، وفي سنة 2018 أصدرت الجزائر القانون العضوي الجديد 18-15 الذي يتعلق بقوانين المالية، حيث في سنة 2023 سيكون أول قانون مالية يحضر وينفذ وفقا لأحكام هذا القانون العضوي، ويهدف هذا القانون إلى تعريف تسيير مالية الدولة، الذي من شأنه أن يحكم إعداد قوانين المالية وكذا مضمونها وكيفية تقديمها والمصادقة عليها من قبل البرلمان، كما يحدد أيضا قواعد ومبادئ المالية العمومية وحسابات الدولة وكذا تنفيذ قوانين المالية ومراقبتها، وفي ظل هذا المشروع على الجزائر تبني المعايير الدولية الحديثة للرقابة المالية حتى تتمكن من تحقيق الأهداف المرجوة للحفاظ على المال العام واستغلال الموارد المتاحة أحسن استغلال ومحاربة الفساد المالي والإداري.

ورغم الجهود المبذولة مازالت الجزائر تعاني من ضعف نظامها المالي والموازني مقارنة مع بقية الدول وهذا راجع لعدم تجسيدها الفعلي للإصلاحات التي مست مختلف المجالات، ومازالت لحد الآن تتبع الأساليب التقليدية في تسيير نظام الموازنة العامة للدولة وامتلاكها لنظام رقابي غير فعال.

ومن خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن أن تساهم المعايير الحديثة للرقابة المالية في تحسين أداء الموازنة العامة للدولة في ظل العصرنة ؟

ومنه تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف تساهم المعايير الدولية للرقابة المالية الصادرة عن منظمة الانتوساي في تحديث النظام الرقابي؟
- ما هي الإجراءات المتبعة لتفعيل دور الرقابة على الموازنة المرتكزة على النتائج كأداة لترشيد التسيير العمومي؟
- ما مدى إمكانية اعتماد عصرنة نظام الموازنة العامة لتحسين وترشيد النفقات العامة في الجزائر؟
- ما مدى تأثير معايير رقابة الأداء المطبقة في مؤسسات الرقابة المالية الجزائرية على جودة أداء الموازنة العامة؟
- ما مدى تأثير معايير رقابة الالتزام والمطابقة المطبقة في مؤسسات الرقابة المالية الجزائرية على جودة أداء الموازنة العامة؟
- هل تعمل المتغيرات الوظيفية على تعديل العلاقة بين معايير رقابة الأداء وجودة أداء الموازنة العامة؟
- هل تعمل المتغيرات الوظيفية على تعديل العلاقة بين معايير رقابة الالتزام والمطابقة وجودة أداء الموازنة العامة؟

الفرضيات:

كإجابات أولية على الأسئلة الفرعية يمكن طرح الفرضيات التالية:

فرضيات الجزء النظري:

- تقوم المعايير الدولية للرقابة المالية الصادرة عن الانتوساي بتطوير أداء أجهزة الرقابة المالية عن طريق الحث على استقلاليتها.

- الإجراءات الرقابية الحديثة تسمح بتحقيق الشفافية والمصداقية، من خلال التخصيص الفعال والتنفيذ الكفء للبرامج الانفاقية.

- تعمل الجزائر على إصلاح نظام الموازنة العامة وعصرنة نظامها الرقابي بتطبيق الموازنة المرتكزة على النتائج من خلال تبني محاسبة عمومية على أساس الاستحقاق وتطبيق المعايير الدولية للرقابة المالية.

فرضيات الجزء التطبيقي:

H_1: تؤثر معايير رقابة الأداء المطبقة في مؤسسات الرقابة المالية الجزائرية تأثيرا مباشرا وموجبا على جودة أداء الموازنة العامة.

H_2: تؤثر معايير رقابة الالتزام والمطابقة المطبقة في مؤسسات الرقابة المالية الجزائرية تأثيرا مباشرا وموجبا على جودة أداء الموازنة العامة.

H_3: تعمل المتغيرات الوظيفية على تعديل العلاقة بين معايير رقابة الأداء وجودة أداء الموازنة العامة، بحيث يختلف تأثير معايير رقابة الأداء على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف مستويات المتغيرات الوظيفية (المستوى التعليمي، الوظيفة، سنوات الخبرة) للمراقبين الماليّين.

وتتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيات الفرعية التالية:

H_{3_1}: يعمل المستوى التعليمي على تعديل العلاقة بين معايير رقابة الأداء وجودة أداء الموازنة العامة، بحيث يختلف تأثير معايير رقابة الأداء على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف المستويات التعليمية للمراقبين الماليّين.

H_{3_2}: تعمل الوظيفة على تعديل العلاقة بين معايير رقابة الأداء وجودة أداء الموازنة العامة، بحيث يختلف تأثير معايير رقابة الأداء على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف مستويات الوظيفة للمراقبين الماليّين.

H_{3_3}: تعمل سنوات الخبرة على تعديل العلاقة بين معايير رقابة الأداء وجودة أداء الموازنة العامة، بحيث يختلف تأثير معايير رقابة الأداء على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف سنوات الخبرة للمراقبين الماليّين.

H_4: تعمل المتغيرات الوظيفية على تعديل العلاقة بين معايير رقابة الالتزام والمطابقة وجودة أداء الموازنة العامة، بحيث يختلف تأثير معايير رقابة الالتزام والمطابقة على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف مستويات المتغيرات الوظيفية (المستوى التعليمي، الوظيفة، سنوات الخبرة) للمراقبين الماليّين.

وتتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيات الفرعية التالية:

H_{4_1}: يعمل المستوى التعليمي على تعديل العلاقة بين معايير رقابة الالتزام والمطابقة وجودة أداء الموازنة العامة، بحيث يختلف تأثير معايير رقابة الالتزام والمطابقة على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف المستويات التعليمية للمراقبين الماليّين.

H_{4_2}: تعمل الوظيفة على تعديل العلاقة بين معايير رقابة الالتزام والمطابقة وجودة أداء الموازنة العامة، بحيث يختلف تأثير معايير رقابة الالتزام والمطابقة على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف مستويات الوظيفة للمراقبين الماليّين.

H_{4_3}: تعمل سنوات الخبرة على تعديل العلاقة بين معايير رقابة الالتزام والمطابقة وجودة أداء الموازنة العامة، بحيث يختلف تأثير معايير رقابة الالتزام والمطابقة على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف سنوات الخبرة للمراقبين الماليّين.

أسباب اختيار الموضوع:

اختيارنا لهذا الموضوع لم يكن صدفة، وإنما يعود ذلك للأسباب التالية:

- **الأسباب الموضوعية:**

- حاجة المؤسسات الجزائرية لنظام رقابة فعال.
- الإصلاحات التي تقوم بها الدولة في مجال الموازنة العامة والمحاسبة العمومية وما يليها من إصلاحات في ميدان الرقابة؛
- انتشار ظاهرة الفساد المالي في مختلف القطاعات العمومية للدولة والرغبة في إيجاد أساليب ناجعة لمكافحته؛
- أهمية الموضوع كون نظام الرقابة الفعال يمثل إحدى الأدوات التي تساعد على تحقيق الشفافية في تنفيذ الموازنة والمحافظة على المال العام.

- **الأسباب الذاتية:**

- اهتمامنا بالبحث في مجال المالية العامة وخاصة الموازنة؛

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال بحثنا هذا إلى تحقيق جملة من الأهداف أهمها:

- توضيح مدى مساهمة الرقابة المالية في الحد من الفساد والحفاظ على المال العام؛
- إبراز أهمية الانتقال من موازنة الوسائل إلى الموازنة المرتكزة على النتائج، ومدى مساهمتها في ترشيد الإنفاق العام؛
- توضيح مدى مساهمة الرقابة على الأداء في ترشيد الإنفاق العام من خلال إبراز مؤشرات وأساليب قياس وتقييم الأداء.
- تحديد الإجراءات المتبعة لتحقيق الشفافية والمساءلة في تسيير المال العام بغرض تحقيق المصلحة العامة والمحافظة على المال العام؛
- تحديد مسؤوليات تنفيذ الموازنة العامة وإبراز أهم الإجراءات الجديدة للرقابة المالية في ظل الموازنة المرتكزة على النتائج.
- التطرق إلى مختلف أنواع الرقابة المالية ومستجداتها؛
- الإحاطة بمختلف الجوانب المتعلقة بتحديث الموازنة العامة؛
- التعرف على آفاق تحديث نظام الرقابة المالية في الجزائر في ظل الإصلاحات المالية التي باشرتها الجزائر؛
- التطرق إلى دور المعايير الحديثة للرقابة المالية في تحسين أداء الموازنة العامة للدولة.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة فيما يلي:

– تكمن أهمية الدراسة في إبراز مدى أهمية الرقابة على الموازنة العامة للدولة من أجل تخصيص الموارد واستخدامها في أحسن صورة ممكنة، حيث يتضمن نظام الرقابة المالية مجموعة من الإجراءات والهيئات التي تعمل على تحقيق الشفافية في تنفيذ الموازنة وشرعية ومصداقية العمليات المالية وذلك بغرض المحافظة على المال العام.

– تنبع أهمية هذا الموضوع في كون الحفاظ على المال العام وحسن استغلاله أصبح مطلب ضروري ومهم للحفاظ على القوة الاقتصادية للدولة، لذا لجأت معظم الدول سواء متقدمة أو نامية إلى إدخال إصلاحات على أنظمة موازناتها العامة، باعتبار أن هذه الأخيرة تعتبر المرآة العاكسة لسياسات الدولة وتنفيذ أهدافها المعلنة.

– تعتبر المعايير الرقابية أداة رئيسية لممارسة العمل الرقابي وتطبيقها يحسن من كفاءة عمل المراقب، وتعمل على تقوية دور أجهزة الرقابة في المجتمع وتعزيز الثقة في نتائج الرقابة.

– تعتبر المعايير الرقابية مصدرا هاما لإثراء العمل الرقابي عن طريق وضع الأسس العامة لإرساء إجراءات ومهمات الرقابة، مما يساعد على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها.

منهج وأدوات الدراسة:

للإجابة على إشكالية البحث، وإثبات صحة الفرضيات المتبناة من عدمها اخترنا المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى جمع الحقائق والبيانات عن ظاهرة أو موقف معين مع محاولة تفسير هذه الحقائق وتحليلها للوصول إلى إبداء التوصيات والاقتراحات بشأن الموقف أو ظاهرة موضوع الدراسة.

وقد تم استخدام الإستبيانة كأداة للدراسة في الجانب التطبيقي من هذا الموضوع مع الاستعانة ببرنامج الحزم الإحصائية الذي يرمز له بالرمز **spss** الإصدار 25 لفحص البيانات الأولية، واستخدام نمذجة المعادلات البنائية التوكيدية (**CB_SEM**) في ضوء مدخل الخطوتين بواسطة حزمة تحليل بنية العزوم (**AMOS**) الإصدار 24 ، والطريقة الاحتمالية القصوى (**ML**) لتحليل النتائج المتوصل إليها.

الدراسات السابقة:

1. حنيش أحمد، آفاق نظام الرقابة في ظل عصرنة الموازنة العامة، دراسة حالة الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستير في العلوم التسيير، فرع النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، دالي إبراهيم،2010.

تضمنت هذه الدراسة الاتجاهات الحديثة لعصرنة الموازنة، حيث كانت الدول تعتمد على الموازنة التقليدية ثم انتقلت إلى الموازنة المرتكزة على النتائج، لما لها من نتائج إيجابية مع تكييف نظام رقابي فعال يتماشى مع هذا النوع من الموازنات لترشيد التسيير العمومي، بالإضافة إلى تطرقه إلى الإصلاحات التي مست الموازنة العامة في الجزائر وآفاق تطبيقها، من خلال تطبيق مختلف الإجراءات والقوانين التشريعية والتنظيمية من أجل تطوير نظام الرقابة على الموازنة العامة، وهذا راجع للدور الذي تؤديه هذه الأخيرة في تحقيق المساءلة والحفاظ على المال العام، حيث تتفق مع دراستنا في عصرنة الموازنة العامة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة من قبل الدولة مع وجود نظام للرقابة يتماشى مع المعايير الحديثة المطبقة من قبل الدول، وتختلف عنها من خلال تطرقنا إلى انعكاس تطبيق معايير الرقابة المالية على أداء الموازنة العامة في الجزائر باستخدام نمذجة المعادلات البنائية SEM مع حزمة AMOS.

2. حنيش أحمد، دور الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العمومي، دراسة حالة الجزائر(2000-2014)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر03، 2016 .

تضمنت هذه الدراسة، إصلاح النظام الموازني كضرورة لرشيد الإنفاق العام أي التركيز على الموازنة المرتكزة على البرامج وتفعيل دور الرقابة على الأداء من أجل الحفاظ على المال العام، بالإضافة إلى تطرقه إلى الإصلاحات التي قامت بها الجزائر لترشيد الإنفاق العام، حيث تتفق مع دراستنا في دور الرقابة على الموازنة العامة من أجل الحفاظ على المال العام ومحاربة كل أشكال الفساد المالي لتحقيق الأهداف المرجوة، وتختلف عنها من خلال تطرقنا إلى انعكاس تطبيق معايير الرقابة المالية على أداء الموازنة العامة في الجزائر باستخدام نمذجة المعادلات البنائية SEM مع حزمة AMOS.

3.حكيم بوجطو، عصرنه نظام الموازنة العامة وأهميتها في ترشيد النفقات العامة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه 2014، تضمنت هذه الدراسة عصرنة نظام الموازنة العامة بالانتقال من موازنة الوسائل إلى الموازنة المرتكزة على النتائج، مع إبراز أهم جوانب العصرنة باعتبارها مقومات أساسية لترشيد الإنفاق العام، بالإضافة إلى مساهمة تقييم الأداء في ترشيد النفقات العمومية وكذا تحديث الموازنة العامة في الجزائر، حيث تتفق مع دراستنا في عصرنة الموازنة العامة للدولة، وأضفنا دور وانعكاس تطبيق معايير الرقابة المالية على أداء الموازنة العامة في الجزائر باستخدام نمذجة المعادلات البنائية SEM مع حزمة AMOS.

4. مفتاح فاطمة، تحديث النظام الموازني في الجزائر، رسالة ماجستير 2011، تضمنت هذه الدراسة أهمية توفر نظام موازنة قوي وسليم في الدولة، وذلك بالتطرق إلى الضرورة الملحة لتحديث نظام الموازنة العامة في الجزائر، والتعرف على مشروع التحديث أو الإصلاح، حيث تتفق مع دراستنا في هذا الجانب باعتباره ضروري من أجل تحقيق النتائج المرجوة مع تكييف نظام رقابي فعال يتماشى مع هذا المشروع.

5. بناصر جبارة، الرقابة المالية وأهميتها الاقتصادية في ظل عصرنة النظام المالي العمومي – دراسة حالة الجزائر – أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، جامعة يحي فارس بالمدية، 2017، تضمنت هذه الدراسة الأهمية الاقتصادية للرقابة المالية في ظل عصرنة النظام المالي، وذلك بإبراز دورها وآليتها في ترشيد الإنفاق العام وحمايته من الفساد المالي والإداري، لأن الرقابة المالية تقوم على التأكد من سلامة عمليات التنفيذ ومدى موافقتها للخطة المقررة في الموازنة العامة للدولة، والتي ترتبط طبيعتها بنموذج الموازنة المعتمدة في تخطيط واستخدام المال العام، حيث تتفق مع دراستنا في هذا الجانب كون أن الرقابة

المالية ضرورية لحماية المال العام ولا بد من تحديث الأساليب الرقابية واعتماد رقابة الأداء بأبعادها الثلاثة: الكفاءة، الفعالية، والاقتصاد، ولتحقيق الأهداف المرجوة لابد من عصرنة النظام المالي العمومي في مجالي الموازنة العامة والمحاسبة العمومية.

أما بخصوص دراستنا فقد اختلفت عن الدراسات السابقة في كونها تناولت انعكاس تطبيق معايير الرقابة المالية على أداء الموازنة العامة في الجزائر في ظل الموازنة المرتكزة على النتائج، وذلك باستخدام نمذجة المعادلات البنائية SEM مع حزمة AMOS ، وبينت كذلك مساهمة هذه المعايير في تحسين أداء الموازنة العامة للدولة وترشيد الإنفاق العام، مع إبراز أهم الإصلاحات التي باشرتها الجزائر لتحديث نظامها المالي ليواكب التطورات الحديثة التي مست دول العالم في مجال المالية العامة.

حدود الدراسة:

تختلف نظم الرقابة المالية من دولة إلى أخرى وتتجه كل دولة نحو تحديث نظامها المالي وتطبيق نظام رقابي يتطابق مع الإصلاحات المنتهجة في مجال الموازنة العامة وفق ما تمليه التحولات العالمية بحثا عن الشفافية والمصداقية في التسيير العمومي.

وفي ظل هذا أردنا دراسة مدى فعالية الإجراءات الرقابية الحديثة في تفعيل النظام الرقابي وتحسين أداء الموازنة العامة في ظل العصرنة، وركزنا في بحثنا على معايير رقابة الالتزام والمطابقة ومعايير رقابة الأداء.

أما الجانب التطبيقي سوف نتطرق إلى النظام الرقابي والموازني الجزائري للوقوف على الدوافع والأسباب التي أدت إلى العصرنة من أجل تطبيق نظام رقابي يواكب هذه الإصلاحات ويتوافق مع المعايير الدولية، ونبين أيضا انعكاس تطبيق معايير الرقابة المالية على أداء الموازنة العامة ، واخترنا فترة الدراسة بين2004/2018

وهذا لأن الإصلاحات التي باشرتها الجزائر كانت بداية من سنة 2004 في مختلف جوانب المالية العامة سواء تعلق الأمر بالموازنة العامة، أو المحاسبة العمومية وكذا نظام الرقابة على الموازنة العامة، ولا تزال الإصلاحات متواصلة لحد الساعة.

هيكل الدراسة:

الفصل الأول: طبيعة الرقابة المالية.

تتطرقنا فيه إلى الرقابة المالية ودورها في حماية المال العام، بالإضافة إلى مراحل وأدوات الرقابة المالية، وفي الأخير تناولنا المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية.

الفصل الثاني: أهمية عصرنة الموازنة العامة في تفعيل الرقابة المالية.

تتطرقنا فيه إلى ماهية الموازنة العامة، بالإضافة إلى موازنة البرامج والأداء وأسلوبها الفريد في الرقابة، وفي الأخير تناولنا انعكاس عصرنة الموازنة على طبيعة الرقابة المالية.

الفصل الثالث: المعايير الحديثة للرقابة المالية والمحاسبة.

تتطرقنا فيه إلى طبيعة المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، بالإضافة إلى معايير رقابة الالتزام والمطابقة والتخطيط لتطبيقها، كذلك معايير رقابة الأداء.

الفصل الرابع: واقع النظام الرقابي ومشروع عصرنة الموازنة العامة في الجزائر.

تتطرقنا فيه إلى الرقابة المالية الداخلية في الجزائر، بالإضافة إلى الرقابة المالية الخارجية في الجزائر، وفي الأخير نتحدث عن مشروع عصرنة الموازنة العامة في الجزائر.

الفصل الخامس: انعكاس تطبيق معايير الرقابة المالية على أداء الموازنة العامة في الجزائر.

تتطرقنا فيه إلى تقديم عام للمؤسسات، بالإضافة إلى إجراءات الدراسة الميدانية، وفي الأخير نتناول نتائج الدراسة الميدانية.

معوقات الدراسة:

فيما يتعلق بالصعوبات التي واجهتنا في هذه الدراسة فتتمثل في صعوبة الحصول على المعلومات وخاصة الحديثة منها والمتعلقة بعصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر، وكذلك لكون الدراسات التي تطرقت للموضوع قليلة، بالإضافة إلى أن هذه الدراسة تتعلق بمشروع إصلاح، وتأخر صدور القوانين والتنظيمات الخاصة بهذا المجال.

الفصل الأول:

الإطار النظري للرقابة المالية

مقدمة الفصل

تعد الرقابة على المال العام ضرورية لكافة المجتمعات الحديثة، نظر للتطور المتلاحق الذي عرفته الدول ودخول عصر العولمة وتشابك المصالح خاصة على مستوى الدولة، دفع بالحكومات والمنظمات إلى وضع أنظمة رقابية تحكم وتنظم نشاط إدارتها وتسعى إلى تقييم هذا النشاط رغبة منها في تحقيق أهدافها.

امتد النشاط الرقابي إلى القطاع الحكومي الذي يعاني من عدة مشاكل، وبالتالي تساعد الرقابة المالية على التقليل من ارتكاب الأخطاء والحد من سوء استعمال المال العام وحمايته من الضياع والاختلاس، عن طريق إصدار تعليمات تحدد الإجراءات اللازمة للحفاظ على الموجودات ودقة بياناتها المحاسبية من ناحية أخرى، وبموجب هذه التعليمات الرقابية الملزمة لجميع الموظفين يمكن حماية الأموال العامة واكتشاف أي مخالفات أو انحرافات في وقت مبكر لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها.

نظر لأهمية الرقابة المالية في مختلف المجالات أدى إلى ظهور منظمات، من بينها الانتوساي وهي تعد من ضمن أهم الهيئات الدولية التي تعنى بالرقابة المالية، وهي المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة و يجب على الدول إتباع تعليماتها وخططها من أجل حماية المال العام، وكذلك من أجل تدعيم وتعزيز الرقابة المالية من خلال منح الهيئات الرقابية العليا الصلاحيات والإمكانيات اللازمة للقيام بدورها بفعالية للحد من المخالفات المالية، وكذلك يجب تحديد الإجراءات والآليات المتبعة بطريقة سليمة للقيام بالعملية الرقابية لضمان كفاءة التخطيط والدقة في التنفيذ لتحقيق الأهداف المسطرة .

وبناء على ما سبق ، تطرقنا في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: ماهية الرقابة المالية.

المبحث الثاني: مراحل وأدوات الرقابة المالية.

المبحث الثالث: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية.

المبحث الأول: الرقابة المالية ودورها في حماية المال العام

تهتم الرقابة المالية بالكشف عن الخلل والعيوب والأضرار التي قد تصيب استخدام المال العام، والتأكد من أن ما تحقق مطابق لما خطط له وإظهار نقاط الضعف في التنفيذ، بقصد معالجة هذه الأخطاء ومنع تكرارها في المستقبل، وللرقابة المالية أهمية كبيرة وضرورية لنجاح الأعمال وحماية الأموال العمومية، وتولي دول العالم اهتماما كبيرا بها، حيث أصبحت للأجهزة التي تمارس الرقابة المالية منظمات دولية إقليمية تعمل جميعها على تطوير هذه الأجهزة لتحقيق أهدافها الرقابية.

المطلب الأول: ماهية الرقابة المالية

وجدت الرقابة بشكل عام، ومنها الرقابة المالية مع وجود المجتمعات، وتطور مفهوم الرقابة كما تطورت أهدافها بتطور دور الدولة والمفاهيم الإدارية والاقتصادية، وبهذا التطور كان لابد لها من القيام بمجموعة من الوظائف التي تهدف إلى حماية الأموال والممتلكات من السرقة والاختلاس وسوء استخدام المال العام.

وقد تعددت تعاريف الباحثين للرقابة المالية بتعدد وجهات نظرهم إلى وظيفة الرقابة وأهدافها، والجهات التي تمارسها.

الفرع الأول: نشأة الرقابة المالية

تعد الرقابة بشكل عام، والرقابة المالية بشكل خاص، أمرا أساسيا في أي مجتمع، وذلك أنها تحقق من مدى احترام الضوابط والحدود، لجميع تصرفات أفراد المجتمع، سواء كانوا حكاما أو محكومين، وعليه وجدت الرقابة المالية مع وجود الدولة، بهدف ضمان سلامة التصرفات المالية وضبط النفقات العامة، وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المسطرة، ولقد لعبت الرقابة المالية دورا رئيسيا في تنظيم مختلف المجتمعات التاريخية وقد عرفها المصريون القدماء، والإغريق، وكان مدلولها واضحا في مسلة حمورابي التي احتوت على كثير من القواعد التي تنظم المعاملات المالية.[1]

وقد اتسع نشاط الإدارة وازداد حجم المال العام مع تطور وظيفة الدولة من المحافظة على الأمن الداخلي والخارجي وإقامة العدل، إلى التدخل في مختلف نواحي النشاط الاقتصادي، وبالتالي يجب على الدولة المزيد من

[1] محمد رسول العموري، " **الرقابة المالية– دراسة مقارنة–**"، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2005، ص16.

الرقابة المالية الفعالة التي تكفل المحافظة على المال العام، والتي تهدف إلى مراقبة القائمين عليه، بحيث يلتزمون بمزاولة أعمالهم بالقوانين واللوائح والقواعد المالية المعمول بها، وإلا تعرضوا للمحاسبة والمسائلة.[1]

وتعتبر الرقابة المالية ركنا أساسيا في الإدارة وتحتل مكانا هاما بين التخطيط والتنظيم ويرتبط كل منهما بالآخر ارتباطا وثيقا، فبدون استخدامها لا توجد رقابة.

كما أن التنظيم الجيد والتحديد الواضح للسلطات والمسؤوليات يسهل عملية الرقابة، وقد أولت الأجهزة الرقابية عنايتها وجهدها لفحص السياسات وممارسات العمل الجاري، ومراجعة دراسات الجدوى الاقتصادية للأعمال الرأسمالية، من أجل الاقتصاد في النفقة والكفاءة في الأداء ومقارنة مردود الأموال المنفقة بالمنافع المحققة والمستهدفة، وإن كانت أغلبية الأجهزة العليا للرقابة المالية تقتصر إلى القوة الضرورية التي تجبر على قبول المعايير التي تضعها، ومرجع ذلك إلى أنها ليس لها الحق في إصدار أو اتخاذ قرارات أو فرض عقوبات، بل لها حق تقديم مقترحات تقدمها للجهات الخاصة لرقابتها، وفي حالة فشلها في هذا الاتجاه، فإنه يجب عليها، الالتجاء إلى جهات أخرى لمساندتها لتحقيق ذلك الهدف، كما أن هذه الأجهزة تملك وسيلة أخرى أكثر فعالية لفرض أرائها وهي الإعلام، وقد استعملت هذه الوسيلة بقدر من التردد والحذر خاصة في ظل نظام الأحزاب السياسية لما تثير من تردد.[2]

الفرع الثاني: تعريف الرقابة المالية

تعددت تعاريف الرقابة المالية وهذا راجع إلى الزاوية التي ينظر منها الباحث والأهداف التي يراد تحقيقها والأجهزة التي تقوم بها، ولهذا سوف نتطرق إلى التعريف اللغوي والتعريف الاصطلاحي.

أولا: الرقابة لغة

اسم مصدر رَقَبَ، يُرَاقِبُ، مُرَاقَبَةً، فهو مُرَاقَبٌ، والمفعول مُراقب، تَراقَب، يَتَراقبُ تَرَاقُبًا، فهو متراقب وتراقب الشخصان أي رَاقَبَ كل منهما الآخر، أي لاحظه وحرسه.[3]

[1] عوف محمود الكفراوي، **دراسات في الاقتصاد الإسلامي– الرقابة المالية في الإسلام–** مركز الإسكندرية للكتاب، الطبعة الثالثة، الإسكندرية، 2006ن ص17.

[2] عوف محمود الكفراوي، **تطور الرقابة المالية تبعا للنظام المالي**، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص13.

[3] أحمد مختار عمر، **معجم اللغة العربية المعاصرة**، مجلد الثاني، عالم الكتب القاهرة، 2008، ص 923.

والرقيب جمعه رقباء وهو الحارس فيقال."هو رقيب نفسه" أي ينفذ أعماله وال يدع سبيلا للناس إلى لومه، والمراقبة جمعها مراقب وهي الموضع المرتفع يعلوه الرقيب.[1]

ثانيا: التعريف الاصطلاحي

يوجد ثلاث اتجاهات فيما يتعلق بتعريف الرقابة، يهتم أصحاب الاتجاه الأول بوظيفة الرقابة وأهدافها وأصحاب الاتجاه الثاني بإجراءات عملية الرقابة، وأصحاب الاتجاه الثالث، بأجهزة الرقابة، وستأتي على ذكر كل من هذه الاتجاهات كالتالي:

1. الاتجاه الأول

يهتم أصحاب هذا الاتجاه بالجانب الوظيفي للرقابة، ويركزون على الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فهم يهتمون بوجود عمليات معينة يلزم توافرها من أجل تحقيق الرقابة، وتتضمن تحديد الأهداف المطلوب الوصول إليها.

ومن هذه التعاريف نجد:

الرقابة هي مجموعة من العمليات، تتخذ شكل قرارات أو إجراءات يكون من شأنها تحقيق هدف أو مجموعة من أهداف واضحة ومحددة.[2]

الرقابة المالية هي الإشراف والمراجعة من جانب سلطة أعلى للتعرف على كيفية سير العمل داخل المشروع، والتأكد من أن الموارد تستخدم وفقا لما هو مخصص لها، فهي عملية متابعة دائمة ومستمرة تقوم بها الجهة الرقابية للتأكد من أن العمل داخل الوحدة الخدمية أو الاقتصادية يتم وفق للخطط والسياسات الموضوعة[3].

وعليه فالرقابة المالية هي عملية التحقق بأن التنفيذ يتم وفق لما هو مقرر في الخطة وفي حدود التعليمات والقواعد، وذلك لاكتشاف الأخطاء والعمل على تصحيحها وتلافيها مستقبلا.

2. الاتجاه الثاني

ينظر أصحاب هذا الاتجاه إلى الرقابة من حيث كونها إجراءات ويركزون على الخطوات التي يتعين القيام بها ومن أهمها نجد:

[1] لويس معلوف، المنجد في اللغة ، الطبعة 35، بيروت، 1996، ص 274.

[2] سعيد السيد علي، الأصول الحديثة في علم الإدارة العامة، العملية الإدارية، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2007، ص374.

[3] عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية، النظرية والتطبيق، مطبعة الانتصار، الطبعة الثالثة، الإسكندرية، 2005، ص17.

هي مجموعة العمليات والأساليب التي يتم بمقتضاها، التحقق من أن الأداء يتم على النحو الذي حددته الأهداف والمعايير الموضوعة.[1]

هي الإجراءات والوسائل التي تتبع لتقييم أعمال الأجهزة الخاضعة للرقابة، وقياس مدى كفاءتها وقدرتها عل تحقيق الأهداف الموضوعة، والتأكد من أن الأهداف المحققة هي ما كان يجب تحقيقه.[2]

وعليه فالرقابة المالية هي مجموعة من العمليات التي تتضمن جميع البيانات وتحليلها للوصول إلى نتائج المراد تحقيقها.

3. الاتجاه الثالث:

يهتم أصحاب هذا الاتجاه بالأجهزة التي تقوم بالرقابة وتتولى الفحص والمتابعة، وجمع المعلومات، وتحليل النتائج، ومن أهمها نجد:

أ. الرقابة المالية

هي عملية تقييم وفحص ومراجعة تقوم بها أجهزة مختصة، للتأكد من تحقيق المشروع للأهداف والسياسات والبرامج الموضوعة، مع إعطاء هذه الأجهزة سلطة التوجيه باتخاذ القرارات المناسبة التي تضمن سير العمل، وتوفرها على المعايير التي تحدد درجة الانحراف عن الأهداف والبرامج الموضوعة.[3]

ب. الرقابة المالية

هي تلك التي تتم من قبل جهة مستقلة، وتستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية المحاسبية والإدارية والتأكد من مشروعية النفقة.

واتفاقها مع الأحكام والقوانين النافذة، ومقارنة نتائج التنفيذ بالخطط الموضوعة قياس مستوى نتائج الأعمال، بما كان مستهدفا تحقيقه، بالاستناد إلى الأداء ودراسة أسباب الانحرافات ومعالجتها.[4]

وعليه الرقابة المالية هي مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها أجهزة معينة بغية المحافظة على الأموال العامة، وضمان حسن تحصيلها، وإنفاقها بدقة وفعالية وفقا للخطط الموضوعة من قبل الجهات الخاصة للرقابة.

---

[1] محمد رسول العموري، مرجع سابق، ص 22.

[2] بن داود إبراهيم، **الرقابة المالية على النفقات العامة**، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010، ص14.

[3] عوف محمود الكفراوي، **تطور الرقابة المالية تبعا للنظام المالي**، مرجع سابق، ص20.

[4] زاهر عبد الرحيم عاطف، **الرقابة على الأعمال الإدارية**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009 ص77.

المطلب الثاني: أهمية الرقابة المالية وأهدافها

لا شك أن نجاح أي دولة في تحقيق خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية بها لا يعتمد على سلامة البرامج وسياسات المختلفة الملائمة للإنجاز فحسب، بل يعتمد أيضا وبنفس الدرجة على مدى توافر أدوات الرقابة المناسبة لمتابعة وتقييم هذا الإنجاز.

الفرع الأول: أهمية الرقابة المالية

تبرز أهمية الرقابة المالية من خلال تقديمها المساعدة إلى الدولة ممثلة في أجهزتها الحكومية، على كيفية سير الأعمال وللتأكد من سلامة تحديد نتائج الأعمال والمراكز المالية وتحسين معدلات الأداء والكشف عن المخالفات والانحرافات.[1]

يتجه الرأي الغالب إلى أن وظيفة الرقابة يأتي دورها بعد دور التخطيط والتنظيم والتنسيق، والرقابة لا معنى لها إلا في ظل منظمة سبق تحديد خطتها أو برنامجها الذي يتضمن الأهداف التي يجب تحقيقها، والرقابة بحكم تصريفها تقوم أساسا بتقييم الإنجازات والأعمال التي سطرت من قبل وترى مدى تحقيق هذه الأهداف ومدى انحراف الأعمال.[2]

ومما يبرز أهمية الرقابة المالية أيضا تقلبات التي تطرأ على الظروف الاقتصادية والتجارية والتي تتطلب إحداث التعديلات المطلوبة في الخطة الموضوعة من أجل ملائمة هذه الخطة للتغييرات، غير أن هذه التعديلات المطلوبة في الخطة، لا يمكن أن تترك دون متابعة ، علاوة على ذلك أن الغموض في أحداث المستقبل يجعل الخطة عرضة للخطأ والانحراف، لهذا لا بد من الرقابة على تنفيذ الخطط لمعرفة فيما إذا كان الانحراف ناجم عن الخطأ في وضع الخطة أم تنفيذها.

[1] صرارمة عبد الوحيد، **الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي**، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 8 مارس 2005، ص200.

[2] حسين قاضي، **مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا على تقييم الرقابة الداخلية**، مجلة الجامعة، دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 29، العدد الثاني، 2010، ص 224.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة المالية

الهدف الأساسي لكل رقابة هو حماية الصالح العام، والرقابة المالية كنوع من أنواع الرقابة تقوم بها أجهزة متعددة، بغية التأكد من أن النشاط المالي يسير حسب ما حدد في الموازنة العامة دون إسراف أو تبذير حفاظا على حسن الإدارة الحكومية ماليا وحفاظا على الأموال العامة، وتحدد أهداف الرقابة المالية بما يلي:[1]

* التحقق من أن جميع الإيرادات العامة في الدولة قد حصلت وأدخلت في ذمتها وفقا للقوانين واللوائح والأنظمة السارية؛
* التحقق من أن كافة النفقات العامة قد تمت وفقا لما هو مقرر لها، ومن حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها؛
* مراجعة القوانين والأنظمة واللوائح المالية، والتأكد من مسايرتها للتطورات التي تحدث، وتحليليها، واقتراح إجراء التعديلات التي تساعد على تحقيق الأهداف؛
* الكشف عن أية أخطاء أو انحرافات أو مخالفات تحدث في الأجهزة الحكومية، وتحليلها، ودراسة أسبابها، وتوجيه تلك الأجهزة إلى الحلول المناسبة لعلاجها وتصحيحها وتجنب تكرارها؛[2]
* العمل على ترشيد الإنفاق العام، وتوجيه الأجهزة الحكومية إلى أفضل السبل لتحسين وتطوير الإجراءات والأعمال المالية بما يساعد الأجهزة الحكومية على القيام بدورها، واقتراح الإجراءات والوسائل الكفيلة برفع كفاءة أداء الأجهزة التنفيذية وتحسين مستوى تقديم الخدمات العامة؛
* زيادة قدرة وفعالية الأجهزة الحكومية على تحقيق الأهداف العامة للدولة بأعلى درجة من الكفاءة والاقتصاد.[3]

المطلب الثالث: تصنيفات الرقابة المالية

تتعدد أنواع الرقابة بشكل عام ومنها الرقابة المالية، وتختلف باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها دون أن يؤثر ذلك على طبيعة الرقابة، أو الهدف منها، وهناك مجموعة من الأسس يتم من خلالها التمييز بين أنواعها وهي:

الفرع الأول: أنواع الرقابة من حيث التوقيت الزمني

[1] محمد رسول عموري، مرجع سابق، ص26.
[2] مصطفى صالح سلامة، **مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية**، دار البداية، عمان، 2010، ص64.
[3] محمد الجوهري، **الرقابة على المشروعات الاستثمارية– دراسة مقارنة–** دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2009، ص54.

يقوم هذا التقسيم على أساس توقيت حدوث عملية الرقابة، فهي إما أن تتم قبل اتخاذ التصرفات المالية فتسمى بالرقابة السابقة، أو ترافق اتخاذها للتصرفات المالية تسمى بالرقابة الآنية أو المرافقة، أو تقع بعد ذلك فتسمى بالرقابة اللاحقة.

أولا: الرقابة المالية السابقة

وهي الرقابة التي تتم خلال اتخاذ الإجراءات التنفيذية التي تؤدي إلى صرف الأموال العامة، حيث لا يجوز لأي وحدة تنفيذية الارتباط بالالتزام أو دفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الهيئة المختصة بالرقابة قبل الصرف، ولهذا النوع من الرقابة وظيفة وقائية تتمثل في العمل على منع وقوع الأخطاء والانحرافات، لذلك تسمى بالرقابة المانعة أو الوقائية، وتمارس الرقابة المالية السابقة على النفقات العامة دون الإرادات العامة، إذ لا يمكن تصور وجود رقابة سابقة على تحمل الإيرادات[1].

ثانيا: الرقابة المرافقة (الآنية)

تتمثل هذه الرقابة في مختلف عمليات المتابعة التي تجريها الجهات المختصة بذلك في الدولة على ما تقوم به السلطة التنفيذية من نشاط مالي يتعلق بالنفقات العامة والإيرادات العامة الواردة بميزانية الدولة.

عادة ما يمارس الرقابة الآنية (المرافقة للتنفيذ) اللجان البرلمانية المنبثقة عن السلطة التشريعية، بالإضافة إلى الجهات التي تتولى الرقابة الداخلية.

ويتميز هذا النوع من الرقابة بالاستمرار والشمول، حيث يبدأ مع تنفيذ الأعمال ويساير ويتابع خطوات التنفيذ، ومن أهم مميزاته القدرة على اكتشاف الخطأ والإهمال فور وقوعه، فيساعد على اتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية.[2]

ثالثا: الرقابة اللاحقة

[1] مؤيد أحمد محي الدين عبيدات، **الرقابة الحكومية على تأسيس الشركات،– دراسة مقارنة**– دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص32.

[2] حمدي سليمان، **الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية– دراسة تحليلية وتطبيقية–** دار الثقافة لنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2010، ص 131.

وهي مراجعة وفحص الدفاتر الحسابية ومستندات التحصيل والصرف والحساب الختامي، وكافة النشاطات الاقتصادية في الهيئات والمؤسسات العامة بعد أن تكون كافة العمليات المالية الخاضعة للرقابة قد انتهت، وذلك للوقوف على كافة المخالفات المالية التي وقعت، وتتخذ الرقابة اللاحقة بدورها عدة أشكال، فقد تقتصر على المراجعة الحسابية المستندية لكافة العمليات المالية، لكشف التلاعب بالأموال العامة، وقد تمتد إلى مساءلة مرتكبي المخالفات المالية،كما قد تمضي إلى حث مدى كفاءة الوحدات في استخدام الأموال العامة، فالرقابة المالية اللاحقة تكشف الأخطاء والمخالفات المالية بعد أن تكون كافة التصرفات المالية قد انتهت، ويطلق عليها اسم الرقابة الكاشفة.[1]

الفرع الثاني: أنواع الرقابة المالية من حيث موضوعها

وتنقسم الرقابة المالية وفقا لموضوعها إلى ثلاثة أقسام وهي:

أولا: الرقابة المشروعية

يتم بموجب هذا النوع من الرقابة مطابقة التصرف مع الآثار المالية للقانون بمفهومه العام والواسع، وهذا يشمل المشروعية الشكلية التي تهتم بصفة العضو أو الهيئة التي تصدر عنها التصرفات المالية، والمشروعية الموضوعية التي تهتم بطبيعة التصرف ومضمونه، وبذلك يمكننا القول أنه إذا كانت الرقابة تهدف إلى تحقيق المطابقة بين تصرف ما أو موقف ما، وبين قاعدة موضوعة مسبقا فإنها (أي الرقابة) تكون مهمته بنواحي مشروعية.

ثانيا: الرقابة المحاسبية

عرف هذا النوع من الرقابة على أثر تطور المفاهيم الحسابية كنتيجة لتطور مفهوم الموازنة وتقسيماتها وقد تطور هذا النوع من مجرد رقابة حسابية على الحسابات الختامية إلى الرقابة على جميع المعاملات المالية وتفاصيلها، وذلك بفرض التأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت، ومن توفر المستندات المطلوبة واكتمالها، ومن أن الصرف تم في حدود الاعتمادات المقررة، وعلى أثر تطور علم المالية والمحاسبية، والأخذ بمبادئ تخطيط الموازنات، أصبحت الرقابة تقوم على الجمع بين الرقابة المحاسبية والرقابة المشروعية.[2]

ثالثا: الرقابة الاقتصادية

[1] سعيد السيد علي، مرجع سابق، ص393.

[2] محمد رسول العموري، مرجع سابق، ص36.

يهدف من خلال هذا النوع من الرقابة إلى مراجعة نشاط السلطات العامة، من حيث المشروعات والبرامج التي تقوم بتنفيذها، للوقوف على ما تم تنفيذه من أعمال، تكلفة إنجازها، وبيان مواطن الضعف في التنفيذ، وما قد يصاحبه من إسراف وتبذير، بالإضافة إلى التأكد من كفاءة السلطات المشرفة على التنفيذ وحسن سير العمل في المواعيد المقررة، ومدى تحقيق النتائج المرجوة وتشمل هذه الرقابة على رقابة الكفاءة وهي تعني تحقيق أكبر النتائج بأقل ما يمكن من التكاليف ورقابة الفاعلية وهي الرقابة على مدى تحقيق النتائج لمرجوة.

الفرع الثالث: أنواع الرقابة المالية من حيث الجهة التي تمارس مهمة القيام بالرقابة

وفقا لهذا التقسيم يتم تحديد نوع الرقابة بالاستناد إلى الجهة التي تقوم بها ومنبع سلطاتها.

أولا: الرقابة الداخلية

وهي الرقابة التي تمارس من خلال السلطة التنفيذية على أجهزتها الإدارية المختلفة، وذلك بغرض التأكد من أن جميع الأعمال المتعلقة بالسلطة التنفيذية تسير وفق منهج سليم، وغالبا ما تناط هذه المهمة بوزارة المالية على غيرها من الجهات الإدارية الأخرى، وبمختلف الطرق والأساليب، ومن قبل أجهزة متخصصة، والرقابة الداخلية هي مجموعة الوسائل من تعليمات مالية، وقرارات إدارية، وطرق محاسبة تفرضها الإدارة الحكومية ضمانا لحسن سير العمل بالوزارات والمصالح، ولمنع ارتكاب الأخطاء، وسد الثغرات التي يتسرب منها الاختلاس والتزوير.[1]

ثانيا: الرقابة الخارجية

وهي الرقابة التي تتولاها جهة مستقلة لا تخضع لإشراف السلطة التنفيذية، بأي شكل من الأشكال،

وتتولاها السلطة التشريعية، وقد تطورت هذه الرقابة من حيث الأسلوب والهدف والممارسة بعد صراع طويل بين السلطتين التشريعية والتنفيذية، وقد توجهت معظم الدول إلى إنشاء أجهزة متخصصة تتولى الرقابة نيابة عن السلطة التشريعية، وتختلف مهام كل جهاز طبقا للقوانين السائدة في الدول، فقد يعهد إليه باكتشاف الأخطاء والانحرافات المالية، ومحاكمة المسؤولين، وكثيرا ما تستخدم هذه الرقابة كمعيار للحكم على درجة ديمقراطية النظام،

[1]. بن داود إبراهيم، مرجع سابق، ص 19

وما تملكه هذه الأجهزة الخارجية من سلطات وقدرات على مساءلة الجهاز الحكومي وإخضاعه للرقابة، وبمقدار ما تعبر هذه الأجهزة عن تيارات الرأي العام والإرادة الشعبية، بمقدار ما يكون النظام[1] ديمقراطيا.

الفرع الرابع: أنواع الرقابة المالية من حيث سلطات جهة الرقابة

يعتمد هذا التقسيم على طبيعة سلطات الجهات التي تتولى عملية الرقابة.

أولا: الرقابة المالية الإدارية

يقصد بها تلك الرقابة التي تتخذ طابعا إداريا، أي أنها ذات صفة إدارية، وتمارسها جهة ذات اختصاص إداري، سواء أكانت هذه الرقابة لاحقة أو سابقة، وسواء اتخذت طابعا شكليا أو موضوعيا، وتمارس من قبل الأجهزة التي تتولى الرقابة دون أن يكون لها اختصاص قضائي في إصدار الحكم على الحسابات، وأهم ما يميز هذا النوع من الرقابة أن نتائجها غير ملزمة، أي أنها ذات طبيعة استشارية حيث يتضمن تقرير الرقابة التنبيه إلى الأخطاء، والكشف عن المخالفات التي ارتكبت ويتم توجيهه إلى الجهات المختصة سواء أكانت قضائية أو الجهات الإدارية العليا، وتختلف الرقابة المالية الإدارية عن الرقابة الإدارية[2] التي تتعلق بالإدارة العامة.

ثانيا: الرقابة المالية القضائية

وهي الرقابة التي يقوم بها جهاز متخصص يكتسب الطابع القضائي في كل ما يتضمنه هذا الطابع من صفات، سواء من حيث الإجراءات أو الحكم كما هو الحال في المحاكم العادية، ويعد هذا النوع من الرقابة من أهم نتائج التطور الذي طرأ على مفهوم الرقابة المالية، حيث أن السلطة التشريعية، ولأسباب تتعلق بعدم إلمام أعضائها بالأصول العلمية، ولافتقارها للخبرة والوقت الكافيين للقيام بعملية الرقابة، أولت هذه المهمة إلى أجهزة متخصصة، وهذه الأجهزة تطورت إلى أن اكتسبت الطابع القضائي، وعلى الشكل الذي نراها عليه اليوم في كثير من دول العالم.[3]

وتختلف جهة الرقابة المالية القضائية عن الرقابة القضائية على أعمال الإدارة. والتي تمارسها المحاكم الإدارية بكل مستوياتها، التي تستهدف رقابة مشروعية القرارات الإدارية وحماية الأفراد من تعسف الإدارة.

وهي تلك الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية على عمليات تحصيل.

---

[1] خالد راغب الخطيب، **مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص63.

[2] علي عباس، **الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال**، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص19.

[3] عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية**، دار النهضة العربية، بيروت، 2004، ص 30.

ثالثا: الرقابة البرلمانية على الأموال (رقابة السلطة التشريعية)

وإنفاق الأموال العامة، حيث تكفل دساتير مختلف الدول حق السلطة التشريعية في الرقابة على عمليات تنفيذ الموازنة قبل وأثناء وبعد انتهاء السنة المالية، وتعمل على التأكد من أن تنفيذ الموازنة العامة يتم وقد تم وفقا لما أقره البرلمان من إيرادات عامة ونفقات عامة.

وتعد الرقابة التي يمارسها البرلمان على عمل الجهاز الحكومي المظهر الأول والأهم من مظاهر الرقابة الخارجية، ومرد ذلك إلى أن السلطة التشريعية بوصفها الممثل الشرعي لإدارة الشعب، يجب أن تلعب الدور الرئيسي في مراقبة تنفيذ الموازنة العامة التي وضعت لتحقيق الصالح العام للمجتمع، وبالتالي فإن الجهاز التنفيذي لا ينبغي أن يمارس مسؤولياته دون أن تكون هذه الممارسة خاضعة لضوابط الرقابة البرلمانية.

فالرقابة على الأموال العامة هي في الأساس من اختصاص السلطة التشريعية كي تضمن الحكومة الجباية والإنفاق وفقا لما قرره البرلمان بموجب الموازنة.[1]

المبحث الثاني: أدوات الرقابة المالية ومبادئها ومراحلها

الرقابة المالية مهمة جدا تستعمل للحد من الانحرافات المالية ومعالجتها، وكل هذه التصرفات تنعكس فعاليتها على المال العام للحفاظ عليه

المطلب الأول: أدوات الرقابة المالية

توجد العديد من الأدوات الرقابية التي يتم بواسطتها اكتشاف الانحرافات المالية ولقد اهتمت العديد من الدول بانتقاء أفضل الوسائل لتنفيذ عملية الرقابة من أجل أموالها وصيانة مواردها بأفضل الطرق، وأقل التكاليف.

ومن بين أهم أدوات الرقابة المالية ما يلي:

الفرع الأول: الملاحظة والمشاهدة

يستخدم هذا الأسلوب الرقابي في أغلب الأحيان عن طريق مراقبة الوحدات وملاحظتها، أثناء القيام بالعمل ويتم هذا عادة بواسطة الرؤساء والمشرفين في مستويات الإدارة المختلفة بهدف تصحيح ما يقع من أخطاء فور وقوعها، وللوقوف على طريقة أداء الأعمال ومراجعة النتائج المحققة، وهذه الرقابة الدائمة والمستمرة متاحة لنظام الرقابة الداخلية، وهي بطبيعتها غير متاحة للأجهزة الرقابية الخارجية المتخصصة، والتي لا يتوفر لها عادة إمكانية الرقابة الفورية عن طريق الملاحظة والمشاهدة.[2]

[1] محمد رسول العموري، مرجع سابق، ص46.

[2] أنور العقاد، **الرقابة المالية**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة دمشق، 2005، ص 20.

ورغم أهمية الملاحظة كأداة رقابية في اكتشاف الانحرافات، والتي لا يمكن اكتشافها بطرق رسمية إلى أنه يعاب عليها كالآتي:

* تحتاج الملاحظة إلى وقت خاص في حالة تعدد أعضاء التنظيم ومزاولة أعمالهم في أماكن مختلفة، ك ما لا يمكن للمراقب أن يكون انطباعا دقيقا عن الموظفين لا سيما في حالة كثرة عددهم؛
* شعور المنفذون بضغوط لافتراض عدم الثقة فيهم، خاصة إذا كانت مصحوبة بالكثير من الانتقادات وسوء التفسير في بعض الأحياء، الأمر الذي يجعل المنفذين يعتقدون أن الرئيس الأعلى في العمل يتدخل في أعمالهم بشكل يسئ إلى تفويض الصلاحيات.

وعليه فالملاحظة تعتبر من أهم الوسائل الرقابية وأبسطها وأكثر فعالية كونها تعتمد على الاتصال المباشر بين المراقبين والمنفذين، خاصة إلى ما تجنبت مساوئها والمتمثلة في الضغوط على المنفذين وافتراض عدم الثقة فيهم، وإهدار وقت المسؤول.

الفرع الثاني: المراجعة والفحص

المراجعة والفحص أسلوب واحد يعني فحص الحسابات والدفاتر والمستندات بحيث يستطيع المراجع الاقتناع بسلامة المركز المالي وصحة حسابات النتائج أو عدم سلامتها، وهو أسلوب للوصول إلى درجة معينة من الثقة له إجراءات وقواعد معينة، وتهتم عمليات المراجعة والفحص بواسطة مدقق فرد أو جهاز يشترك في العمليات التنفيذية، فيقوم بهذا مراقب الحسابات الخارجية، وأجهزة الرقابة الخارجية المتخصصة، وقد يباشر هذا العمل الرقابي بأساليب عديدة ومتنوعة منها:[1]

1. المراجعة الاختيارية

المراجعة الاختيارية تتم بأخذ عينة من مجموعة المستندات والعمليات المالية للوحدة محل المراجعة.

2. المراجعة المستمرة

وعن طريق هذا الأسلوب يتم الفحص والمراجعة بصفة مستمرة للمستندات والقيود المحاسبية بدفاتر الوحدة طوال العام.

[1] نعيم دهمش، **الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، المؤتمر العلمي الدولي الخامس حول اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، الأردن، 27-28 أفريل 2005، ص09.

3. المراجعة دورية

وهذا النوع يتم على فترات دورية خلال السنة، كما يتم في حالة جرد المخازن في فترات تحددها الإدارة أو يحددها المراقب الخارجي كما قد تقوم أجهزة الرقابة الخارجية بمراجعات دورية لبعض الوحدات الخاضعة لرقابتها.

4. المراجعة الشاملة

وهذا الأسلوب يعني إجراء فحص منظم ومتكامل بين أنواع الرقابة في نظام واحد متناسق فيتضمن الرقابة المحاسبية والاقتصادية.

الفرع الثالث: التفتيش

وهو أحد الأساليب الرقابية، والتفتيش يعني التحري للوقوف على حقيقة الشيء محل التفتيش، وإما أن يكون مالي الذي يعني فحص الدفاتر والمستندات للتأكد من سلامتها ومطابقتها للوائح والتعليمات المالية، وقد يستخدم كمرادف لمعنى الفحص من الناحية المالية، وقد يكون مفاجئ أو دوري أو سنوي.

ويستخدم أسلوب التفتيش حين لا يتمكن المراقب من مداومة الملاحظة والمتابعة واستمرارية المراجعة والفحص وشموليتها، فيتبع هذا الأسلوب المفاجئ على الوحدات للتأكد من سلامة تصرفاتها.[1]

الفرع الرابع: الحوافز والجزاءات

تقدير الحوافز للجهود الممتازة وللعامل الكفء وتوقيع الجزاءات على العامل المخالف والمهمل، يعتبر أسلوب غير مباشر من أساليب الرقابة يساعدها على تحقيق أهدافها دون وجود رقيب أو مشرف، فترقب الحوافز والخوف من خفضها أو انقطاعها، فضلا عما قد يوضع من جزاء بالخصم من الراتب أو التأخير في استحقاق العلاوات والترقيات كل هذا يدفع العامل ذاتيا دون مراقب إلى تحقيق ما تهدف إليه العملية الرقابية، فيتجنب الوقوع في المخالفات ويحاول دائما رفع معدلات الأداء، فإن وجود نظام كفء يطبق تطبيق سليما، سيؤدي ولا شك إلى زيادة الإنتاج والمحافظة على المال العام وصيانته.[2]

الفرع الخامس: النظم والقوانين والتعليمات

فهي من أهم الأدوات فلا تقوم الرقابة إلا بوجود نصوص صارمة تضبط قواعدها وشروطها، حيث يتعين الالتزام بها، ويعتبر الخروج عليها، مخالفة مالية، تستوجب المساءلة.[3]

الفرع السادس: البيانات الإحصائية

---

[1] بن داود إبراهيم، مرجع سابق، ص23.

[2] عوف محمود الكفراوي، **تطور الرقابة المالية تبعا للنظام المالي**، مرجع سابق، ص80.

[3] مصطفى صلاح سلامة، مرجع سابق، ص 77.

تعتبر من أهم أدوات الرقابة المالية على المال والأعمال، حيث تبين نشاط الوحدة وقدرتها على تحقيق كفاءة الأداء، ولذلك فإن الرقابة بواسطة الطرق الإحصائية تعمل على تحديد نوعية الأداء ومختلف الانحرافات والتي يجب معالجتها باتخاذ قرارات سليمة، كما تستعمل إجراء المقارنة بشكل سريع خاصة إذا ما تم ترجمتها إلى أشكال ورسوم بيانية.[1]

الفرع السابع: الشكاوى

تعتبر الشكاوى أداة فعالة في تحقيق الرقابة المالية، إذ تجعل المواطنين جميعا رقباء على المال العام في مختلف الإدارات العامة، وتتوقف درجة فعالية هذه الأداة على تقبلها بدرجة عالية من المسؤولين، وذلك بفحص مدى جديتها للوقوف على سلامتها ومن ثم توجيهها بالمسار القانوني وإحالتها للجهة المختصة بها لتقديم التوصيات اللازمة وغالبا ما يتم ذلك من خلال لجان متخصصة.[2]

المطلب الثاني: مبادئ الرقابة المالية

لكي يكون نظام الرقابة فعال يجب أن تتوفر فيه مجموعة من المبادئ و الخصائص، و هذا حتى يكفل له النجاح والفعالية، و يمكن تحديد المبادئ فيما يلي: [3]

الفرع الأول: مبدأ الاقتصاد

فالنظام الرقابي الجيد هو الذي يمكن تطبيقه بأقل تكلفة ممكنة لذلك لا يجب تطبيق نظام يحتاج إلى نفقات كبيرة إلا إذا تعلق الأمر بالمؤسسات الكبيرة التي تتسع فيها دائرة التخطيط و بالتالي اتساع نطاق الرقابة و هنا من الصعب الوصول إلى الأهداف الموضوعة و من الصعب تطبيق نظام رقابة فعال.

الفرع الثاني: مبدأ التكامل والاتساق

يجب أن يتكامل النظام الرقابي مع وسائل النظم التنظيمية الأخرى خصوصا النظام التخطيطي، بمعنى لا يمكن تصور رقابة بدون معايير رقابية مستمدة من التخطيط و بالتالي لابد من الربط بين وظيفتين الرقابة و التخطيط في آن واحد حتى يتمكن مسؤول الرقابة من تفهم الخطط التي تمثل الأساس الجوهري لممارسة وظيفته.

الفرع الثالث: مبدأ سرعة كشف الانحرافات والإبلاغ عنها

---

[1] كامل أبو ماضي، **مدى فعالية أساليب الرقابة في المؤسسات في قطاع غزة**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2004، ص43.

[2] زاهر عبد الرحيم عاطف، مرجع سابق، ص 55.

[3] عبد العزيز حجاري، **الرقابة المالية**، مجلة العلوم الإدارية، العدد الأول، مصر، أفريل 2000 ، ص ص 168- 171.

إن فعالية الرقابة ترتبط بعنصر الوقت فكلما كان النظام الرقابي سريع في كشف الانحرافات في حينها و التبليغ عنها بسرعة وتحديد أسبابها كان نظاما فعالا، كما يجب على النظامي الرقابي أن يشير إلى الإجراءات و التصرفات الواجب إتباعها لتصحيح الأخطاء.

الفرع الرابع: مبدأ النظرة المستقبلية

النظام الرقابي الناجح هو الذي يركز على المستقبل أكثر من الماضي و يهتم بالتنبؤ بالانحرافات قبل وقوعها أكثر من الاهتمام بتصحيح الأخطاء، و التصحيح أكثر من العقوبة أو الاهتمام بالاتجاهات المستقبلية أكثر من الماضي و الاهتمام بتحقيق النتائج أكثر من الملاحظة.

الفرع الخامس: مبدأ الموضوعية

أن يعكس النظام الجوانب الموضوعية و ليس الجوانب الشخصية، بمعنى أن لا يتدخل العامل الذاتي في الرقابة لأن عادة ما تؤدي المعايير الموضوعية إلى شعور العاملين بالرضا والطمأنينة، وبالتالي تحقيق الأهداف المسطرة.

الفرع السادس: مبدأ الحافز الذاتي

وهي اتخاذ السبل المناسبة لتحفيز العاملين على مقاومة الرقابة ونظامها والعمل على إنجاح النظام، ومن بين الأساليب ترك شيء من الحرية للمنفذين بما يضمن لهم المرونة في الأداء ،كأن يركز النظام الرقابي على الأساسيات دون السطحيات، وتحقيق التعاون والتنسيق بين المنفذين ومسئولي الرقابة بحيث يكون الهدف من الرقابة واضحا وهو تصحيح المسارات .

الفرع السابع: مبدأ المرونة

يعني استجابة النظام الرقابي للمتغيرات المتوقعة الحدوث دون أن يكون هناك حاجة لتغيير جوهري في النظام أو فشله فشلا كاملا، بمعنى أن يكون قادرا على استيعاب التغيرات المحتملة الداخلية والخارجية أثناء القيام بالعملية الرقابية.

الفرع الثامن: مبدأ الواقعية: يجب أن تقوم الرقابة على مبدأ الواقعية وليس مجرد احتمالات، بحيث تتطلب الرقابة وجود شبكة من الاتصالات في جميع الاتجاهات لسهولة نقل المعلومات و تداولها داخل المؤسسة، لتسهيل العملية الرقابية وبالتالي اكتشاف الأخطاء والانحرافات في الوقت المناسب.

الفرع التاسع: مبدأ الاستثناء: حيث يجب أن يعمل النظام الرقابي على مبدأ الاستثناء، حيث يتم لفت انتباه الإدارة فقط للإنحرفات المهمة و أن يكون موجه نحو الخطأ بحيث لا يتم هدر وقت الإدارة.

الفرع العاشر: مبدأ الوضوح والبساطة

يجب أن يكون نظام الرقابة سهل التطبيق من جانب الأفراد الذين يطبقونه وكذلك الذين سيطبق عليهم هذا النظام، و لكي تكون سهلة الفهم للمنفذين لها.[1]

المطلب الثالث: مراحل الرقابة المالية وأسس نجاحها

تهتم الرقابة المالية بالكشف عن مواطن الخلل والعيوب والإضرار بالمال العام، والتأكد من أن ما تحقق مطابق لما خطط لتحقيقه، وإظهار نقاط الضعف في التنفيذ بقصد معالجة هذه الأخطاء ومنع تكرارها، ولنجاح ما تهدف إليه العملية الرقابية لابد لها بالمرور بعدة مراحل وتكون مبنية على أسس صحيحة.

الفرع الأول: مراحل الرقابة المالية

تمر عملية الرقابة بعدة مراحل متتالية، وترتبط هذه الأخيرة بالهدف الرئيسي التي تسعى الأجهزة الرقابية تحقيقه، وتتمثل في:

أولا: وضع معايير رقابية

المعايير الرقابية هي النتائج المطلوب تحقيقها أو الوصول إليها، والتي غالبا ما يشار إليها في الخطط أو البرامج أو السياسات الموضوعة فيما يسمى بمؤشرات الخطة، وتشتمل تلك المعايير على وحدات عمل محددة، تتخذ أساسا لمقارنة وقياس كمية العمل ومستوى هذا العمل، والوقت الذي يلزم لذلك، وهي أمور تختلف من منظمة إلى أخرى تبعا لاختلاف أوجه نشاط كل منها، وما تسعى غلى تحقيقه من أهداف.[2]

وتقوم هذه المعدلات على إمكانات الشخص العادي المتوسط بين أمثاله، وهو ما يعرف بمعيار الرجل العادي، مع ملاحظة أن هناك بعض الأعمال يصعب وضع مقاييس لها، وبالتالي فإن تقييمها يعتبر على جانب كبير جدا من الصعوبة، فإن قياس الأداء يترك تقديره للرئيس المباشر في العمل على أساس أنه أقدر من غيره على هذا التقدير.

وتتخذ المعايير الرقابية أنواعا أو صور مختلفة من أهمها:[3]

[1] عبد العزيز حجاري، مرجع سابق، ص 170.

[2] سعيد السيد علي، مرجع سابق، ص379.

[3] محمد الجوهري، مرجع سابق، ص 48.

1. معايير كمية

مثل نفقات التشغيل، نسبة الأرباح، الزمن اللازم لكل وحدة منتجة، وهذه المعايير تلاءم أوجه النشاط التي يمكن إخضاعها للقياس الكمي.

2. معايير نوعية

وهي تلك المتعلقة بنوع أو جودة النتائج الأداء مثل قوة التحمل، درجة المقاومة، المواصفات.

3. معايير التكلفة

وهي التي تعكس الناحية المالية للوحدات المنتجة، مثل تكلفة الموارد الخام للوحدة المنتجة، التكلفة، الإعلان...الخ.

4. معايير الدخل أو العائد

وهذه المعايير ترتبط بالمبيعات عادة، أو بمصدر الدخل الرئيسي للمنظمة الذي يمثل عائد المبيعات السنوية، الفائض المستهدف تحقيقه...الخ.

5. معايير معنوية

وهي المعايير التي ترتبط بأنشطة ومجالات غير ملموسة يصعب إخضاعها للقياس الكمي ولذلك فهي تعتمد على الحكم أو التقدير الشخصي.

مهما اختلفت المعايير الموضوعة لقياس مختلف الأنشطة للمنظمة فإنه ينبغي أن تحترم الشروط التالية:[1]

* يجب أن تكون المعايير التي تم اختيارها ملائمة لطبيعة الأشياء المراد قياسها؛
* يجب أن تكون المعايير متلائمة مع الأهداف المحددة، وأن تكون هذه الأهداف واضحة ومحددة حتى يمكن قياسها؛
* يجب أن تكون مفهومة لدى الجهات الذين تشملهم الرقابة، بحيث يكون العامل أو الموظف على درجة من الوعي ومدركا بالنتائج المطلوب منه التوصل إليها حتى يكون على دراية تامة بالدور المنوط به؛
* يجب أن تكون هذه المعايير مرنة وغير جامدة، حتى تسمح بإعادة النظر فيها دوريا بما يتلاءم مع كافة الظروف المحتملة، لأنه قد تستجد ظروفا لم تكن متوقعة في الوقت الذي تم فيه وضع المعايير، أو قد تكتشف معايير أخرى أفضل من المعايير التي تم اعتمادها عند وضع الخطة، وبالتالي إذا كانت مرنة فإنه يسهل تكيفها مع الظروف المستجدة؛

[1] محمد حديد محمد، **الإدارة العامة**، دار الشروق للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص186.

* يجب أن تكون المعايير المحددة تتصف بالبساطة والسهولة وأن تشمل كل الإعمال المراد قياسها، وأن تكون ممكنة التجسيد بحيث لا يبالغ في تعقيدها حتى يسهل تجسيدها ميدانيا؛
* يجب أن تكون لهذه المعايير حد أدنى ووحد أعلى بحيث يكون الحد الأدنى أعلى من متوسط إنتاج العاملين لكي تتولد الرغبة والطموح في زيادة الإنتاج، وحد أعلى معقول غير مبالغ فيه يسمح بتحقيق النتائج المتوافقة معه حتى لا تحبط معنويات العاملين في المؤسسة في حالة عدم تحقيقهم للنتائج المسطرة؛
* يجب تجنب المغالاة في عدد المعايير الرقابية لأن ذلك يعقد من العملية الرقابية ذاتها لما يحدثه من شك في اختيار أحسن المعايير الرقابية كأداة للقياس أو المقارنة، وقد يؤدي في النهاية إلى إقصاء بعض المعايير قد تكون أساسية في العملية الرقابية؛
* أن تتسم المعايير الرقابية بالموضوعية وأن يتم تجنب الميول التي قد يتأثر بها أصحاب القرار، بحيث يجب أن توضع معايير تتناسب وقدرات جميع العاملين في المؤسسة حتى يستجيبوا لذلك وإلا كانت النتائج غير موضوعية.

ثانيا: تقييم الأداء في ضوء المعايير المقررة

وتعني هذه المرحلة قياس ومقارنة الأداء الذي يتم تنفيذه بالمعايير الرقابية السابق وضعها لتحديد ما إذا كان هناك اتفاق أو اختلاف بينها، وبمعنى آخر تطبيق المعايير الرقابية على ما تم تنفيذه من أداء للوقوف على مدى صحة أو خطأ مسار ذلك التنفيذ وتتطلب عملية القياس أو المقارنة على هذا النحو الوقوف جيدا على ما تم تنفيذه بالفعل من نشاط أو من نتائج، ثم وصفه في صورة تسمح بإجراء القياس أو المقارنة مع المعايير الموضوعة مقدما، ويتم الاستعانة لهذا الغرض بالبيانات والمعلومات التي تعكس النتائج الفعلية للأداء، والتي تتدفق إليها من خلال مصادر متعددة مثل التقارير الشفوية والكتابية، السجلات، ثم يتم بعد ذلك تحليل هذه البيانات وتلك المعلومات للوقوف على حقيقة الأداء الفعلي ومن ثم إجراء القياس أو المقارنة. [1]

وهناك ثلاثة أوضاع تتخذها الأعمال المنجزة عند إجراء القياس أو المقارنة:

* إما أن تكون متفقة مع المعايير الموضوعة، وهذا يعني أن تنفيذ يسير في مساره الصحيح؛
* إما أن تقل عما هو مقرر لها في تلك المعايير، مما يعني أن هناك انحراف سلبي في التنفيذ، فيتحتم التعرف على أسبابه والعوامل أو الظروف التي أدت إليه، والتي تكمن غاليا في خطأ المعايير الرقابية ذاتها، أو في الكيفية التي تم بها التنفيذ، أو نتيجة ظروف خارجية لا يد للإدارة فيها...الخ؛

[1] سيروان عدنان، **الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة**، منشورات الدائرة الإعلامية، بغداد، 2008، ص79.

* وأخيرا فقد تفوق تلك المعايير، مما يعني أن هناك انحراف إيجابا في التنفيذ، فيتحتم أيضا التعرف على أسبابه وعوامله، والتي قد تكمن هي الأخرى في خطأ المعايير الرقابية والناتج عن ضعف كفاءة أو عدم مقدرة الأجهزة المختصة بوضعها، أو نتيجة عدم إحاطتها بإمكانيات التنفيذ أو الوسائل المتاحة لذلك والتي يفوق بكثير توقعاتهم في هذا الخصوص.

ثالثا: معالجة الأخطاء والانحرافات

وتمثل هذه المرحلة الخطوة الأخيرة في عملية الرقابة ، والهدف الرئيسي من العملية الرقابية في مجموعها، وهي تقوم في أسسها وجوهرها على اتخاذ الإجراءات ووضع التدابير التي من شأنها تصحيح الأخطاء أو معالجة الانحرافات التي أظهرتها عملية المقارنة بين النتائج الفعلية للأداء والمعاير الرقابية لهذا الأداء، وذلك بطبيعة الحال يجب التعرف على أسباب هذه الأخطاء أو الانحرافات ودراستها وتحليل دوافعها، حتى تأتي الإجراءات والتدابير الواجب اتخاذها ملائمة لها، وقادرة على تلافيها أو القضاء عليها، مع ملاحظة أن هناك بعض الأخطاء يمكن التجاوز عنها، وهي التي ليس لها تأثير فعال وأساسي في تنفيذ الأداء بالصورة المرسومة له أو المحددة له، خاصة أن ظروف التنفيذ غالبا ما تختلف عن تلك التي تم توقعها.

الفرع الثاني: أسس نجاح الرقابة المالية

تحصين العمل الإداري من الوقوع في الأخطاء والانحرافات، لا يأتي إلا بتنظيم إداري فعال تحكمه آليات علمية ودقيقة وتحديد أهداف محددة، ومتابعة ذلك بنظام رقابي يقوم على أسس علمية لا على العشوائية، ولتحقيق فعالية هذا النظام الرقابي يتطلب خضوعه لضوابط وقواعد تجعله يتكيف مع مختلف الأنظمة الإدارية ومع مختلف العمليات الإدارية، ومن هذه القواعد:[1]

* أن يكون النظام الرقابي متفق مع طبيعة التنظيم الإداري، أي مع عدد الإدارات الرئيسية والفرعية وكيفية توزيع السلطة ونوع العلاقات القائمة، لأنه إذا اتجه نظام الرقابة باتجاه مخالف للتنظيم فإنه يصطدم بصعوبات متعددة تحول دون تحقيقها بكفاية جيدة؛

* اعتماد عملية الرقابة على الجوانب الإيجابية كأصل عام سواء في أهدافها أو وسائلها وأساليبها، مع مراعاة الجوانب النفسية والاجتماعية والتنظيمية للرؤساء والمرؤوسين الذين تشملهم عملية الرقابة، يجب أن تجرى عملية

[1] أحمد سويقات، **الرقابة على أعمال الإدارة العمومية في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2006، ص64.

الرقابة في جو من الثقة والتفاهم مع إتاحة لكل من تقع عليهم الرقابة فرصة مناقشة نظامها وجعلهم يشعرون بفائدتها، وأن تعتبر مقياسا لأداء عملهم وتحسينه، وأن العملية تساهم في تقييمهم مما ينتج عنه ترقيتهم وليس مجرد محاسبتهم وتأديبهم؛

* يجب أن يتميز النظام الرقابي بالتكامل والتناسق بينه وبين نظم المعلومات والاتصالات والتخطيط المعتمد في الإدارة، حيث أن فاعلية النظام الرقابي تعتمد بالدرجة الأولى على وفرة المعلومات الدقيقة وسرعة انسيابها بين كافة أقسام الإدارة، وذلك من أجل مقارنة النتائج المحققة مع ما يجب أن يكون؛

* أن تتاح الفرصة أمام كل من تعنيهم العملية الرقابية لمناقشة نظمها ونقدها وإعطاء رأيهم حول أدائها، وذلك حتى يمكن تقبلها ممن تشملهم العملية الرقابية، ويشعر الجميع بفائدتها لاسيما وأنها تشكل أحد العناصر لقياس مدى كفاءتهم ومدى فعاليتهم، كما يساهم في زيادة فرصهم للترقية والحصول على المكافآت، وبذلك يقتنع الجميع بعدالة المعايير وأنها ليست مجرد وسيلة لزيادة الفعالية في الأداء، وانطلاقا من ذلك يجب أن يوضع النظام الرقابي بمشاركة الجميع بالإضافة إلى عدم إهمال العلاقات الإنسانية التي كثيرا ما تكون سببا إما في زيادة الكفاءة أو في نقصانها؛

* يجب أن يكون نظام الرقابة اقتصاديا غير مكلف بمعنى ألا تنتج عنه تكاليف قد تفوق النتائج المتوقعة منه، فنظام الرقابة الجيد هو الذي يمكن من إجراء الرقابة بأقل تكلفة ممكنة، إذ لا يجب اختيار نظام يحتاج لنفقات كبيرة؛

* أن يكون نظام عملية الرقابة بسيطا بعيدا عن التعقيد وأن يكون واضحا وسهلا في استخدامه، وأن تكون أهدافه محددة لأنه كلما كان بسيطا في تطبيقه كلما نقصت إجراءاته وقلت نسبة الخطأ في تنفيذه؛

* يجب ألا يكون النظام الرقابي تفصيلي بصورة مغالي فيها، فالرقابة التفصيلية تقضي على روح المبادرة في العمل، وتعمل على إرهاق المرؤوسين وتجعل الموظفين يركزون على الجزئيات عديمة الفائدة على حساب العمل الهام، كما أنها تساهم في تعكير صفو العلاقات بين الرؤساء والمرؤوسين؛

* يجب أن لا تتعدد أوجه الرقابة وتصبح معقدة، إذ يؤدي التعدد فيها إلى تعطيل إنجاز الأهداف وانتشار روح السلبية لدى المشرفين والموظفين في الإدارة، كما يعطل اتخاذ القرار خوفا من الوقوع في الخطأ والتعرض للمساءلة؛[1]

* أن يكون النظام الرقابي مدعم بالوسائل والأساليب الحديثة لاكتشاف الأخطاء والانحرافات، والعمل على تصحيحها في أسرع وقت ممكن، ولا يأتي ذلك إلا بارتكازه على نظم معلوماتية جيدة وفعالة ومتعددة المصادر، لأنه كلما كان التحكم في المعلومات أكثر دقة وموضوعية إلا وتحقق نظام فعال وإيجابي، كما يساعد عملية الرقابة على تحقيق أهدافها بصورة وقائية مما يقضي على الآثار السلبية والخطيرة لعملية استمرار وقوع الأخطاء والانحرافات؛

* يجب أن يكون نظام الرقابة موضوعيا غير ذاتيا، وعلى ذلك الأساس فلا يجب أن يكون الهدف من الرقابة إرضاء رغبات أو دوافع شخصية، وإنما يجب أن يكون الهدف منها معرفة مدى تحقيق الأهداف المرسومة والكشف عن الأخطاء الواقعة، لأن الرقابة ليست غاية في حد ذاتها وإنما هي وسيلة لتحقيق غاية متمثلة في كشف الانحرافات والأخطاء وتصحيحها وتجنبها في المستقبل؛

* أن يساعد النظام الرقابي في الإبلاغ السريع عن المخالفات والانحرافات وأن يتضمن وسائل القضاء على الانحراف وأن يبين أسباب الانحراف ومواطن الضعف وطرق معالجتها واقتراح البدائل لها في حالة التأكيد من عدم صلاحياتها؛

* يجب أن يكون نظام الرقابة منصوص علية في التشريع حتى يتسم بالشرعية، وأن تحدد بدقة طرق استخدامه والوسائل التي يستعملها والإجراءات التي يتبعها والنتائج المتوصل لها والقرارات المتخذة على ضوء ذلك، وطرق الطعن فيها حتى لا يكون هناك تعسف في ذلك؛

* اختيار الوقت المناسب لتلقي المعلومات لضمان سرعة الكشف عن الأخطاء، لأن تلك العملية مهمة جدا، لأن اكتشاف الخطأ في بداية العمل ليس كوسطه أو بعد أدائه، على أساس أن الهدف الأساسي للعملية الرقابية هو وقائي قبل أن يكون علاجي، مما يتطلب اكتشاف الخطأ في وقت قياسي قيل استفحال آثاره، وتراجع درجة الردع المطلوبة؛

[1] أحمد سويقات، مرجع سابق، 65.

* أن يساعد النظام الرقابي على تصحيح الخطأ أو الانحراف قبل أن يستفحل وقبل تحمل الإدارة نتائجه الوخيمة التي تترتب عليه، وبذلك يجب أن يبين النظام الرقابي موقع الانحراف والمسؤولين عنه، وأن يقدم العلاج اللازم لذلك والنتائج المرجوة منه.

هذه القواعد تساهم بشكل جيد عند تطبيقها في تفعيل النظام الرقابي، وترتقي بالعمل الإداري إلى المستوى المطلوب، من أداء جيد وفعالية في الأداء وتحقيق مردودية عالية.

المبحث الثالث: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية

تقدم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مساهمات كبيرة لمجتمعاتها من خلال إلزام الحكومات بالمساءلة والنزاهة والشفافية، وتكتسب هذه الإسهامات أهمية أكبر عندما تكون هذه الأجهزة قادرة على التواصل والتعريف بدورها في الحكومة والأعمال التي تقدمها للمواطنين وأصحاب المصلحة، ومن هذا المنطلق، أدركت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) أهمية تشجيع الأجهزة العليا للرقابة على استخدام كل الوسائل المتاحة والمستجدة للتعريف بقيمة وفوائد هذه الأجهزة على نطاق واسع، من خلال نشر مساهماتها ونتائج عملها.

المطلب الأول: ماهية المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

الإنتوساي هي عبارة عن تشكيل دولي مركزها مدينة فينا في النمسا أسست سنة 1953 وعضويتها مفتوحة للأجهزة العليا للرقابة المالية للبلد المشترك في هيئة الأمم المتحدة أو إحدى وكالاتها المتخصصة، وتهدف إلى تبادل الآراء والخبرات بين مختلف الأجهزة العليا للرقابة المالية.

الفرع الأول: نشأة وتطور الإنتوساي

إن التطرق إلى تاريخ نشأتها، وأهم المراحل التي مرت بها، سوف يوضح لنا أهم التحولات التي مرت بها، حتى أصبحت على ما هي عليه، ويمهد لنا شرح نظامها الأساسي وتنظيمها الإداري.

أولا: تعريف " الإنتوساي"

تعرف حسب المادة 01 من النظام الأساسي للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة كما يلي:[1]

[1] النظام الأساسي للأنتوساي، نوفمبر2007، تاريخ التنزيل، 2018/02/20، متاح على الرابط التالي:
https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/about_intosai/statutes/AR_Statutes_2007.pdf.

"إن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) هي مؤسسة مستقلة، ذاتية السيادة وغير سياسية، وقد أنشأت كمؤسسة دائمة لدعم وتشجيع تبادل الآراء والخبرات بين الأجهزة العليا للرقابة المالية في مجال رقابة الأموال العامة".

يتضح من خلال التعريف بأن الإنتوساي متشكلة من الأجهزة العليا للرقابة المالية لبلدان العالم، أي أنها منظمة مهنية مستقلة، وتوفر "الإنتوساي" منتدى يمكن فيه للمدققين الحكوميين من كافة أنحاء العالم، مناقشة القضايا ذات الاهتمام المشترك، ومواكبة المستجدات بخصوص المعايير الرقابية وغيرها من المعايير المهنية.

وتعمل الإنتوساي بخمس لغات رسمية: هي العربية، الإسبانية، الألمانية، الإنجليزية، الفرنسية.

ثانيا: نشأة الإنتوساي

ظهرت أول فكرة لإنشاء منتدى للرقابة الحكومية بعد الحرب العالمية الثانية في اجتماع لممثلين عن الأجهزة العليا للرقابة، في مؤتمر دولي بمدينة بارن سويسرا، والتي جسدت فعلا، في سنة 1953، تاريخ إنشاء الإنتوساي بانعقاد مؤتمر هافانا بكوبا من 2 إلى 9 نوفمبر 1993 بحضور وفود 34 بلدا وتم الاتفاق فيه على النقاط التالية:

* تأسيس الإنتوساي باعتبارها جمعية دولية؛
* تحديد مدة 3 سنوات لعقد المؤتمرات؛
* إقامة الأمانة العامة للإنتوساي بالجهاز الرقابي التابع لكوبا.[1]

ثالثا: تطور الإنتوساي

بدأت المنظمة ب34 جهازا رقابيا عام 1953، وسرعان ما شهد تطورا كبيرا في عدد أعضائها، فهي الآن تضم 192 عضوا كاملا وخمسة أعضاء منتسبين ومن بين أهم العوامل التي ساعدت على تطور الإنتوساي هو تصفية الاستعمار على المستوى العالمي، وما تبعه من تأسيس لأجهزة عليا للرقابة المالية، وأثر الارتفاع الكبير في عدد أعضاءها على هيكلها، مما أدى بها إلى توسيع قاعدتها التنظيمية، نتج عنه إنشاء أمانة عامة في النمسا عام 1962، وتشكيل مجلس تنفيذي يضم 14 عضوا في 1965.

تنظيمها الجيد وعملها المتميز سمح لها بالحصول على صفة منظمة غير حكومية من هيئة الأمم المتحدة، واعتمادها كمستشار لدى المجلس الاقتصادي والاجتماعي لهيئة الأمم المتحدة.

[1] الإنتوساي، **النظام الأساسي**، مرجع سابق، ص4.

مع مرور الوقت أصبحت للمنظمة منظمات إقليمية ولجان ومجموعات عمل خاصة بها ففي عام 1969 تم تأسيس أول مجموعة إقليمية لدول أمريكا اللاتينية، وفي عام 1984 تم إنشاء اللجان الخاصة بالمعايير، وفي سنة 1986 تم تأسيس مبادرة الإنتوساي لتنمية القدرات المهنية للمدققين في أجهزة الرقابة المالية لدول الأعضاء.

ولتشجيع التعاون وتبادل الخبرات كان للإنتوساي العديد من الشركاء من أهمهم البنك العالمي، المجلس الدولي للمعايير الرقابية والتأمين، ومختلف البنوك الإقليمية.

بالإضافة إلى مشاركتها في عدة تظاهرات من بينها ندوة الأمم المتحدة، وفعاليات برنامج دعم الإدارة في بلدان أوربا الوسطى والشرقية.[1]

الفرع الثاني: العضوية في الإنتوساي

إن الانضمام إلى الإنتوساي والانسحاب منها تحكمه قواعد القانون الداخلي للمنظمة:

أولا: العضوية

الانضمام إلى الإنتوساي والحصول على حق المشاركة في مختلف أنشطتها متاحة لجميع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للدول الأعضاء في منظمة الأمم المتحدة أو في إحدى منظماتها المتخصصة، وتلك الخاصة بالمنظمات التي تتجاوز نطاق الولاية الوطنية وتخضع للقوانين الدولية ذات الشخصية القانونية، كما أن المشاركة مفتوحة لجميع المنظمات الدولية ذات الطابع الدولي، غير السياسية التي تنشط في المجالات المرتبطة بالمساءلة والشفافية ومكافحة الفساد وتتقاسم أهداف الرقابة المالية الخارجية العامة، يتم ذلك من خلال تقديمها طلب الانضمام للأمانة العامة، ليقوم المجلس التنفيذي بدراستها وتقييمها واتخاذ القرار بشأنها.[2]

ثانيا: الانسحاب

للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الحرية في الانسحاب من عضوية الإنتوساي شريطة أن يبلغوا الأمانة العامة كتابيا بقرار الانسحاب والتي بدورها تقوم بإخطار المجلس التنفيذي بأسماء الأجهزة الرقابية المنسحبة،

[1] الإنتوساي،**50 سنة (1953– 2003)**، **الو م أ، 2004**، تاريخ التنزيل، 2018/02/20، متاح على الرابط التالي:
http://www.intosai.org/uploads/4124efestschrift.pdf.

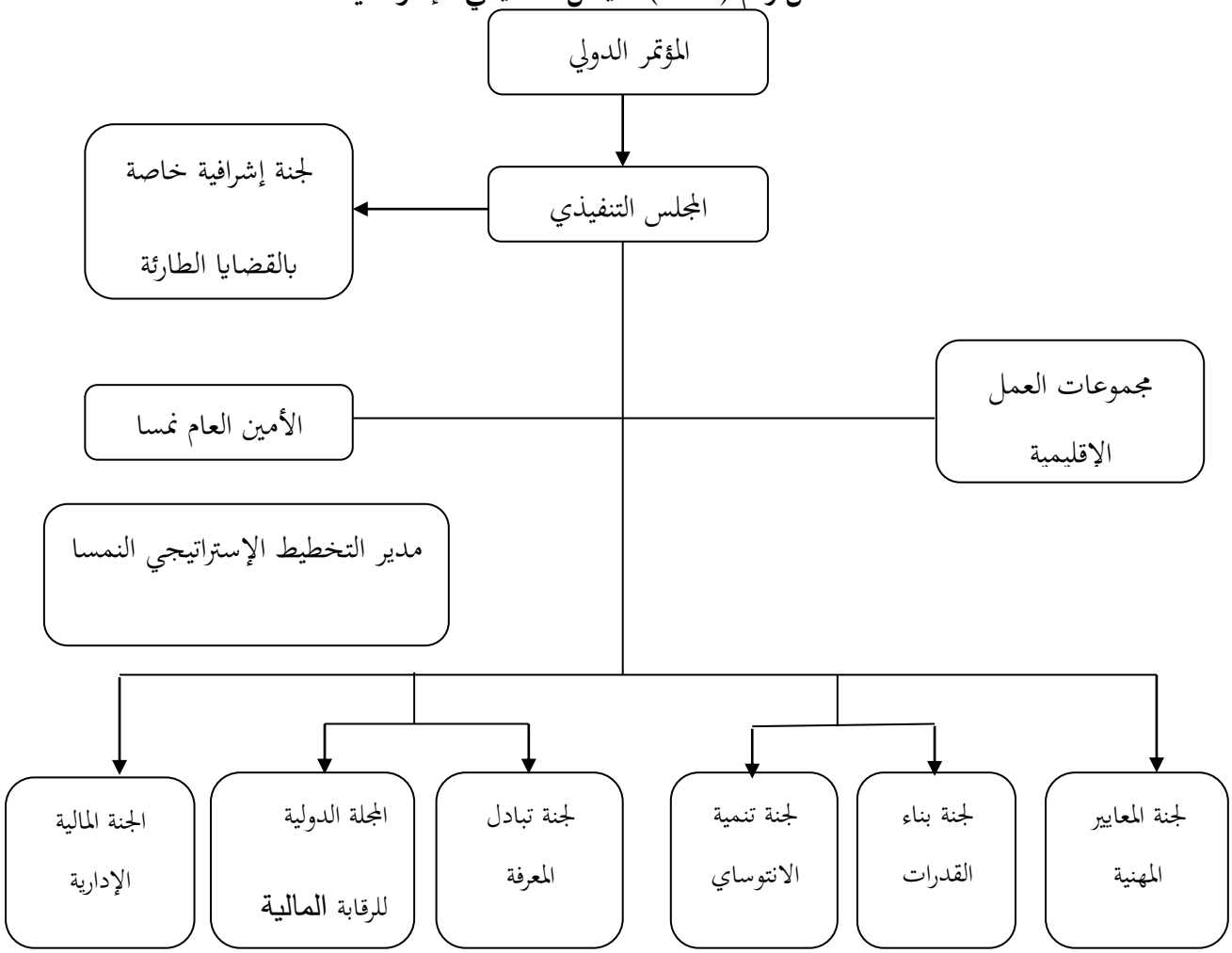
[2] الإنتوساي، **القانون الأساسي** ، مرجع سابق، المادة2، ص3.

ولا يجوز حل الإنتوساي أو تصفيتها إلا بموافقة ثلثي أعضاءها، وتطبيق اللوائح القانونية للدولة المستضيفة لمقر الأمانة العامة في حالة الحل.[1]

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي للإنتوساي

إن التمسك الإنتوساي بمبادئ وقيم جوهرية عالية القيمة، كانت العامل الأساسي في تحقيق أهدافها، ومن أجل مسايرة التطورات التي صاحبت زيادة عدد المنتسبين فيها ، قامت ببناء هيكلها التنظيمي بشكل يساعد على اتخاذ القرارات داخل المنظمة مع المحافظة على استقلاليتها، والمخطط التالي يبين لنا الهيكل التنظيمي لها.

الشكل رقم (1-1):الهيكل التنظيمي للإنتوساي.



المصدر: الإنتوساي، المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية: المجلد:41، العدد1، جانفي2014، ص15.

[1] الإنتوساي، **القانون الأساسي**، نفس المرجع السابق، المادة2، ص12.

من خلال الشكل نلاحظ أن منظمة الإنتوساي تقوم بإنجاز واجباتها من خلال العديد من الأجهزة والبرامج والنشاطات التي نوجزها فيما يلي:

أولا: المؤتمر الدولي

تتجمع خلاله جميع الأجهزة في المنظمة، في مكان واحد لتبادل التجارب ومناقشة القضايا لتحسين الرقابة المالية الحكومية، في كافة أنحاء العالم، ويجتمع المؤتمر كل 3 سنوات.

تتخذ قراراته بالأغلبية البسيطة إلا تلك المتعلقة بتعديل النظام الأساسي تتطلب موافقة ثلثي(3/2) الأصوات، علما أنه لكل جهاز صوت واحد.

تتمثل مهام المؤتمر فيما يلي:[1]

* البحث والدراسة المهنية للمواضيع المتعلقة بالرقابة؛
* المصادقة على اللوائح الخاصة بالمنظمة وتعديلها؛
* تشكيل اللجان وتحديد مهامها وواجباتها؛
* تعيين الدولة التي ستنظم المؤتمر القادم؛
* النظر في المواضيع المعروضة من طرف مجلس إدارة المنظمة.

ثانيا: المجلس التنفيذي

يتكون المجلس التنفيذي من 18 عضوا، يجتمع سنويا لتوفير القيادة والإشراف والاستمرارية في الفترة ما بين المؤتمرات ويتشكل من ممثلين من كل مجموعة عمل إقليمية، وكذلك باقي الأنظمة الرقابية العامة، ويتولى رئاسة المجلس رئيس الجهاز الرقابي الذي أستضاف آخر مؤتمر.

وتتمثل مهامه فيما يلي:[2]

* تولي المهام التي تكلفه بها المؤتمرات؛
* اعتماد الميزانية السنوية؛
* دراسة طلبات المشاركة في نشاطات المنظمة التي تقدمها مجموعات العمل الإقليمية؛
* مراجعة تقارير الأمانة العامة وعرضه على المؤتمر للمصادقة عليه.

[1] الإنتوساي، **50 سنة**، مرجع سابق، ص148.

[2] الإنتوساي، **النظام الأساسي**، مرجع سابق، المادة5، ص6.

ثالثا: الأمانة العامة

مقرها في فينا عاصمة النمسا، يترأسها رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة النمساوي وينوب عنه نائبه في الجهاز نفسه، وتقوم بإدارة الميزانية ومساعدة المجلس التنفيذي في التحضير للمؤتمرات، وتسهل التواصل بين الأعضاء، وإجراء الدراسة الخاصة. ويقوم الأمين العام بالإشراف على هذه المهام.

رابعا: مجموعات العمل الإقليمية

تتمثل مهام مجموعات العمل الإقليمية في تحقيق أهداف الإنتوساي على المستوى الإقليمي من خلال تشجيعها على التعاون العملي والفني وتبادل الأفكار والتجارب في مجالات الرقابة.

بالإضافة إلى تقديم المشورة والمساعدة التقنية والقيام بالدراسات وتطويرها على المستوى الإقليمي، تتضمن حاليا سبعة مجموعات إقليمية: [1]

1. **الأولاسافس** «OLACEFS»

مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بأمريكا اللاتينية والكاريبي تأسست 1965.

2. **الأفروساي** «AFROSAI»

مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة الإفريقية، تأسست 1976.

3. **العربوساي** «ARABOSAI »

مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، تأسست 1976

4. **الأسوساي** « ASOSAI »

مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، أسست 1978.

5. **الباساي** «PASAI »

مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة لدول الباسفيك، تأسست 1987.

6. **الكاروساي** « CAROSAI »

مجموعة الأجزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة للكاروساي تأسست 1988.

7. **الأوروساي** « EUROSAI »

[1] الإنتوساي، **مجموعة العمل الإقليمية**، متاح على الرابط التالي:
http://www.ong/ar/ about - us/ organization/ regional – working – groups.html.

مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الأوروبي، تأسست 1990.

1. الأولاسافس «OLACEFS»:

مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بأمريكا اللاتينية والكاريبي تعود نشأتها إلى المؤتمر المنعقد في البرازيل عام 1959، والذي أوصى بإنشاء مجموعات إقليمية في القارات الخمس، في سنة 1963 قامت بعقد أول مؤتمر لها في كركاس بفنزويلا، خلاله تم التوصية بإنشاء أول معهد مختص بالرقابة المالية والمراقبة، يستعمل كمركز للإعلام والتدريب والتنسيق والاستشارة بين الهيئات الرقابية، وفي المؤتمر الثاني للمنظمة في 9 أفريل 1965 بالشيلي، تمت المصادقة على إنشاء معهد " الأولاسافس " الذي أصبح فيما بعد يدعى بمنظمة أمريكا اللاتينية والكاريبي للأجهزة العليا للرقابة المالية، تقدم النصح والمساعدة الفنية، وتساهم في تنسيق العمل لفائدة الأجهزة العليا للرقابة بأمريكا اللاتينية والكاريبي، عملت " الأولاسافس "خلال العقود الخمسة الماضية على تحسين مستوى الرقابة المالية للبلدان الأعضاء فيها، وذلك من خلال التوصيات التي كانت تقدمها للأجهزة العليا للرقابة، أو من خلال متابعة تنفيذ توصيات "الإنتوساي".[1]

2. الأفروساي «AFROSAI»:

مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة الإفريقية تعود نشأتها إلى نوفمبر 1976، ويقع مقرها في توغو التي تضطلع بالأمانة الدائمة للمنظمة، تهدف إلى دعم وتطوير تبادل الآراء والتجارب بين الأجهزة العليا للرقابة المالية للدول الإفريقية في مجال رقابة الأموال العامة، وفي سبيل تحقيق أهدافها تقوم بـ :

- القيام بدراسات حول الرقابة المالية؛
- تنظيم دورات تدريبية لفائدة الموظفين التابعين للأجهزة الرقابية لدول الأعضاء؛
- التعاون مع "الإنتوساي" وباقي مجموعات العمل والمنظمات والمؤسسات المتخصصة في رقابة الأموال.

العضوية في المنظمة مفتوحة للأجهزة الرقابية التابعة للبلدان الأعضاء في الاتحاد ألإفريقي تمكنت "الأفروساي" من تحقيق نتائج رائعة بفضل روح التضامن الذي تبذله الأجهزة الأعضاء من أجل المصلحة العليا مقارنة ودعما لمسيرتها التنموية.[2]

3. العربوساي «ARABOSAI »:

[1] الإنتوساي " **المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة** " تاريخ التنزيل، 2018/02/20، متاح على الرابط التالي:
http://www.intosai.org/ar/regional-working-groups/olacefs.html.

[2] الإنتوساي " **المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة** "، نفس المرجع السابق.

المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة تعود نشأتها إلى سنة 1976، أثناء انعقاد اجتماع رؤساء الأجهزة العليا للرقابة المالية للبلدان العربية بمصر تنفيذا لتوصيات المؤتمر الثالث للانتوساي المنعقد سنة 1959بالبرازيل، ونظرا لاختلاف الطابع العربي عن باقي المناطق، والترابط الموجود بين الدول العربية، قرر رؤساء أجهزة الرقابة المالية تأسيس منظمة خاصة بالبلدان العربية، تهدف إلى ما يلي:

* تنظيم وتطوير كافة أشكال التعاون بين الأجهزة الأعضاء وتعزيز العلاقات المتبادلة؛
* توفير المساعدة اللازمة للبلدان العربية التي ترغب في إنشاء أو تحسين أجهزتها العليا للرقابة والمحاسبة؛
* العمل على توعية الأقطار العربية بأهمية الدور الذي تلعبه الأجهزة العليا للرقابة المالية؛
* تشجيع عمليات تبادل الآراء ووجهات النظر والتجارب والدراسات والبحوث بين الأجهزة الأعضاء، في مجال الرقابة المالية والعمل على النهوض بالرقابة المالية علميا وعمليا.

وتعتبر كل الأجهزة المنطوية تحت لواء الجامعة العربية أعضاء في المجموعة العربية، ويتم تعين جهاز من المجموعة التي تتولى القيام برقابة حسابات جامعة الدول العربية والمنظمات والمجموعات التابعة لها.[1]

4. الأسوساي « ASOSAI »:

المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة تعود نشأتها إلى حد كبير إلى الجهود التي بذلها الجهاز الأعلى للرقابة الفيليبيني، ففي سنة 1977 اقترح رئيس الجهاز الأعلى للرقابة "فرانسيسكو أس نتتوكيو الابن" على نظرائه إنشاء منظمة تهتم بتحسين جودة أداء المراقبين الحكوميين الأسيويين، من خلال التدريب المستمر والبحث والتكوين، وفي سنة 1979 بعد حصول الجهاز الفيليبيني على الدعم من المؤسسة الألمانية للتنمية الدولية، وقع رؤساء الأجهزة الرقابية لكل من إندونيسيا، بنغلادش، تيلاند والفيليبين، ماليزيا،النبال واليابان والهند، ميثاق في برلين يعلن عن إنشاء منظمة "الأسوساي" وانتخب السيد:" نتتو يكو" أول أمين عام لها[2]، وهي تسعى لتحقيق الأهداف التالية:

* توفير فرصة لتدريب وتكوين المراقبين الحكوميين؛
* الرفع من جودة الرقابة وتحسين الأداء؛
* تبادل المعلومات مع باقي منظمات "الإنتوساي"؛
* القيام ببحوث و دراسات حو الرقابة المالية.

---

[1] الإنتوساي " **المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة** "، مرجع سابق .

[2] الانتوساي **50 سنة (1953– 2003)**، مرجع سابق، ص 84.

وفي سبيل تحقيق أهدافها، قامت "الأسوساي" إلى غاية 2003 بتنظيم 114دورة تدريبية من تمويلها الخاص أو من بنك التنمية الدولية تحت إشراف مبادرة التنمية للانتوساي.

5. الباساي «PASAI »:

مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة لدول الباسفيك، تأسست 1987 وفي نفس السنة تم الاعتراف بها من قبل "الإنتوساي" كمجموعة عمل إقليمية، وكان أول لقاء للأجهزة العليا للرقابة المالية بمنطقة الباسيفيك من أجل العمل والتعاون سنة 1973، تهدف المنظمة إلى تحقيق خمس الأهداف التالي:

* مساعدة الأجهزة العليا للرقابة في التكوين والتدريب حسب مقتضيات الظروف المتعلقة بها؛
* إعداد الوسائل الكفيلة من أجل تبادل المعلومات المتعلقة بالتدريب والتدريب المستمر واستخدام المناهج والتقنيات المتواجدة في الإقليم؛
* تأمين الاستمرارية في تبادل المعلومات المتعلقة بالتدريب والتدريب المستمر؛
* تأمين الوسائط الضرورية من أجل وضع الخطة موضع التنفيذ؛
* والمطالبة باستخدام أفضل الطرق العملية وتعميق الهياكل التنظيمية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة.

كما وجهت اهتماماتها نحو مجالات عديدة من المواضيع كرقابة ومراجعة الموازنة المالية، الرقابة على المردود الاقتصادي وتقنيات التدريب، وكذلك إعداد دروس ومواضيع التكوين والتدريب.[1]

6. الأوروساي « EUROSAI »:

مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الأوروبي تأسست 1990، ويعتبر أخر مجموعة عمل إقليمية للانتوساي تم تأسيسها بناء على المبادئ الأساسية لإعلان ليما وعلى تجارب التعاون الدولي في نطاق منظمة "الإنتوساي"، ومنذ بداية تأسيسها قدم "الأوروساي" مجموعة من الاقتراحات في مجالات الرقابة المالية العامة ويعمل على توحيد مفاهيم بين الدول الأوروبية التي كانت منقسمة.

يتمثل هدفه الأساسي والأول في توفير الدعم الضروري لأجهزة الرقابة المالية العامة لدول أوروبا وبالخصوص دول أوروبا الوسطى والشرقية التي اتخذت الاتجاه الديمقراطي واقتصاد السوق، وجميع دول الاتحاد الأوروبي أعضاء بهذه المنظمة.

[1] الإنتوساي، **المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية**، المجلد40 ، العدد1، يناير 2013، ص56.

سادسا: اللجان الدائمة للمنظمة الدولية

تعمل هذه اللجان على مساعدة المجلس التنفيذي ورئيسه على تنظيم إدارة المنظمة وتسيير مواردها، بطرق تضمن الاقتصاد والفعالية في الأداء والكفاءة كما تعمل على اتخاذ القرارات في الوقت المناسب وتوفير جو مناسب يحفظ الاستقلالية والاحترام.

سابعا: المجلة الدولية للرقابة المالية العامة

هي الناطق الرسمي للإنتوساي مكرسة للارتقاء بإجراءات وأساليب الرقابة المالية العامة وتستعمل أيضا كأداة تعليمية، ومرجع علمي متخصص، تصدر بخمسة لغات وتصدر كل ثلاث أشهر تم إنشاؤها سنة 1974، يشرف عليها الجهاز الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة للو م أ.

ثامنا: مبادرة الإنتوساي للتنمية « IDI »

تم إنشاؤها في مؤتمر سنة 1986 بسدني (استراليا) وهي هيئة غير ربحية تهدف إلى تعزيز القدرات المهنية لدى الأجهزة الرقابية، وذلك من خلال برامج تنموية قائمة على الاحتياجات،وإنشاء قاعدة للتدريب المستمر، يتولى رئاستها رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة النرويجي.[1]

المطلب الثاني: مبادئ وأهداف الإنتوساي

لقد اعتمدت الإنتوساي مبادئ أساسية تضمن إجماع وتوافق أعضائها وتسمح لها بتأدية مهامها، وتحقيق أهدافها.

الفرع الأول: مبادئ الإنتوساي

الإنتوساي منظمة مستقلة وذاتية السيادة وغير سياسية، وقد أنشأت كمؤسسة دائمة لدعم وتشجيع تبادل الآراء والخبرات بين الأجهزة العليا للرقابة المالية في مجال رقابة الأموال العامة للمجموعة، سر نجاحها يكمن في المبادئ التي تبنتها وهي منبثقة من قيم جوهرية مثل، الأمانة والمهنية والاستقلالية والمصداقية والتعاون والتجديد.

ومن بين أهم المبادئ مايلي:[2]

[1] الإنتوساي، **50 سنة (1953– 2003)**، مرجع سابق، ص149.

[2] intosai, strategic plan 2017 – 2022, avalable on the site: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/about_intosai/strategic_plan/AR_strat_plan_17_22.pdf.2018-02-22 تاريخ التنزيل. ,P46.

أولا: المساواة

تساوي الإنتوساي بين جميع الأعضاء في الحقوق والواجبات، حيث لا ينص القانون الأساسي ولا تنظيمها الإداري على أية خصوصية لجهاز ما، وقيادة الإنتوساي ممكنة لكل الأجهزة وتشكيلات اللجان مفتوحة لكل الدول والأعضاء بدون تخصيص.

ثانيا: التعاون

تعمل الإنتوساي على مساعدة الأجهزة التي تفتقر إلى الخبرة والتجربة للنهوض بها وتمكينها من الوصول إلى مستوى باقي الأجهزة، هذا المبدأ ساعدها على تقريب وتقليص الهوة بين الأجهزة العليا من مختلف بلدان العالم.

ثالثا: الاستقلالية

تعتبر من أهم المبادئ فهي تحذر دوما من أن تصبح تابعة لمؤسسات أخرى في الساحة الدولية، وتعتمد في تمويلها على إسهامات أعضائها، وبعض المساعدات من دون تعريض المنظمة إلى خطر التدخل في قراراتها، وهذا لا يعني أن تتجنب التعاون الدولي بل العكس، فالتعاون من مبادئها، لكن دوما هناك ضوابط وشروط لهذا التعاون، وهذا من أجل المحافظة على مصداقية المنظمة.

رابعا: التوجه غير السياسي

إن عدم التدخل في المنازعات السياسية هو مبدأ ينطبق على الأجهزة الرقابية الفردية، كما ينطبق على الإنتوساي برمتها، لذلك يجب أن تكون مفروضة من جهات أخرى، لم تشهد أية خلافات بين الأعضاء بالرغم من اختلاف توجهاتهم السياسية والإيديولوجية.

الفرع الثاني: أهداف الإنتوساي

تسعى الإنتوساي إلى تحقيق أربعة أهداف إستراتيجية سطرتها في خطتها الإستراتيجية (2017-2022) من أجل تعزيز جوانب الشفافية والمساءلة والمصداقية للأجهزة الرقابية والتي تمثل امتدادا للإستراتيجية (2011-2016) السابقة، وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي:[1]

أولا: المعايير المهنية

تقوم الإنتوساي بتشجيع الأجهزة الرقابية على القيادة، وعلى أن تلعب دور النموذج بالنسبة إلى مؤسسات القطاع العام، وذلك بأن تصنع معايير عالية لإدارتها ومنتجاتها، حيث أن تحقيق هذه المعايير من شأنه

[1] intosai, strategic plan. 2017 op-cit: PP: 22-35.

أن يحافظ على نزاهة الجهاز الرقابي ويزيد من شرعية توصياته التي ترتكز على تحسين عمليات الوكالات الحكومية وخدماتها، ذلك أن الزيادة في فعالية النفقات الحكومية تعزز ثقة المواطنين في حكومتهم، ويتوجب عليها أن تؤدي واجباتها بكفاءة ودون تحيز وأن تعتمد معايير مهنية عالية لدى القيام بعملها، ويجب أن تكون هذه المعايير تتناسب مع كافة الأجهزة الرقابية وتتعلق بممارسات العمل الجوهرية ذات الصلة بالرقابة وإعداد التقارير، وسطرت المنظمة من أجل ذلك أهداف إستراتيجية فرعية أهمها:

* التأكد من أن المعايير واضحة، ذات صلة بما فيه الكفاية لجعلها الحل المفضل لأعضاء الإنتوساي، وأن تكون محل إجماع واعتراف من قبل جميع أصحاب المصلحة؛
* تعزيز الوعي بالمعايير الدولية للأجهزة الرقابية وإرشادات الحكومة؛
* توفير المعايير الدولية للأجهزة الرقابية والمحافظة عليها.

ثانيا: بناء قدرات المؤسسة

في إطار هذا الهدف، يتمثل دور الإنتوساي في العمل على بناء القدرات، أي التشجيع على نقل وتطبيق المعرفة ومهارات ذات الصلة بتنظيم الأجهزة الرقابية وبعملها حتى تصبح قادرة على أداء وظائفها ويجب ملائمة كل الجهود الرامية إلى بناء القدرات مع تنوع عضوية الإنتوساي التي تشمل الأجهزة الرقابية، وتعمل في سياقات سياسية وإدارية جد مختلفة وتتطلب من موظفيها مهارات وتجارب مختلفة.

وينبغي لكل عضو من الأعضاء الاستفادة من المقترحات المتعلقة، ببناء القدرات التي تتضمنها الخطة بما يتماشى مع بيئته المؤسساتية ويضمن احترام استقلاليته.

وتماشيا مع شعارها، "التجربة المتبادلة تنفع الجميع"، فقد اعتبرت الإنتوساي منذ تأسيسها سنة 1953، أن بناء القدرات يمثل أولوية رئيسية، وتستعين باستراتيجيات الدعم التالية:

* تحديد التحديات والفرص لتنمية القدرات من أجل تيسير الوصول إلى الحلول بما في ذلك الوصول إلى التعاون المانحين؛
* التطور المهني الهيكلي لقدرات الإنتوساي باعتباره مرتكز التطوير القدرات المهنية؛
* تطوير التعاون مع المنظمات الدولية التي تعني بالتنمية وبما يتماشى مع استقلالية الإنتوساي؛
* خدمات النصح والاستشارة؛
* دعم أفضل الممارسات وضمان الجودة من خلال مراجعات تطوعية.

ثالثا: تقاسم المعرفة وخدمات المعرفة

تم إنشاء فرق عمل لتقاسم المعرفة حول القضايا المشتركة وإيجاد حلول في المجالات التي تهم المدققين في كافة أنحاء العالم، إضافة إلى ذلك تم تشكيل لجان عمل متخصصة لبحث قضايا معينة لفترة محددة من الزمن وباستطاعة مجموعة الممارسين أيضا متابعة التوصيات الناجمة على محاور المواضيع المطروحة في المؤتمرات الإنتوساي، والمساعدة على تنفيذ التوصيات التي تتبناها المنظمة وإعداد التقارير، وتلعب هذه المجموعات دورا هاما في نجاح عملية تبادل المعرفة. [1]

وبالتالي تعتبر الإنتوساي مرجعا للأجهزة الرقابية من أجل التعاون والتحسين الدائم للأداء من خلال تبادل الخبرات والمعرفة وإجراء الدراسات والبحوث المتعلقة بأفضل الممارسات وخلاصتها المتعلقة بتوجيهات العمليات الرقابية، التي يمكن اعتبارها مرجعا مشتركا، مستعينة في ذلك بالأهداف الفرعية التالية:

* إنشاء مجموعات عمل جديدة والمحافظة على مجموعات العمل الموجودة؛
* تسيير الدراسات المتعلقة بأفضل الممارسات بما يتماشى مع اعتبارات التنوع والسيادة؛
* تشجيع التواصل وتفعيله؛
* دعم عمليات الشراكة مع المؤسسات البحثية والجمعيات المهنية.

رابعا: الإنتوساي منظمة دولية نموذجية

الإنتوساي تؤمن بأن القيادة أمر أساسي، وينعكس هذا الالتزام في الهدف الإستراتيجي وهو الاجتهاد لكي تصبح منظمة دولية نموذجية، وذلك بأن هذا الهدف من حيث جوهر وطبيعته يختلف على الأهداف الأخرى، لذلك فإنه لا يمكن التعامل مع هذا الهدف بطريقة متشابهة.

وتتبع هذه المنظمة مجموعة من الأساليب تؤدي إلى تعزيز الاقتصاد، والكفاءة والفعالية وإرساء الحوكمة الفعالة مع الإبقاء على الاحترام اللازم للاستقلالية والتوازن الإقليمي لنماذج الأجهزة الرقابية ومقارباتها المختلفة.

مع أنه من الواضح أن الهيكلة الحالية قد خدمت الإنتوساي بشكل جيد، إلا أن الخطة الإستراتيجية تعترف بأن القدرة على اتخاذ القرارات والاستجابة للقضايا التنظيمية بكفاءة وفي الوقت المناسب هي مسؤولية مستمرة.

ولتحقيق هذه الإستراتيجية تعتمد على ما يلي:

[1],intosai ، strategic plan. 2017 op-cit PP;36.

* متابعة تنفيذ الخطة الإستراتيجية للإنتوساي؛
* ضمان التمويل الكافي لعمليات الإنتوساي؛
* دعم وتطوير التعاون المستمر مع المجتمع الدولي؛
* مواصلة إثبات قيمة ومنافع الأجهزة الرقابية المستقلة؛
* اتخاذ القرارات في الوقت المناسب؛
* تعزيز التعاون عبر المنظمة، وتحسين الشفافية. [1]

المطلب الثالث: أهم مؤتمرات الإنتوساي (إعلانات)

تقوم مؤتمرات الإنتوساي وهيئاتها الإقليمية بإصدار العديد من الإعلانات الدولية المتضمنة للتوجيهات والتوضيحات المنظمة لعمل الأجهزة الرقابية، ومن بين أهم هذه الإعلانات ما يلي:

الفرع الأول: إعلان ليما

جمع إعلان ليما المنعقد من 17 إلى 29 أكتوبر 1977، 235 مندوبا من 95 بلدا وقد شمل عدة مواضيع مهمة، ويعد من أهم الإعلانات التي أصدرت، فهو بمثابة النظام الأساسي للعمل الرقابي[2] لأنه جاء بمبادئ أساسية للرقابة المالية وأهميتها في تطوير وتحسين الرقابة من خلال توفير الضمانات التي تجعلها أكثر كفاءة في أدائها وفعالية في نتائجها، وأهم ما جاء فيه:[3]

* **القواعد العامة**

أوضحت مفهوم الرقابة وأهدافها وأنواعها؛

* **الاستقلالية**

تطرقت إلى ضرورة استقلالية الهيئات الرقابية استقلالية مالية و وظيفية وإدارية عن الجهات الخاضعة لرقابتها؛

* **العلاقة بالسلطة التشريعية والإدارة التنفيذية**

أشارت إلى ضرورة تنظيم هذه العلاقة من خلال الدستور وفقا لظروف ومتطلبات كل بلد، وأن الحكومة هي المسؤولة عن أعمالها؛

---

[1] الإنتوساي، **المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية**: المجلد:36 ، العدد2، أفريل 2009، ص22.

[2] الإنتوساي، **50سنة (1953– 2003)**، مرجع سابق، ص61.

[3] الإنتوساي، **إعلان ليما 1982**، تاريخ التنزيل2018/02/23 ، متاح على الرابط التالي:.
.https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/issai_1_ar.pdf

*** سلطات الهيئات العليا للرقابة المالية**

اشتمل الإعلان على سلطات التحقيق من حيث حق السلطات في تحديد مستلزمات ومواعيد ومكان العمليات الرقابية؛

*** أساليب وأعضاء الأجهزة الرقابية والتبادل الدولي للمعرفة**

ركز على ضرورة أن تسطر الأجهزة الرقابية خطط عمل بنفسها من حيث توقيتها والعينات التي تشتملها وأساليبها، وكذا ضرورة العناية بالمؤهلات والنزاهة في اختيار أعضائها التي تتجاوز حدود المعرفة القانونية والاقتصادية التي يمكن تنميتها من خلال التبادل الدولي للخبرات والتجارب المكتسبة في إطار الإنتوساي؛

*** اختصاص هيئات الرقابة المالية**

حيث أوضح الإعلان ضرورة تحديد الاختصاصات الأساسية بمقتضى الدستور، وأن تشمل رقابتها جميع هيئات الإدارة المالية العامة بغض النظر عن مكانها داخل أو خارج البلد، وكذا مراقبة الضرائب والعقود العامة والمشروعات الصناعية والتجارية التي تمولها الدولة؛

*** التقارير**

أكد الإعلان على ضرورة إتاحة النتائج المتوصل إليها في العملية الرقابية للسلطة التشريعية والجمهور عن طريق تقاريرها السنوية بإتباع أسلوب موضوعي وواضح وبعبارات دقيقة وواضحة.

من خلال دراسة نص هذا الإعلان وما احتواه من مبادئ يمكن الحكم بحق أنه دستور نموذجي للرقابة المالية يضع بين أيدي جميع الدول، المبادئ الأساسية التي يجب أن تتحقق في كل جهاز رقابي ليواكب التقدم الحضاري والتطور الاقتصادي والاجتماعي في الدول الحديثة.

الفرع الثاني: إعلان طوكيو

يعتبر أول مؤتمر انعقد في آسيا، وتمثل أهم إنجازه في المصادقة على النظام الداخلي للإنتوساي والذي تأسست به رسميا كمؤسسة دولية دائمة وأكد على التعاون بين الأجهزة الرقابية لمعالجة القضايا المشتركة، ونظرا لهذه الظروف فإن مؤتمرات الإنتوساي سوف تزداد أهميتها، بالإضافة إلى تطرقه إلى الصلة الوثيقة بين الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية والمساءلة، حيث يؤدي تطبيق هذا المبدأ لتحسين الأداء الإداري والمالي للإدارة العامة، إذا كلما شعرت الإدارة بأنها عرضة للمساءلة، حسنت من أدائها وعززت نظم رقابتها الداخلية كما ربط هذا الإعلان

بين تطبيق هذا المبدأ وانخفاض الدين العام، لقد تناول هذا الإعلان الموضوع الرئيسي من خلال أربع مواضيع فرعية وهي:[1]

* **الموضوع الفرعي الأول**

تناول المساءلة العامة من حيث مفاهيمها ونتائجها ومشكلاتها؛

* **الموضوع الفرعي الثاني**

تم التركيز فيه على رقابة الأداء كوسيلة من وسائل دعم المساءلة؛

* **الموضوع الفرعي الثالث**

تناول المساءلة العامة في المشروعات العامة بأنواعها؛

* **الموضوع الفرعي الرابع**

دور التدريب في دعم المساءلة خاصة الموظفين.

الفرع الثالث: إعلان بروكسل

تحت رعاية الحكومة البلجيكية استضافت الدائرة الرقابية ببلجيكا المؤتمر،وانعقد بحضور ممثلين عن الأجهزة العليا للرقابة وتناولت المواضيع التالية:[2]

* الوسائل المناسبة لضمان استقلالية الأجهزة الرقابية؛
* الوسائل المناسبة لضمان الرقابة المالية على المؤسسات الدولية؛
* الوسائل المناسبة لضمان الرقابة المالية على الصناعات والمنظمات المؤممة التي تتلقى مساعدة مالية حكومية؛
* تأسيس نظام مراقبة وقائية للنفقات العامة والأهداف والشروط.

الفرع الرابع: بيان القاهرة

تضمن هذا البيان عن مؤتمر الإنتوساي الخامس عشر بالقاهرة سنة 1995، بلغ عدد المشاركين فيه 125 جهازا تضمن فيه جدول أعماله موضوعين هما: مراجعة البيئة وتحسين الإدارة المالية الحكومية.

[1] الإنتوساي، **50سنة (1953– 2003)**، مرجع سابق، ص51.

[2] الإنتوساي، **50 سنة (1953– 2003)**، مرجع سابق 42.

اشتمل الموضوع الأول تعريف وأهمية مراجعة البيئة وسلطات ومسؤوليات الأجهزة العليا للرقابة المالية في مجال البيئة، وكذا المناهج والتقنيات الحديثة المستخدمة في المراجعة في مجال البيئة، أما الموضوع الثاني فناقش ستة مواضيع فرعية تتعلق بمعايير المحاسبة والمراجعة، معايير المراقبة الداخلية، مراجعة الدين العام وكذا المراجعة الإلكترونية للبيانات وتقييم البرامج، وأكد المؤتمر على ضرورة الاهتمام بمسائل البيئة في العمليات الرقابية التي هي من صلب عمل الأجهزة الرقابية، ذلك أن الأضرار السيئة على البيئة التي تخافها المشاريع تحتاج إلى مراجعة ومراقبة للحد منها حفاظا على الحياة الذي يعد التحدي المعاصر لكل الشعوب، فجاء البيان في هذا الاتجاه لتحقيق هذه الغاية من خلال حث الحكومات والأجهزة الرقابية على القيام بدورها وتحمل مسؤولياتها الرقابية للحفاظ على البيئة، كما أكد على ضرورة اعتماد معايير تكفل حماية المال العام بكل الوسائل الإمكانات من خلال إرساء معايير عامة تشمل كل مجالات الأعمال المالية انطلاقا من التسجيل المحاسبي إلى غاية تقييم البرامج التي يعتمد عليها في التنفيذ.

الفرع الخامس: إعلان مكسيكو

انعقد في المكسيك خلال الفترة الممتدة من 4- 10 نوفمبر 2007 حضره ما يقارب 169 ما بين أجهزة رقابية وهيئات ومنظمات دولية، وتطرق إلى ثمانية مواضيع أساسية حول استقلالية الأجهزة الرقابية كشروط أساسية من أجل رقابة مالية عامة، دارت حول النقاط التالية:[1]

* وجود إطار دستوري وقانون وأحكام تنظيمية واقعية خاصة بهذا الإطار؛
* استقلالية رئيس الجهاز الرقابي ومساعديه بطرق وظيفية تجعل له حصانة قانونية عند القيام بمهامه بما فيها ضمان الحفاظ على المنصب؛
* منح صلاحيات واسعة وكافية للأجهزة الرقابية وحرية تصرف كاملة عند إنجاز المهام الرقابية المتعلقة باختيار مواضع الرقابة أو التخطيط لها وإعداد التقارير الخاصة بها؛
* الحرية في التحري والوصول إلى معلومات وإقرار العقوبات تدخل ضمن صلاحيات الجهاز الرقابي؛
* حرية الأجهزة الرقابية في إعداد التقارير الخاصة بعملياتها؛
* تسخير الآليات للجهاز الرقابي من أجل إقرار الملاحظات المتعلقة بالتوصيات؛

[1] الإنتوساي، **إعلان مكسيكو**، 2007، المكسيك، تاريخ التنزيل2018/02/23. ، متاح على الرابط التالي:
https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/issai_10_ar.pdf.

* الاستقلالية الإدارية والمالية لإنجاز الأنشطة وكذلك توفير الموارد اللازمة البشرية والمالية المناسبة؛
* الحرية في وقت إعداد التقارير ومحتوياتها ونشرها وتوزيعها.

الفرع السادس: إعلان جنوب إفريقيا

انعقد في مدينة جوهانسبرغ في الفترة الممتدة بين 22- 27 نوفمبر 2010، أهم مواضيعه هو قيمة ومنافع الأجهزة الرقابية وتناول هذا الموضوع من الجانبين التاليين:[1]

* الاعتراف بالأجهزة الرقابية كمؤسسات تخلق تغييرا في حياة المواطنين؛
* الاعتراف بالأجهزة الرقابية كمنظمات نموذجية مستقلة.

خلاصة الفصل

من خلال ما تطرقنا إليه تعد الرقابة المالية من بين الأساليب التي تستعملها الدولة للحفاظ على المال العام وتسمح كذلك بتحسين الأداء في التسيير، وذلك لأنها تجعل المسيرين يشعرون دائما بوجودها مما يدفعهم إلى الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.

ولقد تعددت أنواع الرقابة المالية على اختلاف السلطات التي تقوم بها من أجل الحرص على التسيير السليم للمال العام وبمحاربة كل أشكال التجاوزات والتبذير والاختلاسات التي يمكن أن تحدث أثناء تنفيذ الموازنة العامة للدولة، هذه الأنواع المختلفة للرقابة تتم وفق معايير محددة تنظم العمل الرقابي حتى يكون له أثر ايجابي.

تعتبر الرقابة المالية العليا التي يمارسها الجهاز الأعلى للرقابة في البلد أكثر مصداقية، وهذا نظرا لما تتمتع به مؤسساته الرقابية من استقلالية وكفاءة في الأداء من خلال الالتزام وتطبيق معايير منظمة الانتوساي أي المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية.

[1] الإنتوساي، **50 سنة (1953– 2003)**، مرجع سابق ،ص 48.

الفصل الثاني:

أهمية عصرنة الموازنة العامة

في تفعيل الرقابة المالية

مقدمة الفصل

تبين الموازنة العامة مختلف الموارد التي تعتمد عليها الدولة ومجالات إنفاق هذه الموارد في سبيل تحقيق المنفعة العامة، وارتبط مفهومها بتطور دور الدولة حيث لم يعد يقتصر دورها على تحقيق التوازن المالي بل ازدادت أهميتها وأصبحت أداة لتحقيق التوازن الاقتصادي فهي الوسيلة التي تتجسد من خلالها الخطط على أرض الواقع، حيث توضح كيفية حصول الدولة على مواردها لتمويل الاعتمادات وتوزيعها على بنود الإنفاق المختلفة، والموازنة العامة تتمثل في برامج من خلالها نستطيع تحقيق أهداف السياسة العامة للدولة والمتمثلة أساسا في جوانب اقتصادية واجتماعية، وبذلك تعتبر المرآة العاكسة للسياسة الحكومية والتي على ضوءها يمكن معرفة توجهات الحكومة ومدى اهتمامها بتحسين المستوى المعيشي.

وهناك انتقادات موجهة للموازنة العامة كعدم رشادة الإنفاق الحكومي الذي يعتبر من أهم أسباب عجز الموازنة، مما يترتب عليه استنزاف الموارد الحكومية دون تحقيق الأهداف أو تحقيقها بتكلفة مرتفعة، أي التركيز على الوسائل وإهمال النتائج والأداء لتحقيق الأهداف الحكومية المخطط لها، هذه الأسباب وغيرها أدت إلى ظهور وتطبيق الموازنة القائمة على النتائج بحثا عن الفعالية في تحقيق الأهداف والكفاءة في التنفيذ، كما انطلقت معظم الدول الأخرى نحو الانتقال إلى هذا الأسلوب لتسيير الموازنة العامة بدعم من مختلف المنظمات الدولية في إطار شامل لعصرنة أنظمتها المالية والإدارية.

وبناء على ما سبق سوف نتطرق في هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: ماهية الموازنة العامة.

المبحث الثاني: موازنة البرامج والأداء وأسلوبها الفريد في الرقابة.

المبحث الثالث: انعكاس عصرنة الموازنة على طبيعة الرقابة المالية.

المبحث الأول: ماهية الموازنة

إن جميع الدول الحديثة على اختلاف أنظمتها متفقة على أن تسير نشاطها المالي وفقا لبرامج محددة بصورة دقيقة، يشمل مجموعة نفقاتها وإيراداتها وبالتالي تتجسد في الموازنة العامة وهي تعبر عن فلسفة الدولة في شتى الميادين وأداة فعالة لتنفيذ سياستها الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم الموازنة العامة

تعتبر الموازنة العامة الأداة المالية التي بواسطتها تقوم الحكومة بإشباع الحاجات العامة، وتجسد مختلف سياساتها ومشاريعها الاقتصادية.

الفرع الأول: نشأة الموازنة العامة

يرجع نشأة الموازنة العامة في النظام الحديث إلى القرن السابع عشر عندما قامت في انجلترا ثورة عام 1668م[1]، ثم انتشر نظام الموازنة في بلدان العالم ومن بينها فرنسا، حيث اجتمعت الجمعية الوطنية الفرنسية سنة 1789 وقررت عدم قانونية كل ضريبة لا تفرضها السلطة التشريعية، وقد كان الهدف من إقرار نظام الموازنة هو فرض رقابة السلطة التشريعية على الحكومة، حيث قرر البرلمان ضرورة موافقة النواب على ما يفرض من ضرائب، ثم امتدت إلى ضرورة رقابة كيفية إنفاق المال العام، وهكذا أخذت الموازنة شكلها النهائي وأصبح من الضروري موافقة المجالس النيابية على إيرادات الحكومة ونفقاتها لسنة مقبلة، وأصبحت ظاهرة الموافقة على الموازنة من أبرز ما تميزت به الديمقراطيات التقليدية منذ القرن السابع عشر، وأطلق عليها الموازنة التقليدية.[2]

ثم اتبعت فرنسا مبدأ الموازنة العامة السنوية سنة 1820 وتبعها في ذلك روسيا القيصرية سنة 1837 ومصر سنة1880 ولم تطبق أمريكا هذا المبدأ إلا سنة 1921 وبعدها استخدمت في جميع دول العالم.

الفرع الثاني: تعريف الموازنة العامة

وردت عدة تعاريف للموازنة العامة، بعضها ركزت على الجانب المالي للموازنة العامة وبعضها ركزت على الجانب القانوني، وتعني كلمة موازنة في اللغة العربية عدة معاني منها المقابلة، المساواة، والكيل بين شيئين مختلفين وهي مشتقة من كلمة ميزان والذي يعني العدل والمقدار.

ويمكن تلخيص أهم التعاريف فيما يلي:

---

[1] علي زغدود، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 67.

[2] طارق الحاج، **المالية العامة**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 148.

الموازنة العامة للدولة هي وثيقة هامة مصادق عليها من طرف البرلمان تهدف إلى تقدير النفقات الضرورية لإشباع الحاجة العامة والإيرادات اللازمة لتغطية هذه التكاليف عن فترة مقبلة عادة ما تكون سنة.[1]

كما عرفها القانون الفرنسي بأنها الصيغة التشريعية التي تقدر بموجبها أعباء الدولة وإيراداتها، ويقرر البرلمان في قانون الموازنة، الذي يعبر عن أهداف الحكومة الاقتصادية والمالية.[2]

كما عرفت كذلك بأنها تقدير للإيرادات التي ينتظر أن تحصل عليها الدولة في سنة مالية مقبلة والمصروفات المتوقع إنفاقها في نفس السنة، أي أنها موازنة تخطيطية تشمل مجموع التقديرات لمصروفات الدولة خلال السنة المالية التالية ووسائل تمويل هذه المصروفات.[3]

ويعرفها البعض بأنها تقدير تفصيلي لنفقات الدولة وإيراداتها خلال سنة مالية قادمة، تعده أجهزة الدولة وتعتمده السلطة التشريعية بإصدار ما يسمى بنظام أو مرسوم، الذي يجيز لهذه الأجهزة تنفيذ الموازنة بجانبيها التحصيلي والانفاقي. [4]

مما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل للموازنة العامة من قبل (Delbs Louis) بأنها"وثيقة محاسبية وقانونية ومالية وسياسية تعبر عن فكرة التوقع والاعتماد للنفقات والإيرادات العامة لفترة مقبلة والتي تعبر في صورة أرقام عن النشاط الإداري والاقتصادي والاجتماعي للدولة".[5]

الفرع الثالث: خصائص الموازنة العامة

إن الموازنة العامة للدولة هي خطة مالية يتم بواسطتها اتخاذ القرارات الخاصة بالنفقات العامة والإيرادات لفترة لاحقة، لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والتي تسعى الدولة لتحقيقها ومنه يمكن استخلاص الخصائص التالية:

[1] محرز محمد عباس، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 6، الجزائر، 2015، ص 317.

[2] محمد طاقة ، هدى العزاوي، **اقتصاديات المالية العامة**، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الطبعة 2، الأردن، 2010، ص 167.

[3] عاطف وليم أنداوس، **الاقتصاد المالي العام**، دار الفكر الجامعي، مصر، 2010، ص 523.

[4] محمد شاكر عصفور، **أصول الموازنة العامة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة 2، الأردن، 2011، ص 15.

[5] Delbs Louis, éléments de finance public, Pedone, Paris, 1955, P13.

أولا: الموازنة عمل تشريعي

عندما نقول أن الموازنة العامة "قانون" نعني بذلك أنها عمل تشريعي أي يصوت عليها البرلمان ولا تصدر إلا في شكل قانون، فالحكومة تقوم بإعداد مشروع هذا القانون، الذي لا يمكن أن يكون نافذا إلا بعد عرضه على السلطة التشريعية لمناقشته والتصويت عليه بصفة دورية كل سنة.[1]

ثانيا: الموازنة تكون وثيقة واحدة

عندما نقول الموازنة الدولة" القانون" بصفة المفرد نعني بذلك أن تكون في وثيقة واحدة ويتبين بمقتضاها شكل قانون المالية، وهذا سيسهل من معرفة الوضع المالي للدولة كما يسهل على البرلمان عملية مراقبة الحكومة عند استعمالها السلطة المالية، ولو كانت في عدة قوانين ووثائق لتعذر على البرلمان مراقبة الحكومة.

ثالثا: الموازنة العامة تقديرية

عندما نقول أن قانون المالية يقرر ويأذن بنفقات وإيرادات الدولة، المقدرة أي هي تقدير أو توقع بصورة مسبقة قبل بداية السنة، وبذلك تختلف الموازنة العامة عن الحساب الختامي لأن هذا الأخير يشمل الإيرادات والنفقات الفعلية والمحققة بعد نهاية السنة المالية وبمقارنة أرقام الموازنة بأرقام الحساب الختامي، يمكن معرفة صحة التقديرات التي جاءت بها الموازنة ومدى مطابقتها للواقع.

رابعا: الموازنة العامة دورية كل سنة

عندما نقول خلال السنة المقبلة نعني بذلك أن الموازنة توضع لمدة سنة واحدة فيأتي التقدير لهاته السنة ويعطى الإذن بالإنفاق خلال نفس السنة، بحيث تعبر عن مجموعة الأنشطة والعمليات ذات الطابع الدوري والتي تحدث في دائرة تدخل الدولة في مختلف المجالات معبرا عنها في صورة أرقام تتضمن التدفقات النقدية من إيرادات ونفقات عامة خلال كل سنة.[2]

الفرع الرابع: الموازنة العامة وتسيرها عما قد يختلط بها

لاستكمال توضيح مفهوم الموازنة العامة للدولة يتطلب التعرض لما قد يختلط بالموازنة من مصطلحات ووثائق مالية تتداخل معها في بعض المفاهيم أو الفترة الزمنية أو موضوع النشاط وغيرها من المجالات.

[1] برحماني محفوظ، **المالية العامة في التشريع الجزائري**، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2015، ص 117.

[2] فاطمة السويسي، **المالية العامة**، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2005، ص 13.

أولا: الموازنة العامة والموازنة النقدية

يقصد بالموازنة النقدية ذلك البيان الذي يتضمن تقدير موارد المجتمع من النقد الأجنبي وأوجه استخدامات هذه الموارد خلال فترة مقبلة عادة ما تكون سنة، وبذلك تتفق الموازنة مع ميزان المدفوعات من حيث أن كليهما يتضمن تقديرات، غير أن تقديرات الموازنة تكون بالعملة الوطنية بينما ميزان المدفوعات تكون بعملة أجنبية، بالإضافة إلى اختلاف ثان يتمثل في أن الموازنة العامة تختص بالنشاط الحكومي على مختلف المستويات، أما ميزان المدفوعات فهو يتسع للنشاط الحكومي والخاص.[1]

ثانيا: الموازنة العامة والحساب الختامي

تتعلق الموازنة العامة بفترة مقبلة، وتحتوي على تقديرات قد تتحقق كليا أو جزئيا في جانبي الإيرادات والنفقات، أما الحساب الختامي فهو بيان بالنفقات المحققة والإيرادات المحصلة خلال سنة منتهية، ولذلك تكون أرقام الموازنة تقديرية وأرقام الحساب الختامي فعلية وهكذا فإن الموازنة تختلف عن الحساب الختامي من حيث تاريخ البدء في إعدادها.

ثالثا: الموازنة العامة والموازنة الاقتصادية

الموازنة الاقتصادية عبارة عن بيان يتضمن تقديرات مستقبلية لما ينتظر أن تكون عليه كافة أوجه النشاط الاقتصادي في المجتمع خلال العام القادم، ويتضمن حجم الدخل الوطني وتداوله وتوزيعه، وتحتوي على عنصرين النفقات القومية أي الإنفاق الكلي والإيرادات القومية ومن هنا يبدو أن الموازنة الاقتصادية أشمل من الموازنة العامة فبينما تعكس الثانية تقديرات النشاط الاقتصادي، فإن الأولى تعكس تقديرات النشاط الاقتصادي للمجتمع بأسره.

رابعا: الموازنة العامة والحسابات الوطنية

تعرف الحسابات الوطنية بأنها الدراسة الكمية للنشاط الاقتصادي الكلي للمجتمع خلال فترة انقضت من الزمن غالبا ما تكون سنة، وهكذا يتبين أن أرقام الموازنة العامة تكون تقديرية، بينما أرقام الحسابات الوطنية تكون حقيقية فعلية، فضلا أنها أكثر شمولا من بيانات الموازنة العامة، ولاشك أن بيانات الحسابات الوطنية تفيد كثيرا عند رسم السياسة المالية التي تنطوي عليها الموازنة العامة.[2]

[1] جمال لعمارة، **أساسيات الموازنة العامة للدولة**، دار الفجر للنشر والتوزيع، مصر، 2004، ص 50.

[2] سعيد عبد العزيز عثمان، **مقدمة في الاقتصاد العام**، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 577.

الفرع الخامس: أهمية الموازنة العامة

تعتبر الموازنة العامة المرآة الصادقة والعاكسة لسياسة النظام، كما أن تطور وظائفها جعلها تحضى بأهمية متزايدة ذات أبعاد اقتصادية اجتماعية وسياسية.

أولا: أهميتها الاقتصادية

للموازنة العامة دور فعال في تحقيق التوازن الاقتصادي وذلك عن طريق استخدام السياسة الاتفاقية والايرادية، في حالة الكساد تتدخل الدولة لتعمل على زيادة الطلب عن طريق زيادة النفقات وتخفيض الضرر لرفع القدرة الشرائية لدى الأفراد مما يؤدي إلى زيادة الطلب الخاص والحكومي وبذلك يخرج الاقتصاد من أزمته ويدخل مرحلة الانتعاش الاقتصادي أما في حالة التضخم عندما يكون الطلب أكثر من العرض تقوم الدولة بتخفيض نفقاتها ورفع نسبة الضرائب بهدف امتصاص القوة الشرائية الزائدة في السوق فيقل الطلب بشقيه الخاص والعام مما يؤدي إلى تخفيض الارتفاع في الأسعار.

ثانيا: أهميتها السياسية

إن اعتماد الموازنة من قبل البرلمان معنى ذلك مناقشة البرنامج السياسي للحكومة، وأن احتياج السلطة التشريعية لمصادقة البرلمان يعني تمتع الشعب بحرياته الدستورية، كما أن الموازنة بما تتضمنه من مؤشرات انفاقية وموارد مالية فهي تكشف عن السياسة العامة للدولة اتجاه المجتمع ويستطيع البرلمان أثناء مناقشة الموازنة فرض رقابة على أعمال السلطة التنفيذية، كذلك يستطيع عن طريق رفض اعتماد معين في مشروع الحكومة إجبارها على العدول عن سياسة اقتصادية أو اجتماعية معينة.

ثالثا: أهميتها الاجتماعية

أهمية الموازنة الاجتماعية تتعلق بمفاهيم العدالة الاجتماعية وتقليل الفوارق بين الطبقات حيث تعكس الأهداف التي تضعها وتنفذها الحكومة في مجال الرفاهية الاجتماعية، ومدى اهتمامها في الارتقاء بالخدمات التعليمية وتقديم التعليم المجاني في مختلف مراحله وتطوير الخدمات الصحية ومد شبكات الماء والكهرباء وغيرها من الخدمات، وفي مجال إعادة توزيع الدخل القومي حيث يكشف السياسة الضريبية فيها إذا كانت الحكومة تسعى لتقليل الفوارق بين الدخول وذلك من خلال الضرائب التصاعدية وتحقيق العدالة الاجتماعية.[1]

[1] محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، **المالية العامة**، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 89.

المطلب الثاني: مبادئ وأنواع الموازنة العامة

يراعى في إعداد الموازنة العامة للدولة عدة مبادئ وقواعد منها تتعلق في حق الشعب عن طريق بوابة الاطلاع على الموازنة ومراقبتها ومنها ما يتعلق بالمدة التي تعد من اجلها، وتتمثل هذه المبادئ فيمايلي:

الفرع الأول: مبادئ الموازنة العامة

تتمثل مبادئ الموازنة العامة فيما يلي:

أولا: مبدأ سنوية الموازنة العامة

يقصد بسنوية الموازنة هي أن يتم توقع وإجازة نفقات وإيرادات الدولة بصفة دورية كل عام بواسطة اعتماد سنوي من طرف السلطة التشريعية[1]، والتزام الحكومة بإنفاق مبالغ النفقات وتحصيل الإيرادات المدرجة في الموازنة خلال السنة المالية المعنية بالإجازة، وجعلت المدة سنة واحدة لعدة اعتبارات منها:[2]

1. اعتبارات سياسية

تقوم الاعتبارات السياسية في موافقة نواب الشعب على الموازنة العامة للدولة والإذن بها، وهذا يشكل نوع من الرقابة السياسية للبرنامج المالي للحكومة، وبالتالي تجد السلطة التنفيذية نفسها مضطرة للرجوع إلى السلطة التشريعية للحصول على موافقتها بصفة دورية كل عام، ثم إن المناقشة السنوية لموازنة الدولة تجعل السلطات التشريعية تقف على تفاصيل نشاط السلطة التنفيذية.

2. اعتبارات مالية

جل الأفراد والمؤسسات يقومون بإجراء حساباتهم كل سنة، كما أن التقدير لمدة سنة يسهل التنبؤ بما يمكن أن يكون من مصروفات وما يجنى من إيرادات فما يزيد عن السنة يصعب توقعه ويحتاج إلى معطيات إحصائية.

3. اعتبارات متعلقة بتحصيل الإيرادات

إن جل الإيرادات تتكرر مرة واحدة في السنة، وإذا كانت جباية إيرادات الخزينة العامة المرخص بها في الموازنة العامة سنوية تسهل من عملية التحصيل وتجعل المقارنة بين حصيلة السنوات ممكنة.

ومن النتائج التي تترتب على قاعدة السنوية ما يلي: [3]

---

[1] برحماني محفوظ، مرجع سابق، ص 118.

[2] سعيد علي العبيدي، **اقتصاديات المالية العامة**، دار دبلة، الأردن، 2011، ص 196.

[3] جمال لعمارة، **مداخيل الموازنة العامة للدولة**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 2، جامعة بسكرة، 2002، ص 10.

* إن تقدير الإيرادات والنفقات يجب أن يكون عن سنة واحدة.

* إن الإجازة والإذن للجباية والإنفاق يجب أن يتجدد كل سنة.

* إن الاعتمادات التي تبقى دون استعمال في اليوم الأخير من السنة يجب أن تلغى، ويوقف العمل بجباية الضرائب في اليوم الأخير إلا إذا تحددت الإجازة بها.

ثانيا: مبدأ وحدة الموازنة العامة

يقضي مبدأ وحدة الموازنة أن تدرج جميع نفقات الدولة وجميع إيراداتها في وثيقة واحدة حتى يسهل معرفة مركزها المالي، وحتى تتمكن أجهزة الرقابة المختلفة من مراقبة تصرفات الدولة المالية ومطابقتها للأهداف المحددة وأن الاعتمادات الواردة في الموازنة تكون كما وافقت عليها السلطة التشريعية.

ويجب عدم الخلط بين الموازنة ذات الوثائق المتعددة وبين الموازنات المتعددة وقد تكون الميزانية موحدة و مع ذلك تقدم في وثائق متعددة وليست في وثيقة واحدة، كما هو الحال في بريطانيا، ولا يعتبر ذلك خروجا عن قاعدة وحدة الموازنة، أما الموازنات المتعددة فيأخذ بها بالنسبة لبعض الوحدات الاقتصادية حتى تتمكن من التمتع بالاستقلال المالي في مواجهة الموازنة العامة لأداء وظائفها على أكمل وجه.[1]

ويترتب على تطبيق مبدأ وحدة الموازنة نتيجة هامة تتمثل في قاعدة عدم تخصيص الإيرادات، والتي تستلزم عدم تخصيص إيراد معين لمواجهة نفقة معينة بل تجمع كل الإيرادات دون تخصيص في قائمة واحدة تقابلها قائمة المصارف التي تدرج بها كل النفقات، والإخلال بهذه القاعدة يؤدي إلى ظهور فائض أو عجز للعمليات المختلفة التي تنطوي عليها الموازنة، مما يعني المساس بوحدتها، ويؤدي بذلك إلى تبديد في الموارد وعدم إمكانية الموازنة من تحقيق أهدافها.[2]

وبالرغم من الفوائد السابقة لقاعدة وحدة الموازنة العامة إلا أنه حديثا أصبح هناك استثناءات كثيرة تتطلب الخروج عن قاعدة الوحدة نلخص أهمها فيما يلي:[3]

1. الموازنات المستقلة

وهي موازنات منفصلة عن الموازنات العامة تعود إلى مؤسسات مستقلة تتمتع بالشخصية الاعتبارية.

---

[1] محمد حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، **مبادئ المالية العامة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 161.

[2] أحسن عبد الكريم، **الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ والرقابة**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 64، سوريا، 2007، ص 100.

[3] طارق الحاج، مرجع سابق، ص 163.

2. الموازنات الاستثنائية

وهي موازنات منفصلة عن الموازنات العامة وتتضمن نفقات وإيرادات استثنائية لمشاريع إنمائية عامة.

3. الموازنات الملحقة

هي عبارة عن موازنة المرفق العام ذات الطابع الصناعي والتجاري ذلك بغرض إدارة أمواله الذاتية بتطبيق أحدث الأساليب الإدارية بشكل منفصل عن موازنة الدولة.

4. حسابات الخزينة الخاصة

وتشمل هذه الحسابات على جميع العمليات المالية المترتبة عن خروج أو دخول الأموال إلى الخزينة العامة، بصورة غير نهائية، ويتم محاسبتها بشكل منفصل حتى تكون الموازنة العامة أكثر وضوحا.

ثالثا: مبدأ عمومية الموازنة العامة

يستلزم تحصيل الإيرادات العامة القيام ببعض النفقات كما أن كثير من وحدات القطاع العام تتمتع بإيرادات ضخمة، ولهذا توجد طريقتان لإدراج الإيرادات والنفقات في الموازنة العامة.[1]

*** الطريقة الأول:**

وتسمى طريقة الناتج الصافي، وذلك بإجراء مقاصة بين إيرادات كل وحدة ونفقاتها بحيث لا يظهر في الموازنة إلا نتيجة المقاصة أي صافي الإيرادات أو صافي النفقات.

*** الطريقة الثانية:**

تدرج في الموازنة كل نفقة وكل إيراد كان مقداره دون إجراء أي مقاصة بينهما، وتسمى بطريقة الموازنة الشاملة، والطريقة الثانية هي المتبعة كمبدأ العمومية والشمول، وذلك لاعتبارات معينة بعضها سياسي والآخر مالي، وجعلت تطبيق مبدأ عمومية الموازنة العامة لعدة اعتبارات منها:

1. الاعتبارات السياسية

تسمح بإتاحة الفرصة للسلطة التشريعية لمراقبة سير الأداء الحكومي فيما يتعلق بنفقاتها الخاصة اللازمة لتسيرها، ذلك أن إتباع طريقة الناتج الصافي يحجب عن السلطة المذكورة كل ما يتعلق بتفاصيل نفقات المرافق العامة ولا يظهر سوى رصيد هذه المرافق في الموازنة دائنا كان هذا الرصيد أو مدينا.

[1] سوزي عدلي ناشد، **أساسية المالية العامة**، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009، ص 347.

2. الاعتبارات المالية

فتتمثل في محاربة الإسراف في الإنفاق الحكومي، حيث أن إتباع طريقة الناتج الصافي (الموازنة الصافية) من شأنها أن تتيح للمرفق الذي يحقق إيرادات تفوق نفقاته أن يسرف في هذه النفقات بدون مقتضى اعتماد على أنه لن يظهر في موازنته إلى فائض الإيرادات على النفقات وعلى أنه لن يجد رقابة من السلطة التشريعية على بنود نفقاته.

وعليه فمبدأ عمومية الموازنة يعني أن تظهر في وثيقة الموازنة كافة تقديرات النفقات العامة وكافة تقديرات الإيرادات دون أي مقاصة بين الاثنين، وهذا المبدأ يكمل مبدأ وحدة الموازنة، فإذا كان مبدأ الوحدة يهدف إلى إعداد وثيقة واحدة لموازنة الدولة، ويمثل الإطار الخارجي للموازنة، فإن مبدأ العمومية يهدف إلى ملأ هذا الإطار عن طريق التسجيل التفصيلي لكل تقدير بنفقة وكل تقدير بإيراد دون إجراء مقاصة بين التقديرين.[1]

رابعا: مبدأ توازن الموازنة العامة

يعد هذا المبدأ أحد مرتكزات النظرية التقليدية وهي التوازن الكمي للموازنة، ويقصد به أن تكون النفقات العامة للدولة في حدود إيراداتها بشكل مطلق، أي أن وثيقة الموازنة يجب أن تكون متوازنة وكذلك الموازنة التي تظهر الواقع الفعلي للإيرادات ونفقات السنة المنصرمة يجب أن تكون متوازنة هي الأخرى بغض النظر عن الظروف الاقتصادية التي تمر بها الدولة لتفادي مخاطر عجز الموازنة، وما قد يترتب على تغطيته من أثر تضخمي أو فائض لا تستطيع الدولة التصرف به من جهة أخرى، إلا أن هذا المبدأ فقد الكثير من مميزاته نظرا لأن النظرية الحديثة في المالية العامة لم تعد تنظر إلى العجز في الموازنة أنه كارثة مالية وذلك في ضوء التطورات المالية والاقتصادية، ولكن ليس معنى ذلك أن الفكر المالي يستبعد فكرة التوازن، ويميل إلى وسع من ذلك من خلال التوازن الاقتصادي العام حتى ولو أدى هذا إلى عجز مؤقت في الموازنة.[2]

خامسا: قاعدة التخصيص

وتقتضي هذه القاعدة ضرورة توجيه الاعتمادات المفتوحة بموجب قانون المالية نحو مجالات محددة، ذلك أن المسيرين لا يمكنهم استعمال الاعتمادات حسب رغباتهم، بل يتعين احترام توزيعها، فكلما كان التخصيص في

[1] عزة عبد العزيز، **الرقابة المالية على الميزانية العامة في الجزائر**، مجلة العلوم الاجتماعية، العدد 24، الجزائر، 2017، ص 218.

[2] علي زغدود، مرجع سابق، ص 97.

الاعتمادات مطبق بشكل جيد، كلما كانت مراقبة الجهة المانحة للترخيص ممكنة وفعالة، كما تقتضي أيضا عدم تجاوز مبالغ هذه الاعتمادات، وفقدت هذه القاعدة الكثير من أهميتها في ظل الموازنة الحديثة.[1]

الفرع الثاني: أنواع الموازنات العامة

تمثل الموازنة العامة انعكاس لدور الدولة في النشاط الاقتصادي ومجال تدخلها، والتي تطورت تبعا للتطور الذي عرفته أدوار الدولة لاسيما الدور الاقتصادي فانتقال الدولة من دور الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة إلى الدولة المنتجة تبعه تطور مماثل في أساليب الميزانية.

أولا: موازنة البنود

تعتبر موازنة البنود والاعتمادات أو ما يسمى بموازنة الرقابة بمثابة الشكل التقليدي للموازنة العامة، ومن ثم فهي تعد من أكثر أنواع الموازنات شيوعا في التطبيق، وتعتبر وظيفتها الأساسية هي التثبيت من سلامة الإنفاق العام في ضوء ما هو مدرج بالموازنة في حدود الاعتمادات والبنود المقررة، ومن ثم فهي موازنة الاعتمادات والبنود وبالتالي تعتبر أيضا أداة للرقابة المالية والقانونية على أداء الوحدة الحكومية.

وقد بدأ استخدام موازنة البنود الاعتمادات أو موازنة الرقابة في الولايات المتحدة الأمريكية في 1921 لتكون موازنة تنفيذية شاملة تجمع بين تصنيف وظيفي على شكل برامج ووظائف وتصنيف اقتصادي يفرق بين كل من النفقات العامة والجارية والنفقات العامة الرأسمالية.[2]

وفي ظل موازنة الاعتمادات تصنف النفقات العامة تبعا لنوعها وليس وفقا للغرض منها، حيث يتم تبويب النفقات العامة ذات الطبيعة الواحدة في مجموعة متجانسة رئيسية وفرعية بغض النظر عن الجهة الحكومية القائمة بالتنفيذ، ويتم تقسيم النفقات بعد ذلك إلى فئات رئيسية.[3]

كما أن الاعتماد على هذا النوع من الموازنات له عدة مزايا: فهو يسهل على أي جهة حكومية معرفة ما خصص لها من أموال وبالتالي طريقة إنفاقها، ويساعد السلطة التشريعية على أحكام رقابتها على السلطة التنفيذية، باعتبار أن هذا النوع يعطي لكل جهة حكومية سلطة الإنفاق في حدود مخصصاتها.[4]

---

[1] محمد طاقة، مرجع سابق، ص 173.

[2] عاطف وليم أندراوس، مرجع سابق، ص 589.

[3] محمد عباس بدوي، **المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص 74.

[4] محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 204.

أما عيوبه فتتمثل في الابتعاد عن الاهتمام بالاستثمارات طويلة الأجل مادام أن إعداد الموازنة يتم لسنة واحدة، وهو ما لا يتيح إمكانية التحقق من فعالية استخدام الإيرادات العامة في أوجه النفقات المخصصة لها، وبالتالي افتقار إمكانية الربط بين النفقات وما يتحقق عنها من نتائج.[1]

ثانيا: موازنة البرامج والأداء

يعتبر ظهور هذا النوع من الموازنات نتيجة لعيوب الموازنة التقليدية فهي أداة رقابية فحسب، وكذا رغبت السلطات التنفيذية والتشريعية في اعتماد طرق علمية جديدة تمكن من اتخاذ القرارات المالية السليمة والابتعاد عن الطرق التقليدية، وتعرف بأنها مجموعة من الأهداف المقررة تحقيقها من طرف أجهزة ووحدات الحكومة ، خلال فترة زمنية مقبلة بعد تفصيلها على حسب البرامج والأنشطة، مع تحديد الجهود اللازمة لتحقيقها، والتكلفة المقدرة لتنفيذ كل برامج أو نشاط وتحديد معايير الانجاز وقياس التكلفة.[2]

ثالثا: الموازنة التعاقدية

كانت أول محاولة لتطبيق الموازنة التعاقدية في وزارة المالية النيوزيلندية في عام 1996 وهي محاولة لإيجاد المنافع العامة والأصول طويلة الأجل مثل مشاريع البنية التحتية، أي أنها تقدم تفاصيل الاحتياجات التنموية طويلة الأجل، وتنشأ عملية موحدة بصدد وضع الخطة لسنوات متعددة وتحويلها إلى برنامج ثم إلى مشاريع، تعرض كعطاءات أمام الجميع من القطاع والخاص بغرض الفوز بمتعاقدين ينفذون تلك المشاريع بأقل تكلفة وفي الوقت المناسب مع تحقيق النتائج المنتظرة منها.

كما عرفت بأنها مجموعة من الأسس العلمية والفنية التي يعتمد عليها في إعداد الموازنة العامة ورقابة تنفيذها، فهي خطة عمل توضح الأهداف المحددة للوحدة الإدارية التي يتكون منها الجهاز الحكومي لتكوين برامج ومشروعات متضمنة أربعة أبعاد (العمل، المواصفات، الوقت اللازم للإنجاز، التكلفة التقديرية التمويل).[3]

رابعا: موازنة التخطيط والبرمجة

[1] فوزي عطوي، **المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة**، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 383.

[2] رحمة زبوش، **الميزانية العامة للدولة في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه غير منشورة في الحقوق، جامعة تيزي وزو، الجزائر، 2011، ص 02.

[3] ياسر حامد عباس جدوع، **مدى إمكانية تطبيق أسلوب الموازنة التعاقدية في إعداد الموازنة العامة الأردنية**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، غير منشورة كلية الاقتصاد والأعمال، جامعة جدارا، الأردن، 2015، ص 27.

يعود نشأة هذا النوع من الموازنات إلى عام 1961، عندما طبقته وزارة الدفاع الأمريكية، ثم انتشرت بعد ذلك في جميع الوزارات عام 1965، بعد صدور قرار من الرئيس الأمريكي بضرورة تطبيقه.

وتعرف موازنة التخطيط والبرمجة بأنها: [1]" أداة التخطيط ووسيلة لاتخاذ القرارات التي تتعلق بالمفاضلة بين البرامج البديلة اللازمة لتحقيق أهداف معينة أو تعديلها، وتهدف إلى محاولة تبرير قرارات المخطط، وتنظر إلى البرامج والأنشطة الحكومية على أنها مجرد وسائل تهدف إلى تحويل الإيرادات العامة، أو عوامل الإنتاج إلى منتجات نهائية".

ويتضح من خلال تسميتها أنها تتكون من العناصر الأساسية التالية:[2]

*** التخطيط**

وهي عملية تحديد الأهداف العامة التي تحاول الدولة تحقيقها على المدى الطويل(في حدود خمس سنوات) تحديدا دقيقا.

*** البرمجة**

وهي عملية تحديد البرامج والأنشطة الضرورية لتنفيذ الأهداف المطلوب تحقيقها.

*** الموازنة**

هي عملية ترجمة قرارات التخطيط والبرمجة على شكل خطط مالية في حدود الموازنة المتاحة.

كما أنها تتمتع بالعديد من المزايا من بينها: [3] المساعدة على توفير البيانات التي تحدد طبيعة وماهية المخرجات وتكلفتها المالية، وربطها بالمنافع التي تسعى إليها الدولة وبالتالي تكون قرارات توزيع الإيرادات مدعمة بالبيانات اللازمة، بالإضافة إلى توضيح ما تم من أعمال ونشاطات خلال السنة المالية السابقة، وتكلفة كل برنامج وإقرار مبدأ المساءلة والمسؤولية حيث يتم تحديد المسؤول عن أداء الأعمال.

لكن بالرغم من المزايا التي تتمتع بها إلا أنها لا تخلو من العيوب أهمها: صعوبة تحديد الأهداف لجميع أجهزة الدولة تحديدا دقيقا، صعوبة قياس الآثار المترتبة عن بعض البرامج بشكل مادي وملموس، كما يتطلب

---

[1] فليح حسين خلف، **المالية العامة**، عالم الكتب الحديث، الأردن، 2008، ص 319.

[2] غسان دعاس، **دور الإيرادات غير السيادية في تمويل موازنة السلطة الفلسطينية وطرق تفصيلها**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2016، ص 22.

[3] محمد أحمد حجازي، **المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة**، المكتبة الوطنية، الطبعة 2، الأردن، 1995، ص 174.

الإعداد توفير كميات كبيرة من المعلومات مما يؤدي إلى تعطيل عملية تحليل السياسة العامة، بالإضافة إلى ارتفاع التكاليف المالية اللازمة لتطبيقها، كونها تتطلب إنشاء مراكز العمليات.

خامسا: الموازنة الصفرية

بعد فشل نظام التخطيط وظهر نظام جديد لتطوير الموازنة وهي الموازنة الصفرية وهي تعتبر الموجة الأخيرة من موجات إصلاح وتطوير الموازنة، ويسعى هذا الأسلوب الجديد لخدمة أهداف الحكومة في مجال رفع درجة الكفاءة والفعالية في أداء الأنشطة الحكومية من خلال تحديد الأولويات.

وتعرف الموازنة الصفرية على أنها"ذلك النوع من الموازنات الذي يتم بموجبه إغفال البرامج السابقة في بداية كل فترة مالية، حتى يتسنى مراجعة كل برنامج من الأساس (الصفر)، ووضع خطة جديدة للمخصصات دون أن يكون لبرنامج أفضلية على البرامج الأخرى بسبب كونه تم اعتماده سابقا، أي وضعت له مخصصات وتم تنفيذ جزء منه".[1]

ولقد تم إدخال الموازنة الصفرية في الولايات المتحدة الأمريكية، بموجب قانون إصلاح وتطوير الاقتصاد والإنفاق عام 1967، حيث طالب القانون بضرورة قيام الكونغرس بمراجعة وتقييم كل تفويض حكومي للقيام ببرنامج أو نشاط كل خمس سنوات مبتدئا من الصفر، ومن ثم فإن هذا النوع من الموازنات يركز على أمرين رئيسيين هما:[2]

* مدى فعالية وكفاية أداء النشاطات الجارية.
* إمكانية إلغاء أو تخفيض النشاطات الجارية من أجل تمويل برامج جديدة ذات أولوية عالية.

ومن محاسن الموازنة الصفرية أنها تلزم كل مدير إداري أن يبرر جميع محتويات موازنته بالتفصيل مبتدئا من نقطة الصفر، بمعنى أنها تتطلب أن تقوم كل جهة بمراجعة وتقييم برامجها، ومشاريعها الحالية والجديدة بطريقة منتظمة، وبالتالي هناك إمكانية أكبر على إنجاز المهام والأنشطة بفعالية وكفاءة أكبر.

ولكن من مساوءها أنها لاتهتم بما إذا كان المشروع سينتهي أولا في نهاية المطاف، فهي تقوم بفتح اعتماد له، ولمن تترك أمر المتابعة للجهات الإدارية المختلفة، ومن ثم فهي لم تقم بوضع الإجراءات التي تتابع مسألة إنهاء أو تشطيب الكثير من المشاريع.

---

[1] نعيم حسين دهمش، **الموازنة الصفرية**، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، الأردن، ص 07.

[2] فريد عبد الحافظ أحمد غنام، **إطار مفتوح لإعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، غير منشورة في العلوم التجارية، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2006، ص 63.

المطلب الثالث: دورة الموازنة العامة

يطلق اصطلاح الدورة هنا والمراد به شرح طبيعة الأنشطة والعمليات المكونة للموازنة العامة للدولة بالنظر لما تتصف به هذه العمليات من الدورية والاستمرار، وتتضمن هذه الأخيرة في مجمل الخطوات التالية: الإعداد، الاعتماد، التنفيذ، الرقابة.

الفرع الأول: إجراءات إعداد الموازنة العامة

إعداد الموازنة العامة للدولة المقدمة في مشروع المالية يبرر الخيارات السياسية للحكومة، وتختلف طرق إعدادها من دولة إلى أخرى، كما تختلف الجهات التي تقوم بإعدادها تبعا للنظام السياسي والاقتصادي المتبع.

أولا: السلطة المختصة بتحضير الموازنة العامة

يتولى عملية الإعداد وفي جميع دول العالم على اختلاف أنظمتها السلطة التنفيذية إذ يقع على عاتقها تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية والسياسية للمجتمع، وكما هو معلوم فإن السلطة التنفيذية لديها الإلمام الكافي عن أوضاع القطاعات الاقتصادية المختلفة ولديها الأجهزة والخبرات الكافية لوضع الخطط المستقبلية، وهي في نفس الوقت المسؤولة عن تنفيذ بنود الموازنة، وهي أيضا مسؤولة عن إدارة المرافق العامة، لذا فمن حقها أن تقوم بعملية الإعداد للموازنة.

عندما نتفق على أن السلطة التنفيذية هي المسؤولة عن هذه المرحلة فإن الاختلاف بين دولة وأخرى يكمن في تسميتها، وبالتالي فهي أقدر من السلطة التشريعية على تقدير أوجه الإنفاق التي يحتاجها كل مرفق للدولة وبفروعه المختلفة، وكذلك أيضا بشأن تقدير أوجه الإيرادات المختلفة والمبالغ التي تحصل من كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة.[1]

ثانيا: الإجراءات الفنية المتبعة بصدد تحضير الموازنة

لقد جرى العمل على أن وزير المالية باعتباره ممثلا للسلطة التنفيذية يقوم بمطالبة كافة الوزارات والمصالح بإرسال تقديراتها من إيرادات ونفقات للسنة المالية المقبلة في موعد يحدده، لكي يتسنى له الوقت اللازم لإعداد المشروع.

[1] حامد عبد المجيد دراز، **مبادئ المالية العامة**، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 78.

ويمكن حصر هذه المهام المتعلقة بالإعداد في خمس مراحل هي:[1]

1. إعداد إطار مشروع الموازنة العامة

تتولى وزارة المالية إعداد هذا الإطار الذي يتضمن اتجاهات سياسية ومالية، وإمكانيات الخزينة العامة في ضوء مصادر التمويل الداخلية والخارجية ومتطلبات الإنفاق، مع ربط ذلك بالخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية.

2. إصدار منشور الموازنة العامة

تتولى وزارة المالية إصدار هذا المنشور وإرساله إلى جميع الوزارات والهيئات العامة، الذي يتضمن الخطوط العريضة لإعداد مشروع الموازنة، مع بيانات عن عناصر السياسة المالية المقبلة، ومطالبة الجهات بإرسال تقديرات إيراداتها ونفقاتها للسنة المقبلة في موعد محدد، حتى يتسنى لوزارة المالية تحضير المشروع في وقته المحدد.

3. إعداد مشروعات موازنات الوزارات والهيئات

تقع هذه المسؤولية على الأجهزة الإدارية وغالبا ما تكون دائرة مختصة بهذا العمل، تكون مستقلة عن باقي الدوائر الأخرى في مسؤولياتها مثل دائرة الموازنة التي تتولى إعداد مشروع الموازنة الخاصة بالوزارة أو الهيئة المعنية، ضمن إرشادات عامة، وفي نطاق السياسة الاقتصادية التي تستهدفها الحكومة.

4. بحث ومناقشة مشروعات موازنات الوزارات والهيئات العامة

بعد أن تصل كافة تقديرات الوزارات المختلفة والهيئات التابعة للدولة إلى وزارة المالية تتم مراجعتها من الناحية الفنية والمحاسبية، ثم تقوم هذه الأخيرة بإضافة تقديرات نفقاتها وتقديرات إيرادات الدولة التي تحصلها من المصالح التابعة.

5. إعداد الإطار النهائي للموازنة

تتولى إدارة الموازنة بوزارة المالية جمع كافة التقديرات المشار إليها سابقا وتنسيقها بعد أن تتصل بالوزارات المختلفة إن دعت الحاجة إلى ذلك، وطلب ما يحتاجون إليه من بيانات ومستندات، ويكون مشروع الموازنة الذي يرسل إلى اللجنة المالية بالوزارة مرفق به مذكرة تقديرية، وتعد هذه الأخيرة مشروع الموازنة، ثم يتم عرضه على مجلس الحكومة والذي يتم عرضه بعد ذلك على السلطة التشريعية في الموعد المنصوص عليه في الدستور.

[1] زينب حسين عوض الله، **مبادئ المالية العامة**، الدار الجامعية، لبنان، 1994، ص 256.

ثالثا: الأساليب المتبعة في تقدير نفقات وإيرادات الموازنة العامة

تختلف الطرق والأساليب المتبعة لتقدير كل من النفقات والإيرادات العامة الواردة في الموازنة وإن كان الهدف التي تسعى إليه السلطة التنفيذية هو أن تكون تقديراتها مطابقة للواقع قدر الإمكان، حتى تتمكن من تنفيذ السياسة المالية المقررة للدولة دون حدوث أي اضطرابات متعلقة بزيادة النفقات ونفس الإيرادات كما هو متوقع، وتعتمد في التقدير على العديد من الأساليب أهمها:

1. تقدير النفقات

يتم عادة تقدير النفقات دون صعوبات فنية كثيرة، إذ أن كل مرفق يحدد نفقاته المستقبلية على أساس حجم نفقاته السابقة، مضافا إليه ما سيقوم به المرفق من نفقات خاصة بالاستثمارات أو الإنشاءات خلال السنة المقبلة، ويجب أن يتسم القائمين بعملية التقدير بالمعرفة والدراية الكافية، كما يجب أن يتمتعوا بصدق الانتماء والإخلاص في العمل حتى لايكون مغالاة في التقدير ويمكن تطبيقه على أرض الواقع.[1]

2. تقدير الإيرادات

ليس من السهولة تقدير الإيرادات حيث يفرض تقديرها التنبؤ بجميع المتغيرات الاقتصادية لتحديد مصادر الإيرادات المتنوعة ولاسيما الضرائب، ومن الطرق التي تعتمد في هذا الشأن أهمها: [2]

أ. التقدير الآلي

تتمثل هذه الطريقة في تقدير الإيرادات المقبلة على أساس آلي، لا يترك للقائمين بتحضير الموازنة أي سلطة تقديرية بتقدير الإيرادات المتوقع الحصول عليها، وتستند هذه الطريقة أساسا على قاعدة السنة قبل الأخيرة، أن يتم تقدير الإيرادات على أساس الاسترشاد بنتائج آخر موازنة نفذت أثناء تحضير مشروع الموازنة الجديدة.

ب. التقدير المباشر

تستند هذه الطريقة أساسا على التوقع أو التقدير باتجاهات كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة على حدا، وتقدير الحصيلة المتوقعة بناء على هذه الدراسة وتطلب السلطة المختصة من كل مؤسسة في القطاع العام أن يتوقع حجم إيراداته العامة للسنة المالية المقبلة.

[1] عادل أحمد حشيش، **أساسيات المالية العامة–مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام**– الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2006، ص 298.

[2] حياة بن إسماعيل، **تطور إيرادات الموازنة العامة**، إيتراك للنشر والطباعة، مصر، 2009، ص 10.

الفرع الثاني: اعتماد الموازنة العامة

لا يعتبر مشروع الموازنة العامة مشروع تلتزم الحكومة بتنفيذها إلا بعد اعتمادها من السلطة المختصة طبقا للنظام السياسي لكل دولة، والسبب الرئيسي في ذلك أن الموازنة العامة تمثل تدفقات مالية يترتب عليها إعادة توزيع الدخل القومي الحقيقي بين الطبقات والفئات والأفراد وبالتالي تحرص الدولة على ضرورة اعتماد السلطة الممثلة للشعب.

أولا: السلطة المختصة باعتماد الموازنة

يعتبر اعتماد وإجازة الموازنة العامة من اختصاص السلطة التشريعية، فهذا الاعتماد شرط أساسي لا غنى عنه لوضع الموازنة موضع التنفيذ وذلك طبقا للقاعدة المشهورة"أسبقية الاعتماد على التنفيذ".

وقد نشأ حق السلطة التشريعية في اعتماد الموازنة العامة وإقراراها من حقها في الموافقة على الضرائب وعلى مراقبة موارد الدولة العامة، إذ من الواضح أن هذا الحق (فرض الضرائب) يصبح قليل القيمة إذ لم تعترف السلطة التشريعية بحق آخر مقابل له، هو حق الموافقة على النفقات وهذا الأمر بديهي إذ لا فائدة ترجى من مراقبة الإيرادات طالما أن الحكومة تستأثر بسلطة إنفاقها.[1]

وتختلف طبيعة اعتماد البرلمان للإيرادات العامة عن اعتماده للنفقات العامة فهو بالنسبة للإيرادات إجازة لتحصيلها، أما بالنسبة للنفقات العامة فهو إجازة وتخصيص لتنفيذ النفقات وتخصيص الرقم المقدر لكل باب لوجه الإنفاق المعين له.[2]

ثانيا: إجراءات اعتماد الموازنة العامة

بعد أن تقوم السلطة التنفيذية بإعداد مشروع الموازنة العامة تقوم بعرضه على السلطة التشريعية التي تمثل الشعب الذي يتحمل أعباء تغطية الإنفاق العام.

يخضع اعتماد الموازنة لإجراءات دستورية تستهدف الانتهاء من بحثها حيث يتعين عرض مشروع الموازنة على السلطة التشريعية قبل بداية السنة المالية وتمر بثلاث مراحل على النحو التالي:[3]

[1] أحمد عبد السميع علام، **المالية العامة: المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق**، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2012، ص 263.

[2] فتحي أحمد ذياب عواد، **اقتصاديات المالية العامة**، دار الرضوان للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 275.

[3] سوزي عدلي ناشد، **الوجيز في المالية العامة**، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2000، ص 326.

1. مرحلة المناقشة العامة

حيث يتم عرض مشروع الموازنة العامة للمناقشة في البرلمان، وهذه المناقشة تنصب غالبا على كليات الموازنة العامة، وارتباطها بالأهداف القومية كما يراها أعضاء مجلس.

2. مرحلة المناقشة التفصيلية المتخصصة

وتضطلع به لجنة متخصصة متفرعة عن المجلس النيابي(لجنة الشؤون الاقتصادية والمالية) ولها أن تستعين بما تراه من خبراء استشاريين من خارج البرلمان.

وتقوم اللجنة بمناقشة مشروع الموازنة في جوانبها التفصيلية، ثم ترفع بعد ذلك تقريرها إلى المجلس.

3. مرحلة المناقشة النهائية

حيث يناقش المجلس مجتمعا تقرير اللجنة، ثم يجيز التصويت على الموازنة العامة بأبوابها وفروعها وفقا للدستور والقوانين المعمول بها في هذا الشأن.

وبعد المناقشة والتداول يمكن الخروج بإحدى النتائج التالية:[1]

* اعتماد مشروع الموازنة ويطلق عليه قانون الموازنة.
* رفض مشروع الموازنة وهذا الإجراء في المجتمعات الديمقراطية يؤدي إلى تغيير سياسي مثل استقالة الحكومة أو حل البرلمان.
* اعتماد الموازنة بعد إدخال بعض التعديلات عليه.

وبهذا تنتهي هذه المرحلة بصدور قانون ضبط الموازنة الذي يحدد الرقم الإجمالي لكل من النفقات العامة والإيرادات أو صدور

الوطني الموازنة كوثيقة قانونية قابلة للتنفيذ.

الفرع الثالث: تنفيذ الموازنة العامة

وهي المرحلة الأساسية التي تتضمن تحويل التقديرات الخاصة بالإيرادات والتقديرات الخاصة بالنفقات إلى إيرادات تتحقق فعلا ونفقات تتحقق أيضا، وهذا يؤدي إلى تحقيق ما يترتب عليها من آثار ونتائج تتحقق عن

[1] غازي عناية، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار البيارق، الأردن، 1988، ص 300

طريقها الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة إلى تحقيقها من خلال هذه الإيرادات والنفقات التي تتضمنها الموازنة العامة بتحققها الفعلي، والسلطة التي تختص بمهمة التنفيذ هي السلطة التنفيذية والتي تمثلها الجهات والدوائر الحكومية والهيئات العامة، بما في ذلك المؤسسات العامة التي تقوم بنشاطات اقتصادية.

وتعتبر هذه المرحلة من أدق مراحل الموازنة وأكثرها أهمية وهي من جهة تشمل جميع أعمال الدولة المالية، وتمس نشاط كل أفراد المجتمع سواء من حيث مساهمتهم في تمويل الموازنة من خلال دفعهم للضرائب والرسوم، أو من حيث استفادتهم من النفقات العامة التي تصيبهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وهي من جهة أخرى تلعب دورا كبيرا في التأثير على الاقتصاد بكامله.[1]

يستلزم تنفيذ الموازنة العامة توفر قواعد عامة لمختلف عمليات التنفيذ سواء تعلق الأمر بتنفيذ النفقات أو الإيرادات، كما يتبع التنفيذ حساب ختامي للوقوف على حقيقة تنفيذ الموازنة للسنة المنقضية.

أولا: تنفيذ النفقات العامة

إن إجازة البرلمان لاعتمادات النفقات العامة لايعني التزام الحكومة بإنفاق كافة مبالغ هذه الاعتمادات لكنه يعني الترخيص لها أن تنفق في حدود هذه المبالغ على الأوجه المعتمدة من أجلها، ولذلك فهي تستطيع دائما عدم إنفاق هذه المبالغ كلها أو بعضها إذا لم تدع إلى ذلك الحاجة، ومن ثم فإن مجرد فتح الاعتماد في الموازنة لا يعني تنفيذ النفقة، ذلك أن عملية التنفيذ ترتبط بقواعد وأصول تهدف إلى احترام القوانين المعمول بها، عند تخصيص وصرف الأموال ولتحقيق الأهداف التي أقرتها السلطة التشريعية بكل صرامة، ولتنفيذ النفقة يتطلب نوعين من العمليات:[2]

* **عمليات إدارية:** تشمل ثلاث مراحل: الارتباط، التصفية، الأمر بالدفع.
* **عمليات حسابية:** تشمل مرحلة الدفع.

ثانيا: تحصيل الإيرادات

إن اعتماد السلطة التشريعية للإيرادات العامة يعطيها صفة الإلزام خلافا للنفقات العامة ويأتي الالتزام من قانون الموازنة، ويختلف تنفيذ الإيرادات العامة حسب نوع الإيراد الذي يختلف بدوره حسب نظم الدولة السياسية والاقتصادية ولا تجد الحكومات أي صعوبة في تنفيذ الإيرادات غير الضريبية.

[1] سعيد عبد العزيز عثمان، **مبادئ المالية العامة**، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 270.

[2] أحمد حمود القيسي، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 89.

وتقوم الجهات الحكومية بتحميل ما ورد من الموازنة وهذا طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها ولا يجوز لأي جهة كانت أن تتجاوز صلاحيتها المخولة لها قانونا والقاعدة هي عدم تخصيص الإيرادات العامة بحيث تمول كافة النفقات العامة دون تميز بين إيراد وأخر حسب مصدره.[1]

وتمر عملية تحصيل الإيرادات بثلاث خطوات تتمثل في: الإثبات، الأمر بالتحصيل، التحصيل

الفرع الرابع: رقابة تنفيذ الموازنة العامة

تتميز الثلاث مراحل الأولى لدورة الموازنة العامة وهي الإعداد والاعتماد والتنفيذ بتتابعها واستقلالية بعضها عن البعض، أما مرحلة مراقبة الموازنة العامة فهي ليست مرحلة مستقلة تأتي في ختام دورة الموازنة ولكنها مرحلة متدخلة أي مصاحبة للمراحل السابقة بل تمتد لتشمل مرحلة ما بعد الانتهاء من التنفيذ من خلال مناقشة السلطة التشريعية للحساب الختامي للموازنة.[2]

والهدف من مرحلة المراقبة هو التأكد من سلامة تنفيذ الموازنة بما تتضمنه من إيرادات ونفقات حسب ما أقرته واعتمدته السلطة التشريعية، لذلك فهي مجموعة من الإجراءات التي توضع للتأكد من مطابقة التنفيذ الفعلي للخطط الموضوعة ودراسة أسباب الانحراف في التنفيذ حتى يمكن علاج نواحي الضعف، وضمان حسن تطبيق الموازنة العامة مستقبلا، لتحقيق الأهداف المسطرة والتقليل من الخطأ والعمل على القضاء عليه عن طريق متابعة الكشوف الدورية، وتشكل هذه الكشوف المادة الرئيسية في إعداد الحسابات الختامية في حين تركز الرقابة على النتائج النهائية للعمل وتقدير مدى اتفاقها مع الأهداف المرجوة.[3]

المبحث الثاني: موازنة البرامج والأداء وأسلوبها الفريد في الرقابة

تعتبر موازنة البرامج والأداء المحصلة الأولى لمحاولات إصلاح نظام الموازنة التقليدية، وتركز بشكل خاص على تحقيق الكفاءة الإدارية وتقليل النفقات العامة، وتحاول قياس مدى كفاءة الأجهزة الحكومية في إنجاز المشاريع.

المطلب الأول: ماهية موازنة البرامج والأداء

مجالات القصور التي لازمت تطبيق الأسلوب التقليدي المعروف بموازنة الوسائل، هي التي دعت المسؤولين الحكوميين إلى التفكير بتطبيق أسلوب أفضل يمكن من الاستفادة من أساليب الإدارة الحديثة في مجالات الإدارة

[1] عبد الله خبابة ، **أساسيات في اقتصاد المالية العامة**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2009، ص 264.

[2] دنيدني يحي، **المالية العامة**، الدار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 150.

[3] عادل علي الفليح، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار الحامد للنشر، الأردن، 2003، ص 556.

الحكومية، من أجل القيام بتنفيذ ما يعمد إليها من واجبات بكفاءة وفعالية وذلك لازدياد الاهتمام بنوعية الخدمة الحكومية وضرورة الارتقاء بها وتحسين الرقابة عليها.

الفرع الأول: نشأة موازنة البرامج والأداء

ظهرت موازنة البرامج والأداء كنتيجة لتطورات كثيرة، إذ ترجع أول محاولة لتطبيق موازنة البرامج والأداء إلى سنة 1906 في نيويورك، إذ كانت تسمى (موازنة الأداء) ثم وسعوا إطارها وأضافوا عليها عنصر البرمجة وأصبح يطلق عليها موازنة البرامج والأداء.[1]

وفي عام 1912 تم تشكيل لجنة في الولايات المتحدة الأمريكية عرفت باسم لجنة "تافت" لتقييم أوضاع الموازنة المطبقة، وتبين أن إجراءات إعداد الموازنة في حاجة إلى تغيرات هامة و أوصت اللجنة في تقريرها إلى ضرورة إعداد موازنة شاملة وتبويبها في صورة برامج ذو وظائف وحسب نوع العمل، كما اقترحت اللجنة في تقريرها عدة نماذج للتقييم الوظيفي للموازنة العامة للولايات المتحدة الأمريكية، في عام 1921 أي بعد الحرب العالمية الأولى ظهرت الحاجة إلى الاقتصاد والكفاية في استخدام الأموال العامة، مما دعا إلى إصدار لائحة للموازنة والمحاسبة تمكن من إجراء المقاربة بين البدائل في الوحدات التنفيذية، ولكن فكرة موازنة الأداء لم تنفذ بجدية إلا في عام 1934 عندما بدأ وزارة الزراعة الأمريكية في إعداد موازنة بالمشروعات المنتظرة إنجازها وكذلك جداول بيان النشاط التفضيلي للمشروعات إلى وضع الموازنة على أساس البرامج والانجازات [2]، وفي عام 1949 تم تشكيل أيضا لجنة سميت ب"لجنة هوفر" إذ دعت هذه اللجنة إلى تبويب موازنة الولايات المتحدة على أساس البرامج والأنشطة التي تنفذها الحكومة وعند تطبقها واجهت مشاكل جديدة، مما دفع الولايات المتحدة الأمريكية إلى تشكيل لجنة لمعالجة هذه المشاكل وسميت لجنة هوفر الثانية عام 1955.[3]

الفرع الثاني: تعريف موازنة البرامج والأداء

تعددت تعاريف موازنة البرامج والأداء ولكن العامل المشترك بين هذه المفاهيم هو أنها ترتكز على الأعمال والأنشطة التي تقوم بها الوحدات الإدارية وليس على تنفيذ الأعمال والأنشطة كما هو الحال في الموازنة التقليدية.

---

[1] إلزامي محمد، عبد المهدي عباس، **مدى إمكانية استخدام موازنة البرامج والأداء في المشاريع الاستثمارية للحكومة المحلية في محافظة البصرة**، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 09، العدد 35، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة البصرة، 2014، ص139.

[2] إبراهيم عبد الموسي، **نموذج مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 19، العدد 01، 2017، ص 187.

[3] إبراهيم عبد الموسي، نفس المرجع السابق، ص 187.

عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية موازنة الأداء والبرامج على أنها"مجموعة من الأساليب التي بواسطتها تمكن مدراء البرامج من التركيز على تنفيذ الأهداف حسب الوقت، السلع، ساعات العمل والمواد، إن هذا النظام يزود من يستخدمه بمعلومات لا يمكن الحصول عليها من خلال الموازنة التقليدية إذ يساعد في الحصول على نتائج أساسية ويهيئ قاعدة أفضل لاتخاذ القرارات".[1]

كما عرفت موازنة البرامج والأداء على أنها:"خطة تهدف إلى تحقيق عدد من الأهداف قصيرة أو طويلة الأجل ولتحقيق ذلك يتم ربط تلك الأهداف بالهيكل التنظيمي، بحيث يتم تقسيمها إلى اختصاصات وبرامج وأنشطة ومشروعات في ضوء التحديد الدقيق للتكاليف والعوائد المتوقعة بهدف تحقيق أقصى كفاءة ممكنة لتخصيص الموارد المتاحة".[2]

وقد وضع Young مفهوما شاملا لموازنة البرامج والأداء فذكر أنها أداة يتم من خلالها عملية توزيع الأموال(تخصيصها) للبرامج من أجل تحقيق أهدافه لقياس الأداء والكفاءة والفعالية له ، ويبين ربط المدخلات (النفقات) مع نشاطات البرامج وأهدافه، أما فيما يخص التعريف من ناحية توضيح عملية إعدادها فإن ذلك ينطبق مع ما أشار إليه Kim حيث ذكر أن عملية إعداد موازنة البرامج والأداء هي عملية يتم من خلالها تحديد الوزارة، تم تحديد البرامج الفرعية ثم تحديد الأنشطة لكل برنامج ثم قياس تكاليف الأنشطة [3].

من خلال التعاريف السابقة تبين أن موازنة البرامج والأداء تعمل على تقسيم أهداف الخطة العامة للدولة إلى برامج وأنشطة محددة يتم تنفيذها بخطة مبرمجة بزمن محدد وبتكاليف محددة وبمسؤولين محددين لمتابعة البرنامج أو النشاط، على أن يتم قياس الأداء في ذلك البرنامج في نهاية المدة المبرمجة.

الفرع الثالث: خصائص موازنة البرامج والأداء

تتميز موازنة البرامج والأداء بالخصائص التالية:[4]

---

[1]OECD, ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT

Performance Budgeting: A Users' Guide, MARCH 2008, date de tel : 11/04/2019disponble sur : https://www.oecd.org/gov/budgeting/Performance-Budgeting-Guide.

[2] محمود عوض رضوان، **الاتجاهات الحديثة في تطوير الموازنة العامة ودورها في إدارة البرامج والأنشطة**، دار النهضة العربية، 2009، ص 20.

[3] محمد شاكر عصفور، **أصول الموازنة العامة**، مرجع سابق، ص 286.

[4] علاء الدين غازي محمد الحلو، **مدى توافر مقومات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الجامعة الحكومية في فلسطين**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة والتمويل، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة، 2017، ص 97.

* اهتمامها بالعمل والتنفيذ أكثر من اهتمامها بالرقابة أي بحجم ونوعية العمل المنجز وليس بسلامة التصرف بالأموال التي أنفقت عليه من الناحية القانونية؛

* ربط بين الأشياء المشتراة والأعمال المنجزة، حيث تبوب الأشياء المشتراة حسب المشروعات والبرامج والخدمات، وليس كما في الموازنة التقليدية حيث تدرج النفقات حسب نوعها دون أن يكون هناك ارتباط بينهما وبين ما أنجز من العمل أو مزمع إنجازه؛

* اهتمامها بالأهداف التي تسعى إليها الإدارة والوحدات المختلفة وأساليب وضعها على شكل برامج تبين العلاقة التي تربطها بالسياسة المالية العامة للدولة؛

* اهتمامها بقياس النتائج المترتبة عن نشاط الإدارة، وقد تطلب هذا الأمر توفير معلومات وبيانات عن إنجازات الإدارات سواء كانت مادية أو خدمية ووضع مقاييس لحساب النتائج بدرجة عالية من الثقة والدقة؛

* تميزها بالعلاقة المشتركة بين إدارة الوحدة وإدارة الموازنة في ظل موازنة الأداء؛

* المسؤولية عن تنفيذ كل المعلومات والبيانات التي تبرر رصيد هذا القدر من الأموال، وهذا ما يدفعها للحصول على الأموال بالقدر الذي يكفي النشاط والمشروع ويطمئن في نفس الوقت إدارة الموازنة بأن الأموال المرصدة تصرف للأغراض المخصصة من أجلها، ووفق معايير ومقاييس معروفة؛

* اعتمادها على أساس الاستحقاق في نظامها المحاسبي والذي يعني قيد كافة الإيرادات والنفقات التي ترتبت على التصرفات المالية للإدارة أثناء السنة المالية بغض النظر عن التاريخ الذي يتم فيه فعلا تحصيل الإيرادات أو صرف النفقات؛

* تطلبها اختصاصات معينة من موظفي إدارة الموازنة، وترتكز هذه الاختصاصات في علوم الإدارة العامة والبرمجة ومحاسبة التكاليف ليستطيعوا النهوض بالمهام التي يرمي إليها هذا النوع من أنظمة الموازنة؛

* تبويبها تبويبا ليخدم أغراضها، حيث تقسم النفقات حسب الوظائف والبرامج على العكس من الموازنة التقليدية التي تهتم بتبويب النفقات حسب البنود والأبواب؛

* اعتمادها أسلوب في المتابعة يقوم على أساس التقارير الدورية اللاحقة سواء الشهرية أو الفصلية أو السنوية، حيث تكشف هذه التقارير مقدار الأعمال المنجزة من حيث الكم والنوع والأعمال المتبقي إنجازها والصعوبات التي تعترض تقدم الأعمال والمقترحات التي تقدمها الإدارة في سبيل الارتقاء بمستوى الأداء وغيرها.

الفرع الرابع: التمييز بين موازنة الأداء وموازنة البرامج

يميز البعض بين موازنة البرامج ومتوازنة الأداء على اعتبار أن كلا من البرامج والأداء يشكلان نظامين مستقلين ذو أهداف محددة، وأنهما يمثلان مرحلتين تاريخيتين متتاليتين مرت بها الموازنة أثناء تطورها، ففي الولايات المتحدة الأمريكية كان أول ذكر لموازنة الأداء جاء في "تقرير لجنة هوفر عام 1949" والذي ورد فيه أن موازنة الحكومة الفدرالية بأكملها تحتاج إلى تعديل، ليأخذ الاعتبار الوظائف والمشروعات والأنشطة، وكان يقصد بذلك موازنة الأداء، حيث يتم التركيز على الأهمية النسبية للعمل الواجب أداؤه وعلى الخدمة الواجب تأديتها أكثر من الاهتمام بالأشياء الواجب الحصول عليها، كخدمة الموظفين، حيث تعتبر هذه الأشياء وسيلة فقط لتحقيق غاية، فأهم ما تستهدفه العمل أو الخدمة الواجب أداؤها وما سيكلفه هذا العمل أو هذه الخدمة.

ولم يمضي وقت طويل حتى تكونت لجنة خاصة في مدينة نيويورك استخدمت تعبير موازنة البرامج لأغراض تطوير الموازنة التقليدية، وقد أشارت اللجنة في أول تقريرها إلى أن تركيزها سيكون أساسا على موازنة البرامج والأنشطة التي تقوم بها الوزارات والحكومة بوجه عام معبرا عنها بالنفقات التي ستصرف في السنة القادمة، وبناءا على ذلك فإن موازنة البرامج تصنع الأهداف وتحدد مسؤوليات التنفيذ التي يتم على أساسها قياس أداء ما تم إنجازه من قبل الوحدات.[1]

مما سبق يتبين أن كلا من موازنة الأداء والبرامج تشكل نظاما واحدا متكاملا يصعب النظر إليه كموازنتين منفصلتين عن بعضهما البعض، فموازنة الأداء ترتكز على قياس المخرجات فهي تعتمد على قواعد قياس الأداء بهدف تحسين العمل الإداري وذلك عن طريق الربط بين التكلفة وقياس النتائج وفقا لمعايير الأداء، أما موازنة البرامج فهي تربط الأهداف بالبرامج وتوضح الآلية اللازم إتباعها للوصول إلى الأهداف، وذلك من خلال رسم البرامج ووضع الآليات لتنفيذها.

أما موازنة البرامج والأداء معا فهي نظام مترابط يجمع بين الموازنتين، حيث يتم تبويب الموازنة إلى وظائف وبرامج وأنشطة لتحقيق الأهداف التي تبنتها الحكومة.

ويمكن التمييز بين موازنة الأداء والأداء في الأمور الثلاثة التالية:[2]

---

[1] فريد أحمد عبد الحافظ غنام، **إطار مقترح لإعداد وتطبيق موازنة الأداء والبرامج في فلسطين**، مرجع سابق، ص 55.

[2] شريف محمد فتحي محمد، **موازنة البرامج والأداء نحو الإصلاح الاقتصادي وخفض إهدار المال العام**، مركز البديل للتخطيط والدراسات الإستراتيجية، القاهرة، 2016، ص 04.

1. الارتباط بالمستويات الإدارية: حيث موازنة البرامج عادة تكون بمستوى إداري أعلى من المستوى الذي ترتبط به موازنة الأداء التي ترتبط بالمستويات التنفيذية أي أن البرامج تحتوي على عدد من وحدات الأداء.

2. الارتباط بعنصر الزمن: حيث ترتبط موازنة البرامج بالتخطيط للمستقبل بينما ترتبط موازنة الأداء بقياس وتقييم ما تم إنجازه.

3. من حيث أولوية الإعداد: حيث إعداد البرامج يسبق إعداد موازنة الأداء باعتبار موازنة البرامج هي الإطار الذي يتم من خلاله قياس الأداء.

المطلب الثاني: مبادئ ومراحل تطبيق موازنة البرامج والأداء

تعتبر موازنة البرامج والأداء من أكفأ الأساليب لإدارة مالية الدولة، وذلك لتلاؤمها مع نمط التسيير الحديث القائم على الأداء والنتائج من جهة وتحقيقها للعقلانية والرشادة في استغلال الموارد العامة من جهة أخرى، وسوف نتطرق إلى المبادئ والمراحل الواجب تطبيقها لتطبيق موازنة البرامج والأداء.

الفرع الأول: المبادئ التي تقوم عليها موازنة البرامج والأداء

لقد كان تطور أساليب إعداد الموازنة العامة وأهدافها الاتجاه نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء، سببا في استخدام مجموعة من المبادئ التي يجب إتباعها ضمانا لموضوعية التطبيق ومن أهم هذه المبادئ مايلي:[1]

أولا: مبدأ تحديد الأهداف وتحقيق الإمكانيات

ويقصد به وجوب قيام كل وحدة بتحديد الأهداف التي ينبغي تحقيقها مع دراسة توفر الإمكانيات الفنية والاقتصادية، وتحليل الظروف والإمكانيات المتاحة للوحدة الداخلية والخارجية؛

ثانيا: مبدأ المرونة

وجوب مراعاة مبدأ المرونة من خلال توفر الموازنة على قدر كبير من المرونة يسمح لها بمقابلة الظروف المستجدة والتي لم يتوقع حدوثها وقت الإعداد، حتى لا تكون الموازنة هدف في حد ذاتها، أو تكون عقبة في سبيل المواجهة لتغيير الظروف والأوضاع؛

ثالثا: مبدأ المشاركة: يقصد به الاستفادة من خبرة ودراية مستويات المسؤولية في الإدارة عند أعداد الموازنة وعند تقدير الاحتياجات اللازمة لتنفيذها خلال الفترة؛

[1] سلمان حسين عبد الله، **موازنة البرامج والأداء وسيلة لتعزيز الرقابة في الوحدات الاقتصادية الحكومية**، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 22، العدد 89، العراق، 2016، ص ص 456-458.

رابعا: مبدأ الواقعية

ويقصد به أن تكون التقديرات ممثلة للواقع ولا تكون صعبة المنال؛

خامسا: مبدأ الشمول

يقصد به أن تغطي الموازنة كافة أوجه نشاط الوحدة، وكافة المستويات الإدارية ومراكز المسؤولية فيها، وأن تمثل كافة الموارد والاستخدامات والأنشطة؛

سادسا: مبدأ فترة مقبلة

إعداد بيانات الموازنة لفترة قادمة، عن طريق التنبؤ والتقدير الصحيح المبني على أسس علمية سليمة؛

سابعا: مبدأ التوزيع الزمني

يقصد به أن يتم ربط توقيت تنفيذ العمليات وتوزيعها زمنيا خلال فترة الموازنة؛

ثامنا: مبدأ الربط بين الموازنة والهيكل التنظيمي

يقصد به أن يتم ربط التقديرات عند إعدادها وتنفيذها بمراكز المسؤولية في الوحدة؛

تاسعا: مبدأ التمييز بين العمليات الجارية والرأسمالية

حيث لابد من التمييز بين العمليات التي من شأنها استغلال الموارد المتاحة (الجارية) وبين العمليات التي تهدف إلى التوسع في الموارد (الرأسمالية)؛

عاشرا: مبدأ التعبير عن الموازنة في صورة مالية

التقديرات الأولية ممثلة في وحدات عينية لغرض القياس الكمي ثم تترجم في صورة مالية؛[1]

الحادي عشر: مبدأ تقويم الأداء

حيث تصبح الموازنة خطة عمل محددة ومعدة على أسس علمية وتستخدم كمعيار للرقابة والأداء ومتابعة التنفيذ؛

الثاني عشر: مبدأ عدم تخصيص الإيرادات

يقصد به ألا يخصص إيراد معين لتمويل برنامج معين، ولكن تحدد تكاليف كل برنامج وإيراداته وتصب كافة الإيرادات في الموازنة؛

[1] سلمان حسين عبد الله، مرجع سابق، ص 257.

الثالث عشر: مبدأ الإفصاح

يقصد به أن تفصح الموازنة عن حالة النفقات والإيرادات في صورة واضحة وبطريقة تمكن من فهم محتوياتها؛

الرابع عشر: مبدأ المبادلة الرقابية وكفاءة الأداء

وهو يعني أن الموازنة بعد اعتمادها تكون هدفا تتجه صوبه جميع أوجه النشاط في الوحدة، فهي تشير إلى الحد الذي يتم فيه قياس النتائج الفعلية لقياس مدى كفاءة الأداء.

الفرع الثاني: مراحل تطبيق موازنة البرامج والأداء

يتم تطبيق موازنة البرامج والأداء عبر مراحل أهمها:[1]

أولا: مرحلة التخطيط

وتعنى هذه المرحلة بتحديد الأهداف التي تتوقع الوحدة الإدارية تحقيقها خلال السنة المالية سواء كانت هذه الهداف متعلقة بتأدية خدمات أو بإنجاز مشاريع وذلك في حدود إطار الخدمة العامة للدولة، وتقاس كل هذه الأهداف باستخدام وحدات قياس مناسبة لطبيعة الخدمة أو المشروع.

كما تعنى هذه المرحلة بالتنسيق بين العمليات التي تؤديها كل من الأقسام أو الوحدات التي تتكون منها الوحدة الإدارية، بحيث تتضافر جميعها نحو انجاز البرامج الموضوعية لتحقيق الأهداف المحددة، فضلا عن أهمية وجود تنسيق بين الأقسام الرئيسية التي تختص بتأدية العمل الذي أنشأت من أجله الوحدة الإدارية وبين الأقسام الأخرى المساعدة التي تؤدي خدمات إدارية لأقسام النشاط الرئيسية.

ثانيا: مرحلة تقدير تكاليف الإنتاج

تتعلق هذه المرحلة بتحديد وحدات القياس التي تتفق وطبيعة العمليات التي يؤديها كل قسم من أقسام النشاط، كما تتناول دراسة معدلات الوسائل التي تكفل دفع هذه المعدلات مما يؤدي إلى تحسين مستوى الخدمات، وتخفيض تكلفة أدائها، ومن ثم يمكن الوصول إلى تكاليف تقديرية لكل من العمليات التي تؤديها وحدات النشاط، وفي هذه المرحلة يتم تحديد تكلفة كل من البرامج التي يتعين على الوحدة الإدارية انجازها خلال

[1] راتب جميل جبر، **فؤاد سليمان، تقييم آليات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 05، العدد 01، الأردن، 2018، ص 451.

سنة الموازنة، وربط عناصر التكلفة بالعمليات المتعددة التي يتكون منها كل برنامج، ثم تبويب هذه التكاليف وفقا للبنود التي يتكون منها اعتمادات الموازنة.

ثالثا: مرحلة المراجعة

تهدف عمليات المراجعة إلى دراسة النتائج التي تم التوصل إليها في المرحلتين السابقتين، حيث تعرض هذه النتائج على الهيئات المختصة بإعداد الموازنة للتحقق من أن الأهداف الموضوعة لكل وحدة إدارية تتماشى مع الأهداف العامة المقررة في الخطة العامة للدولة، ومراجعة التكاليف المحددة لكل برنامج أو مشروع، للتأكد من أن إجمالي الاعتمادات المطلوبة لتنفيذ كافة البرامج والمشروعات تكون في حدود الموارد المالية المتاحة خلال السنة المالية التي تعد فيها الموازنة.

رابعا: مرحلة متابعة التنفيذ

تصبح الموازنة بعد اعتمادها على ضوء الدراسات التي أجريت في المراحل الثلاث السابقة بمثابة برنامج عمل يحدد أهداف كل الوحدات التي يتكون منها الجهاز الإداري، ويقيس كل من الأهداف قياسا كميا، كما يحدد مسؤولية كل من وحدات النشاط لتحقيق هذه الأهداف وما يقابلها من عناصر تكلفة، ومن ثم تعتبر البيانات التي تتضمنها الموازنة العامة وسيلة للرقابة على انجاز الأهداف المحددة في ضوء التكاليف المقدرة .

لذلك تكون تقارير المتابعة الدورية خلال السنة المالية تستند إلى نفس وحدات القياس التي استخدمت في إعداد البرامج كما تكون بنفس المعدلات التي استخدمت في تحديد تكاليف انجازها، بما يضمن تقويم الأداء لكل وحدة إدارية في انجاز الخدمات أو المشروعات المقدرة لها. [1]

وبناءا على ما سبق يتبين أن مراحل تطبيق موازنة البرامج والأداء تبدو في شكلها الأولي لا تختلف عن مراحل تطبيق أي نوع من أنواع الموازنات فتتكون من تخطيط وتقدير للتكاليف المتوقعة ومن ثم مراجعة وتنفيذ ومتابعة التنفيذ.

ولكن الحقيقة لو تم التعمق والنظر لوجدنا أن الأمر مختلف تماما، فموازنة البرامج والأداء تهتم بتحديد البرنامج وتقسيماته لبرامج فرعية، والتي تتضمن بدورها مجموعة من الأنشطة الرئيسية والأنشطة الفرعية، وعليه فإنه يتطلب توفر بعض المقومات لتطبيق هذه الموازنة وضمان نجاحها.

[1] راتب جميل جبر، فؤاد سليمان، مرجع سابق، ص 452.

المطلب الثالث: مقومات وأسس تبويب موازنة البرامج والأداء

تعمل الحكومات على إيجاد وسائل علمية تساعدها على ترشيد قرارات تخصيص الموارد وهو ما تم تجسيده من خلال تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء، ولتحقيقها فعلا لابد من وجود مقومات وأسس.

الفرع الأول: مقومات إعداد موازنة البرامج والأداء

إن نجاح تطبيق موازنة البرامج والأداء يستلزم توفير مجموعة من المقومات الأساسية أهمها مايلي:[1]

* ضرورة قياس الأهداف الإستراتيجية للموازنة حيث تتمثل أهم أهداف المنظمات الحكومية في تحقيق رضا كل من الجمهور المتعامل أو المستفيد منها والعاملين فيها، ويقاس هذا الرضا بقوائم استقصاء تعد خصيصا لذلك بالإضافة إلى قياس مدى إقبال الجمهور في التعامل مع هذه المنظمات والثقة فيها وفي القائمين عليها، ومدى استفادة المجتمع من خدماتها وفي ضوء الأهداف الإستراتيجية للمنظمة يتم تحديد الأولويات والأهداف الفرعية التي يمكن قياسها كما وكيفا، ويطلق عليها أهداف وظيفية والتي منها تتفرع أهداف أخرى مرتبطة بها.

* تحديد الأنشطة والمهام والإجراءات اللازمة لتحقيق كل هدف ويتم ذلك طبقا لتوقعات العاملين ووفقا لمعدلات أدائهم (معايير الأداء)؛

* تحديد البرامج الزمنية لأداء كل نشاط لتحقيق المخرجات، حيث توضح البرامج كيف تقوم المنظمة بأداء نشاطها وتحقيق أهدافها، وماهي الإجراءات والمهام المطلوبة لأداء كل نشاط؛

* المدخلات المطلوبة (الموارد البشرية والمادية) لإنجاز كل هدف، ولأداء كل نشاط طبقا للبرامج الزمنية المحددة، وفي ضوء هذه الموارد يمكن تحديد تكلفة الأداء والانجاز لتحقيق الأهداف المخططة؛

* تحديد معايير ومعادلات أداء مالية وغير مالية لقياس مدى التقدم والانجاز الفعلي طبقا للبرامج المحددة، وذلك لقياس مدى النجاحات التي تحققها المؤسسة نحو تحقيق أهدافها، مما يستلزم تصميم نموذج لقياس الأداء يتضمن مقاييس للكفاءة والفعالية، وزمن الانجاز والنتائج والجودة ويتطلب ذلك مشاركة العاملين في تحديد توقعاتهم لمستويات أدائهم لأنشطتهم ومهامهم؛

* متابعة التنفيذ وتقييم الأداء طبقا للبرنامج الزمني في ضوء مقاييس ومعايير الأداء، حيث مفهوم موازنة الأداء يمثل برنامج عمل محدد ولمتابعة هذا الانجاز يتطلب الأمر قياس الأداء الفعلي ومقارنته بمعايير ومعدلات ؛

[1] إسماعيل حسن، **موازنة البرامج والأداء: المفهوم والفلسفة والأهداف**، مداخلة في ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية، دمشق، 25-27 أفريل 2004، ص ص 08-10.

* وجود نظام لدعم الأداء وهو ما يعني تكامل وتداخل المقومات المشار إليها لضمان ترشيد وتفصيل الموارد المتاحة، وتفادي وجود أية عوامل تؤدي إلى إهدار الجهود المبذولة والموارد المتاحة.

الفرع الثاني: أسس تبويب موازنة البرامج والأداء

تبويب موازنة البرامج والأداء يعتمد في مفهومه على بعض الأسس التي تساهم في تحقيق الأهداف والغايات المرتبطة بهذه الموازنة حيث يتم مراعاة مايلي:

أولا: التبويب الوظيفي

عملية تبويب الموازنة لها أهمية خاصة في إعداد الموازنة، إذ يعتبر هيكل التبويب الإطار الذي يتم من خلاله اتخاذ القرارات الخاصة بالموازنة، مما يستدعي أن يسهل التبويب المستخدم عملية إعداد الموازنة وربطها بأهداف الإدارة الحكومية، وأن يعكس ما تعتزم الحكومة تنفيذه بواسطة الموارد المتاحة، وأن يقدم هيكلا للرقابة الإدارية التي تحدد مدى تنفيذ خطة العمل المقررة في حدود الموازنة المعتمدة من السلطة التشريعية.[1]

وفي ظل موازنة البرامج والأداء فإن تبويب الموازنة يكون على الأساس الوظيفي، أي تجميع البرامج في مجموعات رئيسية طبقا للأهداف الحكومية العامة والوظائف الرئيسية التي تقوم بها الدولة، ثم تقسيم البرامج إلى أنشطة يعهد بمسؤولية تنفيذها والقيام بها إلى الوحدات الإدارية، ويختلف هذا الأسلوب في تبويب الموازنة عن أسلوب تبويب موازنة البنود في كونه يعتمد على أساس المشروعات والأعمال المطلوبة من الوحدات الإدارية للدولة وليس تبويبا نوعيا للمصروفات إلى الأشياء المطلوبة بشرائها.

ثانيا : تبويب البرامج

ويعتبر هذا التبويب بمثابة حلقة اتصال بين المهام والوظائف العامة التي تقوم بها الحكومة وبين الأنشطة التي تعكس خطة العمل بالنسبة للجهات القائمة على التنفيذ، أما بالنسبة للبرامج المعقدة التي يصعب قياس عائدها النهائي فإنها تقسم إلى عدة برامج فرعية يمكن من خلالها تحديد عائد نهائي لكل برنامج فرعي على حدى.

ويعتبر البرنامج نقطة ارتكاز رئيسية في موازنة البرامج والأداء إذ يمثل البرنامج على مستويات تقسيم العمل الذي تؤديه وحدة حكومية، كما يعتبر نفسه تقسيما فرعيا هاما للوظيفة، بمعنى آخر يعتبر جزء جوهري من خطة العمل السنوية، في أي مجال وظيفي معين، كما أنه يعد الوحدة المنطقية التي تتخذ أساسا لتخصيص الإنفاق لدى

[1] فريد حافظ عبد الحافظ غنام، **إطار مقترح لإعداد وتطبيق موازنة الأداء والبرامج في فلسطين**، مرجع سابق، ص ص70-72.

إعداد الموازنة والموازنة خطة عمل، والبرنامج هو ذلك العمل الذي سوف تؤديه الحكومة من أجل إنتاج منتج معين نهائي محدد يساهم في تحقيق هدف معين.

تعتبر أفضل طريقة لعرض التبويب حسب وظائف الدولة الرئيسية في شكل ملخص في بداية الموازنة يوضح مساهمة كل برنامج في تحقيق الهدف العام للوظيفة بغض النظر عن موقع البرنامج في الهيكل التنظيمي.[1]

ثالثا: التبويب طبقا للأنشطة ووحدات الأداء

يتعلق بتبويب كل برنامج رئيسي أو فرعي إلى مجموعة من الأنشطة المميزة أو المتجانسة التي تساهم في انجاز البرنامج وبالتالي الهدف أو الوظيفة الأساسية، ثم يتم تبويب هذه الأنشطة إلى وحدات الأداء التي على أساسها يتم تقيم الوحدات الإدارية والبرامج، ويرتبط هذا المستوى بمستوى الوحدات الإدارية أو الأقسام والغرض من النشاط هو المساهمة في الوصول إلى الناتج النهائي للبرنامج، وعلى ذلك فالنشاط يمثل تجميع عدد من العمليات أو الواجبات التي تؤدى بواسطة وحدات إدارية عند مستوى منخفض من التنظيم للوصول إلى تحقيق أهداف البرنامج وأغراض الهيئة، ومن المرغوب فيه أن يكون النشاط قابلا للقياس الإحصائي.

رابعا: التبويب طبقا للغرض من الإنفاق

يعتبر التبويب حسب الغرض من الإنفاق تبويبا ثانويا أو فرعيا، حيث يتم تبويب كل نشاط وبرنامج أو وزارة وفقا لعناصر التكاليف الخاصة بها، ويساعد هذا التبويب فقط على عرض محتويات البرنامج أي يوضح أنواع السلع والخدمات التي تشتريها الحكومة لتحقيق أغراضها حيث يؤدي إلى تجميع المصروفات المتشابهة من حيث الغرض الذي يخصص من أجله في عدد محدد من الأبواب، بحث يكون لمجموع النفقات التي يشملها كل من هذه الأبواب، طبيعة اقتصادية واحدة، ثم تقسيم كل من هذه الأبواب إلى بنود تفاصيل الإنفاق، ولكن عدم احتواءه على التفاصيل التي تعوق تنفيذ الموازنة والتي تلقي أعباء لا داعي لها على العمليات المحاسبية والتقارير، ويجب أن يكون مرنا حتى يتمكن من مسايرة التغيرات التي يتحدث.[2]

[1] إبراهيم فهمي محمد، **إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء لأنشطة وزارة النقل والمواصلات في قطاع غزة**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية، بغزة، 2014، ص 36.

[2] Marc Robinson, CLEAR Training Materials Performance-based Budgeting, Regional centers for Learning on Evaluation and Results, date de tel :17/08/2019, disponible sur; https://www.pempal.org/sites/pempal/files/event/attachments/pb-budgeting-manual_eng. pdf.

المبحث الثالث: انعكاس عصرنة الموازنة على طبيعة الرقابة المالية

نتيجة لسلبيات وقصور النظام السابق كان لابد من تحديث الموازنة العامة وعصرنتها لمواجهة التغيرات والتطورات التي تحدث في الاقتصاد وكذا من أجل تفعيل الرقابة على التسيير المالي لجميع القطاعات للحفاظ على المال العام.

المطلب الأول: ماهية العصرنة

من أجل الوصول إلى الكفاءة في تسيير الموازنة العامة قام العديد من الدول التي تستعمل موازنة الوسائل إلى الانتقال وتبني التسيير القائم على النتائج، أي عصرنة نظامها المالي والموازني بصفة خاصة، وهذا لما يحتويه من مزايا عديدة تساعد الحكومة لتحقيق الأهداف المسطرة.

الفرع الأول: تعريف العصرنة

يرتبط مفهوم العصرنة بمفهوم الحداثة ويكتسب هذا المفهوم معاني عدة وهي التغيير والتطوير والارتقاء، أي هو عبارة عن أداة بواسطتها يمكن تمرير مشروع من مستوى أقل إلى مستوى أعلى منه.

العصرنة في رأي ووكر:" هي دراسة شاملة للتغيرات الاقتصادية مع وضع التعديلات والطرف الواجب اعتمادها لمسايرة هذا التغير".

أما بالنسبة لشارل بيرد" إن إصلاح نظام الموازنة يعكس طابع العصر الذي يتم فيه ذلك الإصلاح".[1]

كما يقول ألفرد مارشال:"العصرنة هي نظرية ديناميكية".[2]

من خلال هذا المفهوم فكل الحكومات تتأثر بمضمونه من خلال الاتجاهات الكلية، وبالتالي يرتبط بالثقافة والتاريخ.

ومن خلال التعاريف السابقة يتبين لنا المواضيع التي تعالجها العصرنة وهي:

* التغيرات الواجب القيام بها؛
* التغيرات الاقتصادية والمالية والتي حدثت والتي سوف تحد؛
* التنبؤ بالتغيرات التي سوف تحدث في المستقبل؛

[1] علي العربي، عبد المعطي عساف، **إدارة الموازنة العامة**، بدون دار نشر، جامعة الكويت،ص 139.

[2] حسين عمر، **التطور الاقتصادي**، دار الفكر العربي، القاهرة، 1988، ص 11.

* كيفية القيام بالعمل بشكل أفضل على مستوى النظام الديناميكي، والبحث عن التكييف بواسطة الاستعانة بالدول ذات الأنظمة الشبيهة؛
* رقابة السلطة العامة على تطور كل قطاع من أجل التأثير على تطوره في المستقبل.

الفرع الثاني: أهمية العصرنة

تأخذ أهمية عصرنة نظام الموازنة والإدارة المالية ككل من الترابط الوثيق بين أداء قطاع المالية العامة ومختلف قطاعات الاقتصاد الوطني من أجل زيادة تنافسية هذا الأخير في ظل الانفتاح والعولمة التي تسود الاقتصاد العالمي، كما تظهر أيضا من خلال مواكبة الإدارة المالية لأحسن المعايير المالية المطبقة والاستفادة من التطور في مجال الاتصالات وتطور المعلومات.

الفرع الثالث: دوافع العصرنة

تختلف دوافع العصرنة لدى الدول وتشمل دوافع الدول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية مايلي:[1]

* توفير المعلومة الواضحة حول النشاطات العامة لتعزيز مسؤولية المسيرين على النتائج؛
* توجيه مخرجات القطاع العام من خلال الفعالية والكفاءة؛
* تغيير الذهنيات الإدارية للمسيرين عن طريق تعزيز التنسيق والتطور والتعاون ما بين مختلف الوزارات والإدارات لتحقيق أحسن الأهداف؛
* إعادة تخصيص الموارد باستعمال أحسن المعلومات حول النتائج مع تحديد التكاليف وتوزيعها.

الفرع الرابع: أهداف العصرنة

يمكن تلخيص أهداف العصرنة فيما يلي:

* تحسين شفافية الموازنة؛
* ترشيد أحسن الاختيارات للموازنة وتكون المعلومة المستعملة صحيحة وواضحة؛
* الاهتمام بمتابعة تنفيذ الموازنة وتفصيل السياسة المطبقة.

[1] Jens Kromann Kristensesn, Walter S.Groszyk et Berrnd Buhler, L'élaboration et la gestion du budgets centrées sur les résultats, Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, gouvernance, Volume 1- n° 4 ,2002 ,pp.12-13.disponible sur; http://www.oecd.org/fr/gouvernance/budgetisation/33657617.pdf.

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف لابد من وضع الوسائل والإجراءات الملائمة التي تسمح بتقديم أحسن العروض للموازنة أمام السلطات التشريعية من أجل زيادة المناقشة المفتوحة.

الفرع الخامس: عناصر العصرنة

عناصر العصرنة تختلف من دولة لأخرى، أي حسب هيكل نظام الموازنة الموجودة فيها بالإضافة إلى مختلف الهياكل الإدارية، لهذا سوف نحاول تبيان مختلف العناصر التي قد تم تحديثها وإصلاحها في مختلف دول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية حيث نجد في التقرير الذي أعده وقدمه الخبير الاستشاري الكندي CRC segmo لوزارة المالية في الجزائر سنة 2005 في دراسة حول عصرنة أنظمة الموازنة في مختلف الدول،[1] ويمكن أن نلخصها فيما يلي:

أولا: تسيير الموازنة على أساس النتائج

هذا الجانب من العصرنة يرتبط بسير وهيكل الموازنة العامة للدولة في حد ذاتها والتي تحتوي على عدة عناصر وهي كالآتي:

1. إعداد موازنة البرامج القائمة على أساس النتائج

إعداد موازنة البرامج هو أسلوب يتضمن إنشاء الموازنات من خلال تجميع الموارد المخصصة لأي وزارة حسب المهام أي النشاطات، عن طريق أغلفة الموازنة المحددة مسبقا حسب اتجاهات وأولويات الوزارات أو الدولة.

2. إطار الموازنة على عدة سنوات

يبنى الضبط الموازني على عدد من السنوات والاتجاهات الكبرى والأولويات والتنبؤات الخاصة بإيرادات ونفقات الدولة على أفق يتجاوز اثنا عشرا شهرا.

كما يتطلب وضع هذا الإطار الموازني الجوانب الضرورية التالية:

* تجهيز الافتراضات الاقتصادية الكلية على أساس عدة سنوات ولابد أن تكون هذه الافتراضات محددة بدقة في إعداد الإطار الموازني على عدة سنوات؛
* إنشاء الأغلفة (السقوف) الموازنتية حسب الوزارة وحسب الأولوية والاتجاهات الكبرى للدولة؛
* إعداد موازنات الوزارات على قاعدة عدة سنوات من خلال الأغلفة الموازنتية المحددة مسبقا؛

[1] حكيم بوجطو، **الموازنة العامة وآفاق العصرنة – حالة الجزائر–**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة يحي فارس بالمدية، الجزائر، 2008، ص 43.

* تقديم إطار موازني على عدة سنوات لا يعتبر عقبة لمبدأ سنوية الموازنة وإنما يعتبر هذا المبدأ إجباري في تحضير الموازنة وعرضها أمام البرلمان كل سنة لإقرارها.

كما يقدم هذا الإطار مستوى التفصيل كموازنة الدولة السنوية وتحمل الإسقاطات للسنتين اللاحقتين(n+1;n+2).[1]

معظم الدول الأوروبية تطبق مبدأ تعدد السنوات من خلال التصويت الموازني على أساس عدة سنوات ثم يعاد مراجعتها سنويا.

3. تطور تقنيات تقدير الموازنة

وهي تقنيات تستعمل لتقييم تكلفة تقريبية لمجموع نفقات الموازنة المتعلقة بمختلف نشاطات الوزارة لفترة زمنية معينة حسب الموارد المتوفرة.

لقد اعتمدت معظم الدول التي طبقت تعدد السنوات على أساس النتائج، تقنيات تقدير موازنة تسمح لهم بتحديد التكاليف بالنظر إلى الأولويات والأهداف المحددة والتي تحقق الأهداف التالية:[2]

* رقابة النفقات الإجمالية؛
* ضمان توزيع الموارد التي تكون مطابقة للأولويات الحكومية؛
* تحسين فعالية الإدراك وتنفيذ البرامج.

ومن أهم هذه التقنيات التي طبقت في مختلف الدول:

* الموازنة بقاعدة الصفر؛
* ترشيد اختيارات الموازنة وهذه التقنية مستعملة في فرنسا؛
* نظام الموازنة القائم على أساس الأداء؛
* تقنية تقدير الموازنة على أساس البرنامج القائم على أساس النتائج؛

[1] ناصر عبد الكريم ، **تقيم جهود السلطة الوطنية الفلسطينية للتحول إلى موازنة البرامج**، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية، 2016، ص 11.

[2] حكيم بوجطو، **الموازنة العامة وآفاق العصرنة – حالة الجزائر–**، مرجع سابق، ص45.

* تقنية تقدير الموازنة بتحليل مقارن حيث تسمح هذه التقنية بتقدير وتبرير تكلفة الموارد بمرجعية النتائج المنتظرة؛

تقديم الموازنة يعني التوثيق أو الوثائق المقدمة والموفرة لكل من البرلمان والجمهور، والمسيرين، ويقوم ضمن الديمقراطيات العصرية على عدة مبادئ أهمها:

* واجب الحكومة تقديم الحسابات بقاعدة تنظيمها لمستعملي المعلومات الموازنية؛
* الشفافية والوضوح أي يسمح بمعرفة تامة لمجموع المعلومات الموازنية في الوقت المناسب؛
* عرض الحكومة لمحتوى الموازنة وتقديمها يجب أن يبين فيها الأهداف الكبرى لسياسة الدولة؛
* تحفيز المناقشة المفتوحة حول اختيارات الموازنة لتحديد العلاقة بين الوسائل والأهداف.

كما نجد أن العديد من دول أعضاء منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية قد ركزت في هذا المجال من العصرنة على تقديم قوانين المالية المعتمدة حسب الوزارة وحسب نوع الميزانية ونذكر من بينها كندا.

ثانيا: إعادة هيكلة تنفيذ النفقة العامة

تعتبر النفقات العامة إحدى الأدوات الأساسية في عصرنة نظام الموازنة العامة والذي يرتبط إلى حد بعيد بتحسين الرؤية لمختلف مدونة النفقة، وتبسيطها من أجل وضوح العلاقة بينها وبين مختلف أهدافها الاقتصادية والاجتماعية وتتضمن: [1]

1. تصنيف نفقات الموازنة

يقوم نظام تصنيف نفقات الموازنة للوزارة بتلقي المعلومات المالية الملائمة لاحتياجات مستعملي الوثائق (برلمانيين، الجمهور، المسيرين) ويجب أن تظهر مدونة الموازنة بوضوح مركز المسؤولية، ويتخذ عموما ثلاثة أصناف:

أ. حسب الأنشطة

النشاطات تترجم في محفظة تحتوي على برامج فرعية وأنشطة.

[1] Kissi Fadia , Projet de modernisation du système budgétaire en Algérie, AL-IJTIHED Revue des études juridiques & économiques - C.U.TAM – ALGERIE, Université de Sidi – Bel-Abbes, disponible sur ; https://alijtihed.cu-tamanrasset.dz/wp-content/uploads/2015/06/alijtihed-mag-002-art-026. datte tel :17/08/2019.

ب. حسب مراكز المسؤولية (الإدارية)

هذا التصنيف يسمح بمعرفة مستوى مراكز مسؤولية إنفاق المجاميع المرخصة من طرف البرلمان الذي يحدد البنية التنظيمية للوزارة (الإدارة) من أعلى السلم التسلسلي إلى أسفله.

ج. حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقة

يسمح هذا التصنيف بمعرفة الطبيعة الاقتصادية للتكاليف الملتزم بها بتجميع اعتمادات الموازنة المخصصة حسب نوع التكلفة من طرف الإدارة العامة.

2. التسيير المتكامل لنفقات التسيير والتجهيز (المدمج للنفقات).

هو نوع من التسيير المتخذ بهدف تسهيل اتخاذ القرارات وتسيير الأموال العامة بمنظور كلي، وحساباتها التكميلية للنفقات التسييرية والاستثمارية، ويسمى أيضا بنظام مدمج لتسيير المالية العامة الذي يشمل:

* برنامج يشمل دائرة النفقة العامة؛
* المتدخلين وهم المدير العام للموازنة، المدراء الآمرين بالصرف، المراقبين الماليين والمحاسبين العموميين؛
* كل المشرفين عن النفقات المرتبطة بالبرمجية في إطار شبكة معلوماتية محصنة.

ويتم هذا النظام في إطار التجهيز كما في إطار تنفيذ الموازنة العامة ولقد وضعت العديد من الدول تسيير مالي متكامل ذو فعالية في إطار تفويض السلطة والمسؤولية.

ثالثا: نظام المعلومات لتسيير الموازنة العامة

تمر المجتمعات بتغيرات تقنية كبيرة والتي شملت مختلف الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في المجتمعات الحديثة، وبالتالي توجهت الكثير من الدول نحو تقديم دراسات ووضع الخطط لتطوير تقنيات المعلومات واستخدامها.

1. نظام المعلومات لتسيير المالية العامة

هو مجموعة من الإجراءات، التي تقوم بجمع، واسترجاع، وتشغيل، وتخزين، وتوزيع المعلومات، لتدعيم اتخاذ القرارات، والرقابة داخل المؤسسة، كما يمكن لها أن تساعد المديرين والعاملين في تحليل المشاكل، وتطوير المنتجات المقدمة، وخلق المنتجات الجديدة وبالتالي نظام المعلومات هو عبارة عن نظام معد لتوفير المعلومات الدقيقة والملائمة في الوقت المناسب للمديرين لاستخدامها في عملية اتخاذ القرارات .[1]

[1] عماد عبد الوهاب الصباغ، **نظم المعلومات وماهيتها ومكونتها** ، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2004 ،ص 11.

أما نظام معلومات تسيير المالية العامة فهو تطوير آليات عمل الإدارة المالية بتوفير قاعدة بيانات مالية موحدة تساهم في دعم عملية اتخاذ القرار وهذا يؤدي إلى تعزيز الاستقرار المالي والاقتصادي، وهو برنامج وطني من قبل وزارة المالية في مختلف الدول خاص بمشروع تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية العامة.

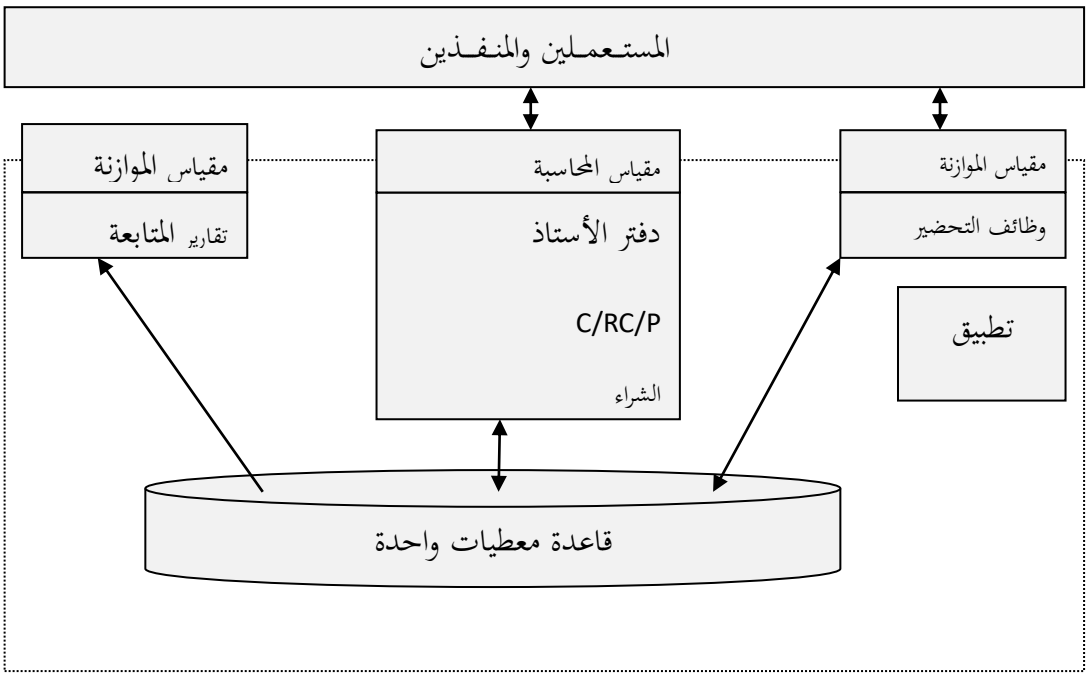
2. نظام المعلوماتية لتحضير الموازنة

من أجل تصميم نظام حكومي عصري لتحضير الموازنة لابد أن يكون متزامنا مع نظام تنفيذ النفقات العامة في إطار نظام مدمج لتسيير الموازنة لأجل السماح بالمتابعة الآنية للموازنة المقرر إنجازها، ويشمل مستوى نظام التكامل نظامين:[1]

أ. نظام تحضير موازني مندمج

يمثل نظام تحضير وتنفيذ الموازنة المندمج في إطار التحضير والتنفيذ بنفس النظام، حيث يضمن توفير التقارير وتحديد الانحراف بين تقدير الموازنة والتحقق باستعمال قاعدة معطيات واحدة وهذا كما يظهر في الشكل التالي:

الشكل رقم(2-1): نظام تحضير موازني مندمج



Source:CRC Sogermo .

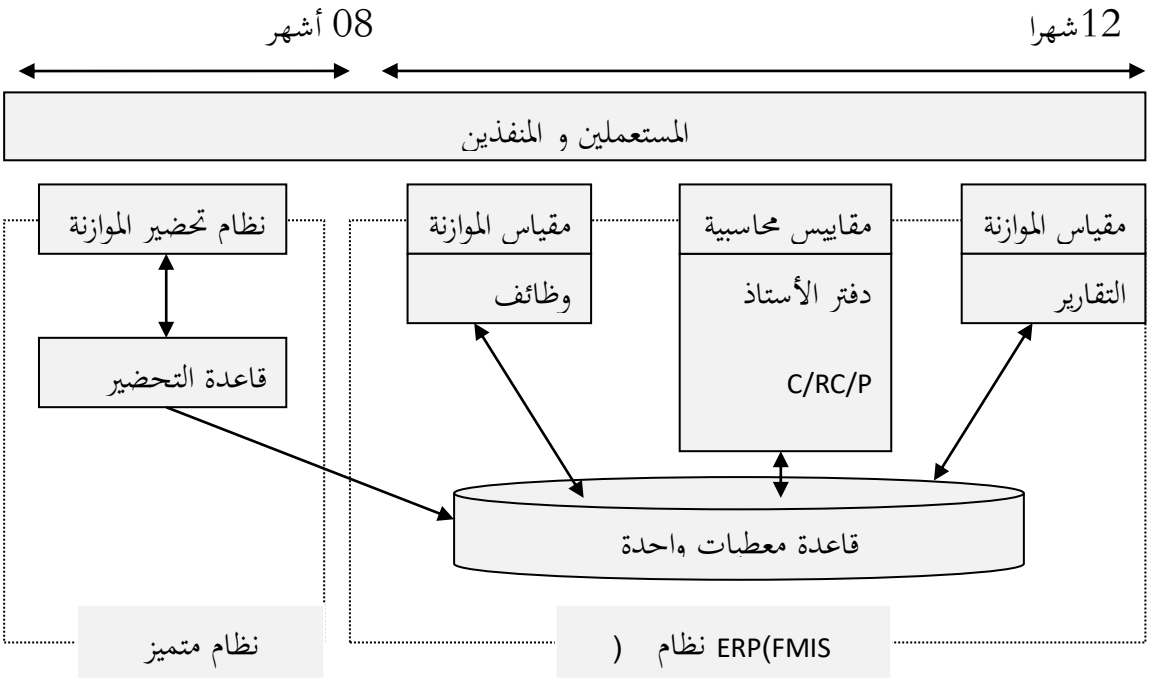
[1]CRC sogma, rapport sur les option de budgétisation,-projet de modernisation des systems budgétaires (MSB) Algérie, sous-composante1.1- budgétisation pluriannuelle, ministère des des finances, Alger,2005.

يبين هذا المخطط هندسة نموذج تحضير الموازنة المندمج مع المقاييس المالية الأخرى كدفتر أستاذ، حسابات الدفع، المشتريات، الجرد، مؤسس في نظام محاسبي معلوماتي متكامل، ويعد نموذج الموازنة مرتين لتحضير الموازنة، تم تنفيذها حيث يستعمل هذا المقياس لإنتاج تقارير الانحرافات بين الموازنة والنفقات الحقيقية، وقد حدد المتخصصون في هذا المجال كيفية التطبيق من طرف النموذج الانجليزي(FMIS) لنظام معلومات الإدارة المالية أو النموذج المعروف بدرجة أقل في فرنسا(SIGF).

ب. نظام تحضير الموازنة المنفصل

يمثل هذا النظام نظامين الأول يستعمل للتحضير والثاني للتنفيذ، حيث يستعمل قاعدة بيانات للتحضير تصب في قاعدة المعطيات الرئيسية لتنفيذ الموازنة العامة، وهذا كما يوضحه الشكل:

الشكل رقم (2-2): نظام تحضير موازني منفصل



Source:CRC Sogermo

يمثل الشكل هندسة نموذج تحضير الموازنة بنظام متميز منفصل عن نظام تنفيذ النفقة، يمسك النظام المحاسبي بنفس النموذج الموازني في مجمل انعكاسات عمليات تحضير الموازنة التي تطبق رسميا، كما يتم متابعة تنفيذ النفقات عن طريق نظام محاسبي مركزي، نظام تحضير الموازنة يستعمل خلال 08 أشهر من السنة (n-1) ونظام التنفيذ يستعمل خلال 12 شهر اللاحقة.

المطلب الثاني: التوجه نحو موازنة البرامج القائمة على النتائج

طبقت دول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية موازنة البرامج القائمة على النتائج، وتعتبر من أكفأ الأساليب لإدارة مالية الدولة وذلك لتلاؤمها مع التسيير العمومي الحديث القائم على الكفاءة والفعالية من جهة، وتحقيقها للعقلانية والرشادة في استغلال الموارد العامة من جهة أخرى.

الفرع الأول: المفهوم

طبق هذا النظام من قبل العديد من الدول في السنوات الأخيرة لما له من مزايا أهمها ترشيد الإنفاق العام وتوجيهه حسب الحاجة مع إمكانية تقيم النتائج المتوصل إليها.

وعرفت ضمن اجتماع أمانة الأمم المتحدة المنعقد بتاريخ 19-07-1999 بأنها:"إعداد موازنة البرامج على أساس النتائج المرغوب في تحقيقها، والأهداف المسطرة تكون عن طريق تحديد مؤشرات أداء تسمح بقياس مختلف النتائج المحققة لتقييم الموارد الضرورية لتحقيق هذه الأهداف وتقيم الأداء حسب النتائج المسجلة في نهاية الدورة".

وبالتالي فهي تعتبر مدخل متكاملا للتخطيط والإدارة وأداء السياسات المالية في المدى المتوسط من خلال التسيير المرتكز على أساس النتائج.

الفرع الثاني: مميزات وأهداف تطبيق الموازنة القائمة على النتائج

يتميز تطبيق موازنة البرامج القائمة على النتائج بمجموعة من الخصائص والأهداف التي سنتطرق لها.

أولا: مميزات موازنة البرامج القائمة على النتائج

التسيير القائم على النتائج لا يقود إلى إلغاء التنظيمات ولا دور المستويات الإدارية بل يتميز بـ:[1]

* تحدد هيكل البرامج والأنشطة مسبقا وتحديد الأهداف المراد تحقيقها؛
* اللامركزية الفعلية في تسيير الموارد؛
* تحديد مؤشرات الأداء وإعداد الموازنة على مستويات أداء محددة؛
* إعادة تنظيم التسيير الجاري به العمل؛

[1] Virginie Besrest, RESULTS BASED BUDGETING: OBJECTIVES, EXPECTED RESULTS AND PERFORMANCE INDICATORS, Strasbourg, 25 September 2012, disponible sur : https://www.coe.int/t/budgetcommittee/Source/RBB_SEMINAR/RBB(2012)4_en, datte tel : de 18/06/2019 ,p3.

* تقويم وتقييم البرامج؛

* تسير أكثر توجه نحو النتائج يعتمد على طرق ضرورية للتسيير الجيد؛

وبالتالي المميزات الرئيسية للموازنة البرامج القائمة على النتائج هو تحديد النتائج المطلوبة وتحديد الأداء الذي يقاس من خلال المؤشرات وبالتالي قياس النتائج يقيم علاقة بين النتائج والميزانيات، مما يؤدي إلى الشفافية والمسؤولية لمدراء البرامج.

ثانيا: أهداف موازنة البرامج القائمة على النتائج

تتمثل أهم أهداف موازنة البرامج القائمة على النتائج فيما يلي: [1]

* تعظيم حجم وجودة الخدمات العامة المؤداة في الحكومة والهيئات العامة وتبعا لرفع فاعلية وجدوى الإنفاق أو المدخلات أو الموارد المستخدمة؛

* تعميق الرقابة على فعالية النشاط المصاحبة لتنفيذ الموازنة في تحقيق الأهداف وفقا للقوانين والقرارات وذلك وفقا لخطة التنمية.؛

* ترشيد تكاليف انجاز البرامج وتكاليف المشروعات الاستثمارية واختيار أفضل بدائل التنفيذ بأقل تكلفة وأكثر فعالية.؛

* الاستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية المتاحة والكشف عن الطاقات العاطلة؛

* الكشف عن مراكز المسؤولية التي تقل وفق منهج الموازنة الصفرية؛

* استقصاء وتحليل أسباب الانحرافات في تحقيق الأهداف وفي تنفيذ برامج النشاط وفي مؤشرات الأداء المصاحبة للموازنة؛

* تعميق فاعلية الإنفاق لتأمين الجدوى المالية والاقتصادية والاجتماعية تعطي آثار إيجابية على الناتج القومي وعلى المجتمع، وتقلل الآثار السلبية على الاقتصاد القومي؛

* تجنب الآثار التضخمية التي تترتب على عدم استرداد الإنفاق العام أو عن قصوره؛

* الأسهم في تحقيق النمو المتوازن والتنمية المستدامة؛

* زيادة الوعي الضريبي في ضوء ما يلمسه من مردود ايجابي للإنفاق العام.

[1] FMCBC Recommended Practice: Budgeting for Results and Outcomes, Approved 2008, disponble sur : file:///C:/Users/2016/Downloads/Budgeting%20for%20Results%20and%20Outcomes%20(2).pdf; datte de tel : 11/06/2019.p4.

الفرع الثالث: صعوبات الموازنة القائمة على النتائج

أهم الصعوبات التي تواجه تطبيق الموازنة القائمة على النتائج هي:[1]

* صعوبة تحديد مؤشر قياس الأداء لبعض الأنشطة؛
* ظهور مقاومة لدى الوزارات والدوائر الحكومية لتطبيق مثل هذا النوع من الموازنة؛
* صعوبة تحديد أهداف جميع الأجهزة الحكومية تحديدا دقيقا وخصوصا الوحدات الصغيرة منها؛
* ضعف خبرة وكفاءة العاملين في الجهاز الحكومي حيث يتطلب تطبيقها توفر خبرات فنية متخصصة في الوزارات والدوائر الحكومية؛
* القصور في مجال التخطيط لدى الوزارات والدوائر الحكومية، حيث يتم التركيز على البرامج والمشاريع في حد ذاتها دون ربطها بالأهداف الإستراتيجية للمؤسسة والأهداف والأولويات الوطنية؛
* ارتفاع تكلفة تطبيق هذا الأسلوب لما يتطلبه من جهود وأعباء مكتبية كثيرة لإعداد التقارير الخاصة بمراحل إعداد وتنفيذ ومتابعة وتقيم البرامج والمشاريع، هذا زيادة على تكاليف التدريب اللازمة لتأهيل العاملين في الوزارات؛
* عدم ملائمة الهياكل الإدارية والتنظيمية للوزارات والهيئات الحكومية لمتطلبات تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج، حيث تتداخل اختصاصات هذه الوزارات وقد تقوم أكثر من وزارة بتطبيق برامج متشابهة أو بجزء من البرامج.

الفرع الرابع: الانتقال من موازنة الوسائل إلى موازنة النتائج

هناك العديد من الدول قامت بإصلاحات في ميدان تسيير الموازنة العامة وبالتالي انتقلت إلى التسيير المعتمد على النتائج لما له من إيجابيات.

أولا: متطلبات تطبيق موازنة البرامج القائمة على النتائج

تطبيق موازنة البرامج القائمة على النتائج يعتمد على الأسلوب الذي يتضمن إنشاء الموازنة العامة حسب أهداف ونتائج وأولويات الوزارة أو الدولة عن طريق اعتمادات مالية مخصصة لتنفيذ نشاط أو جملة من الأنشطة

[1] Pierre Cliche, Budgétisation axée sur les résultats les enjeux de la mesure et de l'évaluation, l'administration publique 2013, disponible sur;
http://www.economistesquebecois.com/files/documents/3p/c0/pierre-cliche . datte tel :17/07/2019

المتكاملة التي تنتمي إلى وزارة واحدة، إلا أن تطبيق هذا النوع من الموازنات يتطلب القيام بمجموعة من الإجراءات نذكر منها:[1]

* تحديد أهداف ونتائج كبيرة ووضع مؤشرات الأداء؛
* إجراء مسودات حول أداء ملتقي الخدمة كجزء من نظام القياس للتعرف على مستوى رضاهم؛
* ربط أنظمة شؤون الموظفين بالنتائج من خلال اتفاقيات وأنظمة رواتب مرتبطة بالأداء؛
* تقييم البرامج من خلال التدقيق على مستوى الأداء؛
* استخدام النتائج لإحداث تحسينات مستمرة؛
* تشجيع الموظفين على ايجاد طرق للتقليل من التكرار غير مبرر وتنسيق الجهود لعملية التحول وتحسين الحس الوظيفي؛
* تحليل مساهمة النشاطات الحالية للوزارات بالنسبة للأهداف المنتظرة؛
* تشجيع الاتصالات المفتوحة وتبادل المعلومات داخل الهيئات؛
* منح الموظفين قدرا مناسبا من الاستقلال الذاتي لتطوير أنفسهم وتقديم نتائج جيدة؛
* التقييم المستمر لأداء الوحدات الحكومية من حيث المخرجات المحققة.

ثانيا: التوجه نحو الموازنة القائمة على النتائج في المغرب

اهتمت المغرب بإصلاح الموازنة العامة منذ سنة 2001 وذلك من خلال الانتقال إلى الموازنة المرتكزة على النتائج وفي هذا الإطار أصدرت مجموعة من القوانين المساعدة.

1. مراحل الانتقال إلى موازنة النتائج

مرت المغرب بمراحل من أجل الانتقال إلى موازنة النتائج من خلال مايلي: [2]

* منشور وزاري الأول في 25 ديسمبر 2001 الذي أوصى بمجموعة من التدابير منها اعتماد مقارنة جديدة لتدبير الموازنة، تعتمد على النتائج بتقنية شمولية الاعتمادات ومنح صلاحيات كبرى للمسئولين اللامركزين؛

[1] RECOMMENDED PRACTICE Budgeting for Results and Outcomes, Canadian Issues, June 27, 2009, disponble sur :
https://www.gfoa.org/sites/default/files/CCI_BudgetingforResultsOutcomes, datte de tel : 22/06/2019, p10

[2] Royaume du Maroc, Ministère des Finances et de la Privatistion, Evènement ;Séminaire sur la Nouvelle Approche Budgétaire axée sur les résultats, Revue Trimestrielle, septembre, 2006, p ;9, disponible sur ; http://lof.finances.gov.ma/fr/piliers-de-la-lof/performance/gestion-budgetaire-axee-sur-les-resultats.

* مرسوم 21 ديسمبر 2001 المعدل لمرسوم 26 أفريل 1999، المتعلق بإعداد وتنفيذ الاعتمادات من شطر لآخر داخل نفس الفقرة بالنسبة لنفقات المعدات المختلفة؛

* مرسوم 24 ديسمبر 2004 المعدل لمرسوم 26 أفريل 1999 الذي يبسط مسطرة تحويل المناصب المستعملة من أجل تسوية وضعية أصحابها على أثر ترقيتهم في الدرجة وهو إجراء يستهدف توسيع حرية الأمر بالصرف وتحميله المسؤولية على نتائجه؛

* منشور الوزير الأول في 20 أفريل 2005 حول نظام التدبير المندمج للنفقات؛

* رسالة توجيهية للوزير الأول حول إعداد مشروع قانون المالية لسنة 2006، حيث يتضمن فقرة مهمة خصصت لترشيد سبل تحضير وتنفيذ الموازنة العامة للدولة وفق المقاربة الجديدة.

2. عناصر الإصلاح

تتمثل عناصر الإصلاح فيما يلي:[1]

أ. البرمجة المتعددة السنوات

تسمح هذه البرمجة التي تم العمل بها سنة 2007 للنفقات على المدى المتوسط بضبط الجوانب الاقتصادية والقطاعية والبرامجية للموازنة بشكل أفضل وهذه البرمجة تمتد على مدى سنوات مع تحديث سنوي للمصادقة على الموازنة السنوية ذلك لمراعاة تحيز الوضع الاقتصادي.

ب. شمولية الاعتمادات

تشكل شمولية الاعتمادات المالية أداة هامة تعطي ديناميكية لتحديث تدبير المالية العمومية من جهة، ومن جهة أخرى تكييف الرقابة وشرع في تطبيقها سنة 2002، حيث ارتكزت على منح الأمرين بالصرف مرونة أكبر في استعمال الاعتماد وفي المقابل تحصيلهم لمسؤولية أكبر تتمثل في الالتزام بالأهداف المحددة.

ج. تحسين عدم التمركز في الموازنة

تعتبر التجربة المغربية مسألة اشتراك المصالح المحلية(غير المركزة) وممثل الشعب وتفويض الاعتمادات وتخفيف عبء الرقابة المالية القبلية محاورا أساسية في تحديث التدبير المالي.

وهو فعلا ما اتجهت المملكة المغربية إلى اعتماده من سنة 2002 وذلك من خلال:

[1] سليمان نسرين، **إصلاح الميزانية وتحديث تسيير قطاع الخدمات** ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012، ص 89.

1. تدبير الموازنة على أساس النتائج

هذا يلزم المصالح اللامركزية العمل بكل مسؤولية على تسيير الموارد البشرية والمالية الموضوعة رهن إشارتها في حدود اختصاصاتها، طبقا للالتزام الصريح والمتفق عليه من إدارتها المركزية حول كيفية تطبيق برامجها.

2. إقرار الشمولية في اعتماد الموازنة

تعتبر شمولية الاعتمادات المفوضة الآلية التي من شأنها تمكين المصالح اللامركزية من اعتماد مقاربة لتدبير النفقات العمومية لأنها تسمح بتفويض سلطة تدبير الاعتمادات الموضوعة رهن إشارة هذه المصالح.[1]

ثالثا: الموازنة القائمة على النتائج في فرنسا

إصلاح الموازنة في فرنسا من خلال القانون العضوي الصادر في 01 أوت 2001 بشأن قانون المالية، الذي صدر نتيجة رغبة سياسية قوية من طرف البرلمان وبعدها قبلته الحكومة.[2]

1. محتويات الإصلاح

قامت فرنسا في بداية الثمانينات بإصلاحات كبرى كغيرها من الدول لكن بطرق مختلفة، وأول الإصلاحات كانت هي اللامركزية في سنة 1982 فالتقسيم الإداري للدولة يكون في أربع مستويات محددة بوضوح: الحكومة المركزية، الأقاليم، الإدارة والبلدية، وفي عام 1998 أكدت الحكومة إصلاح الجهاز الإداري للدولة من خلال إنشاء لجنة مشتركة بين الوزارات لإصلاح الدولة، هذه اللجان تنظر في المبادئ التالية:

* تقدير وظائف الدولة والخدمات العامة؛
* تقييم احتياجات وتطلعات المواطنين؛
* التركيز على فعالية الخدمات العامة؛
* تفويض المسؤوليات داخل الدولة وعصرنة الوظيفة العمومية.[3]

---

[1] Published on LOF - Loi Organique relative à la loi de Finances Gestion budgétaire axée sur les résultats – Maroc, disponible sur ; file:///C:/Users/2016/Downloads/lof_-_loi_organique_relative_a_la_loi_de_finances_-_maroc_-_gestion_budgetaire_axee_sur_les_resultats_-_2016-04-05.

[2] حنيش أحمد، **أفاق نظام الرقابة في ظل عصرنة الموازنة العامة – حالة الجزائر**–، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، فرع النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر، دالي إبراهيم، 2010 ،ص 123

[3] Modernisation de l'État : Diversité et innovations au Canada et à l'étranger, Rapport présenté au Secrétariat du Conseil du trésor par l'Observatoire de l'administration publique de l'ÉNAP, Québec, avril 2004.p36, , disponible sur ;. http://collections.banq.qc.ca/ark:/52327/bs64469, datte tel :17/08/2019

2. أهداف إصلاح الموازنة في فرنسا

يهدف إصلاح الموازنة إلى تحقيق عدة أهداف منها:[1]

* مسؤولية المسيرين على الأموال العامة من خلال تقسيم الموازنة إلى مهمات وتقسيم المهمات إلى برامج وتقسيم البرامج إلى أنشطة وكل نشاط مربوط بأهداف قابلة للقياس؛

* تبسيط الموازنة وجعلها أكثر وضوحا من خلال تجميع قروض في مهمات التي قد تشمل على نشاط عدد من الوزارات، ومن ناحية أخرى ذات المهمات تتكون من برامج تتوفر على اعتمادات إجمالية مما يسمح للمسير بمرونة أكبر في إنفاق الأموال المتاحة والقدرة على نقل اعتمادات من مشروع إلى أخر إذ لزم الأمر، لكن لا يمكنه تغيير الاعتمادات الموجهة لأجور الموظفين؛[2]

* تعزيز الشفافية وتحسين معلومات البرلمان ويتمثل دور هذه الأخيرة في زيادة قوة اللجان المالية، ومن ناحية أخرى وضع لكل نشاط أهداف مرتبطة به ويسمح لها بتحسين مراقبة استخدام الأموال العامة؛

* إعادة صياغة المحاسبة لجعلها أقرب إلى حسابات مؤسسات القطاع الخاص؛

* العناصر الأساسية للقانون العضوي .

هناك عنصرين أساسيين ضمن القانون العضوي يتمثلان في:[3]

- الشفافية ووضوح الميزانية والحسابات للدولة

فميزانية الدولة مرت من ميزانية الوسائل إلى النتائج، فالتخصيص حسب طبيعة النفقة أخذ مكان في الموازنة المعروضة للسياسة المالية العامة الكبرى والتي تتم في شكل مهمات مخصصة في برامج برخص ميزانية موجهة نحو النتائج، والنص الجديد يمنح زيادات كبيرة في نطاق المعلومات المالية التي يجب أن توفرها الحكومة سواء في وثائق قانون المالية السنوي ومع المشاريع السنوية للأداء حسب البرامج في قانون ضبط الميزانية والتقارير السنوية والحساب العام للدولة.

[1] Delphine Moretti et Dirk Kraan ,Direction de la Gouvernance publique Hauts responsables du budget (HRB), Revue du système de finances publiques en France, disponible sur ;
http://www.oecd.org/gov/budgeting/Gouvernance-budg%C3%A9taire-en-France.pdf, datte tel :27/08/2019.

[3] Ministère français des Finances, Budget de l'État français, disponible sur :
budget.gouv.fr/sites/performance_publique/files/files/documents/ressources_documentaires/documentation_budgetaire/chiffres_cles/Chiffres_cles_budget , datte tel :17/08/2019 .

- إعطاء حرية أكثر للمسيرين

مما يجعل البرلمان ينتظر تحكم أحسن في النفقات بمعنى تسيير عمومي يرتكز على كفاءة وفعالية الخدمة العامة لضمان أقل تخصيص للأموال ويحدد القانون للمسيرين حريات واسعة في التصرف ومسؤوليات أكبر. يتضمن القانون العضوي العديد من الإصلاحات من أهمها:

* مدونة جديدة للموازنة في المناقشة والتصويت والتنفيذ لقوانين المالية لغرض أهداف الإنفاق؛

* موازنة موجهة بالنتائج مع أهداف ومؤشرات أداء للسماح بإدارة عامة جديدة؛

* حسابات أكثر شفافية ودقة على أساس محاسبة الاستحقاق وتحليل التكاليف وإعطاء المسيرين أدوات جديدة لإدارة الإنفاق؛

* نظام جديد للإدارة المالية ودور أكبر نشاط للبرلمان في الترخيص ورقابة النفقات.

3. المسؤولية على تسيير الموازنة

المتصرفين والمسؤولين عن تدبير المال العام أصبحوا مطالبين بتقديم الحساب عن أدائهم وانجازهم، فإن القانون العضوي ألزم بتقارير سنوية حول التسيير، حيث تكون البرامج المقررة بأهداف محددة على أساس المصلحة العامة، ويلزم القانون بإقامة محاسبة تحليلية للتكاليف وبإعداد مشروع سنوي للإنجاز الخاص لكل برنامج.

المسؤولية المالية شخصية وموضوعية مرتبطة بوجود مخالفات مالية للقواعد واللوائح المعمول بها، كما تخضع إلى تقدير العوامل الذاتية والسلوكية والواقعية ومدى حسن أو سوء نية الفاعل، وتحتفظ المسؤولية أمام القضاء المالي باستقلاليتها عن الأشكال الأخرى للمسؤولية(المدنية، التأديبية، الجنائية) وهدفها ضبط مخالفات مرتبطة بالنظام المالي العام، ولكن ذلك لا ينفي من وجود علاقة بين المسؤولية المالية والأشكال الأخرى للمسؤولية من خلال روابط وظيفية أو تبادل وثائق ومعلومات.[1]

[1]Ministère du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la Réforme de l'Etat, La réforme budgétaire en France, disponible sur ; https://www.fonction-publique.gouv.fr/files/files/publications/hors_collections/rapport_ministere_2009.pdf, , datte tel :17/08/2019

المطلب الثالث: دور العصرنة في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة

عصرنة الموازنة الدولة هي التوجه نحو تطبيق الموازنة القائمة على النتائج لما لها من ايجابيات وأساليب رقابية جديدة تساعد على حفظ المال العام وترشيد النفقات العامة لتحقيق الأهداف المسطرة من قبل الدولة.

الفرع الأول: الإجراءات الجديدة للرقابة على الموازنة القائمة على النتائج

نتيجة لعملية الإصلاح الموازني التي قامت به معظم الدول كان لابد لها من إتباع أساليب جديدة في عملية الرقابة تتماشى مع الوضع الجديد، وهذا لأهمية العملية من أجل أن تكون الرقابة شاملة ودقيقة ومتنوعة.

أولا: المصادقة على الحسابات

هذا النوع من الرقابة يهتم بفحص ومراجعة القوائم المالية للحكومة من أجل التصديق على الحسابات، والهدف من ذلك إبداء الرأي حول ما إذا كانت القوائم المالية لإحدى الجهات العامة سليمة، وفقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها، والظاهرة في التوضيحات المرفقة بالقوائم المالية.

1. ماهية المصادقة على الحسابات

هي شهادة مهمة للمراجعة الخارجية للحسابات والتي هي عبارة عن إبداء في الحسابات وفقا لمبادئ المحاسبة المعمول بها، هذا الرأي لا يكتفي على انتظام الحسابات وإنما يؤدي إلى اتخاذ قرار بشأن صدق الحسابات وبالنسبة للمصادقة على حسابات الدولة، ومجلس المحاسبة يستطيع الضغط على المحاسبين العموميين وهو مكلف حسب القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، بتدقيق مصداقية التسجيلات المحاسبية واحترام الإجراءات في نفس الوقت.

وينتج عن عملية التصديق أربع حالات: التصديق غير المشروط، التصديق بالتحفظ، الحرمان من التصديق، عدم القدرة على التصديق. [1]

أ. التصديق المطلق

لا توجد هناك معارضة حول شرعية وصحة الحسابات التي كانت موضوع المراجعة.

ب. التصديق بالتحفظ

إذ وجدت عند جهة التصديق قيود وخلافات بشأن الحسابات موضوع المراجعة ولكنها ليست كافية لمنعها من إبداء الرأي أو التشكيك في مصداقية الحسابات.

[1] حنيش أحمد، **آفاق نظام الرقابة في ظل عصرنة الموازنة العامة –دراسة حالة الجزائر–**، مرجع سابق، ص ص، 104-107.

ج. الحرمان من التصديق

في هذه الحالة القيود هي التي تشكك في شرعية ونظامية وصدق حسابات الدولة.

د. عدم القدرة على التصديق

تكون في حالة تراكم قيود كثيرة جدا تحول دون القدرة على القيام بعملية المصادقة.

2. المصادقة على حسابات الدولة

هي مهمة مساعدة للبرلمان يعهد بها لمجلس المحاسبة الذي يسمح بتعزيز محتوى قانون ضبط الميزانية، وذلك باحترام المبادئ المحاسبية في حسابات الدولة وهذا الاحترام يتطلب التصديق عليه، والقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية ينص على أن مجلس المحاسبة هو الذي يبري " المصادقة على نظامية ومصداقية الحسابات للدولة، هذا العمل الخاص بالمصادقة على الحسابات هام ويطرح مشكلة الوسائل المستعملة من طرف مجلس المحاسبة، وبالتالي المصادقة على حسابات الدولة من طرف مجلس المحاسبة تكون مع الحسابات الناتجة على التميز المعد في إطار التقارير السنوية للأداء لدعم محتوى المناقشة بمشروع قانون ضبط الميزانية الذي يودع على مستوى البرلمان قبل جوان من السنة الموالية".

3. الرقابة على الميزانية والمصادقة على الحسابات

الرقابة على الميزانية تنفذ طبقا للدستور في إطار مساعدة مجلس المحاسبة للبرلمان والحكومة في الرقابة على تنفيذ قانون المالية وتعتبر مصادر المعلومات لدى مجلس المحاسبة تسمح له بإعداد ثلاث وثائق مهمة وهي:

* تقرير على حالة وأفاق المالية العامة ينشر خلال شهر جوان التي تعتبر نقطة الانطلاق في عملية النقاش التوجيهي للموازنة؛
* تقرير حول تنفيذ قوانين المالية للسنة السابقة يقدم مع مشروع قانون ضبط الميزانية؛
* التقرير الملحق بمشروع قانون ضبط الميزانية والذي يتضمن المصادقة على حسابات الدولة حيت التأكد القديم من المطابقة تم تعويضه بالمصادقة على الشرعية والمصداقية وصحة الحسابات.

ثانيا: تعزيز دور البرلمان في ظل الموازنة القائمة على النتائج

القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية هو عبارة عن نص قانوني باقتراح من البرلمان يوسع قدرته على زيادة المعلومات المتوفرة عنده، ويفضل سلطة المبادرة في لحظة المصادقة على الميزانية، ويشترك بكثرة في تنفيذ الميزانية ويدعم قدرته إلى الرقابة، وهذا القانون ينمي تواجد الشفافية في التنفيذ بتقوية وتحديد مصادر المعلومات للبرلمان

من منظور تعدد سنوات التأطير الاقتصادي والمالي الذي يجب إرفاقها إجباريا بمشروع قانون المالية السنوي، هذا التقرير يتضمن الطرق والنتائج للمشاريع التي على قاعدتها يتم إعداد مشروع قانون المالية.[1]

ثالثا: الرقابة على الأداء وفقا لمؤشرات قياس الأداء

الرقابة على الأداء تغطي مجالات مثل الاقتصاد، الكفاءة، الفعالية، ويكون التركيز فيها على مساءلة الجهة موضع التدقيق أمام الجهة التشريعية، عن إدارتها للموارد العامة التي وضعت تحت تصرفها، فعمليات الرقابة على الأداء توفر للجهة التشريعية تقييما مهنيا مستقلا حول ما إذا كانت الحكومة قد أدارت ما لديها من موارد بشرية ومادية مع المراعاة الواجبة لاعتبارات الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

1. مسؤولية الرقابة على الأداء

لا يختلف اثنان حول أهمية الرقابة على الأداء فعمليات الرقابة على مختلف جوانب التصرف الإداري والمالي، فالموازنة القائمة على النتائج لا تختلف كثيرا عن الإجراءات المعتمدة حاليا في الرقابة على مشروعية وصحة النفقات وتأديتها، إلا أن هذه الرقابة تتميز ببعض الخصوصية المتصلة بالتوجه المعتمد في ضبط الأهداف وفي تحديد طرق الانجاز وفي رصد الموارد البشرية والمادية لتحقيق هذه الأهداف، بالإضافة إلى توفير نظام معلومات ملائم يسمح بتقييم الأداء والنتائج في مختلف مراحل التنفيذ.

2. مؤشرات الرقابة على الأداء

هناك عدد كبير من مؤشرات الأداء وتتمثل في:

أ. مؤشرات داخلية

هي التي تستخدم لتقييم الوحدة تقييما ذاتيا بعيدا عن آثار البيئة وهي تنقسم إلى الأصناف التالية:

*** مؤشرات الإنتاجية**

وهي المؤشرات التي تربط بين المدخلات والمخرجات.

*** موشرات مالية**

تتعلق بمصادر الأموال واستخدمها والتكلفة والمصاريف والإيرادات.

[1]Mohamed MOINDZE, LE PARLEMENT ET LE PROCESSUS BUDGETAIRE DANS LES PAYS EN DEVELOPPEMENT, Consultant en Gestion des Finances Publiques, Juillet 2011, disponible sur ; https://blog-pfm.imf.org/files/le-r%C3%B4le-du-parlement-dans-le-processus-budg%C3%A9taire-1.pdf, datte tel :17/08/2019 .

*** مؤشرات الأفراد**

وهي المتعلقة بالموارد البشرية.

*** مؤشرات الفعالية**

هي التي تقيس تحقيق الأهداف للحكم على الأداء.

ب. مؤشرات خارجية

وهي تستخدم لتقييم الهيئة من جهة نظر البيئة من خلال العوامل والسياسات والآثار وتنقسم الى:

*** مؤشرات اقتصادية**

مثل الكساد والرواج.

*** مؤشرات اجتماعية**

الأمية والفقر والأمن.

*** مؤشرات سياسية**

الاستقرار السياسي، تشجيع الاستثمار.

*** مؤشرات بيئية**

التلوث، الجفاف.[1]

الفرع الثاني: ترشيد النفقات العامة في إطار الموازنة القائمة على النتائج

في إطار الإصلاح الموازني وتبني الموازنة القائمة على النتائج لابد من تطبيق سياسات ملائمة وفعالة من أجل تعبئة الموارد المالية بشكل كاف لتمويل المشاريع، وكذلك قدرتها على تخصيص هذه الموارد وإنفاقها حسب الأولويات لتحقيق الأهداف المسطرة وبالتالي هذه العمليات تساعد وتساهم في ترشيد الإنفاق العام.

[1] شويخي سامية، **أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة في الرقابة على المال العام**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2011، ص ص157-160.

أولا: تخطيط النفقات والدقة في التنبؤ بها

تخطيط النفقات سواء كان على المستويين التفصيلي أو الإجمالي، يعتمد أساسا على تحليل وتقدير العوامل التي تؤثر على كل قطاع وهو محاولة لتحديد كميات تلك العوامل وتشتمل العملية على ثلاث مراحل:

1. العوامل القائمة التي تساهم نحو زيادات النفقات أو التخفيضات في النفقات؛

2. تقدير معايير ومقاييس أو أسس الخدمة المطلوبة أو الأهداف التي يتطلب تلبيتها، حيث يستوجب الأمر أخذها بعين الاعتبار والاهتمام؛

3. التكاليف التي يقتضي تحملها لتقديم الخدمات، وعامل الوقت مطلوب وشكل تلك التكاليف لاستخدامها في تكون الموازنة، لابد من حسابها بدقة وإعطاء النتائج الملائمة لذلك.[1]

ثانيا: تفعيل المستويات الثلاثة لتخطيط الموازنة

ظهر مفهوم حديث في المالية العامة يهتم بشكل أساسي على ضرورة الربط المبادئ العامة للإدارة المالية السليمة ونتائج الموازنة العامة المتمثلة في الانضباط المالي والكفاءة التخصيصة التشغيلية والكفاءة التشغيلية.

1. الانضباط المالي الكلي

يعني ذلك أن لا يتجاوز الإنفاق الكلي المبالغ المقررة له في الموازنة العامة والعجز المالي نسبة معينة من الناتج المحلي الإجمالي.

2. الكفاءة التخصصية للموارد

تخصص الإيرادات المالية حسب الأولويات والإدارات الحكومية المختلفة بتمويل النشاطات الحكومية ، ذات الأولوية القصوى والبرامج التي لها مردود أعلى.

3. الكفاءة التشغيلية أو الكفاءة العملية

[1] حنيش أحمد، **دور الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العمومي– دراسة حالة الجزائر (2000– 2014)** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية ،كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2016، ص97.

وتضمن أن تقدم الوحدات الإدارية المختلفة مستوى محدد من الخدمات، استخدام أقل قدر ممكن من الموارد المالية، وأن تنفق قدر محدد من الموارد لتقديم أفضل مستوى ممكن من الخدمة العامة. [1]

ثالثا: تحسين كفاءة وفعالية الموازنة العامة

يعتبر التسيير المالي الموازني أداة هامة للتخطيط المالي على المدى المتوسط حيث يتضمن قيود الإنفاق الحكومي في كل سنة مالية خلال الفترة التي يغطيها، ويساعد على تتبع تداعيات التغيرات الاقتصادية على الموازنة:

1. الإطار المالي على المدى المتوسط

يعرف هذا الإطار في أبسط صوره بالآفاق المستقبلية للمالية العامة في المدى المتوسط ويشتمل عادة على تقديرات مطلقة لتأثيرات السياسات الحالية في المدى المتوسط، وللتوسع في هذا الإطار يلزم الاتفاق أيضا على بيان شامل، حيث أن أهداف السياسية المالية العامة يمكن الارتكاز عليه عند تقيم أداء المالية العامة.[2]

2. الإطار الموازني على المدى المتوسط

هذا النوع من الموازنة يعطي إطار واسعا تتدخل فيه نظم التخطيط والبرمجة مع عمليات الموازنة، حيث ترتبط بين أهداف ونتائج سياسات الاقتصادية من جهة ومخرجات الموازنة من جهة أخرى في إطار متعدد السنوات بتخطي حدود الموازنة السنوية ويتطلب تطبيقها تفصيل الموازنة إلى برامج ذات أهداف محددة. [3]

3. إطار الإنفاق على المدى المتوسط

هو مجموعة متجانسة من الأهداف والبرامج والمشاريع ومخصصات الموازنة التي تحدد إطار الإنفاق على المدى المتوسط (من 3الى 5سنوات)، فالحكومة من خلال الوزارات القطاعية تأخذ القرارات العقلانية لتوزيع واستعمال الموارد المالية .[1]

---

[1] محمود حسين الوادي، **تنظيم الإدارة المالية من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي ومكافحة الفساد**، دار صفاء للنشر، والتوزيع، عمان، 2010، ص 105.

[2] صندوق النقد الدولي، **دليل شفافية المالية العامة**، 2007 ، ص.63

[3] OCDE, La planification des dépenses, Budgétisation pluriannuelle et annuelle, 1995, p 27.

رابعا: حوكمة الموازنة العامة لترشيد الإنفاق العام

ساهمت التحولات الجديدة التي شهدها العالم على تبني هذا المفهوم من قبل العديد من الحكومات وهناك عدة تعاريف للحوكمة إلا أن التعريف الشائع الذي يتبناه البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة حيث يعرفه على أنه"ممارسة السلطة الاقتصادية والسياسية والإدارية لإدارة شؤون الدولة على كافة المستويات من خلال آليات وعمليات ومؤسسات تمكن الأفراد والجماعات من تحقيق مصالحها"، وتتصف الحوكمة بالشفافية والمساءلة.

خامسا: شفافية الموازنة وترشيد الإنفاق العام

تعتبر الشفافية ضمان لترشيد الإنفاق العام لأنها تتيح لأصحاب الرأي تقييم الخطط وتقييم الأداءات وأداء أجهزة الحكومة خلال تنفيذها لسياسات الترشيد، عن طريق الرقابة والنقاش والأفكار المتداولة تضمن مضي خطط الترشيد على الخط السنوي لخدمة التنمية، وعليه لا تتوقف الغاية من تعزيز الشفافية على إتاحة المعلومات لمراحل الموازنة بل تعد إتاحة معلومات كاملة وبسيطة عن الموازنة مجرد وسيلة لخلق حوار مجتمعي حول السياسات العامة للدولة، وتخصيصها للموارد. [2]

سادسا: المساءلة وترشيد الإنفاق العام

ترشيد الإنفاق العام عبارة عن خطة عمل وإستراتيجية تهدف إلى تحقيق المشاريع المبرمجة وفق أهداف محددة وبأقل تكلفة، وهو ما يعني تحقيق الكفاءة والفعالية في الإنفاق ولا يتم ذلك إلا بإتباع هذه الخطة بعملية مساءلة أو محاسبة بهدف التأكد من أن المسؤولين عن التنفيذ يعملون في الإطار الصحيح، وبالتالي يكون جميع المسؤولين والحكام ومتخذي القرار في الدولة أو مؤسسات المجتمع المدني خاضعين لمبدأ المحاسبة أمام الرأي العام ومؤسساته دون استثناء.[3]

---

[1] OCDE, Une meilleure planification pour une meilleure gouvernance budgétaire en Tunisie LE CADRE DE DÉPENSES À MOYEN TERME E ,2016.

[2] خالد منه، **حوكمة المالية العامة في الجزائر وتحدّيات الشفافية**، مركز البحوث في الاقتصاد التطبيقي للتنمية، الجزائر ، 2016، ص9.

[3] رشا نايل حامد الطراونة، **أثر تطبيق الشفافية على مستوى المساءلة الإدارية في الوزارات الأردنية**، المجلة الأردنية في إدارة الإعمال، المجلد6، العدد1، 2010، ص68.

خلاصة الفصل

ترتبط العصرنة بمختلف الإصلاحات التي تتعلق بتغيرات الاتجاهات الكلية لمختلف الحكومات في التسيير العام، ويعتبر تحديث الموازنة العامة جزء من الإستراتيجية للإصلاح العام وتوفير قدر أكبر من الشفافية والمساءلة والمرونة في الأداء.

تعتمد عصرنة نظام الموازنة على تعديل إجراءات وعمليات الموازنة لتحقيق الأهداف والنتائج وإعادة هيكلة مختلف إجراءات النفقة العامة حسب مختلف الهياكل، والتصميمات المتبعة بتطبيق نظام متكامل لتسيير نفقات الموازنة العامة الذي يستلزم إنشاء نظام معلوماتي لتجهيز وتسيير الموازنة العامة حتى تستطيع توفير المعلومات الخاصة بالتكلفة الحقيقية للبرامج، والذي يستهدف من ورائها الانتقال إلى اعتماد موازنة النتائج بدلا من الوسائل.

تعتبر الموازنة القائمة على النتائج من أحسن الأساليب لترشيد الإنفاق العام وحسن تنفيذه وحمايته وذلك نظرا للدور الرقابي الذي تلعبه من جهة وانعكاساتها على طبيعة الرقابة المالية من جهة أخرى، حيث عملت على تغيير نوع الرقابة من الرقابة المتعلقة بالالتزام بالقوانين إلى رقابة الأداء الذي يمتد دورها إلى تقييم نوعية التسيير من حيث الكفاءة والفعالية والاقتصاد في استخدام الموارد العامة.

يؤدي الانتقال إلى تطبيق موازنة النتائج إلى تغيير الأدوار والمسؤوليات لمختلف المشرفين ضمن دورة الموازنة العامة للدولة، التي تعطي الحرية في إعادة تخصيص الموارد العامة ضمن البرنامج وتفويض المسؤولية من خلال توسيع مجال أكبر للتسيير اللامركزي، مقابل الانتقال من الالتزام بالتنفيذ القانوني إلى الالتزام بالنتائج والأهداف المحددة الذي يؤدي هذا الأخير إلى تحقيق الفعالية والكفاءة في تسيير الموازنة العامة للدولة.

الفصل الثالث: المعايير الحديثة للرقابة المالية والمحاسبية

مقدمة

تعتبر المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) من بين أهم الهيئات الدولية للرقابة المالية لما تقدمه من إسهامات للحكومات من أجل حماية الموارد العامة وتطوير أداء العمل الرقابي، حيث أصبح للرقابة هدف يتعدى مجرد التأكيد على الحد من التبذير، وإساءة استعمال السلطة والتلاعب بالمال العام، بل تهدف الرقابة الآن إلى تحسين الخدمات التي تقدم للمجتمع وذلك بدعم تحسين مردود الإنفاق الحكومي والعمل على رفع أداء الهيئات والمؤسسات العمومية، وهذا ما تنص عليه توجيهات الانتوساي من خلال وضع مجموعة من المبادئ الأساسية التي تتحكم في مسؤوليات المراقب المهنية، والتي يتوجب الالتزام بها كلما تمت عملية الرقابة المالية، وأهم انجازات الانتوساي هو إصدارها المعايير الدولية للرقابة المالية، فقد تطلب إعدادها جهد و وقت كبير من طرف المشرفين عليها، كما أن المنظمة تسعى دوما إلى تحسين وخلق معايير رقابية حديثة تتماشى مع المتطلبات والتغيرات الحالية.

تهدف المعايير الصادرة من الانتوساي إلى تعزيز استقلالية وتفصيل الرقابة المالية، بالإضافة إلى المساهمة في حوكمة القطاع العام من خلال تزويد المستخدمين بمعلومات موضوعية وتعزيز المساءلة والشفافية في استخدام الملائم للموارد العمومية، وتكتسب المعايير الرقابية الحكومية أهمية بالغة في أداء العمل الرقابي، وغيابها من شأنه أن يوجد بعض الصعوبات التي تحول دون تحقيق مستوى عال من الكفاءة والفعالية لعمل الأجهزة المسؤولة عن الرقابة المالية والعاملين فيها.

هناك عدة معايير رقابية من بينها رقابة الالتزام والمطابقة التي ترفع من مستوى الشفافية من خلال إعداد التقارير التي تبين الطرق التي تم إتباعها لإنفاق الأموال العامة وأنها سيرت تبعا للمرجعيات المعمول بها ، ورقابة الأداء التي تعمل على تحسين الأداء بشكل عام وتخفيض التكاليف من خلال قياس مدى اقتصادية وكفاءة وفعالية الخدمات المقدمة ويمكن لرقابة الأداء الكشف عن التبذير والتلاعب، كما تتضمن تدقيق الالتزام بالقوانين، وبناء على ما سبق تطرقنا في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: طبيعة المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية.

المبحث الثاني: معايير رقابة الالتزام والمطابقة والتخطيط لتطبيقها.

المبحث الثالث: معايير رقابة الأداء.

المبحث الأول: طبيعة المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية

تعتبر المعايير الرقابية المالية للإنتوساي من أهم إنجازات المنظمة ، فقد تطلب إعدادها وتطويرها جهدا ووقت كبير من طرف المشرفين عليها كما أن المنظمة تسعى دوما إلى تحسين وخلق معايير جديدة تتماشى مع المتطلبات الحالية، ولقد حظيت هذه المعايير بالقبول العام من طرف مراجعي الحسابات الحكومية في الأجهزة العليا للرقابة المالية، وذلك لأنها تمكنهم من أداء مهامهم الرقابية بصورة فعالة، كما نجد أن المنظمة وفرت إرشادات تطبيقية مفصلة، تساعد على إتمام العمل الرقابي على أكمل وجه.

أصدرت الإنتوساي معايير الرقابة المالية لأول مرة سنة 1992، في مؤتمرها الرابع عشر بواشنطن، ليتم تعديلها في العديد من المرات حتى وصلت إلى صيغتها الحالية المعتمدة.

المطلب الأول: ماهية المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية

المعايير هي عبارة عن القواعد المتفق عليها، لقياس جودة الأداء والمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة ISSAI، تمثل إطار عام للإجراءات والممارسات التي يجب إتباعها عند القيام بالرقابة، أي هي بمثابة معايير إرشادية للأجهزة العليا للرقابة مقدمة لدول الأعضاء بالمنظمة للاسترشاد بها عند وضع معايير وطنية للرقابة الحكومية تلاءم بيئة العمل في كل دولة ووفق ظروف أنظمتها.

تعرف الإنتوساي المعايير بأنها: المبادئ التي توفر الحد الأدنى لتوجيه المدقق ومساعدته في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية، التي يجب تطبيقها لتحقيق هدف الرقابة، وهي بمثابة المقاييس المعتمدة التي يتم على أساسها تقييم جودة نتائج الرقابة[1].

الفرع الأول: نشأة وتطور المعايير الدولية للرقابة المالية

لقد تم إصدار معايير الرقابة المالية (IAS) والتي تسمى حاليا المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة (ISSAI) سنة 1992، وذلك للحاجة إلى معايير وإرشادات مفصلة من خلال التعاون مع الإتحاد الدولي للمحاسبين والمجلس الدولي لمعايير الرقابة والتأكد من أجل الوصول إلى معايير مقبولة عالميا، لإجراء عمليات الرقابة على البيانات المالية تعمل على تحسين جودة الرقابة وتعزيز الثقة في عملها.

[1] صالح المصلح، **إعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية**، ورقة عمل مقدمة في الورشة التدريبية الخاصة بمكافحة الفساد للعاملين في الرقابة الداخلية في وزارة التربية والتعليم، رام الله فلسطين، 18-2013/02/19، ص02، تاريخ التنزيل 2018/03/11. متاح على الرابط:
http://www.pacc.pna.ps/ar/files/papers-studies/saleh%202013-2.pdf.

تبنت الإنتوساي عدة تعديلات للمعايير المعتمدة في بعض مؤتمراتها، ففي مؤتمر القاهرة سنة 1995، قامت بتبني قواعد وآدابُ المهنة والمعايير الرقابية ودليل تنفيذ إطار المعايير المحاسبية في مؤتمر الأورغواي سنة 1998، كما اعتمدت توجيهات بخصوص تنفيذ معايير الرقابة على الأداء في مؤتمر سيول بكوريا الجنوبية سنة 2001، بعدما شهدت توسيعا هاما في المعايير المهنية والإرشادات، مثل معايير التدقيق والرقابة الداخلية والدين العام والخصخصة وتكنولوجيا المعلومات والبيئة في مؤتمر بودابست سنة 2004،

وكانت تعديلات مؤتمر جنوب إفريقيا سنة 2010،[1] أهم التعديلات توسعا وعمقا والذي حضره 152[2] جهاز رقابي وتم فيه إقرار العديد من المبادئ المتعلقة بمخرجات لجنة المعايير المهنية، كان أهمها، مشروع الشفافية والمساءلة، مشروع رقابة الجودة، بالإضافة إلى مخرجات اللجنة الفرعية للمراجعة المالية وأدلة الأنتوساي للحوكمة الرشيدة.

تعتبر المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية التي أقرها مؤتمر الأنكوساي 21 المنعقد ببكين في أكتوبر 2013، أغلب المعايير المعتمدة حاليا.

هذا المؤتمر الذي حضره أكثر من 546 وفدا يمثلون 158 جهاز أعلى للرقابة، و19 وفد يمثلون أصدقاء الأنتوساي و33 مراقبا يمثلون 22 منظمة، وتم فيه إقرار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة وإرشادات الإنتوساي للحوكمة الجديدة.

الفرع الثاني: أهمية المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة

تكتسب المعايير الرقابية الحكومية أهمية بالغة في أداء العمل الرقابي، ذلك أن غيابها من شأنه أن يوجد بعض الصعوبات التي قد تحول دون تحقيق مستوى عالي من الكفاءة والفعالية لعمل الجهاز الأعلى للرقابة المالية، ويمكن إيجاز أهمها في ما يلي:[3]

* هي أداة مهمة لممارسة العمل الرقابي وتطبيقها من شأنه أن يحسن كفاءة عمل المدقق ويؤدي إلى تقوية دور أجهزة الرقابة المالية في المجتمع؛

---

[1] بن ناصر جبارة، **الرقابة المالية وأهميتها الاقتصادية في ظل عصرنة النظام المالي العمومي، دراسة حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2017، ص153.

[2] الانكوساي، **المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية**، العدد 21، جانفي، 2014، ص11، تاريخ التنزيل 2018/03/11، متاح على الرابط: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/IJGA_Issues/former_years/2014/arab_vol43_2014.pdf.

[3] صالح المصلح، مرجع سابق، ص ص 3- 4.

* هي عبارة عن مصدر مهم لإثراء العمل الرقابي ووضع الأسس العامة، لتوفير الحد الأدنى من التوجيه للمراجع مما يساعد على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها؛

* يمكن الاستناد إليها، كمقياس هام يتم على أساسه تقويم جودة نتائج العملية الرقابية، والتأكد من أنها لم تخرج عن مسارها الصحيح، وأنها تسير وفقا للهدف المرسوم لها؛

* تحدد المستلزمات التي يجب توفرها في المدقق والجهاز الرقابي لممارسة العمل بكفاءة عالية وفعالية، كما توفر هذه المعايير الأساس الموضوعي لتقيم موظفي جهاز الرقابة؛

* تهيئ الفرصة للارتقاء بمستوى مهنة التدقيق الحكومي من خلال تقديم أفضل الخدمات للجهات الخاضعة للرقابة، وتحديد اختصاصات ومسؤوليات كل من المدقق والجهاز الرقابي؛

* تساعد على تحسين جودة نتائج التدقيق من خلال زيادة الثقة والاطمئنان لدى الجهات والأفراد الذين يستفيدون أو يستخدمون تلك البيانات؛

* تساعد على تنظيم العلاقة بين الرقابة الخارجية التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة والرقابة الداخلية التي تمارسها الوحدات والمؤسسات التنفيذية؛

* تنظم العلاقة بين الجهات الرقابية والجهات الأخرى كالسلطة التشريعية والسلطة التنفيذية وجهات الخبرة وغيرها؛

* تضع أهم المبادئ والقواعد الأساسية لصياغة التقارير الرقابية، بما يحقق الأهداف الرقابية بكفاءة وفعالية.

المطلب الثاني: المتطلبات الأساسية لسير الأجهزة العليا للرقابة المالية

تعتبر المتطلبات الأساسية المستوى الثاني للمعايير الدولية وتشتمل المعايير التالية:

* **المعيار « ISSAI 10»**: المتعلق بإعلان مكسيكو؛
* **المعيار «ISSAI 11 »**: الخاص باستقلالية الأجهزة العليا للرقابة؛
* **المعيار « ISSAI12»** : القيمة والمنافع؛
* **المعيار «ISSAI 20»**: الشفافية؛
* **المعيار «ISSAI 21»**: الشفافية والمساءلة، المبادئ وأفضل الممارسات؛
* **المعيار «ISSAI 30 »**: أخلاقيات المهنة؛
* **المعيار «ISSAI 40»**: رقابة النوعية.

الفرع الأول: المعيار «ISSAI 11» الخاص باستقلالية الأجهزة العليا للرقابة

أقر إعلان ليما بأن مؤسسات الدولة لا يمكن أن تكون مستقلة استقلالا تاما، ولكن يشدد على أن تتمتع الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بالاستقلال الوظيفي والتنظيمي اللازم للقيام بالمهام المكلفة بها، وقد أقرت الأجهزة العليا للرقابة بوجود ثمانية مبادئ رئيسية واعتبرت كشروط ومتطلبات أساسية للرقابة المالية السليمة في قطاع العام، والتي اعتمدت في إعلان مكسيكو، والتي سنتعرض لها كما يلي:[1]

1. المبدأ الأول

وجود إطار دستوري وتنظيمي مناسب وفعال من خلال تشريعات واضحة تحدد مدى استقلالية الأجهزة الرقابية؛

2. المبدأ الثاني: استقلالية رؤساء الأجهزة الرقابية والأعضاء

تحدد التشريعات شروط تعيين رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والأعضاء في المؤسسات التي يتمتع فيها أعضاؤها بصلاحية جماعية متساوية وإعادة تعيينهم وإقالتهم، وفق إجراء يضمن استقلاليتهم عن السلطة التنفيذية وتضمن لهم الحفاظ على المنصب وتوفير الحصانة، ضد الملاحقات القانونية، أثناء تأدية مهامهم، ويتم تعيين الرئيس من طرف السلطة التشريعية، وكذا إقالته، بعد موافقتها بموجب مرسوم رئاسي؛

3. المبدأ الثالث: صلاحيات واسعة وكافية مع الحرية التامة للتصرف

ينبغي أن تتمتع الأجهزة الرقابية بالسلطة الكافية للقيام بمهامها من خلال حماية الأموال العامة عن طريق القيام بعمليات التحصيل والتسجيل النظامي لهذه العمليات، كما يجب أن تكون مستقلة في اختيار مواضيع الرقابة والتخطيط للعمليات الرقابية مع الحرص على عدم تدخل السلطات التي تخضع لرقابتها، أي السلطة التنفيذية والتشريعية، وينبغي ألا تسمح الأجهزة العليا للرقابة لموظفيها بتكوين علاقات مع هذه الجهات حفاظا على الموضوعية من خلال التدريب والتركيز على معايير الجودة في العمل؛

4. المبدأ الرابع: الوصول غير المقيد للمعلومات

يجب أن تتمتع الأجهزة الرقابية بالسلطة الكافية للحصول بشكل غير مقيد ومباشر وفي الوقت المناسب على كافة الوثائق والمعلومات اللازمة لأداء مهامها القانونية على نحو صحيح؛

[1] ISSAI، **المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة**، ص ص 2 -5، تاريخ التنزيل 2018/03/12.متاح على الرابط،:
http://www.intosai.org/ar/issai-executive-summaries/detail/issai-11-guidelines-and-good-practices-related-to-sai-independence.html.pdf.

5. المبدأ الخامس: حق وواجب إعداد تقارير بشأن أعمالها

يجب أن يفرض القانون على الأجهزة الرقابية رفع تقرير بشأن رقابتها مرة في السنة على الأقل دون تقييد أو توجيه في إعداد محتواه، فعلى رئيس الجهاز أن يقدم تقريرا سنويا إلى رئيس الجمهورية والبرلمان بوقت محدد، إلا في الحالات الإستعجالية كسوء التصرف في الأموال العامة، أو سوء استعمال السلطة؛

6. المبدأ السادس: حرية تحديد محتوى التقارير الرقابية المالية وتوقيتها ونشرها

يجب أن تتمتع الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بحرية تحديد محتوى ومضمون تقاريرها الرقابية، فضلا عن حقها في إعطاء الملاحظات ورفع التوصيات في تقاريرها الرقابية، وتحديد الوقت المناسب لها، كما يمكن للسلطة التشريعية أن تحدد الشروط الدنيا المتعلقة بإعداد التقارير وكذا مواضيعها، كأن تخصص لجنة المالية مناقشة علنية لجزء من تلك التقارير؛[1]

7. المبدأ السابع: وجود آليات متابعة فعالة للتوصيات التي ترفعها الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة

لدى الأجهزة الرقابية أنظمة داخلية للمتابعة خاصة بها للتأكد من أن الجهات الرقابية قد قامت بأعمالها بشكل صحيح والتزمت بالملاحظات والتوصيات، وتقوم برفع تقارير متابعتها إلى السلطة التشريعية أو إحدى لجانها، أو إلى المجلس الإدارة كلما كان مناسبا، للنظر فيها واتخاذ إجراءات بشأنها؛

8. المبدأ الثامن: الاستقلال المالي والإداري وتوفر المواد البشرية والمادية المناسبة

ينبغي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة أن تتمتع بالموارد البشرية والمادية اللازمة، ولا يجب على السلطة التنفيذية التحكم في طريقة الوصول إلى هذه الموارد أو توجيهها، حيث تقوم هذه الأجهزة بإدارة ميزانيتها والحرية في تخصيصها بما تراه مناسبا، والسلطة التشريعية أو إحدى لجانها تكون مسؤولة عن ضمان توفير هذه الموارد لكي تتمكن الأجهزة الرقابية من القيام بالمهام المنوطة بها.

الفرع الثاني: المعيار (ISSAI 12) القيمة والمنافع

إن العمل لأجل المصلحة العامة يفرض مسؤولية إضافية على الأجهزة الرقابية وذلك لإثبات أهميتها المستمرة للمواطنين والبرلمان وغيرها من أصحاب المصلحة، وهذا يعتمد على مقدرتها على ما يلي:[2]

---

[1] ISSAI، **المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة**، مرجع سابق، ص ص5- 10.

[2] الإنتوساي، **قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، إحداث فارق في حياة المواطنين** ص ص 5-12، تاريخ التنزيل 2018/03/14.متاح على الرابط:

https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INTP_11_to_P_99/INTOSAI_P_12/issai_12_ar.pdf.

أولا: تعزيز مساءلة وشفافية ونزاهة الهيئات الحكومية وهيئات القطاع العام

لضمان تصرف المسؤولون المنتخبون على نحو يحقق مصالح المواطنين الذين يمثلونهم، يلزم أن تتم مساءلة الحكومات ومؤسسات القطاع العام عن الإشراف على الموارد العامة واستغلالها من خلال القيام بـ:

* حماية وصيانة استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية؛
* تنفيذ مهام الرقابة بما يكفل مساءلة الحكومة وهيئات القطاع العام، عن إدارة الموارد المالية ؛
* تمكين القائمين على إدارة القطاع العام بتحمل مسؤولياتهم في الاستجابة لنتائج الرقابة والتوصيات واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة؛
* الإبلاغ عن نتائج الرقابة وبالتالي تمكين الجمهور من مساءلة هيئات القطاع الحكومي.

ثانيا: التأكيد على قوة ارتباطها بالمواطنين والبرلمان وأصحاب المصلحة

تؤكد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على قوة تواصلها من خلال التجاوب بشكل مناسب مع تحديات المواطنين وما ينتظره منها أصحاب المصلحة، فمن المهم أن تتبنى فهما جيدا للتطورات في القطاع العام على نطاق أوسع وذلك من خلال قدرتها على:

* التجاوب مع البيئات المتغيرة والمخاطر الناشئة؛
* التواصل الفعال مع أصحاب المصلحة؛
* أن تكون مصدرا موثوقا لدعم التغير المفيد في القطاع العام.

ثالثا: أن تكون مؤسسات نموذجية

يجب أن تكون الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، جديرة بالثقة، ولابد أن تعتمد مصداقيتها على كونها مؤسسات مستقلة مختصة وذلك من خلال:

* ضمان شفافية ومساءلة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة؛
* ضمان الإدارة الرشيدة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة؛
* بذل الجهد نحو تحقيق امتياز وجود الخدمة؛
* بناء الكفاءات من خلال التشجيع على التعلم وتبادل المعارف.

الفرع الثالث: (ISSAI 21) و(ISSAI 20) الشفافية والمساءلة

يسعى هاذين المعيارين إلى الارتقاء بمبادئ الشفافية والمساءلة في الأجهزة العليا للرقابة من خلال ما يلي:[1]

1. تقوم الأجهزة العليا للرقابة بأداء مهامها ضمن إطار قانوني يتيح المساءلة والشفافية

يجب أن تتوفر لدى الأجهزة الرقابية قوانين وتنظيمات متعلقة بتعيين وعزل رؤساء هذه الأجهزة والأعضاء ومتطلبات العمل والإدارة المالية وإعداد التقارير الرقابية؛

2. الإفصاح

يجب على الأجهزة الرقابية الإفصاح على تفويضاتها القانونية وكذا عن مسؤولياتها وتنظيمها واستراتيجياتها، وعلاقتها بمختلف ذوي العلاقة بما فيهم السلطات التشريعية والتنفيذية؛

3. تبني معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية

يجب أن تكون معاييرها تتوافق مع مبادئ الإنتوساي الأساسية وتقوم بنشرها والتعريف بكيفية الالتزام بها، كما تكون الجهات الخاضعة لرقابتها على علم بأهدافها ونتائج أعمالها؛

4. تطبيق معايير عليا للنزاهة والأخلاقيات على موظفيها

توفر الأجهزة العليا للرقابة قواعد أو قوانين وسياسات وممارسات أخلاقية منسجمة مع المعيار 30 الخاص بقواعد الأخلاقيات، وتمنع هذه الأجهزة على المستوى الداخلي تضارب المصالح والفساد وتضمن الشفافية والمشروعية بالنسبة لعملياتها؛

5. تتأكد الأجهزة العليا للرقابة أن مبادئ المساءلة والشفافية لا تشوبها شبهة

عندما تقوم بالاستعانة بمصادر خارجية من أجل إنجاز أنشطتها والعمليات الرقابية التي تم تفويض إنجازها لجهات خارجية تظل ضمن مسؤوليات الأجهزة العليا للرقابة وتخضع للسياسات الأخلاقية؛

6. إدارة العمليات باقتصاد وكفاءة وفعالية وإتاحتها للمجتمع

تطبق الأجهزة الرقابية ممارسات إدارية سليمة بما فيها أنظمة الضبط الداخلي الملائمة ونشر القوائم المالية للعموم، وتخضع لرقابة خارجية مستقلة أو لمراجعة برلمانية؛

---

[1] الإنتوساي، **الشفافية و المساءلة** ص ص 2- 6 ، تاريخ التنزيل،2018/03/21 ، متاح على الرابط:
https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_20/issai_20_ar.pdf.

- الإنتوساي، **مبادئ الشفافية والمساءلة، المبادئ وأفضل الممارسات**، ص ص 1-11، تاريخ التنزيل 2018/03/12 ، متاح على الرابط:
https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_20/issai_20_ar.pdf.

7. إعداد تقارير لفائدة المجتمع حول النتائج العامة للرقابة

خاصة تلك المتعلقة بأنشطة الإدارة العامة من خلال إعداد تقارير حول نتائج رقابتها واستنتاجاتها، وتقيس الكفاءة والفعالية الناتجة عن توصياتها الرقابية على القطاع العام وتضمن تقارير تطرح للمجتمع؛

8. التواصل بصفة منتظمة وشاملة حول أنشطتها

من خلال وسائل الإعلام والمواقع الالكترونية، للتصريح بعملياتها ونتائج رقابتها، ولتشجيع الاهتمام العام والأكاديمي باستنتاجاتها، بلغة مفهومة ومعلومات حديثة؛

9. استخدام الأجهزة العليا للرقابة لاستشارة الخارجية المستقلة

تلتزم الأجهزة الرقابية بالمعايير الدولية وتسعى إلى التعلم المستمر بالاستعانة بخبرات وأطراف خارجية بهدف تطوير وتحسين نوعية ومصداقية عملها.[1]

الفرع الرابع: (ISSAI 30) أخلاقيات المهنة

يحتوي هذا المعيار على الدليل الخاص بالواجبات والسلوك الذي يوفر إطار للدليل الوطني المتوافق مع المبادئ والتشريع القانوني والمحيط الاجتماعي لكل دولة، وجاء هذا المعيار بخمسة فصول كما يلي:[2]

1. الفصل التمهيدي

يتعلق بأهداف المعيار وأهميته في اكتساب الجهاز الرقابي الثقة والمصداقية من خلال إقراره بتطوير علاقات التعاون بين المدققين في إطار الإنصاف، مما يجعل السلطتين التشريعية والتنفيذية تثقان في محتويات تقاريرهم في ضوء أخلاقيات المهنة؛

2. الفصل الثاني

يشتمل مفهوم النزاهة والأخلاقيات المهنة، لذلك يجب على المدقق أن يتمسك بها أثناء عمله، وفي علاقاته مع موظفي الجهات الخاصة للرقابة، وينبغي أن يكون سلوكه بعيد عن كل الشبهات حتى يحافظ على ثقة الجمهور، وتقتضي النزاهة من المدقق أن يحترم شكل الرقابة وكذلك المعايير الأخلاقية؛

---

[1] الإنتوساي، **مبادئ الشفافية والمساءلة، المبادئ وأفضل الممارسات**،مرجع سابق، ص ص 12- 15.

[2] الإنتوساي، **أخلاقيات المهنة**، ص ص11- 15، تاريخ التنزيل2018/03/30، متاح على الرابط:
https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_130/issai_30_ar.pdf .

3. الفصل الثالث: تطرق إلى الاستقلالية والموضوعية والتجرد

يجب على المدقق العمل بسلوك يزيد من استقلاليته، ويجب أن يكون موضوعا في معالجة القضايا والمواضيع محل المراجعة لأن الاستقلالية وحدها لا تكفي، بالإضافة إلى ذلك يجب أن يكون المدقق متجردا، يعني أن يأخذ المدقق المعلومات المقدمة من الجهة الخاضعة لرقابته ويستخدمها بصورة مجردة؛

4. الفصل الرابع: السرية المهنية

ينبغي أن لا يفشى المدقق المعلومات التي يحصل عليها أثناء عمله لطرف خارجي سواء كان ذلك كتابيا أو شفويا، إلا إذا كان الهدف من هذا الإفشاء تنفيذا للإجراءات الرقابية؛

5. الفصل الخامس: الكفاءة

على المدقق أن يكون سلوكه مهنيا دائما وأن يطبق معايير مهنية عالية في أدائه لعمله، مما يساهم في تنفيذ الأعمال بكل كفاءة، ويجب عليه أن يكون ملما بالمعايير الرقابية المناسبة والسياسات وإجراءات المحاسبة .

الفرع الخامس: (ISSAI40) رقابة نوعية

التحدي الرئيسي الذي تواجهه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة هو الالتزام بتقديم خدمات رقابية ذات جودة عالية، وجودة هذا العمل يؤثر على سمعتها ومصداقيتها ولتحقيق هذا الهدف تستخدم رقابة الجودة المحددة في المعيار الدولي والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

1. مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات مصممة لتعزيز ثقافة داخلية تجعل الجودة في أولويات أعمالها التي يتحمل رئيس الجهاز مسؤولياتها أو يفوضها إلى إدارة نظام رقابة الجودة؛

2. متطلبات السلوك الأخلاقي

ضرورة صياغة وتصميم سياسات للجهاز، وجميع الموظفين ملتزمون بمتطلبات السلوك الأخلاقي؛

3. القبول والاستمرار

يجب على الجهاز صياغة سياسات وإجراءات تساعد على القيام بالرقابة وذلك بأن يكون مؤهلا للقيام بالعمل الرقابي ولديه القدرات (الوقت والموارد الكافيين) ؛

[1] الإنتوساي، **رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة**، ص ص 6- 19، تاريخ التنزيل 2018/03/31، متاح على الرابط:
https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_140/issai_40_ar.pdf.

4. الموارد البشرية

وذلك بإتباع الجهاز الرقابي لسياسات وإجراءات تكفل له كفاءة الموارد من موظفين ذو كفاءات وقدرات في إطار مبادئ السلوك الأخلاقي، من خلال القيام بمهامهم وفقا للمعايير والقوانين.

5. تأدية مهام الرقابة وغيرها من الأعمال

يجب على الجهاز صياغة سياسات وإجراءات مهمة ليؤدي مهامه وفقا للمعايير ذات الصلة والقوانين من خلال تشجيع التناسق في جودة الأعمال المنجزة وتحديد مسؤوليات الإشراف والمراجعة؛

6. المراقبة

ينبغي على كل جهاز رقابي إنشاء نظام مراقبة يضمن له رقابة الجودة بكفاءة وفعالية من خلال الدراسة والتقييم المستمرين لنظام الجهاز الخاص برقابة الجودة وإعطاء المسؤولية عن عملية الرقابة إلى أفراد لديهم خبرة وصلاحيات كافية في إطار المسؤولية.

المطلب الثالث: المبادئ الأساسية للرقابة المالية والمحاسبة

تحتوي المعايير الأساسية للرقابة المالية والمحاسبة متطلبات رقابة القطاع العام على مستوى التنظيمي، الرقابة المالية، رقابة الأداء، ورقابة الالتزام.

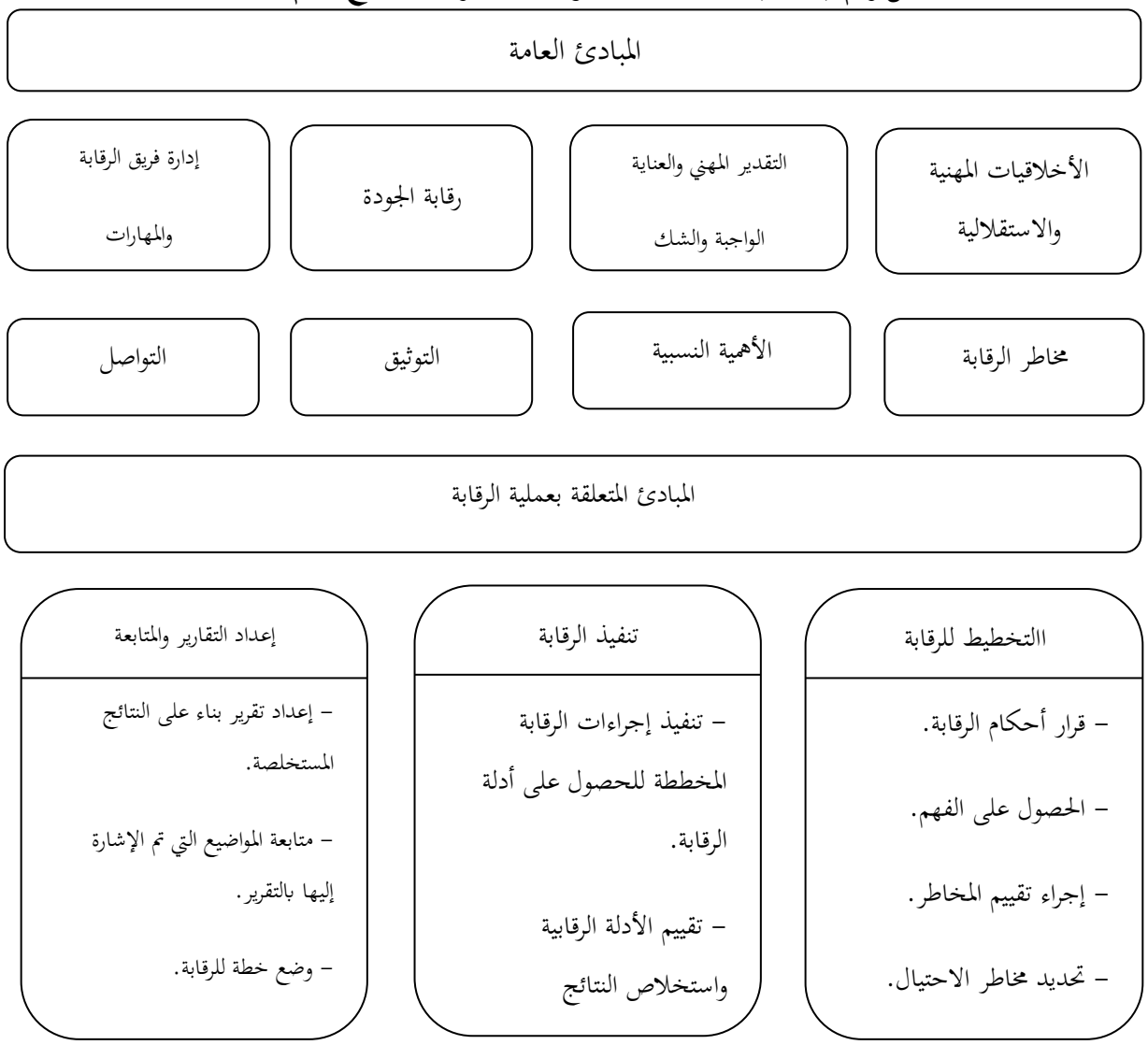
الفرع الأول: المعيار (ISSAI100) الخاص بالرقابة على القطاع العام

رقابة القطاع العام هي عملية منهجية تمكن من الحصول على الأدلة وتقييمها بصورة موضوعية لتحديدها، إذا كانت المعلومات أو الظروف الفعلية تتماشى مع المعايير المقررة، وتعتبر ضرورية من حيث أنها تزود الهيئات التشريعية والإشرافية بمعلومات وتقييمات مستقلة بخصوص إدارة السياسات والبرامج والعمليات الحكومية، وتلعب دورا هاما في تعزيز إدارة القطاع الحكومي بالتأكيد على مبادئ الشفافية والمساءلة والحكومة الرشيدة والأداء، بالإضافة إلى أنها تساعد على الرفع من فعالية الهيئات العامة عن طريق إيجاد حوافز للتغيير بتوفير المعرفة، والتحليل الشامل والتوصيات المدروسة للتحسن.[1]

مبادئ الرقابة على القطاع العام حسب المبادئ المتعلقة بالمتطلبات التنظيمية للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة التي يجب على المدقق مراعاتها والتي تضم المجالات المبنية في الشكل التالي:

[1] الإنتوساي، **مبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام**، ص10، تاريخ التنزيل 2018/03/31.متاح على الرابط:
https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_100/issai_100._ar.pdf

الشكل رقم (3–1): المجالات المشمولة بمبادئ رقابة القطاع العام



المصدر: الإنتوساي، مبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام، مرجع سابق، ص12.

يتبين لنا من خلال الشكل أنه يوجد مستويين لمبادئ رقابة القطاع العام، مبادئ عامة، مبادئ متعلقة بعملية الرقابة.

أولا: المبادئ العامة:

تشتمل العناصر التالية:[1]

[1] الإنتوساي، **مبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام**، مرجع سابق، ص14.

1. أخلاق المهنة والاستقلالية

يجب أن تتجسد المبادئ الأخلاقية في السلوك المهني للمدقق ويتوجب أن يكون لدى الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة سياسات تتناول متطلبات أخلاقيات المهنة وتؤكد على ضرورة التزام جميع المدققين بها؛

2. التقدير المهني والعناية الواجبة والشك

يجب على المدققين أن يحافظوا على السلوك المهني الملائم بتطبيق الشك المهني طوال عملية الرقابة، أي المحافظة على مسافة مهنية عند تقييم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها طوال عملية الرقابة؛

3. رقابة الجودة

يجب أن تغطي إجراءات رقابة الجودة مسائل كاتجاه عملية الرقابة ومراجعتها والإشراف عليها، والحاجة إلى التشاور للوصول إلى قرارات بشأن المسائل الصعبة؛

4. إدارة فريق الرقابة ومهاراته

يجب أن يمتلك المدققون المهارات اللازمة من خلال تعيين موظفين ذوو مؤهلات مناسبة وتوفير سبل التطوير لهم، مع إمكانية اعتماد نتائج الرقابة الداخلية أو الاستعانة بخبراء خارجيين في الحالات التي تتطلب مهارات خاصة؛

5. مخاطر الرقابة

هي الخطر المتمثل في أن يكون تقرير الرقابة غير ملائم، وينفذ المدقق إجراءات للحد من المخاطر وتقليصها إلى أدنى مستوى مقبول في ظل الظروف المحيطة بعملية الرقابة؛

6. الأهمية النسبية

هي مهمة في جميع عمليات الرقابة، ويمكن أن يقال عن مسألة من أنها ذات أهمية نسبية إذا كان من الممكن أن تؤثر معرفتها على قرارات المستخدمين المستهدفين هذه الأخيرة التي تعتمد على تفسيرات المدقق لحاجاتهم؛

7. التوثيق

يجب على المدققين إعداد وثائق الرقابة بقدر كاف من التفصيل لتقديم فهم واضح للعمل المنجز والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛

8. التواصل

تعمل الأجهزة الرقابية على إرساء تواصل فعال طوال عملية الرقابة مع الهيئات الخاضعة للرقابة لبناء علاقة عمل موثوقة مع تزويدها بالملاحظات في الأوقات المناسبة طوال المهمة.

ثانيا: المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة:

تشمل العناصر التالية:[1]

1. التخطيط للرقابة

وذلك بوضع أحكام الرقابة بصورة واضحة لاسيما المعلومات المهمة،كما على المدققين فهم طبيعة الهيئة (البرنامج الذي سيخضع للرقابة)، والقيام بإجراء تقييم للمخاطر، أو تحليل المشاكل ومراجعتها عند اللزوم وإجراء الاستفسارات اللازمة لتحديد مخاطر الاحتيال المتعلقة بأهداف الرقابة والاستجابة لها؛

2. تنفيذ الرقابة

على المدققين اختيار إجراءات الرقابة التي توفر أدلة رقابية مناسبة وكافية لدعم تقرير الرقابة وتعتمد هذه الإجراءات على تقييم المخاطرة أو تحليل المشكلة ويجب أن تكون الأدلة كافية (كميا) لإقناع الشخص ومناسبة نوعيا أي ملائمة وصحيحة وموثوقة، ليقوم المدقق بتقييمها تقييما موضوعيا وعادلا ومتوازن؛

3. إعداد التقارير والمتابعة

يجب على المدققين إعداد التقارير بالاستناد على الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، ويجب أن تكون سهلة الفهم وخالية من الغموض وموضوعة وعادلة مثبتة بأدلة كافية ومناسبة، ويعتمد شكل التقرير ومضمونه على طبيعة الرقابة والمستخدمين المستهدفين والمعايير المعمول بها.

الفرع الثاني: المعيار: (ISSAI 200) الخاص بالمبادئ الأساسية للرقابة المالية.

يهدف على المعيار إلى زيادة الثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات المالية، ويتم ذلك من خلال تعبير المدقق عن رأيه بما إذا كانت هذه البيانات قد أعدت من جميع جوانبها وفقا للإطار المعمول به.

أولا: الشروط الأساسية للرقابة على البيانات المالية

المراقب يقوم بتقييم الشروط الأساسية للرقابة المالية من خلال إعداد التقارير المالية بشكل صحيح وذلك باستخدام البيانات المالية التي تتسم بالمصداقية اعتمادا للملائمة التي تدل على ارتباط البيانات بالهيئة الخاضعة للرقابة، وتستند الرقابة المالية على الشروط التالية:[2]

[1] الإنتوساي، **مبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام**، مرجع سابق،ص15.

[2] الإنتوساي، **المبادئ الأساسية للرقابة المالية**، 2013، ص ص8- 20، تاريخ التنزيل 2018/04/2، متاح على الرابط:

1. أخلاقيات المهنة والاستقلالية

على المدقق أن يلتزم بالمتطلبات الأخلاقية المعنية بما فيها الاستقلالية عند الرقابة على البيانات المالية وذلك وفقا للمعيار 30 المتعلق بأخلاقيات المهنة؛

2. رقابة الجودة

على المدقق تطبيق إجراءات رقابة الجودة على مستوى العمل لتوفير تأكيد معقول بأن أعمال الرقابة ملتزمة بالمعايير المهنية أو المتطلبات القانونية، أو التنظيمية المعمول بها؛

3. إدارة فريق العمل ومهاراته

يجب أن يتمتع المدققون بالكفاءة والقدرات اللازمة لإجراء الرقابة وفق للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية المعمول بها، وتمكينهم من إصدارهم التقارير في الأوقات المناسبة لكل الظروف؛

4. مخاطر الرقابة

يجب على المدقق أن يقلل من مخاطر الرقابة على مستوى متدني، بصورة مقبولة في ظل الظروف المحيطة، حتى يحصل على تأكيد مقبول يكون أساسا لرأيه وتكمن هذه المخاطر في الاستنتاج الخاطئ الناتج عن المعلومات الخاطئة التي يتعين على المدقق الحد من خطرها، كي يعزز ثقة المستخدم المستهدف؛

5. التقدير والشك

يجب على المدقق أن يخطط للرقابة ويؤديها بشكل مهني، مدركا أنه قد تحدث ظروف تتسبب في خطأ البيانات المالية، وعند التخطيط للرقابة على هذه البيانات وأدائها واستخلاص نتائجها، على المدقق أن يمارس التقدير المهني؛

6. الأهمية النسبية

على المدقق أن يطبق مفهوم النسبية على النحو مناسب عند التخطيط للرقابة وأدائها، لاكتشاف البيانات الخاطئة التي تؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون بشأن مواصلة بعض البرامج الحكومية؛

7. التواصل

يجب على المدقق أن يحدد الشخص المناسب والمسئول في الهيكل الإداري للهيئة الخاضعة للرقابة وأن يتواصل معه بخصوص نطاق الرقابة وتوقيتها؛

---

https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_200/issai_200_ar.pdf.

8. التوثيق

المدقق يعد وثائق الرقابة الكافية حتى يستطيع فهم طبيعتها وتوقيتها ومدى كفاية إجراءات الرقابة المتبعة التزاما بالمعايير المعمول بها.

ثانيا: المبادئ المتعلقة بمهام الرقابة:

مهمات الرقابة في القطاع العام محددة بوضوح لذلك لا تخضع لطلبات من الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة أو اتفاق معهم، وتتمثل مبادئ مهمة الرقابة فيما يلي: [1]

1. الاتفاق على شروط المهمة

يجب على المدقق أن يتفق على شروط مهمة الرقابة مع الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة، وتكون محددة بموجب القانون أو النظام، فلا يلزم تدوينها في خطاب العمل؛

2. التخطيط

على المدقق أن يضع إستراتيجية عامة للرقابة تتضمن نطاق الرقابة، من أجل تحديد خصائص العمل، فالتخطيط للعمل بصورة صحيحة تضمن إجراءات الرقابة بكفاءة وفعالية؛

3. فهم الهيئة الخاضعة للرقابة

يجب على المدقق أن يفهم الهيئة الخاضعة للرقابة وبنيتها، بما في ذلك إجراءات الرقابة الداخلية ذات الصلة، لأن فهم الهيئة تمكنه من التخطيط للرقابة وتنفيذها بفعالية وكفاءة؛

4. تقييم المخاطر

على المدقق أن يقيم مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية على مستوى البيانات المالية، التي تحتوي على التحليل الملاحظة والتفتيش، ويجب معالجة المخاطر بالطريقة الصحيحة؛

5. الاعتبارات المتعلقة بالاحتيال في الرقابة على البيانات المالية

يجب على المدقق تحديد مخاطر البيانات المالية الخاطئة ذات الأهمية النسبية الناجمة عن الاحتيال ويقيمها وأن يحصل على أدلة رقابية مناسبة وكافية بخصوصها، وأن يستجيب بصورة مناسبة للاحتيال أو الاحتيال المشتبه به المحدد أثناء الرقابة؛

6. الاستمرارية: على المدقق النظر فيما إذا كانت هناك وقائع أو ظروف تشكك كثيرا بقدرة الهيئة الخاضعة للرقابة على الاستمرار في العمل؛

[1] الإنتوساي، **مبادئ الأساسية للرقابة المالية**، مرجع سابق، ص ص22- 34.

7. الاعتبارات المتعلقة بالقوانين والأنظمة في الرقابة على البيانات المالية

يجب على المدقق تحديد مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية الناجمة عن عدم الالتزام المباشر بالقوانين والأنظمة، ويجب أن تستند بذلك إلى فهم عام للإطار القانوني الساري والبيئة المحددة التي تعمل فيها الهيئة الخاضعة للرقابة؛

8. أدلة الرقابة

على المدقق تنفيذ إجراءات الرقابة بطريقة تمكن من الحصول على أدلة رقابية مناسبة وكافية، والتوصل بذلك إلى استنتاجات يستند إليها في التقارير؛

9. الأحداث اللاحقة

على المدقق أن يحصل على أدلة مناسبة وكافية لجميع الوقائع التي حدثت في تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقريره؛

10. تقييم البيانات الخاطئة

يتعين على المدقق أن يحتفظ بسجل كامل للبيانات الخاطئة والمحددة أثناء الرقابة وأن يطلع الإدارة والمسؤولين عليها في الوقت المناسب، ويجب عليه تصحيح البيانات الخاطئة؛

11. إبداء الرأي حول البيانات المالية وإعداد التقارير عنها

على المدقق أن يكون رأيه مستندا إلى تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من أدلة الرقابة، حول ما إذا كانت البيانات المالية، ككل معدة وفقا للإطار المعمول به في إعداد التقارير المالية.

الفرع الثالث: المعيار «Issai 300» الخاص برقابة الأداء.

يهدف هذا المعيار إلى فهم مشترك لطبيعة الأداء بما في ذلك المبادئ التي يجب تطبيقها لتحقيق رقابة عالية المستوى.

أولا: رقابة الأداء

هي عبارة عن فحص مستقل وموضوعي موثوق به حول التزام الحكومة في برامجها وأنشطتها بمبادئ الاقتصاد في الأنشطة الإدارية والكفاءة في استقلال الموارد المالية والبشرية والفعالية في النتائج المحققة مقارنة بالأهداف المخططة.

يعبر عن رقابة الأداء من حيث درجة الكفاءة والفعالية، إما برأي عام أو تقديم معلومات محددة تستند للأدلة النوعية والكيفية المتحصل عليها والنتائج المتوصل إليها.

ثانيا: مبادئ رقابة الأداء

المبادئ العامة لرقابة الأداء تتمثل فيما يلي: [1]

1. هدف الرقابة

المدقق يحدد أهداف واضحة، تتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وفقا للمهمة التي أمر بها،

2. نهج الرقابة

يقوم المدقق باختيار نهج الرقابة المستند إلى النتيجة المراد الوصول إليها أو المشكلة المراد حلها، وتحديد مستوى أداءه وذلك لتسهيل سلامة الرقابة،

3. المعايير

يتعين على المدققين وضع المعايير المناسبة التي تتوافق مع أسئلة الرقابة والمتعلقة بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية؛

4. مخاطر الرقابة

يجب على المدقق إدارة مخاطر الرقابة بصورة فعالة، خاصة تلك الناجمة عن الاستنتاجات الخاطئة أو تقديم معلومات غير متوازنة،

5. التواصل

على المدقق المحافظة على تواصل فعال وسليم مع الهيئات الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة، فالتواصل من أحد الطرق للوصول إلى مصادر المعلومات والبيانات؛

6. المهارات

يشترط في فريق الرقابة المالية التمتع بالكفاءة المهنية اللازمة، خاصة المعرفة السليمة في تصميم البحوث وأساليب التقييم؛

7. الشك والتقدير المهني

على المدقق امتلاك خاصية الشك المهني، والقدرة على الاستجابة والاستعداد للابتكار؛

[1] الانتوساي، المبادئ الأساسية لرقابة الأداء، ص ص 10- 17، تاريخ التنزيل 2018/04/10، متاح على الرابط :
https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_300/issai_300_ar.pdf.

8. رقابة الجودة

تطبيق إجراءات رقابة الجودة مع ضمان اكتمال الشروط المعمول بها، والتركيز على التقارير المناسبة،

9. الأهمية النسبية

تعني تجميع جوانب رقابة الأداء كاختيار الموضوعات وتحديد المعايير وتقييم الأدلة والتوثيق وإدارة المخاطر؛

10. التوثيق

توثيق المعلومات بالتفصيل إلى الحد الذي يمكن المدقق من تحديد العمل الذي يتم القيام به للوصول إلى نتائج الرقابة.[1]

ثالثا: المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة:

تتكون رقابة الأداء من أربعة خطوات تتمثل فيما يلي:[2]

1. التخطيط

يجب توجيه الرقابة على الأداء عند القيام باختيار موضوع الرقابة إلى المجالات التي تساعد المدقق أن يزيد من جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية وذلك من خلال مراعاة ما يلي:

أ. المعرفة والمعلومات الأساسية لفهم الهيئات الخاضعة للرقابة؛

ب. أهداف الرقابة وأسئلتها ومعايرها؛

ج. الأنشطة الضرورية.

2. التنفيذ

يضمن البيانات والمعلومات وتحليلها للحصول على الأدلة المناسبة والكافية لإثبات النتائج والوصول إلى الاستنتاجات، وهذه الأدلة تكون كمية يحصل عليها من العينات والأساليب العلمية؛

3. إصدار التقارير

يكون التقرير شاملا ومقنعا وفي الوقت المناسب، منظما ويبين العلاقة الواضحة بين هدف الرقابة ومعاييرها ونتائجها ويجب نشرها على نطاق واسع وفقا لتفويض من الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة؛

4. المتابعة: يجب متابعة نتائج وتوصيات الرقابة السابقة وإعداد التقارير بصورة مناسبة لتوفير المعلومات للهيئة التشريعية والمتابعة هي نشاط مستقل يزيد من قيمة الرقابة.

---

[1] الانتوساي، **المبادئ الأساسية لرقابة الأداء**، مرجع سابق ص ص18- 20.

[2] الانتوساي، نفس المرجع السابق، ص 20.

الفرع الرابع: المعيار « ISSAI 400 » الخاص بالمبادئ الأساسية لرقابة الالتزام

تتمثل أهمية المعايير الدولية للانتوساي المتعلقة برقابة الالتزام في تقديم مجموعة شاملة من المبادئ، والمعايير والإرشادات لرقابة الالتزام بشأن موضوعات مختلفة سواء كانت نوعية أو كمية.

أولا: إطار رقابة الالتزام

هي التقييم المستقل لمدى التزام موضوع معين بالمرجعيات المعمول بها، وتتميز بالخصائص التالية:[1]

1. مهمة رقابة الالتزام التصديق attestation أو التقارير المباشرة direct neporting أو الاثنين معا، وقد يكون تقرير الرقابة طويلا أو موجزا، عن طريق التعبير الكتابي الواضح؛

2. تعزز رقابة الالتزام الشفافية بتقديم تقارير موثوق بها حول مدى إدارة الأموال واحترام حقوق المواطنين وفقا لما تقتضيه المرجعيات المعمول بها؛

3. قد تكون رقابة الالتزام مرتبطة بالرقابة على البيانات المالية، أو منفصلة عنها ويمكن أن تكون متزامنة مع رقابة الأداء؛

4. رقابة الالتزام المرتبطة بالرقابة على البيانات المالية: تشكل رقابة الالتزام بالمرجعيات المعنية جزءا مهما من تفويض الجهاز الرقابي، حيث تكون مصحوبة بالرقابة على البيانات المالية كجزء من إعداد التقارير عن تنفيذ الميزانيات العامة؛

5. رقابة الالتزام المنفصلة: بالإمكان التخطيط رقابة الالتزام وتنفيذها وإعداد التقارير بشأنها، بصورة منفصلة على الرقابة على البيانات المالية ورقابة الأداء؛

6. رقابة الالتزام المتزامنة مع رقابة الأداء: وذلك عندما تكون رقابة الالتزام جزءا من رقابة الأداء ينظر إلى الالتزام كأحد جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

ثانيا: المبادئ العامة لرقابة الالتزام:

رقابة الالتزام هي عملية ممنهجة تهدف إلى الحصول على الأدلة وتقييمها بموضوعية بشأن مدى التزام موضوع رقابة معين بالمرجعيات المعمول بها وتتمثل مبادئها العامة فيما يلي: [1]

[1] الانتوساي، **المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام**، ص ص 06-10، تاريخ التنزيل 2018/04/11، متاح على الرابط:
https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_400/issai_400_ar.pdf.

1. الشك والتقدير المهني

يجب على المدققين التخطيط للرقابة وإجراؤها بشك مهني وممارسة التقدير المهني طوال عملية الرقابة؛

2. رقابة الجودة

يجب على المدقق أن يكون مسؤولا عن الجودة العامة للرقابة وعن الأعمال التي يكون قد قام بها وفق للمعايير المعمول بها؛

3. إدارة فريق الرقابة ومهاراته

تحتاج رقابة الالتزام إلى استخدام موظفين ذو مؤهلات عالية، لذلك يجب إتاحة سبل الحصول على المهارات من خلال التدريب المستمر؛

4. مخاطر الرقابة

على المدققين مراعاة مخاطر الرقابة، من أجل التعامل معها، وخفضها إلى مستويات المقبولة؛

5. الأهمية النسبية

يرجع تحديد الأهمية النسبية إلى التقدير المهني ويعتمد على تفسير حاجات المستخدمين، والتي لها جوانب كمية ونوعية؛

6. التوثيق

يتعين على المدقق إعداد الوثائق الكافية للرقابة لتوفر فهما واضحا للمعايير المستخدمة ونطاق الرقابة؛

7. التواصل

يجب على المدقق المحافظة على تواصل فعال طوال عملية الرقابة وإبلاغ المستوى الإداري المناسب والمسؤولين عن الحوكمة بأي صعوبات أو عراقيل.

ثالثا: المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة

هي المبادئ المتعلقة بمختلف عملية الرقابة من مرحلة التخطيط إلى مرحلة المتابعة، كما يلي:[2]

1. نطاق الرقابة

يكون من خلال تحديد محاور الرقابة، من حيث مدى التزامها بالمعايير، لأن نطاق الرقابة يتأثر بالأهمية النسبية للمخاطر ويحدد المرجعيات وأجزاءها التي سوف تتم تغطيتها؛

---

[1] الانتوساي: **المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام**، مرجع سابق ،ص 12

[2] الانتوساي، **المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام**، مرجع سابق، ص ص 11- 14.

2. موضوع الرقابة والمعايير

يجب تحديد موضوع الرقابة والمعايير المناسبة من الخطوات الأولى في رقابة الالتزام؛

3. فهم الهيئة والضوابط الداخلية

لتحديد الأهمية النسبية وتقييم المخاطر يتوجب فهم الهيئة الخاضعة للرقابة والاطلاع على بنيتها وعملياتها وإجراءاتها لتحقيق الالتزام؛

4. تقييم المخاطر

يجب على المدقق إجراء تقييم للمخاطر للحد منها في ضوء معايير الرقابة ونطاقها وسمات الهيئة الخاضعة للرقابة؛

5. إستراتيجية وخطة الرقابة

يجب أن يتضمن التخطيط للرقابة نقاشا بين أعضاءها لوضع إستراتيجية عامة وخطة تهدف إلى وضع استجابة فعالة لمخاطر عدم الالتزام؛

6. أدلة الرقابة

يجب أن تكون كافية ومناسبة لتغطية نطاق الرقابة، والكفاية مقياس لكمية الأدلة، أما النوعية تتمثل في الملائمة والصحة وإمكانية الاعتماد عليها؛

7. تقييم أدلة الرقابة والوصول إلى استنتاجات

يجب على المدققين تقييم ما إذا كانت الأدلة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة لكي يتوصلوا إلى استنتاجات ملائمة بعد إكمال عملية الرقابة؛

8. إعداد التقارير

تتم عملية الرقابة بإعداد تقرير يستند إلى جميع أنواع أدلة الرقابة عن طريق تطبيق الشك والتقدير المهني لضمان صحة الحقائق؛

9. المتابعة

يجب على المدقق متابعة حالات عدم الالتزام، عندما يكون ذلك مناسبا لضمان التنفيذ الفعال للإجراءات التصحيحية وتقديم التغذية العكسية للهيئة الخاضعة للرقابة.

المبحث الثاني: معايير رقابة الالتزام والمطابقة والتخطيط لتطبيقها

رقابة الالتزام والمطابقة هي النشاط الأساسي لمعظم الأجهزة العليا للرقابة وتختلف عن الأنواع الأخرى من الرقابة في أنها تهتم من أن الجهات الخاضعة للرقابة أو المواضيع المحددة تلتزم بالقوانين المتبعة واللوائح والإجراءات وشروط العقود الاتفاقيات، ويمكن إجراء رقابة الالتزام كنشاط فردي أو دمجها بالرقابة المالية أو رقابة الأداء، وفي المؤتمر الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية لعام 2006 اعتمدت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الانتوساي) المعيار 4000 الجديد الخاص برقابة الالتزام والمطابقة.

المطلب الأول: المفاهيم الأساسية لرقابة الالتزام والمطابقة

تعد رقابة الالتزام والمطابقة من أهم أنواع الرقابة لأن هدفها الأول هو حماية المال العام، وهي تبين مدى سلامة التصرفات المتعلقة بتسيير مؤسسات العمومية لتحقيق الأهداف المحددة والبرامج المسطرة من قبل الدولة.

الفرع الأول: تعريف رقابة الالتزام

ينبغي إلقاء نظرة على تعريف الرقابة على القطاع العام قبل تعريف رقابة الالتزام لأنها المصدر الذي تستخلص منه:

حيث يقصد بالرقابة على القطاع العام أنها: عملية منهجية تهدف للحصول على الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد ما إذا كانت المعلومات أو الظروف الفعلية تتطابق مع المعايير المعمول بها.[1]

وتعتبر الرقابة على القطاع العام أمر ضروريا لأنها تمد السلطات التشريعية والمكلفين بالإدارة والجمهور بمعلومات وتقييمات مستقلة وموضوعية بخصوص برامج وعمليات الحكومة وأدائها، حيث تسعى الأجهزة العليا للرقابة لتحقيق هذا الهدف باعتباره أحد الركائز المهمة لنظمها الوطنية وآليات الحوكمة، وتلعب دورا مهما في تعزيز إدارة القطاع العام بالتأكيد على مبادئ الشفافية والمساءلة والحوكمة والأداء، وتنطلق جميع عمليات رقابة القطاع العام من هذه الأهداف التي قد تختلف باختلاف نوع الرقابة المنفذة.

رقابة الالتزام هي عملية تقييم مستقلة لمدى التزام أحد موضوعات الرقابة بالمرجعيات المعنية باعتبارها معايير، وتنفذ رقابة الالتزام بتقييم ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات تتفق في كافة الجوانب الجوهرية مع المرجعيات التي يحكم إليها محل الرقابة.[2]

---

[1] الانتوساي، **المعيار 100**، مرجع سابق.

[2] الانتوساي، **المعيار 400**، مرجع سابق.

من خلال التعريف فإن رقابة الالتزام ترفع من مستوى الشفافية من خلال إعداد تقارير تبين ما إذا كانت الأموال العامة قد تم إنفاقها بموجب المرجعيات المعمول بها أم لا، كما أنها تهتم بالمساءلة عن عدم الالتزام بالمرجعيات ومخالفتها، وتساعد هذه المعلومات في اتخاذ الإجراءات التصحيحية ومساءلة الموظفين الحكوميين عن أعمالهم، كما تعزز رقابة الالتزام من الإدارة الرشيدة من خلال تحديد نقاط الضعف والمخالفة للوائح والقوانين وتقيم مدى انضباط الموظفين.

الفرع الثاني: عناصر رقابة الالتزام

العناصر الأساسية لرقابة الالتزام في كافة القطاعات الحكومية ثابتة وهي: المراجع والطرف المسؤول والمستخدمون المستهدفون- الأطراف الثلاثة لعملية المراقبة-، ومعايير تقييم موضوع الرقابة، والمعلومات الناتجة عن الرقابة[1]، ويمكن تقسيم عملية الرقابة على القطاع العام إلى نوعين مختلفين من الهيئات الرقابية وهما:

مهمات التصديق، مهمات التقارير المباشرة.

أولا: المرجعيات والمعايير

المرجعيات هي قوانين السلطة التشريعية وقراراتها، أو أي مستندات قانونية أخرى والتوجيهات والإرشادات التي تصدرها هيئات القطاع العام التي لها سلطة قانونية والتي يجب أن تلتزم بها الجهة الخاضعة للرقابة، وقد تشمل هذه المرجعيات القوانين والسياسات أو القواعد أو اللوائح أو أي وثائق يتبعها الأفراد أو المؤسسات الذين تم تخصيص هذه الأدوات لهم للالتزام بها.

المعايير هي المقاييس المستخدمة في تقييم الموضوع أو قياسه باستمرار وبشكل معقول، أما المرجعيات فهي مصدر المعايير الرقابية، وقد تستمد المعايير من القوانين والقواعد والمستندات الأخرى وتستخدم في تقييم حالات الالتزام وعدم الالتزام.

ثانيا: الموضوع

يقصد بالموضوع المعلومات أو الحالة أو النشاط الذي يجري قياسه أو تقييمه في ضوء معايير محددة وقد يكون الموضوع على شكل أنشطة أو معاملات مالية أو معلومات، فعلى سبيل المثال قد يكون الموضوع في برنامج دعم الدخل، أو إحدى الاحتمالات التالية:

* النشاط وهو برنامج دعم الدخل الفعلي والعمليات المرتبطة به؛

[1] الجهاز المركزي للمحاسبات، **دليل رقابة الالتزام لتطبيق المعايير الدولية للإنتوساي**، مصر 2015، ص 9 .

* المعاملات المالية للبرامج؛
* معلومات مثل القائمة المالية والتقارير السنوية وحسابات برنامج دعم الدخل التي توفرها الإدارة.

ثالثا: الأطراف الثلاثة

تقوم رقابة الالتزام على علاقة بين ثلاثة أطراف ويهدف المراجع فيها إلى الحصول على أدلة قياسية مناسبة وكافية:[1]

1. الطرف المسؤول

هو الفرع التنفيذي للسلطة المركزية أو المحلية، أو تسلسلها الهرمي الأساسي من الموظفين وهيئات مسؤولة عن إدارة الأموال العمومية أو ممارسة سلطة تحت رقابة المشرع (السلطة التشريعية) ويكون الطرف المسؤول في رقابة الالتزام مسؤولا عن موضوع الرقابة أو المعلومات المتصلة بهذا الموضوع.

2. المدقق

وهو يسعى للحصول على أدلة الإثبات الرقابية الكافية والملائمة بهدف التوصل إلى استنتاج يعزز درجة ثقة المستخدم المستهدف غير الطرف المسؤول، فيما يخص قياس موضوع الرقابة مقارنة بالمعايير ذات الصلة.

3. المستخدمون المستهدفون

هم الأشخاص الذين يعد لهم المدقق تقرير رقابة الالتزام، وقد يكونو مستخدمو التقرير جهات تشريعية أو رقابية إشرافية ومسؤولين عن الحوكمة أو عامة المواطنين، عندما لا يوجه التقرير إلى الطرف المسؤول فإن النتيجة ستكون مفيدة من حيث تحسين أدائه.

رابعا: التأكيد

يرغب المستخدمون المستهدفون في وجود ثقة بمصداقية المعلومات التي تتوفر لهم ومدى اتصالها بعملية اتخاذ القرار، ولذلك ينبغي على المدققين تزويد المستخدمين بمعلومات تستند على أدلة كافية ومناسبة، ومن ثم يحتاج المدققين، إلى اتخاذ الإجراءات التي تساعدهم في تقليل مخاطر التوصل إلى استنتاجات غير صحيحة أو إدارتها كما يحتاج المدققون إلى توفير معلومات ذات مصداقية للمستخدمين المستهدفين ، فعلى سبيل المثال في

[1] الانتوساي، **معيار رقابة الالتزام، إيساي 4000**، ص 5، تاريخ التنزيل 2018/05/15، متاح على الرابط:
https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/ISSAI-4000-french-version.pdf.

حالة برنامج دعم الدخل يمكن للجهاز أن يؤكد على أن الأموال المخصصة لهيئة دعم الدخل قد تم إنفاقها حسب المرجعيات المعمول بها، ولابد من وجود الشفافية في مستوى التأكيد الذي يوجه إلى المستخدمين ومع ذلك لا يمكن للرقابة أن تقدم تأكيدا مطلقا، وذلك نظرا للتعقيدات الكامنة في عمليات التأكيد، وقد يكون التأكيد في عملية الرقابة تأكيدا معقولا أو تأكيدا محدودا ويعد التأكيد المعقول جيد بالتأكيد غير مطلق[1].

التأكيد المعقول

يكون التأكيد المعقول عاليا وليس مطلقا، ويصاغ الاستنتاج الرقابي بشكل ايجابي مبنيا برأي المدقق وأن موضوع الرقابة مطابق أو غير مطابق في كافة الجوانب ذات الأهمية النسبية، فإن المعلومات حول موضوع الرقابة تقدم صورة واضحة ومنصفة ومطابقة للمعايير، ويتطلب عادة التأكيد المعقول أكثر أدلة إثبات من التأكيد المحدود، وهو ما يعني عادة إجراءات رقابية أكثر توسعا، فيما يخص تقيم المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

التأكيد المحدود

عند تقديم تأكيد محدود، ينص استنتاج الرقابة على أنه بناءا على الإجراءات المنفذة لم يلفت انتباه المدقق شيء ليجعله يعتقد أن موضوع الرقابة لا يلتزم بالمعايير المطبقة ومع ذلك فإذا اعتقد المدقق بأن موضوع الرقابة غير مطابق للمعايير فعليه أن ينفذ إجراءات محدودة للتوصل إلى الاستنتاج حول ما إذا كان موضوع الرقابة ملتزما بالمعايير من عدمه.

الفرع الثالث: مراحل عملية رقابة الالتزام

تتمثل عملية رقابة الالتزام فيما يلي:[2]

أولا: الاعتبارات الأولية وتخطيط الرقابة

يحدد المراقبين في مراحل الاعتبارات الأولية كلا من الموضوع ويدرسون المبادئ من حيث أهميتها الأخلاقية مثل استقلال المراجعين ويضمنون أن إجراءات الرقابة تتم في مكانها الصحيح، ويهتم المراجعون في مرحلة التخطيط بالعلاقة بين موضوع رقابة الالتزام ومعاييرها ونطاقها، ويلتزم المراجع بالتقدير المهني وحاجات المستخدمين المستهدفين أثناء إجراء الرقابة وعندما يصدر المراجعون حكما بخصوص معايير الموضوع ونطاق رقابة الالتزام فإنهم

[1] الجهاز المركزي للمحاسبات،**دليل رقابة الالتزام لتطبيق المعايير الدولية الانتوساي**، مرجع سابق، ص ص 13-11.

[2] هنريك أوتبو، **إطار العمل بمنظمة الانتوساي المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، المراقب العام بالدانمارك** ، رئيس اللجنة الإشرافية للمعايير المهنية، كوبنهاجن، نوفمبر 2007.

يضعون إستراتيجية الرقابة وخطتها، فيقومون باستيعاب الرقابة الداخلية وإدراج الأهمية النسبية وتقييم المخاطر، ووضع إجراءات وخطة للرقابة كجزء من تصميم عملية رقابة الالتزام.

ثانيا: جمع أدلة الإثبات وإجراء الرقابة

يهتم المدققون في هذه المرحلة بجمع الأدلة وتوثيقها لصياغة الاستنتاجات أو الآراء حول ما إذا كان الموضوع يلتزم بالمعايير المتبعة، وقد يغير المدققون في بعض الحالات نطق رقابة الالتزام عندما يوجهون دليلا يضطرهم إلى هذا التغيير فعلى سبيل المثال إذ وجد المدققون عند جمع الأدلة شيئا ما يشير إلى وجود خطأ،فيبقى عليهم في هذه الحالة تغيير إجراءاتهم، كما يجب عليهم توثيق السبب الذي أدى إلى هذا تغيير في خطة الرقابة.

ثالثا: تقييم الأدلة وصياغة الاستنتاجات

يختص المدققون في النهاية الأدلة من ناحية كفايتها ومدى مناسبتيها لصياغة استنتاج أو أي رأي حول ما إذا كان الموضوع يلتزم بالمعايير المتبعة ويهتم المدققون في هذه المرحلة بالأهمية النسبية عند إعداد التقارير حول الأهداف.

رابعا: إعداد التقارير

يأخذ الاستنتاج أو الرأي عند تقديمه بشكل تقرير إلى المستخدمين المستهدفين ويصنع المدقق في هذا التقرير توصياته واستجابات الجهة لهذه التوصيات.

المطلب الثاني: التخطيط لرقابة الالتزام

ينبغي على المراقب أن يخطط لإجراء عملية رقابة ذات جودة عالية وتنفذ بطريقة اقتصادية وكفاءة عالية وفي الوقت المناسب، بالإضافة إلى ذلك يجب أن يكون من خطط لعملية الرقابة على دراية تامة بمستلزمات المطابقة التي تطبق على الهيئة الخاضعة للرقابة، وأهم خطوات تخطيط رقابة الالتزام هي:

الفرع الأول: تحديد الأطراف المعنية والأساس القانوني

يتوجب على مدقق القطاع العام التأكد من توافر البنود المسبقة والضرورية للقيام بعمل رقابي فعال، وقد يستلزم التخطيط لرقابة الالتزام والمطابقة تحديد الأطراف المعنية ذات العلاقة منذ البداية، وهذا مهم من أجل تحديد الأساس القانوني الذي ستقوم عليه عملية الرقابة مثل صلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة المالية، بما في ذلك مسؤوليات مدقق القطاع العام والوضع القانوني ومسؤوليات الجهة الخاضعة للرقابة.[1]

[1] الانتوساي، **الخطوط التوجيهية لرقابة المطابقة المنجزة مع مراجعة البيانات المالية ISSAI 4200** ، ص 16، تاريخ التنزيل:2018/5/16، متاح على الرابط:

الفرع الثاني: موضوع الرقابة والمعلومات ذات الصلة

تحديد الموضوع والمعلومات هي إحدى الخطوات الأولى التي يتعين اتخاذها عند تخطيط وتنفيذ عملية رقابة المطابقة والالتزام، والمواضيع متعددة ومتنوعة قد تكون المواضيع عامة أو محددة، وبعضها كمي يمكن قياسه بسهولة(مثل الأداء المالي أو الوضعية المالية) في حين البعض الآخر نوعي وذاتي من حيث طبيعته، ومع ذلك ينبغي أن يكون الموضوع قابلا للتحديد وللتقييم على أساس معايير مناسبة.

بالإضافة إلى ذلك قد يكون الموضوع في بعض الحالات واردا في القوانين ذات الصلة أو في الصلاحيات الرقابية ويكون اختيار هذا الموضوع في الحالات الأخرى خيار استراتيجيا يتخذه الجهاز الأعلى للرقابة استنادا إلى تقييم المخاطر والحكم المهني.

الفرع الثالث: المعايير

ينبغي أيضا تحديد المعايير أو المقاييس التي سيقارن بها الموضوع، ويكتسي تحديد المعايير خلال مرحلة التخطيط لرقابة الالتزام والمطابقة أهمية بالغة وقد تكون المعايير مكتوبة، مثل القوانين أو اللوائح، وقد تكون لها نفس الصفة الرسمية مثل: مدونة قواعد السلوك أو مبادئ النزاهة، وينبغي أن تكون الخطوط التوجيهية الإدارية التي تستخدم كمعايير متطابقة مع القوانين واللوائح.

يتم تحديد المعايير المطبقة في العديد من عمليات رقابة الالتزام والمطابقة بوضوح ويتم ذلك عندما تكون المعايير مدرجة في قانون أو قاعدة تنظيمية واضحة غير معقدة، وقد تساعد المدقق أيضا في تحديد المعايير المناسبة لشرح الأسباب، والنوايا الموثقة السابقة لوضع القوانين.

ولكي تكون المعايير مناسبة يجب أن تتميز بالخصائص التالية: [1]

1. ذات دلالة:

هي تلك التي تدعم قيمة المعلومات وتستجيب لمتطلبات اتخاذ القرارات من قبل المستفيدين الذين يستهدفهم تقرير الرقابة؛

2. موثوق بها

هي تلك المعايير التي تؤدي استنتاجات معقولة عندما تستخدم من قبل مدقق آخر في نفس الظروف؛

---

http://www.psc-intosai.org/data/files/21/93/0F/71/AFFF6510C0EA0E65CA5818A8/issai_4200_e.pdf.

[1] الانتوساي، **الخطوط التوجيهية لرقابة المطابقة المنجزة مع مراجعة البيانات المالية** ISSAI 4200 ،مرجع سابق، ص 18.

3. كاملة

هي تلك المعايير التي تكفي لغرض الرقابة ولا تغفل أي من العوامل ذات الصلة وهي مفيدة وتزود المستفيدين المعنيين بطريقة عملية بالمعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات؛

4. موضوعية

هي تلك المعايير الحيادية والخالية من أي تحيز من جانب المدقق أو من إدارة الجهة الخاضعة للرقابة؛

5. مفهومة

هي تلك التي تؤدي لاستنتاجات واضحة ومفهومة للمستفيدين المستهدفين، وهي التي لا يمكن تأويلها؛

6. مقارنة

هي تلك التي تستخدم في عمليات رقابة مماثلة تقوم بها وكالات مختلفة الأنشطة، أو تلك التي استخدمت في عمليات رقابة سابقة لنفس الهيئة،

7. مقبولة

هي تلك المقبولة عموما من الخبراء المستقلين في الميدان، والجهات الخاضعة للرقابة والسلطة التشريعية، ووسائل الإعلام والجمهور؛

8. متاحة

هي تلك المتاحة للمستفيدين المستهدفين بطريقة تمكنهم من فهم طبيعة العمل المنجز وأساس تقرير الرقابة.[1]

الفرع الرابع: فهم الهيئة الخاضعة للرقابة وبيئتها

يعتبر تحديد الموضوع والمعايير الرقابة المناسبة من بين الخطوات الأولى في أداء عملية رقابة المطابقة، ويستلزم تحديد الموضوع ومعايير الرقابة المناسبة فهم المدققين للجهة الخاضعة للرقابة والظروف المحيطة بعملية الرقابة، ويوفر هذا الفهم إطارا مرجعيا يستعمله المدققون في تطبيق الحكم المهني في جميع مراحل عملية الرقابة.

الفرع الخامس: إستراتيجية وخطة الرقابة

يراعي المدققون عند وضع الإستراتيجية الشاملة لرقابة الالتزام والمطابقة: [2]

[1] الانتوساي، **الخطوط التوجيهية لرقابة المطابقة المنجزة مع مراجعة البيانات المالية ISSAI 4200** ، مرجع سابق، ص ص 18-20.

[2] **برنامج مبادرة تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام**، مبادرة تنمية الانتوساي، 2018، ص 58.

1. أهداف ونطاق وموضوع ومعايير وخصائص رقابة المطابقة مع مراعاة تفويض جهاز الرقابة الأعلى والعناصر الواردة في تعريف رقابة الالتزام؛
2. الإبلاغ عن المسؤوليات والجهات التي ينبغي تبليغها؛
3. العوامل الهامة التي تؤثر في عملية الرقابة؛
4. تقييم الأهمية النسبية لعملية الرقابة وتقييم المخاطر؛
5. المعرفة المكتسبة من عمليات رقابة سابقة أو ذات صلة؛
6. تكوين وتوزيع اختصاصات الفريق الرقابي بما في ذلك الحاجة المحتملة للخبراء؛
7. توقيت عملية الرقابة.

الفرع السادس: الأهمية النسبية

تحتوي الأهمية النسبية على عوامل كمية ونوعية، ويتم تحديد الأهمية النسبية في أداء عمليات رقابة المطابقة للأغراض التالية:

* التخطيط؛
* تقيم الإثباتات التي يتم الحصول عليها والآثار المترتبة على حالات عدم التطابق التي يتم تحديدها؛
* تقديم التقارير عن نتائج أعمال الرقابة.

وقد يكون تحديد الأهمية النسبية لأغراض التخطيط سهلا جدا، هذا صحيح في الحالات التي يتضمن فيها القانون المتفق عليه مطلبا غير مشروطا للتطابق مثلا إن كان الدستور يحظر تجاوز حدود الإنفاق الواردة في الميزانية المعتمدة والأمور الأخرى التي قد تعتبر مادية ولكن في مستوى أدنى من قيمة أو تأثير التحديد العام للأهمية النسبية هي:

1. الغش؛
2. الأفعال غير المشروعة المقصودة أو عدم التطابق؛
3. تقديم معلومات خاطئة أو ناقصة للإدارة وللمدقق أو للمجلس التشريعي؛
4. التجاهل المتعمد لطلبات الإدارة والهيئات الرسمية أو المدققين؛
5. الأحداث أو المعاملات التي قد يتم بالرغم من معرفة عدم مشروعيتها.

الفرع السابع: تقييم المخاطر

يعتبر تقييم المخاطر جزءا أساسيا من عملية الرقابة ذات التأكيد المعقول، ونظرا لحدود عملية الرقابة فان رقابة المطابقة لا توفر الضمان أو التأكيد المطلق بأنه سيتم الكشف عن جميع حالات عدم التطابق ، وقد تشمل هذه الحدود في رقابة المطابقة عوامل مثل:

* الكشف الذي يمكن أن يصدر عن الإدارة في تفسيرها للقوانين واللوائح؛
* حدوث أخطاء بشرية؛
* قد يكون تصميم النظم غير سليم أو أنها تعمل بشكل غير سليم؛
* إمكانيات التحايل على المراقبات الداخلية؛
* إمكانية حجب أو إخفاء الإثباتات. [1]

المطلب الثالث: إعداد تقارير رقابة الالتزام

تعتبر مرحلة إعداد التقارير جزءا ضروريا من أي عملية رقابية وتتضمن هذه المرحلة إعداد التقارير حول المخالفات والانحرافات عن السلطة الموكلة من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة مع إمكانية إعلام المسؤولين عن مثل هذه الانحرافات والمخالفات للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية 191-4000 تنص على أن المراقب يلتزم بمشاركة الاستنتاج في شكل تقرير رقابي وصياغة الاستنتاج في شكل رأي أو خلاصة أو إجابة عن أسئلة رقابية معينة أو توصيات.

الفرع الأول: مبادئ إعداد التقارير

تتطلب المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية الخاصة برقابة الالتزام أن يكون التقرير مكتوب ويجب أن يتوافق مع المبادئ الخمسة لإعداد التقارير في الشكل والمحتوى، وتتخلص هذه المبادئ في الشمولية و الموضوعية والتوقيت و الانضباط الزمني والتناقض.[2]

1. الموضوعية

[1] الانتوساي، **الخطوط التوجيهية لرقابة المطابقة المنجزة مع مراجعة البيانات المالية ISSAI 4200** ، ص 04، تاريخ التنزيل2018/05/18، متاح على الرابط:
http://www.psc-intosai.org/data/files/21/93/0F/71/AFFF6510C0EA0E65CA5818A8/issai_4200_e.pdf.

[2] برنامج مبادرة تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، **دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام، مرجع سابق، ص 146**.

تتطلب الموضوعية من المراقب أن يستخدم التقدير المهني والشك لضمان صحة التقرير على أرض الواقع وأن النتائج والاستنتاجات مقدمة بطريقة ذات صلة وعادلة ومتوازنة؛

2. الشمولية

تتطلب الشمولية من المراقب دراسة جميع نتائج المهمات الرقابية ذات الصلة قبل إصدار التقرير، وينبغي توضيح العلاقة ما بين أهداف الرقابة ونتائجها واستنتاجاتها بطريقة كاملة وواضحة؛

3. الانضباط

يتطلب الانضباط الزمني من المراقب إعداد التقرير في الوقت المطلوب وتكون ذات صلة بالمستخدمين المستهدفين؛

4. الدقة

تتطلب مبادئ الثقة والاستشارة من المراقب التحقق من دقة الحقائق مع الجهة محل الرقابة، والتأكد أن النتائج تقدم بصورة صحيحة و منطقية؛

5. التناقض

تتطلب مبادئ التناقض من المراقب تضمين استجابات الطرف المسؤول بشكل مناسب، وتقديم إجابات لها وتقييمها.

الفرع الثاني: محتوى تقرير رقابة الالتزام

ينبغي أن يتضمن تقرير رقابة الالتزام بشكل عام على العناصر التالية: [1]

* العنوان؛
* المرسل إليه؛
* نطاق الرقابة بما في ذلك الفترة الزمنية المغطاة؛
* تحديد موضوع الرقابة أو وصفه؛
* المعايير المحددة؛
* تحديد معايير الرقابة المطبقة خلال تنفيذ العمل؛
* ملخص العمل المنجز؛

[1] الجهاز المركزي للمحاسبات، **دليل رقابة الالتزام لتطبيق المعايير الدولية الانتوساي**، مرجع سابق، ص ص 79- 80.

* الاستنتاج أو الرأي؛
* ردود الهيئة الخاضعة للرقابة (حسب الضرورة)؛
* التوصيات؛
* تاريخ التقرير؛
* التوقيع.

الفرع الثالث: أنواع تقارير رقابة الالتزام

تتمثل أنواع تقارير رقابة الالتزام والمطابقة فيما يلي:[1]

أولا: إعداد التقارير المباشرة (التأكيد المعقول)

في التقارير المباشرة حول التأكيد المعقول يقدم المراقب تأكيدا من خلال قياس موضوع الرقابة وفقا للمعايير والصيغ والاستنتاج، ويوضح استنتاج مهمة الرقابة وجهة نظر المراقب من حيث أن موضوع الرقابة متوافق أو غير متوافق مع جميع جوانب الأهمية النسبية بالمعايير المعمول بها، ويتم توضيح الاستنتاج في شكل نتائج أو إجابات عن أسئلة رقابية محددة أو توصيات أو أراء.

ثانيا: إعداد تقارير غير مباشرة (التأكيد المحدود)

نظرا لأن العمل المنفذ في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل من العمل الموجود في ارتباط التأكيد المعقول و يكون محدودا بطبيعته، فمن المهم تقديم خلاصة العمل المنفذ لمساعدة المستخدمين المستهدفين على فهم مقدار العمل المنجز واستنتاج المراقب.

وتكون خلاصة تقرير ارتباط التأكيد المحدود منفصلة أكثر، وينبغي أن تحدد أوجه القصور الموجودة في طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومقدارها، ويمكن كذلك ذكر خلاصة العمل المنفذ أي إجراءات لم يتم تنفيذها ولكنها كان من الطبيعي أن تكون موجودة في مهمة التأكيد المعقول، ونظرا لأن تقييم المخاطر المنجزة في مهمة التأكيد المعقول يتجاوز التقييم الذي يحدث في ارتباط التأكيد المحدود فإن تحديد جميع الإجراءات قد لا يكون ممكنا.

ثالثا: ارتباط التأكيد (التأكيد المعقول)

[1] إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، **فريق عمل الانتوساي حول قيمة وفوائد الأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبية**، ليلالي فرمولن، مستشار فني، مكتب المدقق العام لجنوب إفريقيا، 2013، ص 116.

في ارتباطات التأكيد يقيس الطرف المسؤول موضوع الرقابة مقارنة بالمعايير، ويقدم معلومات حول موضوع الرقابة إلى المراقب ويجمع حينئذ أدلة وإثباتات كافية ومناسبة لتقديم أساس منطقي لتكوين الرأي أو الاستنتاج، ويوضح الاستنتاج في شكل نتائج أو خلاصات أو توصيات أو أراء.

في ارتباط التأكيد مع التأكيد المعقول يعبر الاستنتاج الذي توصل إليه المراقب عن وجهة نظره حول ما إذا كانت معلومات موضوع الرقابة تتوافق مع المعايير المعمول بها أم لا.

رابعا: ارتباط التأكيد (التأكيد المحدود)

في ارتباط التأكيد المحدود يذكر المراقب أنه استنادا إلى الإجراءات المتخذة، لم ينتهي إلى علم المراقب المالي ما يجعله يعتقد أن موضوع الرقابة يلتزم أو لا يلتزم في جميع الجوانب المهمة بالمعايير المعمول بها، وقد تكون الإجراءات المحدودة مقارنة بالعناصر اللازمة للتوصل إلى التأكيد المعقول.

المبحث الثالث: معايير رقابة الأداء

تقييم أداء المؤسسات العامة وبرامجها قد أصبح جزء لا يتجزأ من الرقابة المالية الحديثة، فالرقابة المالية التقليدية هدفها التأكد من حسن إدارة الموارد دون تبذير أو إسراف بينما الرقابة المالية الحديثة تعمل على تقييم الأداء ودراسة الفعالية والكفاءة للبرامج، وذلك للتأكد من حسن استخدام المال العام.

المطلب الأول: ماهية رقابة الأداء

يطلق على رقابة الأداء عدد من المسميات منها رقابة مردود الإنفاق على الأموال، رقابة التسيير، تدقيق فعالية البرامج، وتعمل رقابة الأداء على تحسين الأداء بشكل عام وتخفيض التكاليف من خلال قياس مدى اقتصادية وكفاءة وفعالية الخدمات المقدمة ووضع التوصيات حول التغيرات والتعديلات السياسية، ويمكن لرقابة الأداء الكشف عن التبذير والتلاعب كما تتضمن تدقيق الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات.

الفرع الأول: تعريف رقابة الأداء

تعددت تعاريف رقابة الأداء ومنها:

تمثل رقابة الأداء فحصا موضوعيا تشخص به السياسات والنظم وإدارة العمليات في الجهات الخاضعة للرقابة ويقارن من خلالها الانجاز بالخطط والنتائج بالأهداف، بغية كشف الانحرافات (السلبية والايجابية) وبيان أسبابها، والتأكد من إدارة الموارد الاقتصادية بكفاءة، وتحديد أسباب التبذير والإسراف وسوء الاستعمال

والاستغلال ووضع الاقتراحات التي تعالج أوجه الانحراف والإسراف وذلك في سبيل توجيه الأداء نحو تحقيق الفعالية والكفاءة والاقتصاد. [1]

رقابة الأداء هي عملية اتخاذ قرارات بناء على معلومات رقابية لإعادة توجيه مسارات الأنشطة بالمشروع، بما يحقق الأهداف المحددة من قبل. [2]

عرفت المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية رقابة الأداء على أنها:"تقييم أنشطة هيئة ما للتحقق مما إذا كانت مواردها قد أديرت بالصورة التي تتطلب منها جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية ، ومن أن متطلبات المساءلة قد تمت الاستجابة لها بصورة معقولة".

وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية 3000 فإن رقابة الأداء هي:"فحص مستقل لكفاءة وفعالية عمليات وهيئات وسياسات حكومية مع المراعاة اللازمة للاقتصاد".[3]

وبالتالي فرقابة الأداء هي أسلوب في التدقيق بواسطته نستطيع الحكم على أن النتائج المحققة بالوحدة محل الرقابة قد جاءت في ضوء استخدام مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وفقا للأهداف المرسومة من قبل، مع التعرف على الانحرافات التي ظهرت عند التنفيذ والأسباب التي أدت إليها من أجل تحديد المسؤولية الإدارية من جهة و رسم السياسات المستقبلية السليمة من جهة أخرى.

الفرع الثاني: عناصر رقابة الأداء

تتضمن رقابة الأداء ثلاثة عناصر رئيسية وهي: الاقتصاد، الكفاءة، الفعالية.[4]

أولا: الاقتصاد

هي تقليل كلفة المصادر المستخدمة في العمل المنجز مع مراعاة الوقت والنوعية والكميات والمناسبة في انجاز ذلك العمل،يعني الاقتصاد الحصول على الموارد والمستلزمات المناسبة بالكميات والجودة الملائمة وفي الزمان والمكان المناسبين بأقل تكلفة ممكنة مع أخذ في الاعتبار أهداف الجهة المطلوب تحقيقها، ويبحث الاقتصاد في اقتناء وحماية الموارد من خلال مايلي:

---

[1] كرم إبراهيم حماد، **الرقابة المالية في القطاع الحكومي**، دار بهينة للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 157.

[2] إسماعيل حسين أعمرو، **المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة**، دار المسيرة، عمان، 2003، ص 129.

[3] الانتوساي، **أدلة إرشادية لرقابة الأداء ومعايير و أدلة إرشادية لرقابة الأداء بناء على رقابة المعايير الرقابية والخبرة العلمية للإنتوساي ومعايير التدقيق الدولية للأجهزة العليا للرقابة**، 2010، ص 11.

[4] الإدارة العامة للتطوير الإداري بديوان المراقبة العامة، **المركز السعودي للمراجعة المالية والرقابة على الأداء، الحقيبة التدريسية، الرقابة على الأداء**، ص ص 5-6.

* الالتزام بالشروط القانونية والفنية عند الشراء؛
* الالتزام بالإجراءات المتبعة في عملية الشراء؛
* الحصول على النوعية ومواصفات وكميات ملائمة من اللوازم عند الحاجة بأقل الأسعار؛
* صيانة وحماية الموجودات؛
* تجنب زيادة عدد الموظفين أو العمالة غير المستخدمة.

ثانيا: الكفاءة

هي القدرة على الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة من خلال ترشيد العلاقة بين المخرجات سواء على هيئة بضائع وخدمات أو أي نتائج أخرى والموارد التي استخدمت من أجل إنتاجها.

عرفت الكفاءة أيضا بأنها:

* العلاقة بين المدخلات و المخرجات أي أنها تهتم بكيفية استخدام الموارد.
* هي العلاقة بين المخرجات من السلع والخدمات والموارد التي استخدمت من أجل إنتاجها وترتبط بتحديد الحد الأدنى من المخرجات بالنسبة لكمية مدخل معين.

ويعتبر تحليل الكفاءة من المفاهيم الصعبة في المؤسسات الحكومية حيث يفترض فيها توفر معايير للمداخلات والمخرجات لقياس الكفاءة، ويجب على المراقب أن يضع في الاعتبار العوامل التالية:

* وجود نظام فعال للرقابة الداخلية؛
* تلقى الإدارة تقارير يومية حول مستوى الكفاءة؛
* اتخاذ الإدارة خطوات جدية لزيادة الكفاءة؛
* وجود مقاييس الأداء.

ثالثا: الفعالية

هي مدى جدوى السياسات والبرامج المطبقة أو المراد تطبيقها لتحقيق الأهداف المرسومة وذلك بمقارنة الأثر المرجو مع الأثر الفعلي لعمل معين، وهي مفهوم يهتم بالنتائج، وتخص الإطار الذي يتم فيه تحقيق الأهداف والغايات المقررة لأي نشاط أو برنامج وهي مدى تحقيق الجهة لأهدافها، في حال القيام بتقييم الفعالية يجب أن يراعى ما يلي:

* يجب تحديد الأهداف من قبل الإدارة بشكل تفصيلي وكيفية تحقيقها؛

* قيام الإدارة بوضع جميع البدائل التي يمكن أن تحقق نفس النتائج وأنه تم اختيار البديل الذي يحقق الأهداف بفعالية وأقل تكلفة؛

* تحديد تكلفة تحقيق الأهداف؛

* قيام الإدارة بتحديد المعوقات لتحديد الأهداف ووضع الحلول المناسبة لها؛ [1]

* التأكد من الالتزام بالقوانين و الأنظمة التي تطبق على تلك البرامج؛

* تحديد ما إذا كان البرنامج موضوع الرقابة يعتبر مكملا أو يتعارض مع برامج أخرى؛

* التفريق بين المخرجات و النتائج، فالمخرجات تتعلق بنتائج مدخلات محددة من داخل الجهة بينما النتائج تتعلق بالأهداف التي تم تحقيقها.

الفرع الثالث: أهداف رقابة الأداء

بشكل عام تهدف رقابة الأداء إلى تحسين الاقتصاد والكفاءة والفعالية في القطاع العام، كما تهدف إلى المساهمة في الحكم الراشد والمساءلة والشفافية، وتسعى رقابة الأداء إلى تقديم معلومات أو تحليلات أو رؤى جديدة وتوصيات، وتشمل الأهداف الأساسية لرقابة الأداء مايلي:[2]

أولا: توفير معلومات حول الأنشطة الحكومية: من خلال:

* تساعد تقارير رقابة الأداء على إطلاع صناع القرار على بنية الجهة الخاضعة للرقابة وبرامجها وأنشطتها ويمكن أخذ أهدافها الرئيسية في جمع ورقابة المعلومات وإعداد التقارير حولها، بهدف تحسين الجودة في الإدارة العامة وإدارة المشاريع العامة وتشجيع الارتقاء بمستوى الأساليب الإدارية وغرس التقويم الذاتي لدى المدراء والمسؤولين في الجهة الخاضعة للرقابة على تلك المشروعات.

* تعد تقارير رقابة الأداء قيمة، حيث أنها تعد بمثابة ذاكرة طويلة الأمد للمعلومات حول البرامج ومن الممكن أن تكون ذات فائدة لصناع القرار والمدراء حيث أنها تمثل مواد مرجعية.

ثانيا: الالتزام بالقوانين والتوجيهات الحكومية وأهداف وغايات الجهة نفسها:

حيث تساعد تقارير رقابة الأداء على تزويد السلطة التنفيذية والتشريعية برأي محايد وعادل عن الكيفية التي أديرت بها أموال الدولة وممتلكاتها مع اقتراح الوسائل المؤدية لتقليل احتمالات اتخاذ قرارات غير مناسبة؛

---

[1] الإدارة العامة للتطوير الإداري بديوان المراقبة العامة، **المركز السعودي للمراجعة المالية و الرقابة على الأداء**، مرجع سابق، ص ص 6- 10.

[2] خيرش فايزة، **الرقابة المالية على أداء الوحدات الحكومية في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر**، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 20، جوان 2008، ص ص 9-11.

ثالثا: رقابة أنظمة الضبط والرقابة الداخلية

يتم التأكد على مدى ملائمة الرقابة الداخلية والنظم المطبقة في الجهات الخاضعة للرقابة للحكم على مدى كفاءتها ونوعيتها في تحقيق أهداف الجهة وقيامها بالمهام الموكلة إليها باقتصاد وكفاءة وفعالية؛

إضافة إلى تحديد أسباب وأوجه القصور والنجاح والاهتمام بتقديم مقترحات هامة وجوهرية وبناءة لتحقيق التحسينات اللازمة وإيجاد الحلول المناسبة لتفادي الأسباب وأوجه القصور في المستقبل.

رابعا: تحسين الاقتصاد والكفاءة والفعالية

حيث ينبغي أن تسعى أعمال رقابة الأداء بشكل عام إلى إعداد توصيات حول الطرق التي يمكن للجهات الخاضعة للرقابة من خلالها تحقيق اقتصاد وكفاءة وفعالية أكبر لأعمالها؛

خامسا: تحقيق الوفرات المالية

حيت تعتبر الوفورات في تكاليف برامج الجهات الخاضعة للرقابة نتاجا متكررا لمهام رقابة الأداء، والنتيجة الأكثر وضوحا من بين النتائج الأخرى، ولكن يصعب تحديدها بوضوح حيث يعتمد مقدار الوفورات المحتملة على مدة إجراء التغييرات، ولكن قد تؤدي بعض التغيرات المقترحة في بعض الحالات إلى زيادة الإنفاق لتحقيق فعالية أكبر؛

سادسا: ترشيد عملية التخطيط

وذلك من خلال مد عملية التخطيط والجهات القائمة بها سواء في المنشآت الخاصة أو في المؤسسات العمومية، بالبيانات المتعلقة بنتائج التنفيذ ومستويات فعاليته وكفاءته، ومعوقاته وانحرافاته وسبل علاجها وذلك على نحو يساهم في تنمية وتطوير وتحسين مستوى أداء الوظيفة التخطيطية نفسها؛

سابعا: إرساء مبدأ المساءلة

تعتبر رقابة الأداء أداة أساسية التي يبنى عليها مبدأ المساءلة حيث يعتبر التقويم الموضوعي للأداء شرطا لازما لوضع مبدأ المساءلة.

الفرع الرابع: أنواع رقابة الأداء

هناك أنواع مختلفة لرقابة الأداء يمكن تحديدها كالتالي:[1]

أولا: من حيث المستوى التنظيمي

1. رقابة أداء وحدة تنظيمية

[1] الداوي الشيخ، **تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء**، مجلة الباحث، العدد07، جامعة ورقلة، 2009، ص 220.

مثل رقابة أداء وزارة أو جهة أو مؤسسة بكافة فروعها.

2. رقابة أداء برنامج

وهو الذي يشمل برنامجا معينا تقوم به الإدارة كبرنامج التعليم المهني وبرامج القضاء على البطالة.

3. رقابة أداء قطاع

وهو يشمل قطاعا اقتصاديا معينا مثل القطاع الصناعي أو الزراعي أو الخدمات.

4. رقابة اقتصاد عام

وتتضمن استخلاص مؤشرات عن التطور الاقتصادي العام.

ثانيا: من حيث النطاق

1. **رقابة شمولية:** تتناول مختلف أوجه نشاط الجهة الخاضعة للرقابة.
2. **رقابة جزئية:** تتناول بعض الجوانب في نشاط الجهة الخاضعة للرقابة.

ثالثا: من حيث التوقيت

1. رقابة مستقبلية

وهو الذي ينص على رقابة الخطط والمشاريع والبرامج المقترحة ومنه دراسات الجدوى الفنية والاقتصادية.

2. رقابة متزامنة

وهو الذي ينصب على نشاطات وأحداث جارية ومستمرة.

3. رقابة تاريخية

وهو الذي ينصب على أداء الجهة الخاضعة للرقابة على فترات زمنية سابقة.

رابعا: من حيث المنهجية

* منهج التحليل الاقتصادي.
* منهج التحليل التنظيمي.
* منهج التحليل البرامجي.
* منهج التحليل المالي.
* منهج الرقابة الإدارية.[1]

[1] الداوي الشيخ، مرجع سابق، ص 221.

الفرع الخامس: الفرق بين رقابة الأداء والرقابة المالية التقليدية

الجدول رقم (3–1): الفرق بين رقابة الأداء والرقابة المالية التقليدية

عناصر المقارنة	سمات رقابة الأداء	سمات الرقابة المالية التقليدية
موضوع الرقابة	السياسات والبرامج الحكومية،الأنظمة والأنشطة الإدارية.	العمليات والبيانات المالية والإجراءات المحاسبية المتعلقة بها.
أهداف الرقابة	إبداء رأي مهني حول مدى الالتزام بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية في تنفيذ السياسات والبرامج الحكومية.	إبداء الرأي حول قانونية العمليات ومصداقية البيانات المالية..
المرجعية المعتمدة الرقابة	مرجعيات متنوعة مثل: علوم الإدارة، علوم الاقتصاد، الإحصاء ،،،الخ	المحاسبة والقانون.
طبيعة الأساليب المعتمدة	متغيرة حسب طبيعة مواضيع مهمة الرقابة.	ثابتة حسب نماذج رقابة محددة.
طبيعة المعايير المعتمدة	متنوعة المصادر وذات طبيعة خاصة بالجهة الخاضعة للرقابة ونشاطها.	الضوابط القانونية، المعايير المحاسبية.
طبيعة أدلة الإثبات	مستندية وغير مستندية وممرنة ومقنعة.	مستندية، دقيقة وحاسمة .
صيغة التقارير	ذات هياكل ومحتويات متغيرة حسب أهداف الرقابة.	ثابتة حسب نماذج كتابة محددة.
الفوائد	* وضوح غيابات وأهداف البرامج والمشاريع.	اكتشاف الأخطاء والعمل على تصحيحها.

	* جودة التخطيط على جميع المستويات. * وضوح المسؤوليات والصلاحيات فيما يخص تنفيذ الخطط الموافقة عليها. * جودة وفعالية تنفيذ البرامج بالمقارنة مع الخطط الموضوعة. * جودة الإدارة الداخلية. * جودة النتائج بالمقارنة مع التكاليف المحددة مسبقا.	
مزايا وصعوبات التنفيذ	* تحديد مواضيع الرقابة المالية على الأداء وتحديد حدود المساءل. * الافتقار إلى النص القانوني على الصلاحية وحق الحصول على المعلومات. * الافتقار إلى مقاييس مقبولة من قبل الإدارة والمراقبين لضمان النجاح.	*تتميز بوضوح مواضيع الرقابة وحدود المساءلة. *توجد نصوص قانونية صريحة واضحة . *تحديد صلاحيات المراقب المالي والمعلومات الممكن الحصول عليها. *توجد مقاييس واضحة ومتعارف عليها من قبل المحاسبين والمراقبين.

المصدر: مجلس التعاون لدول الخليج العربية، دليل رقابة الأداء لدواوين المحاسبة والرقابة المالية لدول مجلس التعاون الخليج العربية، 2012، ص 14.

المطلب الثاني: المعايير الدولية للرقابة على الأداء(معايير الانتوساي)

تتكون المعايير الدولية للرقابة على الأداء من أربعة أقسام هي:

الفرع الأول: المعطيات الأساسية

ويقصد بالمعطيات الأساسية الفرضيات والمبادئ والشروط التي تسبق إعداد معايير الرقابة وتنقسم إلى 10 معايير هي:[1]

أولا: قابلية تطبيق المعايير

ينص هذه المعيار على أنه يجب على الجهاز الأعلى للرقابة المالية أن يسعى إلى تطبيق معايير الانتوساي في جميع النقاط التي يراها مهمة.

[1] الانتوساي، **التوجيهات التنفيذية للرقابة المالية على الأداء، معايير و توجيهات للرقابة المالية استنادا إلى المعايير الرقابية والتجربة العملية للإنتوساي**، ص 29-35.

ثانيا: القرار أو الحكم الخاص بالجهاز

ينص هذا المعيار على أنه يجب على الجهاز الأعلى للرقابة المالية أن يتخذ القرار اللازم بنفسه بالنسبة لجميع الأمور المختلفة التي تظهر أمامه أثناء القيام بعملية الرقابة.

ثالثا: المساءلة العامة

ينص هذا المعيار على أنه نتيجة للوعي العام ازداد المطالبة بتقرير المساءلة العامة للأفراد أو الوحدات التي تدير موارد عامة وصارت أكثر وضوحا مما يتبن ضرورة وضع إجراء لإلزامية المساءلة.

رابعا: مسؤولية الإدارة

هذا المعيار يقضي بأن إعداد وتطوير نظم مناسبة للمعلومات والرقابة الداخلية والتقويم وإعداد التقارير ضمن الإدارة سوف يسهل عملية المساءلة، وأن الإدارة مسؤولة عن صحة محتوى التقارير المالية.

خامسا: إصدار القواعد

وينص هذا المعيار على قيام السلطة المختصة بالتحقق من صدور قواعد محاسبية مقبولة بشأن إعداد التقارير المالية وإقفال الحسابات، كما تقوم الوحدات الخاضعة للرقابة بوضع أهداف تفصيلية محددة وقابلة للقياس.

سادسا: اتساق القواعد لثبات المبدأ المحاسبي

يقضي هذا المعيار أنه يجب أن يؤدي التطبيق المستمر لقواعد المحاسبة المقبولة إلى عرض دقيق للوضعية (الحالة والنتائج المالية)، وهذا المعيار يلزم الوحدات الخاضعة للرقابة أن تجعل تصرفاتها مطابقة للقواعد المحاسبة، حسب الظروف الملائمة، فضلا عن ضرورة تطبيق مثل تلك القواعد بصفة مستمرة. [1]

سابعا: وجود الرقابة الداخلية

يقضي هذا المعيار على أن وجود نظام ملائم للرقابة الداخلية يقلل من خطر الأخطاء والمخالفات، وهذا المعيار يوجب على الوحدات الخاضعة للرقابة بأن تضع نظما مناسبة للرقابة الداخلية للمحافظة على مواردها.

ثامنا: الاطلاع على المعلومات:

ينص هذا المعيار على أن تسهيل القواعد التشريعية تساعد الجهات الخاضعة للرقابة بتوفير حق الاطلاع وجمع المعلومات المتعلقة بموضوع ما واللازمة من أجل التقويم الشامل لمحل الرقابة.

[1] الانتوساي، **التوجيهات التنفيذية للرقابة المالية على الأداء**، مرجع سابق، ص ص 31-35.

تاسعا: الأنشطة التي يجب مراقبتها

بموجب هذا المعيار فإن جميع أوجه نشاط الرقابة داخلة ضمن السلطة القانونية للرقابة المالية التي يمارسها الجهاز الأعلى للرقابة، ويوضح لنا هذا المعيار بأن النطاق الكامل للرقابة يتضمن الرقابة النظامية ورقابة الأداء، كما يوضح بأنه مهما اختلفت اختصاصات أجهزة العليا للرقابة فأن وظيفتها الأساسية هي دعم و تأييد المساءلة العامة.

عاشرا: تطوير تقنيات الرقابة

بموجب هذا المعيار يجب على الأجهزة العليا للرقابة أن تعمل على تحسين التقنيات اللازمة للقيام بمراقبة صحة مقاييس الأداء. [1]

ويوضح لنا هذا المعيار أن الدور الرقابي الواسع للمراقبين يتطلب منهم تحسين وتطوير تقنيات ومناهج جديدة لتقويم ما إذا كانت مقاييس الأداء التي تستعمل من قبل وحدة المراقبة صحيحة ومعقولة، ويجب على المراقبين أن يستفيدوا من تقنيات ومناهج العلوم الأخرى(الإحصاء، الإدارة، نظام المعلوماتية).[2]

الفرع الثاني: المبادئ والقواعد العامة

يتضمن هذا القسم عدة معايير تبين مؤهلات المراقب أو الجهاز الأعلى للرقابة، وذلك لكي يصبح من الممكن تنفيذ المهام المتعلقة بالقواعد الميدانية والمتعلقة بإعداد التقارير بكفاءة وفعالية، وهذه المعايير هي: [3]

أولا: الاستقلالية

وينص هذا المعيار على أن يكون المراقب والجهاز الأعلى للرقابة مستقلين عن السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية والوحدة محل المراقبة كي تتمكن كل منهما من القيام بعملية الرقابة في حياد تام وموضوعية.

ثانيا: تعارض المصالح

يجب على الأجهزة العليا للرقابة أن تتجنب تعارض المصالح بين المراقب والوحدة الخاضعة للرقابة.

---

[1] الانتوساي، **مبادئ توجيهية بشأن المفاهيم الرئيسية لرقابة الأداء ISSAI3100** ،ص 17، تاريخ التنزيل:2018/05/15، متاح على الرابط:

http://www.psc-intosai.org/data/files/45/D5/35/3C/3ABF6510C0EA0E65CA5818A8/appendix_to_issai_3100_psc-sc.pdf .

[2] الانتوساي، **معايير الرقابة على الأداء، ISSAI 3000**ص 10، تاريخ التنزيل:2018/05/16 ، متاح على الرابط:
https://rikisendurskodun.is/wp-content/uploads/2017/01/ISSAI_3000.pdf.

[3] محمد سمير بدوي، **تقييم أدار الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في برنامج القيادة والإدارة، البرنامج المشترك بين جامعة الأقصى وأكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، غزة، 2017، ص 26.

ثالثا: الكفاءة

يجب أن يكون لدى المراقب والجهاز الأعلى للرقابة الاختصاص أو الكفاءة المطلوبة، ويوضح أهمية أن يكون لدى جهاز الرقابة المهارات والخبرات الضرورية من أجل الممارسة الفعالة للسلطة القانونية.

رابعا: العناية المناسبة

ينص هذا المعيار على أنه يجب على المراقب والجهاز الأعلى للرقابة أن يمارس العناية المناسبة وأن يهتم بمطابقة التصرفات مع معايير الانتوساي للمراجعة، وهذا يتضمن العناية المناسبة في تحديد دليل الإثبات وفي إعداد التقارير بشأن الملاحظات المكتشفة والنتائج والتوصيات.

خامسا: مبادئ عامة أخرى بشأن الأجهزة العليا للرقابة

بموجب هذه القواعد العامة يجب على الجهاز الأعلى للرقابة أن يتبنى السياسات والإجراءات من أجل:

1. استقطاب الموظفين ذوي المؤهلات المناسبة؛
2. تنمية العاملين وتدريبهم؛
3. إعداد الإرشادات وغيرها من التوجيهات والتعليمات المكتوبة بشأن القيام بأعمال الرقابة؛
4. دعم المهارات بأجهزة الرقابة العليا من خلال توفيرها والتوزيع السليم لها.

الفرع الثالث: المعايير الميدانية في الرقابة المالية

تحدد هذه المعايير الإطار العام من أجل القيام بالعمل الرقابي وإدارته وقابليته للتطبيق على جميع أنواع الرقابة وتتكون من:[1]

أولا: التخطيط

ينص هذا المعيار على أنه يجب على المراقب أن يخطط للرقابة بأسلوب يجعلها ذات نوعية عالية يتم تنفيذها بطريقة اقتصادية كفؤة وفعالة وفي الوقت المناسب.

ثانيا: الإشراف والفحص

ينص هذا المعيار على أن العمل الذي يؤديه الجهاز الأعلى للرقابة بأي مستوى وبأي مرحلة من مراحل الرقابة يجب أن يكون خاضعا لإشراف مناسب أثناء عملية الرقابة.

[1] هلال جمعة الكريان، **أهمية رقابة الأداء في تطوير عمل الأجهزة الرقابية في الجمهورية العربية السورية**، مجلة جامعة البحث، المجلد 39، العدد 22، 2017، ص ص 50-53.

ثالثا: دراسة وتقويم الرقابة الداخلية

ينص هذا المعيار على أنه يجب على المراقب عند تحديد مدى ونطاق الرقابة أن يدرس ويقوم درجة الوثوق بأنظمة الرقابة الداخلية.

رابعا: المطابقة مع القوانين والأنظمة سارية المفعول

وهذا المعيار يلزم إجراء اختبار لمدى مطابقة التصرفات أو العمليات للقوانين والنظم سارية المفعول، عند القيام بعملية الرقابة كما يوجب على المراقب أن يضع تصميما للخطوات والإجراءات الرقابية لكي يوفر إثبات معقولا للأخطاء والمخلفات والتصرفات غير المشروعة.

خامسا: دليل إثبات الرقابة

يجب الحصول على دليل إثبات كاف ومعقول وذي صلة بالموضوع، وذلك لدعم الرأي والنتائج الصادرة عن المراقب، ويؤكد هذا المعيار على أنه يجب أن تستند ملاحظات الرقابة ونتائجها إلى دليل إثبات وأن يكون لدى المراقب الفهم السليم للتقنيات والإجراءات المتعلقة بالتفتيش والملاحظة والاستجواب والتثبيت.

سادسا: تحليل البيانات

ينص هذا المعيار على أنه يجب على المراقبين عند القيام بالرقابة المالية وغيرها من أنواع الرقابة الأخرى إجراء تحليل البيانات إلى الحد الذي يتم فيه الحصول على أساس مفعول يساعد على إبداء الرأي في البيانات.

الفرع الرابع: معايير إعداد التقارير

ينبغي أن نشير في هذا الصدد أنه لا يمكن أن يعطى قاعدة لإعداد التقارير، كما أنه في المقابل يجب أن تكون للتقارير معايير لا يمكن الاستغناء عنها.

تنقسم معايير إعداد التقارير إلى قسمين هما: [1]

* المعايير الشكلية.
* المعايير المتعلقة بالمحتوى.

أولا: المعايير الشكلية

وتحتوي على مايلي:

[1] صالح ميلود خلاط، عبد الحفيظ ميرة، **مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الانتوساي رقم (3100) "من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا**، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والتجارة، الجامعة الأسمرية الإسلامية، العدد 03، 2014، ص 341.

1. العنوان

هذا المعيار ينص على أن التقرير يجب أن يكون مسبوق بعنوان مناسب يساعد القارئ على أن يتعرف على محتواه بشكل عام أو ما يميزه عن التقارير الأخرى.

2. **التوقيع والتاريخ:** يجب أن يكون التقرير موقعا بصورة مناسبة وأن يذكر التاريخ ليعلم القارئ أن المراقب أخذ بعين الاعتبار الحوادث أو النشاطات إلى ذلك التاريخ.

ثانيا: المعايير الخاصة بالمحتوى

وتحتوي على مايلي:

1. بلوغ حد الكمال

يجب أن تقدم تقارير المراقب دون تمييز من أجل الحفاظ على استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة، كما يجب أن يكون الجهاز الأعلى للرقابة قادرا على أن تتضمن تقاريره ما يراه مناسب وهذا يؤدي ويساعد على بلوغ تقرير الرقابة المالية حد الكمال.

2. مادة الموضوع

أن يكون التقرير محدد للبيانات المالية سواء المتعلقة بالرقابة المالية أو رقابة الأداء ويتضمن التقرير أو الرأي في الوحدة الخاضعة للرقابة التاريخ والفترة التي تغطيها البيانات المالية والمادة محل الرأي.

3. الأساس القانوني

ينص هذا المعيار على أن آراء وتقارير الرقابة المالية يجب أن تحدد التشريع أو أي تحويل آخر يوفر سلطة القيام بالرقابة.

4. المطابقة مع المعايير والأنظمة المعمول بها

ينص هذا المعيار على أن آراء وتقارير الرقابة المالية يجب أن تشير إلى المعايير والأنظمة المتبعة في القيام بالرقابة، وبذلك توفر للقارئ التحقق من أن الرقابة المالية قد أجريت وفق الإجراءات أو الأصول المقبولة.

5. مراعاة الوقت المناسب

ينص هذا المعيار على أن تقرير الرقابة يجب أن يكون جاهزا في الوقت المناسب لكي يكون محققا للفائدة سواء للقراء أو المستفيدين وخاصة أولئك الذين يجب أن يتخذوا إجراء ضروريا.[1]

[1] صالح ميلود خلاط، عبد الحفيظ ميرة، مرجع سابق، ص 342.

المطلب الثالث: أهمية قياس الأداء في تحقيق الرقابة على الأداء

قياس الأداء هو جزء من العملية الإدارية التي تستخدم فيها مجموعة من المقاييس والمؤشرات الكمية و النوعية لتحديد مستوى كفاءة الأجهزة والمنظمات التابعة له من خلال استخدام الموارد المتاحة، وقياس درجة النجاح في تحقيق الأهداف المحددة سلفا خلال فترة زمنية محددة، ومدى التحسن في مستوى جودة تقديم الخدمات ومن ثم كشف عن أوجه القصور إن وجدت والعمل على معالجتها في الحاضر وتجنب تكرارها في المستقبل.

الفرع الأول: أهمية قياس الأداء

تأتي أهمية قياس الأداء والإدارة الواعية والجيدة هي الضمان الوحيد لنجاح العمل في القطاع الحكومي إذ تزداد الأعباء مع الوقت، وفي عصرنا الحاضر وباستخدام التقنيات الحديثة المتاحة في كل المجالات أصبحت الكثير من الوحدات الإدارية الصغيرة تفوق الكبيرة في حسن إدارتها وحرصها على التطوير الذاتي والتحسين المستمر من أجل تقديم خدمات للجمهور بسهولة وبأقل تكلفة وفي أقصر مدة زمنية ممكنة مما يساهم في تحقيق أهدافها الإستراتيجية.[1]

واستكمالا لخطوات النجاح والتميز وحسن الإدارة في القطاع الحكومي، يجب الاهتمام بقياس وإدارة الأداء وذلك بانتهاج أسلوب أو منهج حديث، إذ يعتبر قياس الأداء في المنشئات والقطاعات الحديثة جزء لا يتجزأ من منظومة النجاح الإداري والتقني من خلال تحديد وقياس مؤشرات الأداء، ويعد قياس الأداء إحدى الوسائل التقنية لمعرفة مدى نجاح أجهزة القطاع الحكومي أو الخاص على السواء وفي أداء مهامها الموكلة إليها حيث يعتبر قياس الأداء عاملا يساعد في معرفة مقدار التقدم المحقق نحو تحقيق الأهداف، وتبرز أهمية قياس الأداء من خلال مايلي:[2]

* عملية قياس الأداء تؤدي إلى تحقيق فوائد المنظمة، حيث أنها توفر مدخل واضح للتركيز على الخطة الإستراتيجية للبرنامج فضلا عن غاياته ومستوى أداءه؛
* يركز قياس الأداء على الاهتمام بما يجب إنجازه ويحث المنظمات على توفير الوقت والموارد والطاقات اللازمة لتحقيق الأهداف، كما أن القياس يوفر التغذية الراجعة حول مجريات سير التقدم نحو الأهداف؛

[1] مشيب بن عايض القحطاني، **قياس وإدارة الأداء في القطاع الحكومي في المملكة العربية السعودية**، المؤتمر الثاني لمعاهد الإدارة العامة والتنمية الإدارية في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، السعودية، 2009، ص 84.

[2] عادل جواد الرفاتي،**مدى قدرة المنظمات الأهلية الصحية بقطاع غزة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم الأداء التمويلي**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، 2011، ص ص 13-14.

* قياس الأداء يساعد في إعطاء توضيحات حول تنفيذ البرامج وتكاليفها؛

* قياس الأداء يحسن واقع الاتصالات الداخلية ما بين العاملين فضلا عن الاتصالات الخارجية بين المنظمة وعملائها والمتعاملين معها ؛

* يمكن لقياس الأداء أن يبين بأن المنظمة تعالج احتياجات المجتمع من خلال إحراز التقدم نحو تحقيق غايات اجتماعية؛

* إن قياس الأداء يشجع على التوجه بشكل بناء نحو حل المشاكل، ويوفر بيانات حقيقية ملموسة يمكن الاستناد عليها في اتخاذ قرارات سليمة حول عمليات المنظمة؛

* القياس يزيد من تأثير المنظمة حيث يتم التعرف من خلاله على المحاور التي تحتاج إلى الاهتمام والتركيز ويجعل من الممكن تحقيق التأثير الايجابي في تلك المحاور،

* لا يمكن أن يكون هناك تحسين من دون قياس، وإذا كانت المنظمة لا تعلم أين هي الآن من حيث واقع عملياتها لا يمكن أن تعرف ما هو مستقبلها، وبالتأكيد لا يمكنها تحقيق أهدافها.

* مساعدة المسؤولين في الإدارة العمومية على تحسين أدائهم وزيادة فعالية البرامج وتحسين عملية منع القرارات وتقليل احتمالات القرارات غير الصحيحة، ومساعدة المدراء على إتباع الإجراءات الوقائية والتصحيحية في تسيير المشروعات العمومية.

* تحسين جودة الإدارة العامة من خلال العمل الارتقاء بمستوى الأساليب الإدارية وغرس التقييم الذاتي لدى الأفراد والمسؤولين، مما يؤدي إلى تفعيل دور الإدارة المتواصل في تحقيق رضا المستفيدين من الخدمة وتجاوز توقعاته والارتقاء بجودة الخدمات المقدمة.

الفرع الثاني: أنواع مؤشرات قياس الأداء

مؤشرات القياس هي وسائل لقياس الأداء أو التقدم اتجاه الأهداف العملية للأجهزة والمنظمات، فتسمح المؤشرات بقياس الأداء للمنظمة بتحديد طريقة عملية لوصف ما يعتبر أداء مناسبا وما هو ليس كذلك، وعند اختيار المؤشرات يجب ربطها بالعوامل الجوهرية التي تساعد المنظمة للوصول إلى أهدافها.

تختلف مؤشرات قياس الأداء من عمل إلى أخر حسب طبيعة الأعمال وحسب نوعية الأجهزة في القطاع الحكومي خدمية كانت أو غير ذلك، أهمها:[1]

[1] مهند مجيد طالب، إياد مراد حسن، **نموذج مقترح لتحسين القياس المحاسبي باستعمال موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء في إطار إعادة هندسة العمليات– دراسة تطبيقية في الجامعة العراقية**، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 09، العدد 37، ص 297-298.

أولا: مؤشر الفعالية

تعبر هذه المؤشرات عن درجة تحقيق الأهداف التي تسعى المنظمة إلى الوصول إليها، ولقد عرفت فعالية المنظمة ذاتها قدرتها في تحقيق أهدافها وهناك مجموعة من النسب التي تقدم لنا صورة من صور الفعالية.

ثانيا: مؤشرات الكفاءة

هي مدى القدرة على الاستخدام الأمثل لكافة عناصر الإنتاج المتاحة في تحقيق الفعالية والأهداف، والكفاءة الاقتصادية للمنشأة للوصول إلى أكبر قدر من الإنتاج باستخدام المزيج ألأمثل من المدخلات .

ثالثا: مؤشرات الإنتاجية

تعبر عن كمية المخرجات التي تنتجها المدخلات خلال فترة زمنية محدودة، إن معيار الإنتاجية يمثل النسبة أو العلاقة بين المخرجات وبين المدخلات أي الموارد المستخدمة في الإنتاج.

رابعا: مؤشرات الجودة

وتتمثل في المواصفات النوعية للخدمة والنتائج التي تخرجها الوزارة من أجل إرضاء متلقي الخدمات.

خامسا: مؤشرات الانجاز

وتعمل على قياس مستوى انجاز الأهداف العملية المعهودة لفريق عمل معين.

سادسا: مؤشرات النتائج

تقيس درجة الإشباع والتي تأخذ عدة أشكال كقيمة منتظرة أو قيمة محققة وتقيس درجة تحقيق أو عدم تحقيق الهدف في شكل مستوى النشاط.

سابعا: مؤشرات الوسائل

هي مجموعة المؤشرات التي تهتم بالإنتاجية من خلال الوقوف على النتائج المحققة انطلاقا من الوسائل المستخدمة، وهذه المؤشرات تظهر في الغالب في شكل نسب.

ثامنا: مؤشرات البيئة

تسمح للمسؤول بالحصول على معلومات حول بيئة عمله وتمكنه من توجيه أعماله بشكل صحيح، كما تسلط هذه المؤشرات الضوء على النشاطات المكملة ويمكن أن تكون هذه المؤشرات قائمة على أساس عوامل خارجية.[1]

[1] مهند مجيد طالب، إياد مراد حسن، مرجع سابق، ص 298.

الفرع الثالث: مراحل قياس الأداء

تمر عملية قياس الأداء بالمراحل التالية:

أولا: التحضير لعملية قياس الأداء

وتشمل هذه المرحلة الإعداد المسبق من قبل القائمين على عملية القياس للأدوات الخاصة بعملية التقييم.

ثانيا: تحديد الأهداف

في هذه المرحلة يتم تحديد الأهداف بالتركيز على أهداف المؤسسة التي تم وضعها حسب أهميتها وترتيب تلك الأهداف حسب الأولوية الواضحة للقياس.

ثالثا: وضع معايير الأداء

يتم في هذه المرحلة تحديد معايير الأداء التي يمكن من خلالها مراقبة أداء المؤسسة بطريقة كفأة لجميع مستويات الأداء، وتختلف هذه المعايير من برنامج لآخر نتيجة اختلاف أوجه النشاط وأهداف الوحدات.

رابعا: قياس الأداء الفعلي

حيث يتم في هذه المرحلة قياس مستوى الأداء الفعلي ومعرفة مدى قربه أو بعده عن الأهداف أو المعايير التي تم تحديدها سابقا.

خامسا: تحليل البيانات و تصحيح الانحرافات

في هذه المرحلة يتم تحديد الانحرافات في الأداء من خلال عملية قياس مستوى الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط أو بالمعايير المحددة سابقا، ليتم بعدها تقويم الأداء بتصحيح هذه الانحرافات التي ظهرت في الأداء الفعلي كما هو مخطط له من خلال تقديم البدائل المختلفة لتصحيحها واختيار البديل الأمثل.

سادسا: إعداد تقرير الأداء

تعد عملية تقارير الأداء المرحلة الأخيرة من مراحل الرقابة وقياس الأداء، حيث تتضمن هذه التقارير مقارنة الأداء الفعلي بما هو محدد في الموازنة، مع توضيح الانحرافات والمسؤولين عنها.

وتهدف تقارير الأداء بصورة أساسية إلى إيصال نتائج الأداء والمعلومات العامة التي تتعلق بتنفيذ العمليات المختلفة إلى الجهات المعنية، حيث تعد تقارير الأداء من أهم الوسائل التي تمكن المسؤولين من الرقابة والتعرف على مدى تحقيق ما هو متوقع من النشاط. [1]

[1] هاني عبد الرحمان العمري، **منهجية تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في المؤسسات السعودية، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية نحو أداء متميز في القطاع الحكومي، معهد الإدارة العامة**، المملكة العربية السعودية، 2009ن ص 07.

خلاصة الفصل

المعايير الرقابية للإنتوساي تساعد الأجهزة العليا للرقابة المالية على تحديد إجراءات الرقابة الصحيحة التي تؤدي إلى تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية من أجل ضمان استقلاليتها وتعزيز الثقة في نتائجها، عن طريق إتباع طرق صحيحة لمراقبة تسيير المؤسسات العمومية والرفع من أدائها لتحقيق الأهداف المسطرة وتحسين استغلال الموارد العمومية والحد من هدرها واختلاسها.

تنقسم معايير الرقابة المالية إلى ثلاثة أقسام رئيسية القسم الأول يخصى الشروط الأساسية لسير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والتي من أهمها ضرورة استقلالية الأجهزة العليا للرقابة واحترام أخلاق المهنة، مع تقديم قيمة ومنافع للمجتمع في جو يضمن المساءلة والشفافية، أما القسم الثاني يتعلق بالمبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام سواء ما تعلق منها بالرقابة على البيانات المالية ورقابة الالتزام اللتان تضمنان سلامة التصرفات المالية وإنفاق الأموال طبقا للقوانين والأنظمة والمرجعيات المعمول بها، ورقابة الأداء التي تهتم بتقييم التزام الحكومة بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

الفصل الرابع: واقع النظام الرقابي ومشروع عصرنة الموازنة العامة في الجزائر

مقدمة الفصل

تعد الرقابة على المال العام أحد الأدوار الأساسية المميزة لكافة المجتمعات الحديثة، ومن هنا كان من الضروري العمل على تدعيم وتعزيز الرقابة المالية بصورة تجعلها قادرة على الحيلولة دون العبث بالمال العام أو إهداره، وذلك بتدخل هيئات مختصة لضبط الإنفاق، ويتم ذلك بالتحقق من سلامة التنفيذ طبقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها للحد من المخالفات المالية وكذلك تدارك القصور في الإجراءات والآليات المتبعة لضمان صحة وسلامة التنفيذ.

هذه الهيئات التي تعددت بتعدد أنظمة ومستويات الرقابة المستندة إليها ويمكن تصنيفها في الجزائر إلى رقابة داخلية تمارسها السلطة التنفيذية المتمثلة في رقابة المراقب المالي والرقابة المتبادلة بين المحاسب العمومي والآمر بالصرف ورقابة المفتشية العامة للمالية، ورقابة مالية خارجية تتمثل في الرقابة البرلمانية والرقابة المستقلة التي يمارسها مجلس المحاسبة.

نظرا للقصور والنقائص الذي يعاني منه نظام الرقابة في الجزائر كان لابد من القيام بعصرنة نظامها الرقابي وتحديث نظام الموازنة العامة، والهدف من وراء هذا الإصلاح هو تدارك النقائص الموجودة على مستوى تسيير الموازنة العامة، من أهمها غياب إطار فعال للتخطيط في مجال الموازنة على المدى المتوسط والبعيد، وأيضا حصر التصرف في ميدان الموازنة على الوسائل دون الأهداف والنتائج، ومن السلبيات المسجلة كذلك يمكن ذكر ضعف الرقابة السابقة والتأخير المسجل في الرقابة اللاحقة مع ضعف المساءلة المتعلقة بالتسيير العمومي.

كل هذه الأسباب أدت إلى إتباع أسلوب عصرنة الموازنة العامة والذي تبعه تحديث وإصلاح للنظام المحاسبي، وهذه الإصلاحات يجب أن تكون متبوعة بإجراءات رقابية جديدة تتماشى وتواكب هذا النوع من الإصلاح لتحقيق الأهداف والغايات المرجوة من وراءه.

وبناء على ما سبق سوف نتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الرقابة المالية الداخلية في الجزائر.

المبحث الثاني: الرقابة المالية الخارجية في الجزائر.

المبحث الثالث: مشروع عصرنة الموازنة العامة في الجزائر.

المبحث الأول: الرقابة المالية الداخلية في الجزائر

الرقابة الداخلية هي مجموعة القواعد والقرارات والتعليمات سواء المالية وغيرها التي تضمن حسن سير الآراء بالمنظمات العامة، وهي تعتبر رقابة ذاتية إذا أن الإدارة تراقب نفسها بنفسها لتقوم بتصحيح ما تكتشفه من أخطاء للمحافظة على الموارد من الضياع والاختلاس.

المطلب الأول: رقابة المراقب المالي

تعتبر الرقابة السابقة على تنفيذ النفقات الملتزم بها من أهم أنواع الرقابة الداخلية، لأنها تهدف إلى منع الأخطاء أو التجاوزات في الإنفاق قبل حدوثه حيث تعتبر كصمام أمان بالنسبة للآمر بالصرف أثناء صرف النفقات العمومية، ومن بين أعوان الرقابة السابقة نجد المراقب المالي " هو شخص تابع لوزارة المالية يتم تعيينه بمقتضى قرار وزاري يمضيه الوزير المكلف بالميزانية، ويكون مقره الوزارة المعين بها أو على مستوى الولاية ويعمل بمساعدة مساعديه الذين يعينون بموجب قرار وزاري"، ورقابة المراقب المالي هي رقابة شرعية وليست رقابة ملائمة إذا أنها تقوم على رقابة شرعية النفقات[1] .

الفرع الأول: الإطار القانوني لرقابة المراقب المالي

تتمثل اختصاصات المراقب المالي الأساسية في الحرص على تطبيق التشريع والتنظيم المتعلقين بالنفقات العمومية، ونجد مصدرها القانوني في القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية خاصة المواد 58-61، كما أشار المرسوم التنفيذي رقم 92-414 [2]المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها لاسيما المادة 02 منه إلى نطاق تطبيق الرقابة القبلية على الالتزام بالنفقات والتي تشمل:

أولا: ميزانيات المؤسسات والإدارات التابعة للدولة: أي ميزانيات الوزارات والهيئات التابعة لموازنة الدولة.

ثانيا: الميزانيات الملحقة: هي ميزانيات مصالح الدولة التي تهدف إلى إنتاج بعض المواد أو تأدية بعض الخدمات مدفوعة الثمن حسب المادة 44 من القانون 84-17، وقد تم إلغاء آخر ميزانية ملحقة الخاصة بالبريد والمواصلات بموجب قانون المالية لسنة 2003.

ثالثا: الحسابات الخاصة بالميزانية: هي حسابات مفتوحة وحسابات الخزينة تقيد فيها عمليات الإيرادات والنفقات لمصالح الدولة.

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 11 نوفمبر 2011 المتعلق بمصالح المراقبة المالية، المادة 02.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية العدد 82.

رابعا:نفقات ميزانية الولاية: هي تقدير للإيرادات والنفقات الخاصة بالولاية،تخضع للرقابة المسبقة في تنفيذ نفقاتها.

خامسا:نفقات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري: حيث تخضع لرقابة المراقب المالي حسب المادة 61 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

سادسا:نفقات ميزانية البلدية: تم إخضاع البلديات للرقابة السابقة من قبل المراقب المالي بموجب التعديل الصادر بموجب المرسوم التنفيذي رقم 09-374 من أجل تخفيف منابع الفساد الإداري، والتي تعتبر الهيئات المحلية إحدى بؤرها. [1]

الفرع الثاني: مهام ومسؤوليات المراقب المالي

يعد المراقب المالي من أعوان الرقابة السابقة حيث تسند له مجموعة من المهام بالإضافة يقع على عاتقه جملة من المسؤوليات.

أولا: مهام المراقب المالي

تتمثل المهمة الرئيسية للمراقب المالي في مراقبة عمليات تنفيذ النفقات العمومية ومطابقتها للأنظمة و القوانين المعمول بها قبل تنفيذها عن طريق التحقق من مشروعية إجراء الالتزام بالدفع.

1. تأشيرة المراقب المالي:مهمته التأشير على مشروع الالتزام الذي يحرره الآمر بالصرف، ولكن يجب قبل ذلك التحقق من: [2]

* صفة الأمر بالصرف؛

مطابقتها التامة للقوانين والتنظيمات المعمول بها؛

* توفر الاعتمادات والمناصب المالية؛
* التخصيص القانوني للنفقة؛
* مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة؛
* وجود التأشيرات والآراء التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض.

[1] حاجة عبد العالي، **الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ،2013 ، ص 530.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، مرجع سابق، المادة 09.

تخضع القرارات المتضمنة الالتزام بالنفقات كل الأفعال التي تتمثل فيما يلي:[1]

* قرارات التعيين والتثبيت وكذا القرارات التي تخص الحياة المهنية للموظفين ودفع مرتباتهم باستثناء الترقية في الدرجة؛
* القوائم الاسمية المعدة في نهاية كل سنة مالية؛
* القوائم الأصلية الأولية التي تعد في بداية السنة والقوائم المعدلة.

كما تخضع لتأشيرة المراقب المالي العمليات التالية:

* كل التزام مدعم بسند طلب أو فاتورة شكلية عندما لا يتعدى المبلغ المحدد لإبرام الصفقات العمومية؛
* كل مقرر وزاري يتضمن إعانة أو تفويضا بالاعتماد أو تكفلا بالالتحاق أو تحويل اعتمادات؛
* كل التزام يتعلق بتسديد مصاريف التكاليف الملحقة والنفقات التي تصرف من الإدارة المباشرة والمثبتة بفاتورات نهائية.[2]

كما يجب أن لايتعدى منح التأشيرة مدة 10 أيام من تاريخ وصول الالتزام إلا في الحالات المعقدة يمكن تمديدها إلى 20 يوما، وطيلة هذه المدة يقوم المراقب المالي بتحديد مصير الالتزام بالنفقة سواء بمنح التأشيرة أو الرفض المؤقت أو النهائي .

2. رفض منح التأشيرة:

يرفض المراقب المالي الالتزام بالنفقة في حالة عدم توفر الشروط السابقة الذكر مع تعليل الرفض في مدة لا تفوق 20 يوم.

فيكون الرفض المؤقت من المراقب المالي على النحو التالي:[3]

* حالة اقتراح التزام بنفقة لكنه مشبوه بمخالفة التنظيم المعمول به غير أنه يمكن تصحيحها؛
* عدم كفاية أو انعدام الوثائق المثبتة للالتزام بالنفقة المطلوبة قانونيا؛
* نسيان أحد البيانات الهامة المرفقة للالتزام .

[1] المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، مرجع سابق، المادة 05 .
[2] نفس المرجع السابق، المادة 07.
[3] نفس المرجع السابق ، المادة 11.

ويكون الرفض النهائي في الحالات التالية:[1]

* عدم تطابق الالتزام للقوانين والتنظيمات المعمول بها؛
* عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية؛
* عدم احترام الآمر بالصرف للملاحظات المدونة في مذكرة الرفض المؤقت.

في حالة الرفض النهائي يمكن للآمر بالصرف أن يتغاضى عن ذلك تحت مسؤوليته بمقرر مبرر، يعلم به المكلف بالمالية، ولكن لا يمكن حصول التغاضي في الحالات التالية:[2]

* صفة الأمر بالصرف؛
* عدم توفر الاعتمادات أو انعدامها؛
* انعدام التأشيرات المنصوص عليها في التنظيم المعمول به؛
* انعدام الوثائق الثبوتية التي تتعلق بالالتزام؛
* التخصيص غير القانوني للالتزام.

3. مهام أخرى للمراقب المالي:

يقوم المراقب المالي زيادة على الاختصاصات التي تسند له في إطار الرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، مهام أخرى هي:[3]

* مسك سجلات تدوين التأشيرات ومذكرات الرفض؛
* مسك محاسبة التعداد الميزانياتي؛
* مسك محاسبة الالتزامات بالنفقات؛
* تقديم نصائح للآمر بالصرف في المجال المالي.

ثانيا: مسؤولية المراقب المالي:

يعتبر المراقب المالي مسؤول شخصيا أمام هيئة المراقبة ووزارة المالية على جميع المخالفات الصريحة للقوانين والأنظمة المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية، إذ يعتبر هذا الأخير مسؤول عن التأشيرات غير قانونية

[1] المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، مرجع سابق، المادة 12.
[2] نفس المرجع السابق، المادة 19 .
[3] المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها الجريدة الرسمية 67، المادة 15.

أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية وذلك حسب المادة 31 من المرسوم 92-414، وكذا في حالة التحقق من وجود مخالفة صريحة لقواعد الميزانية والمالية، وتختص الغرفة التأديبية بفرض عقوبات مالية على المراقب المالي المعني بالأمر وذلك تطبيقا لأحكام الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة.[1]

ويمكن إعفاء مرتكب المخالفات المذكورة في المادة 88 من هذا الأمر من عقوبة مجلس المحاسبة إذا قدم تبرير مخالفته من خلال الاستناد إلى الأوامر الكتابية الصادرة إليه من المسؤولين من أجل إعفاءه من مسؤولية المخالفات المعاينة وبالتالي إقحام مسؤولية رؤساءه بدلا منه.[2]

الفرع الثالث: تقييم رقابة المراقب المالي

رقابة المراقب المالي تهدف أساسا إلى الحيلولة دون التجاوزات المالية بكل أنواعها وإلى مدى تطابق العمليات الواردة على النفقات مع القوانين والتنظيمات الساري العمل بها، ولأجل هذا اعتبرت هذه الرقابة رقابة وقائية تمكن من استكشاف الخطأ قبل أو فور وقوعه والسعي مباشرة إلى تصحيحه وتداركه في الحين، كما تعمل هذه الرقابة على لفت انتباه الآمر بالصرف في حالة خطئه عن حسن أو سوء نية، أو في حالة تغيير التخصيص القانوني للنفقات كأن يقدم وثيقة التزام خاصة باقتناء أدوات تجهيزية معينة وبعد التأشير عليها من المراقب المالي يغير اتجاه هذا التخصيص فيقتني غير ما أشير إليه.

رغم ايجابيات الرقابة المالية على الالتزام إلا أنها لديها بعض العيوب :

* هي رقابة تقتصر على الجانب الشكلي للنفقة دون أن تتعدى إلى رقابة الملائمة التي تفحص العمليات المالية منذ بدايتها إلى نهايتها؛
* حق التغاضي الممنوح للآمر بالصرف من بين الحدود التي تحد من فعالية الرقابة التي يقوم بها المراقب المالي؛
* تعتبر هذه الرقابة رقابة إنفاق لا تحصيل أي تخص عمليات الإنفاق العام دون الإيرادات العامة؛
* تعتبر وظيفة معرقلة لإجراءات الصرف وأنها رقابة مطابقة لرقابة المحاسب العمومي؛
* العديد من الهيئات لا تخضع إلى هذا النوع من الرقابة إلا كإجراء شكلي الذي يفقدها قيمتها كإجراء لمنع الانحرافات.[1]

[1] الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المتعلق مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية 39، المادة 88.
[2] نفس المرجع السابق، المادة 93.

المطلب الثاني: رقابة الآمر بالصرف وَالمحاسب العمومي

يتطلب تنفيذ النفقات العامة تدخل شخصين ذوي أدوار منفصلة ولكن متكاملة ويتعلق الأمر بالآمر بالصرف وَ المحاسب العمومي اللذان يراقبان بعضهما البعض.

الفرع الأول: رقابة الآمر بالصرف

حسب المادة 23 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية:" يعدٍ آمر بالصرف في مفهوم هذه القانون كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 16-17-19-21-22".

يدخل ضمن صلاحيات الآمر بالصرف المرحلة الإدارية من عملية تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية، و عليه يمكن تقسيم صلاحياته في مجالين الإيرادات وَالنفقات.[2]

أولا: بالنسبة للإيرادات: إن الآمر بالصرف يأمر بتنفيذ الإيراد حيث:

* يثبت حقوق كل الأجهزة المتعلقة بالإدارة وهو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي؛
* يصفي الإيراد بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الإدارة ويصدر أوامر التحصيل لضمان استيفاء الإيرادات.

ثانيا: بالنسبة للنفقات: يدخل ضمن صلاحيات الآمر بالصرف فيما يخص النفقات:

* الالتزام بالنفقة و تصفيتها؛
* إصدار أوامر الدفع وإرسالها للمحاسب العمومي مرفقة بالوثائق الثبوتية المتعلقة بتسوية النفقة.

ونجد أن الآمر بالصرف في مجال تنفيذ النفقات يتمتع بسلطة تقديرية في استعمال الاعتمادات الموضوعة تحت تصرفه من خلال إمكانية تحديد الملائمة في إطار ترخيصات الميزانية للوقت المناسب لتسوية النفقة.

الفرع الثاني: رقابة المحاسب العمومي

حسب المادة 33 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية:"يعرف المحاسب العمومي على أنه كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات التالية:

* تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛
* ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها؛
* تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد؛

---

[1] حنيش أحمد، دور الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العمومي دراسة حالة الجزائر 2000-2014، مرجع سابق، ص 133.

[2] أحمد سويقات، الرقابة على أعمال الإدارة العمومية في الجزائر، مرجع سابق، ص 160.

* حركة حساب الموجودات.

أولا: مهام المحاسب العمومي

يعتبر المحاسب العمومي عون من أعوان الرقابة على تنفيذ العمليات المالية للدولة، لأنه مكلف بتطبيق رقابة أثناء الميزانية، حيث يختص بمرحلة الدفع الذي يمثل الإجراء الذي بموجبه تتحرر الدولة من أعباءها وعليه يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله لأية نفقة أن يتحقق مما يلي: [1]

* مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها؛

* صفة الآمر بالصرف والمفوض له وذلك بالتأكد من صحة توقيع الآمر بالصرف المعتمد إليه، وذلك عن طريق نسخة من قرار تعيينه إضافة إلى نموذج إضافي؛

* مراقبة شرعية العمليات تصفية النفقات العمومية، والتي تعتبر من المراحل الإدارية التي يختص بها الآمرون بالصرف للتأكد من أداء الخدمة المتفق عليه مع الدائن القائم بالخدمة؛

* الطابع الابرائي للدفع أي أن يبرئ الآمر بالدفع الهيئة الإدارية من الدين القائم عليها نجو الدائن الحقيقي؛

* تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها، كتأشيرة المراقب المالي وكذا تأشيرة اللجان الخاصة بالصفقات العمومية؛

* الصحة القانونية للمكسب الإبرائي، أي أن الآمر بالصرف الذي يبرئ ذمة الإدارة يتعلق حقا باسم الدائن الحقيقي.

ثانيا: نتائج رقابة المحاسب العمومي:

بعد الانتهاء المحاسب من رقابته على النفقات العمومية ينتج عن ذلك مايلي:[2]

1. **الدفع**: وذلك عندما تستوفى النفقات العمومية للشروط السابقة يقوم المحاسب بالدفع تحت مسؤوليته ضمن الآجال المحددة قانونا، ويتم تحويلها إلى الطرف المستفيد منها.

2. **رفض الدفع**: إذا لاحظ المحاسب العمومي عدم توفر الشروط السابقة يوقف الدفع بعد إخطار الآمر بالصرف، الذي يجب عليه أن يقوم بالتصحيحات الضرورية و إلا أصبح الرفض نهائي و يمكن الآمر بالصرف أن يطلب منه وتحت مسؤوليته أن يصرف النظر عن رفضه في إطار ما يسمى بالتسخير.

[1] القانون 90-21 المؤرخ في 15 غشت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 35، المادة 36 .

[2] القانون 90-21 المؤرخ في 15 غشت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سابق، المادة 47.

إذا أمتثل المحاسب العمومي للتسخير تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية، غير أنه يجب على المحاسب العمومي أن يرفض الامتثال للتسخير إذا كان الرفض معللا بمايلي:[1]

* عدم توفر الاعتمادات المالية ما عدا بالنسبة للدولة وكذا عدم توفر أموال الخزينة؛
* انعدام إثبات أداء الخدمة؛
* طابع النفقة غير الابرائي؛
* انعدام التأشيرات المنصوص عليها في القانون.

ثالثا: مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي وَالآمر بالصرف

يعتبر هذا المبدأ الأساسي الذي تقوم عليه المحاسبة العمومية والذي يعني ضرورة تدخل صنفين من الأعوان في تنفيذ العمليات المالية للدولة، كل واحد منهم يتدخل في مراحل إجراء عملية التنفيذ حسب اختصاصه وصلاحياته من أجل المحافظة على الأموال العامة وتخفيض التكاليف والأعباء وتجنب مسؤولية الدفع والتحصيل غير القانوني، وهناك فوائد عن مبدأ الفصل بين الوظيفتين الإدارية والمحاسبية والمتمثلة في مايلي:[2]

1. تقسيم العمل الإداري: نظرا لحساسية عملية تنفيذ نفقات الموازنة العامة للدولة وجب إسناد هذه المهمة إلى أشخاص مؤهلين لضمان السير الفعال للمصالح العمومية، ولحسن استعمال الأموال العمومية وذلك عن طريق إسناد العمليات المحاسبية لفئة المحاسبين العموميين والمرحلة الإدارية للآمرين بالصرف.

2. الرقابة المتبادلة: وهي نتيجة هامة لمبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي مما يسمح بوجود رقابة مزدوجة على العمليات المتعلقة بنفقات الموازنة العامة للدولة للحفاظ على الأموال العامة.

3. وحدة العمليات المالية: مبدأ الفصل يؤدي إلى وحدة العمل، حيث الرقابة المالية متعددة للعمليات وذلك لأن وزير المالية يعتبر أعلى هيئة لكل المحاسبين العموميين حيث يمكنه الاطلاع على تنفيذ العمليات المالية و المحاسبية المتعلقة بالهيئات العمومية على جميع المستويات.

4. تسهيل عملية الرقابة: حيث الآمر بالصرف يقوم بإعداد حسابات إدارية (الالتزام،الأمر بالدفع) في حين يقوم المحاسب بإعداد حساب التسيير(دخول وخروج السيولة من وَ إلى الخزينة العمومية)، وبالتالي يمكن معرفة عدم شرعية العمليات والثغرات الموجودة بمجرد مقارنة الحسابين واستخراج التجاوزات المسجلة.

---

[1] نفس المرجع السابق، المادة 48.

[2] علاق عبد الوهاب، **الرقابة على الصفقات العمومية في التشريع الجزائري**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم القانونية، تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2004، ص 98.

المطلب الثالث: رقابة لجان الصفقات العمومية

تمارس مختلف اللجان المختصة بالرقابة القبلية على الصفقات العمومية لتنفيذ نفقات التجهيز و الاستثمارات العمومية المرخصة في الموازنة العامة للدولة.

الفرع الأول: طبيعة رقابة لجان الصفقات العمومية

كل الصفقات العمومية تخضع لرقابة لجان الصفقات المختصة، والتي يتجاوز مبلغها خلال السنة المالية الواحدة الحدود التالية:[1]

* مبلغ 12 مليون دينار جزائريا بالنسبة للأشغال العمومية واللوازم.
* مبلغ 6 مليون دينار جزائريا بالنسبة لخدمات الدراسات والخدمات.

ولقد ميز القانون الجزائري الخاص بالصفقة العمومية لجان الصفقات كما يلي:

* اللجنة الجهوية للصفقات العمومية؛
* لجنة الصفقات للمؤسسة العمومية الوطنية؛
* اللجنة الولائية للصفقات العمومية؛
* اللجنة البلدية المتخصصة بدراسة الصفقات التي تبرمها البلدية وكذا الصفقات للمؤسسة العمومية المحلية.

الفرع الثاني: اختصاص لجنة الصفقات العمومية وتشكيلها

تلجأ الهيئات والمصالح العمومية إلى إبرام الصفقات عندما يفوق مبلغها حد معين وذلك من أجل المحافظة على المال العام، هذا الإجراء يسمح بمتابعة تنفيذ الصفقة واختيار أحسن المقدمة وفتح باب المنافسة أمام العارضين التي تسمح بالحصول على عروض في المستوى، إلا أنه قبل الشروع في الصفقة تمر على الرقابة القبلية للصفقات والتي تتمثل في عدة لجان وهي: [2]

أولا: لجنة فتح الأظرفة

تتكون من موظفين أكفاء تابعين للمصلحة المتعاقدة مهمتهم :

* معاينة صحة تسجيل العروض في سجل خاص؛
* إعادة قائمة التعهدات حسب ترتيب وصولها مع توضيح مضمونها و مبالغ المقترحات؛

[1] مرسوم رئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، الجريدة الرسمية العدد 50، المادة 13.

[2] مرسوم رئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، مرجع سابق، المادة 169.

* إعداد وصفا مفصلا للوثائق التي يتكون منها لكل عرض؛
* تحرير محضر أثناء الجلسة يوقعه أعضاء اللجنة الحاضرين.

ثانيا: اللجنة الجهوية للصفقات

تقوم بدراسة مشاريع دفاتر الشروط والصفقات والملاحق الخاصة بالمصالح الخارجية الجهوية للإدارات المركزية وهي تتشكل من: [1]

* الوزير المعني أو ممثله رئيسا؛
* ممثل المصلحة المتعاقدة؛
* ممثلين اثنين عن الوزير المكلف بالمالية (مصلحة الميزانية و مصلحة المحاسبية)؛
* ممثل عن الوزير المعني بالخدمة حسب موضوع الصفقة، أثناء أشغال عمومية عند الاقتضاء.

ثالثا:لجنة الصفقات العمومية للمؤسسات العمومية الوطنية

تشمل الهياكل غير ممركزة للمؤسسة العمومية الوطنية ذات الطابع الإداري وهي تتشكل من:[2]

* ممثل عن السلطة الوصية رئيسا؛
* ممثلين إثنين عن الوزير المكلف بالمالية (المديرية العامة للميزانية والمديرية العامة للمحاسبة)؛
* ممثل عن الوزير المعني بالخدمة حسب موضوع الصفقة وأشغال عمومية عند الاقتضاء؛
* ممثل عن الوزير المكلف بالتجارة.

رابعا: اللجنة الولائية للصفقات

تقوم بدفاتر الشروط والصفقات والملاحق التي تبرمها الولاية والمصالح غير الممركزة للدولة، إضافة إلى دفاتر الشروط التي تبرمها البلدية والمؤسسات العمومية المحلية التي يفوق تقديرها الإداري 200 مليون دج بالنسبة لصفقات الأشغال واللوازم 500 مليون دج، بالنسبة للخدمات 20 مليون دج للدراسات، وتتشكل اللجنة من:[3]

* الوالي أو ممثله رئيسا؛
* ممثل المصلحة المتعاقدة؛
* ثلاثة ممثلين عن مجلس الشعبي الولائي؛

[1] مرسوم رئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، مرجع سابق، ، المادة 171.
[2] نفس المرجع السابق ، المادة 172.
[3] نفس المرجع السابق، المادة 173.

* ممثلين عن الوزير المكلف بالمالية (مصلحة الميزانية ومصلحة المحاسبة)؛
* مدير المصلحة التقنية المعنية بالخدمة بالولاية حسب موضوع الصفقة بناء إشغال عمومية عند الاقتضاء؛
* مدير التجارة بالولاية.

خامسا: اللجنة البلدية للصفقات

تختص بدراسة مشاريع دفاتر الشروط والصفقات والملاحق الخاصة بالبلدية، وهي تتشكل من:[1]

* رئيس المجلس الشعبي البلدي أو ممثله رئيسا؛
* ممثل عن المصلحة المتعاقدة؛
* منتخبين اثنين يمثلان المجلس الشعبي البلدي؛
* ممثلين عن الوزير المكلف بالمالية (مصلحة الميزانية ومصلحة المحاسبة)؛
* ممثل عن المصلحة التقنية المعنية بالخدمة للولاية حسب موضوع الصفقة بناء وأشغال عمومية عند الاقتضاء.

سادسا:لجنة الصفقات العمومية للمؤسسة العمومية المحلية

تشمل الهيكل غير الممركز للمؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري، وتتشكل من:[2]

* ممثل السلطة الوصية رئيسا؛
* المدير العام أو مدير المؤسسة أو ممثله؛
* ممثل منتخب عن مجلس المجموعة الإقليمية المعينة؛
* ممثلين اثنين عن الوزير المكلف بالمالية (مصلحة الميزانية ومصلحة المحاسبة)؛
* ممثل عن المصلحة التقنية المعينة بالخدمة بالولاية حسب موضوع الصفقة بناء، أشغال عمومية عند الاقتضاء.

[1] مرسوم رئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام ، مرجع سابق ، المادة 174.

[2] نفس المرجع السابق ، المادة 175.

المطلب الرابع: رقابة المفتشية العامة المالية

من أجل حماية المال العام تدخلت الدولة عن طريق وزير المالية من خلال استحداث هيئة إدارية تكلف بمهمة الرقابة على التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسات والهيئات وجميع الكيانات الأخرى التي تخضع للمحاسبة العمومية.

الفرع الأول: الطابع التنظيمي للمفتشية العامة للمالية

تم إنشاء المفتشية العامة للمالية بمقتضى المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 1 مارس 1980 من أجل ممارسة الرقابة المالية على كل الهيئات العمومية وهي تقوم بمهامها المحددة طبقا للمرسوم التنفيذي 08-272 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008 والذي يحدد صلاحياتها الرقابية.

المفتشية العامة للمالية هي هيئة دائمة للرقابة وهي تحت الوصاية المباشرة للوزارة المكلفة بالمالية[1] يتمثل دورها الأساسي في مراقبة التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات المختلطة وصناديق الضمان الاجتماعي والتقاعد، كما يمكن أن تمارس رقابتها على كل شخص معنوي يستفيد من المساعدة المالية من الدولة والجماعة المحلية وهيئة عمومية بصفة تساهمية أو في شكل إعانة أو قرض أو تسبيق أو ضمان.

الفرع الثاني: صلاحيات المفتشية العامة للمالية

تنصب رقابة المفتشية العامة للمالية على كيفية سير الرقابة الداخلية وفعالية هياكل التدقيق الداخلي وعلى شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي وعلى التسيير المالي وتسيير الأملاك وعلى أبرام الصفقات والطلبات العمومية وتنفيذها، وعلى دقة الحسابات وصدقها وانتظامها وعلى مستوى الانجازات مقاربة بالأهداف و شروط تعبئة الموارد المالية وعلى تسيير اعتمادات المالية[2] وشروط المنح واستعمال المساعدات والإعانات التي تقدمها الدولة والجماعات المحلية الإقليمية والهيئات والمؤسسات العمومية، وتشمل تدخلات المفتشية العامة للمالية في مهام الرقابة أو التدقيق أو التقييم والتحقيق والخبرة في المجالات التالية:[3]

* سير الرقابة الداخلية وفعالية هياكل التدقيق الداخلي؛
* شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي؛

[1]SEBRI MOULOUD , CALLEN MOHAMED, AOUDIA KHALED, GUIDE DE GESTION DES MARCHES PUBLICS, EDITION SAHEL, ALGER,2000,P122.

[2] أحمد سويقات، **الرقابة على أعمال الإدارة العمومية في الجزائر**، مرجع سابق، ص 228.

[3] المرسوم الرئاسي رقم 08-272 المؤرخ في06 سبتمبر 2008 يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية العدد 50، المواد 5و6.

* طريقة إبرام الصفقات العمومية وتنفيذها؛
* التأكد من صحة الحاسبات ودقتها وصدقها ومقارنتها مع الانجازات المحققة؛
* شروط تعبئة الموارد المالية وكيفية تسيير اعتمادات الميزانية واستعمالها؛
* التحقق من شروط استعمال المساعدات والاعتمادات الممنوحة التي تقدمها الدولة والجماعات المحلية والهيئات والمؤسسات العمومية؛
* تطابق النفقات المسددة مع الأهداف المقصودة من الهبة العمومية؛
* رقابة تسيير الصناديق وفحص الأموال والقيم والسندات والموجودات من أي نوع التي يجوزها المسيرون والمحاسبون؛
* الحصول على كل مستند أو وثيقة تبريرية ضرورية بما في ذلك التقارير التي تعدها أي هيئة رقابية؛
* تقديم أي طلب للحصول على أي معلومة كتابية أو شفاهية؛
* القيام بأي فحص في عين المكان بغرض التأكد من صحة وتمام التقيد المحاسبي لأعمال التسيير ذات التأثير المالي مع معاينة حقيقة الخدمة المنجزة.

الفرع الثالث: الهدف من رقابة المفتشية العامة للمالية

عند معاينة ثغرات أو تأخيرات هامة في محاسبة الهيئة المراقبة يطلب مسؤولو الوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية من المسيرين المعنيين القيام بتحين هذه المحاسبة أو في حالة عدم وجود محاسبة أصلا يحرر مسؤولو المفتشية العامة للمالية محضر قصور يرسل إلى السلطات السلمية أو الوصية المختصة.[1]

بعد انتهاء عملية الرقابة من طرف الوحدة العملية للمفتشية العامة للمالية تقوم بإعداد تقرير أساسي يتضمن العمليات التي يتم الوقوف عليها من طرف أعضاء الوحدة العملية وكذا التقديرات حول التسيير المالي والمحاسبي لهيئة المراقبة، بالإضافة إلى مدى فعالية التسيير والاختلالات التي يعاني منها كما يحتوى التقرير الأساسي اقتراحات التدابير والآليات والطرق الكفيلة التي تساهم في تحسين تنظيم تسيير نتائج الجهات محل المراقبة.

الفرع الرابع: تقييم رقابة المفتشية العامة للمالية: تعد المفتشية العامة للمالية من أهم أنواع الرقابة ولا يمكن الاستغناء على مهامها التي تؤديها في مجال مراقبة التسيير المالي والتقويم الاقتصادي وكذا الدراسات والتحاليل المالية، رغم ذلك هناك عدة نقائص و صعوبات التي تحد من فعالية عملها ومن بينها:[1]

[1] نفس المرجع السابق، المادة 07.

* هناك الكثير من الهيئات التي لا تخضع لرقابة المفتشية العامة للمالية إن لم نقل لا تخضع لأي رقابة وهذه الهيئات كرئاسة الجمهورية، وزارة الدفاع، المجلس الشعبي الوطني وبعض المؤسسات الاقتصادية كسوناطراك؛

* محققي المفتشية لديهم أجور متدنية مقارنة بأهمية وطبيعة وظيفتهم؛

* انحصار دورها في الرقابة وإعداد التقارير دون أن يكون لها صلاحيات المتابعة وإصدار الأحكام وفرض العقوبات في حالة المخالفات والانحرافات؛

* عدم وجود تنسيق بين عمل هذه المفتشية وعمل باقي الهيئات الرقابية خاصة مجلس المحاسبة؛

* تقارير المفتشية العامة محاطة بالسرية ولا تسلم للبرلمان مباشرة بعد نهاية عملية الرقابة.

المبحث الثاني: الرقابة المالية الخارجية في الجزائر

الرقابة المالية الخارجية التي تتولاها جهة محايدة مستقلة عن السلطة التنفيذية وذلك لضمان الحصول على تقارير صحيحة ودقيقة، ويتجسد هذا النوع من الرقابة في الجزائر من خلال كل من البرلمان وَمجلس المحاسبة.

المطلب الأول: الرقابة البرلمانية

تحتل الرقابة البرلمانية مكانة هامة نظرا لما تتوفر علية من آليات للرقابة عن طريق مراقبة الحكومة عن مدى التزامها بتطبيق البرامج والخطط التي تم الموافقة عليها مسبقا، والتي من خلالها تقوم الحكومة بالجباية والإنفاق، فبالإضافة إلى مصادقته على قانون المالية واعتماداته (رقابة قبلية)، فإن مراقبته تمتد إلى مرحلة التنفيذ (رقابة آنية) إلى نهاية السنة المالية(الرقابة البعدية).

الفرع الأول: صور الرقابة البرلمانية

البرلمان ممثل الشعب وهو الذي يرخص للحكومة تنفيذ النفقات والإيرادات العامة للدولة في إطار قوانين المالية، وبناءا عليه يمارس البرلمان مراقبة تهدف إلى:[2]

* التحقق من أن ممارسة المؤسسات الوطنية وتنفيذ القرارات مطابق للتشريع والتنظيم المعمول بهما والقرارات التعليمية الصادرة عن الدولة؛

* التأكد من التسيير السليم للاقتصاد الوطني وبصفة عامة من صيانة وتنمية الثروة الوطنية تم في إطار الوضوح والمنطق؛

---

[1] بن داود إبراهيم، **الرقابة المالية على النفقات العامة بين الشريعة الإسلامية والتشريع الجزائري**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في الحقوق، جامعة الجزائر، 2003، ص 114.

[2] جمال لعمارة، **منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر**، دار الفجر، القاهرة، 2004، ص 228.

* السهر على محاربة التلاعب بأموال الدولة واختلاسها وكذلك المساس بالثروة الاقتصادية للأمة؛
* محاربة البيروقراطية وحماية كرامة المواطن والحد من التباطؤ الإداري.

أولا: الرقابة البرلمانية القبلية على الموازنة العامة

الموازنة أداة لترجمة الحكومة لسياستها المالية لفترة مقبلة عن طريق تحديدها لحجم النفقات والإيرادات العامة ثم يقوم بعرضها على البرلمان ليصادق عليها، ومن أجل التأكد من أن الحكومة لن تقوم بفرض ضرائب جديدة دون الرجوع إليه، وأن النفقات المقررة في الموازنة تتوافق مع حاجات وخطة التنمية، ويتم ذلك من خلال مناقشة قانون المالية من طرف أعضاء البرلمان بغرفتيه وتدخلات أعضاء الحكومة.

نص الدستور الجزائري على الوظيفة الرقابية للبرلمان بغرفتيه على تنفيذ الموازنة العامة بمدلولها الشعبي،[1] وذلك عن طريق إحالة قانون المالية على اللجان المختصة (اللجنة المالية والميزانية) والتي تتكون من 30 إلى 50 عضو على الأكثر وتقوم بإعداد تقرير بحضور وزير المالية أو من يمثله، ويطرح أعضاء اللجنة على الوزير أسئلة شفوية حول المواضيع الهامة في مجال الموازنة، وعند الانتهاء من دراستها ترفع تقاريرها إلى مجلس الشعبي الوطني الذي يقوم بمناقشة قانون المالية، أما بالنسبة لمجلس الأمة فتعرض المسائلة المتعلقة بالموازنة على اللجنة الاقتصادية والمالية المكونة من 15إلى 19 عضو موزعة على أعضاء الكتلة البرلمانية.

ثانيا: الرقابة أثناء التنفيذ

تستخدم السلطة التشريعية عدة وسائل للرقابة على أعمال الحكومة ووزارتها وهيئاتها ومؤسساتها العامة عن طريق تقديم أسئلة واستجوابات إلى أعضاء الحكومة، وإجراء المناقشات وتكوين لجان التحقيق ويمكن لهذه اللجان أن تطلب البيانات والوثائق اللازمة لتنفيذ الموازنة العامة.[2]

ثالثا: الرقابة اللاحقة

تتمثل هذه الرقابة في تدقيق ومراجعة الحساب الختامي لتنفيذ الموازنة العامة من قبل السلطة التشريعية، و تكون هذه الرقابة من خلال المصادقة على قانون ضبط الميزانية، وهو يحدد مبلغ النفقات والإيرادات الفعلية المحققة خلال السنة المالية، فيصادق على الفرق بين النتائج والتوقعات، حيث أن مشروع ضبط الميزانية يكون مرفوقا

[1] المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في07 ديسمبر 1996 يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه في 28 نوفمبر 1996، الجريدة الرسمية العدد 76، المادة 159.

[2] شويخي سامية، **أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة في الرقابة على المال العام**، مرجع سابق، ص59.

بملاحق تسمح بمعرفة أصل التجاوز في الاعتمادات، وطبيعة العجز أو الفائض في تقرير لمجلس المحاسبة الذي يحلل بالتفصيل عمليات الميزانية المنفذة.[1]

الفرع الثاني: وسائل الرقابة البرلمانية

يمكن للبرلمان أن يراقب النشاط والأداء الحكومي في مختلف المجالات منها الجانب المالي خصوصا أن هذه الرقابة هي العمود الفقري لتقويم البرامج الحكومية، وتتم الرقابة البرلمانية على تنفيذ الموازنة عن طريق الوسائل التالية:

أولا: المصادقة على مشروع قانون المالية

بعد تحضير مشروع الموازنة العامة والموافقة عليه في مجلس الوزراء، وبعد دراسته يتم إيداعه على مستوى السلطة التشريعية التي يقوم بالمصادقة عليه، وبعد المصادقة عليه يصبح في شكل قانون المالية واجب التنفيذ،حيث لا يمكن أن تقوم السلطة التنفيذية بتنفيذ الموازنة إلا بعد إقرارها واعتمادها من قبل البرلمان، وهذا يجسد مبدأ الفصل بين السلطات إذ لا يمكن حصر الإعداد والإقرار في يد نفس السلطة وإنما لكل سلطة مهامها من أجل دعم موقع البرلمان كسلطة رقابية على نشاط السلطة التنفيذية.

1. مناقشة مشروع قانون المالية:

كل مشروع قانون يعتبر موضوع مناقشة من طرف المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة على التوالي حتى تتم المصادقة عليه، وبالتالي فإن مناقشة مشروع قانون المالية إلزامي بقوة النص الدستوري وعن طريق المناقشة يتم فتح الحوار حول بنود هذا المشروع من أجل القيام بالتصويت عليه. [2]

2. التصويت على مشروع قانون المالية:

تتميز الجلسة العلنية المخصصة للتصويت على مشروع قانون المالية بدراسة التقرير المقدم من لجنة المالية والميزانية والمتضمن المعطيات الخاصة بتحليل الوضع الاقتصادي والمالي في البلاد، ويشترط ضمان صحة التصويت حضور أغلبية الأعضاء ويمكن للبرلمان أن يناقش المشروع في مدة 75 يوما كحد أقصى للمصادقة عليه، يبدأ حسابها من تاريخ إيداعه من طرف رئيس الحكومة لدى مكتب المجلس الوطني الشعبي.

---

[1] شويخي سامية، **أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة في الرقابة على المال العام**، مرجع سابق ، ص 60.

[2] المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في07 ديسمبر 1996 يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه في 28 نوفمبر 1996، مرجع سابق، المادة 120.

أما فيما يخص توزيع هذه المدة للتصويت بين غرفتي البرلمان، فتم منح للغرفة الأولى مدة 47 يوما كحد أقصى للتصويت ابتداء من تاريخ إيداع مشروع قانون المالية، أما الغرفة الثانية فيتم منحها مدة 20 يوما كحد أقصى للمصادقة على المشروع، أما مدة 8 أيام المتبقية وهي للجنة متساوية الأعضاء للبحث في الخلاف الذي يمكن أن يحصل بين الغرفتين حول مشروع قانون المالية.[1]

ثانيا: الاستجواب

تنص المادة 65 من القانون العضوي 99-02 على أنه: "يمكن لأعضاء البرلمان استجواب الحكومة بخصوص مسألة تكون موضوع الساعة"، وهذا ما أكدته أيضا المادة 133 من التعديل الدستوري 1996، وبهذا يعد الاستجواب حقا برلمانيا يمكن أعضاء البرلمان من الاستفسار عن العديد من المجالات منها مجالات الإنفاق العام، وكل ما يتعلق به وهذا الاستجواب يجب أن يمضي عليه من قبل 30 نائبا في المجلس أو 30 عضوا على الأقل في مجلس الأمة، ويقدم إلى رئيس الحكومة خلال 48 ساعة الموالية لإيداعه، وتتم دراسة نص الاستجواب بعد 15 يوما على الأكثر من تاريخ إيداع الاستجواب على مستوى الغرفتين، وخلال مناقشة نص الاستجواب في الجلسة العامة يقدم النواب أصحاب الاستجواب عرضا يتناولون فيه موضوع استجوابهم لتجيب عليه الحكومة.

ثالثا: السؤال

تعتبر الأسئلة البرلمانية من أهم آليات الرقابة التي يملكها أعضاء البرلمان لممارسة عملية الرقابة، وتعتبر الوسيلة الأكثر استعمالا من جانب أعضاء البرلمان نظرا لسهولة إجراءاتها وهي بواسطتها يستطيع أعضاء البرلمان من الاستفسار عن الأمور التي يجهلونها أو لفت نظر الحكومة إلى موضوع معين.[2]

وقد نصت المادة 134 من دستور 1996 على أن لكل عضو في البرلمان حق توجيه أي سؤال شفهي أو كتابي إلى أي عضو في الحكومة، مما يعني إمكانية طرح السؤال في أي مجال وحول أي قطاع سواء المالي أو غيره، على أن توجه الأسئلة إلى المسؤول عنها، وفي موضوع الإنفاق توجه الأسئلة بالدرجة الأولى إلى وزير المالية لأنه المسؤول عن إعداد الموازنة وإلى الوزير المعني بتنفيذ هذه النفقات.

رابعا: الرقابة بواسطة لجان التحقيق: بموجب المادة 161 من الدستور يمكن لكل غرفة من البرلمان في إطار اختصاصاتها أن تنشأ في أي وقت لجان تحقيق في قضايا ذات المصلحة العامة.

---

[1] القانون العضوي رقم 99-02 المؤرخ في 08 مارس 1999 يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني وَ مجلس الأمة وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة، الجريدة الرسمية العدد 15، المادة 44.

[2] أحمد حنيش، **دور الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العمومي دراسة حالة الجزائر 2000-2014**، مرجع سابق، ص 144.

كما يمكن لهذه اللجان التحقيق مع أي شخص ومعاينة أي مكان بغرض الإطلاع على معلومات أو وثائق تفيدها في موضوع التحقيق الذي تقوم به، وكذلك تستطيع معاينة وزيارات إطارات مسؤولي المؤسسات والإدارات العمومية وأعضاءها لأجل القيام بالمراقبة الميدانية.

وفقا للقانون العضوي رقم 99-02 أن تقوم لجنة التحقيق بتسليم التقرير الذي أعدته إلى رئيس المجلس الشعبي الوطني أو رئيس مجلس الأمة ليبلغ هذا التقرير إلى كل من رئيس الجمهورية ورئيس الحكومة كما يوزع حسب الحالة على نواب المجلس الشعبي الوطني وأعضاء مجلس الأمة.

الفرع الثالث: تقييم الرقابة البرلمانية على الموازنة العامة

معظم المتتبعين لشؤون الرقابة المالية على الموازنة العامة يتفقون على أن الرقابة البرلمانية غير مجدية وغير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة منها، ويرجع ذلك إلى عدم فعالية الوسائل التي تستعملها في مراقبة أعمال السلطة التنفيذية ولغياب التوازن بين الحكومة والبرلمان، ويتبين جيدا سيطرة السلطة التنفيذية على البرلمان عبر مختلف مراحل عهدته التشريعية.

ويمكن تقييم الرقابة البرلمانية من خلال التطرق إلى مزايا وسلبيات هذا النوع من الرقابة والمتمثلة في :

أولا: مزايا الرقابة البرلمانية

لعملية الرقابة البرلمانية على أعمال الحكومة جملة من الايجابيات باعتبارها رقابة متخصصة وأساسية وهي من أنواع النظام الرقابي في الدولة المعاصرة وأهم المزايا هي:

* إنها الرقابة الرسمية والسياسية والديمقراطية ولا يمكن ممارسة وسائلها وتحقيق أهدافها بدون وجودها أي أنها رقابة سياسية حتمية؛

* إن للرقابة البرلمانية وسائل وأساليب متعددة ومتنوعة وفعالة لدرجة إسقاط الحكومة وسحب الثقة منها، وهو ما لا يمكن تحقيقه بوسائل أنواع الرقابة الأخرى في دولة القانون؛

* يمكن أن يصدر رئيس الحكومة مشروع قانون المالية الذي قدمته الحكومة بقوة القانون.[1]

ثانيا: سلبيات الرقابة البرلمانية

يشوب هذا النوع من الرقابة بعض السلبيات والنقائص منها:[2]

[1] القانون العضوي رقم 99-02، مرجع سابق، المادة 04.

[2] بن داود ابراهيم، **الرقابة المالية على النفقات العامة بين الشريعة الإسلامية والتشريع الجزائري**، مرجع سابق، ص 124.

* يشوب هذه الرقابة عيب عدم الواقعية والدراية الميدانية نظرا لاعتمادها على المعلومات الرسمية المقدمة من طرف الحكومة والسلطات الإدارية فقط، بينما تحيط بالنشاطات الإدارية والحكومية خلفيات وأسرار وخبايا لا يمكن الوصول إليها في أغلب الأحيان بسبب مقتضيات وضوابط مبدأ الفصل بين السلطات ودواعي المحافظة على أسرار العمل الإداري؛

* يلاحظ على أن الرقابة البرلمانية لها بعدها السياسي أكثر من بعدها المالي والتقني فنجد أن الغالبية البرلمانية تكتفي بالمناقشة العامة لمساندتها للحكومة، ويكتفي نواب المعارضة بالتنديد على السياسة المتبعة من طرف الحكومة، والاكتفاء بالمحاور الكبرى دون التعمق في النقاط التفصيلية لقانون المالية؛

* إن الغياب التشريعي الذي يقوم به البرلمان تكاد تحتكره لجنة المالية والميزانية خاصة في ظل الغياب الكبير للنواب مقابل الحضور القوي للحكومة؛

* رغم أهمية قانون ضبط الميزانية في تقييم وتقدير مدى فعالية الترخيص المالي ومقارنته بما تم انجازه فعلا ورغم كونه تجربة سابقة من خلالها يتم تدارك الوضع في قانون المالية الجديد، ومع كل هذا وأعضاء البرلمان غير مبالين بتقديم أو عدم تقديم الحكومة لهذا القانون مقابل عدم احترام الحكومة لهذا الإجراء المكرس بموجب الدستور، وبهذا فعضو البرلمان لا يجد الأساس الواقعي الذي يستند إليه في اقتراح رفع أو تخفيض النفقة أو إيراد معين أو ما شابه ذلك، وهذا حتما يؤدي إلى أن تكون مناقشة لقانون المالية سطحية لا سند لها ولا مرجع وبهذا يستحيل عليه أن يقيم مدى تنفيذ قانون المالية للسنة السابقة وتنفيذ الاعتمادات الواردة فيه.

المطلب الثاني: رقابة مجلس المحاسبة

يعتبر مجلس المحاسبة الهيئة العليا للرقابة البعدية على الأموال العمومية وقد أعطاه القانون كل الصلاحيات للقيام بمهامه في مجال التحريات والمعاينات التي تمكنه من التواصل إلى السير الحسن والاستغلال الأمثل للموارد المالية.

الفرع الأول: نشأة و تنظيم مجلس المحاسبة

أول نص قانوني أشار إلى مجلس المحاسبة والمتمثل في المرسوم رقم 63-127 المؤرخ في 19 أفريل 1963 المتضمن تنظيم وزارة المالية حيث نص على إنشاء مجلس المحاسبة وتبعيته مباشرة لسلطة وزير المالية.

أولا: نشأة مجلس المحاسبة

أنشأ مجلس المحاسبة في الجزائر بموجب المادة 190 من دستور 1976، ثم نصت عليه المادة 160 من دستور 1989، ثم المادة 170 من دستور 1996 وتم تأسيس مجلس المحاسبة ميدانيا في 01 مارس 1980

الذي أعطى له الاختصاص القضائي والإداري للقيام برقابة شاملة على المرافق والمؤسسات والهيئات تسيير الأموال العمومية، ثم جاء القانون 90-32 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990 الذي حصر مجال تدخله حيث استثنى من رقابته المؤسسات والمرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وجرده من صلاحياته القضائية.[1]

وحاليا يخضع لأحكام الأمر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 الذي وسع مجال اختصاصه ليشمل رقابة على الأموال العمومية مهما يكن الوضع القانوني لمسييري هذه الأموال أو المستفيدين منها، والذي عدل وتمم بموجب الأمر 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 المتعلق بمجلس المحاسبة الذي يحدد صلاحيات المجلس وتنظيماته وسيره.

ثانيا: تنظيم مجلس المحاسبة

يتكون مجلس المحاسبة مما يلي:[2]

* رئيس المجلس ويساعده نائب الرئيس؛
* الناظر العام يتولى النيابة العامة لدى المجلس؛
* يتكون المجلس من17 غرفة، منها 8 ذات اختصاص وطني، و9 ذات اختصاص إقليمي ويمكنها أن تنقسم إلى فروع، إضافة إلى غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.
* تنقسم الفروع الوطنية والإقليمية إلى فروع؛
* كاتب ضبط رئيسي تسند إليه كتابة الضبط؛
* الأمين العام يتولى تنشيط الأعمال التقنية للمجلس ومصالحه الإدارية ومتابعتها والتنسيق بينها تحت سلطة رئيس المجلس؛
* أقسام تقنية مهمتها تقديم الدعم الضروري للقيام بمهام مجلس المحاسبة وتحسين أداءه؛
* مديرية الإدارة والوسائل تقوم بتسيير مالية المجلس و وسائلة المادية.

الفرع الثاني: تشكيلات مجلس المحاسبة واختصاصاته

يقوم مجلس المحاسبة بمهام رقابية للحفاظ على الأموال العامة عن طريق مختلف فروعه.

[1] عبد القادر معروف، **نبذة موجزة عن مجلس المحاسبة في الجزائر**، مجلة الرقابة المالية، 1998، العدد 04، ص 29.
[2] الأمر رقم 95-20يتعلق بمجلس المحاسبة، مرجع سابق، المواد 29 – 38.

أولا: تشكيلات مجلس المحاسبة

يتكون مجلس المحاسبة من 8 غرف ذات اختصاص وطني و9 ذات اختصاص جهوي ، وتتحدد تشكيلاتها كما يلي:[1]

1. الغرف وفروعها: تقوم بالفصل في نتائج التدقيقات وضبط التقييمات النهائية بعد انتهاء أشغالها، وتقدم الاقتراحات والتوصيات ولا تتم المداولة إلا بحضور ثلاثة قضاة على الأقل.

2. غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية: تتكون من رئيس الغرفة وستة مستشارين على الأقل، يعينون بموجب أمر من رئيس مجلس المحاسبة لمدة سنتين قابلة للتجديد، ولا تصح مداولات الغرفة في مجال تسيير الميزانية إلا بحضور 4 قضاة على الأقل زيادة على رئيسها.

3. كل الغرفة مجتمعة: تتشكل من رئيس المجلس ونائب الرئيس ورؤساء الغرف وقاضي عن كل غرفة يختار من بين رؤساء الفروع ومستشاري الغرف ويحظر الناظر العام هذه التشكيلة، ولا تصح مداولاتها إلى بحضور نصف عدد أعضاءها على الأقل، مهمتها البحث في المسائل المحالة عليه وإبداء الرأي في مسائل الاجتهاد القضائي والقواعد الإجرائية، وكذا الاستشارة في مجال تنظيم المجلس وسيره وكل المسائل التي يرى فيها ضرورة لمثل هذا الإجراء.

4. لجنة البرامج والتقارير: تتكون من رئيس مجلس المحاسبة ونائبة والناظر العام ورؤساء الغرف، كما يحضرها الأمين العام دون المشاركة فيها، ومهمتها إعداد التقرير التقييمي للمشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية ومشروع البرنامج السنوي لنشاط مجلس المحاسبة.

ثانيا: اختصاصات مجلس المحاسبة

* التسيير المالي لمصالح الدولة والجماعات المحلية، والهيئات التي يسري عليها قواعد المحاسبة العمومية؛[2]

* تخضع رقابة المجلس كل الهيئات التي تقوم في إطار التشريع والتنظيم المعمول بهما بتسيير النظم الإجبارية للتأمين والحماية الاجتماعية؛[3]

* تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات والشركات أو الهيئات مهما كان وضعها القانوني، التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزء من رأس مالها الاجتماعي؛[1]

[1] الأمر رقم 95-20يتعلق بمجلس المحاسبة، مرجع سابق، المواد 47 –54.

[2] الأمر رقم 95-20يتعلق بمجلس المحاسبة، مرجع سابق، المادة 07.

[3] نفس المرجع السابق ، المادة 10.

* يراقب المجلس الهيئات والمؤسسات التي تستفيد من مساعدات الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة خاضعة لرقابة المجلس في شكل إعانات وضمانات أو رسوم شبه جبائية مهما كان المستفيد منها وتقييمها؛[2]

* مراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات مهما تكن وضعيتها القانونية التي تلجأ إلى التبرعات العمومية، من أجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية، وذلك بمناسبة حملات التضامن الوطني؛[3]

* المرافق العمومية ذات الطابق الصناعي والتجاري والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا، والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كما ذات طبيعة عمومية، بموجب المادة 8 من الأمر 95-20 يتعلق بمجلس المحاسبة؛

* تسيير الشركات والمؤسسات والهيئات مهما كان وضعها القانوني التي تملك الدولة فيها أو الجماعات الإقليمية أو المؤسسات أو الشركات أو الهيئات العمومية الأخرى بصفة مشتركة أو فردية أو مساهمة بالأغلبية في رأس المال؛[4]

* كما تختص كتابة ضبط مجلس المحاسبة باستقبال حسابات الآمرين بالصرف والمحاسبون العموميين في أجل أقصاه 30 شهرا من شهر جوان من السنة الموالية للسنة المقفلة.[5]

وينبغي الإشارة أن حسابات تسيير العون المحاسب المركزي للخزينة، والعون المحاسب الجامع لوزارة البريد والمواصلات تودع قبل أول سبتمبر من السنة الموالية للسنة المالية المقفلة.[6]

الفرع الثالث: الصلاحيات الرقابية لمجلس المحاسبة

مجلس المحاسبة يعتبر الهيئة العليا للرقابة البعدية لحماية أموال الدولة والجماعات المحلية ويتمتع مجلس المحاسبة بصلاحيات عامة.

---

[1] الأمر رقم 95-20يتعلق بمجلس المحاسبة، مرجع سابق ، المادة 09.

[2] نفس المرجع السابق، المادة 11.

[3] نفس المرجع السابق ، المادة 12.

[4] الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 يعدل و يتمم الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية العدد 50، المادة 04.

[5] المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ في 22 جانفي 1996 يحدد انتقاليا الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية العدد 06، المادة 02.

[6] نفس المرجع السابق، المادة 05.

تبعا للمواد 55 إلى 86 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة يقوم مجلس المحاسبة من خلال حق الاطلاع وسلطة التحري برقابة نوعية التسيير ومراجعة حسابات المحاسبيين العموميين والانضباط في مجال تسيير الميزانية المالية بالإضافة إلى إعداده تقرير تقييم مشروع ضبط الميزانية .

أولا: حق الاطلاع وسلطة التحري

تناولته المواد من 55 – 68 من الأمر 95-20 المتعلق بالمحاسبة، يمكن لمجلس المحاسبة الاطلاع على كل الوثائق التي من شأنها أن تشمل رقابة العمليات المالية والمحاسبية أو اللازمة لتقييم تسيير المصالح والهيئات الخاضعة للرقابة، وله سلطة الاستمتاع إلى أي عون في الجماعات والهيئات الخاضعة لرقابته وإجراء كل التحريات اللازمة للاطلاع على المسائل المنجزة بالاتصال مع إدارات ومؤسسات القطاع العام، كما يحق لقضاته الدخول لكل المحلات التي تشملها أملاك جماعية عمومية أو هيئة خاضعة لرقابة المجلس.

يمكن للمجلس أن يستعين بأعوان القطاع العام المؤهلين بمساعدته في أعماله المادية واستشارة اختصاصيين أو تعيين خبراء لمساعدته في أشغال مع تقييد بالطابع السري لبعض الوثائق.

يتعين على كل محاسب عمومي بإيداع حسابه عن التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة، ويمكن للمجلس أن يلزمه بإرسال المستندات اليومية أو الثبوتية لحسابات التسيير، كما يمكنه أيضا إصدار غرامة مالية ضد المحاسب المتأخر في إيداع الحساب أو الذي لم يقم إرسال المستندات الثبوتية، وكذلك الأمر بالنسبة للآمرين بالصرف في الهيئات المذكورة في المادة 7 وكذلك الهيئات المذكورة في المادة 8 و 10، بالإضافة إلى مسؤولي المصالح والجماعات والهيئات العمومية المسيرة للأسهم العمومية في المادة 9، و كذلك الهيئات المذكورة في المادة 11 من الأمر و كذلك المادة 12.

ثانيا: رقابة نوعية التسيير

يقوم مجلس المحاسبة بممارسة الصلاحيات الإدارية المخولة له عن طريق مراقبة حسن استعمال الهيئات الخاضعة لرقابته مواردها وأموالها والقيم والوسائل المادية العمومية، ويقيم نوعية تسييرها من حيث الفعالية والأداء والاقتصاد ويوصي في نهاية تحرياته وتحقيقاته بكل الإجراءات التي يراها ملائمة من أجل تحسين نوعية التسيير فيها.[1]

يمارس مجلس المحاسبة مهامه الرقابية على نوعية التسيير طبقا للمواد 69-73 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة على النحو التالي:

[1] الأمر رقم 95-20يتعلق بمجلس المحاسبة، مرجع سابق، المادة 06.

* يراقب مجلس المحاسبة نوعية تسيير الهيئات والمصالح العمومية المذكورة في المواد من 7 إلى 10 من هذا الأمر ويقيم استعمالها للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها على مستوى الفعالية والنجاعة والاقتصاد، كما يعمل ويتأكد من وجود آليات وإجراءات رقابية داخلية موثقة ويقدم كل التوصيات التي يراها ملائمة لتحسين الفعالية؛[1]

* يقوم بالتأكد من مدة توفر الشروط المطلوبة لمنح واستعمال المساعدات والإعانات المالية من طرف هيئات الدولة الخاضعة لرقابته، والتأكد من مدى اتخاذ الهيئات المستفيدة على مستوى تسييرها والترتيبات الملائمة قصد الحد من اللجوء إلى هذه المساعدات والوفاء بالالتزامات المحتملة إزاء الدولة؛

* التأكد من مطابقة النفقات التي تم صرفها انطلاقا من الموارد التي تم جمعها مع الأهداف المسطرة؛

* المشاركة في تقييم فعاليات الأعمال والمخططات والبرامج والتدابير التي قامت بها مؤسسات الدولة أو الهيئات الخاضعة لرقابته والتي بادرت بها السلطات العمومية على المستويين الاقتصادي والمالي؛

* يقوم مجلس المحاسبة بإعداد تقارير تحتوي على المعاينات والملاحظات والتقييمات وترسل إلى مسؤولي المصالح والهيئات المعنية أو إلى سلطاتهم لتسمح لهم بتقديم إجاباتهم وملاحظاتهم في الأجل الذي يحدده مجلس المحاسبة، و يتعين على مسؤولي الجماعات والهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة الذي أرسلت إليهم النتائج النهائية لعمليات الرقابة المنجزة أن يتم تبليغها لهيئات المداولة في أجل أقصاه شهران؛[2]

* يقوم مجلس المحاسبة بتنظيم نقاشات يشارك فيها مسؤولو ومسيرو الهيئات المعنية، ويقدم كل التوصيات والاقتراحات من أجل تحسين فعالية ومردودية تسيير المصالح لهيئات المراقبة ويرسلها إلى كل الوزراء والسلطات الإدارية المعنية.

تستثنى الرقابة النوعية على نوعية التسيير التي يمارسها مجلس المحاسبة أي تدخل في إدارة وتسيير الهيئات التي تخضع لرقابته وأي إعادة نظر في صحة وجدوى السياسات وأهداف البرامج التي سطرتها السلطات الإدارية أو مسؤولو الهيئات التي تمت مراقبتها.[3]

ثالثا: مراجعة حسابات المحاسبين العموميين

يقوم مجلس المحاسبة بمراجعة حسابات المحاسبين العموميين من خلال ما يلي:

---

[1] نفس المرجع السابق، المادة 69.

[2] الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 يعدل و يتمم الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، مرجع سابق ، المادة 19.

[3] الأمر رقم 95-20يتعلق بمجلس المحاسبة، مرجع سابق، المادة 15.

* يدقق في صحة العمليات المالية الموصوفة فيها، ومدى مطابقتها مع الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها؛

* إجراء التحقيق والحكم على حسابات المحاسبين العموميين، وهو إجراء كتابي وحضوري وذلك عن طريق إيداع المحاسبون العموميون حساباتهم لدى كاتب الضبط لدى المجلس؛

* يقوم مجلس المحاسبة بمعاقبة المحاسب المتأخر في تقديم الحسابات، وكذلك الآمرون بالصرف يقومون بإيداع حساباتهم الإدارية لدى كاتب الضبط لدى المجلس في الآجال المحددة؛

* يقرر مجلس المحاسبة مدى مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية في حالات السرقة أو ضياع الأموال أو القيم أو المواد التي يمكن أن يحتج بها المحاسب العمومي بعامل القوة القاهرة أو يثبت بأنه لم يرتكب أي خطأ أو إهمال في ممارسة وظيفته، كما يمكنه عند الاقتضاء أن يحمل المسؤولية الشخصية والمالية للوكلاء أو الأعوان الموضوعين تحت سلطة ورقابة المحاسب العمومي المعني طبقا للتشريع والتنظيم المعمول به؛

* يراجع مجلس المحاسبة حسابات الأشخاص الذين يصرح أنهم محاسبون فعليون، أي كل شخص يقبض إيرادات أو يدفع نفقات أو يحوز أو يتداول أموالا أو قيما تعود أو تسند إلى مصلحة أو هيئة خاضعة لقواعد المحاسبة العمومية أو هي ملك لها؛

* يمنح مجلس المحاسبة الإبراء للمحاسب العمومي بقرار نهائي إذا لم تسجل على مسؤوليته أية مخالفة بصدد التسيير الذي تم فحصه، كما يوضع في حالة مدين إذا سجل على ذمته نقص مبلغ أو نقص نفقة غير قانونية أو غير مبررة أو إيراد غير محصل.

رابعا: رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية

رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية هي من أهم أنواع الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة، وتهدف هذه الرقابة إلى منع أشكال المخالفات للحفاظ على الأموال العامة ويمكن للمجلس في هذا الإطار أن يعاقب على:[1]

* مخالفة الأحكام التشريعية والتنظيمية المتعلقة بتنفيذ النفقات والإيرادات؛

* استعمال الاعتمادات أو المساعدات المالية التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية أو الممنوحة بضمان منها لأهداف غير تلك التي منحت من أجلها صراحة؛

* الالتزام بالنفقات دون توفر الصفة أو السلطة وخرقا للقواعد المطبقة في مجال الرقابة القبلية؛

[1] الأمر رقم 95-20يتعلق بمجلس المحاسبة، مرجع سابق، المادة 88.

* الالتزام بالنفقات دون توفر الاعتمادات أو تجاوز الترخيصات الخاصة بالميزانية؛

* خصم نفقة بصورة غير قانونية من أجل إخفاء أو تجاوز في الاعتماد، وإما تغيير التخصص الأصلي للالتزامات أو القروض المصرفية الممنوحة لتحقيق عمليات محددة؛

* تنفيذ عمليات النفقات الخارجية واضح عن هدف أو مهمة الهيئات العمومية؛

* الرفض غير المؤسس للتأشيرات أو العراقيل الصريحة من طرف هيئات الرقابة القبلية أو التأشيرات الممنوحة خارج الشروط القانونية؛

* عدم احترام الأحكام القانونية أو التنظيمية المتعلقة بمسك المحاسبة وسجلات الجرد والاحتفاظ بالوثائق والمستندات الثبوتية؛

* التسيير الخفي للأموال أو القيم أو الوسائل أو الأملاك العامة؛

* كل تهاون يترتب عنه عدم دفع حاصل الايردات الجبائية أو شبه الجبائية التي كانت موضوع اقتطاع من المصدر في الآجال، و وفق للشروط التي أقرها التشريع المعمول به؛

* التسبب بالتزام الدولة أو الجماعات الإقليمية أو الهيئات العمومية بدفع غرامات أو تعويضات مالية نتيجة عدم التنفيذ الكلي أو الجزئي بصفة متأخرة لأحكام قضائية؛

* أعمال التسيير التي تتم باختراق قواعد إبرام وتنفيذ العقود التي ينص عليها قانون الصفقات العمومية؛

* عدم احترام القوانين التي تخضع لها عمليات بيع الأملاك العمومية التي لم تعد صالحة للاستعمال أو المحجوزة من طرف الإدارات أو الهيئات العمومية؛

* تقديم وثائق مزيفة أو خاطئة إلى مجلس المحاسبة أو إخفاء مستندات عليه؛

* يعاقب مجلس المحاسبة بغرامة يصدرها في حق كل مسؤول أو قائم بالإدارة في هيئة عمومية خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة، الذي خرق حكما من الأحكام التشريعية أو التنظيمية أو تجاهل التزاماته لكسب مكسب مالي أو عيني غير مبرر لصالحه على حساب الدولة أو هيئة عمومية [1]و هذا ما يؤكد من أن مجلس المحاسبة له دور كبير في القضاء على المخالفات وللحفاظ على المال العام.

[1] الأمر رقم 95-20يتعلق بمجلس المحاسبة، مرجع سابق، المادة 91.

خامسا: إعداد تقرير تقييم مشروع ضبط الميزانية

يقوم مجلس المحاسبة بإعداد مشروع التقرير السنوي ومشروع التقرير التقييمي للمشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية ويكلفون بتحرير مشاريع المذكرات الاستعجالية والمذكرات المبدئية[1]، بعدها يسلمه إلى الحكومة بعد عرضها على لجنة البرامج والتقارير لتدرسه وتصادق عليه[2]، لتقوم هي بإرساله إلى البرلمان مرفقا بمشروع قانون ضبط الميزانية .

الفرع الرابع: تقييم رقابة مجلس المحاسبة

من خلال التعرض لمجمل اختصاصات المجلس تبين لنا أن الرقابة التي يقوم بها هي رقابة مالية تقييمية وإصلاحية، فهي بهذا تهدف لحماية الأموال العمومية بوجه عام والإنفاق بوجه خاص، وتعد هذه الرقابة إصلاحية وهذا ما هو ملاحظ من خلال النتائج التي تفسر عنها عمليات التحري والمراقبة وكذا الاقتراحات والتقارير التي يقدمها إلى الهيئات والمصالح العمومية، وذلك بهدف التوصل إلى أحسن السبل في التسيير المالي والمحاسبي، وبالتالي ضمان المحافظة على الأموال العمومية، و لكي يتسنى لمجلس المحاسبة القيام بدوره فقد خص بهيكل تنظيمي إداري ونظام قانوني قضائي في نفس الوقت فهو يعاين ويراقب وبحرية تامة، كما له أن يوقع العقوبات التي يراها ملائمة جراء المخالفات والأخطاء المرتكبة.[3]

مجلس المحاسبة يتمتع بايجابيات معتبرة من بين هذه الايجابيات ما تضمنها الأمر 95-20 والمتمثلة فيما يلي:[4]

أولا: الاستقلالية: مجلس المحاسبة مؤسسة تتمتع بالاستقلال الضروري وذلك حتى يتمكن من أداء الأعمال الموكلة إليه بصورة موضوعية وحياد وفعالية؛

ثانيا: التمتع بالصفة القضائية: لقد أضفى الأمر 95-20 لمجلس المحاسبة الصفة القضائية على مجلس المحاسبة، حيث تنص المادة 03 منه على أن مجلس المحاسبة مؤسسة تتمتع باختصاص إداري و قضائي، بهدف تكريس الاستقلالية والحماية من الضغوط؛

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 95-377 المؤرخ في20 نوفمبر 1995 يحدد النظام الداخلي لمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية العدد 72، المادة 18.

[2] نفس المرجع السابق، المادة 69.

[3] بن داود إبراهيم، **الرقابة المالية على النفقات العامة بين الشريعة الإسلامية والتشريع الجزائري**، مرجع سابق، ص 167.

[4] أحمد سويقات، **الرقابة على أعمال الإدارة العمومية في الجزائر**، مرجع سابق، ص ص 300-302.

ثالثا: شمولية مجال تدخل رقابة مجلس المحاسبة: إن مجال تدخل رقابة مجلس المحاسبة أصبح واسعا جدا لاسيما بعد صدور الأمر 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 يعدل و يتمم الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة حيث أصبح يشمل جميع الهيئات والإدارات والمؤسسات بمختلف أصنافها؛

رابعا: تنوع صلاحيات مجلس المحاسبة: وهي متنوعة وتقوم أساسا على أعمال الرقابة الخاصة بمراقبة مدى مشروعية تنفيذ النفقات العمومية و تحصيل الإيرادات؛

خامسا: توظيف ذو نوعية: يتميز توظيف قضاة مجلس المحاسبة بقيامه على أساس المسابقة من بين المترشحين الحائزين على شهادة التعليم العالي اختصاص العلوم القانونية والاقتصادية والمالية والتجارية أو ما يعادلها؛

سادسا: التقارير والدراسات: تعتبر التقارير والدراسات التي يعدها مجلس المحاسبة وسيلة هامة وأداة فعالة في تنوير السلطة العليا في الدولة، والرأي العام بصفة عامة سواء كان التقرير التقييمي الخاص بالمشروع التمهيدي للقانون المتضمن ضبط الميزانية الذي يرسل إلى الوزير الأول مرفقا بالمشروع التمهيدي (قانون ضبط الميزانية) أو التقرير السنوي لمجلس المحاسبة الذي يرسل إلى رئيس الجمهورية وترسل نسخة منه إلى غرفتي البرلمان.

غير أن المهمة الكبرى والثقيلة الملقاة على هذه الهيئة جعلتها لا تكون عن منأى من بعض الصعوبات والانتقادات الموجهة لها والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

1. **من حيث الطبيعة القانونية:**

ينص الأمر 95-20 أن مجلس المحاسبة هو مؤسسة ذات اختصاص إداري وقضائي، [1]بمعنى أنه أخرجه من التشكيل الهرمي للهيئات القضائية، وبالتالي أن مجلس المحاسبة لا يعتبر هيئة قضائية مختصة بل هو مؤسسة من نوع خاص.

2. **من حيث مجال تدخل رقابة مجلس المحاسبة:**

لقد خصص المشرع 8 مواد من الأمر 95-20 حدد فيها مجال تدخل رقابة مجلس المحاسبة حيث شملت رقابته كل هيئة أو مؤسسة أو أي إدارة لها علاقة بالمال العام، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وأصبح ذا اختصاص عام في ممارسة رقابته.

غير أن ما يلفت الانتباه هو ما تضمنته المادة 08 الفقرة الأخيرة من الأمر 95-20 حيث جاء فيها:"بغض النظر عن أحكام الفقرة الأول أعلاه لا يخضع بنك الجزائر لرقابة مجلس المحاسبة" الأمر الذي طرح

[1] الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، مرجع سابق، المادة 03.

تساؤلا كبير ما هو الغرض من وراء ذلك، وكيف بمؤسسة وطنية تشرف على تسيير الأموال العمومية بصفة مباشرة تخرج من نطاق رقابة مجلس المحاسبة.

3. من حيث زمن أداء الرقابة:

لقد حدد الأمر المتعلق بمجلس المحاسبة أن رقابته بعدية، ولن تكون على أساس الوثائق وفي عين المكان وفجائية أو بعد التبليغ، وبذلك فإن خاصية البعدية في أداء أعماله لا تساهم في اكتشاف المخالفات من قبل وقوعها، كل ما في الأمر أن اكتشاف المخالفات من طرف مجلس المحاسبة لا يكون إلا بعد وقوعها.

فيما يخص هيكلة مجلس المحاسبة إذا كان مجلس المحاسبة مشكل من غرف وطنية وعددها 08 غرف ذات اختصاص وطني و09 غرف ذات اختصاص إقليمي فإن عددها غير كاف مقارنة بالمهمة الملقاة على مجلس المحاسبة، وبذلك يجب إعادة النظر في تنظيم مجلس المحاسبة وتكييف عدد الغرف.[1]

المبحث الثالث: مشروع عصرنة الموازنة العامة في الجزائر

يعتبر مشروع تحسين الموازنة العامة جزء من مجموعة الإصلاحات التي باشرتها الجزائر منذ عدة سنوات والذي يهدف إلى تحسين قدرات وزارة المالية في تأدية مهامها الأساسية، وبالتالي إصلاح الموازنة العامة أصبح من الأولويات الكبرى للاستعمال العقلاني لموارد الخزينة العامة، من أجل تلبية الطلب الاجتماعي الذي يتطلب نوع من الصرامة والفعالية في تسيير الأموال العامة، خاصة أن النظام الموازي الحالي يتميز بنقائص عديدة تؤثر بصفة كبيرة ومباشرة على تسيير الموارد المالية للدولة.

المطلب الأول: واقع وأهداف عصرنة الموازنة العامة

النظام الموازني الحالي في الجزائر تشوبه عدة اختلالات ونقائص هذا الأمر الذي أدى إلى إصلاحه، وتجسيد مشروع عصرنة الموازنة العامة، من أجل تحسين الأداء وتنفيذ الموازنة بفعالية وكفاءة، وقبل التطرق إلى أساليب الإصلاح يجب أولا معرفة أسباب وأهداف هذا المشروع.

الفرع الأول: دوافع عصرنة الموازنة العامة للدولة

تقوم الجزائر بإصلاح نظام موازنتها العامة للتخلص من العيوب والنقائص التي تشوب نظامها الموازني الحالي والمتمثلة في:

[1] نفس المرجع السابق، المادة 04.

أولا: غياب الإطار المتعدد السنوات في تخطيط الموازنة العامة

تعتمد الجزائر على النهج التقليدي المتمثل في مبدأ سنوية الموازنة العامة الذي يعجز عن الإلمام بكامل العوامل التي تتدخل على المدى المتوسط أو البعيد، وهذا يؤدي إلى ابتعاد الموازنة وعدم اهتمامها بالاستثمارات طويلة الأجل، وعن تحليل المؤشرات المستقبلية في مجال الإنفاق أو الإيراد إلى الشكل البسيط، وبالتالي عدم ترجمة أهداف السياسة الاقتصادية إلى الواقع الملموس. [1]

ثانيا: نقائص مرتبطة بمدونة الموازنة العامة

تعتبر مدونة الموازنة العامة في الجزائر قديمة تستجيب بصعوبة للاحتياجات الجديدة لتسيير الاقتصاد العام، وهي تعتمد على إطار قانوني لم يعد يساير التطور الحاصل في مجال التسيير المالي للدولة من خلال تشريع قانونين أساسيين هما:

القانون 84-17 المؤرخ في 08 شوال 1404 الموافق لـ 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل و المتمم.

القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق لـ 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

وتتميز مدونة النفقات العامة بعدة نقائص تؤثر بدرجة كبيرة على أداء النفقة العامة لتقوم بدورها على أكمل وجه وبرشادة عالية من خلال:

* المستندات المنشورة تبدو من خلالها مدونة الموازنة العامة غير متجانسة في تصنيفها، حيث قد يشير الباب الواحد إلى عدة نفقات من طبيعة مختلفة (أجهزة طبية، أجهزة طبخ، مستلزمات، مواد أولية).

* الوثائق المقدمة لا تبين تصنيفا حسب طبيعة النفقة في ميزانية التجهيز، ولا يقدم قانون المالية ميزانية التجهيز حسب الوزارات، في حين أن القوانين السارية المفعول تنص على أن الوزير هو الآمر بالصرف المجمل للموازنة العامة للدولة فيما يتعلق بدائرته الوزارية.

ثالثا: التركيز على الوسائل في تسيير النفقات العامة وتجاهل النتائج

النظام الموازني الحالي في الجزائر مبني على أسلوب موازنة البنود (التقليدية)، حيث يرتكز هذا الأسلوب على ضرورة أن تقوم كل وحدة وإدارة حكومية بالصرف على بنود وعناصر الموازنة المختلفة دون تجاوز الصرف الكلي أو التفصيلي للسقوف المحددة في الموازنة العامة، غير أن هذا الأسلوب لا يوفر المعلومات الكافية حول فعالية وكفاءة الصرف الحكومي بسبب تركيزها على مدخلات الإنفاق دون المخرجات(النتائج).

[1] حنيش أحمد ، **دور الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العام دراسة حالة الجزائر (2000-2014)** ، مرجع سابق، ص 204.

رابعا: نقص شفافية الموازنة العامة

يشير ميثاق الممارسة السليمة في مجال شفافية المالية العامة الذي أصدره صندوق النقد الدولي إلى ضرورة أن يخضع أي التزام أو إنفاق للأموال العامة لمجموعة من القوانين الموازنية ولقواعد إدارية معلنة، كما أنه يجب أن تتاح للجمهور معلومات كافية عن أنشطة الحكومة السابقة والحالية والمتوقعة في مجال المالية العامة. وفي الجزائر تطرح مسألة الوثائق المرفقة بالموازنة العامة مشاكل عديدة، فالوثائق المذكورة في المادة 68 من القانون العضوي 84-17 المتعلق بقوانين المالية لا تظهر في الموازنة العامة خاصة الملحقات التفسيرية والتقدير المالي والاقتصادي باستثناء الجداول العادية التي تظهر في كل قانون مالية سنوي.[1]

خامسا: عدم فعالية الرقابة

ترتكز الرقابة على الموازنة في الجزائر على الرقابة القبلية الشكلية للتأكد من مطابقة النفقة للقوانين والتنظيمات السارية المفعول دون النظر إلى فعاليتها والنتائج المراد تحقيقها وإمكانية وجود نفقة تحقق الهدف بطريقة أفضل، كما أن الرقابة بعد صرف النفقة لا تأثر بالإيجاب على تحسين أداء التسيير المالي، وغياب ممارسة الرقابة على أداء وفعالية النفقة الأمر الذي يتطلب إعادة النظر في أهمية دور الرقابة وإعادة النظر في نصوصها القانونية من أجل دعمها وتفعيل دورها في الكشف عن التجاوزات ومحاولة تعديلها.

سادسا: غياب فكرة المسير المسؤول

لا توجد أهداف محددة مسبقا يجب على الآمر بالصرف تحقيقها من خلال تنفيذ الموازنة العامة إلا أن عملية صرف الاعتمادات تخضع لشروط قانونية وتنظيمية لكنها لا تلزمه بنتائج معينة، مما يجعل الآمر بالصرف غير مسؤول عن فعالية تسيير المصالح العمومية التي تقع تحت تصرفه، كما أن عدم تحديد الأهداف وتجاهل النتائج يمنع من المساءلة ومحاسبة الآمر بالصرف.

الفرع الثاني: أهداف عصرنة الموازنة العامة

تختلف أهداف عصرنة الموازنة باختلاف أهداف وأولويات السلطات القائمة على تحضير واعتماد تنفيذ الموازنة العامة والمتمثلة حسب كل سلطة فيما يلي:[2]

[1] Ministère des finances, Projet de modernisation des systèmes budgétaires, COMMUNICATION DU MINISTRE DES FINANCES, DGB, Septembre 2006, p01.

[2] بناصر جبارة، **الرقابة المالية وأهميتها الاقتصادية في ظل عصرنة النظام المالي العمومي –دراسة حالة الجزائر–**، مرجع سابق، ص258.

أولا: أهداف السلطة التشريعية

* تبسيط وتسهيل دراسة الموازنة العامة بالنسبة للبرلمان، حيث تعكس موازنة الأداء السياسة الاقتصادية للحكومة، وبالتالي تمكن البرلمان من محاسبة الحكومة بناء على مدى كفاءة وفعالية تلك السياسات؛
* معرفة طريقة استخدام الموارد؛
* عصرنة وتوسيع قدرات وزارة المالية خاصة في مجال تسيير المال العام؛
* تحديث دور الموازنة بإتباع نظام توزيع الموارد يتماشى مع الأولويات؛
* اعتماد مبدأ تعدد السنوات كإستراتيجية من أجل توضيح الخيارات اللازمة في مجال النفقات العامة؛
* تعزيز الشفافية من خلال تدخلات البرلمان في مجال الترخيص والرقابة على الموازنة العامة؛
* توسيع مجال حرية المسؤولين من أجل زيادة الفعالية.

ثانيا: أهداف السلطة التنفيذية

البحث عن طرق تسيير جديدة لقياس فعالية السياسة العامة وتطبيق الإجراءات الضرورية السليمة لتحقيق النتائج المسطرة عند التحضير.

* إيجاد وسيلة تساعد على التنفيذ الفعال والعقلاني للموازنة العامة؛
* تشجيع المؤسسات والهيئات المالية التي تدعم النمو في ظل اقتصاد السوق؛

كما تسعى الدولة الجزائرية من خلال تبني مشروع إصلاح الموازنة العامة إلى مايلي:

* تسهيل الاختيارات الإستراتيجية وهذا من خلال المعلومات وتحقيق أحسن جودة.
* تحسين قدرة التنبؤ للنفقات العامة؛
* إعطاء مسؤولية كبيرة للأعوان والمؤسسات المسؤولة على الأملاك العمومية؛
* تقوية متابعة كفاءة تنفيذ الموازنة وفعالية وضع السياسات.

المطلب الثاني: متطلبات إصلاح الموازنة العامة

إصلاح الموازنة العامة يتطلب شفافية أكبر على الموازنة العامة وإصلاح النظام الرقابي ليتلاءم مع تغييرات التسيير العمومي الجديد، وكذلك إصلاح نظام المحاسبة العمومية قصد تكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هذا من جهة ومواكبة إصلاح الموازنة العامة من جهة أخرى ،كما تتطلب أيضا إصلاح نظام الموازنة العامة إصلاح الإدارة العامة.

الفرع الأول: شفافية الموازنة العامة

تعتبر الشفافية من المتطلبات الضرورية لإصلاح نظام الموازنة العامة، حيث يجب توفير المعلومات المتعلقة بالموازنة العامة ووثائقها، وإجراءات تنفيذها حتى يتمكن البرلمان من مراقبة الحكومة ومحاسبتها ولهذا أصبحت مقدار الشفافية التي تتصف به الموازنة العامة إحدى المعايير الأساسية للحكم على حسن إدارة المال العام. [1]

أولا: مفهوم شفافية الموازنة العامة

تعرف هيئة الأمم المتحدة الشفافية بأنها تدفق المعلومات بأوسع مفاهيمها، أي توفير المعلومات والعمل بطريقة منفتحة تسمح لأصحاب الشأن بالحصول على المعلومات الضرورية للحفاظ على مصالحهم واتخاذ القرارات المناسبة واكتشاف الأخطاء.

ويمكن القول أن شفافية الموازنة العامة هي اطلاع الجماهير على تصور الدولة فيما يتعلق بإداراتها للموارد المالية، وهو الأمر الذي من شأنه زيادة المشاركة وكفاءة الإنفاق العام وفقا لاحتياجات الأفراد الفعلية.

ثانيا: المعايير الدولية لتحقيق الشفافية في المالية العامة

تتمثل المعايير الدولية لتحقيق الشفافية فيما يلي: [2]

1. وضوح الأدوار والمسؤولية:

يهتم بتحديد هيكل القطاع الحكومي ووظائفه ووضوح المسؤوليات للمستويات المختلفة للحكومة ومسؤوليات فروعها.

2. إتاحة المعلومات للجمهور:

يبين هذا المبدأ أهمية نشر المعلومات المالية الكاملة عن المالية العامة في أوقات يتم تحديدها بوضوح، ويجب على الحكومة نشر معلومات كافية عن قيمة ديونها وأصولها المالية، والمكونات التي تتكون منها، كما يجب أن تتضمن وثائق الموازنة العامة وعرضا لتوقعات المالية العامة للفترة المسبقة.

3. علانية عمليات الموازنة:

وهي العمليات والأسس والإجراءات التي يتم من خلالها إعداد وصياغة وتنفيذ الموازنة العامة، بالإضافة إلى علانية نتائجها وعلاقة هذه النتائج مع الأهداف التي وضعت من أجلها.

---

[1] Ministère de finances. Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires en Algérie (MSB) , juin 2006 , disponible sur ;
https://docplayer.fr/9439488-Projet-de-modernisation-des-systemes-msb-tunis-26-et-27-juin-2006.html, datte tel :17/08/2019

[2] غادة سهير الشمراني، **متطلبات وإصلاح وتطوير الموازنة العامة**، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2010، ص11.

4. ضمان صحة المعلومات:

يجب أن تكون بيانات المالية العامة ذات جودة، وبالتالي يجب أن تعكس اتجاه الإيرادات والإنفاق وتطورات الاقتصاد الكلي التي تستند إليها، كما يجب أن تخضع معلومات المالية العامة للفحص من جانب أطراف مستقلة من طرف خبراء مستقلين، ومنح الاستقلالية لإحدى الهيئات الإحصائية الوطنية حتى تستطيع التحقق من جودة البيانات المالية العامة المتوفرة.

الفرع الثاني: إصلاح نظام المحاسبة العمومية

تعتمد عملية إصلاح نظام الموازنة العامة على إصلاح نظام المحاسبة العمومية لتأمين متطلبات تنفيذ الموازنة وتوفير البيانات المالية الضرورية لإعداد الموازنة العامة للسنوات اللاحقة.[1]

أولا: أدلة الإصلاح المحاسبي

ومن أهمها:

* دليل لتطبيق النظام المحاسبي الآلي الموحد في الهيئات التابعة للحكومة، يستند على دليل موحد للحسابات يؤدي إلى إعداد قوائم مالية للإيرادات والنفقات للمراكز المالية يوميا وسنويا؛

* دليل لتحديد تكلفة وحدات الخدمات والأنشطة المختلفة، وذلك بهدف تخطيط ورقابة التكلفة لخدمة أغراض الموازنة المتطورة؛

* دليل لرقابة الأصول الرأسمالية والمشتريات والمخزون، يتضمن توحيد النظام المطبق في الرقابة والمتابعة لخدمة تكامل المعلومات ولتحقيق الكفاءة والفعالية في الإدارة؛

* دليل لإعداد التقارير السنوية والقوائم المالية للحكومة والهيئات التابعة بهدف توفير المعلومات للجهات المعنية وللسلطة التشريعية وتوحيد أسلوب عرض البيانات والمبادئ المحاسبية.

ثانيا: أهمية إصلاح النظام المحاسبي

يوفر النظام المحاسبي الحديث أبعادا لا يوفرها النظام التقليدي، يتطلبها أسلوب موازنة البرامج المرتكزة على النتائج الذي يعتبر الأسلوب الأمثل في إعداد الموازنة، ومن هذه الأبعاد:

* مؤشرات أداء موثوقة يعتمد عليها تخدم تقارير التخصصات المالية وترشد القرارات؛

* نتائج تنفيذ البرامج ومقارنة النتائج المستهدفة مع المحققة وتبيان مدى تحقيق الكفاءة والفعالية في الأداء؛

[1] بوجطو حكيم، **عصرنة نظام الموازنة العامة وأهميتها في ترشيد النفقات العام**ة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، جامعة البليدة 2، 2014، ص95.

* تحليل الانحرافات السالبة والموجبة في الأداء وبيان مجالات التصحيح الضرورية؛
* الرقابة الدائمة على استخدام الموارد المادية والمالية فضلا عن الرقابة عليها؛
* بيان الموقف المالي والموقف النقدي لقطاعات الخدمات الحكومية ونتائج عملياتها بموثوقية.

ثالثا: الانتقال من المحاسبة وفق الأساس النقدي نحو أساس الاستحقاق

كانت مختلف الدول النامية تعتمد الأساس النقدي في محاسبتها، والتي كانت تتماشى مع فكرة أن النقدية شرط أساسي لا غنى عنه في تسيير المالية العامة وذلك من أجل التحكم والرقابة المالية على مسار الإنفاق والتحصيل، والمحاسبة كنظام معلومات يعتبر مهم في أي عملية إصلاح تريد الحكومة أن تضطلع إليه، وبالتالي الانتقال من النقدية إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق هو خطوة هامة في تطوير المحاسبة العمومية ونظام الموازنة.

عقدت عدة مؤتمرات لمناقشة أهمية استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية حيث أشارت حلقة عمل التي عقدت في نيويورك للفترة ما بين 02-10 مارس 1981 إلى أن غالبية الدول النامية تطبق الأساس النقدي أو أساس الالتزام لجميع العمليات الخاصة بالإدارة لبساطتها، ونظرا للحاجة المتزايدة إلى البيانات لخدمة التخطيط المالي فإنها تتطلب الانتقال إلى استخدام أساس الاستحقاق ومحاسبة التكاليف.

كما أشارت الفقرة 103 من دليل المحاسبة العمومية الصادر عن المؤتمر الإقليمي لهيئة الأمم المتحدة إلى أنه ونظرا لنمو وتعقيدات العملية الحكومية أصبح أساس الاستحقاق أفضل طريقة نافعة خاصة في الدول التي تطبق موازنة الأداء والبرامج المرتكزة على النتائج أن يقدم هذا الأساس الصورة الكاملة للأنشطة المالية.

الفرع الثالث: الإصلاح الإداري

يعتبر الجهاز الإداري العموم الفقري الذي ترتكز عليه الدولة الحديثة، وتعتبر عملية إصلاحه أمرا ضروريا للنهوض بمعدلات التنمية ومستويات الأداء.[1]

أولا: مفهوم الإصلاح الإداري

الإصلاح الإداري وسيلة تهدف إلى معالجة الحالات المرحلية التي تصيب التنظيم الوظيفي للجهاز الحكومي بغية إعادة مقوماته المادية والبشرية إلى حالتها السليمة لأداء الوظيفة المناط بها من قبل المجتمع.

ثانيا: الأسباب الموجهة للإصلاح الإداري

الأسباب الدافعة لتبني مشروع إصلاح إداري نذكر أهمها في النقاط التالية:

[1] الجوزي فتيحة ، **الاستفادة من الاتجاهات العالمية في مجال الميزانية العامة للدولة في إصلاح النظام الموازني بالجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية جامعة الجزائر 3، 2014 ، ص ص 127- 130.

* تصاعد شكاوي الموظفين من سوء الإدارة والخدمات في المرافق الحكومية؛
* ظهور مفهوم الإدارة الحكومية الحديثة والتحول من إدارة تنفيذية إلى إدارة تتميز بطابع التفكير والبحث والاعتماد على عمليات التخطيط والتوجيه؛
* حاجة الجهاز الحكومي إلى إحداث تغيير حقيقي وجذري في تنظيماته ونشاطاته على نحو يكفل القضاء على كل مظاهر ضعف الأداء والتسيب الإداري؛
* حاجة الجهاز الإداري للدولة إلى تبسيط التعاملات وإزالة كل التعقيدات والتشابكات التي تعيق العمل وترفع كلفة الأداء؛
* غياب أو ضعف التخطيط الشامل للقوى العاملة على مستوى الدولة وفقا للاحتياجات والتخصصات مما ساهم في اختلال توزيع العمالة بين الإدارات العامة؛
* الحاجة الملحة لوضع سياسات جديدة للأجور والحوافز الوظيفية لجلب العناصر المتخصصة المطلوبة.

ثالثا: أهداف الإصلاح الإداري

يمكن إيجازها فيما يلي:

* زيادة الكفاءة والفعالية في الجهاز الإداري؛
* ترشيد الإنفاق الحكومي والتركيز على اقتصاديات التشغيل من خلال تخفيض حجم البرامج والأجهزة؛
* تبسيط الإجراءات الإدارية وإصلاح الأنظمة المالية والضريبية لتوفير الموارد؛
* تحقيق الأهداف المخططة خلال الآجال المحددة لها؛
* تنمية الموارد البشرية ورفع قدراتها؛
* محاربة الفساد الإداري والتصدي لكل صوره ونتائجه؛
* تحسين أساليب التعامل مع المواطنين وتعزيز مفهوم ضرورة الاستجابة لمطالبهم؛
* اعتبار أن تقديم الخدمة للمواطنين هو مبرر وجود الأجهزة الإدارية.[1]

الفرع الرابع: إصلاح النظام الرقابي

يعتبر من متطلبات عصرنة نظام الموازنة التحول من الرقابة المالية على أساس المستندات المحاسبية فقط إلى إضافة رقابة الأداء، حيث تضمنت الفقرة 38 من معايير الرقابة الصادرة عن الأنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة

[1] الجوزي فتيحة، مرجع سابق، ص131

المالية(الانتوساي): إن النظام الكامل للرقابة المالية العامة يتضمن الرقابة المالية النظامية ورقابة الأداء، أو رقابة القيمة مقابل النقود ومراقبة التسيير.

وتتمثل هذه الأخيرة في فحص موضوعي تشخص به السياسات والنظام وإدارة العمليات في الجهات الخاضعة للرقابة من خلال مقارنة الانجاز بالخطط، النتائج بالمعايير والممارسة بالسياسة لكشف الانحرافات وبيان أسبابها والتأكد من إدارة الموارد الاقتصادية بكفاءة، ووضع الاقتراحات التي تعالج أوجه الانحراف والإسراف وذلك من أجل توجيه الأداء نحو تحقيق الفعالية والكفاءة والاقتصاد.[1]

المطلب الثالث: التحضير لمشروع عصرنة الموازنة العامة وهياكله الأساسية

قامت الجزائر في سنة 2001 بإعلان رغبتها في عصرنة نظامها الموازني وبالتالي تعاقدت مع مختلف الهيئات والمؤسسات الدولية للتمويل وتقديم الخبرة لتجسيد المشروع على أرض الواقع.

الفرع الأول: التحضيرات لمشروع عصرنة الموازنة

لتنفيذ إصلاح الموازنة العامة قد قامت الجزائر بمجموعة من الإجراءات لتحقيق ذلك وهي:

أولا: اتفاقية البنك الدولي

وقعت الجزائر اتفاقية مع البنك العالمي وهذا لرغبتها بعصرنة نظام موازنتها العامة، تحت رقم 7947 المؤرخة في 18 أفريل 2001 والمتعلقة بإصلاح النظام الموازني والتي شهدت تأخر في تنفيذها إلى غاية سنة 2004، وخلال هذه الفترة قام البنك الدولي بإصدار عدة تقارير تخص تمويله للمشروع وتبين مكوناته بالإضافة إلى التكلفة الإجمالية للمشروع.

جاء توقيع التجسيد الفعلي للاتفاقية متأخرا، حيث امتد إلى غاية أكتوبر 2004 وتم إبرام عقدين الأول يتعلق بمشروع إطار الموازنة المتعدد السنوات بتكلفة 1568000 أورو ومشروع تحسين الموازنة بتكلفة 435 أورو، ليكتمل بإبرام عقد ثالث في أفريل 2005 يتعلق بمشروع تجديد دورة النفقة العامة بمبلغ قدره 2200000 أورو.[2]

ثانيا: التعاقد مع مؤسسة (CRC sogema)

لقد تعاقدت الجزائر مع مؤسسة (CRC sogema) مرتين:

[1] بوجطو حكيم ، **عصرنة نظام الموازنة العامة وأهميتها في ترشيد النفقات العامة** ، مرجع سابق، ص100.

[2] Ministère de finances. Etat d'avencement du projet MSB. Rapport en 28/12/2009.P 01.

تم عقد المشروع الأول للفترة 2004-2007 تحت اسم تحديث نظام الموازنة العامة بتمويل من البنك العالمي، حيث قامت الجزائر بمجموعة من الإصلاحات ويحتوي المشروع على ثلاثة أجزاء هي:

* إطار الموازنة متعدد السنوات؛
* تحسين وعرض الموازنة العامة؛
* تعزيز الوظيفية الاستشارية لوزارة المالية.

وتم عقد المشروع الثاني للفترة 2008-2012، يهدف إلى تحسين تسيير النفقات العامة من خلال الدعم الموسمي وتدريب الأعوان المكلفين بتنفيذ الموازنة، بالإضافة إلى تأهيل القدرات استعداد لتجسيد موازنة 2012 على أساس النتائج.[1]

ثالثا: التعاقد مع الخبراء للحصول على الاستشارة

تم إعطاء مهمة القيام بدراسة تمهيدية للسيد فرحان أيكن ومجموعته المكونة من الخبراء الثلاث:جيرارد نيل، برنارد دويسات، كلود ايريك ديسجون وذلك سنة 2003، من أجل إجراء تحليل للأدوات الموجودة التي تستخدم كأساس لإجراء التعديل وتبيان مدى التغيرات التي يجب إدخالها فيما يتعلق بالاتجاهات الكبرى والخيارات التقنية، جدول زمني (تخطيط) لتنفيذ عنصر إعداد الموازنة لمشروع عصرنة النظام الموازني مع بناء خطة تدخل الخبير الاستشاري[2]، وقد اجتمعت البعثة مع بعض مسؤولي وزارة المالية ومسؤولي المديريات التالية:المديرية العامة للمحاسبة العمومية، المديرية العامة للدراسات والتنبؤ، المديرية العامة للموازنة، المديرية العامة للضرائب بالإضافة إلى ذلك اجتمعوا مع السيد الأمين العام لوزارة المالية وقد تم الخروج في النهاية بإعداد تقرير يتضمن:

* قراءة موازنة التسيير سهلة ولا تظهر الرابط ما بين المبالغ المسجلة والنشاطات المنفذة؛
* مدونة لنفقات التسيير المختلفة حسب الطبيعة عن نفقات التجهيز، حيث تدار الفصول بطريقة غير متناسقة تبعا لوزارات فيما يتعلق بالتسيير؛
* المجموع لا يظهر حسب القطاعات والوكالات التي تسمح بربط النفقة بالإستراتيجية؛
* العلاقة بين النفقة ووظائف الدولة غير واضحة ونقص شفافية الموازنة؛
* عدم ارتباط الاعتمادات المسجلة بأهداف الانجاز وبمعايير الأداء، حيث أنها ترتبط بالوسائل وليس بالنتائج، وبالتالي يصعب من خلالها تقييم أثر السياسات العامة المتبعة؛

[1] Gérard Néel. Bernard Dlaude – Eric Desguin. Etat des lieux définitif - la mission de démarrage-, ministère des finances, Algérie, 2003, P: 9.

[2] Gérard Néel. Bernard Dlaude – Eric Desguin. op.cit, p: 12.

* غياب جدول موحد للعمليات المالية الدولية؛
* لا يمكن متابعة التنفيذ في الوقت الفعلي: الاقتصاد في حالة التدفق النقدي؛
* يتم إخراج حسابات التخصيص الخاص بإجراءات عادية مما لا يسمح بتكامل المحاسبة العمومية.

وبناء على هذا التقرير تبين أن النظام الموازني التقليدي محدود ويجب تحديثه استجابة للتغير الحاصل في مجال التسيير المالي الحديث. [1]

الفرع الثاني: هيكل مشروع العصرنة

يحتوي مشروع عصرنة الموازنة العامة للدولة في الجزائر، الانتقال من التسيير القائم على الوسائل إلى التسيير القائم على النتائج في تسيير النفقات، عن طريق إطار الموازنة متعددة السنوات قائمة على النتائج.

أولا: التوجه نحو موازنة برامج قائمة على النتائج

تعتمد الموازنة في الجزائر على منطق الوسائل إذ يتم تخصيص الاعتمادات في برامج حكومية وذلك حسب الوسائل المتاحة، دون التركيز على تحقيق الأهداف ونعني بذلك نفقات التسيير لأن نفقات الاستثمار حاليا تسيير على أساس برامج لها أهداف، إلا أنها لا تخضع لمقاييس الأداء، وهذا ما دفع الجزائر إلى تبنيها مشروع تحديث الموازنة العامة، عن طريق البحث عن موازنة تسمح بتحقيق أهداف الحكومة وذلك من خلال الانتقال من منطق الوسائل إلى منطق النتائج في تسيير الموازنة العامة.[2]

1. التسيير المرتكز على النتائج

هو أسلوب يجمع بين مزايا موازنة التخطيط والبرمجة وموازنة الأداء والبرامج، يتم من خلاله ترجمة التخطيط والنشاطات الحكومية في شكل برامج تتضمن أهداف الحكومة التي تسعى إلى تحقيقها، ثم تقوم بقياس فعالية تنفيذها باستعمال مؤشرات الأداء ويعتمد هذا الأسلوب على تصنيف الموارد الموجهة إلى كل وزارة على أساس النتائج.

2. قياس الأداء

التسيير الجيد للموازنة يستلزم استعمال مؤشرات الأداء من أجل التقييم الدائم للنتائج المحققة ومقارنته بالنتائج المنتظرة وهذا في إطار تحقيق الأهداف، كما يحتوي هذا الأسلوب الجديد على تحديد الأهداف مسبقا والتي يجب أن تستوفي الشروط وذلك للتمكن من قياس مدى تحقيقها.

---

[1] Gérard Néel, Bernard douysset et Claude-Eric desguin, op.cit, p : 29

[2] إيمان عبدوس، **اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال ، المجلد 5، 2018، ص 320.

ثانيا: إطار موازني متعدد السنوات

هو أداة لتسيير الموارد العامة والذي يعبر عن التوجيهات الكبرى والأولويات والتوقعات للنفقات والإيرادات لفترة زمنية تتجاوز سنة، ولا يتعارض مع مبدأ السنوية ولكن يشمل تقديم الموازنة السنوية للبرلمان حتى يصادق عليها بالموازاة مع إطار متعدد السنوات وبنفس القدر من التفصيل، أي أنه يشمل توقعات لمدة سنتين متتاليين(ن+1،ن+2) للسنة المالية المعنية، ولكن تصويت البرلمان يشمل الموازنة السنوية فقط باعتبار أن إطار الموازنة المتعددة السنوات جاءت للاسترشاد بها وللإعلام فقط، وتمثل الاعتمادات المصوت عليها سنويا، القسط السنوي من الاعتمادات الواجب تنفيذها في مدة سنة واحدة.[1]

والجدول التالي يوضح تمثيل إطار الموازنة متعدد السنوات على النحو التالي:

الجدول رقم (4-1): إطار الموازنة المتعدد السنوات

النفقات الحقيقية للسنة (ن- 2)	توقعات النفقات الحقيقية للسنة الجارية (ن-1)	توقعات السنة القادمة محل التحضير (ن)	توقعات السنة (ن+1)	توقعات السنة (ن+2)

Source ; Ministère des finance, «Rapport sur les option de budgétisation ; sous composante 1.1-budgétisation pluriannuelle » projet de modernisation des systèmes budgétaires, Avril 2005,p ;3.

من خلال الشكل الموضح أعلاه إن الإطار المتعدد السنوات للموازية، يتطلب أنه من أجل السنة تبين توقعات النفقات على أساس النفقات الحقيقية للسنة وتوقعات النفقات للسنة، كما يتم تقدير النفقات للسنتين، وبالتالي هذا الإطار يمنح رؤية مدى متوسط قدرها 5 سنوات لتوقعات النفقات.

ثالثا: التصنيف الجديد للنفقات

تم اقتراح تصنيف جديد يتماشى مع المنطق التسيير القائم على النتائج يساعد على تبسيط فهم ومتابعة وتقييم الأنشطة الحكومية حيث تم وضع ثلاث تصنيفات:[2]

[1]مفتاح فاطمة، **تحديد النظام الميزاني في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في كلية العلوم الاقتصادية، تخصص المالية العامة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011، ص ص 105-111.

[2]Ministère des finance, «Rapport sur les option de budgétisation ; sous composante 1.1-budgétisation pluriannuelle », op.cit, p :3.

1. التصنيف حسب النشاط

هو تصنيف يجمع النفقات العامة حسب البرامج الفرعية، وتسمح هذه الهيكلة الجديدة باحترام المعايير الدولية لتصنيف وظائف الدولة.

2. التصنيف وفق مركز المسؤولية

إن تبني موازنة البرامج تتطلب تصنيف واضحا لمركز المسؤولية، وهذا التصنيف يختلف تماما عن التصنيف الحالي حسب الوزارات والهيئات العامة لأنه يجب أن يشار بوضوح للمسير المعني بتحضير وتنفيذ الموازنة العامة وتتم هيكلة هذا التصنيف بتحديد الهيكل التنظيمي وهيكل قرارات الدولة فكلما يتم تحديد برنامج أو برنامج فرعي يحدد المسؤول عنه.

3. التصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقة

وهو التصنيف الذي يسمح بتجميع نفقات الموازنة العامة حسب طبيعة الأعباء ويدمج موازنة التسيير وموازنة التجهيز.[1]

رابعا: التسيير المندمج لنفقات التسيير والتجهيز

هو أسلوب تسيير يهدف إلى تبسيط اتخاذ القرار بشأن تسيير المال العام مع الأخذ في الحسبان التكامل بين نفقات التسيير ونفقات التجهيز، حيث الاعتماد على موازنة البرامج يتطلب في إدارتها تصنيفا بجمع كافة الأعمال والنشاطات المنفذة من قبل المسؤول من أجل تحقيق أهدافه، فمهما كان التصنيف سواء حسب النشاط أو حسب الطبيعة الاقتصادية فإنه لابد أن يكون نفسه في ميزانيتي التسيير والتجهيز، وبالتالي لم يعد هناك فرق بين تسيير نفقات التجهيز ونفقات التسيير وفق برنامج يحتوي على نفقات التسيير والتجهيز وكذا التحويلات.

خامسا: تقنيات التقدير الموازني

تسمح هذه التقنية بقدير وتبرير تكلفة الموارد التي تؤدي إلى أنشطة أكثر فعالية لتحقيق الأهداف والنتائج المنتظرة من برامج وزارة معينة، تعتبر هذه التقنية من أحسن وسائل التقدير الموصي بها، ذلك أنها تتضمن تطبيقات مختلفة من جهة وارتباط استعمال هذه التقنية بموازنة البرامج القائمة على النتائج ودمج موازنة التسيير والتجهيز وكذا ارتباطها بالمسؤوليات من جهة أخرى، وهذا ينعكس على دورة الموازنة المقترحة لتقليص فترة التقدير.[2]

[1]Ministère des finance, «Rapport sur les option de budgétisation ; sous composante 1.1-budgétisation pluriannuelle », op.cit, p 4.
[2]Ministère des finance, «Rapport sur les option de budgétisation ; sous composante 1.1-budgétisation pluriannuelle », op.cit, p45 .

سادسا: عرض الموازنة العامة

يتضمن إعداد وثائق جديدة للموازنة نتيجة تشخيص احتياجات مختلف المستعملين وتحضير الموازنة بتطبيق معلوماتي للحصول على تقاسمات أكثر انفتاحا واستنارة للاختيارات الاقتصادية والاجتماعية للحكومة، وتتجمع هذه الوثائق في ثلاث مجلدات:[1]

المجلد الأول: الموازنة الرئيسية للنفقات.

المجلد الثاني: تقارير حول الأولويات والتخطيط المستوى الأول حسب الوزارات.

المجلد الثالث: موازنة نفقات الخدمات المفوضة للولايات.

سابعا: الأدوار والمسؤوليات

يجب منح حرية المسير المالي في استعمال الاعتمادات ذات المالية الإجمالية لقطاعه مع التزامه بتحقيق الأهداف المتفق عليها، أي إمكانية نقل الاعتمادات المالية من عنوان لآخر دون الحاجة إلى ترخيص مسبق ، فالمسير المالي هو المسؤول عن المتابعة والرقابة عن كل الأنشطة التابعة له لتبرير الأعباء وتفسير أسباب الانحرافات إن وجدت.

ثامنا: الاعتماد على نظام المعلومات والشبكة المعلوماتية:

استعمال أدوات الإعلام الآلي والتكنولوجيا الحديثة تسمح لوزارة المالية والمسيرين بتمتع وتطور معطيات الموازنة من بداية تقديمها حتى تنفيذها على مختلف المستويات، وهذا ما دفع الحكومة الجزائرية لإنشاء وكالة الإعلام الآلي للمالية العامة تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية، وتتمثل مهامها فيما يلي:[2]

* المساهمة في تصميم وتطوير وتنسيق ونشر الأنظمة الجديدة للإعلام الخاص بالموازنة والمالية والمحاسبة العمومية، من خلال الاتصال مع هياكل وزارة المالية والوزارات والمؤسسات المعنية؛

* المساهمة في تعريف وتنفيذ سياسة الإعلام والتكوين التي تنجر عن نشر النظام المدمج لتسيير الموازنة على مستوى مصالح الدولة، وكذا نشر الأنظمة الجديدة للإعلام الخاص بالموازنة والمالية والمحاسبة العمومية؛

* ضمان حفظ أنظمة الإعلام الآلي المركزية المتواجدة واستغلالها وصيانتها.

[1] Mohamed Zemouri, Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires en Algérie, (MSB), séminaire Organisé par le Ministère des Finances Avec l'appui de la Banque Mondiale et de la GTZ Nouvelle approche budgétaire basée sur les : Développement du budget par objectifs, Tunis, 26 et 27juin 2006, p ;28

[2] المرسوم التنفيذي رقم 08-94 الصادر بتاريخ 10 مارس 2008 المتضمن إنشاء وكالة الإعلام الآلي للمالية العمومية وتنظيمها ومهامها وتسييرها، الجريدة الرسمية14، المادة 30.

المطلب الرابع: تنفيذ مشروع الموازنة العامة ودورتها الجديدة

تم وضع عدة مخططات لتطبيق المشروع، حيث تم التعاقد مع الخبير الاستشاري (CRC sogema) في الفترة 2004-2007 ،ثم بعدها تم إتمام جوانب العصرنة خلال الفترة 2008 – 2012 بالإضافة إلى وضع دورة جديدة للموازنة العامة.

الفرع الأول: مراحل تنفيذ مشروع الموازنة العامة

كما ذكرنا سابقا تم تنفيذ المشروع خلال فترتين هما:

أولا: مشروع عصرنة نظام الموازنة العامة(MSB) خلال فترة 2004-2007

بعد القيام بالدراسات سنة 2003 تم من خلالها تشخيص نقاط الضعف والقوة الداخلية لتسيير الموازنة في الجزائر وكان أول مشروع يمتد من سنة 2004- 2007.[1]

1. مخطط إصلاح نظام الموازنة

بعد الدراسة التي قام بها الخبير الاستشاري الكندي في سنة 2004 حول عناصر العصرنة في العالم وتحديد مختلف الأمور التي تلائم السنة المالية في الجزائر، قدم التقرير النهائي حول دورة الموازنة الشاملة المقترحة للحكومة الجزائرية في 2005، وبعد ذلك تم وضع مخطط لتنفيذ الإصلاح انطلاقا من 05 ماي 2005.

2. الأعمال المنجزة خلال الفترة 2004 – 2008

يمكن تلخيص تقدم أعمال مشروع الإصلاح (MSB) في الجزائر فيما يلي:

* اعتماد عناصر الإصلاح من سبتمبر 2004 وحتى أفريل 2005.

* تطوير أدوات الإصلاح من جانفي إلى أفريل 2005 والمتمثلة في اختيار الموازنة وتثبيتها النهائي وبرمجية المعلوماتية وبرنامج التكوين ذو 230 شخص عبر 5 برامج تكوين متميزة.

* تنفيذ الإصلاح فيما يتعلق بكل من إطار الموازنة متوسط المدى والوثائق الجديدة لتقديم الموازنة من خلال المراحل التالية:[2]

المرحلة الأول (أفريل –ديسمبر 2005):

ثلاث وزارات نموذجية: (المالية، الصحة والأشغال العمومية).

[1]Ministère des finance, «Rapport sur les option de budgétisation ; sous composante 1.1-budgétisation pluriannuelle », op.cit, p50.

[2]بوجطو حكيم ، **عصرنة نظام الموازنة العامة وأهميتها في ترشيد النفقات العامة** ، مرجع سابق، ص330.

المرحلة الثانية (جانفي – ديسمبر 2006)

تم توسيعها إلى 05 وزارات نموذجية: (المالية، الصحة، الأشغال العمومية، التعليم العالي، النقل) كما عرضت الموازنة السنوية 2007 كإطار إرشادي حسب المدونة الجديدة لمجموع الوزارات.

ثانيا: مشروع عصرنة الموازنة (MSB) خلال فترة(2008– 2012)

بعد تشخيص ما حققته الوزارة في مجال الإصلاحات التي قامت بها خلال الفترة السابقة حسب الأولويات التي تم التطرق لها سابقا، تم بناء على طلب وزير المالية خلال الجلسة التي عقدت في 4 جوان 2006 مع الخبير الاستشاري إعداد إستراتيجية وجدول زمني لإتمام المرحلة الثانية من الإصلاح ويحتوي على مدة 5 سنوات.

1. العناصر المطلوبة لاعتماد موازنة البرامج سنة 2012

تعتبر الأعمال التي وضعت في إطار الاختبار استعراضا شاملا لتجارب مماثلة في بعض البلدان، سمحت للخبير الاستشاري بتحديد العناصر اللازمة واعتماد أول موازنة برمجية عن طريق وضع الأدوات التالية:

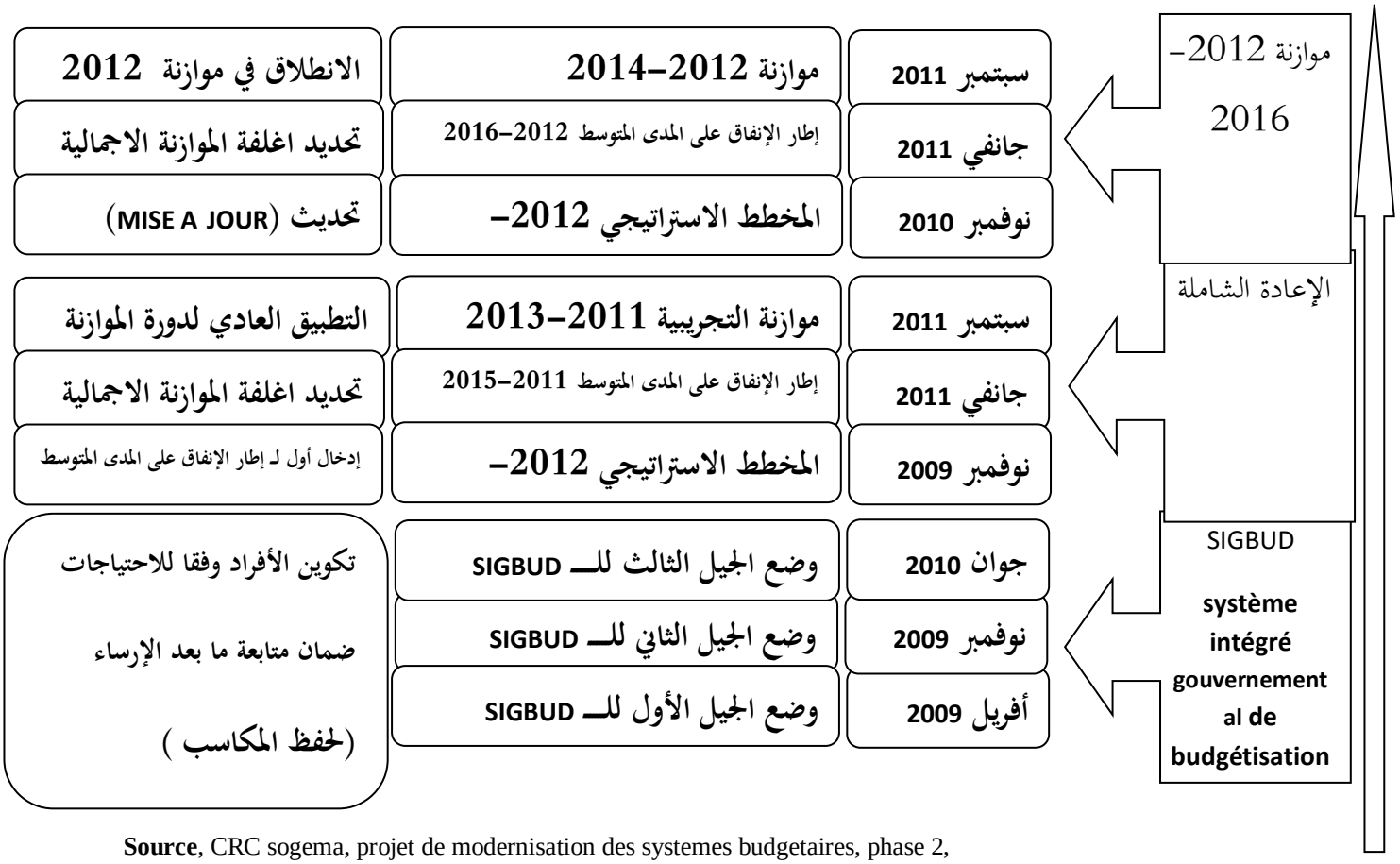
* الموافقة على القانون العضوي لقوانين المالية وغيرها من التعديلات التشريعية؛
* مدونة الموازنة لهيكل البرامج وتصنيف النفقات حسب الطبيعة؛
* الخطوط العريضة لوثائق الموازنة؛
* أدوات الإصلاح(وسائل التكوين، مناهج الاستخدام)؛
* خطة إستراتيجية لكل وزارة مشرفة على الإنفاق؛
* الإجراءات والأدوات اللازمة لتنفيذ النفقات وإعداد إطار الإنفاق على المدى المتوسط.

ويتطلب وضع هذه الأدوات إنشاء الهياكل التنظيمية المتمثلة في اللجان والفرق التالية:

* لجان التوجيه الوزارية ولجان التوجيه الوزارية المشتركة؛
* اللجنة الفنية للمشروع لضمان سير عملية الإصلاح لفريق إدارة المشروع داخل وزارة المالية؛
* فرق المشروع داخل اللجان المشتركة على الإنفاق لخلايا الإستراتيجية والموازنة.

ويمكن توضيح برنامج الإصلاح تحت رعاية الخبير الاستشاري (CRC SEGEMA) الكندي في الجزائر:

الشكل رقم (4–1): جدول أعمال الإصلاح في الجزائر خلال 2009–2011



Source, CRC sogema, projet de modernisation des systemes budgetaires, phase 2, programme de tronc commun (TC), manuel des participants, ministere des finances- Algérie, Janvier 2010.p ;13

2. الأعمال المنجزة خلال الفترة 2008–2012

تضمن مشروع الإصلاح في الجزائر المراحل التالية:[1]

* تكوين أعوان الوزارات وهيكلة البرامج والأنشطة وإعداد مؤشرات الأداء؛
* الإشراف على كيفية إدخال المعلومات في النظام المعلوماتي للمشاريع ونفقات التسيير والتجهيز؛
* الإشراف على توحيد الموازنة وإجراءات التحكيم؛
* نشر الموازنة حسب التقديم الجديد وتقديمها للبرلمان ومجلس الأمة.

كما تم الانتهاء من المشروع الأولي للقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية وتم المصادقة عليه في 12 مارس 2008 من طرف الحكومة وتم تعديله من طرف أخرى في نهاية سنة 2012، إلا أنه يتم تقديمه للمصادقة عليه من طرف البرلمان ليتم اعتماد القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية المعدل للقانون 17/84 ليصبح المرجع

[1] بوجطو حكيم ، **عصرنة نظام الموازنة العامة وأهميتها في ترشيد النفقات العامة** ، مرجع سابق، ص 336.

التشريعي الواجب إتباعه في تسيير الموازنة العامة للدولة والذي يعتبر أساس العصرنة، حيث يتم تقديمه للمصادقة عليه من طرف السلطة التشريعية في 2014.

ثالثا: مشروع عصرنة الموازنة (MSB) خلال فترة 2018

حسب القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية 2018، في سنة 2023 سيكون أول قانون مالية يحضر وينفذ وفقا لأحكام هذا القانون العضوي، ويهدف هذا القانون إلى تعريف تسيير مالية الدولة، الذي من شأنه أن يحكم إعداد قوانين المالية وكذا مضمونها وكيفية تقديمها والمصادقة عليها من قبل البرلمان، كما يحدد أيضا قواعد ومبادئ المالية العمومية وحسابات الدولة وكذا تنفيذ قوانين المالية ومراقبتها.

1. أهم محتويات القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية: تتمثل فيما يلي:[1]

* الاعتمادات المالية المفتوحة تتكون من رخص الالتزام واعتمادات الدفع:

- رخص الالتزام: تتمثل في الحد الأقصى للنفقات التي يمكن الالتزام بها، ويمكن أن ينتج عن الالتزام أثر على سنة مالية وحيدة أو أكثر، وتبقى رخص الالتزام التي تم تبليغها للسنة المعنية سارية للسنة الموالية عند الاقتضاء فيما يخص نفقات الاستثمار.
- اعتمادات الدفع: تتمثل في الحد الأقصى للنفقات التي يمكن الأمر بصرفها، أو تحويل الحوالات الخاصة بها، أو دفعها خلال السنة لتغطية الالتزامات الناشئة في إطار رخص الالتزام.

* لا يمكن الالتزام والأمر بصرف النفقات المتعلقة بالاعتمادات المالية الحصرية إلى في حدود الاعتمادات المالية المفتوحة.

* يمكن الالتزام بالنفقات مسبقا بواسطة اعتمادات مسجلة بعنوان السنة المالية الموالية وفقا للشروط المحددة بموجب حكم في قانون المالية.

* تقيد النفقات المتكفل بها عن طريق اعتمادات مالية تقييمية عند الحاجة بمبلغ يفوق مبلغ الاعتمادات المفتوحة، ويتم تسوية تجاوز الاعتمادات المالية التقييمية بتحويل أو نقل الاعتمادات المالية المتوفرة في الميزانية العامة للدولة أو بتقييدها في حسابات النتائج، ويتم إبلاغ الجهات المتخصصة في البرلمان فورا عن أسباب تجاوز الاعتمادات التي تم تسويتها بقيدها في حساب النتائج.

* تغطي الاعتمادات المالية التقييمية:

[1] القانون العضوي رقم 18-15 مؤرخ في 23 ذي الحجة عام 1439 الموافق ل 2 سبتمبر 2018 يتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، العدد 53 ، المواد 30، 31.

- أعباء الدين العمومي؛
- رد المبالغ المخصصة المحصلة من غير حق؛
- التخفيضات والاستردادات؛
- الأعباء المتعلقة بالالتزامات الدولية؛
- الأعباء المتعلقة بسريان مفعول ضمانات ممنوحة من الدولة.

ويمكن تعديل أصناف الأعباء التي تمت تغطيتها بالاعتمادات التقييمية بموجب قانون المالية.

* لا يمكن أن تتجاوز مبالغ الاعتمادات المالية المتراكمة التي كانت موضوع نقل او تحويل بموجب مرسوم خلال نفس السنة حدود 20 بالمئة، من الاعتمادات المالية المفتوحة بموجب قانون المالية للسنة لكل برنامج من البرامج.

* لا يمكن أن تستفيد البرامج التي كانت اعتماداتها موضوع نقل أو تحويل خلال السنة المالية من تحويل أو نقل من التخصيصات الإجمالية إلا في حالة تدبير عام في مجال الأجور.

* يجب تبرير الاعتمادات المالية اللازمة لتغطية نفقات الدولة كل سنة وبصفة كلية.

* الاعتمادات المالية المفتوحة بعنوان السنة المالية لا يخول لها الحق في استمرارية سريانها في السنة المالية الموالية.[1]

* يمكن أن تنقل اعتمادات الدفع المتوفرة في باب نفقات الاستثمار لبرنامج ما إلى نفس البرنامج بحد أقصى قدره 5بالمئة من الاعتماد الأولي، ويتم النقل عن طريق قرار وزاري مشترك يتخذه وزير القطاع المعني والوزير المكلف بالمالية قبل نهاية الفترة التكميلية وتضاف المبالغ التي تم نقلها إلى اعتمادات الدفع المفتوحة بموجب قانون المالية.

* يجب الاستمرار في تنفيذ اعتمادات الدفع المتوفرة في برنامج نهاية السنة خلال السنة المالية وفي نفس البرنامج، وذلك في حالات استثنائية ومبررة في قانون حسب الشروط المحددة عن طريق التنظيم، ويجب أن يتم هذا التنفيذ قبل انقضاء الفترة التكميلية التي لا تتعدى مدتها تاريخ 31 جانفي من السنة الموالية.

* يجب ألا يتسبب تمديد التنفيذ إلى الفترة التكميلية ونقل اعتمادات الدفع في تدهور التوازنات المالية .

* لا يمكن تخصيص إيراد لنفقة خاصة، غير أنه يمكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص إيرادات لتغطية بعض النفقات في الحالات المتعلقة بما يلي:

- الإجراءات الخاصة ضمن الميزانية العامة للدولة التي تحكم الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الاعتمادات المالية.
- الحسابات الخاصة للخزينة.

[1] القانون العضوي رقم 18-15، يتعلق بقوانين المالية، مرجع سابق، المواد، 32، 33، 36،38.

2. تحضير مشاريع قوانين المالية وتقديمها حسب القانون العضوي 18-15:

تعرض الحكومة أمام البرلمان قبل نهاية الثلاثي الأول من السنة المالية في إطار إعداد مشروع قانون المالية للسنة تقرير حول تطور وضعية الاقتصاد الوطني وحول توجيه المالية العمومية يحتوي على:[1]

- عرض التوجيهات الكبرى لسياستها الاقتصادية والميزانياتية؛
- تقييم على المدى المتوسط لموارد وأعباء الدولة.

يمكن أن يكون هذا التقرير محل مناقشة في المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة.

ويتضمن مشروع قانون المالية 4 أجزاء هي:

الجزء الأول: يحتوي على الأحكام المتعلقة بالترخيص السنوي لتحصيل الموارد العمومية وتخصيصها وكذا مبلغ الموارد المتوقعة من طرف الدولة التي من شأنها أن تسمح بتغطية العمليات المالية للدولة.

الجزء الثاني: ويحدد مايلي:

* الميزانية العامة حسب كل وزارة ومؤسسة عمومية ومبلغ الالتزام واعتمادات الدفع؛
* مبلغ اعتمادات الدفع وعند الاقتضاء رخص الالتزام لكل حساب من حسابات التخصيص الخاص؛
* السقف المكشوف المطبق على الحسابات التجارية.

الجزء الثالث: يتضمن مايلي:

* رخصة منح الضمانات للدولة وتحديد نظامها؛
* رخصة التكفل بديون غير وتحديد نظامها؛
* الأحكام المتعلقة بوعاء ونسبة وكيفية تحصيل الاخضاعات مهما كانت طبيعتها؛
* كل حكم يتعلق بالمحاسبة العمومية وتنفيذ ورقابة الإيرادات والنفقات العامة.

الجزء الرابع: يتضمن الجداول التالية:

- **الجدول أ**: يتعلق بالإيرادات مقسمة إلى إيراد بإيراد؛
- **الجدول ب**: يتعلق بالاعتمادات المفتوحة للسنة والموزعة حسب كل وزارة أو مؤسسة عمومية وحسب البرنامج وحسب التخصيص ويبين رخص الالتزام واعتمادات الدفع المفتوحة؛
- الجدول ج: ويبين قائمة الحسابات الخاصة للخزينة ومحتواها حسب كل تصنيف.

[1] القانون العضوي رقم 18-15، يتعلق بقوانين المالية، مرجع سابق، المواد،72 ،73.

- **الجدول د:** يبين التوازنات الميزانياتية والمالية والاقتصادية؛
- **الجدول هـ:** يبين قائمة الضرائب والاخضاعات الأخرى وحواصلها المخصصة للدولة والجماعات المحلية؛
- **الجدول و:** يتعلق بالرسوم شبه الجبائية؛
- **الجدول ز:** يتعلق بالاقتطاعات الإجبارية غير الجبائية الموجهة لتمويل هيئات الضمان الاجتماعي؛
- **الجدول ح:** يبين تقديرات النفقات الجبائية.

ويتم إعداد هذه الوثائق وفق للميزانية وحسب كل برنامج والمتمحورة حول النتائج، وتكتسي الميزانية حسب البرنامج طابع سنوي ومتعدد السنوات.

الفرع الثاني: الدورة الجديدة للموازنة العامة للدولة

من أجل التحديث في النظام الموازني هناك تعديلات ضرورية على دورة الموازنة اقترحت من طرف المستشارين والخبراء مع المحافظة على نفس المراحل التي تمر بها الموازنة، والشكل الموالي يبين لنا ذلك :

الشكل رقم (4-2): الدورة الموازنية المقترحة للحكومة الجزائرية

المرحلة	الفترة	المسؤولية	الهدف
المرحلة الأول التخطيط متوسط المدى	**السنوات السابقة لتحضير الموازنة**	**الرئيس و الوزراء**	**تحديد الأولويات الكبرى وتوجهات الحكومة حسب الوزارات.**
المرحلة الثانية تحضير الموازنة	**سنة تحضير الموازنة (ن+1)**	**كل المسيرين مسؤولين وزراء المالية والبرلمانيين**	**ترخيص باستخدام الوسائل لتقديم الخدمات للشعب في حدود مستوى إيرادات الدولة والنتائج المنتظرة.**
المرحلة الثالث تنفيذ الموازنة	**سنة تنفيذ الموازنة (ن)**	**كل المسيرين مسؤولين**	**تقديم الخدمة للشعب وفق مبادئ التسيير القائم على النتائج**
المرحلة الرابع تقديم الحسابات	**السنوات اللاحقة لتنفيذ الموازنة**	**كل المسيرين مسؤولين وزراء المالية والبرلمانيين**	**إعلام البرلمان والشعب حول مطابقات الدولة للموازنة المجارة ومقارنتها بالنفقات الحقيقية والنتائج المحققة**

Source: Ministère des finances, Rapport sur les options budgétisation sous componnte11- budgétisation pluriennuelle,op,it,P4-3.

أولا: مرحلة التخطيط المتوسط الأجل

هي مرحلة الأولى من مراحل إعداد الموازنة العامة، تكون فيها التوجيهات الكبرى والأولويات الوزارية وتوقعات الإنفاق، وتتم عملية التخطيط كما يلي:[1]

1. برنامج رئيس الجمهورية أو الوزير الأول

بالنسبة للرئيس تكون خلال الفترة الانتخابية ومرة عند تشكيل الحكومة بالنسبة للوزير الأول، هدفها تحديد الأولويات الكبرى.

2. المعاينة والاستشارة

تكون تحت مسؤولية وزارة المالية والمسيرين العموميين وليس لها فترة محددة هدفها تحديد الأعمال التي بواسطتها تحقق أهداف الحكومة.

3. الدراسات الاقتصادية الكلية

تكون ضمن مسؤولية المديرية العامة للدراسات والتوقع، ولا تكون لها فترة محددة هدفها قياس أهم المؤشرات الاقتصادية الكلية مع إبراز وجهات خاصة بتوقع نفقات وإيرادات الدولة.

4. تحضير برنامج الوزارة

تكون ضمن نطاق مسؤولية الوزراء والمسيرين العموميين وبمساعدة المديرية العامة للموازنة، وليس لها فترة محددة هدفها تحديد الأولويات الكبرى والوسائل التي تحتاجها كل وزارة.

5. إنشاء بطاقة الدراسة

تحت مسؤولية المكلفين بالدراسات لمديريات متابعة لمشاريع الوزارات، ولا تكون لها فترة محددة هدفها تحليل التركيبة السكانية حسب الولايات وتحديد احتياجات الشعب.

6. تحيين مخطط الاستثمار

يكون في الفترة ما بين نوفمبر وديسمبر من السنة (ن+1) تحت مسؤولية المكلفين بالدراسات لمتابعة مشاريع الوزارات، هدفها تحديد وإعادة تقييم المشاريع الكبرى .

[1] Ministère des finances, Rapport sur les options budgétisation sous componnte11- budgétisation pluriennuelle,op,it,P4.

ثانيا: مرحلة تحضير الموازنة

من أهم المراحل و تمتد من شهر سبتمبر من السنة (ن-2) وطيلة السنة (ن-1) من خلال المناقشات حول الموازنة وعرض السياسة الاقتصادية والضريبية الموازنة إلى غاية إمضائه من طرف رئيس الجمهورية بعد مصادقة البرلمان عليه في شهر ديسمبر من السنة (ن-1)، وتمر هذه المرحلة بالخطوات التالية:[1]

1. تحديد إستراتيجية الموازنة

هي المرحلة الأولى لتحضير وإعداد الموازنة، تتم من قبل وزارة المالية ويتم فيها تحديد أولويات الموازنة على المدى المتوسط، ووضع مخطط إجمالي للموازنة من خلال مختلف الاجتماعات التي تعقدها المديرية العامة للوزارة مع الوزارات وهذا لتحديد مبالغ الاعتمادات المطلوبة من كل وزارة.

2. تحديد توجهات الموازنة

تكون في شهر جانفي من السنة(ن-1) يتم فيها عرض مخططات الموازنة من طرف وزير المالية، كما تقوم المديرية العامة للموازنة بإصدار تقرير التوجيهات حول توقعات الإيرادات، بالإضافة إلى تقرير العامة للدراسات والتوقع حول التوقعات الاقتصادية الكلية على المدى المتوسط مع الأخذ بعين الاعتبار معلومات البنك المركزي حول متغيرات السياسة النقدية.

3. مرحلة المناقشات حول الموازنة

في هذه المرحلة تقدم اقتراحات الموازنة حسب الأنشطة ووفقا لمنطق موازنة البرامج القائمة على النتائج.

4. مرحلة التحكيم

تنقسم هذه المرحلة إلى ثلاث مستويات:

أ. تحكيم داخل الوزارات

يكون من خلال اجتماع المسيرين المسؤولين عن البرامج والبرامج الفرعية والأنشطة لاختيار العمليات التي تحقق الأهداف، وهذا من خلال تقييم مدى فعالية وعقلانية هذه الخيارات واستبعاد الخيارات الأخرى.

[1]. بناصر جبارة، **الرقابة المالية وأهميتها الاقتصادية في ظل عصرنة النظام المالي العمومي** –دراسة حالة الجزائر–، مرجع سابق، ص 269.

ب. تحكيم بين الوزارات:

تكون هذه العملية في نهاية شهر ماي من السنة(ن-1) بين وزارة المالية والوزارات المنفقة، يتم التركيز في هذه المرحلة على نقاط الاختلاف مع المديرية العامة للموازنة للنظر فيها.

ت. التحكيم لدى مجلس الوزراء

يبحث في الخلافات العالقة في مرحلة التحكيم بين الوزارات في نفس الوقت.

5. مرحلة توزيع أظرفة الموازنة

تسلم الوزارات الأغلفة الإجمالية المتعددة السنوات بعد نهاية التحكيم لتقوم بتخصيصها على البرامج، حيث أحكام مبالغ الموازنة يعتبر كآخر أجل قبل التقديم إلى المجلس الوزاري للموافقة عليه.

6. موافقة المجلس الوزاري

تكون هذه المرحلة من شهر سبتمبر إلى غاية شهر أكتوبر من السنة(ن-1) يتم فيها التحضير النهائي لتقدير المخططات وتحديد الإيرادات في إطار المشروع الأول لقانون المالية ومشروع موازنة الدولة.

7. التصويت على مشروع قانون المالية

بعد موافقة المجلس الوزاري والإعداد النهائي لمشروع قانون المالية ومشروع موازنة الدولة يتم عرضه على البرلمان للتصويت عليه في شهر أكتوبر للحصول على موافقتهم عليه.

8. توقيعه من طرف رئيس الجمهورية

بعد موافقة البرلمان على مشروع قانون المالية يوقع من طرف رئيس الجمهورية ليصبح قانون يصدر في الجريدة الرسمية.

ثالثا: مرحلة التنفيذ

تكون هذه المرحلة طيلة السنة يتم فيها التنفيذ الفعلي للنفقات والإيرادات المقدرة في المرحلتين السابقتين ويمكن أن تحتوي على بعض التعديلات في شكل تحويلات أو قانون المالية التكميلي خلال السنة، يرخص المسيرون بالالتزامات والمدفوعات مع الالتزام بالمعايير التي حددها قانون المالية وذلك في حالة الضرورة لإجراء التعديلات على الاعتمادات المالية أو عائدات الدولة، يمكن أن يتم إعداد قانون مالية تكميلي لتكملة أو تعديل أحكام قانون المالية خلال السنة.

الشكل رقم (4-3): مرحلة تنفيذ الموازنة العامة في ظل العصرنة

مرحلة تنفيذ الموازنة	السنة (ن)	كل المسيرين	تقديم الخدمات حسب التسيير القائم على النتائج
↓			
تنفيذ النفقات	طول السنة	كل المسيرين	الدفع للموردين والموظفين
↓			
نشر مراسيم الموازنة حسب	شهر جانفي	الولاية والمديرية العامة للموازنة	إعلام كل الجهات ذات الشأن بتفاصيل الموازنة
↓			
مخطط تسيير الموارد البشرية واستمرار المشاريع	فيفري إلى جوان	كل المسيرين مسؤولين	الامتثال لقانون السوق والحصول على أفل تكلفة
↓			
تحيين مخطط الاستثمار	نوفمبر وديسمبر من السنة(ن+1)	كل المسيرين مسؤولين	تحيين خطط الاستثمار للحصول على الاعتمادات الإضافية اللازمة لإتمام المشاريع القائمة
↓			
قانون المالية التكميلي	شهر جوان	كل المسيرين مسؤولين	إجراء التعديلات على الموازنة من أجل إتمام السنة وبدأ المشاريع
↓			
تنفيذ المشاريع الكبرى	طوال السنة	كل المسيرين مسؤولين	تجسيد البنية التحتية كما هو مخطط لها في البرامج

Source: Ministère des finances, Rapport sur les options budgétisation sous componnte11- budgétisation pluriennuelle,op,it,P4-8.

رابعا: مرحلة تسليم الحسابات

تعتبر آخر مرحلة في دورة الموازنة العامة يتم فيها إعداد الحساب الختامي الإداري في السنة(ن-1) لعرضه على مجلس المحاسبة، والشكل التالي يوضح أهم مراحل تسليم الحسابات.

الشكل رقم(4-4): مرحلة تسليم الحسابات

مرحلة تسليم الحسابات	السنوات الموالية لتنفيذ الموازنة	المسيرين العموميين وزارة المالية والبرلمان	إعلام الشعب والبرلمان حول مدى تقيد السلطة التنفيذية بالموازنة المرخصة ومقارنتها بالنتائج المحققة.
↓			
تحضير الحساب الإداري	جوان من السنة(ن+1)	المسيرين مسؤولين	التحقق من النفقات المنفذة فعلا ومقارنتها بالمخططة لقياس الأداء.
↓			
فحص الحساب الإداري	جوان من السنة(ن+1)	مجلس المحاسبة	التحقق من دقة الحسابات واحترام القواعد المحاسبية ودقة قياس أداء النتائج المحققة.
↓			
تحضير قانون ضبط الموازنة	سبتمبر من السنة(ن+1)	وزارة المالية	إعلام البرلمان بمدى امتثال السلطة التنفيذية بالموازنة المرخصة من خلال النتائج المحققة.
↓			
فحص قانون ضبط الموازنة	أكتوبر من السنة(ن+1)	الحكومة والبرلمان	الرقابة البعدية لمدى التزام المسيرون للموازنة وتحقيق الأهداف المخططة.
↓			
تقييم أداء البرامج	كل فترة من 3-5 سنوات	المسيرين مسؤولين	مراجعة النتائج وإقرار ما إذا كانت النشاطات المنشأة فعلا.

Source: Ministère des finances, Rapport sur les options budgétisation sous componnte11-budgétisation pluriennuelle,op,it,P4-9.

الحسابات المسلمة هي المرحلة الأخيرة من دورة الموازنة العامة، في الحساب الإداري الذي يقدمونه المحاسبون العموميون باعتبارهم المسؤولين عن مسك محاسبة الدولة، والتي تشكل أهم طرق تقديمه سواء كانت محاسبة الخزينة التي تعكس الإيرادات والنفقات المنفذة وفقا لتوزيع الصرف أو التسديد أو المحاسبة العامة التي تعكس جميع المعاملات من أجل التأكد من الحقوق والواجبات على أساس السنة المتعلقة بها بعيدا عن محاسبة الصندوق، كما قد يعتمد على المحاسبة التحليلية التي تكون فيها التكاليف مخصصة لمختلف المتخذة في إطار البرنامج حسب النشاط، بالإضافة إلى قانون ضبط الموازنة العامة الذي يمثل التنفيذ الفعلي للبرامج، الذي يعد في شهر سبتمبر من السنة (ن+1) ليقدم إلى البرلمان لمراقبته في السنة (ن+3) في إطار قانون ضبط الموازنة.

خلاصة الفصل

هناك العديد من الهيئات الرقابية في الجزائر تهدف إلى الاستغلال الأمثل للموارد العمومية وضمان التسيير العقلاني في الإدارة العمومية من أجل تحسين الأداء المالي، حيث تشكل الرقابة المالية الداخلية أول أنواع الرقابة المالية التي تقوم بها هيئات ومصالح تابعة إلى السلطة التنفيذية تعمل على ضمان الإعداد والتنفيذ السليم للقوانين والأنظمة والمتمثلة في رقابة المراقب المالي الذي يباشر رقابة قبلية على الالتزام بالنفقات العمومية، والرقابة المتبادلة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ورقابة المفتشية العامة للمالية من خلال صلاحياتها واختصاصاتها وتشكيلاتها.

كما نجد الرقابة التشريعية ولها دور كبير في حماية المال العام من خلال سن القوانين والرقابة الدورية على السياسة المالية للحكومة من خلال اعتمادها الموازنة العامة، أو رقابة على مدى التزام ما أقره قانون المالية أثناء وبعد التنفيذ، وكذلك لها الحق على الاطلاع على التقرير السنوي الذي يقوم بإعداده مجلس المحاسبة وهذا الأخير الذي يضطلع بدوره الأهم في مجال الرقابة من خلال قوته القضائية وتميزه بحق الاطلاع وسلطة التحري ورقابة نوعية التسيير ومراجعة حسابات المحاسبين العموميين ورقابة الانضباط في مجال تسيير الموازنة والمالية.

رغم تعدد أشكال الرقابة المالية في الجزائر إلا أنها مازالت تعاني من عدة نقائص وهذا لعدم فعاليتها، فلابد من مباشرة إصلاح النظام الرقابي بصفة خاصة وإصلاح النظام الموازني بصفة عامة لكي يتماشى مع المعايير الدولية في هذا المجال نظرا للتحولات التي حدثت في العالم.

الفصل الخامس: انعكاس تطبيق معايير الرقابة المالية على أداء الموازنة العامة في الجزائر

مقدمة الفصل:

بعد تمهيد الأرضية النظرية لموضوع البحث المتعلق بفعالية المعايير الحديثة للرقابة المالية في تحسين أداء الموازنة العامة للدولة في ظل العصرنة من خلال فصول الجانب النظري، تتضح لنا معالم الإطار العملي التي تمكننا من التحقق من الفرضيات وتحليل النتائج، ولا يمكن أن نفصل أحدهما عن الآخر لأنه لا تكتمل أهمية أي بحث إلا بعد ربطه بواقع معطى، والتأكد من نتائجه من خلال جمع البيانات الخاصة بموضوع الدراسة بواسطة الأدوات المنهجية المناسبة من أجل الإحاطة بمختلف جوانب الدراسة، إذ تتوقف دقة النتائج التي يتحصل عليها الباحث على صحة اختيار الإجراءات والأساليب والأدوات المستخدمة في البحث.

ومن أجل إسقاط الجانب النظري على الواقع العملي سنحاول معرفة أثر معايير رقابة الأداء ومعايير رقابة الالتزام والمطابقة على جودة أداء الموازنة العامة للدولة في الجزائر، ووقع اختيارنا على عدة مؤسسات للرقابة المالية وهي (مجلس المحاسبة، الخزينة العمومية، المراقب المالي)، وتم اختيارنا لهذه المؤسسات كون موظفيها لهم دراية كافية بموضوع دراستنا .

وفي هذا الفصل سنحاول التعرف على مؤسسات الرقابة المالية التي تم اختيارها، وعرض طبيعة وإجراءات الدراسة، من خلال تحديد أسلوبها ومجتمعها وعينتها، وكذا تحديد أداتها(الاستبيان)، والاختبارات المتعلقة بها، وتحليل البيانات وتقنيات استخدام نمذجة المعادلات البنائية SEM مع حزمة AMOS، وفي الأخير سوف يتم عرض ومناقشة النتائج التي خلصت إليها الدراسة الميدانية.

وبناءا على ما سبق سوف نتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسات.

المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية.

المبحث الثالث: نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسات.

المؤسسات التي وقع عليها الاختيار من أجل معرفة أثر معايير رقابة الأداء ومعايير رقابة الالتزام والمطابقة على جودة أداء الموازنة العامة للدولة في الجزائر هي (مجلس المحاسبة، الخزينة العمومية، المراقب المالي)، سوف نقوم بالتطرق إليها في هذا المبحث.

المطلب الأول: الخزينة العمومية

هي من أهم المصالح المالية التابعة للدولة، ولها دور كبير في تسيير وتنفيذ الموازنة العامة، ويتمثل هذا الدور أساسا في تحصيل الإيرادات العامة ودفع النفقات العامة.

الفرع الأول: تعريف الخزينة العمومية

الخزينة العمومية ممولة الدولة وأداة لتطبيق الموازنة ، وتمكن من حفظ أكبر التوازنات المالية والنقدية، وذلك بإجراء عمليات الصندوق، البنك والمحاسبة اللازمة لتسيير المالية العامة بممارسة نشاطات الرقابة على تمويل وتحريك الاقتصاد والمالية. [1]

ومنه يمكننا القول أن الخزينة العمومية عبارة عن وحدة مالية تابعة لوزارة المالية، تقوم بتحصيل مختلف الموارد، وهي تحرص على تأمين دفع النفقات المحددة في قانون المالية،كما تتعامل الخزينة مع مراسليها من الإدارات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات المصرفية.

ولها عدة خصائص الخزينة العمومية أهمها:

* هي منشاة عامة مكلفة بتسيير موازنة الدولة؛
* هي مصلحة تابعة للدولة ليست لها الشخصية المعنوية تقوم بالتشخيص المالي للدولة؛
* تنفذ قانون المالية المصادق عليه من طرف البرلمان وليس لها استقلال مالي.

الفرع الثاني :وظائف ومهام الخزينة العمومية

للخزينة عدة وظائف ومهام تتمثل أساسا في:[2]

أولا: وظيفة أمين صندوق الدولة: تحقق الخزينة عمليات رصد الإيرادات ودفع النفقات ويكون ذلك من طرف المدراء والمسيرين وهم الآمر بالصرف ونائب الآمر بالصرف للإدارة العمومية، نسبة للقانون العام ولا سميا المحاسبة العمومية، هذه العمليات هي مجمل القواعد القانونية والمحاسبية التي تسير المالية العامة، وتتمثل هذه العمليات في

[1] حسين الصغير، **دروس في المالية والمحاسبة العمومية**، دار المحمدية، الجزائر، 1999، ص 159.

[2] قبطان محمد، **الخزينة العمومية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1990 ، ص19 .

استرجاع ما يخص الإيرادات ودفع النفقات، ولها عمليات أخرى تتمثل في حركات مالية تقوم بها في أي وقت وعبر التراب الوطني، والتي يمكن تلخيصها أساسا في تسيير الأموال الجاهزة حتى يمكنها تلبية حاجيات السيولة لدفع النفقات، والتخلص من فائض الأموال في حالة فائض سيولة لدى المحاسبين العموميين.

ثانيا: وظيفة مصرف للدولة: تحقق الخزينة العمومية نشاطا بنكيا بأتم معنى الكلمة لكونها مؤسسة مالية للدولة، وتتمتع بمجموعة من الإيداعات من طرف الممولين، حيث يتمثلون في هيئات ومصالح وخواص يقومون بإيداع أموالهم بموجب القانون عند المحاسبين العموميين للخزينة.

ثالثا: وظيفة تسيير توازن صندوقها: تقوم الخزينة بتنفيذ عمليات تسيير خزينتها وجمع المدخرات الهامة لموازنة حسابات الدولة، وإذا حدث هناك اختلال في الخزينة ولم تتوازن الإيرادات والنفقات فإن الخزينة تقوم ببعض الوظائف المصرفية التي تضمن لها موارد مؤقتة تضاف إلى مواردها العادية.

الفرع الثالث: موارد واستخدامات الخزينة العمومية:

للخزينة العمومية موارد عديدة تستغلها في تغطية استخداماتها.[1]

أولا: موارد الخزينة العمومية: تتمثل موارد الخزينة العمومية فيما يلي:

* الطابع الجبائي وكذا حاصل الغرامات؛
* التكاليف المدفوعة لقاء الخدمات والأتاوى؛
* مداخيل الأملاك التابعة للدولة؛
* الأموال المخصصة للمساعدات والهدايا والهبات؛
* التسديد برأس المال للقروض والتسبيقات الممنوحة من طرف الدولة من الموازنة العامة وكذا الفوائد المترتبة عنها؛
* مداخيل المساهمات المالية للدولة المرخص بها قانونيا؛
* الحصة المستحقة للدولة من أرباح مؤسسات القطاع العمومي المحسوبة والمحصلة وفق الشروط المحددة في التشريع المعمول به؛
* تسير ودائع تحت الطلب بواسطة شبابيكها؛
* تفتح الخزينة حسابات للشركات العمومية المحلية وهذا ما يشكل مورد حقيقي للخزينة، كما تحصل على مواردها من الادخار؛

[1] بخزاز يعدل فريدة، **تقنيات وسياسات التسيير البنكي**، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003 ، ص 83.

* عند اختلال زمني مؤقت بين موارد ومصاريف الخزينة العمومية يساعد البنك المركزي الخزينة العمومية بتقديم قروض مؤقتة أي تسبيقات.

ثانيا: استخدامات الخزينة العمومية: تتمثل استخدامات الخزينة العمومية فيما يلي:

* أعباء الدين العمومي؛
* مخصصات السلطات العمومية (الإدارات العمومية)؛
* قروض للمؤسسات والخواص؛
* تمويل وتموين الجماعات المحلية 90 % ؛
* مساعدات للمؤسسات العامة.

المطلب الثاني: مجلس المحاسبة:

يعتبر مجلس المحاسبة الهيئة العليا للرقابة على الأموال العمومية، وقد أعطاه القانون كل الصلاحيات للقيام بمهامه في مجال التحريات والمعاينات التي تمكنه من التواصل إلى السير الحسن والاستغلال الأمثل للموارد المالية، (تم التطرق إليه بالتفصيل في الفصل الرابع "المبحث الثاني").

المطلب الثالث: المراقب المالي

تم التطرق إليه في الفصل الرابع " المبحث الأول".

المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية

بعدما استعرضنا في المبحث السابق للمؤسسات التي ستجرى فيها الدراسة الميدانية، سنحاول من خلال هذا المبحث تحديد وتبرير الإجراءات المستخدمة في الدراسة الميدانية لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات.

وقد تم ترتيب هذا المبحث على النحو الآتي: يناقش المطلب الأول القضايا الأساسية المتعلقة بتصميم الدراسة مثل تلك الخاصة باستراتيجية البحث، وبمكان إجراء الدراسة، ومدى تدخل الباحثة في إجراء الدراسة ومدة الدراسة، وبوحدة التحليل، بينما يوضح المطلب الثاني خطوات المعاينة لاختيار العينة التي ستستخدم في هذه الدراسة بالإضافة إلى المراحل المختلفة في تطوير الاستبيان، في حين يدرس المطلب الثالث القضايا المتعلقة بتحليل البيانات وتقنيات استخدام نمذجة المعادلات البنائية SEM مع حزمة AMOS.

المطلب الأول: تصميم الدراسة

تعتبر تصميم الدراسة بمثابة الخطة الأساسية والتي تعمل كدليل في جمع البيانات وتحليلها في مشروع الدراسة، والتصميم الجيد يضمن أن المعلومات المجمعة تتوافق وأهداف الدراسة، ولا يوجد هنالك تصميم دراسة مثالي يمكن أن يعمل كدليل للشخص الباحث، لأن هنالك أكثر من تصميم بحث يمكن أن يحقق نفس النتائج.

يعتمد التصميم المطبق في هذه الدراسة على المخطط المقدم من قبل (Sekaran and Bougie)، يأخذ هذا المخطط في الاعتبار استراتيجية البحث، ومدى التلاعب بمتغيرات الدراسة والتحكم فيها من قبل الباحث (تدخل الباحث)، الموقع (تخطيط الدراسة)، والمستوى الذي سيتم فيه تحليل البيانات (وحدة التحليل)، والجوانب الزمنية (المدى الزمني).[1]

الفرع الأول: تحديد إستراتيجية البحث

هناك العديد من الاستراتيجيات المختلفة التي يتم استخدامها في الدراسات عند إجراء أي بحث، بما في ذلك الدراسات التجريبية، البحث المسحي، الملاحظة، دراسة الحالة، بناء الأسس النظرية، أبحاث التأثير، التصميمات المختلطة، بالنسبة لدراسة الحالية استخدمت الباحثة إستراتيجية البحث المسحي لجمع البيانات من المشاركين (الموظفين في كل من مجلس المحاسبة، الخزينة العمومية، المديرية العامة للضرائب) للأسباب التالية:

- يمكن استخدام إستراتيجية البحث المسحي في البحوث الوصفية أو البحوث الاستكشافية أو في البحوث التفسيرية؛

- تهدف هذه الدراسة إلى فحص واختبار أثر معايير الرقابة المالية على أداء الموازنة العامة باستخدام نمذجة المعادلات البنائية (SEM)، وهذا يتطلب جمع البيانات من عدد كبير من المشاركين، وبالتالي فإن استخدام استراتيجية غير استراتيجية المسح سيكون مكلفا للغاية من حيث الوقت والجهد؛

- بما أنه يتم جمع البيانات من عدد كبير من المشاركين عند استخدام استراتيجية المسح، فإن ذلك سيسمح بتعميم النتائج على مجتمع الدراسة.

ضمن إستراتيجية البحث المسحي، يتم جمع البيانات عادة من خلال مسح الاستبيان (ويمكن أن تدار بشكل ذاتي، أو توزع الكترونيا، أو ترسل عن طريق البريد إلى المشاركين) أو من خلال الدراسات المسحية

[1] SEKARAN, Uma et BOUGIE, Roger, Research methods for business: A skill building approach, John Wiley & Sons, 2016, P95-96 .

للمقابلات (التي يمكن أن تكون مقابلات شخصية أو عبر الهاتف أو مقابلة المجموعات المركزة)، استخدمت هذه الدراسة الاستبيان المدار ذاتيا (يدويا) كطريقة لجمع البيانات للأسباب التالية:

– عندما يقتصر المسح على منطقة جغرافية محلية، فأنه يفضل استخدام طريقة الاستبيان المدار ذاتيا لجمع البيانات؛

– يُمكِن الباحث من جمع البيانات من عدد كبير من المشاركين في وقت واحد بأقل تكلفة وخلال فترة زمنية قصيرة هذا من جهة، ومن جهة أخرى لا يتطلب الأمر الكثير من المهارات لإدارة الاستبيان كما يتطلب ذلك عند إجراء المقابلات؛

– يُمكِن الباحث من توضيح وشرح الأسئلة في حال عدم استيعابها من المشارك، وهذا بدوره سيقلل من القيم المتطرفة وأنماط الاستجابة المشبوهة؛

– ضمان عدم الكشف عن هوية إجابات المشاركين في مرحلة جمع البيانات؛

– جمع الاستبيانات فور استكمالها سيضمن معدلات استجابة أعلى.

الفرع الثاني: تدخل الباحثة

تهدف الدراسة الحالية إلى فحص واختبار الفرضيات التي تتعلق بأثر تطبيق المعايير الحديثة للرقابة المالية على أداء الموازنة العامة، وبعبارة أخرى يتم هنا إجراء دراسة إرتباطية (وصفية في طبيعتها)، حيث قامت الباحثة بجمع البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة: المعايير الحديثة للرقابة المالية وأداء الموازنة العامة من الموظفين باستخدام الاستبيان، وبربط هذه المتغيرات (اختبار التأثيرات الخاصة بها باستخدام نمذجة المعادلات البنائية) يتم الحصول على النتائج وتفسيرها، وفي هذه الحالة فإن تدخل الباحثة سيكون مقصور على جمع البيانات فقط ما يعني عدم تدخلها في الأنشطة العادية للمؤسسات محل الدراسة (أي لم يتم تحكم أو التلاعب بالمتغيرات المستقلة)، وبالتالي فإن تدخل الباحثة كان في حده الأدنى.

الفرع الثالث: تخطيط الدراسة

يمكن أن تجرى الدراسة في بيئة معدة بعناية (دراسة مخططة) مثل التجارب الميدانية والتجارب المعلمية أين يكون هنالك سيطرة على المتغيرات المستقلة، ويمكن إجرائها في البيئة الطبيعية (دراسة غير مخططة) مثل الدراسة الميدانية التي لا يتم فيها التحكم أو التلاعب بالمتغيرات المستقلة، وفي هذا السياق قامت الباحثة بإجراء دراسة ميدانية في كلٍ من (مجلس المحاسبة، الخزينة العمومية، المراقب المالي) مستخدمة في ذلك الاستبيان كأداة لجمع

البيانات المتعلقة باختبار الفرضيات، وبالتالي فإن الدراسة الحالية هي دراسة غير مخططة، لأنها تجرى في بيئة طبيعية.

الفرع الرابع: النطاق الزمني

حددت هذه الدراسة تصميمًا مستعرضًا تم فيه جمع البيانات من الموظفين لدراسة المشكلة محل البحث خلال الفترة الممتدة ما بين شهر أكتوبر ونوفمبر من سنة 2019، ما يعني أن متغيرات الدراسة (الرقابة المالية، أداء الموازنة العامة) تقاس في الفترة الزمنية ذاتها، إضافة إلى ذلك لم يتم جمع البيانات المتعلقة بهذه الدراسة من قبل، ولن يتم جمعها مرة أخرى.

الفرع الخامس: وحدة التحليل الإحصائي

وحدة التحليل الإحصائي في الدراسة الحالية هي الموظف الذي لديه إمكانية الإجابة على أسئلة الاستبيان في أوقات العمل، قبل الشروع في توزيع الاستبيان على الوحدات المختارة عشوائياً، أجريت مقابلات غير رسمية مع عدد من الموظفين من أجل جمع معلومات معمقة تتعلق بالمشكلة محل الدراسة والبيئة التي تتم فيها هذه الدراسة، وقد شكلت هذه المقابلات الأساس لبناء الاستبيان

المطلب الثاني: المعاينة وتطوير الاستبيان

تعد المعاينة وتطوير الاستبيان من أهم الإجراءات المستخدمة في الدراسة الميدانية بهدف اختبار الفرضيات وبالتالي الإجابة على تساؤلات الدراسة، لهذا سيتم في هذا المطلب توضيح مراحل المعاينة المستخدمة في الدراسة الحالية وحجم العينة التي تحتاجها، بعد ذلك يتم عرض الخطوات المتعلقة بتطوير الاستبيان قبل شروع في توزيعه.

الفرع الأول: المعاينة

بالنسبة لأي دراسة، يعد جمع البيانات من مجتمع بأكمله أمرا صعبا إن لم نقل مستحيلا وهذا نظرا للجدوى والقيود المفروضة على التكلفة، لذلك يتم استخدام المعاينة التي تسمح للباحث بجمع البيانات من مجموعة مختارة من المجتمع والتي تمثل أكبر عدد من المجتمع، وتتألف عملية المعاينة من ثلاث مراحل هي: (المجتمع المستهدف، إطار المعاينة، اختيار العينة)، وفيما يلي تفصيل لذلك:[1]

[1] أنول باتشيرجي، **بحوث العلوم الاجتماعية المبادئ والمناهج والممارسات، ترجمة بن ناصر ال حيان**، الطبعة الثانية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 188- 201.

أولا: المجتمع المستهدف

يمكن تعريف المجتمع على أنهم جميع الأشخاص أو العناصر (وحدة التحليل) التي تحتوي على السمات التي يرغب الباحث في دراستها، ويمكن أن تكون وحدة التحليل عبارة عن شخص أو مجموعة أو منظمة أو بلد أو شيء أو أي كيان آخر يتم استخلاص الاستنتاجات العلمية منه، كما يكون المجتمع المستهدف في كثير من الأحيان عنصراً واضحاً، في هذه الدراسة يتم تعريف المجتمع المستهدف على أنه جميع الموظفين من فئة المراقب المالي والتابعين لمؤسسات الرقابة المالية في الجزائر.

ثانيا: إطار المعاينة

يعتبر هذا القسم من الأقسام التي يسهل الوصول إليها بالنسبة إلى المجتمع المستهدف محل الدراسة (عادةً ما يكون قائمة تحتوي على معلومات الاتصال) حيث يمكن أخذ العينة منه، يركز إطار عينة هذه الدراسة على الموظفين من فئة المراقب المالي التابعين لمؤسسات الرقابة المالية (الخزينة العمومية، مجلس المحاسبة، المراقب المالي) في ولايات الوسط (الجزائر العاصمة، المدية، البليدة، تيبازة، بومرداس، الجلفة).

ثالثا: تقنية المعاينة:

تتمثل الخطوة الأخيرة من عملية المعاينة في اختيار العينة من إطار المعاينة عن طريق استخدام تقنية معاينة معرفة جيداً، ويمكن تصنيف الأساليب التقنية الخاصة بعملية المعاينة في اثنين من الفئات التصنيفية الرئيسية ألا وهما: المعاينة الاحتمالية (المعاينة العشوائية) والمعاينة غير الاحتمالية.

في المعاينة الاحتمالية تحظى كل وحدة في المجتمع بفرصة (الاحتمالية غير الصفرية) اختيارها في العينة وأن هذه الفرصة يمكن تحديدها بشكل دقيق، وتشتمل الأنواع المختلفة من الأساليب التقنية الخاصة بالمعاينة الاحتمالية على: المعاينة العشوائية البسيطة، المعاينة المنتظمة، المعاينة الطبقية، المعاينة التصنيفية، معاينة الأزواج المترابطة، المعاينة المتعددة المراحل.

أما المعاينة غير الاحتمالية فتعتبر من الأساليب التقنية الخاصة بالمعاينة التي يكون لدى العديد من الوحدات الخاصة بالمجتمع المستهدف فرصة صفرية للاختيار، أو حيث لا يمكن تحديد احتمالية الاختيار بشكل دقيق. وتشتمل الأنواع المختلفة من الأساليب التقنية الخاصة بالمعاينة غير الاحتمالية على: المعاينة المريحة، المعاينة الحصصية، معاينة الخبير، معاينة كرة الثلج.

في الدراسة الحالية تم اعتماد معاينة الخبير كأحد أنواع المعاينة غير الاحتمالية وغير قابلة للتعميم، ذلك أن الباحثة تريد معرفة رأي المراقب المالي حول أثر تطبيق المعايير الحديثة للرقابة المالية على أداء الموازنة العامة، وبالتالي فإن أفضل العناصر التي يمكن أن تحصل منها الباحثة على هذه المعلومات هم الموظفين الذين يشغلون وظيفة أمين خزينة والموظفين الخاضعين لمسؤوليته، مراقب مالي، مدقق مالي، قاضي لدى مجلس المحاسبة، ومن المتوقع أن تتوفر لدى هذه العناصر معرفة الخبراء كونهم أكثر دراية بالموضوع، بالإضافة إلى قدرتهم على تزويد الباحثة بآراء أكثر مصداقية تفيدها كثيرا في دراستها.

بعد الانتهاء من مناقشة المراحل الثالثة المتعلقة بعملية المعاينة ننتقل الآن إلى تحديد حجم العينة والذي يعد من القضايا الجوهرية عند استخدام نمذجة المعادلات البنائية (SEM) في التحليل الإحصائي، ويقال أن إستراتيجية نمذجة المعادلات البنائية قائمة على أحجام كبيرة، حيث أن كل طرائق التقدير لاختبارها قائمة على نظرية Asymptotic theory، وذلك للحصول على تقديرات صادقة، وقضية تحديد حجم العينة تؤثر فيها عوامل عديدة، مثل: عدد المتغيرات المقاسة لكل متغير كامن، خصائص التوزيع، طريقة التقدير، تعقيد النموذج، والعلاقة بين المتغيرات المقاسة وثباتها وكذلك البينات المفقودة.

وعلى الرغم من وجود آراء متعارضة فيما يخص تحديد حجم العينة لإجراء تحليل نمذجة المعادلات البنائية إلا أن الباحثين اعتمدوا على القواعد المتعارف عليها لتحديد حجم العينة في ضوء عدد المعالم الحرة المراد تقديرها. ويرى بعض الباحثين أن يمثل كل معلم في النموذج من 5 إلى 10 أفراد، إذا كان التوزيع اعتدالياً (Bentler & Chou,1987) أو بعشرة أفراد (Mueller, 1996) أو من 10 إلى 20 فرداً (Kline, 2011) أو من ثلاثة إلى خمسة (Bollen, 1989) أو كحد أدنى 20 فرداً (Chou & Bentler,1995; Costello & Osbrne, 2005)، وينبغي تأكيد أن هذه القواعد تحت شروط مسلمة الاعتدالية للبيانات، والممارسة العملية تقول إن تمثيل المعلم بخمسة أفراد مقبول، وبعشرة أفراد واقعي، وبعشرين فرداً مثالي.[1]

تماشيا مع الاقتراحات التي قدمها (Bentler & Chou,1987) حول افتراضات تحديد حجم العينة لإجراء تحليل نمذجة المعادلات البنائية، وبالنظر إلى نموذج الدراسة الذي يحوي 41 معلمة والبيانات تتبع التوزيع الطبيعي (انظر الفصل)، فإن حجم العينة اللازم للدراسة الحالية يجب أن يساوي أو يزيد عن 205 =(5*41) للحصول على نتائج صالحة وموثوقة، وبصفة عامة فإن الباحثة ستقوم بتوزيع الاستبيان على أزيد من (205) مراقب مالي

[1] عبد الناصر السيد عامر، **نمذجة المعادلة البنائية للعلوم النفسية والاجتماعية: الأسس والتطبيقات والقضايا**، الجزء الأول، دار جامعة نايف للنشر، الرياض، 2017، ص ص 143-145.

التابعين لمؤسسات الرقابة المالية (الخزينة العمومية، مجلس المحاسبة، المديرية العامة للضرائب) في ولايات الوسط (الجزائر العاصمة، المدية، البليدة، تيبازة، بومرداس، الجلفة).

الفرع الثاني: تطوير الاستبيان

كما أشرنا في المطلب السابق، طورت الدراسة الحالية استبيانا مدار ذاتيا من أجل جمع البيانات اللازمة لاختبار الفرضيات وبالتالي تحقيق الأهداف الرئيسية للدراسة، وقد مر تطوير الاستبيان عبر ثلاثة خطوات يتم توضيحها على النحو الآتي:

أولا: تصميم الاستبيان

قامت الباحثة باشتقاق العبارات التي تقيس كلاً من مفهوم معايير الرقابة المالية وأداء الموازنة العامة من خلال مراجعة الأدبيات (انظر الفصل الأول والثاني والثالث)، وحرصت على صياغتها بلغة بسيطة ومفهومة وبطريقة موضوعية بعيدة عن تحيز وأن تكون قصيرة ومختصرة،كما سمحت المقابلات التي أجرتها الباحثة مع مسؤولي مصلحة المستخدمين في المؤسسات محل الدراسة في الحصول على معلومات تتعلق بالمشاركين في الاستبيان تم توظيفها في إعداد المتغيرات الشخصية والوظيفية.

وللحصول على إجابات على العبارات والأسئلة حددت الباحثة أجوبة مغلقة تتضمن مجموعة من المقاييس، حيث استخدمت المقاييس الاسمية والفئوية لتحديد المتغيرات الشخصية والوظيفية، بينما استخدم مقياس ليكارت الخماسي لقياس آراء المشاركين تجاه عبارات التي تقيس متغيرات الدراسة الرئيسية، وفيما يلي شرح مفصل لذلك.

1- المتغيرات الشخصية والوظيفية: طلب من المشاركين تقديم معلومات عن العناصر التالية: الجنس، العمر، المستوى التعليمي، الوظيفة والخبرة، وتم وصف هذه المتغيرات على النحو الآتي: الجنس[1=ذكر،2=أنثى]، العمر [1=أقل من 30 سنة، 2= من 31 إلى 40 سنة، 3= من 41 إلى 50 سنة، 4= أكثر من 50 سنة]، المستوى التعليمي [1= ليسانس، 2= ماستر، 3=دراسات عليا]، الوظيفة [1= مراقب مالي، 2= أمين الخزينة، 3= مدقق مالي، 4= قاضي لدى مجلس المحاسبة]، سنوات الخبرة [1=أقل من 5 سنوات، 2= من 05 إلى أقل من 10 سنوات، 3= من 10 إلى أقل من 15 سنة، 4= 15 سنة فأكثر].

2- معايير رقابة الأداء: هو متغير خارجي كامن يقاس بواسطة ستة عبارات (A1-A6) إيجابية، ومن أمثلة هذه العبارات: "تعمل رقابة الأداء وفق مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية التي تؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد" و" تساعد تقارير رقابة الأداء على تزويد السلطات المعنية برأي وعادل عن الكيفية التي تدار بها الأموال

العمومية" علاوة على ذلك، طلب من المشاركين الإجابة على العبارات الستة بناءا على سلم ليكرت الخماسي من (1) لا أوافق بشدة إلى (5) أوافق بشدة.

3- معايير رقابة الالتزام والمطابقة: هو متغير خارجي كامن يقاس بواسطة خمسة عبارات إيجابية (C1-C5) ومن أمثلة هذه العبارات: "تطبيق معايير رقابة الالتزام والمطابقة يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والانحرافات ومنع تكرارها في المستقبل" و " عندما تكون رقابة الالتزام جزءاً من رقابة الأداء ينظر إلى الالتزام كأحد جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية من أجل تحسين الأداء "، علاوة على ذلك، طلب من المشاركين الإجابة على العبارات الخمسة بناءا على سلم ليكرت الخماسي من (1) لا أوافق بشدة إلى (5) أوافق بشدة.

4- أداء الموازنة العامة: هو متغير داخلي كامن يقاس بواسطة ثمانية عبارات إيجابية (D1-D8)، ومن أمثلة هذه العبارات: " يقترح التسيير القائم على النتائج تصنيف جديد للنفقات العامة من أجل فهم وتقييم الأنشطة الحكومية " و" يجب على المسير المكلف بتنفيذ الموازنة العامة أن يكون مسؤولا عن فعالية المصالح العمومية التي تقع تحت تصرفه وإخضاعه للمساءلة مباشرة "، علاوة على ذلك، طلب من المشاركين الإجابة على العبارات الثمانية بناءا على سلم ليكرت الخماسي من (1) لا أوافق بشدة إلى (5) أوافق بشدة.

فور الانتهاء من صياغة العبارات والأسئلة الديمغرافية وطريقة قياسها، قامت الباحثة بكتابة خطاب الغلاف شرحت فيه للمشاركين الغرض من إجراء هذه الدراسة، وإعلامهم بأهمية الإجابة، والتأكيد على سرية المعلومات التي سيقدمونها، والتعريف بالجامعة الراعية للدراسة وبالباحثة التي تقوم بالدراسة.

أخيرا، كان لابد من إيلاء اهتمام كافي بالمظهر العام للاستبيان من أجل زيادة وتعزيز فاعلية المستجيب في إجابته على العبارات، لذلك حرصت الباحثة إعداد مقدمة خطاب الغلاف بطريقة جيدة وملائمة، وتنظيم العبارات في أجزاء مناسبة، وكتابتها بأناقة، وترتيبها بطريقة منطقية، بالإضافة إلى تقديم تعليمات تسهل الإجابة على العبارات بسهولة.

ثانيا: الاختبار الأولي التجريبي:

يعتبر الاختبار الأولي والتجريبي جزءًا مهمًا وأساسيًا في تطوير الاستبيان، حيث يمكن أن يعمل على الكشف عن الغموض أو الافتقار إلى الوضوح أو التحيزات الموجودة في صياغة الأسئلة، ويساهم في توفير نتائج صحيحة وموثوقة.

بالنسبة للاختبار الأولي، قامت الباحثة بعرض استمارة الاستبيان للتحكيم على عدد من الأساتذة والخبراء المختصين (انظر الملحق رقم 1)، حيث طلبت منهم المساعدة في إثبات صدق المحتوى من خلال الكشف عن

مدى سلامة الأسئلة وعبارات القياس، سلم القياس، وخطاب الغلاف، وقد كانت ملاحظاتهم واقتراحاتهم بناءة للغاية ما دفع بالباحثة إلى إعادة صياغة بعض العبارات، وحذف المتغيرات الشخصية (الجنس، العمر) والإبقاء فقط على المتغيرات الوظيفية، وضرورة تقديم كلمة شكر للموظفين المشاركين في نهاية استمارة الاستبيان.

بعد الانتهاء من الاختبار الأولي وإثبات صدق المحتوى، تم اختبار الاستبيان بشكل تجريبي على عينة مؤلفة من (40) موظف من فئة المراقب المالي تعمل في مديرية الضرائب والخزينة العمومية لولاية المدية، وهذا من أجل فحص ثبات الاستبيان، والتأكد من عدم وجود أسئلة مربكة أو غامضة بالإضافة إلى ملاحظة الوقت المستغرق، ومن بين النقاط التي خرجت بها الباحثة في هذا الاختبار التجريبي هي:

- أن وقت استكمال الاستبيان لم يتعدى 12 دقيقة وهو أمر معقول نسبيا؛
- عدم وجود غموض في العبارات والأسئلة لدى المشاركين؛

- أشارت النتائج الإحصائية إلى أن قيم معامل Alpha Cronbach تراوحت من (0.87) إلى (0.89) لجميع المتغيرات (انظر الملحق رقم3)، حيث تعدت الحد الموصى به (0.7).

وعليه، يمكن القول بأن الاستبيان الذي تم تعديله (انظر الملحق رقم 2) في مرحلة الاختبار الأولي قدم نتائج إيجابية خلال مرحلة الاختبار التجريبي، وبالتالي سيتم اعتماده بصورة نهائية في الدراسة.

ثالثا: توزيع الاستبيان:

بعد الضبط النهائي للاستبيان، تأتي مرحلة جمع البيانات من عينة الدراسة وذلك باستخدام استبيان مدار ذاتيا حيث قامت الباحثة بداية بإجراء سلسلة من الزيارات إلى مؤسسات الرقابة المالية المعنية بهذه الدراسة خلال شهر سبتمبر من سنة 2019، ولتقت من خلالها برؤساء مصلحة المستخدمين وعرضت عليهم فكرة الموضوع من أجل الحصول على الموافقة لتوزيع الاستبيان، وبعد النقاش والاستفسار عن الهدف من الدراسة وطريقتها تحصلت الباحثة على الموافقة النهائية لتوزيع الاستبيان.

بدأت الباحثة في جمع البيانات ابتداء من تاريخ 3/أكتوبر/2019 تم خلالها توزيع 282 استبيان على المشاركين بطريقة مدارة ذاتيا (تسليما وجمعا) وذلك لضمان الحصول على معدل إجابة عال وتوضيح أي غموض في حال لم يستوعب المشاركين أي سؤال محدد، وبتاريخ 27/ نوفمبر/ 2019 كانت الباحثة قد أنهت مرحلة جمع البيانات، حيث استرجعت 248 استبيان من أصل 282 استبيان موزع وبنسبة استرجاع بلغت (88%).

المطلب الثالث: التحليل الاحصائي للبيانات

يتمثل الغرض من وراء القيام بالإجراءات الإحصائية في دعم قبول ومنطقية النموذج الافتراضي العام للدراسة وتقييم درجة تأثير المتغيرات الخارجية على المتغير الداخلي، ومن أجل هذا ستقوم الباحثة بتحليل البيانات التي تم جمعها عبر ثلاث مراحل، حيث ستستخدم في المرحلة الأولى من التحليل الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) الإصدار 25 لفحص البيانات الأولية (القيم المفقودة، القيم المتطرفة، التوزيع الطبيعي)، وعرض الإحصاءات الوصفية (المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية) لكل متغير على حدة، بينما ستوظف في المرحلة الثانية من التحليل نمذجة المعادلات البنائية التوكيدية (CB_SEM) في ضوء مدخل الخطوتين بواسطة حزمة تحليل بنية العزوم (AMOS) الإصدار 24 والطريقة الاحتمالية القصوى (ML)، حيث يتم في الخطوة الأولى إجراء تحليل عاملي توكيدي (CFA) (النموذج القياسي) بهدف تقييم مدى مطابقة النموذج للبيانات بالإضافة إلى تقديم أدلة الصدق البنائي، وفي الخطوة الثانية يتم استخدام تحليل المسار بين المتغيرات الكامنة (النموذج البنائي) لاختبار العلاقات السببية بين هذه المتغيرات الكامنة، أما في المرحلة الثالثة والأخيرة من التحليل فستعتمد على نمذجة المعادلات البنائية متعددة المجموعات (MULTi_GROUP SEM) لمعرفة ما إذا كانت العلاقة السببية بين المتغيرات الكامنة تختلف باختلاف مستويات المتغيرات الوظيفية، وقبل الانتقال إلى عرض النتائج يصف هذا القسم ويشرح بإيجاز استخدام نمذجة المعادلات البنائية (SEM) كأسلوب رئيسي في تحليل البيانات الخاصة بالدراسة الحالية.

الفرع الأول: مقدمة حول نمذجة المعادلات البنائية

يمكن القول أن نمذجة المعادلات البنائية Structural Equation Modeling (SEM) هي واحدة من أكثر المناهج الإحصائية شيوعًا واستخدامًا لدى الباحثين والممارسين على اختلاف تخصصاتهم العلمية، وقد أدت شعبية نمذجة المعادلات البنائية إلى إنشاء مجلات علمية تناولت تطبيقات وقضايا منهجية مرتبطة بها مثل: مجلة Structural Equation Modeling: A Multidisciplinary Journal، وتوافر العديد من المراجع والكتابات المتخصصة، بالإضافة وجود عدد كبير من برامج الكمبيوتر التي تسمح بنمذجة معقدة ومرنة للغاية.

أولا: تعريف النمذجة بالمعادلات البنائية:

تعددت مفاهيم نمذجة المعادلات البنائية فيعرفها Hoyle (1995) بأنها مدخل إحصائي متكامل وشامل لاختبار فروض حول علاقات بين متغيرات مقاسة ومتغيرات كامنة أو عوامل (بناء تحتي)، ويعرفها (1998)

Hair, Anderson, Tatham & Black بأنها تكنيك أو أسلوب إحصائي يسمح بتحليل مجموعة من المعادلات البنائية في الوقت نفسه، حيث يكون المتغير مستقلا في معادلة وتابعا في معادلة أخرى، ويعرفها (2013) Ulman & Bentler بأنها مجموعة من الأساليب الإحصائية التي تسمح بدراسة مجموعة من العلاقات بين متغير مستقل فأكثر (متصل أو منفصل)، ومتغير تابع فأكثر (متصل أو منفصل)، وكل من المستقل والتابع متغيرات مقاسة أو كامنة، ويرى (2012) Crockett أنها أسلوب تحليلي متدرج من الجيل الثاني يحدد إلى أي درجة تتطابق بيانات العينة مع النموذج النظري المفترض للظاهرة، أما (2010) Schumacker & Lomax عرفها على أنها استراتيجية تتضمن أنواعا مختلفة من الأساليب الإحصائية لشرح وتفسير العلاقات بين المتغيرات المقاسة والكامنة المفاهيم من ناحية، وكذلك مدى ارتباط هذه المفاهيم الأبنية التحتية ببعضها البعض، لتحديد مدى مقبوليتها ومنطقيتها إمبريقيا[1].

ثانيا: مميزات النمذجة بالمعدلات البنائية

بالمقارنة مع تطبيقات الجيل الأول من المناهج الإحصائية مثل التحليل العاملي الاستكشافي والانحدار المتعدد المتغيرات، تتميز استراتيجيات التحليل القائمة على المعادلات البنائية لاختبار النماذج النظرية بالخصائص التالية:[2]

*المعادلات البنائية تستعمل لاختبار العلاقات بين المتغيرات من منظور تثبيتي أو توكيدي وليس من منظور استطلاعي أو كشفي؛

*تستهدف المعادلات البنائية اختبار صحة النماذج التي تنطوي في الغالب على علاقات بين متغيرات كامنة؛

*تعمل المعادلات البنائية على تصفية المتغيرات الكامنة التي تشكل النموذج البنائي من أخطاء القياس أو البواقي أو التباين الذي يبقى في المتغيرات المقاسة أو المؤشرات بعد تقدير تباينها المشترك الذي يمثل المتغير الكامن؛

*تمكن المعادلات البنائية من نمذجة أخطاء أو تباين المتغيرات المقاسة أو المؤشرات التي تفضل عن التباين المشترك (علاقة المؤشر أو المتغير المقاس بمتغيره الكامن أو عامله)، وذلك بافتراض وجود علاقة ارتباط أو تغاير بين بعض أخطاء المؤشرات؛

[1] عبد الناصر السيد عامر، مرجع سابق، ص ص 16-17.

[2] أحمد بوزيان تيغزة، **التحليل العاملي الاستكشافي والتوكيدي مفاهيمها ومنهجيتهما بتوظيف حزمة SPSS وليزرل LISREL**، دار المسيرة، عمان، 2012، ص ص 16-20.

*إن المعلومات التي توظف لاختبار صحة النموذج لا تتخذ شكل بيانات خام (الأعمدة تدل على المتغيرات المشاهدة أو المقاسة أو المؤشرات والصفوف تدل على الأفراد)، وإنما تتخذ شكل مصفوفة تباين وتغاير أو تسمى اختصارا مصفوفة تغاير (Covariance Matrices / Variance-Covariance Matrices)؛

*إن نمذجة العلاقات باستعمال المعادلات البنائية هي حزمة من الأساليب الإحصائية القوية والمرنة والشاملة، بحيث يمكن اعتبار أن بعض الأساليب الإحصائية المتقدمة التقليدية مثل تحليل الانحدار المتعدد، والارتباط الزمري أو بين مجموعتين من المتغيرات، وتحليل التغاير المتعدد، وتحليل التباين المتعدد تعتبر حالات خاصة من المعادلات البنائية.

ثالثا: المتغيرات في النمذجة بالمعادلات البنائية

يمكن تصنيف المتغيرات في النمذجة بالمعدلات البنائية وفقاً للأشكال الآتية:[1]

1. التصنيف الأول: المتغيرات الكامنة مقابل المتغيرات الظاهرة:

المتغيرات الكامنة (Latent Variables): هي بنى أو تكوينات Constructs غير مشاهدة أو غير ملاحظة Unobserved فهي بمثابة التكوينات الفرضية Hypothetical Constructs أو العوامل Factor التي يستدل عليها من مؤشراتها الخارجية الظاهرة، وتتضمن كل من المتغيرات المستقلة، والمتغيرات التابعة، والمتغيرات الوسيطة.

أما المتغيرات الظاهرة Manifest Variables: هي المؤشرات Indicators الخارجية للمتغيرات الكامنة، ويطلق عليها عدة تسميات مثل: المتغيرات المشاهدة أو الملاحظة Observed أو المقاسة Measurable ومن أبرز أمثلة هذه المؤشرات أو المتغيرات في مجال التربية وعلم النفس والإدارة هي المفردات Items في أداة القياس والمؤشرات الكمية المستخدمة للاستدلال على بعض الظواهر الإدارية، العمالة...الخ.

2. التصنيف الثاني: المتغيرات خارجية المنشأ مقابل المتغيرات داخلية المنشأ:

المتغيرات خارجية المنشأ (Exogenous Variables): وهي متغيرات مستقلة بدون متغير سببي سابق، فهي متغيرات تؤثر ولا تتأثر، أي أنها تؤثر في غيرها ولا تتأثر بأي متغير داخل النموذج، مثال: أخطاء القياس، وأي متغير مستقل آخر داخل النموذج يؤثر ولا يتأثر.

المتغيرات داخلية المنشأ (Endogenous Variables): وهي متغيرات تتأثر بمتغيرات أخرى داخل النموذج، وتشمل كلاً من المتغيرات التابعة الخالصة، والمتغيرات الوسيطة، وتعد المتغيرات الوسيطة نتائج للمتغيرات خارجية

[1] أيمن سليمان القهوجي، فريال محمد أبو عواد، **النمذجة بالمعادلات البنائية باستخدام برنامج أموس**، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2018، ص 16-18.

المنشأ أو المتغيرات الوسيطة الأخرى وأسباب للمتغيرات التابعة والوسيطة الأخرى، وباختصار أي شكل يتجه إليه سهم في النموذج يُعدُّ داخلي المنشأ.

3. التصنيف الثالث: متغيرات ذات تأثير مباشر أو أخرى ذات تأثير غير مباشر:

المتغيرات ذات التأثير المباشر (Direct Effect): وهي المتغيرات التي تؤثر مباشرة في متغير آخر داخل النموذج (تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع دون متغير ثالث).

المتغيرات غير المباشرة (Indirect Effect): وهي المتغيرات التي تؤثر في متغير ما بواسطة متغير آخر داخل النموذج (تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع من خلال متغير ثالث).

رابعا: مكونات النمذجة بالمعادلات البنائية

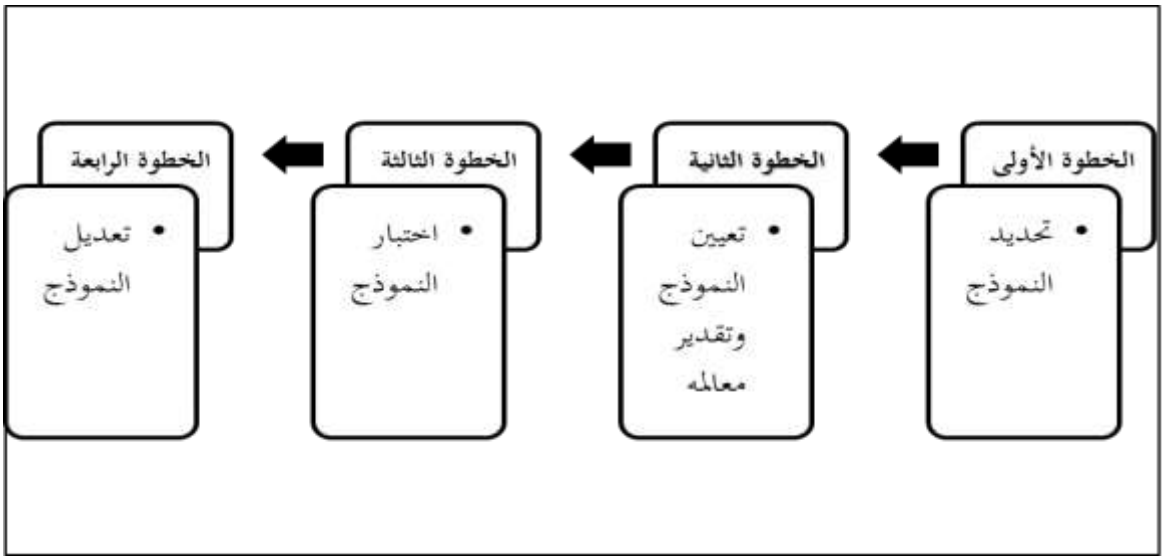
يتكون نموذج المعادلات البنائية من جزئين وضحهما (Hoyle,1995;Joreskog& Sorbom,1993; Ullman & Bentler,2013)على النحو الآتي :[1]

1. النموذج القياسي Measurement Model: يهتم بالعلاقات بين المتغيرات المقاسة والمتغيرات الكامنة، أو كيف يتم التعبير عن المتغيرات الكامنة في ضوء المتغيرات المقاسة، هذا النموذج يعكس أسلوب التحليل العاملي التوكيدي الذي يستخدم في التحقق من مصداقيته بنية المقاييس (Ullman, 2006)، أي أنه نموذج عاملي يتشبع فيه المتغير الواحد المقاس على عامل واحد (متغير كامن) يسمى في هذه الحالة بناء بسيط Simple structure، ويطلق عليه McDonald & Ho (2002) مؤشر نقي للعامل Pure indicator والأسهم أحادية الاتجاه من المتغيرات الكامنة إلى المقاسة تعني أن المتغير الكامن مسؤول عن الدرجات على المتغيرات المقاسة، و السهم ( ) يعني الارتباط أو التغاير بين المتغيرات الكامنة المستقلة.

2. النموذج البنائى Structural Model: يعكس المظهر الأساسي ل (SEM) وفيه توضح العلاقات أو التأثيرات السببية بين المتغيرات الخارجة الكامنة والمتغيرات الداخلة الكامنة، وهذا النموذج يعكس تحليل المسار بين المتغيرات الكامنة، وعليه فإن نموذج (SEM) هو تكامل بين نموذج القياس (تحليل عاملي توكيدي) والنموذج البنائي (تحليل المسار) بين المتغيرات الكامنة، ويتم التحقق واختبارهما عبر عدة خطوات يوضحها الشكل التالي.

[1] عبد الناصر السيد عامر، مرجع سابق، ص ص 97-98

الشكل رقم (5–1): خطوات إجراء نمذجة المعادلات البنائية (SEM)



المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على ما سبق.

المبحث الثالث: نتائج الدراسة الميدانية

بعد الانتهاء من تحديد وتبرير الإجراءات المستخدمة في الدراسة الميدانية في المبحث السابق، يتحول النقاش في هذا المبحث إلى عرض ومناقشة النتائج التي خلصت إليها الدراسة الميدانية.

وبناء على ذلك، تم تنظيم هذا المبحث على النحو الآتي: يعرض المطلب الأول فحصاً أولياً للبيانات التي تم جمعها من المشاركين بما في ذلك أنماط الإجابات المشبوهة (رصف مستقيم أو إجابات غير متناسقة)، البيانات المفقودة، القيم المتطرفة والتوزيع الطبيعي، بينما يقدم المطلب الثاني تحليلا وصفياً مفصلاً للبيانات باستخدام مجموعة من الإحصاءات الوصفية مثل التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، في حين يدرس المطلب الثالث العلاقات بين المتغيرات داخل نموذج الدراسة المقترح في ضوء مدخل الخطوتين بواسطة حزمة تحليل بنية العزوم (AMOS) والطريقة الاحتمالية القصوى (ML).

المطلب الأول: الفحص الأولي للبيانات

إن الهدف من وراء إجراء فحص أولي للبيانات هو الكشف عن أنماط الإجابات المشبوهة (رصف مستقيم أو إجابات غير متناسقة)، البينات المفقودة، القيم المتطرفة والتوزيع الطبيعي، حيث تعتبر هذه العملية مهمة للغاية في إعداد البيانات العملية التي تم جمعها باستخدام الاستبيان للتحليل النهائي في وقت لاحق، وعليه نقوم في هذا المطلب بتقديم النتائج وطرق المعالجة للاختبارات المحددة أعلاه باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية $SPSS_{25}$.

الفرع الأول: أنماط الإجابات المشبوهة

قبل الشروع في عملية تحليل البيانات، نحتاج إلى فحص الايجابيات وذلك بالبحث عن إمكانية وجود أنماط الإجابة المشبوهة مثل: الرصف المستقيم والإجابات غير متسقة.

يحدث الرصف المستقيم عندما يُؤَشِر المجيب على نفس الإجابة في جميع العبارات تقريبا، فعلى سبيل المثال إذا تم استخدام مقياس مكون من (5) نقاط للحصول على إجابات وكان نمط الإجابة هو اختيار النقطة الثالثة (الاستجابة الوسطى) في جميع العبارات تقريبا من الاستبيان، فيجب حذف حالة هذا المجيب من مجموعة البيانات، وبالمثل إذا اختار المجيب النقطة الأولى فقط أو الخامسة فقط في جميع العبارات.

كما يجب معالجة الإجابات غير المتسقة قبل تحليل البيانات، وبالأخص عند استخدام المقاييس الانعكاسية كما في دراسة الحالية، فمثلا إذا أجاب المجيب إجابة مختلفة لعبارات متشابهة للغاية، فهو إنذار بالتعامل مع هذه الحالة بحذر، يعنى أن المجيب إما أنه لم يتمعن في قراءة العبارات، أو أنه أشار على الأجوبة بشكل عشوائي بغرض إكمال الاستبيان والانتهاء منه في أسرع وقت ممكن، وفي الغالب فإنه يتم إزالة حالة هذا المجيب من مجموعة البيانات.

في هذه الدراسة تم فحص إجابات جميع المجيبين باستخدام الكشف البصري، من أجل الكشف عن أنماط الاستجابة المشبوهة، وبناءا على هذا التقييم، تقرر استبعاد (10) حالات من مجموعة البيانات، منها (6) حالات من الرصف المستقيم و(4) حالات من الإجابات غير المتسقة، وبهذا يكون قد انخفض حجم العينة إلى 238 مستجيب، بعدما كان 248 مستجيب.

الفرع الثاني: البيانات المفقودة

كلما نجد دراسة تتعامل مع العينات في التصاميم البحثية سواءً في الاختبارات أو الاستبانات إلا وتظهر معها مشكلة البيانات المفقودة، وتنشأ هذه المشكلة عندما لا يجيب المستجيب عن فقرة أو بعض الفقرات من الاستبيان بصرف النظر عن سبب ذلك، ولأن الأساليب الإحصائية تفترض معلومات كاملة عن جميع المتغيرات المدرجة في التحليل، فكان من الواجب معالجة البيانات المفقودة بطريقة منهجية سليمة، وبما يكفل الوصول إلى نتائج موثوقة تؤدي إلى اتخاذ قرارات صائبة، وتحقيقا لهذه الغاية سنجري عدة خطوات نتناول فيها تحديد نوع البينات المفقودة، تحديد مقدار فقدان البيانات، تشخيص آلية البيانات المفقودة وتحديد طريقة التعويض الملائمة للبيانات المفقودة.

أولا: الخطوة الأولى: تحديد نوع البيانات المفقودة.

تُعتبر جميع البيانات المفقودة في عينة الدراسة غير معروفة ولا يمكن تجاهلها، لأنها ناتجة عن عدم استجابة المجيب، وبالتالي سنضطر إلى المضي قدما في إجراءات التعامل مع البيانات المفقودة.

ثانيا: الخطوة الثانية: تحديد مقدار فقد البيانات

الهدف من هذه الخطوة هو تحديد ما إذا كان مستوى البيانات المفقودة للمتغيرات مرتفعًا بدرجة كافية لتشخيص آلية البينات المفقودة* (الخطوة الثالثة)، أو أنه منخفض بما يكفي للقيام مباشرةً بإجراءات المعالجة (الخطوة الرابعة)، وللتحديد مقدار البيانات المفقودة في هذه الدراسة، يُلخص الجدول التالي المجموع والنسبة المئوية للحالات التي تحتوي على بيانات مفقودة في كل متغير، إضافة إلى إجمالي البيانات المفقودة لكل حالة.

جدول رقم (5-1) : ملخص البيانات المفقودة في العينة الأصلية

المتغير	العبارة	البيانات المفقودة	
		العدد (#)	النسبة المئوية (%)
معايير رقابة الأداء *PCS*	A1	16	6.7
	A2	4	1.7
	A4	12	5
	A5	17	7.1
معايير رقابة الالتزام والمطابقة *CMCS*	C2	15	6.3
	C3	3	1.3
	C4	14	5.9
جودة أداء الموازنة العامة *QGBP*	D2	14	5.9
	D4	5	2.1
	D6	13	5.5

* وفقا لجوزيف هير (Hair, 2014) عند فقدان بيانات لحالة ما تتجاوز 15%، فإنه يجب إزالتها من مجموع البيانات. ينبغي التعامل مع البيانات المفقودة الأخرى قبل إجراء التحليل عندما تكون القيم المفقودة تمثل أقل من 5% لكل متغير، فإنه يستخدم في هذه الحالة طريقة الاستبدال بالمتوسط، وإلا فيمكن استخدام طريقة حذف بيانات الحالة، لكن ينبغي التأكد من أن حذف الحالات لم يحدث بشكل ممنهج وأنه لا تزال هناك بيانات كافية للتحليل.

	D7	8	3.4
المستوى التعليمي	-	2	0.8
الوظيفة	-	1	0.4
سنوات الخبرة	-	2	0.8
ملخص الحالات:			

عدد القيم المفقودة لكل حالة	نسبة القيم المفقودة لكل حالة (%)	عدد الحالات (#)	نسبة العينة (%)
0	0	169	71
1	4.5	29	12.18
2	9.1	23	9.66
3	13.6	17	7.14
المجموع		238	100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات Spss.

يتضح من الجدول(**5-1**) أن هنالك عدد معتبر من المتغيرات (والتي هي بالأصل تمثل عبارات المقاييس المستخدمة، والمتغيرات الديمغرافية) تحتوي على بيانات مفقودة، عند عرض عبارات القياس (من A1 إلى D6) نلاحظ أن أقل مقدار من البيانات المفقودة بلغ ثلاثة حالات للعبارة C3 (1.3% من اجمالي حجم العينة)، ليتراوح هذا المقدار إلى ما يصل سبعة بالمئة (17 حالة) للعبارة A5، في حين نجد أن جميع المتغيرات الوظيفية (المستوى التعليمي، الوظيفة، الخبرة) تحتوي على مستويات منخفضة ومقبولة من البيانات المفقودة حيث لا تتعدى نسبتها (01%).

أما إذا أخذنا مقدار فقدان البيانات لكل حالة، نجد أن (169 حالة) أي (71%) من عينة دراسة لا تحتوي على قيم مفقودة، في حين أن أكبر عدد من القيم المفقودة لأي حالة هو ثلاثة قيم وبنسبة مقدارها (13.6%).

وبناءا على ما تقدم، فإننا نضطر إلى تشخيص آلية البيانات المفقودة، وهذا بعدما تبين أن مقدار البيانات المفقودة لبعض العبارات تجاوز نسبة (5%).

ثالثا: الخطوة الثالثة: تشخيص آلية البيانات المفقودة

الخطوة الثالثة هي فحص تجريبي لتحديد آلية فقد البيانات* عبر جميع الحالات والمتغيرات، وبشكل عام يتم الاعتماد على اختبار (Little's) والقيمة الإحصائية كاي تربيع (X^2) للتحقق من الفرضية التي تنص على أن البيانات فقدت بطريقة عشوائية تامة، يقوم الاختبار بإجراء مقارنة للنمط الفعلي للبيانات المفقودة مع ما هو متوقع إذا كانت البيانات المفقودة يتم توزيعها بشكل عشوائي تمامًا، فإذا كان مستوى الدلالة المحسوبة (P) أكبر من (0.05)، فإننا نقبل الفرضية التي تؤيد بأن البيانات المفقودة في عينة دراسة فقدت بصورة عشوائية تامة، أما إذا تم رفض الفرضية فيمكن القول أن هذه البيانات إما فقدت بطريقة عشوائية أو مقصودة.

وبناءا على مخرجات25 *SPSS* (أنظر الملحق رقم3) تُشير نتيجة الاختبار (X^2= 743.60, df=694, P=0.094) إلى وجود اختلاف غير مهم بين نمط البيانات المفقودة في عينة الدراسة والنمط العشوائي التام، لأن مستوى الدلالة كان أكبر من ($P>0.05$)، وعليه نقبل الفرضية التي تنص على أن البيانات المفقودة فقدت بصورة عشوائية تامة.

رابعا: الخطوة الرابعة: تحديد طريقة التعويض الملائمة للبيانات المفقودة

في الخطوة الرابعة والأخيرة يتم معالجة البينات المفقودة باستخدام إحدى طرق التعويض بناءً على آلية البيانات المفقودة، فبرجوع إلى الخطوة السابقة نجد أن البيانات المفقودة في عينة الدراسة فقدت بطريقة عشوائية تامة، وعليه يمكن استخدام أي طريقة لتعويض البيانات المفقودة.

في الدراسة الحالية استخدمت الباحثة طريقة خوارزمية تعظيم التوقعات (Expectation and Maximization Algorithm–*EM*)، حيث يعتمد تعويض القيم المقّدرة وفقًا لهذه الطريقة على بيانات ذات توزيع طبيعي باستخدام طريقة الأرجحية العظمى (ML) في التقدير من البيانات غير المكتملة، وتتضمن هذه الطريقة مجموعة من العمليات المتكررة والتي تتراوح بين خطوة التوقع (Expectation) وخطوة التعظيم (Maximization)، وذلك للحصول على تقديرات للقيم المفقودة.

* تعنى آلية فقد البيانات بالكيفية التي تمت من خلالها عملية الفقد لبعض البيانات من بعض متغيرات الدراسة. وقد قسم ليتل وروبين (Little & Rubin, 2002) آليات فقد البيانات إلى ثلاثة أقسام هي: بيانات فقدت بصورة عشوائية تامة (MCAR): وتحدث في حالة عدم ارتباط البيانات المفقودة بالمتغير نفسه أو بأي متغير من متغيرات الدراسة. بيانات فقدت بصورة عشوائية (MAR): وهي البيانات المفقودة التي تتأثر بخصائص الأفراد (المستجين) ولا تتأثر بخصائص البيانات المفقودة نفسها. البيانات المفقودة بصورة غير عشوائية (MNAR): وفي هذا النوع تكون هنالك علاقة بين البيانات المفقودة ومتغير الدراسة؛ بمعنى احتمال الاستجابة يعتمد على القيم المفقودة، ولا يمكن تفسيره من خلال البيانات التي تم قياسها لجميع عناصر العينة.

الفرع الثالث: القيم المتطرفة

يُنظَر إلى القيم المتطرفة على أنها حالات غير متسقة مع مجموعة البيانات الكلية بحيث تبدو بعيدة عن بقية البيانات سواء كانت الحالات ذات قيم كبيرة أم صغيرة، لذلك يُعّد تحديد القيم المتطرفة واتخاذ القرارات بشأن ما يجب فعله بها أمرا بالغ الأهمية نظرا لما قد تسببه من تأثير على التوزيع الطبيعي للبيانات وتشويه الاختبارات الإحصائية الأخرى.

في هذه الدراسة تقوم الباحثة بتحديد القيم المتطرفة للمتغيرات (عبارات القياس) بطريقتين هما: القيم المتطرفة في متغير فردي، والقيم المتطرفة متعددة المتغيرات، تتمثل الطريقة الأولى في فحص التوزيعات التكرارية للدرجات المعيارية (Z)، حيث المتغيرات التي لها درجات معيارية تزيد على (± 3.29) دليل على وجود قيم متطرفة في متغير فردي، أما بالنسبة لطريقة الثانية يَتمُ الاعتماد على مقياس Mahalanobis (MD^2) والذي يشير إلى المسافة بوحدات الانحراف المعياري بين مجموعة القيم للحالة الواحدة ومتوسطات كل المتغيرات، فقيمة (MD^2) مع القيمة المنخفضة لمستوى الدلالة الإحصائية ($P=0.001$) تسمح بتحديد قيم متطرفة متعددة المتغيرات.

بعد الانتهاء من تحديد القيم المتطرفة يتم اتخاذ القرار باستبعادها أو الإبقاء عليها استنادًا إلى المعلومات التي تقدمها، فالقيم الناتجة عن الأخطاء في إدخال البيانات، أو أخطاء في الترميز تحذف أو تصحح، وفي حالة كون هذه القيم حقيقية قيم عالية أو منخفضة بشكل استثنائي في البيانات فإنه غالبا ما يتم الاحتفاظ بها، لأنها تمثل عنصرا من مجتمع البحث، ومع ذلك ينبغي تقييم تأثيرها على نتائج التحليل.

يقدم الجدول التالي ملخصا للقيم المتطرفة في متغير واحد والقيم المتطرفة المتعددة المتغيرات.

الجدول رقم (5-2): ملخص القيم المتطرفة في متغير فردي ومتعدد المتغيرات

القيم المتطرفة في متغير فردي		القيم المتطرفة متعددة المتغيرات		
الحالات ذات القيم المعيارية التي تتجاوز عتبة ± 3.29		الحالات ذات مستوى دلالة أقل من 0.001		
المتغير (العبارة)	الحالة	الحالة	MD^2	P
A4	114	218	47.46	>0.001
A5	114;11;1	185	46.32	>0.001
A6	1	-	-	-
C2	237	-	-	-
C4	1	-	-	-

D1	138	-	-	-
D2	203;114	-	-	-

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات Spss.

وفقا للجدول رقم (5-2) نلاحظ أنه عند فحص المتغيرات والتي تمثل عبارات القياس بشكل فردي، تَبيّن وجود ستة حالات ذات قيم معيارية تزيد عن (±3.29) في العبارات التالية: (D2,D1,C4,C2,A6,A5,A4)ومن بين هذه الحالات التي تجاوزت العتبة نجد ثلاثة منها 114,11,1 تنتشر على أكثر من متغير واحد.

في الجهة المقابلة من الجدول رقم () أظهرت نتيجة الكشف عن القيم المتطرفة متعددة المتغيرات بواسطة مقياس Mahalanobis أن الحالتان (185,218) تختلفان بشكل كبير عن بقية الحالات الأخرى، لأن قيمة

(MD²): [(MD_{218} =47.46, P<0.001); (MD_{185}= 46.32, P<0.001)] دال إحصائيا، والمثير للاهتمام أن الحالتان لم تُلاحظ في التحليلات أحادية المتغير، ولكنها تظهر فقط في الاختبارات متعددة المتغيرات.

نتيجة لهذه الاختبارات التشخيصية، لا تُظهر أية حالة خصائص القيم المتطرفة التي يجب التخلص منها ذلك أنها تقع ضمن مقياس ليكارت الخماسي، وبالتالي لا نتوقع حدوث مشكلة تؤثر على التوزيع الطبيعي للبيانات والاختبارات الإحصائية الأخرى .

الفرع الرابع: التوزيع الطبيعي للبيانات

يُعَّد التوزيع الطبيعي من المسائل المهمة في التحليل الإحصائي المتعدد المتغيرات، وبتعبير آخر إذا لم يتوافر التوزيع الطبيعي في البيانات فقد يؤثر ذلك على صحة وموثوقية النتائج، في الدراسة الحالية يتم التحقق من التوزيع الطبيعي للبيانات من خلال تقدير مؤشرات الالتواء والتفرطح لكل متغير على حدة، تشير القيمة المطلقة للالتواء والتفرطح عند (1) أو أقل أن البيانات تم توزيعها بشكل طبيعي ومع ذلك، بالنسبة إلى نمذجة المعادلات البنائية فإن استخدام طريقة تقدير الاحتمالات القصوى (ML) تتطلب توزيع طبيعي متعدد المتغيرات، لذلك يتم الاعتماد على معامل Mardia للتفرطح المتعدد المتغيرات وبمستوى دلالة (P<0.05) حتى يعتبر التوزيع ضمن حدود التوزيع الطبيعي.

يَظهر تقييم التوزيع الطبيعي الأحادي المتغير والمتعدد المتغيرات في الجدول .

الجدول رقم (5-3): تقييم التوزيع الطبيعي الأحادي المتغير والمتعدد المتغيرات.

أحادي المتغير	قيمة الإلتواء أحادي المتغير	قيمة التفرطح أحادي المتغير
A1	0.16	-0.63
A2	0.29	-0.53
A3	0.33	-0.08
A4	0.60	0.25
A5	0.31	0.07
A6	0.27	-0.70
C1	0.10	-0.47
C2	0.21	-0.21
C3	0.07	-0.38
C4	0.25	-0.21
C5	0.13	-0.58
D1	0.32	-0.23
D2	0.38	-0.04
D3	0.18	-0.57
D4	0.15	-0.47
D5	0.22	-0.62
D6	0.18	-0.61
D7	0.11	-0.63
D8	0.24	-0.68
متعدد المتغيرات	-	Mardia's multivariate kurtosis: b2p= 109.41, P= 0.08

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات حزمة Spss.

كما هو مُوضح في الجدول رقم(5-3)، تراوحت قيم الإلتواء الأحادي المتغير من (0.07) للعبارة C3 إلى (0.60) للعبارة A5، وقيم التفرطح الأحادي المتغير من (-0.04) للعبارة D2 إلى (-0.70) للعبارة A7، وتشير هذه النتائج أن شكل توزيع المتغيرات التي تمثل عبارات القياس يقع ضمن حدود التوزيع الطبيعي، لأن جميع قيم الالتواء الأحادي المتغير والتفرطح الأحادي المتغير تقع ضمن نطاق بين [+1,-1]،كذلك تشير النتائج الموضحة في الجدول السابق [Mardia's multivariate kurtosis: (b2p= 109.41, P= 0.08)] أن قيمة معامل ماردیا للتفرطح المتعدد المتغير غير دال إحصائيا، ما يعني أن المتغيرات مجتمعة تلبي متطلبات التوزيع الطبيعي لاستخدام التحليل الإحصائي المتعدد المتغيرات (النمذجة بالمعدلات البنائية) بطريقة طريقة الاحتمالات القصوى (ML).

المطلب الثاني: التحليل الوصفي للبيانات

يعرض هذا المطلب تحليلا وصفياً مفصلاً للبيانات التي تم جمعها من المشاركين بالاعتماد على مجموعة من الإحصاءات الوصفية، وفيما يلي توضيح لذلك.

الفرع الأول: التحليل الوصفي للمتغيرات الوظيفية:

يقدم الجزء الأول من التحليل وصفاً لعينة الدراسة باستخدام التكرارات والنسب المئوية، وذلك بهدف اظهار تنوع العينة وفقاً للمتغيرات الوظيفية المدروسة (المستوى التعليمي، الوظيفة، سنوات الخبرة).

أولا: متغير المستوى التعليمي:

يوضح الجدول أدناه، نتائج توزيع أفراد العينة بحسب متغير المستوى التعليمي

الجدول رقم (5-4): توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المستوى التعليمي

المتغير	الفئات	التكرارات f	النسبة المئوية %
المستوى التعليمي	دراسات عليا	33	14
	ماستر	83	35
	ليسانس	122	51
	المجموع	238	100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات حزمة Spss.

من خلال الجدول السابق يتضح أن غالبية أفراد عينة الدراسة يحملون شهادة ليسانس، حيث بلغت نسبتهم (51%) من إجمالي حجم العينة، يليهم الأفراد الحاصلين على شهادة الماستر بنسبة مقدارها (35%)، في حين بلغت أدنى نسبة (14%) للأفراد الحاملين لشهادات الدراسات العليا.

ثانيا: متغير الوظيفة: يبين الجدول التالي، نتائج توزيع أفراد العينة بحسب متغير الوظيفة

الجدول رقم (5-5): توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة

المتغير	الفئات	التكرارات f	النسبة المئوية %
الوظيفة	مراقب مالي	65	27
	أمين الخزينة	19	08
	مدقق مالي	83	35
	قاضي لدى مجلس المحاسبة	71	30
	المجموع	238	100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات حزمة Spss.

نلاحظ من الجدول السابق أن أعلى نسبة (35%) من أفراد عينة الدراسة يشغلون وظيفة مدقق مالي، تليها نسبة (30%) للأفراد الذين يشغلون وظيفة قاضي لدى مجلس المحاسبة، ثم نسبة (27%) للأفراد الذين يشغلون وظيفة مراقب مالي، أما أدنى نسبة (08%) فكانت للأفراد الذين يشغلون وظيفة أمين الخزينة.

ثالثا: متغير سنوات الخبرة:

يمثل الجدول التالي، نتائج توزيع أفراد العينة بحسب متغير سنوت الخبرة

الجدول رقم (5-6): توزيع أفراد العيّنة حسب متغير سنوات الخبرة

المتغير	الفئات	التكرارات f	النسبة المئوية %
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	34	14
	من 5 إلى أقل من 10	95	40

	سنوات		
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	82	35
	15 سنة فأكثر	27	11
	المجموع	238	100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات حزمة Spss.

يلاحظ من الجدول السابق أن الأفراد الذين يمتلكون سنوات خبرة [من 5 إلى أقل من 10 سنوات] يمثلون أعلى نسبة في عينة الدراسة (40%)، يليهم الأفراد الذين تتراوح سنوات الخبرة لديهم [من 10 إلى أقل من 15 سنة] بنسبة مقدارها (35%)، ثم الأفراد الذين يحوزون على سنوات خبرة [أقل من 5 سنوات] بنسبة بلغت (14%)، في حين نجد أن الأفراد الذين يمتلكون سنوات خبرة [15 سنة فأكثر] يمثلون أدنى نسبة في عينة الدراسة (11%).

الفرع الثاني: التحليل الوصفي لعبارات ومتغيرات الدراسة:

يتضمن الجزء الثاني من التحليل استخدام الإحصاءات الوصفية والمتمثلة أساسًا في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري بهدف التعرف على آراء أفراد عينة الدراسة اتجاه العبارات التي تقيس كلاً من متغير المعايير الحديثة للرقابة المالية ومتغير أداء الموازنة العامة، الجدير ذكره أن عبارات القياس في الدراسة الحالية والتي تعبر عن الخيارات (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) هي مقياس ترتيبي، والأرقام التي تدخل في حزمة SPSS تعبر عن أوزان (موافق بشدة=5، موافق=4، محايد=3، غير موافق=2، غير موافق بشدة=1) لذلك يتوجب علينا أن نقوم بحساب المتوسط الحسابي المرجح ويتم ذلك بحساب طول الفترة أولاً وهي في دراستنا هذه عبارة عن حاصل قسمة (4) على (5)، حيث (4) تمثل عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى ، ومن 2 إلى 3 مسافة ثانية ، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة ، ومن 4 إلى 5 مسافة رابعة)، بينما (5) تمثل عدد الاختيارات وعند قسمة (4) على (5) ينتج طول الفترة ويساوي 0.80 ويصبح التوزيع حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (5-7): إجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات القياس باستخدام المتوسط المرجح

المستوى	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المتوسط المرجح	من 1 إلى 1.79	1.80 إلى 2.59	2.60 إلى 3.39	3.40 إلى 4.19	4.20 إلى 5

المصدر: من إعداد الباحثة

أولا: تحليل عبارات القياس المتعلقة بمتغير المعايير الحديثة للرقابة المالية:

انطلاقا من نموذج الدراسة المعتمد تقسم دراستنا متغير المعايير الحديثة للرقابة المالية إلى متغيرين فرعيين، وهما: معايير رقابة الأداء يقاس بواسطة ستة عبارات ومتغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة والذي يقاس بواسطة خمسة عبارات، وللتعرف على درجة الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة اتجاه هذه المتغيرات والعبارات التي تقيسها تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات الموضحة في الجدولين التاليين:

الجدول رقم (5-8):المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمتغير معايير رقابة الأداء والعبارات التي تقيسه

رمز العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي M	الانحراف المعياري SD	ترتيب العبارة	درجة الموافقة
A1	تعمل رقابة الأداء وفق مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية التي تؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد	3.94	0.85	03	موافق
A2	تقوم رقابة الأداء بفحص ومراقبة كافة الأنشطة الحكومية التي تؤدي إلى ترشيد الإنفاق الحكومي	3.51	0.70	05	موافق
A3	تعمل رقابة الأداء إلى التوجه نحو تطبيق الإدارة بالأهداف التي تساعد على اختيار الأدوات المناسبة لتسيير المال العام	2.91	1.02	06	محايد
A4	تهدف رقابة الأداء إلى تطبيق الحكم الراشد من خلال تحسين التسيير في مؤسسات القطاع العام	763.	0.98	04	موافق
A5	تساعد تقارير رقابة الأداء على تزويد السلطات المعنية برأي وعادل عن الكيفية التي تدار بها	3.99	1.36	02	موافق

	الأموال العمومية				
A6	تطبيق معايير رقابة الأداء يساعد في الارتقاء بمبادئ الشفافية والمساءلة لتحسين أداء الموازنة العامة	4.26	950.	1	موافق بشدة
الدرجة الكلية		3.73	0.47	–	موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات حزمة Spss.

انطلاقا من النتائج الموضحة في الجدول يمكننا ترتيب العبارات التي تقيس متغير معايير رقابة الأداء تنازليا، وذلك بناءا على المتوسطات الحسابية كما يلي:

- جاءت العبارة (A6) التي تنص على: " تطبيق معايير رقابة الأداء يساعد في الارتقاء بمبادئ الشفافية والمساءلة لتحسين أداء الموازنة العامة " في الرتبة الأول من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث تشير النتائج (M= 4.26, SD=0.95) إلى أن قيمة المتوسط الحسابي جاءت بدرجة الموافق بشدة وانحراف معياري يعبر عن عدم وجود اختلاف في أراء أفراد عينة الدراسة حول متوسط العبارة.

وبناءً على ما سبق يمكننا القول أن الأفراد في المؤسسات محل الدراسة ترى بأن تحسين أداء الموازنة العامة مرتبط بتطبيق معايير الأداء من خلال تسيير الأموال العمومية بشفافية ومسائلة من أجل صرفها في محلها وتحقيق الأهداف المسطرة، وهذا لأن التسيير الحالي للموازنة العامة بعيد كل البعد من تطبيق الشفافية والمسائلة في التسيير.

- جاءت العبارة (A5) التي تنص على: " تساعد تقارير رقابة الأداء على تزويد السلطات المعنية برأي وعادل عن الكيفية التي تدار بها الأموال العمومية " في الرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث تشير النتائج (M= 3.99, SD=1.36) إلى أن قيمة المتوسط الحسابي جاءت بدرجة الموافق وانحراف معياري يعبر عن وجود اختلاف في أراء أفراد عينة الدراسة حول متوسط العبارة.

وبناءً على ما سبق يمكننا القول أن الأفراد في المؤسسات محل الدراسة ترى بأن تقارير رقابة الأداء تساعد كثيرا السلطات المعنية في تسيير الأموال العمومية بكيفية عادلة لما تحتويه من ملاحظات واقتراحات مهمة، لأن الرقابة التقليدية المطبقة حاليا وهي رقابة المشروعية يشوبها عدة نقائص يمكن تفاديها مستقبلا لو طبقت معايير رقابة الأداء.

- جاءت العبارة (A1) التي تنص على: " تعمل رقابة الأداء وفق مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية التي تؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد " في الرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث تشير النتائج (M= 3.94, SD=0.85) إلى أن قيمة المتوسط الحسابي جاءت بدرجة الموافق وانحراف معياري يعبر عن عدم وجود اختلاف في أراء أفراد عينة الدراسة حول متوسط العبارة.

وبناءً على ما سبق يمكننا القول أن الأفراد في المؤسسات محل الدراسة ترى بأن تطبيق مبادئ رقابة الأداء وهي الاقتصاد والكفاءة والفعالية في تسيير الموازنة العامة يساعد على الاستخدام الأمثل للموارد، وبالتالي القضاء على سوء استخدام الأموال العمومية والتي تعاني منه كثيرا الدولة حاليا وهذا لأنها مازالت تطبق الأساليب التقليدية في التسيير.

- جاءت العبارة (A4) التي تنص على: " تهدف رقابة الأداء إلى تطبيق الحكم الراشد من خلال تحسين التسيير في مؤسسات القطاع العام " في الرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث تشير النتائج (M= 3.76, SD= 0.98) إلى أن قيمة المتوسط الحسابي جاءت بدرجة موافق وانحراف معياري يعبر عن عدم وجود اختلاف في أراء أفراد عينة الدراسة حول متوسط العبارة.

وبناءً على ما سبق يمكننا القول أن الأفراد في المؤسسات محل الدراسة ترى بأن رقابة الأداء تساعد على تطبيق الحكم الراشد من خلال تحسين التسيير في مؤسسات القطاع العام وهذا لأن المؤسسات العمومية تعاني كثيرا من عدة مشاكل في التسيير.

- جاءت العبارة (A2) التي تنص على: " تقوم رقابة الأداء بفحص ومراقبة كافة الأنشطة الحكومية التي تؤدي إلى ترشيد الإنفاق الحكومي " في الرتبة الخامسة من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث تشير النتائج (M= 3.51, SD= 0.70) إلى أن قيمة المتوسط الحسابي جاءت بدرجة موافق وانحراف معياري يعبر عن عدم وجود اختلاف في أراء أفراد عينة الدراسة حول متوسط العبارة.

وبناءً على ما سبق يمكننا القول أن الأفراد في المؤسسات محل الدراسة ترى بأن رقابة الأداء تقوم بفحص ومراقبة كافة الأنشطة الحكومية من أجل ترشيد الانفاق الحكومي وبالتالي تحقيق الأهداف المسطرة، لكن ليس بالسهل تطبيقها في أرض الواقع خاصة في ظل الظروف السائدة.

- جاءت العبارة (A3) التي تنص على: " تعمل رقابة الأداء إلى التوجه نحو تطبيق الإدارة بالأهداف التي تساعد على اختيار الأدوات المناسبة لتسيير المال العام " في الرتبة السادسة من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد

عينة الدراسة، حيث تشير النتائج (M= 2.91, SD=1.02) إلى أن قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة جاءت بدرجة محايد وانحراف معياري يعبر عن وجود اختلاف في أراء أفراد عينة الدراسة حول متوسط العبارة.

وبناءً على ما سبق يمكننا القول أن هنالك اختلاف في آراء الأفراد حول ما إذا كانت رقابة الأداء تعمل على التوجه نحو تطبيق الإدارة بالأهداف التي تساعد على اختيار الأدوات المناسبة لتسيير المال العام، وهذا في نظرنا راجع إلى وجود بعض المؤسسات العمومية التي تعمل بالإدارة بالأهداف في عملية تسييرها ولا تطبق معايير رقابة الأداء.

وبشكل عام فأفراد عينة الدراسة يميلون إلى الموافقة على العبارات التي تقيس متغير معايير الأداء، حيث تشير النتائج (M= 3.73, SD=0.47) إلى أن قيمة المتوسط الحسابي لهذا المتغير جاءت بدرجة الموافق وانحراف معياري يعبر عن عدم وجود اختلاف في أراء أفراد عينة الدراسة حول متوسط المتغير.

وكتعليق على هذه النتيجة يمكن القول بأن تطبيق معايير رقابة الأداء تساعد في تحسين أداء الموازنة العامة من خلال الاستخدام الأمثل للموارد وتحقيق الأهداف المسطرة من قبل الدولة وحماية المال العام من الاختلاس، ولأن التسيير الحالي يعاني من عدة مشاكل، فلابد من التغيير وتطبيق مثل هذه المعايير على أرض الواقع.

الجدول رقم (5–9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمتغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة والعبارات التي تقيسه

رمز العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي M	الانحراف المعياري SD	ترتيب العبارة	درجة الموافقة
C1	تساعد رقابة الالتزام والمطابقة على تحسين جودة العملية الرقابية للتأكد من أنها لم تخرج عن مسارها صحيح.	3.60	0.94	02	موافق
C2	تطبيق معايير رقابة الالتزام والمطابقة يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والانحرافات ومنع تكرارها في المستقبل.	3.49	990.	04	موافق

C3	رقابة الالتزام تلزم المراقب المالي إلى التخطيط للرقابة المالية وإجراؤها يساهم في الحس المهني للحفاظ على المال العام.	3.52	0.83	03	موافق
C4	يجب على المراقب المالي متابعة حالات عدم الالتزام عندما يكون ذلك مناسبا لضمان التنفيذ الفعال للإجراءات التصحيحية.	3.89	1.27	01	موافق
C5	عندما تكون رقابة الالتزام جزءاً من رقابة الأداء ينظر إلى الالتزام كأحد جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية من أجل تحسين الأداء.	2.51	0.96	05	غير موافق
الدرجة الكلية		3.40	0.52	–	موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات حزمة Spss.

انطلاقا من النتائج الموضحة في الجدول (5-9) يمكننا ترتيب العبارات التي تقيس متغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة تنازليا، وذلك بناءا على المتوسطات الحسابية كما يلي:

- جاءت العبارة (C4) التي تنص على: " يجب على المراقب المالي متابعة حالات عدم الالتزام عندما يكون ذلك مناسبا لضمان التنفيذ الفعال للإجراءات التصحيحية " في الرتبة الأول من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث تشير النتائج (M= 3.89, SD= 1.27) إلى أن قيمة المتوسط الحسابي جاءت بدرجة الموافق وانحراف معياري يعبر عن وجود اختلاف في أراء أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

وبناءً على ما سبق يمكننا القول أن الأفراد في المؤسسات محل الدراسة يقرون أنه يجب على المراقب المالي متابعة حالات عدم الالتزام للهيئات الخاضعة للرقابة للقيام بعملية التصحيح وتفادي الوقوع في مثل هذه الاخطاء مستقبلا، وبالتالي تحسين العملية الرقابية والرفع من فعاليتها وهذا سينعكس إيجابا على عملية التسيير وتحقيق الأهداف المسطرة.

- جاءت العبارة (C1) التي تنص على: " تساعد رقابة الالتزام والمطابقة على تحسين جودة العملية الرقابية للتأكد من أنها لم تخرج عن مسارها صحيح " في الرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة

الدراسة، حيث تشير النتائج (*M*= 3.60, *SD*=0.94) إلى أن قيمة المتوسط الحسابي جاء بدرجة الموافق وانحراف معياري يعبر عن عدم وجود اختلاف في أراء أفراد عينة الدراسة متوسط هذه العبارة.

وبناءً على ما سبق يمكننا القول أن الأفراد في المؤسسات محل الدراسة ترى بأن رقابة الالتزام والمطابقة تساعد على تحسين العملية الرقابية من خلال التأكد أنها لم تخرج عن مسارها الصحيح، لأن رقابة الالتزام تلزم الهيئات الخاضعة للرقابة بإتباع القوانين والتنظيمات المعمول بها، وبالتالي هذا الإجراء يمكن أن تتفادى به الوقوع في الأخطاء وتحسين تسيير المال العام والحفاظ عليه.

- جاءت العبارة (C3) التي تنص على: " رقابة الالتزام تلزم المراقب المالي إلى التخطيط للرقابة المالية وإجراؤها يساهم في الحس المهني للحفاظ على المال العام " في الرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث تشير النتائج (*M*= 3.52, *SD*=0.83) إلى أن قيمة المتوسط الحسابي جاءت بدرجة موافق وانحراف معياري يعبر عن عدم وجود اختلاف في أراء أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

وبناءً على ما سبق يمكننا القول أن الأفراد في المؤسسات محل الدراسة ترى بأن المراقب المالي يتوجب عليه التخطيط مسبقا للعملية الرقابية، لأن هذا الإجراء يساعد على الرفع من الحس المهني لدى المراقب المالي للقيام بعمله في ظروف ملائمة للحفاظ على المال العام.

- جاءت العبارة (C2) التي تنص على: " تطبيق معايير الالتزام والمطابقة يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والانحرافات ومنع تكرارها في المستقبل " في الرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث تشير النتائج (*M*= 3.49, *SD*=0.64) إلى أن قيمة المتوسط الحسابي جاءت بدرجة موافق وانحراف معياري يعبر عن عدم وجود اختلاف في أراء أفراد عينة الدراسة متوسط هذه العبارة.

وبناءً على ما سبق يمكننا القول أن الأفراد في المؤسسات محل الدراسة ترى أنه في حالة تطبيق معايير الالتزام والمطابقة فهذا سيؤدي الى اكتشاف الأخطاء التي يقعون فيها الهيئات الخاضعة للرقابة أثناء قيامهم بالعملية الرقابية وهي عدم امتثالهم للقوانين المعمول بها لمنع تكرارها في المستقبل، لكن للأسف في الواقع شيء آخر لكثرة التجاوزات التي تسببت في اختلاس الأموال العمومية.

- جاءت العبارة (C5) التي تنص على: " عندما تكون رقابة الالتزام جزءاً من رقابة الأداء ينظر إلى الالتزام كأحد جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية من أجل تحسين الأداء " في الرتبة الخامسة من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث تشير النتائج (*M*= 2.51, *SD*=0.96) إلى أن قيمة المتوسط الحسابي

جاءت بدرجة غير موافق وانحراف معياري يعبر عن عدم وجود اختلاف في أراء أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

وبناءً على ما سبق يمكننا القول أن الأفراد في المؤسسات محل الدراسة ترى أن الواقع الرقابي في الجزائر بعيد كل البعد لتطبيق معيار الالتزام ومعيار الأداء مع بعض لأن هذا الاجراء يستلم القيام ببذل الجهود والاجراءات الضرورية لتحقيقه في المستقبل وتجسيده على أرض الواقع.

وعموما يبدي أفراد عينة الدراسة حيادا اتجاه العبارات التي تقيس متغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة، حيث تشير النتائج (M= 3.40, SD=0.52) إلى أن قيمة المتوسط الحسابي لهذا المتغير جاءت بدرجة موافق وانحراف معياري يعبر عن عدم وجود اختلاف في أراء أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذا المتغير.

كتعليق على هذه النتيجة يمكن القول بأن تطبيق معيار الالتزام والمطابقة في العملية الرقابية يلزم الهيئات الخاضعة للرقابة الالتزام بالقوانين والتنظيمات المعمول بها وبالتالي التقليل من الانحرافات والاخطاء للحفاظ على الاموال العمومية، لكن لابد من تجسيد هذه الإجراءات على أرض الواقع ولا تبقى حبر على ورق كما هو حال الواقع الرقابي في الجزائر.

ثانيا: تحليل عبارات القياس المتعلقة بمتغير جودة أداء الموازنة العامة للدولة:

يعتبر جودة أداء الموازنة العامة للدولة المتغير الثاني الذي يتضمنه نموذج الدراسة الحالية وقد تم قياسه بواسطة سبعة عبارات، وللتعرف على درجة الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة اتجاه هذه المتغير والعبارات التي تقيسه تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (5–10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمتغير جودة أداء الموازنة العامة للدولة والعبارات التي تقيسه

رمز العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي M	الانحراف المعياري SD	ترتيب العبارة	درجة الموافقة
D1	تعتبر شفافية الموازنة العامة إحدى المعايير الأساسية للحكم على حسن إدارة المال العام.	3.89	0.93	04	موافق
D2	تطبيق الموازنة القائمة على النتائج من بين	4.17	1.12	01	موافق

	الأساليب التي تسمح بترشيد النفقات العامة.				
D3	يقترح التسيير القائم على النتائج تصنيف جديد للنفاقات العامة من أجل فهم وتقييم الأنشطة الحكومية.	3.44	0.73	05	موافق
D4	تطبيق الإطار الموازني المتعدد السنوات يسمح بتحديد أهداف السياسة المالية لفترة تزيد عن سنة.	3.97	0.80	02	موافق
D5	استخدام المقاييس النوعية والكمية في العمليات الرقابية يساعد على تقييم الأداء بشفافية.	2.58	0.73	07	محايد
D6	يسمح التكامل بين نفقات التسيير والتجهيز بتبسيط إجراءات اتخاذ القرارات بشأن تسيير المال العام.	2.52	0.69	08	غير موافق
D7	يساهم نظام المعلوماتية بتوفير قاعدة بيانات مالية موحدة تستخدم لدعم القرار وتعزيز الاستقرار المالي.	3.26	1.07	06	محايد
D8	يجب على المسير المكلف بتنفيذ الموازنة العامة أن يكون مسؤولا عن فعالية المصالح العمومية التي تقع تحت تصرفه وإخضاعه للمساءلة مباشرة.	3.92	1.12	03	موافق
	الدرجة الكلية	73.4	0.64	-	موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات حزمة Spss.

انطلاقا من النتائج الموضحة في الجدول رقم (**5-10**) يمكننا ترتيب العبارات التي تقيس متغير جودة أداء الموازنة العامة للدولة والعبارات التي تقيسه تنازليا، وذلك بناءً على المتوسطات الحسابية كما يلي:

- جاءت العبارة (D2) التي تنص على: " تطبيق الموازنة القائمة على النتائج من بين الأساليب التي تسمح بترشيد النفقات العامة " في الرتبة الأول من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث تشير النتائج (M= 4.17, SD= 1.12) إلى أن المتوسط الحسابي جاء بدرجة الموافق وانحراف معياري يعبر عن وجود اختلاف في أراء أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

وبناءً على ما سبق يمكننا القول أن الأفراد في المؤسسات محل الدراسة ترى بأن تطبيق الموازنة القائمة على النتائج تعد من بين الأساليب التي تسمح بترشيد النفقات العامة، لما تحتويه من إجراءات جديدة تساعد في تفعيل النظام الرقابي على تنفيذ الموازنة العامة للدولة وبالتالي الاستغلال الجيد للموارد وتحقيق النتائج المرجوة.

- جاءت العبارة (D4) التي تنص على: " تطبيق الإطار الموازني المتعدد السنوات يسمح بتحديد أهداف السياسة المالية لفترة تزيد عن سنة " في الرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث تشير النتائج (M= 3.97, SD=0.80) إلى أن المتوسط الحسابي جاء بدرجة الموافق وانحراف معياري يعبر عن عدم وجود اختلاف في أراء أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

وبناءً على ما سبق يمكننا القول أن الأفراد في المؤسسات محل الدراسة ترى أن تطبيق الإطار الموازني المتعدد السنوات يسمح للدولة بوضع خطط تنموية تزيد عن سنة تتماشى مع أهداف السياسة المالية على المدى البعيد على عكس النظام التقليدي(موازنة الوسائل) الذي يرتكز على مبدأ السنوية وهذا يعتبر من بين أهم مساوئه لأنه يعيق عملية التنمية.

- جاءت العبارة (D8) التي تنص على: " يجب على المسير المكلف بتنفيذ الموازنة العامة أن يكون مسؤولا عن فعالية المصالح العمومية التي تقع تحت تصرفه وإخضاعه للمساءلة مباشرة " في الرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث تشير النتائج (M= 3.92, SD=1.12) إلى أن المتوسط الحسابي جاء بدرجة الموافق وانحراف معياري يعبر عن وجود اختلاف في أراء أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

وبناءً على ما سبق يمكننا القول أن الأفراد في المؤسسات محل الدراسة ترى أن المسير المكلف بتنفيذ الموازنة العامة في ظل النظام الجديد يجب أن يكون مسؤولا عن فعالية المصالح العمومية التي تقع تحت تصرفه، لأن هدفه ليس فقط القيام بعملية التسيير ضمن القوانين المعمول بها، بل هو مطالب بتحقيق الأهداف المسطرة بأقل التكاليف وبجودة عالية وفي الوقت المطلوب، بالإضافة الى إخضاعه للمساءلة مباشرة في حالة ارتكاب الأخطاء ولكن للأسف هذا الاجراء غير موجود على أرض الواقع في ظل تطبيق النظام التقليدي لحد الساعة.

- جاءت العبارة (D1) التي تنص على: " تعتبر شفافية الموازنة العامة إحدى المعايير الأساسية للحكم على حسن إدارة المال العام " في الرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث تشير النتائج (M= 3.89, SD=0.93) إلى قيمة أن المتوسط الحسابي جاءت بدرجة الموافق وانحراف معياري يعبر عن عدم وجود اختلاف في أراء أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

وبناءً على ما سبق يمكننا القول أن الأفراد في المؤسسات محل الدراسة ترى أن شفافية الموازنة العامة تعتبر من بين المعايير الأساسية للحكم على حسن إدارة المال العام، لأن الشفافية في عملية التسيير تسمح بالتقليل من عملية الاختلاسات والتبذير.

- جاءت العبارة (D3) التي تنص على: " يقترح التسيير القائم على النتائج تصنيف جديد للنافقات العامة من أجل فهم وتقييم الأنشطة الحكومية " في الرتبة الخامسة من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث تشير النتائج (M= 3.44, SD=0.73) إلى أن قيمة المتوسط الحسابي جاءت بدرجة موافق وانحراف معياري يعبر عن وجود اختلاف في أراء أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

وبناءً على ما سبق يمكننا القول أن الأفراد في المؤسسات محل الدراسة ترى أن التسيير القائم على النتائج يقترح تصنيف جديد للنفقات العامة، وهذا قد يساعد في تقييم أحسن للأنشطة والمعاملات الحكومية لتسهيل عملية التسيير والرفع من أداء الموازنة العامة للدولة.

- جاءت العبارة (D7) التي تنص على: " يساهم نظام المعلوماتية بتوفير قاعدة بيانات مالية موحدة تستخدم لدعم القرار وتعزيز الاستقرار المالي " في الرتبة السادسة من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث تشير النتائج (M= 3.26, SD=1.07) إلى أن قيمة المتوسط الحسابي جاءت بدرجة المحايد وانحراف معياري يعبر عن وجود اختلاف في أراء أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

وبناءً على ما سبق يمكننا القول أن الأفراد في المؤسسات محل الدراسة ترى أن نظام المعلوماتية قد يساعد في تعزيز الاستقرار المالي، وبالتالي تحسين الأداء في عملية التسيير عن طريق وضع قاعدة بيانات مالية موحدة.

- جاءت العبارة (D5) التي تنص على: " استخدام المقاييس النوعية والكمية في العمليات الرقابية يساعد على تقييم الأداء بشفافية " في الرتبة السابعة من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث تشير النتائج (M= 2.58, SD=0.73) إلى أن قيمة المتوسط الحسابي جاءت بدرجة غير موافق وانحراف معياري يعبر عن عدم وجود اختلاف في أراء أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

وبناءً على ما سبق يمكننا القول أن الأفراد في المؤسسات محل الدراسة ترى أن استخدام المقاييس النوعية والكمية في العمليات الرقابية قد لا يساعد على تقييم الأداء، لأن مثل هذه المقاييس مازالت لم تستخدم بعد في العملية الرقابية.

- جاءت العبارة (D6) التي تنص على: " يسمح التكامل بين نفقات التسيير والتجهيز بتبسيط إجراءات اتخاذ القرارات بشأن تسيير المال العام " في الرتبة الثامنة من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث تشير النتائج (M= 2.52, SD=0.69) إلى أن قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة جاءت بدرجة غير موافق وانحراف معياري يعبر عن وجود اختلاف في أراء أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

وبناءً على ما سبق يمكننا القول أن الأفراد في المؤسسات محل الدراسة ترى أن التكامل بين نفقات التسيير والتجهيز قد لا يسمح بتبسيط إجراءات اتخاذ القرارات بشأن تسيير المال العام، لأن هذا الإجراء جديد يتناسب مع التسيير القائم على النتائج على عكس التسيير القائم على الوسائل.

وعموما فأفراد عينة الدراسة يميلون إلى الموافقة على العبارات التي تقيس متغير جودة أداء الموازنة العامة للدولة حيث تشير النتائج (M= 3.47, SD=0.64) إلى أن قيمة المتوسط الحسابي لهذا المتغير جاءت بدرجة الموافق وانحراف معياري يعبر عن عدم وجود اختلاف في أراء أفراد عينة الدراسة حول المتوسط هذا المتغير.

وكتعليق على هذه النتيجة يمكن القول بأن جودة أداء الموازنة العامة للدولة مرتبط بمدى استخدام الاجراءات والطرق المناسبة لتسيير المال العام من قبل المكلفين بتنفيذ الموازنة العامة عن طريق تبني نظام جديد يرتكز على النتائج.

المطلب الثالث: اختبار نموذج الدراسة

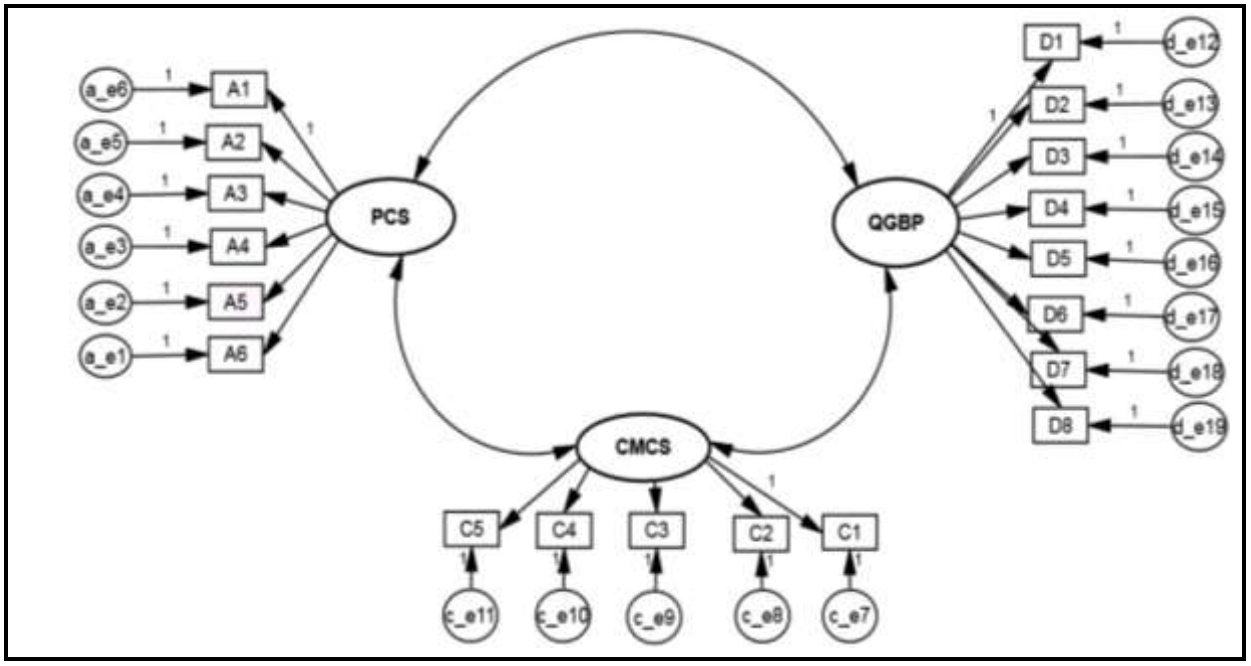
بعد إجراء الفحص الأولي للبيانات والتأكد من أنها تفي بأغراض التحليل، وبعد عرض الإحصاءات الوصفية لعبارات القياس، سنحاول من خلال هذا المطلب تقديم تحليل معمق للعلاقات بين المتغيرات الكامنة داخل نموذج الدراسة المقترح، وفي هذا الصدد تم اعتماد مرحلتين خلال عملية تحليل، حيث سنقوم في المرحلة الأولى بتوظيف التحليل العاملي التوكيدي (CFA) في تحليل نموذج القياسي، ونتبعه باستخدام تقنية نمذجة المعادلة البنائية (SEM) أو تحليل المسار بين المتغيرات الكامنة في تحليل النموذج البنائي في المرحلة التالية.

الفرع الأول: تحليل النموذج القياسي

تشمل مرحلة تحليل النموذج القياسي عدة خطوات يتم من خلالها توظيف التحليل العاملي التوكيدي في فحص العلاقات الإرتباطية بين المتغيرات الكامنة بعضها مع بعض من ناحية، وبين المتغيرات المقاسة والكامنة من ناحية أخرى *، وتتمثل تلك الخطوات بما يلي:

أولا: تحديد النموذج القياسي: من أجل تحديد النموذج القياسي يتم الاعتماد على الرسم التخطيطي المقتطع من حزمة Amos والذي يظهره الشكل ؛ حيث يضفي وضوحا على معالم النموذج ويوضح السمات أو الجوانب التنظيرية التي افترضتها الباحثة.

الشكل رقم (5-2): النموذج القياسي للتحليل العاملي التوكيدي بين أبعاد المعايير الدولية للرقابة المالية وجودة أداء الموازنة العامة



المصدر: رسم تخطيطي مقتطع من حزمة Amos

كما هو مبين في الشكل يحتوي النموذج على ثلاث متغيرات كامنة يتم تمثيلها في أشكال بيضوية: معايير رقابة الأداء ونرمز لها اختصارا ب: (PCS)، ومعايير رقابة الالتزام والمطابقة ونرمز لها اختصارا ب: (CMCS)، إضافة إلى جودة أداء الموازنة العامة ونرمز لها اختصارا ب: (QGBP)، ويتم ربط هذه المتغيرات بأسهم محدبة ذو اتجاهين تشير إلى وجود علاقة تغاير أو ارتباط بينها، وأن هذه المتغيرات الكامنة تقاس بواسطة مجموعة من المتغيرات المقاسة (العبارات) والتي تدل عليها أشكال مستطيلة في الشكل السابق، وأن الأسهم المستقيمة التي

* في (CFA) ليست هنالك حاجة للتمييز بين المتغيرات الكامنة الخارجية (المستقلة) والداخلية (التابعة)، بينما يكون ذلك ضروريا خلال مرحلة اختبار النموذج البنائي.

تنطلق من المتغير المتغيرات الكامنة نحو العبارات تدل على تشبعات العبارات، والملاحظ في العبارات A1، C1، D1 أنها عبارة عن متغيرات مرجعية يتم تثبيت تشبعها بالمتغيرات الكامنة بالواحد لتجنب قضية التعيين، أما الأسهم الصغيرة التي تنتهي إلى مستطيلات العبارات فإنها تعبر على بواقي التباين الذي لم يقوى المتغير الكامن على تفسيره في العبارة.

ثانيا: تعيين النموذج القياسي:

بعدما تبين أن نموذج القياسي يحتوي على (3) متغيرات كامنة تقاس بواسطة (19) متغير مقاس (العبارات) فإن عدد المعلومات المتوفرة في بيانات العينة (عدد العناصر الغير متكررة في مصفوفة التباين والتغاير للعينة) هي: 190 = [2/(1 + 19 عبارة) * 19 عبارة]، وهي أكبر من إجمالي عدد المعالم الحرة المقدرة ب: (41) معلمًا حرًّا (16 تشبع و19 خطأ قياس و3 متغيرات كامنة و3 ارتباطات بين المتغيرات الكامنة)، وهكذا فإن درجة الحرية موجبة وقيمتها (149+ =41-190=df) ما يعني أن نموذج القياسي متعدي التعيين ، وبالتالي لا نتوقع حدوث مشكلة أثناء تحليله.

ثالثا: تقدير معالم النموذج القياسي:

بعد الانتهاء من تعيين النموذج القياسي يتم تقدير معالمه وهذا باستخدام الاحتمال الأقصى (ML)، وهي طريقة افتراضية في غالبية الحزم الإحصائية بما في ذلك حزمة $AMOS$، وتتطلب جملة من الافتراضات أهمها: حجم عينة كبير، عدم وجود بيانات مفقودة، المتغيرات المقاسة (العبارات) ذات مستوى قياس متصل، التوزيع الطبيعي للبيانات، النموذج متعدي التعيين، وكل هذه الافتراضات تم تأكيدها في مراحل سابقة من الدراسة.

رابعا: تقييم صحة النموذج القياسي:

إن الهدف الرئيسي من هذه الخطوة هو مقارنة النموذج القياسي المثبت نظريا بالواقع على النحو الذي تمثله بيانات العينة، ومن أجل هذا استخدمت الباحثة التحليل العاملي التوكيدي للنموذج القياسي للتحقق من مؤشرات جودة المطابقة لنموذج الدراسة، وتقييم ثبات المتغيرات وصدقها، وفيما يلي توضيح لذلك:

1. تقييم مؤشرات جودة المطابقة:

إن تقييم مؤشرات جودة المطابقة يقصد بها إلى أي حد يمكن لمصفوفة التغاير أو الارتباط للنموذج التطبيقي أن تماثل مصفوفة التغاير أو الارتباط للنموذج النظري، على الرغم من أن نتيجة التحليل العاملي التوكيدي باستخدام حزمة AMOS توفر العديد من مؤشرات جودة المطابقة التي تعكس مدى مطابقة النموذج للبيانات،

إلا أن الدراسة الحالية اقتصرت فقط على المؤشرات التي أوصى بها خبراء النمذجة والأكثر استعمالا وتداولا في الدراسات والبحوث، حيث تضم تلك المؤشرات: مؤشر المطابقة المقارن (*CFI*) ومؤشر تاكر-لويس أو مؤشر المطابقة غير المعياري (*TLI*) ومؤشر الجذر التربيعي لخطأ الإقتراب (*RMSEA*) مع حدود ثقة بنسبة (90%) حول قيمته، فضلا عن الاستدلال بنتيجة اختبار كاي تربيع (X^2) وقيمة كاي تربيع إلى درجة الحرية (X^2/df)، وحتى يتم الحكم على النموذج أنه يتمتع بمطابقة مقبولة لا بد أن تكون قيمة كلٍ من (*TLI*;*CFI*) أكبر من (0.90) وقيمة (*RMSEA*) مع فترات الثقة تقع ضمن نطاق [0.5-0.8]، كذلك يجب أن يكون اختبار (X^2) غير دال، ونسبة (X^2/df) أقل من (2). والجدول رقم () يوضح نتائج تقييم مدى مطابقة النموذج القياسي لبيانات عينة الدراسة باستخدام مؤشرات المطابقة.

الجدول رقم (5-11): نتائج تقييم مدى ملائمة النموذج القياسي باستخدام مؤشرات جودة المطابقة.

مؤشرات جودة المطابقة	المدى الأمثل لحسن المطابقة	النموذج القياسي
كاي تربيع (X^2) درجة الحرية: df مستوى دلالة: P	- إذا كانت تساوي 0 تشير إلى مطابقة تامة غير دالة	274.61 149 0.001<
قيمة اختبار كاي تربيع إلى درجة الحرية: X^2/df	2>	1.84
مؤشر المطابقة المقارن: CFI	0.90≤	0.95
مؤشر المطابقة الغير المعياري: TLI	0.90≤	0.94
مؤشر الجذر التربيعي لخطأ الإقتراب مع فترات الثقة: $RMSEA$ [90% CI]	[0.08-0.05]	0.06 [0.07,0.05]

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات AMOS

يوضح الجدول أن قيمة مؤشر كاي تربيع (X^2=247.61, df=149, P<0.001) كانت دالة إحصائيا، وهذا لا يعني بالضرورة أن النموذج لا يتمتع بمطابقة مقبولة فالمعروف على الاختبار أنه حساس لحجم العينة، وفيما يتعلق بمؤشرات جودة المطابقة الأخرى فقد أظهرت النتائج أن قيمة كاي تربيع إلى درجة الحرية (X^2/df= 1.84) أقل من (2)، وأن كلاً من قيمة مؤشر المطابقة المقارن (CFI=0.95) وقيمة مؤشر المطابقة غير المعياري (TLI=0.94) أكبر من (0.90)، وأن قيمة مؤشر الجذر التربيعي لخطأ الاقتراب مع فترات الثقة [$RMSEA$=0.06, 90% CI (0.07,0.05)] تقع ضمن نطاق [0.05-0.08]، وبشكل عام يمكن القول أنه عند مقارنة المؤشرات المحسوبة بقيم المدى الأمثل لحسن المطابقة تبين أن مؤشرات المطابقة التي اعتمدتها الدراسة تشير إلى أن النموذج يتمتع بمطابقة مقبولة.

2. تقييم ثبات المتغيرات وصدقها:

لا تكتمل خطوة تقييم صحة النموذج القياسي دون تقييم ثبات المتغيرات وصدقها، فهما متطلبان أساسيان للحصول على نتائج تتميز بالدقة والموضوعية، يشير الثبات إلى وجود اتساق داخلي بين العبارات التي تمثل أو تقيس المتغير الكامن، أما الصدق فهو صدق تقاربي وصدق تمييزي، فالصدق التقاربي يشير إلى أي مدى بالتحديد تتقارب عبارات المتغير الكامن مع بعضها البعض بحيث تشترك في نسبة عالية من تباين المشترك، في حين يدل الصدق التميزي عن مدى اختلاف وتمايز المتغيرات الكامنة عن بعضها البعض.

هنالك عدة طرق لاختبار كل من الثبات والصدق باستخدام التحليل العاملي التوكيدي، فاستنادًا إلى توصيات الخبراء والمختصين في نمذجة المعادلات البنائية تعتبر القيم المرتفعة لمعامل الارتباط المتعدد (SMC) دليلا على ثبات العبارات، وعندما تساوي أو تتجاوز الموثوقية المركبة (CR) Consttruct Reliability قيمة (0.70) فهذا دليلا آخر على تحقق الثبات للمتغيرات الكامنة، ومن الطرق المتبعة في تقييم الصدق التقاربي هي فحص التشعبات المعيارية (λ) للعبارات التي تقيس المتغير الكامن والتي يجيب أن تزيد عن (0.50)، بالإضافة إلى قيمة متوسط التباين المشترك للمتغيرات الكامنة Average Variance Extracted (AVE) التي يجب أن تساوي أو تتعدى قيمة (0.5)، كما يتم التحقق من الصدق التميزي من خلال مقارنة الحد الأقصى لمربع الارتباط المشترك بين كل متغيرين كامنين (MSV) والجذر التربيعي لمتوسط التباين المشترك ($\sqrt{AVE}$) لكلاهما، بحيث يجب أن يكون الجذر التربيعي متوسط التباين المشترك لكل متغير كامن أكبر من مربع معامل الارتباط بين المتغيرين الكامنين. والجدول التالي يقدم نتائج اختبار ثبات والصدق لمتغيرات النموذج القياسي.

الجدول رقم (5–12): نتائج اختبار ثبات والصدق لمتغيرات النموذج القياسي

المتغير الكامن	العبارة	الثبات		الصدق التقاربي		الصدق التميزي
		SMC	$CR \geq 0.70$	$\lambda \geq 0.50$	$AVE \geq 0.50$	$MSV < \sqrt{AVE}$
معايير رقابة الأداء PCS	A1	0.59	0.90	0.77	0.60	0.20
	A2	0.52		0.72		
	A3	0.59		0.77		
	A4	0.55		0.74		
	A5	0.55		0.74		
	A6	0.76		0.87		
معايير رقابة الالتزام والمطابقة $CMCS$	C1	0.70	0.89	0.83	0.61	0.28
	C2	0.62		0.79		
	C3	0.47		0.68		
	C4	0.50		0.71		
	C5	0.77		0.88		
جودة أداء الموازنة العامة $QGBP$	D1	0.45	0.87	0.67	0.46	0.28
	D2	0.51		0.72		
	D3	0.56		0.75		
	D4	0.59		0.77		
	D5	0.40		0.63		
	D6	0.44		0.66		
	D7	0.36		0.60		
	D8	0.40		0.64		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات AMOS.

يتضح من النتائج الواردة من الجدول أن جميع العبارات والمتغيرات تتمتع بدرجة كافية من الثبات، حيث نجد أن معاملات الثبات (مربع معامل الارتباط المتعدد *SMC*) للعبارات كانت مقبولة باستثناء العبارة D7 فمعامل ثباتها متواضع (0.36)، وأن معاملات الثبات (الموثوقية المركبة *CR*) للمتغيرات الكامنة تراوحت من (0.87) لمتغير أداء الموازنة العامة إلى (0.90) لمتغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة فهي بذلك تتجاوز عتبة (0.70).

كذلك يتبين من الجدول السابق أن النتائج تدعم أدلة الصدق التقاربي للعبارات والمتغيرات، حيث نجد أن معاملات الصدق التقاربي (التشبعات المعيارية λ) للعبارات تجاوزت قيمة (0.5) وتتقارب في قيمها عند تمثيل كل متغير كامن، وأن معاملات الصدق التقاربي (قيمة متوسط التباين المستخلص AV*E*) للمتغيرات الكامنة كانت في حدود (0.60) لكلٍ من متغير معايير رقابة الأداء ومعايير رقابة الالتزام والمطابقة وهي أعلى من (0.50)، أما فيما يتعلق بقيمة (*AVE*) لمتغير أداء الموازنة العامة والبالغة (0.46) فإنها مقبولة ولا نتوقع أنها ستسبب مشكلة نظرا لأن قيمة (*CR*) تعدت (0.70)، بالإضافة إلى ذلك تشير النتائج أن قيم الحد الأقصى لمربع الإرتباط المشترك (*MSV*) كانت جميعها أقل من قيم الجذر التربيعي لمتوسط التباين المشترك ($\sqrt{AVE}$) وهذا ما يعزز تمايز المتغيرات الكامنة، أي تمتعها بالصدق التمييزي.

ومن خلال ما سبق، تبين أنه ليست هنالك حاجة إلى إجراء تعديل من أجل تحسين النموذج القياسي، حيث أظهرت نتائج التحليل العاملي التوكيدي أن النموذج يتمتع بمطابقة مقبولة لبيانات عينة الدراسة، علاوة على ذلك يوجد دليل على أن المتغيرات تتمتع بصدق جيد وثبات عالي، وبتالي يمكن الانتقال مباشرة إلى مرحلة تحليل النموذج البنائي

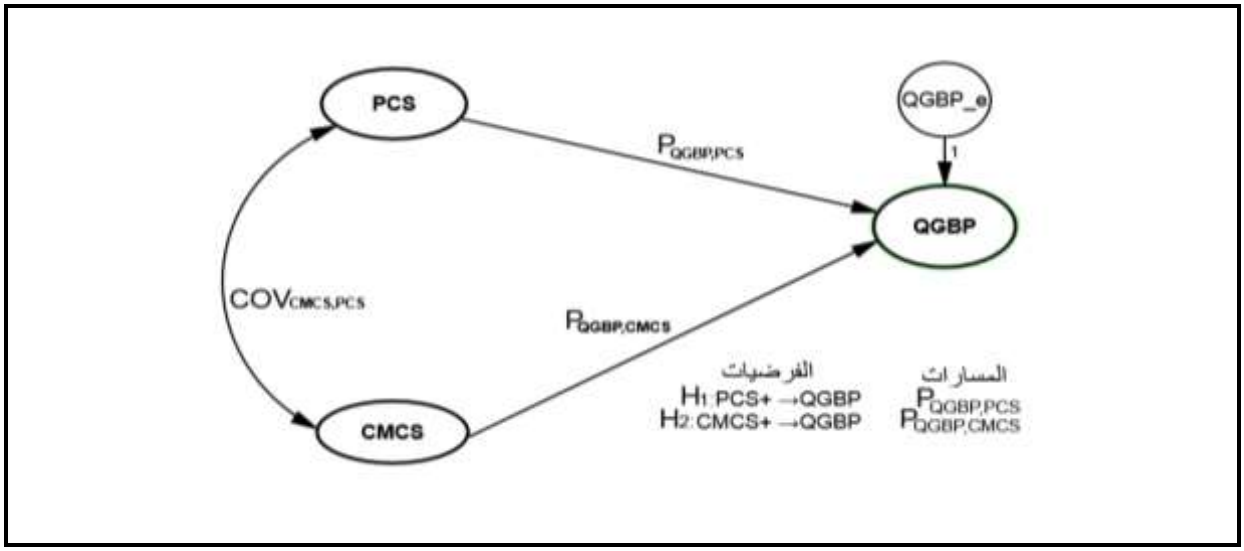
الفرع الثاني: تحليل النموذج البنائي

ننتقل الآن إلى مرحلة تحليل النموذج البنائي، أين ينصب التركيز الأساسي على العلاقات بين المتغيرات الكامنة، وعلى ذلك يتم عرض هذه المرحلة في خطوتين نوضحهما على النحو الآتي:

أولا: تحديد النموذج البنائي:

يتم تحديد النموذج البنائي بالاعتماد على الرسم التخطيطي المقتطع من حزمة Amos والظاهر في الشكل حيث يُصور فرضيات الدراسة المتضَمنَة في التأثيرات السببية بين المتغيرات الكامنة الخارجية المنشأ (المستقلة) والمتغيرات الكامنة الداخلية المنشأ (التابعة).

الشكل رقم (5–3): النموذج بنائي لنمذجة العلاقات بين أبعاد المعايير الدولية للرقابة المالية وجودة أداء الموازنة العامة



المصدر: رسم تخطيطي مقتطع من حزمة Amos

يوضح الشكل أن النموذج البنائي ينطوي في جزؤه الأيسر على متغيرين خارجيين مستقلين: متغير معايير رقابة الأداء (PCS) ومتغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة (CMCS) تجمعهما علاقة ارتباط أو تغاير (السهم المحدب المزدوج الاتجاه) أي لا يؤثر أحدهما على الآخر، ويتم استخدامهما فقط في تنبؤ بمتغيرات أخرى. أما متغير: جودة أداء الموازنة العامة (QGBP) الذي على اليمين هو متغير داخلي تابع، ويعتبر بمثابة نتيجة أو المتنبئ به من قبل المتغيرين الخارجيين،كما يحتوي النموذج على أسهم مستقيمة وحيدة الاتجاه تربط المتغيرات التنبئية (الخارجية) بنتيجتهما (المتغير الداخلي) بناءا على فرضيات الدراسة، حيث يمثل كل سهم أحادي الاتجاه مسارا مباشرا ويطلق عليه اصطلاحا بتقدير المعلمة، والمعطيات الظاهرة في أسفل يمين شكل رقم () توضح كل فرضية والمسار الذي تنتمي إليه:

- تنص الفرضية H_1 على أن المتغير الخارجي معايير رقابة الأداء يؤثر تأثيرا مباشرا موجبا (تأثير إيجابي) على متغير جودة أداء الموازنة العامة، ويتم تحديد تقدير المعلمة التي تربط المتغير الخارجي بالمتغير الداخلي بواسطة الرمز ($P_{QGBP,PCS}$).
- تنص الفرضية H_2 على أن المتغير الخارجي معايير رقابة الالتزام والمطابقة يؤثر تأثيرا مباشرا موجبا (تأثير إيجابي) على متغير جودة أداء الموازنة العامة، ويتم تحديد تقدير المعلمة التي تربط المتغير الخارجي بالمتغير الداخلي بواسطة الرمز ($P_{QGBP,CMCS}$).

ثانيا: تقييم النموذج البنائي:

نظراً لأن النموذج البنائي والنموذج القياسي الموضح في الشكل رقم () لهما نفس عدد المسارات بين المتغيرات الكامنة، فإنهما نموذجان متكافئان (مؤشرات جودة المطابقة للنموذجين متطابقة) ،وبناءً على ذلك سيتم فقط عرض تقدير المعلمات للنموذج البنائي.

يقدم الجدول أعلاه ملخصا لتقديرات معاملات المسار التي تمثل التأثيرات الغير معيارية والمعيارية لمعايير رقابة الأداء ومعايير رقابة الالتزام والمطابقة على جودة أداء الموازنة العامة، وقيم (P) ومعامل التحديد (SMC) وقيمة التباين Variance.

الجدول رقم (5–13): معاملات التأثير المعيارية وغير المعيارية لمعايير رقابة الأداء ومعايير رقابة الالتزام والمطابقة على جودة أداء الموازنة العامة وقيم (P) ومعامل التحديد (SMC) وقيمة التباين Variance.

النموذج البنائي	المتغير الداخلي (التابع)				
	$QGBP$ جودة أداء الموازنة العامة				
المتغير الخارجي (المستقل)	رمز المسار	المعامل غير المعياري	الخطأ المعياري SE	قيمة P[1]	المعامل المعياري**
PCS معايير رقابة الأداء	$P_{QGBP, PCS}$	0.26^{***}	0.06	<0.001	0.29
معايير رقابة الالتزام والمطابقة $CMCS$	$P_{QGBP, CMCS}$	0.34^{***}	0.06	<0.001	0.42
SMC = 0.36 Variance .= 0 12, P<0.001					
***:p<0.001					

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات AMOS.

[1] تم الاعتماد على قيمة P بدلا من قيمة t (ومستويات الدلالة الخاصة بها)، وهذا بحكم أن كلا المعايرين يؤديان إلى نفس النتيجة فيما يتعلق باختبارات الدلالة لمعاملات المسار.

** التقديرات المعيارية بطريقة ML لا تعطي الأخطاء المعيارية ولا الدلالة الإحصائية

يُلاحظ من الجدول أن قيمة معامل التحديد بلغت (SMC=0.36) ما يعني أن المتغيرات الخارجية مجتمعة معايير رقابة الأداء ومعايير رقابة الالتزام والمطابقة فسرت ما نسبته (36%) من التباين الحاصل في المتغير الداخلي جودة أداء الموازنة العامة، في حين أن النسبة المتبقية (64%) تمثل التباين غير المفسر نتيجة للأخطاء العشوائية أو المنتظمة أو نتيجة لمتغيرات أخرى لم تتضمن في نموذج الدراسة، كما يلاحظ أيضا أن قيمة المعامل المعياري لتأثير معايير رقابة الأداء PCS على جودة أداء الموازنة العامة QGBP بلغت ($P_{QGBP,\ PCS}$= 0.29) و قيمة المعامل غير المعياري بلغت ($P_{QGBP,\ PCS}$= 0.26, P<0.001) وهي دال إحصائيا عند مستوى (0.1%)، وأن قيمة المعامل المعياري لتأثير معايير رقابة الالتزام والمطابقة *CMCS* على جودة أداء الموازنة العامة *QGBP* بلغت ($P_{QGBP,\ PCS}$= 0.42) وقيمة المعامل غير المعياري بلغت ($P_{QGBP,\ PCS}$= 0.34, P<0.001) وهي دالة إحصائيا عند مستوى (0.1%).

وبناءً على ما سبق، يتضح أن النموذج البنائي للدراسة الحالية يمتلك مستوى مقبول عمومًا من حيث الدقة التنبؤية، وأن قيمة المعاملات المعيارية وغير المعيارية لتأثير معايير رقابة الأداء ومعايير رقابة الالتزام والمطابقة على جودة أداء الموازنة العامة تدعم فرضيات الدراسة الحالية.

المطلب الرابع: اختبار التأثير المعدل لنموذج الدراسة

يقدم هذا المطلب تقريرا عن نتائج التأثيرات المعدلة للمتغيرات الوظيفية (المستوى التعليمي، الوظيفة، الخبرة) على العلاقات بين المتغيرات الخارجية: معايير رقابة الأداء ومعايير رقابة الالتزام والمطابقة والمتغير الداخلي: جودة أداء الموازنة العامة.

تقوم فكرة اختبار التأثيرات المعدلة في حزمة أموس على تقسيم مجموعة البيانات إلى مجوعتين، ثم إجراء تحليل متعدد المجموعات من خلال إنشاء نماذج تقيد فيها العلاقات بين المتغيرات الخارجية والمتغير الداخلي لتكون متساوية عبر المجموعات ومقارنتها مع النموذج غير المقيد بواسطة فرق اختبار مربع كاي (ΔX^2) بدرجة حرية تساوي (1) ومستوى الدلالة الإحصائية (P). إذا اختلفت قيمة مربع كاي بأكثر من (3.84) وكانت قيمة مستوى الدلالة (P) أقل من (0.05) فهذا دليل على وجود الاعتدال (النموذج المقيد يختلف عن النموذج غير المقيد)، وبالتالي لابد من معرفة المجموعة التي لها تأثير أقوى أو أضعف على العلاقة بين المتغيرات.

الفرع الأول: اختبار التأثير المعدل لمتغير المستوى التعليمي:

لاختبار المستوى التعليمي كمتغير معدل للعلاقة بين المتغيرات الخارجية: معايير رقابة الأداء ومعايير رقابة الالتزام والمطابقة والمتغير الداخلي: جودة أداء الموازنة العامة، نتبع إجراءات التحليل المتعدد المجموعات والذي يتطلب وجود مجموعتين من البيانات، وبما أن المستوى التعليمي متغير ترتيبي ذو ثلاث مجموعات (دراسات عليا، ماستر، ليسانس)، فهذا يتطلب منا في كل مرة تحديد مجموعتين لإجراء المقارنة بينهما (ثلاث مقارنات).

بعد هذا نحتاج إلى ترميز العلاقات بين المتغيرات وتصنيفها، وفي هذا صدد يقوم (AMOS) بترميز العلاقات بين المتغيرات الكامنة وتصنيفها عبر المجموعات بطريقة آلية، حيث تمثل العلاقة بين متغير معايير رقابة الأداء ومتغير جودة أداء الموازنة العامة بالرمز (b1) وتصنف هذه العلاقة إلى (b1_1) للمجموعة الأولى و(b1_2) للمجموعة الثانية، بينما تمثل العلاقة بين متغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة ومتغير جودة أداء الموازنة العامة بالرمز (b2) وتصنف هذه العلاقة إلى (b2_1) للمجموعة الأولى و(b2_2) للمجموعة الثانية.

بعد ذلك نقوم بإنشاء نموذجين نقيد فيهما العلاقتان لتكون متساوية عبر المجموعات، في النموذج الأول يتم تقييد العلاقة (b1_1) لتتساوى مع (b1_2)، وفي النموذج الثاني يتم تقييد العلاقة (b2_1) لتتساوى مع (b2_2)، ثم نجري تحليلاً نقارن فيه هذان النموذجين المقيدين مع النموذج الحر للمجموعتين معا من خلال اختبار فرق مربع كاي (ΔX^2) ومستوى الدلالة الإحصائية (P). والجدول يوضح نتائج اختبار الفروق متعددة المجموعات.

الجدول رقم (5–14): نتائج اختبار الفروق متعددة المجموعات.

العلاقات المفترضة	المجموعة الأولى: الدراسات العليا		المجموعة الثانية: ماستر		الفرق بين المجموعات	
	المعامل المعياري	مستوى الدلالة P	المعامل المعياري	مستوى الدلالة P	فرق مربع كاي $\Delta X^2/1$ df	مستوى الدلالة P
نموذج1: معايير رقابة الأداء(PCS) ← جودة	0.32	0.08	0.4		0.215	0.6

أداء الموازنة العامة (*QGBP*)		5	2	0.001		43
نموذج 2: معايير رقابة الإلتزام والمطابقة (*CMCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.55	0.008	0.41	0.001	0.259	0.611
مؤشرات جودة المطابقة لنموذج غير المقيد: X^2= 431.17, *df*=298, *P*<0.001, *CFI*=0.90, *TLI*=0.91, *RMSEA* (90% CI)=0.063 (0.049,0.075)						
العلاقات المفترضة	المجموعة الأولى: الدراسات العليا		المجموعة الثالثة: ليسانس		الفرق بين المجموعات	
	المعامل المعياري	مستوى الدلالة *P*	المعامل المعياري	مستوى الدلالة *P*	فرق مربع كاي $\Delta X^2/1 d$	مستوى الدلالة *P*
نموذج 1: معايير رقابة الأداء(*PCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.32	0.085	0.21	0.052	0.189	0.663
نموذج 2: معايير رقابة الإلتزام والمطابقة (*CMCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.55	0.008	0.42	<0.001	0.025	0.874
مؤشرات جودة المطابقة لنموذج غير المقيد: X^2= 479.14, *df*=298, *P*<0.001, *CFI*=0.90, *TLI*=0.90, *RMSEA* (90% CI)=0.063 (0.050,0.073)						
العلاقات المفترضة	المجموعة الثانية: ماستر		المجموعة الثالثة: ليسانس		الفرق بين المجموعات	
	المعامل المعياري	مستوى الدلالة	المعامل	مستوى الدلالة	فرق مربع كاي	مستوى

		P	المعيار ي	P	$\Delta X^2/1$ d	الدلالة P
نموذج 1: معايير رقابة الأداء(*PCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.42	0.001	0.20	0.052	1.352	0.245
نموذج 2: معايير رقابة الإلتزام والمطابقة (*CMCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.41	0.001	0.41	<0.001	0.185	0.667
مؤشرات جودة المطابقة لنموذج غير المقيد: X^2= 434.72, *df*=298, *P*<0.001, *CFI*=0.93, *TLI*=0.92, *RMSEA* (90% CI)=0.048 (0.038,0.057)						

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات AMOS.

أظهر الجدول نتائج اختبار الفروق متعددة المجموعات لتحقق فيما إذا كان متغير المستوى التعليمي يعدل العلاقة بين المتغيرات الخارجية: معايير رقابة الأداء ومعايير رقابة الالتزام والمطابقة والمتغير الداخلي: جودة أداء الموازنة العامة، وفيما يلي توضيح لذلك:

أولا: المقارنة بين مجموعة دراسات العليا ومجموعة الماستر:

نلاحظ من الجدول السابق أن قيم مؤشرات جودة المطابقة [X^2=431.17, *df*=298, P<0.001, CFI=0.90 TLI=0.91, RMSEA (90% CI)=0.063 (0.049,0.075)] تدل على مطابقة مقبولة للنموذج غير المقيد للمجموعتين مع البيانات.

وفيما يتعلق باختبارات المقارنة بين المجموعتين فقد أظهرت نتائج النموذج المقيد الأول أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta \chi 2/1df$=0.215) كانت أقل من (3.48) وبمستوى دلالة (*P*=0.643) أكبر من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الأداء ومتغير جودة أداء لا تختلف بين مجموعتي الدراسات العليا والماستر، كما بينت النتائج المتعلقة بالنموذج المقيد الثاني أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta \chi 2/1df$=0.259) كانت أقل من (3.48) وبمستوى دلالة (*P*=0.611) أكبر من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة ومتغير جودة أداء لا تختلف بين مجموعتي الدراسات العليا والماستر.

ثانيا: المقارنة بين مجموعة دراسات العليا ومجموعة ليسانس:

نلاحظ من الجدول السابق أن قيم مؤشرات جودة المطابقة [X^2=479.14, *df*=298, P<0.001, CFI=0.90 TLI=0.90, RMSEA (90% CI)=0.063 (0.050,0.073)] تدل على مطابقة مقبولة للنموذج غير المقيد للمجموعتين مع البيانات.

وفيما يتعلق باختبارات المقارنة بين المجموعتين فقد أظهرت نتائج النموذج المقيد الأول أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta \chi 2/1df$=0.189) كانت أقل من (3.48) وبمستوى دلالة (*P*=0.663) أكبر من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الأداء ومتغير جودة أداء لا تختلف بين مجموعتي الدراسات العليا وليسانس، كما بينت النتائج المتعلقة بالنموذج المقيد الثاني أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta \chi 2/1df$=0.025) كانت أقل من (3.48) وبمستوى دلالة (*P*=0.874) أكبر من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة ومتغير جودة أداء لا تختلف بين مجموعتي الدراسات العليا وليسانس.

ثالثا: المقارنة بين مجموعة الماستر ومجموعة ليسانس:

نلاحظ من الجدول السابق أن قيم مؤشرات جودة المطابقة [X^2=434.72, *df*=298, P<0.001, CFI=0.93 TLI=0.92, RMSEA (90% CI)=0.048 (0.038,0.057)] تدل على مطابقة مقبولة للنموذج غير المقيد للمجموعتين مع البيانات.

وفيما يتعلق باختبارات المقارنة بين المجموعتين فقد أظهرت نتائج النموذج المقيد الأول أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta \chi 2/1df$=1.352) كانت أقل من (3.48) وبمستوى دلالة (*P*=0.245) أكبر من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الأداء ومتغير جودة أداء لا تختلف بين مجموعتي الماستر وليسانس. كما بينت النتائج المتعلقة بالنموذج المقيد الثاني أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta \chi 2/1df$=0.185) كانت أقل من (3.48) وبمستوى دلالة (*P*=0.667) أكبر من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة ومتغير جودة أداء لا تختلف بين مجموعتي الماستر وليسانس.

ونتيجة لما سبق، يمكننا القول أن المقارنات الثلاثة التي أجريت على العلاقتين في النموذج المفترض لا تختلف عبر المجموعات، وبالتالي نرفض الفرضية (H3-1) التي تنص على أن المستوى التعليمي يعدل العلاقة بين معايير الأداء وجودة أداء الموازنة العامة، كما نرفض الفرضية (H4-1) التي تنص على أن المستوى التعليمي يعدل العلاقة بين معايير رقابة الالتزام والمطابقة وجودة أداء الموازنة العامة.

الفرع الثاني: اختبار التأثير المعدل لمتغير الوظيفة:

لاختبار الوظيفة كمتغير معدل للعلاقة بين المتغيرات الخارجية: معايير رقابة الأداء ومعايير رقابة الالتزام والمطابقة والمتغير الداخلي: جودة أداء الموازنة العامة، نتبع إجراءات التحليل متعدد المجموعات والذي يتطلب تحديد مجموعتين من البيانات، وبما أن متغير الوظيفة متغير ترتيبي ذو أربع مجموعات (مراقب مالي، أمين خزينة، مدقق مالي، قاضي لدى مجلس المحاسبة)، فهذا يتطلب منا في كل مرة تحديد مجموعتين لإجراء المقارنة بينهما (ستة مقارنات).

بعد هذا نتبع نفس الإجراءات التي تم تطبيقها مع متغير المستوى التعليمي، حيث يتم أولا ترميز العلاقات بين المتغيرات وتصنيفها، ثم إنشاء نموذجين نقيد فيهما العلاقتان لتكون متساوية عبر المجموعات، وفي الأخير نجري تحليلاً نستخدم فيه اختبار فرق مربع كاي (ΔX^2) ومستوى الدلالة الإحصائية (P) لمقارنة النموذجين المقيدين مع النموذج الحر للمجموعتين معا، والجدول رقم () يوضح نتائج اختبار الفروق متعددة المجموعات.

الجدول رقم (5–15): نتائج اختبار الفروق متعددة المجموعات

العلاقات المفترضة	المجموعة الأولى: مراقب مالي		المجموعة الثانية: أمين خزينة		الفرق بين المجموعات	
	المعامل المعياري	مستوى الدلالة P	المعامل المعياري	مستوى الدلالة P	فرق مربع كاي $\Delta X^2/1$ df	مستوى الدلالة P
نموذج1: معايير رقابة الأداء(*PCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.09	0.714	0.12	0.496	0.675	0.730
نموذج 2: معايير رقابة الإلتزام والمطابقة (*CMCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.14	0.591	0.16	0.507	0.596	0.681
مؤشرات جودة المطابقة لنموذج غير المقيد: X^2= 459.35, *df*=298, *P*<0.001, *CFI*=0.91, *TLI*=0.92, *RMSEA* (90% CI)=0.055 (0.049,0.061)						
العلاقات المفترضة	المجموعة الأولى:		المجموعة الثالثة:		الفرق بين	

	مراقب مالي		مدقق مالي		المجموعات	
	المعامل المعياري	مستوى الدلالة *P*	المعامل المعياري	مستوى الدلالة *P*	فرق مربع كاي $\Delta X^2/1$ *df*	مستوى الدلالة *P*
نموذج 1: معايير رقابة الأداء(*PCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.09	0.714	0.53	<0.001	7.209	0.018
نموذج 2: معايير رقابة الإلتزام والمطابقة (*CMCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.14	0.591	0.46	<0.001	5.347	0.026
مؤشرات جودة المطابقة لنموذج غير المقيد: X^2= 487.33, *df*=298, *P*<0.001, *CFI*=0.90, *TLI*=0.90, *RMSEA* (90% CI)=0.067 (0.054,0.078)						
العلاقات المفترضة	المجموعة الأولى: مراقب مالي		المجموعة الرابعة: قاضي لدى مجلس المحاسبة		الفرق بين المجموعات	
	المعامل المعياري	مستوى الدلالة *P*	المعامل المعياري	مستوى الدلالة *P*	فرق مربع كاي $\Delta X^2/1$ *df*	مستوى الدلالة *P*
نموذج 1: معايير رقابة الأداء(*PCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.09	0.714	0.45	0.001<	5.279	0.022
نموذج 2: معايير رقابة الإلتزام والمطابقة (*CMCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.14	0.591	0.39	<0.001	4.994	0.034
مؤشرات جودة المطابقة لنموذج غير المقيد:						

X^2= 476.65, *df*=298, *P*<0.001, *CFI*=0.90, *TLI*=0.90, *RMSEA* (90% CI)=0.065 (0.051,0.077)						
العلاقات المفترضة	المجموعة الثانية: أمين خزينة		المجموعة الثالثة: مدقق مالي		الفرق بين المجموعات	
	المعامل المعياري	مستوى الدلالة *P*	المعامل المعياري	مستوى الدلالة *P*	فرق مربع كاي $\Delta X^2/1$ *df*	مستوى الدلالة *P*
نموذج1: معايير رقابة الأداء(*PCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.12	0.496	0.53	<0.001	6.187	0.020
نموذج 2: معايير رقابة الإلتزام والمطابقة (*CMCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.16	0.507	0.46	<0.001	5.345	0.029
مؤشرات جودة المطابقة لنموذج غير المقيد: X^2= 451.73, *df*=298, *P*<0.001, *CFI*=0.92, *TLI*=0.91, *RMSEA* (90% CI)=0.048 (0.033,0.058)						
العلاقات المفترضة	المجموعة الثانية: أمين خزينة		المجموعة الرابعة: قاضي لدى مجلس المحاسبة		الفرق بين المجموعات	
	المعامل المعياري	مستوى الدلالة *P*	المعامل المعياري	مستوى الدلالة *P*	فرق مربع كاي $\Delta X^2/1$ *df*	مستوى الدلالة *P*
نموذج 1: معايير رقابة الأداء(*PCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.12	0.496	0.45	0.001<	5.905	0.025
نموذج 2: معايير رقابة الالتزام والمطابقة (*CMCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.16	0.507	0.39	<0.00	3.981	0.038

		1				
مؤشرات جودة المطابقة لنموذج غير المقيد: X^2= 458.20, *df*=298, *P*<0.001, *CFI*=0.92, *TLI*=0.91, *RMSEA* (90% CI)=0.045 (0.037,0.068)						
العلاقات المفترضة	المجموعة الثالثة: مدقق مالي		المجموعة الرابعة: قاضي لدى مجلس المحاسبة		الفرق بين المجموعات	
	المعامل المعياري	مستوى الدلالة *P*	المعامل المعياري	مستوى الدلالة *P*	فرق مربع كاي $\Delta X^2/1$ *df*	مستوى الدلالة *P*
نموذج 1: معايير رقابة الأداء(*PCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.53	<0.001	0.45	0.001<	0.177	0.639
نموذج 2: معايير رقابة الإلتزام والمطابقة (*CMCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.46	<0.001	0.39	<0.001	0.069	0.795
مؤشرات جودة المطابقة لنموذج غير المقيد: X^2= 463.97, *df*=298, *P*<0.001, *CFI*=0.91, *TLI*=0.91, *RMSEA* (90% CI)=0.057 (0.050,0.069)						

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات AMOS.

أظهر الجدول نتائج اختبار الفروق متعددة المجموعات لتحقق فيما إذا كان متغير الوظيفة يعدل العلاقة بين المتغيرات الخارجية: معايير رقابة الأداء ومعايير رقابة الالتزام والمطابقة والمتغير الداخلي: جودة أداء الموازنة العامة، وفيما يلي توضيح لذلك:

أولا: المقارنة بين مجموعة المراقب المالي ومجموعة أمين الخزينة:

نلاحظ من الجدول السابق أن قيم مؤشرات جودة المطابقة [X^2= 459.35, *df*=298, P<0.001 CFI=0.91, TLI=0.92, RMSEA (90% CI)=0.055 (0.049,0.061)] تدل على مطابقة مقبولة للنموذج غير المقيد للمجموعتين مع البيانات.

وفيما يتعلق باختبارات المقارنة بين المجموعتين فقد أظهرت نتائج النموذج المقيد الأول أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta X^2/1df$=0.675) كانت أقل من (3.48) وبمستوى دلالة (P=0.730) أكبر من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الأداء ومتغير جودة أداء الموازنة العامة لا تختلف بين مجموعتي المراقب المالي وأمين الخزينة، كما بينت النتائج المتعلقة بالنموذج المقيد الثاني أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta \chi 2/1df$=0.596) كانت أقل من (3.48) وبمستوى دلالة (P=0.681) أكبر من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة ومتغير جودة أداء لا تختلف بين مجموعتي المراقب المالي وأمين الخزينة.

ثانيا: المقارنة بين مجموعة المراقب المالي ومجموعة المدقق المالي:

نلاحظ من الجدول السابق أن قيم مؤشرات جودة المطابقة [X^2=487.33, df=298, P<0.001 CFI=0.90, TLI=0.90, RMSEA (90% CI)=0.067 (0.054,0.078)] تدل على مطابقة مقبولة للنموذج غير المقيد للمجموعتين مع البيانات.

وفيما يتعلق باختبارات المقارنة بين المجموعتين فقد أظهرت نتائج النموذج المقيد الأول أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta X^2/1df$=7.209) كانت أكبر من (3.48) وبمستوى دلالة (P=0.018) أقل من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الأداء ومتغير جودة أداء الموازنة العامة تختلف بين مجموعتي المراقب المالي والمدقق المالي، وعند فحص قوة العلاقة بين المجموعتين نجد أن المعامل المعياري لمجموعة المدقق المالي (0.53) أقوى بكثير من مجموعة المراقب المالي (0.09)، وبالتالي يمكننا أن نستنتج أن معايير رقابة الأداء لمجموعة المدقق المالي لها تأثير أقوى على جودة أداء الموازنة العامة مقارنة بمجموعة المراقب المالي.

وكذلك أظهرت نتائج النموذج المقيد الثاني أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta X^2/1df$=5.347) كانت أكبر من (3.48) وبمستوى دلالة (P=0.026) أقل من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة ومتغير جودة أداء الموازنة العامة تختلف بين مجموعتي المراقب المالي والمدقق المالي، وعند فحص قوة العلاقة بين المجموعتين نجد أن المعامل المعياري لمجموعة المدقق المالي (0.46) أقوى بكثير من مجموعة المراقب المالي (0.14)، وبالتالي يمكننا أن نستنتج أن متغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة لمجموعة المدقق المالي له تأثير أقوى على جودة أداء الموازنة العامة مقارنة بمجموعة المراقب المالي.

ثالثا: المقارنة بين مجموعة المراقب المالي ومجموعة قاضي لدى مجلس المحاسبة: نلاحظ من الجدول السابق أن قيم مؤشرات جودة المطابقة [X^2=476.65, df=298, P<0.001 CFI=0.90 TLI=0.90, RMSEA (90% CI)=0.065 (0.051,0.077)] تدل على مطابقة مقبولة للنموذج غير المقيد للمجموعتين مع البيانات.

وفيما يتعلق باختبارات المقارنة بين المجموعتين فقد أظهرت نتائج النموذج المقيد الأول أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta X^2/1df$=5.279) كانت أكبر من (3.48) وبمستوى دلالة (P=0.022) أقل من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الأداء ومتغير جودة أداء الموازنة العامة تختلف بين مجموعتي المراقب المالي وقاضي لدى مجلس المحاسبة، وعند فحص قوة العلاقة بين المجموعتين نجد أن المعامل المعياري لمجموعة قاضي لدى مجلس المحاسبة (0.45) أقوى بكثير من مجموعة المراقب المالي (0.09)، وبتالي يمكننا أن نستنتج أن معايير رقابة الأداء لمجموعة قاضي لدى مجلس المحاسبة لها تأثير أقوى على جودة أداء الموازنة العامة مقارنة بمجموعة المراقب المالي.

وكذلك أظهرت نتائج النموذج المقيد الثاني أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta X^2/1df$=4.994) كانت أكبر من (3.48) وبمستوى دلالة (P=0.034) أقل من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة ومتغير جودة أداء الموازنة العامة تختلف بين مجموعتي المراقب المالي والمدقق المالي، وعند فحص قوة العلاقة بين المجموعتين نجد أن المعامل المعياري لمجموعة قاضي لدى مجلس المحاسبة (0.39) أقوى بكثير من مجموعة المراقب المالي (0.14)، وبالتالي يمكننا أن نستنتج أن متغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة لمجموعة قاضي لدى مجلس المحاسبة له تأثير أقوى على جودة أداء الموازنة العامة مقارنة بمجموعة المراقب المالي.

رابعا: المقارنة بين مجموعة أمين الخزينة ومجموعة المدقق المالي:

نلاحظ من الجدول السابق أن قيم مؤشرات جودة المطابقة [X^2= 451.73, df=298, P<0.001 CFI=0.92, TLI=0.91, $RMSEA$ (90% CI)=0.048 (0.033,0.058)] تدل على مطابقة مقبولة للنموذج غير المقيد للمجموعتين مع البيانات.

وفيما يتعلق باختبارات المقارنة بين المجموعتين فقد أظهرت نتائج النموذج المقيد الأول أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta X^2/1df$=6.187) كانت أكبر من (3.48) وبمستوى دلالة (P=0.020) أقل من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الأداء ومتغير جودة أداء الموازنة العامة تختلف بين مجموعتي أمين الخزينة والمدقق المالي، وعند فحص قوة العلاقة بين المجموعتين نجد أن المعامل المعياري لمجموعة المدقق المالي (0.53) أقوى بكثير من مجموعة أمين الخزينة (0.12)، وبالتالي يمكننا أن نستنتج أن معايير رقابة الأداء لمجموعة المدقق المالي لها تأثير أقوى على جودة أداء الموازنة العامة مقارنة بمجموعة أمين الخزينة، وكذلك أظهرت نتائج النموذج المقيد الثاني أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta X^2/1df$=5.345) كانت أكبر من (3.48) وبمستوى دلالة (P=0.029) أقل من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة ومتغير جودة أداء الموازنة العامة تختلف

بين مجموعتي أمين الخزينة والمدقق المالي، وعند فحص قوة العلاقة بين المجموعتين نجد أن المعامل المعياري لمجموعة المدقق المالي (0.46) أقوى بكثير من مجموعة أمين الخزينة (0.16)، وبالتالي يمكننا أن نستنتج أن متغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة لمجموعة المدقق المالي له تأثير أقوى على جودة أداء الموازنة العامة مقارنة بمجموعة أمين الخزينة.

خامسا: المقارنة بين مجموعة أمين الخزينة ومجموعة قاضي لدى مجلس المحاسبة:

نلاحظ من الجدول السابق أن قيم مؤشرات جودة المطابقة [X^2=458.20, *df*=298, P<0.001 CFI=0.92 TLI=0.91, RMSEA (90% CI)=0.045 (0.037,0.068)] تدل على مطابقة مقبولة للنموذج غير المقيد للمجموعتين مع البيانات.

وفيما يتعلق باختبارات المقارنة بين المجموعتين فقد أظهرت نتائج النموذج المقيد الأول أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta X^2/1df$=5.905) كانت أكبر من (3.48) وبمستوى دلالة (P=0.025) أقل من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الأداء ومتغير جودة أداء الموازنة العامة تختلف بين مجموعتي أمين الخزينة وقاضي لدى مجلس المحاسبة، وعند فحص قوة العلاقة بين المجموعتين نجد أن المعامل المعياري لمجموعة قاضي لدى مجلس المحاسبة (0.45) أقوى بكثير من مجموعة أمين الخزينة (0.12)، وبالتالي يمكننا أن نستنتج أن متغير معايير رقابة الأداء لمجموعة قاضي لدى مجلس المحاسبة له تأثير أقوى على جودة أداء الموازنة العامة مقارنة بمجموعة أمين الخزينة.

وكذلك أظهرت نتائج النموذج المقيد الثاني أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta X^2/1df$=3.981) كانت أكبر من (3.48) وبمستوى دلالة (P=0.038) أقل من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة ومتغير جودة أداء الموازنة العامة تختلف بين مجموعتي أمين الخزينة وقاضي لدى مجلس المحاسبة، وعند فحص قوة العلاقة بين المجموعتين نجد أن المعامل المعياري لمجموعة قاضي لدى مجلس المحاسبة (0.39) أقوى بكثير من مجموعة أمين الخزينة (0.16)، وبالتالي يمكننا أن نستنتج أن متغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة لمجموعة قاضي لدى مجلس المحاسبة له تأثير أقوى على جودة أداء الموازنة العامة مقارنة بمجموعة أمين الخزينة.

سادسا: المقارنة بين مجموعة المدقق المالي ومجموعة قاضي لدى مجلس المحاسبة: نلاحظ من الجدول السابق أن قيم مؤشرات جودة المطابقة [X^2= 463.97, *df*=298, P<0.001 CFI=0.91, TLI=0.91, RMSEA (90% CI)=0.057 (0.050,0.069)] تدل على مطابقة مقبولة للنموذج غير المقيد للمجموعتين مع البيانات.

وفيما يتعلق باختبارات المقارنة بين المجموعتين فقد أظهرت نتائج النموذج المقيد الأول أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta X^2/1df$=0.177) كانت أقل من (3.48) وبمستوى دلالة (P=0.639) أكبر من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الأداء ومتغير جودة أداء الموازنة العامة لا تختلف بين مجموعتي المدقق المالي وقاضي لدى مجلس المحاسبة،كما بينت النتائج المتعلقة بالنموذج المقيد الثاني أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta \chi 2/1df$=0.069) كانت أقل من (3.48) وبمستوى دلالة (P=0.795) أكبر من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة ومتغير جودة أداء لا تختلف بين مجموعتي المدقق المالي وقاضي لدى مجلس المحاسبة.

ونتيجة لما سبق، يمكننا القول أن غالبية المقارنات التي أجريت على العلاقتين في النموذج المفترض تختلف عبر المجموعات، بحيث أن معايير الأداء ومعايير الالتزام والمطابقة لمجموعتي المدقق المالي و قاضي لدى مجلس المحاسبة لهما تأثير أقوى على جودة أداء الموازنة مقارنة بمجموعتي المراقب المالي وأمين الخزينة، وبالتالي نقبل الفرضية (H3-2) التي تنص على أن الوظيفة تعدل العلاقة بين معايير الأداء وجودة أداء الموازنة العامة، كما نقبل الفرضية (H4-2) التي تنص على أن الوظيفة تعدل العلاقة بين معايير رقابة الالتزام والمطابقة وجودة أداء الموازنة العامة.

الفرع الثالث: اختبار التأثير المعدل لمتغير سنوات الخبرة:

لاختبار سنوات الخبرة كمتغير معدل للعلاقة بين المتغيرات الخارجية: معايير رقابة الأداء ومعايير رقابة الالتزام والمطابقة والمتغير الداخلي: جودة أداء الموازنة العامة، نتبع إجراءات التحليل متعدد المجموعات والذي يتطلب تحديد مجموعتين من البيانات، وبما أن متغير سنوات الخبرة متغير ترتيبي ذو أربع مجموعات (أقل من 5 سنوات، من 5 إلى أقل من 10 سنوات، من 10 إلى أقل من 15 سنة، 15 سنة فأكثر)، فهذا يتطلب منا في كل مرة تحديد مجموعتين لإجراء المقارنة بينهما (ستة مقارنات).

بعد هذا نتبع نفس الإجراءات التي تم تطبيقها مع متغير المستوى التعليمي ومتغير الوظيفة، حيث يتم أولا ترميز العلاقات بين المتغيرات وتصنيفها، ثم إنشاء نموذجين نقيد فيهما العلاقتان لتكون متساوية عبر المجموعات، وفي الأخير نجري تحليلاً نستخدم فيه اختبار فرق مربع كاي (ΔX^2) ومستوى الدلالة الإحصائية (P) لمقارنة النموذجين المقيدين مع النموذج الحر للمجموعتين معا. والجدول رقم () يوضح نتائج اختبار الفروق متعددة المجموعات.

الجدول رقم (5–16):نتائج اختبار الفروق متعددة المجموعات

العلاقات المفترضة	المجموعة الأولى: أقل من 5 سنوات		المجموعة الثانية: من 5 إلى أقل من 10 سنوات		الفرق بين المجموعات	
	المعامل المعياري	مستوى الدلالة *P*	المعامل المعياري	مستوى الدلالة *P*	فرق مربع كاي $\Delta X^2/1$ *df*	مستوى الدلالة *P*
نموذج1: معايير رقابة الأداء(*PCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.34	0.127	0.28	0.028	0.140	0.708
نموذج 2: معايير رقابة الإلتزام والمطابقة (*CMCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.39	0.131	0.36	0.003	0.009	0.922
مؤشرات جودة المطابقة لنموذج غير المقيد: X^2= 463.61, *df*=298, *P*<0.001, *CFI*=0.90, *TLI*=0.90, *RMSEA* (90% CI)=0.043 (0.036,0.059)						
العلاقات المفترضة	المجموعة الأولى: أقل من 5 سنوات		المجموعة الثالثة: من 10 إلى أقل من 15 سنة		الفرق بين المجموعات	
	المعامل المعياري	مستوى الدلالة *P*	المعامل المعياري	مستوى الدلالة *P*	فرق مربع كاي $\Delta X^2/1$ *df*	مستوى الدلالة *P*
نموذج 1: معايير رقابة الأداء(*PCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.34	0.127	0.22	0.193	0.607	0.436

نموذج 2: معايير رقابة الإلتزام والمطابقة (*CMCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.39	0.131	0.19	0.124	0.940	0.329
مؤشرات جودة المطابقة لنموذج غير المقيد: X^2= 420.43, *df*=298, *P*<0.001, *CFI*=0.92, *TLI*=0.93, *RMSEA* (90% CI)=0.060 (0.046,0.073)						
العلاقات المفترضة	المجموعة الأولى: أقل من 5 سنوات		المجموعة الرابعة: 15 سنة فأكثر		الفرق بين المجموعات	
	المعامل المعياري	مستوى الدلالة *P*	المعامل المعياري	مستوى الدلالة *P*	فرق مربع كاي $\Delta X^2/1$ *df*	مستوى الدلالة *P*
نموذج 1: معايير رقابة الأداء(*PCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.34	0.127	0.29	0.091	0.113	0.791
نموذج 2: معايير رقابة الإلتزام والمطابقة (*CMCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.39	0.131	0.51	0.001	1.109	0.189
مؤشرات جودة المطابقة لنموذج غير المقيد: X^2= 430.29, *df*=298, *P*<0.001, *CFI*=0.91, *TLI*=0.91, *RMSEA* (90% CI)=0.064 (0.053,0.078)						
العلاقات المفترضة	المجموعة الثانية: من 5 إلى أقل من 10 سنوات		المجموعة الثالثة: من 10 إلى أقل من 15 سنة		الفرق بين المجموعات	
	المعامل المعياري	مستوى الدلالة *P*	المعامل المعياري	مستوى الدلالة *P*	فرق مربع كاي $\Delta X^2/1$ *df*	مستوى الدلالة *P*

نموذج1: معايير رقابة الأداء(*PCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.28	0.028	0.22	0.193	0.102	0.556
نموذج 2: معايير رقابة الالتزام والمطابقة (*CMCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.36	0.003	0.19	0.124	0.935	0.352
مؤشرات جودة المطابقة لنموذج غير المقيد: X^2= 442.50, *df*=298, *P*<0.001, *CFI*=0.93, *TLI*=0.92, *RMSEA* (90% CI)=0.053 (0.042,0.063)						
العلاقات المفترضة	المجموعة الثانية: من 5 إلى أقل من 10 سنوات		المجموعة الرابعة: 15 سنة فأكثر		الفرق بين المجموعات	
	المعامل المعياري	مستوى الدلالة *P*	المعامل المعياري	مستوى الدلالة *P*	فرق مربع كاي $\Delta X^2/1$ *df*	مستوى الدلالة *P*
نموذج 1: معايير رقابة الأداء(*PCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.28	0.028	0.29	0.091	0.054	0.917
نموذج 2: معايير رقابة الإلتزام والمطابقة (*CMCS*) ← جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.36	0.003	0.51	0.001	1.426	0.105
مؤشرات جودة المطابقة لنموذج غير المقيد: X^2= 436.34, *df*=298, *P*<0.001, *CFI*=0.93, *TLI*=0.91, *RMSEA* (90% CI)=0.040 (0.034,0.055)						
العلاقات المفترضة	المجموعة الثالثة: من 10 إلى أقل من 15 سنة		المجموعة الرابعة: 15 سنة فأكثر		الفرق بين المجموعات	
	المعامل	مستوى	المعام	مستوى	فرق مربع	مستو

	المعياري	الدلالة P	ل المعيار ي	الدلالة P	كاي $\Delta X^2/1$ df	ى الدلالة P
نموذج 1: معايير رقابة الأداء(*PCS*) ⟵ جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.22	0.193	0.29	0.091	0.115	0.603
نموذج 2: معايير رقابة الالتزام والمطابقة (*CMCS*) ⟵ جودة أداء الموازنة العامة (*QGBP*)	0.19	0.124	0.51	0.001	3.174	0.077
مؤشرات جودة المطابقة لنموذج غير المقيد: X^2= 419.60, *df*=298, *P*<0.001, *CFI*=0.93, *TLI*=0.92, *RMSEA* (90% CI)=0.037 (0.026,0.053)						

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات AMOS.

أظهر الجدول نتائج اختبار الفروق متعددة المجموعات لتحقق فيما إذا كان متغير سنوات الخبرة يعدل العلاقة بين المتغيرات الخارجية: معايير رقابة الأداء ومعايير رقابة الالتزام والمطابقة والمتغير الداخلي: جودة أداء الموازنة العامة، وفيما يلي توضيح لذلك:

أولا: المقارنة بين مجموعة أقل من 5 سنوات ومجموعة من 5 إلى أقل من 10 سنوات:

نلاحظ من الجدول السابق أن قيم مؤشرات جودة المطابقة [X^2= 463.61, *df*=298, P<0.001 [CFI=0.90, TLI=0.90, RMSEA (90% CI)=0.043 (0.036,0.059)] تدل على مطابقة مقبولة للنموذج غير المقيد للمجموعتين مع البيانات.

وفيما يتعلق باختبارات المقارنة بين المجموعتين فقد أظهرت نتائج النموذج المقيد الأول أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta X^2/1df$=0.140) كانت أقل من (3.48) وبمستوى دلالة (P=0.708) أكبر من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الأداء ومتغير جودة أداء الموازنة العامة لا تختلف بين مجموعتي أقل من 5 سنوات ومن 5 إلى أقل من 10 سنوات، كما بينت النتائج المتعلقة بالنموذج المقيد الثاني أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta \chi 2/1df$=0.009) كانت أقل من (3.48) وبمستوى دلالة (P=0.922) أكبر من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة ومتغير جودة أداء الموازنة العامة لا تختلف بين مجموعتي أقل من 5 سنوات ومن 5 إلى أقل من 10 سنوات.

ثانيا: المقارنة بين مجموعة أقل من 5 سنوات ومجموعة من 10 إلى أقل من 15 سنة:

نلاحظ من الجدول السابق أن قيم مؤشرات جودة المطابقة [X^2=420.43, *df*=298, P<0.001 [CFI=0.92, TLI=0.93, RMSEA (90% CI)=0.060 (0.046,0.073)] تدل على مطابقة مقبولة للنموذج غير المقيد للمجموعتين مع البيانات.

وفيما يتعلق باختبارات المقارنة بين المجموعتين فقد أظهرت نتائج النموذج المقيد الأول أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta X^2/1df$=0.607) كانت أقل من (3.48) وبمستوى دلالة (P=0.436) أكبر من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الأداء ومتغير جودة أداء الموازنة العامة لا تختلف بين مجموعتي أقل من 5 سنوات ومن 10 إلى أقل من 15 سنة، كما بينت النتائج المتعلقة بالنموذج المقيد الثاني أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta X^2/1df$=0.940) كانت أقل من (3.48) وبمستوى دلالة (P=0.329) أكبر من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة ومتغير جودة أداء الموازنة العامة لا تختلف بين مجموعتي أقل من 5 سنوات ومن 10 إلى أقل من 15 سنة.

ثالثا: المقارنة بين مجموعة أقل من 5 سنوات ومجموعة 15 سنة فأكثر:

نلاحظ من الجدول السابق أن قيم مؤشرات جودة المطابقة [X^2= 430.29, *df*=298, P<0.001 [CFI=0.91, TLI=0.91, RMSEA (90% CI)=0.064 (0.053,0.078)] تدل على مطابقة مقبولة للنموذج غير المقيد للمجموعتين مع البيانات.

وفيما يتعلق باختبارات المقارنة بين المجموعتين فقد أظهرت نتائج النموذج المقيد الأول أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta X^2/1df$=0.113) كانت أقل من (3.48) وبمستوى دلالة (P=0.791) أكبر من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الأداء ومتغير جودة أداء الموازنة العامة لا تختلف بين مجموعتي أقل من 5 سنوات ومجموعة 15 سنة فأكثر، كما بينت النتائج المتعلقة بالنموذج المقيد الثاني أن قيمة فرق مربع كاي

($\Delta X2/1df$=1.109) كانت أقل من (3.48) وبمستوى دلالة (P=0.189) أكبر من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة ومتغير جودة أداء الموازنة العامة لا تختلف بين مجموعتي أقل من 5 سنوات ومجموعة 15 سنة فأكثر.

رابعا: المقارنة بين مجموعة من 5 إلى أقل من 10 سنوات ومجموعة من 10 إلى أقل من 15 سنة:

نلاحظ من الجدول السابق أن قيم مؤشرات جودة المطابقة [X^2= 442.50, *df*=298, P<0.001 CFI=0.93, TLI=0.92, RMSEA (90% CI)=0.053 (0.042,0.063)] تدل على مطابقة مقبولة للنموذج غير المقيد للمجموعتين مع البيانات.

وفيما يتعلق باختبارات المقارنة بين المجموعتين فقد أظهرت نتائج النموذج المقيد الأول أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta X^2/1df$=0.102) كانت أقل من (3.48) وبمستوى دلالة (P=0.556) أكبر من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الأداء ومتغير جودة أداء الموازنة العامة لا تختلف بين مجموعتي من 5 إلى أقل من 10 سنوات ومجموعة من 10 إلى أقل من 15 سنة، كما بينت النتائج المتعلقة بالنموذج المقيد الثاني أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta X^2/1df$=0.935) كانت أقل من (3.48) وبمستوى دلالة (P=0.352) أكبر من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الالتزام والمطابقة ومتغير جودة أداء الموازنة العامة لا تختلف بين مجموعتي من 5 إلى أقل من 10 سنوات ومجموعة من 10 إلى أقل من 15 سنة.

خامسا: المقارنة بين مجموعة من 5 إلى أقل من 10 سنوات ومجموعة 15 سنة فأكثر

نلاحظ من الجدول السابق أن قيم مؤشرات جودة المطابقة [X^2=436.34, *df*=298, P<0.001 CFI=0.93 TLI=0.91, RMSEA (90% CI)=0.040 (0.034,0.055)] تدل على مطابقة مقبولة للنموذج غير المقيد للمجموعتين مع البيانات.

وفيما يتعلق باختبارات المقارنة بين المجموعتين فقد أظهرت نتائج النموذج المقيد الأول أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta X^2/1df$=0.054) كانت أقل من (3.48) وبمستوى دلالة (P=0.917) أكبر من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الأداء ومتغير جودة أداء الموازنة العامة لا تختلف بين مجموعتي من 5 إلى أقل من 10 سنوات ومجموعة 15 سنة فأكثر، كما بينت النتائج المتعلقة بالنموذج المقيد الثاني أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta X^2/1df$=1.426) كانت أقل من (3.48) وبمستوى دلالة (P=0.105) أكبر من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الإلتزام والمطابقة ومتغير جودة أداء الموازنة العامة لا تختلف بين مجموعتي من 5 إلى أقل من 10 سنوات ومجموعة 15 سنة فأكثر.

سادسا: المقارنة بين مجموعة من 10 إلى أقل من 15 سنة ومجموعة 15 سنة فأكثر: نلاحظ من الجدول السابق أن قيم مؤشرات جودة المطابقة [X^2= 419.60, *df*=298, P<0.001 CFI=0.93, TLI=0.92, RMSEA (90% CI)=0.037 (0.026,0.053)] تدل على مطابقة مقبولة للنموذج غير المقيد للمجموعتين مع البيانات.

وفيما يتعلق باختبارات المقارنة بين المجموعتين فقد أظهرت نتائج النموذج المقيد الأول أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta X^2/1df$=0.115) كانت أقل من (3.48) وبمستوى دلالة (P=0.603) أكبر من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الأداء ومتغير جودة أداء الموازنة العامة لا تختلف بين مجموعتي من 10 إلى أقل من 15 سنة ومجموعة 15 سنة فأكثر. كما بينت النتائج المتعلقة بالنموذج المقيد الثاني أن قيمة فرق مربع كاي ($\Delta \chi 2/1df$=3.174) كانت أقل من (3.48) وبمستوى دلالة (P=0.077) أكبر من (0.05) ما يعني أن العلاقة بين متغير معايير رقابة الإلتزام والمطابقة ومتغير جودة أداء الموازنة العامة لا تختلف بين مجموعتي من 10 إلى أقل من 15 سنة ومجموعة 15 سنة فأكثر.

ونتيجة لما سبق، يمكننا القول أن المقارنات الثلاثة التي أجريت على العلاقتين في النموذج المفترض لا تختلف عبر المجموعات، وبالتالي نرفض الفرضية (H3-3) التي تنص على أن سنوات الخبرة تعدل العلاقة بين معايير الأداء وجودة أداء الموازنة العامة، كما نرفض الفرضية (H4-3) التي تنص على أن سنوات الخبرة تعدل العلاقة بين معايير رقابة الالتزام والمطابقة وجودة أداء الموازنة العامة.

خلاصة الفصل:

قمنا في هذا الفصل باختبار فرضيات الدراسة التطبيقية للتأكد من صحتها أو خطأها، حيث تم التوصل إلى مجموعة من النتائج الأساسية التالية:

إثبات صحة فرضية الدراسة الأولىH_1 : تم قبولها لأن النموذج البنائي للدراسة الحالية يمتلك مستوى مقبول عمومًا من حيث الدقة التنبؤية، أي أن قيمة معامل التحديد بلغت (SMC=0.36) ما يعني أن المتغيرات الخارجية مجتمعة أي معايير رقابة الأداء ومعايير رقابة الالتزام والمطابقة فسرت ما نسبته (36%) من التباين الحاصل في المتغير الداخلي جودة أداء الموازنة العامة، في حين أن النسبة المتبقية (64%) تمثل التباين غير المفسر نتيجة للأخطاء العشوائية أو المنتظمة أو نتيجة لمتغيرات أخرى لم تتضمن في نموذج الدراسة..

إثبات صحة فرضية الدراسة الثانيةH_2 : تم قبولها لأن النموذج البنائي للدراسة الحالية يمتلك مستوى مقبول عمومًا من حيث الدقة التنبؤية، وأن قيمة المعاملات المعيارية وغير المعيارية لتأثير معايير رقابة الالتزام والمطابقة على جودة أداء الموازنة العامة تدعم فرضية الدراسة الحالية.

إثبات صحة فرضية الدراسة الثالثة H3 والرابعة H4 : وتتفرع هذه الفرضيتين إلى الفرضيات الفرعية التالية:

- نرفض الفرضية (H3-1) و(H4-1)، لأن المقارنات الثلاثة التي أجريت على العلاقتين في النموذج المفترض لا تختلف عبر المجموعات، أي أن لا يختلف تأثير معايير رقابة الأداء ومعايير رقابة الالتزام والمطابقة على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف المستويات التعليمية.

- نقبل الفرضية (H_{3_2}) و(H_{4_2}) ،لأن غالبية المقارنات التي أجريت على العلاقتين في النموذج المفترض تختلف عبر المجموعات، بحيث أن معايير الأداء ومعايير رقابة الالتزام والمطابقة لمجموعتي المدقق المالي وقاضي لدى مجلس المحاسبة لهما تأثير أقوى على جودة أداء الموازنة مقارنة بمجموعتي المراقب المالي وأمين الخزينة، أي أن يختلف تأثير معايير رقابة الأداء ومعايير رقابة الالتزام على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف الوظيفة.

- نرفض الفرضية (H_{3_3}) و(H_{4_3})، لأن المقارنات الثلاثة التي أجريت على العلاقتين في النموذج المفترض لا تختلف عبر المجموعات، أي أن لا يختلف تأثير معايير رقابة الأداء ومعايير رقابة الالتزام والمطابقة على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف سنوات الخبرة.

الخاتمة

تعتبر الموازنة العامة الأداة الأكثر أهمية ضمن التسيير المالي العمومي، وذلك لدورها المهم في تخطيط وتنفيذ ومتابعة ورقابة الأنشطة المالية للدولة من ناحية، وتحقيق السياسات العامة والمنتهجة من طرف السلطات العمومية من جهة أخرى، كما يعتبر التبويب المناسب للعمليات المالية أمرا هاما للتسيير المالي والموازني، ويوفر بعدا إضافيا للرقابة المالية على الإنفاق العام وضمان الرشادة في تخصيصه واستخدامه.

لتجسيد السياسات العامة للدولة، يجب توفير نظام رقابي فعال يتماشى مع التحولات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والمالية، وكذا الإصلاحات المحققة في مجال الموازنة العامة وذلك بالتحول من موازنة الوسائل إلى موازنة مرتكزة على النتائج والأداء، بالإضافة إلى الإصلاحات المحققة في مجال المحاسبة العمومية وجعلها قائمة على أساس معايير دولية، وتبني معايير دولية للرقابة المالية والمحاسبة بحثا عن الكفاءة والفعالية في تسيير الأموال العمومية، بغية تحقيق الشفافية والمساءلة والاستغلال الأمثل للموارد العمومية من أجل إنفاق عام أكثر كفاءة وفعالية.

فتعدد أنواع الرقابة على اختلاف السلطات التي تمارسها دلالة على حرص الدول على التسيير السليم للمال العام، هذه الأنواع المختلفة للرقابة المالية تتم وفق معايير محددة تنظم العمل الرقابي حتى يكون له أثر إيجابي، وتعد الرقابة المالية العليا التي يمارسها الجهاز الأعلى للرقابة في البلد أكثر مصداقية، وهذا نظرا لما تتمتع به هذه المؤسسات من درجة استقلالية منصوص عليها غالبا في دساتير الدول.

وتماشيا مع هذا الاتجاه أعلنت الجزائر عن برنامج لإصلاح نظامها المالي والمحاسبي لمواكبة التطورات التي تحدث في مختلف دول العالم، وانتهاج نظام رقابي فعال يواكب هذه الإصلاحات لتعزيز الشفافية والمصداقية والمحافظة على المال العام بإنفاقه حسب الأوجه المحددة لذلك، وتحسين أداء الموازنة العامة للدولة لتحقيق الأهداف المسطرة.

من خلال دراستنا لموضوع مدى فعالية المعايير الحديثة للرقابة المالية في تحسين أداء الموازنة العامة للدولة في ظل العصرنة – دراسة حالة الجزائر–، ناقشنا إشكالية مدى مساهمة المعايير الحديثة للرقابة المالية في تحسين أداء الموازنة العامة للدولة في ظل العصرنة واعتماد الموازنة المرتكزة على النتائج، وما هي الأفاق المستقبلية لتطبيق هذه المعايير في الجزائر، تبينت لنا جملة من الجوانب الايجابية والجوانب السلبية، وتتضمن الخاتمة نتائج اختبار الفرضيات المصاغة في المقدمة والنتائج العامة المتوصل إليها، وكذا التوصيات التي يمكن إبداؤها لتلافي السلبيات التي لوحظت وتم الوقوف عليها في الدراسة.

1. نتائج الدراسة:

نتائج الدراسة النظرية:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع توصلنا إلى النتائج التالية:

* تغير منطق الرقابة المالية من مجرد التأكد من شرعية ومطابقة العمليات المالية للقوانين والأنظمة السارية التي تهدف إلى اكتشاف المخالفات المالية إلى رقابة الأداء، التي تضمن تحسين التسيير العمومي من حيث الفعالية، الكفاءة، الاقتصاد، وتحسين جودة الخدمات العامة المقدمة، وتعمل على تحقيق المساءلة المالية، حيث تتحقق من ورائها الرقابة الشاملة وتحويلها إلى الرقابة بالأهداف.
* تعمل الرقابة على الأداء على تحقيق الكفاءة والفعالية والاقتصاد في النفقة العامة وذلك بهدف ترشيدها، بغية الوصول إلى الاستخدام الأمثل للموارد المالية المتوفرة والمحافظة على المال العام من خلال الكشف عن التبذير والتلاعب، وتقديم التوصيات التي من شأنها رفع كفاءة الإنفاق العام والعمل على زيادة فعاليته لبلوغ الأهداف المسطرة وتحقيق أكبر نفع ممكن للمجتمع.
* يعتبر وضع المؤشرات والمقاييس من المراحل الهامة في عملية قياس أداء الأجهزة الحكومية، والتي توضع في ضوء استراتجيات وأهداف لترشيد الإنفاق العام، بالإضافة إلى استخدام الأساليب الحديثة لتقييم الأداء.
* للنظام الرقابي الفعال العديد من الخصائص والمقومات التي تجعله قادرا على تأدية دوره في مجال حماية المال العام ومحاربة كل الانحرافات والمخالفات المالية، التي تنطوي في كثير من الأحيان على أفعال فاسدة وأهم مقوماته، الاستقلالية، ووجود نظام مالي ومحاسبي سليمين، واعتماده على الوسائل التكنولوجية الحديثة في تحرياته.
* تساهم الانتوساي إسهاما كبيرا في التطور الديمقراطي للدول وتقوية برلمانياتها، وتعزيز المساءلة الحكومية، وفي ضمان أفضل استعمال ممكن للأموال العمومية من قبل السلطة التنفيذية لصالح المواطنين، من خلال وضعها معايير وتوجيهات مقبولة دوليا لعمل الأجهزة الرقابية المستقلة عن حكومتها.
* تعتبر المصادقة على الحسابات شهادة على صحة وسلامة الحسابات التي يقدمها مجلس المحاسبة في حالة توفر الشروط اللازمة لذلك، بالإضافة إلى الرقابة على الأداء التي تكون على أساس مؤشرات موضوعة بالتوازي مع الأهداف المسطرة، وتوسعت صلاحيات البرلمان حيث أصبح يتدخل في كل مراحل الموازنة العامة ويصر على توفر المعلومة، ويمكنه تعديل توزيع الاعتمادات داخل البرامج وتحديد الأهداف للحكومة قصد تحقيقها.
* في ظل عصرنة نظام الموازنة العامة للدولة في الجزائر، شملت عملية الإصلاح هيكل الموازنة العامة حسب الأولويات التي ترغب الحكومة تحقيقها في شكل برامج تحدد لها أهداف واضحة بالاعتماد على التخطيط المتوسط الأجل، ثم عملت على إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام.

* إن تطبيق معايير رقابة الأداء يساعد في تحسين أداء الموازنة العامة من خلال الاستخدام الأمثل للموارد وتحقيق الأهداف المسطرة من قبل الدولة وحماية المال العام من الاختلاس، ولأن التسيير الحالي يعاني من عدة مشاكل، فلابد من التغيير وتطبيق مثل هذه المعايير على أرض الواقع.

* تطبيق معيار الالتزام والمطابقة في العملية الرقابية يلزم الهيئات الخاضعة للرقابة الالتزام بالقوانين والتنظيمات المعمول بها، وبالتالي التقليل من الانحرافات للحفاظ على المال العام، لكن لابد من تجسيد هذه الإجراءات على أرض الواقع لكي لا تبقى حبر على ورق كما هو حال الواقع الرقابي في الجزائر.

* جودة أداء الموازنة العامة للدولة مرتبط بمدى استخدام الإجراءات والطرق المناسبة لتسيير المال العام من قبل المكلفين بتنفيذ الموازنة العامة عن طريق تبني نظام جديد يرتكز على النتائج.

نتائج الدراسة التطبيقية:

تم التوصل إلى عدة نتائج أهمها:

* من خلال النتائج تبين أن شكل توزيع المتغيرات التي تمثل عبارات القياس يقع ضمن حدود التوزيع الطبيعي؛ لأن جميع القيم الالتواء الأحادي المتغير والتفرطح الأحادي المتغير تقع ضمن نطاق بين [+1,-1].

* من خلال النتائج المتحصل عليها تبين أن قيمة معامل ماردیا للتفرطح المتعدد المتغير غير دال إحصائيا،[Mardia's multivariate kurtosis: (b2p= 109.41, P= 0.08)] ،هذا يعني أن المتغيرات مجتمعة تلبي متطلبات التوزيع الطبيعي لاستخدام التحليل الإحصائي المتعدد المتغيرات (النمذجة بالمعدلات البنائية) بطريقة الاحتمالات القصوى (ML).

* عند مقارنة المؤشرات المحسوبة بقيم المدى الأمثل لحسن المطابقة تبين لنا أن مؤشرات المطابقة التي تم اعتمادها في الدراسة تشير إلى أن النموذج يتمتع بمطابقة مقبولة.

* جميع العبارات والمتغيرات تتمتع بدرجة كافية من الثبات، حيث نجد أن معاملات الثبات (مربع معامل الارتباط المتعدد SMC) للعبارات كانت مقبولة.

* تم التوصل إلى أن قيمة معامل التحديد بلغت (SMC=0.36)، ما يعني أن المتغيرات الخارجية مجتمعة أي معايير رقابة الأداء ومعايير رقابة الالتزام والمطابقة فسرت ما نسبته (36%) من التباين الحاصل في المتغير الداخلي جودة أداء الموازنة العامة، في حين أن النسبة المتبقية (64%) تمثل التباين غير المفسر نتيجة للأخطاء العشوائية أو المنتظمة أو نتيجة لمتغيرات أخرى لم تتضمن في نموذج الدراسة.

* تم التوصل أن النموذج البنائي للدراسة الحالية يمتلك مستوى مقبول عمومًا من حيث الدقة التنبؤية، وأن قيمة المعاملات المعيارية وغير المعيارية لتأثير معايير رقابة الأداء ومعايير رقابة الالتزام والمطابقة على جودة أداء الموازنة العامة تدعم فرضيات الدراسة الحالية .

2. نتائج اختبار الفرضيات:

فرضيات الجزء النظري:

الفرضية الأولى:

الفرضية الأولى: تقوم المعايير الدولية للرقابة المالية الصادرة عن الانتوساي بتطوير أداء أجهزة الرقابة المالية عن طريق الحث على استقلاليتها.

وهنا الفرضية كانت صحيحة، لأن المعايير الدولية للرقابة المالية ساهمت في تحديث النظام الرقابي، عن طريق استحداثها واستخدامها مختلف الأساليب والطرق التي تساعد في تعزيز المساءلة والشفافية في تسيير أجهزة القطاع العام، من خلال منح أجهزة الرقابة المالية الاستقلال الكافي من أجل القيام بالمهام المسندة إليها وبالتالي تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد العمومية.

الفرضية الثانية: الإجراءات الرقابية الحديثة تسمح بتحقيق الشفافية والمصداقية، من خلال التخصيص الفعال والتنفيذ الكفء للبرامج الانفاقية.

وهذه الفرضية صحيحة، لأن تطبيق الموازنة القائمة على النتائج يستوجب إجراءات وطرق رقابية حديثة تسمح بتحقيق الشفافية والمساءلة في التسيير، من خلال تنفيذ البرامج بطرق فعالة وبكفاءة عالية، وهذا ما يساعد في ترشيد الإنفاق العام وحماية المال العام من كل مظاهر الفساد المالي والإداري، وهذا ما ينقص التسيير التقليدي ألا وهو موازنة الوسائل.

الفرضية الثالثة: تعمل الجزائر على إصلاح نظام الموازنة العامة وعصرنة نظامها الرقابي بتطبيق الموازنة المرتكزة على النتائج من خلال تبني محاسبة عمومية على أساس الاستحقاق وتطبيق المعايير الدولية للرقابة المالية.

الفرضية صحيحة، لأن الجزائر تسعى جاهدة لعصرنة نظام الموازنة العامة وتحديث نظامها الرقابي، من خلال تطبيق الموازنة المرتكزة على النتائج وتبني المعايير الدولية للرقابة المالية سواء معايير رقابة الالتزام ومعايير رقابة الأداء، لكن لم تجسد هذه الإصلاحات على أرض الواقع رغم الجهود المبذولة في سبيل تحقيق ذلك .

فرضيات الجزء التطبيقي:

H_1_: تؤثر معايير رقابة الأداء المطبقة في مؤسسات الرقابة المالية الجزائرية تأثيرا مباشرا وموجبا على جودة أداء الموازنة العامة.

الفرضية صحيحة، لأن النموذج البنائي للدراسة الحالية يمتلك مستوى مقبول عمومًا من حيث الدقة التنبؤية، وأن قيمة المعاملات المعيارية وغير المعيارية لتأثير معايير رقابة الأداء على جودة أداء الموازنة العامة تدعم فرضية الدراسة الحالية، حيث تؤثر معايير رقابة الأداء تأثيرا مباشرا وموجبا على جودة أداء الموازنة في الجزائر.

H_2: تؤثر معايير رقابة الالتزام والمطابقة المطبقة في مؤسسات الرقابة المالية الجزائرية تأثيرا مباشرا وموجبا على جودة أداء الموازنة العامة.

الفرضية صحيحة، لأن النموذج البنائي للدراسة الحالية يمتلك مستوى مقبول عمومًا من حيث الدقة التنبؤية، وأن قيمة المعاملات المعيارية وغير المعيارية لتأثير معايير رقابة الالتزام والمطابقة على جودة أداء الموازنة العامة تدعم فرضية الدراسة الحالية، حيث تؤثر معايير الالتزام والمطابقة تأثيرا مباشرا وموجبا على جودة أداء الموازنة في الجزائر. .

H_3: تعمل المتغيرات الوظيفية على تعديل العلاقة بين معايير رقابة الأداء وجودة أداء الموازنة العامة، بحيث يختلف تأثير معايير رقابة الأداء على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف مستويات المتغيرات الوظيفية (المستوى التعليمي، الوظيفة، سنوات الخبرة) للمراقبين الماليّين.

وتتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيات الفرعية التالية:

H_{3_1}: يعمل المستوى التعليمي على تعديل العلاقة بين معايير رقابة الأداء وجودة أداء الموازنة العامة، بحيث يختلف تأثير معايير رقابة الأداء على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف المستويات التعليمية للمراقبين الماليّين.
الفرضية خاطئة، لأن المقارنات الثلاثة التي أجريت على العلاقتين في النموذج المفترض لا تختلف عبر المجموعات، أي أن لا يختلف تأثير معايير رقابة الأداء على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف المستويات التعليمية.

H_{3_2}: تعمل الوظيفة على تعديل العلاقة بين معايير رقابة الأداء وجودة أداء الموازنة العامة، بحيث يختلف تأثير معايير رقابة الأداء على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف مستويات الوظيفة للمراقبين الماليّين.
الفرضية صحيحة، لأن غالبية المقارنات التي أجريت على العلاقتين في النموذج المفترض تختلف عبر المجموعات، بحيث أن معايير الأداء لمجموعتي المدقق المالي وقاضي لدى مجلس المحاسبة لهما تأثير أقوى على جودة أداء الموازنة مقارنة بمجموعتي المراقب المالي وأمين الخزينة، أي أن يختلف تأثير معايير رقابة الأداء على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف الوظيفة، وهذا لأن مجلس المحاسبة هو الهيئة العليا للرقابة في الجزائر، تكون له علاقة مباشرة بموضوع المعايير الرقابية الدولية مع منظمة الانتوساي، فهو مكلف بتطبيق هذه المعايير على أرض الواقع.

H_{3_3}: تعمل سنوات الخبرة على تعديل العلاقة بين معايير رقابة الأداء وجودة أداء الموازنة العامة، بحيث يختلف تأثير معايير رقابة الأداء على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف سنوات الخبرة للمراقبين الماليّين.
الفرضية خاطئة، لأن المقارنات الثلاثة التي أجريت على العلاقتين في النموذج المفترض لا تختلف عبر المجموعات، أي أن لا يختلف تأثير معايير رقابة الأداء على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف سنوات الخبرة.

H_4: تعمل المتغيرات الوظيفية على تعديل العلاقة بين معايير رقابة الالتزام والمطابقة وجودة أداء الموازنة العامة، بحيث يختلف تأثير معايير رقابة الالتزام والمطابقة على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف مستويات المتغيرات الوظيفية (المستوى التعليمي، الوظيفة، سنوات الخبرة) للمراقبين الماليّين.

وتتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيات الفرعية التالية:

H_{4_1}: يعمل المستوى التعليمي على تعديل العلاقة بين معايير رقابة الالتزام والمطابقة وجودة أداء الموازنة العامة، بحيث يختلف تأثير معايير رقابة الالتزام والمطابقة على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف المستويات التعليمية للمراقبين الماليّين.
الفرضية خاطئة، لأن المقارنات الثلاثة التي أجريت على العلاقتين في النموذج المفترض لا تختلف عبر المجموعات، أي أن لا يختلف تأثير معايير رقابة الالتزام والمطابقة على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف المستويات التعليمية.

H_{4_2}: تعمل الوظيفة على تعديل العلاقة بين معايير رقابة الالتزام والمطابقة وجودة أداء الموازنة العامة، بحيث يختلف تأثير معايير رقابة الالتزام والمطابقة على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف مستويات الوظيفة للمراقبين الماليّين.
الفرضية صحيحة، لأن غالبية المقارنات التي أجريت على العلاقتين في النموذج المفترض تختلف عبر المجموعات، بحيث أن معايير الالتزام والمطابقة لمجموعتي المدقق المالي وقاضي لدى مجلس المحاسبة لهما تأثير أقوى على جودة أداء الموازنة مقارنة بمجموعتي المراقب المالي وأمين الخزينة، أي أن يختلف تأثير معايير رقابة الالتزام والمطابقة على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف الوظيفة.

H_{4_3}: تعمل سنوات الخبرة على تعديل العلاقة بين معايير رقابة الالتزام والمطابقة وجودة أداء الموازنة العامة، بحيث يختلف تأثير معايير رقابة الالتزام والمطابقة على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف سنوات الخبرة للمراقبين الماليّين.

الفرضية خاطئة، لأن المقارنات الثلاثة التي أجريت على العلاقتين في النموذج المفترض لا تختلف عبر المجموعات، أي أن لا يختلف تأثير معايير رقابة الالتزام والمطابقة على جودة أداء الموازنة العامة باختلاف سنوات الخبرة.

3. الاقتراحات:

من خلال بحثنا واعتماد على النتائج المتوصل إليها ضمن اختبار الفرضيات والنتائج العامة، يمكننا تقديم عدد من الاقتراحات في النقاط التالية:

* توفير شفافية أكثر في كل ما يتعلق بإجراءات تخطيط الموازنة العامة للدولة، وعمليات إعدادها وتحضيرها وتنفيذها والرقابة عليها.

* الاهتمام بالموارد البشرية من خلال القيام بدورات تدريب للموظفين والعاملين في مجال إعداد الموازنة العامة وتنفيذها.

* العمل على تفعيل نظام المعلومات لإعداد الموازنة العامة وتعميمه على جميع الوزارات والأجهزة الحكومية، من أجل توفير وإيصال المعلومات المرتبطة بإعداد الموازنة العامة وتنفيذها في الوقت المناسب.

* ينبغي وضع مجموعة من النصوص القانونية والتنظيمات للعمل بها من أجل تطبيق الإصلاح الذي باشرت به الدولة، ومن أجل توضيح إجراءات التطبيق وكيفية تحديد أهداف السياسة العامة، وتوضيح المسؤوليات بالنسبة للأعوان المسؤولين عن إعداد وتنفيذ الموازنة.

* يجب أن نستوحي التشريعات التي تحدد مهام الأجهزة العليا للرقابة وشروط سيرها وكيفيات ممارسة وظيفتها الرقابية من المبادئ والمفاهيم الأساسية لرقابة الأموال العامة كما نصت عليها توصيات الانتوساي، ولتمكين الجهاز الرقابي من ممارسة مراقبة شاملة على جميع الأموال العامة.

* يجب على الجهاز الرقابي من أجل ممارسة مهامه في أحسن الظروف أن يتبنى سياسة تواصل حقيقية مع الهيئات الخاضعة لرقابته حتى يجعلها تدريجيا تغير موقفها السلبي تجاه مفهوم الرقابة، وبالتالي تتعاون بصفة فعالة مع القائمين بالرقابة، وهكذا تكون العلاقات بين الجهاز الرقابي والهيئات الخاضعة للرقابة مبنية على الثقة المتبادلة وروح التعاون، ومن أجل تحسين نوعية الرقابة.

* ضرورة اعتماد اللامركزية في التسيير العمومي بتفويض السلطة المركزية إلى الجهات المحلية، وهو ما يوفر مرونة كبيرة في التسيير، أي منح حرية أكبر للمسير للتصرف في الاعتمادات المالية، مع تحمل المسؤولية الكاملة بالنسبة للنتائج المحققة.

* ضرورة تقديم المعلومات الكافية عن كل ما يتعلق بالمالية العامة للدولة في شكل تقارير وملاحق شارحة مرافقة لمشروع قانون المالية، حتى يتسنى لكل فئات المجتمع مساءلة الحكومة حول النشاطات التي تقوم بها، والتعرف على الوضعية الاقتصادية والمالية للدولة باستمرار.

* تدعيم الدور الرقابي الفاعل للبرلمان في إعداد مشروع الموازنة العامة يتطلب تفعيل العلاقة بين اللجان النوعية والوزارات القطاعية، بما يؤدي إلى وضع رؤية لأولويات الإنفاق في مشروع الموازنة ونقل هذه الرؤية إلى الوزارات المعنية حتى يتم أخذها بعين الاعتبار قبل الانتهاء من مشروع الموازنة.

* يجب توفر إرادة سياسية قوية لمحاربة الفساد وتجسيد الحوكمة في مجال المالية العامة للمحافظة على الموارد العامة وترشيد الإنفاق العام.

4. آفـــاق البحث:

في الختام، يمكن القول أن دراستنا هذه ما هي إلا فاتحة ومقدمة لمن يهمه البحث في هذا الموضوع، حيث يمكن القيام بدراسة المواضيع التالية:

* مدى توافق الرقابة المالية الداخلية في الجزائر مع المعايير الرقابة المالية الصادرة عن الانتوساي.
* مدى توافق الرقابة المالية العليا في الجزائر مع معايير الرقابة المالية الصادرة عن الانتوساي .
* مدى أهمية العصرنة في تفعيل النظام الرقابي على الموازنة العامة للدولة.
* دور عصرنة نظام الرقابة المالية في ترشيد التسيير العمومي.
* أفاق تطبيق القانون العضوي 18-15 الذي يتعلق بقوانين المالية ودوره في تحسين جودة أداء الموازنة العامة للدولة.

قائمة المراجع

أولا: قائمة المراجع باللغة العربية

الكتب:

1. إسماعيل حسين أعمرو، **المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة**، دار المسيرة، عمان، 2003.
2. أحمد مختار عمر، **معجم اللغة العربية المعاصرة**، مجلد الثاني، عالم الكتب القاهرة، 2008.
3. أحمد حمود القيسي، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
4. أحمد عبد السميع علام، **المالية العامة: المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق**، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2012.
5. أمحمد بوزيان تيغزة، **التحليل العاملي الاستكشافي والتوكيدي مفاهيمها ومنهجيتهما بتوظيف حزمة SPSS وليزرل LISREL**، دار المسيرة، عمان، 2012.
6. أنول باتشيرجي، **بحوث العلوم الاجتماعية المبادئ والمناهج والممارسات**، ترجمة بن ناصر ال حيان، الطبعة الثانية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
7. أيمن سليمان. القهوجي، فريال محمد أبو عواد، **النمذجة بالمعادلات البنائية باستخدام برنامج أموس**، دار وائل، عمان، 2018.
8. برحماني محفوظ، **المالية العامة في التشريع الجزائري**، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2015.
9. بخزاز يعدل فريدة، **تقنيات وسياسات التسيير البنكي**، ديوان المطبوعات الجامعية ،2003.
10. بن داود إبراهيم، **الرقابة المالية على النفقات العامة**، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010.
11. جمال لعمارة، **منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر**، دار الفجر، القاهرة، 2004.
12. جمال لعمارة، **أساسيات الموازنة العامة للدولة**، دار الفجر للنشر والتوزيع، مصر، 2004.
13. دنيدني يحي، **المالية العامة**، الدار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
14. هاني عبد الرحمان العمري، **منهجية تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في المؤسسات السعودية**، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية نحو أداء متميز في القطاع الحكومي، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 2009.
15. هنريك أوتبو، **إطار العمل بمنظمة الانتوساي المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية**، المراقب العام بالدانمارك ،رئيس اللجنة الإشرافية للمعايير المهنية، كوبنهاجن، نوفمبر 2007.
16. زاهر عبد الرحيم عاطف، **الرقابة على الأعمال الإدارية**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
17. زينب حسين عوض الله، **مبادئ المالية العامة**، الدار الجامعية، لبنان، 1994.
18. حامد عبد المجيد دراز، **مبادئ المالية العامة**، الدار الجامعية، مصر، 2002.

19. حسين الصغير، **دروس في المالية و المحاسبة العمومية**، طبعة 1999 دار المحمدية – الجزائر.
20. حسين عمر، **التطور الاقتصادي**، دار الفكر العربي، القاهرة، 1988.
21. حياة بن إسماعيل، **تطور إيرادات الموازنة العامة**، إيتراك للنشر والطباعة، مصر، 2009.
22. حمدي سليمان، **الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية**، دراسة تحليلية وتطبيقية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2010.
23. طارق الحاج، **المالية العامة**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
24. كرم إبراهيم حماد، **الرقابة المالية في القطاع الحكومي**، دار بهينة للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
25. لويس معلوف، **المنجد في اللغة** ، الطبعة 35، بيروت، 1996.
26. محرز محمد عباس، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 6، الجزائر، 2015.
27. محمود حسين الوادي، **تنظيم الإدارة المالية من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي ومكافحة الفساد** ،دار صفاء للنشر، والتوزيع، عمان، 2010.
28. محمود عوض رضوان، **الاتجاهات الحديثة في تطوير الموازنة العامة ودورها في إدارة البرامج والأنشطة**، دار النهضة العربية، 2009.
29. محمد أحمد حجازي، **المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة**، المكتبة الوطنية، الطبعة 2، الأردن، 1995.
30. محمد الجوهري، **الرقابة على المشروعات الاستثمارية، دراسة مقارنة**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2009.
31. محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، **المالية العامة**، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
32. محمد حديد محمد، **الإدارة العامة**، دار الشروق للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004.
33. محمد حسين الوادي،زكريا أحمد عزام، **مبادئ المالية العامة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن.
34. محمد رسول العموري، ، **الرقابة المالية، دراسة مقارنة**، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2005.
35. محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة 2، الأردن، 2011.
36. محمد طاقة ، هدى العزاوي، **اقتصاديات المالية العامة**، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الطبعة 2، الأردن، 2010.
37. محمد عباس بدوي، **المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
38. مصطفى صالح سلامة، **مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية**، دار البداية، عمان، 2010.

39. مؤيد أحمد محي الدين عبيدات، **الرقابة الحكومية على تأسيس الشركات**، دراسة مقارنة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

40. ناصر عبد الكريم ، **تقيم جهود السلطة الوطنية الفلسطينية للتحول إلى موازنة البرامج**، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية، 2016.

41. نعيم حسين دهمش، **الموازنة الصفرية**، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، الأردن.

42. سعيد السيد علي، **الأصول الحديثة في علم الإدارة العامة**، العملية الإدارية، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2007.

43. سعيد عبد العزيز عثمان، **مقدمة في الاقتصاد العام**، الدار الجامعية، مصر، 2003.

44. سعيد عبد العزيز عثمان، **مبادئ المالية العامة**، الدار الجامعية، مصر، 2002.

45. سعيد علي العبيدي، **اقتصاديات المالية العامة**، دار دبلة، الأردن، 2011.

46. سوزي عدلي ناشد، **الوجيز في المالية العامة**، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2000.

47. سوزي عدلي ناشد، **أساسية المالية العامة**، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009.

48. سيروان عدنان، **الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة**، منشورات الدائرة الإعلامية، بغداد، 2008.

49. عادل أحمد حشيش، **أساسيات المالية العامة**، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2006.

50. عادل علي الفليح، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار الحامد للنشر، الأردن، 2003.

51. عاطف وليم أنداوس، **الاقتصاد المالي العام**، دار الفكر الجامعي، مصر، 2010.

52. عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية**، دار النهضة العربية، بيروت، 2004.

53. عبد العزيز حجاري، **الرقابة المالية**، مجلة العلوم الإدارية، العدد الأول، مصر، أفريل 2000.

54. عبد الناصر السيد عامر، **نمذجة المعادلة البنائية للعلوم النفسية والاجتماعية: الأسس والتطبيقات والقضايا**، الجزء الأول، دار جامعة نايف للنشر، الرياض، 2017.

55. عبد الله خبابة، **أساسيات في اقتصاد المالية العامة**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2009.

56. علي زغدود، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

57. علي عباس، **الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال**، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

58. علي العربي، عبد المعطي عساف، **إدارة الموازنة العامة**، بدون دار نشر، جامعة الكويت.

59. عماد عبد الوهاب الصباغ، **نظم المعلومات وماهيتها ومكونتها** ، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2004.

60. عوف محمود الكفراوي، **الرقابة المالية، النظرية والتطبيق**، مطبعة الانتصار، الطبعة الثالثة، الإسكندرية، 2005.

61. عوف محمود الكفراوي، **دراسات في الاقتصاد الإسلامي، الرقابة المالية في الإسلام**، مركز الإسكندرية للكتاب، الطبعة الثالثة، الإسكندرية، 2006.

62. عوف محمود الكفراوي، **تطور الرقابة المالية تبعا للنظام المالي**، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، 2010.

63. فاطمة السويسي، **المالية العامة**، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2005.

64. فتحي أحمد ذياب عواد، **اقتصاديات المالية العامة**، دار الرضوان للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.

65. فليح حسين خلف، **المالية العامة**، عالم الكتب الحديث، الأردن، 2008.

66. فوزي عطوي، **المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة**، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.

67. قبطان محمد، **الخزينة العمومية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1990 .

68. شريف محمد فتحي محمد، **موازنة البرامج والأداء نحو الإصلاح الاقتصادي وخفض إهدار المال العام**، مركز البديل للتخطيط والدراسات الإستراتيجية، القاهرة، 2016.

69. خالد راغب الخطيب، **مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010.

70. خالد منه، **حوكمة المالية العامة في الجزائر وتحدّيات الشفافية**، مركز البحوث في الاقتصاد التطبيقي للتنمية، الجزائر ، 2016.

71. غادة سهير الشمراني، **متطلبات وإصلاح وتطوير الموازنة العامة**، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2010.

72. غازي عناية، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار البيارق، الأردن، 1988.

المراسيم

1. المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في07 ديسمبر 1996 يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه في 28 نوفمبر 1996، الجريدة الرسمية العدد 76.

2. المرسوم الرئاسي رقم 08-272 المؤرخ في06 سبتمبر 2008 يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية العدد 50.

3. مرسوم رئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية و تفويضات المرفق العام، الجريدة الرسمية العدد 50.

4. المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية العدد 82.

5. المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها الجريدة الرسمية 67.

6. المرسوم التنفيذي رقم 95-377 المؤرخ في20 نوفمبر 1995 يحدد النظام الداخلي لمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية العدد 72.

7. المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ في 22 جانفي 1996 يحدد انتقاليا الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية العدد 06.

8. المرسوم التنفيذي رقم 08-94 الصادر بتاريخ 10 مارس 2008 المتضمن إنشاء وكالة الإعلام الآلي للمالية العمومية وتنظيمها ومهامها وتسييرها، الجريدة الرسمية14.

9. المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 11 نوفمبر 2011 المتعلق بمصالح المراقبة المالية.

الأطروحات الجامعية:

1. أحمد سويقات، **الرقابة على أعمال الإدارة العمومية في الجزائر**، ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2006.

2. الجوزي فتيحة ، **الاستفادة من الاتجاهات العالمية في مجال الميزانية العامة للدولة في إصلاح النظام الموازني بالجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير تخصص، نقود ومالية، جامعة الجزائر 3، 2014.

3. بن ناصر جبارة، **الرقابة المالية وأهميتها الاقتصادية في ظل عصرنة النظام المالي العمومي**، دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2017.

4. بوجطو حكيم، **عصرنة نظام الموازنة العامة وأهميتها في ترشيد النفقات العامة**،، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، جامعة البليدة 2، 2014.

5. حاجة عبد العالي، **الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر ، بسكرة،2013.

6. حنيش أحمد، دور **الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العمومي– دراسة حالة الجزائر (2000–2014)** ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية ،كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2016.

7. رحمة زبوش، **الميزانية العامة للدولة في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، غير منشورة في الحقوق جامعة تيزي وزو، الجزائر، 2011.

رسائل الماجستير

1. أنور العقاد، **الرقابة المالية**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، إدارة أعمال، جامعة دمشق، 2005.

2. أحمد حنيش ، **آفاق نظام الرقابة في ظل عصرنة الموازنة العامة –دراسة حالة الجزائر–** مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، فرع النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر دالي إبراهيم، 2010.

3. إبراهيم فهمي محمد، **إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء لأنشطة وزارة النقل والمواصلات في قطاع غزة**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية، بغزة، 2014.

4. بن داود إبراهيم، **الرقابة المالية على النفقات العامة بين الشريعة الإسلامية والتشريع الجزائري**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في الحقوق، جامعة الجزائر، 2003.

5. حكيم بوجطو، الموازنة **العامة وآفاق العصرنة – حالة الجزائر–**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة يحي فارس بالمدية، الجزائر، 2008.

6. ياسر حامد عباس جدوع، **مدى إمكانية تطبيق أسلوب الموازنة التعاقدية في إعداد الموازنة العامة الأردنية**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، غير منشورة، كلية الاقتصاد والأعمال، جامعة جدارا، الأردن، 2015.

7. كامل أبو ماضي، **مدى فعالية أساليب الرقابة في المؤسسات في قطاع غزة**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2004.

8. محمد سمير بدوي، **تقييم أدار الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في برنامج القيادة والإدارة، البرنامج المشترك بين جامعة الأقصى وأكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا،غزة، 2017.

9. سليمان نسرين، **إصلاح الميزانية وتحديث تسيير قطاع الخدمات** ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012.

10. سامية شويخي ، **أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة في الرقابة على المال العام**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2011.

11. عادل جواد الرفاتي، **مدى قدرة المنظمات الأهلية الصحية بقطاع غزة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم الأداء التمويلي**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، 2011.

12. علاء الدين غازي محمد الحلو، **مدى توافر مقومات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الجامعة الحكومية في فلسطين**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة والتمويل، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة، 2017.

13. علاق عبد الوهاب، **الرقابة على الصفقات العمومية في التشريع الجزائري**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم القانونية، تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2004.

14. فريد عبد الحافظ أحمد غنام، **إطار مفتوح لإعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، غير منشورة في العلوم التجارية، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2006.

15. فريد أحمد عبد الحافظ غنام، **إطار مقترح لإعداد وتطبيق موازنة الأداء والبرامج في فلسطين**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة، 2006.

16. فاطمة مفتاح، **تحديد النظام الميزاني في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في كلية العلوم الاقتصادية، تخصص المالية العامة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011.

17. غسان دعاس، **دور الإيرادات غير السيادية في تمويل موازنة السلطة الفلسطينية وطرق تفصيلها**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، غير منشورة كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2016.

القوانين والأوامر

1. القانون العضوي رقم 18-15 مؤرخ في 23 ذي الحجة عام 1439 الموافق ل 2 سبتمبر 2018 **يتعلق بقوانين المالية**، الجريدة الرسمية، العدد 53.

2. القانون 90-21 المؤرخ في 15 غشت 1990 **المتعلق بالمحاسبة العمومية**، الجريدة الرسمية العدد 35.

3. القانون العضوي رقم 99-02 المؤرخ في 08 مارس 1999 **يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني وَ مجلس الأمة وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة**، الجريدة الرسمية العدد 15.

4. الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 يعدل و يتمم الأمر 95-20 **المتعلق بمجلس المحاسبة**، الجريدة الرسمية العدد 50.

5. الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 **المتعلق مجلس المحاسبة**، الجريدة الرسمية العدد 39.

المداخلات والمؤتمرات

1. إسماعيل حسن، **موازنة البرامج والأداء: المفهوم والفلسفة والأهداف**، مداخلة في ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية، دمشق، 25-27 أفريل 2004.

2. مشيب بن عايض القحطاني، **قياس وإدارة الأداء في القطاع الحكومي في المملكة العربية السعودية**، المؤتمر الثاني لمعاهد الإدارة العامة والتنمية الإدارية في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، السعودية، 2009.

3. نعيم دهمش، **الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، المؤتمر العلمي الدولي الخامس حول اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، الأردن، 27-28 أفريل 2005.

4. صرارمة عبد الوحيد، **الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي**، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، ورقلة، 8 مارس 2005.

73. المجلات والدراسات

1. إبراهيم عبد الموسي، **نموذج مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 19، العدد 01، 2017.

2. أحسن عبد الكريم، **الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ والرقابة**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 64، سوريا، 2007.

3. الداوي الشيخ، **تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء**، مجلة الباحث، العدد07، جامعة ورقلة، 2009.

4. إلزامي محمد، عبد المهدي عباس، **مدى إمكانية استخدام موازنة البرامج والأداء في المشاريع الاستثمارية للحكومة المحلية في محافظة البصرة**، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 09، العدد 35، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة البصرة، 2014.

5. إيمان عبدوس، **اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال ، المجلد 5، 2018.

6. جمال لعمارة، **مداخيل الموازنة العامة للدولة**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 2، جامعة بسكرة، 2002.

7. هلال جمعة الكريان، **أهمية رقابة الأداء في تطوير عمل الأجهزة الرقابية في الجمهورية العربية السورية**، مجلة جامعة البحث، المجلد 39، العدد 22، 2017.

8. حسين قاضي، **مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا على تقييم الرقابة الداخلية**، مجلة الجامعة، دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 29، العدد الثاني، 2010.

9. مهند مجيد طالب، إياد مراد حسن، **نموذج مقترح لتحسين القياس المحاسبي باستعمال موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء في إطار إعادة هندسة العمليات– دراسة تطبيقية في الجامعة العراقية**، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 09، العدد 37.

10. سلمان حسين عبد الله، **موازنة البرامج والأداء وسيلة لتعزيز الرقابة في الوحدات الاقتصادية الحكومية**، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 22، العدد 89، العراق، 2016.

11. عبد القادر معروف، **نبذة موجزة عن مجلس المحاسبة في الجزائر**، مجلة الرقابة المالية، ، العدد 04، 1998.

12. عزة عبد العزيز، **الرقابة المالية على الميزانية العامة في الجزائر**، مجلة العلوم الاجتماعية، العدد 24، الجزائر، 2017.

13. صالح ميلود خلاط، عبد الحفيظ ميرة، **مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الانتوساي رقم (3100) "من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا**، محلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والتجارة، الجامعة الأسمرية الإسلامية، العدد 03، 2014.

14. راتب جميل جبر، فؤاد سليمان، **تقييم آليات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 05، العدد 01، الأردن، 2018.

15. رشا نايل حامد الطراونة، **أثر تطبيق الشفافية على مستوى المساءلة الإدارية في الوزارات الأردنية**، المجلة الأردنية في إدارة الإعمال، المجلد6، العدد،1.2010.

16. خيرش فايزة، **الرقابة المالية على أداء الوحدات الحكومية في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر**، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 20، جوان 2008.

الدليل

1. الجهاز المركزي للمحاسبات، **دليل رقابة الالتزام لتطبيق المعايير الدولية للإنتوساي**، مصر 2015.

2. صندوق النقد الدولي، **دليل شفافية المالية العامة**، 2007.

3. برنامج مبادرة تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، **دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام**.

4. الانتوساي، أدلة إرشادية لرقابة الأداء ومعايير و أدلة إرشادية لرقابة الأداء بناء على رقابة المعايير الرقابية والخبرة العلمية للإنتوساي ومعايير التدقيق الدولية للأجهزة العليا للرقابة، 2010.

5. إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، فريق عمل الانتوساي حول قيمة و فوائد الأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبية، ليلالي فرمولن، مستشار فني، مكتب المدقق العام لجنوب إفريقيا، 2013.

6. الإدارة العامة للتطوير الإداري بديوان المراقبة العامة، المركز السعودي للمراجعة المالية والرقابة على الأداء، الحقيبة التدريسية، الرقابة على الأداء.

المراجع الإلكترونية

1. صالح المصلح، **إعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية، ورقة عمل مقدمة في الورشة التدريبية الخاصة بمكافحة الفساد للعاملين في الرقابة الداخلية في وزارة التربية والتعليم**، رام الله فلسطين، 18-2013/02/19، تاريخ التنزيل 2018/03/11. متاح على الرابط:

http://www.pacc.pna.ps/ar/files/papers-studies/saleh%202013-2.pdf.

2. الانكوساي، **المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية**، العدد 21، جانفي، 2014، تاريخ التنزيل 2018/03/11، متاح على الرابط:

https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/IJGA_Issues/former_years/2014/arab_vol43 _2014.pdf.

3. ISSAI، **المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة**، ، تاريخ التنزيل 2018/03/12.متاح على الرابط،:

http://www.intosai.org/ar/issai-executive-summaries/detail/issai-11-guidelines-and-good-practices-related-to-sai-independence.html.pdf.

4. الإنتوساي، **قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، إحداث فارق في حياة المواطنين**، تاريخ التنزيل 2018/03/14.متاح على الرابط:

https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INTP_11_to_P_99/INTOSAI_P_12/issai_12_ar.pdf.

5. الإنتوساي، **الشفافية والمساءلة** ، تاريخ التنزيل،2018/03/21 ، متاح على الرابط:

https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_20/issai_20_ar.pdf .

6. الإنتوساي، **مبادئ الشفافية والمساءلة، المبادئ وأفضل الممارسات**، تاريخ التنزيل 2018/03/12. ، متاح على الرابط:

https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_20/issai_20_ar.pdf.

7. الإنتوساي، **أخلاقيات المهنة**، تاريخ التنزيل،2018/03/30.متاح على الرابط:

https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_130/issai_30_ar.pdf .

8. الإنتوساي، **رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة**، تاريخ التنزيل 2018/03/31.متاح على الرابط:

https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_140/issai_40_ar.pdf.

9. الإنتوساي ، **مبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام** ، تاريخ التنزيل 2018/03/31.متاح على الرابط:

https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_100/issai_100_ar.pdf.

10. الإنتوساي، **المبادئ الأساسية للرقابة المالية**، 2013، تاريخ التنزيل 2018/04/2.متاح على الرابط:

https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_200/issai_200_ar.pdf.

11. الانتوساي، **المبادئ الأساسية لرقابة الأداء**، تاريخ التنزيل 2018/04/10، متاح على الرابط :

https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_300/issai_300_ar.pdf.

12.الانتوساي: **المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام**، تاريخ التنزيل 2018/04/11.متاح على الرابط:

https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_400/issai_400_ar.pdf.

13.الانتوساي، **معيار رقابة الالتزام، إيساي** 4000، تاريخ التنزيل 2018/05/15، متاح على الرابط:

https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/ISSAI-4000-french-version.pdf.

14. الانتوساي، **الخطوط التوجيهية لرقابة المطابقة المنجزة مع مراجعة البيانات المالية** ISSAI 4200 ، تاريخ التنزيل:2018/5/16، متاح على الرابط:

http://www.psc-ntosai.org/data/files/21/93/0F/71/AFFF6510C0EA0E65CA5818A8/issai_4200_e.pdf.

15.الانتوساي، **الخطوط التوجيهية لرقابة المطابقة المنجزة مع مراجعة البيانات المالية** ISSAI 4200 ،تاريخ التنزيل2018/05/18، متاح على الرابط:

http://www.psc-intosai.org/data/files/21/93/0F/71/AFFF6510C0EA0E65CA5818A8/issai_4200_e.pdf.

16. الانتوساي، **معايير الرقابة على الأداء**، ISSAI 3000،تاريخ التنزيل:2018/05/16 ، متاح على الرابط:

https://rikisendurskodun.is/wp-content/uploads/2017/01/ISSAI_3000.pdf.

17. الإنتوساي،**50 سنة (1953– 2003)**، **الو م أ**، 2004، تاريخ التنزيل، 2018/02/20، متاح على الرابط التالي:

http://www.intosai.org/uploads/4124efestschrift.pdf.

18.الإنتوساي، **إعلان ليما 1982**، تاريخ التنزيل2018/02/23 ،متاح على الرابط التالي:

https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/issai_1_ar.pdf.

19. الإنتوساي، **إعلان مكسيكو**، 2007، المكسيك، تاريخ التنزيل2018/02/23. ، متاح على الرابط التالي:

https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/issai_10_ar.pdf.

20.وزارة المالية، **المديرية العامة للضرائب**، متاح على الرابط:

https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs

21. الانتوساي، **مبادئ توجيهية بشأن المفاهيم الرئيسية لرقابة الأداء** ISSAI3100 ، تاريخ التنزيل:2018/05/15، متاح على الرابط:

http://www.psc-intosai.org/data/files/45/D5/35/3C/3ABF6510C0EA0E65CA5818A8/appendix_to_issai_3100_psc-sc.pdf .

ثانيا: قائمة المراجع باللغة الأجنبية

1.Rapport

-Ministère des finance, **Rapport sur les option de budgétisation ; sous composante 1.1-budgétisation pluriannuelle** , op.cit.

-CRC sogma**, Rapport sur les option de budgétisation,-projet de modernisation des systems budgétaires (MSB) Algérie**, sous-composante1.1-budgétisation pluriannuelle, ministère des des finances, Alger,2005

-Modernisation de l'État: Diversité et innovations au Canada et à l'étranger, Rapport présenté au Secrétariat du Conseil du trésor par l'Observatoire de l'administration publique de l'ÉNAP, Québec, avril 2004.

2. Projet

-Crc Sogema, **Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires**, phase2, Programme de tronc commun, manuel des participants ministères des finances Algérie, Janvier 2010.

-Ministère des finances, **Projet de modernisation des systèmes budgétaires**, COMMUNICATION DU MINISTRE DES FINANCES, DGB, Septembre 2006.

-Mohamed Zemouri, **Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires en Algérie**, (MSB).

-Kissi Fadia , **Projet de modernisation du système budgétaire en Algérie, AL-IJTIHED Revue des études juridiques & économiques** - C.U.TAM – ALGERIE, Université de Sidi – Bel-Abbes, date tel :17/08/2019 disponible sur ;
https://alijtihed.cu-tamanrasset.dz/wp-content/uploads/2015/06/alijtihed-mag--2-art-026.
- Ministère des finance, **Rapport sur les option de budgétisation ; sous composante 1.1-budgétisation pluriannuelle**, projet de modernisation des systèmes budgétaires, Avril 2005.
-Ministère de finances. **Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires en Algérie (MSB)** , juin 2006 , date tel :17/08/2019 disponible sur ;
https://docplayer.fr/9439488-Projet-de-modernisation-des-systemes-msb-tunis-26-et-27-juin-2006.html.
- CRC sogema, **projet de modernisation des systemes budgetaires, phase 2**, programme de tronc commun (TC), manuel des participants, ministere des finances- Algérie, Janvier 2010.

3. Séminaire

-Séminaire Organisé par le Ministère des Finances Avec l'appui de la Banque Mondiale et de la GTZ, Nouvelle approche budgétaire basée sur les : Développement du budget par objectifs, Tunis, 26 et 27juin 2006.
- Royaume du Maroc, **Ministère des Finances et de la Privatistion, Evènement** ;Séminaire sur la Nouvelle Approche Budgétaire axée sur les résultats, Revue Trimestrielle, septembre, 2006, p ;9, disponible sur ; http://lof.finances.gov.ma/fr/piliers-de-la-lof/performance/gestion-budgetaire-axee-sur-les-resultats.

4. GUIDE

1. Sebri Mouloud, Callen Mohamed, Aoudia Khaled**, Guide De Gestion Des Marches Publics**, Edition Sahel, Alger,2000.
2. Performance Budgeting**: A Users' Guide, MARCH 2008,** date de tel : 11/04/2019disponble sur : https://www.oecd.org/gov/budgeting/Performance-Budgeting-Guide.

5. L'état

Ministère de finances. L'état devancement du projet MSB**. Rapport en 28/12/2009.** Gérard Néel. Bernard Dlaude – Eric Desguin. **Etat des lieux définitif - la mission de démarrage-**, ministère des finances, Algérie, 2003.

6. Loi

-Published on LOF - **Loi Organique relative à la loi de Finances Gestion budgétaire axée sur les résultats** – Maroc, **date de tel: 2016-04-05** disponible sur ;

file:///C:/Users/2016/Downloads/lof_-_loi_organique_relative_a_la_loi_de_finances_-_maroc_-_gestion_budgetaire_axee_sur_les_resultats_-_

7. livres

1. Marc Robinson**, CLEAR Training Materials Performance-based Budgeting, Regional centers for Learning on Evaluation and Results,** date de tel: 17/08/2019, disponible sur**;**

2. https://www.pempal.org/sites/pempal/files/event/attachments/pb-budgeting-manual_eng. pdf.

3. Delbs Louis, **éléments de finance public**, Pedone, Paris, 1955.

4. SEKARAN, Uma et BOUGIE, Roger, Research methods for business: A skill building approach**, John Wiley & Sons, 2016.**

5. OCDE, **La planification des dépenses**, Budgétisation pluriannuelle et annuelle, 1995.

8. Site

1. Ministère français des Finances, **Budget de l'État français**, datte tel :17/08/2019, disponible sur : budget.gouv.fr/sites/performance_publique/files/files/documents/ressources_documentaires/documentation_budgetaire/chiffres_cles/Chiffres_cles_budget .

2. Delphine Moretti et Dirk Kraan, **Direction de la Gouvernance publique Hauts responsables du budget (HRB)**, Revue du système de finances publiques en France, date tel :27/08/2019, disponible sur ; http://www.oecd.org/gov/budgeting/Gouvernance-budg%C3%A9taire-en-France.pdf.

3. Mohamed MOINDZE, **LE PARLEMENT ET LE PROCESSUS BUDGETAIRE DANS LES PAYS EN DEVELOPPEMENT**, Consultant en Gestion des Finances Publiques, Juillet 2011, datte tel :17/08/2019 . disponible sur ; https://blog-pfm.imf.org/files/le-r%C3%B4le-du-parlement-dans-le-processus-budg%C3%A9taire-1.pdf.

4. Ministère du Budget, des Comptes publics, **de la Fonction publique et de la Réforme de l'Etat, La réforme budgétaire en France**, date tel :17/08/2019 disponible sur ;

https://www.fonction-publique.gouv.fr/files/files/publications/hors_collections/rapport_ministere_2009.pdf,

5. Jens Kromann Kristensesn, Walter S.Groszyk et Berrnd Buhler, **L'élaboration et la gestion du budget centrées sur les résultats**, Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, gouvernance, Volume 1- n° 4 ,2002.disponible sur;
http://www.oecd.org/fr/gouvernance/budgetisation/33657617.pdf.

6. intosai, strategic plan 2017 – 2022, avalable on the site:
https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/about_intosai/strategic_plan/ARstrat_plan_17_22.pdf.

7. Virginie Besrest**, RESULTS BASED BUDGETING: OBJECTIVES, EXPECTED RESULTS AND PERFORMANCE INDICATORS**, Strasbourg, 25 September 2012, **datte tel : de 18/06/2019** disponible sur **:**
https://www.coe.int/t/budgetcommittee/Source/RBB_SEMINAR/RBB(2012)4_en.

8. FMCBC Recommended Practice**: Budgeting for Results and Outcomes**, Approved 2008, datte de tel : 11/06/2019.disponble sur :
file:///C:/Users/2016/Downloads/Budgeting%20for%20Results%20and%20Outcomes%20(2).pdf;

9. Pierre Cliche, **Budgétisation axée sur les résultats les enjeux de la mesure et de l'évaluation**, l'administration publique 2013, datte tel :17/07/2019 disponible sur;
http://www.economistesquebecois.com/files/documents/3p/c0/pierre-cliche .

10. RECOMMENDED PRACTICE, **Budgeting for Results and Outcomes**, Canadian **Issues**, June 27, 2009, date de tel : 22/06/2019 disponble sur :
https://www.gfoa.org/sites/default/files/CCI_BudgetingforResultsOutcomes.

الملاحق

الملحق رقم 1: قائمة بأسماء المحكمين

الاسم الكامل للمحكم	التخصص	مكان العمل
جبارة بن ناصر	أستاذ جامعي في كلية العلوم الاقتصادية	جامعة المدية
سعيدي يوسف	أستاذ جامعي في كلية العلوم الاقتصادية	جامعة المدية
بوسليماني نور الدين	قاضي لدى مجلس المحاسبة	مجلس المحاسبة
عمروش محمد	إطار في الخزينة العمومية	الخزينة العمومية "ولاية المدية"
بولصنام محمد	أستاذ جامعي في كلية العلوم الاقتصادية	جامعة المدية

الملحق رقم 2: الاستبيان في شكله النهائي

جامعة يحي فارس – المدية –

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

سيد(ت)ي الكريم(ة).....تحية طيبة

تروم الباحثة القيام بدراسة بعنوان " فعالية المعايير الحديثة للرقابة المالية في تحسين أداء الموازنة العامة في ظل العصرنة – دراسة عينة من مؤسسات الرقابة المالية الجزائرية –"، ولتحقيق ذلك تقتضي متطلبات البحث الحالي كجزء من الدراسة تصميم استبيان يهدف إلى التعرف على مدى مساهمة المعايير الحديثة للرقابة المالية المطبقة من قبل مؤسسات الرقابة المالية في الجزائر في تحسين أداء الموازنة العامة.

وبصفتك مراقبا ماليا، سوف تساعدنا المعلومات التي تقدمها على تحقيق هذا الهدف، ونظرا لأنك أنت الذي تستطيع اعطاءنا صورة صحيحة بحكم خبرتك ودرايتك في الموضوع فإنني أرجوك أن تجيب عن عبارات الاستبيان بأمانة وصراحة، يتكون الاستبيان من ثلاث أجزاء، يضم الجزء الأول بيانات حول المعلومات الوظيفية للمشارك، بينما يقيس الجزء الثاني المعايير الحديثة للرقابة الحديثة بواسطة 11 عبارة، في حين يقيم الجزء الثالث والأخير أداء الموازنة العامة بواسطة 8 عبارات.

يستغرق الاستبيان حوالي10إلى12دقيقةمن وقتك. وأن مشاركتك ستكون تطوعية، فإذا كنت لا ترغب في المشاركة فما عليك سوى تجاهل الاستبيان في أي وقت. كما سيتم الاحتفاظ بجميع معلوماتك ولن تستخدم إلا لغرض بحث الدكتوراه هذا وسيتم إتلافها لاحقا.

أشكرك كثيراً على وقتك وتعاونك، وأقدر بعمق المساعدة التي قدمتها أنت والمؤسسة التي تعمل بها لإنجاز هذا البحث.

إعداد الباحثة: زروقي تصيرة إشراف الأستاذ: بوجطو حكيم

السنة الجامعية 2020/2019

الجزء الأول: البيانات الوظيفية

يرجى وضع إشارة (X) أمام الإجابة التي تناسبك.

1. المستوى التعليمي:

دراسات عليا ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐

2. الوظيفة:

مراقب المالي ☐ أمين الخزينة ☐

مدقق مالي ☐ قاضي لدى مجلس المحاسبة ☐

3. سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات ☐ من5 إلى أقل من 10 سنوات ☐

من 10 إلى أقل من 15 سنة ☐ 15سنة فأكثر ☐

الجزء الثاني: المعايير الحديثة للرقابة المالية

– معايير رقابة الأداء:

فيما يلي مجموعة من العبارات تعكس معايير رقابة الأداء والمرجو منكم وضع علامة (X) في المربع المناسب لاختيارك.

	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تعمل رقابة الأداء وفق مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية التي تؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد.					
2	تقوم رقابة الأداء بفحص ومراقبة كافة الأنشطة الحكومية التي تؤدي إلى ترشيد الإنفاق الحكومي.					
3	تعمل رقابة الأداء إلى التوجه نحو تطبيق الإدارة بالأهداف التي تساعد على اختيار الأدوات المناسبة لتسيير المال العام.					
4	تهدف رقابة الأداء إلى تطبيق الحكم الراشد من خلال تحسين التسيير في مؤسسات القطاع العام.					
5	تساعد تقارير رقابة الأداء على تزويد السلطات المعنية برأي وعادل عن الكيفية التي تدار بها الأموال العمومية.					
6	تطبيق معايير رقابة الأداء يساعد في الارتقاء بمبادئ الشفافية والمساءلة لتحسين أداء الموازنة العامة.					

- **معايير رقابة الالتزام والمطابقة:**

فيما يلي مجموعة من العبارات تعكس معايير رقابة الالتزام والمطابقة والمرجو منكم وضع علامة (X) في المربع المناسب لاختيارك.

	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تساعد رقابة الالتزام والمطابقة على تحسين جودة العملية الرقابية للتأكد من أنها لم تخرج عن مسارها صحيح.					
2	تطبيق معايير رقابة الالتزام والمطابقة يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والانحرافات ومنع تكرارها في المستقبل.					
3	رقابة الالتزام تلزم المراقب المالي إلى التخطيط للرقابة المالية وإجراؤها يساهم في الحس المهني للحفاظ على المال العام.					
4	يجب على المراقب المالي متابعة حالات عدم الالتزام عندما يكون ذلك مناسبا لضمان التنفيذ الفعال للإجراءات التصحيحية.					
5	عندما تكون رقابة الالتزام جزءاً من رقابة الأداء ينظر إلى الالتزام كأحد جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية من أجل تحسين الأداء.					

الجزء الثالث: جودة أداء الموازنة العامة

فيما يلي مجموعة من العبارات التي تعكس جودة أداء الموازنة العامة والمرجو منكم وضع علامة (X) في المربع المناسب لاختيارك.

	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تعتبر شفافية الموازنة العامة إحدى المعايير الأساسية للحكم على حسن إدارة المال العام.					
2	تطبيق الموازنة القائمة على النتائج من بين الأساليب التي تسمح بترشيد النفقات العامة.					
3	يقترح التسيير القائم على النتائج تصنيف جديد للنفقات العامة من أجل فهم وتقييم الأنشطة الحكومية.					
4	تطبيق الإطار الموازني المتعدد السنوات يسمح بتحديد أهداف السياسة المالية لفترة تزيد عن سنة.					
5	استخدام المقاييس النوعية والكمية في العمليات الرقابية يساعد على تقييم الأداء بشفافية.					
6	يسمح التكامل بين نفقات التسيير والتجهيز بتبسيط إجراءات اتخاذ القرارات بشأن تسيير المال العام.					
7	يساهم نظام المعلوماتية بتوفير قاعدة بيانات مالية موحدة تستخدم لدعم القرار وتعزيز الاستقرار المالي.					
8	يجب على المسير المكلف بتنفيذ الموازنة العامة أن يكون مسؤولا عن فعالية المصالح العمومية التي تقع تحت تصرفه وإخضاعه للمساءلة مباشرة.					

الملحق رقم 3: نتائج الدراسة الميدانية

أولا: نتائج الاختبار الأولي

1- ثبات الاستبيان (**Alpha de Cronbach**):

- **معايير رقابة الأداء:**

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,895	6

- **معايير رقابة الالتزام والمطابقة:**

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,884	5

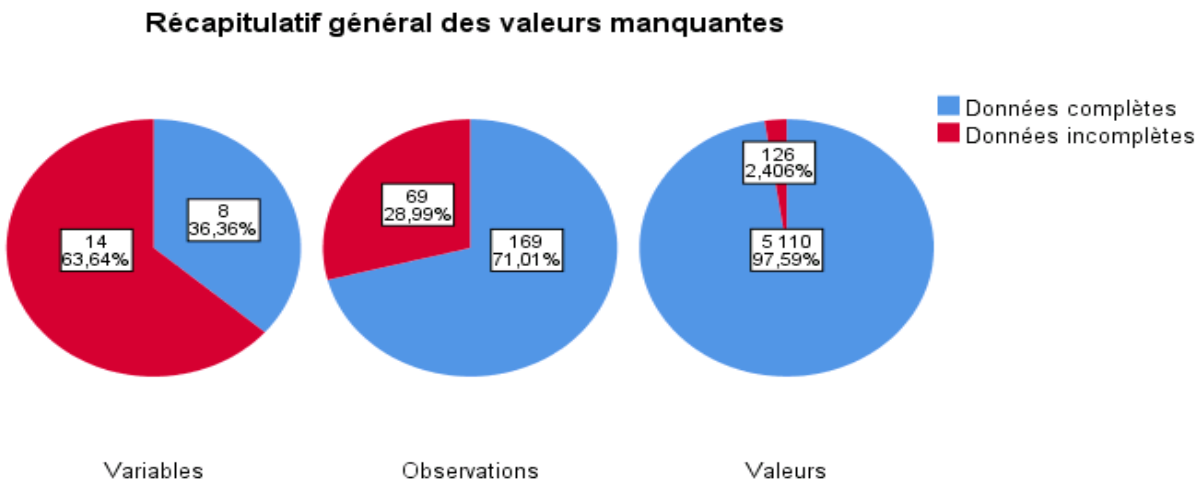
- **جودة أداء الموازنة العامة:**

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,872	8

ثانيا: النتائج الدراسة النهائية باستخدام حزمة SPSS :

1-البيانات المفقودة:

- **ملخص البيانات المفقودة في القيم والحالات والمتغيرات:**



- البيانات المفقودة في المتغيرات:

	N	Manquant		Nombre d'extrêmes[a]	
		Effectif	Pourcentage	Faible	Elevée
A1	222	16	6,7	0	0
A2	234	4	1,7	0	0
A3	238	0	,0	0	0
A4	226	12	5,0	0	1
A5	221	17	7,1	0	3
A6	238	0	,0	0	1
C1	238	0	,0	0	0
C2	223	15	6,3	0	1
C3	235	3	1,3	0	0
C4	224	14	5,9	0	1
C5	238	0	,0	0	0
D1	238	0	,0	0	1
D2	224	14	5,9	0	2
D3	238	0	,0	0	0
D4	233	5	2,1	0	0

D5	238	0	,0	0	0
D6	225	13	5,5	0	0
D7	230	8	3,4	0	0
D8	238	0	,0	0	0
المستوى_التعليمي	236	2	,8	0	0
الوظيفة	237	1	,4	0	0
سنوات_الخبرة	236	2	,8	0	0

- **إختبار (Little's) للكشف عن آلية فقد البيانات**

a. Test MCAR de Little : Khi-carré = 743,597, DF = 694, Sig. = ,094

2-القيم المتطرفة أحادي المتغير ومتعدد المتغيرات:

- **أحادي المتغير (Z_score):**

Récapitulatif des observations[a]			
		CASE	Score Z(A4)
	1	114,00	3,64455
Total	N	1	1
a. Limité aux 1 premières observations.			

Récapitulatif des observations[a]			
		CASE	Score Z(A5)
	1	1,00	3,29751
	2	11,00	3,29751
	3	114,00	3,29751
Total	N	3	3
a. Limité aux 3 premières observations.			

Récapitulatif des observations[a]		
	CASE	Score Z(A6)
1	1,00	3,58150

Total	N	1	1
a. Limité aux 1 premières observations.			

Récapitulatif des observations[a]			
		CASE	Score Z(C2)
	1	237,00	3,31038
Total	N	1	1
a. Limité aux 1 premières observations.			

Récapitulatif des observations[a]			
		CASE	Score Z(C4)
	1	1,00	3,39840
Total	N	1	1
a. Limité aux 1 premières observations.			

Récapitulatif des observations[a]			
		CASE	Score Z(D1)
	1	138,00	3,44220
Total	N	1	1
a. Limité aux 1 premières observations.			

Récapitulatif des observations[a]			
		CASE	Score Z(D2)
	1	114,00	3,31099
	2	203,00	3,40248
Total	N	2	2
a. Limité aux 2 premières observations.			

- متعدد المتغيرات (Mahalanobis(MD^2)

Récapitulatif des observations[a]				
		case	Mahalanobis Distance	sig
	1	218,00	47,26400	,00033
	2	185,00	46,13114	,00047
Total	N	2	2	2
a. Limité aux 2 premières observations.				

3-التوزيع الطبيعي أحادي المتغير ومتعدد المتغيرات:

Run MATRIX procedure:

Sample size:

238

Number of variables:

19

Skewness Univariate

1Columns 1 - 1

A1	A2	A3	A4	A5	A6
,1635	,2894	,3266	,5904	,3094	,2664

C1	C2	C3	C4	C5
,1029	,2136	,0726	,2524	,1336

- 202Columns 1

D1	D2	D3	D4	D5	D6
,3259	,3835	,1814	,1557	,2256	,1777

D7	D8	SE_skew
,1071	,2399	,1578

Univariate Kurtosis

1Columns 1 - 1

A1	A2	A3	A4	A5	A6
-,6266	-,5272	-,0795	,2522	,0732	-,6910

C1	C2	C3	C4	C5
-,4707	-,2126	-,3785	-,2135	-,5788

- 202Columns 1

D1	D2	D3	D4	D5	D6
-,2342	-,0455	-,5728	-,4734	-,6212	-,6149

D7	D8	SE_kurt
-,6270	-,6791	,3143

Mardia'smult ivariate skewness

	b1p	z1	p-value
	39,1028	1041,0767	,0967

ariatekurtosis Mardia'smultiv

	b2p	z2	p-value
	109,4073	6,1185	,0780

------ END MATRIX -----

4-التكرارات والنسب المئوية للبيانات والوظيفية

Table de fréquences

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	دراسات عليا	33	13,9	13,9	13,9
	ماستر	83	34,9	34,9	48,7
	ليسانس	122	51,3	51,3	100,0
	Total	238	100,0	100,0	

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مراقب مالي	65	27,3	27,3	27,3
	أمين خزينة	19	8,0	8,0	35,3
	مدقق مالي	83	34,9	34,9	70,2
	قاضي لدى مجلس المحاسبة	71	29,8	29,8	100,0
	Total	238	100,0	100,0	

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	34	14,3	14,3	14,3
	من 5 إلى أقل من 10سنوات	95	39,9	39,9	54,2
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	82	34,5	34,5	88,7
	15سنة فأكثر	27	11,3	11,3	100,0
	Total	238	100,0	100,0	

5-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات أبعاد متغير المعايير الحديثة للرقابة المالية:

- **معايير رقابة الأداء:**

MVA

Statistiques univariées							
	N	Moyenne	Ecart type	Manquant		Nombre d'extrêmes[a,b]	
				Effectif	Pourcentage	Faible	Elevée
A1	238	3,94	0,85	0	0	0	1
A2	238	3,51	0,70	0	0	0	0
A3	238	2,91	1,02	0	0	0	0
A4	238	3,76	0,98	0	0	0	2
A5	238	3,99	1,36	0	0	0	1
A6	238	4,26	0,95	0	0	0	0
A_PCS	238	3,73	0,47	0	0	0	0

a. Nombre d'observations en dehors de la plage autorisée (Q1 - 1.5*IQR, Q3 + 1.5*IQR).
b. . indique que la plage interquartile (IQR) est égale à 0.

- معايير رقابة الالتزام والمطابقة:

Statistiques univariées							
	N	Moyenne	Ecart type	Manquant		Nombre d'extrêmes[a,b]	
				Effectif	Pourcentage	Faible	Elevée
C1	238	3,60	0,94	0	0	0	0
C2	238	3,49	0,99	0	0	0	1
C3	238	3,52	0,83	0	0	0	1
C4	238	3,89	1,27	0	0	0	1
C5	238	2,51	0,96	0	0	0	0
C_CMCS	238	3,40	0,52	0	0	0	0
a. Nombre d'observations en dehors de la plage autorisée (Q1 - 1.5*IQR, Q3 + 1.5*IQR).							
b. . indique que la plage interquartile (IQR) est égale à 0.							

6-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات جودة أداء الموازنة العامة للدولة

MVA

Statistiques univariées							
	N	Moyenne	Ecart type	Manquant		Nombre d'extrêmes[a,b]	
				Effectif	Pourcentage	Faible	Elevée
D1	238	3,89	0,93	0	0	0	1
D2	238	4,17	1,12	0	0	0	1
D3	238	3,44	0,73	0	0	0	0
D4	238	3,97	0,80	0	0	0	0
D5	238	2,58	0,73	0	0	0	1
D6	238	2,52	0,69	0	0	0	0
D7	238	3,26	1,07	0	0	0	0
D8	238	3,92	1,12	0	0	0	0
D_QGBP	238	3,47	0,64	0	0	0	0

a. Nombre d'observations en dehors de la plage autorisée (Q1 - 1.5*IQR, Q3 + 1.5*IQR).

b. . indique que la plage interquartile (IQR) est égale à 0.

ثالثا: نتائج الدراسة النهائية باستخدام حزمة AMOS

1 – نتائج النموذج القياسي:

– مؤشرات جودة المطابقة:

CMIN

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	41	274,61	149	,00	1,84
Saturated model	190	,00	0		
Independence model	19	2464,87	171	,00	14,41

Baseline Comparisons

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
Default model	,89	,87	,95	,94	,95
Saturated model	1,00		1,00		1,00
Independence model	,00	,00	,00	,00	,00

RMSEA

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	,06	,05	,07	,08
Independence model	,24	,23	,25	,00

– الموثوقية المركبة (CR)، متوسط التباين المشترك (AVE)، الحد الأقصى لمربع الإرتباط المشترك بين كل متغيرين كامنين (*MSV*).

Model Validity Measures

	CR	AVE	MSV	MaxR(H)	PCS	CMCS	QGBP

PCS	0,897	0,593	0,205	0,905	0,770		
CMCS	0,886	0,610	0,282	0,901	0,380***	0,781	
QGBP	0,873	0,464	0,282	0,879	0,453***	0,531***	0,681

-Significance of Correlations:*** p < 0.001

-Gaskin, J. & Lim, J. (2016), "Master Validity Tool", AMOS Plugin. Gaskination's Stat Wiki.

-التشبعات المعيارية (λ).

Standardized Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

		Estimate
A6	<--- PCS	,87
A5	<--- PCS	,74
A4	<--- PCS	,74
A3	<--- PCS	,77
A2	<--- PCS	,72
C1	<--- CMCS	,83
C2	<--- CMCS	,79
C4	<--- CMCS	,71
C3	<--- CMCS	,68
C5	<--- CMCS	,88
D1	<--- QGBP	,67
D2	<--- QGBP	,72
D3	<--- QGBP	,75
D4	<--- QGBP	,77
D5	<--- QGBP	,63
D6	<--- QGBP	,66
D7	<--- QGBP	,60

	Estimate
A1 <--- PCS	,77
D8 <--- QGBP	,64

- **معامل الارتباط المتعدد (SMC)**

Squared Multiple Correlations: (Group number 1 - Default model)

	Estimate
D8	,40
A1	,59
D7	,36
D6	,44
D5	,40
D4	,59
D3	,56
D2	,51
D1	,45
C5	,77
C4	,50
C3	,47
C2	,62
C1	,70
A2	,52
A3	,59
A4	,55
A5	,55
A6	,76

2 - **نتائج النموذج البنائي:**

Scalar Estimates (Group number 1 - Default model)

Maximum Likelihood Estimates

Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

			Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
QGBP	<---	PCS	,26	,06	4,02	***	par_18
QGBP	<---	CMCS	,34	,06	5,47	***	par_19

Standardized Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

		Estimate
QGBP	<---PCS	,29
QGBP	<---CMCS	,42

Variances: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
QGBP_e	,12	,02	5,33	***	par_22

Squared Multiple Correlations: (Group number 1 - Default model)

	Estimate
QGBP	,36