

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التجارية

التخصص: مالية مؤسسة

من إعداد الطالبة: حنان فرج الله

بعنوان:

# نور المحاسب العمومي في ظل النظام المحاسبي المالي SCF

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2015/05/24.

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/بخاري عبد الحميد (الدرجة العلمية- جامعة غرداية ) رئيسا

الدكتور /عجيلة محمد ( أستاذ محاضر - أ- جامعة غرداية ) مشرفا

الأستاذ/بدة عيسى (الدرجة العلمية- جامعة غرداية ) مناقشا

السنة الجامعية: 2015/2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
بَدَأَ خَلْقَ الْإِنسَانِ  
مِنْ طِينٍ مِمَّا يَخْتَارُ  
ثُمَّ عَلَّمَهُ الْقُرْآنَ  
وَجَعَلَ مِنْهُ أَتَقْوَى  
وَجَعَلَ مِنْهُ أَتَقْوَى  
وَجَعَلَ مِنْهُ أَتَقْوَى

# الإهداء الإهداء

قرأت كل كتبي.. راجعت كل قصائدي.. وسألت الدنيا عن أجمل كلمات يمكن أن  
تكتب لعظيمة مثل أمي.. فلم أجد.. غير أنني سأجتهد.. أيتها الصالحة العطوف..  
هل أرجوك أن تقبلي اعتذاراتي.. عن كل تعب العمر.. أم سأدعوك أن تتناولي  
بيدك السخية.. عملي هذا.. عليه يعوضك عذابات الدهر.. وأعترف بعدها.. أنني  
دونك لاشيء.. أطل الله في عمرك.. وجعلك سندا وذخرا دائما لنا.. لك حبيبتي..  
أنحني بكل فخر.. وأهديك الشرف الأكبر في هذا العمل

**\*\*إليك أمي\*\***

**\*إلى روح والدي رحمه الله وأسكنه فسيح جناته\***

**إلى الأعمام:**

**\*إخوتي وأخواتي\***

**\*F-M-D-Ch-A-M\***

**\*عمي وعمتي وخالاتي\***

**\*صديقاتي رفيقاتي\***

**\*Kh-A-K-S-Z-H-D-N-R\***

**\*جميع الزملاء والزميلات\***

**إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل .**

# حنان

# كلمة شكر و عرفان كلمة شكر و عرفان

إن الحمد لله نحمده و نستعينه و نستهديه و نعوذ بالله من شرور أنفسنا و سيئات أعمالنا،  
من يهده الله فلا مضل له، و من يضلل فلن تجد له وليا مرشدا أما بعد:

﴿ رب اوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي و علمي والدي و أن أعمل  
صالحا ترضاه و أدخلني برحمتك في عبادة الصالحين ﴾

## سورة الزمل الآية-19-

اللهم لك الحمد حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه كما ينبغي لجلال وجهك و عظيم سلطانك لا نحصي ثناء  
عليك أنت كما أثنيت على نفسك.

نحمد الله تعالى الذي جعلنا نوفق لإتمام هذا العمل الذي أخلصناه لوجهه الكريم و الذي جاء بعد ثمرة جهد  
و نضال طويل راجين منه تعالى أن يجعله خيرا و سعادة لمن يسلك درب العلم و أن يجعله صدقة جارية في  
ميزان حسناتنا.

اعترافا منا بالجميل و الفضل لأهل الفضل فمن لم يشكر الناس لم يشكر الله و عليه نحاول أن نوجز ما  
عجز اللسان أن ينطقه و أبت الأنامل إلا أن تنقشه ؛ فأصدق عبارات الشكر الجزيل و أعمق آيات  
الامتنان و أسمى صفات الاحترام و التقدير نحملها من ترانيم أفئدتنا و ننشرها بين طيات مذكرتنا إلى  
أستاذنا و مرشدنا الأستاذ "عجيلة محمد"

كما أتقدم بالشكر إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الذين شرفونا بقبولهم و حضورهم لمناقشة  
هذه المذكرة.

إلى هؤلاء الذين نحسبهم شوعا تحترق لتتير لنا درب العلم و المعرفة : أساتذتنا الكرام

إلى كل من ساعدنا في انجاز هذا البحث بدون استثناء شكر الله لهم جميعا.

حنان



## الملخص باللغة العربية:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المحاسب العمومي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ، وتم ذلك من خلال إجراء بعض المقابلات مع بعض من المحاسبين العموميين على مستوى المؤسسات العمومية باعتبارها مؤسسات ذات طابع إداري ، ولتقصي آراء المستجوبين تم إعداد استبانة وزعت على الموظفون العموميون ( محاسب عمومي، أمر بالصرف، مراقب مالي) وقد تم توزيع ( 75) استبانة استعيد منها ( 57) استبانة واعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي وأساليب الإحصاء الوصفي المتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لاختبار الفرضيات ولإجابة على أسئلة الدراسة، وتم حساب معامل ألفا كرونباخ لمعرفة مدى صدق الاستبانة بحيث بلغ معامل الاتساق(0.67) .

- وتوصلت هذه الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي لم يتم تطبيقه في المؤسسات العمومية ، أي لا دور له بالنسبة للأعوان التنفيذية بما فيهم المحاسب العمومي ، وهذا لعدم كفاءة هذه المؤسسات في تطبيق النظام المحاسبي المالي، ووضع دورات تكوينية في هذا المجال.

الكلمات المفتاحية: محاسبة عمومية - محاسب عمومي - نظام المحاسبي المالي - مجلس المحاسبة - أمر بالصرف.

من إعداد الطالبة: فرج الله حنان.

بإشراف الدكتور: عجيلة محمد.

كلية : العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

جامعة غرداية.

## Résumé :

Cette étude vise à mettre en évidence le rôle de l'expert-comptable à la lumière de l'application financière de système comptable, il a été fait en effectuant certaines des entrevues avec certains des Mahasbeyen public au niveau des institutions publiques comme administrative dans les institutions de la nature, mais un répondants ont préparé un questionnaire distribué aux fonctionnaires publics (comptable public , commandant du décaissement, contrôleur financier) ont été distribués (75) questionnaire a été restauré entre eux (57) questionnaire et adopté l'approche et les méthodes de statistiques descriptives de la moyenne arithmétique et écart-type, pour tester des hypothèses et de répondre aux questions de l'étude, était le coefficient alpha de Cronbach a été calculé pour déterminer la vérité analytique descriptive résolution atteint coefficient de sorte cohérence (0,67).

– Les résultats de cette étude indiquent que le comptable du système financier n'a pas été appliquée dans les institutions publiques, qui n'a pas de rôle pour les dirigeants, y compris comptable public, et ce de l'incompétence de ces institutions dans l'application du système de comptabilité financière, et d'élaborer des cours de formation dans ce domaine.

Mots clés: comptabilité publique – comptable système – Conseil Comptabilité Almala –Certification.

الصفحة	الفهرس
-	الإهداء.....
-	شكر و عرفان.....
-	الملخص.....
I	الفهرس.....
III	قائمة الجداول.....
IV	قائمة الأشكال البيانية.....
V	قائمة الملاحق.....
أ	المقدمة.....
19	الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي.
19	تمهيد.....
20	المبحث الأول: المحاسب العمومي ودوره في النظام المحاسبي المالي.....
20	المطلب الأول: مدخل للمحاسبة العمومية.....
20	الفرع الأول: ماهية المحاسبة العمومية.....
24	الفرع الثاني: قانون المالي الجزائري.....
26	الفرع الثالث: دور المحاسبة العمومية في الميزانية العامة للدولة.
29	المطلب الثاني: ماهية النظام المالي المحاسبي.....
29	الفرع الأول: تقديم مشروع النظام المحاسبي المالي SCF.....
35	الفرع الثاني: مزايا ومحددات تطبيق النظام المحاسبي المالي ...
36	الفرع الثالث: تعريف مجلس المحاسبة.....
39	المطلب الثالث: مدخل للمحاسب العمومي.....
39	الفرع الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسب العمومي.....
45	الفرع الثاني: علاقة المحاسب العمومي مع الأمر بالصرف.....
49	الفرع الثالث: دور المحاسب العمومي في التنمية.....

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....
المطلب الأول: الدراسات العربية.....
المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية.....
المطلب الثالث: لمقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.....
المطلب الثالث: أهم ما ميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.....
خلاصة الفصل:.....
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية* حالة الجزائر*.....
تمهيد.....
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.....
المطلب الأول: أدوات الدراسة.....
الفرع الأول: جمع وثائق ومعلومات.....
الفرع الثاني: مقابلات.....
الفرع الثالث: جمع ملاحظات.....
الفرع الرابع: الإستبانة.....
المطلب الثاني: تحضير الاستبيان.....
الفرع الأول: تصميم استمارة.....
الفرع الثاني: هيكل استمارة الاستبيان.....
الفرع الثالث: نشر وتوزيع الاستمارة.....
الفرع الرابع: مشاكل وصعوبات.....
المطلب الثالث: منهجية الدراسة.....
الفرع الأول: فرضيات الدراسة الميدانية.....
الفرع الثاني: مجتمع الدراسة وحدودها.....
الفرع الثالث: عينة الدراسة.....
المبحث الثاني: المعالجة الإحصائية وعرض وتحليل نتائج الاستبيان.....
المطلب الأول: المعلومات الشخصية لأفراد العينة.....
المطلب الثاني: عرض نتائج الاستبيان وتحليلها.....

مقدمة عامة

### أ - توطئة:

تعتبر المحاسبة العمومية نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام ذات الطابع الإداري أو غير الربحي، حيث تستمد هذه الخصوصية في كونها تتناول تسجيل ومراقبة صرف وتداول المال العام. لهذا السبب، ترتبط المحاسبة العمومية ارتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية ذات الطابع المالي، حيث خصها المشرع بإطار قانوني يهدف إلى تقنين وضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية في ظل احترام تبويب الميزانية العامة للدولة، من أجل فرض رقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية وتحديد صلاحياتهم ومسؤولياتهم، وبالتالي يعد أعوان المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية المختلفة أعوان أساسيين نظرا لحاجتهم الماسة والمستمرة لمخرجات هذه الأخيرة للقيام بواجباتهم وتعديل خططهم وموازناتهم...، عليه أصبح المحاسبون العموميون أمام تحول هام يوجب عليهم سرعة الاستجابة لاحتياجات ومتطلبات المجتمع في الحصول على معلومات تتسم بالملائمة والموثوقية. ولغرض تحقيق السرعة في هذا الأمر مع ضمان ملائمة وصحة المعلومات المقدمة من قبلهم يتوجب التقيد والعمل وفق نصوص قانونية بغية تعزيز الإتقان والكفاءة والتزاهة في العمل وذلك في سبيل ضمان الممارسة الجيدة.

ومما تقدم سابقا ودعما للإصلاحات الاقتصادية التي باشرتها الجزائر منذ أواخر القرن الماضي فقد عملت على تكييف سياستها المحاسبية مع المعايير الدولية، وقد ظهر جليا تبني النظام المحاسبي المالي لتنظيم مهنة المحاسبة من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية للعمل على التجسيد الفعال لهذا النظام، وضرورة إحداث تغييرات وإعادة هيكلة المنظمات المهنية على مهنة المحاسبة في الجزائر وتحديث الإطار القانوني لمهني المحاسبة.

### إشكالية الدراسة:

ومن هنا تتضح لنا الإشكالية الرئيسية:

### - فيما تتمثل متطلبات ودور المحاسب العمومي في ظل النظام المحاسبي المالي SCF؟

هو ما يدفعا لطرح الأسئلة والتي يمكن تلخيصها في أربعة أسئلة فرعية وهي:

1. هل يوجد اهتمام من طرف المؤسسات العمومية بضرورة وجود نظام للمحاسبة العمومية محل

الدراسة؟.

2. فيما تتمثل أهمية النظام المالي المحاسبي ومدى حاجة المؤسسات إليه والاستفادة منه؟.

3. فيما تتمثل أخلاقيات المحاسب العمومي ومدى حاجة المؤسسة إليها والاستفادة منها؟.

4. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اعتماد المؤسسة على النظام المحاسبي المالي ومهنة المحاسب

العمومي محل الدراسة؟.

ب - فرضيات الدراسة:

وهو ما يدفعنا إلى وضع الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: إن اعتماد المؤسسة بنظام المحاسبة العمومية واعترافها به وسيلة تزيد من كفاءة وفعالية قياس الأداء؛

الفرضية الثانية: من المتوقع أن تكون هناك آثار إيجابية على المؤسسات عند تحولها إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

الفرضية الثالثة: تتمثل أخلاقيات المحاسب العمومي في الالتزام بمشروعية كل ما يتعلق بعمله وأدائه لواجباته في ضوء الأحكام والمبادئ الشرعية القانونية؛

الفرضية الرابعة: لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين المحاسب العمومي والنظام المحاسبي، حيث أنه يستثنى من مجال تطبيق القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي للأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية بما فيهم المحاسب العمومي؛

ت - مبررات اختيار الموضوع: هناك دوافع شخصية وموضوعية لاختيار الموضوع.

● تتبع مبررات اختيار الموضوع لأسباب ذاتية مرتبطة بتخصص الطالب في المحاسبة، ومحاولة إثراء الدراسة حول الموضوع، وتوسيع المعارف في مجال النظام المحاسبي المالي، ومحاولة ربط العمل الأكاديمي بمتطلبات الحياة العملية، ومعرفة التغيرات الجديدة التي طرأت على المحاسب العمومي من خلال هذا النظام.

● أما الأسباب الموضوعية فتتعلق بكون موضوع البحث من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حالياً.

ث - أهمية الدراسة:

ترجع أهمية دراسة الموضوع المختار إلى حساسية منصب المحاسب العمومي الذي يعد وظيفة سامية في الإدارة حيث يتدخل في مجالات عديدة ومتنوعة، مما ينجر عنه مسؤولية ثقيلة في حالة إخلاله بمهامه وواجباته (مسؤولية مالية، شخصية، مسؤولية جزائية، مسؤولية تضامنية، تأديبية).

كما ترجع أهمية البحث إلى طبيعة الأهداف المتوخاة من تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد وإلى التأثيرات المختلفة له، بالإضافة إلى معرفة الصعوبات والعراقيل التي يواجهها المحاسبون العموميون بشكل عام.

### ج - أهداف الدراسة:

بالإضافة إلى الإجابة عن التساؤل الرئيسي في إشكالية البحث، واختبار صحة الفرضيات المتبناة، يسعى الطالب إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تبيان مدى أهمية النظام المحاسبي المالي والعمل نحو تنبيهه؛

- معرفة المضاعف والمشاكل التي يواجهها المحاسب العمومي بشكل عام؛

- إعطاء صورة مجسدة للعمليات التي يقوم بها المحاسب العمومي خلال عمله والطرق التي يتخذها في

تحسين مستوى أداء المؤسسة العمومية محل الدراسة؛

### ح - منهج الدراسة: تحقيقاً لأهداف البحث السابقة ووصولاً لأفضل الأساليب والطرق للإجابة على

التساؤلات المطروحة وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعية، فقد اعتمدنا على بعض المناهج العلمية منها:

المنهج الاستقرائي وذلك بهدف دراسة واستقراء بعض الكتابات والدراسات السابقة التي يتضمنها الفكر

المحاسبي والمتعلقة بموضوع البحث، وكيفية الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث، أما المنهج الوصفي فقد

اعتمدناه عند استعراض الدراسات النظرية حول المحاسب العمومي وكذا النظام المحاسبي المالي، من خلال بعض

المراجع والمقالات والمؤتمرات والرسائل العلمية، أما المنهج التحليلي فاعتمدناه في موضوع المقارنة والتحليل، من

خلال تحليل الاستبيان ومحاولة تشخيص وتقييم وجهات النظر.

### خ - إطار الدراسة: ويتضمن

✓ **حدود مكانية:** أجريت الدراسة على مستوى بعض المؤسسات العمومية بالولاية وخارج الولاية.

✓ **حدود زمانية:** مدة الدراسة الميدانية استغرقت من 30 مارس 2015 إلى 25 أبريل من نفس السنة.

✓ **حدود البشرية:** اشتملت الدراسة على عينة من أعوان المحاسبة العمومية (محاسب عمومي، أمر

بالصرف، مراقب مالي) بالمؤسسات العمومية بولاية غرداية وخارجها.

✓ **حدود موضوعية:** حاولنا من خلال هذه الدراسة التعرف أكثر على النظام المحاسبي المالي ودوره في

المؤسسة وكيفية تعامل المحاسب العمومي معه ومدى الحاجة إليه.



د - صعوبات الدراسة: كان البحث عرضة لبعض الصعوبات والتي عملنا على تدليلها بهدف تجاوزها وإنهاء عملنا في الوقت المحدد له، ولعل من أهم الصعوبات نذكر :

- عدم وجود مذكرات سابقة في هذا المجال؛

- قلة المراجع باللغة العربية التي تعالج موضوعنا على عكس المراجع الأجنبية وتوفرها، مما يصعب على

الطالب الترجمة لعدم كفاية الوقت وقدرتها على التنسيق بين المعلومات ؛

- بالإضافة إلى عدم الجدية في الرد على الاستبيان خلال الدراسة الميدانية؛

- صعوبة اسقاط الجانب النظري على الواقع المعاش في المؤسسات العمومية محل الدراسة؛

ذ - تقسيمات الدراسة: للتوصل إلى الأهداف المرجوة من الدراسة قسم البحث إلى فصلين: الفصل الأول

الخاص بالدراسة النظرية حول المحاسب العمومي ودوره في النظام المحاسبي المالي، بحيث تناولنا في المبحث

الأول: المحاسب العمومي و النظام المحاسبي المالي (مفاهيم حول المحاسب العمومي والنظام المالي المحاسبي)، ثم

تناولنا في المبحث الثاني: الدراسات السابقة(أخذنا حوالي 6 دراسات عربية وأجنبية)، بعد الانتهاء من الفصل

الأول نتطرق إلى الفصل الثاني والأخير من الدراسة التطبيقية والذي يتضمن دراسة ميدانية تطبيقية التي بدورها

تعكس الإطار النظري الذي يتمثل في تشخيص وتحديد أخلاقيات المحاسب العمومي ودوره في ظل النظام

المحاسبي المالي.

وفي هذا الأخير نخلص هذا البحث بخاتمة عامة تضمنت عدة نتائج مكنتنا من إبداء بعض التوصيات لهذه

الدراسة ورغبة في فتح باب البحث من جديد قمنا بطرح بعض العناوين لدراسة إشكاليات مواضيع مستقبلية

من خلال أفاق الدراسة.

## الفصل الأول

الأبيات النظرية للمحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي



### تمهيد:

إن للمالية العمومية أهمية كبيرة في حياة الدولة، حيث تعتبر المرآة العاكسة لحالة الاقتصاد وسياسة الدولة وأهدافها خلال فترة زمنية معينة. ومن أجل تحقيق أهداف المجتمع وإشباع حاجياته العامة تلجأ الدولة إلى سياسة الإنفاق العمومي الذي يعتبر أداة هامة من الأدوات المالية حيث تزداد أهمية الإنفاق العمومي في الجزائر أهمية من سنة لأخرى، يتجلى هذا من خلال التطور السريع لحجم النفقات العمومية في ميزانية الدولة . حيث تعرف النفقة بأنها مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عمومي يهدف إلى تحقيق منفعة عامة، يتدخل في تنفيذ هذه النفقات العمومية مجموعة من أعوان المحاسبة العمومية من بينهم المحاسب العمومي وهو الشخص الذي يعين قانونا للقيام بالعمليات الخاصة بأموال الدولة سواء مباشرة أو بواسطة محاسبين آخرين وسواء تعلق الأمر بدفع النفقات أو بتحصيل الإيرادات.

وحتى تتمكن من الفهم الأفضل للمحاسب العمومي ومدى تأثيره على السير الحسن للمؤسسة العمومية سوف نتطرق في فصلنا هذا إلى الجانب النظري للمحاسب العمومي ودوره في ظل النظام المحاسبي المالي الحالي وهذا في المبحث الأول أما المبحث الثاني فنتطرق فيه إلى مجموعة من الدراسات السابقة التي لها علاقة وصلة بالموضوع.

### المبحث الأول: المحاسب العمومي ودوره في النظام المحاسبي المالي SCF.

المطلب الأول: مدخل للحاسبة العمومية.

الفرع الأول: ماهية الحاسبة العمومية (التعريف، الأهداف، خصائصها، أعوان تنفيذها).

أولاً: تعريف الحاسبة العمومية.

لقد تم تعريف الحاسبة العمومية بعدة تعريفات يمكن ذكر منها ما يلي:

الحاسبة العمومية هي "المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل تبويب العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفي في اتخاذ القرار، وتوصيلها إلى الجهات ذوات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك".<sup>1</sup>

كما يمكن تعريف الحاسبة العمومية بأنها "فرع من فروع الحاسبة يشمل المبادئ والقواعد التي تبحث في مجال تحليل وتسجيل وتبويب عمليات تحصيل الموارد الحكومية وصرفها وإعداد التقارير والقوائم المالية التي تمثل هذه الأنشطة وتظهر نتائجها".<sup>2</sup>

وفي تعريف آخر للمحاسبة العمومية أنها "نوع من الحاسبة المالية تطبقه الوحدات الإدارية الحكومية جميعها بهدف تحقيق الرقابة على نشاط هذه الوحدات والتقارير عن الاستخدامات والموارد، مع خدمة أغراض التخطيط ووضع الموازنة العامة للدولة".<sup>3</sup>

وفي تعريف آخر، تعتبر الحاسبة العمومية بأنها "مجموعة القواعد التي تنظم وتقن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية. وبالتالي، يمكن تقسيم ثلاثة مفاهيم للمحاسبة العمومية:

- **المفهوم التقني:** ويقصد به مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها.

- **المفهوم الإداري:** وهو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي.

- **المفهوم القانوني:** وهو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والامر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، عمان، 2003، ص 35.

<sup>2</sup> حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، 2004، ص 18.

<sup>3</sup> ليلى فتح الله إبراهيم، إبراهيم حماد حماد محمد، الموازنات والمحاسبة الحكومية، مطابع الدار الهندسية، مصر، 1999، ص 171.

<sup>4</sup> J. C. Martinet et P. Dimalta, Droit budgétaire, LITC, Paris, 1999, p 775.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي

انطلاقاً من التعاريف السابقة الذكر، يمكن الاستنتاج بأن المحاسبة العمومية عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تهم بضبط إجراءات تنفيذ وتسجيل عمليات تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، وإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية عن نتائج نشاط مختلف وحدات القطاع العام.

ثانياً: أهداف المحاسبة العمومية .

تصبو المحاسبة العمومية إلى جملة من الأهداف أهمها<sup>1</sup>:

- ضبط الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ونفقاتها؛
- إثبات النشاط المالي الذي تقوم به الوحدات العمومية الإدارية، بغرض تسهيل عملية التسيير واتخاذ القرارات والمسألة والمحاسبة؛
- التمكين من اتخاذ القرار، وذلك عن طريق توفير البيانات التحليلية اللازمة؛
- ترشيد النفقات العمومية؛
- حماية الأموال العمومية من الغش والتلاعب؛
- إظهار المركز المالي الحقيقي للدولة في نهاية السنة المالية؛
- توفير البيانات اللازمة لمتابعة تنفيذ الميزانية؛
- توفير البيانات اللازمة للتخطيط المالي؛
- توفير المعلومات اللازمة لتقييم الأداء، من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المسطر له؛
- تحقيق التنظيم والتوافق بين كل أعوان المحاسبة العمومية، خاصة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين؛

ثالثاً: خصائص نظام المحاسبة العمومية.

يؤدي اختلاف خصائص الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح عن الأنشطة الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الربح إلى تباين أسس وقواعد المحاسبة الملائمة لكل منها، ومن ثم فإن النظام المحاسبي الحكومي لا يهتم بقياس الربح، وإنما تخدم إجراءات تحقيق الأهداف الرقابية والإدارية التي تضمن المحافظة على الأموال العامة عن طريق التأكد من صحة ومشروعية العمليات المالية ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

<sup>1</sup> -حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص 19 .

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي

يرى خبراء الأمم المتحدة، أن نظام المحاسبة العمومية الجيد هو أداة لقياس كفاءة الأداء وتوفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرار ورسم السياسات لخدمة أغراض الإدارة، ويجب أن يتميز بالخصائص التالية<sup>1</sup> :

- أن ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة، وبالتالي يجب أن يبين مدى تقييد الأجهزة بالقواعد التشريعية المطبقة؛

- أن يتم الربط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي الحكومي، بصورة تحقق التكامل بينهما لإظهار مدى التقييد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياساتها؛

- يجب أن يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الأهداف، والأغراض التي خصصت من أجلها الأموال وتوضيحها، وكذلك تحديد الجهات الإدارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد وعن استخدامها لتنفيذ البرامج والأنشطة؛

- أن يسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة؛

- أن يسهل الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال والإجراءات والبرامج، وأن يضمن سهولة التدقيق الداخلي؛

- أن يسهل إظهار النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية، وأن يسهل قياس الموارد وتحديد تكلفة البرامج والوحدات التنظيمية؛

- أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط والبرمجة، وتسهيل المراجعة والمتابعة، وتقييم العمل بشكل مادي ومالي؛

- أن يدعم النظام المحاسبي توفير المعلومات المفيدة في عمليات التحليل الاقتصادي، وربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية؛

رابعاً: أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية.

إن الجهاز الحكومي هو عصب الدولة السياسي والاقتصادي والاجتماعي، تباشر من خلاله نشاطها فإن كان على مستوى رفيع من التقدم والتنظيم قلت المشاكل وحلت كثير من العقد ودفعت بعجلة التقدم إلى الأمام. ومن هذا المنطلق ظهرت الحاجة إلى تحديث الأجهزة الحكومية في الدولة، حيث أن النظام المحاسبي في وحدة إدارية حكومية هو محور الارتكاز، وهذا ما يمكننا من تسليط الضوء على مستعملي النظام المحاسبي العمومي كونهم الأشخاص المسؤولين على تنفيذ هذا الأخير.

<sup>1</sup> United Nations, Government Accounting and Budget Execution, Department of Economic Affairs, New York, 1952, p: 04.

### 1- الأمر بالصرف:

هو كل شخص مخول قانونا لتنفيذ عمليات مالية في هيئة عمومية إدارية، باسم الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسة<sup>1</sup>. إن هيئة مدير المؤسسة تمثل السلطة الإدارية للعون العمومي، وبالتالي هو الذي يصبح مرجعية له في اتخاذ الإجراءات الإدارية اللازمة التي يراها مناسبة في أداء مهامه على أحسن وجه، وبالتالي فإن صفة الأمر بالصرف تمنح المدير سلطة إعطاء الأوامر بخصوص تنفيذ العمليات المالية، إذ يكفي مصادقته على الانطلاق في عملية التنفيذ للاعتمادات المالية الموضوعة تحت تصرفه، بحيث أن المحاسب العمومي لا يخضع ولا يعترف إلا بالأوامر الحاملة لتوقيع الأمر بالصرف للاعتمادات المخصصة.

### 2- المحاسب العمومي:

يعتبر محاسبا عموميا في مفهوم القانون 90/21 كل شخص يعين قانونا للتصرف في الأموال العمومية أو الأموال الخاصة المنتظمة أي<sup>2</sup>:

-تحصيل الإيرادات ودفع النفقات ؛

-ضمان الحراسة والحفاظة على الأموال والسندات والقيم والأشياء والمواد المكلف بها ؛

-تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد ؛

-حركة الحسابات الموجودة.

### 3- وكيل الصرف:

هو الشخص الذي يسمح له قانونا باستخدام السيولة النقدية والتعامل بالصكوك البريدية وصكوك الخزينة، لحساب المحاسب العمومي للمؤسسة مع تواجده بالقرب من الأمر بالصرف، ويتم تعيينه من قبل هذا الأخير بصفته رئيس أو مدير المؤسسة الدائمين، كما يخضع وكيل الصرف لاعتماد المحاسب العمومي للمؤسسة مع إبلاغ المراقب المالي بهذا التعيين<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> القانون 21/90 المادة 7، المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم، الجريد الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 35، ص 33.

<sup>2</sup> محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، 2003، ص 37.

<sup>3</sup> المرسوم التنفيذي رقم 108/93 المؤرخ في 5 ماي 1993، المحدد لكيفيات إحداث الإيرادات والنفقات وتنظيمها و تسييرها، ص 5.



### 4- المراقب المالي:

هو موظف ينتمي إلى وزارة المالية مهمته التأشير على مشروع الالتزام الذي يجره الأمر بالصرف، وله صلاحية رفض بعض العمليات المخالفة للقانون، كما أنه يعين بواسطة قرار وزاري، ويكون مقر عمله بمديرية المالية لدى الولاية المعين فيها، ويسمح له بالتنقل إلى المؤسسات المعنية أو الاستقرار في إحداها إذا تطلبت الضرورة المهنية ذلك<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: قانون المالية الجزائري

#### أولا: التطور التاريخي لقانون المالية الجزائري.

أول ميزانية للجزائر المستعمرة، ظهرت في نص يعود تاريخه إلى سنة 1839 الذي يقر ميزانية عامة للمصالح الاستعمارية في الجزائر. وفي أول أوت 1898 أنشأت المفاوضات المالية جمعية المفاوضات المالية 1898-1944؛ الجمعية المالية الجزائرية 1945-1946، الجمعية الجزائرية 1947-1956.

وفي سنة 1931 أعترف للجزائر بالشخصية المالية بالرغم من كون ميزانيتها تقترب من الميزانيات المحلية سواء في تكوينها أو في شكلها. وفي سبتمبر 1947 ألغيت المفاوضات المالية وأنشئ المجلس الجزائري الذي يقر ميزانية عامة تشمل ميزانية الجنوب التي كانت مستقلة عن الأحكام التنظيمية والقانونية، إلا أنه يفتقر إلى الممارسة الكاملة للسيادة المالية<sup>2</sup>.

وأقرت في ديسمبر 1962 أول ميزانية للجزائر المستقلة واتسمت بجانب المحافظة على سير جهاز الدولة وتجسيد لوجودها خصوصا على الصعيد المالي والتنظيمي نظرا لغياب التخطيط وضعف الإمكانيات المالية. وبعدها تم إصدار أول قانون رقم 02/88 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتضمن التوجيه والتخطيط<sup>3</sup>، حيث يمكن للدولة إصدار قانون للمالية يوجه ويؤطر السياسات المالية العامة للجزائر لضمان توجيه موحد للتنمية والوصول إلى الهدف وهو النهوض بالاقتصاد المحلي.

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي 414/92 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات المتزام بها، ص 8.

<sup>2</sup> رحمة زيوش، الميزانية العامة للدولة في الجزائر، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2011، ص 14.

<sup>3</sup> القانون رقم 02/88 المؤرخ في 12 يناير 1988، المتعلق بإطار العام لتوجيه المنظومة الوطنية للتخطيط الاقتصادي والاجتماعي وتطبيقه، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، ص 31.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي

ثانيا: تعريف قانون المالية.

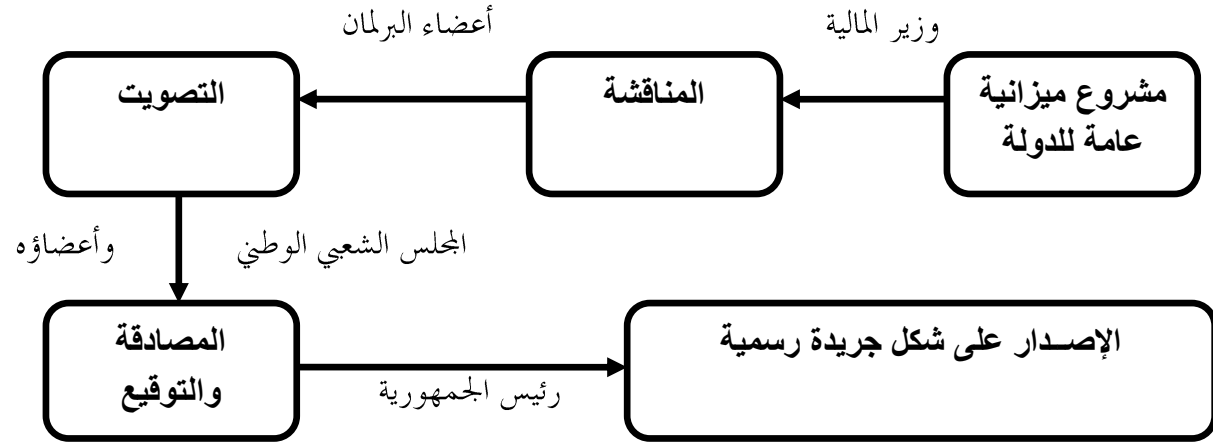
قانون المالية يقر ويرخص بالنسبة لكل سنة مدنية، مجمل موارد الدولة وأعبائها وكذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرافق العمومية كما يقر ويرخص علاوة على ذلك المصاريف المخصصة للتجهيزات العمومية وكذلك النفقات بالرأسمال<sup>1</sup>.  
يتكون قانون المالية من جزئين<sup>2</sup>:

- 1- يتضمن الأحكام المتعلقة بتحصيل الموارد العمومية والطرق والوسائل التي تضمن سير المصالح العمومية والمحافظة على التوازنات العمومية المالية الداخلية والخارجية التي أقرها المخطط السنوي للتنمية.
- 2- يتضمن المبلغ الإجمالي للإ اعتمادات المطبقة بصدد الموازنة العامة للدولة و الموزعة حسب طبيعة النفقة (تسيير تجهيز) والمبلغ الإجمالي للنفقات بالرأسمال.

ثالثا: إعداد قانون المالية.

يمكن تلخيص كيفية إعداد قانون المالية في المخطط التالي<sup>3</sup>:

الشكل رقم(01): مخطط يمثل كيفية إعداد قانون المالية.



المصدر: أمينة عتو، انعكاسات صادرات النفط الجزائرية على ميزانية الجزائر(1996-2012)، مذكرة مقدمة

لنيل شهادة ماستر أكاديمي بعنوان، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص اقتصاد وتسيير بترولي، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، 2012-2013، ص21 (بتصرف).

<sup>1</sup> القانون 17/84 المادة 03، المتعلق بقوانين المالية، المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق ل07 يوليو سنة 1984، ص3.

<sup>2</sup> نص المادة 2 من نفس القانون، ص4.

<sup>3</sup> أنظر: <http://lamrieps.yoo7.com/t35-topic>، عين يوم 2015/04/16، 20:20.

فقانون المالية يلعب دورا هاما في توازن الاقتصاد الوطني باعتباره القناة القانونية الوحيدة التي تستطيع من خلالها أجهزة الدولة أن تتصرف في الأموال الحكومية، فأى برنامج سياسي لا يمكن تجسيده إلا من خلال هذا القانون المالي السياسي الذي يوفر لكل مؤسسة عمومية الإمكانيات اللازمة لتؤدي الدور المعمول على لزميته كونه لا يمكن للإيرادات بدونها أن تحصل ولا للنفقات أن تصرف.

### الفرع الثالث: دور المحاسبة العمومية في الميزانية العامة للدولة.

أولاً- تعريف الميزانية العامة: هي عبارة عن وثيقة أو مجموعة من وثائق تبين ما ينتظر أن تحصله الدولة من أموال وما يجوز أن تنفقه لإشباع الحاجات العامة خلال السنة المالية المقبلة. كما تعتبر وثيقة إجازة تسمح للآمرين بالصرف والمحاسبين بتسيير المصالح العمومية التي يشرفون عليها<sup>1</sup>.

كما يعرفها المشرع الجزائري في المادة الثالثة من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنها "الوثيقة التي تقدر وترخص للسنة المالية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار."

أما المادة الرابعة من القانون الجزائري رقم 84-17 المؤرخ في 07 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية عرفت الميزانية على أنها: "تشكل من الإيرادات و النفقات النهائية للدولة، المحددة سنويا بموجب قانون المالية، والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها".

### ثانياً- عناصر الميزانية العمومية:

يمكن إبراز العناصر الأساسية التي تقوم عليها الميزانية العمومية في الآتي:

- **عنصر التنبؤ و التقدير:** و معناه أن الإيرادات التي أعدت بناء عليها الميزانية لغرض تغطية نفقات محددة هي في الأساس تقديرية، مبنية على تحصيلات تمت في السنة المنصرمة و على هذا الأساس فإن السلطة العمومية من الممكن أن تلجأ إلى ميزانية إضافية نتيجة ما يمكن أن ينجر عن تقديرات الميزانية الأولية.
- **عنصر الترخيص و الاعتماد:** و معناه أن الميزانية لا تصبح قابلة للتنفيذ إلا بعد المصادقة عليها و بالتالي الترخيص بتنفيذها، و على هذا الأساس فإن الأمر بالصرف عند انقضاء السنة المالية و لم تصرف فيها

<sup>1</sup> حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، الطبعة الثانية، دار الحمدي العامة، الجزائر، 2001، ص 113 .

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي

الاعتمادات المرخصة و المخصصة له فإنه يحتاج إلى ترخيص من الجهة الوصية لاستعمال الرصيد المتبقي. هذا ما يخص نفقات التسيير، أما نفقات الاستثمار فإن كانت هناك رخص برامج فإنها تبقى سارية المفعول دون تحديد المدة و بالتالي حتى يتم إلغائها.

- **عنصر السنوية:** و معنى ذلك أن كل ما جاء في الميزانية يجب أن ينفذ خلال السنة أي أن الإعتمادات المرصودة لا بد من صرفها خلال السنة المعنية، و نفس الشيء بالنسبة للإيرادات التي يجب أن تحصل خلال نفس السنة.
  - **عنصر الوحدوية:** و يقصد بها أن كل النفقات و الإيرادات ترد في وثيقة واحدة.
  - **عنصر الشمولية:** و يعني ذلك يجب ذكر جميع الإيرادات و النفقات في وثيقة واحدة وفقا لمجموعات متجانسة من حيث الطبيعة.
- ثالثا- أنواع الميزانيات العمومية:

في القطاع العمومي الخاضع لقانون المحاسبة العمومية يمكن التمييز بين الأنواع الآتية من الميزانيات العمومية: الميزانية العامة (أو ميزانية الدولة)، الميزانية الملحققة، الميزانيات المستقلة<sup>1</sup>.

أ- الميزانية العامة (أو ميزانية الدولة): ميزانية الدولة هي عبارة عن وثيقة أو مجموعة من الوثائق التي تبين ما ينتظر أن تحصله الدولة من أموال، و ما يجوز أن تنفقه من نفقات لإشباع الحاجات العامة خلال السنة المالية المقبلة. كما تعتبر وثيقة إجازة تسمح للآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين بتسيير المصالح العمومية التي يشرفون عليها.

ب- الميزانيات الملحققة: هي ميزانية منفصلة عن ميزانية الدولة و لكن غير مستقلة عنها، بمعنى أنها ترفق بها و تخضع لنفس الإجراءات التي تخضع لها الأولى. فعندما تعددت نشاطات الدولة و بدأت تتعدى النطاق الإداري البحت إلى نطاق أكثر شمولا و عمقا، و في ميادين مختلفة، اقتصادية، و اجتماعية، و حتى سياسية، فكان من الضروري التفتيش على أساليب مرنة للإدارة المالية تتوافق مع هذه الأنشطة الجديدة، و لكي لا تطبق على هذه الأنشطة القواعد الصارمة للقانون المالي و المحاسبة العمومية، تم إيجاد موازنات جانبية و موازية للميزانية العامة، أطلق عليها اصطلاحا الميزانيات الملحققة.

<sup>1</sup>حسين الصغير، مرجع سبق ذكره، صص 113-117، (بتصرف).

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي

ت- الميزانيات المستقلة: والمقصود بالميزانيات المستقلة هو كل ميزانيات المصالح العمومية والهيئات المحلية والمؤسسات التي تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الدولة. وتسري على الهيئات والجماعات والمصالح والمؤسسات كل الآثار القانونية المترتبة على اكتساب الشخصية القانونية، بمعنى أنها تتمتع بذمة مالية متميزة عن ذمة الدولة... وهكذا تستقل بإيراداتها ونفقاتها. وتحمل أي عجز يصيبها وتحفظ بالفائض إن تحقق، اللهم إلا إذا نص على خلاف ذلك صراحة في قوانينها الأساسية.

### ربعاً- علاقة الموازنة العامة بالمحاسبة:

ونبين العلاقة بين تبويبات الموازنة العامة، والنظام المحاسبي الحكومي<sup>1</sup> من خلال:

**1.** النظام المحاسبي الحكومي ما هو إلا انعكاس لتبويبات الموازنة العامة، يبين الشكل التنفيذي لها، معبرا عنه بأرقام المبالغ المنفقة والمحصلة فعلا خلال السنة. وتظهر أهمية ارتباط الموازنة بنظام حسابات الحكومة في أن أسلوب تبويبها هو المحدد الرئيسي لطبيعة الدفاتر المحاسبية وأسس تبويبها، والقوائم المالية وما تتضمنه من المعلومات.

**2.** وجود علاقة وثيقة وموضوعية بين الجداول التفصيلية للموازنة، التي تشير إلى الإعتمادات المخصصة وجود علاقة وثيقة وموضوعية بين الجداول التفصيلية للموازنة، التي تشير إلى الإعتمادات المخصصة للإنفاق والجباية، وبين الهيكل المحاسبي للموازنة، بحيث يقابل كل اعتماد مخصص في موارد الموازنة أو بنودها، حساب مستقبل ضمن مجمل الحسابات العامة للموازنة، مثل الإعتمادات المخصصة للأجور والمرتبات، وشراء الأثاث وغيرها<sup>2</sup>، وكذلك الحال بالنسبة للإيرادات وفقا لأنواعها الموزعة في جداول إيرادات الموازنة.

**3.** ارتباط حسابات التنفيذ لكل اعتماد بالحد الأعلى المقرر لها في الموازنة حيث تعتبر الإعتمادات المتوقع إنفاقها، تخصيصات نوعية محددة تشير إلى تصريح الدائرة المسؤولة عن تنفيذ عقد الإنفاق دون تجاوز الحد الأعلى المرصود لها. أما الإيرادات فترتبط بالتسجيل والمتابعة، وفقا للتوزيع النوعي المقرر في الموازنة، مما يجعل المبالغ المحصلة قد تتجاوز حجم الإيرادات المتوقع الحصول عليها، وذلك لطبيعة الإيرادات، وإجراءات جبايتها، وعلاقتها بالأوضاع الاقتصادية.

<sup>1</sup> جمال لعمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، الطبعة الأولى، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص 35.

<sup>2</sup> سلطان محمد السلطان وصفي حسن أبو المكارم، المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية، دار المريخ، الرياض، 1990، ص 631.

4. تمثل الحسابات الختامية المرحلة النهائية لدورة الموازنة، وهي المرحلة التي تكشف عن الحوصلة الرقمية لحقيقة تنفيذ الموازنة، ومطابقة ذلك بالتقديرات المسجلة فيها.

ولذلك يعتبر الحساب الختامي والموازنة العامة مكملين لبعضهما البعض في الحلقة المالية التي تحيط بالنشاط المالي خلال حركته الدورية، حيث يمكن أن تحكم على مدى دقة تقديرات الموازنة العامة ومطابقتها للواقع من خلال المقارنة بين أرقام الموازنة وأرقام الحساب الختامي<sup>1</sup>.

المطلب الثاني: ماهية النظام المحاسبي المالي SCF .

الفرع الأول: تقديم مشروع النظام المحاسبي المالي (تعريف، مجالات، الأهداف، الأهمية، هيكله ومكوناته).

### 1- تعريف النظام المحاسبي المالي.

عرف القانون 07-11 المؤرخ بـ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي في المادة رقم 03 منه وسمي صلب هذا النص بالحاسبة المالية.

" الحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة و تصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوفات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية"<sup>2</sup>.

نشير إلى أن هذا الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي المحاسبي مستمد من النظام الإنجلوساكسوني، ومدونة الحسابات مستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي، ويتميز النظام المحاسبي بعدة خصائص تستخلصها من التعريف:

يرتكز على المبادئ أكثر ملائمة من الاقتصاد الدولي، وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛

<sup>1</sup> جمال لعمارة ، مرجع سبق ذكره، ص36.

<sup>2</sup> - القانون 07-11 المادة 03، المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص 03.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي

- الإعلان بصفة أكثر وضوحا وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية مما يسمح بالتقليل من التلاعبات وتسهيل مراجعة الحسابات؛
- يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة من جراء المقاربات واتخاذ القرارات؛

### 2- مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي :

تطبق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي على<sup>1</sup>:

- كل شخص طبيعي ومعنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها؛
- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية مكررة؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي يمكن للكيانات الصغيرة، التي لا تتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة؛
- يستثنى من مجال تطبيق القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي للأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية؛

### 3- الأهداف المرجوة من تطبيق النظام المحاسبي المالي:

هناك العديد من الأهداف المرجو تحقيقها من خلال الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية<sup>2</sup>:

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليوافق ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛

<sup>1</sup> سفيان نقماري، رحمة بلهادف، ورقة بحثية بعنوان واقع تكيف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي-العوائق و الرهونات ، ملتقى وطني حول النظام المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، يومي 14/13 جانفي 2013 ص6.

<sup>2</sup> - عبد القادر قطيب ، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسبة في الجزائر \_ دراسة ميدانية \_، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة غرداية، 2012-2013، ص66.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي

- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
- جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛
- المساعدة على نمو المردودية للمؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛
- يسمح بمراقبة الحسابات و ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها؛
- المساعدة في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر بكل فاعلية في السوق؛
- إعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛
- السماح بالتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية؛
- استفادة الشركات متعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول؛
- النظام المحاسبي المالي يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة والتي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط؛
- السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق؛
- المساعدة على إعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية؛

### 4- أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي<sup>1</sup>.

يتوقع أن تكون هناك آثارا إيجابية على المؤسسات عند تحولها إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، والتي تتمثل في:

<sup>1</sup> محمد زرقون، سليمان عتير، مداخلة بعنوان الممارسة المحاسبية للبنوك الجزائرية على ضوء النظام المحاسبي المالي - دراسة ميدانية لبعض البنوك في مدينتي ورقلة والوادي، الملتقى الدولي حول المتطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورها في الإصلاح المحاسبي الواقع، المعوقات، الحلول، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، وجامعة الوادي، يومي 01 و02 ديسمبر 2014، ص6.



## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي

- تسهيل مراقبة الحسابات التي تعتمد في إطاره على مفاهيم وقواعد محددة بدقة ووضوح، ويزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسات، مما يساهم في اتخاذ قرارات صحيحة؛
- توفير فرصة للمؤسسات لتحسين نوعية علاقاتها واتصالاتها مع الأطراف المتعاملة معها والتي تستفيد من قوائمها المالية؛
- النظام المحاسبي المالي يجلب الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في الحسابات والقوائم المالية، ويزيد من مصداقيتها والثوق بها أمام المستعملين للمعلومة على المستويين الوطني والدولي، ويكون كضمان يساهم في تعزيز ثقتهم بالمؤسسة؛
- يقترح النظام المحاسبي المالي حلولاً تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة في المخطط الوطني للمحاسبة، منها عمليات القرض الإيجاري، ويسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، بتغليبه للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيل التعاملات التي تقوم بها المؤسسة؛
- يمكن من إجراء أفضل مقارنة في الزمن لنفس المؤسسة، وفي نفس الوقت بين المؤسسات وطنياً أو دولياً، حول الوضعيات المالية والأداء، وسهولة قراءة وفهم المعلومات المالية الموجهة لمستعملي المعلومة من داخل الجزائر و خارجها؛
- يتوافق مع الوسائل والبرامج المعلوماتية التي تسمح بتسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط بأقل جهد وتكلفة، خاصة مع وجود دول متطورة سبقت الجزائر في تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، وتتوفر على أنظمة معلومات محاسبية متطورة متوافقة مع هذه المعايير، ويمكن الاستفادة من تجاربها<sup>1</sup>؛
- يساعد المؤسسات الجزائرية من جانب التمويل، من خلال إجبارها على تقديم معلومات تم المستثمرين، بما يفيد في الاعتماد على مصادر أخرى إضافة للتمويل، خاصة بالنسبة للمؤسسات التي لها إستراتيجيات للاستثمار في خارج الجزائر، بتقديمها المعلومة المالية المطلوبة والمساعدة لأصحاب الأموال الراغبين في الاستثمار؛
- تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات التي تنشط في دول متعددة من تكييف البيئة المحاسبية في الجزائر مع البيئية المحاسبية الدولية؛

<sup>1</sup>من الموقع الإلكتروني: <http://www.djelfa.info/vb/showthread.php?t=421397> ، عين يوم 2015/05/04،

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي

- يأتي النظام المحاسبي المالي الجديد لسد الثغرات السابقة، بوضع أدوات ملائمة لجميع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات الخاضعة للنظام التجاري، تلك الأدوات معتمدة دوليا وستفضح كل المخالفات والاختلاسات ومحاولات الفساد؛

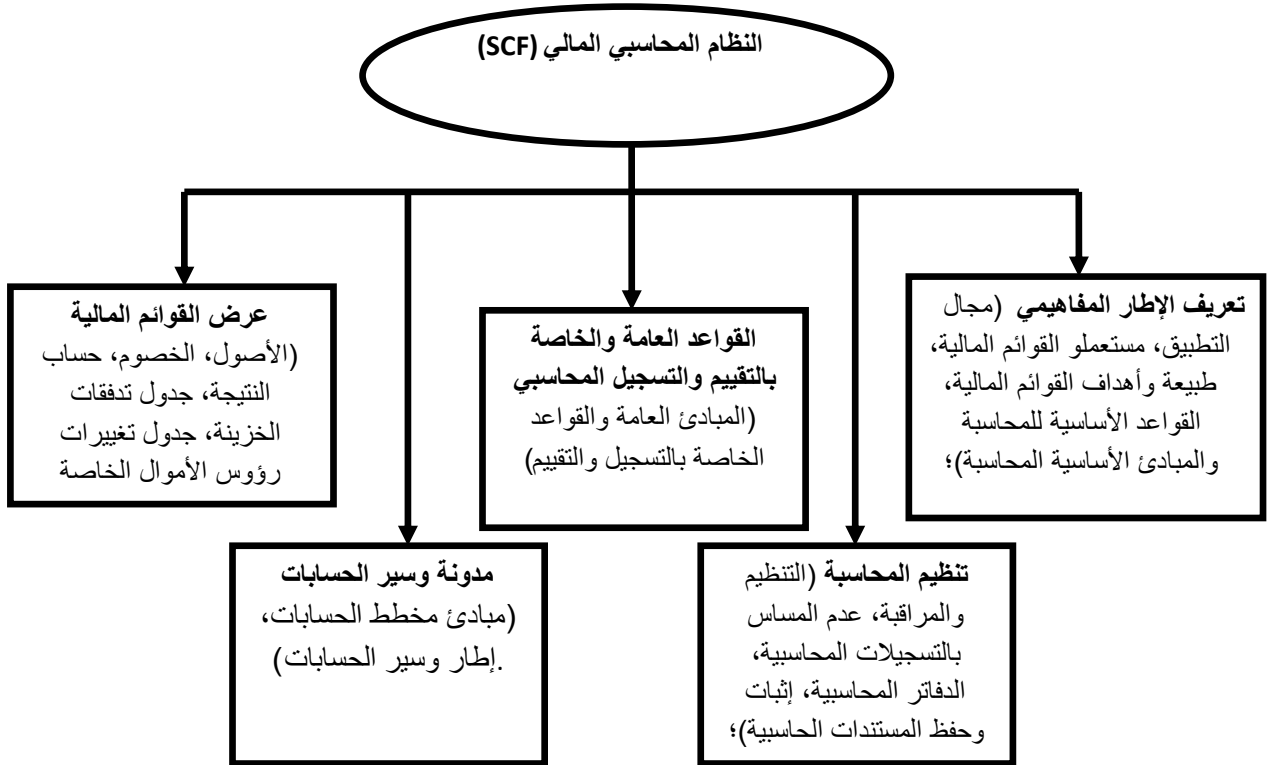
### 5- هيكل ومكونات النظام المحاسبي المالي الجزائري .

يتكون النظام المحاسبي المالي كما ورد في المادة 06 من القانون رقم 07-11 مما يلي<sup>1</sup>:

1- الإطار التصوري للمحاسبة المالية؛ 2- المعايير المحاسبية ؛ 3- مدونة الحسابات؛

ويمكن تصوير هيكل النظام المحاسبي المالي في الشكل التالي:

الشكل رقم (02) مكونات النظام المحاسبي المالي.



<sup>1</sup> مختار مسامح، النظام المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق في اقتصاد غير مؤهل، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الوادي، 2013، ص6 (بتصرف).

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي

المصدر: مختار مسامح، النظام المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق في اقتصاد غير مؤهل، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الوادي، 2013، ص6 (بتصرف).

كما يتضمن الإطار التشريعي المتضمن النظام المحاسبي والمالي ما يلي:

صدور القانون رقم: 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي (43 مادة)؛

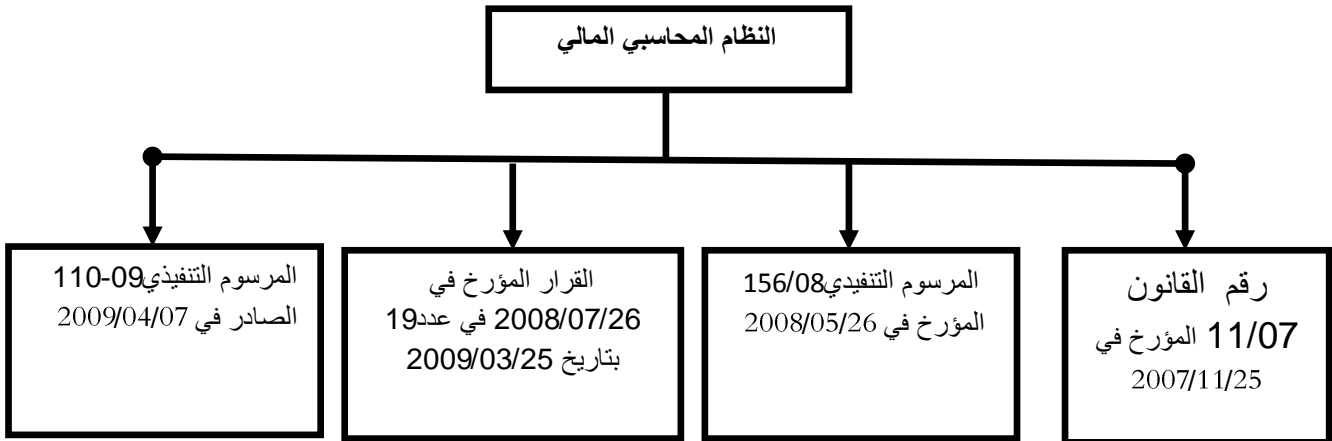
صدور المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون 11 / 07 (44 مادة)؛

القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والحاسبة ومدونة الحسابات الصادر في الجريدة الرسمية عدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009 ؛

المرسوم التنفيذي رقم : 110-09 الصادر في 2009/04/07؛

وفيما يلي شكل يوضح المنظومة المتكاملة الصادرة لتطبيق النظام المحاسبي و المالي<sup>1</sup>:

الشكل رقم(03) : المنظومة المتكاملة الصادرة لتطبيق النظام المحاسبي المالي.



<sup>1</sup> سعد بوراوي، مداخلة بعنوان الأسس و المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي و المالي الجزائري ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي

الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب تطبيقات و آفاق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 17-

2010/01/18، ص6(بتصرف).

المصدر : سعد بوراوي، مداخلة بعنوان الأسس و المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي و المالي الجزائري، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب تطبيقات و آفاق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 17-18/01/2010، ص6(بتصرف).

### الفرع الثاني: مزايا ومحددات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

يتوقع أن تكون هناك آثار ايجابية على المؤسسات وأخرى سلبية عند تحولها إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي.

#### 1- مزايا تطبيق النظام المحاسبي المالي .

يمكن تلخيص أهم الآثار الايجابية المتوخاة من تطبيق نظام المحاسبي المالي في المؤسسات فيما يلي:

-يسهل مراقبة حسابات المؤسسات لأنها تستند على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح<sup>1</sup> ، ويزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسات، مما يساهم في اتخاذ قرارات صحيحة من الأطراف المتعاملة معها وخصوصا المستثمرون؛

-يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنية بالمعلومات المالية؛

-يجلب الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في الحسابات والقوائم المالية، ويزيد من مصداقيتها والوثوق بها أمام مستعمليها على المستويين الوطني والدولي، هذه الشفافية ستكون كضمان في استرجاع ثقتهم بالمؤسسة والمساهمة في تعزيزها، على اعتبار أن القوائم المالية المنشورة قد تم إعدادها وفقا لمبادئ ومعايير محاسبية معترف بها دولياً<sup>2</sup> ؛

-يقترح النظام المحاسبي المالي حلولاً تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة. بموجب المخطط المحاسبي الوطني، ويسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، وذلك بتغليبه للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيل المعاملات التي تقوم بها المؤسسة؛

<sup>1</sup>عاشور كنوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، العدد السادس، 2009، ص297 .

<sup>2</sup>عزوز علي وآخرون، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق، الملتقى الوطني الدولي حول متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي يومي 18. 17. 17 جانفي 2010، ص07 .

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي

-يساعد المؤسسات الجزائرية التي تبحث عن موارد مالية جديدة وخاصة المؤسسات التي لها إستراتيجية للاستثمار خارج الجزائر؛ وذلك بتقديمها للمعلومات المالية المطلوبة وامتثالها إلى المعايير المحاسبية الدولية التي تشترطها الأسواق المالية الدولية ؛

-تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء إدارة المؤسسة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات؛

-يأتي النظام المحاسبي المالي ليسد الثغرات السابقة، بوضع أدوات ملائمة لجميع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات، تلك الأدوات معتمدة دوليا وستفضح كل المخالفات والاختلاسات والفساد؛

### 2- محددات تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

بالرغم مما يقدمه النظام المحاسبي المالي من إيجابيات إلا أنه يواجه في الواقع حدودا هيكلية نذكر منها:

- وضعية المؤسسات الجزائرية غير المسعرة في البورصة، والتي لا تستفيد من المزايا التي يقدمها النظام المحاسبي المالي<sup>1</sup>، حيث أن هذه المؤسسات قد تتحمل فيه أعباء إضافية نتيجة لصعوبة تطبيقه في الوقت الحالي؛

- ضوابط النظام المحاسبي الجزائري، وخاصة الاعتبارات الجبائية التي ترتبط بسياسات وطنية بعيدة عن مجال التوافق؛

- الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسات في حالة تغيير الطرق المحاسبية، مقابل الإخبار بتأثير التغيير على النتيجة وكذا الوسائل والجهود المبذولة لإنجاح التغيير؛

-ضعف المؤسسات المالية التي تعتبر عنصرا فعالا في تحريك العمل بالنظام المحاسبي المالي؛

### الفرع الثالث: تعريف مجلس المحاسبة<sup>2</sup>.

إن الرقابة المالية التي يجريها مجلس المحاسبة هي من قبل الرقابة اللاحقة على النفقات العامة و لا تقل أهمية عن رقابة باقي الهيئات بل تعد أعلى هيئة وأدقها إجراء وهذا كله نتيجة ما خول لهذا المجلس من أدوات رقابية

<sup>1</sup>عاشور كنوش، مرجع سبق ذكره، ص298.

<sup>2</sup> عبد الله زرباني، عمر نسيل، مداخلة بعنوان دور مجلس المحاسبة الجزائري في الرقابة على النفقات العامة، محور المداخلة واقع مهني المحاسبة والتدقيق بين جميع دول العالم، الملتقى الدولي الثاني حول متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورها في الإصلاح المحاسبي -الواقع، المعوقات، الحلول، جامعة غرداية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، يومي 1 و2 ديسمبر 2014، ص2.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي

ونتيجة للاستقلالية التي يتمتع بها أيضا نتيجة لنظامه القانوني من حيث انه يمثل هيئة قضائية وإدارية في نفس الوقت هذا كله بعد التطورات التي شهدتها ابتداء من دستور 1976 إلى آخر النصوص القانونية المنظمة له.

### أولا: تنظيم مجلس المحاسبة.

يعد مجلس المحاسبة الهيئة العليا للرقابة البعدية على الأموال العمومية وقد حوله القانون كل الصلاحيات للقيام في مجال المعائنات التي تمكنه من التوصل إلى السير الحسن والاستقلال والمعائنات التي تمكنه من التوصل إلى السير الحسن والاستقلال الأمثل للموارد العامة بما يحقق الفعالية لهذا فالمجلس يقوم بالتدقيق في شروط استعمال الهيئات للموارد والوسائل والأموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاصه ويقوم أيضا بتقييم التسيير ويتأكد من مطابقة العمليات المالية والمحاسبية لهذه الهيئات والتنظيمات الجاري العمل بها.

وتهدف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة للوصول إلى نتائج تتمحور في عنصرين هما: تشجيع الاستعمال الناجح والفعال للموارد والوسائل المادية العامة وكيفية إعادة تحويلها إجبارية تقديم الحسابات وتطوير النزاهة والشفافية في تسيير الأموال العمومية ولتفعيل دوره البارز فقد حوله القانون اختصاصات إدارية وأخرى قضائية في ممارسة لمهامه ومنحه الاستقلالية حيث أنه غير خاضع لأي جهة سوى كونه موضوع تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية ونظرا لهذا الدور الهام الذي يلعبه مجلس المحاسبة فقد حضي بتشكيلة بشرية وأخرى هيكلية.

### I. التشكيلة البشرية لمجلس المحاسبة: وتعد هذه التشكيلة قضائية كلية وهي تضم مايلي:

- رئيس مجلس المحاسبة: وهو يتولى إدارة المجلس ويقوم بالتنظيم العام للأشغال لمجلس المحاسبة ويعين بموجب قرار رئاسي.
- نائب الرئيس: ويعمل على مساعدة الرئيس في مهمته خاصة ما يتعلق بتنسيق أشغال المجلس ومتابعتها وتقييم فعاليتها.
- رؤساء الغرف: ويتولون تخطيط أشغال القضاة داخل غرفهم وينشطونها ويتابعونها وينسقونها ويراقبونها.
- رؤساء الفروع: ويقومون بتنظيم الأشغال المسندة إلى فروعهم ويسهرون على حسن تأديتها.
- المستشارون والمحاسبون: ويتولون أشغال التدقيق أو التحقيق أو الدراسة المسندة إليهم في أجالها المقررة لها.
- الناظر العام: ويتولى دور النائب العام في النظرة العامة ويعمل الناظر العام على متابعة الاختصاصات القضائية المسندة إليه.
- النظار المساعدون: وهم يقومون بمساعدة الناظر العام في تأدية مهامه.

### II. النظام الهيكلي لمجلس المحاسبة: وتضم هذه الهيكلة التنظيمية التالية:

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي

الغرف إذ هناك 08 غرف ذات اختصاص وطني وهناك 09 غرف ذات اختصاص إقليمي وغرفة الانضباط في مجال الميزانية والمالية.

النظارة العامة وعلى رأسها ناظر عام يساعده من 03 إلى 06 نظار مساعدين كما للنظارة العامة مصالح إدارية تمكنها من أداء مهامها:

■ كتابة الضبط : وتعمل على تسليم وتسجيل الحسابات و المستندات الثبوتية و الأجوبة و الطعون المودعة لدى مجلس المحاسبة و تبلغ القرارات و تقوم بمسك الأرشيف و تسليم نسخ و مستخرجات من قرارات مجلس المحاسبة كما تعمل كتابة الضبط على تحديث جدول أعمال جلسات المجلس و نجد على رأس كتابة الضبط كاتب الرئيسي وهو من يتولى الإشراف على العمليات السابقة ؛

■ الأقسام التقنية و المصالح الإدارية: و نجد بها قسم تقنيات التحليل و المراقبة و قسم الدراسات و معالجة المعلومات بالإضافة إلى مديرية الإدارة و الوسائل؛

كما يشمل المجلس على أقسام أخرى تتمثل في:

- ديوان رئيس مجلس المحاسبة: الذي يعمل على تنظيم العلاقات مع المؤسسات الأجنبية الدولية و الجهوية للرقابة كما يقوم مجلس المحاسبة بكل أعمال البحث و الدراسة و الاستشارة و كل مهمة تفتيش أو تحقيق إداري و يلخص دراسة مشاريع النصوص المعروضة على مجلس المحاسبة لإبداء رأيه فيها؛

- مكتب المقررين العامين للجنة البرامج و التقارير و يكلف هؤلاء المقررين و عددهم 3 تباعا بالأعمال المتعلقة بتحضير، مشروع التقرير السنوي، مشروع التقرير التقييمي للمشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية، المشروع التمهيدي لبرنامج النشاط السنوي لمجلس المحاسبة و مشروع التقرير التقييمي لتنفيذ البرنامج المصادق عليه، الأمانة العامة و تعمل على تنشيط أعمال أقسام المجلس التقنية و مصالحه الإدارية و متابعتها و التنسيق بينها تحت سلطة رئيس مجلس المحاسبة؛

ثانيا: اجتماعات مجلس المحاسبة.

يجتمع مجلس المحاسبة في تشكيلات مختلفة على النحو الآتي<sup>1</sup>:

أولا كل الفرق مجتمعة وهذا مؤكده المادة 47 من الأمر 20/95 وذلك لأجل: البت في الاستئناف التي ترفع أمامها ضد قرارات الغرف و فروعها، تقديم الاستشارات في مسائل الاجتهاد القضائي، تقديم الاستشارات لرئيس إذا ما طلب منها ذلك، ولا تصح مداوات تشكيلة كل الغرف مجتمعة إلا بحضور نصف أعضائها على

<sup>1</sup> عبد الله زرباني ، مرجع سبق ذكره، ص5.

الأقل، الغرف وفروعها وذلك وفقا للمادة 50 وذلك في تشكيلة تضم 03 قضاة على الأقل لأجل الفصل في نتائج التدقيقات والتحقيقات وعقب أشغالها تضبط تقييماها النهائية وتقدم كل التوصيات و الاقتراحات الضرورية، غرفة الانضباط في مجال التسيير الميزانية والمالية وهذا وفقا لنص المادة 51 وتتكون هذه الغرفة من رئيس و06 مستشارين على الأقل وهي تختص في مجال البث في الملفات التي تخطر بها عملا بأحكام الأمر، لجنة البرامج والتقارير وهي تضم وفق المادة 52 رئيس مجلس المحاسبة ونائبة والناظر العام ورؤساء الغرف وكذا التحضير والمصادقة على - التقرير السنوي الموجه إلى رئيس الجمهورية والهيئة التشريعية - التقرير التقييمي حول مشروع قانون ضبط الميزانية التمهيدي - مشروع البرنامج السنوي لمجلس المحاسبة وحوصلته العامة.

**ثالثا: اختصاص مجلس المحاسبة:** يختص مجلس المحاسبة برقابة مجموعة من المصالح والهيئات و هي:

- مصالح الدولة و الجماعات المحلية و المؤسسات و المرافق العمومية باختلاف أنواعها والتي تسري عليها المحاسبة العامة؛
- المرافق العامة ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا وتجاريا أو ماليا والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طابع عمومي؛
- تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات والمرافق والهيئات العمومية مهما كانت وضعيتها القانونية على أن يكون للدولة فيها قسط من رأى المال؛
- الهيئات التي تسيير النظم الإجبارية للتأمين والحماية الاجتماعية؛
- مراقبة استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات المحلية أو المرافق العمومية أو من هيئة خاضعة للمحاسبة العمومية؛
- مراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية؛

### المطلب الثالث: مفاهيم حول المحاسب العمومي **Le comptable public** .

الفرع الأول: المحاسبون العموميون (التعريف بهم، التزاماتهم، تصنيفاتهم، مهامهم، مسؤولياتهم، محاسبتهم).

أولا: التعريف بهم.

يقصد بالمحاسب العمومي الشخص المعين بمقتضى قرار وزاري صادر عن الوزير المكلف بالمالية، وذلك بتسيير مصلحة المحاسبة للمؤسسة العمومية ذات الطابع الغير الربحي تسييرا مباشرا إذا لا يحق له أن يفوض شخص آخر للقيام بمهامه والتي تتطلب توقيعه ومهما يكن الأمر فإن كل الموظفين العاملين بمصلحته يعملون تحت المتابعة



## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي

والإشراف المباشرين له، لأن المحاسب العمومي يعتبر المسؤول الأول الرئيسي أمام الجهات المعنية. ويعرف قانون المحاسبة العمومية الجزائري المحاسب العمومي بناء على<sup>1</sup> نص المادة 33 من قانون 21/90 حيث تنص أنه : يعد محاسباً عمومياً في مفهوم هذه الأحكام ، كل شخص يعين قانوناً للقيام فضلاً عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و 22 بالعمليات التالية:

-تحصيل الإيرادات و دفع النفقات؛

-ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها و حفظها؛

-تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد؛

-حركة الحسابات الموجودة؛

**ثانياً: التزاماتهم .**

المحاسبون العموميون هم قبل كل شيء موظفون عموميون، و بهذه الصفة فهم يخضعون للالتزامات المقررة في النصوص الأساسية الخاصة بسلكهم. وإضافة إلى ذلك فهم يخضعون لجملة من الالتزامات الخاصة بممارسة مهامهم كمحاسبين عموميين.

**1.التنصيب و تسليم المهام:** بعد تعيينه من قبل الوزير المكلف بالمالية و أدائه اليمين القانونية في حالة تعيينه لأول مرة و اكتتاب تأمين على مسؤوليته المالية يتم تنصيب المحاسب العمومي في مهامه من طرف الوزير المكلف بالمالية أو ممثله. و يترتب على هذا التنصيب الرسمي تحرير محضر تسليم المهام الذي يجب توقيه حضورياً من قبل المحاسب المباشر لمهامه (الداخل) و المحاسب المنتهية مهامه(الخارج). و تكمن أهمية هذه العملية في تحديد مدى مسؤولية المحاسب الجديد عن تسيير سلفه.

غير أن الملاحظ هو أن هذه الإجراءات كثيراً ما يضرب عنها الصفع، فبالنسبة لتعيين المحاسبين العموميين أو اعتمادهم من قبل الوزير المكلف بالمالية فان هناك العديد منهم يتم مجرد تكليفهم بالتسيير بدون تنصيب رسمي و تسليم للمهام؛ أما فيما يخص أداء اليمين فان الكثير من المحاسبين لا يعلمون حتى بخضوعهم لهذا الإجراء. و فيما يتعلق باكتتاب التأمين على المسؤولية المالية فعلى الرغم من مرور أكثر من 19 سنة على صدور أحكامه القانونية إلا أن هذا الالتزام لم يعرف بعد طريقة للتطبيق الفعلي مع أن أهميته لا جدال فيها ( احتمال إقحام المسؤولية المالية الشخصية لكل محاسب عمومي).

1 . إبراهيم بن داود ، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث ، الجزائر، 2010 ، ص132 .

2. **تعارض الوظائف:** و يتعلق الأمر أساسا بتطبيق مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين؛ حيث أن التعارض لا يقتصر فقط على التنافي بين وظائف هؤلاء الأخيرين و الأمرين بالصرف (م55 من قانون المحاسبة العمومية) بل يمتد ليشمل أزواج الأمرين بالصرف الذين لا يجوز لهم بأي حال من الأحوال أن يكونون محاسبين مخصصين لديهم (م56).

3. **إيداع الحسابات:** المحاسبون العموميون ملزمون بعد نهاية كل سنة مالية أو انتهاء مهامهم ، بإيداع تسييرهم لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة لمراجعتها و البت في مسؤوليتهم عن التسيير المراقب<sup>1</sup>.

**ثالثا: تصنيفاتهم.**

إن تصنيف المحاسبين العموميين له علاقة مباشرة بالتقسيم الإداري المالي للدولة، حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية للمحاسبين العموميين:

### 1. المحاسب العمومي الرئيسي:

وهو المحاسب الذي يكون مكلفا بإجراء القيد النهائي في سجلات المحاسبة للعمليات المالية للدولة، حيث يقوم بإعداد حساب التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة، وفقا لنص المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 1991/09/07 والمتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون<sup>2</sup> وكيفياتها ومحتواها، يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من:

- العون المحاسبي المركزي للخرزينة العمومية.

- أمين الخزينة المركزي؛

- أمين الخزينة الرئيسية؛

- أمناء الخزينة في الولاية؛

- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقمة؛

### 2. المحاسب الثانوي:

وهو كل محاسب يتولى تجميع محاسبته محاسب رئيسي، حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي، الذي يقوم بدوره شهريا بتدقيق ودمج القيود المحاسبية التي قام بها المحاسب الثانوي الواقع في إقليم سلطته المحاسبية، وعليه يمتلك صفة محاسب عمومي ثانوي للدولة كل من:

- قابضو الضرائب؛

- قابضو الجمارك؛

- أمناء خزائن خزينة ما بين البلديات؛

<sup>1</sup> سامية شويخي، "أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام" مذكرة لنيل شهادة ماجستير بعنوان، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد- تلمسان، -، 2010-2011، ص20.

<sup>2</sup> المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 1991/09/07 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، العدد43، ص286.

- قابضو أملاك الدولة؛ - محافظو الرهون؛ - أمناء خزائن المراكز الإستشفائية الجامعية؛  
- أمناء خزائن القطاع الصحي؛

### رابعاً: مهامهم.

يعتبر المحاسب العمومي عوناً من أعوان الرقابة على تنفيذ العمليات المالية للدولة، لأنه مكلف بتطبيق رقابة أثناء تنفيذ الميزانية، فهو مطالب بالتحقق من مشروعية سندات الأمر بالتحصيل وسندات الأمر بالصرف ومطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها قبل تنفيذها<sup>1</sup>.

يتدخل المحاسب العمومي في المرحلة الأخيرة من تنفيذ الميزانية، حيث يقوم بتنفيذ مرحلة تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات المرخصة في الميزانية. ونتيجة لذلك، يعتبر المحاسب العمومي العون المكلف قانوناً بجباية وحراسة وتداول الأموال والقيم العمومية، إضافة إلى المهام المرتبطة بإجراء القيود المحاسبية ومسك السجلات المحاسبية القانونية للعمليات التي يقوم بتنفيذها، وإعداد حساب التسيير سنوياً وإيداعه في الآجال المحددة قانوناً لدى مجلس المحاسبة، والحفاظة على وثائق إثبات العمليات المالية والمستندات والسجلات المحاسبية لجميع العمليات التي يقوم بها.

وفي هذا الإطار، يمكن التمييز بين المهام المحاسبية والمهام المتعلقة بمراقبة تنفيذ الميزانية، لأن عملية تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات لا تعتبر عمليات تحويلات مالية بسيطة بل تخضع لشروط قانونية وإجراءات تنظيمية يجب التحقق من توفيرها قبل تنفيذها. أما من جانب تنفيذ الإيرادات، فإن المحاسب العمومي يتكفل تحت مسؤوليته الشخصية والمالية عن اتخاذ إجراءات التحصيل القانونية ابتداءً من تاريخ استلام سندات الأمر بالتحصيل المحررة من طرف الأمر بالصرف، وذلك بعد أن يتحقق بأن هذا الأخير مرخص له قانوناً بتحصيل الإيرادات.

وتجدر الإشارة في هذا المجال، بأن المحاسب العمومي مسؤول عن متابعة تطبيق إجراءات التحصيل بالتراضي ثم استعمال الأدوات القانونية للتحصيل الإجباري للإيرادات العمومية، ولا يعتبر مسؤولاً عن الأخطاء المرتكبة في تحديد الوعاء أو عند تصفية الحقوق التي يتولى تحصيلها.

<sup>1</sup> Manuel de procédures d'exécution des dépenses et recettes publiques, Op.cit, 2007, p:15

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي

وبناء على ما سبق، فإن المحاسب العمومي يختص بمراقبة وتنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات من حيث الشكل وليس من حيث المضمون، عن طريق التحقق من مشروعية العمليات المالية على الوثائق المحاسبية ومطابقتها للقوانين المعمول بها، دون أن يتدخل في مجال حسن تسيير المال العام الذي هو من اختصاص الأمر بالصرف.

### سابعاً: مسؤولية المحاسب العمومي.

ككل مواطن يتحمل المحاسب العمومي مسؤولية جزائية، و ككل موظف يتحمل مسؤولية تأديبية و إضافة إلى كل ذلك هم يتحملون مسؤولية خاصة بهم وهي المسؤولية المالية و الشخصية<sup>1</sup> التي تقوم عند عدم مراعاتهم لقواعد المحاسبة العمومية، و تهدف إلى إجبارهم على تعويض الضرر الذي يلحق بالهيئات العمومية المعنية جراء مخالفة هذه القواعد.

#### 1. أساس المسؤولية المالية و الشخصية للمحاسبين العموميين:

تطبيقاً لمبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين فان هؤلاء الأخيرين هم وحدهم المخولون لتنفيذ العمليات المالية الداخلة في اختصاصاتهم و لاسيما تحصيل الإيرادات و دفع النفقات و التصرف في الأموال و القيم العمومية و المحافظة عليها.

و هم ملزمون تطبيقاً لأحكام قانون المحاسبة العمومية ( خاصة المادتين 35 و 36 منه) بمراقبة شرعية تلك العمليات قبل تنفيذها؛ وبما أن إجراءات مراقبة و تنفيذ المعاملات المالية محددة بدقة عن طريق القوانين و الأنظمة المتعلقة بالمحاسبة العمومية، و المحافظة على الأموال و القيم يمكن التحقق منها بسهولة عن طريق فحص الصندوق و تدقيق الحسابات المتعلقة بها، فانه بالإمكان تحميل المسؤولية الشخصية للمحاسبين بمجرد معاينة مخالفة في تنفيذ العمليات، أو نقص في الأموال و القيم. أما الضرر الذي يلحق بالهيئات العمومية جراء ذلك، فيمكن تحديده بدقة حيث يمكن أن يتمثل في مبلغ الإيراد الغير المحصل، أو النفقة المسددة لا شرعياً، أو النقص في الصندوق أو المحافظة. و من هنا فان المحاسبين العموميين المعنيين يصبحون مطالبين بتعويض هذا الضرر (من أموالهم الخاصة إذا اقتضى الأمر)، و هو ما يؤدي إلى إقامة مسؤوليتهم المالية الشخصية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>Cours de Mr. Tabet M.K. sur Le « contrôle et l'évaluation des Finances publiques », Ecole Doctorale : gestion des finances publiques, 2008/2009, université de Tlemcen, p10.

<sup>2</sup>محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص 52-53.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي

فهذه المسؤولية تتميز بالطابع الموضوعي و تقوم بمجرد وقوع ضرر لهيئة العمومية ما و ذلك من خلال مخالفات يقع فيها المحاسبون العموميون أو الأشخاص الذين يعملون تحت سلطتهم و مراقبتهم<sup>1</sup>. و تقوم مسؤولية المحاسب العمومي عادة عند حدوث ثلاث حالات:

- عدم تحصيل إيراد واجب تحصيله؛ - تسديد نفقة غير شرعية؛ - عجز في الصندوق؛  
و إذا كان المحاسب العمومي مسؤول عن عدم تحصيل الإيراد فهذا لا يعني أنه مسؤول عن أخطاء العمليات الحسابية ( كتحديد وعاء الحقوق مثلا) فمعاينة المخالفات تكفي كقرينة على تقصير المحاسب في الوفاء بالتزاماته.

### 2. نطاق المسؤولية المالية و الشخصية للمحاسبين العموميين:

تمتد مسؤولية المحاسبين العموميين لتشمل أعمالهم الشخصية و عمل الغير:  
أ. المسؤولية عن الأعمال الشخصية: تتعلق هذه المسؤولية بكل المهام التي يضطلع بها المحاسبون العموميون قانونا و هي:

- تحصيل الإيرادات؛ - دفع النفقات؛ - مسك المحاسبة؛
- حراسة الأموال و القيم ( و المواد أو الأشياء عند الاقتضاء) و حفظها؛
- تداول الأموال و القيم؛ - المحافظة على سندات الإثبات و وثائق المحاسبة؛

ب. المسؤولية عن عمل الغير: تمتد مسؤولية المحاسبين العموميين إلى عدد من الأشخاص التابعين لهم و الذين هم تحت سلطتهم. كما يمكن أن تكون مسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين و الأشخاص الموضوعين تحت أوامرهم (م40) من قانون المحاسبة العمومية.

### 3. إقحام المسؤولية المالية و الشخصية:

يجب التفرقة هنا ما بين قيام المسؤولية المالية و إقحامها حيث تعتبر المسؤولية المالية و الشخصية لأي محاسب عمومي قائمة *Responsabilité engagé*. بمجرد معاينة عدم إيفاءه بأحد التزاماته المهنية. فهذه المعاينة التي تكون عادة من طرف أحد هيئات الرقابة تتمثل في الكشف عن واقعة أو وقائع موضوعية ( أي دون تقدير للملابسات المحيطة بها) يمكن اعتبارها خطأ أو مخالفة و يترتب عنها نشوء قرينة على المحاسب العمومي المعني بها، و هذا يعني أنها مسؤولية افتراضية.

<sup>1</sup> L. DI Qual, Droit de la comptabilité publique, Armand Colin, 1971, p 237

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي

أما إقحام المسؤولية ( حسب تعبير المرسوم التنفيذي 91/ 312) فمعناه باختصار تطبيق الإجراءات القانونية الرامية إلى المجازاة عن تلك المخالفة ( إذا بقيت غير مبررة )، و ذلك بوضع المحاسب بقرار صريح في حالة مدين للهيئة العمومية المعنية أي مطالبته بتسديد باقي الحساب من ماله الخاص. أما السلطات المخولة قانونا لإقحام المسؤولية المالية الشخصية للمحاسبين العموميين فهي الوزير المكلف بالمالية و مجلس المحاسبة، لا غير ( م 46 من قانون المحاسبة العمومية<sup>1</sup>).

ثامنا: محاسبة المحاسب العمومي.

يمارس مهام أمين الخزينة البلدية محاسب عمومي<sup>2</sup> ، وهو محاسب رئيسي بالنسبة لميزانية البلدية حيث يتولى تحصيل الإيرادات وتصفية نفقات البلدية، وبالإضافة إلى ذلك فهو مكلف بمتابعة تحصيل مداخيل البلدية، وكل المبالغ العائدة لها و صرف النفقات المأمور بصرفها أما بالنسبة للعمليات المالية للدولة، أو الولاية، أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري فهو محاسب ثانوي، ولذلك فهو ملزم بتحويل جميع هذه العمليات، إما إلى المحاسب المركزي لهذه العمليات، وإما إلى أمين خزينة الولاية، أو بواسطته إلى أمين الخزينة الرئيسية ورغم أن للبلدية محاسبة مستقلة، إلا أنها مجبرة على وضع أموالها في الخزينة، ولهذا فإن القابض البلدي ملزم بمسك محاسبة تخضع إلى مبادئ المحاسبة العمومية، والتي تظهر من خلالها النتائج الإجمالية المحاسبية للمصالح البلدية المعهود تسييرها لهذا المحاسب، وتسجل هذه النتائج في حساب الخزينة الذي يشمل على النفقات والإيرادات البلدية في آن واحد ويقوم القابض البلدي بمسك محاسبة الإيرادات والنفقات، وينجز دوريا بيانات عن الوضع المالي للبلدية، وبعد نهاية كل سنة يعد بيانا ماليا عن باقي التحصيلات، وبيانا عن باقي المدفوعات، وعند غلق السنة المالية يعد بيانا عن قائمة مداخيل البلدية، التي يمكن تحصيلها.

الفرع الثاني: علاقة المحاسب العمومي مع الأمر بالصرف.

أولا: مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

يقتضي تطبيق هذا المبدأ<sup>3</sup> التفريق بين الوظائف الإدارية التي لها صلاحيات الأمر والتقرير، والوظائف المحاسبية التي لها صلاحيات التنفيذ<sup>3</sup>، حيث تم تكريس تطبيق هذا المبدأ في نظام المحاسبة العمومية الجزائري

<sup>1</sup> سامية شويخي ، مرجع سبق ذكره، ص 62.

<sup>2</sup> محمد عباس محمزي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2010، ص 374 .

<sup>3</sup> جمال لعامرة، مرجع سبق ذكره ، ص 148.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي

وفق القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والذي يحدد مجال واختصاص كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي دون أن يتدخل كل عون في مجال اختصاص الآخر، " هذه الازدواجية في أعوان تنفيذ العمليات المالية تعتبر قاعدة أساسية للسلامة المطبقة على الهيآت العمومية<sup>1</sup>."

تنقسم عملية " تنفيذ الموازنة إلى مرحلتين أساسيتين، الأولى إدارية تتضمن اتخاذ القرار اللازم للتنفيذ، والثانية تنفيذية محاسبية تتضمن تنفيذ القرار الإداري والقيام بصرف النفقة أو جباية الإيراد<sup>2</sup>، " ولكن رغم هذا الفصل تعتبر المرحلة المحاسبية مكتملة للمرحلة الإدارية لتنفيذ الميزانية العامة للدولة.

يركز مفهوم هذا المبدأ على تقسيم المهام والسلطات بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، إذ يكون لكل منهما سلطة مستقلة عن الآخر دون أن توجد علاقة رئاسية بينهما، حيث يختص الأمر بالصرف تحت مسؤوليته الشخصية بتنفيذ إجراءات الالتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالدفع من جانب النفقات، وتنفيذ إجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات في حين يختص المحاسب العمومي وتحت مسؤوليته الشخصية والمالية بتنفيذ مرحلة تسديد النفقات وتحصيل الإيرادات.

### 1 - أهداف تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تقسيم المهام، بحيث من يتداول المال العام (المحاسب العمومي) لا يملك سلطة التصرف فيه، ومن يملك سلطة التصرف في المال العام لا يملك سلطة حيازة وتداول المال العام، ونتيجة لذلك فإن تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يسمح بتحقيق الأهداف الآتية:

#### 1. تقسيم المهام: تمر عملية تنفيذ الميزانية بمراحل متكاملة إدارية وأخرى محاسبية، فالمهام الإدارية هي من

اختصاص الأمر بالصرف وتدرج في نطاق الملاءمة (السعر، الكمية، النوعية، وقت الانفاق... إلخ)،

والتي تتطلب توفر مؤهلات في التسيير وإدارة وحدات القطاع العام لدى الأمر بالصرف.

أما مهام المحاسب، فتقتصر على تنفيذ الجانب المحاسبي الذي يدرج ضمن نطاق التحقق من مشروعية العمليات المالية ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها، إضافة لكونه العون المؤهل قانونا في مجال تداول وحيازة الأموال والقيم العمومية، المهام التي تتطلب مؤهلات وتكوين محاسبي متخصص. وبالتالي، تطبيق هذا المبدأ يسمح " بمراعاة الاختصاص في توزيع الأعمال الإدارية والمحاسبية<sup>3</sup>."

<sup>1</sup> Ali Bissaad, droit de la comptabilité publique, Houma, Algérie, 2004, p:15.

<sup>2</sup> عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 1994، ص 306.

<sup>3</sup> محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، مكتبة الصفحات الذهبية، الرياض، 1988، ص 112.

**2. المراقبة المزدوجة:** يسمح تقسيم المهام بين أعوان المحاسبة العمومية بالتحكم في تسيير الأموال العمومية عن طريق ممارسة المراقبة المزدوجة لكل عون على الآخر، بواسطة المطابقة بين الحساب الإداري الذي يقوم بإعداده الأمر بالصرف، وحساب التسيير الذي يقوم بإعداده المحاسب العمومي، " مما يسهل مراقبة مجلس المحاسبة عن طريق مطابقة الحسابين من أجل تحديد أي مخالفات ."

**3. تطبيق وحدة الصندوق:** يسمح تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بتحقيق وحدة الصندوق للخزينة العمومية، لأن سلطة حيازة وتداول وحراسة المال العام هي من اختصاص المحاسب العمومي فقط والذي يكون تابعا لسلطة وزير المالية، مما يسمح بتطبيق وحدة الصندوق حيث إن السيولة المتاحة للمحاسبين العموميين تودع تحت حساب واحد يسير من طرف الخزينة العمومية. أما الأمر بالصرف، فإنه يخضع لسلطات تنفيذية مختلفة لا يملك حساب الصندوق ولا يمكنه تداول الأموال والقيم العمومية بصفة مباشرة إلا في حالات استثنائية بترخيص من وزارة المالية عن طريق إنشاء الوكالات المالية.

**4. محاربة الغش والاختلاس:** يسمح تطبيق هذا المبدأ بممارسة رقابة مزدوجة على أعوان المحاسبة العمومية بهدف حماية المال العام من الاختلاسات، عن طريق تقييد وتحديد وصلاحيات كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، لأن من يملك سلطة حيازة المال العام لا يملك سلطة التصرف فيه، حيث إن المحاسب العمومي لا يستطيع أن يقوم بالتحصيل أو الدفع دون استلام الأمر بتنفيذ هذه العمليات من الأمر بالصرف . وفي المقابل، لا يقوم هذا الأخير بعملية التسديد لأنه لا يملك صلاحيات تداول المال العام لأن من يحدد مجال صرف المال العام ليس هو من يدفع.

### 2- تحديد مسؤوليات بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

إن من واجبات المحاسب ألا يقبل صرف نفقة يكون الأمر بصرفها معيبا أو ناقصا أو غير مطابق للقوانين واللوائح الجاري العمل بها، ورغم هذا فلا يقبل العرف الإداري و المالي خاصة أن يكون هذا الرفض عن طريق السكوت أو حتى مشافهة، وإنما عن طريق رسالة رفض مكتوبة و مسببة<sup>1</sup> ، و حسب السير العادي للأمر، يقوم الأمر بالصرف بتكملة أو تصحيح الأمر بالصرف المرفوض من طرف المحاسب وفقا للقانون، بيد أن الأمر بالصرف باعتباره مسؤولا عن مرفق عمومي يلزمه بالتسيير المستمر و المطرد أي بدون توقف، فلا بد أن يحرص على دفع النفقة حتى إذا تعذر عليه الامتثال لرسالة الرفض المبعوث من طرف المحاسب فعندئذ يمنحه

<sup>1</sup> عصام بشور، مرجع سابق، ص307.



La القانون سلاحا أخيرا لتمرير الأمر بالصرف و هو ما يعرف بالأمر المكتوب أو التسخير المكتوب "réquisition écrite" و في هذه الحالة إذا امتثل المحاسب العمومي لهذا التسخير وفقا للشروط التي سنبينها بعد حين، تعفى ذمته من المسؤولية الشخصية و المالية و عليه أن يرسل حينئذ تقريرا إلى كل من الوزارة المكلفة بالمالية و إلى السلطة الوصية على الأمر بالصرف في ظرف ثلاثة أيام.

و رغم التسخير المكتوب فيجب على المحاسب أن يرفض الامتثال إذا كان الرفض معللا بمايلي:

-عدم توفر الاعتمادات المالية ما عدا بالنسبة للدولة؛ - عدم توفر أموال في الخزينة؛

-انعدام إثبات الخدمة؛ - طابع النفقة غير الإبرائي؛

-انعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة إذا منصوصا عليه في التنظيم المعمول

به.

و على إثر ما تقدم، قد يتبادر إلى ذهن البعض، أن الأمر أصبح ميسورا و أنه تم تحديد المسؤوليات بكل دقة بين الأمر بالصرف و المحاسب، إلا أنه في الواقع نجد المحاسب في غالب الأحيان يمارس تعسفا على الأمر بالصرف يصل إلى درجة المساومة. و هذا راجع من جهة إلى جهل الأمرين بالصرف و ربما حتى المحاسبين لأصول المحاسبة العمومية، و من جهة أخرى إلى البيروقراطية على مستوى الوصاية التي يبلغ إليها المشكل و الحل يتمثل في معرفة و تطبيق الحكم الآتي:

" كل محاسب تسبب، بغير حق في رفض أو تعطيل دفع قانوني، أو الذي لم يصرح برفضه المسبب يعتبر مسؤولا على الأضرار التي قد تنجم، و يتحمل حسب خطورة الوضع، العواقب التي قد تصل إلى فقدته لمنصبه " هذا النص من أصول المحاسبة العمومية الأولى: أنظر المادة 520 من المرسوم المؤرخ في 31 ماي 1862.

### 3- مدى تأثير العلاقة بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي<sup>1</sup>:

إن علاقة رئيس المؤسسة بالمسير المالي لا تقل أهمية على علاقة نائب مدير للدراسات أو مستشار للتربية نظرا للمهام المتعددة و المتنوعة الموكلة و المحددة بالقرار الوزاري رقم 829 الصادر في 13 / 11 / 91 والذي يتبين من خلاله لا غنى للمدير عنه فهو الذي يتولى مختلف العمليات التقنية و يدرس مدى نظاميتها و توافق أوامر

<sup>1</sup>أنظر: <http://lamrieps.yoo7.com/t35-topic> ، عين يوم 2015/04/01، 14:44.

الصرف التي يصدرها المدير عن النصوص المعمول بها كإعداد مشروع الميزانية كما أنهم يعدون الصفقات والعقود ويعملون على ضمان التمويل ومتابعة الاستهلاك والنفقات ويراقبون المخازن و الورشات والصندوق والحساب المالي. ويشرف المقتصد على العمال ويتابع عملية الحماية والرقابة والصيانة، ويقوم بتوفير الوسائل التعليمية لأداء الأنشطة الثقافية والرياضية والاجتماعية لكونه المسير المالي للجمعية الثقافية والرياضية.

كما أن النصوص التشريعية تؤكد على أنه عضو شرعي لجميع المجالس باستثناء مجالس الأقسام ولا أحد ينكر ما لهذه الأعمال من أهمية في تحسين الشروط التي يجري فيها تدرس التلاميذ وتهيئته الجو المناسب لهم في جميع المجالات العلمية والصحية والتربوية مما يؤكد على أن دور المسير المالي لا ينحصر في الجانب المالي والمادي فقط بل يتعداه إلى الجانب الإداري والتربوي وعلاقة المدير بالمقتصد لا يمكن حصرها في النقاط السابقة الذكر بل هي يومية وكثيرة ومهمة في تحقيق العمل التربوي مما يتطلب من رئيس المؤسسة توطيد علاقته بالمسير المالي وجعلها تتقدم بسعة الأفق ورحاب الصدر والتغلب على كل الحساسيات التي يمكن أن تؤثر ما بينهما في مختلف القضايا والمشاكل مما يتطلب منهما المرونة والقدرة على التكيف بما يناسب مختلف المواقف والأحوال مما ينجم عنه السير الحسن للمؤسسة.

### الفرع الثالث: دور المحاسب العمومي في التنمية.

#### أولاً: التعريف بالتنمية.

هناك العديد من التعاريف الخاصة بالتنمية تناولها الباحثون الأكاديميون والعلماء و تقارير المنظمات و الهيئات الدولية نذكر منها:

■ التنمية هي ظاهرة مركبة تتضمن النمو كعنصر هام و أساسي، مقرونا بحدوث تغير في الهياكل الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية و الثقافية و العلاقات الخارجية، أي أن التنمية تتمثل في تغيرات عميقة في الهياكل الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية في المجتمع و في العلاقات التي تربطه بالنظام الاقتصادي و السياسي العالمي و ينتج عن ذلك توليد زيادات تراكمية في مستوى دخل الفرد الحقيقي، على أن تكون قابلة للاستمرار و اقتران ذلك بآثار ايجابية غير اقتصادية<sup>1</sup>؛

<sup>1</sup> محمد عبد العزيز عجمية ، إيمان عطية ناصف ، التنمية الاقتصادية بين النظرية و التطبيق ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2007 ، ص 78 (بتصرف).

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي

- التنمية هي عملية اقتصادية اجتماعية و ثقافية و سياسية و إدارية ، وهي شيء ضروري و هام لكل مجتمع إنساني، وهي عملية شاملة تضرب جذورها في مختلف جوانب الحياة و تنتقل بالمجتمع إلى مرحلة جديدة من التقدم<sup>1</sup>؛
  - التنمية عملية حضارية شاملة لمختلف أوجه النشاط في المجتمع بما يحقق رفاه الإنسان و كرامته و هي بناء للإنسان و تحرير له و تطوير لكفاءاته و إطلاق لقدراته للعمل البناء و التنمية كذلك اكتشاف لموارد المجتمع و تنميتها و الاستخدام الأمثل لها من أجل بناء الطاقة الإنتاجية القادرة على العطاء المستمر<sup>2</sup>؛
  - التنمية الاقتصادية هي سلسلة من التغيرات و التأقلمات التي بدورها يتوقف النمو<sup>3</sup>؛
- ومن خلال الربط بين مختلف العناصر الواردة في التعاريف السابقة يمكن القول بأن التنمية الاقتصادية هي الانتقال بالوضع الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي و الثقافي للمجتمع ما من حالة إلى حالة أحسن منها و ذلك من خلال الزيادة المستمرة و الحقيقية في نصيب الفرد من الناتج الوطني مع ضمان توفير الحاجات الأساسية كما ونوعا عن طريق العدالة في توزيع الدخل الوطني<sup>4</sup>.
- ثانيا: أهداف التنمية.**

يشير الاقتصادي المعروف " ميشيل تودارو " في كتابه التنمية إلى أن التنمية في أي مجتمع يجب أن يتوافر فيها على الأقل واحد من الأهداف الآتي<sup>5</sup>:

- 1-زيادة إتاحة و توسيع السلع الأساسية التي تعتبر من مقومات الحياة مثل الغذاء و السكن و الحماية؛
- 2-رفع مستوى المعيشة متضمنا توفير فرص العمل و تعليم أفضل و اهتمام كبير بالقيم الثقافية و القيم الإنسانية، و التي لا تؤدي فقط إلى تحسين الرفاهية المادية بل إنها سوف تولد عز نفس على المستوى الفردي بشكل كبير؛

<sup>1</sup> محمد مدحت ، إدارة و تنمية الموارد البشرية ، مجموعة النيل العربية ، القاهرة ، 2007 ، ص 188 (بتصرف).

<sup>2</sup> عبد العزيز محمد الحر ، التربية و التنمية و النهضة ، شركة المطبوعات للتوزيع و النشر ، بيروت ، 2003 ، ص 27 (بتصرف).

<sup>3</sup> Salles et Wolff, Croissance et Développement, dunod, paris, 2000, P 34

<sup>4</sup> سهير حامد ، إشكالية التنمية في الوطن العربي ، دار الشروق ، عمان ، 2007 ، ص 21 .

<sup>5</sup> ميشيل تودارو ، ترجمة محمود حسن حسني و محمود حامد محمود، التنمية الاقتصادية ، دار المريخ ، الرياض ، 2006 ، ص 58 .

3- توسيع نطاق الاختيارات الاقتصادية والاجتماعية المتاحة للأفراد والأمم، و ذلك عن طريق تخليصهم من العبودية والاعتمادية، وليس فقط علاقتهم مع الناس و الدول بل أيضا تحريرهم من قوى الجهل و المأساة الإنسانية؛

### ثالثا: أهمية المحاسب العمومي في المجتمع.

إن المحاسبة علم متطور وعليها أن تلبى احتياجات المجتمع من المعلومات الخاصة بالتأثيرات المترتبة على أنشطتها تجاه المجتمع والتي أصبحت مطلبا جديدا إلى جانب المعلومات الاقتصادية<sup>1</sup>، ولكي تتطور يتطلب منها أن تغير من اتجاهاتها التقليدية، وأن تهتم بمساعدة المجتمع في التعرف على الأداء الاجتماعي للمؤسسات؛ فالمحاسبة تعد كهيئة منظمة يقع على عاتقها مسؤولية المحافظة على وجهة النظر الداخلية للوحدة الاقتصادية وتقديم المعلومات التي توضح دورها ومساهمتها في المجتمع، ويجب أن تؤدي إلى اتخاذ قرارات تمكن من الاستخدام الكفء للموارد وحماية المجتمع والبيئة وتحميل المؤسسة بتكاليف، إن العديد من المعلومات الخاصة بالأنشطة الاجتماعية للوحدة الاقتصادية ذات طبيعة كمية ومالية وتؤثر جوهريا على أصول المؤسسة ونفقاتها والتزاماتها، ومن هذا المنطق فهي تدخل ضمن عمل المحاسب العمومي، فعملية قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات العمومية والتقرير عن نتائجه بالإضافة إلى كونها جزءا أساسيا من مسؤوليات المحاسب العمومي فإنها أيضا واجب عليها تجاه الرأي العام للمجتمع؛ فدور المحاسب العمومي هو ليس تحديد أهداف وغايات المجتمع، وإنما المساهمة في مجال تحديد المقاييس العملية التي تعبر عن هذه الأهداف والإفصاح عن هذه المقاييس بصورة دورية، لتكون المعلومات المقدمة سواء الكمية وغير الكمية (الوصفية) أساسا لتقييم وترشيد الأداء الاجتماعي للمؤسسة، وبالتالي فإن وقوف المحاسب موقف سلبي اتجاه تأثيرات المؤسسة على المجتمع سيترتب عليه إظهار المؤسسات التي تتقاعس عن القيام بمسؤولياتها الاجتماعية في صورة أفضل من المؤسسات التي تقدم مساهمة إيجابية في زيادة رفاهية المجتمع.

<sup>1</sup> حسناء مشري، دراسة أثر نظام المحاسبة الاجتماعية في تبنى مفهوم المسؤولية الاجتماعية، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 14، 2014، ص 243 (بتصرف).

### المبحث الثاني: الدراسات السابقة .

يعد الاهتمام بموضوع المحاسب العمومي في ظل النظام المحاسبي المالي موضوعا حديثا نوعا ما خاصة بالنسبة للموضوعات الجزائرية لكن ومع ذلك توجد بعض الإسهامات والمبادرات التي عاجلت بعض جوانبه، حيث أن هناك العديد من الدراسات التي أعطت أهمية كبيرة للمتغير التابع وسنذكر ذلك من خلال الدراسات الآتية:

#### المطلب الأول: الدراسات العربية.

**الدراسة الأولى:** دراسة صالحى بوعلام 2010، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تحت عنوان " أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي " فرع محاسبة وتدقيق بجامعة الجزائر، حيث تطرق فيها الباحث إلى آفاق وتطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الحالية للمحاسبة في الجزائر والسبل الكفيلة بتفعيل وإنجاح عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني نحو النظام المالي المحاسبي الجديد. وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، انعكس بشكل أساسي على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، لا سيما المؤسسات، النظام الجبائي وممارسة وتعليم المحاسبة، من خلال التغيير الجذري للثقافة والممارسة الدولية المحاسبة نتيجة القطيعة مع جيل كامل من الممارسة المستندة إلى قواعد المخطط المحاسبي الوطني، التي تتعرض للتغيير في النظام المحاسبي الماليين مما يجعل من تكيف هذه الجوانب وتحضيرها لعملية التطبيق، من المتطلبات الضرورية لتوفير البيئة الملائمة لانتقال ناجح وسليم نحو النظام المحاسبي المالي.

**الدراسة الثانية:** دراسة شلال زهير 2013، أطروحة دكتوراه في المحاسبة تحت عنوان " آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة " بكلية الاقتصاد في جامعة أحمد بوقرة، وتمحور إشكالية البحث حول دراسة واقع وآفاق تطوير وعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، حيث تم تقسيم هذه الدراسة إلى خمسة فصول، حيث تناول الفصل الأول عرض الإطار النظري للمحاسبة العمومية،

كما تم تخصيص الفصل الثاني لعرض المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، أما الفصل الثالث فيركز على عرض وتحليل الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر، عن طريق بيان مهام وصلاحيات مختلف أعوان المحاسبة العمومية وتحليل العلاقة بينهما في إطار تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وعرض نتائج تطبيقه على تنظيم الإدارة المالية للدولة، في حين تم تخصيص الفصل الرابع تحت عنوان واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، والذي يتضمن دراسة للإطار التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر، إضافة إلى تحليل تقنيات التسجيل المحاسبي للمعاملات المالية للدولة وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية، بهدف تشخيص واقع النظام المحاسبي وتحديد نقاط القوة والضعف. أما الفصل الخامس والأخير، تم تخصيصه لتحليل آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وذلك عن طريق عرض مراحل وأهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. كما تهدف هذه الأطروحة إلى تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر عن طريق تحليل نقاط القوة والضعف لنظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على مجموعة حسابات الخزينة العمومية وتقديم الاقتراحات لمعالجة نقائص النظام الحالي، إضافة إلى عرض وتحليل مشروع إصلاح النظام المحاسبي المقترح من طرف وزارة المالية وتحليل نقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة بهدف تقييمها وتقديم الاقتراحات الضرورية لتنفيذ تطبيق هذا المشروع، وخلصت هذه الدراسة إلى ضرورة التخلي التدريجي عن تبني الأساس النقدي نحو التوجه إلى تطبيق الأساس النقدي المعدل أو ما يعرف كذلك بأساس الالتزام، ثم التوجه نحو تطبيق أساس الاستحقاق المعدل بصفة تدريجية بهدف الرفع من جودة الإبلاغ المالي عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام، دون الإخلال بتوازن النظام المحاسبي بهدف معالجة نقائص النظام الحالي في انتظار إتمام مسار إصلاحات النظام المحاسبي لتطبيق النظام الجديد.

الدراسة الثالثة: دراسة عادل نعموش 2014، بعنوان " إستراتيجية الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة

العمومية في الجزائر، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات -" المنعقد بجامعة ورقلة - تمحورت الإشكالية حول ضرورة معرفة الأسباب وراء إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وهل هناك إستراتيجية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، حيث تم التطرق في هذه المداخلة إلى العناصر التالية: ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية، حسابات الدولة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ثم إستراتيجية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، كما تهدف إلى فهم الجوانب التي يعتمد عليها النظام المحاسبي بالمفهوم الجديد المشابه والقريب من المحاسبة المعمول بها في المؤسسات الاقتصادية وذلك من

خلال التطرق إلى الدوافع والأهداف التي أدت إلى تبني الإصلاح التي يعتمد عليها النظام الجديد، وقد خلصت هذه الدراسة بعض التوصيات ينبغي وضع أطر قانونية جديدة لنظام المحاسبة العمومية على المدى المتوسط على الصعيد الاستراتيجي، أما على الصعيد التنفيذي فيجب أن تنسجم مع الإطار العام للمخطط المحاسبي للدولة . وأن يسمح بتوفير النصوص والتشريعات القانونية للحسابات الجديدة متوافقة مع أهداف وأولويات الدولة الجزائرية الرئيسية. يمكن توسيع نشر برنامج التكوين(الأميرين بالصرف، المحاسبين العموميين، الخزينة العمومية، الخزينة المركزية، العون المركزي لتركيز الحسابات، الهيئات الإدارية ... ) أي كل من له علاقة بالنظام المحاسبي لتسيير حسابات الدولة . كما يتطلب تطبيق نظام المحاسبة العمومية من أجل الرقابة على المال العام .

الدراسة الرابعة:دراسة آمال حاج جاب الله 2015، بعنوان "واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات

التطوير :دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي ، المنتدى الدولي حول معايير المحاسبة

الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات" – المنعقد بجامعة ورقلة – حيث تمحورت إشكالية البحث

حول دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأفاق تطويره في ظل المتطلبات الجديدة للمعايير الدولية

لاسيما في مجال المحاسبة والتدقيق المحاسبي، كما تهدف إلى تقديم وصف دقيق للنصوص والإجراءات المعمول بها

حاليا في تسجيل العمليات المالية للدولة وإبراز مختلف النقائص الموجودة مع عرض مختلف مشاريع الإصلاح

المحاسبي التي تم الشروع فيها في إطار الاستجابة للمعايير الدولية، و التطرق لمختلف العوائق والتحديات التي

واجهت عملية الإصلاح، وخلصت هذه الدراسة إلى ضرورة توفر إرادة سياسية تسمح بإشراك كافة الإدارات

العمومية في عملية الإصلاح المحاسبي تحت إشراف وزارة المالية وذلك لكونها إدارات منفقة (آمرة بالصرف)

تندرج ضمن دائرة تنفيذ النفقات العمومية. وضع الهيئة المشرفة على عملية الإصلاح المحاسبي تحت السلطة

المباشرة لوزير المالية أو أمينه العام من أجل ضمان كل المديرات العامة لوزارة المالية (خاصة مديريات الأملاك

الوطنية، الضرائب، الجمارك، الميزانية) في عملية اختبار وتنفيذ المخطط المحاسبي الجديد.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية.

الدراسة الأولى:سمير مرواني

**« Le projet du nouveau système comptable financier Algérien, anticiper et préparer le passage du PCN aux norme IFRS »**

البحث عبارة عن مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير بالمدرسة العليا للتجارة لسنة 2007 م، حيث

تتمحور إشكالية هذا البحث حول طبيعة مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، وما الذي سوف

يرافق عملية الانتقال من تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة إلى هذا النظام المحاسبي المالي من تحضيرات. على اعتبار أن المجلس الوطني للمحاسبة قد وقع اختياره على خيار تبني المعايير الدولية و استبدال المخطط الوطني للمحاسبة كلية بالنظام المحاسبي المالي، رغم ما قد ينتج عن هذا الخيار من انعكاسات على مستوى الممارسين لمهنة المحاسبة، وعلى برامج التدريس والتكوين في نفس المجال، بالإضافة إلى تأثير ذلك على تسيير المؤسسات الاقتصادية. التي يتوجب عليها أن تقوم بتحضير برنامج للانتقال، لأجل تجنب الوقوع في أخطاء في المعالجات. رغم ما تعرضت له الدراسة للواقع الدولي والجزائري، إلا أن الإجابة عن الشق الثاني من الإشكالية، فيما تعلق بالانتقال إلى النظام المحاسبي المالي غلب عليه الطابع العام و الشمولي في الطرح و المعالجة، خاصة فيما يتعلق بمنهجية وخطوات تحقيق الانتقال الناجح إلى النظام المحاسبي المالي.

### الدراسة الثانية:

## "L'impact de l'adoption des normes comptables Inter nationales sur la qualite de limformation pour la prise de decisions et de controle :le SCF algerien comme modele"

الدراسة عبارة عن مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول " الإصلاح المحاسبي في الجزائر " الذي نظّمته كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، بجامعة ورقلة سنة 2011، حيث خلصت الدراسة إلى إن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في حالة الجزائر من شأنها أن تحسن نوعية المعلومات المحاسبية من أجل اتخاذ القرارات والمراقبة. كما بينت الدراسة بوضوح انه يفضل مرونة النظام المحاسبي المالي الجديد سيسمح للمحاسبين استعمال طرق تقييم وطرق محاسبية مختلفة تساعدهم على تقديم معلومة محاسبية ذات كمية ونوعية. **المطلب الثالث: أهم ما ميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.**

من خلال النظر والتفحص للدراسات السابقة تبين أن غالبيتها تتمحور حول الجانب النظري لموضوع الدراسة، والتركيز على التأصيل النظري لمفهوم المحاسبة العمومية بما فيها المحاسب العمومي بالإضافة إلى النظام المحاسبي المالي، ومن خلال استعراض الدراسات السابقة تبين أنها تختلف نوعا ما عن الدراسة الحالية من حيث طريقة المعالجة أو من حيث الأهداف والنتائج المتوصل إليها، كما اختلفت من حيث أسلوب الدراسة والعينة المدروسة.

في حين تهدف الدراسات السابقة إلى تقييم واقع المحاسبة العمومية إضافة إلى عرض وتحليل مشروع إصلاح النظام المحاسبي وتحليل نقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة بهدف تقييمها وتقديم



## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي

اقتراحات الضرورية لتفعيل تطبيق هذا المشروع. كما اشتملت على جميع أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية من محاسب عمومي وأمر بالصرف ومراقب مالي المرخص لهم بمزاولة مهنة المحاسبة. و استخدمت الدراسة منهجية البحث الميداني والوصفي لمجموعة من المكاتب ولبعض المؤسسات في الدول التي أجريت فيها. أما أسلوب التحليل المتبع فهو طريقة التحليل الوصفي للبيانات وبعضها كانت تحليل محتوى، والبعض الآخر دراسة ميدانية، واستخدام طرق لجمع المعلومات عن طريق استبانة خاصة بمجتمع الدراسة.

أما الدراسة الحالية فقد اقتصر على المحاسب العمومي بصفة خاصة لأنه هو الجانب المهم بالدراسة وذلك على مستوى كافة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، والتعرف أكثر على أهمية النظام المالي المحاسبي الجديد والعمل نحو تنبيهه، معرفة المصاعب والمشاكل التي يواجهها العون التنفيذي للمحاسبة العمومية المحاسب العمومي بشكل عام. مع إعطاء صورة مجسدة للعمليات التي يقوم بها خلال عمله والطرق التي يتخذها في تحسين مستوى أداء المؤسسة العمومية و اعتمدت على مصادر جمع المعلومات الثانوية والأولية التي تم جمعها من خلال الاستبانة وزعت على المحاسبين العموميين بالمؤسسات العمومية إضافة إلى إجراء مقابلة مع بعض المحاسبين، وهي دراسة وصفية تحليلية تهدف إلى التعرف على دور المحاسب العمومي في ظل تطبيق النظام المحاسبي على مستوى المؤسسات العمومية.

ومن خلال ذلك يلاحظ نقص عدد البحوث والدراسات التي تهدف إلى معرفة مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي من قبل المحاسبين في الكثير من الدول ، لذا تعتبر هذه الدراسة والتي بعنوان : "دور المحاسب العمومي في ظل النظام المحاسبي المالي " خطوة أمامية بالنسبة للدراسات السابقة.

### خاتمة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل الإلمام بالأساسيات النظرية للمحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي، حيث تعرفنا إلى إن الجهاز الحكومي هو عصب الدولة السياسي والاقتصادي والاجتماعي، تباشر من خلاله نشاطها فإن كان على مستوى رفيع من التقدم والتنظيم قلت المشاكل وحلت كثير من العقد ودفعت بعجلة التقدم إلى الأمام. ومن هذا المنطلق ظهرت الحاجة إلى تحديث الأجهزة الحكومية في الدولة، حيث أن النظام المحاسبي في وحدة إدارية حكومية هو محور الارتكاز، وهذا ما يمكننا من تسليط الضوء على أحد مستعملي النظام المحاسبي العمومي كونه من الأشخاص المسؤولين على تنفيذ هذا الأخير ألا وهو الشخص المعين بمقتضى قرار وزاري صادر عن الوزير المكلف بالمالية، وذلك بتسيير مصلحة المحاسبة للمؤسسة العمومية ذات الطابع الغير الربحي تسييرا مباشرا إذا لا يحق له أن يفوض شخص آخر للقيام بمهامه والتي تتطلب توقيعه ومهما يكن الأمر فإن كل الموظفين العاملين بمصلحته يعملون تحت المتابعة والإشراف المباشرين له، لأن المحاسب العمومي يعتبر المسؤول الأول الرئيسي أمام الجهات المعنية .

وخلصت الدراسة النظرية إلى دور المحاسب العمومي في ظل النظام المحاسبي المالي بالمؤسسات العمومية محل الدراسة: انه يستثنى من مجال تطبيق القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي للأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية.

الفصل الثاني  
الدراسة الميدانية\* حالة الجزائر\*

تمهيد:

يتناول هذا الفصل توضيحا لمنهجية الدراسة المتبعة، حيث يحتوي على أساليب جمع البيانات الدراسة بالإضافة إلى الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة المستهدفة واستجابتها الفعلية والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات، والأساليب الإحصائية التي استخدمت في معالجة النتائج.

وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة آراء المحاسبين حول تبني النظام المحاسبي المالي و أهميته في المؤسسة.

وبناء على ما تقدم سيشمل الفصل الثاني علي مبحثين كالتالي:

**المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.**

**المبحث الثاني: المعالجة الإحصائية وعرض وتحليل نتائج الاستبيان.**

### المبحث الأول :منهجية الدراسة الميدانية.

تماشيا مع طبيعة الموضوع الذي نحن بصدد دراسته والمتعلق بالحاسب العمومي ودوره في ظل النظام المحاسبي المالي، في ضوء التغيرات التي طرأت على الممارسة المحاسبية في الجزائر، وما كان لها من تأثير على المؤسسات الجزائرية .وما يرافق هذا التطور من تشريعات وقوانين، وذلك سعيا لإعادة ترتيب وتنظيم المهنة المحاسبية في الجزائر، بما يتواءم مع التوجهات العالمية .ارتأينا في هذا المجال واستنادا لمتطلبات معالجة هذا الموضوع في الميدان، الاعتماد على جملة من الأدوات للوقوف على الجوانب التي تكفل أفضل معالجة للموضوع، للوصول إلى النتائج المراد تحقيقها من خلال الأدوات المستخدمة التالية:

-الوثائق و البيانات؛

-المقابلات الشخصية؛

-جمع الملاحظات؛

-الاستبانة ؛

حيث حاولنا استغلال هذه الأدوات من خلال إيجاد التكامل بينها، خصوصا فيما يتعلق بالاعتماد على الاستبيان الذي حاولنا من خلاله تدارك أوجه القصور أو الحدود التي ميزت أدوات العمل الميداني الأخرى، باعتبار هذا الأخير الأكثر استخداما من قبل الباحثين لجمع البيانات الأولية .ومما يؤكد كذلك أهمية هذه الأداة، أن معظم الأدوات السابقة الذكر تستخدم عادة كأدوات مكملة لأداة الاستبانة، ولذلك سيتم التركيز في دراستنا هذه على الاستبانة من خلال التحضير، التحليل و استخلاص النتائج.

#### المطلب الأول :أدوات الدراسة

بالاستناد إلى التقديم السابق سوف نقوم في هذا المطلب بالتعرض لتفاصيل الأدوات المستعملة، والكيفية التي تمت بها.

#### 1-جمع الوثائق والمعلومات:

حاولنا في هذا الصدد الوصول إلى مصادر المعلومات والوثائق المتاحة، والتي تهتم أساسا بميدان المحاسبة في الجزائر، باعتبار هذه الخطوة الرئيسية بدأت قبل انطلاق البحث واستمرت معه، حيث تعددت هذه الوثائق لتشمل كل من:

-النصوص والتشريعات المتضمنة في الجرائد الرسمية؛

-التقارير الصادرة عن الهيئات و المنظمات المهنية؛

-بحوث علمية أنجزت في الجزائر؛

إضافة إلى هذا فقد اعتمدنا كذلك على قنوات أخرى من أجل الحصول على المعلومات، يأتي في مقدمتها الشبكة العنكبوتية" الانترنت"، من خلال التواصل المستمر والزيارات وتصفح العديد من المواقع المتخصصة في المحاسبة خصوصا على المستوى الدولي، والتي ساعدتنا في توجيه دراستنا، وتصور منهجية العمل الميداني من خلال السعي لتحقيق ما كنا نصبوا إليه.

### 2-المقابلات:

إن عنصر المقابلات في الدراسة الميدانية يكتسي بأهمية بالغة كمصدر هام ورئيسي للحصول على المعلومات. حيث قمنا في هذا الصدد بإجراء سلسلة من المقابلات تمحور الحوار فيها حول النظام المحاسبي المالي والمهام والمسؤوليات التي يقوم بها تلك المحاسبين. حيث حاولنا جاهدين في هذا الصدد استقصاء واستخلاص آراء ووجهات نظر مختلف الأطراف الفاعلة في الميدان المحاسبي، وقمنا في هذا الصدد بمحاورة بعضا منها. وفي هذا المجال نشير إلى أن تركيزنا كان منصبا نحو المقابلات غير الرسمية، وذلك لما يعترى المقابلات الرسمية من بعض الإجراءات الرسمية كاستصدار إفادة بحث من الجامعة أو طلب مسبق يودع لدى أمانة الشخص المراد مقابلته، مما يؤثر كل ذلك ويمس بسرعة الحصول على المعلومات.

ومن خلال قيامنا بالمقابلات غير الرسمية استطعنا توسيع مجال الفئات التي شملها الحوار، والتي لها علاقة بالدراسة. وبالرغم من أن الحوار الذي كان يدور خلال هذه اللقاءات غير الرسمية لم يكن متجانس بالنسبة لمختلف الأطراف، ولم يستند إلى أسئلة محددة ومهيكلية، إلا أنه مثل مصدر اعتمدنا عليه في بعض التحليل نتيجة إثراء وتنوع وجهات نظر الأطراف التي حاورناها والتي من بينها:

-الممارسين للمهنة في الميدان؛

-المقتصدين في بعض المؤسسات التربوية؛

### 3-جمع الملاحظات:

من خلال قيامنا ببعض الزيارات الميدانية للهيئات الفاعلة في تلك المجال المحاسبي، استطعنا تسجيل على العموم بعض الملاحظات التي ساعدتنا في توجيه منهجية بحثنا واستقصاء المعلومات من مصادر أخرى، وأبرز ما نشير إليه في هذا المجال أن:

- المعلومات والوثائق غير منظمة بشكل يسمح ويسهل عملية الاطلاع عليها، إذ تبقى في كثير من الأحيان حكرًا على أطراف معينة أو بتوصيات من جهات مختلفة؛
- هاجس التكتّم والسرية الذي طبع سلوك بعض الموظفين العموميين بهذه الهيئة، الأمر الذي حال دون إدراكنا لبعض القضايا؛
- عدم تلقي إجابات واضحة ودقيقة من قبل الموظفين نظراً لارتباط اهتماماتهم وتوجهها نحو الجوانب الإدارية، وإن وجد التجاوب في بعض الأحيان فإن الإجابات تكون غير واضحة وغير دقيقة؛
- الغياب المستمر و المتكرر للمسؤولين (على الأقل أثناء معظم الزيارات التي قادتنا إليهم) باعتبارهم المؤهلين والمخولين للإجابة على أسئلتنا وانشغالاتنا؛

#### 4-الاستبانة:

رغم ما سبق ذكره من أدوات ووسائل شتى تم استعمالها والاعتماد عليها للحصول على مختلف المعلومات . ولأجل الوقوف على الإدراك الجيد والفهم الصحيح للظاهرة المقصودة من مختلف جوانبها، وأمام حدود الأدوات السابقة والمشاكل والعراقيل والمصاعب التي واجهتنا في مراحل مختلفة أثناء إعداد هذا البحث في استعمال بعض الأدوات السالفة الذكر كالمقابلة مثلاً، اتجهنا إلى الاعتماد على أداة الاستبانة لتجاوز النقائص التي اعترت الأدوات السابقة، وذلك باعتبارها أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، لما تتميز به هذه الأداة، من مزايا في مجال قياس تطابق وجهات نظرنا مع أفراد العينة الموجه لها هذا الاستبيان، وذلك من خلال تحليل نتائجه وتكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيداً لاستخلاص النتائج النهائية، حيث سيتم التطرق لهذه الأداة فيما يأتي بالتفصيل.

#### المطلب الثاني: تحضير الاستبيان.

سنقوم في هذا المطلب بالتعرض إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان والظروف التي تمت صياغته فيها، بدءاً من مرحلة إعداد الاستمارة، وكيفية تصميم قائمة الأسئلة، مروراً بكيفية نشر وتوزيع الاستمارات، والطريقة المعتمدة للاختبار الأولي لها وصولاً إلى معالجة الاستمارات.

#### 1-تصميم الاستمارة:

في هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان إعداد الأسئلة بصفة بسيطة والابتعاد عن التصنع والتعقيد، حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين وحتى لا يمكن إعطاء تفسيرات متعددة أخرى لها . حيث تمحورت هذه

الأسئلة حول موضوع البحث "دور المحاسب العمومي في ظل النظام المحاسبي المالي"، كما حاولنا كذلك جس نبض المستجوبين حول رأيهم في النظام المحاسبي المالي ومدى مساهمتهم لذلك.

وقد استعنا في ذلك بآراء بعض الأساتذة و الزملاء الذين وجهونا في كيفية إعداد استمارة الاستبيان.

ولقد حاولنا قدر الإمكان خلال فترة إعدادها الابتعاد عن التعمق في طرح أسئلة حول النظام SCF وعون المحاسبة العمومية، والعمل بالمقابل على طرح مجموعة من الأسئلة بشكل متسلسل ومترابط حتى نجلب اهتمام وتركيز الفرد المستقصى، وكل ذلك من أجل الحصول على أكبر قدر من الإجابات الجادة والموضوعية. هذا فضلا عن الديباجة التي تتصدر استمارة الاستبيان والتي تتضمن عنوان الموضوع محل الدراسة مع تقديم وجيز للشهادة المراد الحصول عليها، وذلك لتبرير القيام بهذه الاستبانة، مع رجائنا لهم الإجابة بكل عناية وموضوعية. وإحاطتهم علما بأن المعلومات المدلى بها سوف لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، كما أشرنا كذلك إلى الجهة الأكاديمية التي ينتمي إليها الطالب، وذلك لزيادة قبولها والثقة فيها من طرف أفراد العينة مع تشكرهم في الأخير على تعاونهم معنا.

## 2- هيكل استمارة الاستبيان:

تضمنت الاستمارة ستة وعشرون (26) سؤالا موزعة على أربعة محاور رئيسية، ومن أجل الوصول إلى الإجابة الواضحة والدقيقة للمستجوبين فقد اعتمدنا خلال صياغتنا للأسئلة على عدة أنواع من الأسئلة منها:

- أسئلة مغلقة تحتمل إجابة محددة حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها

الاستبيان؛

- أسئلة مفتوحة للوقوف على وجهات نظر أفراد العينة حول جملة من القضايا المرتبطة بالموضوع، على أساس

الإجابات المستندة لجملة من الخيارات ويبقى مجال الإجابة مفتوح أمام أفراد العينة لإضافة وجهات نظرهم التي

لم تتضمنها مجموعة الخيارات المقترحة؛

ولقد توزعت الأسئلة على خمسة أقسام رئيسية كما يلي:

**القسم الأول:** يتضمن أسئلة عامة مرتبطة بالمعلومات الشخصية لأفراد العينة، ويضم الأسئلة من (1 إلى 6)؛

**القسم الثاني:** يتناول هذا القسم الأسئلة المرتبطة بالمحاسبة العمومية حسب النظام المحاسبي المالي SCF، ويضم

هذا القسم 5 أسئلة؛

**القسم الثالث:** يبحث هذا القسم عن واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF، ويضم 7 سؤال؛

**القسم الرابع:** تتناول أسئلة هذا القسم مقاييس معايير أخلاقيات المحاسب العمومي، ويضم 7 أسئلة؛



القسم الخامس: يرتبط هذا بالعراقيل التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي وأثر ذلك على مهنة المحاسب العمومي، ويضم 7 أسئلة؛

قياس المتوسطات الحسابية لكل عبارة في الاستبيان استنادا إلى الإجابات واختيارات أفراد العينة المشار إليها بالاستبيان والمتوسط الحسابي للمتغير المستقل والمتغير التابع.

قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطات الحسابية.

هذا وقد تم تدريج هذه العبارات على سلم ذو خمسة درجات (سلم ليكارت) وذلك كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول(01): يمثل التوزيع لمقياس ليكارت

مستوى الملاءمة	المتوسط المرجح
غير موافق بشدة	من 1 إلى 1.79
غير موافق	1.80 إلى 2.59
محايد	من 2.60 إلى 3.39
موافق	من 3.40 إلى 4.19
موافق بشدة	من 4.20 إلى 5

المصدر : من إعداد الطالبة .

وقد تم الاعتماد في الاستبانة على السلم الترتيبي الذي يحدد الإجابات المحتملة لكل عبارة المتدرج ذو

النقاط الخمس لقياس العبارات حيث ( likert scale) وذلك باستخدام مقياس ليكارت يقابل كل عبارة

قائمة تحمل الاختبارات التالية:(موافق بشدة، موافق ، محايد، غير موافق،غير موافق بشدة) والتناسبة مع

الأوزان 5، 4، 3، 2، 1 على التوالي.

### 3-نشر وتوزيع الاستمارة:

بعد أن تم إعداد الاستبيان بالشكل النهائي الموضح في الملحق ، جاءت بعدها مرحلة توزيعه على العينة

المقصودة من محاسبين ومتصرفين، وهذه العملية تمت بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة

المقصودة، وضمان الحصول على أكبر عدد من الاستمارات التي تمت الإجابة عليها. وبصفة عامة اعتمدنا على

الطرق التالية في توزيع الاستمارات:

-الاتصال المباشر بأفراد العينة وتسليمهم استمارة الاستبيان باليد؛

- إرسال الاستمارات عن طريق البريد الإلكتروني؛

- زيارة الممارسين المحاسبين في مكاتبهم؛

- الاستعانة ببعض الأساتذة الكرام وبعض زملائنا في توزيع الاستمارات؛

وبتعدد القنوات المعتمد عليها في استسقاء الإجابات، تنوعت كذلك أساليب وطرق الردود وحتى الوقت، حيث تراوحت مدة الحصول على الإجابة ما بين أيام، ساعات إلى دقائق معدودة في بعض الأحيان، حيث تم الحصول على الإجابة عن طريق:

- الحصول على الإجابة بشكل مباشر من الفرد المستقصى؛

- الاتصال بالأساتذة والزملاء الذين استعنا بهم سابقا لاستلام الاستمارات؛

- الحصول عن الإجابات عن طريق البريد الإلكتروني من الذين تم مراسلتهم عن طريق هذا الأخير؛

- الاتصال بالمكاتب التي تم زيارتها واسترداد الاستمارات؛

### 4-المشاكل والصعوبات:

بالرغم من أهمية الاستبيان كأداة لجمع واستقصاء إجابات وأفراد العينة حول مواضيع ذات أهمية للطالب، وبالرغم من حصوله واستلامه لحجم معين من الإجابات تسمح باعتمادها للدراسة وفق الأساليب الإحصائية الملائمة، إلا أن ذلك لم يمنع من وجود بعض المشاكل والصعوبات التي اعترضنا خلال مرحلة استلام إجابات أفراد العينة، والتي يمكن تلخيصها بإيجاز فيما يلي:

-التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة، رغم إلحاحنا واستفسارنا المستمر عن مصير استمارة الاستبيان التي وجهت لهم؛

-وجود بعض أفراد العينة في مناطق جغرافية بعيدة عن موقع تواجد الطالب، الأمر الذي حال دون قيامه بالتوضيحات اللازمة في حالة ما إذا وجدوا أي لبس أو غموض في استمارة الاستبيان المرسلة إليهم؛

-تماطل بعض أفراد العينة في الإجابة على الاستبيان رغم زيارتنا المتكررة لهم، حرمانا من الحصول على آرائهم وإجاباتهم، نظرا لأن للدراسة حدودا زمنية لا يمكن تجاوزها؛

-صعوبة الدخول إلى بعض المؤسسات الاقتصادية والوصول إلى العاملين في مصالحتها المحاسبية والمالية، قصد تسليمهم استمارات الاستبيان والحصول على آرائهم وإجاباتهم والتعرف على اتجاههم التي تعد ذات أهمية بالغة بالنسبة لنا، وذلك لكون المؤسسة هي المعني الأول بمعرفة الحوار الذي يدور حوله البحث عموما واستمارة الاستبيان خصوصا؛

المطلب الثالث :منهجية الدراسة الميدانية.

حتى تتمكن من الوصول إلى نتائج مرضية من خلال الدراسة لا بد من وضع منهجية للدراسة الميدانية على أساس تحديد النقاط التالية:

-فرضيات الدراسة؛

-مجتمع الدراسة وحدودها؛

-عينة الدراسة؛

**1-فرضيات الدراسة الميدانية:**

تقوم الدراسة على اختبار الفرضيات التالية:

**-الفرضية الأولى:** إن اعتماد المؤسسة بنظام المحاسبة العمومية واعترافها به وسيلة تزيد من كفاءة وفعالية قياس الأداء؛

**-الفرضية الثانية:** من المتوقع أن تكون هناك آثار إيجابية على المؤسسات عند تحولها إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

**-الفرضية الثالثة:** تتمثل أخلاقيات المحاسب العمومي في الالتزام بمشروعية كل ما يتعلق بعمله وأدائه لواجباته في ضوء الأحكام والمبادئ الشرعية القانونية؛

**-الفرضية الرابعة:** لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين المحاسب العمومي والنظام المحاسبي، حيث يستثنى من مجال تطبيق القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي للأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية بما فيهم المحاسب العمومي؛

### 2- مجتمع الدراسة وحدودها:

يهتم هذا البند أساسا بتقديم مجتمع الدراسة وحدودها والتي تم تحديدها في:

#### 1.2 إطار مجتمع الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين العموميين العاملين بالمؤسسات الخاصة والعمومية بولاية غرداية

وخارجها وقد تم اختيار عينة الدراسة من مجتمع الدراسة بالطريقة عشوائية، وقد بلغ حجم العينة (75) استمارة واعتمدنا فيها على طريقة التسليم المباشر وغير المباشر.

#### 2.2 حدود الدراسة:

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- الحدود الزمانية: يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه وذلك خلال فترة قدرت بشهر تقريبا ابتداء من نهاية شهر مارس 2015 إلى غاية نهاية شهر أفريل من نفس السنة.

- الحدود البشرية: تستند هذه الدراسة لأراء وإجابات المحاسبين العموميين والعاملين في مجال المحاسبة والمالية خاصة منهم الحائزين على مؤهل بكالوريا فما فوق بالإضافة إلى بعض المراقبين الماليين.

#### 3- عينة الدراسة:

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع أو نشر استمارة الاستبيان العادي والالكتروني، فبالنسبة للاستبيان العادي قمنا بتوزيع أكثر من 75 استمارة على عينة عشوائية اشتملت على المحاسبين والمراقبين والأميرين بالصرف. ولقد اعتمدنا أحيانا طريقة التسليم والاستلام المباشر، وأحيانا أخرى قمنا بذلك عن طريق مساعدة بعض الزملاء. أما بالنسبة لاستمارة الاستبيان الالكترونية فقد قمنا بإرسالها إلى حوالي مجموعة من الأفراد (منهم محاسبين عموميين، ومنهم أساتذة...) تحصلنا على عناوين بريدهم الالكتروني بطرق مختلفة.

لقد تم اختيار عينة عشوائية من المحاسبين العموميين في كل من المؤسسات العامة كالمستشفيات والمدارس والجامعة... الخ، كما تم اختيار عينة عشوائية من المحاسبين والمتصرفين العاملين في المؤسسات العمومية، كذلك تم اختيار عدد من أصحاب المكاتب الخاصة بالمحاسبة ليمثلوا الجانب العملي، والجدول التالي يلخص ذلك كما يلي:

الجدول رقم(02): عدد الاستثمارات الموزعة

النسبة	العدد	البيــــــــان
100%	75	الاستثمارات الموزعة
85%	64	الاستثمارات المستلمة
15%	11	الاستثمارات الملغاة
76%	57	الاستثمارات المعتمدة

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على استمارات الاستبيان وبناء على نتائج Excel .

وبعد عملية فرز وتنظيم الاستثمارات المستلمة قررنا الإبقاء على 57 استثمارة من مجموع الاستثمارات المستلمة لتمثل عينة الدراسة . بعد ما قمنا باستبعاد اثنا عشر ( 12 ) استثمارات بسبب نقص المعلومات فيها أو للتضارب الموجود في الإجابات التي تحتويها، كما تم استبعاد ستة ( 6 ) استثمارات لورودها بعد الأجل الذي تم تحديده.

المبحث الثاني : المعالجة الإحصائية وعرض وتحليل نتائج الاستبيان .

من أجل دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية الإصدار الثامن، وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجدول يمكن الاعتماد عليها في عملية "SPSS" الجاهزة من أجل تمثيل الجداول التي تم الحصول عليها سابقا ببيانيا التحليل و تم الاعتماد على برنامج "Excel" بواسطة دوائر نسبية، وذلك تماشيا مع النتائج المراد الوصول إليها.

المطلب الأول : المعلومات الشخصية لأفراد العينة.

1-الجنس :بلغت نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان 75% في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث 24%. كما

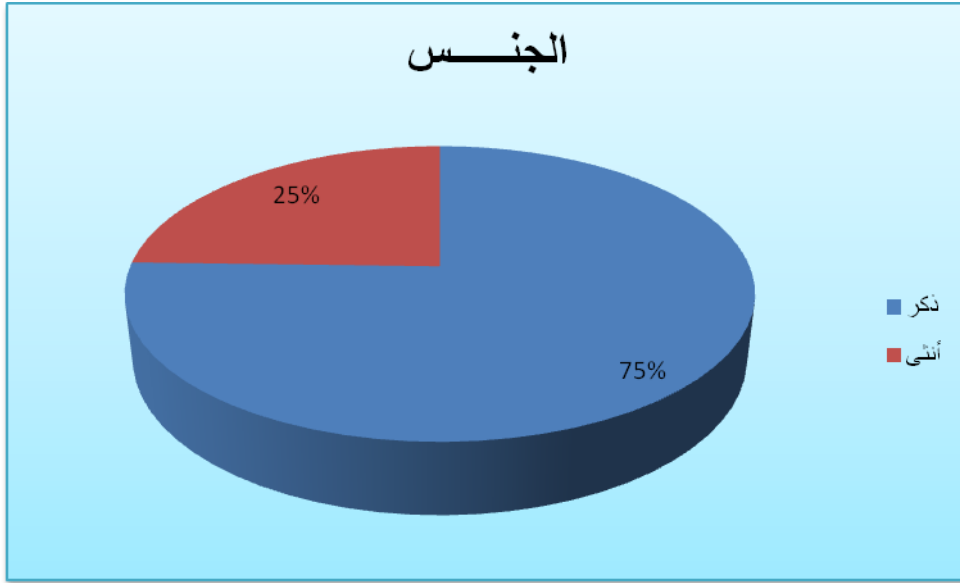
يبين الجدول التالي : توزيع أفراد العينة تبعا للجنس .

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	43	75.44%
أنثى	14	24.56%
المجموع	57	100%

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات SPSS .

كما يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل البياني رقم(04) : نسبة أفراد العينة تبعا للجنس.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول السابق.

2- الحالة الاجتماعية: كانت نسبة المتزوجين في الاستبيان أكبر نسبة حيث بلغت 66.67% أما نسبة مشاركة العزاب فقد بلغت بنسبة 33.33% كما يبين الجدول التالي:

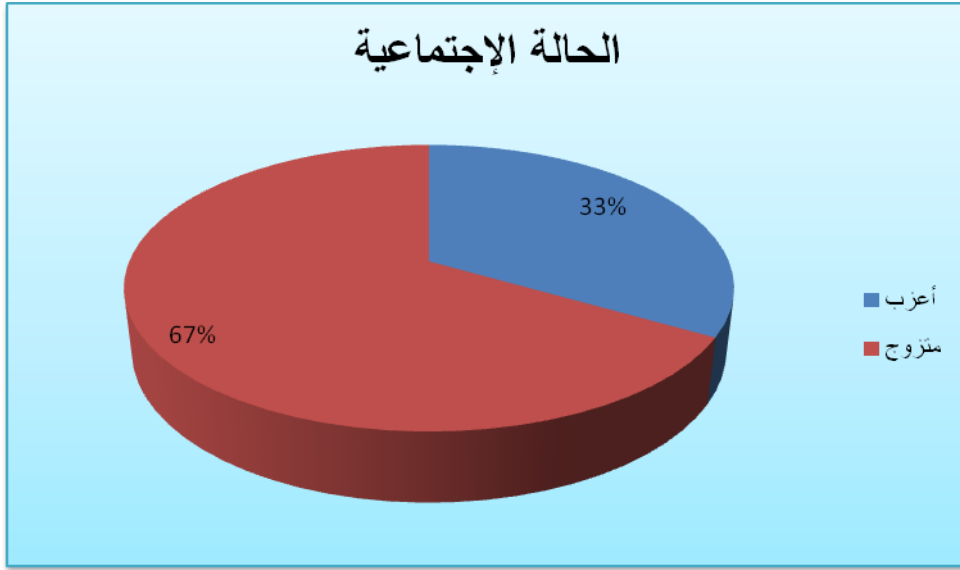
الجدول رقم (04) : توزيع أفراد العينة حسب الحالة الاجتماعية.

الحالة الاجتماعية	التكرار	النسبة
أعزب	19	33.33%
متزوج	38	66.67%
المجموع	57	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات Excel .

كما يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل البياني رقم (05) : نسبة أفراد العينة حسب الحالة الاجتماعية.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول السابق.

**3-العمر:** تباينت أعمار أفراد العينة المستجوبة وتراوحت عموماً بين 36 و 45 سنة، وقد قمنا بتشكيل أربعة فئات عمرية، خصصت الفئة الأولى لمن هم دون 25 سنة، فيما حددت الفئة الثانية بين 26 و 35 سنة أما الفئة الثالثة من 36 إلى 45، والفئة الرابعة فقد خصصت لمن تجاوزوا 46 سنة. وقد كانت النسبة الكبيرة من المشاركين عند الفئة الثالثة بنسبة 49% تليها الفئة الثانية بنسبة 23% ثم الفئة الرابعة بنسبة 17.5% ثم تأتي الفئة الأولى في المرتبة الأخيرة بنسبة 10.5%. و يفسر هذا التوزيع بين الفئات العمرية لأفراد العينة بميلنا وتركيزنا على الأفراد ذوي الأعمار المتقدمة نسبياً وذلك لكونها تجمع بين المستوى التعليمي العالي والخبرة الميدانية الكبيرة، وهو ما يؤهلها ويساعدها في التعامل مع استمارة الاستبيان بشكل إيجابي ومفيد. والجدول التالي يلخص ذلك كما يلي:

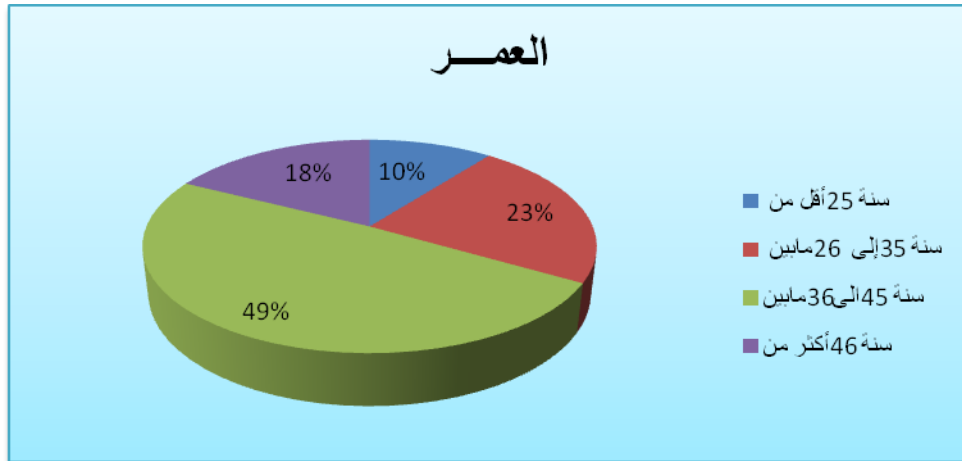
الجدول رقم (05) : توزيع الفئات العمرية لأفراد العينة.

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 25 سنة	6	10.53%
ما بين 26 و 35 سنة	13	22.80%
ما بين 36 إلى 45 سنة	28	49.12%
أكثر من 46 سنة	10	17.54%
العمر	57	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات SPSS.

وانطلاقا من التصنيف الذي اعتمده في الجدول السابق، سنقوم بتوضيح توزيع الفئات العمرية لأفراد العينة في الشكل البياني التالي:

الشكل البياني رقم (06) : نسبة أفراد العينة تبعا للعمر.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول السابق.

4- الشهادة العلمية: تبين لنا من خلال تصفح استمارات الاستبيان المستلمة من أفراد العينة المستجوبين أن نسبة 42.1% منهم دراسات عليا، في حين أن نسبة 31.6% هم جامعيين، أما نسبة الحاصلين على شهادة بكالوريا فقد بلغت 19.30% ونسبة 7% فهي نسبة لثانوي فأقل يعكس هذا التوزيع رغبة الطالب في حصر عينة الدراسة على فئة الحاصلين على شهادة بكالوريا على الأقل، والتي يمكن الاعتماد عليها في هذا النوع من البحوث. والجدول أدناه يلخص ذلك:

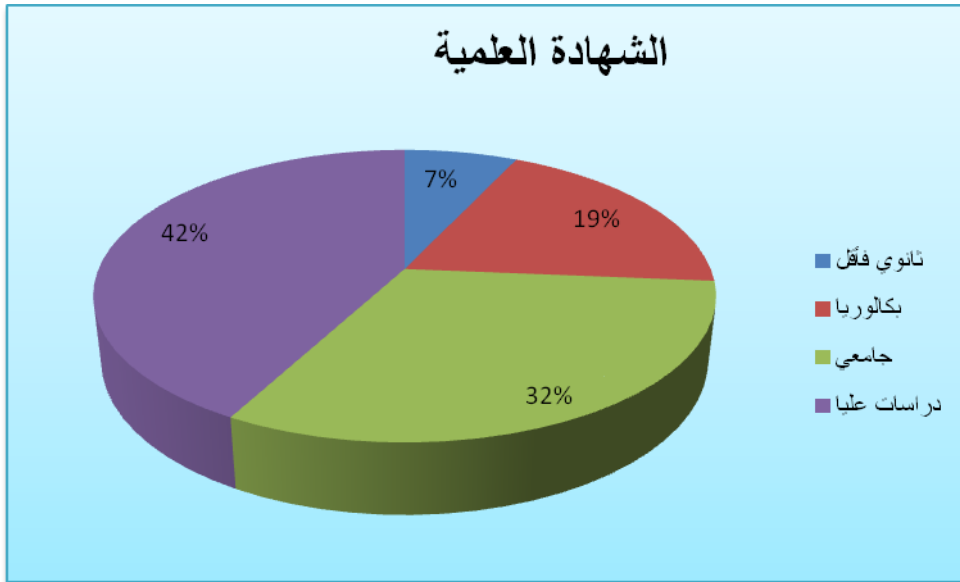


الجدول رقم (06) : توزيع أفراد العينة حسب شهاداتهم العلمية.

التكرار	النسبة	الشهادة العلمية
4	7%	ثانوي فأقل
11	19.30%	بكالوريا
18	31.6%	جامعي
24	42.1%	دراسات عليا
57	100	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات SPSS.

الشكل البياني رقم (07) : نسبة الأفراد المستجوبين حسب شهاداتهم العلمية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول السابق.

5- مدة العمل: لقد قمنا بتوزيعها على ثلاثة فئات عمرية، حيث حددت الفئة الأولى أقل من 5 سنوات، أما الفئة الثانية فتتراوح بين 6 و 10 سنة، أما الفئة الثالثة فتضم الأشخاص الذين لديهم مدة عمل تفوق 11 سنة. وهو ما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (07) : توزيع أفراد العينة حسب مدة العمل.

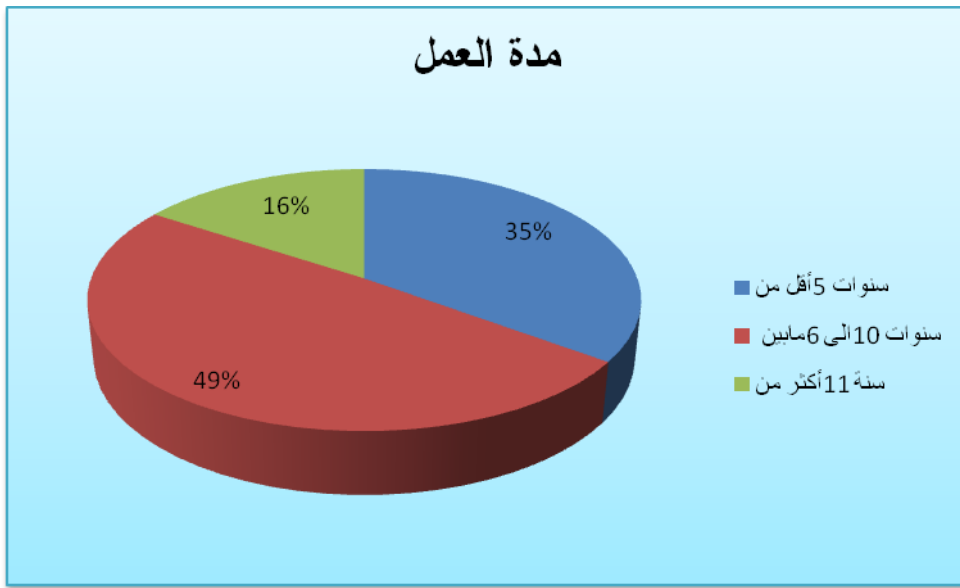
مدة العمل	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	20	35.09%
ما بين 6 و10 سنوات	28	49.12%
أكثر من 11 سنة	9	15.79%
المجموع	57	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات SPSS.

ومن خلال التحليل تبين لنا أن غالبية المستجوبين تتركز مدة عملهم عند الفئة الثانية بنسبة 49% ، تليها الفئة

الأولى بنسبة 35% ثم الفئة الثالثة بنسبة 16% ، وذلك كما يوضحه الشكل البياني الموالي:

الشكل البياني رقم (08) : توزيع الأفراد المستجوبين حسب مدة العمل.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول السابق.

**6- اسم الوظيفة:** رغبة منا في الاعتماد على عينة متكاملة من المحاسبين العموميين وذلك بغية الحصول على عينة متوازنة، فقد تم إضافة هذا السؤال قصد معرفة الوظيفة التي يمارسها الفرد المستقصى ومن ثم التعرف على نسبة المحاسبين في العينة المدروسة، وقد قمنا بتصنيف إلى ثلاثة أصناف، حيث يضم الصنف الأول المحاسبين العموميين فيما يضم الصنف الثاني الأمرين بالصرف، أما الصنف الثالث فقد خصص للمراقبين الماليين، و الجدول التالي يلخص لنا ذلك:

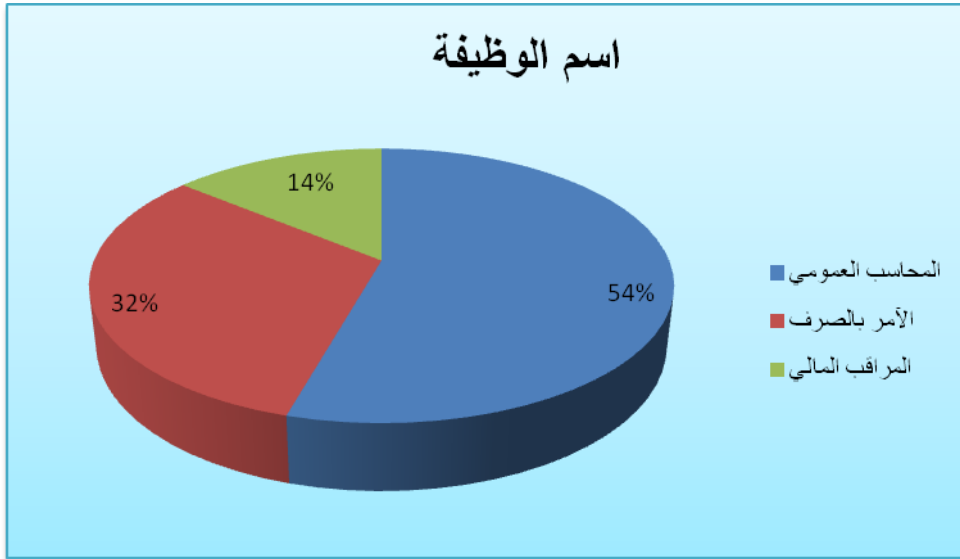
الجدول رقم (08) : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.

اسم الوظيفة	التكرار	النسبة
المحاسب العمومي	31	54.38%
الأممر بالصرف	18	31.57%
المراقب المالي	8	14.05%
المجموع	57	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات Excel .

ومن خلال التحليل تبين لنا أن غالبية المستجوبين محاسبين عموميين بنسبة 54% ، يليها الأمرين بالصرف بنسبة 31% ثم المراقبين الماليين بنسبة 14%، وذلك كما يوضحه الشكل البياني الموالي:

الشكل البياني رقم (09): نسبة أفراد العينة حسب الوظيفة.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول السابق.

المطلب الثاني: عرض نتائج الاستبيان وتحليلها.

أولاً: تحليل فقرات الدراسة الخاصة بالجزء الثاني.

الجدول (09): تحليل عبارات المحاسبة العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي.

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البيان
0.95	2.62	1- المحاسبة بطبيعتها علم وفن يستجيب للحاجات الآنية للمجتمع.
0.90	3.23	2- يوجد اهتمام من طرف المؤسسات الجزائرية العمومية بضرورة وجود نظام للمحاسبة العمومية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.
0.83	3.35	3- تقوم المؤسسات الجزائرية بتكوين و تأطير المحاسبين في مجال المحاسبة العمومية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.
0.79	3.11	4- يساهم الإطار التصوري للنظام المحاسبي بتنظيم مهنة المحاسبة بشكل أكثر مما كانت عليه سابقا.
0.58	4.02	5- تقوم المحاسبة العمومية حسب النظام المالي المحاسبي بدورها في قياس الأداء على مستوى المؤسسة.
0.81	3.26	قياس مستوى أداء المحاسبة العمومية حسب النظام المحاسبي المالي في المؤسسات العمومية محل الدراسة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات SPSS.

يتضح من خلال الجدول (10): أن الأوساط الحسائية لأغلبية العبارات تدل على وجود شبه اتفاق بين أفراد عينة الدراسة، ويزداد الاتفاق بين الفقرة (5) ذات المتوسط الحسابي (4.02)، وانحراف معياري يقدر بـ (0.58)، والتي احتلت المرتبة الأولى من إجابات أفراد عينة الدراسة المبحوثة بدرجة "موافق" وهذا يعني أن المحاسبة العمومية تقوم بدورها في قياس الأداء على مستوى المؤسسات المدروسة محل الدراسة وذلك حسب النظام المحاسبي المالي، بينما تقترب العبارات الموالية من حالة شبه اتفاق بين إجابات أفراد العينة المدروسة، وهذا يدل على أن المؤسسات الجزائرية لديها اهتمام بضرورة وجود نظام للمحاسبة العمومية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، كما يدل على أن هناك تكوين و تأطير للمحاسبين في مجال المحاسبة العمومية، إلا المحاسبة ليست

بطبيعتها علم يستجيب للحاجات الآتية للمجتمع وهو ما جاءت به العبارة ( 1 ذات متوسط حسابي (2.62) وانحراف معياري (0.95) وبالتالي فالمحاسبة هي ليست فن يستجيب للحاجات الآتية في المجتمع.

وبصفة عامة يمكن القول أن جميع آراء أفراد عينة الدراسة حول محور المحاسبة العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي هي إيجابية كما هو مشار لها في الجدول أعلاه، حيث يفوق الوسط الحسابي الإجمالي (3.26) وبانحراف معياري قدر بـ (0.81)، وهذا يدل على حالة شبه اتفاق بين أفراد عينة الدراسة المبحوثة بشأن وعيها وإدراكها لأهمية المحاسبة العمومية ودورها في تطوير أداء المؤسسة ككل.

الجدول (10): تحليل عبارات واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF.

البيانات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1- يتميز النظام المحاسبي المالي بالوضوح وسهولة التطبيق.	2.44	1.01
2- يغطي النظام المحاسبي المالي كل النقص الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني.	1.96	0.94
3- يستجيب النظام المحاسبي المالي بشكل كبير لاحتياجات المستعملين.	2.39	0.88
4- النظام المحاسبي المالي يساعد على توفير متطلبات الرقابة الإدارية والمالية.	4.12	0.53
5- نوعية المعلومات المقدمة وفق النظام المحاسبي المالي ذات جودة عالية.	3.93	0.82
6- المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي المالي ملائمة لقياس أداء المؤسسة.	4.18	0.94
7- يعتبر مستوى الشفافية في المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي مقبول جدا.	4.02	0.51
واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF	3.29	0.80

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات SPSS.

يتضح من الجدول (11): أن الوسط الحسابي للعبارة (6) بلغ (4.18) وبانحراف معياري قدر بـ (0.94) والتي احتلت المرتبة الأولى من إجابات أفراد العينة المبحوثة بدرجة "موافق" وهذا يعني أن المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي المالي ملائمة لقياس أداء المؤسسة، وتليها العبارات (6)، (1)، (3)، (7) على التوالي، وهذا يدل على أن إجابات أفراد العينة المبحوثة تؤكد على نوعية المعلومات المقدمة وفق النظام المحاسبي المالي أنها ذات جودة عالية وان مستوى الشفافية في المعلومات الناتجة عن هذا النظام مقبول كما أن النظام المحاسبي لا

يستجيب لاحتياجات المستعملين بشكل كبير. ويدل على أن إجابات أفراد الدراسة تؤكد على أن النظام المحاسبي يتميز بنوع من التعقيد والصعوبة في التطبيق ، في حين تأتي الفقرة ( 2 ) والتي تأتي في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي(1.96) وانحراف معياري(0.94) والذي يفسر بأن النظام المحاسبي لا يغطي بالضرورة كافة النقااص الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني.

وخلاصة لما سبق يمكن القول بصفة عامة أن جميع أفراد العينة المبحوثة حول متغير النظام المحاسبي المالي وواقع تطبيقه هي ايجابية كما هو مشار لها في الجدول أعلاه حيث بلغ الوسط الحسابي الإجمالي لهذا المتغير (3.29) وحدد الانحراف المعياري له بـ(0.80) وهذا يدل على أن معظم إجابات أفراد عينة الدراسة على غير اتفاق بتطبيق النظام المحاسبي المالي.

الجدول(11): تحليل عبارات مقاييس معايير أخلاقيات المحاسب العمومي.

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البيانات
0.62	4.54	1- يتمتع المحاسب العمومي بالأمانة والاستقامة في العمل وأن يكون موثوقا به في أدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية.
0.60	3.50	2- المحافظة على سرية معلومات منشأته.
0.62	4.61	3- الالتزام بمشروعية كل ما يتعلق بعمله وأدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية في ضوء الأحكام والمبادئ الشرعية القانونية.
0.67	3.60	4- أن يكون مؤهلا لكل ما يقوم به من مهام على أكمل وجه.
0.75	3.61	5- يفي بمسؤوليته تجاه مهنته ورؤسائه ولا يدخر الجهد.
0.80	3.70	6- أن يكون متجردا عادلا ومحايدا غير متحيز.
0.80	3.70	7- السلوك الإيجابي تجاه زملائه ورؤسائه.
0.69	3.89	مقاييس معايير أخلاقيات المحاسب العمومي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات SPSS.

يتضح من خلال الجدول(12): أن الأوساط الحسابية لأغلبية العبارات تدل على وجود شبه اتفاق بين أفراد عينة الدراسة، ويزداد الاتفاق في الفقرة (3) ذات المتوسط الحسابي (4.61)، وانحراف معياري يقدر بـ (0.62)، والتي احتلت المرتبة الأولى من إجابات أفراد عينة الدراسة المبحوثة، "بدرجة موافق بشدة" وهذا يعني أنه على المحاسب العمومي الالتزام بمشروعية كل ما يتعلق بواجباته وعمله وخدماته في ضوء الأحكام الشرعية القانونية، بينما تقترب العبارات الموالية من حالة اتفاق و شبه اتفاق بين إجابات أفراد العينة المدروسة، وهذا يدل على أن المحاسب العمومي يتمتع بالاستقامة والأمانة في العمل، متجردا وعادلا غير متحيز ومؤهلا لكل ما يقوم به من مهام على أكمل وجه. في حين تأتي العبارة (2) بمتوسط حسابي(3.50) وانحراف معياري(0.60) والتي تدل على أنه يجب على المحاسب العمومي بالحفاظ على سرية منشأته. وبصفة عامة يمكن القول أن جميع آراء أفراد عينة الدراسة حول محور مقاييس معايير أخلاقيات المحاسب العمومي هي إيجابية كما هو مشار لها في الجدول أعلاه، حيث يفوق الوسط الحسابي الإجمالي (3.89)

وبانحراف معياري قدر بـ(0.69)، وهذا يدل على حالة اتفاق شديد بين أفراد عينة الدراسة المبحوثة بشأن المسؤولية والمهام التي يؤديها المحاسب العمومي على أكمل وجه.

الجدول (12): تحليل عبارات الخاصة بالعراقيل التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي وأثر ذلك على مهنة المحاسب العمومي.

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1- لم تستطع المؤسسات العمومية تطبيق لما ورد في النظام المحاسبي المالي بصفة كلية.	4.04	0.68
2- ضعف التعليم المحاسبي اتجاه تطبيق النظام المحاسبي المالي.	1.39	0.90
3- هناك اهتمام وإمام من قبل المحاسب العمومي بما جاء في النظام المحاسبي المالي.	2.68	1.13
4- توجد صعوبات في التقييم والقياس في ظل النظام المحاسبي المالي.	2.72	1.08
5- نسبة اطلاعك على النظام المحاسبي المالي كبيرة جدا.	1.11	1.36
6- المحاسب في ظل النظام المحاسبي المالي له أهمية كبيرة من حيث المساعدة في اتخاذ القرار.	2.32	0.66
7- هناك نقص كبير في المستوى المعرفي في مجال النظام المحاسبي المالي.	4.93	0.75
العراقيل التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي وأثر ذلك على مهنة المحاسب العمومي.	2.74	0.93

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات SPSS.

يتضح من الجدول (13): أن الوسط الحسابي للعقارة (7) بلغ (4.93) وبانحراف معياري قدر بـ(0.75) والتي احتلت المرتبة الأولى من إجابات أفراد العينة المبحوثة بدرجة "موافق بشدة" وهذا يعني أنه هناك نقص كبير من حيث المستوى المعرفي حول النظام المحاسبي المالي لأفراد العينة المدروسة لأن جل المؤسسات لم تستطع تطبيق لما ورد في النظام المحاسبي بصفة كلية، وتليها العبارات الموالية، التي تحايد النظام المحاسبي بشكل كبير. وهذا يدل على أن إجابات أفراد الدراسة تؤكد على أن النظام المحاسبي يتميز بنوع من التعقيد والصعوبة في



التطبيق ، في حين تأتي الفقرة ( 5 ) والتي تأتي في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي ( 1.11 ) وانحراف معياري (1.36) والذي تفسر على أن أفراد العينة المدروسة لم تطلع على النظام المحاسبي .

وخلاصة لما سبق يمكن القول بصفة عامة أن جميع أفراد العينة المبحوثة حول محور العراقيل التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي وأثر ذلك على مهنة المحاسب العمومي هي ليست بالايجاب كما هو مشار لها في الجدول أعلاه حيث بلغ الوسط الحسابي الإجمالي لهذا المتغير (2.74) وحدد الانحراف المعياري له بـ(0.93) أي أن هناك عراقيل كبيرة تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي على المحاسب العمومي .

ثانيا: تحليل محاور الدراسة.

الجدول(13): يوضح تحليل محاور الدراسة.

المحاور	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحور 01	المحاسبة العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF.	3.26	0.81
المحور 02	واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي.	3.29	0.83
المحور 03	مقاييس معايير أخلاقيات المحاسب العمومي.	3.89	0.69
المحور 04	العراقيل التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي وأثر ذلك على مهنة المحاسب العمومي	2.74	0.93
المجموع	الاستبانة ككل	3.29	0.81

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات SPSS.

يتضح من خلال الجدول ( 14): أن متغير مقاييس معايير أخلاقيات المحاسب العمومية يحتل الريادة بوسط حسابي(3.89) وانحراف معياري(0.69) ثم يأتي بعده متغير واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي حيث بلغ وسطه الحسابي (3.29) ويبلغ انحرافها المعياري(0.80) ويليه متغير المحاسبة العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي بصفة خاصة بوسط حسابي (3.26) وانحراف معياري(0.81)، وفي الأخير متغير العراقيل التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي وأثر ذلك على مهنة المحاسب العمومي والبالغ متوسطها الحسابي (2.74) وانحراف معياري (0.93).

وكما تشير نتائج التحليل الوصفي لمحاور الدراسة، إلى أن الوسط الحسابي الإجمالي بلغ (3.29) وانحراف معياري (0.81) مما يعني أن إجابات أفراد عينة الدراسة المبحوثة لا تتفق إلى حد كبير على فقرات الاستبيان.

المطلب الثالث: مناقشة نتائج التحليل الإحصائي للاستبيان.

أولاً: اختبار فرضيات الدراسة وإثباتها.

من أجل دراسة جودة وفعالية تمثيل نموذج الدراسة للعلاقة بين المحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي تجري ما يسمى باختبار المعنوية الإحصائية ووظيفة هذا الاختبار من أن نموذج المقترح يعبر بصفة جيدة وفعالة عن نوعية العلاقة بين المحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي، وتبقى على أساس الفرضيات الموضوعة: وتتفرع الفرضيات التالية:

**الفرضية الأولى:** إن اعتماد المؤسسة بنظام المحاسبة العمومية واعترافها به وسيلة تزيد من كفاءة وفعالية قياس الأداء؛

**الفرضية الثانية:** من المتوقع أن تكون هناك آثار إيجابية على المؤسسات عند تحولها إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

**الفرضية الثالثة:** تتمثل أخلاقيات المحاسب العمومي في الالتزام بمشروعية كل ما يتعلق بعمله وأدائه لواجباته في ضوء الأحكام والمبادئ الشرعية القانونية؛

**الفرضية الرابعة:** لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين المحاسب العمومي والنظام المحاسبي، حيث يستثنى من مجال تطبيق القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي للأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية بما فيهم المحاسب العمومي؛

### 1. اختبار الفرضية الأولى التي تنص على أنه:

هناك تأثير إيجابي بين المحاسبة العمومية والنظام المحاسبي المالي .

حيث كانت أهم النتائج المتوصل إليها من خلال التحليل بين المحاسبة العمومية والمتغير التابع المتمثل في النظام المحاسبي المالي، وبلاستناد إلى البرنامج الإحصائي بالجدول السابق.

انطلاقاً من الجدول السابق تبين لنا وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة العمومية والنظام المحاسبي المالي- خلال فترة الدراسة- فقد بلغ المتوسط الحسابي ( 3.26 ) وانحراف معياري (0.81)، وهذا يعني أن المحاسبة العمومية لوحده تساهم بنسبة ( 81% )، في مساعدة المؤسسات العمومية محل الدراسة ، في توفير

المعلومات اللازمة لتقييم الأداء مع تحقيق التنظيم والتوافق بين كل أعوانها خاصة المحاسبين العموميين وهذا الأثر ذو دلالة إحصائية بين المحاسبة العمومية والنظام المحاسبي أي أن هناك علاقة طردية بينهما. ولهذا النتائج نقبل الفرضية الفرعية الأولى من خلال ما سبق والتي تنص على أنه هناك تأثير إيجابي بين المحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي .

#### 2. اختبار الفرضية الثانية التي تنص على أنه:

من المتوقع أن تكون هناك أثار ايجابية على المؤسسات عند تحولها إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي.

وبالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي المتغير التابع المتمثل في النظام المحاسبي المالي وبالاستناد إلى البرنامج الإحصائي بالجدول السابق.

انطلاقاً من الجدول السابق تبين لنا مستوى واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي حول المؤسسات العمومية محل الدراسة جيد، حيث بلغ المتوسط الحسابي ( 3.29 )، وانحراف معياري قدر بـ ( 0.80 )، وهذا يعني أن المؤسسات العمومية محل الدراسة على اتفاق نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي وذلك لتحقيق الأهداف المسطرة ودعم الموظفين وتحسين أداء هذه المؤسسات. ولهذا النتائج نقبل الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على واقع تطبيق النظام المحاسبي محل الدراسة جيد.

#### 3. اختبار الفرضية الثالثة التي تنص على أنه:

توجد علاقة قوية نحو أخلاقيات المحاسب العمومي في مؤسسته العمومية .

حيث كانت أهم النتائج المتوصل إليها من خلال التحليل للمتغير المستقل المتمثل في المحاسب العمومي ، وبالاستناد إلى البرنامج الإحصائي بالجدول السابق.

انطلاقاً من الجدول السابق تبين لنا وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين المحاسب العمومي وأخلاقياته، فقد بلغ المتوسط الحسابي ( 3.89 ) وانحراف معياري (0.69)، وهذا يعني أن المحاسب العمومي يتمتع بأخلاقيات جيدة نحو مؤسسته محل الدراسة ، تتمثل في المحافظة على سرية منشأته والمسؤولية اتجاه مهنته ، الالتزام بمشروعية كل ما يتعلق بعمله وأدائه لواجباته في ضوء الأحكام والمبادئ الشرعية القانونية، وهذا الأثر ذو دلالة إحصائية بين المحاسب العمومي وأخلاقياته ،أي أن هناك علاقة طردية بينهما.

ولهذه النتائج نقبل الفرضية الفرعية الثالثة من خلال ما سبق والتي تنص على أنه هناك تأثير إيجابي بين المحاسب العمومي ومقاييس معايير أخلاقياته.

#### 4. اختبار الفرضية الرابعة التي تنص على أنه:

ولإجابة على الفرضية الرابعة والتي تتمثل في انه لا توجد علاقة قوية بين المحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي، وبالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي المتغير المستقل المحاسب العمومي والمتغير التابع المتمثل في النظام المحاسبي المالي وبالاستناد إلى البرنامج الإحصائي بالجدول السابق.

انطلاقاً من الجدول السابق تبين لنا مستوى العراقيل التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي وأثر ذلك على مهنة المحاسب العمومي. محل الدراسة جيد، حيث بلغ المتوسط الحسابي ( 3.29)، وانحراف معياري قدر بـ (0.81)، وهذا يعني أن المؤسسات العمومية محل الدراسة لها عراقيل صعبة نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال النقص الكبير في المستوى المعرفي في مجال النظام المحاسبي المالي والصعوبات الموجودة في التقييم والقياس في ظل النظام المحاسبي المالي. ولهذه النتائج نقبل الفرضية الفرعية الرابعة والتي تنص على العراقيل التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي وأثر ذلك على مهنة المحاسب العمومي محل الدراسة هي عراقيل صعبة.

ثانيا: نتائج اختبار الدراسة.

من خلال تحليل إجابات الاستبيانات واختبار فرضية الدراسة تمكن التوصل إلى النتائج التالية:

- يمكن القول بأن المؤسسات العمومية محل الدراسة تعتمد بقوة على عنصر جنس ذكر في عملها إذ يمثلون أكثر من 75.44% من عمال المؤسسة.

- إن أغلبية إطارات المؤسسة من حملة الشهادات دراسات عليا إذ بلغت نسبتهم أكثر من 42% من إجمالي العينة المدروسة.

- 49% النسبة الأكبر من أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة أكثر من 6 سنوات فما فوق إذ يمثلون 28 من أفراد مجتمع الإطارات، وهم الفئة الغالبة.

- لانهجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية قوية بين المحاسب العمومي والنظام المحاسبي المالي، المستنتجة من المؤسسات العمومية محل الدراسة خلال هذه الفترة ، حيث أنه يستثنى من مجال تطبيق القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي للأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية بما فيهم المحاسب العمومي.

### خلاصة الفصل:

من خلال التطرق في هذا الفصل إلى محاولة معرفة الدور الذي يلعبه المحاسب العمومي في ظل تبني النظام المحاسبي المالي ومن خلال العينة التي قمنا بدراستها، و تمكننا من التقرب إلى المؤسسات الخاصة بالمحاسبين العموميين وذلك لمعرفة هل هذه المؤسسة تتبنى النظام المحاسبي المالي أم لا، استطعنا معرفة جوانب كثيرة في إجراءات التي يقوم بها هؤلاء المحاسبين، من خلال التحليل الإحصائي لنتائج الاستبيان ، مما مهد لتأكيد الفرضيات خلال الدراسة الاستبائية وإجابات أفراد عينة الدراسة تم التوصل إلى:

- إلى وجود علاقة عكسية بين النظام المحاسبي المالي ودور المحاسب العمومي في المؤسسات العمومية محل الدراسة؛

- إن دور المحاسب العمومي جيد بهذه المؤسسات العمومية محل الدراسة في تحقيق أهداف المؤسسة وتحسين أداء المؤسسة؛

- من الخدمات التي يقدمها المحاسب العمومي مدى مساهمته في نشر الوعي والعمل على التزام المؤسسة في تحقيق المسؤولية اتجاه أطراف المصلحة؛

خاتمة عامة



أولاً: خاتمة.

لقد قمنا من خلال هذه الدراسة بالبحث عن دور المحاسب العمومي في ظل النظام المحاسبي المالي، كما حاولنا تحديد أهميته في المؤسسات العمومية محل الدراسة من أجل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، وكان الغرض من ذلك هو الإجابة على الأسئلة المطروحة في إشكالية البحث التي تتمحور حول "فيما تتمثل متطلبات ودور المحاسب العمومي في ظل النظام المحاسبي المالي" بطريقة تجعلنا نتعرف بنوع من الدقة على ماهية ومهام والتزامات المحاسب العمومي، والكشف عن الآثار الإيجابية المتوخاة من تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات العمومية، من خلال قسمين وهي جامعة ما بين الجانب النظري والتطبيقي، حيث افتتحنا هذه الدراسة بمقدمة عامة وأهينها بخاتمة عامة تتضمن أهم النتائج المتحصل عليها في البحث.

ومما سبق اتضح لنا أن جل المحاسبين العموميين يعتمدون على المخطط المحاسبي الوطني الذي يختلف باختلاف الكبير عن النظام المحاسبي المالي إلا أنه يمكننا القول أن اعتماد المؤسسات العمومية لنظام SCF لا تستفيد من المزايا التي يقدمها النظام المحاسبي المالي حيث أن هذه المؤسسات قد تتحمل فيه أعباء إضافية نتيجة لصعوبة تطبيقه في الوقت الحالي.

ومن خلال الفصلين السابقين لهذه الدراسة وانطلاقاً من الفروض الأساسية، يمكن عرض نتائج اختبار الفروض، نتائج الدراسة، التوصيات المقدمة وأفاق البحث كما يلي:

ثانياً: نقد وتفسير الفرضيات.

انطلاقاً من طريقة المعالجة التي اعتمدت والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية في تقييم الواقع والاستقصاء من جهة أخرى، توصل الطالب إلى اختبار الفروض إلى النتائج التالية:

- ✓ بخصوص الفرضية الأولى: التي تنص على إن اعتماد المؤسسة بنظام المحاسبة العمومية واعترافها به وسيلة تزيد من كفاءة وفعالية قياس الأداء؛
- ✓ أما بخصوص الفرضية الثانية: المتعلقة بأنه من المتوقع أن تكون هناك آثار إيجابية على المؤسسات عند تحولها إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ أما بخصوص الفرضية الثالثة: تتمثل أخلاقيات المحاسب العمومي في الالتزام بمشروعية كل ما يتعلق بعمله وأدائه لواجباته في ضوء الأحكام والمبادئ الشرعية القانونية؛
- ✓ أما بخصوص الفرضية الرابعة: التي تنص على أنه لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين المحاسب العمومي والنظام المحاسبي، حيث أنه يستثنى من مجال تطبيق القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي للأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية بما فيهم المحاسب العمومي؛

### ثالثاً: النتائج المتوصل إليها.

من خلال هذا البحث نستخلص النتائج التالية:

- ينعكس تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، بشكل أساسي على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، لا سيما المؤسسات، النظام الجبائي وممارسة وتعليم المحاسبة، من خلال التغيير الجذري للثقافة والممارسة المحاسبتين نتيجة القطيعة مع جيل كامل من الممارسة المستندة إلى قواعد المخطط المحاسبي الوطني، التي تتعرض للتغير في النظام المحاسبي المالي، مما جعل من تكييف هذه الجوانب وتحضيرها لعملية التطبيق، من المتطلبات الضرورية لتوفير البيئة الملائمة لانتقال ناجح وسليم نحو النظام المحاسبي المالي؛
- أن وضعية المؤسسات العمومية الجزائرية لا تستفيد من المزايا التي يقدمها النظام المحاسبي المالي، حيث أن هذه المؤسسات قد تتحمل فيه أعباء إضافية نتيجة لصعوبة تطبيقه في الوقت الحالي؛

- ضوابط النظام المحاسبي الجزائري، وخاصة الاعتبارات الجبائية التي ترتبط بسياسات وطنية بعيدة عن مجال التوافق؛
- الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسات العمومية في حالة تغيير الطرق المحاسبية، مقابل الإخبار بتأثير التغيير على النتيجة وكذا الوسائل والجهود المبذولة لإنجاح التغيير؛
- ضعف المؤسسات المالية التي تعتبر عنصرا فعالا في تحريك العمل بالنظام المحاسبي المالي؛
- تدريب المحاسبون على النظام المحاسبي الحالي لسنوات عديدة و أتقنوه، فمن الصعب جدا التحول إلى نظام جديد ، كما أن الأهداف المحاسبية للنظام الحالي راسخة في ذهنيات و عادات المحاسبين مما يحتاج إلى وقت كبير من أجل تغييرها؛

### رابعا: التوصيات.

بعد قيامنا بهذه الدراسة وانطلاقا من النتائج يمكن طرح التوصيات التالية:

- ضرورة التكيف الإطار القانوني والتشريعي مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؛
- إجراء المزيد من الأبحاث والدراسات حول النظام المحاسبي المالي والمحاسب العمومي؛
- القيام بدورات تكوينية للموظفين خاصة في جانب المحاسبة والمالية لتحسين أدائهم من مواكبة التطورات العلمية والعملية؛
- وضع دلائل استرشادية لرفع أي لبس يعترض التطبيق السليم لهذا النظام؛
- تفعيل التقييد المحاسبي للحقوق المثبتة من خلال تحميل الآمرين بالصرف في المديرية العمومية المعنية مسؤولية إصدار بيانات التحصيل المتضمنة لكل المبالغ المستحقة للدولة، مع مراقبة مدى التزام المحاسب الثانوي بالتكفل بهاته الحقوق؛
- تنظيم العديد من المنتديات والملتقيات حول هذا الموضوع من أجل التوضيح؛

- العمل على تطوير البرنامج للعديد من المؤسسات ليستطيع مواكبة المستجدات في النظام المحاسبي المالي؛
- يجب العمل على تأهيل الموظفين الذي يعملون على النظام لكي يستطيعوا التكيف مع المتغيرات الحادثة والمستجدات في تكنولوجيا المعلومات؛

خامسا:أفاق الدراسة (النظرة المستقبلية).

رغم الجهد المبذول والسعي الحثيث للإلمام بكل جوانب الدراسة، إلا أنها لا تخلو من النقائص أو إغفال النقاط التي لم يتم دراستها أو لم نوفيها حقها من الدراسة والتي يمكن أن تمثل محور إشكالية لأبحاث مستقبلية منها:

- أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على أطراف أصحاب المصلحة في المؤسسات العمومية؛
  - المشاكل المحاسبية الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري؛
  - تصميم وتطوير أنظمة المعلومات في ظل أعمال الإصلاح المحاسبي؛
  - أهمية أعوان التنفيذ للمحاسبة العمومية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي؛
- وعلى الرغم من الجهد الذي بذلناه في دراسة هذا الموضوع إلا أنه لم يتم إيفائه حقه، ولهذا نتمنى أن يوفق غيرنا في الوصول إلى ما لم نتمكن نحن من الوصول إليه.

# قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية.

### I. الكتب:

1. إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، عمان، 2003.
2. إبراهيم بن داود، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، الجزائر، 2010.
3. جمال لعمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، الطبعة الأولى، 2004.
4. حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، 2004.
5. حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة الجزائر، 2001.
6. سلطان محمد السلطان وصفي حسن أبو المكارم، المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية، دار المريخ، الرياض، 1990.
7. سهير حامد، إشكالية التنمية في الوطن العربي، دار الشروق، عمان، 2007.
8. عبد العزيز محمد الحر، التربية والتنمية والنهضة، شركة المطبوعات للتوزيع والنشر، بيروت، 2003.
9. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 1994.
10. ليلي فتح الله إبراهيم، إبراهيم حماد حماد محمد، الموازنات والمحاسبة الحكومية، مطابع الدار الهندسية، مصر، 1999.
11. محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، مكتبة الصفحات الذهبية، الرياض، 1988.
12. محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، 2003.
13. محمد عباس محززي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2010.
14. محمد عبد العزيز عجمية، إيمان عطية ناصف، التنمية الاقتصادية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
15. محمد مدحت، إدارة وتنمية الموارد البشرية، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2007.

16. ميشيل تودارو، (ترجمة محمود حسن حسني و محمود حامد محمود)، التنمية الاقتصادية ، دار المريخ ، الرياض، 2006 .

## .II الرسائل الجامعية:

17. رحمة زيوش، الميزانية العامة للدولة في الجزائر ، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري ، تيزي وزو، 2011.

18. سامية شويخي، "أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام" مذكرة لنيل شهادة ماجستير بعنوان، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد- تلمسان ، 2010-2011.

19. عبد القادر قطيب، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسبة في الجزائر \*دراسة ميدانية\*، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة غرداية، 2012-2013.

## .III المقالات والدوريات:

20. عاشور كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، العدد6، 2009 .

21. حسناء مشري، دراسة أثر نظام المحاسبة الاجتماعية في تبني مفهوم المسؤولية الاجتماعية، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد14، 2014

## .IV الملتقيات والمؤتمرات:

22. عبد الله زرباني، عمر نسيل ، مداخلة بعنوان دور مجلس المحاسبة الجزائري في الرقابة على النفقات العامة، محور المداخلة واقع مهنتي المحاسبة والتدقيق بين جميع دول العالم، الملتقى الدولي الثاني حول متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورها في الإصلاح المحاسبي -الواقع، المعوقات، الحلول، جامعة غرداية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، يومي 1 و2 ديسمبر. 2014

23. سفيان نقماري، رحمة بلهادف، ورقة بحثية بعنوان واقع تكيف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي-العوائق و الرهونات، ملتقى وطني حول النظام المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم، يومي 13/14 جانفي 2013.

24. عزوز علي وآخرون، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي يومي 18. 17 جانفي 2010 .

25. مختار مسامح، النظام المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق في اقتصاد غير مؤهل، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الوادي، 2013.

26. محمد زرقون، سليمان عتير، مداخلة بعنوان الممارسة المحاسبية للبنوك الجزائرية على ضوء النظام المحاسبي المالي - دراسة ميدانية لبعض البنوك في مدينتي ورقلة والوادي ، الملتقى الدولي حول المتطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورها في الإصلاح المحاسبي الواقع، المعوقات، الحلول ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، وجامعة الوادي، يومي 01 و02 ديسمبر 2014.

#### V. النصوص التشريعية والتنظيمية:

27. القانون 17/84 المادة 3، المتعلق بقوانين المالية، المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق ل 07 يوليو سنة 1984.

28. القانون 21/90 المادة 7، المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم ، الجريد الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 35.

29. المرسوم التنفيذي رقم 108/93 المواد 11، 12، 13، المؤرخ في 5 ماي 1993، احدد لكيفيات إحداث الإيرادات والنفقات وتنظيمها و تسييرها.

30. المرسوم التنفيذي 414/92 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتمزم بها.

31. المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المادة 9، المؤرخ في 07/09/1991 واحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها، العدد 43.

32. القانون 07-11 المادة 03، المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية.



33. J. C. Martinet et P. Dimalta, Droit budgétaire, LITC, Paris, 1999.
34. United Nations, Government Accounting and Budget Execution, Department of Economic Affairs, New York, 1952.
35. Manuel de procédures d'exécution des dépenses et recettes publiques, Op.cit, 2007
36. Cours de Mr. Tabet M.K. sur Le « contrôle et l'évaluation des Finances publiques », Ecole Doctorale : gestion des finances publiques, 2008/2009, université de Tlemcen,
37. L. DI Qual, Droit de la comptabilité publique, Armand Colin, 1971
38. Ali Bissaad, droit de la comptabilité publique, Houma, Algérie, 2004.
39. Salles et Wolff, Croissance et Développement, dunod, paris, 2000, P 34.

ثالثا: المواقع الالكترونية:

40. <http://lamrieps.yoo7.com/t35-topic>.  
<http://www.djelfa.info/vb/showthread.php?t=42139741>.

قائمة الملاحق



جامعة غرداية



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
تخصص مالية المؤسسة

الطالبة: فرج الله حنان.

المشرف: د. عجيلة محمد.

رقم الهاتف النقال: 0698680887

## استمارة الاستبيان

تحية طيبة وبعد:

في إطار التحضير لمذكرة التخرج التي تدرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص مالية المؤسسة، تقوم الطالبة بإعداد بحث موسوم بعنوان "دور المحاسب العمومي في ظل النظام المالي المحاسبي الجديد"، يسرني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على آرائكم ومقترحاتكم حول ما تضمنه من تساؤلات.

وأحيطكم علما بأن هذا الاستبيان يعتبر جزءا من البحث، لذلك نرجو منكم المساعدة حتى نخرج هذا البحث في أحسن شكل علما أن إجاباتكم ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وفي الأخير نشكركم مسبقا على تعاونكم ومساهماتكم في هذا البحث.

### كيفية الإجابة:

- قراءة العبارات بدقة والتركيز.
- اختيار الإجابة الصحيحة.
- وضع علامة X في الخانة الموافقة لإجابة الصحيحة.

مع خالص تحياتي لكم بمزيد من الشكر والعرفان.

## الملحق رقم (1)

### أولاً: البيانات الشخصية:

- 1 - الجنس:  ذكر  أنثى
- 2 - الحالة الاجتماعية:  أعزب  متزوج
- 3 - العمر:  أقل من 25 سنة  من 25 إلى 35 سنة  
 من 36 إلى 45 سنة  أكثر من 46 سنة
- 4 - المؤهل العلمي:  ثانوي فأقل  بكالوريا  جامعي  دراسات عليا
- 5 - مدة العمل:  أقل من 5 سنوات  من 6 إلى 10  أكثر من 11 سنة
- 6 - اسم الوظيفة:  المحاسب العمومي  الأمر بالصرف  المراقب المالي

### ثانياً: أسئلة الدراسة:

#### 1. المحاسبة العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
1	المحاسبة بطبيعتها علم وفن يستجيب للحاجات الآنية للمجتمع.					
2	يوجد اهتمام من طرف المؤسسات الجزائرية بضرورة وجود نظام للمحاسبة العمومية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.					
3	تقوم المؤسسات الجزائرية بتكوين و تأطير المحاسبين في مجال المحاسبة العمومية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.					
4	يساهم الإطار التصوري للنظام المحاسبي بتنظيم مهنة المحاسبة بشكل أكثر مما كانت عليه سابقاً.					
5	تقوم المحاسبة العمومية حسب النظام المالي المحاسبي بدورها في قياس الأداء على مستوى المؤسسة.					

## الملحق رقم (1)

### II. واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يتميز النظام المحاسبي المالي بالوضوح وسهولة التطبيق.					
2	يغطي النظام المحاسبي المالي كل النفاص الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني.					
3	يستجيب النظام المحاسبي المالي بشكل كبير لاحتياجات المستعملين.					
4	النظام المحاسبي المالي يساعد على توفير متطلبات الرقابة الإدارية والمالية.					
5	نوعية المعلومات المقدمة وفق النظام المحاسبي المالي ذات جودة عالية.					
6	المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي المالي ملائمة لقياس أداء المؤسسة.					
7	يعتبر مستوى الشفافية في المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي مقبول جدا.					

### III. مقاييس معايير أخلاقيات المحاسب العمومي.

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يتمتع المحاسب العمومي بالأمانة والاستقامة في العمل وأن يكون موثوقا به في أدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية.					
2	المحافظة على سرية معلومات منشأته.					
3	الالتزام بمشروعية كل ما يتعلق بعمله وأدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية في ضوء الأحكام والمبادئ الشرعية القانونية.					
4	أن يكون مؤهلا لكل ما يقوم به من مهام على أكمل وجه.					
5	يفي بمسؤوليته تجاه مهنته ورؤسائه ولا يدخر الجهد.					
6	أن يكون متجردا عادلا ومحايدا غير متحيز.					
7	السلوك الإيجابي تجاه زملائه ورؤسائه.					

### IV. العراقيل التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي وأثر ذلك على مهنة المحاسب العمومي.

الملحق رقم (1)

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	لم تستطع المؤسسة تطبيق لما ورد في النظام المحاسبي المالي بصفة كلية.					
2	ضعف التعليم المحاسبي اتجاه تطبيق النظام المحاسبي المالي.					
3	هناك اهتمام وإلمام من قبل المحاسب العمومي بما جاء في النظام المحاسبي المالي.					
4	توجد صعوبات في التقييم والقياس في ظل النظام المحاسبي المالي.					
5	نسبة اطلاعك على النظام المحاسبي المالي كبيرة جدا.					
6	المحاسب في ظل النظام المحاسبي المالي له أهمية كبيرة من حيث المساعدة في اتخاذ القرار.					
7	هناك نقص كبير في المستوى المعرفي في مجال النظام المحاسبي المالي.					

شكرا لكم على إعطائنا بعضا من وقتكم ولتعاونكم معنا.

الطالبة: فرج الله حنان

## الملحق رقم (2): تحليل البيانات الشخصية:

الحالة الاجتماعية	التكرار	النسبة	الجنس	التكرار	النسبة
أعزب	19	33,3333333	ذكر	43	75,4385965
متزوج	38	66,6666667	أنثى	14	24,5614035
المجموع	57	100	المجموع	57	100

الشهادة العلمية	التكرار	النسبة	العمر	التكرار	النسبة
ثانوي فأقل	4	7,01754386	أقل من 25 سنة	6	10,5263158
بكالوريا جامعي	11	19,2982456	ما بين 26 إلى 35 سنة	13	22,8070175
دراسات عليا	24	42,1052632	ما بين 36 إلى 45 سنة	28	49,122807
المجموع	57	100	أكثر من 46 سنة	10	17,5438596
			المجموع	57	100

مدة العمل	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	20	35,0877193
ما بين 6 إلى 10 سنوات	28	49,122807
أكثر من 11 سنة	9	15,7894737
المجموع	57	100

اسم الوظيفة	التكرار	النسبة
المحاسب العمومي	31	54,3859649
الأمير بالصرف	18	31,5789474
المراقب المالي	8	14,0350877
المجموع	57	100

الملحق رقم(3): تحليل محاور الاستبيان:

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	Variance
q1	57	1	5	2,62	,955	,912
q2	57	1	4	3,23	,907	,822
q3	57	1	4	3,35	,834	,696
q4	57	1	4	3,11	,795	,632
q5	57	1	5	4,02	,582	,339
q6	57	1	5	2,44	1,018	1,036
q7	57	2	5	1,96	,944	,892
q8	57	1	4	2,39	,881	,777
q9	57	1	4	4,12	,537	,288
q10	57	1	4	3,93	,821	,674
q11	57	1	4	4,18	,947	,897
q12	57	1	4	4,02	,517	,268
q13	57	1	4	4,54	,629	,395
q14	56	1	4	3,50	,603	,364
q15	57	1	3	4,61	,620	,384
q16	57	1	3	3,60	,678	,459
q17	57	1	5	3,61	,750	,563
q18	57	1	5	3,70	,801	,642
q19	57	1	5	3,70	,801	,642
q20	57	1	4	4,04	,680	,463
q21	57	1	4	1,39	,901	,813
q22	57	1	5	2,68	1,136	1,291
q23	57	1	5	2,72	1,082	1,170
q24	57	1	5	1,11	1,359	1,846
q25	57	1	5	2,32	,659	,434
q26	57	1	5	4,93	,753	,566
N valide (listwise)	56					

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,671	26