وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة

المـوضوع :

دور اصلاح نظام المحاسبـة العموميـة في تفعيـل التدقيق العمـومي

مذكـرة مقدمـة ضمن متطلبات الحصول على شهـادة الماستـر في العلوم التجاريـة

تخصص : محاسبـة

من إعداد الطالبتـان :

سعـاد سـالم

شهـرزاد حميـزي

تحت إشـراف الأستاذ :

أحمد يوسـف السعيدي

السنـة الجامعيـة 2021-2022


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

الحمد لله من قبل وبعد نحمده ونستعين به ونشكره بتوفيقه لنا في إعداد هذه الدراسة أتقدم بجزيل الشكر إلى إدارة كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير وكل الأساتذة الذين قاموا بتدريسنا خلال مسارنا العلمي ، الشكر والتقدير للدكتور أحمد يوسف السعيدي الذي أشرف على إعداد مذكرتنا بالتوجيه والدعم.

إهداء

إلى من علمي أن الحياة عز لا ذل و انكسار ، وأن الإرادة حزم واصطبار ، إلى قدوتي في هذ الحياة أبي الغالي إلى من أحاطتني بعنايتها و رعايتها وبسطت علي رحمتها ،

إلى القلب الكبير الذي أعطى بلا حدود ، إلى باب الرحمة المفتوح أمي الغالية

إلى من غابت صورتها عن عيني وما غاب لحظة عن قلبي أختي المرحومة رزيقة

إلى رفقي دربي الذي تحمل معي عناء ومشقة البحث زوجي العزيز

إلى بناتي أنفال ابتهال كوثر و الكتكوت عبد العليم طه

إلى من ترعرعت على بسامتهم وكبرت أحلامي على حبهم ، إلى من لا تكتمل سعادتي بهن إلى اخو اتي العزيزات

إلى ذوي الفضل علي و كل من علمني حرفا

إليهم جميعا أهدي هذا العمل المتواضع

سعـاد سـالم



إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى ست الحابيب و أعز ما أملك في الوجود و نورحياتي أمي الغالية و أبي حفظه الله و إلى كل أفراد عائلتي من كباروصغارو أخص بالذكر أخي محمد و أخي رضا

إلى جميع الأحبة و صديقاتي صفاء و أسماء سارة وسعاد

إلى كل الزملاء و الزميلات إلى كل من عرفهم قلبي ونسيهم قلمي

أهدي إليكم كلكم هذا العمل بزخات محبة خالصة وعرفان بالجميل

حميزي شهرزاد



الملخص:

تهدف هذه الدارسة إلى تبيان الدور الذي يلعبه اصلاح نظام المحاسبة العمومية في تفعيل التدقيق العمومي لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة العمومية الجزائري وجعله قابل للمقارنة ، التحميل ، تقييم الأداء و تحقيق الرشادة في الإنفاق العام ، وباعتبار الجزائر كغيرها من الدول العالم سعت إلى تفعيل التدقيق العمومي من خلال إصلاح نظامها المحاسبي و ذلك عن طريق إعلان إنطلاق مشروع عصرنة النظام المحاسبي و تعزيز قدرات وازرة المالية في تأدية مهامها الأساسية في الرقابة على المال العام من أجل العرض و الإفصاح العام ،ولقد خلصت هذه الدراسة إلى أن التدقيق العمومي للقطاع العام يقدم أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترقى بجودة الابلاغ المالي الحكومي.

الكلمات المفتاحية : نظام المحاسبة العمومية– التدقيق العمومي

Résumé :

Cette étude vise à montrer le rôle joué par la réforme de la comptabilité publique dans l'activation de l'audit public pour améliorer la qualité des produits de la comptabilité publique algérienne et la rendre comparable, télécharger, évaluer les performances et atteindre la rationalité dans les dépenses publiques, et étant donné que l'Algérie, comme d'autres pays dans le monde, a cherché à activer l'audit public En réformant son système comptable en annonçant le lancement du projet de modernisation du système comptable et en renforçant les capacités du ministère des finances dans l'exercice de ses missions fondamentales de contrôle public de l'argent pour la présentation et la divulgation publiques, et cette étude a conclu que l'audit public du secteur public fournit les meilleures pratiques comptables Convenu de concevoir un système comptable qui permet la présentation d'états financiers crédibles du gouvernement qui assurent la transparence dans la gestion des ressources publiques et améliorer la qualité des rapports financiers du gouvernement.

Mots-clés : système de comptabilité publique, audit public

فهرس المحتويات:

Contenu

المبحث الأول : ماهية نظام المحاسبة العمومية 3

المطلب الأول : مفهوم المحاسبة العمومية 3

المطلب الثاني : وظائف المحاسبة العمومية 5

المطلب الثالث : أهداف المحاسبة العمومية 6

المطلب الرابع : التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية 8

المبحث الثاني : مكونات نظام المحاسبة العمومية..... 17

المطلب الأول : النظام المحاسبي العمومي 17

الفرع الأول :تعريف النظام المحاسبي العمومي..... 17

الفرع الثاني: وظائف النظام المحاسبي العمومي 17

المطلب الثاني : نظام الموازنة العامة..... 19

الفرع الأول : تعريف الموازنة العامة..... 19

الفرع الثاني : أهمية الموازنة العامة..... 20

الفرع الثالث :دورة الموازنة العامة..... 21

المطلب الثالث : نظام الرقابة المالية 22

المبحث الثالث :واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري 25

المطلب الأول :مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية 25

المطلب الثاني: نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي 29

المطلب الثالث: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام 31

المبحث الرابع: تطوير مشروع نظام المحاسبة العمومية 33

المطلب الأول: التعريف بمشروع تحديث نظام المحاسبة العمومية 33

المطلب الثاني :عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية..... 35
المطلب الثالث :الإجراءات المتخذة لتنفيذ المشروع 36
المطلب الرابع :أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية 39
خلاصـــة الفصـل :..... 41
تمهيد:..... 43
المبحث الأول :مدخل مفاهيم حول التدقيق 44
المطلب الأول: مفهوم و أهمية التدقيق..... 44
المطلب الثاني: أهداف التدقيق..... 46
المطلب الثالث: أنواع التدقيق 49
المبحث الثاني :التنظيمات الحكومية 53
المطلب الأول :أنواع التنظيمات الحكومية..... 53
المطلب الثاني :خصائص التنظيمات الحكومية 55
المطلب الثالث :مبادئ التنظيمات الحكومية 57
المبحث الثالث :الاتجاهات الحديثة و طبيعة التدقيق الحكومي 59
المطلب الأول :الاتجاهات الحديثة في التدقيق الحكومي 59
المطلب الثاني :طبيعة التدقيق الحكومي و حتميته 60
المطلب الثالث :أنواع التدقيق الحكومي 64
خلاصة الفصل : 67
تمهيد: 69
المبحث الأول: الأجراءات المنهجية للدراسة الميدانية 70
المطلب الأول: منهجية الدراسة 70
المطلب الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي وتقييم صحة وثبات أداة الدراسة 73

المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة 82
المطلب الأول : وصف البيانات الشخصية و الوظيفية لعينة الدراسة 82
المطلب الثاني : التحليل الوصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة 89
المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة الميدانية 96
خلاصة الفصل: 101
خاتمـة :.....103
قائمة المراجع :.....108
الملاحق :.....115

فهرس الجداول:

الرقم	الجدول	الصفحة
01	درجات مقياس ليكرت الخماسي	72
02	المتوسط الحسابي المرجح لدرجات المعطاة لخيارات الإجابة المتاحة في الإستبانة	72
03	اختبار كلمجروف–سميرنوف (K–S) لتحقق من التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	74
04	معاملات الإرتباط سبيرمان بين درجات عبارات متغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع الدرجة الكلية للمتغير نفسه.	76
05	معاملات الإرتباط سبيرمان بين درجات عبارات متغير التدقيق العمومي مع الدرجة الكلية للمتغير نفسه.	77
06	معاملات الإرتباط سبيرمان بين درجات عبارات متغير مساهمة عصرنة نظام المحاسبة العمومية في تفعيل التدقيق العمومي مع الدرجة الكلية للمتغير نفسه.	79
07	معاملات الإرتباط سبيرمان بين كل متغير من متغيرات الدراسة والدرجة الكلية للإستبيان.	80
08	معامل الثبات ألفا كرونباخ لقياس ثبات المتغيرات والدرجة الكلية للاستبيان	81
09	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الجنس	82
10	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير السن	83
11	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المستوى الدراسي	85
12	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الخبرة المهنية	86
13	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة	88
14	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمتغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	90
15	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمتغير التدقيق العمومي	92
16	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمتغير مساهمة عصرنة نظام المحاسبة العمومية في تفعيل التدقيق العمومي	94
17	نموذج تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على التدقيق العمومي	96
18	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لتحقق من وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية.	98
19	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لتحقق من وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متغير التدقيق العمومي في الجزائر تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية.	99

فهرس الأشكال:

الرقم	الشكل	الصفحة
1	الشكل رقم (3-1) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الجنس	83
2	الشكل رقم (3-2) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير السن	84
3	الشكل رقم (3-3) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المستوى الدراسي	86
4	الشكل رقم (3-4) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الخبرة المهنية	87

مقدّمة :

يشهد العالم تطورا سريعا في مفاهيم وأدوات المؤسسات العمومية، لتحقيق إدارة قوية على تنفيذ استراتيجية الدولة وسياساتها بفعالية عالية وترشيد استعمال المال العام، أهم هذه الأدوات نظام المحاسبة العمومية الذي يقع على عاتقه توفير البيانات الدقيقة التي تحقق الإفصاح الكامل عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة، وتحقيق رقابة فعالة على مدى كفاءة المؤسسات العمومية في تسيير المال العام، حيث تأتي المحاسبة العمومية كآلية للتكفل بحماية المال العام من خلال تطبيق مجموعة من القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ الموازنات العمومية وبيان عملياتها المالية وعرض حساباتها ومراقبتها،

و بالتالي فإننا نرى من الضروري الاعتماد على نظام محاسبي سليم مواكب لإصلاحات التي تقوم بها الدولة من أجل توحيد اللغة المحاسبية للمحاسبة العمومية بين الدول .

ونظرا لكبر حجم المؤسسات وتطورها أدى إلى ظهور مهنة التدقيق حيث أخذت حيزا كبير من الاهتمام مما أدى إلى تزايد الحاجة إليها على مستوى كل وحدة اقتصادية مم أدى إلى ظهور التدقيق العمومي ولذلك أعطت الدولة اهتماما كبيرا و حفاظا على أموال الدولة من الضياع وضرورة توفير قواعد و أساليب لتحقيق الرقابة على العمليات المصرفية لتحصيل الأموال العامة .

طرح الإشكالية:

ومن خلال ما تم عرضه سابقا يمكننا طرح الإشكالية التالية:

- **ما هو ما هو دور اصلاح نظام المحاسبة العمومية في تفعيل التدقيق العمومي ؟**

من أجل الإلمام و الاهتمام بمختلف جوانب الموضوع من خلال هذا السؤال سنتطرق إلى الأسئلة الفرعية ويمكن صياغتها كما يلي:

- ما واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ؟

- ما مدى الحاجة إلى تحديث وإجراء إصلاح شامل لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر في مختلف جوانبه ؟
- ما هو مختلف الآليات التدقيق العمومي ؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمتغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على التدقيق العمومي عند مستوى ($\alpha = 0.05$) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.؟
- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.05$) في متغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تعزى إلى البينات الشخصية والوظيفية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية) ؟
- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى($\alpha = 0.05$) في متغير التدقيق العمومي تعزى إلى البينات الشخصية والوظيفية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية) ؟

فرضيات البحث:

وفي ضوء ما تم عرضه وكإجابة على التساؤلات السابقة في بحثنا يمكننا صياغة الفرضيات التالية:

- يساّهم نظام المحاسبة العمومية في توفير معلومات مالية حول كيفية تمويل الدولة لأنشطتها وتلبيتها لمتطلباتها النقدية .
- يعتبر التدقيق العمومي آلية فعالة في التقليل من الفساد.
- إدخال إصلاحات على نظام المحاسبة العمومية يفعل عملية التدقيق العمومي.
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمتغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على التدقيق العمومي عند مستوى ($\alpha = 0.05$) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.05$) في متغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تعزى إلى البينات الشخصية والوظيفية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية).

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α =0.05) في متغير التدقيق العمومي تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية).

أسباب اختيار الموضوع:

أولا: أسباب موضوعية

•توجه الجزائر نحو تحديث المالية العمومية ،ومن ضمنها عصرنة نظام المحاسبة العمومية

• الأهمية الكبيرة التي تكتسبها المحاسبة العمومية كدليل للسير المحاسبي في المؤسسات العمومية.

•حداثة الموضوع من حيث الطرح و الاهتمام المتزايد به في الآونة الأخيرة .

ثانيا: أسباب ذاتية

•إرتباط موضوع الدراسة بالتخصص (المحاسبة)وحداثته خاصة على مستوى القطاع العام.

•تم إختيار هذا الموضوع لكونه يدخل ضمن اهتماماتنا البحثية لاسيما في المجال المهني الخاص بنا وارتباطه بالمراقبة المالية والخزينة العمومية .

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى جملة من الأهداف وهي كما يلي:

•التعرف على نظام المحاسبة العمومية من خلال تعريفها وأهدافها وخصائصها ومبادئها ونظام معلومات المحاسبة العمومية.

•التعرف على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وضرورة اصلاحه .

•التعرف على التدقيق العمومي من خلال تعريف التدقيق وأهميته وأهدافه و انواعه و أنواع وخصائص التنظيمات الحكومية و الإتجاهات الحديثة للتدقيق الحكومي .

أهمية الدراسة:

يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة وذلك نظرا للمكانة الإستراتيجية لنظام المحاسبة العمومية في نظام الإدارة المالية، حيث أن هذا الأخير يقوم بتوثيق وإثبات المعاملات المالية لتنفيذ

الميزانية العامة وعرضها في شكل تقارير وقوائم مالية وتعرض نتائج نشاط وحدات القطاع العام، وفرض الرقابة على المال العام من خلال التدقيق العمومي لمنع وقوع الاختلاسات أو هدر للمال العام أو سوء التسيير له ، لذلك سعت الدولة الجزائرية لإصلاح نظامها المحاسبي العمومي لتحقيق الفعالية و الرشادة في الإنفاق العام

الدارسات السابقـة :

1-شلال زهير، " آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة " ،أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر ، 2014 ،تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الأطر النظرية التي تحكم المحاسبة العمومية الحديثة ، وعلى تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال التطرق لإجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفقا نظام محاسبة الحزينة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة و عن بداية التحول المحاسبة العمومية الجزائرية من مبدأ محاسبة الصندوق إلى مبدأ الاستحقاق.

2- سعدي زهراء ، خضير خيرة ،سيافة زهراء " التدقيق الحكومي وفق المعايير الدولية للتدقيق ، مذكرة ماستر ، جامعة أدرار ، 2014 ، تهدف هذه الدراسة إلى تغطية مفهوم التدقيق العمومي وبيان أهميته ومعرفة المعايير الدولية للتدقيق العمومي و الاطلاع على أراء بعض المختصين في مدى تطبيق التدقيق العمومي في الجزائر .

3- خضير خبيطي ، " تفعيل التدقيق الحكومي كآلية لتعزيز الحوكمة في القطاع العام ، أطروحة دكتوراه ،جامعة ورقلة، 2020 ،تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص واقع التدقيق العمومي في الجزائر ومختلف الهيئات القائمة بهذا الدور و اقتراح آليات جديدة من خلال الاستفادة من تجارب مختلف الدول العالم في التدقيق العمومي مع إبراز متطلبات إنجاح هذه الآليات المقترحة على أرض الواقع

4- خضير خبيطي ، بكاري بلخير ، " واقع اصلاح نظام المحاسبة العمومية ودوره في تفعيل التدقيق الحكومي في الجزائر ، مجلة الوحدات للبحوث و الدراسات المجلد 13 العدد 02، 2020

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، وكذا الهيئات الرقابة و التدقيق العمومي بالجزائر ومدى فعاليتها و دور الإصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر .

منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

يتم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري للدراسة وللإجابة على الإشكالية التي تم طرحها واختبار صحة الفرضيات التي وضعناها وهو مناسب لهذا النوع من الدراسات.

تم استخدام الاستبانة في الدراسة الميدانية لاستطلاع رأي المهنيين فيما يخص الموضوع الموجه إلى عينه من الأعوان القائمون بتطبيق المحاسبة العمومية كالمراقب المالي ومحافظ الحسابات و خبير المحاسب و الأساتذة الجامعيين .

مرجعية الدراسة:

تمت في هذه الدراسة اللجوء إلى بعض الكتب باللغتين العربية والقوانين والمجلات المتعلقة بالموضوع وكذلك مراجع أخرى ساهمت في إثراء الدراسة بشكل علمي والمتمثلة في ، والمذكرات والأطروحات السابقة وقد تم اعتماد بعض هذه المصادر كدراسات سابقة في الموضوع.

صعوبات الدراسة:

تمحورت معظم الصعوبات التي واجهتنا في إيجاد دراسات سابقة مشابهه لموضوع الدراسة وخاصة في التدقيق العمومي كذا بعض العناء خلال الدراسة الميدانية خاصة أثناء توزيع الاستمارات .

هيكل الدراسة:

للإجابة على إشكالية هذا البحث وإنجازه قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول ،بداية بالمقدمة وأخيرا بالخاتمة حيث تضمنت تلخيص عام لكل ما جاء في البحث واختبار فرضياته ثم عرض النتائج والتوصيات المقترحة بناءا على النتائج المتوصل إليها.

تناول الفصل الأول: "**عصرنة نظام المحاسبة العمومية** " حيث تمت معالجته من خلال أربع مباحث المبحث الأول ماهية المحاسبة العمومية وتطرقنا في المبحث الثاني إلى نظام المحاسبة العمومية و المبحث الثالث واقع نظام المحاسبة العمومي إما المبحث الرابع تطوير مشروع نظام المحاسبة العمومية

والفصل الثاني :" **إطار النظر للتدقيق العمومي** "حيث خصص المبحث الأول منه للتطرق لماهية التدقيق أما المبحث الثاني للأنواع وخصائص التنظيمات الحكومية وتطرقنا في المبحث الثالث عن طبيعة التدقيق العمومي وتكلمنا في المبحث الرابع عن تطوير مشروع المحاسبة العمومية.

أما الفصل الثالث: "**الدراسة الميدانية**" حاولنا من خلاله تحليل البيئة الجزائرية بالتركيز على مجموعة من المتغيرات التي نرى بأنها ضرورية للدور إصلاح النظام المحاسبي العمومي في تفعيل التدقيق العمومي من خلال إستبانة موجهة للأساتذة جامعيين و محافظي الحسابات و خبراء المحاسبين لمعرفه آرائهم حول ذلك، كما تضمن هذا الفصل عرض وتحليل نتائج اختبار فرضيات .

الفصل الأول

تمهيد:

أدى التطور السريع للقطاع العمومي بداية الثلاثينات من هذا القرن إلى تطور المحاسبة العمومية ، فبعد أن كانت تقتصر على تسجيل عمليات الإنفاق وتحصيل الإيرادات المتعلقة بالنشاطات المحدودة للحكومة ، أصبح ينظر إليها بمفهوم أوسع و هو تقديم البيانات المالية الكاملة و الصحيحة ضمن تقارير نموذجية في إطار زمني محدد للجهات المسؤولة ، إضافة إلى اعتبارها أداة من أدوات الإدارة العامة في فرض الرقابة على الأموال العامة إنفاقا وتحصيلا و أسلوبا ضروريا لتقييم الأداء .

أن المحاسبة في الوحدات العمومية لا تختلف في مفهومها عن مفهوم المحاسبة بصفة عامة ، لأن المحاسبة العمومية هي إحدى فروع المحاسبة ، تعتمد على نظرية المبالغ المتخصصة في الأنشطة التي تقوم بها الوحدات الإدارية أو المصالح العمومية لذلك تعتبر المحاسبة في الوحدات العمومية عنصر ضروريا لخدمة وظيفة الإدارة المالية للحكومة ، ولمقابلة متطلبات الرقابة الإدارية و المحاسبة داخل هذه الوحدات .

و قد قسمنا هذا الفصل إلى المباحث التالية :

المبحث الأول : ماهية المحاسبة العمومية

المبحث الثاني : الإطار العام لنظام المحاسبة العمومية

المبحث الثالث : واقع نظام المحاسبة العمومية

المبحث الرابع : تطوير مشروع نظام المحاسبة العمومية

المبحث الأول : ماهية نظام المحاسبة العمومية

تهتم المحاسبة العمومية بتسجيل العمليات التي تقوم بها الدولة في مختلف الوحدات الحكومية ضمن إطار نظام المحاسبة العمومية الذي يهتم بتسجيل مختلف وتبويب وإيصال المعلومات المتعلقة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة وهذا ما نتعرف عليه في هذا المبحث .

المطلب الأول : مفهوم المحاسبة العمومية

تهتم المحاسبة العمومية بتوفير البيانات و الحقائق المالية عن الأنشطة الحكومية وقد تطورت نتيجة لتطور دور الدولة في الأنشطة الاقتصادية و الاجتماعية و الخدماتية على مر العصور و لم تظهر ملامح المحاسبة العمومية إلا عند تطور مفهوم الدولة الحديث .

الفرع الأول : تعريف المحاسبة العمومية

أدى توسع النشاط الحكومي وتوسع نطاقه إلى مفهوم المحاسبة العمومية عبر الزمن و تعددت تعاريفها وتتجلى أهم تعاريفها فيما يلي :

لقد تم تعريف المحاسبة العمومية بعدة تعريفات يمكن ذكر منها مايلي : المحاسبة العمومية هي : " مجموعة القواعد و الإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة ، وهذه الأخيرة تخرج من زاوية كونها اعتمادات ينبغي صرفها في الأغراض المخصصة ، كما أنها من زاوية أخرى تمثل إيرادات ينبغي تحصيلها وتخضع كلا من إجراءات الصرف و التحصيل لقوانين وتشريعات قائمة تفسيرها وتوضحها مجموعة من القواعد الصادرة لأجهزة الصرف و التحصيل و التي تحدد كيفية القيد في السجلات المحاسبية المعمول بها في جميع الوحدات الحكومية "[1]

كما تم تعريفها على أنها : "هي المجال المحاسبي المتخصص لعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية ، في وحدات الجهاز الحكومي ، ثم إنتاج المعلومات التي

[1] محمد العزيز أيورمان ، **نظرية المحاسبة الحكومية** ، مكتبة الأنجلو المصرية مصر 1982 ، ص 8

تفيد في اتخاذ القرار ، و توصيلها إلى الجهات ذات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك "[1]

وقد عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها " المحاسبة التي تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام "[2]

وفي تعريف آخر للمحاسبة العمومية أنها " نوع من المحاسبة المالية تطبقه الوحدات الإدارية الحكومية جمعيها بهدف تحقيق الرقابة على نشاط هذه الوحدات و التقرير عن الاستخدامات و الموارد ، مع خدمة أغراض التخطيط ووضع الموازنة العامة للدولة "[3]

انطلاقا من التعاريف السابقة الذكر ، يمكن الاستنتاج بأن " المحاسبة العمومية عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية و التقنية التي تهتم بضبط إجراءات تنفيذ وتسجيل عمليات تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة ،و إعداد التقارير و القوائم المالية الحكومية عن نتائج نشاط مختلف وحدات القطاع العام .

الفرع الثاني : خصائص المحاسبة العمومية

تتميز المحاسبة العمومية بمجموعة من الخصائص تميزها عن غيرها من الأنواع المحاسبات الأخرى و المتمثلة فيمايلي : [4]

1- تطبق المحاسبة العمومية في الوحدات الحكومية و التي تقوم بأنشطة مالية متعددة ، إلا أنها لاتسعى لتحقيق الربح ، بل تهدف لتحقيق جملة من الحاجات العامة

2- لايوجد للوحدات الحكومية رأس مال بالمعنى المحاسبي المعروف إنما تعتمد على الموارد المخصصة لها سنويا

---

[1] اسماعيل حسين أحمرو ، **المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة** دار المسيرة ، عمان الأردن 2003 ص 35

[2] صلاح الدين عبد المنعم مبارك ،**المحاسبة الحكومية مدخل معاصر** ، المطبوعات الجامعية ،الإسكندرية مصر ،2008 ص 05

[3] ليلى فتح الله ابراهيم ، ابراهيم حماد ، محمد حماد ، **الموزانات و المحاسبة الحكومية** ، مطابع دار الهندسة مصر ص22.

[4] اسماعيل حسين أحمرو ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 05

3- تؤدي الوظائف الأساسية للمحاسبة العمومية إلى قياس وتسجيل وتبويب و إنتاج و توصيل للمعلومات التي تفيد متخذي القرار

4- تأخذ المحاسبة العمومية أساس تسميتها من الوحدات العمومية

5- المحاسبة العمومية مزيج بين القواعد القانونية و القواعد التقنية

6- مجال محاسبي متخصص بتقديم العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي ، أي أنها تعتمد على وضع تقديرات لعمليات مالية متوقعة في فترات قادمة .

7- لا توجد علاقة مباشرة بين الإيرادات الحكومية ومصروفاتها وهذا ما يعرف بمبدأ عمومية إيرادات الحكومة ومصروفاتها

8- المحاسبة العمومية هي فرع متخصصا .

المطلب الثاني : وظائف المحاسبة العمومية

المحاسبة العمومية ليست غاية في حد ذاتها ، شأنها في ذلك شأن فروع المحاسبة الأخرى تقوم بوظائف مختلفة الهدف منها تجميع و إيصال المعلومات و البيانات الخاصة بمختلف أنشطة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري إلى كافة الأطراف الذين ترتبط أو تتأثر قراراتهم و تصرفاتهم بأنشطتها هذه الوظائف تعتبر من أهم الأركان التي تتشكل منها الإدارة المالية العامة للنشاط الحكومي ونلخص وظائف المحاسبة العمومية على ضوء النقاط التالية[1] :

الفرع الأول : على مستوى الرقابة

تمثل المحاسبة العمومية جزءا هاما في نظام الرقابة الذي تعتمد عليه الإدارة المالية العامة ، و تعتبر الموازنة العامة للدولة إذ أنها تمثل خطط المؤسسة العمومية لمدة سنة مقبلة تتضمن مجموعة من المخصصات المالية ، وتقوم المحاسبة العمومية بالتركيز على بيان نتائج تنفيذ هذه الموازنة وتوفير المعلومات ضمن تقاريرها المختلفة .

[1] محمد أحمد حجازي **المحاسبة الحكومية و الإدارة المالية العامة** ، طبعة 4 ، عمان الأردن .1998 ص 06

الفرع الثاني : على مستوى التخطيط

أصبحت عملية التخطيط من أهم الوجبات التي توجهها الحكومة المعاصرة حتى يتم وضع الخطط المختلفة على أسس عملية تراعي تحديد الأولويات .

المحاسبة العمومية دورها في هذا المجال توفير البيانات و المعلومات المالية والاقتصادية المناسبة من أجل المساهمة في وضع الخطط المختلفة وتتمثل هذه البيانات في:

1- بيان حجم الإنفاق على الخدمات المختلفة .

2- بيانات عن حجم الإنفاق على المشاريع المختلفة .

3- بيان عن التوزيع الجغرافي للمشاريع

4- بيان عن حجم الإيرادات ومصادرها.

5- بيان عن حجم ومصادر التمويل .

الفرع الثالث : على مستوى اتخاذ القرار

تهتم جهات متعددة بالبيانات التي تقدمها المحاسبة العمومية نظرا لأهميتها ودورها الكبير في التأثير على قراراتها المتعلقة عموما بما يلي[1] :

1- قرارات الإستثمار في المشاريع الرأسمالية

2- قرارات لتصويب أداء الوحدات الحكومية

3- قرارات لتوفير التمويل اللازم لخدمة الدين الحكومي

4- قرارات حول التوزيع العادل للموارد .

المطلب الثالث : أهداف المحاسبة العمومية

تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير بيانات ومعلومات موضوعية ذات مصداقية حول نشاط القطاع من أجل تحقيق الشفافية و الرشادة في صرف وتداول المال العام وذلك بهدف

[1] خالد براهيم بولعراس ، محمد ياسين زفان ، **مدى توافق نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام**مذكرة ماستر كلية علوم اقتصادية ، جامعة المدية 2016/2015 ص **06** .

الوصول إلى التحديد الصادق مع الإفصاح عن الموقف المالي ونتائج تنفيذ العمليات للدول .

و في هذا الإطار يمكن تحديد أهداف المحاسبة فيما يلي [1]:

1- فرض الرقابة المالية و القانونية على إيرادات الدولة وذلك بتتبع عمليات تحصيل الإيرادات و التأكد من أن جميع الإيرادات المستحقة للدولة قد تم تحصيلها وفق القوانين والتنظيمات المعمول بها .

2- فرض الرقابة المالية و القانونية على مصروفات الدولة وذلك بتسجيل عمليات الإنفاق أولا بأول بطريقة يمكن من تتبع الإنفاق بحيث لا تتجاوز المصروفات الإعتمادات المخصصة من قبل السلطة (أي أن الإنفاق تم في الأوجه المخصصة لها).

3- المساعدة في اتخاذ القرار وذلك عن طريق توفير البيانات التحليلية اللازمة .

4- تحديد العلاقات بين كل أنواعها خاصة الآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين

5- إظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية و المالية المترتبة على أنشطة الدولة وتقييم تسيير الأموال العمومية .

إضافة إلى هذه الأهداف هناك من يرى أن النظام المحاسبي الفعال يجب أن يصمم حيث يؤدي إلى رقابة إدارية على الأموال و العمليات و إدارة البرامج و المراجعة الداخلية و التقييم بحيث يفحص النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما ذلك تحديد تكلفة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج و الأنشطة المخطط لها [2].

---

[1] شلال زهير ، **أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة** ،أطروحة دكتوراة كلية العلوم إقتصادية ، جامعة بومرداس ، 2013 /2014 ص 11.

[2] الشارف بن عطية تواتي ، **دور المحاسبة العمومية في تحقيق التوازن المالي لدى الهيئات العمومية** ، مذكرة ماستر ، كلية علوم اقتصادية جامعة مستغانم ، 2018/2017 ص 8.

[2]طالب مروة وشيروان حياة ، **دور المحاسبة العمومية في ضبط التكاليف و الإيرادات**، مذكرة ماستر ، كلية علوم إقتصادية وتجارية وعلوم التسير ، تخصص مالية مؤسسة ، جامعة البويرة ، 2018/2017، ص 41 .

المطلب الرابع : التمييز بين المحاسبة العموميـة والمحاسبة الماليـة

تختلف المحاسبة العمومية عن المحاسبة المالية أن هناك بعض النقاط المشتركة بينهما

الفرع الأول: أوجه التشابه بين المحاسبة العمومية و المحاسبة المالية:

تتمثل أوجه التشابه فيما يلي : [1]

1- تستخدم كل من المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية نفس المصطلحات كالإيرادات والنفقات.

2- سنويـة المحاسبة حيث يقوم كلا من النظامين على مبدأ السنويـة أي مجمل الإيرادات (المدخلات) و النفقات(المخرجات) تكون لمدة سنـة.

3- تبويب الحسابات: تقسم الميزانيـة العامة للدولة في المحاسبة العموميـة إلى أبواب ومواد يعطي لكل باب ومادة رقم لتسهيل إعداد الميزانيـة وتنفيذها ومتابعته و الرقابة عليها وفي المحاسبة المالية أيضا هناك تبويب للحسابات.

الفرع الثاني :أوجه الإختلاف

تتلخص أوجه الاختلاف بين كل من المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية في الآتي:[2]

1- تعتمد المحاسبة الحكومية على نظرية الأموال المخصصة بينما تعتمد المحاسبة المالية على أساس نظرية الشخصية المعنوية .

2- تهدف المحاسبة الحكومية إلى فرض رقابة مالية وقانونية على إيرادات الدولة ومصروفاتها وذلك في حدود الاعتمادات المخصصة لها وفقا للموازنة العامة للدولة أما

---

[1] طالب مروة وشيروان حياة ، **دور المحاسبة العمومية في ضبط التكاليف و الإيرادات** ،مذكرة ماستر ، كلية علوم إقتصادية وتجاريةتخصص مالية مؤسسة جامعة البويرة ،2018/2017 ص 41 .

[2] لؤي وديان ، زهير الحدرب ، **المحاسبة الحكومية** ،دار البداية ناشرون و موزعون عمان – وسط البلد ، الطبعة الأولى 2010 ص ص (38- 39).

المحاسبة المالية فتهدف إلى تحقيق فائض يوزع عل المساهمين فيها إلى جانب احتجاز جزء منه ليحافظ على رأس المال المستثمر وهو ما ينعكس على النظام المحاسبي في كل منهما.

3- الموازنة العامة للدولة تمثل الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي العمومي حيث يتم إعدادها بتقدير النفقات و في المحاسبة المالية تقتصر إعداد الموزانة بتقدير الموارد المتوقع الحصول عليها .

4- وتعتبر التشريعات و النظم و التعليمات المالية المصدر الرئيسي لأسس وإجراءات وقواعد المحاسبة العمومية بينما تعتمد المحاسبة المالية على ما تصدره المجامع العلمية والمهنية من معايير وتوصيات وذلك لصياغة المبادئ والمعايير واجبة التنفيذ في المحاسبة المالية ،

5- المحاسبة العمومية يطبق مبدأ عمومية الإيرادات والنفقات بينما لا تطبقه المحاسبة المالية نظرا لاستقلال الوحدة الاقتصادية.

6- فيما يتعلق بقياس النتائج لا تفرق المحاسبة العمومية بين الإيرادات الرأسمالية و الجارية ، بينما في المحاسبة المالية تتم الفرقة بين الإرادية و الرأسمالية في المحاسبة العمومية بعكس الحال في المحاسبة المالية .

7- الاستهلاك لا يتم حسب الاستهلاك على الأصول الثابتة في المحاسبة العمومية وذلك بسبب أن الهدف ليس قياس الربح أو الخسارة وحيث أن المحاسبة الحكومية لا تظهر حسابات خاصة بالأصول الثابتة وذلك باعتبارها نفقات تخص السنة المالية بعكس المحاسبة المالية حيث يتم توزيع تكلفة الأصل على عمره الإنتاجي للوصول إلى صافي الربح الحقيقي.

المطلب الخامس : أعوان المحاسبة العمومية

إن المحاسبة العمومية تهدف على تحديد العلاقة بين كل الأطراف وخاصة العلاقات بين أعوان المحاسبة العمومية حيث يحدد العلاقات بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب المالي، وقد حدد قانون المحاسبة العمومية مسؤولية كل عون

الفرع الأول: الآمر بالصرف:

الامر بالصرف من بين الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية

أولا: تعريف الآمر بالصرف

الآمر بالصرف هو كل شخص يؤهل قانونيا لتنفيذ عمليات تتعلق بأموال الدولة ومؤسسات وجماعتها العمومية ، سواء كانت هذه العمليات بالإيرادات أو النفقات ، وقد يكون الآمر بالصرف معينا مثل الوالي أو المدير العام في إدارة عمومية ، كما يمكن أن يكون منتخبا كرئيس المجلس الشعبي البلدي ، كما يمكن أن يكون الآمر بالصرف رئيسيا أو بالصرف ثانويا[1]

ثانيا :أصناف- الأمرين بالصرف

لقد حددت المادة المتعلق بالمحاسبة العمومية أصناف الآمرين بالصرف، حيث نصت على ما يلي:" يكون الآمرون بالصرف ابتدائيين أو أساسيين و إما آمرين

بالصرف ثانويين [2]

ومن هنا نستنتج أن الامرين بالصرف صنفين آمرين بالصرف رئيسيين (أساسيين ، وآمرين بالصرف ثانويين بالإضافة إلى الآمر بصرف الأحادي و المفوض والآمر بالصرف المستخلف .

1- **الآمرون بالصرف الرئيسيون** :"الآمر بالصرف الرئيسي هو كل شخص خصص له الاعتمادات المرصودة في الميزانية مباشرة "[3]

[1] يرقي جمال ، **محاضرات في المالية العامة و المحاسبة العمومية** ،جامعة المدية 2017 ص 77

[2] المادة 25 من **القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية** ، الجريدة الرسمية رقم35

[3] صكوشي حميد ، صاري أحمد أيوب ، **المحاسبة العمومية كأداة للرقابة على ميزانية البلدية وفق متطلبات الحوكمة** ، مذكرة ماستر ، جامعة يحي فارس ، المدية ، 2021/2020 ص 15

حسب المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 فإن :"الآمرون بالصرف الرئيسيون هم الذين يصدرون أوامر الدفع لفائدة الدائنين و أوامر الإيرادات ضد المدنيين و أوامر تفويض الإعتمادات لفائدة الآمرون بالصرف الثانويين [1]

وحسب المادة 26 من قانون 21-90 فإن الآمرون بالصرف هم :

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة
- الوزراء
- الولاة عندما يتصرفون لحساب الولاية
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات
- المسؤولون المعنين قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري
- المعينون أو المنتخبون لوظائف لها من بين الصلاحيات تنفيذ عمليات الإلتزام والتصفية و الآمر بالصرف في إطار إنجاز الإيرادات و النفقات.[2]

2- الآمرون بالصرف الثانويين :

وهم رؤساء المصالح الغير الممركزة المتواجد على مستوى المحلي (المدراء المديريات الغير الممركزة) الذين يقومون بتسيير الاعتمادات المفوضة من طرف الآمرون بالصرف الرئيسيون .ويمكن استخلاف الآمر بالصرف حسب المادة 28 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تنص على :"في حالة غياب أو مانع يمكن استخلاف الآمرين بالصرف بعقد تعيين يعد قانونا ويبلغ للمحاسب العمومي المكلف بذلك .

[1] المادة 07 من **المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991** ، المحدد لإجراءات التي يمسكها الآمرون بالصرف المحاسبون العموميون و كيفيتها و محتواها

[2] المادة 26 من القانون 90-21 **مرجع سبق ذكره**

ويمكن الامر بالصرف حسب نص المادة 29 من قانون المحاسبة العمومية يمكن للآمر بالصرف أن يفوض التوقيع للموظفين المرسمين العملين تحت سلطة المباشرة وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم[1]

2- الآمرون بالصرف الوحيديين :

اختصاص الآمر بالصرف الوحيد يعود إلى الوالي في تنفيذه لعمليات التجهيز العمومي غير ممركز (المادة 27 من قانون 90-21) فالبرنامج القطاعة غير مركزية للدولة (P.S.D) تخص برامج التجهيز المسجلة تحت أمر الوالي و الذي يوافق عليه ويعتمد من طرف وزراة المالية وهذا وفقا للبرنامج السنوي للتجهيز الذي تحدده الحكومة .

المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 98-227 الصادر بتاريخ 13 جويلية 1998 المتعلق بنفقات التجهيز للدولة

و الآمر بالصرف الوحيد هو ليس رئيسي ولا ثانوي فهو ليس رئيسي لأنه لا يتوفر على ميزانية خاصة به و الإعتمادات التي ينفذها هي موزعة اعترا من ميزانية التجهيز للدولة ن وهو ليس ثانوي لأن الاعتمادات لم تمنح له على أساس تفويض بواسطة أمر تفويض للاعتماد و غنما منحت له في بداية السنة لتطبيق البرنامج السنوي للتجهيز. [2]

[1] براهيم بلهواري أسماء ، **دور عصرنة نظام المحاسبة العمومية في تفعيل الرقابة على النفقات العمومية** ، مذكرة ماستر جامعة يحي فارس جامعة المدية ، 2021/2020 ص ص (20-21) .

[2] قنوش مولود ، **ملخص محاضرات في المحاسبة العمومية** ، جامعة البويرة ، 2020/2019 ص ص (13-14) .

[3] المادة 27 من القانون 90-21 **مرجع سبق ذكره .**

4- الآمر بالصرف المفوض:

لا يقصد تفويض السلطة بل تفويض الإمضاء، أي أن الآمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي لم يتخل عن سلطة استعمال الاعتماد مدان الآمر بالصرف لم يمض التزاما بنفقته

5- الآمر بالصرف المستخلف:

لا يتدخل إلا بصفة استثنائية لتعويض الآمر بالصرف المختص في حالة غيابه ويقوم بتعيينه الآمر بالصرف مع تبليغ المحاسب العمومي المكلف بذلك [3]

الفرع الثاني: المحاسب العمومي

يعتبر المحاسب العمومي من بين الأعوان المتدخلون في تنفيذ العمليات المالية

أولا: 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 و القيم الموضوعة تحت تصرفه ، او بواسطة التحويلات الداخلية للقيود ، أو بواسطة المحاسبين العمومين الذين تحت إشرافه.[1]

ثانيا: أصناف المحاسب العمومي:

تصنيف المحاسبين العموميين له علاقة مباشرة بالقسم الإداري المالي للدولة حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية للمحاسبين العمومين .

---

[1] M. lascombe, Vandendressche,.**les finances publiques**, 5e edition ,dalloz ,paris ,2003 p :135

[2] طالب مروة، شيروان حياة ، **دور المحاسبة العمومية في ضبط التكاليف و الإيرادات** ، مذكرة ماستر ، جامعة العقيد أكلى محمد أو لحاج ، البويرة 2018/2017 ص ص (55- 56)

1- المحاسب العمومي الرئيسي:

هو المحاسب الذي يكون مكلفا بإجراء القيد النهائي في سجلات المحاسبة للعمليات المالية للدولة، حيث يقوم بإعداد حسابات التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة ويصنف بصفة المحاسبين الرئيسين التابعيين للدولة كل من :

- العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية
- أمين الخزينة المركزية
- أمين الخزينة الرئيسية
- أمناء الخزينة في الولاية
- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة [2]

2- المحاسب العمومي الثانوي:

ورد ذكرهم في المادة 32 من المرسوم التنفيذي 91-313 وهو كل محاسب يتولى تجميع محاسبته محاسب رئيسي، حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي .[1]

ولقد حددت المادة 32و 33 من نفس المرسوم التنفيذي السابقة الذكر المحاسبين الثانويين كالتالي:

- أمناء الحزينة في البلدية ويعتبرون المحاسبين الرئيسين لميزانية البلدية
- امناء خزائن المراكز الاستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية الاستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوارية
- الأعوان المحاسبون في المجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة
- قابضو الضرائب

- قابضو أملاك الدولة
- قابضو الجمارك
- محافظو الرهون
- قابضو البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية.
- رؤساء مراكز البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية .[2]

الفرع الثالث: المراقب المالي

يعتبر المراقب المالي من الأعوان المتدخلون في كل مرحل[1]ة من مراحل إعداد العمليات المالية لكن في حدود الصلاحيات التي يخولها له القانون

أولا: تعريف المراقب المالي

هو كل موظف ينتمي إلى وزارة المالية مهمته التأشيرة على بطاقة الالتزام التي يحررها الأمر بالصرف، وله صلاحيات رفض بعض العمليات المخالفة للقانون

كما يمكن للمراقب المالي أن يعطي إرشادات ونصائح للآمر بالصرف فهو بمثابة مستشاره المالي ، وله مهمة المراقبة المسبقة لعمليات النفقات فهو لا يتدخل في الإيرادات[2]

ثانيا: مهام المراقب المالي

إن عملية المراقبة النفقات الملتزم بها تكون بهدف احترام التشريعات والتنظيمات السارية المفعول ومن بينها: [3]

---

[1] بن رويس فاتح ، قطاف تمام هشام ، **واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري ومواكبته لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (I PSAS)**، مذكرة ماستر ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 2020/2019، ص 33.

[2] عبود ميلود ، **متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية و أثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر** ، أطروحة دكتوراه ، جامعة أحمد دراية أدرار ، الجزائر 2019/2018 ص(248-249)

[2] المادة 2 من **المرسوم التنفيذي 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011** المتعلق بمصلحة المراقبة المالية .

[3] طبوزي مديحة ، **المحاسبة العمومية ودورها في تنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري** ، مذكرة ماستر ، جامعة يحي فارس ، المدية ، 2020/2019 ص 17 .

– مسك سجلات تدوين التأشيرات ومذكرات الرفض.

- مسك محاسبة التعداد الميزانياتي.

مسك محاسبة الالتزام بالنفقات والوضعية المالية و الاثبات المتعلقة بالتأشيرات الممنوحة أو المرفوضة

- تقديم النصائح للآمر بالصرف في المجال المالي
- مراقبة شرعية ملفات الالتزامات المتعلقة بالنفقات المحملة على الميزانيات التسيير و التجهيز وعلى الحسابات الخاصة على التأشيرة.

المبحث الثاني : مكونات نظام المحاسبة العمومية

يعتبر نظام المحاسبة العمومية مجموعة عناصر تعمل من أجل تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف ويمكن تجزئة كل عنصر في النظام إلى مكونات وهي :

4- النظام المحاسبي العمومي

5- الموازنة العامة

6- الرقابة المالية .

المطلب الأول : النظام المحاسبي العمومي

يعد النظام المحاسبي العمومي الوسيلة التي من خلالها يتم تقديم المعلومات المفيدة لتقدير الإيرادات و النفقات السنوية الحكومية .

الفرع الأول :تعريف النظام المحاسبي العمومي

يعرف النظام المحاسبي العمومي بأنه " مجموعة المفاهيم ز المبادئ العلمية المتعلقة باستخدام النتائج الخاصة بهذا النشاط بصفة دورية و تقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة ومراقبتها"[1]

ويعرف على أنه "مجموعة من الطرق و الإجراءات و التعليمات المحاسبية المناسبة تستخدم مجموعة من المستندات و السجلات المحاسبية بهدف حماية موجودات الحكومة و تقديم البيانات المالية الدقيقة من تقارير و قوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي"[2] .

الفرع الثاني: وظائف النظام المحاسبي العمومي

تتمثل وظائف النظام المحاسبي العمومي [3]:

1- التسجيل التاريخي للنشاط العمومي بصفة رقمية .

---

[1] عقلة محمد يوسف المبيضين **نظام المحاسبة الحكومي و إدارته** ، الطبعة الأولى دار وائل للنشر الأردن 1999 ص 26.

[2] محمد الهور ، **أساسيات في المحاسبة الحكومية** دار وائل للنشر الأردن 1998، ص133 .

[3] عقلة محمد يوسف المبيضين **مرجع سبق ذكره** .1999 ص 36 .

2- متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد و المؤسسات من ضرائب و رسوم أو ديون أو أي التزامات أخرى و العمل على تحصيلها و حفظ قيودها و سجلاتها .

3- فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع وقوع ضياع أو اختلاس أو سوء استخدام لها أو كشف الأخطاء أو التلاعب الذي يمكن أن تحدث لها .

4- توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتوفير الموازنة و بيان المركز المالي للدولة واظهار الفائض أو العجز .

5- توفير البيانات و المعلومات اللازمة التي تسهل عملية التحليل الاقتصادي ودارسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الإيرادات العامة و استخداماتها .

6- توفير البيانات و المعلومات من مختلف الجهات لاستخدامها كمؤشرات لاتخاذ القرارات و رسم السياسات أو إخضاعها لعملية الدراسة و التحليل أو لغاية فرض الرقابة على النشاط العمومي المالي .

الفرع الثالث : خطوات النظام المحاسبي العمومي

يمكن تحديد خطوات النظام المحاسبي العمومي في الخطوات التالية [1]:

1- تحديد سنة مالية ذات فترة زمنية ثابتة يتم على أساسها إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة خلال السنة المالية التالية :

2- اعتماد الموازنة وصدور قانون العمل .

3- تنفيذ ما ورد بالميزانية عن طريق توزيع قوائم الإيرادات و المصروفات على الوحدات المحاسبية الموجودة في مختلف الوحدات الإدارية الحكومية .

4- مباشرة تنفيذ الموازنة طبقا لقواعد تنفيذها وتوزيع الإعتمادات وتحصيل الإيرادات وفقا للتوزيع المخطط في الموازنة .

[1] محمد عباس بدوي ، عبد الوهاب نصر ، **المحاسبة الحكومية و القومية** ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2003 ص ص (61-62) .

5- إثبات العمليات المالية الفعلية من خلال النظام المحاسبي العمومي وفقا لنفس أسلوب المطبق في النظام المحاسبي المالي ،

وذلك فيما يتعلق بحصر وتسجيل العمليات على أساس تاريخي وفقا لنظام القيد المزدوج في دفاتر اليوميات المختلفة ثم تبويبها إلى حساباتها في دفاتر الأستاذ وفقا للأحكام الخاصة باستخدام الاستثمارات الحكومية.

6- في مرحلة تلخيص البيانات وهي المرحلة الثالثة من مراحل تشغيل النظام المحاسبي المالي العمومي تختلف المبادئ التي تخضع لها إجراءات التلخيص كما هو متبع في النظام المحاسبي فلا مجال لإعداد حسابات ختامية يقابل فيها جانب الإيرادات و المصروفات وتقوم كل وحدة حكومية إدارية بإعداد الحساب الختامي لها حتى يتسنى إعداد الحساب الختامي للدولة الذي يشمل على إجمالي الملخصات الدفترية .

7- تقوم الوحدة الإدارية بإعداد تقارير دورية على أساس موحد شهرية و ربع سنوية وختامية على المركز المالي لها ويتم رفعه إلى الإدارة العامة لحسابات الحكومة بوزارة المالية على فترات منتظمة مرفقا المستندات الخاصة لأحكام الرقابة المالية و القانونية على العمليات الجارية واستخدام هذه التقارير في إعداد موازنات السنوات القادمة.

ومن خلال التعرف على هذا النظام المحاسبي العمومي سيتم التطرق في المطلب الموالي إلى التعرف على نظام الموازنة العامة .

المطلب الثاني : نظام الموازنة العامة

أضحت الموازنة العامة من المواضيع الجديرة بالدراسة وذلك لدورها الأساسي في تحريك النشاط الاقتصادي ، كما أنها أداة مباشرة من أدوات تقدير المصروفات وتحصيل الإيرادات .

الفرع الأول : تعريف الموازنة العامة

" الموازنة عبارة عن وثيقة أو مجموعة وثائق تبرز الوضع المالي للمؤسسة التي تعود لها وتتضمن معلومات عن إيراداتها ونفقاتها ونشاطاتها و الأهداف التي تسعى لتحقيقها "[1]

[1] عقلة محمد يوسف المبيضين ، **مرجع سبق ذكره** ، 1999 ص 166

كما يمكن تعريفها على أنها وثيقة تطبق في قالب مالي قوامه الأهداف و الأرقام ، أما الأهداف فتعبر عما تعتزم الدولة القيام به من برامج ومشروعات خلال فترة زمنية مقبلة محددة ، أما الأرقام فتعبر عما تعتزم الدولة من ‘نفاقه على هذه الأهداف ، وما تتوقع تحصيله من موارد لمختلف مصادر الإيراد خلال فترة زمنية تحدد عادة بسنة "[1]

وتعرف كذلك " هي وثيقة محاسبية و قانونية ومالية وسياسية تعبر عن فكرة التوقع و الاعتماد للنفقات و الإيرادات العامة لفترة مقبلة ، و التي تعبر في صورة أرقام عن نشاط إداري و اجتماعي للدولة ."[2]

الفرع الثاني : أهمية الموازنة العامة

تبرز أهمية الموازنة العامة من خلال النقاط التالية:

1- استمدت أهميته من كونها أداة رقابية فعالة بين السلطة التشريعية تضمن لها الإشراف الكامل على تقييم التصرفات المالية للسلطة التنفيذية و أدائها.

2- تعتبر أداة من أدوات السياسة المالية التي يمكن استخدامها في إدارة الاقتصاد الوطني وتوجيهه في حالات التضخم أو الكساد

3- تستخدم كأداة تنسيق بين أجهزة الدولة المختلفة على أوجه الاستخدامات المتعددة للجهات المنفذة.

4- تستخدم كأداة مؤثرة في الحياة الاجتماعية فهي تلعب دورا هاما في إعادة توزيع الدخل، وذلك عن طريق زيادة النفقات التعليمية والصحية والاجتماعية الموجهة للفئات ذات الدخل المحدد أو عن طريق زيادة على الضرائب ذوي الدخل المرتفع .

5- تلعب دورا كبيرا في الرقابة بالمقارنة بين مخصصات الموازنة للوحدة الحكومية وبين الإنفاق الفعلي لها.

---

[1] مصطفى الغار ،**الإدارة المالية** ، طبعة 1 دار أسامة للنشر و التوزيع ، عمان ، 2008 ص 120

[2] حكيم بوجطو ، **الموازنة العامة و أفاق عصرنة**، مذكرة ماجيستر ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و التسيير ، جامعة المدية ، 2008 ص 5

الفرع الثالث :دورة الموازنة العامة

تمر بجملة من المراحل الزمنية المتعاقبة والمتداخلة فيما بينها وهي[1]:

أولا : مرحلة الإعداد والتحضير:

هي أدق وأهم مرحلة لأن نتائجها ومدى فعليتها سوف تؤثر في جميع المراحل اللاحقة، فضلا لما تقوم السلطة التنفيذية بإعداد تقدير النفقات والإرادات العامة بحكم مسؤوليتها عن تحقيق أهداف الدولة يتم تقدير المباشر للمصروفات على أساس الاحتياطات المتوقعة، وتكاليفها وتأخذ بعين الاعتبار الظروف المعروفة خلال السنة القادمة كزيارة عدد المراكز التعليمية والتي يجب زيادة المصاريف المتعلقة ا ميزانية السنة المالية القادمة.

ثانيا :اعتماد الموازنة (المصادقة):

بعد الانتهاء من مشروع الموازنة يعرض على السلطة التشريعية لمناقشة ودراسة وتحليل تقديرات الميزانية، وبعد إكمال الدراسة وإجراءات التعديل إن أمكن تقوم السلطة التشريعية بالمصادقة على المشروع المتعلق بالميزانية ويصبح ذلك قانونا ملزم للسلطة التنفيذية.

ثالثا : مرحلة تنفيذ الموازنة:

تبدأ مرحلة تنفيذ الموازنة العامة لصدور الأمر المالي العام من قبل رئيس الوزراء الذي يحول بموجبه الوزراء ورؤساء الدوائر صلاحية الإنفاق من المخصصات المرصدة في قانون المالية[2].

رابعا : مرحلة الرقابة على الموازنة:

تشكل هذه المرحلة إلى نوعين من الرقابة.

1- الرقابة قبل المباشرة على الصرف:

[1] محمد أحمد حجازي **المحاسبة الحكومية و الإدارة المالية العامة** " عما ن الأردن ط 4 عمان الأردن 2007، ص، 90.

[2] محمد الهور ،"**مرجع سابق ذكره**"، 1998، ص: 48

وذلك للتأكد من أن المخصصات المطلوبة من قبل الوزارات والدوائر الحكومية لا تتعارض مع قانون الموازنة العامة، كما بالتدقيق والرقابة على المصروفات الفعلية من حيث عدم تجاوزها المخصصات المرصودة بالموازنة وتحقيق الرقابة على عمليات الصرف.

2- الرقابة اللاحقة أو الخارجية:

التي يمارسها ديوان المحاسبة عن طريق مراقبة النفقات والإيرادات العامة لكافة الوزارات والدوائر الحكومية حيث يقدم تقرير إلى السلطة التشريعية متضمنا الآراء والملاحظات والمخالفات المرتكبة، من خلال تنفيذ قانون الموازنة العامة حيث يتم دراسة الأخطاء والمخالفات ويتم اتخاذ القرارات الكفيلة حدوث وتكرار الأخطاء.

المطلب الثالث : نظام الرقابة المالية

نشأت الرقابة المالية مع نشوء الدولة و تملكها المال العام و التصرف فيه نيابة عن الشعب و زادت أهميتها بزيادة النشاطات و تنوعها .

الفرع الأول : تعريف الرقابة المالية

يمكن القول أن نظم الرقابة المالية هو ذلك النظام الفرعي من أنظمة المحاسبة الحكومية الذي يهتم بالرقابة على المال العام

إما تعاريف الرقابة المالية فتعددت و تتجلى أبرزها في :

هي " الوظيفة التي تقوم بها وحدات حكومية من اجل تتبع المال العام و حراسته و حفظه استنادا إلى مرجعية تشريعية " [1].

و تعرف على أنها " مجموعة الأعمال التي تعتبر بمثابة تنفيذ الخطة و تحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلولها ، ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف و معالجة أي قصور في تحقيق هذي الأهداف"[2] .

[1] إسماعيل حسين احمرو، **مرجع سبق ذكره** ،2003 ص 2019

[2] عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا ، **الرقابة و المراجعة الداخلية على مستوى الكلي و الجزئي** ،،الإسكندرية ص 12

عرفها " هنري فايول " بأنها : التأكد مما إذا كان كل شيء يحدث للخطة الموضوعة و التعليمات الصادرة و المبادئ المحددة و إن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف و الأخطاء و معالجتها و منع تكرارها ".[1]

الفرع الثاني :وسائل الرقابة المالية

تتمثل فيما يلي :[2]

1- التقيد بالاعتمادات الموازنة العامة .

2-الكشوف الدورية المطلوبة لوزارة المالية أي على المحاسبين في الدوائر المختلفة آن يقدموا إلى وزير المالية في غضون ثلاثة أيام بعد نهاية كل شهر الحسابات و الجداول الختامية و ذلك لتمكين الوزارة من دراستها و مراقبتها

3- لجان التعداد و التفتيش ، يترتب عليها تقديم تقارير إلى وزارة مالية مع التوصيات بشأنها

4- المراقب المالي (المحاسب المفوض) : يعين بقرار من وزير المالية لدى كل من الدوائر الحكومية و المؤسسات الحكومية ذات الاستقلال المالي و تتخلص مهمته في :

أ-تدقيق كل مستندات الصرف للتأكد من مطابقتها للقوانين و الأنظمة المالية الساري المفعول .

ب-بعد التأكد من صحة البيانات يقوم بختمه بالختم المخصص لهذه الغاية من قبل وزير المالية .

ت-لا يجوز صرف مستند قبل تدقيقه من المراقب المالي في الوزارة و يتحمل أمين الصندوق المسؤولية الكاملة في حالة قيامه بالصرف بدون توقيع المراقب .

ث-إعلام وزارة المالية فورا و خطيا بكل مخالفة للإحكام و القوانين و الأنظمة المالية.

---

[1] علي عباس ،**الرقابة الإداريـة على المال و الأعمال**، مكتبة الرائد العلمية ، عمان ، ط1 ، 2001 ص 22

[2] محمد الهور ، **مرجع سبق ذكره**، ص ص(222.221)

ج- متابعة تحصيل الإيرادات في الوزارة أو الدائرة المعين لديها ن و متابعة دفع التحصيلات لصندوق الخزينة في عينه

5- المفتش العام في وزارة المالية و تتلخص مهامه في :

أ- القيام بجولات تفتيشية مفاجئة للمحاسبين و أمناء الصناديق في الدوائر الحكومية المختلفة .

ب-تقديم النصائح و الإرشادات و الخبرات المالية للدوائر لما يتمتع به من خبرة في الأموال المالية .

ت-إجراءات الأبحاث التي تساعد على تطوير و تحديث عمليات المحاسبة الحكومية.

ث-التحقيق في الاختلاسات التي تقع في دائرة الدولة و تقديم تقارير عنها .

ج- دراسة التقارير الواردة من ديون المحاسبة و إعداد التقارير بأهم الملاحظات الواردة.

المبحث الثالث :واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري

في هذا المبحث يتم التطرق إلى أهم المراحل التي مرت بها المحاسبة العمومية في الجزائر.

المطلب الأول :مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية

مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل مختلفة منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي و شملت هذه المراحل ما يلي :

الفرع الأول :مرحلة الاحتلال من 1862 إلى غاية 1962 :

كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضع للنظام الفرنسي ،حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية و التنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا ،لاسيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862 المتضمن تنظيم المحاسبة ،بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة [1].

الفرع الثاني :مرحلة بعد الاستقلال 1962 إلى غاية 1975

في هذه المرحلة قامت الجزائر بالعمل على إصدار مجموعة من النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية ،أو عملت على تكييفها مع الواقع الجزائري و لعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 و المحدد لإلتزامات و مسؤوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام ،بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة المحاسب العمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية ،بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات ،المناشير و المذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيم من أهمها التعليمة العامة

[1] إسماعيل مولاي عمر سليماني ،**تطور المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية** ،مذكرة ماستر ،جامعة يحي فارس ،المدية ،2016-2017 ،ص 54.

لسنة 1967 التي تعرف كل حسابات الخزينة و تحدد كيفية استعمالها ،و كذا التعليمة رقم 16 المؤرخة في 1968/10/12 و المتعلقة بمجموعات حسابات الخزينة[1].

الفرع الثالث :مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية و إصدار أحكام تشريعية من سنة 1975 إلى غاية1990

تم إبطال كل النصوص و القوانين و الأنظمة العائدة للحقبة الإستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1975 تطبيقا لأحكام رقم 73-29 المؤرخ في 5 جويلية 1973 ،و أُصدرت أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية ،و لاسيما تلك الواردة في القانون المعدل و المتمم بالقوانين المالية رقم 84-17 المؤرخ في 05 جويلية 1984 كما تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية ،و الجامع لمبادئها و قواعدها ،و المرجع الأول و الأساسي لها [2].

الفرع الرابع :مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية 1990 إلى 1995

تعد هذه المرحلة بمثابة ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية و ينظمها و يحدد مجال و نطاق تطبيقها بإصدار قانون رقم 90-25 المؤرخ في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية ،و المراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر[3] .

الفر ع الخامس :مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي 1995 إلى يومنا

شرعت السلطة المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد فجندت المديرية للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إطارات المديرية ،حيث قام بعدها بالاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العامة (DGCP) التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية للاستفادة من

---

[1] لخنش توفيق ،**واقع نظام المحاسبةالعمومية الجزائري و أفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"IPSAS"** ،مذكرة ماستر ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،2018-2019 ،ص 28.

[2] بلقاضي لخضر ،**دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IBSAS في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر** ،مذكرة ماستر ،جامعة يحي فارس ،المدية ،2015-2016 ،ص ص (67-68).

[3] الطاهر عليوة ،محمد لمين نغيز ،**إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS** ،مذكرة ماستر ،جامعة محمد الصديق بن يحي ،جيجل ،2018/2017 ،ص 46.

التجربة الفرنسية بالموازاة مع إعداد هذا المشروع قامت وزارة المالية ببعض الإجراءات لضمان تطبيق فعال للمخطط المحاسبي للدولة.[1]

و انطلاقا من سنة 1995 و من أجل تدارك نقاط الضعف في نظام المحاسبة العمومية الحالي و كذا مواكبة التطورات الخاصة في بيئة القطاع العام على مستوى دول العالم ،قامت الجزائر بعدة محاولات للإصلاح المحاسبي أهمها :[2]

أولا : مشروع المخطط المحاسبي للدولة (PCE) :

تم الانطلاق في المشروع في سبتمبر 1995 بالتعاون مع خبراء من البنك الدولي و صندوق النقد الدولي ،و بالتنسيق مع المديرية العامة للمحاسبة العمومية لوزارة المالية الفرنسية للاستفادة من التجربة الفرنسية ،أين تم إنجاز مشروع المخطط المحاسبي للدولة و المصادقة عليه في

23 أفريل 1997 من طرف مجلس الحكومة .و تم تنفيذ المشروع علىّ أرض الواقع بشكل تدريجي مع توفير مجموعة من المتطلبات الضرورية مثل :تكييف أنظمة الإعلام الآلي ،تكوين المحاسبين العموميين ،فبالرغم من أن المشروع يهدف إلى تبني أساس الاستحقاق المحاسبي في الجزائر و بالتالي عصرنة و تطوير نظام المحاسبة العمومية و تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي مما يلبي احتياجات المستخدمين و الجهود المبذولة من طرف الدولة ،إلا أنه عرف جمودا على أرض الواقع أثناء فترة التجربة ابتداء من 2004 و هذا للعديد من الأسباب تتمحور أساسيات عدم وجود إستراتيجية واضحة للإصلاح تأخذ بعين الإعتبار جميع المخاطر الممكنة .

[1] خضير خبيطي ،يونس مونة ،**أفاق تبني معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام و دوره في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري ،المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية ،الجزائر** ،العدد 2 ،2016 ،ص 105.

[2] شلال زهير ،**أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية** ،أطروحة دكتوراه ،بومرداس ،2014 ،ص 181ص252.

ثانيا :مشروع عصرنة النظام الميزانياتي للدولة MSB:

تداركا لنقاط ضعف و أسباب فشل المشروع أعلاه تم إبرام عقد مع مكتب الاستشارات الكندي CRCSOGEMA سنة 2004 ،من أجل وضع إستراتيجية لإصلاح المالية العمومية ،و الذي يشمل عدة جوانب تتمثل أساسا في إعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات و الذي يعتمد على التسيير الميزانياتي القائم على النتائج ،إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية و عليه تمت صياغة خطة إستراتيجية للتقييس وفق المعايير IPSAS و تكييفها مع الواقع الجزائري ،و في الأخير تحسين عرض و نشر الموازنة العاملة للدولة بإنجاز نظام للإعلام الآلي يدعى "النظام المدمج لعمليات التسيير الميزانيSIGBUD ،و الذي يهدف إلى التنسيق بين مختلف الفاعلين (الإطار المحاسبي و المراقب المالي ،مختلف الوزارات) ،فبالرغم من قرار إعداد أول ميزانية القائمة على النتائج سنة 2010 لكن و نظرا لعدة ظروف حالت دون إعداد هذه الميزانية على أرض الواقع .[1]

ثالثا: نظام معلوماتي لمحاسبة التسيير في قطاع الصحة العامة :(COH3) :

حيث كانت أولى خطوات هذا النظام خلال الاجتماع الوزاري المشترك بين وزارة المالية بالتعاون مع وزارة الصحة و السكان و إصلاح المستشفيات بتاريخ 21 أكتوبر 2008 بهدف تزويدهم بنظام محاسبي متجانس و متكامل يمكن من إدارة عقلانية و فعالية لمواردها البشرية و المالية و المادية، على مستوى 300 مستشفى وفق خطة زمنية إلا الإطار القانوني و التنظيمي الذي يوضح تفاصيل المشروع بدقة تم إصداره إلى غاية سنة 2014 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 14-106 يتضمن وضع نظام معلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية الإستشفائية، و اتبع بالقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 30 أكتوبر 2014 و الذي يحدد كيفيات تطبيق النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة، و كذا قائمة المؤسسات المعنية بتنفيذ هذا النظام و الذي يتكون من ثلاث محاسبات

[1] خبيطي خضير ،بكاري بلخير ،**واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية و دوره في تفعيل التدقيق الحكومي في الجزائر** ،مجلة الوحدات للبحوث و الدراسات ،الجزائر ،العدد2 ،2020 ،ص 809.

:(COH3)المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية، محاسبة الموازنات. بالإضافة إلى مدونة الحسابات و كذا قواعد سيرها و الكشوف المالية، و التي تقترب إلى المحاسبة المالية و محاسبة المالية في القطاع الاقتصادي.

رابعا :مشروع القانون للعضوي للإصلاح الميزانياتي المحاسبي لقوانين المالية:

تم إقرار دخول المشروع حيز[1] التنفيذ و ذلك ابتداء من سنة 2023 إلى 2025 كفترة انتقالية و ذلك بموجب القانون العضوي 18-15 يتعلق بقوانين المالية، و الذي يعتمد على مبدأ الميزانية التي تستهدف النتائج مع اعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي و محاسبة التكاليف في القطاع العام.

و من ما تطرقنا من مراحل نظام المحاسبة العمومية في المطلب السابق سنتطرق في المطلب الموالي إلى نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي.

المطلب الثاني: نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي

نظرا للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال أثبت أن النظام الحالي للمحاسبة العمومية فصوره في عدة جوانب نذكر منها:[2]

الفرع الأول :عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة:

حيث أن عملية التسجيل المحاسبي في إطار المحاسبة العمومية تتعلق فقط بتحصيل الإيرادات و تنفيذ (الأساس النقدي)

و بذلك تم إهمال عناصر أخرى مهمة كالأملاك العقارية و المنقولة، و كذا حقوق الدولة و ديون اتجاه الغير و التي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي، و هذا أدى إلى سوء تسيير عناصر الذمة للدولة.

---

[1] خبيطي حضير ، بكاري بلخير **مرجع سبق ذكره** ، ص810.

[2] بن درويس فاتح، قطاف تمام هشام، **واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري و مواكبته لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام**، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020/2019،ص74.

الفرع الثاني :طريقة ترقيم حسابات الدولة:

ترقيم مجموعة حسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي أفقد توازن مجموعة الحسابات، بحيث أصبحت تحتوي على أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة مما يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، خاصة التطورات التي تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة .

الفرع الثالث :صعوبة تركيز و تجميع المعلومات المحاسبية:

تجميع و تركيز المعلومات المحاسبية لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة التي تتطلب وجود نظام إعلام ألي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية من مختلف مراكز التسجيل، بل إن عملية التركيز لا تتم في الآجال المناسبة مما يسبب في تأخير حصر المعلومات و اتخاذ القرارات.[1]

الفرع الرابع :تعقيد الوثائق المحاسبية:

حيث أن مجمل الوثائق المحاسبية الواجب توفرها في إطار المدونة تتميز بتعقيدها و عدم سهولة استغلالها[2] .

الفرع الخامس : عدم توفر قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية:

حيث يتم متابعتها في سجلات خارج المحاسبة عن طريق القيد الوحيد رغم أنها تتم بصفة آلية وفق تبويب الميزانية، مما ينتج عنه عبء إضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات، و بالتالي فإن مخرجات النظام المحاسبي العمومية لا يوفر بيانات مالية مقيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة و قياس التكاليف.[3]

---

[1] إسماعيل مولاي، عمر السليماني، **مرجع سبق ذكره**، ص56.

[2] رزقي لمين، محمد عمرون، **أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماستر**، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 20170/2016،ص. 23.

[3] شلال زهير، **مرجع سبق ذكره**، ص177.

و بعد التعرف على نقائص نظام المحاسبة العمومية الحالي سيتم التعرض في المطلب الموالي إلى متطلبات تبني معايير المحاسبة للقطاع العام.

المطلب الثالث: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

على الدولة الجزائرية توفير مجموعة من المتطلبات من أجل المساعدة على تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

الفرع الأول :إصلاح نظام المحاسبة العمومية:

نظرا لما يعاني منه النظام المحاسبي العمومي الجزائري من عدة أوجه القصور في مختلف جوانبه، لذا يجب على الدولة (وزارة المالية)إيجاد نظام محاسبي جديد، خاصة بعد تجميد مشروع المحاسبي للدولة؟ (PCE)و هذا من خلال إصدار مجموعة من القوانين تستند إليها مؤسسات القطاع العام.[1]

الفرع الثاني :تغيير أساس القياس المحاسبي

:نظرا لاعتماد نظام المحاسبة الحالي على الأساس النقدي حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن الالتزامات و الحقوق الوحدات هذا من جهة، لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول و الاهتلاكات و متابعة المخزونات من جهة أخرى، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحول إلى الاستحقاق المحاسبي[2].

الفرع الثالث : تخفيض مركزية السلطة

شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط و رقابة، و نتج عن هذا الوضع تنميط نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير

[1] خضير خبيطي، يونس مونة، **مرجع سبق ذكره**، ص106.

[2] الطاهر عليوة، محمد لمين نغيز، **مرجع سبق ذكره**، ص ص(48-49).

هذه النظم و نظر الاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية و أخرى، فإن تصميم البرامج و الأنشطة و وحدات الأداء سيختلف في كل منها.

الفرع الرابع :التأهيل العلمي و العملي للمحاسب:

المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، لذلك لابد من تأهيله علميا و عمليا ليكون قادرا على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الصحيح، و لتأهيل المحاسبين على ممارسة هذه المعايير و تطبيقها يجب:

1- عقد الدورات التدريبية و ورشات العمل للمحاسبين و مدقيقي الحسابات.

2- تضمن معايير المحاسبية الدولية و المواجهة الدولية في امتحانات المحاسبين القانونيين.

3- تطوير مناهج كليات الاقتصاد و التسيير و الإدارة في الجامعات الرسمية و معاهد التكوين المهني لكي تتضمن تدريس معايير المحاسبة الدولية.

الفرع الخامس : الدعم و المساندة السياسية من متخذي القرارات:

تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم و مساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة (السلطة التشريعية، السلطة التنفيذية...) لأن تبني هذه المعايير ضمن نظام المحاسبة العمومية يلزم توفير اعتمادات مالية كبيرة و كفاءات عالية من أجل نجاحه[1].

الفرع السادس : تبني تقنيات و تكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية:

من أجل تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوجب، توفير تكنولوجيا كافية و فعالة، لأن استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية يزيد من سرعة الإنجاز

[1] مريم بوسبت، جهيدة بلواد، **الإصلاحات المحاسبية في الجزائر و أثرها على المحاسبة العمومية: تبني معايير المحاسبةالدولية في القطاع العام و الإداري**، مذكرة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2020/2019،ص 53.

فيما يتعلق بالعمل المحاسبي و يتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية[1].

المبحث الرابع: تطوير مشروع نظام المحاسبة العمومية

يتناول هذا المبحث عرض مشروع إصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية الذي أبدت مديرية المحاسبة العمومية بتنفيذه عن طريق تشكيل لجنة خبراء أسندت لها مهمة إعداد مخطط جديد، و يهدف إلى عصرنة و تطوير نظام محاسبة الخزينة العمومية لمواكبة تطور حاجيات مستخدمي القوائم المالية الحكومية و توفير المعلومات لاتخاذ القرار.

سيتم تقديم مضمون مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق العناصر التالية:

- التعريف بمشروع تحديث نظام المحاسبة العمومية.
- عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية.
- الإجراءات المتخذة لتنفيذ المشروع.

_ أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

المطلب الأول: التعريف بمشروع تحديث نظام المحاسبة العمومية

لقد أعربت الجزائر عن رغبتها في تحديث و تطوير أساليبها المعتمدة في تخطيط و تحضير و تنفيذ الميزانية، و كذا أساليب الرقابة عليها، ذلك من خلال تعاقدها مع مؤسسات و هيئات دولية لتمويل و تقديم الاستشارة في هذا المسار في إطار مشروع تحديث نظم الميزانية، و رغم التأخر الكبير الذي يعرفه تولي هذا الإصلاح إلا أن تقدم الأشغال فيه يعرف نسبة معتبرة إلى يومنا هذا، و قد حدد التاريخ النهائي لتطبيق أساليب الإصلاح على الميزانية العامة بتاريخ 2012 يمثل محور مشروع تحديث نظام الميزانية أساسا في الانتقال في التسيير

[1] إسماعيل مولاي، عمر اسليماني، **مرجع سبق ذكره**، ص58.

القائم وفق الوسائل إلى التسيير القائم وفق النتائج في تسيير النفقة العمومية ويشتمل المحاور التالية: [1]

1- ميزانية البرامج القائمة على أساس النتائج و مؤشرات الأداء.

2- تجديد تقديم الميزانية و وثائقها.

3- تجديد دورة الميزانية.

4- اعتماد قانون عضوي.

5- اعتماد و تطوير أنظمة المعلومات المعتمدة في تحضير الميزانية.

6- تجديد الإطار المحاسبي للميزانية.

7- تعزيز الرقابة و المسؤولية المسيرين.

هيكل مشروع تحديث نظام الميزانية العامة و أهدافه :

الفرع الأول هيكل المشروع :و يتكون هيكل المشروع من عنصرين أساسيين هما :[2]

أولا: إطار الميزانية :و تندرج تحته المحاور التالية :

1- **تبني إطار الميزانية متعدد السنوات :**

يكون هذا الإطار متكامل إذ يغطي الاستثمارات و النفقات الجارين ،كما يحافظ على مستوية الميزانية بشكل تام على المستوى التشريعي ،فالميزانية السنوية تحضر و تقدم مع توقعات ممتدة على مدى السنوات الثلاثة الموالية تتكامل بذلك مع الوضع الاقتصادي الكلي لنفس الفترة .

2- **تحسين تقديم و عرض الميزانية :**

دافع الحصول على نقاشات أكثر انفتاحا و استشارة للاختبارات الاقتصادية و الاجتماعية للحكومة .

---

[1] عبود ميلود، **متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية و أثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر**، اطروحة دكتوراه، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر 2019/2018،ص ص (304-305)

[2] بن شنديخ بلال ،**واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS** ،مذكرة ماستر ،جامعة عبد الحميد بن باديس ،مستغانم ،2018/2017 ،ص ص(42-43) .

3- تعزيز وظيفة الاستشارة لدى الوزارة المالية :

من أجل توسع مساهمتها في فعالية النفقة ،و تقوية متابعة تنفيذ مشاريع الاستثمار العمومي بهدف رفع نجاعة و القدرة على الاستثمار في القطاع العمومي.

ثانيا : الإعلام و الأنظمة المعلوماتية :

يرتكز هذا العنصر أساسا على اقتناء و تركيب أنظمة و مواد و برامج معلوماتية متطورة و ذات أداء مرتفع .

إن استعمال أدوات الإعلام الآلي و التكنولوجيات الحديثة تسوى يسمح لوزارة المالية و الأمرين بالصرف بتتبع تطور معطيات الميزانية إبتداءا من تقدمها و حتى تنفيذها على مختلف المستويات (مركزية ،جهوية ،ولائية) .

و مما سبق التعريف بتحديث نظام الموازنة العمومية سيتم التطرق إلى عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المطلب الموالي .

المطلب الثاني :عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية

في إطار حركة إصلاح مؤسسات الدولة قامت وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة العمومية بتشكيل لجنة عمل تتكون من أخصائيين محليين و دوليين في ميدان المحاسبة العمومية ،من أجل تقديم مشروع إصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية و الاستفادة من خيرات الدول المتقدمة في هذا المجال و التي لها نظام محاسبي متشابه مع النظام الجزائري يهدف إلى تطوير و عصرية نظام محاسبة الخزينة العمومية ،لكي يصبح أداة فعالة لتحقيق الرشادة و الإقتصاد في تسيير الموارد العمومية و تحقيق الشفافية و الإفصاح الشامل و الدقيق عن النتائج النشاط الحكومي .[1]

تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية قامت هذه اللجنة بإعداد مشروع تعليمة عامة تتضمن مدونة حسابات جديدة لقيد العمليات المالية للدولة تحت عنوان " المخطط

[1] شلال زهير ،**مرجع سبق ذكره** ،2014، ص ص(182-183).

المحاسبي للدولة" و الذي من شأنه تعويض مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية بعد المصادقة عليه من طرف الهيئات المختصة.

يسعى مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة لتدارك نقائص مدونة حسابات الخزينة العمومية التي يعاني من محدودية البيانات ،التي يمكن استخراجها من القوائم المالية التي تم إعدادها على الأساس النقدي ،و التي لا تسمح بعرض مجمل عناصر الذمة المالية للدولة و على هذا الأساس يعتبر مشروع إصلاح المحاسبة العمومية قفزة نوعية نحو تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر من أجل إنشاء نظام معلوماتي محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية و الوضعية المالية الدقيقة و في أجال معقولة للمسؤولين ،حول مجمل أصول و خصوم الدولة و عرض نتائج تنفيذ قانون المالية و الوضعية المالية للخزينة العمومية من أجل اتخاذ القرارات الإقتصادية و توظيفها لأغراض المساءلة و تقييم الأداء ،بحيث تستخرج هذه المعلومات بصفة مباشرة من سجلات المحاسبة دون اللجوء إلى السجلات الإحصائية ،كما كان معمول به في النظام القائم على مدونة مجموعة الحسابات الخزينة العمومية.[1]

و من خلال ما تطرقنا إليه في المطلب السابق من عرض لمشروع نظام المحاسبة العمومية سيتم العرض في المطلب الموالي إلى الإجراءات المتخذة لتنفيذ المشروع .

المطلب الثالث :الإجراءات المتخذة لتنفيذ المشروع

الفرع الأول :التعاقد مع الهيئات الدولية

أولا : اتفاقية البنك الدولي :

إنطلق الحديث عن تحديث نظام الميزانية العامة في الجزائر من الناحية القانونية إبتداءا من 17 جويلية 2001 ذلك بعد الاتفاقية التي تمت مع البنك الدولي تحت حساب ح /7047

[1] بن زموري محمد ،**دور معايير المحاسبة المالية الدولية للقطاع العام في تفعيل حوكمة نظام المحاسبة العمومية للجماعات المحلية** ،مذكرة ماستر ،جامعة يحي فارس ،المدية 2021/2020 ،ص ص (48-49).

المتوقعة في 2001/04/18 و المتعلقة بتمويل برنامج الإصلاح الميزانياتي ،و لكن تنفيذ الاتفاقية عرفت تأخر دام 3 سنوات و في هذا الإطار قام البنك الدولي بإصدار تقارير تخص تمويله للمشروع و تبين مكوناته ،بالإضافة إلى التكلفة الإجمالية للمشروع ،و في أكتوبر 2004 تم توقيع العقدين ،إطار الميزانية المتعددة السنوات بمبلغ 1586000 أورو ،و تحسين تقديم الميزانية بمبلغ 435000 أورو ،ليتم في أفريل 2005 توقيع عقد لتجديد دورة النفقة العمومية بمبلغ قدره 2.2 أورو [1].

ثانيا : التعاقد مع مؤسسة crcsogemas :

و تعتبر هذه الأخيرة من أكبر المؤسسات الكندية التي تقدم خدمات الإستشارة في مجال التسيير و الإدارة و تنفيذ مشاريع كبيرة في مجال التعاون الدولي مجال التنمية الإقتصادية و الإجتماعية و البيئية من خلال هذه الإتفاقيات تم تنفيذ :

1- **المشروع الأول :**

تم عقد المشروع الأول للفترة الممتدة خلال 2004-2007 تحت إسم تحديث نظام الميزانية ،بتمويل من البنك الدولي حيث أسست الجزائر مجموعة من الإصلاحات الرامية إلى تحويل بيئتها المؤسساتية ،من بين الإصلاحات الأساسية الثلاث في قطاع المالية نجد إصلاح نظام تسيير النفقة العمومية و المسجلة ضمن مشروع إصلاح نظام الميزانية .

2- **محتوى المشروع :**

يحتوي المشروع على ثلاث أجزاء هي :

أ- إطار الميزانية المتعددة السنوات .

ب-تحسين عرض و نشر الميزانية العامة .

ت-تعزيز وضعية الإستشارة لوزارة المالية .

[1] خالد إبراهيم بولعراس محمد ياسين زفان ،**مرجع سبق ذكره** مذكرة ماستر ،جامعة يحي فارس ،المدية 2016/2015 ،ص 24.

3- **المشروع الثاني :**

تم عقد المشروع خلال الفترة ما بين 2012/2008 بهدف تحسين إدارة الإتفاق العام و تحسين تقديم الخدمات للشعب ،يواصل المشروع الثاني مسار المشروع الأول و يوجه أساسا إلى :

أ- الدعم المؤسسي و تدريب الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية في مجال الميزانية القائمة على أساس النتائج .

ب-العمل على تطبيق النظام الجديد و تأهيل القدرات لتحضير ميزانية سنوية على أساس البرامج.

4- **محتوى المشروع :**

5- يحتوي المشروع على أربعة أجزاء هي :

أ- الدعم القانوني لإطار النفقات على المدى المتوسط ،

ب-نشر نظام المعلومات ،

ت-التكوين ،

ث-الإتصال.

الفرع الثاني :الهيئات المكلفة بمتابعة المشروع

يعتمد مسار المشروع على ثلاث هياكل تنظيمية مكملة لبعضها البعض و تتمثل في :

1- هيكل تنظيمي وظيفي و عملي داخلي على مستوى وزارة المالية ،و الذي يعتبر بمثابة المحرك لعملية الإصلاح الميزاني .

2- هيكل تنظيمي وظيفي و عملي على مستوى كل وزارة أو هيئة عمومية .

3- هيكل مؤسساتي على المستوى الحكومي من أجل اتخاذ القرارات الكبرى و التوجيهات ذات الطبيعة الإستراتيجية و تعزيز التبادل و التشاور بين الهيئات الوزارية و المؤسسات العمومية الأخرى في المجالات المتعلقة بالإصلاح الميزاني .

المطلب الرابع :أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية

بهدف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى تطوير نظام معلوماتي لمحاسبة الخزينة يسمح بتوفير معلومات ذات جودة عالية و في أجال معقولة للمسؤولين من أجل اتخاذ القرار و توظيفها في مجال عرض و تحليل نتائج النشاط الحكومي و تقييم الأداء لمختلف وحدات القطاع العام ،بهدف تحقيق الشفافية و الرشادة في تسيير الميزانية العامة للدولة .

و في هذا الإطار حدد مشروع التعليمة العامة لمخطط المحاسبي للدولة و له أهداف نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق العناصر التالية :[1]

1- يهدف إلى الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق ،من أجل تسجيل الحقوق المثبتة و التزامات الدولة إضافة إلى التقييد المحاسبي للممتلكات من خلال تسجيلها في حساب التثبيتات .

2- يهدف إلى تكييف الواقع المحاسبي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

3- يهدف إلى توفير معلومات للمستخدمين و عرضها في القوائم المالية بصفة من الشفافية و الموثوقة و القابلة للمقارنة .

4- يهدف إلى مواكبة التغيرات و الإصلاحات الإقتصادية التي مرت بها الجزائر خلال السنوات الأخيرة بالإضافة إلى أهداف الرقابة و متابعة قيد مختلف العمليات المالية للدولة ،سيسمح النظام المحاسبي الجديد بتحقيق ما يلي :[2]

أ- معرفة ممتلكات الدولة بمختلف مكوناتها .

ب- إمكانية تحديد تكلفة الخدمات العمومية .

ت- حساب نتائج تنفيذ الموازنة من أجل تقييم نشاط الإدارات العمومية .

ث- تحديد النتائج السنوية و تقييم فعالية أداء نشاط الإدارة .

---

[1] Ministére de finance ,(4 féverier 2013) organisation ,mission des services comptables et reformes initiées ,conférence de presse ,algérie ,p 28.

[2] Projet d'instruction générale sur la comptabilité de l'etat (regle fonctionnement des comptes du plan comptale de l'etat de la classe 1 à 4) ,direction générale de la comatatailité ,publique , décembre 2004 , p03.

خلاصـــــة الفصــل :

تعتبر المحاسبة العمومية أحكام تنفيذية تطبق على الميزانيات مختصة في دراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة من حيث أنها نشاط لا يهدف إلى تحقيق الربح و إنما تأدية المنفعة العامة ، و تلبية احتياجات مستخدمي القرارات المالية .

كما إن ارتباط نظام المحاسبة العمومية بمجموعة النظم منها النظام القانوني و نظام الموازنات السياسية و الإدارية و المالية و المحاسبية في الدولة التي تؤدي بصفة تبادلية على هذا النظام ن كما تعتبر الموازنة العامة للدولة احد عناصر نظام المحاسبة العمومية ، و هذا لتمكين الدولة من القيام بالإعمال و النشاطات و تقديم الخدمات للموظفين ، بالإضافة إلى كونه احد إحدى المعايير الرقابية كخطة تجسيد استخدامات الأموال العامة و مصادر تمويلها .

الفصل الثاني

تمهيد:

مر التدقيق بأزمنة و عصور متعاقبة فهو ليس وليد اليوم، حيث رافق التدقيق نشوء الحضارات الإنسانية و تطور بتطورها و إن التدقيق عبارة عن عملية منظمة و منهجية لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بكل موضوعية.

لقد أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الاهتمام، نظرا لما لها من أهمية في الوحدات الاقتصادية و نظرا لكبر حجم المؤسسات مما أدى إلى تزايد الحاجة إليها على مستوى كل وحدة اقتصادية، مما أدى إلى ظهور التدقيق العمومي (الحكومي)، و لذلك أعطت الدولة اهتماما حافظا على أموال الدولة من الضياع و ضرورة توفير قواعد و أساليب للتحقيق الرقابة على العمليات المصرفية و التحصيل الأموال العامة. و لدراسة أعمق أكثر لما ذكر سابقا يتم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي حول التدقيق

المبحث الثاني: أنواع و خصائص و مبادئ التنظيمات الحكومية

المبحث الثالث: الاتجاهات الحديثة لتدقيق الحكومي

المبحث الأول :مدخل مفاهيم حول التدقيق

إن ظهور التدقيق و تطوره عبر العصور جاء تبعا لتطور الحياة البشرية اقتصاديا و اجتماعيا، و نظرا لما شاهدته العقود الأخيرة من تطورات في شتى مجالات الحياة و لتلبية حاجيات المجتمع المتزايدة من المعلومات و البيانات و التأكد من مدى سلامتها و تحقيقها للأهداف.

المطلب الأول: مفهوم و أهمية التدقيق

لقد تعددت مفاهيم التدقيق من باحث إلى آخر ومن مؤلف إلى أخر ومن منظمة إلى أخرى للوصول إلى مفهوم شامل للتدقيق و المتمثلة فيمايلي :

الفرع الأول: مفهوم التدقيق

لقد تعددت تعاريف التدقيق، و هذا باختلاف الهيئات و الأطراف الصادرة عنها، ونذكر أهم التعاريف فيما يلي:

– عرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (Aicpa) التدقيق على أنه:" طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة و قرائن الإثبات بخصوص ما هو مثبت بالدفاتر والسجلات، حول الأحداث الاقتصادية للمشروع و تقييمها للتأكد من درجة التماثل بينما هو مثبت و هذه الأحداث وفق مقاييس معينة، و نقل النتائج إلى الأطراف المعنية" [1].

كما عرف على أنه:«هو عملية فحص مستندات و دفاتر و سجلات المؤسسة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات و إبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمدا في ذلك على قوة و متانة نظام الرقابة الداخلية»[2].

[1] سعيود كايد، **تدقيق الحسابات**، دار زهران، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012،ص 07.

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار صفاء، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2005،ص 07.

و عرف كذلك «هو عملية تجميع و تقييم أدلة الإثبات حول المعلومات من أجل تحديد درجة ارتباط و امتثال المعلومات و الأسس المتبعة، و الإبلاغ عن نتيجة العملية من خلال رأي مهني محايد و يجب أن يقوم بالتدقيق شخص كفىء و مؤهل و محايد»[1].

و عرف بأنه:« عملية تشمل الفحص و التدقيق و التقرير».

الفحص: يقصد به التأكد من صحة قياس العمليات و سلامتها التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع[2].

التحقيق: يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية و كدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة.

التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق و اثباتها في تقرير يقوم إلى من يهمه الأمر داخل المشروع و خارجه، و هو ختام عملية التدقيق، حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل، من حيث تصويرها المركز المشروع المالي[3].

الفرع الثاني : أهمية التدقيق

ترجع أهمية تدقيق الحسابات إلى مستخدمي الكشوفات المالية أو المستفيدين منها، و كلما كبر حجم المؤسسة و زاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية، كما أصبحت مهمة مدقق الحسابات أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه الكشوفات في بناء القرارات الاقتصادية، و يتمثل دور المدقق في أمن يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم و قراراتهم، و يمكن وصف هذه القيمة

[1] هاجر بويضلة، **دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير**، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2014،ص 03.

[2] خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، الشركة العربية المتحدة، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر 2014،ص 08.

[3] فاتح غلاب، **تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ و معايير التنمية المستدامة**، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011 ص51.

بالرقابة و الثقة، و عموما فأهمية عملية تدقيق الحسابات و آثارها على سلوك مستخدمي الكشوفات المالية في اتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال الآتي:[1]

أولا :تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية، و بالتالي تجذبهم مخاطر اتخاذ القرارات.

ثانيـا :يستلزم اتخاذ قرار معين، و ذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير التدقيق و التي ترتبط بتحقيق أهداف معينة.

ثالثا : تكون باعثا و دافعا لاتجاه موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير المرغوب فيها.

رابعا: من ناحية أخرى فكون المدقق عضو في التنظيم و هو مكتب التدقيق، فإنه يمثل دورا آخر في الاتصال و يرمي هذا النوع من الاتصال و يسمى الاتصال الموجه إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- خلق الوعي لدى المدققين بأهداف مكتب التدقيق. تعليم المدققين التطورات الهامة، و التي تؤثر على مكاتب التدقيق.

2- زيادة فعالية المدققين القائمين بالاتصال في المجتمع.

3- إشباع رغبات المدققين في الإطلاع على كل ما يجري في مكتب التدقيق.

المطلب الثاني: أهداف التدقيق

تمثل الأهداف بصفة عامة الغايات المرجو تحقيقها من عملية المراجعة ويتمثل الهدف الرئيسي لعملية المراجعة في التعبير الصادق عن الرأي في القوائم المالية المعدة عن هذا

[1] فاطمة بعوج، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار**، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2015/2014،ص07.

النشاط ولغرض تكوين هذا الرأي يلزم تحقيق أهداف المراجعة الأساسية و التي نلخص منها مايلي [1]:

1-دقة وعرض القوائم المالية

2-شرعية وصحة العمليات المالية التي تمت خلال فترة

3-ملكية عناصر النشاط المختلفة

4-تقويم عناصر النشاط في القوائم المالية

5-الوجود المادي لهذه العناصر المملوكة

من خلال التطور التاريخي للتدقيق تطورت معه الأهداف المرجوة منه ونجد في ذلك المجموعات التالية:

الفرع الأول: الأهداف التقليدية:

يمكن ايجازها فيما يلي :[2]

1-ابداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية و كشف الأخطاء و أعمال الغش و التلاعبات.

2-التأكد من صحة العمليات المثبتة في الدفاتر و السجلات المحاسبية مع مفردات الأصول و الالتزامات.

3-إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، و بيان أوجه القصور فيه.

الفرع الثاني :الأهداف الحديثة:

يمكن تلخيصها في النقاط التالية:[3]

---

[1]محمد السرايا ، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل** ، الطبعة الأولى ،المكتب الجامعي الحديث ، مصر 2007 ص 34

[2]الياس علال، حسين حليلان، عبد الستار رمضاني، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجباءية**، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، 2020/2019،ص30.

[3]عامر حاج دحو، **التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية دوره في تحسين أداء المؤسسة**، اطروحة دكتوراه، جامعة أحمد دارية، أدرار 2018/2007،ص 14.

1-تدقيق الأهداف المخططة، و القرارات المتخذة لتحقيق هذه الأهداف، و أيضا المعلومات التي اتخذت على أساسها القرارات.

2- تدقيق كافة الأحداث و الوقائع المالية و غير المالية، أي النظام المحاسبي بشقيه (المالي أو الإداري)باعتبار أن الوحدات الاقتصادية تعمل داخل الهيكل الإقتصادي للدولة.

4-تقييم أدلة و قرائن الإثبات و اختيار الموضوعي منها، للتأكد و التحقق من عدالة القوائم المالية.

5-تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية، عن طريق محو الإسراف و ذلك من خلال تطبيق التدقيق باستخدام معايير الجودة العامة.

الفرع الثالث :الأهداف العامة للتدقيق:

بصفة عامة فإن أهداف التدقيق تتمثل فيما يلي[1]:

أولا :الشرعية

:أي مدى مطابقة المناهج و الأساليب المعمول بها مع الأنظمة و التشريعات المفروضة على المؤسسة.

ثانيا :الكشف عن الغش:

إذ استوجب على المدقق البحث عن الأساليب التي أدت إلى حدوث مثل هذا الغش.

ثالثا :تحسين التسيير :

يتوصل المدقق إلى تحسين التسيير من خلال التشخيص الجيد للأسباب و تقديم التوصيات اللازمة.

و بالتالي زيادة فعالية التسيير بتقديم النصائح و التوجيهات للمسيرين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

[1]سكاك مراد، **التدقيق الإستراتيجي للمؤسسات، دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية**، بولاية سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف 1،الجزائر 2015،ص ص 388-398.

رابعا :وضع و متابعة الإستراتيجية:

المساهمة في وضع إستراتيجية المؤسسة من خلال المنهجية الصارمة التي يتبعها و الأدوات التي يستخدمها المدقق في متابعتها.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

تنقسم عملية التدقيق الحسابات إلى عدة أنواع أو تبويبات و لذلك باختلاف الزاوية التي ينظر إليها، و بالتالي نستطيع القول بأن للتدقيق أنواع متعددة نذكر منها:

الفرع الأول: التدقيق من حيث الحدود

ينقسم التدقيق من حيث الحدود إلى التدقيق الكامل و التدقيق الجزئي[1].

أولا: التدقيق الكامل:

و هو التدقيق الذي يخول للمدقق إطارا غير محدود للعمل الذي يؤديه و لا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة و إنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها و يتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة و صحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص و المفردات التي شملتها اختباراته.

ثانيا: التدقيق الجزئي:

وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعنية أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق المطلوب أو المجال و يراعي أن الجملة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيلا الحصر.

وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق أو حدود التدقيق الملف به و لذلك يتطلب الأمر هذا وجود اتفاق كتابي بين حدود التدقيق و الهدف منه ،حتى يتمكن

[1] لطاوي ميلود الياس، **أهمية التدقيق و المراجعة المحاسبية في اتخاذ القرارات**، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2018-2019،ص 12.

من التقرير عن الخطوات التي اتبعت و النتائج التي توصل إليها كي ينسب إليه التقصير في القيام بشيء لم ينص عليه في الاتفاق .

الفرع الثاني :التدقيق من حيث الوقت :

و ينقسم إلى :[1]

أولا :التدقيق النهائي :

هو التدقيق الذي يبدأ بعد إنتهاء إدارة الحسابات من أعمالها و إعداد القوائم و الحسابات الختامية و في الغالب يتفرغ المدقق أو بعض مساعديه فترة زمنية معينة بعد إنتهاء السنة المالية للشركة ليتولى خلالهما فحص و تدقيق حسابات و عمليات الشركة للتأكد من أن ما تحقق من نتائج يعبر تعبيرا صادقا عما أنجز من أعمال ،و يقوم بعد ذلك بإعداد التدقيق المطلوب منه .

ثانيا :التدقيق المستمر :

و هو التدقيق الذي يتم لعمليات المؤسسة خلال السنة المالية سواء كانت بطريقة منظمة أو غير منظمة خلال أيام معينة على مدى الفترة و هذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة :

1- ما إذا كانت المؤسسة تتميز بكبر الحجم و عملياتها كبيرة و متعددة.

2- توافر عدد كبير من مساعدي المدقق الأمر الذي يمكنهم من التردد عن المؤسسة بصفة مستمرة .

3- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته .

الفرع الثالث :من حيث الإلزام

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين تدقيق إلزامي و تدقيق اختياري :[2]

---

[1] فاتح غلاب ، **مرجع سبق ذكره** ،ص 59-60.

[2] محمد أمين مازون ،**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر** ،مذكرة ماجستير ،جامعة الجزائر 3 ،الجزائر ،2010-2011 ،ص 10-11 .

أولا :التدقيق الإلزامي :

يحتم القانون القيام به ،حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها و اعتماد القوائم المالية الختامية لها ،و يترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة .

ثانيا :التدقيق الإختياري :

هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون ،و تكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها و تكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لإتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق ،ففي المؤسسات الفردية و شركات الأشخاص ،قد يتم الإستعانة بخدمات مدقق خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة و إعتماد قواتها المالية الختامية ،نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث إطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال و المركز المالي ،والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء و خاصة في حالة إنفصال أو إنضمام شريك جيد.

أما في حالة المؤسسات الفردية ،فوجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر و تلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية و خاصة مصلحة الضرائب.

الفرع الرابع :من حيث القائمين بعملية التدقيق

ينقسم التدقيق من حيث القائمين بعملية التدقيق إلى قسمين هما :

أولا :التدقيق الخارجي :

هو عملية فحص إنتقادي للمعلومات و العمليات للتأكد من صحتها و مصداقيتها ،في تقييم نظام الرقابة الداخلية و التدقيق الداخلي و مدى فعاليتهما لإبداء رأي فني محايد حول نتائج العملية المنجزة .

"التدقيق الخارجي هو مهمة فحص ميداني للنظر في مصداقية و عدالة الحسابان ،يتم من طرف مهني مستقل عن المؤسسة".

ثانيا :التدقيق الداخلي :

هو مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشأها الإدارة للقيام بخدمتها في تدقيق العمليات و القيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية و الإحصائية ،و في التأكد من كفاية الإحتياطات المتخذة لحماية الأصول و الممتلكات المؤسسة ،و في التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات و الخطط و الإجراءات الإدارية المرسومة لهم ،و في قياس صلاحية تلك الخطط و السياسات و جميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها و إقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها و ذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.[1]

الفرع الخامس :من حيث مدى الفحص :و ينقسم إلى :

أولا :التدقيق التفصيلي :

و هو التدقيق الذي كان سائد في بداية عهد المهنة ،و فيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و المستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام و أنها صحيحة ،كما أنها خالية من الأخطار و الغش أو التلاعبات .

و لذلك يناسب التدقيق المنشأت الصغيرة ،و لكن لا يناسب المنشأت الكبيرة لأنها ستؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق فضلا عن تعارضه مع عاملي الوقت و التكلفة اللذان يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار .

ثانيا :التدقيق الإختياري :

وهو نوع من المراجعات يستخدم أساليب المراجعة الحديثة حيث يتم فحص نظم الضبط الداخلي و عملياته ،مع عمل اختبارات لإثبات الدقة و ملائمة السجلات و اتباع أساليب

[1] دغة إيمان عنان رحمة ،**دور التدقيق الداخلي في تفصيل نظام الرقابة الداخلية** ،مذكرة ماستر ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2018-2019 ،ص03.

المراجعة الحديثة في استخدام أساليب المعاينة الإحصائية مما يستوجب الإلمام التام بالمفاهيم و الطرق الإحصائية الهامة ،مثل طرق إختبار العينات الإحصائية.[1]

المبحث الثاني :التنظيمات الحكومية

بصرف النظر عن نوعية التنظيمات أو طبيعة أنشطتها أو تبعيتها لقطاع الأعمال فهي تتعامل مع موارد إقتصادية تخصص لإنجاز أغراض معينة ،بحيث تمثل الحكومة الهيئات و المؤسسات في بلد معين أو خارج البلد ،و بالتالي فهي تشمل الحكومات و الوكالات الحكومية و الهيئات المشابهة سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية .

المطلب الأول :أنواع التنظيمات الحكومية

إن التنظيمات الحكومية التي تنتمي إلى قطاع الأعمال يعني به الوحدات الحكومية و التنظيمات الإجتماعية الأخرى التي لا تسعى إلى تحقيق الأرباح ،و يمكن تصنيف تلك التنظيمات بعدة طرق وفقا لطبيعتها و أنواع الخدمات التي تؤديها ،و مع ذلك لا تعتبر تلك التصنيفات مطلقة ،و يمكن تحديد أبرزها على النحو التالي :

الفرع الأول : التصنيفات حسب طبيعة التنظيمات :

حيث تصنف إلى مجموعتين :[2]

---

[1] فاضلي رمضان ،**أهمية التدقيق المحاسبي و مراجعة الحسابات في ترشيد القرارات** ،مذكرة ماستر ،جامعة العربي بن مهيدي ،أم البواقي ،2012-2013 ،ص 37 .

[2] سعدي زهراء خضير خيرة ،سيافة زهرة ،**التدفيق الحكومي وفق المعايير الدولية للتدقيق** ،مذكرة ماستر ،جامعة أحمد دراية ،أدرار ،2014-2015 ،ص 14 .

أولا :تنظيمات عامة حكومية :

و تتكون من الوزارات و المصالح الحكومية بالإضافة إلى المستشفيات و الجامعات و المدارس العامة و هي تنشأ بموجب القانون و وفقا لإدارة السلطة التشريعية .

ثانيا :تنظيمات خاصة إجتماعية :

تتكون من الجمعيات الخيرية و المهنية ،و النوادي بإضافة للمستشفيات و المدارس الخاصة و هي تنشأ من رغبة مجموعة من الأفراد يقدمون المنح و الهبات لأغراض إجتماعية ،أو قد تنشأ كمجتمع نقابات تسعى لتوفير خدمات لأعضائه أو تنشأ عن طريق أفراد يجمعهم هدف إجتماعي .

الفرع الثاني : التصنيفات تحسب نوع الخدمات المقدمة :

تنقسم إلى أربعة مجموعات هي :

أولا : تنظيمات حكومية تقوم على خدمات سيادية مثل الدفاع و الأمن و العدالة .

ثانيا :تنظيمات حكومية تقوم بتأدية خدمات اجتماعية مثل الرعاية و الصحة و التعليم بدون مقابل و هناك تنظيمات اجتماعية خاصة لا تستهدف الربح تقدم تلك الخدمات بمقابل رمزي.

ثالثا: تنظيمات حكومية تقدم خدمات البنية الأساسية مثل بناء الطرق و إصلاح الأراضي .

رابعا: تنظيمات حكومية تقدم خدمات اقتصادية كالكهرباء و المياه و النقل دون السعي إلى تحقيق أرباح .

الفرع الثالث :التصنيف حسب طبيعة الأموال :

تصنف إلى مجموعتين هما :[1]

أولا: تنظيمات تقدم خدمات بدون مقابل عن طريق إنفاق اعتمادات مخصصة لأغراض محددة و لذلك تخصص لها موارد و تتجدد سنويا أو كل فترة لتنفقها على أغراض معينة ومحددة و يطلق عليها أموال ذات موارد متجددة من مصدر خارجي .

[1] سعدي زهراء ،سيافة زهرة ،خصير خيرة ،**مرجع سبق ذكره** ،ص 15.

ثانيا: تنظيمات تقدم خدماتها بمقابل عن طريق اعتماداتها على إيرادات ذاتية تتولد من استغلال رأس مالها الدائم الذي سبق و أن ساهمت به الدولة من أموال القابلة للإنفاق أو التي ساهم فيها الأفراد لإنشاء مثل تلك التنظيمات ،و لذلك يطلق على تلك الأموال بأنها أموال ذات موارد متجددة ذاتيا.

الفرع الرابع :التصنيف حسب الوظيفة التي تقدمها :

و تتمثل فيما يلي :[1]

أولا : وظيفة الحماية و الصيانة و تتطلب متطلبات تتولى حفظ الأمن و جمع المعلومات و الإحصاءات و مسك النشاطات الحسابية و المالية و سجلات القوى العاملة و غيرها من المتطلبات المركزية ذات الطابع العلمي و التقني .

ثانيا: وظيفة التشريع و التنظيم و التفسير و الترخيص و تتطلب منظمات تقوم بإصدار اللوائح و تفسيرها و النظر بالتظلمات و المخالفات لها ،و إجراء الرقابة و التفتيش اللازمين لنفاذها و سريانها .

ثالثا: تقديم الخدمات المباشرة إما مركزيا أو محليا و ذلك من خلال المنظمات الصحية و التربوية و الاجتماعية أو تلك المتخصصة بالنقل و الاتصال و البريد و الماء و الكهرباء و التأمين .

رابعا: تنظيم العلاقات و الاتصالات الداخلية و تحقيق الترابط بين الأجيال و الحفاظ على الهوية القومية الوطنية الدينية للمجتمع .

المطلب الثاني :خصائص التنظيمات الحكومية

مع تعدد أنواع التنظيمات تنوع الخدمات التي يمكن أن تؤديها ،حيث تكون بعض التنظيمات حكومية و بعضها خاصة أي اجتماعية ،و تقدم تلك التنظيمات خدماتها مجانا أو

[1] عامر الكبيسي ،**التنظيم الإداري الحكومي بين التقليد و المعاصر** ،الطبعة الأولى ،دار الرضا للنشر سنة 2004،سوريا ،ص 53 .

بمقابل ،و مع ذلك تتسم تلك التنظيمات بمجموعة من الخصائص التي تميزها عن تلك المتعلقة بقطاع الأعمال لعل أبرزها ما يلي :

الفرع الأول :عدم وجود حافز للربح :

حيث تتسم تلك التنظيمات بأنه ليس لها حافز لتحقيق الربح لعدم وجود حقوق ملكية خاصة يمكن بيعها أو المتاجرة فيها ،فتلك التنظيمات لم تنشأ أصلا بدافع الربح و إنما قد تغطي جزء أو تكاليف أداء الخدمة .

الفرع الثاني :عدم وجود سوق تنافسية :

تحصل تلك التنظيمات على قدر كبير من مواردها إما جبرا و إما تطوعا و هي لا تواجه قوة تنافسية لأنها تقدم خدمات و منافع للمستفيدين الذين لا يتوفر لهم مصادر بديلة للحصول على مثل تلك المنافع و حتى لو توفرت فهي لا تشكل قوة تنافسية كالنقل .

الفرع الثالث : عدم تجانس أهداف أصحاب المصالح :

هناك تجانس بين أهداف أصحاب المصالح في تنظيمات الأعمال يتمثل في وحدة الهدف التي تنصب على تحقيق قدرة مرضى من الأرباح و استغلال الموارد المخصصة بطريقة مثلى لتحقيق الربح النقيض من ذلك في التنظيمات الحكومية ،حيث قد لا تحقق أهداف التنظيم مع دوافع و اتجاهات مديرها ،لأنها تعنيهم و تحدد رواتبهم و علاوتهم ،يتم تحديدها نمطيا دون النظر إلى إنتاجيتهم ،كما أنهم يتخذون قراراتهم تنفيذا للتعليمات و الأوامر و الخطط المعتمدة من السلطة التشريعية أو الجهة الحكومية .

الفرع الرابع الخضوع لقيود قانونية أو شروط خاصة :

تخضع التنظيمات الحكومية و الإجتماعية سواء الممولة من الموارد السيادية أو من المساهمات و التبرعات أو التي توفر سلعة أو خدمات وفقا للحاجة لها إلى قيود تمديد مجالات إنفاق

مواردها ،حيث قد تفرض تلك القيود بنص القانون ،كما في التنظيمات الحكومية أو بواسطة المساهمين بأموال أو إدارة التنظيم كما في التنظيمات الإجتماعية الأخرى[1] .

المطلب الثالث :مبادئ التنظيمات الحكومية

تشترك الإدارة العامة مع إدارة الأعمال بالعديد من المبادئ الإدارية و التنظيمية و هذا عند مقارنة بين التنظيمات الحكومية و الخاصة ،كما تنفرد الإدارة الحكومية ببعض المبادئ التنظيمية كما هو الشأن في إدارة الأعمال ،و ستناول أهم مبادئ التنظيم كما يلي:

الفرع الأول :مبدأ التخصص و تقسيم العمل :

يعد هذا المبدأ التخصص الأكثر شيوعا و انتشارا في التنظيمات الحكومية ،حيث يشير التخصص في العمل إلى درجة تقسيم المهام الواجب أدائها إلى أعمال يختص بها الأفراد العاملين بالمنظمة ،و هذا ما يسمح بإستخدام التنوع في المهارات الذي تضمنه المنظمة بكفاءة فهناك مهام تتطلب تخصصات دقيقة و مهارات فنية عالية ،و التخصص يمكن من توظيف تلك المهارات في أداء هذه المهام و يطلق على التخصص في العمل في أدبيات الفكر الإداري بتقسيم العمل.

فهذا الأخير يعني تقسيم النشاط الكلي للمنظمة إلى مجموعة من الخطوات أو المهام الفرعية الصغيرة ،بحيث يمكن أن يختص كل فرد من أفراد المنظمة بأداء مهمة معنية و الغرض من ذلك هي الإستفادة من التخصص و التعرف على العناصر الرئيسية و الفرعية المكونة للعمل[2].

الفرع الثاني : مبدأ الشرح الهرمي للأفراد:

يؤكد هذا المبدأ على أهمية وجود مستويات محددة تتدرج من القمة إلى القاعدة ليعطي لكل مستوى منها مسؤوليات و واجبات محددة.

---

[1] سعيدي زهراء ،خضير خيرة ،سيافة زهرة ،**مرجع سبق ذكره** ،ص ص (16-17).

[2] لطاوي ميلود الياس، **أهمية التدقيق و المراجعة المحاسبية في اتخاذ القرارات**، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2018-2019،ص 12.

الفرع الثالث : مبدأ وحدة الأوامر :

و هو مرتبط بمبدأ التسلسل الهرمي و مكمل له ،و بموجبه ينبغي أن يكون لكل وحدة إدارية في أي مستوى إداري مسؤول واحد يصدر أوامر لكل العاملين ،في تلك الوحدة المرتبطة .

الفرع الرابع : مبدأ نطاق الإشراف :

و يسميه بعضهم المدى الإداري و يقصد به عدد الأفراد المناسب الذي يمكن للشخص الواحد أن يديره أو يرأسه .

الفرع الخامس مبدأ تلازم الصلاحية و المسؤولية :

تعد الصلاحيات في التنظيم الحكومي بمثابة الدعاء الذي تغذي الهيكل الإداري و تمده بمستلزمات الصحة و الحيوية .فلا يمكن أن تتصور منظمة حكومية بدون صلاحيات تمكنها من التصرف و التعامل مع البشر و الأشياء و المواد .

الفرع السادس مبدأ الفصل بين الساسة و الإدارة :

و يعني أن تقسيم السلطات في الدولة إلى تشريعية و تنفيذية و قضائية ،فصل كل سلطة عن الأخرى باعتباره السبيل الوحيد إلى تحقيق الديمقراطية و تحاشي السبيل الوحيد إلى تحقيق الديمقراطية و تحاشي الديكتاتورية .لأن دمج السلطات في هيئة واحدة يعد خطرا على الحريات الفردية ،و يؤدي بالضرورة إلى التسلط و التفرد من جانب هذه السلطة سواء كانت فرد أو هيئة .

الفرع السابع مبدأ تقديم المصلحة العامة على المصلحة الخاصة :

تعني المصلحة العامة هنا كل من شأنه يحقق النفع ،أو يعود بالفائدة ،أو يلبي حاجات المواطنين ،أو يرفع من مستويات عيشهم ،أو تنمية قابليتهم ،أو يحسن من أوضاعهم المادية أو المعنوية أو المجتمعية [1].

[1] تاخفيفي نجم وداده رمضان ،**تحديات التدقيق الحكومي في الجزائر** ،مذكرة ماستر ،جامعة أحمد دراية ،أدرار ،2021/2020 ص20.

المبحث الثالث :الاتجاهات الحديثة و طبيعة التدقيق الحكومي

في السبعينات ظهر اهتمام واضح للتدقيق ،من جانب الهيئات العلمية الأجنبية بهدف تطوير لمسايرة التطورات التي لحقت بدور الدولة و النشاط الحكومي ،و على الرغم من أن بعض هذه الاتجاهات قد خضع للممارسة ،إلا أن الأمر يستلزم الوقوف على طبيعة هذه الاتجاهات في مجال التدقيق الحكومي .

المطلب الأول :الاتجاهات الحديثة في التدقيق الحكومي

يمكن رد الاتجاهات الحديثة في المراجعة الحكومية بصفة أساسية إلى فترة السبعينات و إن كانت هناك مجهودات متفرقة تمت في أواخر الستينات من هذا القرن .

الفرع الأول :التطور التاريخي للتدقيق الحكومي :و من أهم هذه الإتجاهات ما يلي:[1]

أولا :الفترة 1968 أصدرت اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية ليلا بعنوان :

1- Govermmentalaccountingauditing and finacialreporting (CAAFR)

2-الفترة 1970 صدر دليل المحاسبة الحكومية من الأمم المتحدة amanual for govemmentalaccounting

3-اهتم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين Aicpa فيما بين نهاية عام 1971 و حتى عام 1973 و في خلال 18 شهر قام بإصدار مرشد للمراجعة على ثلاثة أنواع من الأنشطة يختص الأول منها بمرجعة المستشفيات و الثاني بمراجعة الكليات و الجامعات و الثالث للمؤسسات الصحية و الترفيهية.

4-الفترة 1974 أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين acipa دليلا أخر بعنوان industryanditgiude ,udits of stats and local gorvenmentalunits

5-الفترة 1978 أصدر مجلس معايير المحاسبة (FASB) تقريرا عن المحاسبة و المراجعة الحكومية بعد استكمال للدراسة التي قام بها robet n anthony في هذا المجال .

[1] سعدي زهراء و خضير خيرة و سيافة زهرة ،**مرجع سبق ذكره** ،ص 19 .

6-الفترة 1979 صدرت النشرة رقم 1 عن المجلس القومي للمحاسبة الحكومية N بعنوان governmentalaccounting and financialroportingprinciples لإثني عشرة مبدأ بالمحاسبة و المراجعة الحكومية .

المطلب الثاني :طبيعة التدقيق الحكومي و حتميته

يتزايد الاهتمام في الدول المختلفة نحو مساءلة الموظفين الحكوميين محاسبيا ،و يرجع ذلك إلى المطالب الشعبية المتزايدة و ضغط الرأي العام ،حيث يصعب تواجد نظام فعال و كفء للإدارة الحكومية مركزيا و محليا بدون توافر نوع من المساءلة المحاسبية الشعبية و التي من أجلها كان التدقيق الحكومي للاطمئنان عليها من خلال قياس و تقييم أداء إدارات الوحدات الحكومية في الاستحواذ على الموارد و تخصيصها على الأهداف المنوطة بها .[1]

الفرع الأول :مفهوم التدقيق الحكومي

لقد ألقي ذلك التطور التوسع في النشاط عبئا إضافيا على أجهزة الرقابة الخارجية من أجل القيام بمهامها في مجال التحقق من حسن استخدام الموارد العامة ،و حتى يتسنى لأجهزة الحكومية القيام بمهمة المراجعة ،فإنه من الضروري أن يتبنى أساليب جديدة في التدقيق تتخطى أساليب المراجعة العادية التي ترتكز على النواحي المالية و نواحي الالتزام بالنظم و التعليمات فقط .

و يمكن تعريف التدقيق الحكومي على أنه:" عملية منظمة للحصول على أدلة إثبات المتعلقة بالأعمال و الأحداث الاقتصادية أو فحصها بموضوعية للتحقق أو التأكد من مدى تطابقها مع المعايير أو المقاييس الموضوعية مسبقا ،و إيصال النتائج إلى المستخدمين المعنيين"[2].

[1]أحمد حلمي جمعة ،**الإتجاهات المعاصرة في التدقيق** ،الطبعة الأولى ،دار صفاء للنشر و التوزيع ،عمان ،2009 ،ص 74 .

[2]سعدي زهراء ،**مرجع سبق ذكره** ،ص 20.

و يعرف كذلك بأنه : "فحص كفاءة و فعالية أنشطة الوحدات الحكومية و التأكد من استخدام الموارد الموضوعة تحت تصرفها على نحو اقتصادي "[1].

الفرع الثاني : نطاق التدقيق الحكومي :

يتضح من خلال التعاريف أنها حددت أهدافا تتصف بالشمولية تتعدى الهدف التقليدي المالي و مراجعة الالتزام التي تركز على مدى تغيير القوائم المالية عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية و نتائج أعمالها و مدى الالتزام بالقوانين .فالحدث الاقتصادي الذي هو محور الفحص يجب ألا يشمل الناحية المالية و ناحية الالتزام فقط ،بل يجب أن يتعداها إلى الآثار المترتبة على الحدث و التي هي أهداف الإدارة فالأحداث المالية ،ليست غالية و إنما هي وسائل لتحقيق الأهداف مرورا بالتصرفات المالية و النشاطات المختلفة التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف ،فهذه المراجعة يمكن تطبيقها على مدى واسع من الأنشطة ،و ظلت المراجعة الحكومية لفترة طويلة تستهدف التحقق من مدى تنفيذ اللوائح و الأحكام القانونية المتعلقة بصرف و تحصيل الأموال العامة و مازالت تلك الصورة في معظم الدول النامية.

الفرع الثالث :حتمية التدقيق الحكومي :

تلعب شركات قطاع الأعمال في الأجهزة الحكومية دورا حيويا و هاما في تنمية المجتمعات ،حيث أنها تقدم كثير من الخدمات و لقطاع كبير من الأفراد ،فغالبا ما يتم أداء تلك الخدمات بدون مقابل رمزي لا يتناسب مع التكلفة ذات الصلة و حتى يتسنى لتلك الأجهزة و المؤسسات الحكومية القيام بدورها الحيوي التنامي بشكل مضطر ،فإنها عادة ما تستخدم كثير من الموارد ،فإنه من الضروري أن يكون لدى الأفراد و تلك المجتمعات مؤسسات و تنظيمات حكومية تؤدي خدماتها بمستوى من الإنجاز ،و قد أدت الحاجة إلى مراجعة الأداء في القطاع العام و المؤسسات الحكومية نتيجة للطلب المتزايد سواء من عامة الشعب أو السلطة التشريعية و الأحزاب ثم التصديق عليها توضح ما يحدث للأموال العامة ،مما أدى إلى أهمية و حتمية وجود رقابة أداء فعال و محاسبة مسؤولية ،مع الاهتمام بالكفاءة الإدارية

[1] أحمد حلمي جمعة ،**مرجع سبق ذكره** ،ص 74 .

و الفعالية في تحقيق الأهداف المرجوة ،و كذلك تحديد ما إذا كانت الضرائب التي تحصلها الحكومة متفقة مع القوانين ،و مراجعة مختلف برامج و وظائف و أنشطة المشروع للتخطيط القومي .[1]

الفرع الرابع :أبعاد التدقيق الحكومي :

يتضمن التدقيق الحكومي ثلاثة أبعاد سنقوم بتناولها على النحو التالي :[2]

أولا : البعد الأول :الرقابة المالية و القانونية

و بهدف هذا البعد إلى فحص المستندات و السجلات و الدفاتر ،بالإضافة إلى القوانين و اللوائح و التعليمات و كذلك للتأكد من ما يلي :

1-إن العمليات المالية تتم بشكل سليم و المؤيدة بالمستندات سواء فيما يتعلق بتحصيل الموارد أو الصرف في حدود الإعتمادات .

2-إن التقارير الوحدة الإدارية الخاضعة للرقابة يتم اعتمادها بشكل صحيح و تعتبر بالفعل عن حقيقة ما يحدث .

3-ترشيد عمليات الإنفاق الحكومي بما يحقق حماية أصول الوحدة الإدارية من السرقة .

4-متابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة و توفير المعلومات التي تساعد في تصحيح الانحرافات و نميز في هذا الصدد أنواع كما يلي:[3]

أ- من حيث التوقيت تم تقسيمها إلى :

- **رقابة قبل التنفيذ** :و تتم في مرحلة إعداد الموازنة للتأكد من قانونية التصرفات و أن الصرف يتم في حدود الإعتماد المقرر بالموازنة العامة للدولة .

---

[1] تاخفيفي نجم و داده رمضان ،**مرجع سبق ذكره** ،ص 12.

[2] أحمد حلمي جمعة ،**مرجع سبق ذكره** ،ص 74 .

[3] المتاح على الموقع www.almohasb1.com/2010/07/gorvenment-auditing.html

- **رقابة أثناء التنفيذ** :و تتم من خلال اللوائح و التعليمات و القواعد المالية و الإدارية و الإجراءات التي تقررها الجهة الإدارية و المراقبين الماليين .
- **الرقابة بعد التنفيذ** :و ذلك للتحقق من مطابقة الإيرادات و المصروفات للقوانين و الحدود المرسومة .

ب- من حيث طبيعتها :تقسم إلى :

- رقابة محاسبية على بنود الإيرادات و المصروفات للتأكد من التصرفات المالية و القيود المحاسبية.
- رقابة اقتصادية من حيث متابعة التنفيذ و معرفة أثره على النشاط الاقتصادي و مدى تحقيق أهداف الخطة و تشمل رقابة العمليات و رقابة الأداء .

ج - من حيث الاستقلال :و تقسم إلى :

- **الرقابة الداخلية** :و تتم داخل الوحدة الإدارية الحكومية و ذلك بإتباع الإجراءات و القواعد و التعليمات المالية و الإدارية التي يجب أن تلتزم بها الوحدة للقيام بعمليات الصرف أة التحصيل أو عن طريق ممثلي وزارة المالية .
- **الرقابة الخارجية** :و هي التي تقوم بها الأجهزة الرقابية الخارجية مثل الوزارة المالية ،ديوان المحاسب .

ثانيا : البعد الثاني :رقابة الكفاءة :

و يهدف هذا البعد من الرقابة إلى تحديد ما إذا كانت الوحدة الإدارية الحكومية محل الرقابة تستغل الإعتمادات المخصصة لها و الأفراد و الإمكانيات الأخرى المتاحة لها بشكل اقتصادي يعكس كفاءة أثناء هذه الوحدة و يتضمن البعد الرقابي النواحي التالية :

1- مدى الحاجة إلى الخدمة التي توفرها الوحدة الإدارية الحكومية .

2- مدى مناسبة التكاليف المنفقة .

3- مدى توافر الحماية الكلية للمواد و الإمكانيات المتاحة .

4- مدى الاستغلال السليم للموارد و الإمكانيات المتاحة .

5- مدى كفاية العوائد المستلمة مقابل الخدمات التي تم توفيرها إذا كان هناك عوائد.

ثالثا : البعد الثالث :رقابة الفعالية

تهدف هذه الرقابة إلى تحليل و تقييم فعالية نشاط الوحدة الإدارية الحكومية بغية تحسينها و تطويرها في المستقبل و يتحقق ذلك عن طريق تقرير فعالية الذي يعده المدققون و الذي يستخدم لخدمة هدفين متزامنين معا هما :

1-إمداد مستخدمي القرارات في الوحدات محل التدقيق بالأفكار حول كيفية تدعيم و تحقيق فعاليتهم .

2-إمداد البرلمان و الحكومة و الشعب بصفة عامة بتحليل موضوعي مستقل يستخدم كأساس لتقييم و بناء الأولويات الخاصة باتجاه النشاط الحكومي في المستقبل.

المطلب الثالث :أنواع التدقيق الحكومي

يمكن تبويب أنواع التدقيق الحكومي إلى :

الفرع الأول :التدقيق المالي

يمثل التدقيق المالي المفهوم التقليدي للرقابة على الأموال العامة ،حيث يختص بالعمليات المالية و الحسابات المختلفة و التقارير المالية و مدى الالتزام بالقوانين في تلك العمليات .

التدقيق المالي يشمل البيانات المالية فقط [1].

أولا : تدقيق القوائم المالية :

يحدد ما إذا كانت القوائم المالية للوحدة الحكومية محل التدقيق تمثل بعدالة المركز المالي و نتائج عملياتها في المركز المالي ،و ذلك حسب معايير المحاسبة المتعارف عليها

[1] أحمد حلمي جمعة ،**التدقيق الداخلي و الحكومي ،الطبعة الأولى** ،دار صفاء للنشر و التوزيع ،عمان ،2011 ،ص 86 .

،و أيضا يحدد ما إذا كانت الوحدة الحكومية قد التزمت بالأنظمة و القوانين و المعايير التي تخص أحداث و عمليات قد يكون لها تأثير ملحوظ على القوائم المالية .[1]

ثانيا :التدقيق المتعلق بالأمور المالية :

هو تدقيق البيانات المالية ذات العلاقة ،و يتضمن التقارير المالية ،و ما يتعلق بها من حسابات ،و بيانات و تمويلات ،و هل تمثل بعدالة المركز المالي ،و ما إذا كانت المعلومات و البيانات المالية قد تم عرضها حسب معايير خاصة ،و مدى إلتزام الوحدة الحكومية بمتطلبات مالية خاصة .

و يشمل التدقيق المتعلق بالأمور المالية تدقيق البنود التالية :

1-أجزاء من القوائم المالية و معلومات مالية و طلبات الموازنة و الانحرافات بين الأداء المالي الفعلي و المقدر .

2-الرقابة الداخلية الخاصة بالالتزام بالقوانين و الإقرار فيما يخص العقود و الهيئات و المبالغ المستحقة .

3-الرقابة الداخلية على الإقرار المالي أو الاحتفاظ بالأصول بما في ذلك الرقابة باستخدام الحاسوب .

4-الالتزام بالقوانين و التشريعات و إدعاءات التزوير .

الفرع الثاني :تدقيق الأداء :

يشير مصطلح تدقيق الأداء إلى فحص المنتظم لدليل الإثبات بغرض تقديم و تقييم مستقل عن أداء جهاز حكومي أو برنامج أو وظيفة ،و ذلك من أجل تقديم معلومات لتحسين مبدأ المساءلة العامة و لتسهيل اتخاذ القرارات من قبل الجهات التي تتحمل مسؤولية الإشراف و اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

[1]نعمان سعد الدين نعمان الأغا ،**مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية و الإدارية** بفلسطين ،مذكرة ماجستير ،الجامعة الإسلامية ،غزة 2015 ،ص22.

و يتضمن تدقيق الأداء عنصرين هما الاقتصاد الرشيد و تدقيق البرامج و فيما يلي تفصيل لهدف كل منهما كما يلي :

أولا : تدقيق الاقتصاد الرشيد :

و يهدف إلى :

1-فيما إذا كانت الوحدة موضوع أعمال التدقيق تحصل على مواردها و تحافظ عليها بصورة اقتصادية و فعالة.

2-الأسباب التي أدت إلى الهدر أو إلى ممارسات غير اقتصادية تؤدي إلى سوء استخدام الموارد المتاحة .

3-و فيما إذا كانت الوحدة موضوع أعمال التدقيق قد ألزمت بتنفيذ القوانين و الأنظمة المتعلقة بالاقتصاد الرشيد و الفعالية في خلق توزيع المنافع.

و يتم تدقيق الاقتصاد الرشيد و الفعالية عن طريق الأخذ بالاعتبار فيما إذا كانت الوحدة موضوع أعمال التدقيق تلتزم بالأمور التالية :

أ- تتبع سياسة رشيدة في شراء مستلزمات .

ب- تحصل على النوع و النوعية بتكلفة مناسبة .

ج-تحمي و تحافظ على مواردها بصورة سليمة [1].

ثانيا : تدقيق البرامج :

و يتضمن الأهداف التالية :

1-المدى الذي وصلت إليه النتائج المرجوة أو المنافع المحددة من قبل الوحدة أو الجهة صالحة السلطة و فيما إذا كانت هذه النتائج و المنافع قد تم تحقيقها .

2-فعالية الوحدات و البرامج و الأنشطة و الوظائف .

3-و فيما إذا كانت الوحدة موضوع أعمال التدقيق قد التزمت بتنفيذ القوانين و الأنظمة العائدة للبرامج

[1] تاخفيفي نجم و داده رمضان ،**مرجع سبق ذكره** ،ص ص(15-16) .

خلاصة الفصل :

على ضوء ما تم الوقوف عليه في هذا الفصل توصلنا إلى جملة من الاستنتاجات من ضمنها ،إن التدقيق الحكومي يهتم بالتأكد من أن المصلحة الحكومية تعمل بها يتفق و القواعد و التعليمات المعمول في الوحدات الحكومية و وجهات حكومية بمراجعة مختلف وظائف المشروع و الوحدات الاقتصادية العمومية .و لتحقيق هذه الغاية التي نشأت من أجلها مهنة التدقيق الحكومي ،فقد قامت هذه الأخيرة على جملة من الأهداف و الأنواع التي تكون قيد لها .كما تضمن هذا الفصل الاتجاهات الحديثة و التطور التاريخي للتدقيق الحكومي بشكل موجز ،كما اشتقت منه طبيعة التدقيق الحكومي و حتميته و الذي تناول كل من مفهوم التدقيق الحكومي و نطاقه .

الفصل التطبيقي

مهيد:

يتناول هذا الفصل دراسة لدور إصلاح نظام المحاسبة العمومية في تفعيل التدقيق العمومي يتكون هذا الفصل من ثلاث مباحث هما:

المبحث الأول : منهجية و إجراءات الدراسة التي ستتعبها الباحثتان ، حيث سيتناول هذا المبحث منهج الدراسة المتبع وطرق جمع البيانات ، وتحديد مجتمع الدراسة ، وكيفية اختيار العينة، بالإضافة إلى شرح خطوات إعداد أداة الدراسة و المتمثلة في استبيان وزع على أفراد العينة المختارة وقياس صدق وثبات هذا الاستبيان من أجل التأكد من سلامة و وضوح فقراته بما يعزز الثقة و الدقة في النتائج التي سيتم الحصول عليها .

إما المبحث الثاني : فيتناول تحليل ومناقشة فقرات أداة الدراسة ، حيث سنقوم بعض النتائج وتحليل فرضيات البحث وتحليل استجابات أفراد عينة البحث على المقياس المستخدم وذلك فيما يتعلق بكل فرضية على حده وبما يحقق أهداف بواسطة النظام الإحصائي .SPSS

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

يتضمن هذا المبحث وصفاً لمنهج الدراسة وإجراءاتها، بما في ذلك مجتمع الدراسة وعينتها وكذلك أداء الدراسة المستخدمة و الأساليب الإحصائية المتبعة في التحليل، وأخيرا التأكد من مصداقيتها وثباتها.

المطلب الأول: منهجية الدراسة

من أجل دراسة إشكالية البحث واختبار الفرضيات، يتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعد بمثابة طريقة يعتمد عليها الباحثون في الحصول على بيانات وافية ودقيقة لتصور الواقع الاجتماعي والوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية حول المشكلة ولتحقيق فهم أفضل وأدق للظواهر المتعلقة به، ولأنه مناسب لوصف الظاهرة محل الدراسة المتمثلة في وصف مدى مساهمة وأهمية الدور الذي تلعبه عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على التدقيق العمومي.

أولا: مجالات الدراسة: تتمثل مجالات الدراسة فيما يلي:

- ✓ **الحدود المكانية:** أجريت هذه الدراسة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة المدية ومكاتب محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة وبعض المؤسسات الاقتصادية بولاية المدية؛
- ✓ **الحدود البشرية:** تتمثل في محافظي الحسابات، وخبراء المحاسبة، والأساتذة الجامعيين، وبعض محاسبي المؤسسات العمومية الاقتصادية؛
- ✓ **الحدود العلمية:** وتتعلق بمتغيرات الدراسة (عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، والتدقيق العمومي).
- ✓ **الحدود الزمنية:** أجريت هذه الدراسة خلال الفصل الثاني من السنة الجامعية 2021-2022.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة: من العوامل الأساسية التي يحب على أي باحث تحديدها قبل البدء في دراسته هي حصر مجتمع الدراسة، وعليه فإن مجتمع الدراسة يتمثل في أساتذة المحاسبة ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسب والمحاسبين بالمؤسسات العمومية الاقتصادية، ولقد تم اختيار عينة مكونة من (57) فردا من مجتمع الدراسة حيث تم توزيع الاستمارات عليهم وهذا بصفة عشوائية، وبعد الإنتهاء من توزيع الاستمارات وجمع البيانات اللازمة، تم

استرجاع (53) استمارة منها (08) استمارات غير صالحة للتحليل، ليستقر العدد النهائي للاستمارات الصالحة للتحليل عند (45) استمارة وبنسبة بلغت (79%) من إجمالي عدد الإستمارات الموزعة.

. **ثالثاً: أدوات الدراسة:** تم إعداد استبانه صممت خصيصاً لغرض جمع البيانات، وتم توزيعها على مجتمع الدراسة، وتم تحليل نتائج هذا الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي spss، وقد تم إعداد الإستبانة على النحو الآتي:

- ✓ إعداد استبانه أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات؛
- ✓ عرض الإستبانة على المشرف من أجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات؛
- ✓ تعديل الإستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف؛
- ✓ تم عرض الإستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم؛
- ✓ توزيع الإستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، ولقد تم تقسيم الإستبانة إلى جزأين كما يأتي:
- ✓ **الجزء الأول:** يتكون من البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة من حيث: المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية.
- ✓ **الجزء الثاني:** يناقش أثر عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على التدقيق العمومي، وتم تقسيمه إلى ثلاث محاور كما يلي:

المحور الأول: يعبر عن المتغير المستقل عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وقد تم قياسه بواسطة (07) عبارات؛

المحور الثاني: يعكس المتغير التابع التدقيق العمومي، وقد تم قياسه بواسطة (07) عبارات؛

المحور الثالث: يناقش مساهمة عصرنة نظام المحاسبة العمومية في تفعيل التدقيق العمومي، وقد تم قياسه بواسطة (07) عبارات.

وبالاتساق مع ما سبق، اعتمدت الطالبتين على مقياس ليكرت الخماسي لقياس متغيرات الدراسة، حيث تم إعطاء درجات مقياس الدراسة، والموضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-1): درجات مقياس ليكرت الخماسي

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

المصدر: من إعداد الطالبتين

وانطلاقاً من هذه الدرجات ولحساب الحدود العليا والدنيا لكل فئة من فئات ليكرت الخماسي تم حساب طول المدى 5-1=4، ومن ثم قسم طول المدى على عدد الفئات 4/5=0.8، بعد ذلك ثم إضافة العدد 0.8 بالتدرج إبتداءا من الفئة الأولى وتحصلنا على النتائج التالية:

الجدول رقم (3-2): المتوسط الحسابي المرجح لدرجات المعطاة لخيارات الإجابة المتاحة في الإستبانة

المتوسط الحسابي المرجح	الاتجاه
من 1 إلى 1.79	غير موافق بشدّة
من 1.80 إلى 2.59	غير موافق
من 2.60 إلى 3.39	محايد
من 3.40 إلى 4.19	موافق
من 4.20 إلى 5	موافق بشدّة

المصدر: من إعداد الطالبتين

رابعا: أدوات التحليل الإحصائي

تم استخدام الحزمة الاجتماعية للعلوم الإحصائية والمعروفة اختصار بspss للتحليل الإحصائي والإجابة على الأسئلة الدراسة واختبار الفرضيات، وعلى هذا استخدمت الطالبتين الأساليب الإحصائية التالية التي تتناسب مع متغيرات الدراسة وفرضيتها:

- اختبار كولمجروف–سمرنوف Kolmogorov–smirnov test (K–S) للتحقق من التوزيع الطبيعي للبيانات؛
- معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha لتأكد من درجة ثبات عبارت كل متغير من متغيرات الدراسة؛
- معامل الإرتباط سبيرمان Spearman Corrélation لحساب الإتساق الداخلي والصدق البنائي، والعلاقة بين المتغيرات؛
- التكرارات والنسب المئوية لوصف البينات الشخصية والديمغرافية العيّنة؛
- المتوسطات الحسابية من أجل معرفة الأهمية النسبية للمتغيرات والعبارات التي تقيسها؛
- الإنحرافات المعيارية لقياس درجة تشتت قيم استجابات الموظفين عن المتوسط الحسابي؛
- الإنحدار الخطي البسيط لاختبار فرضية الأثر؛
- تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لمعرفة ما إذا كان هنالك دلالة إحصائية في إجابات الموظفين حول المتغير المستقل والمتغير التابع تبعاً للمتغيرات الديمغرافية.

المطلب الثاني: إختبار التوزيع الطبيعي، وتقييم صحة وثبات أداة الدراسة

قبل إجراء التحليل الإحصائي فإنه لابد من التحقيق من بعض المسائل المتعلقة بجمع البيانات. ومن أهم هذه المسائل هي: فحص التوزيع الطبيعي للبيانات، الثبات، صدق الاتساق الداخلي والصدق البنائي وفما يلي توضيح لهذه المسائل.

أولا: التحقق من التوزيع الطبيعي

يعد اختبار التوزيع الطبيعي واحد من أهم الفرضيات الأساسية التي لابد من أن يتحقق لإجراء بعض الإختبارات الإحصائية مثل: تحليل الإنحدار وتحليل التباين وغيرها من الاختبارات الإحصائية، ومن هذا المنطلق قامت طالبتين باستخدام اختبار كولمجروف-سميرنوف (Kolmogorov-smirnov test (K-S) للتحقق من أن بينات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، وحتى تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي حسب هذا الإختبار فلابد أن تكون مستوى الدلالة للمتغيرات الدراسة أكبر من (0.05). والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار.

الجدول رقم (3-3): اختبار كلمجروف-سميرنوف (*K-S*) لتحقق من التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

المتغير	قيمة الاختبار *K-S*	درجة الحرية *df*	مستوى الدلالة *P*
عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	0.115	45	0.119
التدقيق العمومي	0.137	45	0.126

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

نلاحظ من نتائج الجدول رقم **(3-3)** أن قيمة اختبار كلمجروف-سميرنوف للمتغير المستقل (عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر) والمتغير التابع (التدقيق العمومي) كانت غير دالة إحصائيا (P>0.05) مما يعني أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وهذا ما يعطي مؤشرا لإمكانية استخدام الاختبارات الإحصائية المعلمية لهذه الدراسة.

ثانيا: اختبارات الصدق

يمثل الصدق في البحث العلمي درجة دقة البحث على قياس الغرض المصمم من أجله، أي مدى تزويد أداة البحث بمعلومات تتعلق بمشكلة البحث من مجتمع الدراسة نفسه، وقد يفهم البعض الصدق كمقابل لعدم الصدق ولكن هذا مفهوم خاطئ؛ فالصدق يرتبط بهدف بعينه. وفي هذه الدراسة اعتمدت الطالبة على ثلاث أنواع من اختبارات الصدق هي: الصدق الظاهري، صدق الاتساق الداخلي والصدق التمييزي. وفيما يلي تفصيل لذلك:

1-الصدق الظاهري:

للتحقق من الصدق الظاهري للمقياس تم عرض الإستبانة على مجموعة من المحكمين من أعضاء الهيئة التدريسية المنتمين إلى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير من جامعة المدية، وقد بلغ عدد المحكمين (03) أساتذة (انظر الملحق رقم ، وقد استجابت الطالبتين لآراء السادة المحكمين وقامتا بإجراء التعديلات اللازمة في ضوء مقترحاتهم، وبلغت نسبة الاستجابة الكلية (100%) مما زدا في الاطمئنان إلى صحة النتائج التي تم التوصل إليها.

2-صدق الاتساق الداخلي

يقصد بصدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان :مدى اتساق جميع فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه أي أن العبارة تقيس ما وضعت لقياسه ولا تقيس شيء أخر. وعلى هذا قامت الطالبتين بحساب معامل الارتباط سبيرمان (Spearman) بين درجة كل عبارة من عبارات المحور والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه هذه العبارة.

- **الإتساق الداخلي لعبارات متغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر**

نوضح ذلك من خلال عرض الجداول رقم **(3-4)**

الجدول رقم: (3-4) معاملات الإرتباط سبيرمان بين درجات عبارات متغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع الدرجة الكلية للمتغير نفسه.

رمز العبارة	العبارة	معامل الارتباط *SP*	مستوى الدلالة *P*
A1	يساهم في توفير معلومات مالية حول كيفية تمويل الدولة لأنشطتها وتلبيتها لمتطلباتها النقدية	0.697***	<0.001
A2	يتوفر على أنظمة معلومات شفافة وموثوقة	0.651***	<0.001
A3	يأخذ بعين الاعتبار الذمة المالية والحقوق المثبتة لحساب الدولة	0.702***	<0.001
A4	يحتوي على قوائم مالية تساعد في اتخاذ قرارات رشيدة	0.618***	<0.001
A5	يوفر معلومات مالية مفيدة في تقييم الأداء وكفاءة انجاز الخدمة العمومية	0.504**	0.003
A6	يساهم في تحقيق التوازن بين الموارد المستحقة والنتائج المحققة	0.598***	<0.001
A7	يوفر معلومات مالية متسقة وقابلة للمقارنة على المستوى المحلي والدولي	0.630***	<0.001
مستويات الدلالة الإحصائية: ***: $P<0.001$ **: $P<0.01$			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

تبين نتائج الواردة في الجدول رقم **(3-4)** أن جميع المعاملات الإرتباط كانت من متوسطة إلى مرتفعة ودالة إحصائيا حيث تراوحت من ($SP = 0.504,\ P = 0.003$) للعبارة (A5) إلى ($SP = 0.702,\ P < 0.001$) للعبارة (A3) مما يعني وجود علاقة طردية بين

العبارات والمتغير الذي تنتمي إليه (عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر)، وبتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

- **الإتساق الداخلي لعبارات متغير التدقيق العمومي**

نوضح ذلك من خلال عرض الجداول رقم (3-5)

الجدول رقم: (3-5) معاملات الإرتباط سبيرمان بين درجات عبارات متغير التدقيق العمومي مع الدرجة الكلية للمتغير نفسه.

رمز العبارة	العبارة	معامل الارتباط *SP*	مستوى الدلالة *P*
B1	وجود التدقيق العمومي يضمن المحافظة على المال العام	0.510**	0.001
B2	يساهم التدقيق العمومي في ترشيد النفقات العامة للدولة	0.486**	0.006
B3	يعتبر التدقيق العمومي آلية فعالة في التقليل من الفساد	0.679***	<0.001
B4	يعمل التدقيق العمومي على المصادقة على شرعية وصدق حسابات الدولة	0.582***	<0.001
B5	يعمل التدقيق العمومي على التأكد من دقة تقديرات الموازنة العامة للدولة	0.694***	<0.001
B6	يساهم التدقيق العمومي في التقليل من المخاطر المالية	0.497**	0.003
B7	يعمل التدقيق العمومي على التأكد من المعلومات الواردة في التقارير المالية والتوقعات المستقبلية	0.655***	<0.001
مستويات الدلالة الإحصائية: ***:*P*<0.001 **:*P*<0.01			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

تبين نتائج الواردة في الجدول رقم (3-5) أن جميع المعاملات الإرتباط كانت من متوسطة إلى مرتفعة ودالة إحصائيا حيث تراوحت من (*SP* = 0.486, *P* =0.006) للعبارة (B2) إلى (*SP* = 0.694, *P* <0.001) للعبارة (B5) مما يعني وجود علاقة طردية بين العبارات والمتغير الذي تنتمي إليه (التدقيق العمومي)، وبتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

- **الإتساق الداخلي لعبارات متغير مساهمة عصرنة نظام المحاسبة العمومية في تفعيل التدقيق العمومي**

نوضح ذلك من خلال عرض الجداول رقم (3-6)

الجدول رقم: (3-6) معاملات الإرتباط سبيرمان بين درجات عبارات متغير مساهمة عصرنة نظام المحاسبة العمومية في تفعيل التدقيق العمومي مع الدرجة الكلية للمتغير نفسه.

رمز العبارة	العبارة	معامل الارتباط SP	مستوى الدلالة P
AB1	إدخال إصلاحات على نظام المحاسبة العمومية يفعل عملية التدقيق العمومي	0.537***	<0.001
AB2	يساهم تبني نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة العمومية الدولية في تفعيل التدقيق العمومي	0.618***	<0.001
AB3	توفير معلومات حول تقييم الأداء يسهم في تفعيل التدقيق العمومي	0.694***	<0.001
AB4	وجود القوائم المالية لحسابات الدولة ضمن محتوى الإصلاح يسهم في تفعيل التدقيق العمومي	0.599***	0.002
AB5	تقييم الذمة المالية والحقوق المثبتة للدولة يسهم في تفعيل التدقيق العمومي	0.674***	<0.001
AB6	تبني مخطط محاسبي للدولة يساهم في تفعيل التدقيق العمومي في الجزائر	0.602***	<0.001
AB7	تبني أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات المالية للدولة يسهم في تفعيل التدقيق العمومي	0.715***	<0.001
مستويات الدلالة الإحصائية: ***:P<0.001			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

تبين نتائج الواردة في الجدول رقم (3-6) أن جميع المعاملات الإرتباط كانت من متوسطة إلى مرتفعة ودالة إحصائيا حيث تراوحت من ($SP = 0.537,\ P < 0.001$) للعبارة (AB1) إلى ($SP = 0.715,\ P < 0.001$) للعبارة (AB7) مما يعني وجود علاقة طردية بين العبارات والمتغير الذي تنتمي إليه (مساهمة عصرنة نظام المحاسبة العمومية في تفعيل التدقيق العمومي)، وبتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

3-الصدق البنائي:

يعتبر صدق الاتساق البنائي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، حيث يقيس مدى تحقق الأهداف التي تسعى الأداة الوصول إليها، ويبين صدق الاتساق البنائي مدى ارتباط كل متغير من متغيرات أداة الدراسة بالدرجة الكلية لعبارات الاستبيان مجتمعة.

ومن هذا المنطلق قمنا بحساب معامل الارتباط سبيرمان (Spearman) بين درجة كل متغير مع الدرجة الكلية الاستبيان، والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم: (3-7) معاملات الإرتباط سبيرمان بين كل متغير من متغيرات الدراسة والدرجة الكلية للإستبيان.

المتغير	1	2	3
1- عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	1	-	-
2- التدقيق العمومي	0.836^{***}	1	-
3- الدرجة الكلية للإستبيان	0.720^{***}	0.708^{***}	1
مستوى الدلالة الإحصائية	***: $P<0.001$		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

نلاحظ من الجدول رقم (3-7) الذي يبين معاملات ارتباط المتغير المستقل (عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر) مع المتغير التابع (التدقيق العمومي)، ثم مع الدرجة الكلية للمقياس (جميع عبارات الإستبيان)، أن جميع معاملات الإرتباط الظاهرة في الجدول محصورة بين القيمتين (0.708 ;0.836=SP) وهي دالة احصائيا (0.001>P)، وهذا يعكس الصدق البنائي لأداة الدراسة.

ثالثا: ثبات الإستبيان

يعبر الثبات عن مدى خلو أدوات جمع البيانات من الأخطاء التي تشوب القياس أي مدى قياس الاختبار للسمة التي يريد الباحث/الطالب قياسها، فدرجات الاختبار تكون ثابتة عندما يقيس الاختبار سمة معينة قياساً متسقاً في الظروف المتباينة التي قد تؤدى إلى أخطاء القياس، وبالتالي فالثبات يفيد الدقة في القياس كما يهتم أيضا بتأثير الأخطاء العشوائية للقياس على استقرار الدرجات. وقد تم التحقق من ثبات في هذه الدراسة من خلال الإعتماد على معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (3-8) معامل الثبات ألفا كرونباخ لقياس ثبات المتغيرات والدرجة الكلية للاستبيان

المتغير	معامل ألفا كرونباخ α
عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	0.768
التدقيق العمومي	0.795
الدرجة الكلية للاستبيان	0.836

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

نلاحظ من الجدول الرقم (3-8) أن معامل الثبات ألفا كرونباخ تراوحت قيمه بين (α= 0.768;α= 0.795) لمتغيرات الدراسة، كما بلغت قيمته أيضا (α= 0.836) للدرجة الكلية للإستبيان، وبالتالي يكون قد تخطت عتبة الموصى بها (0.7)، ما يعني أن أداة الدراسة

تتمتع بدرجة ثبات عالية ومناسبة وتقيس ما وضعت لقياسه، وبالتالي فهي تفي بأغراض الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

يهدف هذا المبحث إلى عرض نتائج تحليل آراء أفراد عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة المعتمدة واختبار الفرضيات، وفي هذا الصدد، قامت الطالبتين أولا بوصف البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة، ثم إجراء تحليل وصفي لإجابات موظفي حول متغيرات الدراسة، وبعد ذلك اختبار فرضيات.

المطلب الأول: وصف البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة

اشتملت البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة كما جاء في الإستبيان المرفق في الملاحق على المتغيرات الديمغرافية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية)، حيث سيتم اعتماد التكرارات، النسب المئوية والرسومات البيانية في التعبير عن خصائص أفراد العينة وتحليلها.

أولا: وصف خصائص العينة من حيث متغير الجنس

يمثل الجدول التالي تلخيصا للنتائج المتعلقة بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

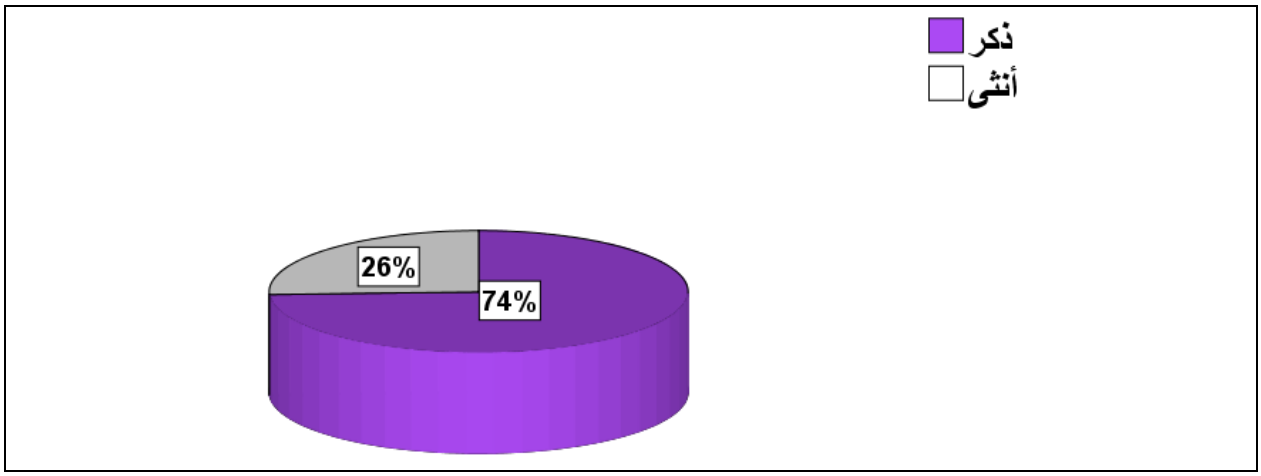
الجدول رقم (3-9) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الجنس

المتغير	الفئات	التكرار *f*	النسبة المئوية *%*
الجنس	ذكر	26	74
	أنثى	09	26
	المجموع	35	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

نلاحظ من الجدول رقم (3-9): أن أفراد عينة الدراسة كان أغالبهم ذكور حيث بلغت نسبتهم (74%) من إجمالي عينة الدراسة، بينما بلغت نسبة الإناث (26%)، وهذا يدل على أن الذكور هم الأكثر استجابة للإستبيان مقارنة بالإناث في مؤسة بريد الجزائر بولاية المدية، والشكل الموالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (3-1) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الجنس



المصدر: شكل مقتطع من مخرجات Spss

ثانيا: وصف خصائص عينة الدراسة من حيث متغير السن

يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير السن.

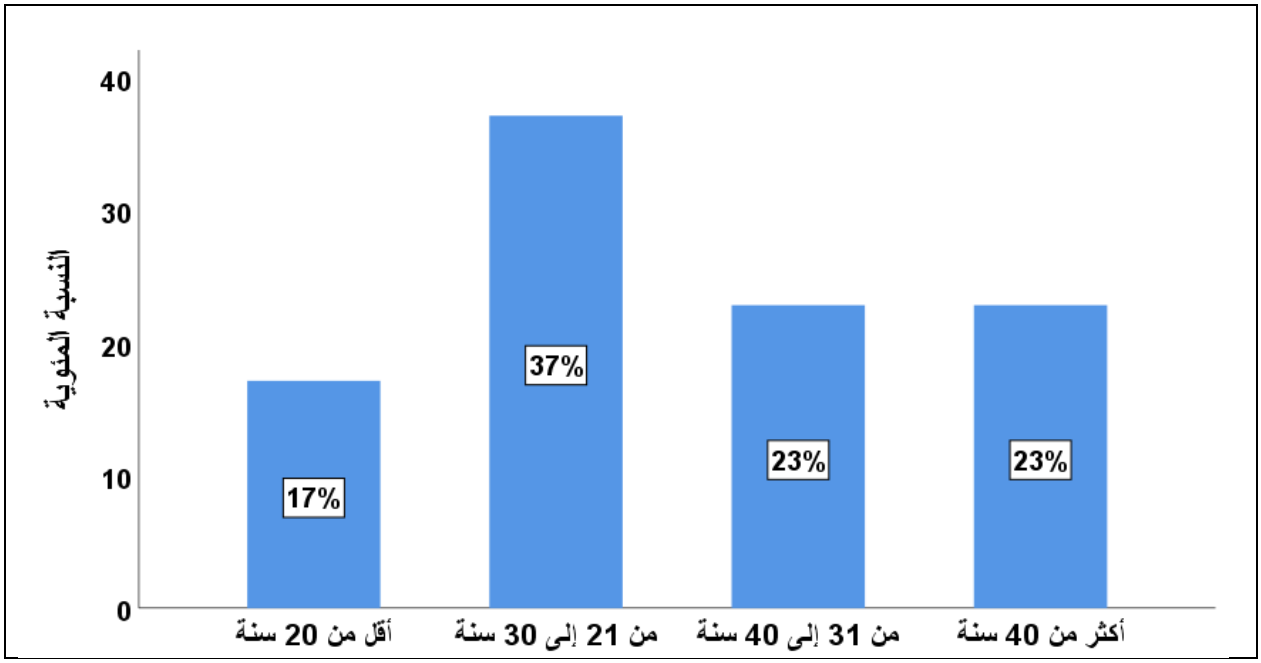
الجدول رقم (3-10) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير السن

المتغير	الفئات	التكرار *f*	النسبة المئوية %
السن	أقل من 20 سنة	06	17
	من 21 إلى 30 سنة	13	37
	من 31 إلى 40 سنة	08	23
	أكثر من 40 سنة	08	23
	المجموع	35	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss.

يلاحظ من الجدول أعلاه، أنّ معظم أفراد عينة الدراسة هم من الفئة العمرية [من 21 إلى 30 سنة] حيث بلغ عددهم (13) فرد وبنسبة مقدارها (37%)، يليهم الأفراد من الفئة العمرية [من 21 إلى 30 سنة] والفئة العمرية [أكثر من 40 سنة]، حيث بلغ عددهم (08) أفراد وبنسبة بلغت (23%) لكل فئة، في حين لم يتعدى مجموع الأفراد الذين ينتمون إلى الفئة العمرية [أقل من 20 سنة] سوى (06) أفراد وبنسبة مقدارها (17%) وبشكل عام يمكن القول أن غالبية الأفراد الذين يمثلون عينة الدراسة داخل بريد الجزائر بولاية المدية هم من الفئات الشبانية حيث بلغت نسبتهم (77%)، والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (3-2) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير السن



المصدر: شكل مقتطع من مخرجات SPSS

ثالثا: وصف خصائص عينة الدراسة من حيث متغير المستوى الدراسي

يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المستوى الدراسي.

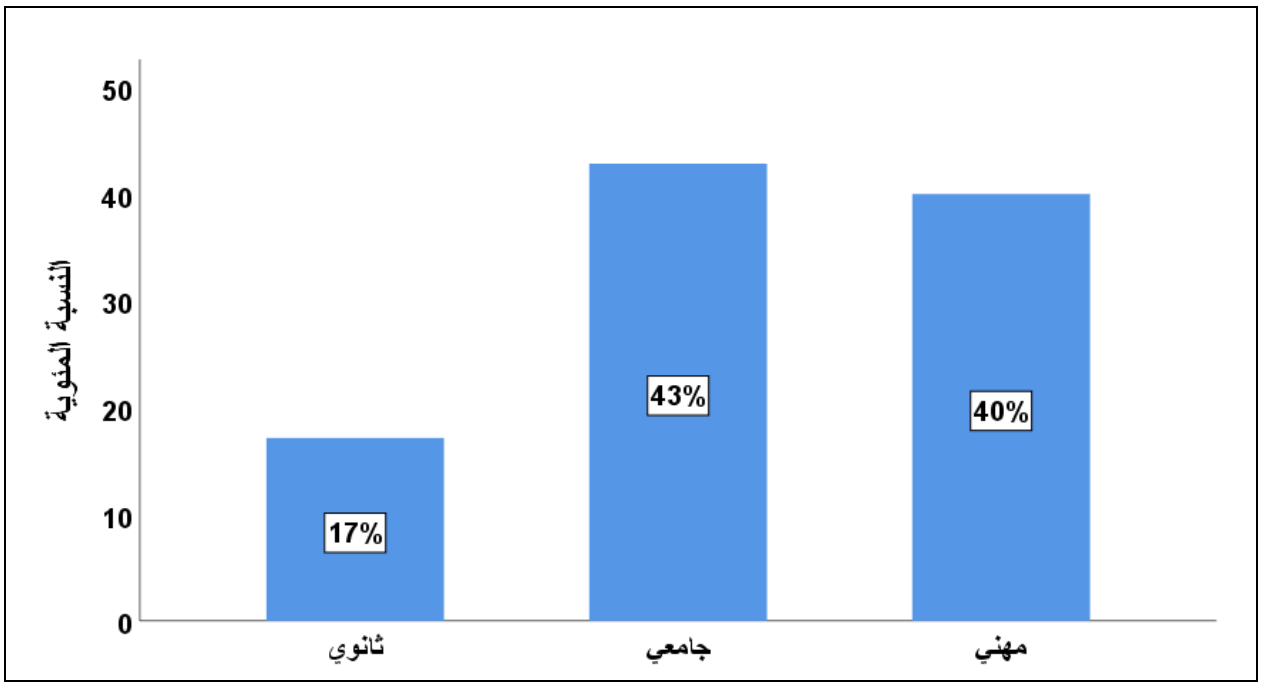
الجدول رقم (3-11) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المستوى الدراسي

المتغير	الفئات	التكرار *f*	النسبة المئوية *%*
المستوى الدراسي	متوسط	--	--
	ثانوي	06	17
	جامعي	15	43
	مهني	14	40
	المجموع	35	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن الأفراد الذين يمتلكون شهادة جامعية يمثلون المستوى التعليمي الغالب على عينة الدراسة فقد بلغ عددهم (15) فرد وبنسبة مئوية بلغت (43%)، يليهم الأفراد من حاملي شهادة مهنية بمجموع (14) فرد وبنسبة بلغت (40%)، ثم الأفراد الحاصلين على دبلوم مهني بمجموع (14) فرد وبنسبة بلغت (40%) في حين نجد أن الأفراد الحاملين لشهادة ثانوية يمثلون أدنى نسبة من عينة الدراسة حيث بلغ عددهم (06) أفراد وبنسبة مقدارها (17%) من إجمالي عينة الدراسة. وبالتالي، فأن غالبية الأفراد الذين يمثلون عينة الدراسة هم من حاملي شهادة الثانوية والجامعية ذلك أنهما الأكثر طلبا في قطاع التشغيل بالجزائر هذا من جهة، ومن جهة أخرى يمكن القول أن البيانات المتحصل عليها تعتبر صادقة على اعتبار أن حاملي مثل هذه الشهادات يمتلكون المعرفة الكافية التي تخولهم الإجابة على عبارات الإستبيان، والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (3-3) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المستوى الدراسي



المصدر: شكل مقتطع من مخرجات SPSS

رابعا: وصف خصائص عينة الدراسة من حيث متغير الخبرة المهنية

يوضح الجدول التالي، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الخبرة المهنية:

الجدول رقم (3-12) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الخبرة المهنية

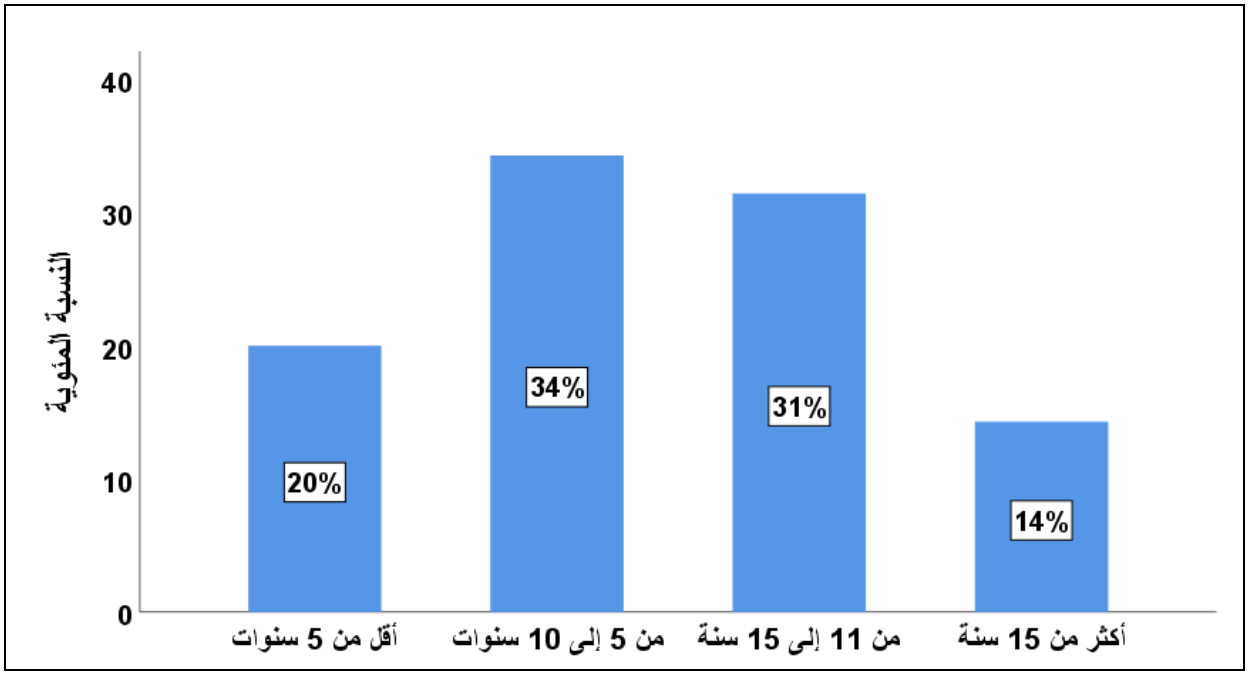
المتغير	الفئات	التكرار *f*	النسبة المئوية %
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	07	20
	من 5إلى 10 سنوات	12	34
	من 11 إلى 15 سنة	11	31
	أكثر من 15 سنة	05	14
	المجموع	35	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه، أنّ غالبية الموظفين في عينة الدراسة لديهم خبرة مهنية [من 05 إلى 10 سنوات]، حيث بلغ عددهم (12) فرد وبنسبة مقدارها (34%)، يليهم الأفراد الذين

لديهم خبرة مهنية [من 11 إلى 15 سنة]، حيث بلغ عددهم (11) فرد وبنسبة قدرها (31%)، ثم الموظفين الحاصلين على خبرة مهنية [أقل من 05 سنوات] إذ بلغ عددهم (07) أفراد وبمجموع (20%)، في حين لم يشكل الأفراد الذين لديهم خبرة [أكثر من 15 سنة] سوى (05) أفراد وبنسبة مقدارها (14%) من إجمالي حجم العينة. وتشير هذه النتائج إلى أن أفراد عينة الدراسة الذين تم استجوابهم يمتلكون خبرة لا بأس بها مما سيسهم بلا شك في الحصول على إجابات دقيقة على عبارات الاستبيان ، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (3-4) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS.

خامسا: وصف خصائص عينة الدراسة من حيث متغير الوظيفة

يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير عدد الد:

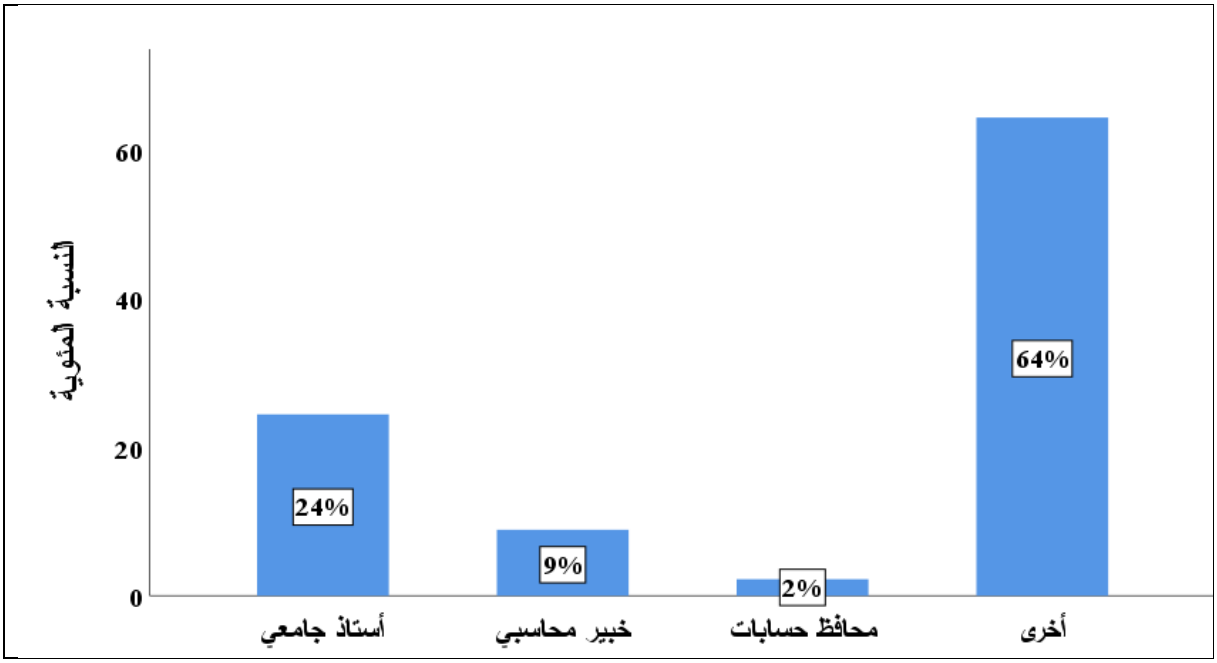
الجدول رقم (3-13) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة

المتغير	الفئات	التكرارات *f*	النسبة المئوية *%*
الوظيفة	أستاذ جامعي	11	24
	خبير محاسبي	04	09
	محافظ حسابات	01	02
	أخرى	29	64
	المجموع	45	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن الموظفين الذين يشتغلون في وظائف أخرى يمثلون المرتبة الأولى في عينة الدراسة حيث بلغ عددهم (29) موظف وبنسبة مئوية بلغت (64%)، يليهم الموظفين الذي ينتمون إلى وظيفة أستاذ جامعي بمجموع (11) موظف وبنسبة بلغت (24%)، ثم الموظفين الذي ينتمون إلى وظيفة خبير محاسبي بمجموع (04) موظفين وبنسبة بلغت (09%)، في حين نجد أن فئة محافظ حسابات تخصص كانت أقل تمثيلا في عينة الدراسة، فقد بلغ عددهم موظف وحيد وبنسبة مقدارها (02%). وعليه نستنتج أن الغالبية العظمى من الموظفين في في عينة الدراسة هم من فئة الوظائف الأخرى والأستاذة الجامعيين الذين يعرفون انتشارا كبيرا والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (3-5) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارات المكونة لكل متغير من متغيرات الدراسة وكانت النتائج كما يلي:

أولا: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين إتجاه عبارات متغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يوضح الجدول رقم (3-14)، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمتغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

الجدول رقم (3-14) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمتغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

رمز العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	درجة الموافقة
A1	يساهم في توفير معلومات مالية حول كيفية تمويل الدولة لأنشطتها وتلبيتها لمتطلباتها النقدية	3.71	0.97	موافق
A2	يتوفر على أنظمة معلومات شفافة وموثوقة	3.63	0.89	موافق
A3	يأخذ بعين الاعتبار الذمة المالية والحقوق المثبتة لحساب الدولة	3.35	0.60	محايد
A4	يحتوي على قوائم مالية تساعد في اتخاذ قرارات رشيدة	3.37	0.82	محايد
A5	يوفر معلومات مالية مفيدة في تقييم الأداء وكفاءة انجاز الخدمة العمومية	3.49	0.91	موافق
A6	يساهم في تحقيق التوازن بين الموارد المستحقة والنتائج المحققة	3.58	0.99	موافق
A7	يوفر معلومات مالية متسقة وقابلة للمقارنة على المستوى المحلي والدولي	3.57	0.81	موافق
	الدرجة الكلية	3.53	0.13	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يُلاحظ من الجدول رقم (3-14) أن المتوسط العام لمتغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر جاء بدرجة موافق وفقا لمقياس ليكارت، حيث بلغ المتوسط الحسابي قيمة (***M***=3.53) وبانحراف معياري قدره(***SD***=13.0) يشير إلى تجانس في أراء موظفي عينة الدراسة اتجاه هذا المتغير.

أما على مستوى العبارات، فنجد أن العبارة (A1) التي نصت على " يساهم في توفير معلومات مالية حول كيفية تمويل الدولة لأنشطتها وتلبيتها لمتطلباتها النقدية." كانت أكثر العبارات مساهمةً في إثراء متغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، حيث حازت على أعلى متوسط حسابي بقيمة (***M***=71.3) وبانحراف معياري قدره (***SD***=0.97) معبرا عن عدم وجود تشتت في إجابات موظفي عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، تليها العبارة (A2) الخاصة ب " يتوفر على أنظمة معلومات شفافة وموثوقة" بمتوسط حسابي (***M***=3.63) وانحراف معياري قدره (***SD***=0.89) معبرًا عن عدم وجود اختلاف في إجابات موظفي عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، بينما حصلت العبارة (A3) المتعلقة ب " يأخذ بعين الاعتبار الذمة المالية والحقوق المثبتة لحساب الدولة" على أدنى متوسط حسابي (***M***=35.3) وبانحراف معياري بلغ (***SD***= 0.60) ما يدل على وجود تجانس في اجابات موظفي عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

وبشكل عام يمكن القول أن نتائج إجابات موظفي عينة الدراسة انحصرت بين درجة الموافق ودرجة المحايد وفقا لترتيب مقياس (Likert)، وهذا يدل على انطباع ايجابي لدى موظفي عينة الدراسة حول أهمية عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

ثانيا: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين لعبارات متغير التدقيق العمومي.

يوضح الجدول رقم (3-15)، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمتغير التدقيق العمومي.

الجدول رقم (3-15) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمتغير التدقيق العمومي

رمز العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	درجة الموافقة
B1	وجود التدقيق العمومي يضمن المحافظة على المال العام	3.98	0.94	موافق
B2	يساهم التدقيق العمومي في ترشيد النفقات العامة للدولة	3.76	0.83	موافق
B3	يعتبر التدقيق العمومي آلية فعالة في التقليل من الفساد	3.71	1.02	موافق
B4	يعمل التدقيق العمومي على المصادقة على شرعية وصدق حسابات الدولة	3.50	0.75	موافق
B5	يعمل التدقيق العمومي على التأكد من دقة تقديرات الموازنة العامة للدولة	3.64	0.86	موافق
B6	يساهم التدقيق العمومي في التقليل من المخاطر المالية	3.75	0.97	موافق
B7	يعمل التدقيق العمومي على التأكد من المعلومات الواردة في التقارير المالية والتوقعات المستقبلية	3.89	0.94	موافق
الدرجة الكلية		3.75	0.16	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3-15) أن المتوسط العام لمتغير التدقيق العمومي جاء بدرجة موافق وفقا لمقياس ليكارت، حيث بلغ المتوسط الحسابي قيمة (***M***=3.75) وبانحراف معياري قدره(***SD***=16.0) يشير إلى تجانس في أراء موظفي عينة الدراسة اتجاه هذا المتغير.

أما على مستوى العبارات، فنجد أن العبارة (B1) التي نصت على " وجود التدقيق العمومي يضمن المحافظة على المال العام." كانت أكثر العبارات مساهمةً في إثراء متغير التدقيق العمومي، حيث حازت على أعلى متوسط حسابي بقيمة (***M***=98.3) وبانحراف معياري قدره (***SD***=0.94) يدل على عدم وجود تشتت في إجابات موظفي عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، تليها العبارة (B7) الخاصة ب " يعمل التدقيق العمومي على التأكد من المعلومات الواردة في التقارير المالية والتوقعات المستقبلية." بمتوسط حسابي (***M***=3.89) وانحراف معياري قدره (***SD***=0.94) معبرًا عن عدم وجود اختلاف في إجابات موظفي عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، بينما حصلت العبارة (B4) المتعلقة ب " يعمل التدقيق العمومي على المصادقة على شرعية وصدق حسابات الدولة" على أدنى متوسط حسابي (***M***=50.3) وبانحراف معياري (***SD***= 0.75) يشير إلى عدم وجود تجانس في اجابات موظفي عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

وبشكل عام يمكن القول أن نتائج إجابات موظفي عينة الدراسة انحصرت كلها داخل درجة الموافق وفقا لترتيب مقياس (Likert)، وهذا يدل على انطباع ايجابي لدى موظفي عينة الدراسة حول مستوى التدقيق العمومي في الجزائر.

ثالثا: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين لعبارات متغير مساهمة عصرنة نظام المحاسبة العمومية في تفعيل التدقيق العمومي.

يوضح الجدول رقم (3-16)، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمتغير مساهمة عصرنة نظام المحاسبة العمومية في تفعيل التدقيق العمومي.

الجدول رقم (3-16) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمتغير مساهمة عصرنة نظام المحاسبة العمومية في تفعيل التدقيق العمومي

رمز العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	درجة الموافقة
AB1	إدخال إصلاحات على نظام المحاسبة العمومية يفعل عملية التدقيق العمومي	3.45	0.77	موافق
AB2	يساهم تبني نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة العمومية الدولية في تفعيل التدقيق العمومي	3.53	0.81	موافق
AB3	توفير معلومات حول تقييم الأداء يسهم في تفعيل التدقيق العمومي	3.67	0.64	موافق
AB4	وجود القوائم المالية لحسابات الدولة ضمن محتوى الإصلاح يسهم في تفعيل التدقيق العمومي	4.22	0.86	موافق بشدة
AB5	تقييم الذمة المالية والحقوق المثبتة للدولة يسهم في تفعيل التدقيق العمومي	3.39	0.70	محايد
AB6	تبني مخطط محاسبي للدولة يساهم في تفعيل التدقيق العمومي في الجزائر	3.75	0.96	موافق
AB7	تبني أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات المالية للدولة يسهم في تفعيل التدقيق العمومي	3.48	0.93	موافق
	الدرجة الكلية	3.64	0.28	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3-16) أن المتوسط العام لمتغير مساهمة عصرنة نظام المحاسبة العمومية في تفعيل التدقيق العمومي جاء بدرجة موافق وفقا لمقياس ليكارت، حيث بلغ المتوسط الحسابي قيمة (***M***=3.64) وبانحراف معياري قدره(***SD***=28.0) يشير إلى تجانس في أراء موظفي عينة الدراسة اتجاه هذا المتغير.

أما على مستوى العبارات، فنجد أن العبارة (AB4) التي نصت على " وجود القوائم المالية لحسابات الدولة ضمن محتوى الإصلاح يسهم في تفعيل التدقيق العمومي." كانت أكثر العبارات مساهمةً في إثراء متغير مساهمة عصرنة نظام المحاسبة العمومية في تفعيل التدقيق العمومي، حيث حازت على أعلى متوسط حسابي بقيمة (***M***=21.4) وبانحراف معياري قدره (***SD***=0.86) يدل على عدم وجود تشتت في إجابات موظفي عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، تليها العبارة (AB6) الخاصة ب " تبني مخطط محاسبي للدولة يساهم في تفعيل التدقيق العمومي في الجزائر." بمتوسط حسابي (***M***=3.75) وانحراف معياري قدره (***SD***=0.96) معبرًا عن عدم وجود اختلاف في إجابات موظفي عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، بينما حصلت العبارة (AB5) المتعلقة ب " تقييم الذمة المالية والحقوق المثبتة للدولة يسهم في تفعيل التدقيق العمومي " على أدنى متوسط حسابي (***M***=39.3) وبانحراف معياري بلغ (***SD***= 0.70) ما يدل على وجود تجانس في اجابات موظفي عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

وبشكل عام يمكن القول أن نتائج إجابات موظفي عينة الدراسة انحصرت بين درجة الموافق بشدة ودرجة المحايد وفقا لترتيب مقياس (Likert)، وهذا يدل على انطباع ايجابي لدى موظفي عينة الدراسة حول أهمية مساهمة عصرنة نظام المحاسبة العمومية في تفعيل التدقيق العمومي بالجزائر.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة الميدانية

بعد الانتهاء من مناقشة نتائج التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة، ننتقل الآن إلى اختبار مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة الميدانية باستخدام كلٍ من تحليل الانحدار البسيط، وتحليل التباين الأحادي.

أولا: الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى للدراسة الحالية على مايلي: **لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمتغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على التدقيق العمومي عند مستوى (α = 0.05) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.** وللتحقق من هذه الفرضية نقوم باستخدام تحليل الانحدار البسيط والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (3-17) نموذج تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على التدقيق العمومي

النموذج	المتغير التابع (Y) (التدقيق العمومي)		
المتغير المستقل (X)	أوزان الإنحدار B	الخطأ المعياري SE	مستوى الدلالة P
عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	0.605***	0.061	< 0.001
الثابت (i)	1.195***	0.200	< 0.001
R^2 = 0.699 $F_{(1,43)}$= 99.742, P =0.002			
مستوى دلالة الإحصائية	***:P<0.01		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تبين النتائج الواردة في الجدول السابق أن المتغير المستقل (عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر) له القدرة على التنبؤ بالمتغير التابع (التدقيق العمومي)، حيث بلغت قيمة مربع معامل الإرتباط (R^2 = 0.699) ما يعني أن متغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في

الجزائر قام بتفسير ما قيمته (70%) من تباين الحاصل في متغير التدقيق العمومي كذلك تشير نتائج اختبار التباين ($F_{(1,43)}$= 99.742, P<0.001) إلى معنوية معامل الانحدار، وعليه يمكن كتابة معادلة خط الانحدار الغير معيارية بالشكل التالي:

$$Y = (195.1)i + (605.0)\times X$$

حيث:

Y **: التدقيق العمومي ;** ***i*** **: الثابت ;** ***X*** **: عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر**

ومن خلال المعادلة السابقة والمستخرجة من النتائج الموضحة في الجدول رقم () نجد أن قيمة معامل الإنحدار غير المعياري دالة إحصائيا؛ حيث بلغت (B =0.605, P<0.001)، وتترجم هذه النتائج على أن متغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ساهم في تعزيز التدقيق العمومي بحوالي (60%).

وبناءً على ما تقدم فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة : **بوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمتغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على التدقيق العمومي عند مستوى (α = 0.05) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة..**

ثانيا: الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية للدراسة الحالية على ما يلي: **لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α =0.05) في متغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تعزى إلى البينات الشخصية والوظيفية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية).** وللتحقق من هذه الفرضية نقوم بإجراء تحليل التباين الأحادي، والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (3-18) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لتحقق من وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية.

مصدر التباين	قيمة *F*	درجات الحرية *df*	مجموع المربعات	متوسط المربعات	مستوى الدلالة *p*
المؤهل العلمي	5.657	04	5.677	1.419	0.183
الوظيفة	0.133	03	0.342	0.114	0.940
الخبرة المهنية	3.673	03	09.435	3.145	0.65
الخطأ	-	34	29.116	0.856	-
المجموع	-	45	491.111	-	-
(Lvene test):$_{(20,24)}$ = 1.447, *P*= 0.192					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

توضح النتائج الواردة في الجدول رقم (3-18) أن قيمة اختبار التجانس لمتغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر غير دال إحصائيا (Lvene test = 1.447, *P*=0.192) ما يعني أن تباين المجموعات متساوي، كما أن شرط التوزيع الطبيعي محقق مسبقا، وعليه فإن افتراضات تحليل التباين الأحادي محققة، وبالتالي يمكن مواصلة التحليل. حيث بينت النتائج الواردة في الجدول السابق أن مستوى الدلالة لقيمة F أكبر من (0.05) وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية،

وبناءً على ما تقدم فإننا نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على عدم **وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α =0.05) في متغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية).**

ثالثا: الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة للدراسة الحالية على ما يلي: **لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α =0.05) في متغير التدقيق العمومي تعزى إلى البينات الشخصية والوظيفية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية).** وللتحقق من هذه الفرضية نقوم بإجراء تحليل التباين الأحادي، والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (3-19) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لتحقق من وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متغير التدقيق العمومي في الجزائر تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية.

مصدر التباين	قيمة *F*	درجات الحرية *df*	مجموع المربعات	متوسط المربعات	مستوى الدلالة *p*
المؤهل العلمي	1.068	04	2.168	0.542	0.387
الوظيفة	0.325	03	0.494	0.165	0.808
الخبرة المهنية	2.302	03	3.504	1.168	0.095
الخطأ	-	34	17.251	0.507	-
المجموع	-	45	456.370	-	-
(Lvene test):$_{(20,24)}$ = 1.294, *P*= 0.271					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

توضح النتائج الواردة في الجدول رقم (3-19) أن قيمة اختبار التجانس لمتغير التدقيق العمومي غير دال إحصائيا (Lvene test = 1.294, *P*=0.271) ما يعني أن تباين المجموعات متساوي، كما أن شرط التوزيع الطبيعي محقق مسبقا، وعليه فإن افتراضات تحليل التباين الأحادي محققة، وبالتالي يمكن مواصلة التحليل. حيث بينت النتائج الواردة في الجدول

السابق أن مستوى الدلالة لقيمة F أكبر من (0.05) وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متغير التدقيق العمومي تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية،

وبناءً على ما تقدم فإننا نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على عدم **وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α =0.05) في متغير التدقيق العمومي تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية).**

خلاصة الفصل :

تم التطرق في هذا الفصل إلى الجانب التطبيقي و المتمثل في استمارة الإستبيان شملت عينة من المهنيين و الأساتذة ومحافظي الحسابات و خبراء المحاسبين على اختلاف مؤهلاتهم وخبراتهم ، وخلصت هذه الدراسة :

بإدخال الفروض لبرنامج Spss ،وتم التوصل أنه لابد من الحاجة إلى عصرنة نظام المحاسبة العمومية بدرجة كبيرة وهو ما فسره الإتجاه العام للمحور الأول

، تطبيق التدقيق العمومي بالجزائر يقوم على أفعال و اجراءات تتجسد على أرض الواقع وهذا ما جسده المحور الثاني .

خاتمة

خاتمة :

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف المساهمة الممكنة في اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لما لهما دور في تفعيل التدقيق العمومي ، حيث يجب أن يتوفر نظام المحاسبة العمومية على انظمة رقابية داخلية تسمح بالمحافظة على المال العام ، وتعزز طرق تسيير العقلاني لأموال الدولة من أجل الوصول إلى الرشادة في الإنفاق العمومي .

و يعتبر التدقيق العمومي بمثابة المحرك الأساسي لعجلة النمو الإقتصادي ، و الاجتماعي و الخدماتي كونه يحتوي جميع المؤسسات التابعة للدولة ، ففعالية وكفاءة الأنشطة الوحدات العمومية تعكس و تأكد صحة الخدمات المقدمة .

ومن خلال دراسة وتحليل الفرضيات المطروحة توصلنا إلى مايلي:

نتائج البحث:

وعلى هذا الأساس يمكن عرض نتائج الدراسة كما يلي :

- نظام المحاسبة العمومية المعمول به في الجزائر يأخذ الاساس النقدي في إعداد لقوائم المالية دون مراعاة اساس الاستحقاق ما يعطي مخرجات لا تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة .

- إن مخرجات نظام المحاسبة العمومية المعمول به في الجزائر لا يتسم بالإفصاح و لا يعطي صورة واضحة عن وضعية الجماعات المحلية ما يعيق حوكمة ترشيد القرارات .
- بذلت الجزائر جهود معتبرة في مساعيها لتطوير و إصلاح نظام المحاسبة العمومية ، لكنها لم ترقى بعد إلى ماهو معمول به دوليا.

- يساهم التدقيق العمومي في الجزائر بصورة فعالة للحصول على المعلومات المالية الخاصة بالمؤسسات وكذا أنظمة الضبط الداخلي ومدى الالتزام بالقوانين و اللوائح .
- يقوم التدقيق العمومي في الجزائر بتنسيق انشطة وعمليات الوحدات العمومية فهو يعتبر خطوة مهمة لدفع هذه الأخيرة نحو تحقيق الأهداف المنشودة .
- يؤكد التدقيق العمومي في الجزائر إن جميع العمليات المالية تتم بشكل سليم ومؤيدة بالمستندات و السجلات التي تثبت صحتها .
- يعد التدقيق العمومي وسيلة لخلق منافع للوحدات العمومية الجزائرية .
- يساهم التدقيق العمومي في مكافحة الفساد في الوحدات العمومية .
- يقوم التدقيق العمومي المقترحات و الإجراءات التصحيحية لتحسين أداء الوحدات الإقتصادية .

نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث قصد الاجابة على الاشكالية الرئيسية والاسئلة الفرعية تم اختبار صحة الفرضيات من عدمها والتي تم وضعها كإجابة مؤقتة وذلك كمايلي

- **يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمتغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على التدقيق العمومي عند مستوى ($\alpha = 0.05$) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة..**
- **لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.05$) في متغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية).**
- **لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.05$) في متغير التدقيق العمومي تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية).**

الاقتراحات والتوصيات:

- عملية الإصلاح المحاسبي يجب أن تتم وفق خطة استراتجية تضمن دراسة المخاطر الممكنة وتحديد الأهداف المتوسطة وقصيرة المدى ن ومن ثم التنفيذ التدريجي للإصلاح مع تقييم مستوى التنفيذ في كل مرحلة من الإصلاح .
- إشراك الأكاديميين و المهنيين في مجال المحاسبة و التدقيق في عملية الإصلاح المحاسبي إنطلاقا من إعداد الإستراتجية إلى التنفيذ و التقييم
- الإستفادة من التجارب الدولية السابقة في عملية الإصلاح المحاسبي وتفعيل التدقيق العمومي لاسيما : فرنسا ، جنوب إفريقيا ، المغرب .....إلخ .
- النهوض بمهنة المحاسبة العمومية ورفع مستواها بتأهيل الآمرين بالصرف الأوليين والثانويين والمحاسبين العموميين والمراقب المالي وأمناء الخزينة العمومية

- يجب على المؤسسات والادارات العمومية الجزائرية أن تواكب التطورات التكنولوجية والاقتصادية وخصوصا المعلوماتية بتعديل أنظمتها المحاسبية آليا و إلكترونيا .
- تأهيل الأساتذة الجامعيين وتكوين نخبة لها دراية ومعرفة دقيقة بنظام المحاسبة العمومية لتكون في مستوى تخريج إطارات لها تأهيل علمي وإعداد مهني كافي
- تطوير الأساليب التعليمية وضرورة العمل على دمج فترة التدريب الميداني والمهارات المطلوبة في سوق العمل في البرامج التعليمية من أجل الحصول على خرجين قادرين على تلبية متطلبات سوق العمل

- ضرورة القضاء على ظاهرة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والادارات العمومية الجزائرية بإرساء إطار أخلاقي يضبط الممارسة المحاسبية وإعطائه قوة الإلزام ليكون أساس لاتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة في حالة مخالفته

أفاق الدراسة :

حاولنا في هذه الدراسة معالجة هذا الموضوع في حدود الإشكالية وحسب المعلومات المتوفرة التي تحصلنا عليها، و نظرا لشساعة الموضوع وثرائه الفكري ووفق ما تم التطرق إليه لا يمكن الإعتبار أن هذه الدراسة أحاطت بكل جوانب الموضوع بكل أبعاده و الذي نتمنى أن نكون قد أوفينا ولو بجزء منه ، ويبقى هذا الموضوع تكملة لمواضيع سابقة وتمهيدا لمواضيع لاحقة خاصة أن الجزائر في مرحلة اصلاحات بدأت من جوانب متعددة مع ضرورة عصرنة الإدارات العمومية .

ومن خلال دراستنا يمكن القول ما هو إلا محاولة عن تقديم توضيح عن دور اصلاح نظام المحاسبة العمومية في تفعيل التدقيق العمومي ، ربما تشوبها نقائص تكون منطلقا لبحوث أخرى :

- أثر أساس الاستحقاق على تطوير الموازنة العامة للدولة .
- دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية
- دور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في عقلنة وترشيد النفقات العامة؛

كل هذه المواضـــيع وغيرها قد تكون منطلق لإشـكاليات أخرى للبحث ويبقى المجال مفتوح لدراسات مستقبلية.

قائمة المراجع

1-المراجع باللغة العربية :

أولا الكتـب :

- أحمد حلمي جمعة ،**الإتجاهات المعاصرة في التدقيق** ،الطبعة الأولى ،دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان ،2009 ،
- أحمد حلمي جمعة ،**التدقيق الداخلي و الحكومي ،الطبعة الأولى** ،دار صفاء للنشر و التوزيع ،عمان ،2011 ،
- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار صفاء، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2005،
- اسماعيل حسين أحمرو ، **المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة** دار المسيرة ، عمان الأردن 2003
- خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، الشركة العربية المتحدة، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر 2014،
- صلاح الدين عبد المنعم مبارك ،**المحاسبة الحكومية مدخل معاصر** ، المطبوعات الجامعية ،الإسكندرية مصر ،2008
- عامر الكبيسي ،**التنظيم الإداري الحكومي بين التقليد و المعاصر** ،الطبعة الأولى ،دار الرضا للنشر سنة 2004،سوريا ،
- عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا ، **الرقابة و المراجعة الداخلية على مستوى الكلي و الجزئي**،الإسكندرية
- محمد يوسف المبيضين **نظام المحاسبة الحكومي و إدارته** ، الطبعة الأولى دار وائل للنشر الأردن 1999 .
- علي عباس ،**الرقابة الإداريـة على المال و الأعمال**، مكتبة الرائد العلمية ، عمان ، ط1 ، 2001
- لؤي وديان ، زهير الحدرب ، **المحاسبة الحكومية** ،دار البداية ناشرون و موزعون عمان – وسط البلد ، الطبعة الأولى 2010.
- ليلى فتح الله ابراهيم ، ابراهيم حماد ، محمد حماد ، **الموزانات و المحاسبة الحكومية** ، مطابع دار الهندسة مصر

- محمد أحمد حجازي **المحاسبة الحكومية و الإدارة المالية العامة** " عما ن الأردن ط 4 عمان الأردن 2007،
- محمد أحمد حجازي **المحاسبة الحكومية و الإدارة المالية العامة** ، طبعة 4 ، عمان الأردن 1998.
- محمد السرايا ، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ،** الطبعة الأولى ،المكتب الجامعي الحديث ، مصر 2007
- محمد الهور ، **أساسيات في المحاسبة الحكومية** دار وائل للنشر الأردن 1998،
- محمد عباس بدوي ، عبد الوهاب نصر ، **المحاسبة الحكومية و القومية ،** دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2003 مصطفى الغار ،**الإدارة المالية ،** طبعة 1 دار أسامة للنشر و التوزيع ، عمان ، 2008

ثانيا : المجلات :

- خضير ،بكاري بلخير ،**واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية و دوره في تفعيل التدقيق الحكومي في الجزائر** ،مجلة الوحدات للبحوث و الدراسات ،الجزائر ،العدد2 ،2020
- خضير خبيطي ،يونس مونة ،**أفاق تبني معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام و دوره في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري ،المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية ،الجزائر** ،العدد 2 ،2016 ،
- سكاك مراد، **التدقيق الإستراتيجي للمؤسسات، دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية**، بولاية سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف 1،الجزائر 2015

ثالثا : الرسائل الجامعية:

- إسماعيل مولاي عمر سليماني ،**تطور المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية** ،مذكرة ماستر ،جامعة يحي فارس ،المدية ،2016-2017 ،
- براهيم بلهواري أسماء ، **دور عصرنة نظام المحاسبة العمومية في تفعيل الرقابة على النفقات العمومية** ، مذكرة ماستر جامعة يحي فارس جامعة المدية ، 2021/2020

- بلقاضي لخضر ،**دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IBSAS في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر** ،مذكرة ماستر ،جامعة يحي فارس ،المدية ،2015-2016 ،
- بن درويس فاتح، قطاف تمام هشام، **واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري و مواكبته لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام**، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020/2019
- بن زموري محمد ،**دور معايير المحاسبة المالية الدولية للقطاع العام في تفعيل حوكمة نظام المحاسبة العمومية للجماعات المحلية** ،مذكرة ماستر ،جامعة يحي فارس ،المدية 2021/2020 .
- بن شنديخ بلال ،**واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS** ،مذكرة ماستر ،جامعة عبد الحميد بن باديس ،مستغانم ،2017/2018 .
- تاخفيفي نجم وداده رمضان ،**تحديات التدقيق الحكومي في الجزائر** ،مذكرة ماستر ،جامعة أحمد دراية ،أدرار ،2020/2021
- حكيم بوجطو ، **الموازنة العامة و أفاق عصرنة**، مذكرة ماجيستر ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و التسيير ، جامعة المدية ، 2008
- خالد براهيم بولعراس ، محمد ياسين زفان ، **مدى توافق نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام** مذكرة ماستر كلية علوم اقتصادية ، جامعة المدية 2016/2015 .
- دغة إيمان عنان رحمة ،**دور التدقيق الداخلي في تفصيل نظام الرقابة الداخلية** ،مذكرة ماستر ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2018-2019
- رزقي لمين، محمد عمرون، **أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماستر**، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 20170/2016.
- سعدي زهراء خضير خيرة ،سيافة زهرة ،**التدفيق الحكومي وفق المعايير الدولية للتدقيق** ،مذكرة ماستر ،جامعة أحمد دراية ،أدرار ،2014-2015 ،
- الشارف بن عطية تواتي ، **دور المحاسبة العمومية في تحقيق التوازن المالي لدى الهيئات العمومية** ، مذكرة ماستر ، كلية علوم اقتصادية جامعة مستغانم ، 2018/2017
- شلال زهير ، **أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة** ،أطروحة دكتوراه كلية العلوم إقتصادية ، جامعة بومرداس ، 2013 /2014

- صكوشي حميد ، صاري أحمد أيوب ، **المحاسبة العمومية كأداة للرقابة على ميزانية البلدية وفق متطلبات الحوكمة** ، مذكرة ماستر ، جامعة يحي فارس ، المدية ، 2021/2020
- طالب مروة وشيروان حياة ، **دور المحاسبة العمومية في ضبط التكاليف و الإيرادات**، مذكرة ماستر ، كلية علوم إقتصادية وتجارية وعلوم التسير ، تخصص مالية مؤسسة ، جامعة البويرة ، 2018/2017 .
- الطاهر عليوة ،محمد لمين نغيز ،**إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS** ،مذكرة ماستر ،جامعة محمد الصديق بن يحي ،جيجل ،2018/2017
- طبوزي مديحة ، **المحاسبة العمومية ودورها في تنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري** ، مذكرة ماستر ، جامعة يحي فارس ، المدية ، 2020/2019 .
- عامر حاج دحو، **التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية دوره في تحسين أداء المؤسسة**، اطروحة دكتوراه، جامعة أحمد دارية، أدرار 2007
- عبود ميلود ، **متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية و أثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر** ، أطروحة دكتوراه ، جامعة أحمد دراية أدرار ، الجزائر 2019/2018
- فاتح غلاب، **تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ و معايير التنمية المستدامة**، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011
- فاضلي رمضان ،**أهمية التدقيق المحاسبي و مراجعة الحسابات في ترشيد القرارات** ،مذكرة ماستر ،جامعة العربي بن مهيدي ،أم البواقي ،2012-2013 ،
- فاطمة بعوج، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار**، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2015/2014،
- قنوش مولود ، **ملخص محاضرات في المحاسبة العمومية** ، جامعة البويرة ، 2020/2019
- لخنش توفيق ،**واقع نظام المحاسبةالعمومية الجزائري و أفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"IPSAS"** ،مذكرة ماستر ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،2018-2019 ،
- لطاوي ميلود الياس، **أهمية التدقيق و المراجعة المحاسبية في اتخاذ القرارات**، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2018-2019،

- مريم بوسبت، جهيدة بلواد، **الإصلاحات المحاسبية في الجزائر و أثرها على المحاسبة العمومية: تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام و الإداري**، مذكرة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2020/2019،
- مصطفى الغار ،**الإدارة المالية** ، طبعة 1 دار أسامة للنشر و التوزيع ، عمان ، 2008
- نعمان سعد الدين نعمان الأغا ،**مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية و الإدارية** بفلسطين ،مذكرة ماجستير ،الجامعة الإسلامية ،غزة 2015
- هاجر بويضلة، **دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير**، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2014،
- الياس علال، حسين حليلان، عبد الستار رمضاني، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية**، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، 2020/2019،
- يرقي جمال ، **محاضرات في المالية العامة و المحاسبة العمومية** ،جامعة المدية 2017

رابعا: مواقع الإنترنت

- المتاح على الموقع www.almohasb1.com/2010/07/gorvenment-auditing.htmil

خامسا : النصوص القانونية

- المادة 2 من **المرسوم التنفيذي 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011** المتعلق بمصلحة المراقبة المالية .
- المادة 25 من **القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية** ، الجريدة الرسمية رقم35
- المادة 07 من **المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991** ، المحدد لإجراءات التي يمسكها الآمرون بالصرف المحاسبون العموميون و كيفيتها و محتواها.

2- المراجع الأجنبيـة :

- M. lascombe, Vandendressche,**.les finances publiques,** 5e edition ,dalloz ,paris ,2003 p :135

- Ministére de finance ,(4 féverier 2013) organisation ,mission des services comptables et reformes initiées ,conférence de presse ,algérie
- .projet d'instruction générale sur la comptabilité de l'etat (regle fonctionnement des comptes du plan comptale de l'etat de la classe 1 à 4) ,direction générale de la comatatailité ,publique , décembre 2004 ,.

الملاحق

أولا- الملحق رقم (01):





وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة

<u>استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة الماستر</u>

بعد التحية والسلام:

في إطار تحضير مذكرة التخرج المندرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة، والموسومة بعنوان: " **دور إصلاح نظام المحاسبة العمومية في تفعيل التدقيق العمومي**"

يشرفنا أن نضع بين أيديكم كمهنيين وأساتذة جامعيين هذا الاستبيان من أجل المساهمة في انجاز وإنجاح هذه الدراسة الميدانية الهادفة، من خلال أرائكم ومقترحاتكم، كما نعلمكم بان هذا الاستبيان موجه خصيصا لأغراض بحثية بحتة، ولا يشار فيه إلى أية معلومات شخصية، وأنه محاط بالسرية التامة.

نشكركم على تعاونكم ومجهوداتكم المبذولة من أجل إنجاح هذا العمل.

من إعداد الطلبة: إشراف الأستاذ:

- سعاد سالم د. أحمد يوسف السعيدي
- شهرزاد حميزي

أولا: معلومات عامة عن عينة الدراسة

1- المؤهل العلمي: دكتوراه ☐ ماجستير ☐ ماستر ☐ ليسانس ☐ أخرى ☐

2- **الوظيفة:** أستاذ جامعي ☐ خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐ أخرى ☐

3- **الخبرة المهنية:** أقل من5 ســنوات ☐ مابين بين 5 و10 ســنة ☐ بين 10 و15 ☐ سنة أكثر من 15 سنة ☐

ثانيا: عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

رقم	العـــــبـــــارات	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يساهم في توفير معلومات مالية حول كيفية تمويل الدولة لأنشطتها وتلبيتها لمتطلباتها النقدية.					
2	يتوفر على أنظمة معلومات شفافة وموثوقة.					
3	يأخذ بعين الاعتبار الذمة المالية والحقوق المثبتة لحسابات الدولة.					
4	يحتوي على قوائم مالية تساعد في اتخاذ قرارات رشيدة.					
5	يوفر معلومات مالية مفيدة في تقييم الاداء وكفاءة انجاز الخدمة العمومية					
6	يساهم في تحقيق التوازن بين الموارد المستحقة والنتائج المحققة					
7	يوفر معلومات مالية متسقة وقابلة للمقارنة على المستوى المحلي والدولي.					

ثالثا: التدقيق العمومي

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
01	وجود التدقيق العمومي يضمن المحافظة على المال العام					
02	يساهم التدقيق العمومي في ترشيد النفقات العامة للدولة					
03	يعتبر التدقيق العمومي آلية فعالة في التقليل من الفساد					
04	يعمل التدقيق العمومي على المصادقة على شرعية وصدق حسابات الدولة					
05	يعمل التدقيق العمومي على التأكد من دقة تقديرات الموازنة العامة للدولة					
06	يساهم التدقيق العمومي في التقليل من المخاطر المالية					
07	يعمل التدقيق العمومي على التأكد من المعلومات الواردة في التقارير المالية و التوقعات المستقبلية					

رابعا : مساهمة عصرنة نظام المحاسبة العمومية في تفعيل التدقيق العمومي

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
01	إدخال إصلاحات على نظام المحاسبة العمومية يفعل عملية التدقيق العمومي.					
02	يساهم تبني نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة العمومية الدولية في تفعيل التدقيق العمومي.					
03	توفير معلومات حول تقييم الأداء يسهم في تفعيل التدقيق العمومي.					
04	وجود القوائم المالية لحسابات الدولة ضمن محتوى الإصلاح يسهم في تفعيل التدقيق العمومي.					
05	تقييم الذمة المالية والحقوق المثبتة للدولة يسهم تفعيل التدقيق العمومي.					
06	تبني مخطط محاسبي للدولة يساهم في تفعيل التدقيق العمومي في الجزائر					
07	تبني أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات المالية للدولة يسهم في تفعيل التدقيق العمومي.					

ثانيا- الملحق رقم (02)

ملاحق الدراسة:

1-جدول اختبار التوزيع الطبيعي:

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
الجزائر في العمومية المحاسبة نظام عصرنة	,115	45	,119	,650	45	,318
العمومي التدقيق	,137	45	,126	,428	45	,498

a. Lilliefors Significance Correction

2-ثبات الاستبيان

- عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,768	07

- التدقيق العمومي:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,795	07

- الدرجة الكلية للإستبيان

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,836	14

3-البيانات الشخصية والوظيفية

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	دكتوراه	15	33,3	33,3	33,3
	ماجستير	11	24,4	24,4	57,8
	ماستر	13	28,9	28,9	86,7
	ليسانس	3	6,7	6,7	93,3
	أخرى	3	6,7	6,7	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أستاذ جامعي	11	24,4	24,4	24,4
	خبير محاسبي	4	8,9	8,9	33,3
	محافظ حسابات	1	2,2	2,2	35,6
	أخرى	29	64,4	64,4	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغيرالخبرة المهنية					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 05 سنوات	7	15,6	15,6	15,6
	من 5 إلى 10 سنوات	16	35,6	35,6	51,1
	من 10 إلى 15 سنة	14	31,1	31,1	82,2
	أكثر من 15 سنة	8	17,8	17,8	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

4-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

Univariate Statistics							
				Missing		No. of Extremes[a]	
	N	Mean	Std. Deviation	Count	Percent	Low	High
A1	45	3,71	0,94	0	0	0	2
A2	45	3,63	0,83	0	0	0	0
A3	45	3,35	1,02	0	0	3	0
A4	45	3,37	0,75	0	0	0	1
A5	45	3,49	0,86	0	0	0	0
A6	45	3,58	0,97	0	0	0	0
A7	45	3,57	0,94	0	0	0	0
A1_7	45	3,5286	0,1348	0	0	0	0

a. Number of cases outside the range (Q1 - 1.5*IQR, Q3 + 1.5*IQR).

5-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التدقيق العمومي

Univariate Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Missing		No. of Extremes[a]	
				Count	Percent	Low	High
B1	45	3,98	0,94	0	0	0	0
B2	45	3,76	0,83	0	0	0	0
B3	45	3,71	1,02	0	0	0	1
B4	45	3,5	0,75	0	0	0	0
B5	45	3,64	0,86	0	0	0	0
B6	45	3,75	0,97	0	0	0	0
B7	45	3,89	0,94	0	0	0	2
B1_7	45	3,75	0,1574499	0	0	0	0

a. Number of cases outside the range (Q1 - 1.5*IQR, Q3 + 1.5*IQR).

6-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير مساهمة عصرنة نظام المحاسبة العمومية في تفعيل التدقيق العمومي

Univariate Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Missing		No. of Extremes[a]	
				Count	Percent	Low	High
AB1	45	3,45	0,77	0	0	0	0
AB2	45	3,53	0,81	0	0	0	0
AB3	45	3,67	0,64	0	0	0	0
AB4	45	4,22	0,86	0	0	0	0
AB5	45	3,39	0,7	0	0	0	0
AB6	45	3,75	0,96	0	0	0	0
AB7	45	3,48	0,93	0	0	0	0
AB1_7	45	3,64	0,2845130	0	0	0	0

a. Number of cases outside the range (Q1 - 1.5*IQR, Q3 + 1.5*IQR).

7-تحليل الانحدار :

Regression

Variables Entered/Removed[a]			
Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	الجزائر في العمومية المحاسبة نظام عصرنة[b]	.	Enter
a. Dependent Variable: العمومي التدقيق			
b. All requested variables entered.			

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,836[a]	,699	,612	,61789
a. Predictors: (Constant), الجزائر في العمومية المحاسبة نظام عصرنة				

ANOVA[a]						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	16,950	1	16,950	99,742	,002[b]
	Residual	11,533	43	,268		
	Total	28,483	44			
a. Dependent Variable: العمومي التدقيق						
b. Predictors: (Constant), الجزائر في العمومية المحاسبة نظام عصرنة						

Coefficients[a]						
		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
Model		B	Std. Error	Beta	t	Sig.
1	(Constant)	1,195	,200		5,975	,000
	في العمومية المحاسبة نظام عصرنة الجزائر	,605	,061	,771	9,918	,000
a. Dependent Variable: العمومي التدقيق						

8-اختبار التجانس:

✓ عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

Levene's Test of Equality of Error Variances[a]			
Dependent Variable: الجزائر في العمومية المحاسبة نظام عصرنة			
F	df1	df2	Sig.
1,447	20	24	,192
Tests the null hypothesis that the error variance of the dependent variable is equal across groups.			
a. Design: Intercept + المهنية_الخبرة + الوظيفة + العلمي_المؤهل			

✓ التدقيق العمومي

Levene's Test of Equality of Error Variances[a]			
Dependent Variable: العمومي التدقيق			
F	df1	df2	Sig.
1,294	20	24	,271
Tests the null hypothesis that the error variance of the dependent variable is equal across groups.			
a. Design: Intercept + المهنية_الخبرة + الوظيفة + العلمي_المؤهل			

9-جدول تحليل التباين الأحادي لمتغير عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

Tests of Between-Subjects Effects					
Dependent Variable: الجزائر في العمومية المحاسبة نظام عصرنة					
Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	13,906[a]	10	1,391	1,624	,142
Intercept	64,828	1	64,828	75,702	,000
العلمي_المؤهل	5,677	4	1,419	1,657	,183
الوظيفة	,342	3	,114	,133	,940
المهنية_الخبرة	9,435	3	3,145	3,673	,065
Error	29,116	34	,856		
Total	491,111	45			
Corrected Total	43,022	44			
a. R Squared = ,323 (Adjusted R Squared = ,124)					

10-جداول تحليل التباين الأحادي لمتغير التدقيق العمومي

Tests of Between-Subjects Effects					
Dependent Variable: العمومي التدقيق					
Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	5,303[a]	10	,530	1,045	,429
Intercept	59,050	1	59,050	116,380	,000
العلمي_المؤهل	2,168	4	,542	1,068	,387
الوظيفة	,494	3	,165	,325	,808
المهنية_الخبرة	3,504	3	1,168	2,302	,095
Error	17,251	34	,507		
Total	456,370	45			
Corrected Total	22,555	44			
a. R Squared = ,235 (Adjusted R Squared = ,010)					