



جامعة أحمد دراية أدرار - الجزائر -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي
شعبة: العلوم المالية والمحاسبية
تخصص مالية المؤسسة

العنوان

مساهمة المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات وترشيد نفقات مؤسسة عمومية
دراسة حالة الخزينة العمومية

من إعداد الطالبين:

بونعامة اعمر

حرزني عبد العالي

لجنة المناقشة:

اللقب والاسم	الرتبة	الجامعة	الصفة
حدادي عبد الغاني	أستاذ محاضر أ	جامعة أدرار	رئيسا
بن العارية محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة أدرار	مشرفا
سيد اعمر زينب	أستاذ محاضر أ	جامعة أدرار	مناقشا

الموسم الجامعي: 2021-2022



شهادة الترخيص بالإيداع

انا الأستاذ(ة): بن العرية محمد

المشرف مذكرة الماجستير الموسومة بـ : مساهمة المحاسبة العمومية في تحصيل ايرادات وترشيد نفقات مؤسسة عمومية دراسة
حالة الخزينة العمومية

من إنجاز الطالب(ة): بونعامة اعمر

و الطالب(ة): حرزني عبد العالي

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

القسم: علوم تجارية

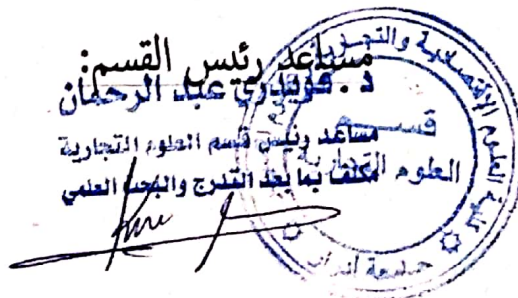
التخصص: مالية المؤسسة

تاريخ تقييم / مناقشة: 2022/05/30

أشهد ان الطلبة قد قاموا بالتعديلات والتصحيحات المطلوبة من طرف لجنة التقييم / المناقشة، وان المطابقة بين
النسخة الورقية والإلكترونية استوفت جميع شروطها.
وإمكانهم إيداع النسخ الورقية (02) والإلكترونية (PDF).

- امضاء المشرف:

ادرار في : 07 JUN 2022



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(وَمَنْ يَتَّقِ اللَّهَ يَجْعَلْ لَهُ مَخْرَجًا وَيَرْزُقْهُ مِنْ حَيْثُ لَا يَحْتَسِبُ وَمَنْ
يَتَوَكَّلْ عَلَى اللَّهِ فَهُوَ حَسْبُهُ إِنَّ اللَّهَ بَالِغُ أَمْرِهِ قَدْ جَعَلَ اللَّهُ لِكُلِّ
شَيْءٍ قَدْرًا) الطلاق: 2-3

صدق الله العظيم

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

(قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون)

صدق الله العظيم

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين (سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم)

إلي من كلفه الله بالهبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحل اسمه بكل افتخار (والدي

العزیز)

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني إلى بسمه الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها

سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب (أمي الحبيبة)

إلى جميع أفراد عائلتي الذين كانوا خير عون لي طوال مسيرتي الدراسية إلى أستاذي الفاضل الذي كان خير

مشرفاً في هذا العمل المتواضع إلى جميع أساتذتي إلى زملائي وزميلاتي أينما كانوا وإلى من قدم لي العون

والمساعدة

أهدي هذا العمل المتواضع

راجياً من المولى عز وجل أن يجد القبول والنجاح

بوعامة اعمر

حرزني عبد العالي

الشكر والتقدير

أتقدم بالشكر إلى الأستاذ المشرف الدكتور بن
العارية محمد الذي لم يبخل على بنصائحه
القيمة وتوجيهاته المجدية، رغم انشغالاته
العديدة.

كما أتقدم بشكري إلى كل من ساعدني من
قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل، وأخص
بالمذكر أساتذة جامعة أدرار

الفهرس العام

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	
	الاهداء
	الشكر
I	فهرس المحتويات
II	قائمة الجداول
III	قائمة الأشكال
أ- ج	المقدمة العامة
الفصل الاول: الإطار النظري لدراسة	
5	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمتغيرات الدراسة
5	المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية
5	الفرع الأول: مفهوم المحاسبة العمومية
8	الفرع الثاني: أهداف وخصائص المحاسبة العمومية
10	الفرع الثالث: أعوان المحاسبة العمومية
12	المطلب الثاني: تحصيل الإيرادات
12	الفرع الأول: لمحة عامة عن تحصيل الإيرادات
13	الفرع الثاني: مراحل تحصيل الإيرادات العمومية
15	المطلب الثالث: ترشيد النفقات العمومية
15	الفرع الأول: تحديد حجم أمثل للنفقات العمومية
15	الفرع الثاني: إعداد دراسات الجدوى للمشروعات
15	الفرع الثالث: تجنب الإسراف والتبذير
16	المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومناقشتها
16	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
25	المطلب الثاني: مناقشة الدراسات السابقة
26	المطلب الثالث: الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة الحالية.
27	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
29	المبحث الأول: تقديم عام للخزينة ولاية أدرار
29	المطلب الأول: نشأة الخزائن الولائية وأهم مصالحها الخارجية
32	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للخزينة العمومية لولاية أدرار
33	المطلب الثالث: مهام مصالح الخزينة العمومية لولاية أدرار

فهرس المحتويات

38	المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من إطارات الخزينة العمومية لولاية أدرار
38	المطلب الأول: الطريقة والأدوات
38	الفرع الأول: خطوات إجراء الدراسة
42	الفرع الثاني: التحليل الوصفي للاستبيان
49	المطلب الثاني: عرض النتائج واختبار الفرضيات
49	الفرع الأول: اختبار الفرضية الرئيسة الأولى
51	الفرع الثاني: اختبار الفرضية الرئيسة الثانية
53	الفرع الثالث: اختبار الفرضية الرئيسة الثالثة
55	خلاصة الفصل
56	خاتمة
57	قائمة المصادر والمراجع
60	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	توزيع أفراد العينة حسب عدد الاستبيان	39
02	درجات مقياس ليكرت الخماسي	39
03	معامل ألفا كرونباخ	40
04	معاملات الارتباط سبيرمان لعبارات المحور الأول	41
05	معاملات الارتباط سبيرمان لعبارات المحور الثاني	42
06	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	42
07	توزيع أفراد العينة حسب متغير السن	43
08	توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي	44
09	توزيع أفراد العينة حسب الدخل الوظيفية	45
10	التحليل الوصفي لعبارات المحور الأول	47
11	التحليل الوصفي لعبارات البعد	48
12	نتائج اختبار Indpendan Sample T.test حسب متغير الجنس	49
13	نتائج تحليل التباين Anova حسب متغير السن	50
14	نتائج تحليل التباين Anova حسب متغير المستوى الدراسي	50

فهرس المحتويات

51	نتائج تحليل التباين Anova حسب متغير الوظيفة	15
51	نتائج اختبار Indpendan Sample T.test حسب متغير الجنس	16
52	نتائج تحليل التباين Anova حسب متغير السن	17
52	نتائج تحليل التباين Anova حسب متغير المستوى الدراسي	18
53	نتائج تحليل التباين Anova حسب متغير الوظيفة	19
54	نتائج تحليل التباين للانحدار	20
54	نتائج تحليل معامل الارتباط والتحديد	21
54	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط	22

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي للخزينة العمومية	32
02	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	43
03	توزيع أفراد العينة حسب متغير السن	44
04	توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي	45
05	توزيع أفراد العينة حسب الدخل الوظيفة	46

المقدمة العامة

✓ توطئة:

ان تطور الدولة الحديثة أصبح مقرونا بمصطلح أساسي ألا وهو الموازنة العامة للدولة، حيث أن تحول دور الدولة من الدولة الحارسة التي تتولى شؤون الأمن، الدفاع، والعدالة إلى الدولة المتدخلة في جميع الميادين لا سيما الميدان الاقتصادي والاجتماعي أصبح يتطلب منها البحث عن مصادر مختلفة لتغطية النفقات الناتجة عن تدخلها في جميع الميادين وبذلك أصبح دور الدولة معروفا بمصطلح أساسي وهو الموازنة العامة للدولة.

وتعتبر الإيرادات والنفقات العمومية الوسيلة الأساسية التي يقوم عليها تدخل الدولة في جميع الميادين الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية والتي تترجم سياسة الحكومة ومدى نجاعة برنامجها الذي يتجلى في طبيعة تحصيل الإيرادات وترشيد النفقات وتقسيماتها

وقصد تحصيل الإيرادات وترشيد النفقات العمومية كان لابد من وضع آليات للرقابة على المال العام من الإسراف والتبذير، ولقد سعت الجزائر الى تطوير نظام محاسبة عمومية يتماشى مع المعايير الدولية وتطورات أجهزة قطاعها العام واتساع نشاطها، بما يضمن لها الاستعمال الأمثل للموارد والاستخدامات العمومية والرقابة على تنفيذها.

إشكالية البحث:

مما سبق ذكره حول المحاسبة العمومية، ومن أهمية تحصيل الإيرادات وترشيد النفقات، واستنادا على دراسة حالة في الخزينة العمومية لولاية أدرار لسنة 2022، فإن إشكالية هذا البحث يمكن صياغتها على النحو التالي: فيما يتمثل الدور الذي تساهم فيه المحاسبة العمومية في تحصيل الإيرادات وترشيد النفقات؟

✓ الأسئلة الفرعية:

بالاعتماد على الإشكالية المطروحة تأتي التساؤلات التالية:

- فيما تتمثل الأطر العامة لكل من المحاسبة العمومية من جهة والإيرادات والنفقات العمومية من جهة أخرى؟
- فيما تكمن العلاقة بين المحاسبة العمومية وتحصيل الإيرادات وترشيد النفقات؟
- هل يوجد تطبيق لمفاهيم المحاسبة العمومية وفق المعايير الدولية في أوساط المؤسسات العمومية؟

✓ الفرضية الرئيسية لدراسة:

H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمحاسبة العمومية على تحصيل الإيرادات وترشيد النفقات في

المؤسسة محل الدراسة عند مستوى معنوية 5%،

✓ أهداف البحث:

من خلال العرض السابق لمشكلة البحث، تمثل هذه الدراسة محاولة نظرية وتطبيقية لمعرفة الدور الذي تلعبه المحاسبة العمومية في تحصيل الإيرادات وترشيد النفقات، وعليه فإن هذه الدراسة تهدف لتحقيق ما يلي:

- تسليط الضوء على دور البارز الذي تلعبه المحاسبة العمومية في سبيل تحصيل الإيرادات وترشيد النفقات؛
 - تبيان أهمية المحاسبة العمومية
 - ضرورة الحرص على ترشيد النفقات.
- ✓ أهمية البحث:

تأتي أهمية هذه الدراسة من أهمية جانب البحث، والذي يخص المال العام، حيث شهد هذا المجال تطوراً كبيراً في الأداء نتيجة ظهور المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، وبالتالي التأثير الكبير للمحاسبة العمومية على تحصيل الإيرادات وترشيد النفقات.

✓ دوافع اختيار موضوع البحث:

- الدوافع الذاتية:
 - الميل الشخصي لمعرفة كيفية مساهمة المحاسبة العمومية على تحصيل الإيرادات وترشيد النفقات؛
 - نزعة ذاتية دفعتنا لمحاولة التعامل مع البرامج المستخدمة لتحليل المعلومات الإحصائية.
- الدوافع الموضوعية:
 - قلة الدراسات التي تناولت موضوع المحاسبة العمومية؛
 - إثراء المكتبة بهذا النوع من البحوث.

✓ حدود البحث:

- الحدود المكانية:
- اقتصر البحث على مستوى الخزينة العمومية لولاية ادرار
- الحدود الزمنية:

جرى البحث نظرياً خلال الموسم الجامعي 2021-2022، أما الجانب الميداني فكان ابتداءً من شهر مارس من عام 2022 إلى غاية شهر ماي من نفس السنة.

✓ المنهج البحث.

من أجل تحقيق غاية البحث أستخدم كل من المنهج الوصفي والمنهج الاستقرائي، والمنهج التحليلي؛ حيث تم اعتماد المنهج الوصفي في الفصل الأول من الدراسة لتوضيح الإطار النظري للمحاسبة العمومية والإيرادات والنفقات، وذلك عن طريق تجميع المراجع العلمية المتعلقة بالموضوع.

أما الفصل الثاني فقد استخدم المنهج التحليلي والمنهج الاستقرائي بغية تحليل واستنتاج البيانات المأخوذة من واقع تطبيق المحاسبة العمومية على تحصيل الإيرادات وترشيد النفقات.

✓ صعوبات البحث:

اعترض الباحثين مجموعة من المحددات عند إعدادهما لهذه الدراسة، ففي الجانب النظري كان المحدد الأساسي هو قلة المصادر العلمية لموضوع الدراسة والرابطة بين المتغيرين والتي يمكن أن تفيد في هذا الجانب.

أما الجانب التطبيقي فقد واجه الباحثين محددتين أساسيين يكمن الأول في صعوبة الحصول على مقياس ملائم ينسجم مع تطبيق هذه الدراسة في الخزينة العمومية، نظرا لاختلاف طبيعة الدراسة مع المفاهيم المكتسبة من طرف المؤسسة محل البحث. أما المحدد الثاني فهو صعوبة تكييف المعلومات المأخوذة مع منهج الدراسة.

✓ تقسيمات البحث:

من أجل الإلمام بجميع جوانب الموضوع تم تجميع المادة العلمية الضرورية وتقسيمها إلى فصلين يكمل بعضهما البعض ندرجهما كما يلي:

• الفصل الأول:

في هذا الفصل تم التطرق للأدبيات النظرية لكل من المحاسبة العمومية والإيرادات والنفقات من خلال مبحث واحد، يضم ثلاث مطالب على التوالي؛ ماهية المحاسبة العمومية، تحصيل الإيرادات، ترشيد النفقات العمومية

• الفصل الثاني:

تتم فيه الدراسة الميدانية من خلال مبحثين، يحتوي المبحث الأول على تقديم المؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني فتناول أدوات الدراسة بالإضافة إلى إسقاط الجانب النظري على التحليل الوصفي لبيانات عينة الدراسة محل الدراسة، مع اختبار الفرضيات والاجابة على إشكالية الدراسة.

الفصل الأول:
الإطار النظري لدراسة

تمهيد:

تشمل الإدارة المالية مختلف العمليات التي تمكن من تحصيل الأموال وجبايتها وجمعها بعد توظيفها في الأوجه المقدر لها وذلك باستخدام وسائل وطرق فنية باتباع إجراءات معينة لضمان حمايتها لهذا يمكن اعتبار القدرة المكلفة بتسيير استعمال المالية العمومية، إدارة اقتصادية بالضرورة لكونها تقوم بتحريك كميات اقتصادية وهي الكميات المالية وكذلك تحضير وتسطير اختيارات الأدوات والطرق المستعملة في المجال الاقتصادي العام.

وتعتبر المحاسبة العمومية نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام، حيث تستمد هذه الخصوصية في كونها تتناول تسجيل ومراقبة صرف وتداول المال العام، لهذا السبب ترتبط المحاسبة العمومية ارتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية ذات الطابع المالي، حيث خصها المشرع بإطار قانوني يهدف إلى تقنين وضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية في ظل احترام تبويب الميزانية العامة للدولة، من أجل فرض رقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية وتحديد صلاحياتهم ومسئولياتهم عند تنفيذ المعاملات المالية لوحدات القطاع العام لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها، وحماية المال العام من الاختلاسات والتبديد إضافة إلى تحقيق الاقتصاد والرشادة في استعمال الموارد العمومية.

من خلال ما سبق يمكن تقسيم هذا الفصل الى مبحثين كتالي:

➤ المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمتغيرات الدراسة؛

➤ المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومناقشتها.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمتغيرات الدراسة

بعد المصادقة على الميزانية يتبع ذلك دخولها في مرحلة التنفيذ ويقصد بتنفيذ الميزانية العامة إنفاق المبالغ وتحصيل الإيرادات التي أدرجت فيها بعد اعتمادها من طرف السلطة التشريعية، ويتولى سلطة تنفيذ الميزانية السلطة التنفيذية.

وسنقدم في هذا المبحث الإطار النظري للمتغيرات الثلاث لدراسة (المحاسبة العمومية، تحصيل الإيرادات، ترشيد النفقات) في ثلاث مطالب كتالي:

المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية

إن المحاسبة العمومية تقنية كمية، تشمل إجراءات قانونية وتنظيمية يتم تطبيقها من طرف أعوان يعرفون بأعوان المحاسبة العمومية، سنعرض في هذا المبحث إلى الإلمام بمفهوم ومجال تطبيق المحاسبة العمومية بالإضافة إلى أهداف وخصائص ومبادئ المحاسبة العمومية.

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

أولاً: تعريف المحاسبة العمومية

للمحاسبة العمومية عدة تعاريف سنحاول التطرق إلى أهمها، بالإضافة إلى أن لها مبادئ ومجال تطبق فيه سنستعرضها في ما يلي:

التعريف الأول: المحاسبة العمومية هي "المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار، وتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك"¹.

التعريف الثاني: تعتبر المحاسبة العمومية بأنها "مجموعة القواعد التي تنظم وتقن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية. وبالتالي يمكن تقديم ثلاثة مفاهيم للمحاسبة العمومية:

- **المفهوم التقني:** ويقصد به مجموعة القواعد الخاصة بعرض الحسابات العمومية وتستعمل هاته القواعد من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية الدولية في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها.
- **المفهوم الإداري:** هو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي، وتعتبر كذلك قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين.

¹ - إسماعيل حسين احمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، الأردن، الطبعة الأولى، 2003، ص35.

- المفهوم القانوني: هو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة¹.

التعريف الثالث: " هي نوع من المحاسبة المالية تطبقه الوحدات الإدارية الحكومية جميعها بهدف تحقيق الرقابة على نشاط هذه الوحدات والتقرير عن الإستخدامات والموارد، مع خدمة أغراض التخطيط ووضع الموازنة العامة للدولة"².

ثانيا: مبادئ المحاسبة العمومية³

- مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والتنافي بينهما؛
- المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين؛
- تحديد عمليات تنفيذ النفقات والإيرادات؛
- إجبارية وضع أموال الهيئات العمومية في الخزينة العمومية ؛
- حق المحاسب العمومي في تأجيل أو رفض الدفع من جهة و حق الأمر بالصرف في التسخير المحاسبي العمومي بالدفع تحت مسؤولية الشخصية ؛
- وحدة الصندوق؛
- الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة؛
- مبدأ الترخيص المسبق للمداخيل والنفقات؛
- مبدأ تقديم الحساب؛
- مبدأ مسؤولية الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

¹ - محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2003، ص ص 6-7.

² - ليلى فتح الله إبراهيم وإبراهيم حماد محمد، الموازنات والمحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، 2004، ص 05.

³ - براهيم محمد، مصادر قانون المحاسبة العمومية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2013، ص 18.

ثالثاً: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

تتخصص المحاسبة العمومية في عملها على مجال معين يحدده لها القانون، بحيث أنها تختص في تسجيل العمليات المالية من انفاق وتحصيل المال العام عن طريق تنفيذ الميزانية العامة للدولة، وسوف نتناول في ما يلي عرض نطاق اختصاص المحاسبة العمومية إضافة إلى تحليل حاجيات الإبلاغ المالي للجهات المستخدمة للقوائم المالية العمومية.

1- نطاق تطبيق المحاسبة العمومية

تختلف المؤسسات العمومية عن باقي المؤسسات الاقتصادية الأخرى باعتبار أن المؤسسات العمومية هم أشخاص معنويين أو اعتباريين يخضعون للقانون العام، وبالتالي فإن هذه المؤسسات تخضع لقواعد القانون.

كما أن هذه الهيئات العمومية الخاضعة لمجال المحاسبة العمومية، تتميز عن غيرها من حيث تعيين أو اعتماد محاسبين عموميين لها؛ فيعنى هذا الأخير في ظل وجود نظام المحاسبة العمومية من قبل وزارة المالية، حيث يتم تكليفهم بتحصيل العمليات المالية الخاصة بتنفيذ الميزانية، من حيث بيانات تقدير الإيرادات والنفقات من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.¹ وفي الجزائر يتم تطبيق المحاسبة العمومية على ما يلي²:

- "الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة؛
- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة ومجلس المحاسبة؛
- العمليات المالية للميزانية الملحقه؛
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛
- العمليات المالية للجماعات الإقليمية "

رابعاً: الأسس المطبقة في المحاسبة العمومية

يمكن التمييز بين نوعين من الأسس المتبعة في معالجة العمليات المالية للدولة وهي:

¹ - أحمد بوجلال، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص مقود مالية وبنوك، جامعة عمار ثلجي، بالأغواط، 2010/2009، ص 08.

² - المادة الأولى من قانون 90-21 المؤرخ في 14 محرم 1411 الموافق لـ 15 غشت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35، ص 1132

1- أساس الصندوق:

يعتبر التحصيل الفعلي أساس إثبات الإيراد في الدفاتر، والإنفاق الفعلي يعتبر أساس إثبات المصروفات وبالتالي فإن العبرة في التسجيل المحاسبي وفقا لأساس الصندوق هو التحصيل أو الدفع النقدي الفعلي وكذلك طبقا لهذا الأساس تعترف المحاسبة بالتدفقات النقدية الداخلة والخارجة فقط سواء التي تخص الفترة الحالية و الفترات السابقة أو اللاحقة.

ويطلق على هذا الأساس، مصطلح " أساس " الخزينة لأنه يعكس حركة الخزينة عن طريق متابعة وتسجيل حركة التدفقات النقدية من وإلى الصندوق. وبالتالي، لا يتم إثبات العمليات المالية في الدفاتر والسجلات المحاسبية، إلا إذا كان لها أثر نقدي مباشر بالزيادة أو النقصان على الموجودات المالية الموحدة المحاسبية، حيث يتم تسجيل النفقات عند دفعها وليس عند الالتزام بها، أما الإيرادات فيتم تقيدها في السجلات المحاسبية عند تحصيلها فعليا وليس عند تاريخ استحقاقها.¹

2- أساس الإستحقاق:

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين أساس الاستحقاق بأنه " أساس محاسبي يتم الإعتراف بموجبه بالمعاملات والأحداث الأخرى عند وقوعها (وليس عند استلام النقد)، ولذلك تسجل المعاملات والأحداث في السجلات المحاسبية ويعترف بها في القوائم المالية للفترات الزمنية الخاصة بها".²

الفرع الثاني: أهداف وخصائص المحاسبة العمومية

سنقدم فيما يلي عرض مختلف أهداف المحاسبة العمومية، يليه تحليل خصائص النظام المحاسبي لوحدات القطاع العام.

أولاً: أهداف المحاسبة العمومية

تهدف المحاسبة العمومية إلى تحقيق ما يلي:³

- 1- توفير المعلومات اللازمة للمساءلة، الرقابة، اتخاذ القرار ولأغراض الإعلام عن نشاط المؤسسة؛
- 2- توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات الوطنية؛⁴
- 3- حسن تسيير الهيئات العمومية؛

¹ - شلال زهير، نفس المرجع، ص ص26-27.

² - شلال زهير، نفس المرجع، ص 32.

³ - محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص ص14-15.

⁴ - يوسف السعيد أحمد، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية-حالة الجزائر - مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدينة، 2009-2010، ص6.

- 4- ضمان احترام ترخيصات الميزانية؛
- 5- إظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الإقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة المؤسسة؛
- 6- توفير نظام رقابة داخلية فعال يضمن حماية المال العام، إضافة إلى إثبات حقوق الدولة والتزاماتها المالية ومتابعة تحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماتها؛
- 7- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتقييم الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع توقعات الأداء المخطط له في الميزانية العامة ؛
- 8- تحقيق الرقابة على الالتزامات المالية لمختلف وحدات القطاع العام ومتابعة الوفاء بها.

ثانياً: خصائص المحاسبة العمومية

نبين فيما يأتي أهم الخصائص المحاسبة العمومية:¹

- تشترك في الوظائف الأساسية مع المحاسبة العامة، وهي قياس وتسجيل وتبويب وتوصيل المعلومات المالية التي تعيد متخذي القرارات؛
- تعتبر المجال المحاسبي المتخصص بتقدير العمليات المالية في مؤسسات الدولة؛
- يوجد ارتباط بين المحاسبة العمومية وبين مجالات المحاسبة الأخرى، مثل محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية؛
- لا تهدف الدولة من خلال المحاسبة العمومية إلى تحقيق ربح؛
- تعتبر التشريعات والنصوص القانونية كمرجعية للمحاسبة العمومية بالدرجة الأولى؛
- تعلق المحاسبة العمومية بالقطاع العمومي لإنطباق مفهوم الحكومة على الوحدة الحكومية (الوزارة والدوائر والمؤسسات....) ويتبع هذا المفهوم خاصية هامة في المحاسبة العمومية وهي أن الوحدة تدير شؤونها المالية بذاتها وهي في نفس الوقت مسؤولة أمام الجهات الرقابية العليا في السلطة التنفيذية.

¹ - إسماعيل حسين احمرو، مرجع سبق ذكره، ص ص: 39-40 .

الفرع الثالث: أعوان المحاسبة العمومية

تستند مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عدة أعوان يختص كل منهم إلى مهام وسلطات محددة قانونا، حيث يمكن التميز بين الأصناف الموالية لأعوان المحاسبة العمومية كما يلي:

أولا: الأمر بالصرف

يعتبر أمرا بالصرف كل عون معين قانونا لتنفيذ إجراءات الالتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات، والقيام بإجراءات إثبات التصفية وإصدار سند الأمر بالحصول من جانب الإيرادات¹.

1- **تصنيف الأمر بالصرف:** تم تحديد أصناف الأمرين بالصرف في الجزائر وفق أحكام المادة 25 من القانون رقم 90-21 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، حيث يمكن التمييز بين الأصناف الآتية:

1-1- الأمر بالصرف الرئيسي

تمنح صفة الأمر بالصرف الرئيسي حصريا للنفقات الموالية:²

- المسؤولون المكلفون بتسيير المجلس الدستوري والمجلس الوطني الشعبي ومجلس الأمة ومجلس المحاسبة؛

- الوزراء في حدود الاعتمادات المفتوحة في ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارة إضافة إلى الحسابات الخاصة للخزينة المرخصة في قانون المالية؛

- الوالي في حدود ميزانية الولاية؛

- رؤساء المجالس البلدية الذين يتصرفون لحسابات البلديات؛

- المسؤولون المعينون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛

- المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة والمستفيدة من ميزانية ملحقة.

1-1-2 الأمر بالصرف الثانوي : يقوم الأمر بالصرف الرئيسي بتعيين الأمرين بالصرف الثانويين من

أجل تسيير وتنفيذ ميزانية وحدات القطاع العام اللامركزية، وبالتالي تتكون شبكة الأمر بالصرف الثانويين من المديرين الجهويين والمديرين المنصبين على رأس الهيئات العمومية غير المركزية الذين يمثلون مختلف الوزارات على المستوى المحلي، الذين يقومون بإصدار أوامر تحصيل الإيرادات وحوالات الدفع بتقويض من الأمر بالصرف الرئيسي³.

¹ - المادة 23 من قانون 90-21 المؤرخ في 14 محرم 1411 الموافق لـ 15 غشت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35، ص1134.

² - المادة 26 من قانون 90-21 المؤرخ في 14 محرم 1411 الموافق لـ 15 غشت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35، ص1134.

³ - المادة 23 من قانون 90-21، مرجع سبق ذكره، ص1134.

2- تعريف المحاسب العمومي:

يعرف المحاسب العمومي على أنه: "هو كل عون أو موظف مؤهل قانونا، يتصرف باسم الدولة جماعة محلية، مؤسسة عمومية، من أجل تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات أو تسيير السندات، بواسطة الأموال والقيم الموضوعة تحت تصرفه، أو بواسطة التحويلات الداخلية للقيود، أو بواسطة المحاسبين العموميين الذين تحت إشرافه.

ويعرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي على أنه كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات المالية:¹

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛

- ضمان حراسة حفظ الأموال والسندات والقيم والموارد المكلف؛

- تداول الأموال والسندات والقيم والموارد العمومية.

2-1 تصنيف المحاسب العمومي: تصنيف المحاسبين العموميين له علاقة مباشرة بالقسم الإداري المالي

للدولة حيث يمكن التمييز بين الأصناف المالية للمحاسبين العموميين.

2-1-1 المحاسب العمومي الرئيسي وهو المحاسب الذي يكون مكلفا بإجراء القيد النهائي في السجلات

المحاسبة للعمليات المالية للدولة، حيث يقوم بإعداد حساب التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة وفق لنص المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 / 09 / 1991 والمتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي بمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكفايتها ومحتواها، يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من:

- العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية؛

- أمين الخزينة المركزية؛

- أمناء الخزينة في الولاية؛

- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة.

2-1-2 المحاسب الثانوي وهو كل محاسب يتولى تجميع محاسبة المحاسب الرئيسي، حيث يقوم بتنفيذ

العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي.²

3- المراقب المالي :

المراقب المالي هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية، من أجل مراقبة إجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف.

¹- المادة 33 من قانون 90-21، مرجع سبق ذكره، ص 1135.

²- نور الهدى بوليفة، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2014-2015، ص 8.

يمارس المراقب المالي صلاحيته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية إجراءات الانفاق والذي ينتج عنها عبئ مستقبلي على عاتق الدولة.¹

المطلب الثاني: تحصيل الإيرادات

إن المقصود بتنفيذ الإيرادات العامة هي عمليات تحصيل مختلف الإيرادات العامة التي حصلت موافقة السلطة التشريعية عليها، وهذه الموافقة تلزم السلطة التنفيذية بجباية مبالغ الإيرادات المصادق عليها إلى درجة أنه لا يبقى جزء منها لم يتم تحصيله

الفرع الأول: لمحة عامة عن تحصيل الإيرادات

تعرف الإيرادات العامة بأنها "الموارد الاقتصادية التي تحصل عليها الدولة في شكل تدفقات نقدية من أجل تغطية النفقات العامة بهدف إشباع الحاجات العامة".²

يتطلب تحصيل الإيراد العام عمليتين الأولى التحقق من قيام الحق للدولة وتقدير قيمته، والثانية الجباية أي التحصيل الفعلي لقيمة الحق ويشترط في الجباية أن يتوافر فيها الملائمة والاقتصاد، ويقصد بالملائمة أن تتم جباية الإيرادات في أوقات مناسبة لا تؤدي إلى إرهاق المكلفين ثم يجب أن تكون الجباية مقترنة بالاقتصاد، بحيث يكفي بأقل نفقة ممكنة في عملية التحصيل ويجب أن يتم التمييز بين العمليات الإدارية والحسابية حيث يكون الفصل بين هذين النوعين من العمليات على الإيرادات والنفقات وتطبيقاً لهذا المبدأ تقتضي جباية كل إيراد تدخل فريقين من الموظفين، موظفين إداريين يعهد إليهم تقرير الإيراد أي تحديد مقداره والأمر بتحصيله، وموظفين حسابيين يناط بهم تنفيذ الجباية، أي استلام مبلغ الإيراد ويترتب على ذلك اختلاف المسؤولية التي يتحملها كل فريق من الموظفين، فالموظفون الإداريون الذين يقرون الجباية (الوزراء و المدراء العامون) يتحملون مبدئياً المسؤولية لكنها غير منظمة بشكل دقيق في أغلب التشريعات، أما الموظفون الحسابيون فإن مسؤوليتهم الشخصية محددة بشكل دقيق أي أنهم مسؤولون عن تحقيق الحقوق التي كلفوا بها.³

إن تحصيل الإيرادات العامة لا يتم إلا بسند قانوني والذي يشمل التشريعات المالية الصادرة مثل قانون الضرائب والرسوم والميزانية العامة، أو بقرار صادر من السلطة العامة في الدولة بما لها من امتيازات وإرادة في أن تضع سند إثبات حقها على الغير، حيث تقوم من خلال أعاونها بتحصيل هذا الدين.⁴

¹ - المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-11/14-1992 المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها .

² محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن، 2010، ص48.

³ كريببي إبراهيم، يوسف إسماعيل، مسؤولية المحاسب العمومي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تيموشنت، 2017-2018، ص120.

⁴ كريببي إبراهيم، يوسف إسماعيل، مسؤولية المحاسب العمومي، مرجع نفسه، ص120.

الفرع الثاني: مراحل تحصيل الإيرادات العمومية

تتمثل هذه المراحل في إثبات حقوق الدائنين العموميين (أي الهيئات العمومية)، وتصنيفتها، والأمر بتحصيلها، من جهة، والتحصيل، من جهة أخرى، فالعمليات الثلاث الأولى هي من اختصاص الأمرين بالصرف، أما العملية الأخيرة فهي من اختصاص المحاسبون العموميون.

1- مرحلة الإثبات

لقد نصت المادة 16 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، على أنه "يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي".

هذا الإجراء له طابع مادي وطابع قانوني، فمن الناحية المادية يتم التحقق من وجود الواقعة المنشئة الحق الدائن العمومي (وجود أساس الوعاء الضريبي، أو العمليات المتعلقة بالمنتجات أو الخدمات المقدمة... الخ).

أما من الناحية القانونية فيجب أن يكون تكريس هذا الحق مطابقاً لأحكام التشريعية والتنظيمية السارية المفعول.¹

2- مرحلة التصفية:

لقد نصت المادة 17 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، على أنه "تسمح تصفية الإيرادات، من تحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي، والأمر بتحصيلها"

وتتمثل في تحديد مبلغ الدين (الحق) العمومي القابل للتحصيل (مثل تحديد مبلغ الضريبة بتطبيق النسبية أو التعريف الخاصة بها على الأساس الضريبي لها).

في الواقع إثبات وتصفية الإيرادات العمومية هما عمليتان متكاملتان، وغالبا ما يتم إجراؤهما في وقت واحد، الأمر الذي يجعل بالإمكان جمعهما تحت عبارة تحديد الإيرادات".

وإذا كانت إجراءات إثبات وتصفية الإيرادات العمومية هي مبدئياً وقانونياً، من اختصاص الأمرين بالصرف، فهذا لا يعني أنها تتم دائماً بمعرفتهم وتحت مسؤوليتهم المباشرة، فالإيرادات الضريبية مثلاً، يتم إثباتها وتصنيفتها من طرف أعوان المصالح الجبائية (الذين هم ليسوا أمرين بالصرف) أو من طرف المدينين بها أنفسهم (مثل التصريحات المراقبة في مجال الرسم على القيمة المضافة، أو الضريبة على الأرباح...).

¹ محمد مسعي، المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 63.

كما أن بعض الإيرادات لا تتطلب تدخل الأمرين بالصرف أو غيرهم من الأعوان العموميين لإثباتها وتصفيتها (وكذا الأمر بتحصيلها) مثل الغرامات والعقوبات المالية المحكوم بها لصالح الهيئات العمومية.¹

3- الأمر بالتحصيل:

خلافًا لإجراءات الإثبات والتصفية، وباستثناء حالات الديون التي لا تحتاج بطبيعتها إلى إصدار مسبق مثل تلك المقررة في الأحكام والقرارات القضائية، فإن إجراء الأمر بتحصيل الإيرادات العمومية هو كقاعدة عامة من صلاحيات الأمرين بالصرف وحدهم.

وحسب طبيعة الديون المثبتة والمصفاة لصالح مختلف الهيئات العمومية، فإن أوامر تحصيلها تتخذ عدة أشكال : جدول جبائي (ضرائب مباشرة)، إشعار بإجراء التحصيل (ضرائب غير مباشرة، إيرادات أملاك الدولة)، مستخرج من حكم أو قرار قضائي (غرامات، تعويضات...)، عقد (يلزم متعاقد مع هيئة عمومية ما بدفع مقابل ما يحصل عليه من خدمات على سبيل المثال)، أو أي سند آخر يمكن اعتباره قانونًا أمرًا بالتحصيل.

وفي الحالات التي لا يوجد فيها شكل خاص لأمر التحصيل، فإن الأمرين بالصرف يصدران أوامر تسديد أو استرداد الاسترجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق أو زائدة عن المستحق على سبيل المثال، كما أنهم يصدران سندات إيرادات بالنسبة للديون المسددة مباشرة من قبل المدينين، حيث تمكن هذه السندات المحاسبين من الحسم الميزاني للمبالغ المحصلة وتقييدها في حساباتهم.²

4- مرحلة التحصيل:

يختص المحاسب العمومي حصريًا بعملية التحصيل النقدي للديون المستحقة من طرف الدولة والهيئات العمومية المرخصة في الميزانية، حيث يقوم هذا الأخير بعملية التكفل بسندات الأمر بتحصيل الإيرادات في حساباته ويصبح عندئذ مسؤولًا شخصيًا ومالياً بمتابعة تحصيلها.

ولكن قبل التكفل بأوامر تحصيل الإيرادات، يجب على المحاسب العمومي أن يتحقق من توفر كافة الشروط القانونية للتحصيل لاسيما في مجال تطبيق أجال استحقاق الإيرادات والتحقق من صحة عمليات الإثبات والتصفية وذلك عن طريق مراقبة مدى مشروعيتها ومطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها، وأن الإيراد موضوع التحصيل لا يستفيد من إجراء التقادم.³

¹ محمد مسعي، المحاسبة العمومية، مرجع نفسه، ص 63

² محمد مسعي، المحاسبة العمومية، مرجع نفسه، ص 64

³ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 127.

المطلب الثالث: ترشيد النفقات العمومية

يرتبط ترشيد النفقات بعامل المنفعة، فمن البديهي أن المنفعة تزيد كلما زادت النفقات، ولذا يجب على القائمين بالإنفاق العام تجنب أي تبذير أو إسراف، لأن في ذلك ضياعا لمبالغ كبيرة دون أن يترتب عليها أي منفعة.

ولهذا فإن الحاجة تدعو إلى ضبط النفقات العمومية في شتى القطاعات على أسس معينة تتمثل في مراعاة الحاجات الحقيقية الفعلية بحيث لا تتحمل الدولة نفقات عامة إلا إذا كانت ضرورية تماما وبالقدر اللازم فقط لتحقيق المنافع الجماعية العمومية، هذا فضلا عما يمكن أن تؤديه أجهزة الإعلام والرقابة المختلفة من أدوار هامة في إيجاد رقابة فعالة وحازمة على عمليات الإنفاق الحكومي بما يضمن توجيه النفقات العامة على الأوجه النافعة.

ويكون ترشيد النفقات العمومية بالالتزام بالمبادئ التالية¹:

الفرع الأول: تحديد حجم أمثل للنفقات العمومية

إذ أن وجود سلطة إقرار النفقة العمومية بيد الدولة لا يعني تماديها في الرفع من حجمها وإنما ذلك يكون بالاستناد لحجم أمثل يسمح بتحقيق أكبر قدر ممكن من المنفعة العمومية للمجتمع بما هو مخصص لها من موارد مالية.

الفرع الثاني: إعداد دراسات الجدوى للمشروعات

عن طريق تحديد العديد من العناصر: التكاليف الاستثمارية، التسويق، الربح المتوقع، آثار المشروع، العمالة..... إلخ وتعتبر دراسات الجدوى من أهم الوسائل لتحقيق الرشادة في النفقات العمومية.

الفرع الثالث: تجنب الإسراف والتبذير

إذ أن تعدد صور الإسراف والتبذير في ميدان النفقات العمومية يحتم العمل على تجنبها لكونها تفقد النفقات العمومية مبررات وجودها.

وهناك مؤشرات يمكن استخدامها لقياس ضابط العقلانية وهي:

- مؤشر إنتاجية الإنفاق العام: يعبر عن العلاقة بين الناتج الإجمالي المتولد عن النفقات العمومية والموارد المالية للناتج الاجتماعي أي كلما قلصت الموارد المالية ترفع إنتاجية النفقات العمومية.
- مؤشر الإنفاق العام الاستثماري: يركز على:

¹ عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 135

- مدى قدرة المشروع الاستثماري على استيعاب العمالة الوطنية.
- مدى قدرة المشروع على توفير رصيد من العملات الأجنبية.
- مدى قدرة المشروع الاستثماري على سد احتياجات السوق المحلية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومناقشتها

في المبحث سنقدم عرضا للدراسات السابقة العربية والأجنبية التي تناولت المحورين الأول والثاني من الدراسة، وهذا من خلال تقديم هدف كل دراسة والعينة التي درستها، والأداة المستخدمة، إضافة الى اهم النتائج التي توصلت اليها، ثم نناقش .

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات التي تطرقت لموضوع المحاسبة العمومية ودورها في ترشيد الإنفاق العام، لاسيما ، وفي الآتي نقدم عرضا لها:

1. دراسة (بن العاربية محمد، 2017) بعنوان:¹ دور التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية بالجزائر كان هدف الدراسة تحليل أثر هيئات التدقيق الحكومي على ترشيد النفقات العمومية بالجزائر، ولمعرفة أثر مساهمة التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية خلال الفترة الممتدة ما بين 2012-2014، استخدمنا مؤشرات برنامج الإنفاق العام والمساءلة المالية، وتوصلت إلى أن الهيئات القائمة على التدقيق الحكومي في الجزائر لها دور محدود وغير فعال في ترشيد النفقات العمومية، نظرا لتركيزها على رقابة الشرعية أي مطابقة النفقات المستهلكة للوثائق الثبوتية، مهمة بذلك رقابة الاقتصاد والكفاءة والفعالية التي تسهم في ترشيد النفقات العمومية وتحسن من مردوديتها.

وقد أوصت الدراسة بـ:

¹ بن العاربية محمد، دور التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية بالجزائر، أطروحة مقمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، الموسم الجامعي 2016-2017

- لزيادة فعالية وكفاءة التدقيق الحكومي، على مجلس المحاسبة إقامة حوار مع المفتشية العامة للمالية بهدف تعزيز التعاون بينهما؛ في مجال برامج العمل والتقارير السنوية، عقد اجتماعات دورية (مرة واحدة على الأقل سنويا) التبادل المشاكل والتحديات ومناقشة حلها؛
- لكي يكون التدقيق أكثر فعالية على مجلس المحاسبة اعتماد وتعميم الأساليب المستخدمة في الميدان من قبل بعض الغرف وخاصة أسلوب تحليل المخاطر، تقنيات أخذ العينات؛
- على مجلس المحاسبة تعزيز وضع استراتيجية للتدقيق حتى يعطيها رؤية طويلة الأجل، تتضمن التخطيط للأنشطة المراجعة التي يتعين القيام بها؛
- على مجلس المحاسبة استعمال مؤشرات كمية قابلة للقياس تكمل بعض المؤشرات النوعية المستخدمة، مع تحديد الأهداف؛

2. دراسة (عامر مريم، طويلب محمد، 2021) بعنوان: ¹ مدى توافق معايير المحاسبة الدولية للقطاع

العام ipsass مع مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائري في عرض القوائم المالية

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية في الجزائر مع نظيرتها الدولية، وذلك بتسليط الضوء على المعيار الدولي الأول IPSAS 01 وما تضمنه من حد أدنى لمتطلبات القوائم المالية الموصى بها، ومقارنتها مع البنود الفعلية التي قدمها مشروع معايير المحاسبة العمومية في الجزائر. حيث ناقشت هذه الدراسة معالم المحاسبة العمومية في الجزائر وكذا معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs ومزايا تبنيها، بالإضافة إلى تناولها لمشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وتحليل توافقه مع المعايير الدولية من خلال إسقاط محتوى كل قائمة مالية تضمنتها هذه الأخيرة مع ما جاء به مشروع معايير المحاسبة العمومية المستقى من مشروع العصرنه. وخلصت هذه الدراسة أن القوائم المالية المتضمنة في مشروع معايير المحاسبة العمومية في الجزائر تتوافق إلى حد ما مع ما أوصى به المعيار الدولي IPSAS 01 من حيث المحتوى وتختلف في العدد، إذ أنها تفتقر لقائمة التغيرات في رؤوس الأموال وذلك تماشيا مع ما تفرضه البيئة الإقتصادية الجزائرية الحالية

وقد أوصت الدراسة بـ:

¹ عامر مريم، طويلب محمد، مدى توافق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsass مع مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائري في عرض القوائم المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 24، العدد 1، 2021، ص1213-1234

- إعداد إطار مرجعي يوضح عمل نظام المحاسبة العمومية داخل الوحدات الحكومية؛ تحضير مشروع قانون المالية الذي يعطي إشارة انطلاق العمل بنظام المحاسبة العمومية؛
- القيام بتكوين خاص يتعلق بهذا الإصلاح من أجل التعرف على كيفية تطبيق المشروع؛
- الانتقال من النظام القديم إلى النظام الجديد.

3. دراسة (خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، 2021) بعنوان:¹

متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام Ipsas

تعالج هذه الدراسة موضوع "متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS - دراسة ميدانية حالة الجزائر"، من خلال معالجة إشكالية الدراسة حول: ما مدى فعالية تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؟ ومن خلال هذا الدراسة حاولى الباحثين إبراز مفاهيم المحاسبة العمومية ودورها في المؤسسات العمومية الجزائرية، ومدى ارتباطها بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. تم استخدام المنهج الوصفي في هذه الدراسة من أجل إبراز المعلومات الخاصة بالجانب النظري والمنهج التحليلي للحصول على البيانات الخاصة بالجانب الميداني وذلك بتوزيع استبانات على عينة من محاسبي المؤسسات العمومية المتواجدة. وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة العمومية تساهم في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية، وأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سيؤدي إلى تحسين جودة المعلومات والارتقاء بمستوى المحاسبة العمومية، لكن بالرغم من كل هذا فالجزائر لازالت بعيدة عن تطبيق هذه المعايير مما سيتطلب مستقبلا إلى تغيير جذري في محاسبتها العمومية

وقد أوصت الدراسة بـ:

- العمل على سن قوانين مهنية ورسمية توحى بضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

¹ عامر مريم، طويلب محمد، مدى توافق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsass مع مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائري في عرض القوائم المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 24، العدد 1، 2021، ص1213-1234

- عقد دورات تدريبية وورشات عمل الأعوان لتنفيذ المحاسبة العمومية التي يكون موضوعها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتي يشارك فيها مختصين أكاديميين ومهنيين في المحاسبة العمومية؛
- العمل على إجراء دراسات مقارنة للمؤسسات العمومية في الجزائر مع مؤسسات عمومية لدول أخرى؛
- تطوير مناهج الكليات والجامعات الاقتصادية والتجارية والتسيير والمعاهد ومراكز التكوين المهني تتضمن تدريس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS إضافة إلى إعادة النظر في مقررات بعض المقاييس التي لها علاقة بالمحاسبة العمومية والمستوى التي تدرس به.

4. دراسة (بوعبانة فتحية، حسياني عبد الحميد، 2021) بعنوان:¹

عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (ipsas) : الجهود والتحديات

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية توفير البيئة الملائمة للتكيف مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وهذا من خلال التعرف على مختلف الدوافع التي أدت إلى هذا إصلاح ودراسة مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية، بالإضافة إلى الجهود المتمثلة في أهم الترتيبات للقيام بهذا الإصلاح خاصة ما يتعلق بالإطار القانوني والتشريعي والتنظيمي، حيث تم التوصل إلى أن هذا المشروع لازال قيد الدراسة والتطوير بسبب عدة صعوبات واجهت التطبيق، لأن دخول المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ يتطلب أولاً وقبل كل شيء التنفيذ النهائي لمشروع "إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية" الذي يسمح بالتقييد المحاسبي للحقوق المثبتة المتعلقة بالنفقات في الوقت الحقيقي ؛ للالتزام بها، كما يتطلب وجود نظام للإعلام الآلي مطور وفعال والمتمثل في "النظام المدمج لعملية التسيير الميزاني"

وقد أوصت الدراسة بـ:

- الاستفادة من التجارب الدولية المطبقة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- وضع استراتيجية محكمة للانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق؛

¹ بوعبانة فتحية، حسياني عبد الحميد، عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (ipsas) : الجهود والتحديات، مجلة L'entreprise، المجلد 10، العدد 1، 2021، ص 245-257

- الانتقال التدريجي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال تطبيق المعايير على أساس النقدي ثم المعايير على أساس الاستحقاق؛
 - إنشاء لجنة مستقلة مختصة تعمل على تطوير وتعديل وإصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بما يلائم البيئة المحاسبية في الجزائر.
5. دراسة (مرغني وليد وآخرون، 2021) بعنوان:¹

مقاربة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام Ipsas - الواقع والتحديات -

هدفت هذا الدراسة إلى التعرف على واقع المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو المعايير الدولية IPSAS وما مدى تحديات إصلاحها؟. تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على استبيان موزع على عينة قدرها 178 غطت كل من ولاية ورقلة، الوادي وبسكرة. تم التوصل إلى أن الممارسات المحاسبية في القطاع العام لا تزال بعيدة عن متطلبات المعايير الدولية، كما أن هناك عقبات عدة تواجه التحول نحو تلك المعايير

وقد أوصت الدراسة بـ:

- ضرورة التناسق بين نظام المحاسبة العمومية والقوانين والتشريعات المطبقة، ولهذا يجب إصلاح القانون العضوي أولاً ثم نظام المحاسبة العمومية.
- وضع مخطط وطني للتكفل بتكوين المحاسبين العموميين على المستوى الوطني خاصة على مستوى الوحدات الادارية اللامركزية التي تعاني من عدم توفر موظفين ذوي خبرة عالية في مجال المحاسبة العمومية؛
- العمل على إجراء المزيد من الأبحاث والدراسات حول المحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية.

¹ مرغني وليد، دمدوم زكرياء، عامر الحاج، مقاربة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام Ipsas - الواقع والتحديات، مجلة العلوم الانسانية، المجلد 21، العدد 1، 2021، ص 110-129

6. دراسة (حسياني عبد الحميد، بوعبادة فتيحة، 2021) بعنوان:¹

عرض البيانات المالية وفق مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام Ipsas

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور وأهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في عصرنه نظام المحاسبة العمومية، وعرض المعيار الجزائري للقطاع العام رقم 1 "عرض البيانات المالية" ودراسة مقارنة بينه وبين المرجع الدولي. وخلصت الدراسة في هذا الشأن أن هناك تطابق شبه تام بين المعيار الجزائري والدولي، وتم ملاحظة أن المعيار الدولي أكثر تفصيلا من المعيار الجزائري وتأكيد أن جميع العناصر المتضمنة في المعايير الجزائرية قد نصت عليها المعايير الدولية وهناك اختلاف في بعض المصطلحات فقط، كما أن عرض بيانات مالية وفق المعيار الجزائري والدولي يوفر مزيدا من الإفصاح، الشفافية، المساءلة المالية وقابلية المقارنة.

وقد أوصت الدراسة بـ:

- يجب على السلطات العمومية في الجزائر إبقاء المزيد من الاهتمام بالمحاسبة العمومية، ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والإسراع في وضع مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية حيز التنفيذ؛
- أهمية تعزيز خاصية الموثوقية في البيانات المالية من خلال إتباع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية، وهو ما يؤدي إلى إنتاج بيانات تتصف بالجودة المطلوبة وتعزيز القارئ.

7. دراسة (عبد اللطيف بن زيدي، 2019) بعنوان:²

دور الرقابة المالية الادارية في ترشيد النفقات العمومية في الجزائر

هدفت هذه الورقة البحثية إلى إبراز دور الرقابة المالية الإدارية في ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، خاصة وأن الجزائر تتخبط في أزمة انهيار أسعار البترول - مع بداية الثلاثي الأخير من سنة 2014 -

¹ حسياني عبد الحميد، بوعبادة فتيحة، عرض البيانات المالية وفق مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام Ipsas، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 14، العدد 1، 2021، ص 120-135
² عبد اللطيف بن زيدي، قالون الجيلالي، دور الرقابة المالية الادارية في ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 5، العدد 1، 2019، ص 461-478

الذي يعتبر المورد الأساسي لتمويل نفقاتها بحيث كان له الأثر البالغ في تسجيل عجز في الموازنة وتسجيل عجز أيضا في الميزان التجاري، الأمر الذي حتم عليها إعادة النظر في السياسات الاقتصادية لا سيما السياسة المالية والتجارية. علاوة على السياسة المنتهجة والمذكورة أعلاه تبنت الجزائر إستراتيجية الترشيح الاقتصادي بحيث عمدت إلى تخفيض نفقات التسيير لسنة 2015 وذلك بتجميد التوظيف في أغلب القطاعات ما عدا القطاعات الإستراتيجية، أما بالنسبة لنفقات التجهيز فتم تجميد المشاريع الاستثمارية، وفي هذا الصدد تم التطرق في هذه الورقة البحثية إلى دور الرقابة المالية الإدارية في ترشيح النفقات العمومية كبدل إستراتيجي وفعال لسياسة تخفيض النفقات العمومية

وقد أوصت الدراسة بـ:

- ضرورة تفعيل الرقابة المالية بالرغم من الدور الذي تلعبه؛
- ضرورة عقد لقاءات أو ندوات بين مسؤولي الرقابة والأميرين بالصرف يتم فيها الوقوف على أهم المستجدات فيما يخص تسيير ميزانية الدولة؛
- ضرورة مراجعة بعض النصوص القانونية وتوضيحها بموجب مراسلات حتى يتسنى للقائمين على التنفيذ من تحقيق الأهداف المسطرة من عملية الإنفاق.

8. دراسة (بوعزة صبرين، براج محمد، 2021) بعنوان:¹

الرقابة المالية السابقة ودورها في ترشيح النفقات المحلية - دراسة حالة المراقبة المالية لولاية المدية -

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على رقابة المراقب المالي التي يمارسها على البلديات ودورها في ترشيح النفقات المحلية وأسباب إخضاع ميزانية البلدية لرقابته. توصلت الدراسة إلى نتائج وتوصيات منها إخضاع البلديات لرقابة المراقب المالي هدفها التخلص من العجز المستمر في ميزانية البلديات والوصول إلى ترشيح الإنفاق المحلي وقبل توسيع الرقابة المالية اختيار مسؤولين أكفاء لتسيير هذه الأموال تسييرا عقلانيا والعمل يد بيذا مع الرقابة المالية للحفاظ على الاموال العامة

وقد أوصت الدراسة بـ:

¹ بوعزة صبرين، براج محمد، الرقابة المالية السابقة ودورها في ترشيح النفقات المحلية - دراسة حالة المراقبة المالية لولاية المدية -، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 2، 2021، ص 465-487

- ضرورة زيادة الاهتمام بالبحث في إصلاحات المالية المحلية، وتوفير التمويل الضروري لتصحيح عجز في الميزانية؛
 - لا بد على المراقب المالي أن لا يقف في وجه الأمر بالصرف كخضم معارض ولا هذا الأخير موقف نفسه لأن ذلك قد يسبب تجميد أعمال كل منهما فينتج عن هذا الفعل تعطل بعض الخدمات والأشغال، وهذا مع الأسف ما هو واقع حالياً؛
 - غرس ثقافة حماية المال العام لدى أفراد المجتمع من أجل صرفه في الأوجه المخصص له.
9. دراسة (بلال عوالي، 2015)¹ بعنوان:

آليات الرقابة المالية القبلية كأداة فعالة في تسيير صرف النفقات العمومية للبلديات (المراقب المالي نموذجاً) دراسة حالة المراقبة المالية قطب أولاد يعيش-البلدية-

تسعى الجزائر في ظل الأوضاع الراهنة وما تعانيه من نقص حاد في مواردها إلى عقلنة وترشيد نفقاتها العامة من خلال فرض رقابة قبلية على مالية بلدياتها من طرف جهاز رقابي فعال ومؤثر على التدبير المالي ومساهمته في التأكد من احترام القوانين والأنظمة، وكذا حسن تدبير المال العام على الوجه المطلوب، هذه الرقابة تحتوي على عدة جوانب تتميز بها عن غيرها من صور الرقابة في مواجهتها لأي إساءة للمال العام أو إهمال له حماية للاقتصاد ككل.

وقد أوصت الدراسة بـ:

- وضع قواعد واضحة للنشر والإفصاح تحدد فيها المعلومات التي يجب توفيرها، ومواعيد نشرها، وكذا المسؤولية القانونية في حالة عدم نشرها؛
- التنسيق المستمر بين الأجهزة المعنية بالقوى البشرية والتطوير الإداري؛
- العمل على ترسيخ مبدأ الشفافية وذلك بإلزام القائمين على العمل التنفيذي بالجماعات المحلية على نشر وعرض كافة التفاصيل لعمليات تنفيذ المشروعات العامة والموازنات لتسهيل عملية المسائلة وكذا الرقابة القبلية.

¹ بلال عوالي، آليات الرقابة المالية القبلية كأداة فعالة في تسيير صرف النفقات العمومية للبلديات (المراقب المالي نموذجاً) دراسة حالة المراقبة المالية قطب أولاد يعيش-البلدية-، مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية، المجلد 6، العدد 1، 2015، ص 179-194

10. دراسة (زقير نصيرة وآخرون، 2021) بعنوان:¹

Ardl إنعكاسات ترشيد النفقات العمومية على تحسين أداء سوق العمل باستعمال نموذج

تهدف هذه الدراسة والمتمثلة في أثر ترشيد النفقات العمومية على تحسين أداء سوق العمل في الجزائر للفترة الممتدة بين (1990-2019)، والتي تبنت من خلالها الجزائر مع مطلع الألفية الجديدة برامج التنمية الذاتية، ومن خلال النفقات العمومية الموجهة إلى تحسين الاداء الإقتصادي ومن ثم دعم أداء سوق العمل لخلق مناصب شغل، وفي هذا الإطار تم إستعمال نموذج ARDL لدراسة اثر النفقات العمومية على سوق العمل، والنتائج المتوصل إليها تشير إلى الأثر الإيجابي لكل من الإنفاق والإيرادات خلافا لما حققه كل من مؤشر النمو الإقتصادي والتضخم.

وقد أوصت الدراسة بـ: بضرورة سعي برامج التنمية لتشجيع القطاع الخاص وتوفير المناخ الملائم لعمله.

11. دراسة (Boumediene Hocine, 2021) بعنوان:²

Réforme De La Comptabilité Publique En Algérie

هدفت هذه الورقة البحثية إلى دراسة مسألة إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر، وتستلهم المقالة جهود التجربة الفرنسية لإصلاح المالية العامة التي انتقلت من ثقافة الوسائل إلى ثقافة النتائج، واعتمدت العالمية. تتمثل مبادئ المحاسبة العامة الجديدة في: مبدأ المحاسبة على أساس الاستحقاق، ومبدأ مواءمة المعايير، ومبدأ التصديق على حسابات الدولة، وكذلك مبدأ الحسابات الثلاثة (محاسبة إيرادات ونفقات الموازنة، والمحاسبة العامة لجميع العمليات والمحاسبة لتحليل تكلفة الإجراءات).

وقد أوصت الدراسة بـ:

- ضرورة القيام بتكوين خاص يتعلق بهذا الإصلاح من خلال الاستفادة من تجارب دولية رائدة؛

- الانتقال من النظام القديم إلى النظام الجديد بعد القيام بدورات تكوينية واصلاحات جذرية

¹ زقير نصيرة، عبد الرحيم ليلي، عابد علي، ArdI إنعكاسات ترشيد النفقات العمومية على تحسين أداء سوق العمل باستعمال نموذج، مجلة

Beam Journal of Economic Studies، المجلد 5، العدد 2، 2021، ص 401-420

² Boumediene Hocine, *Réforme De La Comptabilité Publique En Algérie*, Volume 11, Numéro 1, 2021, Pages 165-174

المطلب الثاني: مناقشة الدراسات السابقة

من خلال مناقشة الدراسات السابقة سنقف على جوانب الاتفاق والاختلاف بينها، ثم نوضح الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة الحالية من خلال التعرف على اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، وجوانب الاستفادة من الدراسات السابقة في الدراسة الحالية.

أولاً: أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة.

اتفقت الدراسات السابقة في عينتها من الدراسة على عينة امن المؤسسات العمومية باستثناء دراسة زقير نصيرة وآخرون بعنوان انعكاسات ترشيد النفقات العمومية على تحسين أداء سوق العمل باستعمال نموذج **Ardl** والتي ركزت على دراسة العلاقة بين النفقات العمومية وسوق العمل.

اتفقت الدراسات السابقة في استخدام أسلوب دراسة الحالة ودراسات في استخدام أسلوب استبيان، باستثناء دراسة زقير نصيرة وآخرون بعنوان انعكاسات ترشيد النفقات العمومية على تحسين أداء سوق العمل باستعمال نموذج اردل التي طبقت أسلوب الدراسة القياسية ودراسة (مرغني وليد وآخرون بعنوان مقارنة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام Ipas الواقع والتحديات والتي استخدمت أسلوب الاستبانة.

وظفت الدراسات السابقة المنهج الوصفي والتحليلي باستثناء دراسة زقير نصيرة وآخرون التي استخدمت المنهج التحليلي والذي يتماشى مع أسلوب الدراسة القياسية الذي اعتمده.

اختلفت الدراسات السابقة من حيث هدف كل منها، كما اتفقت الدراسات السابقة على هدف مشترك هو التعريف بالمحاسبة العمومية ودورها في ترشيد الإنفاق العام لاسيما من الجانب الرقابي، إضافة إلى الإجراءات التي تحكم تحصيل الإيرادات وصرف النفقات.

اتفقت الدراسات السابقة في عينة دراساتها على المؤسسات العمومية لملائمتها لموضوع المحاسبة العمومية باعتبارها المعني الأول به دون غيرها، باستثناء دراسة زقير نصيرة، ودراسة حسياني عبد الحميد.

المطلب الثالث: الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة الحالية.

من خلال استعراض أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة ، نشير أن الدراسة الحالية تتفق مع الدراسات السابقة في موضوعها الرئيسي وهدفها العام ، إلا أنها تختلف عنها في عدة جوانب تمثل الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة وهي ما هو دور المحاسبة العمومية في تحصيل الإيرادات وترشيد النفقات.

1. منهج الدراسة:

تضمنت هذه الدراسة فصلين (نظري/ تطبيقي) وذلك لتكوين فكرة دقيقة عن مشكلة الدراسة. كما تضمنت تنوعا في منهج الدراسة لتشمل المنهج الوصفي والتحليلي.

2. عينة الدراسة:

لم تقتصر هذه الدراسة على عينة واحدة فقط وإنما تضمنت مجموعة من العينات لضمان تشخيص الواقع بدقة. فتمثلت في عينة من المؤسسات العمومية وتحديدًا قطاع التكوين المهني.

3. أدوات الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المقابلات الشخصية لجمع المعلومات اللازمة المتعلقة بموضوع الدراسة، كما شملت عدد من المؤسسات والخزينة العمومية الولائية.

من العرض السابق يتضح لنا أن هذه الدراسة عالجت فجوة علمية متعددة الجوانب بتطرقها لموضوع المحاسبة العمومية ودورها في ترشيد الإنفاق العام وتحصيل الإيرادات، وشمول عينتها لفئات متعددة من المؤسسات العمومية الإدارية، واقتصرت أدواتها على المقابلات الشخصية، واستخدامها المنهج الوصفي التحليلي.

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الإطار النظري للمحاسبة العمومية وتحصيل الإيرادات وترشيد النفقات وخلصنا إلى أن المحاسبة العمومية هي نوع من المحاسبة المالية تطبقه الوحدات الإدارية الحكومية جميعها بهدف تحقيق الرقابة على نشاط هذه الوحدات والتقرير عن الاستخدامات والموارد، مع خدمة أغراض التخطيط ووضع الموازنة العامة للدولة، وللمحاسبة العمومية مبادئ من بينها مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والتنافي بينهما والمسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين بالإضافة إلى حق المحاسب العمومي في تأجيل أو رفض الدفع من جهة وحق الأمر بالصرف في التسخير المحاسبي العمومي بالدفع تحت مسؤولية الشخصية.

كما تطرقنا في هذا الفصل إلى ماهية الإيرادات وعرفناها على أنها الموارد الاقتصادية التي تحصل عليها الدولة في شكل تدفقات نقدية من أجل تغطية النفقات العامة بهدف إشباع الحاجات العامة، ويتطلب تحصيل الإيراد العام عمليتين الأولى التحقق من قيام الحق للدولة وتقدير قيمته، والثانية الجباية أي التحصيل الفعلي لقيمة الحق ويشترط في الجباية أن يتوافر فيها الملائمة والاقتصاد.

أما فيما يخص ترشيد النفقات العمومية فهو يرتبط بعامل المنفعة، فمن البديهي أن المنفعة تزيد كلما زادت النفقات، ولذا يجب على القائمين بالإنفاق العام تجنب أي تبذير أو إسراف، لأن في ذلك ضياعاً لمبالغ كبيرة دون أن يترتب عليها أي منفعة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد:

إن القيام بإنجاز العمليات المالية للهيئات العمومية، وكذا الرقابة عليها أثناء تنفيذ ميزانياتها؛ يتطلب وجود قواعد ونصوص قانونية تتحكم فيها وتنظمها، وباعتبار المحاسبة العمومية القناة الرئيسية التي تمر عبرها مختلف السياسات المالية للدولة، وبحكم أنها تحدد التزامات أعوان التنفيذ، وكذا مسؤولياتهم، بالإضافة إلى مختلف الأجهزة المكلفة بالرقابة على تنفيذ الميزانية، مثل المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة، فإنها أولت أهمية كبيرة للمحاسب العمومي، الذي يعد أحد الركائز الأساسية في تنفيذ الإيرادات النفقات العمومية والرقابة عليها.

وتعتبر خزينة الدولة أحد أبرز الهيئات العمومية ذات الطابع المالي التي تعمل على دفع النفقات وتحصيل الإيرادات العمومية، كما لهذه التجهيز أو الاستثمار قبل تنفيذ أية عملية دفع لها، وهذا من خلال الفحص الدقيق والشامل لكل الوثائق التبريرية أو الثبوتية.

من خلال ما سبق سنتطرق في هذا الفصل الى المبحثين التاليين:

➤ المبحث الأول: تقديم عام للخزينة ولاية أدرار؛

➤ المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من إطارات الخزينة العمومية لولاية أدرار.

المبحث الأول: تقديم عام للخزينة ولاية أدرار

بعد التطور الذي شهدته الخزينة العمومية أصبح لكل ولاية خزينة خاصة بها وفي هذا سنتطرق إلى دراسة خزينة ولاية أدرار على الوجه الخصوص بإبراز كل الجوانب المالية والاقتصادية نشأة وتعريف بخزينة ولاية أدرار، الهيكل التنظيمي لخزينة أدرار، أهداف ومهام الخزينة العمومية.

المطلب الأول: نشأة الخزائن الولائية وأهم مصالحها الخارجية.

أولاً: نشأة الخزائن الولائية

أنشأت الخزائن الولائية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 67-37 المؤرخ في 08/02/1967 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للخزينة ثم المرسوم التنفيذي رقم 91-129 المؤرخ في 11/05/1991 الذي تم تعديله بموجب المرسوم التنفيذي رقم 03/40 المؤرخ في 19/01/2003. والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة وصلاحياتها وعملها ثم جاء القرار المؤرخ في 07/09/2005 تطبيقاً للمرسوم 03/40. يشرف على الخزينة الولائية أمين الخزينة يعين من قبل وزير المالية وهو مسؤول مسؤولية شخصية ومالية عن كل عمليات المالية التي يقوم بها المركز المحاسبي الذي شرف عليه فترة ترأسه له، ويساعد أمين خزينة الولاية في مهامه وكيلين مفوضين يمكنه يفوضهما للإمضاء فردياً أو جماعياً وثائق تسيير المركز المحاسبي.

تعد الخزينة العمومية ذي مسؤولية كبيرة حيث قامت الدولة الجزائرية بتقسيم الإداري أول والذي نجم عنه تقسيمات الخزينة المركزية وهذا بعد ما زاد حجم السكان وصعب التحكم في التسيير قامت الدولة سنة 1984. بإنشاء خزينة فرعية لكل ولاية لتسهيل و تقريب الإدارة من المواطن في الحصول على كل ما يريده من وثائق أو معلومات وهنا يكون المواطن قريب من الإدارة، وتكون الخزينة أدت مهامها على أكمل وجه من الناحية القانونية من جهة ومن الناحية الإنسانية من جهة أخرى.¹

¹ مقابلة مع السيد سالمى احمد، مفتش رئيس، رئيس مكتب، بتاريخ 27-03-2022، على الساعة 9:00.

ثانيا: المصالح الخارجية للخرينة العمومية

1- الخزينة المركزية:

تقوم الخزينة المركزية بالمهام التالية:¹

- تنفيذ جميع الإيرادات والنفقات والموازنة وميزانية التسيير والتجهيز الخاصة بالإدارات المركزية والوزارات، وكذلك ميزانيات المؤسسات ذات طابع إداري، وكذلك المؤسسات العمومية ذات طابع إداري إن اقتضى الأمر ذلك؛
- تداول الأموال وتقوم بحركات حسابات أرصدة الخزينة؛
- تفتح حسابات إذاع الأموال لفائدة الأشخاص المعنويين والطبيعيين وتتول تسييرها؛
- تجمع مركزيا العمليات التي تقوم بها، والعمليات التي يقوم بها لحسابه المحاسبون العموميون آخرون قصد أدراجها في محاسبتها وأعداد الوثائق والبيانات الدورية المتعلقة بما وإرسالها للعمل المحاسبي المركزي، في الخزينة وإلى الهيئات والمصالح المعنية؛
- تتول حراسة أموال والقيم وحفظها، كما تحفظ الأوراق الثبوتية، الخاصة بالعمليات المالية والحسابية التي تتكفل بها؛
- تراقب وتخصص صناديق التسبيقات والإيرادات في الإدارات المركزية وصناديق التسبيقات والإيرادات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري إن اقتضى الأمر ذلك، وتسيير الأعوان المحاسبين للمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الإداري؛
- تنفذ جميع العمليات المالية أو محاسبية التي يمكن أن يسندها إليها وزير الاقتصاد.

2- الخزينة الرئيسية

تقوم الخزينة الرئيسية بالمهام التالية:²

- تدفع المعاشات العسكرية الخاصة بالعجز والتقاعد والمعاشات المخصص للمجاهدين وذوي الحقوق
- كما تجمع مركزيا مخالفات المعاشات وتراقب إدراجها في المحاسبة؛
- تنفذ عمليات القروض والإيرادات والنفقات المرتبطة بالحسابات الخاصة في الميزانية؛

¹ مقابلة مع السيد مجدوب سالم، مفتش مركزي، رئيس قسم، بتاريخ 2022-03-30، على الساعة 10:30.
² المرجع نفسه.

- تجمع مركزيا العمليات التي تقوم بها مصالحتها أو يقوم بها لحسابها محاسبون آخرون قصد إدراجها في المحاسبة وإعداد الوثائق والبيانات الدورية المتعلقة بها وإرسالها إلى العون المحاسبي المركزي في الخزينة وإلى الهيئات والمصالح المعنية؛
- تتداول الأموال وتقوم بحركات حسابات أرصدة الخزينة؛
- تدرس وتحضر جميع البرامج والتقارير أو التحاليل الدورية المتعلقة بأعمالها وتبلغها لسلطات والهيكل المختصة المعنية.

تشتمل كل من الخزينة الرئيسية والخزينة المركزية على 3 مكاتب على الأقل و8 مكاتب ويدير كل منهما أمين خزينة مركزي وأمين خزينة رئيسي ويساعد كل منهما مفوض الى 3 مفوضين.

3- المديرية الجهوية للخزينة:

تتول هذه المديرية في مجال أعمال الخزينة في ما يلي:¹

- المساهمة في توافق قواعد تسيير العمليات المالية الدولة والجماعات الإقليمية والهيئات العمومية وتنفيذ ذلك؛
- المشاركة في وضع منظمات في تسيير الإعلام الخاص لعمليات الخزينة وعمله ومعالجة ذلك؛
- الإدلاء بجميع الاقتراحات حول تكييف التشريع والتنظيم المتعلقين بأعمال الخزينة وبالمالية؛
- القيام بجميع الأعمال الرامية إلى إعلام الخواص والمؤسسات بإمكانية التوظيف الأموال لدي الخزينة؛
- أبراز وسائل تطوير الاكتتاب في سندات الخزينة وأذون الخزينة واقتراح كل الإجراءات لتحسين منتج الادخار؛
- القيام بكل مهمة لتدقيق في إطار البرنامج التي سطرته المديرية العامة للخزينة؛
- تمثيل المديرية المركزية للخزينة في الأجهزة والجان المؤسسة بموجب التنظيم الجاري به العمل؛
- المشاركة بالاتصال مع المصالح المركزية في سير الحسن لتداول أموال الخزينة وتدفعات الخزينة العامة؛
- تنظم المديرية الجهوية للخزينة في المديرية الفرعية لا ينبغي أن يتجاوز عددها 3.

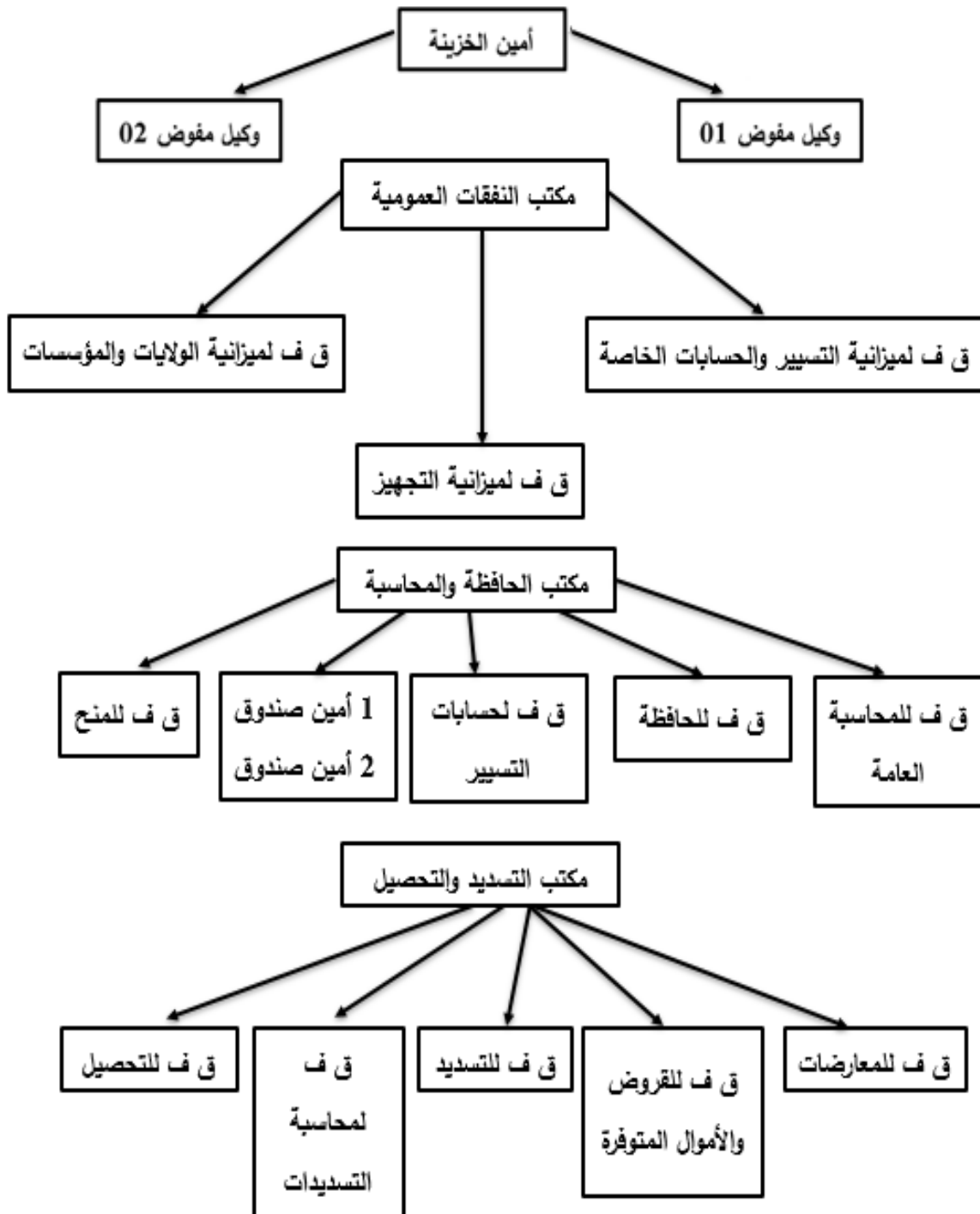
¹ المرجع نفسه.

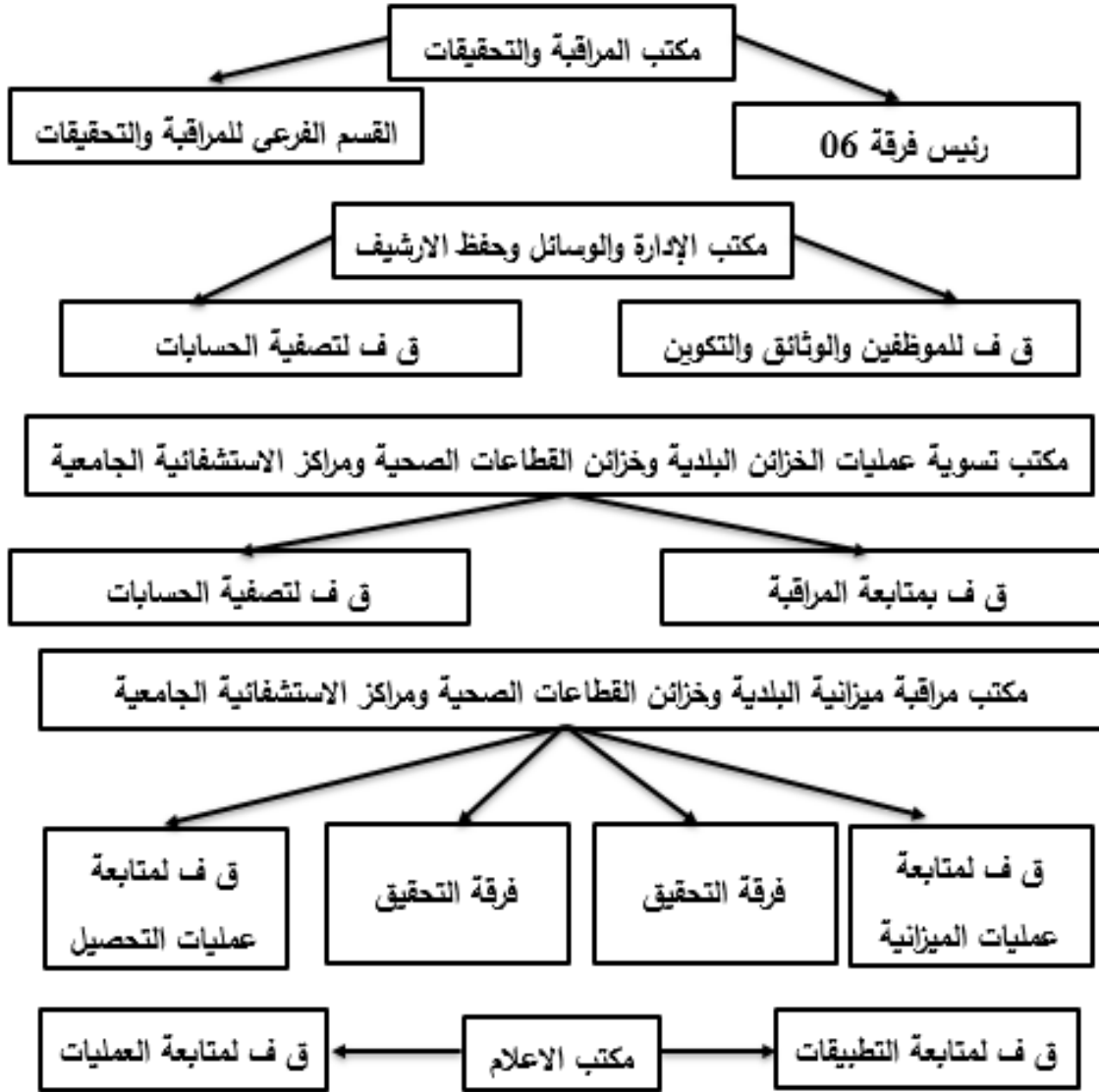
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للخزينة العمومية لولاية أدرار

فيما يلي سنعرض الهيكل التنظيمي الجديد للخزينة الولائية بأدرار وذلك بعد ما تم تحويل وتوسيع مقرها الحالي.

ق: القسم ، ف: الفرعي ، 06 رئيس: أي تحتوي على ستة رؤساء أفرقة

الشكل رقم (1): الهيكل التنظيمي للخزينة العمومية





المصدر: وثيقة من القسم الفرعي لميزانية التجهيز

المطلب الثالث: مهام مصالح الخزينة العمومية لولاية أدرار

حسب القرار الوزاري المؤرخ في 07 سبتمبر 2005، والذي يحدد كيفية تنظيم الخزينة الولائية وصلاحياتها، تتمثل مهام مصالح الخزينة الولائية من:¹

أولاً: مصالح الخزينة العمومية:

تتكون مصالح الخزينة العمومية من الأقسام التالية:

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن الخزينة الولائية تتكون من 09 مصالح وهي:

¹ وثيقة من القسم الفرعي لميزانية التجهيز

- 1- أمين الخزينة؛
- 2- مكتب النفقات العمومية؛
- 3- مكتب المحاسبة والحافطة؛
- 4- مكتب التسديد والتحصيل؛
- 5- مكتب المراقبة والتحقيق؛
- 6- مكتب تسوية عمليات الخزائن البلدية وخزائن قطاعات الصحية و مراكز الإستشفائية؛
- 7- مكتب الإدارة والوسائل وحفظ الأرشيف؛
- 8- مكتب مراقبة ميزانية البلديات وخزائن القطاعات الصحية ومراكز الاستشفائية الجامعية؛
- 9- ومكتب إعلام آلي.

ثانيا: مهام هذه المصالح

تتمثل مهام مصالح الخزينة الولائية في:

- أ- مهام أمين الخزينة: هو المسؤول الأول عن تسيير الخزينة الولائية ويساعده في ذلك وكيلان مفوضان ويمكنهم أن يؤهلاهما لإمضاء فرديا أو جماعيا علي كل وثائق تسيير المحاسبي.
- ب- مهام مكتب النفقات العمومية: يكلف بما يلي:

- استلام أوامر الصرف وحوالات الدفع التي يصدرها الأمرون بصرف على حسابات الميزانيات الدولة وميزانيات الولاية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري (تسيير وتجهيز) والحسابات الخاصة بالخبزينة والواجبة الدفع من حسابات أمناء الخزينة المركزية للتكفل بها وقبول دفعها؛
- ضمان متابعة إصدار أوامر الصرف وحوالات الدفع؛
- القيام بالتحقيق المنصوص عليه في المادة 36 في القانون 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية؛
- السهر على تطبيق التنظيم الذي يسري على نفقات التجهيز المتعلقة بالعقود المبرمة في إطار الصفقات العمومية؛
- مراقبة الملفات المتعلقة بدفع النفقات التي تتم في إطار التدخلات الاقتصادية المباشرة وضمان تسويتها؛

- السهر على مسك بطاقات الصفقات العمومية؛
- السهر على مسك الملفات الخاصة بعمليات التجهيز العمومي؛
- القيام بتنفيذ عمليات الدفع المؤقت الأمور بصرفها في إطار التنظيم المعمول به والسهر على تسويتها؛
- إعداد إحصائيات المتعلقة بإصدار حوالات الدفع وقبولها ورفضها.
- ت- مهام مكتب الحافظة والمحاسبة: تتمثل مهامه في:
 - ضمان مسك حسابات إيداع أموال الخواص والمؤسسات العمومية والهيئات المختلفة؛
 - ضمان مسك المحاسبة الخاصة بالصكوك والقيم والسندات؛
 - ضمان تسيير القروض (اكتتاب سندات التجهيز) وتسوية الفوائد والسندات المستهلكة؛
 - ضمان عمليات إيداع والصرف والحفاظ على الأموال ومسك المحاسبة بذلك؛
 - إعداد الموازنات الشهرية لحسابات الإيداع؛
 - تنفيذ عمليات إيداع الإدارية والقضائية؛
 - ضمان مسك الدفاتر المحاسبية وإعداد الوضعيات والكشوف الخاصة بعمليات الحافظة؛
 - تنفيذ القرارات القضائية وقرارات التحكم على الصعيد المالي؛
 - ضمان تسيير وتسديد ملفات المنح؛
 - متابعة برنامج تطبيق إعلام إلي المضبوط بعنوان خزينة الولاية؛
 - مركزة العمليات المحاسبية للخزينة وكذا العمليات التي ينجزها قابضوا الوكالات المالية؛
 - محاسبة ومتابعة عمليات الحسابات المتاحة وحسابات التحويل والحسابات المتعلقة بالعمليات الواجبة صنفها وترتيبها؛
 - إعداد الموازنة الشهرية والوثائق والكشوف المحاسبية الدورية في الآجال المحددة وإرسالها إلى العون المحاسب المركزي للخزينة والمصالح المعنية وكذا حساب التسيير الذي يرسل إلى مجلس المحاسبة؛
- ث- مكتب التسديد والتحصيل: وتتمثل مهامه في:
 - ضمان مركزة وتسديد أوامر الصرف وحوالات الدفع المقبولة كنفقات من ميزانية الدولة ، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والحسابات الخزينة الواجبة الدفع من أمين الخزينة الولائية؛
 - مسك محاسبة اعتمادات الميزانيات الدولة والولاية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والحسابات الخاصة بالخزينة؛

- ضمان مسك محاسبة الاعتمادات والتحقق من توفيرها قبل تسديد كل أمر بالصرف أو حوالة دفع.
 - ضمان التكفل بالمعارضات الإدارية والقضائية؛
 - تحويل صكوك التحويل وتأشيرات السندات الدفع المباشر؛
 - ضمان مسك محاسبة القروض ميزانية الولاية والمؤسسات العمومية ذات طابع الإداري التي يكون المكتب محاسبها المؤهل ومتابعة وضعية الخزائن؛
 - ضمان تقييد المبالغ المعاد تخصيصها ضمن الحسابات وتسويتها وتصفياتها؛
 - ضمان مسك الدفاتر المحاسبية الضرورية؛
 - إعداد وضعيات وكشوفات وحالات تطور الأرصدة الدورية بإضافة الى الوثائق المحاسبية الأخرى؛
 - ضمان تحصيل اعتمادات الدولة والولاية والمؤسسات العمومية الخزينة محاسبها مؤهل؛
 - ضمان التكفل بأوامر الإيرادات وقرارات باقي الحساب وقرارات إقفال الحسابات الدائنة؛
 - ضمان محاسبة ومتابعة الأموال والقيم الخاصة بالولاية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والتي يكون أمين الخزينة محاسبها مؤهل؛
 - إعداد كشوفات وحالات مفصلة للمبالغ المتبقية والواجب تحصيلها؛
 - إعداد حساب التسيير.
 - ج- مكتب المراقبة والتحقيق:**
 - إعداد وتنفيذ البرنامج السنوي للتفتيش والمراقبة؛
 - ضمان التحقق حسب الوثائق وفي عين مكان للتسيير المالي والمحاسبي للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ومؤسسات التربية والتعليم المتواجدة على مستوى الولاية؛
 - ضمان فحص الحسابات الأوراق النقدية؛
 - ضمان فحص مشروعية النفقات؛
 - ضمان مسك محاسبة الإيرادات وتصديق الأوراق النقدية المكلف بها؛
 - السهر على تنفيذ ومتابعة عمليات التنظيم التسيير المحاسبي والمراقبة؛
 - إعداد محاضر وتقارير المراقبة والمذكرات التلخيص وكذا تقرير سنوي لتنفيذ برنامج التفتيش.
 - د- مكتب تسوية عمليات الخزائن البلدية وزائن القطاعات الصحية ومراكز الاستشفائية:**
- من مهامه ما يلي:

- مركزة المعطيات الإحصائية التي يعده أمناء خزائن البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية؛

- مراقبة محاضر والوضعيات المالية والمحاسبية التي يعدها أمناء الخزائن البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية خلال قرارات إقفال الحسابات الظرفية أو النهائية؛

- مراقبة الحسابات وتأشيرها عند تغيير المحاسبين والسهر على إنجاز العمليات المرتبطة بها؛

- مراقبة وضعية الإيرادات المحصلة من طرف أمناء الخزائن البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية وتحديد النقائص أو التأخيرات واتخاذ الإجراءات الكفيلة بتداركها وإزالتها؛

- السهر على حماية مصالح الخزينة خلال الصفقات التي تسجلها مكاتب التوثيق والسهر على تنفيذ السريع للإشعارات الغير المبلغة للأشخاص المعنيين بهذه الصفقة؛

- السهر على تصفية حسابات التسيير للبلديات والقطاعات الصحية مراكز الاستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية المحلية التي يقدمها أمناء الخزائن المسيرون.

هـ - مكتب الإدارة والوسائل وحفظ الأرشيف: من مهامه:

- دراسة كل التدبير الإجراءات المتعلقة بأمن المركز المحاسبي؛ - ضمان تسيير وصيانة ممتلكات

المركز المحاسبي المنقولة؛ - القيام بتنظيم سير العمل على مستوى الخزينة؛ - السهر على المحافظة على الأرشيف؛ - مسك المحاسب للوسائل وجردها؛

- متابعة التسيير الإداري للمستخدمين؛ - متابعة أنظمة الإعلام الآلي واستغلالها وصيانتها.

و - مكتب مراقب ميزانية البلديات وخزائن القطاعات الصحية ومراكز الاستشفائية الجامعية: من مهامه ما يلي:

- مراقبة الميزانيات الابتدائية والإضافية وترخيص بفتح الاعتمادات للبلديات والمؤسسات العمومية التي تضمن تسييرها المالي خزائن البلديات؛

- مراقبة تنفيذ الإيرادات المتوقعة ضمن ميزانيات هذه البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية المحلية؛

- مراقبة مشروعية النفقات ومدى مطابقتها لترخيص الميزانية؛

- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحديد النقائص في التصفية والتأخيرات في اتخاذ الإجراءات اللازمة وكذا تحديد الأسباب المؤدية إلى ذلك مع اقتراح الحلول للوضعية.

ي - مكتب إعلام آلي: ومكلف بما يلي:

- تجسيد لعمليات التي تبادر بها المصالح المركزية؛ - وضع التطبيقات واستغلالها؛
- ضمان أمن المعطيات والتطبيقات؛ - تبليغ المعطيات المحاسبة أليا؛ - السهر على حسن سير النظام؛
- توفير المعلومات الخاصة بتشغيل النظام.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من إطارات الخزينة العمومية لولاية أدرار.

سنحاول في هذا المبحث ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي، وذلك من خلال استخدام مختلف الطرق والادوات ومعالجة البيانات بالبرامج (SPSS V26, EXCEL 2016).

كما سنحاول في هذا المبحث اختبار الفرضيات البحثية عبر دراسة وتشخيص مساهمة المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات وترشيد نفقات مؤسسة عمومية، من خلال الدراسة الميدانية على عينة من اطارات وموظفي الخزينة العمومية لولاية ادرار.

المطلب الأول: الطريقة والأدوات

من المعلوم أن لكل بحث علمي أسس منهجية يبني الباحث قاعدته الاساسية للانطلاق في عملية البحث وموضوع بحثنا يهدف من خلال دارسته الميدانية إلى البحث في مساهمة المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات وترشيد نفقات مؤسسة عمومية، ويتضمن هذا المبحث إجراءات الدراسة الميدانية من حيث منهج الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة، وكذلك الأداة المستخدمة، وطريقة إعدادها وكيفية بناءها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها.

الفرع الأول: خطوات إجراء الدراسة

أولاً: بناء الاستبيان ومجتمع الدراسة

من أجل دراسة موضوعنا تم اختيار مجتمع الدراسة الذي يتكون من موظفي الخزينة العمومية لولاية أدرار، وتم أخذ عينة تتمثل في إطارات الخزينة العمومية لولاية أدرار والبالغ عددهم (39).

وتمت الدراسة على أسلوب العينة العشوائية وذلك بهدف جمع البيانات الأولية الضرورية للموضوع محل الدراسة، حيث تم توزيع (39) استبانة على إطارات الخزينة العمومية لولاية ادرار والذين يمثلون المجتمع المدروس، وتم استرجاع (35) استبيان بنسبة (90%)، أما غير المسترجعة فكانت (4) استبيان بنسبة (10%).

الجدول رقم (01): يوضح توزيع أفراد العينة حسب عدد الاستبيان

عدد الاستبيانات غير المسترجعة	عدد الاستبيانات المسترجعة	عدد الاستبيانات الموزعة	المؤسسة
4	35	39	الخبزينة العمومية

المصدر: من إعداد الطالبين.

ثانيا: الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة:

بغرض التحليل الإحصائي واختبار فرضيات الدراسة تم اللجوء إلى تفرغ إجابات أفراد العينة الموجودة في الاستبيان وفق مقياس ليكرت ذو الخمس درجات في محاور الاستبيان المعتمد كما هو مبين في الجدول الموالي:

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

بهدف الحصول على متوسط مرجح حسب مقياس ليكرت الخماسي تم حساب المدى $(4=5-1)$ ، ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس $(0.8=4/5)$ بعدها يتم اضافة الدرجة الصغرى للمقياس (1) وهي موضحة على النحو التالي:

جدول (2): رقم درجات مقياس ليكرت الخماسي

المستوى	المتوسط المرجح	
منخفض جدا	من 1,00 إلى 1,7	غير موافق بشدة
منخفض	من 1,80 إلى 2,59	غير موافق
متوسط	من 2,60 إلى 3.39	محايد

مرتفع	من 3,40 إلى 4.19	موافق
مرتفع جدا	من 4,20 إلى 5	موافق بشدة

1. صدق الأداة

يعني صدق الأداة أن الفقرات التي يحتويها الاستبيان ذات صلة بمتغيرات الدراسة، وتقيس ما صممت لقياسه، وللتأكد من ذلك تم عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المختصين والأخذ بملاحظاتهم وتعليقاتهم، وتجدر الإشارة هنا إلى أن الباحث لم يتم إجراء دراسة تجريبية للاستبيان، حيث تم بناؤه بالاعتماد على استبيانات لدراسات سابقة شبيهة أجريت على نفس القطاع وعلى قطاعات مشابهة وضمن فترات زمنية قريبة

2. ثبات الأداة

يشير إلى عدم تعرض النتائج للتغير مع ظروف القياس، وفيما يخص اختبار ثبات الاستبيان والذي يشير إلى عدم تعرض النتائج للتغير مع ظروف القياس، فقد تم استخدام الحزمة الإحصائية من خلال استخراج معامل (Statistical Package For Social Sciences Spss) للعلوم الاجتماعية الاتساق الداخلي ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach's) لجميع الفقرات للتأكد من مدى صحة الاستبيان، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (03) يوضع معامل ألفا كرونباخ

المحاور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول	07	0.869
المحور الثاني	07	0.745
الكلي	14	0.895

المصدر: من إعداد الطابيين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss V26

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل ألفا كرومباخ يصل الى 0.895 بحيث تتميز هذه النسبة بالثبات والثقة، أي أن أداة الدراسة المستخدمة قادرة على استرجاع ما نسبته 88.9% من البيانات والنتائج في حالة إعادة القياس مما يعني أن معامل الثبات المستخرج مناسب ويفي بأغراض الدراسة.

3. الاتساق الداخلي:

يقصد بمفهوم الاتساق الداخلي مدى خلو عبارات الاستبيان من الأخطاء غير المنتظمة التي تشوب القياس، أي مدى قياس الاختبار للمقدار الحقيقي للسمة التي يهدف لقياسها، فدرجات الاختبار تكون ثابتة إذا كان الاختبار يقيس سمة معينة قياساً متسقاً في الظروف المتباينة التي قد تؤدي إلى أخطاء القياس. فالثبات بهذا المعنى يعني الاتساق أو الدقة في القياس.

1.3. الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

الجدول رقم (04) معاملات الارتباط سبيرمان لعبارات المحور الأول

رقم العبارة	درجة الارتباط بالبعد	القيمة الاحتمالية
01	0.614	0.000
02	0.767	0.000
03	0.813	0.000
04	0.770	0.000
05	0.663	0.000
06	0.828	0.000
07	0.732	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على مخرجات برنامج Spss 26

يبين الجدول أعلاه أن جميع معاملات الارتباط لعبارات المحور الأول معنوية احصائياً عند مستوى معنوية 0.05، وبذلك تعتبر جميع العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

2.3. الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

الجدول رقم (05) معاملات الارتباط سبيرمان لعبارات المحور الثاني

رقم العبارة	درجة الارتباط بالبعد	القيمة الاحتمالية
08	0.768	0.000
09	0.668	0.000
10	0.482	0.003
11	0.781	0.000
12	0.701	0.000
13	0.662	0.001
14	0.668	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على مخرجات برنامج Spss 26

يبين الجدول أعلاه أن جميع معاملات الارتباط لعبارات المحور الثاني معنوية احصائياً عند مستوى معنوية 0.05، وبذلك تعتبر جميع العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

الفرع الثاني: التحليل الوصفي للاستبيان

أولاً: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة

1. التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب الجنس

يمكن توضيح توزيع أفراد العينة حسب الجنس من خلال الجدول الموالي

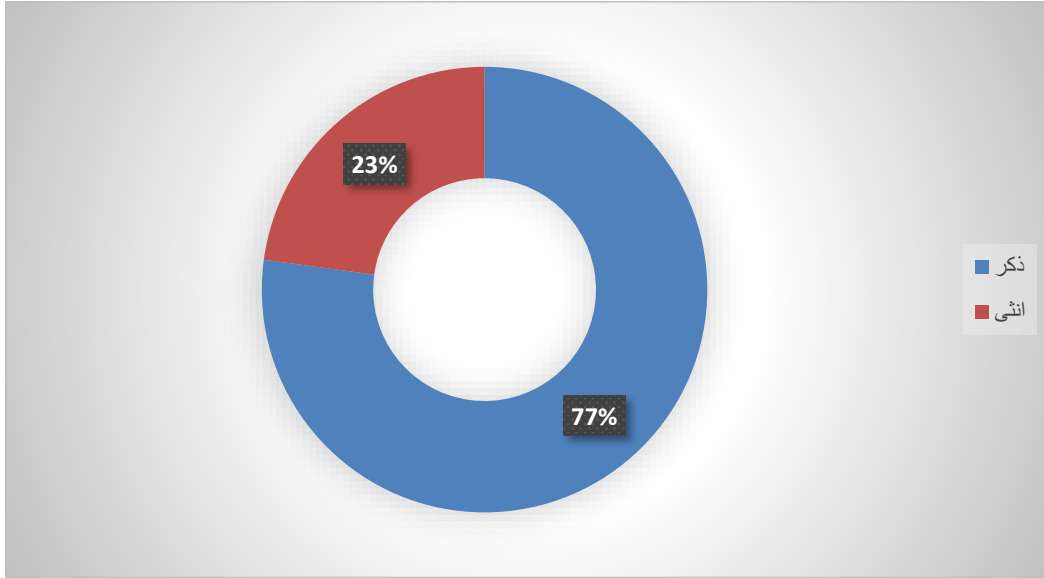
جدول رقم (06): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس

البيان	التكرار	النسبة
ذكر	27	%77.1
انثى	08	%22.9
المجموع	35	%100

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على مخرجات برنامج Spss 26

نلاحظ من الجدول أعلاه أن النسبة الأكبر هي للذكور وقدرت بـ 77.1% من أفراد العينة، مقابل للإناث 22.9%، مما يوضح أن عنصر الذكور كان في أغلب الوظائف في المؤسسة عينة الدراسة، كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (2): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (06)

2. التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب السن

يمكن توضيح توزيع أفراد العينة حسب السن من خلال الجدول الموالي

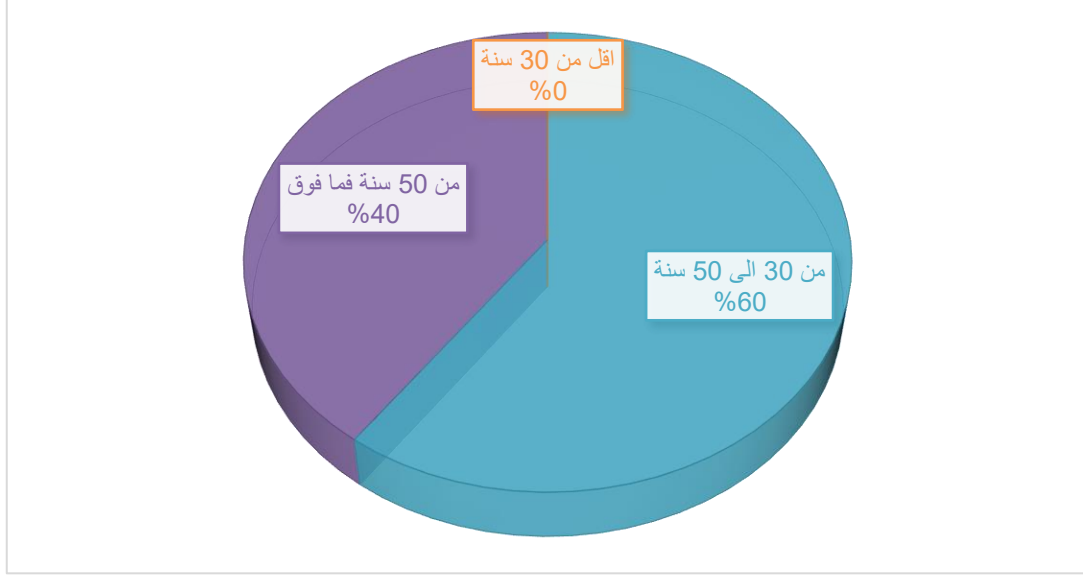
جدول رقم (07): توزيع أفراد العينة حسب متغير السن

البيان	التكرار	النسبة
اقل من 30 سنة	00	%0
من 30 الى 50 سنة	21	%60
من 50 سنة فما فوق	14	%40
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على مخرجات برنامج Spss 26

ويمكن أن نوضح معطيات الجدول (07) من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (3): توزيع أفراد العينة حسب متغير السن



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (07)

يتضح من خلال الجدول والشكل أعلاه أن أعمار أفراد العينة موزعة بين مختلف الفئات العمرية وأن أكبر نسبة هي فئة الأعمار من 30 إلى 45 سنة بنسبة 60%، ثم تليها فئة الأعمار أكثر من 45 سنة بنسبة 40%، وفي الأخير فئة الأعمار الأكثر من 30 سنة بنسبة 0%، ومن هنا يمكن القول إن أغلبية أفراد العينة هم من متوسطي الأعمار.

3. التحليل الوصفي للعينة حسب المستوى الدراسي

يمكن توضيح توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي من خلال الجدول الموالي

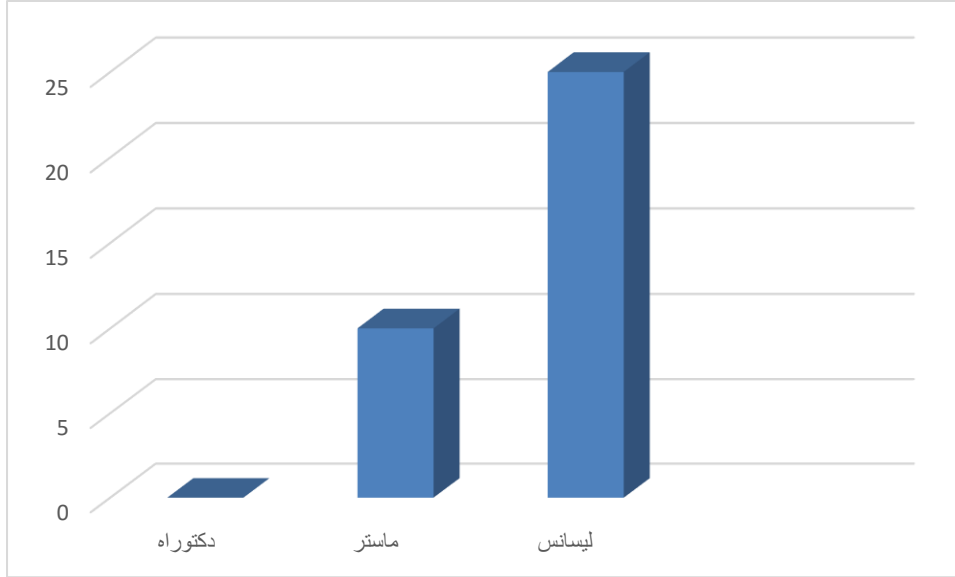
جدول رقم (08): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي

البيان	التكرار	النسبة
دكتوراه	00	0%
ماستر	10	28.6%
ليسانس	25	71.4%
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على مخرجات برنامج Spss 26

كما يترجم الجدول السابق الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (4): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (08)

من خلال الجدول والشكل أعلاه يلاحظ أن فئة حاملي شهادة الليسانس هم أكبر فئة بنسبة 71.4% ثم تليهم فئة حاملي شهادة الماستر بنسبة 28.6%.

4. التحليل الوصفي للعينة حسب الوظيفة

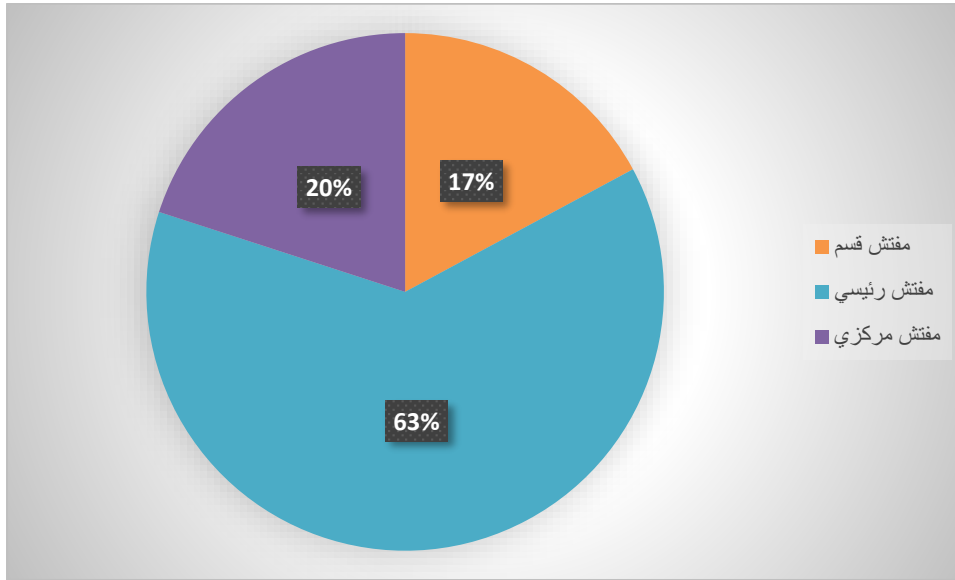
يمكن توضيح توزيع أفراد العينة حسب الدخل الوظيفة من خلال الجدول الموالي

جدول رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب الدخل الوظيفة

البيان	التكرار	النسبة
مفتش قسم	6	17.1%
مفتش رئيسي	22	62.9%
مفتش مركزي	7	20%
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على مخرجات برنامج Spss 26

ويمكن أن نوضح معطيات الجدول أعلاه من خلال الشكل التالي:



من خلال الجدول يلاحظ أن فئة اللذين يشغلون منصب مفتش رئيسي تأتي في المرتبة الأولى بنسبة 62.9% تليها الفئة من يشغلون منصب مفتش مركزي بنسبة 20% وأخيرا فئة من يشغلون منصب مفتش قسم بنسبة 17.1% مما يدل على أن أغلب أفراد العينة المدروسة يمثلون إدارات وذوي كفاءة عالية.

ثانيا: التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة لمحاور الاستبيان

1. التحليل الوصفي للمحور الأول (المحاسبة العمومية)

يوضح الجدول التالي التحليل الوصفي لعبارات المحور الأول من خلال استعراض المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

الجدول رقم (10): التحليل الوصفي لعبارات المحور الأول

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة
0,95090	3,5143	تعتبر المحاسبة العمومية نظاماً خاصاً للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام.
1,17251	3,5143	تهدف المحاسبة العمومية إلى مراقبة صرف النفقات العامة.
1,19312	3,4000	إجراءات تحصيل الإيرادات صرف النفقات في النظام المالي تعتبر كافية لتتبع وحماية المال العام من الاختلاس والتبديد.
1,06668	2,7429	نظام المحاسبة العمومية المطبق حالياً يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
1,22165	3,0857	القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية لا يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
1,06274	2,6000	القانون 21/90 يحدد المهام الموكلة للأمر بالصرف والمحاسب العمومي في تحصيل الإيرادات وصرف النفقات دون تداخل في الاختصاص.
1,25892	3,0571	يختص المحاسب العمومي بعملية تحصيل الديون المستحقة من طرف الدولة والهيئات العمومية.
0,80549	3,2341	المحور الأول: التدقيق الداخلي

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على مخرجات برنامج Spss 26

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الوسط الحسابي الإجمالي للبعد الأول بلغ 3,2341، وهي تقع ضمن المجال (من 2,60 إلى 3.39) أي أن إجابات أفراد العينة حول العبارات المتعلقة بهذا المحور تتبع الحياد

2. التحليل الوصفي للمحور الثاني

يوضح الجدول التالي التحليل الوصفي لعبارات البعد الثاني من خلال استعراض المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

الجدول رقم (11): التحليل الوصفي لعبارات البعد

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة
1,14496	3,2286	إن الرقابة المتبادلة لكل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي غير كافية لحماية المال العام من التبذير.
0,85994	3,4286	تساهم المحاسبة العمومية من خلال نصوصها التنظيمية وقوانينها لاسيما القانون 21/90 في التتبع الجيد لتحصيل الإيرادات العامة ودفع النفقات وترشيدها.
1,22646	3,2857	تسمح الميزانية العمومية بشكلها الحالي بسهولة تطبيق آليات التحصيل والدفع من خلال تتب مراحل خاصة بكل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي مما يسهل عملية الرقابة.
1,05161	3,2857	تعتبر رقابة المحاسب العمومي رقابة مطابقة فقط وليست رقابة ملائمة وبالتالي لا تساهم في ترشيد الانفاق العام.
1,11897	3,2000	غياب التكوين وتحسين المستوى للمحاسبين العموميين يعتبر العائق الأكبر للسير الحسن للمال العام.
1,14496	3,4286	غياب دليل محاسبي يشرح القيود المحاسبية للدولة يؤدي إلى عدم التجانس بين المحاسبين العموميين في الإدارات العمومية في تحصيل الإيرادات ودفع النفقات وترشيدها.
1,14496	3,4286	ضرورة تحيين قانون المحاسبة العمومية مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام لإضفاء الشفافية في تسيير المال العام وترشيد النفقات.

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على مخرجات برنامج Spss 26

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الوسط الحسابي الإجمالي للبعد الأول بلغ 3,2341، وهي تقع ضمن المجال (من 3.40 إلى 4.19) أي أن إجابات أفراد العينة توافق العبارات المتعلقة بهذا المحور.

المطلب الثاني: عرض النتائج واختبار الفرضيات

سيتم اختبار صحة فرضيات الدراسة من خلال اجراء مجموع من الاختبارات الإحصائية باستخدام برنامج Spss 26

الفرع الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 في إجابات أفراد العينة حول المحور الأول تعزى للخصائص الشخصية (الجنس، السن، المستوى الدراسي، الوظيفة).

تحتوي هذه الفرضية على مجموعة من الفرضيات الفرعية، حيث سيتم اختبار كل منها:

- الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 في إجابات أفراد العينة حول المحور الأول تعزى لمتغير الجنس، لاختبار هذه الفرضية تم استخدام (Indpendan Sample T.test) وكانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): نتائج اختبار Indpendan Sample T.test حسب متغير الجنس

المحور	الجنس	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	F	Sig
التحفيزات المادية	ذكر	3,1534	0,78838	0.670	0.416
	أنثى	3,0536	1,09581		

من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss26

من خلال نتائج الجدول أعلاه تبين أن اختبار F يظهر عدم وجود فروق ذات عند مستوى معنوية 0.05، حول المحور الأول تعزى لمتغير الجنس حيث بلغت قيمة F المحسوبة 0.670 ومستوى دلالة 0.416، وبالتالي نقبل الفرضية الفرعية الأولى.

- الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 في إجابات أفراد العينة حول المحور الأول تعزى لمتغير السن، ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (One-Way Anova)، وكانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (13): نتائج تحليل التباين Anova حسب متغير السن

المحور	مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F المحسوبة	Sig.
المحاسبة العمومية	بين المجموعات	1,155	1	1,155	1,623	0,212
	داخل المجموعات	23,473	33	0,711		
	الكلي	24,627	34			

من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss

من خلال نتائج الجدول أعلاه قيمة F كانت غير دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05، وبالتالي قبول الفرضية الفرعية الثانية.

- الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 في إجابات أفراد العينة حول المحور الأول تعزى لمتغير المستوى الدراسي، ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (One-Way Anova)، وكانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (14): نتائج تحليل التباين Anova حسب متغير المستوى الدراسي

المحور	مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F المحسوبة	Sig.
المحاسبة العمومية	بين المجموعات	,0760	1	,0760	0,102	0,752
	داخل المجموعات	24,552	33	0,7440		
	الكلي	24,627	34			

من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss26

من خلال نتائج الجدول كانت قيمة F غير دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05، وبالتالي قبول الفرضية الفرعية الثالثة

- الفرضية الفرعية الرابعة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 في إجابات أفراد العينة حول المحور الأول تعزى لمتغير الوظيفة، واختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (One-Way Anova)، وكانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (15): نتائج تحليل التباين Anova حسب متغير الوظيفة

المحور	مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F المحسوبة	Sig.
المحاسبة العمومية	بين المجموعات	2,623	2	1,312	1,907	0,165
	داخل المجموعات	22,004	32	0,688		
	الكلي	24,627	34			

من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss

من خلال نتائج الجدول أعلاه كانت قيمة F غير دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05، وبالتالي قبول الفرضية الفرعية الرابعة.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 في إجابات أفراد العينة المحور الثاني تعزى للخصائص الشخصية (الجنس، السن، المستوى الدراسي، الوظيفة).

تحتوي هذه الفرضية على مجموعة من الفرضيات الفرعية، حيث سيتم اختبار كل منها

- الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 في إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني تعزى لمتغير الجنس، لاختبار هذه الفرضية تم استخدام (Indpendan Sample T.test) وكانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم: (16): نتائج اختبار Indpendan Sample T.test حسب متغير الجنس

المحور	الجنس	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	F	Sig
تحصيل الإيرادات	ذكر	3,3598	0,61429	0.462	0.502
	أنثى	3,2143	0,99854		

					وترشيد النفقات
--	--	--	--	--	----------------

من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss26

من خلال نتائج الجدول أعلاه تبين أن اختبار F يظهر عدم وجود فروق ذات عند مستوى معنوية 0.05، حول محور المناخ التنظيمي تعزى لمتغير الجنس حيث بلغت قيمة F المحسوبة 0.0462 ومستوى دلالة 0.502، وبالتالي نقبل الفرضية الفرعية الأولى.

- الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 في إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني تعزى لمتغير السن، ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (One-Way Anova)، وكانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (17): نتائج تحليل التباين Anova حسب متغير السن

المحور	مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F المحسوبة	Sig.
تحصيل الإيرادات وترشيد النفقات	بين المجموعات	0,622	1	0,622	1,259	0,270
	داخل المجموعات	16,299	33	0,494		
	الكلي	16,921	34			

من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss26

من خلال نتائج الجدول أعلاه قيمة F كانت غير دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05، وبالتالي قبول الفرضية الفرعية الثانية.

- الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 في إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني تعزى لمتغير المستوى الدراسي، ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (One-Way Anova)، وكانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (18): نتائج تحليل التباين Anova حسب متغير المستوى الدراسي

المحور	مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F المحسوبة	Sig.
تحصيل	بين	0,043	1	0,043	0,083	0,775

					المجموعات	الإيرادات
		0,511	33	16,879	داخل المجموعات	وترشيد النفقات
			34	16,921	الكلي	

من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss26

من خلال نتائج الجدول كانت قيمة F غير دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05، وبالتالي قبول الفرضية الفرعية الثالثة

- الفرضية الفرعية الرابعة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 في إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني تعزى لمتغير الوظيفة، ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (One-Way Anova)، وكانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (19): نتائج تحليل التباين Anova حسب متغير الوظيفة

المحور	مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F المحسوبة	Sig.
تحصيل الإيرادات وترشيد النفقات	بين المجموعات	1,462	2	0,731	1,462	0.236
	داخل المجموعات	15,459	32	0,483		
	الكلي	16,921	34			

من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss

من خلال نتائج الجدول أعلاه كانت قيمة F غير دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05، وبالتالي قبول الفرضية الفرعية الرابعة.

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمحاسبة العمومية على تحصيل الإيرادات وترشيد النفقات في المؤسسة محل الدراسة عند مستوى معنوية 5%، ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار الانحدار الخطي البسيط، حيث:

- المتغير التابع: المحور الأول

- المتخير المستقل: المحور الثاني

والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار

جدول رقم (20): نتائج تحليل التباين للانحدار

Sig.	F المحسوبة	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
0,000	52,511	10,391	1	10,391	الانحدار
		0,198	33	6,530	البواقي
			34	16,921	الكلي

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على مخرجات برنامج Spss 26

يبين الجدول أعلاه نتائج اختبار صحة النموذج الخاص باختبار أثر المحور الأول على المحور الثاني حيث يظهر من خلاله أن النتائج تشير إلى أن النموذج دال إحصائياً في تفسير معادلة الانحدار، حيث بلغت قيمة F المحسوبة (52.511) وهي دالة عند مستوى معنوية 0.05، وبناءً عليه نستنتج أن النموذج صالح للاختبار.

جدول رقم (21): نتائج تحليل معامل الارتباط والتحديد

الخطأ المعياري	معامل التحديد المعدل	معامل التحديد	معامل الارتباط
0,44484	0,602	0,614	0,784

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على مخرجات برنامج Spss 26

من خلاله الجدول يتبين أن معامل الارتباط قد بلغ 0.784، أي وجود علاقة ارتباط موجبة قوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، كما نلاحظ أن معامل التحديد قد بلغ 0.614، ومعامل التحديد المعدل بلغ 0.602، أي أن المتغير المستقل (المحاسبة العمومية) تساهم في تفسير المتغير التابع (تحصيل الإيرادات وترشيد النفقات) بنسبة 60.2%، وتشير النسبة المتبقية (39.8%) إلى وجود متغيرات أخرى مفسرة لم يتم إدراجها في النموذج.

جدول رقم (22): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط

المتغير التابع: المحور الثاني (تحصيل الإيرادات وترشيد النفقات)					
Sig.	T	المعاملات المعيارية	المعاملات غير المعيارية		المتغيرات المستقلة
			B	الخطأ المعياري	
0,000	4,451	-	0,291	1,293	(الثابت)

0,000	7,246	0,784	0,090	0,650	المحور الأول (المحاسبة العمومية)
-------	-------	-------	-------	-------	----------------------------------

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على مخرجات برنامج Spss 26

يتبين من خلال الجدول أعلاه:

تشير نتائج الجدول أيضا إلى أن قيمة T قد بلغت 7.246 وهي معنوية عند مستوى معنوية 5%، وبالتالي وجود أثر معنوي المحور الأول (المحاسبة العمومية) على المحور الثاني (تحصيل الإيرادات وترشيد النفقات)، ومنه قبول الفرضية الرئيسية الثالثة

خلاصة الفصل:

تم في هذا الفصل تقديم الخزينة العمومية لولاية أدرار من خلال مختلف النصوص القانونية المنشأة للمؤسسة بالإضافة إلى الهيكل التنظيم ومهام مصالح الخزينة العمومية لولاية أدرار، وتم كذلك عرض أداة الدراسة وقياس مدى صدقها وثباتها، وفي الأخير تم تحليل واختبار فرضيات الدراسة. وخلصت إلى أن الخزينة العمومية لولاية أدرار بها عمال جديرين بإجراء الدراسة عليهم، وخلصت أيضا إلى أن الأداة المستخدمة في الدراسة ثابتة وصادقة من خلال نتائج اختبار ألفا كرونباخ. وبعد اختبار الفرضيات توصلت الدراسة إلى نتيجة عامة مفادها أن المحاسبة العمومية تساهم بشكل إيجابي في تحصيل الإيرادات وترشيد النفقات في المؤسسة عينة الدراسة.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

هدف هذا الدراسة إلى تبيان أهمية تطبيق المحاسبة العمومية لتحصيل الإيرادات وترشيد النفقات، واستنادا لإشكالية البحث التي تمحورت حول الدور الذي تساهم فيه المحاسبة العمومية لتحصيل الإيرادات وترشيد النفقات؟

تم ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي من خلال دراسة ميدانية على عينة من إطارات الخزينة العمومية بولاية أدرار، وقد تم استخدام مختلف الطرق والادوات لمعالجة البيانات بالبرامج (SPSS V26, EXCEL 2016).

وقد تم التوصل إلى:

- يقتصر دور المحاسب العمومي على النظر لمدى مطابقة الوثائق والمستندات لما تم تطبيقه رسمه من قبل، دون النظر عمليا إلى ما تم إنجازه في الواقع؛
- معامل التحديد قد بلغ 0.614، ومعامل التحديد المعدل بلغ 0.602، أي أن المتغير المستقل (المحاسبة العمومية) تساهم في تفسير المتغير التابع (تحصيل الإيرادات وترشيد النفقات) بنسبة 60.2%، وتشير النسبة المتبقية (39.8%) إلى وجود متغيرات أخرى مفسرة لم يتم إدراجها في النموذج
- معامل الارتباط قد بلغ 0.784، أي وجود علاقة ارتباط موجبة قوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع
- قيمة T قد بلغت 7.246 وهي معنوية عند مستوى معنوية 5%، وبالتالي وجود أثر معنوي المحور الأول (المحاسبة العمومية) على المحور الثاني (تحصيل الإيرادات وترشيد النفقات)

التوصيات:

في ضوء الاستنتاجات المتوصل إليها، تضع الدراسة التوصيات التالية:

- ضرورة تبني مبدأ الإفصاح المحاسبي في عرض القوائم المالية، لأن من شأنه أن يعطي طابع من الشفافية والوضوح على الوضعية المالية للمؤسسة؛
- ضرورة مسايرة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك من خلال التحول من تطبيق المحاسبة العمومية على أساس الصندوق إلى تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق، مما ينتج عنه وجود نظام محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة وفي الوقت المناسب للمسؤولين؛
- ضرورة التزويد بالتكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال التي تمنح إمكانية تحسين الأعمال المتعلقة ببرامج المعلوماتية الخاصة بعمليات الرقابة؛
- ضرورة وجود دورات تكوينية للإداريين لصقل قدراتهم ومعارفهم، وذلك لمسايرة التغيرات السريعة في المجتمعات والتطورات الفنية والتكنولوجية.

قائمة المصادر والمراجع

الكتب

- إسماعيل حسين احمرو، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، الأردن، الطبعة الأولى، 2003
- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2000
- ليلي فتح الله إبراهيم وإبراهيم حماد محمد، الموازنات والمحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، 2004
- محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2003
- محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن، 2010

الرسائل الجامعية:

- أحمد بوجلال، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص مقود مالية وبنوك، جامعة عمار ثليجي، بالأغواط، 2010/2009
- براهيم محمد، مصادر قانون المحاسبة العمومية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2013
- بن العارية محمد، دور التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية بالجزائر، أطروحة مقمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، الموسم الجامعي 2016-2017
- كربي إبراهيم، يوسف إسماعيل، مسؤولية المحاسب العمومي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تيموشنت، 2017-2018
- نور الهدى بوليفة، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2014-2015
- يوسف السعيد أحمد، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية-حالة الجزائر - مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدينة، 2009-2010

- بلال عوالي، آليات الرقابة المالية القبلية كأداة فعالة في تسيير صرف النفقات العمومية للبلديات (المراقب المالي نموذجاً) دراسة حالة المراقبة المالية قطب أولاد يعيش-البليدة-، مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية، المجلد 6، العدد 1، 2015، ص 179-194
- بوعبانة فتحية، حسياني عبد الحميد، عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام(ipsas) : الجهود والتحديات، مجلة L'entreprise، المجلد 10، العدد 1، 2021، ص 245-257
- بوعزة صبرين، براج محمد، الرقابة المالية السابقة ودورها في ترشيد النفقات المحلية - دراسة حالة المراقبة المالية لولاية المدية -، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 2، 2021، ص 465-487
- حسياني عبد الحميد، بوعبانة فتحية، عرض البيانات المالية وفق مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 14، العدد 1، 2021، ص 120-135
- زقير نصيرة، عبد الرحيم ليلى، عابد علي، ArdI إنعكاسات ترشيد النفقات العمومية على تحسين أداء سوق العمل باستعمال نموذج، مجلة Beam Journal of Economic Studies، المجلد 5، العدد 2، 2021، ص 401-420
- عامر مريم، طويلب محمد، مدى توافق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsass مع مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائري في عرض القوائم المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 24، العدد 1، 2021، ص 1213-1234
- عبد اللطيف بن زيدي، قالون الجيلالي، دور الرقابة المالية الادارية في ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 5، العدد 1، 2019، ص 461-478
- مرغني وليد، دموم زكرياء، عامر الحاج، مقارنة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام Ipsas- الواقع والتحديات-، مجلة العلوم الانسانية، المجلد 21، العدد 1، 2021، ص 110-129

القوانين والمراسيم:

- المادة الأولى من قانون 90-21 المؤرخ في 14 محرم 1411 الموافق لـ 15 غشت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35
- المادة 23 من قانون 90-21 المؤرخ في 14 محرم 1411 الموافق لـ 15 غشت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35
- المادة 26 من قانون 90-21 المؤرخ في 14 محرم 1411 الموافق لـ 15 غشت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35
- المادة 33 من قانون 90-21 المؤرخ في 14 محرم 1411 الموافق لـ 15 غشت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35
- المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-14/11/1992 المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها

المراجع الأجنبية:

- Boumediene Hocine, Réforme De La Comptabilité Publique En Algérie, Volume 11, Numéro 1, 2021, Pages 165-174

الملاحق



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة العقيد أحمد دراية - أدرار -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

استبيان

في إطار تحضير مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي بعنوان " مساهمة المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات وترشيد نفقات مؤسسة عمومية دراسة حالة الخزينة العمومية "، أرجوا من حضرتكم وضع الإجابات الدقيقة من وجهة نظركم للعبارات الموجودة في هذا الاستبيان، وتفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام.

الرجاء منكم وضع العلامة (X) في الخانة المناسبة

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

01 - نوع الجنس: ذكر أنثى

02 - السن: أقل من 30 سنة من 30 إلى 45 سنة أكثر من 45 سنة

<input type="checkbox"/>	ليسانس	<input type="checkbox"/>	ماستر	<input type="checkbox"/>	دكتوراه	المستوى الدراسي
<input type="checkbox"/>	مفتش مركزي	<input type="checkbox"/>	مفتش رئيسي	<input type="checkbox"/>	مفتش قسم	الوظيفة

المحور الثاني: المحاسبة العمومية

الرقم	العبارة	درجة الشدة			
		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق بشدة
1	تعتبر المحاسبة العمومية نظاماً خاصاً للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام.				
2	تهدف المحاسبة العمومية إلى مراقبة صرف النفقات العامة.				
3	إجراءات تحصيل الإيرادات صرف النفقات في النظام المالي تعتبر كافية لتتبع وحماية المال العام من الاختلاس والتبديد.				
4	نظام المحاسبة العمومية المطبق حالياً يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام				
5	القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية لا يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.				
6	القانون 21/90 يحدد المهام الموكلة للأمر بالصرف والمحاسب العمومي في تحصيل الإيرادات وصرف النفقات دون تداخل في الاختصاص.				
7	يختص المحاسب العمومي بعملية تحصيل الديون المستحقة من طرف الدولة والهيئات العمومية.				

المحور الثالث: مساهمة المحاسبة العمومية في تحصيل الإيرادات وترشيد النفقات

الرقم	العبارة	درجة الشدة			
		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق بشدة
1	إن الرقابة المتبادلة لكل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي غير كافية لحماية المال العام من التبذير.				
2	تساهم المحاسبة العمومية من خلال نصوصها التنظيمية وقوانينها لاسم القانون 21/90 في التتبع الجيد لتحصيل الإيرادات العامة ودفع النفقات وترشيدها.				
3	تسمح الميزانية العمومية بشكلها الحالي بسهولة تطبيق آليات التحصيل والدفع من خلال تتب مراحل خاصة بكل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي مما يسهل عملية الرقابة.				
4	تعتبر رقابة المحاسب العمومي رقابة مطابقة فقط وليست رقابة ملائمة وبالتالي لا تساهم في ترشيد الانفاق العام.				
5	غياب التكوين وتحسين المستوى للمحاسبين العموميين يعتبر العائق الأكبر للسير الحسن للمال العام.				
6	غياب دليل محاسبي يشرح القيود المحاسبية للدولة يؤدي إلى عدم التجانس بين المحاسبين العموميين في الإدارات العمومية في تحصيل الإيرادات ودفع النفقات وترشيدها.				
7	ضرورة تحيين قانون المحاسبة العمومية مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام لإضفاء الشفافية في تسيير المال العام وترشيد النفقات.				

الملحق رقم 1

ANOVA

المحور_1

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergruppes	2,623	2	1,312	1,907	,165
Intragruppes	22,004	32	,688		
Total	24,627	34			

الملحق رقم 2

ANOVA

المحور_2

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergruppes	1,462	2	,731	1,513	,236
Intragruppes	15,459	32	,483		
Total	16,921	34			

الملحق رقم 3

Statistiques de groupe

	الجنس	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
المحور_1	ذكر	27	3,1534	,78838	,15172
	أنثى	8	3,0536	1,09581	,38743

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	35	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	35	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,895	14

Statistiques descriptives

	Moyenne	Ecart type	N
المحور_2	3,3265	,70547	35
المحور_1	3,1306	,85108	35

Corrélations

		المحور_2	المحور_1
Corrélation de Pearson	المحور_2	1,000	,784
	المحور_1	,784	1,000
Sig. (unilatéral)	المحور_2	.	,000
	المحور_1	,000	.
N	المحور_2	35	35
	المحور_1	35	35

Variabes introduites/éliminées^a

Modèle	Variabes introduites	Variabes éliminées	Méthode

الملاحق

1	المحور ^{b1}	.	Introduire
---	----------------------	---	------------

المحور². Variable dépendante :

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,784 ^a	,614	,602	,44484

المحور¹. Prédicteurs : (Constante),

ANOVA^a

	Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	10,391	1	10,391	52,511	,000 ^b
	de Student	6,530	33	,198		
	Total	16,921	34			

المحور². Variable dépendante :

Coefficients^a

	Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		Sig.
		B	Erreur standard	Bêta	t	
1	(Constante)	1,293	,291		4,451	,000
	المحور ¹	,650	,090	,784	7,246	,000

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تعتبر المحاسبة العمومية نظاماً خاصاً للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي لـوحدات القطاع العام.	35	3,5143	,95090
تهدف المحاسبة العمومية إلى مراقبة صرف النفقات العامة.	35	3,5143	1,17251
إجراءات تحصيل الإيرادات صرف النفقات في النظام المالي تعتبر كافية لتتبع وحماية المال العام من الاختلاس والتبديد.	35	3,4000	1,19312
نظام المحاسبة العمومية المطبق حالياً يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	35	2,7429	1,06668
القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية لا يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.	35	3,0857	1,22165
القانون 21/90 يحدد المهام الموكلة للأمر بالصرف والمحاسب العمومي في تحصيل الإيرادات وصرف النفقات دون تداخل في الاختصاص.	35	2,6000	1,06274
يختص المحاسب العمومي بعملية تحصيل الديون المستحقة من طرف الدولة والهيئات العمومية.	35	3,0571	1,25892
N valide (liste)	35		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
إن الرقابة المتبادلة لكل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي غير كافية لحماية المال العام من التبذير.	35	3,2286	1,26225
تساهم المحاسبة العمومية من خلال نصوصها التنظيمية وقوانينها	35	3,4286	1,14496
تسمح الميزانية العمومية بشكلها الحالي بسهولة تطبيق آليات التحصيل والدفع	35	3,2857	,85994
تعتبر رقابة المحاسب العمومي رقابة مطابقة فقط وليست رقابة ملائمة وبالتالي لا تساهم في ترشيد الإنفاق العام.	35	3,2857	1,22646
غياب التكوين وتحسين المستوى للمحاسبين العموميين يعتبر العائق الأكبر للسير الحسن للمال العام.	35	3,2000	1,05161
غياب دليل محاسبي يشرح القيود المحاسبية للدولة يؤدي إلى عدم التجانس بين المحاسبين العموميين	35	3,4286	1,11897
ضرورة تحيين قانون المحاسبة العمومية مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام لإضفاء الشفافية في تسيير المال العام وترشيد النفقات.	35	3,4286	1,14496
N valide (liste)	35		

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات وترشيد نفقات مؤسسة عمومية دراسة حالة الخزينة العمومية لولاية أدرار، وهذا عن طريق الاستبيان كأداة رئيسة للبحث، صممت خصيصا لهذا الغرض، ووزعت على اطارات الخزينة العمومية في ولاية أدرار، حيث تم توزيع استبيانات على مجتمع الدراسة وقد تم استرداد 35 استبيان صالح، تم اعتبارها عينة الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة عامة مفادها أن المحاسبة العمومية تساهم بشكل إيجابي في تحصيل الإيرادات وترشيد النفقات في المؤسسة عينة الدراسة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة عمومية ، تحصيل إيرادات، ترشيد نفقات

Abstract:

This study aims to know the extent of the contribution of public accounting to the collection of revenues and the rationalization of the expenses of a public institution. A case study of the public treasury of the state of Adrar, This is through the questionnaire as a main tool for research, Designed specifically for this purpose, And distributed to the tires of the public treasury in the state of Adrar, Whereas, questionnaires were distributed to the study population, and 35 valid questionnaires were retrieved, It was considered as the study sample, The study reached a general conclusion that public accounting contributes positively to the collection of revenues and the rationalization of expenditures in the institution, the sample of the study.

Key Words: public accounting, revenue collection, rationalization of expenses