

## أهمية معايير الإنتوساي للرقابة المالية ودورها في تعزيز الرقابة على الأداء دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري

The importance of INTOSAI financial control standards and their role in enhancing performance oversight. A case study of the Algerian Accounting Council

عمالو عبد الجليل<sup>1</sup>، مداحي عثمان<sup>2</sup>

Meddahi Atmane Amalou Abdeldjalil

<sup>1</sup> جامعة البليدة 2 لونيبي علي، الجزائر، مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية،

es.amalou@univ-blida2.dz

<sup>2</sup> المدرسة الوطنية العليا للمناجمنت، الجزائر، atmmedda@yahoo.fr

تاريخ النشر: 2024-10-31

تاريخ القبول: 2024-10-01

تاريخ الاستلام: 2024-01-14

### ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية معايير الإنتوساي للرقابة المالية ودورها في تفعيل الرقابة على الأداء، وتحديد مدى تناسب الآليات الرقابية المعتمدة من طرف مجلس المحاسبة الجزائري في هذا المجال مع توجهات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، حيث تم الاعتماد على الاستبيان كأداة للدراسة مع المعالجة والتحليل بواسطة البرنامج الإحصائي SPSS V.28. من أهم نتائج الدراسة أن معايير الإنتوساي للرقابة المالية تساهم إلى حد كبير في تعزيز الرقابة على الأداء، إلا أن تطبيقها من طرف مجلس المحاسبة يبقى محدودا وبجاجة إلى التطوير والتحديث المستمر، بغرض مواكبة التوجهات الحديثة للرقابة المالية. الكلمات المفتاحية: الرقابة على الأداء، معايير الإنتوساي، القطاع العام، مجلس المحاسبة.

تصنيف JEL: H51 ;H61 ;Q19

### Abstract:

This study aims to highlight the importance of the INTOSAI standards for financial control and their role in activating performance control, and to determine the extent of their adoption by the Algerian Accounting Council, by conducting a field study at the level of the Accounting Council, where they were relied upon and placed on the statistical program SPSS V.28 to process and data analysis.

One of the most important results of the study is that INTOSAI standards for financial oversight have contributed significantly to enhancing performance oversight, but their application by the Accounting Council remains limited and needs continuous development and updating, with the aim of keeping pace with modern trends. In financial control.

**Keywords:** performance control; INTOSAI standards; Public sector; Accounting Council.

**JEL Classification Codes :** H61, Q19, H51.

# أهمية معايير الإنتوساي للرقابة المالية ودورها في تعزيز الرقابة على الأداء دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري

## 1. مقدمة:

تحظى الرقابة المالية بأهمية بالغة في مختلف دول العالم، كونها الأداة الرئيسية والوسيلة الأهم التي تعتمد عليها الحكومات في حماية المال العام والمحافظة عليه وضمان حسن تسييره، ولا يتم ذلك إلا بوجود نظام رقابي فعال ومتطور، فنشأت لهذه الغاية عدة أجهزة وهيئات رقابية على المستوى المحلي، الإقليمي والدولي. تعتبر المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الإنتوساي) من أهم المنظمات الدولية التي تعنى بالرقابة المالية في القطاع العام، وتهتم بها وتسعى إلى تطويرها وتفعيلها، فهي تعتبر مكانا لتبادل المعلومات والخبرات بين مختلف الدول الأعضاء (تضم أكثر من 195 جهاز للرقابة المالية العليا من دول العالم). **إشكالية الدراسة:** تبرز إشكالية الدراسة من خلال السؤال الرئيسي التالي: هل سيساهم تطبيق المعايير الدولية للرقابة المالية الصادرة عن منظمة الإنتوساي في تفعيل الرقابة على الأداء على مستوى مجلس المحاسبة الجزائري؟ **الفرضية العامة:** تقوم الدراسة على فرضية رئيسية مفادها أن معايير الإنتوساي للرقابة المالية المعتمدة من قبل مجلس المحاسبة الجزائري كافية لتأسيس رقابة فعالة على الأداء.

**الفرضيات الجزئية:** تنفرع الفرضية العامة إلى فرضيتين جزئيتين:

- يعتبر مجلس المحاسبة الجهاز الأعلى للرقابة المالية في الجزائر.
- يتوفر مجلس المحاسبة الجزائري على الأسس والمعايير الرقابية التي أصدرتها منظمة الإنتوساي وتنفرع هذه الفرضية إلى فرضيتين فرعيتين:

- يوجد تطبيق فعال لمعايير الإنتوساي للرقابة المالية من طرف مجلس المحاسبة.

- يوجد أثر إيجابي لتطبيق معايير الإنتوساي للرقابة المالية على تحسين جودة الرقابة على الأداء وتفعيلها.

**أهمية الدراسة:** تتجلى أهمية الدراسة من الناحية العلمية في أن الرقابة المالية الممارسة من طرف الأجهزة العليا للرقابة المالية (مجلس المحاسبة في الجزائر) تعتبر من أنجع الوسائل التي تستطيع من خلالها الدولة المحافظة على المال العام، وهو ما يتطلب أن تكون هذه الرقابة حديثة وفعالة، تتوافق مع معايير الإنتوساي للرقابة المالية التي تهدف إلى الرفع من أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية وتطوير رقابتها وتوحيدها على المستوى الدولي.

**أهداف الدراسة:** تهدف هذه الدراسة إلى إعطاء صورة واضحة حول دور معايير الإنتوساي للرقابة المالية في عصرنة أساليب الرقابة على ضوء المستجدات التي تشهدها الساحة الدولية في هذا المجال، وإلى تحديد مدى اعتماد مجلس المحاسبة الجزائري على هذه المعايير عند ممارسته لمهامه، ودورها في تفعيل الرقابة على الأداء. **منهج الدراسة:** اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي كونه يتلاءم وطبيعة الدراسة لأجل تحديد مدى مساهمة معايير الإنتوساي للرقابة المالية في تفعيل رقابة الأداء.

**الدراسات السابقة:** توجد بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع ويمكن ذكر أهمها على النحو الآتي:

- **دراسة براق عيسى، 2010:** مقال بعنوان أثر المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا (الانتوساي) ومشاكل تطبيقها (تجربة مجلس المحاسبة الجزائري)، هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالمنظمة الدولية لأجهزة العليا للرقابة المالية ومدى مساهمتها في إصدار المعايير الرقابية كما سلطت الضوء على معايير الانتوساي ومدى تطبيقها من طرف مجلس المحاسبة الجزائري، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن معايير الانتوساي للرقابة المالية تعتبر معايير استرشادية للأجهزة العليا للرقابة المالية أثناء إعداد المعايير الوطنية، وأن مجلس المحاسبة الجزائري لم يرق بإصدار معايير خاصة به مكتفياً بإصدار بعض النصوص القانونية التي تتوافق مع معايير الانتوساي.
- **دراسة سني إسماعيل وشارفي ناصر، 2020:** مقال بعنوان دور أجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز الشفافية المالية دراسة حالة تقرير مجلس المحاسبة حول تنفيذ الميزانية العامة للدولة، هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الدور المهم الذي تلعبه أجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز الشفافية المالية من خلال دراسة تقرير مجلس المحاسبة السنوي على تنفيذ ميزانية الدولة، وقد خلصت الدراسة إلى أن مجلس المحاسبة يطبق المعايير الدولية للشفافية ومن خلال نشره لتقاريره يساهم في تعزيز الشفافية المالية للدولة، لكن تصبح الشفافية غير مفيدة إن لم تستعملها السلطة التشريعية في مساءلة المخالفين.
- **دراسة سني إسماعيل، 2021:** أطروحة دكتوراه بعنوان الرقابة على المؤسسات الاقتصادية في ظل التوجه لممارسة المناجمنت العمومي -دراسة حالة رقابة مجلس المحاسبة-، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز العلاقة بين ممارسة المناجمنت العمومي على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية والآليات الرقابية المعتمدة من طرف مجلس المحاسبة في مجال الرقابة على الأداء، وقد توصلت الدراسة إلى أن الآليات الرقابية المعتمدة من قبل مجلس المحاسبة خاصة ما تعلق برقابة الأداء على المؤسسات الاقتصادية ملائمة لهذه المؤسسات غير أنها تبقى بحاجة للتطور والتحسين المستمر.

## 2. الإطار النظري للدراسة:

### 1.2 مفاهيم عامة حول الرقابة المالية:

#### 1.1.2 تعريف الرقابة المالية:

**لغة:** هي المحافظة والانتظار فيقال الرقيب أي المحافظ أو المنتظر. (العموري، 2005، صفحة 17)

**اصطلاحاً:** تعددت التعاريف من الناحية الاصطلاحية بتعدد جهات نظر الفقهاء ومن أهم هذه التعاريف:

يقصد بالرقابة "الإجراءات والوسائل المتبعة للتأكد من سلامة التنفيذ، والتحقق من أن التطبيق تم وفق الأنظمة والقوانين واللوائح والتعليمات المعمول بها، وبشكل يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء أو المخالفات والعمل على علاجها وتقادي تكرار حدوثها، وأن ما تم أو يتم مطابق لما خطط له، والكشف عن الانحرافات المسجلة أثناء التنفيذ لتصحيحها وتجنب ظهورها في المستقبل وحفظه". (حنيش، 2016، صفحة 118)

## أهمية معايير الإنتوساي للرقابة المالية ودورها في تعزيز الرقابة على الأداء دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري

تعرف الرقابة أيضا على أنها "الإجراءات والوسائل التي تتبع لتقييم أعمال الأجهزة الخاضعة للرقابة، وقياس مدى كفاءتها وقدرتها على تحقيق الأهداف الموضوعة، والتأكد من أن الأهداف المحققة هي كل ما يجب تحقيقه". (بن داود، 2010، صفحة 14)

أما الرقابة المالية فتعرف على أنها "نشاط من أنشطة الدولة تقوم بها هيئات مختصة رخص لها القانون القيام بهذا وفق اجراءات محددة، الهدف منها المحافظة على المال العام وضمان حسن استخدامه على مستوى الهيئة المراقبة". (سني، 2014، صفحة 06)، فهي تهدف إلى ضمان سلامة التصرفات المالية والكشف عن الأخطاء والانحرافات والتأكد من مطابقة العمليات للتشريعات المعمول بها. (بوجلal، 2022، صفحة 522)

**2.1.2 أهداف الرقابة المالية:** تهدف الرقابة المالية عموما إلى حماية المال العام وضمان حسن تسييره، ويمكن تحديد أهم أهداف الرقابة المالية كما يلي: (زروقي، 2021، صفحة 08)

- التأكد من أن جميع الإيرادات المالية للدولة قد حصلت وفق ما تنص عليه القوانين والنصوص التنظيمية السارية المفعول والعمل على ترشيد الانفاق العام؛
  - التأكد من أن تسديد النفقات العامة تم حسب ما هو مقرر له وحسب الأغراض المخصصة لها؛
  - مراجعة التشريعات المالية المعمول بها وتحديد مدى مواكبتها للتطورات الحاصلة في مجال المالية العامة واقتراح التعديلات التي تساعد على تحقيق الأهداف؛
  - الكشف عن الأخطاء والانحرافات وتحليل أسبابها واقتراح الحلول المناسبة؛
  - العمل على ترشيد الانفاق العام؛
  - تعزيز فعالية أجهزة الدولة على تحقيق الأهداف العامة المسطرة على درجة عالية من الكفاءة والاقتصاد.
- 3.1.2 أنواع الرقابة المالية:** هناك عدة أنواع للرقابة المالية يمكن ايجازها على النحو الآتي:

أ- من حيث التوقيت الزمني: تنقسم الرقابة من حيث التوقيت الزمني إلى:

- **الرقابة السابقة:** هي الرقابة التي تتم قبل دفع النفقات العمومية، حيث لا يمكن لأي هيئة تنفيذية الالتزام بنفقة معينة أو دفعها قبل الحصول على موافقة الهيئة الرقابية المختصة، ويطلق على هذا النوع مصطلح الرقابة الوقائية لأنها تهدف إلى اكتشاف الأخطاء والانحرافات ومعالجتها قبل حدوثها، مثل الرقابة الممارسة من طرف المراقب الميزانياتي (المالي) والمحاسب العمومي.
- **الرقابة الآنية:** تتمثل في عمليات المتابعة والتدقيق التي تقوم بها الهيئات المختصة بذلك في الدولة للتأكد والتحقق من سلامة العمليات المالية الجاري تنفيذها، وأن التنفيذ يجري وفقا للخطط والسياسات الموضوعة وعادة ما تمارس الرقابة الآنية من طرف المجالس النيابية المنبثقة عن السلطة التشريعية في الدول الديمقراطية. (علي عبد الله و العجارمة، دون سنة، صفحة 149)

- **الرقابة اللاحقة:** هي الرقابة التي تقوم فيها الأجهزة الرقابية بعملية المراقبة والمراجعة بعد نهاية السنة المالية، بحيث تتم عملية الرقابة حول ما تم تحصيله وصرفه فعلياً وما تبقى من فوائض أو ما سجل من عجز، وتكشف الأخطاء والتلاعبات بعد وقوعها مما ينجر عنه المساءلة والمتابعة وتحمل المسؤوليات .
- ب- **من حيث الجهة التي تتولى عملية الرقابة:** تنقسم الرقابة حسب هذا المعيار إلى:
  - **الرقابة الداخلية:** تتم داخل السلطة التنفيذية نفسها، عن طريق تعيين مختصين يكلفون بعملية الرقابة، أو عن طريق تحديد أجهزة رقابة مختصة تقوم بهذه المهمة، مثل أقسام المراجعة على مستوى الوزارات والمصالح والهيئات والمؤسسات العمومية، أو أجهزة وزارة المالية. (محمد القاضي، 1976، صفحة 310)
  - **الرقابة الخارجية:** تقوم بها هيئات رقابية ذات استقلالية وغير تابعة للجهات المراقبة، ولها مجموعة من الأهداف والغايات التي تسعى لتحقيقها، ويتصف عمل هذه الأجهزة أو الهيئات بأنه يرتبط مباشرة بالمال العام ويحدد بموجب القوانين والتشريعات. (ساحل، 2017، صفحة 274)
- ج- **من حيث سلطات الجهة التي تمارس الرقابة:** تنقسم الرقابة وفق هذا المعيار إلى:
  - **الرقابة الإدارية:** هي رقابة تمارس من قبل السلطة التنفيذية بواسطة هيئات أو موظفين مختصين بمراقبة تنفيذ العمليات المالية، ومن أوجهها رقابة المفتشية العامة للمالية أو رقابة المراقب الميزانياتي.
  - **الرقابة القضائية:** هي رقابة تقوم بها أجهزة مستقلة عن السلطة التنفيذية وهي من أهم أنواع الرقابة وأكثرها نجاحاً كونها تتميز بالاستقلالية عن الأجهزة والأشخاص، وهي تتمتع بحصانة كبيرة عند ممارسة العمليات الرقابية، ويدخل ضمن نطاق هذه الرقابة، رقابة مجلس المحاسبة. (قدي، 2022، صفحة 58)
  - **الرقابة التشريعية:** هي الرقابة الممارسة من طرف البرلمان على عمليات تحصيل الإيرادات العامة ودفع النفقات العامة، حيث تكفلها الدساتير وتتم عبر مراحل مختلفة قبل، أثناء وبعد تنفيذ الميزانية العامة للتأكد من أن عملية التنفيذ تمت وفق ما أقره البرلمان. (عمالو و مداحي ، 2022، صفحة 530)
- د- **من حيث موضوع الرقابة:** تنقسم الرقابة من حيث موضوع الرقابة إلى: (زروقي، 2021، صفحة 10)
  - **الرقابة المشروعية:** حسب هذا النوع من الرقابة يتم مطابقة التصرف مع الآثار المالية المترتبة عنه وفق ما ينص عليه القانون، حيث يشمل ذلك المشروعية الشكلية التي تهتم بصفة العضو أو الهيئة صاحبة التصرفات المالية، والمشروعية الموضوعية التي تهتم بمضمون التصرف وطبيعته.
  - **الرقابة الاقتصادية:** تهدف هذه الرقابة إلى مراجعة نشاطات السلطات العامة، من حيث مدى تنفيذ المشروعات والبرامج المكلفة بها، لأجل الوقوف على العمليات المنفذة فعلاً، تكلفة الانجاز واطهار نقاط الضعف في عملية التنفيذ، وتشمل هذه الرقابة على رقابة الكفاءة التي تهدف إلى تحقيق أكبر النتائج بأقل الأعباء، ورقابة الفاعلية التي تختص بتحديد مدى تحقيق النتائج المرغوبة.
  - **الرقابة المحاسبية:** تكون بغرض التأكد من صحة الإجراءات وتوفير الوثائق اللازمة، وأن عملية صرف الأموال تمت في حدود الاعتمادات المالية المفتوحة.

## أهمية معايير الإنتوساي للرقابة المالية ودورها في تعزيز الرقابة على الأداء دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري

### 2.2 معايير الإنتوساي للرقابة المالية

المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الإنتوساي) تعد من أهم المنظمات الدولية التي تعمل على تفعيل الرقابة المالية وتطويرها على المستوى الدولي، يقع مقرها بفيينا بالنمسا وعضويتها مفتوحة للأجهزة العليا للرقابة المالية للبلدان المشتركة في هيئة الأمم المتحدة أو إحدى وكالاتها المتخصصة.

**1.2.2 تعريف منظمة الإنتوساي، مبادئها وأهدافها:** تعرف حسب المادة 06 من النظام الأساسي للمنظمة كما يلي: (الإنتوساي، 2007)

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

من أهم المبادئ التي تقوم عليها منظمة الإنتوساي ما يلي: (الإنتوساي 50 سنة، 2019، صفحة 149)

- **المساواة:** منظمة الإنتوساي تساوي بين جميع أعضائها في الحقوق والواجبات حيث لا ينص قانونها الأساسي وتنظيمها الإداري على أي خصوصية لجهاز ما كما أن قيادتها ممكنة لكل الأجهزة وتشكيلات اللجان مفتوحة لكل الدول والأعضاء بدون تخصيص.

- **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.

- **الاستقلالية:** تعد من أهم مبادئها فهي تسعى دائما لكي لا تصبح تابعة لمؤسسات أخرى في الساحة الدولية، كما تعتمد في تمويلها على مساهمات أعضائها، وبعض المساعدات دون تعريض المنظمة إلى خطر التدخل في قراراتها، وهذا لا يعني أنها تتفادى التعاون الدولي، فالتعاون أصلا من مبادئها، لكن هناك دائما ضوابط وشروط لهذا التعاون لأجل المحافظة على مصداقية المنظمة.

- **التوجه غير سياسي:** 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 أي خلافات بين الأعضاء بالرغم من اختلاف توجهاتهم السياسية والإيديولوجية.

تسعى منظمة الإنتوساي إلى تحقيق أربعة أهداف رئيسية حددتها ضمن خطتها الاستراتيجية الأولى

(2023-2028) وتتمثل هذه الأهداف في: (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية، 2023، الصفحات

(9-8)

- **الهدف الأول:** يتمثل في إعداد وتحسين ودعم المعايير المهنية لأجهزة الرقابة المالية العليا، من خلال مواصلة تطوير إطار الإنتوساي للإصدارات والتوجيهات المهنية، ضمان اتساقها وجودتها وصياغة موادها ورصد تنفيذ الإطار من طرف الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- **الهدف الثاني:** يتمثل في دعم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تطوير قدراتها، بتعزيز المبادرات وبناء شراكات استراتيجية داخل نطاق الإنتوساي، اضافة إلى تبادل الأفكار والممارسات المتعلقة بتطوير القدرات.
- **الهدف الثالث:** يتمثل في تشجيع التعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة من خلال تبادل المعرفة والخبرة على نطاق واسع عن طريق فرق العمل والدراسات والندوات والبحوث وإنشاء مراكز المعرفة.
- **الهدف الرابع:** يتمثل في تعظيم قيمة منظمة الإنتوساي، من خلال تعزيز وتكريس ممارسات العمل الاقتصادية المرتبطة بها والمبتكرة والتي تتمتع بالكفاءة والفعالية والأهمية، اتخاذ القرارات المناسبة والتقدير بممارسات الحوكمة الحديثة.

## 2.2.2 تعريف معايير الإنتوساي للرقابة المالية:

تعرف معايير الرقابة المالية للأجهزة العليا بأنها "معايير أو مقاييس يسترشد بها المراقب لتقييم نوعية وكفاءة أعمال التدقيق كما أنها تعد الأساس أو الإطار الذي يحدد نوعية وتفاصيل إجراءات الرقابة أو الخطوات التفصيلية التي يقوم بها المراقب"، وهي المعايير الدولية الرسمية للرقابة المالية على القطاع العام والغرض منها: (INTOSAI, 2023)

- الوصول إلى جودة العمليات الرقابية المنجزة؛
- اصدار تقارير رقابية ذات مصداقية بالنسبة إلى المستفيدين منها والمستخدمين؛
- دعم شفافية العمليات الرقابية الممارسة؛
- ضبط مسؤوليات المراقبين الماليين بالنسبة إلى الأطراف الأخرى المعنية؛
- تحديد حقل المفاهيم التي تعطي معنى مشترك للرقابة المالية مع ضبط مختلف أنواع العمليات الرقابية.

## 3.2.2 تصنيف معايير الإنتوساي للرقابة المالية:

أصدرت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مجموعة من المعايير تتعلق أساسا بالرقابة المالية في القطاع العام (ISSAI 100-400) ويمكن تصنيفها على النحو الآتي: (الإنتوساي، معايير الإنتوساي للرقابة المالية، 2023)

- **المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام: (ISSAI 100)** يقدم هذا المعيار معلومات مفصلة حول الغرض من المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا وسلطاتها، إطار عمل رقابة القطاع العام، عناصرها ومبادئها.
- **قواعد السلوك المهني: (ISSAI 130)** يتضمن هذا المعيار القواعد على المنهج العام للسلوك الأخلاقي

## أهمية معايير الإنتوساي للرقابة المالية ودورها في تعزيز الرقابة على الأداء دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري

(القيم الاخلاقية الاساسية والمخاطر)، ووصف للمسؤوليات العامة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (قواعد الأخلاق، القيادة، التوجه الأخلاقي وإدارة الاخلاقيات ومراقبتها) والقيم الأساسية التي توجه السلوك الأخلاقي (النزاهة، الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة، السلوك المهني والسرية والشفافية).

- **رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: (ISSAI 140)** يركز هذا المعيار على الجوانب التنظيمية لجودة الرقابة التي تمارس في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ويوفر هذا المعيار إطارا يكمل إصدارات أخرى الإنتوساي، بما فيها تلك المتعلقة برقابة الجودة على مستوى المهمة الواحدة مثل (الرقابة المالية الفردية أو رقابة الالتزام أو غيرها من الأعمال التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة).
- **كفاءة مراجع الحسابات: (ISSAI 150)** يتمثل غرض هذا المعيار في وضع المتطلبات التنظيمية التي يجب أن يتبناها الجهاز الأعلى للرقابة في تحديد كفاءات المراجع وتعيينه وتطويره والمحافظة عليه وتقييمه، كما يحدد دور ومسؤوليات الجهاز الأعلى للرقابة على المستوى العام.
- **المبادئ الأساسية للرقابة المالية: (ISSAI 200)** يتضمن هذا المعيار القواعد الرئيسية للتدقيق على البيانات المالية سواء كانت فردية أو مجمعة أو ذات سمات معينة، ويشتمل المعيار على سلطة المعيار، إطار عمل الرقابة المالية، عناصرها والمبادئ الأساسية لها.
- **مبادئ رقابة الأداء: (ISSAI 300)** يتكون هذا المعيار من ثلاثة أقسام، يضع القسم الأول إطارا لرقابة الأداء وللرجوع إلى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعنية، يتكون القسم الثاني من المبادئ العامة لمهام رقابة الأداء التي يجب على المدقق مراعاتها قبل بدء وأثناء عملية الرقابة ويتضمن القسم الثالث المبادئ ذات الصلة بالمراحل الرئيسية لعملية الرقابة ذاتها.
- **مبادئ رقابة الالتزام: (ISSAI 400)** هذا المعيار يشكل أساس معايير رقابة الالتزام وفقا للمعايير الدولية للإنتوساي، وتقدم هذه الوثيقة معلومات مفصلة حول غاية وسلطة المعايير الدولية للإنتوساي فيما يتعلق برقابة الالتزام، إطار رقابة الالتزام والطرق المختلفة لإجرائها، عناصر رقابة الالتزام ومبادئ رقابة الالتزام.

### 3.2 تنظيم مجلس المحاسبة في الجزائر ومجالات رقابته:

يعد مجلس المحاسبة الهيئة العليا للرقابة المالية في الجزائر، له صفة العضوية في كل من المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الإنتوساي)، المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الآفروساي) والمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الآرابوساي)، وفي هذا الإطار يسعى مجلس المحاسبة إلى تجسيد العديد من البرامج والنشاطات التي تهدف إلى تعزيز قدراته المهنية وتطوير أدائه الرقابي بما يتوافق مع توجيهات وإصدارات الإنتوساي في مجال الرقابة المالية في القطاع العام.

### 1.3.2 النظام القانوني والإداري لمجلس المحاسبة:

يعتبر مجلس المحاسبة الجهاز الأعلى للرقابة المالية في الجزائر، وهو مؤسسة دستورية تتولى مهمة الرقابة

البعدية على المال العام، عزز دوره المشرع وخوله مهمة تطوير الرقابة المالية وترقية الشفافية المالية حسب التوجهات الدولية المعاصرة لأجل مسايرتها.

تأسس مجلس المحاسبة بموجب المادة 190 من دستور 1976 وكفلته مختلف دساتير الجمهورية، حيث نصت عليه المواد 160 من دستور 1989 والمادة 170 من دستور 1996 والمادة 192 من دستور 2016 والمادة 199 من الدستور الأخير المعدل لسنة 2020.

يخضع حاليا مجلس المحاسبة في تنظيمه للأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 الذي يحدد صلاحيات المجلس وتنظيمه وسييره وجزاء تحرياته، وأهم ما يميز مجلس المحاسبة في ظل هذا الأمر هو استرجاعه لصلاحياته القضائية، كما أصبح يملك سلطة توقيع الجزاءات بنفسه، دون اللجوء إلى الجهات القضائية حسب ما كان معمول به ضمن القانون السابق.

تنقسم غرف مجلس المحاسبة إلى غرف ذات اختصاص وطني (8 غرف) وغرف ذات اختصاص إقليمي (9 غرف) إضافة إلى غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، وتنقسم تشكيلاته الرقابية إلى فروع ثانوية على ألا تتجاوز أربعة أما غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية فهي تضم تشكيلتين، تشكيلة للتحقيق وتشكيلة للحكم، ويضم المجلس أيضا كتابة ضبط رئيسية يشرف عليها كاتب ضبط رئيسي يساعده كتاب ضبط، سواء بالنسبة للغرف الوطنية والغرف الإقليمية.

رئيس المجلس يعين من طرف رئيس الجمهورية، ويقوم بمساعدته في تسييره نائب ويتولى الناظر العام دور النيابة العامة في المجلس ويساعده في أداء مهامه نظار، ويتولى مهمة الدعم التقني والإداري لهياكل الرقابة أقسام إدارية وتقنية، حيث يكلف الأمين العام بتسييرها ومتابعتها والتنسيق بينها، تحت سلطة رئيس المجلس، ويتولى الأمين العام التسيير المالي والمحاسبي لمجلس المحاسبة بصفته آمر بالصرف رئيسي.

### 2.3.2 صلاحيات واختصاصات مجلس المحاسبة:

يمارس مجلس المحاسبة صلاحيات قضائية، إدارية وصلاحيات أخرى، ويتمتع باختصاصات واسعة في مجال الرقابة، تتمثل مهامه أساسا في المراجعة والتدقيق في شروط الهيئات، الموارد، الوسائل المادية والأموال العمومية التي تقع في مجال اختصاصه، وكذلك تقييم أدائها وفي التحقق من الالتزام بالقوانين والتنظيمات المعمول بها، وذلك بهدف الحفاظ على المال العام وعدم التعدي عليه.

### 3.3.2 أشكال رقابة مجلس المحاسبة:

يمارس مجلس المحاسبة ثلاثة أنواع من الرقابة وتتمثل في:

- **الرقابة الإدارية:** تتمثل في رقابة نوعية التسيير وقد نصت المادة 06 من الأمر 95-20 بأنها الرقابة التي يمارسها على الهيئات العمومية من أجل مراقبة مدى شرعية نشاطها المالي والعمل على تحسين مستوى أدائها ومردوديتها، وهذا عن طريق تقييم شروط استعمالها للموارد والوسائل العمومية الموضوعة تحت تصرفها من حيث الفعالية، النجاعة والاقتصاد.

## أهمية معايير الإنتوساي للرقابة المالية ودورها في تعزيز الرقابة على الأداء دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري

• **مراجعة حسابات المحاسبين العموميين:** وتدخل ضمن الصلاحيات القضائية لمجلس المحاسبة حيث نصت المواد 74، 75 و 77 من الأمر 20-95 على أن مجلس المحاسبة يختص بمراجعة حسابات المحاسبين العموميين والتدقيق فيها والتأكد من مدى مطابقتها للقوانين المعمول بها، كما نصت المادة 82 من نفس الأمر أن مجلس المحاسبة يقر ويحدد مدى مسؤولية المحاسب العمومي والوكلاء والاعوان الموضوعين تحت تصرفه في حالة وقوع أخطاء.

• **رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية:** هي تلك الرقابة التي يمارسها المجلس على التسيير المالي للآمرين بالصرف للتأكد من مدى تطابق أعمالهم مع الأحكام التشريعية السارية المفعول، وكذا الوسائل المادية الموضوعة تحت تصرفهم، كما يملك سلطة توقيع الجزاءات على المخالفين بارتكابهم الأخطاء التي تلحق ضررا بالخزينة العمومية. (لعمامرة، 2004)

### 4.3.2 علاقة مجلس المحاسبة بمعايير الإنتوساي للرقابة المالية:

تضم منظمة الإنتوساي حاليا أكثر من 195 جهاز للرقابة المالية العليا، والجزائر كغيرها من الدول انضمت إلى المنظمة حيث يمثلها مجلس المحاسبة بصفته أعلى جهاز للرقابة المالية في الجزائر، وبذلك يسعى مجلس المحاسبة الجزائري جاهدا إلى تبني واعتماد معايير الإنتوساي للرقابة المالية، ويبرز ذلك من خلال مشاركته في العديد من المؤتمرات الدولية التي تهدف إلى فهم فحوى هذه المعايير والتعريف بكيفيات تطبيقها، كمشاركته لمدة ثلاثة أيام من 25 إلى 27 أكتوبر 2021 في لقاء تدريبي عن بعد حول "الرقابة على الأداء" التي نص عليها المعيار (ISSAI 300)، نظمه الديوان العام للمحاسبة بالمملكة العربية السعودية بالتنسيق مع المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (آرابوساي)، ويتمثل الهدف الرئيسي لهذا اللقاء في اكتساب المعلومات الخاصة بفهم ومعرفة العمليات المتعلقة برقابة الأداء وأهدافها وكيفية تنفيذها إضافة إلى أنه قام بإصدار الدلائل المنهجية للرقابة مسترشدا في ذلك بمعايير الإنتوساي للرقابة المالية كما أن النصوص القانونية التي يخضع لها مجلس المحاسبة تتوافق في مضامينها مع هذه المعايير.

وباستقراء محتوى هذه الدلائل الرقابية التي أصدرها المجلس وتحليل التقارير السنوية الصادرة عنه يتضح جليا أن مجلس المحاسبة يعمل على تبني معايير الإنتوساي للرقابة المالية ويسعى إلى توظيفها والالتزام بها.

### 3. الدراسة الميدانية

#### 1.3 الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية:

تتضمن هذه الإجراءات تقديم نموذج الدراسة الميدانية من خلال عرض مجتمع وعينة الدراسة، تحديد أدوات الدراسة المستخدمة وقياس صدقها وثباتها.

#### 1.1.3 مجتمع وعينة الدراسة:

تمثل مجتمع البحث الأصلي في المحتسبين والمدققين الماليين بمجلس المحاسبة، ونظرا لصعوبة توزيع

الاستبيان على مجتمع الدراسة الذي يضم 378 فردا، تم توزيع الاستبيان على عينة تتكون من 40 فردا.

**2.1.3 أداة الدراسة:**

اعتمدت هذه الدراسة على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، حيث وزعت الاستمارة على جميع افراد العينة، ثم تمت عملية جمع هذه الاستمارات، ترميزها وتفرغها في برنامج التحليل الاحصائي (SPSS V.28) لمعالجتها وتحليل نتائجها، وقد صمم الاستبيان كما يلي:

- **القسم الأول:** يتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد العينة، حيث تضمن المعلومات المتعلقة بالجنس، المؤهل العلمي، الرتبة الوظيفية والخبرة المهنية.
- **القسم الثاني:** يتعلق بمحاور الاستبيان بمجموع 17 عبارة، حيث ضم محورين كل محور يخدم فرضية جزئية للدراسة الميدانية، حيث ووزعت الفقرات أو العبارات على هذه المحاور على النحو الآتي:
  - **المحور الأول:** مدى فعالية تطبيق مجلس المحاسبة لمعايير الإنتوساي للرقابة المالية، ويحتوي هذا المحور على 09 عبارات مرقمة من العبارة 01 إلى العبارة 09.
  - **المحور الثاني:** أثر تطبيق معايير الإنتوساي للرقابة المالية على تحسين جودة رقابة الأداء وتفعيلها، ويحتوي هذا المحور على 08 عبارات مرقمة من العبارة 10 إلى العبارة 17.

**الجدول 1:** يمثل عدد الاستمارات الموزعة والمسترجعة

| البيان | عدد الاستمارات الموزعة | عدد الاستمارات غير المسترجعة | عدد الاستمارات الملغاة | عدد الاستمارات الصالحة للمعالجة الاحصائية |
|--------|------------------------|------------------------------|------------------------|-------------------------------------------|
|        | (1)                    | (2)                          | (3)                    | (4) = (1) - (2) - (3)                     |
| العدد  | 40                     | 04                           | 06                     | 30                                        |
| النسبة | %100                   | %10                          | %15                    | %75                                       |

المصدر: من اعداد الطالب

### 3.1.3 اختبار صدق وثبات أداة الدراسة:

يعني قياس صدق أداة الدراسة أن تقيس عبارات الاستبيان بالفعل ما يراد قياسه، ويقصد بثبات الاستبيان مدى توافق نتائج الاستبيان وثباتها إذا تمت إعادة تطبيقه على نفس أفراد العينة عدة مرات في نفس الظروف والشروط خلال فترة زمنية معينة، وقد تم اختبار صدق وثبات أداة الدراسة كما يلي:

#### أ- اختبار صدق أداة الدراسة:

اعتمد الباحث في قياس صدق الاستبيان على صدق المحكمين، حيث قام الباحث بعرض الاستبيان في صورته الأولية على ثلاثة محكمين (02 أساتذة جامعيين من أهل الاختصاص ومستشار بمجلس المحاسبة)، لتحكيمه وإبداء رأيهم فيه وتقديم الاقتراحات والملاحظات المناسبة من حيث مدى مناسبة العبارات لمحاور

## أهمية معايير الإنتوساي للرقابة المالية ودورها في تعزيز الرقابة على الأداء دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري

الاستبيان، من حيث شموليتها، سلامة ودقة الصياغة للعبارات ووضوحها، وقد تركزت أهم ملاحظاتهم حول تعديل، حذف واستبدال بعض العبارات التي لا تتناسب مع الدراسة، وقد تم الأخذ بها عند التصميم النهائي للاستبيان.

ب- اختبار ثبات أداة الدراسة:

اعتمد الباحث في اختبار ثبات الاستبيان على حساب معامل ألفا كرونباخ كما يوضحه والجدول التالي:

**الجدول 2:** يبين نتائج معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

| محاور الاستبيان                                                                                | عدد العبارات | ألفا كرونباخ | الدالة         |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|--------------|----------------|
| المحور الأول: مدى فعالية تطبيق مجلس المحاسبة لمعايير الإنتوساي للرقابة المالية                 | 09           | 0.802        | معامل ثبات جيد |
| المحور الثاني: أثر تطبيق معايير الإنتوساي للرقابة المالية على تحسين جودة رقابة الأداء وتفعيلها | 08           | 0.831        |                |
| الثبات العام للاستبيان                                                                         | 17           | 0.856        |                |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.28)

يتضح من الجدول أعلاه أن معامل الثبات العام للاستبيان مرتفع حيث بلغ (0.856) وهي أكبر من القيمة المقبولة (0.70)، فيما تراوح ثبات المحاور ما بين (0.802) للمحور الأول و(0.831) للمحور الثاني، مما يؤكد على أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الثبات ويمكن الاعتماد عليها في الدراسة الميدانية.

### 2.3 عرض وتحليل نتائج الدراسة:

يعتمد تحليل النتائج على مخرجات برنامج (SPSS.28) من خلال تحديد خصائص أفراد العينة، حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة، تحديد الدرجة الكلية لكل محور وتحديد وزنه النسبي.

#### 1.2.3 الدراسة الوصفية لخصائص عينة الدراسة:

سيتم عرض خصائص عينة الدراسة، من حيث الجنس، المؤهل العلمي، الرتبة الوظيفية والخبرة المهنية، وفق ما يوضحه الجدول أدناه:

**الجدول 3:** يبين خصائص العينة حسب خصائص العينة

| المتغير       | الفئة   | التكرار | النسبة المئوية |
|---------------|---------|---------|----------------|
| الجنس         | ذكر     | 24      | 80%            |
|               | أنثى    | 06      | 20%            |
| المجموع       |         | 30      | 100%           |
| المؤهل العلمي | ليسانس  | 18      | 60%            |
|               | ماستر   | 06      | 20%            |
|               | ماجستير | 03      | 10%            |
|               | دكتوراه | 03      | 10%            |

|                 |                  |    |      |
|-----------------|------------------|----|------|
| المجموع         |                  | 30 | 100% |
| الرتبة الوظيفية | محتسب            | 12 | 40%  |
|                 | مدقق مالي        | 18 | 60%  |
| المجموع         |                  | 30 | 100% |
| الخبرة المهنية  | أقل من 05 سنوات  | 03 | 10%  |
|                 | من 05 إلى 20 سنة | 21 | 70%  |
|                 | أكثر من 20 سنة   | 06 | 20%  |
| المجموع         |                  | 30 | 100% |

المصدر:

من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.28)

يبين الجدول السابق أن التركيبة البشرية لأفراد عينة الدراسة تتشكل من 60.44% من الذكور و39.56% من الإناث، وهذا يدل على أن غالبية أفراد العينة من الذكور، ويرجع ذلك إلى صعوبات هذه الوظائف وحجم مسؤولياتها مما يجعل الإناث أقل شغلا لهذه المناصب، كما يظهر أن جميع أفراد العينة حاملين شهادات جامعية من بينهم 20% حاملين شهادات عليا (ماجستير ودكتوراه) و20% حاملين شهادة ماستر و60% حاملين شهادة الليسانس، كما أن 70% من أفراد العينة يتمتعون بخبرة تتراوح ما بين 05 سنوات و20 سنة، وهذا مؤشر إيجابي على قدرة أفراد العينة على استيعاب محتوى الاستبيان والقدرة على الإجابة عليه بدقة، مما يساهم في الحصول على النتائج المرغوبة، وأن المعلومات المستقاة منهم تكون أكثر موثوقية ومصداقية، كما يتوزع أفراد العينة بين مدققين ومحتسبين، وعليه فأفراد هذه العينة تربطهم علاقة وظيفية مباشرة بموضوع الدراسة.

### 2.2.3 عرض وتحليل نتائج المحور الأول:

تتعلق عبارات هذا المحور بمدى فعالية تطبيق مجلس المحاسبة لمعايير الإنتوساي للرقابة المالية، حيث ظهرت النتائج على النحو الآتي:

#### الجدول 4: عرض وتحليل نتائج المحور الأول

| الرقم | العبرة                                                           | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الدرجة    | ترتيب العبرة |
|-------|------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|-----------|--------------|
| 01    | يتمتع مجلس المحاسبة بالاستقلالية التامة                          | 2.10            | 0.845             | غير موافق | 08           |
| 02    | الآليات الرقابية لمجلس المحاسبة كافية لكشف المخالفات والأخطاء    | 3.20            | 1.095             | محايد     | 04           |
| 03    | يلتزم أعوان الرقابة بأخلاقيات العمل الرقابي                      | 4.17            | 1.020             | موافق     | 01           |
| 04    | يؤدي تطبيق معايير رقابة الالتزام والمطابقة إلى منع تكرار الأخطاء | 3.93            | 0.828             | موافق     | 02           |
| 05    | هناك التزام بالتخطيط قبل تنفيذ العمليات الرقابية                 | 2.50            | 1.106             | غير موافق | 06           |

## أهمية معايير الإنتوساي للرقابة المالية ودورها في تعزيز الرقابة على الأداء دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري

|                            |                                                                       |      |       |           |    |
|----------------------------|-----------------------------------------------------------------------|------|-------|-----------|----|
| 06                         | عملية المتابعة والاشراف تتم على جميع العمليات الرقابية المنفذة        | 2.70 | 0.988 | محايد     | 05 |
| 07                         | هناك مساءلة لأعوان الرقابة بمجلس المحاسبة عند تقصيرهم وارتكاب مخالفات | 2.07 | 0.828 | غير موافق | 09 |
| 08                         | هناك تطبيق للدلائل المنهجية والمعايير المهنية في عمليات الرقابة       | 3.53 | 1.137 | موافق     | 03 |
| 09                         | أصدر مجلس المحاسبة معايير خاصة به يعتمد عليها في اداء مهامه الرقابية  | 2.30 | 0.750 | غير موافق | 07 |
| الدرجة الكلية للمحور الأول |                                                                       | 2.94 | 0.449 | محايد     |    |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.28)

جاءت العبارة (03) في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت 4.17 بدرجة عالية (موافق) وانحراف معياري 1.020 يعبر عن عدم وجود اختلاف كبير بين آراء أفراد العينة، ما يعني أن أفراد العينة ترى بأن أعوان الرقابة يلتزمون بأخلاقيات العمل الرقابي.

جاءت العبارة (04) في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها، حيث أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت 3.93 بدرجة عالية (موافق) وانحراف معياري 0.828 يعبر عن عدم وجود تشتت بين آراء أفراد العينة، ما يعني أن أفراد العينة ترى بأن تطبيق معايير رقابة الالتزام والمطابقة يؤدي إلى منع تكرار الأخطاء.

جاءت العبارة (08) في المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت 3.93 بدرجة عالية (موافق) بانحراف معياري 1.137 يعبر عن وجود تشتت بين آراء أفراد العينة، ما يعني أن أفراد العينة محل الدراسة ترى بأن هناك تطبيق للدلائل المنهجية والمعايير المهنية في عمليات الرقابة.

جاءت العبارة (02) في المرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت 3.20 بدرجة متوسطة (محايد) بانحراف معياري 1.095 يعبر عن وجود تشتت بين آراء أفراد العينة، ما يعني أن بعض أفراد العينة محل الدراسة ترى بأن الآليات الرقابية لمجلس المحاسبة كافية لكشف المخالفات والأخطاء والبعض الآخر يرى بأنها غير كافية.

جاءت العبارة (06) في المرتبة الخامسة من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت 2.70 بدرجة متوسطة (محايد) بانحراف معياري 0.988 يعبر عن عدم وجود تشتت بين آراء أفراد العينة، ما يعني أن بعض أفراد العينة محل الدراسة ترى بأن عملية المتابعة والاشراف تتم على جميع العمليات الرقابية المنفذة والبعض الآخر يرى بأنها لا تتم على جميع العمليات المنفذة.

جاءت العبارة (05) في المرتبة السادسة من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت 2.50 بدرجة منخفضة (غير موافق) وانحراف معياري 1.106 يعبر عن وجود

تشنت بين آراء أفراد العينة، ما يعني أن أفراد العينة ترى بأنه لا يوجد التزام بالتخطيط قبل تنفيذ العمليات الرقابية. جاءت العبارة (09) في المرتبة السابعة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت 2.30 بدرجة منخفضة (غير موافق) بانحراف معياري 0.750 يعبر عن عدم وجود تفاوت كبير بين آراء أفراد العينة، ما يعني أن أفراد العينة ترى بأن مجلس المحاسبة لم يقيم بإصدار معايير رقابية خاصة به. جاءت العبارة (01) في المرتبة الثامنة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت 2.10 بدرجة منخفضة (غير موافق) وانحراف معياري 0.850 يعبر عن عدم وجود اختلاف بين آراء أفراد العينة، ما يعني أن أفراد العينة ترى بأن مجلس المحاسبة لا يتمتع بالاستقلالية التامة أثناء ممارسة مهامه الرقابية. جاءت العبارة (08) في المرتبة التاسعة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت 2.07 بدرجة منخفضة (غير موافق) بانحراف معياري 0.828 يعبر عن وجود تفاوت بين آراء أفراد العينة، ما يعني أن أفراد العينة ترى بأنه لا توجد مساءلة لأعوان الرقابة عند تقصيرهم أو ارتكابهم مخالفات. وبشكل عام فإن أفراد عينة الدراسة محايدون في الموافقة على العبارات التي تقيس المحور الأول، حيث تشير النتائج إلى أن المتوسط الحسابي للمحور الأول بلغ 2.94 أي بدرجة متوسطة (محايد) وانحراف معياري قدره 0.449 يعبر عن عدم وجود تشتت بين آراء أفراد عينة الدراسة حول متوسط المحور، وكتعليق على هذه النتيجة يمكن القول بأن بعض أفراد العينة اتفقوا على أن مجلس المحاسبة يطبق معايير الرقابة المالية الصادرة عن منظمة الإنتوساي بفعالية في حين يرى البعض الآخر عدم تطبيق هذه المعايير بشكل فعال وافتقاده لبعضها.

### 3.2.3 عرض وتحليل نتائج المحور الثاني:

تتعلق عبارات هذا المحور بأثر تطبيق معايير الإنتوساي للرقابة المالية على تحسين جودة رقابة الأداء وتفعيلها، حيث ظهرت النتائج على النحو الآتي:

الجدول 5: عرض وتحليل نتائج المحور الثاني

| الرقم | العبارة                                                                        | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الدرجة     | ترتيب العبارة |
|-------|--------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|------------|---------------|
| 01    | تسمح معايير الإنتوساي بالانتقال من الرقابة المستندية الى الرقابة التقييمية     | 3.67            | 0.922             | موافق      | 08            |
| 02    | تطبيق معايير الإنتوساي يؤدي الى التقييم الفعلي للبرامج والتطبيق الصحيح للرقابة | 4.37            | 1.033             | موافق بشدة | 02            |
| 03    | تطبيق معايير رقابة الأداء يساهم في الارتقاء بمبادئ الشفافية والمساءلة          | 4.30            | 1.119             | موافق بشدة | 03            |
| 04    | تقوم رقابة الأداء على مبادئ الاقتصاد، الكفاءة والفعالية                        | 4.57            | 0.504             | موافق بشدة | 01            |
| 05    | تسمح معايير رقابة الأداء بالتوجه نحو التسيير بالأهداف المتمحور حول النتائج     | 3.80            | 0.847             | موافق      | 07            |

## أهمية معايير الإنتوساي للرقابة المالية ودورها في تعزيز الرقابة على الأداء دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري

|                             |                                                                         |      |       |            |    |
|-----------------------------|-------------------------------------------------------------------------|------|-------|------------|----|
| 06                          | تهدف رقابة الأداء إلى تحسين جودة التسيير                                | 4.17 | 0.747 | موافق      | 05 |
| 07                          | تساهم رقابة الأداء بالارتقاء بمبادئ الحوكمة                             | 4.27 | 0.450 | موافق بشدة | 04 |
| 08                          | تعمل رقابة الأداء ضمان السير الحسن للمصالح بما يسمح بترشيد الانفاق وحسن | 4.10 | 0.960 | موافق      | 06 |
| الدرجة الكلية للمحور الثاني |                                                                         | 4.16 | 0.415 | موافق      |    |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.28)

جاءت العبارة (04) في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة عليها، حيث أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت 4.57 بدرجة عالية جدا (موافق بشدة) وانحراف معياري 0.504 يعبر عن عدم وجود اختلاف بين آراء أفراد العينة، ما يعني أن أفراد العينة ترى بأن رقابة الأداء تقوم على مبادئ الاقتصاد، الكفاءة والفعالية.

جاءت العبارة (02) في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت 4.37 بدرجة عالية جدا (موافق بشدة) وانحراف معياري 1.033 يعبر عن عدم وجود اختلاف بين آراء أفراد العينة حول متوسط العبارة، ما يعني أن أفراد العينة ترى بأن تطبيق معايير الإنتوساي يؤدي الى التقييم الفعلي للبرامج والتطبيق الصحيح للرقابة على الأداء بما يمكن من تقييم اداء الهيئات وتقويمه.

جاءت العبارة (03) في المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث تشير النتائج إلى أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت 4.30 بدرجة عالية جدا (موافق بشدة) وانحراف معياري 1.119 يعبر عن عدم وجود تشتت كبير بين آراء أفراد العينة حول متوسط العبارة، ما يعني أن أفراد العينة محل الدراسة ترى بأن تطبيق معايير رقابة الأداء سيساهم في الارتقاء بمبادئ الشفافية والمساءلة.

جاءت العبارة (07) في المرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت 4.27 بدرجة عالية جدا (موافق بشدة) وانحراف معياري 0.750 يعبر عن وجود تشتت بين آراء أفراد العينة، ما يعني أن أفراد العينة ترى بأن رقابة الأداء تساهم بالارتقاء بمبادئ الحوكمة.

جاءت العبارة (06) في المرتبة الخامسة من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت 4.17 بدرجة عالية (موافق) وانحراف معياري 0.747 يعبر عن عدم وجود اختلاف بين آراء أفراد العينة، ما يعني أن أفراد العينة ترى بأن رقابة الأداء تهدف إلى تحسين جودة التسيير.

جاءت العبارة (08) في المرتبة السادسة من حيث درجة الموافقة عليها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت 4.10 بدرجة عالية (موافق) وانحراف معياري 0.960 يعبر عن وجود تفاوت بين آراء أفراد العينة حول متوسط العبارة، ما يعني أن أفراد العينة محل الدراسة ترى بأن رقابة الأداء تعمل على ضمان السير الحسن للمصالح بما يسمح بترشيد الانفاق العام وحسن تسيير المال العام.

جاءت العبارة (05) في المرتبة السابعة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت 3.80 بدرجة عالية (موافق) بانحراف معياري 0.847 يعبر عن وجود تفاوت بين آراء أفراد العينة، ما يعني أن أفراد العينة ترى بأن معايير رقابة الأداء تسمح بالتوجه نحو التسيير بالأهداف المتمحور حول النتائج.

جاءت العبارة (01) في المرتبة الثامنة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت 3.67 بدرجة عالية (موافق) بانحراف معياري 0.922 يعبر عن وجود تفاوت بين آراء أفراد العينة، ما يعني أن أفراد العينة ترى بأن معايير الإنتوساي تسمح بالانتقال من الرقابة المستندية الى الرقابة التقييمية.

أفراد عينة الدراسة يميلون إلى الموافقة على عبارات المحور الثاني، حيث تشير النتائج إلى أن المتوسط الحسابي للمحور الأول بلغ 4.16 بدرجة عالية (موافق) وانحراف معياري قدره 0.535 يعبر عن عدم وجود تشتت بين آراء أفراد عينة الدراسة حول متوسط المحور، وكتعليق على هذه النتيجة يمكن القول بأن أفراد العينة اتفقوا على أنه يوجد أثر إيجابي لتطبيق معايير الإنتوساي للرقابة المالية على تحسين جودة رقابة الأداء وتفعيلها.

**3.3 اختبار ومناقشة فرضيات الدراسة:**

بعد تحديد درجة الموافقة على محاور الاستبيان من خلال حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، سيتم خلال هذا العنصر التأكد من صحة الفرضيات بالاعتماد على اختبار (T TEST).

### 1.3 اختبار الفرضية الجزئية الأولى:

تنص هذه الفرضية على أنه يوجد تطبيق فعال لمعايير الإنتوساي للرقابة المالية من طرف مجلس المحاسبة حسب وجهة نظر أفراد العينة، وبهدف اختبار هذه الفرضية نعرض الجدول التالي:

**الجدول 6: يبين نتائج اختبار (T TEST) للفرضية الجزئية الأولى**

| البيانات        | الوسط الحسابي | الاختبار t | مستوى الدلالة | درجة الحرية | الوسط الفرضي |
|-----------------|---------------|------------|---------------|-------------|--------------|
| القيم الإحصائية | 2.94          | -1.108     | 0.211         | 29          | 03           |

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.28)

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن قيمة اختبار (t) المحسوبة بلغت (-1.208) وهي أقل من قيمة اختبار (t) الجدولية التي قيمتها (2.021)، كما بلغ مستوى الدلالة (0.211) وهو أكبر من مستوى المعنوية (0.05) وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا يوجد تطبيق فعال لمعايير الإنتوساي للرقابة المالية من طرف مجلس المحاسبة حسب وجهة نظر أفراد العينة.

### 1.3 اختبار الفرضية الجزئية الثانية:

تنص هذه الفرضية على أنه يوجد أثر إيجابي قوي لتطبيق معايير الإنتوساي على تحسين جودة الرقابة على الأداء وتفعيلها حسب وجهة نظر أفراد العينة، وبهدف اختبار هذه الفرضية نعرض الجدول التالي:

**الجدول 7: يبين نتائج اختبار (T TEST) للفرضية الجزئية الثانية**

| البيانات | الوسط الحسابي | الاختبار t | مستوى الدلالة | درجة الحرية | الوسط الفرضي |
|----------|---------------|------------|---------------|-------------|--------------|
|----------|---------------|------------|---------------|-------------|--------------|

## أهمية معايير الإنتوساي للرقابة المالية ودورها في تعزيز الرقابة على الأداء دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري

|    |    |       |        |      |                 |
|----|----|-------|--------|------|-----------------|
| 03 | 29 | 0.001 | 09.168 | 4.16 | القيم الإحصائية |
|----|----|-------|--------|------|-----------------|

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.28)

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن قيمة اختبار (t) المحسوبة بلغت (09.168) وهي أكبر من قيمة اختبار (t) الجدولية والتي قيمتها (2.021)، كما بلغ مستوى الدلالة (0.001) وهو أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه سيكون هناك أثر إيجابي قوي في حالة تبني وتطبيق معايير الإنتوساي على تحسين جودة الرقابة على الأداء.

### 1.3 اختبار الفرضية العامة:

تنص على أن معايير الإنتوساي للرقابة المالية العليا المعتمدة من قبل مجلس المحاسبة الجزائري غير كافية لتأسيس رقابة فعالة على الأداء حسب وجهة نظر أفراد العينة، وبهدف اختبار هذه الفرضية نعرض الجدول التالي:

الجدول 8: يبين نتائج اختبار (T TEST) للفرضية العامة

| البيانات        | الوسط الحسابي | الاختبار t | مستوى الدلالة | درجة الحرية | الوسط الفرضي |
|-----------------|---------------|------------|---------------|-------------|--------------|
| القيم الإحصائية | 3.38          | -18.378    | 0.391         | 29          | 03           |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.28)

حسب الجدول أعلاه فإن قيمة اختبار (t) المحسوبة بلغت (-18.378) وهي أقل من قيمة اختبار (t) الجدولية والتي قيمتها (2.021)، كما بلغ مستوى الدلالة (0.391) وهو أكبر من مستوى المعنوية (0.05) وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أن معايير الإنتوساي للرقابة المالية العليا المعتمدة من قبل مجلس المحاسبة الجزائري غير كافية لتأسيس رقابة فعالة على الأداء حسب وجهة نظر أفراد العينة.

### 4. خاتمة:

مجلس المحاسبة كأعلى جهاز للرقابة البعيدة على الأموال العمومية، تكمن مهمته الأساسية في تشجيع الاستخدام الأمثل والفعال للموارد المالية والوسائل المادية، وتعزيز الوقاية من الفساد المالي ومكافحة مختلف أشكال التزوير والممارسات غير القانونية، كما يعمل على ترقية الرقابة على المال العام في القطاع الحكومي، انطلاقاً من محاولة تحقيق الملاءمة بين نشاطاته ومعايير الإنتوساي للرقابة المالية، فهو يسعى جاهداً إلى اعتماد هذه المعايير وتطبيقها خلال عملياته الرقابية، كما يسعى إلى تفعيل الرقابة على الأداء وتعزيزها من خلال تطبيق هذه المعايير، وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات يمكن إيجازها على النحو الآتي:

#### النتائج:

- الإنتوساي منظمة غير حكومية تهتم بدعم، تشجيع وتبادل الخبرات والمعارف بين الأجهزة العليا للرقابة المالية في مجال الرقابة على الأموال العمومية؛
- يمارس مجلس المحاسبة الرقابة المالية العليا في الجزائر، حيث يمارس رقابته على جميع الهيئات

- والمؤسسات التي تتداول الأموال العمومية، ويحرص من خلال رقابته على المحافظة على المال العام وحمايته من جميع أشكال الفساد كما يسعى لتطوير التواصل الإيجابي مع الجهات الخاضعة للرقابة،
- تعد معايير الإنتوساي للرقابة المالية بمثابة قواعد ارشادية تستند عليها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من أجل تحسين أدائها الرقابي وتطويره؛
  - ساهمت معايير الإنتوساي للرقابة المالية الى حد كبير في تأسيس رقابة عليا فعالة وتحسين الأداء الرقابي الحكومي للأجهزة العليا للرقابة المالية في عدة دول من العالم لما تحتويه من توجيهات وآليات فعالة؛
  - لا يعتمد مجلس المحاسبة الجزائري في أداء مهامه الرقابية بشكل فعال على معايير الإنتوساي للرقابة المالية وإنما تحكمه مجموعة من القوانين والتشريعات التي لا تتعارض مع معايير الإنتوساي؛
  - لم يتم مجلس المحاسبة الجزائري بإصدار معايير خاصة به يعتمد عليها في أداء مهامه الرقابية؛
  - يفقد مجلس المحاسبة الجزائري للكثير من معايير الإنتوساي للرقابة المالية والمعايير المعتمدة من قبله غير كافية لتأسيس رقابة فعالة على الأموال العمومية؛
  - لا يوجد تطبيق فعال لمعايير الإنتوساي للرقابة المالية من طرف مجلس المحاسبة الجزائري حسب وجهة نظر أفراد العينة؛
  - معايير الإنتوساي للرقابة المالية العليا المعتمدة من قبل مجلس المحاسبة الجزائري غير كافية لتأسيس رقابة فعالة على الأداء حسب وجهة نظر أفراد العينة؛
  - تبني وتطبيق معايير الإنتوساي من طرف مجلس المحاسبة مستقبلا سيكون له انعكاسا إيجابيا قويا على تحسين جودة الرقابة على الأداء حسب وجهة نظر أفراد العينة؛
- التوصيات:** على ضوء النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم التوصيات الآتية:
- ضرورة توفير المتطلبات الأساسية لاعتماد وتطبيق معايير الإنتوساي للرقابة المالية بشكل فعال كتعزيز استقلالية مجلس المحاسبة وتطوير الكفاءة المهنية؛
  - ضرورة تذليل جميع الصعوبات والمشاكل التي تعرقل اعتماد معايير الإنتوساي للرقابة المالية من خلال تحليل علمي للأسباب واقتراح الحلول الكفيلة بتسهيل عملية اعتمادها وتطبيقها؛
  - لا بد لمجلس المحاسبة الجزائري من الاسراع في إصدار معايير وطنية للرقابة المالية خاصة به مسترشدا في ذلك بمعايير الإنتوساي للرقابة المالية مع ضرورة تبني وتطبيق جميع معايير الإنتوساي للرقابة المالية؛
  - الاستفادة من خبرات وتجارب الدول التي نجحت في اعتماد وتطبيق معايير الإنتوساي للرقابة المالية؛
  - تكتيف الدورات التكوينية لقضاة واطارات مجلس المحاسبة من أجل فهم معايير الإنتوساي للرقابة المالية وتسهيل عملية تطبيقها على أرض الواقع؛

## 5. قائمة المراجع:

1. ابراهيم بن داود، (2010)، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة.

## أهمية معايير الإنتوساي للرقابة المالية ودورها في تعزيز الرقابة على الأداء دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري

2. ابراهيم علي عبد الله، أنور العجارمة، (دون سنة)، مبادئ المالية العامة، دار الصفاء، عمان.
3. أحمد بوجلال، (2022)، الرقابة المالية السابقة للنفقات الملتمزم بها حالة المراقبة المالية لولاية الأغواط. مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، 05(01)، الصفحات 520-540.
4. أحمد حنيش، (2016)، دور الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الانفاق العمومي -دراسة حالة الجزائر 2000-2014 (أطروحة دكتوراه)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر.
5. اسماعيل سني، (2014)، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ودورها في تحسين الرقابة المالية العليا -دراسة تطبيقية على مجلس المحاسبة الجزائري (رسالة ماجستير)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر.
6. الإنتوساي، (2007)، النظام الأساسي للإنتوساي، تاريخ الاسترداد 08-12-2023:  
[https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/about\\_intosai/statutes/AR\\_Statutes\\_2007.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/about_intosai/statutes/AR_Statutes_2007.pdf).
7. الإنتوساي، (2023)، معايير الإنتوساي للرقابة المالية، تاريخ الاسترداد 02-12-2023:  
[https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/ISSAI\\_100\\_to\\_400/issai\\_100/ISSAI\\_100\\_AR.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_100/ISSAI_100_AR.pdf)
8. الإنتوساي 50 سنة، (2019)، تاريخ الاسترداد 31-11-2023:  
[https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/Intosai-P-50\\_Arabe.pdf](https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/Intosai-P-50_Arabe.pdf).
9. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية، (2023)، الخطة الاستراتيجية 2023-2028.
10. جمال لعامرة، (2004)، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، الجزائر.
11. عبد الجليل عمالو، عثمان مداحي، (2022)، آليات تعزيز الرقابة البرلمانية على تنفيذ الموازنة العامة في الجزائر في ظل الإصلاح، المجلة الجزائرية للمالية العامة، 12(01)، الصفحات 529-541.
12. عبد الحميد محمد القاضي، (1976)، مبادئ المالية العامة، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية.
13. عبد المجيد قدي، (2022)، الموازنة العامة للدولة والسياسات الاقتصادية مناهج، تجديد واتجاهات معاصرة، النشر الجامعي الجديد، الجزائر.
14. محمد رسول العموري، (2005)، الرقابة المالية العليا (دراسة مقارنة)، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت.
15. محمد ساحل، (2017)، المالية العامة، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر.
16. نصيرة زروقي، (2021)، فعالية المعايير الحديثة للرقابة المالية في تحسين أداء الموازنة العامة للدولة في ظل العصرية -دراسة حالة الجزائر - (أطروحة دكتوراه)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية.

17. INTOSAI. (2023, 12 04). sur <https://www.intosai.org/ar>.