

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أمحمد بوقرة *بومرداس*



كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

أطروحة دكتوراه

مقدمة من طرف الطالب:

شلال زهير

لنيل شهادة دكتوراه في:

شعبة: العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
تخصص: تسيير المنظمات

آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة بومرداس	أستاذ التعليم العالي	1. أوسرير منور
مقررا	المدرسة العليا للتجارة	أستاذ التعليم العالي	2. براق محمد
عضوا	جامعة بومرداس	أستاذ التعليم العالي	3. بوزيدة حميد
عضوا	جامعة البليدة	أستاذ التعليم العالي	4. ناصر مراد
عضوا	مدرسة الدراسات العليا التجارية	أستاذ التعليم العالي	5. شنوفي نور الدين
عضوا	جامعة المدية	أستاذ محاضر (أ)	6. رميدي عبد الوهاب

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، عن طريق تحليل إجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة، لغرض تحديد سلبيات وإيجابيات النظام المحاسبي وتقديم الاقتراحات لمعالجة النقائص، إضافة إلى عرض آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية وتحليل نقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي للدولة وتقديم توصيات لتفعيل تطبيق هذه الإصلاحات.

الكلمات المفتاحية: محاسبة عمومية، المال العام، القطاع العام، الخزينة العمومية، الميزانية.

Résumé

Le but de cette recherche est d'établir un diagnostic du système de la comptabilité publique en Algérie basé sur la nomenclature des comptes du trésor public, afin d'analyser les points forts et les points faibles du système, et de présenter les perspectives des réformes engagées pour moderniser le système de la comptabilité publique à travers l'évaluation du projet du nouveau plan comptable de l'Etat et par la même proposer des recommandations susceptibles à concrétiser l'application des reformes.

Mots clés: comptabilité publique, fond public, secteur public, trésor public, budget.

Abstract

the purpose of this research is to establish a diagnostic of government accounting system in Algeria based on the nomenclature of the treasury account, in order to analyze the strengths and weakness of the accounting system, and highlight the perspective of reform committed to modernize the government accounting system through the evaluation of the project of new accounting system and suggest recommendations to realize the application of reforms.

Keywords: public accounting, public fund, public sector, public treasury, budget.

شكر وتقدير

أول الشكر لله الواحد القهار صاحب الفضل والإكرام أكرمنا بنعمة الإسلام ويسر لنا سبيل العلم، فله الشكر حتى يرضى وله الشكر بعد الرضى والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى صلى الله عليه وسلم تسليما كثيرا.

ثم كامل الشكر والتقدير والإمتنان للأستاذ المشرف: براق محمد صاحب الفضل بعد الله، جزاه الله عنا أفضل الجزاء على نصائحه وتوجيهاته القيمة وسعة صدره وصبره، فجزاك الله جنة الفردوس.

كما لا يفوتنا أن أشكر كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل.

الإهداء

إلى روح جدي وجدتي جعلهما الله من أهل الجنان مع خير الأنام محمد صلى الله

عليه وسلم

إلى من لهما فضلا علي تعجز درر ودراهم الدنيا الوفاء به، أبي وأمي جعلهما الله من أهل

التقوى والنعيم في الدنيا والآخرة وبلغهما الفردوس الأعلى.

إلى زوجتي جعلها الله من أهل الجنان وأثابها مكانا رفقة سيد الخلق أجمعين.

إلى كل العائلة سدد الله خطاهم ووفاهم على فضلهم حسنات في يوم الحساب

وأصلح لهم أولادهم وأزواجهم وجمعنا الله وإياهم في جنات النعيم.

إلى كل رفقاء الصبا وزملاء الدراسة والعمل وإلى جميع من أعاننا على هذا العمل

أثاب الله الجميع.

أهدي الجميع ثمرة جهدي.

الفهرس العام

الصفحة	الفهرس
I	كلمة شكر
II	الإهداء
III	الفهرس العام
X	قائمة الجداول
XI	قائمة الأشكال
XII	قائمة الملاحق
XIII	الملخص
ب - ك	المقدمة العامة
2	الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية
3	المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية
3	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية
3	الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية
5	الفرع الثاني: التمييز بين الإطار القانوني والتقني للمحاسبة العمومية
6	الفرع الثالث: خصائص نشاط وحدات القطاع العام
7	المطلب الثاني: مجال تطبيق المحاسبة العمومية
8	الفرع الأول: نطاق تطبيق المحاسبة العمومية
9	الفرع الثاني: الفئات المستخدمة لمعلومات المحاسبة العمومية
10	المطلب الثالث: أهداف وخصائص المحاسبة العمومية
10	الفرع الأول: أهداف المحاسبة العمومية
13	الفرع الثاني: خصائص نظام المحاسبة العمومية
15	المطلب الرابع: المقارنة بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية
15	الفرع الأول: أوجه التشابه بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية
17	الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية
19	المبحث الثاني: الأسس النظرية للمحاسبة العمومية
19	المطلب الأول: نظرية أصحاب المشروع
19	الفرع الأول: مفهوم نظرية أصحاب المشروع
20	الفرع الثاني: مجال تطبيق نظرية أصحاب المشروع

20	المطلب الثاني: نظرية الشخصية المعنوية
20	الفرع الأول: مفهوم نظرية الشخصية المعنوية
21	الفرع الثاني: مجال تطبيق نظرية الشخصية المعنوية
22	المطلب الثالث: نظرية الأموال المخصصة
22	الفرع الأول: مفهوم نظرية الأموال المخصصة
24	الفرع الثاني: مجال تطبيق نظرية الأموال المخصصة
26	المبحث الثالث: تطبيقات الأسس المحاسبية على المحاسبة العمومية
26	المطلب الأول: الأساس النقدي
26	الفرع الأول: تعريف الأساس النقدي
28	الفرع الثاني: مزايا وعيوب الأساس النقدي
32	المطلب الثاني: أساس الاستحقاق
32	الفرع الأول: تعريف أساس الاستحقاق
34	الفرع الثاني: مزايا وعيوب أساس الاستحقاق
37	المطلب الثالث: الأساس المشترك
37	الفرع الأول: الأساس النقدي المعدل
39	الفرع الثاني: أساس الاستحقاق المعدل
41	المطلب الرابع: المقارنة بين مختلف الأسس المحاسبية
48	خلاصة الفصل الأول
50	الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
51	المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
51	المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
51	الفرع الأول: تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
52	الفرع الثاني: أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
52	المطلب الثاني: دور وأهداف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
53	الفرع الأول: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
54	الفرع الثاني: أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
54	المطلب الثالث: نطاق إصدار وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
54	الفرع الأول: إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
55	الفرع الثاني: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

59	المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق
59	المطلب الأول: معايير إعداد وعرض التقارير والبيانات المالية
60	الفرع الأول: المعيار رقم (01) عرض البيانات المالية
69	الفرع الثاني: المعيار رقم (02) بيانات التدفق النقدي
71	الفرع الثالث: المعيار رقم (06) البيانات المالية الموحدة والمنفصلة
71	الفرع الرابع: المعيار رقم (10) التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع
72	الفرع الخامس: المعيار رقم (14) الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير
72	الفرع السادس: المعيار رقم (18) تقديم التقارير حول القطاعات
72	الفرع السابع: المعيار رقم (24) عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية
73	المطلب الثاني: معايير الأصول الملموسة وغير الملموسة
74	الفرع الأول: المعيار رقم (07) الاستثمارات في المنشآت الزميلة
74	الفرع الثاني: المعيار رقم (08) الحصص في المشاريع المشتركة
75	الفرع الثالث: المعيار رقم (11) عقود الإنشاء
75	الفرع الرابع: المعيار رقم (12) المخزون
75	الفرع الخامس: المعيار رقم (13) عقود الإيجار
76	الفرع السادس: المعيار رقم (16) العقارات الاستثمارية
76	الفرع السابع: المعيار رقم (17) الممتلكات والمصانع والمعدات
77	الفرع الثامن: المعيار رقم (19) المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة
77	الفرع التاسع: المعيار رقم (21) انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد
78	الفرع العاشر: المعيار رقم (26) انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد
79	الفرع الحادي عشر: المعيار رقم (31) الأصول غير الملموسة
79	المطلب الثالث: معايير الأدوات المالية
79	الفرع الأول: المعيار رقم (15) الأدوات المالية، الإفصاح والعرض
80	الفرع الثاني: المعيار رقم (28) الأدوات المالية "العرض"
80	الفرع الثالث: المعيار رقم (29) الأدوات المالية "الاعتراف والقياس"
81	الفرع الرابع: المعيار رقم (30) الأدوات المالية "الإفصاحات"
82	المطلب الرابع: باقي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق
82	الفرع الأول: المعيار رقم (03) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
83	الفرع الثاني: المعيار رقم (04) آثار التغيرات في أسعار الصرف

84	الفرع الثالث: المعيار رقم (05) تكاليف الاقتراض
84	الفرع الرابع: المعيار رقم (09) الإيراد من المعاملات التبادلية
85	الفرع الخامس: المعيار رقم (20) الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
85	الفرع السادس: المعيار رقم (22) الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام
86	الفرع السابع: المعيار رقم (23) الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)
87	الفرع الثامن: المعيار رقم (25) منافع الموظفين
88	الفرع التاسع: المعيار رقم (27) الزراعة
89	المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي "إعداد التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي"
89	المطلب الأول : الإفصاحات الإجبارية وفق الأساس النقدي
90	الفرع الأول: متطلبات العرض والإفصاح عن البيانات المالية
92	الفرع الثاني: معالجة التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية
92	الفرع الثالث: عرض المعلومات حول الميزانية في البيانات المالية
94	الفرع الرابع: الإفصاح عن المساعدات الخارجية
94	المطلب الثاني: الإفصاحات الإضافية الاختيارية المحبذة وفق الأساس النقدي
95	خلاصة الفصل الثاني
97	الفصل الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر
98	المبحث الأول: الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر
98	المطلب الأول: الإطار القانوني للمحاسبة العمومية
100	المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للمحاسبة العمومية
100	الفرع الأول: النظام المركزي للمحاسبة العمومية
103	الفرع الثاني: إجراءات غلق السنة المحاسبية
104	المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية
104	الفرع الأول: الأمر بالصرف
108	الفرع الثاني: المحاسب العمومي
113	الفرع الثالث: المراقب المالي
117	المبحث الثاني: مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
117	المطلب الأول: عرض مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
117	الفرع الأول: تعريف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

118	الفرع الثاني: أهداف تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
119	المطلب الثاني: استثناءات مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
120	الفرع الأول: استثناءات المبدأ من جانب تنفيذ الإيرادات
120	الفرع الثاني: استثناءات المبدأ من جانب تنفيذ النفقات
121	المطلب الثالث: نتائج تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
124	الفرع الأول: مفهوم إجراء تسخير المحاسب العمومي
124	الفرع الثاني: حدود استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي
125	المبحث الثالث: إجراءات تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية
125	المطلب الأول: مراحل تنفيذ الإيرادات العمومية
126	الفرع الأول: مرحلة الإثبات
126	الفرع الثاني: مرحلة التصفية
126	الفرع الثالث: مرحلة إصدار سند الأمر بتحصيل الإيراد
127	الفرع الرابع: مرحلة التحصيل
129	المطلب الثاني: مراحل تنفيذ النفقات العمومية
130	الفرع الأول: مرحلة الالتزام
131	الفرع الثاني: مرحلة التصفية
131	الفرع الثالث: مرحلة إصدار الأمر بالصرف
132	الفرع الرابع: مرحلة الدفع
135	خلاصة الفصل الثالث
137	الفصل الرابع: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
138	المبحث الأول: أساسيات تنظيم الإطار التقني لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر
139	المطلب الأول: الدفاتر والسجلات المحاسبية
141	الفرع الأول: مستخرج العمليات اليومية
141	الفرع الثاني: الدفتر العام
142	الفرع الثالث: سجل الحسابات العام
142	الفرع الرابع: ميزان الحسابات الشهري
142	الفرع الخامس: حساب التسيير
143	المطلب الثاني: المستندات ذات الطابع الإحصائي
143	الفرع الأول: الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة

144	الفرع الثاني: الحساب الختامي للدولة
145	الفرع الثالث: الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير
145	الفرع الرابع: الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز
145	الفرع الخامس: الوضعية الشهرية للحسابات المالية للخرينة
146	المطلب الثالث: تنظيم الدورة المستندية
147	المطلب الرابع: خصائص تنظيم الإدارة المالية
148	الفرع الأول: مفهوم الدمج المركزي في المحاسبة العمومية
149	الفرع الثاني: إجراءات إقفال وإيداع الحسابات
151	المبحث الثاني: عرض مجموعة حسابات الخرينة العمومية
151	المطلب الأول: تقديم مجموعة حسابات الخرينة العمومية
152	الفرع الأول: تركيبة مدونة مجموعة حسابات الخرينة
153	الفرع الثاني: طريقة ترقيم الحسابات في مدونة مجموعة حسابات الخرينة العمومية
155	المطلب الثاني: إجراءات القيود المحاسبية لمجموعات حسابات الخرينة العمومية
155	الفرع الأول: المعالجة المحاسبية لعمليات المجموعة الأولى "حسابات الموجودات والمحفظة المالية"
160	الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية لعمليات المجموعة الثانية "حسابات عمليات الميزانية"
163	الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية للمجموعة الثالثة "عمليات الخرينة"
167	الفرع الرابع: عمليات المجموعة الرابعة "حسابات الهيئات المكتتبة لدى الخرينة العمومية"
167	الفرع الخامس: المعالجة المحاسبية لحسابات المجموعة الخامسة "حسابات تحت التسوية"
171	الفرع السادس: المعالجة المحاسبية لحسابات المجموعة السادسة "النتائج"
171	الفرع السابع: المعالجة المحاسبية لحسابات المجموعة السابعة "الديون المضمونة من طرف الدولة"
172	الفرع الثامن: المعالجة المحاسبية لحسابات المجموعة الثامنة "حقوق الدولة"
172	الفرع التاسع: حسابات المجموعة التاسعة "القيم غير المتداولة"
173	المبحث الثالث: تحليل واقع المحاسبة العمومية في الجزائر
174	المطلب الأول: نقاط القوة في نظام محاسبة الخرينة العمومية
175	المطلب الثاني: نقاط الضعف في نظام محاسبة الخرينة العمومية
179	خلاصة الفصل الرابع
181	الفصل الخامس: آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
182	المبحث الأول: مشروع تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
182	المطلب الأول: تقديم مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية

182	الفرع الأول: عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية
183	الفرع الثاني: أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية
185	الفرع الثالث: مراحل تطبيق مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية
188	المطلب الثاني: تركيبة مشروع المخطط المحاسبي للدولة
188	الفرع الأول: أقسام حسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة
189	الفرع الثاني: مقارنة أقسام حسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة مع مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية
190	الفرع الثالث: طريقة ترقيم حسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة
192	المبحث الثاني: إجراءات القيود المحاسبية وفق أقسام مشروع المخطط المحاسبي للدولة
192	المطلب الأول: المعالجة المحاسبية لحسابات الأصول
192	الفرع الأول: المعالجة المحاسبية لحسابات القسم الثاني "الإستثمارات"
197	الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية لحسابات القسم الثالث "حسابات الربط والمخزون"
204	الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية لحسابات القسم الخامس "الحسابات المالية"
210	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لحسابات الخصوم
210	الفرع الأول: المعالجة المحاسبية لحسابات القسم الأول "حسابات النتائج والديون"
214	الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية لحسابات القسم الرابع "حسابات الودائع والمراسلين"
220	المطلب الثالث: حسابات العرض الاقتصادي للميزانية
220	الفرع الأول: المعالجة المحاسبية لحسابات الأعباء والموارد
223	الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية لحسابات القسم الثامن "فائض وعجز الخزينة"
224	الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية لحسابات القسم التاسع "تنفيذ قانون المالية"
231	الفرع الرابع: المعالجة المحاسبية للقسم صفر "التزامات الدولة خارج الميزانية"
233	المبحث الثالث: تقييم مشروع المخطط المحاسبي للدولة
233	المطلب الأول: نقاط القوة في مشروع المخطط المحاسبي للدولة
235	المطلب الثاني: نقاط الضعف في مشروع المخطط المحاسبي للدولة
238	خلاصة الفصل الخامس
240	الخاتمة العامة
252	قائمة المراجع
261	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	عناوين الجداول	الصفحة
عناوين جداول الفصل الأول		
01	مقارنة للفئات المستخدمة للبيانات والتقارير المالية الحكومية	09
02	الخصائص النوعية للتقارير المالية الحكومية	15
03	مزايا وعيوب أساس الاستحقاق	36
04	الأسس المحاسبية للبيانات المالية السنوية	42
05	محاور قياس القوائم المالية وفق الأسس المحاسبية	44
06	طبيعة التقارير المالية والأسس المحاسبية	45
07	مقارنة الأسس المحاسبية بمدى تحقيقها لأهداف التقارير المالية	46
عناوين جداول الفصل الثاني		
08	قائمة الدول التي تتبنى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	56
09	عناصر التميز بين ما هو متداول وغير متداول وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام "معياري البيانات المالية"	64
10	البيان الموحد للمقبوضات والمدفوعات النقدية وفق الأساس النقدي	91
11	بيان مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية للحكومة "س" في نهاية السنة	93
عناوين جداول الفصل الرابع		
12	تصنيف حسابات الإيرادات العمومية وفق مجموعة حسابات الخزينة العمومية	160
13	تطور مؤشر الميزانية المفتوحة للجزائر	178
عناوين جداول الفصل الخامس		
14	مقارنة بين حسابات النظام القديم وحسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة	190
15	توزيع حسابات الاستثمارات العمومية	193
16	تصنيف الحسابات المالية	204
17	تصنيف حسابات الديون وفق مشروع المخطط المحاسبي للدولة	212
18	مقارنة بين تصنيف حسابات الأعباء والموارد للمخطط المحاسبي للدولة مع مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية	221
19	تصنيف حسابات النفقات العمومية	227

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
عناوين أشكال الفصل الأول		
01	بنية المعلومات الحكومية	10
02	الأسس المحاسبية في القطاع الحكومي	34
عناوين أشكال الفصل الثالث		
03	التنظيم المركزي لشبكة محاسبي الخزينة العمومية في الجزائر	103
عناوين أشكال الفصل الرابع		
04	عناصر النظام المحاسبي	138
05	الدورة المستندية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر	146
06	إجراءات تحديد رصيد حساب الخزينة لدى البنك المركزي	157
07	المعالجة المحاسبية لتحصيل الأوراق المالية عن طريق البنك المركزي	159
08	المعالجة المحاسبية في حالة خصم لأوراق المالية	159
09	المعالجة المحاسبية لتسوية الإيرادات	170
عناوين أشكال الفصل الخامس		
10	المعالجة المحاسبية لمراحل القيد المحاسبي للاستثمارات	194
11	القيد المحاسبي للتحويلات المالية فيما بين المحاسبين الرئيسيين	201
12	تسجيل عمليات نواتج التحصيل	203
13	التسجيل المحاسبي لتحصيل وخصم الأوراق المالية	205
14	القيود المحاسبية لتحصيل الشيكات المحررة لفائدة الخزينة العمومية	207
15	تحديد رصيد حسابات النتائج	211
16	المعالجة المحاسبية لحسابات الديون	213
17	عرض إجراء إعادة التوزيع في حسابات الأعباء والموارد	222
18	مراحل قيد الإيرادات العمومية	226
19	المعالجة المحاسبية لإجراء إعادة التوزيع	230
20	تسجيل العمليات خارج الميزانية لإلتزامات الدولة	232

قائمة الملاحق

الرقم	الملاحق	الصفحة
01	بيان المركز المالي في 31 ديسمبر وفق أساس الاستحقاق	i
02	بيان الأداء المالي في 31 ديسمبر	ii
03	بطاقة الإيرادات	iii
04	بطاقة النفقات	iv
05	بطاقة التسوية	v
06	مستخرج العمليات اليومية للخبزينة العمومية	vi
07	الدفتري العام	vii
08	سجل الحسابات العام	viii
09	ميزان الحسابات	ix

المقدمة العامة

1. تمهيد

تعتبر المحاسبة العمومية نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام ذات الطابع الاداري 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 عند تنفيذ المعاملات المالية لوحدات القطاع العام لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها، وحماية المال العام من الاختلاسات والتبديد إضافة إلى تحقيق الاقتصاد والرشادة في استعمال الموارد العمومية.

أما الجانب التقني للمحاسبة العمومية، فيركز على بيان إجراءات إثبات المعاملات المالية وقيدها في الدفاتر والسجلات المحاسبية وإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية لعرض نتائج نشاط وحدات القطاع العام، حيث إن تصميم نظام المحاسبي يجب أن يأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح إضافة إلى ضرورة احترام الضوابط القانونية التي تنظم تداول المال العام، والذي يقع على عاتقه تحقيق الإفصاح الكامل والشفاف عن جميع المعاملات المالية للدولة وتوفير أدوات الرقابة والمساءلة عن أداء مختلف وحدات القطاع العام، بهدف رفع جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتلبية حاجيات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية الحكومية.

2. أهمية البحث وأسباب اختياره

1.2. أهمية البحث

يكتسب هذا الموضوع أهميته من المكانة الاستراتيجية لنظام المحاسبة العمومية في نظام الإدارة المالية للدولة، حيث إن هذا الأخير يقوم بتوثيق وإثبات المعاملات المالية لتنفيذ الميزانية العامة للدولة وعرضها في شكل تقارير وقوائم مالية تعرض نتائج نشاط وحدات القطاع العام والتي يتم استعمالها لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية في مجال العقلنة والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية،

لأن مخرجات النظام المحاسبي هي التي تحدد مضمون وطريقة عرض وإعداد البيانات المالية الفعلية عن مصادر تحصيل الموارد العمومية وعن حجم مجال الإنفاق الحكومي، إضافة إلى بيان الوضعية المالية الفعلية للخزينة والتي يتم على أساسها اتخاذ القرار المتعلق بتمويل نشاط وحدات القطاع العام.

كما يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة من الجانب المحاسبي لكونه يركز على تحليل الإطار التقني للمحاسبة العمومية عن طريق دراسة وتحليل تقنيات القيد المحاسبي المستعملة في محاسبة الخزينة العمومية إضافة إلى تقديم المعالجة المحاسبية المقترحة في مشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة.

2.2. أسباب اختيار الموضوع

تم اختيار هذا الموضوع لكونه يدخل ضمن الاهتمامات البحثية للطالب لاسيما وأنه عمل إطار سابق في الخزينة العمومية كمفتش مركزي بالخزينة العمومية لولاية بومرداس، مما سمح له الاحتكاك بمختصين في مجال المحاسبة العمومية واكتساب خبرة في هذا المجال، والاستفادة من العلاقات الشخصية لزملاء المهنة للوصول إلى المعلومات والمراجع ذات الطابع التقني والتي تعتبر حكرا على المختصين العاملين في الخزينة العمومية لكونها تعتبر تعليمات تطبيقية داخلية غير منشورة.

ونظرا للنقص الكبير في الدراسات التي تتناول الجانب التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر، أراد الطالب أن يساهم في إثراء المكتبة الجامعية بهذه الدراسة محاولا تبسيط المفاهيم المرتبطة بالإطار التقني للمحاسبة العمومية للطلبة والباحثين في مجال المحاسبة وعرض نتائج مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

3. أهداف البحث

تهدف هذه الدراسة 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 لتفعيل تطبيق هذا المشروع.

4. إشكالية البحث

في إطار حركة الإصلاحات التي عرفتها الجزائر في نهاية التسعينيات، قدمت وزارة المالية مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية يهدف إلى تطوير وعصرنة الإطار التقني لنظام محاسبة الخزينة عن طريق إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد للدولة يحل محل النظام المحاسبي المطبق في الخزينة العمومية والقائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية، والذي يعتبر بمثابة استمرارية لنظام محاسبة الخزينة الموروث خلال فترة الاحتلال الفرنسي والذي تم الاستمرار في تطبيقه دون أن يطرأ عليه أي تغيير جوهري، حيث تم إقراره عن طريق إصدار التعليمات العامة رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 والمتعلقة بمحاسبة الخزينة العمومية، والتي أسست الإطار التقني لإجراءات مسك الدفاتر والسجلات والقيود المحاسبية التي يرجع إليها المحاسب العمومي في الجزائر لإثبات وتسجيل المعاملات المالية للدولة.

وفي هذا السياق، يمكن عرض إشكالية الدراسة التي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما هو واقع وآفاق تطوير وعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟

ولمعالجة مختلف جوانب الإشكالية الرئيسية تم تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما هو أثر تطبيق مختلف الأسس المحاسبية على نظام المحاسبة العمومية؟
- ما هو دور وأهمية المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام؟
- ما هي الإجراءات القانونية والتنظيمية التي تحدد مسؤوليات وصلاحيات أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر؟
- ما هي آليات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق نظام مجموعة حسابات الخزينة العمومية وفق مشروع المخطط المحاسبي للدولة؟
- ما هي نقاط القوة والضعف في نظام محاسبة الخزينة العمومية وفي مشروع المخطط المحاسبي للدولة؟

5. فرضيات الدراسة

للإجابة على الاشكالية المطروحة، تم وضع الفرضية العامة الموالية:

عند تصميم النظام المحاسبي الحكومي يمكن المفاضلة بين عدة أسس محاسبية تؤثر مباشرة على طبيعة وجودة البيانات المالية لمخرجات النظام المحاسبي، حيث يتطلب إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية التخلي عن تطبيق الأساس النقدي والتوجه نحو تطبيق أساس الاستحقاق الكامل وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، الأمر الذي يستلزم تنفيذ إصلاحات جوهرية في طريقة تنظيم وإدارة المال العام.

انطلاقاً من الفرضية العامة يمكن وضع جملة من الفرضيات الجزئية والمتمثلة فيما يلي:

- يسمح تبني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام بتحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتوفير أدوات المساءلة عن الأداء.
- تشجع المنظمات الدولية المتخصصة في المحاسبة العمومية على تبني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام وتطبيق أساس الاستحقاق الكامل.
- تم تصميم نظام محاسبة الخزينة في الجزائر على الأساس النقدي الذي يركز على مراقبة حركة التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة، حيث إن مخرجات هذا النظام لا تسمح بتوفير كافة البيانات عن توزيع عناصر الذمة المالية للدولة، ولا توفر بيانات مالية يمكن توظيفها في مجال تحقيق المساءلة عن الأداء.
- يهدف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تطوير نظام محاسبي فعال يعرض مجمل أصول وخصوم الدولة بهدف تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي لتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير المال العام.
- يتبنى مشروع المخطط المحاسبي للدولة تطبيق قواعد أساس الاستحقاق في إثبات تسجيل الإيرادات والنفقات والاستثمارات العمومية وعرضها في القوائم المالية.

6. حدود الدراسة

لم تتعرض هذه الدراسة إلى الجوانب المتعلقة بالمالية العامة والمرتبطة بالمحاسبة العمومية، خاصة في مجال قواعد إعداد وتحضير وتمويل تنفيذ الميزانية العامة للدولة أو من جانب التوسع في

عرض الإيرادات والنفقات العمومية، بهدف تخصيص الدراسة على تحليل الإطار التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر، عن طريق التركيز على عرض الإجراءات التنظيمية والممارسات المحاسبية المستعملة من طرف المحاسب العمومي وفقا لنظام المحاسبي القديم، إضافة إلى تحليل المعاملات المالية وفق مشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة.

كما تجدر الإشارة في هذا المجال، بأن موضوع الدراسة اقتصر فقط على عرض النظام المحاسبي الخاص بالدوائر المركزية للدولة من دون أن يتطرق للنظام المحاسبي الخاص بالجماعات المحلية والمرافق العمومية ذات الطابع الإداري والتي لها إطار محاسبي خاص بها.

7. الدراسات السابقة

يمكن التمييز بين أهم الدراسات العربية والأجنبية المتعلقة بموضوع البحث على النحو الموالي:

1.1.7. الدراسات العربية

دراسة محمود مراد مصطفى علي 1999، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة تحت عنوان تحليل وتقويم العلاقة بين النظرية والتطبيق في مجال المحاسبة عن الأموال العامة مع دراسة تطبيقية بكلية التجارة في جامعة الإسكندرية، حيث تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول تحليل الفجوة بين الفكر النظري في المحاسبة الحكومية والتطبيقي للمحاسبة الحكومية المصرية ومحاولة صياغة نموذج يحقق أهداف المحاسبة الحكومية في تخصيص الموارد وتقييم الأداء، ولقد أظهرت الدراسة أن هناك فجوة كبيرة بين الفكر النظري وبين التطبيق العملي في نظام المحاسبة الحكومية المصرية، وأوصى الباحث بضرورة تحقيق التوافق بين الأهداف والأساليب في مجال المحاسبة الحكومية وتطويرها، لكي تستوعب الأساليب الحديثة التي تحسن من ملاءمة البيانات والمعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي وإعداد نماذج التقارير التي تفي باحتياجات تقييم أداء الوحدات الحكومية.

دراسة وودا 2002، تحت عنوان المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي، والتي تم تقديمها بمناسبة انعقاد مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء، بالقاهرة سنة 2002 تحت رعاية الإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، وركزت هذه الدراسة على عرض تجارب العديد من الدول التي قامت بإصلاح نظمها المحاسبية عن طريق التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، وخلصت هذه الدراسة إلى أن السبب الرئيسي وراء هذا التحول هو فشل وقصور الأساس النقدي في توفير معلومات

مالية كاملة وفعالة عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام، وأن تجارب العديد من الدول تعطينا دليلاً عملياً على أن تطبيق أساس الاستحقاق سوف يساعد على تحسين نوعية البيانات المالية الحكومية التي تكون مشابهة للتقارير المالية في القطاع التجاري، مما يجعلها أكثر إفصاحاً وقابلة للمقارنة والفهم، والتي يمكن الاعتماد عليها على مستوى مختلف وحدات القطاع العام في اتخاذ القرارات العقلانية والرشيده.

دراسة وودا 2003، قدمت هذه الدراسة في إجتماع حول تطوير المحاسبة والإدارة العامة تحت إشراف المكتب الإقليمي لمنظمة الأمم المتحدة (الأسكوا) تحت عنوان " إصلاح محاسبة وموازنة القطاع العام: القضايا الرئيسية ذات العلاقة، بالتركيز بشكل خاص على العالم العربي"، وخلصت هذه الدراسة إلى عدم مواكبة بلدان الدول العربية للتغيرات والتطورات الدولية في مجال إصلاح والمحاسبة والموازنة الحكومية، لكونها مازالت تتبع نظام محاسبة النقد ونظام موازنة البنود، كما بينت هذه الدراسة الحاجة إلى التغيرات في النظم المحاسبية للدول العربية، كما ناقشت هذه الدراسة ضرورة الربط بين الإصلاح الإداري وإصلاح المحاسبة والموازنة العامة للدولة.

دراسة الشمري 2003، أعدت هذه الدراسة في العراق تحت عنوان "دراسة للإبداع المالي الحكومي المركزي والإدارات المحلية نموذج مقترح باستخدام مدخل القرار"، حيث ركزت هذه الدراسة الدراسة البحث في السبل الممكنة للارتقاء بأسس وإجراءات الإبلاغ المالي الحكومي في العراق، والاستفادة من التطورات والتجارب الدولية الحديثة في مجال الإبلاغ المالي الحكومي، ومن أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة هو أن للمحاسبة الحكومية ثلاثة أطر هي الحكومة ومهنة المحاسبة والمجتمع، وأن تغيرها يعكس استجابتها للتغيرات التي تحصل في هذه الأطر، ولذلك فإن إستراتيجيات تنظيم الإبلاغ المالي الحكومي ينبغي أن يكون ناتجا طبيعيا لعمليات التفاعل أو التضامن التلقائي بين هذه الأطر الثلاثة.

دراسة إبراهيم عبد القدوس أحمد مفضل 2008، أطروحة دكتوراه في المحاسبة تحت عنوان "المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية" بكلية الاقتصاد في جامعة دمشق، وتتمحور إشكالية البحث حول دراسة دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في توفير معلومات تحقق الأهداف المنشودة من الإبلاغ المالي الحكومي، حيث قام الباحث بعرض المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق والأساس النقدي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وخلصت هذه الدراسة إلى أن نظام المعلومات المحاسبي

الحكومي في اليمن يتصف بمواصفات نظم المحاسبة العمومية التقليدية التي تعتمد على تنفيذ المعاملات المالية وفق الأساس النقدي والتركيز على المدخلات وعدم الاهتمام النسبي بالمخرجات، حيث تنحصر وظيفته الأساسية كأداة لتنفيذ الميزانية التي تتبع أسلوب ميزانية البنود، وأوصى الباحث بإتباع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كأساس لتطوير نظام المحاسبة العمومية في اليمن.

دراسة محمد سيد محمد أمين محمد عبد الجليل 2008، رسالة ماجستير بكلية التجارة في جامعة القاهرة تحت عنوان "تطوير القياس المحاسبي في الوحدات الحكومية بغرض تحقيق عدالة قياس تكلفة الخدمات الحكومية"، حيث عالج الباحث إشكالية قياس الإيرادات والمصروفات للوحدات الحكومية في ظل تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي بالاعتماد على عرض تجربة بعض الدول الرائدة في هذا المجال والتركيز على عرض تجربة نيوزيلاندا، ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث هو أنه يمكن التمييز بين نوعين من أشكال تطوير النظام المحاسبي، عملية التطوير الموجهة نحو تدعيم المساءلة والرقابة على نشاط الوحدات الحكومية وعملية التطوير الموجهة نحو تحسين أساليب إدارة القطاع الحكومي، حيث يتطلب التطبيق العملي لعملية التطوير إعادة تنظيم المستندات والدفاتر والقوائم المالية الحكومية في مصر.

دراسة علاء الدين عبد الله محمد علي 2008، رسالة ماجستير تحت عنوان "إطار محاسبي لتطبيق أساس الاستحقاق بالوحدات الحكومية كأحد متطلبات موازنة البرامج والأداء" بكلية التجارة في جامعة عين شمس بمصر، حيث تتمحور إشكالية الدراسة حول علاقة تطوير النظام المحاسبي الحكومي وفق أسس الاستحقاق مع تطبيق أدوات موازنة البرامج والأداء، وقام الباحث بعرض نموذج مقترح للتطبيق العملي للمحاسبة الحكومية في مصر وفق متطلبات أساس الاستحقاق، كما توصل الباحث إلى الاستنتاج بأن التطور في أساليب إعداد الموازنة من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، يتطلب تعديل النصوص التشريعية وتطوير مقومات النظام المحاسبي الحكومي المصري (المجموعة المستندية، دليل الحسابات، التقارير المالية) بما يتوافق مع تطبيق أساس الاستحقاق لتوفير المقومات الأساسية لنجاح عملية تطوير النظام المحاسبي.

دراسة محمد صادق حامد رابعة 2010، أطروحة دكتوراه بكلية الأعمال في جامعة عمان العربية للدراسات العليا تحت عنوان "نموذج مقترح لقياس أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي الأردني طبقاً للمعايير الدولية"، والذي قدم فيه الباحث دراسة إحصائية حول علاقة جودة البيانات والقوائم

المالية الحكومية بآليات ترشيد النفقات الحكومية في الأردن، وقد توصل الباحث إلى الاستنتاج بأن المعلومات المحاسبية الحالية في القطاع الحكومي الأردني تصلح لمتابعة تنفيذ الميزانية ومراقبة تحصيل وصرف المال العام، دون ملاءمتها لخدمة أغراض اتخاذ القرار لترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق الشفافية والمساءلة عن الأداء، كما قدم الباحث عدة توصيات واقتراحات بهدف تطوير نظام المحاسبة الحكومية في الأردن مركزاً على ضرورة إدراج أدوات قياس التكلفة لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

2.7. الدراسات الاجنبية

دراسة بريكماند (Premchand) 1995، تحت عنوان "المحاسبة الحكومية الفعالة"، حيث حاول الباحث تقديم إجابات حول أسباب الأخذ بأساس الاستحقاق في نظم المحاسبة الحكومية، عن طريق عرض أهم مزايا أساس الاستحقاق في كونه يسعى لتقديم صورة شاملة لكل الالتزامات الحكومية ويساعد في صياغة السياسات المالية الواقعية، إضافة إلى إعطائه صورة صحيحة للتكاليف الكاملة ومساعدة صانعي القرار لرؤية ما وراء السنة المالية وميزانية السنة التالية، وقد خلصت هذه الدراسة إلى ضرورة الاستثمار في تطوير الأنظمة المحاسبية الحكومية مع الإشارة إلى إشكالية المصادقية المالية والإصلاح المالي الحكومي ومشكلات التصلب التنظيمي وإشكالية الإصلاح الفجائي أو التدريجي.

دراسة صادرة عن صندوق النقد الدول 2002، تحت عنوان "هل يتطلب إعداد موازنة الأداء استخدام أساس الاستحقاق"، حيث تركزت هذه الدراسة على تحليل أثر وعلاقة إصلاح وتطوير استخدام وموازنة البرامج والأداء مع استعمال أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، وتؤكد نتائج هذه الدراسة على ضرورة اختيار أساس الاستحقاق باعتبارها أحد المتطلبات الأساسية لإصلاح نظام الموازنة الشامل، عن طريق تقييم وتحسين الأداء الإداري وعرض تكلفة البرامج إضافة لكونه يعمل على تحسين متطلبات إعداد التقارير المالية وجودة المعلومات وشموليتها، بواسطة تعزيز الوثوقية والقابلية للمقارنة والتفسير إلى جانب تحقيق المساءلة عن الأداء.

دراسة كان مايس (khan,mayes) 2009، الصادرة في دليل الملاحظات الفنية للصندوق النقد الدولي تحت عنوان "الانتقال إلى أساس الاستحقاق" حيث ركزت هذه الدراسة على عرض خصائص أساس الاستحقاق وتحليل أسباب التخلي عن الأساس النقدي في المحاسبة الحكومية، مع الإشارة إلى

ضرورة إعداد الميزانية العامة للدولة على أساس الاستحقاق، وخلصت هذه الدراسة إلى تقديم إرشادات وتوصيات لإصلاح نظام المحاسبة العمومية.

دراسة الإتحاد الدولي للمحاسبين 2011، حيث تعتبر هذه الأخيرة دراسة معدلة ومنقحة للدراسة رقم (14) الصادرة سنة 2003 عن لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين تحت عنوان "التحول إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق كدليل مرشد للحكومات والوحدات الحكومية"، تهدف هذه الدراسة إلى تقديم إرشادات وتوصيات من أجل مساعدة الحكومات الراغبة في الانتقال إلى تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، وذلك طبقاً لما ورد في المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، حيث ركزت هذه الدراسة على تقديم حلول وإرشادات للصعوبات التقنية التي تواجه الحكومات عند التحول إلى تطبيق أساس الاستحقاق لاسيما في مجال تحديد إجراءات تقييم الأصول والخصوم الحكومية.

3.7. مساهمة الباحث

ركزت الدراسات السابقة على تحليل نتائج تطبيق أساس الاستحقاق الكامل في المحاسبة العمومية، كأحد الشروط الأساسية لتطوير نظام محاسبي فعال يضمن الإفصاح الشامل والدقيق عن نتائج وحدات القطاع العام وعلاقته برفع جودة الإبلاغ المالي الحكومي، في حين أن هذه الدراسة تعالج الموضوع من جانب تحليل الإطار التقني للمحاسبة العمومية حيث تم التركيز على بيان أثر تطبيق مختلف الأسس المحاسبية على تقنيات المعالجة المحاسبية للعمليات المالية للدولة وأثرها على طريقة إعداد وعرض القوائم المالية الحكومية في الجزائر، بهدف تشخيص واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وتحليل نقاط القوة والضعف في نظام محاسبة الخزينة العمومية المعمول به حالياً، إضافة إلى تقييم مشروع إعداد المخطط المحاسبي الجديد للدولة المقترح من طرف وزارة المالية والذي هو قيد الدراسة والتجربة.

8. منهج البحث

للإحاطة بمختلف جوانب موضوع الدراسة تم استخدام أدوات المنهج الوصفي في مجال عرض المفاهيم النظرية وتقديم الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية، في حين تم استعمال أدوات المنهج التحليلي لتدقيق آليات مسك الدفاتر والسجلات والقيود المحاسبية لإثبات المعاملات المالية للدولة وفق المخطط المحاسبي.

9. تقسيم الدراسة

للإجابة على الأسئلة المطروحة في الإشكالية تم تقسيم هذه الدراسة إلى خمسة فصول، حيث يتناول الفصل الأول عرض الإطار النظري للمحاسبة العمومية، عن طريق بيان ماهية المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها والخصائص المميزة لنشاط وحدات القطاع العام غير الهادفة لتحقيق الربح، إضافة إلى عرض الأسس العلمية لنظريات المحاسبة وعلاقتها بالمحاسبة العمومية مدعمة بدراسة تحليلية لمختلف الأسس المحاسبية وتطبيقاتها على المحاسبة في وحدات القطاع العام.

كما تم تخصيص الفصل الثاني لعرض المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، حيث يتناول هذا الأخير عرض مختلف المعايير الدولية للمحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام، ثم يليه عرض المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام على الأساس النقدي.

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، إضافة إلى شرح وتحليل إجراءات تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية وأثر تطبيقها على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

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 اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، إضافة إلى دراسة آليات المعالجة المحاسبية للعمليات المالية للدولة وفق مشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة، وتحليل نقاط القوة والضعف للنظام المحاسبي المقترح من طرف وزارة المالية.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

تطور مفهوم المحاسبة العمومية ليتلاءم مع التطور الحاصل في دور الدولة ووظائفها في الحياة الاقتصادية، وما ترتب عليها من ازدياد في حجم النفقات وتنوع مجالاتها، إضافة إلى تطور حجم الإيرادات وتنوع مصادرها وانعكاس ذلك على نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي بحيث أصبحت المحاسبة العمومية أداة مهمة لمراقبة وتقييم أداء وحدات القطاع العام في تسيير المال العام، ومصدرا مهما للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرار.

وفي هذا الإطار، تعتبر المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح. وبالتالي، فإن خصائص تداول المال العام فرضت العمل على تأسيس إطار نظري مستقل لتكييف الممارسات وأسس القياس المحاسبي مع مميزات نشاط الوحدات الحكومية، بهدف الرفع من جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتحقيق الشفافية والإفصاح الكامل والدقيق عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة، عن طريق إصدار معايير محاسبية تهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي والاستفادة من مزايا المحاسبة في القطاع الخاص وتكييفها قدر المستطاع مع خصائص نشاط وحدات القطاع العام لتطوير نظام محاسبي فعال يرقى لتلبية حاجيات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية الحكومية.

يتناول هذا الفصل دراسة وتحليل الإطار النظري للمحاسبة العمومية وفق ثلاثة مباحث كالاتي:

- ماهية المحاسبة العمومية.
- الأسس النظرية للمحاسبة العمومية.
- تطبيقات الأسس المحاسبية على المحاسبة العمومية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

يتناول هذا المبحث عرض المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية عن طريق بيان ماهية المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها، إضافة إلى تحديد أهداف وخصائص نظام المحاسبة العمومية وتحليل حاجيات مختلف مستخدمي القوائم المالية الحكومية، مع تقديم مقارنة بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية لبيان أوجه التشابه والاختلاف بين النظامين.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

تم معالجة مفهوم المحاسبة العمومية وفق النقاط الآتية:

- تعريف المحاسبة العمومية.
- التمييز بين الإطار القانوني والتقني للمحاسبة العمومية.
- طبيعة وخصائص نشاط وحدات القطاع العام.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية

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

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

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

كما يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها "فرع من فروع المحاسبة 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".³

وفي تعريف آخر للمحاسبة العمومية أنها "نوع من المحاسبة المالية تطبقه الوحدات الإدارية الحكومية جميعها بهدف تحقيق الرقابة على نشاط هذه الوحدات والتقرير عن الاستخدامات والموارد، مع خدمة أغراض التخطيط ووضع الموازنة العامة للدولة".⁴

¹ إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، عمان، 2003، ص: 35.

² صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص: 05.

³ حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، 2004، ص: 18.

⁴ ليلي فتح الله إبراهيم وإبراهيم حماد حماد محمد، الموازنات والمحاسبة الحكومية، مطابع الدار الهندسية، مصر، 1999، ص: 171.

كما تعرف المحاسبة العمومية أيضا بأنها "مجموعة من القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة، وهذه الأخيرة تخرج من زاوية كونها اعتمادات ينبغي صرفها في الأغراض المخصصة، كما أنها من زاوية أخرى تمثل إيرادات ينبغي تحصيلها وتخضع كلا من إجراءات الصرف والتحصيل لقوانين وتشريعات قائمة تفسرها وتوضحها مجموعة من القواعد الصادرة لأجهزة الصرف والتحصيل والتي تحدد كيفية القيد في السجلات المحاسبية المعمول بها في جميع الوحدات الحكومية".¹

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

- المفهوم التقني، ويقصد به مجموعة 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 والأمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة".²

كما تعرف المحاسبة العمومية كذلك بأنها تعبر عن "القواعد التي تلتزم بها الجهات الإدارية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتأشيراتها وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تجريها وقواعد الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلي وإظهار وتحليل النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات".³

وقد ورد في دليل المحاسبة العمومية الصادر عن الأمم المتحدة بأنها تعتبر "أداة للمديرين الحكوميين لأغراض الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة بالوزارات والمؤسسات الحكومية، وأغراض الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية وبالموجودات المختلفة، وتصنيف البيانات لاستخدامها لأغراض الرقابة وتنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة".⁴

¹ محمد العزيز أبو رمان، نظرية المحاسبة الحكومية، مكتبة الأنجلو المصرية، 1982، ص: 08.

² J.C.Martinet et P. Dimalta, Droit budgétaire, LITC, Paris, 1999, p : 775.

³ محمد عادل إلهامي والسيد أحمد السقاء، المحاسبة الحكومية والمحاسبة الإقتصادية القومية مدخل معاصر، كلية التجارة جامعة طنطا، مصر، 2005-2006، ص: 24.

⁴ رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص: 14.

انطلاقاً من التعاريف السابقة الذكر، يمكن الاستنتاج بأن المحاسبة العمومية عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تهتم 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.

الفرع الثاني: التمييز بين الإطار القانوني والتقني للمحاسبة العمومية

تتميز المحاسبة العمومية بضرورة تكييف الإطار التقني مع متطلبات الإطار القانوني الذي يؤسس لتكريس شرعية تنفيذ المعاملات المالية لمختلف وحدات القطاع العام، حيث يمكن التمييز بينهما على النحو الآتي:

1. الإطار القانوني للمحاسبة العمومية

هناك علاقة قوية بين التشريعات والمحاسبة العمومية حيث تحدد أحكام القوانين والتنظيمات في مختلف الدول القيود التي يتوجب على المحاسبة العمومية التقيد بها، وعلى هذا الأساس فإن أحكام التشريعات المالية لها انعكاسات وتأثير مباشر على أدوات المحاسبة العمومية، وفي حالة ما إذا "كان هناك تعارض بين الأحكام التشريعية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فإن الأولوية تكون للتقيد بالأحكام التشريعية على أن ينظر في بتعديلها لتتسجم مع المبادئ المحاسبية إن أمكن ذلك".¹

لهذه الأسباب تعتبر المحاسبة العمومية مادة يغلب عليها الإطار القانوني، إذ خصها المشرع الجزائري بإطار قانوني خاص بها، وذلك وفقاً لأحكام القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والذي يضع قيوداً قانونية وتنظيمية لتسيير ومراقبة الأموال العمومية لضمان مشروعية العمليات المالية للدولة وتحقيق الاستعمال الأمثل للموارد المالية وحمايتها من كل التلاعبات.

إضافة إلى ذلك، يحدد هذا الأخير التزامات ومسؤوليات كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين في مجال تسيير العمليات المالية للخزينة العمومية وتنفيذ الميزانية العامة للدولة، إضافة إلى القوانين والتنظيمات المتعلقة بضبط وتقنين إجراءات صرف المال العام وتنفيذ الصفقات العمومية وتحصيل الإيرادات.

¹ حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، 2004، ص: 19.

ونتيجة لذلك، يعتبر المحاسب في المحاسبة العمومية ملزماً باحترام متطلبات النصوص التشريعية المعمول في مجال تداول المال العام، لكونه معرض للعقوبات المنصوص عليها قانوناً في حالة عدم احترامها، إضافة لكونه مسؤول أمام هيئات الرقابة عن المال العام.

2. الإطار التقني للمحاسبة العمومية

يقصد بالإطار التقني للمحاسبة العمومية مجموعة التعليمات والتنظيمات المتعلقة بتصنيف الحسابات إضافة إلى تقنيات التسجيل والقيود المحاسبية للعمليات المالية للدولة في السجلات والدفاتر المحاسبية، وفقاً للمخطط المحاسبي للخرينة العمومية، من أجل تحقيق ومراقبة شرعية تنفيذ العمليات المالية للدولة ومطابقتها لقواعد المحاسبة العمومية، كما توفر هذه المحاسبة الإحصائيات والبيانات حول المركز المالي للدولة من أجل اتخاذ القرارات، عن طريق تقديم الوضعية المالية للخرينة والنتائج المالية لتطبيق قانون المالية.

وفي هذا الإطار، تعتبر التعليمات العامة رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 والمتعلقة بمحاسبة الخزينة العمومية المرجع الأساسي لدليل الحسابات الذي يستعمله المحاسب العمومي في الجزائر لقيود المعاملات المالية للدولة.

الفرع الثالث: خصائص نشاط وحدات القطاع العام

يهدف نشاط الوحدات الحكومية إلى تحقيق منفعة عامة عن طريق تداول المال العام في شكل اعتمادات مسجلة في الميزانية العامة للدولة، وعلى هذا الأساس فإن مكونات نظام المحاسبة العمومية يجب أن يتلاءم مع خصائص وطبيعة نشاط القطاع العام والتي تتمثل فيما يلي:

- غياب دافع الربح، حيث إن نشاط القطاع العام يهدف أساساً إلى تقديم خدمات عامة من أجل تحقيق منفعة عامة للمجتمع، والتي يتم أدائها من دون مقابل أو بمقابل بسيط لا يتناسب مع التكلفة، ولهذا السبب يمكن ملاحظة غياب مفهوم قياس الربح عن طريق مقابلة الإيرادات والأعباء في نظام المحاسبة العمومية.
- لا توجد علاقة مباشرة بين الإيرادات والنفقات في نشاط القطاع العام، بحيث يغلب على بعض الوحدات الحكومية نشاط تحصيل الإيرادات فقط مثل مصالح إدارة الضرائب والجمارك، في حين يغلب على البعض الآخر جانب النفقات.
- تخضع المحاسبة العمومية لمجموعة من القواعد القانونية والضوابط الرقابية التي تهدف إلى ضبط وتقنين وفرض رقابة صارمة على صرف وتداول المال العام، وهذا ما يؤكد على ضرورة الالتزام

الكامل بتنفيذ نصوص القوانين في مجالات المحاسبة العمومية حتى ولو جاءت هذه النصوص متعارضة مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها".¹

- غياب حافز المنافسة في مجال نشاط القطاع العام، حيث إن "التنظيمات غير الهادفة للربح لا تواجه سوق محدد تتنافس عليه مع المنظمات المتشابهة لعملها حيث إن طبيعة العمل الذي تقوم به هذه المنظمات لا يتوقع منه عائد أو يكون هناك عائد رمزي لا يغطي التكاليف فإن الإقبال على هذا النوع من الأعمال قليل جدا مما يوجد لهذا النوع سوق لا تنافسية".²
- ليس لوحدات القطاع العام رأس مال كما هو الحال في القطاع الخاص، لأن "الوحدات الحكومية لا تعتمد في تمويلها على رأس المال ولكنها تعتمد على اعتمادات مالية مقترحة من طرف السلطة التنفيذية ومعتمدة من السلطة التشريعية".³
- ملكية الأصول للوحدات الحكومية هي ملكية عامة، إضافة لكونها تعتمد على تمويل نشاطها على الموارد المتجددة والمخصصة لها سنويا في الميزانية العامة للدولة.
- الموارد المرخصة في الميزانية تعتبر أموال مخصصة تصرف في المجال الذي رصدت من أجله وفقا لتبويب الميزانية.

وعلى هذا الأساس، فإن تصميم نظام المحاسبة العمومية يجب أن يأخذ بعين الاعتبار خصوصيات ومميزات نشاط وحدات القطاع العام، سواء من حيث طبيعة ونوعية القوائم المالية أو من حيث تركيبية الحسابات والدفاتر المحاسبية، بما يتوافق مع تنفيذ الميزانية العامة للدولة وبيان الوضعية المالية للحزينة العمومية وتلبية حاجيات مختلف مستخدمي القوائم المالية الحكومية.

المطلب الثاني: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

يعتبر مجال تطبيق المحاسبة العمومية محدودا قانونا لكونها تختص بتسجيل العمليات المالية المرتبطة بتحصيل وصرف المال العام المتداول عن طريق تنفيذ الميزانية العامة للدولة، ويتناول هذا المطلب عرض نطاق إختصاص المحاسبة العمومية إضافة إلى تحليل حاجيات الإبلاغ المالي للجهات المستخدمة للقوائم المالية الحكومية من خلال الفروع الموالية:

¹ رأفت سلامة محمود، مرجع سبق ذكره، 2011، ص:28.

² حصة محمد أحمد البحر وسعود حمد الحميدي، المحاسبة الحكومية والمنظمات اللاربحية، ذات السلاسل، الكويت، 2002، ص:31.

³ زكريا محمد الصادق ومدثر طه أبو الخير، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية، كلية التجارة جامعة طنطا، مصر، 2004،

الفرع الأول: نطاق تطبيق المحاسبة العمومية

بصفة عامة يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح، والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بعض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة، حيث تمول نشاطها من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة؛ وعلى هذا الأساس، فإن المحاسبة العمومية تطبق في "وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة".¹

بناء على ذلك، يمكن الاستنتاج أن كل هيئة عمومية تستفيد من الميزانية العامة للدولة تخضع بالضرورة لأسس وأحكام المحاسبة العمومية؛ حيث "تطبق المحاسبة العمومية في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة، وهي وحدات تقدم خدمات للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة، كما أنها بصفة عامة تشمل على الوحدات الإدارية التي تخضع للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث تدبير الأموال وتحديد طرق إنفاقها".²

أما في الجزائر، فقد حصر المشرع مجال تطبيق المحاسبة العمومية وفقا لأحكام المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والتي تنص على أن أسس وقواعد المحاسبة العمومية تطبق على تنفيذ الميزانيات الآتية:

- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة.
- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة ومجلس المحاسبة.
- العمليات المالية للميزانية الملحقة.
- العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات والبلديات).
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

وبناء على ذلك، يمكن الاستنتاج بأن مجال اختصاص المحاسبة العمومية يمتد ليشمل مختلف وحدات القطاع العام التي تستفيد من ميزانية عمومية لتمويل نشاطها بهدف تحقيق خدمة عامة.

¹ عبد الله عبد السلام أحمد و آخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000، ص: 28.

² لؤي وديان وزهير الحدوب، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010، ص: 35.

الفرع الثاني: الفئات المستخدمة لمعلومات المحاسبة العمومية

يختص نظام المحاسبة العمومية كنظام معلومات ورقابة بتوثيق وإثبات العمليات المالية للدولة وتسجيلها وتقديم التقارير والقوائم المالية عن نتائج هذه العمليات للجهات والهيئات التي لها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة بتلك البيانات.

وعلى هذا الأساس، فإن تحقيق الإبلاغ المالي الكامل مرهون بربط وتكييف أهداف القوائم والتقارير المالية الحكومية وتوجيهها لتلبية متطلبات وحاجيات المستخدمين لها، ومن أهم الدراسات في هذا المجال يمكن ذكر دراسة لجنة المعايير المحاسبية التابعة لمنظمة الإنتوساي¹ والتي استندت إلى بحث واستبيان شمل (165) دولة حيث بلغ عدد الدول المستجيبة للاستبيان (93) دولة وفقاً لهذه الدراسة، إضافة إلى الدراسة رقم (01) للاتحاد الدولي للمحاسبين تحت عنوان الإبلاغ المالي للحكومات الوطنية²، حيث يعرض الجدول الموالي مقارنة لمستخدمي بيانات المحاسبة العمومية وفقاً للدراستين المذكورتين أعلاه:

الجدول رقم (01) مقارنة للفئات المستخدمة للبيانات والتقارير المالية الحكومية

قائمة مستخدمي البيانات والتقارير المالية الحكومية وفقاً لدراسة الإنتوساي	قائمة مستخدمي البيانات والتقارير المالية الحكومية وفقاً لدراسة الاتحاد الدولي للمحاسبين
السياسيون والمنتخبون والموظفون	السلطة التشريعية والهيئات الحكومية الأخرى
المانحون	المواطنون
الاقتصاديون	المستثمرون والدائنون
المحللون السياسيون ومجموعات المصالح الخاصة ويقصد بهم المحللين الذين يعملون في منظمات ذات اهتمامات معينة مثل اتحاد العمال، المستهلكين.... الخ	الحكومات الأخرى والهيئات الدولية ومقدمو الموارد المالية الآخرين
أجهزة الإعلام	المحللون الاقتصاديون والماليون
	المدرء وصناع السياسة الداخليين

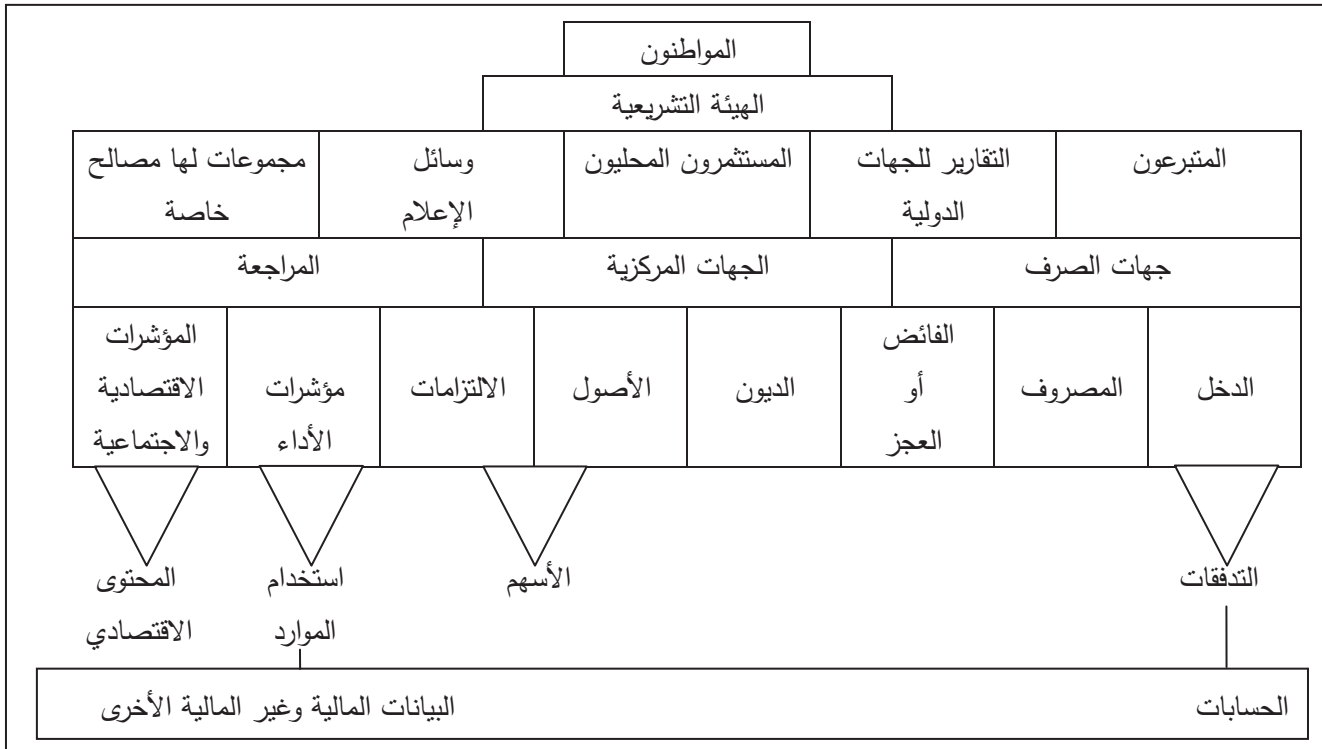
المصدر: تم إعداده بناء على معطيات الدراستين المذكورتين أعلاه.

وعلى هذا الأساس، فإن جودة وفعالية القوائم والتقارير المالية الحكومية مرتبطة بصفة مباشرة بمدى تلبية حاجيات ونوعية الإبلاغ المالي للفئات المستخدمة لها، بحيث تختلف خصائص واحتياجات المعلومات من فئة إلى أخرى، ويعرض الشكل الموالي بنية هرمية للمعلومات المالية الحكومية.

¹ International Organization of Supreme Audit Institutions, Committee on Accounting Standards, Accounting Standards Framework, INTOSAI, Washington DC, 1995, p: 10.

² International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study N° 01. Financial reporting by national government, IFAC, New York, 1991, pp:1-2.

الشكل رقم (01) بنية المعلومات الحكومية



المصدر: أ.بريمكاند، ترجمة حسن عبد الرحمن باحص وآخرون، المحاسبة الحكومية الفعالة، مركز لبحوث والدراسات الإدارية لمعهد الإدارة العامة، الرياض، 1999، ص:205.

يتضح من الشكل أعلاه، بأن المواطن هو في أعلى البنية الهرمية لمستخدمي البيانات الحكومية. وعليه، فإن نظام المحاسبة الحكومية الفعال يجب أن يوفر معلومات ذات مصداقية يستطيع من خلالها المواطن تشكيل وجهة نظر عن مستوى أداء الحكومة، يستعمل كمؤشر عند الانتخابات أو عند اتخاذ قراراته التمويلية الخاصة، مما يحقق الشفافية في إدارة المال العام ويعزز الثقة بين الحاكم والمحكوم.

المطلب الثالث: أهداف وخصائص المحاسبة العمومية

يتناول هذا المطلب عرض مختلف أهداف المحاسبة العمومية، يليه تحليل خصائص النظام المحاسبي لوحدات القطاع العام .

الفرع الأول: أهداف المحاسبة العمومية

تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير بيانات ومعلومات موضوعية ذات مصداقية حول نشاط القطاع العام، من أجل تحقيق الشفافية والرشادة في صرف وتداول المال العام وذلك بهدف الوصول إلى التحديد الصادق مع الإفصاح الكامل عن الموقف المالي ونتائج تنفيذ العمليات المالية للدولة.

وفي هذا الإطار، يمكن تحديد أهداف المحاسبة فيما يلي:

- التحقق من احترام ترخيصات الميزانية في مجال الإيرادات والنفقات وذلك عن طريق "تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف وأثناءه للتأكد من أن الصرف يتم في حدود اعتمادات وأغراض الموازنة، وسلامة إجراءاته في حدود القوانين واللوائح والإجراءات المنظمة لكيفية التصرف والحدود التي وضعت له، بما يكفل ترشيد النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة".¹
- توفير نظام رقابة داخلية فعال يضمن حماية المال العام، إضافة إلى إثبات حقوق الدولة والتزاماتها المالية ومتابعة تحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماتها".²
- تحقيق الرقابة على الالتزامات المالية لمختلف وحدات القطاع العام ومتابعة الوفاء بها.
- توفير البيانات حول حركة التدفقات النقدية من أجل تحديد الوضعية المالية للخزينة العمومية ومن أجل اتخاذ القرار وتحديد مصادر تمويل الخزينة.
- "توفير المعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية للوحدات الحكومية المختلفة ورسم سياساتها واتخاذ القرارات المتعلقة بها، بما يساعد على إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة في الفترات المقبلة".³
- إظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة.
- توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع توقعات الأداء المخطط له في الميزانية العامة.
- "إحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام، وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات، والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية لتقييم أدائها".⁴

¹ سعد بن محمد الهويهد وعبد الله بن علي الحسين، المحاسبة في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2005، ص: 46.

² نفس المرجع، ص: 47.

³ محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان، النظم المحاسبية الخاصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص: 328.

⁴ محمد جمال علي هلال، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر، عمان، 2002، ص: 22.

إضافة الى ذلك، يجب على النظام المحاسبي الحكومي الفعال أن يكون قادرا على تحقيق هدفين رئيسيين وهما:¹

- أن يعرض بطريقة عادلة ويحقق الإفصاح كامل عن المركز المالي ونتائج العمليات للأموال ومجموعات حسابات الوحدة الحكومية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
 - أن يحدد بوضوح مدى الالتزام بالقواعد القانونية والنظم المالية.
- وبناء على ما سبق، يمكن عرض أهداف المحاسبة العمومية من الجانب الوظيفي للنظام المحاسبي في خمس مجموعات رئيسية كالآتي:

1. توفير المعلومات اللازمة للمساءلة

ويقصد بالمساءلة في هذا الإطار، الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات من الجهاز التنفيذي إلى الجهاز التشريعي أو الهيآت الرقابية المختصة حول تنفيذ وتمويل الميزانية العامة للدولة، والتي يمكن أن تأخذ الأشكال الآتية:

- المساءلة المالية للتأكد من انتظام وسلامة بيانات الدفاتر والسجلات المحاسبية ومصادقية التقارير المالية، ومدى الامتثال للقوانين والتنظيمات المالية المعمول بها، إضافة إلى التحقق من أن الإنفاق يتم في حدود الاعتمادات المخصصة في الميزانية العامة.
- المساءلة الإدارية للتحقق من كفاءة تسيير وصرف المال العام دون إسراف، والاقتصاد في استعمال الموارد من طرف الوحدات الحكومية.
- المساءلة عن الأداء لتحقيق أغراض تقييم البرامج الحكومية ومقارنة الأهداف مع النتائج من أجل تحليل الانحرافات وتصحيحها.

2. توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة

يجب على نظام المحاسبة أن يوفر آليات تسمح بتطبيق رقابة مستمرة على إدارة المال العام من طرف الوحدات الحكومية، للتحقق من مشروعية العمليات المالية للدولة ومدى احترام ترخيص السلطة التشريعية، عن طريق مختلف أجهزة الرقابة قبل وأثناء التنفيذ إضافة إلى أجهزة الرقابة اللاحقة.

¹ National Council on Governmental Accounting, Governmental accounting and Financial Reporting, Municipal Finance Officers Association of United States and Canada, Chicago, 1980, p: 08.

3. توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار

عن طريق توفير تقارير دورية تفيد في مجال المقارنة بين نتائج مختلف السنوات من أجل اتخاذ القرارات والمفاضلة بين البدائل وتقييم النتائج، والمساعدة في تحديد تقديرات الميزانية العامة للدولة وتقديم الاقتراحات التي من شأنها أن ترفع من مستوى فعالية الأداء وتحقق الاقتصاد والرشادة في تسيير المال العام.

4. توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات القومية

بهدف توفير بيانات مالية ذات مصداقية حول نتائج نشاطات الوحدات الحكومية وإدراجها في المحاسبة الوطنية.

5. توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي

وذلك عن طريق إنتاج وعرض بيانات مالية يتم استعمالها كوسيلة للإعلام عن نتائج العمليات المالية للدولة لمختلف الفئات المستخدمة للبيانات الحكومية. إضافة إلى هذه الأهداف، هناك من يركز على أن النظام المحاسبي الفعال يجب أن "يصمم بحيث يؤدي إلى رقابة إدارية على الأموال والعمليات، وإدارة البرامج والمراجعة الداخلية والتقييم، بحيث يفحص عن النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الإيرادات وقياس كفاءة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج والأنشطة المخطط لها".¹

الفرع الثاني: 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 إجراءاته تحقيق الأهداف الرقابية والإدارية التي تضمن المحافظة على الأموال العامة عن طريق التأكد من صحة ومشروعية العمليات المالية ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

¹ عبد الحي مرعي ومحمد الفيومي، المحاسبة العمومية والقومية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1990، ص:27.

- 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 المأالية:¹
- 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.
- ومن أجل تحقيق هذه الأهداف على البيانات والتقارير الحكومية أن تمتاز بخصائص نوعية تسمح لها برفع مستوى جودة البيانات المالية المبلغ عنها لمختلف الفئات المستخدمة لها، من أجل تحقيق الشفافية والإفصاح الكامل والصادق عن نتائج الوحدات الحكومية، حيث يعرض الجدول المأالي مقارنة للخصائص النوعية التي تساهم في تحسين جودة الإبلاغ المأالي للتقارير المالية الحكومية بناء على نتائج دراسة الاتحاد الدولي للمحاسبين² ودراسة المنظمة الدولية للأجهزة العليا لرقابة المأالية العامة والمحاسبة.³

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

² International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study N° 01, Op.Cit, 1991, pp:1-2.

³ International Organization of Supreme Audit Institutions, Committee on Accounting standards, Op.Cit, 1995, pp: 10-23.

الجدول رقم (02) الخصائص النوعية للتقارير المالية الحكومية

خصائص البيانات والتقارير المالية الحكومية وفقا لدراسة الإنتوساي	خصائص البيانات والتقارير المالية الحكومية وفقا لدراسة الاتحاد الدولي للمحاسبين
<p>الخصائص الرئيسية</p> <ul style="list-style-type: none"> • قابلية الفهم • الملاءمة • المادية • معروضة في الوقت المناسب • متناسقة • قابلية المقارنة <p>الخصائص الثانوية</p> <ul style="list-style-type: none"> • ممارسة الحكم المهني • تقدير المنافع والتكاليف • إجراء المفاضلة • الأخذ بعين الاعتبار الجوهر فوق الشكل • ممارسة الحذر 	<p>الخصائص الرئيسية</p> <ul style="list-style-type: none"> • القابلية للفهم • الملاءمة (المادية، الأهمية النسبية) • الموثوقية(التمثيل بأمانة، الحياد، الحيطة والحذر، الاكتمال) • القابلية للمقارنة <p>الخصائص الثانوية</p> <ul style="list-style-type: none"> • الالتزام بالوقت المناسب • التوازن بين المنفعة والتكلفة • التوازن بين مختلف الخصائص النوعية

المصدر: تم إعداده بناء على معطيات دراسات المنظمين.

المطلب الرابع: المقارنة بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

يؤدي اختلاف الخصائص المميزة للأنشطة الحكومية غير الهادفة إلى تحقيق الربح عن الأنشطة الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق الربح بالضرورة لاختلاف أسس وقواعد وإجراءات المحاسبة الملاءمة لكل منهما، وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين أوجه التشابه والاختلاف بين النظامين من خلال الفروع الآتية:

الفرع الأول: أوجه التشابه بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

يمكن عرض أهم أوجه التشابه بين النظامين في النقاط الموالية:

1. مبدأ القيد المزدوج

يطبق كل من "النظام المحاسبي الحكومي والنظام المحاسبي المالي نظرية القيد المزدوج في إثبات العمليات"¹، ويقوم هذا المبدأ على أساس أن قيد العمليات المالية يتم عن طريق التسجيل في جانبين

¹ صلاح مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار الجامعية، مصر، 1993، ص:15.

متساويين لحسابين مختلفين، أحدهما دائن والآخر مدين، بحيث يساعد هذا المبدأ على التحقق من صحة القيد وتوازنه في السجلات المحاسبية.

2. مبدأ ثبات وحدة القياس

يتم استخدام الوحدة النقدية كوسيلة لإثبات العمليات المالية لكلا النظامين، مع ثبات قيمتها بغض النظر عن تغيرات قدراتها الشرائية.

3. مبدأ التكلفة التاريخية

يقوم كلا النظامين على فرضية الاستمرارية ولهذا يتم تقييم معظم الأصول وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية، حيث إنه "تتفق المحاسبة التجارية مع المحاسبة العمومية في أن يتم التعبير عن بنود الإيرادات والنفقات في كليهما بوحدة نقدية متجانسة، مفترضين أن القيمة الشرائية للنقود لا تتغير، فالعمليات تثبت في الدفاتر على أساس تكلفتها التاريخية بصرف النظر عما قد يحدث من تغير في مستويات الأسعار".¹

4. الفترة المحاسبية

ينفق كلا النظامين على مبدأ سنوية المحاسبة واستقلال السنوات المالية، بحيث يتم قياس نتيجة النشاط الاقتصادي للوحدات الهادفة إلى تحقيق الربح عند نهاية كل سنة مالية، في حين أن توقع الإيرادات والنفقات للوحدات الحكومية غير الهادفة إلى تحقيق الربح يكون لمدة سنة.

5. الدورة المستندية

يعتمد النظام المحاسبي في كل منهما على مجموعة متكاملة من الدفاتر والمستندات والسجلات المحاسبية وإن اختلفت في الشكل والمسميات.

6. توفير البيانات المالية

كل من النظامين "يتفقان من حيث الهدف وهو قياس وتوصيل معلومات مفيدة وذات معنى لفئات المستخدمين في شكل تقارير وقوائم دورية وختامية".²

¹ علي السعيد سنون ونصر محمد جعيسة، المحاسبة الحكومية والقومية النظرية والتطبيق، كلية التجارة جامعة طنطا، مصر، 2004، ص:17.

² قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص:64.

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

هناك العديد من أوجه الاختلاف بين كل من النظامين، ومن أهم مجالات الاختلاف ما يلي:

1. تكوين المخصصات والاحتياطات

تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر، الذي يستند إلى الاحتياط المسبق لأي خسارة محتملة أو مؤكدة نتيجة لنقص في قيمة أصل من الأصول أو لمواجهة الالتزامات المترتبة على المؤسسة، أما في النظام المحاسبي الحكومي الذي يتناول تنفيذ الميزانية كخطة مالية تعكس نشاط الحكومة وفقاً للإيرادات المتوفرة، وعلى هذا الأساس "لا مجال لمسك قيود لتكوين المخصصات من هذا القبيل، أما عند ظهور حالات طارئة تستدعي نفقات غير مخصصة في الميزانية، فتقوم الحكومة بتدبير الأموال اللازمة لمواجهتها"¹.

2. خصوصية الشخصية المعنوية في القطاع العام

لا تتمتع وحدات القطاع العام بشخصية معنوية مستقلة بحد ذاتها، ولكن تشكل وحدة متكاملة تتصرف باسم ولفائدة الدولة على عكس المحاسبة في القطاع الخاص التي تستند على إنشاء شركات تميزها شخصية مستقلة عن مالكيها أو المساهمين فيها.

3. مقابلة الإيرادات بالنفقات

تطبيقاً لقاعدة عمومية وشمولية الإيرادات والنفقات في الميزانية، فإن نظام المحاسبة العمومية لا يقوم بمقابلة الإيرادات بالنفقات من أجل حساب النتيجة، كما هو الحال في حسابات المنشآت الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق الربح، حيث يتم مقابلة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة بغرض قياس الفائض أو العجز.

4. لا يتم حساب الاهتلاك على الأصول

لا تطبق المحاسبة العمومية الاهتلاكات على الأصول ولا تمسك لها قيود في الدفاتر المحاسبية، حيث يتم إثبات الاستثمارات في سجلات إحصائية، حيث يتم تخصيص اعتمادات مالية في الميزانية من أجل اقتناء الأصول الثابتة، والتي لا تستعمل بالضرورة من أجل تحقيق إيرادات كما هو الحال في النشاطات التجارية. وبالتالي، لا مجال لتطبيق الاهتلاك من أجل إعادة تكوين الأموال بغرض استبدال الأصول الثابتة خاصة في نظم المحاسبة العمومية القائمة على الأساس النقدي.

5. حسابات النتائج والقوائم المالية

يتطلب النظام المحاسبي في القطاع الخاص عرض تقارير وقوائم مالية متعلقة بنتيجة نشاط الوحدة المحاسبية، لتبيان نتائج أعمالها ومركزها المالي إضافة إلى تطور وتوزيع مختلف عناصر الذمة

¹ عقله محمد يوسف المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته، دار وائل للنشر، عمان، 1999، ص: 42.

المالية للمؤسسة، أما نظام المحاسبة العمومية ونظرا لطبيعة نشاط القطاع العام واختلاف الهدف وأسلوب تمويله الذي يؤثر على بنية النظام المحاسبي وأساليب إدارته أو إعداد التقارير المتعلقة بتقييمه، والذي يؤدي إلى التركيز على مراقبة صرف وتداول المال العام عن طريق التحقق من مدى احترام الوحدات الإدارية للقواعد والتشريعات القانونية والإجراءات التنظيمية عند تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

6. الأسس النظرية

يؤدي اختلاف طبيعة وتركيب وحدات القطاع العام مقرنتا مع القطاع الخاص إلى تطبيق إطار نظري يأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام، حيث "تعتمد المحاسبة العمومية على نظرية الأموال المخصصة باعتبارها الأساس العلمي لتفسير الوحدة المحاسبية في وحدات الجهاز الإداري، بينما تعتمد المحاسبة المالية على نظرية الشخصية المعنوية أو نظرية أصحاب المشروع".¹

7. الجرد والتسويات الجردية

تعتمد المحاسبة في القطاع الخاص على إجراء تسويات جردية في نهاية السنة المالية، أما في نطاق محاسبة الوحدات الحكومية والتي تعتمد في الغالب على الأساس النقدي في قياس عناصر الإيرادات والمصروفات فليس هناك ضرورة تعمل التسويات الجردية لعدم الحاجة إليها أصلا ولكن الأمر يتطلب ضرورة التحقق من الموجودات الحكومية وسلامتها بصفة دورية وعدم إهمالها أو تبديدها ويمكن أن يتبع في ذلك الإجراءات والقواعد التي وضعتها الجهات والأجهزة الحكومية المختصة".²

عند تحليل أوجه التشابه والاختلاف بين النظامين يتبين بأن على نظام المحاسبة العمومية تكييف إجراءات التسجيل المحاسبي للمعاملات المالية لكي تتلاءم مع خصائص وحدات القطاع العام غير الهادفة لتحقيق الربح، سواء من حيث طريقة تنظيم الدفاتر والسجلات المحاسبية أو من حيث طريقة إعداد وعرض القوائم والتقارير المالية الحكومية.

¹ قاسم إبراهيم الحسيني، مرجع سبق ذكره، 1999، ص: 102.

² محمد السيد سرايا وسمير كامل محمد، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية تطبيقات على قطاع الجمارك، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2000، ص: 85.

المبحث الثاني: الأسس النظرية للمحاسبة العمومية

ينطوي الإطار العام للنظرية المحاسبية على نظريات تهتم بتفسير الأساس العلمي للتطبيق المحاسبي في مختلف المجالات، إذ أن تكيف الإطار المحاسبي الذي يتطابق مع خصائص نشاط الوحدات الحكومية نشأ مع التطور المحاسبي في نظريات المحاسبة المتعلقة بمفهوم الوحدة المحاسبية، حيث ظهرت ثلاث نظريات تعتبر تطوراً منطقياً لبعضها البعض من أجل إرساء القواعد والأسس العلمية لتفسير النظم المحاسبية المختلفة.

وفي هذا الإطار، تم استخدام نظرية الملكية والمعروفة كذلك بنظرية أصحاب المشروع لتفسير الأساس العلمي للمحاسبة في شركات الأشخاص، في حين تم استعمال نظرية الشخصية المعنوية المستقلة للمشروع بالنسبة لشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة، أما بالنسبة لمحاسبة الوحدات الإدارية في القطاع العام والتي تمارس نشاطها على أساس تخصيص اعتمادات مالية متجددة سنوية مبرمجة في الميزانية، ظهرت نظرية الأموال المخصصة كأساس علمي لنظام المحاسبة العمومية.

المطلب الأول: نظرية أصحاب المشروع

يتناول هذا المطلب عرض مفهوم نظرية أصحاب المشروع بهدف دراسة خصائصها وتحليل مجال تطبيقها على نشاط وحدات القطاع العام.

الفرع الأول: مفهوم نظرية أصحاب المشروع

وفق متطلبات نظرية أصحاب المشروع، تركز إجراءات تسجيل العمليات وإعداد القوائم المالية على متابعة التغيرات التي تطرأ على قيمة حقوق وممتلكات أصحاب المشروع، حيث "سادت هذه النظرية في بداية القرن التاسع عشر وحتى منتصفه، واتخذت المشروعات صورة منشآت فردية أو شركات أشخاص تقوم على الاعتبار الشخصي والثقة المتبادلة بين الشركاء، ونتيجة لذلك تبنى المحاسبون نظرية الملكية كمرتكز تدور حوله المبادئ العلمية المحاسبية، وطبقاً لهذه النظرية يعتبر المشروع مجموعة من الأشخاص (الملاك) وتكون شخصية المشروع مندمجة في أشخاص ملاكته ومن ثمة يكون عنصر الملكية هو جوهر المشروع كوحدة محاسبية"¹.

إضافة إلى ذلك، تركز هذه النظرية على اندماج الملكية مع الإدارة حيث ينصب اهتمام المحاسبة على قياس التغير في الثروة الشخصية لأصحاب المشروع، إذ يعتبر رأس المال العنصر الهام والأساسي

¹ محمد رشيد عبده الجمال وعلاء الدين محمد الدميري، دراسات في المحاسبة الحكومية النسق الفكري وقضايا التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 57.

في حقوق الملكية وأن الحفاظ عليه وتنميته هو محور اهتمام هذه النظرية، وتكون نتيجة أعمال المشروع في فترة معينة متمثلة في "الفرق بين حقوق أصحاب المشروع في نهاية الفترة ناقص حقوق أصحاب المشروع في بداية الفترة".¹

الفرع الثاني: مجال تطبيق نظرية أصحاب المشروع

وفق متطلبات نظرية أصحاب المشروع تمثل الأصول الموارد الاقتصادية التي يمتلكها صاحب المشروع في حين أن الخصوم تعبر عن التزاماته تجاه الغير، بحيث يركز اهتمام النظام المحاسبي على تحديد القيمة الصافية لرأس المال أي الفرق بين الأصول والخصوم، وعلى هذا الأساس يتم قياس نتيجة المشروع في نهاية المدة وتقارن بما كان عليه في أول المدة، فإن كان الفرق موجب فإنه يعتبر بمثابة ربح يرفع حقوق أصحاب المشروع وإن كانت القيمة سالبة فإنها خسارة تشكل نقص في ممتلكات أصحاب المشروع.

ولكن مع تطور النشاط الاقتصادي وظهور المنشآت ذات الشخصية المعنوية المستقلة كبديل للفرد الطبيعي صاحب المشروع، أصبحت نظرية الملكية غير كافية ومحدودة كأساس علمي لتفسير الوحدة المحاسبية حيث هناك فصل بين شخصية المشروع وملاك المشروع.

وعلى هذا الأساس، فمجال تطبيق هذه النظرية يتلاءم مع شركات الأشخاص حيث السمة الأساسية فيها هو اندماج الملكية مع الإدارة، ولكن عند النظر في مدى ملاءمة نظرية الملكية للوحدة المحاسبية الحكومية يمكن ملاحظة أن "فقدان عنصر الربح كهدف للتصرفات المالية للوحدة المحاسبية الحكومية، واستحالة تأمين المقابلة بين الموارد والنفقات في نشاط الوحدة المحاسبية الحكومية، أفقد نظرية رأس المال أهميتها لإعطاء تفسير علمي للنشاط المالي لأي إدارة حكومية".²

المطلب الثاني: نظرية الشخصية المعنوية

فيما يلي عرض لمفهوم لنظرية الشخصية المعنوية ومجال تطبيقها.

الفرع الأول: مفهوم نظرية الشخصية المعنوية

ظهرت هذه النظرية عند ظهور شركات الأموال، حيث تنظر إلى الوحدة المحاسبية باعتبارها شخصية معنوية مستقلة الكيان عن ملاكها، لها ذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للمساهمين. وعليه،

¹ شرف حسين عامر، نظرية المحاسبة الحكومية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1963، ص: 05.

² حنا رزوقي الصائغ، محاسبة وإدارة الأموال العامة (المحاسبة الحكومية) دراسة تفصيلية في عناصر ومقومات النظام المحاسبي الحكومي ومتطلبات ووسائل تطويره في ضوء الدراسات العربية والدولية، دار الهناء، طرابلس ليبيا، 1998، ص: 90.

فإن القوائم المالية تعد من وجهة نظر المشروع نفسه، وتهدف إلى تقديم البيانات اللازمة إلى المساهمين والمستثمرين والدائنين وإظهار مدى كفاءة الإدارة في تسيير الموارد.

ولمواكبة هذا التطور، كان من الضروري تغيير المفاهيم المحاسبية من أجل الأخذ بعين الاعتبار ظهور مفهوم الشخصية المعنوية، وتكييف الحسابات وطريقة إعداد القوائم المالية بما يتناسب مع متطلبات الوحدة المحاسبية، حيث "أصبحت الأصول تعبر عن مجموعة الموارد الاقتصادية المنشأة أما الخصوم فهي الالتزامات التي على المنشأة، وتعبر الإيرادات عن المقابل الذي تحصل عليه المنشأة من تقديم السلع والخدمات أما المصروفات، فهي ما تتحمله المنشأة في سبيل الحصول على الإيرادات، ويعبر رأس المال عن حقوق المساهمين والتي يمكن اعتبارها على المنشأة، أما صافي الربح أو الخسارة فيعبر عن الفرق بين الإيرادات وتكلفة الحصول عليها"¹.

الفرع الثاني: مجال تطبيق نظرية الشخصية المعنوية

وفقاً لهذه النظرية تطور هدف المحاسبة إلى تقييم مستوى كفاءة وأداء الإدارة في استخدام الأصول التي تعد ملكاً للمشروع كشخصية معنوية مستقلة، أما الخصوم فتعد التزامات على أصول المشروع نفسه وليس على المساهمين.

وتبعاً لهذه النظرية، فإن الهدف الرئيسي هو "إنتاج الدخل الأمر الذي أدى بالمحاسبة إلى التركيز على تحديد الدخل المتاح للمستثمرين (مساهمين ودائنين) باستخدام قائمة الأرباح والخسائر. وفي ظل هذه النظرية فإن مفهوم صافي الربح أو صافي الخسارة يتم التوصل إليه عن طريق مقابلة الإيرادات مع النفقات"².

مما سبق يمكن الاستنتاج، بأن الذمة المالية للمشروع مستقلة عن الذمة المالية للمساهمين في رأس المال، وبالتالي. فإن الوحدة الاقتصادية هي التي تمثل مركز الاهتمام من الجانب المحاسبي وليس المالك كما هو الحال في نظرية الملكية، حيث يتم إعداد ومسك السجلات المحاسبية والقوائم المالية من وجهة نظر المشروع نفسه من أجل إظهار مدى كفاءة الإدارة في تسيير واستثمار الموارد المالية للمشروع.

¹ عبد الله عبد السلام أحمد وأمال محمد كمال إبراهيم، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 2006، ص: 12.

² محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، بدون دار النشر، عمان، الطبعة السابعة، 2007، ص: 29.

كما تعتبر الأصول وفقا لهذه النظرية مملوكة للمشروع نفسه باعتباره شخصا معنويا، أما المساهمون فلهم الحق في الأرباح القابلة للتوزيع، في حين أن الخصوم تعتبر التزاما للمشروع وليس التزاما على المساهمين بحيث تنحصر مسؤوليتهم على مقدار المساهمة في الشركة.

المطلب الثالث: نظرية الأموال المخصصة

تعتبر النظريتان السابقتان أساسا علميا للمحاسبة في المشروعات التجارية، في أن نظرية الأموال المخصصة تعتبر أساسا علميا للمحاسبة في القطاع الحكومي، والوحدات غير الهادفة لتحقيق الربح حيث تمارس نشاطا عاما من أجل تحقيق منفعة عامة، معتمدة في ذلك على تخصيص اعتمادات مالية سنوية من أجل تمويل نشاطها.

الفرع الأول: مفهوم نظرية الأموال المخصصة

ظهرت نظرية الأموال المخصصة لتكييف النظام المحاسبي ليتلاءم مع خصوصيات الوحدات الحكومية، عن طريق إبعاد فكرة التشخيص في الوحدة المحاسبية وإدراج مفهوم النشاط غير الربحي لوحدات القطاع العام، حيث يعود الفضل لـ (William Vatter) في تأصيل هذه النظرية وإيضاح إطارها العلمي كأساس للمحاسبة في عام 1947، عندما رفض الفروض الضمنية للنظرية المحاسبية التقليدية واستخدام نقده لمبادئها ومفاهيمها كأساس لتقديم نظرية الأموال المخصصة¹، بحيث تركز هذه النظرية "على تخصيص مجموعة من الموارد لتأدية نشاط معين، ويكون استخدامها مقيدا بالغرض الذي تخصص من أجله"².

وتعتمد هذه النظرية على الفرضيات الأساسية الآتية:³

- اعتبار الوحدة الإدارية كأساس للمحاسبة.
- التركيز على الأموال بدلا من التركيز على صاحب المشروع أو المشروع نفسه.
- مفهوم الأموال يشمل مجموع الأصول والموارد النقدية التي تخصص لأداء غرض معين على شكل أنشطة ووظائف اقتصادية والتزامات في القيود على استخدامات الأصول والموارد.
- وفي ظل مفهوم هذه النظرية، يصبح هدف النظام فرض رقابة مستمرة على تحصيل وصرف الأموال العامة مع التركيز على صرف الاعتمادات المخصصة على بنود الإنفاق المحددة لها ومن ثمة

¹ قاسم إبراهيم الحسني، مرجع سبق ذكره، 1999، ص: 41.

² محمد فضل مسعد و آخرون، المحاسبة الحكومية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 48.

³ حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، 2004، ص ص: 28-29.

تصبح الوظيفة المحاسبية وظيفية إحصائية ورقابية تعتمد على توفير مجموعة من الحسابات المتوازنة لكل الاعتمادات وتوضح مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المتعلقة بتنفيذ الميزانية وفقا لبنود الإنفاق المخصصة لذلك.

وتجدر الإشارة، في هذا المجال، بضرورة بيان مفهوم النقدية في المحاسبة التجارية والذي يقصد به التعبير عن الموجودات والتدفقات النقدية أو الأصول المتداولة، أي أنه تعبير يتعلق بالموقف المالي أو السيولة للمشروع، في حين أن تعبير النقد في نظرية الأموال المخصصة ينظر إليه باعتباره "وحدة محاسبية تمثل محور الارتكاز للعمليات المحاسبية من تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض للنتائج الخاصة بنشاط أو مال معين في مجموعة من الحسابات المتوازنة ذاتيا".¹

ومدلول نظرية الأموال المخصصة هو "تخصيص مجموعة من الموارد لتأدية نشاط معين، ويكون استخدام هذه الموارد مقيدا بالغرض الذي تخصص من أجله، بمعنى أن يكون هناك التزام واضح باستخدام الأموال (الموارد) وفق البنود والبرامج التي تم تخصيصها للصرف عليها".²

وبناء على ذلك، يمكن تعريف الوحدة المحاسبية وفقا لهذه النظرية بأنها "مجموعة الأصول والموارد التي تخصص لتأدية نشاط معين أو تحقيق أهداف محددة، بحيث يكون استخدام تلك الأصول والموارد مقيدا بالغرض الذي خصصت له، وفقا لقواعد أو قيود خاصة مكونة وحدة محاسبية".³

وعلى هذا الأساس، فإن القدرة الإنفاقية للوحدة المحاسبية وفقا لهذه النظرية يتحدد كما ونوعا حسب ما يوضع تحت تصرفها من موارد مالية لفترة زمنية محدودة، حيث يتم التركيز والاهتمام بالجوانب الإحصائية والرقابية في إظهار نتائج نشاط الوحدة، إلا أن هذه النظرية لا تشترط وجود حساب نتائج لقياس الأرباح أو الخسائر وإنما تكتفي بإعداد حساب يجمع بين الإيرادات والنفقات لإظهار نتيجة حركة التدفقات النقدية من وإلى الوحدة المحاسبية كما هو موضح في المعادلة التالية:⁴

الأصول (الموارد المخصصة للوحدة المحاسبية) = الخصوم (القيود المفروضة على استخدام الوحدة)

¹ قاسم إبراهيم الحسني، مرجع سبق ذكره، 1999، ص: 41.

² فؤاد السفسوس، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 29.

³ نعيم دهمش، النظريات المحاسبية ومدى تطبيقها في المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، منشورة رقم 238، عمان، 1982، ص: 02.

⁴ إسماعيل خليل إسماعيل ونائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص: 63.

الفرع الثاني: مجال تطبيق نظرية الأموال المخصصة

وفق متطلبات نظرية الأموال المخصصة، تتناسب مفاهيم الأصول والخصوم، الإيرادات والنفقات، التي تستند إليها هذه النظرية مع طبيعة الوحدات التي لا تهدف لتحقيق الربح. وبالتالي، فإنها لا تشترط إعداد حساب لقياس الأرباح أو الخسائر لأنه لا توجد علاقة مباشرة بين ما تحصل عليه الوحدات الحكومية من إيرادات وما تقوم بصرفه من اعتمادات (قاعدة عمومية الإيرادات والنفقات في تنفيذ الميزانية)، حيث إن المقابلة بينهما لا تهدف إلى حساب النتيجة المحاسبية بل تهدف إلى تحديد قيمة العجز أو الفائض في تمويل الميزانية.

ولقد حدد البند الثالث للقواعد الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي من الفصل الأول للأحكام العامة من النظام المحاسبي الموحد للجهاز الإداري الحكومي بالدول العربية الصادر عن الندوة العلمية التي عقدت في تونس من 02 إلى 06 جوان 1980 برعاية المنظمة العربية للعلوم الإدارية، علاقة النظام المحاسبي الحكومي بنظرية الأموال المخصصة بالفقرات الموالية:¹

- تستمد الوحدات المحاسبية الحكومية قدرتها الإنفاقية من التخصيصات التي توضع تحت تصرفها كما ونوعا.
- تعتبر الموازنة الأداة الوحيدة لتنفيذ ذلك.
- ترتبط الوحدة المحاسبية باستخدام التخصيصات المعتمدة لها في الموازنة بالفترة الزمنية المقررة لها والتي غالبا ما تكون سنة واحدة.
- يمكن أن يوضع تحت تصرف الوحدة المحاسبية تخصيصات لمدة تزيد عن السنة، أو يسمح لها بتدوير الأرصدة غير المستعملة من التخصيصات بالنسبة لمشروعات محددة الكلفة.
- ليس للوحدة المحاسبية زيادة تخصصاتها بأي نوع من أنواع الإيرادات أو أي من مصادر التمويل الخاصة.

وبناء على ذلك تعتبر نظرية الأموال المخصصة الأكثر ملاءمة للتطبيق على وحدات القطاع العام، حيث تركز هذه الأخيرة على العناصر الآتية:²

- طبيعة فصل وتمييز الأموال المخصصة، مما يؤدي إلى عدم تأثر النظام المحاسبي بالاتجاهات الشخصية.

¹ حنا رزوقي الصائغ، مرجع سبق ذكره، 1998، ص:98.

² محمد عباس بدوي وعبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2006، ص:15.

- ارتباط الأموال المخصصة بأنشطة وأهداف محددة، مما يعكس المفهوم التشغيلي لهذه الأموال والقيود المرتبطة بها.
- استقلال الوحدة المالية أو المحاسبية وهو أمر له أهمية من الناحية القانونية.
- مجموعة من الحسابات المتوازنة مما يوضح التدفقات النقدية من الوحدة واليها بحيث تؤدي نتائجها إلى التوازن الحسابي.
- فصل الموارد عن الالتزامات المرتبطة بها مما يؤدي إلى تحديد مصادر الحصول على الموارد وطرق إنفاقها.

بناء على ما سبق، يمكن ملاحظة أن تطبيق متطلبات نظرية الأموال المخصصة في محاسبة وحدات القطاع العام تؤثر على طريقة إعداد حسابات النتائج، حيث إن "اعتماد نظرية الأموال المخصصة في النظام المحاسبي الحكومي كمبدأ أساسي تركز عليه التصرفات المالية للوحدات الحكومية يقتضي أن تكون حسابات النتيجة لأية سنة مالية عاكسة لنتائج تنفيذ الموازنة العامة وهو ما تنص عليه التشريعات المالية في جميع الدول".¹

وفي هذا الإطار، فإن وظيفة النظام المحاسبي وفقا لهذه النظرية يهدف أساسا على تركيز الرقابة على صرف وتداول المال العام عن طريق توضيح مدى الالتزام بالقوانين والتنظيمات المعمول بها خاصة في مجال التأكد من مدى احترام التخصيصات المالية المبرمجة في الميزانية العامة وهو ما يتلاءم مع نشاطات الوحدات الحكومية.

¹حنا رزوقي الصائغ، محاسبة الموجودات ومحاسبة الإندثار في النظام المحاسبي الحكومي، دراسات في المحاسبة الحكومية على ضوء حلقة العمل التي عقدتها الأمم المتحدة في نيويورك من 02 إلى 10 أبريل 1981، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مطابع الدستور التجارية، عمان، من دون سنة، ص:19.

المبحث الثالث: تطبيقات الأسس المحاسبية على المحاسبة العمومية

تعتمد الأنظمة المحاسبية على أسس قياس محاسبية معينة لقيود العمليات المالية واستخلاص النتائج، حيث تحدد هذه الأسس إجراءات وقواعد إثبات ومسك الحسابات وعرض البيانات المالية، حيث يمكن تعريف الأسس المحاسبية بأنها "مجموعة المبادئ المحاسبية التي تحدد متى يجب الاعتراف بأثار المعاملات أو الأحداث لأغراض الإبلاغ المالي".¹

وبناء على ذلك، فإن مصطلح أسس القياس المحاسبي يشير إلى القواعد والمبادئ التي تحدد توقيت الاعتراف بالعمليات المالية وتسجيلها في السجلات والدفاتر المحاسبية وعرض القوائم المالية بغض النظر عن طبيعة العمليات التي يتم قياسها.

عند تصميم النظام المحاسبي يمكن المفاضلة بين عدة أسس للقياس المحاسبي، وذلك وفقا لطبيعة نشاط التنظيم أو نوع البيانات المطلوبة لأغراض التخطيط أو الرقابة. وبالتالي، فإن تطبيق الأسس المحاسبية ليس حياديا لكونه يؤثر مباشرة على نوعية مخرجات النظام المحاسبي لأنها تختلف فيما بينها حول توقيت الاعتراف بالإيرادات والنفقات.

وفي هذا الإطار، يتناول هذا المبحث دراسة وتحليل مختلف الأسس المحاسبية مع التركيز على بيان أثر تطبيقها على المحاسبة في وحدات القطاع العام وذلك وفق المطالب الآتية:

- الأساس النقدي
- أساس الاستحقاق
- الأساس المشترك

المطلب الأول: الأساس النقدي

يتناول هذا المطلب دراسة أثر تطبيق الاساس النقدي على نظام المحاسبة العمومية بهدف تحليل مزايا وعيوب النظام المحاسبي الحكومي القائم على الأساس النقدي.

الفرع الأول: تعريف الأساس النقدي

عند تطبيق الأساس النقدي يعتبر "التحصيل الفعلي أساس إثبات الإيراد في الدفاتر، والإنفاق الفعلي يعتبر أساس إثبات المصروفات".² وبالتالي، فإن العبرة في التسجيل المحاسبي وفقا للأساس النقدي هو التحصيل أو الدفع النقدي الفعلي.

¹International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study n°02: Elements of the Financial Statements of National Government, IFAC, New York, 1993, p: 34.

² إبراهيم السيد المليجي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، 2002، ص: 11.

وطبقاً للأساس النقدي يتم الاعتراف بالعمليات المالية عندما يترتب عليها دفع أو استلام نقدية، حيث تعترف المحاسبة على الأساس النقدي بالتدفقات النقدية الداخلة والخارجة فقط سواء التي تخص الفترة المالية الحالية أو الفترات السابقة أو اللاحقة.

بناء على ما سبق، يمكن الاستنتاج بأن هذا الأساس يركز على متابعة حركة التدفقات النقدية من وإلى الوحدة المحاسبية بغض النظر عن تاريخ استحقاقها أو فترة ربط النفقة أو الإيراد، حيث يتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية عند التحصيل أو التسديد النقدي.

لذا، فإن كل "الإيرادات المقبوضة في فترة مالية تسجل بالدفاتر وتعرض بالقوائم المالية على أنها تخص هذه الفترة حتى ولو كان بعضها ناتج من مستحقات فترات سابقة أو فترات لاحقة، وكذلك اعتبار كل المصروفات المدفوعة في فترة مالية تخص تلك الفترة ولو كان بعضها يتعلق بفترات سابقة أو لاحقة".¹

ولقد تم تعريف الأساس النقدي وربطه مع الحساب الختامي في الندوة العلمية المنعقدة في تونس سنة 1980، من أجل إقرار النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية على النحو الآتي "يعتمد الأساس النقدي على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلاً خلال تلك السنة والإيرادات التي قبضت فعلاً خلالها، بغض النظر عما إذا كانت النفقات أو الإيرادات تعود لنفس السنة المالية أو إلى سنة سابقة أو لاحقة".²

ويطلق، على هذا الأساس، مصطلح أساس الخزينة لأنه يعكس حركة الخزينة عن طريق متابعة وتسجيل حركة التدفقات النقدية من وإلى الصندوق. وبالتالي، لا يتم إثبات العمليات المالية في الدفاتر والسجلات المحاسبية، إلا إذا كان لها أثراً نقدياً مباشراً بالزيادة أو النقصان على الموجودات المالية للوحدة المحاسبية، حيث يتم تسجيل النفقات عند دفعها وليس عند الالتزام بها، أما الإيرادات فيتم قيدها في السجلات المحاسبية عند تحصيلها فعلياً وليس عند تاريخ استحقاقها.

وانطلاقاً مما سبق، يتمثل مفهوم المدخلات في النظام المحاسبي الذي يتبنى الأساس النقدي للقياس المحاسبي في المبالغ التي تم قبضها ودخلت الخزينة خلال الفترة محل القياس سواء كانت مستحقة لنفس السنة أو لفترات مالية سابقة. وبالتالي، فإن الإيرادات المستحقة للوحدة المحاسبية خلال الفترة

¹ عبد الحي الخولي، المحاسبة الحكومية، مطبعة المدنى، القاهرة، 1984، ص: 18.

² المنظمة العربية للعلوم الإدارية، النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1980، ص: 16-15.

الحالية والتي لم يتم تحصيلها لا تعتبر من إيرادات الفترة محل القياس وإنما تعد إيرادات الفترة التي سيتم فيها التحصيل الفعلي.

أما بالنسبة للمدفوعات، فإنها تتشكل من مجموع المبالغ التي تم صرفها فعلياً خلال الفترة المحاسبية محل القياس، بغض النظر عما إذا كانت هذه المبالغ المدفوعة تخص الفترة الحالية أم لا. وبناء على ذلك، فإن تحقق واقعة الدفع أو التحصيل النقدي هو أساس التسجيل والقياس في النظام المحاسبي وليس تاريخ نشأة الالتزام أو تاريخ الاستحقاق. ويترتب على تطبيق هذا الأساس أن مبالغ الاعتمادات التي لم تدفع حتى نهاية السنة المالية تلغى ولا يعتد بها عند إجراء الإيقاف السنوي للسجلات المحاسبية من أجل إعداد الحساب الختامي للوحدة المحاسبية.

وعند تطبيق الأساس النقدي للقياس المحاسبي للنشاط الإداري الحكومي، تعتبر الإيرادات والنفقات العمومية بمثابة تدفقات نقدية من وإلى الوحدات الإدارية دون ما ارتباط بينهما، أي من دون علاقة سببية بينهما، وبالتالي يكون هدف النظام المحاسبي هو التركيز على متابعة قياس نتائج تحصيل الإيرادات ودفع النفقات وفقاً لتخصيصات الميزانية العامة للدولة.

الفرع الثاني: مزايا وعيوب الأساس النقدي

يمكن عرض أهم مزايا وعيوب تطبيق الأساس النقدي في نظام المحاسبة العمومية على النحو التالي:

1. مزايا الأساس النقدي

يترتب على إتباع الأساس النقدي التركيز عند إعداد القوائم المالية والحساب الختامي على إظهار وقياس نتائج حركة التدفقات النقدية بوضوح وبصفة دقيقة، من أجل تحديد رصيد الخزينة الذي يمثل الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من وإلى الوحدة المحاسبية، حيث يتميز النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي على العناصر الآتية:¹

- زيادة التركيز على عنصر النقدية وإدارة التدفقات النقدية نظراً لأهميتها.
- الاهتمام والتركيز على الموازنة العامة، وبالتالي تتركز المهمة الرئيسية للمحاسبة الحكومية في مراقبة ومتابعة تنفيذ الموازنة العامة التي تم الموافقة عليها.
- لا يتم إعداد قائمة مركز مالي للوحدات الحكومية، حيث يكون تركيز المحاسبة على التدفقات النقدية لإيرادات ومصروفات الموازنة بدلاً من قياس الربح أو تقييم الأصول.

¹ R.Jones & M.Pendlebury, Public Sector Accounting, Pitman Publishing, London, 1984, pp :161-162

- يتكون نظام المحاسبة القائم على الأساس النقدي من موازنة سنوية ونظام لإمساك الدفاتر والحسابات، والتقارير المرتبطة معهم في الهيكل والمحتوى.
- نظرا لارتباط الحسابات بموازنة محددة عن فترة معينة، لذا تكون دورة حياة تلك الحسابات هي نفس دورة حياة الموازنة العامة (سنة).
- إضافة إلى ذلك، يختص النظام المحاسبي الذي يقوم على الأساس النقدي لقياس وقيد العمليات المحاسبية بالمزايا الآتية:
- "يتميز بالبساطة والوضوح، وسهولة تنفيذه، والموضوعية في عدم تدخل العنصر البشري في عملية القياس، كما يساعد في تحديد حركة السيولة النقدية".¹
- عدم الحاجة إلى إجراءات التسوية للإيرادات غير المحصلة أو الالتزامات غير المسددة.
- الرقابة الفعالة على حركة التدفقات النقدية.
- السرعة في إعداد الحساب الختامي للدولة، حيث يتم إقفال الحسابات في نهاية السنة.
- يطبق الأساس النقدي في النظام المحاسبي للوحدات الحكومية التي تمول نشاطها من الاعتمادات المالية المبرمجة في الميزانية العامة للدولة، لذا يكون الهدف الأساسي للنظام المحاسبي هو الرقابة على تنفيذ الميزانية والتحقق من مدى الإذعان والتقييد بالرخصة التشريعية، حيث يتم "مقارنة المبالغ المخصصة في الميزانية مع البيانات الفعلية لتسديد النفقات وتحصيل الإيرادات المثبتة في السجلات المحاسبية وفقا للأساس النقدي لتحديد انحراف الأداء الفعلي عن الأداء المخطط له مما يساعد على توفير معلومات هامة ومفيدة تسمح بتحليل ومراجعة الموقف النقدي للوحدة".²
- ومن أهم مزايا الأساس النقدي هي السرعة والسهولة في إعداد التقارير والقوائم المالية التي تركز على متابعة وقيد التدفقات النقدية في الدفاتر والسجلات المحاسبية سواء كانت تتعلق بالفترة المحاسبية أو بفترات سابقة، وبالتالي يعرض الحساب الختامي في نهاية السنة وضعية المركز المالي للدولة لمجموع الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة فعليا خلال الفترة المحاسبية.
- ومن نتائج تطبيق الأساس النقدي في المحاسبة العمومية، هو إلغاء المبالغ الزائدة من الاعتمادات المخصصة في الميزانية العامة للدولة والتي لم يتم صرفها خلال السنة المالية، والتي يتم استرجاعها من

¹ فؤاد الفسوفس، المحاسبة الحكومية، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، 2009، ص:33.

² H.A.D Ouda, public sector Accounting and Budgeting Reform : The Main Issue Involved With Special Focus on the Arab World, paper presented at The Expert Consultive Meeting and Public Accounting Development, With Stress on Electronique Tools, United Nation Department of Economic and Social Affairs, Beirut, 2003, pp:06-07.

طرف الخزينة العمومية، باستثناء بعض الحالات المحددة قانوناً لاسيما مخصصات تنفيذ برامج التجهيز العمومي متعدد السنوات. أما الإيرادات مستحقة الدفع للوحدات الحكومية والتي لم يتم تحصيلها خلال الفترة المحاسبية فإنها لا تعد من إيراداتها بل تعد من إيرادات الفترة المحاسبية التي تم فيها التحصيل الفعلي لتلك الإيرادات.

وقد أوضح دليل المحاسبة العمومية الصادر عن منظمة الأمم المتحدة أنه "قد جرى بصورة تقليدية مسك حسابات حكومية وفق الأساس النقدي تلبية للمتطلبات المحاسبية. وفضلاً عن ذلك، فهو أبسط أسلوب لمسك الحسابات الحكومية، ويسهل تطبيق هذه الطريقة موضوع سرعة قطع حسابات الموازنة العامة، ثم رقابة تنفيذها من قبل أجهزة الرقابة ومن قبل السلطة التشريعية".¹

2. عيوب الأساس النقدي

لا يساعد النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية، لأنه يقوم بقيد العمليات في الدفاتر والسجلات المحاسبية عند إثبات واقعة القبض أو الدفع النقدي، وبالتالي فإن العمليات التي لا يترتب على تنفيذها تدفق نقدي مباشر من وإلى الخزينة العمومية لا تظهر في السجلات المحاسبية سواء عند حدوثها أو عند حلول تاريخ استحقاقها. وفي هذا السياق، يمكن الاستنتاج بأن هذا الأساس يعرض الوضع النقدي وليس الوضع المالي للوحدة المحاسبية لأنه يتجاهل قيد حقوق الهيئات العمومية التي بلغت آجال استحقاقها والتي لم تحصل إضافة إلى عدم قيد التزامات الوحدات الحكومية والتي تعتبر ديوناً على الخزينة العمومية والتي لم يتم دفعها خلال السنة المالية، وهذا ما يؤدي إلى عدم دقة البيانات المالية وفق الأساس النقدي.

ومن ناحية أخرى، يوفر الأساس النقدي "مجالاً للحكومات للتلاعب في حجم العجز الفعلي للميزانية، وذلك عن طريق تأجيل تسديد الالتزامات عند حلول آجال استحقاقها للتقليل من العجز، أو الإسراع في استهلاك الاعتمادات المالية في نهاية السنة"²، حتى لا تحول الأرصدة الباقية إلى الخزينة العمومية مما قد ينشأ عنه الإسراف في إنفاق المال العام، حيث "يؤدي عدم الإفصاح عن قيم كبيرة من الالتزامات الحكومية بالقوائم المالية إلى عدم كفاءة عملية تقييم الأداء المالي ونتائج الأعمال، والمركز المالي للوحدة الحكومية".³

¹ محمد خالد المهياوي، المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009، ص:138.

² علاء الدين عبد الله محمد علي، رسالة ماجستير تحت عنوان "إطار محاسبي لتطبيق أساس الاستحقاق بالوحدات الحكومية كأحد متطلبات موازنة البرامج والأداء" غير منشورة، كلية التجارة بجامعة عين شمس، مصر، 2008، ص: 43.

³ Diana Hillier, From Cash to Accrual: The Canadian Experience, Occasional Paper n°3, International Federation of Accountants, Public Sector Committee, 1996, pp :13-14.

أما بالنسبة للإيرادات فيتم الاعتراف بها وقيدها في الدفاتر المحاسبية في الفترة المالية التي تم فيها التحصيل النقدي لها، وذلك من دون الأخذ بعين الاعتبار إن كانت هذه الإيرادات متعلقة بالفترة المحاسبية ذاتها أو لفترات مالية أخرى، وهذا ما ينتج عنه تداخل في نشاط السنوات المالية وعدم التمييز بينها. وبالتالي، فإن مجموع المقبوضات المالية للسنة لا تعبر بالضرورة عن الإيرادات المحصلة والمبرمجة في ميزانية نفس السنة فقط، مما ينتج عنه عدم إمكانية إجراء المقارنة بين نتائج السنوات المتتالية بسبب تداخل الفترات المالية فيما بينها وعدم الفصل بين إيرادات ونفقات كل سنة على حدى.

وعليه، فإن الزيادة في الإيرادات لا يمكن وصفها بالفائض المحقق لفترة القياس المحاسبي، لأنها قد تشمل على إيرادات لا تخص الفترة، بالإضافة إلى وجود إيرادات تخص الفترة ولم تسجل لعدم تسديدها نقداً، وهذا ما يؤدي إلى صعوبة تقييم كفاءة أداء الوحدات الحكومية في تحصيل الإيرادات.

ومن أهم الانتقادات الموجهة لمحاسبة الأساس النقدي هو "عدم توفير البيانات اللازمة لتحديد تكلفة الأنشطة والبرامج الحكومية لأغراض قياس وتقييم الأداء الحكومي في استغلال الموارد المتاحة للوحدات الحكومية والرقابة على التكاليف، وهذه هي الأهداف التي يجب أن يحققها النظام المحاسبي الحكومي الفعال في العصر الحديث".¹

إضافة إلى ذلك، غالباً ما يوصف الأساس النقدي بكونه نظام محاسبة الصندوق لأن مضمون القوائم المالية تركز على حركة السيولة النقدية حيث إن "القوائم المالية تحتوي على ثلاثة عناصر هي التحصيلات النقدية، المدفوعات النقدية والرصيد النقدي"²، والذي يعبر عن الفرق بين التدفقات الداخلة والخارجة من الخزينة العمومية.

وبناء على ذلك، فإن النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، وذلك بسبب عدم وجود حسابات لمتابعة وقيد العمليات المالية المتعلقة بتقييم الأصول والاهتلاكات أو لمتابعة المخزونات، حيث إن "محاسبة النقد لا توفر معلومات حول الموجودات الرأسمالية، فهي تسجل الإنفاق حول ما الذي تم استخدامه عن عدة سنوات عند إنفاق النقود فقط، ومن ثم لا يؤخذ بعين الاعتبار لاحقاً إذا ما كان الأصل مازال قيد الاستخدام أو وصل إلى نهاية عمره الإنتاجي أو تم بيعه".³

¹ محمد السيد سرايا وسيمير كامل محمد، مرجع سبق ذكره، 2000، ص ص: 47-48.

² International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study n°02, Op .Cit, 1993, p: 4.

³ Accounting Standards Board, Financial Reporting Standards, Reporting Financial Performance Better Accounting for Taxpayer's Money: Resource Accounting and Budgeting in Government, Consultation Paper, United Kingdom, 1994, paragraph 1.16.

تؤدي محاسبة الأساس النقدي إلى زيادة احتمال عدم تناسق حجم الاعتمادات المالية المخصصة في الميزانية مع حجم المدفوعات النقدية الفعلية خلال السنة المالية، بسبب قصور النظام في مجال تحديد حجم التزامات الدولة غير المدفوعة أو تحديد حقوقها غير المحصلة لعدم إثباتها محاسبيا، إذ أن الدفاتر المحاسبية لا تظهر حجم النفقات مستحقة الدفع والتي لم تسدد رغم حلول آجال استحقاقها. وبالتالي، فإنها "قد لا تؤخذ بالحسبان عند تقدير المدفوعات النقدية المتعلقة بالسنة القادمة، مما يؤدي إلى زيادة احتمالات أن تكون المدفوعات الفعلية للسنة القادمة أكبر من قيم الاعتمادات السابق تقديرها".¹

المطلب الثاني: أساس الاستحقاق

يتناول هذا المطلب عرض مفهوم تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية بهدف تحليل مزايا وعيوب تطبيق هذا الأساس على النظام المحاسبي لوحدات القطاع العام.

الفرع الأول: تعريف أساس الاستحقاق

يعرف النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية الذي أقرته الندوة العلمية المنعقدة في تونس سنة 1980 أساس الاستحقاق بأنه "الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالمصروفات والإيرادات التي تحققت فعلا خلال تلك السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات قد دفعت أم لم تدفع بعد، والإيرادات قبضت أم لم تقبض"²، حيث تم اعتماده كأحد الأسس المحاسبية تاركا المجال للدول العربية إمكانية تطبيقه عند توفر الإمكانيات الفنية لديها.

وفقا لهذا الأساس، تعتبر الفترة المحاسبية لكل سنة مالية فترة مستقلة بحد ذاتها، حيث يسجل الحساب الختامي كل الإيرادات والنفقات المرتبطة فقط بفترة القياس المحاسبي، وذلك بمجرد استحقاقها حتى وإن لم ينتج عنها أثر نقدي، حيث يتم إثبات الالتزامات والمبالغ المستحقة للدولة في الدفاتر المحاسبية عند استحقاقها طالما أنها تخص السنة المالية بغض النظر عن واقعة التحصيل أو التسديد النقدي.

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين أساس الاستحقاق بأنه "أساس محاسبي يتم الاعتراف بموجبه بالمعاملات والأحداث الأخرى عند وقوعها (وليس عند استلام النقد)، ولذلك تسجل المعاملات والأحداث في السجلات المحاسبية ويعترف بها في القوائم المالية للفترات الزمنية الخاصة بها".³

¹ H.A.D Ouda, Op.Cit, 2003, p: 09.

² المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مرجع سبق ذكره، 1980، ص ص: 15، 16.

³ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، طبعة 2007، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2007، ص: 906.

وتجدر الإشارة، في هذا المجال، بأن تطبيق أساس الاستحقاق يتطلب إجراء عمليات التسوية الجردية للإيرادات والنفقات لتحديد ما يخص الفترة المحاسبية وتحميلها إلى الحساب الختامي لتلك الفترة، تطبيقاً لقاعدة استقلال الدورات المالية، ويتم ذلك عن طريق استبعاد الإيرادات التي قبضت والنفقات المدفوعة خلال السنة والتي تخص سنوات أخرى، وذلك بهدف ربط هذه المعاملات بالفترات المالية التي تخصها وتسجيلها في الحساب الختامي التابع لها.

ولهذا السبب، يتطلب الأمر أن تظل الدفاتر والسجلات المحاسبية مفتوحة لمدة طويلة بعد انتهاء السنة حتى تتم عمليات التسوية اللازمة، الأمر الذي يرسخ فكرة استقلال الذمة المالية للسنة لمختلف فترات القياس المحاسبي التي يتم فيها تسجيل وعرض النتائج وبيان المركز المالي للدولة بصفة دقيقة وواضحة، تمكن إجراء المقارنة بين نتائج مختلف الدورات المالية بصورة سليمة وعادلة.

تسجل هذه الطريقة الإيرادات والنفقات العمومية على أساس تاريخ استحقاق الإيراد للدولة وتاريخ إثبات الالتزام المالي عليها، بغض النظر عن حركة السيولة النقدية الناتجة عنها. ويترتب على ذلك تخصيص حسابات لإظهار تطور عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، حيث "يتم الاعتراف بالموارد الاقتصادية كافة (المالية والعينية) والتغيرات التي تطرأ عليها، وتتكون عناصر القوائم المالية من الإيرادات والنفقات، بما فيها الاستهلاكات والأصول المالية والعينية والالتزامات وصافي الأصول".¹

ويستلزم اتباع أساس الاستحقاق تطبيق إجراءات تقييم المخزون، وقياس الأصول الثابتة والمتداولة مع حساب أقساط الاهتلاك السنوية من أجل إعداد القوائم المالية الختامية، ولقد لقي استخدام هذا الأساس قبولاً كبيراً في محاسبة الوحدات الهادفة لتحقيق الربح، باعتباره منهجاً محاسبياً متكاملًا يسمح بمتابعة مختلف عناصر الثروة، والالتزامات والحقوق يسمح بتقييم الأداء وتحليل التكاليف وإظهار النتائج بصفة دقيقة.

وفي هذا الإطار، توجهت سياسات إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية على المستوى الدولي نحو دراسة إمكانيات تطبيق أساس الاستحقاق على محاسبة وحدات القطاع العام، وهذا ما أشار إليه دليل المحاسبة العمومية الصادر عن المؤتمر الإقليمي لهيئة الأمم المتحدة الذي عقد في بيروت سنة 1969 كما يلي "نظراً لنمو وتعقيد العمليات الحكومية، فقد أصبح أساس الاستحقاق يستخدم في بعض

¹ إسماعيل حسين أحمر، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 139.

الدول، وهذه أفضل طريقة شاملة ونافعة، خاصة في الدول التي تطبق موازنة البرامج والأداء، إذ يقدم هذا الأساس الصورة الكاملة للأنشطة المالية، وهو ما يجب الاعتراف به كهدف مرغوب فيه".¹

ومن أهم دوافع تطبيق أساس الاستحقاق هو مطالبة السلطات التشريعية بضرورة توفير البيانات الكاملة عن تطور تكاليف نشاط الوحدات الحكومية، من أجل تقييم النتائج وتحقيق أغراض الرقابة والمساءلة عن مدى كفاءة الإدارة في تسيير المال العام، وبيان مدى تحقيقها للأهداف بأحسن الوسائل وبأقل تكلفة.

الفرع الثاني: مزايا وعيوب أساس الاستحقاق

فيما يلي عرض لأهم مزايا وعيوب تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية.

1. مزايا أساس الاستحقاق

من أهم مزايا تطبيق أساس الاستحقاق يمكن ذكر العناصر الآتية:

- توفير بيانات كاملة حول حجم حقوق والتزامات الوحدات الحكومية، حيث يتم إثبات حقوق الغير على الدولة وحقوق الدولة لدى الغير في السجلات المحاسبية مع تحديد تاريخ قيدها مما يضمن المتابعة الدقيقة لحجم الدين العمومي محاسبيا، على عكس الأساس النقدي والتي يتم متابعتها في سجلات إحصائية خارج المحاسبة.
- إمكانية المقارنة بين إيرادات السنوات المتتالية ونفقاتها بصورة سليمة وواضحة.
- "يعطي البيانات المالية والحقائق الضرورية لإظهار المركز المالي للحكومة بصفة عادلة، حيث يظهر كافة موجودات الحكومة ومطلوباتها، بما في ذلك حقوق الحكومة وحقوق الغير.
- يؤدي للتمييز الواضح بين كل من النفقات الرأسمالية والنفقات الايرادية وما يعكسه ذلك من أثر ايجابي على حقيقة نتائج الأعمال وسلامة وعدالة المركز المالي".²
- يجعل التقارير المحاسبية أكثر ملاءمة لأغراض الرقابة والمتابعة والتحليل، عن طريق توفير البيانات حول تطور تكاليف الوحدات الحكومية من أجل قياس تكلفة نشاط وحدات القطاع العام وتقييم مستوى الكفاءة والأداء في إدارة المال العام، وذلك يدخل في إطار تطبيق محاسبة التكاليف في المحاسبة العمومية.
- لا يدفع الوحدات الحكومية على الإسراف في إنفاق اعتماداتها في نهاية السنة.

¹ محمد أحمد حجازي، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 51.

² نفس المرجع، ص: 53.

- "يوفر بيانات ومعلومات عن كافة العمليات وبأنه أكثر عدالة في قياس نتائج الفترات المالية مما يحقق القابلية للمقارنة بين فترة وأخرى، ويوفر أساسا لإعداد تقديرات الموازنة، ويحقق الفعالية للوظيفة الرقابية والإدارية للنظام المحاسبي بما يمكن من المحافظة على أموال وموارد الدولة والتقليل من فرص الإسراف واستنزاف الاعتمادات دون مبرر".¹
- وفي دراسة للجنة المعايير الدولية في القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين والتي أشادت بمميزات تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية ومما ورد فيها العناصر الموالية:²
- تقييم المساءلة حول كافة الموارد تحت سيطرة الوحدة، وتوزيع تلك الموارد.
 - تقييم الأداء والوضع المالي والتدفقات النقدية للوحدة.
 - اتخاذ القرارات حول تزويد الوحدة بالموارد.
 - إظهار كيفية قيام الحكومة بتمويل أنشطتها وكيفية مواجهتها لمتطلباتها النقدية.
 - يسمح للمستخدمين بتقييم قدرة الحكومة على استمرارية تمويل أنشطتها ومواجهة تعهداتها.
 - يظهر المركز المالي للحكومة والتغيرات فيه.
 - يزود الحكومة بالفرصة للبرهنة على النجاح في إدارة مواردها.
 - مفيد في تقييم أداء الحكومة من ناحية تكاليف خدماتها وفعاليتها وإنجازاتها.
- وفي هذا الإطار، فإن إتباع أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية يحسن من نوعية ودور الإبلاغ المالي لدى وحدات القطاع العام، عن طريق تحقيق الشفافية المالية والرفع من مستوى نزاهة وموثوقية البيانات والقوائم المالية المبلغ عنها، مما يعزز مصداقية الدولة ويرفع من ثقة المجتمع في الهيئات العمومية في إدارة المال العام.
- يتطلب تطبيق أساس الاستحقاق إعداد نظام محاسبي متطور يحتاج إلى موظفين يتمتعون بكفاءة فنية عالية من الناحية المحاسبية، على عكس الأساس النقدي الذي يمتاز بالبساطة في التطبيق، ولكنها تؤدي إلى عدم الدقة في النتائج. لهذا السبب، يستوجب تطبيق أساس الاستحقاق فتح سجلات محاسبية كافية لإثبات ومتابعة تطور مختلف عناصر الأصول والخصوم في الوحدات الحكومية، مما يسمح بضبط التحكم المحاسبي على مجمل حقوق ومدىونية وحدات القطاع العام، عن طريق إبراز مبالغ الحقوق المثبتة

¹ قاسم إبراهيم الحسني، مرجع سبق ذكره، 1999، ص: 60.

² International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study n°14: Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Government and Government Entities, IFAC, New York, 2003, p: 07.

والمحصلة، الملغاة والباقية للتحصيل من جانب الإيرادات، إضافة إلى تحديد المبالغ الملتزم بها والمدفوعة، الملغاة والباقية للتسديد من جانب النفقات.

2. عيوب أساس الاستحقاق

رغم تعدد مزايا تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية إلا أنه لا تخلو من العيوب والتي يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- "يستلزم أن تظل الحسابات مفتوحة لفترة طويلة بعد انتهاء السنة المالية، حتى يتم الانتهاء من إجراء التسويات الخاصة بمصروفات وإيرادات السنة، مما يؤدي إلى حدوث تأخير في إعداد ونشر القوائم المالية، وبالتالي يقلل من فائدتها لمستخدميها ويضعف من الرقابة المالية".¹
- "استخدامه يؤدي إلى ضرورة الاستعانة بالحكم والتقدير الشخصي في بعض المواقف، مما يفقد بعض النتائج موضوعيتها، كما هو الحال في جرد المخازن وتقييمها وتقدير المخصصات المختلفة، وجرد الديون المستحقة".²

وفي هذا الإطار، تسعى المعايير المحاسبية على وضع الإرشادات والقواعد التي تساعد المحاسب على التقييم السليم والعدل، حيث إن "هذا الأساس يحتاج إلى مجموعة كبيرة من الموظفين يتمتعون بكفاءة وخبرة عالية في النواحي المحاسبية، ومن ثمة فهو أعلى تكلفة من الأساس النقدي".³

ويوضح الجدول الموالي ملخص لأهم المزايا والعيوب المتعلقة بتطبيق أساس الاستحقاق في محاسبة وحدات القطاع العام.

الجدول رقم (03): مزايا وعيوب أساس الاستحقاق

المأخذ	المزايا
يؤدي إلى تأخير في إقفال الحسابات في نهاية السنة المالية	سهولة المقارنة للسنوات المتتالية
يستخدم التقدير الشخصي	إظهار مركز مالي حقيقي وعادل
استخدامه يحتاج إلى أشخاص ذوي معرفة علمية	تفعيل التقارير المالية في رسم السياسات المالية والتخطيط
استخدامه أعلى كلفة من الأساس النقدي	البيانات المالية مناسبة للتحليل
تأخر إعداد البيانات المالية	يمكن من التمييز بين المصاريف الإيرادية والرأسمالية

المصدر: حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، 2004، ص: 32

¹ عبد الحي الخولي، المحاسبة الحكومية، مطبعة المدنى، القاهرة، 1974، ص ص: 17-18.

² قطب إبراهيم محمد، الموازنة العامة للدولة، الهيئة العامة للكتاب، القاهرة، 1978، ص ص: 151-152.

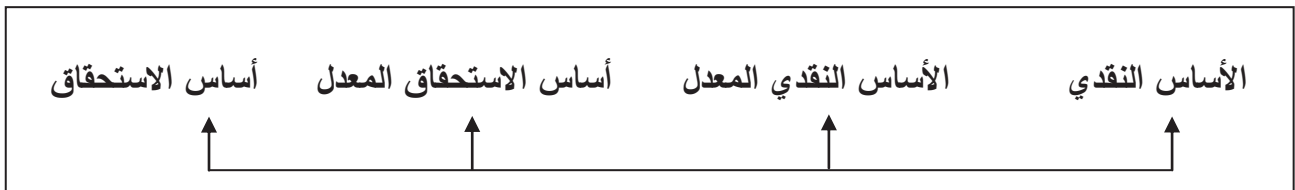
³ محمد جمال علي هلال، مرجع سبق ذكره، 2002، ص: 47.

المطلب الثالث: الأساس المشترك

بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق يوجد أساس آخر يعرف بعدة تسميات من بينها استعمال مصطلح الأساس المشترك أو الأساس المختلط، كما يعرف كذلك بتسمية أساس الالتزام والذي يعتبر بمثابة مزيج بين مميزات وخصائص أساس الاستحقاق والأساس النقدي في نفس الوقت.

ينتج الأساس المشترك عن التعديلات المطبقة على أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي للجمع بين مزايا النظامين، فإذا كانت طبيعة هذه التعديلات أقرب إلى الأساس النقدي فينتج عنها ما يعرف بالأساس النقدي المعدل، حيث يقوم النظام المحاسبي الحكومي على الأساس النقدي في الجزء الأكبر منه مع قبول بعض الاستثناءات الخاصة بتطبيق أساس الاستحقاق. وأما إذا كانت التغيرات أقرب إلى أساس الاستحقاق الكامل فينتج عنها ما يعرف بأساس الاستحقاق المعدل، حيث يعرض الشكل الموالي مختلف أصناف الأسس المحاسبية على النحو الموالي:

الشكل رقم (02) : الأسس المحاسبية في القطاع الحكومي



المصدر: إسماعيل حسين أحمر، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 141.

الفرع الأول: الأساس النقدي المعدل

يتبنى هذا الأساس قواعد الأساس النقدي في الاعتراف بالقياس المحاسبي للإيرادات العمومية، في حين يعتمد على قواعد أساس الاستحقاق عند المعالجة المحاسبية للنفقات العمومية. وعليه، يعتبر نموذج محاسبي قائم على الأساس النقدي مع تعديل أسس قياس بعض البنود للتقارب مع أساس الاستحقاق.

ولقد عرف النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية الأساس النقدي المعدل بأنه "الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي (الإبلاغ المالي) لأي سنة مالية بالنفقات التي تم الارتباط بها خلال السنة المالية، بغض النظر عما إذا كانت هذه المصروفات قد تحققت أو دفعت خلال السنة أم لا".¹

¹ المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مرجع سبق ذكره، 1980، ص: 16.

وينتج عن ذلك، بأن طبيعة القوائم المالية وفق هذا الأساس تسمح بإظهار التدفقات النقدية من وإلى الخزينة العمومية إضافة إلى تحديد مقدار التزامات الوحدات الحكومية تجاه الغير دون أن يتم تحديد حجم حقوق الدولة تجاه الغير لأنه لا يقوم بتسجيل الإيرادات المثبتة غير المحصلة خلال السنة.

ويحقق تطبيق أساس الالتزام الأهداف الآتية:¹

- إثبات المبالغ الملتزم بها وتنزيلها من التخصيصات المعتمدة يبين بصفة مستمرة قيمة هذه الالتزامات ورصيد التخصيصات الباقية، وبهذا تتجنب الوحدة إمكانية حدوث التجاوز في الإنفاق عما هو مخصص في الموازنة.

- إن تسجيل الالتزام يعطي صورة أوضح من الناحية المالية إذا قورنت بالأساس النقدي.

- إن الالتزامات غير المدفوعة في نهاية السنة المالية تعتبر إلتزامات مستحقة وواجبة الدفع من تخصيصات تلك السنة، بمجرد قيام الغير بتنفيذ تعهده وذلك خلال مدة من الزمن يحددها النظام المالي لتسويتها نهائياً.

واستناداً لمبدأ الحيطة والحذر، يأخذ هذا المبدأ بعين الاعتبار خصم مبالغ النفقات الملتزم بها من اعتمادات الدفع المخصصة للسنة لتنفيذ الميزانية رغم عدم تسديدها في السنة المالية التي تخصها، وذلك لتوفير التغطية المالية لتسديد الالتزامات التي ارتبطت بها الوحدات الحكومية تجاه الغير في نهاية السنة المالية، وعلى هذا الأساس لا تتحمل الفترة المحاسبية الموالية نفقات السنة السابقة ولا تستنفذ من اعتماداتها المالية، مما يسمح بعدم تداخل الدورات المحاسبية عند تسجيل عمليات تسديد النفقات لمختلف السنوات.

وبناء على ما سبق، فإن من أهم مميزات أساس الالتزام هو أنه وضع حداً للقواعد والإجراءات التي تفرض إلغاء الاعتمادات المالية التي لم تصرف في نهاية السنة مما كان يدفع وحدات القطاع العام إلى استنفاد مجمل اعتماداتها المالية قبيل انتهاء السنة، الأمر الذي قد يؤدي إلى الإسراف في صرف المال العام من دون وجه حق، إضافة إلى عدم اعتبار نسبة استهلاك الاعتمادات المالية كمعيار لتقييم أداء الوحدات الحكومية.

ومن أهم تطبيقات أساس الالتزام في المحاسبة العمومية، هو تقديم مرونة كبيرة للمسيرين خاصة في مجال تنفيذ برامج التجهيز العمومي المتعدد السنوات، حيث لا يتم خصم الاعتمادات المالية الباقية في نهاية السنة بل تضاف إلى مخصصات السنة القادمة، مما يرفع الضغط على القائمين على تنفيذ هذه

¹ نعيم دهمش، مرجع سبق ذكره، 1982، ص ص: 98-99.

المشاريع ومنحهم قدرة أكبر على الاستمرار في تسيير الموارد المالية من أجل تسديد الصفقات العمومية الملتمزم بها.

يؤدي إتباع أساس الالتزام في المحاسبة العمومية إلى متابعة دقيقة لحجم التزامات الدولة تجاه الغير وتخصيص التغطية المالية من الاعتمادات السنوية من أجل لتسديدها، وإظهار نتائجها في الدفاتر والسجلات المحاسبية، حيث تظهر القوائم المالية المعدة وفقا للأساس النقدي المعدل حجم المبالغ الملتمزم بها والمدفوعة خلال السنة، إلى جانب تحديد المبالغ الملتمزم بها وغير المدفوعة خلال السنة في حساب مخصص لهذا الغرض وهو (حساب الالتزامات السابقة)، إذ يتم الصرف من تخصيصات هذا الحساب في السنة القادمة وتعتبر هذه الأعباء نفقات للسنة التي تم فيها الالتزام وليس للسنة التي تم فيها الدفع الفعلي. وبالتالي، يسمح هذا الإجراء "بإغلاق الدفاتر المحاسبية عند انتهاء السنة المالية والمباشرة في إعداد الحسابات الختامية دون ما حاجة إلى إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لاستكمال دفع المستحقات".¹ من أهم الانتقادات الموجهة لأساس الالتزام هو أن تطبيقه قد يؤدي إلى تجميد الاعتمادات المالية المخصصة لتمويل تسديد النفقات الملتمزم بها، مما يؤدي إلى عدم استغلال الموارد المالية خلال السنة في حالة عدم استعمالها أو بسبب إلغاء الالتزامات. هذه الازدواجية في تخصيص الاعتمادات المالية ينتج عنها صعوبات في تسيير السيولة النقدية للخرينة العمومية، إضافة إلى إمكانية زيادة الإنفاق الحكومي خلال السنة المالية عن طريق استهلاك المخصصات غير المستغلة.

انطلاقاً من التسمية التي تطلق على هذا الأساس، فإنه يركز على إظهار التزامات الوحدات الحكومية تجاه الغير وليس العكس، وهذا ما يفسر غياب حسابات تخصص لمتابعة وقيد الممتلكات أو تسجيل حقوق الدولة لدى الغير.

الفرع الثاني: أساس الاستحقاق المعدل

وهو أساس أكثر توسعا من الأساس النقدي أو من أساس الالتزام، لأن التعديلات التي يتبناها تجعله أقرب ما يكون إلى متطلبات أساس الاستحقاق الكامل، حيث يقيس هذا الأساس "الموارد المالية وتغيراتها، وتتكون القوائم المالية من الإيرادات والنفقات والأصول المالية والالتزامات وصافي الموارد المالية".²

¹ عقلة محمد يوسف المبيضي، مرجع سبق ذكره، 1999، ص: 61.

² إسماعيل حسين أحمر، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 142.

وبالتالي، يمكن اعتبار تبني أساس الاستحقاق المعدل في المحاسبة لدى وحدات القطاع العام خطوة مرحلية تمهيدية لاعتماد أساس الاستحقاق الكامل، حيث يسمح هذا الأخير بتأجيل أو استبعاد تسجيل المعاملات التي تطرح عدة إشكالات وتعقيدات من الجانب المحاسبي، ومن أبرز التعديلات شائعة الاستعمال في هذا الإطار هو تأجيل أو استثناء القيود المحاسبية المتعلقة بتسجيل الأصول الثابتة وتقييم الاهتلاكات عليها إضافة إلى عدم الأخذ بعين الاعتبار متابعة المخزون، وبالتالي لا تظهر هذه العناصر في القوائم المالية المعدة وفقا لأساس الاستحقاق المعدل.

يمكن تعريف أساس الاستحقاق المعدل بأنه "أساس محاسبي يعترف فيه بالمعاملات عند حدوثها مع تعديلات محددة بشكل معين لتعكس محور قياس تدفق الموارد المالية الحالية، هذه التعديلات تتضمن حقيقة أن الإنفاق يعترف به في الفترة المتوقع أن يتطلب فيها استخدام الموارد المالية الحالية، أما الإيراد فلا يعترف حتى يصبح متاحا لدفع الالتزامات الحالية، كما لا يعترف ببعض المطلوبات طويلة الأجل إلى أن يتم طلبها وتصبح مستحقة الدفع".¹

غالبا ما يقوم النظام المحاسبي القائم على أساس الاستحقاق المعدل بالاعتراف بالإيراد في فترة القياس المحاسبي عندما يتوفر فيه شرطان هما:²

- أن يكون الإيراد المتوقع تحصيله قابلا للقياس بصفة موضوعية (درجة معقولة من الدقة).
- أن يكون الإيراد متاحا لتمويل تسديد نفقات الفترة المالية الحالية موضوع القياس المحاسبي، أي توقع تحصيله يكون قصير الأجل.

وفي هذا الإطار، فإن التعديلات التي تطرأ على أساس الاستحقاق الكامل تتمثل في عدم الاعتراف المحاسبي ببعض عناصر الأصول أو الخصوم في الوحدات الحكومية، وهذا ما ينتج عنه نظام المحاسبة وفقا للاستحقاق المعدل، والذي يختلف من دولة لأخرى حسب درجة ونوعية هذه التعديلات.

لهذا السبب، من الصعب إيجاد مفهوم موحد لمكونات وبنية أساس الاستحقاق المعدل، وهذا ما أشارت إليه الدراسة رقم (11) للاتحاد الدولي للمحاسبين، وذلك بعرض أمثلة عن أهم التغيرات التي تطبق في نظام المحاسبة العمومية في بعض الدول منها دولة كندا والتي تتبنى التعديلات الآتية:³

¹ International Federation of Accountants, Information paper : The Road to Accrual Accounting in the United State of America, IFAC, New York, 2000, p :177

² محمد سيد محمد أمين عبد الجليل، رسالة ماجستير تحت عنوان " تطوير القياس المحاسبي في الوحدات الحكومية بغرض تحقيق عدالة قياس تكلفة الخدمات الحكومية" غير منشورة، كلية التجارة بجامعة القاهرة، 2008، ص:33.

³ International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study n°11: Government Financial Reporting Issus and Practices, IFAC, New York, 2000, p: 07.

- الاعتراف بكل عناصر الخصوم باستثناء استثمارات البنية التحتية والدفاعية والثقافية (التراثية) والتي يعترف بها كأعباء في وقت اكتسابها أو تشييدها.
- الاعتراف بمعظم مكونات الأصول والخصوم وفقاً لأساس الاستحقاق، ولكن الاعتراف بالإيرادات يبدأ وفقاً للأساس النقدي أو بعض تعديلاته.
- الاعتراف بالأصول والخصوم المالية قصيرة الأجل فقط.
- الاعتراف بكل عناصر الأصول باستثناء بعض الالتزامات مثل المعاشات.

المطلب الرابع: المقارنة بين مختلف الأسس المحاسبية

ترتكز الأنظمة المحاسبية على أسس محاسبية معينة لإثبات مختلف العمليات المالية وقياس النتائج. وبالتالي، فإن نوعية ودقة القوائم المالية تتأثر بصفة مباشرة بنوع الأساس المحاسبي المطبق، وعند تصميم النظام المحاسبي يمكن المفاضلة بين عدة أسس للقياس المحاسبي، حيث "تتوقف هذه المفاضلة على عدة عوامل أهمها:¹

- طبيعة نشاط التنظيم.
 - نوع المعلومات المطلوبة لأغراض اتخاذ القرار سواء تخطيطية أو رقابية.
 - مستوى الخبرة المحاسبية.
- وتجدر الإشارة، في هذا المجال، بأن الأساس النقدي هو الأكثر استعمالاً في المحاسبة العمومية على المستوى الدولي، لكونه يمتاز بالبساطة في التطبيق وانخفاض التكلفة التشغيلية للنظام إضافة إلى السرعة في إعداد الحساب الختامي للدولة، والتي غالباً ما تكون على حساب نوعية ودقة بيانات الإبلاغ المالي الحكومي عن مستوى الأداء والكفاءة في إدارة المال العام.
- ولكن مع ازدياد مطالبة الجهاز التشريعي بضرورة رفع مستوى الإبلاغ المالي عن طريق تقديم بيانات موضوعية وشاملة حول نشاط الحكومة، من أجل تحقيق الشفافية والمساءلة عن مستوى كفاءة وأداء الجهاز التنفيذي في تسيير المال العام، يركز إصلاح وتطوير نظام المحاسبة في القطاع العام على المستوى الدولي على التخلي عن تطبيق الأساس النقدي البحث والتوجه نحو تطبيق أساس الاستحقاق الكامل.
- ويوضح الجدول الموالي، عرض للأسس المطبقة في بعض الدول بناء على نتائج الدراسة التي قام بها صندوق النقد الدولي.

¹ سلطان محمد العلي سلطان ووصفي عبد الفتاح حسن أبو المكارم، المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى مع عرض وتحليل النظام السعودي، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1990، ص:5.

الجدول رقم (04): الأسس المحاسبية للبيانات المالية السنوية لعينة من الدول

أساس الاستحقاق الكامل	الأساس المشترك	الأساس النقدي الكامل	البلد
X			استراليا
		X	النمسا
		X	بلجيكا
	X		كمبوديا
X			كندا
X			كلومبيا
		X	الجمهورية التشيكية
	X		فنلندا
X			فرنسا
		X	ألمانيا
		X	اليونان
		X	هنغاريا
	X		أيسلندا
	X		أندونيسيا
	X		أيرلندا
	X		الأردن
		X	كينيا
	X		المكسيك
		X	المغرب
		X	هولندا
X			نيوزيلندا
		X	النرويج
		X	الجمهورية السلوفاكية
		X	سلوفينيا
		X	سورينام
	X		السويد
		X	تركيا
X			بريطانيا
X			أمريكا

المصدر: Abdul Khan and Stephen Mayes, Technical Notes and Manuals, Transition to Accrual Accounting, International Monetary fund, 2009, p: 02.

تستعمل الأسس المحاسبية من أجل إثبات العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات والنفقات لغرض استخلاص وقياس النتائج وعرضها بطريقة مناسبة وواضحة، حيث لا تعتبر هدفا في حد ذاتها وإنما يتم اختيار الأساس الأفضل والأكثر دقة بما يخدم مصالح وأهداف مستخدمي القوائم المالية، وفقا للإمكانيات البشرية والمادية المتاحة.

يعتمد استخدام الأسس المحاسبية المختلفة على مدى قدرتها على توفير الحماية والرقابة الشاملة على إدارة المال العام في الوحدات الحكومية، بقصد متابعة نتائج تحصيل الإيرادات والرقابة على استخدامها حسب البنود المخصصة لها، وإظهار الفائض أو العجز في الحساب الختامي وطرق تمويله. ويتجه الاهتمام حديثا إلى ضرورة تحسين نوعية الإبلاغ المالي الحكومي من أجل تحقيق الإفصاح الكامل عن نتائج نشاطات وحدات القطاع العام، وتوفير البيانات التحليلية للربط بين الموارد المتاحة وتكلفة أداء الخدمات العمومية ومقارنتها مع مختلف الفترات المحاسبية، كمدخل لاستعمال محاسبة التكاليف في المحاسبة العمومية بهدف تقييم مستوى أداء الوحدات الحكومية في تسيير المال العام، من أجل تأدية الخدمات بأقل تكلفة وتحقيق الشفافية والاقتصاد والفعالية في استعمال الموارد العمومية، ولا يتسنى ذلك، إلا بضرورة الانتقال من الأساس النقدي إلى تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، الذي يسمح بتوفير بيانات مالية متكاملة حول مجمل أصول وخصوم الوحدات الحكومية.

وتجدر الإشارة في، هذا المجال، بأن تطبيق أساس الاستحقاق لا يعني إهمال محاسبة التدفقات النقدية، بل العكس، لأن مفهوم النقدية في أساس الاستحقاق الكامل أوسع من مفهوم الأساس النقدي، حيث تتضمن القوائم المالية بيانات حول حركة التدفقات النقدية إضافة إلى تقييم مجمل حقوق والتزامات الدولة وإظهار مختلف أصول وخصوم الدولة في الحساب الختامي.

وتعتبر "نيوزيلندا من أول دول العالم التي طبقت الحكومة فيها أساس الاستحقاق على كافة الدوائر والوكالات التابعة لها، حيث قامت هذه الحكومة منذ عام (1992/1993) بإصدار مجموعة من الحسابات الختامية التي تعتمد في إصدارها على استخدام أساس الاستحقاق الكامل".¹

¹ محمد خالد المهياني، مرجع سبق ذكره، 2009، ص:140.

وفي هذا الإطار، فإن تبني أحد الأسس المحاسبية يؤدي إلى التباين في طبيعة محور القياس المحاسبي ونموذج الإبلاغ المالي الحكومي مما يؤثر على نوعية ومكونات عناصر القوائم المالية. ويعرض الجدول الموالي طبيعة الاختلاف في مكونات القوائم المالية لمختلف الأسس المحاسبية، وفقا لدراسة مقدمة من طرف لجنة القطاع العام للاتحاد الدولي للمحاسبين لسنة 1993.

الجدول رقم(05): محاور قياس القوائم المالية وفق الأسس المحاسبية

عناصر القوائم المالية الرئيسية	محور أو ركيزة القياس	طبيعة الأساس
المقبوضات النقدية المدفوعات النقدية الأرصدة النقدية	التغيرات في الأرصدة النقدية	الأساس النقدي
المقبوضات النقدية زائد المستحقات المدينة المدفوعات النقدية زائد المستحقات الدائنة الأرصدة النقدية وشبه النقدية	الموارد المالية الجارية (والتغيرات فيها)	الأساس النقدي المعدل
الإيرادات والنفقات الأصول المالية والخصوم صافي الموارد المالية	الموارد المالية الكلية والتغيرات فيها	أساس الاستحقاق المعدل
الإيرادات والنفقات (بما في ذلك الاهتلاك) الأصول المالية والمادية الخصوم صافي الحقوق	الموارد الاقتصادية والتغيرات فيها	أساس الاستحقاق الكامل

المصدر: International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study n°02, Op Cit, : 1993, p :10.

ويتضح من بيانات الجدول أعلاه، بأن القوائم المالية المعدة وفقا لأساس الاستحقاق الكامل هي التي تقدم معلومات شاملة ودقيقة عن طبيعة المركز المالي للحكومة، مما يحقق الإفصاح الكامل والسليم عن استعمال الموارد المالية والإبلاغ المالي عن مكونات وتوزيع مجمل عناصر الذمة المالية للدولة، لهذا السبب تشجع الهيئات الدولية الحكومات على تطبيق هذا الأساس.

ولقد حددت دراسة لمنظمة الإنتوساي أربعة أنواع من التقارير المالية للوحدات الحكومية إذ ما أردت تحقيق الإبلاغ المالي عن كافة مواردها كما يلي:¹

- تقرير الإذعان أو الامتثال، والذي يوفر معلومات حول مدى امتثال الحكومة للقوانين والتنظيمات المعمول بها في مجال صرف وتداول المال العام، وبيان مدى احترام تخصيصات الميزانية.
 - تقرير الأداء، حيث يسمح بتوفير بيانات حول مدى الفعالية والاقتصاد في البرامج والأنشطة الحكومية وتحليل تكلفة أداء الخدمات العمومية.
 - تقرير الأقسام، والذي يركز على إظهار الأداء المالي لمختلف دوائر وأقسام وحدات القطاع العام.
 - القوائم المالية ذات الغرض العام، والتي تسمح بتوفير معلومات حول الوضعية المالية الكلية للدولة، عن طريق بيان حجم الفائض أو العجز في الميزانية، إضافة إلى الإبلاغ المالي حول مجمل الإيرادات والنفقات، الحقوق والدين العام والممتلكات.
- وفي هذا الإطار، فإن اختيار تطبيق الأسس المحاسبية يؤثر بصفة مباشرة على تركيبة البيانات المالية عند الإبلاغ المالي الحكومي وهذا ما يعرضه الجدول الموالي:

الجدول رقم (06) طبيعة التقارير المالية والأسس المحاسبية

البيان	الأساس النقدي	الأساس النقدي المعدل	أساس الاستحقاق المعدل	أساس الاستحقاق الكامل
تقرير الإذعان	X	X	X	X
تقرير الأداء				X
تقرير الأقسام				X
القوائم المالية ذات الغرض العام			X	X

المصدر : International Organization of Supreme Audit Institutions, Committee on Accounting Standards, Op.Cit, 1995, p:28.

ومن أجل رفع مستوى الإبلاغ الحكومي لتحقيق الإفصاح الكامل عن نتائج نشاط الوحدات الحكومية في إدارة المال العام، أصبح من الضروري توجيه إصلاحات المحاسبة العمومية نحو تطبيق أساس الاستحقاق الكامل، وهذا ما تؤكد عليه توصيات مختلف الهيئات الدولية المختصة بما فيها الاتحاد الدولي للمحاسبين والذي يعرض مقارنة أهداف القوائم المالية مع مختلف الأسس المحاسبية في الجدول الموالي.

¹ International Organization of Supreme Audit Institutions, Committee on Accounting Standards, Op.Cit, 1995, p: 28.

الجدول رقم(07) مقارنة الأسس المحاسبية بمدى تحقيقها لأهداف التقارير المالية

البيان	الأساس النقدي	الأساس النقدي المعدل	أساس الاستحقاق المعدل	أساس الاستحقاق الكامل
الإذعان للموازنة المعتمدة قانونا	نعم	نعم	نعم	نعم
الإذعان للمتطلبات القانونية والعقدية بما في ذلك قيود الإنفاق	فيما يتعلق بمتطلبات وقيود النقد	متطلبات وقيود النقد وشبه النقد	متطلبات وقيود الموارد المالية والنقدية	متطلبات وقيود الموارد الاقتصادية والنقدية
تخصيص المصادر واستخدام الموارد المالية	الموارد النقدية	الموارد النقدية وشبه النقدية	الموارد النقدية والمالية	الموارد المالية والنقدية
المتطلبات التمويلية والنقدية	الموارد النقدية	الموارد النقدية وشبه النقدية	المتطلبات النقدية والمالية الأخرى	المتطلبات النقدية والمالية الأخرى
القدرة على تمويل الأنشطة ومواجهة المطلوبات والالتزامات	من النقدية	من النقد وشبه النقد	من الموارد المالية	من الموارد الاقتصادية
الوضع المالي والتغيرات فيه	المركز أو الوضع النقدي	المركز النقدي وشبه النقد	الموارد المالية	الموارد المالية والاقتصادية
الأداء المالي حول تكاليف الخدمات	معلومات لا يتم الإبلاغ عنها	معلومات لا يتم الإبلاغ عنها	الإبلاغ عن معلومات محدودة	يوفر معلومات ضرورية لتقييم الأداء

المصدر: International Federation of Accountants, study n°11, Op Cit, 2003, p: 15.

وتجدر الإشارة في هذا المجال، بأن نظام المحاسبة العمومية المعمول به في الجزائر، وفقا لمجموعة حسابات الخزينة، يتبنى تطبيق الأساس النقدي البحت في القياس المحاسبي، هذا ما يفسر محدودية المعلومات والبيانات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي الذي تم تصميمه من أجل تلبية أغراض الرقابة على حركة التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة، وعند مقارنة الأسس

المحاسبية يمكن الاستنتاج من نتائج الجدول المذكور أعلاه، أن أساس الاستحقاق هو أفضل أساس يسمح برفع مستوى الإبلاغ الحكومي.

وتشير"التجارب الدولية بأن تطبيق أساس الاستحقاق يتطلب إصلاحات جوهرية تستلزم دعماً سياسياً قوياً يكون مستمر على مدى عدة سنوات بحيث يتطلب استثمارات مالية وبشرية كبيرة ، ومن المهم أن تدرك الدول هذه الآثار قبل الإقدام على هذا التغيير الجذري لإدارة المالية العامة"¹، إضافة إلى ضرورة توفر دعم الجهاز التشريعي لهذه الإصلاحات، لأن الانتقال لتطبيق أساس الاستحقاق الكامل يتطلب توفر مهارات وخبرات محاسبية ذات مستوى عال إلى جانب استعمال التكنولوجيات الحديثة للمعلومات في الإدارة المالية الحكومية.

وعلى هذا الأساس، فإن تطبيق نظام أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية سيكون مفيداً على مستوى تطوير وعصرنة إدارة المال العام وتحقيق الإفصاح الكامل على موارد الدولة، وتقييم نتائج تنفيذ الميزانية عن طريق تقديم بيانات كاملة تسمح بتحقيق المساءلة عن مستوى الأداء الحكومية في تسيير العام كمدخل لاستعمال أدوات تحليل التكاليف في المحاسبة العمومية واتخاذ القرار من أجل تحقيق الرشادة والفعالية والاقتصاد في صرف المال العام. هذه المزايا يمكن تعزيزها بتوسيع نطاق الإصلاحات ليشمل إعداد الميزانية العامة للدولة على أساس الاستحقاق كهدف طويل الأجل.

¹ Abdul Khan and Stephen Mayes, Op.Cit, 2009, p: 17.

خلاصة الفصل الأول

يركز نظام المحاسبة العمومية كنظام معلومات على تسجيل وإثبات العمليات المالية للدولة وإعداد التقارير والقوائم المالية عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام غير الهادفة لتحقيق الربح وتحقيق الرقابة على صرف المال العام، حيث تعتمد الأنظمة المحاسبية على أسس قياس محاسبية مختلفة لقيود العمليات المالية واستخلاص النتائج، هذه الأخيرة هي التي تحدد توقيت الاعتراف بالمعاملات المالية وطريقة قياسها لإثباتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية وطريقة عرضها في القوائم المالية. وبالتالي، فإن اختيار تطبيق الأساس النقدي أو الأساس المشترك أو أساس الاستحقاق يؤثر مباشرة على نوعية وجودة مخرجات النظام المحاسبي.

وفي هذا الإطار، فإن تطبيق أساس الاستحقاق الكامل في المحاسبة العمومية يسمح بتحقيق الإفصاح الشامل والدقيق عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام، عن طريق الرفع من جودة الإبلاغ المالي الحكومي مما يسمح بتلبية حاجيات فئات مستخدمي بيانات المحاسبة العمومية، لأن القوائم المالية المعدة وفق هذا الأساس هي التي تقدم معلومات متكاملة عن طبيعة المركز المالي للحكومة وتوزيع مجمل عناصر أصول وخصوم وحدات القطاع العام إضافة إلى تقديم أدوات المساءلة عن الأداء، على عكس النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي الذي يركز على بيان المركز المالي للوحدات الحكومية الناتج عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

وعلى هذا الأساس، عند المفاضلة بين تطبيق الأسس المحاسبية توصي مختلف الهيئات الدولية المتخصصة في المحاسبة العمومية على ضرورة الانتقال من تطبيق الأساس النقدي شائع الاستعمال لاسيما بين الدول العربية نحو تطبيق أساس الاستحقاق الكامل، كشرط أساسي لضمان عصريته وتطوير نظم المحاسبة العمومية بهدف الرفع من جودة الإبلاغ المالي عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام، وفق متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام والتي سيتم دراستها في الفصل الموالي.

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يشهد العالم تطوراً سريعاً في مفاهيم وأدوات الإدارة العامة، لتحقيق إدارة قادرة على تنفيذ استراتيجية الدولة وسياساتها بفعالية عالية وترشيد استعمال المال العام، ومن أهم هذه الأدوات نظام المحاسبة العمومية الذي يقع على عاتقه توفير البيانات الدقيقة التي تحقق الإفصاح الكامل عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة، وتحقيق رقابة فعالة على مدى كفاءة الإدارة في تسيير المال العام.

وأمام تطور وتعقيد حجم النشاطات الحكومية، الذي نتج عنه صعوبات في كثير من بلدان العالم في تفسير البيانات المحاسبية واستعمالها في عملية المقارنة، لكونها تستخدم طرق ومبادئ مختلفة لإنتاج هذه البيانات وتفسيرها لأغراض التقييم والمقارنة، مما تسبب في ظهور مشاكل عديدة في عملية الرقابة في حالة حدوث النزاعات المالية والقانونية، مما أدى إلى عولمة المحاسبة وظهور جمعيات إقليمية ودولية متخصصة في مجال المحاسبة، تشجيع على إيجاد قاعدة للتوافق بين مختلف الأنظمة المحاسبية والتقارير المالية، من أجل الخروج بمعايير لتوحيد المبادئ والأصول المحاسبية تكون مقبولة على المستوى الدولي.

وفي هذا الإطار، أدرك الاتحاد الدولي للمحاسبين الحاجة إلى إيجاد إطار عالمي موحد للمحاسبة في القطاع العام، من أجل تحسين الثقة في نوعية وموثوقية تقديم التقارير والبيانات المالية، حيث تم منح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سلطة إصدار معايير دولية في المحاسبة بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين وتشجيع قبولها دولياً.

يتناول هذا الفصل دراسة وتحليل المفاهيم الأساسية المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين وذلك وفق المباحث الآتية:

- ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق.
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي.

المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يتناول هذا المبحث عرض المفاهيم العامة حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة

عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وفق المطالب الموالية:

- مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- نطاق إصدار وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تعتبر المعايير المحاسبية "قواعد لإعداد القوائم المالية، فهي مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً تحدد نوع المعلومات التي ينبغي أن تتألف منها القوائم المالية وكيف ينبغي أن تعد تلك المعلومات، فالمعايير المحاسبية تحدد أي من الممارسات المحاسبية التي يمكن قبولها وتلك التي لا يمكن قبولها".¹

تعرف المعايير المحاسبية بأنها "إطار كتابي جهاز أو هيئة إصدار المعايير في تاريخ معين ويتضمن عدداً من المعايير المتجانسة، تتناول بشكل متكامل الأسلوب المناسب لقياس أو عرض نوعية معينة من العمليات أو الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة أو نتائج أعمالها".²

الفرع الأول: تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

بناء على الدراسة رقم (13) للجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، تعرف المعايير المحاسبية بأنها عبارة عن "بيانات رسمية تبين كيف يجب أن تتعكس أنواع معينة من المعاملات والأحداث الأخرى في القوائم المالية الحكومية، وفقاً لذلك فالالتزام بمعايير محاسبية موثوق ومعترف بها يعتبر ضرورياً للحصول على عرض عادل للقوائم المالي".³

في حين أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يعرفها بأنها "توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام".⁴

¹ Helen Gernon & Gary K.Meek, Accounting an International Perspective, Irwin McGraw-Hill Edition, New York, 2001, p: 39.

² محمد شريف توفيق، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية السعودية، العدد 05 لمجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1987، ص: ص: 174، 175.

³ International Federation of Accountants, Study n°13: Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective, New York, 2001, p: 08.

⁴ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2009، ص: ص: 14.

وفي هذا الإطار، يمكن الاستنتاج بأن معايير المحاسبة الدولية تعتبر قواعد عملية مقبولة قبولاً عاماً والتي تمثل إجماع خبراء وهيئات مهنية مختصة في المحاسبة، من أجل توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي عن طريق تقديم إرشادات وتوجيه عمل المحاسبين لتحقيق العرض العادل والإفصاح الكامل في القوائم المالية الحكومية، من أجل الرفع من مستوى جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام.

الفرع الثاني: أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تساهم المعايير الدولية بشكل كبير في تحقيق توافق السياسات المحاسبية على المستوى الدولي عن طريق تقديم إرشادات وتوجيهات للمهنيين المختصين في مجال المحاسبة من أجل الارتقاء بجودة البيانات المالية وتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام إضافة إلى تحسين قابلية المقارنة للمعلومات المالية بين مختلف الفترات على المستوى الدولي.

وتؤدي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دوراً هاماً في توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي، عن طريق تحقيق التقارب فيما يخص طريقة إعداد وعرض البيانات المالية لوحدات القطاع العام، وتشجيع التنسيق المحاسبي الدولي لتطوير وتحديث نظم المحاسبة العمومية والرفع من جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية.

وعلى هذا الأساس، تستمد هذه المعايير أهميتها من مدى الاعتراف الدولي بها، وتشجيع الهيئات والمنظمات العالمية على تبني متطلبات هذه المعايير التي لا تكتسي الصفة الإلزامية في تطبيقها، بل تعتمد على مستوى القبول الدولي لها، لأن تطبيق معايير معترف بها دولياً يضمن توفير بيانات مالية حكومية ذات مصداقية وجودة عالية، عن طريق تطوير مجموعة شاملة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تمثل عن أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية الحكومية. وبالتالي، فإن تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يساهم في الارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية التي تعدها وحدات القطاع العام في العالم.

المطلب الثاني: دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

ابتداءً من 10 نوفمبر 2004 حل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مكان لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، والذي وهو عبارة عن منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تم تأسيسه سنة 1977، والذي تهدف مهمته الأساسية حسب نظامه الداخلي إلى "خدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم، والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية

قوية عن طريق ترسيخ وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة، وتعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير والتعبير عن قضايا المصلحة العامة حين تكون الخبرة المهنية أكثر ملاءمة".¹

الفرع الأول: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

وقد قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بتعيين مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام، كهيئة مستقلة مسؤولة عن وضع المعايير للمحاسبة في الوحدات الحكومية والإدارية التي لا تهدف لتحقيق الربح، والذي يعمل على أن تكون بياناته متوافقة مع المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص ومميزات القطاع العام.

وعلى هذا الأساس، يصدر مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام معايير محاسبية عالمية عالية الجودة لإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية على الأساس النقدي الذي يتضمن إفصاحات إجبارية وأخرى اختيارية يتم التشجيع على الالتزام بها.

إضافة إلى ذلك، يقوم المجلس بإصدار معايير للمحاسبة وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي يتم مقارنتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عن طريق تعديلها لتتناسب مع خصوصيات منشآت القطاع العام، كما "يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث أمكن أن يحافظ على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسألة هامة ذات صلة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير".²

عند إعداد البيانات المالية على أساس الاستحقاق، فإن المجلس يميز بين البيانات المالية ذات الغرض الخاص والتي تكون مصممة لتلبية احتياجات أطراف محددة بمواصفات خاصة مثل التقارير المعدة لصالح هيئات الرقابة والسلطة التشريعية أو التنفيذية.

أما البيانات المالية ذات الغرض العام فهي موجهة لمختلف شرائح المجتمع من أجل رفع مستوى الشفافية في تسيير المال العام وتقديم أدوات للمساءلة عن الأداء.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 4.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2008، ص: 10.

الفرع الثاني: أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يهدف المجلس التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين إلى خدمة الصالح العام عن طريق تطوير معايير إعداد التقارير المالية ذات جودة عالية والعمل على تسهيل المقارنة بين المعايير الدولية والوطنية، من خلال إصدار مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية في القطاع العام لاستخدامها من طرف الحكومات في العالم ومختلف الوحدات غير الهادفة لتحقيق الربح، حيث تمثل هذه الأخيرة إرشادات عن أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية من قبل وحدات القطاع العام، من أجل تحسين المساءلة والشفافية المتعلقة بالقوائم المالية التي تعدها الحكومات. وفي هذا الإطار، يهدف نشاط المجلس إلى تحقيق العناصر أدناه:¹

- إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
 - تشجيع قبولها وتحقيق التوافق الدولي مع تلك المعايير.
 - نشر وثائق أخرى توفر إرشادات حول قضايا وخبرات تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.
- ويعتبر برنامج المقارنة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عنصراً هاماً في استراتيجية عمل المجلس، الذي يسعى إلى تحقيق التقارب بينها وبين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتي تهدف إلى الحفاظ على متطلبات وهيكل ونص المعيار ما لم يكن هناك سبب يأخذ بعين الاعتبار خصائص وطبيعة نشاط القطاع العام.

المطلب الثالث: نطاق إصدار وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تم تصميم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع الوحدات الحكومية، الجماعات المحلية والوحدات الإدارية التابعة للقطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الأرباح، ولا تنطبق هذه المعايير على المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي، حيث توضح هذه المعايير متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح عن البيانات المالية لوحدات القطاع العام.

الفرع الأول: إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تتجه استراتيجية إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو تحقيق التقارب قدر الإمكان في تطبيق منهجية معايير المحاسبة الدولية المالية في القطاع الخاص، حيث إن استراتيجية التقارب تعتمد على اقتباس المعايير من متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات النشاط الحكومي، عن طريق تكيفها لتتلاءم مع مميزات نشاط وحدات القطاع العام خاصة في مجال المعايير المعدة على أساس الاستحقاق.

¹ www.ifac.org, consulter le 25/01/2012.

وفي هذا الإطار، يؤكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في اعترافه الصريح في الفقرة رقم (18) لمقدمة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بأن "إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد وعرض البيانات المالية هو مرجع ذو صلة بمستخدمي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام".¹

يتجسد هذا التقارب من خلال تعديل معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص لتتناسب مع متطلبات القطاع العام، حيث "يحاول مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام حيث أمكن أن يحافظ على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسألة هامة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير".²

الفرع الثاني: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

لا يمتلك المجلس سلطة لإجبار الحكومات والهيئات العمومية على الامتثال لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث إنه يشجع هذه الأخيرة على المشاركة بشكل كبير في وضع هذه المعايير عن طريق تقديم الملاحظات والمقترحات لمختلف اللجان والهيئات الاستشارية في المجلس.

وفي هذا الإطار، يحث المجلس الحكومات على تبني معايير المحاسبة في القطاع العام من أجل تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية، والارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي.

يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحق الحكومات ومختلف الهيئات العمومية باعتماد معايير وطنية خاصة بها، حيث "يشجع المجلس بشكل كبير تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتوحيد المتطلبات الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"³، ولا يتم وصف البيانات والقوائم المالية الحكومية بأنها تتبنى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلا إذا كانت تمتثل لمجمل متطلبات كل المعايير المعمول بها والمصادق عليها من طرف المجلس.

وعلى هذا الأساس، لا يمتلك المجلس سلطة فرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بل يعرضها بصفة اختيارية على الدول التي ترغب في تحسين نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي، عن طريق تبني معايير معترف بها دولياً كوسيلة لضمان مصداقية وشفافية البيانات المالية للوحدات الحكومية.

¹ www.ifac.org/ipsab, consulter le 01/06/2012.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2008، ص ص: 18-19.

³ نفس المرجع، ص: 20.

يعتمد نجاح المجلس على مدى الاعتراف والدعم الدولي للمعايير المحاسبي من طرف الحكومات والهيئات الدولية والمهنية المهمة بمجال المحاسبة. وفي هذا الإطار، يعرض الجدول الموالي بيانات عن الدول التي تعمل على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

الجدول رقم (08): قائمة الدول التي تتبنى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

قائمة الدول	الوضعية تجاه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
استراليا، بريطانيا، نيوزيلندا كندا، الولايات المتحدة الأمريكية	تبنى نظام محاسبة حكومية على أساس الاستحقاق الكامل وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
أفغانستان	تبنى برنامج إصلاحات لتطبيق الأساس النقدي وفقا لمتطلبات المعايير.
ألبانيا	الحكومة تخطط لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وذلك بالتعاون مع برنامج الأمم المتحدة الإنمائي ودعم من البنك الدولي.
الجزائر	مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالتعاون مع البنك الدولي يتضمن متطلبات المعايير الدولية في القطاع العام.
الارجنتين	في إطار تنفيذ مشروع لتطوير معايير المحاسبة في القطاع العام بالتنسيق مع المعايير الدولية على أساس الاستحقاق.
أرمينيا	عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفقا للأساس النقدي، ثم الانتقال نحو اعتماد المعايير الدولية وفق أساس الاستحقاق.
أذربيجان	التوجه نحو اعتماد المعايير الدولية على أساس الاستحقاق.
بنغلادش	في إطار تنفيذ مشروع اعتماد المعايير الدولية، تكييف التشريعات.
بربادوس	مشروع في إطار التنفيذ لاعتماد المعايير الدولية على أساس الاستحقاق بالتأكد مع صندوق النقد الدولي.
كمبوديا	في إطار تنفيذ مخطط لتبني المعايير الدولية.
جزر كايمان	الحكومة اعتمدت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق.
الصين	مشروع في إطار التنفيذ من أجل اعتماد المعايير الدولية في القطاع العام دون توفر أي إعلان رسمي بذلك.
قبرص	تم اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي.
شرق وجنوب افريقيا	أعضاء الجمعية الإفريقية للمحاسبين تسعى إلى تبني معايير المحاسبة الدولية بتمويل من طرف الجمعية السويدية الدولية للتعاون والتنمية.
تيمور الشرقية	اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي.
السلفادور	مشروع البنك الدولي من بين أهدافه تبني المعايير الدولية (جانفي 2005).
فيجي	مخطط لاعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي.
فرنسا	التحول نحو المعايير المحاسبية وفق أساس الاستحقاق وتكيف القواعد والتنظيم المحاسبي مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

غامبيا	في إطار اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي تم التحول إلى أساس الاستحقاق.
غانا	تم اعتماد المعايير الدولية وفق الأساس النقدي.
المجر	بالتعاون مع إصلاحات الاتحاد الأوروبي التي تتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية.
الهند	البنك الدولي يعمل مع الحكومة لاعتماد معايير المحاسبة الدولية، تمويل من طرف صندوق النقد الدولي لاعتمادها على مستوى الدولة.
اندونيسيا	معايير المحاسبة الدولية متوافقة مع معايير المحاسبة العمومية المتوقعة بحلول 2009.
جمايكا	الالتزام باعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الاستحقاق، والتغيير في طور الإنجاز.
كازاخستان	قدم وزير المالية طلب الدعم لتقديم المساعدة التقنية ودراسة إمكانية إدخال المعايير المحاسبية في القطاع العام.
لاوس	البنك الدولي يعمل مع الحكومة لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
لاتفيا	إصلاحات بالتعاون مع الاتحاد الأوروبي تتضمن معايير المحاسبة الدولية.
ليتوانيا	إصلاحات بالتعاون مع الاتحاد الأوروبي تتضمن معايير المحاسبة الدولية.
لبنان	تبنى مشروع قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
مقدونيا	في إطار تنفيذ برنامج لاعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي.
جزر المالديف	إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد المعايير الدولية للمحاسبية في القطاع العام.
ماليزيا	أعلنت الحكومة الماليزية اعتماد المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وتم إعداد البيانات المالية الحكومية لسنة 2005 وفق الأساس النقدي وتم المصادقة عليها من طرف المؤسسة العليا لمراجعة الحسابات في ماليزيا دون أي تحفظ.
موريتانيا	اتخاذ قرار اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، قيد التنفيذ.
منغوليا	الحكومة تعمل على اعتماد المعايير الدولية وفق أساس الاستحقاق (2003) مشروع بدعم البنك الدولي والبنك الآسيوي للتنمية.
المغرب	إصلاح مؤسساتي يتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
نيبال	اتخاذ قرار اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي.
هولندا	الحكومة تجرب تطبيق نظام محاسبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق مع تعديلات عند الضرورة.
نيجيريا	إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي.
النرويج	الحكومة المركزية تعمل على التغيير من أجل التوجه نحو تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الاستحقاق الكامل.
باكستان	إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي بدعم من البنك الدولي.

المصدر: International Federation of Accountants, IPSAS adoption by governments, IFAC, New York, 2007, p: 14.

وبناء على معطيات الجدول المذكور أعلاه¹، يمكن ملاحظة أن الدول المتقدمة هي التي تسعى لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق، لكونه يحقق الإفصاح الكامل عن البيانات المالية الحكومية، حيث إن الاعتراف الدولي بتبني المعايير الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق هو في تزايد مستمر خاصة بالنسبة إلى الدول المتقدمة التي تعتبر الرائدة في هذا المجال، ومن الدول السبّاقة في هذا الميدان يمكن ذكر تجربة نيوزيلاندا التي تعتبر من أولى الدول التي استطاعت تعميم تطبيق أساس الاستحقاق وفق متطلبات المعايير الدولية على كافة وحدات القطاع العام.

وفي المقابل "التفاعل الدولي مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يتجه في الوقت الحاضر نحو الابتعاد عن الأساس النقدي والتحرك صوب أساس الاستحقاق بشكل تدريجي، وفي نفس الوقت يمكن لدول العالم أن تستفيد من هذه المعايير وتأخذ منها ما يناسبها لتضمينه في معاييرها أو تشريعاتها الخاصة"²، إضافة إلى الدول التي تبنت إصلاحات لتكييف نظامها المحاسبي مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث قررت عدة منظمات دولية تبني هذه المعايير وعلى سبيل المثال يمكن ذكر "منظمة الأمم المتحدة بكافة تكويناتها ومنظمتها الفرعية وذلك ابتداء من سنة 2010"³، إضافة إلى "الاتحاد الأوروبي، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ومنظمة حلف شمال الأطلسي"⁴.

وفي هذا الإطار، "تجري محاولات جادة من قبل كثير من الجمعيات والمنظمات المحاسبية، والتي تساهم في عملية تطوير النظام المحاسبي، من خلال عقد المؤتمرات الدولية وتنظيم الدورات، وكتابة البحوث وإثارة المناقشات وذلك لتوحيد المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية المختلف عليها في هذه الجمعيات، بغية الوصول إلى النظام المحاسبي القياسي العالمي، والذي يكون مقبول من قبل الجميع، إلا أنه ما يزال هنالك اختلافات كثيرة في المعايير القياسية المتبعة محليا في كثير من بلدان العالم"⁵.

¹ قام الطالب بتاريخ 2012/12/28 بإرسال بريد إلكتروني للاتحاد الدولي للمحاسبين لطلب معلومات حول التغيير في بيانات قائمة الدول التي تسعى لتبني المعايير الدولية في القطاع العام، وتم استلام الرد عن الاستفسار مفاده أن الاتحاد الدولي للمحاسبين الدوليين لم يقم بعد بتحديد قائمة الدول الصادرة سنة 2007.

² إبراهيم عبد القدوس أحمد مفضل، المعايير المحاسبية الحكومية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الاقتصاد بجامعة دمشق، 2008، ص: 147.

³ United Nation, adoption of international public sector accounting standards, New York. September, p: 2.

⁴ International Federation of Accountants, annual report 2006 – thirty years of progress, IFAC, New York, 2006, p: 3.

⁵ خلف عبد الله الوردات وسهيل بسيم الدباس، المحاسبة الحكومية وإعداد موازنة البرامج والأداء، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، 2009،

أما في ما يخص الجزائر¹، فإدراجها في الجدول لا يعبر عن تبنيتها للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بشكل رسمي، بل يشير إلى الشروع في إصلاحات لنظام المحاسبة العمومية بالتعاون مع البنك الدولي من دون أن يتم تحديد طبيعة هذه الإصلاحات أو تأكيد التوجه نحو تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية.

المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق

أصدر مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام (31) معيارا محاسبيا للمحاسبة في وحدات القطاع العام على أساس الاستحقاق، حيث يتم مقاربتها ومطابقتها قدر الإمكان مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، من خلال محاولة الحفاظ على طبيعة المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعيار وتعديلها بالتناسب مع خصائص النشاط في القطاع العام. يتناول هذا المبحث عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق على النحو الموالي:

- معايير إعداد وعرض التقارير والبيانات المالية.
- معايير معالجة الأصول الملموسة وغير الملموسة.
- معايير الأدوات المالية.
- باقي المعايير.

المطلب الأول: معايير إعداد وعرض التقارير والبيانات المالية

تحدد معايير عرض البيانات المالية الحكومية طريقة شروط وإعداد القوائم المالية الحكومية وفق متطلبات المعايير الموالية:

- المعيار رقم (01) عرض البيانات المالية.
- المعيار رقم (02) بيانات التدفق النقدي.
- المعيار رقم (06) البيانات المالية الموحدة والمفصلة.
- المعيار رقم (10) التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.

¹ بتاريخ 28/12/2012 قام الطالب بالاستفسار عن طريق البريد الإلكتروني عن مدى تقدم الإصلاحات المشار إليها في الجدول الذي يتضمن قائمة الدول التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ولقي ردا عن طريق البريد الإلكتروني من مسؤول مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، والذي يؤكد فيه بأنه لا توجد علاقة عمل للمجلس مع الجزائر لتبني متطلبات المعايير الدولية في القطاع العام.

- المعيار رقم (14) الاحداث بعد تاريخ إعداد التقرير.
- المعيار رقم (18) تقديم التقارير حول القطاعات.
- المعيار رقم (24) عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية.

الفرع الأول: المعيار رقم (01) عرض البيانات المالية

تم إصدار هذا المعيار في ماي 2000، حيث تعرض لعدة تعديلات وفقا لمشروع التحسينات التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، والذي قام بصياغته في شكله النهائي سنة 2009، يهدف هذا المعيار إلى توضيح إجراءات وقواعد إعداد وعرض البيانات المالية للأغراض العامة، مما يرفع من إمكانية المقارنة بين مختلف البيانات المالية لمنشآت القطاع العام، حيث يبين هذا المعيار الإرشادات المتعلقة بهيكل وشكل البيانات المالية والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بنوعية ومحتوى البيانات المالية المعدة على أساس الاستحقاق.

يتعامل هذا المعيار مع متطلبات إعداد البيانات المالية الحكومية ذات الغرض العام التي تقدم معلومات عن المركز المالي والتدفقات النقدية للمنشأة إضافة إلى بيان الأداء، تكون مفيدة لمستخدمي القوائم المالية لوحدات القطاع العام في اتخاذ القرار وتقييم المسؤولية في توزيع واستعمال الموارد، ولتحقيق ذلك يجب أن توفر البيانات المالية للقطاع العام العناصر الآتية:¹

- توفير معلومات حول المصادر وتوزيع واستخدامات الموارد المالية.
- توفير معلومات حول كيفية تمويل المنشأة لأنشطتها وتبليتها لمتطلباتها النقدية.
- توفير معلومات مفيدة في تقييم قدرة المنشأة على تمويل أنشطتها وتلبية التزاماتها وتعهداتها.
- توفير معلومات حول الوضع المالي للمنشأة والتغيرات فيها.
- توفير معلومات كلية مفيدة في تقييم أداء المنشأة لتكاليف الخدمة والكفاءة والإنجازات.
- تبين ما إذا تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقا للموازنة التقديرية المعتمدة قانونيا.
- تبين ما إذا تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقا للمتطلبات القانونية والتعاقدية، بما فيها الحدود المالية التي تضعها سلطات التشريع المناسبة.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2010، ص:33.

من أجل تلبية هذه المتطلبات، يجب أن تشتمل البيانات المالية لوحدات القطاع العام وفقاً لهذا المعيار معلومات كاملة حول الأصول، الإيرادات والنفقات، صافي الأصول/حقوق الملكية وتغيراتها إضافة إلى التدفقات النقدية.

1. متطلبات العرض العادل والامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يقتضي العرض العادل تمثيل آثار المعاملات والأحداث وفق معايير الاعتراف بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف المطبقة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بحيث يجب على المنشأة تقديم بيان صريح وواضح عن الامتثال للمعايير.

وعلى هذا الأساس، لا يتم وصف البيانات المالية الحكومية بأنها تحقق الامتثال للمعايير الدولية إلا إذا كانت تحقق الامتثال الكامل لكافة متطلبات كل معيار من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. أما في حالة الحياد عن أحد المتطلبات، يجب على المنشأة الإفصاح عن المعيار المعني بالاستثناء مع ضرورة تحديد طبيعة وأسباب الحياد والأثر المالي له على البيانات المالية. ولتحقيق ذلك يشترط تطبيق العناصر الآتية:

1.1. استمرارية المنشأة

تعد البيانات المالية عادة على افتراض استمرارية المنشأة، حيث يجب إجراء تقييم لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار من طرف الأشخاص المسؤولين عن إعداد البيانات المالية، مع ضرورة الإفصاح عن حالات عدم التأكد أو هناك نية لتصفية وإيقاف عمل المنشأة، إن فرضية استمرارية المنشأة تتعلق بوحدات القطاع العام وليس بالحكومة ككل.

2.1. اتساق العرض

يجب الثبات على طريقة عرض وتصنيف البيانات المالية من فترة إلى أخرى، إلا إذا حدث تغيير جوهري في نشاط المنشأة أو تطلب معيار محاسبي إجراء تغيير في العرض، كما يمكن لها تغيير طريقة عرض بياناتها المالية إذا كان ذلك سيؤدي إلى تقديم معلومات موثوقة وملائمة لمستخدميها.

3.1. المادية والتجميع

تنتج البيانات المالية من معالجة المعلومات التي يتم تجميعها حسب طبيعتها، وبالتالي يتم عرضها كقائمة من البنود المتماثلة بشكل منفصل في البيانات المالية، وتعرض البنود التي تختلف طبيعتها أو وظيفتها بشكل منفصل.

4.1. عدم المقاصة

من المهم الإبلاغ عن الإيرادات والنفقات، الأصول والالتزامات بشكل منفصل في البيانات المالية الحكومية، حيث يجب عدم إجراء المقاصة بينها إلا إذا كانت مطلوبة من قبل معيار محاسبي آخر في القطاع العام.

5.1. المعلومات المقارنة

يساعد تعزيز قابلية المقارنة للبيانات المالية لمختلف الفترات مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرار وتقييمها واستعمالها لأغراض التنبؤ، ولتحقيق ذلك يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة لكافة مبالغ القوائم المالية.

2. محتوى البيانات المالية

يجب أن توفر البيانات المالية لمنشأة القطاع العام معلومات حول تدفق الموارد والتزاماتها عند تاريخ إعداد التقارير، مما يسمح بالتحقق من أن تحصيل الموارد واستعمالها تم وفقا لتقديرات الميزانية المعتمدة قانونا، ويشجع هذا المعيار عرض مقارنة عن طريق استخدام الشكل المكون من أعمدة للمبالغ المالية المقدر في الميزانية والمبالغ الفعلية، كما يمكن إضافة عمود يخصص لعرض قيمة الاختلافات بينهما لجعل التقرير أكثر تكاملا، أو تقديم بيان من المسؤول عن المنشأة يعرض فيه أنه لم يتم تجاوز تخصيصات الميزانية، مع ضرورة الإفصاح عن تفاصيل أي تجاوزات.

إضافة إلى ذلك، يتم تشجيع وحدات القطاع العام على الإفصاح عن معلومات إضافية، لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على تقييم أداء المنشأة في تسيير المال العام، وذلك عن طريق تفاصيل إضافية حول مخرجات ونتائج وحدات القطاع العام في شكل:

- مؤشرات الأداء.

- بيانات أداء الخدمة.

- عمليات مراجعة للبرامج.

- تقارير أخرى حول إنجازات المنشأة خلال فترة إعداد التقارير.

يقتضي تطبيق هذا المعيار إجراء إفصاحات محددة في متن البيانات المالية ومكوناتها، من حيث

الشكل والمضمون وفترة تقديمها على النحو الموالي:

- يجب أن تكون البيانات المالية محددة بوضوح ومميزة عن المعلومات الأخرى.

- يجب تحديد كل عنصر من عناصر البيانات المالية على نحو واضح، لتحقيق فهم مناسب وصحيح للمعلومات المعروضة والتي تتضمن:

- اسم المنشأة مقدمة التقرير أو وسائل أخرى للتعريف.
- ما إذا كانت البيانات المالية تغطي المنشأة الفردية أو المنشأة الاقتصادية.
- تاريخ التقرير أو الفترة التي تغطيها البيانات المالية.
- عملة التقرير كما هي معرفة في المعيار رقم (04) آثار التغيرات في أسعار الصرف.
- مستوى الدقة المستخدم في عرض الأرقام في البيانات المالية.
- تحديد فترة تقديم التقارير، حيث يجب عرض البيانات المالية كل سنة على الأقل مع ضرورة الإفصاح على أي تغيير يخالف ذلك.
- الوقت المناسب لتوفير البيانات المالية، حيث تقل فائدة هذه البيانات للمستخدمين إذا لم تكن متوفرة خلال فترة معقولة بعد تاريخ التقرير. لذا، يجب على المنشأة إصدار البيانات المالية خلال ستة أشهر من تاريخ التقرير.

من أجل تحقيق الإفصاح الكامل والعاقل للبيانات المالية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق، يجب أن تتضمن البيانات المالية العناصر أدناه:

- بيان المركز المالي.
- بيان الأداء المالي.
- بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية.
- بيان التدفقات النقدية.

1.2. بيان المركز المالي

يتضمن بيان المركز المالي إجمالي أصول والتزامات المنشأة الحكومية، حيث يتم التمييز بين الأصول المتداولة وغير المتداولة، والالتزامات المتداولة وغير المتداولة وعرضها بصفة منفصلة في صدر بيان المركز المالي، كما يسمح للمنشأة عرض الأصول والالتزامات على أساس الترتيب التصاعدي أو التنازلي للسيولة، إذا كان هذا العرض يقدم معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة من العرض على أساس ما هو متداول وغير متداول، ومهما كانت طريقة العرض يجب على المنشأة الإفصاح والفصل بين المبالغ المتوقع استردادها أو تسويتها بعد 12 شهر من تاريخ إعداد التقرير، والمبالغ المتوقع تسويتها في فترة تتجاوز 12 شهر.

وفي هذا الإطار، يعرض الجدول الموالي الشروط الواجب تحقيقها للتمييز بين ما هو متداول وغير متداول وفق متطلبات هذا المعيار.

الجدول رقم (09) عناصر التمييز بين ما هو متداول وغير متداول وفق متطلبات معايير

المحاسبة الدولية في القطاع العام "معياري البيانات المالية"

الالتزامات المتداولة	الأصول المتداولة
يجب تصنيف الالتزام بأنه متداول عندما: 1. يتوقع تسويته في الدورة التشغيلية للمنشأة. 2. معد بشكل أساسي للمتاجرة. 3. يستحق التسوية خلال 12 شهر بعد تاريخ إعداد التقرير. 4. تتمتع المنشأة بحق مشروط في تأجيل تسوية الالتزام لمدة 12 شهر على الأقل من تاريخ إعداد التقرير.	يجب تصنيف الأصل بأنه متداول عندما: 1. يتوقع أن يتم تحقيقه أو يتم الاحتفاظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء سير الدورة العادية للمنشأة. 2. يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة (الأصول المالية). 3. عندما يكون متوقع تحقيقه خلال 12 شهر من تاريخ التقرير. 4. كان عبارة عن نقد أو نقد معادل كما هو محدد في المعيار رقم 02، ما لم يكن مقيد لاستخدامه لتسديد التزام معين لفترة 12 شهر من تاريخ إعداد التقرير.

المصدر: تم إعداده بناء على معطيات المعيار الأول "البيانات المالية" لمعايير المحاسبة الدولية في

القطاع العام على أساس الاستحقاق الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 2010.

أما باقي الأصول والالتزامات التي لا تحقق الشروط المذكورة في الجدول أعلاه، تعتبر غير متداولة، وكحد أدنى من متطلبات الإفصاح المالي للبيانات المالية، يجب أن يشتمل صدر بيان المركز

المالي على المبالغ الآتية:¹

- الممتلكات والمصانع والمعدات.
- العقارات الاستثمارية.
- الأصول غير الملموسة.
- الأصول المالية.
- الاستثمارات التي يتم محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية.
- المخزون.
- المستردات من المعاملات غير المتعلقة بالصرف (الضرائب والحقوق).

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 75.

- الذمم المدينة من معاملات الصرف.
 - النقد والنقد المعادل.
 - الضرائب والحوالات مستحقة الدفع.
 - الذمم الدائنة بموجب معاملات الصرف.
 - المخصصات.
 - الالتزامات المالية باستثناء المبالغ المسجلة في البند 10 و 11.
 - حقوق الأقلية المعروضة ضمن صافي الأصول/حقوق الملكية.
 - صافي الأصول/حقوق الملكية الموزعة على المالكين في المنشأة المسيطرة.
- وتجدر الإشارة، في هذا المجال، بأنه على المنشأة الإفصاح عن طريق تقديم توضيحات عن أي تصنيفات فرعية أخرى تم استعمالها، بالإضافة إلى ضرورة الإفصاح عن الاحتياطات أو الأسهم الرأسمالية إن وجدت، وفقا "لجدول بيان المركز المالي"¹ والذي تم تحديد شكله في الإرشادات المرفقة للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق.

2.2. بيان الأداء المالي

- يتضمن هذا البيان جميع بنود الإيرادات والمصاريف المعترف بها في فترة معينة ضمن الفائض أو العجز، ما لم يقتض معيار محاسبة دولي في القطاع العام غير ذلك، وكحد أدنى يجب أن يشمل صدر بيان الأداء المالي على بنود تعرض المبالغ الآتية للفترة:²
- الإيراد.
 - تكاليف التمويل.
 - حصة صافي الفائض أو العجز للشركات الزميلة والمشاريع التي تمت محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية.
 - ربح أو خسارة ما قبل الضريبة المعترف به عند التصرف بالأصول أو تسوية الالتزامات المنسوبة إلى العمليات المتوقعة.
 - الفائض أو العجز.

¹ انظر الملحق رقم (01).

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 52.

عندما تكون بنود الإيرادات والمصاريف مهمة، يقتضي هذا المعيار الإفصاح عن طبيعتها ومبالغها بشكل منفصل إما في بيان الأداء المالي أو في الإيضاحات، عن طريق تقديم تصنيفا فرعيا للإيرادات حسب الطريقة التي تناسب مع طبيعة المنشأة، إضافة إلى ضرورة تقديم تحليل عن المصاريف وفقا لطبيعة عمل المنشأة أو باستخدام الأسلوب الوظيفي لتصنيف الأعباء، وكلا الأسلوبين يقدمان مؤشرا لتكاليف المنشأة حيث يتطلب هذا المعيار من الإدارة اختيار أسلوب العرض المناسب والأكثر موثوقية للمصاريف حسب طبيعة عملها، والذي يساعد على توقع التدفقات النقدية المستقبلية.

وفي هذا الإطار، قدم دليل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إرشادات عملية عن طريق إعداد وعرض "بيان الأداء المالي"¹.

أما في حالة استعمال أسلوب تصنيف المصاريف حسب طبيعتها فيتم استعمال نفس شكل الجدول بالنسبة للإيرادات في حين تتضمن المصاريف العناصر الآتية:²

- الأجر والرواتب ومنافع الموظفين.
- المنح ودفعات التحويل الأخرى.
- مواد التموين والمواد المستهلكة المستخدمة.
- مصاريف الاستهلاك.
- انخفاض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات.
- مصاريف أخرى.
- تكاليف التمويل.

3.2. بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية

يتضمن معلومات عن التغيرات الحاصلة في القيمة المتبقية في أصول المنشأة بعد اقتطاع كافة الالتزامات، حيث يركز هذا البيان على تحديد الفائض أو العجز المتراكم في بداية الفترة إلى تاريخ إعداد التقرير.

ويقتضي هذا المعيار الإفصاح عن إجمالي إيرادات ومصاريف الفترة إضافة إلى إظهار أثر التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المعترف بها.

¹ انظر الملحق رقم (02).

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص:72.

4.2. بيان التدفق النقدي

تقدم معلومات التدفق النقدي لمستخدمي البيانات المالية أساساً "لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقد والنقد المعادل واحتياجات المنشأة لاستخدام التدفقات النقدية"¹، ولقد تم تخصيص معيار المحاسبة الدولي رقم (02) لعرض متطلبات الإفصاح في بيان التدفقات النقدية.

تشتمل الملاحظات على ملخص للسياسات المحاسبية المتبعة، وتقديم تفسيرات إضافية إذا اقتضى الأمر ذلك، حيث يجب عرضها بطريقة منتظمة وتقديم إيضاحات تساعد المستخدمين على فهم البيانات المالية، حيث تعرض الملاحظات عادة وفقاً للترتيب الآتي:

- بيان الامتثال بمعايير المحاسبة في القطاع العام.
- ملخص عن السياسات المحاسبية الهامة المطبقة، لاسيما أساس القياس المستخدم في إعداد مختلف البيانات المالية إضافة إلى تحديد مدى تطبيق المنشأة للأحكام الانتقالية عند تطبيق المعايير المحاسبية، مع ضرورة تحديد المصادر الرئيسية لشكوك التقديرات وأثرها على المبالغ المسجلة، والتسويات المتوقعة لها.
- المعلومات المساندة لفهم البنود المعروضة في البيانات المالية.

3. الخصائص النوعية للبيانات المالية وفق أساس الاستحقاق

تجعل الخصائص النوعية المعلومات الواردة في البيانات المالية ذات جودة عالية وذات فائدة كبيرة للمستخدمين، ومن متطلبات هذا المعيار هو ضرورة توفر الخصائص النوعية المولية عند إعداد التقارير المالية.

1.3. قابلية الفهم

تكون المعلومات قابلة للفهم عندما "يتوقع أن يدرك المستخدمون معناها على نحو معقول، ولهذه الغاية يفترض أن لدى المستخدمين معرفة معقولة بأنشطة المنشأة والبيئة التي تعمل فيها"².

¹ محمد خالد المهياي، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 238.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 22.

2.3. الملاءمة:

ويقصد بها "إن المعلومات يجب أن تساعد المستخدمين في اتخاذ القرار، ولتحقيق ذلك يجب أن تكون علاقة منطقية بين المعلومات المقدمة واحتياجات مستخدمي البيانات المالية، إضافة إلى ضرورة عرض معلومات موثوق منها وتقديمها في الوقت المناسب".¹

3.3. المادية (الأهمية النسبية)

وهو مصطلح يستعمل لوصف أهمية معلومات البيانات المالية بالنسبة للمستخدمين، وهي متعلقة بمسألة الحكم على أهمية بنود البيانات المالية ومدى تأثيرها على تقييمات وقرارات مستخدمي التقارير المالية، لذلك فإن المادية توفر نقطة البداية أو التوقف أكثر من كونها خاصية نوعية رئيسية يجب أن تتسم بها البيانات المالية لتكون مفيدة".²

4.3. الموثوقية

تكون المعلومات موثوقة إذا كانت خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ولتحقيق ذلك يجب أن تتميز البيانات المالية بالخصائص الآتية:

- التمثيل بأمانة.
- المحتوى فوق الشكل.
- الحياد.
- الحيطة والحذر.
- الاكتمال.

5.3. قابلية المقارنة

تعتبر المعلومات الواردة في البيانات المالية قابلة للمقارنة عندما يكون المستخدمون قادرين على تحديد نواحي التشابه والاختلاف بين تلك المعلومات والبيانات الواردة في تقارير أخرى، ويمكن تحقق مفهوم قابلية المقارنة عندما توفر البيانات المالية إمكانية المنشأة فيما يلي:

- مقارنة البيانات المالية لمختلف المنشآت.
- مقارنة البيانات المالية لنفس المنشأة على مدى فترات زمنية.

¹International Federation of Accountants, Study n°11, Op.Cit, 2000, p: 14.

²الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص:22.

الفرع الثاني: المعيار رقم (02) بيانات التدفق النقدي

يعتبر هذا المعيار مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (08) مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص القطاع العام، حيث ينص هذا المعيار على أنه "يجب أن يبلغ بيان التدفق النقدي خلال الفترة التدفقات النقدية مصنفة حسب الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية".¹

ونظرا لتنوع ممارسات إدارة النقد والمعاملات المصرفية في مختلف أرجاء العالم، ومن أجل الامتثال لمتطلبات هذا المعيار يجب على المنشأة أن تفصح عن السياسة التي تتبناها في تحديد مكونات النقد والنقد المعادل، وليبان ذلك سيتم دراسة النقاط الآتية:

- الهدف من معيار بيانات التدفق النقدي.
- متطلبات عرض بيانات التدفق النقدي.

1. الهدف من معيار بيانات التدفق النقدي

يهدف هذا المعيار إلى "تقديم المعلومات حول المتغيرات التاريخية في النقد والنقد المعادل لمنشأة بواسطة بيان تدفق نقدي يبين التدفقات النقدية خلال الفترة الناشئة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية"²، ويقصد بالنقد وفقا لهذا المعيار مجموع ودائع الصندوق والودائع تحت الطلب، أما النقد المعادل فيعبر عن الاستثمارات المالية قصيرة الأجل وعالية السيولة بحيث تكون قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ نقدية متاحة دون أن تخضع إلى مخاطر كبيرة للتغيرات في القيم.

يعرض بيان التدفقات النقدية مصادر الموارد المالية والبنود التي تم فيه الإنفاق عن طريق المقابلة بينهما من أجل تحديد رصيد النقد في تاريخ تقديم التقرير، حيث يقدم هذا البيان معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية في اتخاذ القرار، وذلك عن طريق تقديم معلومات حول طرق تمويل أنشطة المنشأة وتقييم أوجه الإنفاق فيها، إضافة إلى تقييم امتثال وحدات القطاع العام للقوانين والتنظيمات المعمول بها وبما في ذلك مدى احترامها للموازنات التقديرية المعتمدة.

2. متطلبات عرض بيان التدفق النقدي

تعرض الوحدات الحكومية تدفقاتها النقدية بالطريقة التي تتناسب مع طبيعة أنشطتها، حيث يوفر التصنيف حسب نوع النشاط وفقا لهذا المعيار المعلومات التي تتيح للمستخدمين تقييم آثار هذه الأنشطة على المركز المالي للمنشأة، حيث يتكون بيان التدفقات النقدية وفق متطلبات هذا المعيار على العناصر الآتية:

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص:89.

² محمد خالد المهياي، مرجع سبق ذكره، 2009، ص:240.

1.2. الأنشطة التشغيلية

هي عبارة عن مؤشر رئيسي عن مدى قدرة المنشأة على تمويل أنشطتها وتسديد التزاماتها، دون اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية، حيث تستمد التدفقات النقدية التي تنشأ من الأنشطة التشغيلية الرئيسية المولدة للنقد، والتي تتكون أساساً من مقبوضات الضرائب والرسوم والغرامات وإيرادات أخرى، إضافة إلى الدفعات النقدية المخصصة لتسديد نفقات الموظفين وأعباء التسيير المختلفة والتي لا تندرج ضمن أعباء الأنشطة الاستثمارية، وذلك بهدف تحديد صافي أو عجز تمويل الأنشطة التشغيلية للوحدات الحكومية.

2.2. الأنشطة الاستثمارية

يسمح التمييز بين الأنشطة التشغيلية والاستثمارية بتحقيق الإفصاح المنفصل عن التدفقات النقدية الناتجة عن عمليات الاستثمارات طويلة الأجل، والمتعلقة ببيع أو شراء الممتلكات والأصول الحكومية، أو الدفعات والمقبوضات النقدية الناتجة عن المساهمة في رأس المال، بيع أو شراء حصص في المشاريع المشتركة.

3.2. الأنشطة التمويلية

هي العمليات التي تؤدي إلى حدوث تغيرات في الموارد المالية وحجم الاقتراض للوحدات الحكومية، وفيما يلي أمثلة عن التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية:¹

- العائدات النقدية من إصدار سندات غير مضمونة وقروض وكمبيالات وسندات واقتراضات أخرى قصيرة وطويلة الأجل.
- التسديدات النقدية للمبالغ المقرضة.
- الدفعات النقدية من المستأجر لتخفيض الالتزام المستحق الدفع التعلق بإيجار تمويلي.

يشجع هذا المعيار على تقديم التقارير حول التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية باستخدام الأسلوب المباشر، كما يجب على المنشأة تقديم تقرير منفصل حول الأصناف الرئيسية لإجمالي المقبوضات والمدفوعات النقدية الناجمة عن الأنشطة الاستثمارية والتمويلية، بحيث يتم استثناء المعاملات التي لا تتطلب استعمال النقد أو النقد المعادل والتي ليس لها أثر مباشر على التدفقات النقدية رغم أنه. تؤثر على مكونات أصول المنشأة، إذ يجب الإفصاح عنها بصفة منفصلة في البيانات المالية، ومن بين المعاملات غير النقدية يمكن ذكر ما يلي:

¹ محمد خالد المهاني، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 243.

- امتلاك أصول من خلال تبادل الممتلكات، أو تحمل الالتزامات المترتبة عن امتلاكها.
- تحويل الديون إلى حقوق ملكية.

أما فيما يخص التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية فيتم الإفصاح عنها في البيانات المالية بتطبيق سعر الصرف بين عملة التقرير والعملة الأجنبية حسب تواريخ التدفقات النقدية، إضافة إلى ضرورة الإفصاح بشكل منفصل في بيانات التدفقات النقدية عن إجمالي الفوائد أو أرباح الأسهم المقبوضة أو المدفوعة من طرف وحدات القطاع العام، إلى جانب الإفصاح عن مبلغ أرصدة النقد والنقد المعادل المهمة وغير المتاحة بسبب قيود أو إجراءات قانونية خاصة تختلف من بلد إلى آخر.

الفرع الثالث: المعيار رقم (06) البيانات المالية الموحدة والمنفصلة

يطبق هذا المعيار عند إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة للمنشآت الاقتصادية المسيطر عليها من طرف الدولة أو المنشآت المشتركة الأجنبية والمحلية، باستثناء الوحدات التي تكون فيها السيطرة مؤقتة لكونها مملوكة ومحتفظ بها بغرض التصرف فيها خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الامتلاك، أو الوحدات التي تبحث فيها الإدارة عن مشتر.

وفقا لمتطلبات هذا المعيار، عند إعداد البيانات المالية الموحدة يتم تجميع القوائم المالية للوحدة المسيطرة مع الوحدات التابعة لها، عن طريق دمج البيانات المالية وفق كل سطر من خلال جمع البنود المتماثلة للأصول والالتزامات وصافي الأصول على حقوق الملكية والإيرادات والمصاريف، من أجل أن تعرض البيانات المالية عن المنشأة الاقتصادية وكأنها منشأة واحدة، مع ضرورة حذف الأرصدة والمعاملات فيما بين المنشآت، إضافة إلى ضرورة الإفصاح عن حصص الأقلية بشكل منفصل.

الفرع الرابع: المعيار رقم (10) التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (29)، وفقا لمتطلبات هذا المعيار يجب على وحدات القطاع العام إعادة تقدير وعرض البيانات المالية المسجلة في كل من بيان المركز المالي، بيان التدفقات النقدية وبيان الأداء المالي عن طريق إعادة تقدير المبالغ المسجلة وتعديلها من خلال تطبيق المؤشر العام للأسعار، لأن البيانات المالية في الاقتصاد ذات التضخم المرتفع تعتبر مفيدة إذا تم التعبير عنها وفقا لوحدة القياس السارية في تاريخ التقرير.

وتجدر الإشارة في هذا الإطار، بأن هذا المعيار "لا يحدد معدلا مطلقا لتعريف التضخم المرتفع حيث إن عملية تحديد متى يصبح هذا المعدل مرتفعا يخضع للحكم الشخصي، ولكن هنالك مؤشرات

لمعدل التضخم المرتفع منها تفضيل عامة الناس الاحتفاظ بمدخراتهم بعملة غير عملة البلد الأصلي، أي عملة مستقرة نسبياً والاحتفاظ بمدخراتهم لأصول غير نقدية".¹

الفرع الخامس: المعيار رقم (14) الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير

يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الاعتراف وقياس الأحداث والوقائع التي تلي تاريخ إعداد القوائم المالية، حيث يجب التمييز بين آخر يوم من الفترة التي تغطيها القوائم المالية والذي يعبر عنه بتاريخ إعداد التقارير المالية، وبين تاريخ اعتماد وإصدار البيانات المالية بشكلها النهائي من أجل المصادقة عليها من طرف السلطات المختصة، وبالتالي على المنشأة الإفصاح عن المبالغ المعدلة في القوائم المالية نتيجة تسويات محاسبية أو تصويب لأخطاء بحيث تظهر وتعكس وقائع معدلة بعد إعداد التقرير.

الفرع السادس: المعيار رقم (18) تقديم التقارير حول القطاعات

يهدف هذا المعيار إلى تحديد مبادئ لتقديم التقارير المالية حسب القطاعات، ويقصد بالقطاع "نشاط أو مجموعة من الأنشطة القابلة للتمييز للمنشأة والتي يكون من الملائم تقديم المعلومات حولها بشكل منفصل لأغراض تقييم الأداء السابق للمنشأة في تحقيق أهدافها واتخاذ القرارات حول التوزيع المستقبلي للموارد"²، وفي معظم الحالات تعكس التصنيفات الرئيسية المعتمدة في الميزانية العامة للدولة القطاعات التي يتم تقديم التقارير المالية عنها.

كما يشجع هذا المعيار عرض البيانات المالية والإفصاح عن أصول وإيرادات ونفقات والتزامات كل قطاع على حدى، مع ضرورة التمييز بين إيرادات القطاع من مخصصات الميزانية والإيرادات من مصادر خارجية.

الفرع السابع: المعيار رقم (24) عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية

يطبق هذا المعيار على وحدات القطاع العام باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية، والذي يحدد متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية لنتائج تنفيذ ميزانيات وحدات القطاع العام، من أجل تحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتفعيل أدوات المراقبة والمساءلة من خلال إظهار مدى الامتثال للميزانية المصادق عليها و مدى تحقيق النتائج المقدرة.

¹ خالد أمين عبد الله، محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2010، ص: 169.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 562.

يقتضي هذا المعيار ضرورة الإفصاح في التقارير المالية عن مقارنة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية الناتجة عن تنفيذ الميزانية مع ضرورة الإفصاح وتفسير الانحرافات الهامة الناتجة عنها بهدف إظهار وتقييم مستوى الأداء المالي للوحدات الحكومية.

لتحقيق الشفافية في تسيير المال العام يجب على وحدات القطاع العام توفير القوائم المالية عن الميزانية الأصلية والنهائية لمختلف فئات مستخدمي البيانات المالية الحكومية، وعرضها على أساس قابل للمقارنة بين المبالغ التقديرية والفعلية وجعلها متاحة للجمهور، كما يتعين على الوحدات الحكومية تقديم توضيحات حول ما إذا كانت التغيرات بين الميزانية الأصلية والنهائية ناتجة عن إعادة تخصيص في الميزانية أو تعود إلى عوامل أخرى.

تظهر الميزانية المصادق عليها الخطط المالية للحكومة التي لها صلاحية إنفاق المال العام، يساعد الإبلاغ عن نتائج تنفيذ الميزانية وفق الخطط المالية المعلن عنها على تعزيز الشفافية وتأدية التزام المساءلة أمام الهيئات المختصة، والتي يطلب منها أو تختار عرض البيانات المالية المصادق عليها للجمهور، حيث إن تطبيق متطلبات هذا المعيار سوف يحفز وحدات القطاع العام على تأدية الالتزام بالمساءلة عن مستوى أدائها، كما أن تطبيق المقارنة بين المبالغ الفعلية والتقديرية سيعزز من دور البيانات المالية في دفع وحدات القطاع العام إلى الامتثال للموازنات المصادق عليها من طرف السلطات التشريعية.

وفي هذا الإطار، يقدم هذا المعيار إرشادات حول طريقة الإفصاح عن البيانات المالية للميزانية والتي لا تعتبر ملزمة للحكومات من حيث تطبيق نفس الشكل، عن طريق تقديم أمثلة على طريقة إعداد الجداول التي تعرض مقارنة بين المبالغ المتوقعة والمبالغ الفعلية للميزانية.

المطلب الثاني: معايير الأصول الملموسة وغير الملموسة

يتناول هذا المطلب عرض متطلبات الإفصاح عن طريقة معالجة الأصول الملموسة وغير الملموسة المحددة في المعايير الآتية:

- المعيار رقم (07) الاستثمارات في المنشآت الزميلة.
- المعيار رقم (08) الحصص في المشاريع المشتركة.
- المعيار رقم (11) عقود الإنشاء.
- المعيار رقم (12) المخزون.
- المعيار رقم (12) عقود الإيجار.

- المعيار رقم (16) العقارات الاستثمارية.
- المعيار رقم (17) المتلكات والمصانع والمعدات.
- المعيار رقم (19) المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة.
- المعيار رقم (21) انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد.
- المعيار رقم (26) انخفاض الأصول المولدة للنقد.
- المعيار رقم (31) الأصول غير الملموسة.

الفرع الأول: المعيار رقم (07) الاستثمارات في المنشآت الزميلة

ينطبق هذا المعيار على المساهمات المباشرة لوحدات القطاع العام في رأس مال الشركات، والتي تكون في شكل حصص أو أسهم في الشركات الزميلة والتي تعبر عن المشاريع المشتركة التي يكون فيها للمستثمر نفوذ كبير. وبالتالي، لا يمكن اعتبارها منشأة مسيطر عليها من طرف القطاع العام. وفقا لمتطلبات هذا المعيار، تتم محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة بصفة موحدة باستعمال طريقة حقوق الملكية، وهو أسلوب محاسبي يتم عن طريقه الاعتراف وتسجيل الاستثمارات مبدئياً بمقدار سعر التكلفة، ويتم تعديلها بعد ذلك حسب نتائج عمليات الشركة، حيث يجب إعداد البيانات المالية باستخدام سياسات المحاسبة الموحدة للمعاملات والأحداث المماثلة في الظروف المشابهة.

الفرع الثاني: المعيار رقم (08) الحصص في المشاريع المشتركة

يتناول هذا المعيار شروط الإفصاح وعرض البيانات المالية عن أصول والتزامات المشاريع المشتركة التي تؤسسها منشآت القطاع العام وفقاً لشروط تعاقدية تحدد التزامات وحقوق كل مشارك، حيث يحدد هذا المعيار ثلاثة أشكال لهذه الشراكة كالاتي:

- العمليات تحت السيطرة المشتركة.
- الأصول تحت السيطرة المشتركة.
- المنشآت تحت السيطرة المشتركة.

وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، يترتب على وحدات القطاع العام تقديم تقرير عن الحصص في المشاريع المشتركة والإفصاح عن الالتزامات المحتملة ودمج أصولها في بياناتها المالية.

الفرع الثالث: المعيار رقم (11) عقود الإنشاء

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات عقود الإنشاء، والتي يمكن التعبير عنها بعقود الصفقات العمومية حيث يوفر هذا المعيار إرشادات حول أنواع شروط عقود الإنشاء التي تنفذها الوحدات الحكومية، والترتيبات المحاسبية للمشاريع المتعددة السنوات، بما فيها شروط الاعتراف بإيرادات وتكاليف العقد والتغيير في التقديرات.

الفرع الرابع: المعيار رقم (12) المخزون

الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للمخزون في وحدات القطاع العام تحت نطاق نظام التكلفة التاريخية، ويوفر إرشادات عملية لتحديد مبلغ التكلفة الذي يجب الاعتراف به كأصل يدرج في الميزانية العمومية، والاعتراف اللاحق به كمصروف عند استهلاكه، حيث "يجب أن تشمل تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى المتكبدة خلال نقل المخزون إلى موقعه ووضعه الحاليين".¹

علما أن هذا المعيار لا ينطبق على الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي، الإنتاج الزراعي والمعادن التي لها معالجة محاسبية خاصة بها، ومن أمثلة المخزون في القطاع العام المخزون الإستراتيجي الذخائر الحربية، المخزون القابل للاستهلاك وقطع الغيار ومواد الصيانة، الطوابع البريدية.

الفرع الخامس: المعيار رقم (13) عقود الإيجار

يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الإفصاح والسياسات المحاسبية المتعلقة بالمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التشغيلية والتمويلية، باستثناء عقود الإيجار المرتبطة باستغلال المصادر الطبيعية المتعلقة بالمحروقات، المعادن والغابات، إضافة إلى العقود المتعلقة والتسجيلات السينمائية وحقوق الطبع والبراءات.

وفقا لهذا المعيار عقد الإيجار هو اتفاقية ينقل المؤجر بموجبها للمستأجر الحق باستخدام أصل معين لفترة زمنية محدودة مقابل دفعة أو مجموعة متعاقبة من الدفعات المالية، إذ يعتمد تصنيف العقد على جوهر المعاملة لا الشكل، حيث يصنف العقد على أنه تمويلي إذا نقل جوهرها كافة المخاطر والعوائد المرتبطة بالملكية على عكس عقود الإيجار التشغيلية التي لا يترتب عنها ذلك.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص:322.

الفرع السادس: المعيار رقم (16) العقارات الاستثمارية

وهي العقارات التي تمتلكها وحدات القطاع العام والمحتفظ بها بغرض تحقيق مكاسب من إيجارات أو زيادة في القيمة الرأسمالية للأصل أو كليهما، حيث يتم الاعتراف بالاستثمارات العقارية كأصل في القوائم المالية عندما يكون من المحتمل تدفق مكاسب اقتصادية مستقبلية أو خدمة لفائدة المنشأة من هذه الممتلكات.

وعندما يمكن قياس القيمة العادلة لها بموثوقية، كما تقاس عند الاعتراف على أساس التكلفة ويتم إعادة تقييمها على أساس القيمة العادلة التي يجب أن تعكس حالة السوق الحقيقية، ويجب حذف الاعتراف بالعقارات الاستثمارية من بيان المركز المالي عند التصرف فيها أو توقف تحصيل إيرادات منها.

الفرع السابع: المعيار رقم (17) الممتلكات والمصانع والمعدات

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية المتعلقة بشروط الاعتراف بها كأصل وتحديد المبالغ المسجلة وتكاليفها، إضافة إلى عرض طريقة معالجة خسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها والمرتبطة باستثمارات وحدات القطاع العام في الممتلكات والمصانع والمعدات، بما فيها أصول البنية التحتية والمعدات العسكرية، باستثناء الأصول البيولوجية الزراعية وحقوق الانتفاع بالموارد الطبيعية غير المتجددة.

وفقا لمتطلبات هذا المعيار، "يجب قياس بند الممتلكات والمصانع والمعدات المؤهل للاعتراف به كأصل مبدئياً على أساس التكلفة، وعندما يتم تملك الأصل من خلال تعاملات غير تبادلية تكون تكلفته هي قيمته العادلة في تاريخ الاقتناء".¹

بعد الاعتراف، تختار المنشأة إما نموذج التكلفة والذي يتم فيه تسجيل الأصل بسعر التكلفة مطروحا منه الاهتلاك المتراكم أو نموذج إعادة التقييم الذي يقاس فيه قيمة الأصل بالقيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم ناقص الاهتلاكات المتراكمة وخسائر انخفاض القيمة، حيث يتم حساب أقساط الاهتلاك على أساس منتظم خلال العمر الإنتاجي لكل أصل، إذ يمكن استخدام طرق مختلفة لتحديد أقساط الاهتلاك (القسط الثابت، المتناقص، وحدات الناتج).

كما تختار المنشأة الطريقة التي تعكس نمط الاهتلاك الذي يتلاءم مع تركيبة أصولها، ولا يطبق هذا المعيار على الأصول الموروثة نظرا لأهميتها التاريخية أو الثقافية أو الفنية، مثل النصب التذكارية والآثار والمناطق الطبيعية المحمية.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 489.

الفرع الثامن: المعيار رقم (19) المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة

تعتبر جميع المخصصات محتملة لأنها غير مؤكدة من حيث التوقيت أو المبلغ، بحيث يتم تكوينها من أجل تغطية الالتزامات المحتملة لأحداث سابقة والتي لم يتم الاعتراف بها لعدم التأكد من تحققها لكونها متعلقة بأحداث غير مؤكدة وخارجة عن نطاق سيطرة المنشأة، والتي يمكن أن يصدر عنها تدفق لمنافع اقتصادية أو نفقات استثنائية لتسوية الالتزامات.

وعلى هذا الأساس، "يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص هو أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ التقرير".¹

الفرع التاسع: المعيار رقم (21) انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد

يعتبر هذا المعيار مستمد بشكل كبير من معيار المحاسبة الدولي رقم (24) "انخفاض قيمة الأصول" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث يهدف هذا المعيار إلى تحديد الخصائص الواجب تطبيقها لتحديد قيمة انخفاض الأصول غير المولدة للنقد وآليات التقييم والاعتراف بخسائر القيمة ومعالجتها محاسبياً.

ومن أهم مؤشرات انخفاض القيمة المنصوص عليها في إرشادات التنفيذ للمعايير الدولية للقطاع العام ما يلي:

- التوقف أو التوقف الوشيك في الطلب على الخدمات التي يقدمه الأصل أو الحاجة إليه (مدرسة تم إغلاقها سكة حديد سيتم إغلاقها،...).
 - تغيرات هامة ذات أثر سلبي على المنشأة في البيئة التقنية أو القانونية أو السياسية (معدات أصبحت قديمة نتيجة التطور التقني، أصل لا يمكن استعماله بسبب تشريعات جديدة أو معايير البيئة).
 - توفر أدلة عن الأضرار المادية للأصل (مبنى مدمر جراء حريق أو عوامل أخرى، عيوب هيكلية).
- يركز هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن خسائر انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد، باستثناء المخزون والأصول المالية والأصول غير الملموسة وغير المولدة للنقد والتي يتم تقييمها بشكل منتظم بالقيمة العادلة.

في حالة وجود مؤشرات عن انخفاض قيمة الأصول على المنشأة تحديد المبلغ القابل للاسترداد للأصل والتي يتم تعريفها على أنها القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، وذلك من أجل تحديد القيمة الحالية للأصل، حيث إنه " في حال كان مبلغ الخدمة القابلة للاسترداد لأصل ما أقل من مبلغه المرحل،

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 228.

يتم تخفيض المبلغ المرحل للأصل إلى مبلغ الخدمة القابل للاسترداد الخاص به، ويكون ذلك التخفيض هو عبارة عن انخفاض قيمة¹؛ وعند تحديدها القيمة الحالية يمكن استعمال إحدى المناهج الآتية:

- منهج تكلفة الاستبدال المستهلكة.

- منهج وحدات الخدمة حيث يتم بواسطته تحديد القيمة الحالية.

بعد الاعتراف وقياس خسارة انخفاض القيمة، يتم تعديل وتوزيع القيمة الحالية للأصل وأقساط الاهتلاك على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي، أما في حالة ما إذا كانت خسارة انخفاض القيمة المقدرة أعلى من المبلغ المرحل للأصل، يتم تخفيض المبلغ المرحل للأصل إلى الصفر، مع ضرورة الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة مباشرة في بيان الأداء المالي في الفائض أو العجز المالي.

الفرع العاشر: المعيار رقم (26) انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد

يتناول هذا المعيار متطلبات الاعتراف وقياس انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد، حيث تعتبر هذه الأخيرة أصول محتفظ بها بهدف رئيسي هو تحقيق عائد تجاري ينتج تدفقات نقدية من الاستخدام المستمر للأصل.

أما في حالة وجود دلالة عن انخفاض القيمة من مصادر معلومات داخلية أو خارجية، على وحدات القطاع العام تحديد مقدار انخفاض القيمة وذلك عن طريق مقارنة القيمة المسجلة مع القيمة القابلة للاسترداد شريطة أن تتم إجراء هذه العملية في نفس الفترة كل سنة، حيث عرف هذا المعيار القيمة القابلة للاسترداد على أنها القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع أو قيمته المستخدمة (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية) إذا كانت قابلة للتحديد.

يتم الاعتراف بخسائر انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد "فقط في حال كان مبلغ الأصل القابل للاسترداد أقل من المبلغ المسجل له، ويعتبر التخفيض خسارة انخفاض القيمة"². إضافة إلى ذلك، على وحدات القطاع العام تعديل أعباء الاهتلاك للأصل للقيمة المتبقية إن وجدت على أساس منتظم طوال عمره الإنتاجي المتبقي.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص:229.

² نفس المرجع، ص:867.

الفرع الحادي عشر: المعيار رقم (31) الأصول غير الملموسة

يصف هذا المعيار شروط الاعتراف وقياس المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة، مثل برامج الحاسوب، ملكية فكرية وحقوق التأليف، علامات تجارية حيث يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس فقط إذا كان منافع اقتصادية من المحتمل ينتج عنها تدفقات نقدية مستقبلية، ويجب أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بقيمته العادلة بموثوقية.

وتجدر الإشارة، في هذا المجال، إلى ضرورة التمييز بين الأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي المحدود والتي يتم امتلاكها، وبين الأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي غير المحدود والتي لا يتم حساب اهتلاكها وفق متطلبات هذا المعيار.

أما فيما يخص متابعة اهتلاك الأصول غير الملموسة يمكن أن تختار المنشأة نموذج التكلفة حيث يتم تسجيله بسعر التكلفة مطروحا منها أي اطفاء متراكم أو أي خسائر انخفاض قيمة متراكمة، أو تختار المنشأة نموذج إعادة التقييم والتي يتم عن طريقها تسجيل الأصول غير الملموسة بقيمها العادلة بالرجوع إلى سوق نشطة، ويتم إعادة تقييمها بانتظام مطروحا منها أي اطفاء متراكم بحيث لا تختلف القيمة العادلة المسجلة للأصل غير الملموس عند تاريخ إعداد التقرير المالي بشكل كبير عن قيمته العادلة. إضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة الإفصاح عن أرباح أو خسائر إعادة التقييم في التقارير المالية الحكومية.

المطلب الثالث: معايير الأدوات المالية

تم عرض متطلبات الإفصاح عن آليات معالجة البيانات المالية للأدوات المالية لوحدات القطاع العام وفق أساس الاستحقاق في المعايير الآتية:

- المعيار رقم (15) الأدوات المالية الإفصاح والعرض.
- المعيار رقم (28) الأدوات المالية "العرض".
- المعيار رقم (29) الأدوات المالية "الاعتراف والقياس".
- المعيار رقم (30) الأدوات المالية "الإفصاحات".

الفرع الأول: المعيار رقم (15) الأدوات المالية، الإفصاح والعرض

يشجع هذا المعيار الإفصاح عن طبيعة ونطاق استخدام الأدوات المالية والأغراض المالية التي تستخدم من أجلها والمخاطر المرتبطة بها، والسياسة المتبعة لتغطية هذه المخاطر، ومن متطلبات هذا المعيار ضرورة الإفصاح عن الأدوات المالية المدرجة ضمن الميزانية أو خارجها، مع التمييز بين

التدفقات النقدية الناتجة عن الالتزامات المالية وبين الفوائد المترتبة عنها التي يتم تصنيفها على أنها مصاريف يتم عرضها في بيان الأداء المالي.

الغرض من الإفصاحات المطلوبة في هذا المعيار هو تقديم المعلومات التي تعزز فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية في تقييم وتقدير التدفقات النقدية للوحدات الحكومية.

الفرع الثاني: المعيار رقم (28) الأدوات المالية "العرض"

يحل هذا المعيار "محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (15) الأدوات المالية الإفصاح والعرض" الصادر في ديسمبر 2001، وينبغي تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 01 جانفي 2013¹، وذلك تطبيقاً لاستراتيجية التقارب بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وفق متطلبات هذا المعيار، عند عرض الأدوات المالية يجب على وحدات القطاع العام التي تقوم بإصدارها تصنيفها على التزام مالي أو حق ملكية الذي يعتبر عقد يثبت حصة في أصول المنشأة بعد اقتطاع كل الالتزامات وذلك استناداً على جوهر الترتيب التعاقدية للأدوات المالية، "حيث تكون الأداة المالية حق ملكية إذا وفقط إذا تحقق الشرطان المواليان:²

- لا تشمل الأداة المالية التزاماً تعاقدياً.
 - إذا كانت أو سيتم تسوية الأداة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المصدرة.
- في حين تعرض الأدوات المالية على أنها التزام مالي إذا كانت الأداة تشمل على التزام تعاقدي ينتج عنه أصلاً مالياً يعبر عن حق تعاقدي لاستلام أو تسليم نقد في المستقبل، حيث يتم الاعتراف بالفوائد، أرباح وخسائر الأسهم والأدوات المالية الأخرى في بيان الأداء المالي للمنشأة كمصروفات أو كإيرادات صافية من الضرائب حسب طبيعة العملية.

الفرع الثالث: المعيار رقم (29) الأدوات المالية "الاعتراف والقياس"

يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الاعتراف وقياس الأدوات المالية الصادرة عن مختلف وحدات القطاع العام، حيث يتم الاعتراف المبدئي للأصول المالية في بيان المركز المالي عندما تصبح هيأت القطاع العام طرفاً في البنود التعاقدية للأدوات المالية، والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة من دون أي خصم لتكاليف مختلف عمليات الأدوات المالية.

¹الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 937.

² نفس المرجع، ص: 946.

كما يحدد هذا المعيار شروط إلغاء الاعتراف بالأصول المالية لوحدات القطاع العام عند انتهاء فترة الحقوق التعاقدية للتدفقات النقدية أو في حالة التنازل عنها، أو في حالة نقل الالتزامات التعاقدية والمالية للمستلم النهائي للأصل المالي.

ولأغراض قياس ومتابعة الأصول المالية بعد الاعتراف المبدئي، يصنف هذا المعيار الأدوات المالية إلى أربع فئات كالآتي:

- الأصول المالية بالقيمة العادلة.
- الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.
- القروض و الذمم المدينة.
- الأصول المالية المتوفرة برسم البيع (متاحة للمتاجرة بها).

أما بالنسبة للأدوات المالية التي لا يمكن قياسها بالقيمة العادلة بموثوقية بسبب عدم توفر سوق نشطة، يمكن تقييمها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأصل مالي مشابه لها إلى حد كبير وأن تحقق أقصى استخدام لمدخلات السوق، وفي حالة عدم توفر هذه المعطيات، يتم قياسها بسعر التكلفة. إضافة إلى ذلك، يجب على وحدات القطاع العام الاعتراف وقياس الأرباح والخسائر الناتجة عن التغيير في القيمة العادلة لمختلف الأدوات المالية المتداولة بحيث تظهر هذه المعاملات في بيان المركز المالي للمنشأة. وفق هذا المعيار، يجب على هيئات القطاع العام في نهاية كل فترة إعداد تقرير عن الدلائل الموضوعية التي أثرت على انخفاض قيمة الأصول المالية أو عدم إمكانية تحصيلها وتحديد قيمة الخسائر الناتجة عنها.

الفرع الرابع: المعيار رقم (30) الأدوات المالية "الإفصاحات"

يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أن مستخدمي البيانات المالية الحكومية بحاجة إلى معلومات تسمح لهم بتقدير حجم مخاطر الأدوات المالية التي تصدرها وحدات القطاع العام وكيفية إدارتها لهذه المخاطر، لهذه الأسباب يهدف هذا المعيار إلى حث الهيئات العمومية على توفير الإفصاحات التي تسمح بتقدير ما يلي:¹

- أهمية البيانات المالية للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة.
- طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن البيانات المالية التي تتعرض لها المنشأة أثناء الفترة وفي نهاية فترة إعداد التقرير، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص:1293.

من متطلبات هذا المعيار، الإفصاح عن مدى حجم وتأثير الأدوات المالية على الوضعية والأداء المالي لوحدة القطاع العام، وذلك عن طريق إبراز التدفقات الناتجة عن معاملات تداول مختلف الأصول المالية التي تصدرها منشآت القطاع العام، بهدف إظهار أهمية الأدوات المالية في البيانات المالية الحكومية، من أجل تقديم معلومات تتيح لمستخدمي القوائم المالية تقييم الأداء المالي لوحدة القطاع العام، مع ضرورة الإفصاح في بيان الأداء المالي عن أرباح وخسائر تداول الأصول المالية وإجمالي الفوائد المستحقة والمدفوعة من طرف منشآت القطاع العام، والإفصاح عن الأصول المالية المرهونة كضمانات للالتزامات تعاقدية.

إضافة إلى ذلك، على وحدات القطاع العام الإفصاح عن طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن مختلف الأدوات المالية وطرق قياسها وإدارتها، عن طريق تقديم ملخص عن سياسات إدارة مخاطر الائتمان، السيولة ومخاطر السوق من طرف هيئات القطاع العام.

المطلب الرابع: باقي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق

يتناول هذا المطلب عرض متطلبات تطبيق المعايير الآتية:

- المعيار رقم (03) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.
- المعيار رقم (04) آثار التغيرات في أسعار الصرف.
- المعيار رقم (05) تكاليف الاقتراض.
- المعيار رقم (09) الإيراد من المعاملات التبادلية.
- المعيار رقم (20) الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
- المعيار رقم (22) الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام.
- المعيار رقم (23) الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات).

الفرع الأول: المعيار رقم (03) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

وفقا لهذا المعيار، تعبر السياسات المحاسبية عن المبادئ والأسس والأعراف والقواعد التي تتبناها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية، والتي تؤدي إلى تقديم بيانات مالية تحتوي على معلومات موثوقة وذات مصداقية بحيث تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات وليس فقط الشكل القانوني، بحيث يجب أن يكون مستخدمو البيانات المالية قادرين على مقارنتها من فترة إلى أخرى.

وفق متطلبات هذا المعيار، يعتبر التغيير في تطبيق الأساس المحاسبي أو إعادة النظر في طريقة القياس أو الاعتراف والمعالجة المحاسبية لعمليات معينة بمثابة تغيير في السياسات

المحاسبية، والتي يجب الإفصاح عنها وتطبيقها بأثر رجعي للفترات السابقة قدر الإمكان، وذلك عن طريق تحديد الأثر التراكمي للتغير من أجل تعديل الرصيد الافتتاحي لكل بند متأثر في بيان صافي الأصول وحقوق الملكية.

وفي حالة عدم إمكانية تحديد ذلك، تقوم المنشأة بتطبيق السياسة الجديدة بأثر مستقبلي من بداية أول فترة قابلة للتطبيق، كما يقوم المحاسب بتقدير قيمة البنود التي لا يمكن قياسها بدقة في البيانات المالية، حيث يلجأ إلى تقدير القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية للوحدات الحكومية. وقد تحتاج هذه الأخيرة إلى مراجعة في حالة توفر معلومات جديدة من شأنها التأثير على الظروف التي ارتكزت عليها التقديرات المحاسبية، وبالتالي هي عبارة عن تعديل في المبالغ المسجلة والقدرة مسبقاً ولا تعتبر تصحيحاً للأخطاء.

أما الأخطاء، فهي الإغفالات أو السهو في المبالغ أو القيود المحاسبية والتي ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة، فيما يتعلق بالاعتراف، عرض أو قياس مختلف عناصر البيانات المالية، حيث يجب على المنشأة تصويب الأخطاء المكتشفة خلال الفترة الحالية قبل التصريح بإصدار البيانات المالية. أما في حالة اكتشاف أخطاء متعلقة بالفترات السابقة يجب الإفصاح عنها وتصحيحها عن طريق تحديد الأثر التراكمي للخطأ لكل بند وتعديلها بأثر رجعي إلى الحد الذي يكون فيه ذلك ممكناً للفترات السابقة، بواسطة تصحيح الأرصدة الافتتاحية للبيانات المالية بمقدار الأثر التراكمي للأخطاء، حيث ينتج عن إعادة العرض بأثر رجعي تصحيح الاعتراف بعناصر البيانات المالية وقياسها وعرضها كما لو أن الخطأ لم يحدث.

الفرع الثاني: المعيار رقم (04) آثار التغيرات في أسعار الصرف

تم إصدار هذا المعيار سنة 2002، وهو مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (21) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية والمعدل سنة 2005، وفي إطار تطبيق سياسة المقارنة بين معايير القطاع العام ومعايير القطاع الخاص، تم تنقيح متطلبات هذا المعيار سنة 2010 ليتماشى مع تغيرات نفس المعيار في القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص القطاع العام. يهدف هذا المعيار إلى تحديد طريقة الإفصاح عن المعاملات بالعملة الأجنبية في البيانات المالية لوحدات القطاع العام التي يجب التعبير عنها بعملة الدولة المعدة للقوائم المالية، وهذا ما يتطلب تحديد سعر الصرف الذي يتم استخدامه من قبل المنشأة، وكيفية معالجة الأثر المالي للتغيرات في أسعار

الصرف في البيانات المالية، حيث إن للتغيرات في سعر الصرف أثر مباشر على النقد والنقد المعادل المحتفظ به أو المبالغ مستحقة الدفع بالعملة الأجنبية.

ويتناول هذا المعيار متطلبات الإبلاغ عن فوارق الصرف التي لا تعتبر تدفقات نقدية إلا أنه يتم الإفصاح عن آثارها بشكل منفصل في بيان التدفقات النقدية من أجل مطابقة النقد والنقد المعادل في بداية ونهاية الفترة. وفي هذا الإطار، "يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأولي بها بعملة التقرير، بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة".¹

الفرع الثالث: المعيار رقم (05) تكاليف الاقتراض

يتناول هذا المعيار عرض متطلبات الإفصاح والمعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، والتي تتكون أساساً من الفوائد المصرفية والمصاريف والعمولات التي تتحملها المنشأة عند اقتراض الأموال، حيث "يجب الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها"²، هذا ما ينتج عنه التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض على أنها أعباء تتحملها المنشأة يتم قيدها عند تاريخ استحقاقها.

كما يسمح هذا المعيار بمعالجة محاسبية بديلة لتكاليف الاقتراض يمكن للمنشأة استعمالها مع ضرورة الإفصاح عن ذلك، وبموجب هذه المعالجة البديلة المسموح بها، يتم إدماج تكاليف الاقتراض لامتلاك أصل ضمن تكلفة حيازته، عن طريق رسملة تكاليف الاقتراض واعتبارها كجزء من قيمة الأصل ولا تسجل على أنها أعباء للفترة، مع ضرورة تحديد حجم تكاليف الاقتراض الفعلية المؤهلة للرسملة لغرض الحصول على أصل مؤهل، عن طريق تحديد معدل رسملة تكاليف الاقتراض المطبقة على اقتراضات المنشأة، حيث يقصد بالأصل المؤهل في هذا السياق، الأصل الذي يستغرق فترة زمنية طويلة ليصبح جاهزاً للاستعمال.

الفرع الرابع: المعيار رقم (09) الإيراد من المعاملات التبادلية

يهدف هذا المعيار إلى "بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات المعاملات التبادلية الناتجة عن تقديم خدمات، بيع البضائع أو استخدام أطراف أخرى لأصول المنشأة المنتجة للفوائد والإتاوات وأرباح الأسهم"³، باستثناء المعاملات الناتجة عن عقود الإيجار والتأمين، أرباح أسهم الاستثمارات العمومية

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص:145.

² نفس المرجع، ص:165.

³ محمد خالد المهدياني، مرجع سبق ذكره، 2009، ص:280.

وأرباح بيع الممتلكات والمصانع والمعدات، التغيرات في قيمة الأصول والأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي، إضافة إلى إيرادات استخراج الموارد الطبيعية والتي لها معايير خاصة بها. عند التمييز بين الإيرادات من المعاملات التبادلية أو المعاملات غير التبادلية يجب النظر إلى جوهر المعاملة لا إلى شكلها، بحيث يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون زيادة في منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة يمكن قياسها بشكل موثوق به، ويقاس الإيراد وفق هذا المعيار بمبلغ النقد أو النقد المعادل المستلم أو المستحق الاستلام.

الفرع الخامس: المعيار رقم (20) الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

الهدف من هذا المعيار هو ضمان الإفصاح عن المعلومات التي تتم بين المنشأة وهيآت أخرى لها علاقة معها، وذلك لأغراض المساءلة لتسهيل عرض المركز والأداء المالي للمنشأة عن طريق تحديد ما يلي:

- الأطراف المسيطرة أو المؤثرة بشكل كبير على المنشأة.
- طبيعة المعلومات حول العمليات التي تتم مع هذه الأطراف.

ويقصد بالأطراف ذات العلاقة وفق هذا المعيار، كل الأطراف التي لها تأثير كبير على المنشأة عند اتخاذ القرارات المالية أو التشغيلية، ويمكن ممارسة التأثير الهام في اتخاذ القرار بطرق عديدة، وغالبا ما تكون عن طريق التمثيل في مجلس الإدارة للمنشأة أو بموجب قانون أو اتفاقية تنص على ذلك. يركز هذا المعيار على ضرورة الإفصاح بشكل منفصل ودقيق في البيانات المالية لوحدات القطاع العام عن طبيعة وجود سيطرة مباشرة أو غير مباشرة لأطراف أخرى على المنشأة العمومية مع تحديد طبيعة العمليات والتحويلات المالية الناتجة عن هذه العلاقة.

الفرع السادس: المعيار رقم (22) الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية الموحدة لوحدات القطاع العام، من أجل تحقيق الشفافية حول عرض المعلومات المالية لنشاط القطاع الحكومي العام وفصله عن الأنشطة العمومية ذات الطابع التجاري، حيث يجب التمييز بين المنشآت التي تعتمد أساسا على الإيرادات العمومية لتمويل أنشطتها وبين الهيآت التي تعتمد بشكل أساسي عن الأنشطة التجارية لتمويل ميزانيتها.

كما تهدف البيانات المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات وتحقيق المساءلة عن الرشادة والاقتصاد في استعمال الموارد المالية العمومية، حيث ينبغي أن تتضمن الإفصاحات عن القطاع الحكومي العام على الأقل ما يلي:

- الأصول حسب الفئة الرئيسية، مع إظهار الاستثمارات في القطاعات الأخرى بشكل منفصل.
- الالتزامات حسب الفئة الرئيسية.
- صافي الأصول وحقوق الملكية.
- إجمالي الزيادة و النقصان في إعادة التقييم.
- الإيرادات حسب الفئة الرئيسية.
- المصاريف حسب الفئة الرئيسية.
- الفائض أو العجز.
- التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.
- التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية.
- التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

الفرع السابع: المعيار رقم (23) الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)

يحدد هذا المعيار متطلبات الإفصاح والاعتراف وقياس الإيرادات الناتجة عن المعاملات غير التبادلية لوحدات القطاع العام، والتي تتمثل في الإيرادات ذات الطابع الجبائي أو التحويلات سواء كانت نقدية أو غير عينية، بما في ذلك المنح والهبات أو الاعفاء من الديون لفائدة وحدات القطاع العام. وفق متطلبات هذا المعيار ينبغي الاعتراف بالإيرادات الناتجة عن الضرائب عند التأكد من وقوع الحدث الخاضع للضريبة أي بمجرد تحديد الوعاء الضريبي، حيث يجب تحديد الإيرادات الضريبية بمبلغها الإجمالي من دون تخفيضها من المصاريف المدفوعة من أجل تحصيلها، ويركز هذا المعيار على ضرورة الاعتراف وقيد الإيرادات عند تاريخ استحقاقها وليس عند قبضها، ومن متطلبات هذا المعيار ضرورة الإفصاح في ملاحظات البيانات المالية ذات الغرض العام عن ما يلي:¹

- السياسات المحاسبية المتبناة للاعتراف بالإيرادات من المعاملات غير التبادلية.
- الأساس الذي يتم وفقه قياس القيمة العادلة للموارد المتدفقة إلى الداخل فيمل يتعلق بالفئات الرئيسية للإيراد من معاملات غير تبادلية.
- معلومات حول طبيعة الضريبة فيما يتعلق بالفئات الرئيسية للإيراد الضريبي الذي لا تستطيع المنشأة قياسه بشكل موثوق خلال الفترة التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 707.

- طبيعة ونوع الفئات الرئيسية للتركات والهدايا والتبرعات مبينة بشكل مفصل الفئات الرئيسية للسلع العينية المستلمة.

الفرع الثامن: المعيار رقم (25) منافع الموظفين

وفق هذا المعيار يقصد بمنافع الموظفين جميع أشكال التعويضات التي تقدمها وحدات القطاع العام مقابل الخدمات التي يقدمها الموظفون، حيث يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس للمحاسبة والإفصاح عن مختلف فئات منافع الموظفين والتي تتكون من ما يلي:

1. منافع الموظفين قصيرة الأجل

تتكون منافع الموظفين قصيرة الأجل من مجموع نفقات مستخدمي القطاع العام مستحقة الدفع خلال (12) شهرا، حيث تدفع في شكل أجور ورواتب بما فيها مساهمات الضمان الاجتماعي، أو التي تدفع في شكل تعويضات للموظفين عن العطل المرضية أو الإجازات السنوية مدفوعة الأجر، إضافة الزيادات المتعلقة بالأداء الوظيفي و المنافع غير المالية كالسكن والسيارات والخدمات المدفوعة، حيث يتم الاعتراف وقياس جميع منافع الموظفين قصيرة الأجل كالالتزام (مصرف مستحق الدفع) على أساس عدم الخصم، أي بالقيمة غير المخصومة لمنافع الموظفين المتوقع تقديمها مقابل الخدمة.

2. منافع بعد التوظيف

وهي مختلف تعويضات الموظفين مستحقة الدفع بعد انتهاء التوظيف باستثناء منافع إنهاء الخدمة، حيث تتكون منافع بعد التوظيف أساسا من معاشات التقاعد ومساهمات التأمين والرعاية الصحية لما بعد التوظيف لموظفي القطاع العام.

3. منافع الموظفين طويلة الأجل

تتضمن منافع الموظفين طويلة الأجل مجموع المبالغ مستحقة الدفع لفترة تفوق (12) شهر، مثل تعويضات العجز طويل الأجل أو مؤخرات الرواتب.

4. منافع نهاية الخدمة

ويقصد بها مختلف المبالغ المدفوعة لموظفي القطاع العام الناتجة عن انتهاء علاقة العمل قبل تاريخ التقاعد الطبيعي (التشجيع على الاستقالة الطوعية أو التقاعد المسبق)، والتي يجب الإفصاح عنها بشكل منفصل عن منافع الموظفين نتيجة تقديم خدمات.

وعلى هذا الأساس، يحث هذا المعيار على الإفصاح عن منافع الموظفين وفق التصنيفات المذكورة أعلاه مع ضرورة تقديم تقديرات عن المبالغ طويلة الأجل الملتمزم بها.

الفرع التاسع: المعيار رقم (27) الزراعة

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعاملة المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي لوحدات القطاع العام، حيث يشتمل النشاط الزراعي على تسيير مختلف المحاصيل الزراعية والأصول البيولوجية (حيوانية ونباتية) المتداولة أساساً لأغراض البيع أو من أجل توزيعها من دون مقابل أو بمقابل رمزي لا يغطي تكلفتها، وعلى هذا الأساس يتم التمييز بين:

- الأصول البيولوجية.
- المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد (لا تدرج عمليات التحول والتصنيع ضمن نطاق هذا المعيار).
- وتجدر الإشارة، في هذا المجال، بأن متطلبات هذا المعيار لا تطبق على الأراضي الزراعية والأصول غير الملموسة للنشاط الزراعي، إضافة إلى الأصول البيولوجية المحتفظ بها لتقديم الخدمات، فعلى سبيل المثال تستخدم العديد من الأصول البيولوجية في نشاطات البحث العلمي أو التدريس أو الرقابة الجمركية، لا يتم محاسبتها على أنها أصول بيولوجية لكونها غير مرتبطة بنشاط زراعي لمنشأة القطاع العام.

وفق متطلبات هذا المعيار، يجب قياس الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي في تاريخ إعداد التقرير بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع. إضافة إلى ذلك، يجب على وحدات القطاع العام الاعتراف والإفصاح عن الأرباح والخسائر الناتجة عن التغيير في القيمة العادلة للأصول المعترف بها وإدراجها في الفائض أو العجز للفترة التي نتجت بعد إعداد التقرير المالي، كما ينص هذا المعيار على ضرورة تقديم وصف عن الأصول البيولوجية من أجل التمييز بين ما يلي:¹

- الأصول البيولوجية القابلة للاستهلاك.
- الأصول البيولوجية التي تستخدم بصفة متكررة لأكثر من سنة في نشاط زراعي معين.
- الأصول البيولوجية المحتفظ بها لغرض توزيعها من دون مقابل أو بمقابل رمزي.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 918.

المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي

تحدد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين متطلبات إعداد التقارير المالية الحكومية لوحدات القطاع العام التي تتبنى الأساس النقدي، حيث تنقسم هذه المعايير إلى جزئين أساسيين هما:

- جزء إلزامي يتضمن شروط ومتطلبات الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية ذات العرض العام الواجب توفرها في التقارير المالية لوحدات القطاع العام.
- جزء اختياري يشتمل على الإفصاحات غير الإلزامية لمنشآت القطاع العام والمتعلقة بالسياسات المحاسبية والإفصاحات الإضافية التي يحبذ الإعلان عنها من طرف وحدات القطاع العام، لتعزيز شفافية البيانات المالية ورفع مستوى المساءلة عن استعمال الموارد المالية من طرف وحدات القطاع العام.

وفي هذا الإطار، يرى الاتحاد الدولي للمحاسبين أن الامتثال للمتطلبات الإلزامية والاختيارية لمعايير المحاسبة في القطاع العام على الأساس النقدي سوف يعزز من الشفافية في عرض التقارير المالية الحكومية والإفصاح الشامل عن نتائج تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات والأرصدة النقدية المتاحة لمختلف وحدات القطاع العام، كما أن تبني هذه المعايير سوف يعزز من قابلية المقارنة بين البيانات المالية لمختلف الدول.

المطلب الأول : الإفصاحات الإجبارية وفق الأساس النقدي

يهدف هذا المعيار إلى تقديم وصف للطريقة التي ينبغي بها عرض البيانات المالية ذات الغرض العام لوحدات القطاع العام، عن طريق تقديم إرشادات تهدف إلى تحسين اتساق وقابلية مقارنة التقارير المالية الحكومية، والتي تسمح لمستخدميها بتقييم أداء وحدات القطاع العام حول طريقة تخصيص واستخدام الموارد عن طريق تقديم معلومات حول المدفوعات والمقبوضات والأرصدة المتاحة لوحدات القطاع العام لتحقيق الشفافية في تسيير المال العام.

ولبيان الإفصاحات الإجبارية وفق الأساس النقدي سيتم عرضها وفق النقاط الآتية:

- متطلبات العرض والإفصاح عن البيانات المالية.
- معالجة التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية.
- عرض المعلومات حول الميزانية في البيانات المالية.
- الإفصاح عن المساعدات الخارجية.

الفرع الأول: متطلبات العرض والإفصاح عن البيانات المالية

وفق متطلبات هذا المعيار، يجب على منشآت القطاع العام أن تتضمن البيانات المالية ذات الغرض العام العناصر الموالية:

- بيان المدفوعات النقدية والذي ينبغي أن يتضمن الإفصاح عن إجمالي النفقات المدفوعة فعلياً خلال فترة إعداد التقرير المالي، عن طريق استخدام أساس تصنيفي يناسب نشاط المنشأة.
 - بيان المقبوضات النقدية والذي يعرض إجمالي الإيرادات المحصلة نقداً خلال فترة إعداد التقرير.
 - الأرصدة النقدية المتاحة للمنشأة من بداية ونهاية الفترة.
 - الإفصاح عن المدفوعات التي تؤدي بالنيابة عن المنشأة.
 - إعداد تقرير عن المقبوضات والمدفوعات للمعاملات التي تمت على أساس القيمة الصافية.
 - الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد البيانات المالية وتقديم الملاحظات التفسيرية المرفقة بالبيانات المالية والتي تعد ضرورية لفهم التقارير المالية.
 - الإفصاح في الملاحظات المرفقة للبيانات المالية عن القيود المفروضة على الأرصدة النقدية والحصول على القروض، بما فيها الأرصدة النقدية الهامة التي تخضع لقيود خارجية.
 - الإفصاح عن طبيعة الأخطاء وطريقة تصحيحها.
- إضافة إلى ذلك، يجب على وحدات القطاع العام عرض البنود والمجاميع الفرعية للنفقات المدفوعة والإيرادات المحصلة بالمبالغ الإجمالية دون المقاصة بينها، باستثناء العمليات التي تتم على أساس القيمة الصافية والتي ترخصها التشريعات المعمول بها والتي يجب الإفصاح عنها.
- أما فيما يخص طريقة عرض البيانات المالية الحكومية وفق الأساس النقدي، فإن الاتحاد الدولي للمحاسبين يرى بأنها مسألة حكم مهني تختلف من دولة إلى أخرى، وعلى هذا الأساس فإنه لا يفرض نموذج موحد لطريقة عرض البيانات المالية بل يركز على ضرورة توفر خصائص نوعية تضمن شفافية، جودة وموثوقية المعلومات بحيث تلبى احتياجات مستخدمي البيانات المالية الحكومية في اتخاذ القرار والمساءلة عن تسيير المال العام، هذا لا يمنع من تقديم اقتراحات غير ملزمة في شكل إرشادات توضيحية لنماذج البيانات المالية للقطاع العام وفق الأساس النقدي والتي يمكن عرضها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (10) البيان الموحد للمقبوضات والمدفوعات النقدية وفق الأساس النقدي

السنة ن-1	السنة ن	بيان المدفوعات وفق الأساس النقدي	السنة ن-1	السنة ن	بيان المقبوضات وفق الأساس النقدي
		المدفوعات العمليات الأجور والرواتب ومنافع الموظفين الإمدادات والبند القابلة للاستهلاك الحوالات المنح مدفوعات الحوالات الأخرى النفقات الرأسمالية شراء/إنشاء المنشآت والمعدات شراء الأدوات المالية تسديد القروض والفوائد تسديد القروض مدفوعات الفائدة مدفوعات أخرى			المقبوضات الضرائب ضريبة الدخل ضريبة القيمة المضافة ضريبة املاك الدولة الضرائب الأخرى المنح والتعويضات الوكالات الدولية المنح والمعونات الأخرى القروض العوائد من القروض المقبوضات الرأسمالية العوائد من التصرف بالمنشآت والمعدات الأنشطة التجارية المقبوضات من الأنشطة التجارية المقبوضات الأخرى
		مجموع المدفوعات			مجموع المقبوضات
		الزيادة / النقصان في النقد النقد في بداية السنة			
		النقد في نهاية السنة			

المصدر: الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص ص: 1439-1440.

يسمح عرض البيانات المالية لوحدات بهذه الطريقة مقارنة المبالغ المالية الفعلية للسنة الحالية مع السنة الماضية من أجل مراقبة تطور الإيرادات والنفقات من سنة إلى أخرى، إضافة إلى ذلك على وحدات الحكومية تكييف نظام المحاسبة العمومية لكي يسمح بتقديم المعلومات وعرضها وفق متطلبات هذا المعيار. وفق متطلبات هذا المعيار، يجب على وحدات القطاع العام أن تعرض البيانات المالية ذات الغرض العام سنويا على الأقل، حيث يتم إعداد التقارير المالية بشكل منتظم لفترة تغطي سنة واحدة مع ضرورة تحديد تاريخ آخر يوم من فترة التقرير التي تغطيها البيانات المالية الحكومية، والتي يجب الإعلان عنها وتوفيرها في الوقت المناسب لمختلف مستخدمي القوائم المالية الحكومية، ويجب أن تكون

المنشأة في وضع يمكنها من اصدار بياناتها المالية خلال ستة أشهر من تاريخ إعداد التقرير، إلا أنه يحدب بشكل كبير أن يتم توفيرها خلال مدة لا تتجاوز مدة ثلاثة أشهر".¹

ومن أجل توفير معلومات قابلة للمقارنة من فترة إلى أخرى، ينبغي على وحدات القطاع العام التي تعد بياناتها المالية وفق الأساس النقدي المحافظة على اتساق عرض القوائم المالية، وذلك عن طريق المحافظة على طريقة عرض بنود وتصنيفات البيانات المالية من فترة إلى أخرى، إلا إذا حدث تغيير هام في نشاطها يستدعي تغيير جوهري في هيكله القوائم المالية، بشرط أن طريقة العرض الجديدة تتوافق مع متطلبات هذا المعيار.

الفرع الثاني: معالجة التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للعمليات التي تقوم بها وحدات القطاع العام بالعملة الأجنبية، والتي يجب إدراجها داخل البيانات المالية للغرض العام بالعملة الوطنية، عن طريق تطبيق سعر الصرف على المقبوضات والمدفوعات بالعملة الأجنبية.

وفق متطلبات هذا المعيار، يجب الإفصاح وإعداد التقارير عن الأرصدة النقدية المتاحة بالعملة الأجنبية بسعر الإقفال الذي يعبر عن سعر الصرف الفوري عند تاريخ إعداد التقارير المالية عن الأرصدة المالية لوحدات القطاع العام، كما ينبغي الاعتراف والإفصاح عن الإيرادات أو النفقات بالعملة الأجنبية عند تاريخ إجراء المعاملات حسب أسعار الصرف السارية، حيث أن الأرباح والخسائر الناجمة عن التغيير في أسعار الصرف لا يتم الاعتراف بها كمقبوضات أو مدفوعات نقدية، بل يتم الإفصاح عنها عند تسوية قيمة الأرصدة النقدية بالعملة الأجنبية في بداية ونهاية فترة التقارير المالية لوحدات القطاع العام.

الفرع الثالث: عرض المعلومات حول الميزانية في البيانات المالية

يهدف هذا المعيار إلى توضيح متطلبات عرض الميزانية في البيانات المالية الحكومية، والتي ينبغي عرضها على أساس قابل للمقارنة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية، وبين الميزانية الأصلية المصادق عليها والميزانية النهائية التي تتضمن كافة التغييرات المصادق عليها وفق الإجراءات والتشريعات المعمول بها، عن طريق إعادة التخصيص أو التحويلات ضمن أبواب وبنود الميزانية الأصلية، حيث يتم الإفصاح عنها في الملاحظات المرفقة للبيانات المالية الحكومية.

تطبق متطلبات هذا المعيار على وحدات القطاع العام التي تختار إتاحة ونشر بياناتها المالية للجمهور دون أن يشترط ذلك، حيث يقدم إرشادات حول طريقة عرض البيانات المالية المتعلقة بنتائج تنفيذ الميزانية وفق الأساس النقدي المعروضة في الجدول الموالي:

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، مرجع سبق ذكره، ص: 1409.

الجدول رقم (11) بيان مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية للحكومة "س" في نهاية السنة

الاختلاف: الموازنة النهائية والفعلية	الموازنة الأصلية	الموازنة النهائية	المبالغ الفعلية	تصنيف حسب الوظائف
				التدفقات النقدية الواردة
X	X	X	X	الضرائب
X	X	X	X	اتفاقيات المعونة
X	X	X	X	الوكالات الدولية
X	X	X	X	منح ومعونات أخرى
X	X	X	X	العوائد : القروض
X	X	X	X	العوائد : التصرف بالمصانع والمعدات
X	X	X	X	النشاطات التجارية
X	X	X	X	مقبوضات أخرى
X	X	X	X	إجمالي المقبوضات
				التدفقات النقدية الصادرة
(X)	(X)	(X)	(X)	الصحة
(X)	(X)	(X)	(X)	التعليم
(X)	(X)	(X)	(X)	النظام العام/السلامة
(X)	(X)	(X)	(X)	الحماية الإجتماعية
(X)	(X)	(X)	(X)	الدفاع
(X)	(X)	(X)	(X)	الإسكان وخدمات المجتمع
(X)	(X)	(X)	(X)	الخدمات الترفيهية والثقافية والدينية
(X)	(X)	(X)	(X)	الشؤون الاقتصادية
(X)	(X)	(X)	(X)	مدفوعات أخرى
(X)	(X)	(X)	(X)	إجمالي المدفوعات
X	X	X	X	صافي التدفقات النقدية

المصدر: الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص:1441.

الهدف من عرض المقارنة بين المبالغ المقدرة الأصلية والنهائية والمبالغ الفعلية كأعمدة إضافية في البيانات المالية هو الرفع من مستوى الشفافية والمساءلة، عن طريق تقديمها على أساس قابل للمقارنة يتيح لمستخدمي القوائم المالية طلب توضيحات حول أسباب الانحرافات ومستوى الامتثال للموازنة الأصلية.

الفرع الرابع: الإفصاح عن المساعدات الخارجية

ينبغي على وحدات القطاع العام الإفصاح في البيانات المالية عن المساعدات الخارجية التي تستفيد منها بشكل رسمي، حيث تعرف المساعدات الخارجية وفق متطلبات هذا المعيار على أنها جميع الموارد الرسمية المستلمة من طرف الوحدات الحكومية بموجب اتفاقيات ملزمة مع الأطراف المانحة، باستثناء المساعدات الخارجية المقدمة من طرف المنظمات غير الحكومية والتي لا يتم الاعتراف بها كموارد رسمية في البيانات المالية الحكومية ذات الغرض العام المعدة وفق الأساس النقدي.

بناء على متطلبات هذا المعيار، يجب الإفصاح بشكل منفصل في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية عن إجمالي المساعدات الخارجية المستلمة نقدا خلال فترة إعداد التقرير، إضافة إلى بيان إجمالي الدفعات التي قامت بها أطراف أخرى خارجية رسمية لتسوية التزامات وحدات القطاع العام، حيث يجب التمييز في البيانات المالية بين المساعدات الخارجية المقدمة في شكل قروض وإجمالي المبالغ المستلمة كمنح وعرضها بشكل منفصل، من دون أن يتطلب هذا المعيار الإبلاغ عن هوية أو مبلغ مقدم هذه المساعدات الخارجية، في حين يجب الإعلان في الإيضاحات حول البيانات المالية الحكومية عن إجمالي القروض والمنح الخارجية المتاحة وغير المسحوبة من طرف وحدات القطاع العام.

يتم تسجيل مبالغ المساعدات الخارجية المستلمة أو الدفعات النقدية التي تجريها أطراف أخرى خارجية نيابة عن وحدات القطاع العام بالعملة الوطنية، عن طريق تطبيق سعر الصرف ساري المفعول في تاريخ استلام المساعدات الخارجية.

المطلب الثاني: الإفصاحات الإضافية الاختيارية المحبذة وفق الأساس النقدي

لا تعتبر متطلبات هذا المعيار إلزامية بالنسبة للوحدات الحكومية التي تعرض بياناتها المالية وفق معايير الأساس النقدي، إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يشجع على تطبيقها من أجل تعزيز شفافية وموثوقية البيانات المالية الحكومية، حيث يرى المجلس بأن تطبيقها سيرفع من جودة القوائم المالية الحكومية وتوفيرها في الوقت المناسب لمستخدمي البيانات المالية.

يحدد هذا الجزء غير الإلزامي السياسات المحاسبية والتوضيحات الإضافية التي يستحسن الإفصاح عنها لاسيما فيما يخص العناصر الآتية:

- يستحسن الإفصاح عن القدرة في الاستمرارية عند التحقق من ظروف أو أحداث من شأنها أن تؤثر في قدرة المنشأة على مواصلة نشاطها، بالنسبة لوحدات القطاع العام وليس للحكومة ككل.
- الإفصاح عن الفئات الرئيسية للتدفقات النقدية.
- الإعلان عن المساعدات المقدمة من طرف المنظمات غير الحكومية، والجهات المستفيدة منها.
- الإفصاح عن المعاملات لحساب الغير والبنود غير العادية.
- الإبلاغ عن التدفقات النقدية التمريرية، وهي عبارة عن تدفقات نقدية يتم إيداعها بصفة مؤقتة في حسابات وحدات القطاع العام ثم يتم تحويلها إلى المستفيد النهائي بسبب إجراءات تنظيمية أو تشريعية تنظم هذه المعاملات حيث تعتبر هذه الأخيرة تدفقات نقدية تمر على حسابات المنشأة لفائدة الغير.

خلاصة الفصل الثاني

تقدم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إرشادات حول طريقة عرض البيانات المالية الحكومية، بهدف توحيد إجراءات الإفصاح وإعداد القوائم المالية لوحدات القطاع لتعزيز قابلية المقارنة والرفع من مستوى جودة وموثوقية البيانات المالية الحكومية، وتوفيرها في الوقت المناسب لمختلف فئات مستخدمي القوائم المالية الحكومية لتحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتقديم أدوات المساعدة عن الأداء، حيث تعتمد استراتيجية الاتحاد الدولي للمحاسبين على تحقيق التقارب قدر الإمكان مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص وتكييفها لتتلاءم مع خصوصيات القطاع العام.

وفي هذا الإطار، لا تعتبر متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إجبارية على الوحدات الحكومية التي لها السيادة والاستقلالية في اختيار النظام المحاسبي الخاص بها. لهذا السبب، لا تقدم المعايير المحاسبية مخطط محاسبي موحد قابل للتطبيق على مختلف وحدات القطاع العام، بل تقدم إرشادات ومعاملات حول طبيعة ومضمون الإفصاحات المطلوب توفرها في مخرجات النظام المحاسبي، عن طريق التركيز على الخصائص النوعية الواجب توفرها في القوائم المالية وطريقة عرضها مما يتطلب تكييف نظام المحاسبة العمومية ليتماشى مع متطلبات المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق الأساس النقدي أو وفق أساس الاستحقاق.

إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تستمد قوتها من الاعتراف الدولي بها ومدى تبني مختلف الدول لمتطلبات المعايير الدولية. لهذا السبب، يسعى مجلس المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين مع التنسيق مع المنظمات الدولية الرسمية إلى تشجيع مختلف الدول على تبني هذه المعايير، وتقديم المساعدات الفنية وعرض التجارب الدولية لمختلف الدول السباقة في هذا المجال، من أجل تحفيز الدول إلى التحول من نظام المحاسبة العمومية وفق الأساس النقدي إلى نظام المحاسبة العمومية وفق أساس الاستحقاق الكامل، حيث يشجع مجلس المعايير الدولية للقطاع العام تحقيق التوافق بين المتطلبات الوطنية لنظم المحاسبة العمومية مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر

ترتبط المحاسبة العمومية ارتباطا وثيقا بالميزانية العمومية، حيث إن المحاسب العمومي يقوم بقيد العمليات المالية الناتجة عن تنفيذها، والتي تخضع لإجراءات وقبوض قانونية تهدف للحفاظ على المال العام، وفي هذا الإطار خص المشرع الجزائري المحاسبة العمومية بإطار قانوني وتنظيمي خاص بها من أجل ضبط وتقنين إجراءات صرف وتداول المال العام، وتحديد مهام ومسؤوليات مختلف أعوان تنفيذ الميزانية العامة، وتحديد صلاحيات مختلف هيآت الرقابة عن تسيير المال العام.

على هذا الأساس، تعتبر المحاسبة العمومية في الجزائر مادة أساسا قانونية، حيث يمكن التمييز بين الإطار التقني للمحاسبة العمومية الذي يتناول الإجراءات التقنية للقبوض المحاسبية وطريقة إعداد وعرض البيانات والقوائم المالية الحكومية، وبين الإطار القانوني والذي يحتل مكانة هامة في التنظيم المحاسبي للمحاسبة العمومية في الجزائر، لكونه يفرض على المحاسب العمومي احترام التشريعات والتنظيمات المعمول بها في مجال تداول المال العام إضافة إلى ضرورة تطبيق القوانين والإجراءات التي تضبط وتقنن مهنة المحاسب العمومي وعلاقته مع الغير أثناء أداء مهامه، وتحديد صلاحيات وواجبات ومسؤوليات مختلف أعوان المحاسبة العمومية.

يتناول هذا الفصل عرض المفاهيم الأساسية والإطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر

وذلك وفق المباحث الآتية:

- الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر.
- مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.
- مراحل تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية.

المبحث الأول: الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر

يتناول هذا المبحث دراسة الإطار القانوني الذي يقنن ويضبط مهام ومسؤوليات مختلف أعوان المحاسبة في الجزائر، إضافة إلى عرض طريقة تنظيم الإدارة المالية للدولة وذلك وفق المطالب الموالية:

- الاطار القانوني للمحاسبة العمومية .
- الإطار التنظيمي للمحاسبة العمومية.
- أعوان المحاسبة العمومية.

المطلب الأول: الإطار القانوني للمحاسبة العمومية

يتولى نظام المحاسبة العمومية مهمة متابعة وإثبات العمليات المالية وإعداد التقارير والقوائم المالية لنشاط الوحدات الحكومية وفق أسس وقواعد قانونية تضبط إجراءات تداول المال العام وتحدد آليات الرقابة والمساءلة القانونية للموظفين المسؤولين عن تنفيذ العمليات المالية للدولة، حيث يمكن التمييز بين الإطار القانوني المتعلق بتقنين الجانب التقني للمحاسبة العمومية والمتعلق بضبط إجراءات مسك القيود والسجلات المحاسبية، وبين الإطار القانوني المتعلق بتحديد إجراءات إعداد وتنفيذ ومراقبة الميزانية العامة للدولة وتحديد الصلاحيات ومسؤوليات مختلف أعوان المحاسبة العمومية.

وفي هذا الإطار،"يجب أن يصمم النظام المحاسبي الحكومي بشكل ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية والتعليمات المالية ليعين مدى التزام الوحدات الحكومية بالقواعد والتشريعية والمالية المطبقة"¹، ولقد خص المشرع الجزائري المحاسبة العمومية بإطار قانوني خاص بها يضبط ويقنن مراحل وإجراءات تسيير وتداول المال العام من طرف مختلف أعوان المحاسبة العمومية.

ومن أهم النصوص التشريعية التي تقنن المحاسبة العمومية في الجزائر ما يلي:

- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 / 07 / 1984 والمتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم.
- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية.
- الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17/07/1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بإجراءات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتحديد إجراءات الأخذ بمسؤولية المحاسب العمومي.

¹ نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، دار صفا للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص:25.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بمراحل وإجراءات مسك محاسبة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتحديد إجراءات تسخير المحاسب العمومي من طرف الأمر بالصرف.
- المرسوم التنفيذي رقم 92-19 المؤرخ في 09/01/1992 والمتعلق بإجراءات الدفع عن طريق خطاب الاعتماد لنفقات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- المرسوم التنفيذي رقم 92-26 المؤرخ في 13/01/1992 والمتعلق بالحساب الجاري للمحاسب العمومي والوكالات المالية.
- المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 والمتعلق بالمراقبة القبليّة للنفقات الملتمزم بها.
- المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06/02/1993 والمتعلق بتحديد آجال دفع النفقات وتحصيل أوامر الإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المعدومة.
- المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05/05/1993 والمتعلق بتحديد إجراءات فتح وتنظيم وتسيير الوكالات المالية للنفقات والإيرادات.
- المرسوم التنفيذي رقم 97-286 المؤرخ في 04/07/1997 والمتعلق بتحديد إجراءات الالتزام وتنفيذ النفقات العمومية، والمحدد لصلاحيات ومسؤوليات الأمرين بالصرف.
- المرسوم التنفيذي رقم 98-227 المؤرخ في 13/07/1998 والمتعلق بنفقات التجهيزات العمومية.
- المرسوم التنفيذي رقم 01-351 المؤرخ في 10/11/2001 والمتعلق بتحديد إجراءات مراقبة استعمال إعانات الدولة للجماعات المحلية والجمعيات والتنظيمات.

إضافة إلى التشريعات التي تدرج في قانون المالية لكل سنة والتي لها أثر مباشر على المحاسبة العمومية والتي تعتبر من أهم مصادر التشريع لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، تختص وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة بسلطة إصدار اللوائح التطبيقية ذات الطابع التقني المتعلقة بالقيود المحاسبية للعمليات المالية للدولة، مع احترام متطلبات القوانين والمراسيم التنفيذية المتعلقة بالمحاسبة العمومية.

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للمحاسبة العمومية

يؤثر تطبيق قواعد ومبادئ المحاسبة العمومية في الجزائر على تنظيم الإدارة المالية لوحدات القطاع العام لتتكيف مع متطلبات الإطار القانوني للمحاسبة العمومية. أما من الجانب التقني، فإن تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يؤثر مباشرة على طريقة إدارة وتسيير المال العام من طرف الوحدات الحكومية، حيث يتطلب تطبيق هذا المبدأ أن ينتمي المحاسب العمومي إلى وزارة المالية في حين يكون الأمر بالصرف تابعا لمختلف الوزارات إضافة إلى عدم إمكانية الجمع بين الوظيفتين.

ولبيان ذلك، سيتم دراسة العناصر الآتية:

- النظام المركزي للمحاسبة العمومية.
- إجراءات غلق السنة المحاسبية.

الفرع الأول: النظام المركزي للمحاسبة العمومية

يعتمد التنظيم المحاسبي للمحاسبين العموميين في الجزائر على الدمج والتركيز المرحلي للمحاسبة، والتي يتم من خلالها دمج محاسبة المحاسب العمومي الثانوي في محاسبة المحاسب العمومي الرئيسي من أجل تجميعها لدى العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية بهدف إعداد الحساب الختامي للدولة، ولعرض متطلبات التنظيم المركزي للمحاسبة العمومية في الجزائر سيتم دراسة النقاط الآتية:

- مفهوم النظام المركزي للمحاسبة الخزينة العمومية.
- تنظيم شبكة محاسبي الخزينة العمومية.

1. مفهوم النظام المركزي للمحاسبة الخزينة العمومية

يقصد بالنظام المركزي للمحاسبة "وجود إدارة مركزية واحدة تقوم بعملية التنظيم المحاسبي المتكامل من حيث القبض والصرف والتسجيل الكامل لكافة التصرفات المالية الحاصلة للدولة وإجراء التدقيق والرقابة على تلك التصرفات وإعداد التقارير الدورية للحسابات الختامية للدولة".¹

عند تطبيق النظام المركزي تعتبر "الوحدات الإدارية الحكومية كافة ملزمة بتوريد ما قامت بتحصيله من الإيرادات إلى الخزينة التي ترتبط بها تلك الوحدات وفي المقابل فإن الخزينة ملزمة بتسديد نفقات الوحدات الحكومية ضمن التخصيصات المعتمدة في الموازنة العامة".¹

¹ حسن عبد الكريم سلوم، الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات في الجمهورية العراقية، دار الكتاب للطباعة والنشر، بغداد،

يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على المركزية في تسجيل العمليات المحاسبية تحت إشراف المركزي للخزينة العمومية، ويقصد به عملية ربط وتركيز محاسبة الخزينة بين مختلف المحاسبين العموميين، حيث يقوم المحاسب الثانوي بتنفيذ العمليات المالية لصالح المحاسب الرئيسي، فتتم عملية تركيز المحاسبة على مرحلتين أساسيتين.

في المرحلة الأولى، يقوم المحاسب الثانوي عند نهاية كل شهر بإرسال جداول ميزان الحسابات إلى المحاسب الرئيسي التابع له والذي يقوم بعملية دمج محاسبة المحاسبين الثانويين المتواجدين في إقليمه المحاسبي إلى سجلات المحاسبة الخاصة بمصلحته وذلك بعد تدقيق ومراقبة صحة ومشروعية القيد المحاسبي للعمليات المالية التي قام بها المحاسب الثانوي.

أما في المرحلة الثانية، يقوم المحاسب الرئيسي للدولة بإرسال ميزان الحسابات الخاصة بمصالحه إلى مصالح العون المحاسبي المركزي للخزينة، الذي يقوم بعملية دمج وتركيز ميزان الحسابات للمحاسبين الرئيسيين على المستوى الوطني من أجل إعداد ميزان الحسابات العام للدولة.

2. تنظيم شبكة محاسبي الخزينة العمومية

يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على إجراءات تركيز ودمج المحاسبة عن طريق تنظيم مصالح الإدارة المالية للدولة بشكل يسمح بدمج وتركيز المحاسبة بصفة تدريجية، تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة التابعة لوزارة المالية، عن طريق شبكة الخزينة العمومية المتكونة من ما يلي:

1.2. العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية

وهو المحاسب الذي يملك الصفة القانونية للمحاسب العمومي دون أن يقوم بحيازة أو تداول الأموال العمومية، أي محاسب من دون صندوق، بحيث يكسب صفة محاسب عمومي مركزي يقوم بدمج محاسبة المحاسبين العموميين الرئيسيين، لكونه يقوم بدمج وتركيز محاسبة أمناء الخزينة لمختلف الولايات وجمع الإحصائيات المتعلقة بالوضع المالية للخزينة وتنفيذ العمليات الخاصة بالحساب الجاري للخزينة المفتوح لدى البنك المركزي.

إضافة إلى ذلك، يختص هذا الأخير بمراقبة العمليات التي تتم بواسطة الحساب الجاري البريدي المفتوح لدى الخزينة، وتسيير الحساب الخاص للخزينة المتعلق بالتسبيقات، القروض، وكذلك مسك حساب التسديد مع الخارج إلى جانب متابعة وتسيير المديونية العمومية من الجانب المحاسبي.

¹ أسامة رشيد سلمان زنكنة، النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية ومجالات تطويره، دار دجلة، عمان، 2008، ص:100.

2.2. أمين الخزينة المركزية

وهو المحاسب الرئيسي المكلف بتنفيذ العمليات المالية للمصالح المركزية للدولة بما فيها تنفيذ ميزانية مصالح رئاسة الجمهورية ورئاسة الحكومة، إضافة إلى مختلف الوزارات والهيئات الإدارية ذات الطابع الوطني، ومراقبة صناديق التسبيقات والإيرادات المفتوحة لديها.

3.2. أمين الخزينة الرئيسية

يختص المحاسب الرئيسي بتنفيذ العمليات المالية المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة، إضافة لكونه مكلف بمتابعة تسديد معاشات ومنح المجاهدين وذوي الحقوق، معاشات أفراد الجيش، والتقاعدات المدفوعة من ميزانية الدولة.

4.2. أمين الخزينة الولائية

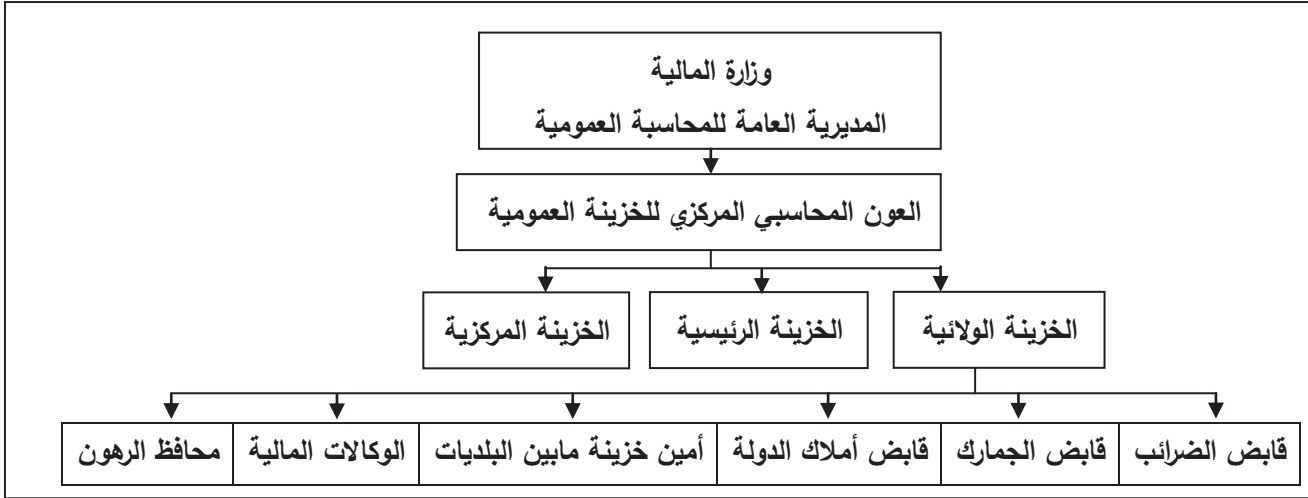
وهو المحاسب العمومي المعين على رأس خزانة كل ولاية، والمكلف بتنفيذ العمليات المالية لميزانية الدولة على مستوى الولاية، إضافة إلى تنفيذ ميزانية الولاية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري الموجودة في إقليم الولاية، ويقوم كذلك بمراقبة ودمج محاسبة المحاسبين الثانويين والوكالات المالية وصناديق التسبيقات والإيرادات المرخصة في إقليم الولاية.

5.2. أمين خزانة مابين البلديات

والذي يعتبر بمثابة محاسب عمومي ثانوي يخضع للسلطة المحاسبية لأمين الخزانة الولائية، مكلف بتنفيذ ميزانية البلديات والهيئات العمومية المحلية ذات الطابع الإداري المتواجدة على مستوى الدائرة. أما بالنسبة لقابضي الضرائب والجمارك وأملاك الدولة ومحافظو الرهون فيخضعون لسلطة الإدارة الوصية عليهم ولا يخضعون لسلطة الخزانة العمومية إلا من الجانب المحاسبي فقط، لكونها المحاسب الرئيسي المكلف بمراقبة وتدقيق العمليات المالية التي يقومون بتنفيذها.

وفي هذا الإطار، يعرض الشكل الآتي العلاقة الهرمية لتنظيم شبكة محاسبي الخزانة العمومية في الجزائر، والذي يترأسه الون المحاسبي المركزي للخزانة العمومية تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية، والذي يمكن عرضه على النحو الموالي:

الشكل رقم (03) التنظيم المركزي لشبكة محاسبي الخزينة العمومية في الجزائر



المصدر: من إعداد الطالب.

في نهاية كل شهر يقوم أمين الخزينة الولائية بدمج وتركيز محاسبة المحاسبين الثانويين المتواجدين في إقليم الولاية بصفته المحاسب الرئيسي المكلف بمراقبتهم، بهدف إرسال الخلاصة المحاسبية الشهرية للعمليات المالية التي تم تنفيذها إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة والذي يقوم بدمج محاسبة أمناء الخزينة الولائية على مستوى التراب الوطني، إضافة إلى الخلاصة الشهرية لكل من أمين الخزينة الرئيسية أمين الخزينة الرئيسية من أجل دمجها وإعداد الخلاصة المحاسبية الشهرية للخزينة العمومية.

بواسطة هذه العملية، يستطيع العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية مراقبة وتدقيق توازن الحسابات التي يستلمها بصفة دورية من المحاسبين الرئيسيين، وفي حالة التحقق من وجود أخطاء محاسبية يعلم هذا الأخير المحاسب الرئيسي المعني بالأمر من أجل تصحيحها في أقرب الآجال.

الفرع الثاني: إجراءات غلق السنة المحاسبية

تطبيقاً لقاعدة السنوية في إعداد الميزانية، والتي يقصد بها أن يتم تقدير الإيرادات والنفقات بصورة دورية ولمدة سنة واحدة ويكون لكل سنة فإن ذلك يؤدي لموازنة مستقلة بنفقاتها وإيراداتها عن موازنة السنة السابقة وعن موازنة السنة اللاحقة¹، وعلى هذا الأساس فإنه من الطبيعي أن توافق السنة المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية مبدأً سنوية الميزانية.

تمتد السنة المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر من كل سنة، حيث يتم إيقاف تسجيل العمليات المالية للسنة في 31 ديسمبر من أجل إعداد حساب التسيير من طرف المحاسب العمومي، والذي يتضمن وثائق إثبات كل العمليات التي تم تنفيذها خلال السنة.

¹ خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص: 282.

وفي هذا الإطار، يستلم المحاسب العمومي حوالات الدفع أو أوامر التحصيل من الأمر بالصرف مع وثائق إثبات العمليات المالية، الذي يقوم عند نهاية كل شهر بتسوية العمليات التي استلمها سواء بقبولها أو رفضها من أجل تحقيق الإيقاف الشهري المحاسبي للعمليات المالية التي قام بقيدها في سجلات المحاسبة.

يتم تطبيق إجراءات غلق السنة المحاسبية بهدف إعداد الحساب الختامي السنوي للدولة وفق الأساس النقدي، والذي يتضمن إجمالي النفقات المدفوعة وإجمالي الإيرادات المحصلة خلال السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه الأخيرة تخص السنة المالية نفسها أو سنة مالية سابقة.

وعليه، فإن الاعتمادات المخصصة لتمويل تسديد نفقات التسيير والتي لم تصرف في نهاية السنة المالية تلغى ولا تضاف إلى رصيد اعتمادات السنة القادمة، بل يتم تسجيلها كإيرادات مختلفة للميزانية لأن الدفع سيتم في السنة اللاحقة ضمن ميزانية جديدة. في حين أن هذا الإجراء لا يتم تطبيقه على أرصدة الحسابات الخاصة للخرينة والاعتمادات المخصصة لدفع النفقات المبرمجة في رخص برامج التجهيز العمومي متعددة السنوات. أما بالنسبة للإيرادات التي لم تقبض خلال سنة إثباتها، فإنها تبقى مستحقة حتى يتم تحصيلها وتسجيلها في الحساب الختامي للسنة المالية التي قبضت فيها.

المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية

تسند مهمة تنفيذ العماليات المالية للدولة إلى عدة أعوان يختص كل منهم إلى مهام وسلطات محددة قانوناً، حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية لأعوان المحاسبة العمومية كما يلي:

- الأمر بالصرف.

- المحاسب العمومي.

- المراقب المالي.

الفرع الأول: الأمر بالصرف

يعتبر الأمر بالصرف مسير يعين على رأس هيئة عمومية له مهام إدارية وأخرى مالية في إطار تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية المكلف بتسييرها، يتناول هذا الفرع دراسة وطبيعة نشاط الأمر بالصرف من منظور المحاسبة العمومية عن طريق عرض العناصر الموالية:

- تعريف الأمر بالصرف.

- تصنيف الأمر بالصرف.

- مهام الأمر بالصرف.

- مسؤولية الأمر بالصرف.

1. تعريف الأمر بالصرف

الأمر بالصرف هو موظف يتصرف باسم ولفائدة الدولة، يعين مسؤول عن تسيير مرفق عام حيث يضطلع بمهام مالية مكملة لنشاطه الإداري لأنه المسؤول المكلف بتنفيذ ميزانية المرفق العام الذي يقوم بتسييره. وبالتالي، يقوم بتحرير أوامر صرف النفقات وأوامر تحصيل الإيرادات والتي تمثل السند القانوني الذي بواسطته يقوم المحاسب العمومي بتنفيذ العمليات المالية المرخصة في الميزانية.

وغالبا ما يعرف الأمر بالصرف في وحدات القطاع العام بصفة (المدير)، ولكن ليس لكل مدير صفة الأمر بالصرف لأنه يشترط أن يمتلك هذا الأخير صلاحيات مالية تمكنه من تنفيذ الميزانية، وبالتالي كل مسؤول لا يمتلك صلاحيات مالية لا يعتبر أمرا بالصرف، لأن ممارسة الصلاحيات المالية هي التي تسمح للأمر بالصرف بتحديد مجال صرف المال العام سواء من حيث طرق التعاقد مع المتعاملين الاقتصاديين، السعر، الكمية، أو نوع السلع والخدمات التي يريد اقتنائها، وذلك في حدود الاعتمادات المرخصة وفق أبواب الميزانية، وفي ظل احترام القوانين والتنظيمات المعمول بها.

وفقا لنص المادة 23 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية يعرف الأمر بالصرف من خلال المهام الموكلة له، حيث يعتبر أمرا بالصرف كل عون معين قانونا لتنفيذ إجراءات الالتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات، والقيام بإجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات.

2. تصنيف الأمرين بالصرف

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

1.2. الأمر بالصرف الرئيسي

بناء على نص المادة رقم 26 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تمنح صفة الأمر بالصرف الرئيسي حصريا لفئات الموالية:

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

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

- الوالي في حدود ميزانية الولاية.

- رؤساء المجالس البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات.
- المسؤولون المعينون قانوناً على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- المسؤولون المعينون قانوناً على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.

2.2. الأمر بالصرف الثانوي

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

3.2. الأمر بالصرف الوحيد

يعتبر الوالي أمراً بالصرف رئيسياً ووحيداً في نفس الوقت بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية، إضافة إلى كونه المسؤول المباشر عن متابعة تنفيذ البرامج الإقليمية اللامركزية للتجهيز العمومي المقرر إنجازها على مستوى الولاية وتمويل نهائي من الميزانية العامة للدولة.

4.2. الأمر بالصرف المفوض أو المستخلف

يستطيع كل من الأمر بالصرف الرئيسي والثانوي تعيين مستخلف من الموظفين العاملين تحت سلطتهم المباشرة في حالة غياب أو مانع بصفة مؤقتة من أجل ضمان استمرارية تسيير المرفق العام، أو بغرض تقسيم المهام وذلك عن طريق منحهم تفويض للتوقيع بالنيابة يسمح لهم بتنفيذ العمليات المالية، وتجدر الإشارة، في هذا المجال، بأن المستخلف الذي لا يمتلك صلاحيات مالية بالتفويض لا يعتبر أمر بالصرف.

3. مهام الأمر بالصرف

يعتبر الأمر بالصرف المسؤول المباشر عن ضمان السير الحسن لوحدات القطاع العام عن طريق تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية المكلف بتسييرها، وتطبيقاً لمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي الذي يعتبر بمثابة العمود الفقري لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، يختص الأمر بالصرف بتنفيذ المراحل الإدارية للعمليات المالية، حيث يقوم بتنفيذ إجراءات الالتزام، التصفية وإصدار سند الأمر بالدفع من جانب النفقات. أما من جانب تنفيذ الإيرادات، يقوم الأمر بالصرف بتنفيذ مرحلة الإثبات والتصفية وتحرير سند الأمر بالتحصيل.

إضافة إلى المهام الإدارية المتعلقة بتسيير المرفق العام، يضطلع الأمر بالصرف بمهام محاسبية متعلقة بمسك محاسبة إدارية ذات طابع إحصائي للإيرادات والنفقات التي يقوم بها خلال السنة المالية والتي لا يترتب عنها قيود محاسبية أو مسك سجلات محاسبية وفق القيد المزدوج، لأن عمليات التسجيل المحاسبي هي من إختصاص المحاسب العمومي حصريا، وفي هذا الإطار فإن الأمر بالصرف وفق أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، يعتبر الأمر بالصرف ملزم في نهاية كل سنة بإعداد الحساب الإداري الذي يتضمن العناصر الموالية:

1.3. محاسبة الإيرادات

تتضمن محاسبة الأمر بالصرف من جانب الإيرادات بيانات مالية في شكل جداول تظهر إجمالي أوامر تحصيل الإيرادات التي تم إصدارها وكذلك التخفيضات أو الإلغاءات، وقيمة التحصيلات.

2.3. محاسبة الالتزامات

تهدف هذه المحاسبة إلى إظهار حجم نفقات التسيير والتجهيز الملتزم بها بالنسبة إلى رخص البرامج واعتمادات الدفع السنوية، وبالتالي تسمح هذه المحاسبة بالإفصاح عما يلي:¹

- الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب أبواب وبنود ميزانية التسيير.
- تفويضات الاعتمادات الممنوحة للأمريين بالصرف الثانويين.
- إجمالي الالتزامات بالدفع لنفقات التسيير والتجهيز التي تم القيام بها.
- مبلغ الأرصدة المتاحة لنفقات التسيير والتجهيز.

3.3. محاسبة أوامر الصرف

يملك الأمر بالصرف محاسبة وفق القيد الوحيد والتي يجب أن تفصح عن العناصر الآتية:²

- الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة.
- التفويضات بالاعتمادات الممنوحة للأمريين بالصرف الثانويين.
- مبالغ الأوامر بالصرف أو التحويلات الصادرة.
- الاعتمادات المتاحة.

¹ Manuel de procédures d'exécution des dépenses et recettes publiques, Direction Générale de la Comptabilité Publique, Algérie, décembre 2007, p:10.

² المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.

4. طبيعة مسؤولية الأمر بالصرف

يعتبر الأمر بالصرف مسؤول على كل المخالفات الصريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها والتي يتم إثباتها بعد التحقيق والتدقيق من طرف مختلف هيآت الرقابة، لأن الأمر بالصرف يتحمل مسؤولية شخصية مدنية وجزائية عن جميع العمليات غير الشرعية التي يقوم بها، ويكون هذا الأخير مسؤولا شخصا عن تعويض الضرر الذي يسببه للأفراد المتضررين وللخزينة العمومية.

عن طريق فحص وتدقيق الحساب الإداري يكون الأمر بالصرف مسؤولا أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية التابعة لمجلس المحاسبة عن كل مخالفة صريحة لقواعد الميزانية والمالية المتعلقة بالعمليات المالية التي قام بها والتي ألحقت ضررا بالخزينة العمومية، حيث تهدف الرقابة اللاحقة التي تمارسها هذه الغرفة إلى التأكد من تطبيق الإجراءات القانونية فيما يخص فحص وتدقيق شرعية العمليات المالية للأمرين بالصرف واحترام ترخيصات الميزانية، إلى جانب تقييم تسيير المرفق العام من جانب الاقتصاد والرشادة في صرف المال العام.

في حالة الأخذ بمسؤولية الأمر بالصرف ذات طابع جزائي، يقوم مجلس المحاسبة بتحويل الملف إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا للقيام بإجراءات المتابعة الجزائية، دون أن يخل ذلك بالمتابعات القضائية أو سقوط حق المتضررين الذين يمكن لهم متابعة الأمر بالصرف شخصا أمام القضاء. إضافة إلى ذلك يتميز الأمر بالصرف الرئيسيين بمسؤولية ذات طابع سياسي أمام البرلمان ومجلس الأمة فيما يخص تحقيق أهداف برنامج الحكومة وصرف الاعتمادات المالية خاصة في مجال تجسيد برامج التجهيز العمومية.

الفرع الثاني: المحاسب العمومي

يقوم المحاسب العمومي بمهام حساسة في مجال تنفيذ الميزانية لأنه يختص دون غيره بمسؤولية حيازة وتداول المال العام وللإحاطة بمختلف هذه الجوانب سيتم دراسة العناصر الموالية:

- تعريف المحاسب العمومي.
- أصناف المحاسب العمومي.
- مهام المحاسب العمومي.
- طبيعة مسؤولية المحاسب العمومي.

1. تعريف المحاسب العمومي

يعرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي من خلال تحديد المهام الموكلة له وذلك وفق نص المادة 33 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية حيث يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات المالية:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.

- ضمان حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والموارد المكلف بها وحفظها.

- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والموارد العمومية.

ومن خلال تحليل هذه المهام يمكن ملاحظة أن المحاسب يختص بتنفيذ المراحل المحاسبية للعمليات المالية لوحدات القطاع العام لأنه العون المكلف قانونا بقبض وصرف المال العام. لهذا السبب، فإن طريقة تعيين واعتماد المحاسب العمومي تتطلب إجراءات خاصة محددة قانونا وتشتت توفّر مؤهلات تتلاءم مع طبيعة المهام الموكلة له.

وفي هذا الإطار، يتولى وزير المالية مهمة تعيين أو اعتماد المحاسبين العموميين حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف من أصناف المحاسبين، وذلك وفق أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم. إضافة إلى ذلك، يجب على المحاسب العمومي أن يقوم بتأدية القسم المهني قبل توليه ممارسة المهام الموكلة إليه ومن أجل تنصيبه الرسمي على رأس مصلحة محاسبية يجب عليه أن يقدم الوثائق التالية:¹

- نسخة من قرار التعيين.

- محضر تأدية القسم.

- نسخة من عقد التأمين لتغطية مسؤولية المحاسب العمومي.

2. تصنيف المحاسب العمومي

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

1.2. 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

¹ Ali Bissaad, manuel de la comptabilité publique, école nationale des impôts, kolea, Algérie, 2001, p:59.

المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من :

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

2.2. المحاسب 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:¹

- قابضو الضرائب.
- قابضو الجمارك.
- أمناء خزائن خزينة ما بين البلديات.
- قابضو أملاك الدولة.
- محافظو الرهون.
- أمناء خزائن المراكز الإستشفائية الجامعية.
- أمناء خزائن القطاع الصحي.

3. مهام المحاسب العمومي

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.

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

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 قانونا بحيازة وحراسة وتداول الأموال والقيم العمومية، إضافة إلى المهام المرتبطة بإجراء القيود المحاسبية ومسك السجلات المحاسبية القانونية للعمليات التي يقوم بتنفيذها، وإعداد حساب التسيير سنويا وإيداعه في الآجال المحددة قانونا لدى مجلس المحاسبة، والمحافظة 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 ابتداء من تاريخ استلام سندات الأمر بالتحصيل المحررة من طرف الأمر بالصرف، وذلك بعد أن يتحقق بأن هذا الأخير مرخص له قانونا بتحصيل الإيرادات.

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

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 إختصاص الأمر بالصرف.

4. طبيعة مسؤولية المحاسب العمومي

يتميز المحاسب العمومي بمسؤولية ذات طابع خاص تتوافق مع طبيعة المهام المكلف بها، رغم أن المشرع قدم له الحماية الكاملة أثناء ممارسة مهامه إلا أنه يعتبر صمام الأمان الأخير قبل صرف المال العام. لهذا السبب، توصف مسؤولية المحاسب العمومي بأنها مسؤولية شخصية ومالية، والذي ينتج عنها ضرورة تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حالة التأكد من ارتكابه لمخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها للعمليات التي قام بتنفيذها، حيث "يتعين على

المحاسب العمومي أن يغطي بأمواله الخاصة أي عجز مالي في الصندوق وكل نقص حسابي مستحق يتحمله".¹

وعلى هذا الأساس، فإن هذه الأخيرة تعتبر مسؤولية موضوعية يتم إقرارها بناء على وقائع وأحداث ملموسة يتم إثباتها بوثائق محاسبية مرتبطة بالمهام المكلف بها، تنتج عن عجز في الصندوق أو التصيير في تحصيل الإيرادات أو دفع نفقة من دون وجه حق ألحقت ضررا بالخزينة العمومية، أو مخالفات يتم إثباتها عند تدقيق حساب التسيير من طرف مجلس المحاسبة بصفته هيئة رقابة مالية لاحقة، لأن المحاسب العمومي يعتبر مسؤول شخصيا وماليا عن مسك المحاسبة والمحافظة على وثائق إثبات العمليات والسجلات المحاسبية.

إضافة إلى ذلك، يمكن أن تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والموظفين الموضوعيين تحت أوامره، ومن أجل تغطية المخاطر المرتبطة بطبيعة مهام ومسؤولية المحاسب العمومي، فإنه مطالب قانونا بتقديم عقد التأمين عن مخاطر مهنة المحاسب العمومي عند تنصيبه على رأس مصلحة عمومية، وذلك وفقا لأحكام المادة رقم 54 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تنص على أنه "يتعين على المحاسب العمومي قبل مباشرة وظيفته أن يكتب تأميناً على مسؤوليته المالية".

ونظرا للطبيعة الخاصة لمسؤولية المحاسب العمومي، فإنه لا يتم الأخذ بمسؤوليته إلا عن طريق وزير المالية أو مجلس المحاسبة، بواسطة تنفيذ إجراء وضع المحاسب في وضعية مدين تجاه الخزينة العمومية في حساب خاص، وذلك في حالة إدانته بارتكاب مخالفات صريحة للتشريعات المعمول بها من أجل تسديد العجز في الصندوق أو تعويض الضرر الذي ألحق بالخزينة العمومية دون أن يخل ذلك بالمتابعات الجزائية حسب درجة وطبيعة المخالفة المرتكبة.

ولكن من أجل التخفيف من ضغط المسؤولية الشخصية والمالية على عاتق المحاسب العمومي الذي ارتكب خطأ مهنيا وثبتت حسن نيته وضع المشرع الجزائري إجراءات من شأنها أن تخفف من مسؤوليته الشخصية والمالية وذلك عن طريق طلب الاستفادة من الإجراءات الموالية:

1.4. إجراء الإعفاء من المسؤولية

يطلب المحاسب الموضوع في حالة مدين إعفائه من تسديد المبالغ المستحقة من وزير المالية، الذي يقدر قبول أو رفض الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخزينة العمومية، وذلك وفقا

¹ المادة 53 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية.

لأحكام المادة 38 من القانون رقم 91-21 المؤرخ في 07 أوت 1991 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1991، وفي حالة إثبات القوة القاهرة يرخّص القانون لمجلس المحاسبة الإعفاء الجزئي أو الكلي للمحاسب الموضوع في حالة مدين.

2.4. طلب الإجراء الرجائي

يستطيع المحاسب العمومي الموضوع في حالة مدين تجاه الخزينة العمومية أن يقدم طلبا ثانيا لوزير المالية لإعفائه من تسديد الدين، وبعد استشارة لجنة المنازعات التي تقوم بالتحري عن الوضعية المالية والمادية الفعلية للمحاسب من أجل تقدير إمكانية أو استحالة الدفع، بناء على ذلك يقرر وزير المالية الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخزينة العمومية.

الفرع الثالث: المراقب المالي

يعتبر المراقب المالي عون من أعوان المحاسبة العمومية الذي تتحصر صلاحياته في مجال المراقبة القبلية لتنفيذ النفقات العمومية، ولبيان دور المراقب المالي سيتم دراسة العناصر الآتية:

- تعريف المراقب المالي.
- مهام المراقب المالي.
- مسؤولية المراقب المالي.

1. تعريف المراقب المالي

المراقب المالي هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية، من أجل مراقبة إجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف قبل عقد النفقة بصفة نهائية. يمارس المراقب المالي صلاحياته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية إجراءات الإنفاق والذي ينتج عنها عبئ مستقبلي على عاتق الدولة. وبالتالي، تهدف هذه الرقابة القبلية إلى ضمان حقوق الغير تجاه الدولة عن طريق التأكد من مشروعية العمليات قبل عقد النفقة والتحقق من توفر التغطية المالية الكافية لتنفيذ العملية وفق أبواب الميزانية. إضافة إلى ذلك، تسمح هذه المراقبة بتفادي تراكم الديون على عاتق الدولة نتيجة سوء تسيير الأمرين بالصرف عن طريق تقييد صلاحياتهم المالية وإخضاعها لمراقبة قبلية.

وعلى هذا الأساس، لا توجد علاقة رئاسية تربط المراقب المالي مع الأمر بالصرف أو المحاسب العمومي، حيث لا يخضع كل واحد منهم لسلطة الآخر رغم أنهم يمارسون مهاماً متكاملة فيما بينها في مجال تنفيذ النفقات.

2. مهام المراقب المالي

تتمثل المهمة الرئيسية للمراقب المالي في مراقبة عمليات تنفيذ النفقات العمومية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها قبل تنفيذها عن طريق التحقق من مشروعية إجراء الالتزام بالدفع، وعليه يقوم المراقب المالي قبل قبول التأشير على الالتزام بالدفع أن يتحقق من توفر العناصر الآتية:¹

- صفة الأمر بالصرف.
- مطابقتها التامة للقوانين والأنظمة المعمول بها.
- توفر الاعتمادات أو المناصب المالية.
- التخصيص القانوني للنفقة.
- مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة.
- وجود التأشيرات أو الآراء التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض، عندما تكون مثل هذه التأشيرة قد نص عليها التنظيم الجاري به العمل.

يتحقق المراقب المالي من توفر كل الشروط المذكورة أعلاه في أجل أقصاه عشرة أيام، يمدد إلى عشرة أيام أخرى في الحالات الاستثنائية بالنسبة للملفات التي تتطلب تدقيقاً معمقاً، حيث يقوم بوضع التأشيرة على بطاقة الالتزام عن طريق وضع ختم وترقيم وتاريخ تأشيرة مصلحة المراقب المالي بحيث تسجل كل تأشيرة وفقاً لترتيب تسلسلي في سجلات تدوين التأشيرات والرفض لكل سنة مالية.

أما في حالة الإخلال بأحد الشروط القانونية، يقوم المراقب المالي بتحرير إشعار الرفض المؤقت في الحالات التي يكون فيها إجراء الالتزام بالنفقة مشوباً بمخالفات للتنظيم المعمول به قابلة للتصحيح ناتجة عن نقص في وثائق إثبات النفقة المطلوبة أو أخطاء حسابية يمكن تعديلها، يقوم الأمر بالصرف بتصحيح الالتزام بالدفع وفقاً للتبريرات الرفض المؤقت، وفي حالة عدم احترام الأمر بالصرف للملاحظات المدونة في الرفض المؤقت، يحزر المراقب المالي إشعار الرفض النهائي للالتزام بدفع النفقة محدداً فيه كل أسباب الرفض القانونية.

¹ المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 والمتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

ولتفادي وضعية الانسداد عند الرفض النهائي للالتزام بالنفقة، يستطيع الأمر بالصرف طلب استعمال إجراء التغاضي تحت مسؤوليته الشخصية والمالية، من أجل التأشير على الالتزام بالنفقة موضوع الرفض من المراقب المالي الذي ترفع مسؤوليته عند قبول تنفيذ إجراء التغاضي، بشرط أن يقوم بإرسال نسخة من ملف النفقة موضوع التغاضي إلى وزير المالية والوالي للإعلام.

ولكن حفاظا عن المال العام، قيد المشرع الجزائري حالات اللجوء إلى إجراء التغاضي من طرف الأمر بالصرف، حيث لا يستطيع هذا الأخير طلب استعمال هذا الإجراء الاستثنائي في الحالات التي يكون فيها الرفض النهائي للمراقب المالي مبررا بالعناصر الآتية:¹

- صفة الأمر بالصرف.
- عدم توفر الاعتمادات أو انعدامها.
- انعدام التأشير أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به.
- انعدام الوثائق الثبوتية التي تتعلق بالالتزام.
- التخصيص غير القانوني للالتزام بهدف إخفاء إما تجاوزا للاعتمادات وإما تعديلا لها أو تجاوزا لمساعدات مالية في الميزانية.

إضافة إلى المهام المرتبطة بالمراقبة القبلية للنفقات، فإن المراقب المالي مكلف بمسك محاسبة الالتزامات ذات الطابع الإحصائي من أجل تحديد مبلغ النفقات الملتزم بها من الاعتمادات المسجلة في الميزانية والأرصدة المتوفرة، هذه المحاسبة البسيطة لا تتطلب إجراء قيود محاسبية وسجلات محاسبية وفق القيد المزدوج، حيث تهدف إلى تحديد العناصر الآتية:

1.2. محاسبة نفقات التسيير

يتولى المراقب المالي مسك محاسبة وفق القيد الوحيد لمراقبة تنفيذ نفقات التسيير والتي يجب أن تفصح عن العناصر الآتية:²

- الاعتمادات المفتوحة أو المخصصة حسب الأبواب والمواد.
- ارتباط الاعتمادات.
- تحويل الاعتمادات.
- التفويضات بالاعتمادات التي تمنح للأمرين بالصرف الثانويين.

¹ المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 والمتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

² المادة 28 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 والمتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

- الالتزام بالنفقات التي تمت.
- الأرصدة المتوفرة.

2.2. محاسبة نفقات التجهيز

- بصفة منفصلة عن محاسبة نفقات التسيير يقوم المراقب المالي بمسك محاسبة وفق القيد الوحيد لتسجيل تنفيذ مختلف رخص البرامج المتعلقة بنفقات التجهيز العمومية والتي تسمح بعرض البيانات الآتية:¹
- ترخيصات البرامج، وعند الاقتضاء إعادة التقييمات المتتالية.
 - التفويضات بترخيص البرامج.
 - الأرصدة المتوفرة.

بناء على بيانات محاسبة الالتزامات يستطيع المراقب المالي التحقق من كفاية المخصصات المالية المخصصة في أبواب وبنود الميزانية لتغطية تسديد النفقات، وتقديم تقارير مالية دورية لوزارة المالية عن حجم النفقات الملتزم بها وعن نسبة استهلاك اعتمادات الميزانية من طرف مختلف الأمرين بالصرف. عند تحليل مهام المراقب المالي يمكن الاستنتاج بأنه مكلف بتطبيق مراقبة قبلية على تنفيذ النفقات ذات طابع وقائي أو إحترازي، بهدف دفع الأمر بالصرف إلى الإذعان الكامل لاحترام تخصيصات صرف النفقات وفق أبواب وبنود الميزانية، وعدم تجاوز الاعتمادات المالية المرخصة في الميزانية عند استعمال إجراء الالتزام من أجل التحقق من توفر التغطية المالية الكافية لتسديد النفقة، وذلك عن طريق خصم المبلغ الملتزم به من الاعتمادات المالية لباب أو بند الميزانية الذي يتوافق مع طبيعة العملية وذلك قبل عقد النفقة بصفة نهائية، مما يسمح بنفادي تراكم الديون على عاتق الدولة.

3. طبيعة مسؤولية المراقب المالي

ترتبط مسؤولية المراقب المالي بشرعية التأشيرات التي يقوم بمنحها، حيث يعتبر مسؤول شخصيا أمام مختلف هيآت الرقابة ووزارة المالية عن التأشيرات التشريعية التي تشكل مخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية، والتي يتم إثباتها بالوثائق المحاسبية المطلوبة لتبرير الالتزام بالنفقات.

كما يعتبر المراقب المالي مسؤول أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية لمجلس المحاسبة، المؤهلة قانونا في تدقيق ومراقبة نشاط المراقبين الماليين في مجال رقابة الانضباط في تسيير الميزانية، وفي حالة التحقق من ارتكاب مخالفات صريحة لقواعد تنفيذ الميزانية تمتلك هذه الأخيرة صلاحيات فرض عقوبات

¹ المادة 29 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 والمتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

مالية على المراقب المالي المعني، وذلك وفقا لأحكام البند رقم 07 من المادة 88 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة، من دون أن يخل ذلك بتطبيق العقوبات الجزائية أو التعويضات المدنية عندما تقتضي طبيعة المخالفة ذلك.

المبحث الثاني: مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يعتبر هذا المبدأ من أهم المبادئ التي تقوم عليه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، والذي يهدف إلى تقسيم العمليات المالية لتنفيذ الميزانية بين أعوان المحاسبة العمومية إلى مراحل إدارية من إختصاص الأمر بالصرف ومهام محاسبية من إختصاص المحاسب العمومي.

يتناول هذا المبحث عرض المفاهيم الأساسية لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب

العمومي وفق المطالب الآتية:

- عرض مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.
 - استثناءات تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.
 - نتائج تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
- المطلب الأول: عرض مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي**

يتناول هذا المطلب عرض مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كما يلي:

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

الفرع الأول: تعريف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يقتضي تطبيق هذا المبدأ "التفريق بين الوظائف الإدارية التي لها صلاحيات الأمر والتقرير، والوظائف المحاسبية التي لها صلاحيات التنفيذ"¹، حيث تم تكريس تطبيق هذا المبدأ في نظام المحاسبة العمومية الجزائري وفق القانون رقم 90-21 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 إختصاص الآخر، "هذه الازدواجية في أعوان تنفيذ العمليات المالية تعتبر قاعدة أساسية للسلامة المطبقة على الهيآت العمومية"².

¹ جمال لعمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والمراحل والإتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص:148.

² Ali Bissaad, droit de la comptabilité publique. Houma, Algérie, 2004, p:15.

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"¹، ولكن رغم هذا الفصل تعتبر المرحلة المحاسبية مكملة 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.

الفرع الثاني: 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 إختصاص الأمر بالصرف وتدرج في نطاق الملاءمة (السعر، الكمية، النوعية، وقت الانفاق،... إلخ)، والتي تتطلب توفر مؤهلات في التسيير وإدارة وحدات القطاع العام لدى الأمرين بالصرف.

أما مهام المحاسب، فنقتصر 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"².

¹ عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 1994، ص:306.

² 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".¹

3. تطبيق وحدة الصندوق

يسمح تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بتحقيق وحدة الصندوق للخرينة العمومية، لأن سلطة حيازة وتداول وحراسة المال العام هي من إختصاص 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 بالتحويل 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.

المطلب الثاني: استثناءات مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يتبنى نظام المحاسبة العمومية تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كقاعدة أساسية لتنفيذ العمليات المالية للدولة، لكن لا يخلو هذا المبدأ من استثناءات مرخصة قانونا لتسهيل تنفيذ عمليات ذات طابع خاص. وعلى هذا الأساس، يقبل هذا المبدأ استثناءات من جانب تنفيذ الإيرادات وأخرى من جانب تنفيذ النفقات والتي سيتم عرضها كما يلي:

¹ Ali Bissaad, Op.Cit, 2001, p:11.

الفرع الأول: استثناءات المبدأ من جانب تنفيذ الإيرادات

يرخص وزير المالية للأمر بالصرف فتح صناديق تحصيل الإيرادات تحت مسؤوليته المباشرة إذا كانت طبيعة عمل مصالح الأمر بالصرف تتطلب ذلك، بشرط أن تودع المبالغ المحصلة بواسطة هذه الصناديق بصفة دورية لدى المحاسب العمومي المرتبط به، الذي يقوم بتدقيق المبالغ المحصلة عن طريق الصناديق المفتوحة والمسيرة لدى مصالح الأمر بالصرف الذي يقوم بتحرير سند الأمر بالتحصيل تصحيحي لمجموع المبالغ المحصلة من تسوية العملية وتقيدتها في سجلات المحاسب العمومي.

وعلى هذا الأساس، يشكل إجراء فتح صناديق تحصيل الإيرادات استثناء لمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لأنه يسمح للأمر بالصرف بتنفيذ مرحلة التحصيل والتي تعتبر في الأصل من مهام المحاسب العمومي.

الفرع الثاني: استثناءات المبدأ من جانب تنفيذ النفقات

يمكن للأمر بالصرف وبترخيص مسبق من وزارة المالية فتح صناديق التسبيقات، من أجل تسديد النفقات ذات طابع استعجالي دون المرور بالمراحل العادية لتنفيذ النفقات، تحت مراقبة المحاسب العمومي.

عند فتح صندوق التسبيقات لدى مصالح الأمر بالصرف يقوم هذا الأخير بطلب تسبيق نقدي من المحاسب العمومي، حيث يقوم الأمر بالصرف بتسديد النفقات الاستعجالية بشرط أن يقوم بتحرير سند الأمر بالدفع إجمالي تصحيحي لتسوية العمليات التي قام بها مع المحاسب العمومي الذي يسترجع الأموال المسبقة ويقوم بالقيود النهائي للعمليات في سجلات المحاسبة.

وفي هذا الإطار تحدد المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993 والمتعلق بكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها، والتي تحدد طبيعة النفقات التي تدفع عن طريق الوكالات على النحو الآتي:

- نفقات صغيرة تخص الأدوات والتسيير.
- أجور الموظفين العاملين بالساعة أو باليوم.
- تسبيقات عن مصاريف المهمات.
- الأشغال المنجزة في الوكالات.

بناء على ما سبق، تشكل هذه العمليات استثناء لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لأن التسديد سبق مرحلة إصدار الأمر بالدفع، إضافة إلى أن الأمر بالصرف هو الذي قام بتنفيذ عملية تسديد النفقات مكان المحاسب العمومي.

وقد حددت المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19 جانفي 1993 المتضمن لقانون المالية 1993، جميع النفقات التي تشكل استثناء لهذا المبدأ كما يلي:

1. النفقات التي تدفع من دون أمر بالصرف مسبق

تتكون النفقات التي تدفع من دون أمر بالصرف مسبق من النفقات الموالية:

- المدفوعات التي تمت عن طريق صندوق التسبيقات.
- الدين الأصلي والفوائد واجبة الدفع الخاصة بديون الدولة وأيضا خسائر الصرف على رأس المال الأصلي.
- النفقات ذات الطابع النهائي التي نفذت بعنوان عمليات التجهيز العمومي التي استفادت من تمويلات خارجية.

2. النفقات التي تدفع من دون أمر بالصرف

تتضمن النفقات المدفوعة من دون أمر بالصرف النفقات الآتية:

- معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة.
- المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة.
- المصاريف والأموال الخاصة.

المطلب الثالث: نتائج تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يؤثر تطبيق هذا المبدأ مباشرة على تنظيم الإدارة المالية للدولة وطريقة تسيير وصرف المال العام، لأنه يحدد ويضبط كل من صلاحيات وسلطة أعوان المحاسبة العمومية، وذلك عن طريق تقسيم المهام بشكل واضح مما يساعد على تحديد المسؤوليات عند ارتكاب المخالفات.

من أهم نتائج تطبيق هذا المبدأ، هو تنافي منصب الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لأنه لا يمكن أن يجمع المنصبين في نفس الشخص، بل يتعدى ذلك إلى أزواجهم بحيث يمنع لأزواج الأمرين بالصرف بأي حال من الأحوال أن يكون محاسبات مرتبطين بهن والعكس صحيح، الأمر الذي تم تأكيده وفق نص المادة 55 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 اوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية.

كما أن تطبيق هذا المبدأ، يؤدي إلى تقسيم وحدة نشاط الإدارة عند تنفيذ الميزانية إلى مراحل إدارية وأخرى محاسبية والفصل التام بينهما، ولكن كل مرحلة تعتبر مكملة للأخرى، حيث إن الأمر

بالصرف لا يستطيع أن يقوم بنفسه بالتسديد، وكذا المحاسب لا يستطيع أن يدفع من دون استلام على سند الأمر بالصرف.

وفي هذا الإطار، يمكن تلخيص النتائج المترتبة عن تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي فيما يلي:

- لا توجد علاقة رئاسية بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، حيث إن "المحاسبين مستقلون عن الإداريين ولا يخضعون لأوامرهم وسلطتهم التسلسلية، فهم لا ينفذون أوامر الدفع الصادرة عن الإداريين إلا إذا كانت منسجمة مع القوانين والأنظمة، وبذلك يكون لهم حق الرقابة على الإداريين"¹.
 - لا يتداول الأمر بالصرف بصفة مباشرة المال العام ولا يمسك قيود وسجلات محاسبية، حيث تعتبر المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف محاسبية ذات أغراض إحصائية بهدف إعداد الحساب الإداري.
 - ينتمي المحاسب العمومي لهيئة إدارية واحدة ويتم تعيينه بمقرر من وزارة المالية، أما الأمر بالصرف فينتمي لمختلف الوزارات ويتم تعيينه عن طريق مرسوم يصدر في الجريدة الرسمية.
 - لا يشترط في تعيين الأمر بالصرف توفر مؤهلات ذات طابع محاسبي على عكس المحاسب العمومي.
 - يعتبر شبه محاسب كل شخص يمارس مهام المحاسب العمومي دون أن يتوفر على السند القانوني، وبالتالي يخضع لنفس الالتزامات ويضطلع بنفس العقوبات والمسؤوليات المطبقة على المحاسب العمومي.
 - تعتبر مسؤولية المحاسب العمومي مسؤولية شخصية ومالية في مجال مشروعية العمليات المالية لتنفيذ الميزانية والتي تختلف عن مسؤولية الأمر بالصرف ذات الطابع الإداري والسياسي.
- ومن أهم الانتقادات الموجهة لهذا المبدأ هو تقسيم وحدة نشاط الإدارة إلى مراحل إدارية وأخرى محاسبية، بحيث تنزع الصلاحيات المالية (الدفع والتحويل) من الأمر بالصرف لفائدة المحاسب العمومي، "هذا الفصل يمس مباشرة فعّالية إجراءات تنفيذ العمليات المالية العمومية بسبب البطء الذي تتسبب فيه"².

إضافة إلى ذلك، تؤدي الازدواجية في اتخاذ القرار عند تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عرقلة وبطء عملية تنفيذ النفقات العمومية، لا سيما وأن أولويات المحاسب العمومي التي تركز على التحقق من مشروعية العمليات ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها من حيث الشكل وعلى الوثائق من دون

¹ حسن عواضة، المالية العامة، دار النهضة العربية، الطبعة السادسة، بيروت، 1983، ص: 198.

² Ali Bissaad, Op.Cit, 2004, p:39.

أن يتدخل في المضمون، تختلف عن أولويات الأمر بالصرف ذات الطابع الإداري والمتعلقة بضمان السير الحسن للمرافق العمومية وصرف الاعتمادات المالية وتجسيد برنامج الحكومة.

وللحد من بطئ تنفيذ العمليات المالية للدولة وتنظيم العلاقة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، قام المشرع الجزائري بتقنين آجال تنفيذ العمليات المالية عن طريق إصدار المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 1993/02/06 والمتعلق بتحديد آجال دفع النفقات وتحصيل أوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المعدومة، ووفق أحكام المواد 2، 3 و4 من هذا المرسوم، يقوم الأمر بالصرف بإرسال حوالات الدفع بين اليوم الأول واليوم العشرين من كل شهر إلى المحاسب العمومي الذي يقوم بتنفيذها خلال أجل أقصاه عشرة أيام من تاريخ استلامها، وفي حالة عدم مطابقتها للنصوص التشريعية المعمول بها يقوم بإبلاغ الأمر بالصرف كتابيا عن الرفض القانوني للدفع وذلك في أجل أقصاه عشرين يوما من تاريخ استلام الأمر بالدفع.

ينتج عن تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي عنه ثنائية اتخاذ القرار عند تنفيذ العمليات المالية، مما قد يؤدي إلى اختلاف وجهة نظر المحاسب العمومي مع الأمر بالصرف. ونظرا لطبيعة المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي التي تفرض عليه تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حالة قبوله تسديد نفقات مخالفة للقوانين المعمول بها، الأمر الذي يجعله حريصا على التأكد من توفر كل الشروط القانونية لقبول تنفيذ العمليات الموكلة له.

وفي حالة عدم التأكد، يكون المحاسب العمومي أقرب للرفض من الدفع من أجل حماية المال العام وحماية نفسه من العقوبات، لأن المشرع الجزائري جعل منه مراقبا للعمليات أثناء التنفيذ آخر عقبة قبل صرف المال العام، وقدم له الحماية التامة من الضغوطات عن طريق تقديم الرفض المبرر لتنفيذ أوامر الأمر بالصرف.

وبالتالي، فإن تطبيق هذا المبدأ قد ينشأ عنه نزاعات بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف، بحيث يكون هذا الأخير في مركز ضعف مقارنة مع المحاسب الذي يملك سلطة رفض تنفيذ العمليات المالية. وللحد من هذه السلطة وتقييدها، رخص قانون المحاسبة العمومية في الجزائر للأمر بالصرف استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي، والذي سيتم دراسته وفق العناصر الآتية:

- مفهوم إجراء تسخير المحاسب العمومي.
- حدود استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي.

الفرع الأول: مفهوم إجراء تسخير المحاسب العمومي

تجعل طبيعة مهام المحاسب العمومي منه آخر عقبة لمراقبة العمليات المالية قبل صرف المال العام، حيث يعتبر ملزماً قانوناً برفض تنفيذ أوامر الأمر بالصرف إذا تحقق بأنها تشكل مخالفة صريحة للنصوص القانونية والتنظيمات المعمول بها. لهذا السبب، قدم المشرع الجزائري الحماية التامة للمحاسب العمومي أثناء أداء مهامه، وذلك حسب نص المادة 30 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تؤكد بأنه "تعد باطلة كل عقوبة سلطت على المحاسب العمومي إذا ثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية والمالية".

وبناء على ما سبق، يعتبر المحاسب العمومي في مركز قوة مقارنة مع الأمر بالصرف عند رفض تسديد حوالات الدفع الذي يجب أن يكون مبرراً ولكن من أجل تفادي وضعية الانسداد وضمان السير الحسن للمرافق العامة وعدم تعطيل المصلحة العامة، رخص المشرع للأمر بالصرف استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي وذلك وفق المادتين 47 و 48 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وكذا المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، لا سيما المادة الأولى منه والتي تؤكد على أنه يمكن للأمرين بالصرف إذا ما قام المحاسبون العموميون بإيقاف عملية تسديد النفقة أن يطلبوا منهم كتابياً وتحت مسؤوليتهم دفعها.

وعلى هذا الأساس، يتجسد إجراء التسخير في الطلب الكتابي المحرر من طرف الأمر بالصرف وتحت مسؤوليته المباشرة والذي يطلب من خلاله المحاسب بشكل صريح وواضح تسديد النفقة، وبالتالي إذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية، بشرط أن يرسل تقريراً مفصلاً عن العملية لوزير المالية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تنفيذ العملية.

الفرع الثاني: حدود استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي

يهدف اللجوء إلى استعمال إجراء التسخير إلى تقييد سلطة المحاسب العمومي بمقابل انتقال المسؤولية الشخصية والمالية من المحاسب إلى الأمر بالصرف، الذي يصبح المسؤول المباشر أمام هيئات الرقابة عن مشروعية النفقات التي تم تسديدها عن طريق استعمال هذا الإجراء.

وتجدر الإشارة، في هذا المجال، بأن اللجوء إلى استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي يعتبر الاستثناء وليس القاعدة العامة عند تسديد النفقات، حيث لا يستطيع الأمر بالصرف استعمال هذا الإجراء بصفة مطلقة وفي كل حالات رفض الدفع من طرف المحاسب لأن مجال استعماله محدود قانوناً، بحيث

يجب على كل محاسب عمومي أن يرفض الامتثال لإجراء التسخير إذا كان رفض دفع النفقة مبررا بأحدى العناصر الآتية على الأقل:¹

- عدم توفر السيولة النقدية ما عدا بالنسبة للدولة.
- عدم توفر أموال الخزينة.
- انعدام إثبات أداء الخدمة.
- طابع النفقة غير الإبرائي.
- انعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان ذلك منصوصا عليه في التنظيم المعمول به.

عند تحليل الأسباب المانعة لاستعمال إجراء التسخير، فإنه من المنطقي أن يرفض المحاسب العمومي دفع النفقة عن طريق التسخير في حالة عدم توفر الاعتمادات المالية، لأنه لا يملك التغطية المالية للتسديد باستثناء النفقات التي تدفع باسم الدولة والتي يتم تسديدها عن طريق السحب عن المكشوف، أما الأسباب الأخرى فإنها تهدف إلى حماية المال العام.

المبحث الثالث: إجراءات تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية

لا تعتبر عملية تنفيذ المعاملات المالية للدولة تحويلات مالية بسيطة، حيث خصها المشرع بإجراءات قانونية وتنظيمية تهدف إلى ضبط وتقنين شروط صرف النفقات وتحصيل الإيرادات العمومية. يتناول هذا المبحث دراسة مختلف مراحل تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية عن طريق التمييز بين المراحل الإدارية والمحاسبية.

المطلب الأول: مراحل تنفيذ الإيرادات العمومية

تخضع عملية تنفيذ الإيرادات العمومية إلى عدة شروط قانونية وتنظيمية وضعها المشرع الجزائري لتقنين عملية تحصيل الإيرادات العمومية، حيث لا يستطيع المحاسب العمومي تحصيل الإيرادات عن طريق استعمال السلطة العمومية إلا في حدود ترخيص قانون المالية المصادق عليه من طرف الجهاز التشريعي، حيث إن الموازنة العامة تضع موضع التنفيذ الأحكام التي تتضمنها قوانين الضرائب والرسوم لمدة عام".²

¹ المادة 48 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية.

² جمال لعمارة، مرجع سبق ذكره، 2004، ص: 151.

يتناول هذا المطلب دراسة مختلف الشروط والإجراءات القانونية المتعلقة بتحصيل الإيرادات المسجلة في الميزانية العامة للدولة التي تمر بمراحل إدارية ومحاسبية وفق التسلسل الآتي:

- مرحلة الإثبات.
- مرحلة التصفية.
- مرحلة إصدار سند الأمر بالتحصيل.
- مرحلة التحصيل.

الفرع الأول: مرحلة الإثبات

تهدف هذه المرحلة إلى تحديد طبيعة الحقوق المستحقة الدفع لصالح الدولة وفقا لتوقعات الميزانية، حيث يقوم الأمر بالتحصيل بإثبات الوقائع التي ينتج عنها حق يجب تحصيله لفائدة الدولة عن طريق تقدير الوعاء الضريبي بهدف تحديد طبيعة ونسبة الحقوق الواجب تحصيلها وفقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها في مجال تحصيل مختلف الإيرادات العمومية المرخصة في الميزانية.

تسند مهمة تنفيذ مرحلة إثبات الإيرادات العمومية لمصالح وزارة المالية حسب إختصاص كل إدارة مع طبيعة الإيراد الواجب تحصيله، حيث تتكفل مفتشيات الضرائب بإثبات إيرادات الضرائب. أما مفتشيات الجمارك، فتختص بإثبات وعاء الحقوق الجمركية في حين تتكفل مفتشيات أملاك الدولة بإثبات حقوق الدومين العام.

الفرع الثاني: مرحلة التصفية

في هذه المرحلة، يقوم الأمر بالتحصيل بتحديد وحساب مبلغ الحقوق الواجب دفعه من طرف كل مدين لصالح ميزانية الدولة أو الهيآت العمومية طبقا للمادة الخاضعة للضريبة التي تم إثباتها في الوعاء الضريبي، حسب نسب ونوع الإيراد الواجب تحصيله، حيث يتم في هذه المرحلة تحديد مبلغ الإيراد النهائي المشخص لكل مدين والواجب تحصيله لفائدة ميزانية الدولة.

الفرع الثالث: مرحلة إصدار سند الأمر بتحصيل الإيراد

بعد إتمام إجراءات الإثبات والتصفية، يقوم الأمر بالتحصيل بتحرير سند الأمر بتحصيل الإيراد الذي يرسله إلى المحاسب العمومي من أجل تنفيذ التحصيل الفعلي، حيث يتضمن هذا الأخير كل البيانات الضرورية لضمان تحصيل الإيراد بما فيها المبلغ الواجب تحصيله بالأرقام والحروف وطبيعة الإيراد إضافة إلى البيانات المتعلقة بالمدين.

الفرع الرابع: مرحلة التحصيل

يختص المحاسب العمومي حصريا بعملية التحصيل النقدي للديون المستحقة من طرف الدولة والهيآت العمومية المرخصة في الميزانية، حيث يقوم هذا الأخير بعملية التكفل بسندات الأمر بتحصيل الإيرادات في حساباته ويصبح عندئذ مسؤولا شخصيا وماليا بمتابعة تحصيلها.

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

في هذا المجال يمكن التمييز بين إجراءات التحصيل الآتية:

- إجراءات تحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي.
- إجراءات تحصيل الإيرادات الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة.

1. إجراءات تحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي

بعد التكفل بأوامر الإيرادات سواء كانت جداول الإيرادات بالنسبة للضرائب يقوم قابضو الضرائب بإرسال نسخة من سند الأمر بالتحصيل إلى الخاضعين للضريبة، والذي يشتمل على بيانات متعلقة بمبلغ الضريبة الواجب دفعها وتاريخ بدأ التحصيل، إضافة إلى تاريخ آخر أجل للدفع، وفي حالة عدم الدفع في الآجال القانونية، تطبق غرامات مالية تضاف إلى مبلغ الضريبة، ويقوم قابض الضرائب بإرسال إنذار إلى المدين بضرورة دفع الدين المستحق عليه.

وفي حالة رفض المدين دفع الديون المستحقة عليه من تلقاء نفسه، يقوم قابض الضرائب بتطبيق إجراءات التحصيل الإجباري بعد إعلام المعني بالأمر، يقوم قابض الضرائب باستعمال أدوات التحصيل الإجباري بما فيها إصدار إشعار للمؤسسات المالية لتجميد الأرصدة المالية واقتطاع مستحقات الدولة من حساب المكلف بالضريبة أو الجوء عند الضرورة إلى تطبيق إجراءات حجز التحفزي أو التنفيذ على ممتلكات المدين وبيعها في المزاد العلني من أجل تسديد الديون الجبائية المستحقة من طرف الدولة والهيآت العمومية إذا لم يتم التحصيل عن طريق إجراءات التحصيل العادية.

2. إجراءات تحصيل الإيرادات الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة

فيما يلي عرض لمختلف إجراءات تحصيل الإيرادات الخارجة عن نطاق الضرائب.

1.2. التحصيل عن طريق التراضي

يصدر الأمرين بالصرف أوامر الإيرادات المتعلقة بتحصيل الديون الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة في أجل أقصاه ثلاثين (30) يوما من إثباتها ويجب أن تشمل على أسس تصنيفها والبيانات الضرورية للتعرف على المدين واقتطاع الدين، حيث ترسل أوامر الإيرادات إلى المحاسب العمومي المتواجد في محل إقامة المدين من أجل التحصيل.

ويقوم المحاسب العمومي بإجراءات التكفل بسند الأمر بالتحصيل في سجلات المحاسبة المخصصة لهذا الغرض، ثم يقوم بإرسال الإشعار بإصدار الأمر بالإيراد إلى المدين في أجل أقصاه ثمانية (8) أيام ابتداء من تاريخ التكفل بالسند، عن طريق رسالة مختوم عليها مع الإشعار بالاستلام ممضي من طرف المدين.

وفي حالة عدم الدفع من طرف المدين في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ إبلاغ الإشعار بإصدار سند الأمر بتحصيل الإيراد، يجب على المحاسب العمومي تذكير المدين بإرسال إنذار بدفع الدين المستحق خلال أجل عشرين (20) يوما، وبعد انتهاء هذا الأجل يستطيع المحاسب اللجوء إلى استعمال أدوات التحصيل الإجباري.

2.2. التحصيل الإجباري

إذا لم يدفع المدين الدين المستحق عليه، بعد انتهاء أجل الدفع للإنذار بالدفع الموجه إليه، يقوم المحاسب العمومي بإرسال الأمر بالتحصيل إلى الأمر بالصرف الذي يضيف عليه الصيغة التنفيذية ويصبح سند الأمر بتحصيل الإيراد تنفيذيا، وهو الإجراء الذي يسمح للمحاسب العمومي استعمال السلطة العمومية لتنفيذ التحصيل الإجباري لحقوق الدولة.

وحسب المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 26 فيفري 1993 والذي يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المعدومة تتمثل الوثيقة التي تجعل سند الأمر بالتحصيل تنفيذيا، بأن توضع على نسخة الأمر بالإيراد المصادق على مطابقتها من طرف المحاسبين العموميين المختصين المعنيين، التأشير التالية المتبوعة بإمضاء الأمر بالصرف، (يحدد هذا الأمر بالصرف مبلغا ليصبح بيانا تنفيذيا)، ثم يرجع الأمر بالصرف أوامر الإيرادات التي أصبحت تنفيذية إلى المحاسب العمومي المعني بالأمر في أجل أقصاه خمسة عشر يوم".

بعد إتمام هذا الإجراء، تأخذ أوامر الإيرادات التي أصبحت تنفيذية اسم بيانات تنفيذية، يرسلها المحاسب العمومي إلى قابض الضرائب بمحل إقامة الدائنين حتى يتم التحصيل الإجمالي تبعاً لحافظة إرسال تحرر في نسختين، ويتكفل قابض الضرائب بالبيانات التنفيذية في أجل أقصاه ثمانية أيام لإبلاغ المحاسب عن طريق نسخة من حافظة إرسال تحمل إشارة الاستلام والتكفل بالبيان التنفيذي حيث يفتح البيان التنفيذي لقابض الضرائب أبواب استعمال قوة السلطة العمومية من أجل تنفيذ التحصيل الإجمالي عن طريق:

- إصدار إشعار بدين لدى الغير، بواسطته يتم الاقتطاع من المصدر للتحويلات المالية للمدين، وترسل هذه الإشعارات إلى البنوك والمحاسبين العموميين والمؤسسات المالية التي يتعامل معها المدين من أجل خصم مبلغ الحقوق الواجب دفعه من رصيد حسابه البنكي.
- الحجز التحفظي وهو حجز غير متبوع بالبيع في المزاد العلني أي حجز غير متبوع بالتنفيذ حيث تبقى الأملاك موضوع الحجز كضمان لدى قابض الضرائب حتى يدفع المعني بالأمر كل المبالغ المستحقة للخزينة العمومية.
- الحجز التنفيذي وهو حجز متبوع بالبيع في المزاد العلني في حالة عدم تحصيل الحقوق بعد تطبيق الحجز التحفظي.

المطلب الثاني: مراحل تنفيذ النفقات العمومية

تعرف النفقة العمومية بأنها "مبلغ نقدي يخرج من الذمة المالية لشخص معنوي عام بقصد إشباع حاجة عامة"¹. وبالتالي، فإن كل النفقات العمومية تكون متوقعة ومرخصة في الميزانية، حيث لا يمكن للأمر بالصرف أن يتصرف في الأموال العمومية كيف ما يشاء بل هو مقيد بتنفيذ النفقات في حدود الاعتمادات المفتوحة في تخصيص أبواب وبنود الميزانية.

من أجل ضمان التوظيف الأمثل للموارد العمومية، وضع المشرع الجزائري عدة قيود قانونية وتنظيمية لتفادي تبديد واختلاس الأموال العمومية، بواسطة تطبيق رقابة مستمرة على تنفيذ النفقات وعن طريق الرقابة السابقة للنفقات والتي يمارسها المراقب المالي قبل تنفيذ النفقة على أوامر الأمر بالصرف، أو الرقابة أثناء التنفيذ والتي يمارسها المحاسب العمومي، أو الرقابة اللاحقة الممارسة من طرف مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية، حيث تهدف هذه القيود القانونية إلى مراقبة مدى احترام السلطة التنفيذية للترخيص التشريعي الممنوح من طرف البرلمان في مجال توظيف النفقات العمومية.

¹ حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص: 11.

وتطبيقاً لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، تمر عملية تنفيذ النفقات العمومية

على المراحل الآتية:

- مرحلة الالتزام.
- مرحلة التصفية.
- مرحلة إصدار سند الأمر بالدفع.
- مرحلة الدفع.

الفرع الأول: مرحلة الالتزام

تعتبر مرحلة عقد النفقة أو ربط النفقة "المرحلة الأولى من مراحل صرف النفقات العامة، وهي الواقعة التي تنشئ الالتزام في ذمة الدولة، وبمعنى آخر ينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة اتخاذ السلطة التنفيذية لقرار ما، يترتب عنه دين في ذمة الحكومة يتطلب سداد هذا الدين إنفاقاً من جانب الحكومة".¹

حسب المادة رقم 19 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، تعرّف عملية الالتزام بأنها "العمل الذي يترتب عنه إنشاء الدين"، وما يمكن استنتاجه من هذا التعريف أن عملية الالتزام تتمثل في الإجراء الذي ينتج عنه عبء مستقبلي على عاتق الدولة التي توضع في وضعية مدين، ولا تعقد النفقة إلا في حدود الاعتمادات المالية المبرمجة في الميزانية. وبالتالي، لا يجوز تغيير مجال صرف النفقة العمومية إلا في حدود الغاية التي رصدت لها الاعتمادات المالية في ظل احترام بنود وأبواب الميزانية.

وتجدر الإشارة، في هذا المجال، أنه يجب التفرقة بين المفهوم القانوني لإجراء الالتزام والذي يتمثل في العقد الذي يتم بواسطته إنشاء الدين تجاه الدولة، وبين المفهوم المحاسبي لمرحلة الالتزام الذي يتجسد في عملية تخصيص مبلغ النفقة الملتزم بها من الاعتمادات المالية التي تصبح غير متاحة لتغطية باقي النفقات.

يتم متابعة عمليات الالتزام بالنفقات العمومية عن طريق إعداد بطاقة الالتزام من طرف الأمر بالصرف وإرسالها مع وثائق إثبات النفقة إلى المراقب المالي وفق رقم تسلسلي غير منقطع، حيث يقوم هذا الأخير بتدقيق ومراقبة مدى مشروعية النفقة العمومية. عندما يمنح المراقب المالي تأشيرته على وثيقة الالتزام، تنتهي مرحلة الالتزام مما يسمح للأمر بالصرف بتنفيذ المرحلة الثانية المتعلقة بتنفيذ إجراءات التصفية وذلك بعد تخصيص الاعتمادات المالية لتغطية النفقة محل الدفع.

¹ خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 314.

يسمح هذا الإجراء بتقييد صلاحيات الأمرين بالصرف وتفاذي عقد النفقة من دون توفر التغطية المالية والحد من تحقق الدين على عاتق الدولة بسبب سوء تسيير المرافق العمومية، حيث إن المتعامل الاقتصادي لم يتم أداء الخدمة وبالتالي يمكن إلغاء الالتزام بالنفقة من دون أن يترتب عن ذلك دين على الدولة.

الفرع الثاني: مرحلة التصفية

بعد أن يتم الارتباط بالنفقة، تأتي الخطوة الثانية المتعلقة بتحديد مبلغ النفقة الواجب على الدولة دفعه، فيتم "تقدير المبلغ المستحق للدائن وخصمه من الاعتماد المقرر في الميزانية، مع ضرورة التأكد من أن شخص الدائن غير مدين للدولة بشئ حتى يمكن إجراء المقاصة بين الدينين".¹

يقوم الأمر بالصرف في مرحلة التصفية بالتأكد من صحة العمليات الحسابية في وثائق إثبات النفقة بهدف تحديد المبلغ النهائي الواجب دفعه مقابل قيمة التوريدات أو الخدمات الفعلية المؤداة للمرفق العام، حيث يمكن أن يكون المبلغ الفعلي الواجب دفعه أقل من مبلغ الالتزام بالنفقة في حين لا يجب أن يكون مبلغ التصفية أكبر من مبلغ الالتزام حيث لا يمكن تسديدها لعدم توفر التغطية المالية للفرق.

بعد تحديد مقدار المبلغ النهائي مستحق الدفع لصالح الدائن على أساس الوثائق والمستندات المحاسبية يقوم الأمر بالصرف بالتأكد من إثبات أداء الخدمة موضوع الدفع، عن طريق التحقق الميداني من الاستلام الفعلي للسلع والخدمات موضوع الدفع ومطابقتها مع بيانات الوثائق المحاسبية والشروط التعاقدية من حيث الكمية والنوعية.

تنتهي مرحلة التصفية بوضع ختم شهادة إثبات أداء الخدمة على ظهر الفاتورة موضوع الدفع مصادق عليها بختم وتوقيع الأمر بالصرف مع تحديد المبلغ الفعلي للدفع بالأرقام والحروف، مما يسمح بالانتقال إلى تنفيذ مرحلة تحرير سند الأمر بالصرف.

الفرع الثالث: مرحلة إصدار الأمر بالصرف

تعتبر مرحلة إصدار سند الأمر بالصرف آخر المراحل الإدارية الإجبارية لتنفيذ النفقات العمومية والتي تتمثل في "الإذن بالصرف الذي يصدر عن الأمر بالصرف، الوزير أو من ينوب عنه، أو من يحدده القانون والنظام الأساسي للجهة صاحب العلاقة، بدفع مبلغ الدين كما تحدد في مرحلة التصفية".²

¹ سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008، ص:383.

² خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، 2008، ص:315.

يتم في هذه المرحلة تحرير سند الأمر بالدفع من طرف الأمر بالصرف أو ما يعرف بحوالة الدفع، من أجل إرسالها مع وثائق إثبات النفقة وبطاقة الالتزام وبطاقة الدفع إلى المحاسب العمومي من أجل تنفيذ مرحلة الدفع في الآجال المحددة قانونا.

وفي هذا الإطار، تعتبر حوالة الدفع بمثابة أمر بدفع النفقة موجه للمحاسب العمومي، حيث تتضمن هذه الأخيرة بيانات خاصة باسم ولقب المستفيد، رقم حسابه البنكي أو البريدي والمبلغ الواجب دفعه بالأرقام والحروف إلى جانب بيانات متعلقة بطبيعة النفقة وتبويبها في الميزانية، مصادق عليها بختم وتوقيع الأمر بالصرف وفق رقم تسلسلي غير متقطع.

يتم تحرير سند الأمر بالدفع في ثلاثة نسخ، النسخة الأصلية بيضاء اللون يحتفظ بها من طرف المحاسب العمومي في حساب التسيير في حالة قبول دفع النفقة ويتم إرسال النسخة الزرقاء إلى الأمر بالصرف الذي يحتفظ بها في حسابه الإداري، أما النسخة الصفراء فيحتفظ بها المحاسب العمومي عند رفضه دفع النفقة ويحول باقي النسخ إلى الأمر بالصرف مرفقة بإشعار الرفض يحدد فيه بدقة الأسباب القانونية لرفض تسديد النفقة.

الفرع الرابع: مرحلة الدفع

يتكفل المحاسب العمومي حصريا بعملية تسديد النفقات عن طريق تحويل المبالغ المالية إلى صاحب الحق وتصفية ذمة الدولة من الدين بصفة نهائية، إضافة إلى مسك القيود والسجلات المحاسبية للعمليات المالية التي يقوم بتنفيذها.

وعلى هذا الأساس، فإن العمليات المالية التي يقوم بتنفيذها المحاسب العمومي في إطار تنفيذ النفقات العمومية لا تعتبر بمثابة تحويلات مالية بسيطة من حساب إلى آخر، بل تخضع لإجراءات وقيود قانونية تهدف إلى ضبط ومراقبة تنفيذ النفقات العمومية قبل تسديدها، حيث يضطلع المحاسب بصلاحيات الرقابة أثناء التنفيذ من حيث الشكل على سندات الأمر بالدفع المحررة من طرف الأمر بالصرف.

وفي هذا الإطار، قبل قبول دفع أي نفقة عمومية يجب على المحاسب العمومي وتحت مسؤوليته الشخصية والمالية أن يتحقق من توفر جميع الشروط القانونية لضمان مشروعية تنفيذ النفقات العمومية، وذلك وفقا لأحكام المادة 36 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، حيث يجب على المحاسب العمومي قبل قبول دفع أي نفقة عمومية أن يتحقق من توفر كل الشروط الآتية:

1. مراقبة مدى مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها

قبل قبول دفع النفقة يقوم المحاسب بمراقبة احترام مختلف الإجراءات والمراحل الإدارية لتنفيذ النفقات العمومية، إضافة إلى التحقق من استثناء جميع الشروط القانونية لعقد الالتزام واحترام ضوابط اختيار الموردين وتطبيق إجراءات إبرام الصفقات العمومية.

2. التحقق من صفة الأمر بالصرف أو المفوض له

يجب على المحاسب العمومي التأكد من أن الأمر بالصرف يمتلك صلاحيات إصدار سندات الأمر بالدفع عن طريق إجراء الاعتماد لدى المحاسب العمومي، حيث مباشرة بعد تنصيبه على الأمر بالصرف إيداع نسخة من قرار التنصيب ونموذج عن التوقيع والختم في سجل الاعتمادات، عن طريق هذا النموذج يستطيع المحاسب العمومي مطابقة الإمضاء مع حوالات الدفع المرسلة من طرف الأمر بالصرف.

3. التأكد من شرعية عمليات تصفية النفقات

في هذه المرحلة يتحقق المحاسب من صحة العمليات الحسابية المحددة للمبلغ الواجب دفعه ومطابقته في مختلف وثائق إثبات النفقة، إضافة إلى التحقق من توفر شهادة أداء الخدمة مصادق عليها من طرف الأمر بالصرف في ظهر الفاتورة وتوفر القيد في سجل الجرد بالنسبة إلى السلع المستلمة، كما يتحقق المحاسب من تطبيق جميع الاقتطاعات والرسوم القانونية لتحديد المبلغ الصافي للدفع.

4. التحقق من توفر الاعتمادات المالية

يقوم المحاسب العمومي بمسك محاسبة يومية تختص بمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية وفقا لأبواب الميزانية لكل أمر بالصرف معتمد لدى مصالحه، حيث تمكنه هذه المحاسبة من معرفة في أي وقت قيمة الاعتمادات المالية المفتوحة وقيمة الاعتمادات المستهلكة والباقية المتعلقة بكل باب من أبواب الميزانية، قبل قبول دفع النفقة يجب على المحاسب التأكد من كفاية الاعتمادات المالية لتغطية النفقة موضوع الدفع.

5. التحقق من أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها ليست محل معارضة

يرفض المحاسب العمومي دفع النفقات التي سقطت نتيجة التقادم الرباعي (أربع سنوات)، كما يجب عليه التأكد من تنفيذ المقاصة مع معارضات الدفع المرسلة من المحاسبين العموميين على مستوى التراب الوطني لتنفيذ التحصيل الإجباري لحقوق الدولة.

6. التأكد من الطابع الإبرائي للدفع

ويقصد بهذا الاجراء التحقق بأن الدولة سوف تتخلص نهائيا من الدين المترتب عليها عند تنفيذ الدفع النهائي للنفقة لفائدة المستفيد الحقيقي، والذي يحميها من كل متابعة قانونية مستقبلية.

7. مراقبة توفر تأشيريات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها

عن طريق التحقق من توفر تأشيرة المراقب المالي على بطاقة الالتزام وتوفر تأشيرة لجنة الصفقات العمومية المختصة في حالة تنفيذ الصفقات العمومية.

8. التحقق من الصحة القانونية للمكسب الإبرائي

ويقصد به أن يتحقق المحاسب العمومي من أن الدفع يتم لصالح الدائن الأصلي الذي قام بأداء الخدمة، عن طريق التحقق من مطابقة اسم ولقب المستفيد ورقم حسابه في مختلف وثائق إثبات النفقة.

9. التأكد من صحة إنشاء وتبويب النفقة العمومية

يجب على المحاسب العمومي أن يتحقق من مدى مطابقة باب وبند النفقة المسجلة في سند الأمر بالصرف مع أبواب وبنود نفس النفقة المسجلة في الميزانية، بهدف خصم الاعتمادات المالية لتغطية تسديد النفقة من الباب الذي يتناسب مع تبويب الميزانية.

بعد التحقق من توفر الشروط القانونية يقوم المحاسب العمومي بتسديد النفقة عن طريق تحويل المبلغ إلى حساب المستفيد الذي يستلم الإشعار بالدفع، في حين أن الوثائق الأصلية وحوالة الدفع يتم حفظها في حساب التسيير لدى المحاسب العمومي. أما الأمر بالصرف فيستلم النسخة الزرقاء من حوالة الدفع عليها ختم وتأشيرة المحاسب العمومي الذي قام بالدفع والتي تحمل عبارة (حقق ودفع) من أجل أن تحفظ في الحساب الإداري للأمر بالصرف.

أما في حالة الإخلال بأحد الشروط القانونية المذكورة أعلاه يجب على المحاسب العمومي رفض دفع تسديد النفقة، ويقوم بإبلاغ الأمر بالصرف المعني بالرفض عن طريق إرسال إشعار برفض دفع النفقة مبررا فيه الأسباب القانونية للامتناع عن الدفع، حيث يحتفظ المحاسب العمومي بالنسخة الصفراء لسند الأمر بالدفع ويرسل باقي النسخ ووثائق إثبات النفقة إلى الأمر بالصرف من أجل تصحيح الأخطاء.

يقوم المحاسب العمومي بمراقبة تنفيذ النفقات العمومية على أساس الوثائق فهو ليس مسؤول في حالة تزوير وثائق إثبات النفقة العمومية، كما لا يحق له التدخل في مجال إختصاص الأمر بالصرف لا سيما في ميدان اختيار نوع أو سعر السلع أو الخدمات أو اختيار الموردين، لأن الهدف الأساسي لمراقبة المحاسب العمومي هو ضمان مشروعية تنفيذ النفقات العمومية من حيث الشكل ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها في مجال صرف المال العام.

خلاصة الفصل الثالث

يتبنى نظام المحاسبة العمومية في الجزائر قاعدة الفصل بين الوظائف الإدارية والمحاسبية عند تنفيذ العمليات المالية للدولة، عن طريق تقسيم المهام وتحديد مجال إختصاص مختلف أعوان المحاسبة العمومية بهدف تحديد المسؤوليات وتكثيف إجراءات الرقابة على صرف المال العام.

وعلى هذا الأساس، فإن تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يتطلب تكيف تنظيم الإدارة المالية للدولة مع متطلبات هذا المبدأ، حيث يختص الأمر بالصرف بتنفيذ المراحل الإدارية للعمليات المالية للدولة عن طريق تنفيذ إجراء الالتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالدفع من جانب النفقات العمومية، إضافة إلى تنفيذ إجراء الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل للإيرادات العمومية. أما المرحلة المحاسبية، فهي من إختصاص المحاسب العمومي حصريا والذي يضطلع بمهمة تسديد النفقات وتحصيل الإيرادات المتوقعة في الميزانية العامة للدولة تحت مسؤوليته الشخصية والمالية، إضافة إلى مسك القيود والسجلات المحاسبية وإعداد القوائم والتقارير المالية.

لا تعتبر عمليات تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات المرخصة في الميزانية العامة للدولة تحويلات مالية بسيطة من وإلى الخزينة العمومية، لأنها تخضع لقيود قانونية وإجراءات تنظيمية وضعها المشرع الجزائري لحماية المال العام وضبط آليات الرقابة قبل وأثناء وبعد تنفيذ العمليات المالية للدولة، مما يجعل كل عون من أعوان المحاسبة العمومية مسؤولا بصفة مباشرة أمام مختلف هيآت الرقابة على المال العام وعلى جميع المخالفات الصريحة للأنظمة والقوانين المعمول بها.

ولأن المحاسب العمومي هو آخر عقبة قبل صرف المال العام، فقد خصه المشرع الجزائري بمسؤولية مالية وشخصية خاصة دون غيره من أعوان المحاسبة العمومية، لكونه ملزم بتعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص، الأمر الذي يدفعه إلى أن يحرص كل الحرص على التطبيق الدقيق لكل المتطلبات القانونية قبل قبول تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات.

ولتفادي وضعية الانسداد نتيجة رفض المحاسب العمومي تسديد النفقة، يستطيع الأمر بالصرف اللجوء إلى طلب إجراء تسخير المحاسب العمومي لتنفيذ العملية تحت مسؤوليته الشخصية والمالية، ولكن مجال استعمال هذا الإجراء محدود قانونا ويبقى المحاسب في مركز قوة مقارنة مع الأمر بالصرف.

الفصل الرابع: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يعتبر نظام المحاسبة العمومية في الجزائر امتدادا لنظام محاسبة الخزينة العمومية المعمول به خلال فترة الاحتلال الفرنسي والذي بقي ساري المفعول الى غاية تطبيق النظام الجديد، حيث تم تكريسه بناء على التعلّمة العامة رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر والمتعلقة 1968 بمحاسبة الخزينة العمومية، هذه الأخيرة تعتبر بمثابة المرجع الاساسي الذي يعتمد عليه المحاسب العمومي في قيد المعاملات المالية للدولة، لكونها أسست لقواعد تسيير وتنظيم مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية التي تتضمن دليل الحسابات وإجراءات معالجة القيود المحاسبية لكل مجموعة من مجموعات حسابات الخزينة العمومية.

ولتحيين قائمة الحسابات المفتوحة في مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية، تقوم المديرية العامة للمحاسبة العمومية بإصدار تعليمات لغلق حسابات أو فتح حسابات جديدة لتلبية متطلبات تطور حجم المعاملات المالية لمختلف وحدات القطاع العام.

يتناول هذا الفصل دراسة واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، عن طريق تحليل إجراءات القيود المحاسبية لكل مجموعة من مجموعات حسابات الخزينة العمومية بهدف تحديد نقاط القوة والضعف للنظام المحاسبي وذلك وفق المباحث الموالية:

- أساسيات تنظيم الإطار التقني لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.
- عرض مجموعة حسابات الخزينة العمومية.
- تحليل واقع نظام المحاسبة العمومية.

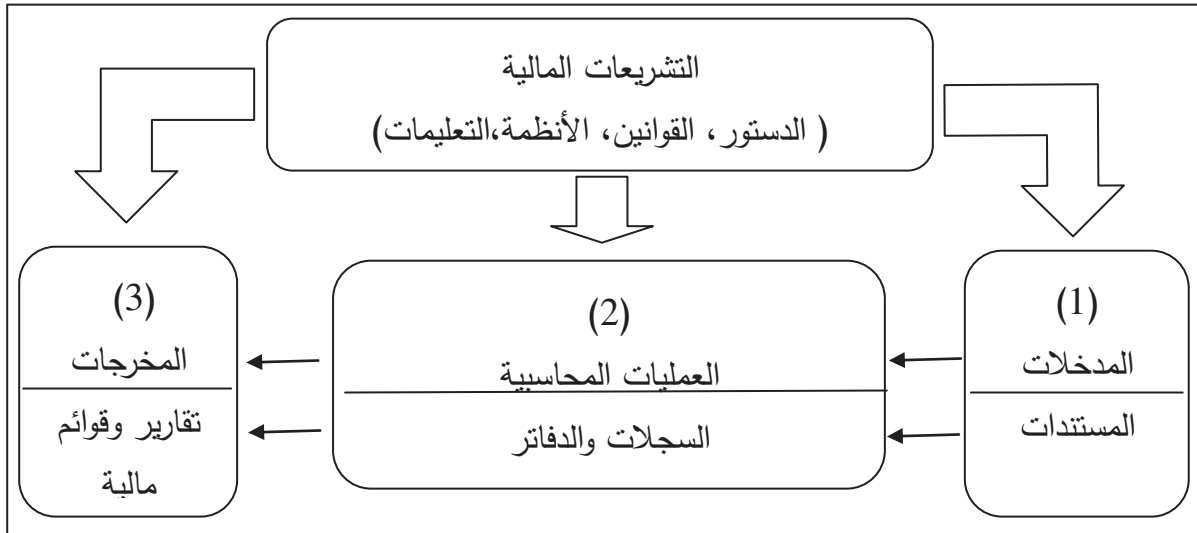
المبحث الأول: أساسيات تنظيم الإطار التقني لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يمكن تعريف نظام المحاسبة الحكومية بأنه عبارة عن "مجموعة المستندات والسجلات والآلات الحاسبة وأجهزة المكننة المستخدمة في الوحدات الحكومية، بالإضافة إلى الطرق والإجراءات والتعليمات الخاصة بتنظيم وتسجيل العمليات المالية وإعداد التقارير المالية التي تهدف إلى تقييم الأداء والتخطيط والرقابة على الأموال العامة وتنفيذ السياسات المالية الحكومية"¹.

وعلى هذا الأساس، فإن نظام المحاسبة العمومية يعتبر من أنظمة المحاسبة الخاصة الذي يستعمل مجموعة من الإجراءات والقواعد العملية المقننة والمثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية بهدف حماية المال العام وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس الصورة الحقيقية لنتائج نشاط وحدات القطاع العام.

وفي هذا الإطار، تقوم وزارة المالية على رأس الجهاز المركزي المالي للدولة بإصدار التعليمات الضرورية لتشغيل النظام المحاسبي الحكومي وتوحيده على مستوى كافة وحدات القطاع العام، حيث يمكن عرض عناصر النظام المحاسبي وفق الشكل الموالي:

الشكل رقم (04) عناصر النظام المحاسبي



المصدر: محمد أحمد حجازي، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 192.

¹ حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، 2004، ص: 53.

يركز هذا المبحث على عرض المفاهيم الأساسية المتعلقة بطريقة تنظيم الإطار التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر، وذلك عن طريق بيان إجراءات مسك الدفاتر والسجلات المحاسبية وخصائص الدورة المحاسبية وفق المطالب الآتية:

- الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- المستندات ذات الطابع الإحصائي.
- تنظيم الدورة المستندية.
- خصائص تنظيم الإدارة المالية.

المطلب الأول: الدفاتر والسجلات المحاسبية

تعتبر الدفاتر والسجلات المحاسبية أدوات تسجيل وتلخيص للبيانات المحاسبية، ونظرا للطبيعة الخاصة لنشاط وحدات القطاع العام فإنه يجب تصميم المستندات والسجلات المحاسبية لتتلاءم مع طبيعة النشاط الحكومي، حيث إن "المجموعة الدفترية والمستندية تعد المصدر الأساسي للمعلومات الفعلية التي يعد على أساسها التقارير بجميع أنواعها ولذلك فإن المجموعة المستندية إذا كانت متطورة فإنها تمكن من حصر التكاليف الفعلية للأنشطة والمشروعات الحكومية"¹. وبما أن وزارة المالية هي المكلفة بتسيير الشؤون المالية للدولة، فإنها تقوم بإصدار التعليمات الخاصة بإجراءات استعمال وحفظ الدفاتر والسجلات المحاسبية.

يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية والتي تعتبر المصدر الأساسي للمعلومات الفعلية التي تعد على أساسها القوائم المالية الحكومية. وبالتالي، إذا كانت المجموعة المستندية متطورة فإنها تسمح بتقديم بيانات وتقارير مالية ذات جودة عالية تساعد على تحقيق الإفصاح الكامل والدقيق عن نتائج النشاط الحكومي.

- وفي هذا الإطار، تخضع عملية مسك السجلات المحاسبية بمختلف أنواعها إلى قواعد صارمة على المحاسبين العموميين احترامها والتي يمكن تلخيصها في العناصر الآتية:
- تحفظ سجلات المحاسبة ووثائق إثبات النفقات والإيرادات لمدة عشر سنوات.
 - تكون صفحات سجلات المحاسبة مرقمة بأرقام متسلسلة ومختومة بختم الإدارة المكلفة بتسييرها.
 - تجنب المحو والشطب.

¹ محمد صادق حامد ربابعة، نموذج مقترح لقياس جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي الأردني طبقا للمعايير الدولية، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الأعمال بجامعة عمان العربية، الأردن، 2010، ص:167.

- عند التصحيح يجب إثبات العملية بختم وتوقيع الموظف المسئول على مسك هذه السجلات. وتجدر الإشارة، بأن المحاسب العمومي يعتمد على استعمال بطاقة النفقات أو بطاقة الإيرادات عند إجراء أي قيد محاسبي للعمليات المالية للدولة، وذلك حسب طبيعة العملية التي يقوم بتنفيذها، حيث تعتبر هذه البطاقات الأدوات الأساسية لإثبات القيود المحاسبية للحسابات الدائنة أو المدينة. وتطبيقاً لمبدأ القيد المزدوج فإن أي قيد محاسبي للحسابات الدائنة يتطلب استعمال "بطاقة الإيرادات"¹ ذات اللون الأخضر، مقابل قيد محاسبي لحساب مدين على الأقل يثبت بواسطة القيد في "بطاقة النفقات"² ذات اللون الأحمر مع ضرورة بيان أرقام الحسابات وتاريخ إجراء العملية، إضافة إلى عرض مبررات العملية مصادق عليها من طرف العون المكلف بتنفيذ القيد المحاسبي، حيث تعتبر هذه الأخيرة الدليل المادي للقيود المحاسبية التي يجب أن تكون مرفقة بوثائق إثبات العمليات المالية التي يتم ادراجها ضمن حساب التسيير الذي يقوم بإعداده المحاسب الرئيسي. وتجدر الإشارة في هذا المجال، أنه في حالة التأكد من ارتكاب أخطاء في القيود المحاسبية المثبتة في السجلات المحاسبية يستعين المحاسب العمومي بمستند محاسبي خاص، وهو "بطاقة التسوية"³ التي يتم استعمالها من أجل إلغاء القيد المحاسبي وتصحيح الخطأ عن طريق عكس القيود المحاسبية المتعلقة بالقيود المحاسبية الخاطئة، حيث إن اللجوء إلى استعمال إجراء بطاقة التسوية يعد استثناء للقيود المحاسبية يتطلب تأشير المحاسب العمومي الرئيسي المكلف بالتدقيق والمصادقة على بطاقة التسوية مرفوقة بتبرير أسباب إلغاء القيود المحاسبية الأصلية. وفي هذا الإطار، يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية التالية:

- مستخرج العمليات اليومية.
- دفتر الأستاذ العام.
- سجل الحسابات العام.
- دفتر حساب الصندوق.
- ميزان الحسابات الشهري.

¹ أنظر ملحق رقم (03).

² أنظر ملحق رقم (04).

³ أنظر ملحق رقم (05).

الفرع الأول: مستخرج العمليات اليومية

وهو بمثابة دفتر اليومية العامة الذي يستعمله المحاسب العمومي من أجل قيد العمليات اليومية المثبتة في بطاقات الإيرادات وبطاقات النفقات، والتي تم تنفيذها عن طريق الحسابات المالية أو عن طريق الحسابات الوسيطة التي ليس لها أثر مالي مباشر على الموجودات المالية للخبزينة العمومية. يتكون "مستخرج العمليات اليومية للخبزينة العمومية"¹ من واجهتين، الواجهة الأولى مخصصة لقيد مجموع عمليات الإيرادات المحصلة عن طريق الصندوق أو الحساب الجاري للخبزينة لدى البنك المركزي أو الحساب الجاري البريدي للخبزينة على التوالي، إضافة إلى الخانة المخصصة لقيد العمليات المدينة التي تمت عن طريق الحسابات الوسيطة، أما الواجهة الثانية فهي مخصصة لقيد ما يقابل العمليات المسجلة في الواجهة الأولى في الجانب الدائن.

وتجدر الإشارة، في هذا الإطار، بأن المحاسب العمومي يقوم بتجميع العمليات التي تم قيدها في نفس الحساب بواسطة دفتر اليومية من أجل تقادي تسجيل كل عملية على حدى، بشرط التمييز بين مجموع القيود الدائنة الذي يجب أن يساوي مجموع القيود المدينة وعرضها في شكل خلاصة يومية للعمليات، محددة في الشكل القانوني لمستخرج العمليات اليومية مصادق عليه من طرف المحاسب الرئيسي المكلف بمراقبة وتدقيق صحة القيود المحاسبية.

الفرع الثاني: الدفتر العام

يستعين المحاسب العمومي "بالدفتر العام"² من أجل تدقيق الحسابات وتجميع المبالغ الدائنة والمدينة للحسابات عند نهاية كل شهر، حيث يعتبر هذا الدفتر بمثابة خلاصة شهرية عامة لمستخرج العمليات اليومية، لأنه يهدف إلى "تسجيل المبلغ الإجمالي للعمليات الخاصة بكل حساب سواء من الجانب الدائن أو المدين"³.

كما يعتبر دفتر اليومية العامة أداة للتحقق ومراقبة توازن القيود المحاسبية عن طريق مطابقة المبالغ الدائنة مع المبالغ المدينة لحركة الحسابات المفتوحة لدى الخبزينة العمومية، والتي تم استعمالها خلال الشهر من دون إجراء المقاصة لنفس الحساب من أجل تحديد الرصيد، إضافة إلى ذلك يعتبر دفتر اليومية العامة أداة تساعد المحاسب على إعداد سجل الحسابات العام.

¹ أنظر ملحق رقم (06).

² أنظر ملحق رقم (07).

³ cours du trésor, Ministère des finances, l'école d'application économique, Algérie, 1969, p: 50.

الفرع الثالث: سجل الحسابات العام

بناء على البيانات المسجلة في دفتر اليومية العامة، يقوم المحاسب العمومي في نهاية كل شهر باستعمال "سجل الحسابات العام"¹ من أجل تجميع المبالغ الدائنة والمدينة لكل الحسابات التي عرفت حركة خلال الشهر بهدف تحديد رصيد كل حساب، عن طريق إجراء المقاصة بين المبالغ المدينة مع المبالغ المدينة لكل حساب على حدى لكي يتم استعماله في بداية الشهر القادم.

كما يعتبر سجل المحاسبة أداة لمراقبة توازن الحسابات عن طريق مطابقة مجموع المبالغ للحسابات المدينة مع مجموع الحسابات الدائنة للحسابات المفتوحة لدى الخزينة والتي تم تفعيلها خلال الشهر، حيث يمكن اعتباره بمثابة خلاصة شهرية للعمليات المحاسبية تسمح بتحديد رصيد الحسابات المالية والحسابات الوسيطة، إضافة إلى إجمالي حسابات الإيرادات والنفقات.

الفرع الرابع: ميزان الحسابات الشهرية

يقوم المحاسب العمومي عند نهاية كل شهر بإعداد ميزان الحسابات² بناء على أرصدة الحسابات المسجلة في دفتر اليومية العامة وسجل الحسابات العام، بهدف إعداد الخلاصة الشهرية للعمليات المالية التي قام بتنفيذها المحاسب العمومي خلال الشهر، حيث يتضمن ميزان المراجعة الأرصدة الافتتاحية للحسابات المفتوحة لدى الخزينة العمومية في بداية السنة، إضافة إلى مجموع الأرصدة الدائنة والمدينة للحسابات التي تم تفعيلها خلال الشهر من أجل التحقق من توازن الحسابات خلال الشهر وتحديد الأرصدة الافتتاحية للحسابات للشهر المقبل.

تتم هذه العملية بصفة دورية كل شهر، تحت إشراف المحاسب الرئيسي المكلف بإرسالها إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية بهدف مراقبة ودمج مختلف ميزان الحسابات للمحاسبين الرئيسيين على مستوى الوطن، بهدف إعداد الحساب الختامي للدولة بناء على نتائج ميزان الحسابات الإجمالي لشهر ديسمبر.

الفرع الخامس: حساب التسيير

تطبيقا لمبدأ الفصل بين مهام المحاسب العمومي والأمر بالصرف تختمت الدورة المحاسبية بإيداع حساب التسيير من طرف كل محاسب رئيسي، حيث يتضمن حساب التسيير كل القيود والمستندات المحاسبية التي قام بتنفيذها المحاسب الرئيسي خلال السنة، والتي تكون مرفقة بالوثائق الأصلية لإثبات

¹ أنظر ملحق رقم (08).

² أنظر ملحق رقم (09).

العمليات المالية المقيدة في السجلات المحاسبية، بما فيها حوالات دفع النفقات وأوامر تحصيل الإيرادات العمومية الأصلية.

وبناء على ما سبق، لا يعتبر حساب التسيير سجل محاسبي أو أداة من القوائم المالية، حيث ينتج هذا الأخير عن تجميع وحفظ كل الوثائق الأصلية والقيود المحاسبية التي قام بتنفيذها المحاسب الرئيسي المعين على رأس هيئة محاسبية، من أجل تحقيق أغراض المساءلة البعدية أمام هيآت الرقابة على تنفيذ المال العام لاسيما مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية.

المطلب الثاني: المستندات ذات الطابع الإحصائي

يستعين المحاسب العمومي بمستندات ذات طابع إحصائي، لأنها لا تخضع للقواعد والأسس المحاسبية المتعارف عليها بما فيها مبدأ القيد المزدوج، بحيث تستمد هذه المستندات البيانات المالية من السجلات المحاسبية لاسيما ميزان الحسابات الشهري بهدف توظيفها وتقديمها في شكل جداول تكون مفيدة من الجانب الإحصائي للمصالح المركزية لوزارة المالية.

وفي هذا الصدد، تلعب السجلات والبيانات والإحصائية دورا هاما ومكملا للدفاتر والسجلات النظامية، حيث أن استخدام الأساس النقدي أو الأساس النقدي المعدل لا يوفر بيانات كافية لأجهزة الرقابة¹. وبالتالي، تساعد هذه الأخيرة على تغطية العجز في توفير البيانات المالية غير المتاحة في السجلات المحاسبية بصفة آلية، بحيث تنقسم المستندات ذات الطابع الإحصائي إلى ما يلي:

- الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة.
- الحساب الختامي للدولة.
- الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير.
- الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز.

الفرع الأول: الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة

تقوم المديرية العامة للخزينة العمومية بإعداد الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة العمومية والتي تعتبر بمثابة خلاصة شهرية تهدف إلى بيان المركز المالي للخزينة العمومية، وذلك عن طريق عرض أثر تنفيذ الميزانية العمومية على السيولة النقدية المتاحة للخزينة العمومية، حيث " تسمح الوضعية

¹ قاسم إبراهيم الحسيني، مرجع سبق ذكره، 1999، ص: 99.

المختصرة لعمليات الخزينة بمقارنة عمليات تنفيذ الميزانية العمومية مع عمليات الخزينة الضرورية لتغطية رصيد تنفيذ قانون المالية".¹

ينكون الجدول الذي يعرض الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة العمومية من قسمين، القسم الأول يعرض رصيد تنفيذ الميزانية العامة للدولة والذي يتضمن الفرق بين مجموع حسابات الإيرادات والنفقات إضافة إلى رصيد الحسابات الخاصة للخزينة العمومية. أما القسم الثاني، فيخصص لعرض مصادر الموارد المالية التي رصدت لتمويل عمليات الخزينة العمومية.

يهدف إعداد الوضعية المختصرة للخزينة العمومية إلى بيان أثر تنفيذ الميزانية على السيولة النقدية للخزينة العمومية، عن طريق تحديد الفائض أو العجز في السيولة وطرق تمويله من طرف الخزينة العمومية، ففي حالة الفائض في السيولة، يكون رصيد الحسابات المالية ناتج عن المبالغ المحصلة لإيرادات الميزانية التي تكون أكبر من النفقات. أما في حالة العجز، فيكون رصيد الحسابات المالية ممول من تسبيقات للبنك المركزي أو الاقتطاع من صندوق ضبط موارد الخزينة العمومية، أو التمويل عن طريق إصدار أدونات الخزينة العمومية أو المديونية الخارجية.

الفرع الثاني: الحساب الختامي للدولة

وهو عبارة عن "كشف بالاستخدامات والإيرادات الفعلية التي تمت خلال السنة المالية المنتهية في كل وحدة إدارية، وما ترتب على عملياتها المالية من فائض أو عجز نقدي بصورة توضح المركز المالي الفعلي لها، وتساعد على إعداد الحساب الختامي للدولة كوحدة واحدة. وبذلك يعكس كل من الحساب الختامي والموازنة العامة صورة واحدة عن النشاط الحكومي وإن كانت الموازنة تمثل الصورة التقديرية لهذا النشاط بينما يمثل الحساب الختامي الصورة الفعلية له".²

يتضمن الحساب الختامي للدولة في الجزائر الخلاصة السنوية لنتائج تنفيذ الميزانية العمومية، حيث يعرض المبالغ الفعلية لتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات العمومية إضافة إلى نتائج عمليات الحسابات الخاصة للخزينة العمومية.

وعلى هذا الأساس، يعتبر الحساب الختامي للدولة بمثابة تقرير سنوي لا يخضع لمبدأ القيد المزدوج، يعرض في شكل جدول يقدم الحصيلة السنوية للنتائج تحصيل الإيرادات الفعلية للميزانية وإجمالي الإيرادات التي تم تنفيذها عن طريق الحسابات الخاصة للخزينة العمومية، إضافة إلى عرض

¹ Toulouse Jean –Baptiste et Leusse Jean-Frédéric et Rolland Yves et Pillot Xavier, finances publiques et politiques publiques, Economica, Paris, 1987, p:291.

² محمد عباس بدوي و الاميرة ابراهيم عثمان، مرجع سبق ذكره، 2000، ص:422.

المبالغ الفعلية لنفقات التسيير ونفقات التجهيز وإجمالي النفقات التي تمت عن طريق الحسابات الخاصة للخزينة، بغض النظر إن كانت هذه العمليات تخص سنة إعداد التقرير السنوي أو تخص سنوات سابقة.

الفرع الثالث: الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير

الهدف من إعداد هذه الوضعية هو إبراز ومتابعة نسبة تقدم استهلاك اعتمادات الدفع السنوية المخصصة لتمويل تنفيذ نفقات التسيير العمومية، حيث يتم تقديمها في شكل جدول يعرض المبالغ المالية التي تم صرفها فعليا وفق تبويب الميزانية العامة للدولة، بواسطة معطيات هذا الجدول تستطيع وزارة المالية متابعة تطور حجم نفقات التسيير التي تم صرفها على شكل أجور ورواتب، أو على شكل تعويضات أو علاوات، أو نفقات التسيير الأخرى.

الفرع الرابع: الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز

هي عبارة عن جدول يعرض نسبة تقدم تنفيذ برامج التجهيز العمومي متعددة السنوات بمختلف أنواعها ولمختلف القطاعات الحكومية وفق تبويب الميزانية العمومية، حيث يمكن التمييز بين البرامج الآتية:

- برامج التجهيز العمومي المركزية، وهي البرامج ذات الطابع الوطني والتي يكون الوزير هو الأمر بالصرف الرئيسي المكلف بتنفيذها.
- البرامج الإقليمية للتنمية، وهي برامج التجهيز العمومي على مستوى الولاية والتي يكون الوالي هو الأمر بالصرف الرئيسي والوحيد المكلف بتنفيذها.
- برامج البلديات للتنمية، وهي برامج التجهيز العمومي على مستوى البلديات والتي يختص بتنفيذها رئيس المجلس الشعبي البلدي.

إضافة إلى ذلك، تعرض الوضعية الشهرية لتنفيذ ميزانية التجهيز العمومي نسبة تقدم استهلاك الاعتمادات المالية السنوية المخصصة لتمويل تسديد نفقات التجهيز العمومية المبرمجة في شكل رخص برامج متعددة السنوات لمختلف القطاعات.

الفرع الخامس: الوضعية الشهرية للحسابات المالية للخزينة

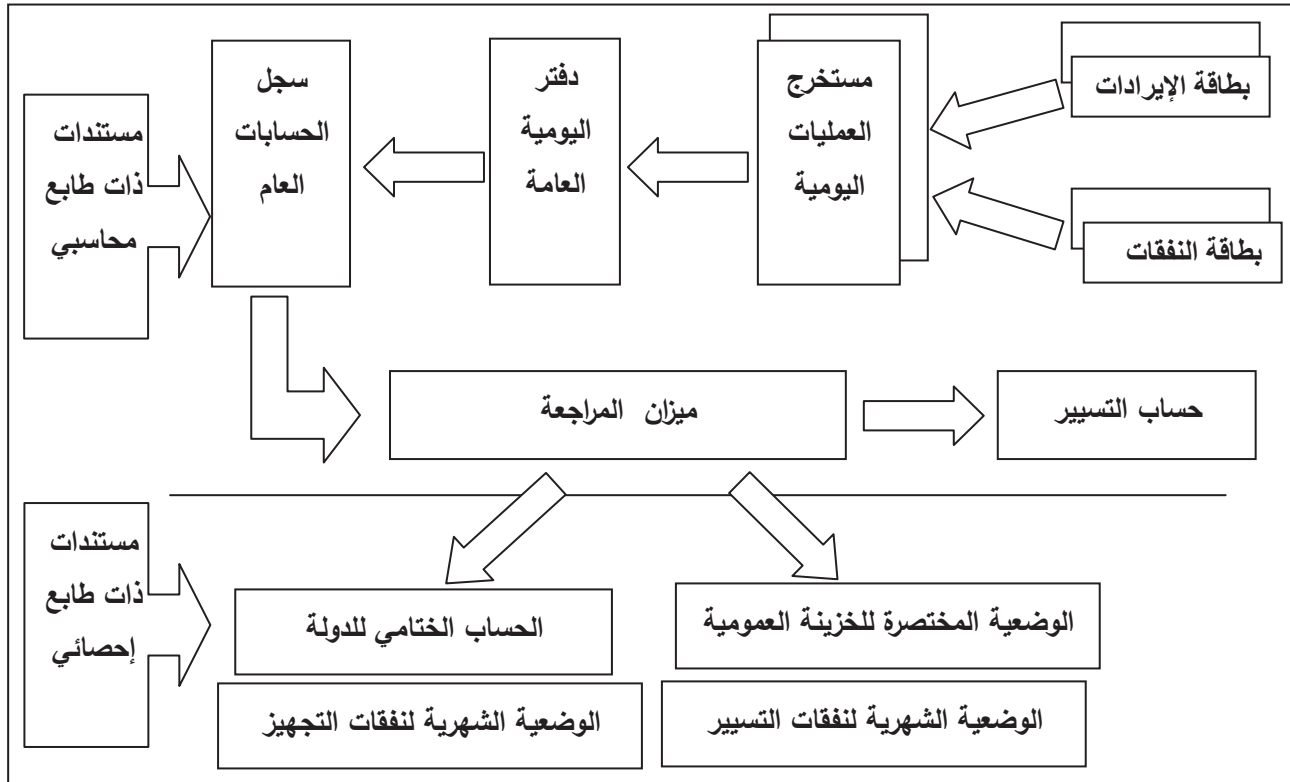
تعرض هذه الوضعية في شكل جدول يبرز توزيع حجم السيولة النقدية المتاحة لدى الخزينة العمومية، حيث تعرض رصيد حساب الصندوق لمختلف صناديق المحاسبين العموميين، ورصيد في الحساب الجاري البريدي للخزينة العمومية ورصيد الحساب الجاري للخزينة لدى البنك المركزي، بواسطة

معطيات هذا الجدول تستطيع الخزينة العمومية متابعة تطور التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة بصفة مركزية.

المطلب الثالث: تنظيم الدورة المستندية

يعتمد المحاسب العمومي على مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية من أجل إثبات وتسجيل المعاملات المالية التي يقوم بتنفيذها بصفة دورية، هذه المستندات المحاسبية ترتبط فيما بينها لتشكل نظاما متكاملًا يسمح بعرض نتائج وحدات القطاع العام وإعداد الحساب الختامي للدولة. وفي هذا الإطار، يمكن التمييز بين المستندات المحاسبية والمستندات ذات الطابع الإحصائي وإبراز العلاقة بينها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (05) الدورة المستندية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائري



المصدر: تم إعداده بناء على معطيات التعليمات العامة رقم 16 لمحاسبة الخزينة العمومية.

تركز تركيبة دورة المستندات والسجلات المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية على تطبيق مراقبة صارمة على توازن الحسابات، حيث يتم غلق الدورة المحاسبية عند إعداد ميزان المراجعة دون أن يسمح هذا النظام من استخراج بصفة آلية ومباشرة وذات طابع محاسبي قوائم مالية تظهر تطور وتوزيع مختلف

عناصر الذمة المالية للدولة ونتائج تنفيذ الميزانية العامة، لأن النظام في حد ذاته مصمم بطريقة يتم التركيز فيها على مراقبة التدفقات النقدية وتدقيق توازن الحسابات، ولا يهدف إلى تقديم قوائم مالية مبنية على أساس عرض نتائج النشاط الحكومي.

لهذا السبب، لا يقدم نظام المحاسبة العمومية بيانات وقوائم مالية تعرض مجمل أصول وخصوم القطاع العام، مقارنة بالقوائم المالية لنظام المحاسبة العامة في القطاع الخاص.

ونتيجة لهذا الوضع، تلجأ المديرية العامة للمحاسبة العمومية إلى بذل مجهود إضافي من أجل إعداد مستندات ذات طابع إحصائي بناء على معطيات السجلات المحاسبية بهدف عرض الحساب الختامي للدولة وإعداد الوضعية المختصرة للخرينة العمومية، بسبب قصور النظام المحاسبي عن توفير قوائم مالية تلبي كافة حاجيات الإدارة من المعلومات المالية.

المطلب الرابع: خصائص تنظيم الإدارة المالية

الإدارة المالية هي جزء من السلطة التنفيذية والتي توكل لها مهمة الإشراف على تنفيذ ومراقبة العمليات المالية الحكومية، ويعتبر وزير المالية المسؤول المباشر عن تنظيم وتوزيع السلطات والاختصاصات في مجال تداول وصرف المال العام، حيث يضطلع هذا الأخير بصلاحيات إصدار اللوائح والتعليمات الواجب تطبيقها من طرف مختلف أعوان المحاسبة العمومية في مجال صرف وتحصيل المال العام.

وعلى هذا الأساس، فإن تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي له أثر مباشر على طريقة تنظيم الإدارة المالية للوحدات الحكومية، والذي ينتج عنه أن المحاسب العمومي يكون بالضرورة تحت سلطة واحدة وهي سلطة وزير المالية على عكس الأمر بالصرف الذي يكون خاضع لمختلف سلطات الجهاز التنفيذي للحكومة.

ولبيان خصائص تنظيم الإدارة المالية سيتم دراسة النقاط الآتية:

- مفهوم الدمج المركزي في المحاسبة العمومية.
- إجراءات إقفال وإيداع الحسابات.

الفرع الأول: مفهوم الدمج المركزي في المحاسبة العمومية

تتحقق "السيطرة المركزية على النشاط المالي عن طريق وزارة المالية باعتبارها جهاز الحكومة المالي، إذ تتولى هذه الوزارة مسؤولية الإشراف على التخطيط وإدارة ورقابة المال العام وتسجيل وتلخيص العمليات المالية ذات العلاقة للإيرادات والنفقات وتقديم التقارير والقوائم المالية الدورية إلى الجهات ذات العلاقة".¹

نظرا لأهمية النظام المحاسبي في تفعيل دور الإدارة المالية، فإن مهمة الإشراف على النظام المحاسبي في الجزائر من حيث تصميمه وتطويره ومراقبته تتكفل بها وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة العمومية، والتي تختص بعملية توحيد الممارسات المحاسبية على مختلف الوحدات الحكومية بصورة مركزية، بحيث تعتبر الدولة وحدة محاسبية متكاملة "لأن هذا التوحيد هو الطريق الأمثل لتجميع كافة التقارير التي تعدها الوحدات الإدارية الحكومية في خلاصة أو وثيقة واحدة تعرض نتائج أعمال الحكومة".²

لتطبيق هذا المبدأ، يجب تكيف تنظيم الإدارة المالية لتلبية متطلبات الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي. لهذا السبب، فإن تنظيم وتوزيع شبكة المحاسبين العموميين تعتمد على النظام المركزي في إدارة العمليات المالية للدولة، حيث يختص العون المحاسبي المركزي للخزينة بمهمة دمج وتركيز البيانات المالية والقوائم المالية الحكومية على المستوى الوطني، لأنه يعتبر محاسبا رئيسيا من دون صندوق على رأس نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

يتبنى نظام المحاسبة العمومية في الجزائر النظام المركزي للمحاسبة العمومية، عن طريق تنظيم مصالح الإدارة المالية للدولة بشكل يسمح بدمج وتركيز المحاسبة بصفة تدريجية وفق مرحلتين أساسيتين، في المرحلة الأولى يقوم المحاسب الثانوي عند نهاية كل شهر بإرسال جداول ميزان الحسابات إلى المحاسب الرئيسي التابع له، وذلك بهدف مراقبة وتدقيق صحة ومشروعية القيود المحاسبية التي قام بتنفيذها مختلف المحاسبين الثانويين ودمجها إلى سجلاته المحاسبية.

¹ رأفت سلامة محمود، مرجع سبق ذكره، 2009 ص: 23.

² محمد احمد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص: 190.

وعلى هذا الأساس، يقوم أمين الخزينة الولائية بصفته المحاسب الرئيسي المكلف بدمج وتركيز محاسبة المحاسبين الثانويين الخاضعين لسلطته المحاسبية والمتواجدين في إقليم الولاية، حيث يقوم أمين الخزينة الولائية عند نهاية كل شهر باستلام وتدقيق الخلاصة المحاسبية الشهرية لكل من أمين خزينة ما بين البلديات، قابض الضرائب، قابض الجمارك، قابض أملاك الدولة، إضافة لمحاسبة الوكالات المالية أو المحاسبين المعتمدين لفائدة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

أما في المرحلة الثانية، يقوم المحاسبون الرئيسيون للدولة في نهاية كل شهر بإرسال ميزان الحسابات الخاصة بمصالحهم إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية، من أجل مراقبتها وتدقيقها ودمجها لإعداد الحساب الختامي العام للدولة، وفي حالة التحقق من وجود أخطاء محاسبية يعلم هذا الأخير المحاسب الرئيسي المعني بالأمر لتصحيحها في أقرب الآجال.

وتجدر الإشارة في هذا المجال، بأن عملية إرسال لبيانات المالية المحاسبية على مستوى شبكة المحاسبين العموميين لا تتم بصفة آلية بل تتطلب انتقال المحاسب الثانوي إلى مصالح المحاسب الرئيسي وتسليم البيانات المالية المحاسبية في النسخة الورقية والنسخة الإلكترونية، وذلك بسبب عدم وجود شبكة معلومات متطورة تربط مختلف المحاسبين العموميين على المستوى الوطني.

الفرع الثاني: إجراءات إقفال وإيداع الحسابات

تمتد السنة المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر من كل سنة، حيث يتم إيقاف تسجيل العمليات المالية للسنة من أجل إعداد حساب التسيير وإيداعه في الآجال المحددة قانونا لدى مجلس المحاسبة، والذي يشتمل على مجموع العمليات التي تم تنفيذها خلال السنة مهما كان تاريخ استحقاقها.

وفي هذا الإطار، يقوم كل محاسب رئيسي بعملية إيقاف السنة المالية وتسوية القيود المحاسبية في 31 ديسمبر من كل سنة بهدف غلق السنة المالية، حيث يتم تحديد رصيد الإقفال للحسابات المالية وإعداد ميزان الحسابات السنوي، ويتم تحميل الحساب الختامي للدولة لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة والإيرادات التي قبضت خلال تلك السنة بغض النظر إذا كانت هذه النفقات والإيرادات تعود إلى السنة المالية نفسها أو سنة مالية سابقة.

وعليه، فإن الاعتمادات المالية المخصصة لتمويل تسديد نفقات التسيير والتي لم تصرف في نهاية السنة المالية تلغى ويتم اعتبارها بمثابة إيرادات مختلفة للميزانية، لأن الدفع سيتم في السنة اللاحقة ضمن ميزانية جديدة، في حين أن الاعتمادات المخصصة لتمويل تسديد نفقات التجهيز يتم إضافتها إلى

الاعتمادات المخصصة في الميزانية الجديدة في إطار تنفيذ برامج التجهيز متعددة السنوات. أما بالنسبة للإيرادات التي لم تقبض خلال سنة إثباتها، فإنها تبقى مستحقة حتى يتم تحصيلها وتسجيلها في الحساب الختامي للسنة المالية التي قبضت فيها.

وفقا لأحكام المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ في 22 جانفي 1996 والمتعلق بآجال تقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، يجب على الأمرين بالصرف الرئيسيين والثانويين والمحاسبين العموميين التابعين لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية ومختلف المؤسسات والهيآت العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، أن يودعوا حساباتهم الإدارية وحسابات التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة في أجل اقصاه 30 جوان من السنة الموالية للميزانية المقفلة.

أما فيما يخص حساب التسيير للعون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية، فتمدد فترة إيداع الحسابات إلى غاية 01 سبتمبر من السنة الموالية للميزانية الماضية. يعتبر مجلس المحاسبة السلطة العليا للمراقبة البعدية عن تسيير الأموال العمومية، فإنه يمتلك صلاحيات مراجعة حسابات التسيير للمحاسبين العموميين الذين يمكن وضعهم في حالة مدين إذا تم إثبات ارتكابهم لمخالفة صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها. أما في حالة ما إذا لم يتم تسجيل أي مخالفة من طرف جهاز المراجعة لحساب التسيير، يقوم مجلس المحاسبة بتقديم شهادة إبراء الذمة للمحاسب العمومي الذي كان حسابه محل مراجعة.

المبحث الثاني: عرض مجموعة حسابات الخزينة العمومية

يتناول هذا المبحث دراسة وتحليل الإجراءات المحاسبية المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية للدولة وفق مدونة مجموعات حسابات الخزينة العمومية، من أجل تحديد نقاط القوة والضعف في محاسبة الخزينة العمومية.

المطلب الأول: تقديم مجموعة حسابات الخزينة العمومية

يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مجموعة حسابات الخزينة العمومية والتي تعتبر بمثابة المخطط المحاسبي أو دليل الحسابات المعتمد من طرف وزارة المالية والمستعمل من طرف المحاسب العمومي لقيد العمليات المالية التي يقوم بتنفيذها.

يعتبر نظام المحاسبة العمومية الجزائري امتداد لنظام المحاسبة العمومية الفرنسي الذي بقي ساري المفعول مباشرة بعد الاستقلال دون أن يطرأ عليه أي تغيير جوهري يمس هيكله وتنظيم الحسابات. وعلى هذا الأساس، تم إقرار المخطط المحاسبي للخزينة وفقا للتعليمات العامة رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 والمتعلقة بتحديد مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية، والتي وضعت الأسس والقواعد العامة لتقنيات تسجيل وقيد العمليات المالية للدولة، "بحيث تم أعداد مخطط حسابات الخزينة العمومية في الجزائر على أساس مجموعة حسابات الخزينة الفرنسية لسنة 1934".¹

وبناء على ما سبق، تعتبر هذه التعليمات المرجع الأساسي للمحاسب العمومي لقيد العمليات المالية للدولة، لأنها تحدد الإجراءات العملية لمسلك السجلات والقيود المحاسبية وفقا لمجموعة حسابات الخزينة العمومية، حيث تتولى المديرية العامة للمحاسبة مهمة تحيينها لمواكبة الاحتياجات الجديدة لوحدة القطاع العام، عن طريق إصدار تعليمات داخلية لغلق الحسابات أو من أجل فتح حسابات جديدة لتلبية متطلبات مختلف وحدات القطاع العام.

تحتوي مجموعة حسابات الخزينة العمومية على عدد كبير من الحسابات، حيث تستعمل طريقة ترقيم خاصة للتمييز بين مختلف العمليات المالية للدولة. ومن أجل فهم طريقة قراءة حسابات الخزينة والنتائج المسجلة في سجلات المحاسبة سيتم تناول دراسة العناصر الآتية:

¹ M. BOUTABA, *Rapport sur la réforme de comptabilité publique*, Directeur général de la comptabilité, Algérie, 2000, p : 5.

- تركيبية مدونة مجموعة حسابات الخزينة.
- طريقة تزييم الحسابات في مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية

الفرع الأول: تركيبية مدونة مجموعة حسابات الخزينة

يعتمد المخطط المحاسبي للخزينة العمومية على تقسيم الحسابات إلى تسعة (09) مجموعات رئيسية، كل مجموعة من الحسابات تستعمل لقيود العمليات التي هي من نفس الطبيعة، حيث إن الرقم الأول لكل حساب يعبر عن المجموعة التي ينتمي إليها هذا الأخير. وبناء على التعليمات العامة رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 والمتعلقة بتحديد مجموعة حسابات الخزينة العمومية، ينقسم المخطط المحاسبي للخزينة العمومية إلى المجموعات الرئيسية الموالية:

- المجموعة الأولى: الصندوق والمحفظة المالية.
- المجموعة الثانية: عمليات الميزانية.
- المجموعة الثالثة: عمليات الخزينة.
- المجموعة الرابعة: ودائع الهيئات المكتتبة لدى الخزينة.
- المجموعة الخامسة: عمليات تحت التسوية.
- المجموعة السادسة: النتائج.
- المجموعة السابعة: الديون المضمونة من الدولة.
- المجموعة الثامنة: الحقوق.
- المجموعة التاسعة: القيم غير المتداولة.

تم تصميم النظام المحاسبي وفق الأساس النقدي الذي يركز على مراقبة وتدقيق حركة التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة. لهذا السبب، لم يخصص المخطط المحاسبي للخزينة العمومية مجموعة حسابات لمتابعة قيد العمليات المتعلقة بالاستثمارات وقيود الاهتلاك المرتبطة بها أو حسابات لقيود المشتريات ومتابعة تطور المخزونات لمختلف وحدات القطاع العام.

إضافة إلى ذلك، لا تتضمن مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية حسابات الاستغلال أو حسابات لعرض الأرباح أو العمليات على رأس المال، لأن الوحدات الحكومية لا تهدف أساسا إلى تحقيق الربح أو إلى تكوين رأس المال، بل تهدف إلى تقديم خدمات عامة من أجل تحقيق منفعة عامة

عن طريق تنفيذ الميزانية العامة للدولة التي يتم عن طريقها تخصيص الموارد وتبويب مجال الإنفاق سنويا.

ونتيجة لذلك، فإن تقسيم الحسابات وفق مجموعة حسابات الخزينة لا يسمح بعرض قوائم مالية تتضمن أصول وخصوم وحدات القطاع العام في شكل موازنة، كما لا يسمح بعرض جدول حسابات للنتائج بمفهوم النشاط التجاري.

وبالتالي، فإن نظام المحاسبة العمومية يأخذ بعين الاعتبار خصوصيات نشاط وحدات القطاع العام غير الهادفة لتحقيق الربح، حيث تم تصميم النظام المحاسبي للدولة بطريقة يركز فيها على تطبيق الرقابة المستمرة على التدفقات النقدية للخزينة العمومية. لهذا السبب، تركز مجموعة حسابات الخزينة العمومية على قيد العمليات التي لها أثر نقدي مباشر على الموجودات المالية للخزينة العمومية، حيث يولي المخطط المحاسبي للخزينة أهمية كبيرة لتصنيف وعرض الحسابات المالية.

الفرع الثاني: طريقة ترقيم الحسابات في مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية

تعتمد مجموعة حسابات الخزينة العمومية على طريقة ترقيم خاصة للحسابات للتمييز بين مختلف العمليات المالية التي يقوم المحاسب العمومي وتسجيلها في دفاتر وسجلات المحاسبة، حيث تتكون الحسابات العادية المستعملة بصفة دورية من طرف المحاسب العمومي من ستة (06) أرقام، والتي يمكن أن تتفرع بدورها إلى حسابات جزئية حسب الحاجة.

من أجل تسهيل تصنيف الحسابات، تعتمد مجموعة حسابات الخزينة العمومية على طريقة ترقيم خاصة، والتي تتمثل في طريقة الترقيم الخطي والتسلسلي، بحيث يتم تجميع العمليات ذات الطبيعة المتماثلة في حساب موحد وتحت عنوان واحد. وفي هذا الإطار، يمكن قراءة تركيب الحساب من اليسار إلى اليمين على النحو الموالي:

- الرقم الأول للحساب يمثل رقم مجموعة الحسابات والتي تتفرع من الرقم (01) إلى (09).
 - الرقمان الأوليان لكل حساب يعبران عن الحساب العام والذي يتفرع من الرقم (0) إلى (09).
 - الأرقام الثلاثة الأولى تشكل رقم الحساب الثانوي الذي يتفرع من الرقم (0) إلى (09).
- أما باقي التفرعات فوق ثلاثة أرقام، فتعتبر بمثابة حسابات جزئية للحساب الثانوي والتي يمكن أن تصل كأقصى حد إلى (06) ستة أرقام بعد الحساب الثانوي، ليصبح أقصى حد لتفرع حسابات

مجموعة حسابات الخزينة هو تسعة (09) أرقام. وفي هذا الإطار، يمكن عرض مثال توضيحي لشرح طريقة قراءات الحسابات وفق مجموعة حسابات الخزينة العمومية كما يلي:

- الحساب رقم (202.002.006) حساب نفقات التجهيز العمومي لقطاع التربية والتكوين، والذي يتم قراءته على النحو الموالي:

- مجموعة الحسابات رقم (02) عمليات الميزانية.

- الحساب العام رقم (20) عمليات الميزانية (إسناد نهائي).

- تفرع الحساب العام رقم (202) النفقات العمومية.

- الحساب الثانوي رقم (202.002) نفقات التجهيز العمومي.

- الحساب الفرعي رقم (202.002.006) نفقات التجهيز العمومي لقطاع التربية والتكوين.

عند تحليل طريقة ترقيم حسابات مجموعة حسابات الخزينة العمومية يمكن ملاحظة بأنها تحتوي على عدد كبير من الحسابات، حيث إنها تعتمد التوسع في تفرع الحسابات الثانوية إلى غاية تسعة أعداد وذلك بهدف وضع الحسابات لأدق العمليات المالية، فهي تركز بذلك على التفصيل في قيد العمليات وتفاذي تجميعها في حسابات ذات عناوين عامة.

لهذا السبب، يتم استعمال حسابات ذات عناوين دقيقة ومنفصلة لقيد كل عملية في حساب مخصص لها. وبالتالي، فإن فتح الحسابات لا يتم حسب طبيعة العملية بشكل عام بل يركز على العملية في حد ذاتها، بل يتعدى الأمر إلى فتح حسابات بصفة مؤقتة يتم اغلاقها عند انتهاء العملية المالية كما هو الحال في الحسابات الخاصة للخزينة على سبيل المثال.

يؤدي التوسع في فتح الحسابات إلى التحكم في القيود المحاسبية بشكل دقيق، لكنه يصعب العمل على المحاسب العمومي الذي يجد أمامه مدونة حسابات ذات عدد كبير وبعاوين متفرعة تتطلب خبرة ميدانية خاصة بالنسبة للعمليات الاستثنائية.

إضافة إلى ذلك، تجدر الإشارة إلى أنه عند تدقيق مجموعة حسابات الخزينة يمكن ملاحظة بأن هناك تخصيص في طبيعة الحسابات المفتوحة في مدونة الحسابات من حيث استعمالها، إذ يمكن التمييز بين الحسابات المفتوحة والمتداولة من طرف مختلف أصناف المحاسبين العموميين، وبين الحسابات التي لا تستعمل إلا من طرف المحاسب الرئيسي أو من طرف العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية فقط.

المطلب الثاني: إجراءات القيود المحاسبية لمجموعات حسابات الخزينة العمومية

يتناول هذا المطلب عرض الإجراءات المحاسبية لأهم المعاملات المالية الدورية لكل مجموعة على حدا من مدونة حسابات الخزينة العمومية.

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية لعمليات المجموعة الأولى (حسابات الموجودات والمحفظة المالية)

وهي كل الحسابات التي تبدأ بالرقم (1) من اليسار إلى اليمين، حيث تتضمن هذه المجموعة كل الحسابات المالية المستعملة من طرف المحاسب العمومي من أجل قيد حركة التدفقات المالية من وإلى الخزينة العمومية والتي تتم عن طريق الحسابات العامة الموالية:

- الحساب العام رقم (10) النقد.
- الحساب العام رقم (11) حساب التسديد للخزينة مع بنك الجزائر.
- الحساب العام رقم (12) سفتجات وقيم قابلة للتحقيق.
- الحساب العام رقم (13) الودائع.

1. الحساب العام رقم (10) النقد

يستعمل المحاسب العمومي الرئيسي حساب الصندوق واحد تحت رقم (100.001) أو الحساب رقم (100.002) بالنسبة للمحاسبين الثانويين ومحاسبي الوكالات المالية من أجل تسجيل كل العمليات المالية التي ينتج عنها القبض أو الدفع نقدا، بحيث يكون رصيد حساب الصندوق دائما إيجابيا ويجب أن يكون باقي حساب الصندوق مطابقا للسيولة النقدية الفعلية المتوفرة لدى المحاسب العمومي في الصندوق.

يتم قيد المدخلات النقدية إلى حساب الصندوق في الجانب المدين مقابل قيد نفس المبلغ في الجانب الدائن لحساب الإيراد المحصل.

أما المخرجات النقدية من الصندوق، فيتم تسجيلها في الجانب الدائن لحساب الصندوق مقابل قيد نفس المبلغ في الجانب المدين لحساب النفقة المدفوعة. وبالتالي، فإن أي قيد محاسبي في الجانب المدين لحساب الصندوق يعتبر بمثابة زيادة في السيولة النقدية للخزينة العمومية والعكس صحيح.

ونظرا لطبيعة المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي، فإنه ملزم قانونا بتعويض العجز في الصندوق من ماله الخاص عند تنفيذ عملية الإيقاف اليومي لحساب الصندوق. أما في حالة الفائض فإنه يسجل في الحساب رقم (431.001) "باقي الحساب يدفع للأشخاص".

2. الحساب العام رقم (11) حساب التسديد للخزينة مع بنك الجزائر

يستعمل المحاسب العمومي تفرعات هذا الحساب العام بهدف تسجيل المعاملات المالية للخزينة مع البنك المركزي، بحيث لا يستطيع المحاسب العمومي فتح حسابات بنكية لدى مختلف البنوك التجارية، وذلك من أجل تحقيق وحدة الخزينة العمومية وتفاذي توزيع الأرصدة المالية في حسابات متعددة، لهذا السبب يتولى البنك المركزي بصفته بنك الدولة تنفيذ العمليات ذات الطابع البنكي باسم ولصالح الخزينة العمومية ومن دون مقابل.

يختص العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية حصريا بمتابعة وقيد العمليات البنكية التي تتم عن طريق الحساب رقم (110.001) الحساب الجاري للخزينة لدى البنك المركزي، حيث يقوم بمهمة مراقبة وتدقيق العمليات البنكية التي تتم بواسطة هذا الحساب من طرف المحاسبين العموميين، وذلك عن طريق تجميع ودمج المبالغ الدائنة والمدينة ومقارنتها مع كشف الحساب الخاص بالبنك المركزي، من أجل مراقبة تطابق باقي الحساب الناتج عن محاسبة الخزينة العمومية مع محاسبة البنك المركزي، أما المحاسبون العموميون فيستعملون الحسابين (110.002) و(110.003) من أجل إثبات المعاملات البنكية التي يقوم بتنفيذها البنك المركزي لفائدة الخزينة العمومية.

وفي هذا الإطار، يستعمل المحاسب العمومي الحساب رقم (110.002) "إيرادات ترسل إلى العون المركزي للخزينة لصالح البنك المركزي(مخرجات)" من أجل قيد العمليات الآتية:¹

- تحويلات نقدية من حساب الخزينة لدى البنك المركزي من أجل تمويل صندوق الخزينة.
- تحويلات نقدية من حساب الخزينة لدى البنك المركزي من أجل تمويل الحساب الجاري البريدي للخزينة العمومية.
- تحصيل الشيكات من طرف المحاسبين العموميين عن طريق البنك المركزي.

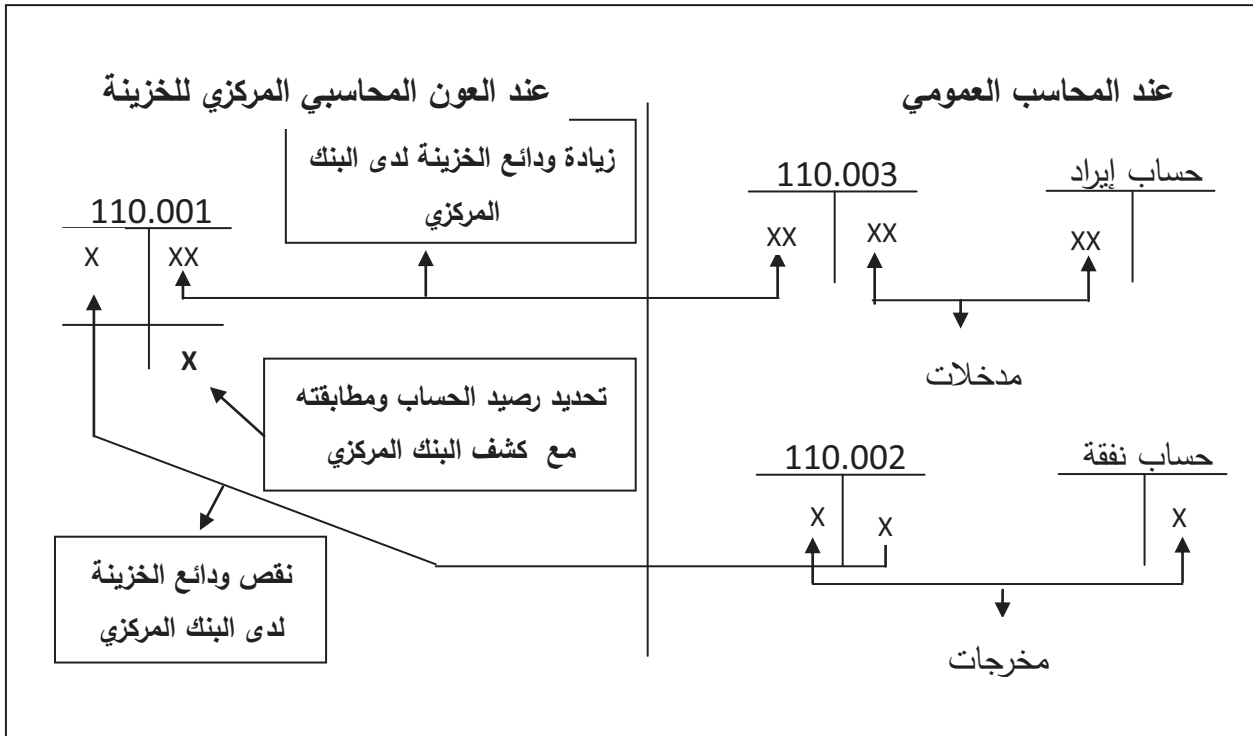
¹ Instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 relative à la comptabilité du trésor publique, p:19.

أما الحساب رقم (110.003) "مصرفات ترسل إلى العون المحاسبي المركزي للخرينة عن طريق البنك المركزي (مدخلات)" فيستعمله المحاسب العمومي لتسجيل العمليات الموالية:¹

- التحويلات النقدية من حساب صندوق الخزينة لتمويل حساب الخزينة لدى البنك المركزي.
- مبالغ الشيكات التي تم إيداعها من طرف المحاسب العمومي لدى البنك المركزي من أجل التحصيل بعد تظهيرها لفائدة البنك المركزي.
- التحويلات النقدية من الحساب الجاري البريدي من أجل تمويل حساب الخزينة لدى البنك المركزي.
- تحصيل أو خصم الأوراق المالية لفائدة الخزينة عن طريق البنك المركزي.

إن أي قيد محاسبي في الجانب المدين للحساب رقم (110.002) يعبر عن نقص في رصيد الخزينة العمومية لدى البنك المركزي، في حين أي قيد في الجانب الدائن للحساب (110.003) يسجل زيادة في رصيد الخزينة العمومية لدى بنك الجزائر، حيث يقوم المحاسبي المركزي للخرينة العمومية بدمج المعاملات البنكية التي قام بتنفيذها المحاسبين العموميين وفق العمليات التالية:

الشكل رقم (06) إجراءات تحديد رصيد حساب الخزينة لدى البنك المركزي



المصدر: تم إعداده بناء على معطيات التعليمات العامة رقم 16 لمحاسبة الخزينة العمومية.

¹ Instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 relative à la comptabilité du trésor public, p:19.

2. حسابات الأوراق المالية "سفتجة الجمارك والسندات المضمونة"

يتولى المحاسبون العموميون الرئيسيون مهمة حفظ وتداول الأوراق المالية التي يتم تسجيلها وفق تفرعات الحساب العام رقم (12) "سفتجات وقيم قابلة للتحقيق"، والذي يتفرع للحسابات أدناه:

- الحساب رقم (120.001) سفتجات الجمارك.
- الحساب رقم (120.002) السندات المضمونة.
- الحساب رقم (120.003) السفتجات والسندات المضمونة المرسلة إلى الخزينة الرئيسية.
- الحساب رقم (120.004) السفتجات والسندات المضمونة المودعة لدى البنك المركزي من أجل التحصيل.

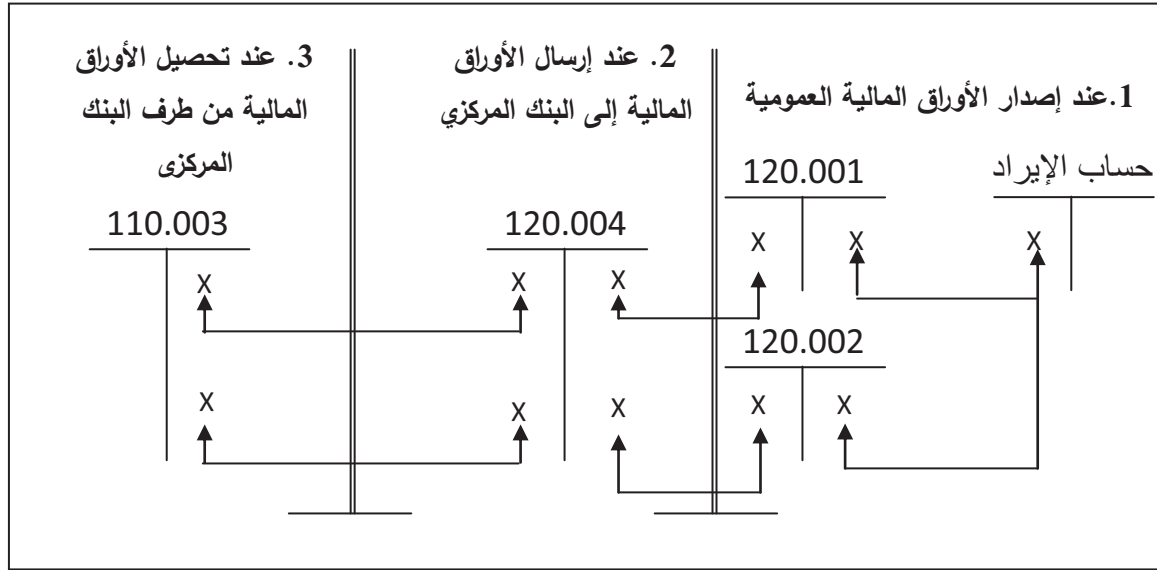
وفق القوانين والتنظيمات المعمول بها يمكن لإدارة الجمارك والضرائب تحرير الأوراق المالية لفائدة المدينين من أجل تحصيل الحقوق مستحقة الدفع لفائدة الخزينة العمومية، والتي يجب أن تكون مضمونة من طرف بنك تجاري وألا يتعدى أجل تسديدها ثلاثة أشهر، حيث تعتبر سفتجات الجمارك الصادرة عن إدارة الجمارك أو السندات المضمونة الصادرة عن إدارة الضرائب بمثابة سيولة متوفرة لدى الخزينة العمومية لأنها قابلة للخصم في أي وقت لدى البنك المركزي.

تسند عملية تحصيل الأوراق المالية إلى أمناء الخزينة اللوائية عن طريق تقديمها إلى البنك المركزي بعد انتهاء آجالها، ولكن إذا كانت الخزينة العمومية بحاجة ماسة للسيولة ترسل الأوراق المالية إلى الخزينة العمومية الرئيسية التي تختص حصريا بخصمها لدى البنك المركزي.

في المرحلة الأولى، عند إصدار الأوراق المالية العمومية يقوم المحاسب العمومي بتسجيل المبالغ المحصلة في الجانب الدائن لحساب الإيراد مقابل قيد نفس المبالغ في الجانب المدين للحساب الذي يتطابق مع طبيعة الأوراق المالية.

أما في المرحلة الثانية، يقوم المحاسب العمومي بإرسال الأوراق المالية إلى البنك المركزي من أجل التحصيل عند حلول آجال التسديد، حيث يمكن عرض مختلف القيود المحاسبية لهذه العمليات في الشكل الموالي:

الشكل رقم (07) المعالجة المحاسبية لتحصيل الأوراق المالية عن طريق البنك المركزي

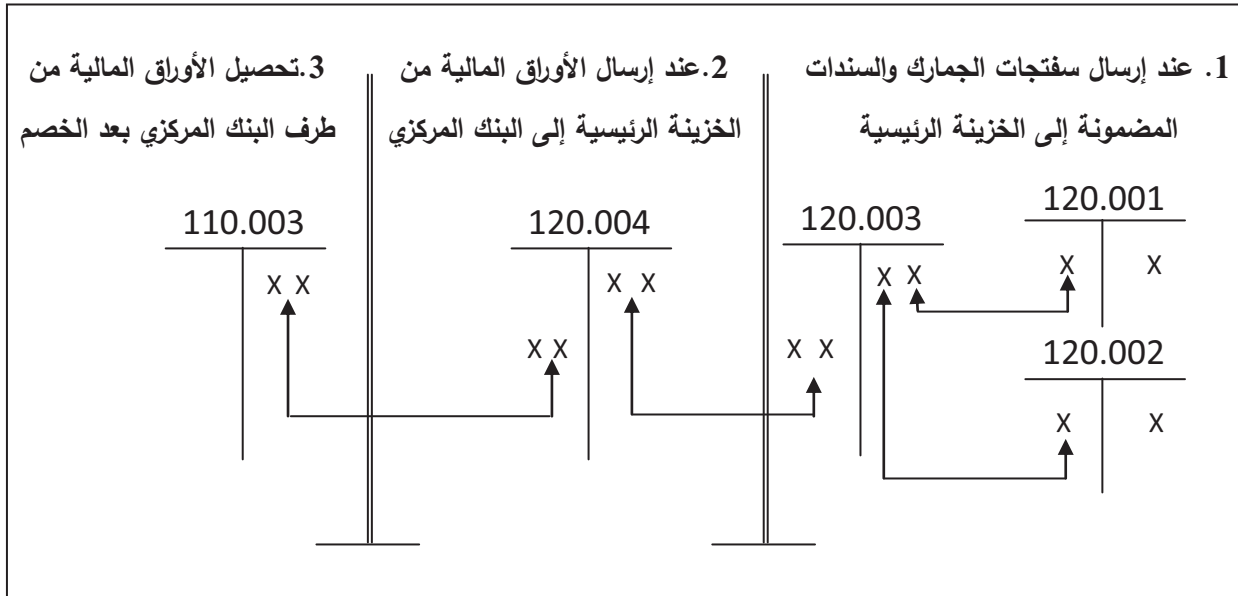


المصدر: تم إعداده بناء على معطيات التعليمات العامة رقم 16 للمحاسبة الخزينة العمومية.

عن طريق إتباع هذه المراحل المذكورة أعلاه يتم ترصيد الحسابات الوسيطة للأوراق المالية عند تحصيلها من طرف البنك المركزي عند حلول آجال تحصيلها.

أما في حالة خصم الأوراق المالية فيتم تسجيلها وفق المراحل المعروضة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (08) المعالجة المحاسبية في حالة خصم الأوراق المالية



المصدر: تم إعداده الطالب بناء على معطيات التعليمات العامة رقم 16 للمحاسبة الخزينة العمومية.

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية لعمليات المجموعة الثانية "حسابات عمليات الميزانية"

تم تخصيص المجموعة الثانية لقيود عمليات تنفيذ الميزانية العامة للدولة، حيث يمكن التمييز بين عمليات تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات العمومية عن طريق تفرعات الحسابين المواليين:

- الحساب العام رقم (20) الميزانية (إسناد نهائي).
- الحساب العام رقم (21) تنفيذ الميزانية.

1. المعالجة المحاسبية لحسابات الإيرادات

كل حساب يبدأ من اليمين إلى اليسار بالرقم (201) يعتبر تفرعا لحسابات الإيرادات العمومية، بحيث إن أي قيد محاسبي من الجانب الدائن لهذه الحسابات يعبر عن التحصيل الفعلي للإيراد مقابل قيد نفس المبلغ في الجانب المدين للحسابات المالية والذي ينتج عنه بالضرورة زيادة في الموجودات المالية للخرينة العمومية.

الجدول رقم (12) تصنيف حسابات الإيرادات العمومية وفق مجموعة حسابات الخزينة العمومية

رقم الحساب	طبيعة الإيراد
- الحساب رقم (201.001) إيرادات الضرائب المباشرة.	- الإيرادات الجبائية
- الحساب رقم (201.002) إيرادات رسوم التسجيل والطوابع.	
- الحساب رقم (201.003) إيرادات متنوعة.	
- الحساب رقم (201.004) إيرادات الضرائب غير المباشرة.	
- الحساب رقم (201.005) إيرادات الجمارك.	
- الحساب رقم (201.011) إيرادات الجباية البترولية.	
- الحساب رقم (201.006) إيرادات مداخيل أملاك الدولة.	- إيرادات أملاك الدولة
- الحساب رقم (201.007) والذي يسجل الإيرادات الناتجة عن عدم استهلاك الاعتمادات المالية للميزانية.	- إيرادات متنوعة للميزانية
- الحساب رقم (201.009) مساعدات خارجية غير مقيدة .	- إيرادات المساعدات الخارجية
- الحساب رقم (201.010) مساعدات خارجية مقيدة .	
- الحساب رقم (201.012) الذي يسجل أرباح المؤسسات الاقتصادية والتي تمتلك الدولة كل أو جزء من رأسمالها.	- إيرادات أرباح المؤسسات التابعة للدولة
- الحساب رقم (201.013) والذي يسجل عن طريقه الإعانات والهبات المالية المحصلة لفائدة الخزينة العمومية من دون مقابل.	- إيرادات استثنائية

المصدر: تم إعداده بناء على معطيات التعليمات العامة رقم 16 لمحاسبة الخزينة العمومية.

2. المعالجة المحاسبية لحسابات النفقات العمومية

تستعمل حسابات النفقات العمومية من أجل القيد النهائي للمصاريف التي تم دفعها فعلياً من الميزانية العامة للدولة خلال السنة المالية وذلك وفق تصنيف مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية، التي تعتمد على تجميع النفقات ذات الطبيعة الواحدة في حساب واحد دون تفصيل.

كل قيد محاسبي في الجانب المدين لحسابات النفقات يعبر عن الدفع الفعلي للنفقة مقابل قيد نفس المبلغ في الجانب الدائن للحسابات المالية والذي ينتج عنه نقص في الموجودات المالية للخزينة بسبب تسديد النفقة، حيث إن كل حساب يبدأ بالرقم (202) من اليسار إلى اليمين هو حساب نفقات والذي ويتفرع إلى عدة حسابات فرعية أهمها ما يلي:

1.2. حسابات نفقات التسيير

يستعمل المحاسب العمومي الحساب رقم (202.001) نفقات التسيير، من أجل وتسجيل النفقات العادية الضرورية لضمان السير العادي لوحدات القطاع العام لاسيما الأجور والرواتب والتعويضات ومختلف الأعباء، حيث يتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الموالية:

- الحساب رقم (201.001.011) أعباء المديونية الخارجية.
- الحساب رقم (201.001.012) أعباء المديونية الداخلية.
- الحساب رقم (201.001.013) معاشات المجاهدين.
- الحساب رقم (201.001.014) الضمانات.
- الحساب رقم (201.001.015) أعباء مرتبطة بإيرادات.
- الحساب رقم (201.001.020) أعباء السلطة العمومية.
- الحساب رقم (201.001.031) أعباء الرواتب والتعويضات والمنح.
- الحساب رقم (201.001.032) أعباء حوادث العمل.
- الحساب رقم (201.001.033) أعباء الضمان الاجتماعي.
- الحساب رقم (201.001.034) أدوات تسيير المصالح.
- الحساب رقم (201.001.035) أشغال الصيانة.
- الحساب رقم (201.001.036) معونات لنفقات التسيير.
- الحساب رقم (201.001.037) نفقات متنوعة.
- الحساب رقم (201.001.041) مساهمات في تمويل النشاطات السياسية.

- الحساب رقم (201.001.042) نشاطات دولية.
- الحساب رقم (201.001.043) نشاطات تربية وثقافية.
- الحساب رقم (201.001.044) نشاطات اقتصادية (تشجيع ودعم).
- الحساب رقم (201.001.046) نشاطات اجتماعية (دعم وتضامن).
- الحساب رقم (201.001.047) نشاطات اجتماعية (وقائية).

2.2 حسابات نفقات التجهيز العمومي

يستعمل المحاسب العمومي الحساب رقم (202.002) "نفقات التجهيز" في الجانب المدين من أجل قيد المبالغ المدفوعة وفقا لرخص برامج التجهيز العمومية المتعددة السنوات لمختلف القطاعات المبرمجة في الميزانية العامة للدولة، حيث يمكن التمييز بين البرامج الآتية:

- برامج التجهيز العمومية المركزية.
- البرامج الاقليمية للتنمية.
- برامج البلديات للتنمية.
- برامج التجهيز العمومية الاستثنائية أو الخاصة (برنامج الإنعاش الاقتصادي، برنامج دعم الهضاب العليا، البرنامج الخاص بتنمية الصحراء، ... الخ) والتي يمكن أن تأخذ أحد أشكال البرامج المذكورة أعلاه.
- برامج التجهيز العمومية المنفذة عن طريق البنك الجزائري للتنمية والتي تسجل في الحساب رقم (202.003).
- برامج التجهيز العمومية الممولة من قروض خارجية والتي تسجل في الحساب رقم (202.004). وتجدر الإشارة في هذا الإطار، بأن تسجيل تنفيذ مختلف برامج التجهيز العمومي وفق مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية يتم عن طريق تصنيفها إلى القطاعات الموالية:
- الحساب رقم (202.002.001) نفقات التجهيز للقطاع الصناعي.
- الحساب رقم (202.002.002) نفقات التجهيز لقطاع الطاقة والمناجم.
- الحساب رقم (202.002.003) نفقات التجهيز لقطاع الزراعة والموارد المائية.
- الحساب رقم (202.002.004) نفقات التجهيز لقطاع الخدمات المنتجة.
- الحساب رقم (202.002.005) نفقات التجهيز لقطاع الهياكل القاعدية الاقتصادية والإدارية.
- الحساب رقم (202.002.006) نفقات التجهيز لقطاع التربية والتكوين.
- الحساب رقم (202.002.007) نفقات التجهيز لقطاع هياكل اجتماعية وثقافية.

- الحساب رقم (202.002.008) نفقات التجهيز لقطاع السكن.
- الحساب رقم (202.002.001) نفقات التجهيز (متنوعات).

3.2. حسابات الدعم والتدخلات الاقتصادية

يسجل المحاسب العمومي في الجانب المدين للحساب رقم (202.003) المبالغ التي تم دفعها من طرف الخزينة العمومية في إطار التدخلات المباشرة للدولة في المجال الاقتصادي، وذلك لأسباب سياسية، اقتصادية أو اجتماعية، والتي تدفع في شكل إعانات مالية مباشرة للمرافق العمومية أو الدواوين أو للمؤسسات العمومية ذات الطابع الاستراتيجي.

2.2. حسابات العمليات على رأس المال

تم فتح الحساب رقم (202.007) وفق التعلية رقم (44) المؤرخة في 30 ديسمبر 1998 والصادرة عن المديرية العامة للمحاسبة والذي يتفرع إلى حسابات فرعية من (001) إلى (013)، حيث يقيد في الجانب المدين لهذه الحسابات النفقات التي تدفعها الخزينة العمومية عند تنفيذ عمليات على رأس المال، مثل أعباء دعم الفوائد البنكية من طرف الخزينة أو أعباء تسديد أدونات الخزينة إضافة إلى مخصصات تطهير ديون أو تمويل المؤسسات الاقتصادية العمومية أو الجماعات المحلية.

الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية للمجموعة الثالثة "عمليات الخزينة"

تسجل المجموعة الثالثة عمليات ذات طابع خاص للخزينة العمومية والتي يتم تنفيذها عن طريق الحسابات الخاصة للخزينة العمومية أو حسابات تسيير الديون أو القروض العمومية، حيث تشكل هذه الحسابات تشكل استثناء لقواعد تحصيل الإيرادات أو تسديد النفقات العمومية، حيث تتفرع المجموعة الثالثة إلى الحسابات العامة الموالية:

1. الحساب العام رقم (30) "الحسابات الخاصة للخزينة العمومية"

يتم فتح أو غلق الحسابات الخاصة بالخزينة عن طريق قانون المالية، حيث يتم تسجيل الإيرادات المحصلة عن طريق هذه الحسابات في الجانب الدائن والنفقات في الجانب المدين. أما الرصيد فيتم تحديده عن طريق المقاصة بين الطرفين على أن يتم ترحيله من سنة إلى سنة إلى غاية إصدار قرار غلق الحساب من طرف وزير المالية، حيث تتفرع هذه الأخيرة إلى الحسابات الآتية:

1.1. الحسابات التجارية:

تسجل هذه الحسابات عن طريق فتح تفرعات للحساب الفرعي رقم (301) والتي تستعمل من أجل قيد "مبالغ الإيرادات والنفقات ذات الطابع التجاري أو الصناعي التي يتم تنفيذها بصفة استثنائية من طرف المرافق العامة".¹

2.1. حسابات التخصيص الخاص

تفتح هذه الحسابات عن طريق استحداث تفرعات للحساب الفرعي رقم (302)، والتي تستعمل من أجل تخصيص عائدات إيرادات معينة لتمويل تسديد نفقات محددة عبر هذه الحسابات بترخيص من قانون المالية. وبالتالي، فإنها تشكل استثناء لقاعدة الشمولية في أعداد الميزانية العمومية، مثل حساب دعم مكافحة أمراض السرطان أو حساب دعم الاستثمارات إلى غيرها من الحسابات التي تفتحها وزارة المالية عند الحاجة، حيث تم إحصاء 192 حساب تخصيص خاص مفتوح في مدونة حسابات الخزينة العمومية.

3.1. حسابات التسبيقات

تسجل الحسابات الفرعية للحساب رقم (303) التسبيقات من دون فائدة والمدفوعة من الخزينة العمومية لصالح المرافق العمومية والجماعات المحلية في حدود الاعتماد المتاحة، وتسد مهمة تسيير هذه الحسابات إلى الخزينة الرئيسية التي تتولى اجراءات متابعة تحصيلها في أجل أقصاه سنتين، وفي حالة عدم تسديدها يتحول التسبيق إلى قرض بفائدة يمدد أجل تسديده إلى سنتين إضافيتين، حيث تقوم هذه الأخيرة بقيد مبالغ التسبيقات المدفوعة في الجهة المدينة لحساب التسبيقات، وعند تسديدها يتم تسجيلها في الجهة الدائنة لنفس الحساب حسب طبيعة التسبيق.

4.1. حسابات القروض

يقوم المحاسب العمومي بتسجيل القروض المدفوعة من الخزينة العمومية في الجهة المدينة لحساب القرض وعند تسديدها يتم قيد المبالغ المحصلة في الجهة الدائنة لنفس حساب القرض، حيث يتم استعمل تفرعات الحساب الفرعي رقم (304) لمتابعة عمليات منح وتسديد القروض الداخلية أو الخارجية المدفوعة من الخزينة العمومية، وذلك في حدود الإعتمادات المالية المرخصة في قانون

¹ المادة 54 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 المتعلق بقوانين المالية.

المالية للسنة الذي يحدد نسبة الفوائد وآجال تسديد القروض الطويلة أو متوسطة الأجل، حيث يمكن التمييز بين أنواع القروض الآتية:

- قروض الخزينة العمومية لقطاع السكن.
- قروض الخزينة العمومية للقطاع الزراعي.
- قروض الخزينة العمومية للقطاع الاقتصادي.
- قروض اخرى (قروض للموظفين).
- قروض الخزينة العمومية للحكومات الأجنبية التي يتولى العون المحاسبي المركزي للخزينة مهمة متابعة تسديد هذه القروض بحيث يتم فتح حسابات فرعية لحسابات القروض لكل اتفاقية قرض على حدى بعد المصادقة عليها.

5.1. تفرع الحساب العام (305)

يستعمل المحاسب العمومي تفرعات هذا الحساب بهدف متابعة استهلاك الاعتمادات المخصصة لتغطية مصاريف العلاج المجاني.

6.1. حسابات مساهمات الدولة

يتم فتح تفرعات للحساب الفرعي رقم (306) من أجل قيد المساهمات المدفوعة من طرف الدولة في رأس مال المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث يمكن التمييز بين الأسهم والسندات المحررة لفائدة الخزينة العمومية.

2. الحساب العام رقم (31) حسابات خاصة للخزينة تنفيذ إيرادات

ينقسم هذا الحساب إلى حسابات فرعية تستعمل من أجل تسجيل تحويل الإيرادات المحصلة من الخزينة الولائية لفائدة الخزينة الرئيسية من أجل إعادة توزيعها وفق تخصيص خاص بترخيص من قانون المالية، على سبيل المثال يمكن ذكر الحساب رقم (312.042) الإيرادات المحولة لفائدة صندوق التعويضات لضحايا الكوارث الطبيعية.

3. الحساب العام رقم (32) حسابات تخصيص خاص

تستعمل تفرعات هذا الحساب من أجل تحويل النفقات المدفوعة من طرف أمناء الخزينة اللوائية إلى الخزينة الرئيسية من أجل تسجيلها في حسابات التخصيص الخاص إسناد نهائي، إضافة إلى ذلك يستعمل العون المركزي للخزينة تفرعات هذا الحساب من أجل متابعة تسجيل القروض العينية لفائدة الحكومات الأجنبية.

4. الحساب العام رقم (33) حساب الإسناد النهائية لديون الدولة

يتكفل العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية مسك تفرعات هذا الحساب من أجل قيد العمليات المالية المتعلقة بتسيير أصل المديونية العمومية الداخلية والخارجية المترتبة على الخزينة والتي تكون إما على شكل قروض أجنبية استفادت منها الخزينة العمومية أو ديون داخلية تكون على شكل أدونات الخزينة أو سندات التجهيز بمختلف أنواعها.

5. الحساب العام رقم (34) حساب تحويل الإيرادات

يتفرع هذا الأخير إلى حساب فردي واحد تحت رقم (341.001) يستعمل من أجل تحويل الإيرادات لفائدة العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية.

6. الحساب العام رقم (35) ديون الدولة، تنفيذ نفقات

تستعمل تفرعات هذا الحساب من أجل تسجيل الأعباء المترتبة على تسيير المديونية العامة إضافة إلى قيد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن تغير سعر الصرف عند تسديد الديون الخارجية.

7. الحساب العام رقم (36) أرباح وأعباء ديون الدولة

يتم استعمال تفرعات هذا الحساب العام من أجل تسجيل كالمبالغ المدفوعة من طرف الخزينة العمومية لتغطية المصاريف المرتبطة بتسيير ديون الدولة، بما فيها خسائر أو أرباح الصرف المرتبطة بأقساط تسديد المديونية الخارجية، إضافة إلى تسجيل مختلف الأعباء المتعلقة بإصدار وتداول أدونات الخزينة العمومية.

الفرع الرابع: عمليات المجموعة الرابعة "حسابات الهيآت المكتتبة لدى الخزينة العمومية"

خصت مدونة مجموعات حسابات الخزينة العمومية حسابات المجموعة الرابعة لفتح حسابات الودائع لدى الخزينة والتي يتم تسييرها بصفة مجانية ومن دون فائدة، حيث يمكن التمييز بين المودعين الاختياريين وهم الموظفون الذين يرغبون في فتح حساب لدى الخزينة العمومية في حدود الإمكانيات المتاحة لدى مصالح المحفظة المالية، وبين المودعين الإلجباريين الذين يفرض عليهم القانون فتح حساب وداائع لدى الخزينة العمومية، ومن أهم الهيآت المكتتبة لدى الخزينة بصفة إجبارية ما يلي:

- الجماعات المحلية.
- بريد الجزائر.
- المرافق العامة ذات الطابع الإداري الخاضعة للمحاسبة العمومية.
- البنوك التجارية العامة والخاصة.
- صناديق الضمان الاجتماعي ومؤسسات التأمين.
- الموثقون.
- المحضرون القضائيون.

تقوم الخزينة العمومية بفتح حسابات مشخصة لتسيير أموال المودعين الاختياريين او الاجباريين والتي يتم مسكها من دون مقابل من طرف الخزينة العمومية، التي تستفيد من السيولة المودعة لديها لتمويل عمليات الخزينة، إضافة إلى استعمالها لربط الخزينة مع مختلف المتعاملين الاقتصاديين لتنفيذ التحويلات المالية من وإلى الخزينة العمومية أو من اجل تحويل المبالغ للمستفيدين الذين يملكون حسابات بنكية أو بريدية.

أما فيما يخص المعالجة المحاسبية لهذه المجموعة، فإن كل قيد في الجانب المدين لتفرعات الحساب العام رقم (40) يعتبر بمثابة نقص في رصيد ودائع الهيآت المكتتبة لدى الخزينة العمومية، في حين أن كل قيد في الجانب المدين للحساب ينتج عنه زيادة في موجوداتها لدى الخزينة.

الفرع الخامس: المعالجة المحاسبية لحسابات المجموعة الخامسة "حسابات تحت التسوية"

تستعمل حسابات المجموعة الخامسة من أجل تسجيل عمليات إسناد مؤقتة في انتظار تسويتها من طرف المحاسب الرئيسي المكلف بالإسناد النهائي لهذه العمليات، وعلى هذا الأساس فإنها

تحتوي على حسابات للربط وتسجيل التحويلات المالية فيما بين المحاسبين العموميين، حيث تتضمن هذه المجموعة الحسابات الموالية:

1. الحساب العام رقم (50) إيرادات للتصنيف والتسوية والتحويل

تسجل تفرعات هذه الحسابات كل الإيرادات المحصلة من طرف المحاسب العمومي ولكنها غير معروفة المصدر، والتي يتم قيدها بصفة مؤقتة في تفرعات هذا الحساب، في انتظار استلام وثائق إثبات المعاملات المالية التي يتم على أساسها تنفيذ القيد النهائي من طرف المحاسب المكلف بقيدها، كما تستعمل هذه الحسابات لتسجيل الإيرادات المحصلة من طرف محاسب ثانوي لتحويلها لصالح المحاسب الرئيسي المؤهل بتنفيذ القيد النهائي للعملية، هذه الحسابات يجب ترصيدها في نهاية السنة.

2. الحساب العام رقم (51) نفقات للتصنيف والتسوية والتحويل

تستعمل هذه الحسابات لتسجيل النفقات في حسابات مؤقتة المدفوعة من طرف محاسب ثانوي، في انتظار تحويل وثائق إثبات النفقة لتنفيذ القيد النهائي للعملية من طرف المحاسب الرئيسي المكلف بتنفيذ القيد النهائي للعملية. وبالتالي فإن هذه الحسابات تعتبر بمثابة حسابات إسناد مؤقتة يجب ترصيدها في نهاية السنة.

3. الحساب العام رقم (52) تدفقات نقدية وتحويلات فيما بين المحاسبين

تسجل تفرعات هذه الحسابات حركة التدفقات النقدية التي تتم فيما بين المحاسبين العموميين، حيث يمكن التمييز بين الحسابات الموالية:

1.3 الحساب الجاري البريدي للخرينة العمومية لدى بريد الجزائر

تفتح الخزينة العمومية حسابا جاريا بريديا واحدا يستعمل من طرف مختلف المحاسبين العموميين تحت رقم (520.001) "الحساب الجاري البريدي للخرينة"، والذي يتم استعماله من أجل تسجيل التحويلات المالية بين الخزينة ومصالح بريد الجزائر، وتسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات عبر هذا الحساب مما يساعد الخزينة العمومية من الاستفادة من شبكة الحسابات الجارية البريدية لبريد الجزائر، حيث يسجل في الجانب المدين لهذا الحساب العمليات التالية:

- تحصيل مبالغ الحوالات البريدية والتحويلات المالية التي تمت عن طريق الحساب الجاري البريدي لصالح المحاسب العمومي.
 - التحويلات المالية من صندوق الخزينة أو من الحساب الجاري البريدي رقم (520.002) لمحاسبي الوكالات المالية والمحاسبين الثانويين من أجل تمويل الحساب الجاري البريدي للمحاسب الرئيسي.
 - تمويل الحساب الجاري البريدي للخزينة عن طريق الحساب الجاري للخزينة لدى البنك المركزي. أما من الجهة الدائنة للحساب الجاري البريدي للخزينة العمومية فتسجل العمليات الموالية:
 - التحويلات المالية التي تتم بواسطة المحاسب العمومي عن طريق الحساب الجاري البريدي للخزينة لفائدة مختلف الدائنين الذين يملكون حسابات جارية بريرية.
 - تسديد مبالغ الرسوم البريدية.
 - تحويلات مالية من الحساب الجاري البريدي للخزينة من أجل تمويل الحساب الجاري للخزينة لدى البنك المركزي.
 - تمويل الحساب الجاري البريدي للوكالات المالية عن طريق الحساب الجاري البريدي للخزينة.
- كل قيد محاسبي في الحساب الجاري البريدي للخزينة من جهة المدين يعتبر بمثابة زيادة في رصيد الخزينة لدى بريد الجزائر والعكس صحيح، حيث يتولى المحاسب العمومي المتابعة اليومية لجميع العمليات التي قام بها عن طريق هذا الحساب، وعلية فإنه "يقوم بفحص ومراقبة كشف العمليات اليومية الذي ترسله مصالح المركز المالي للحسابات البريدية، من أجل تحديد رصيد الحساب اليومي والذي يجب أن يكون مطابقا لرصيد الحساب الناتج عن محاسبة المحاسب العمومي ومحاسبة مصالح الحسابات البريدية".¹
- إضافة إلى ذلك، يتضمن حساب التحويلات المالية تفرعات للحساب الجاري البريدي المفتوحة لصالح قابضي الضرائب والجمارك، أمناء خزائن ما بين البلديات، إضافة إلى حساب بريدي لأمناء الخزائن الولائية.

2.3. حسابات التسديد مع الحكومات الأجنبية

- تستعمل تفرعات الحساب العام رقم (52) لتسجيل التحويلات المالية بين الخزينة العمومية في الجزائر مع الخزائن العمومية للدول الأجنبية في إطار تنفيذ اتفاقيات القروض.

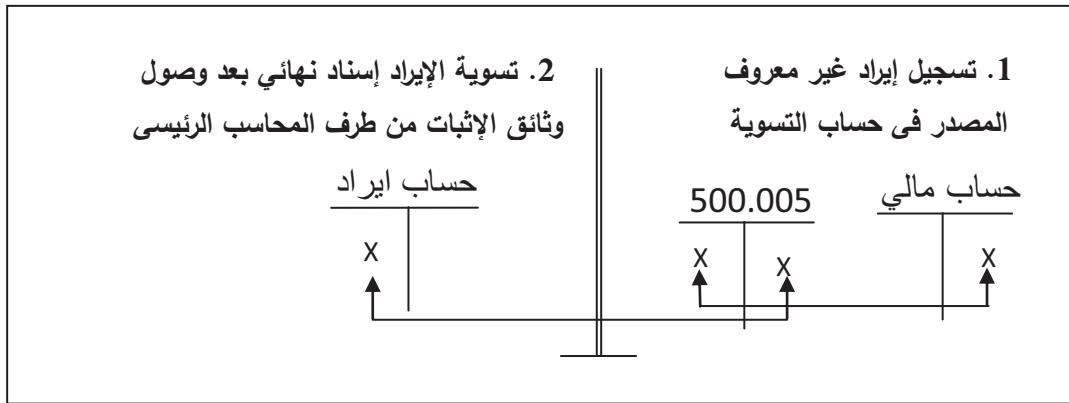
¹ Instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 relative à la comptabilité du trésor public, p:27.

4. الحساب العام رقم (53) الحسابات الوسيطة

لا تسجل هذه الحسابات قيود نهائية ناتجة عن عمليات مالية فعلية، بل تستعمل من أجل تصفية الحسابات وتسوية الأرصدة عند غلقها، أو تستعمل لقيود العمليات الداخلية التي تقوم بها الخزينة لأغراض دمج العمليات المحاسبية من طرف العون المحاسبي المركزي للخزينة.

والقاعدة العامة التي تطبق على هذه الحسابات تنص على أن "كل قيد في الجهة المدينة يعتبر بمثابة قيد مؤقت، أما القيد في الجهة الدائنة يعتبر بمثابة تسوية نهائية"¹، هذا بالنسبة لتسوية النفقات المسجلة في هذه الحسابات والعكس صحيح بالنسبة لعمليات تسوية الإيرادات كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (09) المعالجة المحاسبية لتسوية الإيرادات



المصدر: تم إعداده بناء على معطيات التعلّمة العامة رقم 16 لمحاسبة الخزينة.

كما هو موضح في الشكل أعلاه، يتم ترصيد الحسابات الوسيطة التي تستقبل قيود مؤقتة، لاسيما التحويلات التي تتم من وإلى الخزينة وغير معروفة المصدر لعدم استلام وثائق إثباتها، وبالتالي لا يستطيع المحاسب العمومي قيدها في حساب الإسناد النهائي المطابق لطبيعة العملية الذي يقوم بتسجيلها في حسابات التسوية في انتظار استلام وثائق إثبات النفقة أو الإيراد من أجل تسجيله نهائيا في الحساب المطابق له.

¹ Instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 relative à la comptabilité du trésor public, p:59.

الفرع السادس: المعالجة المحاسبية لحسابات المجموعة السادسة "النتائج"

يختص العون المحاسبي المركزي للخزينة بمسك حسابات المجموعة السادسة التي تتضمن حسابات النتائج الذي يتفرع إلى الحسابين العامين التاليين:

1. الحساب العام رقم (60) نتائج تنفيذ الميزانية

تستعمل تفرعات هذا الحساب من أجل دمج النتائج النهائية لعمليات تنفيذ الميزانية عن طريق المقاصة بين إجمالي الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة خلال السنة المالية لتحديد رصيد تنفيذ عمليات الميزانية العامة للدولة، إضافة إلى تسجيل تصفية رصيد العمليات المالية للحسابات الخاصة للخزينة العمومية التي تم إغلاقها في نهاية السنة المالية.

2. الحساب العام رقم (61) رصيد عمليات الخزينة

يسجل هذا الحساب نتائج تنفيذ العمليات المالية للخزينة (الحسابات المالية)، والذي يتضمن نتائج عمليات الميزانية وعمليات الحسابات الخاصة للخزينة إضافة إلى نتائج عمليات تسيير ديون وقروض الخزينة العمومية.

الفرع السابع: المعالجة المحاسبية لحسابات المجموعة السابعة "الديون المضمونة من طرف الدولة"

يختص العون المحاسبي المركزي للخزينة بمتابعة الالتزامات الناشئة عن الديون الداخلية أو الخارجية المضمونة من طرف الدولة، والناجمة عن القروض الممنوحة لفائدة مصالح الميزانية الملحقة أو المرافق العمومية ذات الطابع الإداري، وذلك في حدود ترخيصات قانون المالية الذي يحدد الحد الأعلى للقروض التي تضمنها الدولة لفائدة مختلف المؤسسات والهيئات العمومية.

يتم متابعة تسجيل الديون المضمونة من طرف الدولة في تفرعات الحساب العام رقم (70) "قروض مضمونة من طرف الدولة"، وعند تسديدها يتم تسجيل أقساط التسديد في تفرعات الحساب العام رقم (71) "أقساط القروض المضمونة من طرف الدولة"، بحيث لا ينتج عن هذه العمليات تدفقات نقدية فعلية إلا في حالة تحقق التزام الدولة التي تحل مكان الهيئات المضمونة.

أما في حالة تحقق التزام الدولة بسبب القروض المضمونة، والذي ينتج عنها تحويلات نقدية فعلية تتحملها الخزينة العمومية، يقوم العون المحاسبي المركزي للخزينة بقيد المبالغ المدفوعة في الحساب رقم (304.605) "ديون ناتجة عن قروض مضمونة من الدولة". وبالتالي، تدفع الخزينة العمومية الديون المستحقة عن المدين الأصلي على أن تقوم بمتابعة تحصيلها لاحقا من الهيآت العمومية التي استفادت من هذه الضمانات.

الفرع الثامن: المعالجة المحاسبية لحسابات المجموعة الثامنة "حقوق الدولة"

يقوم العون المحاسبي المركزي للخزينة بمتابعة مسك حسابات حقوق الدولة الناتجة عن القروض أو الضمانات المقدمة لفائدة الخزينة العمومية، والتي يتم تسجيلها في تفرعات الحسابين العامين الآتيين:

- الحساب العام رقم (80) "حقوق مختلفة"، والذي يستعمل من قيد مبلغ أصل الحقوق الناتجة عن القروض الممنوحة من طرف الخزينة وذلك عن طريق الحساب رقم (800.001). أما الحقوق مستحقة الدفع لفائدة الخزينة العمومية والناتجة عن ضمانات القروض لفائدة الخزينة فيتم تسجيلها في الحساب رقم (800.002).

- الحساب العام رقم (81) "الأقساط القادمة"، يستعمل العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية تفرعات هذا الحساب من أجل متابعة تحصيل أقساط القروض المثبتة في الحساب العام رقم (80).

الفرع التاسع: حسابات المجموعة التاسعة "القيم غير المتداولة"

تستعمل حسابات المجموعة التاسعة من أجل تسجيل عمليات المحفظة المالية للخزينة العمومية، والتي تتضمن مختلف سندات التجهيز الطويلة متوسطة الأجل بمختلف أنواعها الصادرة عن الخزينة العمومية باسم لفائدة الدولة أو التي يتم إصدارها لفائدة الجماعات المحلية، إضافة إلى تسجيل توظيف الموارد المالية العمومية للدولة من طرف الخزينة العمومية في الأسواق المالية الداخلية أو الخارجية والتي يتم تمويلها من الاحتياطات المالية للدولة.

لتسجيل العمليات المرتبطة بتسيير المحفظة المالية للخزينة العمومية يتم استعمال تفرعات الحسابين العامين الموالين:

- الحساب العام رقم (90) المحفظة المالية للمحاسبين الرئيسيين.
- الحساب العام رقم (91) المحفظة المالية للوسطاء.

تسجل هذه الحسابات مختلف السندات الصادرة عن مختلف الهيآت العمومية غير الدولة، مثل الجماعات المحلية (الولايات والبلديات أو الهيآت العمومية ذات الطابع الإداري)، إضافة إلى العائدات الناجمة عن إصدار الطوابع الضريبية وتحصيل أنواع أخرى من الإيرادات العمومية في شكل حقوق اشتراك أو تذاكر مؤثر عليها من الخزينة العمومية إضافة إلى القيم والأوراق المالية للغير والمودعة في الخزينة العمومية.

المبحث الثالث: تحليل واقع المحاسبة العمومية في الجزائر

يعتبر نظام المحاسبة العمومية الجزائري امتدادا لنظام المحاسبة العمومية الفرنسي القائم على مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، سواء من حيث الإطار القانوني المتعلق بتنظيم أسس وقواعد المحاسبة العمومية أو من حيث تنظيم مجموعة حسابات الخزينة العمومية. وبقي هذا النظام ساري المفعول منذ الاستقلال دون أن يطرأ عليه أي تغيير جوهري من شأنه أن يواكب حركة الإصلاحات الاقتصادية وتطور حاجيات وحدات القطاع العام.

وفي هذا الإطار، لم يعرف تنظيم مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية إلا تغيرات سطحية اقتصر على غلق بعض الحسابات أو إصدار تعليمات داخلية من المديرية العامة للمحاسبة العمومية من أجل فتح حسابات فرعية جديدة لتلبية متطلبات تطور نشاط وحدات القطاع العام، والتي يتم عن طريقها شرح إجراءات مسك القيود المحاسبية للعمليات المالية في الحسابات الجديدة، هذه الطريقة في معالجة الاحتياجات الجديدة للدولة نتج عنها العدد الكبير من الحسابات الفرعية التي تحتوي عليها مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية .

يتناول هذا المبحث تشخيص واقع نظام محاسبة الخزينة العمومية في الجزائر بناء على نتائج تحليل المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية بهدف تقييم النظام المحاسبي على أساسى دراسة النقاط الآتية:

- نقاط القوة في لنظام محاسبة الخزينة العمومية.
- نقاط الضعف في نظام محاسبة الخزينة العمومية.

المطلب الأول: نقاط القوة في نظام محاسبة الخزينة العمومية

لقد تم تأسيس نظام المحاسبة العمومية على الأساس النقدي الذي يهدف إلى تطبيق رقابة صارمة على التدفقات النقدية للأموال العمومية، عن طريق فرض قيود قانونية وإجراءات تنظيمية لضبط مراحل تنفيذ الميزانية العامة للدولة، وذلك من أجل ضمان مشروعية العمليات المالية للدولة ومراقبة صرف الأموال العمومية في المجال التي رصدت من أجلها الاعتمادات المالية.

على هذا الأساس، تم تصميم المخطط المحاسبي للخزينة العمومية لتسجيل الأثر النقدي الناتج عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة لذلك فإنه يلبي هذه الاحتياجات بامتياز، لأنه يسمح بتطبيق رقابة مستمرة على حركة التدفقات النقدية للخزينة العمومية، إضافة إلى ذلك يمكن عرض نقاط القوة لنظام المحاسبة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية على النحو التالي:

- سهولة إجراء القيود المحاسبية التي تركز على الأثر النقدي لتسجيل المعاملات المالية، رغم أن مدونة مجموعة حسابات الخزينة تحتوي على عدد كبير من الحسابات إلا أن أغلب القيود المحاسبية لا تتطلب تسجيلات محاسبية مركبة بين عدة حسابات، حيث إن قيد العمليات الدورية والمتكررة يتطلب استعمال حسابين فقط في أغلب الحالات، حساب من مجموعة الموجودات المالية وحساب آخر حسب طبيعة النفقة أو الإيراد.
- لا يحتاج النظام المحاسبي القائم على مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية إلى عمليات تسوية مركبة في نهاية السنة المالية.
- سهولة إعداد الحساب الختامي للدولة، حيث يتم تسجيل الإيرادات عند تحصيلها بغض النظر عن تاريخ استحقاقها والنفقات عند تسديدها بغض النظر عما إذا كانت العمليات المالية تسند لميزانية السنة الحالية أو لميزانيات سابقة.
- اعتماد حسابات تفصيلية بعناوين دقيقة ومشخصة لتسهيل قيد العمليات المالية.
- اعتماد الاختصاص في مسك الحسابات، حيث يمكن التمييز بين الحسابات المفتوحة لدى المحاسبين العموميين الرئيسيين وأخرى للمحاسبين الثانويين فقط وبين الحسابات التي يختص العون المحاسبي المركزي للخزينة بتسييرها حصريا.

كما يسمح نظام محاسبة الخزينة العمومية بتطبيق رقابة مركزة على مدخلات ومخرجات حسابات الموجودات المالية للخزينة، مما يتيح السرعة في أعداد بيان المركز المالي للدولة والذي يعتبر من أهم القوائم المالية لمخرجات هذا النظام، والمتمثلة في الوضعية المالية المختصرة للخزينة العمومية إضافة إلى البساطة والسهولة والسرعة في أعداد الحساب الختامي للدولة.

المطلب الثاني: نقاط الضعف في نظام محاسبة الخزينة العمومية

لا تقدم مخرجات نظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة بيانات مالية تسمح بتحقيق الإفصاح الكامل والشفاف عن نتائج النشاط الحكومي، وذلك للأسباب الآتية:

- يتغاضى النظام المحاسبي كليا عن تسجيل الاستثمارات والتجهيزات العمومية لعدم وجود أقسام حسابات في مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية من أجل متابعة الاستثمارات وتطبيق الاهتلاك عليها. وبالتالي، لا يوفر النظام المحاسبي تقديرا محاسبيا عن قيمة ممتلكات الدولة المنقولة وغير المنقولة.
- عدم تسجيل مخلفات النفقات الملتزم بها خلال السنة المالية وغير المدفوعة في نهاية السنة، مما يؤدي إلى استهلاك الاعتمادات المالية للسنة القادمة من أجل تغطية نفقات ملتزم بها في السنة السابقة، مما يؤدي وحدات القطاع العام إلى طلب اعتمادات مالية إضافية.
- عدم توفر قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية، والتي يتم متابعتها في سجلات خارج المحاسبة عن طريق القيد الوحيد رغم أنها تتم بصفة آلية وفق تبويب الميزانية، مما ينتج عنه عبء إضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات. وبالتالي، فإن مخرجات النظام المحاسبي لمحاسبة الخزينة العمومية لا تقدم بيانات مالية أو قوائم مالية عن تطور استهلاك الاعتمادات المالية، والتي يتم استخراجها من محاسبة الميزانية المثبتة في سجلات وجداول ذات طابع احصائي.
- عدم تسجيل الحقوق مستحقة الدفع للدولة في مرحلة إثبات الإيرادات أو التصفية أو حتى عند إصدار سند الأمر بالتحصيل.
- الاعتماد على الجداول الإحصائية خارج المحاسبة من أجل أعداد القوائم المالية الحكومية والحساب الختامي للدولة.

- عدم توفير بيانات مالية في سجلات المحاسبة عن باقي الإيرادات المثبتة وغير المحصلة أو الملغاة أو التخفيضات.
 - لا يوفر النظام المحاسبي بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس التكاليف.
 - عدم توفر حسابات لتسجيل إجراء الالتزام بالنفقات العمومية.
 - الاعتماد على استعمال القيود بالمبالغ السالبة عند تصحيح الأخطاء دون اللجوء إلى القيود العكسية لإلغاء العملية.
 - عدم توفر حسابات لقيود حجم وقيمة مخزون وحدات القطاع العام.
- إضافة إلى ذلك، وبناء على التقرير الذي أعده المدير العام للمديرية العامة للمحاسبة العمومية، بعنوان "إصلاح نظام المحاسبة العمومية" يتضمن نظام المحاسبة العمومية الجزائري العيوب الآتية:¹
- يتغاضى نظام المحاسبة العمومية عن تسجيل الممتلكات العينية واستثمارات الدولة، إلى جانب عدم تطبيق مبدأ الحقوق المثبتة للدولة.
 - ترقيم مجموعة حسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي أفقد توازن مجموعة الحسابات، بحيث أصبحت تحتوي على أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة مما يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها.
 - صعوبة تركيز ودمج المحاسبة بسبب تشعب تنظيم الإدارة المالية للدولة.
- أما من حيث طبيعة مخرجات نظام محاسبة الخزينة العمومية، فإنها تركز على بيان المركز المالي للخزينة الناتج عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة، عن طريق أعداد الوضعية المالية المختصرة للخزينة العمومية التي تحتوي على رصيد عمليات الميزانية والحسابات الخاصة للخزينة إضافة إلى عرض نتائج تمويل عمليات الخزينة العمومية، حيث لا يستطيع النظام المحاسبي الحالي توفير بيانات مالية عن الحقوق المالية المثبتة للدولة والتي لم يتم تحصيلها بسبب عدم تخصيص حسابات لقيود باقي التحصيل أو باقي النفقات الملتزم بها وغير المدفوعة.

¹ M. BOUTABA, Op.Cit, 2000, p:5.

وبناء على النقائص المذكورة سابقا، يمكن الاستنتاج بأن النظام المحاسبي الحالي للخزينة لا يحقق الإفصاح الشامل عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام، لأنه لا يوفر بيانات عن التقييم المالي لممتلكات الدولة من عقارات ومباني حكومية أو تجهيزات عمومية والتي يتم تسجيلها على أنها أعباء مالية سنوية لا يتم تقييمها من سنة إلى أخرى.

وبالتالي، فإن القوائم والبيانات المالية الحكومية لا تستطيع أن تعرض تقييما ماليا شاملا عن مختلف أصول وخصوم الدولة في وثيقة محاسبية واحدة، حيث إنها تقدم معلومات مالية محدودة تركز على بيان الأثر النقدي لتنفيذ الميزانية، والتي يتم عرضها بطريقة لا تسمح بتوظيفها لأغراض المساءلة وتقييم الأداء وقياس تكلفة الخدمات العامة. نتيجة لذلك، فإن النظام المعلوماتي لمحاسبة الخزينة لا يسمح بتوفير بيانات متكاملة عن تطور عناصر الذمة المالية للدولة لأن أقسام مجموعة حسابات الخزينة لا تسجل مجمل أصول وخصوم الدولة.

لهذا السبب، فإن الجزائر تصنف من بين البلدان التي تقدم معلومات ضعيفة عن نتائج تنفيذ الميزانية وتحقيق الشفافية في تسيير المال العام ومدى توفير البيانات المالية الحكومية وجعلها متاحة للجمهور، وذلك بناء على نتائج مسح مؤشر الميزانية المفتوحة، الذي يعتبر بمثابة معيار دولي مستقل لتقييم شفافية الميزانية استنادا على نتائج الاستطلاع ل(100) دولة شملتها الدراسة.

درجة الجزائر في مؤشر الميزانية المفتوحة لسنة 2012 هي "(13) درجة من أصل (100)، وهو أقل بكثير من متوسط الدرجات (43) لكل (100) دولة شملتها الدراسة بل هو أيضا أقل من درجات البلدان الأخرى في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، بما فيها الأردن، لبنان والمغرب، فدرجات الجزائر تشير إلى أن الحكومة توفر للجمهور معلومات ضئيلة عن ميزانية الحكومة وأنشطتها المالية خلال سنة الموازنة، هذا يعتبر تحديا للمواطنين في محاسبة الحكومة على إدارتها للأموال العامة".¹

وتجدر الإشارة في هذا المجال، أن درجة مؤشر الميزانية المفتوحة للجزائر هو في تحسن مقارنة مع السنوات السابقة كما هو موضح في الجدول الموالي:

¹ www.openbudgetindex.org, consulter 10/02/2013

الجدول رقم (13) تطور مؤشر الميزانية المفتوحة للجزائر

مؤشر الميزانية المفتوحة للسنة 2012	مؤشر الميزانية المفتوحة للسنة 2010	مؤشر الميزانية المفتوحة لسنة 2008
13	01	02

المصدر: www.openbudgetindex.org, consulter le 10/02/2013.

يرجع تدهور هذا المؤشر في الجزائر إلى قصور نظام المحاسبة العمومية الذي يؤدي إلى إنتاج بيانات مالية تفتقد لخصائص الجودة المطلوبة ولا تلبي كافة إحتياجات مستخدمي التقارير المالية الحكومية، الأمر الذي أفقد النظام دوره المفترض في توفير المعلومات التي تساعد مستخدميها في عرض الإفصاح الكامل عن نتائج النشاط الحكومي وتحقيق المساءلة عن الأداء.

يتصف نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بمواصفات النظم المحاسبية التقليدية التي تعتمد على تنفيذ المعاملات المالية وفق قواعد الأساس النقدي، الذي يركز على مراقبة وتدقيق التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية، حيث إن المعالجة المحاسبية التي يتم تنفيذها لإدارة بيانات النظام المحاسبي يمكن اعتبارها بمثابة دفتر لمتابعة النقد بصفة تفصيلية.

كما تشارك الجزائر معظم الدول العربية في مؤخرة ترتيب هذا المؤشر، حيث إن "الصورة السائدة عن تفاعل البلدان العربية مع الاتجاهات المعاصرة في تطوير وإصلاح الممارسات المحاسبية الحكومية تبدو مع الأسف قاتمة، فبخلاف الدول المتقدمة أو الأكثر نمواً، فإن دولاً أقل نمواً من دول عربية كثيرة، تتجه بجدية نحو تبني أو الاستفادة من المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق أو معيار الأساس النقدي كمرحلة أولى، في حين أن الأمر يبدو غائباً أو مغيباً لدى معظم الدول العربية، إن هذه السلبية تشير ولا شك إلى ضعف المبادرة وعدم الاكتراث الذي يسود الإدارة والمالية العامة في البلدان العربية، وكأن التسليم والاستسلام لكل الأساليب والقواعد القديمة أمر مقدس، وحينما تفرض الضرورة إدخال الإصلاحات يأتي القرار متأخراً كالعادة والذي غالباً ما يترتب عليه تكاليف وأعباء أكبر مما لو اتخذ القرار مبكراً وبمبادرات ذاتية"¹.

¹ إبراهيم عبد القدوس أحمد مفضل، مرجع سبق ذكره، 2008، ص:383.

خلاصة الفصل الرابع

تم تصميم نظام المحاسبة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية لتلبية أغراض الرقابة على حركة التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة، وبناء على نتائج تحليل إجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق تصنيف مجموعات حسابات الخزينة العمومية، يمكن الاستنتاج بأنها تعتمد على الأساس النقدي في إثبات القيود المحاسبية، مما يؤثر مباشرة على جودة البيانات المالية لمخرجات النظام المحاسبي التي تركز على بيان المركز المالي للخزينة العمومية، وهو ما يفسر محدودية المعلومات المعروضة في البيانات المالية التي يتم استخراجها مباشرة من نظام محاسبة الخزينة العمومية، والاستعانة بمستندات ذات طابع إحصائي لتغطية النقص في المعلومات عند إعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية.

لم يعرف نظام محاسبة الخزينة العمومية منذ اعتماده بعد الاستقلال أي إصلاحات، حيث بقي ساري المفعول من دون أن يطرأ عليه أي تغيير جوهري باستثناء إصدار تعليمات من المديرية العامة للمحاسبة العمومية في الجزائر لغلق حسابات أو فتح حسابات فرعية جديدة عند الحاجة، حيث أصبح هذا النظام عاجزاً عن مواكبة الحاجيات المتزايدة لمستخدمي القوائم المالية الحكومية وتطور حجم المعاملات المالية لوحدات القطاع العام، لأنه يركز على التوسع في الحسابات المالية لتطبيق رقابة صارمة على تداول المال العام وذلك على حساب جودة البيانات المالية الحكومية.

ولكن مع تطور نشاط الدولة والحاجة إلى أدوات فعالة للرقابة عن الأداء وتحقيق الشفافية وضرورة توفير أدوات المساءلة عن الكفاءة في تسيير الموارد العمومية، أصبح من الضروري تطوير نظام محاسبة الخزينة للرفع من جودة البيانات والقوائم المالية الحكومية والتي يجب إعادة صياغة مضمونها وطريقة عرضها.

ولتحقيق ذلك، شرعت وزارة المالية في تطبيق مشروع إصلاح لنظام المحاسبية العمومية بهدف على إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد للدولة، والذي سيكون محل الدراسة في الفصل الموالي.

الفصل الخامس: آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

نظرا لتطور حجم نشاط وحدات القطاع العام وتشعب الإدارة المالية الحكومية، يجب على نظام المحاسبة العمومية التكيف مع هذه المتطلبات، سواء من حيث استيعاب تطور حجم المعاملات المالية للدولة أو من حيث السرعة في توفير بيانات مالية ذات جودة عالية تسمح بتحقيق الشفافية والإفصاح الكامل والدقيق عن نتائج نشاط مختلف وحدات القطاع العام.

وفي هذا الإطار، شرعت وزارة المالية تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية في الجزائر بتنفيذ مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية يهدف إلى إعداد مخطط محاسبي جديد للدولة يوجه لتعويض مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية القائم على الأساس النقدي، والذي لا يستطيع تحقيق الإبلاغ الكامل والصادق عن كافة المعاملات المالية للدولة، حيث يهدف هذا المشروع إلى عصنة وتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لتدارك نقائص نظام محاسبة الخزينة العمومية.

يتناول هذا الفصل عرض آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر عن طريق دراسة تركيبية أقسام المخطط المحاسبي للدولة، إضافة إلى تحليل إجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وبيان طريقة عرضها في القوائم المالية الحكومية، من أجل بيان نقاط القوة والضعف للمشروع المخطط المحاسبي للدولة، وذلك وفق المباحث الموالية:

- مشروع تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.
- إجراءات القيود المحاسبية وفق أقسام مشروع المخطط المحاسبي للدولة.
- تقييم مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

المبحث الأول: مشروع تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يتناول هذا المبحث عرض مشروع إصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية الذي بدأت مديرية المحاسبة العمومية بتنفيذه عن طريق تشكيل لجنة خبراء أسندت لها مهمة إعداد مخطط محاسبي جديد، يهدف إلى عصنة وتطوير نظام محاسبة الخزينة العمومية لمواكبة تطور حاجيات مستخدمي القوائم المالية الحكومية وتوفير المعلومات لاتخاذ القرار.

المطلب الأول: تقديم مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية

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

- عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية.
- أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية.
- مرحل تطبيق مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

الفرع الأول: عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية

في إطار حركة إصلاح مؤسسات الدولة قامت وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة العمومية بتشكيل لجنة عمل تتكون من أخصائيين محليين ودوليين في ميدان المحاسبة العمومية، من أجل تقديم مشروع إصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية والاستفادة من خبرات الدول المتقدمة في هذا المجال، والتي لها نظام محاسبي متشابه مع النظام الجزائري بهدف تطوير وعصنة نظام محاسبة الخزينة العمومية، لكي يصبح أداة فعّالة لتحقيق الرشادة والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية وتحقيق الشفافية والإفصاح الشامل والدقيق عن نتائج النشاط الحكومي.

تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية قامت هذه اللجنة بإعداد مشروع تعليمة عامة تتضمن مدونة حسابات جديدة لقيد العمليات المالية للدولة تحت عنوان "المخطط المحاسبي للدولة" والذي من شأنه تعويض مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية بعد المصادقة عليه من طرف الهيآت المختصة.

يسعى مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة، لتدارك نقائص مدونة حسابات الخزينة العمومية التي يعاني من محدودية البيانات التي

يمكن استخراجها من القوائم المالية التي تم إعدادها على الأساس النقدي، والتي لا تسمح بعرض مجمل عناصر الذمة المالية للدولة.

وعلى هذا الأساس، يعتبر مشروع إصلاح المحاسبة العمومية قفزة نوعية نحو تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر من أجل إنشاء نظام معلوماتي محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة وفي آجال معقولة للمسؤولين، حول مجمل أصول وخصوم الدولة وعرض نتائج تنفيذ قانون المالية والوضعية المالية للخزينة العمومية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية وتوظيفها لأغراض المساءلة وتقييم الأداء، بحيث تستخرج هذه المعلومات بصفة مباشرة من سجلات المحاسبة دون اللجوء إلى السجلات الإحصائية كما كان معمول به في النظام القائم على مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية.

الفرع الثاني: أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية

يهدف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى تطوير نظام معلوماتي لمحاسبة الخزينة يسمح بتوفير معلومات ذات جودة عالية وفي آجال معقولة للمسؤولين من أجل اتخاذ القرار وتوظيفها في مجال عرض وتحليل نتائج النشاط الحكومي وتقييم الأداء لمختلف وحدات القطاع العام، بهدف تحقيق الشفافية والرشادة في تسيير الميزانية العامة للدولة.

وفي هذا الإطار، حدد مشروع التعلية العامة للمخطط المحاسبي للدولة أهداف إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق العناصر الآتية:¹

- توفير معلومات موثوقة ودقيقة عن مجمل نشاطات الدولة.
- توفير أدوات فعّالة للرقابة على تسيير الموارد العمومية لضمان الرشادة ومشروعية العمليات المالية للدولة.
- تقديم قوائم مالية في آجال معقولة تعرض معلومات سهلة القراءة وتلبي حاجيات متخذي القرار.

إضافة إلى أهداف الرقابة ومتابعة قيد مختلف العمليات المالية للدولة، سيسمح النظام المحاسبي الجديد بتحقيق ما يلي:

¹ Projet d'instruction générale sur la comptabilité de l'Etat (règle de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'Etat de la classe 1 à 4), Direction Générale de la Comptabilité Publique, décembre 2004, p:03

- معرفة ممتلكات الدولة بمختلف مكوناتها.
- إمكانية تحديد تكلفة الخدمات العمومية.
- تحديد النتائج السنوية وتقييم فعالية أداء نشاط الإدارة.

ولتحقيق هذه الأهداف، اعتمد نظام محاسبة الدولة على إعداد نظام محاسبي يتبنى مفاهيم ونظام المحاسبة في القطاع الخاص وتكييفها لتتلاءم مع خصوصيات نشاط وحدات القطاع العام، حيث يتضمن هذا الأخير أقسام حسابات جديدة لم يكن يستعملها المحاسب العمومي عن طريق إدراج المفاهيم التالية في محاسبة الخزينة العمومية.

1. تطبيق محاسبة الممتلكات في محاسبة العمومية

من الأهداف الأساسية لنظام محاسبة الدولة هو القيد المحاسبي للاستثمارات والممتلكات المنقولة وغير المنقولة للدولة عن طريق استحداث أقسام حسابات لمتابعة تسجيل عمليات حيازة أو اهتلاك أو التنازل عن التجهيزات والاستثمارات العمومية، حيث إن هذه العمليات لم تكن تأخذ بعين الاعتبار في محاسبة الخزينة التي تعتمد على تسجيل الأثر النقدي الناتج عن هذه العمليات، مما ينتج عنه عدم إمكانية تقدير حجم وقيمة ممتلكات الدولة.

ولمواجهة هذه الوضعية، يهدف مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى توسيع نطاق محاسبة الخزينة إلى تسجيل الأصول العينية والمالية للدولة وعرضها في القوائم المالية الحكومية، عن طريق فتح حسابات جديدة من أجل قيد قيمة مختلف ممتلكات الدولة المنقولة وغير المنقولة، وذلك بالاعتماد على تقنيات معالجة التثبيات في محاسبة القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام، حيث تم تحديد مجال تسجيل الممتلكات في مجموعة حسابات الاستثمارات والممتلكات التي تستعمل من طرف المرافق العمومية من أجل تحقيق منفعة عامة دون الأخذ بعين الاعتبار الممتلكات التي لها قيمة تاريخية أو ثقافية¹.

وبسبب الحجم الضخم لممتلكات الدولة وتراكمها من سنة إلى أخرى، سوف يتم إدراجها في محاسبة الدولة على مراحل، حيث يتم في السنة الأولى من تطبيق المخطط المحاسبي للدولة قيد

¹ Communication portant sur, La réforme de la comptabilité publique, la Direction Générale de la Comptabilité Publique, 2002, p:12.

الاستثمارات الجديدة فقط. أما في المرحلة الثانية، سوف يتم إدراج باقي الاستثمارات التي تم إنجازها خلال السنوات الماضية بعد حصرها وتقييمها.

2. تطبيق محاسبة الحقوق المستحقة للدولة في المحاسبة العمومية

من أهم عيوب محاسبة الخزينة العمومية هو عدم استطاعة النظام تقديم معلومات من الدفاتر والسجلات المحاسبية عن حجم الحقوق مستحقة الدفع من طرف الدولة والتي لم يتم تحصيلها، وذلك لعدم توفر حسابات لتسجيل هذه العمليات التي لا ينتج عنها أثر نقدي عند إثبات الحقوق لفائدة الدولة، لأن المحاسبة على الأساس النقدي تغطي فقط مرحلة التحصيل الفعلي للإيرادات العمومية، ولا تقدم الإثبات المحاسبي عن المبلغ الإجمالي للإيرادات التي تم إثباتها أو إلغاؤها أو باقي الإيرادات غير المحصلة، والتي يتم متابعتها في سجلات إحصائية خارج المحاسبة.

لمعالجة هذه النقائص، تم إدراج محاسبة الحقوق المستحقة في محاسبة الدولة عن طريق تحقيق الإثبات المحاسبي في الدفاتر والسجلات المحاسبية لكل حقوق الدولة المرخصة في قانون المالية عند إثباتها وليس عند تحصيلها، من أجل تحقيق المتابعة المحاسبية لمختلف مراحل تحصيل الإيرادات العمومية وتقييم النتائج، وذلك عن طريق فتح حسابات تخصص لقيود الإيرادات عند إثباتها وعند إلغائها وعند تحصيلها مما سوف يسمح بتحديد باقي الإيرادات التي لم يتم تحصيلها من السجلات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية من أجل تقييم أداء الإدارة المختصة بتحصيلها.

والنتيجة الأساسية التي يهدف إليها مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية هو إنشاء نظام محاسبي عمومي يسمح بتجميع كل الأصول والخصوم التابعة للدولة في وثيقة واحدة وهي موازنة الدولة لا تبنى على أساس حساب الربح أو الخسارة، يتم عن طريقها عرض حجم الاستثمارات العمومية وديون وقروض ومستحقات الدولة إلى جانب بيان الوضعية المالية الفعلية للخزينة العمومية، إضافة عرض نتائج تنفيذ الميزانية على شكل موازنة للدولة مما يسهل عملية مراقبة وتقييم النشاط الحكومي من طرف الهيئات المختصة.

الفرع الثالث: مراحل تطبيق مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية

لقد أصبح مشروع إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر محورا رئيسيا في برنامج وزارة المالية، حيث تم الانطلاق في إعداداته منذ سبتمبر 1995 تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة

العمومية التي قامت بتعيين لجنة مختصة للإشراف على هذا المشروع بالتعاون مع خبراء من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي والمديرية العامة للمحاسبة العمومية لوزارة المالية لفرنسا".¹

ونظرا لحجم وتشعب نشاط وحدات القطاع العام، تم تحديد أولويات الإصلاح المستعجلة لإعداد مشروع إصلاح الإطار التقني لمحاسبة الهيئات المركزية للدولة في المرحلة الأولى بواسطة اقتراح مخطط محاسبي جديد لقيد العمليات المالية للدولة. أما في المرحلة الثانية، فسيتم "توسيع نطاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية لكي يشمل إصلاح محاسبة المرافق العامة ذات الطابع الإداري ومحاسبة الجماعات المحلية لاسيما محاسبة الولايات ومحاسبة البلديات".²

وفي هذا الإطار، تعتمد استراتيجية إصلاح نظام المحاسبة العمومية على إلغاء النظام القديم لمحاسبة الخزينة المبني على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة وتعويضه عن طريق الانتقال التدريجي لتطبيق مخطط محاسبي جديد للدولة، والذي يشكل نقلة نوعية من نظام محاسبي مبني على أساس نقدي بحت إلى نظام محاسبي مبني على أساس مزدوج يعتمد على قاعدة الأساس النقدي والاستحقاق عند تسجيل العمليات المالية للدولة.

قامت المديرية العامة للمحاسبة العمومية بإعداد مشروع مخطط محاسبي جديد لعمليات الدولة والذي تم تجريبه وتطبيقه بشكل تدريجي قبل تعميمه على مستوى القطر الوطني، بحيث تم الانطلاق في "تجربة المخطط المحاسبي الجديد للدولة ابتداء من 02 جانفي 2000 على مستوى خزينة الولاية لكل من ولاية بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية وميلة"³؛ إضافة إلى تطبيقه بصفة تجريبية في ست وكالات مالية، وكالتين ماليتين للضرائب وكالتين ماليتين للجمارك وكالتين ماليتين لأمالك الدولة، حيث تم تنصيب اللجان الموالية لمتابعة هذه العملية:

- لجنة مركزية على مستوى المديرية العامة للمحاسبة.
- لجنة جهوية على مستوى المديرية الجهوية للخزينة العمومية.
- خلية متابعة على مستوى الخزينة الولائية.

¹ www.mf.gov.dz, Communication portant sur la reforme de la comptabilité de l'Etat, consulter le 06/08/2012.

² M. BOUTABA, Op. Cit, 2000, p. 10.

³ Rapport de la Direction Générale de la Comptabilité Publique ,synthèse de diagnostic préliminaire par secteur du système de la comptabilité publique, 2000, p :19.

في هذه المرحلة التجريبية، قامت هذه اللجان بتجربة النظام المعلوماتي الجديد وتحديد الأخطاء والمشاكل التطبيقية وتقديم الاقتراحات إلى اللجنة المركزية من أجل تصحيح الأخطاء ومعالجة نقائص النظام الآلي لمعالجة البيانات والقيود المحاسبية وذلك بين الفترة الممتدة من سنة 2000 إلى غاية نهاية سنة 2002، وابتداء من جويلية 2001 تم تعميمه بصفة تدريجية وتجريبية على مستوى كافة الوكالات المالية على مستوى الوطن.

خلال المرحلة التجريبية يقوم المحاسب العمومي بممارسة نشاطه بصفة مزدوجة، حيث يتم تسجيل المعاملات المالية اليومية في السجلات المحاسبية مرتين، في المرة الأولى يتم تسجيل القيد المحاسبي وفق مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية، ثم يأتي بعده قيد نفس العملية وفق مدونة مشروع المخطط المحاسبي للدولة. وبالتالي، تكون هذه المرحلة بمثابة تدريب للمحاسب العمومي على المخطط المحاسبي الجديد.

خلال المرحلة التجريبية، لم يتم التطبيق الميداني لقيد كل العمليات المالية للدولة أقسام حسابات المخطط المحاسبي الجديد بل اقتصر فقط على قيد المدخلات والمخرجات النقدية من وإلى الخزينة العمومية، إضافة إلى محاسبة الحقوق المستحقة على مستوى الوكالات المالية بمختلف أنواعها وتجربة إعداد اليومية والميزان الشهري للحسابات وفق النظام الجديد.

بعد انتهاء الفترة التجريبية التي سمحت بتحديد النقائص وإجراء التعديلات الضرورية لمعالجة النقائص التي تمت ملاحظتها عند التطبيق الميداني للمخطط المحاسبي الجديد للدولة، قامت اللجنة المركزية المكلفة بتنفيذ مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بإعداد الوثائق الآتية:¹

- مشروع تعليمية عامة متعلقة بعرض إجراءات تسيير الحسابات.
- مشروع مدونة حسابات المخطط المحاسبي للدولة.
- جدول مقارنة للانتقال من محاسبة الخزينة القديم إلى محاسبة الدولة الجديد.
- مدونة حسابات الوكالات المالية للضرائب والجمارك وأملاك الدولة.
- مشروع تعليمية تعرض إجراءات تسيير حسابات الوكالات المالية.

¹www.mf.gov.dz, Communication portant sur la reforme de la comptabilité de l'Etat, consulter le 22/01/2013.

المطلب الثاني: تركيبة مشروع المخطط المحاسبي للدولة

يتناول هذا المطلب عرض تركيبة مشروع المخطط المحاسبي للدولة إضافة إلى تقديم مقارنة مع مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية.

الفرع الأول: أقسام حسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة

يقترح مشروع المخطط المحاسبي للدولة تقسيم الحسابات إلى (10) عشرة أقسام، من القسم (0) إلى القسم (09) والتي يمكن عرضها على النحو الموالي:

- أقسام حسابات الأصول التي تتكون من الأقسام الموالية:
 - القسم رقم (2) الاستثمارات.
 - القسم رقم (3) حسابات الربط والمخزون.
 - القسم رقم (5) الحسابات المالية.
- أقسام حسابات الخصوم التي تتضمن الأقسام الآتية:
 - القسم رقم (1) النتائج والديون.
 - القسم رقم (4) حسابات ودائع الغير والمراسلون.
- أقسام حسابات العرض الاقتصادي لنتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة والتي تنفرع إلى الأقسام الآتية:
 - القسم (06) حسابات الأعباء.
 - القسم (07) حسابات الموارد.
 - القسم (08) فائض وعجز الخزينة
 - القسم (09) تنفيذ قانون المالية.
 - القسم (0) الالتزامات خارج الميزانية

عن طريق أقسام حسابات الأصول والخصوم في مشروع المخطط المحاسبي للدولة، يستطيع العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية إعداد موازنة الدولة، والتي يمكن من خلالها قراءة توزيع وتطور عناصر الذمة المالية للدولة. إضافة إلى ذلك، يسمح النظام المحاسبي الجديد بعرض ثلاثة أنواع من النتائج بصفة مباشرة من النظام المحاسبي ودون الرجوع إلى السجلات الإحصائية، حيث يسمح بعرض النتائج الموالية:

- نتائج محاسبة الممتلكات عن طريق الحساب رقم (101).
- نتائج تنفيذ قانون المالية عن طريق الحساب رقم (98).
- نتائج رصيد الخزينة العمومية عن طريق الحساب رقم (80).

وتجدر الإشارة في هذا المجال، بأن حسابات الأقسام رقم (0) (06) و(07) و(09) لا تظهر في موازنة الدولة، إذ تعرف بكونها حسابات العرض الاقتصادية للميزانية بحيث يتم عن طريقها إعادة تسجيل وتوزيع العمليات المسجلة لحسابات القسم رقم (09) ونقلها إلى حسابات النتائج في نهاية السنة من طرف العون المحاسبي المركزي للخزينة، وسيتم التطرق بالتفصيل لهذه العملية في المطالب الموالية.

الفرع الثاني: مقارنة أقسام حسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة مع مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية.

يقترح النظام الجديد إصلاحا جذريا لطريقة تقسيم الحسابات مقارنة مع تركيبة مدونة مجموعات حسابات الخزينة العمومية، حيث يقترح تعويض تبويب الحسابات وفق نظام المجموعات وإعادة تنظيمها وفق نظام الأقسام على طريقة أقسام الحسابات في نظام محاسبة القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام.

يسمح النظام الجديد بالتكفل بتقيد كافة العمليات المالية للنظام السابق التي لها أثر نقدي مباشر على الخزينة العمومية إضافة إلى فتح مجال أوسع لتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاطات الدولة عن طريق فتح أقسام حسابات جديدة لتسجيل عمليات مالية لم تكن تأخذ بعين الاعتبار في النظام القديم، إضافة إلى تطبيق أساس الاستحقاق في محاسبة الدولة لتشمل قيد العمليات التي ليس لها أثر نقدي مباشر لاسيما في مجال إثبات استثمارات وحقوق الدولة، وذلك عن طريق اختيار تركيبة حسابات تكون قريبة من تنظيم الحسابات في محاسبة القطاع الخاص من أجل توظيف الأدوات والتقنيات المستعملة في المحاسبة المالية وتكييفها من أجل تطبيقها على المحاسبة العمومية.

وفي هذا الإطار، يمكن عرض ومقارنة بين تنظيم الحسابات وفق مدونة مجموعات حسابات الخزينة العمومية مع تصنيف الحسابات وفق مشروع المخطط المحاسبي للدولة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (14): مقارنة بين حسابات النظام القديم وحسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة

أقسام حسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة	مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية
1. أقسام حسابات موازنة الدولة	
- القسم (01): النتائج والديون.	- المجموعة الأولى: الصندوق والمحفظة المالية.
- القسم (02): الاستثمارات.	- المجموعة الثانية: عمليات الميزانية.
- القسم (03): حسابات الربط والمخزون.	- المجموعة الثالثة: عمليات الخزينة.
- القسم (04): حسابات ودائع الغير والمراسلون.	- المجموعة الرابعة: ودائع الهيآت المكتتبة لدى الخزينة.
- القسم (05): الحسابات المالية.	- المجموعة الخامسة: عمليات تحت التسوية.
2. أقسام حسابات التسيير	- المجموعة السادسة: النتائج.
- القسم (06): حسابات الأعباء.	- المجموعة السابعة: الديون المضمونة من الدولة.
- القسم (07): حسابات الموارد.	- المجموعة الثامنة: الحقوق.
3. قسم خاص بمتابعة الوضعية المالية للخزينة	- المجموعة التاسعة: القيم غير المتداولة.
- القسم (08): فائض وعجز الخزينة.	
4. قسم خاص بمتابعة نتائج تنفيذ الميزانية	
- القسم (09): تنفيذ قانون المالية.	
5. قسم خاص بمتابعة التزامات الدولة	
- القسم (0): التزامات خارج الميزانية.	

المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

الفرع الثالث: طريقة ترقيم حسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة

تعتمد طريقة ترقيم الحسابات في المخطط المحاسبي للدولة على تقسيم الحسابات إلى عدة أقسام تتضمن العمليات المالية التي لها نفس الطبيعة، بحيث يتم ترقيم الحسابات في المخطط المحاسبي للدولة على أساس النظام العشري¹، حيث يتكون كل حساب من:

- القسم: وهو الرقم الأول لكل حساب والذي يتفرع من القسم (0) إلى القسم (09).
- الحساب الرئيسي: والذي يعتبر بمثابة تفرع للقسم، ويتكون من الرقمين الأوليين لكل حساب.

¹ M. BOUTABA, Op. Cit, 2000, p.15.

- **الحساب الفرعي:** وهو تفرع للحساب الرئيسي بحيث يتكون من ثلاثة أرقام على الأقل، بحيث يمكن فتح حسابات جزئية تعتبر تفرعات للحساب الفرعي وذلك حسب الحاجة. وفي هذا الإطار، يمكن عرض مثال توضيحي حول طريقة قراءة حسابات المخطط المحاسبي للدولة على النحو الموالي:

- الحساب الجزئي رقم (540) والذي يمكن تفصيله كما يلي:

- حساب القسم رقم (5) الحسابات المالية.

- الحساب الرئيسي رقم (54) الحساب الجاري البريدي.

- الحساب الفرعي رقم (540) الحساب الجاري البريدي للمحاسبين الرئيسيين للدولة.

إضافة إلى ذلك، يستعمل المخطط المحاسبي للدولة الأرقام (0) و(1) و(2) في نهاية الحساب الفرعي المتكون من ثلاثة أرقام للتمييز بين العمليات الآتية:¹

- يستعمل الرقم (0) في نهاية ترقيم الحسابات بعد الثلاثة أرقام الأولى لتمييز الحسابات التي تستعمل لأغراض دمج وتركيز المحاسبة من طرف العون المحاسبي المركزي للخرينة العمومية.

- يستعمل الرقم (1) لبيان العمليات المالية التي يتم تنفيذها من طرف مختلف المحاسبين العموميين الثانويين والوكالات المالية.

- يستعمل الرقم (2) في نهاية الحساب الفرعي بعد الرقم الثالث من أجل تمييز العمليات المالية التي يتم إسنادها للسنوات المالية السابقة.

وتجدر الإشارة في هذا المجال، بأن مشروع المخطط المحاسبي للدولة يعتمد على تخصيص استعمال الحسابات من طرف المحاسبين العموميين، حيث يمكن التمييز بين حسابات الأقسام رقم (3،4،5،9) والتي يتم استعماله بصفة يومية من طرف مختلف المحاسبين العموميين لقيود العمليات المالية للدولة، في حين يختص العون المحاسبي المركزي للخرينة العمومية بمسك حسابات الأقسام (1،2،6،7) من أجل تنفيذ عمليات نهاية السنة ودمج محاسبة المحاسبين الرئيسيين المسجلة في الأقسام الأخرى بهدف إعداد الحساب الختامي للدولة وعرض موازنة الدولة.

¹ Projet d'instruction générale sur la comptabilité de l'Etat (règle de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'Etat de la classe 1 à 4), Op.Cit, p:05.

المبحث الثاني: إجراءات القيود المحاسبية وفق أقسام حسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة

يتناول هذا المبحث عرض وتحليل إجراءات التسجيل المحاسبي لأهم العمليات المالية لمختلف أقسام المخطط المحاسبي للدولة مع التركيز على بيان المعالجة المحاسبية للعمليات المالية الجديدة مقارنة مع النظام القديم، والتي سيتم عرضها وفق المطالب الموالية:

- المعالجة المحاسبية لحسابات الأصول.
- المعالجة المحاسبية لحسابات الخصوم.
- المعالجة المحاسبية لأقسام العرض الاقتصادي لنتائج الميزانية.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية لحسابات الأصول

يتناول هذا المطلب تحليل إجراءات القيود المحاسبية للأقسام الآتية:

- القسم الثاني "حسابات الاستثمارات".
- القسم الثالث "حسابات الربط والمخزون".
- القسم الخامس "الحسابات المالية".

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية لحسابات القسم الثاني "الاستثمارات"

تم تخصيص حسابات القسم الثاني لتسجيل الاستثمارات والتجهيزات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، حيث إن التكلفة بتسجيل هذه العمليات يعتبر قفزة نوعية في مجال تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي لأن مثل هذه العمليات لم تكن تأخذ في عين الاعتبار في النظام السابق.

إضافة إلى حسابات متابعة عمليات حيازة واهتلاك الأصول الوهمية وغير الوهمية للدولة، يتضمن القسم الثاني حسابات أخرى تم تخصيصها لتسجيل العمليات المالية المتعلقة بإصدار سندات المساهمة لفائدة الدولة إضافة إلى القروض والتسبيقات المدفوعة من طرف الخزينة العمومية، حيث يتفرع القسم الثاني لمشروع المخطط المحاسبي للدولة إلى الحسابات الرئيسية الآتية:

- الحساب الرئيسي رقم (20) الأصول الوهمية.
- الحساب الرئيسي رقم (21) الأصول غير الوهمية.

- الحساب الرئيسي رقم (25) القروض.
- الحساب الرئيسي رقم (26) سندات المساهمة.
- الحساب الرئيسي رقم (27) التسبيقات.
- الحساب الرئيسي رقم (28) اهتلاكات الاستثمارات.

1. حسابات قيد الاستثمارات

يختص العون المحاسبي المركزي للخرينة العمومية بالقيد النهائي لعمليات حيازة واهتلاك الأصول العمومية عن طريق الحسابات المذكورة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (15) توزيع حسابات الاستثمارات العمومية.

القسم	الحساب الرئيسي	الحساب الفرعي
القسم الثاني الاستثمارات	الحساب رقم (20) الاصول الوهمية	- الحساب رقم (201) القاعدة التجارية، العلامة، براءات الاختراع،...الخ.
		- الحساب رقم (211) الأراضي.
	- الحساب رقم (21) الاصول غير الوهمية	- الحساب رقم (213) المنشآت.
		- الحساب رقم (213.1) المباني.
		- الحساب رقم (213.2) الهياكل القاعدية.
		- الحساب رقم (215): تجهيزات تقنية وصناعية.
		- الحساب رقم (218) تجهيزات أخرى.
		- الحساب رقم (218.1) تركيبات وإنشاءات.
	الحساب رقم (28) اهتلاكات الاستثمارات	- الحساب رقم (218.2) عتاد النقل.
		- الحساب رقم (218.3) تجهيزات الإعلام الآلي.
- الحساب رقم (218.4) تجهيزات المكاتب.		
- الحساب رقم (280) اهتلاك الأصول الوهمية.		
		- الحساب رقم (281) اهتلاك الأصول غير الوهمية.

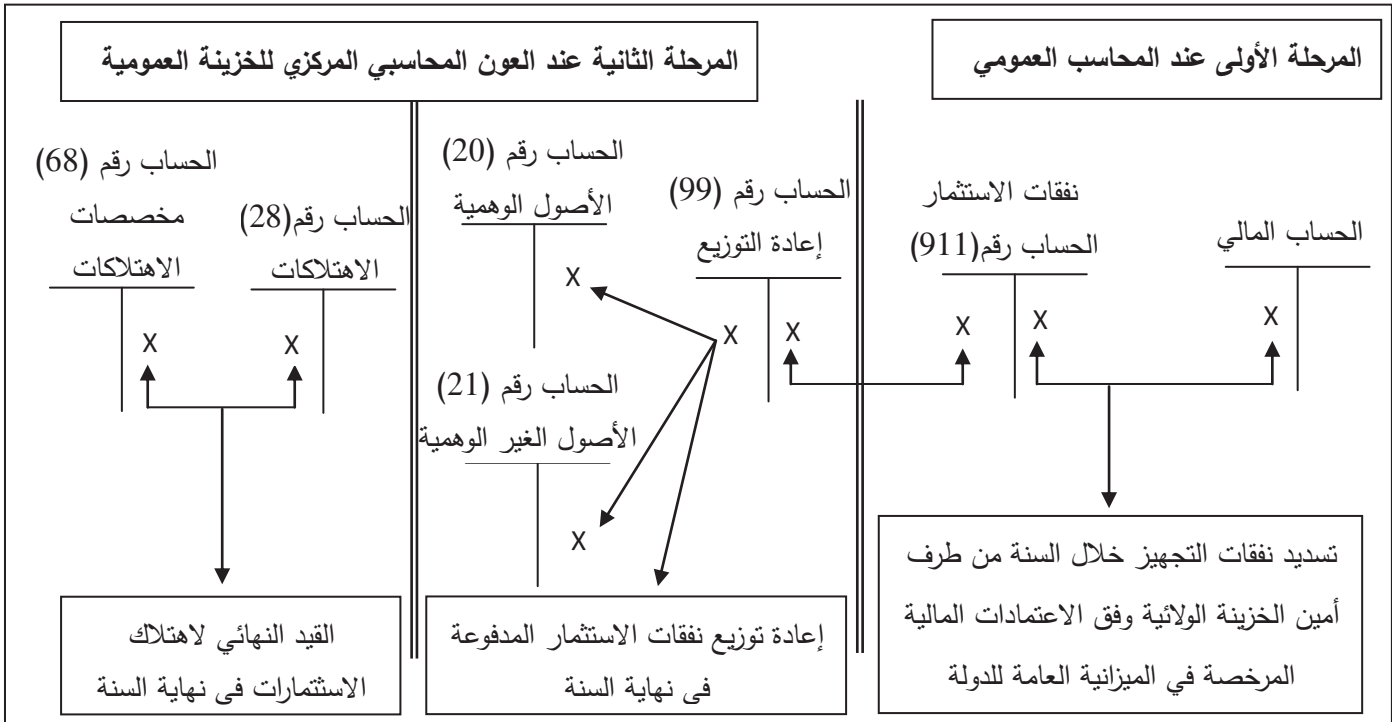
المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

وتجدر الإشارة في هذا المجال، بأن القيد المحاسبي للأصول الوهمية وغير الوهمية يتم تسجيلها بتكلفة الانجاز، أما الأراضي فيتم قيدها بالقيمة السوقية، في حين لا توجد حسابات مخصصة لمتابعة عمليات إعادة تقييم الأصول بمختلف أنواعها.

تتم عملية القيد المحاسبي للاستثمارات عبر مرحلتين أساسيتين، في المرحلة الأولى يتولى المحاسب العمومي القيد المحاسبي للأثر النقدي للاستثمارات عن طريق الحساب رقم (911) نفقات الاستثمار باعتبارها نفقات تدفع من الميزانية العمومية. لذلك، يتم استعمال حسابات القسم التاسع (09) تنفيذ قانون المالية، بهدف إظهار الأثر النقدي السنوي لعمليات الاستثمار متعددة السنوات.

أما في المرحلة الثانية، يقوم العون المحاسبي المركزي للخزينة بترصيد المبالغ المسجلة في الحساب رقم (911) نفقات الاستثمار العمومي، من أجل إعادة توزيعها حسب طبيعتها في نهاية السنة إلى تفرعات حسابات الأصول الوهمية وغير الوهمية عن طريق استعمال حساب إعادة التوزيع نتائج تنفيذ قانون المالية رقم (99)، والذي يعتبر بمثابة حساب وسيطي يستعمل من أجل تنفيذ القيد المؤقت لترصيد الحسابات وتنفيذ عملية إعادة التوزيع. ويمكن عرض المعالجة المحاسبية لمختلف هذه المراحل في الشكل الموالي:

الشكل رقم (10) المعالجة المحاسبية لمراحل القيد المحاسبي للاستثمارات



المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

تعتبر العمليات المحاسبية المتعلقة بقيد حيازة واهتلاك الاستثمارات العمومية بمثابة ممارسات محاسبية جديدة بالنسبة للمحاسب العمومي والتي ليس لها أثر في النظام السابق الذي يعتمد على تسجيل الأثر النقدي لهذه العمليات. لهذا السبب، اعتمد مشروع المخطط المحاسبي على إعفاء المحاسب

العمومي من التسجيل المباشر للأصول الوهمية والغير وهمية عن طريق الحفاظ على طريقة القيد المحاسبي للنظام القديم وإسناد مهمة القيد النهائي في المرحلة الثانية إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة من أجل تنفيذ إعادة توزيع نفقات التجهيز العمومية إلى حسابات الأصول وتطبيق الاهتلاك عليها.

في حين أن مشروع التعليم العامة لمشروع المخطط المحاسبي للدولة لم يتعرض إلى بيان طرق حساب مخصصات الاهتلاك للاستثمارات العمومية والتي هي قيد البحث والدراسة إلى غاية الآن، حيث "سيتم تقنينها عن طريق تعليمات داخلية تصدرها المديرية العامة للمحاسبة العمومية بعد الانتهاء من عملية إحصاء وتقييم استثمارات الدولة".¹

2. حسابات قيد القروض

تتضمن حسابات القسم الثاني لمشروع المخطط المحاسبي للدولة الحساب الرئيسي رقم (25) "القروض" والذي تم تخصيصه لتسجيل العمليات المالية الناتجة عن منح القروض المدفوعة من الخزينة العمومية في حدود الاعتمادات المفتوحة في قانون المالية من أجل تمويل تنفيذ اتفاقيات القروض لفائدة الأعوان الاقتصاديين للقطاعات التي تستفيد من دعم الدولة أو في إطار تنفيذ الاتفاقيات الدولية، وذلك عن طريق الحسابات الفرعية الموالية:

- الحساب الفرعي رقم (250) قروض السكن.
- الحساب الفرعي رقم (251) قروض لقطاع الفلاحة.
- الحساب الفرعي رقم (252) قروض للقطاع الاقتصادي.
- الحساب الفرعي رقم (253) قروض للميزانية الملحقه بالبريد والمواصلات.
- الحساب الفرعي رقم (254) قروض للجماعات المحلية.
- الحساب الفرعي رقم (255) قروض متنوعة.
- الحساب الفرعي رقم (256) قروض للدول الأجنبية.
- الحساب الفرعي رقم (258) قروض أخرى.

كما تتفرع الحسابات الفرعية إلى حسابات جزئية حسب الحاجة "من أجل متابعة تنفيذ اتفاقيات القروض لأكثر من سنتين المدفوعة من الخزينة العمومية لمختلف المرافق والمؤسسات العمومية أو

¹ M. BOUTABA, Op. Cit, 2000, p. 14.

الخاصة أو الحكومات الأجنبية"¹، حيث لا تعتبر الفوائد المحصّلة من القروض التي تمنحها الخزينة العمومية من إيرادات الميزانية العامة للدولة بل يتم اعتبارها عمليات خارج الميزانية تدرج ضمن إيرادات العمليات المالية للخزينة، وبصفة عامة كل قرض تمنحه الخزينة العمومية يسجل في الجانب المدين لحساب القرض مقابل قيد نفس المبلغ في الجانب الدائن للحسابات المالية مع إجراء القيد العكسي للعملية عند تسديد أصل القرض.

3. حسابات قيد سندات المساهمة

تم تخصيص الحساب الرئيسي رقم (26) لتسجيل العمليات المالية المتعلقة بإصدار سندات المساهمة لفائدة الدولة، حيث يمكن التمييز بين الأسهم والسندات المكتتة لفائدة الخزينة العمومية على المؤسسات المالية وغير المالية والتي يتم قيدها حصريا في سجلات العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية عن طريق الحسابات الفرعية الموالية:

- الحساب الفرعي رقم (260) "الأسهم"، أسهم ملك للخزينة على المؤسسات المالية وغير المالية.
 - الحساب الفرعي رقم (261) "السندات"، سندات ملك للخزينة على المؤسسات المالية والغير مالية أو الدول الأجنبية.
 - الحساب الفرعي رقم (262) "سندات المساهمة"، وهي السندات التي تم إصدارها في إطار إعادة هيكلة المؤسسات العمومية.
- يتم تسجيل المبالغ في الجانب المدين لحسابات المساهمة عند اكتتاب السندات أو الأسهم لفائدة الدولة في حين يتم تنفيذ القيد المحاسبي في الجانب الدائن لحسابات المساهمة من أجل إثبات العمليات الموالية:²

- تسديد أصل السندات عند حلول آجال استحقاقها.
- بيع الأسهم والسندات في السوق المالي.
- إعادة شراء الأسهم والسندات من المؤسسة.

¹ Projet d'instruction générale sur la comptabilité de l'Etat (règle de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'Etat de la classe 1 à 4), Op.Cit, p:21.

² Idem, p:22.

أما فيما يخص عائدات الأسهم والسندات المدفوعة لفائدة الخزينة العمومية، فإنها تعتبر بمثابة إيرادات من إيرادات الميزانية العامة للدولة يتم تسجيلها في الجانب الدائن لحساب الإيرادات رقم (901.1) عائدات مساهمات الدولة مقابل تسجيل نفس المبلغ في الحسابات المالية.

4. حسابات قيد التسبيقات

بناء على نص المادة رقم 58 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 والمتعلق بقوانين المالية، تسجل حسابات التسبيقات عمليات دفع وتسديد التسبيقات المدفوعة من الخزينة العمومية لفائدة المرافق العمومية في حدود الاعتمادات المالية السنوية المرخصة في قانون المالية، حيث تمنح الخزينة العمومية التسبيقات من دون فائدة لمدة أقصاها سنتين، وفي حالة عدم تسديدها يمكن تمديدها إلى سنتين إضافيتين بفوائد أو إعادة تحويلها إلى قرض.

تسجل مختلف التحويلات المالية المدفوعة في شكل تسبيقات من الخزينة العمومية في تفرعات الحساب الرئيسي رقم (27) التسبيقات مع الأخذ بعين الاعتبار التسبيقات التي تم قيدها وفق النظام القديم وإعادة توزيعها حسب الحسابات الفرعية الآتية:

- الحساب الفرعي رقم (270) "تسبيقات للمرافق العمومية" والذي يتضمن تسبيقات لقطاع الصحة العمومية والتسبيقات المدفوعة لتمويل تنفيذ برامج التجهيز للمؤسسات العمومية.
- الحساب الفرعي رقم (271) "تسبيقات للجماعات المحلية".
- الحساب الفرعي رقم (272) "تسبيقات لتمويل حساب الربط مع بريد الجزائر".
- الحساب الفرعي رقم (278) "تسبيقات أخرى".

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية لحسابات القسم الثالث "حسابات الربط والمخزون"

تعتبر حسابات القسم الثالث حسابات وسيطية، تستعمل من أجل تنفيذ تحويلات مالية فيما بين المحاسبين الرئيسيين على مستوى التراب الوطني أو لإرسال عمليات دفع نفقات أو تحصيل إيرادات قام بها المحاسب الثانوي لفائدة المحاسب الرئيسي من أجل إجراء القيد النهائي لهذه العمليات. ونظرا لطبيعة حسابات الربط التي تربط بين مختلف المحاسبين العموميين على مستوى التراب الوطني، فإنها لا تسجل رصيد حساب في نهاية السنة المالية لأنها تستقبل عمليات مالية مؤقتة يتم تسويتها في نهاية السنة.

تتفرع حسابات الربط والمخزون إلى الحسابات الرئيسية الآتية:

- الحساب رقم (31) الوكالات المالية.
- الحساب رقم (32) الحساب الجاري بين المحاسب الرئيسي والمحاسب الثانوي.
- الحساب رقم (33) إرسال إيرادات مختلفة بين المحاسبين الرئيسيين.
- الحساب رقم (34) إرسال نفقات مختلفة بين المحاسبين الرئيسيين.
- الحساب رقم (35) تحويلات إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة لفائدة العون المحاسبي للبريد والمواصلات والخزائن الأجنبية.
- الحساب رقم (36) تسديدات بين الخزينة الجزائرية والخزائن الأجنبية.
- الحساب رقم (37) الدمج المركزي لعمليات نهاية السنة والتسجيل في ميزان الافتتاح.
- الحساب رقم (38) نواتج للتحويل.
- الحساب رقم (39) المخزون، حساب مفتوح للحفاظ قيد الدراسة.

1. حسابات الوكالات المالية

ينفرد الحساب الرئيسي رقم (31) "الوكالات المالية" إلى الحساب الفرعي رقم (310) تسبيقات الوكالات المالية والحساب الفرعي رقم (310) ودائع الوكالات المالية، حيث يتم استعمال تفرعات هذه الحسابات لإثبات فتح الوكالات المالية طبقا للشروط المحدودة في المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 5 ماي 1993 والمتعلق بتنظيم وتسيير الوكالات المالية للنفقات والإيرادات.

تقوم الخزينة العمومية بدفع تسبيقات لصناديق الوكالات المالية المفتوحة لدى الأمر بالصرف لتسديد النفقات ذات الطابع الإستعجالي والتي تعتبر استثناء للمراحل العادية لتنفيذ النفقات، لأن هذه الأخيرة يتم تسويتها في آخر السنة عن طريق إصدار سند الأمر بالصرف أو بالتحويل تصحيحي لتسوية النفقات أو الإيرادات التي تم تنفيذها عن طريق الوكالات المالية.

عند دفع التسبيقات إلى الوكالات المالية، يقوم المحاسب العمومي بتسجيل مبلغ التسبيقات في الجانب المدين للحساب الفرعي رقم (310.1) مقابل قيد نفس المبلغ في الجانب الدائن للحساب الفرعي رقم (311.2) على أن يتم عكس هذه العملية عند استرجاع رصيد الوكالات المالية إلى الخزينة العمومية.

2. الحساب الجاري للربط بين المحاسبين الثانويين والمحاسب الرئيسي

تستعمل تفرعات الحساب الرئيسي رقم (32) من أجل قيد التحويلات المالية بين المحاسبين الثانويين وأمين الخزينة الولائية، بصفته المحاسب الرئيسي المكلف بدمج ميزان الحسابات شهريا للمحاسبين الخاضعين لسلطته المحاسبية وذلك عن طريق الحسابات الفرعية الآتية:

- الحساب الفرعي رقم (320) الحساب الجاري بين قابض الضرائب وأمين الخزينة الولائية.
 - الحساب الفرعي رقم (321) الحساب الجاري بين قابض الجمارك وأمين الخزينة الولائية.
 - الحساب الفرعي رقم (322) الحساب الجاري بين قابض أملاك الدولة وأمين الخزينة الولائية.
 - الحساب الفرعي رقم (323) الحساب الجاري بين أمين خزينة ما بين البلديات وأمين الخزينة الولائية.
 - الحساب الفرعي رقم (324) الحساب الجاري بين أمين خزينة القطاع الصحي والمراكز الاستشفائية الجامعية وبين أمين الخزينة الولائية.
 - الحساب الفرعي رقم (325) الحساب الجاري بين أمين الخزينة ذات التسيير المختلط وأمين الخزينة الولائية.
- يتم مسك الحسابات الجارية في كتابات كل من المحاسب الرئيسي والثانوي بصفة مزدوجة وعكسية فيما بينهما، بحيث إن أي قيد في الجانب الدائن عند المحاسب الرئيسي يقابله قيد بنفس المبلغ عند المحاسب الثانوي في الجانب المدين لنفس حساب الربط والعكس صحيح، "وللتفرقة بين العمليات الصادرة عن المحاسب الرئيسي يضاف الرقم (1) إلى حساب الربط، ويضاف الرقم (2) بالنسبة للعمليات الصادرة عن المحاسب الثانوي"¹، وعلى سبيل المثال:

- الحساب رقم (320.1) عمليات صادرة عن قابض الضرائب.

- الحساب رقم (320.2) عمليات صادرة عن أمين الخزينة الولائية.

وبناء على معطيات التعليلة العامة لمشروع المخطط المحاسبي للدولة تستقبل الحسابات الجارية المذكورة أعلاه العمليات الموالية:²

- من الجانب المدين:

- تحويل النفقات.

- تحويل فائض الصندوق أو الحساب الجاري البريدي إلى الخزينة الولائية.

¹ Projet d'instruction générale sur la comptabilité de l'Etat (règle de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'Etat de la classe 1 à 4), Op.Cit, p:38.

² Idem, p:39.

- تحويل الشيكات والأوراق المالية إلى الخزينة الولائية من أجل التحصيل.
- الإيرادات المحصلة من طرف الخزينة الولائية لفائدة القابض.
- تحويل مالي لفائدة قابض آخر.
- النفقات المرفوضة من طرف الخزينة الولائية.
- من الجانب الدائن:
- تزويد الصندوق أو الحساب الجاري للقابض من طرف الخزينة الولائية.
- التحويل الشهري للإيرادات المحصلة لفائدة الخزينة الولائية.
- التحويل السنوي لإيرادات الميزانية المحصلة والمسجلة في حسابات الإسناد النهائي.
- التحويلات المالية المستلمة من طرف قابض آخر.

3. حسابات التحويل بين المحاسبين الرئيسيين للخزينة العمومية

تعتبر حسابات التحويل بمثابة حسابات وسيطة تربط بين مختلف المحاسبين الرئيسيين على مستوى التراب الوطني، والتي تستعمل من أجل القيد المؤقت للعمليات المالية التي قام بتنفيذها المحاسب العمومي لفائدة المحاسب الرئيسي المكلف بالقيد النهائي للعملية.

وبناء على ما سبق ذكره، فإن حسابات الإرسال تستعمل من أجل تسجيل عمليات مؤقتة تحت التسوية، فعندما يقوم محاسب رئيسي بتحصيل إيرادات أو تسديد نفقات لفائدة محاسب عمومي رئيسي آخر يستعمل هذا الأخير حسابات الإرسال من أجل تحويل هذه المبالغ إلى المحاسب الرئيسي المعني بالأمر.

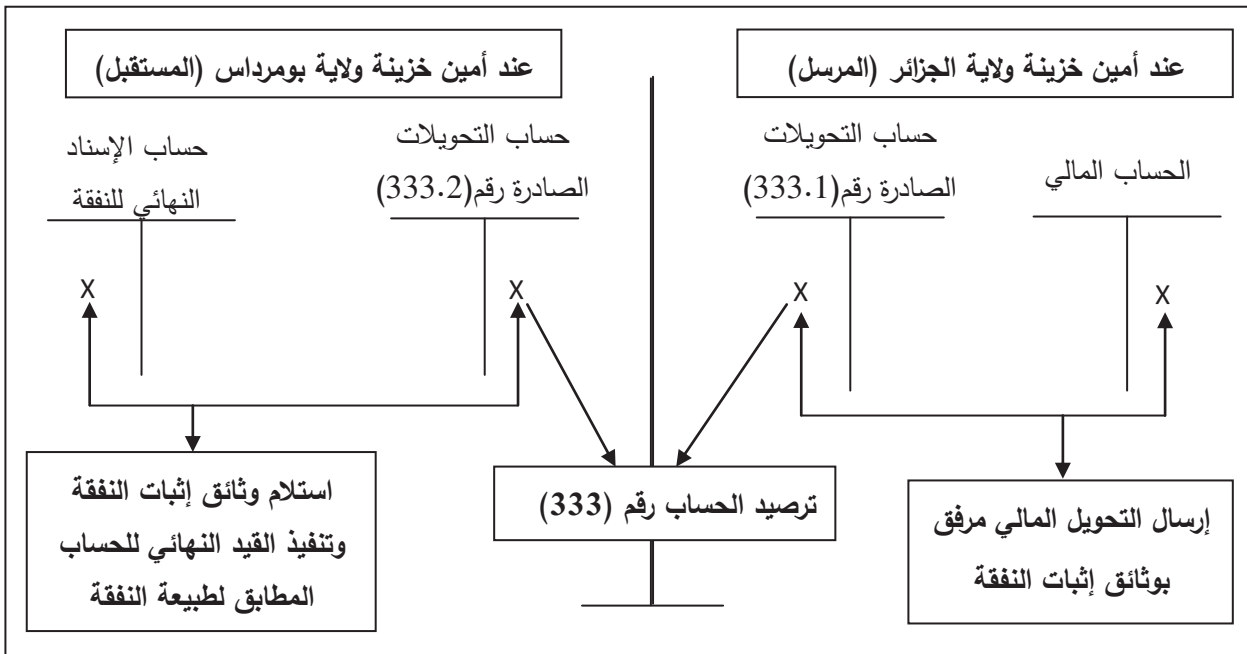
وبمجرد تنفيذ عمليات الإرسال والاستقبال بينهما يتم ترصيد هذه الحسابات بحيث لا تسجل هذه الأخيرة باقي حساب في نهاية السنة، وللتمييز بين مختلف التحويلات المالية تتفرع حسابات الإرسال إلى الحسابات الرئيسية الآتية:

- الحساب رقم (33) تحويل الإيرادات.
- الحساب رقم (34) تحويل النفقات.
- الحساب رقم (35) تحويلات بين العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية لفائدة ومحاسب البريد الجزائر والخزائن الأجنبية.

ويهدف التمييز بين مختلف التحويلات الواردة أو الصادرة عن المحاسب العمومي، يتم إضافة الرقم (1) إلى حساب التحويل لتحديد التحويلات المالية الصادرة من المحاسب العمومي، في حين تتم إضافة الرقم (2) لتمييز التحويلات المالية الواردة من محاسب آخر.

فعلى سبيل المثال، إذا قام أمين خزينة ولاية الجزائر بدفع نفقة تسند إلى أمين خزينة ولاية بومرداس تتم عملية القيد المحاسبي على النحو الموالي:

الشكل رقم (11) القيد المحاسبي للتحويلات المالية فيما بين المحاسبين الرئيسيين



المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

أما فيما يخص الحساب الرئيسي رقم (35)، فيخضع لنفس القواعد والإجراءات المحاسبية المتعلقة بالتحويلات المالية بين العون المحاسبي المركزي و بريد الجزائر، إضافة إلى الخزائن العمومية للدول الأجنبية التي لها علاقة مع الخزينة العمومية للجزائر في إطار تنفيذ الاتفاقيات المالية الدولية، حيث تكفل مشروع المخطط المحاسبي للدولة بتخصيص حسابات لمواصلة تنفيذ العمليات المالية مع الدول الأجنبية وفق النظام المحاسبي السابق للخزينة العمومية لاسيما التحويلات المالية مع الخزينة الفرنسية والمغرب وتونس، في حين يمكن فتح تفرعات جزئية أخرى لهذه الحسابات حسب الحاجة.

4. حساب التسديد للخزينة الجزائرية مع الخزائن الأجنبية

يستعمل تفرعات الحساب الرئيسي رقم (36) من أجل تسجيل العمليات المالية الناتجة عن تطبيق الاتفاقيات الثنائية التي يتم إبرامها بين الخزينة العمومية الجزائرية والخزائن الأجنبية، حيث تفتح هذه الحسابات حصريا في كتابات العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية المكلف بالقيد النهائي للعمليات المالية لهذا الحساب الذي يتفرع إلى الحسابات الآتية:

- الحساب الفرعي رقم (360) حساب التسديد مع الخزينة الفرنسية.
- الحساب الفرعي رقم (361) حساب التسديد مع الخزينة المغربية.
- الحساب الفرعي رقم (362) حساب التسديد مع الخزينة التونسية.

بصفة عامة، تسجل الإيرادات المدفوعة لفائدة الخزينة العمومية الجزائرية في الجانب الدائن لهذه الحسابات في حين يتم قيد النفقات في الجانب المدين.

5. حسابات الدمج المركزي وتصفية الحسابات

يستعمل الحساب الرئيسي رقم (37) لأغراض دمج محاسبة المحاسبين الرئيسيين على المستوى الوطني إلى محاسبة العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية بهدف إعداد موازنة الدولة في نهاية السنة. وبالتالي، يعتبر هذا الحساب بمثابة حساب وسيطي يستقبل قيودا محاسبية مؤقتة يتم تسويتها في نهاية السنة بحيث يجب أن يسجل رصيда معدوما.

6. حساب نواتج للتحصيل

يستعمل المحاسب العمومي تفرعات الحساب الرئيسي رقم (38) نواتج للتحصيل من أجل إثبات التسجيل المحاسبي عند مرحلة إصدار سند الامر بالتحصيل للإيرادات العمومية، بهدف إدراج محاسبة الحقوق مستحقة الدفع في النظام المحاسبي الجديد للدولة، لأن هذه العمليات لم تكن تأخذ بعين الاعتبار في مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية التي تركز على قيد مرحلة الدفع الفعلي للإيرادات العمومية فقط. وبالتالي، فإن هذه الحسابات تسمح بتطبيق مبدأ الاستحقاق الكامل لقيد الحقوق مستحقة الدفع للدولة عن طريق فتح حسابات جديدة لا يوجد ما يقابلها في النظام القديم، من أجل قيد إصدار سند الأمر بالتحصيل والمبالغ المحصلة والملغاة وتحديد باقي الإيرادات غير المحصلة بصفة مباشرة من سجلات المحاسبة.

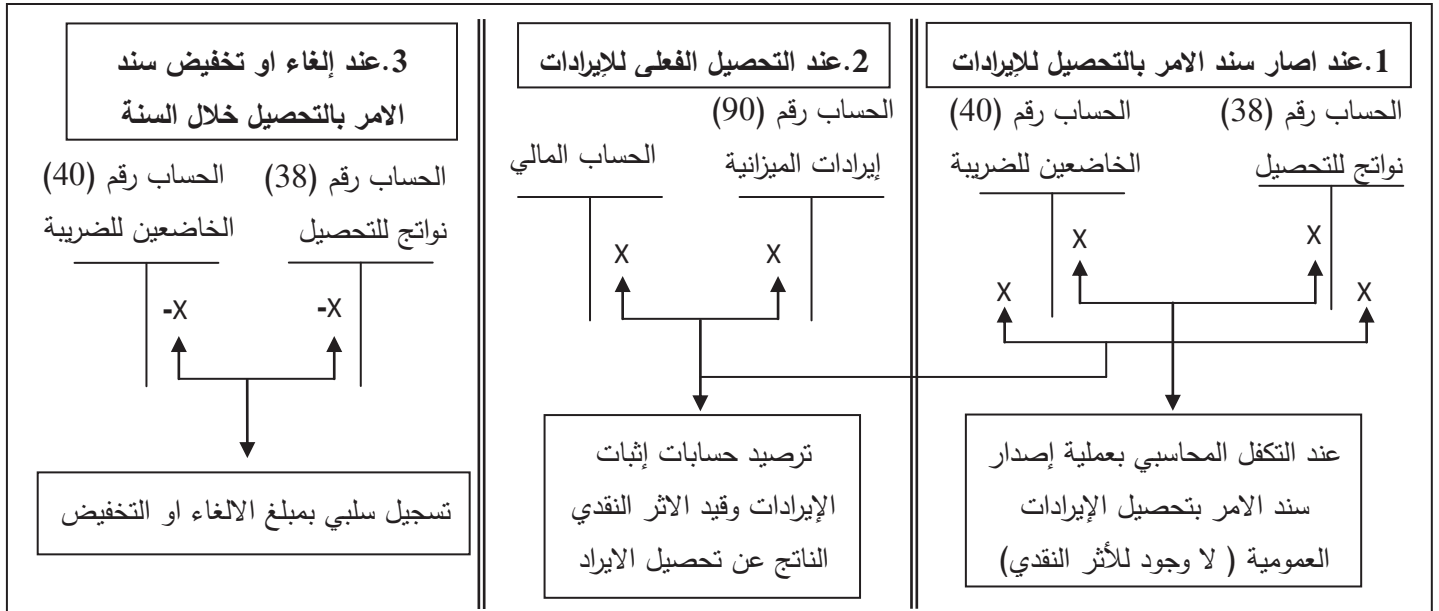
تعتبر هذه الحسابات بمثابة حسابات وسيطية تسجل عمليات مؤقتة يتم تسويتها عند التحصيل الكلي لحقوق الدولة، عن طريق استعمال الحسابات الفرعية الموالية:

- الحساب الفرعي رقم (380) نواتج إيرادات الجباية العادية للتحصيل.
- الحساب الفرعي رقم (381) نواتج إيرادات عادية أخرى للتحصيل.
- الحساب الفرعي رقم (383) مساهمات لفائدة ميزانية الدولة من هيآت عمومية للتحصيل.
- الحساب الفرعي رقم (384) أموال المساهمات والهبات للتحصيل.
- الحساب الفرعي رقم (385) إيرادات الحسابات الخاصة للخرينة العمومية.
- الحساب الفرعي رقم (386) إيرادات للتحصيل للمبالغ المدفوعة بغير وجه حق من ميزانية التسيير للدولة.
- الحساب الفرعي رقم (387) إلغاء الحقوق مستحقة الدفع للسنوات السابقة.

وفي هذا الإطار، يمكن عرض تسجيل مختلف مراحل تحصيل الإيرادات العمومية في الشكل

الموالي:

الشكل رقم (12) تسجيل عمليات نواتج للتحصيل



المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

بناء على ما سبق، يمكن ملاحظة بأن عملية تسجيل تحصيل الإيرادات العمومية المقترحة في المخطط المحاسبي للدولة تتم وفق أساس الاستحقاق الكامل، وهو ما يعتبر قفزة نوعية في مجال تحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط الوحدات الحكومية وتعزيز جودة البيانات المالية لوحدات القطاع العام لاسيما

في مجال تقييم أداء المصالح المكلفة بتحصيل إيرادات الميزانية العامة للدولة، وذلك عن طريق مقارنة بيانات الإيرادات التي تم إثباتها مع حجم المبالغ المحصلة وتحديد باقي التحصيل لكل سنة مالية واستخراجها مباشرة من النظام المحاسبي.

أما في ما يخص الحساب الرئيسي رقم (39)، فإن مشروع التعليم العام للمخطط المحاسبي للدولة لم يتناول عرض العمليات المالية المتعلقة بالمخزون لأنها قيد الدراسة والبحث إلى غاية الآن، حيث قررت المديرية العامة للمحاسبة تأجيل فتح تفرعات هذه الحسابات إلى فترة لاحقة.

الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية لحسابات القسم الخامس "الحسابات المالية"

تم تخصيص حسابات هذا القسم في مدونة مشروع المخطط المحاسبي للدولة لتسجيل التدفقات النقدية من وإلى الخزينة العمومية عن طريق الحسابات المالية إضافة إلى قيد عمليات إصدار وخصم الأوراق المالية العمومية، والتي تتفرع إلى الحسابات المعروضة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (16) تصنيف الحسابات المالية

القسم	الحساب الرئيسي
الحسابات المالية	- الحساب رقم (50) الأوراق المالية.
	- الحساب رقم (51) الشيكات البنكية الصادرة لتسديد الإيرادات والحقوق ذات الطابع الجبائي المحررة لفائدة الوكالات المالية.
	- الحساب رقم (52) الشيكات البنكية الصادرة لتسديد الحقوق الخارجية عن الضرائب والرسوم، المحررة لفائدة المحاسب العمومي الرئيسي.
	- الحساب رقم (53) البنك المركزي.
	- الحساب رقم (54) الحساب الجاري البريدي للخزينة العمومية.
	- الحساب رقم (55) الصندوق.

المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

وتجدر الإشارة في هذا المجال، بأن إجراءات القيد المحاسبي في الحسابات المالية تتم بطريقة عكسية مع باقي حسابات مدونة المخطط المحاسبي للدولة، وعليه فإن أي قيد محاسبي في هذه الحسابات يؤثر مباشرة بالزيادة أو بالنقصان على السيولة النقدية للخزينة العمومية حسب طبيعة العملية، حيث إن

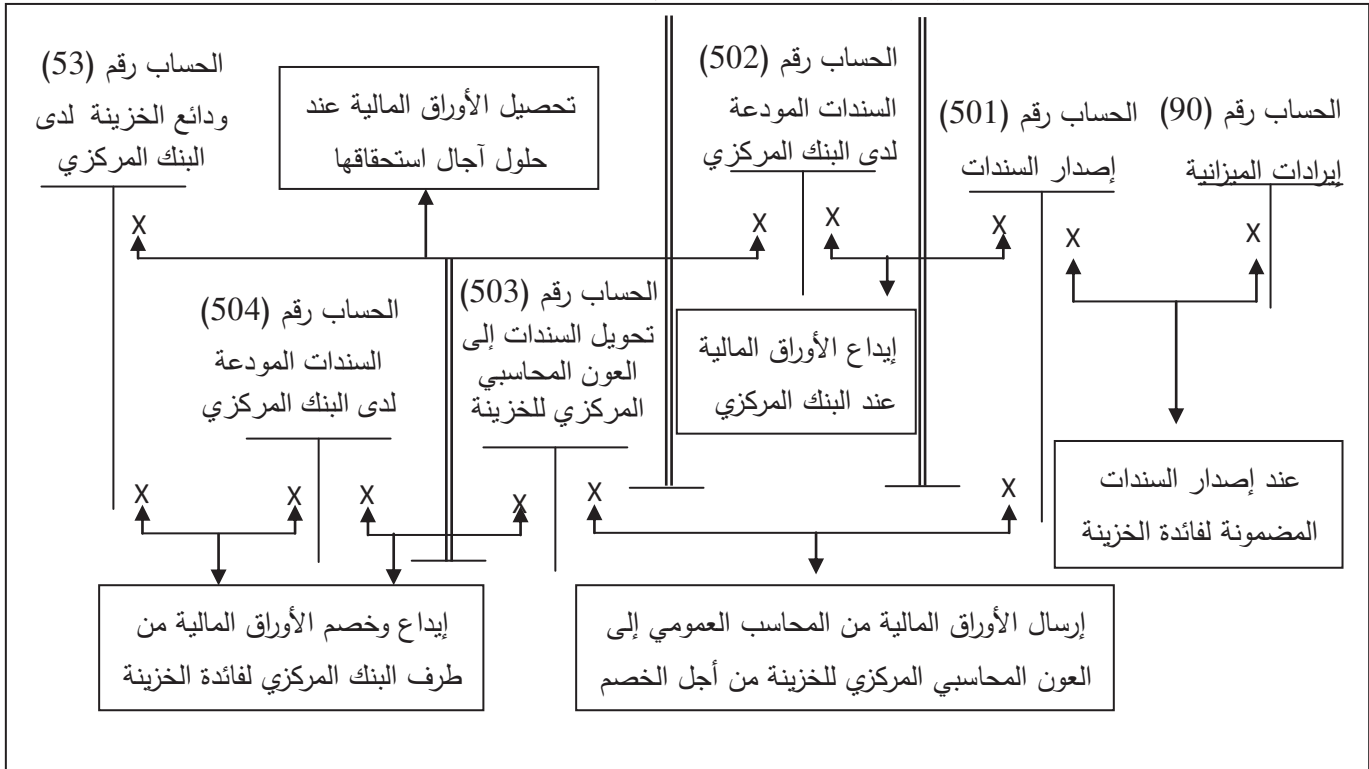
"المدخلات النقدية إلى الخزينة تسجل في الجانب المدين، أما المخرجات النقدية من الخزينة فتسجل في الجانب الدائن للحسابات المالية".¹

وعلى هذا الأساس سيتم عرض المعالجة المحاسبية للحسابات المالية وفق ما يلي:

1. حسابات الأوراق المالية

تفتح تفرعات الحساب الرئيسي رقم (50) من أجل تسجيل العمليات المالية المتعلقة بتسيير المحفظة المالية للخزينة العمومية، والتي تتضمن مختلف السندات المضمونة من شهرين إلى أربعة أشهر والمكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، حيث يعرض الشكل الموالي القيود المحاسبية لهذه العمليات على النحو الموالي:

الشكل رقم (13) التسجيل المحاسبي لتحصيل وخصم الأوراق المالية



المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة

¹ Projet d'instruction générale sur la comptabilité de l'Etat, tome 2 (règle de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'Etat, de la classe 5 à 0), Direction Générale de la Comptabilité Publique, décembre 2004, p:3.

تستطيع الخزينة العمومية إيداع الأوراق المالية لدى البنك المركزي من أجل تحصيلها عند حلول آجال تسديدها، أو تحويلها إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية لكونه المكلف حصريا بتقديمها إلى البنك المركزي من أجل الخصم في حالة ما إذا كانت الخزينة العمومية بحاجة إلى السيولة.

وبناء على بيانات الشكل اعلاه، يمكن ملاحظة أن الحسابات الوسيطة رقم (502، 503، 504) يتم تصفيتهما عند تنفيذ التحصيل الفعلي للأوراق المالية من طرف البنك المركزي لفائدة الخزينة العمومية، حيث يجب أن تعرض رصيدا معدوما في نهاية السنة.

2. حسابات تحصيل الشيكات

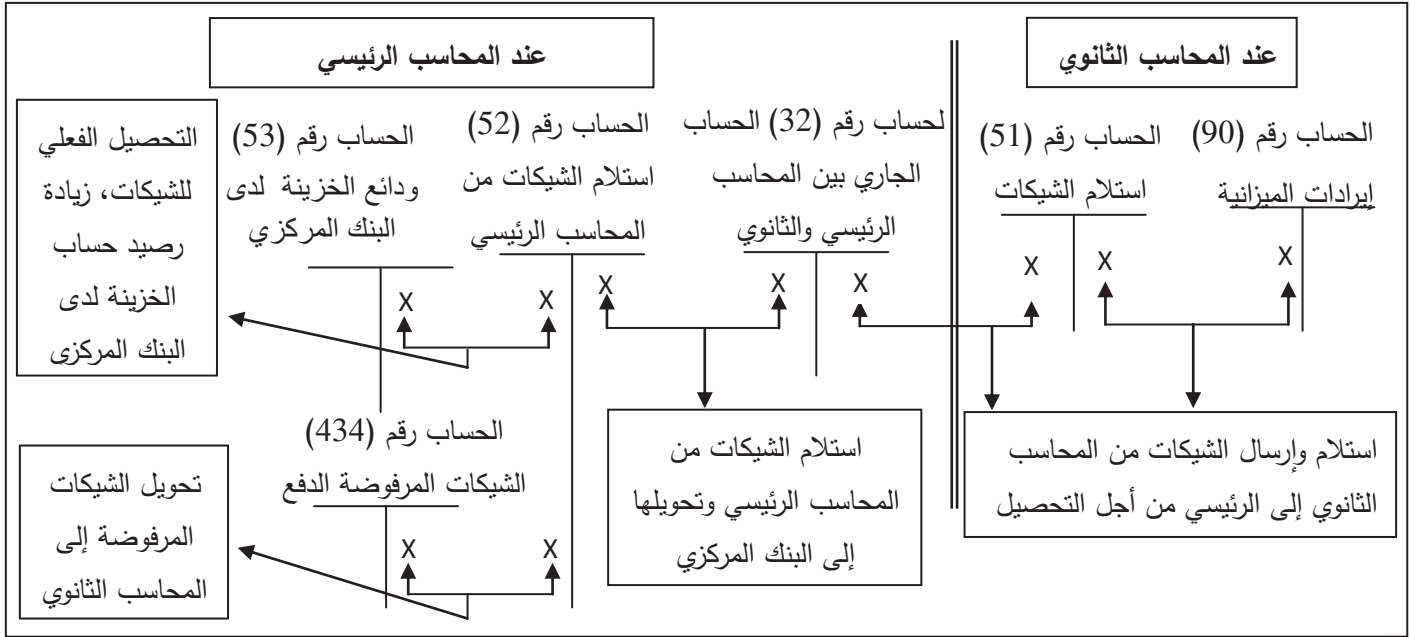
يستعمل المحاسب العمومي تفرعات الحسابين الرئيسيين رقم (51 و52) من أجل قيد العمليات تحصيل الشيكات المحررة من طرف مختلف الأعوان الاقتصاديين لتسديد الحقوق ذات الطابع الجبائي أو غير جبائي مستحقة الدفع لفائدة الخزينة العمومية في إطار تحصيل الإيرادات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، وبما أنه لا يسمح للخزينة العمومية فتح حسابات جارية بنكية لدى مختلف البنوك التجارية، يتم إرسال هذه الشيكات إلى البنك المركزي لتحصيلها عن طريق المقاصة مع مختلف المؤسسات المالية.

وفي هذا الإطار، يقوم المحاسب الثانوي بإرسال الشيكات المستلمة إلى الخزينة الولائية بصفتها المحاسب الرئيسي المختص إقليميا بتحويلها إلى البنك المركزي من أجل تحصيلها عن طريق المقاصة بصفة مجانية لفائدة الخزينة العمومية.

أما في حالة رفض الشيكات أثناء عملية المقاصة من طرف البنك المركزي، يقوم المحاسب العمومي بتسجيلها في حساب مخصص لإثبات عملية الرفض دون اللجوء إلى عكس القيود المحاسبية، وذلك من أجل تحديد حجم الشيكات المرفوضة وتحويله إلى المحاسب المعني بالأمر من أجل تنفيذ الإجراءات القانونية للتكفل بالتحصيل الإجباري للإيرادات العمومية.

ولبيان المعالجة المحاسبية لهذه العمليات يمكن عرض مختلف مراحل القيود المحاسبية لتحصيل الشيكات في الشكل الموالي:

الشكل رقم (14) القيود المحاسبية لتحصيل الشيكات المحررة لفائدة الخزينة العمومية



المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

3. الحساب الجاري للخزينة العمومية لدى بنك الجزائر

تطبيقاً لأحكام المادة رقم 81 من القانون رقم 90-10 المؤرخ في 14/04/1990 والمتعلق بقانون النقد والقرض، يعتبر بنك الجزائر العون المالي للدولة المكلف بتنفيذ العمليات ذات الطابع البنكي لفائدة الدولة، عن طريق فتح حساب جاري يمكّن بصفة مجانية لتنفيذ العمليات المالية باسم ولفائدة الخزينة العمومية ومن دون اقتطاع أي عمولات أو مصاريف متعلقة بتسيير الحساب أو بتنفيذ التحويلات المالية. وبالمقابل، فإن رصيد هذا الحساب لا يكون منتجاً لفوائد بنكية.

يعتبر الحساب الجاري للخزينة العمومية لدى البنك المركزي بمثابة همزة وصل تربطها مع النظام البنكي، بحيث يمنع قانون المحاسبة العمومية فتح حساب بنكي لفائدة المحاسب العمومي لتفادي توزيع الموجودات المالية للخزينة العمومية في عدة حسابات من أجل تحقيق وحدة الخزينة وجعل رصيد الحساب متاحاً لكل المحاسبين العموميين.

إضافة إلى ذلك، تستطيع الخزينة العمومية على أساس تعاقدية الاستفادة من إمكانية الدفع على المكشوف بتمويل من البنك المركزي في حدود 10% من مجمل الإيرادات المتوقعة في ميزانية السنة الماضية على أن تلتزم الخزينة العمومية بتسديدها قبل نهاية السنة.

يعتبر أي قيد محاسبي في الجانب المدين للحساب الرئيسي رقم (53) بنك الجزائر زيادة في ودائع الخزينة لدى البنك المركزي، في حين أن أي قيد محاسبي في الجانب الدائن فإنه ينتج عن سحب أموال يؤدي إلى نقص في رصيد الخزينة، حيث إن العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية هو المكلف بإجراءات دمج وتدقيق العمليات المالية التي يقوم بها مختلف المحاسبين الرئيسيين عن طريق هذا الحساب، ومراقبة رصيد الحساب بصفة دورية عن طريق مطابقة الرصيد الناتج عن محاسبة الخزينة ومحاسبة البنك المركزي.

4. الحساب الجاري البريدي للخزينة العمومية

يستعمل المحاسب العمومي الحساب الرئيسي رقم (54) من أجل تسجيل التحويلات المالية التي تتم بين الخزينة العمومية ومصالح بريد الجزائر، حيث يعتبر هذا الحساب من أهم وسائل الدفع المستعملة من طرف الخزينة العمومية لتسديد النفقات خاصة رواتب مستخدمي الوظيف العمومي الذين يملكون حسابات جارية بريدية، ومن جهة أخرى تستفيد الخزينة العمومية من شبكة بريد الجزائر لتحصيل الإيرادات العمومية عن طريق تحويل المبالغ المدفوعة إلى الحساب الجاري للخزينة العمومية.

وفي هذا الإطار، وطبقا لتعليمات مشروع التعلية العامة لمدونة حسابات المخطط المحاسبي للدولة، "تسجل المدخلات في الجانب المدين والمخرجات في الجانب الدائن للحساب الجاري البريدي للخزينة العمومية"¹. حيث يتفرع الحساب الجاري البريدي للخزينة العمومية إلى الحسابين المواليين:

- الحساب رقم (540) الحساب الجاري البريدي للمحاسب الرئيسي.
- الحساب رقم (541) الحساب الجاري البريدي للمحاسب الثانوي.

يقوم المحاسب العمومي بمطابقة رصيد الحساب مع مستخرج العمليات الصادر من مصالح بريد الجزائر من أجل مراقبة وتدقيق مختلف العمليات التي تتم عن طريق هذا الحساب، حيث يتم إرفاق كشف المطابقة في نهاية السنة والمصادق عليه من طرف مصالح بريد الجزائر إلى حساب التسيير للمحاسب العمومي.

¹ Projet d'instruction générale sur la comptabilité de l'Etat, tome 2 (règle de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'Etat, de la classe 5 à 0), Op.Cit, p:14.

5. حساب الصندوق

يستعمل المحاسب العمومي تفرعات الحساب الرئيسي رقم (55) من أجل قيد حركة التدفقات النقدية من وإلى الخزينة العمومية والتي تمت عن طريق الصندوق، حيث يمكن التمييز بين الحسابين الفرعيين الآتيين:

- الحساب الفرعي رقم (550) حساب صندوق المحاسب الرئيسي.
- الحساب الفرعي رقم (551) حساب صندوق الوكالات المالية.

كل قيد محاسبي في الجانب المدين لحساب الصندوق ينتج عن مدخلات نقدية إلى صندوق الخزينة العمومية، في حين يتم إثبات المخرجات النقدية من الصندوق عند تسديد النفقات في الجانب الدائن لحساب الصندوق، حيث يتم إثبات جميع العمليات التي تتم عن طريق هذا الحساب في سجل الحسبة اليومية للصندوق.

يقوم أمين الصندوق عند تنفيذ عملية الإيقاف اليومي لحساب الصندوق، بتدقيق ومطابقة الرصيد الفعلي للسيولة المتوفرة مع رصيد حساب الصندوق المستخرج من سجل حساب الصندوق بعد المقاصة بين إجمالي المدخلات والمخرجات اليومية لحساب الصندوق.

عند إجراء الغلق اليومي للصندوق ومطابقة الرصيد يمكن التمييز بين الحالات الآتية:

- حالة التطابق التام بين السيولة المتوفرة ورصيد الحساب، يقوم أمين الصندوق بالمصادقة على الرصيد الذي يمثل الرصيد الافتتاحي لليوم المقبل.
- حالة التحقق من وجود فائض في الصندوق، حيث تكون السيولة النقدية المتاحة في الصندوق أكبر من رصيد حساب الصندوق، يتم تسجيل المبالغ المثبتة في هذه الحالة في الحساب الفرعي رقم (440) فائض الصندوق في انتظار تحويل المبالغ إلى مالكيها الأصليين.
- في حالة إثبات عجز في الصندوق أين يكون رصيد السيولة أقل من رصيد الحساب، يجب على المحاسب العمومي تغطية العجز من ماله الخاص. وفي حالة عدم إمكانه ذلك، يتم وضعه في حالة مدين حيث يتم الأخذ بالمسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي ومتابعته من طرف وزارة المالية أو مجلس المحاسبة.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لحسابات الخصوم

فيما يلي عرض المعالجة المحاسبية وفق متطلبات المخطط المحاسبي للدولة لحسابات الأقسام الآتية:

- القسم الاول، حسابات النتائج والديون.
- القسم الرابع، حسابات الودائع والمراسلين.

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية لحسابات القسم الأول (حسابات النتائج والديون)

يتم مسك حسابات القسم الأول للمخطط المحاسبي للدولة في كتابات العون المحاسبي المركزي للخبزينة العمومية دون غيره من المحاسبين العموميين، لكونه يعتبر المحاسب الوحيد المفوض بصلاحيات القيد المحاسبي النهائي لحسابات القسم الأول والتي تتضمن الحسابات الموالية:

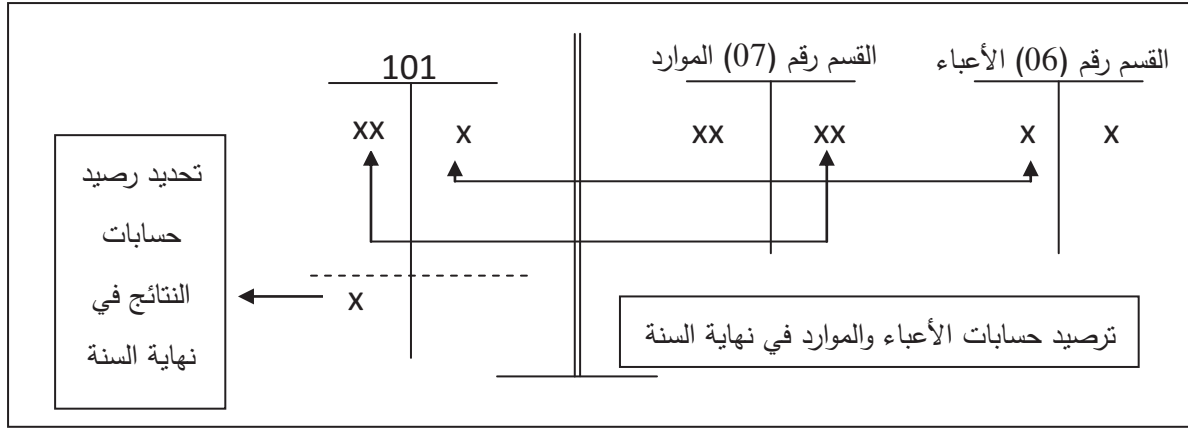
- حسابات النتائج.
- حسابات الديون.

1. حسابات النتائج

نظرا لخصوصية نشاط وحدات القطاع العام الذي يهدف إلى تحقيق منفعة عامة بغض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة، فإن حسابات النتائج في المخطط المحاسبي للدولة تأخذ بعين الاعتبار هذه الخصائص من أجل عرض نتائج تنفيذ قانون المالية، عن طريق الحساب الرئيسي رقم (10) "نتائج الممتلكات" الذي يفتح في كتابات العون المحاسبي المركزي للخبزينة العمومية، حيث يتفرع هذا الحساب إلى الحسابين الفرعيين التاليين:

- الحساب الفرعي رقم (101) "نتائج السنة"، ويسجل هذا الحساب نتائج تنفيذ قانون المالية للسنة الناتجة عن طريق المقاصة بين رصيد حسابات الموارد المسجلة في القسم رقم (07) مع رصيد حسابات القسم (06).
- الحساب الفرعي رقم (102) "نتائج في انتظار التخصيص"، حيث يسجل في هذا الحساب نتائج السنوات السابقة، بحيث لا يقصد بها الأرباح في انتظار التوزيع بل نتائج تنفيذ قانون المالية التي يتم نقلها من سنة إلى أخرى.

الشكل رقم (15) تحديد رصيد حسابات النتائج



المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

يقوم العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية في نهاية كل سنة بتنفيذ عملية المقاصة بين المبالغ الإجمالية المسجلة في حسابات الموارد وطرحها من إجمالي المبالغ المسجلة في حسابات الأعباء، من أجل تحديد رصيد حساب النتائج، بواسطة هذه العملية يتم ترصيد حسابات أقسام الأعباء والموارد التي تسجل رسيدا معدوما في بداية السنة القادمة.

2. حسابات الديون

يقترح مشروع المخطط المحاسبي للدولة إعادة تنظيم حسابات الديون من أجل تحسين طريقة العرض والمعالجة المحاسبية للدين العام دون المساس بالإطار القانوني المنظم لإجراءات إصدار وتسيير المديونية العمومية من طرف الخزينة العمومية،

ويجدر الذكر في هذا المجال، بأن كل عمليات تسديد أصل الدين والفوائد المترتبة عليها تعتبر بمثابة عمليات خارج الميزانية تدرج ضمن العمليات المالية للخزينة العمومية، وذلك طبقاً لأحكام المادة 62 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية والمادة 12 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية. أما فيما يخص مدفوعات فوائد الديون، فهي تعتبر بمثابة نفقات عمومية تدرج ضمن الميزانية العامة للدولة طبقاً لأحكام المادة 24 من القانون 84-17 المذكور أعلاه.

وفي هذا الإطار يقترح مشروع المخطط المحاسبي للدولة إعادة تنظيم حسابات الديون وفق الحسابات الرئيسية المعروضة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (17) تصنيف حسابات الديون وفق مشروع المخطط المحاسبي للدولة

القسم	الحساب الرئيسي	الحساب الفرعي
حسابات القسم الاول النتائج والديون	الحساب الرئيسي رقم (11) الديون الداخلية طويلة ومتوسطة الأجل	- الحساب رقم (110) سندات التجهيز على الحساب الجاري.
		- الحساب رقم (111) سندات التجهيز.
		- الحساب رقم (112) سندات الخزينة.
		- الحساب رقم (117) تسبيقات البنك المركزي للخزينة المحولة إلى قروض طويلة الأجل.
		- الحساب رقم (118) ديون أخرى طويلة ومتوسطة الأجل.
		- الحساب رقم (119) علاوة الإصدار أو التسديد.
	الحساب الرئيسي رقم (12) الديون الخارجية طويلة ومتوسطة الأجل؛	- الحساب رقم (120) ديون المؤسسات المالية الدولية المتعددة الأطراف.
		- الحساب رقم (121) ديون المؤسسات المالية الجهوية.
		- الحساب رقم (122) ديون مؤسسات مالية أخرى.
		- الحساب رقم (123) ديون المؤسسات المالية الثنائية الأطراف.
		- الحساب رقم (124) قروض الشراء.
		- الحساب رقم (125) ديون إعادة التمويل.
		- الحساب رقم (126) ديون إعادة الجدولة.
		- الحساب رقم (130) سندات الخزينة على الحساب الجاري.
الحساب الرئيسي رقم (13) الديون الداخلية قصيرة الأجل	- الحساب رقم (131) سندات الخزينة على الوثائق.	
	- الحساب رقم (140) قروض الموردين، وهي عبارة عن قروض مقيدة تمنح من طرف البائع لفائدة المشتري.	
الحساب الرئيسي رقم (14) الديون الخارجية قصيرة الأجل	- الحساب رقم (180) أقساط الديون الداخلية طويلة ومتوسطة الأجل ومستحقة الدفع في أقل من سنة.	
	- الحساب رقم (181) أقساط الديون الخارجية طويلة ومتوسطة الأجل ومستحقة الدفع في أقل من سنة.	
	- الحساب رقم (182) أقساط الديون الداخلية طويلة ومتوسطة الأجل غير المدفوعة.	
	- الحساب رقم (183) أقساط الديون الخارجية طويلة ومتوسطة الأجل غير المدفوعة.	
	- الحساب رقم (183) أقساط الديون الخارجية طويلة ومتوسطة الأجل غير المدفوعة.	

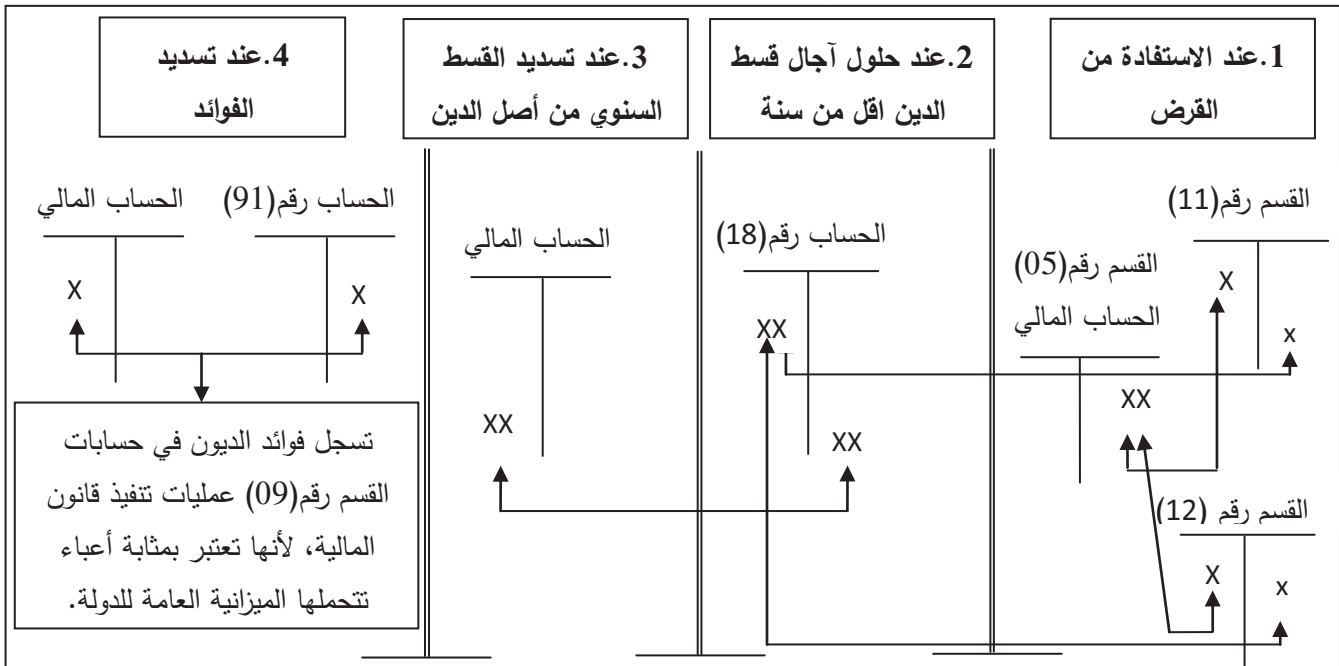
المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

قام النظام المحاسبي للدولة بإعادة تنظيم وتوزيع جذري لحسابات الديون، عن طريق تخصيص حسابات للتمييز بين تسجيل عمليات تسديد أصل الدين حسب طبيعته وبين تسديد الأقساط السنوية

لاهلاك أصل الدين فقط، دون إدراج الفوائد التي يتم تسجيلها على أنها أعباء تتحملها الميزانية العامة للدولة، حيث يتم تسجيلها في حساب خاص بهذه العمليات من أجل تقدير حجم أعباء تسيير المديونية على الخزينة العمومية وتحقيق أحسن تغطية محاسبية مقارنة مع النظام السابق الذي يعتمد على فتح حسابات مشخصة لكل عملية اقتراض للدولة يتم غلقه عند انتهاء العملية.

وفي هذا الإطار، يعتبر العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية المحاسب العمومي الوحيد المؤهل قانونا بالقيود النهائي لمسك حسابات الديون، حيث يمكن عرض مراحل القيد المحاسبي لحسابات الديون الطويلة ومتوسطة الأجل في الشكل الموالي:

الشكل رقم (16) المعالجة المحاسبية لحسابات الديون



المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

أما فيما يخص المديونية العمومية قصيرة الأجل، فيتم تسجيلها في الجانب المدين للحسابات الرئيسية رقم (13) أو (14) وذلك حسب طبيعة العملية مقابل تسجيل نفس المبلغ في الجانب المدين للحساب المالي، مع ضرورة تنفيذ القيد العكسي للعملية عند التسديد.

يقترح مشروع التعليم العامة للمخطط المحاسبي للدولة معالجة شاملة لمختلف مراحل تسيير المديونية، والتي تسمح برفع جودة البيانات المالية الحكومية عن طريق استحداث الحساب رقم (18) الذي يخصص لتسجيل أقساط الديون مستحقة الدفع خلال السنة، إلى جانب فتح الحساب رقم (91) والذي

يخصص بدوره لتسجيل الفوائد الناتجة عن هذه الديون، مما سيسمح بقراءة مباشرة لحجم المديونية التي بلغت آجال تسديدها وحجم الأعباء المترتبة عنها مباشرة من النظام المحاسبي.

الفرع الثاني: حسابات القسم الرابع "حسابات الودائع والمراسلين"

تم تخصيص حسابات القسم الرابع من أجل قيد العمليات المالية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة والمتعلقة بالعناصر الآتية:¹

- محاسبة الحقوق المستحقة للدولة.
- مختلف الدائنون والمدينون للدولة.
- محاسبة إصدار الشيكات وأوامر الدفع لتسديد النفقات العمومية.
- عمليات الإسناد المحاسبي المؤقتة.
- العمليات ذات الطابع البنكي للخرينة العمومية والمتعلقة بالعناصر الموالية:
- تسيير حسابات الودائع الإجبارية لمختلف مراسلي الخزينة العمومية مثل:
 - الميزانية الملحقة لبريد الجزائر.
 - الجماعات المحلية.
 - المرافق العمومية ذات الطابع الإداري.
 - هيآت أخرى.
- تسيير حسابات الودائع الاختيارية للأفراد.

للإحاطة بمختلف هذه العمليات يتفرع القسم الرابع إلى الحسابات الرئيسية الآتية:

- الحساب الرئيسي رقم (40) الخاضعون للضريبة.
- الحساب الرئيسي رقم (41) المراسلون.
- الحساب الرئيسي رقم (42) المودعون.
- الحساب الرئيسي رقم (43) الغير المدينون.
- الحساب الرئيسي رقم (44) الغير الدائنون.
- الحساب الرئيسي رقم (46) الودائع.

¹Projet d'instruction générale sur la comptabilité de l'Etat (règle de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'Etat de la classe 1 à 4), Op.Cit, p:59.

- الحساب الرئيسي رقم (47) حسابات الإسناد المؤقت.
- الحساب الرئيسي رقم (48) حسابات التسوية.

1. حسابات الخاضعون للضريبة

يستعمل المحاسب العمومي تفرعات الحساب الرئيسي رقم (41) من أجل قيد عمليات إصدار الحقوق مستحقة الدفع للدولة والتي يتم إثباتها عن طريق إصدار سند الأمر بالتحصيل من طرف الأمر بالصرف، ويتفرع هذا الحساب لنفس تفرعات الحساب الرئيسي رقم (38) نواتج للتحصيل، حيث يتم قيد عملية إصدار سند الأمر بالتحصيل في الجانب المدين، في حين يتم قيد المبالغ المحصلة في الجانب الدائن لهذه الحسابات.

2. حسابات المراسلين للخبزينة العمومية

تستعمل هذه الحسابات من طرف المحاسب العمومي من أجل تنفيذ ميزانيات المرافق العمومية التي تستفيد من إعانات مالية من الميزانية العامة للدولة، والتي تفتح حساب ودائع بصفة إجبارية لدى أمين الخبزينة الولائية المتواجد في إقليمها والذي يعتبر بمثابة المحاسب العمومي الرئيسي المكلف بتنفيذ العمليات المالية لفائدة مختلف المرافق العمومية عن طريق فتح تفرعات للحساب الرئيسي رقم (41) على النحو الموالي:

- الحساب رقم (410) حساب الودائع الميزانية الملحق لبريد الجزائر.
- الحساب رقم (411) حساب الودائع لتنفيذ ميزانية الولاية.
- الحساب رقم (412) حساب الودائع لتنفيذ ميزانية البلديات.
- الحساب رقم (413) حساب الودائع لتنفيذ ميزانية المستشفيات.
- الحساب رقم (414) حساب الودائع لتنفيذ ميزانية المرافق العمومية ذات الطابع الإداري.

بصفة عامة، أي قيد محاسبي في الجانب المدين لحسابات مراسلي الخبزينة العمومية يعتبر بمثابة نقص في ودائعها لدى الخبزينة العمومية ناتج عن تسديد نفقات مبرمجة في ميزانياتها. في حين أن أي قيد محاسبي في الجانب الدائن لهذه الحسابات، يعتبر بمثابة زيادة في ودائع المرافق العمومية لدى الخبزينة العمومية ناتج عن تحصيل إيراد أو تحويل إعانة مالية من ميزانية الدولة لتزويد حساب الودائع لمختلف الهيئة المكتتبة لدى الخبزينة العمومية.

وتجدر الإشارة في هذا المجال، بأن هذه الحسابات تستعمل لقيّد الأثر النقدي الناتج عن تنفيذ ميزانية المرافق العمومية ذات الطابع الإداري والجماعات المحلية والتي لها إطار تنظيمي خاص بها.

3. حسابات المودعين

تم تخصيص الحساب الرئيسي رقم (42) في المخطط المحاسبي للدولة من أجل فتح حسابات ودائع لدى الخزينة العمومية، وذلك طبقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 63-407 المؤرخ في 14 أكتوبر 1963 والمتعلق بتنظيم الودائع لدى الخزينة العمومية، والذي يلزم على الموثقين والمؤسسات المالية بفتح حساب ودائع لدى الخزينة العمومية، إضافة إلى فتح المجال بصفة اختيارية للموظفين من أجل طلب فتح حسابات جارية في حدود الطاقة الاستيعابية لمصلحة المحفظة المالية بالخزينة العمومية، بحيث يتم مسك وتسيير حسابات الودائع بصفة مجانية ومن دون فائدة أو رسوم على مختلف العمليات المالية التي تتم عن طريق هذه الحسابات.

وللتمييز بين مختلف أصناف حسابات الودائع لدى الخزينة العمومية يتم تصنيفها حسب الحسابات الفرعية الموالية:

- الحساب الفرعي رقم (420) ودائع صندوق الضمان الاجتماعي والتقاعد.
- الحساب الفرعي رقم (421) ودائع البنك الجزائري للتنمية.
- الحساب الفرعي رقم (422) ودائع البنوك.
- الحساب الفرعي رقم (423) ودائع مؤسسات التأمينات.
- الحساب الفرعي رقم (424) ودائع الأفراد.
- الحساب الفرعي رقم (425) ودائع الوكالات المالية والجماعات المحلية.

تلجأ الخزينة العمومية إلى فتح حسابات جزئية مشخصة لكل صنف من حسابات الودائع المذكورة أعلاه حسب الحاجة، إذ تعتبر هذه الحسابات بمثابة همزة وصل مع الخزينة العمومية التي تستفيد من السيولة النقدية لمختلف حسابات ودائع المؤسسات المالية والتي يتم استعمالها لأغراض المقاصة وتنفيذ التحويلات المالية، إضافة إلى الاستفادة من حسابات البنوك لدى الخزينة العمومية من أجل ربط الخزينة مع مختلف فروع البنوك التجارية، والتي يتم استعمالها لتنفيذ

التحويلات المالية من وإلى الخزينة العمومية مع مختلف المتعاملين الاقتصاديين الذين يملكون حسابات بنكية.

أما فيما يخص المعالجة المحاسبية للعمليات المالية التي تتم عن طريق حسابات الودائع، فإن أي قيد محاسبي في الجانب الدائن لهذه الحسابات يعتبر بمثابة زيادة في الرصيد المالي لمالكي هذه الحسابات لدى الخزينة العمومية، في حين أن أي قيد محاسبي في الجانب المدين ينتج عن سحب مبلغ مالي من حساب الودائع يؤدي إلى نقص في رصيد المعني بالأمر.

4. حسابات الغير المدينة وحسابات الغير الدائنة

يتم استعمال تفرعات الحساب الرئيسي رقم (43) حسابات الغير المدينة من أجل تسجيل العجز في الحسابات المالية بما فيها الصندوق لتحقيق التوازن المحاسبي في انتظار تسويتها، عن طريق تحديد طبيعة العجز والمسؤول عن تصفيتها والتي تكون ناجمة عن العمليات الآتية:

- عجز في صناديق المحاسبين العموميين.
- تسوية الشيكات غير المسددة.
- إصدار إشعار وضع المحاسب العمومي في حالة مدين.

يعتبر إجراء وضع المحاسب العمومي في حالة مدين إجراء استثنائي، يؤدي إلى الأخذ بالمسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب الذي يكون ملزما بدفع المبالغ المستحقة للخزينة العمومية من ماله الخاص، حيث يتم إصدار إشعار وضع المحاسب العمومي وفي وضعية مدين إما من طرف وزير المالية وذلك طبقاً لأحكام المادة رقم 17 لقانون المالية لسنة 1987، أو يتم إصداره من طرف مجلس المحاسبة طبقاً لأحكام المادة رقم 84 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 1995/07/17 والمتعلق بمجلس المحاسبة.

أما فيما يخص حسابات الغير الدائنة، فتم تسجيلها في تفرعات الحساب الرئيسي رقم (44)، حيث تستعمل هذه الحسابات من أجل قيد المبالغ المستحقة للغير والتي هي في حيازة الخزينة العمومية بصفة مؤقتة، فهي في الواقع عبارة عن مبالغ متاحة لدى الخزينة من دون أن تكون ملكاً لها مثل ودائع الضمانات أو الفائض في الصندوق. وبالتالي، يتم قيدها بصفة مؤقتة في انتظار تسويتها عن طريق تحويل المبالغ لمالكها الأصلي. وبصفة عامة، فإن هذه العمليات يتم إثباتها في الجانب الدائن لهذه الحسابات في حين يتم تسويتها في الجانب المدين.

5. حسابات الشيكات وأوامر الصّرف الصادرة على الخزينة العمومية لتسديد النفقات

يستعمل المحاسب العمومي تفرعات الحساب الرئيسي رقم (45) من أجل قيد العمليات المالية التي تتم عن طريق إصدار شيكات على الخزينة العمومية أو أوامر الصّرف والتي تعتبر وسيلة استثنائية من وسائل الدّفع المعمول بها في الخزينة العمومية، حيث يتم استعمال الدفع عن طريق تنفيذ أوامر الصّرف عند تسديد النفقات العمومية من الصندوق لفائدة المستفيدين الذين لا يملكون حسابا جاريا بريديا أو حسابا جاريا بنكيا، ويتم قيدها في الجانب المدين للحسابات التالية:

- الحساب الفرعي رقم(450) أوامر الصّرف الصادرة على محاسب عمومي رئيسي لتسديد النفقات.

- الحساب الفرعي رقم(451) شيكات وأوامر الصّرف الصادرة من الأمر بالصرف لتسديد النفقات.

وفقا لأحكام المادة رقم 164 من القانون رقم 91-25 المؤرخ في 18/12/1991 والمتعلق بقانون المالية لسنة 1991، فإن تسديد النفقات العمومية يجب أن يتم عن طريق تحويل إلى حساب جاريا بريدي أو بنكي أو لدى الخزينة العمومية عندما يصل المبلغ إلى حد أعلى يتم تحديده وفق التعليمات المعمول بها، والذي تم تحديده بمقرر من وزير المالية الصادر في 17/07/1993، حيث حدد أقصى مبلغ يتم تسديده عن طريق أوامر الصرف يقدر بمبلغ (10.000دج) باستثناء النفقات الآتية:

- مخلفات المعاشات.

- الحقوق التي توفي مستحقيها.

- الحقوق التي تم تنفيذها عن طريق الحجز والمعارضات.

- إعانات ذات طابع اجتماعي.

- تعويضات الكوارث الطبيعية.

- تسبيقات مصاريف المهمات.

6. حسابات الضمانات

طبقا لتعليمات المرسوم التنفيذي رقم 62-159 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962 والمتعلق بتحديد قواعد استقبال وتسديد ودائع الضمانات لدى الخزينة العمومية، يسجل المحاسب العمومي في الجانب الدائن للحساب الرئيسي رقم (46) المبالغ التي يتم إيداعها في صندوق المحاسب العمومي كضمانات للعمليات المالية طبقا للقوانين والتعليمات المعمول بها في هذا المجال، حيث تبقى هذه المبالغ مجمدة لدى الخزينة العمومية حتى يتم استرجاعها من طرف مالكيها الأصلي عند انتهاء الأجال القانونية، ويقوم

المحاسب العمومي بتسجيل المبالغ المدفوعة في الجانب المدين لحسابات ودائع الضمانات، وذلك عن طريق استعمال الحسابات الفرعية الموالية:

- الحساب الفرعي رقم (460) خدمة ودائع الضمانات الإدارية والقضائية والذي يتفرع بدوره إلى ثلاثة حسابات جزئية تتضمن ودائع الضمانات لمصالح الضرائب، الجمارك وأملاك الدولة.
- الحساب الفرعي رقم (461) ودائع تصفية الممتلكات والذي يسجل المبالغ المحصلة عن طريق التصفية والبيع في المزاد العلني للممتلكات المحجوزة أو لممتلكات الدولة التي تقوم مصالح أملاك الدولة بتصفيتها.

7. حسابات الإسناد المؤقتة

تسجل تفرعات الحساب الرئيسي رقم (47) عمليات مالية مؤقتة توضع تحت التسوية لكونها مجهولة المصدر أو لعدم استلام وثائق إثبات العمليات المالية، والتي يتم تسويتها عن طريق تنفيذ القيد النهائي لهذه العمليات عند استلام الوثائق التي تسمح بتحديد الحساب النهائي لتسجيلها. وفي هذا الإطار، يمكن التمييز بين الحسابات الآتية:

- حسابات الإسناد المؤقتة للإيرادات، والتي يتم عن طريقها تسجيل المبالغ المحصلة في الجانب الدائن لهذه الحسابات في انتظار تسويتها في الحساب النهائي عند وصول وثائق إثبات العملية، يقوم المحاسب الرئيسي بتسجيل المبلغ في الجانب المدين بحيث يتم ترصيد هذه الحسابات التي لا تظهر في نهاية السنة.
 - حسابات الإسناد المؤقتة للنفقات، والتي يتم عن طريقها قيد المبالغ المدفوعة وفي الجانب المدين في حين يتم تسويتها عن طريق قيد نفس المبلغ في الجانب الدائن عند وصول الوثائق من طرف المحاسب الرئيسي المكلف بالإسناد النهائي لهذه العمليات.
- تعتبر هذه العمليات قيود محاسبية مؤقتة، يجب على المحاسب العمومي تصفيتها قبل نهاية السنة، لأنها لا تظهر في الحساب الختامي للدولة، بل يجب ترصيدها بحيث تشدد هيئات الرقابة على ضرورة تسويتها وتبرير أي بواقي حسابات لهذه العمليات.

8. حسابات التسوية

يستعمل المحاسب العمومي تفرعات الحساب الرئيسي رقم (48) من أجل تصفية وتسوية عمليات ذات طابع خاص في نهاية السنة في إطار تطبيق اليوم التكميلي لتنفيذ ميزانية السنة الحالية، حيث يتم إحصاء وحصر حوالات الدفع التي استلمها المحاسب العمومي في نهاية السنة المالية والتي هي قيد التدقيق والمراقبة، ويتم تسجيلها في هذا الحساب من أجل استكمال إجراءات مراقبتها وتحديد المرفوضة منها ومقبولة الدفع، بحيث يقوم المحاسب العمومي بإعداد يومية بتاريخ رجعي يعود إلى 31 ديسمبر لكل شهر لتسديد هذه النفقات لإتمام إجراءات الإيقاف السنوي لمحاسبة الخزينة العمومية.

المطلب الثالث: حسابات العرض الاقتصادي للميزانية

يتناول هذا المطلب دراسة المعالجة المحاسبية للأقسام التي لا تظهر في موازنة الدولة، والتي تعرف في مشروع المخطط المحاسبي للدولة بحسابات العرض الاقتصادي للميزانية والتي تتضمن الحسابات الآتية:

- حسابات قسم الأعباء وقسم الموارد.
- حسابات القسم الثامن، فائض وعجز الخزينة.
- حسابات القسم التاسع، تنفيذ قانون المالية.
- حسابات القسم صفر، التزامات الدولة خارج الميزانية.

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية لحسابات الأعباء والموارد

تعتبر حسابات الأعباء والموارد حسابات جديدة تم فتحها في المخطط المحاسبي للدولة من أجل تحقيق العرض الاقتصادي لنتائج تنفيذ قانون المالية، حيث يتولى العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية بصفة حصرية إجراءات القيود المحاسبية في حسابات القسم السادس الأعباء وحسابات القسم السابع الموارد، حيث يتولى هذا الأخير بصفة مركزية إعادة تسجيل النفقات المسجلة من طرف المحاسب العمومي وتوزيعها إلى الحساب المطابق لها لحسابات الأعباء في حين يتم إعادة توزيع المبالغ المسجلة في حسابات الإيرادات وإعادة توزيعها في الحساب المطابق لها لحسابات الموارد.

يعتمد المخطط المحاسبي للدولة على إعادة عرض النفقات والإيرادات العمومية المبرمجة في الميزانية العامة للدولة، عن طريق تصنيفها إلى الأعباء والموارد بشكل يسمح بتوظيفها في أغراض التحليل الاقتصادي والاستفادة منها في تقييم الأداء وحساب تكلفة الخدمات العمومية، حيث يمكن عرض مقارنة بين التصنيفين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (18) مقارنة بين تصنيف حسابات الأعباء والموارد للمخطط المحاسبي للدولة مع مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية

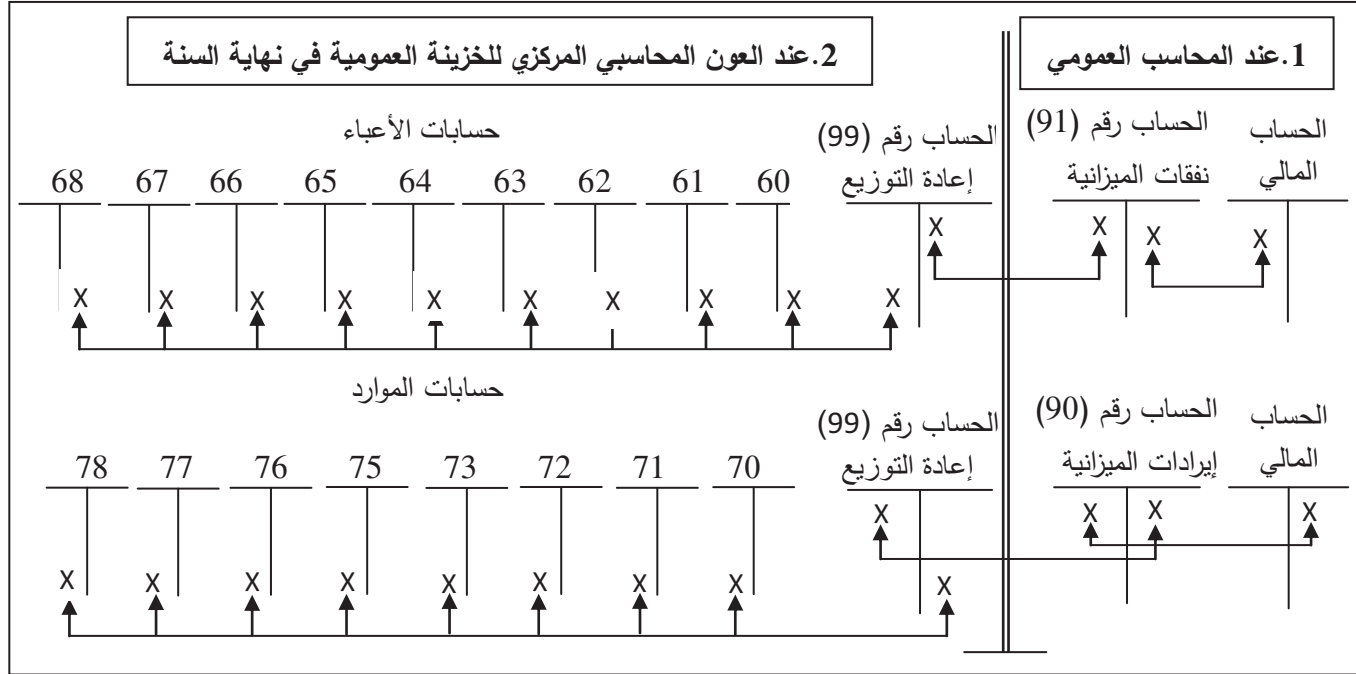
حسابات النفقات في مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية	حسابات الأعباء في مدونة المخطط المحاسبي للدولة	حسابات الإيرادات في مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية	حسابات الموارد في مدونة المخطط المحاسبي للدولة
- نفقات التسيير	- الحساب رقم (60) المشتريات	- إيرادات الضرائب	- الحساب رقم (70) الموارد الجبائية
- نفقات التجهيز العمومي	- الحساب رقم (61) الخدمات	- إيرادات أملك الدولة	- الحساب رقم (71) موارد الإيرادات العادية الأخرى
- نفقات دعم وتدخلات اقتصادية	- الحساب رقم (62) الإعانات ذات طابع اجتماعي	- إيرادات متنوعة للميزانية	- الحساب رقم (72) موارد الجبائية البترولية
- نفقات عمليات على رأس المال	- الحساب رقم (64) أعباء المستخدمين	- إيرادات المساعدات الخارجية	- الحساب رقم (73) موارد الهبات وأموال المساهمة
	- الحساب رقم (65) أعباء الحسابات الخاصة للخزينة	- إيرادات أرباح المؤسسات التابعة للدولة	- الحساب رقم (75) موارد الحسابات الخاصة للخزينة
	- الحساب رقم (66) الأعباء المالية	- إيرادات استثنائية	- الحساب رقم (76) الموارد المالية
	- الحساب رقم (67) الأعباء الاستثنائية		- الحساب رقم (77) الموارد الاستثنائية
	- الحساب رقم (68) تخصيصات الاهتلاكات		- الحساب رقم (78) اقتطاع الاهتلاكات وتحويل الأعباء

المصدر: تم إعداده بناء على معطيات المخطط المحاسبي للدولة ومدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية.

وتجدر الإشارة، بأن عملية التسجيل في حسابات الأعباء والموارد تعتبر بمثابة إعادة تسجيل ثانية لعمليات تم قيدها من طرف المحاسب عند تحصيل الإيراد أو تسديد النفقة. وبالتالي، فإن عملية إعادة التوزيع لا ينتج عنها أي أثر مالي على الخزينة العمومية، حيث تتم هذه العملية عن طريق توزيع المبالغ

المسجلة في حسابات النفقات إلى حسابات الأعباء وتوزيع المبالغ المسجلة في حسابات الإيرادات إلى حسابات الموارد بواسطة حساب إعادة التوزيع لهذه العملية والموضحة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (17) عرض إجراء إعادة التوزيع في حسابات الأعباء و الموارد



المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

تعتبر إعادة التوزيع عملية داخلية، تهدف إلى إعادة عرض بيانات النفقات والإيرادات العمومية عن طريق الانتقال من مفهوم الميزانية إلى عرض نفس المبالغ وفق مفهوم اقتصادي قريب من تصنيف الأعباء والموارد في المحاسبة لدى القطاع الخاص، بحيث لا تؤدي عملية إعادة التسجيل المحاسبية الثانية إلى التغيير في الحجم الإجمالي للإيرادات أو النفقات العمومية، بل تؤثر على طريقة العرض التفصيلي للمبالغ المالية بهدف توظيف هذه البيانات في مجال اتخاذ القرار وتقييم الأداء الحكومي.

إضافة إلى ذلك، تسمح هذه العملية بترصيد حسابات الإيرادات والنفقات العمومية في نهاية السنة من أجل تحديد رصيد افتتاحي معدوم للسنة القادمة، بحيث لا يتم تجميعها من سنة إلى أخرى. وبالتالي، عن طريق هذه العملية، يتم نقل الإيرادات إلى حسابات الموارد والنفقات إلى حسابات الأعباء باستثناء نفقات التجهيز العمومي التي يتم توزيعها إلى حسابات القسم الثاني المخصص لقيد الاستثمارات العمومية، حيث يتم تصفية حسابات تنفيذ الميزانية لتسجيل عمليات تنفيذ قانون المالية للسنة القادمة، كما

يجب أن يسجل حساب إعادة التوزيع رصيدا معدوما عند نهاية السنة المالية، لأن المبالغ المسجلة في الجانب المدين تكون متساوية مع المبالغ المسجلة في الجانب الدائن.

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية لحسابات القسم الثامن فائض وعجز الخزينة

تم استحداث حسابات القسم الثامن من أجل عرض نتائج تنفيذ قانون المالية على الوضعية المالية للخزينة العمومية، حيث تسمح هذه الحسابات بتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن طريق توفير بيانات مالية حول أثر حركة التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة على الوضعية المالية للخزينة العمومية، والتي يتم استخراجها مباشرة من النظام المحاسبي دون اللجوء إلى السجلات والدفاتر الإحصائية كما هو معمول به في نظام مجموعة حسابات الخزينة العمومية القائم على الأساس النقدي.

وفي هذا الإطار، يسمح مشروع المخطط المحاسبي للدولة بعرض نوعين من النتائج على النحو

المالي:

1. نتيجة ذات طابع مالي

وهو ما يعبر عنه بفائض وعجز الخزينة العمومية، الذي يسجل أثر تغير حركة التدفقات النقدية الناجمة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة على رصيد الحسابات المالية للخزينة العمومية والذي يتم تحديده كما يلي¹:

$$\text{فائض أو عجز الخزينة العمومية} = \text{رصيد الحساب رقم (90) الإيرادات} - \text{رصيد الحساب (91) النفقات} + \text{أو} - \text{التغيرات الصافية لرصيد الحسابات الخاصة للخزينة العمومية.}$$

2. نتيجة ذات طابع اقتصادي

وهي النتيجة المستخرجة بعد إعادة توزيع العمليات المحاسبية لحسابات الأعباء والموارد والتي يتم تحديدها على النحو المالي²:

$$\text{نتيجة محاسبة الممتلكات} = \text{رصيد حسابات القسم السابع الموارد} - \text{رصيد حسابات القسم السادس الأعباء}$$

¹ Projet d'instruction générale sur la comptabilité de l'Etat, tome 2 (règle de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'Etat, de la classe 5 à 0), Op.Cit, p:28.

² Idem, p:28.

وفي هذا الإطار، يختص العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية حصريا بالقيود المحاسبي لحسابات القسم الثامن الذي يتفرع إلى الحسابات الرئيسية الموالية:

- الحساب الرئيسي رقم (80) النتائج غير المدفوعة، والذي يتم بواسطته تسجيل فائض وعجز الخزينة العمومية الذي ينتج عن الفرق بين إجمالي الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة خلال السنة، إضافة إلى الفرق الصافي لتغيرات رصيد الحسابات الخاصة للخزينة العمومية.
- الحساب الرئيسي رقم (81) نتائج قانون التسديد للميزانية، والذي يتضمن النتائج النهائية المصححة لعمليات تنفيذ الميزانية.
- الحساب الرئيسي رقم (89) حساب إعادة توزيع فائض وعجز الخزينة.

الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية لحسابات القسم التاسع "تنفيذ قانون المالية"

يستعمل المحاسب العمومي حسابات القسم التاسع من أجل قيد العمليات اليومية المتعلقة بتنفيذ الميزانية العامة للدولة، عن طريق حسابات الإسناد النهائية لتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات العمومية إضافة إلى العمليات التي تتم عن طريق الحسابات الخاصة للخزينة العمومية.

لا تعتبر حسابات القسم التاسع حسابات جديدة على المحاسب العمومي، لأن المخطط المحاسبي للدولة قام بالتكفل بكل الحسابات التي كانت مسجلة في مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية دون أي تغيير جذري لعناوين الحسابات التي تم إعادة ترقيمها وتصنيفها.

عند تحليل حسابات القسم التاسع للمخطط المحاسبي للدولة، يمكن ملاحظة أنها عبارة إعادة ترقيم للمجموعة الثانية في مدونة حسابات الخزينة العمومية والتي كانت تحت عنوان (عمليات الميزانية) والتي أصبحت تحت عنوان (تنفيذ قانون المالية)، حيث تم مع إعادة ترقيم هذه الحسابات بما يتوافق مع متطلبات نظام الترقيم الخاص بالمخطط المحاسبي الجديد للدولة.

ولتسهيل عملية الانتقال من النظام القديم إلى النظام الجديد، قامت المديرية العامة للمحاسبة العمومية بإصدار جدول مقارنة لمساعدة المحاسب العمومي في قيد العمليات المحاسبية الدورية للقسم التاسع عن طريق بيان الحساب في النظام القديم ومقابلته بالحساب المطابق له في النظام الجديد، إضافة إلى إصدار جدول مقارنة للنظامين يسمح بمقابلة حسابات المخطط المحاسبي للدولة بالحسابات المطابقة لها في مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية.

يتفرع القسم التاسع إلى الحسابات الرئيسية الآتية:

- الحساب الرئيسي رقم (90) إيرادات الميزانية.
 - الحساب الرئيسي رقم (91) نفقات الميزانية.
 - الحساب الرئيسي رقم (93) حسابات التخصيص الخاص.
 - الحساب الرئيسي رقم (94) الحسابات التجارية.
 - الحساب الرئيسي رقم (98) نتائج تنفيذ قانون المالية.
 - الحساب الرئيسي رقم (99) حساب إعادة توزيع نتائج قانون المالية.
- عند تحليل الحسابات الفرعية للقسم التاسع، يمكن ملاحظة أن تصنيف الإيرادات والنفقات في مشروع المخطط المحاسبي للدولة قريب جدا من التصنيف المعمول به في الميزانية العامة للدولة، وذلك من أجل تسهيل عملية القيد المحاسبي لعمليات تنفيذ قانون المالية، حيث سيتم عرض المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية في تفرعات القسم التاسع كما يلي:

1. حسابات إيرادات الميزانية

يتم تسجيل عمليات تحصيل الإيرادات في الجانب الدائن لتفرعات الحساب الرئيسي رقم (90)، حيث تنتهي هذه الحسابات الجزئية من اليسار إلى اليمين بالرقم (1) لتمييز الإيرادات الخاصة بالسنة الجارية عن إيرادات السنة السابقة التي تسجل في حسابات الإيرادات التي تنتهي بالرقم (2)، حيث يتفرع هذا الأخير إلى الحسابات الفرعية الآتية:

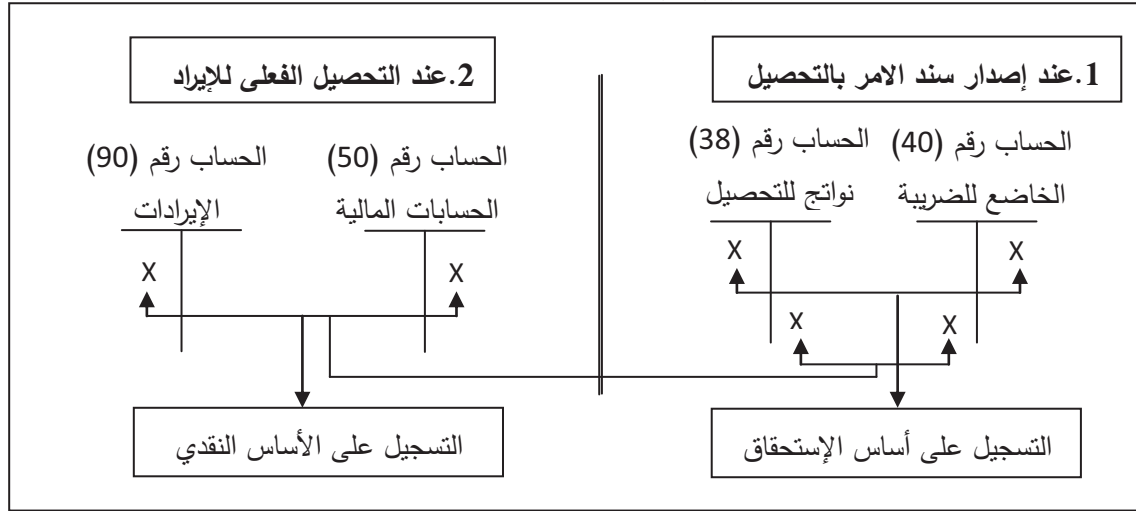
- الحساب الفرعي رقم (900) إيرادات الجباية العادية.
- الحساب الفرعي رقم (901) إيرادات عادية أخرى.
- الحساب الفرعي رقم (902) إيرادات الجباية البترولية.
- الحساب الفرعي رقم (903) مساهمات الهيئات العمومية في ميزانية الدولة.
- الحساب الفرعي رقم (904) أموال المساهمة والهبات.

وفي هذا الإطار، أي قيد محاسبي في الجانب الدائن لحسابات الإيرادات يقابله بالضرورة قيد محاسبي بنفس المبلغ في الجانب المدين للحسابات المالية مما ينتج عنه زيادة الموجودات المالية للخزينة

العمومية. في المرحلة الأولى، يقوم المحاسب العمومي بتسجيل العمليات المالية على أساس الاستحقاق عند نشوء وإثبات الحقوق لفائدة الدولة.

أما في المرحلة الثانية، فيتم إثبات التحصيل الفعلي للإيرادات كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (18) مراحل قيد الإيرادات العمومية



المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

2. حسابات النفقات العمومية

لا يختلف تصنيف حسابات تسجيل النفقات العمومية عن التصنيف المعتمد في النظام القديم لمحاسبة الخزينة العمومية القريب من تبويب الميزانية، وذلك بهدف تسهيل عملية الإسناد النهائي لعمليات تنفيذ النفقات العمومية بالنسبة للمحاسب العمومي الذي تعود على النظام القديم.

أما فيما يخص إجراء القيد المحاسبي عند تسديد النفقات العمومية، فيتم تنفيذها وفق الأساس النقدي، حيث تسجل المبالغ المدفوعة في الجانب المدين لحساب النفقة المطابق للعملية مقابل تسجيل نفس المبلغ في الجانب الدائن للحساب المالي حسب طبيعة وسيلة الدفع المستعملة من طرف المحاسب العمومي.

وبناء على ما سبق، يمكن ملاحظة بأن مشروع المخطط المحاسبي للدولة لم يفتح حسابات لمتابعة تسجيل عملية الالتزام بدفع النفقات العمومية، التي يتم إثباتها وفق القيد الوحيد وسجلات خارج المحاسبة، إضافة إلى عدم تخصيص حسابات لقيد استهلاك الاعتمادات المالية السنوية الموجهة لتمويل

تسديد النفقات العمومية، حيث تم تقسيم الحساب الرئيسي رقم (91) النفقات إلى الحسابات الفرعية المعروضة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (19) تصنيف حسابات النفقات العمومية

الحساب الفرعي	الحساب الجزئي
الحساب رقم (910) نفقات التسيير والذي يتفرع إلى عدة حسابات جزئية مصنفة بطريقة مطابقة لتصنيف نفقات التسيير في الميزانية العامة للدولة	الحساب رقم (910.1) الدين العام الحساب رقم (910.2) السلطات العمومية الحساب رقم (910.3) وسائل المصالح الحساب رقم (910.4) تدخلات اقتصادية
الحساب رقم (911) نفقات التجهيز	الحساب رقم (911.0) الاستثمارات والتي تتفرع من 0 إلى 8 حسب القطاعات الآتية: القطاع الصناعي، الطاقة والمناجم، الفلاحة والري، قطاع الخدمات، المنشآت الاقتصادية والإدارية، التربية والتكوين، قطاع السكن، أما القطاعات الأخرى فتجمع في الحساب رقم (911.008) "مختلف القطاعات".
الحساب رقم (917) نفقات التسيير الملغاة بعد إعادة الأموال	الحساب رقم (911.1) عمليات على رأس المال
الحساب رقم (918) أوامر وحوالات الدفع في انتظار التسديد عند نهاية السنة.	تتكون معظم نفقات التسيير الملغاة من الأجور، المنح والعلاوات المدفوعة من غير حق لفائدة الموظفين، حيث يقوم المحاسب العمومي بتسوية نفقات التسيير المدفوعة بغير وجه حق عند تحصيل سند الأمر بالتحصيل للنفقات الملغاة، حيث يقوم بتسجيل المبالغ المحصلة في الجانب الدائن للحساب 917 مقابل تسجيل نفس المبلغ في الجانب المدين بإشارة سلبية يتم طرح المبلغ الملغى في حساب النفقة الملغاة وينتج عن هذه العملية إعادة الاعتمادات لأبواب الميزانية المطابقة للنفقة الملغاة خلال السنة المالية.
	يسجل هذا الحساب حوالات دفع النفقات التي استلمها المحاسب العمومي في نهاية السنة في انتظار تسديدها بعد التحقيق والمراقبة في اليوم التكميلي لنهاية السنة في 31 ديسمبر، حيث تدفع هذه النفقات خلال السنة الجديدة ولكن تسند محاسبيا للسنة السابقة.

المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

3. حسابات التخصيص الخاص والحسابات التجارية

تعتبر حسابات التخصيص الخاص استثناء لقاعدة الشمولية المطبقة عند إعداد الميزانية العامة للدولة، حيث يتم عن طريقها تخصيص إيرادات معينة لتمويل نفقات مخصصة دون غيرها من النفقات المبرمجة في الميزانية العامة للدولة، كما حافظ المخطط المحاسبي للدولة على نفس تصنيفات والأرقام الجزئية لحسابات التخصيص الخاص المفتوحة في النظام القديم، وذلك بتعويض الحساب العام لمجموعة

حسابات الخزينة بالحساب الرئيسي رقم (93). وعلى سبيل المثال، الحساب رقم (302.020) "صندوق التضامن مع الجماعات المحلية" في مجموعة حسابات الخزينة أصبح يحمل الرقم (93.020) في المخطط المحاسبي للدولة.

عند تحصيل الإيرادات المخصصة لتمويل النفقات المدفوعة عن طريق حسابات التخصيص الخاص، يتم قيدها في الجانب الدائن لتقوعات الحساب الرئيسي رقم (93) في حين يتم قيد النفقات في الجانب المدين لهذه الحسابات التي يتم تحديد رصيدها عن طريق المقاصة بين الجانب المدين والدائن لكل حساب خاص على حدى بهدف تحديد الرصيد الافتتاحي للسنة القادمة.

أما فيما يخص الحسابات التجارية التي تعتبر صنفا من أصناف الحسابات الخاصة للخزينة العمومية، حيث يتم استعمالها من أجل تسجيل الإيرادات في الجانب الدائن والنفقات في الجانب المدين للعمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري التي تقوم بها المرافق العامة بصفة استثنائية.

يتم فتح الحسابات التجارية عن طريق اعتماد حسابات جزئية جديدة للحساب الرئيسي رقم (94) والذي يتفرع للحسابات الموالية:

- الحساب الفرعي رقم (94.05) حضيرة وعتاد مديرية الأشغال العمومية.

- الحساب الفرعي رقم (94.06) حضيرة وعتاد الري.

- الحساب الفرعي رقم (94.011) اقتناء ممتلكات غير منقولة ومحلات تجارية لفائدة الدولة.

تكفل مشروع المخطط المحاسبي للدولة بإعادة فتح الحسابات التجارية المستعملة في النظام القديم دون أن يأخذ بعين الاعتبار الحسابات التجارية التي تم غلقها، في حين تبقى أرقام للحسابات الفرعية متاحة في حالة فتح حسابات تجارية جديدة عند الحاجة.

يقوم المحاسب العمومي الرئيسي بتحديد رصيد الحسابات التجارية المفتوحة في كتاباته بصفة دورية عن طريق طرح الإيرادات المسجلة في الجانب الدائن من النفقات المسجلة في الجانب المدين، حيث يتم نقل رصيد الحسابات التجارية من سنة إلى أخرى حتى يتم إصدار قرار غلق هذه الحسابات عن طريق قانون المالية.

4. حساب عرض نتائج تنفيذ قانون المالية

يسمح النظام المحاسبي القائم على المخطط المحاسبي للدولة بتحديد نتائج تنفيذ قانون المالية بصفة مباشرة في نهاية السنة عن طريق الحساب الرئيسي رقم (98)، حيث يتولى العون المحاسبي المركزي للخرزينة العمومية مهمة المعالجة المحاسبية المركزية لكافة عمليات المرتبطة بحسابات الإيرادات والنفقات العمومية إضافة إلى تجميع التغيرات الصافية لرصيد الحسابات الخاصة للخرزينة العمومية، من أجل تحديد نتائج تنفيذ قانون المالية والتي تعبر عن النتيجة المتحصل عند المقاصة بين المبلغ الإجمالي للإيرادات الفعلية مع المبلغ الإجمالي للنفقات الفعلية للسنة مصححة بالتغيرات في رصيد الحسابات الخاصة للخرزينة العمومية المغلقة خلال السنة المالية.

ينفرد الحساب الرئيسي رقم (98) إلى الحسابين الفرعيين المواليين:

- الحساب الفرعي رقم (980) نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة والذي يتم تحديد رصيده على النحو الآتي:

$$\text{رصيد الحساب رقم (980)} = \text{الحساب رقم (90) الإيرادات} - \text{الحساب رقم (91) النفقات}$$

- الحساب الفرعي رقم (981) رصيد الحسابات الخاصة للخرزينة العمومية المغلقة، عن طريق هذه الحسابات يمكن لوزارة المالية قراءة نتائج تنفيذ الميزانية العامة مباشرة من النظام المحاسبي دون اللجوء إلى الدفاتر الإحصائية عن طريق تحديد رصيد حساب نتائج تنفيذ قانون المالية على النحو الموالي:

$$\text{رصيد الحساب رقم (98)} = \text{رصيد الحساب رقم (980)} + \text{أو} - \text{رصيد الحساب (981)}$$

5. حساب إعادة توزيع نتائج تنفيذ قانون المالية

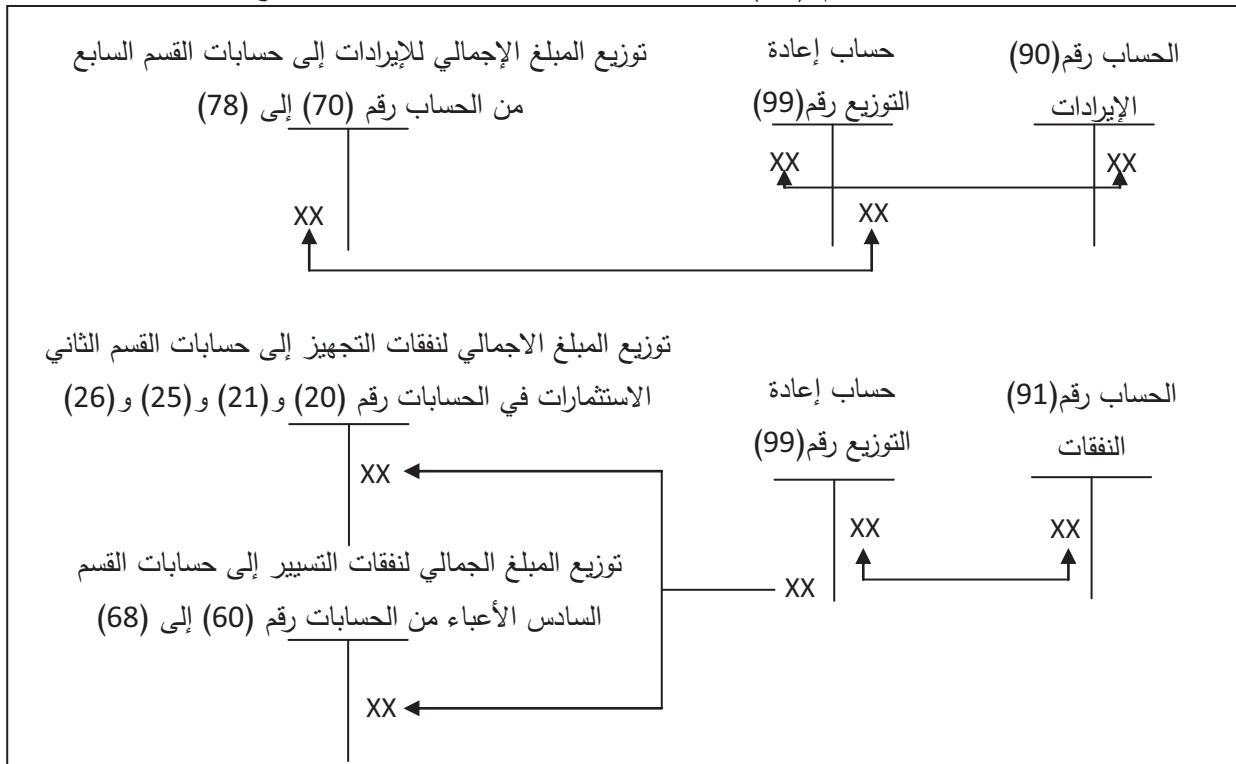
يستعمل العون المحاسبي المركزي للخرزينة حساب إعادة التوزيع بهدف إعادة عرض نتائج تنفيذ قانون المالية وفق المفهوم الاقتصادي، بطريقة تسمح بتوظيف البيانات المالية الحكومية لأغراض التحليل وتقييم الأداء والرفع من جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن طريق إعداد موازنة للدولة، حيث تعتبر عملية إعادة التوزيع عملية قيد محاسبية ثانية لنفس المبالغ. وبالتالي، لا ينتج عنها أي أثر مالي على الخرزينة العمومية.

تتم عملية إعادة التوزيع في نهاية السنة، عن طريق الحساب الرئيسي رقم (99) حساب إعادة توزيع نتائج قانون المالية، حيث يقوم العون المحاسبي المركزي للخرزينة العمومية بتوزيع المبالغ المسجلة

وفق تبويب الميزانية في حسابات القسم التاسع " حسابات تنفيذ قانون المالية" وإعادة توزيعها إلى حسابات القسم الثاني "الاستثمارات" والقسم السادس "الأعباء" والقسم السابع "الموارد".

كما يعتبر حساب إعادة التوزيع حساب وسيطي يتم ترصيده في نهاية السنة، لأن المبالغ المسجلة في الجانب المدين يجب أن تكون متساوية مع المبالغ المسجلة في الجانب الدائن، حيث يتم توزيع المبالغ المسجلة في الحساب رقم (90) الإيرادات المعروضة وفق تبويب الميزانية، من أجل إعادة تسجيلها في حسابات القسم السابع "الإيرادات" والتي هي معروضة وفق مفهوم اقتصادي قريب من العرض في وحدات القطاع الخاص، كما يتم إعادة توزيع النفقات المسجلة في الحساب الرئيسي رقم (91) بهدف الفصل بين المبالغ التي يتم نقلها إلى حسابات الاستثمارات والمبالغ التي يتم تسجيلها في حسابات القسم السادس "الأعباء"، حيث يمكن عرض هذه العملية في الشكل الموالي:

الشكل رقم (19) المعالجة المحاسبية لإجراء إعادة التوزيع



المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

عن طريق هذه العملية، يتم تصفية حسابات القسم التاسع "تنفيذ قانون المالية" التي تسجل رصيد افتتاحي معدوم من أجل تسجيل عمليات قانون المالية للسنة القادمة، إضافة إلى تحديد

ارصدة حسابات القسم الثاني الاستثمارات التي يتم عرضها في خصوم موازنة الدولة، وإعادة عرض الأعباء والموارد لأغراض التحليل الاقتصادي لنتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

الفرع الرابع: المعالجة المحاسبية للقسم صفر "التزامات الدولة خارج الميزانية"

يتولى العون المحاسبي المركزي للخرينة العمومية مهمة مسك حسابات القسم صفر المخصص لقيود التزامات الدولة الناتجة عن القروض المضمونة من طرف الدولة، حيث تم فتح هذه الحسابات في المخطط المحاسبي للدولة من أجل متابعة تطور حجم النفقات التي يمكن تنشأ جراء تحقق ضمان الدولة تجاه المقرض، وذلك في حالة عدم التزام الهيئة المضمونة بالوفاء بالتزاماتها عند استحقاقها.

يتم تسجيل التزام الدولة عند ضمان القروض لفائدة الهيئات والمرافق العمومية عن طريق حسابات القسم صفر الذي يتفرع إلى الحسابين الرئيسيين الآتيين:

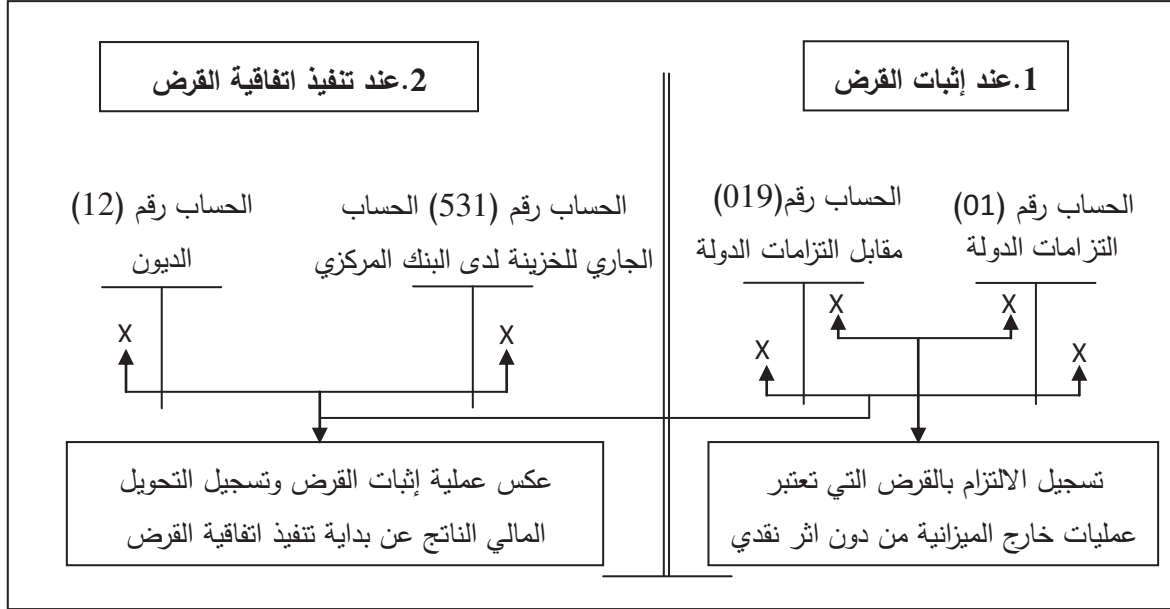
- الحساب الرئيسي رقم (01) التزامات الدولة الناتجة عن الديون الداخلية والخارجية.
- الحساب الرئيسي رقم (02) الديون المضمونة من طرف الدولة، والذي يتفرع بدوره من (020 إلى 022) من أجل قيد ضمانات الدولة للديون الداخلية لفائدة الميزانية الملحقة والجماعات المحلية إضافة إلى الهيئات الإدارية العمومية والخاصة على التوالي، ويتفرع كذلك من (023 إلى 025) من أجل قيد ضمانات الدولة للقروض الخارجية الممنوحة لفائدة الميزانية الملحقة والجماعات المحلية إضافة إلى المؤسسات العمومية والخاصة.

تعتبر التزامات الدولة المسجلة في حسابات القسم صفر عمليات خارج الميزانية، يتم تسجيلها عند إثبات القرض، حيث تقوم المديرية العامة للخرينة العمومية بإعلام المديرية العامة للمحاسبة باتفاقيات القروض الداخلية والخارجية المصادق عليها من أجل إثباتها محاسبيا قبل تحويل المبالغ المالية الناتجة عن تسيير القروض.

وفي هذا الإطار، يتم التمييز بين مرحلة إثبات اتفاقيات القروض المسجلة في القسم صفر والتي لا ينتج عنها أثر نقدي، ومرحلة تنفيذ اتفاقيات القروض التي ينتج عنها تدفقات نقدية مباشرة من وإلى الخزينة العمومية حيث يتم متابعتها عن طريق الحسابات المالية وحسابات القروض المصنفة في الحساب

العام رقم (12) القروض، حيث يمكن عرض مختلف مراحل القيد المحاسبي للعمليات متابعة قروض الدولة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (20) تسجيل العمليات خارج الميزانية لالتزامات الدولة



المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

عن طريق العمليات التي تم عرضها في الشكل أعلاه، يتم متابعة تطور التزامات الدولة في حسابات القسم صفر، بحيث لا ينتج عنها أثر مالي مباشر إلا بعد تحقق الالتزام الناتج عن ضمان القروض من طرف الخزينة العمومية.

وفي حالة ما إذا تحقق الالتزام الناتج عن ضمان القرض، يقوم العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية يقوم المحاسب العمومي بترصيد حسابات الالتزام للقسم صفر التي تسجل رصيда معدوما بهدف ترحيل المبالغ المضمونة من طرف الخزينة العمومية وتسجيلها في حسابات الديون.

المبحث الثالث: تقييم مشروع المخطط المحاسبي للدولة

يتناول هذا المبحث محاولة تقييم مشروع المخطط المحاسبي للدولة وذلك على ضوء نتائج تحليل المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق مختلف أقسام حسابات هذا المخطط، بهدف تحليل نقاط القوة والضعف في تركيبة مدونة حسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

المطلب الأول: نقاط القوة في مشروع المخطط المحاسبي للدولة

يفتح المخطط المحاسبي الجديد للدولة آفاق واسعة للمحاسبة في القطاع العام، لكونه يؤسس إلى تطبيق آليات القياس المحاسبي على أساس الاستحقاق مقارنة مع نظام محاسبة الخزينة العمومية الذي يعتمد على الأساس النقدي فقط في التسجيل المحاسبي للعمليات المالية للدولة. وبالتالي، فإن حجم التكفل المحاسبي للعمليات المالية للدولة في النظام الجديد هو أكبر بكثير من النظام القديم، حيث إن المخطط المحاسبي للدولة ينكفل بكل العمليات المسجلة في نظام محاسبة الخزينة العمومية ويتوسع ليأخذ بعين الاعتبار عمليات جديدة لم تكن تأخذ في الحسبان في النظام القديم، لاسيما في مجال قيد الاستثمارات وتطبيق الاهتلاكات عليها أو في مجال إدراج محاسبة الحقوق مستحقة الدفع للدولة والتي تعتبر في حد ذاتها ممارسات محاسبية جديدة على المحاسب العمومي الذي تعود على قيود محاسبية بسيطة وفق الأساس النقدي.

يعتبر تطبيق المخطط المحاسبي الجديد للدولة قفزة نوعية في تحقيق الإفصاح الكامل والدقيق عن الوضعية المالية للدولة، عن طريق تقديم قوائم مالية تفصح عن تطور وتوزيع مختلف عناصر الذمة المالية للدولة في شكل موازنة تتضمن أصول وخصوم وحدات القطاع العام، إضافة إلى عرض نتائج تنفيذ قانون المالية للسنة عن طريق حسابات النتائج وبيان الوضعية المالية للخزينة العمومية بصفة دورية.

وفي هذا الإطار، يمكن عرض أهم نقاط القوة لنظام محاسبة الدولة وفق مشروع المخطط المحاسبي الجديد في النقاط الآتية:

- يسمح مشروع المخطط المحاسبي للدولة بتغطية أوسع لنشاط وحدات القطاع العام مقارنة مع مجموعة حسابات الخزينة التي تعتمد على التسجيل التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

- إدراج محاسبة الحقوق مستحقة الدفع في محاسبة الدولة على أساس الاستحقاق الكامل، عن طريق التكفل بالقيود المحاسبي لإجراءات إصدار سندات الأمر بالتحصيل ومتابعة تحصيلها في حسابات مخصصة لهذه العمليات والتي تعتبر في حد ذاتها ممارسات محاسبية جديدة على المحاسب العمومي الذي كان يكتفي بقيود التحصيل الفعلي للإيرادات فقط، حيث يسمح النظام الجديد بالإفصاح المحاسبي عن حجم الإيرادات التي تم إثباتها والمبالغ المحصلة فعليا إضافة إلى بيان حجم الإيرادات غير المحصلة أو الملغاة أو التي تم تخفيضها، هذه البيانات المالية يتم استخراجها مباشرة من النظام المحاسبي دون اللجوء إلى الجداول ذات الطابع الإحصائي كما كان معمول به في نظام محاسبة الخزينة العمومية.
- الرفع من جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن طريق إعداد قوائم مالية تعرض النتائج المالية لتنفيذ قانون المالية وبيان الوضعية المالية للخزينة العمومية مباشرة وبصفة آلية من النظام المحاسبي، إضافة إلى عرض النتائج الاقتصادية لتنفيذ الميزانية بواسطة إجراء إعادة توزيع المبالغ المالية إلى حسابات الأعباء والموارد.
- يسمح النظام الجديد بعرض موازنة للدولة تتضمن مجمل أصول وخصوم وحدات القطاع العام، والتي يمكن من خلالها قراءة توزيع عناصر الذمة المالية للدولة وتحليل تطورها من سنة إلى أخرى.
- قام النظام المحاسبي للدولة بإعادة تنظيم وتوزيع جذري لحسابات الديون عن طريق إعادة تصنيفها إلى ديون داخلية وخارجية طويلة ومتوسطة الأجل والديون قصيرة الأجل، إضافة إلى التمييز بين عمليات تسديد الأقساط السنوية للاهلاك أصل الدين وبين تسديد الفوائد التي يتم قيدها على أنها أعباء تتحملها الميزانية العامة للدولة، مما يسمح بتقدير حجم عبء تسيير المديونية العمومية على الخزينة العمومية وتحقيق تغطية محاسبية محكمة لمختلف مراحل تسيير الدين العام مقارنة مع النظام السابق الذي يعتمد على فتح حسابات مشخصة لكل عملية اقتراض للدولة يتم غلقه عند انتهاء العملية.
- يسمح نظام محاسبة الدولة الجديد بعرض وتقييم الممتلكات والتجهيزات العمومية عن طريق فتح حسابات القسم الثاني لتسجيل الاستثمارات العمومية وتطبيق الاهتلاكات عليها، بحيث تعتبر هذه العمليات بمثابة ممارسات محاسبية جديدة على المحاسب العمومي الذي كان يكتفي بقيود الأثر النقدي لتسديد نفقات التجهيز العمومية في النظام القديم، عن طريق هذه الحسابات يمكن للدولة تقييم حجم الاستثمارات العمومية وعرضها في موازنة الدولة.

- استخراج البيانات المالية المتعلقة بالوضع المالية للخرينة العمومية ونتائج تنفيذ قانون المالية مباشرة من النظام المحاسبي دون اللجوء إلى السجلات والجدول الإحصائية كما هو معمول به في نظام محاسبة الخزينة العمومية.
- عن طريق إجراء إعادة التوزيع يسمح نظام محاسبة الدولة بإعادة تسجيل عمليات تسديد النفقات وتحصيل الإيرادات وعرضها في حسابات الأعباء وحسابات الموارد، واعتماد تصنيف قريب من تصنيف الأعباء والموارد في المحاسبة العامة مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص وحدات القطاع العام، بهدف تحديد نتائج تنفيذ قانون المالية عن طريق المقاصة بينهما والاستفادة من هذه البيانات المالية لاستعمال أدوات المحاسبة التحليلية في المحاسبة العمومية.
- إعادة ترقية الحسابات وتبسيطها مقارنة مع النظام القديم، عن طريق الانتقال من النظام المؤسس على مجموعة حسابات بستة أرقام للحساب الفرعي الذي يمكن أن يصل إلى غاية تسعة أرقام، واعتماد نظام حسابات يتفرع إلى عدة أقسام بثلاثة أرقام للحساب الفرعي.

المطلب الثاني: نقاط الضعف في مشروع المخطط المحاسبي للدولة

- بناء على تحليل الإجراءات المحاسبية وفق مشروع المخطط المحاسبي للدولة يمكن ملاحظة النقاط التالية:
- عدم إصدار تعليمات لتحديد الإجراءات المحاسبية لقيود العمليات المتعلقة بحسابات المخزون وتصنيفاتها.
 - لم يتم الاستعانة بالمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام عند إعداد المخطط المحاسبي للدولة ولم يتم الإشارة إليها في مشروع التعليمات العامة للمخطط المحاسبي للدولة.
 - عدم إمكانية تطبيق محاسبة الاستثمارات في شكلها الحالي، لأن مشروع التعليمات العامة للمخطط المحاسبي للدولة لم يتعرض بالتفصيل لتحديد طرق ونسب الاهتلاك الواجب تطبيقها على الاستثمارات العمومية المسجلة.
 - لم يتناول مشروع المخطط المحاسبي للدولة تحديد آليات التقييم وإعادة التقييم للاستثمارات العمومية سواء من جانب عرض القيود المحاسبية أو من جانب شرح آليات تطبيقها.

- ينتج عن تطبيق إجراء إعادة التوزيع قيد نفس العمليات مرتين، حيث يتم تسجيل الإيرادات والنفقات في حسابات تنفيذ الميزانية ثم يتم إعادة توزيعها في حسابات الأعباء والموارد مما يشكل عبئا إضافيا على المحاسب العمومي.
- لم يتكفل مشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة بقيد مرحلة الالتزام بدفع النفقات العمومية بحيث حافظ على طريقة القيد المحاسبي المطبقة في النظام القديم والمبنية على الأساس النقدي. وبالتالي، لا يستطيع النظام المقترح تقديم بيانات مالية حول حجم النفقات الملتزم بها والتي لم يتم تسديدها خلال السنة المالية.
- إدراج حسابات القروض والتسبيقات وسندات المساهمة مع قسم حسابات الاستثمارات رغم أنها تمثل عمليات ذات طبيعة مختلفة وغير متجانسة.
- يعاب على مشروع المخطط المحاسبي للدولة اللجوء إلى استعمال الإشارة السالبة بهدف طرح المبالغ المالية لتصحيح الخطأ، عوض اللجوء إلى عكس القيود المحاسبية رغم أنها تؤدي إلى نفس النتائج.
- لا أثر لمحاسبة الاعتمادات المالية في مشروع المخطط المحاسبي للدولة. وبالتالي، لا يسمح النظام الجديد بتحقيق الإفصاح المحاسبي عن حجم الاعتمادات المالية المستهلكة أو الباقية خلال السنة المالية والتي يتم متابعتها وفق القيد المحاسبي الوحيد في مستندات وجداول ذات طابع إحصائي خارج المحاسبة كما هو معمول به في النظام القديم.
- يندرج مشروع إعداد المخطط المحاسبي الجديد للدولة ضمن إستراتيجية إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية الذي تبنته وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة العمومية، التي قامت باستحداث مديرية مكلفة بتطوير وعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، إلا أن وتيرة تفعيل هذه الإصلاحات عرفت ركودا كبيرا أدى إلى عدم إمكانية تطبيق النظام الجديد وذلك للأسباب التالية:
- عدم وضع جدول زمني يحدد بداية ونهاية مختلف مراحل مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية، إضافة إلى عدم تحديد إجراءات الانتقال من النظام القديم إلى النظام الجديد.
- يركز مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية على إعداد مخطط محاسبي جديد للدولة يهتم بعصرنة الإطار التقني للمحاسبة العمومية، من دون أن يتعرض إلى تطوير وإصلاح الإجراءات والتنظيمات الداخلية للممارسات المحاسبية.

- عدم إتمام وضبط شكل ونوع الوثائق والمستندات المحاسبية المستعملة من طرف المحاسب العمومي لقيد العمليات المحاسبية وفق النظام الجديد، حيث تم استعمال المستندات المحاسبية لنظام محاسبة الخزينة عند تجربة تطبيق المخطط المحاسبي الجديد للدولة.
 - عدم تحديد شكل القوائم المالية النهائية المتعلقة بعرض موازنة الدولة وتحديد نتائج تنفيذ قانون المالية.
 - عدم الانتهاء من إعداد النظام الآلي لتسجيل العمليات المالية وفق النظام الجديد لاسيما في مجال المعالجة الآلية لدمج العمليات على المستوى المركزي لدى العون المركزي المحاسبي للخزينة العمومية.
 - يتطلب نجاح تطبيق المخطط المحاسبي للدولة ربط مختلف شبكة المحاسبين العموميين مع العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية والتي تعتبر ضرورية لتطبيق عملية الدمج المركزي لعمليات الخزينة العمومية، والتي لا يمكن من دونها تطبيق النظام المحاسبي الجديد الذي يهدف إلى إعداد الوضعية المالية اليومية للخزينة العمومية بصفة آلية.
- وعلى هذا الأساس، فإن إقامة نظام محاسبي متطور يتطلب جهودا مركزة ودائمة من كل المتخصصين، ومن أهم العناصر التي يجب العناية بها هو قيام الجهاز المركزي بتخطيط برنامج التطوير، والتفسير الكافي لمفاهيمه ومبادئه مع الربط بينها ومع حاجيات تنفيذه، ثم مراقبة تنفيذ هذه الخطة وتوفير التدريب اللازم للتأكد من التطبيق الفعال لها، غير أنه يجب أن يكون معلوما أن التحقيق الكامل للفوائد المتوقعة يعتمد على التعاون التام بين موظفي الشؤون المالية والبرامج في الوحدات التنفيذية وتقبلهم لجهود التطوير".¹

¹ المنظمة العربية للعلوم الإدارية، دليل المحاسبة الحكومية، مركز البحوث الإدارية لجامعة الدول العربية، سبتمبر 1972، ص: 198.

خلاصة الفصل الخامس

يعتبر مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مشروعاً طموحاً يهدف إلى عصنة وتطوير المحاسبة العمومية وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتحقيق الإفصاح الكامل والدقيق عن نتائج تنفيذ قانون المالية، عن طريق تقديم قوائم مالية في الوقت المناسب ومفيدة لمتخذي القرار بهدف تقييم ومراقبة أداء وحدات القطاع العام في تسيير المال العام.

أمام قصور نظام مجموعات الحسابات للخرينة العمومية في تحقيق الإفصاح الشامل والدقيق عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة، قامت وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة بإعداد مشروع تعليمية لإصدار مخطط محاسبي جديد للدولة، يضمن تغطية أوسع لنشاطات وحدات القطاع العام مقارنة مع النظام القديم، بحيث يتجاوز التسجيل الكلاسيكي للأثر النقدي للمعاملات المالية إلى تبني أسس القياس المحاسبي وفق أساس الاستحقاق عن طريق إدراج محاسبة الاستثمارات العمومية ومحاسبة الحقوق مستحقة الدفع للدولة، إضافة إلى إعادة تنظيم المعاملات المالية المتعلقة تسيير القروض والديون العمومية.

من أهم مميزات مشروع المخطط المحاسبي للدولة هو تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن طريق عرض قوائم مالية مفيدة لمتخذي القرار في تحليل الأداء والمساءلة عن تسيير المال العام عن طريق عرض موازنة متكاملة للدولة تتضمن مجمل أصول وخصوم الدولة إضافة إلى استخراج نتائج تنفيذ قانون المالية والوضعية المالية للخرينة العمومية مباشرة من النظام المحاسبي.

رغم الجهد المبذول من طرف وزارة المالية من أجل إعداد مشروع التعليمية العامة للمخطط المحاسبي للدولة إلا أن وتيرة تجسيد الإصلاحات عرفت ركوداً كبيراً حالة دون تطبيق النظام الجديد، لأن نجاح تطبيق النظام المقترح مرهون بإتمام مسار الإصلاحات ومعالجة نقائص المخطط المحاسبي المقترح، لاسيما في مجال معالجة تقييم وإعادة تقييم الاستثمارات وتحديد أدوات تطبيق الاهتلاكات، وإتمام ضبط إجراءات محاسبة المخزون، إلى جانب إعداد النظام الآلي لتسجيل العمليات المحاسبية وربط شبكة المحاسبين العموميين فيما بينهم مع العون المحاسبي المركزي للخرينة العمومية، مما أدى إلى توقف مسار إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ويبقى النظام القديم ساري المفعول في الوقت الحالي.

الخاتمة العامة

في إطار حركة الإصلاحات التي شهدتها الجزائر، اقترحت وزارة المالية مشروع إصلاح لنظام المحاسبة العمومية بهدف تطوير وعصرنة النظام المحاسبي للدوائر المركزية للدولة وتحديث نظام تسيير الإدارة المالية لمواكبة تطور حجم نشاط وحدات القطاع العام والرفع من مستوى الإبلاغ المالي الحكومي لتحقيق الشفافية والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية وتوفير بيانات مالية ذات مصداقية تعرض في الوقت المناسب نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

تتمحور هذه الإصلاحات في تقديم وتجربة تنفيذ مشروع مخطط محاسبي جديد للدولة موجه مستقبلا ليحل محل نظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية والمعمول به إلى غاية تفعيل تطبيق النظام الجديد لمحاسبة الدولة، حيث تعتبر هذه الأخيرة امتداد لنظام محاسبة الخزينة الموروث من فترة الاحتلال الفرنسي والذي تم إقراره بصفة رسمية بناء على التعليمات العامة رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 والمتعلقة بمحاسبة الخزينة العمومية، والتي أسست للقواعد التقنية الخاصة بتنظيم وضبط إجراءات مسك الدفاتر والسجلات والقيود المحاسبية المستعملة من طرف المحاسب العمومي، وبقيت مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية سارية المفعول إلى غاية الآن دون أن يطرأ عليها أي تغيير جوهري باستثناء إصدار تعليمات من المديرية العامة للمحاسبة بصدد غلق حسابات أو فتح حسابات جديدة عند الحاجة.

تم تصميم هذا النظام وفق الأساس النقدي لقياس وإثبات المعاملات المالية للدولة لتلبية أغراض التخطيط والرقابة المركزة على حركة النفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة، هذا ما يفسر محدودية نوعية البيانات المالية لمخرجات نظام محاسبة الخزينة الذي لا يستطيع عرض مجمل أصول وخصوم الدولة بل يكتفي ببيان المركز المالي للدولة عن طريق إعداد الوضعية المالية للخزينة العمومية التي تعتبر من أهم مخرجات هذا النظام، لذلك يوصف هذا الأخير بأنه عبارة عن نظام موسع لمحاسبة للصندوق والحسابات المالية.

أمام هذه الوضعية، قامت وزارة المالية تحت وصاية المديرية العامة للمحاسبة العمومية سنة 1995 بتتصيب لجنة مختصة متكونة من خبراء محليين ودوليين لتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يتجه نحو تطبيق أدوات أساس الاستحقاق في محاسبة وحدات القطاع العام مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص تنظيم الإدارة المالية في الجزائر ودون الإخلال بالقوانين والتنظيمات المعمول بها في مجال تداول المال العام.

بناء على توصيات هذه اللجنة، قامت المديرية العامة للمحاسبة العمومية بإعداد مشروع مدونة لمخطط محاسبي جديد للدولة لتجربة تطبيقه بشكل تدريجي ابتداء من 02 جانفي 2000 على مستوى الخزائن الولائية لكل من ولاية بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية وميلة، إضافة إلى ست وكالات مالية بمختلف أنواعها، خلال هذه المرحلة يقوم المحاسب العمومي بتسجيل العمليات المالية مرتين، وفق النظام القديم ثم يليه قيد نفس العملية وفق حسابات المخطط المحاسبي الجديد للدولة بحيث تكون هذه الممارسات بمثابة تدريب للمحاسب العمومي لكي يتكيف مع متطلبات النظام الجديد، بهدف تجربة النظام المعلوماتي الجديد وتحديد الأخطاء والمشاكل التطبيقية وتقديم الاقتراحات إلى اللجنة المركزية من أجل تصحيح الأخطاء ومعالجة نقائص النظام الآلي لمعالجة البيانات والقيود المحاسبية وذلك خلال الفترة الممتدة من سنة 2000 إلى غاية نهاية سنة 2002.

خلال هذه الفترة التجريبية، لم يتم تحقيق التطبيق الميداني لكافة حسابات أقسام المخطط المحاسبي الجديد للدولة، حيث تم التركيز على العمليات المالية التي لها مقابل في مدونة حسابات الخزينة العمومية والتي لها أثر نقدي مباشر على حركة النفقات النقدية لخزينة العمومية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة، إضافة تجربة التطبيق الميداني لمحاسبة الحقوق المستحقة على مستوى الوكالات المالية بمختلف أنواعها، وتجربة إعداد اليومية والميزان الشهري للحسابات وفق النظام الجديد.

بعد الانتهاء من تنفيذ المرحلة التجريبية وإجراء التعديلات الضرورية لمعالجة النقائص التي تمت ملاحظتها عند التطبيق الميداني للمخطط المحاسبي الجديد للدولة، قامت اللجنة المركزية المكلفة بتنفيذ مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية سنة 2004 بإعداد مشروع مدونة حسابات المخطط المحاسبي للدولة في شكلها النهائي، وتقديم مشروع تعليمة عامة تعرض إجراءات تسيير ومسك كافة الحسابات المفتوحة في المخطط المحاسبي للدولة، إضافة إلى إصدار جدول لمقابلة الحسابات في النظامين لتسهيل العمل على المحاسب العمومي من أجل بيان طبيعة الحساب في النظام القديم وما يقابله في النظام الجديد أو العكس.

رغم التقدم الكبير في مسار هذه الإصلاحات، إلا أنها عرفت ركودا كبيرا منذ سنة 2004 إلى غاية الآن، حيث تطبيق النظام المحاسبي الجديد يبقى مرهونا بضرورة إتمام مسار الإصلاحات لاسيما في مجال إنهاء نظام المعلومات الآلي الذي يسمح بالتكفل بكافة المعاملات المحاسبية للحسابات المفتوحة في المخطط المحاسبي الجديد بما فيها عمليات الدمج المركزي على مستوى العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية وإصدار تعليمات إيقاف السنة المالية والانتقال من النظام القديم لإعداد الميزانية

الافتتاحية للنظام الجديد، إضافة إلى ضرورة إتمام إجراءات القيود المحاسبية لتسيير حسابات المخزون وآليات تقييم الاستثمارات وتطبيق الاهتلاكات عليها، وتحديد طريقة إعداد وعرض التقارير والقوائم المالية الحكومية وفق النظام الجديد.

1. النتائج

وعلى هذا الأساس، يمكن عرض نتائج الدراسة وفي النقاط الآتية:

- تقدم المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دولياً لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية، تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترقى بجودة الإبلاغ المالي الحكومي من الرقابة إلى تقديم أدوات المساءلة عن الأداء وتقييم نتائج نشاط وحدات القطاع العام، مما يسمح لها بتلبية حاجيات فئات مستخدمي البيانات المالية الحكومية.
- لا تكتسب المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام صفة الإلزام أو الإلزام بالنسبة للدول التي تحتفظ بحرية اختيار ما يتلاءم مع نظمها المحاسبية، حيث إن التفاعل الدولي مع المعايير الدولية للمحاسبة في وحدات القطاع هو الذي يكسبها أهمية كبيرة، لأن القبول الدولي المتزايد لهذه المعايير والاعتراف الدولي المتزايد بتبني متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق هو الذي يدفع إلى جعلها من أبرز أدوات إصلاح وتطوير نظم المحاسبة العمومية على المستوى الدولي.
- يعتبر أساس الاستحقاق الكامل أفضل أساس للقياس المحاسبي الحكومي لكونه يسمح بتطوير نظام محاسبة حكومية فعّال، يحقق أهداف الرقابة المالية والإفصاح الكامل والدقيق عن مدى كفاءة وحدات القطاع العام في إدارة المال العام، عن طريق تقييم النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الإيرادات وقياس كفاءة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج والأنشطة المخطط لها.
- تؤكد الهيئات والمنظمات الدولية المتخصصة في المحاسبة العمومية على ضرورة الانتقال من تطبيق الأساس النقدي في المحاسبة العمومية نحو تعميم استخدام أساس الاستحقاق الكامل.
- تبني أحد الأسس المحاسبية يؤدي إلى اختلاف محاور القياس المحاسبي وجودة الإبلاغ المالي الحكومي مما يؤثر على نوعية ومكونات عناصر القوائم المالية.

- يسمح تطبيق أساس الاستحقاق الكامل بتحقيق الإثبات المحاسبي لكافة العمليات المالية وغير المالية للوحدات الحكومية، لأن القوائم المالية المعدة وفقا لهذا الأساس هي التي تقدم معلومات شاملة ودقيقة عن طبيعة المركز المالي للحكومة، مما يحقق الإفصاح الكامل والسليم عن استعمال الموارد المالية والإبلاغ المالي عن مكونات وتوزيع مجمل عناصر أصول وخصوم الوحدات الحكومية.

على ضوء دراسة نظام محاسبة الخزينة العمومية وفق مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية يمكن عرض النتائج الموالية:

- نظام محاسبة الخزينة العمومية في الجزائر هو نظام تقليدي قائم على الأساس النقدي، الذي يركز على بيان المركز المالي للدولة عن طريق تركيز الرقابة على حركة التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة. لهذا السبب، فإن مخرجات النظام المحاسبي القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية يعرض قوائم مالية تحتوي على بيانات مالية محدودة الاستعمال لا تصلح لأغراض اتخاذ القرار وتقييم نتائج وحدات القطاع العام إلى جانب عدم توفير أدوات المساءلة عن الأداء، حيث تكفي هذه الأخيرة بعرض الوضعية المالية للخزينة العمومية فقط، هذا ما يفسر اللجوء إلى استعمال مستندات ذات الطابع الإحصائي خارج المحاسبة لتدارك النقص الفادح في طبيعة ونوعية البيانات المالية الحكومية.

- تتصف المعالجة المحاسبية للعمليات المالية للدولة وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية بالبساطة، لكونها لا تعدو أن تكون مجرد عمليات مسك لدفتر النقدية بالتفصيل، حيث إن أغلب القيود المحاسبية تتطلب استعمال حسابين فقط أحدهما من الحسابات المالية، في حين أن أغلب العمليات المركبة تعتبر من اختصاص العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية الذي يتولى مهمة دمج وتركيز محاسبة المحاسبين الرئيسيين على المستوى الوطني بهدف إعداد الحساب الختامي للدولة، هذه العملية تتم بالطرق التقليدية بسبب عدم توفر شبكة معلومات تربط بين مختلف المحاسبين العموميين على مستوى الوطن.

- لا يسمح النظام الحالي لمحاسبة الخزينة العمومية بتوفير بيانات مالية عن حجم حقوق الدولة المثبتة أو غير المحصلة لعدم توفر حسابات مخصصة لقيود هذه العمليات.

- لا أثر لمحاسبة المخزون والاستثمارات العمومية وتطبيق الاهتلاك عليها في نظام محاسبة الخزينة العمومية بسبب اعتبارها نفقات تتحملها السنة المالية.

- لا يوفر نظام محاسبة الخزينة العمومية أدوات متابعة استهلاك الاعتمادات المالية والالتزام بالنفقات العمومية لعدم فتح حسابات لقيود هذه العمليات التي يتم التكفل بها ومتابعتها في سجلات خارج المحاسبة وفق القيد الوحيد.

- اللجوء إلى استعمال القيود بالإشارة السالبة وفي الجانب المدين أو الدائن لحسابات مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية لإثبات عمليات تصحيح الأخطاء عوض استعمال القيد العكسي للعمليات لتصويب الخطأ.

على ضوء النتائج المذكورة أعلاه، يتأكد صحة الفرضية الجزئية التي تنص على أن نظام محاسبة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية تم تصميمه وفق الأساس النقدي، ولا يسمح بتوفير كافة البيانات المالية عن تقييم وتوزيع مختلف عناصر الذمة المالية للدولة.

أما فيما يخص تحليل مشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة، يمكن عرض النتائج أدناه:

- يعتبر تطبيق المخطط المحاسبي الجديد للدولة قفزة نوعية في مجال رفع جودة الإبلاغ المالي الحكومي لأنه يسمح بتطبيق أدوات أساس الاستحقاق في إثبات وقياس العمليات المالية للدولة، وإعداد قوائم مالية متكاملة تعرض مجمل أصول وخصوم الدولة في وثيقة واحدة، إضافة إلى إعداد بيان المركز المالي للخزينة العمومية وعرض نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة بصفة منفصلة يمكن استعمالها من طرف متخذي القرار لأغراض الرقابة والتخطيط والمساءلة عن الأداء دون اللجوء إلى المستندات ذات الطابع الإحصائي، وهذا ما يؤكد صحة الفرض الجزئية المتعلقة بمشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بأنه يهدف إلى تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي.

- يوفر النظام المحاسبي الجديد تغطية أوسع لنشاط وحدات القطاع العام مقارنة بالنظام القديم، حيث يتكفل هذا الأخير بكافة العمليات المالية المفتوحة في نظام محاسبة الخزينة العمومية ويتعداه إلى فتح أقسام حسابات جديدة تؤسس لممارسات محاسبية لم يعود عليها المحاسب العمومي في الجزائر.

- يتكفل النظام المحاسبي الجديد للدولة بعمليات تنفيذ الاستثمارات والتجهيزات العمومية وإثباتها محاسبيا وتطبيق إجراء الاهتلاك عليها، مما يسمح بعرض وتقييم حجم ممتلكات الدولة مباشرة في القوائم المالية، الأمر الذي يؤكد صحة الفرضية الجزئية التي تنص على أن مشروع المخطط المحاسبي للدولة يطبق أساس الاستحقاق في قيد الاستثمارات العمومية.

- يسمح مشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة بتوفير حسابات لتغطية كافة مراحل تنفيذ الإيرادات العمومية، حيث تم فتح حسابات لتسجيل عملية إثبات الحقوق واجبة الدفع للخرينة العمومية، مما يسمح بمتابعة تنفيذ إجراء التكفل المحاسبي عند إصدار سند الأمر بالتحصيل وتسجيل التخفيضات أو الإلغاء إضافة إلى قيد المبالغ المحصلة وباقي التحصيل في حسابات منفصلة تضمن التكفل بكافة حقوق الدولة وإثباتها محاسبيا، على عكس النظام القديم الذي كان يكتفي بتسجيل مرحلة التحصيل الفعلي فقط، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الجزئية القائلة بأن مشروع المخطط المحاسبي للدولة يتبنى قواعد أساس الاستحقاق في تسجيل الإيرادات العمومية.
- لا يوفر النظام المقترح من طرف وزارة المالية حسابات للتكفل بالتسجيل المحاسبي لإجراء الالتزام بدفع النفقات العمومية أو بقيد عمليات استهلاك الاعتمادات المالية السنوية التي يتم تسييرها وفق النظام القديم في سجلات خارج المحاسبة وفق القيد الوحيد، وهذا ما يؤكد عدم صحة الفرضية الجزئية التي تنص على أن مشروع المخطط المحاسبي للدولة يطبق أدوات أساس الاستحقاق في تسجيل النفقات العمومية.
- ركز مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية على إعداد مخطط محاسبي جديد للدولة دون أن يتناول إصلاح الإجراءات والتنظيمات المعمول بها في مجال صرف وتداول المال العام، إلى جانب إغفاله لتطوير وتحديث الدفاتر والمستندات المحاسبية المستعملة من طرف المحاسب العمومي حيث حافظ على نفس الوثائق المستعملة في النظام القديم.
- قام مشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة بإعادة تصنيف وتوزيع حسابات القروض والديون العمومية بشكل يضمن أفضل تكفل محاسبي لهذه العمليات مقارنة مع النظام القديم، عن طريق الفصل بين العمليات الطويلة ومتوسطة الأجل والعمليات قصيرة الأجل الداخلية والخارجية في حسابات منفصلة، لتحديد المبلغ المستحقة الدفع أو التحصيل مباشرة من النظام المحاسبي مما يسمح بتقدير أثر عمليات تسيير الدين العام على سيولة الخزينة العمومية.
- يتبنى النظام الجديد التنظيم والدمج المركزي للعمليات المالية للدولة، حيث يتولى العون المحاسبي المركزي للخرينة العمومية مهمة دمج وتركيز محاسبة المحاسبين الرئيسيين على المستوى الوطني، حيث يقوم هذا الأخير بتنفيذ إجراء إعادة التوزيع عمليات تسديد النفقات وتحصيل الإيرادات العمومية المنفذة من طرف المحاسب العمومي بهدف إعادة تسجيلها وتوزيع المبالغ المالية في حسابات قسم

الأعباء والموارد من أجل إعداد بيان المركز المالي للخزينة وبيان نتائج تنفيذ الميزانية ونتائج محاسبة الممتلكات.

- لا يمكن تعميم تطبيق مشروع المخطط المحاسبي الجديد في نسخته الحالية بسبب عدم إتمام مسار الإصلاحات المتعلقة بتحديد إجراءات تسجيل وتقييم وإعادة تقييم الممتلكات العمومية وتحديد نسب وطريقة تطبيق الاهتلاكات عليها، إضافة لضرورة إصدار تعليمات تسيير حسابات المخزون وإتمام النظام المعلوماتي الذي يسمح بالمعالجة الآلية لكافة أقسام حسابات المخطط المحاسبي، بما فيها عمليات الدمج المركزي لدى العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية لإعداد القوائم المالية الختامية للدولة.

بناء على النتائج المذكورة سابقا، يتأكد صحة الفرضية العامة للدراسة، بأن إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية يتطلب الانتقال من تطبيق قواعد الأساس النقدي في تسجيل المعاملات المالية للوحدات الحكومية نحو تطبيق متطلبات أساس الاستحقاق وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

2. الاقتراحات

على ضوء نتائج الدراسة، يمكن اقتراح اعتماد المنهج المرحلي في تنفيذ الإصلاحات، عن طريق تبني الانتقال التدريجي من تطبيق الأساس النقدي نحو تطبيق أساس الاستحقاق الكامل لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، بهدف مواصلة مسار الإصلاحات لتطبيق المخطط المحاسبي الجديد كهدف طويل الأجل، ومواصلة العمل بنظام محاسبة الخزينة العمومية مع أدراج بعض التعديلات لتحسين جودة الإبلاغ المالي ومعالجة النقائص وفق الاقتراحات الآتية:

- تكييف الإجراءات المحاسبية لمحاسبة الخزينة العمومية وفق متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام وفق الأساس النقدي.
- تطهير مدونة حسابات الخزينة من الحسابات غير المستعملة.
- إعادة النظر في طريقة ترقيم الحسابات التي تتفرع إلى أكثر من ستة أرقام، واعتماد طريقة ترقيم أقسام حسابات المحاسبة في القطاع التجاري، من أجل تفادي فتح تفرعات عديدة لعمليات خاصة واعتماد تبويب يكون قريبا من مدونة الميزانية العامة للدولة وبنفس العناوين قدر الإمكان، بهدف تبسيط مدونة الحسابات والتقليل من عدد الحسابات المفتوحة.

- إلغاء القيود السالبة في الحسابات وتعويضها بإجراء القيود العكسية لتصحيح الأخطاء.
- إدراج محاسبة الاعتمادات المالية في محاسبة الخزينة العمومية عن طريق تخصيص مجموعة حسابات لمتابعة عمليات استلام الاعتمادات واستهلاكها أو تحويلها من باب إلى باب آخر في الميزانية، بهدف تحديد باقي الاعتمادات المالية بصفة محاسبية وليس بطريقة إحصائية كما هو معمول به في محاسبة الخزينة حالياً.
- إضافة عمود في القوائم المالية الحكومية يتم تخصيصه لعرض الانحرافات وتحليلها، عن طريق مقارنة المبالغ التقديرية للميزانية والمبالغ الفعلية المثبتة في سجلات المحاسبة.
- فتح حسابات لتسجيل الحقوق المثبتة للدولة بهدف استخراج إجمالي الإيرادات المحصلة وباقي التحصيل مباشرة من النظام المحاسبي دون اللجوء إلى استعمال الجداول الإحصائية خارج المحاسبة.
- وتجدر الإشارة في هذا المجال، بأن الاقتراحات المذكورة سابقاً، تندرج ضمن اقتراح 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، هذه التعديلات لا تتطلب استثمار موارد مالية وبشرية كبيرة لكونها تتطلب فتح حسابات جديدة في نظام محاسبة الخزينة لتسجيل العمليات المذكورة سابقاً، دون الإخلال بتوازن النظام المحاسبي بهدف معالجة نقائص النظام الحالي في انتظار إتمام مسار إصلاحات النظام المحاسبي لتطبيق النظام الجديد.
- بههدف معالجة النقائص التي تم ملاحظتها عند تحليل المعالجة المحاسبية للعمليات المالية للدولة وفق مشروع المخطط المحاسبي للدولة يمكن اقتراح التوصيات الآتية:
- فتح حسابات لتغطية تنفيذ إجراء الالتزام بالنفقات العمومية التي لم تأخذ بعين الاعتبار في مشروع المخطط المحاسبي للدولة، عن طريق هذه الحسابات يمكن تحديد حجم النفقات العمومية الملتزم بها والتي تم تسديدها واستخراج باقي النفقات الملتزم بها وغير المسددة خلال السنة المالية مباشرة من النظام المحاسبي ومن دون اللجوء إلى الجداول الإحصائية.
- تعويض القيود السالبة من أجل تصحيح الأخطاء المحاسبية بإجراء القيود العكسية.
- وضع مخطط عمل واضح المعالم من أجل تحديد آجال تنفيذ المراحل المتبقية من مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية، لتفعيل تطبيق مشروع المخطط المحاسبي للدولة مع ضرورة وضع جدول

زمني يحدد بداية ونهاية والجهة المسؤولة عن تنفيذ كل مرحلة من مراحل تجسيد مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

- إعادة تقسيم وتصنيف حسابات القسم الثاني الذي يتضمن حسابات غير متجانسة لكونه يجمع بين كل من حسابات القروض وسندات المساهمة والتسيقات مع حسابات الاستثمارات، فمن الأفضل تخصيص حسابات القسم الثاني لتسجيل الاستثمارات فقط وإدراج مفهوم الأصول المالية، وإعادة تصنيف حسابات القروض والتسيقات مع حسابات الديون في القسم الأول من المخطط المحاسبي للدولة.

- فتح حسابات لإدراج محاسبة الاعتمادات المالية في مشروع المخطط المحاسبي للدولة من أجل متابعة استهلاك الاعتمادات المالية السنوية وتحديد باقي الاعتمادات مباشرة من النظام المحاسبي.

- تكييف مشروع المخطط المحاسبي للدولة ليتطابق مع متطلبات تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق، بهدف الاستفادة من الإرشادات وطرق القياس المحاسبية المتعارف عليها دوليا لمعالجة نقاط الضعف في مشروع المخطط المحاسبي للدولة لاسيما في مجال المعالجة المحاسبية للمخزون وتطبيق الاهتلاكات على الاستثمارات العمومية.

- إجراء دراسات مقارنة مع النظم المحاسبية للدول المتقدمة والتي لها نظام محاسبي مشابه لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر مثل فرنسا وكندا، من أجل الاستفادة من تجربة وخبرة هذه الدول في عصرنه نظام المحاسبة العمومية لاسيما في مجال المعالجة الآلية للعمليات المحاسبية التي تبقى عقبة كبيرة يجب تجاوزها من أجل تفعيل تطبيق النظام الجديد؛

- إلغاء إجراء إعادة التوزيع الذي يترتب عليه تسجيل العمليات المحاسبية مرتين لنفس المبالغ المالية، مما يؤدي إلى تحميل عبء محاسبي إضافي على المحاسب العمومي، حيث يتم تسجيل عمليات تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات في حسابات القسم التاسع المخصص لقيد عمليات تنفيذ قانون المالية ثم يعاد توزيعها عن طريق التسجيل الثاني في حسابات الأعباء والموارد. وفي هذا الإطار، يمكن اقتراح التسجيل المباشر لتسديد النفقات في حسابات الأعباء وتحصيل الإيرادات في حسابات الموارد دون المرور على حسابات القسم التاسع.

- إعداد دليل محاسبي يشرح فيه القيود المحاسبية لمختلف أقسام المخطط المحاسبي للدولة.

- إتمام المراحل المتبقية من مشروع تعليمة المخطط المحاسبي للدولة، بما فيها تحديد طرق اهتلاك وتقييم وإعادة تقييم الاستثمارات العمومية، إضافة إلى تحديد شكل القوائم المالية الحكومية بالاستعانة بإرشادات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- وضع مخطط وطني للتكفل بتكوين المحاسبين العموميين على المستوى الوطني خاصة على مستوى الوحدات الإدارية اللامركزية التي تعاني من عدم توفر موظفين ذوي خبرة عالية في مجال المحاسبة العمومية.
- ضرورة الاستثمار في تطوير الموارد البشرية، وتكوين المكونين عن طريق إنشاء مدارس متخصصة في المحاسبة العمومية، من أجل تنمية المهارات والكفاءات الفنية للعاملين في الدوائر المحاسبية، مما يتطلب وضع مخطط وطني للتكفل بتكوين المحاسبين العموميين على المستوى الوطني خاصة على المستوى الإداري اللامركزية، التي تعاني من عدم توفر موظفين ذوي خبرة عالية في مجال المحاسبة العمومية والتي تشكل عقبة كبيرة يجب تجاوزها لضمان نجاح تعميم تطبيق النظام المحاسبي الجديد.

وتجدر الإشارة في هذا المجال، بأن هذه الإصلاحات لا يمكن تحقيقها على المدى القصير، بل تحتاج إلى فترة طويلة وإلى الاستثمار المستمر في التغيير ووضع إستراتيجية متكاملة لتفعيل الإصلاحات التي تتطلب قدرا كبيرا من الإعداد والتخطيط وبذل مجهود مستمر لمواجهة التصلب التنظيمي للإدارة المقاوم للتغيير، بهدف تحقيق الانتقال المرن نحو تعميم تطبيق أساس الاستحقاق الكامل على كافة وحدات القطاع العام، ونظرا إلى التعقيدات التي ينطوي عليها تحديد وتقييم الأصول وإدراجها في القوائم والبيانات المالية الحكومية، ويمكن في المرحلة الأولى من الإصلاحات تركيز الجهود على تقييم وتسجيل الأصول الجديدة، على أن يتم في المرحلة الثانية من الإصلاحات تسجيل باقي الأصول بعد الانتهاء من حصرها وتقييمها.

كما تشير التجارب الدولية، بأن تطبيق أساس الاستحقاق يتطلب إصلاحات جوهرية تستلزم دعما سياسيا قويا يكون مستمر على مدى عدة سنوات بحيث تتطلب استثمارات مالية وبشرية كبيرة، ومن المهم أن تدرك الدولة هذه الآثار قبل الإقدام على هذا التغيير الجذري في نظام المحاسبة العمومية، لأن الانتقال لتطبيق أساس الاستحقاق الكامل يتطلب توفر مهارات وخبرات محاسبية ذات مستوى عال،

إضافة إلى ضرورة توفر واستعمال التكنولوجيات الحديثة للمعلومات في الإدارة المالية الحكومية، لكونها تعتبر من أهم المتطلبات الواجب توفرها للرفع من مستوى فعالية النظام المحاسبي.

وفي هذا الإطار، يمكن القول بأن مشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة قد وضع حجر الأساس لبداية تطبيق أساس الاستحقاق للمحاسبة العمومية في الجزائر، مما يتطلب ضرورة مواصلة هذه الإصلاحات وتجاوز العقبات بهدف تطوير وعصرنة إدارة المال العام وتحقيق الإفصاح الكامل عن موارد الدولة، بهدف تقديم بيانات متكاملة ترفع من جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن طريق توفير أدوات تحقيق المساءلة عن مستوى أداء وحدات القطاع العام في تسيير الموارد العمومية كمدخل لاستعمال أدوات تحليل التكاليف في المحاسبة العمومية واتخاذ القرار من أجل تحقيق الرشادة والشفافية والاقتصاد في صرف المال العام، هذه الفوائد يمكن تعزيزها بتوسيع نطاق الإصلاحات ليشمل إعداد الميزانية العامة للدولة على أساس الاستحقاق كهدف طويل الأجل.

3. آفاق الدراسة

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

- تأثير تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة.
- دور معايير المراجعة الدولية في تفعيل وتطوير أدوات الرقابة على المال العام.
- مجال تطبيق أدوات محاسبة التكاليف وتقييم الأداء في المحاسبة العمومية عند تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام على أساس الاستحقاق.
- أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على جودة الإبلاغ المالي الحكومي.

قائمة المراجع

أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية

I. الكتب

1. أحمد (عبد الله عبد السلام) وإبراهيم (أمال محمد كمال)، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 2006.
2. أحمد (عبد الله عبد السلام) وآخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000.
3. أمرو (إسماعيل حسين)، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، عمان، 2003.
4. إسماعيل (خليل إسماعيل) وعدس (نائل حسن)، المحاسبة الحكومية، اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
5. إلهامي (محمد عادل) والسقا (أحمد السيد)، المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية مدخل معاصر، كلية التجارة جامعة طنطا، مصر، 2005 - 2006.
6. البحر (محمد حصة أحمد) والحميدي (سعود حمد)، المحاسبة الحكومية والمنظمات اللاربحية، ذات السلاسل، الكويت، 2002.
7. بدوي (محمد عباس) وعثمان (الأميرة إبراهيم)، النظم المحاسبية الخاصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.
8. بدوي (محمد عباس) ونصر (عبد الوهاب)، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2006.
9. بريمكاند (أ)، ترجمة حسن عبد الرحمن باحص وآخرون، المحاسبة الحكومية الفعالة، مركز البحوث والدراسات الإدارية لمعهد الإدارة العامة، الرياض، 1999.
10. بشور (عصام)، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 1994.
11. حجازي (محمد أحمد)، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، بدون دار النشر، عمان، الطبعة السابعة، 2007.

12. الحجاوي (حسام أبو علي)، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، 2004.
13. الحسيني (قاسم إبراهيم)، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان، 1999.
14. الخطيب (خالد شحادة) وشامية (أحمد زهير)، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، 2008.
15. الخولي (عبد الحي)، المحاسبة الحكومية، مطبعة المدنى، القاهرة، 1974.
16. الخولي (عبد الحي)، المحاسبة الحكومية، مطبعة المدنى، القاهرة، 1984.
17. دهمش (نعيم)، النظريات المحاسبية ومدى تطبيقها في المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، منشورة رقم 238، عمان، 1982.
18. رأفت (محمود سلامة)، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
19. الرماحي (نواف محمد عباس)، المحاسبة الحكومية، دار صفا للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2008.
20. زنكنة (أسامة رشيد سلمان)، النظام المحاسبى فى الوحدات الحكومية ومجالات تطويره، دار دجلة، عمان، 2008.
21. سرايا (محمد السيد) وكامل (سمير محمد)، المحاسبة فى الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية تطبيقات على قطاع الجمارك، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2000.
22. سلطان (محمد علي سلطان) ووصفي (عبد الفتاح حسن أبو المكارم)، المحاسبة فى الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى مع عرض وتحليل النظام السعودى، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1990.
23. سلوم (حسن عبد الكريم)، الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات فى الجمهورية العراقية، دار الكتاب للطباعة والنشر، بغداد، 2011.
24. سنون (علي السعيد) وجعيصة (نصر محمد)، المحاسبة الحكومية والقومية النظرية والتطبيق، كلية التجارة جامعة طنطا، مصر، 2004.
25. شرف (حسن)، مبادئ المحاسبة الحكومية والقومية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1982.
26. الصادق (زكريا محمد) وطه (مدثر أبو الخير)، المحاسبة فى الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية، كلية التجارة جامعة طنطا، مصر، 2004.

27. الصائغ (حنا رزوقي)، محاسبة وإدارة الأموال العامة (المحاسبة الحكومية) دراسة تفصيلية في عناصر ومقومات النظام المحاسبي الحكومي ومتطلبات ووسائل تطويره في ضوء الدراسات العربية والدولية، دار الهناء، طرابلس، ليبيا، 1998.
28. عامر (شرف حسين)، نظرية المحاسبة الحكومية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1963.
29. عبد الله (خالد أمين)، محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2010.
30. عبده الجمال (محمد رشيد) والدميري (علاء الدين محمد)، دراسات في المحاسبة الحكومية النسق الفكري وقضايا التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
31. العزيز (محمد أبو رمان)، نظرية المحاسبة الحكومية، مكتبة الأنجلو المصرية، مصر، 1982.
32. عصفور (محمد شاكر)، أصول الموازنة العامة، مكتبة الصفحات الذهبية، الرياض، 1988.
33. عوضة (حسن)، المالية العامة، دار النهضة العربية، الطبعة السادسة، بيروت، 1983.
34. فتح الله إبراهيم (ليلي) وحمام (إبراهيم محمد)، الموازنات والمحاسبة الحكومية، مطابع الدار الهندسية، مصر، 1999.
35. الفسفوس (فؤاد)، المحاسبة الحكومية، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، 2009.
36. قطب (إبراهيم محمد)، الموازنة العامة للدولة، الهيئة العامة للكتاب، القاهرة، 1978.
37. لعامرة (جمال)، أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004.
38. مبارك (صلاح الدين عبد المنعم)، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.
39. مبارك (صلاح)، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، الدار الجامعية، مصر، 1993.
40. المبيضين (عقله محمد يوسف)، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته، دار وائل للنشر، عمان، 1999.
41. مرعي (عبد الحي) والفيومي (محمد)، المحاسبة العمومية والقومية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1990.
42. مسعد (محمد فضل) وآخرون، المحاسبة الحكومية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
43. المليجي (إبراهيم السيد)، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، 2002.

44. المهياي (محمد خالد)، المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009.
45. ناشد (سوزي عدلي)، أساسيات المالية العامة النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008.
46. هلاي (محمد جمال علي)، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر، عمان، 2002.
47. الهويد (سعد بن محمد) والحسين (عبد الله بن علي)، المحاسبة في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2005.
48. وديان (لؤي) والحدوب (زهير)، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010.
49. الوردات (عبد الله خلف) والدباس (سهيل بسيم)، المحاسبة الحكومية وإعداد موازنة البرامج والأداء، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

II. الرسائل الجامعية

1. ربابعة (محمد صادق حامد)، نموذج مقترح لقياس جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي الأردني طبقاً للمعايير الدولية، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الأعمال بجامعة عمان العربية، الأردن، 2010.
2. عبد الجليل (محمد سيد محمد أمين)، تطوير القياس المحاسبي في الوحدات الحكومية بغرض تحقيق عدالة قياس تكلفة الخدمات الحكومية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة بجامعة القاهرة، مصر، 2008.
3. علي (علاء الدين عبد الله محمد)، إطار محاسبي لتطبيق أساس الاستحقاق بالوحدات الحكومية كأحد متطلبات موازنة البرامج والأداء، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة بجامعة عين شمس، مصر، 2008.
4. علي (محمود مراد مصطفى)، تحليل وتقييم العلاقة بين النظرية والتطبيق في مجال المحاسبة عن الأموال العامة مع دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة بجامعة الإسكندرية، مصر، 1999.

5. مفضل (إبراهيم عبد القدوس أحمد)، المعايير المحاسبية الحكومية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الاقتصاد بجامعة دمشق، 2008.

III. المقالات والتقارير

1. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، طبعة 2007، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2007.
2. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2008.
3. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2009.
4. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الثاني، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2009.
5. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2010.
6. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الثاني، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2010.
7. توفيق (محمد شريف)، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية السعودية، العدد 05 لمجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1987.
8. الصائغ (حنا رزوقي)، محاسبة الموجودات ومحاسبة الإندثارات في النظام المحاسبي الحكومي، دراسات في المحاسبة الحكومية على ضوء حلقة العمل التي عقدتها الأمم المتحدة في نيويورك من 02 إلى 10 أبريل 1981، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مطابع الدستور التجارية، عمان، بدون سنة.
9. المنظمة العربية للعلوم الإدارية، النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1980.

10. المنظمة العربية للعلوم الإدارية، دليل المحاسبة الحكومية، مركز البحوث الإدارية لجامعة الدول العربية، سبتمبر 1972.

IV. النصوص التشريعية والتنظيمية

1. القانون رقم (84-17) المؤرخ في 07/07/1984 والمتعلق بقوانين المالية.
2. القانون رقم (90-21) المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية.
3. الأمر رقم (95-20) المؤرخ في 17/07/1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة.
4. المرسوم التنفيذي رقم (91-311) المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بإجراءات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين.
5. المرسوم التنفيذي رقم (91-312) المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتحديد إجراءات الأخذ بمسؤولية المحاسب العمومي.
6. المرسوم التنفيذي رقم (91-313) المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بمراحل وإجراءات مسك محاسبة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.
7. المرسوم التنفيذي رقم (91-314) المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتحديد إجراءات تسخير المحاسب العمومي من طرف الأمر بالصرف.
8. المرسوم التنفيذي رقم (92-19) المؤرخ في 09/01/1992 والمتعلق بإجراءات الدفع عن طريق خطاب الاعتماد لنفقات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
9. المرسوم التنفيذي رقم (92-26) المؤرخ في 13/01/1992 والمتعلق بالحساب الجاري للمحاسب العمومي والوكالات المالية.
10. المرسوم التنفيذي رقم (92-414) المؤرخ في 14/11/1992 والمتعلق بالمراقبة القبلية للنفقات الملتزم بها.
11. المرسوم التنفيذي رقم (93-108) المؤرخ في 05/05/1993 والمتعلق بتحديد إجراءات فتح وتنظيم وتسيير الوكالات المالية للنفقات والإيرادات.
12. المرسوم التنفيذي رقم (93-46) المؤرخ في 06/02/1993 والمتعلق بتحديد آجال دفع النفقات وتحصيل أوامر تحصيل الإيرادات.
13. المرسوم التنفيذي رقم (93-46) المؤرخ في 06/02/1993 والمتعلق بتحديد آجال دفع النفقات وتحصيل أوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المدومة.
14. المرسوم التنفيذي رقم (97-286) المؤرخ في 04/07/1997 والمتعلق بتحديد إجراءات الالتزام وتنفيذ النفقات العمومية، والمحدد لصلاحيات ومسؤوليات الأمرين بالصرف.
15. المرسوم التنفيذي رقم (98-227) المؤرخ في 13/07/1998 والمتعلق بنفقات التجهيز العمومية.

16. المرسوم التنفيذي رقم (01-351) المؤرخ في 10/11/2001 والمتعلق بتحديد إجراءات مراقبة استعمال إعانات الدولة للجماعات المحلية والجمعيات والتنظيمات.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

I. Les Ouvrages:

1. Bissaad (Ali), manuel de la comptabilité publiques, édition école nationale des impôts, koléa, Algérie, 2001.
2. Bissaad (Ali), droit de la comptabilité publique, édition Houma, Algérie, 2004.
3. Gernon (Helen) & K.Meek (Gary), Accounting an International Perspective, Irwin McGraw-Hill Edition, New York, 2001.
4. Jones (R) & Pendlebury (M), Public Sector Accounting, Pitman Publishing, London, 1984.
5. Martinet (J.C) & Dimalta (P), Droit budgétaire, édition, LITC, Paris, 1999.
6. Toulouse (Jean –Baptiste) et L’ousse (Jean-Frédéric) et Rolland (Yves) et Pillot (Xavier), finances publiques et politiques publiques, Paris, Economica, 1987.

II. Articles et Rapports

1. Accounting Standards Board, Financial Reporting Standards, Reporting Financial Performance Better Accounting for Taxpayer’s Money: Resource Accounting and Budgeting in Government, Consultation Paper, United Kingdom, 1994.
2. Abdul Khan and Stephen Mayes, Technical Notes and Manuals, Transition to Accrual Accounting, International Monetary fund, 2009.
3. Communication portant sur, La réforme de la comptabilité publique, édition la Direction Générale de la Comptabilité, 2002.
4. Hillier (Diana), From Cash to Accrual: The Canadian Experience, Occasional Paper n°3, International Federation of Accountants, Public Sector Committee, 1996.
5. H.A.D Ouda, public sector Accounting and Budgeting Reform : The Main Issue Involved With Special Focus on the Arab World, paper presented at The Expert Consultive Meeting and Public Accounting Development, With Stress on Electronique Tools, United Nation Department of Economic and Social Affairs, Beirut, 2003.
6. International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study n° 01, Financial reporting by national government, IFAC, New York, 1991.
7. International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study n°02: Elements of the Financial Statements of National Government, IFAC, New York, 1993.
8. International Federation of Accountants, Information paper: The Road to Accrual Accounting in the United State of America, IFAC, New York, 2000.
9. International Federation of Accountants, Public Sector Committee, Study n°11: Government Financial Reporting, Accounting Issues and Practices, IFAC, New York, 2000.

10. International Federation of Accountants, Public Sector Committee, Study n°13: Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective, IFAC, New York, 2001
11. International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study n°14: Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Government and Government Entities, IFAC, New York, 2003.
12. International Federation of Accountants, annual report -2006-, thirty years of progress, IFAC, New York, 2006.
13. International Organization of Supreme Audit Institutions, Committee on Accounting Standards, Accounting Standards Frameworks, INTOSAI, Washington DC, 1995.
14. BOUTABA (M), Rapport sur la réforme de comptabilité publique, Direction Général de la Comptabilité Publique, 2000.
15. Ministère des finances, cours du trésor, édition l'école d'application économique, Algérie, 1969.
16. Ministère des finances, Manuel de procédures d'exécution des dépenses et recettes publiques, Direction Générale de la comptabilité publique, Algérie, décembre 2007.
17. National Council on Governmental Accounting, « Governmental accounting and Financial Reporting, Municipal Finance Officers Association of United states and Canada, Chicago, 1980.
18. Rapport de la direction générale de la comptabilité publique ,synthèse de diagnostic préliminaire par secteur du système de la comptabilité publique, 2000.
19. United Nations, Government Accounting and Budget Execution, New York, Department of Economic Affairs, 1952.

III. Textes réglementaires

1. Instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 relative à la comptabilité du trésor publique.
2. Projet d'instruction générale sur la comptabilité de l'Etat, tome 01 (règle de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'Etat de la classe 1 à 4), Direction Générale de la Comptabilité Publique, non publiée, décembre 2004.
3. Projet d'instruction générale sur la comptabilité de l'Etat, tome 02 (règle de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'Etat de la classe 5 à 0), Direction Générale de la Comptabilité Publique, non publiée, décembre 2004.

IV. Site internet

1. www.ifac.org/ipsab.
2. www.mf.gov.dz
3. www.openbudgetindex.org

الملحق رقم (01): بيان المركز المالي في 31 ديسمبر وفق أساس الاستحقاق

السنة ن_1	السنة ن	
		الأصول
X	X	الأصول المتداولة
X	X	النقد و النقد المعادل
X	X	الذمم المدينة
X	X	المخزون
X	X	الدفوعات المسبقة
X	X	أصول متداولة أخرى
		الأصول غير المتداولة
		الذمم المدينة
X	X	الاستثمارات في الشركات الزميلة
X	X	الأصول المالية الأخرى
X	X	البنية التحتية والممتلكات والمصانع
X	X	المعدات والأبنية
X	X	الأصول غير الملموسة
X	X	أصول غير مالية أخرى
X	X	إجمالي الأصول
		الالتزامات
		الالتزامات المتداولة
X	X	الذمم الدائنة
X	X	اقتراضات قصيرة الأجل
X	X	الجزء المتداول من الاقتراضات طويلة الأجل
X	X	مخصصات قصيرة الأجل
X	X	منافع الموظفين
X	X	معاش التقاعد
		الالتزامات غير المتداولة
X	X	الذمم الدائنة
X	X	اقتراضات قصيرة الأجل
X	X	مخصصات قصيرة الأجل
X	X	منافع الموظفين
X	X	معاش التقاعد
		إجمالي الالتزامات
		صافي الأصول
		صافي الأصول/حقوق الملكية
X	X	رأس المال المساهم به من قبل منشآت حكومية أخرى
X	X	الاحتياطيات
X	X	الفائض/(العجز) المتراكم
X	X	حصص الأقلية
		إجمالي صافي الأصول/حقوق الملكية

الملحق رقم (02): بيان الأداء المالي في 31 ديسمبر

السنة ن-1	السنة ن	
		الإيرادات
		الضرائب
X	X	الرسوم والغرامات والتراخيص
X	X	الإيراد من معاملات الصرف
X	X	التحويلات من منشآت حكومية أخرى
X	X	إيرادات أخرى
		إجمالي الإيرادات
		المصاريف
		الخدمات العامة
(X)	(X)	الدفاع
(X)	(X)	النظام العام والسلامة
(X)	(X)	التعليم
(X)	(X)	الصحة
(X)	(X)	الحماية الاجتماعية
(X)	(X)	الإسكان وأسباب راحة المجتمع
(X)	(X)	الأنشطة الاجتماعية والثقافية والدينية
(X)	(X)	الشؤون الاقتصادية
(X)	(X)	مصاريف أخرى
(X)	(X)	تكاليف التمويل
		إجمالي المصاريف
		الحصة من فائض الشركات الزميلة
(X)	(X)	فائض أو عجز الفترة
		المنسوب إلى :
(X)	(X)	مالكي المنشأة المسيطرة
(X)	(X)	حصص الأقلية

المصدر: الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص:72.

الملحق رقم (04): بطاقة قيد النفقات

FICHE DE DEPENSE		Écriture du
CREDIT	au compte N° 	Par débit c N°
NATURE DES PIÈCES	SOMMES	NATURE DES PIÈCES
TOTAL...		
<i>Motif de l'opération</i> }		
Visa du service ayant établi la fiche :		Visa du service de la comptabilité :
Mod. N° 155		

الملحق رقم (05): بطاقة التسوية

TREASORERIE DE		FICHE D'ECRITURE DE CONTRE-PARTIE à la date du 19.....																															
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th style="width: 50%; text-align: center;">DEBIT ⁽¹⁾</th> <th style="width: 50%; text-align: center;">REDUCTION DU CREDIT</th> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">COMpte</td> <td style="text-align: center;">LIGNE</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">4 0 2 0 0 1</td> <td style="text-align: center;">L 1 1</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;"> </td> <td style="text-align: center;"> </td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;"> </td> <td style="text-align: center;"> </td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;"> </td> <td style="text-align: center;"> </td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;"> </td> <td style="text-align: center;"> </td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;"> </td> <td style="text-align: center;"> </td> </tr> </table>	DEBIT ⁽¹⁾	REDUCTION DU CREDIT	COMpte	LIGNE	4 0 2 0 0 1	L 1 1											<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th style="width: 50%; text-align: center;">CREDIT ⁽¹⁾</th> <th style="width: 50%; text-align: center;">REDUCTION DU DEBIT</th> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">COMpte</td> <td style="text-align: center;">LIGNE</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">4 0 2 0 0 1</td> <td style="text-align: center;">L 1 3</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;"> </td> <td style="text-align: center;"> </td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;"> </td> <td style="text-align: center;"> </td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;"> </td> <td style="text-align: center;"> </td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;"> </td> <td style="text-align: center;"> </td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;"> </td> <td style="text-align: center;"> </td> </tr> </table>	CREDIT ⁽¹⁾	REDUCTION DU DEBIT	COMpte	LIGNE	4 0 2 0 0 1	L 1 3										
DEBIT ⁽¹⁾	REDUCTION DU CREDIT																																
COMpte	LIGNE																																
4 0 2 0 0 1	L 1 1																																
CREDIT ⁽¹⁾	REDUCTION DU DEBIT																																
COMpte	LIGNE																																
4 0 2 0 0 1	L 1 3																																
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;">PERO</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">VERIF</td> </tr> </table>	PERO	VERIF	MOTIF DE L'OPERATION ERREUR DE LA JOURNEE DU <small>Erreur d'imputation</small>	CONTRE PARTIE (1) <small>Erreur d'imputation</small>	<input type="checkbox"/> AU COMPTE DEBITE <input type="checkbox"/> AU COMPTE CREDITE <input type="checkbox"/> AUX DEUX COMPTES	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;">MOIS COURANT (1)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">ANTERIEURS</td> </tr> </table>	MOIS COURANT (1)	ANTERIEURS																									
PERO																																	
VERIF																																	
MOIS COURANT (1)																																	
ANTERIEURS																																	
VISA DU SERVICE REDACTEUR DE LA FICHE (1) Rajeter le motin inutile		VISA DU SERVICE DE LA COMPTABILITE REFERENCE JOURNAL GAL ART N° DU																															

الملحق رقم (06): مستخرج العمليات اليومية للخبزينة العمومية

Date

RELEVÉ DES OPERATIONS
JOURNALIERESWILAYA DE
RECETTE

A- RECETTES

COMPTE A CREDITER	COMPTE A DEBITER			OPERATIONS D'ORDRE	TOTAUX
	100 002	100 002	520 000		
120 005					
120 006					
520 004 (520 005) (520 010)					
TOTAUX					

B- DEPENSES

COMPTE A CREDITER	COMPTE A DEBITER			OPERATIONS D'ORDRE	TOTAUX
	100 002	100 002	520 000		
120 005					
120 006					
520 004 (520 005) (520 010)					
TOTAUX					

الملحق رقم (08): سجل الحسابات العام

JOURNAL GENARAL

NUMEROS DES ARTICLES	FOLIOS DES COMPTES DU GRAND LIVRE	DU ——— 19 ———	TOTALS PAR ARTICLES		CAISSE ET PORTEFEUILLE	
			DEBIT	CREDIT	RECETTES	DEPENSES

